

**Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle  
von primären- und sekundären  
Verantwortungsbereichen  
im System  
der Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Eckart Zwicker  
Technische Universität Berlin  
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling  
Berlin 2000 rev. 2016

## Inhaltsverzeichnis

### Vorbemerkung

1. Bereichskosten als Bereichsziele.....	7
a) Bereichskosten primärer (Ausführungs-) Kostenstellen.....	7
aa) Bereichskosten von Einbezugs-Kostenstellen.....	9
ab) Bereichskosten von Mehrbezugs-Kostenstellen.....	13
b) Bereichskosten der Stellen einer Leitungs-Hierarchie.....	18
c) Zum Alternativenraum der Bereichskosten-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle .....	27
2. Bereichsgewinne als Bereichsziele.....	31
3. Einzelfragen der Bereichsziele-Verpflichtungsplanung.....	33
a) Warum zwei Bereichsziele bei Absatzstellen?.....	33
b) Kontrolle der Unternehmensleitung mit Bereichszielen.....	34
4. Gestaltung der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung.....	36
a) Aufbau des Modellsystems einer Bereichsziel-Verpflichtungspla- nung.....	36
b) Aufbau des Konfigurationssystems einer Bereichsziel-Verpflich- tungsplanung.....	38
5. Bereichsziel-Verpflichtungsplanung mit dem Möbel-Modell C.....	39
6. Das Kontrollverfahren der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung im Lichte des Systems der INZPLA-Abweichungsanalyse.....	44
7. Die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle im Lichte der flexiblen Plankostenrechnung und -Kontrolle.....	46
8. Drill-Down-Analysen der Leitungsstellen zur Exploration der Pri- märbereiche.....	49
9. Hierarchische Kostenstellen-Kostenarten-Analyse.....	53
10. Ansätze hierarchischer Bereichszielsysteme in der Literatur und Praxis.....	59

## Vorbemerkung

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist ein Planungsverfahren, dessen Ziel es ist, bestimmte (Verantwortungs-) Bereiche in einem Unternehmen für die Einhaltung bestimmter Zielgrößen in dem anstehenden Planjahr verantwortlich zu machen. Die Einhaltung dieser Basisziele der Bereiche soll dazu führen, dass damit auch die angestrebten Topziele des Unternehmens realisiert werden können. Abb. 1 zeigt eine Gesamtübersicht der Arten einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung.

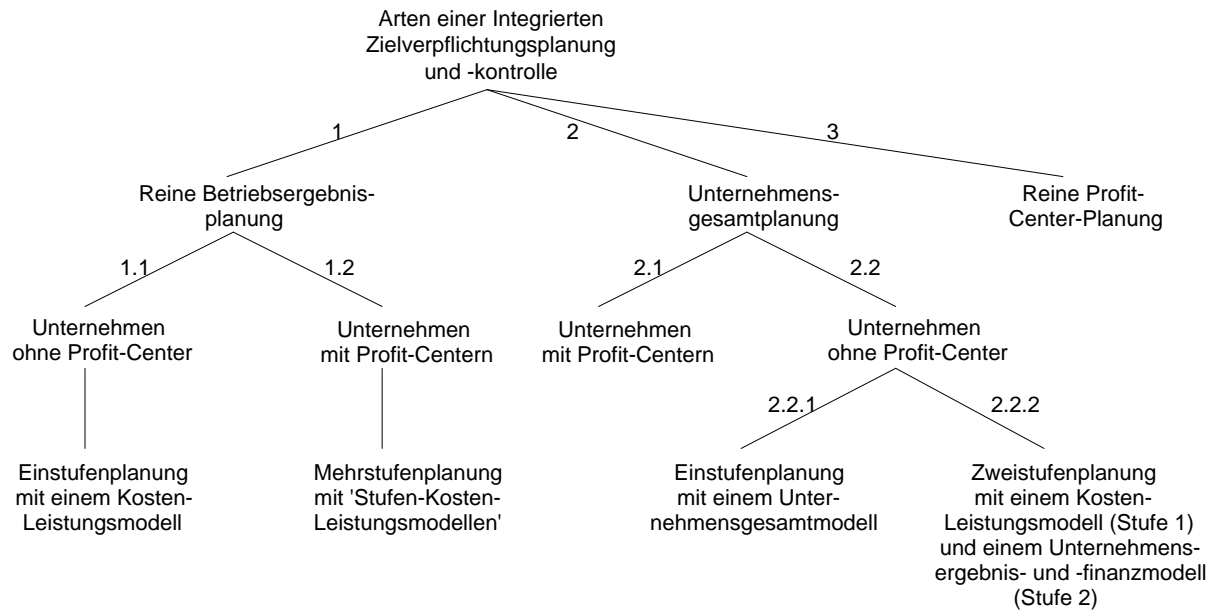


Abb. 1: Arten einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Im Folgenden wenden wir uns der reinen Betriebsergebnisplanung (1. in Abb. 1) zu. Hier wiederum ist zwischen einer Planung eines Unternehmens mit oder ohne Profitcenter zu unterscheiden (1.1 vs. 1.2). Gegenstand der folgenden Betrachtung ist die Planung von Unternehmen ohne Profit-Center. Für diesen Fall kann man wiederum verschiedene Arten einer Zielverpflichtungsplanung unterscheiden. Diese sind in Abb. 2 dargestellt.

Es wird zwischen einer Planung mit und ohne Bereichszielen (1.1.1. vs. 1.1.2) unterschieden. Die Planung ohne Bereichsziele wird (positiv definiert) auch als Basisziel-Verpflichtungsplanung bezeichnet. Die Basisziel-Verpflichtungsplanung besitzt aus Sicht der Praxis die höchste Relevanz. Denn das Verfahren der flexiblen Plankostenrechnung, welches in dem CO-System von SAP zum Tragen kommt, lässt sich nur als ein Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit Basiszielen rekonstruieren. Es gibt aber eine Reihe von Argumenten, welcher dafür sprechen, die hier zu beschreibende Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -Kontrolle mit Bereichszielen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -Kontrolle mit Basiszielen vorzuziehen.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Im Folgenden wird auch abkürzend eine Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit Basiszielen als Basisziel-Verpflichtungsplanung bezeichnet und eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung mit Bereichszielen als Bereichsziel-Verpflichtungsplanung.

Bei Kostenstellen ohne Absatzmengenverantwortung hat diese Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle den Vorteil, ein eindeutiges Kriterium dafür zu liefern, ob ein Bereich sein einziges ihm vorgegebenes Ziel in Form der Soll-Bereichskosten erfüllt hat. Das ist der Fall, wenn die Soll- und Ist-Bereichskosten miteinander übereinstimmen. Die günstige oder ungünstige Soll-Ist-Abweichung der Bereichskosten ist zudem ein Maßstab dafür, in welchem Umfang die Kostenstelle ihre Zielverpflichtung über- oder untererfüllt hat.

Bei Kostenstellen mit einer Absatzmengenverantwortung, d.h. Absatzstellen, kann die Einhaltung der Zielverpflichtung nicht allein anhand eines Bereichszieles erfolgen. Es sind vielmehr zwei Bereichsziele erforderlich. Dies sind wie im Falle von Kostenstellen ohne Absatzmengenverantwortung die Bereichskosten. Hinzu kommt aber noch der Bereichsgewinn.

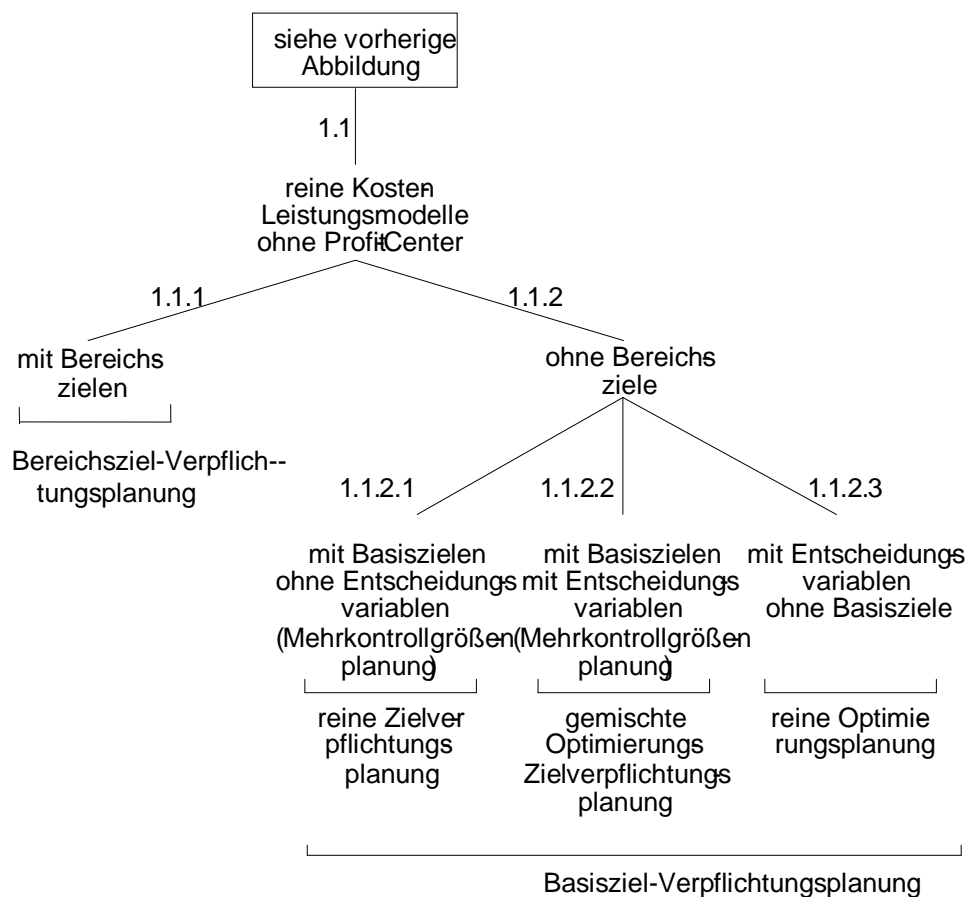


Abb. 2: Arten einer Zielverpflichtungsplanung mit reinen Kosten-Leistungsmodellen ohne Profit-Center.

Eine Planung mit zwei Bereichszielen durchzuführen ist weniger wünschenswert als die Verwendung nur eines Bereichszieles. Aber die Verwendung von zwei Bereichszielen ist immer noch besser als das Arbeiten mit sehr vielen Basiszielen wie das bei einer Durchführung der Basisziel-Verpflichtungsplanung der Fall ist. Denn bei einer Basisziel-Verpflichtungsplanung lassen sich in einem Bereich fast immer viele Größen finden, die als Basisziele infrage kommen. Für jeden dieser Größen muss dann im Rahmen einer Basisziel-Verpflichtungsplanung ein Sollwert ausgehandelt werden. Das gilt insbesondere für Absatzbereiche. Wenn ein Ab-

satzbereich z. B. für den Vertrieb von 50 Artikel verantwortlich ist, so werden mit ihm im Falle einer Basisziel-Verpflichtungsplanung die Sollwerte von 50 Absatzmengen ausgehandelt und im Rahmen der Kontrolle wird ein Soll-Ist-Vergleich bezüglich jeder Absatzmenge dieser Artikel vorgenommen.

Ein weiterer Vorteil der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle besteht im Vergleich zur Basisziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle darin, dass sich für einen Bereich die Anzahl der ihm zur Verfügung stehenden Maßnahmen erhöht, mit welchen dieser seine Zielvorgabe, d.h. die Einhaltung des Sollwertes seines (einzigen) Bereichsziels oder seiner beiden Bereichsziele realisieren kann.<sup>2</sup>

Die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle einer reinen Kostenstelle wird in der Praxis in rudimentärer Form praktiziert, wenn einem Bereich ein Kostenbudget (Bereichskosten) von beispielsweise 200.000 € vorgegeben wird, das sich aus fünf Kostenwert-Verpflichtungen des Betrages von jeweils 40.000 € zusammensetzt. Diese Beträge wurden dabei, so sei angenommen, ursprünglich für bestimmte Verwendungszwecke als Soll-Basisziele ausgehandelt.

Die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung erlaubt nunmehr, dass die Beträge der ausgehandelten fünf Kostenwert-Verpflichtungen nicht mehr als Sollwerte eingehalten zu werden brauchen. Einzuhalten ist vielmehr nur noch der Gesamtbetrag der Bereichskosten von 200.000 €. Der Bereich wird daher am Ende des Planungszeitraumes nur hinsichtlich der Einhaltung dieser Soll-Bereichskosten von 200.000 € beurteilt. Damit ist das Grundprinzip umrissen.

So einfach gestaltet sich die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle einer reinen Kostenstelle aber nur, wenn sämtliche Basiszielverpflichtungen in allen Kostenstellen Kostenwerte sind.

Ist das nicht der Fall, dann ist eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle für reine Kostenstellen, also das Verfahren, bei welchem jede reine Kostenstelle nur ein Bereichsziel einzuhalten hat, keine Trivialität mehr. Es ist eine Definition der Bereichskosten vorzunehmen, die zu einer darauf aufbauenden Definition der Soll- und Ist-Bereichskosten führt, die gewährleistet, dass für deren Soll-Ist-Abweichung allein die in Frage stehenden Kostenstellen verantwortlich gemacht werden können.

Neben der Definition der Bereichskosten und ihrer Soll- und Istwerte sind weiterhin auch entsprechende Definitionen des Bereichsgewinns erforderlich. Denn wie bereits erwähnt, besitzt eine Absatzstelle sowohl die Bereichskosten als auch den Bereichsgewinn als Bereichsziel.

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung mit Bereichszielen wird in folgender Weise behandelt.

Im ersten Kapitel wird eine Definition der Bereichskosten und ihrer zur Soll-Ist-Kontrolle erforderlichen Soll- und Ist-Bereichskosten vorgenommen. Als erstes werden die Bereichskosten für sogenannte Ein-Bezugs-Kostenstellen erörtert. Das sind Kostenstellen, die nur mit einer Bezugsgröße arbeiten. Daran anschließend werden dieselben Begriffe für sogenannte Mehrbezugs-Kostenstellen erörtert. Beide Typen dieser Kostenstellen gehören zu den ausführenden Kostenstellen, die auch als primäre Kostenstellen bezeichnet werden.

---

<sup>2</sup> Siehe hierzu im Einzelnen Seite 11

Daran anschließend wird ein Konzept entwickelt, welches dazu verwendet werden kann, auch die Leitungsstellen der Leitungshierarchie eines Unternehmens für die Soll-Ist-Abweichung bestimmter „Bereichskosten dieser Leitungsstellen“ verantwortlich zu machen. Die Verantwortung besteht darin, dass eine Leitungsstelle für die Soll-Ist-Abweichung der ihr direkt oder indirekt untergeordneten primären (Ausführung-) Kostenstellen verantwortlich gemacht werden kann.

Das zweite Kapitel widmet sich der Definition der Bereichsgewinne sowie der auf ihrer Grundlage definierten Soll- und Ist-Bereichsgewinne. Hier wird gezeigt, wie ein Mitglied der Leitungshierarchie, dem bestimmte primäre Absatzstellen unterstellt sind, für die Soll-Ist-Abweichung der Bereichsgewinne dieser Absatzstellen „verantwortlich“ gemacht werden kann.

Im dritten Kapitel werden bestimmte Einzelfragen zur Bereichsziel-Verpflichtungsplanung erörtert. So wird begründet, warum es bei Absatzstellen nicht möglich ist, mit nur einem Bereichsziel zu arbeiten. Weiterhin wird die Frage erörtert, ob eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung bis zur Unternehmensspitze „hochgezogen“ werden kann. Damit stellt sich die Frage, ob man auch die Unternehmensleitung für die Soll-Ist-Abweichung der Bereichsziele, der ihr untergeordneten primären Bereiche, also sämtlicher primären Bereiche des Unternehmens, verantwortlich machen kann.

Im vierten Kapitel wird gezeigt, wie die Bereichsmodelle, mit denen die Bereiche im Rahmen einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung arbeiten, mit dem zentralen Kosten-Leistungsmodell verbunden werden kann. Das „zentrale Kosten-Leistungsmodell“ ist das Modell, welches die zentrale Planung im Rahmen einer solchen Bereichsziel-Verpflichtungsplanung verwendet.

Im fünften Kapitel wird anhand eines Beispielsmodells namens Möbel-Modell C gezeigt, wie eine solche Planung konkret ablaufen kann.

Das sechste Kapitel behandelt die Beziehung der Soll-Ist-Kontrolle einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung im Verhältnis zur sogenannten INZPLA-Abweichungsanalyse. Dabei ist vorzuschicken, dass im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine spezielle Systematik zur Abweichungsanalyse, namens INZPLA-Abweichungsanalyse, entwickelt wurde. Es wird gezeigt, dass die Soll-Ist-Kontrolle der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung als ein spezielles Verfahren der normativen INZPLA-Abweichungsanalyse systematisiert werden kann.

Im siebten Kapitel wird das im Rahmen der flexiblen Planung zum Einsatz kommende Kontrollverfahren mit der Soll-Ist-Kontrolle einer Bereichsziel Verpflichtungsplanung verglichen.

Das achte Kapitel beschreibt den Aufbau, von Kostenstellenhierarchien, mit denen man im Rahmen der Kostenrechnung bestimmte Drill-Down-Analysen durchführen kann.

Im neunten Kapitel wird das Verfahren einer hierarchischen Kostenstellen-Kostenarten-Analyse behandelt. Die Überlegung, anhand einer Kostenstellenhierarchie eine Drill-Down-Analyse durchzuführen, ist naheliegend. Das gleiche gilt auch für eine Drill-Down-Analyse im Rahmen einer Kostenartenhierarchie. In diesem Kapitel wird beschrieben, wie man auf-

grund einer sogenannten zweidimensionalen Kostenarten-Kostenstellenhierarchie eine „kombinierte“ Drill-Down-Analyse unter Verwendung der Gliederungskriterien einer Kostenstellen- und Kostenartenhierarchie vornehmen kann.

Im zehnten Kapitel ein Verfahren beschrieben, mit dem im Falle einer einstufigen Kostenträgerrechnung, eine Drill-Down-Analysen der Kosten anhand einer Kostenstellenhierarchie durchgeführt werden kann. Als Beispiel wird die Kostenstellenhierarchie eines pharmazeutischen Unternehmens angeführt, das eine solche Drill-Down-Analysen anhand dieser Hierarchie durchführt.

## 1. Bereichskosten als Bereichsziele

### a) Bereichskosten primärer (Ausführungs-) Kostenstellen

Die Durchführung einer primären Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle erfordert ein Modellsystem, welches als Modellsystem der primären Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle bezeichnet wird.

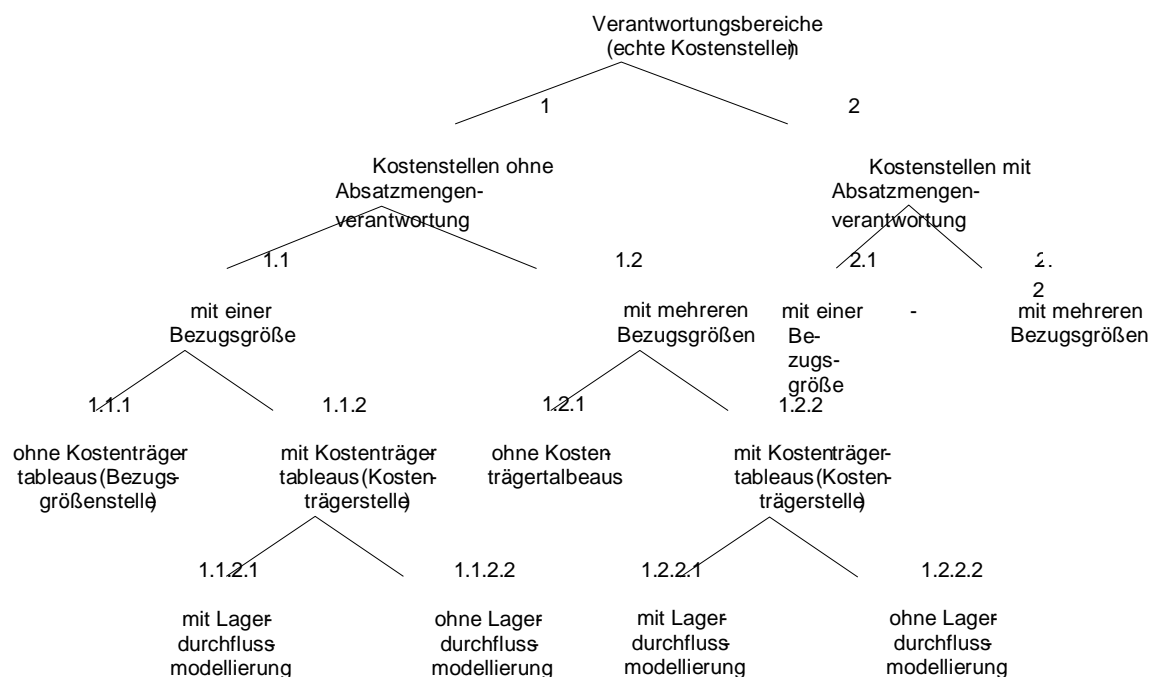


Abb.3: Arten von Verantwortungsbereichen einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und – Kontrolle

Die an anderer Stelle beschriebene Basisziel-Verpflichtungsplanung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung erfolgte auf der Grundlage eines Standard-Kosten-Leistungsmodells.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Kennzeichen eines jeden Standard-Kosten-Leistungsmodells ist es, dass es keine Entscheidungsvariablen besitzt, sodass mit ihm nur eine reine Zielverpflichtungsplanung (ohne eine damit verbundene Optimierung) durchgeführt werden kann. Die Bezeichnung solcher Modelle mit dem Attribut „Standard“ rechtfertigt sich daher, dass sie die von Kilger beschriebenen Modellbeziehungen einer flexiblen Plankostenrechnung vollständig beschreiben und auch die Modelle, die mit dem Konfigurationssystem CO-Modul von SAP erstellt werden, können vollständig mit den Strukturformen und der Semantik dieser Kosten-Leistungsmodellen beschrieben werden. Siehe hierzu: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin 2017, S.26 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

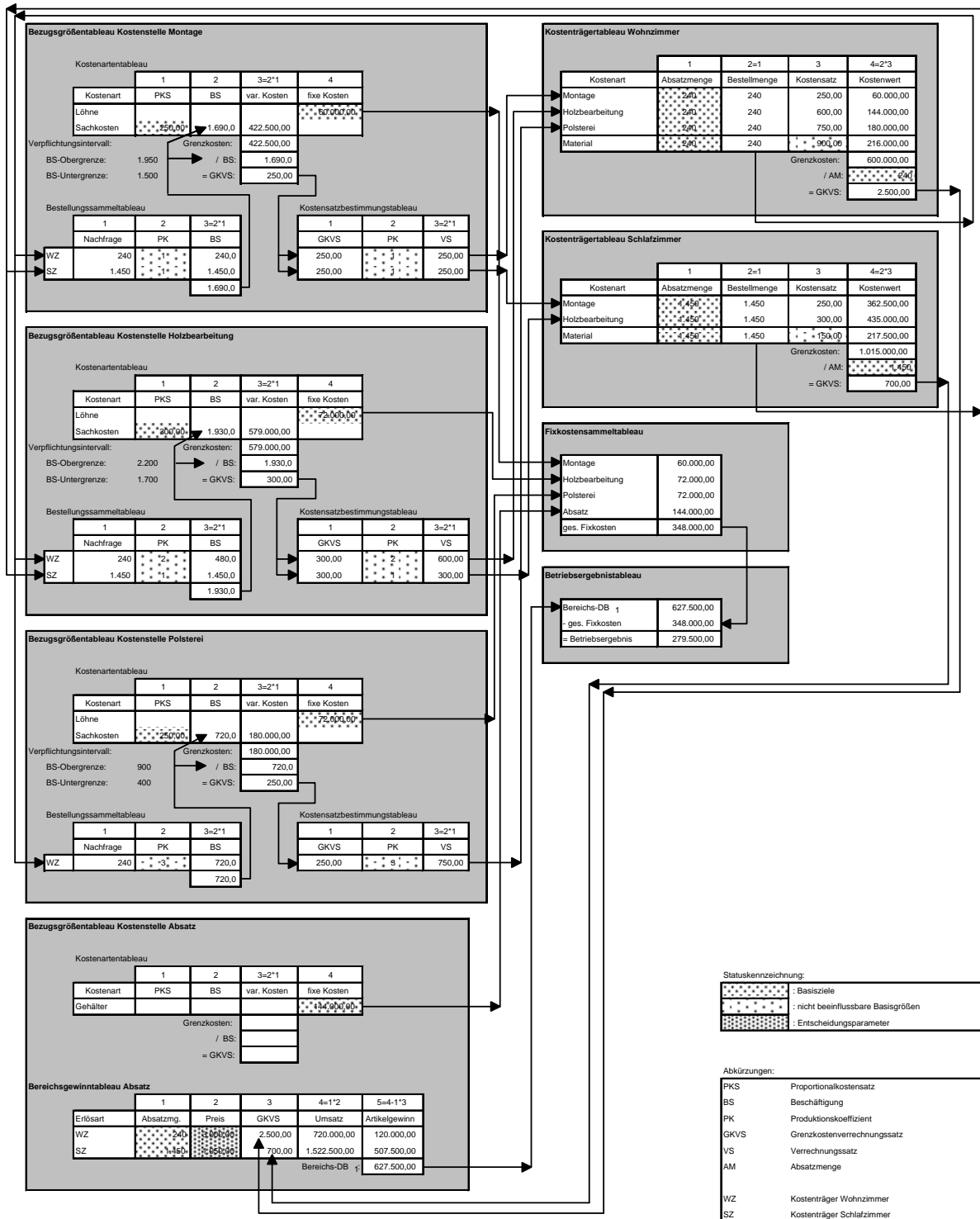


Abb. 4: Modelltableausystem der Grenzkostenversion des Möbel-Modells A.

Wenn ein solches Standard-Kosten-Leistungsmodell um bestimmte strukturelle Beziehungen ergänzt wird, welche es gestatten, die Bereichsziele der Primärbereiche zu definieren, dann soll von einem Standard-Kosten-Leistungsmodell mit primären Bereichszielen gesprochen werden. Im Folgenden wird eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle beschrieben, die auf der Grundlage eines Standard-Kosten-Leistungsmodells erfolgt. Die im Rahmen der Basisziel-Verpflichtungsplanung erörterten Standard-Kosten-Leistungsmodelle sind aus dieser Sicht Standard-Kosten-Leistungsmodelle ohne primäre Bereichsziele.



Wenn daher im Folgenden von einem zentralen Kosten-Leistungsmodell die Rede ist, dann handelt es sich immer um ein Standard-Kosten-Leistungsmodell mit primären Bereichszielen. Das zentrale Kosten-Leistungsmodell einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und die primären Bereichsmodelle können aufgrund bestimmter Vorschriften anhand der Informationen generiert werden, die in einem Standard-Kosten-Leistungsmodell ohne Bereichsziele enthalten sind.<sup>4)</sup> Diese Entwicklung wird im Folgenden dargestellt.

Wie an anderer Stelle beschrieben, stehen einem Anwender im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung vier Versionen eines Kosten-Leistungsmodells zur Verfügung, die sämtliche zum gleichen Betriebsergebnis führen, aber unterschiedliche "Zwischenvariable" besitzen, an deren Werten ein Planer interessiert sein kann. Es handelt sich um die Vollkostenversion, die Grenzkostenversion, die Gesamtkostenversion und die Artikel-Einzelfixkosten-Version.<sup>5</sup> Im Falle der hier erörterten Bereichsziel-Verpflichtungsplanung wird nur mit Modellen der Grenzkostenversion gearbeitet.

Die Definition der Bereichskosten für den Fall einer Kostenstelle mit einer Bezugsgröße ohne Kostenträger tableaux (1.1.1 in Abb.3) soll anhand des bereits zur Darstellung der Basisziel-Verpflichtungsplanung entwickelten Möbel-Modells A beschrieben werden. Abb. 4 zeigt das Modelltableausystem dieses Modells.<sup>6</sup>

#### **aa) Bereichskosten von Einbezugs-Kostenstellen**

Das Möbel-Modell A enthält drei Ein-Bezugskostenstellen. Es handelt sich um die Kostenstellen Montage, Holzbearbeitung und Polsterei.

Wie beschrieben können auch in einem Kosten-Leistungsmodell der Basisziel-Verpflichtungsplanung bestimmte Bereichsmodelle als Submodelle unterschieden werden.<sup>7</sup> Die Abgrenzung der drei Bereichsmodelle sind in dem Möbel-Modell A der Abb. 4 deutlich zu erkennen. Das Kosten-Leistungsmodell einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung unterscheidet sich nur dadurch von dem Bereichsmodell einer Basisziel-Verpflichtungsplanung, dass die Kostenartentableaus eine weitere Spalte enthalten, in welcher die Variablen und die fixen Kosten miteinander addiert werden. Ihre Summe wird als Bereichskosten bezeichnet.

