

fern; das Kennzahlcontrolling erfolgt demzufolge vor allem als Zeitreihenanalyse (eines Unternehmens) oder Benchmarking (unter vergleichbaren Unternehmen).

Kennzahl	Definition	Risiko	Interpretation
Materialaufwandsquote	Materialaufwand * 100	Beschaffungsrisiko	Gibt den Anteil des Materialaufwands am Gesamtleistungsvolumen an, Indikator für Materiallastigkeit (Anstieg kann auf verstärktes Outsourcing hindeuten).
	Gesamtleistung		
Personalaufwandsquote	Personalaufwand * 100	Fixkostenrisiko	Gibt den Anteil des Personalaufwands am Gesamtleistungsvolumen an, Indikator für Personallastigkeit.
	Gesamtleistung		
Sonstige Aufwandsquote	Sonstiger betrieblicher Aufwand * 100	Beschaffungsrisiko/ Fixkostenrisiko	Gibt den Anteil des sonstigen Aufwands am Gesamtleistungsvolumen an; Indikator für Wertschöpfungstiefe bzw. Bemühen um Fremdbezug von Leistungen.
	Gesamtleistung		
Personalaufwand pro Beschäftigten	Personalaufwand	Produktivitätsrisiko/ Fixkostenrisiko	Gibt den Personalaufwand in Tsd. € pro Vollzeitäquivalent an, Indikator für Personalkosten pro Kopf. Steigende Werte sind nur akzeptabel, wenn gleichzeitig das Betriebsergebnis pro Beschäftigten nicht zurückgeht.
	Anzahl Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt		
Betriebsergebnis pro Beschäftigten	Betriebsergebnis	Produktivitätsrisiko	Gibt den Ergebnisbeitrag der Beschäftigten in Tsd. € pro Vollzeitäquivalent an, Indikator für Mitarbeiterproduktivität.
	Anzahl Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt		

Abb. 49: Kennzahlen zur Analyse der Aufwandsstruktur

Durch Bildung und Interpretation des vorliegenden Kennzahlen-Sets kann ein differenzierter Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Erfolgslage der Unternehmen gewonnen werden. Insbesondere lassen sich – unter Hinzuziehung von Zeit- und Branchenvergleichen – diesbezügliche Fehlentwicklungen und Risiken der künftigen Entwicklung offenlegen. Die dargelegten Einzelkennzahlen können somit zu einem integrierenden Frühwarnsystem verdichtet werden.

Die Jahresabschlussanalyse mit ihren Komponenten Vermögenslage, Finanzlage und Erfolgslage stellt ein wichtiges Instrument des operativen Controllings in der Sportbranche dar. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass insbesondere bei der Analyse der Vermögenslage und der Erfolgslage Verzerrungen auftreten können. So gibt es eine Reihe von Institutionen der Sportbranche, die zur Wertschöpfung nicht zwangsläufig ein umfangreiches Vermögen benötigen (z.B. Sportvereine, Sporteventagenturen), andere, die sportliche Einzelleistungen zu Mannschaftsleistungen kombinieren, und deren eigentlicher Wert in der Bindung bestimmter Spieler besteht, können diesen Wert nicht bilanzieren.

Die im Jahresabschluss gewonnene Erfolgslage wird vor allem hinsichtlich der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einer detaillierten Prüfung unterzogen. In den meisten Bereichen der Sportbranche verspricht dieses Vorgehen relevante Informationen in Bezug auf künftiges Managementhandeln. Insbesondere dort, wo die Wertschöpfung auf sportlichen Vergleichen beruht, können jedoch einzelne Sonderereignisse, wie z.B. Verletzungen, Schiedsrichterentscheidungen, Wetter-

einflüsse etc. die Erfolgslage sowohl positiv als auch negativ in relevantem Umfang (z.B. Weiterkommen in der UEFA Champions League; Erreichen einer Platzierung in einer nationalen Liga, die zur Teilnahme am europäischen Wettbewerb berechtigt; Leistungsschwankungen von gegnerischen Mannschaften) beeinflussen. Solche Sonderereignisse sind aktivem Managementhandeln weitgehend entzogen, sie müssen jedoch abgeschätzt werden, um die durch Managementhandeln beeinflussbaren Erfolgsanteile zu isolieren.

### 4.3 Kostencontrolling

#### 4.3.1 Grundlagen und Erkenntnisziele der Kostenrechnung

Die **Kosten- und Leistungsrechnung** (auch Betriebsbuchhaltung genannt) ist ein unternehmensintern gerichtetes Rechenwerk. Ihre Ausgestaltung ist nicht an gesetzliche Normen gebunden; außerdem wird sie typischerweise nicht auf Jahresbasis, sondern im Regelfall in kürzeren Zeitabständen aufgestellt (Quartals- oder Monatsrechnung). Aus diesen Gründen bildet sie das Kernelement des operativen Controllings.

Die zeitliche Gerichtetheit erfolgt dabei sowohl in die Zukunft (z.B. Vorkalkulation, Kostenplanung) als auch in die Vergangenheit (z.B. Nachkalkulation, Kostenkontrolle). Anders als die Finanzbuchhaltung beschränkt sich die Kostenrechnung auf mit dem Betriebszweck zusammenhängende Aktivitäten, also auf die rechnerische Erfassung desjenigen Wertverzehr, der durch die betriebliche Leistungserstellung und Leistungsverwertung bedingt ist.

Die Kostenrechnung untergliedert sich in drei wesentliche **Teilbereiche**, und zwar Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Weitere Teilbereiche sind die Plankostenrechnung und die kurzfristige Erfolgsrechnung.

Die **Kostenartenrechnung** steht am Anfang der Kostenrechnung. Sie wird direkt aus der Finanzbuchhaltung abgeleitet und bildet insoweit die Schnittstelle zum externen Rechnungswesen. Ihre Aufgabe besteht in der vollständigen Erfassung und sachlichen Gliederung der im Betrieb angefallenen Kosten. Ihre Fragestellung lautet daher: „Welche Kosten sind in welcher Höhe angefallen?“

Die **Kostenstellenrechnung** dient der Verteilung der Kosten auf die Betriebsbereiche (Kostenstellen), in denen sie angefallen sind. Dies ist insbesondere für diejenigen Kosten bedeutsam, die nicht unmittelbar auf die betrieblichen Erzeugnisse und Leistungen zugerechnet werden können. Insoweit stellt die Kostenstellenrechnung auch eine Vorstufe der betrieblichen Kalkulation dar.

Die Verteilung der Kosten erfolgt mit Hilfe des sog. Betriebsabrechnungsbogens. Dieser ermöglicht eine Kostenplanung und -kontrolle in Bezug auf den Ort der Entstehung der Kosten. Die Kostenstellenrechnung fragt somit: „Wo sind welche Kosten in welcher Höhe angefallen?“

Mittels der **Kostenträgerrechnung** (Kalkulation, Selbstkosten- oder Stückkostenrechnung) werden die Gesamtkosten und Stückkosten für die jeweiligen erstell-

ten Güter und Dienstleistungen (Kostenträger) ermittelt. Ihre Fragestellung lautet: „Wofür sind welche Kosten in welcher Höhe angefallen?“

Die **Kostenplanung** unterstützt die Vorbereitung verschiedenartiger unternehmerischer Entscheidungen, wie z.B.

- Eigenerstellung oder Fremdbezug von Materialien,
- Bestimmung des optimalen Absatz- und Produktionsprogramms (z.B. Entscheidungen über die Eliminierung von Verlustprodukten),
- Annahme oder Ablehnung eines Zusatzauftrags,
- Stilllegung oder Aufrechterhaltung von Betriebsteilen.

Generelles Ziel ist die Kostenplanung und Kostenkontrolle durch Vorgabe von Planwerten, Ermittlung von Plan-Ist-Abweichungen sowie deren differenzierte Analyse nach dem Grund ihrer Entstehung.

Die **kurzfristige Erfolgsrechnung** bezweckt die Erfolgsermittlung des Betriebs für unterjährige Perioden (i.d.R. auf Monatsbasis). Hierzu ist die Finanzbuchhaltung ungeeignet, denn sie wird zum einen zwingend nur auf Jahresbasis abgeschlossen, zum anderen wird die Erfolgskennziffer nicht nach den Erfolgsquellen differenziert.

Rechenwerk	Aufgabe	Teilelement	Aufgabe
Kosten- und Leistungsrechnung (Internes Rechnungswesen)	Dokumentation und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Leistungserstellung, Vor- und Nachkalkulation	Kostenartenrechnung	Vollständige periodische Erfassung aller Kosten nach Kostenarten, hierbei sowohl Übernahme von Kostenarten aus der Finanzbuchhaltung (Grundkosten) wie auch Berechnung kostenrechnungsspezifischer sog. kalkulatorischer Kosten
		Kostenstellenrechnung	Verteilung der Kostenarten nach dem Ort ihres Anfalls bzw. ihrer Verursachung auf betriebliche Organisationseinheiten (Kostenstellen), Verteilung der Kosten nach Schlüsseln, Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zur Ermittlung von Verrechnungspreisen
		Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	Verrechnung der Kosten auf die betrieblichen hergestellten Güter und Leistungen zur Ermittlung von Stückkosten und -ergebnissen für die abgesetzten Güter und Leistungen und zur Bewertung von auf Lager genommenen unfertigen und fertigen Erzeugnisse
		Kostenplanung	Unterstützung des Managements in Entscheidungssituationen bei der Auswahl der optimalen Handlungsalternative durch Zurverfügungstellung von zukunftsgerichteten Daten und Datenvergleichen
	Kostenträgerzeitrechnung (Kurzfristige Erfolgsrechnung)	Periodenbezogene (meist unterjährige) Verrechnung aller Leistungen und Kosten auf die betrieblichen hergestellten Güter und Leistungen zur Ermittlung des Periodenergebnisses auf Gesamtbetriebsebene	

Abb. 50: Aufgaben und Teilelemente der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung spielt in der Sportbranche vor allem dort eine zentrale Rolle, wo unterjährige Informationen zwingend benötigt werden. Dies ist in den Bereichen der Fall, die einer diskontinuierlichen Absatzfunktion unterworfen sind, beispielsweise bei Erstellern von Sportveranstaltungen, die saisonal gebunden sind (z.B. Wintersportevents, Spielserien in Mannschaftssportarten) oder die nur wenige Male pro Jahr stattfinden (z.B. Radrundfahrt). Die kurzfristige Erfolgsrechnung unterstützt dann Soll-Ist-Vergleiche und Managemententscheidungen für die anstehende Planungsperiode.

#### 4.3.2 Kostenbegriff und Ableitung der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung basiert auf dem sog. **wertmäßigen Kostenbegriff**, demzufolge Kosten den Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen in einer Periode zum Zwecke der betriebstypischen Leistungserstellung darstellen. Er impliziert die Ermittlung von Verbräuchen nach Menge und Preis, den notwendigen Betriebsbezug der Verbräuche und die Abgrenzung von Perioden, denen die Verbräuche zugeordnet sind.

Daneben existiert noch der sog. **Opportunitätskostenbegriff**, der durch Kostenvergleiche mit der nächstbesten Alternative am Markt zustande kommt. Die Höhe der Opportunitätskosten lässt sich demnach aus dem entgangenen Gewinn der nächstbesten Alternativverwendung knapper Ressourcen ableiten (z.B. erzielbare Marktzinsen einer alternativen Finanzanlage gegenüber der Kapitalbindung einer Sachinvestition).

