

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH CAMPUS 02

Entscheidungsorientiertes Vertriebscontrolling
Neukonzeptionierung der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung in einem
Versandhandelsunternehmen

Betreuerin:
Mag. Birgit de Pauli-Ferch

vorgelegt von:
Loibnegger Daniel (1810532018)

St. Andrä, 24.04.2020

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

St. Andrä, 24.04.2020

Loibnegger Daniel, eh

Kurzfassung

Ein Versandhandelsunternehmen, das nach dem Konkurs im Jahr 2013 wieder wächst, möchte nun eine Deckungsbeitragsrechnung einführen, um die Rentabilität von Produkten und Produktgruppen überprüfen zu können. Die vor dem Sanierungsverfahren verwendete Deckungsbeitragsrechnung konnte aus verschiedenen Gründen nicht adaptiert werden. Aus diesem Grund wurden die Berechnungslogik sowie der Aufbau der Deckungsbeitragsrechnung neu erarbeitet. Bei der Neugestaltung der Deckungsbeitragsrechnung wurde ein besonderes Augenmerk auf die kausale Zuordnung der Kosten zu den Produkten gelegt. Die Kostenverrechnung erfolgte auf Basis verschiedener Zuordnungsprinzipien und verschiedener Verteilungsprinzipien. Um die Kosten nach den oben genannten Grundsätzen zuordnen zu können, müssen die Kosten zunächst auf ihre Eigenschaften überprüft werden. Als Basis dienen die Kosten, welche beim Kooperationspartner angefallen sind. Darüber hinaus müssen die angefallenen Kosten anhand ihrer Variabilität bewertet werden. Anhand dieser Beurteilung werden die Kosten in weiterer Folge als variable Kosten und als Fixkosten kategorisiert. Anschließend müssen die Kosten den Kostengruppen zugeordnet werden. Dabei wird eine möglichst verursachungsgerechte Kostenverrechnung auf die Kostenträger angestrebt. So sollen beispielsweise versandhandelsspezifische Rückabwicklungskosten, welche für retournierte Waren anfallen, möglichst verursachungsgerecht zugeordnet werden. Es sollte festgelegt werden, ob und wie die Kosten den Artikeln zugeordnet werden können oder wann es sinnvoll ist, sie der Produktgruppe zuzuordnen. Wenn Kosten nicht auf Artikel- oder Warengruppenebene zugeordnet werden können, werden diese als Fixkosten in einem Block zusammengefasst. Es gilt dabei zu vermeiden, dass die Zuordnung zu den Unternehmensfixkosten erfolgt. Bezugnehmend auf den Kooperationspartner werden in dieser Arbeit auch die Schwierigkeiten aufgedeckt, die in der Praxis bei der Kategorisierung von Kosten auftreten. Die Literatur bezieht sich bei der Kategorisierung der Kosten häufig auf Industrieunternehmen. Daher musste die Anwendung der Kostenverteilung und die Erstellung der Deckungsbeitragsberechnung auf den Versandhandel übertragen werden. Aufgrund der unterschiedlichen Interpretationen und der strengeren oder weniger strengen Interpretation der Kostenverteilungsprinzipien sowie der unterschiedlichen Interpretationsmöglichkeiten, ist eine vollständige und eindeutige Zuordnung oft sehr schwierig bzw. nicht möglich. Schlussendlich muss in vielen Fällen ein Kompromiss eingegangen werden, welcher zwischen einer verursachungsgerechten Zuordnung, der Wirtschaftlichkeit sowie dem Informationsbedarf des Kooperationspartners liegt.

Abstract

A mail order company, which is currently growing since its bankruptcy in 2013, now wants to introduce a contribution margin calculation in order to be able to check the profitability of products and product groups. The contribution margin calculation, which was used before the bankruptcy, could not be adapted for various reasons. For this reason, the calculation logic of the contribution margin calculation was reorganized. When redesigning the contribution margin calculation, particular attention was paid to the causal attribution of costs to the products. The cost allocation was carried out on the basis of various allocation principles and various distribution principles. In order to be able to assign the costs based on the principles mentioned above, the costs must first be checked for their attribution to the individual cost objects. The costs incurred by the cooperation partner are taken into account for cost allocation. Furthermore, the costs incurred must be assessed based on their variability. Based on this assessment, the costs are categorized into variable costs and fixed costs. Subsequently, the costs must be assigned to the cost blocks or cost groups. It must be ensured that a casual allocation takes place e.g. for the handling costs that arise for returned goods.

This thesis seeks to determine whether and how the costs can be attributed to the items or when it makes sense to allocate them to the product group. If costs cannot be allocated at item or department level, they must be summarized as fixed company costs in a block. The allocation of not assignable costs to the general company costs must be prevented. By referring to the cooperation partner, this work also deals with the difficulties that arise in practice when categorizing costs. The literature on this topic often refers to industrial companies. Therefore, the application of the allocation of costs and the creation of the contribution margin calculation had to be transferred to the mail order company. Due to the different interpretations and the level of strict interpretation of the cost distribution principles, as well as the different possibilities of the interpretation, a complete unambiguous assignment is often very difficult to carry out.

Finally, in many cases a compromise has to be made, which lies between a causal allocation, the profitability and the information needs of the cooperation partner.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Ausgangssituation	1
1.2	Ziel der Arbeit und Praxisoutput	3
1.3	Problemstellung und detaillierte Fragestellungen	3
1.4	Aufbau und Methode	4
1.5	Abgrenzung	5
2	Das Wesen und die Prinzipien der Kostenverrechnung	7
2.1	Kostenrechnung und Kostenrechnungssysteme	7
2.2	Besonderheiten des Vertriebscontrolling im Handel	12
2.3	Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung	13
2.3.1	IST-, Normal- und Plankostenrechnung	14
2.3.2	Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung	15
2.3.3	Wesen, Aufbau, Grundkonzept der Teilkostenrechnung	15
2.3.4	Kennzeichnung von Kostenbegriffen	17
2.3.4.1	Einzelkosten und Gemeinkosten	17
2.3.4.2	Fixe Kosten und variable Kosten	20
2.3.5	Kostenaufschlüsselung	24
2.3.6	Prinzipien der Kostenverrechnung	25
2.3.6.1	Das kausale und finale Verursachungsprinzip	27
2.3.6.2	Das Identitätsprinzip	28
2.3.6.3	Das Proportionalitätsprinzip	30
2.3.6.4	Das Durchschnittsprinzip	32
2.3.6.5	Das Beanspruchungsprinzip und das Leistungsentscheidungsprinzip	32
2.3.6.6	Das Tragfähigkeitsprinzip	33
2.3.7	Zuordnung von Erlösen	34
2.3.8	Bezugsobjekte der Kostenzuordnung	34

2.3.9	Relevante und nicht relevante Kosten	35
2.3.10	Notwendigkeit der Deckungsbeitragsrechnung	36
3	Analyse der aktuellen Situation bei neckermann.at	38
3.1	Das Vertriebssystem der neckermann.at GmbH	38
3.2	Das Berichtswesen der neckermann.at GmbH	41
3.3	Erfassung der Kosten und Erlöse bei der neckermann.at GmbH.....	43
3.3.1	Umsatzerlöse aus Eigenumsatz	43
3.3.2	Provisionen aus Vertriebspartnerumsätzen	45
3.3.3	Versandkostenpauschale	45
3.3.4	Erlöse durch Zinsen aus Ratengeschäften.....	46
3.3.5	Wareneinsatz und Rohertrag	49
3.3.6	Werbekosten.....	50
3.3.7	Personalkosten.....	51
3.3.8	Vertriebskosten.....	52
3.3.9	Verwaltungskosten	53
3.3.10	Miet- und Pacht aufwendungen.....	55
3.3.11	Kosten der Hausbewirtschaftung und Instandhaltung.....	56
3.3.12	Fremdpersonal	57
3.3.13	Abschreibungen.....	59
3.4	Analyse der vorhandenen Artikel-Ergebnisrechnung und Fazit	59
4	Konzeptionierung der Berechnungslogik für die neue Deckungsbeitragsrechnung	63
4.1	Anforderungen welche Neckermann an das neue Konzept stellt.....	63
4.2	Beurteilung und Zuordnung der Kosten und Erlöse.....	64
4.2.1	Versandumsatzes und Wareneinsatz	64
4.2.2	Zuordnung der Skontoerlöse	65
4.2.3	Zuordnung der Bonuszahlungen	67
4.2.4	Werbekosten.....	68

4.2.5	Erträge aus der Versandkostenpauschale	74
4.2.6	Erhaltene Zinsen aus dem Ratengeschäft	75
4.2.7	Bestellkosten	79
4.2.7.1	Vertriebskosten.....	79
4.2.7.2	Kundencenter	82
4.2.8	Logistikkosten, Lagerkosten und Warenrückführungskosten	87
4.2.9	Sonstige Kosten.....	89
4.3	Erstellung der Struktur der neuen Berechnungslogik	92
4.4	Beispielrechnung anhand der neuen Berechnungslogik.....	96
	Literaturverzeichnis.....	103

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zusammenhang zwischen Einzel- /Gemeinkosten und dem Kostenobjekt.....	18
Abbildung 2: Vergleich von Einzel-/Gemeinkosten vs. variable/fixe Kosten.....	23
Abbildung 3: Prinzipien der Kostenverrechnung	26
Abbildung 4: Kosten für Mahnungen	49
Abbildung 5: Ermittlung der anteiligen Werbekosten	70
Abbildung 6: Kosten je beworbenen Artikel	71
Abbildung 7: Konzept für die neue Deckungsbeitragsrechnung	93
Abbildung 8: Darstellung des neuen Konzeptes der Deckungsbeitragsrechnung	98

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Kostenkategorien nach der Zurechenbarkeit	19
Tabelle 2: Übersicht der Berechnung des Versandumsatzes der neckermann.at GmbH	43
Tabelle 3: Beispiel Ratenkredit	47
Tabelle 4: Gehaltstabelle Handels- und Versandhandelsangestellte 2020	52
Tabelle 5: Ermittlung des prozentuell gebuchten Skontos.....	67
Tabelle 6: Ermittlung Neckpotkosten je Euro Versandumsatz	73
Tabelle 7: Anteilige Raumkosten	84
Tabelle 8: Kostenübersicht des Kundencenters.....	86
Tabelle 9: Kostenzusammenfassung der Abteilung E-Commerce.....	90
Tabelle 10: Kostengegenüberstellung für das neue Konzept der Deckungsbeitragsrechnung	97

Abkürzungsverzeichnis

AF	ab Fabrik
EBT	earning before taxes
EV	Eigenvertrieb
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VP	Vertriebspartner

1 Einleitung

Das erste Kapitel dient der Einführung in die Thematik dieser Masterarbeit. Im Zuge der Arbeit soll erläutert werden, wie eine Deckungsbeitragsrechnung aufgebaut werden kann und was dabei zu beachten ist. Dabei ist eine maßgeschneiderte Lösung für den Kooperationspartner zu finden.

1.1 Ausgangssituation

Die neckermann.at GmbH ist ein einhundertprozentiges Tochterunternehmen der s4s GmbH services for shops, welche beide ihren Firmensitz in Graz haben. Die neckermann.at GmbH ist im Bereich des Versandhandels tätig und hat eine turbulente Zeit hinter sich. Die vormals Neckermann Österreich AG war eng mit der damaligen deutschen Neckermann Muttergesellschaft verflochten. Nach der Insolvenz der deutschen Muttergesellschaft im Juli 2012 musste auch kurz darauf Neckermann Österreich, mit damals rund 300 Mitarbeitern, Insolvenz anmelden. Jedoch konnte das Unternehmen in Österreich im Gegensatz zur deutschen Mutter, welche zerschlagen wurde und somit die Markenrechte in Deutschland an die Otto- Gruppe verkaufen musste, fortgeführt werden. Der neue Eigentümer und die neue Mutter der s4s GmbH services for shops ist nun die TopAgers AG aus Deutschland.

Im Dezember 2012 konnte das Sanierungsverfahren von Neckermann Österreich offiziell beendet werden. In dieser Zeit musste die komplette Unternehmensstruktur von der deutschen Mutter gelöst und dementsprechend angepasst werden. Als Beispiel für die Verflochtenheit kann genannt werden, dass vor der Insolvenz rund 70% der Waren vom deutschen Zentrallager bezogen wurden. In dieser Zeit fokussierte sich der deutsche Konzern vor allem auf Eigenmarken, welche zentral eingekauft und dann europaweit vertrieben wurden.

Nach dem Ende des Sanierungsverfahrens lief es bei Neckermann allerdings nicht nach Plan. Daher wurde eine Neuausrichtung des Geschäftsmodelles vorgenommen, welches sich nun vor allem auf den Internethandel und nicht mehr auf den Kataloghandel fokussiert. Weiters bietet die neckermann.at GmbH nun zusätzliche Serviceleistungen rund um den Einkauf an. Ein Service davon ist der im Versandhandel übliche Ratenkauf, welcher den Kunden den Vorteil bringt, mit geringen finanziellen Mitteln größere Anschaffungen tätigen zu können. Die neckermann.at GmbH konnte nach der Umstrukturierung sowie nach der Änderung des Geschäftsmodells im Jahr 2018 erstmals nach der Insolvenz wieder Gewinne schreiben.

Durch die oben genannten neuen Unternehmensstrukturen sowie durch die Änderung des Geschäftsmodells und dem daraus resultierenden Personalabbau, konnten bei Neckermann viele

Controlling-Möglichkeiten nicht mehr vollständig wahrgenommen werden. Daher wurden diese auch nicht mehr gewartet und nicht an die aktuellen Gegebenheiten angepasst.

Vor der Insolvenz wurde bei Neckermann eine Artikel-Ergebnisrechnung eingesetzt. Damit konnte der Deckungsbeitrag jedes einzelnen Produktes ermittelt werden. Darüber hinaus konnte analysiert werden, ob die einzelnen Artikel einen positiven bzw. negativen Deckungsbeitrag aufwiesen. Durch die unterschiedlichen Vertriebsformen fielen auch unterschiedliche Kosten an. So fielen zum Beispiel bei Produkten, die direkt vom Lieferanten zum Kunden geliefert wurden, die Lagerkosten weg. Im Gegenzug war auch die Spanne der verkauften Ware geringer. Es konnte daher ohne Artikelergebnisrechnung nur schwer festgestellt werden, welche Kosten ein Artikel bzw. eine Artikelgruppe tatsächlich verursacht. Folglich konnte auch nicht abgeleitet werden, ob das Modell der Direktlieferung zum Kunden oder die Auslieferungen über das Lager in Graz bevorzugt stattfinden soll. Bereits vor der Insolvenz nahm die Auswertung dieser Artikelergebnisrechnung durch die hohe Komplexität viel Zeit in Anspruch, was zur Folge hatte, dass Ergebnisse erst viel zu spät analysiert wurden und dementsprechend auch zu spät korrigierend eingegriffen werden konnte. Neben dem Aspekt des hohen Zeitaufwandes für die Auswertung der Artikel-Ergebnisrechnung gab es noch das Problem, dass im Zuge der Reorganisierung zusätzlich ein starker Personalabbau bei Neckermann durchgeführt wurde. Aus diesen Gründen wurde die stufenweise Ergebnisrechnung, nicht mehr ausgeführt, gewartet und auch nicht an die neuen Strukturen angepasst. Das Neckermann Warensortiment umfasst mehr als 100.000 aktive Artikel, welche sich in rund 30 Warenuntergruppen aufteilen. Aktuell wird bei Neckermann die Finanzbuchhaltung mit der Software SAP betrieben und die Warenwirtschaft sowie Logistik mit dem eigenen HOST-System. Unterstützend wird noch ein Tabellenkalkulationsprogramm eingesetzt.

