

Wintersemester 2000/01

FHW Berlin

Ausarbeitung zum Kurs

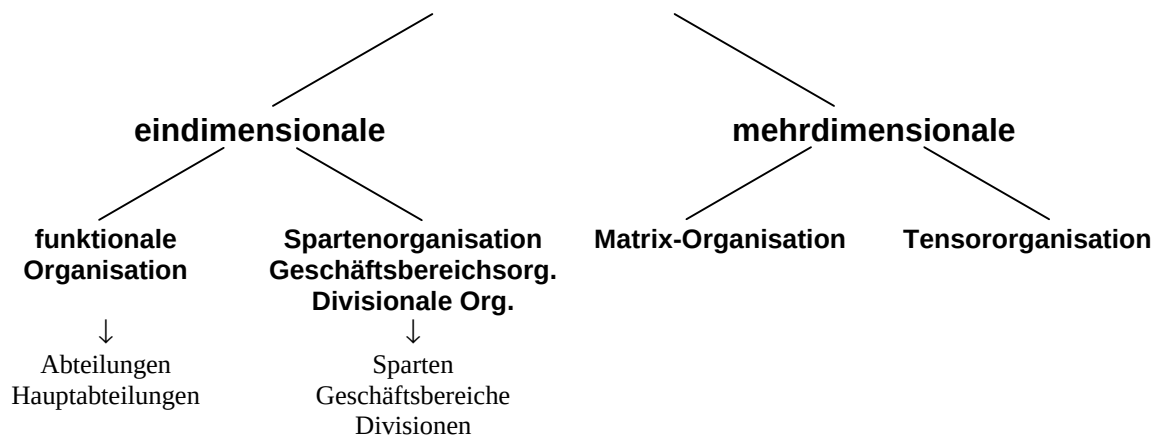
Controlling

Achtung:

Vollständigkeit und Richtigkeit kann nicht garantiert werden, da es sich lediglich um ein vorlesungsbegleitend ausgearbeitetes Skript handelt.

Organigramm	3
Stellen	4
Controlling in der Praxis	7
Controlling in der Theorie.....	8
Systemansatz.....	8
Koordination im Führungssystem	10
Koordinationsbegriff.....	13
Informationsversorgungssysteme	15
1.3: Neue Anforderungen an die Unternehmensführung und ans Controlling.....	17
2.1 Systematisierung der Controllinginstrumente	19
2.2 Methodenkompetenz des Controlling.....	20
2.3. Die Fundierung erfolgszielorientierter Entscheidungen durch die KLR	21
2.3.1 Die Eignung entscheidungsorientierter Systeme.....	21
2.3.1.1 Kostenrechnung.....	24
2.3.1.2 Kurzfristige Erfolgsrechnung	26
Kostenkontrolle	27
2 Entwicklungsrichtungen der Kostenrechnung.....	30
Gemeinkostenmanagement	32
Zero base budgeting	35
Fixkostendeckungsrechnung	36
Zero base budgeting	41
2.3.2 Moderne Kostenmanagementinstrumente.....	42
Prozeßkostenrechnung.....	42
Target Costing	43

Organisationsstrukturen



Darstellung der Organisationsstruktur im Organigramm

Organigramm

Organigramm

soll einen groben Überblick über die Aufbauorganisation eines Betriebes in grafischer Form geben.

→ Information über die wichtigsten Organisationseinheiten

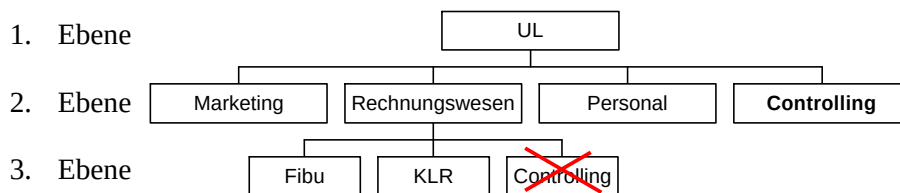
Organisationseinheiten

können Stellen als kleinste Organisationseinheiten sein.

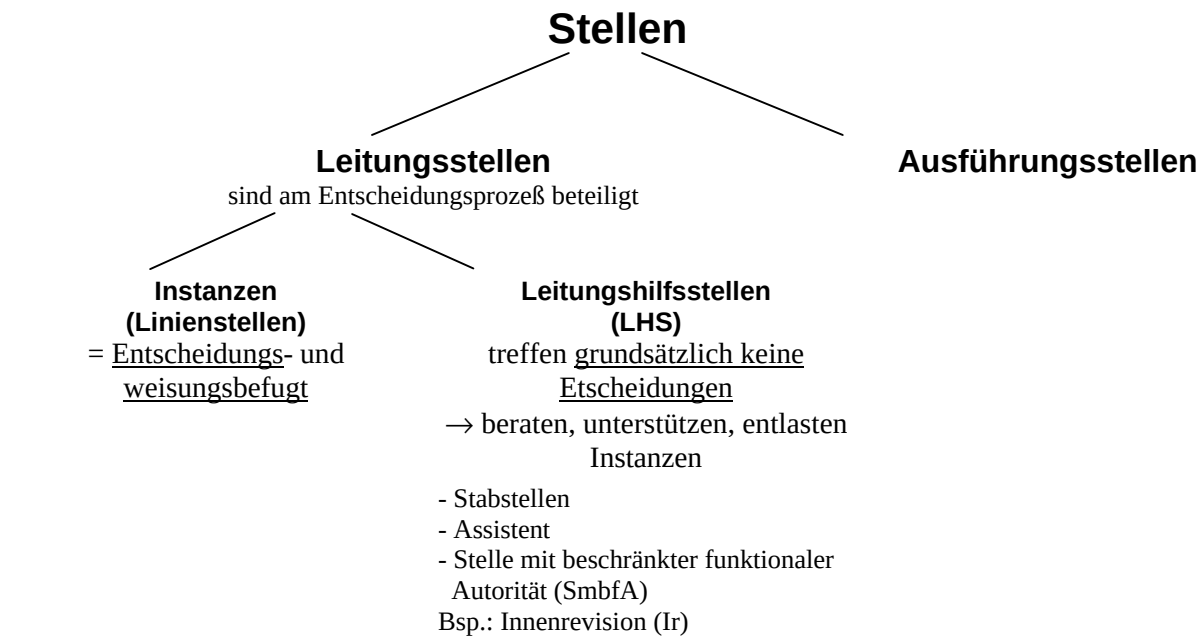
Mehrere Stellen zusammengefasst = Teams

Mehrere Teams = Abteilung als größere Organisationseinheit

Wo ist das Controlling?



- Das Controlling ist keine untergeordnete Einheit des Rechnungswesens
 - **dezentrales Controlling:** Es gibt z.B. Marketing-, Finanz-, Investitions-, Personalcontrolling neben der zentralen Controlling-Einheit
- Problem: - Frage, welcher Abteilung z.B. der Marketing-Controller unterstellt ist
 ⇒ je nach Aufgabe dem einen oder anderen Leiter
 - Befürchtung der betroffenen Bereiche, dass ihnen durch Controller Kompetenzen genommen werden



- Instanzen** = weisungsbefugt
 LHS = keine Entscheidungsbefugnis
 Dienstweg (Befehlsweg), um die Instanzen untereinander zu verbinden
 → Zeigt Weisungsbefugnis an
 Um Verbindung von LHS zur Instanz herzustellen

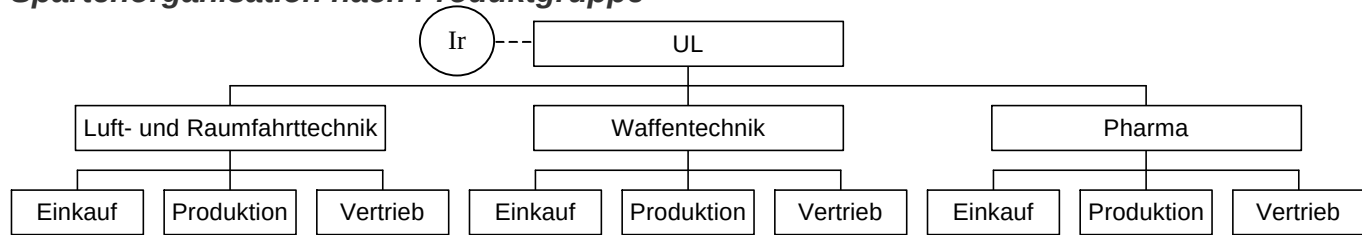
Kernaussage:

Die Organisationsstruktur eines Betriebes richtet sich nach der Anzahl und der Art der verwendeten Zentralisationskriterien auf der 2. Führungsebene.

	Anzahl der ZK	Art der verwendeten ZK	Organisationsstruktur
eindimensionale Organisationsstruktur	1	Verrichtung = Tätigkeit (Funktion/Aufgabe) <i>Marketing, RW, Einkauf, F+E</i>	funktionale Organisation (verrichtungsorientierte Organisation) Mit Stäben = funktionale Stab-Linien-Organisation
	1	Objekt - Region - Produktgruppen	Spartenorganisation/ Geschäftsbereichsorg. Divisionale Org.
mehrdimensionale Organisationsstruktur	2	i.A. Verrichtung und Produktgruppe	Matrixorganisation
	≥ 3	- Verrichtung - Produktgruppe - Region - (Kundengruppe)	Tensororganisation

Als Ergänzung: Projektmanagement

Spartenorganisation nach Produktgruppe



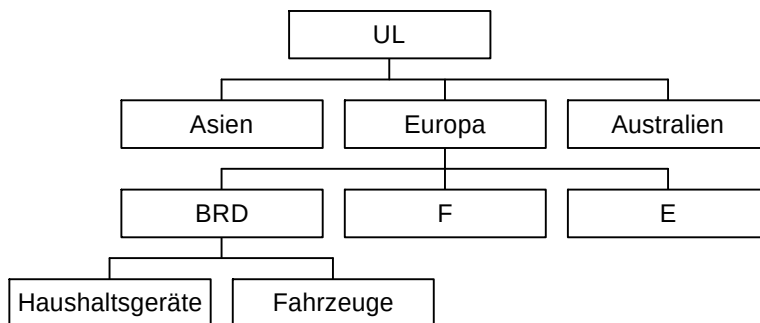
Jede Spartenorganisation hat irgendwann das Verrichtungsmerkmal

Problem: In jeder Sparte die gleichen Funktionen

⇒ Mindestvoraussetzung:

- Wenn die Produktgruppen/ Regionen **heterogen** sind
- für **kapitalstarke** Betriebe

Spartenorganisation nach Regionen



Matrixorganisation

= Simultane Anwendung von genau 2 Zentralisationskriterien auf der 2. Führungsebene

Tensororganisation

= Simultane Anwendung mindestens 3er Zentralisationskriterien auf der 2. Führungsebene

24.10.00

zur Matrixorganisation

Objekt \ Verrichtung	Einkauf	Produktion	Vertrieb	Rechnungswesen
Pharmazie	X	X	X	X
Telekommunikation	X	X	X	X
Raumfahrt	X	X	X	X

- **Verrichtungsorientierte Abteilungsleiter**, die für ihre Verrichtung bezüglich aller Objekte zuständig sind (4)
- **Objektorientierte Spartenleiter**, die für die verschiedenen Verrichtungen innerhalb ihrer Produktgruppe zuständig sind (3)

Vorteil:

hoher Spezialisierungsgrad der beiden Leiter mit klarer **Kompetenzabgrenzung**

⇒ **in der Literatur oft bezeichnetes Problem der Kompetenzüberschneidung tritt nicht auf, da es in der Praxis kein Mehrliniensystem gibt → Entscheidung wird auf der 2. Ebene getroffen und dann an die 3. Ebene weitergegeben**

Problem:

Gleichberechtigung **der Leiter führt bei Uneinigkeit bei Entscheidungen zum Problem**

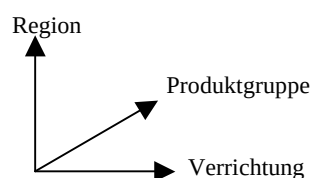
Lösung für Entscheidungsfindung auf 2. Ebene:

„**W-Fragen**“ Festlegen, welche der zuständigen Personen bei einer bestimmten W-Frage (wer, wo, was, wann, wie...) die letztendliche Entscheidungsbefugnis hat.

