

Fernstudium
Industrial Engineering
Technisches Management

Kurseinheit 85
Operatives Kostenmanagement

Prof. Dipl.-Kfm. Dr. rer. pol. Reinhard Schulte

überarbeitet von Manuela Kranich

Fernstudieninstitut

6. Auflage 08/2016 [⁵ 08/2011]

© Alle Rechte vorbehalten; Vervielfältigungen sind nicht gestattet!

**Beuth Hochschule für Technik Berlin (BHT), Fernstudieninstitut
Luxemburger Straße 10, 13353 Berlin, (030) 45 04 2100**

<http://www.beuth-hochschule.de/fsi>

Druck: Zentraldruckerei der Beuth Hochschule für Technik Berlin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
1 Funktionen und Teilgebiete des Kostenmanagements	1.1
1.1 Was ist Kostenmanagement?	1.1
1.2 Operatives Kostenmanagement im Überblick	1.2
1.3 Ansatzpunkte des strategischen Kostenmanagements	1.3
1.4 Zusammenfassung	1.5
2 Kosten und Kostenkategorien.....	2.1
2.1 Kostenbegriff	2.2
2.2 Kostenarten	2.9
2.2.1 Materialkosten.....	2.12
2.2.2 Personalkosten	2.13
2.2.3 Kalkulatorische Kosten	2.14
2.2.4 Gebühren, Beiträge und Steuern	2.22
2.3 Kriterien zur Bildung von Kostenkategorien.....	2.22
2.3.1 Abhängigkeit von Kosteneinflussgrößen: Variable und fixe Kosten	2.23
2.3.2 Zurechenbarkeit auf Kalkulationsobjekte: Einzel- und Gemeinkosten	2.25
2.3.3 Entscheidungsabhängigkeit von Kosten: Relevante und irrelevante Kosten.....	2.27
2.4 Zusammenfassung	2.28
3 Funktionen und Teilgebiete des Kostenmanagements auf Vollkostenbasis 3.1	3.1
3.1 Kostenstellenrechnung.....	3.1
3.1.1 Aufgaben und Grundbegriffe	3.1
3.1.2 Prinzipien der Kostenstellenrechnung und Kostenstellenbildung	3.2
3.1.3 Betriebsabrechnungsbogen	3.4
3.1.4 Kostenstellenkontrolle	3.16
3.1.5 Profit-Center-Rechnung.....	3.17
3.2 Kostenträgerrechnung.....	3.19
3.3 Fallstudie Vollkostenrechnung	3.44
3.4 Zusammenfassung	3.45

4	Entscheidungsorientiertes Kostenmanagement auf Teilkostenbasis	4.1
4.1	Zur Unterscheidung von Voll- und Teilkostenrechnungssystemen	4.1
4.2	Problemlösung mit Teilkostenrechnungssystemen	4.4
4.2.1	Kostenauflösung als Voraussetzung der Teilkostenrechnung	4.4
4.2.2	Die Deckungsbeitragsrechnung	4.7
4.2.3	Vorgehensweise	4.7
4.3	Anwendung von Teilkostenrechnungssystemen zur Unterstützung operativer Entscheidungen	4.13
4.3.1	Break-Even-Analyse	4.13
4.3.2	Leistungsprogrammplanung mit Deckungsbeiträgen	4.15
4.3.3	Ermittlung des optimalen Produktions- und Absatzprogrammes	4.15
4.3.4	Entscheidungen zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug	4.19
4.3.5	Ermittlung von Preisgrenzen	4.23
4.3.6	Beispiel: Zurechnungshierarchien proportionaler und abbaufähiger fixer Kosten	4.32
4.4	Zusammenfassung	4.34
5	Planung, Steuerung und Kontrolle von Kosten	5.1
5.1	Kostenplanung	5.1
5.2	Analyse von Kostenabweichungen	5.7
5.3	Übungsaufgabe 5.1	5.11
5.4	Zusammenfassung	5.11
6	Kostenmanagement und Unternehmensführung	6.1
6.1	Zielkonflikte der Kosteneffizienz	6.1
6.2	Probleme bei der Umsetzung kostensenkender Maßnahmen	6.6
6.3	Zusammenfassung	6.7

Vorwort

Um sich dem Gegenstand dieser Kurseinheit, dem operativen Kostenmanagement, praxisnah und problembezogen nähern zu können, wird der folgende Text durchgängig mit entsprechenden Beispielen und typischen Problemstellungen der Kosten- und Leistungsrechnung illustriert. Um dem Leser einen einheitlichen Problembezug zu geben, andererseits aber auch ein Wiedererkennen zu ermöglichen und Querverbindungen zwischen verschiedenen Sachverhalten aufzeigen zu können, wird dazu jeweils eine fiktive Unternehmung mit realen Kostenrechnungsproblemen herangezogen. Diese Unternehmung sei die Alpha Computer AG, im Folgenden kurz ACA genannt.

