

**Integrierte Zielverpflichtungsplanung
mit
Kollektivbasiszielen**

Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling
Berlin 2002

Inhaltsverzeichnis

1	Übersicht	1
2	Die Modellierung von Kollektivbasiszielen.....	2
3	Die Durchführung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung und –kontrolle mit Kollektivbasiszielen.....	7
4	Die Verwendung von Kollektivbasiszielen in der Literatur	8

1 Übersicht

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und –kontrolle ist ein modellbasiertes Verfahren zur operativen Jahresplanung und Kontrolle in Unternehmen. Dieses Planungsverfahren durch Zielverpflichtung ist an anderer Stelle ausführlich erörtert worden.¹⁾ Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung arbeitet mit einem Planungsmodell. Dieses Modell ist ein Gleichungsmodell. Gleichungsmodelle besitzen bestimmte Modellparameter. Dies sind die Größen, deren numerischer Wert bestimmt sein muss, damit man in dem Gleichungsmodell die endogenen Variablen, d. h. die Variablen auf der linken Seite der Gleichungen berechnen kann. Im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung müssen sämtlich Modellparameter in jeweils eine von vier Kategorien einteilbar sein.

Diese sogenannte Basisgrößenklassifizierung führt zu vier Typen:

1. den Basiszielen
2. den Entscheidungsvariablen
3. den Entscheidungsparametern
und
4. den nicht beeinflussbaren Basisgrößen

Für jede dieser sogenannten Basisgrößen ist in einem Unternehmen jemand „verantwortlich“. Die Basisziele sind Größen (wie die Absatzmenge) für deren Realisierung (nach Ablauf des Planjahres) ein bestimmter Bereich (wie der Absatzbereich) verantwortlich gemacht wird.

Die nicht beeinflussbaren Basisgrößen sind Größen (wie der Wechselkurs), die nicht von Mitarbeitern des Unternehmens beeinflussbar sind. Aber jemand muss ihren Wert schätzen und der hat eine Schätzverantwortung.

Die Entscheidungsvariablen und Entscheidungsparameter sind voll beeinflussbaren Größen. Sie können wie beispielsweise ein Absatzpreis von dem Unternehmen „ohne Schwierigkeiten“ festgelegt werden. Ihr Wert wird während der Planungsprozedur einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung bestimmt.

Die Entscheidungsparameter sind wie die Entscheidungsvariablen von dem Unternehmen voll beeinflussbar. Im Gegensatz zu den Entscheidungsvariablen wird ihr Wert aus bestimmten Gründen aber bereits vor Beginn der Planungsprozedur festgelegt. Ein Beispiel ist ein Investi-

¹⁾ Einen ersten Überblick mit Hinweisen zur Vertiefung findet man in: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle- ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und –kontrolle, Berlin 2008 (120 Seiten).

tionsbetrag, der für den Kauf eines Unternehmens „fest verplant“ ist und nicht mehr zur Diskussion steht.

Wenn das Planungsmodell eines Unternehmens Modellparameter enthält, die sich sämtlich in einer dieser vier Kategorien einordnen lassen, dann ist mit diesem Modell eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung durchführbar. Im Folgenden soll eine Erweiterung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung beschrieben werden, die dadurch zustande kommt, dass noch ein fünfter Typ von Basisgrößen zugelassen wird.

Dieser fünfte Typ einer Basisgröße wird als **Kollektivbasisziel** bezeichnet. Kollektivbasisziele sind Modellparameter, für welche man keinen primären Bereich verantwortlich machen kann, aber eine Gruppe von Primärbereichen.

Im zweiten Kapitel wird beschrieben, wie solche Kollektivbasisziele im Rahmen der Modelltableaus einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung dargestellt werden können. Diese Darstellung führt zur Erweiterung des Systems von Standard-Modelltableaus, die bisher ausreichten, um die strukturellen Beziehungen integrierter Zielplanungsmodelle zu beschreiben, welche nur mit den vier Typen von (Verantwortungs-) Basisgrößen arbeiten.²⁾

Wenn in einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung Kollektivbasisziele auftreten, dann erfordert dies auch eine Modifizierung der bisher beschriebenen Planungs- und Kontrollverfahren. Daher beschäftigt sich das dritte Kapitel mit diesem Thema.