Einwand: ⇒ **Durchbrechung des Matrix-Prinzips** (kurzfristig)
⇒ langfristiger Ausgleich

zur Tensororganisation

3-dimensional



Gleichberechtigung der Führungskräfte

→ **immer 2:1 Entscheidung** bei Abstimmung

Problem: in der Praxis wird Regionalleiter regelmäßig überstimmt

Lösung: W-Fragen

14.11.2000

Controlling in der Praxis

Vgl. Zeitungsannoncen

→ **heterogene Aufgabenfelder:**

- operatives Controlling
- strategisches Controlling

	operatives Controlling	strategisches Controlling
Planungszeitraum	kurz- und mittelfristige Ausrichtung <i>3-5 Jahre; je nach Branche</i>	langfristiger Planungszeitraum
zugrundeliegende Informationen	unternehmens interne , quantitativ (zahlenmäßig ausdrückbar)	extern, qualitativ
Zielgrößen	monetäre Ziele (Gewinn, Liquidität,...) ® <i>lassen sich in Geldeinheiten messen</i>	primär qualitative Erfolgsfaktoren zur langfristigen Existenzsicherung ® <i>nicht in Geld ausdrückbar</i> <u>Erfolgsfaktoren</u> = Faktoren, die nachhaltig den Erfolg eines Unternehmens langfristig beeinflussen ⇒ Schlüsselfaktoren (Know-how, Marktanteile, Innovationsfähigkeit, Marktwachstum)
Instrumente	• Kennzahlensysteme • Kosten- und Leistungsrechnung • Investitionsrechnung • Finanzplanung → Liquiditätsbetrachtung • Budgetierung	• Portfolianalyse → Entwicklungsrichtung des Unternehmens • Benchmarking • PIMS-Studie • Erfahrungskurven-Konzept (Aussage: Wenn die kumulierte Produktionsmenge sich verdoppelt, sinken die Kosten um 20% → Tendenz zu größeren Stückzahlen) • Strategische Bilanz • GAP-Analyse • Potentialanalyse

Das operative Controlling ist in der Praxis ausgeprägter als das strategische Controlling

Controlling in der Theorie

→ auch hier **heterogene Auffassungen**

→ **Kernauffassung** nach Horváth, Küpper, Weber, Hahn, Reichmann:

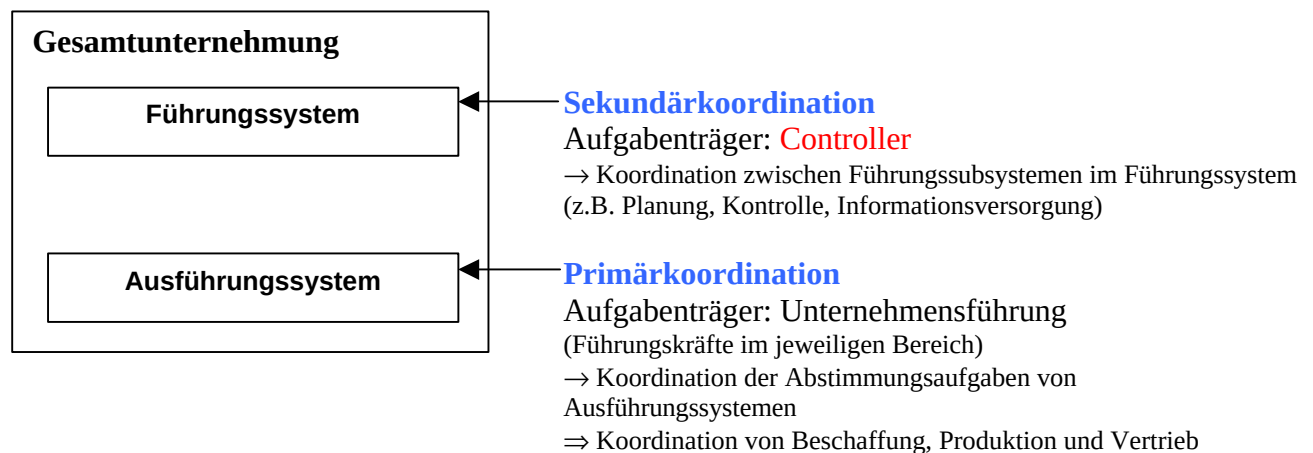
Kernauffassung: Controlling ist ein funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument zur zielorientierten Koordination von Führungssystemen
⇒ Führungskoordination/Sekundärkoordination

„funktionsübergreifendes Handeln“ = wichtiges Merkmal
 „Koordinationsfunktion“ = Hauptzwecksetzung
 „Zielorientiert“ = klare Ausrichtung auf Unternehmensziele
 (von einigen Theoretikern wird Ergebnisorientierung vorgezogen)
 „Führungssysteme“ → Systemansatz

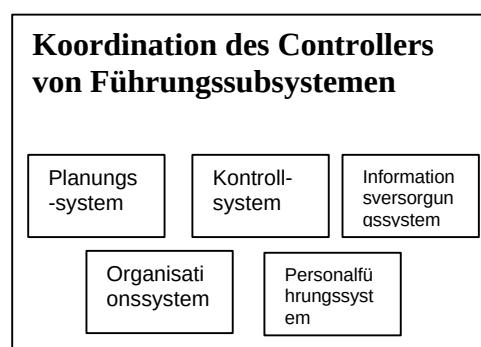
Systemansatz

= Fortschreitende Zerlegung in Subsysteme

→ das ganze **Unternehmen ist ein System**, das in **Subsysteme** aufgespaltet wird



Das Controlling ist für die Koordination der Führungssubsystems (= Führungsteilaufgaben) zuständig.



Frage: Welche Führungssubsysteme sollen vom Controlling koordiniert werden?

Planungs- und Kontrollsystem (PuK-S)

Planungs- und Kontrollsystem
strategisch
taktisch
operativ

Differenzierung nach **Planungsstufen/ Planungsebenen**, die zeitliche und sachliche Merkmale einbeziehen

Planungsstufen	strategisch	taktisch	operativ
Hierarchie	gibt Rahmen für taktische Planung vor <i>Einführung eines neuen Produkts</i>	gibt Rahmen für operative Planung vor <i>Welche Absatzwege, Lieferanten, Märkte</i>	erfolgt von taktischer Planung ausgehend <i>konkrete Festlegung der Mengen etc.</i>
zeitlich	<u>Langfristplanung</u> mit prinzipiell unbegrenztem Planungshorizont	<u>Mittelfristplanung</u> (Planungszeitraum 3-5 Jahre)	<u>kurzfristige</u> Planung (Jahresplanung bis zu 1 Jahr)
sachlich	richtet sich auf das <u>gesamte Unternehmen</u>	<u>geschäftsbereichsbezogen</u>	<u>funktionsbereichsbezogen</u> (z.B. <i>Produktionsplan</i>)

“strategische Planung = langfristige Planung, bei der das Gesamtunternehmen im Mittelpunkt steht“

Andere Auffassungen unterscheiden nur 2 Planungsstufen

- strategisch
- operativ
 - kurzfristige
 - mittelfristige (taktische Planung)

Koordination im Führungssystem

Systematisierung der Führungskoordination

a) Führungskoordinationsbreite

b) Partizipationsgrad

a) *Führungskoordinationsbreite*

Führungskoordinationsbreite = Umfang der vom Controlling zu koordinierenden Führungssubsysteme

Unterschiedliche Auffassungen bzgl. der Führungskoordinationsbreite:

zunehmende
Führungskoor-
dinationsbreite

- 1) ausschließlich **Informationsversorgungssystem (IV-S)**
bekanntestes IV-S: Rechnungswesen → internes RW: KLR (≠Fibu)
⇒ Controller als Kostenrechner (≠ Buchhalter)
= älteste Controlling-Auffassung
„Controlling ist die Koordination im Informationssystem“
- 2) **1) + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem (PuK-S)**
→ Erweiterung der Führungskoordinationsbreite
- 3) **2) + strategisches Planungs- und Kontrollsystem**
→ IV-S + gesamtes PuK-S
Horváth ergebnisorientierte Koordination von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung
 - **operatives Controlling:**
Koordination der operativen Planung, operativen Kontrolle und operativen Informationsverarbeitung
 - **strategisches Controlling:**
Koordination der strategischen Planung, strategischen Kontrolle, strategischen Informationsverarbeitung
- 4) **3 + Organisations- und Personalführungssystem (Weber, Küpper)**

Übersicht:

1) Informationsversorgungssystem	veraltet
2) Informationsversorgungssystem + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem	2) → ? → 3)
3) Informationsversorgungssystem + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem + strategisches Planungs- und Kontrollsystem	3) → ? → 4)
4) Informationsversorgungssystem + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem + strategisches Planungs- und Kontrollsystem + Organisations- und Personalführungssystem (Weber, Küpper)	



In der Lage sein, Controllingauffassung, die aus einer Stellenbeschreibung hervorgeht, einzuordnen



Abstufungen kennen und in Systematisierungsschema einbauen können

2)→3)

Pro und Contra der Erweiterung des Controlling um strategische Planung

Pro	Interdependenzen der 3 Planungs- und Kontrollstufen → es besteht Abhängigkeit zwischen strategischer, taktischer und operativer Planung ⇒ Controlling kann Pläne in jeweils nächste Ebene überführen
Contra	- es gibt bereits Organisationseinheiten, die die Aufgabe der strategischen Planung/ Kontrolle/ Informationsversorgung wahrnehmen: z.B. Geschäftsführung (Top-Management) „strategische Planung“ als Stabsstelle des Top-Managements <u>aber:</u> bei diesen Einheiten wird meist die strategische Kontrolle der eigenen Entscheidungen vernachlässigt - es wird befürchtet, dass das Controlling ein zu großes Machtpotenzial erhält - es wird behauptet, dass der Controller aufgrund anderer Denkhaltung die strategischen Anforderungen nicht erfüllen kann (Überforderung)

3)→4)

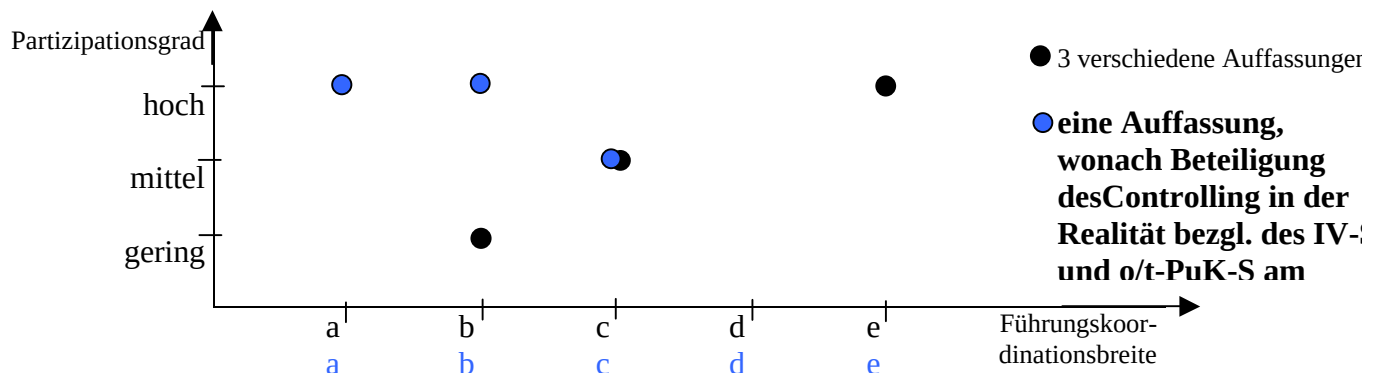
Pro und Contra der Erweiterung des Controlling um Organisations- und Personalführungssystem