Beispielunternehmung
Alpha Computer AG

ACA AG sei eine börsennotierte Unternehmung der deutschen Computerindustrie mit rund 10.000 Beschäftigten im In- und Ausland und einem Umsatz von ca. 2 Milliarden EUR. Die Schwerpunkte der Geschäftstätigkeit liegen in den folgenden drei Bereichen:

- *Entwicklung, Fertigung und Vertrieb von Hochleistungshardware für gewerbliche Kunden,*
- *Entwicklung und Vertrieb von nach Kundenbedürfnissen individualisierter Anwendungssoftware und*
- *technischer Kundendienst.*

Dementsprechend erzielt die ACA ihre Umsätze sowohl durch die industrielle Fertigung von Investitionsgütern als auch durch komplementäre, das Fertigungsprogramm ergänzende Dienstleistungen, wie dem technischen Kundendienst.

Beim Studium des folgenden Textes wird die ACA den Lesern Stück für Stück nähergebracht – um die grundlegenden Vorgehensweisen des kostenorientierten Managements an Beispielen erläutern zu können.

Wozu Kostenrechnung?

Um diese Frage zu beantworten, sei zunächst eine Welt betrachtet, in der zwar in der uns alltäglich bekannten Weise gewirtschaftet, produziert und gehandelt wird, aber in der keine Kostenrechnung existiert.

Dem für finanzielle Belange zuständigen Vorstandsmitglied der ACA kommen aktuell ernsthafte Zweifel, ob ihm wirklich alle Informationen vorliegen, die er zur Steuerung der Unternehmung braucht. Zwar erstellt die AG einen Jahresabschluss nach handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen. Er dient nicht nur der Information der Gesellschafter (hier: Aktionäre) und Gläubiger, der Ausschüttungs- und der Steuerbemessung, sondern enthält auch zahlreiche, für die Unternehmensführung wichtige Informationen. Dazu gehören etwa der Bestand an Verbindlichkeiten, der Wert von Immobilien und Anlagen, die in der Abrechnungsperiode angefallenen Aufwendungen für Löhne und Gehälter, für Material oder für Mieten. Andererseits

Kostenrechnungszwecke

erscheint ihm dieses Zahlenwerk im Hinblick auf die folgenden Punkte unbefriedigend:

- **Zeitverlust:** Der Jahresabschluss wird nur jährlich und zudem meist mit großer Verspätung erstellt, d.h. die Informationen für unternehmerische Entscheidungen kommen zu spät
- **Periodisierung:** Manche Aufwendungen oder Erträge, die in der Periode angefallen sind, sind sachlich eigentlich anderen Rechnungsperioden zuzurechnen. Dazu gehören etwa nachträgliche Steuerforderungen oder die Gewährleistungshaftung für längst abgerechnete Aufträge.
- **Betriebsbezogenheit:** Daneben gibt es einige Aufwendungen und Erträge, die mit dem eigentlichen Betriebszweck wenig zu tun haben, zum Beispiel die Spende zum Bau einer neuen Sporthalle am Ort des Firmensitzes oder Überschüsse, die durch Währungsgewinne erwirtschaftet wurden.
- **Zufälle:** Zudem haben mancherlei Aufwendungen und Erträge einen für das übliche Geschäft derart untypischen Charakter, dass das Periodenergebnis verzerrt und mit Vor- oder Nachperioden streng genommen nicht mehr vergleichbar ist. Dazu gehören etwa die finanziellen Folgen von Feuer- und Naturkatastrophen oder Gewinne, die allein durch die Veräußerung von Vermögensgegenständen über ihrem bilanziellen Restbuchwert entstehen.
- **Abbildung des Werteverzehrs:** . Es werden bspw. keine Wagnisse berücksichtigt, die nicht versichert wurden, oder Zinserträge, die gerade deshalb nicht erzielt werden können, weil die entsprechenden Mittel schon in der Unternehmung gebunden sind. Außerdem zeigen die unter bilanzpolitischen Erwägungen festgelegten Abschreibungen oft nicht den tatsächlichen Werteverzehr bei der Leistungserstellung an.
- **Erstellungsregeln:** So ist es auch mit anderen Ansätzen und Bewertungen in der Bilanz, die vornehmlich unter bilanz- bzw. steuerpolitischen Gesichtspunkten vorgenommen werden müssen, weil der Jahresabschluss sich in erster Linie an externe Adressaten wendet und dabei ganz bestimmte Vorgaben einzuhalten hat. Sie verzerren häufig das Bild vom Prozess der betrieblichen Leistungserstellung und dem dabei stattfindenden Werteverzehr.
- **Preisbildung:** Erzeugnisse und Dienstleistungen werden den Kunden schließlich zu einem Preis in Rechnung gestellt, den die Vertriebsmitarbeiter für angemessen halten – vielleicht deswegen, weil Wettbewerber ähnliche Preise verlangen oder auch nur, weil sie durch ihre Erfahrung ein Gefühl dafür entwickelt haben, was dem jeweiligen Kunden gerade noch abgenommen werden kann, ohne dass er vom Auftrag absieht. Nachvollziehbare Informationen darüber, was an Werten in ein bestimmtes Produkt oder eine Dienstleistung eingeflossen ist und vor allem darüber, ob der erzielte Preis diese Werte abdeckt, bietet der Jahresabschluss aber nicht.

