

1. Einführung



Lernziele der Veranstaltung

Kapitel 1 stellt verschiedene Interpretationen vor, welchen Inhalt bzw. welche Aufgaben das Controlling bzw. Marketing-Controlling besitzt. Die Aufgabenzuweisung zwischen Management und Controlling hat sich in der Literatur zum Controlling hin verschoben, weshalb – zumindest teilweise – das Management (nur) noch auf das Treffen von Entscheidungen und die Führung reduziert bzw. dem Controlling alle anderen Managementaufgaben zugewiesen werden. In Kapitel 1 werden verschiedene Aufgabenbereiche des Controllings vorgestellt, die in ihrer Summe ein sehr weitgefasstes Spektrum für das Controlling beinhalten.

Lernziel: Verständnis für Aufgabenbereiche, die typischerweise in der Literatur dem Controlling zugeschrieben werden.



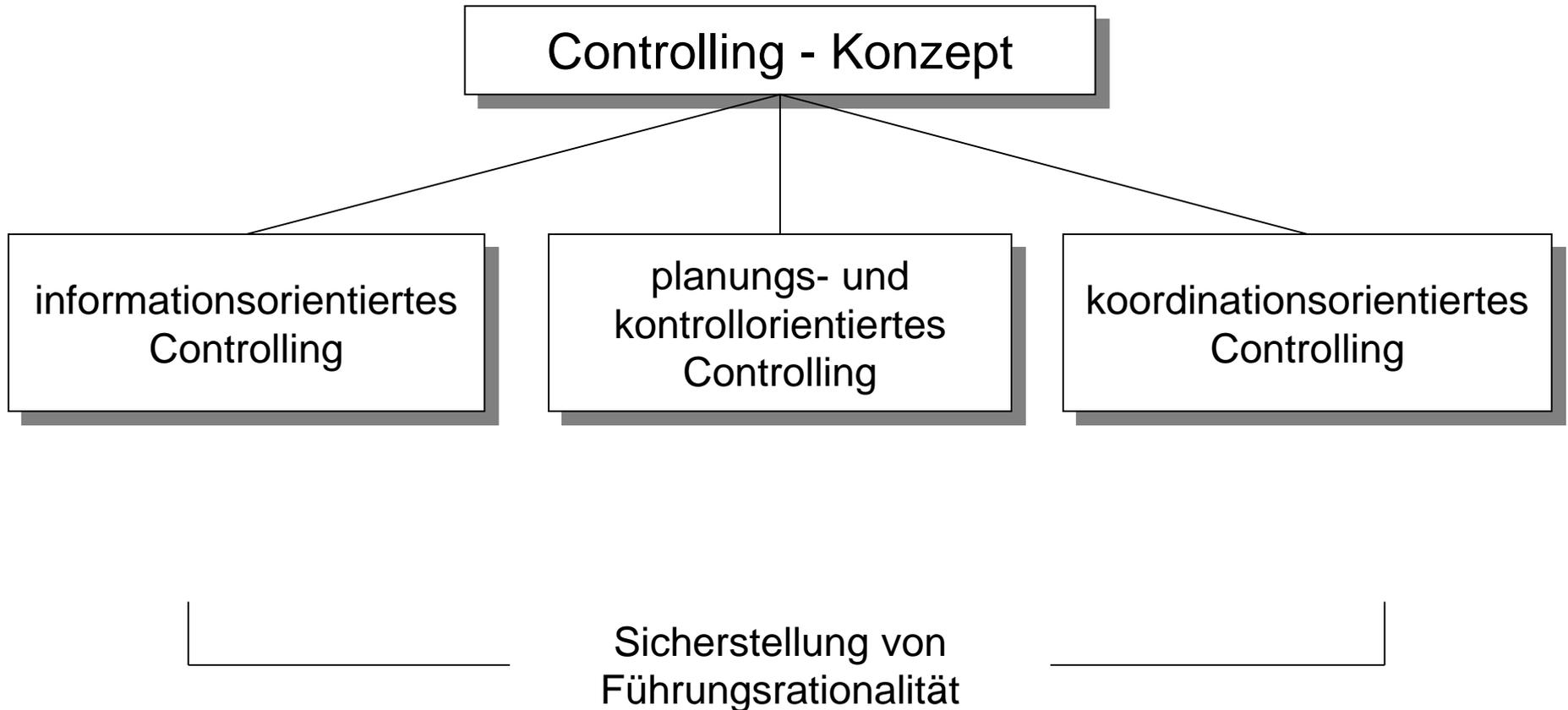
Vorbemerkungen zur nächsten Folie

Es gibt unterschiedliche Konzepte (Auffassungen) über den Inhalt des Controllings bzw. Marketing-Controllings. In den folgenden Folien sollen diese Begriffsinterpretationen näher vorgestellt werden.

Die Aufgabenspezifizierung des Controllings ergibt sich insbesondere in der Abgrenzung der Aufgaben des Managements. Teilweise werden aus den Managementaufgaben (Planen, Entscheiden, Realisieren, Kontrollieren, Dokumentieren, Führen) alle Aufgaben mit Ausnahme des Treffens von Entscheidungen und der Mitarbeiterführung dem Controlling zugewiesen. Dies ist eine sehr weitreichende (undifferenzierte) Aufgabeninterpretation des Controllings.



Konzeptionen im (Marketing-) Controlling (I)



Konzeptionen im (Marketing-) Controlling (II): informationsorientiertes Controlling-Konzept

Marketing-Controlling hat eine Servicefunktion für das Marketing-Management: Das Marketing-Controlling soll das Management bei der Lenkung und Leitung des Marketingbereichs durch Bereitstellung von Informationen, die Eingang in die Planungs- und Entscheidungsprozesse des Marketingmanagements finden, unterstützen (Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Informationen).

— Informationsgewinnung

— Informationsauswertung

— Informationsmanagement
des `Data Centers`

Datengrundlagen sind unternehmensinterne Daten (Rechnungswesen - Marketing-Accounting, Betriebsstatistik, Außendienstberichte, etc.) und unternehmensexterne Daten (Marketingforschung).



Herkunft der Daten für das informationsorientierte Controlling

Primäres Marketing-Controlling: Daten werden ganz speziell für Marketingzwecke bereitgestellt / erhoben (z.B. Einrichtung einer Kostenstelle).

Sekundäres Marketing-Controlling: Aufbereitung von Daten für das Marketing, obwohl diese bereits für andere Verwendungszusammenhänge erfasst worden sind: Herausfiltern der marketingrelevanten Informationen (Marketing-Controlling als „Trittbrettfahrer“).

Optimalfall (Data-Warehouse) mit integriert nutzbaren Daten: Die Daten im Unternehmen werden zweckneutral erhoben und stehen als Datenbank den verschiedenen Funktionsbereichen im Unternehmen zur Verfügung (Schaffung einer vielfältig auswertbaren Datenbasis).



Die Idee des Data Centers im informationsorientierten Controlling-Konzept: Vom Datenberg zum Wissenskreislauf

Das Data-Center (Data-Warehouse) fasst alle internen und externen Informationen, über die das Unternehmen verfügt, (konzepotionell) in einer zentralen Datenbank zusammen (gemeinsamer, konsistenter Datenbestand) und vernetzt diese Informationen miteinander. Dem Controlling obliegt hierbei das Management (Aufbau, Pflege, Anwendung) dieses Data-Centers (Controller als Informationsmanager).

Einem Warenhaus vergleichbar sollen sich Anwender (nicht nur Controlling) für ihre Aufgaben die notwendigen Informationen aus dem Datenspeicher holen, wobei die Informationen für einen spezifischen Anwendungsfall bereits bedarfsgerecht aufbereitet sind (Data-Marts).

Mit Hilfe neuer Technologien (Data Mining; neuronale Netze; KI) sollen automatisiert diese Daten verknüpft, analysiert und neue Informationen hierbei generiert werden: „selbständige“ Datenanalyse, in der der Marketing-Controller der „Human in the Loop“ ist: Überwachung der Datenanalyse – Gleichgewicht zwischen Automatisierung und menschlichem Urteilvermögen.



Konzeptionen im (Marketing-) Controlling (II): planungs- und kontrollorientiertes Controlling-Konzept

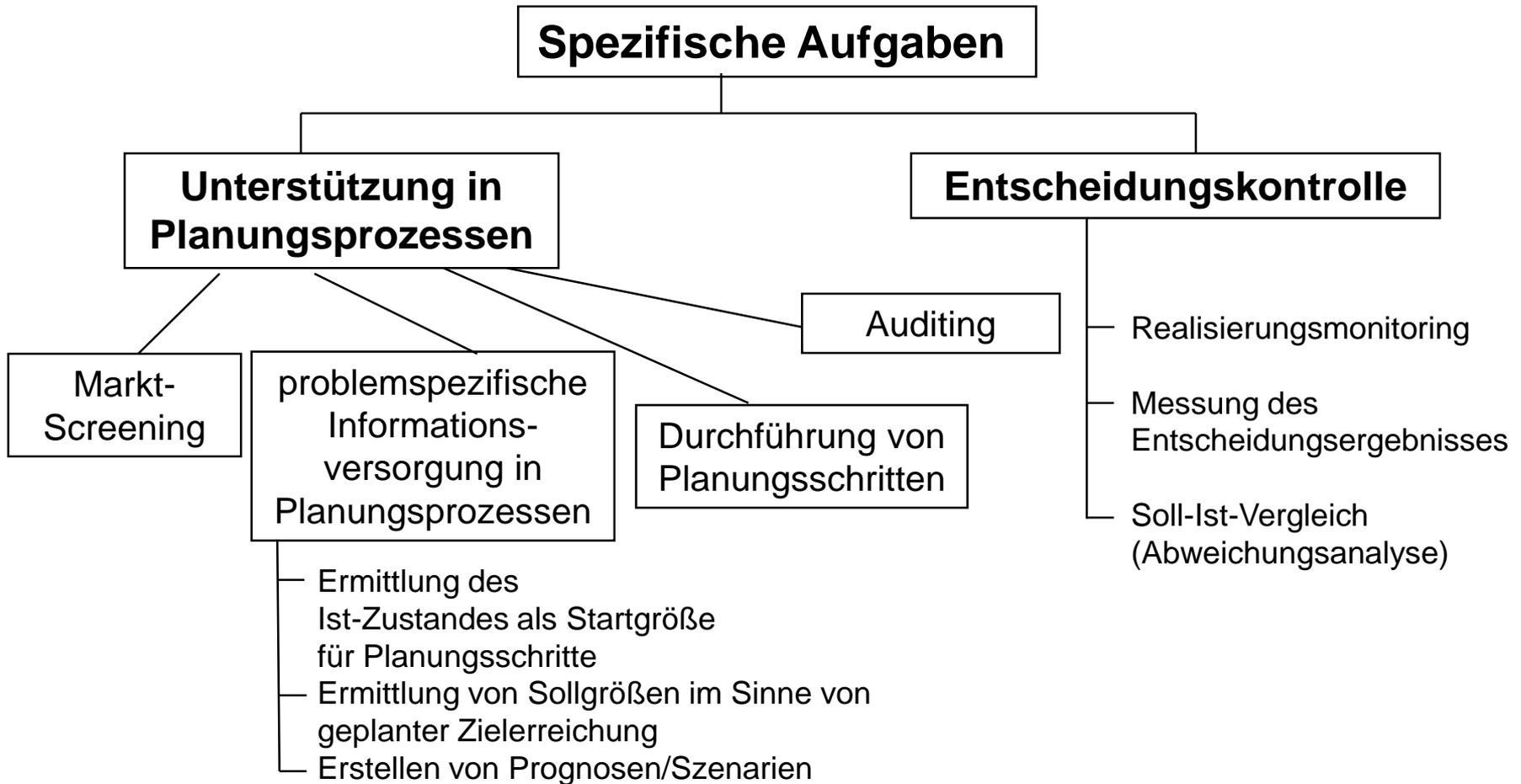
Unterstützung des Managements in Planungs- und Kontrollaufgaben. Dies geht über die reine Informationsversorgung inhaltlich hinaus.

Controlling hat die Funktion eines Inhouse-Consulting

Management beschränkt sich dann auf die Aufgaben des Entscheidens, Organisierens (Realisieren), Dokumentierens (Präsentieren) und Führens.



Inhalt des planungs- und kontrollorientierten Marketing Controllings



Ergänzungen zur vorangegangenen Folie (I) Auditing (Planungskontrolle) im Marketing (Marketing-Audit)

Auditfelder

- Prämissen-Audit: Überprüfung, ob die entscheidungsrelevanten Daten der Marketingplanung „noch stimmen“ bzw. ob Veränderungen abzusehen sind (Früherkennung: Überprüfung der Planungsgrundlagen. Dies ist Ergebnis des Markt-Screenings.
- Ziel- und Strategien-Audit: Überprüfung der Stimmigkeit bzw. Eignung der strategischen Marketingziele (Zweckmäßigkeit der Strategien) und Operationalisierung von Zwischenzielen (Zielhierarchie)
- Maßnahmen-Audit: Überprüfung der Zielvorgaben (Soll-Größe) für die ergebnisorientierte Marketing-Kontrolle („Waren die Zielvorgaben richtig?“)
- Prozess- und Organisations-Audit (Zweckmäßigkeitsprüfung: kritische Überprüfung der Marketing-Organisation hinsichtlich der Effizienz der Aktivitäten (Prozesse; Geschäftsprozesse) sowie der angewandten Planungs- und Kontrolltechniken.



Ergänzungen zur vorangegangenen Folie (II)

Realisierungsmonitoring

Überwachung (Monitoring), ob die Umsetzung (Realisierung) der getroffenen Entscheidungen innerhalb des geplanten zeitlichen, finanziellen und inhaltlichen Rahmens ist (z.B. sind die definierten Zwischenschritte (z.B. Teilprojekte) fristgerecht erreicht worden? Bleibt die Realisierung innerhalb des vorgesehen/geplanten Budgets?).

Zeigen sich Abweichungen vom geplanten Realisierungsverlauf, setzt das Controlling das Management in Kenntnis und/oder schlägt Lösungsalternativen zur Behebung der Realisierungsprobleme vor.

Regelkreislauf der Planung als Grundlage der Planungs- und Kontrolltätigkeiten im Controlling

Ablauf

- Die Ergebniskontrolle bzw. Feststellung des Ist-Zustandes sowie die Fehleranalyse sind Dateninput für die Planungsprozesse in der nächsten Periode.
- Prinzip der ständigen Verbesserung als Maxime des Controllings: Aus den Fehlern lernen, um es beim nächsten Mal besser zu machen.
- Controlling hat daher keine „Straf-“, sondern eine Lernfunktion.



Ambivalenz des Controllings

Ursachen

- Controller ist bei der Einbindung in Planungsprozesse häufig „Ratgeber“ des Managements (Beratungsfunktion, Inhouse-Consulting), zugleich soll er aber auch die Kontrolle der getroffenen Entscheidungen (=Ergebnis der Planung) übernehmen.
- Mögliche Beeinträchtigungen der Kontrollfunktion („Abweichungsanalyse“), wenn der Controller Entscheidungen, in denen er maßgeblich in der Planung mitwirkt (beraten) hat, objektiv kontrollieren (prüfen) muss.
- Karrieremotive des Controllers, der „in die Linie des Unternehmens“ zurück will: Durch die Kontrolle und das Aufzeigen von Fehlern bei seinen Vorgesetzten besteht die Gefahr, dass der Controller Planungen und Kontrolle unter dem Blickwinkel der eigenen Karriereförderung „im Sinne“ der Meinung seines Vorgesetzten färbt.



Konzeptionen im (Marketing-) Controlling (III): koordinationsorientiertes Controlling-Konzept

Kernfunktion des Controllings ist die Koordination des Gesamtsystems (Unternehmen; Marketingbereich), um die Zielgerichtetheit der Entscheidungen sicherzustellen: Schnittstellen- bzw. Vernetzungsfunktion des Controlling:
Controller sollte die „Vogelperspektive“ haben, da Mitarbeiter in den einzelnen Marketingbereichen oder in anderen Unternehmensbereich die „Froschperspektive“ besitzen.

Koordinationsaufgabe des Marketing-Controllings betrifft nicht nur den Marketingbereich (einzelne Marketingbereiche bzw. Organisationseinheiten des Marketingbereichs), aber auch die Koordination des Marketingbereichs mit anderen Unternehmensbereichen.



Spezifischer Inhalt des koordinationsorientierten Controlling-Konzepts

Controlling sollte eine eher (bereichs-)übergreifende, Interdependenzen erkennende Aufgabenerfüllung haben: Planungs- und Kontrollaktivitäten zur effizienten Vernetzung (Abstimmung) der einzelnen Marketingbereiche (z.B. Geschäftsfelder, Absatzsegmente) bzw. des Marketingbereichs mit anderen Unternehmensbereichen zur Sicherstellung einer stimmigen Gesamtplanung bzw. übergreifenden Erfolgskontrolle.

Alternative (pragmatische) Interpretation des koordinationsorientierten Controllings: Mitwirken bei der Entscheidungsdurchsetzung (Realisation) durch Koordinationstätigkeiten: Das Controlling hat eine „Feuerwehrfunktion“, wenn es bei der Realisierung von Entscheidungen zu Problemen (Engpässen) kommt: aktive Mithilfe bei der Realisierung.



