

51. Jahrgang 1981 – Nr. 4/April

Inhaltsverzeichnis**ZfB-Aufsätze**

Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten in Unternehmungen <i>Prof. Dr. Arnold Picot und Dipl.-Ök. Gerhard Rischmüller, Hannover</i>	331
Kleine und mittlere Unternehmen im Forschungs- und Entwicklungs- prozeß <i>Prof. Dr. M. Ernst Kamp und Dipl.-Volksw. Eva May, Bonn</i>	347
Zur nutzentheoretischen Fundierung der sogenannten Praktiker- Verfahren der Unternehmensbewertung <i>Prof. Dr. Fritz Philipp, Dr. Uwe Köth und Dipl.-Hdl. Klaus Rath, Mannheim</i>	370
Ein Planungsmodell zur Abstimmung von Absatz-, Produktions- und Lagermengen in der pharmazeutischen Industrie <i>Dr. Eberhad Queißner, Nürnberg</i>	388

ZfB-Diskussionsforum

Thema: Zur Ableitung von Kostenfunktionen

Zur Berücksichtigung nutzungsabhängiger Abschreibungen in kom- binierten Anpassungsprozessen <i>Prof. Dr. Dieter Adam, Münster</i>	405
Zu Kostenfunktionen bei kombinierter Anpassung <i>Prof. Dr. Günter Altrogge, Hamburg</i>	412
Zur Diskussion über die Ableitung von Kostenfunktionen <i>Prof. Dr. Dr. h.c. Helmut Koch, Münster</i>	418

ZfB-Besprechungsdienst

<i>Peter Doralt, Oskar Grün und Christian Nowotny: Die Rechtsform- Entscheidung in der Projektorganisation (Jürgen Sonnenschein)</i>	423
<i>Lutz von Rosenstiel und Max Weinkamm (Hrsg.): Humanisierung der Arbeitswelt – Vergessene Verpflichtung? (Werner Sämam)</i>	425
<i>Franz Pfuff: Mathematik für Wirtschaftswissenschaftler 3 (Karl-Heinz Burg)</i>	427

Neuerscheinungen 428**ZfB-Dokumentation** 431

Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten in Unternehmungen*

Von Arnold Picot und Gerhard Rischmüller**

A. Problemstellung

In der Kostenrechnung versteht man unter Verwaltungskosten häufig die Kosten derjenigen kaufmännischen und allgemeinen Funktionen/Abteilungen, die die Einkommensteuer- Richtlinien im Abschnitt 33 Abs. 2 aufführen. Die mit diesem Begriffsinhalt verbundenen Kosten werden in der einschlägigen Literatur z. T. als relativ wenig bedeutend¹ und als kaum planbar² angesehen. Die *Notwendigkeit* aussagefähiger Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten ergibt sich jedoch insbesondere bei einem umfassenderen Verständnis des Verwaltungsbegriffs und aufgrund des gestiegenen und mutmaßlich weiter steigenden Anteils der Verwaltungskosten an den Gesamtkosten der Unternehmungen³.

Aufgabe der Verwaltung in einer Unternehmung ist die nachhaltige Sicherung der marktbezogenen Leistungsprozesse. Verwaltung beschränkt sich damit keineswegs auf die üblicherweise so bezeichneten Bereiche (Organisation, Personal, Rechnungswesen), sondern erstreckt sich in alle Funktionsbereiche der Unternehmung. Als informatorische Infrastruktur für die primären Leistungsprozesse tritt Verwaltung an vielen Stellen der Unternehmensgeschehen auf. Sie ist kein Bereich im Sinne einer oder mehrerer Organisationseinheiten. Wesentliche Teile der Gemeinkosten sind somit zugleich Verwaltungskosten, z. B. auch die Kosten für Planung, Marketing, Grundlagenforschung usw.. Ursachen der Ausdehnung der Verwaltung sind vor allem die zunehmende Automatisierung und technologische Durchdringung von Produktion und Informationswesen im Unternehmen, die gestiegene Komplexität und Dynamik der marktlichen Unternehmensumwelt, die in größerem Umfang Umweltbeobachtung und Planung erfordern, sowie die erheblichen Veränderungen der nichtmarktlichen Umwelt – vor allem des Rechtssystems –, die an die zentrale Planung, Koordination und Kontrolle der Unternehmensaktivitäten immer höhere Anforderungen stellen.

Inwieweit innerhalb der gegenwärtigen Kostenrechnungssysteme *Möglichkeiten* einer aussagefähigen Planung und Kontrolle dieses Verwaltungsbereichs bestehen und welche zusätzlichen Verfahren für diesen Zweck eingesetzt werden können, soll in dem folgenden Beitrag erörtert werden.

Planung wird dabei in ihrer operativen, kurz-, bis mittelfristigen Ausdehnung betrachtet (Planung z. B. für 1– 3 Jahre), d. h. auf einer gegebenen Unternehmensstrategie basierend. Planung und Kontrolle auf der Ebene der Erfolgskomponente „Kosten“ dienen demnach der Verwirklichung zuvor gesetzter strategischer Ziele⁴.

* Eingegangen: 26. September 1980

** Professor Dr. Dr. habil. Arnold Picot, Universität Hannover, Wunstorfer Str. 14, 3000 Hannover 91; Dipl.-Ökonom Gerhard Rischmüller, Wellweg 79, 3203 Sarstedt

Als hauptsächliche Planungszwecke sind zum einen eine bewußte und strategiegerechte – nicht zufällige oder historisch bedingte – Allokation der Ressourcen und zum anderen die Schaffung einer Meßgröße für die anschließende Kontrolle anzuführen. Die Kontrolle umfaßt eine Erziehungsfunktion, die die kontrollierten Bereiche zu zielgerichtetem, wirtschaftlichem Handeln veranlassen soll, und eine Zielerfüllungsfunktion, wodurch Ansatzpunkte steuernder Maßnahmen erkannt werden sollen, um Ziele auch bei planwidrigem Verlauf zu erreichen.

B. Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten innerhalb der Kostenrechnung

Die Behandlung von Verwaltungskosten im Rahmen der „traditionellen“ Kostenrechnung soll am Beispiel der weitverbreiteten Grenzplankostenrechnung diskutiert werden. Anders als der Fertigungsbereich, der in der Kostenrechnungsliteratur breite Aufmerksamkeit findet, wird der Verwaltungsbereich in der gängigen Kostenrechnungsliteratur nur äußerst knapp behandelt.

Durch Kostenplanung sollen

- (1) Wirtschaftlichkeitskontrollen für die Verantwortungsbereiche (Kostenstellen) ermöglicht werden (normativer Charakter der Plankosten),
- (2) Dispositionsgrundlagen für Entscheidungen entstehen (prognostischer Charakter der Plankosten)⁵.

Die gegenseitige Abhängigkeit zwischen Planung und Kontrolle, die für marktlich operierende Unternehmenseinheiten in Theorie und Praxis integrierte Planungs- und Kontrollsysteme entstehen ließ⁶, gilt gleichermaßen für die Verwaltungsbereiche der Unternehmen.