Pro	alle Führungssubsysteme (→ alle Führungsaufgaben) sind zu koordinieren
Contra	- eventuelle quantitative und qualitative Überforderung des Controllers, der vom fachlichen her nicht in der Lage ist, alle Bereiche abzudecken - betroffene Bereiche sind i.d.R. nicht begeistert, wenn ihnen Aufgaben entzogen werden

b) Partizipationsgrad

Partizipationsgrad = der Grad der Einflussnahme des Controlling auf betriebliche Entscheidungsprozesse

niedrig	Dienstleistungsfunktion/ Beratung	→ Stabsaufgaben
mittel	Mitentscheidungsfunktion	
hoch	eigene Entscheidungskompetenzen	→ Linienaufgaben



a	Informationsversorgungssystem	a	Informationsversorgungssystem
b	Informationsversorgungssystem + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem	b	operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem
c	Informationsversorgungssystem + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem + strategisches Planungs- und Kontrollsystem	c	strategisches Planungs- und Kontrollsystem

d	Informationsversorgungssystem + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem + strategisches Planungs- und Kontrollsystem	d	Organisationssystem
e	Informationsversorgungssystem + operativ/taktisches Planungs- und Kontrollsystem + strategisches Planungs- und Kontrollsystem + Organisations- und Personalführungssystem (Weber, Küpper)	e	Personalführungssystem

→ umfassendste Koordinationsaufgabe als Entscheidungsträger

Koordinationsbegriff

→ **Zielorientierte** Führungskoordination Controller hat seine Aufgaben so wahrzunehmen, dass Unternehmensziele erreicht werden
(= Sekundärkoordination)

→ **Horváth**

- **Systembildende Koordinationsaufgabe**

= Aufbau bzw. Schaffung geeigneter Führungsinstrumente



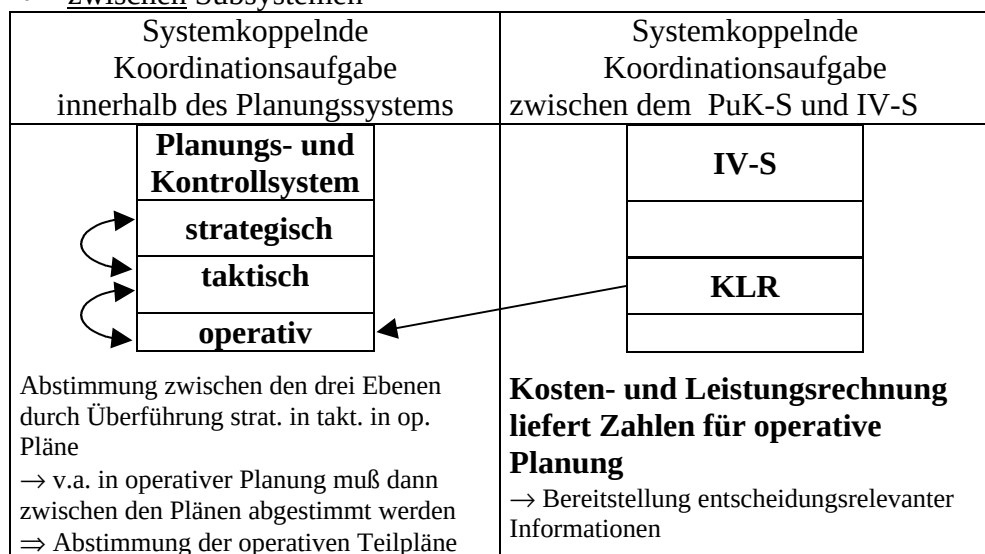
- | | <u>in Bezug auf</u> | <u>Aufbau einer/eines</u> |
|---|--|--|
| • | Planungssystem | → strategischen Planung |
| • | in Bezug auf Personalführungssystem | → geeigneten Anreizsystems |
| • | in Bezug auf Informationssystem (insb. RW) | → für den Betrieb geeigneten Kosten- und Leistungsrechnung |
- abhängig von Führungskordinationsbreite

- **Systemkoppelnde Koordinationsaufgabe**

= laufende Abstimmung zwischen bestehenden Führungssubsystemen

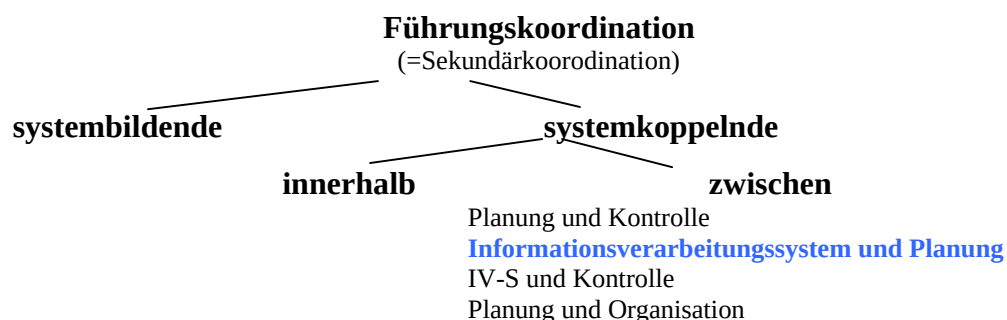
weitere Unterteilung durch **Küpper**

- innerhalb von Subsystemen
- zwischen Subsystemen



Was bedeutet systembildende Koordination im Planungssystem einer mittelständischen Unternehmung? Nennen Sie praxisgerechte Beispiele

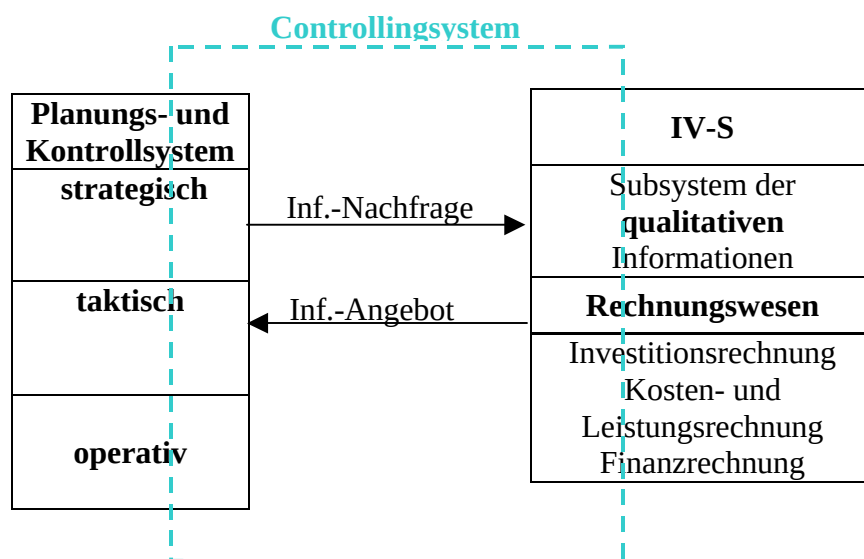
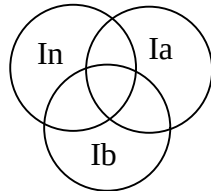
Antwort: Aufbau einer strategischen Planung (s.o.)



Planungs- und Kontrollsystem: Organisation und Personalführung
Informationsnachfrage (= subjektives Informationsbedürfnis)
 = die von den Planern konkret nachgefragten Informationen

Informationsversorgungssystem: Stellt Informationsangebot bereit

Controllingsystem: Hat Informationsnachfrage und Informationsangebot auf Informationsbedarf hin auszurichten
 = die Informationen, die objektiv betrachtet erforderlich sind, um das Planungs- bzw. Entscheidungsproblem zu lösen
 $In = Ia = Ib$



Frage: Warum umschließt das Controllingsystem nicht alles?
 Controlling ist nur in Bezug auf die Koordination mit dem PuK-System verbunden
 → Controller ist kein Planer!

Informationsversorgungssubsysteme

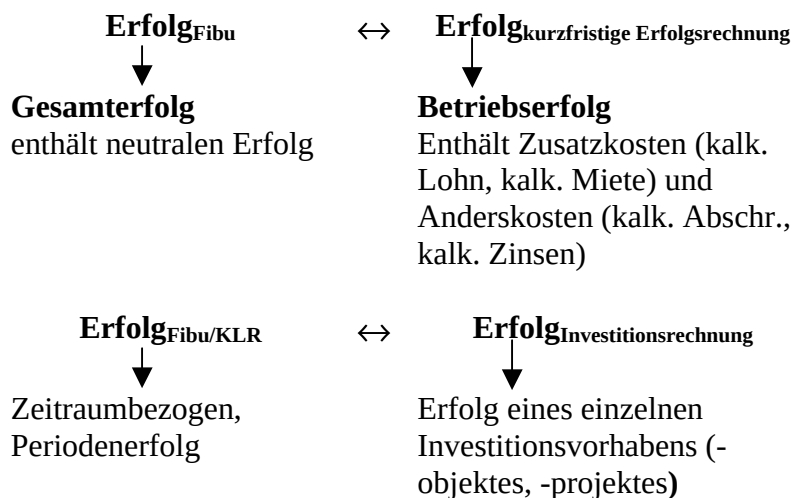
IV-System Stellt Informationsangebot bereit

- a) Zerlegung danach, ob unternehmensinterne oder –externe Informationen bereitgestellt werden (hat sich nicht durchgesetzt)
- b) Zerlegung nach **qualitativ-quantitativen Informationen**

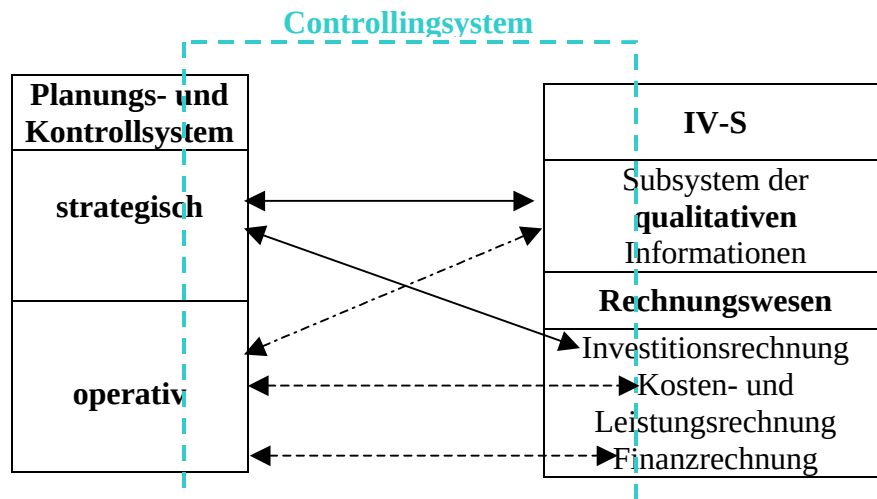
Rechnungswesen-Subsysteme	Fibu	Kosten- und Leistungsrechnung	Investitionsrechnung	Finanzrechnung (-planung)
Rechengrößen	Aufwendungen / Erträge	Kosten / Erlöse ↔	a) statisch: Kosten, Erlöse b) dynamisch: Ein- und Auszahlungen	Einzahlung Auszahlung
Informations-empfänger (primärer Adressatenkreis)	extern	intern	intern	extern intern
Unternehmensziel	Erfolg (i.S.v. Gesamterfolg)	Erfolg (Betriebserfolg) ↔	Erfolg (des einzelnen Investitionsvorhabens)	Liquidität
Gesetzliche Vorschriften	Ja	Nein (außer LSP = Leitsätze für Preisermittlung bei Aufträgen für öffentliche Hand)	Nein	Nein
Planungshorizont (zeitl. Reichweite)	kurz-, mittelfristig (Planbilanz)	kurzfristig für 1 Jahr im Voraus ↔	langfristig mittelfristig	kurz-, mittel od langfristig (Planbilanzen)