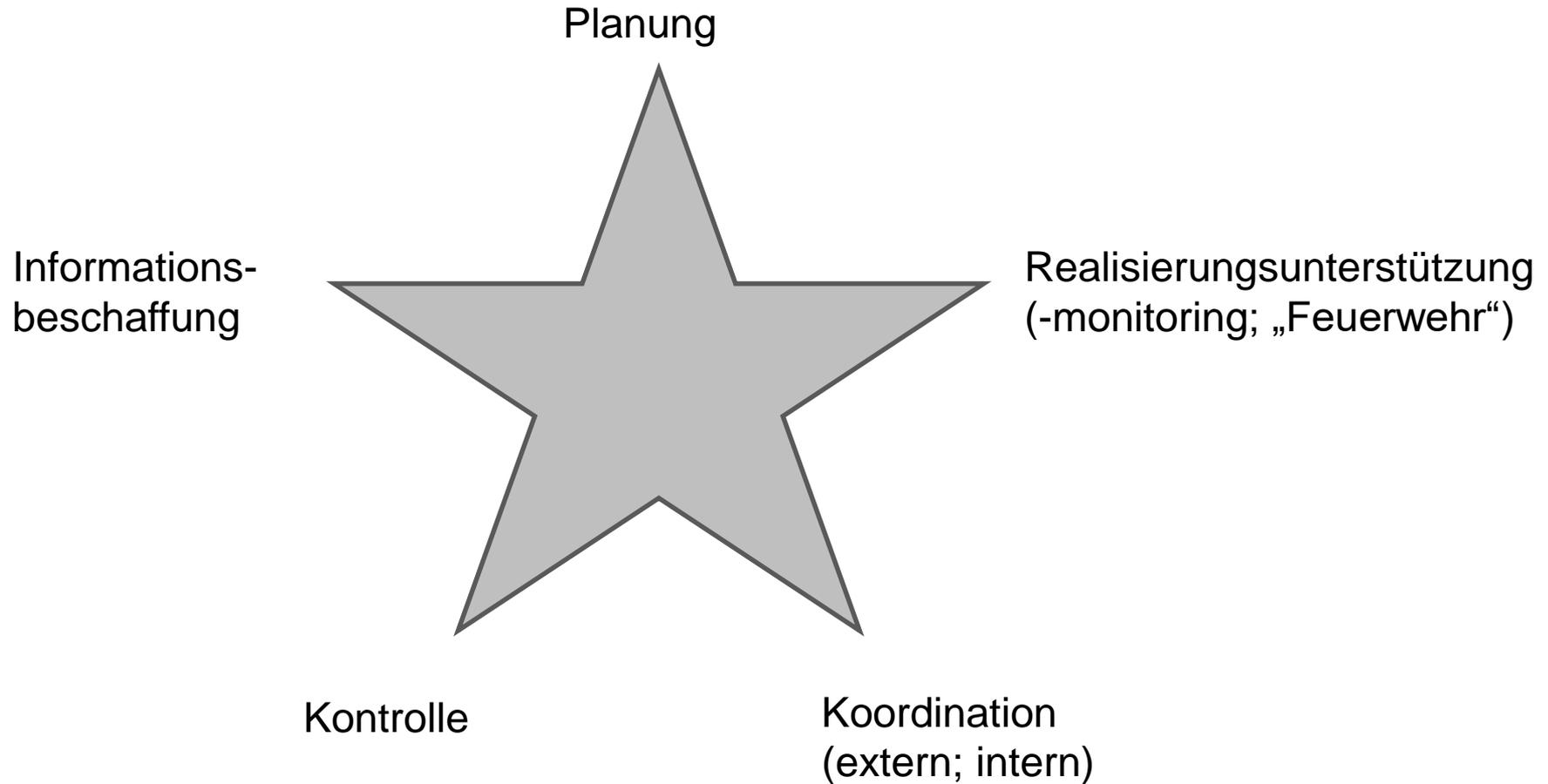
Konzeptionen im (Marketing-) Controlling (IV): Sicherstellung von Führungseffizienz (Führungsrationalität)

Gegenstand des Marketing-Controllings ist der Einsatz von Planungs-, Kontroll- und Informationssystemen im Marketingbereich zur Sicherstellung bzw. Erhöhung der Führungseffizienz (Führungsrationalität) des Managements. Dies betrifft die

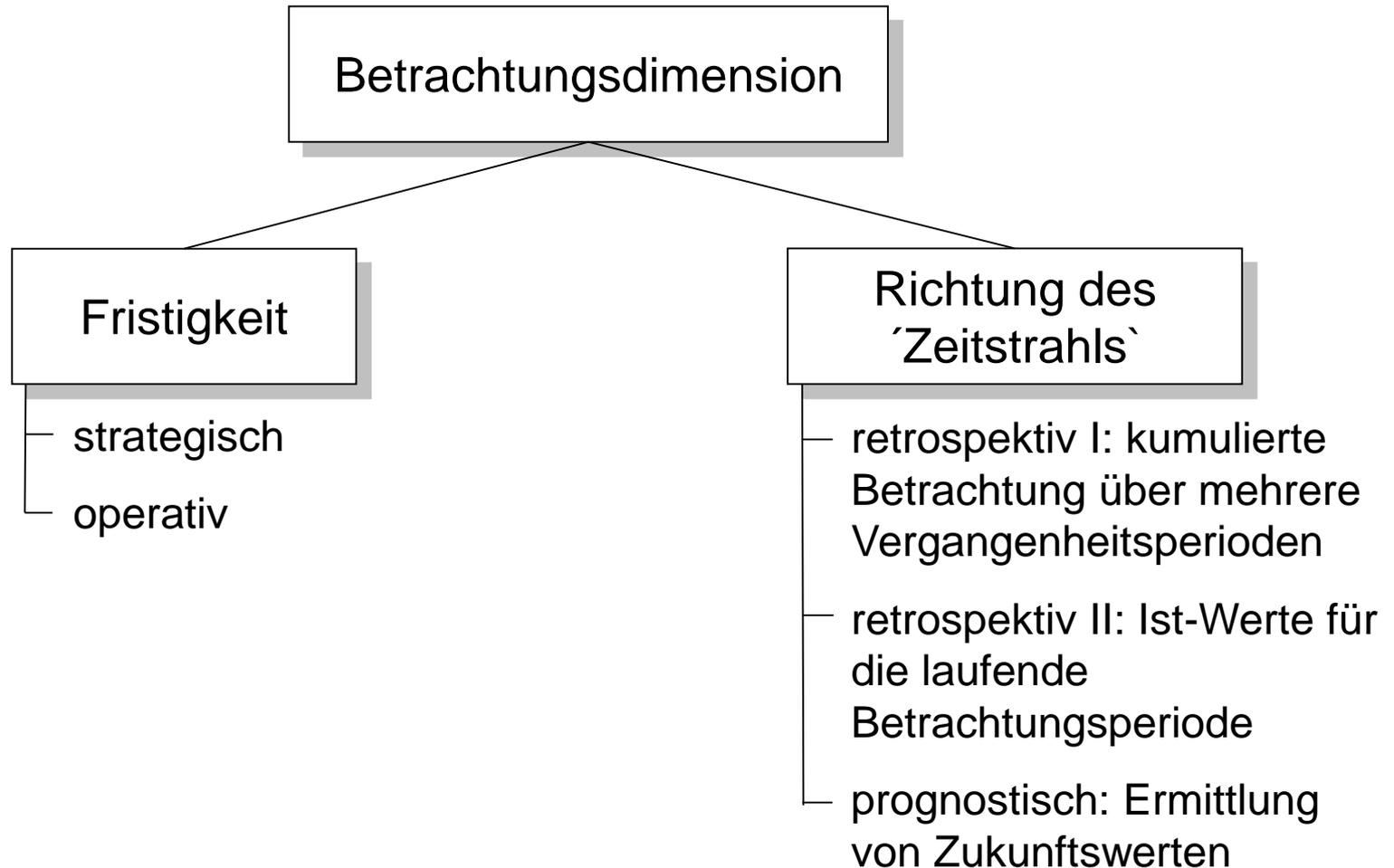
- Willensbildung (Planung)
- Entscheidungsdurchsetzung und –kontrolle
- in Verbindung mit anderen Führungsentscheidungen im Unternehmen.



„Controlling – Stern“ als Aufgabenprofil des Controllings



Zeitbezug des Controllings



2. Marketing-Accounting



Lernziele der Veranstaltung

Kapitel 2 beschäftigt sich mit einem Kernbereich des Marketing-Controllings, dem Marketing-Accounting das die Aufbereitung von Daten vor allem des internen Rechnungswesens (Kosten- und Erlösrechnung) für Marketing-Controllingfragen beinhaltet. In Kapitel 2 werden hierzu vor allem die Absatzsegmentrechnung und die Prozesskostenrechnung als Anwendungsfälle näher betrachtet. Das Marketing-Accounting unterliegt allerdings einigen methodischen Problemen, die vor allem in der Kostenrechnung begründet sind. Daher sind die verschiedenen Kostenrechnungssysteme für das Marketing-Accounting relevant.

Lernziel: Verständnis für Aufgabenbereiche und methodische Probleme des Marketing-Accountings.



2.1 Charakter des Marketing-Accounting



Lernziele der Veranstaltung

Kapitel 2.1 gibt einen Überblick zu verschiedenen Aufgabenfeldern des Marketing-Accountings.

Lernziel: Verständnis für die Aufgabenbereiche Probleme des Marketing-Accountings.



Inhalt des Marketing Accounting

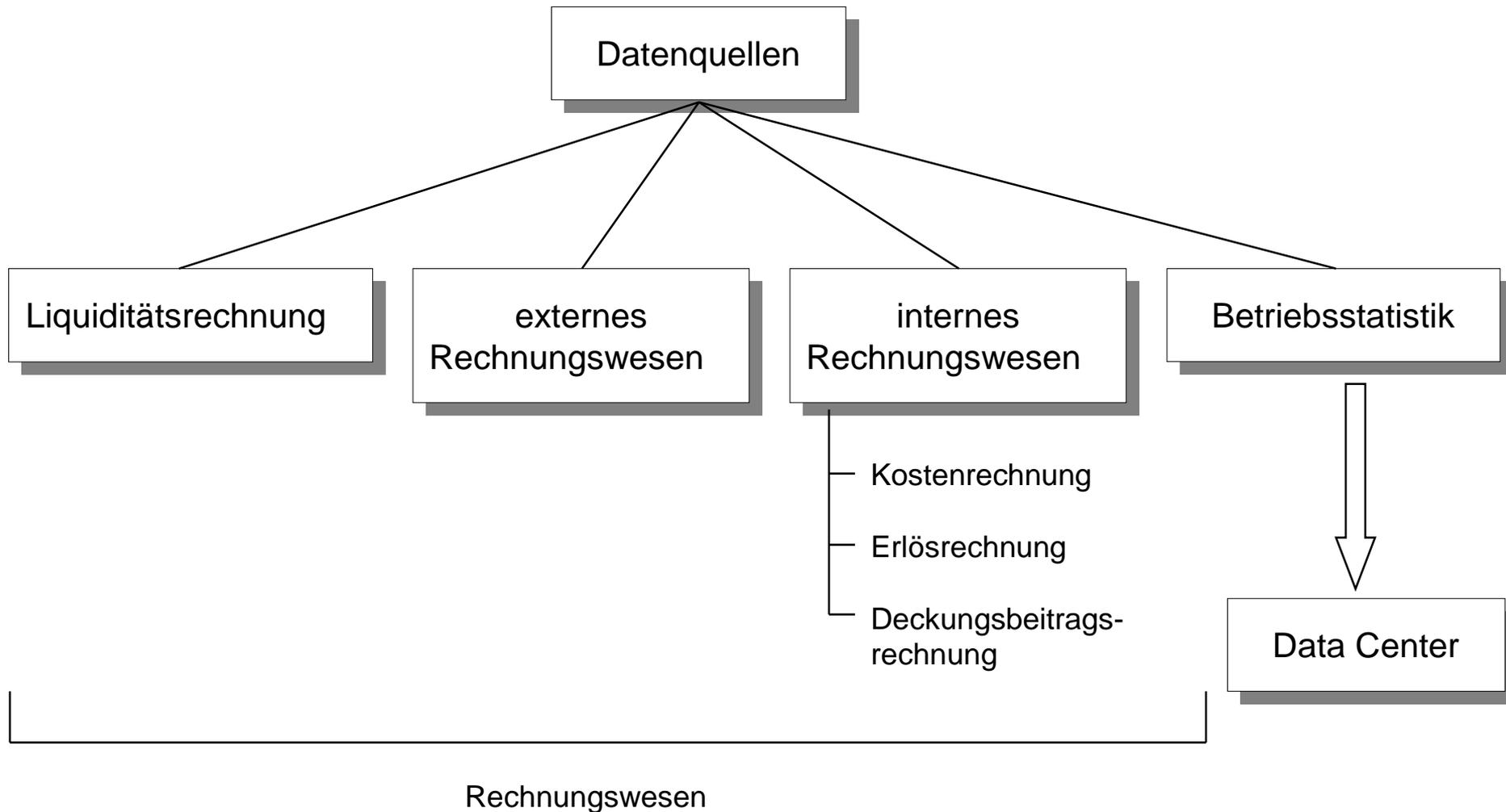
Marketing Accounting ist die Erfassung und Analyse von Daten aus dem betrieblichen Rechnungswesen, um marketingpolitisch relevante Informationen den Entscheidungsträgern zur Verfügung zu stellen.

Die Bedeutung des Marketing-Accounting liegt in der Informationsfunktion.

Das Marketing-Accounting bildet durch das Zusammenwirken von Marketing und Rechnungswesen eine Ausprägung des Schnittstellen-Managements in einem Unternehmen: Das Rechnungswesen bietet eine Informationsbasis, die das Marketing-Accounting für eine marketing-spezifische Aufbereitung/Auswertung nutzt. Umgekehrt liefert das Marketing-Accounting Informationen, die im Rechnungswesen benötigt werden.



Informationsgrundlagen des Marketing – Accounting



Beispielhafte Aufgaben des Marketing Accounting (I)

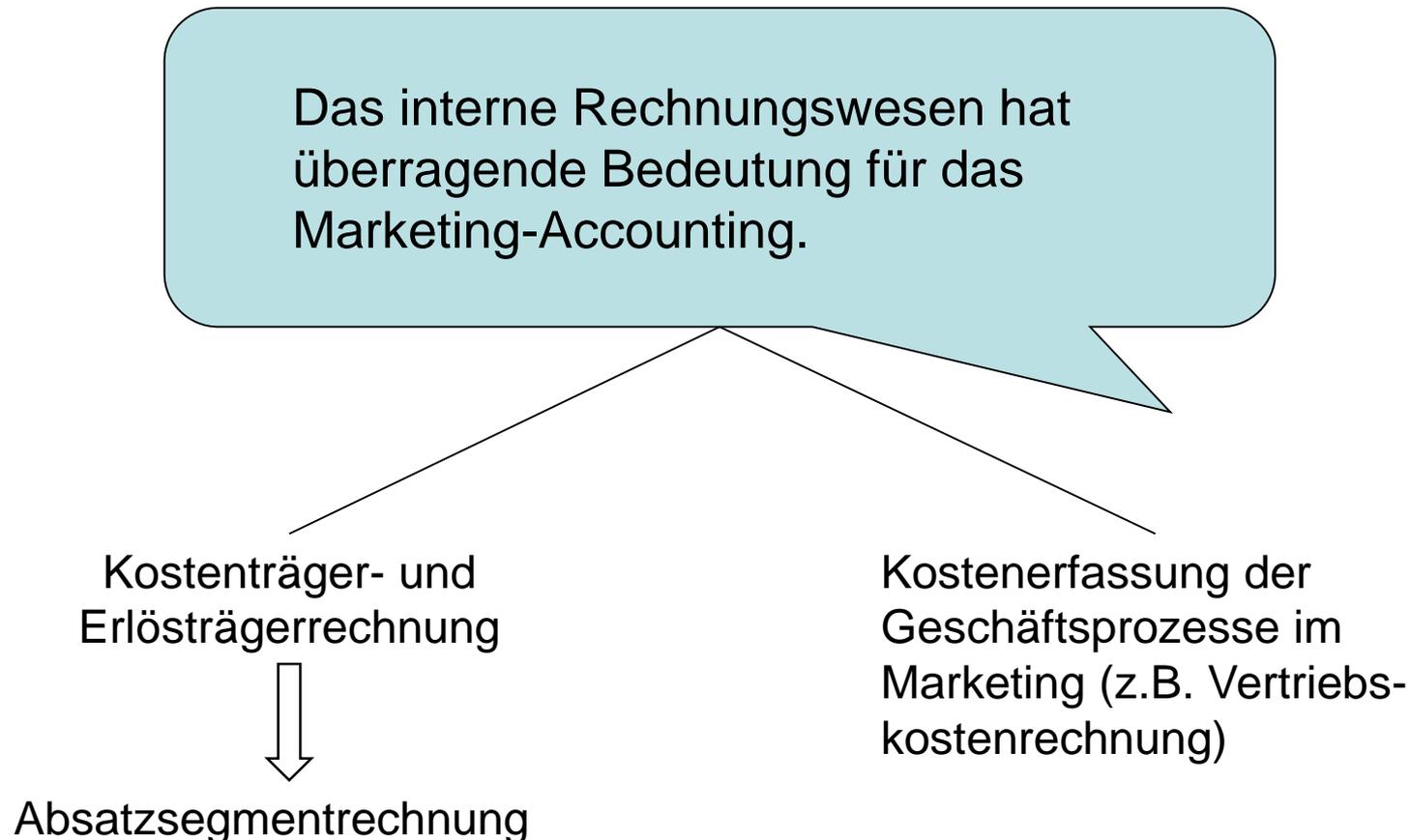
Liquiditätsrechnung:

- Bestimmung des Cash Flows von Produkten (Geschäftsfeldern) im Sinne einer Portfolio-Planung (Freisetzung von oder Bedarf an Cash Flow).
- Zahlungsgewohnheiten eines Kunden.