Nachdem das Unternehmen nun gut aufgestellt ist und positiv in die Zukunft blicken kann, will die Geschäftsführung nun Zeit und Geld investieren und die Artikel-Ergebnisrechnung adaptieren bzw. neu aufbauen, um diese wieder in den Monatsabschluss implementieren zu können. Dies ist für das Unternehmen von besonderer Bedeutung, da das Ergebnis, bezogen auf den einzelnen Artikel, auf Monatsbasis analysiert werden kann. Somit gewinnt das Unternehmen wieder eine neue Controlling-Möglichkeit, um den laufenden Geschäftserfolg sicherzustellen. Diese kann verhindern, dass durch Unwissenheit falsche Artikel, also Artikel, welche einen positiven Deckungsbeitrag aufweisen vom Sortiment herausgenommen oder Artikel, welche einen negativen Deckungsbeitrag aufweisen, forciert werden. Weiters können Artikel bzw. Produktgruppen welche besonders gute Ergebnisse bzw. Deckungsbeiträge liefern, durch gezielte Maßnahmen, wie zum Beispiel Werbung, weiter beworben werden.

1.2 Ziel der Arbeit und Praxisoutput

Das Ziel dieser Arbeit ist die Ausarbeitung eines neuen Konzeptes für eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung der neckermann.at GmbH. Hierbei handelt es sich um eine Empfehlung, welche als Basis für die Programmierung der Deckungsbeitragsrechnung bei Neckermann dient. Dabei sind zuerst die verschiedenen Kostenblöcke zu definieren. Die Kostenblöcke werden folgend vom Umsatzerlös ausgehend nacheinander abgezogen, sodass sich jeweils ein neues Zwischenergebnis für die Deckungsbeitragsrechnung ergibt. In einem Kostenblock werden bestimmte Kosten zu einer Gruppe zusammengefasst, welche definiert werden. In weiterer Folge müssen diese den Kostenblöcken bzw. Kostengruppen zugeordnet werden. Hierbei muss darauf geachtet werden, dass z. B. bei den Handlingkosten, welche bei Retourwaren anfallen, eine verursachungsgerechte Zuordnung stattfindet. Dabei soll festgestellt werden, ob und wie die Kosten den Artikeln zugerechnet werden können bzw. wann eine Verrechnung auf die Warengruppe sinnvoll ist. Können Kosten nicht auf Artikelebene bzw. Warengruppenebene zugerechnet werden, müssen diese als Unternehmensfixkosten in einem Block zusammengefasst werden. Zu verhindern ist dabei, dass die Zuordnung auf die pauschalen Unternehmenskosten überhandnimmt. Bei der Zuordnung sollen verschiedene Möglichkeiten aufgezeigt werden. Bevorzugt werden sollte jedoch die Variante, welche augenscheinlich mit einem geringeren Aufwand verbunden ist. Hierfür soll nach Möglichkeit auf vorhandene Daten zurückgegriffen werden. Dabei muss die Zuordnung der einzelnen Kostenpositionen plausibel und nachvollziehbar erfolgen.

1.3 Problemstellung und detaillierte Fragestellungen

Diese Masterarbeit untersucht wie die neue Deckungsbeitragsrechnung aufgebaut werden muss, um der Anforderung der verursachungsgerechten Ergebnisdarstellung auf Deckungsbeitragsbasis gerecht zu werden und wie die versandhandelsspezifischen Kosten und Erlöse, welche oft im Nachhinein entstehen, berücksichtigt werden können.

Um diese Problemstellung beantworten zu können, müssen noch folgende Fragen geklärt werden:

- Welche spezifischen Anforderungen werden von Neckermann an die neue Artikel-Ergebnisrechnung gestellt?
- Welche Kosten fallen bei Neckermann an und wie sind diese in Bezug auf fixe und variable Kosten zu beurteilen?
- Wie können Kosten beurteilt werden, ob diese verursachungsgerecht sind?

- Wie kann die aktuelle Situation der alten Deckungsbeitragsrechnung beurteilt werden? Kann diese adaptiert werden oder muss von Grund auf ein neues Konzept für die Artikelergebnisrechnung erstellt werden? Können hierfür Informationen der ursprünglichen Artikelergebnisrechnung aufgearbeitet und in das neue Konzept übernommen werden?
- Welche branchenspezifischen Kosten fallen bei Neckermann an? Wie können diese Kosten, miteinbezogen werden? Wie werden die Kosten, welche nicht eindeutig zugeordnet werden können, am besten dargestellt?
- Welche Möglichkeiten der Zuordnung bestehen für Erträge bzw. Aufwendungen, welche erst nach dem Kauf realisiert werden? Als Beispiel hierfür können Zinsen bei Ratenkauf bzw. Handlingkosten bei Retouren genannt werden.
- Welche Kostenblöcke sollen in der neuen Deckungsbeitragsrechnung dargestellt werden? Wie können die Kosten einzelnen am besten zugeordnet werden, um eine verursachungsgerechte Darstellung zu ermöglichen? Soll die Zuordnung immer strikt nach dem kausalen Zusammenhang erfolgen?

1.4 Aufbau und Methode

Nach der Einleitung wird auf die Theorie und Systematik der Kostenrechnung sowie auf die Deckungsbeitragsrechnung und die Prinzipien der Kostenrechnung näher eingegangen. Im Anschluss wird das Wesen der einstufigen und in Folge die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung näher erläutert.

Im nächsten Schritt wird die aktuelle Situation bei Neckermann erhoben. Dabei wird zuerst das Reporting bei der neckermann.at GmbH näher beschrieben. Folgend sollen im nächsten Schritt die Kostenarten von Neckermann behandelt werden. Dabei sollen die Kosten in Bezug auf die Kostenkategorie nämlich auf fixe und variable Kosten sowie auf Einzel- und Gemeinkosten analysiert werden. Dabei werden vor allem die versandhandelsspezifischen Kosten und Erlöse genauer beleuchtet.

Danach werden anhand von alten Unterlagen sowie durch Informationen von einem Mitarbeiter, Daten zur alten Artikel-Ergebnisrechnung der neckermann.at GmbH erhoben. Anschließend wird erörtert, warum die Berechnungslogik der ursprünglichen Artikel-Ergebnisrechnung nicht modifiziert und weiterverwendet werden kann.

Danach wird die grundlegende Anforderung der neuen Artikel-Ergebnisrechnung seitens der neckermann.at GmbH näher beleuchtet. Diese soll in weiterer Folge auf Plausibilität geprüft und

nach Möglichkeit eingearbeitet werden. Im nächsten Schritt werden die Kostengruppen für die stufenweise Artikel-Ergebnisrechnung ermittelt. Diese Ermittlung sollen einerseits durch eine ausführliche Literaturrecherche und andererseits durch Absprache mit dem Kooperationspartner erfolgen. Dabei sollen die Kosten, welche nicht branchenspezifisch sind und daher in der Literatur häufig beschrieben werden, zuerst den Kostengruppen zugeordnet werden. Danach werden die branchenspezifischen bzw. neckermannspezifischen Kosten in Bezug auf die Zuordnung ausführlich behandelt. Diese beinhalten unter anderem nachträglich entstandene Kosten bzw. Erträge. Es werden verschiedene Möglichkeiten aufgezeigt, wie unternehmensspezifische Kosten unterschiedlichen Stufen zugeordnet werden können. Dabei werden die gesammelten Informationen aus dem dritten Kapitel miteinbezogen. Es ist immer die Plausibilität der Zuordnung anhand von erarbeiteten Prinzipien zu hinterfragen. Des Weiteren ist stets auf die Komplexität sowie die Ausführbarkeit zu achten, da eine schnelle Auswertung für Neckermann sehr wichtig ist. Veranschaulicht sollte die gewählte Vorgehensweise durch entsprechende Beispiele werden.

Nach der Aufbereitung des Konzeptes der Berechnungslogik wird dieses noch mittels eines durchgerechneten Beispiels verdeutlicht. Hierfür werden zwei unterschiedliche Artikel herangezogen, um zu veranschaulichen, wie sich die Deckungsbeiträge stufenweise durch die unterschiedlich anfallenden Kosten und Erlöse verändern. Zuletzt erfolgt noch eine Zusammenfassung der Ergebnisse mit einer kritischen Reflexion und einem Ausblick.

Der einleitende Teil dieser Arbeit basiert auf fachlichem Wissen, welcher mittels Literaturrecherche erarbeitet wurde. Im Zuge der Erstellung des Konzeptes für die Artikel-Ergebnisrechnung wurde auf die qualitative Forschung zurückgegriffen. Dabei gab es laufend Kontakt mit den Verantwortlichen der neckermann.at GmbH, um die Ergebnisse dieser Arbeit mit dem Unternehmen abzustimmen. Um Informationen über die ehemalige Artikelergebnisrechnung zu erhalten, war es notwendig, ein ausführliches Gespräch mit dem Mitarbeiter zu führen, der dieses System damals betreute.

1.5 Abgrenzung

Die Arbeit befasst sich nicht mit den Kosten, die durch die eventuelle Implementierung der Deckungsbeitragsrechnung entstehen könnten. Die in dieser Arbeit dargestellten Handlungsempfehlungen dienen der Adaptierung bzw. Neugestaltung der Artikel-Ergebnisrechnung bei der neckermann.at GmbH. Es ist nicht das Ziel dieser Arbeit jede Kostenposition bis in das kleinste Detail zu analysieren und diese in weiterer Folge zu

berücksichtigen. Die Umsetzung und Implementierung dieser Empfehlungen in das bestehende System obliegt dem Unternehmen selbst. Des Weiteren wird nicht auf eventuell auftretende steuerliche Aspekte näher eingegangen. Da das Unternehmen aufgrund seiner Größe keine Kostenstellenrechnung anwendet, wird auf diese Thematik nicht näher eingegangen.

2 Das Wesen und die Prinzipien der Kostenverrechnung

In diesem Kapitel wird das notwendige theoretische Wissen der Kostenverrechnung erarbeitet. Dabei wird gezeigt wie Kosten kategorisiert werden können und welche Relevanz eine Deckungsbeitragsrechnung für ein Unternehmen hat.

2.1 Kostenrechnung und Kostenrechnungssysteme

Unabhängig von der Branche verfolgt eine funktionierende Kostenrechnung das Ziel, Führungskräften und Entscheidungsträgern eines Unternehmens, relevante Informationen über betriebliche Vorgänge bereitzustellen. Diese sind vor allem für die operative Steuerung des Unternehmens relevant.

Daher sind die allgemeinen, branchenunabhängigen Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung:

- Die Kostenerfassung und Kostenzuteilung auf Produkte
- Die Kostenkontrolle
- Die kurzfristige Ergebnisrechnung
- Die Grundlage dispositiver Entscheidungen

Bei der Kostenerfassung und Kostenzuteilung werden die angefallenen Kosten erfasst und verursachungsgerecht den Kostenträgern zugeordnet. Dies ist notwendig, um eine Grundlage für die Kalkulation der Produkte zu schaffen. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um eine Vorkalkulation zur Preisfindung oder um eine Nachkalkulation handelt. Zweiteres dient zur Überprüfung, ob die erzielten Erlöse die verursachten Kosten eines Kostenträgers decken.

Bei der Erfassung der Kosten wird zwischen Aufwendungen (pagatorisch) und Kosten unterschieden. Diese unterscheiden sich durch die differenzierte Erfassung des Güterverzehr. Dabei entsprechen die gesamten pagatorischen Aufwendungen dem kompletten Verzehr an Wirtschaftsgütern, welche auch den gesetzlichen Regelungen entsprechen. Dem pagatorischen Begriff liegt hingegen ein Geldabfluss zugrunde.¹ Den wertmäßigen Kostenbegriff hat u. a. Schmalenbach definiert. Er definierte dabei, dass Kosten in der Kostenrechnung Werte sind, welche die verzehrten Güter zur Erstellung von Leistungen widerspiegeln.²

Wenn Kosten allgemein als bewerteter, sachzielbezogener Güterverzehr einer Periode definiert werden, können diese durch folgende drei Merkmale geprägt sein:

¹ Vgl. STEGER (2010), S. 23.

² Vgl. SCHMALENBACH (1963), S. 6.

- Verzehr
- Sachzielbezogenheit
- Bewertung

Der Güterverzehr setzt einen Verbrauch von Realgütern voraus. Bei diesem Verzehr an Realgütern müssen nicht unbedingt Einzelteile in das Produkt eingehen, wie beispielsweise Energie oder Arbeitskraft. Der Güterverzehr kann sich durch die Bereitstellung der Realgüter auch langfristig vollziehen, etwa durch die Abnutzung von Gebäuden oder anderen Gegenständen. Zudem wird der Gebrauch, z. B. in Form der Nutzung durch eine bereitgestellte Infrastruktur einschließlich Rechtsordnung, dem Verzehr gleichgestellt. Dadurch wird eine Miteinbeziehung von Steuern in die Kosten ermöglicht.³

Aufgrund der oben genannten Ursachen können drei Arten des Güterverbrauchs unterschieden werden:⁴

- Der willentliche Güterverbrauch
- Der erzwungene Güterverbrauch
- Der kontinuierlich zeitliche Güterverbrauch

Dabei geht der willentliche Güterverbrauch aus Entscheidungen über die Leistungserstellung bzw. Leistungsverwertung und die dafür notwendige Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft hervor.⁵ Hingegen lässt sich der erzwungene Güterverbrauch auf ungewollte Einflüsse zurückführen, welche nicht gestaltbar sind. Hierzu zählen zum einen der technisch-ökonomische Zwangsverbrauch und zum anderen der staatlich-politische Zwangsverbrauch. Zum technisch-ökonomischen Zwangsverbrauch können Wertverluste bei Anlagen, Beständen, Verderb, Diebstahl und der Ausfall von Kundenforderungen zugeordnet werden. Zu dem staatlich-politischen Zwangsverbrauch können Verbräuche in Form von Gebühren und Beiträgen z. B. durch den Zwang von Mitgliedschaften zugeordnet werden. Der kontinuierlich zeitliche Güterverbrauch beschreibt die Tatsache, dass die in den Gütern enthaltene Nutzungsmöglichkeit nur zeitlich verfügbar ist. Zudem gilt die Tatsache, dass sich durch einen stetigen Verzehr das Gut unwiederbringlich abnutzt. Zinsen haben nur dann einen Charakter von Kosten, wenn sie auf einen Güterverbrauch zurückzuführen sind.⁶

³ Vgl. SCHILDBACH/HOMBURG (2009), S. 30 f.

⁴ Vgl. KOSIOL (1964), S. 24 ff., zitiert nach: FRIEDL (2018), S. 26.

⁵ Vgl. SCHWEITZER u.a. (2016), S. 36.

⁶ Vgl. HEINEN (1978), S. 67.

Da die Nutzungsmöglichkeit der Güter unabhängig von der Finanzierung ist, umfasst der Kostenbegriff bei einer wertmäßigen Interpretation auch Zinsen für das Eigenkapital.⁷

Als zweites Merkmal wurde von Schildbach/Homburg die Ausprägung der Sachzielbezogenheit genannt. Hierfür muss vorab festgestellt werden, dass das Merkmal der Sachzielbezogenheit in der Kostendefinition nicht ausreicht. Es muss zusätzlich zur Sachzielbezogenheit auch ein weiteres Merkmal vorliegen, dass der vorliegende Güterverzehr zu Kosten führt. Daher muss der Güterverzehr nicht nur sachzielbezogen, sondern auch ordentlich sein. Dies bedeutet, dass der Güterverzehr im Rahmen des zu erwartenden Betriebsablaufes anfallen muss. Der Güterverzehr ist dann sachzielbezogen, wenn er in unmittelbarem Zusammenhang mit dem unternehmerischen Sachziel steht. Im Gegensatz zum Formalziel, welches die unternehmerische Zielsetzung (z. B. Erfolg oder Gewinn) wiedergibt, ist das Sachziel eines Unternehmens für die Lösung von unternehmerischen Planungsaufgaben verantwortlich. Das Sachziel beschreibt dabei die Art sowie den Zeitpunkt bzw. die Zeiträume vom Zukauf bis zum Absatz der betrieblichen Güter. Es muss beachtet werden, dass die Realisation des Sachziels nicht schon durch die Produktion bzw. die Lagerung der Absatzprodukte erreicht ist, sondern auch den Absatz der erstellten bzw. zugekauften Güter erfordert. Somit können auch Kosten im Vertriebsbereich sachzielbezogen sein und dadurch auch zum Entstehen von Vertriebskosten beitragen. Bezüglich der Kennzeichnung sachzielbezogener Güterverbräuche wird es nicht als unbedingt notwendig angesehen, dass der Güterverzehr ursächlich durch die Gütererstellung hervorgehoben wird (Kostenverursachungsprinzip). Es reicht aus, wenn der Güterverzehr eine Voraussetzung für die Erstellung von Gütern des Sachzieles ist, da die Güter durch die Erstellung beansprucht werden (Beanspruchungsprinzip). Die genannten Prinzipien werden im Kapitel 2.3.6 näher behandelt.⁸

Das dritte Merkmal befasst sich laut Schildbach/Homburg mit der Bewertung des Güterverbrauchs. Die Preisansätze können in pagatorische und nicht pagatorische Preise unterteilt werden. Preise welche nicht aus Zahlungsvorgängen hergeleitet wurden, werden als nicht pagatorisch bezeichnet. Zu ihnen zählen Festpreise, Schätzpreise sowie Lenkpreise. Dabei bleiben Festpreise über einen längeren Zeitraum unverändert, auch wenn sich der Marktpreis ändert. Dies bedeutet, dass die Festpreise nicht den aktuellen Marktpreisen angepasst werden. Festpreise werden in den Kostenstellen zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit verwendet, um die Entwicklung des mengenmäßigen Güterverbrauchs während einer Periode sichtbar zu machen. Die Festpreise

⁷ Vgl. FRIEDL (2018), S. 24 f.