Ausgabe ohne Auszahlung: z.B. Kauf auf Ziel

Auszahlung ohne Ausgabe: z.B. Schuldentilgung



Konkretes Planungsproblem → Informationen müssen nachgefragt werden
insbesondere aus qualitativem Bereich
+ Investitionsrechnung



Kosten und Leistungsrechnung

= Informationsversorger für operative Ebene (kurzfr. Preisuntergrenze, Make or buy)

Kritik: „Stillstand der Kostenrechnung“



Weiterentwicklung der Kostenrechnung: „strategisches Kostenmanagement“

Instrumente:

- Prozesskostenrechnung
- Lebenszykluskostenrechnung
- Target Costing (starke Markt- und Kundenorientierung)

⇒ KLR versorgt nicht mehr nur operativen Bereich, sondern auch längerfristige Planungen der strategischen Planung (Basis: Vollkostenrechnung)

Darüber urteilen, welche Planungsebene mit welchen Informationen versorgt wird

Controlling ist systembildende und systemkoppelnde Koordination innerhalb und zwischen ausgewählten Führungssubsystemen + Beschaffung geeigneter Informationen

1.3: Neue Anforderungen an die Unternehmensführung und ans Controlling

gestiegene Anforderungen an Unternehmensführung	Auswirkungen fürs Controlling
• Globalisierung • Shareholder-value • Informationstechnologie	• Balanced scorecard = Kennzahlensystem, das auch qualitative Kennzahlen aufnimmt → Zunehmend weiche Faktoren neben quantitativen Zielgrößen • Auswirkungen auf Informationstechnologie • Integration des internen und externen RW → Controller muß sich auch mit Bilanzerstellung und rechtlichen Grundlagen in unterschiedlichen Ländern befassen
• Lean Management	• lean controlling“ ◦ <u>strafferes Berichtswesen</u> + keine Zahlenfriedhöfe ◦ <u>einfache Kostenrechnung</u> - Komplexe Realität kann nicht vereinfacht abgebildet werden ◦ <u>einfache Planung</u> - wenn, dann muß schon detailliert geplant werden • ⇒ Auch Controlling soll nicht so sehr aufblähen • Self-Controlling Verzicht auf Controller (lean-Gedanke) → jeder soll in seinem Bereich selbst Controllingaufgabe wahrnehmen - keine strategische Sichtweise, fehlende Controllingkenntnisse, nicht effizient
• Qualität, Kundenorientierung (TQM) → Qualität in allen Unternehmensbereichen	• Aufbau einer Qualitätskostenrechnung Controlling als Leistungsbringer muß qualitätsgerechte Leistung erbringen → Kunde als Informationsnachfrager will nicht unengen von Zahlen ⇒ entscheidet über Controllingleistung
	• Prozesscontrolling • dezentrales Controlling z.B. dezentraler Controller bei funktionaler Organisation ◦ Funktionsbereichscontroller ◦ Regionalcontroller ◦ Spartencontroller

Prozessmanagement/ -optimierung

(Process reengineering)

Betrachtung der Abläufe in einem Betrieb

Betrachtung von Prozessen als Summe von Tätigkeiten, die über Kostenstellengrenzen hinausgehen

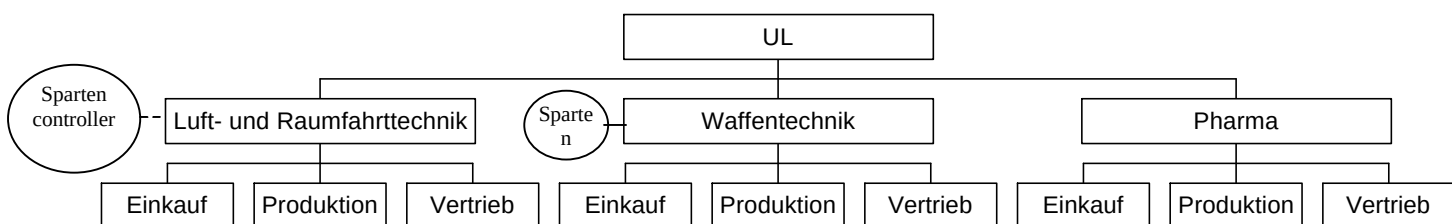
→ Radikalkur: Neugestaltung, Optimierung aller Prozesse hinsichtlich

- **Kosten** (verringern) → Prozesskostenrechnung
- **Zeit** (verringern)
- **Qualität** (steigern)

⇒ Erst dann werden die Stellen und damit der gesamte organisatorische Aufbau gebildet

Es wird eine prozessorientierte Sicht des Controlling gefordert

Wo steht der Spartencontroller?



Was ist der Spartencontroller? Was kann er, was nicht? Warum gibt es immer noch Zentralcontroller?

Spartencontroller als Stabsstelle

Beratung und Unterstützung des Spartenleiters

→ übt innerhalb der Sparte Koordinationsfunktion im PuK-S aus

⇒ notwendig wegen Komplexität der Bereiche

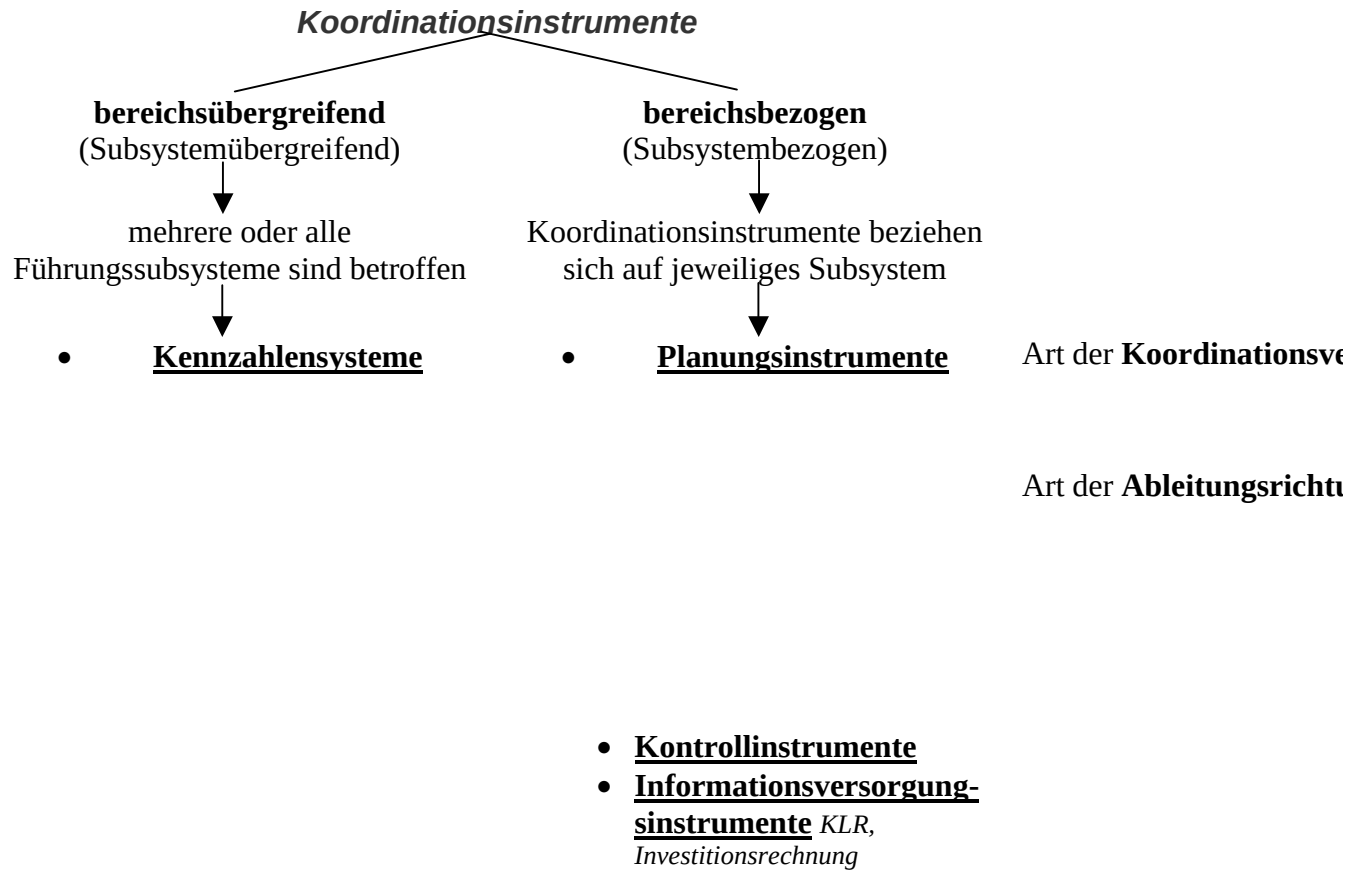
Zentralcontrolling

Es gibt niemals dezentrales Controlling allein, weil sonst die gesamtunternehmensbezogene Sicht (strategische Ebene) fehlt

12.12.00

2.1 Systematisierung der Controllinginstrumente

Controllinginstrumente sind Koordinationsinstrumente



12.12.00

2.2 Methodenkompetenz des Controlling

Frage: Bezieht sich das auch auf die Methode einer Marktanalyse oder eine Produktionsmethode?

® *Nee, damit hat Controller nix zu tun*

Das Controlling ist fähig und zuständig, geeignete Koordinationsmethoden auszuwählen, um relevante Daten zu liefern.

Aufgabe ist durch die Existenz systembildender und systemkoppelnder Koordinationsfunktionen kompliziert.

z.B.: Was wird eingeführt? → Gemeinkostenmanagementmethoden?

→ Prozesskostenrechnung?

→ Lebenszyklusrechnung?