I. Verfahren der Planung der Verwaltungskosten

Wie gelangt man nun zu Kostengrößen, die zur Wirtschaftlichkeitskontrolle und zur Entscheidungsfindung dienen können?

Zum einen ist eine Orientierung an den bislang angefallenen Kosten möglich, d. h. eine Fortschreibung von Vergangenheitswerten mit mehr oder weniger verfeinerten statistischen Methoden. Dabei gehen jedoch die in der Vergangenheit aufgetretenen Zufälligkeiten und Unzulänglichkeiten in die Plankosten ein.

1. Kostenplanung mit Hilfe von Bezugsgrößen

Ein anderer Weg zu Plankosten führt über Bezugsgrößen, die Indikatoren der beizustellenden oder abzugebenden Verwaltungsleistung darstellen. Das Vorgehen besteht dann in der Ermittlung der Kosten pro Bezugsgrößeneinheit.

Die in der Kostenrechnung bevorzugten Bezugsgrößen⁷ variieren direkt mit der Produktions- oder Absatzmenge (z. B. Maschinenstunden), sind jedoch im wesentlichen auf Fertigungshauptstellen beschränkt.

Bei gewissen Funktionen der Verwaltung sind analoge Bezugsgrößen denkbar, die beispielsweise die Anzahl von zu bearbeitenden Vorgängen angeben (z. B. Anzahl der zu schreibenden Rechnungen). Obwohl in der Literatur dafür häufig (meist die gleichen) Beispiele genannt werden, bleiben solche *direkten Bezugsgrößen* doch von vornherein auf wenige enge Teilbereiche der Verwaltung beschränkt. Sie sind nur bei Routineaufgaben anwendbar und setzen dabei eine vorgegebene, unter vielen Gesichtspunkten als negativ zu beurteilende Organisationsform hoher Spezialisierung nach der Verrichtungsart voraus (vgl. etwa die Problematik zentraler Schreibdienste). Der Anteil entsprechender Verwaltungsaufgaben an der Gesamtheit der Verwaltungsaufgaben nimmt laufend ab (Automatisierungspotential). Insbesondere die durch gestiegene Umweltdynamik und erhöhten Koordinationsbedarf induzierten Verwaltungsaufgaben (Planung, Reorganisation, Ausbildung, Forschung usw.) haben eine andere Qualität und entziehen sich weitgehend einer analytisch-quantitativen Planung anhand direkter Bezugsgrößen.

Anders als die erwähnten direkten Bezugsgrößen stellen die *indirekten Bezugsgrößen* nicht auf die Leistung der abgebenden Verwaltungskostenstelle, sondern auf die Leistung der empfangenden Kostenstellen ab; z. B. würde als Leistungsindikator für die Verwaltungskostenstelle Fertigungsplanung die Produktionsmenge der betreuten Fertigungsabteilung, für die Zentralabteilung Finanzen das Zahlungsvolumen der betreuten Geschäftsbereiche dienen. Solche Bezugsgrößen setzen allerdings voraus, daß die Leistungen der empfangenden Kostenstellen meßbar sind, es sich dabei also im wesentlichen um Fertigungshauptstellen oder selbständig operierende Geschäftsbereiche handelt. Sie sind ferner theoretisch nur gerechtfertigt, wenn die Leistungen der empfangenden Stellen mit konstanten Produktionskoeffizienten für die Verwaltungsleistungen erfolgen. Deswegen sind auch diese Bezugsgrößen nur für einen sehr kleinen Teil der Verwaltungskosten sinnvoll anwendbar. In allen anderen Fällen haben sie relativ willkürlichen Charakter. Allerdings ist nicht zu verkennen, daß eine Kostenumlage, die mit derartigen indirekten Bezugsgrößen erfolgt, bei den empfangenden Stellen das wirtschaftliche Bewußtsein für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen stärkt und damit einer Aufblähung dieser Verwaltungsbereiche entgegenwirkt.

In Kostenträgerrechnungen dienen der Zurechnung der Verwaltungskosten häufig die (variablen) Herstellkosten oder die (variablen) Fertigungskosten als Hilfsbezugsgröße der Zuschlagskalkulation. Zum Zwecke der Verwaltungskostenplanung sind diese Bezugsgrößen aufgrund der unterstellten Proportionalität ungeeignet⁸.

Zusammenfassend zeigt sich, daß die Schwierigkeit der Erfassung und Zurechnung von Verwaltungsleistungen ursächlich für die problematische Behandlung im Rahmen der üblichen innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist. Selbst wenn Verwaltungsleistungen in einzelnen Bereichen relativ operational definierbar und standardisierbar sind (z. B. Fertigungsplanung, Finanzierung, Personal), so be-

steht wegen ihres Charakters als Gemeinleistung ein Zurechnungsproblem auf die Endkostenstellen. Wenn man im Rahmen einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung oder im Rahmen des Rechnens mit relativen Einzelkosten dieses Zurechnungsproblem auf der Ebene von Produktarten oder Bereichen handhabt, so verbleibt dennoch das Problem der Herleitung des „richtigen“ Umfangs der derart zugerechneten Verwaltungsbereiche, da produktionstheoretische Grundlagen hierfür nicht zur Verfügung stehen.

2. „Budgetierung“

In einem Großteil der Fachliteratur wird nicht versucht, Verwaltungskosten über Bezugsgrößen zu planen; sondern die einzelnen Kostenarten (z. B. Gehälter als bedeutendste) werden „geplant“, indem die Istmenge (z. B. derzeitig beschäftigte Mitarbeiter) – evtl. reduziert um eine Plananspannung – mit Planpreisen (z. B. Monatsgehälter) multipliziert wird. Nach diskussionslosem Zugrundelegen dieser Vorgehensweise drehen sich die Diskussionen in der Kostenrechnungsliteratur häufig ausschließlich um die Art der kalkulatorischen Weiterverrechnung dieser Kosten⁹.

Eine derart vergangenheitsorientierte Behandlung, im allgemeinen als „Budgetierung“ bezeichnet, wird häufig als unumgänglich betrachtet, und nicht negativ beurteilt, da im Verwaltungsbereich ohnehin überwiegend Fixkosten anzutreffen seien¹⁰. Im Gegenteil, die Budgetierung sei im Verwaltungsbereich sogar vereinfacht¹¹. Dies stimmt jedoch nur unter der Prämisse, daß der Ausgangszustand des betrachteten Verwaltungsbereichs bereits strategiegerecht eine optimale Allokation aufwies – eine gerade im Verwaltungssektor gewiß „heroische“ Prämisse. Es scheint übersehen zu werden, daß sich die Eigenschaft „fix“ der Kosten lediglich auf die Reagibilität zur Beschäftigung (innerhalb eines bestimmten Zeithorizonts) bezieht, Fixkosten jedoch sehr wohl von den Verantwortlichen beeinflussbar und planbar sein können. Bei einem Planungshorizont von 1 bis 3 Jahren sind z. B. auch Gehaltskosten, Heizungskosten und Kosten anderer Verwaltungspotentiale veränderbar. Über ihre Höhe müßte daher bewußt entschieden werden. Das Problem, das in der Literatur zur Kostenplanung durchweg nicht behandelt wird, besteht darin, nach welchen ökonomischen Kriterien und Methoden eine derartige inhaltliche Planung erfolgen könnte.

