

Grenzplankostenrechnung

Stand und aktuelle Probleme

Herausgegeben von
August-Wilhelm Scheer

Hans Georg Plaut zum 70. Geburtstag

GABLER

Grenzplankostenrechnung: Stand u. aktuelle Probleme; Hans Georg Plaut zum 70. Geburtstag / hrsg. von August-Wilhelm Scheer. – Wiesbaden: Gabler, 1988
ISBN 3-409-12603-1
NE: Scheer, August-Wilhelm [Hrsg.]; Plaut, Hans-Georg: Festschrift

K 88/2668

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen der Verlagsgruppe Bertelsmann



© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1988

Satz: Satzstudio RESchulz, Dreieich-Buchsschlag

Druck: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Buchbinder: Osswald, Neustadt/Weinstraße

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

Printed in Germany

ISBN 3-409-12603-1

Inhalt

Würdigung

Der wissenschaftliche Beitrag von Hans Georg Plaut zur Gestaltung des innerbetrieblichen Rechnungswesens

Von August-Wilhelm Scheer

1	Persönlicher Werdegang	3
2	Wissenschaftliche Leistungen: Eigene Veröffentlichungen	4
3	Würdigung der Persönlichkeit	6
4	Wissenschaftliche Leistungen: Motivation von Wissenschaftlern	6
5	Wissenschaftliche Leistungen: Wissenschaftstransfer	8
6	Resümee	9

Erster Teil

Überblick

Kostenrechnung als Instrument der Unternehmensführung

Von Wolfgang Männel

1	Wandlung und Verlagerung von Führungsaufgaben im Zuge der Wettbewerbsintensivierung und der Produktionsrationalisierung	13
2	Aktualisierung der Unternehmensführungskonzeption	15
3	Profit Center-Bildung im Zuge der Dezentralisierung und Delegation von Entscheidungsbefugnissen	15
4	Integration leistungsfähiger Controlling-Konzepte in die Unternehmensführung	16
5	Ausbau von Prognose- und Simulationsrechnungen	17
6	Verbesserung von Planungs- und Entscheidungsrechnungen	18
7	Einsatz von Steuerungs- und Lenkungsrechnungen	18
8	Aufbau geeigneter Budgetierungsrechnungen	19
9	Integration von Dispositions- und Realisationskontrollrechnungen	19
10	Aufbau von Grund- und Auswertungsrechnungen	20
11	Ausbau der Leistungs- und Erlösrechnung	21
12	Aufbau eines adäquaten Berichtswesens für bisher vernachlässigte Unternehmensbereiche	21
13	Grundkonzeption des Rechnungswesens und deren Wandel	22

14	Integration der Teilgebiete des Rechnungswesens	25
15	Erfassung, Verarbeitung und Speicherung großer Datenvolumina	26
16	Effiziente Integration der das Rechnungswesen unterstützenden Datenverarbeitung	27
17	Aufbau von Datenbanken und Methodenbanken	28
18	Anforderungen an Software-Anbieter und Beratungsunternehmen	29

Die Entwicklung der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung
Von Gerhard Seicht

1	Einleitung	31
2	Frühe literarische Ansätze für Grenzkosten- und Deckungsbeitragsüberlegungen	33
3	Direct Costing	37
4	Blockkostenrechnung	39
5	Grenzplankostenrechnung	43
6	Schlußbetrachtungen und Ausblick	51

Entwicklungslinien der Kostenrechnung im Dienstleistungsunternehmen
Von Hans-Ulrich Küpper

1	Einführung	53
2	Aufgaben und Entwicklungsstufen der Kostenrechnung	54
3	Überblick über wichtige Merkmale und Typen von Dienstleistungsunternehmen	58
4	Entwicklung der Kostenrechnung im Handel und im Bankbereich	60
5	Entwicklungsstand der Kostenrechnung im Krankenhauswesen und im Hochschulfbereich	67
6	Probleme und Entwicklung der Kostenrechnung bei Bundesbahn und Bundespost	75
7	Zusammenfassende Kennzeichnung der wichtigsten Entwicklungslinien und Perspektiven	81

Offene Probleme der Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung
Von Wolfgang Kilger

1	Verfahrens- und Gestaltungsfragen als „offene Probleme“ der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung	83
2	Welches Grundverfahren für das Rechnen mit Grenzkosten und Deckungsbeiträgen soll man wählen?	84
3	Probleme bei der Durchführung der Kostenplanung	85
4	Probleme beim Aufbau der Plankalkulationen	91
5	Probleme der kurzfristigen Erfolgsrechnung	93
6	Führt die Deckungsbeitragsrechnung bei der Preispolitik und Verkaufssteuerung zu Gefahren?	95
7	Schlußbemerkungen	104

Zweiter Teil

EDV-Einsatz in der Plankostenrechnung

Die Entwicklung des EDV-Einsatzes für die Grenzplankostenrechnung

Von Heinrich Müller

1	Einleitung	107
2	Kurzer Überblick über die Entwicklung der kommerziellen Datenverarbeitung	108
3	Der Einfluß des EDV-Einsatzes auf die betriebswirtschaftlichen Entwicklungstendenzen	117
4	Der Einfluß der betriebswirtschaftlichen Anforderungen auf die Entwicklung der EDV-Technologie	124
5	Ein Beispiel für die Entwicklung des EDV-Einsatzes	129
6	Zusammenfassung und Ausblick	136

Einbettung eines Systems der Plankostenrechnung in ein EDV-Gesamtkonzept

Von Hasso Plattner und Henning Kagermann

1	Einleitung	137
2	Das innerbetriebliche Rechnungswesen als Baustein eines integrierten Informationssystems	139
3	Datenstrukturen	145
4	Integrationskreis Bereichs-Controlling	149
5	Integrationskreis Investitions-Controlling	156
6	Integrationskreis Produktions-Controlling	159
7	Integrationskreis Bestands-Controlling	164
8	Integrationskreis Vertriebs-Controlling	165
9	Technik des Berichtswesens	171
10	Beherrschbarkeit integrierter Systeme	177

Entwurf des konzeptionellen Schemas einer Datenbank für das innerbetriebliche Rechnungswesen

Von August-Wilhelm Scheer

1	Beziehungen zwischen Informationstechnologie und innerbetrieblichem Rechnungswesen	179
2	Datenorientierte Sicht des innerbetrieblichen Rechnungswesens	180
3	Datenstruktur der Grunddaten	185
4	Datenstruktur der Kosten- und Erlösartenrechnung	192
5	Datenstruktur der Kostenstellenrechnung	196
6	Datenstruktur der Kostenträgerrechnung	201

Dritter Teil

Grenzplankostenrechnung und Controlling

Die analytische Kostenplanung als Grundlage der Grenzplan-Kostenrechnung

Von Karl Gans

1	Einleitung	209
2	Aufgabe	211
3	Voraussetzungen	214
4	Vorarbeiten	216
5	Durchführung	218
6	Aufteilung der Plankosten in proportionale und fixe Anteile	224
7	Schlußbetrachtung	226

Grenzplankostenrechnung im Dienstleistungsbereich

Von Kurt Vikas

1	Grundlagen	229
2	Anwendung	237
3	Schlußbetrachtung	257

Controlling als Voraussetzung und Bestandteil einer kosten-/ ergebnisorientierten Führung

Von Erwin Konrad

1	Controlling-Philosophie und Begriffsbestimmungen	262
2	Controlling-Instrumente	267
3	Controlling-Tätigkeitsgebiete	271
4	Controlling-Berichte als wesentlicher Bestandteil eines Führungsinformationssystems	274
5	Controlling-Organisation	277
6	Personelle Voraussetzungen für ein wirksames Controlling	281
7	Systematisierung einer kosten- und ergebnisorientierten Führung	284

Produktkosten-Controlling in Unternehmen mit Einzel-, Serien-, Sorten- und Massenfertigung

Von Werner Medicke

1	Aufgabe des Produktkosten-Controlling	287
2	Produktionstypen unter Berücksichtigung des Rechnungswesens	288
3	Einzelfertigung mit Aufträgen	291
4	Serien- und Wiederholfertigung (für Kundenaufträge) mit Einzelaufträgen	298
5	Serien-, Sorten- und Massenfertigung ohne Aufträge	308

**Gemeinkostenwertanalyse als Instrument der
Kostensenkung im administrativen Bereich**

Von Ernst Herzog

1	Entwicklung der Gemeinkostenwertanalyse	317
2	Aufgabenstellung, Zielsetzung und Umfang	318
3	Projektorganisation	320
4	Ablauf	322
5	Ergebnisse	331
6	Overhead-Controlling	336

Vertriebssteuerung mit Deckungsbeiträgen

Von Günter Kolibius

1	Stand der modernen Betriebswirtschaftslehre in Theorie und Praxis	337
2	Aufgaben und Ziel der Vertriebssteuerung mit Deckungsbeiträgen	342
3	Praktische Verbreitung und Fehlinterpretationen	343
4	Betriebswirtschaftliche und organisatorische Voraussetzungen	344
5	Funktionskomplexe der Deckungsbeitragsrechnung	346

Vierter Teil

Plankostenrechnung in der Praxis

**Vertriebsplanung und Verkaufssteuerung mit Deckungsbeiträgen
in der Textilindustrie**

Von Walter Ferner und Andreas M. Stockert

1	Die Besonderheiten der Textilindustrie und die daraus resultierenden Anforderungen an Vertriebsplanung und Verkaufssteuerung	355
2	Der Stellenwert der Deckungsbeitragsrechnung als Planungs- und Steuerungsinstrument	363
3	Die Absatzsegmentrechnung auf Basis von Deckungsbeiträgen	371

**Erfahrungen mit der Grenzplankostenrechnung
in einem Maschinenbaukonzern**

Von Hans Turtschi, Kurt Tribelhorn und Willi Wäspi

1	Einleitung	377
2	Generelle Erfahrungen mit der Grenzplankostenrechnung	378
3	Erfahrungen mit Kostenplanung und Soll-Ist-Vergleich	382
4	Die Anwendung der Grenzplankostenrechnung in den Gießereien	389
5	Zusammenfassung	394

**Das weiterentwickelte Rechnungswesen der Deutschen Bundesbahn –
Zielsetzungen und Realisierungsstrategie**

Von Theophil Rahn und Joachim Prahl

1 Ausgangslage	397
2 Zielsetzung	399
3 Konzept	400
4 Realisierungsstrategie und Organisation der Projektarbeit	406

Verzeichnis der Veröffentlichungen

von Dr. h. c. Hans Georg Plaut	409
---	------------

Autorenverzeichnis

- Dr. Walter Ferner* Vorstandsvorsitzender der Nino AG, Nordhorn
- Dr. Karl Gans* Mitglied des Beirats der Plaut Gruppe, Figino/Lugano
- Dipl.-Kfm. Ernst Herzog* Mitglied der Geschäftsleitung der Plaut Gruppe, Figino/Lugano
- Prof. Dr. Henning Kagermann* Prokurist bei der SAP GmbH, Walldorf
- Prof. Dr. Wolfgang Kilger* Direktor des Seminars für Industriebetriebslehre der Universität des Saarlandes, Saarbrücken; gestorben am 9. August 1986
- Günter Kolibius* Mitglied der Geschäftsleitung der Plaut Gruppe, Figino/Lugano
- Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper* Johann Wolfgang Goethe-Universität, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling, Frankfurt am Main
- Prof. Dr. Wolfgang Männel* Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und öffentliche Betriebe, Friedrich-Alexander-Universität, Erlangen-Nürnberg
- Prof. Dr. Werner Medicke* Mitglied der Geschäftsleitung der Plaut Gruppe, Figino/Lugano
- Dr. Heinrich Müller* Mitglied der Geschäftsleitung der Plaut Gruppe, Figino/Lugano; Lehrbeauftragter der Wirtschaftsuniversität Wien
- Dipl.-Ing. Hasso Plattner* Geschäftsführender Gesellschafter der SAP GmbH, Walldorf
- Dipl.-Ing. Joachim Prahl* Hauptabteilungsleiter in der Zentrale der Deutschen Bundesbahn, Frankfurt am Main
- Dipl.-Ing., Dipl.-Wirtsch.-Ing. Theophil Rahn* Präsident des Bundesbahn-Zentralamtes, München
- Prof. Dr. August-Wilhelm Scheer* Direktor des Instituts für Wirtschaftsinformatik an der Universität des Saarlandes, Saarbrücken
- Prof. Dr. Gerhard Seicht* Vorstand des Instituts für Industrie, Gewerbe und Fertigungswirtschaft an der Wirtschaftsuniversität Wien
- Dr. Andreas M. Stockert* Seniorberater der Kienbaum Unternehmensberatung GmbH, Düsseldorf
- Dipl.-Ing. Kurt Tribelhorn* Leiter des Konzern-Rechnungswesens, Gebrüder Sulzer AG, Winterthur
- Hans Turtschi* Leiter des Konzernstabes Rechnungswesen, Gebrüder Sulzer AG, Winterthur

Dr. Kurt Vikas

Willi Wäspi

**Projektleiter der Plaut Gruppe, Figino/Lugano; Lehrbeauftragter an der Karl-Franzens-Universität, Graz, und an der Friedrich-Alexander-Universität, Erlangen-Nürnberg
Leiter des Rechnungswesens der Abteilung Gießereien, Gebrüder Sulzer AG, Winterthur**

Entwicklungslinien der Kostenrechnung in Dienstleistungsunternehmen

Von Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper

1 Einführung

Die Kosten- und Leistungsrechnung bildet den zentralen Bereich des betrieblichen Rechnungswesens und das wichtigste Instrument des Controlling. In Industriebetrieben hat sie eine lange Tradition. Besonders nach dem 2. Weltkrieg ist sie durch neuere Systeme wie das Direct Costing, die Deckungsbeitragsrechnung oder die Grenzplankostenrechnung¹⁾ maßgeblich weiterentwickelt worden.

Demgegenüber war in vielen Dienstleistungsunternehmen und besonders in öffentlichen Unternehmen die zahlungsorientierte Rechnung der *Kameralistik* lange Zeit das eigentliche und oft auch einzige Abrechnungsinstrument. Seit einer Reihe von Jahren ist zu beobachten, daß man in diesem Bereich ebenfalls die Notwendigkeit zur Entwicklung von *Kostenrechnungsinstrumenten* erkannt hat. Man sieht, daß zur *Entscheidungsfindung* sowie zur Erreichung von Kostendeckung und *Wirtschaftlichkeit* am Haushaltswesen ausgerichtete Rechnungen nicht ausreichen.