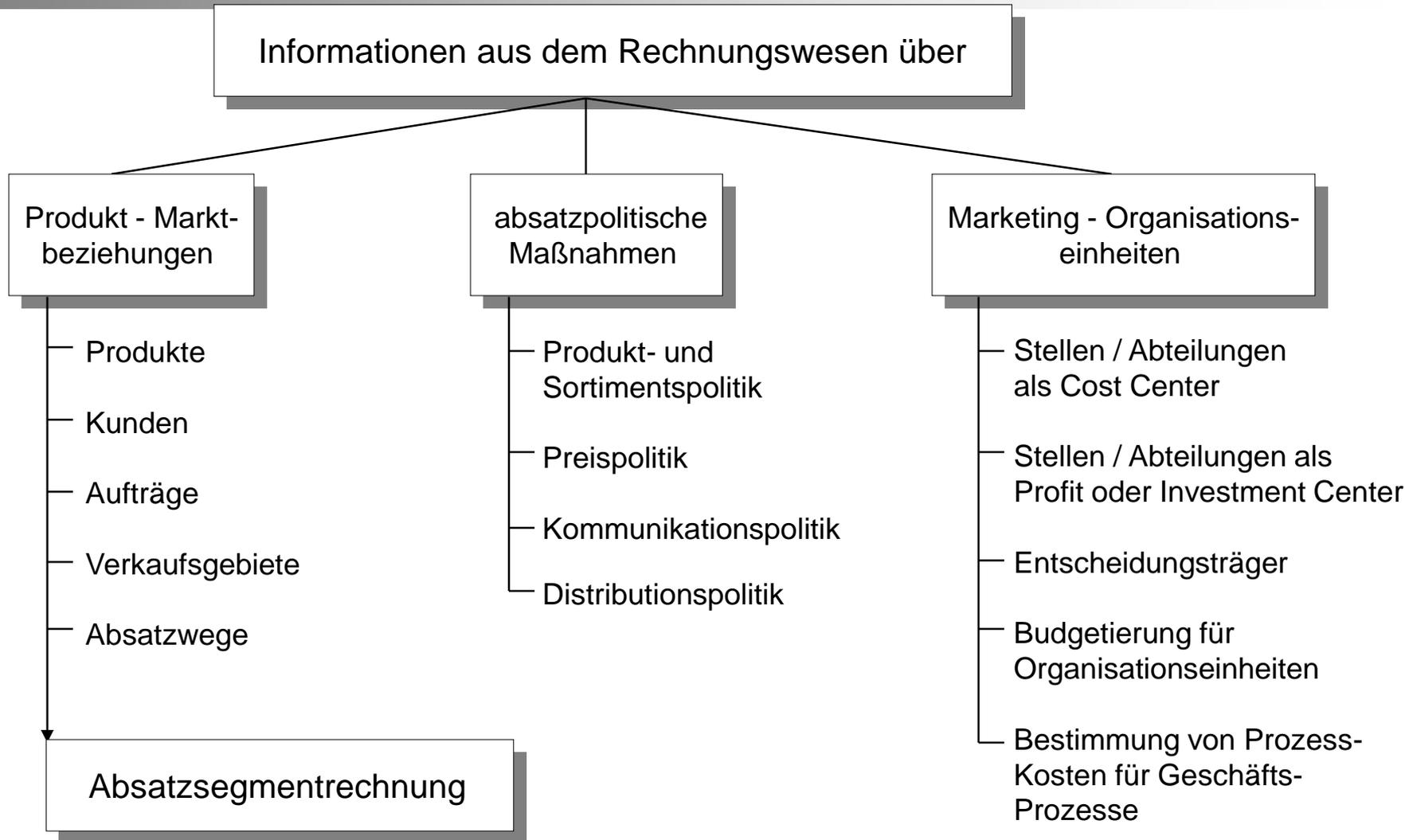
Externes Rechnungswesen:

- Bewertung der Anlagegüter, die dem Marketingbereich (Marketingorganisation) zugeordnet sind
- Bestimmung eines „Return on Marketing“ im Sinne des Financial Marketing Interface)
- Impairment-Test bei derivativen Markenrechten (Bewertung der „Werthaltigkeit“ gekaufter Markenrechte – möglicher Abschreibungsbedarf?).

Beispielhafte Aufgaben des Marketing Accounting (II)



Analysebereiche des Marketing - Accounting



Erläuterungen zur vorangegangenen Folie (I)

Bei den Produkt-Marktbeziehungen lassen sich nach verschiedenen Systematisierungskriterien Kosten- und Erlösträger spezifizieren (Absatzsegmente), denen Kosten und Erlöse zugeordnet werden können und deren Aufsummierung über alle Absatzsegmente den Gesamterfolg des Marketingbereichs (Teilkostenrechnung) oder sogar Unternehmensbereichs (Vollkostenrechnung) ergeben.

Als Kosten- und Erlösträger kommen nicht nur Produkte (Marken; Geschäftsbereiche) in Frage, sondern auch Kunden (Kundenwertrechnung) oder Absatzregionen (geographische Absatzsegmentrechnung)

absatzpolitische Maßnahmen: Bestimmung der Effektivität und Effizienz von Marketingentscheidungen (z.B. Umsatzzuwachs durch Veränderungen in der Werbung; Gewinnbeitrag des Vertriebswegs „Internet“)



Erläuterungen zur vorangegangenen Folie (II)

Cost-Center: Einer Organisationseinheit werden nur die in ihr entstandenen Kosten erfasst („Ressourcenverbrauch“). Dies ist bspw. relevant, wenn über ein Outsourcing der in der Organisationseinheit erbrachten Tätigkeit entschieden werden soll. Einem Cost-Center wird in der Regel ein Budget zugewiesen, das einzuhalten ist.

Profit-Center: Einer Organisationseinheit werden die in ihr entstandenen Kosten und Erlöse erfasst. Dies ist bspw. relevant, wenn die Erfolgsträchtigkeit der Geschäftsbereiche (z.B. Marken) eines Unternehmens miteinander verglichen werden. Korrespondieren Produktgruppen oder Marken („Geschäftsbereiche“) mit Organisationseinheiten im Marketingbereich, entspricht dies einer Absatzsegmentrechnung bezogen auf diese Geschäftsbereiche.



Erläuterungen zur vorangegangenen Folie (III)

Investment-Center: Neben Gewinn werden auch die in einer Organisationseinheit getätigten Investitionen erfasst und miteinander in Bezug gesetzt (z.B. RoI-Berechnung).

Budgetierung für Organisationseinheiten: Dies betrifft eine Vielzahl von Aufgabenstellungen: z.B. Budget für Projekte, die in einer Organisationseinheit durchgeführt werden, aber auch Budget für Marketingstrategien (z.B. Werbekampagne - Werbebudget).

Das Controlling bestimmt – ausgehend von den gesetzten Zielen und Maßnahmen zur Zielrealisierung – das hierfür notwendige Budget. Die Entscheidung zur Budgethöhe bzw. Budgetfreigabe trifft das Management.



Erläuterungen zur vorangegangenen Folie (IV)

Responsibility Accounting: Zuordnung von Erfolgen (Gewinn; Erlöse; Kosten) zu den einzelnen Entscheidungsträgern, d.h. Bestimmung der Erlöse und Kosten, die auf Entscheidungen der Marketing-Manager zurückzuführen sind.

Diese Informationen lassen sich dann für eine erfolgsabhängige Entlohnung oder für die Karriereplanung des Mitarbeiters verwenden.

Problem des Responsibility–Accountings ist die Verantwortlichkeitszuordnung: So hat ein Brand-Manager nicht zu vertreten, wenn der Periodenerfolg „seiner“ Marke geschmälert wurde, weil durch erhöhte Materialkosten (Beschaffungsabteilung) die Herstellkosten gestiegen sind oder der Vertrieb (Key Account Manager oder Marketingleistung) einen Sonderpreisnachlass für einen bestimmten Großkunden (Key Account) gewährt hat.



2.2 Probleme von Vollkostenrechnung und Erlösrechnung



Lernziele der Veranstaltung

Kapitel 2.2 zeigt Probleme auf, die die Vollkostenrechnung besitzt, weshalb dieses traditionelle Kostenrechnungssystem für die Anforderungen des Marketing-Accountings (insbesondere Absatzsegmentrechnung) nur wenig geeignet erscheint, da sich je nach Verrechnungsmethode der Gemeinkosten die „ökonomische Attraktivität“ (Deckungsbeitrag) der Produkte verändern kann.

Spezifische Aussageprobleme existieren auch in der Erlösrechnung (Leistungsrechnung), die in Gemeinerlösen bzw. einem Erlösverbund von Produkten bestehen.

Lernziel: Verständnis der konzeptionellen Probleme in der Vollkostenrechnung bzw. Erlösrechnung.



2.2.1 Vollkostenrechnung



Konzept der Vollkostenrechnung (I)

Paradigma der Vollkostenrechnung:

- Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten: Einzelkosten lassen sich direkt (kausal) auf die Kostenträger zurechnen; Gemeinkosten lassen sich den Kostenträgern nicht kausal zurechnen, da sie mehrere Kostenträger gemeinsam betreffen (echte Gemeinkosten) oder eine Zurechnung nicht wirtschaftlich ist (unechte Gemeinkosten).
- Die Gemeinkosten werden durch Zuschlagssätze auf die Kostenträger verrechnet.



Konzept der Vollkostenrechnung (II)

In der Vollkostenrechnung findet eine Verrechnung der Gemeinkosten in der Regel produktbezogen (Produkte als Kostenträger) statt, d.h. den Produkten werden die Gemeinkosten überwält bzw. die Spezifizierung von Einzelkosten ist produktorientiert.

Damit liegt eine Fokussierung auf den Produktionsbereich vor (Materialkosten, Fertigungskosten).



Konzept der Vollkostenrechnung (II)

In der Vollkostenrechnung findet eine Verrechnung der Gemeinkosten in der Regel produktbezogen (Produkte als Kostenträger) statt, d.h. den Produkten werden die Gemeinkosten überwält bzw. die Spezifizierung von Einzelkosten ist produktorientiert.

Damit liegt eine Fokussierung auf den Produktionsbereich vor (Materialkosten, Fertigungskosten). Die Kosten in anderen Betriebsbereichen (Marketing/Vertrieb, „Verwaltung“) beinhalten Gemeinkosten, die durch spezifische Überwälzungsmethoden den Einzelkosten der Kostenträgereinheit hinzugerechnet werden (Zuschlagskalkulation).



Traditionelles Konzept der Vollkostenrechnung (III)

Materialeinzelkosten + anteilige Materialgemeinkosten
+ Fertigungseinzelkosten + anteilige Fertigungsgemeinkosten (z.B. Abschreibungen)

+ Sondereinzelkosten der Fertigung

= Herstellkosten der Fertigung

+ Vertriebsgemeinkosten (Marketing)

+ Verwaltungsgemeinkosten

} zumeist proportionale
Überwälzung

= Selbstkosten der Fertigung

↓
Vollkosten - Deckungsbeitrag

↑
Verkaufspreis

Konzept der Vollkostenrechnung (IV)

Die Schlüsselung der Gemeinkosten in der Vollkostenrechnung basiert in der Regel auf Kostenstellenrechnungen (z.B. „Betriebsabrechnungsbogen“) und entsprechenden Verteilungsschlüsseln bzw. Zuschlagsätzen (meist proportionale Überwälzung), mit denen die Gemeinkosten den Kostenträgern (z.B. Produktart) zugerechnet werden.



Konzept der Vollkostenrechnung (V)

Konzeptionelles Aussageproblem der Vollkostenrechnung:

- Durch die nicht verursachungsgerechte Verrechnung der Gemeinkosten hängt der Vollkostenbetrag einer Produkteinheit von der Art der verwendeten Zuschlagsbasis ab.
- Es ergeben sich willkürliche bzw. sehr stark „gestaltbare“ Werte für die Kosten einer Einheit des Kostenträgers (Methodenabhängigkeit der Kostenwerte), weshalb solche Daten für Marketing-Managemententscheidungen (z.B. Preispolitik, Produktprogrammplanung) ungeeignet erscheinen.



Erläuterungen zum folgenden Beispiel

Das nachfolgende Beispiel beinhaltet zwei Produkte (Kostenträger A, B): Ausgangspunkte sind die jeweils produzierte Menge, der Verkaufspreis und die jeweiligen Material- und Fertigungskosten als Einzelkosten^{*)}. Ferner sind Vertriebs- und Verwaltungskosten (Gemeinkosten) angefallen. Es werden vier verschiedene Bezugsgrößen zur Verrechnung der Gemeinkosten (Zuschlagsbasis sind die Materialkosten oder die Fertigungskosten oder die gesamten Einzelkosten oder die produzierte Menge) betrachtet, die jeweils zu unterschiedlichen Ergebnissen bezogen auf die Selbstkosten (pro Stück) auf Vollkostenbasis bzw. dem (Stück-)Deckungsbeitrag auf Vollkostenbasis führen. Technisch basiert die Verrechnung der Gemeinkosten auf dem Gemeinkostenzuschlag (in Prozent), mit dem die Bezugsgröße multipliziert wird.

^{*)} Zur Vereinfachung des Beispiels werden keine Fertigungs- und Materialgemeinkosten betrachtet.



Beispiel zur Vollkostenrechnung (I)

Produkt	A	B	Gesamt
produzierte Menge	500.000	2.500.000	
Materialkosten	300.000	1.200.000	1.500.000
Fertigungskosten	300.000	300.000	600.000
Summe Einzelkosten	600.000	1.500.000	2.100.000
Vertriebs-und Verwaltungskosten			2.400.000
Verkaufspreis	4,00	2,00	

$$\text{Gemeinkostenzuschlag} = \frac{\text{Gemeinkosten}}{\text{Bezugsgröße}} * 100\%$$

Beispiel zur Vollkostenrechnung (IIa)

a.) Zuschlagskalkulation auf Basis der Materialkosten

$$\text{Gemeinkostenzuschlag} = \frac{2.400.000}{1.500.000} * 100\% = 160\%$$

	A	B
Summe Einzelkosten	600.000	1.500.000
anteilige Gemeinkosten	480.000	1.920.000
Summe	1.080.000	3.420.000
Selbstkosten pro Stück	2,16	1,37
Vollkosten - Deckungsbeitrag	1,84	0,63

Beispiel zur Vollkostenrechnung (IIb)

b.) Zuschlagskalkulation auf Basis der Fertigungskosten

$$\text{Gemeinkostenzuschlag} = \frac{2.400.000}{600.000} * 100\% = 400\%$$

	A	B
Summe Einzelkosten	600.000	1.500.000
anteilige Gemeinkosten	1.200.000	1.200.000
Summe	1.800.000	2.700.000
Selbstkosten pro Stück	3,60	1,08
Vollkosten - Deckungsbeitrag	0,40	0,92

Beispiel zur Vollkostenrechnung (III)

	A	B
Summe Einzelkosten	600.000	1.500.000
anteilige Gemeinkosten	685.714	1.714.286
Summe	1.285.714	3.214.286
Selbstkosten pro Stück	2,57	1,28
Vollkosten - Deckungsbeitrag	1,43	0,72

c.) Zuschlagskalkulation auf Basis der gesamten Einzelkosten

$$\text{Gemeinkostenzuschlag} = \frac{2.400.000}{2.100.000} * 100\% = 114,29\%$$

	A	B
Summe Einzelkosten	600.000	1.500.000
anteilige Gemeinkosten	400.000	2.000.000
Summe	1.000.000	3.500.000
Selbstkosten pro Stück	2,00	1,40
Vollkosten - Deckungsbeitrag	2,00	0,60

d.) Zuschlagskalkulation auf Basis der Stückzahlen

$$\text{Gemeinkostenzuschlag} = \frac{2.400.000}{3.000.000} * 100\% = 80\%$$



Interpretation des Beispiels

Wird eine Zuschlagskalkulation auf Basis der Fertigungskosten verwendet, weist Produktart B einen höheren Stück-Deckungsbeitrag auf (erscheint im Marketing damit attraktiver), in den anderen Varianten der Zuschlagskalkulation ist Produktart A attraktiver als B).

Da die Marketingkosten in der produktionsfokussierten Vollkostenrechnung häufig echte bzw. unechte Gemeinkosten sind, werden sie für die einzelnen Produkte nicht differenziert betrachtet. Marketingkosten können jedoch zwischen einzelnen Kunden oder Kundengruppen sehr unterschiedlich sein.



Weitere strukturelle Probleme der Vollkostenrechnung

Bei vielen Produktionsprozessen übersteigen die Gemeinkosten die Einzelkosten um ein Vielfaches (Zuschlagssätze von 1000% und mehr), so dass dadurch die Selbstkosten und Vollkosten-Deckungsbeiträge sehr „variabel“ werden.

Eine Vollkostenrechnung ist für Dienstleistungen nicht anwendbar, da es hier praktisch keine Einzelkosten gibt.

Die Vollkostenrechnung konzentriert sich auf den Fertigungsbereich (Spezifizierung der Einzelkosten): Für das Marketing-Accounting ist dieses Kostenrechnungssystem meist nicht auf eine kundenbezogene Betrachtung ausgelegt (Ausnahme: Sondereinzelkosten der Fertigung).

Viele Marketingaktivitäten (z.B. Neuproduktplanung, Auftragsakquisition), die sich nicht auf eine Produktart beziehen (Einzelkosten), werden nicht aufgeschlüsselt bzw. sind im „Gemeinkostenblock“ versteckt.