Schließlich wird im vierten Kapitel der Frage nachgegangen, ob in der einschlägigen Literatur Ansätze zur Beschreibung von Größen zu finden sind, die den Kollektivbasiszielen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ähnlich sind.

2 Die Modellierung von Kollektivbasiszielen

Das bisher beschriebene Verfahren einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung erweist sich bei der Einbeziehung von Kollektivbasiszielen als eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung ohne Kollektivbasisziele.

Bei einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit Kollektivbasiszielen lässt man es zu, dass bestimmte Basisgrößen existieren, für welche nicht ein einzelner Bereich, sondern nur mehrere Bereiche „kollektiv verantwortlich“ gemacht werden können. Wenn in einem Unternehmen der Stromverbrauch von mehreren Kostenstellen über einen Zähler gemessen wird, dann besitzt die Stromverbrauchsmenge den Status eines Kollektivbasisziels.

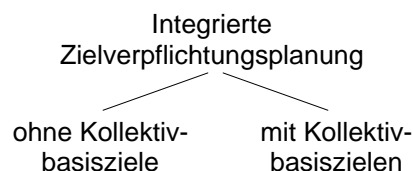


Abb. 1: Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

²⁾ Zum Aufbau dieser Standard-Modelltableaus, welche die strukturellen Gleichungen eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung beschreiben, siehe: Zwickler, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000.

Wenn in einem Modell, welches für eine Zielverpflichtungsplanung verwendet werden soll, Basisgrößen auftreten, für welche mehr als ein Bereich verantwortlich ist, dann gibt es zwei Möglichkeiten, wie mit ihnen zu verfahren ist:

Zum Ersten kann die Forderung erhoben werden, sie so zu disaggregieren, dass sie auf bestimmte (echte) Basisziele zurückgeführt werden. Wird so verfahren, dann ist das bisher beschriebene Verfahren einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung (ohne Kollektivbasisziele) anwendbar. Wird eine solche Disaggregation, aus welchen Gründen auch immer, nicht durchgeführt, dann ist das bisher beschriebene Verfahren einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ohne Kollektivbasisziele nicht möglich.

Zum Zweiten kann die Entscheidung gefällt werden, dass beim Auftreten von „Kollektivbasiszielen“ eine (modifizierte) Integrierte Zielverpflichtungsplanung (mit Kollektivbasiszielen) praktiziert werden soll. Damit verlässt man die Basis einer „reinen“ Zielverpflichtungsplanung. Da eine Zielverpflichtungsplanung ohne Kollektivbasisziele erstrebenswerter ist als die Variante mit Kollektivbasiszielen, sollte der Modellentwickler immer die Gründe angeben, warum er sich für die Verwendung von Kollektivbasiszielen entschieden hat.

Im Rahmen der Preis-Bestellmengeninterpretation der Vollkostenversion einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung tritt ein Kollektivbasisziel immer in Form einer bestimmten Beziehung zwischen zwei Modelltableaus auf. Dieser Zusammenhang soll im Folgenden beschrieben werden.

Die Verrechnung der Leistungen einer Kostenstelle kann anhand von echten oder unechten Bestellungen vorgenommen werden.³⁾ Zeichnet sich eine Kostenstelle durch eine echte Bestellung aus, so erhält sie Bestellungen von anderen Kostenstellen oder den Kostenträgereinheiten in Form definierbarer Mengeneinheiten, d. h. echter Bestellmengen. Einer solchen echten Bestellung ist, wie beschrieben, stets der Vorzug gegenüber einer unechten zu geben. Die Verwendung einer unechten Bestellung ist daher nur erforderlich, wenn sich keine definierbare mengenmäßige Leistung finden lässt, zu deren Erstellung die infrage stehende Kostenstelle von anderen Stellen beauftragt wird.

Als Beispiel wurde die Personalstelle angegeben. Da sie ihre Leistungen gegenüber den anderen Kostenstellen nicht in Form einer definierbaren und als Bestellung interpretierbaren Leistung erbringt, wird von der Fiktion einer unechten Bestellmenge ausgegangen, die im Betrag der Zahl der Arbeitskräfte entspricht, die als Schlüssel für eine Umlage der Kosten der Personalstelle auf die Kostenstellen dient, für welche die Personalstelle tätig ist. Die unechte Bestellmenge jeder Kostenstelle entspricht daher der Zahl der in dieser Kostenstelle beschäftigten Personen.