Abb. 5. zeigt das auf diese Weise modifizierte Bereichstableau der Kostenstelle "Holzbearbeitung". In der dort zusätzlich eingefügten Spalte 5 werden die Bereichskosten dieser Kostenstelle im Umfang von 651.000 € ermittelt.<sup>8</sup>

Im Hinblick auf die in dem Kostenartentableau des Bereichsmodell "Holzbearbeitung" enthalten Basisgrößen wird angenommen, dass der Proportionalkostensatz (PKS) und die "fixen Kosten" Basisziele sind, während die beiden Produktionskoeffizienten (PRKW und PRKS)

<sup>4</sup> Siehe zur Konfiguration von Standard-Kosten-Leistungsmodellen: Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, [www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf)

<sup>5</sup> Siehe: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, ..., a.a.O., Berlin 2017, S.313 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>6</sup> Siehe zur Verwendung dieses Modells im Rahmen der Basisziel-Verpflichtungsplanung: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung, ..., a.a.O., S.51f.

<sup>7</sup> Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ..., a.a.O., S.49f.

<sup>8</sup> Das Modelltableausystem des insgesamt zu einem Modell der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung umgestalteten Möbel-Modells A ist Abb. 8 angeführt und wird dort „Möbel-Modell C“ genannt.

unbeeinflussbare Basisgrößen sein sollen. Die Bereichskosten, die immer von allen Basiszielen des Bereiches beeinflusst werden sollen, könnten daher durch

$$BK = PKS \cdot BS + FK \quad (1)$$

beschrieben werden. Das ist die übliche lineare Kostenfunktion einer Kostenart, die im Rahmen der flexiblen Plankostenrechnung verwendet wird.

Wenn die Bereichskosten einer Kostenstelle als Bereichsziel, verwendet werden, dann kann ihre Definitionsgleichung in Form einer reduzierten Bereichskostengleichung dargestellt werden. Diese entspricht nicht der in (1) beschriebenen Gleichung der Bereichskosten. Eine reduzierte Bereichskostengleichung zeichnet sich dadurch aus, dass sämtliche Definitionskomponenten Basisgrößen des betrachteten Bereichsmodells sind. Im vorliegenden Fall besitzen die reduzierten Bereichskostengleichungen des Bereichsmodells der Holzbearbeitung die strukturelle Gleichung:

$$BK = PKS \cdot PRKW \cdot AMW + PRKS \cdot PKS \cdot AMS + FK$$

BK	- Bereichskosten
PKS	- Proportionalkostensatz
PRKW	- Produktionskoeffizient Wohnzimmer
AMW	- Absatzmenge Wohnzimmer
PRKS	- Produktionskoeffizient Schlafzimmer
AMS	- Absatzmenge Schlafzimmer
FK	- Fixe Kosten

Der Sollwert der Bereichskosten ( $BK^{Soll}$ ) ist definiert:

$$BK^{Soll} = PKS^{Ple} \cdot PRKW^{Ist} \cdot AMW^{Ist} + PKS^{Ist} \cdot PRKS^{Ple} \cdot AMS^{Ist} + FK^{Ple}$$

Die Kennzeichnung der Variablen mit „Ple“ (Planendwerte) zeigt an, dass es sich hier um die Werte der Variablen handelt, die in dem Bereichsmodell am Ende der noch im Einzelnen zu beschreibenden Planungsprozedur auftreten.

In dieser Definition des Sollwertes der Bereichskosten sind die Basisziele PKS und FK durch ihre Planendwerte gekennzeichnet. Für alle übrigen Basisgrößen der Bereichsmodelle, d.h. PRKW, PRKS, AMW und AMS wurden deren Istwerte gewählt.

Der Istwert der Bereichskosten, mit denen der Soll-Ist-Kontrolle durchgeführt wird, ist wie folgt definiert:

$$BK^{Ist} = PKS^{Ist} \cdot PRKW^{Ist} \cdot AMW^{Ist} + PKS^{Ist} \cdot PRKS^{Ist} \cdot AMS^{Ist} + FK^{Ist}$$

Die Abweichung zwischen dem Soll- und Istwert wird bei dieser Art einer Definition der Soll-Bereichskosten nur durch die Abweichungen der Ist-Basisziele gegenüber den Planendwert-Basiszielen verursacht.

Die Basisgrößen eines Bereichsmodells können wie beschrieben in drei Typen unterschieden werden:

1. Den Basisgrößen, die Basisziele sind. Das sind im vorliegenden Fall die Basisgrößen PKS, FK.
2. Den Eingangsgrößen. Das sind zum einen die Bestellmengen einer Leistung, die von anderen Bereichen bei der infrage stehenden Kostenstelle eingehen. Zum anderen handelt es

sich um die Verrechnungspreise, die andere Kostenstellen für eine Leistung “in Rechnung stellen“. Im Falle der Holzbearbeitung gibt es nur zwei Eingangsgrößen in Form der Absatzmengen an Wohn- und Schlafzimmer (AMW und AMS).

3. Den Basisgrößen, die keine Basisziele und auch keine Eingangsgrößen sind. Im vorliegenden Fall sind dies die Produktionskoeffizienten PRKW und PRKS.

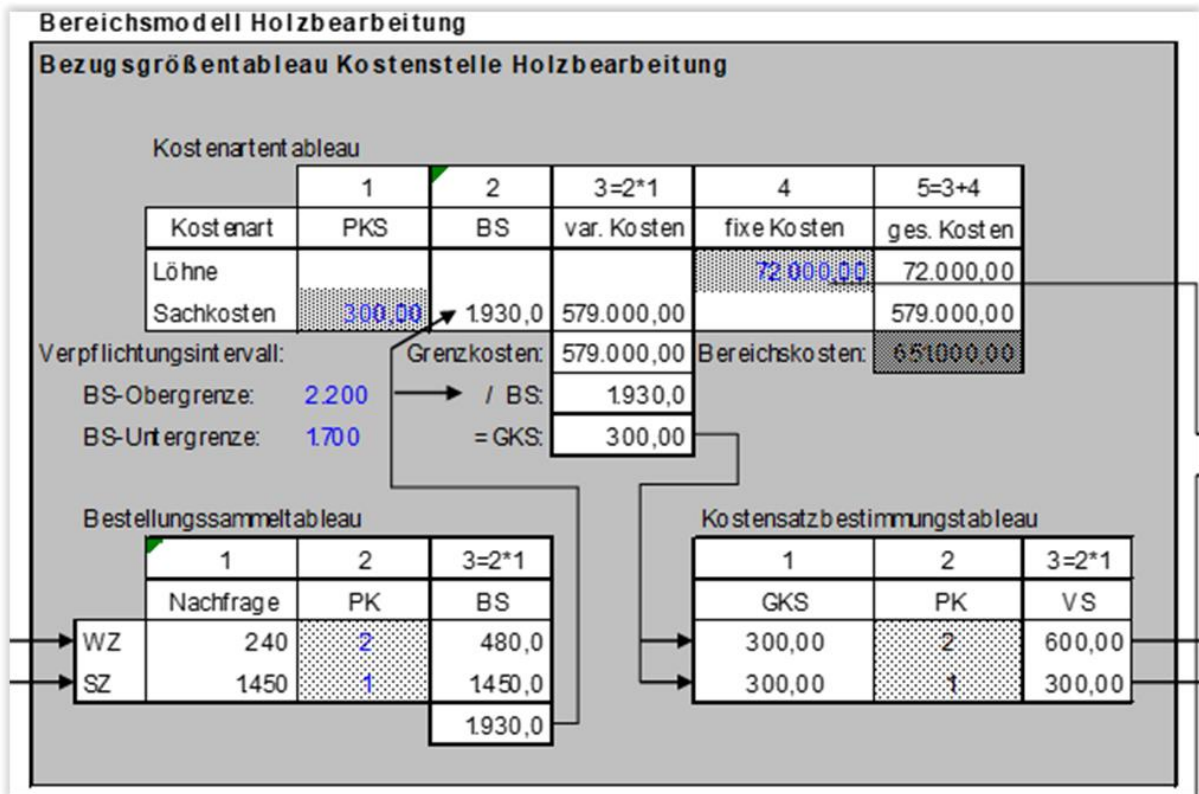


Abb. 5: Bereichsmodell-Tableaus des Bereichsmodells „Holzbearbeitung“ im Falle des für eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung umgestalteten Möbel-Modells A.

Es wäre möglich, dass in dem Bereichsmodell Holzbearbeitung auch die Produktionskoeffizienten der Wohn- und Schlafzimmer als Basisziele angesehen werden. In einem solchen Fall würden die Soll- und Istwertgleichung der Bereichskosten wie folgt aussehen:

Der Sollwert dieser Bereichskosten ist definiert mit

$$BK^{\text{Soll}} = PKS^{\text{Ple}} \cdot PRKW^{\text{Ple}} \cdot AMW^{\text{Ist}} + PKS^{\text{Ple}} \cdot PRKS^{\text{Ist}} \cdot AMS^{\text{Ist}} + FK^{\text{Ple}}$$

Der Istwert der Bereichskosten ergibt sich mit

$$BK^{\text{Ist}} = PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKW^{\text{Ist}} \cdot AMW^{\text{Ist}} + PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKS^{\text{Ist}} \cdot AMS^{\text{Ist}} + FK^{\text{Ist}}$$

Das anhand der beiden Beispiele beschriebene Vorgehen zur Definition der Soll- und Istwerte der Bereichskosten der Holzbearbeitung soll nunmehr durch bestimmte Vorschriften so gefasst und verallgemeinert werden, mit der Folge, dass diese Vorschriften für sämtliche (reduzierten) Bereichskostengleichungen im Rahmen einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung gelten. Sie gelten aber, dem sei schon vorgegriffen (s.S.31), auch für die Soll- und Ist-Definitionsgleichungen des noch zu erörternden zweiten Bereichsziels, d.h. dem Bereichsgewinn.

1. Die Soll-Definitionsgleichung eines Bereichsziels zeichnet sich dadurch aus, dass:

- die Basisziele werden mit ihren Planendwerten belegt.

- die Werte der Verrechnungspreise werden mit ihren Planendwerten belegt.
- sämtliche übrigen Definitionskomponenten werden mit ihren Ist-Werten belegt.

2. Die Ist-Definitionsgleichung eines Bereichsziels zeichnet sich dadurch aus, dass:

- die Basisziele werden mit ihren Ist-Werten belegt
- die Werte der Verrechnungspreise werden mit ihren Planendwerten belegt.
- sämtliche übrigen Definitionskomponenten werden mit ihren Ist-Werten belegt.

### **Verrechnungspreise.**

Im Folgenden soll eine kurze Bemerkung zu dem Begriff eines „Verrechnungspreises“ vorgenommen werden. Im Rahmen der Verrechnung der Kosten zwischen Kostenstellen oder auch gegenüber bestimmten fiktiven Bestelleinheiten wird von einer sogenannten Bestellmengen-Preis-Beziehung ausgegangen. Sie geht von folgender Deutung des Kostentransfers zwischen bestimmten „Bestelleinheiten“ aus: Eine Bestelleinheit wie zum Beispiel eine Kostenstelle bestellt eine bestimmte (Bestell-)Menge bei einer anderen Kostenstelle und hat dafür ein Preis zu entrichten. Ein solcher Preis wird im Folgenden als Verrechnungspreis bezeichnet. Bei diesen Verrechnungspreisen ist zwischen einem Verrechnungspreis zu unterscheiden, der ein Einkaufspreis ist, also von einem externen Lieferanten erhoben wird und den Verrechnungspreisen zwischen den Kostenstellen, die man als interne Verrechnungspreise bezeichnen könnte. Man könnte auch von dem Beschaffungspreis einer Kostenstelle sprechen. Aber es wird der Term „Verrechnungspreis“ vorgezogen. Denn dieser Verrechnungspreis ist für die Kostenstelle nicht beeinflussbar. Das Produkt aus dem Verrechnungspreis und der Bestellmenge einer Kostenstelle ist eine Kostengröße und diese soll als die Beschaffungskosten (und nicht als Einkaufskosten) dieser Kostenstelle oder auch einer anderen fiktiven Bestelleinheit bezeichnet werden.

In dem bisherigen Beispiel wurden keine externen Verrechnungspreise, d.h. Einkaufspreise, als Basisgrößen eines Bereichsmodells verwendet. Diese externen Verrechnungspreise (Einkaufspreise) zählen aber auch zu den in den oben angeführten Vorschriften erwähnten „Verrechnungspreisen“. Es liegt die Frage nahe, warum für die Verrechnungspreise im Soll und Ist nicht deren Istwerte, sondern ihre Planendwerte verwendet werden sollen. Auf diese Frage wird später eingegangen (s.S.26).

Bei einer Soll-Ist-Kontrolle führen, wie bereits erwähnt, die oben angeführten Definitionsvorschriften dazu, dass die Abweichung zwischen dem Soll und dem Ist eines Bereichsziels allein durch die Abweichungen der Basisziele zwischen ihren vereinbarten Planendwerten und ihren sich ergebenden Istwerten bedingt ist. Die Istwerte, die dieser Kontrolle zu Grunde gelegt werden, sind aber immer dann fiktive Istwerte, wenn in ihrer Definitionsgleichung Verrechnungspreise auftreten. Denn, wie erwähnt wird in den Vorschriften zur Definition der Soll- und Ist-Bereichskosten, sowohl in der Definitionsgleichung der Soll- als auch der Ist-Bereichskosten der Planendpreis der Beschaffungskosten verwendet. Für die Definitionsgleichung der Ist-Bereichskosten bedeutet dies, dass es sich um die Bereichskosten handelt, die

eingetreten wären, wenn unter sonst gleichen Umständen der Plan-Verrechnungspreis dem Ist-Verrechnungspreis entsprochen hätte. Im Gegensatz zu den echten Ist-Kosten könnte man sie auch als „Vergleichs-Ist-Kosten“ bezeichnen

### **ab) Bereichskosten von Mehrbezugs-Kostenstellen**

In dem bisher beschriebenen Beispiel der Holzverarbeitung wurde eine Fertigungskostenstelle beschrieben, die sich durch nur eine Bezugsgrößeneinheit (in der Einheit Maschinenstunden) auszeichnete. Im Gegensatz dazu besitzen Fertigungsstellen oft mehrere Bezugsgrößeneinheiten. So gibt es beispielsweise bei der Schering AG Fertigungskostenstellen, die bis zu neun Bezugsgrößen Einheiten besitzen.<sup>9</sup>

Es fragt sich wie in diesem Fall die Bereichskosten zu definieren sind. Zur Erörterung eines Falles, in welchem eine Fertigungskostenstelle mehr als eine Bezugsgrößeneinheit besitzt, soll von drei Kostenstellen K1 bis K3 mit jeweils einer Bezugsgrößeneinheit ausgegangen werden. Von diesen Stellen sollen deren Soll- und Ist-Bereichskosten anhand eines konkreten Beispiels ermittelt werden. Zwischen diesen drei Kostenstellen, so sei angenommen, existieren Lieferbeziehungen in Form einer totalen Lieferkette. Dies bedeutet, K3 liefert seine gesamte erstellte Leistung an K2 und K2 liefert wiederum seine gesamte erstellte Leistung an K1.

Nach der Beschreibung dieser Lieferbeziehungen ist die Voraussetzung geschaffen, um die Bereichskosten einer Mehr-Bezugsgrößen-Kostenstelle zu definieren. Wir kommen nunmehr zu einer genaueren Beschreibung der Zusammenhänge:

Die Kostenstelle K1 erstellt ein Zwischenprodukt Z1, das sie ausschließlich an die Kostenstelle K0 ausliefert. Die Kostenstelle K1 wird, wie bereits erwähnt, von einer Kostenstelle K2 beliefert. K1 erhält die Lieferung nur eines (einzigen) Zwischenproduktes Z2 von K2.

Die Kostenstelle K2 erstellt ein Zwischenprodukt Z2, das sie ausschließlich an die Kostenstelle K1 ausliefert. Die Kostenstelle K2 wird, wie bereits erwähnt, von einer Kostenstelle K3 beliefert. K2 erhält die Lieferung nur eines (einzigen) Zwischenproduktes Z3 von K3. Und auch die Kostenstelle K3 liefert das von ihr erstellte Zwischenprodukt nur an K2.

Die Kostenstelle K3 erstellt ein Zwischenprodukt Z3, das sie ausschließlich an die Kostenstelle K2 ausliefert.

Von diesen drei Kostenstellen werden deren Soll- und Ist-Bereichskosten ermittelt. Auf dieser Grundlage soll dann die Frage erörtert werden, wie die Soll- und Ist-Bereichskosten einer Stelle zu definieren sind, die sämtliche drei bisher als (primäre) Ein-Bezugsgrößenstellen betrachtende Kostenstellen in einer Stelle vereinigt.

Dieses Vorgehen wird deswegen praktiziert, weil man dabei auch erkennen kann, wie schrittweise immer mehr Bezugsgrößeneinheiten zu einer Stelle zusammengefasst werden können. Solche mehrere Bezugsgrößeneinheiten umfassenden Stellen können, wie dann gezeigt wer-

---

<sup>9</sup> Siehe: Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S. 33, [www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf)

den wird, auch als Leitungsstellen interpretiert werden, denen in der Leitungshierarchie diese drei primären Kostenstellen unterstellt sind.

Damit kann anhand dieses Beispiels später auch noch den Fall erörtert werden, ob man die Stelleninhaber der Leitungshierarchie eines Unternehmens anhand der Soll-Ist-Abweichung bestimmter Maßgrößen für die Soll-Ist-Abweichungen der Bereichskosten der ihnen untergeordneten primären Kostenstellen (hier wären es drei) verantwortlich machen kann.

Wie angekündigt, sollen nunmehr die Bereichskosten, der über eine Fertigungskette miteinander verbundenen drei Kostenstellen definiert werden, sowie die auf ihrer Grundlage zu definierenden Soll- und Istwerte dieser Bereichskosten.

#### Bereichskosten der Kostenstelle K1

Ihre Bereichskosten ergeben sich mit:

$$BK\_K1 = PR\_21 \cdot VMS1 \cdot PK1 \cdot BM\_01 + FK\_K1$$

- BK\_K1 - Bereichskosten der Kostenstelle K1
- PR\_21 - Preis, den K2 der Stelle K1 für die Lieferung des Zwischenproduktes Z2 „in Rechnung stellt“. (unbeeinflussbare Basisgröße)
- VMS1 - Verbrauchsmengensatz von K1. (Basisziel)
- PK1 - Produktionskoeffizient von K. (unbeeinflussbare Basisgröße)
- BM\_01 - Bestellmenge der Kostenstelle K0 des von K1 erstellten Zwischenproduktes. (Eingangsgröße)
- FK\_K1 - Fixe Kosten von K1. (Basisziel)

Die Soll- und Ist-Kosten von K1 ergeben sich unter der Annahme bestimmter Zahlenwerte mit

$$BK\_K1^{Soll} = PR\_21^{Ple} \cdot VMS1^{Ple} \cdot PK1^{Ist} \cdot BM\_01^{Ist} + FK\_K1^{Ple}$$

$$74.000 = 24 \cdot 1 \cdot 3 \cdot 1.000 + 2.000$$

$$BK\_K1^{Ist} = PR\_21^{Ple} \cdot VMS1^{Ist} \cdot PK1^{Ist} \cdot BM\_01^{Ist} + FK\_K1^{Ist}$$

$$66.700 = 24 \cdot 0,9 \cdot 3 \cdot 1.000 + 1.900$$

Soll-Ist-Abweichung der Kostenstelle K1 beträgt  $74.000 - 66.700 = 7.300 \text{ €}$

Der Planend-Verrechnungspreis, den die Kostenstelle K2 für die Lieferung ihres Zwischenproduktes Z2 an die Kostenstelle K1 „in Rechnung stellt“, d.h. PR\_21 beträgt:

$$PR\_21^{Ple} = VMS2^{Ple} \cdot PK2^{Ple} \cdot PR\_32^{Ple}$$

$$24 = 1 \cdot 2 \cdot 12$$

#### Bereichskosten der Kostenstelle K2

Ihre Bereichskosten sind:

$$BK\_K2 = PR\_32 \cdot VMS2 \cdot PK2 \cdot BM\_12 + FBM2 \cdot PRFM2 \quad (1)$$

- BK\_K2 - Bereichskosten der Kostenstelle K2
- PR\_32 - Preis, den K3 der Stelle K2 für die Lieferung des Zwischenproduktes Z3 „in Rechnung stellt“ (unbeeinflussbare Basisgröße)
- VMS2 - Verbrauchsmengensatz von K2 (Basisziel)
- PK2 - Produktionskoeffizient von K2. (Basisziel)
- BM\_12 - Bestellmenge der Kostenstelle K1 des von K2 erstellten Zwischenproduktes (Eingangsgröße)
- FBM2 - Fixe Bestellmenge der Kostenstelle K2. (Basisziel)

PRFM2 - Preis der fixen Bestellmenge der Kostenstelle K2. (unbeeinflussbare Basisgröße)

Die Soll- und Ist-Bereichskosten von K2 ergeben sich unter der Annahme bestimmter Zahlenwerte mit

$$BK\_K2^{Soll} = PR\_32^{Ple} \cdot VMS2^{Ple} \cdot PK2^{Ple} \cdot BM\_12^{Ist} + FBM2^{Ple} \cdot PRFM2^{Ple}$$

$$67.200 = 12 \cdot 1 \cdot 2 \cdot 2.700 + 1.200 \cdot 2$$

$$BK\_K2^{Ist} = PR\_32^{Ple} \cdot VMS2^{Ist} \cdot PK2^{Ist} \cdot BM\_12^{Ist} + FBM2^{Ist} \cdot PRFM2^{Ple}$$

$$73.380 = 12 \cdot 1,1 \cdot 2,1 \cdot 2.700 + 1.100 \cdot 2$$

Soll-Ist-Abweichung der Kostenstelle K2 beträgt  $67.200 - 73.800 = - 6.180 \text{ €}$

Die Ist-Bestellmenge  $BM\_23^{Ist}$ , die die Kostenstelle K2 bei der Kostenstelle K3, zur Lieferung des Zwischenprodukt Z3 bestellt hat ist:

$$BM\_23^{Ist} = VMS2^{Ist} \cdot PK2^{Ist} \cdot BM\_12^{Ist}$$

$$6.237 = 1,1 \cdot 2,1 \cdot 2.700$$

Der Planend-Verrechnungspreis, den die Kostenstelle K3 für die Lieferung ihres Zwischenproduktes Z3 an die Kostenstelle K2 „in Rechnung“ stellt, d.h.  $PR\_32^{Ple}$  beträgt:

$$PR\_32^{Ple} = PR\_43^{Ple} \cdot VMS3^{Ple} \cdot PK3^{Ple}$$

$$12 = 2 \cdot 3 \cdot 2$$

Die Kostenstelle K1 bestellt bei der Kostenstelle K2 eine bestimmte Menge eines Zwischenproduktes (Z2), das von K2 geliefert wird. Die Ist-Bestellmenge  $BM\_12^{Ist}$ , die K1 bei K2 ordert, beträgt:

$$BM\_12^{Ist} = VMS1^{Ist} \cdot PK1^{Ist} \cdot BM\_01^{Ist}$$

$$2.700 = 0,9 \cdot 3 \cdot 1.000$$

### Bereichskosten der Kostenstelle K3

Ihre Bereichskosten sind:

$$BK\_K3 = PR\_43 \cdot VMS3 \cdot PK2 \cdot BM\_23 + FBM3 \cdot PRFM3$$

BK\_K3 - Bereichskosten von K3

PR\_43 - Preis, den die Kostenstelle K4 der Stelle K3 für die Lieferung ihres Zwischenproduktes Z4 „in Rechnung stellt“. (unbeeinflussbare Basisgröße)

VMS3 - Verbrauchsmengensatz von K3. (Basisziel)

PK3 - Produktionskoeffizient von K3. (unbeeinflussbare Basisgröße)

BM\_23 - Bestellmenge der Kostenstelle K2 des von K3 erstellten Zwischenproduktes (Eingangsgröße)

FBM3 - Fixe Bestellmenge der Kostenstelle K3. (Basisziel)

PRFM3 - Preis der fixen Bestellmenge von K3. (unbeeinflussbare Basisgröße)

Die Soll- und Ist-Bereichskosten von K3 ergeben sich unter der Annahme bestimmter Zahlenwerte mit

$$BK\_K3^{Soll} = PR\_43^{Ple} \cdot VMS3^{Ple} \cdot PK3^{Ple} \cdot BM\_23^{Ist} + FBM3^{Ple} \cdot PRFM3^{Ple}$$

$$77.094 = 2 \cdot 3 \cdot 1,8 \cdot 6.237 + 900 \cdot 2,5$$

$$BK\_K3^{Ist} = PR\_43^{Ple} \cdot VMS3^{Ist} \cdot PK3^{Ist} \cdot BM\_23^{Ist} + FBM3^{Ist} \cdot PRFM3^{Ple}$$

$$62.869 = 2 \cdot 2,8 \cdot 1,8 \cdot 6.237 + 850 \cdot 2,5$$

Soll-Ist-Abweichung der Kostenstelle K3 beträgt  $77.094 - 62.869 = 14.225 \text{ €}$

Wenn die drei Kostenstellen nunmehr zu einer Kostenstelle zusammengelegt werden, dann stellt sich die Frage, wie man die Definitionsgleichung der Bereichskosten dieser Drei-Bezugsgrößen-Kostenstelle sowie deren Soll- und Ist-Bereichskosten ermitteln soll, die sich dadurch auszeichnen, dass für ihre Soll-Ist-Abweichung der Kostenstellenleiter verantwortlich gemacht werden kann.

Die zusammengelegten Kostenstellen führen zu einem Bereichsmodell der neu geschaffenen Drei-Bezugsgrößen-Kostenstelle. Dieses Bereichsmodell wird dadurch generiert, dass man die Gleichungen der drei ursprünglichen Bereichsmodelle und auch die Gleichungen, welche die zwischen ihnen bestehenden Bestellmengen- und (Verrechnung-) Preisbeziehungen beschreiben, zu einem Modell zusammenfasst. In diesem Bereichsmodell der neuen primären Kostenstelle lassen sich bestimmte Außenlieferungskosten feststellen. Das sind die Kosten, die anderen Kostenstellen für die Lieferung einer Leistung „in Rechnung gestellt“ werden oder an andere fiktive Bestelleinheiten wie Kostenträgertableaus oder Fixkostensammeltab-  
leaus verrechnet werden.

### **\*\*\*Einschub: Begriffsklärung Fixkostensammeltabelleau und Kostenträgertabelleau**

Diese beiden Tableaus und ihre Funktion als fiktive Bestelleinheiten sollen kurz beschrieben werden. In einem Kosten-Leistungsmodell der Grenzkostenversion gibt es immer ein Fixkos-  
tensammeltabelleau. In diesem Tableau werden sämtliche Fixkosten, die in den Kostenartentab-  
leaus des gesamten Modells anfallen, „gesammelt“. Die Summe der gesamten Fixkosten geht dann als negative Komponente in das Betriebsergebnistableau ein, das der Ermittlung des Betriebsergebnisses dient.

Diesen Zusammenhang kann man am Beispiel des Möbel-Modells A in Abb. 4 erkennen. In dem Fixkostensammeltabelleau werden die fixen Kosten „gesammelt“, die in den vier Kostenartentableaus der Montage, der Holzbearbeitung, der Polsterei und des Absatzes anfallen. Die gesamten fixen Kosten im Betrag von 348.000 € werden dem Betriebsergebnistableau übergeben und vermindern dort den Bereichsdeckungsbeitrag von 627.500 €, was zu einem Betriebsergebnis von 279.500 € führt.

Bei den Kostenträgertableaus ist zwischen den Kostenträgertableaus der Zwischenprodukte und den Kostenträgertableaus der Endprodukte zu unterscheiden. In dem Kosten-Leistungsmodell einer mehrstufigen Fertigung ist es möglich, die Kostensätze sämtlicher Zwischenprodukte und Endprodukte zu erfassen. Man kann sich aber auch damit begnügen, nur die Kostensätze der Endprodukte der zu fertigenden Artikel zu ermitteln. Ein Modell, in welchem die Kostensätze aller Zwischenprodukte ermittelt werden, ist allerdings informativer als ein Modell, in welchem nur die Kostensätze der Endprodukte ermittelt werden. In der Praxis wird aber zumeist nur mit Modellen gearbeitet, anhand derer allein die Kostensätze der Endprodukte ermittelt werden, d.h. sämtliche Einzelmaterialkosten und auch die Bearbeitungskosten, die in den Fertigungsstellen für dieses Artikels angefallen sind, werden direkt auf das sogenannte Endkostenträgertableau dieses Artikels verrechnet. In einem solchen Fall wird eine mehrstufige Fertigung durch eine sogenannte einstufige Kostenträgerrechnung beschrieben.



