

ZfU Fernlehrgang Finanzen für Nicht-Finanzfachleute

Lektion 6

Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung

Autor

Prof. Dr. Klaus-Peter Franz

ZfU Core-Faculty

Inhaltsverzeichnis

Lernziele	4
1 Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung und Kostenrechnungssysteme	5
1.1 Begrenzte Zweckerfüllung durch die Vollkosten-Rechnung auf Ist-Kostenbasis.....	5
1.2 Der Grundsatz der relevanten Kosten und seine Erfüllung durch unterschiedliche Kostenrechnungs-Systeme	6
2 Kostenabhängigkeiten	9
2.1 Die Notwendigkeit der Kenntnis der Kosteneinflussgrößen.....	9
2.2 Das System der Kosteneinflussgrößen und die Einteilung der Kosten in fix und variabel.....	10
2.2.1 Übung 1	15
2.3 Die Bezugsgrößen.....	17
2.3.1 Bezugsgrößen im industriellen Bereich	17
2.3.2 Bezugsgrößen im Dienstleistungsbereich	18
3 Kosteninformationen für Entscheidungen über die Nutzung gegebener Kapazitäten	22
3.1 Kosteninformationen zur Fundierung von Produktentscheidungen	22
3.1.1 Relevante Informationen für Produktentscheidungen bei freien Kapazitäten: Absolute Deckungsbeiträge.....	22
3.1.2 Übung 2	24
3.1.3 Übung 3	27
3.1.4 Übung 4	31
3.1.5 Relevante Kosteninformationen für Produktentscheidungen bei Engpässen: Spezifische Deckungsbeiträge	32
3.1.6 Übung 5	32
3.1.7 Übung 6	33
3.2 Kosteninformationen für Produktionsvollzugsentscheidungen	34
3.2.1 Übung 7	35
4 Kosteninformationen für Kontrollen der Wirtschaftlichkeit	37
4.1 Kostenplanung auf Kostenstellen	37
4.2 Abweichungsermittlung und -analyse	39
4.2.1 Übung 8	42

5	Systeme der entscheidungs- und kontrollorientierten Kostenrechnung	43
5.1	Grenzplankostenrechnung.....	43
5.2	Deckungsbeitragsrechnung	45
5.2.1	Übung 9	49
5.3	Prozesskostenrechnung	51
6	Musterlösungen.....	57
6.1	Lösung Übung 1	57
6.2	Lösung Übung 2	58
6.3	Lösung Übung 3	59
6.4	Lösung Übung 4	60
6.5	Lösung Übung 5	61
6.6	Lösung Übung 6	62
6.7	Lösung Übung 7	64
6.8	Lösung Übung 8	65
6.9	Lösung Übung 9	66
7	Literaturverzeichnis	67
8	Biographie des Autors	68

ZfU Lernkonzept



Lernziele



Beispiel



Transfer / Lessons Learned
(Nutzen Sie die Wordvorlage für
Ihre persönliche Zusammenfassung)



Zusammenfassung



Hinweis



Checkliste



Konzept / Inhalte / Theorie



Übung



Lernkontrolle
(Klicken Sie auf den Performance Monitor)



Literaturhinweise-/verzeichnis



Glossar



Video-Sequenz



Lernziele

- Sie erkennen die Notwendigkeit der Verwendung der Grenzplankosten- und Deckungsbeitragsrechnung für die dispositiven Zwecke des Managements und ihre diesbezüglichen Vorteile gegenüber der Vollkostenrechnung.
- Sie überblicken das System der Kosteneinflussgrößen, kennen den Unterschied zwischen fixen und variablen Kosten und wissen, was eine Bezugsgröße ist.
- Der Grundsatz der relevanten Kosten ist Ihnen bekannt und Sie wissen, welche Kosten- und Leistungsdaten Sie für die Erfüllung der unterschiedlichen Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung benötigen.
- Sie können entscheidungs- und kontrollrelevante Kosten- und Leistungsdaten für Industrie- und Dienstleistungsunternehmen unterscheiden und entsprechende Informationen situativ bestimmen.
- Sie kennen in Grundzügen den Aufbau einer Grenzplankostenrechnung, einer ein- und mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung und einer Prozesskostenrechnung.