Die Kostenrechnung wird aus Gründen der Praktikabilität häufig aus der ohnehin zwingend aufzustellenden Finanzbuchhaltung entwickelt. Besondere Beachtung verdient im Hinblick auf die Thematik „Kosten- und Leistungsrechnung“ insbesondere die Unterscheidung der **Ebene III (Jahresabschluss)** und **IV (Kosten- und Leistungsrechnung)**.

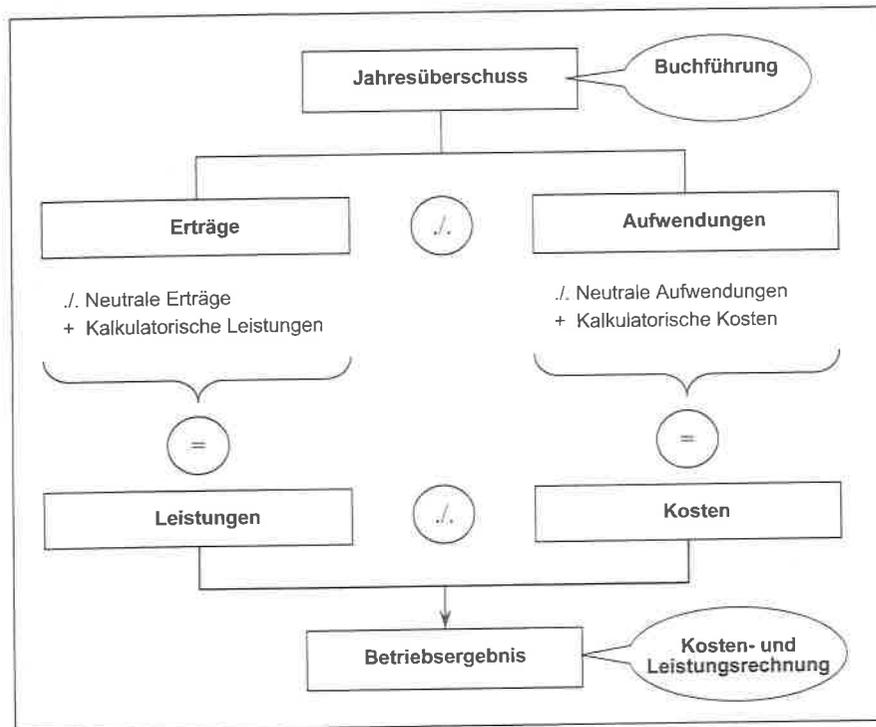
Von den Aufwendungen (aus den Erfolgskonten bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung) zu den Kosten gelangt man durch

- Weglassung der neutralen Aufwendungen und
- Hinzurechnung der kalkulatorischen Kosten.

**Neutrale Aufwendungen** sind Aufwendungen, die entweder außergewöhnlich, periodenfremd oder betriebsfremd sind, d.h., die nicht aus dem üblichen Geschäftsbetrieb resultieren.

**Kalkulatorische Kosten** sind demgegenüber „betriebswirtschaftlich angefallene“ Kosten, die aufgrund gesetzlicher Ansatzverbote nicht in die GuV einbezogen werden dürfen. Hier unterscheidet man

- **Anderskosten**, die in der GuV in anderer Höhe als in der Kostenrechnung enthalten sind (z.B. Abschreibungen, Zinsen) und
- **Zusatzkosten**, die in der GuV überhaupt nicht enthalten sind (z.B. der kalkulatorische Unternehmerlohn).



Bilanzielles Vermögen?	Kostenrechnerisches Vermögen?	
Ja	Nein	→ NEUTRALES Vermögen
Nein	Ja	→ KALKULATORISCHES Vermögen

Abb. 51: Ableitung der Kostenrechnung aus der Finanzbuchhaltung<sup>89</sup>

Eine weitere bedeutende Klassifizierung der Kosten erfolgt im Hinblick auf ihre Veränderlichkeit in Bezug auf Änderungen der Leistungsmenge (Auslastung, Beschäftigungsgrad). Diesbezüglich werden unterschieden

- beschäftigungsabhängige Kosten (**variable Kosten**) und
- beschäftigungsunabhängige Kosten (**fixe Kosten**).

<sup>89</sup> Vgl. Graumann, 2008c, S. 22.

Die Abgrenzung der fixen von den variablen Kosten ist für die Kostenrechnungspraxis von zentraler Bedeutung. Hierbei kommt es insbesondere an auf

- die Beeinflussbarkeit durch die Unternehmensleitung und
- den zugrunde liegenden Zeithorizont.

Die variablen Kosten stellen die Kosten der **Leistungserbringung** dar. Sie werden unmittelbar durch die Leistungsmenge bzw. die Auslastung des Betriebs determiniert.

Die **fixen Kosten** reagieren nur auf Änderungen der Gesamtkapazität, d.h. bei Anschaffung bzw. Stilllegung von Sachanlagen, Einstellung bzw. Entlassung von Personal usw., nicht aber auf Änderungen der Ausbringungsmenge **innerhalb** der zur Verfügung stehenden Kapazität. Sie repräsentieren die Kosten der **Betriebsbereitschaft** (Vorhaltekosten), unabhängig von der jeweiligen Leistungserbringung bzw. Auslastung des Betriebs.

Dies impliziert einen Kostenverlauf in bei den Kapazitätsgrenzen auftretenden Sprüngen, der als „sprungfix“ bezeichnet wird. Die Messung der variablen Kosten erfolgt demzufolge in €/Leistungseinheit, die der fixen Kosten in €/Periode.

Im Rahmen einer vorgegebenen und jedenfalls kurzfristig nicht beeinflussbaren Kapazität können durch eine Steigerung der Ausbringungsmenge die Kosten pro Leistungseinheit gesenkt werden, da nun Fixkosten in gleicher Höhe auf eine größere Menge von Produkten oder Leistungen umgelegt werden. Dieses Phänomen wird „**Fixkostendegression**“ genannt.

Bei einer Verringerung der Ausbringungsmenge im Rahmen der vorgegebenen Kapazität (sinkende Kapazitätsauslastung) bleiben hingegen die fixen Kosten in voller Höhe bestehen, ein Phänomen, das als „**Fixkostenremanenz**“ bezeichnet wird.

Auch für Institutionen der Sportbranche, die nur über rudimentäre Controllingmechanismen verfügen, ist die Unterscheidung zwischen variablen und fixen Kosten ein zentrales Element, da Ansätze zur Kostenreduktion zuerst im Bereich der variablen Kosten zum Erfolg führen. Fixe Kosten sind dagegen erst mittel- oder langfristig zu reduzieren, da sie aus Bindungen an Immobilien, Anlagen und Personal resultieren. Wengleich entlang der Wertschöpfung der Sportbranche Unterschiede bestehen, so sind schnelle Kostenreduktionen wegen der relativ hohen Anteile an Fixkosten in den Institutionen der Sportbranche nur schwer zu realisieren. Finanzierungslücken werden daher eher durch das Aufbringen neuen Kapitals (z.B. durch Kreditfinanzierung, aber auch durch Mitgliederwerbung oder Beitragserhöhungen) als durch Kostensenkungsmaßnahmen geschlossen.

## 4.3.3 Kostenartenrechnung

Die **Kostenartenrechnung** wird mit dem Ziel durchgeführt, alle betriebsbedingten Kosten nach vorgegebenen Gliederungskriterien (Kostenarten) periodenbezogen aufzulisten und wertmäßig zu erfassen.

Sie hat demnach vorrangig dokumentatorische Bedeutung, indem sie einen Überblick über die in einer Unternehmung anfallenden Kosten (Kostenniveau) und die Entwicklung ihrer Struktur (Kostenrelationen) verschafft. Ihre Aufstellung erfolgt jährlich und unterjährig (Monate, Quartale).

Notwendige Voraussetzung bildet eine lückenlose, eindeutige und überschneidungsfreie **Einteilung der Kosten**. Gebräuchliche Einteilungskategorien sind:

<b>Art der Produktionsfaktoren</b>	Werkstoffkosten, Personalkosten, Abschreibungen, Zinsen, Mieten, Reparaturen/ Instandhaltung, Gebühren, Steuern/Abgaben etc. (analog zur Finanzbuchhaltung)
<b>Betriebliche Funktionsbereiche</b>	Entwicklung, Beschaffung, Lagerhaltung, Transport, Produktion, Verwaltung, Vertrieb, Finanzen etc.
<b>Zurechenbarkeit der Kosten zum Produkt</b>	Einzelkosten (direkt zurechenbar), Gemeinkosten (nicht direkt zurechenbar). Spezialfälle hierbei stellen dar: <ul style="list-style-type: none"> <li>• „<b>Sondereinzelkosten</b>“ (dem Grunde nach Gemeinkosten, da sie keinem einzelnen Produkt zugerechnet werden können, aber einer abgrenzbaren Gruppe von Produkten, einer Serie, einem Auftrag etc. Beispiele sind Anlaufkosten, Kosten einer „Nullserie“, Kosten von Spezialwerkzeugen, Formen, Zeichnungen, Prototypen, Lizenzen, Frachten, Provisionen etc.)</li> <li>• „<b>unechte Gemeinkosten</b>“ (dem Grunde nach direkt zurechenbar und damit Einzelkosten, sie werden aber aus Gründen der Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit wie Gemeinkosten behandelt, da sie wertmäßig von untergeordneter Bedeutung sind, z.B. Kleinmaterialien wie Nägel, Schrauben, Gewinde usw.)</li> </ul>
<b>Verlauf bei Beschäftigungsänderungen</b>	Variable, sprungfixe und fixe Kosten
<b>Art der Kostenerfassung</b>	Aufwandsgleiche Kosten (Grundkosten), kalkulatorische Kosten, wobei die Grundkosten direkt aus der Finanzbuchhaltung übernommen werden können
<b>Herkunft der Kostengüter</b>	Primäre Kosten (Kosten für von außen bezogene Ressourcen; bewertet durch Marktpreise), sekundäre Kosten (Kosten innerbetrieblicher Leistungen; bewertet durch Verrechnungspreise)
<b>Kostenträger (Leistungseinheiten)</b>	Kosten der Produkte, Produktgruppen, Bereiche, Abteilungen, Standorte

Abb. 52: Einteilungskriterien der Kostenartenrechnung

Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit (weitgehende Vermeidung von Doppelerfassungen) empfiehlt sich mithin eine Ordnung der Kostenartenrechnung nach der Art der Produktionsfaktoren analog zur Finanzbuchhaltung.

Einen „allgemeingültigen“ Kostenartenplan gibt es nicht. Maßgeblich sind das zugrundeliegende Geschäftsmodell sowie die daraus resultierende Kostenstruktur. Eine tiefe Gliederung ist insbesondere bei wertmäßig bedeutenden Kostenarten geboten. Ein „typischer“ Kostenartenplan weist folgende Positionen auf:

<b>1 Fertigungsmaterial</b>	11 Rohstoffe 12 Fertigteile 13 Fremdbearbeitung 14 Handelswaren
<b>2 Materialgemeinkosten</b>	21 Hilfsstoffe 22 Betriebsstoffe 23 Werkzeugkosten 24 Energiekosten 25 Lager- und Handlingkosten
<b>3 Fertigungslöhne</b>	31 Akkordlöhne 32 Sonstige Einzellöhne
<b>4 Fertigungsgemeinkosten</b>	41 Hilfslohne 42 Gehälter 43 Gesetzliche Sozialkosten 44 Freiwillige Sozialkosten
<b>5 Vertriebsgemeinkosten</b>	51 Kommunikationskosten 52 Werbung 53 Marktforschung 54 Repräsentationskosten 55 Auslagen, Spesen
<b>6 Steuern, Gebühren, Beiträge, Versicherungen</b>	61 Steuern 62 Gebühren und Beiträge 63 Versicherungsprämien
<b>7 Sonstige Kosten</b>	71 Entwicklung 72 Arbeitsvorbereitung 73 Reinigung, Reparaturen und Instandhaltung 74 Beratung 75 Miete und Pacht 76 Kfz-Kosten 77 Sonstige Transportkosten 78 Büromaterial, Verbrauchsmaterial 79 Geldverkehr
<b>8 Sondereinzelkosten</b>	81 Sondereinzelkosten der Fertigung 82 Sondereinzelkosten des Vertriebs
<b>9 Kalkulatorische Kosten</b>	91 Kalkulatorische Abschreibung 92 Kalkulatorische Zinsen 93 Kalkulatorische Wagniskosten 94 Kalkulatorische Miete 95 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Abb. 53: Aufbau eines Kostenartenplans<sup>90</sup>

Kosten stellen entweder Grundkosten oder kalkulatorische Kosten dar. Das Problem der lückenlosen Erfassung aller Kosten tritt dabei vor allem bei den kalkulatorischen Kosten auf. Diese sind in der Finanzbuchhaltung nicht enthalten und müs-

<sup>90</sup> Graumann, 2008c, S. 97.

sen eigens für die Kostenrechnung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelt werden.

