

Gliederung Vortrag

1. Controllingbedarf und KLR

1.1. Basisbausteine des Controlling

1.2. Einbindung der KLR als Führungsinstrument

2. Kostenmanagement

3. Strategieorientierte Gestaltung der KLR

3.1. Schwächen traditioneller Systeme

3.2. Strategieorientierte Systeme PlanKR,
ProzessKR, FKDR und ZKR

4. Abschließende Anmerkungen

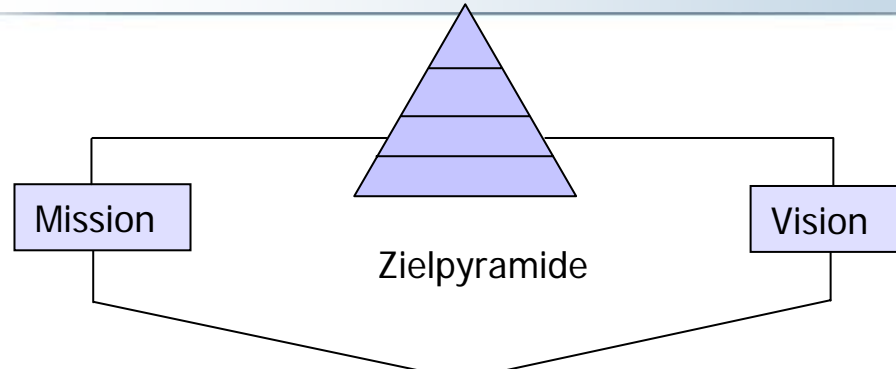
1. Controllingbedarf und KLR

Controller Leitbild

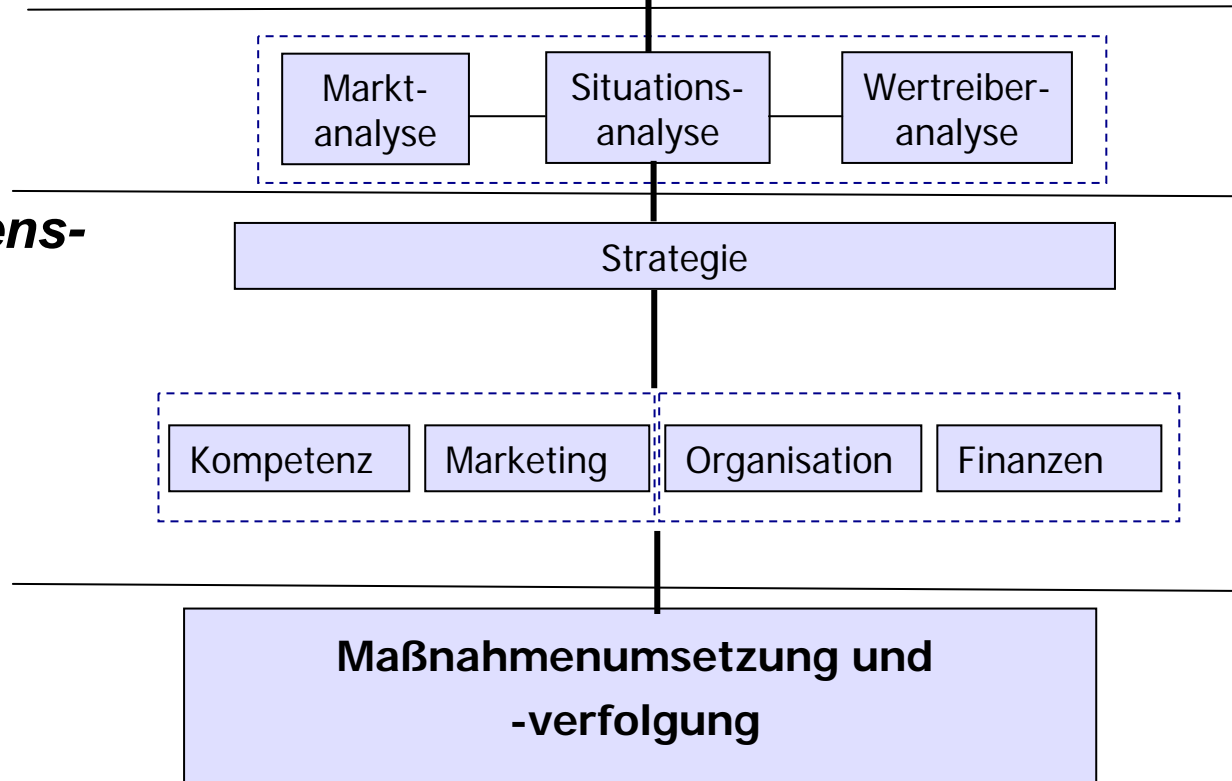
- **Controller leisten begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Steuerung (Berater aller Entscheidungsträger, Navigator zur Zielerreichung)**
- **Wesentliche Aspekte**
 - Transparenz
 - Ganzheitliche Planung
 - Angemessene Informationsversorgung

Quelle: Controllerverein e.V. (Grundsatzformulierung)

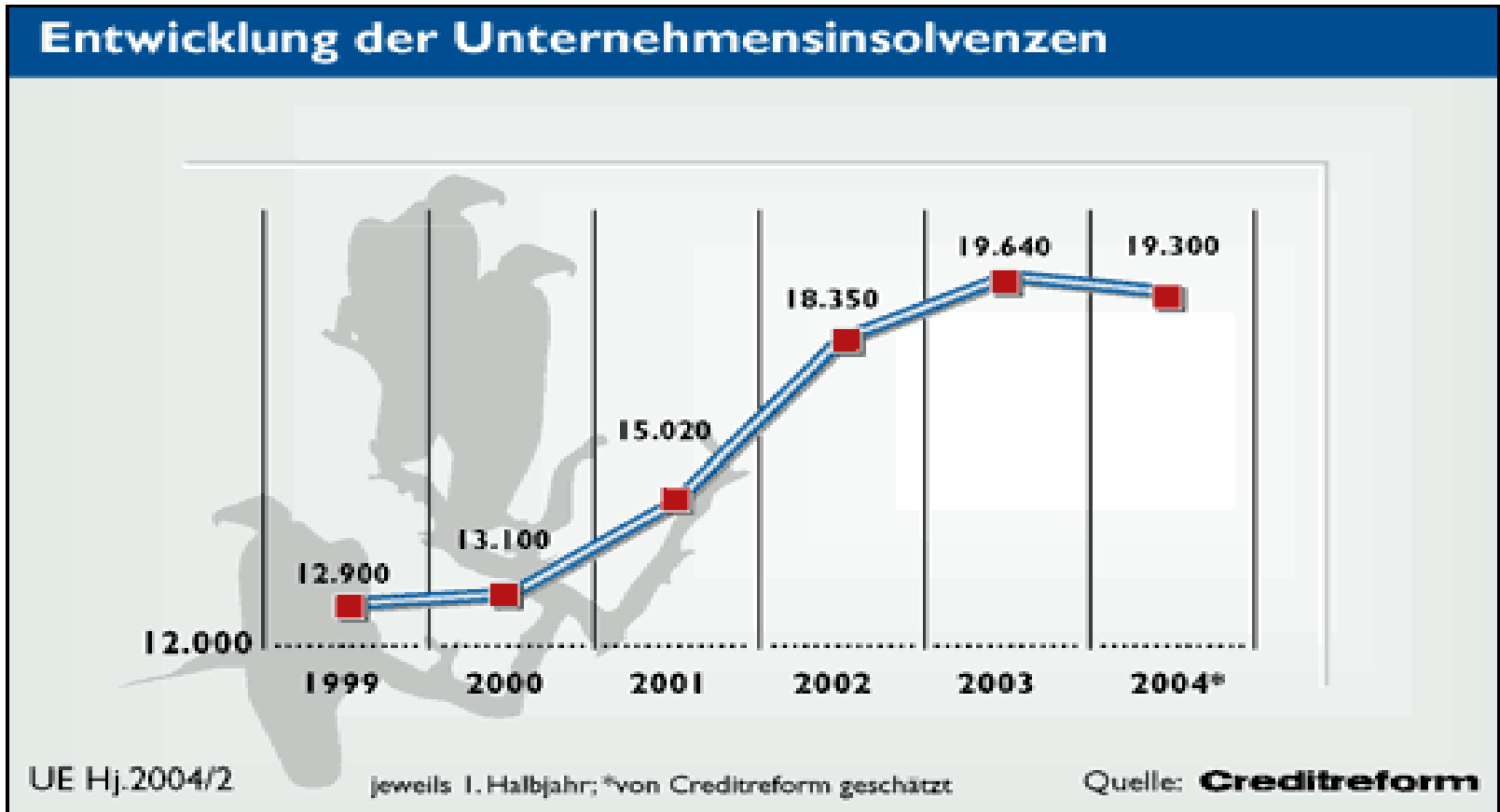
Aktionsfeld des Controlling



**Controlling:
Sicherung der
Rationalität
der Unternehmens-
führung**



Gründe für valides Controlling



Hinweise: 1. Hoher Anteil KMU 2. Insolvenzen in Westdeutschland nicht rückläufig

Controlling als Erfolgsfaktor

Erfolgsfaktoren

- Markt- und Kundennähe
- Konzentration auf Kernkompetenzen
- Marktanteil (absolut und relativ)
- Marktwachstum
- Innovationen (Produktneuentwicklungen)
- Qualitätsvorteil (Produkt, Service, Mitarbeiter)
- Wertmanagement
- Organisation (Bildung kleiner Einheiten)
- **Controlling** (Instrument: **KLR**)
- Kapazitätsauslastung
- Zeitvorteile (Durchlaufzeiten)
- Produktivitätsvorsprung
- Flexibilität (Anpassungsfähigkeit)