Dies ist auch beim Möbel-Modell A der Fall. Die in der Montage, Holzbearbeitung und Polstererei anfallenden Grenzkostensätze werden direkt auf das „Kostenträgertableau Wohnzimmer“ und das „Kostenträgertableau Schlafzimmer“ verrechnet. Diese beiden Kostenträgertableaus sind daher Endkostenträgertableaus. Endkostenträgertableaus fungieren in dem Modelltableausystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung analog zu den Kostenstellen als „fiktive Bezugsgrößeneinheiten“, die bestimmte Bestellmengen bei den Kostenstellen ordern und von diesen dafür einen Preis „in Rechnung gestellt“ bekommen. So „bestellt“ beispielsweise das „Kostenträgertableau Wohnzimmer“ bei der Montage 240 Einheiten und erhält dafür von der Montage ein Kostensatz von 250 € pro bearbeitetem Wohnzimmer „in Rechnung gestellt“. <sup>10</sup>

Die Absatzstelle „bestellt“ wiederum z.B. 240 Wohnzimmer bei dem „Kostenträgertableau Wohnzimmer“ und hat dem Kostenträgertableau dafür einen Preis von 2.500 € pro Wohnzimmer zu entrichten.

Selbst das Fixkostensammeltabelleau wird als eine fiktive Bestelleinheit aufgefasst, die bei den Kostenartentableaus der vier Kostenstellen eine Bestellung vornimmt. So „bestellt“ das Fixkostensammeltabelleau z.B. bei der Montage mit einer fiktiven Bestellmenge von „1“ ein „Fixkostenpaket“ im Betrag von 60.000 €. Damit werden sämtliche Kostentransfers zwischen den Modelltableaus und damit auch zwischen den Kostenstellen als Bestellungen interpretiert, für die ein Preis entrichtet wird.

\*\*\*

Kehren wir nunmehr zu dem Beispiel zurück. Hier werden die von der neuen Kostenstelle erstellten Leistungen der „Unter-Kostenstelle“ K1 an die Außenkostenstelle K0 geliefert. Die Kosten, die der Kostenstelle K0 „in Rechnung gestellt“ werden, betragen

$$\text{BM}_{01} \cdot \text{PR}_{10}$$

Der (Verrechnung-) Preis, den K1 für die Lieferung einer Einheit seines Zwischenprodukte Z1 an K0 „in Rechnung stellt“, d.h. PR<sub>10</sub>, beträgt:

$$\text{PR}_{10} = \text{PR}_{21} \cdot \text{VMS1} \cdot \text{PK1}$$

Neben den Kosten der Lieferung an K0, d.h. „BM<sub>01</sub> • PR<sub>10</sub>“, zählen zu den Außenlieferungskosten aber auch noch die fixen Kosten der drei „Unter-Kostenstellen“, die aufgrund einer fiktiven Bestellung des Fixkostensammeltableaus diesem zugeleitet werden. Es handelt sich um den folgenden Betrag:

$$\text{FK}_{K1} + \text{FBM2} \cdot \text{PRFM2} + \text{FBM3} \cdot \text{PRFM3}$$

Um eine bessere Übersicht zu erhalten, soll die Definitionsgleichung, die die Summe der Außenlieferungskosten eines Bereiches beschreibt, und damit zugleich deren Bereichskosten, in Form einer reduzierten Bereichskostengleichung dargestellt werden. Dies bedeutet, dass die

---

<sup>10</sup> Siehe zu diesen Bestellmengen-Preis-Beziehungen zwischen solchen Bezugsgrößeneinheiten: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S.27, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Außenlieferungskosten der neuen Kostenstelle und damit zugleich ihre Bereichskosten als eine Funktion der Basisgrößen des infrage stehenden Bereichsmodells formuliert werden.

Wenn man so vorgeht, dann ergeben sich die Bereichskosten der zusammengelegten drei Kostenstellen K1 bis K3 wie folgt:

$$BK = PR_{43} \cdot PK3 \cdot VMS3 \cdot VMS2 \cdot PK2 \cdot VMS1 \cdot PK1 \cdot BM_{01} + FK_{K1} + FBM2 \cdot PRFM2 + FBM3 \cdot PRFM3 \quad (2)$$

Es soll davon ausgegangen werden, dass für die Basisziele im Falle der Drei-Bezugsgrößen-Kostenstelle die gleichen Planendwerte ausgehandelt wurden, wie im Fall der drei separaten Ein-Bezugs-Kostenstellen. Weiterhin soll angenommen, dass auch dieselben Istwerte angefallen sind. In diesem Fall ergeben sich die folgenden Soll- und Ist-Bereichskosten der neu geschaffenen Mehr-Bezugsgrößen-Kostenstelle.

$$\begin{aligned} BK^{Soll} &= PR_{43}^{Ple} \cdot PK3^{Ple} \cdot VMS3^{Ple} \cdot VMS2^{Ple} \cdot PK2^{Ple} \cdot VMS1^{Ple} \cdot PK1^{Ple} \cdot BM_{01}^{Ist} + \\ 40.650 &= 2 \cdot 2 \cdot 3 \cdot 1 \cdot 2 \cdot 1 \cdot 3 \cdot 1.000 + \\ &+ FK_{K1}^{Ple} + FBM2^{Ple} \cdot PRFM2^{Ple} + FBM3^{Ple} \cdot PRFM3^{Ple} \\ &+ 2.000 + 1.200 \cdot 2 + 900 \cdot 2,5 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} BK^{Ist} &= PR_{43}^{Ist} \cdot PK3^{Ist} \cdot VMS3^{Ist} \cdot VMS2^{Ist} \cdot PK2^{Ist} \cdot VMS1^{Ist} \cdot PK1^{Ist} \cdot BM_{01}^{Ist} + \\ 69.094 &= 2 \cdot 1,8 \cdot 2,8 \cdot 1,1 \cdot 2,1 \cdot 0,9 \cdot 3 \cdot 1.000 \\ &+ FK_{K1}^{Ist} + FBM2^{Ist} \cdot PRFM2^{Ple} + FBM3^{Ist} \cdot PRFM3^{Ple} \\ &+ 1.900 + 1.100 \cdot 2 + 850 \cdot 2,5 \end{aligned}$$

Die Soll-Ist-Abweichung der Drei-Bezugsgrößen-Kostenstelle beträgt

$$BK^{Soll} - BK^{Ist} = 40.650 - 69.094 = -28.444 \text{ €}$$

## b) Bereichskosten der Stellen einer Leitungs-Hierarchie

Die in dem Beispiel beschriebenen Ein-Bezugsgrößenstellen kann man wie erwähnt als primäre Kostenstellen oder Ausführungskostenstellen bezeichnen.

Neben der beschriebenen Soll-Ist-Kontrolle dieser primären Kostenstellen soll als weiteres Kontrollverfahren auch die Kontrolle sekundärer Kostenstelle beschrieben werden. Sekundäre Kostenstellen sind Stellen, die in einer Stellenhierarchie einer primären Kostenstelle übergeordnet sind. Sie sollen fortan auch als Leitungsstellen bezeichnet werden. Es fragt sich, ob man einer Leitungsstelle, der direkt oder indirekt eine bestimmte Anzahl von primären Kostenstellen unterstellt sind, für die Soll-Ist-Abweichung der Bereichskosten dieser Kostenstellen "verantwortlich" machen kann? Diese Verantwortung müsste durch eine Größe beschrieben werden, die eine Aussage darüber liefert, in welchem Umfang die dem Leiter unterstellten primären Kostenstellen ihre Bereichskosten-Verpflichtung eingehalten haben. Als eine solche Maßgröße werden die Bereichskosten der Leitungsstelle eingeführt.

Für diese Maßgröße des Leiters, die als die Bereichskosten des Leiters bezeichnet werden, ist zu fordern: sind die Soll-Ist-Abweichung dieser Bereichskosten des Leiters null, dann hat er seine Zielvorgabe "punktgenau" erfüllt.

Auch müsste es ein Maß für die “günstige“ oder „günstige“ Abweichung von dieser punktgenauen Erfüllung geben.<sup>11</sup> Im Folgenden wird nunmehr beschrieben, wie solche Soll- und Ist-Bereichskosten einer Leitungsstelle zu definieren sind, für deren Soll-Ist-Abweichung es vernünftig ist, den Leiter dieser Leitungsstelle verantwortlich zu machen.

Der Leitungsstelle sind selbst bestimmte Soll- und Ist-Bereichskosten vorgegeben. Sie werden hier aber nicht behandelt. Es handelt sich bei der folgenden Betrachtung nur um die Soll- und Ist-Bereichskosten, für die ein Leiter im Hinblick auf die ihm direkt oder indirekt unterstellten primären Kostenstellen verantwortlich gemacht werden soll.

Der infrage stehende Leiter ist aber zusätzlich auch noch für die Einhaltung der Soll-Bereichskosten seiner Leitungsstelle verantwortlich, wenn, was hier unterstellt wird, anhand des zuvor geschilderten Beispiels eine Planung und Kontrolle der Bereichskosten in dem gesamten Unternehmen praktiziert wird.

Anhand des zuvor geschilderten Beispiels, soll nunmehr gezeigt werden, wie man die Soll- und Ist-Bereichskosten eines Leiters der Stellenhierarchie bis hinauf zur Unternehmensspitze ermitteln kann und zwar, wie bereits erörtert, im Hinblick auf seine Verantwortung bezüglich der ihm unterstellten primären Kostenstellen.<sup>12</sup>

Wir gingen in dem zuvor erörterten Beispiel davon aus, dass die beschriebenen drei Ein-Bezugsgrößenstellen K1 bis K3 eigene Kostenstellenleiter besaßen und dann zu einer Mehr-Bezugsgrößenstelle, zusammengelegt wurden. Die neue geschaffene Stelle war aber immer noch eine primäre Kostenstelle, d.h. eine Kostenstelle, deren Leiter direkt für die Einhaltung seiner Soll-Bereichskosten verantwortlich gemacht werden kann, weil er im Rahmen der Planungsprozedur die Basisziele seiner Kostenstelle mit der zentralen Planung ausgehandelt hat. Nunmehr soll aber die Frage verfolgt werden, ob ein Leiter in der Leitungshierarchie, dem direkt oder indirekt mehrere primäre Kostenstellen unterstellt sind, auch für die Soll-Ist-Abweichung einer Zielgröße “Bereichskosten des Leiters“ verantwortlich gemacht werden kann, die dadurch entsteht, dass die ihm untergeordneten primären Bereiche ihre Bereichskosten-Verpflichtungen nicht punktgenau erfüllt haben. Diese Betrachtung soll nunmehr an des bereits beschriebenen Beispiels vorgenommen werden, bei dem die ursprünglich drei primären Kostenstellen K1 bis K3 zu einer primären Kostenstelle zusammengelegt wurden.

Im Folgenden soll unter Modifizierung dieses Beispiels angenommen werden, dass die drei primären Kostenstellen nicht zusammengelegt wurden, sondern einem Leiter in der Leitungshierarchie unterstellt seien. Dieser Leiter ist daher nicht direkt an der Aushandlung der Basisziele der ihm unterstellten drei Kostenstellen beteiligt. Dennoch stellt sich die Frage, ob man ihm hinsichtlich dieser Kostenstellen bestimmte Soll-Bereichskosten vorgeben kann, für deren Soll-Ist-Abweichung er „verantwortlich“ ist.

Hier wird nun behauptet, dass es sinnvoll ist, die Soll- und Ist-Bereichskosten dieses Leiters so zu definieren, als ob man von der Fiktion ausgehen würde, dass er als Leiter einer primären Mehr-Bezugsgrößen-Kostenstelle für diese Kostenstellen direkt verantwortlich ist. Man könnte ihm daher, wie das auch bei der Zusammenlegung der drei primären Kostenstellen prakti-

<sup>11</sup> Welche Bedeutung dieses “Abweichungsmaß“ besitzt, wird später (s. S.18) erörtert

<sup>12</sup> Man könnte auch noch die ihm unterstellten Leitungsstellen hinzunehmen. Aber diese Variante wird hier nicht behandelt

ziert wurde, ein Bereichsmodell zuordnen, welches die strukturellen Gleichungen der ihm untergeordneten Bereichsmodelle enthält und zusätzlich auch noch die Gleichungen, die die Beziehungen zwischen diesen primären Bereichsmodellen beschreiben.

Genauso wurde aber in dem zuvor beschriebenen Beispiel vorgegangen. Dieses Modell soll als Bereichskosten-Modell eines Leiters bezeichnet werden. Solche Modelle sollen auch als sekundäre Bereichsmodelle bezeichnet werden. Die Bereichsmodelle der ausführenden (echten) Kostenstellen sollen dagegen primäre Bereichsmodelle genannt werden.

Wenn man dieses Vorgehen für jeden Leiter der Leitungshierarchie bis zur Unternehmensspitze praktiziert, dann ergibt sich für jeden Leiter ein spezielles nur ihm zuzuordnendes sekundäres Bereichsmodell. Wenn man weiterhin die reduzierte Gleichung der gesamten Außenlieferungskosten (=Bereichskosten) dieses Bereichsmodell ermittelt, so erhält man die reduzierte Definitionsgleichung der Bereichskosten, für deren Soll-Ist-Abweichung der infrage stehende Leiter verantwortlich gemacht werden soll.

Eine solche Definition der Soll- und Ist-Bereichskosten eines beliebigen Leiters der Leitungshierarchie eines Unternehmens ist allerdings nur dann akzeptabel, wenn eine Zielkompatibilität zwischen den Bereichskosten des Leiters und den Bereichskosten der ihm unterstellten primären Kostenstellen existiert. Was man darunter zu verstehen hat, ist genau festzulegen. Die im Folgenden als angemessen angesehene Zielkompatibilität liegt vor, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

1. Wenn die untergeordneten primären Kostenstellen ihre Soll-Bereichskosten punktgenau erfüllen, dann sind auch die Soll-Bereichskosten des Leiters punktgenau erfüllt, d.h. die Soll-Ist-Abweichung seiner Bereichskosten ist null.
2. Wenn sämtliche untergeordneten primären Kostenstellen ihre Soll-Bereichskosten übererfüllen, d.h. ihre Ist-Bereichskosten sind niedriger als ihre Soll-Bereichskosten, dann sind auch die Ist-Bereichskosten des Leiters geringer als seine Soll-Bereichskosten.
3. Wenn sämtliche untergeordneten primären Kostenstellen ihre Soll-Bereichskosten untererfüllen, d.h. ihre Ist-Bereichskosten sind größer als ihre Soll-Bereichskosten, dann sind auch die Ist-Bereichskosten des Leiters geringer als seine Soll-Bereichskosten.

Damit wird nicht gefordert, dass die Summe der Soll-Ist-Abweichungen der primären Bereiche den Soll-Ist-Abweichungen der Bereichskosten des Leiters entsprechen muss. Wenn wir uns hinsichtlich dieser drei einzuhaltenden Kompatibilität-Forderungen das zuvor beschriebene Beispiel anschauen, dann zeigte sich, dass diese Forderungen eingehalten werden.

Ausgehend von dem erörterten Beispiel lassen sich auch Vorschriften zur Definition der Bereichskosten sowie ihrer Soll- und Istwerte für eine beliebige Stelle in der Leitungshierarchie definieren. Zuvor sind aber noch einige zusätzliche Begriffe einzuführen.

Das Bereichskosten-Modell eines Leiters (oder einer Leitungsstelle) besitzt wie die Bereichskosten-Modelle der primären Kostenstellen bestimmte Eingangs- und Ausgangsgrößen.

Die Eingangsgrößen sind wie im Fall der primären Bereichskosten-Modelle die Bestellmengen, die von anderen Kostenstellen, die nicht zu den dem Leiter unterstellten primären Kos-

tenstellen zählen, vorgenommen werden. Sie wurden bereits als Außenkostenstellen bezeichnet. Als weitere Eingangsgrößen fungieren die Verrechnungspreise, die von diesen Außenkostenstellen für eine Leistung gegenüber den Innenkostenstellen in “ Rechnung gestellt werden“. Die Innenkostenstellen sind die dem Leiter unterstellten primären Kostenstellen.

Die Ausgangsgrößen sind zum einen die (Bestell-)Mengen der Bestellungen, die die (dem Leiter unterstellten) Innenkostenstellen bei bestimmten Außenkostenstellen ordern. Zum anderen zählen zu den Ausgangsgrößen eines sekundären Bereichskosten-Modells die Verrechnungspreise, die die Innenkostenstellen für ihre gegenüber bestimmten Außenkostenstellen erbrachten Leistungen „in Rechnung stellen“.

Nach der Kennzeichnung eines sekundären Bereichskosten-Modells, das jedem Leiter in der Leitungshierarchie zugeordnet werden kann, kommen wir noch einmal auf den bereits erwähnten Begriff der Außenlieferungskosten eines solchen sekundären Bereichsmodells zurück.

Die Bestellmenge einer Außenkostenstelle an einen Innenkostenstelle soll als Außenbestellmenge bezeichnet werden. Für diese Bestellmenge hat die bestellende Außenkostenstelle einen „Preis“ zu entrichten, der immer ein Verrechnungspreis ist, weil ja keine monetären Transaktionen stattfinden. Solche Verrechnungspreise, die eine Innenkostenstelle eines Bereichsmodells einer Außenkostenstelle “in Rechnung stellt“, sollen als Außenlieferungspreise bezeichnet werden.

Die Außenlieferungskosten einer sekundären Bereichskostenstelle ergeben sich wie erwähnt aus zwei Komponenten.

Zum einen aus dem aufsummierten Produkten sämtlicher Außenbestellmengen mit ihren Außenlieferungspreisen. Und zum anderen der Summe sämtlicher Fixkosten, die in den Kostenartentableaus des Bereichsmodells anfallen.

Wie bereits erwähnt, ist es zweckmäßig, die Definitionsgleichung dieser Außenlieferungskosten und zugleich Bereichskosten in Form einer reduzierten Gleichung ihres sekundären Bereichsmodells zu formulieren. Die gesamten Außenlieferungskosten (Bereichskosten) werden in dieser Definitionsgleichung daher allein anhand der Basisgrößen des (sekundären) Bereichsmodells beschrieben.

Die reduzierten Gleichungen dieser Bereichskosten besitzen einen bestimmten Aufbau, der im Folgenden erörtert werden soll, weil damit deutlich gemacht werden kann, wie die Definitionen der Bereichskosten in der Leitungshierarchie bis hin zur Unternehmensleitung miteinander zusammenhängen.

Im Folgenden sollen die fixen Kosten, d.h. eine der beiden Gruppen der Bereichskosten, etwas eingehender untersucht werden.

Bei den fixen Kosten handelt es sich zum einen um die sogenannten Kostenwerte (KW) und zum anderen um die fixen Kosten, die sich aus dem Produkt des Einkaufspreises (externen Verrechnungspreises) mit der Bestellmenge (=Verbrauchsmenge) der Kostenstelle ergeben. In der reduzierten Bereichskostengleichung der sekundären (aber auch der primären Kostenstellen) treten diese beiden Komponenten in der Form:

$$BK = \dots + KW_1 + KW_2 + \dots + KW_n + PR_1 \cdot VM_1 + PR_2 \cdot VM_2 + \dots + PR_n \cdot BM_n$$

BK - Bereichskosten

KW<sub>i</sub> - Kostenwert

PR<sub>i</sub> - Einkaufspreis (= Beschaffungspreis

BM<sub>i</sub> - Bestellmenge (= Verbrauchsmenge)

auf. Die von den Bestellmengen der Außenkostenstellen abhängigen Kosten, die wiederum die Beschäftigung beeinflussen und deswegen als variable Kosten (bezüglich der Beschäftigung einer Kostenstelle) bezeichnet werden, führen in der reduzierten Bereichskostengleichung zu bestimmten Kostenketten.

Eine solche Kostenkette zeigte sich schon im Falle des beschriebenen Beispiels. Die ursprünglichen drei Ein-Bezugsgrößenstellen K1 bis K3 besaßen in ihrer reduzierten Bereichskostengleichung jeweils eine viergliedrige Kostenkette wie zum Beispiel die Kette (1) in der Bereichskostengleichung der Kostenstelle K1.

Die Mehr-Bezugsgrößen-Kostenstelle oder in unsere Betrachtungsweise, die den drei Ein-Bezugsgrößenstellen übergeordneten Leitungsstelle, besitzt wie gezeigt wurde [siehe (2)] dagegen folgende Kostenkette,

$$PR_{43} \cdot PK_3 \cdot VMS_3 \cdot VMS_2 \cdot PK_2 \cdot VMS_1 \cdot PK_1 \cdot BM_{01}$$

die aus acht Gliedern besteht. In höher angesiedelten Leitungsstellen können diese Kostenketten beachtliche Längen annehmen. Im Kilgermodell besitzt die längste Kostenkette 8 Glieder.<sup>13</sup> Im Thyssen-Krupp-Steel-Modell wird wie erwähnt eine Fertigung beschrieben, die über 33 Stufen verläuft. Die Zahl der Kettenglieder dürfte daher auf jeden Fall über 33 liegen.<sup>14</sup>

Die reduzierte Gleichung der Bereichskosten des Bereichskosten-Modells der Unternehmensleitung muss genau die Kostenketten enthalten, die auch als negative Komponenten in die reduzierte Gleichung des Betriebsergebnisses eingehen. Wie an anderer Stelle gezeigt wurde, enthält die reduzierte Gleichung des Betriebsergebnisses genau solche Kostenketten.<sup>15</sup>

Die Kostenkette, in der reduzierten Bereichskostengleichung einer primären Kostenstelle, ist aus dieser Sicht oft nur eine Teilkette der Kostenkette, die letztlich als negative Komponente in die reduzierte Gleichung des Betriebsergebnisses eingeht. Sie ist die Teilkette einer solchen Kette, die als absatzmengengetriebene Kette in der Definitionsgleichung des Betriebsergebnisses auftritt. Eine absatzmengengetriebene Kette in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses besitzt immer den folgenden Aufbau:

$$EP \cdot M_1 \cdot M_2 \cdot \dots \cdot M_n \cdot AM \quad (3)$$

EP ist der Einkaufspreis eines Produktes oder einer Leistung, die in den Artikel mit der Absatzmenge AM eingeht. Die Bestellmenge dieser Einkaufsmenge ist aber nicht mit der Absatzmenge identisch. Sie hängt vielmehr davon ab, welche Mengenmultiplikatoren in den Fertigungsstellen auftreten, die das eingekaufte Produkt als Zwischenprodukt durchläuft bis es in

<sup>13</sup> Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S.100  
[www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>14</sup> Zur Kettenanalyse des Kilger-Modells, siehe: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S. 99. Für das Thyssen-Krupp-Steel-Modell wurde im Gegensatz zu dem Kilger-Modell keine Kettenanalyse vorgenommen.

<sup>15</sup> Siehe: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S.97

das Endprodukt eingeht. Diese Mengenvmultiplikatoren sind bestimmte Basisziele oder auch unbeeinflussbare Basisgrößen der Fertigungsstellen in Form von Verbrauchsmengensätzen, Produktionskoeffizienten und Ausschussquoten. Unter dieser Sicht bilden die Kostenketten in einem primären oder sekundären Bereichsmodell, wenn es nicht das Bereichsmodell der Unternehmensleitung ist, oft Teilketten der in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses auftretenden Kostenketten der Form (3). Dies sei am Beispiel der folgenden vollständigen Kostenkette demonstriert:

$$EP \cdot M1 \cdot M2 \cdot M3 \cdot \mathbf{M4 \cdot M5 \cdot M6 \cdot M7} \cdot M8 \cdot M9 \cdot M10 \cdot AM \quad (4)$$

Die Basisziele oder auch unbeeinflussbaren Basisgrößen der Mengenvmultiplikatoren eines infrage stehenden sekundären Bereichskosten-Modells seien durch die Multiplikatoren M4 bis M7 gekennzeichnet. Im Lichte des betrachteten Bereichsmodells handelt es sich bei dem Ausdruck „M8•M9•M10•AM“ um eine Bestellmenge BM die von einer Außenkostenstelle bei einer Innenkostenstelle des Bereichsmodells „bestellt“ wird. Damit gilt:

$$BM = M8 \cdot M9 \cdot M10 \cdot AM$$

Der Ausdruck „EP•M1•M2•M3“ in (3) ist im Lichte des Bereichsmodells der (Verrechnungs-) Preis (PR), der der Innenkostenstelle für die Bestellmenge BM, die sie bei der Außenkostenstelle geordert hat, „in Rechnung“ gestellt, wird. Damit kann man schreiben:<sup>16</sup>

$$PR = EP \cdot M1 \cdot M2 \cdot M3$$

Damit besitzt die Kostenkette (KOK), die in der reduzierten Bereichskostengleichung des sekundären Bereichskosten-Modells auftritt und zum Soll-Ist-Vergleich verwendet wird, die Form:

$$KOK = PR \cdot \mathbf{M4 \cdot M5 \cdot M6 \cdot M7} \cdot BM \quad (5)$$

Es soll angenommen werden, dass sämtliche vier Basisgrößen des sekundären Bereichsmodells Basisziele sind. Die Kennzeichnung dieser Kettenglieder in der Soll- und Ist-Definition der Bereichskosten der sekundären Kostenstelle (Leistungsstellen) erfolgt nach den Prinzipien, die auf Seite 11 beschrieben wurden. Damit tritt diese Kostenkette in der Definition der Soll- und Ist-Bereichskosten des sekundären Bereichsmodells in folgender Form auf:

$$BK^{Soll} = \dots\dots\dots + PR^{Ple} \cdot M4^{Ple} \cdot M5^{Ple} \cdot M6^{Ple} \cdot M7^{Ple} \cdot BM^{Ist}$$

$$BK^{Ist} = \dots\dots\dots + PR^{Ple} \cdot M4^{Ist} \cdot M5^{Ist} \cdot M6^{Ist} \cdot M7^{Ist} \cdot BM^{Ist}$$

Für die Soll-Ist-Abweichung  $BK^{Soll} - BK^{Ist}$  wird der Leiter der infrage stehenden Leistungsstelle „verantwortlich“ gemacht.

Dieser Leiter kann nunmehr mit Recht die Frage stellen: Stimmt diese Soll-Ist-Abweichung der Kosten ( $BK^{Soll} - BK^{Ist}$ ), die ich wegen der Soll-Ist-Abweichungen meiner mir unterstellten primären Kostenbereichen zu verantworten habe, mit der Plan-Ist-Abweichung überein, die sich durch diese Abweichungen im Betriebsergebnis ergeben hat? Die Antwort darauf ist: „Nein“.

---

<sup>16</sup> Unter dieser Sicht sind die Multiplikatoren M1 bis M2 „Einkaufspreis-Multiplikatoren“

Dies ist insbesondere für den Leiter der Kostenstelle ein überraschendes Ergebnis, denn er wird sofort einwenden: Wieso bin ich für eine Soll-Ist-Abweichung der Kosten verantwortlich, die nicht der Plan-Ist-Abweichung entspricht, die von meinen primären Kostenstellen im Betriebsergebnis verursacht wurden?

Um diesen von dem Leiter nachgefragten Zusammenhang aufzuzeigen, wollen wir auf die Kostenkette (4) zurückkommen, die in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses auftritt. Diese Kostenkette, der Plan-Ist-Abweichung, die in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses auftritt besitzt die Form:

$$\begin{aligned} EP^{Ple} \cdot M1^{Ple} \cdot M2^{Ple} \cdot M3^{Ple} \cdot M4^{Ple} \cdot M5^{Ple} \cdot M6^{Ple} \cdot M7^{Ple} \cdot M8^{Ple} \cdot M9^{Ple} \cdot M10^{Ple} \cdot AM^{Ple} \\ EP^{Ist} \cdot M1^{Ist} \cdot M2^{Ist} \cdot M3^{Ist} \cdot M4^{Ist} \cdot M5^{Ist} \cdot M6^{Ist} \cdot M7^{Ist} \cdot M8^{Ist} \cdot M9^{Ist} \cdot M10^{Ist} \cdot AM^{Ple} \end{aligned}$$

Im Lichte dieser Darstellung wird klar, dass die Soll-Ist-Abweichungen der Verantwortungsbereiche, deren Basisziele in dieser Kette als Kettenglieder auftreten, nicht mit der Plan-Ist-Abweichung des Betriebsergebnisses übereinstimmen können.