Die Orientierung am Budget der Vorperiode erscheint bei einigen Verwaltungsaufgaben (z. B. Forschung und Entwicklung) damit begründbar, daß der vorhandene Bestand an Potentialfaktoren genutzt werden soll, daß also eine Kapazitätsorientierung vorliegt. Für solche Verwaltungsaufgaben, deren Umfang stark Ermessensentscheidungen unterworfen ist¹², wie Forschung und Entwicklung, Weiterbildung, Werbung, kommen als weitere einfache Formen der Budgetierung infrage: ein prozentualer Anteil vom Umsatz oder eine Residualgröße der Plan-Erfolgsrechnung („was können wir uns leisten?“). Beiden Größen liegt eine Finanzierungsorientierung zugrunde. Sie entsprechen dem Etatdenken und können daher ökonomisch nicht befriedigen. Allerdings kann über den Weg, das bisherige finanzielle Opfer für eine bestimmte Verwaltungsfunktion vor Augen zu führen,

vielleicht auch besser über den notwendigen Umfang dieser Funktionen diskutiert werden.

Kern/Schröder konstatieren sehr eingängig das Dilemma, daß Budgetierungsverfahren mit theoretischen Vorzügen (ziel- bzw. projektorientierte Ansätze) praktische Nachteile besitzen, dagegen relativ leicht durchführbare Verfahren wie die oben genannten theoretisch unbefriedigend sind¹³.

II. Verfahren der Kontrolle der Verwaltungskosten

1. Unterjährige Kontrolle

Die Kontrolle der angefallenen Gemeinkosten für Planungsabschnitte des laufenden Plan- bzw. Budgetjahres (z. B. Monate, Quartale) geschieht im allgemeinen durch Vergleich mit sogenannten „Sollkosten“, das sind mit der Ist-Bezugsgröße multiplizierte Plankosten pro Bezugsgrößeneinheit. Auf die Grenzen der Verwendung von Bezugsgrößen bei der Planung von Verwaltungskosten wurde bereits hingewiesen. Aber selbst wenn derartige Bezugsgrößen anwendbar sind, so unterliegt die Kontrolle all denjenigen Schwierigkeiten, die in der flexiblen Plankostenrechnung bei der Behandlung von Bereitschaftskosten auftreten.

Wenn die Budgetierung der Verwaltungskosten ohne Bezugsgrößen erfolgt, lassen sich auch keine Sollkosten als Kontrollmaßstab ermitteln. Stattdessen soll dann der unmittelbare Vergleich zwischen Istkosten und Plankosten der Wirtschaftlichkeitskontrolle dienen¹⁴.

Da die Ergebnisse der einzelnen Verwaltungstätigkeiten nur selten monats- oder quartalsweise feststellbar sind (Problem der Meßbarkeit von Verwaltungsleistungen), ergibt sich für Verwaltungsbereiche die Möglichkeit, das Kostenbudget dadurch einzuhalten, daß die Leistungsbereitschaft und/oder Leistungsabgabe gemindert wird. Die Übereinstimmung von Istkosten und Plankosten sagt also lediglich etwas über die Planmäßigkeit der Inputs, nicht jedoch über den Leistungsstand aus. Das Verfahren ähnelt der häufig als unbefriedigend erachteten Vorgehensweise öffentlicher Haushalte, deren Inputorientierung seit langem bemängelt wird. Nur im Zusammenspiel mit Leistungsindikatoren ist ein derartiges Verfahren sinnvoll.

2. Kontrolle über längeren Zeitraum

Für die Wirtschaftlichkeitskontrolle über einen längeren Zeitraum (z. B. jährlich) erachtet es die Literatur als sinnvoll, „Sollkosten“ dadurch zu ermitteln, daß für Kalkulationszwecke konzipierte Verrechnungsbasen hilfsweise als Bezugsgrößen dienen¹⁵. Die Soll-Verwaltungskosten entwickeln sich dann im gleichen Verhältnis wie die jeweilige Verrechnungsbasis der Verwaltungskosten, also z. B. wie die Ist-Herstellkosten.

Gestiegene Ist-Herstellkosten mögen zwar in wenigen engbegrenzten Verwaltungsbereichen eine Ursache dafür sein, daß aufgrund gestiegener Beschäftigung

und/oder Faktorpreise auch höhere Verwaltungskosten zur Erreichung eines vorgegebenen Niveaus der Verwaltungsleistungen erforderlich sind. Jedoch ist in den meisten Fällen die Proportionalisierung eine ebenso willkürliche Unterstellung wie es jede über- oder unterproportionale Verkettung wäre.

Nur in wenigen Fällen, in denen die Verwaltung als meßbarer Input in die Endleistung eingeht (Produktionskoeffizient der Verwaltung), kann ein derartiges Verfahren befriedigen; die Bezugsgröße repräsentiert dann die Leistungsseite des Verwaltungsbereichs und ermöglicht Produktivitätsvergleiche sowie Plankontrollen. Es ist jedoch nochmals zu betonen, daß das Auftreten von Verwaltungskosten in Form von Einzelkosten der abgesetzten Leistungen auch bei längerfristiger Betrachtungsweise ausgesprochen selten ist. In den meisten Zusammenhängen bestehen sachlich und zeitlich nur mittelbare Beziehungen zwischen Verwaltung und Endleistung (Unternehmensleitung, Marktanalyse, Werbung, Aufbau und Pflege von Informationssystemen, Forschung). Aufgaben dieser Art leiten ihre Berechtigung vorwiegend aus übergeordneten strategischen Zielen ab. Ihre Leistungsseite kann nicht auf der Ebene der laufenden Produktion und des laufenden Absatzes abgebildet werden. Gerade diese Aufgaben gewinnen jedoch an Gewicht im Rahmen der Gesamtkosten.

III. Resumée

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten im Rahmen der üblichen Kostenrechnung bislang

- mehr einen „Nebenkriegsschauplatz“ darstellen, d. h. die im wesentlichen zur Planung und Kontrolle der Fertigungsgemeinkosten entwickelten Verfahren adaptiert und keine eigenständigen Methoden entwickelt wurden
- sich vorwiegend auf Verrechnungsprobleme konzentrieren, jedoch nicht darauf, wie das Volumen der verschiedenen Verwaltungskostenarten zu ermitteln ist
- mehr kurz-, allenfalls mittelfristig betrachtet werden, nicht jedoch in ihrer Beziehung zur Umsetzung der Unternehmensstrategie
- ohne Untersuchung der speziellen Kosteneinflußgrößen des Verwaltungsbereichs (Projekte, Strategien, Aktionen, Dispositionen der Unternehmensleitung) erfolgen
- den an verantwortlichen Stellen im Verwaltungsbereich Tätigen erhebliche Ermessensspielräume belassen
- anders als die Planung der Herstellkosten kaum inhaltlich diskutiert werden.