2.3. Die Fundierung erfolgszielorientierter Entscheidungen durch die KLR

2.3.1 Die Eignung entscheidungsorientierter Systeme

→ Beurteilung der Verfahren ⇒ Auswahl geeigneter Systeme der:

Kostenrechnung	Nachteil: Zurechnungsproblem = Finden geeigneter Bezugsgrößen zur Zurechnung der Gemeinkosten	Bezugsgrößen dienen zur Weiterverrechnung der GK auf die Kostenträger - = Maßstab für die Leistung der Kostenstelle - GK müssen zur Bezugsgröße in proportionalem Verhältnis stehen $\text{Kalkulationszinssatz (GKZ)} = \frac{\text{GK der Kostenstelle}}{\text{Bezugsgröße}}$ - z.B. Produktionsmengen, Maschinenstunden
Erlösrechnung	(Leistungsrechnung)	
kurzfristige Erfolgsrechnung (KER)	→ Betriebserfolg = Erlöse ↓ a) Ableitung aus Erträgen der <u>Fibu</u> b) besser aus <u>Erlösrechnung</u> , die nur größere Betriebe haben	./. Kosten ↓ Kostenträgerrechnung a) Kostenträgerstückrechnung (= Kalkulation) ↓ Selbstkosten pro Stück Kalkulationsverfahren: Zuschlagskalkulation FEK + FGK + SEK/F + MEK + MGK = Herstellkosten + VerwaltungsGKZ + VertriebsGKZ + SEK/Vertrieb = Selbstkosten

Herstellkosten: Dienen der Bestandsbewertung, werden benötigt für Ermittlung der *Herstellungskosten*

yasmine@chahed.de

Yasmine Chahed

www.chahed.de

Beispiel:

Produkte	A	B	C	
.... (Zuschlagskalkulation)				} Kalkulation
Selbstkosten/Stck.	150,-	180,-	130,-	
Mengen	1000	2000	1000	} sobald mit Mengen multipliziert wird Kostenträgerzeitrechnung → Selbstkosten pro Kostenträger und Periode
Selbstkosten pro Periode pro Kostenträger (Produkt)	150000	360000	130000	
Σ → Selbstkosten	640000			

Aufgaben

Kostenrechnung	• Entscheidungsvorbereitung • Kontrolle
kurzfristige Erfolgsrechnung	• Entscheidungsvorbereitung

2.3.1.1 Kostenrechnung

- Kostenkontrollen
- Entscheidungshilfe

Kostenrechnungssysteme

2 Entwicklungsrichtungen der Kostenrechnung

1. **Istkostenrechnung** → **Normalkostenrechnung** → **Plankostenrechnung**
 → Unterscheidung nach Zeitbezug
 ⇒ Erfüllung der Kontrollaufgabe

Entwicklung von Ist-KR → Normal-KR → Plan-KR nach Gliederungskriterium des Zeitbezugs auf der auf die Kostenträger verrechneten Kosten zur Verbesserung der Kontrolle

Kontrolle = Gegenüberstellung von 2 Größen und Durchführung einer Abweichungsanalyse
an Kontrolle beteiligte Personen:

- Controller
- Kostenstellenleiter

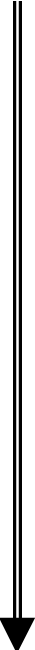
Kontrollformen

- **Zeitvergleich** (Ist-Ist)
 - **Kostenstellenvergleich** (/Betriebsvergleich)
 - **Plan-Ist-Vergleich**
 - **Soll-Ist-Vergleich**
 (noch besser, weil Aussagen über Wirtschaftlichkeit einzelner Kostenstellen möglich)
- Nachteil: erlauben nur einen relativen Vergleich
 → **keine Absoluten Aussagen** möglich,
 weil absoluter Vergleichsmaßstab fehlt

2. **Vollkostenrechnung** → **Teilkostenrechnung**
 → Unterscheidung nach Sachumfang der auf die Kostenträger verrechneten Kosten
 ⇒ Entscheidungsunterstützung

2 Systeme der Teilkostenrechnung

Grenzkostenrechnung (Direct Costing)	• Verrechnung aller variablen Kosten auf Kostenträger • keine Verrechnung der fixen Kosten auf Kostenträger • bei Unterstellung eines linearen Kostenverlaufs gilt: Grenzkosten = variable Kosten = proportionale Kosten
Riebelsche Einzelkostenrechnung	• keine Verrechnung der variablen GK • → keine Schlüsselung mehr nötig ⇒ Lösung des Problems der Bezugsgrößen

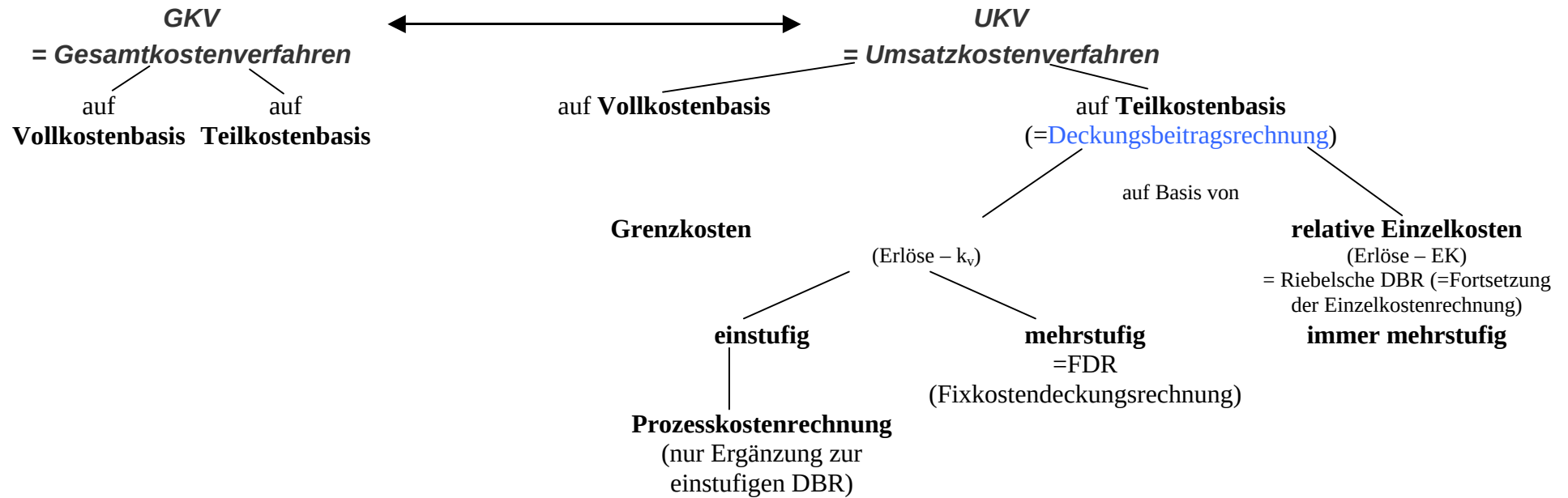
	<u>Vollkostenrechnung</u>	Kritik: Fixkostenproportionalisierung → Verstoß gegen <u>Verursachungsprinzip</u> (Kosten sollen den Kostenstellen, die sie verursacht haben zugeordnet werden) Volle Selbstkosten für bestimmte <u>Entscheidungen</u> ungeeignet kurzfristig ausgehend von <u>gegebenen und konstanten Kapazitäten</u> <i>Personal, Maschinen etc.</i> ↓ $K_{fix} \neq$ entscheidungsrelevant langfristig auf Basis <u>veränderter Kapazitäten</u> ↓ K_v u. $K_{fix} =$ entscheidungsrelevant
		<u>Fazit:</u> Vollkostenrechnung kann wenn, dann nur für langfristige Entscheidungen die Grundlage liefern
	<u>Grenzkostenrechnung</u>	<u>Vorteil:</u> sinnvolle Unterstützung kurzfristiger Entscheidungen → Unterstützung der operativen Planung <u>Kritik:</u> Problem der Bezugsgrößen bei Schlüsselung der variablen GK
<u>Einzelkostenrechnung</u>	Vorteil: Umgeht Problem der Schlüsselung durch Verzicht auf Verrechnung der variablen Gemeinkosten → Löst Problem der Bezugsgrößen	

Unterscheidung der Kostenrechnungssysteme

Zeitbezug Sachumfang	Istkostenrechnung	Normalkostenrechnung	Plankostenrechnung
Vollkostenrechnung	IKR auf VK-Basis		PKR auf VK-Basis starre PKR flexible PKR
Teilkostenrechnung			PKR auf TK-Basis z.B. Grenzplankostenrechnung = flexible PKR auf Grenzkostenbasis

<u>Starre Plankostenrechnung</u>	<u>Flexible Plankostenrechnung</u>
Plan-Ist-Vergleich: ungeeignet wegen unterschiedlicher Beschäftigungen, deren Kosten miteinander verrechnet werden	

2.3.1.2 Kurzfristige Erfolgsrechnung



Formeln

Betriebsergebnis GKV/VK = Erlöse $\pm$ Bestandsveränderungen – K^{Gesamt} der hergestellten Einheiten
(+ Erhöhung/ - Minderung)

Betriebsergebnis UKV/VK = Erlöse – Volle Selbstkosten der umgesetzten

	A	B	C
Netto-Erlös (ohne USt)			
./. volle Selbstkosten			
= Nettoerfolg eines Kostenträgers			
$\Sigma \rightarrow$ Betriebsergebnis			

Erzeugnisse

Betriebsergebnis UKV/TK = Erlöse – variable Selbstkosten der umgesetzten Erzeugnisse – K_{fix} (als Block)
= 1-Stufige DBR:

Erlöse
./. variable Selbstkosten
= **Bruttoerfolg** (Deckungsbeitrag)
 $\Sigma \rightarrow$ Gesamtdeckungsbeitrag
./. K_{fix}
= **Betriebsergebnis**

Kostenkontrolle

Ermittlung der Soll/Ist-Abweichungen getrennt nach Kostenstellen → Kostenstellenleiter können für die in ihrem Verantwortungsbereich aufgetretenen Unwirtschaftlichkeiten zur Rechenschaft gezogen werden. Innerhalb der Kostenstelle werden Abweichungen kostenartenweise ermittelt

⇒ Von der Gesamtabweichung müssen Ursachen abgezogen werden, die nichts mit der Wirtschaftlichkeitskontrolle zu tun haben

Gesamtabweichung

Einer Kostenart innerhalb einer Kostenstelle erhält man durch Subtraktion der Plankosten von den Istkosten:

$$\text{Gesamtabweichung} = K_{IKR}^i - K^P$$

Zur Ermittlung der Ursachen von Kostenüber- oder -unterschreitungen muß aber Gesamtabweichung in **Teilabweichungen** aufgespalten werden, von denen jede die Auswirkungen einer bestimmten Kosteneinflußgröße erkennen lässt. (Istkosten der Istkostenrechnung einer Periode abzüglich Plankosten werden gegenübergestellt, doch keine richtige Aussage, denn Abweichung kann alles sein) →

./ 1. Teilabweichung = Preisabweichung

Preisabweichungen beruhen auf Differenzen zwischen den erwarteten Marktpreisen und den tatsächlich gezahlten Preisen für Kostengüter.

$$\Delta P = K_{IKR}^i - K_{PKR}^i$$

$$K_{IKR}^i = p_{ist} \cdot v_{ist}$$

$$K_{PKR}^i = p_{plan} \cdot v_{ist}$$

Für Preisabweichung ist Kostenstellenleiter nicht verantwortlich

→ ΔV darf nicht aufgrund veränderter Preise entstehen

⇒ K^i wird mit *Istkosten der Plankostenrechnung* bestimmt

Abspaltung der Preisabweichung → Gesamtabweichung reduziert um

Preisabweichung ⇒ Ursache „Preis“ ist für Abweichung ausgeschlossen und damit ist auch das Auseinanderfallen von Ist- und Planpreis vermieden

./ 2. Teilabweichung = Beschäftigungsabweichung

Beschäftigungsabweichungen, wenn effektive Beschäftigung nicht mitgeplanter Auslastung der Kapazität übereinstimmt. Plankosten der Planbeschäftigung müssen umgerechnet werden in Plankosten der Istbeschäftigung (=Sollkosten).

$$\text{„}\Delta B\text{“} = K^P - K^{soll}$$

nicht ΔB , was wir aus Plankostgr. kennen

Umrechnung der Plankosten auf Sollkosten, um geeigneten Beschäftigungsmaßstab zu erhalten, damit nicht 2 verschiedene Beschäftigungsgrade verglichen werden

⇒ Abweichung kann nicht mehr auf unterschiedl. Beschäftigungsmaßstäben beruhen

$$= DV = K_{PKR}^i - K^{soll}$$

als **Maßstab einer globalen Wirtschaftlichkeitskontrolle** im Sinne einer Mengенabweichung zwischen Ist- und Sollverbrauchsmengen

ΔV ist zwar von den Ursachen „unterschiedliche Preise“ und „unterschiedliche Beschäftigung“ bereinigt, kann aber noch alle weiteren Ursachen enthalten.

