

# Management Accounting

## Kapitel 3: Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung

Prof. Dr. Gunther Friedl  
Lehrstuhl für Controlling  
Technische Universität München

## Struktur der Veranstaltung

1. Rechnungszwecke und Systeme der Kosten- und Erlösrechnung
2. Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung
3. Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung
4. Prozesskostenrechnung und Activity Based Costing
5. Target Costing
6. Investitionstheoretischer Ansatz der Plankostenrechnung

# Struktur Kapitel 3

## Kapitel 3

3.1 Grundlagen

3.2 Grundrechnung

3.3 Auswertungsrechnungen

3.4 Exemplarisches Beispiel

3.5 Beurteilung und Vergleich

## Grundsätze

- Besondere Betonung der Entscheidungsrelevanz bzw. des Verursachungsprinzips
  - Im Gegensatz zu anderen Kostenrechnungssystemen (auch der GPKR) werden in der REDR (Relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung) nur entscheidungsrelevante Kosten berücksichtigt .
- Die REDR soll ein für alle Entscheidungstypen anwendbares Rechensystem sein
  - Durchbrechung der Trennung der Rechnungssysteme in Abhängigkeit der Fristigkeit des Problems

*Die REDR ist „kein vorgefertigtes System, das einfach schematisch angewendet werden kann, sondern in erster Linie eine bestimmte Denkweise. Für die praktische Anwendung lassen sich eigentlich nur gewisse Grundsätze aufstellen“.*

*Paul Riebel*

# Überblick der grundlegenden Merkmale

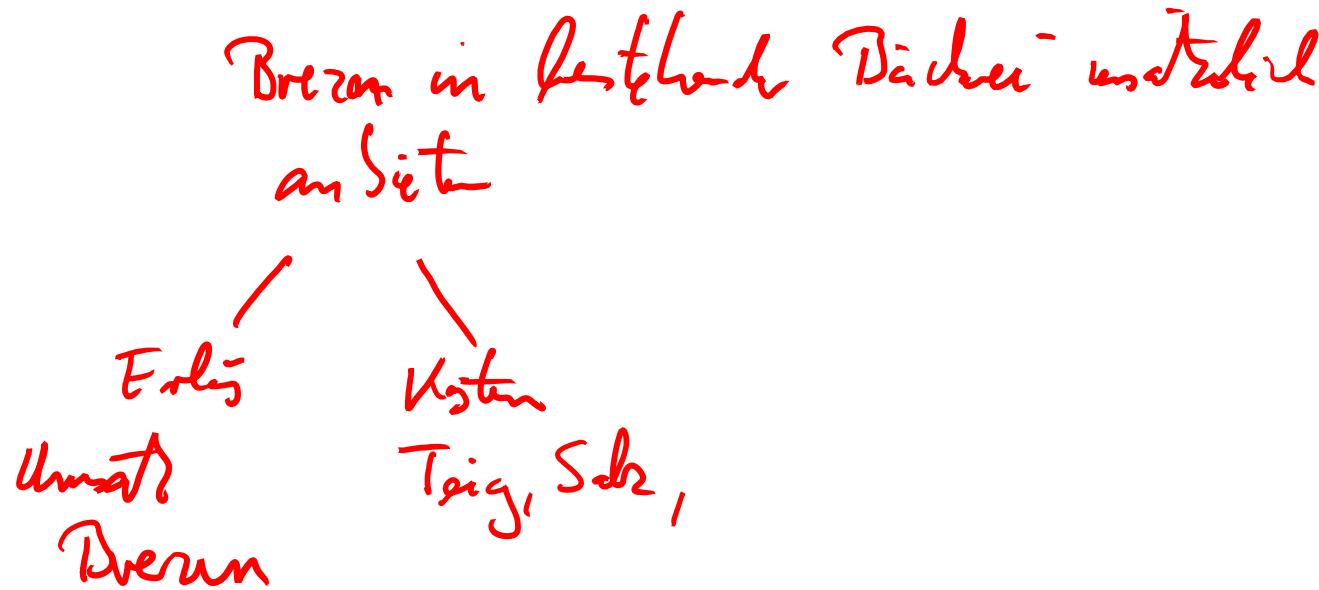
| Grundprinzipien  | Grundrechnung                  | Auswertungsrechnung                          |
|--|--------------------------------|--|
| 1) - Identitätsprinzip                                   | 8) - Auszahlungen und Ausgaben | - Planungsrechnung                           |
| 2) - Entscheidungsorientierter Kostenbegriff             | - Kosten                       | * Erfolgsplanung                             |
| 3) - Zurechnung aller Kosten und Erlöse auf Bezugsgrößen | - Erlöse und Einzahlungen      | * Programmplanung                            |
| 4) - Gliederung nach Kategorien                          | - Nutzungs-potentiale          | * Verfahrensplanung                          |
| 5) - <u>Keine Schlüsselung</u>                           | - Einsatzmengen                | * Investitionsplanung                        |
| 6) - Relevante Deckungsbeiträge und Kennziffern          | - Leistungs-mengen             | - Kontrollrechnung                           |
| 7) - Deckungsbudgets                                     |                                | * Erfolgskontrollen                          |
|  |                                | * Deckungsbedarf-kumulierte Deckungsbeiträge |

## Grundprinzipien

1)

### Identitätsprinzip

- Entscheidungen als Quelle der Kosten und Erlöse und den Unternehmenserfolg
- Nach dem Identitätsprinzip sollen Kosten und Erlöse nur dann gegenübergestellt werden, wenn sie durch dieselbe Entscheidung verursacht wurden



# Grundprinzipien

- Identitätsprinzip
- Vgl. der Kosteneinteilung mit der Kosteneinteilung der GPKR

REKR

GPK

|   |   |   |  |
|---|---|---|--|
| Zurechenbarkeit auf Produkteinheit            | Einzelkosten  |   | Gemeinkosten<br>echte Gemeinkosten   |
| Veränderlichkeit bei Beschäftigungsänderungen |   | variable Kosten<br><u>schlüsseln</u>  | fixe Kosten  |
| Beispiele                                     | Kosten für Werkstoffe (außer bei Kuppelprozessen)<br>Verpackungskosten<br>Provisionen | Kosten für Hilfsstoffe<br><u>Energie und Betriebsstoffe</u><br>bei Leontief-Produktionsfunktionen | Kosten der Produktart und Produktgruppe<br>Kosten der Fertigungsvorbereitung und Betriebsleitung<br>Abschreibungen<br>Lohnkosten |

## Grundprinzipien

2)