Sie führt zu einem unechten Verrechnungspreis, der den „nachfragenden“ Kostenstellen für ihre unechte Bestellung berechnet wird. Dieser unechte Bestellpreis entspricht den gesamten Kosten der Personalstelle dividiert durch die Zahl sämtlicher Beschäftigten des Unternehmens.

Die bisherigen Ausführungen legen den Schluss nahe, dass gegenüber einer Kostenstelle entweder eine echte oder eine unechte Bestellung vorgenommen wird. Es soll nunmehr aber auch

³⁾ Siehe: Zwicker, E., Das Das Modelltableausystem..., a. a. O., Seite 34f.

der Fall erörtert werden, dass eine Kostenstelle eine echte und unechte Bestellmenge besitzt. Dieser Fall tritt immer dann auf, wenn ein Kollektivbasisziel zur Anwendung kommt.

Als Beispiel sei die Poststelle in einem Unternehmen angeführt. Es soll zwischen der Poststelle und der zentralen Planung Einigkeit darüber bestehen, dass die Zahl der bearbeiteten Briefe als Leistungsgröße anzusehen ist. Es kann daher ein Kostenartentableau für die Poststelle entwickelt werden, welches bestimmte Verbrauchsmengen- und Proportionalkostensätze und damit Zielverpflichtungsfunktionen enthält. Die Beschäftigungsgröße als erklärende Variable bestimmter Kosten- und Verbrauchsmengenfunktionen, für welche seitens der Poststelle ein Zielverpflichtung eingegangen wird, ist daher die Zahl der bearbeiteten Briefe.

Als echte Bestellmenge der anderen Kostenstellen wäre bei diesem Vorgehen daher die Zahl der Briefe zu betrachten, deren Bearbeitung von den übrigen Kostenstellen als Bestellung in Auftrag gegeben wird.

Im Rahmen der Bottom-Up-Planung als erstem Schritt einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung müssten daher die Briefe verschickenden Kostenstellen eine Bottom-Up-Zielverpflichtung bezüglich der Zahl der von ihnen zu versendenden Briefe vornehmen. Ein solches Vorgehen wird aber oft als inakzeptabel angesehen. Zum einen sehen sich die anderen Stellen nicht in der Lage, eine solche Schätzung vorzunehmen, oder sind nicht willens, sich mit solchen „Kleinigkeiten“ zu beschäftigen.

Hier bietet sich folgendes Vorgehen an: Die Gesamtzahl der abzufertigenden Briefe wird von der Poststelle oder der zentralen Planung geschätzt und geht als Kollektivbasisziel in das Modell ein. Damit wird zwar (anhand der Zielverpflichtungsfunktionen mit der Zahl der bearbeiteten Briefe als erklärende Variable) eine Leistungskontrolle in der Poststelle praktiziert, aber das Problem, dass die Gesamtkosten der Poststelle in irgendeiner Weise auf die „nachfragenden“ Verantwortungsbereiche verrechnet werden müssen, wenn eine Vollkostenrechnung praktiziert werden soll, ist nicht ausgeräumt. Die im Rahmen einer Vollkostenrechnung anstehende Verrechnung der Kosten der Poststelle auf die Briefe versendenden Kostenstellen kann man nunmehr dadurch erreichen, dass die Kosten aufgrund einer unechten Bestellmenge verteilt werden. Als Verteilungsgröße (Umlagegröße) könnte beispielsweise die Zahl der Schreibkräfte in den Briefe versendenden Kostenstellen gewählt werden. In einem solchen Fall erhält man eine echte und unechte Bestellmenge.

Als Erstes wird gezeigt, wie ein solcher Zusammenhang im Rahmen des Modelltableausystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung modelliert werden soll.

Wenn eine Leistungsmenge existiert, die als echte Bestellmenge fungieren könnte, wie die Zahl der bearbeiteten Briefe in der Poststelle, so sollte stets in Form eines Kostenartentableaus der Verrechnungspreis bezüglich dieser Leistungsmenge berechnet werden. Im Falle der Poststelle erhält man daher beispielsweise den folgenden Teil des Kostenartentableaus.

