



# Managementwissen für Studium und Praxis

Herausgegeben von  
Professor Dr. Dietmar Dorn und  
Professor Dr. Rainer Fischbach

## Bisher erschienene Werke:

- Arrenberg · Kiy · Knobloch · Lange*, Vorkurs in Mathematik  
*Behrens · Kirspel*, Grundlagen der Volkswirtschaftslehre, 2. Auflage  
*Behrens*, Makroökonomie – Wirtschaftspolitik  
*Bichler · Dörr*, Personalwirtschaft – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3® HR®  
*Blum*, Grundzüge anwendungsorientierter Organisationslehre  
*Bontrup*, Volkswirtschaftslehre  
*Bontrup*, Lohn und Gewinn  
*Bontrup · Pulte*, Handbuch Ausbildung  
*Bradtko*, Mathematische Grundlagen für Ökonomen  
*Bradtko*, Übungen und Klausuren in Mathematik für Ökonomen  
*Bradtko*, Statistische Grundlagen für Ökonomen  
*Breitschuh*, Versandhandelmarketing  
*Busse*, Betriebliche Finanzwirtschaft, 5. A.  
*Clausius*, Betriebswirtschaftslehre I  
*Clausius*, Betriebswirtschaftslehre II  
*Dinauer*, Allfinanz – Grundzüge des Finanzdienstleistungsmarkts  
*Dorn · Fischbach*, Volkswirtschaftslehre II, 4. A.  
*Drees-Behrens · Kirspel · Schmidt · Schwanke*, Aufgaben und Lösungen zur Finanzmathematik, Investition und Finanzierung  
*Drees-Behrens · Schmidt*, Aufgaben und Fälle zur Kostenrechnung  
*Ellinghaus*, Werbewirkung und Markterfolg  
*Fank*, Informationsmanagement, 2. Auflage  
*Fank · Schildhauer · Klotz*, Informationsmanagement: Umfeld – Fallbeispiele  
*Fiedler*, Einführung in das Controlling, 2. Auflage  
*Fischbach*, Volkswirtschaftslehre I, 11. A.  
*Fischer*, Vom Wissenschaftler zum Unternehmer  
*Frodl*, Dienstleistungslogistik  
*Götze*, Techniken des Business-Forecasting  
*Götze*, Mathematik für Wirtschaftsinformatiker  
*Gohout*, Operations Research  
*Haas*, Kosten, Investition, Finanzierung – Planung und Kontrolle, 3. Auflage  
*Haas*, Marketing mit EXCEL, 2. Auflage  
*Haas*, Access und Excel im Betrieb  
*Hans*, Grundlagen der Kostenrechnung  
*Hardt*, Kostenmanagement, 2. Auflage  
*Heine · Herr*, Volkswirtschaftslehre, 2. A.  
*Hildebrand · Rebstock*, Betriebswirtschaftliche Einführung in SAP® R/3®  
*Hofmann*, Globale Informationswirtschaft  
*Hoppen*, Vertriebsmanagement  
*Koch*, Marketing  
*Koch*, Marktforschung, 3. Auflage  
*Koch*, Gesundheitsökonomie: Kosten- und Leistungsrechnung  
*Krech*, Grundriß der strategischen Unternehmensplanung  
*Kreis*, Betriebswirtschaftslehre, Band I, 5. Auflage  
*Kreis*, Betriebswirtschaftslehre, Band II, 5. Auflage  
*Kreis*, Betriebswirtschaftslehre, Band III, 5. Auflage  
*Laser*, Basiswissen Volkswirtschaftslehre  
*Lebefromm*, Controlling – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3®, 2. Auflage  
*Lebefromm*, Produktionsmanagement – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3®, 4. Aufl.  
*Martens*, Betriebswirtschaftslehre mit Excel  
*Martens*, Statistische Datenanalyse mit SPSS für Windows  
*Martin · Bär*, Grundzüge des Risikomanagements nach KonTraG  
*Mensch*, Investition  
*Mensch*, Finanz-Controlling  
*Mensch*, Kosten-Controlling  
*Müller*, Internationales Rechnungswesen  
*Olivier*, Windows-C – Betriebswirtschaftliche Programmierung für Windows  
*Peto*, Einführung in das volkswirtschaftliche Rechnungswesen, 5. Auflage  
*Peto*, Grundlagen der Makroökonomik, 12. Auflage  
*Peto*, Geldtheorie und Geldpolitik, 2. A.  
*Piontek*, Controlling  
*Piontek*, Beschaffungscontrolling, 2. A.  
*Piontek*, Global Sourcing  
*Posluschny*, Kostenrechnung für die Gastronomie  
*Posluschny · von Schorlemer*, Erfolgreiche Existenzgründungen in der Praxis  
*Reiter · Matthäus*, Marktforschung und Datenanalyse mit EXCEL, 2. Auflage  
*Reiter · Matthäus*, Marketing-Management mit EXCEL  
*Rothlauf*, Total Quality Management in Theorie und Praxis  
*Rudolph*, Tourismus-Betriebswirtschaftslehre  
*Rüth*, Kostenrechnung, Band I  
*Sauerbier*, Statistik für Wirtschaftswissenschaftler  
*Schaal*, Geldtheorie und Geldpolitik, 4. A.  
*Scharnbacher · Kiefer*, Kundenzufriedenheit, 2. Auflage  
*Schuchmann · Sanns*, Datenmanagement mit MS ACCESS  
*Schuster*, Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Auflage  
*Schuster*, Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden  
*Specht · Schmitt*, Betriebswirtschaft für Ingenieure und Informatiker, 5. Auflage  
*Stahl*, Internationaler Einsatz von Führungskräften  
*Steger*, Kosten- und Leistungsrechnung, 3. A.  
*Stender-Monhemius*, Marketing – Grundlagen mit Fallstudien  
*Stock*, Informationswirtschaft  
*Strunz · Dorsch*, Management  
*Strunz · Dorsch*, Internationale Märkte  
*Weindl · Woyke*, Europäische Union, 4. A.  
*Zwerenz*, Statistik, 2. Auflage  
*Zwerenz*, Statistik verstehen mit Excel – Buch mit CD-ROM

# Kosten- management

Von  
Professorin  
Dr. Rosemarie Hardt

2., unwesentlich veränderte Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

## **Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme**

Hardt, Rosemarie:

Kostenmanagement : Methoden und Instrumente / von Rosemarie

Hardt. – 2., unwes. veränd. Aufl. – München ; Wien :

Oldenbourg, 2002

(Managementwissen für Studium und Praxis)

ISBN 3-486-25983-0

© 2002 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH

Rosenheimer Straße 145, D-81671 München

Telefon: (089) 45051-0

[www.oldenbourg-verlag.de](http://www.oldenbourg-verlag.de)

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier

Druck: R. Oldenbourg Graphische Betriebe Druckerei GmbH

ISBN 3-486-25983-0

## **Vorwort**

Kostendruck, eine zunehmende Differenzierung der Kundenwünsche und daraus folgend der Zwang zu einer höheren Flexibilität sowie die Notwendigkeit einer zielorientierten Beeinflussung der Kosten charakterisieren die derzeitige Situation der meisten Unternehmen. Die Beeinflussung der Kosten im Hinblick auf deren Niveau, Struktur und Verhalten bilden die zentralen Eckpunkte eines effektiven Kostenmanagements, das in der Praxis und in wissenschaftlichen Publikationen eine starke Verbreitung gefunden hat. Hierbei ist auf der einen Seite zu beobachten, dass die in der Theorie diskutierten und in der Praxis zum Teil seit ca. 100 Jahren eingesetzten Instrumente und Methoden reformiert und erweitert bzw. der wirtschaftlichen Entwicklung angepasst wurden. Auf der anderen Seite ist eine Vielzahl neuer Instrumente und Methoden entwickelt worden, deren Einsatz im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit in dynamischen und immer enger werdenden Märkten eine entscheidende Position einnimmt.

Ziel dieses Buches ist es, sowohl die in zahlreichen Büchern beschriebenen traditionellen und zum großen Teil modernisierten als auch die in überwiegend aktuellen Aufsätzen vorgestellten neuen Instrumente und Methoden des Kostenmanagements in einem Lehrwerk zusammenzufassen und praxisorientiert darzustellen. Zielgruppen sind Studierende der Betriebswirtschaftslehre im Hauptstudium und Spezialisten in der Praxis.