- Entscheidungsorientierter Kostenbegriff
  - Den einzelnen Entscheidungen sollen die monetären Konsequenzen zugeordnet werden
  - Die bekannten Periodisierungsregeln von Ein- und Auszahlungen zur Ermittlung von Kosten und Leistungen sind der REDR fremd
  - Als Kosten versteht man daher die mit der Entscheidung ausgelösten Ausgaben (Auszahlungen) und nicht „bewertete, sachzielbezogene Güterverbräuche“
  - Daher ist die REDR „im Grunde genommen gar kein Kostenrechnungsverfahren, jedenfalls keine Kostenrechnung im engeren Sinne“ (Riebel)

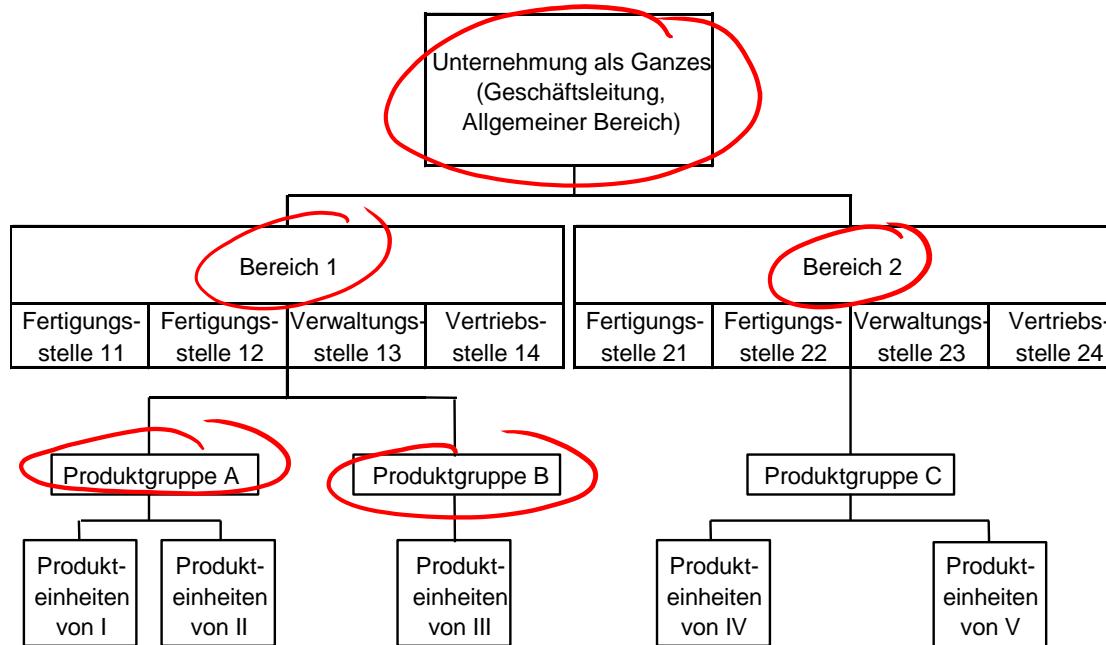
## Grundprinzipien

3)

- Zurechnung aller Kosten und Erlöse auf Bezugsgrößen
  - In der REDR sind Entscheidungen die eigentlichen Erfolgsquellen
  - Für die Zurechnung monetärer Konsequenzen zu einzelnen Entscheidungen sind sogenannte Bezugsgrößen relevant
  - Unter Bezugsgrößen werden allgemein Objekte, Einheiten und/oder Aktivitäten verstanden, die Gegenstand einer Kosten- und/oder Erlösrechnung sein können
  - Beispiele für Bezugsgrößen sind: Produktseinheiten, Produktgruppen, Fertigungsbereiche, Fertigungslose, Werbemaßnahmen, Kundengruppen, Bestellmengen, Perioden
  - Zwischen Entscheidungen und Bezugsgrößen besteht eine enge Beziehung: Entscheidungen führen zur Entstehung oder Vernichtung von Bezugsgrößen.
  - Unternehmerische Maßnahmen, über die zu entscheiden ist, können demzufolge als Kombination von Bezugsgrößen verstanden werden

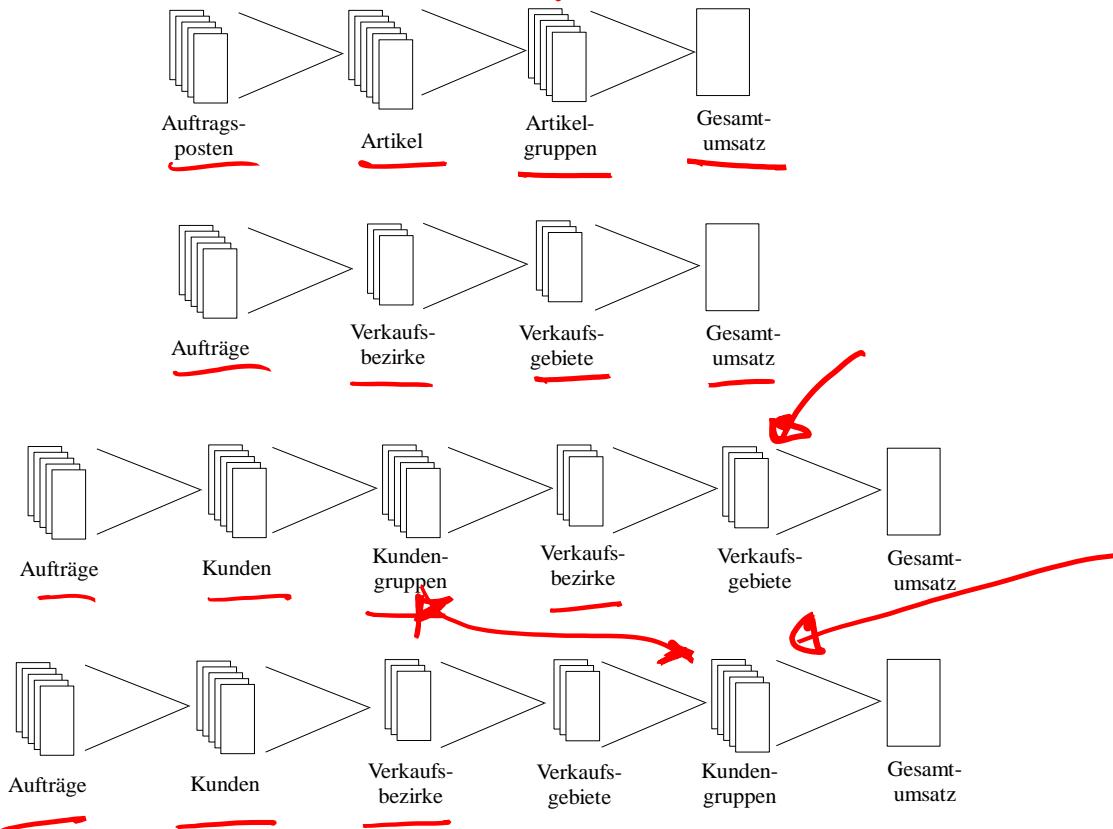
# Grundprinzipien

- Zurechnung aller Kosten und Erlöse auf Bezugsgrößen
  - Zwischen den Bezugsgrößen bestehen hierarchische Beziehungen, die sich in Bezugsgrößenhierarchien abbilden lassen.
  - Beispiele von Bezugsgrößenhierarchien