C. Lösungsansätze, die die Besonderheiten der Verwaltungskosten zu berücksichtigen suchen

Sowohl die hohe Bedeutung der Verwaltungskosten als auch deren Besonderheiten werden in der Kostenrechnungsliteratur zwar zunehmend erkannt¹⁶, jedoch haben die Kostenrechnungsfachleute entsprechende Planungs- und Kontrollver-

fahren unseres Wissens noch nicht vorgelegt¹⁷; von Seiten der Unternehmensplanung wurden erst ansatzweise Verfahren entwickelt.

I. Verrechnungspreise

Die ökonomische Theorie der Allokation legt den Gedanken nahe, auch die Subsysteme der Unternehmen und damit auch ihre Verwaltungsbereiche über den Preis zu steuern („pretiale Lenkung“). Die Dimensionierung und Struktur des Verwaltungsbereiches ergäbe sich dann nicht durch eine zentrale Unternehmensplanung bzw. – budgetierung, sondern es würden nur solche Verwaltungsleistungen in einer Unternehmung produziert, für deren Inanspruchnahme andere Subsysteme ein hinreichendes Entgelt zu zahlen bereit wären.

So notwendig es ist, bei den Benutzern ein Bewußtsein dafür zu wecken, daß Verwaltungsleistungen nicht unentgeltlich erhältlich sind, so schwierig ist es, konkrete Verrechnungspreise dafür zu ermitteln. Zunächst ist die aus der Literatur zur innerbetrieblichen Leistungsverrechnung – die allerdings vorwiegend Lieferungen materieller Güter behandelt – bekannte Diskussion Grenzkosten versus Grenznutzen versus Marktpreise anzuführen¹⁸. Des weiteren bedarf es zur Anwendung vereinbarter Verrechnungspreise eines zugrundeliegenden Mengengerüsts, d. h. den Benutzern berechenbar sind nur mengenmäßig „meßbare Leistungen“ – typisch für den Verwaltungsbereich ist jedoch gerade die mangelnde Abgrenzbarkeit, Standardisierbarkeit und Meßbarkeit vieler Verwaltungsleistungen, wie oben bereits erörtert wurde. Ein Mengengerüst existiert in der Regel für solche Verwaltungsleistungen, für die auch eine Kostenplanung mit Hilfe von Bezugsgrößen möglich wäre (z. B. Zahl der Zu- und Abgänge im Lager, Zahl der Buchungen, Zahl der geschriebenen Seiten im zentralen Schreibdienst¹⁹). Erforderlich ist darüberhinaus die Kenntnis des Preises einer internen oder externen Vergleichsleistung als Maßstab. Dies wird umso schwieriger, je schlechter definierbar oder je weniger verallgemeinerungsfähig die Verwaltungsleistung ist (z. B. Forschungs-, Markterkundungs-, Personalentwicklungs-, EDV- Programmierungsprojekte).

Grundsätzlich ist jedoch die Anwendung von Verrechnungspreisen als Planungshilfe, die in der Kostenrechnungsliteratur kaum gesehen wird, angebracht: Wo immer es möglich ist, sollten Verrechnungspreise zur Planung und Kontrolle vernünftig definierter Leistungen des Verwaltungsbereichs eingesetzt werden, weil hierdurch eine nachfrageorientierte Steuerung dieser Potentiale möglich erscheint. Jedoch ist hierfür in manchen Fällen eine gründliche Reorganisation der Leistungsbeziehungen mit u. U. unerwünschten Nebeneffekten notwendig.

Einer extensiven Anwendung des Verrechnungspreisprinzips stehen jedoch – anders als vereinzelt vermutet wird²⁰ – verschiedene Faktoren entgegen²¹:

1. Häufig gelingt es nicht, eine repräsentative Leistung für einen Verwaltungsbereich abzugrenzen, auch wenn es auf den ersten Blick den Anschein hat. So erweist sich z. B. die Definition der Schriftgutmenge gemessen in Anschlagzahlen oder DIN-A 4-Seiten als Bezugsgröße für die Planung des

- Schreibbereichs in vielen Fällen als dysfunktional. Die Fiktion der Repräsentativität einzelner quantifizierbarer Leistungsarten für das gesamte Leistungsspektrum wie auch die Fiktion der Isolationsmöglichkeiten einzelner Verrichtungsarten innerhalb der Gesamtorganisation können erhebliche verdeckte Kosten- und Leistungskonsequenzen zeitigen²².
2. Es gibt stets einen – wahrscheinlich wachsenden – Block von Verwaltungsaufgaben, der gesamtunternehmungsbezogener Art und/oder aufgrund von Unsicherheiten über die Umweltbedingungen kaum standardisierbar ist (z. B. Unternehmensleitung, strategische Planung, Grundlagenforschung, Rechtsabteilung, Informationswesen) und sich deshalb der Verrechnungspreisbildung praktisch entzieht. Der Prozeß der Ermittlung und innerorganisatorischen Vereinbarung von Verrechnungspreisen dürfte unter solchen Bedingungen – selbst wenn solche Preise in einzelnen Fällen theoretisch denkbar sind – zu aufwendig, langwierig und schwerfällig sein.
 3. Die Bereiche, die auf der Grundlage langfristiger Beschäftigungserwartungen mit Hilfe von Verrechnungspreisen geplant und kontrolliert werden könnten, müssen in der Regel auch qualitative und quantitative Flexibilitätsreserven für Sondersituationen und Sonderaktionen bereithalten. Die Einbeziehung derartiger Reservekapazitäten in Verrechnungspreisbildung wirft jedoch Probleme auf; vermutlich können derartige Reservepotentiale nicht über Verrechnungspreise geplant und gesteuert werden.
 4. Die Inanspruchnahme einiger Verwaltungsleistungen kann unternehmenspolitisch in einem bestimmten Ausmaß auf jeden Fall erwünscht sein (z. B. Rechtsberatung, Ausbildung). Wenn mit der Einführung von Verrechnungspreisen derartiger Leistungen (z. B. Stundensatz für Hausjuristen) auch die Anlastung der entsprechenden Verwaltungskosten beim Leistungsempfänger (z. B. Sparte) verbunden ist, kann es zu einer geringeren Inanspruchnahme kommen, weil zwischen Unternehmensleitung und Sparten Ziele oder Planungshorizonte divergieren. Verrechnungspreise würden dann im Ergebnis zu einem geringeren Verwaltungsleistungsniveau, einem höheren Risiko bzw. zu einer geringeren unternehmungspolitischen Integration führen, als aus der Sicht des Gesamtunternehmens erwünscht ist.
 5. Die Entscheidung „Eigenfertigung oder Fremdbezug“ von Verwaltungsleistungen wird nicht allein nach traditionellen Stückkostenerwägungen der Kostenrechnung, sondern auch nach unternehmungspolitischen Gesichtspunkten (Unabhängigkeit, Strategieaspekt, Kontrollierbarkeit, Durchsetzungsfähigkeit von Änderungen usw.), d. h. von qualitativen, nicht monetarisierbaren Kosten- Nutzen- Erwägungen geprägt²³. Insofern ist der Verwendung von Verrechnungspreisen zur Entscheidung über Verwaltungsaufgaben eine weitere Grenze gezogen.