Eine bloße Übertragung der für industrielle Zwecke entwickelten Kostenrechnung auf Dienstleistungsunternehmen ist aber nicht möglich. Daher ist man in verschiedenen Bereichen des Dienstleistungssektors intensiv darum bemüht, angemessene Systeme der Kostenrechnung zu entwickeln. Durch die Herausarbeitung ihrer Entwicklungslinien lassen sich Anhaltspunkte für die Beurteilung der verschiedenen Konzepte gewinnen. Dabei muß sich die Analyse auf besonders interessant erscheinende Bereiche beschränken.

- 1) Vgl. insb. Plaut, H.G., Die Plankostenrechnung in der Praxis des Betriebes, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (21) 1951, S. 531 ff.; ders., Die Grenz-Plankostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (23) 1953, S. 347 ff. u. 402 ff.; Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8. Aufl., Wiesbaden 1981, S. 69 ff.; Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 5. Aufl., Wiesbaden 1985.

2 Aufgaben und Entwicklungsstufen der Kostenrechnung

2.1 Notwendigkeit von Kostenrechnungen

Das maßgebliche Abrechnungssystem im öffentlichen Bereich ist die kameralistische *Haushaltsrechnung*. In ihr werden die Ausgaben und Einnahmen für jedes Haushaltsjahr und ggf. für mehrere künftige Haushaltsjahre (in einer mittelfristigen Finanzplanung) geplant, bewilligt und kontrolliert. Ihr entspricht die *Finanz-* oder *Liquiditätsrechnung* in industriellen Unternehmungen. Sicher sind Ein- und Auszahlungen der zuverlässigste Ausgangspunkt jedes Abrechnungssystems. Dennoch benötigt man neben rein zahlungsorientierten Rechnungen ein System, mit dem Entscheidungen im Hinblick auf das *Erfolgsziel* geplant, gesteuert und kontrolliert werden können. Dies gilt nicht nur für erfolgswirtschaftliche Unternehmen, sondern ist auch in den Dienstleistungsbereichen wichtig, in denen andere Ziele wie z.B. die ärztliche Versorgung der Bevölkerung im Vordergrund stehen. Im Unterschied zur Finanzbuchhaltung unterliegt diese Rechnung nicht handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. Deshalb kann sie jede Unternehmung nach ihren Bedingungen und Zwecksetzungen gestalten.

2.2 Ausbaustufen und Anwendungsmöglichkeiten der Kostenrechnung

Um Entwicklungslinien der Kostenrechnung herauszuarbeiten, erscheint es zweckmäßig, wichtige Ausbaustufen und Anwendungsmöglichkeiten zu unterscheiden. Dabei kann man von den *Rechnungszielen* oder *Aufgaben* der Kostenrechnung ausgehen. Das gewünschte Ausmaß ihrer Erfüllung ist bestimmend für die notwendigen *Bestandteile* und einzusetzenden Systeme der Kostenrechnung. Für den Aufbau der Kostenrechnung hat sich entsprechend Abb. 1 eine weitgehend einheitliche Struktur durchgesetzt. Ihre Bestandteile sind die *Kostenarten-*, *Kostenstellen-* und *Kostenträgerrechnung*. Die Ergebnisse der Kostenträgerrechnung fließen in eine *Erfolgsrechnung* zur Bestimmung von Perioden- und Produkt-erfolgen ein. In den vergangenen Jahren ist auch die andere Seite einer Erfolgsrechnung, die *Leistungsrechnung*, stärker untersucht worden. Man hat erkannt, daß bei der Entstehung und dem Verkauf von Gütern ähnliche Rechnungsprobleme auftreten wie auf der Kostenseite²⁾. Die Entwicklung läuft darauf hinaus, der reinen Kostenrechnung eine Leistungsrechnung gegenüberzustellen, die ggf. in die Bereiche einer Leistungsarten-, Leistungsstellen- und Leistungsträgerrechnung gegliedert werden kann. Dann wird deutlich, daß die Erfolgsrechnung nicht nur von der Kostenseite, sondern in entsprechender Weise von der Leistungsseite bestimmt wird.

Die wichtigsten *Systeme* der Kosten- und Leistungsrechnung lassen sich nach den Merkmalen des zeitlichen Bezugs in *Ist-*, *Normal-* sowie *Planrechnungen* und nach dem Umfang der Kostenzurechnung in *Voll-* sowie *Teilkostenrechnungen* einteilen. Das am weite-

2) Vgl. u.a. Riebel, P., a.a.O., S. 98 ff., Kloock, J., G. Sieben u. T. Schildbach, Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1984, S. 148 ff.; Kolb, J., Industrielle Erlösrechnung, Wiesbaden 1978.

Kosten- rechnung	Kostenarten- rechnung	Kostenstellen- rechnung	Kostenträgerrechnung	
			– Stück- rechnung	– Perioden- rechnung
Erfolgs- rechnung		(Stellen- erfolgs- rechnung)	Stückerfolgs- rechnung	Perioden- erfolgs- rechnung
Leistungs- (Erlös-) rechnung	Leistungs- arten- rechnung	Leistungs- stellen- rechnung	Leistungsträgerrechnung	
			– Stück- rechnung	– Perioden- rechnung

Abb. 1: Bestandteile einer ausgebauten Kosten- und Leistungsrechnung

sten ausgebaute System einer Plankostenrechnung ist die *Grenzplankostenrechnung*³⁾. Neben ihr werden als moderne Plankostenrechnungen vor allem die *relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung*⁴⁾ und die *Periodenerfolgsrechnung*⁵⁾ angewandt.

Besonders umstritten ist die Frage, ob moderne Kostenrechnungen als Voll- oder Teilkostenrechnungen bzw. als Kombination aus beiden einzurichten sind⁶⁾. *Vollkosten* können bei kurzfristigen Entscheidungen, beispielsweise über die herzustellenden Produktmengen, die Annahme eines Zusatzauftrages oder die Verteilung der Aufträge auf mehrere Maschinen, wegen der *Schlüsselung von Fixkosten* zu Fehlentscheidungen führen. Deshalb war die Wissenschaft weitgehend einhellig der Meinung, die eher kurzfristig ausgerichtete Kostenrechnung müsse als *Teilkostenrechnung* aufgebaut sein. Die Praxis ist dem nur begrenzt gefolgt. Besonders wegen der längerfristigen Wirkungen von Entscheidungen wird es als notwendig angesehen, zumindest auch Vollkosteninformationen bereitzustellen. Deshalb wird häufig eine *Kombination* als angemessene Lösung betrachtet, in der man sowohl die variablen Kosten als auch anteilige Fixkosten berechnet. Die Grenzplankostenrechnung ist dieser Entwicklung gefolgt und führt häufig „die Grenz- und Vollkostenrechnung in einer Parallelrechnung“⁷⁾ durch.

3) Vgl. insb. Kilger, W., a.a.O.

4) Riebel, P., a.a.O.

5) Laßmann, G., Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle in Industriebetrieben, Düsseldorf 1968; ders., Gestaltungsformen der Kosten- und Erlösrechnung im Hinblick auf Planungs- und Kontrollaufgaben, in: Die Wirtschaftsprüfung 1973, S. 4 ff.

6) Vgl. z.B. Plaut, H.G., Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (31) 1961, S. 460 ff.; Schweitzer, M.u. H.-U. Küpper, Systeme der Kostenrechnung, 4. Aufl., Landsberg 1986, S. 296 ff. u. 409 ff.; Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, hrsg v. K. Chmielewicz, Stuttgart 1983.

7) Plaut, H.G., Die Entwicklung der flexiblen Plankostenrechnung zu einem Instrument der Unternehmensführung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (57) 1987, S. 364; vgl. auch Kilger, W., a.a.O., S. 6 f., 467 ff. u. 607.

Mit diesen Systemen lassen sich verschiedene Rechnungsziele erfüllen. Den Ausgangspunkt in der Einrichtung innerbetrieblicher Rechnungen bilden meist *Istkostenrechnungen*. Sie reichen aus, wenn man lediglich die tatsächlich angefallenen Kosten ermitteln will (vgl. Abb. 2). Hierfür genügt im Prinzip eine *Kostenartenrechnung*, sofern man auf die Kenntnis der Entstehungsorte verzichtet. Will man Planungs- und Kontrollaufgaben unterstützen, ist ein Übergang auf *Plankosten* unumgänglich. Nur sie liefern begründete Plan- bzw. Vorgabegrößen sowie Kontrollmaßstäbe. Zur *Entscheidungsunterstützung* in den verschiedenen Planungsbereichen benötigt man in der Regel kostenträgerbezogene Informationen, weil die herzustellenden und abzusetzenden Produkte die zentralen Handlungsvariablen der Unternehmung bilden. Für kurzfristige Entscheidungen, beispielsweise der Programm- und Prozeßplanung, führen dabei Vollkosteninformationen leicht zu Fehlentscheidungen⁸⁾. Deshalb müssen für sie *Teilkosteninformationen* bereitgestellt werden. Dagegen sind bei längerfristigen Entscheidungen, wie sie beispielsweise die Festlegung und Begründung von auf Sicht konstant gehaltenen Preisen darstellt, auch anteilige Fix-

Aufgaben	Notwendige Bestandteile	Erforderliches Kostenrechnungssystem
Erfassung der Istkosten	K A R	Ist-KR
Entscheidungsunterstützung	K T R	Plan-KR
– Preisbegründung	K T R	Plan-KR, Voll-KR
– Kurzfristige Angebotspreise	K T R	Plan-KR, Teil-KR
– Programmplanung	K T R	Plan-KR, Teil-KR
– Eigenfertigung oder Fremdbezug	K T R	Plan-KR, Teil-KR
– Prozeßplanung	K T R	Plan-KR, Teil-KR
Unternehmenssteuerung		
– Zielvorgaben	K S R, K Z S	Plan-KR, Voll-/Teil-KR
– Profit-Centers	K S R, K Z S	Plan-KR, Voll-/Teil-KR
Wirtschaftlichkeitskontrolle		
– Stellenkontrolle	K S R	Plan-KR, Voll-/Teil-KR
– Erfolgskontrolle	E R, K Z S	Plan-KR, DBR

K A R = Kostenartenrechnung
 K S R = Kostenstellenrechnung
 K T R = Kostenträgerrechnung
 K Z S = Kennzahlensystem

E R = Erfolgsrechnung
 D B R = Deckungsbeitragsrechnung
 K R = Kostenrechnung

Abb. 2: Merkmale zur Kennzeichnung von Entwicklungsstufen der Kostenrechnung

8) Plaut, H.G., Unternehmenssteuerung..., a.a.O., S. 460 ff.; Schweitzer/Küpper, a.a.O., S. 298 ff.

kosten einzubeziehen. Neben Ansätzen zur Bestimmung von Soll-Deckungsbeiträgen⁹⁾ oder Deckungsbudgets¹⁰⁾ kann die Vollkostenrechnung hierfür als praktisch anwendbare *Näherungsrechnung* angesehen werden. || €

Zur *Unternehmenssteuerung* dienen vor allem die *Vorgabe von Zielen* und die Behandlung von Unternehmensbereichen als weitgehend selbständige *Profit-Centers*. Da hierbei Kosten und Leistungen als Ziele und Budgets vorgegeben bzw. Bereichserfolge ermittelt werden, ist die *Kostenstellenrechnung* entsprechend zu gestalten. Um spezielle Zielgrößen zu berücksichtigen, kann man *Kennzahlensysteme* heranziehen. Eine besondere Bedeutung gewinnen *Verrechnungspreise* für die zwischen den Bereichen oder Profit-Centers fließenden Güterströme, zu deren Festlegung Informationen aus der Kostenträgerrechnung relevant sind. Die Verwendung von Voll- oder Teilkosteninformationen für die Unternehmenssteuerung wird am Problem der Verrechnungs- und Lenkungspreise intensiv diskutiert¹¹⁾. Dabei ist deutlich geworden, daß die bloße Berücksichtigung von *Grenzkosten* in Engpaßsituationen nicht ausreicht. Die als notwendig erachtete Einbeziehung von *Opportunitätskosten* stößt aber oft auf praktische Probleme. Zudem haben die Unternehmen vielfach Rahmenbedingungen zu beachten, die schnelle Beschäftigungsanpassungen ausschließen. Aus diesen Gründen wird die häufige Verwendung von *Vollkosteninformationen* in der Praxis eher verständlich¹²⁾. X

Die *Wirtschaftlichkeitskontrolle* erstreckt sich auf die Beurteilung der Kostenstellen sowie der Perioden- und Produkterfolge. Die Kontrolle von Abrechnungsbezirken ist in der *Kostenstellenrechnung* über Soll-Ist-Vergleiche und Abweichungsanalysen erreichbar. Für die *Erfolgsrechnung* wurde mit der Deckungsbeitragsrechnung ein leicht durchschaubares und in vielfältiger Weise ausbaufähiges Instrument geschaffen¹³⁾. Sind die Leistungen eines Unternehmens sehr verschiedenartig und/oder schwer meßbar, bietet sich die Entwicklung von *Kennzahlensystemen* als Ansatzpunkt für eine Erfolgsanalyse an. Nach dem Erfüllungsgrad dieser Aufgaben lassen sich die *Ausbaustufen* der Kostenrechnung grob unterscheiden. Der erste Schritt zur Weiterentwicklung einfacher *Ist-Kostenrechnungen* liegt in der Regel im Übergang zu *Plankostenrechnungen auf Vollkostenbasis*. Durch eine Aufspaltung in variable und fixe Anteile im Rahmen einer *Teilkosten-* oder einer *kombinierten Rechnung* wird deren Anwendungsbereich deutlich erhöht. Je nach Fundierung der X

9) Kilger, W., a.a.O., S. 766 ff.

10) Riebel, P., a.a.O., S. 475 ff.