In dem obigen Beispiel waren wir davon ausgegangen, dass die Mengenvmultiplikatoren M4 bis M7 einem sekundären Bereich zugeordnet werden. Die Soll-Ist-Abweichung seiner Bereichskosten kann aus dieser Sicht durch den Ausdruck

$$\begin{aligned} BK^{Soll} &= EP^{Ple} \cdot M1^{Ple} \cdot M2^{Ple} \cdot M3^{Ple} \cdot M4^{Ple} \cdot M5^{Ple} \cdot M6^{Ple} \cdot M7^{Ple} \cdot M8^{Ist} \cdot M9^{Ist} \cdot M10^{Ist} \cdot AM^{Ist} \\ BK^{Ist} &= EP^{Ple} \cdot M1^{Ple} \cdot M2^{Ple} \cdot M3^{Ple} \cdot M4^{Ist} \cdot M5^{Ist} \cdot M6^{Ist} \cdot M7^{Ist} \cdot M8^{Ist} \cdot M9^{Ist} \cdot M10^{Ist} \cdot AM^{Ist} \end{aligned}$$

beschrieben werden. Betrachten wir nunmehr eine auf der gleichen Hierarchieebene sich befindende Leitungsstelle, die für die Soll-Ist-Abweichung der Basisziele M8, M9 und M10 verantwortlich ist, dann wird die Soll-Ist-Abweichung der Bereichskosten dieser Leitungsstelle durch

$$\begin{aligned} BK^{Soll} &= EP^{Ple} \cdot M1^{Ple} \cdot M2^{Ple} \cdot M3^{Ple} \cdot M4^{Ple} \cdot M5^{Ple} \cdot M6^{Ple} \cdot M7^{Ple} \cdot M8^{Ple} \cdot M9^{Ple} \cdot M10^{Ple} \cdot AM^{Ist} \\ BK^{Ist} &= EP^{Ple} \cdot M1^{Ple} \cdot M2^{Ple} \cdot M3^{Ple} \cdot M4^{Ple} \cdot M5^{Ple} \cdot M6^{Ple} \cdot M7^{Ple} \cdot M8^{Ist} \cdot M9^{Ist} \cdot M10^{Ist} \cdot AM^{Ist} \end{aligned}$$

beschrieben.<sup>17</sup> In diesem Fall wird die Planend-Ist-Abweichung des Betriebsergebnisses allein durch die Planend-Ist-Abweichungen dieser sieben Basisziele verursacht. Die Summe der Soll-Ist-Abweichungen in der beiden Leitungsstellen entspricht aber nicht der von ihren Soll-Ist-Abweichungen ihrer Basisziele verursachten Planend-Ist-Abweichung des Betriebsergebnisses.

Damit stellt sich die Frage, ob man die beiden Leiter nicht für irgendeinen Anteil der Plan-Ist-Abweichung des Betriebsergebnisses verantwortlich machen kann, weil diese Abweichung durch die Soll-Ist-Abweichungen der Bereichskosten der ihnen unterstellten primären Kostenstellen verursacht worden ist.

Das wäre nur möglich, wenn man die durch die beiden Kettenglieder beschriebene Plan-Ist-Abweichung so „zerlegen“ könnte, dass sich zwei Abweichungskomponenten ergeben würden, für die man jeweils einen der beiden Leiter voll verantwortlich machen könnte, weil diese einem der beiden Leiter zugerechneten Abweichungen dann und nur dann vollständig ver-

<sup>17</sup> Dabei wird angenommen, dass die die Planendwert-Ist-Abweichungen der übrigen Basisgrößen in der Kette, d.h. EP, M1, M2 und M3 sich dadurch auszeichnen, dass ihre Istwerte mit ihren Planendwerten übereinstimmen.



schwinden würden, wenn die dem Leiter untergeordneten primären Kostenstellen ihren Sollwert der Bereichskosten punktgenau erfüllt hätten.

Für eine solche Ermittlung bietet sich die vom Verfasser entwickelte VB-Min-Abweichungsanalyse an.<sup>18</sup> Mit ihr wird versucht, diese Kettenglieder einer Plan-Ist-Abweichung so zu zerlegen, dass sich solche Komponenten ergeben. Die VB-Min-Abweichungsanalyse zeigt zwar, dass es möglich ist, solche „Voll-Verantwortungskomponenten der Bereichsleiter“ zu ermitteln. Aber neben diesen Komponenten gibt es weitere Komponenten, für die man nur bestimmte Bereiche gemeinsam verantwortlich machen kann, also im vorliegenden Fall die beiden Bereichsleiter. Damit scheitert das Prinzip jeder Kontrolle, eine Abweichung allein einem Verantwortlichen voll zuzurechnen. Hinzu kommt, dass die reduzierten Bereichskostengleichungen in realistischen Modellen Tausende solcher Ketten enthalten können, die dann alle entsprechend zerlegt werden müssten.

An anderer Stelle wird ausführlich darüber berichtet, dass es kaum möglich sein dürfte, einem Bereichsleiter klarzumachen, dass er zum Beispiel für 20.000 Plan-Ist-Abweichungen voll verantwortlich ist, die anhand der Zerlegung der Plan-Ist-Abweichung von 10.000 Ketten ermittelt wurden. Die Diskrepanz, dass ein Bereichsleiter für eine Soll-Ist-Abweichung der Kosten „verantwortlich“ gemacht wird, die nicht der Plan-Ist-Abweichung entspricht, die anhand der beschriebenen VB-Abweichungsanalyse ihm voll verantwortlich zuordnen kann, ist ein Problem, dass an anderer Stelle ausführlich erörtert wird.<sup>19</sup>

Die hier beschriebene Soll-Ist-Bereichskontrolle erweist sich aus Sicht des Verfassers als das einzige Verfahren, die Kosten anhand der Soll-Ist-Abweichung einer Größe zu beurteilen.

Die Rechtfertigung des Betrages der ermittelten Soll-Ist-Abweichung eines Leiters beruht auf dem Umstand, dass diese Soll-Ist-Abweichung null geworden wäre, wenn die ihm untergeordneten primären Bereiche ihre Basisziele punktgenau erfüllt hätten. Aber auch die Größe der günstigen oder ungünstigen Abweichung seiner Bereichskosten ist ein Kriterium dafür, wie stark die Ist-Plan-Abweichung der ursprünglichen Basis-Zielverpflichtungen der Bereiche ausgefallen ist.

Man könnte der Auffassung zuneigen, dass es sich bei der hier beschriebenen Kontrolle der Bereichskosten, für die ein Bereichsleiter verantwortlich gemacht wird, um ein exotisches Verfahren handelt, das eine fragliche „Neuschöpfung“ des Verfassers ist. Das ist aber nicht der Fall, denn auch im Rahmen der Kontrolle der klassischen flexiblen Plankostenrechnung wird so vorgegangen, allerdings nur auf der Ebene einer Kostenart.

Der Betrag der Soll-Ist-Abweichung einer Kostenart in einer Kostenstelle, der im Rahmen der flexiblen Plankostenrechnung unter Verwendung einer Sollkosten-Funktion ermittelt wird, ist auch keine Größe, die mit diesem Betrag als negative Definitions-komponente in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses auftritt.

Diese Soll-Ist-Abweichung dieser Kostenart lässt sich ebenfalls als ein Kettenglied interpretieren, dass aus einer in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses sich befindenden

---

<sup>18</sup> Siehe hierzu Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S.104  
[www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>19</sup> Siehe hierzu Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S.171.  
[www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Kostenkette “herausgenommen“ wird und dessen Soll- und Istwerte nach den beschriebenen Vorschriften (s.S.11) definiert werden.

Im Rahmen der Soll-Ist-Kontrolle, die vor allem Kilger ausführlich behandelt hat, werden die Kosten einer Kostenart durch die folgende Kostengleichung beschrieben:

$$KO = FK + VSK \cdot BS \quad (6)$$

Sie entspricht den Bereichskosten einer Bereichskostenstelle, die nur eine Kostenart (KO) besitzt und deren Beschäftigung mit der Nachfrage der die Leistung in Anspruch nehmen Stelle übereinstimmt.<sup>20</sup>

Die Sollkosten dieser Kostengröße ( $KO^{Soll}$ ) werden gemäß:

$$KO^{Soll} = FK^{Soll} + VSK^{Soll} \cdot BS^{Ist} \quad (7)$$

bestimmt. Die für die Soll-Ist-Abweichung erforderlichen Ist-Kosten ermitteln sich nach:

$$KO^{Ist} = FK^{Ist} + VSK^{Ist} \cdot BS^{Ist}$$

Der Ausdruck “ $VSK \cdot BS$ “ ist aber nichts anderes als eine zweigliedrige Kostenkette.

Kilger beschreibt in seinem Text noch eine weitere zweigliedrige Kostenkette. Sie entspricht der bisher schon beschriebenen zweigliedrigen Kostenkette, in welcher die Kosten als das Produkt aus der Verbrauchsmenge (VM) mal dem Beschaffungspreis (BP) definiert werden, d.h.<sup>21</sup>

$$KO = VM \cdot BP$$

Der Soll-Ist-Vergleich soll nach Kilger wie folgt vorgenommen werden:

$$KO^{Soll} = VM^{Ple} \cdot BP^{Ple}$$

$$KO^{Ist} = VM^{Ist} \cdot BP^{Ple}$$

Sowohl für die Ist- als auch die Soll-Kosten wird im Soll und Ist der Plan-Beschaffungspreis ( $BP^{Ple}$ ) verwendet. Damit werden die Preisschwankungen, für die der Kostenstellenleiter nicht verantwortlich ist herausgerechnet. Dies entspricht der bereits formulierten Forderung (s.S.11), dass im Rahmen der Soll-Ist-Kontrolle der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung sämtliche Einflüsse aus dem Soll-Ist-Vergleich herauszurechnen sind, für die ein Kostenstellenleiter nicht verantwortlich ist. Um diese „Herausrechnung“ durchzuführen, verwendet Kilger für die Beschaffungspreise im Soll und Ist die gleichen Planwerte.

Es fragt sich nur, ob man statt des Planwertes eines Beschaffungspreises nicht auch dessen Istwert wählen kann. Dies ist deswegen nicht sinnvoll, weil der Kostenstellenleiter zu Beginn der Planung seine Sollkosten, die er einhalten soll, auf der Grundlage der ihm vorgegebenen

---

<sup>20</sup> Das wäre in einer Elektrizitätsversorgungsstelle beispielsweise die Einheit Kilowattstunde die von den Nachfragern in dieser Einheit bestellt, aber auch zugleich als Beschäftigungsgröße dieser Kostenstelle verwendet wird.

<sup>21</sup> Diese Art einer Kostenkette wurde bereits in der Definition der Bereichskosten der Kostenstelle 2 erwähnt. Die Verbrauchsmenge (VM) wurde dort als „fixe Bestellmenge“ bezeichnet, s. S. 11. BP ist im Lichte der integrierten Zielverpflichtungsplanung ein externer Verrechnungspreis, der speziell (s.S.12 ) als Einkaufspreis bezeichnet wird. Im Folgenden werden die von Kilger verwendeten Begriffe eines Beschaffungspreises und einer Verbrauchsmenge verwendet, um sein Vorgehen zu beschreiben.

Planendwerte der Beschaffungspreise vornimmt. Es wäre daher nicht sinnvoll, diese Ausgangsbasis zu ändern.<sup>22</sup>

Wie beschrieben ist die Beschäftigung in einer Kostenstelle sehr oft Absatzmengengetrieben. Wenn man daher in dem Kosten-Leistungsmodell die reduzierte Gleichung dieser Beschäftigung ermittelt, dann erhält man wie beschrieben eine Gleichung der Form:

$$BS = M_1 \cdot M_2 \cdot \dots \cdot M_n \cdot AM \quad (8)$$

Mit (8) in (6)

erhält man für die variablen Kosten“  $VSK \cdot BS$ “ den Ausdruck

$$VSK \cdot M_1 \cdot M_2 \cdot \dots \cdot M_n \cdot AM$$

Und das ist eine Kostenkette wie sie als negative Komponente in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses auftritt. Bei einer entsprechenden Betrachtung unter Verwendung der Verbrauchsmengen-Zielverpflichtungsfunktion.

$$VM = VMS \cdot BS \cdot PR$$

gelangt man durch die Einsetzung der reduzierten Gleichung der Beschäftigung (BS) des angenommenen Verrechnungspreises (PR) zu einer in das Betriebsergebnis eingehenden Kostenkette der Form (3).

Daher handelt es sich bei dem geschilderten Verfahren einer primären und sekundären Soll-Ist-Kontrolle nur um eine Verallgemeinerung des Verfahrens einer Soll-Ist-Kontrolle, die in ihren Grundprinzipien bereits schon im Rahmen der Soll-Ist-Kontrolle der flexiblen Plankostenrechnung verwendet wird.

Eine Kostenkette wie zum Beispiel die bereits beschriebene Kostenkette (5)

$$KOK = PR \cdot M4 \cdot M5 \cdot M6 \cdot M7 \cdot BM \quad (5)$$

lässt sich auch als die Zielverpflichtungsfunktion des Bereichsleiters einer Mehr-Bezugsgrößen-Kostenstelle interpretieren, in welcher die Größen M4 bis M7 als Basisziele bestimmter Bezugsgrößen-Einheiten dieser Kostenstelle auftreten. Das Produkt der Basisziele „ $M4 \cdot M5 \cdot M6 \cdot M7$ “ entspricht dabei dem Anstieg dieser Zielverpflichtungsfunktion, während die Bestellmenge (BM) im Falle einer graphischen Darstellung die Abszisse dieser Funktion bildet.

Diese (einzige) Zielverpflichtungsfunktion einer Bereichskostenstelle dürfte aber oft aus mehreren Kettenkomponenten bestehen, weil nicht nur eine Außenkostenstelle eine Bestellung bei einer Innenkostenstelle eines Bereiches vornimmt.

Bisher wurde die reduzierte Bereichskostengleichung eines primären Bereiches als Zielverpflichtungsfunktion interpretiert. Die gleiche Sichtweise gilt aber auch für sämtliche sekundären Bereiche also für sämtliche Leitungsstellen. In diesem Fall dürfte eine solche Zielverpflichtungsfunktion allerdings durch eine sehr große Zahl von Kettengliedern beschrieben werden.

---

<sup>22</sup> Siehe hierzu auch den Vergleich der klassischen flexiblen Plan-Kostenrechnung mit dem Verfahren der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle, S.11.

### e) Zum Alternativenraum der Bereichskosten-Verpflichtungsplanung- und -kontrolle

Die beschriebenen Bereichskosten-Zielverpflichtungsfunktionen lassen auch erkennen, dass es für den Leiter einer primären Kostenstelle nur darauf ankommt, die von den Istwerten der Bestellmengen der Außenkostenstelle abhängigen Soll-Bereichskosten einzuhalten. Dies bedeutet, dass die punktgenaue Realisierung der Soll-Bereichskosten nicht mit den aus dem Planungsprozess hervorgegangenen Planendwerten der Basisziele, sondern auch mit anderen Kombinationen der Basisziele erreicht werden kann. Es ist nur notwendig, mit diesen abweichenden Werten der Basisziele, die von den Istwerten der Eingangsgrößen abhängigen Soll-Bereichskosten einzuhalten.

Als Beispiel sei hier für die reduzierte der Soll-Bereichskosten der Holzbearbeitung im Möbel-Modell C angeführt.<sup>23)</sup>

$$BK^{\text{Soll}} = PKS^{\text{Ple}} \cdot PRKW^{\text{Ple}} \cdot AMW^{\text{Ist}} + PKS^{\text{Ple}} \cdot PRKS^{\text{Ple}} \cdot AMS^{\text{Ist}} + FK^{\text{Ple}} \quad (9)$$

$$651.000 = 300 \cdot 2 \cdot 350 + 300 \cdot 1 \cdot 1.200 + 72.000 = \text{Punkterfüllung mit den Planendwerten der Basisziele}$$

$$BK^{\text{Soll}} = PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKW^{\text{Ist}} \cdot AMW^{\text{Ist}} + PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKS^{\text{Ist}} \cdot AMS^{\text{Ist}} + FK^{\text{Ist}}$$

$$651.000 = 250 \cdot 1,5 \cdot 350 + 250 \cdot 1,5 \cdot 1.200 + 69.750 = \text{Punkterfüllung ohne Planendwerte der Basisziele}$$

$$BK^{\text{Soll}} = PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKW^{\text{Ist}} \cdot AMW^{\text{Ist}} + PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKS^{\text{Ist}} \cdot AMS^{\text{Ist}} + FK^{\text{Ist}}$$

$$631.259 = 250 \cdot 1,5 \cdot 350 + 250 \cdot 1,5 \cdot 1.200 + 50.000 = \text{Übererfüllung}$$

$$BK^{\text{Soll}} = PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKW^{\text{Ist}} \cdot AMW^{\text{Ist}} + PKS^{\text{Ist}} \cdot PRKS^{\text{Ist}} \cdot AMS^{\text{Ist}} + FK^{\text{Ist}}$$

$$673.700 = 270 \cdot 1,8 \cdot 350 + 270 \cdot 1,4 \cdot 1.200 + 50.000 = \text{Unterfüllung}$$

In diesem Beispiel hängt der Sollwert der Bereichskosten von den Istwerten der beiden Bestellmengen AMW und AMS der Absatzstelle ab. Es handelt sich daher um eine Zielverpflichtungsfunktion mit zwei unabhängigen Variablen, die zugleich die einzigen Eingangsgrößen des Bereichsmodells der Holzbearbeitung darstellen. Der Sollwert der Bereichskosten ( $BK^{\text{Soll}}$ ) in Höhe von 651.000 wird in dieser Zielverpflichtungsfunktion punktgenau realisiert, wenn die Istwerte der fünf Basisziele  $PKS^{\text{Ist}}$ ,  $PRKW^{\text{Ist}}$ ,  $PKSS^{\text{Ist}}$ ,  $PRKS^{\text{Ist}}$  und  $FK^{\text{Ist}}$  vollständig mit ihren Planendwerten übereinstimmen. Dieser Fall ist in der ersten Zeile des obigen Schemas dargestellt.

Aber auch andere Kombinationen der Istwerte dieser fünf Basisziele führen zu einer punktgenauen Einhaltung der Soll-Bereichskosten. Ein solcher Fall ist in der zweiten Zeile des obigen Schemas beschrieben. Die beiden darunter angeführten Beispiele zeigen den Fall einer Über- und Untererfüllung der vereinbarten Einhaltung der Soll-Bereichskosten.

Die Menge der fünf Istwerte der Basisziele, die zu einer punktgenauen Erfüllung der Soll-Bereichskosten führt, erlauben es dem Bereichsleiter einer primären Kostenstelle auf eine Anzahl möglicher Maßnahmen zur Realisierung des Sollwertes der Bereichskosten zurückzugreifen. Diese stehen nicht in diesem Umfang zur Verfügung, wenn nur die fünf angeführten

<sup>23</sup> Die Planendwerte entsprechen den Werten in Abb. 5. Die Ist-Werte wurden zusätzlich angenommen.

Planendwerte der Basisziele punktgenau realisiert werden dürften, um damit die Soll-Bereichskosten punktgenau zu realisieren.

### Arten fixer Kosten

In der reduzierten Gleichung der Soll-Bereichskosten (9) sind die fixen Kosten durch die Kostenwert-Verpflichtung  $FK^{Ple}$  gekennzeichnet. Dies könnte beispielsweise die Verpflichtung sein, Reisekosten im Betrag von 72.000 € nicht zu überschreiten. Eine reduzierte Gleichung der Soll-Bereichskosten besitzt aber normalerweise nicht nur eine Kostenwert-Verpflichtung. Weiterhin gibt es neben der Kostenwert-Verpflichtung noch eine weitere Darstellungsform der fixen Kosten.

Diese beiden Arten von fixen Kosten sollen im Folgenden erörtert werden. Im einfachsten Fall werden die gesamten fixen Kosten (GKF) durch eine Summe von Kostenwerten ( $KW_i$ ) gebildet. Das Beispiel in (9) beschreibt wie man erkennt, nur den Fall mit  $n=1$ .<sup>24</sup>

$$GKP^{Soll} = KW_1^{Ple} + \dots + KW_n^{Ple}$$

In einem solchen Fall dürfen die ursprünglich vereinbarten und mit den Planendwerten übereinstimmenden Sollwerte der Kostenwert-Verpflichtungen immer dann nachträglich verändert werden, wenn diese Veränderung dazu führt, dass der Sollwert der Bereichskosten punktgenau eingehalten oder unterschritten wird. Sämtliche Istwerte-Kombinationen von  $KW_1^{Ist}$  bis  $KW_n^{Ist}$  in der Definitionsgleichung der Ist-Bereichskosten

$$BK^{Ist} = \dots + KW_1^{Ist} + \dots + KW_n^{Ist} \quad (10)$$

sind daher zulässig, wenn sie zu einem Istwert der Bereichskosten ( $BK^{Ist}$ ) führen, der ceteris paribus den Soll-Bereichskosten ( $GK^{Soll}$ ) gleicht oder diese unterschreitet.

Es gibt aber auch noch eine andere Form der fixen Kosten, die bereits schon erwähnt wurde. Es handelt sich um die zweigliedrige Kostenkette<sup>25</sup>

$$FK = PR \cdot BM$$

In diesem Fall wird im Allgemeinen angenommen, dass der Verrechnungspreis (PR) für die Kostenstelle eine unbeeinflussbare Basisgröße ist. Die Bestellmenge (BM), die zugleich der Verbrauchsmenge der Kostenstelle entspricht, soll dagegen ein Basisziel sein.<sup>26</sup> Es handelt sich um eine unbeeinflussbare Hypothesengleichung, deren Anstieg (PR) kein Basisziel ist. Wenn mehrere solcher Hypothesengleichungen in einer Definitionsgleichung der Bereichskosten in der Form

$$BM_1^{Ple} \cdot PR_1^{Ple} + BM_2^{Ple} \cdot PR_2^{Ple} + BM_3^{Ple} \cdot PR_3^{Ple}$$

auftreten, dann hat der Leiter die Möglichkeit, unterschiedliche Kombinationen der Ist-Bestellmengen gemäß

$$BM_1^{Ist} \cdot PR_1^{Ple} + BM_2^{Ist} \cdot PR_2^{Ple} + \dots + BM_n^{Ist} \cdot PR_n^{Ple}$$

<sup>24</sup> In dem Beispiel ist der Kostenwert „KW“ mit „FK“ bezeichnet worden, um damit gegenüber den variablen Kostenbesser abgrenzt zu werden.

<sup>25</sup> In dem Thyssen-Steel-Modell treten eine solche Kostenketten 137.431-mal auf. Siehe: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung, a.a.O., S.45 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>26</sup> Es gibt auch Bestellmengen, die unbeeinflussbar sind.

immer dann zu realisieren, wenn damit die Soll-Bereichskosten punktgenau eingehalten oder unterschritten werden müssen. Enthält beispielsweise eine Soll-Bereichskostengleichung fixe Kosten, die sich aus den folgenden drei Komponenten zusammensetzen

$$BK^{\text{Soll}} = + \dots + BM_1^{\text{Ple}} \cdot PR_1^{\text{Ple}} + BM_2^{\text{Ple}} \cdot PR_2^{\text{Ple}} + BM_3^{\text{Ple}} \cdot PR_3^{\text{Ple}}$$

dann sind alle Kombinationen der Istwerte der Bestellmengen  $BM_1^{\text{Ist}}$ ,  $BM_2^{\text{Ist}}$  und  $BM_3^{\text{Ist}}$  zulässig, die, ceteris paribus, zu einer punktgenauen Einhaltung oder Unterschreitung des Sollwertes der Bereichskosten ( $BK^{\text{Soll}}$ ) führen. Gemäß den erörterten Vorschriften zur Bestimmung der Soll- und Ist-Bereichskosten wird dabei für die Verrechnungspreise, die hier speziell Einkaufspreise sind, in der Soll- und Ist- Definitionsgleichung der Bereichskosten deren Planendwerte gewählt.

Dem Leiter einer sekundären Kostenstelle (Leitungsstelle) steht im Vergleich mit den Leitern seiner ihm untergeordneten primären Kostenstellen eine größere Zahl von Kombinationen der Ist-Basisziele zur Verfügung, mit denen die ihm seine vorgegebenen Soll-Bereichskosten punktgenau eingehalten werden können. Für ihre Realisierung ist er allerdings nicht direkt zuständig.

Im Falle der Definitionsgleichung der Bereichskosten eines Leiters (2), dem wie beschrieben drei Ein-Bezugsgrößenstellen untergeordnet sind, kann die punktgenaue Erfüllung der Bereichskosten anhand der sieben Basiszielen sämtliche dreier Primärbereiche, d.h. der Montage, der Holzbearbeitung und der Polsterei, realisiert werden. Es ist daher möglich, dass ein primärer Bereich seine Soll-Bereichskosten überschreitet, aber, bedingt durch die Soll-Ist-Abweichungen der Bereichskosten der übrigen beiden Ein-Bezugsgrößen-Kostenstellen, die Soll-Bereichskosten der Leitungsstelle punktgenau oder sogar übererfüllt sein können.

### **Einschränkungen des Alternativenraumes einer Bereichskostenplanung und-Kontrolle**

Wie beschrieben kann der Leiter einer primären Kostenstelle sämtliche Kombinationen seiner Basisziele realisieren, die dazu führen, dass seine Soll-Bereichskosten punktgenau eingehalten oder unterschritten werden.

Es fragt sich allerdings, ob die Realisierung sämtlicher Kombinationen von Basiszielen, die zu einer solchen Zielerfüllung führen, auch zugelassen werden sollte. Um diese Frage zu beantworten, wollen wir von dem Fall ausgehen, dass der Kostenstellenleiter eine bestimmte Kombination von Basiszielen realisiert hat, die den Sollwert der Bereichskosten ( $BK^S$ ) punktgenau erfüllen.

Wenn nunmehr eine Kostenkomponente wie z.B.  $KW_1$  in der Bereichszielgleichung der Ist-Bereichskosten (10) den Wert 100 € besitzt, dann hätte er auch das gleiche Ergebnis erzielen können, wenn er den zweiten Kostenwert  $KW_2$  in (10) um 50 € erhöht hätte und im Gegenzug dazu den Kostenwert  $KW_2$  um 50 € vermindert hätte. Wenn eine solche Austauschbarkeit ohne Einschränkung zwischen sämtlichen basizielabhängigen Kostenkomponenten in einer Bereichskostengleichung erlaubt ist, dann liegt eine totale Austauschbarkeit der basizielabhängigen Kostenkomponenten vor.

Eine solche totale Austauschbarkeit kann von der zentralen Planung aber nicht zugelassen werden, auch wenn diese Kostenwerte nicht als unbeeinflussbare Basisgrößen deklariert wurden, sondern basizielabhängig sind. So kann es, um auf das oben angeführte Beispiel zurück-

zukommen, nicht zugelassen werden, dass ein Bereichsleiter die fixen Reisekosten ( $KW_1$ ) gegenüber der ursprünglichen Vereinbarung um 10.000 € vermindert und dafür das fixe Gehalt seiner Vorzimmerdame ( $KW_2$ ) um 10.000 € erhöht

Die zentrale Planung muss daher eine Einschränkung der Austauschbarkeit vornehmen. Wenn die zentrale Planung aber die Austauschmöglichkeiten der Bereiche zu sehr einschränkt, wird hierdurch das Ziel einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung gefährdet, das gerade darin besteht, den Bereichen einen möglichst großen Freiheitsraum in der Wahl ihrer Mittel zuzugestehen. In dem (allerdings absurden) Extremfall könnte die Wahlfreiheit der Bereiche hinsichtlich der zulässigen Basiszielkombinationen so eingeschränkt werden, dass nur noch die Kombination der Planendwerte der Basisziele realisiert werden darf. Und dann liegt wieder eine Basisziel-Verpflichtungsplanung vor. Die Basisziel-Verpflichtungsplanung ist aus dieser Sicht als Extremfall einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung anzusehen.

## 2. Bereichsgewinne als Bereichsziele

Damit wenden wir uns der Definition des Bereichsgewinnes als weiteres Bereichsziel einer Absatzstelle zu. Der Bereichsgewinn entspricht dem aufsummierten Deckungsbeitrag sämtlicher Artikel einer Absatzstelle. Er wird damit definiert durch:

$$BG = (PR_1 - GK_1) \cdot AM_1 + (PR_2 - GK_2) \cdot AM_2 + \dots + (PR_n - GK_n) \cdot AM_n \quad (11)$$

BG - Bereichsgewinn der Absatzstelle

$PR_i$  - Absatzpreise Artikel i

$GK_i$  - Grenzkosten Artikel i

$AM_i$  - Absatzmenge Artikel i

Da  $(PR_i - GK_i)$  dem Stückdeckungsbeitrag  $SDB_i$  entspricht, lässt sich (11) auch durch

$$BG = SDB_1 \cdot AM_1 + SDB_2 \cdot AM_2 + \dots + SDB_n \cdot AM_n$$

beschreiben. Der Soll- und Ist-Bereichsgewinn einer primären Absatzstelle wird entsprechend den bereits für die Soll- und Ist-Bereichskosten geltenden Prinzipien wie (s.S.11) wie folgt definiert.

Soll-Bereichsgewinn:

$$BG^{Soll} = (PR_1^{Ist} - GK_1^{Ist}) \cdot AM_1^{Ple} + (PR_2^{Ist} - GK_2^{Ist}) \cdot AM_2^{Ple} + \dots + (PR_n^{Ist} - GK_n^{Ist}) \cdot AM_n^{Ple}$$

Ist-Bereichsgewinn:

$$BG^{Ist} = (PR_1^{Ist} - GK_1^{Ist}) \cdot AM_1^{Ist} + (PR_2^{Ist} - GK_2^{Ist}) \cdot AM_2^{Ist} + \dots + (PR_n^{Ist} - GK_n^{Ist}) \cdot AM_n^{Ist} \quad (12)$$

Man erkennt, dass, wie im Falle der Soll-Bereichskosten, die Abweichung zwischen dem Soll- und Ist-Bereichsgewinn allein durch die Planend-Ist-Abweichungen der Absatzmengen verursacht ist.