Danken möchte ich Frau Dipl.-Betriebswirtin Sonja Atai für viele konstruktive Hinweise und die sorgfältigen Korrekturarbeiten. Für die gute Zusammenarbeit danke ich auch Herrn Dipl.-Volkswirt Martin Weigert vom Oldenbourg-Verlag.



<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Abgrenzung und Aufgabenfelder eines effektiven Kostenmanagements.</b>	<b>1</b>
1.1 Kostenstrukturverschiebungen und Kostenmanagement	1
1.2 Abgrenzung des Kostenmanagements	5
1.3 Aufgabenfelder des Kostenmanagements	9
1.3.1 Beeinflussung des Kostenniveaus	10
1.3.2 Beeinflussung der Kostenstrukturen	10
1.3.3 Beeinflussung des Kostenverhaltens	13
1.4 Lehrfragen und Übungen	16
<b>2. Methoden und Instrumente des Kostenmanagements</b>	<b>17</b>
<b>2.1 Traditionelle Methoden und Instrumente</b>	<b>18</b>
<b>2.1.1 Erfahrungskurven-Konzept</b>	<b>18</b>
2.1.1.1 Verlauf und Ursachen der Erfahrungskurve	20
2.1.1.2 Ableitung von Handlungsempfehlungen	23
2.1.1.3 Grenzen des Erfahrungskurven-Konzeptes	26
2.1.1.4 Beurteilung des Erfahrungskurven-Konzeptes	32
2.1.1.5 Lehrfragen und Übungen	33
<b>2.1.2 Wertanalyse (Value Management)</b>	<b>34</b>
2.1.2.1 Wertanalytische Grundbegriffe	36
2.1.2.1.1 Objekte der Wertanalyse	36
2.1.2.1.2 Funktionenbetrachtung der Wertanalyse	37
2.1.2.1.3 Wertbegriff im Rahmen der Wertanalyse	40
2.1.2.2 Charakteristische Merkmale der Wertanalyse	45
2.1.2.2.1 Strukturierung durch Arbeitsplan	45
2.1.2.2.2 Ganzheitliche und systemische Betrachtungsweise	48
2.1.2.2.3 Funktions- und kostenorientiertes Arbeiten	52
2.1.2.2.4 Anwendung von Regeln und Techniken für schöpferisches Arbeiten	54
2.1.2.2.5 Anwendungsneutraler Einsatz	57
2.1.2.2.6 Quantifizierte Zielvorgabe	58
2.1.2.3 Beurteilung der Wertanalyse	58

2.1.2.4 Lehrfragen und Übungen	60
<b>2.1.3 Gemeinkostenwertanalyse (Overhead Value Analysis)</b>	61
2.1.3.1 Aufbau und Ablauf der Gemeinkostenwertanalyse	64
2.1.3.1.1 Projektorganisation	65
2.1.3.1.2 Phasen der Gemeinkostenwertanalyse	66
2.1.3.1.2.1 Vorbereitungsphase	67
2.1.3.1.2.2 Durchführungsphase	67
2.1.3.1.2.3 Realisierungsphase	72
2.1.3.2 Beurteilung der Gemeinkostenwertanalyse	73
2.1.3.3 Lehrfragen und Übungen	76
<b>2.1.4 Zero-Base-Budgeting</b>	77
2.1.4.1 Aufbau und Ablauf des Zero-Base-Budgeting	79
2.1.4.1.1 Projektorganisation	79
2.1.4.1.2 Phasen des Zero-Base-Budgeting	81
2.1.4.1.2.1 Vorbereitungsphase	81
2.1.4.1.2.2 Durchführungsphase	82
2.1.4.1.2.3 Realisationsphase	88
2.1.4.2 Beurteilung des Zero-Base-Budgeting	88
2.1.4.3 Lehrfragen und Übungen	90
<b>2.2 Moderne Methoden und Instrumente</b>	91
<b>2.2.1 Benchmarking</b>	91
2.2.1.1 Merkmale des Benchmarking	93
2.2.1.2 Grundtypen des Benchmarking	95
2.2.1.2.1 Internes Benchmarking	95
2.2.1.2.2 Wettbewerbsorientiertes Benchmarking	96
2.2.1.2.3 Funktionales Benchmarking	96
2.2.1.3 Benchmarkingprozeß am Beispiel des Cost Benchmarking	97
2.2.1.3.1 Planungsphase	98
2.2.1.3.2 Analysephase	101
2.2.1.3.3 Aktionsphase	104
2.2.1.3.4 Wiederholung des Benchmarking	105
2.2.1.4 Beurteilung des Benchmarking	105
2.2.1.5 Lehrfragen und Übungen	106
<b>2.2.2 Target Costing</b>	107
2.2.2.1 Aufbau und Ablauf des Target Costing	108

2.2.2.1.1	Zielkostenfindung	109
2.2.2.1.2	Zielkostenspaltung, Zielkostenerreichung und -verbesserung	113
2.2.2.2	Beurteilung des Target Costing	119
2.2.2.3	Lehrfragen und Übungen	121
<b>2.2.3</b>	<b>Integriertes Ideenmanagement</b>	122
2.2.3.1	Kontinuierlicher Verbesserungsprozeß (KVP)	124
2.2.3.1.1	Bedeutung des KVP im Rahmen des Kostenmanagements	125
2.2.3.1.2	Abgrenzung, Zielsetzung und Schwerpunkte des KVP	133
2.2.3.1.3	Hilfsmittel und Ablauf eines KVP	136
2.2.3.1.4	Voraussetzungen für einen KVP	143
2.2.3.1.5	Beurteilung des KVP	146
2.2.3.2	Betriebliches Vorschlagswesen (BVW)	148
2.2.3.2.1	Abgrenzung und charakteristische Merkmale des BVW	148
2.2.3.2.2	Organisatorischer Ablauf eines BVW-Verbesserungsvorschlages	150
2.2.3.2.3	Typische Organe des BVW	154
2.2.3.2.4	Realisierung, Bewertung und Prämierung von BVW-Verbesserungsaktivitäten	156
2.2.3.2.5	Reformierungsansätze für ein effizientes BVW	159
2.2.3.2.6	Voraussetzungen für das Gelingen eines BVW	162
2.2.3.2.7	Beurteilung des BVW	163
2.2.3.3	Lehrfragen und Übungen	163
<b>2.2.4</b>	<b>Outsourcing</b>	164
2.2.4.1	Formen des Outsourcing	166
2.2.4.2	Ablauf des Outsourcing-Prozesses	167
2.2.4.2.1	Festlegung möglicher Outsourcing-Bereiche	168
2.2.4.2.2	Bestimmung der auszulagernden (Aufgaben-)Bereiche	169
2.2.4.3	Beurteilung des Outsourcing	172
2.2.4.4	Lehrfragen und Übungen	173
<b>2.2.5</b>	<b>Product Life Cycle Management</b>	173
2.2.5.1	Modell des klassischen Produktlebenszyklus	174
2.2.5.2	Modell des integrierten Produktlebenszyklus	179

2.2.5.2.1	Ansätze zur Weiterentwicklung des klassischen Produktlebenszyklus	179
2.2.5.2.2	Phasen des integrierten Produktlebenszyklus	180
2.2.5.2.3	Bedeutung des Kostenmanagements im Rahmen des integrierten Produktlebenszyklus-Modells	182
2.2.5.3	Beurteilung des integrierten Produktlebenszyklus-Modells	187
2.2.5.4	Lehrfragen und Übungen	188
<b>2.2.6</b>	<b>Prozeßorientierte Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>	<b>188</b>
2.2.6.1	Flexible Plankostenrechnung als (traditionelles) Basissystem der KLR	190
2.2.6.1.1	Flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis	191
2.2.6.1.1.1	Verrechnung der Kosten	193
2.2.6.1.1.2	Beurteilung	198
2.2.6.1.2	Flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung)	201
2.2.6.1.2.1	Verrechnung der Kosten	202
2.2.6.1.2.2	Beurteilung	206
2.2.6.1.3	Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung und Fixkostenmanagement	209
2.2.6.1.3.1	Verrechnung der Kosten	210
2.2.6.1.3.2	Beurteilung	215
2.2.6.1.4	Lehrfragen und Übungen	217
2.2.6.2	Implementierung einer Prozeßkostenrechnung in das Basissystem der KLR	218
2.2.6.2.1	Ziele, charakteristische Merkmale, Aufbau und Ablauf einer Prozeßkostenrechnung	222
2.2.6.2.1.1	Aufbau einer Prozeßkostenstellenrechnung	223
2.2.6.2.1.2	Bildung von Hauptprozessen	229
2.2.6.2.1.3	Prozeßorientierte Kostenträgerstückrechnung	233
2.2.6.2.1.4	Beurteilung	238
2.2.6.2.2	Lehrfragen und Übungen	241