11) Vgl. u.a. Hax, H., Die Koordination von Entscheidungen, Köln/Berlin 1965; ders., Verrechnungspreise, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., hrsg. v. E. Kosiol, K. Chmielewicz u. M. Schweitzer, Stuttgart 1981, Sp. 1688 ff.; Verrechnungspreise. Zwecke und Bedeutung für die Spartenorganisation in der Kostenrechnung, hrsg. v. G. Danert, H.J. Drumm u. K. Hax, Opladen 1973.

12) Josephi, M., Konzernverrechnungspreise in der Automobilindustrie, in: Die Aufgaben von Konzernverrechnungspreisen in der Planung und im Rechnungswesen, hrsg. v. d. Volkswagenwerk AG, Wolfsburg 1984, S. 42; Drumm, H.J., Zu Stand und Problematik der Verrechnungspreisbildung in deutschen Industrieunternehmen, in: Verrechnungspreise, a.a.O., S. 91 ff.; vgl. auch Kilger, W., Die Aufgaben von Konzernverrechnungspreisen in der Planung und im Rechnungswesen, in: Die Aufgaben von Konzernverrechnungspreisen..., a.a.O., S. 3 ff.

13) Zum Überblick vgl. Schweitzer/Küpper, a.a.O., S. 337 ff.

Kostenplanung und -kontrolle sowie der Einführung *mehrstufiger Deckungsbeitragsrechnungen* kommt man zu leistungsfähigeren Systemen. Sie lassen sich unter besonderer Beachtung der Verwaltungsbereiche zu umfassenden *Budgetsystemen* erweitern. Soweit Leistungen des Unternehmens schwer meßbar und sehr vielfältig werden, kann es zweckmäßig sein, die Rechnung um ein *Kennzahlensystem* zu ergänzen.

X Die *künftige Entwicklung* der Kostenrechnung dürfte einmal in einer stärkeren *Verbindung zur Investitionsrechnung* liegen¹⁴⁾. Immer deutlicher erkennbar wird, daß die eher kurzfristig ausgerichtete Kostenrechnung und die zur Beurteilung längerfristig genutzter Objekte verwendbare Investitionsrechnung Teil einer einheitlichen Planungsrechnung sein müssen. Zum anderen eröffnet die rasante Leistungssteigerung der EDV neue Perspektiven. Diese weisen für die Kostenrechnung in Richtung einer als *Datenbank* aufgebauten Grundrechnung, in welcher die Ist- und Planwerte ohne Schlüsselung bereitgehalten werden. Aus ihr können unter Verwendung von *Methodenbanken* für eine größere Zahl von Zwecken Auswertungsrechnungen (z.B. am PC) abgeleitet werden¹⁵⁾. Beide Entwicklungsrichtungen befinden sich aber noch im Erforschungs- bzw. Erprobungsstadium.

3 Überblick über wichtige Merkmale und Typen von Dienstleistungsunternehmen

3.1 Abgrenzung und Merkmale von Dienstleistungsunternehmen

Auf der skizzierten Grundlage erscheint es möglich, Entwicklungslinien der Kostenrechnung in großen Dienstleistungsunternehmen zu kennzeichnen. Dieser Unternehmenstyp beruht auf der für die Betriebswirtschaftslehre grundlegenden Trennung zwischen Dienst-

14) Vgl. Kloock, J., Mehrperiodige Investitionsrechnungen auf der Basis kalkulatorischer und handelsrechtlicher Erfolgsrechnungen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (33) 1981, S. 873 ff.; Küpper, H.-U., Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (37) 1985, S. 26 ff.; ders., Investitionstheoretischer Ansatz einer integrierten betrieblichen Planungsrechnung, in: Information und Wirtschaftlichkeit, hrsg. v. W. Ballwieser u. K.-H. Berger, Wiesbaden 1985, S. 405 ff.

15) Vgl. z.B. Riebel, P. u. W. Sinzig, Zur Realisierung der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung mit einer relationalen Datenbank, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (33) 1981, S. 457 ff.; Sinzig, W., Datenbankorientiertes Rechnungswesen. Grundzüge einer EDV-gestützten Realisierung der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Berlin u.a. 1983; Mertens, P., Einflüsse der EDV auf die Weiterentwicklung des betrieblichen Rechnungswesens, in: Rechnungswesen und EDV, 4. Saarbrücker Arbeitstagung, hrsg. v. W. Kilger u. A.-W. Scheer, Würzburg, Wien 1983, S. 23 ff.; Mertens, P. u. P. Haun, Erfahrungen mit einem Prototyp des daten- und methodenbankgestützten Rechnungswesens, in: Rechnungswesen und EDV, 7. Saarbrücker Arbeitstagung, hrsg. von W. Kilger u. A.-W. Scheer, Heidelberg 1986, S. 93 ff.

leistungs- und *Sachleistungsbetrieben*¹⁶⁾. In den letzteren werden materielle oder Sachgüter wie Maschinen, Möbel, Werkzeuge, Häuser, Pkw usw. erzeugt. *Dienstleistungsunternehmen* bringen dagegen immaterielle Güter hervor. Das bedeutet, daß sie vor allem Tätigkeiten wie z.B. Personen- bzw. Güterbeförderung, Betreuung und Beratung, Pflege, Ausbildung usw. bereitstellen. Ferner gehören auch die Bereitstellung oder Verwahrung finanzieller Mittel (bei Banken), die Übernahme von Risiken (bei Versicherungen) oder die Gewinnung, Verarbeitung sowie Übermittlung von Informationen (Post, EDV) zu den Dienstleistungen.

Gerade für die Kostenrechnung weisen Dienstleistungen gravierende Unterschiede gegenüber Sachgütern auf. Während materielle Güter (beispielsweise Motoren) in ihrer Dimension und ihren Leistungsmerkmalen in der Regel sehr genau bestimmt sind, lassen sich Dienstleistungen oft nicht in gleichem Maße definieren. Ausbildungs- oder Beratungsleistungen (bis hin zur Tätigkeit am Schalter) können von Fall zu Fall deutlich voneinander abweichen. Ihre konkrete Ausprägung hängt oft von den beteiligten Personen ab. Dieselbe Leistungsart kann auf ganz unterschiedliche Weise erbracht werden. Da es sich häufig um Tätigkeiten von Menschen handelt, sind sie in viel geringerem Maße technisch-naturwissenschaftlich bestimmt und von individuellen menschlichen Eigenschaften abhängig. Daraus folgt, daß sie sich oft nur schwer vergleichen und messen lassen. Dies kann in der Kostenrechnung vor allem für die Kostenträger- und die Erfolgsrechnung zu schwierigen, ggf. unlösbaren Problemen führen. Während im industriellen Bereich mit den materiellen Endprodukten häufig klar definierte, oft in großen Stückzahlen hergestellte Kostenträger feststellbar sind, gibt es im Dienstleistungsbereich eine Vielzahl heterogener Kostenträger.

3.2 Wichtige Typen von Dienstleistungsunternehmen

Als wichtige Typen von Dienstleistungsunternehmen kennt man *Handels-, Bank-, Versicherungs- und Verkehrsbetriebe*. Zu den sonstigen Dienstleistungsunternehmen sind Bildungseinrichtungen wie Hochschulen und Schulen sowie öffentliche Versorgungseinrichtungen wie Krankenhäuser u.ä. zu zählen. Ferner erbringen bestimmte Handwerksbetriebe wie Friseurie sowie freie Berufe wie Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Dienstleistungen.

Im folgenden sollen größere Dienstleistungsunternehmen betrachtet werden. Die *Auswahl* richtet sich ferner danach, wo interessante Entwicklungen sowie Probleme der Kostenrechnung erkennbar und die notwendigen Informationen verfügbar sind. Deshalb werden der Großhandel, der Bankbereich, Krankenhäuser und Hochschulen sowie die Bundesbahn und die Bundespost herausgegriffen.

16) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 16. Aufl., München 1986, S. 14 ff.; Decker, F., Dienstleistungsbetriebe, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. v. E. Grochla u. W. Wittmann, Stuttgart 1974, Sp. 1164 ff.; Kromschröder, B. u. M. Lehmann, Die Leistungswirtschaft des Versicherungsbetriebes, in: Information und Produktion. Beiträge zur Unternehmenseconomie und Unternehmensplanung, hrsg. v. S. Stöppler, Stuttgart 1985, S. 173 ff.

4 Entwicklung der Kostenrechnung im Handel und im Bankbereich

Zu den Dienstleistungsunternehmen, die in ihrer kostenrechnerischen Entwicklung den Industriebetrieben traditionell nahestehen, gehören der Handel und der Bankbereich. Deshalb werden sie zuerst betrachtet.

4.1 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnungen im Großhandel

Der Aufbau und die Probleme der Kostenrechnung im Großhandel sind eng mit denen der Vertriebskostenrechnung großer Industriebetriebe verwandt¹⁷⁾. Die Kostenarten- und die Kostenstellenrechnung sind in Großhandelsbetrieben meist gut ausgebaut. Die Gliederung der Kostenstellen richtet sich nach den ausgeübten Funktionen. Dabei kann man z.B. die grundlegenden Funktionen des Einkaufs und des Verkaufs (Anfrage, Bestellung, Angebots- und Auftragsabwicklung), der Lieferung (Disposition, Warenannahme, Zusammenstellung, Versand), der Zahlungsabwicklung (Fakturierung, Zahlungsverkehr, Mahnwesen) und die zusätzlichen Funktionen Verwaltung, Werbung und Vorratshaltung unterscheiden. Nach geeigneten Bezugsgrößen der Kostenplanung werden die Kosten in fixe und variable aufgespalten.

In der *Kostenträgerrechnung* bilden die Aufträge die kleinste Einheit. Wegen der Vielzahl an Artikeln und dem hohen Anteil der Fixkosten an den internen Kosten erweisen sich stückbezogene Rechnungen meist als recht schwierig. Deshalb kommt im Handel der Periodenerfolgsrechnung eine größere Bedeutung zu. Diese wird häufig im Rahmen einer Plankostenrechnung als Deckungsbeitragsrechnung durchgeführt. Da hierin die Besonderheiten der Kostenrechnung im Großhandel liegen, sollen sie näher betrachtet werden.

Abgesehen von den Bezugskosten der Handelswaren haben die Kosten eines Großhandelsunternehmens in hohem Maße *fixen* Charakter. Beispielsweise richten sich die Kosten für Gebäude, Lagerräume, Regale, für einen Großteil des Personals, für Werbung, Reisen usw. in der Regel nicht nach dem jeweiligen Warenumsatz. Eine Kostenrechnung, in der diese internen Kosten nur als Block verrechnet werden, ist aber wenig aussagefähig. Wenn man beispielsweise auf jeden Artikel denselben Zuschlagssatz für Lagerraum, Regale und Verkauf rechnet, gelangt man zu sehr pauschalierten Ergebnissen, weil die Artikel u.a. unterschiedlich viel Raum und Verkaufsbemühungen erfordern. Deshalb wird eine *Zerlegung des Fixkostenblockes* vorgenommen. Man versucht, einzelne Teile der Fixkosten geeigneten Bezugsgrößen zuzurechnen, ohne eine (stets fehlerhafte) Kostenschlüsselung vorzunehmen. Zum Beispiel werden Werbeaktionen nur in einzelnen Gebieten oder für bestimmte Artikelgruppen durchgeführt. Ihre anteiligen Fixkosten sind dem betreffen-

17) Vgl. zum folgenden Röhrenbacher, H., Die Kosten- und Leistungsrechnung im Handelsbetrieb, Berlin 1985, S. 53 ff.; Riebel, P., Deckungsbeitragsrechnung im Handel, in: Handwörterbuch der Absatzwirtschaft, hrsg. v. B. Tietz, Stuttgart 1974, Sp. 433 ff.; Tietz, B., Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung im Handel, in: Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung in der Praxis, hrsg. v. W. Kilger u. A.-W. Scheer, Würzburg, Wien 1980, S. 190 ff.

den Gebiet bzw. der Artikelgruppe direkt zurechenbar. Dieses Konzept führt zu mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnungen. Man berechnet dann den Erfolg nicht nur für das gesamte Großhandelsunternehmen, sondern für einzelne Handelssegmente.

Für eine derartige Aufgliederung in *Handelssegmente* werden vor allem Produktgruppen und Kundengruppen, Auftragsgrößen, Absatzgebiete und Absatzmethoden herangezogen. Nach diesen Bezugsgrößen werden sowohl die variablen als auch die fixen Kosten gegliedert. Soweit Fixkosten einzelnen Bezugsgrößen nicht direkt zurechenbar sind, gehören sie zu einer übergeordneten Fixkostenschicht. So sind z.B. die Kosten der Unternehmensleitung nur dem gesamten Großhandelsunternehmen zurechenbar und müssen in der letzten Schicht ausgewiesen werden.

Im Unterschied zu gängigen mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnungen¹⁸⁾ ist aber zu beachten, daß sich die Handelssegmente überschneiden können¹⁹⁾. Der Grund liegt darin, daß dieselbe Produktgruppe häufig an verschiedene Kundengruppen, in unterschiedlichen Auftragsgrößen, in mehreren Absatzgebieten und über verschiedene Absatzmethoden vertrieben wird. Dann wird die Reihenfolge, in welcher man diese Bezugsgrößen der *Deckungsbeitragsrechnung* zugrunde legt, für die Höhe der Deckungsbeiträge maßgebend. Sie bestimmt, welche Informationen aus der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung gezogen werden können. Um möglichst viele Informationen zu gewinnen, führt man verschiedene mehrstufige Deckungsbeitragsrechnungen *nebeneinander* durch. Dies kann an einem Beispiel veranschaulicht werden.