Die Bestellmenge von 200.000 Briefen wird aber nunmehr nicht auf bestimmte Kostenstellen als Basisziele zurückgeführt. Sie wird vielmehr als Kollektivbasisziel geschätzt. Hierzu wird ein Kostenartentableau eingeführt, welches mit einer unechten Kostenstelle korrespondiert. Diese unechte Kostenstelle bestellt, wie Abb. 3 zeigt, 200.000 Briefe zu einem Preis von 1,50 €/Brief. Es ergeben sich Kosten in Höhe von 300.000 €. Diese wiederum werden nun-

mehr von den Kostenstellen unecht bestellt. Als Verteilungsmaßstab kann die Zahl der Schreibkräfte dienen.

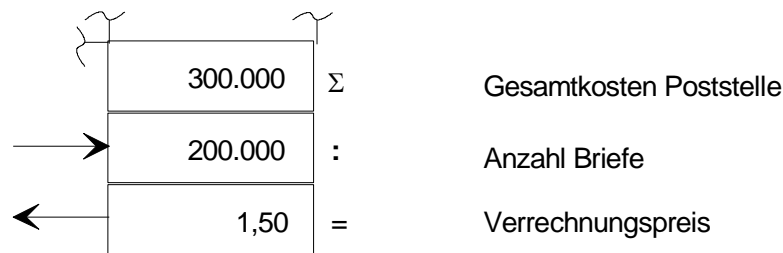


Abb. 2: Berechnung des Verrechnungspreises bei Verwendung der echten Leistungsmenge „Anzahl der Briefe“

Im Rahmen der Modellentwicklung kann man beispielsweise die Entscheidung fällen, dass eine der Kostenstellen, welche für 70.000 Briefe verantwortlich ist, diese Größe als Basisziel zu vertreten hat, während bei den anderen Stellen nach einer unechten Bestellmenge (z. B. Zahl der Schreibkräfte) verrechnet wird.

In einem solchen Fall können 70.000 Briefe mit der Poststelle zu einem Preis von 1,50 €/Brief abgerechnet werden, während die restlichen 130.000 Briefe von der unechten Kostenstelle bestellt werden und über unechte Bestellungen weiter verrechnet werden.

Eine solche „Mischverrechnung“ könnte sich beispielsweise bei der Abrechnung der Stromversorgung ergeben. Angenommen in einem Unternehmen gibt es 20 Kostenstellen. In 18 Kostenstellen ist ein Stromzähler installiert. Bei zwei Kostenstellen (z. B. Einkauf und Vertrieb) läuft die Messung über einen gemeinsamen Zähler. Die unechte Kostenstelle bestellt in diesem Falle den im Rahmen der Bottom-Up-Planung geschätzten Strombedarf beider Kostenstellen. Der Planwert der Stromkosten beider Abteilungen wird sodann beispielsweise nach einem m²-Flächenschlüssel auf die beiden Kostenstellen verteilt.⁴⁾

Durch diese Art der Modellierung ist der Kostenstelle, deren echte Bestellmenge ein Kollektivbasisziel ist, jeweils eine fiktive Einheit zugeordnet, die als unechte Kostenstelle bezeichnet wird. Damit ist es weiterhin möglich, auch im Falle von Kollektivbasiszielen, das Kostenrechnungssystem als ein System von Kostenstellen zu interpretieren, zwischen denen Bestellmengen-Preis-Beziehungen existieren.

Bisher wurde nur der Aufbau des Modelltableausystems im Falle von Kollektivbasiszielen erörtert, wenn eine Vollkostenrechnung praktiziert wird. Wenn im Rahmen des Konfigurationssystems einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein Kosten-Leistungs-Modell auf Vollkostenbasis (Vollkostenversion) generiert wird, so ist das System in der Lage, „automatisch“ ein Modelltableausystem der entsprechenden Grenzkostenversion (und damit auch die korrespondierenden strukturellen Gleichungen) zu generieren. Dies ist auch der Fall, wenn eine Modellierung mit Kollektivbasiszielen durchgeführt wird.

⁴⁾ Die anfallenden Kosten werden in der Literatur oft als unechte Gemeinkosten bezeichnet.