---

<b>3.</b>	<b>Literaturverzeichnis</b>	242
<b>4.</b>	<b>Abbildungsverzeichnis</b>	252
<b>5.</b>	<b>Stichwortverzeichnis</b>	257



# 1. Abgrenzung und Aufgabenfelder eines effektiven Kostenmanagements

## 1.1 Kostenstrukturverschiebungen und Kostenmanagement

Seit dem Ende der siebziger Jahre hat sich in den meisten industriellen Unternehmen der Prozeß der betrieblichen Leistungserstellung und Wertschöpfung erheblich verändert. Der Wandel der Märkte für Industrieerzeugnisse vom Verkäufer- zum Käufermarkt und ein allgemein hohes Risiko aufgrund wirtschaftlicher, technischer und gesellschaftlicher Veränderungen lassen die *Flexibilität* der Unternehmen zu einem Schlüsselfaktor zur Sicherung des langfristigen Unternehmenserfolges werden. Der Wettbewerb wird auf Käufermärkten durch Kostendruck aufgrund weltweiter Marktaktivitäten der Produzenten und eine zunehmende *Differenzierung der Kundenwünsche* bestimmt, die in den meisten Industrieunternehmen tendenziell zu einer Erhöhung der Variantenzahl, verkürzte Produktlebenszyklen und zu einer steigenden Qualitäts- und Leistungsanforderung an die Produkte führt. Neben der Produktqualität gewinnt die Ergänzung der Produkte um zusätzliche Logistikserviceleistungen in Industrieunternehmen auf vielen Märkten zunehmend an Bedeutung.

Industrieunternehmen können sich heute dem Zwang zu höherer Produktionsflexibilität kaum entziehen. Käufermärkte induzieren eine erhöhte Nachfrage-differenzierung. Die Befriedigung der Kundenwünsche ist mit einer erhöhten Produktdifferenzierung verbunden, die wirtschaftlich nur über eine *flexible Automatisierung* erreicht werden kann. Flexibel automatisierte Fertigungsanlagen führen nur dann zu einer optimalen Flexibilitätserhöhung, wenn die der Fertigung vor- und nachgelagerten Bereiche (z. B. Konstruktion, Arbeitsplanung, Qualitätssicherung, Produktionsplanung und -steuerung) mit einbezogen werden. Erst durch den Verbund aller Teilsysteme können Synergieeffekte (z. B. Einmalerfassung der Daten, Abstimmung von Prozessen) genutzt und wirtschaftliche Lösungen mit einem Kostensenkungspotential von 20 bis 30 % herbeigeführt werden.<sup>1</sup> Die angesprochene Integration verschiedenster flexibel automatisierter Komponenten wird als Konzept des "Computer Integrated Manufacturing" (CIM) bezeichnet.

Rationalisierungsinvestitionen sind oftmals mit tiefgreifenden *Kostenartensubstitutionen* verbunden. Diese sind insbesondere auf das extrem hohe Investment und dem darauf basierenden relativen und absoluten Anstieg der fixen Anla-

---

1) Vgl. Siegart, H./ Raas, F. [1991], S. 33.

genkosten (z. B. kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, Anlagenwagniskosten) zurückzuführen. Neben dem aus dem hohen Investment resultierenden *Fixkosten- bzw. Gemeinkostenanstieg* bewirkt die Implementierung neuer Technologien eine Veränderung der betrieblichen Prozeßstruktur.<sup>2</sup> Die klassische Lohnarbeit ist in hoch automatisierten Unternehmen von untergeordneter Bedeutung, d. h. die Einführung neuer Technologien führt zugunsten der indirekten Leistungsbereiche zu einem *Rückgang der direkten Lohnkosten*.<sup>3</sup> Die beschriebene Entwicklung bewirkt, daß der Anteil der fixen Kosten an den Fertigungskosten eine Größenordnung von bis zu 75 % erreichen kann.<sup>4</sup>

Variantenvielfalt, kleinere Auftragsstückzahlen, kleinere Losgrößen, eine höhere Teilevielfalt, steigende Qualitätsansprüche, erhöhte Anforderungen an die Lieferzeit, Lieferzuverlässigkeit und Lieferflexibilität und kürzere Produktlebenszyklen führen insbesondere zu einem Anstieg der vorbereitenden, planenden, steuernden, überwachenden und koordinierenden Tätigkeiten in Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Logistik, Arbeitsvorbereitung und Programmierung, Produktionsplanung und -steuerung, Instandhaltung, Qualitätssicherung, Auftragsabwicklung, Vertrieb und Rechnungswesen, Personalentwicklung und -verwaltung, interne Revision und Controlling. Durch die Erstellung möglichst kundenindividueller und somit variantenreicher Produkte nimmt die Komplexität der Leistungserstellungsprozesse selbst, aber auch der vor- und nachgelagerten Aktivitäten zu. Die damit verbundenen zusätzlichen Kosten werden als *Komplexitätskosten* bezeichnet, die letztlich aus der Vielfalt an Produkten, Varianten, Baugruppen und Teilsystemen, Komponenten und Teilen sowie aus der daraus folgenden Vielfalt von Führungsaufgaben, Prozessen, Kunden und Lieferanten resultieren.<sup>5</sup> Aufgrund der beschriebenen Entwicklung hat der Anteil der *Gemeinkosten an der Wertschöpfung* mittlerweile einen Anteil von 80 % mit einem Fixkostenanteil von bis zu über 90 % erreicht.<sup>6</sup>

In der Relation zwischen fixen und proportionalen Kosten manifestiert sich die *Kostenflexibilität*. Das wesentliche Definitionsmerkmal fixer Kosten ist, daß sie nicht automatisch mit der Ausbringungsmenge variieren. Mit einer Zunahme der fixen Kosten an den Gesamtkosten wird die kurzfristige Beeinflußbarkeit der Kosten somit insgesamt geringer (vgl. Abbildung 1).

---

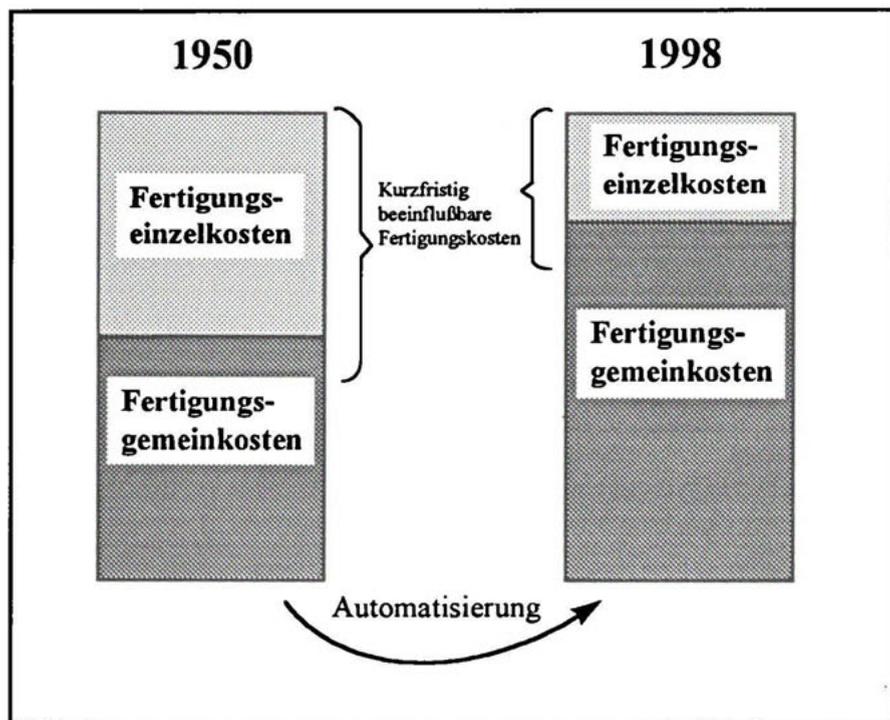
2) Vgl. Männel, W. [1992], S. 290.