./. Spezialabweichungen(Restabweichungen)

Möglichkeiten:

- unterschiedliche Seriengrößen
- unterschiedliche Intensitäten
- Maschinenbelegungsabweichungen

⇒ **stellt Unwirtschaftlichkeit der Kostenstelle dar**Reihenfolgeproblem

Bei Abspaltung der Spezialabweichungen wird die Reihenfolge der Spezialabweichungen problematisch

Wegen sog. „**multiplikativer Verknüpfungen**“ zwischen **Abweichungsursachen** treten **Abweichungsinterdependenzen** (Wechselwirkungen, die sich gegenseitig beeinflussen) auf

3 Ursachen des Reihenfolgeproblems

Abweichung 1. Grades	a) Mengenabweichungen: V_i ./. V_{soll} b) Preisabweichungen: Differenz unterschiedlicher Preise
Abweichung 2. Grades	entstehen weil $Kosten = Menge \cdot Preis$ → multiplikative Verknüpfungen

Beispiel

Technikerabteilung soll 60.000m Kupferkabel zu 4,50 DM/m verlegen

Plan	60.000m	}	270.000	}	unbrauchbare Gesamtabweichung
	4,50 DM/m				
Ist	66.000m	}	323.400		
	4,90 DM/m				

Beispielrechnung (aus Buch):

Problem der Abweichungsinterpendenzen

Zerlegung der Gesamtabweichung in Teilabweichungen → Zurechnungsprobleme aufgrund funktionaler Beziehungen zwischen einigen Kosteneinflußgrößen = Abweichungsinterdependenzen, wie Kostengütermenge und Kostengüterpreise, da die Kosten stets Produkt a/ Menge und Preis sind.

Farbloser Lack:

Planverbrauch: 200 kg; Planpreis: 4,10 DM/kg

Tatsächl. Verbrauch: 220 kg; tatsächl Preis: 4,50 DM/kg

→ Istkosten: $220 \text{ kg} \times 4,50 \text{ DM/kg} = 990 \text{ DM}$ für 220 kg

→ Plankosten: $200 \text{ kg} \times 4,10 \text{ DM/kg} = 820 \text{ DM}$ für 200 kg

⇒ Gesamtabweichung 170 DM → besteht aus 3 Abweichungskomponenten

- 1) **Mengenabweichung ersten Grades** in Höhe von 82 DM, die auf Mehrverbrauch 20 kg Lack, bewertet mit Planpreis von 4,10 DM / kg zurückzuführen
- 2) **Preisabweichung ersten Grades** in Höhe von 80 DM, die auf Preissteigerung von 0,40 DM / kg, multipliziert mit Planverbrauch von 200 kg, beruht
- 3) **Abweichung zweiten Grades** in Höhe von 8 DM, die sich durch Multiplikation der Mengendifferenzen von 20 kg mit Preisdifferenz von 0,40 DM/kg ergibt.

Zeichnung:

Ergebnis:

⇒ erste Komponente der Gesamtabweichung ist Kosteneinflußgröße „Gütermenge“ eindeutig zurechenbar; ebenso kann zweite Komponente der Kosteneinflußgröße „Güterpreise“ eindeutig zurechenbar. Für dritte Komponente eindeutige Zuordnung nicht möglich.

Aber, für Zerlegung der Gesamtabweichung in Teilabweichungen für Wirtschaftlichkeitskontrolle wichtig:

1. Möglichkeit: Alternative Abweichungsanalyse

= Differenz zwischen Istwerten und Planwerten einer Kosteneinflußgröße multipliziert mit Istwerten aller anderen Kosteneinflußgrößen

- Mengenabweichung $20 \text{ kg} \times 4,50 \text{ DM/kg} = 90 \text{ DM}$
- Preisabweichung $0,40 \text{ DM/kg} \times 220 \text{ kg} = 88 \text{ DM}$

Summe der Teilabweichungen um 8 DM größer als Gesamtabweichung → kaum Praxisanwendung

2. Möglichkeit: Kumulative Abweichungsanalyse

= Abweichung zweiten Grades nicht doppelt erfasst, sondern nur einer der beiden Teilabweichungen zugeordnet.

- Preisabweichung $0,40 \text{ DM/kg} \times 220 \text{ kg} = 88 \text{ DM}$
- Mengenabweichung $20 \text{ kg} \times 4,10 \text{ DM} = 82 \text{ DM}$

2 Entwicklungsrichtungen der Kostenrechnung

Istkostenrechnung ® *Normalkostenrechnung* ® *Plankostenrechnung*

→ Unterscheidung nach Zeitbezug

⇒ Erfüllung der Kontrollaufgabe

Vollkostenrechnung ® *Teilkostenrechnung*

→ Unterscheidung nach Sachumfang der auf die Kostenträger verrechneten Kosten

⇒ Entscheidungsunterstützung

Vollkostenrechnung:

Kritik:

- Fixkostenproportionalisierung* → Verstoß gegen Verursachungsprinzip (fixe und variable Kosten werden als Block verrechnet, keine Trennung, d.h. es findet keine verursachungsgerechte Verteilung der Kosten auf Kostenstellen statt; bsp. Wie soll Miete auf einzelnes Prod. Verrechnet werden?)
- Unbrauchbar für kurzfristige Entscheidungen* → volle Selbstkosten für bestimmte Entscheidungen ungeeignet, kurzfristig ausgehend von gegebenen und konstanten Kapazitäten, $K_{\text{fix}} \neq$ entscheidungsrelevant; Gefahr, kurzfristige Preisuntergrenze (nur möglich bei variablen Stückkosten $\rightarrow e = k_v = k_P$): wenn Stückpreis kleiner als variable **und** fixe Kosten → Gefahr der Verschuldung

Fazit: Vollkostenrechnung nur Grundlage für langfristige Entscheidungen

⇒ Teilkostenrechnung:

Grenzkostenrechnung (Direct Costing)	• Verrechnung aller variablen Kosten auf Kostenträger • keine Verrechnung der fixen Kosten auf Kostenträger • bei Unterstellung eines linearen Kostenverlaufs gilt: Grenzkosten = variable Kosten = proportionale Kosten
--	---

Vorteil: Vorbereitung kurzfristiger Entscheidungen auf Basis gegebener Kapazitäten → Unterstützung der operativen Planung

Kritik: Probleme der Bezugsgrößen bei Schlüsselung der variablen Gemeinkosten

Einzelkostenrechnung	Vorteil: Vorbereitung kurzfristiger Entscheidungen auf Basis gegebener Kapazitäten + Verbesserung durch Verzicht auf Schlüsselung der variablen Gemeinkosten → löst Problem der Bezugsgrößen
-----------------------------	--

Grenzkostenrechnung + Einzelkostenrechnung = Kurzfristige Erfolgsrechnung

Frage: Unterschied Betriebsergebnis ↔ Nettoerfolg

Betriebsergebnis = für Gesamtheit aller Produkte

Nettoerfolg = bezogen auf einen Kostenträger

Frage: Warum wurde 1-stufige Deckungsbeitragsrechnung zur Fixkostendeckungsrechnung weiterentwickelt?

Fixkostenschichtena) **Zurechenbarkeit** (=Abbaufähigkeit) auf Bezugsobjekt ⇒ **Einzelkostencharakter***Frage: Unterschied Fixkostendeckungsrechnung « Vollkostenrechnung***Fixkostendeckungsrechnung:***Einhaltung der verursachungsgerechten Zurechnung auf Gesamtzahl der Erzeugnisarten**® keine Schlüsselung**↳ Einzelkostencharakter***Vollkostenrechnung***nicht verursachungsgerecht, weil versucht wird, auf das einzelne Stück umzurechnen*

- Erzeugnisfixkosten
- Erzeugnisgruppenfixkosten
- Bereichsfixkosten (Verwaltung, Technik, Gehalt des techn. Leiters)
- Gesamtunternehmensfixkosten

b) **Zurechenbarkeit + Zeitpunkt der Abbaufähigkeit**

Kriterium hat sich in Praxis nicht durchgesetzt, weil
Fixkostendeckungsrechnung eine Monatsrechnung ist
und eine zusätzliche Aufspaltung monatlich zu
aufwendig ist

→ nur durchzuführen, wenn Entscheidungen anstehen

c) **Zurechenbarkeit + Ausgabewirksamkeit**

ausgabewirksam: Miete, Strom, Gehälter

ausgabeunwirksam: Abschreibungen

→ Alle variablen Kosten sind Auszahlungen

→ Weitere Unterteilung der fixen Kosten wird durch Kostenrechnung erleichtert

Finanzplanung

aber: Finanzplanung muß sowieso unabhängig von der Kostenrechnung erstellt werden,
weshalb die monatliche Berücksichtigung in der Kostenrechnung nicht notwendig ist

Erlös

./. variable Kosten

= DB I

./. Erzeugnisfixkosten

= DB II

./. Erzeugnisgruppenfixkosten

= DBIII

./. Bereichsfixkosten

= DB IV

./. Unternehmensfixkosten= Betriebsergebnis

- VKR
- DBR auf Basis der Grenzkosten
 - a) einstufig
 - b) mehrstufig (FDR + Riebelsche Einzelkostenrechnung)
- Kontrolle
 - a) Kostenkontrolle
 - b) Wirtschaftlichkeitskontrolle
- GK-Management

Gemeinkostenmanagement

Kostenstrukturveränderung: Weg von den Einzelkosten hin zu Gemeinkosten

→ Zuschlagskalkulation wird Gemeinkostenschlüsselung nicht gerecht

Ziel:

⇒ Kostenplanung und Kostenkontrolle im Verwaltungs- und Vertriebsbereich, wo Leistungen in Kostenträg. nicht exakt zurechenbar

⇒ **Senkung der Gemeinkosten in Verw. U. Vertriebsber.**

Instrumente:

- Wertanalyse: einzelne Funktionen eines Produktes werden gezielt analysiert
- Gemeinkostenwertanalyse
- Nullbasisbudgetierung (ZBB: Zero base Budgetierung)

Möglichkeiten:

2 Arten der Kostensenkung

- a) Senkung des Leistungsniveaus
- b) Verwaltungstätigkeiten sollen rationeller und effektiver abgewickelt werden

⇒

Gemeinkostenwertanalyse

Overhead-Value-Analysis

→ OVA **Mc Kinsey**

Kostensenkung soll dadurch erreicht werden, dass jede Kostenstelle Katalog ihrer zu erbringenden Leistungen aufstellt, denen die entsprechenden Kosten zugeordnet werden. Wenn ich nun weiß, was jede Kostenstelle zu erbringen hat und die Kosten kenne, kann ich die Kosten der einzelnen Leistungen feststellen.

Gefahr: Senkung der Leistung vermindert eventuell Zielerreichung der Kostenstelle

Frage: Kann ich mit vermindertem Leistungsumfang Ziele noch erreichen?

→ **Umfang ist nicht beliebig verkleinerbar**

Besonderheit: geht von Leistungen, die in der Vergangenheit erbracht wurden aus

Ziel:

In einem systematischen Ablauf sollen Kosten und Nutzen von Leistungen der

untersuchten Gemeinkostenbereiche bewertet werden und unnötige Kosten sollen reduziert werden.

Hauptbeteiligte:

- Kostenstellenleiter (Leistungsersteller)
- Kunde (Leistungsabnehmer → alle Führungskräfte, die als Nutzer in Frage kommen)
- Controller: zur Moderation des Untersuchungsablaufes
- Expertengremium (unternehmensintern als Berater f. spezielle Kosteneinsparungsfragen)
- Ggf. externe Berater

Ablauf:

1. Vorbereitungsphase
2. Analysephase
3. Realisierung

Zu 1. Vorbereitungsphase:

1. Schritt: Schaffung einer geeigneten Projektorganisation
2. Schritt: Information von Betriebsrat und Mitarbeitern, dass Gemeinkostenanalyse vorgenommen wird

Zu 2. Analysephase:

Dient der exakten Ermittlung des Kosteneinsparpotentials

1. Schritt: Kosten – und Leistungen müssen strukturiert werden

→ Kostenstellenleiter stellen alle Leistungen, die in ihrem Bereich erbracht werden zur Verfügung

→ Verteilung der größten Kostenblöcke auf die einzelnen Leistungen

Beispiel. Leistungs- und Kostenkatalog:

<u>Art der Leistung</u>	<u>Menge</u>	<u>Kosten</u>	<u>Leist. Empf.</u>
Bestellbestand	1pro W	30.000	Einkauf
Auftragsbest.	Täglich	8.000	Verkauf/Vertrieb

2. Schritt: Gegenüberstellung von Kosten und Nutzen der Leistung
→ Ideen für verbessertes Verhältnis entwickeln
Prüfung:

Gemeinkosteneinsparungsalternativen:

Leistungen	Abschaffung	Schrittweiser Abbau	Reduzier. d/Qualität	Häufigkeit Leistreduzie
Berichte	100%	40%	30%	50%

Frage: Bei welchem Instrument beschränkt sich der Einsatz auf repetitive Leistung?