II. Planung von Verwaltungsfunktionen

Der skizzierte Grundgedanke, nur solche Verwaltungsaufgaben zu planen, deren Kosten auch durch entgeltliche Inanspruchnahme gerechtfertigt sind, kann

dahin abgeschwächt werden, daß es nicht auf eine buchhalterische Kostenverrechnung an den Leistungsempfänger ankommt, daß jedoch die Verwaltungsleistung für den oder die Leistungsempfänger einen hinreichenden Wert besitzen muß. Es stellt sich also die Frage nach der Notwendigkeit der einzelnen Verwaltungsfunktionen, der in der Vergangenheit weder bei periodischen „Planungen“ noch bei aperiodischen Rationalisierungen im Verwaltungsbereich angemessene Bedeutung zukam. Insbesondere interessiert dabei, welche Verwaltungsfunktionen für die zukünftigen Aktivitäten der Unternehmung mehr oder weniger notwendig sind, da die nachhaltige Sicherung des marktbezogenen Leistungsprozesses als Grundaufgabe der Verwaltung weitsichtiges Denken verlangt.

Eine Möglichkeit, Verwaltungsfunktionen zu planen, besteht in der Technik des Management by Objectives. Dabei wären für Verwaltungsaufgaben periodisch bestimmte „objectives“ zu vereinbaren, auf den Ergebnissen der strategischen Planung basierend; die Art der Erfüllung obläge den jeweils Verantwortlichen in den betreffenden Organisationseinheiten. So lange der Prozeß der Ziel- und Aufgabenvereinbarung nicht näher beschrieben wird, bleibt jedoch offen, inwieweit dabei die langfristige, strategische Notwendigkeit der Verwaltungsfunktionen tatsächlich überprüft wird. Management by Objectives kann in diesem Zusammenhang allenfalls als Vorstufe von spezifischeren Verfahren betrachtet werden. Im folgenden werden drei Beispiele solcher Verfahren vorgestellt²⁴.

1. Zero-Base-Budgeting

Dieses Planungsverfahren kann als eine Art Kombination von Wertanalyse und Kosten- Nutzen- Analyse des gesamten Verwaltungsbereichs angesehen werden²⁵. Es hat in den USA sowohl in öffentlichen als auch in privaten Verwaltungen eine gewisse Verbreitung erlangt und wird in Deutschland z. T. insbesondere von der Unternehmensberatungsgesellschaft A. T. Kearney propagiert. Die wichtigsten Verfahrensschritte sind:

1. Bilden von Entscheidungseinheiten (Aufgabenbereiche der Verwaltung)
2. Vorgabe alternativer Leistungsniveaus für jede Entscheidungseinheit (z. B. 80, 100 und 120 % der Vorjahresmittel)
3. Ermittlung der wirtschaftlichsten Verfahren für jedes Leistungsniveau der Entscheidungseinheiten (Ergebnis: Entscheidungspakete)
4. Erstellen einer Rangordnung der Entscheidungspakete
5. Feststellen der genehmigten Entscheidungspakete durch den Budgetschnitt.

Die Kostenplanung erfolgt dabei nicht für Organisationseinheiten (z. B. Kostenstellen), sondern für die einzelnen Verwaltungsfunktionen (als Entscheidungseinheiten bezeichnet). Den Entscheidungseinheiten werden alternative Kostenbudgets vorgegeben, mit denen niedrige, mittlere und hohe Leistungsniveaus der Verwaltungsfunktionen erreichbar sind. Es ist nun bezeichnend für ZBB, daß für jede Entscheidungseinheit jedes Leistungsniveau – ausgehend vom jeweils niedrigsten – zu rechtfertigen, seine relative Notwendigkeit festzustellen und in eine Rangordnung zu bringen ist. Das Verfahren ergibt im allgemeinen, daß einige Verwaltungsfunktionen auf einem höheren Leistungsniveau als bisher zu erbringen sind,

andere dagegen auf einem niedrigeren, bewirkt also in erster Linie eine Reallokation innerhalb des vielschichtigen Verwaltungsbereiches.

Über die Bestimmung des Budgetvolumens, das beim Budgetschnitt zur Feststellung der genehmigten Entscheidungspakete dient, sagt das Verfahren allerdings nichts aus. Offensichtlich wird hier stillschweigend von einer Residualbetrachtung („was können wir uns an Verwaltung insgesamt leisten?“) ausgegangen, was natürlich ökonomisch wenig befriedigt.

Aufgrund des Verfahrensaufwands und der Unruhe, die es in die Untenehmung trägt, kann das Verfahren nur in größeren Zeitabständen (z. B. alle drei bis vier Jahre) angewandt werden. Es gibt dann den Rahmen für die laufende periodische Planung und Kontrolle der Verwaltungsleistungen und Verwaltungskosten sowie der durch das ZBB ausgelösten Projekte ab.

2. *Overhead-Value-Analysis*

Mit den Grundgedanken des ZBB eng verwandt ist die OVA, im deutschsprachigen Raum insbesondere durch die Unternehmensberatungsgesellschaft McKinsey vertreten²⁶. Auch bei der OVA geht es nicht primär darum, die Verwaltungstätigkeiten rationeller durchzuführen – wie es die „klassische“ Rationalisierung²⁷ insbesondere über ablauforganisatorische Maßnahmen anstrebt –, sondern es geht um das Erkennen und den Abbau nicht (unbedingt) notwendiger Verwaltungstätigkeiten. Zur Erreichung dieses Zieles kommt es entscheidend darauf an, die jeweiligen Nutzer der Verwaltungstätigkeit zu identifizieren und in das Verfahren einzubeziehen.

Das Verfahren läuft in folgenden groben Schritten ab:

1. Bildung von Untersuchungseinheiten (häufig mit Abteilungen identisch).
2. Jede Untersuchungseinheit listet ihre Verwaltungsleistungen auf und gibt jeweils Personal- und Sachaufwand sowie den/die Leistungsnutzer an.
3. Jeder Leiter einer Untersuchungseinheit hat Reduktionsmöglichkeiten in vorgegebener Höhe (z. B. 30 % oder 40 %) zu benennen.
4. Durch Abstimmung mit den Leistungsnutzern werden die negativen Konsequenzen erarbeitet und dargestellt.
5. Entscheidung über vorzunehmende Leistungsreduktionen durch das höchste OVA- Organ (Geschäftsleitung).