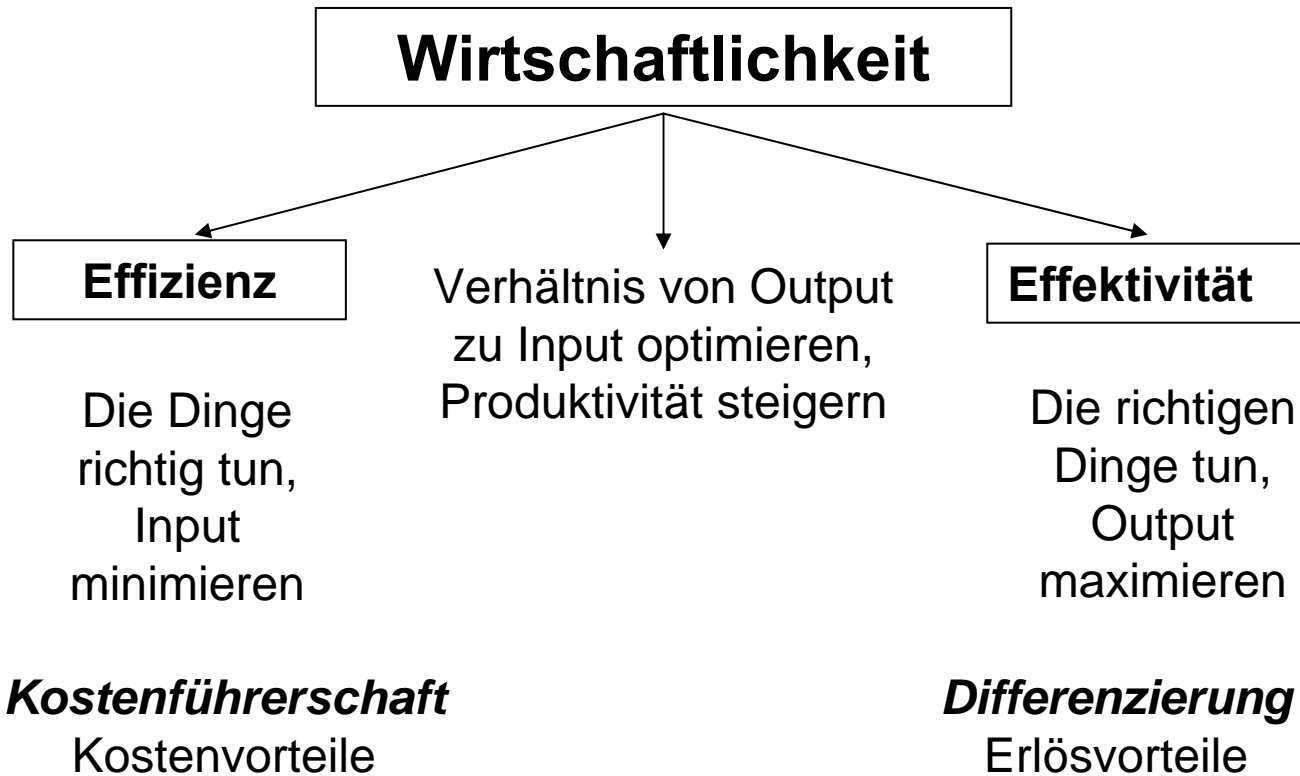
Im Fokus für Führungszwecke

- 1. Überwindung klassischer Defizite zur Sicherung der Überlebensfähigkeit
 - 2. Maßnahmen zur Beeinflussung von Kosten, Leistungen und Erlösen (**Kosten- und Erlösmanagement**)
 - 3. Ausgestaltung der Informationssysteme, insbesondere **KLR**, für den Controllingbedarf
-

Klassische Defizite:

- **Führungsdefizite** (*fehlende Strategie*)
 - **Planungsdefizite** (fehlende Zielorientierung)
 - **Vollzugsdefizite** (Übersetzung der Strategien in den operativen Bereich: *Transmissionsmechanismus*)
 - **Informationsdefizite** (*Problemspezifische Informationsversorgung*)
 - **Kommunikationsdefizite**
-

Aktionsfeld der Kosten- und Leistungsrechnung



Ablaufschema für strategische Planung und ihre Umsetzung

1.

Strategische Orientierung, Wegfindung

- Funktionsbeschreibung der Unternehmung
(**Mission**, Auftrag, Philosophie, Geschäftszweck)
- **Strategische Grundsätze**, Schwerpunktbildung, Umsetzung
(nicht abschrecken lassen vom Komplexitätsproblem)
- Welchen „**WEG**“ soll die Unternehmung gehen?
Ist sie auf dem richtigen WEG ? („WEG“ steht nach Deyhle für Wachstum, Entwicklung und Gewinn)

Unternehmensanalyse

→ Chancen, Risiken ↔ Stärken, Schwächen

Geschäftsstrategie

→ Kostenführerschaft ↔ Differenzierung

Ablaufschema für strategische Planung und ihre Umsetzung

2.

Beachtung der Grundsätze strategischer Unternehmensführung

- Auswahl und Formulierung eines **klaren Zieles**
 - Ganzheitliche **Lagefeststellung** und **Lagebeurteilung** (unter Trennung von Fakten, Annahmen und Bewertungen)
 - **Konzentration der Kräfte**, ohne alles auf eine Karte zu setzen
 - Durchführbarkeit, **Durchhaltefähigkeit** und Wirtschaftlichkeit des Kräfteinsatzes beobachten (Reserve für künftige Aufgaben bilden)
 - Motivation durch **professionelles Führen**
 - Für **Transparenz**, Übersichtlichkeit und **Einfachheit** sorgen (Komplexitätsproblem beherrschen)
-

Ablaufschema für strategische Planung und ihre Umsetzung

3.

Quantifizierung der Ziele

Marktziele

z. B. Umsatz-/ Absatz- Wachstum

z. B. Marktanteil

Ökonomische Ziele

z. B. Return on Investment (ROI)

z. B. Economic Value Added (EVA)

Ablaufschema für strategische Planung und ihre Umsetzung

4.

Umsetzung/*Transmission*/Steuerung

Budgetierung als Medium der Transformation strategischer in operative Planung (Transmission 1. Ordnung)

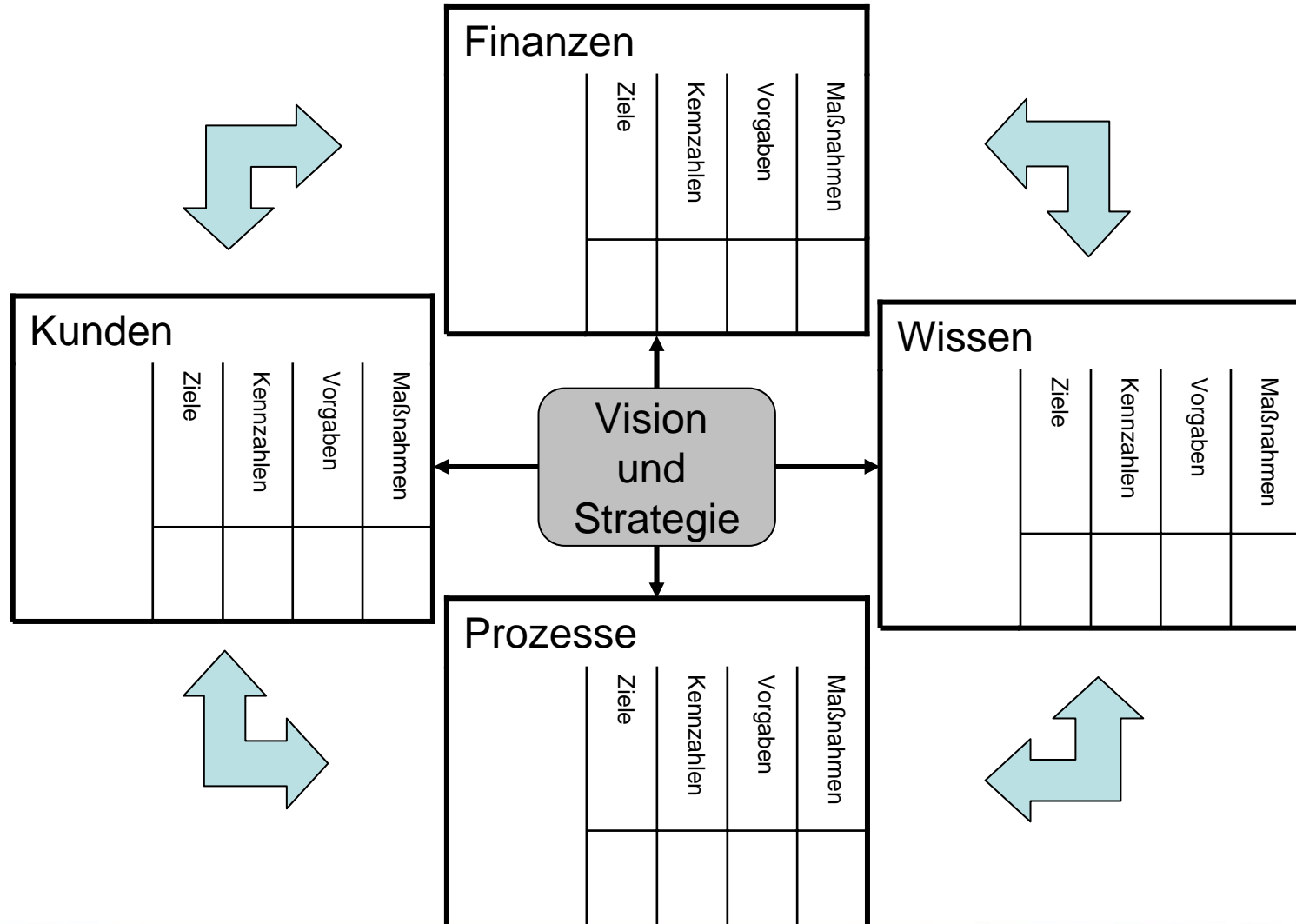
→ Entwicklung: Better Budgeting

Managementsystem zur strategischen Steuerung (wie Balanced Scorecard nach Kaplan/Norton)

→ Auch: Beyond Budgeting (Transmission 2. Ordnung)

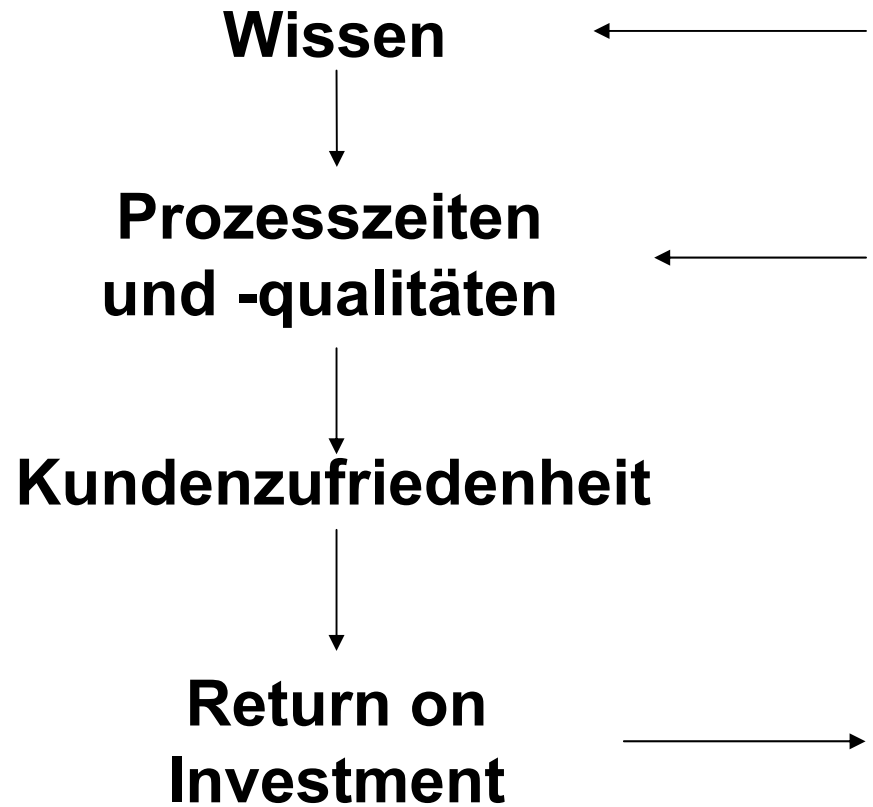
Rechnungssysteme zur operativen Steuerung
(wie Kosten- und Leistungsrechnung)