2.2.2 Erlösrechnung



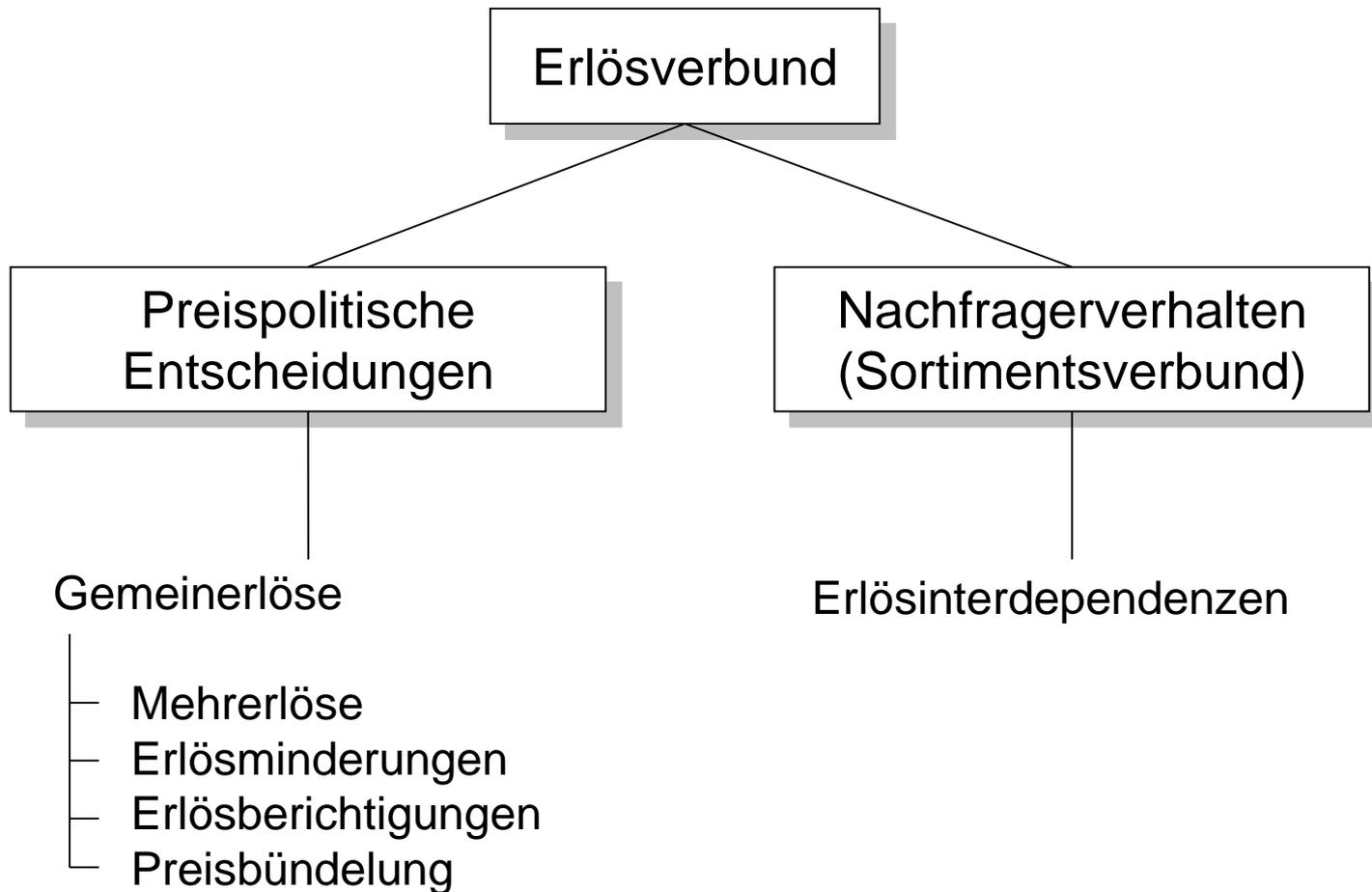
Charakteristik der Erlösrechnung

Die Erlösrechnung dient der Erfassung der dem Unternehmen durch die abgegebenen (verkauften) Leistungen zufließenden Erlöse (Umsatz). Zielsetzung ist die Ermittlung der Nettoerlöse (Bruttoerlöse, abzüglich Umsatzsteuer, aber auch abzüglich gewährter Rabatte) für die Erlösträger.

Erlösträger definieren sich gemäß der gewählten Absatzsegmente (z.B. Produkte; Kunden):
Einem Erlösträger lassen sich Erlöse (verursachungsgerecht) zurechnen, d.h. ohne diesen Erlösträger wären diese Erlöse nicht entstanden. Dies sind dann sog. Einzelerlöse (analog zu den Einzelkosten).



Problem der Erlösrechnung: Existenz eines Erlösverbund



Charakteristik eines Erlösverbund

Bei einem Erlösverbund ist ein generierter Erlös das „Gemeinschaftswerk“ von mehreren Erlösträgern (insbesondere Produkten) und damit einem spezifischen Erlösträger (einem Produkt) nicht (kausal) zurechenbar.

Ein Erlösverbund basiert entweder auf Erlösinterdependenzen (komplementärer Sortimentsverbund) oder durch preispolitische Entscheidungen (Gemeinerlöse) entstehen.

Während Gemeinerlöse die Höhe des Erlöses unmittelbar betreffen, schlagen sich Erlösinterdependenzen zunächst in der Absatzmenge der Erlösträger nieder.



Charakteristik und Ursachen von Gemeinerlösen (I)

Erlöse besitzen Gemeinerlöscharakter, wenn sich diese Erlöse nicht einem Erlösträger (z.B. Produkteinheit) verursachungsgerecht zurechnen lassen, da sie sich auf mehrere Erlösträger beziehen.

Mehrerlöse sind Preiszuschläge für besondere Auftragsbedingungen (z.B. kleine Mengen; sofortige Lieferung) oder „Paketaufschläge“ für Güterbündel. Sie besitzen Gemeinerlöscharakter, wenn ein Auftrag mehrere Erlösträger umfasst.

Erlösminderungen werden bei Rechnungsstellung gewährt und beziehen sich auf die Summe der Transaktion im Abrechnungszeitraum (Boni; Gutschriften). Sie besitzen Gemeinerlöscharakter, wenn die Transaktion im Abrechnungszeitraum mehrere Erlösträger umfasst haben.



Charakteristik und Ursachen von Gemeinerlösen (II)

Erlösberichtigungen sind Reduzierungen des ursprünglich angesetzten Erlöses, da nach der ursprünglichen Transaktion erlösmindernde Sachverhalten eingetreten sind: z.B. Preisminderungen aufgrund von Produktmängeln, zurückgesandte, aber bereits bezahlte Ware (Ausübung des Umtauschrechts) oder Kundengutschriften für zurückgesandte Mehrwegeverpackungen. Erlösberichtigungen haben Gemeinerlöscharakter, wenn mehrere Produkte in einem Kundenauftrag davon „betroffen“ sind (z.B. Transportschaden, Mehrwegeverpackungen [Paletten]).

Erlösminderungen und Erlösberichtigungen sind Erlösschmälerungen (negative Erlöse): Im Unterschied zu Kosten sind Erlösschmälerungen nicht mit einem Verbrauch von Gütern und Leistungen verbunden (daher keine Klassifizierung als Kosten).



Beispiel zur Schlüsselung von Gemeinerlösen

Gemeinerlöse lassen sich analog zur Vollkostenrechnung den Erlösträgern zurechnen: Ein Erlösträger erhält proportional zu seinem monetären Wert in der Transaktion (Abrechnungsperiode) Gemeinerlöse zugerechnet. Dies ist aber keine verursachungsgerechte Verrechnung der Gemeinerlöse.

Auftrag mit Produkt A und B	zugerechnete Gemeinerlösschmälerung
A 3000	100
B <u>6000</u>	200
9000 (Rechnungsbetrag)	
Rabatt: 300	



Gemeinerlöse durch Preisbündelung

Bei der Preisbündelung fasst der Anbieter mehrere Produkte zu einer akquisitorischen Einheit zusammen und bietet dieses Produktbündel zu einem Preis (sog. Bündelpreis) an. Die einzelnen Produkte (Bündelelemente) sind möglicherweise isoliert nicht erhältlich. Wenn es Einzelpreise gibt, ist die Summe der Einzelpreise der betreffenden Bündelprodukte in der Regel höher als der korrespondierende Bündelpreis. Beispiele: Preis für ein Menu in einem Restaurant; Halbpension (Übernachtung mit Frühstück und Abendessen) in einem Hotel. Aboangebot in einem Theater, das mehrere Aufführungen umfasst.

Eine solche Preisbündelung impliziert Gemeinerlöse, da ein Produktbündel der Erlösträger ist.

Lösung: Das Produktbündel wird als eigenständiger Erlösträger definiert und kein „Rückgriff“ auf die dahinterstehenden Bündelelemente gemacht.



Erlösinterdependenzen (I)

Die Absatzmenge eines Produkts wird durch den Absatz eines anderen Produkts gefördert (komplementärer Sortimentsverbund): Der Kauf eines Produkts zieht ursächlich (kausal) den Kauf eines anderen Produkts nach sich (Verwendungsverbund): „Wer A kauft, erwirbt zugleich auch B bzw. ohne den Kauf von A wird auch B nicht gekauft“.
Im Handel gilt die Unterscheidung von Zugartikeln und Kompensationsartikeln (Folgeartikel).

Solche Sortimentsinterdependenzen verfälschen die Beurteilung der Erfolgsträchtigkeit (Deckungsbeitrag) des Zugartikels. Die optimale Preiskalkulation impliziert, dass der Preis für den Zugartikel niedriger ist, verglichen mit der Situation, dass kein Sortimentsverbund besteht. Damit wirkt der Zugartikel weniger attraktiv.
Allerdings müsste dem Zugartikel auch der Deckungsbeitrag des Kompensationsartikels hinzugerechnet werden, da ohne den Zugartikel kein Verkauf des Folgeartikels aufgetreten wäre.



Erlösinterdependenzen (II)

Die ökonomische Attraktivität des Folgeartikels wird falsch eingeschätzt, da der Absatzerfolg des Folgeartikels entscheidend vom Zugartikel abhängt.

Eine Eliminierung des Zugartikels aus dem Sortiment (wegen vermeintlich niedrigem Stück-Deckungsbeitrag) zieht auch Umsatz- bzw. Gewinnverluste beim Folgeartikel nach sich. Dies muss bei einer etwaigen Eliminierungsentscheidung beachtet werden.

Das Problem ist das Erkennen und die Quantifizierung solcher Sortimentsinterdependenzen: In der Regel ist der Absatz des Folgeartikels nicht vollständig durch den Absatz des Zugartikels bedingt, d.h. es gibt auch isolierte Käufe des Folgeartikels, die nicht auf den Zugartikel zurückgehen.

Umgekehrt werden im Einzelhandel viele Artikel gemeinsam gekauft (one-stop-shopping), weshalb der gleichzeitige Kauf von Produkten in einem Einkaufsgang kein Signal für einen Sortimentsverbund zwischen diesen Produkten ist.



2.3 Absatzsegmentrechnung



Lernziele der Veranstaltung

Kapitel 2.3 beschäftigt sich mit der Absatzsegmentrechnung, einem zentralen Analysegebiet des Marketing-Accountings. Zielsetzung ist es, den ökonomischen Erfolg von Absatzsegmenten – bspw. operationalisiert anhand des Deckungsbeitrags – zu quantifizieren.

In der Kostenrechnung existieren verschiedene Kostenrechnungssysteme, die sich vor allem in der Behandlung von Gemeinkosten bzw. Fixkosten unterscheiden und deshalb auch unterschiedliche Operationalisierungen des Deckungsbeitrags beinhalten. Mit der Vollkostenrechnung, dem Direct Costing, der stufenweisen Teilkostenrechnung und der Rechnung nach relativen Einzelkosten werden vier Kostenrechnungssysteme auf die Absatzsegmentrechnung adaptiert.

Lernziel: Verständnis für den konzeptionellen Aufbau der Kostenrechnungssysteme, um sie für eine Absatzsegmentrechnung heranziehen zu können. Hierbei ist auch relevant, die Unterschiedlichkeit im Aufbau und in den Ergebnissen der Kostenrechnungssysteme zu erkennen.

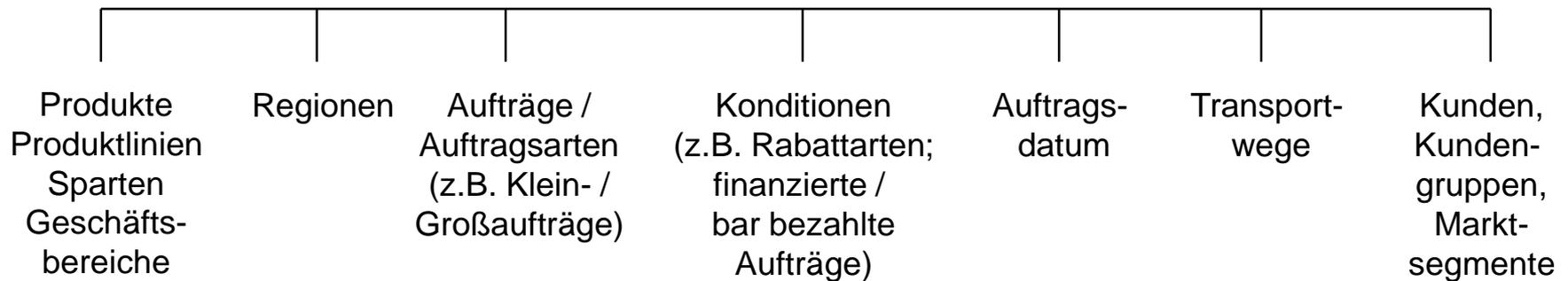


2.3.1 Charakter der Absatzsegmentrechnung



Charakteristik der Absatzsegmentrechnung (I)

Unter Absatzsegmenten werden gedanklich unterscheidbare Teilbereiche der Absatztätigkeit verstanden, denen sich Kosten und Erlöse gesondert zurechnen lassen.



Charakteristik der Absatzsegmentrechnung (II)

Die Absatzsegmentrechnung spaltet den Gesamterfolg des Unternehmens (Erlöse minus Kosten) auf die spezifizierten Absatzsegmente (Teilbereiche der Absatztätigkeit) mit dem Ziel auf, Verlust- oder Gewinnquellen der Marketingtätigkeit sichtbar zu machen: Es wird der Marketingerfolg eines Absatzsegments analysiert, d.h. der Erfolgsbeitrag eines Absatzsegments zum gesamten Unternehmenserfolg (Unternehmensziel) bestimmt. Ferner lassen sich der Marketingerfolg der Absatzsegmente untereinander vergleichen (Benchmarking).

Dieser Erfolgsbeitrag lässt sich mit dem Konzept des Deckungsbeitrags operationalisieren.

Denkbar ist auch eine mehrdimensionale Absatzsegmentbildung (gleichzeitige Verwendung von mehreren Segmentierungskriterien, z.B. bestimmte Produkte in bestimmten Absatzregionen).



Charakteristik der Absatzsegmentrechnung (III)

Für eine Absatzsegmentrechnung lassen sich mehrere Kostenrechnungssysteme heranziehen, die allerdings mehr oder weniger aussagekräftige Ergebnisse liefern bzw. mehr oder weniger „anspruchsvoll“ vom konzeptionellen Aufbau her sind:

- Vollkostenrechnung
- Teilkostenrechnungen
 - Direct Costing
 - stufenweise Teilkostenrechnung (Fixkostenrechnung)
 - Rechnung nach relativen Einzelkosten.

Im Folgenden werden diese vier Kostenrechnungssysteme auf die Absatzsegmentrechnung adaptiert. Die Kostenrechnungssysteme unterscheiden sich in der Behandlung von Gemeinkosten bzw. Fixkosten sowie in der Spezifizierung des Deckungsbeitrags eines Absatzsegments.



Vorbemerkungen zur Differenzierung von Kosten (I)

Die Unterscheidung von Einzelkosten und Gemeinkosten orientiert sich daran, ob Kosten einem Kostenträger verursachungsgerecht zugerechnet werden können (Einzelkosten: ohne diesen Kostenträger wären diese Einzelkosten nicht aufgetreten).

Die Unterscheidung von variablen und fixen Kosten orientiert sich daran, ob die Kosten mit einer Erhöhung des Beschäftigungsgrads (meist Produktionsmenge eines Produkts) ansteigen (variable Kosten) oder bereits bei einer Produktionsmenge von $x=0$ entstehen bzw. – zumindest innerhalb eines bestimmten Zeit- und Beschäftigungsintervalls – vom Beschäftigungsgrad unabhängig sind (Fixkosten).

Einzelkosten (Gemeinkosten) und variable Kosten (Fixkosten) sind konzeptionell nicht identisch: Es gibt fixe Einzelkosten und variable (unechte) Gemeinkosten.



Vorbemerkungen zur Differenzierung von Kosten (II): Kostenbeispiele im Marketingbereich

	fix	variabel
Einzelkosten	Produktwerbung	Vertreterprovision
Gemeinkosten	Unternehmenswerbung; Gehälter des Marketing- management	Transportkosten

Vorbemerkungen zur Differenzierung von Kosten (III)

Variable Einzelkosten: Diese Kosten lassen sich einem Kostenträger verursachungsgerecht zuordnen und erhöhen sich, je höher der Beschäftigungsgrad (z.B. Produktionsmenge) des Kostenträgers ist.

Fixe Einzelkosten: Diese Kosten fallen nur wegen dieses Kostenträgers an sind aber unabhängig von der Höhe des Beschäftigungsgrads.

Fixe Gemeinkosten: Dies betrifft vor allem Kosten, die im Verwaltungsbereich entstehen. Sie lassen sich keinem Produkt als Kostenträger verursachungsgerecht) zuordnen und entstehen selbst bei einer Produktionsmenge von Null.

Variable Gemeinkosten: Diese Kosten fallen für mehrere Kostenträger an und erhöhen sich, wenn der Beschäftigungsgrad bezogen auf die Kostenträger ansteigt.



2.3.2 Absatzsegmentrechnung auf Vollkostenbasis



Absatzsegmentrechnung auf Basis der Vollkostenrechnung (I)

Startpunkt ist der Stückdeckungsbeitrag auf Vollkostenbasis eines Produkts (Kostenträger):

(durchschnittlicher) Verkaufspreis (Listenpreis) =
Erlöse des Kostenträgers \div Verkaufsmenge
abzüglich

(durchschnittliche) Stückkosten auf Vollkostenbasis = (Einzelkosten +
anteilige Gemeinkosten [durch Schlüsselung dem Kostenträger
zugerechnet]) \div Beschäftigungsgrad (Produktionsmenge)

Dieser Stückdeckungsbeitrag wird dann anhand der gewählten Absatzsegmente aufsummiert. Es muss folglich die Verkaufsmenge des betreffenden Produkts in einem Absatzsegment bekannt sein (z.B. aus der Vertriebsstatistik).

Allerdings sind möglicherweise noch „Korrekturen“ notwendig/möglich.



Absatzsegmentrechnung auf Basis der Vollkostenrechnung (II): Aggregationsmöglichkeiten des Stückdeckungsbeitrags

Geschäftsbereiche: Die Stückdeckungsbeitrag auf Vollkostenbasis, multipliziert mit der Absatzmenge bezogen auf alle Produkte, die zu einem Geschäftsbereich gehören.

Kunden (Kundendeckungsbeitrag): Summe aller Stückdeckungsbeiträge auf Vollkostenbasis, multipliziert mit der Verkaufsmenge aller Produkte, die ein Kunde erworben hat. Mögliche Korrekturen sind die Berücksichtigung von (kundenbedingten) Sondereinzelkosten der Fertigung oder von kundenbedingten Erlösschmälerungen.

Regionen: Summe der Kundendeckungsbeiträge aller Kunden, die in einer bestimmten Region (Absatzgebiet) ihren Geschäftssitz (Kundenverrechnungsanschrift) haben.



Beispiel zur Berücksichtigung von Sondereinzelkosten der Fertigung

Ausgangssituation:

Für ein Produkt sind Gesamtkosten (auf Vollkostenbasis) von 1.750.000 bei einer Produktionsmenge von 100.000 Stück ermittelt worden. In den Gesamtkosten sind Sondereinzelkosten der Fertigung von 25.000 enthalten, die für eine Produktionsmenge von 5.000 Stück, die der Kunde bestellt hat, enthalten. Die Stückkosten auf Vollkostenbasis betragen somit 17,50.