Hingegen können die Grundkosten betragsgleich der Finanzbuchhaltung entnommen werden, z.B.

- Materialkosten anhand der Verbrauchsstatistik oder unterstellter Verbrauchsfolgen,
- Personalkosten anhand der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung, ggf. normalisiert auf Standardtarife oder Standardstundensätze.



Abb. 54: Systematik der kalkulatorischen Kosten

Die Kalkulation von Zusatzkosten erübrigt sich bei Kapitalgesellschaften, da diese als juristische Personen Verträge mit ihren Gesellschaftern über die Zurverfügungstellung von Ressourcen abschließen können und insoweit der jeweilige Aufwand abzugsfähig ist.

Nur bei Nicht-Kapitalgesellschaften verschmilzt die Sphäre der Gesellschafter mit der der Gesellschaft, so dass entsprechender Aufwand den Gewinn nicht mindern darf, weswegen aus betriebswirtschaftlichen Gründen zusätzliche Kosten nach Maßgabe des o.g. Opportunitätskostenbegriffs angesetzt werden müssen.

Bei Kapitalgesellschaften bildet den wesentlichen „Mehraufwand“ der Erstellung der Kostenartenrechnung folglich die Bemessung der **Anderskosten**: Abschreibungen, Zinsen und Wagniskosten.

Abschreibungen beziffern den Wertverzehr der Betriebsmittel in einer Abrechnungsperiode. Planmäßige Abschreibungen werden auf abnutzbare Vermögensge-

genstände verrechnet, die im Betrieb über eine Periode hinaus genutzt werden (§ 247 Abs. 2 HGB). Hierbei werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilt, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. Der Abschreibungsplan enthält somit die geschätzte voraussichtliche Nutzungsdauer sowie die Abschreibungsmethode.

Die **kalkulatorischen Abschreibungen** unterscheiden sich von den bilanziellen Abschreibungen insbesondere durch unterschiedliche **Abschreibungsvolumina**: Kalkulatorische Abschreibungen berücksichtigen gestiegene Wiederbeschaffungskosten für Substanzerhaltungszwecke, da die Kostenrechnung eine Substanzerhaltung des Betriebs in der Zukunft vorsieht. Im Rechnungswesen wird der Umsatz zu aktuellen Tagespreisen, die Abschreibungen hingegen als Aufwand auf Basis historischer Anschaffungskosten ausgewiesen. Wenn in die Preiskalkulation die Abschreibungen nur zu historischen Preisen eingerechnet werden, entstünde zum Wiederbeschaffungszeitpunkt eine Finanzierungslücke. Die über die Umsätze wiedergewonnenen Anschaffungskosten reichen für eine Reinvestition nicht aus.

Weiterhin kann die Kostenrechnung im Vergleich zur Finanzbuchhaltung unterschiedliche **Abschreibungsdauern** und unterschiedliche **Abschreibungsmethoden** vorsehen, da die kalkulatorischen Abschreibungen nicht an rechtliche Vorgaben (z.B. die steuerrechtlich verbindlichen sog. AfA-Tabellen) gebunden sind. In der Kostenrechnung soll nicht vorsichtig, sondern entsprechend des realistischen Nutzungsverzehrs abgeschrieben werden.

Die in der **Finanzbuchhaltung erfassten Zinsen** enthalten alle Zinsaufwendungen und ähnliche Aufwendungen für im Unternehmen eingesetztes Fremdkapital. Daher werden i.d.R. nicht die vollen Zinskosten abgebildet, es sei denn, der Finanzierungsgrad mit Eigenmitteln (die Eigenkapitalquote) des betrachteten Unternehmens ist (vernachlässigbar) niedrig. Nur in diesem Fall kann auf eine Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen verzichtet werden.

In der Kostenrechnung werden **kalkulatorische Zinsen** auf das **betriebsnotwendige Kapital** bemessen, um dessen Soll-Verzinsung unter Marktbedingungen zu ermitteln.

Für die Berechnung der kalkulatorischen Zinsen ist folgendes Ablaufschema anzuwenden<sup>91</sup>:

Berechnung der kalkulatorischen Zinsen	
1. Berechnung der Bemessungsgrundlage	2. Berechnung des Zinsfußes
1.1. Eliminierung des neutralen und Hinzuziehung des kalkulatorischen Vermögens	2.1. Ansatz eines Vergleichszinses für risikolose, langlaufende Marktanlagen
1.2. Abzug des zinsfreien Abzugskapitals	2.2. Vornahme eines Inflationsabschlags
1.3. Ermittlung des durchschnittlich gebundenen betriebsnotwendigen Kapitals	2.3. Zuschlag für das allgemeine Unternehmerrisiko

Abb. 55: Schema zur Berechnung der kalkulatorischen Zinsen

<sup>91</sup> Vgl. ausführlich Graumann, 2008c, S. 122 ff.

Die Bildung **kalkulatorischer Wagniskosten** erfolgt nur für spezielle Wagnisse, da das allgemeine Unternehmerrisiko bereits im kalkulatorischen Zins abgegolten ist. **Spezielle Wagnisse** betreffen z.B. das

- Beständewagnis (Schwund, Verderb, Diebstahl),
- Anlagenwagnis (Bruch, Kurzschluss, Naturkatastrophen),
- Fertigungswagnis (Produktfehler, Nacharbeiten, Schadensersatz),
- Entwicklungswagnis (fehlgeschlagene Forschung und Entwicklung),
- Vertriebswagnis (Transportschaden, Währungsverlust, Forderungsausfall).

Falls die speziellen Wagnisse durch Versicherungen gedeckt sind, stellen die Fremdversicherungsprämien Grundkosten dar und sind bereits in der Kostenrechnung von der Finanzbuchhaltung her erfasst. Somit werden kalkulatorische Wagniskosten nur für nicht versicherte Risiken gebildet. Sie haben damit den Charakter einer **Selbstversicherung**. Ihre Höhe wird üblicherweise aus den Wagnisverlusten vergangener Perioden (gewogene Durchschnitte etc.) geschätzt.

Die Erstellung einer Kostenartenrechnung stellt für kleine Institutionen der Sportbranche bereits eine große Herausforderung dar. Diesen Institutionen reichen die mit einer ordnungsgemäßen Buchhaltung verbundenen Informationen zur Unternehmenssteuerung. Der zusätzlich zur Buchführung zu leistende Aufwand übersteigt den Informationsgehalt der Kostenartenrechnung.

Kostenartenrechnungen liefern dort einen Informationsmehrwert, wo Produktionsfaktoren und/oder betriebliche Funktionsbereiche genau getrennt werden können und die Abbildung der Kosten nicht schon im Rahmen der Buchhaltung erfolgt ist. Da zudem der zu betreibende Aufwand und die Passfähigkeit des Aggregationsniveaus immer in Relation zum Informationsmehrwert gesetzt werden muss, ist von der Führung und Nutzung einer separaten Kostenartenrechnung nur in wenigen Unternehmen der Sportbranche auszugehen.

Eine reine Kostenartenrechnung wird wahrscheinlich nur wenige zusätzliche Informationen für die Unternehmen der Sportbranche erbringen. Sie ist aber als Grundlage der Kostenstellenrechnung und aller darauf aufbauenden Kostenrechnungssysteme zwingend erforderlich.

Ein tragfähiger Kompromiss kann häufig erzielt werden, wenn aus den Konten der Finanzbuchführung zwar neutrale Aufwendungen und Erträge eliminiert werden, aber auf die Hinzufügung kalkulatorischer Kosten und Leistungen verzichtet wird. In der Folge werden dann lediglich die sog. Grundkosten analysiert. Dies stellt für die meisten Unternehmen der Sportbranche eine akzeptable Näherung dar.

#### 4.3.4 Kostenstellenrechnung

Die **Kostenartenrechnung** liefert als Ergebnis einen Kostenartenplan mit Kostenwerten pro Kostenart und Erhebungsperiode, bezogen auf den Gesamtbetrieb. Es

handelt sich dem Grunde nach um eine Art Kontensaldenplan, lediglich umformuliert auf Kosten-Leistungs-Ebene anstelle von Aufwendungen und Erträgen.

In der **Kostenstellenrechnung** werden die in einer Abrechnungsperiode angefallenen Kosten nach dem Ort ihres Entstehens gegliedert, d.h., nicht mehr nur für den Betrieb als Ganzes, sondern aufgegliedert nach einzelnen betrieblichen Teilbereiche dargestellt. Dies erfolgt, da ein betragsmäßiger Ausweis der Kostenarten auf Basis des Gesamtbetriebs für Steuerungszwecke zu aggregiert und deshalb ungeeignet ist.

Insoweit stellt die Kostenstellenrechnung eine Vorstufe der Kalkulation dar und ermöglicht eine Kostenplanung und -kontrolle in Bezug auf den Ort des Kostenanfalls („In welchen Betriebsbereichen sind Kosten in welcher Höhe angefallen?“). Die **Aufgaben** der Kostenstellenrechnung lauten im Einzelnen:

- Verteilung der Gemeinkosten, d.h. der nicht unmittelbar auf die Kostenträger zurechenbaren Kosten, auf die Kostenstellen,
- Kalkulation der innerbetrieblichen Leistungen über Bildung von Verrechnungspreisen,
- Kostenplanung durch Vorgabe von Kostenwerten für die Kostenstellen (Budgetierung),
- nachfolgende Kostenkontrolle durch Analyse der Höhe und Ursache von Kostenabweichungen (Soll-Ist-Vergleiche) in den Kostenstellen,
- Bereitstellung von kostenbezogenen Informationen für die Unternehmenssteuerung.

Die Aufgaben werden im Rahmen der drei Prozessschritte

- **Kostenverteilung** (auf die definierten Kostenstellen),
- **Kostenumlage** (von den Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen) sowie
- **Kostenabrechnung** (der Hauptkostenstellen auf die Leistungseinheiten)

erfüllt. Die Kostenstellenrechnung bildet somit das **Bindeglied zwischen der Kostenarten- und der Kostenträgerrechnung**.

