



# Gemeinkostencontrolling: Schaffen von Transparenz und Performance

Gemeinkosten sind der Stolperstein im Kostenmanagement geworden. Sie sind stark angewachsen, es fehlt an Transparenz, und es fehlt das interne Kunden-Lieferanten-Denken. Performance-Measurement und Performance-Management rücken in den Fokus der Steuerung.

■ Von Prof. Dr. Claus W. Gerberich

## Die Kostenarten und ihre Ermittlung

In der Kostenartenrechnung werden die Kosten nach Kostenkategorien gegliedert. Einzelkosten können direkt den Leistungen zugeordnet werden. Fixe Kosten sind in einer Periode unveränderlich, während variable Kosten in Abhängigkeit von der Ausbringungsmenge schwanken (vgl. Abbildung 1).

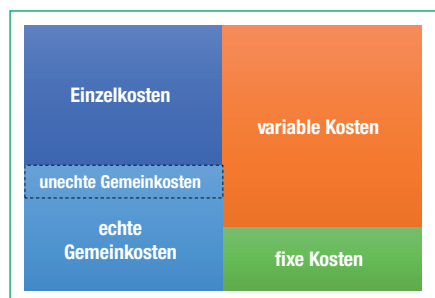


Abbildung 1: Kostenarten

## Die Gemeinkosten in der Kostenrechnung

Die Gemeinkosten werden in der Kostenartenrechnung ermittelt, über die Kostenstellenrechnung und den Betriebsabrechnungsbogen (BAB) den Kostenstellen zugeordnet und schliesslich über Gemeinkostenzuschläge in der Kostenträgerrechnung auf die Kostenträger anhand eines Kostenschlüssels verteilt. Die Problematik liegt aber meistens beim Kostenschlüssel, der oft nicht verursachungsgerecht ermittelt wird. Dadurch fehlt eine verursachungsgerechte Verteilung, was Fehlentscheidungen, zum Beispiel in der Sortimentspolitik, begünstigt. Die Gemeinkosten belasten die Kostenträger sehr unterschiedlich (vgl. Abbildung 2).

## Die Problematik der Gemeinkosten

Die Kostenstrukturen in den Unternehmen verändern sich. Der Anteil der Einzelkosten geht tendenziell zurück, der Anteil der Gemeinkosten steigt. Bei den Einzelkosten steht die Pro-

(vgl. Abbildung 3), viele Funktionen mussten neu aufgebaut bzw. in ihrem Leistungsumfang deutlich erweitert werden. Neue Funktionen sind hinzugekommen, die es früher einfach nicht gab oder nicht notwendig waren. Hierzu zählen das Marketing, das Kundenmanagement CRM, die IT – sowohl von der Hardware- als auch von der Software-Seite –, das Personalmanagement, Steuerungsfunktionen wie Controlling, Compliance und Risikomanagement. Alle diese Tätigkeiten sind Leistungen für das



Abbildung 2: Die Gemeinkosten in der Kostenrechnung

duktivität im Fokus und wird permanent durch Stücklisten und Arbeitspläne gemessen. Bei den Gemeinkosten fehlt jedoch die direkte Zuordenbarkeit zu Produkten oder anderen internen und externen Leistungen. Entsprechend werden sie mittels Kostenschlüssels auf alle anderen Kostenträger verteilt. Dies ist falsch und nicht verursachungsgerecht.

Gesamtunternehmen und nicht als Einzelkosten für Kostenträger erfassbar. Diese Kosten sind in den letzten Jahren überproportional gewachsen und verursachen damit Zuschlagsätze von teilweise über 100%, die nicht mehr realistisch sind, weil die Zuschlagsbasis der Einzelkosten nicht entsprechend gewachsen ist.

Die Gemeinkosten steigen aus mehreren Gründen: Die Führung und die Kostenstruktur eines Unternehmens ist heute komplexer geworden

## Anforderungen an das Gemeinkostenmanagement

Gemeinkosten rücken immer stärker in den Fokus der Steuerung. Sie tragen heute we-