Konzept der Balanced Scorecard als Transmissionsmechanismus

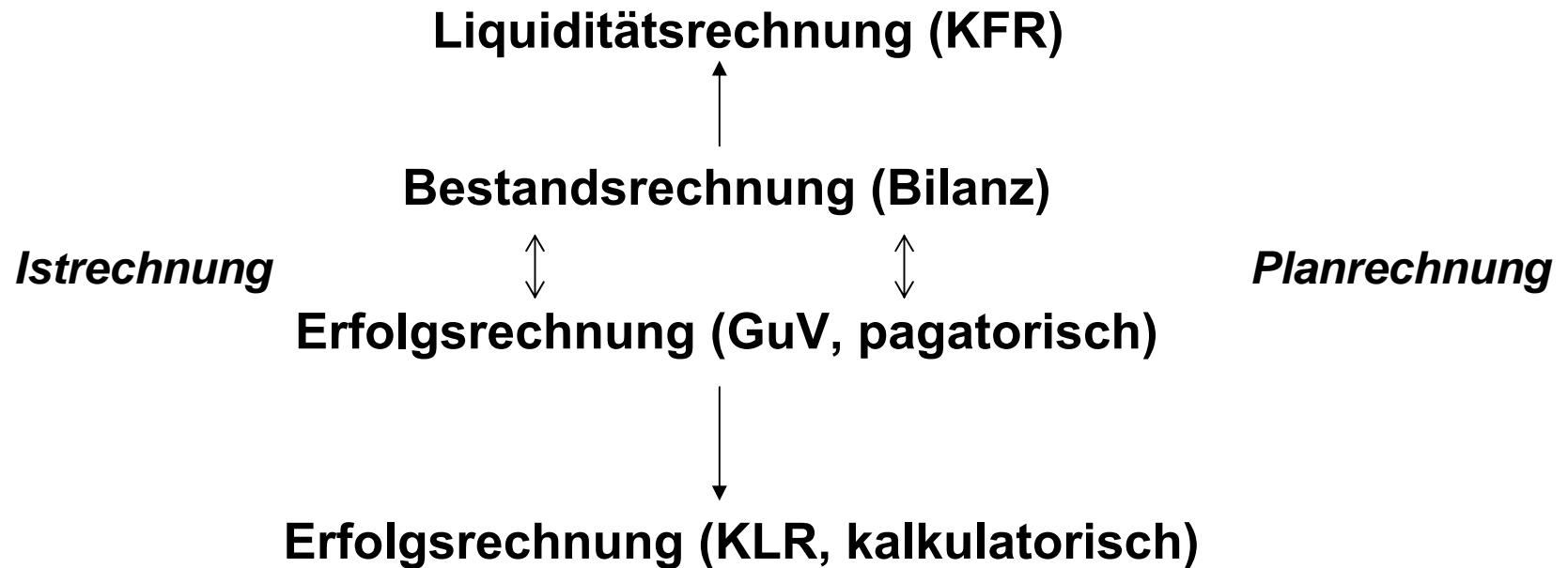


Balanced Scorecard

Ursache-Wirkungs-Kette der BSC



Kostenrechnung im Kontext operativer Führungssysteme



Bedarf an kalkulatorischen Kosten

Empfehlungen des AK Internes ReWe der Schmalenbachgesellschaft

- Kalkulatorische Abschreibungen
(Signifikante Differenzen?, Zinseffekt?)
- **Kakulatorische Zinsen** (WBW mit langfristigem Realzins oder Anschaffungswerte mit langfristigem Nominalzins)
- Wagniskosten (alle abschätzbaren spezifischen Risiken)
- Unternehmerlohn und Mieten (Verwendung empfohlen, rechtsformunabhängige Vergleichbarkeit)

2. Kostenmanagement

Globalziele:

**Unternehmenserfolg, Sicherung der Überlebensfähigkeit,
Verbesserung der relativen Kostenposition (ggf. *Kostenführerschaft*),
Sicherung oder Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit**

Untergeordnete Ziele:

- **Kostenniveausenkung**
 - **Kostenstrukturoptimierung (z.B. Senkung fixer Anteile)**
 - **Kostenverlaufsoptimierung (z.B. degressive Verläufe durch Erfahrungskurveneffekte, Komplexitätsreduktion)**
 - **Verbesserung der Kostentransparenz**
 - **Identifizierung der Kostentreiber**
 - **Stärkung des Kostenbewußtseins**
-

Praxis des Kostenmanagements

*Vorrangig im Fokus: „**Schlechte Kosten**“*

- Sogenannte „**gute Kosten**“
 - -Forschung & Entwicklung
 - -Marketing
 - -Fortbildung
 - Sogenannte „**schlechte Kosten**“
 - -Ineffiziente Arbeitsabläufe
 - -Debitoren- u. Zahlungsverkehrskosten
 - -Lagerbestandskosten
-

Maßnahmen zur Optimierung fixer Gemeinkosten

Rangfolge nach einer Umfrage

1. Bessere **Nutzung der Kapazität** (Leerkostenvermeidung)
2. **Rationalisierung** (Abbau von Fixkosten)
3. **Flexiblere Arbeitszeiten** (Leerkostenvermeidung)
4. Verringerung der **Fertigungstiefe** (Abbau von Fixkosten)
5. Strategische **Allianzen** (Teilung von Kosten und Risiko)
6. Aufbau **fixer Erlöse** (Bsp. Bahncard der DB AG, periodische Wartungsgebühren)

Konzepte der Gemeinkostenoptimierung

Konzepte der Gemeinkostenoptimierung
grundlegende Evaluierung mit dem Ziel: Kostensenkung

Administrative Wertanalyse (AWA)
Aufbauorganisation
ggf. auch Ablauforganisation

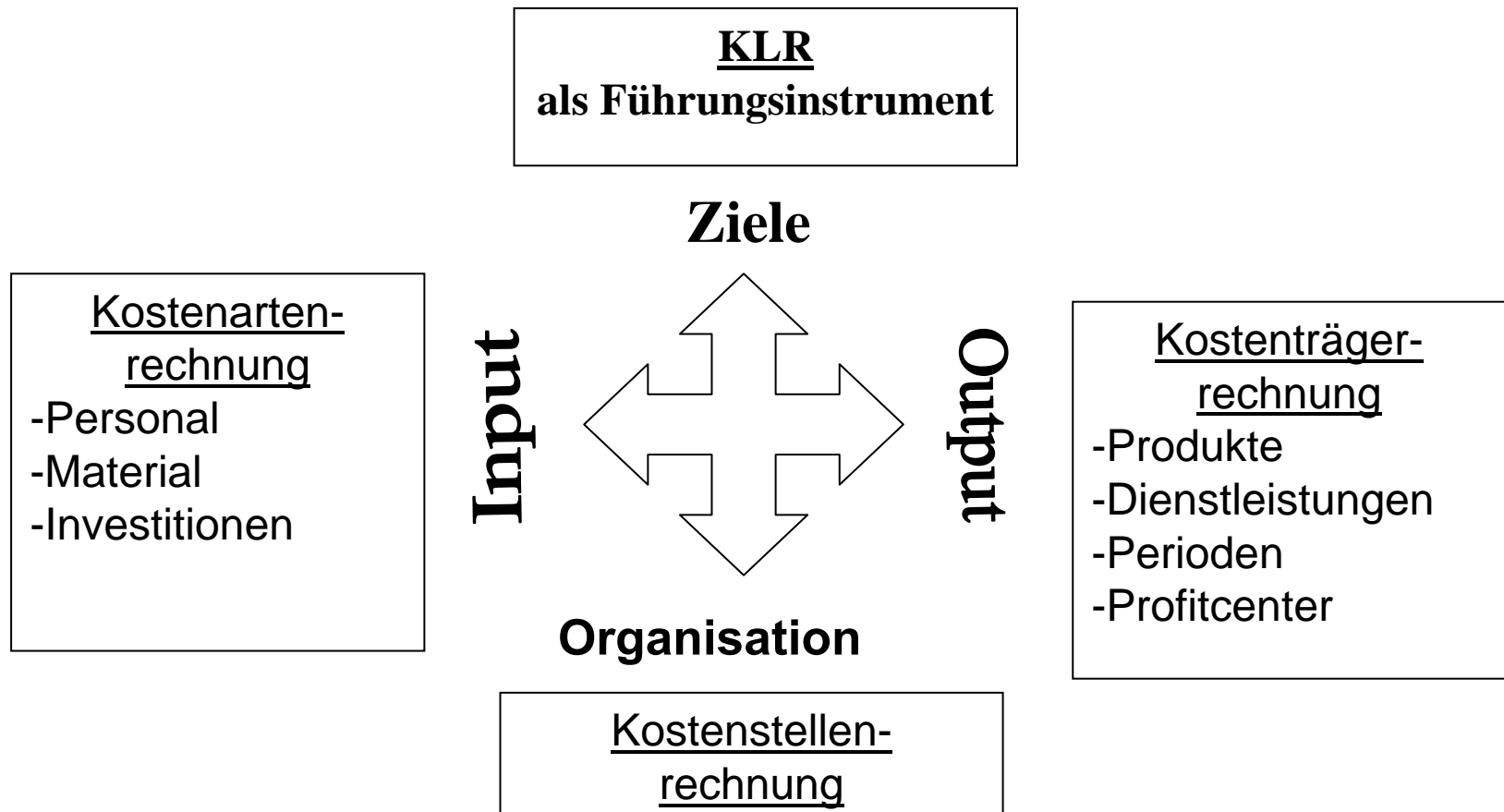
Zero-Base-Budgeting (ZBB)
Neuplanung aller künftigen
Ausgaben

Gemeinkostenwertanalyse (GWA)
Minimierung des gesamten
Overhead-Bereichs

Durchführung als Projekt für Gesamtunternehmen oder Teile → Laufzeit 1 Jahr oder länger