Antwort: Bei Prozesskostenrechnung werden sich ständig wiederholende Aufgaben betrachtet

ZBB

Besser: Man geht nicht von Leistungen in der Vergangenheit wie in Gemeinkostenwertanalyse aus, sondern tut, als würde man das Unternehmen neu gründen → **Nullbasis**

Verwaltungs- und Vertriebsbereiche müssen sich beweisen → GK-Stellen müssen beweisen, was sie erbringen, ihre Leistungen rechtfertigen und den Nutzen für das Gesamtunternehmen darstellen ⇒ daraus werden dann Kosten ermittelt

Problem: Zeit- und kostenaufwendig → nur in bestimmten Bereichen anwendbar

Zero base budgeting

(Ende 60er Jahre, Texas Instruments)

→ GK-Bereiche müssen Budget erst verdienen

Ausgangspunkt: **Neubeginn des Unternehmens**

→ welche Leistungen/ Funktionen sind zur Erreichung der Unternehmensziele notwendig?

⇒ noch größere Kosteneinsparung als bei Gemeinkostenwertanalyse

Zeitdauer: 1-3 Jahre → nicht laufend durchführbar

GK Bereiche: welche GK-Bereiche einbezogen werden, ist frei wählbar

Problem: Suche nach **geeigneten Bezugsgrößen** zur Weiterverrechnung der Gemeinkosten

$$\text{Kalkulationssatz} = \frac{\text{GK}_{\text{Kostenstelle}}}{\text{Bezugsgröße}}$$

↓

Mengengrößen, die möglichst in proportionalem Verhältnis zu GK stehen (schwierig)

nur 1 Bezugsgröße: **homogene Kostenverursachung**

≥ 2 Bezugsgrößen: **heterogene Kostenverursachung**

Frage: Kann es für eine Kostenstelle mehrere Kalkulationssätze geben?

Fixkostendeckungsrechnung

(siehe Aufgabenblatt)

Berechnung des Betriebsergebnisses nach stufenweiser Fixkostendeckung

Nettoerlöse
 ./ variable Selbstkosten
 = DB I
 ./ erzeugnisfixe Kosten
 = DB II
 ./ erzeugnisgruppenfixe Kosten
 = DB III
 ./ Bereichsfixe Kosten
 = DB IV
 ./ Unternehmensfixe Kosten
 (nur noch der gesamten U. zurechenbar)
 = Betriebsergebnis

Berechnung der variablen Selbstkosten bei
 Zuschlagskalkulation:
 Materialeinzelkosten
 + variable Gemeinkosten
 + Fertigungseinzelkosten (=FL)
 + variable Gemeinkosten
 = variable HK
 + variable Verwalt. Kosten
 + variable Vertriebskosten
 = variable Selbstkosten

Nach welchen Kriterien wird eine Differenzierung der Fixkosten vorgeschlagen?

⇒

Fixkostenschichten

Irgendwann sind Fixkosten immer abbaufähig

d) Direkte Zurechenbarkeit (=Abbaufähigkeit) auf Bezugsobjekt ⇒

Einzelkostencharakter

Frage: Unterschied Fixkostendeckungsrechnung « Vollkostenrechnung

Fixkostendeckungsrechnung:

Einhaltung der verursachungsgerechten Zurechnung auf Gesamtzahl der Erzeugnisarten

® keine Schlüsselung

↳ Einzelkostencharakter

Vollkostenrechnung

nicht verursachungsgerecht, weil versucht wird, auf das einzelne Stück umzurechnen

- Erzeugnisfixkosten
- Erzeugnisgruppenfixkosten
- Bereichsfixkosten (Verwaltung, Technik, Gehalt des techn. Leiters)
- Gesamtunternehmensfixkosten

e) Zurechenbarkeit + Zeitpunkt der Abbaufähigkeit- Seicht: Dauer der Abbaufähigkeit

Kriterium hat sich in Praxis nicht durchgesetzt, weil
 Fixkostendeckungsrechnung eine Monatsrechnung ist und
 eine zusätzliche Aufspaltung monatlich zu aufwendig ist

→ nur durchzuführen, wenn Entscheidungen anstehen

f) Zurechenbarkeit + Auszahlungswirksamkeit (Ziel: Erleichterung der Finanzplanung)

ausgabewirksam: Miete, Strom, Gehälter

ausgabeunwirksam: Abschreibungen

→ Alle variablen Kosten sind Auszahlungen

→ Weitere Unterteilung der fixen Kosten wird durch Kostenrechnung erleichtert Finanzplanung

aber: Finanzplanung muß sowieso unabhängig von der Kostenrechnung erstellt werden, weshalb die monatliche Berücksichtigung in der Kostenrechnung nicht notwendig ist

Unterscheidung stufenweise Fixkostendeckung und einstufige Deckungsbeitragsrechnung im Rahmen der Entscheidungsunterstützung & Eignung der Entscheid.findung

<u>Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung</u>	<u>Einstufige Deckungsbeitragsrechnung</u>
Analyse der Fixkosten möglich ⇒ höheres Informationspotential	Relevanz der einstufigen DB: Fixkostenanteil ↑ → Verfahren nicht mehr in der Lage Kostenstruktur verursachungsgerecht zu analysieren (=Aussagekraft eingeschränkt) ⇒ Verfahren nicht empfehlenswert, <u>aber</u>: auch in der einst. DB wird der Fixkostenblock a / Kostenstellenrechnung (= Spaltung der Kosten in fixen und variablen Bestandteil) [≠ Kostenartenrechnung] genommen → wissen also, wie hoch fixen Kosten der einzelnen Kostenstellen sind, doch nicht wie hoch Kosten der einzelnen Kostenträger sind

⇒ Trennung der Kosten (Kostenauflösung bzw. Kostenspaltung) in fixen und variablen Bestandteil in Kostenrg.

Wird Auflösung in fixen und variablen Bestandteil auch in Vollkostenrechnung vorgenommen?

Nein, es werden alle Kosten auf Kostenträger verrechnet → keine Trennung in fixen und variablen Bestandteil (Ausnahme: flexible Plankostenrg: Sollkostenermittlung)

Nennen Sie das System, bei dem die Kostenstellenfixen Kosten bekannt sind:

- in allen Teilkostenrg.**
- in Vollkostenrechnung nur bei **flexible PKR**: findet Trennung in fixen und variable Bestandteile statt, um Sollkosten ermitteln zu können → aus Gründen der Kostenkontrolle nicht aus Gründen der Kalkulation

Unterscheidung der Kostenrechnungssysteme

Zeitbezug	Istkostenrechnung	Normalkostenrechnung	Plankostenrechnung
Sachumfang			
Vollkostenrechnung	IKR auf VK-Basis	NKR/VK	PKR auf VK-Basis starre PKR flexible PKR
Teilkostenrechnung	IKR/TK	NKR/TK	PKR auf TK-Basis z.B. Grenzplankostenrechnung = flexible PKR auf Grenzkostenbasis

Nennen Sie Gliederungskriterien nach denen die beiden Kostenrechnungssysteme unterschieden werden

2 Entwicklungsrichtungen der Kostenrechnung

1. **Istkostenrechnung** → **Normalkostenrechnung** → **Plankostenrechnung**
→ Unterscheidung nach Zeitbezug der auf die Kostenträger verrechneten Kosten
⇒ Erfüllung der Kontrollaufgabe
2. **Vollkostenrechnung** → **Teilkostenrechnung**
→ Unterscheidung nach Sachumfang der auf die Kostenträger verrechneten Kosten
⇒ Entscheidungsunterstützung

Controlling zur Entscheidungsunterstützung

Controlling ist die Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen :
Informationsversorgungssystem

Entscheidungsunterstützung

Entscheidungsrelevante Kosten und Erlöse

= Kosten und Erlöse, die durch die jeweiligen Entscheidungen beeinflusst oder verändert werden (≠ Kosten in konstanter Höhe, werden durch Entscheidungen nicht verändert = entscheidungsirrelevant)

0

kurzfristige Entscheidungen

= bei gegebenen Kapazitäten

Geltungsbereich: < 1 Jahr

Nur variable Kosten von Bedeutung

⇒ wir müssen bei jeder Entscheidung

prüfen, welche Kosten relevant sind

(meisten Entscheidungen kurzfristiger Natur)

Was verstehen Leute unter kurzfristigen Entscheidungen?

K.E. dadurch gekennzeichnet, dass sie

auf gegebenen Kapazitäten beruhen

langfristige Entscheidungen

= bei veränderlichen Kapazitäten

Geltungsbereich: > 1 Jahr

volle Kosten (fix + variabel)

→ dementsprechend ändern sich

K fix

Beispiele für Entscheidungen:

- a) Programmoptimierung
- b) Kurz- oder langfristige Preisuntergrenze
- c) Kurz- oder langfristige Make-or-buy Entscheidungen

Kurzfristige Programmoptimierung

⇒ Frage (Blatt):

Welches System ist (einst./mehrst. Deckungsbeitragsrg.) für kurzfristige Entscheidungsunterstützung zur Programmoptimierung geeigneter?

Beide FDR-Systeme sind für kurzfristige Entscheidungen zur Programmoptimierung geeignet. Für kurzfristige Entscheidungen sind nur variable Kosten relevant (in Form des DB I), da fixe Kosten kurzfristig von anderen Produkten gedeckt werden können.

Für langfristige Entscheidungen ist die stufenweise DB geeigneter, da sie zusätzliches Informationsmaterial liefert

In Verbindung mit der Aufgabe:

Ziel: möglichst hohes Betriebsergebnis auf Grundlage gegebener Kapazitäten → kurzfristige Programmoptimierung/kurzfristige Entscheidungen

→ fixe Kosten keinen Einfluß → DB I geeignetes Entscheidungsinstrument

⇒ alle Produkte sind förderungswürdig, denn alle erwirtschaften einen positiven DB und leisten damit Beitrag zur Deckung der fixen Kosten, die kurzfristig nicht abbaubar

Was wenn Produkt 1 DBI von ./ 41.000 ? → Produkt eliminieren, weil noch nicht mal variable Kosten deckt

→ **DB I > 0 ⇒ Produkt ist förderungswürdig**

→ **DB I < 0 ⇒ Produkt ist zu eliminieren** (Betriebsergebnis würde sich um entsprechenden DB erhöhen)

Langfristige Programmoptimierung

→ variable und fixe Kosten von Bedeutung

→ Entscheidungskriterien: DB II, III...sind entscheidungsrelevant

In Verbindung mit Aufgabe:

DB II:

Produkt 1 deckt nicht erzeugnisfixe Kosten, die durch dieses Produkt entstanden → ist zu eliminieren ⇒ Betriebsergebnis verbessert sich um 9.000

DB III:

Gesamte Produktgruppe I (P 1 + 2) ist zu eliminieren → Betriebsergebnis verbessert sich in Höhe des negativen Betriebsergebnisses

Einschränkungen der Deckungsbeitragsrechnung

Frage: **Würde man die o.g. Aussage wagen oder einschränken?**

- Können mit Hilfe der DB Empfehlungen geben, doch bevor man sich zur Eliminierung eines Produktes entscheidet → Heranziehung weiterer Kriterien
 - a) größere **Anzahl von Periodenergebnissen** (ist DB nachhaltig?)
 - b) **Bedeutung** des Produktes
 1. Produktlebenszyklus betrachten; ist das Produkt gerade in der Phase der Markteinführung, wo nur niedrige Preise genommen werden?
 2. Produkterlösverwandtschaften/- verbundheiten? (kauft Abnehmer Produkt mit anderen zusammen?)