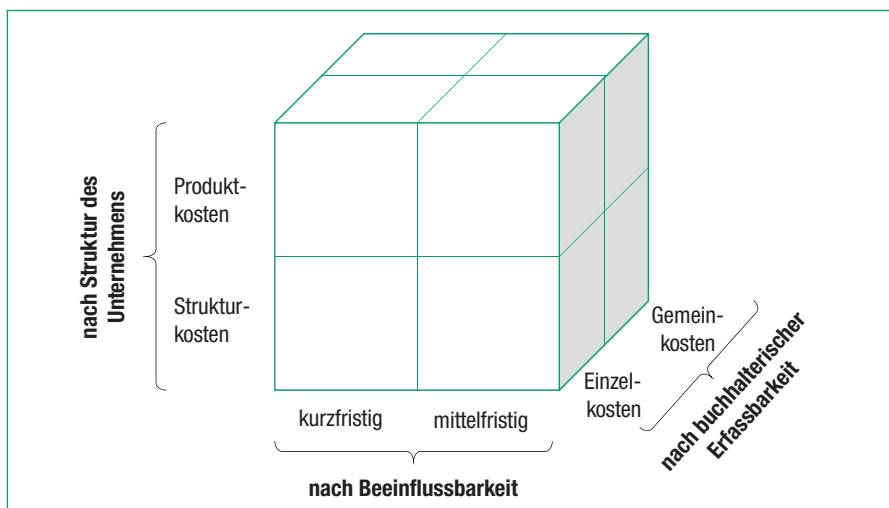


Abbildung 3: Dimensionen der Kosten



sentlich zur erfolgreichen Führung von Unternehmen bei und müssen auf Effizienz und Effektivität geprüft werden. Hohe Gemeinkosten bremsen Agilität und Flexibilität.

Dynamik und Komplexität bestimmen heute das Geschäft. Die Dynamik drückt sich in der Zeitschiene aus, Produktzyklen werden kürzer, Entscheidungen müssen schneller gefällt werden. Produkte und Leistungen werden durch die Individualisierung immer komplexer.

Daher müssen die Gemeinkosten einen Wertbeitrag liefern und können nicht allein unter dem Kostenaspekt gesehen werden. Leistung und Kosten müssen im Zusammenhang betrachtet werden, und es dürfen nicht mehr nur isoliert die Kosten betrachtet werden. Alles, was keinen Wert generiert, muss eliminiert werden.

In der klassischen Zuschlagskalkulation fehlt den Gemeinkosten die Transparenz. Sie werden auf den Gemeinkostenstellen gesammelt und dann per Kostenschlüssel auf die Kostenträger verteilt. Durch die Schlüsselung kann keine Transparenz erreicht werden, da der Leistungsbezug fehlt (vgl. Abbildung 4).

Die Zuschlagskalkulation ist noch geprägt vom klassischen Cost-plus-Denken, welches jedoch heute nicht mehr sinnvoll ist und durch ein Marktpreis-Denken abgelöst wird. Nicht die internen Kosten bestimmen den Preis, sondern die Anforderungen und die Preisbereitschaft des Kunden.

### Gemeinkostentreibende Faktoren

Für die Steuerung der Gemeinkosten ist es wichtig zu wissen, welche Faktoren die Gemeinkosten treiben, denn sonst wird die sogenannte Rasenmähermethode die falschen Wirkungen haben. Bei dieser setzt man eine Hürde, die für alle gleich ist. Dies ist aber falsch. Denn ohne Kenntnis der gemeinkostentreibenden Faktoren sind die Gemeinkosten nicht in den Griff zu bekommen. Die nachfolgende Abbildung zeigt solche auf (vgl. Abbildung 5).

### Kostentransparenz durch Instrumente der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) hat für die notwendige Kostentransparenz zu

Material auftragsbezogen		MK	MEK	HK	SK	VP
Zutaten	MGK %					
Material ab Lager		FK	FEK	VWGK	R + G	SOKO
Lagergemeinkosten + Zutaten	MGK %					
Direkte Lohnkosten		FK	FEK	VWGK	R + G	SOKO
Absetzen und 13. Monatslohn %	LGK %					
Personenversicherungen %		FK	FEK	VWGK	R + G	SOKO
Fertigungsgemeinkosten	FGK Fr./h					
Maschinenkosten	FGK Fr./h	FK	FEK	VWGK	R + G	SOKO
Verwaltungs- & Vertriebsgemeinkosten	VWGK %					
Risiko und Gewinn	R + G %					
Sonderkosten						
Zuschlag	MGK Fr. %					