Da OVA ebenso wie ZBB von den Beteiligten verlangt, aus ihren bisherigen Tätigkeiten „weniger notwendige“ zu identifizieren, kommt diesen Mitarbeitern, in der Regel dem mittleren Management, eine Schlüsselrolle für den Erfolg des Verfahrens zu. Durch frühzeitige und umfangreiche Unterrichtung sowie personelle Absicherung der Beteiligten muß diesen Mitarbeitern klargemacht werden, daß sie letztlich nicht an dem Ast sägen, auf dem sie selbst sitzen.

Als Hauptunterschiede gegenüber ZBB sind die in der folgenden Übersicht zusammengefaßten Beschränkungen herauszustellen:

OVA muß nicht für den gesamten Verwaltungsbereich in einer Unternehmung durchgeführt werden



kein Bilden einer Rangfolge von Verwaltungsaufgaben verschiedener Untersuchungsbereiche

OVA richtet sich nur auf diejenigen Verwaltungsaufgaben, die bisher in den Untersuchungseinheiten durchgeführt wurden



keine Gedanken über ein „Mehr“ gegenüber den bisherigen Verwaltungstätigkeiten (ZBB: höheres Leistungsniveau)

↙ ↘
ausschließlich Senkung, nicht Reallokation der Verwaltungsaufgaben und -kosten

Demnach bleibt festzustellen, daß die pragmatisch auf Einsparungen abzielende OVA im Vergleich zum ZBB weniger umfassend ist; die häufig gerade im Zuge einer Veränderung der Unternehmensstrategie notwendige Reallokation der Ressourcen im Verwaltungsbereich wird von diesem Verfahren nicht systematisch erfaßt, wenngleich sie selbstverständlich in die Diskussionen der Beteiligten eingehen kann. Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten muß eben nicht unbedingt auf deren Senkung in allen Bereichen abzielen, sondern es kommt darauf an, die für die jeweiligen Unternehmensziele und -strategien notwendigen Umfänge in den verschiedenen Teilbereichen der Verwaltung zu verwirklichen. Es lassen sich durchaus Fälle vorstellen, in denen eine Effektivierung der Unternehmungsaktivitäten nur dadurch möglich ist, daß der Verwaltungsbereich insgesamt qualitativ und/oder quantitativ aufgestockt wird, z. B. wenn Anpassungen an umwälzende technologische Neuerungen zu bewältigen sind. Dagegen kann es in anderen Fällen vorwiegend darum gehen, die Eigendynamik, die sich in Teilen der Verwaltung entwickelt hat, durch eines der beschriebenen Verfahren zu zügeln und den Zuwachs der Verwaltung zu verringern oder sogar die Verwaltung insgesamt strategiegerecht zu verkleinern.

3. Projektplanung

Eine output-orientierte Überprüfung der Notwendigkeit ganzer Verwaltungsfunktionen setzt voraus, die Leistungsnutzer zu identifizieren und zu involvieren. Sofern dieses bei bestimmten Funktionen, die der Marktstellung oder der Zukunftssicherung der Unternehmung dienen (z. B. Werbung, Teilfunktionen von Forschung und Entwicklung, Ausbildung, Reorganisation) nicht vollständig möglich ist, kommt eine projektweise Kostenplanung infrage²⁸.

Analog dem ZBB bietet sich dann an, die Projekte durch subjektive Bewertung (z. B. mit Hilfe eines Scoring-Verfahrens²⁹) in eine Rangfolge zu bringen und im Anschluß daran die (knappen) Projektmittel des Verwaltungsbereichs zuzuord-

nen. Aufgrund des erhöhten Anpassungsbedarfs an externen und internen Wandel werden gegenwärtig in nahezu allen größeren Unternehmungen zahlreiche Projekte auch im Verwaltungsbereich durchgeführt³⁰; dem Aufbau eines geeigneten Projektplanungs- und -managementsystems kommt deshalb im Rahmen der Planung der Verwaltungskosten große Bedeutung zu.

III. Kontrolle von Verwaltungsfunktionen

Wie oben ausgeführt, besteht für Verwaltungskosten die Besonderheit, daß Kostenbudgets eingehalten werden können, weil die Verwaltungsleistung u. U. reduziert wird, ohne daß dieses innerhalb kurzer Frist offenkundig werden muß. Aus dieser „Manipulierbarkeit“ ergibt sich die Forderung, auf eine unterjährige (z. B. monatliche) periodische Kontrolle der Verwaltungskosten von vornherein zu verzichten³¹.

Auch eine jährliche Kontrolle muß nicht unbedingt für jedes Jahr und für jede Verwaltungskostenstelle bzw. Verwaltungsfunktion im Rahmen der Kostenrechnung durchgeführt werden. Das dabei verwendete Konzept der Sollkosten ist nämlich für Wirtschaftlichkeitskontrollen ungeeignet, da die unterstellte Proportionalität zur Kalkulationsbezugsgröße unhaltbar ist und die Sollkosten nicht mehr als eine statistische Größe darstellen. Nur die Bereiche, die wirklich mit Hilfe von Verrechnungspreisen sinnvoll geplant werden können, sollten einer derartigen Kontrolle unterworfen werden.

Wie kann nun aber eine Kontrolle der zahlreichen anderen Verwaltungskosten erfolgen? Drei Forderungen sind zu nennen:

1. Statt unterjähriger kostenorientierter Kontrolle: Maßnahmenkontrolle
2. Statt jährlicher Kontrolle: langfristige qualitative Kontrolle
3. Ergänzen der ex post-Kontrolle durch Sensibilisierung.

Zu 1.

Nach angemessener Zeit (etwa 3– 6 Monaten) ist zu überprüfen, ob die z. B. im ZBB- bzw. OVA- Verfahren oder in der Projektplanung beschlossenen konkreten Maßnahmen zur veränderten Leistungserfüllung durchgeführt wurden und sich die damit verbundenen Leistungs- und Kostenkonsequenzen eingestellt haben. Ist dies nicht der Fall, sind die entgegenstehenden Gründe festzustellen und gegebenenfalls korrektive Maßnahmen einzuleiten.

Diese Kontrolle setzt also nicht bei der Kostensumme pro Kostenstelle bzw. Funktion an, sondern geht von der Leistungsseite aus. Da jedoch lediglich diejenigen Leistungen betrachtet werden, die es zu verändern galt, besteht auch hierbei die Gefahr, daß Kostenkonsequenzen nur deshalb (scheinbar) eingetreten sind, weil andere Leistungen vernachlässigt wurden.

Zu 2.