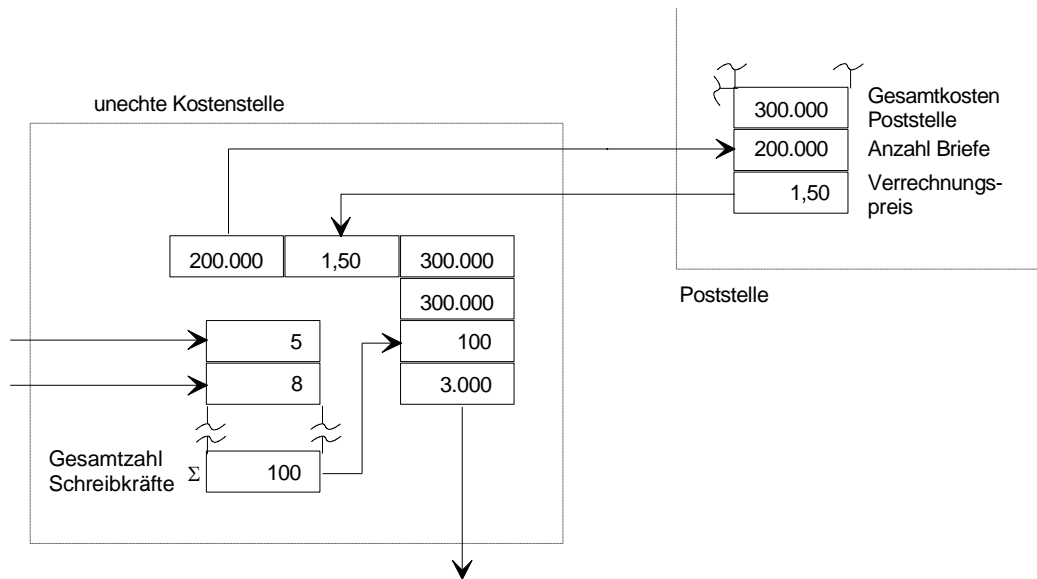


Abb. 3: Beispiel zur Verwendung von echten und unechten Bestellmengen

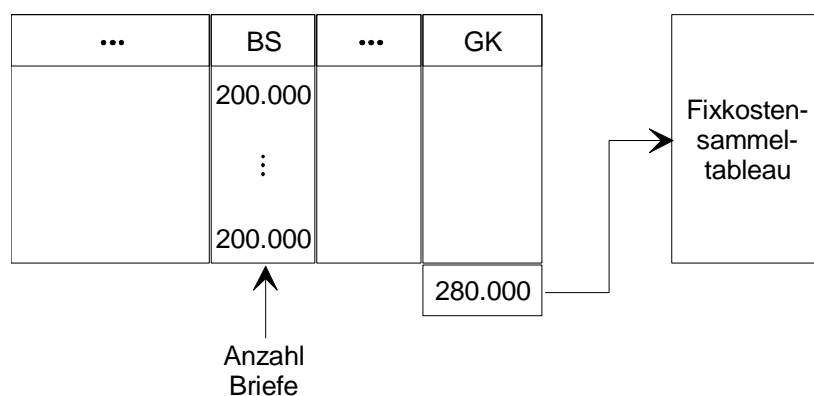


Abb. 4: Kostenverrechnung in der Grenzkostenversion des Poststellenbeispiels

Das Kostenartentableau der Poststelle für den Grenzkostenfall ist in Abb. 4 beschrieben. In diesem Fall gibt es keine unechte Kostenstelle, auf welche die Kosten der Poststelle vorerst verrechnet werden, um dann unecht (durch die Umlage „Zahl der Schreibtische“) weiter verrechnet zu werden. Die gesamten Kosten der Poststelle müssen in diesem Fall nicht mehr auf andere Stellen weiterverrechnet werden, denn die Anzahl der Briefe ist nicht von der Beschäftigung bestimmter nachfragender Stellen abhängig, sondern eine Basisgröße. Der Betrag von 280.000 € wird daher direkt dem Fixkostensammeltableau zugeführt.⁵⁾ Denn bezüglich der Absatzmenge sind die gesamten Kosten der Poststelle fixe Kosten.

⁵⁾ Die gesamten Kosten der Grenzkostenversion betragen (so sei angenommen) nur 280.000 €, weil in der Poststelle sekundäre Kosten anfallen, deren Grenzkostenverrechnungssätze kleiner sind als die Vollkostenverrechnungssätze. Vgl. hierzu Abb. 3.

3 Die Durchführung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung und –kontrolle mit Kollektivbasiszielen

Es fragt sich, wie das Kollektivbasisziel (im Beispiel die Anzahl der Briefe) im Rahmen der Planungs- und Kontrollprozedur zu behandeln ist. Es können zwei Varianten gewählt werden.