Korrektur:

Aus den Gesamtkosten werden die kundenbedingten Sondereinzelkosten der Fertigung herausgerechnet und dem Kunden explizit zugerechnet:

Korrigierte Gesamtkosten: $1.750.000 - 25.000 = 1.725.000$ bzw. korrigierte Stückkosten: 17,25.

Gesamtkosten der kundenspezifischen Produktionsmenge:

$17,25 * 5000 + 25.000 = 111.250$.

Kundenspezifische Stückkosten damit: $111.250/5000 = 22,25$.



Beispiel zur Berücksichtigung von kundenspezifischen Erlösschmälerungen

Anstelle des rechnerischen Erlös mit dem Kunden (Verkaufspreis des Produkts multipliziert mit der Verkaufsmenge an den Kunden) werden die die tatsächlichen Kundenerlöse (Umsätze mit dem Kunden) verwendet. Dies führt zu einem „korrigierten Verkaufspreis“.

Ausgangssituation:

Dem Kunden mit einer Verkaufsmenge von 5.000 Stück des Produkts wurde auf den Verkaufspreis von 27,50 € wurde in einer Transaktion mit 3.000 Stück ein Rabatt von 3% gewährt; ferner erhielt der Kunden am Jahresende einen Bonus von 1% auf den erzielten Umsatz.

Tatsächlicher Kundenerlös:

Kundenerlös laut Listenpreis: $5.000 * 27,50 = 137.500$

Rabattgewährung: $3000 * 27,50 * 0,03 = 2475$.

Umsatz nach Rabatt: $137.500 - 2475 = 135.025$

Berücksichtigung des Bonus: $1.350,25$.

Tatsächlicher Umsatz mit dem Kunden: $135.025 - 1350,25 = 133.674,75$

Tatsächlicher kundenspezifischer Verkaufspreis je Stück: $133.674,75 / 5000 = 26,73$.



Beurteilung der Absatzsegmentrechnung auf Basis der Vollkostenrechnung

Vorteil ist, dass alle entstandenen Kosten erfasst und berücksichtigt sind.

Es gilt das Grundproblem der Vollkostenrechnung: Die Stückkosten des Kostenträgers (Produkt) reflektieren aufgrund der Schlüsselung der Gemeinkosten keine verursachungsgerechten Kosten: Die Reduzierung des Outputs um eine Einheit führt nicht zu einer Kosteneinsparung in Höhe der Stückkosten.

Zudem besteht eine Methodenabhängigkeit: Die Höhe der Stückkosten eines Kostenträger – in Relation zu anderen Kostenträgern – hängt von der gewählten Schlüsselungsmethode (Bezugsgröße) der Gemeinkosten ab.

Durch Korrekturrechnungen lässt sich auf Ebene von Kunden als Absatzsegmente (Kundendeckungsbeitragsrechnung) eine höhere kundenspezifische Präzision der Daten erreichen.



2.3.3 Absatzsegmentrechnung auf Basis des Direct Costing



Charakteristik des Direct Costing (I)

Dieses Kostenrechnungssystem trennt zwischen variablen und fixen Kosten bezogen auf den Beschäftigungsgrad (Produktionsmenge) eines Kostenträgers (Produkt).

Dies setzt eine Kenntnis der Kostenstruktur (Kostenfunktion) voraus. Hierbei wird in der Regel eine lineare Kostenfunktion für den Zusammenhang von Gesamtkosten und Beschäftigungsgrad (Produktionsmenge) unterstellt.

Paradigma des Direct Costing: Die beschäftigungsfixen Kosten sind zeitabhängig und sind für kurzfristig orientierte Entscheidungen irrelevant (da unveränderlich). Nur variable Kosten sind entscheidungsrelevant im Sinne einer Veränderung der Produktionsmenge (Beschäftigungsgrad).



Charakteristik des Direct Costing (II)

Aufgrund der linearen Kostenfunktion entsprechen die variablen Stückkosten den Grenzkosten. Die Grenzkosten geben an, um wieviel die Gesamtkosten bei der Erhöhung des Beschäftigungsgrads um eine Einheit (um eine Einheit höhere Produktionsmenge) ansteigen. Bei einer linearen Kostenfunktion sind variable Stückkosten bzw. die Grenzkosten konstant.

In einer Absatzsegmentrechnung auf Basis des Direct Costing ergibt sich der Stückdeckungsbeitrag für eine Einheit des Kostenträgers aus der Differenz von Verkaufspreis (Erlös pro Stück) und den variablen Stückkosten (Grenzkosten). Dieser Stückdeckungsbeitrag wird in der Diktion der Absatzsegmentrechnung als Deckungsbeitrag I bezeichnet.



Beispiel zur Absatzsegmentrechnung auf Basis des Direct Costing (I): Vorbemerkungen

Im folgenden Beispiel werden drei Produkte (a, b, c) betrachtet. Die Erlöse je Verkaufseinheit und die variablen Stückkosten sind bekannt.

Damit lässt sich bestimmen, welche Deckungsbeitrag (DB) die drei Produkte insgesamt erzielt haben.

Aus der Vertriebsstatistik lässt sich entnehmen, welche Produkte in welchen Mengeneinheiten an welche Kunden verkauft wurden.

Damit lässt sich der kundenspezifische Deckungsbeitrag (Kundendeckungsbeitrag) ermitteln.

Auf Grundlage der Rechnungsadressen der Kunden kann ferner eine Absatzsegmentrechnung nach Regionen (wieviel Deckungsbeitrag wird in den einzelnen Regionen erzielt?) durchgeführt werden.



Beispiel zur Absatzsegmentrechnung auf Basis des Direct Costing (II)

Produkte

	a	b	c
Erlös pro Stück	10	15	20
variable Kosten	9	12	15
Deckungsbeitrag	1	3	5

Absatzstatistik

	a	b	c
Gesamtabsatz	100.000	200.000	50.000
- davon			
Kunde I	1.000	5.000	2.000
Kunde II	4.000	0	2.000
Kunde III	7.000	1.000	2.000
- davon			
Region A	20.000	30.000	10.000
Region B	50.000	50.000	20.000
Region C	5.000	100.000	10.000
Region D	25.000	20.000	10.000

DB Produkt 100.000 600.000 250.000

DB Kunde I:	26.000	DB Region A:	160.000
Kunde II:	14.000	Region B:	300.000
Kunde III:	20.000	Region C:	355.000
		Region D:	135.000



Beurteilung der Absatzsegmentrechnung auf Basis des Direct Costing (I)

Der Deckungsbeitrag eines Absatzsegments gibt an, welchen Betrag das Absatzsegment zur Deckung der (gesamten) Fixkosten im Unternehmen bzw. zum Erzielen eines Gewinns beiträgt (wenn die Fixkosten gedeckt sind).

Der Deckungsbeitrag eines Absatzsegments signalisiert, um wie viel der Gewinn eines Unternehmens niedriger ist, wenn dieses Absatzsegment (z.B. Produkt, Kunde, Absatzregion) nicht existieren würde. Bei einem negativen Deckungsbeitrag wäre der Gewinn in dieser Höhe größer, wenn auf das Absatzsegment verzichtet würde. Insofern ist dies eine substantielle Information im Marketing-Controlling.



Beurteilung der Absatzsegmentrechnung auf Basis des Direct Costing (II)

Voraussetzung für die Ermittlung der variablen Stückkosten ist die Kostentrennung in variable und fixe Kosten. Traditionelle Kostenrechnungssysteme führen aber eine Differenzierung von Einzel- und Gemeinkosten durch.

Im Direct Costing werden beschäftigungsbezogene Fixkosten nicht betrachtet. Diese Fixkosten können aber durch spezifische Absatzsegmente verursacht sein: z.B. Kosten der Vertriebsorganisation in einer Absatzregion; Kosten für Maßnahmen zur Kundenpflege bei einem Kunden. Dann vermittelt der absatzsegmentbezogene Deckungsbeitrag ein zu „optimistisches Bild“ von der Attraktivität dieses Absatzsegments.



Beispiel zur Problematik von absatzsegmentspezifischen Fixkosten im Direct Costing

Ausgangssituation:

Es gelten die Deckungsbeiträge für die Produkte a, b, und c aus dem vorangegangenen Beispiel:

a: 100.000; b: 600.000, c: 250.000.

Für Produkt B fallen noch 570.000 Fixkosten in der Produktion an, bei Produkt A und C nur 50.000.

Nach Berücksichtigung der absatzsegmentspezifischen Fixkosten erscheinen Produkt C mit einem Gewinn von 200.000 und Produkt A (Gewinn von 50.000) attraktiver als Produkt B (Gewinn von 30.000).

Kurzfristig gilt weiterhin die Aussage, dass der Deckungsbeitrag eines Absatzsegments seinen Beitrag zur Deckung der Fixkosten und eines etwaigen Gewinns leistet. Aber: Notwendigkeit der Berücksichtigung auch absatzsegmentspezifischer Fixkosten zur Beurteilung der ökonomischen Attraktivität, zumindest wenn eine längerfristige Betrachtung (mögliche Abbaubarkeit von Fixkosten) durchgeführt wird.



2.3.4 Absatzsegmentrechnung auf Basis der stufenweisen Teilkostenrechnung



Charakteristik der stufenweisen Teilkostenrechnung (I)

Dieses Kostenrechnungssystem fokussiert auf die Fixkosten: Fixkosten werden der Gruppe von Kostenträgern zugerechnet, durch die sie verursacht sind: Ziel ist eine möglichst weitgehende Aufspaltung des Fixkostenblocks in verschiedene Fixkostenstufen.

Das vorherige Beispiel der Zurechnung von absatzsegmentspezifischen Fixkosten zum Deckungsbeitrag I eines Absatzsegments entspricht dieser Grundidee, allerdings geht die stufenweise Teilkostenrechnung von einer Hierarchie bzw. verschiedenen Stufen der Zurechenbarkeit der Fixkosten aus.

Es entsteht eine Hierarchie von Zuordnungsebenen: Fixkosten werden derjenigen Hierarchieebene zugerechnet, auf der sie entstanden sind, d.h. fixe Einzelkosten darstellen.



Charakteristik der stufenweisen Teilkostenrechnung (II)

Die Aufstellung einer solchen Hierarchie von Zuordnungsebenen für die Fixkosten ist organisatorisch orientiert: Meist unterscheidet man zwischen Produkt-, Produktgruppen (Produktlinien), Stellen- (Abteilungs-), Bereichs- und Unternehmensfixkosten.

Es entsteht ein hierarchisch gegliedertes Fixkostenverrechnungssystem: Auf der Hierarchieebene „Unternehmen“ sammeln sich dann alle Fixkosten, die keiner untergeordneten Hierarchieebene als fixe Einzelkosten zugerechnet werden können.

Ergebnis ist die Bestimmung eines Deckungsbeitrags für die verschiedenen Hierarchieebenen: es ergibt sich eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung (Deckungsbeitrag I, II, III, etc.)
Startpunkt ist der Deckungsbeitrag I aus dem Direct Costing.



Vorbemerkungen zu den Folie des Beispiels

Das Unternehmen hat drei Produktlinien (Erzeugnisgruppen) (A, B, C), wobei Produktlinie A und B jeweils noch zwei Produktvarianten („Erzeugnisse“ a_1, a_2, b_1, b_2) aufweist. Mit dieser Sortimentsstruktur korrespondiert die Organisationsstruktur im Marketingbereich mit Produktmanager bzw. Produktlinienmanager. Produktlinie A und B wird von einer Vertriebsabteilung bzw. C von einer weiteren Vertriebsabteilung gemanagt.

Den einzelnen Hierarchieebenen werden die dort entstandenen Fixkosten zugerechnet (z.B. Produkte – Erzeugnisfixkosten; Produktlinie – Erzeugnisgruppen-Fixkosten).

Die Aufstellung einer solchen Hierarchie der Fixkostenverrechnung kann produktionsbezogen oder marketingbezogen sein (im Beispiel ist eine marketingbezogene Verrechnung gegeben).



Beispiel zur Deckungsbeitragsrechnung auf Teilkostenbasis (I)

Organisationsstruktur

PM: Produktmanager
PLM: Produktlinien-Management

A

B

C

*a*₁

*a*₂

*b*₁

*b*₂

PM

PM

PM

PLM

PLM

Vertrieb

Vertrieb

Marketing - Management

Unternehmen



Beispiel zur Deckungsbeitragsrechnung auf Teilkostenbasis (II)

Hierarchie der Fixkosten im Marketingbereich

Erzeugnisfixkosten: Produktwerbung; Produktmanager

Erzeugnisgruppen-
Fixkosten: Produktlinienwerbung/ -manager (Markenmanager)

Stellenfixkosten: Vertriebsbereich der Sparten (Geschäftsfelder)

Bereichsfixkosten: Marketing-Management

Unternehmensfixkosten: sämtliche sonstigen Fixkosten.

Hinweis: Die Hierarchiestruktur ist begrifflich am Produktionsbereich angelehnt, die Struktur lässt sich aber auf den Marketingbereich adaptieren.



Beispiel zur Deckungsbeitragsrechnung auf Teilkostenbasis (III)

Kalkulationsobjekt	a1	a2	b1	b2	c
Nettoumsatz	900	240	700	300	500
Summe variable Stückkosten	750	160	500	250	300
Deckungsbeitrag I	150	80	200	50	200
Produktfixkosten	20	10	70	10	140
Deckungsbeitrag II	130	70	130	40	60
Zwischensumme	200		170		60
Markenfixkosten	80		110		
Deckungsbeitrag III	120		60		60
Zwischensumme	180			60	
Vertriebsfixkosten	50				
Deckungsbeitrag IV	130			60	
Zwischensumme	190				
Marketingbereichsfixkosten	30				
Deckungsbeitrag V	160				
sonstige Unternehmensfixkosten	150				
Deckungsbeitrag VI (Unternehmensgewinn)	10				

Erläuterungen zur vorangegangenen Folie

Der Deckungsbeitrag I stammt aus dem Direct Costing und bezieht sich auf ein einzelnes Produkt.

Der Deckungsbeitrag II beinhaltet die Fixkosten auf Ebene des Einzelprodukts (Erzeugnis-Fixkosten).

Die Berücksichtigung der Hierarchieebenen impliziert, dass Deckungsbeiträge einer niedrigeren Hierarchiestufe für die höhere Hierarchiestufe zusammengefasst werden: z.B. Deckungsbeitrag II von a_1 und a_2 zu A.

Das Endergebnis der stufenweisen Fixkostenverrechnung ist der Unternehmensgewinn. Auf dieser Stufe sind alle entstandenen Kosten berücksichtigt. Die variablen Kosten sind bereits im Deckungsbeitrag I erfasst, die Fixkosten je nach „Entstehungsort“ auf der betreffenden Hierarchieebene.



Weiterentwicklung der stufenweisen Teilkostenrechnung: Analyse der zeitlichen Abbaubarkeit von Fixkosten (Bereitschafts-Fixkosten)

Ausgangspunkt ist die Fragestellung, welche Fixkosten bei einem Absatzsegment (Produkt; Produktlinie) wegfallen würden, wenn dieses Absatzsegment nicht existieren würde, d.h. das betreffende Produkt nicht mehr hergestellt wird (Elimination von Absatzsegmenten).

Beispiel: Wenn Produkt a_1 nicht mehr hergestellt wird, dann lassen sich die Erzeugnisfixkosten sofort abbauen; Stellenfixkosten in Höhe von 15 innerhalb von $\frac{1}{4}$ Jahr, in Höhe von 20 innerhalb von einem halben Jahr abbauen, bzw. in Höhe von 55 überhaupt nicht abbauen.

Auf den einzelnen Hierarchiestufen werden die Fixkostenblöcke dahingehend aufgegliedert, ob bzw. innerhalb welchen Zeitraums sie bei Nicht-Existenz eines Absatzsegments abbaubar sind, d.h. um wie viel sich die Fixkosten im Vertriebsbereich reduzieren, wenn Produktlinie A nicht mehr produziert wird.



Beurteilung der Absatzsegmentrechnung auf Basis der stufenweisen Teilkostenrechnung (I)

Die stufenweise, hierarchiebezogene Verrechnung von Fixkosten ist die „logische“ Fortführung des Direct Costing.

Die hierarchiebezogene Aufgliederung der Fixkosten korrespondiert „in Grenzen“ mit der Idee der Absatzsegmente.

- Produkte/Produktgruppen als Absatzsegmente, die eine Zurechnung von Fixkosten aus dem Marketingbereich erlauben.
- Denkbar ist auch eine gewisse Hierarchie bei Absatzregionen als Absatzsegmenten: z.B. Vertriebsniederlassung oder Werbung in Land A, B, C und Regionenzentrale für die Region (A,B,C).
- Bezogen auf Kunden erscheint eine Hierarchiebildung schwierig: Hier können aber kundenspezifische Fixkosten dem Kunden direkt zugerechnet werden.



Beurteilung der Absatzsegmentrechnung auf Basis der stufenweisen Teilkostenrechnung (II)

Kardinalproblem ist allerdings die Kostenspaltung in variable Kosten und Fixkosten, die sich auf den Beschäftigungsgrad (Produktionsmenge) bezieht. Daher werden variable Kosten zumeist nur auf den Produktionsbereich spezifiziert (geschätzt/bestimmt) und Kosten in allen anderen Betriebsbereichen als Fixkosten definiert. Es gibt aber auch in anderen Betriebsbereichen durchaus variable Kosten (z.B. produktspezifische Vertreterprovision). Diese können aber nicht als variable Kosten dem betreffenden Produkt zugerechnet werden (betrifft vermutlich auch nicht alle Produkteinheiten, sondern nur die vom betreffenden Vertreter vermarkteten Einheiten), sondern verbleiben als (vermeintliche) Fixkosten in der Organisationsstufe „Vertrieb“.