<b>Legende:</b>			
MEK	Materialeinzelkosten	HK = MK+FK	Herstellkosten
MGK	Materialgemeinkosten	VWGK	Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten
MK = MEK+MGK	Materialkosten	SK = HK+VWGK	Selbstkosten
FEK	Fertigungseinzelkosten	SOKO	Sonderkosten
LGK	Lohngemeinkosten	VP	Verkaufspreis (exkl. MwSt.)
FGK	Fertigungsgemeinkosten		
FK = FEK+LGK+FGK	Fertigungskosten		

Abbildung 4: Zuschlagskalkulation

sorgen. Die Gemeinkosten müssen einer Leistung zugeordnet werden. Durch die Relation Leistung zu Kosten können die Wirtschaftlichkeit und die Performance beurteilt werden. Damit kann auch beurteilt werden, ob die Leistung für den Leistungsempfänger einen Wert hat und welche Ausprägung (welchen Level) der Leistung welchen Wert für den Empfänger hat. Die Sicht des Kunden rückt in den Vordergrund.

### Leistungen als Grundlage erfolgreicher Kostenplanung

Die Leistungsplanung für die Gemeinkosten verändert den Planungs- und Budgetierungsprozess. Leistungsempfänger und Leistungsgeber werden in eine Beziehung gebracht. Der Leistungsempfänger hat seine Erwartungen an die Leistung zu formulieren, und der Leistungsgeber hat aufzuzeigen, welche Kosten für die Erstellung der Leistung anfallen wer-

den. Dadurch wird eine Kunden-Lieferanten-Beziehung aufgebaut und ein gemeinsames Verständnis für die Leistung und die dadurch entstehenden Kosten geschaffen. Dies gilt sowohl für interne als auch für externe Kunden.

### Leistungskataloge und Service Level Agreements

Der Gemeinkostenbereich erstellt einen Leistungskatalog, der dann mit Preisen je Leistungsart hinterlegt wird. Beim Leistungskatalog können verschiedene Leistungsebenen hinterlegt werden. Jedes dieser Service Level wird einzeln verpreist, sodass der Leistungsempfänger die Möglichkeit hat, den Umfang der Leistung abzuschätzen, und entsprechend selbst auswählen kann. Der Leistungskatalog und der Leistungsumfang werden dann für ein Jahr festgeschrieben und fließen in die Budgetierung ein. Zwischen Leistungsersteller und Leistungsempfänger wird ein Vertrag

Gemeinkostentreibende Faktoren (Beispiele)			
Bereich Konstruktion	Bereich Logistik	Bereich Verwaltung	Bereich Gesamtunternehmen
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Variantenvielfalt</li> <li>- technische Änderungen</li> <li>- Fertigungstiefe</li> <li>- Kapazitätsauslastung</li> <li>- Prozesssteuerung</li> <li>- Qualitätssicherung</li> <li>- etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bestände</li> <li>- Lieferbereitschaft</li> <li>- Auftragsabwicklung</li> <li>- Schwund</li> <li>- Teileverfügbarkeit</li> <li>- etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Strukturorganisation</li> <li>- Aufgabenintegration</li> <li>- Ablauforganisation</li> <li>- unnötige Arbeiten</li> <li>- Doppelarbeiten</li> <li>- etc.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Qualifikation der MA</li> <li>- Motivation der MA</li> <li>- Überlastung</li> <li>- Unterforderung</li> <li>- Gehaltsstruktur</li> <li>- internes Kontrollsystem</li> <li>- Arbeitsverteilung</li> <li>- etc.</li> </ul>

Abbildung 5: Die Beispiele für gemeinkostentreibende Faktoren



vereinbart, der durch das Controlling überwacht wird. Dadurch werden die Gemeinkosten transparent gemacht, und der Leistungsbezug wird herausgestellt. Als Folge kann der Leistungsersteller entsprechend seine Ressourcen/Kapazitäten planen.

## Die Bausteine eines erfolgreichen Prozesskostenmanagements

Ein hoher Anteil der Gemeinkosten kann durch eine Prozessanalyse in der Performance gemessen werden. Dies sind die leistungsmengeninduzierten Prozesskosten. Gemeinkosten können damit in Prozesskosten umgewandelt werden. So können im Einkauf die Gemeinkosten durch Prozessanalysen in strategische Beschaffungsprozesse und operative Beschaffungsprozesse heruntergebrochen werden. Jeder Prozessschritt kann dann durch Ressourcen und Zeiten hinterlegt werden. Damit können die Ressourcen gezielt eingesetzt und die Prozesse in der Performance gemessen und verbessert werden. Damit werden Prozesskosten nach Mengen und Zeiten gesteuert, und die Fragen, weshalb ein Prozess einen bestimmten Betrag kostet und wie ein Prozess besser und effizienter gestaltet werden kann, können beantwortet werden.