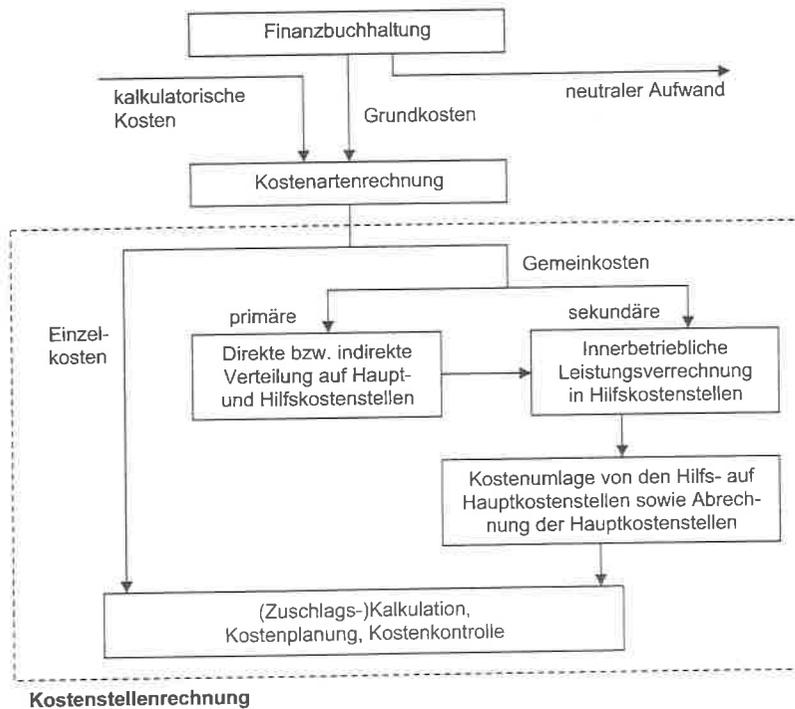


Abb. 56: Position der Kostenstellenrechnung im System der Kostenrechnung

Die Einzelkosten können den Kostenträgern unmittelbar zugerechnet werden. Sie bedürfen keiner weitergehenden Aufgliederung, sondern gehen direkt in die Kostenträgerrechnung ein. Daher konzentriert sich die Kostenstellenrechnung auf die **Verrechnung der Gemeinkosten** mittels verursachungsgerechter Bezugsgrößen oder Umlageschlüssel.

Als **Kostenstellen** werden betriebliche Teilbereiche bezeichnet, die kostenrechnerisch selbständig abgerechnet werden. Ihre Bildung geschieht nach folgenden **Grundsätzen**:

- Die Kostenstelleneinteilung muss die Betriebsorganisation zur Gänze abdecken, also vollständig sein. Sie erfolgt deshalb i.d.R. entsprechend den betrieblichen Funktionen wie Beschaffung, Logistik, Fertigung, Vertrieb.
- Die Einteilung muss zudem eine zweifelsfreie Zuordnung der Kosten zu den Kostenstellen gewährleisten.
- Die gebildeten Kostenstellen sollen selbstständige Verantwortungsbereiche darstellen, d.h. der Kostenstellenleiter soll verantwortlich für die Höhe des Kostenaufkommens sein, um eine Zielvereinbarung über die Kostenplanung und Kostenkontrolle (sog. Budgetierung) zuzulassen.

- In einer Kostenstelle sollen einheitliche Maßgrößen der Kostenverursachung (Bezugsgrößen) verwendet werden (z.B. Stundensätze, räumliche Größen), so dass eine verursachungsgerechte Zuordnung der Kosten erfolgen kann.
- Aus Gründen der Praktikabilität sollen die Kostenstellen zudem räumliche Einheiten (Gebäude, Hallen, Filialen) darstellen.

Alle gebildeten Kostenstellen werden in einem Kostenstellenplan dokumentiert. Der Aufbau der Kostenstellenpläne ist **stark branchenabhängig**. In der Praxis werden marktnahe Bereiche (d.h. das sog. „Kerngeschäft“) detaillierter in Kostenstellen untergliedert, während im eher marktfernen Bereich eine eher grobe Einteilung vorgenommen wird. Nach Art der Abrechnung einer Kostenstelle werden **Hauptkostenstellen**, die die Kosten direkt auf die Kostenträger (die Produkte und Dienstleistungen) verrechnen, und **Hilfskostenstellen**, die die Kosten zunächst auf andere Kostenstellen umlegen, unterschieden.

Die Durchführung der Kostenstellenrechnung, insbesondere die vollständige Aufteilung aller Kosten nach Kostenarten auf die Kostenstellen, erfolgt mit Hilfe des **Betriebsabrechnungsbogens** (BAB) in folgenden Schritten:

Schritt	Ablauf
(1)	Definition der Kostenstellen einschließlich Gliederung nach Hilfskostenstellen und Hauptkostenstellen
(2)	Definition der Kostenarten einschließlich Gliederung nach Gemein- und Einzelkosten,
(3)	Ermittlung der gesamten primären Gemeinkosten nach Kostenarten und deren Verrechnung mittels möglichst verursachungsgerechter Umlageschlüssel auf die Kostenstellen,
(4)	Verrechnung der auf die Hilfskostenstellen entfallenden sekundären Gemeinkosten für die empfangenen innerbetrieblichen Leistungen auf die Hauptkostenstellen entsprechend der jeweiligen Inanspruchnahme, je nach Leistungsstruktur im Wege verschiedener Verfahren (Anbau-, Stufenleiter- oder Gleichungsverfahren),
(5)	Ermittlung der Gemeinkosten pro Hauptkostenstelle, also der Summe aus primären und sekundären Gemeinkosten,
(6)	Ermittlung der auf die Hauptkostenstellen entfallenden Einzelkosten sowie Berechnung der Herstellkosten als Zuschlagsbasis für die Verwaltungs- und Vertriebskosten,
(7)	Ermittlung von Zuschlagssätzen auf Basis von Ist-Kosten für die Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie für die Verwaltungs- und Vertriebskosten,
(8)	Ermittlung der verrechneten (Normal-) Gemeinkosten auf Basis der Normal-Zuschlagssätze, bemessen auf die Ist-Einzelkosten,
(9)	Abgleich der Normal-Gemeinkosten mit den Ist-Gemeinkosten und Ermittlung der Über- bzw. Unterdeckungen pro Kostenstelle,
(10)	Ursachenanalyse für die erhaltenen Abweichungen (z.B. Preis-, Mengen-, Auslastungsänderungen).

Abb. 57: Schritte der Abrechnung der Kostenstellen<sup>92</sup>

Der BAB stellt eine Matrix mit Kostenstellen als Spalten und Kostenarten als Zeilen dar. Der Zeilenaufbau richtet sich nach dem Kostenartenplan. Hierbei werden separat aufgeführt:

<sup>92</sup> In Anlehnung an Graumann, 2008c, S.157.

- **Einzelkosten**, die direkt in die Kostenträgerrechnung eingehen und nur als Bezugsgröße für die zu ermittelnden Gemeinkostenzuschlagssätze fungieren.
- **primäre Gemeinkosten**, d.h. Kosten fremdbezogener Kostengüter wie Material, Löhne, Telefon) und
- **sekundäre Gemeinkosten**, d.h. Kosten innerbetrieblicher Leistungen der Hilfskostenstellen (z.B. eigene Handwerker, eigener Fuhrpark).

Im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung werden die Hilfskostenstellen von ihren Kosten entlastet; diese werden nach der Inanspruchnahme den Hauptkostenstellen zugerechnet. Von dort aus erfolgt die Kostenverteilung auf die betrieblichen Leistungseinheiten.

Die Spalten des BAB enthalten die Kostenstellen entsprechend der Betriebsorganisation, in der Reihenfolge der Abrechnung zunächst (links) die Hilfs-, sodann (rechts) die Hauptkostenstellen.

Eine **Umlage der primären Gemeinkosten** kann auf direktem oder indirektem Wege erfolgen. So lassen sich die Energiekosten für ein Gebäude entweder (direkt) anhand des mit Hilfe von Ablesegeräten erfassten Verbrauchs oder (indirekt) entsprechend der jeweiligen Nutzfläche den Kostenstellen zurechnen. Es ist offensichtlich, dass eine direkte stets einer indirekten Umlage aus Gründen der Abrechnungsgenauigkeit vorzuziehen ist.

Die **sekundären Gemeinkosten** fallen in den Hilfskostenstellen für die Erbringung innerbetrieblicher Leistungen an. Im Rahmen der Betriebsabrechnung werden zunächst diese kostendeckend abgerechnet und die Kosten ihrer Leistungen auf die Hauptkostenstellen umgelegt, bevor letztere ihre Kosten auf die Kostenträger verrechnen können (**innerbetriebliche Leistungsverrechnung**).

Kostenarten	Kostenstellen		Summe
	Hilfskostenstellen 1...m	Hauptkostenstellen 1...n	
Primäre Gemeinkosten	Verteilung der primären Gemeinkosten		Summe primäre Gemeinkosten
Sekundäre Gemeinkosten	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung →	Umlage der sekundären Gemeinkosten	Summe sekundäre Gemeinkosten
Verteilung der Gemeinkosten der Hilfskostenstellen auf Hauptkostenstellen	Zwischensummen Gemeinkosten ↳	Umlastung der Zwischensummen von den Hilfs- auf die Hauptkostenstellen	
Gemeinkosten		Summe der Gemeinkosten auf den Hauptkostenstellen	Summe Gemeinkosten
Einzelkosten		Summe der Einzelkosten auf den Hauptkostenstellen	Summe Einzelkosten
Zuschlagssätze		Zuschlagssatz pro Hauptkostenstelle (Ist-/Normal-Zuschlagssätze)	
Kostenkontrolle		Über-/Unterdeckung je Hauptkostenstelle	

Abb. 58: Aufbau des Betriebsabrechnungsbogens<sup>93</sup>

Nach Abschluss der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung sind alle Gemeinkosten – primäre und sekundäre – den Hauptkostenstellen zugerechnet. Durch Bezug der Gemeinkosten auf die Einzelkosten lässt sich für jede Kostenstelle ein Zuschlagssatz in % ermitteln, anhand derer die Vorkalkulation bzw. die Kostenkontrolle durchgeführt wird. Hierbei werden

- die Materialgemeinkosten in % der Materialeinzelkosten,
- die Fertigungsgemeinkosten in % der Lohneinzelkosten,
- die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in % der Herstellkosten

<sup>93</sup> Graumann, 2008c, S. 153.

ausgedrückt. Für die einzelnen Kostenbestandteile und ihre Zuordnung zu den Herstell- und Selbstkosten gilt folgende Systematik:

Material-einzelkosten	Material-gemeinkosten	Lohn-einzelkosten	Ferti-gungs-gemeinkosten	Sonder-einzelkosten der Fertigung	Verwal-tungs-gemeinkosten *)			
Materialkosten		Fertigungskosten						
Herstellkosten						Verwal-tungs-gemeinkosten **)	Ver-triabs-gemeinkosten	Sonder-einzelkosten des Ver-triabs
Selbstkosten								
*) soweit Herstellungsprozess zurechenbar; **) soweit Herstellungsprozess nicht zurechenbar.								

Abb. 59: Kalkulationsschema für Herstell- und Selbstkosten<sup>94</sup>

Um kurzfristige – z.B. saisonale – Schwankungen der Zuschlagssätze zu glätten, werden in der Praxis betriebsdurchschnittliche **Normal-Zuschlagssätze** verwendet. Diese sind zugleich das Instrument für die nachfolgende **Kostenkontrolle**, mit der die Kostenstellenrechnung abgeschlossen wird. Hierfür werden abgeglichen

- die mit den Normal-Zuschlagssätzen ermittelten, fiktiv kalkulierten „**verrechneten (Normal-) Gemeinkosten**“ (Normal-Zuschlagssätze, angewandt auf Ist-Einzelkosten)
- mit den nachträglich ermittelten tatsächlichen **Ist-Gemeinkosten**.