3) Vgl. Fröhling, O./Krause, H. [1990], S. 223.

4) Vgl. Siegart, H./Raas, F. [1991], S. 33.

5) Vgl. Becker, W. [1992], S. 171 - 172; Männel, W. [1995], S. 32.

6) Vgl. u. a. Coenenberg, A. G./Fischer, Th. M. [1991], S. 21 ff.; Horváth, P./Mayer, R. [1989], S. 214 ff.; Müller, A. [1992], S. 1 ff.

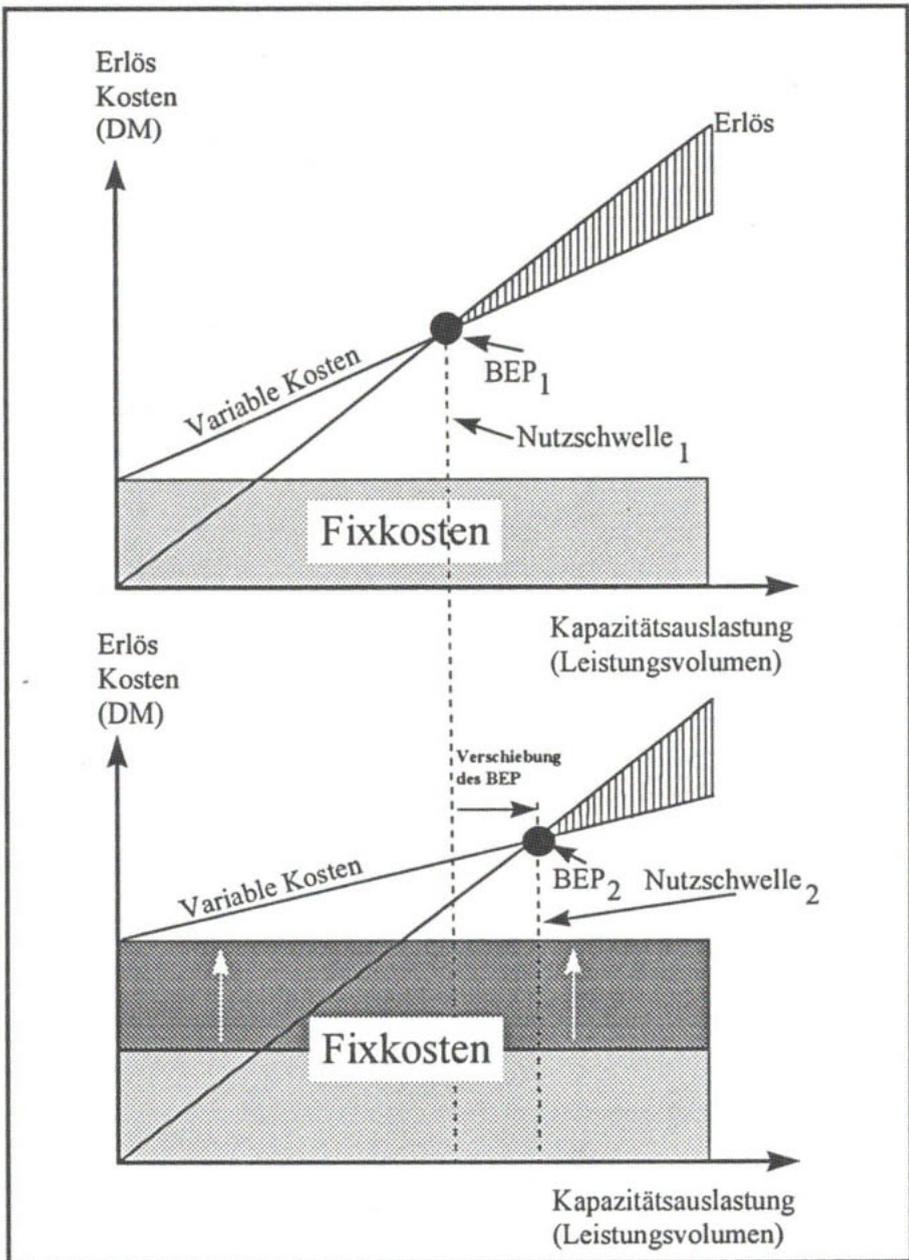


**Abb. 1:** Fertigungskostenstrukturen bei manueller und automatisierter Fertigung

Die abnehmende Kostenreagibilität drückt sich in einer Verschiebung des Break-Even-Points (BEP) aus.<sup>7</sup> Wie die nachstehende Abbildung 2 zeigt, fallen sowohl die Gewinne als auch die Verluste (schraffierte Fläche) bei Über- bzw. Unterschreitung des BEP in einem hoch automatisierten bzw. fixkostenintensiven Unternehmen jeweils höher aus, als dies bei konventioneller Fertigung der Fall ist. In Vollbeschäftigungszeiten mit hohen Absatzzahlen bzw. hoher Kapazitätsauslastung ist der Gewinn relativ hoch, da die Fixkosten bei gleichbleibenden Kapazitäten konstant bleiben. In der Rezession bzw. bei Auftragsrückgängen entstehen ungenutzte Kapazitäten und somit Leerkosten, die den Gewinn schmälern.<sup>8</sup>

7) Vgl. Männel, W. [1995], S. 31.

8) Vgl. Oecking, G. [1995], S. 253.



**Abb. 2:**

Auswirkungen der Zunahme der Fixkostenintensität auf die Gewinnschwelle eines Unternehmens

(in Anlehnung an: Männel, W. [1995], S. 31.)

Aufgrund der hohen Fixkostenbelastung hat sich der BEP in vielen Unternehmen immer weiter in Richtung der Kapazitätsgrenze verschoben. Gewinne werden oftmals erst bei einer Kapazitätsauslastung von mehr als 70 % - in einigen Unternehmen der Automobilindustrie sogar erst bei 90 % - erzielt.<sup>9</sup>

Mit der *Erhöhung des Fixkostenanteils* und der damit verbundenen *eingeschränkten Kostenreagibilität* steigt gleichzeitig die Bedeutung eines effektiven Kostenmanagements.

Die Beeinflussung der Kosten im Hinblick auf deren Niveau, Struktur und Verhalten bilden die zentralen Eckpunkte eines effektiven Kostenmanagements, mit dessen Hilfe - im Sinne eines umfassenden Gewinnschwellen-Managements - die Nutzschwelle so niedrig wie möglich gehalten werden soll (vgl. Abb. 3).<sup>10</sup>

## 1.2 Abgrenzung des Kostenmanagements

Eine einheitliche Definition des Begriffes *Kostenmanagement* existiert in der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht. Einige Autoren betrachten die Kostenrechnung als Teilbereich des Kostenmanagements,<sup>11</sup> andere hingegen legen den beiden Begriffen eine jeweils differenzierte Betrachtungsweise zugrunde.<sup>12</sup> Während Franz lediglich den operativen Charakter des Kostenmanagements hervorhebt,<sup>13</sup> weisen andere Autoren auf die Bedeutung eines strategischen Kostenmanagements hin.<sup>14</sup> Im folgenden wird der differenzierten Betrachtungsweise der Begriffe Kostenrechnung und Kostenmanagement gefolgt. Mit Blick auf die an Relevanz gewinnende Fixkostenproblematik steht dabei insbesondere die strategische Betrachtungsweise des Kostenmanagements im Vordergrund der Überlegungen.

---

9) Vgl. Reichmann, Th./Palloks, M. [1995], S. 4; Oecking, G. [1995], S. 253.