Wenn ein Großhandelsunternehmen seinen Absatz nach den Bezugsgrößen Kundengruppen, Absatzgebiete und Produktgruppen z.B. in jeweils zwei Klassen einteilt, ergeben sich entsprechend dem Würfel in Abb. 3 acht Handelssegmente. Man kann dann sechs

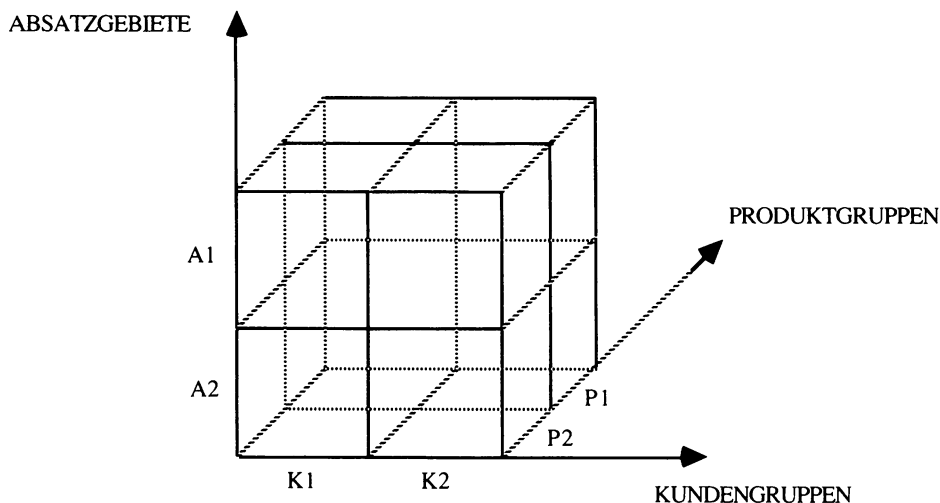


Abb. 3: Beispiel für die Einteilung in Absatzsegmente

18) Vgl. z.B. Schweitzer/Küpper, a.a.O., S. 343.

19) Röhrenbacher, H., a.a.O., S. 90 ff.

Absatzgebiet	A 1				A 2			
Kundengruppe	K1		K2		K1		K2	
Produktgruppe	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2
DB I - FK je A + K	200	50	100	250	10	80	20	60
		-40		-60		-70		-40
DB II - FK je A - FK je A + P		210		290		20		40
				-30				-30
				-140				-50
DB III - FK für alle A - FK je K - FK je P - FK des Unternehmens			330					-20
								-60
								-30
								-150
								-40
Gewinn								30

Produktgruppe	P 1				P 2			
Absatzgebiet	A1		A2		A1		A2	
Kundengruppe	K1	K2	K1	K2	K1	K2	K1	K2
DB I - FK je A + P	200	100	10	20	50	250	80	60
		-80		-40		-60		-10
DB II - FK je P - FK je P + K		220		-10		240		130
				-50				-100
				-20				-40
DB III - FK für alle P - FK je A - FK je K - FK des Unternehmens			140				230	
								-210
								-60
								-30
								-40
Gewinn								30

Abb. 4: Beispiele für verschiedene mehrstufige Deckungsbeitragsrechnungen eines Großhandelsunternehmens

verschiedene Reihenfolgen aufbauen. Zwei sich ergebende Beispiele von Deckungsbeitragsrechnungen sind in Abb. 4 wiedergegeben. Im ersten sind die Fixkosten in der Reihenfolge Absatzgebiete, Kundengruppen und erst dann Produktgruppen zugerechnet. Man erkennt aus dieser Rechnung, daß im Absatzgebiet 2 ein negativer Deckungsbeitrag auftritt. Insgesamt ergibt sich jedoch ein positiver Gewinn. Die zweite Rechnung läßt darüber hinaus erkennen, daß dieser negative Deckungsbeitrag offensichtlich nur die Produktgruppe 1 betrifft. Dort erscheint er nämlich bei der Produktgruppe 1 ebenfalls im zweiten Absatzgebiet. Durch beide Rechnungen nebeneinander läßt sich also das erfolgsschwache Handelssegment näher eingrenzen.

X Über die verschiedenartigen *Deckungsbeitragsrechnungen* erkennt man, in welchen Segmenten negative Erfolgsziffern erscheinen und wo Anpassungsüberlegungen anzusetzen sind. Diese Beispiele machen deutlich, daß die Kostenrechnung im Großhandel insbesondere durch solche Deckungsbeitragsrechnungen einen relativ hohen Entwicklungsstand erreicht. Dies wird dadurch verstärkt, daß Großhandelsunternehmen für ihre sonstigen Aufgaben eine leistungsfähige EDV einsetzen können, die auch für die Kostenrechnung nutzbar ist.

4.2 Kostenrechnungen im Bankbereich²⁰⁾

4.2.1 Besonderheiten der Kostenrechnung im Bankbereich

Der sachliche *Betriebszweck* von Bankunternehmen besteht im Deponieren, Zurverfügungstellen, Tausch und in der Transformation von *Geld*. Obwohl sich seine Tätigkeit auf eine Objektart bezieht, das immaterielle Gut „Geld“, umfaßt sie ein breites Spektrum. Man gliedert es in die Bereiche *Zahlungsverkehr* mit Kontoführung, Kassenhaltung, bargeldlosem Zahlungsverkehr, Versorgung mit Zahlungsmitteln und Zahlungssicherung (z.B. Akkreditive, Kredit- und Scheckkarten), *Finanzierung* wie die Fremdfinanzierung, die Gewährung von Beteiligungsfinanzierung, Factoring, Leasing usw. und die bankeigenen bzw. bankvermittelten *Kapitalanlagen* einschl. Versicherungs-, Wertpapier- und Investmentgeschäft. Die Vielfältigkeit der Leistungsarten schlägt sich in den Dimensionen der Erlöse nieder, wie sie in Abb. 5 erkennbar werden. Diese zeigt den sog. „Dualismus“ der Bankleistungen, dem eine Zweiteilung der Erfolgskomponenten entspricht. Kosten und Erlöse fallen nämlich einmal im *Wertbereich* an, der den liquiditätsmäßig-finanziellen Teil erfaßt, zum anderen im *Betriebsbereich* der technisch-organisatorischen Abwicklung. Die Leistungsfähigkeit des Betriebsbereichs ist auf die Spitzenbeschäftigung auszurichten. Daraus ergibt sich eine große Starrheit in den Personal- und Sachkosten sowie ein starkes Übergewicht der *fixen* Betriebskosten.

Eine weitere Besonderheit besteht in der für Bankbetriebe charakteristischen Zinsspannenrechnung²¹⁾. In der *Gesamtzinsspannenrechnung* werden Kosten und Erlöse in Prozent

20) Vgl. zum folgenden Schierenbeck, H., Ertragsorientiertes Bankmanagement, Wiesbaden 1985, S. 31 ff.; Stüchtling, J., Rechnungswesen der Bankbetriebe, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., a.a.O., Sp. 109 ff.

21) Vgl. Schierenbeck, H., a.a.O., S. 54 ff.

Kostenarten	Erlösarten
1 . Betriebskosten Personalkosten Gehälter und Löhne Gesetzliche soziale Abgaben Freiwillige soziale Leistungen Kalkulatorischer Unternehmenlohn Sachkosten Raumkosten Abschreibungen 2 . Wertkosten Zinsen Zinsen für Kontokorrent-, Termin- und Spareinlagen Zinsen für Refinanzierungsmittel Risikokosten des Kredit-, Auslands- und Effekengeschäfts	1 . Betriebserlöse Umsatz- und Kontoführungsprovision Postengebühr ... Erlöse aus Auslandsgeschäft Erlöse aus Effektenkommissions- geschäft ... 2 . Werterlöse Zinsen Debitorenzinsen Diskontzinsen Zinsen aus langfristigen Aus- leihungen Zinsen aus Geld- und Kapitalanlage Kalkulatorische Zinsen Kredit-, Überziehungs-, Diskont-, Akzept- und Avalprovisionen ordentliche Kursgewinne Devisenkurs- und Effektenkurs- gewinne

Abb. 5: Kosten- und Erlösarten im Bankbereich

des Geschäftsvolumens ausgedrückt. Letzteres entspricht der durchschnittlichen Bilanzsumme, weil es bei Banken keine mit dem Umsatz von Industrie- und Handelsunternehmen vergleichbare Maßgröße der Geschäftstätigkeit gibt. Man berechnet in der Gesamtzinsspannenrechnung *Kennzahlen*, welche die Anteile von Erlös-, Kosten- oder Erfolgsgrößen am Geschäftsvolumen ausdrücken. Beispiele hierfür sind die Reingewinnspanne als Verhältnis zwischen Jahresüberschuß vor Steuern und Geschäftsvolumen, die Nettozinsspanne als Betriebsergebnis vor Steuern zu Geschäftsvolumen oder die Bruttozinsspanne als Zinsüberschuß zu Geschäftsvolumen. Die Kennzahlen der Gesamtzinsspannenrechnung ermöglichen einen Vergleich der Werte im Zeitablauf und zu anderen Banken. Ferner berechnet man in *Teilzinsspannenrechnungen* Kennzahlen für Teilerfolge. Hier ermittelt man die Zinsüberschüsse bzw. Zinsüberschußanteile einzelner Geschäfte. Beispielsweise werden die Zinserlöse und Zinskosten für Kundenforderungen, Wertpapiere, Termineinlagen, Spareinlagen, Sichteinlagen und Barreserven einander gegenübergestellt. Die Berechnung derartiger Zinsspannen für einzelne Geschäftsarten erfordert die Lösung schwieriger Zurechnungsprobleme, für die verschiedene Methoden zur Verfügung stehen. So legt man unter anderem in einer Schichtenbilanz fest, in welchem Umfang die in einer Bank vergebenen Kredite aus Sicht-, Termin- und Spareinlagen bereitgestellt werden.

4.2.2 Wichtige Aufgaben und Bestandteile der Kostenrechnung im Bankbereich

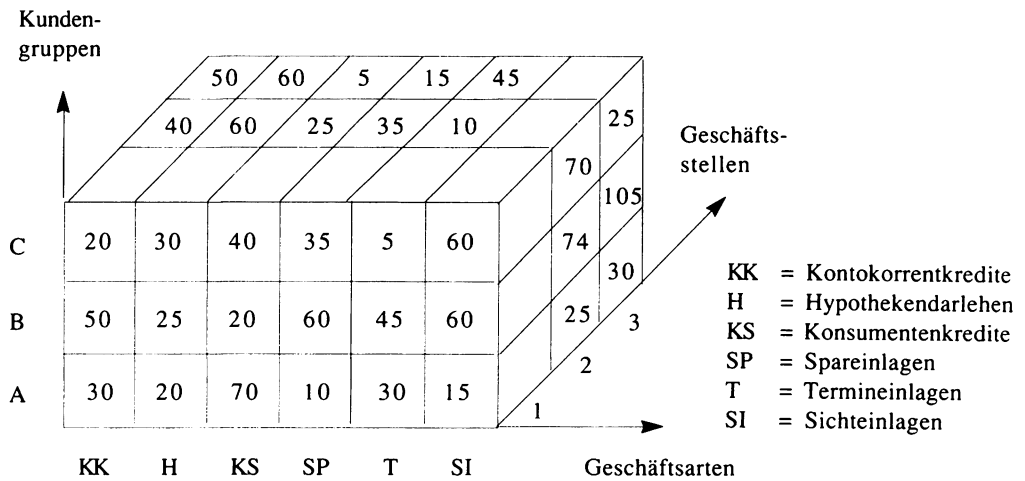
Die zentralen Aufgaben der Kostenrechnung werden im Bankbereich in der Planung und Kontrolle des Erfolgs und der Wirtschaftlichkeit sowie in der Bereitstellung von Informationen zur Entscheidungsunterstützung gesehen. Für die Erfüllung der ersten Aufgabe wird das Gesamtergebnis periodisch als Summe der kalkulierten Teilerfolge ermittelt. Ferner wird über die Kostenstellenrechnung die Wirtschaftlichkeit des Betriebsbereichs kontrolliert.

Entscheidungsrelevante Informationen werden in verschiedener Hinsicht bereitgestellt. So versucht man, das Gesamtergebnis nach den primären *Erfolgsquellen* wie aktivem und passivem Kreditgeschäft usw. aufzuspalten. Ferner wird analysiert, inwieweit sich einzelne Geschäfte positiv auf das Ergebnis auswirken. Schließlich soll laufend der Beitrag von Geschäftsstellen, Geschäftsarten und Kunden bzw. Kundengruppen zum Bankergebnis bestimmt werden. Damit kann man erkennen, welche Geschäfte besonders gefördert oder verbessert werden müssen, um den Erfolg zu erhöhen.

Aus diesen Besonderheiten und Aufgaben ergibt sich, daß auch im Bankbereich die Kostenstellenrechnung sowie eine der Kostenträgerrechnung entsprechende Stückleistungsrechnung eine maßgebliche Rolle spielen. Die *Kostenstellenrechnung* dient zur Planung, Erfassung und Verrechnung der Betriebskosten. Sie entspricht in der Kostenstellengliederung und der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung dem üblichen Vorgehen. In der *Stückleistungskalkulation* wendet man durchweg die bekannten Verfahren der Divisions-, Äquivalenzziffern- und Zuschlagsrechnung an. Über gemessene Zeitstudien, beispielsweise mit Hilfe von REFA-Methoden, werden Standard-Bearbeitungszeiten und standardisierte Kosten bestimmt, die als Sollgrößen vorgegeben werden und die Basis für eine fundierte Kostenkontrolle sowie Abweichungsanalyse liefern.

Besonderes Gewicht besitzt auch im Bankbereich die *Erfolgsrechnung*, in welcher die Zinsspannenrechnung durchgeführt wird. Sie wird erweitert zu einer *Geschäftsarten-, Geschäftsstellen- und Kundenerfolgsrechnung*. In diesen Teilerfolgsrechnungen faßt man die Erfolgswerte der Einzelgeschäfte zu aussagefähigen Erfolgsgrößen für Geschäftsarten, Geschäftsstellen und Kunden bzw. Kundengruppen zusammen. Man berechnet also den Erfolgsbeitrag einzelner Produktarten, Filialen und Kunden zum Gesamtergebnis. Dies führt zu einem umfassenden System von *Deckungsbeiträgen*²²⁾, die in ihrem Grundkonzept enge Verwandtschaft mit dem obigen System im Handel besitzen. Dann erhält man beispielsweise Deckungsbeiträge für das Spar-, das Termin- und das Sichteinlagengeschäft, für jede Geschäftsstelle und für einzelne Kundengruppen, wie sie in Abb. 6 beispielhaft wiedergegeben sind. Nach der Zurechenbarkeit der weiteren Fixkosten auf die verschiedenen Kombinationen von Geschäftsarten, Geschäftsstellen und Kundengruppen kann man wie im Handel (vgl. Abb. 3 und 4) nebeneinander verschiedenartig gestufte Deckungsbeiträge berechnen. Diese ermöglichen ebenfalls eine mehrdimensionale Erfolgsanalyse.