⁸ Vgl. SCHILDBACH/HOMBURG (2009), S. 31.

erfüllen hierbei ausschließlich eine Verrechnungsfunktion. Für verbrauchte Güter, für welche kein Marktpreis existiert, werden Schätzpreise herangezogen. Diese werden vor allem bei der Ermittlung von Zusatzkosten oder zur Bestimmung des kalkulatorischen Unternehmerlohns herangezogen. Lenkungspreise werden eingesetzt, wenn die Verwendung eines Einsatzgutes nicht ausreicht, um einen positiven Zielbetrag zu realisieren. Hierzu kommt eine Lenkungsfunktion, um das knappe Gut bestmöglich einzusetzen. Lenkungspreise setzen sich aus der Summe des Beschaffungspreises je Einheit sowie aus den Opportunitätskosten zusammen.⁹

Im Gegensatz zum pagatorischen Kostenbegriff sind beim wertmäßigen Kostenbegriff zusätzliche Faktoren zu berücksichtigen, welche von der tatsächlichen Höhe des Auszahlungsbetrages abweichen können. Daher kann der wertmäßige Kostenbegriff sowohl höher als auch niedriger ausfallen.¹⁰

Die Überleitung der pagatorischen Werte aus der Gewinn- und Verlustrechnung in Kosten für die Kostenrechnung, wird mittels einem Betriebsüberleitungsbogen durchgeführt. Dies geschieht durch eine zeitliche und eine betriebliche Abgrenzung. Die Kosten lassen sich in Grundkosten, Anderskosten und Zusatzkosten gliedern. Von Anderskosten wird gesprochen, wenn es in der Gewinn- und Verlustrechnung innerhalb einer Periode, im Gegensatz zur Kostenrechnung, zu einem anderen Wertansatz kommt. Den Zusatzkosten liegt kein Aufwand zu Grunde. Deshalb werden sie auch als aufwandslose Kosten bezeichnet. Die Grundkosten spiegeln dabei den Wertverbrauch von Gütern und Dienstleistungen innerhalb einer Periode wider, wobei diesen Aufwendungen in der gleichen Höhe gegenüberstehen.¹¹

Das Kooperationsunternehmen wünscht sich aus Vereinfachungsgründen keine genaue Überleitung von Aufwendungen und Kosten. Aufgrund der Größe und Struktur des Unternehmens kann angenommen werden, dass die Höhe der Aufwände bzw. Kosten sowie die Höhe der Erträge bzw. Erlöse gleich sind. Daher werden die Begrifflichkeiten Aufwände und Kosten als auch Erträge und Erlöse in dieser Arbeit verwendet, ohne jedoch eine konkrete Differenzierung vorzunehmen. Sollte im Zuge dieser Arbeit festgestellt werden, dass sich wesentliche Unterschiede zwischen Kosten und Aufwendungen ergeben, wird darauf gesondert hingewiesen.

Die Kostenkontrolle kann durch einen zeitlichen, bereichsmäßigen Kostenvergleich oder durch einen Soll-Ist Kostenvergleich erfolgen. Bei der zeitlichen Kostenkontrolle wird eine Kostenstelle bzw. ein Bereich über eine bestimmte Anzahl an Perioden verglichen. Durch den Vergleich

⁹ Vgl. FRIEDL (2018), S. 26 ff.

¹⁰ Vgl. HORSCH (2015), S. 6 f.

¹¹ Vgl. STEGER (2010), S. 24 f.

können Abweichungen zwischen den Kosten und ihren Vergleichsgrößen festgestellt werden. Im Gegensatz zum zeitlichen Vergleich werden beim bereichsmäßigen Kostenvergleich mehrere Bereiche bzw. Kostenstellen miteinander verglichen. Dabei wird zwischen einem partiellen und einem geschlossenen Soll-Ist-Vergleich unterschieden. Der geschlossene Soll-Ist-Vergleich stellt alle Kostenarten dar. Im Gegensatz dazu berücksichtigt der partielle Soll-Ist-Vergleich nur die Kostenarten, welche vom zuständigen Verantwortlichen beeinflusst werden können.¹² Hier werden die IST-Kosten mit den geplanten Kosten verglichen, um die Kostenabweichungen feststellen zu können. Sind die Kosten höher als im Plan, hat das einen negativen Einfluss auf das Ergebnis.

Mit der Gewinn- und Verlustrechnung kann der Periodenerfolg eines Unternehmens ermittelt werden. Jedoch sind diese Informationen für wesentliche Entscheidungen nicht ausreichend. Die Gewinn- und Verlustrechnung wird jährlich erstellt, was den Nachteil mit sich bringt, dass eine Kostenkontrolle nicht monatlich bzw. quartalsweise durchgeführt werden kann. In der schnelllebigen Zeit, in der wir uns befinden, kann eine Kostenkontrolle, welche nur einmal im Jahr stattfindet, für das Unternehmen existenzbedrohende Folgen haben. Daher ist es wichtig, die Kostenkontrolle in kurzen Perioden durchzuführen. Weiters ist zu erwähnen, dass betriebsfremde Erträge bzw. Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung mitberücksichtigt werden. In der Kostenrechnung liegt das Augenmerk am Betriebsergebnis. Daher werden betriebsfremde oder außerordentliche Aufwände im Betriebsergebnis nicht mitberücksichtigt. Letztlich lässt sich ohne eine Kostenrechnung nicht feststellen welchen Beitrag die verschiedenen Leistungsbereiche, wie z. B. Produktgruppen zum Betriebsergebnis leisten.¹³

Die letzte der oben genannten Aufgaben der Kostenrechnung ist die Aufbereitung der Daten für dispositive Entscheidungen. Dispositive Entscheidungen sind im Gegensatz zu Investitionsentscheidungen kurzfristig zu betrachten. Eine Artikel- bzw. Sortimentspolitik kann als Beispiel für eine dispositive Entscheidung genannt werden. Hier werden Entscheidungen getroffen ob, ein Artikel oder auch eine Artikelgruppe gefördert, beibehalten, eingeschränkt oder eliminiert werden soll. Im industriellen Umfeld werden auch kurzfristige Entscheidungen über die Verfahrenswahl für die Herstellung der Produkte getroffen oder ob das Produkt selbst hergestellt oder zugekauft werden soll. Im Gegensatz zur Industrie stellt sich die Frage der Eigenfertigung in einem Handelsbetrieb nicht, da nur Waren angekauft und wiederverkauft werden.¹⁴

¹² Vgl. DAHMEN (2014), S. 129.

¹³ Vgl. JOOS-SACHSE (2014), S. 209 f.

¹⁴ Vgl. BRECHT (2012), S. 51.

2.2 Besonderheiten des Vertriebscontrolling im Handel

Ursprünglich wurde die Kosten- und Leistungsrechnung für die Industrie geschaffen, wo vor allem der Fertigungsbereich kostenrechnerisch detailliert behandelt wurde. Dabei unterscheidet sich ein Industriebetrieb deutlich von einem Handelsbetrieb, da sich auch das Geschäftsmodell erheblich unterscheidet. In der Industrie kann häufig eine Fertigung von Produkten beobachtet werden. Im Gegensatz dazu wird in Handelsbetrieben keine bzw. nur sehr selten eine Fertigung existieren. Die Waren verlassen beim Handelsbetrieb in der Regel, ohne eine Veränderung am Produkt vorgenommen zu haben, das Lager. Eine weitere Unterscheidung liegt zumeist in der Sortimentspolitik. Hierbei hat ein Handelsunternehmen in der Regel ein deutlich breiteres als auch tieferes Sortiment.¹⁵

Mittels Recherche konnten folgende Punkte, wie sich das Vertriebscontrolling bzw. die Kostenbetrachtung eines Handelsbetriebes von einem Industriebetrieb differenziert, erhoben werden:

- Vielfalt von Produkten sowie Produktgruppen
- Lockartikel bzw. Lockpreise
- Erlösverbundenheit und Mischkalkulation
- Starker Wettbewerb durch gleiche Produkte und hohe Transparenz

Bei den Lockartikeln wird zumeist ein Produkt mit einem besonders niedrigen Preis angeboten. Oftmals wird dabei sogar der Einstandspreis unterschritten, welchen das Unternehmen für den Artikel bezahlt hat. Der Grund für diese Lockartikel ist zum einen die Hoffnung, dass der Kunde gleichzeitig ein weiteres Produkt mit einer höheren Marge kauft und zum anderen, dass anhand des niedrigen Preises Neukunden gewonnen werden können, welche in weiterer Folge im Unternehmen bzw. dem Onlineshop Folgekäufe tätigen und so der Umsatz gesteigert werden kann.¹⁶

Dies stellt auch schon eine weitere Besonderheit des Handels dar, die Erlösverbundenheit. Die Erlösverbundenheit beschreibt den Verbindungseffekt zwischen einzelnen Artikeln. Wenn ein Unternehmen einen Artikel aus dem Sortiment nimmt der keine oder eine geringe Marge aufweist, kann das Auswirkungen auf andere Artikel im Sortiment haben. Dies kann wiederum einen negativen Effekt auf ertragsstarke Artikel haben. Dadurch ist immer darauf zu achten, ob dieser Artikel oft nur allein erworben wird oder ob er zugleich mit anderen Produkten gekauft wird.¹⁷

¹⁵ Vgl. KISPALCO/MORETTI (2016), S. 9.

¹⁶ Vgl. AHLERT/KENNING/BROCK (2018), S. 294.

¹⁷ Vgl. BARTH (1988), S. 7 ff.

Die Vorgehensweise, dass Eckartikel mit einer geringeren Marge und Zusatzprodukte mit einer dementsprechend höheren Marge angeboten werden, lässt sich auf die Preisbildung der Mischkalkulation zurückführen.¹⁸

Dieser Effekt verstärkt sich im Onlinehandel, da hier die Möglichkeit besteht, gezielt Werbung im Onlineshop einzublenden. Legt der Kunde beispielsweise eine Taschenlampe in den Einkaufskorb, so erscheint gleich im Anschluss der Hinweis, dass für diese Taschenlampe noch Batterien benötigt werden. Diese könnten wiederum mit nur einem Klick in den Warenkorb gelegt werden.¹⁹

Im Gegensatz zu einem produzierenden Unternehmen sind Handelsunternehmen abhängig von den Lieferanten und dessen Sortiment. So vertreiben mehrere Handelsunternehmen dieselben Artikel des gleichen Lieferanten, ohne ein Alleinstellungsmerkmal zu haben. Vor allem der Onlinehandel ist einer hohen Preistransparenz ausgesetzt. Das liegt darin, dass der Kunde im stationären Handel einen hohen Aufwand betreiben muss, um Preise vergleichen zu können. Im Internet hingegen bieten Dienstleistungsunternehmen Preisvergleiche an, worin die unterschiedlichen Produktpreise der verschiedenen Unternehmen für das gleiche Produkt aufgelistet werden. Hierbei kann ohne Probleme eine Sortierung der Anbieter aufgrund des Preises erfolgen.²⁰

2.3 Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung

Um die genannten Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung erfüllen zu können wird auf unterschiedliche Kostenrechnungssysteme gesetzt. Hier wird zum einen zwischen der Normalkostenrechnung, IST-Kostenrechnung sowie Plankostenrechnung unterschieden, zum anderen wird unterschieden, ob die Kostenrechnung auf Basis der Vollkosten oder Teilkosten erstellt werden soll. Aufgrund der genannten Unterscheidungen ergeben sich sechs verschiedene Kostenrechnungssysteme.²¹

Dabei wird in der Literatur auch erwähnt, dass sich durch die unterschiedlichen Kombinationen unterschiedliche, praktische Relevanzen ergeben. Dabei werden zwei Kombinationen beschrieben, die IST- und die Normalkostenrechnung auf Teilkostenbasis, welche zwar denkbar sind, jedoch praktisch unbrauchbare Kombinationen liefern.²²

¹⁸ Vgl. SCHRÖDER (2012), S. 147.

¹⁹ Vgl. JACOB (2015), S. 95 f.

²⁰ Vgl. SCHRÖDER (2012), S. 344.

²¹ Vgl. MÜLLER (2012), S. 17 f.

²² Vgl. JOOS-SACHSE (2014), S. 115 f.

2.3.1 IST-, Normal- und Plankostenrechnung

Die Betrachtung der IST-Kostenrechnung erfolgt vergangenheitsbezogen. Die IST-Kosten sind Kosten, welche in der aktuellen Abrechnungsperiode angefallen sind. Die IST-Kosten werden häufig nur für die Dokumentationsfunktion verwendet. Zu Kontrollzwecken kann die IST-Kostenrechnung nicht eingesetzt werden. Die Kostenkontrolle kann nur erfolgen, wenn Vergleichswerte vorhanden sind. Welche Güte die Kostenkontrolle aufweist, hängt von den ausgewählten Vergleichswerten ab. Als Beispiel könnte der Vergleich zu Planwerten oder auch zu Vorjahreswerten erfolgen. Auf der einen Seite ist die Durchführung einer Kostenkontrolle mit Vorjahreswerten relativ einfach durchzuführen, jedoch bedeutet solch ein Vergleich auch, dass die Kostenbestimmungsfaktoren des letzten Jahres auch für das aktuelle Jahr gelten. Sachlich betrachtet sind solche Annahmen unrealistisch, da viele Kostenbestimmungsfaktoren mit Sicherheit Veränderungen aufweisen. Als Beispiel wäre eine unterschiedliche Beschäftigungslage oder veränderte Öffnungszeiten bzw. Arbeitszeiten etc. zu nennen. Durch die Veränderung solcher Kosteneinflussgrößen können keine Rückschlüsse auf eine Unwirtschaftlichkeit mehr getätigt werden.²³

Die Normalkostenrechnung ist eine Weiterentwicklung der IST-Kostenrechnung und ist somit auch vergangenheitsorientiert. In der Regel werden die Normalkosten durch statische Mittelwerte vergangener Perioden berechnet. Abweichungen gegenüber den IST-Kosten werden Über- bzw. Unterdeckung genannt. Diese werden dann über ein Gewinn- und Verlustkonto ausgebucht. Zur Veranschaulichung werden die Personalkosten im Handelsbetrieb angenommen. Die Arbeitnehmer bekommen zweimal jährlich ein zusätzliches Gehalt. Angenommen wird, dass dieses im Mai und Dezember ausbezahlt wird. Wird nun von der IST-Kostenrechnung ausgegangen, wäre das monatliche Betriebsergebnis bei sonst gleichen Annahmen im Mai und im November schlechter. Aus diesem Grund werden die zwei zusätzlichen Gehälter auf alle Monate gleichmäßig verteilt, um so den Sondereffekt des zusätzlichen Gehalts zu neutralisieren.²⁴

Die Plankostenrechnung ist im Gegensatz zur IST-Kostenrechnung und Normalkostenrechnung zukunftsorientiert. Die Plankostenrechnung verfolgt zum einen das Ziel, Kosten im Vorhinein zu planen sowie andererseits mit einem Plan/IST-Vergleich die Kosten im Nachhinein kontrollieren zu können. Die Plankostenrechnung kann sowohl auf Vollkosten- als auch auf Teilkostenbasis aufgebaut werden.²⁵ Die Planung hat den Vorteil, dass sich Unternehmen bereits im Vorhinein mit der Zukunft auseinandersetzen. So plant das Unternehmen z. B., wie viel Personal benötigt wird,

²³ Vgl. DEIMEL u.a. (2017), S. 87 ff.