⇒ **Deckungsbeitragsrechnung übt eine Warnfunktion aus**

→ dient der **Entscheidungsempfehlung**, doch endgültige Entscheidung erst durch Desinvestitionsreg. bzw. **Stillegungsrechnung** und **Nutzwertanalyse** (Annahme: 15 Erzeugnisse + 12 weitere Entscheidungen= bietet sich bei komplexen Entscheidungskriterien an mit vielen Alternativen)

Stillegungsrechnung bzw. Desinvestitionsrechnung

→ Bestimmung des optimalen Stillegungszeitpunktes auf Basis monetärer Größen wie Erlöse, Kosten

- Betriebswirtschaftliche Verfahren, das dem Rechenverfahren der Investitionsrg. folgt

Unterscheidung

<u>Investitionsrechnung</u>	<u>Kostenrechnung</u>
• Für langfristige Entscheidungen unter Berücksichtigung von Zins- und Zinseszins • Wert künftiger Zahlungen müssen auf einen Zeitpunkt bezogen werden → Gegenwartswert/Barwert (abzinsen) - Summe = Kapitalwert → Vermögenswert (aufzinsen)	

Wichtig:

- Kurz- und längerfristige Betrachtungsweise kennen
- Abfolge mit Kritik
- Nachteile VKR → warum Entwicklung zur TK
- Wofür wird TKR eingesetzt,
- Wofür DBR → wofür einstufig(Antw.:Kurzfristig), mehrstufig(Antw.:langfristige Prognosen), aber mit Einschränkungen:
 - a) nur einperiodig
 - b) nur Warnfunktion → auch Desinvestitionsrechnung durchführen
 - c) Betrachtung der Qualitativen Kriterien (gerade bei mehreren Alternativen und Entscheidungskriterien)
 - Nutzwertanalyse

Beurteilung der Gemeinkostenwertanalyse

Vorteil:

- Kann in allen Gemeinkostenbereichen sowohl für
 - **innovative** als auch für
 - **repetitive**
 Aufgaben angewendet werden
- zentrales Ziel: **kurz- und mittelfristige Ergebnisverbesserungen** durch Kostensenkung → Einsparung 20-30%
- Vorzugsweise in **Krisensituationen**

Nachteil

- mangelnde Akzeptanz der Mitarbeiter, wegen möglicher negativer Auswirkungen auf Belegschaft (Unsicherheit, Mißtrauen)

⇒ GK-Senkungspotentiale
höhere Transparenz

↔
↓
externe Berater

Betroffene

Frage: Bei welchem Instrument beschränkt sich der Einsatz auf repetitive Leistung?

Antwort: Bei Prozesskostenrechnung werden sich ständig wiederholende Aufgaben betrachtet

Zero base budgeting

(Ende 60er Jahre, Texas Instruments)

→ GK-Bereiche müssen Budget erst verdienen

Ausgangspunkt: **Neubeginn des Unternehmens**

→ welche Leistungen/ Funktionen sind zur Erreichung der Unternehmensziele notwendig?

⇒ noch größere Kosteneinsparung als bei Gemeinkostenwertanalyse

Zeitdauer: 1-3 Jahre → nicht laufend durchführbar

GK Bereiche: welche GK-Bereiche einbezogen werden, ist frei wählbar

Problem: Suche nach **geeigneten Bezugsgrößen** zur Weiterverrechnung der Gemeinkosten

$$\text{Kalkulationssatz} = \frac{\text{GK}_{\text{Kostenstelle}}}{\text{Bezugsgröße}}$$

↓

Mengengrößen, die möglichst in proportionalem Verhältnis zu GK stehen (schwierig)

nur 1 Bezugsgröße: **homogene Kostenverursachung**

≥ 2 Bezugsgrößen: **heterogene Kostenverursachung**

Frage: Kann es für eine Kostenstelle mehrere Kalkulationssätze geben?

2.3.2 Moderne Kostenmanagementinstrumente

- | | | |
|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - Prozesskostenrechnung (Ende 80er) - Target Costing - Lebenszyklusrechnung | } | Verwaltung
Vertrieb
„Strategische KoRe“ |
|---|---|---|

Kritik an alten Instrumenten

- keine geeigneten **Bezugsgrößen** in Verwaltung und Vertrieb
 - nur für **operative Entscheidungen**
 - Fehlende Unterstützung der Kostenrechnung in strategischen Bereichen
 - Neue Verfahren sind u.a. wegen ungenauer Kalkulationssätze (auf Basis der Herstellkosten) in Verwaltungs- und Vertriebskostenbereichen entwickelt worden.
- ⇒ neue Instrumente auch „**Strategische Kostenrechnung**“
aber: eigentlich ist die Investitionsrechnung für die längerfristigen Bereiche gedacht
 ⇒ Bester Weg wäre die Integration von KoRe und Investitionsrechnung (dynamisch) zur Unterstützung strategischer Entscheidungen!

Prozeßkostenrechnung

Einsatzgebiet:

- Unterstützung **längerfristiger Entscheidungen** (→ Vollkostenrechnung)
 Kritik: Verstoß gegen das Verursachungsprinzip
 → ist immer Ergänzung eines Kostenrechnungssystems!
- Ergänzung für 1-stufige DBR, weil diese dann durch die Prozesskostenrechnung auch für längerfristige Entscheidungen geeignet ist.
 = **Unterstützung der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung**
- für **repetitive Aufgaben**
 - **Verursachungsgerechtere Kalkulation**
 - **höhere Kostentransparenz** in indirekten Leistungsbereichen (alles was ≠ Fertigung)
 z.B. *Arbeitsvorbereitung, Verwaltung, Vertrieb, Logistik, Qualitätskontrolle*
 - bestimmte Prozesse sind **Kostenstellenübergreifend**
 → Möglichkeit der kostenmäßigen Bewertung von Prozessen über mehrere Kostenstellen („trad.KoRe“ ist nur auf Kostenstellen ausgerichtet)

Die **Prozesskostenrechnung** nimmt eine z.T. kostenstellenübergreifende Bewertung von Prozessen mit repetitivem Charakter wahr, die in indirekten Leistungsbereichen ablaufen. Sie dient zur Unterstützung langfristiger Entscheidungen und ist damit eine sehr gute Ergänzung zur einstufigen Deckungsbeitragsrechnung.

Geschäftsprozessoptimierung (BPR = Business process reengineering)

- ähnliche Prozeßkostenrechnung
 - Völlige **Neugestaltung** der gesamten **Organisation**
 - Auflösung des Zielkonflikts zwischen
 - **Kosten** senken
 - **Zeit** verkürzen
 - **Qualität** verbessern
- ⇒ Prozeß ist dann optimal, wenn ...
 ...möglichst wenige Prozessbeteiligte möglichst wenig Kosten verursachen
 ...in kurzer Zeit erfolgen kann
 ...die Leistung aus Kundensicht verbessert werden kann

Target Costing

= Zielkostenrechnung / Zielkostenmanagement

ursprünglich aus japanischer Autoindustrie (80er Jahre) → heute in allen Branchen

Ablösung der traditionellen Preiskalkulation

<u>traditionelle Preiskalkulation:</u>	Kosten (als Ausgangspunkt) + Gewinnspanne = Preis (+ Hoffnung, dass am Markt umsetzbar)
<u>Target Costing:</u>	„Was darf das Produkt kosten“

Hintergründe

- **Kundenorientierung** seit einigen Jahren im Vordergrund
 - Ausrichtung auf Bedürfnisse/ Wünsche des Leistungsempfängers
 - ⇒ Kundenorientierte Preisfindung
- in frühen Phasen (Produktentwicklung und -konstruktion) entstehen 70-80% der gesamten Kosten
 - größere Kostensenkungspotentiale
 - ⇒ **Ausrichtung auf frühe Produktlebenszyklusphasen**

⇒ Besonders geeignet für Unternehmen auf **wettbewerbsintensiven Märkten** mit **kurzen Produktlebenszyklen** und **hohem Preisdruck**

Vorgehensweise zur Bestimmung der Zielkosten

1.Phase: **Feststellung der Kundenanforderungen** an Produkt, Funktion, Eigenschaften
= Kunden- und Marktorientierung durch repräsentative Kundenbefragung
⇒ **Ableitung des Verkaufspreises**
Beispiel: Verkaufspreis $p = 500,- \text{ DM}$

= market into company (es gibt noch weitere Möglichkeiten, die Zielkosten abzuleiten)

2.Phase: **Ermittlung der erlaubten Kosten** durch **retrograde Kalkulation**
Beispiel: allowable costs = $p - \text{Gewinnspanne}$
= $500 - 50 = 450,- \text{ DM}$

3.Phase: **Ermittlung der drifting costs** (= die Kosten, die sich tatsächlich ergeben würden, wenn das Erzeugnis mit vorhandenen Ressourcen (bestehende Technologie und techn. Verfahren) hergestellt würde) durch **progressive Kalkulation**
Beispiel: drifting costs = $480,- \text{ DM}$

4.Phase: **Festsetzen der Zielkosten** → 2 Möglichkeiten:
a) mit allowable costs gleichsetzen, die aber meist nicht erreichbar sind
 $450,- \text{ DM}$
b) Kompromiss zwischen erlaubten Kosten und drifting costs
z.B. $460,- \text{ DM}$

5.Phase: **Zielkostenspaltung**Target costs = 460,-DM = Kosten des Gesamtprodukts→ aufspalten in: **Funktionskosten****Komponentenkosten**

⇒ Bestimmung des Kostenanteils der einzelnen Komponenten

- a) Gesamtproduktkosten auf einzelne Komponenten herunterbrechen
- b) Bedeutung (Nutzen) der einzelnen Komponenten feststellen

Bauteile	Kostenanteil [%] an Gesamtkosten	Nutzen Bedeutung aus Kundensicht [%]	Zielkostenindex = Kosten : Nutzen
Karosserie	27	27	1
Elektrik	15	10	1,5
Ausstattung	18	27	0,6

Zielkostenkontrolldiagramm6.Phase: Durchführung von **Kostensenkungsmaßnahmen**

keine geeigneten Maßnahmen → Produkt wird nicht hergestellt

⇒ Es kommen nur Produkte auf den Markt, deren Preise vom Kunden akzeptiert werden

Organisatorische Umsetzung

→ Teams mit Mitgliedern aus allen Bereichen

Beurteilung des Target CostingVorteile:

- DAS Instrument, um **Kundenorientierung auf alle Prozesse auszudehnen** (Horváth)
- Bei Ableitung der Zielkosten aus dem Markt **höhere Transparenz** (leichter nachvollziehbar) → höhere Akzeptanz
- stetige Kostensenkungsbemühungen → steigendes allgemeines **Kostenbewusstsein**
- Erzielung durchsetzbarer Marktpreise → Verbesserung der **Wettbewerbsfähigkeit** (kann, muß aber nicht sein)

Risiken:

- Sind Marktforschungsdaten über **Kundennutzen und Zielpreis wirklich repräsentativ**
- sehr **aufwendiges** Verfahren
- hoher **Abstimmungsaufwand** zwischen allen Bereichen
- eventuell **übertriebenes Outsourcing** als Kostensenkungsmaßnahme

Hausaufgabe: Target Costing in non profit organisationen?

Nicht so günstig, weil eher für Unternehmen auf **wettbewerbsintensiven Märkten** mit **kurzen Produktlebenszyklen** und **hohem Preisdruck**