22) Ebd., S. 142 ff.



Kundengruppen Geschäftsstellen	Kundengruppen			Σ
	A	B	C	
1	175	260	190	625
2	405	135	240	780
3	180	225	190	595
Σ	760	620	620	2000

Geschäftsstellen Geschäftsarten	Geschäftsarten						Σ
	KK	H	KS	SP	T	SI	
1	100	75	130	105	80	140	630
2	100	180	175	145	45	135	780
3	145	115	60	40	75	160	595
Σ	345	370	365	290	200	435	2005

Kundengruppen Geschäftsarten	Geschäftsarten						Σ
	KK	H	KS	SP	T	SI	
A	135	135	240	120	60	70	760
B	100	95	55	75	35	205	565
C	110	140	70	85	60	155	620
Σ	345	370	365	280	155	430	1945

Abb. 6: Beispiel für eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung im Bankbereich

Die *Deckungsbeitragsrechnung* ist auch in diesem Dienstleistungsbereich ein leistungsfähiges Instrument, mit dem sich die Zusammensetzung des Gesamterfolgs analysieren läßt. Ferner kann man mit ihr erfolgsträchtige und erfolgshemmende Bereiche erkennen. Damit gewinnt man aussagefähige Informationen für eine gezielte Beeinflussung des Erfolgs.

4.2.3 Entwicklungsstand der Kostenrechnung im Bankbereich

Für die Kostenrechnung im Bankbereich stehen also anspruchsvolle Systeme zur Verfügung. Die Bestandteile der Kosten- und Erlösartenrechnung, der Kostenstellenrechnung, der Stückleistungsrechnung wie der Erfolgsrechnung sind in ihnen voll entwickelt. Sie lassen sich als *Plankostenrechnung* durchführen. Mit ihnen können sowohl *Vollkosten-* als auch *Teilkosteninformationen* ermittelt werden. Mit einem differenzierten System *mehrstufiger Deckungsbeitragsrechnungen* verfügen die Banken über ein leistungsfähiges Erfolgsanalyse- und Erfolgsplanungsinstrument. Ferner läßt sich mit der Zinsspannenrechnung ein für ihre Zwecke aussagefähiges *Kennzahlensystem* zur Beurteilung von Gesamt- und Teilerfolgen aufbauen. Die hohe Verfügbarkeit der EDV im Bankbereich stellt für die Kostenrechnung ein wichtiges unterstützendes Hilfsmittel dar.

5 Entwicklungsstand der Kostenrechnung im Krankenhauswesen und im Hochschulbereich

5.1 Struktur von Kostenrechnungen in Krankenhäusern

Im öffentlichen Sektor sind in den vergangenen Jahren im Krankenhaus- und im Hochschulbereich interessante Entwicklungen der Kostenrechnung zu beobachten. Die Notwendigkeit zur Einrichtung von Kostenrechnungen in Krankenhäusern ist durch den starken Anstieg der medizinischen Kosten immer dringender geworden. Man benötigt ein Instrument, mit dem die Versorgung mit Gesundheitsleistungen auf wirtschaftlich vertretbare Weise gewährleistet werden kann²³⁾.

- 23) Vgl. zum folgenden Brede, H., Die Eignung des kostenrechnerischen Konzepts der Deckungsbeitragsrechnung für Krankenhäuser, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen 1978, Bd. 1, H. 3, S. 1 ff.; Egger, A., Vollkostenrechnung oder Teilkostenrechnung in Spitälern mit gemeinnütziger Zielsetzung? Eine Untersuchung im Hinblick auf die Einführung einer Kostenstellenrechnung in den öffentlichen Spitälern Österreichs, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 1979, Beiheft 2, S. 23 ff.; Häring, H., Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Krankenhäuser mit Hilfe der modernen Kosten- und Leistungsrechnung, in: Krankenhausumschau (49) 1980, S. 709 ff.; Hentze, J., Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern. Eine systematische Einführung, Köln 1979; Hübner, H., Kostenrechnung im Krankenhaus, 2. Aufl., Stuttgart 1980; Janzer, H., A. Schön u. G. Schwab, Kosten-Leistungs-Rechnung im Krankenhaus – ihre Aufgabe und die Probleme einer zweckgerechten Ausgestaltung, in: Krankenhausumschau (48) 1979, S. 896 ff.; Kosten- und Leistungsrechnung im Rahmen des Rechnungswesens

5.1.1 Gesetzliche Anforderungen an die Kostenrechnung im Krankenhaus

Der Gesetzgeber hat mit dem *Krankenhaus-Finanzierungsgesetz* (KHG) von 1972, der *Bundespflegesatzverordnung* (BPflV) von 1973 und der *Krankenhaus-Buchführungsverordnung* (KHBV) von 1978 Vorschriften erlassen, nach denen in Krankenhäusern eine Kosten- und Leistungsrechnung durchzuführen ist. Diese Bestimmungen sind neuerdings (das KHG zuletzt 1984, die KHBV im Dezember 1985 und die BPflV im August 1985) novelliert worden, um die Kosten- und Leistungsrechnung in diesem Bereich auf einen modernen Stand zu bringen.

Das Krankenhausfinanzierungsgesetz schreibt in § 17 vor, daß die *Pflegesätze* an den „Selbstkosten eines sparsam wirtschaftenden und leistungsfähigen Krankenhauses“ zu bemessen sind. Sie sind auf der Grundlage der kaufmännischen Buchführung und einer Kosten- und Leistungsrechnung zu bestimmen. Mit den Pflegesätzen sind die *laufenden Kosten* der medizinischen Versorgung abzudecken, während die *Investitionskosten*, z.B. für Ausstattung, Grundstücke und Gebäude usw., von der öffentlichen Hand übernommen werden. Neuerdings sollen sich die Pflegesätze nach den *voraus kalkulierten*, also den geplanten oder budgetierten Sollkosten richten. In der Krankenhaus-Buchführungsverordnung werden ein Kostenrahmen für die Kostenartengliederung und ein Kostenstellenrahmen für Krankenhäuser vorgeschrieben.

5.1.2 Ziele und Aufgaben der Kostenrechnung in Krankenhäusern

Der Zweck des Krankenhaus-Finanzierungsgesetzes ist nach § 1 „die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser, um eine bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung mit leistungsfähigen, eigenverantwortlich wirtschaftenden Krankenhäusern zu gewährleisten“. Durch entsprechende Rechnungsvorschriften sollen sozial tragbare Pflegesätze erreicht werden.

Die konkreten *Aufgaben* der Kosten- und Leistungsrechnung bestehen nach § 8 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung in der

- betriebsinternen *Steuerung*,
- Beurteilung der *Wirtschaftlichkeit* und der *Leistungsfähigkeit*,
- Ermittlung der *Selbstkosten* und
- Erstellung des Kosten- und Leistungsnachweises nach den Vorschriften der Bundespflegesatz-Verordnung.

Als weitere Aufgabe werden in der Literatur die Bereitstellung von Informationen zur *Entscheidungsunterstützung* (z.B. Auslegung von Versorgungs- und Pflegesystemen, Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen, Lagerhaltung), die *Transparenz* von Kosten und Leistun-

des Krankenhauses, hrsg. v. Fachverband der Verwaltungsleiter Deutscher Krankenhausanstalten, Detmold 1980; Mandl, D. u. M. Winterheller, Derzeitiger Stand der Spalkostenrechnung und notwendige Ausbauschritte, in: Journal für Betriebswirtschaft 1982, S. 198 ff.; Röhrig, R., Die Entwicklung eines Controllingsystems für ein Krankenhaus, Darmstadt 1983.

gen, die *Beeinflussungsmöglichkeit* der Kosten und die Schaffung eines *Kostenbewußtseins* genannt²⁴).

5.1.3 Aufbau und Probleme der Kostenrechnung in Krankenhäusern

Die Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern umfaßt eine Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Die Durchführung einer Erfolgsrechnung erscheint wenig zweckmäßig, da es sich um kein marktorientiertes und erfolgswirtschaftliches Dienstleistungsunternehmen handelt²⁵). Die Wirtschaftlichkeit wird dem Ziel bedarfsge rechter Versorgung unterstellt und dient lediglich dazu, durch effizienten Gütereinsatz diese Versorgung auf Sicht finanzierbar zu erhalten.

Die *Kostenarten* werden aus der Finanzbuchführung übernommen. Die mit den Pflegesätzen abzudeckenden Betriebskosten bestehen zu 70% aus *Personalkosten*, die wiederum weitgehend *fix* sind. Das zentrale Merkmal besteht auch bei diesen Dienstleistungsunternehmen darin, daß sie eine hohe Betriebsbereitschaft halten müssen, weil der Spitzenbedarf an medizinischen Leistungen jederzeit gedeckt werden muß.

Den Kern innerhalb der *Kostenstellen* bilden entsprechend Anlage 6 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung die Pflegebereiche wie Innere Medizin, Chirurgie, Urologie usw., die in solche der Normal- und solche der intensiven Pflege unterteilt werden. Ferner werden gemeinsame Kostenstellen (z.B. Gebäude, Leitung usw.), Versorgungseinrichtungen (z.B. Speisen-, Wäscheversorgung usw.), medizinische Institutionen (z.B. Röntgen, Labor usw.), sonstige Einrichtungen (z.B. Ausbildung, Forschung und Entwicklung usw.) und Ausgliederungen (z.B. Ambulanzen usw.) unterschieden. Die Kostenstellenrechnung übernimmt wie üblich die Aufgaben der Erfassung und ggf. Planung von Kosten am Ort ihrer Entstehung und der Schlüsselung von Gemeinkosten.

Große Probleme wirft die *Kostenträgerrechnung* in Krankenhäusern auf. Da in ihnen sehr viele verschiedenartige Leistungen erbracht werden, ist die Auswahl geeigneter Kostenträger äußerst schwierig²⁶). Dies wird deutlich an den verschiedenartigen Behandlungs- und Pflegeleistungen, beispielsweise in der Inneren Medizin, der Allgemeinen und der Herzchirurgie, der Neurologie oder der Psychiatrie. Darüber hinaus erfahren die Patienten unterschiedliche individuelle Behandlungen. Vereinfachungen und Pauschalierungen sind für eine praktikable Kostenrechnung unumgänglich.

Als *alternative Kostenträger* bieten sich u.a. die Einzelleistung, der Pfl egetag, die Fallkosten, die Fallkosten pro Fachabteilung bzw. pro Diagnose oder eine Kombination aus diesen Möglichkeiten an. Für die Auswahl der Kostenträger ist maßgeblich, welche *Zwecksetzung* man mit der Kalkulation erreichen will, eine *Selbstkostenermittlung* oder eine Steigerung der *Wirtschaftlichkeit*. Dieser Gegensatz wird intensiv diskutiert. Der Gesetz-

24) Van Halen, U., Entwurf eines dispositions- und kontrollbezogenen Rechnungswesens für Krankenhäuser, Diss. Münster 1977, S. 49; Röhrig, R., a.a.O., S. 152 ff.

25) Röhrig, R., a.a.O., S. 151.

26) Vgl. Hübner, H., a.a.O., S. 65 ff.; Röhrig, R., a.a.O., S. 172 ff.

geber hat sich bisher für den *Pflegetag* als Kostenträger entschieden, wobei die Möglichkeit gegeben ist, einzelne Leistungen oder Leistungsgruppen herauszunehmen und gesondert zu vergüten. Der Vorzug eines allgemeinen Pflegetages als Kostenträger liegt in der einfacheren Ermittlung von Kosten je Pflegetag, die über ein sog. Selbstkostenblatt durchgeführt wird. Hierbei handelt es sich um eine Divisionskalkulation auf Vollkostenbasis. In der Verwendung eines allgemeinen Pflegetages wird aber die Verschiedenartigkeit der Leistungen nicht berücksichtigt. Beispielsweise gilt dann für den Herzpatienten auf der Normalstation derselbe Pflegesatz wie für einen Blinddarmpatienten. Das Wirtschaftlichkeitsziel wird kaum erreicht, weil die Krankenhäuser für jeden Patienten um so mehr Kosten erstattet bekommen, je länger seine Verweildauer ist. Deshalb enthält ein solcher Kostenträger eine Tendenz zur Verlängerung der Verweildauern.

5.1.4 Entwicklung der Kostenrechnung in Krankenhäusern

Bis zur Neufassung des Krankenhaus-Finanzierungsgesetzes 1985 war gesetzlich nur die Durchführung einer *Ist-Kostenrechnung* vorgeschrieben²⁷⁾. Zusätzlich konnten bei der Selbstkostenermittlung eingetretene und erwartete Kostenentwicklungen berücksichtigt werden. Damit war ein erster Schritt in Richtung einer *Normalkostenrechnung* erkennbar. Durch die erstmals für das Rechnungsjahr 1987 geltenden Änderungen wird der Übergang zu einer *zukunftsorientierten* Kostenrechnung notwendig. Die Planwerte werden nach § 18 Krankenhaus-Finanzierungsgesetz in einer Pflegesatzvereinbarung zwischen den Krankenhausträgern und den Sozialleistungsträgern vertraglich ausgehandelt. Dabei können die *Pflegesätze* entsprechend § 5 Bundespflegesatzverordnung wesentlich stärker als bisher *differenziert* werden. Beispielsweise können spezielle Pflegesätze für Leistungen der Geburtshilfe, der Dialyse, der Behandlung von Querschnittgelähmten usw. vereinbart werden. Daneben kann man nach § 6 Bundespflegesatzverordnung *Sonderentgelte*, z.B. Herzoperationen, Transplantationen u.ä. vereinbaren. Es ist also möglich, ein viel differenzierteres System von Kostenträgern einzuführen.

Mit der Neufassung dieser Regelungen wird im Krankenhausbereich ein wichtiger Schritt zu einer *Plankostenrechnung* vollzogen. Das Rechnungssystem ist weiter als *Vollkostenrechnung* aufgebaut, wodurch sich für die verschiedenartigen Kostenträger schwierige Kostenverteilungsprobleme ergeben. Durch die starke Differenzierung der Pflegesätze und die Ausrichtung an den erwarteten und budgetierten Werten ist aber eine vermehrte Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit möglich. Inwieweit dieses Ziel erreicht wird, liegt an den Vertragsparteien der Pflegesatzvereinbarung²⁸⁾.