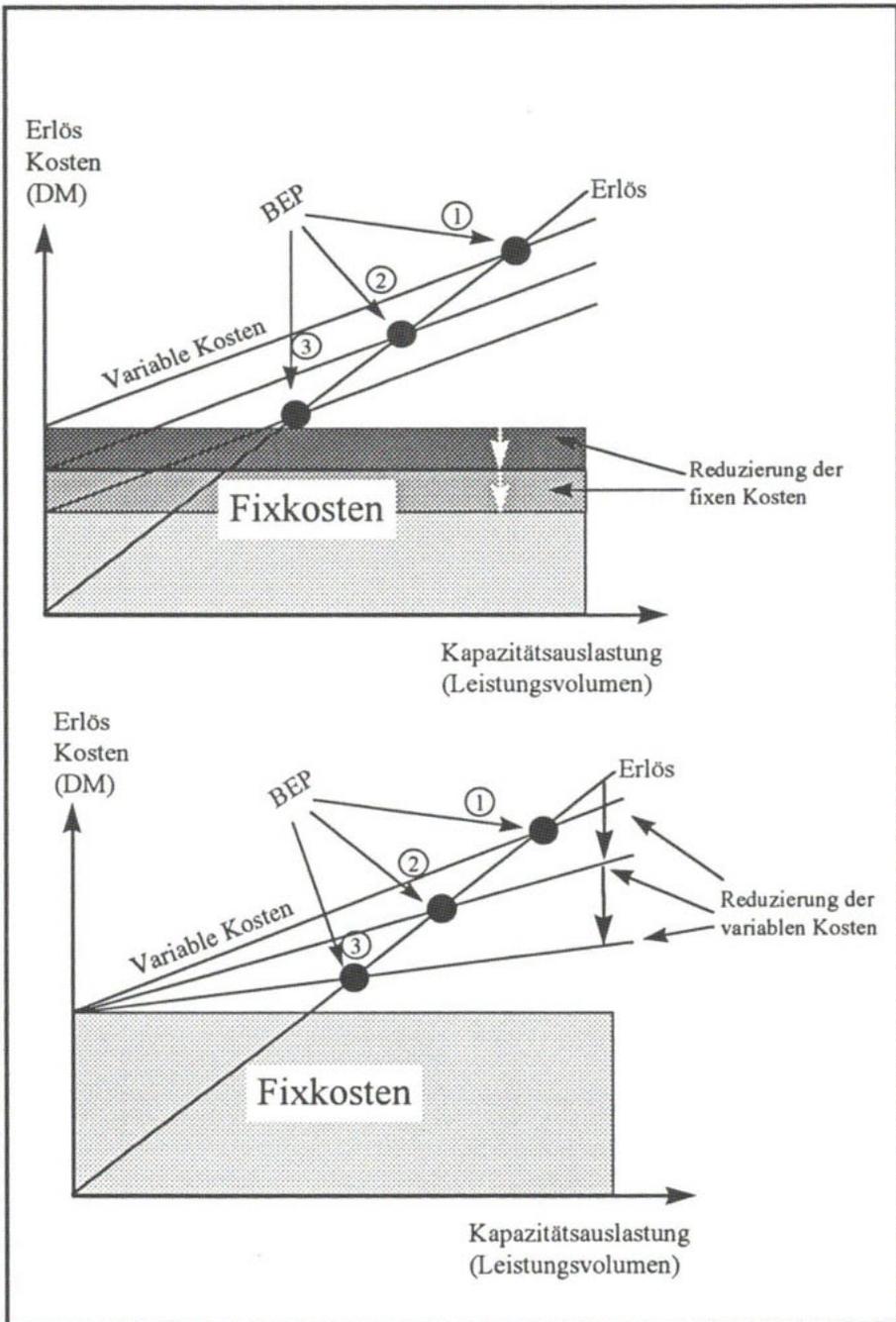
10) Vgl. Männel, W. [1992], S. 289; Müller, A. [1992], S. 6 - 7; Wäscher, D. [1987], S. 297.

11) Vgl. z. B. Fischer, Th. [1993], S. 125 - 126.

12) Vgl. z. B. Burger, A. [1995], S. 4; Franz, K.-P. [1992], S. 127.

13) Vgl. Franz, K.-P. [1992], S. 127.

14) Vgl. Burger, A. [1995], S. 4.



**Abb. 2.:** Gewinnschwellen-Management

Kosten können grundsätzlich aus zwei Perspektiven heraus betrachtet werden:

Auf der einen Seite kann der Aspekt der *Ermittlung* und die *Zurechnung der Kosten* auf die Bezugsobjekte im Rahmen gegebener Kapazitäten, Produktionsverfahren und Produktspezifikationen im Mittelpunkt stehen; das ist die Sichtweise der traditionellen Kostenrechnung.

Auf der anderen Seite sind Kosten Gegenstand von *Kostenbeeinflussungsmaßnahmen*, das ist die Sichtweise des Kostenmanagements (vgl. Abbildung 4).<sup>15</sup>

Kostenmanagement ist eine Aufgabe der Unternehmensführung.<sup>16</sup> Allgemein kann Unternehmensführung als zielorientierte Gestaltung des Unternehmens definiert werden.<sup>17</sup> Das Kostenmanagement, als ein Aufgabenbereich der Unternehmensführung, befaßt sich mit der *zielorientierten Gestaltung der Kosten*.<sup>18</sup> Je nachdem, auf welcher Ziel- oder Planungsebene sich die Aktivitäten des Kostenmanagements bewegen, kann die Gesamtfunktion des Kostenmanagements in die Bereiche strategisches und operatives Kostenmanagement untergliedert werden.<sup>19</sup>

Ein *operatives Kostenmanagement* liegt dann vor, wenn die Maßnahmen der Kostenbeeinflussung sich im Rahmen gegebener Kapazitäten, d. h. Ausstattungen mit Potentialfaktoren, bewegen. Aufgrund der beschriebenen Kostenstrukturverschiebungen bzw. der absoluten und relativen Zunahme des Anteils der fixen Kosten an den Gesamtkosten wird die operative Beeinflußbarkeit der Kosten geringer. Damit steigt gleichzeitig die Bedeutung des *strategischen Kostenmanagements*, das durch variable Strukturen und Kapazitäten geprägt ist (vgl. Abbildung 5).<sup>20</sup>

15) Vgl. Burger, A. [1995], S. 4; Franz, K.-P. [1992], S. 127.

16) Vgl. Männel, W. [1995], S. 27; Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1478.

17) Vgl. Kuhn, A. [1990], S. 1 - 3.

18) Häufig wird das Kostenmanagement als Aufgabenfeld des Controlling definiert (vgl. z. B. Reichmann, Th. [1995], S. 393; Vikas, K. [1996], S. 14), das die Unternehmensführung als „Führungsunterstützungsfunktion“ bei der Erfüllung der Aufgaben koordinierend unterstützt (vgl. z. B. Küpper, H.-U. [1995], S. 13 ff.; Ossadnik, W. [1996], S. 34 ff.).

19) Vgl. Streitferdt, L. [1994], S. 480.

20) Vgl. Burger, A. [1995], S. 4.