²⁴ Vgl. PRESSMAR/HANSMANN (1978), S. 108 f.

²⁵ Vgl. TAUBERGER (2008) S. 80 f.

welcher Umsatz erreicht werden soll oder welche Werbekosten aufgewendet werden müssen. Schlussendlich kann mit der Plankostenrechnung auch festgestellt werden, ob die vorgegebenen Ziele seitens der Eigentümer erreicht werden können.²⁶

2.3.2 Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung

Branchenunabhängig wird bei der Vollkostenrechnung versucht anfallende Kosten möglichst verursachungsgerecht zu verteilen. Dabei gibt es eine Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten. Die Verteilung der Kosten auf den Kostenträger (Produkt) erfolgt mit einem entsprechenden Verteilungsschlüssel. Einzelkosten können hierbei, im Gegensatz zu den Gemeinkosten, dem Produkt direkt zugeordnet werden. Ein Beispiel für Einzelkosten wären die Materialkosten und für Gemeinkosten das Gehalt eines Verwaltungsmitarbeiters. Jedoch findet in der Vollkostenrechnung keine Unterscheidung zwischen variablen und fixen Kosten statt. Daher beinhalten die auf den Kostenträger verrechneten Kosten, variable als auch fixe Bestandteile. Somit gibt es die Problematik der verursachungsgerechten Kostenüberwälzung. Bei einer Beschäftigungsveränderung bleiben die Fixkosten unverändert. Daher werden die gleichen Fixkosten auf eine kleinere Leistungsmenge verteilt. Somit steigen die Selbstkosten je Einheit an und die Konsequenz daraus ist, dass sich ein Unternehmen schlussendlich durch zu hohe Angebotspreise selbst aus dem Markt kalkuliert.²⁷

2.3.3 Wesen, Aufbau und Grundkonzept der Teilkostenrechnung

Der Verrechnungsablauf der Teilkostenrechnung entspricht dem der Vollkostenrechnung mit dem entscheidenden Unterschied, dass sich der Umfang der verrechneten Kosten unterscheidet. Im Gegensatz zur Vollkostenrechnung, wo alle Kosten vollständig auf die jeweilige Bezugseinheit verrechnet werden, werden bei der Teilkostenrechnung nur die Kosten verrechnet, welche für den jeweiligen Zweck relevant sind. Welche Kosten dabei als relevant anzusehen sind, wird in den unterschiedlichen Teilkostenrechnungsverfahren nicht einheitlich beantwortet. Folgende drei wichtige Verfahren haben sich daraus entwickelt:²⁸

- Das Verfahren des (einfachen) Direct Costings
- Das System der relativen Einzelkostenrechnung nach Riebel
- Das Verfahren der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung

²⁶ Vgl. MUMM (2019), S. 3 ff.

²⁷ Vgl. DAHMEN (2014), S. 60 f.

²⁸ Vgl. SCHIERENBECK/WÖHLE (2016), S. 850.

Das Verfahren des Direct Costings hat den Ursprung in den USA, findet jedoch auch in Deutschland Anerkennung. Im deutschen Raum wird jedoch selten von Direct Costing sondern von der Grenzkostenrechnung oder der Proportionalkostenrechnung gesprochen. „Direct“ bedeutet jedoch nicht, dass es sich um Einzelkosten handelt, sondern dass die Kosten direkt mit der Beschäftigung zusammenhängen, also variabel sind. Durch das Direct Costing Modell soll vor allem der Nachteil der Fixkostenproportionalisierung vermieden werden. Bei dieser Methode werden nur die variablen Kosten auf die Kostenträger weiter verrechnet, jedoch nicht die fixen Kosten. Bei diesem Verfahren werden jedoch keine Fixkosten gedeckt. Daher eignet sich das Direct Costing nur für die kurzfristige Preisuntergrenze. Aufgrund der fehlenden Zuordnung der Fixkosten entfällt die Möglichkeit einer kurzfristigen Betriebserfolgsrechnung auf Basis von Produkten oder Produktgruppen, wie es in der Vollkostenrechnung möglich wäre.²⁹

Stattdessen können nach Artikeln differenzierte Deckungsbeiträge ermittelt werden. Dabei werden die variablen Kosten der Kostenträger den Umsatzerlösen gegenübergestellt. Diese Ermittlung der Deckungsbeiträge ist ein weiteres Verfahren der Teilkostenrechnung und wird als Deckungsbeitragsrechnung bezeichnet. Der kurzfristige Betriebserfolg ergibt sich im System der Deckungsbeitragsrechnung, indem von den Deckungsbeiträgen die gesamten Fixkosten abgezogen werden. Daraus ergibt sich das Problem, dass ein riesiger Fixkostenblock abgezogen wird, jedoch kann dabei nicht ermittelt werden, welche Kosten die einzelnen Produkte, Produktgruppen etc. verursachen haben. Für heutige Unternehmen liefert die einfache Deckungsbeitragsrechnung zu wenige Informationen, um wichtige unternehmerische Entscheidungen treffen zu können.³⁰

Um diesen Fixkostenblock der einfachen Deckungsbeitragsrechnung transparenter zu machen, entwickelte Agthe die stufenweise Fixkostendeckungsbeitragsrechnung.³¹ Bei der stufenweisen Fixkostendeckungsbeitragsrechnung werden die Fixkosten in einzelne Fixkostenteilblöcke untergliedert. Die Fixkosten müssen sich dabei direkt einer Bezugsgröße zuordnen lassen. Dabei wird in der Literatur häufig zwischen produktfixen Kosten, bereichsfixen Kosten sowie unternehmensfixen Kosten unterschieden. Unter produktfixen Kosten werden jene Kosten verstanden, welche sich direkt genau einem Produkt zuordnen lassen. Im Gegensatz zu den produktfixen Kosten können bereichsfixe Kosten nicht genau einem Produkt zugeordnet werden,

²⁹ Vgl. SCHIERENBECK/WÖHLE (2016), S. 80 ff.

³⁰ Vgl. KALENBERG (2008), S. 227 ff.

³¹ Vgl. HORSCH (2015), S. 210.

jedoch einer Gruppe von Produkten. Unternehmensfixe Kosten lassen sich weder einem einzelnen Produkt noch einer Produktgruppe zuordnen.³²

2.3.4 Kennzeichnung von Kostenbegriffen

Die allgemeine Definition des Kostenbegriffes reicht für die Durchführung der Kostenrechnung nicht aus. Deshalb werden Merkmale des Kostenbegriffes präzisiert was in weitere Folge die Einführung weiterer Merkmale ermöglicht, wodurch sich neue Kostenunterbegriffe ergeben. Diese werden auch als Kostenkategorien bezeichnet. Im Folgenden werden nun Kostenkategorien beleuchtet, die nach der Zurechenbarkeit zu einem Bezugsobjekt (Einzel- und Gemeinkosten) bzw. nach dem Verhalten bei Beschäftigungsveränderung (fixe und variable Kosten) abgegrenzt werden können.³³

2.3.4.1 Einzelkosten und Gemeinkosten

Generell können Einzelkosten als Kosten definiert werden, welche einem Bezugsobjekt direkt zugerechnet werden können. Auf Basis dieser Definition muss festgehalten werden, dass Kosten direkt zurechenbar sind, wenn die Zurechnung zum Bezugsobjekt ohne die Verwendung von Hilfsgrößen erfolgen kann. Im System der Kostenstellenrechnung werden Einzelkosten dadurch gekennzeichnet, dass sie unmittelbar von der Kostenartenrechnung den Kostenträgern zugerechnet werden können, ohne jemals in Berührung mit der Kostenstellenrechnung zu kommen. Jedoch muss die Berührung mit der Kostenstellenrechnung nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Das ist dann der Fall, wenn beispielsweise Kosten zu Kontrollzwecken aus der Kostenartenrechnung über die Kostenstellenrechnung auf die Kostenträger verrechnet werden. In der Literatur werden Materialkosten, welche direkt in den Kostenträger eingehen, als typische Einzelkosten bezeichnet. Umgelegt auf einen Handelsbetrieb kann hier der Wareneinsatz genannt werden.³⁴

Kosten, welche nicht einem einzelnen Produkt jedoch einem einzelnen Auftrag zugeordnet werden können, werden als Sondereinzelkosten bezeichnet. Dabei werden Sondereinzelkosten nach dem Ort ihrer Entstehung unterschieden. Dabei handelt es sich beispielsweise um Sondereinzelkosten der Fertigung bzw. des Vertriebs. Werbekosten oder eine Spezialverpackung für ein Produkt bzw. eine Produktgruppe sind zwar diesem Produkt bzw. der Warengruppe zuordenbar, jedoch nicht von der einzelnen Stückzahl abhängig.³⁵

³² Vgl. STELLING (2008), S. 231 f.

³³ Vgl. FRIEDL (2018), S. 39.

³⁴ Vgl. SCHERRER (2018), S. 48 f.

³⁵ Vgl. COENENBERG/FISCHER/GÜNTHER (2016), S. 76.

Bei der Ermittlung der Einzelkosten werden schnell Kosten gefunden, welche keinen Einzelkostencharakter haben und daher nicht unmittelbar zurechenbar sind. Kosten, welche nicht beanspruchungsgerecht genau dem Kalkulationsobjekt zugerechnet werden können, haben einen Gemeinkostencharakter. Daraus ergibt sich die Definition, dass Kosten welche für mehrere Bezugsobjekte gemeinsam anfallen echte Gemeinkosten des Bezugsobjektes sind. Generell werden vom Management Einzelkosten bevorzugt, da diese genauer sind als aufgeschlüsselte Gemeinkosten.³⁶ In folgender Abbildung soll der Zusammenhang zwischen diesen beiden Begriffen dargestellt werden:

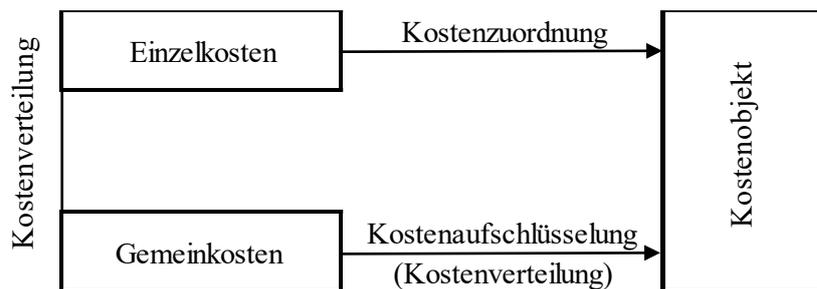


Abbildung 1: Zusammenhang zwischen Einzel- /Gemeinkosten und dem Kostenobjekt,
Quelle: Horngren u.a. (2015): S. 27.

In der Praxis kann festgestellt werden, dass es direkt zurechenbare Kosten gibt, bei denen sich eine direkte Zurechnung aufgrund des hohen Aufwandes nicht lohnt. Das bedeutet nicht, dass eine direkte Zurechnung grundsätzlich nicht möglich wäre, jedoch wird auf diese, aus wirtschaftlichen Gründen oder auch aus Gründen der Einfachheit, verzichtet. Diese Kosten werden dann in weiterer Folge als Gemeinkosten erfasst. Daraus lässt sich ableiten, dass unechte Gemeinkosten Kosten sind, welche eigentlich für ein Bezugsobjekt anfallen, jedoch aus den oben genannten Gründen als Gemeinkosten verrechnet werden. Häufig werden hier Hilfs- und Betriebsstoffe wie Schrauben oder Nägel genannt.³⁷

Ob Kosten nun den Einzelkosten oder den Gemeinkosten zugerechnet werden, hängt stark davon ab, welches Bezugsobjekt den Kosten zu Grunde liegt. Alle Kosten ließen sich eindeutig als (relative) Einzelkosten bzw. Einzelerlöse darstellen. Es müssen hierfür nur die jeweils richtigen Bezugsgrößen (Kalkulationsobjekte) ausgewählt werden.³⁸ In der folgenden Abbildung wird gezeigt, wie die Zuordnung aufgrund des Bezugsobjektes unterschieden werden kann.

³⁶ Vgl. HORNGREN u.a. (2015), S. 27.

³⁷ Vgl. SCHILDBACH/HOMBURG (2009), S. 68 f.

³⁸ Vgl. RIEBEL (1990), S. 287.

		Kostencharakter		
		Kosten mit Einzelkostencharakter	Kosten mit unechtem Gemeinkostencharakter	Kosten mit echtem Gemeinkostencharakter
Bezugsgröße	Kostenträger	Einzelkosten: den absatzbestimmten Kostenträgern direkt zurechenbare und auch direkt zugerechnete Kosten	unechte Gemeinkosten: den Kostenträgern direkt zurechenbare aber nicht direkt zugerechnete Kosten	echte Gemeinkosten: den absatzbestimmten Kostenträgern nicht direkt zurechenbare Kosten
	Kostenstellen	Kostenstelleneinzelkosten: den Kostenstellen direkt zurechenbare und auch direkt zugerechnete Kosten	unechte Kostenstellengemeinkosten: den Kostenstellen direkt zurechenbare, aber nicht direkt zugerechnete Kosten	echte Kostenstellengemeinkosten: den Kostenstellen nicht direkt zurechenbare Kosten
	Perioden	Periodeneinzelkosten: den Perioden direkt zurechenbare und auch direkt zugerechnete Kosten	unechte Periodengemeinkosten: den Perioden direkt zurechenbare, aber nicht direkt zugerechnete Kosten	echte Periodengemeinkosten: den Perioden nicht direkt zurechenbare Kosten

Tabelle 1: Kostenkategorien nach der Zurechenbarkeit,

Quelle: Schildbach/Homburg (2009), S. 70 (leicht modifiziert).

Ein Abteilungsleiter kann direkt der Kostenstelle mit Einzelkostencharakter zugerechnet werden. Er ist in diesem Fall eindeutig der Kostenstelle zuordenbar. Ebenfalls ist eine Zurechnung zu den echten Gemeinkosten möglich, wenn der Abteilungsleiter nicht wie oben beschrieben auf eine Kostenstelle, sondern direkt auf den Kostenträger zugerechnet wird. Dadurch kommt es zu Überschneidungen in den dargestellten Gliederungskriterien. Kostenträgereinzelkosten können in der Kostenrechnung unmittelbar den absatzbestimmenden Kostenträgern zugerechnet werden. In diesem Fall wird auf eine Zurechnung auf die Kostenstelle, in der sie gefertigt wurden, verzichtet, obwohl es generell möglich wäre. Es wäre nicht sinnvoll, wenn die Kostenstellen dafür dienen, die ihnen angelasteten Kosten auf den Kostenträger zu überwälzen. Zu empfehlen wäre dies jedoch für eine Kontrollrechnung. Hierfür werden der Kostenstelle im ersten Schritt echte und unechte Gemeinkosten zugeordnet. Diese Gemeinkosten sind zu einem Teil auf die Kostenstelle direkt

zuordenbar und werden zum anderen Teil jedoch nur mithilfe des Durchschnittsprinzips zugerechnet.³⁹

Ähnlich den Kosten lassen sich auch Erlöse nach der Art ihrer Zurechnung einteilen. Dies beschränkt sich hier auf diejenigen Leistungen, welche sich aus der Bewertung mithilfe des Marktpreises für die absatzbestimmenden Produkte ergeben. Die Zurechnung kann wie bei den Kosten nicht nur auf die Kostenträger, sondern auch auf die Erlösstellen entfallen. Solche können beispielsweise als Gruppen von Produktarten, Zusammenfassung bestimmter Kundengruppen oder durch verschiedene Vertriebswege definiert werden. Bei Erlösen soll als Gliederungskriterium lediglich das Verursachungsprinzip dienen.⁴⁰

2.3.4.2 Fixe Kosten und variable Kosten

Kosteneinflussfaktoren bzw. Kostenbestimmungsfaktoren lassen sich in verschiedensten Ausprägungen bestimmen. Ein Beispiel für eine Ausprägung kann die Beschäftigung sein. Diese kann z. B. die Ausbringungsmenge in Stück oder die Los- bzw. Auftragsgröße sein. Die Einschätzung der Auswirkung dieser Einflussgrößen auf die Kosten setzt zumindest eine ungefähre Kenntnis der Kostenfunktion im Betrieb voraus. Aus theoretischer Sicht müssten alle Faktoren gleichzeitig betrachtet werden. Im Rahmen der bekannten Kostenrechnungen werden Kosten vereinfacht nach der Abhängigkeit von Kapazität bzw. Unternehmensgröße sowie nach ihrem Verhalten bei einer Veränderung der Beschäftigung, in Fixkosten und variable Kosten differenziert.⁴¹

Der Begriff der variablen und fixen Kosten ist oftmals recht unpräzise. Um eine Präzisierung dieser Begriffe vornehmen zu können ist es notwendig, dass explizite Bezugsgrößen angegeben werden, gegenüber diesen sich die Kosten variabel oder fix verhalten. Außerdem ist bei Kosten, welche sich zu einer Bezugsgröße variabel verhalten, das Ausmaß der Variabilität anzugeben. Hierbei wird namentlich zwischen proportionalen, progressiven und degressiven Kosten unterschieden. Die Kennzeichnung der Kosten muss durch die konkrete Angabe der Bezugsgröße erfolgen, da die Kosten nur in Bezug zu dieser beurteilt werden können. Dies gilt für die variablen als auch für die fixen Kosten, welche sich gegenüber der Bezugsgröße fix verhalten.⁴²

³⁹ Vgl. SCHILDBACH/HOMBURG (2009), S. 69.