Ablauf: **Ist-Erhebung**
Ist-Prüfung
Entwicklung von Lösungen
Verwirklichung

3. Strategieorientierte Gestaltung der KLR



Ausgestaltung der KLR für den Bedarf des Controlling

Problemfelder der Ausgestaltung

1. Aktualität (ex-post Problem des Rechnungswesens)
2. Bestandsbewertung (Teilkostenrechnung erforderlich)
3. Preiskalkulation (mehrere Rechnungssysteme erforderlich)
4. Kostenzurechnung (Schlüsseln heisst „lügen“)
5. Produktlebenszyklus (zunehmende Bedeutung vor- und nachgelagerter Kosten)
6. Kostenabweichung (Analyse erfordert zwei Systeme) und Kostenverursachung (fallen häufig auseinander)
7. Kostenbeeinflussbarkeit (lebenszyklusabhängig)

Praxisproblem der Zurechenbarkeit von Kosten

Praxisproblem der Zurechenbarkeit von Kosten

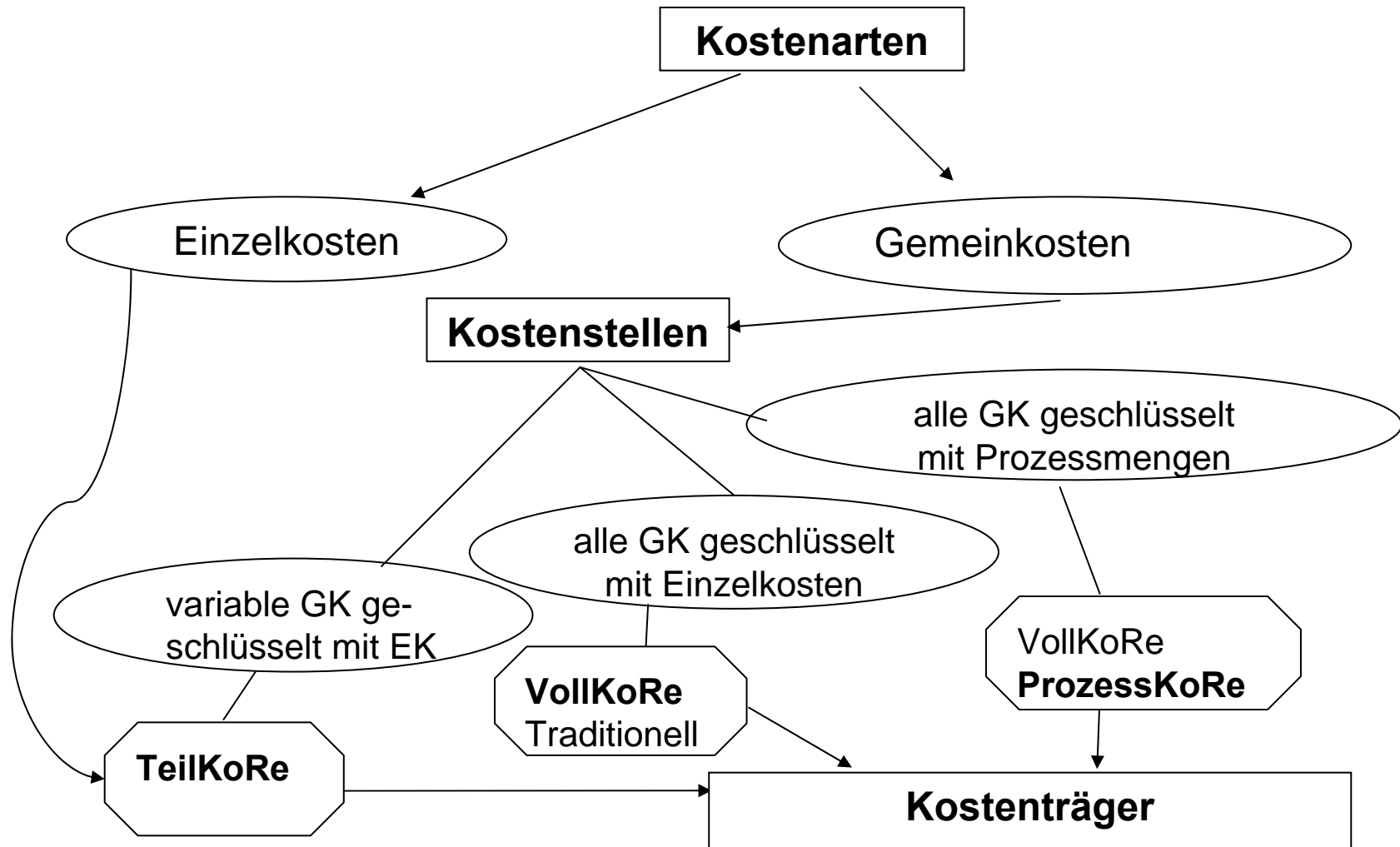
Einzelkosten

- Zurechnung zum Kostenträger unproblematisch
- aus Wirtschaftlichkeitsgründen werden Einzelkosten von geringer Wertigkeit (z.B. Schrauben, Klebstoffe) pauschal wie Gemeinkosten verrechnet (so genannte unechte Gemeinkosten)

Gemeinkosten

- Zurechnung zum Kostenträger i.d.R. problematisch (geschlüsselt auf Kostenstellen; weiterverrechnet in pauschalierter Form mit Schlüsseln des BAB auf Kostenträger)
- Problem der Vollkostenrechnung: es werden nicht stückproportionale Periodenkosten (Fixkostenanteil der Gemeinkosten) proportional wie variable Gemeinkosten verrechnet (Abhilfe: Prozesskostenrechnung)

Kostenschlüsselung in Systemen der Kostenrechnung



Probleme der Kostenzurechnung

Problem Kostenschlüssel

- Schlüssel bei der Verteilung von Kostenarten auf Kostenstellen (z.B. Heizkosten)
 - Schlüssel bei der Verteilung von Gemeinkosten der Hilfskostenstellen auf Hauptkostenstellen (z.B. innerbetriebliche Leistungen)
 - Schlüssel bei der Verteilung der Gemeinkosten der Hauptkostenstellen auf Kostenträger (z.B. Zuschlagskalkulation)
-
- Schlüssel sind (vereinfachende) Hilfsmittel der Verrechnung (i.d.R. grob)
 - Schlüssel unterstellen eine Proportionalität zwischen Rechengröße und Bezugsgröße (i.d.R. zweifelhaft)
 - Schlüsselverrechnungen stimmen i.d.R. nur für den Beschäftigungsgrad, für den sie ermittelt wurden (BAB)

Beispiel Kostenzurechnung

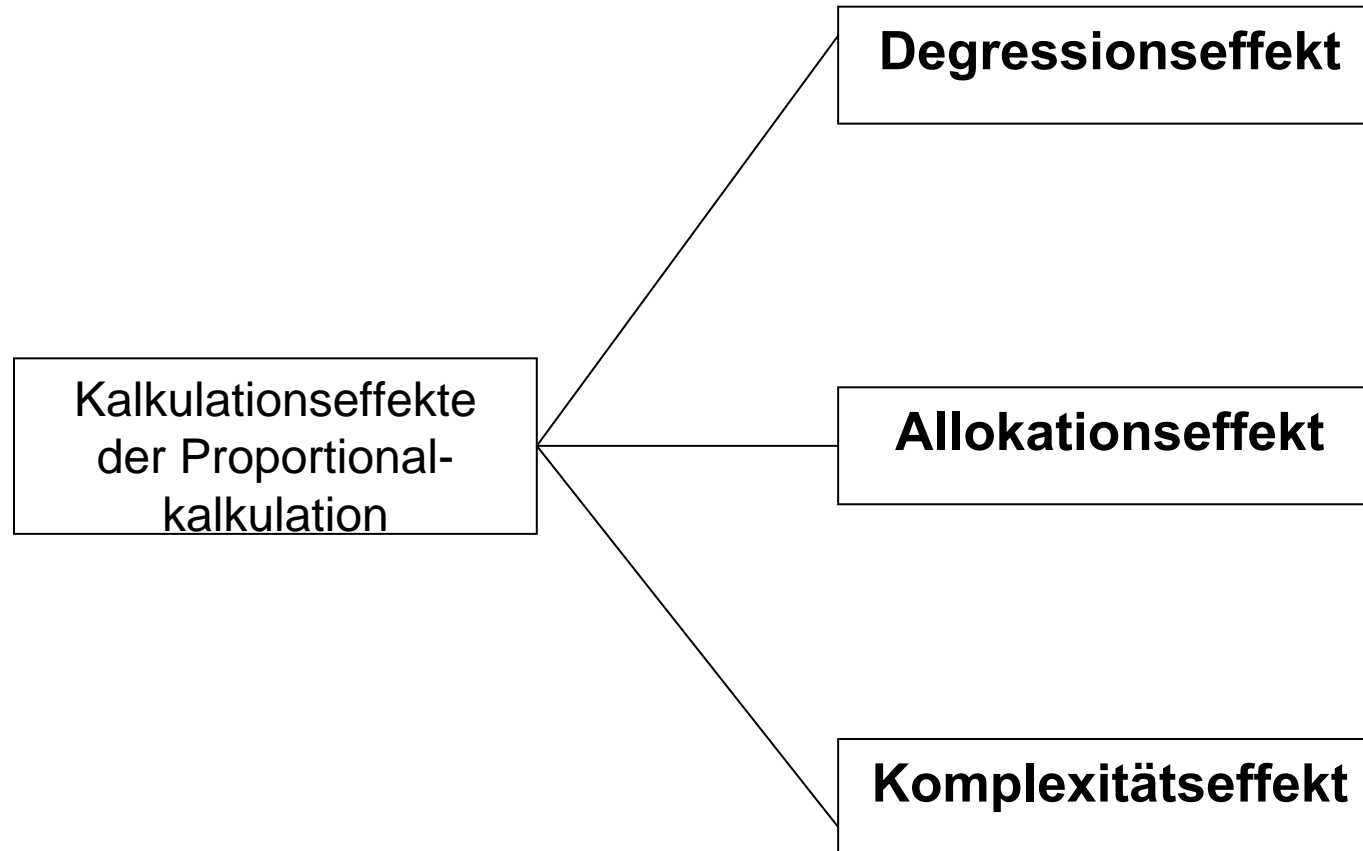
Bezugsgrößenproblematik bei der Kalkulation

Artikel	A	B
Menge	100.000	200.000
Materialeinzelkosten	80.000	40.000
Lohneinzelkosten	120.000	180.000
Gemeinkosten	480.000	

Stückkosten Artikel	A	B
bei Materialzuschlag (4)	$0,8+1,2+3,2=5,2$	$0,2+0,9+0,8=1,9$
bei Lohnzuschlag (1,6)	$0,8+1,2+1,92=3,92$	$0,2+0,9+1,44=2,54$
bei Lohn- u. Mat.-Zuschl.(1,14)	$0,8+1,2+2,28=4,28$	$0,2+0,9+1,25=2,35$

Optimierung: Verursachung beachten !