Die erste Variante behandelt ein Kollektivbasisziel, als ob es eine nicht beeinflussbare Basisgröße im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ohne Kollektivbasisziele sei. Es wird daher nicht neben der Einzelverantwortung noch eine Kollektivverantwortung eingeführt, für welche sich die zuständigen Bereiche „im Kollektiv“ zu verantworten haben. Allerdings ermöglicht das Programmsystem INZPLA eine Beobachtung der Abweichung zwischen Prognose- und Istwerten der Kollektivbasisziele während des Jahresverlaufs. Damit ist im Rahmen der rollierenden Jahreshochrechnungen zumindest die Möglichkeit gegeben, dass die übergeordnete Leitungsstelle auf die kollektiv verantwortlichen Bereiche einwirken kann, ihren Verbrauch etwas zu drosseln.

Die zweite Variante ist eine Verschärfung der Ersten. Sie geht davon aus, dass die übergeordnete Leitungsstelle für die Einhaltung des Planwertes des Kollektivbasiszieles verantwortlich ist. Dabei handelt es sich um die Leitungsstelle, der die Verantwortungsbereiche eines Kollektivbasiszieles direkt untergeordnet sind. Falls sämtliche Fertigungsstellen dem Kollektiv angehören, dann ist dies der Leiter der Fertigung. Die übergeordnete Leitungsstelle ist eine Kostenstelle, die als primäre Kostenstelle Basisziele besitzt, welche zumindest nach Sach- und Personalkosten differenziert sind. Für die Einhaltung dieser Basisziele ist die Leitungsstelle immer verantwortlich. Sie erhält nunmehr neben den Basiszielen ihres Primärbereichs eine weitere Verantwortungsgröße (verantwortlich) zugeordnet und das ist das Kollektivbasisziel. Das ist insofern gerechtfertigt, als die übergeordnete Leitungsstelle die Möglichkeit hat, auf die ihr unterstellten verantwortlichen Bereiche als Kollektiv derart einzuwirken, ihre Verbrauchsmengen „in Grenzen“ zu halten.

Je höher aber ein solches Kollektivbasisziel in der Leitungshierarchie als Verantwortungsziel angesiedelt werden muss, umso fragwürdiger wird dieses Vorgehen. Wenn im Falle der Poststellen alle Kostenstellen an der Versendung von Briefen beteiligt sind, dann müsste das Kollektivbasisziel „Zahl der verschickten Briefe“ von der Geschäftsleitung verantwortet werden. Die Zahl der verschickten Briefe im Rahmen eines Sollwertes zu halten wird damit zur „Chefsache“. Damit wird aber der mit einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung verbundene Gedanke einer Verantwortungsdelegation ad absurdum geführt.

Das Verfahren der Balanced-Scorecard wird heute von vielen Fachvertretern als eine Bereicherung der strategischen Planung angesehen. Die im Rahmen der strategischen Balanced-Scorecard-Planung bestimmten Sollwerte, d. h. die Balanced-Scorecard-Soll-Größen, sind im Lichte einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung oft Topziele.⁶⁾ Diese Sollgrößen, deren Werte teilweise bis zu fünf Jahre bestimmt werden, sind für das anstehende Planjahr Topziele einer Jahresplanung. Wenn sie auch Topziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung sein sollen, dann muss man sich die Frage stellen, wie diese Größen durch bestimmte aggregierte

⁶⁾ Siehe hierzu Zwicker, E. Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Balanced Scorecard, Berlin 2003.

gierende Gleichungen auf bestimmte Basisziele zurückgeführt werden können, für welche man bestimmte Bereiche verantwortlich machen kann.

Beim Studium der Topziele, die im Rahmen einer Balanced-Scorecard-Planung verwendet werden, kann man oft feststellen, dass es nicht möglich ist, diese Größen auf bestimmte Basisziele zu disaggregieren. Als Beispiel sei das Ziel „Kundenzufriedenheit“ angeführt, welches von den Aktivitäten fast aller in einem Unternehmen Beschäftigten und nicht nur von der Absatzabteilung abhängt.

Man könnte dann für diese Größe im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein Modell einführen, welches aus einem Modellparameter besteht. Aus der Sicht der Erfüllungsverantwortung wäre es ein Kollektivbasisziel, für welches die oberste Unternehmensleitung zuständig ist. Dieser Modellparameter ist aber gleichzeitig auch ein Topziel des Unternehmens. Der Gedanke, die Realisierung von Topzielen zu delegieren, kommt in einem solchen Fall nicht in der geringsten Weise zur Geltung.