2.3 Die Bezugsgrößen

2.3.1 Bezugsgrößen im industriellen Bereich

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass für die Kategorisierung der Kosten in fixe und variable Bestandteile die Leistungsmenge und ihre Messung von entscheidender Bedeutung sind. Die Messung der Leistung erfolgt nicht für den Betrieb als Ganzes, sondern für die einzelnen Kostenstellen. Leider ist eine unmittelbare Messung der Leistung einer Kostenstelle entweder in vielen Fällen nicht möglich oder mit mehr oder minder großen Problemen verbunden. Die unmittelbare Verwendung der Leistung einer Kostenstelle ist nur dann problemlos möglich, wenn gleichartige Leistungseinheiten erstellt werden, wenn also beispielsweise in einer Fertigungskostenstelle innerhalb eines Zeitraums nur ein gleichbleibendes Teil auf die gleiche Weise bearbeitet wird. Da dies in der Realität kaum der Fall ist, muss die Leistung durch eine Ersatzgröße gemessen werden, die als *Bezugsgröße* bzw. Maßgröße der Beschäftigung bezeichnet wird. Eine Bezugsgröße ist eine Größe, zu deren Veränderung sich Kosten veränderlich (möglichst proportional) verhalten sollen.

Unterscheiden sich z.B. die in einer Kostenstelle erstellten Leistungsarten nur in Bezug auf die zu ihrer Erstellung notwendigen Fertigungszeiten und sind die variablen Kosten von den Zeiten abhängig, dann können anstelle der Leistungsmengen die Fertigungszeiten als Bezugsgrößen verwendet werden, um die variablen Kosten zu bestimmen.



Beispiel

Produkt	A	B	C
Fertigungszeit [Std./Stück]	1	2	3
Menge/Monat	2.100	800	1.100

Tabelle 1: Beispiel für die Fertigungszeit als Bezugsgröße

Es sei angenommen, dass die Kosten der Fertigung 700.000,- € in einem Monat betragen. Diese Kosten sollen einer Einheit jedes der drei Produkte zugerechnet werden.

Verrechnungsschritte

- Stunden/Monat:
 $= 1 \times 2.100 \text{ [Std.]} + 2 \times 800 \text{ [Std.]} + 3 \times 1.100 \text{ [Std.]} = 7.000 \text{ [Std./Monat]}$
 $\text{Kosten/ Stunde} = 700.000,- \text{ [€]} / 7.000 \text{ [Std.]} = 100,- \text{ [€/Std.]}$
- Variable Stückkosten der Produkte:
A = 100,- [€/Stück]
B = 200,- [€/Stück]
C = 300,- [€/Stück]

Auf die variablen Kostenarten eines Betriebes wirkt eine Vielzahl von Kosteneinflussgrößen ein. Im Fertigungsbereich von Industriebetrieben sind dies beispielsweise:

- *Zeiten*: Energiekosten, Kosten für Kühlmittel oder Schmiermittel fallen zeitabhängig an
- *Gewichte*: Transportkosten sind gewichtsabhängig
- *Volumina*: Materialkosten in der Härterei

2.3.2 Bezugsgrößen im Dienstleistungsbereich

In Kostenstellen, in denen überwiegend *Dienstleistungen* erbracht werden und in *Dienstleistungsunternehmen* fallen kaum variable Kosten im oben definierten Sinn an, sondern ganz überwiegend fixe bzw. sprungfixe Kosten. Dies ist darin begründet, dass weit mehr als die Hälfte der Kosten dieser Kostenstellen bzw. Betriebe Personalkosten sind und die übrigen Kosten Raumkosten oder Abschreibungen auf Geräte, wie EDV-Anlagen.

Darüber hinaus ist es häufig nicht so einfach wie in Industriebetrieben, die Leistung messbar zu machen. Dies ist nur möglich, falls relativ gleichartige Tätigkeiten vollzogen werden, die zu standardisierten Arbeitsergebnissen führen.