Kalkulationseffekte



Kalkulationseffekte

Degressionseffekt:

Wertmäßige Zuschlagskalkulation berücksichtigt nicht, dass ein Einfluss des Auftragsvolumens auf die Stückkosten besteht (Kostendegression wegen fixer Kostenanteile). Folge: Kostenmäßige Überbewertung großer Verkaufsmengen, bzw. Auftragsvolumen.

Allokationseffekt:

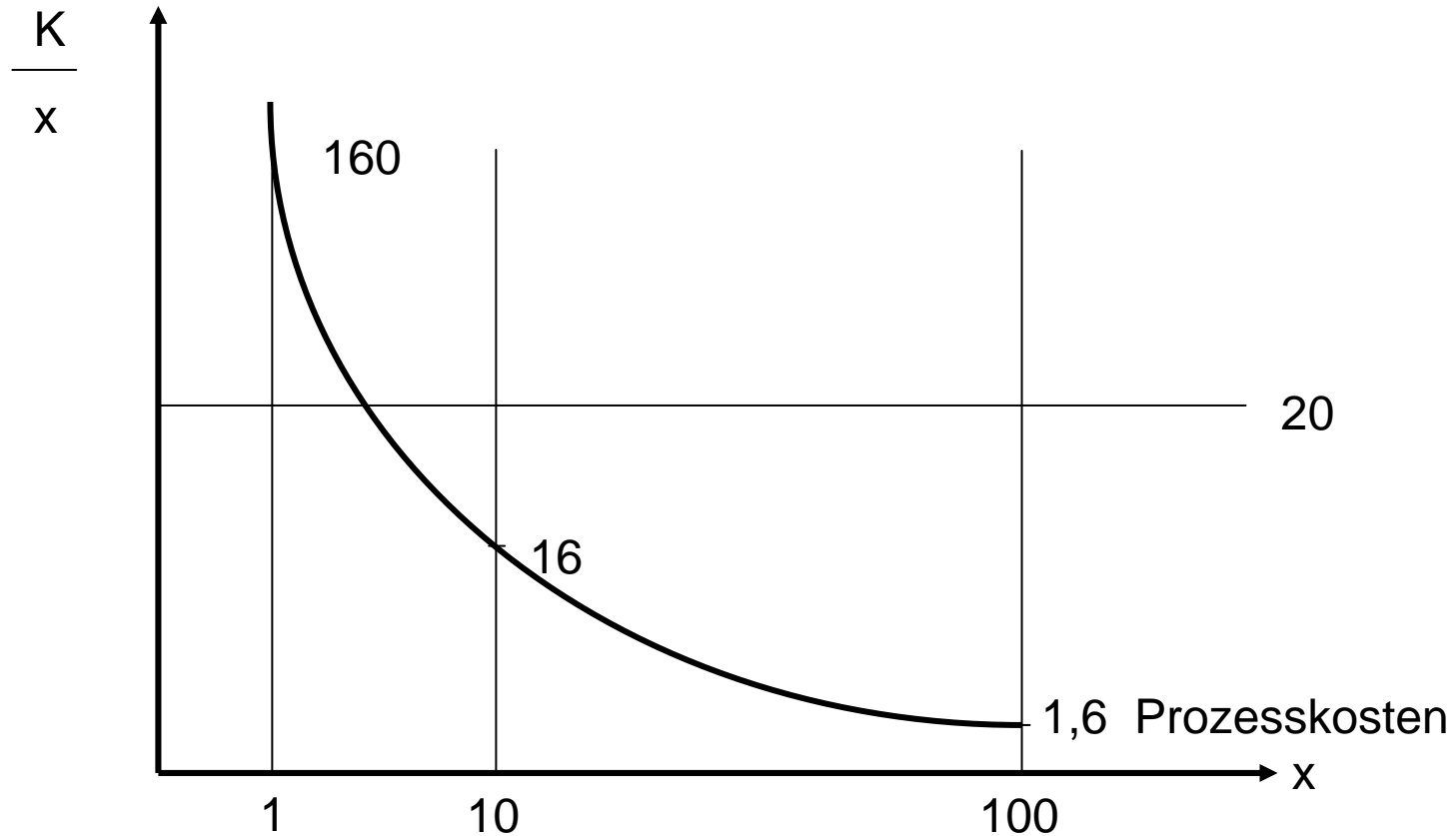
Wertmäßige Zuschlagskalkulation proportionalisiert Logistikkosten, obwohl sie häufig nicht wertabhängig sind. Folge: Kostenmäßige Überbewertung höherwertiger Produkte.

Komplexitätseffekt

Wertmäßige Zuschlagskalkulation berücksichtigt nicht, dass komplexe Produkte mehr Koordinationsaufwand als weniger komplexe Produkte erfordern. Folge: Kostenmäßige Überbewertung von Produkten mit weniger komplexen Fertigungsverfahren.

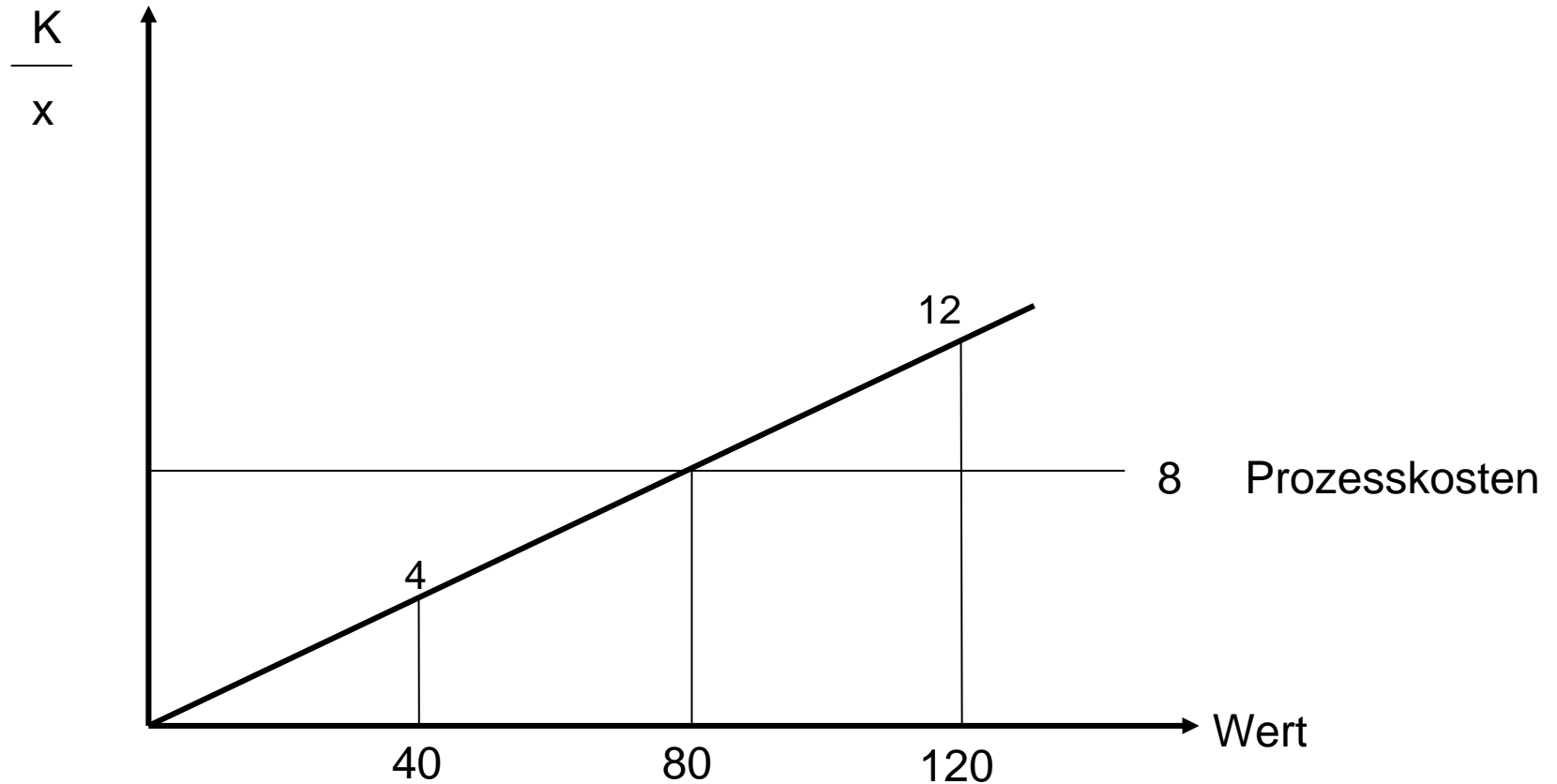
Degressionseffekt (Bsp. Vertriebskosten)

$$\frac{GK^{VK}}{HK} = 10 \% = 20 \text{ €}$$



Allokationseffekt (Bsp. Logistikkosten)

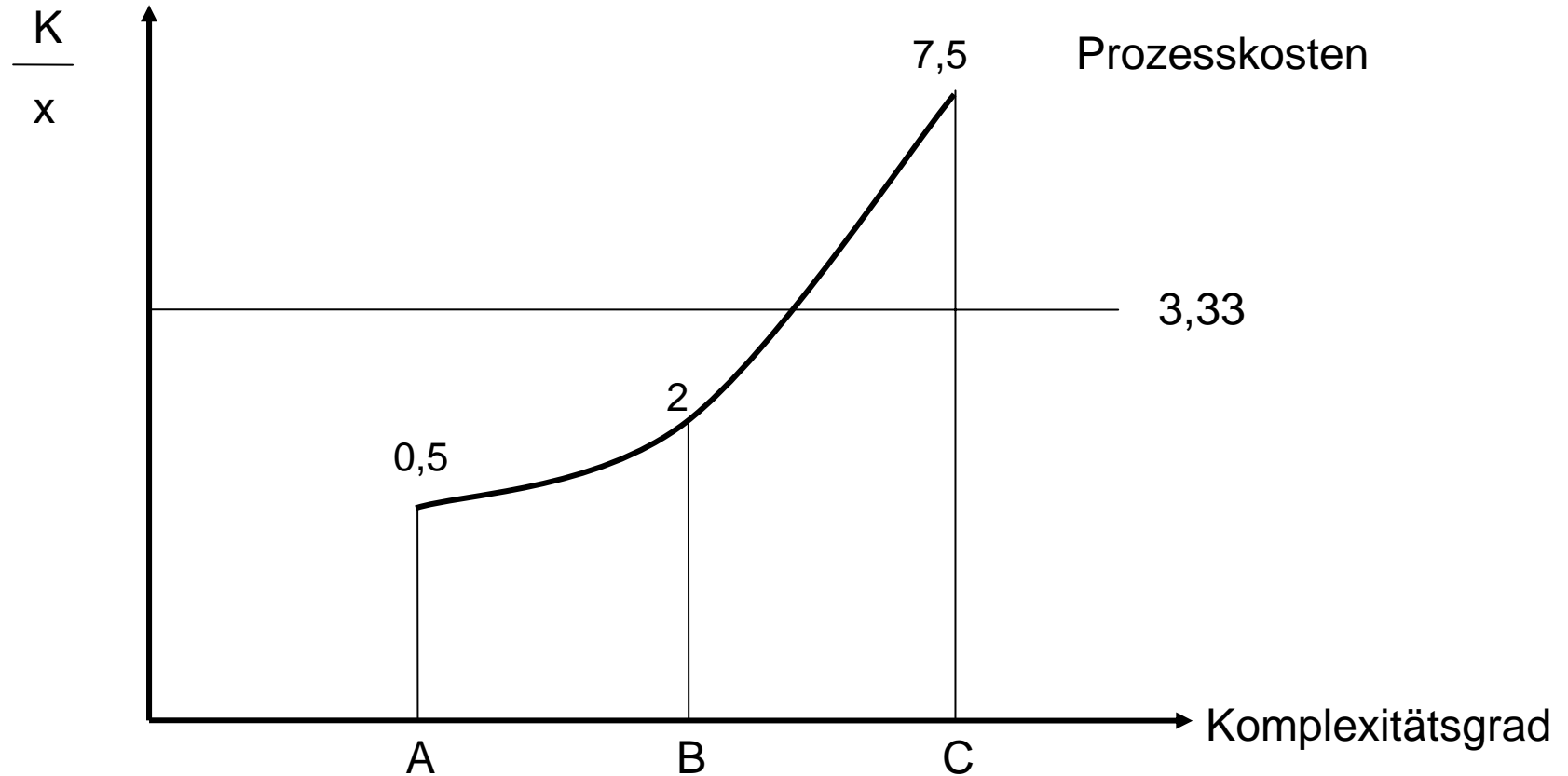
$$\frac{GK^L}{EK} = 10\% = 8 \text{ €}$$