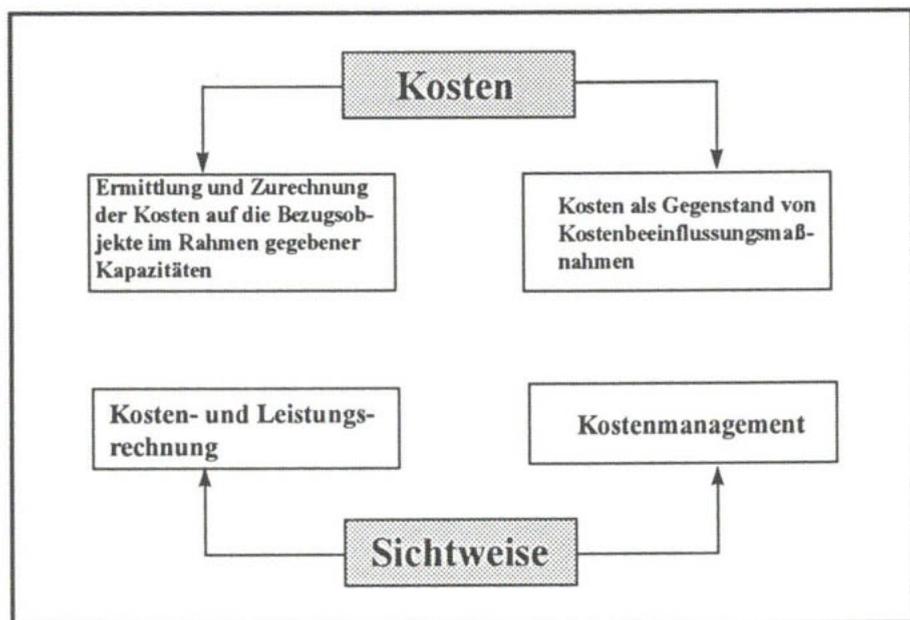


Abb. 4: Kosten- und Leistungsrechnung und Kostenmanagement

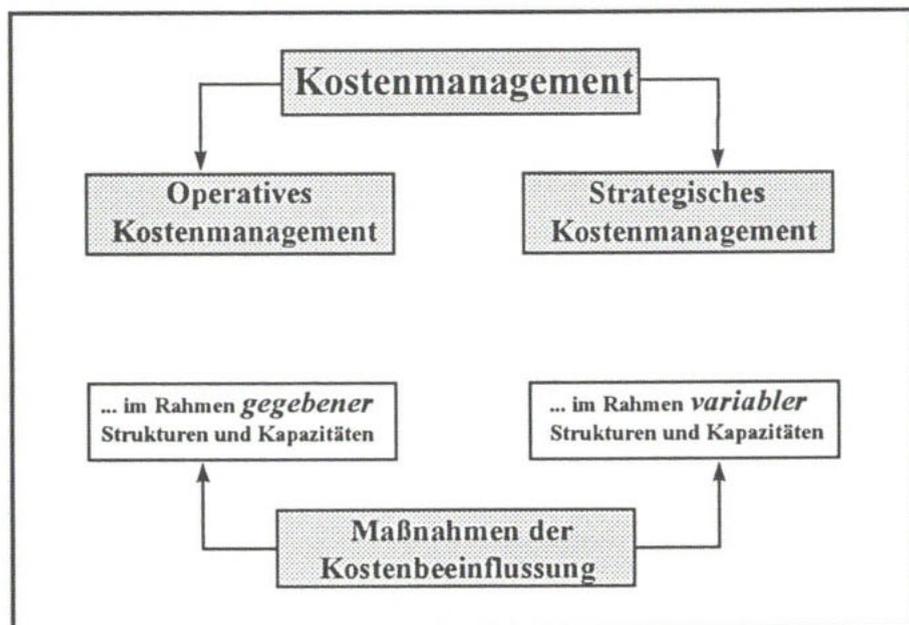


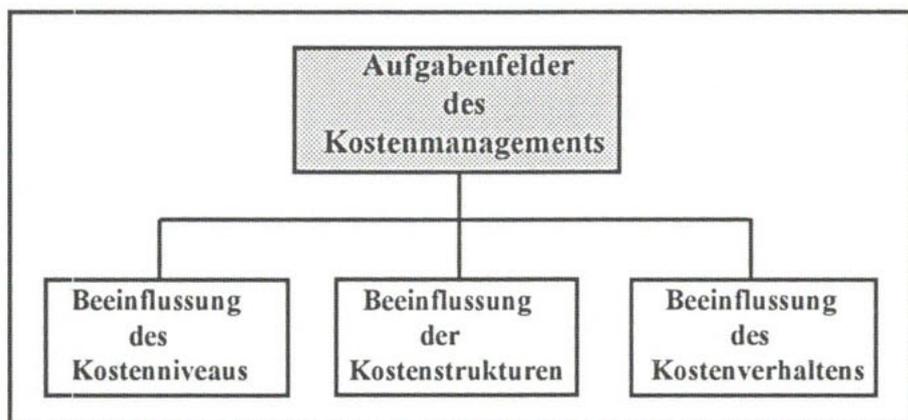
Abb. 5: Operatives und strategisches Kostenmanagement

*Kostenmanagement* ist auf eine *zielorientierte Gestaltung der Kosten* gerichtet. Das *Hauptziel* des *Kostenmanagements* liegt in der *Optimierung der Kosten-/Nutzen-Verhältnisse im Unternehmen*. Entsprechend dieser Zielsetzung sind natürlich auch *Kostenerhöhungen* möglich, sofern sie durch *überproportionale Leistungssteigerungen* kompensiert werden.

*Kostenmanagement* ist somit immer zwingend auch mit einem *Leistungsmanagement* verbunden.<sup>21</sup>

### 1.3 Aufgabenfelder des Kostenmanagements

Kostenmanagement zielt vor allem auf eine umfassende und frühzeitige Beeinflussung des Kostenniveaus, der Kostenstrukturen und des Kostenverhaltens.<sup>22</sup> Für das Kostenmanagement können somit die in Abbildung 6 dargestellten drei wichtigen Aufgabenfelder abgeleitet werden, die im Mittelpunkt der nachstehenden Ausführungen stehen.



**Abb. 6:** Wichtige Aufgabenfelder des Kostenmanagements

21) Vgl. Pampel, J. [1996], S. 224.

22) Vgl. Fischer, Th. M. [1993], S. 126; Männel, W. [1992], S. 289.

### 1.3.1 Beeinflussung des Kostenniveaus

Im Rahmen des *Kostenniveau-Managements* sollen entweder die Gesamtkosten oder die Kosten bestimmter Leistungsfelder zielorientiert beeinflusst werden. „... Kosten als bewerteter, sachzielbezogener Güterverzehr bieten grundsätzlich zwei Ansatzpunkte für ein Kostenniveau-Management: Die Mengenkompone[n]te und die Wertkomponente.“<sup>23</sup>

Die *Mengenkompone[n]te* setzt unmittelbar an den Verbrauchsmengen der zum Einsatz gelangenden Produktionsfaktoren an. Durch Kostengestaltungsmaßnahmen wird eine Senkung der Funktions-, Produktions- und Materialkosten angestrebt, indem z. B. aus der subjektiven Einschätzung der Kunden zur Leistungserstellung nicht notwendige Funktionen abgebaut werden.<sup>24</sup>

Einen zweiten Ansatzpunkt für das Kostenniveau-Management bietet die *Wertkomponente* bzw. das Wertgerüst, das z. B. durch eine kostenorientierte Standortwahl, das Auffinden günstiger Bezugsquellen sowie durch die Entscheidung zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug beeinflusst werden kann.<sup>25</sup>

### 1.3.2 Beeinflussung der Kostenstrukturen

Das auf die Optimierung von Kostenstrukturen ausgerichtete Kostenstrukturmanagement beinhaltet die Beeinflussung verschiedener Kostenstrukturen, die sich aus den unterschiedlichen Kategorisierungen der Gesamtkosten ergeben.<sup>26</sup>

Die Gesamtkosten eines Unternehmens können mit Hilfe verschiedener Einteilungskriterien kategorisiert werden. Nach dem *Kriterium Verhalten der Kosten* bei Beschäftigungsschwankungen können fixe und variable Kosten unterschieden werden. Daneben können die Kosten nach der *Zurechenbarkeit der Kosten auf die einzelnen betrieblichen Leistungen* in Einzel- und Gemeinkosten aufgeteilt werden. Des Weiteren lassen sich Kosten nach *betrieblichen Funktionen* gliedern, was zu einer Strukturierung in z. B. Logistikkosten, Produktionskosten, Forschungs- und Entwicklungskosten usw. führt. Nach dem *Kriterium Art der verbrauchten Produktionsfaktoren* können z. B. Personal- und Anlagenkosten unterschieden werden und nach der *Art der Herkunft der Kostengü-*

---

23) Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1480, ähnlich auch: Burger, A. [1995], S. 5.

24) Vgl. Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1480, ähnlich auch: Burger, A. [1995], S. 5.

25) Vgl. Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1480, ähnlich auch: Burger, A. [1995], S. 5.