3.1.4 Übung 4

Ein Betrieb hat die Möglichkeit, ein bestimmtes Teil zu einem Preis von 63,-/Stk. von einem Zulieferer zu beziehen. Sofern das Teil selbst gefertigt wird, fallen pro Stück variable Kosten von 10,- an. Die Eigenerzeugung ist allerdings nur möglich, falls der Betrieb zunächst eine Pauschallizenz erwirbt, einen zusätzlichen Raum anmietet und einen zusätzlichen Facharbeiter einstellt. Der Lizenzgeber ist nur bereit, einen Jahresvertrag abzuschließen, der Mietvertrag müsste für mindestens 6 Monate abgeschlossen werden und eine geeignete Arbeitskraft könnte nur bei Abschluss eines Arbeitsvertrages mit vierteljährlicher Kündigungsfrist gewonnen werden. Im Einzelnen gelten folgende Konditionen:

■ Kosten der Pauschallizenz	7.500,-/Jahr
■ Mietkosten	16.000,-/Halbjahr
■ Personalkosten	10.500,-/Quartal

Der Teilebedarf beträgt pro Monat 150 Stücke.

- Lohnt sich der Fremdbezug oder die Eigenfertigung, falls die Bedarfsperiode genau 8 Monate beträgt?
- Welche Überlegung müsste angestellt werden, falls die zu beschaffenden zusätzlichen Produktionsfaktoren in der Zeit, in der sie nicht für die Eigenfertigung benötigt werden, für andere gewinnbringende Zwecke eingesetzt werden können?



5 Systeme der entscheidungs- und kontrollorientierten Kostenrechnung



5.1 Grenzplankostenrechnung

Die Grundlage für die im Abschnitt 4 dargestellten Kontrollen der Wirtschaftlichkeit auf Kostenstellen und für die Berechnungen der in Abschnitt 3 aufgezeigten Deckungsbeiträge bildet die Grenzplankostenrechnung, deren grundsätzlicher Aufbau dem der Istkostenrechnung entspricht.

Ein wesentlicher Unterschied zu einer Istkostenrechnung besteht jedoch zunächst einmal darin, dass es in einer Grenzplankostenrechnung keine Kostenartenrechnung gibt. Der Fokus der Grenzplankostenrechnung liegt auf der Kostenstellenrechnung:

- Darin werden die Plan- bzw. Sollkosten den Istkosten gegenübergestellt, um Kostenabweichungen ermitteln und anschließend analysieren zu können.
- Auf den Kostenstellen werden die Kostensätze gebildet, auf deren Grundlage die Kostenstellenkosten in die Produktkalkulationen eingefügt werden.

Die Kosten der Kostenstellen werden unmittelbar *aus den Planungen des Managements der Kostenstellen* gewonnen. Im Rahmen der jährlichen Planung für das gesamte Unternehmen werden auch die Kosten der einzelnen Kostenstellen geplant und bilden die Grundlage für die Grenzplankostenrechnung. Die Kostenarten werden auf den Kostenstellen in ihre variablen und fixen Bestandteile aufgelöst. Durch die Division der Gesamtplankosten bzw. der variablen Plankosten durch die Planbezugsgröße entstehen Voll- bzw. Grenzplankostenverrechnungssätze, mit deren Hilfe die Kostenstellenkosten den Produkten in der Plankalkulation zugerechnet werden.

Die Planeinzelkosten, wie insbesondere die Materialeinzelkosten, werden den Kostenträgern unmittelbar zugerechnet. Zum Zweck ihrer Kontrolle werden sie daneben auch über die Kostenstellen geleitet.

6.4 Lösung Übung 4

a) Kosten des Fremdbezugs über 8 Monate:

$$150 \text{ Stücke} * 12,-/\text{Stück} * 8 \text{ Monate} = 75.600,-$$

Kosten der Eigenfertigung über 8 Monate:

- Variable Kosten (1.200 Stücke * 10,-/Stück)	12.000,--
- Pauschallizenz	7.500,--
- Mietkosten (2 * 16.000,--)	32.000,--
- Personalkosten (3 * 10.500,--)	<u>31.500,--</u>
	83.000,--

b) In diesem Fall müssten die dann zusätzlich erzielbaren Deckungsbeiträge von den Gesamtkosten der Eigenfertigung in Höhe von 83.000,- in Abzug gebracht werden.

8 Biographie des Autors



Prof. Dr. Klaus-Peter Franz

ZfU-Core-Faculty

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensprüfung und Controlling,
Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.