Komplexitätseffekt

(Bsp. Betreuungskosten der Fertigung)

$$\frac{GK^{\text{Montage}}}{EK} = 33\% = 3,33 \text{ €}$$



Lösung Problem Kostenschlüssel

- Messung statt Schlüsselung (z.B. Energieverbrauch messen, statt Verteilung nach Flächenanteilen)
 - Schlüsseldifferenzierung (weniger grob)
 - Physische statt wertmäßige Bezugsgrößen
 - Einführung einer weiteren Verrechnungsebene oberhalb der Kostenstellen (Prozesskostenrechnung)
 - Verzicht auf die Schlüsselung fixer Gemeinkostenanteile (Deckungsbeitragsrechnung)
- In der Praxis der Kostenrechnung sind Kostenschlüssel nicht zu vermeiden. Daher kann es absolute Genauigkeit in der KLR nicht geben. Es gilt, die Kalkulationsfehler klein zu halten !!**
-

Probleme der Kostenrelevanz und -analyse

Prinzip der Entscheidungsrelevanz der Kosten- und Leistungsrechnung

Der Rechnungszweck bestimmt das Rechnungssystem!

Beispiele:

- kurzfristige operative Entscheidungen auf Grenzkostenbasis
(relevant sind variable Kosten)
- mittelfristige operative Entscheidungen auf Vollkostenbasis
(relevant sind Vollkosten, aber: Problem der statischen KLR)
 - Vorkalkulation als Plankostenrechnung
(relevant sind zukunftsorientierte Kosten)
 - Nachkalkulation als Istkostenrechnung
(relevant sind tatsächlich angefallene Kosten)
- Kostenkontrolle/-analyse durch Plan- u. Istrechnung
- Hohe Kalkulationsgenauigkeit durch Prozesskostenrechnung
(hoher Aufwand)
- Produkteinführung und Produktdesign durch Zielkostenrechnung

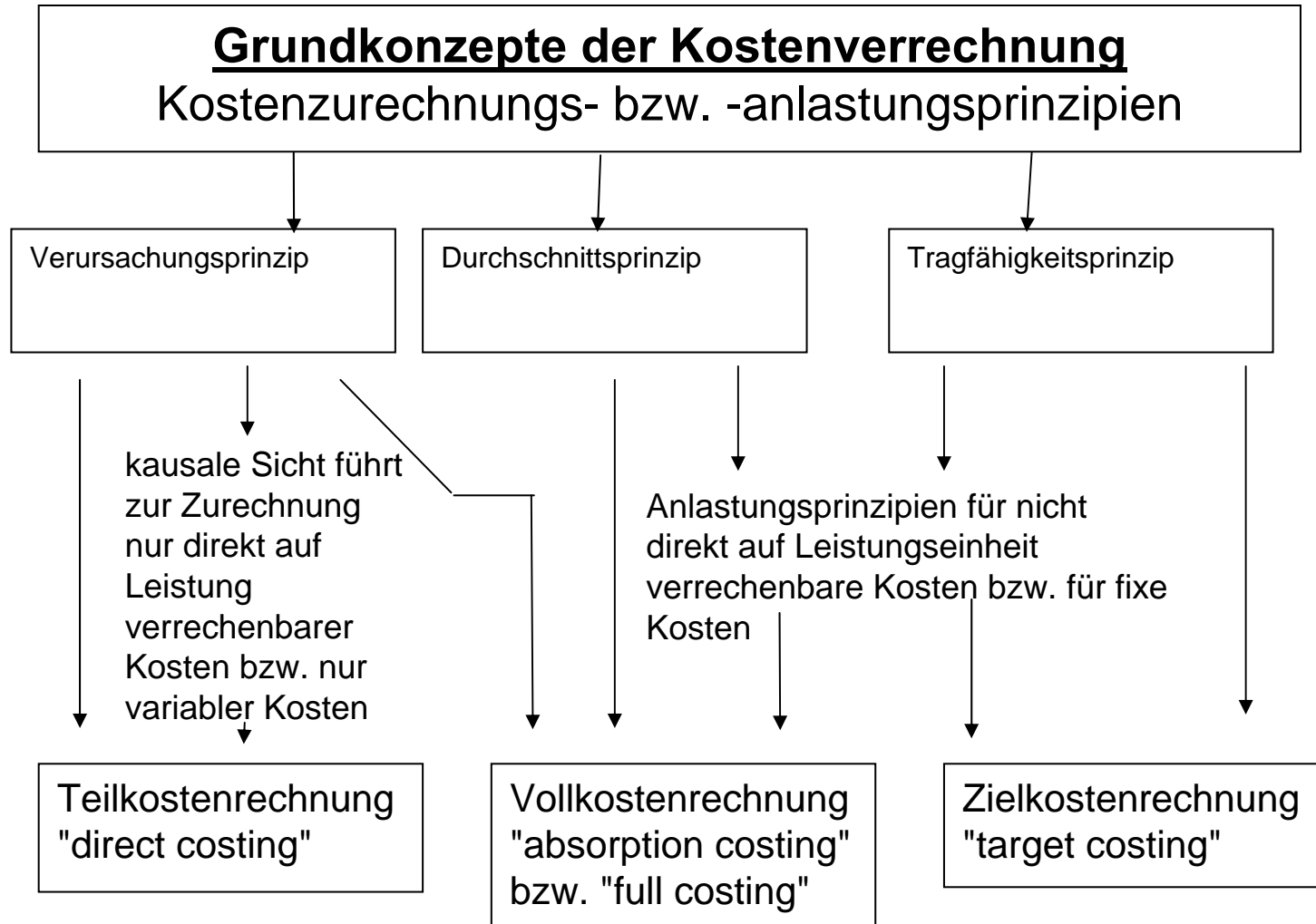
Programmmentscheidung

Praxisbeispiel Programmmentscheidung

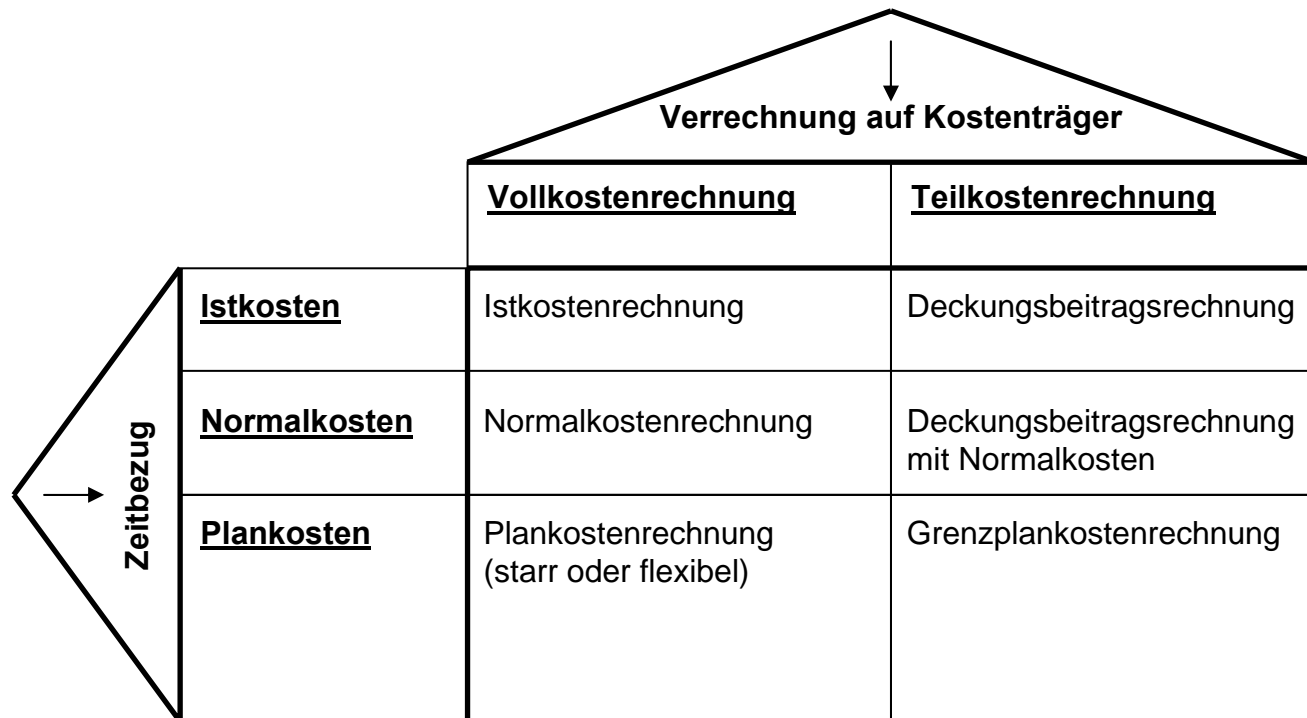
Artikel

	A	B	C
variable Kosten	150	180	300
fixe Kosten	100	100	300
Gesamtkosten	250	280	600
Nett-Erlös	280	280	500
Ergebnis auf Vollkostenbasis	30	0	-100
Ergebnis auf Teilkostenbasis	130	100	200