# Grundprinzipien

- Zurechnung aller Kosten und Erlöse auf Bezugsgrößen
  - Beispiele von Bezugsgrößenhierarchien



## Grundprinzipien

- Zurechnung aller Kosten und Erlöse auf Bezugsgrößen
  - Relative Einzelkosten und -erlöse  
Die einer Bezugsgröße nach dem Identitätsprinzip zurechenbaren Kosten und Erlöse werden als *relative Einzelkosten* (Auszahlungen) bzw. als *relative Einzelerlöse* (Einzahlungen) bezeichnet
  - Einzelkosten sind an der untersten Stelle der jeweiligen Bezugsgrößenhierarchie zu erfassen, an der sie gerade noch als Einzelkosten zu erfassen sind
  - Einzelkosten einer übergeordneten Bezugsgröße sind dann stets Gemeinkosten der untergeordneten Bezugsgröße

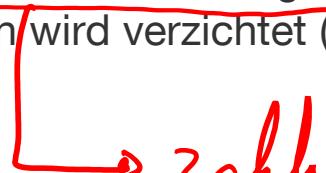
## Grundprinzipien

- Zurechnung aller Kosten und Erlöse auf Bezugsgrößen
  - Echte Gemeinkosten einer Bezugsgröße  
Diejenigen Auszahlungen, die durch Entscheidungen ausgelöst werden, welche die betrachtete Bezugsgröße und weitere Bezugsgrößen betreffen
  - Unechte Gemeinkosten einer Bezugsgröße  
Auszahlungen, die zwar grundsätzlich einer Bezugsgröße gemäß dem Identitätsprinzip zugerechnet werden können, bei denen aber auf die direkte Erfassung verzichtet wird, z.B. aus Akzeptanz- und Wirtschaftlichkeitsgründen

## Grundprinzipien

5)

- Keine Schlüsselung
  - Gemeinkosten einer Bezugsgröße werden nicht geschlüsselt und verrechnet
    - Beispielsweise erfolgen keine Schlüsselungen von Rüstkosten auf das Einzelprodukt. Rüstkosten sind Einzelkosten in Bezug auf das Fertigungslös.
    - Auf der anderen Seite erfolgt die Abkehr von einem verbrauchsorientierten hin zu einem pagatorischen Kostenbegriff. Auf die Betrachtung von Opportunitätskosten wird verzichtet (keine kalkulatorische Zinsen und Abschreibungen)

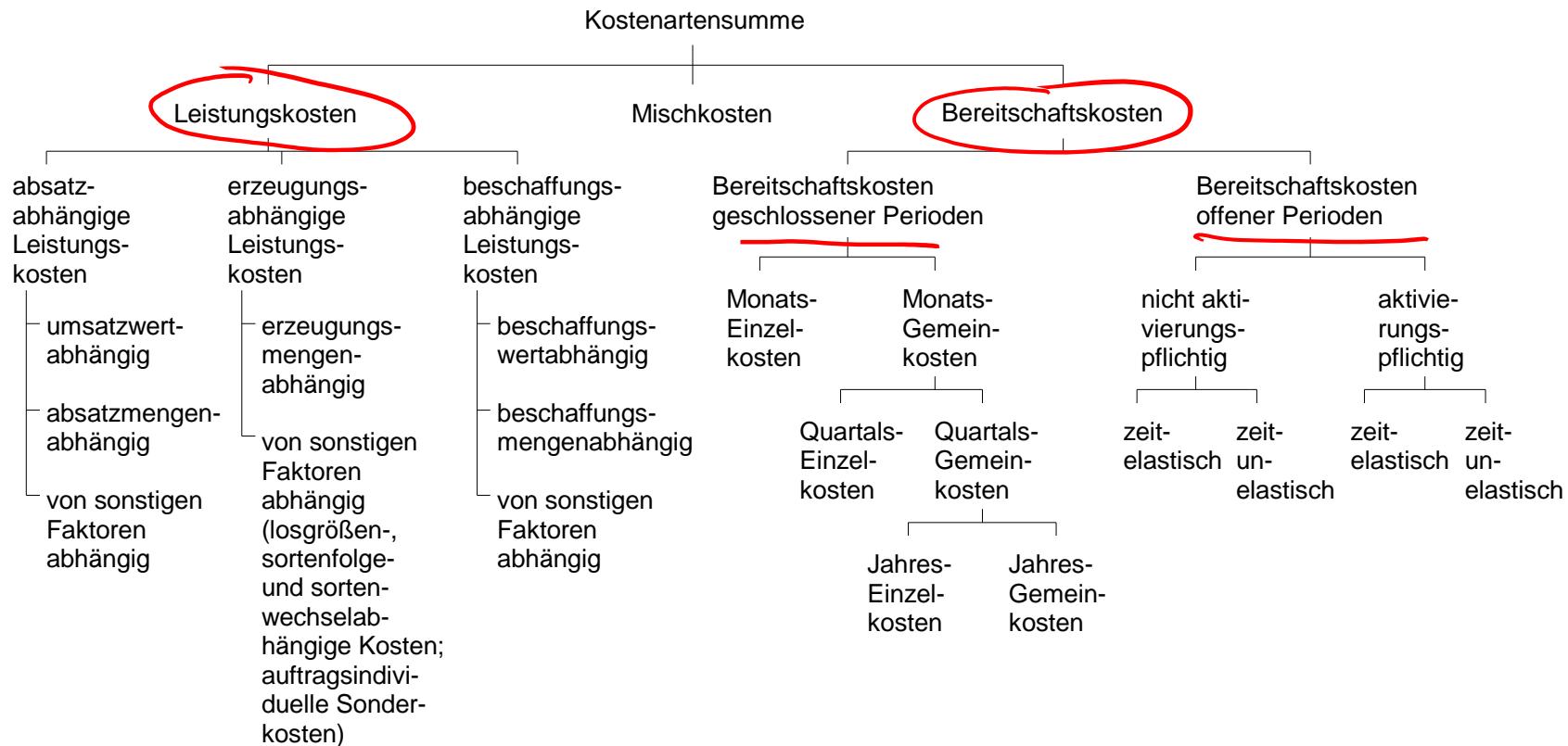
 → *zahlungsorientierter Kostenbegriff*

## Grundprinzipien

6)