Die Verwaltungsfunktionen und -projekte sollten nach einem längeren Zeitraum (beispielsweise drei Jahre) intensiv untersucht und evaluiert werden (Revisionsprinzip). Nur scheinbar objektive quantitative Kriterien (z. B. Zahl der bearbeiteten Fälle usw.) sind dabei durch qualitative Kriterien zu ersetzen (z. B. Grad der

Konkurrenzerkenntnis als strategischer Indikator der Leistung der Marktforschung, Stand der spezifischen Qualifikation von Mitarbeitern als Indikator für die Leistung des Ausbildungswesens).

Bei dieser langfristigen Kontrolle ist besonders für die mit Verrechnungspreisen versehenen Leistungen die Frage nach „Eigenfertigung oder Fremdbezug“ kritisch zu überprüfen; denn solche internen Leistungen, die mit einem Preis versehen werden können, sind für eine Übertragung auf den externen Markt besonders geeignet. Dabei ist neben kostenorientierten und unternehmenspolitischen Kriterien auch die Erfahrung zu berücksichtigen, daß „Eigenfertiger“ ihre Leistungsfähigkeit häufig gegenüber externen Lieferanten überschätzen³².

Zu 3.

Ähnlich wie bei der Kontrolle der Unternehmensstrategie³³ gilt auch für die Kontrolle der Verwaltungsstrukturen, daß ex post-Überprüfungen häufig wenig taugen, da bei nachträglicher Erkenntnis einer mangelhaften Zielerfüllung die Anpassungsmöglichkeiten gering sind. Deshalb gilt auch hier die Forderung, ex post-Kontrolle soweit wie möglich durch Sensibilität gegenüber Änderungen relevanter interner und externer Daten (Erkennen „schwacher Signale“ im Bereich der Verwaltungstechnologie, der Arbeitsorganisation, des Rechts wie auch der eigenen Unternehmensstrategie) zu ergänzen oder auch zu ersetzen. Eine Sensibilisierung der Verantwortlichen für entsprechende „schwache Signale“ müßte auf den Wegen der Ausbildung, der Personal- und Organisationsentwicklung vorbereitet werden, also von Funktionen, die selbst wiederum der Verwaltung zuzurechnen sind. Allerdings sind die Probleme des Aufbaus eines entsprechenden, antizipativen Anpassungen der Verwaltungsaufgaben ermöglichenden Informationssystems keineswegs gelöst, vielleicht auch nicht abschließend lösbar.

D. Schlußbemerkung

Nach der hier vertretenen Auffassung kann die Kostenrechnung zwar eine Reihe wichtiger kostenarten- und kostenstellenbezogener Basisinformationen über den Verwaltungsbereich bereitstellen, ist jedoch nur eingeschränkt in der Lage, eine Steuerungsfunktion zu übernehmen. Die Kostenplanung und -kontrolle, die im Fertigungsbereich aufgrund seiner stärkeren unmittelbaren Abhängigkeit vom aktuellen Produktions- und Absatzprogramm und aufgrund der günstigeren Möglichkeiten einer produktionstheoretischen Durchdringung weitgehend kostenrechnungsimmanent erfolgen konnte, muß für den Verwaltungsbereich auf eine zusätzliche Grundlage gestellt werden. Diese Grundlage unterscheidet sich aber nicht grundsätzlich von der Logik der Produktionstheorie; die Produktionstheorie kann jedoch hier, anders als im Fertigungsbereich, keine unmittelbar anwendbaren analytischen Planungshilfen bereitstellen. Ähnliches gilt für eine Reihe von Dienstleistungsbetrieben.

Der Verwaltungsbereich gewinnt quantitativ wie qualitativ erheblich an unternehmerischer Bedeutung. Er bedarf zusätzlicher Methoden der ökonomischen

Gestaltung seiner Strukturen sowie seines laufenden Vollzuges. Die hier skizzierten Ansätze können nur erste, ergänzungs- und vertiefungsbedürftige Anstöße in dieser Richtung sein.

Anmerkungen

- 1 Vgl. zur geringen Bedeutung der (allgemeinen) Verwaltungskosten bei Kostenträgerrechnungen z. B. Kilger, W., Einführung in die Kostenrechnung, Opladen 1976, S. 268 f.; Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik, 5. Aufl., München 1979, S. 364 f.
- 2 Vgl. z. B. Mellerowicz, K., Planung und Plankostenrechnung, Bd. 1, Betriebliche Planung, 3. Aufl., Freiburg 1972, S. 521; Marettke, A., Budgetierung, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. v. Grochla, E., Wittmann, W., 4. Aufl., Stuttgart 1974, Sp. 1031–1038, Sp. 1036
- 3 Vgl. Picot, A., Rationalisierung im Verwaltungsbereich als betriebswirtschaftliches Problem, ZfB, 49. Jg. (1979), S. 1145–1165
- 4 Vgl. zum Verhältnis der erwähnten Planungsstufen insbes. Koch, H., Aufbau der Unternehmensplanung, Wiesbaden 1977
- 5 Vgl. zu dieser Einteilung Haberstok, L., Kostenrechnung II – (Grenz-Plankostenrechnung, 4. Aufl., Wiesbaden 1980, S. 12; Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 13. Aufl., München 1978, S. 1009
- 6 Vgl. z. B. Hahn, D., PuK-Planungs- und Kontrollrechnung als Führungsinstrument, Wiesbaden 1974
- 7 Vgl. zur Typologie von Bezugsgrößen z. B. Haberstok, L., a.a.O., S. 78 ff.; Kilger, W., Einführung in die Kostenrechnung, Opladen 1976, S. 165 und zum folgenden auch Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, 7. Aufl., Opladen 1977, S. 346 ff.
- 8 Vgl. zum Problem der Gemeinkostenverrechnung insbesondere auch Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, ZfbF, 10. Jg. (1958), S. 1–27, insbes. S. 16 f. Insbesondere Riebel tritt der Zurechnung von Gemeinkosten entgegen, vgl. z. B. Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 2. Aufl., Opladen 1976. Sein System relativer Einzelkosten bietet jedoch bei der Planung von Verwaltungskosten keine Hilfe.
- 9 Vgl. z. B. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 393, S. 465 ff.
- 10 Vgl. Mellerowicz, K., a.a.O., S. 521
- 11 Vgl. Marettke, A., a.a.O., Sp. 1036
- 12 Vgl. Picot, A., a.a.O., S. 1156; Dearden, J., Cost Accounting and Financial Control Systems, Reading 1973, S. 246 ff.
- 13 Vgl. Kern, W., Schröder, H.-H., Forschung und Entwicklung in der Unternehmung, Reinbek 1977, S. 122 ff.
- 14 Vgl. z. B. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 515 f.
- 15 Vgl. ebenda, S. 516
- 16 Laut Haberstok, L., a.a.O., S. 80, konzentrieren sich heute Theorie und Praxis der Kostenrechnung auf Verwaltungskosten
- 17 Plaut kündigte an, Bezugsgrößen für aussagefähige Soll- Ist- Kostenvergleiche auch im Verwaltungsbereich zu entwickeln, Plaut, H. G., Entwicklungsformen der Plankostenrechnung – vom Standard- Cost- Accounting zur Grenzplankostenrechnung, in: Jacob, H., Moderne Kostenrechnung, Wiesbaden 1978, S. 33–52, S. 52
- 18 Vgl. etwa den Überblick von Coenenberg, A. G., Verrechnungspreise zur Steuerung divisionalisierter Unternehmen, Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 2. Jg. (1973), S. 373–382
- 19 Vgl. zur Problematik der letztgenannten Maßeinheit Picot, A., Reichwald, R., Bodem, A., Ramsauer, P., Stolz, R., Zangl, J., Untersuchung zur Wirtschaftlichkeit der Schreibdienste in Obersten Bundesbehörden – Abschlußbericht im Rahmen des