2.3.5 Absatzsegmentrechnung auf Basis der Rechnung nach relativen Einzelkosten



Charakteristik der Rechnung nach relativen Einzelkosten (I)

Konzeptioneller Kern ist das sog. Identitätsprinzip: Kosten und Leistungen (Erlöse) müssen denjenigen Entscheidungen (Kosten-/Erlösträger; Kalkulationsobjekt), durch welche sie verursacht worden sind, zugeordnet werden: Dies sind Einzelkosten (Einzelerlöse) des Kalkulationsobjekts. Alle übrigen Kosten („Restkosten“) stellen Gemeinkosten bezogen auf dieses Kalkulationsobjekt dar. Diese Gemeinkosten können aber bezogen auf ein anderes Kalkulationsobjekt Einzelkostencharakter haben.

Es werden nur zahlungswirksame Kosten, d.h. keine kalkulatorischen Kosten (wie bspw. Abschreibungen) betrachtet. Dies blendet ein großes „Gemeinkostenproblem“ aus.

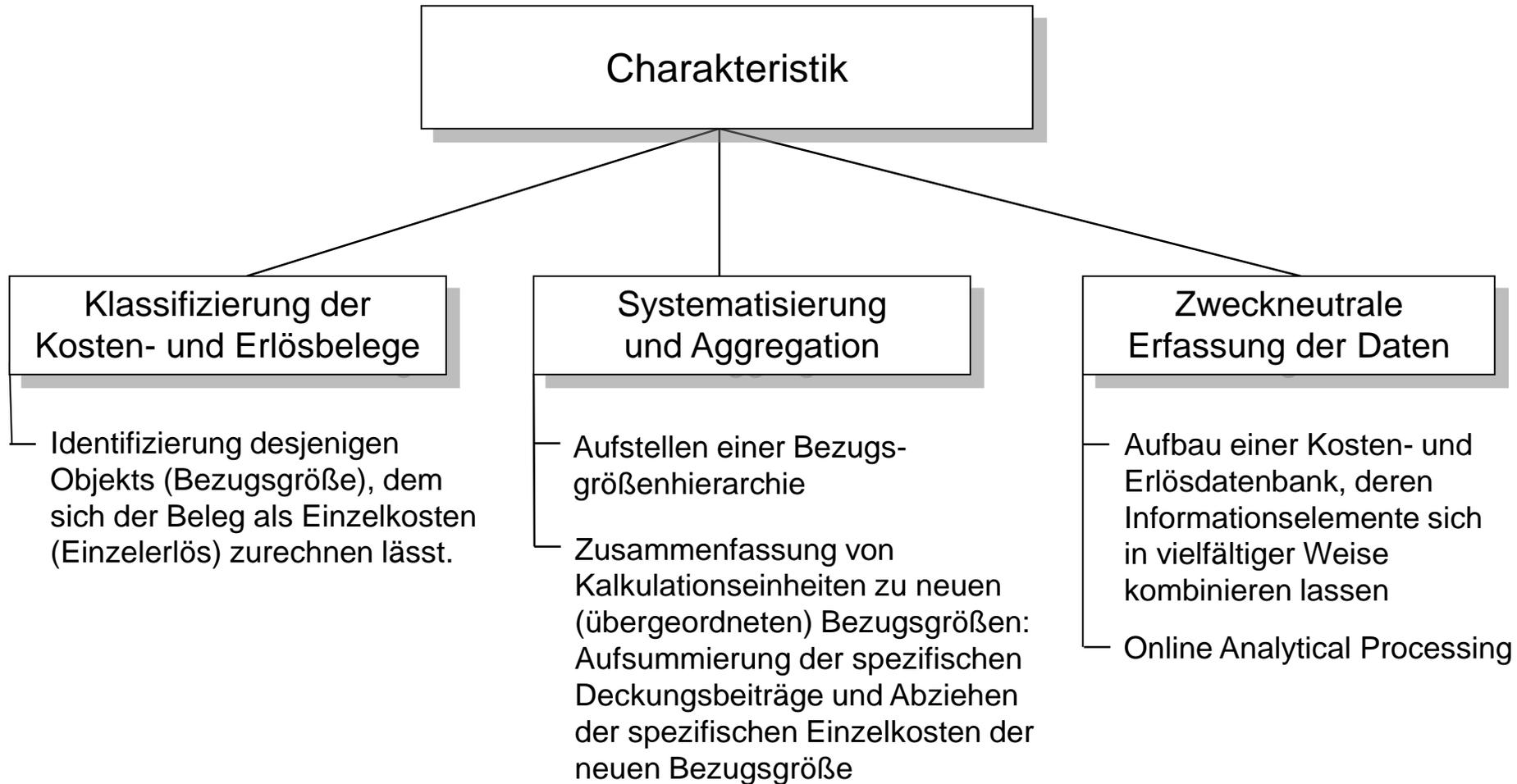
Charakteristik der Rechnung nach relativen Einzelkosten (II)

In der Rechnung nach relativen Einzelkosten lassen sich beliebige Kalkulationsobjekte bilden: Dies impliziert eine Absatzsegmentrechnung, die über die Ebene des Produkts als einzige Dimension der Marketingtätigkeit (Produkt-/ Marktbeziehung) hinausgeht.

Startpunkt für die Rechnung nach relativen Einzelkosten ist die sog. Grundrechnung: Sie bildet die Informationsgrundlage für Absatzsegmentrechnungen auf Basis relativer Einzelkosten. Die Grundrechnung enthält zum einen die Klassifizierung eines Kostenbelegs, für welchen Kostenträger (Bezugsgröße) diese Kosten Einzelkostencharakter besitzen (deklaratorische Funktion), und zum anderen eine Hierarchie der Kostenträger, d.h. zu welchen Kostenträgern (Bezugsgrößen) „höherer Ordnung“ lassen sich diese Kostenträger (Bezugsgrößen) aggregieren und wiederum relative Einzelkosten zuordnen (Aufstellen einer Bezugsgrößenhierarchie: systematische Funktion). Ferner soll die Datenerfassung flexibel für Auswertungszwecke angelegt sein (Data Warehouse).



Charakteristik der Rechnung nach relativen Einzelkosten (III): die Grundrechnung

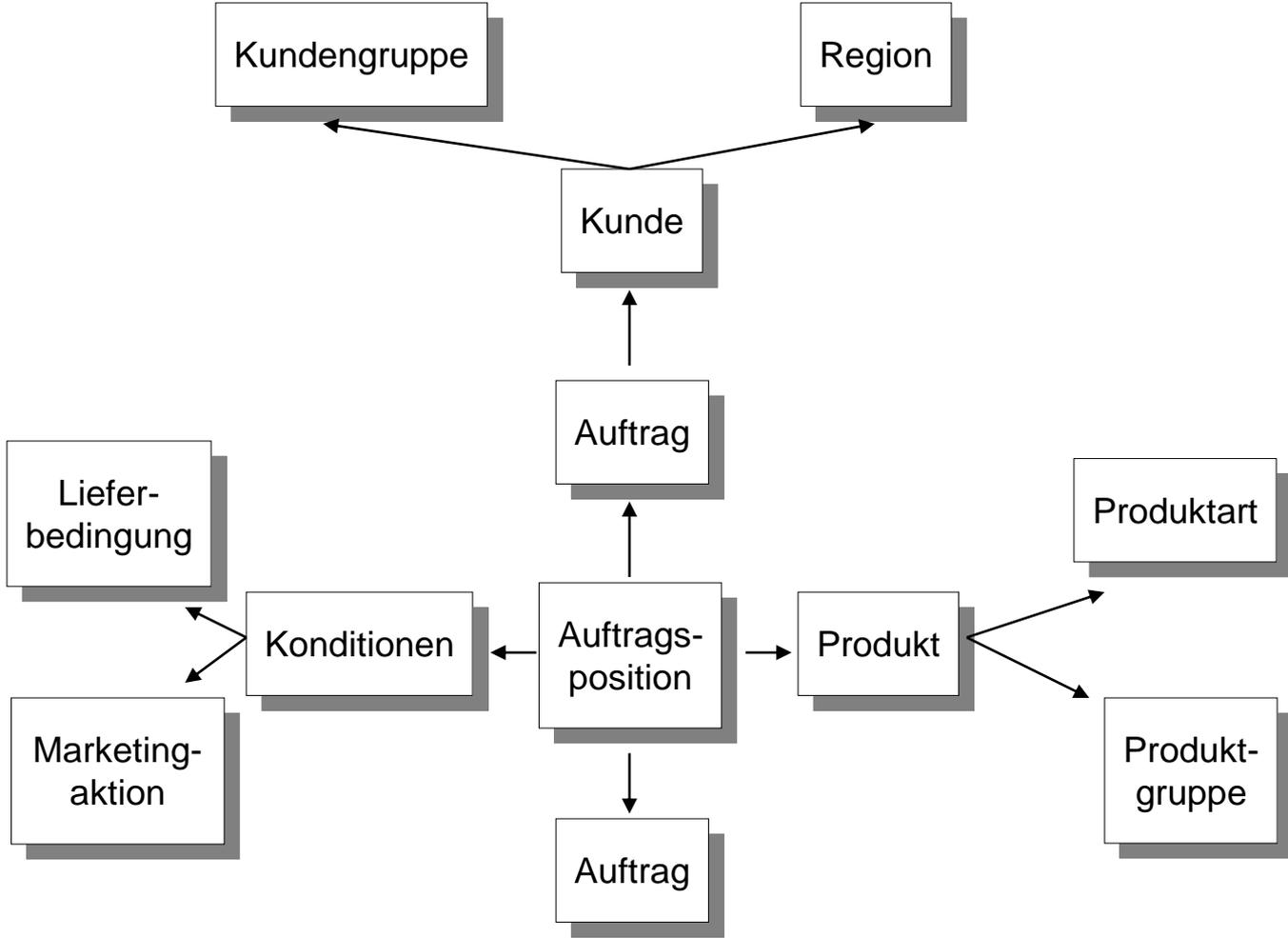


Beispiel einer Kostenklassifizierung in der Grundrechnung im Marketingbereich

Kostenarten	Bezugsgrößen							
	Produkte	Produktgruppen	Aufträge	Auftragsarten	Kunden	Kunden- gruppen	Verkaufs- gebiete	Kosten- stellen
Reisekosten					x		x	
Telefongebühren					x			
Bewirtungskosten					x			
Auftragsannahme			x					
Auslieferung			x					
Rechnungsstellung			x					
Provisionen	x		x					
gewährte Rabatte	x			x	x			
Lizenzgebühren	x							
Werbegeschenke					x			
Büromieten							x	
Gehälter für								
- Produktmanager		x						
- Vertrieb				x		x	x	
- Key-Account-Manager					x			
Werbekosten	x	x						
Honorar Werbeagentur	x	x						x
Kundenveranstaltungen						x		
Prospekte	x	x						
Beratungshonorare								x

Online Analytical Processing (OLAP) beschreibt eine Software-Philosophie, die es dem Endbenutzer ermöglicht, flexibel "Einsicht" in Daten des Data Warehouse zu nehmen und je nach Informationsbedarf mit ihnen zu arbeiten.

Mögliches Bezugsgrößensystem für eine Absatzsegmentrechnung



Erläuterungen zur Bezugsgrößenhierarchie (I)

Die Auftragsposition enthält Informationen zur Art des Produkts und dessen Deckungsbeitrag I. Sie ist das „Hierarchie“-niedrigste Kalkulationsobjekt (Bezugsgröße), aus dem sich dann durch Aggregation verschiedene Absatzsegmente als Kosten- und Erlösträger aggregieren lassen.

Aus der Auftragsposition lässt sich als nächsthöhere Bezugsgröße der Auftrag (Gesamtauftrag) bilden. Dieser Bezugsgröße können dann Erlösminderungen und auftragsbezogene Kosten (Auftragsabwicklung, Versandkosten, Akquisitionskosten) zugeordnet werden.

Aus dem Gesamtauftrag lässt sich eine Aggregation hinsichtlich Kunden und dann Kundengruppen bzw. Regionen durchführen und diesen Bezugsgrößen wiederum entsprechende relative Einzelkosten (z.B.: Kunde – gewährte Boni oder Betreuungsaktivitäten; Region – Kosten der dortigen Vertriebsniederlassung) zuordnen.



Erläuterungen zur Bezugsgrößenhierarchie (II)

Aus der Auftragsposition lässt sich eine Aggregation hinsichtlich der betreffenden Produkte durchführen und auf dieser Hierarchieebene dann relative Einzelkosten bezogen auf die Bezugsgröße „Produktart“ (z.B. Werbung; Produktmanager) zuordnen.

Aus der Auftragsposition lässt sich ferner eine Aggregation hinsichtlich Marketingaktionen bzw. eine Absatzsegmentrechnung nach Konditionen (z.B. Lieferbedingungen; Vertragsbedingungen) durchführen und mit diesen Bezugsgrößendimensionen solche „aktionsspezifischen“ Einzelkosten berücksichtigen.

Absatzsegmentrechnung nach Aufträgen: Bildung von Auftragsgrößenklassen („Preisen“) oder Auftragsarten und Ermittlung der auftragsbezogenen Deckungsbeiträge. Erfassung von Einzelkosten, die mit der Abwicklung bestimmter Auftragsarten verbunden sind.



Beispielhafte Aggregationsmöglichkeiten der Absatzsegmentrechnung

Auftragsdaten	1. Aggregationsstufe	zurechenbare Kosten (Beispiele)	2. Aggregationsstufe	zurechenbare Kosten (Beispiele)
Produkt	Gesamt-DB eines Produkts	produktbezogene Werbemaßnahmen, Lizenzgebühren, produktbezogene Rabatte, variable Einzelkosten der Herstellung	Gesamt-DB einer Produktgruppe	Produktmanagement-Gehälter, produktgruppenbezogene Werbemaßnahmen
			Gesamt-DB einer Produktart	Kosten für besondere Marktbearbeitungsmaßnahmen (z.B. Neueinführung)
Kunde	Gesamt-DB eines Kunden	Maßnahmen zur Kundenbetreuung, Erlösschmälerungen	Gesamt-DB einer Kundengruppe	Aufbau eines Vertriebsweges, Schulungsmaßnahmen
			Gesamt-DB einer Region	Gehalt für Gebietsleiter, regionales Zwischenlager
Konditionen	Gesamt-DB bei einer Konditionsart	Bearbeitung besonderer Vertragsbedingungen	Gesamt-DB der Aufträge mit besonderen Konditionen	Mindereinnahmen bzw. Kosten für die Einräumung von Zahlungsbedingungen
	Gesamt-DB bei einer Lieferbedingung	Transportkosten, Zwischenlagerung	Gesamt-DB der Aufträge mit besonderen Lieferbedingungen	Zusätzliche Kosten für die Erfüllung von Lieferbedingungen
Auftrag	Gesamt-DB eines Auftrags	Verkaufsabwicklung, Auftragsannahme	Gesamt-DB einer Auftragsart	Telefonarbeitsplätze bei telefonischer Auftragsannahme
			Gesamt-DB einer Auftragsgrößenklasse	Key-Account-Management
Datum	Gesamt-DB der Aufträge eines Zeitraums	Zeitlich befristete Werbemaßnahmen, Verkaufsförderung		



Anwendung der Rechnung nach relativen Einzelkosten: Kundendeckungsbeitragsrechnung - Absatzsegment Kunde (I)

Kundendeckungsbeitragsrechnung im Sinne der Rechnung nach relativen Einzelkosten:

Welche Kosten (relative Einzelkosten) und Erlöse lassen sich einem spezifischen Kunden zurechnen, d.h. sie entstehen durch die Existenz des (Bestehen der Geschäftsbeziehung mit dem) Kunden bzw. würden ohne diesen Kunden entfallen (Kunde als Profit-Center).

Technisch werden alle Kosten- bzw. Erlösbelege erfasst, die einen spezifischen Kunden als Deskriptor für relative Einzelkosten bzw. Einzelerlöse beinhalten. Explizite Berücksichtigung der Erlösschmälerungen, die einem Kunden gewährt wurden. Ferner werden durch Aggregation in der Bezugsgrößenhierarchie aus den Kundenaufträgen die Deckungsbeiträge der vom Kunden erworbenen Produkte (hier auch Erfassung von Sondereinzelkosten der Fertigung) bzw. spezifischen Kundenauftragskosten berücksichtigt.



Anwendung der Rechnung nach relativen Einzelkosten: Kunden-deckungsbeitragsrechnung - Absatzsegment Kunde (II)

Kunden-Bruttoumsatz der Periode

- Erlösschmälerungen (z.B. „normale“ und kundenindividuelle Rabatte, Skonti)

= Kunden-Nettoerlöse der Periode

- Kosten der vom Kunden bezogenen Produkte und Leistungen (variable Herstellkosten lt. Direct Costing, multipliziert mit den Kaufmengen)

= Kunden-DB I

- Eindeutig kundenbedingte Auftragskosten (z.B. Auftragsabwicklung, Versandkosten)

= Kunden-DB II (Summe der Auftrags-Deckungsbeiträge)

- Eindeutig kundenbedingte Verkaufs-/ Besuchskosten (z.B. Außendienst)
- Sonstige relative Einzelkosten des Kunden der Periode (z.B. Gehalt eines speziell zuständigen Key-Account-Managers, Engineering-Hilfen, Mailing-Kosten, Zinsen auf Forderungs-Außenstände, Werbekostenzuschüsse, Listungsgebühren und ähnliche Vergütungen)

= Kunden-DB III



Erläuterungen zur vorangegangenen Folie

Es lassen sich mehrere Varianten des Kundendeckungsbeitrags unterscheiden, je nachdem welche kundenspezifischen Kosten als relative Einzelkosten berücksichtigt sind.

Der Kundendeckungsbeitrag I gibt die Attraktivität eines Kunden wider, die sich aus den vom Kunden nachgefragten (gekauften) Produkten ergibt (z.B. Art der Produkte, Kaufvolumen)

Der Kundendeckungsbeitrag II berücksichtigt kundenspezifische Kosten, die in der Auftragsabwicklung liegen.

Der Kundendeckungsbeitrag III bezieht zusätzlich die „Marketinganstrengungen“ ein, die aufgewendet werden mussten, um das Transaktionsvolumen zu realisieren.



Vorbemerkungen zur folgenden Folie

Kunden lassen sich im Sinne der Zielgruppenbildung zu Segmenten zusammenfassen (z.B. Kundengruppen, Kundenhauptgruppen). Hierbei existieren möglicherweise Marketingaktionen, die sich an spezifische Kundengruppen oder Kundenhauptgruppen gerichtet haben (bspw. Direktwerbeaktion an eine bestimmte Kundengruppe im B2B). Die Kosten einer solchen Marketingaktion, die solche „Kohorte“ (Segment) von Kunden betrifft, lassen sich dann auf der Hierarchieebene von Kundengruppen (Kundenhauptgruppen) als relative Einzelkosten berücksichtigen.