Sind die verrechneten (Normal-) Gemeinkosten für eine Kostenstelle höher als die Ist-Gemeinkosten, so wird dies als **Überdeckung**, der umgekehrte Fall hingegen als **Unterdeckung** bezeichnet. Beide Fälle sind aus Sicht der Unternehmenssteuerung problematisch, denn

- eine Überdeckung bedeutet, dass die Kosten zu umfänglich kalkuliert und ggf. lukrative Aufträge fälschlicherweise nicht angenommen wurden,
- eine Unterdeckung impliziert dagegen die Hereinnahme von nicht kostendeckenden Aufträgen.

Die insoweit skizzierte Kalkulation der betrieblichen Leistungen mit Zuschlägen und die kostendeckungsbezogene Kontrolle der Kostenstellen bilden das Erkenntnisziel der Kostenstellenrechnung.

Kostenstellen und Kostenstellenpläne dürften in der Sportbranche weit verbreitet sein, lassen sich mit ihrer Hilfe doch Informationen zur Kostensituation in Bezug auf definierte Leistungsbündel gewinnen. Welche Leistungsbündel als Kosten-

stellen definiert werden, ist wiederum abhängig vom Leistungsspektrum der Institutionen der Sportbranche. Als Kostenstellen können beispielsweise verschiedene Projekte (z.B. einzelne Sportveranstaltungen), Objekte (z.B. einzelne Sportstätten) oder Leistungseinheiten (z.B. Abteilungen eines Großsportvereins) definiert werden.

Da die meisten Erstellungsprozesse von Institutionen der Sportbranche komplexen Charakter besitzen, erweist es sich als Hindernis der Anwendung der Kostenstellenrechnung, dass die Auflösung der Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen mit einer nicht trivialen verursachungsgerechten Aufteilung der auf den Hilfskostenstellen befindlichen Kosten verbunden ist. Dies gilt insbesondere für den Fall des wechselseitigen Austausches von Leistungen zwischen den Hilfskostenstellen (verbundene Leistungserstellung).

#### 4.3.5 Kostenträgerrechnung (Kalkulation auf Vollkostenbasis)

Die **Kostenträgerrechnung** (Kalkulation) hat folgende **Aufgaben**:

- Bereitstellung von Daten für die Preis- und Absatzpolitik, z.B. Ermittlung von Selbstkostenpreisen, Preisuntergrenzen, gewinnmaximalen Preisen,
- Ermittlung der Zusammensetzung des Erfolgs durch Zurechnung der Kosten auf die Kostenträger.

Es existieren verschiedene Kalkulationsverfahren. Ihre Anwendung richtet sich nach dem in einem Betrieb angewandten **Fertigungsverfahren**.

Fertigungs-verfahren	Erläuterung	Kalkulations-verfahren
Massenproduktion	Es wird ein einheitliches Produkt von gleich bleibender Qualität und mit identischen Produktmerkmalen in großen Stückzahlen (i.d.R. in automatisierter oder maschineller Fertigung) hergestellt (z.B. Energieunternehmen, Massenkonsumartikel wie Einwegfeuerzeuge etc.).	Divisionskalkulation
Sortenproduktion	Es werden verschiedene Produkte hergestellt, die in Bezug auf ihre Eigenschaften, die zur Herstellung verwendeten Ressourcen oder den Ablauf des Produktionsprozesses ähnlich sind, jedoch hinsichtlich Qualität und Beschaffenheit Änderungen aufweisen (z.B. Papier, Brauerei, Molkerei).	Äquivalenzziffernkalkulation
Serienproduktion	Es werden mehrere Produktarten neben- oder nacheinander hergestellt, wobei die zur Herstellung verwendeten Ressourcen und der Ablauf des Produktionsprozesses ähnlich, die Produkte jedoch verschieden sind. Nach Beendigung der Serie (Los, Charge) wird eine neue Serie aufgelegt (z.B. Automobilproduktion).	

<sup>94</sup> In Anlehnung an Graumann, 2008c, S. 188.

Fertigungs-verfahren	Erläuterung	Kalkulations-verfahren
Einzelproduktion	Es wird ein Produkt mit vom Kunden vorab bestimmten Merkmalen auf seine Bestellung hin gefertigt (Auftragsfertigung, z.B. Maßschneider, Restauratoren, auch: Großanlagenbau, Schiffsbau, Wohnungsbau).	Zuschlags-kalkulation

Abb. 60: Systematik der Fertigungs- und Kalkulationsverfahren

Im Dienstleistungssektor sind alle drei genannten Kalkulationsformen vertreten. Die abrechnungstechnisch einfachste Kalkulationsmethode ist die sog. **Divisionskalkulation**. Hierbei werden die Kosten einer Leistungseinheit durch Division der Gesamtkosten durch die produzierte Leistungsmenge ermittelt.

Insoweit werden, unabhängig von der Ausbringungsmenge, konstante Stückkosten unterstellt. Dies ist betriebswirtschaftlich problematisch (Fixkostendegression bzw. -remanenz). Außerdem wird vorausgesetzt, dass alle Kosten auf die Erzeugnisse zurechenbar sind (Einzelkosten).

Die **Divisionskalkulation** als einfachste Variante unterstellt die Annahmen:

- Ein-Produkt-Unternehmen (homogene, in großen Stückzahlen hergestellte Produkte oder Dienstleistungen),
- keine Lagerbildung bei Halbfertigfabrikaten (d.h. einstufiger Produktionsprozess),
- keine Lagerbildung bei Fertigfabrikaten (d.h. alle fertiggestellten Erzeugnisse werden sofort abgesetzt),

die zwar recht praxisfern sind, auf Dienstleister mangels lagerfähiger Produkte aber zutreffen. Folglich werden die gesamten Periodenkosten durch die in dieser Periode produzierten Leistungseinheiten bzw. pro Stück dividiert.

Die **Äquivalenzziffernkalkulation** kommt bei der sog. Sortenproduktion zur Anwendung. Äquivalenzziffern stellen das Verhältnis der Kosten einer Sorte zu denen einer vorher bestimmten Einheitssorte dar (d.h. der Sorte mit Äquivalenzziffer 1 entsprechend 100 %). Die Äquivalenzziffern sind dimensionslos, d.h. die Kalkulation ist unabhängig davon, welche Sorte Einheitssorte ist.

Für die Kostenrelationen der einzelnen Sorten maßgeblich sind z.B. die Rohstoffkosten, die Lagerdauer, das Volumen (Platzbedarf) bzw. Gewicht der Güter, die Maschinenlaufzeit, die Bearbeitungsdauer durch das Personal etc. Die Einheitssorte ist in der Praxis entweder die Basisausfertigung/Basisvariation oder auch der Hauptumsatzträger des gesamten Unternehmens.

Die Äquivalenzziffernkalkulation ist auch im Dienstleistungsbereich verbreitet. Die Äquivalenzziffern geben dann den relativen Zeitbedarf für die Erstellung der Leistung wieder (z.B. von Pflegeleistungen). Die Ermittlung der Äquivalenzziffern stellt das schwierigste Problem dieses Kalkulationsverfahrens dar. Die Kostenrela-

tion kann sich nicht nur durch unterschiedliche Entwicklungen der Faktoreinsatzpreise ändern, sondern infolge von Kostendegressionseffekten auch abhängig sein von dem jeweiligen Mengenverhältnis der in der entsprechenden Periode produzierten Sorten.

Die **Zuschlagskalkulation** wird in Unternehmen mit heterogenem Produktionsprogramm angewandt, bei denen sich aufgrund der unterschiedlichen Inanspruchnahme von Material und Fertigungskapazitäten keine allgemeingültigen Äquivalenzziffern mehr ermitteln lassen. Es werden die **summarische** und die **differenzierende Zuschlagskalkulation** sowie die **Bezugsgrößenkalkulation** unterschieden. Die Anwendung der Bezugsgrößenkalkulation dürfte auf industrielle Fertigungsbetriebe beschränkt sein.

<b>Zuschlagskalkulation</b>	Einzelkosten als Zuschlagsbasis	Ein Zuschlagssatz: Summarische Zuschlagskalkulation
	Maßgrößen der Kostenverursachung als Zuschlagsbasis	Mehrere Zuschlagssätze (Material, Fertigung, Verwaltung, Vertrieb): Differenzierende Zuschlagskalkulation
		Bezugsgrößenkalkulation (z.B. Maschinenstundenrechnung, Platzkostenrechnung)

Abb. 61: Verfahren der Zuschlagskalkulation

Im Rahmen der **summarischen Zuschlagskalkulation** werden die gesamten Gemeinkosten in einem Zuschlag auf die Einzelkosten verrechnet. Somit wird unterstellt, dass die Gemeinkosten proportional zu den Einzelkosten eines Kostenträgers anfallen.

Dies ist unzutreffend, da sich die Einzelkosten aus Material- und Fremdleistungskosten, die Gemeinkosten demgegenüber meist aus Personalkosten, Abschreibungen und Zinsen rekrutieren. Somit wird nur eine **grobe Näherungslösung** für den Fall geliefert, dass die Gemeinkosten einen geringen Anteil an den Gesamtkosten haben.

Die Abrechnung der gesamten Gemeinkosten in einem einzigen Zuschlag ignoriert die Tatsache, dass eine Vielzahl von Faktoren die Entwicklung der Gemeinkosten beeinflusst. Daher wird die Kalkulation auf eine **differenzierende Zuschlagskalkulation** erweitert. Hierbei werden

- Material- und Personalgemeinkosten in Prozent der Einzelkosten
- Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten in Prozent der Herstellungskosten

verrechnet, also mindestens vier Zuschlagskalkulationssätze gebildet.

Diese kann zwar die Ungenauigkeiten der summarischen Zuschlagskalkulation vermindern, geht aber weiterhin von einer Proportionalität zwischen Einzel- und Gemeinkosten aus, d.h. es wird unterstellt, dass

- das Materialhandling (Gemeinkosten) proportional zum Materialwert (Einzelkosten) bzw.
- die Personalkosten der unterstützenden Bereiche (Gemeinkosten) proportional zu den Personalkosten in der eigentlichen Leistungserstellung (Einzelkosten)

verlaufen. Aus der Praxis sind auch **Mischformen aus Äquivalenz- und Zuschlagskalkulation** bekannt, wenn für einzelne Funktionsbereiche wie z.B. Material, Fertigung oder Vertrieb Kostenrelationen (Äquivalenzziffern) feststellbar sind und insoweit zumindest in Teilen eine Verursachungsbeziehung zwischen Ressourcennutzung und Kostenanfall begründet werden kann.

Die Struktur der Sportbranche limitiert die Anwendbarkeit der Kostenträgerrechnung deutlich. Die branchentypischen Fertigungsverfahren sind in der Regel dem Fertigungsverfahren „Einzelproduktion“ oder „Kleinserie“ zuzuordnen. Nur bei Institutionen, die am Branchenrand der Sportbranche agieren, finden sich Merkmale von Serien-, Sorten- und Massenproduktion.

Für die Kostenträgerrechnung von in Einzelproduktion hergestellten Produkten wird das Verfahren der Zuschlagskalkulation empfohlen. Entgegen der in anderen Branchen (z.B. Maschinenbau) gebräuchlichen Einzelfertigung erfolgt die Einzelfertigung in den Kernbereichen der Sportbranche nicht entsprechend spezifizierter Kundenanforderungen. Im Wesentlichen erfolgt die Einzelfertigung mit der Unsicherheit der Nachfrage nach dem entstandenen Leistungsbündel (z.B. einer Kurseinheit im Fitnessstudio, einem Stadtmarathon, einer Weltcupveranstaltung) in Form der Vorkombination des Dienstleistungsmarketings. Die letztendliche Produkterstellung und damit sowohl die Kostenkalkulation als auch die Refinanzierungsmöglichkeiten, beispielsweise durch Sponsoring oder die Vermarktung von Medienrechten, sind an die Nachfrage gebunden.