⁴⁰ Vgl. RIEBEL (1994), S. 763.

⁴¹ Vgl. COENENBERG/FISCHER/GÜNTHER (2016), S. 77.

⁴² Vgl. SCHERRER (2018), S. 53 f.

Des Weiteren ist die Beurteilung der Kosten abhängig von der Betrachtung der Fristigkeit. Kosten können generell als variabel angenommen werden, wenn die Betrachtung langfristig erfolgt. Die Begründung liegt darin, dass Kapazitäten an die Beschäftigung angepasst werden können. Es kann jedoch bei einer sehr kurzfristigen Betrachtung vorkommen, dass Teile der Einzelkosten fix sind, da auch Einzelkosten bei sehr kurzen Perioden zumeist von der Beschäftigung unabhängig anfallen. Daher muss für die Beurteilung der Kosten eine fixe Periode angenommen werden.⁴³

Fixkosten reagieren bei gegebener Kapazität auf Beschäftigungsveränderungen nicht. Sie sind demnach von der Beschäftigung unabhängig. Daher werden diese Kosten auch als beschäftigungsunabhängige Kosten oder als Zeitkosten bezeichnet. Fixkosten fallen für die Bereitstellung, Erhaltung sowie für die Sicherung der Betriebsbereitschaft an. Die Fixkosten untergliedern sich weiter in absolut fixe und sprungfixe Kosten. Absolut fixe Kosten fallen in gleichbleibender Höhe an, unabhängig davon, ob es eine Veränderung der Gesamtkapazität gibt oder nicht. Sie zeigen ein unelastisches Verhalten, gegenüber einem sich ändernden Beschäftigungsgrad. Ein Beispiel hierfür wären die Mietkosten.⁴⁴

Verändert sich jedoch die Situation bei zunehmender Beschäftigung so, dass innerhalb einer betrachteten Periode eine Kapazitätserweiterung durchgeführt werden muss und dadurch sprunghaft mehr Kosten verursacht werden, wird von sprungfixen Kosten gesprochen. Diese können z. B. durch zusätzlich benötigtes Personal, einer zusätzlichen Lagerhalle etc. entstehen.⁴⁵ Im Folgenden wird nun auf die verschiedenen Ausprägungen der variablen Kosten näher eingegangen. Um die oben genannten unterschiedlichen Typen der variablen Kostenverläufe näher zu beschreiben, erscheint es sinnvoll, hierfür eine Maßzahl einzuführen. Diese Maßzahl gibt den Änderungsgrad der Kosten aufgrund von unterschiedlichen Beschäftigungen an. Die Veränderung der Kosten wird in der Betriebswirtschaftslehre auch als Kostenelastizität oder als Elastizitätskoeffizient bezeichnet. Der Elastizitätsgrad gibt an, um wie viel Prozent sich die Kosten verändern, wenn sich die Beschäftigung um ein Prozent verändert. Bei einer endlichen Betrachtung der Variationsgröße lässt sich die Elastizität der Kosten generell wie folgt berechnen:⁴⁶

$$\varepsilon = \frac{\text{prozentuelle (relative) Kostenänderung}}{\text{prozentuelle (relative) Beschäftigungsveränderung}}$$

⁴³ Vgl. COENENBERG/FISCHER/GÜNTHER (2016), S. 80.

⁴⁴ Vgl. STEGER (2010), S. 121.

⁴⁵ Vgl. FRIEDL (2018), S. 43.

⁴⁶ Vgl. FREIDANK (2012), S. 42.

$$\text{oder } \frac{\Delta \text{Kosten (K)}}{\text{Kosten (K)}} : \frac{\Delta \text{Stück (x)}}{\text{Stück (x)}}$$

Anhand eines Zahlenbeispiels ergibt sich der Nachweis, dass der Elastizitätsgrad der absolut fixen Kosten immer null ist, da dieser auf eine Veränderung des Beschäftigungsgrades immer unelastisch reagiert. In Bezug auf die Plankosten- bzw. Vollkostenrechnung wird anstatt des Begriffes des Elastizitätsgrades der Begriff Variator verwendet. Der Variator gibt dabei an, um wie viel Prozent sich die Kosten ändern, wenn sich die Beschäftigung um 10 Prozent verändert. Dabei spielt es keine Rolle ob die Beschäftigung zu- oder abnimmt. Ein Variator von 0 beschreibt dabei absolut fixe Kosten und der Variator von 10 absolut variable Kosten. Ein Variator von acht würde bedeuten, dass sich die betrachteten Kosten um 8 Prozent ändern, wenn sich die Beschäftigung um 10 Prozent verändert.⁴⁷

Wird das Ausmaß der Variabilität in Bezug auf die Beschäftigung betrachtet ergeben sich folgende Erkenntnisse:

Bei proportionalen Kosten verändern sich die Kosten im gleichen Verhältnis zur Bezugsgröße, also sie verhalten sich z. B. proportional zur Beschäftigung. Hier entstehen proportional zu jeder neuen Bezugsgrößeneinheit Kosten im gleichen Ausmaß. Daher hat der Elastizitätsgrad in diesem Beispiel einen Wert von eins. Solche Kosten treten beispielsweise beim Verbrauch von Fertigungsmaterialien auf.⁴⁸

Hingegen erhöhen sich bei progressiven Kosten, die Kosten mehr als die Beschäftigung. Ein progressiver Kostenverlauf kann sich ergeben, wenn Kapazitäten von Anlagen an die Leistungsgrenze gefahren werden. Somit sinkt der Wirkungsgrad der Anlagen und ein überdurchschnittlich hoher Energieverbrauch wird verursacht. Bei degressiven Kosten steigen die Kosten weniger stark an, als die Beschäftigung steigt. Bei einem rückläufigen Beschäftigungsgrad gilt diese Beziehung umgekehrt. In Sonderfällen kann es vorkommen, dass Kosten sich regressiv verhalten. Das bedeutet, dass die Kosten bei steigender Beschäftigung sinken bzw. bei sinkender Beschäftigung steigen. Regressive Kosten stellen einen Grenzfall dar, der in der Praxis normalerweise nicht vorkommt.⁴⁹

Ein Beispiel für variable Kosten im Handel sind der Wareneinsatz, welcher null ist, wenn keine Waren verkauft werden, jedoch steigt, wenn mehr Waren verkauft werden. Die Differenzierung in

⁴⁷ Vgl. REIM (2015), S. 354 f.

⁴⁸ Vgl. FREIDANK (2012), S. 43 f.

⁴⁹ Vgl. WALA/HASLEHNER (2012), S. 38.

variable und fixe Kosten ist in der Praxis oftmals nicht so eindeutig, wie es in der Theorie beschrieben wird. Das konnte auch im Zuge dieser Arbeit festgestellt werden.

In der Praxis lässt sich feststellen, dass sich Kosten nicht unmittelbar mit der Beschäftigungsänderung verändern. Das bedeutet, dass eine Veränderung der Kosten in Bezug auf die Beschäftigungslage erst mit einer Verzögerung stattfindet. Dieses Phänomen wird Kostenremanenz genannt. Prinzipiell lässt sich die Kostenremanenz bei zunehmender als auch bei abnehmender Beschäftigung beobachten. Die Remanenz erweist sich bei sinkender Beschäftigung als viel hartnäckiger als bei steigender Beschäftigung. Die Kostenremanenz tritt sowohl bei variablen wie auch bei sprungfixen Kosten auf. Die Ursachen für die Kostenremanenz lassen sich auf rechtliche Ursachen (Kündigungsfristen), soziale Ursachen (Rücksicht auf die Belegschaft), prestigemäßige Ursachen (Imagepflege geht Kostensenkung vor) oder auch auf technische Ursachen zurückführen.⁵⁰

Normalerweise zählen Kostenträgereinzelkosten zu den variablen Kosten. Jedoch besteht gleichzeitig die Möglichkeit, dass bestimmte Gemeinkosten von der Bezugsgröße abhängig sind und somit zu den variablen Kosten zugerechnet werden. Ein Beispiel hierfür wären Energiekosten für Maschinen und Anlagen. Es gibt wiederum die Möglichkeiten, dass Gemeinkosten beschäftigungsunabhängige, fixe Kosten sind. Die folgende Abbildung soll den Vergleich zwischen Einzel- und Gemeinkosten mit den variablen und fixen Kosten darstellen:

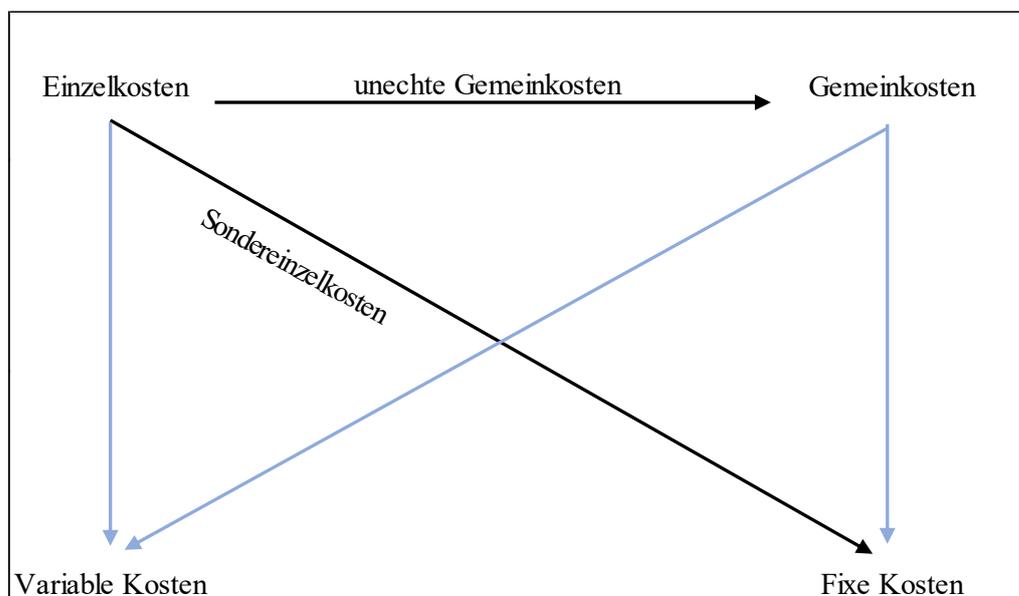


Abbildung 2: Vergleich von Einzel-/Gemeinkosten vs. variable/fixe Kosten, Quelle: Coenenberg/Fischer/Günther (2016): S. 79.

⁵⁰ Vgl. SEICHT (2001), S. 59 f.

Ein zentrales Problem der Kostenrechnung ist die Kostenauflösung bzw. Kostenzerlegung. Durch diese sollen die Kosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung, den verschiedenen Kostenkategorien zugeteilt werden. Unter der Annahme einer linearen Kostenfunktion sind die fixen und variablen Kosten von Bedeutung. Über- und unterproportionale Kosten werden vereinfacht als Mischkosten bzw. semivariable Kosten behandelt, welche sich auf fixe und proportionale Elemente zurückführen lassen. Einzelkosten lassen sich proportional darstellen. Dadurch ergibt sich das Problem der Kostenauflösung in der Regel bei den Gemeinkosten. Ihre Zerlegung erfolgt gewöhnlich für jede Kostenart einer Kostenstelle. Ist dies nicht möglich, wird die Auflösung des gesamten Kostenbetrages, einer Kostenart, vorgenommen. Darüber hinaus können im Notfall auch die Gesamtkosten einer Unternehmung aufgelöst werden.⁵¹

2.3.5 Kostenaufschlüsselung

Das Problem der Kostenaufschlüsselung taucht praktisch in jedem Unternehmen auf, welches eine Kostenrechnung betreibt. Die Frage wie sind die Kosten auf die unterschiedlichen Bereiche am besten aufzuschlüsseln lassen, ist eine weitverbreitete bekannte Frage. Solche Fragen sind zumeist schwer zu beantworten. Jedoch sind die Antworten, welche nur selten eindeutig sind, auch nicht richtig oder falsch. Gemeinkosten verursachen prozentuell gesehen oft einen hohen Anteil der Kosten in einem Bereich bzw. im Unternehmen. Deshalb nehmen Unternehmen Schlüsselungen vor, um folgende Zwecke zu verfolgen:⁵²

- Verfügungstellung relevanter Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen
- Motivation des Managements und der Angestellten
- Kostenrechtfertigung und zum Berechnen von Vergütungen
- Um Gewinne und Vermögenswerte für externe Berichte messen zu können

Auch für den Kooperationspartner sind Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen wichtig. Durch eine gute Analyse kann festgestellt werden, welche Werbekanäle sich am besten bewährt haben bzw. auf welche Kanäle sich das Unternehmen konzentrieren sollte. Die Motivation der Mitarbeiter bzw. des Managements kann gefördert werden, wenn beispielsweise neue Produkte bzw. Produktgruppen eingeführt werden, welche erfolgreich an den Kunden gebracht werden. Im Handel spielt die Preisgestaltung eher eine untergeordnete Rolle, da der Wettbewerb sehr hoch ist und dadurch die Preise für Produkte „vorgegeben“ werden. Jedoch dient es zur Kontrolle der

⁵¹ Vgl. SCHWEITZER u.a. (2016), S. 416.

⁵² Vgl. HORNGREN u.a. (2015), S. 440 f.

Wirtschaftlichkeit der Produkte und Produktgruppen. Die Bewertung der Lagerbestände, welche im Zuge des Jahresabschlusses für produzierte Güter vorgenommen wird, kann auch Anteile von Gemeinkosten enthalten. Jedoch spielt dies nur in der produzierenden Industrie eine Rolle und betrifft den Handel nicht.