Anwendung der Rechnung nach relativen Einzelkosten: Stufenweise Kundendeckungsrechnung

Kunde	Kundenhauptgruppe A								Kundenhauptgruppe B
	Kundengruppe I				Kundengruppe II				
	K1	K2	K1	K2	
Kunden - DB III									
- Kundengruppenbedingte Verkaufs- und Marketingkosten									
= Kundengruppen - DB									
- Kundenhauptgruppenbedingte Verkaufs- und Marketingkosten									
= Kundenhauptgruppen - DB									

Anwendung der Rechnung nach relativen Einzelkosten: Produktbezogene Absatzsegmentrechnung (I)

Die produktbezogene Absatzsegmentrechnung auf Basis relativer Einzelkosten entspricht der stufenweisen Fixkostenrechnung bezogen auf Deckungsbeitrag II :

Dieser definiert sich als produktbezogene Erlöse \cdot / \cdot produktbezogene relative Einzelkosten.

Die produktbezogenen Erlöse ergeben sich aus den betreffenden Auftragspositionen, die das jeweilige Produkt enthalten.

Die produktbezogenen relativen Einzelkosten stammen aus den betreffenden Kostenbelegen in der Fertigung (Material- und Fertigungseinzelkosten). Diese werden ebenfalls zunächst den betreffenden Auftragspositionen zugeordnet.



Anwendung der Rechnung nach relativen Einzelkosten: Deckungsbeitragsrechnung nach Absatzgebieten

Absatzgebiet	I		H	
	A	B	C	D
Verkaufsbezirk				
Summe der Kunden- deckungsbeiträge				
- direkt zurechenbare Kosten des Verkaufsbezirks				
* Werbemaßnahmen				
* Verkaufsförderaktionen				
* Außendienst				
= Deckungsbeitrag des Verkaufsbezirks				
- direkt zurechenbare Kosten des Absatzgebiets				
* Auslieferungslager				
* Verkaufsbüro				
= Deckungsbeitrag des Absatzgebiets				

2.4 Prozesskostenrechnung



Charakteristik der Prozesskostenrechnung (I)

Probleme der klassischen Kostenrechnungssysteme als Ausgangspunkt für die Prozesskostenrechnung:

- Vollkostenrechnung: Hohe Gemeinkosten, die nur durch mehr oder weniger willkürliche Zuschlagskalkulation auf die Produkte verrechnet werden.
- Teilkostenrechnung: Hohe Fixkosten, die als globaler Block der Hierarchieebenen zugerechnet werden.
- Traditionelle Kostenrechnungssysteme sind Sachgut-orientiert und nicht für die Kostenbestimmung von Dienstleistungen geeignet, da Dienstleistungen aufgrund ihres immateriellen Charakters kaum Material- und Fertigungs(einzel-)kosten aufweisen.



Charakteristik der Prozesskostenrechnung (II)

Paradigma der Prozesskostenrechnung:

Kosten entstehen nicht im „luftleeren Raum“, sondern sind darauf zurückzuführen, dass im Unternehmen, d.h. in einer Kostenstelle Tätigkeiten (Aktivitäten) durchgeführt werden.

Idee der Prozesskostenrechnung ist, die in einer Kostenstelle entstandenen Gemeinkosten durch das Konzept der „Inanspruchnahme von Ressourcen“ der Kostenstelle bzw. durch das Konzept „Komplexität“ (welche Aktivitäten in einer Kostenstelle nimmt ein Kostenträger in Anspruch?) den Kostenträgern zuzurechnen. Es liegt damit ein anderer Schlüsselungsgrundsatz der Gemeinkosten als die Fokussierung an Einzelkosten vor.



Charakteristik der Prozesskostenrechnung (III): Das Konzept der Komplexität

Ein Produkt, das viele (wenige) betriebliche Abläufe „benötigt“, weist eine hohe (niedrige) Komplexität auf:

Bei der Vollkostenrechnung werden Produkte mit niedriger Komplexität zu teuer, Produkte mit hoher Komplexität zu niedrig kalkuliert; der Vollkostendeckungsbeitrag ist deshalb irreführend.

Bei der stufenweisen Teilkostenrechnung enthält der Deckungsbeitrag I die Komplexitätskosten eines Produktes nicht, da diese erst in „höheren“ Zurechnungsebenen (z.B. Kosten des Marketing-Vertriebsbereich) „stecken“.



Charakteristik der Prozesskostenrechnung (IV)

Die Prozesskostenrechnung befasst sich mit der kostenrechnerischen Erfassung von betrieblichen Abläufen: Es handelt sich meist um fixe (unechte) Gemeinkosten, die in einer („produktionsfernen“) Kostenstelle (z.B. Marketingbereich) anfallen.

Grundsatz der Prozesskostenrechnung:
Den Kalkulationsobjekten werden die Kosten der betrieblichen Gemeinkostenbereiche entsprechend ihrer (tatsächlichen) Inanspruchnahme betrieblicher Aktivitäten und Tätigkeiten zugerechnet.



Charakteristik der Prozesskostenrechnung (V)

Prozesskostenrechnung ist grundsätzlich als Vollkostenrechnung konzipiert: Direkt Kalkulationsobjekten zurechenbare Einzelkosten werden direkt zugerechnet (z.B. Einzelkosten in der Fertigung eines Produkts). Es verbleiben damit „für“ die Prozesskostenrechnung die in einer Kostenstelle entstanden Gemeinkosten.

Ziel der Prozesskostenrechnung:
Kostenverteilung nach Prozessbeanspruchung, d.h. beanspruchungsäquivalente Verteilung der Gemeinkosten.

Die Prozesskostenrechnung ist vor allem für Dienstleistungsunternehmen (Kostenbestimmung der Erstellung einer Dienstleistung) und für die Kostenerfassung von Geschäftsprozessen geeignet.

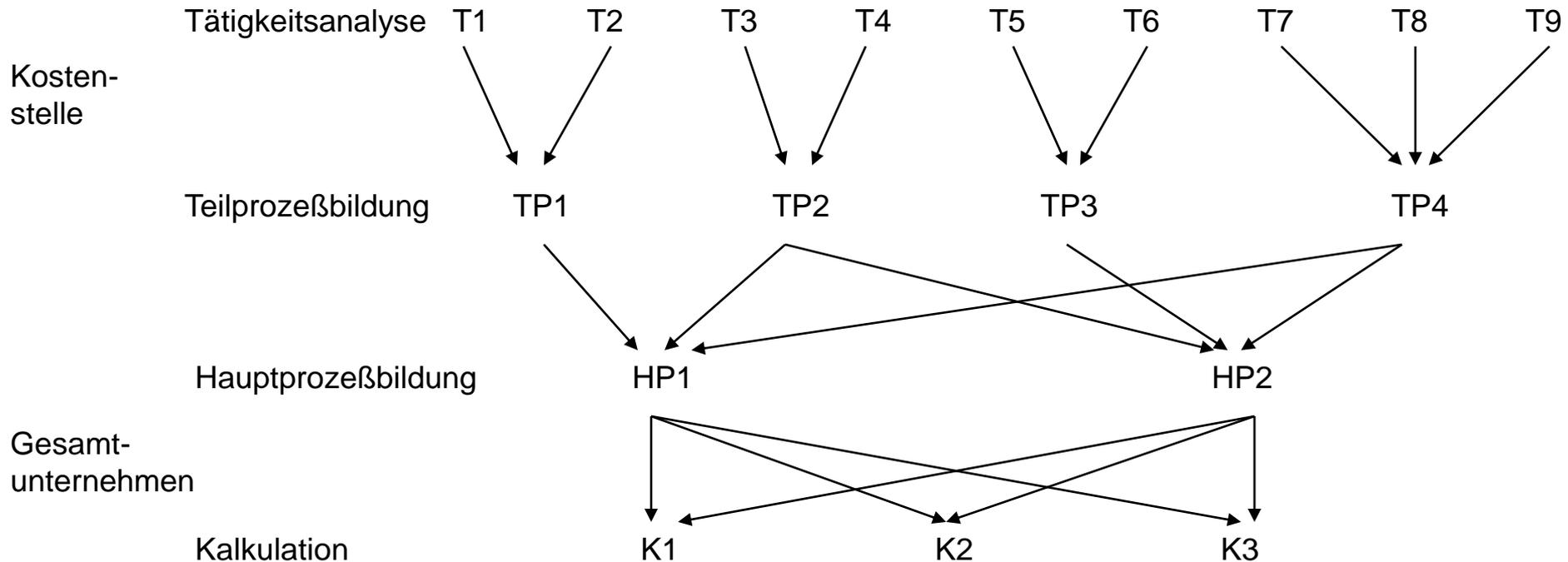


Schritte der Prozesskostenrechnung

- 1.Schritt: Tätigkeitsanalyse in einer Kostenstelle
- 2.Schritt: Bestimmung der Kostenstellenkapazitätsbelastung
- 3.Schritt: Bestimmung der Prozessmengen
- 4.Schritt: Ermittlung der Prozesskostensätze
- 5.Schritt: Bildung von Hauptprozessen
- 6.Schritt: Kalkulation der Kosten für Kostenträger/Kalkulationsobjekte



Schritt 1: Tätigkeitsanalyse



Erläuterungen zur vorangegangenen Folie (I)

Systematisierung und Analyse der einzelnen Tätigkeiten (Aktivitäten) in einer Kostenstelle zur Bildung von Teilprozessen:

Tätigkeiten im Rahmen der Prozesskostenrechnung sind die Kleinsten, in sich geschlossenen und nicht weiter untergliederten Handlungseinheiten, die in der Kostenstelle ablaufen.

Teilprozesse (TP) stellen eine Abfolge von sachlich zusammengehörigen Tätigkeiten (T) innerhalb einer Kostenstelle dar.

Ergebnis dieser organisations- bzw. prozessablaufbezogenen Analyse: Identifizierung der Teilprozesse, die in einer Kostenstelle ablaufen.

Hauptprozesse stellen eine kostenstellenübergreifende Abfolge von sachlich zusammengehörigen Teilprozessen dar. Ein Teilprozess kann in mehreren Hauptprozessen auftreten.



Erläuterungen zur vorangegangenen Folie (II)

Hauptprozesse sind als Geschäftsprozesse zu interpretieren.

Hauptprozesse sollten so abgegrenzt (spezifiziert) werden, dass sie eine Zuordnung zu den interessierenden Kalkulationsobjekten (K) erlauben: Dies ist dann gegeben, wenn die Kalkulationsobjekte einen Hauptprozess in Anspruch nehmen.

Beispiel: Hauptprozess „Erstellung einer Dienstleistung – Hotelübernachtung“, der sich aus den verschiedenen Teilprozessen (Buchungsannahme; Einchecken; Zimmerservice; Zimmerreinigung; Frühstück; Auschecken; Zahlungsverwaltung) zusammensetzt.

Beispiel: Hauptprozess „Kundenbetreuung“, der sich aus verschiedenen Teilprozessen (z. B. Kundenbesuch; Vertragsverhandlungen; innerbetriebliche Auftragsbearbeitung; Reklamationsbearbeitung; Zahlungsverwaltung) zusammensetzt.



Schritt 2: Bestimmung der Kostenstellenkapazitätsbelastung

Die Kapazität einer Kostenstelle erfasst den Gesamtumfang der zentralen „knappen Ressource“, die in der Kostenstelle zur Erstellung der Tätigkeiten eingesetzt wird und die innerhalb einer Zeitperiode der Kostenstelle zur Verfügung steht.

Eine typische Messgröße der Kostenstellenkapazität ist der Umfang an Personalkapazität (Anzahl der Mitarbeiter multipliziert mit der Arbeitszeit innerhalb der Abrechnungsperiode). Die „Ressource Personal“ ist auch dahingehend naheliegend, dass viele Aktivitäten (Tätigkeiten) in der Kostenstelle von Mitarbeitern erbracht werden.

Bestimmung der Kostenstellenkapazitätsbelastung:
Analyse, welcher Anteil der Kostenstellenkapazität durch jeden Teilprozess beansprucht wird.



Fallbeispiel zur Prozesskostenrechnung (I)

Kostenstelle Verkauf: Kosten (Personal, Sachmittel, Sonstiges: 500.000)

Teilprozess			Mitarbeiter- Anteil	%	
Kundenauftrag bearbeiten			2,25	45	
Kundenakquise			1	20	
Preise verwalten			0,5	10	
Reklamationen bearbeiten			0,25	5	
Summe			4		
Verwaltung			1	20	
Summe			5	100	



Erläuterungen zum Fallbeispiel (I)

In der Kostenstelle wurden fünf Teilprozesse aus den Tätigkeiten identifiziert:

- Kundenauftrag bearbeiten;
- Kundenakquise;
- Preise verwalten
- Reklamationen bearbeiten
- Verwaltung.

In der Kostenstelle sind Gemeinkosten von 500.000 angefallen. Der Abrechnungszeitraum beträgt 1 Jahr.

Kostenstellenkapazitätsbelastung: Durch Organisationsanalysen wurde festgestellt, dass von der Ressource „Personal“ (Kostenstellenkapazität von 5 Mitarbeiterjahren) 2,25 (0,5) Mitarbeiterjahre für die Bearbeitung von Kundenaufträgen (Preisverwaltung) aufgewendet werden. Dies entspricht 45% (10%) der Kostenstellenkapazität.



Schritt 3: Bestimmung der Prozessmengen (I)

Prozessmengen sind die Outputgrößen eines Teilprozesses.

Qualifizierung der Teilprozesse in leistungsmengeninduzierte und leistungsneutrale Teilprozesse:

Leistungsmengeninduzierte Teilprozesse besitzen eine quantifizierbare Outputgröße, d. h. es lässt sich eine Prozessmenge angeben, die den Umfang angibt, in dem dieser Teilprozess in der Kostenstelle durchgeführt wurde („variable Gemeinkosten“).

Für leistungsmengenneutrale Teilprozesse lässt sich keine Prozessmenge spezifizieren, da die dahinterstehenden Tätigkeiten inhaltlich zu heterogen oder „kleinteilig“ (Aktivität „Sonstiges“) sind.



Fallbeispiel zur Prozesskostenrechnung (II)

Kostenstelle Verkauf: Kosten (Personal, Sachmittel, Sonstiges: 500.000)

Prozess	Bezugsgröße	Menge	Mitarbeiter-Anteil	%	
Kundenauftrag bearbeiten	Aufträge	12.000	2,25	45	
Kundenakquise	Kundenanzahl	300	1	20	
Preise verwalten	Anzahl Positionen	7.000	0,5	10	
Reklamationen bearbeiten	Anzahl Reklamationen	250	0,25	5	
Summe			4		
Verwaltung			1	20	
Summe			5	100	



Erläuterungen zum Fallbeispiel (II)

Es lassen sich vier leistungsmengeninduzierte Teilprozesse

- Kundenauftrag bearbeiten;
- Kundenakquise;
- Preise verwalten
- Reklamationen bearbeiten

mit ihren jeweiligen Outputmengen (Prozessmengen) abgrenzen (z.B. 300 Kunden wurden betreut).

Die Outputmenge eines leistungsmengeninduzierten Teilprozesses erscheint bisweilen unmittelbar naheliegend, da der Teilprozess „an sich“ oftmals anhand von Outputgrößen spezifiziert wird.

Der Teilprozess „Verwaltung“ ist leistungsmengenneutral (keine „homogene“ Prozessmenge identifizierbar).



Schritt 3: Cost Driver und Prozessmenge

Interpretation der Art der Prozessmenge („Bezugsgröße“) eines Teilprozesses als Cost Driver: Cost Driver eines Teilprozesses sollten so spezifiziert werden, dass das Volumen (Menge) eines Cost Driver zum einen das Volumen des Teilprozesses (Prozessmenge) widerspiegelt und zum anderen der Cost Driver sich den Kalkulationsobjekten zuordnen lässt: Welche Outputmenge eines Teilprozesses entfällt auf ein Kalkulationsobjekt (z. B. Kunde) bzw. ist von diesem Kalkulationsobjekt in Anspruch genommen?

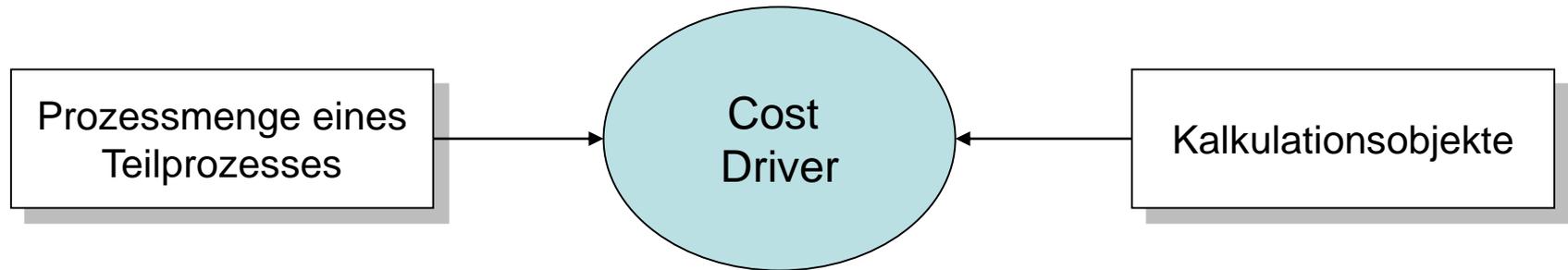
Cost Driver sind die „Verursachungsgröße“ der Kosten in einer Kostenstelle.

Cost Driver schlagen damit die „konzeptionelle Brücke“ zwischen Prozessmenge eines Teilprozesses und dem (intendierten) Kalkulationsobjekt. In der Regel reflektiert die Art des Output des Teilprozesses („Bezugsgröße“) den Cost Driver bzw. die Prozessmenge das Volumen des Cost Driver.

Die Differenzierung von Prozessmenge und Cost Driver ist dann relevant, wenn ein Teilprozess mehrere mögliche Output-Arten aufweist.