Der Fokus wandelt sich von den Kosten zur Performance, und das Performance-Denken rückt ins Blickfeld. Ein Denken, welches bei den Einzelkosten schon immer relevant ist.

## Das Instrument der Gemeinkostenwertanalyse (GWA)

Die Gemeinkostenwertanalyse (GWA) oder Overhead Value Analysis ist ein bewährtes Instrument der Gemeinkostenenkung und kann in Abständen immer wieder angewendet werden. Die GWA ist jedoch kein Instrument der operativen täglichen Steuerung.

Gemeinkosten werden zu wenig gesteuert und breiten sich damit oft gefährlich aus. Daher ist es sinnvoll, in bestimmten Abständen das Volumen und die Struktur der Gemeinkosten unter die Lupe zu nehmen. Dabei hat sich der sogenannte 30-Prozent-Ansatz in der Praxis bewährt. Hierbei wird von der folgenden Hypothese ausgegangen: Stehen 30% weniger Mittel zur Verfügung, so muss gehandelt werden. Entsprechend gilt es dann zu entscheiden, welche Leistungen komplett

gestrichen werden bzw. welche Leistungen zu reduzieren oder einfacher zu gestalten sind.

Bei einer Reduktion von 10% käme man erfahrungsgemäss zu anderen Ergebnissen, man würde überall ein bisschen reduzieren, aber nicht unbedingt auf bestimmte Leistungen ganz verzichten. Die Fokussierung bringt den Erfolg.

Damit soll das Bewusstsein geschaffen werden, dass es wenig Sinn macht, einfach die Vergangenheit fortzuschreiben, sondern in Abständen immer wieder alle Strukturen und Prozesse auf den Prüfstand zu stellen (vgl. Abbildung 6).

Die Gemeinkostenanalyse ist relativ aufwendig, da sie alles auf den Prüfstand stellt und lieb gewonnene Besitztümer abschafft. Sie kann daher nicht jährlich durchgeführt werden, aber im Abstand von drei bis fünf Jahren macht sie Sinn, und man besinnt sich wieder auf das Wesentliche. So können überzogene Qualitätsansprüche abgebaut und der Umfang von Leistungen bzw. die Frequenz von Leistungen reduziert werden. Ebenso kann auch geprüft werden, ob die Leistung besser nach aussen zu vergeben wäre. Make-or-Buy-Entscheidungen werden dadurch angestossen.

## Das Instrument des Zero Base Budgeting (ZBB)

Das Zero Base Budgeting (ZBB) wurde in den USA entwickelt und vertritt einen radikalen Ansatz, der nicht unbedingt die europäische Denkweise widerspiegelt (vgl. Abbildung 7).

Zero Based Budgeting geht vom Grundgedanken aus, man würde das Unternehmen nochmals von null an aufbauen. Dadurch will man einfache Strukturen schaffen, Unnötiges beseitigen und zu üppige Strukturen abschaffen. Jede Leistung soll auf einfachste Art erstellt werden, auf alle Erweiterungen und Ergänzungen muss verzichtet werden. Das ZBB führt daher zu deutlichen Komplexitäts- und zu erheblichen Stellenreduzierungen. Dies betrifft jedoch nicht nur die Gemeinkosten, sondern auch die Fixkosten und in geringem Umfang auch die Einzelkosten. Hierbei werden vier Handlungsfelder der Transformation berücksichtigt: Angebot & Services, Prozesse & Organisation, Markt & Kunden sowie Firmenkultur & Mitarbeiter.

## Massnahmen-Monitoring zur Gemeinkostensteuerung

Die Gemeinkostensteuerung stellt besondere Herausforderungen an das Management.