Zugespitzt formuliert, geht die Nachfrage als Produktionsfaktor in die Erstellung des Leistungsbündels ein, was eine Kostenträgerrechnung, insbesondere die Ermittlung von Selbstkostenpreisen, Preisuntergrenzen und gewinnmaximierenden Preisen sehr erschwert.

Auch wenn es sich aus theoretischer Perspektive bei der Kostenarten-, der Kostenstellen- und der Kostenträgerrechnung um verschiedene Instrumente handelt, dürften in der Praxis wohl verschiedene Mischungen von Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnungen anzutreffen sein.

#### 4.3.6 Deckungsbeitragsrechnung (Kalkulation auf Teilkostenbasis)

Die Planungs-, Steuerungs- und Kontrollfunktion der Kostenrechnung wird durch eine **Vollkostenrechnung** beeinträchtigt. Insbesondere wird die Veränderung der Kostensituation bei variierender Auslastung verzerrt dargestellt, da angenommen wird, dass alle Kosten proportional zur Ausbringungsmenge variieren, d.h. variabel sind.

In der **Teilkostenrechnung** werden dagegen fixe und variable Kosten konsequent getrennt:

- die **variablen Kosten werden auf die Kostenträger proportionalisiert**. Sie werden unmittelbar durch die Leistungserstellung verursacht (**Leistungserstellungskosten**). Die Kosten steigen bei zusätzlicher Ausbringung einer Leistungseinheit um den Betrag der variablen Stückkosten bzw. lassen sich bei Verringerung der Ausbringung um eine Einheit um diesen Betrag senken.
- die **fixen Kosten werden als Konstante pro Periode beziffert**. Sie fallen für die Bereitstellung der Kapazität an (**Bereitstellungskosten**) und sind innerhalb der Kapazitätsgrenze unveränderlich. Allenfalls steigen sie bei einer Kapazitätserweiterung sprunghaft an (sprungfixe Kosten). Sie werden mangels Verursachungsbeziehung nicht auf die Kostenträger geschlüsselt.

Die Teilkostenrechnung geht von folgenden theoretischen **Prämissen** aus:

- Einzig relevante Kosteneinflussgröße ist die Ausbringungsmenge.
- Die Erlöse sind mengenproportional und den Kostenträgern eindeutig zurechenbar.
- Alle Kosten lassen sich eindeutig in fixe bzw. variable Kosten trennen.
- Variable Kosten sind den Kostenträgern eindeutig zurechenbar.
- Die Fixkosten sind konstant und den Perioden eindeutig zurechenbar.

Somit folgt für die Umsatz- und Kostenfunktion der Teilkostenrechnung:

- Umsatz:  $U = p \cdot x$
- Kosten:  $K = K_{\text{Fix}} + k_{\text{var}} \cdot x$  mit den Dimensionen  $K_{\text{Fix}}$  [€/Abrechnungsperiode] und  $k_{\text{var}}$  [€/Leistungseinheit].

Für die Ermittlung des Gewinns folgt mithin  $G = U - K = (p - k_{\text{var}}) \cdot x - K_{\text{Fix}}$ .

Der Steuerungsparameter ist nunmehr anstelle des Gewinns die Differenz von Umsatz und variablen Kosten; der Deckungsbeitrag. Aus diesem Grund wird die Teilkostenrechnung auch in der Praxis als Deckungsbeitragsrechnung bezeichnet.

Der Philosophie der Teilkostenrechnung zufolge trägt ein positiver Deckungsbeitrag zur Deckung der ohnehin anfallenden fixen Kosten bei. Soweit freie Kapazitäten zur Verfügung stehen, sollten Aufträge stets angenommen werden, wenn sie einen positiven Deckungsbeitrag erwirtschaften, da sich dadurch das Gesamtergebnis des Unternehmens verbessert. Ein Gewinn wird aber erst dann erwirtschaftet, wenn die Summe der Deckungsbeiträge aller Leistungen höher ist als der Gesamtbetrag der fixen Kosten.

Die Herleitung einer Deckungsbeitragsrechnung aus der Vollkostenrechnung erfolgt auf Basis des Betriebsabrechnungsbogens (BAB). Dort sind die Kosten

bereits nach Einzel- und Gemeinkosten gegliedert. Diese Gliederung muss nun in die Klassifizierung „variable bzw. Fixkosten“ überführt werden. Hierbei gilt folgende begriffliche Zuordnungsregel mit den Überschneidungen:

Zurechenbarkeit / Auslastungsabhängigkeit	Einzelkosten	Gemeinkosten
Variabel	Regelfall: z. B. Materialeinsatz für Fertigung	Ausnahmefall: z. B. allgemeine Energiekosten
Fix	Ausnahmefall: z. B. Abschreibungen, Zinsen für Spezialmaschine; Personalkosten spezieller Mitarbeiter	Regelfall: Kosten Verwaltungsgebäude (Abschreibungen, Zinsen, Miete), Stabsabteilungen (Personalkosten)

Abb. 62: Begriffliche Abgrenzung von variablen und fixen Kosten

Somit sind nicht alle Einzelkosten variabel und alle Gemeinkosten fix, vielmehr müssen **Annahmen an die Kostenstruktur** der einzelnen Kostenartengruppen laut BAB (ggf. separat nach Kostenstellen) getroffen werden.

Bei der sog. Kostenauflösung ist zu bedenken, dass die begriffliche Einteilung in variable und fixe Kosten **relativ** auszulegen ist. Fixkosten entstehen aufgrund vertraglicher Bindungen in künftigen Perioden. Deshalb sollte im Rahmen einer **Kostenflexibilitätsanalyse** die Bindungsdauer fixer Kosten festgestellt werden.

So können z.B. Materialkosten je nach dem Vorhandensein von Bezugsverpflichtungen und Mindestabnahmemengen durchaus auch fixen Charakter annehmen, wohingegen Personalkosten durch geschicktes Management wie variable Gehaltsbestandteile, Zeit- oder Leiharbeitsverträge sowie Anlagenkosten durch Abschluss von kurzlaufenden Leasingverträgen in nennenswertem Umfang flexibilisiert werden können. Anhaltspunkte für die Abbaubarkeit fixer Kosten geben insbesondere **Vertragsdatenbanken**.

Die Deckungsbeitragsrechnung ist das wesentliche Instrument des operativen Kostencontrollings. In operativer Sichtweise ist die Gesamtkapazität als unveränderlich zu betrachten. Deshalb ergeben sich vor allem zwei Entscheidungsprobleme,

- nicht ausgelastete Kapazitäten durch Hereinnahme von Zusatzaufträgen bestmöglich auszulasten; hierfür werden als **kurzfristige Preisuntergrenze** die **variablen Selbstkosten** definiert. Jeder über diesem Wert liegende Erlös trägt anteilig zur Fixkostendeckung bei, induziert einen positiven Deckungsbeitrag und verbessert damit die Gewinnsituation.

- beim Vorhandensein überausgelasteter Kapazitäten, d.h. bei einem **betrieblichen Engpass** eine Favoritenliste aufzustellen; in diesem Fall ist das Produktsortiment nicht nach dem **Stückdeckungsbeitrag (absoluter Deckungsbeitrag)**, sondern dem **Deckungsbeitrag pro Engpasseinheit (relativer Deckungsbeitrag)** zu ordnen.

In langfristiger, strategischer Sichtweise ergibt sich eine andere Situation: Fixkosten lassen sich durch Maßnahmen des Kostenmanagements abbauen (z.B. Leasing statt Kauf, Fremdbezug statt Eigenerstellung usw.). Außerdem sind bei Investitionsentscheidungen die vollen Kosten zu berücksichtigen, da zu diesem Zeitpunkt die Fixkosten noch zur Disposition stehen, d.h. bei Nichtinvestition vermieden werden.

Die Deckungsbeitragsrechnung liefert somit differenzierte Informationen für die Unternehmenssteuerung. Sie ergänzt die Vollkostenrechnung in kurzfristiger Perspektive, kann diese in langfristiger Sicht aber nicht ersetzen.

Kriterium	Vollkostenrechnung	Teilkostenrechnung (Deckungsbeitragsrechnung)
Kostenaufspaltung	Keine	Variable und fixe Kosten
Zurechnung der Kosten	Alle Kosten werden auf die Leistungseinheiten proportionalisiert	Nur die variablen Kosten werden auf die Leistungseinheiten proportionalisiert
Zeitliche Perspektive	Langfristig, die Kapazität wird als veränderlich betrachtet	Kurzfristig, die Kapazität wird als unveränderlich betrachtet
Steuerungsparameter	Gewinn = Erlös – volle Selbstkosten	Deckungsbeitrag = Erlös – variable Selbstkosten
Preisuntergrenze	Volle Selbstkosten	Variable Selbstkosten

Abb. 63: Verfahrensvergleich Vollkosten- bzw. Teilkostenrechnung

Aus der Vollkostenrechnung ergibt sich der weitere Fehlschluss für die **Produktplanung**, dass alle Produkte bzw. Leistungen, deren volle Selbstkosten über dem erzielbaren Marktpreis liegen, eliminiert werden sollen.

Sofern in den Vollkosten aber nicht abbaubare Fixkosten enthalten sind, induziert diese Maßnahme nur eine Minderung des Gesamtgewinns bzw. Steigerung des Gesamtverlustes, jedenfalls wenn der Stückpreis über den variablen Kosten liegt, d.h. der Produkterlös noch zur Deckung der fixen Kosten beitragen kann.

Für die Sortimentssteuerung sind in kurzfristiger und damit operativer Sicht allein die Deckungsbeiträge relevant. Hieraus werden die sog. **DBU-Faktoren** (Quotient von Deckungsbeitrag und Umsatz) abgeleitet. Diese geben an, wieviel Cent von 1 € Umsatz zur Deckung der fixen Kosten verbleiben.

Auf Basis der DBU-Faktoren ermöglicht die Deckungsbeitragsrechnung eine Risikoanalyse des Absatzes durch Ermittlung des Konzentrationsgrads des Gesamtsortiments im Rahmen der verbreiteten **ABC-Analyse**.

Hierbei sind

- A-Artikel solche mit höherem Anteil am Gesamtdeckungsbeitrag als am Gesamtumsatz,
- C-Artikel durch die umgekehrte Relation gekennzeichnet.
- Bei B-Artikeln entsprechen sich die Anteile am Deckungsbeitrag und Umsatz in etwa,

mit anderen Worten, A-Artikel sind durch hohe und C-Artikel durch niedrige DBU-Faktoren gekennzeichnet.