- 27) Vgl. auch Adam, D., Rechnungswesen der Krankenhäuser, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., a.a.O., Sp. 1126 ff.
- 28) Vgl. hierzu Adam, D., Wirkung von Beschäftigungsgradänderungen im Rahmen flexibler Budgetierung auf die Finanz- und Erfolgslage von Krankenhäusern, Veröffentlichungen des Instituts für Industrie- und Krankenhausbetriebslehre, Münster 1986; ders., Die Bedeutung der Kostenspaltung im Rahmen des neuen Pflegesatzrechtes für die wirtschaftliche Lage von Krankenhäusern, Veröffentlichungen des Instituts für Industrie- und Krankenhausbetriebslehre, Münster 1987.

Die Bereitstellung von Informationen für *Entscheidungszwecke* wird durch die neuen gesetzlichen Regelungen nur in geringem Umfang gefördert. In dieser Richtung muß jedes Krankenhaus seine Kostenrechnung selbst ausbauen. Hierzu wären auch Teilkosteninformationen erforderlich. Ferner sind in der Literatur umfassende Budgetierungs- und Kennzahlensysteme vorgeschlagen worden²⁹⁾, über deren Anwendung in der Praxis noch kein Überblick besteht.

Die Kostenrechnung im Krankenhausbereich hat sich bisher wegen der entsprechenden gesetzlichen Regelungen auf einem relativ einfachen Entwicklungsstand einer Ist-Kostenrechnung mit wenig differenzierten Vollkosten befunden. Es war den einzelnen Krankenhäusern selbst überlassen, über diesen gesetzlichen Rahmen hinauszugehen. Entwicklungen in dieser Richtung konnten beobachtet werden. Durch die Änderung der gesetzlichen Bestimmungen ist damit zu rechnen, daß der Übergang auf Plankostenrechnungen vollzogen wird. Weiterentwicklungen zu einem ausgebauten System der Entscheidungsunterstützung, zur Budgetvorgabe und zu Kennzahlensystemen sind erst in Literaturvorschlägen und Einzelansätzen zu erkennen.

5.2 Ansätze zur Einrichtung von Hochschulkostenrechnungen

5.2.1 Gründe für die Entwicklung von Hochschulkostenrechnungen

Seit Ende der sechziger Jahre sind intensive Versuche unternommen worden, auch für Hochschulen Kostenrechnungssysteme zu entwickeln. Den Ausgangspunkt bildeten *Hochschulinformationssysteme*³⁰⁾, die im wesentlichen Kennzahlen für einen Vergleich zwischen den Hochschulen enthielten. Beispielsweise wurden die Kosten je Student in einem Fach an verschiedenen Hochschulen berechnet. Diesem Ansatz folgten mehrere Untersuchungen und Gutachten zur Gestaltung von Hochschulkostenrechnungen³¹⁾, die in zwei große, von Bund und Ländern finanzierte Modellversuche an den Universitäten Braunschweig und Tübingen in der zweiten Hälfte der siebziger Jahre mündeten.

29) Röhrig, R., a.a.O., S. 188 ff.

30) Prognoseinformationssystem und Auslastungsinformationssystem, hrsg. v. d. HIS GmbH, in: Hochschulforschung (7) 1981; Mertens, P., Erfahrungen mit einem integrierten EDV-System zur Hochschulverwaltung und Hochschulplanung, in: Führungssysteme für Universitäten, hrsg. v. M. Schweitzer u. H.D. Plötzeneder, Stuttgart 1977, S. 99 ff.; Schwetje, W., Durchdringung der Hochschulen in der Bundesrepublik und West-Berlin mit integrierten EDV-Systemen, ebd., S. 121 ff., Potthoff, E., Zur Kosten- und Leistungsrechnung nicht erwerbswirtschaftlicher öffentlicher Betriebe, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (32) 1980, S. 961 ff.

31) Angermann, A. u. U. Blechschmidt, Hochschulkostenrechnung, Weinheim, Basel 1972; WIBERA Wirtschaftsberatungs AG, Kostenrechnung in Hochschulen. Gutachten im Auftrag des Ministers für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf 1972; Loitlsberger, E., D. Rückle u. G. Knolmayer, Hochschulplanungsrechnung. Aktivitätsplanung und Kostenrechnung an Hochschulen, Wien 1973; Krüger, M., Organisation und Systembeschreibung einer Kostenrechnung für Hochschulen. Dargestellt am Beispiel der Universität Tübingen. ALLDATA-Service, München 1976; Bolsenkötter, H. u. WIBERA-Projektgruppe, Ökonomie der Hochschule. Eine betriebswirtschaftliche Untersuchung, Bd. I bis III, Baden-Baden 1976.

Die Gründe für diese Bemühungen liegen in der Erkenntnis, daß Universitäten als öffentliche große Dienstleistungsunternehmen auch über effiziente *Führungsinstrumente* verfügen müssen³²). Beispielsweise hatte Tübingen als Universität mittlerer Größenordnung schon 1977 ca. 18.000 Studenten und 8.000 Beschäftigte, ein Haushaltsvolumen von 330 Mio DM Ausgaben sowie 140 Mio DM Einnahmen und ein Anlagevermögen von über einer Milliarde DM. Die Notwendigkeit einer effizienten Führung wurde verstärkt durch hohe Studentenzahlen, das Numerus-Clausus-Problem, die Forderung zur Einsparung in den öffentlichen Haushalten und die rasante technisch-wissenschaftliche Entwicklung. Mit dem *kameralistischen Rechnungswesen* läßt sich keine entsprechende Investitions- und Kapazitätsplanung durchführen. Für die kurz- und mittelfristige Strukturplanung ist sie ebenfalls wenig geeignet. Zudem fördert sie eher das *Fortschreibungs-* und das *Sparsamkeitsdenken*. Angesichts der Knappheit der öffentlichen Mittel, die für ein weitgehend aus öffentlichen Haushalten finanziertes Unternehmen besonders relevant wird, und der gleichzeitig steigenden Studentenzahlen wurde diese Problematik besonders deutlich.

Mit der Schaffung und Einführung von Kostenrechnungen sollte das Sparsamkeits- durch ein *Wirtschaftlichkeitsdenken* ersetzt werden. Gleichzeitig sollte den Universitätsleitungen ein Planungs- und Steuerungsinstrument an die Hand gegeben werden, das eine größere Unabhängigkeit von den Landesregierungen rechtfertigt. Die Zielsetzungen einer Hochschulkostenrechnung wurden in der *Erfassung und Planung von Kosten*, sowie in der Bereitstellung von Informationen für die Planung und Steuerung der hochschulinternen Entscheidungen gesehen. Ferner sollten sie einen *Vergleich* innerhalb sowie zwischen den Hochschulen ermöglichen und damit ein Instrument zur Erhöhung der Wirtschaftlichkeit des Lehr- sowie Forschungsbetriebes darstellen.

5.2.2 Vorschläge zum Aufbau einer Hochschulkostenrechnung

Die folgende Kennzeichnung bezieht sich auf den an der *Universität Tübingen* durchgeführten *Modellversuch*³³). Nach dem dort entwickelten Konzept sollte die Hochschulkostenrechnung ursprünglich als *Plankostenrechnung* auf Vollkostenbasis aufgebaut werden. Für sämtliche Kostenarten und Kostenstellen sollten Plankosten in Form von Budgetwerten bestimmt werden, durch deren Vergleich mit den Ist-Werten eine bessere Steuerung auf Wirtschaftlichkeit hin erreichbar schien. Diese Zielsetzung konnte während des Modellversuchs nicht voll verwirklicht werden. Die Projektgruppe gelangte bis zur (weitgehenden) Konzipierung und Erprobung einer *Ist-Kostenrechnung*. Sie betrachtet diese aber als Grundlage für eine spätere Erweiterung um Budgetwerte. Die Entscheidung für ein *Vollkostenrechnungssystem* liegt wohl darin begründet, daß an Hochschulen das Hauptgewicht auf mittel- bis längerfristigen Entscheidungen liegt. So sind Entscheidungen über die Einrichtung und Besetzung von Stellen (z.B. Professoren- und Assistentenstellen), die Gestaltung von Studiengängen und Lehrveranstaltungen oder die Vergabe von Mitteln für Forschungsprojekte in der Regel nicht nur kurzfristig wirksam.

32) Schweitzer, M., Zwecksetzung und Aufbau einer Kostenrechnung für Hochschulen, Arbeitsbericht, Tübingen 1978, S. 1 ff.

33) Schweitzer, M. u. G.O. Hettich, Entwicklung des Systems einer Kostenarten- und Kostenstellenrechnung an Hochschulen, Schlußbericht zum BLK-Modellversuch, Tübingen 1981.

Als notwendige *Bestandteile* einer Hochschulkostenrechnung wurden die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung einschließlich einem Kennzahlensystem angesehen. Die wichtigste Aufgabe innerhalb der *Kostenartenrechnung* lag in der Verbindung der Kostenrechnung mit dem vorhandenen Haushaltswesen und der entsprechenden Verknüpfung mit der EDV³⁴). Dabei stellte sich die Entwicklung einer *Anlagenrechnung* als spezielle Aufgabe heraus. Sie wurde EDV-mäßig realisiert und als äußerst flexibles System gestaltet. Man hat Abschreibungen vom Anschaffungswert wie von Tageswerten vorgesehen. Ferner lassen sich Wertänderungen während der Nutzungsdauer berücksichtigen. In den Anlagen- oder Betriebsmitteldateien werden alle maßgeblichen Daten für jede Anlage, wie Typ, Kostenstelle, Anschaffungswert, Finanzierungsart, Nutzungsdauer, Änderungen, Abschreibungsbeträge, Abschreibungssummen usw. gespeichert³⁵).

Für die Kostenstellenrechnung wurde ein *Kostenstellenplan* entwickelt, durch den die Transparenz erhöht und Kostenvergleiche in sowie zwischen den Hochschulen möglich werden. Er orientiert sich an den Kostenverantwortlichen und gliedert die Hochschule nach Fakultäten, Instituten und Abteilungen, zentralen Einrichtungen der Hochschulverwaltung, Sonderforschungsbereichen und sonstige sowie ausgegliederte Einrichtungen. Ferner wurden das Abrechnungs- und EDV-Konzept für eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung erarbeitet.

Die größten Probleme wirft die Schaffung einer *Kostenträgerrechnung* für Hochschulen auf. Auch in diesem Bereich sind die erbrachten Leistungen sehr unterschiedlicher Art. Mögliche Kostenträger sind Forschungsprojekte, Lehreinheiten, Studiengänge, Studienplätze, Absolventen oder sonstige Dienstleistungen. Jedoch sind häufig auch gleichartige Leistungen in demselben Fach und erst recht in verschiedenen Fächern kaum vergleichbar. Jedes Forschungsprojekt hat individuellen Charakter. Aber auch die Ausbildungs- und Lehrtätigkeit ist von Fach zu Fach, oft von Gebiet zu Gebiet innerhalb eines Faches sowie manchmal von Ausbildungsgruppe zu Ausbildungsgruppe verschieden. Darüber hinaus erhöht das Recht auf Lehr- und Forschungsfreiheit die *Individualität der Leistungen*.

Deshalb wurde im Tübinger Projekt von Beginn an versucht, begleitend und teilweise an Stelle einer Kostenträgerrechnung zu einem aussagefähigen *Kennzahlensystem* zu gelangen. Ein Beispiel für dessen Grundstruktur ist in Abb. 7 wiedergegeben³⁶).

- 34) Schweitzer, M. u. G. Hettich, EDV-Systementwicklung für eine Hochschulkostenrechnung, Arbeitsbericht, Tübingen 1980.
- 35) Schweitzer, M. u. G. Hettich, Konzept der Anlagenrechnung beweglicher Anlagegüter für eine Hochschulkostenrechnung, Arbeitsbericht, Tübingen 1980.
- 36) Schweitzer/Hettich, Entwicklung..., a.a.O., Teil X der Anlagen, S. 1.

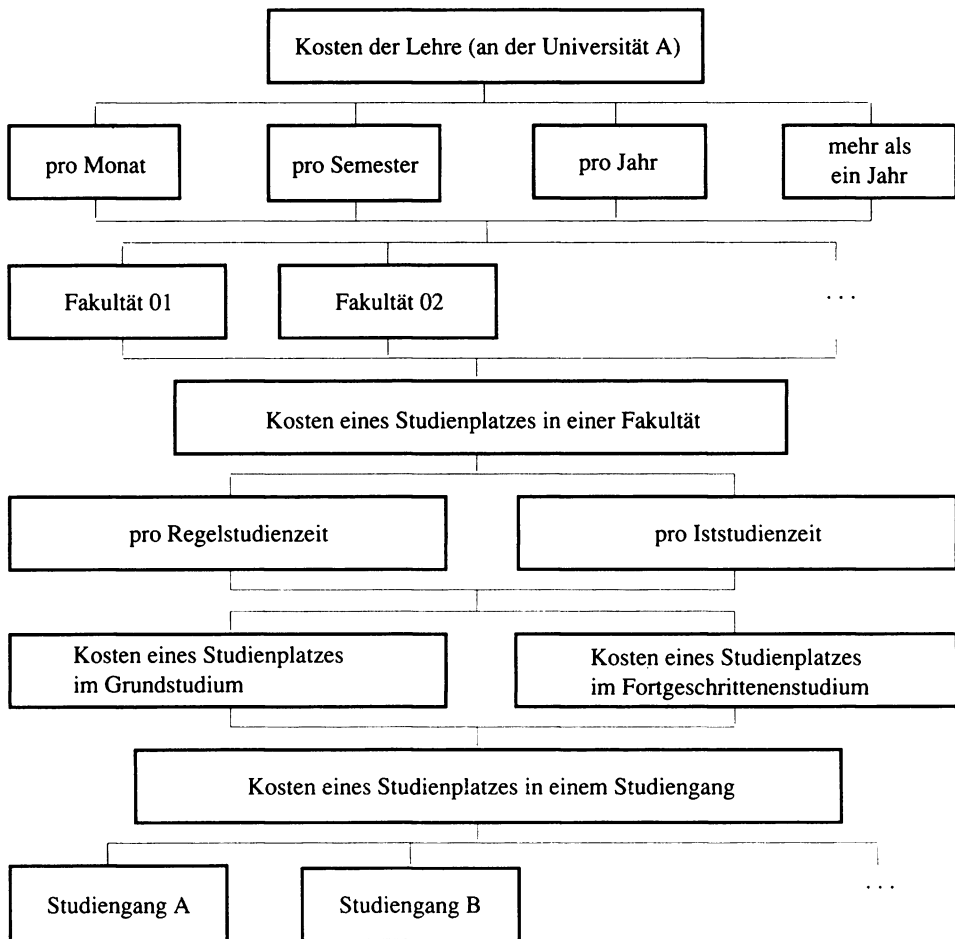


Abb. 7: Vorschlag für ein Kennzahlensystem des Lehrbereichs von Universitäten

Als besonders schwierig erwies sich die *Kostenzurechnungsproblematik*. Beispielsweise kann man die Kosten eines Hochschullehrers nur schwer in Anteile für Forschung und Lehre, für verschiedene Studiengänge oder für seine Mitwirkung in der universitären Selbstverwaltung aufteilen. Auch der Vergleich von Kostenkennzahlen unterschiedlicher Studiengänge oder gleichartiger Studiengänge an verschiedenen Hochschulen führt zu konfliktbeladenen Problemen. Kann man davon ausgehen, daß eine Universität wirtschaftlicher ausbildet, wenn bei ihr die Kosten eines Absolventen, z.B. in Betriebswirtschaftsleh-

re, wesentlich niedriger als an einem anderen Studienort sind? Oder ist der Unterschied darauf zurückzuführen, daß an ihr wesentlich mehr Studenten tätig sind oder sie weniger strenge Maßstäbe anlegt?