- Gliederung in Kostenkategorien

→ ähnliche Kostenartenrechnung



# Struktur Kapitel 3

## Kapitel 3

3.1 Grundlagen

**3.2 Grundrechnung**

3.3 Auswertungsrechnungen

3.4 Exemplarisches Beispiel

3.5 Beurteilung und Vergleich

## Charakteristische Merkmale

- Die gegliederten Kosten und Erlösen fließen in eine Grundrechnung ein, ein konzeptioneller Datenspeicher, der als (Ausgangs-)Grundlage für mögliche Auswertungen entscheidungsrelevanten Informationen bereit stellen soll
- Die Grundrechnung ist „zweckneutral“,
  - Es erfolgt keine Verdichtung, keine Schlüsselung bzw. interne Leistungsverrechnung (wie in der GPKR)
  - Es erfolgt ausschließlich eine differenzierte Erfassung der Potentiale bzw. Kapazitäten und deren Beanspruchung durch die einzelnen Entscheidungen
- Die Grundrechnung gilt als kombinierte Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung
- Durchführung der Grundrechnung erfolgt mit einem tabellarischen Kostensammelbogen.
  - Pendant zum Betriebsabrechnungsbogen (BAB) der GPKR

# Grundrechnung

| Kostenkategorien und Kostenarten                         |   |   |   | Zurechnungsobjekte                |                                      | Gesamtsumme                        | Kostenstellen                    |       |       |     |       |  |
|--|---|---|---|-----------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|----------------------------------|-------|-------|-----|-------|--|
| Perioden-<br>kosten                                      | Leistungs-<br>erzeugungs-<br>abhangige<br>Leistungs-<br>kosten  | umsatzwert-<br>abhangig   | Provisionen   | Geschäftsleitung                  | Ferti-<br>gungs-<br>hilfs-<br>stelle | Bereich 1                          | Summe<br>Bereich<br>1            |       |       |     |       |  |
|  |   |   |   | Ferti-<br>gungs-<br>stelle<br>F11 | Ferti-<br>gungs-<br>stelle<br>F12    | Verwal-<br>tungs-<br>stelle<br>V13 | Ver-<br>triebs-<br>stelle<br>V14 |       |       |     |       |  |
|  |   |   |   |                                   |                                      |                                    |                                  |       |       |     |       |  |
|  |   |   |   |                                   |                                      |                                    |                                  |       |       |     |       |  |
|  |   | von sonstigen Faktoren abhangig   | Ausgangsfrachten Kosten der Auftragsabwicklung      | 230                               |                                      |                                    |                                  |       | 100   | 100 |       |  |
|  |   | 120   |   |                                   |                                      |                                    |                                  |       | 50    | 50  |       |  |
|  |   | 3.208   | 0   | 0                                 | 0                                    | 0                                  | 0                                | 150   | 150   | 150 |       |  |
|  |   | erzeugungs-<br>mengen-<br>abhangig  | Rohstoffe<br>Lizenzen                               | 23.545                            |                                      |                                    |                                  |       |       |     |       |  |
|  |   |   |   | 1.004                             |                                      |                                    |                                  |       |       |     |       |  |
|  |   |   |   | 24.549                            | 0                                    | 0                                  | 0                                | 0     | 0     | 0   | 0     |  |
|  |   |   |   | 27.757                            | 0                                    | 0                                  | 0                                | 0     | 0     | 150 | 150   |  |
| Einzel-<br>Kosten  | Bereit-<br>schafts-<br>kosten<br>geschlos-<br>sener<br>Perioden | stunden-<br>schicht-<br>tages- bzw.<br>monats-<br>disponible<br>Bereit-<br>schafts-<br>kosten | Strom   | 630                               | 20                                   |                                    | 80                               | 150   | 30    | 20  | 280   |  |
|  |   |   | Betriebsstoffe                                      | 480                               |                                      |                                    | 100                              | 130   |       |     | 230   |  |
|  |   |   | Büromaterial  | 570                               | 30                                   |                                    |                                  |       | 180   | 120 | 300   |  |
|  |   |   | Porti, Telefon                                      | 350                               | 20                                   |                                    |                                  |       | 110   | 60  | 170   |  |
|  |   |   | Löhne (monatliche Kündigung)                        | 7.450                             |                                      |                                    | 1.600                            | 1.700 | 200   | 150 | 3.650 |  |
|  |   |   | Zinsen für Tagegelder                               | 1.060                             | 20                                   |                                    | 200                              | 300   | 20    | 30  | 550   |  |
|  |   |   | Aggregierte Monats-Einzelkosten                     | 10.540                            | 90                                   | 0                                  | 1.980                            | 2.280 | 540   | 380 | 5.180 |  |
|  |   |   | quartals-<br>disponible<br>Bereitschafts-<br>kosten | 2.800                             | 300                                  |                                    | 200                              | 100   | 500   | 300 | 1.100 |  |
|  |   |   | (vierteljährl. Kündigung)                           | 13.340                            | 390                                  | 0                                  | 2.180                            | 2.380 | 1.040 | 680 | 6.280 |  |
| Bereitschaftskosten                                      | offener Perioden  | aktivierungspflichtig   | jahredisponible<br>Bereitschaftskosten              | 300                               | 50                                   |                                    |                                  |       | 100   |     | 100   |  |
|  |   |   | Steuern   |                                   |                                      |                                    |                                  |       |       |     |       |  |
|  |   |   | Aggregierte Jahres-Einzelkosten                     | 13.640                            | 440                                  | 0                                  | 2.180                            | 2.380 | 1.140 | 680 | 6.380 |  |
|  |   |   |   | 41.397                            | 440                                  | 0                                  | 2.180                            | 2.380 | 1.140 | 830 | 6.530 |  |
| Gesamtkosten vor innerbetrieblicher Leistungsverrechnung | Umlage der Einzelkosten eigener Reparaturleistungen             | nicht aktivierungs-<br>pflichtig  | Eigene Reparaturen                                  | 320                               |                                      | 320                                |                                  |       |       |     |       |  |
|  |   |   | Werbeausgaben                                       | 500                               |                                      |                                    |                                  |       |       |     |       |  |
|  |   | aktivierungspflichtig   | 820   | 0                                 | 320                                  | 0                                  | 0                                | 0     | 0     | 0   | 0     |  |
|  |   |   | Ausgaben für Großreparatur                          | 1.410                             | 30                                   |                                    | 220                              | 380   | 40    | 55  | 695   |  |
|  |   |   | Anschaffungs-<br>ausgaben für Anlagegüter           | 2.300                             | 250                                  |                                    | 450                              | 300   | 150   | 50  | 950   |  |
|  |   |   |   | 3.710                             | 280                                  | 0                                  | 670                              | 680   | 190   | 105 | 1.645 |  |
|  |   |   |   | 4.530                             | 280                                  | 320                                | 670                              | 680   | 190   | 105 | 1.645 |  |
| Gesamtkosten vor innerbetrieblicher Leistungsverrechnung |   |   |   | 45.927                            | 720                                  | 320                                | 2.850                            | 3.060 | 1.330 | 935 | 8.175 |  |
| Umlage der Einzelkosten eigener Reparaturleistungen      |   |   |   |                                   |                                      | 60                                 | 10                               | 20    |       |     | 30    |  |
| Gesamtkosten   |   |   |   | 45.927                            | 720                                  | 260                                | 2.860                            | 3.080 | 1.330 | 935 | 8.205 |  |
| Bereitschaftskosten                                      |   |   |   | 18.170                            | 720                                  | 260                                | 2.860                            | 3.080 | 1.330 | 785 | 8.055 |  |