- interdisziplinären Forschungsprojekts „Vergleichende Untersuchung der Schreibdienste in Obersten Bundesbehörden“ im Auftrag des BMFT, München und Hannover 1979
- 20 Gaitanides, M., Ansätze zur kostentheoretischen und rechnungstechnischen Erfassung von Verwaltungsleistungen, *ZfB*, 50. Jg. (1980), S. 680–684
- 21 Diese Faktoren sind letztlich Konkretisierungen allgemeiner Gründe des Marktversagens, die besonders anschaulich bei Arrow, J. K., *The Limits of Organization*, New York 1974, S. 21 ff., behandelt werden.
- 22 Vgl. Picot, A., a.a.O., S. 1156 f. und 1160 ff. sowie speziell zur Problematik im Schreibungsbereich Picot, A., Reichwald, R., u. a., a.a.O., besonders S. 20, 53, 55 f.
- 23 Vgl. zur Interpretation dieser Frage als Problem der Transaktionskostenminimierung Picot, A., *Transaktionstheorie der Unternehmung – Möglichkeiten und Grenzen eines neuen Ansatzes der Organisationstheorie*, unveröffentl. Manuskript, Hannover 1980
- 24 Auf die Notwendigkeit, den in diesen Verfahren benötigten Wirtschaftlichkeitsbegriff aufzufächern und inhaltlich auszufüllen, ist an anderer Stelle bereits hingewiesen und dazu ein Vorschlag zur Diskussion gestellt worden, vgl. Picot, A., *Rationalisierung*, a.a.O., S. 1160 ff.
- 25 Vgl. als Überblick zu diesem und zu verwandten Verfahren Picot, A., *Rationalisierung*, a.a.O., S. 1157 ff. und die dort angegebene Literatur, ferner jüngst Meyer-Piening, A., *Gemeinkosten senken – aber wie?*, *ZfB*, 50. Jg. (1980), S. 691–698
- 26 Vgl. als Darstellung einer OVA-Anwendung Fröhlich, St., *Mit Wertanalyse gegen Overhead-Kosten*, *Management-Zeitschrift i. o.*, 47. Jg. (1978), S. 183–188, sowie zum Verfahren jüngst Roever, M., *Gemeinkosten- Wertanalyse – Erfolgreiche Antwort auf die Gemeinkosten- Problematik*, *ZfB*, 50. Jg. (1980), S. 686–690
- 27 Einige neuere Rationalisierungsansätze verbinden den hier im Vordergrund stehenden Gedanken, Verwaltungsleistungen mit ungenügendem Nutzen abzubauen, mit dem üblichen Weg der Aufwandsreduzierung bei der Erledigung der vorliegenden Aufgaben (vgl. z. B. zur sogenannten Gemeinkosten- Aufwand- Nutzen- Analyse (GANA) Haberfellner, R., Witschi, A., *Rationalisierung im Overhead- Bereich*, *Management-Zeitschrift i. o.*, 47. Jg. (1978), S. 177–181).
- 28 Obwohl vermutlich der größte Teil der Forschungskosten in der Industrie projektbezogen sein dürfte, fällt die Zurechnung der Kosten auf Projekte in der Praxis häufig recht schwer. Z. B. berichtet Riebel, daß in der Pharmaindustrie maximal 15 % der Forschungskosten einzelnen Projekten eindeutig zuordenbar sind, Riebel, P., *Kosten und Preise*, 2. Aufl., Opladen 1972, S. 80
- 29 Vgl. zum Begriff etwa Strebel, H., *Forschungsplanung mit Scoring- Modellen*, Baden-Baden 1975, S. 34 ff.
- 30 Vgl. z. B. im Bericht von Goetzen, G., Kirsch, W., *Problemfelder und Entwicklungstendenzen der Planungspraxis*, *ZfbF*, 31. Jg. (1979), S. 162–194, daß bei der Fichtel & Sachs AG 1200 Projekte laufen.
- 31 Diese Forderung gilt für Wirtschaftlichkeitskontrollen. Da die meisten Verwaltungskosten auch Ausgaben darstellen, kann die kurzfristige Kontrolle für Zwecke der Finanzdisposition dienlich sein.
- 32 Vgl. zu dieser Problematik Ramser, H. J., *Eigenerstellung und Fremdbezug von Leistungen*, *Handwörterbuch der Produktionswirtschaft*, hrsg. v. W. Kern, Stuttgart 1979, Sp. 435–450, hier Sp. 443 f. und die dort genannte Literatur.
- 33 Vgl. zu dieser Problematik vor allem Ansoff, H. I., *Managing Surprise and Discontinuity – Strategic Response to Weak Signals*, *ZfbF*, 28. Jg. (1976), S. 129–152; Köhler, R., *Die Kontrolle strategischer Pläne als betriebswirtschaftspolitisches Problem*, *ZfB*, 46. Jg. (1976), S. 301–318

Zusammenfassung

Die gestiegene Bedeutung der „Verwaltung“ in Unternehmen gibt Anlaß, die entsprechenden Kosten und Leistungen systematischer als bisher zu planen und zu kontrollieren. Die Besonderheiten der Verwaltungsaufgaben sind dabei zu berücksichtigen, vor allem die fehlende direkte Beziehung zum (derzeitigen) Leistungsprogramm der Unternehmung. Nach einer Darstellung und kritischen Würdigung der in der Kostenrechnung üblichen Behandlung der Verwaltungskosten werden einzelne spezielle Planungsinstrumente aufgezeigt. Ihre Eignung, in Unternehmen Entscheidungen über den Umfang und/oder die Struktur der Verwaltungsaufgaben zu unterstützen, wird erörtert. Bezüglich der Kontrolle wird vorgeschlagen, anstelle formaler, kostenorientierter Mechanismen auf mehr in-exakte, qualitative Verfahren zurückzugreifen.

Summary

The growing significance of administrative functions in business organizations raises the demand for methods suited to systematic planning and control of administrative costs and outputs. This development has to consider the peculiarity of most administrative functions, i. e. the missing link with the actual production programme. The way current accounting systems handle the problem of administrative costs is critically assessed. Some special planning tools used for designing administrative potentials are discussed. Finally, it is proposed to substitute the prevailing formal, cost-oriented control procedures of administrative functions by some more adequate inexact, qualitative methods.