Cost Driver in der Prozesskostenrechnung



Schritt 4: Ermittlung der Prozesskostensätze

Der Prozesskostensatz gibt die durchschnittlichen Kosten für die einmalige Durchführung des Teilprozesses an:
„Kosten pro Einheit der Prozessmenge bzw. des Cost Drivers“.

Ausgangspunkt für den Prozesskostensatz sind die Teilprozesskosten: Sie ergeben sich aus dem Anteil des Teilprozesses an der Kostenstellenkapazität, multipliziert mit den Gesamtkosten in der Kostenstelle.

Für leistungsmengenneutrale (Imn) Teilprozesse existiert keine Prozessmenge (Cost Driver) und damit auch kein Teilprozesskostensatz. Die Kosten der leistungsmengenneutralen Teilprozesse müssen mit Hilfe eines Umlagesatzes auf die leistungsmengeninduzierten (Imi) Teilprozessen überwältzt werden (Zuschlagskalkulation).



Fallbeispiel zur Prozesskostenrechnung (III)

Kostenstelle: Verkauf: Kosten (Personal, Sachmittel, Sonstiges: 500.000)

Prozess	Bezugsgröße	Menge	Mitarbeiter-Anteil	%	Teilprozeßkosten
Kundenauftrag bearbeiten	Aufträge	12.000	2,25	45	225.000
Kundeakquise	Kundenanzahl	300	1	20	100.000
Preise verwalten	Anzahl Positionen	7.000	0,5	10	50.000
Reklamationen bearbeiten	Anzahl Reklamationen	250	0,25	5	25.000
Summe			4		400.000
Verwaltung			1	20	100.000
Summe			5	100	500.000



Fallbeispiel zur Prozesskostenrechnung (IV)

	TPK_{lmi}	Umlage- satz **	TPK_{lmn}	Σ
Kundenauftrag bearbeiten	18,75 *	0,25	4,69	23,44
Kundenakquise	333,33	0,25	83,33	416,66
Preise verwalten	7,14	0,25	1,79	8,93
Reklamation bearbeiten	100	0,25	25,0	125

$$*) \frac{225.000}{12.000}$$

$$**) \frac{100.000}{400.000}$$



Erläuterungen zum Fallbeispiel (III)

Die Gesamtkosten eines Teilprozesses ergeben sich aus der prozentualen Beanspruchung der Kostenstellenkapazität multipliziert mit den Gesamtkosten in der Kostenstelle.

Der Teilprozess „Kundenauftrag bearbeiten“ beansprucht 45% der Kostenstellenkapazität und erhält deshalb $0,45 * 500.000 = 225.000$ Kosten (Teilprozesskosten) zugewiesen.

Der Prozesskostensatz ergibt sich, indem die Teilprozesskosten durch die Prozessmenge geteilt werden: Für die Bearbeitung eines Kundenauftrags liegt der Prozesskostensatz bei 18,75.



Erläuterungen zum Fallbeispiel (IV)

Zur Überwälzung der Kosten der leistungsmengenneutralen Teilprozesse ist ein Umlagesatz zu bilden: Dieser ergibt sich aus der Relation:

$$\text{Umlagesatz} = \frac{\sum I_{mn} - \text{Kosten}}{\sum I_{mi} - \text{Kosten}}$$

Der Umlagesatz im Fallbeispiel liegt $100.000/400.000 = 0,25$.

Die Prozesskostensätze der leistungsmengeninduzierten Teilprozesse werden mit dem Umlagesatz multipliziert und dieser Zuschlag den Prozesskostensätzen hinzugerechnet: Im Fallbeispiel ergibt sich für den Teilprozess „Kundenauftrag bearbeiten“ ein Zuschlag von $18,75 \cdot 0,25 = 4,69$. Der gesamte Prozesskostensatz beträgt dann: $18,75 + 4,69 = 23,44$



Verfeinerung der Berechnung der Prozesskostensätze

Der durchschnittliche Prozesskostensatz wird ungenau, wenn die Cost Driver heterogen sind: z. B. eine Einheit der Prozessmenge belastet unterschiedlich hoch die Kostenstellenkapazität. Der Lösungsansatz besteht darin, eine Belastungsrelation zu spezifizieren und daraus eine gewichtete Prozessmenge zu bestimmen.

Die Belastungsrelation wählt eine Kategorie des Cost Driver als Bezugsgröße (Faktor 1) und bestimmt dann, um wieviel mehr oder weniger eine andere Kategorie des Cost Drivers die Kostenstellenkapazität beansprucht: z.B. Die Bearbeitung eines Großauftrags beansprucht die Kostenstellenkapazität fünfmal mehr als die Bearbeitung eines Kleinauftrags.



Heterogene Cost Driver

- Ermittlung einer Belastungsrelation und einer gewichteten Prozessmenge

Beispiel	Anzahl Aufträge	Belastungsrelation	gewichtete Prozessmenge
Großauftrag	200	5	1.000
mittlerer Auftrag	800	3	2.400
Kleinauftrag	11.000	1	11.000
	<hr/>		<hr/>
	12.000		14.400

- Berechnung des gewichteten Prozesskostensatzes für die kleinste Kategorie
 $225.000 : 12.000$ (ungewichtet) $225.000 : 14.400 = 15,63$ (gewichtet)
- Prozesskostensatz für die anderen Kategorien: Multiplikation mit der Belastungsrelation
Großauftrag: $5 \times 15,63$ mittlerer Auftrag: $3 \times 15,63$



Schritt 5: Bildung von Hauptprozessen (I): Charakteristik von Hauptprozessen

Merkmale

- Hauptprozesse sind kostenstellen- und bereichsübergreifend
- ein Hauptprozess setzt sich aus mehreren Teilprozessen zusammen
- ein Teilprozess kann wiederholt in einem Hauptprozess erbracht werden (Prozesskoeffizient)
- Ein Hauptprozess wird von den intendierten Kalkulationsobjekten „durchlaufen“, d.h. diejenigen Teilprozesse werden zu einem Hauptprozess zusammengefasst, die das Kalkulationsobjekt in Anspruch nimmt. Hierbei kann ein Teilprozesse innerhalb des Hauptprozesses mehrfach durchlaufen werden (Prozesskoeffizient > 1).



Fallbeispiel zur Prozesskostenrechnung (V): Hauptprozess „Kundenbetreuung“

Teilprozess	Tätigkeiten
Kundenakquise	Besuchsvorbereitung durch AD Kundenbesuche durch AD Berichterstattung durch AD
Kundenauftragsbearbeitung	Auftragsprüfung durch Innendienst Auftragsbestätigung Auftragsfreigabe Auftragsüberwachung
Reklamationsbearbeitung	Überprüfung des Reklamationsgrundes Umtausch, Nachbesserung veranlassen
Fakturierung	Rechnungen erstellen Zahlungseingang prüfen
Mahnverfahren	Mahnungen versenden

Erläuterungen zum Fallbeispiel (IV)

Der Hauptprozess (HP) „Kundenbetreuung“ setzt sich aus folgenden Teilprozessen zusammen:

- Kundenakquise
- Kundenauftragsbearbeitung
- Reklamationsbearbeitung
- Fakturierung
- Mahnverfahren

Die ersten drei Teilprozesse stammen aus der bereits betrachteten Kostenstelle, die beiden letzten Teilprozesse aus anderen Kostenstellen (z.B. Fakturierung – Buchhaltung, Mahnwesen – Rechtsabteilung).

Es sind jeweils die Teilprozesskostensätze für die Teilprozesse angegeben.



Schritt 6: Kalkulation der Kosten für Kalkulationsobjekte

Bestimmung, wie oft ein Kalkulationsobjekt einen Teilprozess innerhalb des spezifizierten Hauptprozesses durchlaufen (in Anspruch genommen) hat: Quantifizierung des Prozesskoeffizienten.

Der Prozesskoeffizient gibt an, wie häufig innerhalb eines Hauptprozesses ein Teilprozess aufgetreten ist. Für Schlüsselkunden (Großkunden) kann man diese Ermittlung der Prozesskoeffizienten individuell (z.B. aus der Kundendatenbank) durchführen. Für Kundensegmente lässt sich eine solche Berechnung für einen „repräsentativen Vertreter“ der Kundengruppe durchführen (Durchschnittsbetrachtung). Solche Durchschnittswerte können aufgrund statischer Arbeitsablaufanalysen gewonnen werden.



Fallbeispiel zur Prozesskostenrechnung (VI): Die Prozesskosten des Hauptprozesses „Kundenbetreuung“

Teilprozess	Teilprozesskosten	Prozesskoeffizient	
Kundenakquise	416,66	1	416,66
Kundenauftragsbearbeitung	23,44	15	351,60
Reklamationsbearbeitung	125,00	3	375,00
Fakturierung	1,00	15	15,00
Mahnverfahren	32,60	1	32,60
			<hr/>
			1190,86

Aus der Kundendatenbank sind die Prozesskoeffizienten zu entnehmen: So hat der betrachtete Kunden 15 Aufträge (3 Reklamationen, eine Mahnung) gestellt, die bearbeitet wurden.



Anwendung der Prozesskostenrechnung für Produkte als Kalkulationsobjekte (I)

Es werden diejenigen Aktivitäten und Teilprozesse identifiziert, die Produktion und Vermarktung des Produkts betreffen und zu einem Hauptprozess zusammengefasst. Cost Driver sind dann die Produktionsmengen eines bestimmten Produkts.

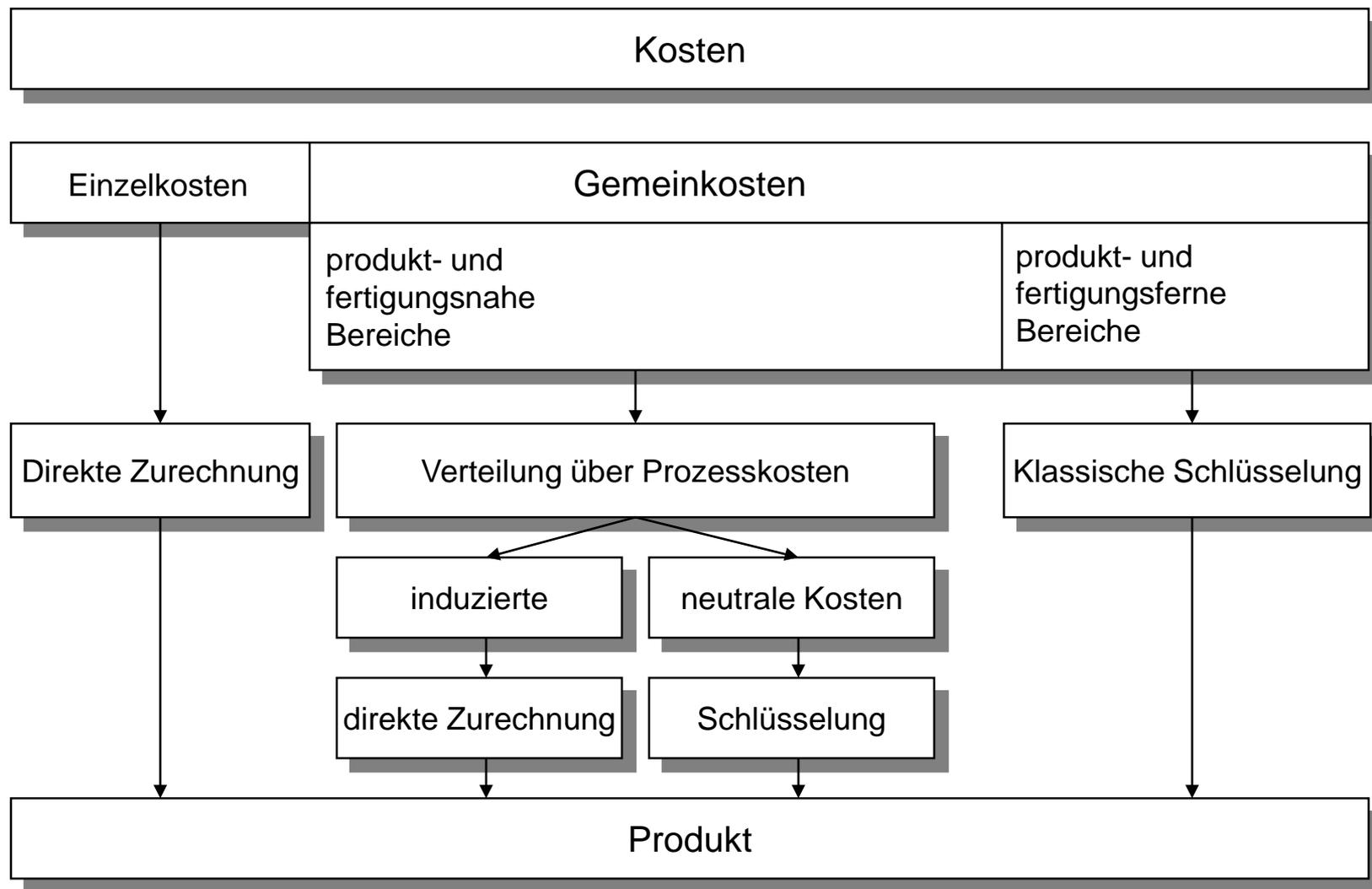
Die Einzelkosten werden im Sinne des Direct Costing direkt erfasst. Diesen Einzelkosten werden dann Prozesskosten für eine Produkteinheit hinzugerechnet.

Die Prozesskostenrechnung eignet sich hierbei (nur) für produkt- und fertigungsnahe Kostenstellen, da hier leistungsmengeninduzierte Teilprozesse existieren, die wiederum die Schlüsselung der leistungsmengenneutralen Teilprozesse einer Kostenstelle erlauben.

In Kostenstellen in denen keine leistungsmengeninduzierten Teilprozesse existieren (produkt- und fertigungsferne Kostenstellen), ist eine solche Verrechnung der Prozesskosten nicht möglich.



Anwendung der Prozesskostenrechnung für Produkte als Kalkulationsobjekte (II)



2.5 Kurze Würdigung der Verfahren für eine Absatzsegmentrechnung



Vor- und Nachteile der Verfahren (I)

Die Vollkostenrechnung erfasst alle im Betrieb angefallenen Kosten, wobei die Zurechnung der Gemeinkosten zu den Kostenträgern aus Sicht der Theorie nicht begründbar ist, und je nach Bezugsgröße zu unterschiedlichen Ergebnissen (Stückkosten; Stück-Deckungsbeitrag) führt.

Die Vollkostenrechnung ist produktorientiert, wobei sich mithilfe der Absatzstatistik dann Aggregationen bezogen auf Absatzsegmente (z.B. Kunden, Regionen) einfach bilden lassen.

Die Vollkostenrechnung eignet sich für Sachgüter (Existenz von Einzelkosten).

Eine Alternative der Verrechnung der Gemeinkosten eines Produkts bietet die Prozesskostenrechnung (Kalkulationsobjekt „Produkt“), wobei dies nur für Kostenstellen mit leistungsmengeninduzierten Teilprozessen, die der Cost Driver „Produkt“ auslöst, sinnvoll ist. Die Prozesskostenrechnung ist für die Kostenbestimmung von Dienstleistungen geeignet, die kaum Einzelkosten aufweisen. Hier geht die Vollkostenrechnung „ins Leere“.



Vor- und Nachteile der Verfahren (II)

Das Direct Costing liefert entscheidungstheoretisch exakte Zahlen für die variablen Einzelkosten eines Produkts (Grenzkosten) bzw. den Stück-Deckungsbeitrag (I).

Allerdings bleibt ein großer Teil des Kostenblocks (Fixkosten) völlig unberücksichtigt. Daher besteht die Gefahr, die ökonomische Attraktivität von Produkten bzw. Absatzsegmenten zu positiv zu sehen.

Eine gewisse Lösung liefert die stufenweise Teilkostenrechnung, die sich mit der Verrechnung von Fixkosten entlang einer (Unternehmens-)hierarchie beschäftigt. Für Absatzsegmente wie Kunden oder Regionen bietet diese Fixkostenaufschlüsselung keinen Informationswert. Es werden aber Fixkosten bspw. des Marketing- oder Vertriebsbereichs quantifiziert.



Vor- und Nachteile der Verfahren (III)

Die Rechnung nach relativen Einzelkosten ist vom Konzept her für eine Absatzsegmentrechnung prädestiniert, da flexibel Absatzsegmente gebildet werden können, die zudem in eine gewisse Aggregationshierarchie (z.B. Kunde/Kundengruppe; Absatzregion/Land/Ländergruppen) gebracht werden können.

Zentrales Problem ist allerdings die Identifizierung von Einzelkosten bezogen auf ein Bezugsobjekt.



Vor- und Nachteile der Verfahren (III)

Für eine Absatzsegmentrechnung ist die Rechnung nach relativen Einzelkosten konzeptionell das flexibelste Rechnungssystem.

Praktikabilität des Identitätsprinzips: Die Spezifizierung von relativen Einzelkosten bezogen auf ein Bezugsobjekt ist nicht immer eindeutig. Beispiel Sondereinzelkosten der Fertigung: Relative Einzelkosten bezogen auf das Produkt, bezogen auf den Kunden oder bezogen auf den Auftrag? Alle drei Bezugsgrößen lösen ursächlich diese Sondereinzelkosten aus. Sie können aber nur einer Bezugsgröße zugeordnet werden (ansonsten Doppelerfassung), sie müssen aber bei der Aggregation berücksichtigt werden.

Diese Informationen sollten in der Auftragsposition enthalten sein: Welche Einzelkosten weist das vom Kunden bestellte Produkt auf? Eine solche auftragspositionsbezogene Kostenbestimmung erfordert eine präzise Kostenerfassung der Outputeinheiten bereits auf der Produktionsebene.



Vor- und Nachteile der Verfahren (IV)

Die Absatzsegmentrechnung auf Basis relativer Einzelkosten kann nur einen (kleinen) Teil der im Unternehmen entstandenen Kosten als Einzelkosten verrechnen.

Es verbleibt ein (hoher) Restkosten-/Gemeinkostenblock bei der Überleitung der Summe der absatzsegmentspezifischen Deckungsbeiträge zum Unternehmensergebnis. Dennoch erlaubt dieses Kostenrechnungssystem genauere Einblicke in die Kosten- und Erlösstruktur insbesondere des Marketingbereichs (Kundendeckungsbeitrag) als andere Kostenrechnungssysteme.