5.2.3 Stand der Einführung von Hochschulkostenrechnungen

Die zuletzt aufgeführten Schwierigkeiten deuten die Gründe an, warum die Einführung von Hochschulkostenrechnungen nach dem anfänglichen Fortschritt in den siebziger Jahre eher ins Stocken geraten ist. Die in Modellversuchen entwickelten Konzepte sind weitgehend auf dem Stand einer Ist-Kostenrechnung mit Vollkosten stehengeblieben. Sie haben in erster Linie Lösungen auf dem Gebiet der EDV-mäßigen Erfassung und Verrechnung der Kosten durch eine Verknüpfung mit den Systemen des Haushaltswesens gebracht. Die für eine Anwendung auf Planungs- und Steuerungsaufgaben maßgeblichen konzeptionellen Probleme sind noch nicht genügend gelöst. Deshalb werden die bisherigen Vorschläge einer Kostenrechnung von den Anwendern in den Hochschulen bislang nicht als Instrumente zur Entscheidungshilfe angenommen. Man hat eher die Sorge, daß durch eine falsch verstandene Wirtschaftlichkeitskontrolle die Leistungsstandards in Forschung und Lehre gefährdet werden könnten. Über das Stadium von *Modellversuchen* sind Hochschulkostenrechnungen nicht hinausgelangt. Eine generelle Einführung an den Hochschulen ist in absehbarer Zeit kaum zu erwarten. Somit ist die Entwicklung der Kostenrechnung in diesem Dienstleistungsbereich weder konzeptionell noch in der praktischen Durchführung weit vorangekommen.

6 Probleme und Entwicklung der Kostenrechnung bei Bundesbahn und Bundespost

6.1 Ausbau der Kostenrechnung bei der Deutschen Bundesbahn

6.1.1 Spezifische Probleme der Leistungserstellung in großen Verkehrsunternehmen

Die mehrfach angesprochenen Probleme des Leistungsangebots von Dienstleistungsunternehmen sind bei Verkehrsbetrieben ebenfalls stark ausgeprägt³⁷⁾. Diese bieten einmal *viele verschiedene Leistungsarten* an. Beispiele sind die verschiedenen Formen der Perso-

37) Vgl. Bellingner, B., Rechnungswesen der Verkehrsbetriebe, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., a.a.O., Sp. 1642 ff.; Hürlimann, W., Kostenrechnung im Verkehrsbetrieb, in: Die Unternehmung (14) 1960, S. 106 ff.; Morner, P., Der gegenwärtige Stand der Kostenrechnung in der Verkehrswirtschaft, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (17) 1965, S. 97 ff. u. 148 ff.; Peters, W., Spezielle Pro-

nen- und Güterbeförderung bei der Bundesbahn und die Funktionen der Beförderung, der Abfertigung sowie der Wegsicherung. Dabei handelt es sich weitgehend um *Verbundproduktion*, indem z.B. Personen- und Gütertransport gekoppelt durchgeführt werden.

Das Verkehrsunternehmen muß eine *Betriebsleistung*, z.B. die einzelne Fahrt, zur Verfügung stellen. Sie ist bestimmend für die Höhe der Kosten. Die Erlöse hängen dagegen von der Nutzung der angebotenen Leistung ab, die man als *Marktleistung* bezeichnet. Der eigentliche Kostenträger, die Marktleistung, wird jedoch im Unterschied zu anderen Unternehmen nicht unmittelbar vom Verkehrsunternehmen erzeugt.

Für die Leistungserstellung spielen ferner *Kapazitätsfragen* eine zentrale Rolle. Das Verkehrsunternehmen muß eine *Transportkapazität* aufbauen. Von dieser stellt es in der Regel nur einen Teil in einem Zeitpunkt bereit. Beispielsweise befinden sich nicht alle Züge und Waggonen gleichzeitig im Einsatz. Zwischen *investierter* und *angebotener* Kapazität ist also häufig ein deutlicher Unterschied. Die Verkehrsnutzer nehmen darüber hinaus lediglich einen Teil der angebotenen Kapazität in Anspruch und bestimmen damit den für die Erlöse maßgeblichen *Beschäftigungsgrad*. Beträgt z.B. die angebotene Kapazität 60% der investierten und wird diese zu 30% von den Nutzern ausgelastet, so ist der tatsächliche Beschäftigungsgrad 18% der investierten Kapazität. Daran wird die große Bedeutung der Fix- und Bereitschaftskosten erkennbar. Zudem unterliegen Verkehrsunternehmen großen kurzfristigen *Beschäftigungsschwankungen*, wenn man z.B. an den Spitzenbedarf der Morgen- oder Abendstunden sowie an die Unterschiede zwischen Wochen- und Feiertagen denkt. Ferner wird eine sofortige Leistungsbereitschaft erwartet, die ggf. durch Einsatz von Zusatzwagen gewährleistet werden muß. Das Rechnungswesen wird schließlich durch die *öffentlichen Auflagen* beeinflusst, die bei großen Verkehrsunternehmen zu Mehrkosten und Mindererlösen führen.

6.1.2 Die Weiterentwicklung des innerbetrieblichen Rechnungswesens der Deutschen Bundesbahn

Bis in die vergangenen Jahre wurde bei der Bundesbahn eine *vergangenheitsbezogene Vollkostenrechnung* durchgeführt³⁸⁾. Um die Mängel dieser Rechnung zu verringern, hat die Bundesbahn 1981 *organisatorische Änderungen* im Rechnungsaufbau eingeführt³⁹⁾, die eine funktionale 'überörtliche' Kostenstellenrechnung beinhalten. Ihnen folgte 1983 der Beschluß, das innerbetriebliche Rechnungswesen in einem umfangreichen Projekt von

bleme des Rechnungswesens bei Verkehrsunternehmen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (5) 1982, S. 359 ff.; Riebel, P., Rechnungswesen der Verkehrsbetriebe, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., a.a.O., Sp. 4162 ff.

38) Zur Kennzeichnung und Kritik vgl. Effmert, W., Die Kostenrechnung der Deutschen Bundesbahn heute, in: Die Bundesbahn (39) 1965, S. 504 ff.; Riebel, P., Die Betriebskosten- und Ergebnisrechnung der Deutschen Bundesbahn aus der Sicht der modernen Betriebswirtschaftslehre, in: Gegenwartsfragen der Verkehrsbetriebslehre, Schriftenreihe der Deutschen Verkehrswissenschaftlichen Gesellschaft, Köln 1975, S. 86 ff.

39) Kaltenecker, E. u. K. Heinz, Die Gesamtkostenrechnung der Deutschen Bundesbahn im Wandel, in: Die Bundesbahn 1986, S. 233.

ca. 5 Jahren zu einer modernen *flexiblen Plankostenrechnung* zu entwickeln⁴⁰). Mit der Einführung dieses Konzepts ist zum Jahreswechsel 1986/87 begonnen worden. Da ihm ein eigener Beitrag in dieser Schrift gewidmet ist⁴¹), sind hier nur die für den Vergleich zentralen Merkmale zu skizzieren.

Die künftige Kostenrechnung der Bundesbahn hat der *Kostenkontrolle* und *-beeinflussung* zu dienen⁴²). Dazu werden Kosten und Leistungen mit analytischen Verfahren flächendeckend in örtlichen Kostenstellen geplant, die zugehörigen Istkosten ermittelt und Soll-Ist-Vergleiche durchgeführt. Für die Erfolgskontrolle wird neben der bestehenden vollkostenorientierten Wirtschaftsergebnis-Rechnung eine Deckungsbeitragsrechnung für Produkte und Produktgruppen aufgebaut. In ihr sollen ebenfalls Soll-Ist-Vergleiche vorgenommen werden. Zu diesem Zweck will man Soll-Deckungsbeiträge für Verkehrswege, Verkehrsarten, Produktarten und Produktgruppen mit den Verantwortlichen vereinbaren. Diese liefern zugleich die Grundlage für eine erfolgsorientierte Budgetierung.

Das Konzept soll zu einem integrierten innerbetrieblichen Rechnungswesen führen. Seine Basis besteht in einer Grundrechnung, welche die Ausgangsdaten aus vorgelagerten EDV-Anwendungsgebieten übernimmt und für die nachfolgenden Zweckrechnungen zur Verfügung stellt. Die weiteren Bestandteile des Systems bilden die Kostenstellenrechnung, die Auftragsabrechnung bzw. Instandhaltungsrechnung, die Vorhaltungskostenrechnung, die Transportleistungsrechnung und die Kostenträger-/Deckungsbeitragsrechnung. Neben die örtliche *Kostenstellenrechnung* tritt eine zentrale, bundesweit durchgeführte Kostenstellenrechnung, welche die Daten für die Kostenträger-/Deckungsbeitragsrechnung aufbereitet. Die *Auftragsabrechnung* dient zur Kontrolle von Erstellungs- und Instandhaltungsleistungen der Dienststellen und zur Entscheidung über die Auftragsvergabe an Dritte. In einer zentralen Abrechnung „werden die Leistungen verschiedener Dienststellen für die Instandhaltung zusammengefaßt und die Instandhaltungskosten je Anlagentyp als Periodenkosten ermittelt“⁴³). Die Abschreibungen, Zinsen und Instandhaltungskosten der Sachanlagen werden in der *Vorhaltungskostenrechnung* bestimmt. Die *Transportleistungsrechnung* ist eine Kostenträgerstückrechnung, in der man die Kosten der Transporte und der Beförderungsleistungen errechnet. Die Ergebnisse dieser verschiedenen Bestandteile fließen in der *Kostenträger-/Deckungsbeitragsrechnung* zusammen, die das geplante und das tatsächliche Gesamtergebnis der Bahn ermittelt. Sie wird als mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung aufgebaut, um eine Beurteilung der Produkte und Produktgruppen sowie der Verkehrsarten und Verkehrswege zu ermöglichen.

40) Rahn, T. u. J. Prah, Das weiterentwickelte innerbetriebliche Rechnungswesen in der Realisierung, in: Die Bundesbahn 1986, S. 875.

41) Rahn, T., Das weiterentwickelte Rechnungswesen der Deutschen Bundesbahn – Zielsetzungen und Realisierungsstrategie.

42) Vgl. zum folgenden Rahn/Prah, a.a.O., S. 875 ff.; Müller, H., Zielsetzungen für ein modernes Controlling-System öffentlicher Transportbetriebe, in: Kostenrechnungspraxis 1986, S. 7 ff.; Wegscheider, W. u. J. Müller, Weiterentwicklung der örtlichen Kostenrechnung als Instrument zur Planung und Steuerung der Dienststellen, in: Die Bundesbahn 1986, S. 879 ff.

43) Rahn/Prah, a.a.O., S. 876.

Das Konzept der Bundesbahn umfaßt demnach *alle Bestandteile* einer ausgebauten Kostenrechnung. Mit ihm wird die Entwicklung zu einer *flexiblen Plankostenrechnung* vollzogen, die als *kombinierte Rechnung* Teil- und Vollkosteninformationen bereitstellen kann. Über die Differenzierung der Kostenstellenrechnung sowie die Trennung zwischen Auftragsabrechnung und Transportleistungsrechnung können vielfältige leistungsbezogene Informationen gewonnen werden. Für eine differenzierte Erfolgsanalyse und -planung soll wie in anderen Dienstleistungsbereichen das Instrument der *mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung* genutzt werden.

6.2 Einführung einer dezentralen Kosten- und Leistungsrechnung bei der Deutschen Bundespost

6.2.1 Probleme und Rechnungsziele der Kostenrechnung bei der Bundespost

Ein verwandtes und zeitlich nur wenig später gelegenes Projekt hat die Deutsche Bundespost in Angriff genommen. Bis Ende 1992 will sie die bisherige Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis⁴⁴⁾ durch das System einer 'Dezentralen Leistungs- und Kostenrechnung (DELKOS)' ablösen.