## Beispiel Kostensammelbogen (1/2)

| Bereich 2              |                        |                         |                       |                 | Kostenträger |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
|------------------------|------------------------|-------------------------|-----------------------|-----------------|--------------|------------|------------------|-------------|------------------|------------|-----------|------------------|---------------------|
| Ferti-gungs-stelle F21 | Ferti-gungs-stelle F22 | Verwal-tungs-stelle V23 | Ver-triebs-stelle V24 | Summe Bereich 2 | Produkt I    | Produkt II | Produkt-gruppe A | Produkt III | Produkt-Gruppe B | Produkt IV | Produkt V | Produkt-Gruppe C | Kosten-träger-summe |
|                        |                        |                         |                       |                 | 748          | 288        |                  | 690         |                  | 642        | 490       |                  | 2.858               |
|                        |                        |                         |                       | 130             | 130          |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
|                        |                        |                         |                       | 70              | 70           |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 0                      | 0                      | 0                       | 200                   | 200             | 748          | 288        | 0                | 690         | 0                | 642        | 490       | 0                | 2.858               |
|                        |                        |                         |                       |                 | 7.854        | 1.210      |                  | 6.955       |                  | 5.056      | 2.470     |                  | 23.545              |
|                        |                        |                         |                       |                 | 220          | 144        |                  | 230         |                  | 214        | 196       |                  | 1.004               |
| 0                      | 0                      | 0                       | 0                     | 0               | 8.074        | 1.354      | 0                | 7.185       | 0                | 5.270      | 2.666     | 0                | 24.549              |
| 0                      | 0                      | 0                       | 200                   | 200             | 8.822        | 1.642      | 0                | 7.875       | 0                | 5.912      | 3.156     | 0                | 27.407              |
| 150                    | 110                    | 40                      | 30                    | 330             |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 120                    | 130                    | 250                     |                       |                 |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
|                        |                        | 160                     | 80                    | 240             |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
|                        |                        | 90                      | 70                    | 160             |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 1.500                  | 1.800                  | 300                     | 200                   | 3.800           |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 150                    | 300                    | 25                      | 15                    | 490             |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 1.920                  | 2.340                  | 615                     | 395                   | 5.270           | 0            | 0          | 0                | 0           | 0                | 0          | 0         | 0                | 0                   |
|                        |                        |                         |                       |                 |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 150                    | 250                    | 600                     | 400                   | 1.400           |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 2.070                  | 2.590                  | 1.215                   | 795                   | 6.670           | 0            | 0          | 0                | 0           | 0                | 0          | 0         | 0                | 0                   |
|                        |                        |                         |                       |                 |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 150                    |                        |                         |                       | 150             |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 2.070                  | 2.590                  | 1.365                   | 795                   | 6.820           | 0            | 0          | 0                | 0           | 0                | 0          | 0         | 0                | 0                   |
| 2.070                  | 2.590                  | 1.365                   | 995                   | 7.020           | 8.822        | 1.642      | 0                | 7.875       | 0                | 5.912      | 3.156     | 0                | 27.407              |
|                        |                        |                         |                       |                 |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
|                        |                        |                         |                       |                 |              |            | 150              | 100         |                  |            |           |                  |                     |
| 0                      | 0                      | 0                       | 0                     | 0               | 0            | 0          | 150              | 0           | 100              | 0          | 0         | 250              | 500                 |
| 340                    | 280                    | 25                      | 40                    | 685             |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 600                    | 350                    | 50                      | 100                   | 1.100           |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 940                    | 630                    | 75                      | 140                   | 1.785           | 0            | 0          | 0                | 0           | 0                | 0          | 0         | 0                | 0                   |
| 940                    | 630                    | 75                      | 140                   | 1.785           | 0            | 0          | 150              | 0           | 100              | 0          | 0         | 250              | 500                 |
| 3.010                  | 3.220                  | 1.440                   | 1.135                 | 8.805           | 8.822        | 1.642      | 150              | 7.875       | 100              | 5.912      | 3.156     | 250              | 27.907              |
| 15                     | 15                     |                         | 30                    |                 |              |            |                  |             |                  |            |           |                  |                     |
| 3.025                  | 3.235                  | 1.440                   | 1.135                 | 8.835           | 8.822        | 1.642      | 150              | 7.875       | 100              | 5.912      | 3.156     | 250              | 27.907              |
| 3.025                  | 3.235                  | 1.440                   | 935                   | 8.635           |              |            |                  | 150         | 100              |            |           |                  |                     |