26) Vgl. Oecking, G. [1995], S. 254.

ter lassen sich die Gesamtkosten eines Unternehmens in primäre und sekundäre Kosten gliedern.<sup>27</sup>

Aus der Sicht des jeweiligen Unternehmens wesentliche Kostenstrukturkomponenten können zum Beispiel die Primärkostenstruktur, das Verhältnis von Primär- und Sekundärkosten, die Relation von Einzel- und Gemeinkosten, die Gemeinkostenstruktur, das Verhältnis der fixen und variablen Kosten und die produktlebensspezifische Kostenstruktur sein.<sup>28</sup>

Ein wesentlicher Ansatzpunkt zur Optimierung der Kostenstrukturen liegt in der *strukturellen Zusammensetzung der gesamten Primärkosten*. Im Sinne eines strategisch ausgerichteten Kostenstruktur-Managements werden steigende Preise für bestimmte Kostengüter (z. B. Material, Personal, Energie) zu Substitutionen dieser Güter führen. Die vorausschauende Aufdeckung knappheitsbedingter Preisentwicklungen sowie die Suche nach Faktorsubstitutionspotentialen bilden in diesem Zusammenhang wichtige Säulen zur Realisation einer optimalen Kostenstrukturpolitik. So können beispielsweise steigende Personal- und Energiekosten über den verstärkten Einsatz von Technologien durch geringere Technologiekosten ausgetauscht werden.<sup>29</sup>

Eine weitere Möglichkeit zur Optimierung der Kostenstrukturen bietet die *strukturelle Gestaltung des Verhältnisses der primären zu den sekundären Kosten*. Hier geht es in erster Linie darum, daß die aus den innerbetrieblichen Leistungen resultierenden Sekundärkosten reduziert werden. Der Abbau der innerbetrieblichen Leistungen führt zu einer Verringerung der Komplexität, die schließlich zu einer Erhöhung der Kostentransparenz und zu einer Reduzierung der sekundären Kosten beiträgt.<sup>30</sup>

Die strukturelle Gestaltung der *funktionalen Kostenstruktur* fällt ebenfalls in den Aufgabenbereich des Kostenstruktur-Managements.<sup>31</sup> Im Sinne einer *optimalen Allokation der Ressourcen*<sup>32</sup> kann z. B. über die Verlagerung, Substituierung und Intensivierung von Aktivitäten in und zwischen den Unterneh-

---

27) Zur Systematisierung von Kostenarten vgl. z. B. Haberstock, L. [1987], S. 74 ff.; Niethammer, R. [1992], S. 399 ff.

28) Vgl. Burger, A. [1995], S. 6 - 7; Männel, W. [1995], S. 28 ff.; Oecking, G. [1995], S. 254; Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1484 ff.

29) Vgl. Männel, W. [1995], S. 29.

30) Vgl. Männel, W. [1995], S. 29.

31) Vgl. Männel, W. [1995], S. 29.

32) Vgl. hierzu auch: Burger, A. [1995], S. 7; Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1485 - 1486.

mensbereichen eine Reduzierung der Gesamtkosten oder eine Erhöhung des Leistungsniveaus bei konstanten Gesamtkosten angestrebt werden.

Das *Verhältnis zwischen Einzel- und Gemeinkosten* bzw. dessen Beeinflussung ist aus kostenstrukturpolitischer Sicht ebenfalls von großer Bedeutung. Hierbei steht die Zielsetzung im Vordergrund, Gemeinkosten so weit wie möglich abzubauen oder ihren qualitativen Charakter den Einzelkosten anzunähern, indem eine Zuordnung von Gemeinkosten zu Ressourcenbereichen und Tätigkeitsfeldern angestrebt wird.<sup>33</sup>

Die Ermittlung und Gestaltung der *lebenszyklusspezifischen Kostenstruktur* ist ein weiteres wichtiges Aktionsfeld des Kostenstruktur-Managements.<sup>34</sup> Sowohl bei Konsum- als auch bei Investitionsgütern ist festzustellen, daß die Produktions- und Vermarktungsphasen dieser Güter immer kürzer werden,<sup>35</sup> d. h. die Produkte werden immer schneller von ihren Nachfolgegenerationen abgelöst. Aus diesem Grunde dürfen sich Unternehmen nicht nur für die Entwicklung von Kosten, Erlösen und Erfolgen innerhalb der Produktions- und Vermarktungsphasen (auch: Marktzyklen) interessieren. Zu den Herstellungs- und Vertriebskosten, die innerhalb dieser Phase anfallen, kommen Vorlauf- und Nachlaufkosten, die in ihrer Höhe nicht unterschätzt werden dürfen.<sup>36</sup> Das Ziel des Kostenstruktur-Managements ist es, die lebensspezifischen Kosten der Erzeugnisse unter Einbeziehung der Vorlauf- und Nachlaufkosten aktiv zu gestalten. So kann es sich beispielsweise als sinnvoll erweisen, Nachlaufkosten zu vermeiden, indem durch Intensivierung der Produktentwicklung ein entsorgungsfreundlicheres Produkt geschaffen wird.

Die Gestaltung des *Verhältnisses zwischen fixen und variablen Kosten* sowie die Beeinflussung der *Fixkostenstruktur* sind weitere bedeutsame Aufgabengebiete des Kostenstruktur-Managements. Gerade in Zeiten, in denen die Fixkostenlastigkeit der Unternehmen immer bedeutender wird, die Kostenreagibilität im Zuge dieser Entwicklung abnimmt und gleichzeitig eine zunehmende Produkt- und Produktionsflexibilität von den Unternehmen gefordert wird, steht die Beeinflussung der Fixkostenstruktur im Vordergrund des Kostenstruktur-Managements. Das Ziel besteht in diesem Zusammenhang darin, durch die zukunftsorientierte Gestaltung von Fixkostenpotentialen eine Steigerung der Flexibilität des Unternehmens zu bewirken.<sup>37</sup> Beschäftigungsfixe Kosten sind

---

33) Vgl. Männel, W. [1995], S. 30.

34) Vgl. Oecking, G. [1995], S. 254.

35) Empirische Zahlenbeispiele sind aufgeführt in z. B.: Siegwart, H./Raas, F. [1991], S. 83 ff.

36) Vgl. Männel, W. [1993], S. 74.

37) Vgl. Oecking, G. [1994], S. 48.

dadurch charakterisiert, daß zu deren Veränderung eine Entscheidung der Unternehmensleitung notwendig ist, die sich nicht unmittelbar auf die Beschäftigung bezieht. Derartige Entscheidungen setzen voraus, daß die Beeinflussungsmöglichkeiten bekannt sind. Aus diesem Grunde ist im ersten Schritt die zeitliche Struktur der fixen Kosten transparent zu machen, damit vermeidbare fixe Kosten erkannt, mögliche Termine der Beeinflußbarkeit und die Mindestdauer der Unveränderlichkeit der fixen Kosten ausgewiesen werden können.<sup>38</sup> Eine Fixkostenflexibilisierung ist beispielsweise durch eine frühzeitige Beeinflussung der Bindungsdauer von Fixkostenpotentialen zu erreichen. In diesem Zusammenhang kann z. B. statt einer durch Anlagenkauf ausgelösten langfristigen Investition das kurzfristige Leasing aus der Sicht des Kostenmanagements die günstigere Bereitstellungsalternative darstellen. Des weiteren können Maßnahmen zur Dienstleistungstiefenoptimierung zu einem Abbau des Fixkostenblocks bzw. zu einer besseren Kostenflexibilisierung führen.<sup>39</sup>

### 1.3.3 Beeinflussung des Kostenverhaltens

Beim Management des Kostenverhaltens steht die zielorientierte Beeinflussung des Kostenverhaltens in Abhängigkeit von der Beschäftigung (Outputmenge) im Vordergrund.<sup>40</sup>

*Kostendegressionen* und *Kostenprogressionen* stellen in diesem Zusammenhang die zentralen Ansatzpunkte des Kostenmanagements dar (vgl. Abbildung 7).