Der auf diese Weise ermittelte Soll-Bereichsgewinn muss jedoch nachträglich revidiert werden, wenn der Planendwert eines Absatzpreises ( $PR^{Ple}$ ) nicht mit dem realisierten Istwert ( $PR^{Ist}$ ) dieses Absatzpreises identisch ist. Das ist in den meisten Fällen der Fall.

### Ex-post-Revision der Absatzmengen-Verpflichtung

Diese im Rahmen der Soll-Ist-Kontrolle der Basiszielplanung an anderer Stelle schon erörterte Ex-post-Revision der Absatzmengen-Verpflichtung, ist auch hier erforderlich.<sup>27</sup> Sie soll kurz erläutert werden.

Die Verpflichtung eines Absatzleiters, im Rahmen der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung eine bestimmte Soll-Absatzmenge zu realisieren bzw. nicht zu unterschreiten, wird von ihm nur auf der Basis einer bestimmten Geschäftsgrundlage-Verpflichtung vorgenommen. Diese Geschäftsgrundlage der Absatzmengen-Verpflichtung besteht darin, dass ein bestimmter vorher vereinbarter Absatzpreis auch realisiert wird. Dieser Absatzpreis ist der Planendwert des Absatzpreises für den zu vertreibenden Artikel d.h.  $PR^{Ple}$ . Wenn sich nunmehr im Nachhinein zeigt, dass der, aus welchen Gründen auch immer, realisierte Ist-Absatzpreis ( $PR^{Ist}$ ) nicht dem als Geschäftsgrundlage dienenden Absatzpreis ( $PR^{Ple}$ ) entspricht, dann ist die ursprüngliche Absatzmengen-Verpflichtung  $AM^{Ple}$  so zu revidieren, als wenn von vornherein eine Absatzmengen-Verpflichtung vorgenommen worden wäre, die von dem Ist-Absatzpreis ( $PR^{Ist}$ ) als Geschäftsgrundlage ausgegangen wäre.

Wenn wie vom Verfasser empfohlen, von vornherein alternative Absatzmengen-Verpflichtungen unter der Annahme des Eintretens verschiedener Istwerte der Absatzpreise vorgenommen worden wären, dann wäre eine solche nachträgliche Revision, die zumeist nur zu Ärger zwischen den Parteien führt, nicht erforderlich. Es handelt sich genauer um die Forderung, dass für ein bestimmtes Intervall des Absatzpreises eine sogenannte Preis-Absatzmengen-Zielverpflichtungsfunktion zwischen der zentralen Planung und dem Absatzleiter vereinbart werden soll.<sup>28</sup>

Wenn eine Preis-Absatzmengen-Zielverpflichtungsfunktion vereinbart wurde, dann kann die revidierte Absatzmengen-Verpflichtung ( $AM^{Rev}$ ) von dem computergestützten Soll-Ist-Kontrollsystem „automatisch“ in die revidierte Berechnung des Soll-Bereichsgewinns eingefügt werden.

Ist das nicht der Fall und ist einer der beiden Verhandlungsparteien d.h. der Leiter des Absatzes oder die zentrale Planung, der Auffassung, dass der vom Planendwert abweichende Istwert des Absatzpreises eine neue nachträglichen Aushandlung der Absatzmengen-Verpflichtung erforderlich macht, dann ist diese „ex-post-Aushandlung“ vorzunehmen.

Nehmen wir an, dass sämtliche Absatzmengen neu ausgehandelt wurden, dann ergibt sich der revidierte Soll-Bereichsgewinn mit den revidierten Absatzmengen  $AM^{Rev}$  gemäß:

$$BG^{Soll-Rev} = (PR_1^{Ist} - GK_1^{Ist}) \cdot AM_1^{Rev} + (PR_2^{Ist} - GK_2^{Ist}) \cdot AM_2^{Rev} + \dots + (PR_n^{Ist} - GK_n^{Ist}) \cdot AM_n^{Rev} \quad (13)$$

Der für die Bestimmung der Soll-Ist-Abweichung erforderliche Ist-Bereichsgewinn (12) bleibt von der erfolgten Revision der ursprünglichen Absatzmengen-Verpflichtung unberührt.

---

<sup>27)</sup> Siehe hierzu im Einzelnen: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S.298  
[www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>28)</sup> Siehe hierzu im Einzelnen: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung..., a.a.O., S.383  
[www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)



Da dem Absatzleiter nur der Sollwert des Bereichsgewinns ( $BG^{Soll}$ ) vorgegeben ist, kann er sämtliche Kombinationen der Absatzmengen realisieren, die zu diesem revidierten Sollwert (13) führen. Damit braucht er nicht nur die revidierten Absatzmengen-Verpflichtung  $AM_1^{Rev}$  bis  $AM_n^{Rev}$  zu realisieren, um den revidierten Bereichsgewinn ( $BG^{Soll-Rev}$ ) punktgenau zu erreichen. Es stehen ihm vielmehr wesentlich mehr Maßnahmen zur Verfügung, um mithilfe anderer Absatzmengenkombinationen diesen revidierten Soll-Bereichsgewinn ( $BG^{Soll-Rev}$ ) mit einer möglichst geringen Belastung zu realisieren.

**Soll-Bereichsgewinne der Leitungsstellen.** Die Soll-Bereichsgewinne der mehreren primären Absatzstellen übergeordneten Leitungsstellen ist einfach zu bestimmen. Sie ermitteln sich aus der Summe der Soll-Bereichsgewinne der diesen Leitungsstellen direkt oder indirekt untergeordneten primären Absatzstellen. Die Soll-Ist-Kontrolle ist entsprechend durchzuführen.

### 3. Einzelfragen der Bereichsziele-Verpflichtungsplanung

#### a) Warum zwei Bereichsziele bei Absatzstellen?

Für Absatzstellen wurde die Verwendung von zwei Bereichszielen gefordert, nämlich der Bereichskosten und des Bereichsgewinns. Es liegt die Frage nahe, ob Absatzstellen, wie es bei reinen Kostenstellen der Fall ist, nicht auch nur mit einem Bereichsziel arbeiten können. Denn in einem solchen Fall könnte ein eindeutiges Urteil darüber gefällt werden, ob ein Bereich sein (einziges) ihm vorgegebenes Ziel punktgenau erreicht hat. Und man könnte auch erkennen, wie groß die günstige oder ungünstige Abweichung des einzigen Bereichsziels im Hinblick auf das Betriebsergebnis ausgefallen ist.

Leider ist das nicht möglich. Man kann zwar irgendeine Größe definieren, die von sämtlichen Basiszielen der Absatzstelle beeinflusst wird. Sie könnte auch so definiert werden, dass die Veränderung eines Basisziels in seine Belastungsrichtung immer dazu führt, dass das vorgegebene Bereichsziel in die gleiche (eine das Betriebsergebnis erhöhende bzw. vermindernde) Richtung verändert wird. Aber diese Merkmale reichen nicht aus, um ein „vernünftiges Bereichsziel“ zu definieren.

So könnte man beispielsweise auf die Idee kommen, von dem Bereichsgewinn (BG) eine Absatzstelle einfach noch ihre Bereichskosten (BK) abzuziehen. Dies ergebe ein einziges Bereichsziel der Form

$$BRZ = BG - BK \quad (14)$$

Nehmen wir an, ein solches Bereichsziel soll für eine Absatzstelle verwendet werden, die zwei Artikel vertreibt und deren Bereichskosten sich aus zwei Kostenwert-Verpflichtungen in Form der Sachkosten ( $K_S$ ) und der Personalkosten ( $K_P$ ) zusammensetzen. Die Definitionsgleichung des gemäß (14) definierten Bereichsziels (BRZ) der Absatzstelle ist dann in der obersten Zeile angegeben

$$\begin{aligned} BRZ &= (PR_1 - GKS_1) \cdot AM_1 + (PR_2 - GKS_2) \cdot AM_2 - K_S - K_P \\ BRZ^{Soll} &= (PR_1^{Ist} - GKS_1^{Ist}) \cdot AM_1^{Rev} + (PR_2^{Ist} - GKS_2^{Ist}) \cdot AM_2^{Rev} - K_S^{PE} - K_P^{PE} \\ 1.900 &= (10 - 8) \cdot 10.000 + (6 - 4) \cdot 20.000 - 20.000 - 30.000 \end{aligned}$$

In der nachfolgenden Zeile ist die Definitionsgleichung des Sollwertes ( $BRZ^{Soll}$ ) angeführt und darunter ein numerisches Beispiel, das zu einem Betrag von 1.900 € führt.

Wenn  $BRZ^{Soll}$  als einziges Bereichsziel der Absatzstelle deklariert werden würde, dann wäre zu seiner punktgenauen Einhaltung jede Kombination der Istwerte der vier Basisziele  $AM_1$ ,  $AM_2$ ,  $K_S$  und  $K_P$  zulässig, die zu dem Sollwert von 1.900 führt.

Wenn in dem Beispiel die Absatzstelle für den ersten Artikel eine Ist-Absatzmenge von  $AM_1^I$  von 11.000 Stück realisieren würde, dann würde der Deckungsbeitrag dieses Artikels gegenüber dem Deckungsbeitrag seines Planendwertes  $(P_1^{PE} - GKS_1^{PE}) \cdot AM_1^{Rev}$  um 2.000 € höher ausfallen. Diesen Betrag könnte der Absatzstellenleiter bei einer vollständigen Austauschbarkeit dazu verwenden, den Betrag der Planendwert-Verpflichtung seiner Reisekosten um den Betrag von 2.000 € zu überschreiten ohne, dass damit der Sollwert des in Frage stehenden Bereichsziels verändert werden würde. Ein derartiger Austausch zwischen einem Artikel-Deckungsbeitrag und den fixen Kosten wie hier den Reisekosten ist aber nicht akzeptabel.

Und das gilt für jede Änderung eines Artikel-Deckungsbeitrages ( $\Delta ADB$ ), wenn deren Betrag mit einer entsprechenden Änderung der Absatzkosten  $\Delta AK$  kompensiert werden soll. Ein solcher Austausch ist deswegen abzulehnen, weil die mit der Realisierung eines Artikel-Deckungsbeitrages ( $\Delta ADB$ ) verbundene Belastungserhöhung (bzw. Belastungsverminderung) des Absatzstellenleiters wesentlich geringer ist, als die mit der Realisierung von  $\Delta AK$  für ihn entstehende Belastungsverminderung (bzw. Belastungserhöhung).

Schließt man sich diesem Urteil an, dann ist es nicht sinnvoll, für eine Absatzsatzstelle nur ein Bereichsziel zu verwenden, wie es z.B. mit (14) versucht wurde. Die beiden Bereichsziele des Absatzbereiches sollten daher auf jeden Fall so gestaltet sein, dass sie jeweils nur einen Austausch zwischen den Kosten-Basiszielen und den Absatzmengen-Basiszielen zulassen.

Die Forderung, auch im Falle von Absatzstellen eine einzige verbindliche Kontrollgröße zu verwenden, lässt sich daher nicht realisieren.

Im Falle eines des Bereichsgewinnes gibt es wohl keine Einwände, eine große Zahl unterschiedlicher Kombinationen von Ist-Absatzmengen als punktgenaue Zielerfüllung oder Überschreitung des Soll-Bereichsgewinnes zuzulassen.<sup>29</sup> Im Fall der Bereichskosten dagegen müsste wie bereits erwähnt (s.S.30) die Austauschbarkeit zwischen bestimmten Kostenarten eines Bereiches überprüft und unter Umständen untersagt werden.

## **b) Kontrolle der Unternehmensleitung mit Bereichszielen**

Man kann wie beschrieben auch für die oberste Leitungsebene die Abweichung zwischen ihrem Soll- und Ist-Bereichsgewinn ermitteln. Diese Abweichung stimmt nicht mit der Abweichung zwischen dem Planend- und Ist-Betriebsergebnis überein. Denn die Nicht-Basisziele in der reduzierten Gleichung des Planend-Betriebsergebnisses treten dort mit ihren Planendwerten auf, während sie in der reduzierten Gleichung des Soll-Bereichsgewinn der Unternehmensspitze den Status von Ist-Größen besitzen. Es fragt sich, für welche der beiden Abweichungen die Unternehmensleitung „verantwortlich“ gemacht werden soll.

Geht man von der Soll-Ist-Abweichung des Bereichsgewinns und hier in Form des Deckungsbeitrags des gesamten Unternehmensbereiches aus, dann wird die Unternehmensleitung nur für die Planend-Ist-Abweichungen der Absatzmengen der ihr insgesamt untergeord-

---

<sup>29</sup> Ein Einwand wäre, dass die Mindestabsatzmenge eines Artikels aus absatzpolitischen Gründen nicht unterschritten werden soll.

neten Absatzstellen verantwortlich gemacht.

Das Entsprechende gilt auch für die Soll-Ist-Abweichung der Basisziele in den Kostenketten der Bereichskosten. Dabei ist daran zu erinnern (s.S.22), dass die Kostenketten der Bereichskosten auf der Ebene der Leitungsspitze den Kostenketten in der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses entsprechen.

Die Abweichungen der auch von der Leitungsspitze unbeeinflussbaren Basisgrößen werden bei diesen beiden Soll-Ist-Vergleichsgrößen (gesamter Deckungsbeitrag und gesamte Kosten des Unternehmens) herausgerechnet. Die Leitungsspitze ist daher für die Abweichungen der unbeeinflussbaren Basisgrößen genau so wenig verantwortlich wie die Leiter der primären Bereiche.

Die Abweichungen einer unbeeinflussbaren Basisgröße läge zum Beispiel vor, wenn sich der US-Dollar-Wechselkurs ändern würde oder auch der Ölpreis. Das Konzept „*Make people responsible for numbers*“ they can control, gilt bei einer solchen Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle daher nicht nur für die primären Kostenstellen, sondern auch für sämtliche Stelleninhaber der Leitungshierarchie. Denn auch sie kann den Ölpreis oder den Wechselkurs nicht „kontrollieren.“

Ob eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle allerdings bis zur Unternehmensleitung „hochgezogen“ werden sollte, ist fraglich. Denn sie wurde ja gerade von der Unternehmensleitung eingeführt, um die Erfüllungsverantwortung „nach unten“ zu delegieren.

**Erfolgsbeurteilung versus Leistungsbeurteilung.** Bei der Frage, ob die Unternehmensspitze anhand der Soll-Ist-Abweichung des Bereichsgewinns und der Soll-Ist-Abweichung der Bereichskosten oder der Plan-Ist-Abweichung des Bereichsgewinns beurteilt werden soll, stoßen zwei unversöhnliche Weltansichten aufeinander. Es handelt sich nämlich um die Frage, ob gegenüber einem Verantwortlichen eine Leistungs- oder Erfolgsbeurteilung praktiziert werden soll.

Bei einer Erfolgsbeurteilung der Unternehmensspitze kommt es nur darauf an, wie hoch die Größe ausgefallen ist, nach der der Erfolg beurteilt werden soll. Wenn das Betriebsergebnis als Erfolgsgröße der Unternehmensspitze verwendet wird und das Ist-Ergebnis das Plan-Betriebsergebnis deswegen übersteigt, weil dies eine günstige Änderung des Wechselkurses verursacht hat, so hat die Unternehmensleitung Glück gehabt. Der Erfolg entscheidet und sie wird an diesem Erfolg beteiligt. Die Ursachen spielen dabei keine Rolle. In solchen Fällen kommt das Prinzip der Erfolgsbeurteilung zum Tragen.

Das ist das Prinzip nach dem Unternehmensleiter beurteilt werden, die nicht Eigentümer des Unternehmens sind. Sie sollen die Interessen der Eigentümer vertreten und die bestehen darin, einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen. Für einen Unternehmensleiter, dem auch das Unternehmen gehört, gilt dieses erwerbswirtschaftliche Prinzip ohnehin, wenn man von Ausnahmen absieht.

Würde man für die Unternehmensspitze das Leistungsprinzip anwenden, dann müssten wie im Falle der Soll-Ist-Abweichung des Bereichsgewinns und der Bereichskosten sämtliche von der Unternehmensspitze nicht beeinflussbaren Definitionskomponenten herausgerechnet wer-

den. Es liegt die Frage nahe, welches Prinzip zur Beurteilung der Leiter in der Leitungshierarchie einschließlich der Leiter der primären Bereiche angewendet werden soll.

Auf der untersten Ebene des Unternehmens, d.h. in den primären Kostenstellen sollte unzweifelhaft das Leistungsprinzip gelten, d.h. es gilt, dass die Leiter dieser Bereiche nur für die Soll-Ist-Abweichungen ihrer Basisziele verantwortlich gemacht werden. Denn die Basisziele sind nichts anderes als Produktivitätskennziffern, die von den Verantwortungsträgern der Bereiche beeinflusst werden können.

Damit stellt sich aber die Frage, von welcher Ebene der Leitungshierarchie man bei der Beurteilung eines Leiters dieser Ebene von dem Leistungsprinzip zum Erfolgsprinzip übergehen soll. Diese Frage wurde in dem Arbeitskreis der Schmalenbach-Gesellschaft „Integrierte Unternehmensplanung“, dem ich über viele Jahre angehörte, ausführlich diskutiert. Einer der Mitglieder dieses Arbeitskreises war Peter Ahlers, der Finanzvorstand der Haniel AG. Er brachte es genau auf den Punkt, indem er sagte, dass Bei Haniel die ausführenden Bereiche und auch das Mittelmanagement werden bei uns nach ihrer *Leistung* beurteilt werden und das Topmanagement nach dem *Erfolg*. Als ich ihn fragte, auf welcher Ebene denn das Topmanagement beginnen würde, da antwortete er, dass sei die Ebene der Profitcenterleiter.

#### 4. Gestaltung der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung

##### a) Aufbau des Modellsystems einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung

Bisher wurde dargelegt wie die Bereichskosten und der Bereichsgewinn zu definieren sind und auf deren Grundlage wiederum ihre Soll- und Ist-Größen. Es wurde aber noch nicht beschrieben, wie man anhand einer bestimmten Planungsprozedur zur Ermittlung der Planendwerte der Basisziele in den Bereichskosten- und Bereichsgewinnleichungen der primären Verantwortungsbereiche gelangt. Dies soll im Folgenden behandelt werden.

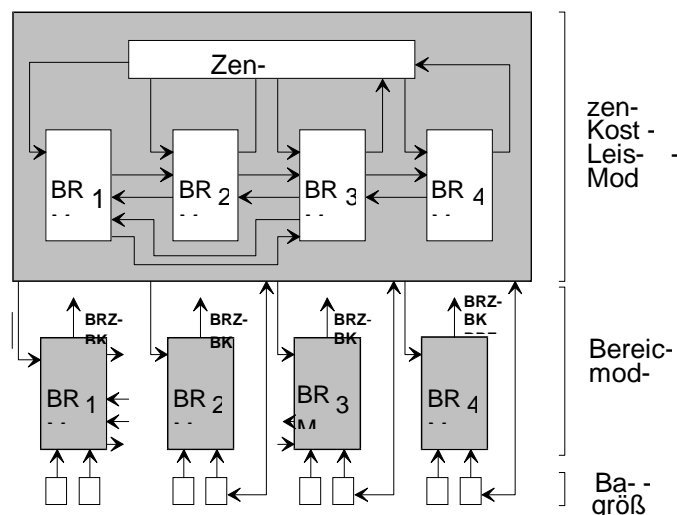


Abb. 6: Beispiel eines Modellsystems der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung

Eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung wird nicht nur anhand eines Modells, d.h. des Kosten-Leistungsmodells der zentralen Planung, betrieben. Jeder Bereich besitzt wie bereits er-

wähnt sein eigenes Bereichsmodell, das während der Planung in bestimmter Weise mit dem sämtliche Bereiche umfassenden Kosten-Leistungsmodell der zentralen Planung verbunden ist. Abb. 6 zeigt das Modellsystem einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung mit vier Bereichen. Ihre Bereichsmodelle sind durch  $BRM_1$  bis  $BRM_4$  gekennzeichnet. Drei Bereiche besitzen nur ein Bereichsziel in Form der Bereichskosten (BRZ-BK). Sie sind daher Kostenstellen ohne Absatzmengenverantwortung. Der vierte Bereich mit dem Bereichsmodell ( $BRM_4$ ) ist ein Absatzbereich, der daher zwei Bereichsziele in Form der Bereichskosten (BRZ-BK) und des Bereichsgewinns (BRZ-BG) besitzt.

Neben den Bereichsmodellen gibt es ein zentrales Kosten-Leistungsmodell. Dieses beschreibt die Gleichungen der Bereichsmodelle aber zusätzlich auch noch die Gleichungen der zwischen ihnen bestehenden Verknüpfungen, die in Abb. 6 zu erkennen sind. Weiterhin enthält es auch noch die strukturellen Gleichungen des sogenannten Zentralmodellteils. Sie zählen nicht zu den Gleichungen, die die Bereichsmodelle sowie die zwischen ihnen existierenden Verknüpfungen beschreiben. Sie sind aber zur Spezifikation eines Kosten-Leistungsmodells erforderlich. Ein Beispiel hierfür ist die Definitionsgleichung des Betriebsergebnisses.

In Abb. 6 sind die vier Bereichsmodelle als Teilmodelle des zentralen Kosten-Leistungsmodells besonders hervorgehoben. Es ist auch zu erkennen, dass Einflusspfeile aus den Bereichsmodellen heraus- und in andere Bereichsmodelle hineinführen. Das ist beispielsweise bei dem Bereichsmodell  $BRM_1$  der Fall. Hier führt ein Pfeil nach  $BRM_2$  und von  $BRM_2$  führt wiederum eine Pfeillinie nach  $BRM_1$ . Es handelt sich bei diesen Beziehungen zwischen den Bereichen immer umso genannte Bestellmengen-Preis-Beziehungen. So kann beispielsweise der Bereich  $BM_1$  bei  $BM_2$  eine (Bestell-) Menge (z. B. 10.000 Stück) bestellen und erhält von  $BRM_2$  hierfür einen Preis (z. B. 15 €/Stück) „in Rechnung gestellt“.

Diese Verrechnungspreise und Bestellmengen werden in dem zentralen Kosten-Leistungsmodell durch Gleichungen beschrieben. Ihre Beträge hängen von den Basiszielen anderer Bereiche ab. In dem Beispiel bestellt der Bereich  $BRM_4$  bei  $BRM_3$  und  $BRM_3$  bei  $BRM_2$ , welches, wiederum bei  $BRM_1$  bestellt. Ändern sich nunmehr die Basisziele im Bereich  $BRM_4$ , dann kann sich die Bestellmenge bei  $BRM_3$  ändern, was zur Folge haben kann, dass der Bereich  $BRM_3$  wiederum seine Bestellmenge gegenüber dem Bereich  $BRM_2$  ändert und dieser wiederum seine Bestellmengen gegenüber dem Bereich  $BRM_1$ . Für die Verrechnungspreise, deren Einflusspfeile in umgekehrter Richtung zu den mit ihnen korrespondierenden Bestellmengenpfeilen verlaufen, gilt eine entsprechende Betrachtung.

Jede Änderung des Basiszieles eines Bereiches kann dazu führen, dass sich bei einer Durchrechnung des zentralen Kosten-Leistungsmodells die „aktuellen“ Verrechnungspreise und auch Bestellmengen zwischen einigen Bereichen verändern. Es müssen daher bei einer Veränderung der Werte der Basisziele in einem Bereich die aktuellen Werte der Bestellmengen und Verrechnungspreise in den Bereichen ermittelt werden, die von dieser Änderung betroffen sind.

Eine solche Ermittlung ist anhand der einzelnen Bereichsmodelle nicht möglich. In den Bereichsmodellen sind die Bestellmengen anderer Bereiche während der Planung (vorläufig unveränderte) Modellparameter. Das Gleiche gilt für die (Verrechnungs-) Preise, welche ein Bereich einem anderen „in Rechnung stellt“.

Der Gedanke einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung besteht darin, dass die Bereiche „für sich“ mit ihrem Bereichsmodell ihr Bereichsziel bzw. ihre zwei Bereichsziele planen. Diese Form einer dezentralen Planung bedarf aber einer Abstimmung mit den anderen Bereichen, denn die Bereiche sind ja keine unabhängigen Einheiten. Sie liefern vielmehr wie beschrieben bestimmte Leistungen an andere Bereiche und werden von diesen beliefert. Die Verrechnungspreise, die ein Bereich A einem Bereich B für seine Lieferungen von BM Bestellmengeneinheiten „in Rechnung stellt“, beeinflussen aber die Bereichskosten von B. Die Verrechnungspreise, die der Bereich B wiederum anderen Bereichen „in Rechnung stellt“, beeinflussen deren Bereichskosten. Die Bestellmengen, die andere Bereiche bei dem Bereich X bestellen, beeinflussen dessen Bereichskosten vize versa. Jede Änderung der Bestellmengen zwischen den Bereichen führt daher zu einer Änderung des Betriebsergebnisses

Die Frage, die sich stellt, ist: Wie kann man eine dezentrale Planung der Bereiche mit ihren Bereichsmodellen durchgeführt werden, wobei aber auch die sich während der Planungsprozedur ändernden Eingangsgrößen der Bereichsmodelle nicht außer Acht gelassen werden dürfen?

Dies kann dadurch erreicht werden, dass die sich während der Planungsprozedur ergebenden „aktuellen“ Bestellmengen und Verrechnungspreise, die als Eingangsgrößen der Bereichsmodelle fungieren, mehr oder minder zeitaktuell von dem zentralen Kosten-Leistungsmodell errechnet und den Bereichen „mitgeteilt“ werden. Diese belegen (computergestützt) mit diesen Werten diese Modellparameter in ihrem Bereichsmodell und sind nach einer Durchrechnung ihres Bereichsmodells damit auf dem „neuesten Stand“.

Es gibt keine Norm, die besagt, in welchen Abständen während des Planungsprozesses eine solche Anpassung vorgenommen werden soll. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich ein solcher Planungsprozess über Monate erstrecken kann.

Dieser Planungsprozess vollzieht sich, wie bei der Basisziel-Verpflichtungsplanung, in drei Schritten: der Bottom-Up-Planung, der Top-Down-Planung und der Konfrontationsplanung. Diese Schritte werden später (s.S.42) ausführlich anhand des Möbel-Modells C erläutert.

## **b) Aufbau des Konfigurationssystems einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung**

Es wurde an anderer Stelle beschrieben, dass die Plan- und Ist-Kosten-Leistungsmodelle einer Basisziel-Verpflichtungsplanung mit einem Konfigurationssystem generiert werden, welches zugleich das im INZPLA-System verwendete Modelltableausystem generiert.<sup>30)</sup> Ein entsprechendes Konfigurationssystem sollte auch für die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle zur Verfügung stehen.

Mit diesem Konfigurationssystem wird nicht nur wie im Falle der Basisziel-Verpflichtungsplanung ein zentrales Kosten-Leistungsmodell generiert, dieses System muss zusätzlich auch sämtlicher Bereichsmodelle der primären und sekundären Bereiche erstellen. Die Konfiguration dieser sekundären (Leitungs-) Bereichsmodelle erfolgt automatisch, sobald dem System die Leitungshierarchie mitgeteilt wird.

---

<sup>30)</sup> Siehe: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -Kontrolle, 3.Aufl., Berlin 2008. Seite 11 f. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Es ergibt sich damit ein wohl abgestimmtes System von Modellen, mit welchem die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle realisiert werden kann. Das Konfigurationssystem der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung generiert zusätzlich wie schon im Fall der Basisziel-Verpflichtungsplanung bestimmte Standard-Modelltableaus, durch deren Parametrisierung und Verknüpfung das Bereichsmodellsystem eines infrage stehenden Unternehmens beschrieben werden kann.