**Beispiel  
Kostensammelbogen  
(2/2)**



# Struktur Kapitel 3

## Kapitel 3

3.1 Grundlagen

3.2 Grundrechnung

**3.3 Auswertungsrechnungen**

3.4 Exemplarisches Beispiel

3.5 Beurteilung und Vergleich

## Charakteristische Merkmale

- Während die Grundrechnung Daten unverfälscht abspeichern und wiedergeben soll, erfolgt die konkrete Entscheidungsvorbereitung stets im Rahmen von Auswertungsrechnungen.
- Zur Betrachtung einer Maßnahme sind die relativen Einzelerlöse und die relativen Einzelkosten der jeweiligen Bezugsgrößen gegenüberzustellen.
- Die Differenz zwischen den Erlösen und den Kosten ergibt dann den Deckungsbeitrag der betrachteten Maßnahme.
- Arten der Auswertungsrechnung
  - Stückbezogene Auswertungsrechnung
  - Periodenbezogene Auswertungsrechnung als mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

# Beispiel einer periodenbezogenen Auswertungsrechnung

| Bereiche                                    | 1      |       | 2      |        |       |  |
|---|--------|-------|--------|--------|-------|--|
| Produktgruppen                              | A      |       | B      | C      |       |  |
| Produkte                                    | I      | II    | III    | IV     | V     |  |
| Nettoerlöse der Produkte                    | 14.960 | 5.760 | 13.800 | 12.840 | 9.800 |  |
| - kurzfristig variable Produkteinzelkosten  | 8.822  | 1.642 | 7.875  | 5.912  | 3.156 |  |
| <b>DB I</b>                                 | 6.138  | 4.118 | 5.925  | 6.928  | 6.644 |  |
| - kurzfristig variable Gruppeneinzelkosten  | 150    |       | 100    | 250    |       |  |
| <b>DB II</b>                                | 10.106 |       | 5.825  | 13.322 |       |  |
| - kurzfristig variable Bereichseinzelkosten | 150    |       | 200    |        |       |  |
| <b>DB III</b>                               | 15.781 |       | 13.122 |        |       |  |
| - Bereitschaftskosten der Unternehmung      | 16.630 |       |        |        |       |  |
| Periodenergebnis                            | 12.273 |       |        |        |       |  |

## Vergleich der DBR zwischen REDR und GPKR

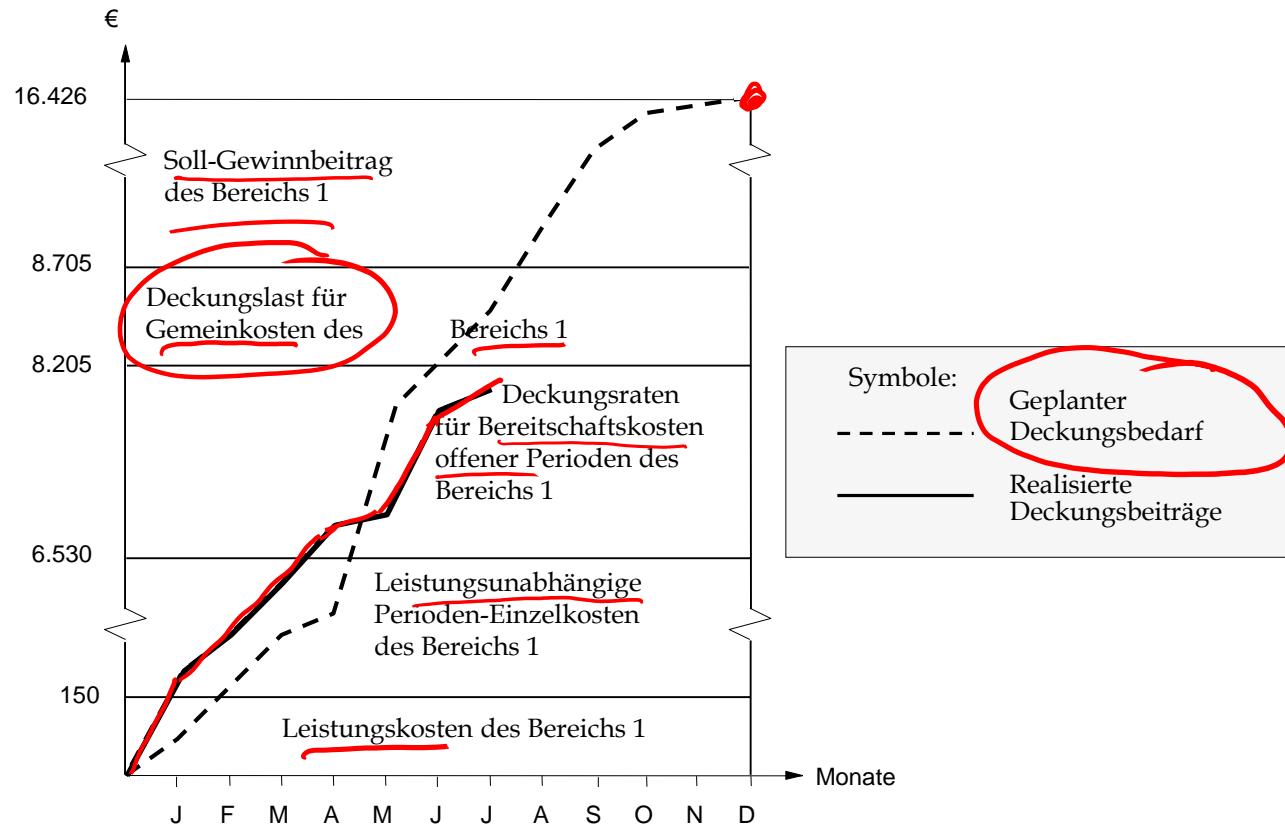
- Bei Durchführung einer periodischen, keiner stückbezogenen Auswertungsrechnung ergeben sich strukturelle Parallelen zur mehrstufigen DBR der GPKR.
  - So sind zur Beurteilung einer Maßnahme zuerst (die durch sie ausgelösten) Kosten den (durch sie ausgelösten) Erlösen gegenüber zu stellen.
  - Bevor aus der Kosten- und Erlösdifferenz ein Deckungsbeitrag für die betrachtete Maßnahme berechnet werden kann, der sich auswerten und interpretieren lässt.
- Wegen der gänzlich unterschiedlichen Kosten- und Erlösgliederungen weichen die DBRen der GPKR und REDR allerdings im Inhalt voneinander ab.
  - Bei der periodischen DBR der REDR führt das Identitätsprinzip dazu, dass hier nur relative Einzelkosten verrechnet werden.
  - Periodenübergreifende Kosten sind Gemeinkosten und als solche damit nicht enthalten. Erst in einer Totalrechnung über alle Perioden sind alle Kosten erfasst.