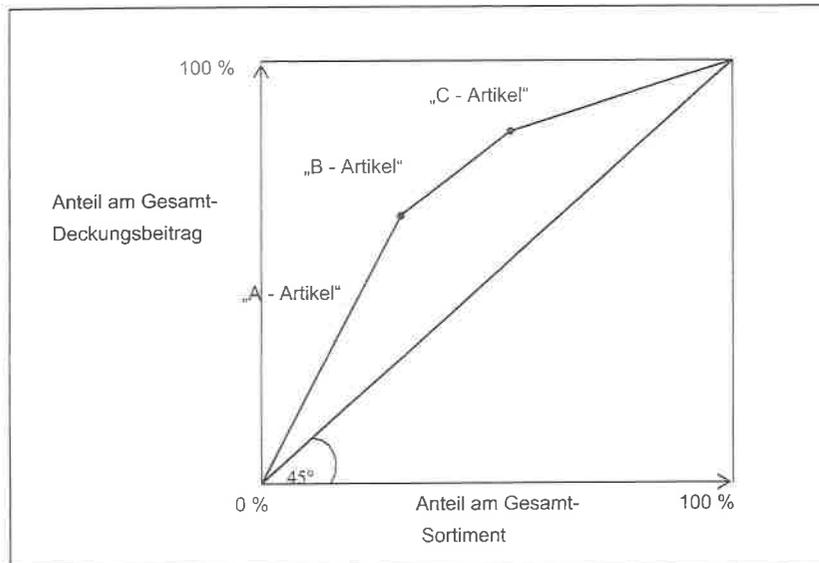


Abb. 64: ABC-Analyse<sup>95</sup>

Ein in der Praxis verbreitetes „Nebenprodukt“ der Deckungsbeitragsrechnung ist die Break-even-Analyse. Sie erfolgt mit dem Ziel der Berechnung der **Gewinnschwelle (Break-even-Punkt)** als derjenigen Produktionsmenge, bei deren Erreichen ein Nullgewinn erzielt wird und bei deren Überschreiten das Unternehmen in die Gewinnzone gerät.

Hierfür ist wiederum eine Kostenaufspaltung zwischen variablen und fixen Kosten erforderlich. Die Gewinnfunktion ist gleich Null zu setzen und nach der Stückzahl  $x^{\text{BEP}}$  aufzulösen; somit folgt:

$$\begin{aligned} \text{– Gewinn:} \quad G &= U - K = (p - k_{\text{var}}) \cdot x - K_{\text{Fix}} = 0 \\ \text{– Break-even-Punkt:} \quad x^{\text{BEP}} &= K_{\text{Fix}} / (p - k_{\text{var}}). \end{aligned}$$

Der Break-even-Punkt lässt sich als diejenige Stückzahl ausdrücken, bei der die Summe der Stück-Deckungsbeiträge identisch mit dem abzudeckenden Fixkostenblock ist.

Das Potenzial der Deckungsbeitragsrechnung in der Sportbranche scheint limitiert. Sinnvolle Informationen sind bei der Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung auf die Sortimentsgestaltung von Sportartikelherstellern und -händlern oder bei Anwendung auf Merchandisingssortimente zu erwarten. Zu prüfen wäre, ob die Anwendung auf die Angebotspalette von Fitnessstudios einschließlich deren zeitliche und tarifliche Ausgestaltung zu Informationsgewinnen für die Unternehmenssteuerung führen würde. Darüber hinaus gehende Anwendungen in der Sportbranche sind bisher weder dokumentiert noch aus theoretischer Perspektive zu empfehlen.

#### 4.3.7 Kostenplanung und Kostenkontrolle

Aufgabe der **Plankostenrechnung** ist die Kostenprognose für künftige Abrechnungsperioden. Ihr liegen geplante Mengen und Preise der für eine geplante Ausbringungsmenge benötigten Produktionsfaktoren zugrunde. Der Ablauf der Plankostenrechnung folgt dabei dem allgemeinen Planungsprozess:

- **Planvorgabe** (aus Unternehmenszielen, aus den erwarteten Markt- und Konkurrenzverhältnissen, aus Vergangenheitswerten),
- **Plan-Ist-Vergleich** unter Berechnung von Plan-Ist-Abweichungen (Über- und Unterdeckungen),
- **Abweichungs- und Ursachenanalyse** sowie ggf. Maßnahmenplanung.

Die Plankostenrechnung wird in der Praxis auf Basis von Kostenstellen vorgenommen, da diese typischerweise Kostenverantwortlichkeiten begründen. Sie ist somit ein Instrument der Budgetierung und Budgetkontrolle.

Die Unterscheidung von Voll- und Teilkostenrechnung setzt sich bei der Kostenplanung fort.

So werden im Rahmen der sog. **starrten Plankostenrechnung** die Kosten nur für einen einzigen Auslastungsgrad (die Planbeschäftigung) prognostiziert. Dies erfolgt über die Berechnung eines „**verrechneten Plankostensatzes**“ auf Vollkostenbasis, in den auch die Fixkosten eingeschlossen sind.

<sup>95</sup> Vgl. Graumann, 2008c, 247.

Wenn als

- Plan-Zahlen Plan-Gesamtkosten  $K_p$  und Plan-Beschäftigungsgrad  $B_p$  und
- tatsächlich erreichte Ist-Zahlen Ist-Gesamtkosten  $K_I$  und Ist-Beschäftigungsgrad  $B_I$

angesetzt werden, so folgt:

- verrechnete Plankosten:  $K_p^{verr} = k_p * B_I$ , wenn  $k_p = K_p / B_p$ .
- Kostenabweichung:  $\Delta K = K_I - K_p^{verr}$ .

Ist  $\Delta K > 0$ , zeigt dies eine Überschreitung der Plankosten an,  $\Delta K < 0$  hingegen eine Unterschreitung (Istkosten sind geringer als Plankosten).

Die starre Plankostenrechnung überschätzt dabei

- das Kostensenkungspotenzial bei sinkender Auslastung und
- die Kostenanstiegsgefahr bei steigender Auslastung,

da fälschlicherweise eine **Proportionalität zwischen Gesamtkosten und Auslastung** unterstellt wird, d.h. es wird angenommen, dass alle Kosten variabel und damit abbaubar sind.

Die **flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis** ermöglicht auch dann eine sachgerechte Kostenkontrolle, wenn eine andere Istbeschäftigung als die Planbeschäftigung realisiert wird, d.h. sie ist flexibel in Bezug auf Auslastungsschwankungen. Hierfür werden zusätzlich zu den verrechneten Plankosten die sog. „**Sollkosten**“ berechnet. Während die fixen Kosten als beschäftigungsunabhängige Konstante in die Sollkostenfunktion eingehen, werden die variablen Kosten als proportional zum Beschäftigungsgrad verlaufend angenommen. Dann folgt für die **Sollkosten  $K_{soll}$** :

$$K_{soll} = K_{fix} + K_p^{var} * (B_I / B_p) = K_{fix} + k_p^{var} * B_I.$$

Die Sollkosten geben die auf die Ist-Beschäftigung verrechneten Plankosten unter strikter Trennung von fixen und variablen Kosten an. Somit werden Effekte aus der Umlegung der konstanten Fixkosten auf unterschiedliche Beschäftigungsstände bei der Ermittlung des Sollkostenwertes eliminiert.

Demnach sind jedwede Differenzen zwischen Istkosten und Sollkosten nicht auf Effekte der Fixkostenremanenz oder -degression, sondern auf modellfremde Umstände wie

- Änderungen der Einkaufspreise,
- Änderungen der Arbeitsproduktivität bzw. der Umschlagsgeschwindigkeit,
- außerordentliche Ereignisse

zurückzuführen.

Die Kostenabweichung der starren Plankostenrechnung wird in der flexiblen Plankostenrechnung mathematisch wie folgt aufgespalten:

- Beschäftigungsabweichung:  $\Delta B = K_{soll} - K_p^{verr}$  und
- Verbrauchsabweichung:  $\Delta V = K_I - K_{soll}$ .

Die **Beschäftigungsabweichung** beziffert den Teil der Kostenabweichung, der auf die Fixkostenremanenz (sofern Planbeschäftigung unterschritten) bzw. auf die Fixkostendegression (sofern Planbeschäftigung überschritten) zurückzuführen ist.

Die **Verbrauchsabweichung** ist auf die (In-) Effizienz des Einsatzes der Produktionsfaktoren im Prozess der Leistungserstellung zurückzuführen. Bei einer positiven Verbrauchsabweichung (Istkosten > Sollkosten) liegt Unwirtschaftlichkeit vor.

Die Addition beider Teilabweichungen ergibt wiederum die Kostenabweichung der starren Plankostenrechnung.

Zur Erfüllung ihrer kurzfristigen Steuerungsfunktion muss die Kostenrechnung Informationen über die unterjährige Entwicklung des Betriebsergebnisses liefern, damit ggf. kurzfristige Anpassungen der Preis- und Produktpolitik eingeleitet werden können. Informationen auf Jahresbasis sind zu aggregiert und reichen hierfür nicht aus. Unverzichtbarer Bestandteil der Kostenrechnung ist somit eine **kurzfristige Erfolgsrechnung**.

Kriterium	Gewinn- und Verlustrechnung	Kurzfristige Erfolgsrechnung
Rechengrößen	Erträge und Aufwendungen	Leistungen und Kosten
Saldo	Jahresüberschuss	Betriebsergebnis
Zeitraum	Geschäftsjahr	Unterjährige Zeiträume, i.d.R. Monate
Angewandte Verfahren	Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren	Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren
Kostenumfang	Stets Vollkosten	Vollkosten oder Teilkosten

Abb. 65: Vergleich zwischen Gewinn- und Verlustrechnung sowie kurzfristiger Erfolgsrechnung

Das Gesamtkostenverfahren (GKV) entspricht der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 2 HGB. Im GKV wird der **Produktionserfolg** ermittelt. Somit sind die in der Abrechnungsperiode entstandenen Kosten – unabhängig vom Anfall für abgesetzte oder für auf Lager genommene Erzeugnisse – gegliedert nach Kostenarten auszuweisen.

Das Umsatzkostenverfahren fasst den Periodenerfolg dagegen allein als Erfolg am Markt (**Absatzerfolg**) auf. Es kann in Vollkostenform oder in Teilkostenform geführt werden. Im Dienstleistungsbereich kommt aufgrund mangelnder Lagerfähigkeit der Erzeugnisse allein das Umsatzkostenverfahren in Betracht.

Starre Plankostenrechnungen und flexible Plankostenrechnungen auf Vollkostenbasis finden in der Sportbranche breite Anwendung. So handelt es sich bei der starren Plankostenrechnung um die in größeren Sportvereinen praktizierte Form der Budgetierung von Abteilungen. Dabei werden in der Haushaltsplanung Kostenvorgaben für künftige Perioden, meist für das Folgejahr, erstellt. Während der Planungsperiode wird bei Budgetüberschreitung mit kostendämpfenden bzw. budget erhöhenden Maßnahmen reagiert. Am Ende der Planungsperiode wird die Ausschöpfung des Budgets als Anhaltspunkt für künftige Planungen festgestellt. Institutionen des Sports, die dem öffentlichen Haushaltsrecht unterworfen sind, handeln ebenfalls im Rahmen von Budgets.

Während Sportvereine, öffentliche Sportverwaltungen und andere nicht profitorientierte Institutionen der Branchenbasis sowie Institutionen, die im Branchenkern agieren, derzeit kaum über eine flexible Plankostenrechnung verfügen dürften, scheint eine erfolgreiche Unternehmensführung für Institutionen des Branchenkernumfeldes und des Branchenrands ohne eine flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis nicht möglich.

#### 4.3.8 Prozesskostenrechnung

Die Besonderheit der Prozesskostenrechnung besteht darin, die wertmäßig bedeutenden (Personal-) **Gemeinkosten** nicht über Zuschlagssätze, sondern entsprechend der Inanspruchnahme der jeweiligen Ressourcen zu verrechnen. Die Kostenverrechnung erfolgt somit **nicht kostenstellen-, sondern prozessbezogen**.

Somit steht weniger die Leistung als physisches Produkt oder Dienstleistung, sondern der **Leistungserstellungsprozess** im Fokus der Analyse. Die Prozesskostenrechnung ist dabei mehr als ein Kostenrechnungssystem, sie kann als Ausgangspunkt eines Managementsystems („**Prozessmanagement**“) dienen. Dieses hat zum Ziel, für eine vorgegebene Leistung einen möglichst kostensparenden Erstellungsablauf zu ermitteln, indem etwa Zuständigkeiten und Schnittstellen optimiert sowie Parallelarbeiten und Komplexitäten minimiert werden.