Abb. 7 zeigt eine schematische Darstellung der erforderlichen Bereichsmodelle. Die sekundären Plan- und Ist-Bereichsmodelle erlauben es, die Berechnung der Soll- und Ist-Bereichsziele der Leitungsstellen nachzuverfolgen. Die Leitungsstellen haben wie erwähnt keinen direkten Einfluss auf die Festlegung der Basisziele. Diese werden während des Planungsprozesses zwischen den primären Bereichen und der zentralen Planung ausgehandelt. Die Leitungsstellen können sich jedoch während der Planungsperiode durch eine Drill-Down-Abweichungsanalyse über die im Laufe der Planperiode aufgetretenen Soll-Ist-Abweichungen informieren und versuchen, sie für den verbleibenden Zeitraum in ihrem Sinne zu beeinflussen.<sup>31</sup>

	zentrales Kosten- Leistungs- Modell	Bereichsmodelle							
		Primäre Bereichsmodelle				Sekundäre Bereichsmodelle			
		1	2	...	n	1	2	...	m
Plan-Modell									
Ist-Modell									

Abb. 7: Modellarten des Modellsystems einer primären und sekundären Bereichsziel-Verpflichtungsplanung

Das Plan-Bereichsmodell einer Leitungsstelle kann von dieser aber auch zur Berechnung von Planungsalternativen verwendet werden, um zu eruieren, durch welche Istwerte der Basisziele der untergeordneten Bereiche das dieser Leitungsstelle vorgegebene Soll-Bereichsziel erreicht werden kann. Die (sekundären) Ist-Bereichsmodelle einer Leitungsstelle enthalten die Verrechnungspreise der Außenkostenstellen als Eingangsgrößen. Diese Verrechnungspreise sind Nichtbeobachtungsgrößen, die anhand des zentralen Ist-Kosten-Leistungsmodells berechnet werden und von diesem den Ist-Bereichsmodellen „übergeben“ werden.<sup>32)</sup>

## 5. Bereichsziel-Verpflichtungsplanung mit dem Möbel-Modell C

Das Verfahren einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung, die zur Bestimmung der Planend-Bereichsziele führt, soll im Folgenden anhand eines Beispiels (dem Möbel-Modell C) demonstriert werden. Das Möbel-Modell C beruht auf einer Modifizierung des Möbel-Modells

<sup>31</sup> Eine unterjährige Soll-Ist-Kontrolle ist möglich, weil zwar mit einem Planungshorizont von einem Jahr gearbeitet wird, aber mit zwölf Monatsmodellen, so dass eine monatsweise Soll-Ist-Kontrolle möglich ist. Diese Zeitstruktur des Modells wird hier vernachlässigt. Es wird bei dieser Beschreibung des Modellsystems und auch der mit ihm betriebenen Planung so vorgegangen, als hätte man nur ein Jahresmodell.

<sup>32</sup> Zur Kennzeichnung von Nichtbeobachtungsgrößen, siehe: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, a.a.O., S. 84. [www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf](http://www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf).

A, das an anderer Stelle zur Durchführung einer Basisziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle verwendet wurde und dessen Modelltableausystem bereits in Abb. 4 angeführt wurde.

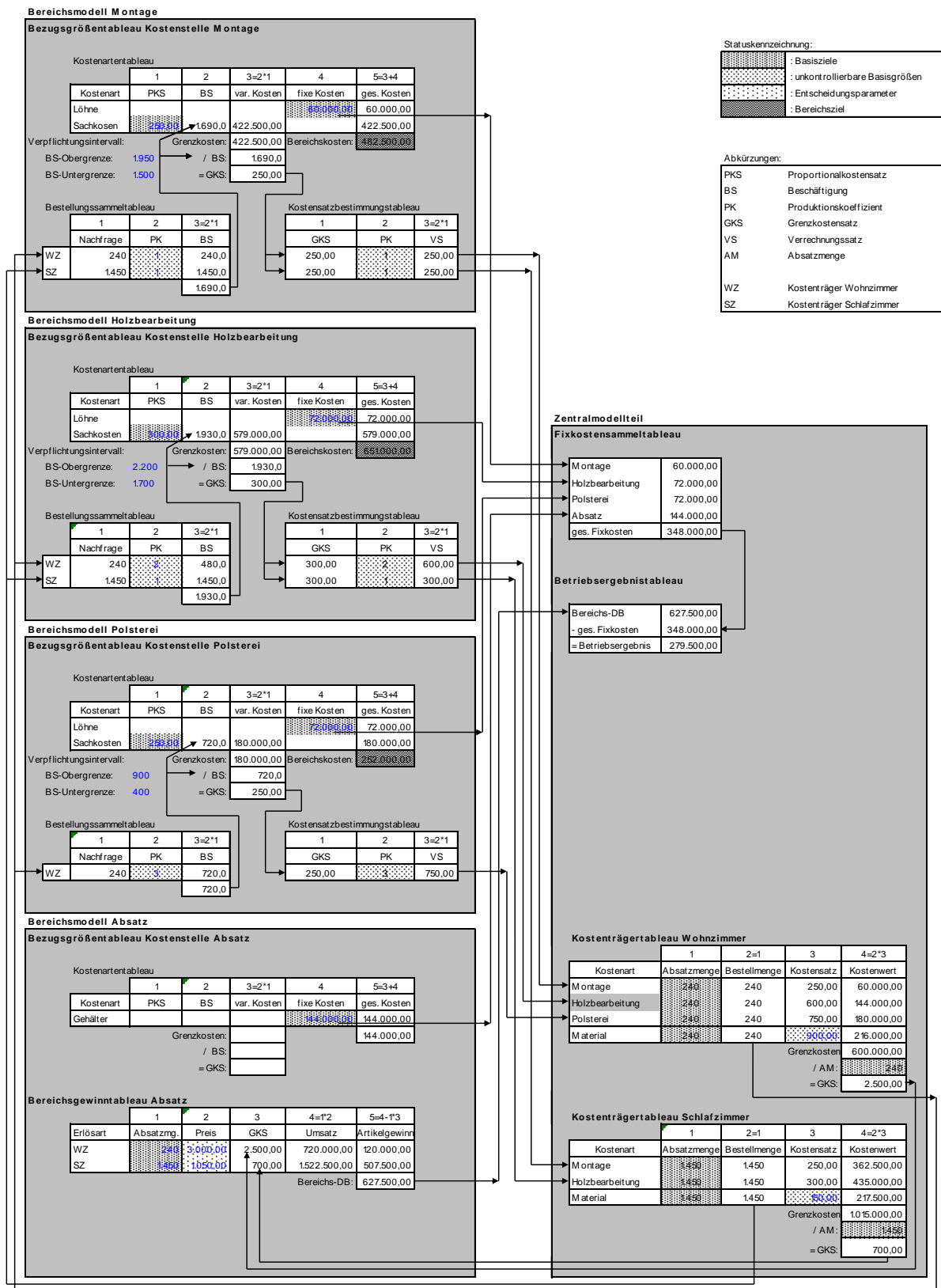


Abb. 8: Zentrales Kosten-Leistungsmodell der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung bei Verwendung einer Grenzkostenversion des Möbel-Modells C



Abb. 8 zeigt das Modelltableausystem, des Möbel-Modells C. Wie im Möbel-Modell A, gibt es drei „reine“ Kostenstellen (Montage, Holzbearbeitung und Polsterei) und eine Absatzstelle, die in der verwendeten Terminologie eine Kostenstelle mit Absatzmengenverantwortung ist. Es sei angenommen, dass es sich bei den im Möbel-Modells C in Abb. 8 angeführten Zahlenwerten um das Ergebnis der sogenannten Bottom-Up-Planung handelt, die anhand des zentralen Kosten-Leistungsmodells, d.h. dem Möbel-Modell C, vorgenommen wurde.

Für die Kostenstelle Holzbearbeitung beträgt der Wert der Bottom-Up-Bereichskosten beispielsweise 651.000 €. Der Absatzbereich besitzt zwei Bereichsziele in Form Bottom-Up-Bereichsgewinns in Höhe von 627.500 € und der Bottom-Up-Bereichskosten im Betrag von 144.000 €.

In Abb. 8 sind die Modelltableaus des zentralen Kosten-Leistungsmodells so angeordnet, dass die vier Bereichsmodelle und der zentrale Modellteil voneinander unterschieden werden. Die Modelltableaus der Bereichsmodelle, mit denen die Bereiche ihr Bereichsziel oder ihre beiden Bereichsziele planen, entsprechen genau den Modelltableaus, die die Bereichsmodelle im Rahmen des zentralen Kosten-Leistungsmodells beschreiben

Die strukturellen Gleichungen des zentralen Kosten-Leistungsmodells, die keinem Bereichsmodell und seinen Beziehungen untereinander zugeordnet werden können, bestehen aus den strukturellen Gleichungen des Fixkostensammeltableaus, der beiden Kostenträgertableaus und des Betriebsergebnistableaus.

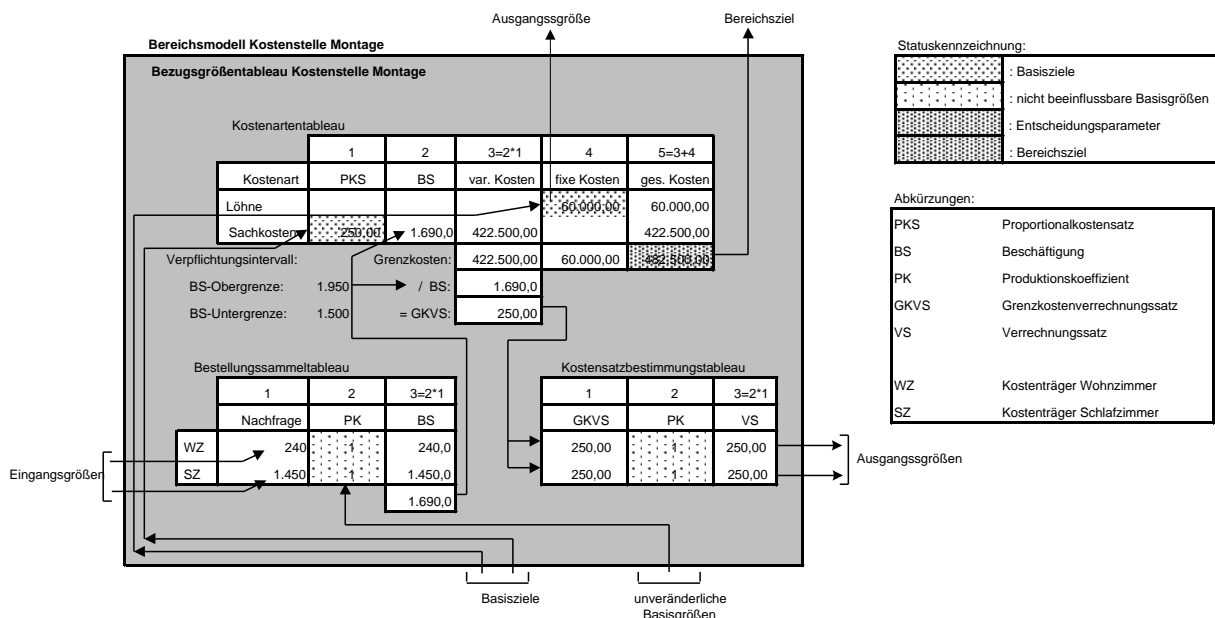


Abb. 9: Bereichsmodell der Kostenstelle Montage

Das Bereichsmodell, mit dem die Kostenstelle Montage ihre Bereichsziel-Verpflichtungsplanung durchführt, zeigt Abb. 9. Als Bereichsziel fungieren die Bereichskosten. Ausgangsgrößen sind die fixen Kosten im Betrag von 60.000 € und die Grenzkostensätze der in der Montage bearbeiteten Wohn- und Schlafzimmer in Höhe von 2.500 € pro Schlafzimmer und im gleichen Betrag pro Wohnzimmer. Eine Ausgangsgröße, und zwar die fixen Kosten, geht

in das Fixkostensammeltabelleau des Zentralmodellteils ein. Die beiden weiteren Ausgangsgrößen der Montage sind die Grenzkostensätze der Montage der Wohn- und Schlafzimmer. Sie werden den Kostenträgertableaus von der Montage “in Rechnung gestellt“.

Die Montage besitzt aber auch zwei Eingangsgrößen, die als Bestellmengen von einem anderen Bereich stammen. Es handelt sich um die Zahl der Wohn- und Schlafzimmer, deren Bearbeitung von den Endkostenträgertableaus Wohnzimmer und Schlafzimmer “bestellt“ werden.<sup>33</sup>

Die Montage stellt dafür den beiden Endkostenträgertableaus einen Verrechnungspreis von jeweils 250 € pro Montageleistung den beiden Endkostenträgern “in Rechnung“.

Der Absatzbereich bestellt wiederum bei dem Endkostenträgertableau “Wohnzimmer“ 240 Wohnzimmereinheiten, wofür ihm von dem Kostenträgertableau 2.500 € pro gefertigten Wohnzimmer “in Rechnung gestellt“ wird. Bei dem Endostenträgertableau “Schlafzimmer“ bestellt der Absatzbereich entsprechend 1450 Schlafzimmer zu einem Verrechnungspreis von 700 € pro Schlafzimmer.

Das Bereichsmodell der Absatzstelle kann man direkt anhand von Abb. 8 studieren. Es besitzt den Bereichsgewinn und die Bereichskosten als Bereichsziel. Beide Bereichsziele sind bereits in dem Möbel-Modell A definiert, sodass sich das Modelltableausystem des Absatzbereichs in dem Möbel-Modell C nicht von dem Absatz-Bereichsmodell des Möbel-Modells A unterscheidet.

Als Ausgangsgröße des Bereichsmodells fungieren die Absatzmengen, die, wie beschrieben, wiederum die Eingangsgrößen der Kostenträgertableaus der Wohn- und Schlafzimmer darstellen.

Damit sind das zentrale Kosten-Leistungsmodell und die vier Bereichsmodelle nach dem Abschluss der Bottom-Up-Planung beschrieben.<sup>34)</sup>

### **Planungstriade der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung**

Die drei Planungsschritte der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung, d.h. die Bottom-Up-Planung, die Top-Down-Planung und die Konfrontationsplanung sollen nunmehr etwas genauer beschrieben werden.

#### **1. Bottom-Up-Planung**

Zu Beginn der Bottom-Up-Planung nehmen die Bereiche ihre Bottom-Up-Basiszielverpflichtungen vor und geben diese in ihre Bereichsmodelle ein. Unter diesen Umständen ist es aber nicht möglich, den Bottom-Up-Wert der Bereichsziele zu ermitteln, weil auch die Werte der Eingangsgrößen erforderlich sind. Im Falle des Bereichsmodells der Kostenstelle Montage (s. Abb. 9 sind dies die Bottom-Up-Werte der Absatzmengen an Wohn- und Schlafzimmer.

Im Falle des Bereichsmodells der Absatzstelle fungieren die Kostensätze der Schlaf- und Wohnzimmer als Eingangsgrößen. Sie werden wie beschrieben (s.S.17) in den Kostenträger-

---

<sup>33</sup> Siehe zu dieser Preis-Bestellmengen-Beziehung auch die Beschreibung auf S.31.

<sup>34</sup> In Kosten-Leistungsmodellen, die realistischer sind, als das Möbel-Modell C, finden zwischen einigen Kostenstellen Leistungsverrechnungen statt. Im Möbel-Modell C gibt es keine Verrechnungspreise zwischen den drei Fertigungskostenstellen. Als Eingangsgrößen fungieren hier nur die Absatzmengen, die aus den beiden Kostenträgertableaus stammen.

tableaus der Wohn- und Schlafzimmer ermittelt und von diesen der Absatzstelle „in Rechnung gestellt“.

Die Bottom-Up-Werte der Basisgrößen sämtlicher Bereichsmodelle, die von den Bereichsleitern stammen, werden zugleich auch in das zentrale Kosten-Leistungsmodell eingegeben. Mit diesem werden anhand einer „Bottom-Up-Durchrechnung“ die Bottom-Up-Werte der Eingangsgrößen der Bereiche und teilt diese den Bereichsmodellen mit. Damit wird es möglich, dass die Bereiche mit ihren Bereichsmodellen die Bottom-Up-Werte ihrer Bereichsziele ermitteln können.

Die zentrale Planung teilt daher beispielsweise der Absatzabteilung mit, dass (als Folge der Durchrechnung des zentralen Kosten-Leistungsmodells) der Kostensatz für die Fertigung eines Wohnzimmers 2.500 €/Stück und die Fertigung 700 €/Stück beträgt. Mit dieser Information kann die Absatzstelle mit ihrem Bereichsmodell ihren Bottom-Up-Bereichsgewinn ermitteln

## **2. Top-Down-Planung**

Sie wird wie im Fall einer Basisziel-Verpflichtungsplanung von der zentralen Planung allein mit dem zentralen Kosten-Leistungsmodell betrieben. Die Top-Down-Werte der Basisziele werden den Plan-Bereichsmodellen mitgeteilt.

Anhand der von der Zentrale mitgeteilten Werte der Top-Down-Basisziele und der ebenfalls mitgeteilten Top-Down-Werte ihrer Eingangsgrößen (Bestellmengen und Verrechnungspreise) kann ein Bereich den Top-Down-Wert seines Bereichsziels oder auch seiner beiden Bereichsziele ermitteln.

## **3. Konfrontationsplanung**

Während der Konfrontationsplanung wird zwischen einem Bereich und der zentralen Planung darüber verhandelt, welcher Wert des Bereichsziels (oder der beiden Bereichsziele im Fall einer Absatzstelle) realisiert werden soll. Dabei wird wohl letztlich ein Wert ausgehandelt, der zwischen dem Bottom-Up-Wert und dem Top-Down-Wert des Bereichsziels liegen dürfte.

Die Verpflichtung des Bereiches, ein Ziel einzuhalten, bezieht sich wie dargelegt bei der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung nicht mehr wie im Falle der Basisziel-Verpflichtungsplanung auf die Einhaltung der Planendwerte (= Sollwerte) der Basisziele, sondern allein auf die Einhaltung eines bestimmten Sollwertes der Bereichskosten oder auch des Bereichsgewinns. Allerdings werden die einzuhaltenden Sollwerte der Bereichsziele auf der Grundlage der mit den Bereichen ausgehandelten Werte der Planend-Basisziele berechnet.

Das Einspielen der aktuellen Werte der Bestellmengen und Verrechnungspreise der liefernden und belieferten Kostenstellen, die anhand des zentralen Kosten-Leistungsmodells ermittelt werden, führt jedes Mal dazu, dass neue Sollwerte der Bereichsziele des in Frage stehenden Bereiches berechnet werden. Die Änderung dieser Sollwerte der Bereichsziele ist aber für den Bereich nicht von Bedeutung, weil sich seine Belastung, die mit der Realisierung der jeweils in Frage stehenden Soll-Bereichsziele verbunden ist, mit einer Neuberechnung der Planwerte der Bereichsziele nicht ändert. Denn die Soll-Ist-Abweichung eines Bereichsziels ist, wie beschrieben, so definiert, dass eine Abweichung nur durch die Soll-Ist-Abweichung der Basisziele des Bereiches zu Stande kommt und alle anderen vom Bereich nicht zu verantwortenden

Abweichungen (und das sind genau die sich ändernden Bestellmengen und Verrechnungspreise) bei dem Soll- und Ist-Vergleich „herausgerechnet“ werden.

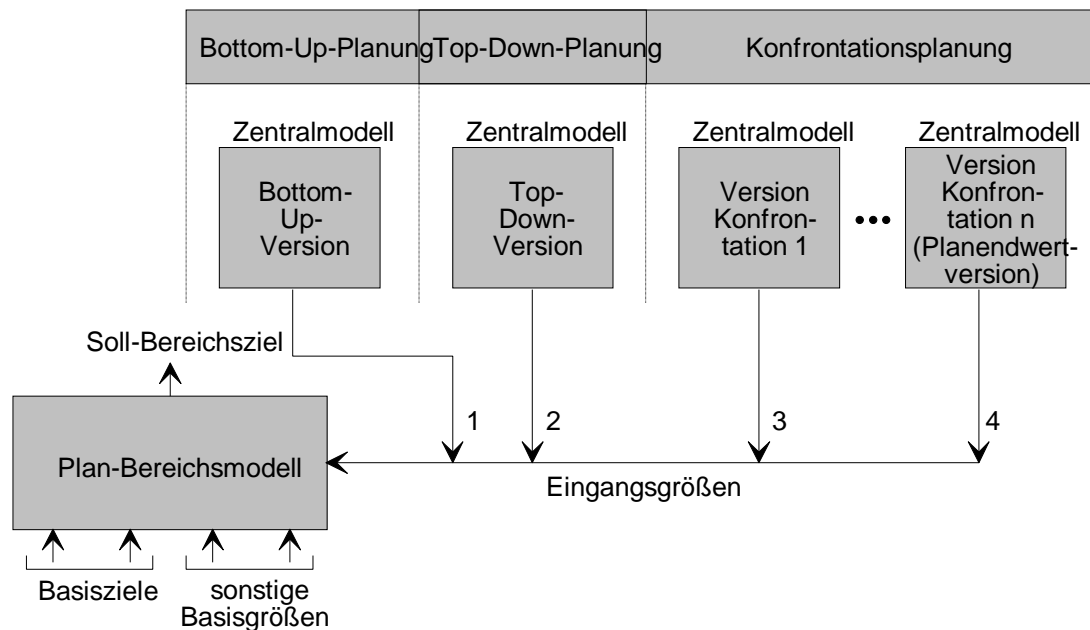


Abb. 10: Eingangsgrößenbelegung eines Plan-Bereichsmodells während der Planungsschritte

Abb. 10 zeigt die Zeitpunkte während des Planungsprozesses, zu denen die aktuellen Werte der Eingangsgrößen eines Bereichsmodells einem Bereich von der zentralen Planung mitgeteilt wird. Auf jeden Fall erhält er (s. Pfeil 1) die Bottom-Up-Werte. Auch die Top-Down-Werte (s. Pfeil 2) werden ihm mitgeteilt. Während der Konfrontationsplanung bleibt es offen, in welchem Umfang ihm die aktuellen Werte seiner Eingangsgrößen mitgeteilt werden. Am Ende der Planung (s. Pfeil 4) werden ihm auf jeden Fall wiederum die Planendwerte seiner Eingangsgrößen übermittelt.

## 6. Das Kontrollverfahren der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung im Lichte des Systems der INZPLA-Abweichungsanalyse

Die bereits beschriebene Soll-Ist-Kontrolle der primären und sekundären Verantwortungsbereiche im Rahmen der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung kann als ein spezielles Verfahren der sogenannten INZPLA-Abweichungsanalyse angesehen werden. Ihre Stellung im Rahmen dieser Systematisierung der Verfahren einer Abweichungsanalyse soll kurz beschrieben werden.<sup>35</sup>

Die INZPLA-Abweichungsanalyse gliedert sich in eine normative und explorative Abweichungsanalyse. Die normative Abweichungsanalyse ist das Kontrollverfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung. Sie bildet neben der Planung die zweite Säule der Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -Kontrolle. Für jedes der beiden Planungsverfahren, d.h. die Ba-

<sup>35</sup> Zu einer systematischen Behandlung des gesamten Bereiches einer Abweichungsanalyse, siehe: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, [www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf](http://www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf).

sisziel-Verpflichtungsplanung und die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung, gibt es ein besonderes Kontrollverfahren (oder eine besondere Form der normativen Abweichungsanalyse). Das Kontrollverfahren der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung ist Abb.11 unter 1.2 systematisiert.

Wie in der Basisziel-Verpflichtungsplanung können mit den Abweichungsgrößen drei Arten von „Verantwortungsabweichungen“ erfasst werden. Entsprechend gibt es eine Abweichungsanalyse der Schätz-, Realisierungs- und Erfüllungsverantwortung (1.2.1 bis 1.2.3)

Die Kontrolle der Schätz- und Realisierungsverantwortung der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung ist mit der Kontrolle der Schätz- und Realisierungsverantwortung identisch, die im Rahmen der Basisziel-Verpflichtungsplanung praktiziert wird. Für diese Verantwortungsarten erfolgt die Soll-Ist-Abweichungsanalyse auf dem Basisgrößen-Niveau. Die Soll-Ist-Abweichung dieser Typen von Nicht-Basiszielen in den Bereichsmodellen dient als Maß, um die Einhaltung der Schätz- und Realisierungsverantwortung zu beurteilen.

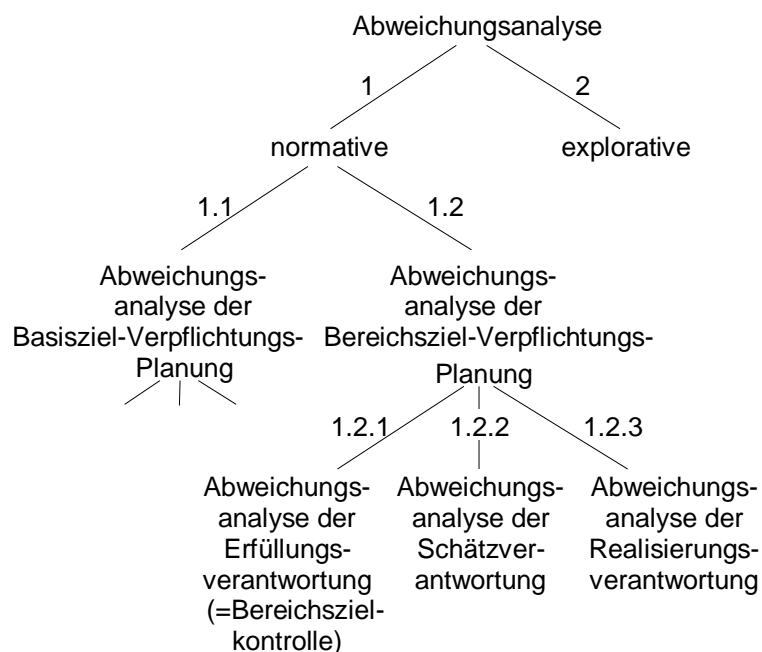


Abb.11: Arten einer Abweichungsanalyse im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Das Kontrollverfahren der Erfüllungsverantwortung einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung unterscheidet sich dagegen von dem der Basisziel-Verpflichtungsplanung. Als Abweichungs- und Kontrollgröße eines Bereichs wird wie bereits erwähnt für reine Kostenstellen nur eine hoch aggregierte Größe, nämlich die Bereichskosten als Bereichsziel verwendet, während Absatzstellen zwei Bereichsziele in Form des Bereichsgewinns und der Bereichskosten besitzen. Die Bereichskosten einer Kostenstelle können dabei, wie bereits beschrieben, als die erklärte Variable einer Zielverpflichtungsfunktion interpretiert werden, deren erklärende Variablen durch die Bestellmengen der Außenkostenstellen beschrieben werden.

## 7. Die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -Kontrolle im Lichte der flexiblen Plankostenrechnung und -Kontrolle

Ein System der primären und schon gar nicht der sekundären Bereichsziel-Verpflichtungsplanung, wie es hier beschrieben wird, ist in der Literatur nicht zu finden. Im Hinblick auf die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung von Kostenstellen gibt es aber Ansätze, die sich als rudimentäre Anwendungen interpretieren lassen.

So fordert Kilger wie bereits erwähnt (s.S.26), dass Preisschwankungen vom Soll-Ist-Vergleich fernzuhalten sind. Dieses Postulat der Festpreisverwendung führt im Lichte der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung dazu, dass die Verrechnungspreise, die als Eingangsgrößen in den Bereichsmodellen auftreten, bei der Berechnung der Soll- und Ist-Bereichsziele unverändert bleiben. Kilger hält als Festwerte die *„geplanten jährlichen Durchschnittspreise für am besten geeignet“* und damit der Bestellmenge.<sup>36</sup>

Kilgers Festpreise können im Lichte der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung als Werte einer ausschließlichen Bottom-Up-Planung interpretiert werden, die damit zugleich Planendwerte sind. Für die Beschäftigung dagegen wählt Kilger beim Soll-Ist-Vergleich immer die Ist-Beschäftigung. Die Beschäftigung ist im Lichte der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung nur dann eine Eingangsgröße, wenn sie mit der Nachfrage und damit der Bestellmenge anderer Kostenstellen identisch ist. Ansonsten ist die Beschäftigung, die im Rahmen der Bestellsammeltabelle ermittelt wird, (s. Abb. 8) das aufsummierten Produkt der Produktionskoeffizienten mit den Bestellmengen anderer Kostenstellen.

Damit Kilger beim Soll-Ist-Vergleich von einer Ist-Beschäftigung ausgehen kann, müssen die Produktionskoeffizienten in den Bestellmengensammeltabelle unbeeinflussbare Basisgrößen sein. Wenn diese aber als Basisziele angesehen werden, ist im Lichte der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung ein solcher Ansatz nicht möglich. Entsprechendes gilt, wenn eine Ausschussquote vorliegt. Denn die Werte dieser Basisziele müssen im Falle einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung dann auch ausgehandelt werden, und ihre veränderten Werte müssen die Bereichskosten beeinflussen.

Kilger geht nicht explizit darauf ein, welchen Status die Parameter besitzen sollen, die eine im Kostenartentableau einer Kostenstelle enthaltene Kostenart beeinflussen, wenn mit dieser Kostenart ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt werden soll. Seine Bemerkungen erlauben aber wohl den Schluss, dass nicht beeinflussbare Basisgrößen mit ihren Istwerten in die Sollwertberechnung eingehen. Bei den Einkaufspreisen wählt Kilger allerdings wie beschrieben die Planpreise.