Die zentralen *Probleme* der Kostenrechnung ergeben sich bei der Bundespost aus der *Vielfalt ihrer Dienstleistungen*. Neben das Postwesen, das in der Beförderung von Briefen, Päckchen, Paketen und Zeitungen Merkmale eines Verkehrsbetriebes aufweist, treten die Fernmelde- und die Postbankdienste⁴⁵⁾. Die Produktion der Post stellt eine *vielfstufige Vielproduktfertigung* dar, die zahlreiche Verbundbeziehungen aufweist⁴⁶⁾. Sie ist vor allem in der Kommunikationstechnologie einem *starken Wandel* ausgesetzt. In allen Bereichen stehen dabei *Dienstleistungen* wie Brief- und Paketbeförderung, Fernsprecher- oder Gelddienste im Vordergrund. Zugleich werden z.B. mit der Verlegung von Kabeln und der Errichtung bzw. Erweiterung von Vermittlungsstellen *materielle Produkte* erzeugt, welche für die Dienstleistungsproduktion im Fernmeldebereich benötigt werden. Aus der Vielgestaltigkeit der Dienste und Tätigkeiten, der Größe des gesamten Unternehmens und den ordnungspolitischen Rahmenbedingungen erwachsen spezifische Anforderungen an das Rechnungswesen.

Durch den Übergang auf das neue System sollen Daten zur *Entscheidungsfindung* und zur *Planung* gewonnen werden⁴⁷⁾. Insbesondere will man Informationen für die *Preisbegrün-*

44) Vgl. Hasselmeyer, S., Die Leistungs- und Kostenrechnung der Deutschen Bundespost, in: Die Betriebswirtschaft (41) 1981, S. 245 ff.

45) Vgl. zum Überblick Detjen, G. u. a., Betriebswirtschaftslehre des Post- und Fernmeldewesens, Bd. 1, Gelsenkirchen-Buer 1984, S. 17 ff.

46) Detjen, G., Dezentralisierung und Kostenrechnung. Zur Entwicklung einer betriebsadäquaten Leistungs- und Kostenrechnung für die Deutsche Bundespost, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1986, S. 234.

47) Detjen, G., W. Strohbach u. G. Schmidt, Die Deutsche Bundespost auf dem Weg zu einer dezentralen Leistungs- und Kostenrechnung (DELKOS), Bad Windsheim 1986, S. 4 ff.

dung und Preisfindung, die Wahl zwischen *Eigenfertigung* oder *Fremdbezug* sowie für *Entscheidungen grundsätzlicher Art*, wie die Einführung neuer oder die Einstellung, Zurückdrängung bzw. Förderung bestehender Dienste bekommen. Ferner wird eine *Kontrolle der Kostenwirtschaftlichkeit* angestrebt. Zugleich soll das System die Grundlage für eine *Dezentralisierung* der Entscheidungen und eine Kontrolle der Wirtschaftsgebarung von Teilbereichen liefern. Deshalb wird es als Instrument einer dezentralen Unternehmensführung verstanden, dessen Einführung mit einer stärkeren Entscheidungsdelegation im Unternehmen Bundespost einhergehen soll⁴⁸⁾.

6.2.2 Wichtige Bestandteile der konzipierten Leistungs- und Kostenrechnung

DELKOS ist eine *flexible Plankostenrechnung*⁴⁹⁾, in der durch die Trennung zwischen proportionalen und fixen Kosten Teilkosteninformationen gewonnen, über die Verteilung der Fixkosten aber auch Vollkosteninformationen bereitgestellt werden sollen. Seine Grundlage bildet eine *analytische Kostenplanung*, die nach Kostenarten und lokalen Kostenstellen differenziert wird. Um sie trotz der Vielzahl an Kostenstellen durchführen zu können, werden für einzelne Kostenarten wie Büromaterial oder Kraftstoffverbrauch *typische Verbrauchswerte* gebildet. Als *Bezugsgrößen* der Plandaten spielen im personalintensiven Postwesen *Standard-Stunden* eine herausragende Rolle. Deren Werte können aus den vorhandenen *Personalbemessungsunterlagen* übernommen werden. Neben derartigen direkten Bezugsgrößen soll, besonders in Sekundärkostenstellen, mit Hilfe von indirekten Bezugsgrößen geplant werden. Darüber hinaus liefert die durchgeführte Personalbemessung auch für die Kostenauflösung wichtige Grundlagen.

Die wichtigsten *Bestandteile*⁵⁰⁾ des einzuführenden Systems bestehen in den Kostenarten-, Kostenstellen- und der Betriebsleistungsrechnung, in Kostenträgerrechnungen und einem betriebswirtschaftlichen Kennzahlensystem. Die *Kostenarten* werden auf der obersten Verdichtungsstufe in *Personal-, Sach-, Kapital- und Sekundärkosten* gegliedert. Die *Kostenstellenrechnung* umfaßt lokale Stellen bei allen Ämtern und Einrichtungen der Post sowie Verrechnungs-Kostenstellen für bestimmte überregionale Kosten wie die Abführung an den Bund. Die Kostenstellengliederung richtet sich nach dem Verantwortungsprinzip und der Kontierungsfähigkeit von Istkosten. In diesem Rechnungsteil werden die *analytische Kostenplanung* mit Bezugsgrößenwahl und Leistungsmengenermittlung, die *Kostenauflösung*, die *innerbetriebliche Leistungsverrechnung* einschließlich einer *Verkaufsabrechnung*, der *Soll-Ist-Vergleich* und die Errechnung differenzierter *Kostensätze* durchgeführt.

Die *Betriebsleistungsrechnung* wird als Bindeglied zwischen Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung eingerichtet. Sie erstreckt sich nur auf primäre Kostenstellen, weil die Sekundärkosten auf diese verrechnet sind. Ihre Einfügung ist erforderlich, da bei der Post gleichnamige Stellen häufig mehrere Tätigkeiten in unterschiedlichem zeitlichen Verhältnis durchführen (z.B. verschiedene Schalterdienste). Deshalb sollen in ihr Istkosten für die

48) Detjen, G., a.a.O., S. 234 ff.

49) Vgl. zum folgenden Detjen/Strohbach/Schmidt, a.a.O., S. 20 ff.

50) Vgl. zum folgenden ebd., S. 22 ff.

verschiedenartigen *Tätigkeiten* oder *Funktionen* bestimmt werden. Diese geben dann an, welche Kosten je Tätigkeit bzw. Funktion im einzelnen Amt sowie nach einer Verdichtung im Bezirk einer Oberpostdirektion entstehen.

Die *Kostenträgerrechnungen* umfassen *Stückkosten-* und *Deckungsbeitragsrechnungen*. Erstere sind in der Regel auf der Basis von Plankosten außerhalb der laufenden Abrechnung durchzuführen. Sie sollen für die Amtsebene, aber auch auf Bezirks- und Bundesebene möglich sein. In der Deckungsbeitragsrechnung werden einmal *Deckungsbeiträge* für die einzelnen *Kostenträger* ermittelt. Zum andern sollen sie als *Periodenerfolgsrechnungen* für jedes Rechnungsjahr erstellt werden.

Aus den Daten der Kostenträgerrechnungen will man die Deckungsbeitragsrechnungen für die *Bezirksebene* der Oberpostdirektionen ableiten. Ferner ist man bestrebt, durch die Hinzufügung der überregionalen Leistungen und Kosten zu einer Deckungsbeitragsrechnung auf *Bundesebene* zu kommen. Diese Deckungsbeitragsrechnungen werden mehrstufig aufgebaut. Jedoch ist keine Differenzierung der *Fixkosten* nach Kostenträgergruppen möglich. Vielmehr soll der Fixkostenblock nach örtlichen *Kostenträgerfixkosten* und *regionalen Fixkosten* zerlegt werden. Dabei werden sämtliche örtlichen Fixkosten, ggf. mithilfe von Aufteilmaßstäben, auf die Kostenträger verteilt. Auf diese Weise lassen sich auf Bezirks- und Bundesebene jeweils drei Typen von Deckungsbeiträgen ausweisen. Ein zentrales Problem der Deckungsbeitragsrechnung liegt weiter in der *Leistungsrechnung*, weil die Leistungen oft (z.B. bei der Briefbeförderung) von mehreren Bezirken gemeinsam erbracht werden. Dann kann man sie diesen nur kalkulatorisch zurechnen. Die Deckungsbeitragsrechnung soll auf *Bundesebene* in eine nach Leistungs- und Kostenarten sowie nach den wichtigsten Unternehmensbereichen und Kostenträgern gegliederte *Leistungs- und Kostenrechnung* weitergeführt werden. Diese wird als Vollkostenrechnung konzipiert und soll neben den Gesamtkosten die Kostenüber- bzw. -unterdeckungen aufzeigen.

Schließlich ist vorgesehen, die Erfahrungen mit einem schon vorhandenen *Kennzahlensystem* in die Entwicklung eines mit DELKOS konformen Kennzahlensystems einfließen zu lassen. Es ist vor allem für die Analyse der Kapitalkosten im Fernmeldewesen gedacht.

Wesentliche Schwerpunkte bei der Entwicklung und Einführung der neuen Kostenrechnung liegen im Bereich der EDV. Für die Datenübernahme in der Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Werkauftragsabrechnung muß *Standort-Software* getestet und den speziellen Bedingungen der Post angepaßt werden⁵¹⁾. Die anderen Bestandteile des Systems erfordern die Entwicklung *anwendungsspezifischer Software*. „DELKOS soll als Dialoganwendung mit Bedienerführung und der Möglichkeit zu ad-hoc-Auswertungen realisiert werden.“⁵²⁾ Batch-Verarbeitung wird auf das Notwendige beschränkt. Durch die ungeheure Datenfülle bei diesem großen Unternehmen gestaltet sich die Vernetzung und Zusammenführung der Datenverarbeitung von der Ämter- über die Bezirks- bis zur Bundesebene sehr aufwendig.

51) Vgl. ebd., S. 46 ff.

52) Ebd., S. 46.

6.2.3 Charakterisierung des Systems DELKOS

Mit dem System DELKOS führt die Bundespost flächendeckend und über alle Hierarchieebenen eine *flexible Plankostenrechnung* ein, bei der einerseits zwischen *proportionalen* und *fixen* Kosten getrennt wird. Andererseits werden, besonders auf den oberen Ebenen, *Vollkosteninformationen* ermittelt, die für die Preisbegründung und grundsätzliche Entscheidungen verwendbar sind. Zentrale Bemühungen liegen in der Fundierung der Kostenplanung und -kontrolle sowie dem *EDV-mäßigen Vollzug* der gesamten Rechnung. Mit der *analytischen Kostenplanung* sollen die Personal- und die Sachkosten genauer erfaßt werden. Demgegenüber lassen sich die Kapitalkosten gegenwärtig nicht mit gleicher Präzision berücksichtigen. In der Erfolgsrechnung setzt man das Instrument der *mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung* ein. Da es nicht durchweg nach Produktgesichtspunkten gestuft werden kann, die örtlichen Fixkosten voll auf die Kostenträger verteilt werden und eine exakte verursachungsgemäße Leistungsrechnung auf Schwierigkeiten stößt, sind seiner Aussagekraft Grenzen gesetzt. Ob man den durch das Konzept nicht genügend erfüllbaren Informationsbedürfnissen, besonders im Fernmeldewesen, durch die Entwicklung eines *Kennzahlensystems* begegnen kann, läßt sich gegenwärtig schwer abschätzen.

7 Zusammenfassende Kennzeichnung der wichtigsten Entwicklungslinien und Perspektiven

In den vergangenen zwei Jahrzehnten sind in der Konzeption, Einführung und Anwendung von Kostenrechnungen in Dienstleistungsunternehmen deutliche Fortschritte zu erkennen. Betrachtet man die skizzierten Bereiche im Vergleich, so schälen sich mehrere gemeinsame Entwicklungslinien heraus. Sie lassen folgende Merkmale für die Gestaltung von Kosten- und Leistungsrechnungen für Dienstleistungsunternehmen erkennen:

1. Sowohl für Planungszwecke als auch für eine aussagefähige Kostenkontrolle muß man auf *Plankostenrechnungen* übergehen. Dies hat man in den meisten Dienstleistungsbereichen erkannt.
2. Als Grundlage einer solchen Rechnung wird vor allem die *analytische Kostenplanung* eingesetzt.
3. In verschiedenen Dienstleistungsbereichen setzt man die von *Hans Georg Plaut* wesentlich geprägte *flexible Plankostenrechnung* ein und paßt sie den besonderen Bedingungen und Zwecken dieser Bereiche an.
4. Um möglichst viele Rechnungsziele erfüllen zu können, führt man sie meist als *Kombination aus Voll- und Teilkostenrechnung* durch. Über die strikte Trennung zwischen proportionalen und fixen Kosten liefert sie einerseits die für kurzfristige Entscheidungen sowie für Kontrollen notwendigen Informationen. Andererseits können über eine gesonderte Fixkostenrechnung auch weitere Rechnungsziele wie die Begründung längerfristiger Entscheidungen erfüllt werden.

5. Für eine tiefgehende Analyse und Beeinflussung des Erfolges erweisen sich *mehrstufige Deckungsbeitragsrechnungen* als leistungsfähiges Informationsinstrument. Wegen der engen Verflechtung der Leistungsarten und ihrer Bestimmungsgrößen sind sie vielfach *mehrdimensional*, d.h. in mehreren Stufen *nebeneinander* durchzuführen.
6. Durch die Vielfalt der Leistungsarten und ihre Verbundbeziehungen gewinnen neben bzw. anstelle von Kostenträgerrechnungen *Kennzahlensysteme* eine Bedeutung. Als Zinsspannenrechnung sind sie im Bankbereich schon weit ausgebaut. In manchen Dienstleistungsunternehmen stellen sie erste Ansatzpunkte zur Durchdringung von Leistungsbereichen dar, die sich mit den strenger strukturierten Verfahren der Kostenträgerrechnung nicht oder noch nicht zuverlässig abbilden lassen.
7. Diese Entwicklungslinien werden durch den Einsatz einer *leistungsfähigen EDV* stark gefördert.

Das Grundproblem der Kostenrechnung liegt bei Dienstleistungsunternehmen in der Zuordnung der Kosten auf die vielfältigen, oft im Verbund bereitgestellten Leistungsarten. Durch die sich aus dem Fortschritt der EDV bietenden Entwicklungsmöglichkeiten könnte man seiner Lösung näher kommen. Über Daten- und Methodenbanken kann man zu Kostenrechnungssystemen gelangen, die eine weit differenziertere Erfassung und Zuordnung der Kosten und Leistungen für verschiedenartige Zwecke ermöglichen. Damit können sie zu einem wesentlich breiter auswertbaren Informationsinstrument werden, wie es gerade unter den Bedingungen von Dienstleistungsunternehmen erforderlich erscheint.