- **Entscheidungsorientierung:** *Deshalb ist es auch kaum möglich, Aussagen darüber zu treffen, welche angebotenen Güter und Dienstleistungen profitabel für die Unternehmung sind, welche Aufträge gewinnversprechend sind, welche Entwicklungstätigkeiten vorangetrieben werden sollten, ob bestimmte Leistungen selbst erstellt oder besser eingekauft werden sollten oder welche Zugeständnisse in Preisverhandlungen mit Kunden und Lieferanten gemacht werden können.*

Ernüchtert durch diesen langen und doch nur überblicksartigen Katalog von Mängeln des Jahresabschlusses entschließt er sich, ein zweites Rechenwerk aufzubauen, das allein internen Zwecken und damit vor allem der Unternehmungsführung dient und die genannten Mängel vermeidet. Er braucht dazu vor allem andere als die bisher vorhandenen Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“. Er nennt sie „Kosten“ und „Leistungen“, und das zugehörige Rechenwerk folglich „Kosten- und Leistungsrechnung“. Wir werden weiter unten eingehend betrachten, was genau darunter zu verstehen ist.

Im Folgenden wird zunächst der Begriff des Kostenmanagements in Abgrenzung zur Kostenrechnung eingeführt. In diesem Zusammenhang wird auch die Differenzierung der operativen und der strategischen Ausrichtung thematisiert. Eingegangen wird dabei auf die Fragestellung, inwiefern das Kostenmanagement Kostendaten für eher kurz- als auch für langfristige Entscheidungen der Unternehmensführung bereitstellen kann (Kapitel 1). In der vorliegenden Kurseinheit 85 wird zunächst das operative Kostenmanagement analysiert. Die tiefergehende Betrachtung der strategischen Ausrichtung erfolgt im Rahmen der kommenden Kurseinheit 86.

Im Anschluss werden die wichtigsten Grundbegriffe der Kostenrechnung erläutert. Der Leser erfährt zunächst, was genau unter Kosten zu verstehen ist, welche Differenzierungsmöglichkeiten für Kosten von Bedeutung sind (Kostenkategorien) und in welchen Kostenarten anfallende Kosten üblicherweise erfasst werden (Kapitel 2).

Dies sind wichtige Grundlagen, um die Kostenstellenrechnung und die Preiskalkulation verstehen zu können, die anschließend behandelt werden (Kapitel 3).

Nach diesen einführenden Teilen werden führungsbezogene Anwendungsbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung vorgestellt. Den in den Kapiteln 4 und 5 beschriebenen Methoden und Instrumenten des Kostenmanagements ist das Ziel gemein, Kosten nicht nur zu verwalten, sondern vielmehr gezielt zu gestalten. Unter Rückgriff auf typische Managementprobleme zeigen sich Möglichkeiten der Entscheidungsunterstützung durch Kosten und Deckungsbeiträge (Abschnitt 4), werden Kostenplanungs- und Plankontrollaufgaben (Kapitel 5) beschrieben.

Den Abschluss bildet ein Ausblick, der sich mit Zielkonflikten von Kosten- und anderen Zielen der Unternehmung und den typischen Hindernissen und Widerständen bei der Umsetzung kostensenkender Maßnahmen beschäftigt (Kapitel 6).