Die **Bedeutung** der Prozesskostenrechnung ergibt sich aus dem stetig anwachsenden Gemeinkostenanteil an den Gesamtkosten. Für die Zuschlagskalkulation heißt dies, dass geringe Änderungen der Bezugsgröße „Einzelkosten“ zwangsläufig große Änderungen bei der Verrechnung der Gemeinkosten induzieren. Zudem werden in den Zuschlägen unzulässigerweise auch Fixkosten verrechnet. Dies führt bei schwankender Auslastung zu Fehlkalkulationen.

Analyseobjekte der Prozesskostenrechnung sind insbesondere die in rascher Frequenz regelmäßig durchgeführten Arbeitsabläufe, die nach einem bestimmten

Standard (Ressourceneinsatz, Chronologie, erzielttes Leistungsergebnis) ablaufen, die sog. **repetitiven Aktivitäten**.

Die in den verschiedenen Kostenstellen eines Unternehmens bei der Aufgabenbewältigung anfallenden repetitiven Aktivitäten werden zu **Prozessen** zusammengefasst. Die Aktivitäten bilden demnach Teilprozesse kostenstellenübergreifender Hauptprozesse. In der Praxis wird man sich auf die Analyse der kostenintensiven Prozesse beschränken, da eine Prozessanalyse aller Unternehmensbereiche sowie eine vollständige Zuordnung von Kostenarten und Kostenwerten zu Prozessen unrealistisch erscheinen.

Zu Beginn einer Prozesskostenrechnung erfolgt die **Prozessanalyse**, d.h. die Strukturierung der durchgeführten Tätigkeiten innerhalb der Kostenstellen des analysierten Bereichs. Hier bestehen zwei Analysemöglichkeiten:

- Zum einen der aktivitätsorientierte **bottom up-Ansatz**: Die einzelnen Aktivitäten und die sich daraus ergebenden Prozesse werden anhand von Interviews mit den Kostenstellenleitern oder durch Zeitmessung vor Ort erhoben. Jede Kostenstelle muss den für einen Prozessablauf erforderlichen Einsatz an Personal- und Sachmitteln angeben, der die Höhe der Prozesskosten bestimmt.
- Zum anderen der personalorientierte **top down-Ansatz**: Hier wird ausgehend von der Anzahl der insgesamt beschäftigten Mitarbeiter in Vollzeitäquivalenten die verfügbare Zeit in Minuten oder Stunden berechnet. Hieraus wird zurückgeschlossen auf die Anzahl der in dieser Zeit durchgeführten Aktivitäten, wobei der Zeitbedarf pro Aktivität zuvor standardmäßig ermittelt werden muss.

In der Praxis wird das top-down-Verfahren aufgrund seiner rechentechnischen Einfachheit bevorzugt. Hierbei werden die Gesamtkosten der Kostenstelle über geeignete Schlüssel den Prozessen zugeordnet. Bei einer personalkostenintensiven Kostenstelle ist vorrangiges Zuordnungskriterium die Mitarbeiterzahl in Vollzeitäquivalenten (VZÄ).

Bei der Prozesskostenkalkulation nach dem bottom up-Verfahren wird auf die Zuordnung von einzelnen Mitarbeitern zu bestimmten Aktivitäten oder Teilprozessen verzichtet. In einer realistischen Sichtweise wird unterstellt, dass in jeder Kostenstelle jeder Mitarbeiter grundsätzlich jeden Prozess durchführt, d.h. von einer Spezialisierung der Mitarbeiter auf einzelne Prozesse wird nicht ausgegangen.

Die Mitarbeiterproduktivität in Prozessen pro Zeiteinheit („**Ergiebigkeit**“ der Zeit) bestimmt die Verrichtungszeit pro Prozess. Hieraus kann auf den Mitarbeiterbedarf und die Prozesskosten geschlossen werden.

In jedem Fall muss der eigentlichen Prozesskostenrechnung eine detaillierte **Ablaufanalyse** der Leistungserstellungsprozesse – insbesondere der innerbetrieblichen Leistungen – vorangehen. Die einzelnen Prozessstufen werden in chronologischer Reihenfolge verknüpft und den einzelnen Kostenstellen oder Verantwortungsbereichen zugeordnet. Zudem werden die im Prozessablauf entstehenden

Schnittstellen verdeutlicht. Hierzu muss die kostenstellenbezogene durch eine kostenstellenübergreifende Betrachtungsweise ersetzt werden.

Die Prozesse werden in **leistungsmengeninduziert (lmi)** und **leistungsmengenneutral (lmn)** unterschieden, je nachdem, ob sie sich zur Prozessmenge variabel (i.d.R. proportional) oder fix verhalten. Die Kosten der leistungsmengenneutralen Prozesse stellen Rüst-, Bereitschafts-, Verwaltungs- oder Strukturkosten dar.

Für jeden leistungsmengeninduzierten Prozess ist eine Maßgröße festzulegen, z.B. Anzahl der Bestellungen, der Lieferaufträge, der Kontrollvorgänge usw. Grundsätzlich werden mengen- und wertabhängige Prozessgrößen unterschieden. Die Maßgrößen werden auch als **Kostentreiber** („cost driver“) bezeichnet. Da es sich bei den Prozesskosten um Personalgemeinkosten handelt, wird als Kostentreiber oftmals die zeitliche Beanspruchung (Minutenfaktoren, Arbeitsstunden, Tagewerke) herangezogen.

Die Prozesskostenrechnung geht somit in folgenden **Schritten** vor:

Schritt	Vorgehen
(1)	Abgrenzung des Untersuchungsobjekts (Abteilungen, Kostenstellen und Kostenarten)
(2)	Ermittlung kostenstellenbezogener, repetitiver Aktivitäten (Teilprozesse)
(3)	Trennung von leistungsmengeninduzierten und –neutralen Teilprozessen und Festlegung von Maßgrößen („cost driver“) für die leistungsmengeninduzierten Prozesse
(4)	Ermittlung von Teilprozesskosten auf Basis der Ressourcenverbräuche (i.d.R. Zeitverbräuche) einschl. Zuschläge für die leistungsmengenneutralen Kosten
(5)	Modellierung kostenstellenübergreifender Hauptprozesse aus der Abfolge der Teilprozesse
(6)	Berechnung der Kosten der Hauptprozesse durch Summation der Teilprozesskosten
(7)	Durchführung der Kostenplanung und -analyse (Plan-Prozesskostenrechnung)
(8)	Ableitung von Ansatzpunkten für das Kosten- und Prozessmanagement

Abb. 66: Schritte der Prozesskostenrechnung

Die **Prozesskostenkalkulation** erfolgt dann in zwei Stufen:

Zunächst werden **Prozesskostensätze** durch Division der Prozesskosten durch die Prozessmenge für diejenigen Kosten ermittelt, für die Maßgrößen definiert werden können, also die sog. leistungsmengeninduzierten Kosten.

Sodann erfolgt eine **Umlage der übrigen betrieblichen Kosten**, für die eine prozessorientierte Verrechnung nicht möglich ist. Diese leistungsmengenneutralen Kosten werden mittels prozentualer Zuschläge verrechnet, i.d.R. proportional zu den leistungsmengeninduzierten Prozesskosten.

Mittels der Prozesskostensätze können die Kosten verursachungsgerecht auf die Leistungen kalkuliert werden. Durch Ermittlung von Plankostenwerten lässt sich zudem eine kostenstellen- oder prozessbezogene **Kostenkontrolle** auf Basis von Soll-Ist-Abweichungen durchführen.

Die Ergebnisse der Prozesskostenrechnung lassen sich als Ausgangspunkt für ein umfassendes **Prozessmanagement** nutzen. Wertvolle Ansatzpunkte ergeben sich durch

- die Identifizierung von komplexen und damit kostenintensiven Tätigkeiten,
- die Eliminierung von Doppelarbeiten sowie
- die Ermittlung von Unwirtschaftlichkeiten interner Leistungserstellungen gegenüber einem Fremdbezug vom Markt.

Da die Prozesskostenrechnung an den in rascher Frequenz durchgeführten Arbeitsabläufen an- und eine hinreichende Strukturierungsmöglichkeit der durchgeführten Tätigkeiten voraussetzt, scheinen die stark dienstleistungsorientierten Prozesse der Sportbranche zur Anwendung nicht in vollem Umfang geeignet. Allerdings gibt es auch in den Institutionen der Sportbranche Routinen, die einer Prozesskostenrechnung mit Informationsgewinn unterworfen werden können. Daneben kann die Prozesskostenrechnung als prozessorientierte Ergänzung zur Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung einen Informationsmehrwert generieren.

# Controlling im Sport

Grundlagen und Best Practice für  
Vereine, Verbände und Ligen

Herausgegeben von:

Prof. Dr. Mathias Graumann  
und Prof. Dr. Lutz Thieme

Mit Beiträgen von:

Gunter Archinger, Christopher Blümlein, Jens Brämer,  
Thorsten Endres, Prof. Dr. Mathias Graumann, Alexander Kiel,  
Dirk Mazurkiewicz, Elisa Ramb, Daniel Sattler, Tanja Schäfer,  
Michael Scharf, Mark Schober, Maïke Schramm,  
Prof. Dr. Lutz Thieme, Susanne Weber,  
Martin Weinitschke und Horst Werner

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek**  
 Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen  
 Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
[dnb.ddb.de](http://dnb.ddb.de) abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter  
[ESV.info/978 3 503 12452 7](http://ESV.info/9783503124527)



ISBN 978 3 503 12452 7

Alle Rechte vorbehalten  
 © Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2010  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
 der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
 bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den  
 strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992  
 als auch der ISO Norm 9706.

Druck und Bindung: Druckerei Hubert & Co., Göttingen

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	9
Abkürzungsverzeichnis .....	11
Abbildungsverzeichnis .....	15

### Kapitel I: Theoretische Grundlagen (Mathias Graumann, Lutz Thieme)

1 Grundlagen des Controllings .....	21
1.1 Begriff des Controllings .....	21
1.2 Historische Entwicklung des Controllings .....	23
1.3 Aufgaben des Controllings .....	24
1.4 Organisatorische Einordnung des Controllings .....	27
1.5 Ebenen des Controllings .....	29
2 Die Sportbranche .....	33
2.1 Branchenmodelle .....	33
2.2 Die Sportbranche als Wertschöpfungseinheit .....	42
2.3 Forschungsstand zum Controlling in der Sportbranche .....	51
3 Strategisches Controlling .....	53
3.1 Grundlagen und Ablauf des strategischen Controllings .....	53
3.2 Controlling des Leitbilds und Zielsystems .....	56
3.3 Umweltcontrolling .....	59
3.4 Markt- und Wettbewerbscontrolling .....	65
3.5 Identifizierung der strategischen Lücke und Controlling von Wettbewerbsstrategien .....	69
3.6 Segmentcontrolling .....	71
3.6.1 Segmentbegriff .....	71
3.6.2 Produktlebenszyklus .....	72
3.6.3 Erfahrungskurve .....	75
3.6.4 Portfolio-Analyse .....	76
3.7 Produkt- und Leistungscontrolling .....	82
4 Operatives rechnungswesenbezogenes Controlling .....	89
4.1 Grundlagen des Rechnungswesens .....	89
4.2 Jahresabschlusscontrolling .....	92
4.2.1 Grundlagen und Erkenntnisziele des Jahresabschlusscontrollings .....	92
4.2.2 Erstellung der Strukturbilanz und Bildung von Kennzahlen....	96
4.2.3 Analyse der Vermögenslage .....	100
4.2.4 Analyse der Finanzlage .....	102