2.3.6 Prinzipien der Kostenverrechnung

Die Prinzipien der Kostenverrechnung werden in der Literatur auch Kriterien der Kostenaufschlüsselung genannt. Dabei geht es sowohl um die Anzahl des Gemeinkostenpools als auch um bestimmte Kostenbezugsgrößen zu jedem Gemeinkostenpool. Im ersten Schritt wird festgelegt, welchem primären Zweck die Kostenaufschlüsselung dienen soll. Im nächsten Schritt wird das Kriterium ausgewählt, welches für die Aufschlüsselung verwendet werden soll. Geht es bei der Kostenzurechnung, um den primären Zweck wirtschaftliche Entscheidungen treffen zu können oder die Motivation der Mitarbeiter zu fördern, sollte vorrangig das Verursachungsprinzip und das Identitätsprinzip⁵³ verwendet werden.⁵⁴

Um eine Deckungsbeitragsrechnung in einem Unternehmen implementieren zu können, sollten wesentliche Prinzipien beachtet werden. Diese bestehen aus zwei Teilen, den allgemeinen Gestaltungsgrundsätzen und den speziellen Verrechnungsprinzipien. Dabei beschäftigen sich die Gestaltungsgrundsätze mit den formalen und inhaltlichen Kriterien zur Durchführung der Kosten- und Leistungsrechnung. Diese Kriterien beziehen sich hier vor allem auf die Kostenerfassung.⁵⁵

Die Verrechnung von gegebenen Kosten, welche unter bestimmten Regeln auf ein Bezugsobjekt durchgeführt wird, wird Kostenverteilung genannt. Dabei kann ein Bezugsobjekt z. B. einen Kostenträger oder eine Leistungsstelle darstellen. Grundlegend wird dabei zwischen zwei Techniken unterschieden, der direkten und indirekten Kostenverrechnung. Bei der direkten Kostenverteilung können Kosten direkt dem Bezugsobjekt zugerechnet werden. Dies ist ein typisches Merkmal für Einzelkosten, welche bereits behandelt wurden. Diese können unmittelbar erfasst und durch Addition der Kosten auf ein Bezugsobjekt hinzugerechnet werden. Im Gegensatz dazu werden bei der indirekten Kostenverrechnung die Kosten nicht für jede Bezugsgrößeneinheit unmittelbar, sondern homogene und inhomogene Bezugsgrößen gemeinsam erfasst. Diese werden durch geeignete Divisionsvorgänge, den Bezugsobjekten angerechnet. Die indirekte Zurechnung spiegelt in der Regel die Gemeinkosten wider, welche bereits näher beleuchtet wurden. Dabei ist

⁵³ Vgl. SCHERRER (2018), S. 226.

⁵⁴ Vgl. HORNGREN u.a. (2015), S. 444.

⁵⁵ Vgl. EBERT (2004), S. 13.

zu beachten, dass unbedachte Zurechnungen von Gemeinkosten zu sinnlosen Ergebnissen führen können, welche in weiterer Folge keine konkrete Aussagekraft für Entscheidungen bereitstellt.⁵⁶ Damit dies verhindert wird, gibt es in der Kostenrechnung spezielle Kostenverrechnungsprinzipien. Friedl unterscheidet dabei zwischen den Zuordnungsprinzipien und den Verteilungsprinzipien. Die Zuordnungsprinzipien legen fest, zu welchem Bezugsobjekt die Kosten zugerechnet werden bzw. worin sie zu erfassen sind. Im Gegensatz dazu wird bei der indirekten Verrechnung der Kosten das Verteilungsprinzip benötigt. Die folgende Abbildung zeigt einen Überblick über die verschiedenen Prinzipien der Kostenverrechnung.⁵⁷

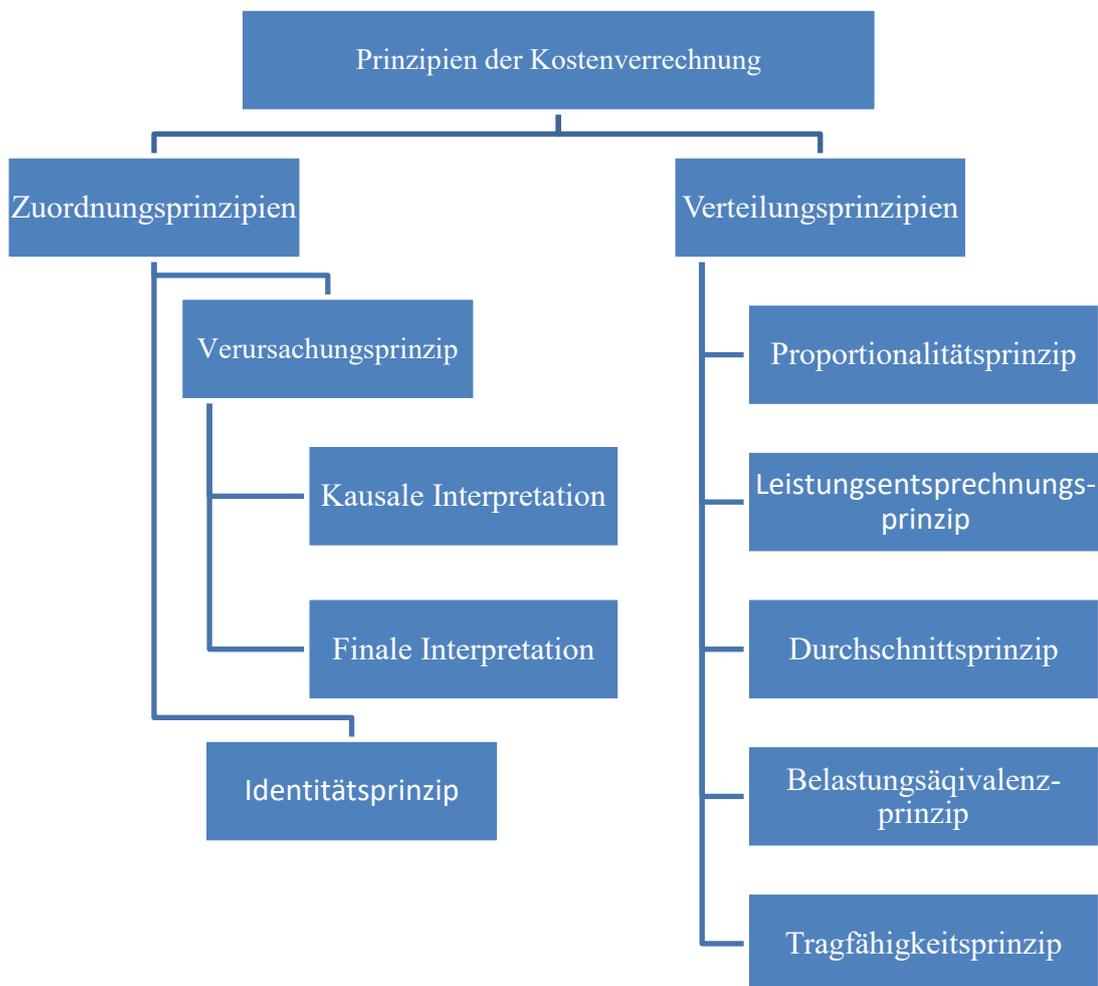


Abbildung 3: Prinzipien der Kostenverrechnung,
Quelle: Friedl (2018), S. 79 (leicht modifiziert).

⁵⁶ Vgl. BÖRNER (1993), S. 1280 ff.

⁵⁷ Vgl. FRIEDL (2018), S. 78.

2.3.6.1 Das kausale und finale Verursachungsprinzip

In der Kostenrechnung wird versucht, sämtliche Kosten beginnend bei der Kostenartenrechnung bis hin zur Kostenträgerrechnung nach dem Prinzip der Kostenverursachung zu verteilen. In der Literatur wird das Verursachungsprinzip zum einen kausal als Ursache-Wirkungs-Beziehung (*causa efficiens*) oder zum anderen final als Zweck-Mittel-Beziehung (*causa finalis*) interpretiert.⁵⁸ Die kausale Sichtweise besagt, dass z. B. bei einer zusätzlich erzeugten Produktionseinheit nur jene Kosten zugerechnet werden können, die bei ihrer Erstellung zusätzlich angefallen sind. Folglich ist die Erstellung der Produkteinheit, Voraussetzung für die Kostenentstehung. Friedl stellte bezüglich kausaler Interpretation der Kostenzuordnung fest, dass anhand dieses Prinzips z. B. Einzelkosten für Materialien den Produkteinheiten zugeordnet werden können.⁵⁹ Seicht interpretiert das kausale Verursachungsprinzip so, dass nur Kosten auf die Bezugsgröße zugerechnet werden dürfen, welche:

- sich durch Maßnahmen verändern lassen,
- sich direkt auf der jeweiligen Kostenstelle bzw. dem jeweiligen Kostenträger als (variable) Einzelkosten erfassen lassen,
- durch die Erzeugung dieser Kostenträger verursacht werden.

Im Handel wäre die Erzeugung durch den Absatz des Kostenträgers zu ergänzen. Des Weiteren wird hierbei auf das Überwälzen der Kosten von übergeordneten Abrechnungsebenen auf untergeordnete Abrechnungseinheiten verzichtet. Auch ein anteiliges Anlasten von fixen Gemeinkosten auf die Kostenträger wird beim kausalen Verursachungsprinzip abgelehnt.⁶⁰

Die kausale Interpretation weist jedoch Schwächen auf. Zum einen ist das Verursachungsprinzip inhaltlich unbestimmt. Bei einer exakten, genauen Betrachtung fehlen klare Regeln, um klare Abgrenzungen von Kosten vornehmen zu können, welche durch das Bezugsobjekt verursacht wurden. Es bleibt dadurch u. a. die Frage offen, ob ein Mitarbeiter bei Neckermann, der ausschließlich für eine Warengruppe zuständig ist, dieser auch zugeordnet werden kann, wenn dieser bei Wegfall dieser Warengruppe andere Aufgaben übernehmen könnte. Die Lohn-/Gehaltskosten fallen hier zwar nicht weg, jedoch kann evtl. ein Anstieg der Lohn-/Gehaltskosten verhindert werden. Zum anderen ist nicht klar geregelt, wie z. B. die Verrechnung der Kosten für die Betriebsbereitschaft behandelt werden sollen. Wird zum Beispiel ein Artikel bei Neckermann verkauft, dann würden Logistikkosten als auch Versandkosten anfallen. Müssten dann auch

⁵⁸ Vgl. FANDEL u.a. (2004), S. 35.

⁵⁹ Vgl. FRIEDL (2018), S. 79 f.

⁶⁰ Vgl. SEICHT (2001), S. 61 f.

Kosten für das EDV-System mitberücksichtigt werden, welches für den Betrieb unerlässlich ist? Nach der kausalen Interpretation können diese Kosten den Kostenträgern nicht zugeordnet werden, da sie beim Wegfall des Artikels nicht entfallen würden. Das System würde ja dennoch für die anderen Artikel benötigt werden.⁶¹ Auch Schrack⁶² schließt daraus, dass die Verteilung von Fixkosten der kausalen Interpretation widersprechen würde.

Durch die enge Interpretation des Kausalitätsprinzips ist es fragwürdig, inwiefern hier noch ein Kostencharakter vorhanden ist. Es wäre anhand dieses Prinzips nicht möglich den Verschleiß von Sachgütern, die Vernichtung von Wirtschaftsgütern oder auch Abgaben an den Staat, als von der Leistung verursacht anzusehen. Diesen Grund hat Kosiol zum Anlass genommen, die sehr enge Auslegung des Kostenverursachungsprinzips auf das Kosteneinwirkungsprinzip im realen Sinne zu erweitern. Das Kosteneinwirkungsprinzip wird auch als finale Interpretation des Verursachungsprinzips oder Finalitätsprinzip bezeichnet und geht von einer Zweck-Mittel-Relation zwischen Kosten und Bezugsobjekt aus.⁶³

Das finale Verursachungsprinzip kehrt das kausale Verursachungsprinzip sozusagen um. Die Kosten werden hierbei als Mittel zum Zweck der Leistungserstellung angesehen. Da Leistungen nicht ohne Kosten zustande kommen können, wird das finale Verursachungsprinzip auch Kosteneinwirkungsprinzip genannt. Werden Potenzialfaktoren (Maschinen etc.) bereitgestellt, um bestimmte Leistungen zu erbringen, fallen auch Kosten an, ohne dass eine Leistung erbracht wird. Für eine Periodenerfolgsrechnung, welche eine Zeitkomponente aufweist, kann das Prinzip der finalen Interpretation sinnvoll angewendet werden. Dabei hat die Kostenverteilung nach dem finalen Verursachungsprinzip so zu erfolgen, dass nur jene Güterverbräuche berücksichtigt werden dürfen, welche sich der Leistungserstellung (Dienstleistungen, Güter) direkt zuordnen lassen. Eine weitere Voraussetzung ist, dass ohne die Einwirkung dieses Güterverbrauchs die Leistung nicht entstanden wäre. Es können Fixkosten oder Kosten der Bereitschaft auf die Kostenträger verrechnet werden.⁶⁴

2.3.6.2 Das Identitätsprinzip

Paul Riebels Analyse ergab in Bezug auf das Kausalitätsprinzip, wie oben bereits erörtert, dass die Bedingungen für den kausalen Zusammenhang nur für variablen Kosten, jedoch nicht für die fixen Kosten z. B. Bereitschaftskosten zutreffen. Folglich kann laut seiner Theorie auch keine

⁶¹ Vgl. HUMMEL/MÄNNEL (1986), S. 56.

⁶² Vgl. SCHRACK (2015), S. 161.

⁶³ Vgl. KOSIOL (1979), S. 31 f.

⁶⁴ Vgl. SEICHT (2001), S. 61 f.

Zurechnung von Leistungen oder Kosten nach dem kausalen Verursachungsprinzip erfolgen. Auch das Finalitätsprinzip sieht er als nicht anwendbar. Seine Begründung liegt darin, dass der Güterverzehr nicht als Mittel zum Zweck der Leistungserstellung interpretiert werden kann. Der Güterverzehr ist nur ein unerwünschter Nebeneffekt, der jedoch in Kauf genommen werden muss, da ansonsten keine beabsichtigte Wirkung bei der Leistungserstellung erreicht werden kann. Eine eindeutige Mittel-Zweck Beziehung besteht nur zwischen Beschaffung, Bereitstellung und dem Einsatz bestimmter Kosteneinheiten einerseits und bestimmten Kalkulationsobjekten andererseits. Wird jedoch eine Kostenguteinheit gleichzeitig oder nacheinander für die Erstellung mehrerer Leistungseinheiten genutzt, wie es z. B. bei Potenzialfaktoren der Fall ist, dann besteht keine eindeutige Finalbeziehung zur Einzelleistung mehr, sondern lediglich zur Gesamtheit der erstellten Leistung. Dies gilt jedoch nur dann, wenn diese Leistung bereits zum Zeitpunkt der Beschaffung bzw. Bereitstellung eindeutig als Ziel bestimmt war. Die genannten Potenzialfaktoren können unter anderem Grundstücke, Gebäude oder Maschinen sein. Aus den oben genannten Gründen stellte sich Riebel die Frage, ob sich die Zurechnung von Kosten nach einem anderen Prinzip gestalten lässt. Dazu schrieb er in seinem Buch, dass das Identitätsprinzip, die Ablöse des Verursachungsprinzips sei. Das Identitätsprinzip besagt, dass nur Kosten zu einem Bezugsobjekt zugeordnet werden können, wenn sowohl die Kosten als auch das Bezugsobjekt durch die gleiche, identische Entscheidung ausgelöst werden. Sollte der Fall eintreten, dass ein Güterverzehr nicht mit der Entscheidung eines, sondern mit mehreren Leistungsgütern gekoppelt ist, kann dies auch nur auf die Gesamtheit eindeutig zugerechnet werden. Eine Zurechnung auf eine einzelne Leistungseinheit bzw. Leistungsart ist in diesem Fall nicht möglich.⁶⁵

Folgender Absatz stützt sich weitgehend auf Kilger.⁶⁶ Dieser stimmt den Annahmen von Riebel generell zu. Er sieht Übereinstimmungen, dass Kostenobjekten solche Kosten zugeordnet werden können, welche sich direkt oder unmittelbar auf bestimmte Entscheidungen zurückführen lassen. Jedoch haltet er es für notwendig, das Identitätsprinzip im funktionalen Sinn weiter auszulegen. Er bringt den Vorwand ein, dass Entscheidungen in Unternehmen zumeist nicht auf eine isolierte Einzelentscheidung hin getroffen werden, sondern es werden Entscheidungen getroffen, welche in einer funktionalen abhängigen Beziehung zueinanderstehen. Also kann eine Basisentscheidung eine Kette von Folgeentscheidungen auslösen. Dabei ergibt sich ein Problem, welches beim Identitäts- bzw. Verursachungsprinzip zum Vorschein kommt. Es stellt sich die Frage, ob und inwiefern solche Faktorverbrauchsmengen bzw. Kosten zu einem Kalkulationsobjekt zuzuordnen sind, die sich auf indirekte oder mittelbare Kostenentstehungsgründe zurückführen lassen.