Solche Einparameter-Modelle einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung sollen als Chefsache-Modelle bezeichnet werden. Von einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung als ein Verfahren der Delegation durch Zielverpflichtung bleibt in einem solchen Fall allerdings nichts mehr übrig geblieben.

4 Die Verwendung von Kollektivbasiszielen in der Literatur

Abschließend soll die Frage behandelt werden, ob in der Literatur Ansätze zu beobachten sind, die bereits einen Beitrag zur Definition oder auch zur Modellierung von Kollektivbasiszielen erbringen.

Wie erwähnt, wird der Begriff eines Basisziels als Verhandlungsgröße einer Zielverpflichtungsplanung in der Literatur nicht behandelt.⁷⁾ Daher ist auch nicht zu erwarten, dass in der Literatur der Begriff eines Kollektivbasisziels Anwendung findet, welches für eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung mit Kollektivbasiszielen von Belang ist.

Kilger weist darauf hin, dass in der flexiblen Plankostenrechnung für bestimmte Kostenstellen eine Unterscheidung zwischen Kostenverursachungsmaßstab und Kalkulationsbezugsgröße vorzunehmen ist. Damit propagiert er ein bestimmtes Verrechnungsverfahren der Sollkosten dieser Kostenstellen, welches, wie zu zeigen sein wird, im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung stets mit dem Auftreten eines Kollektivbasisziels verbunden ist und damit zu einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit Kollektivbasiszielen führt. Um dies zu erkennen, seien Kilgers Bemerkungen zitiert:

*”Für **primäre Kostenstellen**, die nicht zum Fertigungsbereich gehören, ist ein wesentlicher Unterschied zum Fertigungsbereich zu beachten. Für diese Stellen gilt nicht die für den Fertigungsbereich typische Identität zwischen Kostenverursachungsmaßstab und Kalkulationsbezugsgröße. Da diese Stellen in der Regel nicht unmittelbar erzeugnisbezogen tätig werden,*

⁷⁾ Siehe: Zwicker, E., Die klassische Kosten-Leistungsrechnung im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2002.

sind ihre Bezugsgrößen zwar zur Leistungsmessung und daher für die Durchführung des Soll-Ist-Vergleichs geeignet, nicht aber für die unmittelbare kalkulatorische Weiterverrechnung auf die betrieblichen Erzeugnisse."⁸⁾

Weiter führt Kilger aus: *"Wegen des fehlenden Bezugs zu den betrieblichen Erzeugnissen werden zur kalkulatorischen Weiterverrechnung auch für diejenigen Kostenstellen indirekte Verrechnungsgrößen verwendet, für die sich zum Zwecke der Kostenkontrolle direkt Bezugsgrößen finden lassen. Die Verrechnungsbezugsgrößen lassen sich aber nicht als Basisgrößen der Kostenverursachung verwenden; stehen keine direkten Bezugsgrößen zur Verfügung, so muß man auf eine flexible Ausgestaltung des Soll-Ist-Kostenvergleichs verzichten."*

Kilgers Verrechnungsverfahren kann im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung so interpretiert werden, dass die echten Bestellmengen den, von Kilger als *„Basisgrößen der Kostenverursachung“* bezeichneten Größen, entsprechen. Die mit dieser echten Bestellmenge korrespondierende unechte Bestellmenge der unechten Kostenstelle entspricht der von Kilger beschriebenen *„Verrechnungsbezugsgröße“*. Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist die von Kilger so genannte *„Basisgröße der Kostenverursachung“* daher nicht nur eine echte Bestellmenge, sondern auch immer ein Kollektivbasisziel, für welches die Kostenstellen verantwortlich sind, auf welche die Kosten gemäß den von Kilger bezeichneten *„Verrechnungsgrößen“*, d. h. den unechten Bestellmengen, verteilt werden. Das Kilgersche Verrechnungsverfahren führt in seiner Rekonstruktion daher immer zu der beschriebenen Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit Kollektivbasiszielen.

⁸⁾ Kilger, W. Flexible..., a. a. O., Seite 337. Im Original sind „primäre Kostenstellen“ kursiv geschrieben.

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-18-R10-7-1-2017)