Grundkonzepte der Kostenverrechnung



Kostenrechnungssysteme



Varianten und Modifikationen:

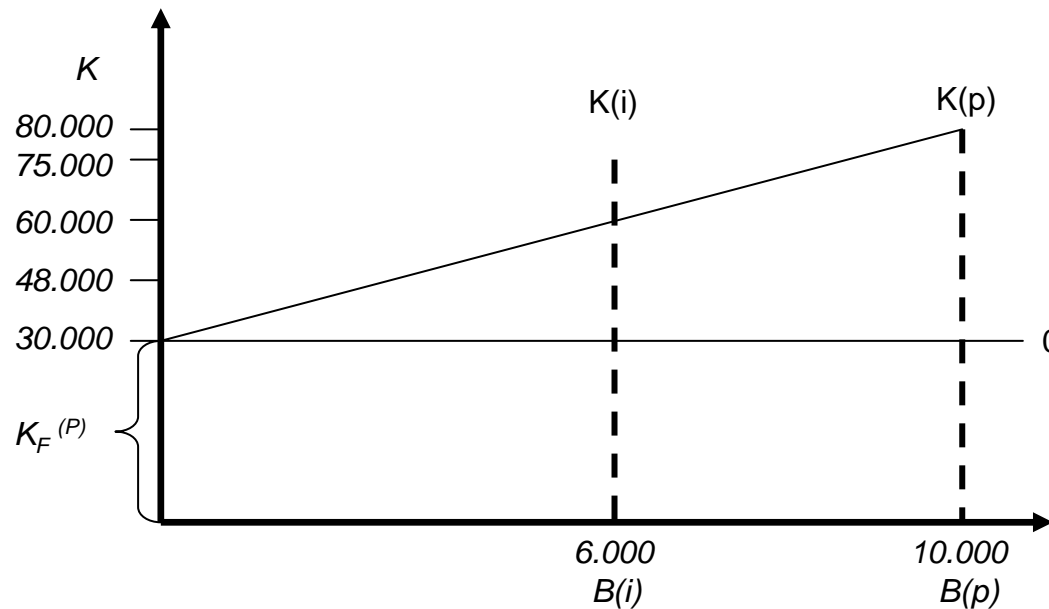
Plankostenrechnung, Zielkostenrechnung, stufenweise Fixkostendeckungsrechnung

Flexible Plankostenrechnung

Grenzplankostenrechnung:
„**Best Practice**“ der kurzfristigen Steuerung

Flexible Plankostenrechnung (mit Grenzkosten):

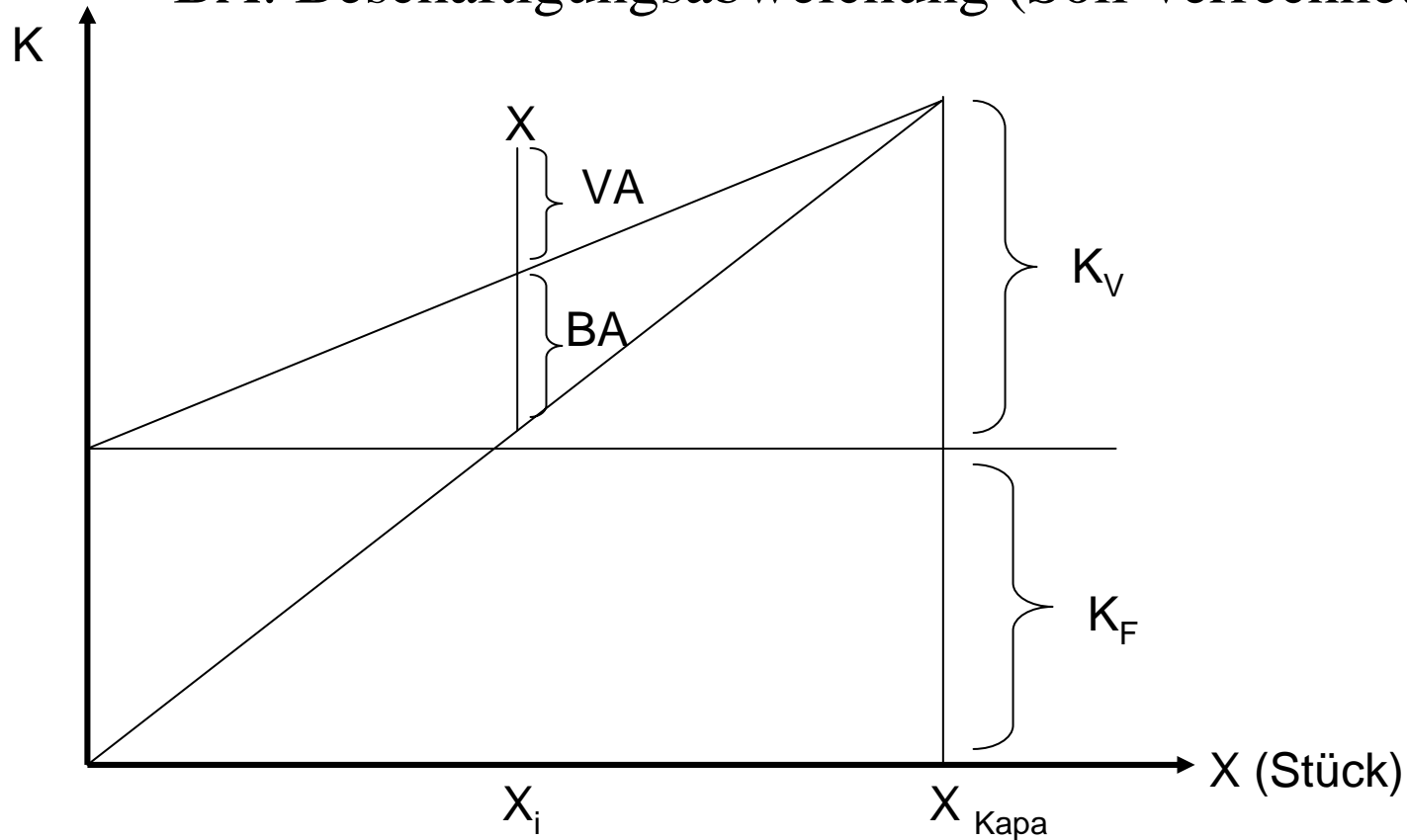
50.000 € variable Plankosten bei 10.000 Stück, Eliminierung der fixen Kosten
(Kostenspaltung erforderlich, kalkuliert wird nur mit variablen Kosten: Grenzplankostenrechnung)



Abweichungsanalyse

VA: Verbrauchsabweichung (Ist-Soll)

BA: Beschäftigungsabweichung (Soll-verrechnete Kosten)



Abweichungsanalyse

Sonderabweichungen (je nach Beschäftigungsanpassung)

- Intensitätsanpassung (Intensitätsabw.)
- Zeitliche Anpassung (Überstundenabw.)
- Quantitative Anpassung (Fixkostensprünge)

Abweichungsursachen

- Wirtschaftl. Situation (z.B. Ausführungsmangel)
- Planung (z.B. Planungsmangel)
- Messung (z.B. Erfassungsmangel)
- Auswertung (z.B. Vergleichsmangel)

Spezielle Rechnungssysteme

Strategisch orientierte spezielle Rechnungssysteme

Fixkostendeckungsrechnung

(Ergänzung der DB-Rechn., hohe praktische Bedeutung)

Aufspaltung des Fixkostenblocks

Prozesskostenrechnung

(verursachungsgerechte Vollkostenkalkulation, besonders bei Logistik- und Absatzkosten)

Prozessbildung als weitere Ebene der Kostenstellenrechnung

Zielkostenrechnung

(wie muss ein Produkt gestaltet werden; kann ein geplanter Preis gehalten werden)

Marktorientierte Produktgestaltung

Sonstige spezielle Rechnungssysteme

Produktübergreifende Systeme:

→ Logistik-, Qualitäts-, Umweltkostenrechnung

Periodenübergreifende Systeme:

→ Produktlebenszykluskostenrechnung

Fixkostendeckungsrechnung

Beispiel: Automobilherstellung mit zwei Sparten, vier Produktgruppen und acht Produkten:

	PKW				LKW				Gesamt
	Kompakt- klasse		Oberklasse		Kleintrans- porter		Schwertrans- porter		
	Typ A	Typ B	Typ C	Typ D	Typ E	Typ F	Typ G	Typ H	
Umsatz	37	72	41	51	6	36	38	46	327
Variable Kosten	32	48	23	24	8	20	22	26	203
Deckungsbeitrag I	5	24	18	27	-2	16	16	20	124
Produktfixe Kosten	6	5	3	17	3	7	12	9	62
Deckungsbeitrag II	-1	19	15	10	-5	9	4	11	62
	⏟		⏟		⏟		⏟		
	18		25		4		15		
Produktgruppenfixk.	6		8		7		5		26
Deckungsbeitrag III	12		17		-3		10		36
	⏟		⏟		⏟		⏟		
		29				7			
Spartenfixe Kosten		15				12			27
Deckungsbeitrag IV		14				-5			9
	⏟		⏟		⏟		⏟		
				9					
Unternehmensfixkosten				13					13
Betriebsergebnis				-4					-4