Ein degressiver Stückkostenverlauf liegt vor, wenn mit zunehmender Ausbringung die Stückkosten abnehmen [Reagibilität (R):  $0 < R < 1$ ]:

„... Die Nutzung von Kostendegressionen ist Gegenstand eines Chancenmanagements, mit dessen Hilfe in erster Linie Wachstumschancen ausgeschöpft werden sollen.“<sup>41</sup>

38) Vgl. Oecking, G. [1994], S. 48, Layer, M. [1982], S. 748; Layer, M. [1992], S. 69 - 70.

39) Vgl. Männel, W. [1995], S. 32.

40) Vgl. Burger, A. [1995], S. 5; Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1481.

41) Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1481.

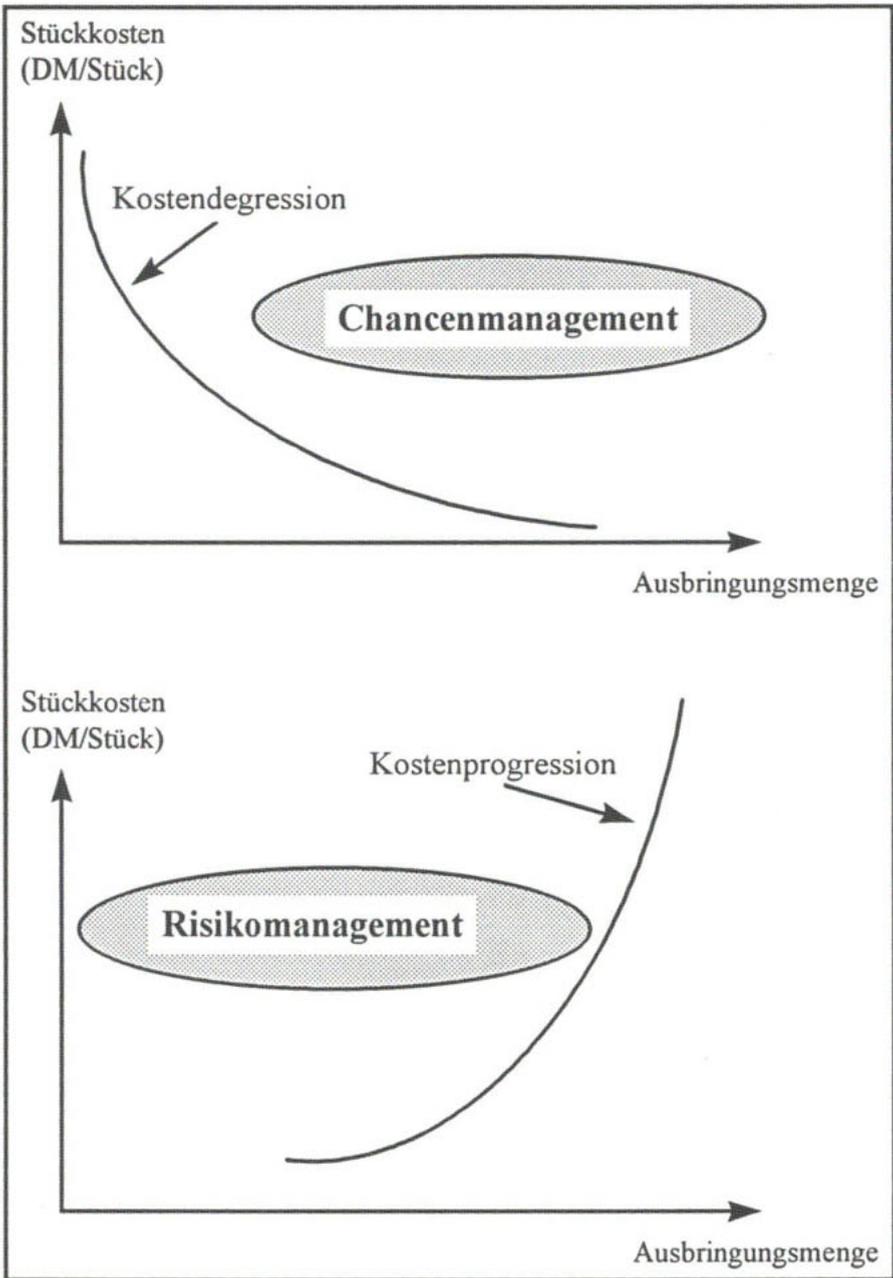


Abb. 7: Chancen- und Risikomanagement

Das Kostenmanagement hat auf eine gezielte Beeinflussung des Kostenverlaufs in Richtung sinkender Stückkosten hinzuwirken. Aus der Sicht des Kostenmanagements kann beispielsweise durch hohe Outputmengen eine Fixkostendegression genutzt werden. Das zur Realisation dieser Beschäftigungsdegression erforderliche Kapazitätsauslastungsmanagement basiert z. B. auf einer Leerzeiten minimierenden Maschinenbelegungsplanung oder auf einer Ausdehnung von Betriebszeiten, indem von einem Einschicht- auf einen Mehrschichtbetrieb übergegangen wird.<sup>42</sup>

Ist eine Gestaltung des Kostenverlaufs in Richtung sinkender Stückkosten über eine hohe Outputmenge nicht möglich, ist bei einem Kapazitätsüberhang durch das Kostenmanagement eine Fixkostenreduktion anzustreben, die z. B. durch eine endgültige Eliminierung Fixkosten verursachender Potentialfaktoren (Entlassung, Verkauf, Verschrottung usw.) oder durch Vermietung dieser Potentialfaktoren realisiert werden kann.<sup>43</sup>

Steigen die Stückkosten mit zunehmender Ausbringung ( $R > 1$ ), liegt ein progressiver Stückkostenverlauf vor. Ursachen hierfür können z. B. steigende Ausschußkosten, Kosten der Terminüberschreitung oder Komplexitätskosten sein.<sup>44</sup>

„... Die Handhabung der Kostenprogressionen steht im Mittelpunkt des kostenorientierten Risikomanagements ...“<sup>45</sup>.

Das Kostenmanagement hat derartige Kostenprogressionen frühzeitig zu erkennen und entgegenwirkende Maßnahmen einzuleiten.<sup>46</sup>

---

42) Vgl. Burger, A. [1995], S. 6; Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1482.

43) Vgl. Burger, A. [1995], S. 6; Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1482.

44) Vgl. Burger, A. [1995], S. 5; Männel, W. [1995], S. 32 - 33; Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1481.

45) Reiß, M./Corsten, H. [1992], S. 1481.

46) Vgl. Männel, W. [1995], S. 32.

## 1.4 Lehrfragen und Übungen

1. Charakterisieren Sie ausführlich den Wettbewerb auf Käufermärkten mit Hilfe der nachstehenden Begriffe:
  - Kostendruck
  - Zunehmende Differenzierung der Kundenwünsche
  - Erhöhung der Variantenvielzahl
  - Verkürzte Produktlebenszyklen
  - Steigende Qualitäts- und Leistungsanforderungen an die Produkte
  - Veränderung der betrieblichen Prozeßstruktur
  - Kostenartensubstitutionen
  - Flexible Automatisierung
  - Kostenflexibilität/Kostenreagibilität
  - Komplexitätskosten
  
2. Wie wirkt sich die in der Vergangenheit zu beobachtende Zunahme der Fixkostenintensität auf die Gewinnschwelle eines Unternehmens aus? Unterstreichen Sie Ihre Ausführungen graphisch.
  
3. Nehmen Sie ausführlich zu der Aussage Stellung: „Mit der Erhöhung des Fixkostenanteils steigt gleichzeitig die Bedeutung eines effektiven Kostenmanagements.“
  
4. Grenzen Sie die Begriffe Kostenrechnung und Kostenmanagement ab.
  
5. Grenzen Sie das strategische und operative Kostenmanagement ab.
  
6. Einige Aufgaben des Kostenmanagements können unter dem Begriff „*Chancenmanagement*“ zusammengefaßt werden. Was versteht man unter dem Begriff „*Chancenmanagement*“ und welche Aufgaben hat das Kostenmanagement in diesem Zusammenhang zu erfüllen?
  
7. Einige Aufgaben des Kostenmanagements können unter dem Begriff „*Risikomanagement*“ zusammengefaßt werden. Was versteht man unter dem Begriff „*Risikomanagement*“ und welche Aufgaben hat das Kostenmanagement in diesem Zusammenhang zu erfüllen?