⁶⁵ Vgl. RIEBEL (1994), S. 75 f.

⁶⁶ Vgl. KILGER (1985), S. 17 f.

Betrachten wir hierzu folgendes Beispiel. Der Kooperationspartner will ein bestimmtes T-Shirt in einer definierten Menge verkaufen. Dabei lassen sich bestimmte Faktoren, z. B. was genau ein T-Shirt kostet, direkt bestimmen und zuordnen. Die Entscheidung, dieses T-Shirt zu verkaufen, benötigt weitere Entscheidungen. Ein Beispiel für eine solche Entscheidung wäre z. B. ob die Ware über einen Vertriebspartner oder über das eigene Lager verkauft werden soll. Diese Folgeentscheidungen erfordern zusätzliche Arbeitsgänge, die wiederum leistungsabhängige Kosten verursachen. Als Beispiel hierfür können die Kosten für die Arbeit der Einlagerung beim Verkauf ab Lager gesehen werden. Hierbei unterscheidet sich der Ansatz zwischen Riebel und Kilger. Riebel nimmt eine Zuordnung nur dann vor, wenn sich eine direkte funktionale Beziehung zwischen den Verbrauchsmengen dieser Kosten und den Kalkulationsobjekten angeben lassen. Kilger ist der Meinung, dass die Existenz von indirekten, funktionalen Beziehungen ausreicht. Daher lässt sich z. B. nachweisen, dass die Einlagerungskosten proportional zur Stückmenge (oder einer anderen Messgröße) anfallen. So lassen sich diese Kosten im Verhältnis der ausgebrachten Menge zuordnen. Hierfür reicht auch eine geplante oder normalisierte Funktion der Beziehung aus. Dies bedeutet, dass Kosten, welche jeweils z. B. nach einer bestimmten Stückzahl anfallen, durch eine Proportionalisierung zur Verkaufsmenge, mit Hilfe von Verrechnungssätzen pro Einheit dem Kostenträger angerechnet werden dürfen. Riebel⁶⁷ hingegen würde eine solche Zurechnung unterlassen, da er die Zurechnung solcher Kosten als „Schlüsselung“ unechter Gemeinkosten sieht.⁶⁸

Zusammenfassend kann erwähnt werden, dass Zuordnungsprinzipien die Bezugsobjekte bestimmen, auf welche die Kosten verrechnet werden können. Diese Prinzipien lösen das Problem der Verrechnung von Einzelkosten. Handelt es sich um Gemeinkosten, sind zusätzliche Verteilungsprinzipien erforderlich, um die Kosten auf die Kostenträger weiterverrechnen zu können.⁶⁹

2.3.6.3 Das Proportionalitätsprinzip

Das Kernproblem der Kostenzurechnung sind die Gemeinkosten. Verteilungsprobleme ergeben sich hierbei dadurch, dass Gemeinkosten nicht willkürlich auf den Kostenträger verrechnet werden dürfen. Bei der Gemeinkostenverrechnung ist es entscheidend, welche Gemeinkosten mit welcher Bezugsgröße (auch Schlüsselzahl) einem bestimmten Objekt zugerechnet werden sollen.⁷⁰ Was

⁶⁷ Vgl. RIEBEL (1994), S. 24 f.

⁶⁸ Vgl. KILGER (1985), S. 17 f.

⁶⁹ Vgl. FRIEDL (2018), S. 81.

⁷⁰ Vgl. STEGER (2010), S. 87.

Gemeinkosten sind, wurde bereits im Kapitel 2.3.2 behandelt. Gemeinkosten können in echte Gemeinkosten und unechte Gemeinkosten unterschieden werden. Unechte Gemeinkosten sind Kosten, welche eigentlich einen Einzelkostencharakter haben, jedoch aus wirtschaftlichen Gründen oder aus Gründen der Vereinfachung als Gemeinkosten erfasst und behandelt werden. Üblich angewendet wird diese Vorgehensweise bei unwesentlichen Beträgen. Was nun wirtschaftlich oder nicht wirtschaftlich ist, liegt im Ermessen des Unternehmens. Jedoch gilt, je höher der Aufwand der Einzelkostenzurechnung wäre, desto höher kann auch der Betrag ausfallen, der den unechten Gemeinkosten aus wirtschaftlichen Gründen bzw. Einfachheit halber zugeordnet werden soll.

Zur Ermittlung der Kosten, welche verrechnet werden sollen, kann mithilfe der Verteilungsprinzipien eine Verrechnungsgröße festgelegt werden. Dabei sollen einem Bezugsobjekt jene Kosten zugerechnet werden, welche das Bezugsobjekt mitverursacht hat.⁷¹

Das Proportionalitätsprinzip basiert auf dem Kostenverursachungsprinzip. Die Schlüsselgröße für die Verteilung der Gemeinkosten sollte so gewählt werden, dass die Kosten möglichst proportional verlaufen. Daher sollten sich die Kosten bei der Veränderung der Schlüsselgröße proportional mitverändern. Dieses Prinzip gilt sowohl für die Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen als auch für die Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenträger. Bei der Kostenzurechnung auf die Kostenträger kann sowohl ein Wertschlüssel als auch ein Mengenschlüssel verwendet werden. Die Möglichkeiten reichen hier von Lohn- und Gehaltskosten über bestimmte Einzelkosten bis hin zum Umsatz. Der Nachteil bei der Wertschlüsselung besteht darin, dass diese Schlüsselung inflationsempfindlich ist. Sollten die Preise steigen oder sonstige gravierende Veränderungen im Wertschlüssel erfolgen, muss der Schlüssel sofort angepasst werden, da es ansonsten zu Verzerrungen kommen kann.⁷²

Das Proportionalitätsprinzip geht davon aus, dass es entweder einen linearen Verlauf der Gemeinkostenkurve oder eine Variabilität der Gemeinkosten gibt. Werden nur variable Gemeinkosten auf den Kostenträger verteilt, soll diejenige Schlüsselgröße genommen werden, die anhand der Erhebungen einen linearen Verlauf aufweist. In diesem Fall werden die fixen Gemeinkosten unmittelbar dem Betriebsergebnis angelastet.

Wird jedoch davon ausgegangen, dass bei der Ermittlung der Kosten pro Leistungseinheit sämtliche Kosten, also auch fixe Gemeinkosten, mitberücksichtigt werden sollen, dann besagt das Proportionalitätsprinzip, dass diejenige Schlüsselgröße zu wählen ist, die die größte Kostenvariabilität aufweist. Die Kostenvariabilität lässt sich im Fall einer linearen

⁷¹ Vgl. FRIEDL (2018), S. 81.

⁷² Vgl. ZIMMERMANN (2001), S. 75.

Gemeinkostenkurve mittels Quotienten aus den proportionalen Gemeinkosten und den Gemeinkosten bestimmen.⁷³

2.3.6.4 Das Durchschnittsprinzip

Nach dem Durchschnittsprinzip werden angefallene Kosten einer Periode entweder über eine zwischengeschaltete Bezugsgröße oder direkt auf die Leistungseinheiten verteilt. Dabei wird errechnet, wie viele Kosten im Durchschnitt auf eine Leistungseinheit bzw. auf eine Bezugsgröße angefallen sind. Dabei können die Bezugsgrößen wiederum Wert- oder Maßgrößen sein. Im Wesentlichen ist das Durchschnittsprinzip ähnlich dem Proportionalitätsprinzip. Von der Art der Rechnungsdurchführung besteht kein Unterschied. Beide Prinzipien verteilen die Kosten proportional zu einer Basis und für beide gilt die Voraussetzung des linearen Zusammenhangs. Ob dabei die Stückkosten aus den bekannten Gesamtkosten und der bekannten Produktmenge ermittelt werden oder ob die Gesamtkosten aus der bekannten Stückzahl und der Stückmenge ermittelt werden ist unerheblich. Beide Rechnungen sind nur verschiedene Anwendungsformen, welche denselben mathematischen Zusammenhang zwischen Leistung und Kosten haben. Inhaltlich gibt es jedoch einen Unterschied zwischen dem Durchschnittsprinzip und dem Proportionalitätsprinzip. Vom Proportionalitätsprinzip wird verlangt, dass die Kostenverursachung in einer Beziehung zwischen Kosten und Leistung steht. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Beziehung in direkter oder indirekter Form steht. Im Gegensatz dazu wird vom Durchschnittsprinzip dies nicht gefordert. So kommen das Durchschnittsprinzip und das Proportionalitätsprinzip dann zur Anwendung, wenn neben den leistungsabhängigen variablen Kosten auch fixe Kosten zu verrechnen sind. Welches Prinzip nun schlussendlich verwendet wird, hängt demzufolge von der jeweiligen Kostenstruktur ab.⁷⁴

2.3.6.5 Das Beanspruchungsprinzip und das Leistungsentscheidungsprinzip

Das Beanspruchungsprinzip wird in der Literatur auch Belastungsäquivalenzprinzip genannt.⁷⁵ Zimmermann sieht in diesem Prinzip eine Form des finalen Verursachungsprinzips, da es von einem Zweck-Folge-Zusammenhang ausgeht. Hierbei werden Kosten als Mittel für einen definierten Zweck bestimmter Leistungen angesehen. Nach dem Beanspruchungsprinzip werden Anteile der Fixkosten den Kostenträgern zugerechnet. Daher stellt sich bei diesem Prinzip die

⁷³ Vgl. ZIMMERMANN (2001), S. 75.

⁷⁴ Vgl. HEINEN (1975), S. 19 f.

⁷⁵ Vgl. FRIEDL (2018), S. 82.

Frage: Welche Faktormengen werden zusätzlich genützt, wenn eine Mengeneinheit von dem Produkt XY mehr produziert wird?⁷⁶

Die Grundidee dieses Prinzips besteht darin, Kosten entsprechend der Beanspruchung des zugrundeliegenden Güterverzehr, auf die Kalkulationsobjekte, wie z. B. Kostenträger, aufzuteilen. Daher zielt das Beanspruchungsprinzip auf eine beanspruchungsgerechte Kostenzuordnung ab. Anhand des Beanspruchungsprinzips können so z. B. Zinskosten den Kostenträgern, wie z. B. den Waren, hinzugerechnet werden. Darüber hinaus können Mengengrößen als räumliche Inanspruchnahme, wie Flächen oder Rauminhalte eines Gebäudes für die Kostenzuordnung auf die Kostenträger verwendet werden.⁷⁷

Ein weiteres Prinzip ist das Leistungsentsprechungsprinzip. Bei diesem Prinzip werden die vollen Kosten nach Maßgabe der wertmäßigen Größenrelation der Leistung auf die Kostenträger verteilt. Die Verteilung der Kosten erfolgt, indem die Gesamtheit der in einer Betrachtungsperiode hergestellten Kostenträger in einem einheitlichen Maß gemessen wird. Dadurch ergibt sich die Gesamtleistung. In weiterer Folge wird jedem Kostenträger derjenige Teil der Gesamtkosten zugeordnet, der seinem relativen Anteil an der Gesamtleistung entspricht.⁷⁸

2.3.6.6 Das Tragfähigkeitsprinzip

Nach dem Tragfähigkeitsprinzip werden Kosten proportional zum Absatzpreis oder ein Bruttogewinn zu einem Bezugsobjekt verrechnet. Der Bruttogewinn ergibt sich dabei aus der Differenz zwischen den Erlösen und den Kosten, welche dem Bezugsobjekt bereits zugerechnet worden sind.⁷⁹ Die Zurechnung nach dem Tragfähigkeitsprinzip hat zur Folge, dass Produkte bzw. Kostenträger welche einen hohen Bruttogewinn oder Deckungsbeitrag haben, entsprechend mehr Kostenträgergemeinkosten belastet bekommen, als jene die nur einen geringen Gewinn oder Deckungsbeitrag haben. Folglich werden einem Kostenträger der einen Deckungsbeitrag von Null ausweist, keine Kosten zugeordnet. Produkte mit einem höheren Gewinn müssen nach diesem Prinzip die Kosten der Produkte mit dem geringen Gewinn tragen. Dies führt zu einer Verzerrung der Kostenzuordnung und entspricht weder in der kausalen noch in der finalen Interpretation dem Verursachungsprinzip der Kostenrechnung.⁸⁰

⁷⁶ Vgl. BLEIS (2007), S. 17.

⁷⁷ Vgl. SCHILDBACH/HOMBURG (2009), S. 63.

⁷⁸ Vgl. SCHERRER (2018), S. 232 f.

⁷⁹ Vgl. FRIEDL (2018), S. 83.

⁸⁰ Vgl. SCHERRER (2018), S. 231 f.

2.3.7 Zuordnung von Erlösen

Wie Kosten zugeordnet werden können, wurde in dieser Arbeit bereits untersucht. Großteils kann dies auch auf Erlöse angewendet werden. Eine Erlöszuordnung findet statt, wenn sie auf eine wirtschaftlich sinnvolle Weise mit einem einzelnen Produkt, einer Dienstleistung, einem Kunden etc. identifiziert werden kann. Im Gegensatz dazu findet eine Erlösaufschlüsselung statt, wenn die Erlöse nicht direkt auf einen Kostenträger zugeordnet werden können, sodass diese auf mehrere Produkte aufgeteilt werden müssen. Erlöszuordnungen führen zu einer genaueren Abbildung der Erlöse auf ein Produkt als es bei der Kostenaufschlüsselung der Fall ist. Auch hier spiegelt sich dieselbe Thematik wie bei den Kosten wider. Es wird angenommen, dass bei den Kostendaten genauere Informationen zu einer realitätsnäheren Entscheidung führen. Wird dies auf einen konkreten Fall beim Vertriebspartner bezogen, könnten hierfür die Retoursendungen herangezogen werden. Kann die Retoursendung auf Basis von Artikeldaten nachvollzogen werden, können diese direkt beim Produkt erlösschmälernd berücksichtigt werden. Würde hier nur ein eine Retourenquote angenommen werden, welche sich dann auf das komplette Sortiment beziehen würde, hätte das eine Verzerrung zur Folge. Diese Verzerrung würde dann zum Beispiel dadurch entstehen, dass Technikartikel tendenziell seltener zurückgesendet werden als Textilartikel. Der Grund liegt vermutlich daran, dass die Textilien unterschiedlich geschnitten sind und es so oft zu falschen Größenbestellungen kommt. Im Gegensatz dazu weiß ein Kunde genau, welchen Technikartikel er kaufen will, da er sich im Vorfeld informiert hat und es keine technischen Abweichungen beim Produkt gibt. Die Erlösschlüsselung sowie die Erlöszuordnung erfolgt wie bei den Kosten beschrieben. In der Literatur werden auch noch Möglichkeiten zum Aufschlüsseln der Erlöse gezeigt, wenn der Fall eintritt, dass mehrere einzelne Produkte als Set verkauft werden. Hier besteht das Problem, dass das Set in der Regel günstiger ist. Da dieser Anwendungsfall jedoch nicht auf Neckermann zutrifft, wird es hier nicht detaillierter ausgeführt.⁸¹

2.3.8 Bezugsobjekte der Kostenzuordnung

Bezugsobjekte in der traditionellen Kostenrechnung sind in erster Linie die Kostenträger sowie der betriebliche Teilbereich. Kostenträger können beispielsweise Produkte, Produktgruppen oder Aufträge sein. Bei betrieblichen Teilbereichen handelt es sich um eine Kostenstelle, eine Kostenstellengruppe oder einen Betriebsbereich. Bezugsobjekte sind nach Riebel alle

⁸¹ Vgl. HORNGREN u.a. (2015), S. 535 f.

selbstständigen Maßnahmen, Vorgänge und Tatbestände, die ein eigenständiges Dispositions- oder Untersuchungsobjekt sein können. Hier hebt er besonders hervor:⁸²

- erstellte und abgesetzte Leistungen sowie innerbetriebliche Leistungen
- die einzelnen Teilbereiche eines Unternehmens (Verantwortung oder Funktionsbereiche)
- Maßnahmen für die Beschaffung, Verwertung und Lagerungen von Produktionsfaktoren
- Ausschnitte aus den Beziehungen des Unternehmens zur Umwelt (Kunden, Lieferanten etc.)
- Besondere Ereignisse, wie Anlaufphasen von Maschinen oder eines neuen Produktes, Betriebssteuerungen, Werbefeldzüge etc.