Kilger hat in seinem Hauptwerk zur flexiblen Plankostenrechnung bestimmte Arten von Kostenabweichungen erörtert, die aufgrund besonderer Umstände dazu führen, dass eine Soll-Ist-Analyse revidiert werden muss.<sup>37</sup> Zu diesen Fällen, welche eine nachträgliche Revision des

---

<sup>36</sup> Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 9. Auflage, Wiesbaden, 1998, Seite 191. Diese Festlegung hat eigentlich nur dann einen Sinn, wenn es sich um Einkaufspreise handelt. Die Verrechnungspreise zwischen den Kostenstellen sind aber keine Einkaufspreise (s.S.12). Dennoch wird auch für sie davon ausgegangen, dass im Soll-Ist-Vergleich ihre Planendwerte zu wählen sind.

<sup>37</sup> Siehe: Kilger, W., a.a.O., S. 555 f.

Sollwertes einer Abweichungsanalyse erfordern, zählt er auch den Fall, dass bestimmte Einflussgrößen einer Kostenart anders ausfallen als vor Beginn der Planung prognostiziert wurde. Als Beispiele nennt er die Ausbeutequote eines Fertigungsprozesses und die Maschinenbedienungsrelation.<sup>38</sup>

Er weist darauf hin, dass die Prognosefehler, die sich aus der Abweichung zwischen dem Istwert und dem der Planung zugrunde liegenden Prognosewert dieser Größe ergeben, durch eine nachträgliche Korrektur der Berechnung der Sollkosten zu berücksichtigen sind. Wenn man diese „nachträgliche Korrektur“ auch der Sollkostenberechnung zurechnet, dann geht Kilger offenbar davon aus, dass nicht beeinflussbare Basisgrößen, die keine Einkaufspreise sind, mit ihren Istwerten anzusetzen sind. Über den Status von Entscheidungsparametern, die die Sollkosten beeinflussen, äußert sich Kilger nicht.

Man könnte meinen, dass Kilgers Vorgehen als eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung interpretiert werden kann, die sich speziell auf den Typ einer Ein-Bezugsgrößenstelle ohne Eigenlieferung bezieht. Das ist aber nicht der Fall, denn Kilgers Betrachtungen zur Spezifikation der Soll- und Ist-Kosten beziehen sich nur auf die einzelnen Kostenarten einer Kostenstelle.

Kilger erhebt daher nicht die Forderung, die Abweichung zwischen den gesamten Soll- und Ist-Kosten einer Kostenstelle als Beurteilungskriterium für die Planerfüllung zu verwenden. Der Grund hierfür liegt darin, dass die Soll-Ist-Analysen der etablierten Plankostenrechnung andere Zwecke verfolgen als die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung.

Diese Behauptung soll im Folgenden eingehender behandelt werden. Ausgangspunkt unserer Betrachtung ist die Frage, wie in der Literatur zur flexiblen Plankostenrechnung die Soll- und Istwerte definiert sind, die bei einer Soll-Ist-Analyse zur Anwendung kommen. Es zeigt sich, dass die angestrebte Soll-Ist-Analyse darauf ausgerichtet ist, eine Analyse der Verbrauchsabweichungen bestimmter Kostenarten durchzuführen.<sup>39</sup> Diese Verbrauchsabweichungen, für welche der Kostenstellenleiter verantwortlich gemacht werden kann, berechnen sich nach der Formel

$$\text{VABW} = \text{FP} \cdot (\text{SVIB} - \text{IVBM})$$

VABW – Verbrauchsabweichung

FP – Festpreis

SVIB – Soll-Verbrauchsmenge bei Ist-Beschäftigung

IVBM – Ist-Verbrauchsmenge

Die Kostenarten der Kostenstelle, für welche eine solche Analyse ihrer Verbrauchsabweichungen vorgenommen wird, können zu bestimmten Kostenartengruppen zusammengefasst werden. Die Soll-Ist-Analyse kann dann auch auf der Ebene dieser (kumulierten) Kostenarten vorgenommen werden. Die Zusammenfassung sollte aber, wie Kilger explizit betont, nie so

---

<sup>38</sup> Siehe: Kilger, W., a.a.O., S. 564 f. und 566 f.

<sup>39</sup> Siehe: Kilger, W., a.a.O., S. 545.

weit betrieben werden, dass die Kostenstelle für ihre Verbrauchsabweichungsanalyse nur eine „Kostenartengruppe“, d.h. die Gesamtkosten besitzt.<sup>40</sup>

Das ist aber gerade bei der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung der Fall. Sie berechnet eine Sollgröße in Form der gesamten Kosten, die als Bereichskosten bezeichnet, mit einer entsprechenden Ist-Größe verglichen wird.

Die Zielverpflichtung einer Kostenstelle im Rahmen einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung ist erfüllt, wenn die Ist-Gesamtkosten (Ist-Bereichskosten) die Soll-Gesamtkosten (Soll-Bereichskosten) nicht überschreiten. Eine Kontrolle der Verbrauchsabweichungen ist aus der Sicht der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung nicht zwingend erforderlich. Die Kostenkontrolle der Plankostenrechnung ist dagegen nur auf die Analyse der Verbrauchsabweichungen der Kostenarten ausgerichtet. Ihr Ziel ist es zu ermitteln, welche Ursache diese Abweichungen haben. Ob die in Frage stehende Kostenstelle „ihr Bereichsziel“ erfüllt hat, ist dagegen nicht Gegenstand der Analyse.

Für die zentrale Planung sind die Verbrauchsabweichungen zwar auch von Interesse, um Einsichten zu gewinnen, die für die Konfrontationen in späteren Planungsrunden verwendet werden können. Entscheidend ist für die Beurteilung des Planerfolgs aber nur, ob das Soll-Bereichsziel eingehalten wurde oder nicht.<sup>41</sup> Dies ist das Kriterium eines Managements durch Zielvorgabe.

Im Rahmen seiner Betrachtungen zur Kostenträgererfolgsrechnung führt Kilger Betrachtungen zur Ermittlung eines Soll-Modells vor, dessen Sollgrößen mit den Ist-Größen eines korrespondierenden Ist-Modells verglichen werden. Kilger weist bei dieser Betrachtung darauf hin, dass man für jede endogene Variable eines Kosten-Leistungsmodells eine Soll-Ist-Analyse durchführen kann und sollte.<sup>42</sup> Diese Feststellung konkurriert mit der zitierten Forderung Kilgers, eine Soll-Ist-Analyse nur mit Kostenwerten zu betreiben, d.h. einer Teilgruppe der endogenen Variablen.

Im Folgenden wollen wir von Kilgers umfassender Soll-Ist-Analyse aller endogenen Variablen eines Kosten-Leistungsmodells ausgehen.<sup>43</sup> Es liegt die Frage nahe, ob die Soll-Ist-Abweichungen zwischen bestimmten Variablen als Soll-Ist-Abweichungen interpretiert werden können, für welche ein Bereich verantwortlich gemacht werden kann. Als potenzielle Bereichsziele einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung kommen nur die Gesamtkosten (= Bereichskosten) der Kostenstellen infrage, denn die Bereichsgewinne einer Absatzstelle treten in einem „normalen“ Kosten-Leistungsmodell nicht auf. Wie beschrieben, berechnet Kilger die Sollgrößen eines Soll-Modells durch eine Änderung bestimmter Basisgrößen des Plan-Modells. Sämtliche Basisgrößen des Modells, die die Beschäftigungen der Kostenstellen be-

---

<sup>40</sup> Siehe: Kilger, W., a.a.O., S. 539.

<sup>41</sup> Auch der Leiter der Kostenstelle kann die Verbrauchsabweichungsanalyse der Plankostenrechnung dazu verwenden, um eine bessere Ursachenanalyse vorzunehmen.

<sup>42</sup> Siehe: Kilger, W., a.a.O., S. 605 f.

<sup>43</sup> Dieses Verfahren, welches von Kilger irreführenderweise als Kostenträgererfolgsrechnung bezeichnet wird, wird im Lichte einer Modellierung beschrieben und rekonstruiert in Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, Seite 240 f., [www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf](http://www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf).



einflussen, werden mit ihren Istwerten belegt. Als Folge davon enthält das Kilgersche Soll-Kosten-Leistungsmodell die Ist-Beschäftigungen sämtlicher Kostenstellen. Kilger führt, ausgehend von dem so entwickelten Soll-Modell, eine einfach kumulative Abweichungsanalyse durch, welche von den Sollwerten der Variablen zu ihren Istwerten führt. Am Ende dieses schrittweisen (kumulativen) Vorgehens führt dies zu einem Ist-Kostenleistungsmodell. Für die sich ergebenden Differenzbeträge der Schritte vom Soll- zum Istwert werden bestimmte Abweichungsarten wie Material-Verbrauchsabweichungen, Abweichungen der Fertigungskosten etc. identifiziert.

Diese von Kilger praktizierte einfach kumulative Abweichungsanalyse ist ungeeignet, weil sich mit ihr die Basisziele eines Bereichs nicht als eine Gruppe identifizieren lassen, der man eine Abweichung zurechnen kann.<sup>44</sup> Denn die Basisziele, welche die Beschäftigung beeinflussen, stehen für die kumulative Abweichungsanalyse vom Soll zum Ist nicht mehr zur Verfügung.

Im Hinblick auf die Bereichsziel-Verpflichtungsplanung bedeutet dies, dass bei der Berechnung der Sollwerte des Soll-Kosten-Leistungsmodells sämtliche, die Beschäftigung bestimmende, Basisziele bereits mit ihren Istwerten belegt sind. Dies gilt beispielsweise für Ausschussquoten, Produktionskoeffizienten und Absatzmengen. Diese Ist-Basisziele können aber nicht mehr als Planendwerte in die reduzierte Gleichung zur Berechnung der Soll-Bereichskosten einer Kostenstelle ( $BK^{\text{Soll}}$ ), eingehen. Bei der Berechnung eines Soll-Bereichsziels müssen aber alle Basisziele in der reduzierten des Soll-Bereichsziel mit ihren Planendwerten belegt werden. Daher ist Kilgers Definition des Sollwertes seiner Kostenträgererfolgsrechnung nicht geeignet, als Sollwert eines Bereichszieles verwendet zu werden. Es stellt sich die Frage, ob es nicht etwas irreführend ist, sie überhaupt als Sollwerte zu bezeichnen, wenn nicht klar ist, wer für ihre Realisierung unter welchen Umständen verantwortlich sein soll. Damit zeigt sich, dass in der Literatur kaum Ansätze einer primären Bereichsziel-Verpflichtungsplanung zu finden sind.

## 8. Drill-Down-Analysen der Leitungsstellen zur Exploration der Primärbereiche

Es würde nahe liegen, dass in diesem Abschnitt beschrieben wird, wie ein Leiter in der Leitungshierarchie, dessen Soll-Ist-Abweichung seiner Bereichskosten zum Beispiel 10.000 € beträgt, im Rahmen eines Drill-Down-Verfahrens zu den Soll-Ist-Abweichungen seiner ihm unterstellten primären Kostenstellen gelangt, um zu erkennen, wie deren Soll-Ist-Abweichungen seine Soll-Ist-Abweichung verursacht haben. Eine solche Darstellung ist aber praktisch nicht möglich, weil sie nur durch eine aufwendige Analyse der Kostenketten erfolgen kann.

In dem angeführten Beispiel der Leitungsstelle, welcher drei Ein-Bezugsgrößen-Kostenstellen unterstellt waren, betrugen (s.S.16) die drei Soll-Ist-Abweichungen dieser Kostenstellen von

---

<sup>44</sup> Siehe zur Begründung dieser Behauptung: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung a.a.O., S. 251 f., [www.lnzpla.de/IN34-2007.pdf](http://www.lnzpla.de/IN34-2007.pdf).

$K_1 = 7.300 \text{ €}$ ,  $K_2 = - 6.180 \text{ €}$  und  $K_3 = 14.225 \text{ €}$ . Die Soll-Ist-Abweichung der diesen drei Stellen übergeordneten Leitungsstelle führte dagegen zu dem nicht gerade günstigen Ergebnis von  $-28.444 \text{ €}$ . Es wurde bereits anlässlich des erörterten Beispiels darauf hingewiesen (s.S. 25), dass es äußerst schwierig sein dürfte, dem Leiter zu erklären, warum seine Soll-Ist-Abweichung von  $-28.444 \text{ €}$  nicht der Summe der Soll-Ist-Abweichungen der ihm untergeordneten primären Kostenstellen entspricht.

Daher soll im Folgenden nur eine Drill-Down-Abweichungsanalyse beschrieben werden, die von der Plan-Ist-Abweichung der Bereichskosten eines Leiters ausgeht. Wenn überhaupt, werden in der Praxis nur solche Analysen durchgeführt, da das beschriebene Verfahren einer Soll-Ist-Kontrolle von Bereichsleitern bisher wohl kaum in einem Unternehmen zur Anwendung gekommen sein dürfte.

Bevor diese Drill-Down-Abweichungsanalyse einer Plan-Ist-Abweichung beschrieben wird, ist aber zu erläutern, wie man die Bereichskosten in einer Leitungshierarchie durch ein Gleichungssystem beschreiben kann, welches berücksichtigt, dass die Bereichskosten dieser Leitungsstelle nicht einfach dadurch ermittelt werden kann, indem man die Bereichskosten der untergeordneten Stellen addiert.<sup>45</sup>

Eine simple Addition ist deswegen nicht möglich, weil zwischen den infrage stehenden Kostenstellen interne Leistungsaustausche auftreten können, die zu Kosten führen, welche sowohl in dem Kostenartentableau der liefernden als auch in dem Kostentableaus der belieferten Stelle auftreten. Diese sogenannten Binnenlieferungskosten zwischen den Innenkostenstellen müssen daher eliminiert werden, wenn die Bereichskosten der übergelagerten Leitungsstelle ermittelt werden sollen. Denn sonst würden diese in der Definitionsgleichung der Bereichskosten der übergeordneten Leitungsstelle gleich zweimal auftreten.

Eine Beachtung dieser Binnenlieferungskosten ist nicht erforderlich, wenn die Bereichskosten (Außenlieferungskosten), wie es bisher beschrieben wurde, anhand der reduzierten Gleichung des Bereichskosten-Modells einer Leitungsstelle ermittelt werden. Denn bei dieser Ermittlung werden diese Binnenlieferungskosten (automatisch) herausgerechnet. Bei der im Folgenden beschriebenen Ermittlung der Bereichskosten ist dagegen eine Ermittlung der Binnenlieferungskosten erforderlich.

Nach der Erörterung dessen, was unter Binnenlieferungskosten zu verstehen ist, können wir uns dann der Drill-Down-Abweichungsanalyse zuwenden, die ein Leiter in der Leitungshierarchie, ausgehend von seinen Plan- und Ist-Bereichskosten, "nach unten" durchführen kann. Es sei angenommen, dass die in Abb. 12 beschriebene zweistufige Leitungshierarchie analysiert werden soll. Die Punkte 1.11, 1.12, 1.21 und 1.22 in dieser Leitungshierarchie kennzeichnen vier primäre Kostenstellen. Jeweils zwei der primären Kostenstellen sind die Leitungsstellen 1.1 und 1.2 übergeordnet die Spitze der Leitungshierarchie bildet die Leitungsstelle 1.

---

<sup>45</sup> Es wird auch in diesem Fall davon ausgegangen, dass es sich hier um ein Kostenrechnungssystem mit einer einstufigen Kostenträgerrechnung handelt (s.S.11), d.h. es gibt nur Kostenträger der abgesetzten Endprodukte.

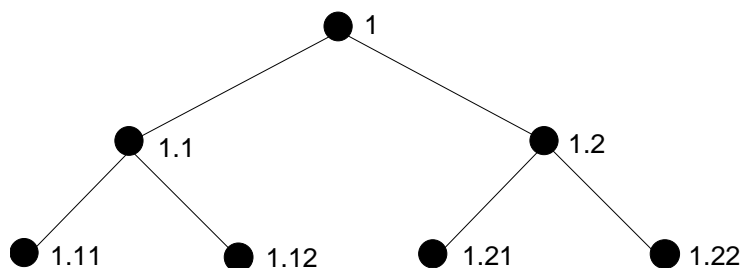


Abb. 12: Beispiel einer einstufigen Leitungshierarchie

Nach dem Ende des Planjahres möchte der oberste Leiter der Hierarchie (Stelle 1 der Leitungshierarchie) wissen, wie die in Abb. 13 zu erkennende (ungünstige) Plan-Ist-Abweichung seiner Bereichskosten 1 in Höhe von - 6.000 € zu Stande gekommen ist.

Der Leiter ruft daher das in Abb. 13 beschriebene Tableau auf. Dieses zeigt ihm, dass sich die Plan-Ist-Abweichung seiner Bereichskosten (Bereichskosten1) von -6.000 € nicht aus der Summe der Plan-Ist-Abweichungen der ihm untergeordneten Leitungsbereiche 1.1 und 1.2 ergibt. Denn die Summe der Plan-Ist-Abweichungen der beiden Kostenstellen 1.1 und 1.2 ergibt -8000 €.

Der Leiter kann aber auch erkennen, wie seine Plan-Ist-Abweichung zu Stande kommt. Wenn es nach dem Plan ginge, würde die Kostenstelle 1.1 an die Kostenstelle 1.2 von ihrer erstellten Leistung im Betrag von 100.000 € insgesamt 40.000 € an die Kostenstelle 1.1 liefern. Von den im Plan ausgewiesenen Bereichskosten der Kostenstelle 1.2 in Höhe von 50.000 € stammen somit 40.000 € von der Kostenstelle 1.1. Die primären Kosten der Kostenstelle 1.2 betragen daher nur 10.000 €. Die Bereichskosten der 1.1 und 1.2 übergelagerten Leitungsstelle, d.h. die Stelle des Leiters, sind daher um diese 40.000 €, zu vermindern, womit sich die Plan-Bereichskosten des Leiters auf 110.000 € belaufen.

Tatsächlich sind aber in der Kostenstelle 1.1 nur Ist-Kosten im Betrag von 105.000 € angefallen. Mit den in 1.2 angefallenen Ist-Kosten in Höhe von 53.000 € ergibt sich die Summe der Ist-Kosten beider Bereiche mit 158.000 €. Weiterhin zeigte sich, dass die Kostenstelle 1.1 Leistungen im Umfang von 42.000 € an 1.2 erbracht hat. Diese Änderung der Ist-Binnenlieferungskosten ist zu berücksichtigen, so dass dies nicht zu seinen Plan- und Ist-Bereichskosten führt, weil die Binnenlieferungskosten zwischen diesen beiden Kostenstellen eliminiert werden müssen. Für die Stelle des Leiters ergibt sich daher nur eine Plan-Ist-Abweichung von -6000 €.

		1	2	3=2-1
		Plan	Ist	Abweichung
Bereichskosten 1.1		100.000	105.000	-5.000
Bereichskosten 1.2		50.000	53.000	-3.000
Summe		150.000	158.000	-8.000
Binnenlieferungskosten				
von	nach			
1.1	1.2	-40.000	-42.000	-2.000
Bereichskosten 1		110.000	116.000	-6.000

Abb. 13: Ausgangstableau einer Drill-Down-Analyse im Rahmen einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung

Die Bereichskosten einer Leitungsstelle wurden bisher so definiert, dass sie sich aus der Summe ihrer Außenlieferungskosten ergeben. Diese Art der Definition führt zu dem gleichen Ergebnis, wie die hier beschriebene Eliminierung der Binnenlieferungskosten.

Dies soll kurz anhand der Ermittlung der Plan-Bereichskosten gezeigt werden. Die Kostenstelle 1.1 hat Außenlieferungskosten von 60.000 €, während die Kostenstelle 1.2 ihre gesamte Leistung von 50.000 € nach außen liefert. Die Summe der Kosten dieser beiden Lieferungen an Außenkostenstellen beträgt damit 110.000 €. Wenn aber nunmehr, wie es hier der Fall ist, der Istwert der nach außen gelieferten Kosten 116.000 € beträgt, dann ergibt sich die Plan-Ist-Abweichung mit -6000 €.

Bei der Frage, ob die Plan-Ist-Abweichung der Bereichskosten der Bereiche 1.1 oder 1.2 weiterverfolgt werden, entscheidet sich der Leiter, so sei angenommen, für die Plan-Ist-Abweichung der Leitungsstelle 1.1 im Betrag von -5.000 €.

Als Folge dieser Entscheidung präsentiert ihm das computergestützte Drill-Down-System das Schema in Abb. 14. Hier erkennt er wiederum, dass die Plan-Ist-Abweichung der Bereichskosten von -5.000 € nicht direkt aus den Plan-Ist-Abweichungen der der Stelle 1.1 untergeordneten primären Kostenstellen 1.11 und 1.12 folgt. Denn zwischen diesen finden Binnenlieferungen statt, deren Plan-Ist-Abweichung von -3.000 € zu berücksichtigen sind. Der Leiter erkennt, dass im Bereich 1.11 eine Plan-Ist-Abweichung von -2.000 € und im Bereich 1.12 für die Plan-Ist-Abweichung von -3.000 € aufgetreten ist.

von-Abb. 13 →

	1	2	3=2-1
	Soll	Ist	Abweichung
Bereichskosten 1.11	60.000	62.000	2.000
Bereichskosten 1.12	70.000	73.000	3.000
Summe	130.000	138.000	8.000
Binnenlieferungskosten			
von nach			
1.11 1.12	-31.000	-28.000	3.000
Bereichskosten 1.1	100.000	105.000	5.000

Abb. 14: Beispiel eines Bereichskostentableaus im Rahmen der Drill-Down-Analyse

Da die Kostenstellen 1.11 und 1.12 primäre Kostenstellen sind, ist ein weiterer Drill-Down zu einer untergeordneten Kostenstelle nicht mehr möglich. Der Leiter kann jedoch beispielsweise, von der Plan-Ist-Abweichung der Kostenstelle 1.11 von -2.000 € ausgehend, einen Drill-Down in das sogenannte Plan-Ist-Kostenartentableau dieser Stelle vornehmen, um zu ermitteln, durch welche Plan-Ist-Abweichungen der dort angeführten Kostenarten die Plan-Ist-Abweichung ihrer Bereichskosten von -2.000 € zu Stande gekommen ist.

Wenn in der Praxis solche Drill-Down-Abweichungs-Analysen von den Leitern einer Leitungshierarchie vorgenommen werden, dann finden sie nur in dieser Form statt. Die Leiter können damit die Plan-Ist-Abweichung der Kosten bis auf das Kostenartenniveau hinunter verfolgen.

Wenn ein Kostenartentableau wie im Falle des INZPLA-Systems verwendet wird, dann kann eine solche Drill-Down-Abweichungs-Analyse auch noch weiter bis zu den Plan-Ist-Abweichungen der Modellparameter durchgeführt werden, die in den Definitionsgleichungen dieser Kostenarten auftreten. Dies führt zu einer Information, die für einen Leiter durchaus von Interesse sein kann.

Mit einem solchen Verfahren kann der Leiter allerdings nicht direkt erkennen, wer für die Plan-Ist-Abweichung „verantwortlich“ ist. Eine Plan-Ist-Abweichungen kann beispielsweise durch eine Erhöhung der Nachfrage der belieferten Außenkostenstellen zustande kommen, was aus der Sicht der infrage stehenden Kostenstelle zu einer Erhöhung der Bestellmenge führt.

So kann beispielsweise die infrage stehenden Plan-Kosten einer Kostenstelle auf einer Plan-Bestellmenge von 11.000 Stück beruhen, während die Ist-Kosten dieser Stelle bei einer Ist-Bestellmenge 12.000 Stück von zu Stande gekommen sind. Um hier ein Urteil zu fällen, für welche Abweichung man in diesem Fall den Kostenstellenleiter verantwortlich machen kann, muss diese Abweichung zwischen der Ist- und Plan-Abweichung „herausgerechnet“ werden. Diese systematische „Herausrechnung“ wird aber gerade bei der Soll-Ist-Abweichungsanalyse in einer umfassenden Art und Weise vorgenommen.

## 9. Hierarchische Kostenstellen-Kostenarten-Analyse

Die hierarchische Kostenstellen-Kostenarten-Analyse beschäftigt sich mit der Drill-Down-Analyse der Plan- und Ist-Bereichskosten von Kostenstellen. Zur Erfassung der Komponenten der Bereichskosten primärer und sekundärer Kostenstellen werden dabei zwei miteinander kombinierbare Klassifikationshierarchien verwendet. Bei diesen beiden Hierarchien handelt es sich um eine Kostenstellen- und eine Kostenartenhierarchie.

Abb. 15 und Abb. 16 zeigen ein auf Hummel und Männel zurückgehendes Beispiel zur mehrstufigen Klassifizierung der Kostenarten eines Unternehmens. Abb. 16 beschreibt eine stärkere Differenzierung der bereits in Abb. 15 angeführten Personalkosten. Anhand dieser beiden Abbildungen lässt sich eine Kostenartenhierarchie entwickeln. Die nicht weiter differenzierbare Kostenart „Vorstandsvergütungen“ steht in dieser Hierarchie beispielsweise am Ende des Klassifikationsastes „Gesamtkosten – Personalkosten – Gehaltskosten – Gehälter – Grundgehälter – außertarifliche Gehälter – Vorstandsvergütungen“. Damit liegt eine Kostenartenhierarchie vor, die wegen dieser Kette (zumindest) sechs Stufen umfasst.

Solche Kostenartenhierarchien werden im Rahmen der noch zu beschreibenden miteinander kombinierbaren zwei Kostenstellen- und Kostenartenhierarchien verwendet.

### **Außenlieferungskosten im Falle Mehr-Bezugsgrößenkostenstellen mit Kostenträger-tableaus.**

Mithilfe einer Kostenartenhierarchie zu klassifizierenden Bereichskosten einer Kostenstelle können wie beschrieben dadurch ermittelt werden, dass man von den gesamten Kosten sämtlicher Kostenartentableaus der Bezugsgrößeneinheiten die zwischen diesen Bezugsgrößeneinheiten verrechneten Binnenlieferungskosten abzieht. Im Hinblick auf die Binnenlieferungskosten, die in einer Kostenstelle anfallen, sind aber noch ergänzende Bemerkungen erforderlich. Es sind nämlich die Binnenlieferungskosten zwischen sämtlichen Kostentableaus zu berücksichtigen, die einer Kostenstelle zugeordnet werden. Bisher wurde nur beschrieben,

dass die Binnenlieferungskosten zwischen den Kostenartentableaus auftreten, die zu eliminieren sind.

			Zeitlöhne
			Akkordlöhne
		Löhne	Grundlöhne
			Zusatzentgelte
			Arbeitgeberanteile Sozialversicherung
			Beiträge zur Berufsgenossenschaft
			Behindertenabgabe
		Lohnnebenkosten	sonstige Lohnnebenkosten
			Lohnnebenkosten
		Lohnkosten	Gehälter
			Gehaltsnebenkosten
		Gehaltskosten	Ausbildungsvergütung
			Heimarbeiterlöhne
		Sonderentgelte	sonstige Entgelte
			Sonderentgelte
		PERSONALKOSTEN	Personalleasing
			Σ
			planmäßige Abschreibungen
			Grundstückspachten
			Raummieten
			Anlagenvorhaltungskosten
			Instandhaltungskosten
			Feuerversicherungen
			Einbruch- und Diebstahlversicherungen
			sonstige Versicherungen
			Grundstück- und Gebäudeversicherung
			Gebühren und Steuern
		Grundstücke und Gebäude	Gebühren und Steuern
			planmäßige Abschreibungen
			geringwertige Wirtschaftsgüter
			Maschinenmieten und -leasing
			Anlagenvorhaltungskosten
			Instandhaltungsmaterial
			Fremdinstandhaltung
			Instandhaltungskosten
			Maschinenversicherung
			Gebühren und Steuern
			Maschinenkosten
			Kosten sonstiger Anlagen
		ANLAGEKOSTEN	Kosten sonstiger Anlagen
			Σ
			Handelswaren
			Fertigungsmaterial
			Fertigungsstoffe
			Instandhaltungsmaterial
			Büromaterial
			sonstige Materialien
		MATERIALKOSTEN	Σ
			Treibstoffe
			Kohle
			sonstige Energieträger
			Energieträger
			Strom
			ENERGIEKOSTEN
			Σ
			Fremdfertigung
			Fremdtransporte
			Bewirtung
			Reise- und Übernachtungskosten
			Vertreterkosten
			Fremdakquisition
			sonstige Dienstleistungen (i.e.S)
			Dienstleistungen (i.e.S)
			Σ
			Produkthaftungspflicht
			Warenkreditversicherung
			gesamunternehmensbezogene Versicherungen
			sonstige Versicherungen
			VERSICHERUNGSKOSTEN
			Σ
			Lizenzgebühren
			Konzessionen und Patentgebühren
			Kosten sonstiger fremder Rechte
			KOSTEN FREMDER RECHTE
			Σ
			Eigenkapitalzinsen
			Fremdkapitalzinsen
			Kosten des Kapitalverkehrs
			sonstige Kapitalkosten
			KAPITALKOSTEN
			Σ
			Werbematerial
			Rundfunk- und Fernsehwerbung
			WERBEKOSTEN
			Σ
			SONSTIGE KOSTEN
			Σ

Abb. 15: Beispiel einer Kostenartenklassifizierung der Primärkosten in einem Unternehmen<sup>46)</sup>

Der Allgemeinfall einer Kostenstelle wird durch eine Mehr-Bezugsgrößenstelle mit Kostenträgertableaus beschrieben. Eine Mehr-Bezugsgrößenkostenstelle ohne Kostenträgertableaus hatten wir bereits erörtert. Wenn eine Ein- oder Mehr-Bezugsgrößenkostenstelle Kostenträgertableaus enthält, dann werden anhand dieser Kostenträgertableaus die Kostensätze der Zwischenprodukte ermittelt, die in dieser Kostenstelle gefertigt werden. Diese Kostenträgertableaus können ebenfalls Basisziele auftreten wie zum Beispiel Ausschussquoten. Die Kostentableaus einer Kostenstelle umfassen in diesem Falle daher ihre Kostenartentableaus und ihre Kostenträgertableaus. Da zwischen den Kostenartentableaus und Kostenträgertableaus einer Kostenstelle auch Binnenlieferungen vorliegen, sind diese ebenfalls bei der Berechnung der Bereichskosten dieser Kostenstelle zu berücksichtigen.