## Wirtschaftlichkeitsprüfung anhand von Deckungsbudgets

- Zur kurzfristigen Wirtschaftlichkeitsüberprüfung werden den realisierten, schon erwirtschafteten Deckungsbeiträgen Deckungsbudgets gegenüber gestellt.
- Deckungsbudgets fungieren damit als Zielvorgaben, zu deren realistischer Ermittlung die anteilig zu tragenden Gemeinkosten bedacht werden müssen.
- Jegliche Schlüsselung von Gemeinkosten bzw. -erlösen soll aber gerade durch die Anwendung des Identitätsprinzips vermieden werden.
- Grafisch erfolgt bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung anhand von Deckungsbudgets eine Gegenüberstellung von Deckungsbedarf und periodischen Deckungsbeiträgen in kumulierter Form.

# Wirtschaftlichkeitsprüfung anhand von Deckungsbudgets

- Beispiel für eine Wirtschaftlichkeitsprüfung anhand von Deckungsbudgets



# Struktur Kapitel 3

## Kapitel 3

3.1 Grundlagen

3.2 Grundrechnung

3.3 Auswertungsrechnungen

**3.4 Exemplarisches Beispiel**

3.5 Beurteilung und Vergleich

## Ausgangslage

- Preise, Mengen und Kosten für den Monat August

| Produkt | Produktions- und Absatzmenge [Stück] | Produkt-preise [€/Stück] | Verpackung und Fracht [€/Stück] | Lizenzgebühr [€/Stück] | Material-kosten [€/Stück] |
|---------|--------------------------------------|--------------------------|---------------------------------|------------------------|---------------------------|
| 1       | 5.000                                | 45,-                     | 2,-                             |                        | 15,-                      |
| 2       | 3.500                                | 80,-                     | 3,-                             |                        | 20,-                      |
| 3       | 2.000                                | 65,-                     | 1,50                            | 0,50                   | 32,50                     |

| Zurechnungsobjekte | Hilfsstoff-kosten [€] | Energiekosten [€]  |                      | Überstunden-löhne [€] |
|--------------------|-----------------------|--------------------|----------------------|-----------------------|
|                    |                       | erzeugnis-abhängig | erzeugnis-unabhängig |                       |
| Fertigungsstelle 1 | 7.600,-               | 2.000,-            |                      | 3.000,-               |
| Fertigungsstelle 2 | 3.500,-               | 1.000,-            |                      | 1.800,-               |
| Fertigungsstelle 3 | 3.800,-               | 2.000,-            | 1.000,-              |                       |
| Verwaltungsstelle  |                       |                    | 3.000,-              |                       |
| Vertriebsstelle    |                       |                    | 2.000,-              |                       |

| Zurechnungsobjekte | Personalkosten [€]   |                            | selbsterstellte Anlagen [€]<br>(Angaben auf offene Periode bezogen) |
|--------------------|----------------------|----------------------------|---|
|                    | monatliche Kündigung | vierteljährliche Kündigung |   |
| Fertigungsstelle 1 | 15.000,-             | 10.000,-                   |   |
| Fertigungsstelle 2 | 10.000,-             | 5.000,-                    |   |
| Fertigungsstelle 3 | 7.500,-              | 7.500,-                    | 25.000,-  |
| Verwaltungsstelle  |                      | 12.000,-                   | 20.000,-  |
| Vertriebsstelle    |                      | 16.500,-                   |   |

- Provisionssatz beträgt 10 % des Umsatzes für Produkte 1 und 2 und 12 % des Umsatzes für Produkt 3
- Die Vermögensteuer für das Geschäftsjahr beträgt 8.250 €
- Die Miete für das Gebäude, in dem die Kostenstellen 2 und 3 untergebracht sind (bei halbjährlicher Kündigungsfrist), beträgt 16.000 € monatlich

## Exemplarisches Beispiel

| Kostenkategorie      |                              | Zurechnungs-objekte                   | Produkt |       |               | Fertigungsstelle |              |              | Verwaltungs-stelle | Vertriebs-stelle | Unter-nehmen |
|----------------------|------------------------------|---------------------------------------|---------|-------|---------------|------------------|--------------|--------------|--------------------|------------------|--------------|
|                      |                              |                                       | 1       | 2     | 3             | 1                | 2            | 3            |                    |                  |              |
| absatzabhängig       | Umsatzwert-abhängig          | Provision                             | 22500   | 18000 | 15000         |                  |              |              |                    |                  |              |
|                      | auftrags-abhängig            | Verpackung und Fracht                 | 10000   | 10500 | 3000          |                  |              |              |                    |                  |              |
| erzeugnisabhängig    |                              | Material Lizenzen Hilfsstoffe Energie | 75000   | 70000 | 65600<br>1000 | 7100<br>2000     | 3560<br>1000 | 3800<br>2000 |                    |                  |              |
| geschlossene Periode | ohne zeitliche Bindung       | Energie                               |         |       |               |                  |              | 1000         | 3000               | 2000             |              |
|                      | monatliche Bindung           | Überst.löhne                          |         |       |               | 3000             | 1800         |              |                    |                  |              |
|                      | ¼-jährliche Bindung          |                                       |         |       |               | 15000            | 10000        | 7500         |                    |                  |              |
|                      | ½-jährliche Bindung          |                                       |         |       |               | 10000            | 5000         | 7500         | 12000              | 11500            |              |
|                      | jährliche Bindung            |                                       |         |       |               |                  |              |              | 16000              |                  | 8250         |
| offene Periode       | aktivierungs-pflichtig       |                                       |         |       |               |                  |              | 25000        | 20600              |                  |              |
|                      | nicht aktivierungs-pflichtig |                                       |         |       |               |                  |              |              |                    |                  |              |

## Deckungsbeitragsrechnung nach Riebel

### Annahmen

- Produkt 1 wird auf Fertigungsstelle 1, Produkt 2 auf Fertigungsstelle 2 und Produkt 3 auf Fertigungsstelle 3 gefertigt
- Alle anderen Perioden außer dem August leisten einen Beitrag von 0 Euro zum jeweiligen Periodendeckungsbeitrag (Quartals-, Halbjahres-, und Jahresbeitrag)