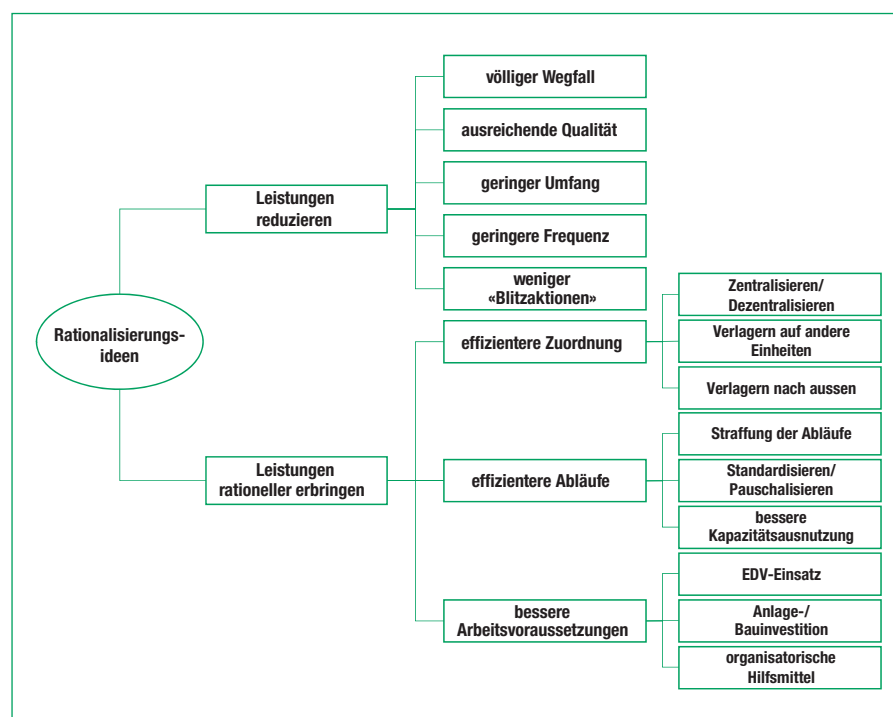


Abbildung 6: Mögliche Rationalisierungsideen im Gemeinkostenbereich (nach Franz, 1995, S. 135)

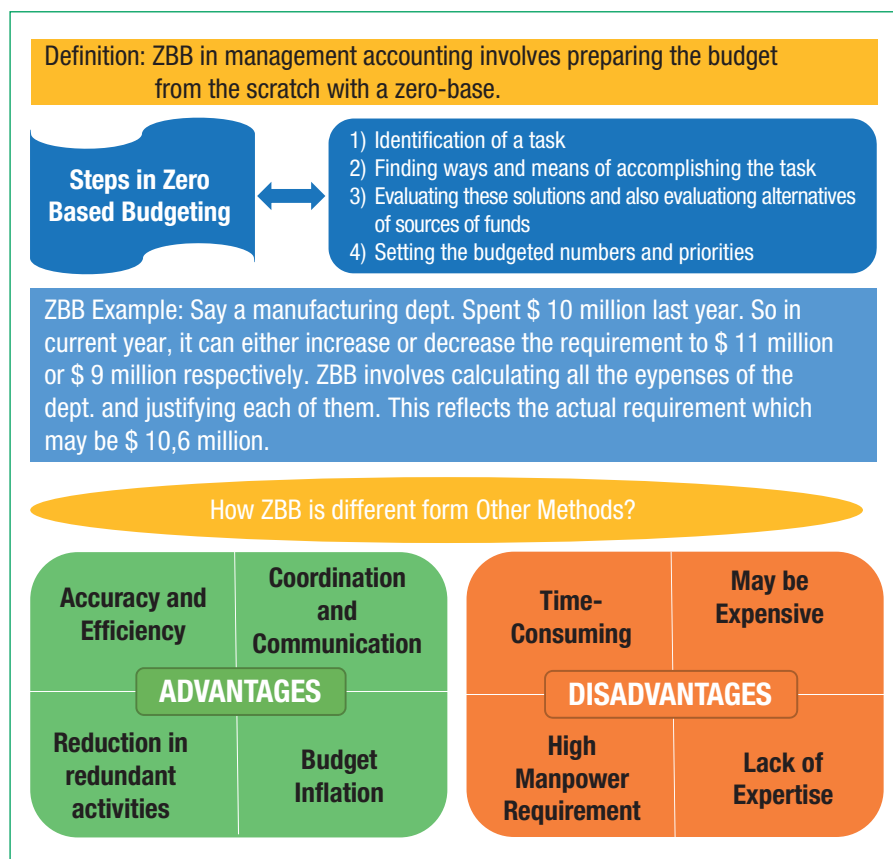


Abbildung 7: Zero Based Budgeting (ZBB)

Mit folgenden Herausforderungen hat man zu kämpfen:

- mangelnde Transparenz
- Sichern von Besitztümern
- primäres Kostendenken und mangelndes Leistungsdenken
- keine klaren Verantwortlichkeiten
- Empfänger/Auftraggeber oft nicht klar
- keine oder mangelhafte Ressourcenplanung
- keine definierten Prozess-Qualitätsstandards
- nicht ausreichende Zeitstandards
- keine Performance-Planung und -Steuerung

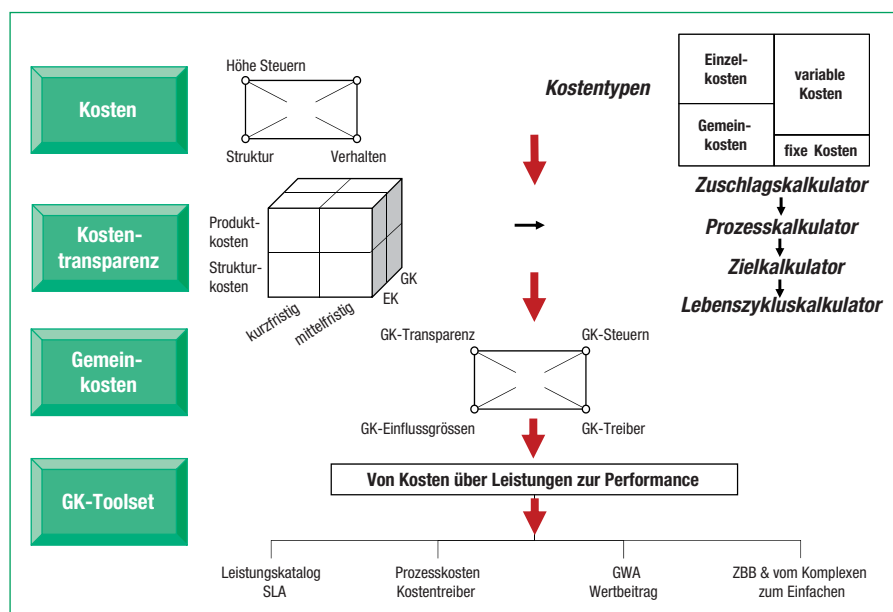


Abbildung 8: Roadmap Gemeinkostencontrolling

Diese Herausforderungen zeigen, dass ein einziges Instrument zur Steuerung der Gemeinkosten nicht ausreichend ist. Strategische und operative Tools sind zu kombinieren.

Einzig durch die Kombination mehrerer Instrumente lässt sich das Thema ganzheitlich in den Griff bekommen:

- Leistungen müssen definiert werden, jede Gemeinkostenstelle hat einen Leistungskatalog zu erstellen.
- Leistungen müssen nach Leistungslevel differenziert werden.
- Der Leistungsempfänger hat seine Erwartungen präzise zu formulieren.
- Service Level Agreements koordinieren die Anforderungen des Leistungsempfängers und des Leistungserstellers.
- Prozesskosten müssen aufzeigen, welche Prozesse wie viel kosten, welche Zeit sie in Anspruch nehmen und welche Ressourcen dafür relevant sind.
- Prozesskosten müssen den Ablauf des Prozesses und den Wirkungsgrad des Ressourceneinsatzes vorgeben, und es muss ein Ziel-Wirkungsgrad geplant werden.
- Zielkosten geben den Zielpreis vor, den der interne/externe Kunde bereit ist zu zahlen, definieren den gewünschten Zielgewinn und leiten daraus die akzeptablen Zielkosten ab.
- Lebenszykluskosten zeigen von der Entwicklung bis hin zur Erstellung die erwarteten Gesamtkosten sowie die laufende Weiterentwicklung einer Leistung.

**Roadmap zum Gemeinkostencontrolling**

Zu vermeiden sind Einzelaktionen, vielmehr gilt es in Zusammenhängen zu denken und den Kunden und die Performance in den Mittelpunkt des Handelns zu stellen.

Die Roadmap zum Gemeinkostencontrolling ist ein praxiserprobtes Tool, welches den Unternehmen die Möglichkeit gibt, ein integriertes, strategisches Gemeinkostenmanagement aufzubauen und im Unternehmen zu praktizieren und zu leben (vgl. Abbildung 8).

**AUTOR**



**Prof. Dr. Claus W. Gerberich**, Studium des Maschinenbaus und der Betriebswirtschaft in Karlsruhe, Mannheim und am MIT, Cambridge/Boston. Er führt Trainings und Beratungen durch und hat sich dabei auf die Bereiche Unternehmensführung und -strategie sowie Controlling spezialisiert.