<sup>46)</sup> Abbildung entnommen aus: Hummel, S.; Männel, W.: Kostenrechnung Bd. 1, 4. Aufl., Wiesbaden 1986, Seite 136.

Das soll anhand von Abb. 17 demonstriert werden. Es handelt sich um eine Kostenstelle X, die zwei Kostenträgertableaus enthält. Es soll gezeigt werden, wie man die Bereichskosten (Außenlieferungskosten) von X so gliedern kann, dass sie auf eine nicht weiter zu differenzierende Klassifikation der Kostenarten zurückgeführt werden.

			Fertigungslöhne
			Meister- und Vorarbeiterlöhne
			Hilfs- und Aushilfslöhne
			Hilfslöhne
			Zeitlöhne
			Akkordlöhne
			Prämienlöhne
			sonstige Grundlöhne
			Grundlöhne
			Leistungszulagen
			Qualifikationszulagen
			Erschwerniszulagen
			Funktionszulagen
			schwerbehindertenzulagen
			Ausgleichszulagen
			Anlern- und Einarbeitungszulagen
			Zulagen für Arbeitskleidung
			sonstige Zulagen
			leistungsunabhängige Zulagen
			Überstundenzuschläge
			Sonn- und Feiertagszuschläge
			Schichtzuschläge
			sonstige Zuschläge
			leistungsabhängige Zuschläge
			Leistungszusatzprämien
			Kostensparnisprämien
			Termineinhaltungsprämien
			sonstige Prämien
			Prämien
			sonstige Zusatzlöhne
			Zusatzlöhne
			Löhne
			Krankenversicherungsbeiträge
			Rentenversicherungsbeiträge
			Arbeitslosenversicherungsbeiträge
			Arbeitgeberanteile Sozialversicherung
			gesetzliche Unfallversicherung
			Konkursausfallgeld
			sonstige Beiträge Berufsgenossenschaft
			Beiträge zur Berufsgenossenschaft
			Behindertenabgabe
			Vermögenswirksame Leistungen
			Urlaubsentgelte
			13./14. Monatsgehalt
			Mutterschaftsgeld
			Altersversorgung und Unterstützung
			Abfindungen
			Essens- und Fahrgeldzuschüsse
			sonstige Lohnnebenkosten
			Lohnnebenkosten
			LOHNKOSTEN
			Σ
			tarifliche Gehälter
			Angestelltenentgelte
			Vorstandvergütungen
			außertarifliche Gehälter
			Grundgehälter
			Zulagen
			Zuschläge
			sonstige Zusatzgehälter
			Zusatzgehälter
			Gehälter
			Direktversicherungen
			sonstige Gehaltsnebenkosten
			Gehaltsnebenkosten
			Gehaltskosten
			Grundentgelte
			Nebenkosten
			Ausbildungsvergütung
			Grundentgelte
			Leistungszuschläge
			Heimarbeiterzuschläge
			sonstige Zulagen
			Zulagen
			Arbeitgeberanteile Sozialversicherung
			Vermögenswirksame Leistungen
			sonstige Nebenkosten
			Nebenkosten
			Heimarbeiterlöhne
			sonstige Sonderentgelte
			SONDERENTGELTE
			Σ
			PERSONALLEASING
			Σ

Abb. 16: Beispiel zur Klassifikation der Personalkosten in einem Unternehmen<sup>47)</sup>

Die Kostenstelle X besitzt zwei Bezugsgrößeneinheiten K1 und K2, deren Kostenartentableaus KAT1 und KAT2 sind. Sämtliche Kosten der Bezugsgrößeneinheit K1 im Betrag von 10 werden auf K2 verrechnet. K1 ist damit eine Hilfskostenstelle, die ihre Leistung ausschließlich für K2 erstellt. Die Kostenstelle X erstellt zwei Produkte, deren Selbstkosten anhand der Kostenträgertableaus KT12 und KT22 ermittelt werden. Um die Bereichskosten dieser Zwei-Bezugsgrößen-Kostenstelle mit zwei Kostenträgertableaus zu ermitteln, sind daher jeweils die gesamten Kosten ihrer vier Kostentableaus KAT1, KAT2, KT12 und K T22 zu ermitteln und zu summieren.

<sup>47)</sup> Abbildung entnommen aus: Hummel, S.; Männel, W.: Kostenrechnung Bd. 1, 4. Aufl., Wiesbaden 1986, Seite 158.

Von dieser Summe sind sämtliche Binnenlieferungskosten zwischen diesen Kostentableaus abzuziehen. Die damit ermittelten gesamten Bereichskosten von 70 sollen aber, und das ist das Ziel dieses Vorgehens, als Summe ihrer Kostenarten dargestellt werden.

In der rechten Spalte anhand derer die Bereichskosten ermittelt werden, sind nur die Kostenarten angeführt, die keine Binnenlieferungskosten sind.

Die Binnenlieferungskosten von KAT1 an KAT2 im Betrag von 10 € werden daher in der Spalte nicht erfasst. Das gleiche gilt für die Verrechnungen von KAT2 auf die Kostenträger-tableaus KT12 und KT 22 von 10 und 20 €.

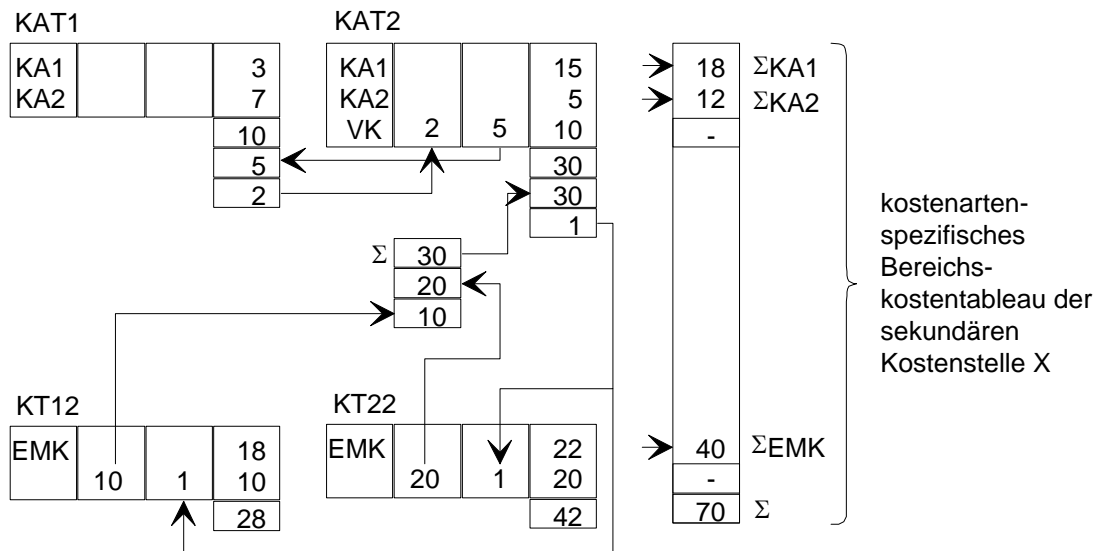


Abb. 17: Beispiel eines kostenartenspezifischen Bereichskostentableaus

Wie man anhand von Abb. 17 erkennt, enthalten die Bereichskosten die drei Kostenarten KA1, KA2, und die Einzel-Materialkosten EMK. Deren Summe  $\Sigma$  KA1,  $\Sigma$  KA2 und  $\Sigma$  EMK bilden die Werte dieser drei Kostenarten, deren Summe wiederum die Bereichskosten von 70 € ergeben. Für jede primäre Kostenstelle aber auch jede Leitungsstelle (sekundärer Kostenstelle) ist anhand ihres Bereichsmodells eine solche Rechnung durchzuführen, bei der ihre Bereichskosten im Hinblick auf ihre primären Kostenarten unterschieden werden.

### Kostenstellen-Kostenarten-Matrix.

Die hierarchische Kostenstellen-Kostenarten-Analyse basiert auf einer Matrix, deren Zeilen mit den primären Kostenstellen und deren Spalten mit den primären und sekundären Kostenarten korrespondieren.

Sie wird als Kostenstellen-Kostenarten-Matrix bezeichnet. Diese Matrix kann bei Vorliegen eines Plan- oder Ist-Kosten-Leistungsmodells mit Werten gefüllt werden, die aus diesen Modellen entnommen werden. Es gibt damit eine Plan- und Ist-Version. Die Spalten enthalten die Kostenarten, aus denen sich die Bereichskosten (Außenlieferungskosten) der Kostenstelle zusammensetzen. Ihre Darstellung wurde anhand von Abb. 17 demonstriert. Die Summe jeder Spalte ergibt daher die Bereichskosten der Kostenstellen auf der gewählten Ebene der Kostenstellenhierarchie. Dies kann man anhand von Abb. 19 erkennen.

Die Kostenarten KA1 bis KA8 sind die primären und sekundären Kostenarten der Kostenstellen-Kostenarten-Matrix. Die Werte in der mit Alternative 1 gekennzeichneten Spalte bilden



die Spaltenwerte einer Kostenstellen-Kostenarten-Matrix. Die Alternativen 2 und 3 zeigen verschiedene Aggregationen der Kostenarten der Alternative 1. Alternative 4 beschreibt den Extremfall, dass nur noch die Bereichskosten aber nicht mehr ihre Definitionskomponenten expliziert sind. Anhand der rechts angeführten Klassifikationshierarchie der Kostenarten kann man erkennen, welche Kostenarten und Kostenartengruppen in den drei Alternativen verwendet wurden.

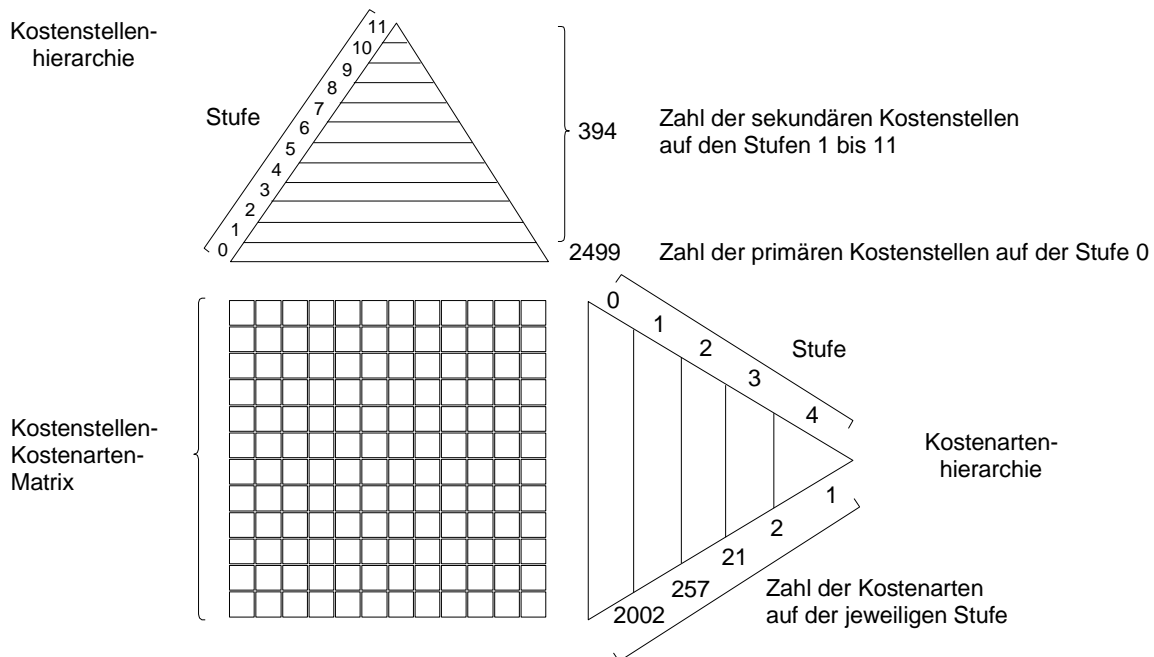


Abb. 18: Beispiel einer Kostenstellen-Kostenarten-Matrix der Stufe 0 und der zugeordneten Kostenstellen- und Kostenartenhierarchie der Schering AG<sup>48</sup>

Die anfallenden Kostenstellen-Kostenarten-Matrizen können große Ausmaße annehmen. Die Schering AG (s. Abb. 18:) arbeitete zum Beispiel mit eine Matrix aus 2.499 Kostenstellen und 2.002 primären und sekundären Kostenarten.

Wenn man in der Kostenstellenhierarchie von einer Stufe zu einer höheren Stufe übergeht, dann ist für jede dieser Stufen eine eigene Kostenstellen-Kostenarten-Matrix zu erstellen, anhand derer die Bereichskosten der Stellen auf dieser Stufe und die sie definierenden Kostenarten zu ermitteln sind.

Dies sei am Beispiel der Abb. 20 demonstriert. Im linken Teil der Abb. 20 ist die Kostenarten-Kostenstellen-Matrix KS1 bis KS4 der Primärkostenstellen angeführt. Sie ist eine Kostenstellen-Kostenarten-Matrix der Stufe 0. Es soll nunmehr die Matrix der Kostenstellen KS12 und KS34 der ersten Stufe ermittelt werden. Ihre Matrix ist im mittleren Teil der Abb. 20 dargestellt. In dieser Matrix sind die Beträge der Kostenarten nicht mehr enthalten, die den Binnenerlieferungen zwischen KS1 und KS2 und zwischen KS3 und KS4 zuzurechnen sind. In dem Beispiel wird davon ausgegangen, dass die Kostenstelle KS2 ihre gesamte Leistung von 25

<sup>48</sup> Bei der Beurteilung der Zahl der 394 Sekundärkostenstellen ist darauf hinzuweisen, dass es in diesem System echte und unechte Leitungskostenstellen gibt. Eine unechte Leitungskostenstelle hat keinen Vorgesetzten, sondern ist eine fiktive Einheit, die letztlich aber immer einer echten Leitungsstelle untergeordnet ist. Damit gibt es in der Kostenstellenhierarchie weniger als 394 Kostenstellenleiter der Sekundärkostenstellen.

Werteinheiten an die Kostenstelle KS1 liefert. Ihre Bereichskosten (oder Außenlieferungskosten) in Höhe von 25 Werteinheiten werden daher (über KA4) an KS1 verrechnet. In der Matrix der zweiten Hierarchiestufe ist daher der Betrag von KA4 zu streichen.

Die Bereichskosten der sekundären Kostenstelle (Leitungsstelle) KS12 ergeben sich aus der Summe der ersten beiden Matrixspalten und betragen 47 Werteinheiten. Die Kostenstelle KS4 liefert über KA3 Leistungen an KS3. Die dabei auftretenden Binnenlieferungskosten in Höhe von 10 Werteinheiten sind daher zu streichen

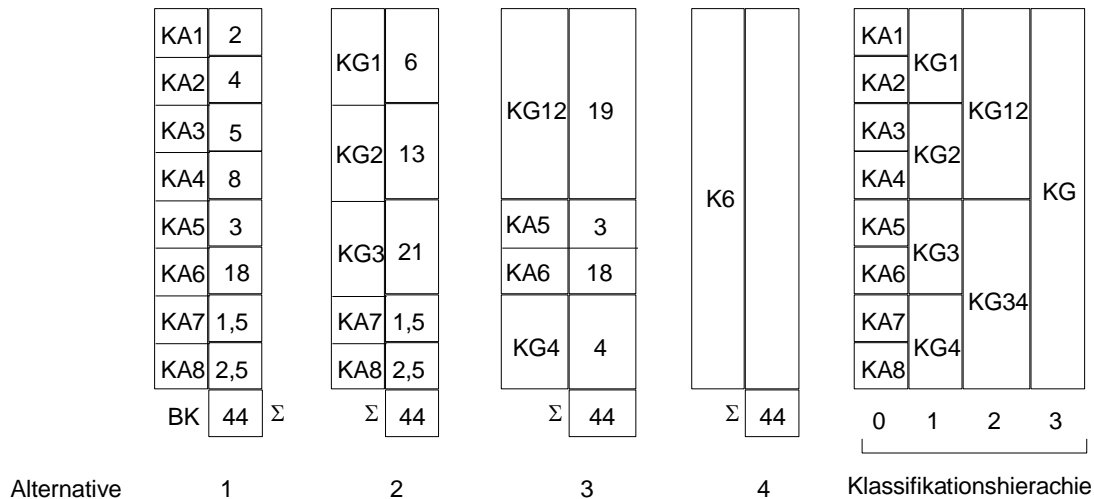
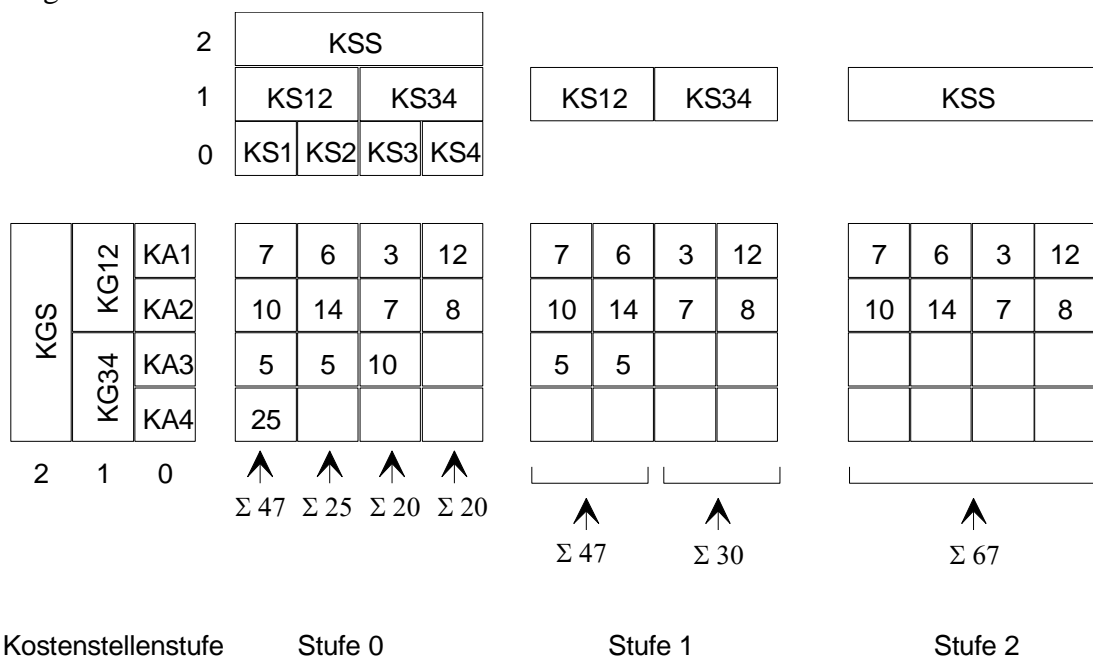


Abb. 19: Bereichskosten einer primären oder sekundären Kostenstelle (Leitungsstelle) mit unterschiedlich stark aggregierten Definitionskomponenten einer Kostenartenhierarchie

Die Matrix der Hierarchiespitze (Stufe 2) enthält keinerlei sekundäre Kosten mehr. Die Binnenlieferungskosten von KS4 an KS1 und KS2 in Höhe von jeweils 5 Werteinheiten werden daher gestrichen.



*Abb. 20: Beispiel zur Entwicklung der Kostenstellen-Kostenarten-Matrizen unterschiedlicher Leistungsstufen*

Die Kostenartenhierarchie besitzt 4, die Kostenstellenhierarchie 11 Stufen. Die Zahlen neben den Stufen zeigen die Zahl der Verästelungen des Klassifikationsbaums nach unten.

Das bisher beschriebene Verfahren einer Kostenarten-Kostenstellenanalyse führte zu bestimmten Tableaus, die den primären und sekundären Kostenstellen (Leitungsstellen) zugeordnet sind und einen bestimmten Aggregationsgrad besitzen.

Die Analyse zeichnet sich nunmehr durch zwei weitere Eigenschaften aus. Zum einen ist es, ausgehend von den Definitionstableaus, möglich, eine Drill-Down-Analyse oder Drill-Up-Analyse vorzunehmen.

Die Drill-Down- oder Drill-Up-Analyse besteht darin, dass in Abhängigkeit von dem Interesse des Analysten geleitet, unter Verwendung der Kostenartenhierarchie eine gezielte Aggregation oder Disaggregation bestimmter Komponenten betrieben werden kann. Die Disaggregation geht bis auf die Elemente der Kostenstellen-Kostenarten-Matrix hinunter und von diesen zu den Kostenarten- und Kostenträgertableaus.

## **10. Ansätze hierarchischer Bereichszielsysteme in der Literatur und Praxis**

In der Literatur gibt es keine Erörterungen über den Aufbau und die Verwendung hierarchischer Systeme einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung. In der Praxis werden aber Softwaresysteme verwendet, mit welchen man hierarchische Kostenstellensysteme modellieren kann.

Es handelt sich um Hierarchien, deren Elemente Kosten sind, die den primären und sekundären Stellen einer Stellenhierarchie zugeordnet werden.

In den meisten Fällen praktizieren Unternehmen wie erwähnt (s.S.50) mit einer mehrstufigen Fertigung nur eine einstufige Kostenträgerrechnung bei der sämtliche Beschaffungs- und in den Fertigungsstellen angefallenen Bearbeitungskosten eines Artikels direkt auf sein Endkostenträgertableau verrechnet werden. In einem solchen Fall entsprechen die Bereichskosten einer Mehr-Bezugsgrößen-Kostenstelle immer der Summe der gesamten Kosten der einzelnen Kostenartentableaus abzüglich der zwischen diesen ausgetauschten Binnenlieferungskosten. Dies ist der Fall, der der beschriebenen hierarchischen Kostenstellen-Kostenarten-Analyse zu Grunde liegt.

Im SAP-R/3-System kann eine solche Hierarchie der Kostenstellen automatisch erstellt werden, wenn die Primärkostenstellen und ihre Lieferbeziehungen konfiguriert sind. Dabei werden wie beschrieben die Binnenlieferungskosten eliminiert.

Auch Unternehmen (wie zum Beispiel die Schering AG) haben mithilfe eigener Softwaresysteme solche Hierarchien der Kostenstellen-Kosten entwickelt, die sie auch zu einem Plan-Ist-Vergleich verwendeten.<sup>49</sup>

In diesen Systemen werden zumeist die Ist-Kosten mit den Plankosten verglichen. Es werden daher nicht wie im Rahmen der Soll-Ist-Kontrolle der Bereich der Bereichsziel-Verpflich-

---

<sup>49</sup> Solche Systeme wurden verwendet, bevor das CO-SAP System von fast allen größeren Unternehmen (wie auch von Schering) übernommen wurde und heute eine Art Welt-Monopol besitzt. Es gibt auch Binnenlieferungskosten innerhalb eine Bezugsgrößeneinheit. Dies ist zum Beispiel der Fall wenn eine Elektrizitätsversorgungsstelle einen Teil des von ihr erzeugten Stroms selbst verbraucht. Auch diese Binnenlieferungskosten wären dann zu eliminieren.

tungsplanung und -Kontrolle die von den Kostenstellenleitern nicht beeinflussbaren Definitionskomponenten herausgerechnet.

Verdichtungsstufen

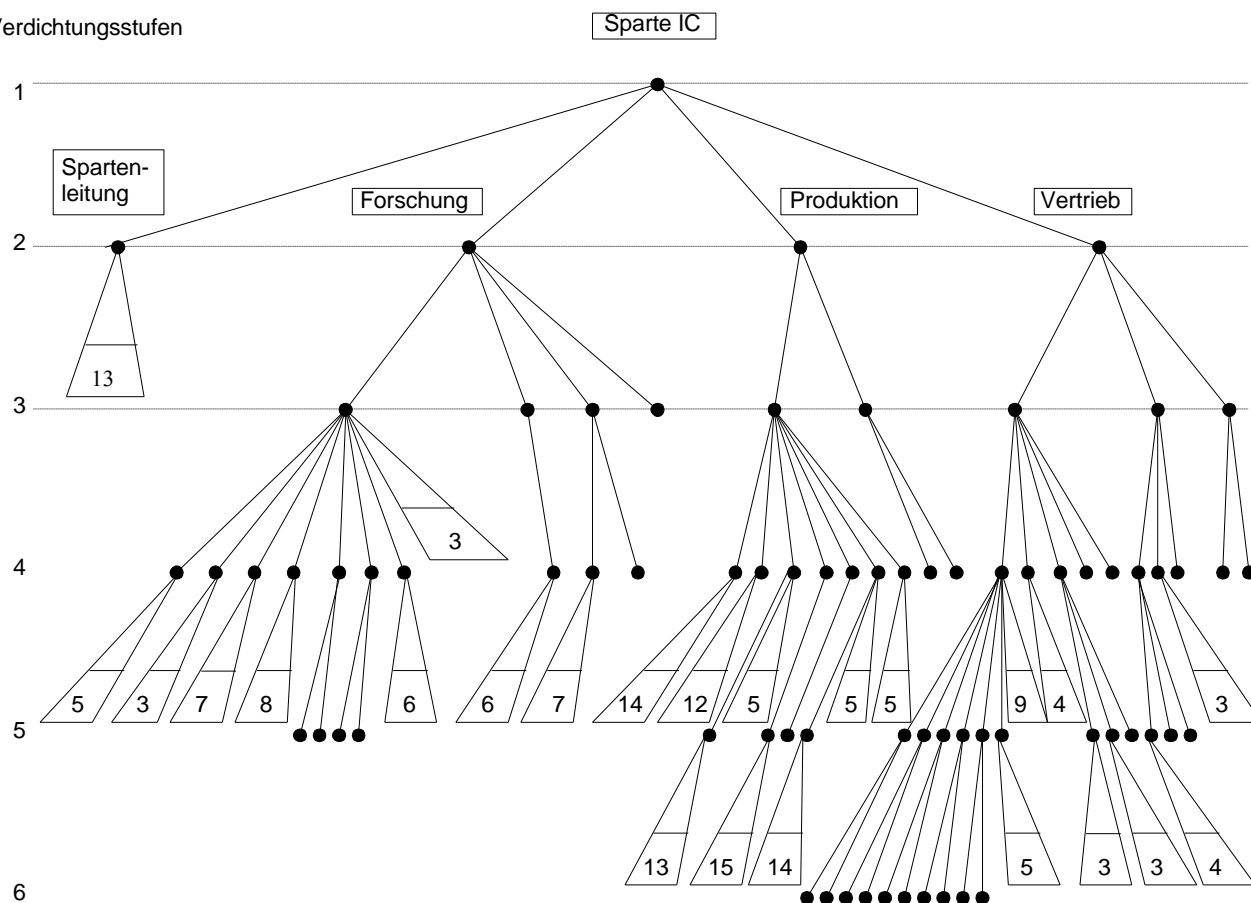


Abb. 21: Hierarchie der Kostenstellen-Gemeinkosten in einem Unternehmen der pharmazeutischen Industrie

Abb. 21 zeigt eine solche Kostenhierarchie der Sparte eines pharmazeutischen Unternehmens. Die den Kostenstellen an der Basis übergeordneten Kostenstellen werden als „Verdichtungskostenstellen“ bezeichnet. Dieses System erlaubt wie das SAP-R/3-System eine „automatische“ Definition der Bereichskosten, wenn die Stellenhierarchie und das Modell der Primärkostenstellen mit der Beschreibung der Binnenlieferungen zwischen den Kostenstellen vorliegt.

Anmerkung: Dieser Text ist nur zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Vervielfältigungen sind nur im Rahmen des privaten und eigenen wissenschaftlichen Gebrauchs (§ 53 UrhG) erlaubt. Sollte der Text in Lehrveranstaltungen verwendet werden, dann sollten sich die Teilnehmer den Text selbst aus dem Internet herunterladen. Dieser Text darf nicht bearbeitet oder in anderer Weise verändert werden. Nur der Autor hat das Recht, diesen Text auch auszugsweise, anderweitig verfügbar zu machen und zu verbreiten. (IN-09-R06-07-6-2018)