| Geschäftsjahr<br>Monat<br>Produkte | 2008 |     |     |       |       |      |   |     |     |     |  |  |
|------------------------------------|------|-----|-----|-------|-------|------|---|-----|-----|-----|--|--|
|                                    | Jan  | ... | Jul | 1     | Aug   | 2    | 3 | Sep | ... | Dez |  |  |
| Erlöse                             |      |     |     | 225   | 280   | 130  |   |     |     |     |  |  |
| ./. Provisionen                    |      |     |     | 22,5  | 28    | 15,6 |   |     |     |     |  |  |
| ./. Verpackungskosten              |      |     |     | 10    | 10,5  | 3    |   |     |     |     |  |  |
| ./. Materialkosten                 |      |     |     | 75    | 70    | 65   |   |     |     |     |  |  |
| ./. Lizenzen                       |      |     |     |       |       | 1    |   |     |     |     |  |  |
| = DB I                             |      |     |     | 117,5 | 171,5 | 45,4 |   |     |     |     |  |  |
| ./. Hilfsstoffe                    |      |     |     | 7,6   | 3,5   | 3,8  |   |     |     |     |  |  |
| ./. Energie (Erz.abh.)             |      |     |     | 2     | 1     | 2    |   |     |     |     |  |  |
| = DB II                            |      |     |     | 107,9 | 167   | 33,6 |   |     |     |     |  |  |
| ./. Überstundenlöhne               |      |     |     | 3     | 1,8   |      |   |     |     |     |  |  |
| ./. Energie (Erz.unabh.)           |      |     |     |       |       | 1    |   |     |     |     |  |  |
| = DB III                           |      |     |     | 104,9 | 165,2 | 38,6 |   |     |     |     |  |  |

## Deckungsbeitragsrechnung nach Riebel

| Geschäftsjahr                             | 2008 |     |     |        |       |      |   |     |     |     |  |  |
|---|------|-----|-----|--------|-------|------|---|-----|-----|-----|--|--|
| Monat                                     | Jan  | ... | Jul | 1      | Aug   | 2    | 3 | Sep | ... | Dez |  |  |
| <b>Produkte</b>                           |      |     |     |        |       |      |   |     |     |     |  |  |
| = DB III                                  |      |     |     |        |       |      |   |     |     |     |  |  |
| → ./. Löhne (mtl. Kündigungsfrist)        |      |     |     | 15     | 10    | 7,5  |   |     |     |     |  |  |
| = DB IV ("Monatsbeitrag je Produkt")      |      |     |     | 89,9   | 155,2 | 31,1 |   |     |     |     |  |  |
| = Gesamt                                  |      |     |     |        | 276,2 |      |   |     |     |     |  |  |
| ./. Kosten der Vw (Erz.unabh.)            |      |     |     | 3      |       |      |   |     |     |     |  |  |
| ./. Kosten des Vertriebs                  |      |     |     | 2      |       |      |   |     |     |     |  |  |
| = DB V ("Monatsbeitrag")                  |      |     |     | 271,2  |       |      |   |     |     |     |  |  |
| ./. Gehälter (1/4 jährl. Kündigungsfrist) |      |     | ↖   | 153    |       |      | → |     |     |     |  |  |
| = DB VI ("Quartalsbeitrag")               |      |     | ↖   | 118,2  |       |      |   |     |     |     |  |  |
| ./. Miete (1/2 jährl. Kündigungsfrist)    |      |     | ↖   |        | 96    |      |   | →   |     |     |  |  |
| = DB VII ("Halbjahresbeitrag")            |      |     | ↖   |        | 22,2  |      |   |     |     |     |  |  |
| ./. Vermögenssteuer                       | ↖    |     |     | 8,25   |       |      |   | →   |     |     |  |  |
| = DB IX ("Jahresbeitrag")                 |      |     |     | 13,95  |       |      |   |     |     |     |  |  |
| ./. Kosten offene Periode                 | ↖    |     |     | 45     |       |      |   | →   |     |     |  |  |
| = DB IX ("Beitrag der offenen Periode")   |      |     |     | -31,05 |       |      |   |     |     |     |  |  |

# Deckungsbudget

Kostenstelle 1, Monat August

## Erlöse

- Sollgewinnbeitrag KoSt I

## Deckungslast für GK KoSte I

- anteilige VwGK

Personal

12 : 3

225

68,4

156,6

5,1

4

Energie

3 : 3

1

Abschreibungen

20 : 5 : 3 : 12

0,1

- anteilige VtGK

Personal

16,5 : 3

6,2

5,5

Energie

2 : 3

0,7

- anteilige VSt.

8,25 : 12 : 3

0,2

145,1

10

## Bereitschaftskosten geschl. Periode KoSte I

- Gehalt (1/4 jährl. Kündigung)

## Leistungsunabhängige Periodenkosten KoSte I

- Löhne (mtl. Kündigung)

135

15 + 1

3

- Überstundenlöhne

## Leistungskosten KoSte I

- Provisionen

117

22,5

10

- Verpackung

75

7,6

- Material

2

- Hilfsstoffe

# Struktur Kapitel 3

## Kapitel 3

3.1 Grundlagen

3.2 Grundrechnung

3.3 Auswertungsrechnungen

3.4 Exemplarisches Beispiel

**3.5 Beurteilung und Vergleich**

## Beurteilung

- 1)  Real- und entscheidungstheoretische Fundierung
  - Zurechenbarkeit der Kosten und Erlöse auf mehrere Bezugsgrößen
  - Keine Untersuchung der Beziehungen zwischen den verschiedenen Bezugsgrößen
  
- 2)  Verwendbarkeit für Planungs- und Steuerungszwecke
  - Übereinstimmung von Bezugsgrößenhierarchie und Handlungsvariablen
  - Annahme proportionaler Beziehungen zwischen Kosten und Bezugsgrößen
  - Unterstützung mittel- und langfristiger Planungsprobleme
    - Zurechnung der Kosten auf Entscheidungen
    - Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

→ aber: *für Investitionen  
Kapitalwert zuinvalls als Risiko*

## Beurteilung

- 3) □ Verwendbarkeit für Kontrolle
- Kontrolle der Kostenstellen
  - Analyse des Betriebsergebnisses
- 4) □ Wirtschaftlichkeit, Ausbaufähigkeit und Flexibilität
- Umfangreiche Erfassung und Ordnung der Daten resultiert in:
    - Notwendigkeit einer geeigneten Datenbankkonzepts
    - Hohen Kosten
  - Hohe Ausbaufähigkeit durch die Zweckneutralität der Grundrechnung
  - Hohe Flexibilität durch vielfältige Auswertungsmöglichkeiten

## Charakteristische Unterschiede zur GPKR

- Prinzip der Kosten- und Erlösverteilung
- Verwendeter Kostenbegriff
- Beschäftigungsmaßstab
- Zurechnung von Lohnkosten und Abschreibungen
- Zurechnung variabler echter Gemeinkosten

| GPKR           | REKR     |
|----------------|----------|
| var / fix      | EU/GU    |
| variable       | pagatend |
| Input/Output   | /        |
| ja             | nein     |
| auf<br>Produkt | nein     |