Prozesskostenrechnung

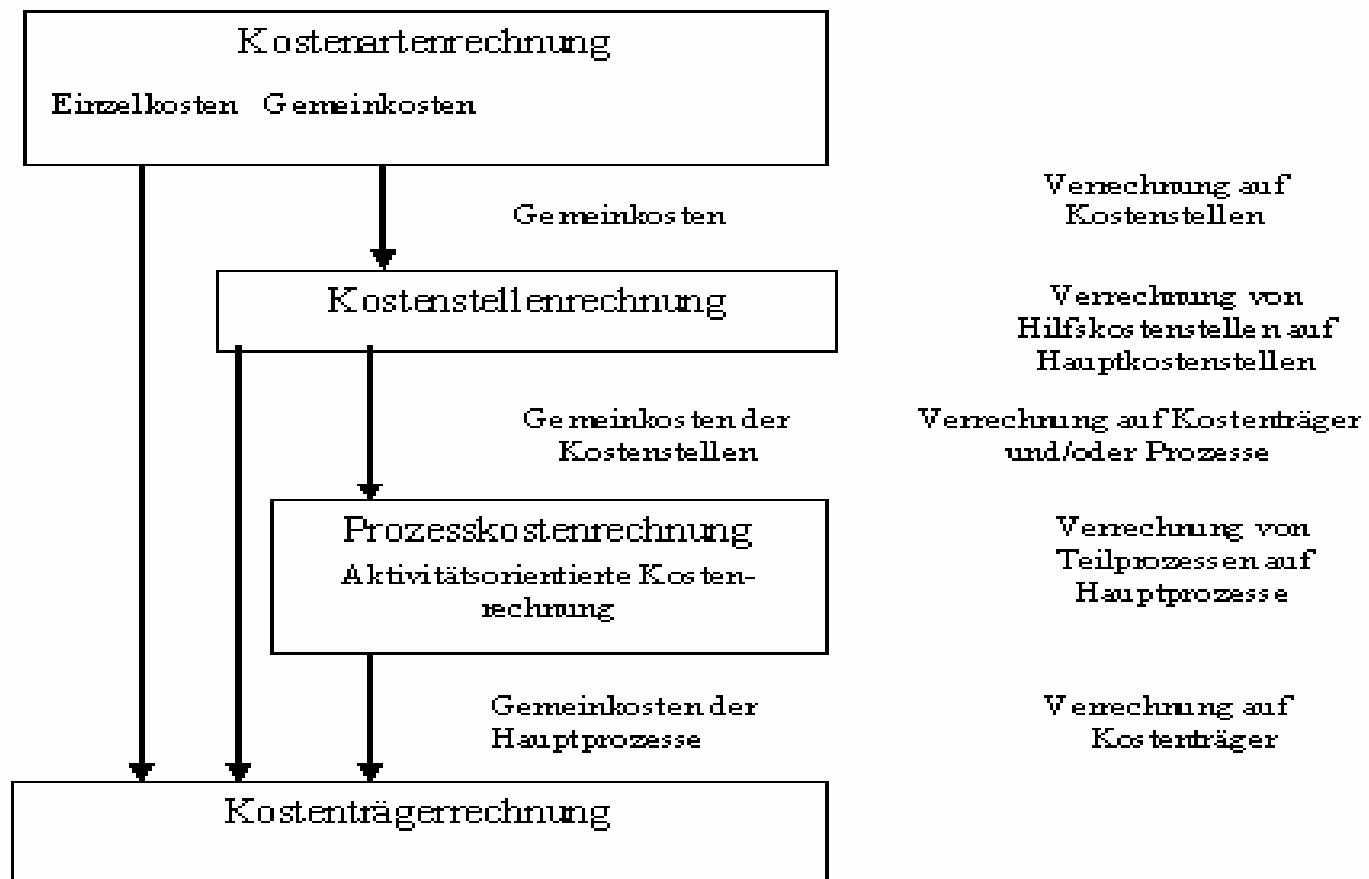


Abb.: Prozesse als weitere Ebene der Gemeinkostenverrechnung

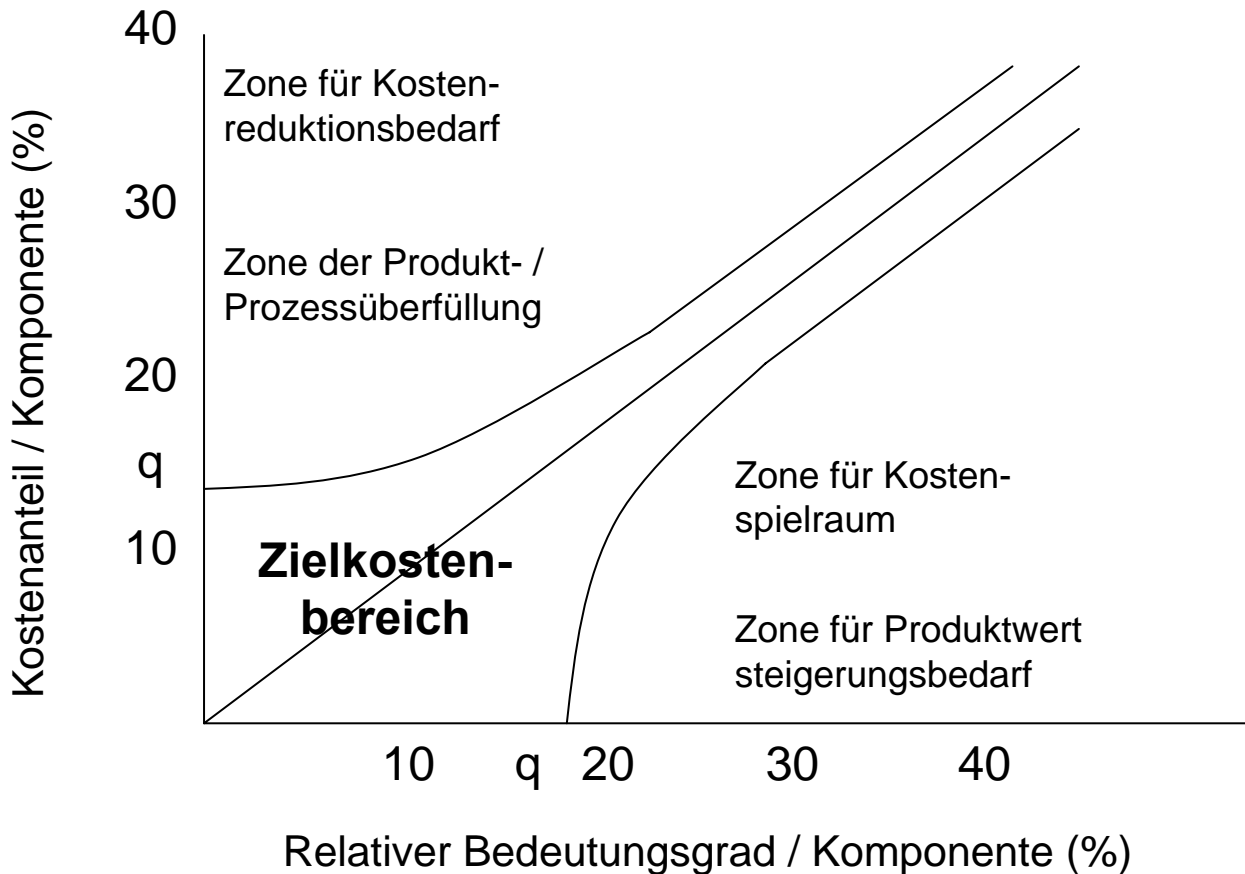
Prozesskostenrechnung

- Als reinrassiges System Tendenz zur Unwirtschaftlichkeit (daher eher als **ergänzendes Konzept**)
- **Nachteile** der Vollkostenrechnung **bei Lenkung** (für kurzfristige Entscheidungen sind nur solche Infos relevant, die kurzfristig beeinflusst werden können, für langfristige Entscheidungen zu statisch bzw. nicht investitionsbezogen)
- Relative **Vorteile** gegenüber anderen statischen Konzepten (Differenzierung, Gemeinkostenoptimierung, Genauigkeit)

Zielkostenrechnung

- Konsequente **Kunden- und Marktorientierung** nach Preis und Ausführung (erfordert Informationen: Analyse der Teilnutzen, sogenannte „Conjoint Analyse“)
 - Somit zwei Aspekte zu bedenken (Produktstruktur nach Kundenwunsch und –komponenten nach Zielkosten)
 - Produktkostenspaltung erforderlich (Komponentenkosten)
 - Optimierung Verhältnis Komponentenzielkosten zu Komponentenbedeutung (ZK-Kontrolldiagramm)
 - Zielqualität ist zu beachten!
-

Zielkostenkontrolldiagramm



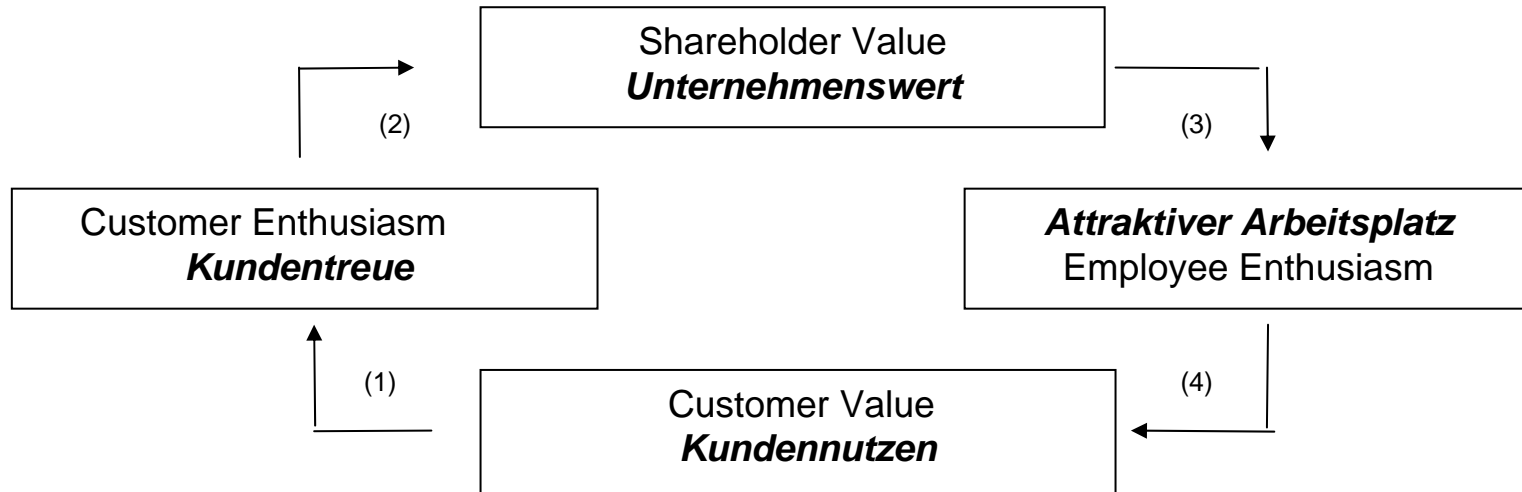
4. Abschließende Anmerkungen

Leitsätze des Kostencontrolling

1. Kostenbewußtsein ist wichtiger als Kostenrechnung (Kostenabweichungen können auf Planungsfehlern beruhen, glaube nicht an geplante Kosten, senke sie)
2. Aktive Kostengestaltung geht vor reaktiver Kostenrechnung (Informationen über Kostenabweichungen kommen häufig zu spät)
3. Du sollst keine Kosten umlügen (umlegen)
4. Die KLR ist ein vereinfachtes, statisches Abbild der Realität (ergänze sie durch dynamische, zahlungsorientierte Rechnungen wenn möglich)
5. Kalkuliere vom Markt und nicht zum Markt (kundenorientiert, erfolgsorientiert)
6. Kostenoptimierung muß unternehmensbezogen erfolgen (partielle Kostenoptimierung ist für das Gesamtunternehmen u.U. sehr teuer)

Ceterum Censeo

Kostencontrolling dient höheren Zwecken



- 1) Erfolgsfaktor Qualität und Bedarfsgerechtigkeit
- 2) Erfolgsfaktor Markt- und Kundennähe
- 3) Erfolgsfaktor Investition und Innovation
- 4) Erfolgsfaktor Kompetenz und Engagement