Unter Wertschlüssel wird ein monetärer Wert verstanden. Beim Mengenschlüssel werden hingegen keine monetären Werte herangezogen. Die Mengenschlüssel können wie folgt eingeteilt werden:⁸³

- Zahlgrößen: Anzahl der gebuchten Rechnungen, Zahl der Mitarbeiter
- Zeitgrößen: Arbeitsstunden, Laufzeiten
- Raumgrößen: Volumen-, Längen- und Flächenmaße
- Gewichtgrößen: Gewicht des Artikels
- Technische Maßgrößen: verbrauchte Kilowattstunden

Ein Mengenschlüssel hat den Vorteil, dass der Schlüssel keinen Preisänderungen ausgesetzt ist, und ist daher dem Wertschlüssel vorzuziehen.

2.3.9 Relevante und nicht relevante Kosten

Anfangs sollte eine Gliederung der Kosten erfolgen, welche sie in relevante und nicht relevante Kosten teilt. Dafür soll die Basis aus der vorhandenen Kostenrechnung genommen werden. Für unterschiedliche Entscheidungen sind unterschiedliche Kosteninformationen notwendig. Daher ist die Relevanz von Kosten immer in Bezug auf die spezielle Entscheidung zu sehen. Zu unterscheiden sind dabei die Begriffe Relevanz und Wesentlichkeit. Die Relevanz von Kosten beschreibt die entsprechenden Kosten, welche für eine vorliegende Entscheidungssituation einen mehr oder weniger großen Einfluss hat. Relevante Kosten sind demnach Kosten, welche in Zukunft erwartet werden, und je nach Handlungsalternative unterschiedlich ausfallen.

⁸² Vgl. RIEBEL (1994), S. 450.

⁸³ Vgl. STEGER (2010), S. 89.

Zum einen sind relevante Kosten entscheidungsbestimmende Kosten, welche den zukunftsbezogenen Charakter der Kosten darstellen. Ableiten lässt sich daraus, dass relevante Kosten stets Plankosten sind. Denn nur bei einer zukunftsbezogenen Ausrichtung der Kosten ist es möglich, die unterschiedlichen Wirkungen der verschiedenen Handlungsentscheidungen kostenmäßig darzustellen. Nicht relevante Kosten sind solche Kosten, welche zukünftige Handlungsalternativen, nicht beeinflussen, da sie als entscheidungsirrelevant gelten und nicht in den Entscheidungsüberlegungen berücksichtigt werden.⁸⁴

Im Gegensatz zur Relevanz stellt die Wesentlichkeit demgegenüber ein Kriterium eines quantitativen Ausmaßes dar. Dabei kann der Wesentlichkeit eine absolute oder relative Bedeutung zuerkannt werden. Dabei werden entweder absolute Werte beispielsweise 1000 Euro oder relative Werte wie beispielsweise fünf Prozent als Abgrenzungsmerkmal herangezogen.

2.3.10 Notwendigkeit der Deckungsbeitragsrechnung

Im Handel bietet die Deckungsbeitragsrechnung aussagekräftige notwendige Informationen in Bezug auf Deckungsbeiträge. Solche Informationen sind wichtig, um täglich richtige Entscheidungen im Unternehmensalltag treffen zu können. Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung ermöglicht eine Darstellung an entscheidungsrelevanten Informationen über Produkte, Warengruppen und Unternehmensbereiche. Eine solche Darstellung ist mittels einer Vollkostenrechnung nicht möglich. Welche informationsrelevanten Daten können dargestellt werden?

Unabhängig davon, ob das Betriebsergebnis positiv oder negativ ist, können Daten auf Artikelebene, Warengruppenebene, Bereichsebene und Unternehmensebene unabhängig voneinander betrachtet werden und festgestellt werden, welcher Artikel bzw. welche Artikelgruppe einen positiven bzw. negativen Beitrag zum Decken der Unternehmensfixkosten liefert. Anhand dieser Informationen können Strategien für bestimmte Produkte bzw. Produktgruppen festgelegt werden. So können Produkte, welche einen schlechten oder negativen Deckungsbeitrag aufweisen aus dem Sortiment genommen werden, oder Produkte mit einem hohen Deckungsbeitrag forciert werden. Dies kann zum Beispiel mit gezielten Werbemaßnahmen erfolgen. Wird geplant, einen Artikel aus dem Sortiment zu nehmen, ist stets von einem Verantwortlichen zu prüfen, ob die Eliminierung dieses Produktes Auswirkungen auf andere Produkte hat.

⁸⁴ Vgl. SCHERRER (2018), S. 64 ff.

Zur Verdeutlichung ein Beispiel: Die Wollsocken weisen laut Deckungsbeitragsrechnung einen Deckungsbeitrag von Null auf. Jedoch zeigt eine andere Auswertung, dass diese Wollsocken in der Regel mit einem speziellen Pflegemittel verkauft werden, welches einen sehr hohen Deckungsbeitrag aufweist. So ist stets darauf zu achten, welche Artikel Einfluss auf andere Artikel haben.

Jedoch führt nicht nur die Betrachtung auf Artikelebene, sondern auch auf Warenebene zu wichtigen Erkenntnissen. Benötigen bestimmte Produktgruppen einen großen oder besonderen Lagerplatz, führt das zu höheren Kosten und einem geringeren Deckungsbeitrag in dieser Warengruppe. So benötigen zum Beispiel Kühlschränke viel Lagerplatz. Trotz eines sehr guten Deckungsbeitrags in der Artikelebene wäre es möglich, dass durch die hohen Lagerkosten der Deckungsbeitrag auf Warenebene negativ wird. So kann ein augenscheinlich guter Deckungsbeitragsbringer unterm Strich mehr Kosten verursachen, als er bringt. Trotz eines eventuellen negativen Deckungsbeitrags muss auch hier wieder die Verbundenheit mit anderen Waren überprüft werden.

3 Analyse der aktuellen Situation bei Neckermann

In diesem Kapitel wird zuerst auf das Vertriebssystem der neckermann.at GmbH näher eingegangen, um einen schematischen Überblick über die grundlegenden Funktionen und Reportingtools zu erhalten. Darauf aufbauend werden die Kosten und Erlöse der neckermann.at GmbH analysiert.

3.1 Das Vertriebssystem der neckermann.at GmbH

Die neckermann.at GmbH vertreibt ihre Produkte ausschließlich über das Internet. Dabei beschränkt sich der Versand auf Österreich. Ein stationärer Handel existiert nicht. Die Werbemaßnahmen teilen sich in Katalogmaßnahmen und Onlinemaßnahmen auf. Der Begriff Katalog stammt noch aus der Zeit, wo dicke Produktkataloge an private Haushalte zugesandt wurden. Heute werden alle Werbemaßnahmen welche physisch versandt werden als Katalogkosten bei Neckermann bezeichnet. Die Onlinemaßnahmen enthalten alle Werbemaßnahmen, welche im Internet durchgeführt werden. Als klassisches Beispiel hierfür kann der E-Mail Newsletter genannt werden.

Um die Werbekosten den Artikeln zuordnen zu können, werden verschiedene Verfahren genutzt. Zum einen gibt es Gutscheincodes, welche vom Kunden während des Bestellvorganges eingelöst werden können, zum anderen gibt es für Produkte mehrere Artikelnummern. Anhand der Gutscheincodes kann genau nachvollzogen werden, von welcher Werbemaßnahme der Kunde den Code erhalten hat. Ähnlich funktioniert das System mit den verschiedenen Artikelnummern. Hier werden für ein und denselben Artikel unterschiedliche Artikelnummern verwendet. Hierbei kann aufgrund der vom Kunden gewählten Artikelnummer genau beobachtet werden, ob er die Artikelnummer von einem Werbeprospekt eingegeben hat oder ob der Artikel zufällig über den Onlineshop gefunden wurde.

Wie erwähnt kann es vorkommen, dass ein Artikel mehrere Artikelnummern hat. Eine Zusammenfassung mehrerer Artikel ergibt die nächste Stufe, die Warenuntergruppe. Bei Neckermann wird diese Stufe Branche genannt. Die Warenuntergruppe hat eine Warenuntergruppen-Nummer sowie eine dazugehörige Bezeichnung. Mehrere Warenuntergruppen ergeben dann eine Warengruppe, bei Neckermann wird dies Ressort genannt. Diese Warengruppe hat wiederum eine eindeutig zuordenbare Nummer. Um dieses Schema zu verdeutlichen, wird nun als Artikel ein Sport T-Shirt der Marke XY herangezogen. Dieses wird wiederum mit anderen Sportshirts in die Warenuntergruppe „Sporttextil“ zusammengefasst. Die letzte übergeordnete Warengruppe ist Textil.

Die Wartung der Artikel sowie die meisten Auswertungen und verfügbaren Daten, welche für die Deckungsbeitragsrechnung benötigt werden, kommen vom Neckermann eigenen System mit dem Namen HOST. Durch die Flexibilität des eigenen Systems könnten hier Schnittstellen zu anderen Systemen programmiert werden, um die Erstellung der Deckungsbeitragsrechnung zu vereinfachen. Des Weiteren werden noch die Programme SAP und Microsoft Excel in der Abteilung Rechnungswesen- und Controlling verwendet.

Wird eine Bestellung seitens des Kunden ausgelöst, wird diese im System gespeichert. Dabei wird vom System kontrolliert ob die Ware, welche bestellt wurde, im Lager verfügbar ist oder ob diese bestellt werden muss.

Dabei wird zusätzlich unterschieden, welcher Vertriebsweg mit dem Lieferanten vereinbart wurde. Folgend die möglichen Varianten des Vertriebsweges:

- Eigenvertrieb (EVs)
 - ab Lager
 - ab Fabrik (AF)
- Vertriebspartner (VP)
 - Cross-Docker
 - Enterprise

Der Eigenvertrieb zeichnet sich vor allem dadurch aus, dass die Preisgestaltung der einzelnen Artikel durch die Firma Neckermann erfolgt. Dabei orientiert sich das Unternehmen bei der Preisgestaltung hauptsächlich auf den Markt. Ab Lager bedeutet, dass die Waren vom Lager Graz aus versandt werden. Bei AF-Lieferungen erfolgt die Lieferung zumeist direkt vom Lieferanten zum Kunden. Alternativ besteht noch die Möglichkeit, dass der Lieferant die Ware zum Neckermann Lager sendet und diese dann dort allein oder mit weiteren Artikeln kombiniert an den Kunden versandt wird.

Im Gegensatz zum Eigenvertrieb wird beim Vertriebsweg über den Vertriebspartner die Preisgestaltung und die Pflege der Artikel vom Lieferanten übernommen. Neckermann erhält hierfür eine Provision. Bei dem Vertriebspartner wird zwischen Cross-Docker und Enterprise unterschieden. Beim Cross-Docker wird die Ware vom Vertriebspartner zu Neckermann gesendet. Der Artikel wird mit der restlichen Bestellung mitverpackt und an den Kunden versandt. Bei der Enterprise Variante wird der bestellte Artikel vom Lieferanten direkt an den Kunden versandt, ohne jemals in Berührung mit dem Neckermann Lager zu kommen. Die Unterschiede aus den verschiedenen Vertriebsvarianten machen sich bei Neckermann vor allem im Bereich der Lager

und Logistikkosten bemerkbar. Wird der Artikel vom Lager aus versandt, ermittelt das System anhand des Volumens und Gewichts die kostengünstigste Lieferungsmöglichkeit.

Da der Kunde eine freie Auswahl bei der Bestellung der verschiedenen Artikel hat, kann es vorkommen, dass sich die Lieferung aus verschiedenen Varianten (EV und VP) zusammensetzt. Unabhängig davon werden dem Kunden Versandkosten verrechnet. Welche Versandkosten genau verrechnet werden wird im Kapitel 3.3.3 näher beleuchtet.

Für die Bezahlung der Ware stehen dem Kunden verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung. Diese Möglichkeiten zur Bezahlung lassen sich grob in zwei Kategorien gliedern, der Sofortzahlung und der späteren Zahlung.

- Sofortzahlung
 - Vorabüberweisung
 - Zahlung per Erlagschein innerhalb von 14 Tagen
 - Kreditkartenzahlung
 - PayPal
- Spätere Zahlung
 - Zahlstopp
 - Ratenkauf

Bei der Variante des Zahlstopps, kann die Zahlung seitens des Kunden gegen eine kleine Gebühr bis zu 77 Tagen nach der Auslieferung erfolgen. Voraussetzung hierfür ist, dass der Kunde dies bei der Bestellung angibt und die Zahlungsvariante „Zahlung per Erlagschein“ oder „Ratenkauf“ auswählt. Bei den Varianten der Vorabüberweisung und der Zahlung per Erlagschein fallen für Neckermann keine zusätzlichen Gebühren an. Bei Kreditkartenzahlung und PayPal fallen seitens des Dienstleisters Gebühren an, welche der Firma neckermann.at in Rechnung gestellt werden.

Bei Neckermann haben die Kunden verschiedene Möglichkeiten, ihre Bestellung zu tätigen. So können Bestellungen beispielsweise telefonisch, mittels Post, E-Mail, Fax etc. getätigt werden. Es besteht hierbei die Möglichkeit, Daten auszuwerten, welcher Kunde welche Möglichkeit genutzt hat, um bei Neckermann zu bestellen. Werden die aktuellen Daten mit den Daten von vor zehn Jahren verglichen, können eindeutige Tendenzen in Richtung Onlineshop-Bestellungen festgestellt werden. So wurden zum Beispiel im Jahr 2010 nur rund 35 Prozent der Bestellungen via Internet getätigt. Aktuell liegt der Anteil der Bestellungen, welche über den Onlineshop bei Neckermann einlangen bei über 90 Prozent der Gesamtbestellungen. Bestellungen mittels Bestellkarte und Post sowie mittels Fax werden kaum noch getätigt. Die restlichen verbleibenden

Bestellungen teilen sich hauptsächlich in telefonische sowie schriftliche Bestellungen per E-Mail auf.

3.2 Das Berichtswesen der neckermann.at GmbH

In diesem Kapitel wird das Berichtswesen der neckermann.at GmbH näher beleuchtet. Des Weiteren wird festgestellt, welche Komponenten von der ehemaligen Artikelergebnisrechnung noch vorhanden sind und ob diese wieder Verwendung finden werden.

Das aktuelle Berichtswesen der neckermann.at GmbH beschränkt sich aktuell auf ein monatliches Reporting und beinhaltet unter anderem die folgend genannten Elemente:

- monatliche Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung
- Darstellung der periodisierten Bilanz
- Abweichungsanalyse auf Basis von Kostenarten
- Kennzahlenblatt
- Übersichtsblatt

Die oben genannten Elemente des Reportings werden mithilfe eines Tabellenkalkulationsprogramms erstellt. Für die Darstellung der monatlichen Gewinn- und Verlustrechnung werden zwei unterschiedliche Strukturen verwendet. Zum einen, eine unternehmensinterne Struktur, zum anderen gibt es eine Darstellung laut Unternehmensgesetzbuch (UGB). Die interne Gewinn- und Verlustrechnung, weist einen deutlich höheren Detaillierungsgrad auf wie die UGB Darstellung. Die UGB Darstellung ist ein Bestandteil des monatlichen Reportings, welches unterjährig an die Gesellschafter gesendet wird. Ein weiterer Bestandteil, welcher sich an die Struktur des UGB hält, ist die Bilanz, welche auch monatlich erstellt wird. Die Daten, welche für die Finanzbuchhaltung relevant sind, werden im SAP gebucht und dienen dann als Basis für den Monatsabschluss. Diese Daten stammen aus den verschiedensten Quellen. Der Umsatz wird dabei beispielsweise vom HOST-System ermittelt. Wurden alle Daten des Monatsabschlusses im System erfasst, werden die Daten durch das Controlling geprüft. Im Anschluss werden dann durch das Controlling noch Daten zum Wareneinsatz erfasst sowie Aufwände, welche evtl. noch nicht abgegrenzt wurden, mittels Abgrenzungsbuchungen berichtigt. So werden beispielsweise Werbekosten auf diesen Monat bzw. diese Monate verteilt, indem bzw. in denen auch der dazugehörige Umsatz entsteht bzw. entstehen wird. Wird also eine Werbung am letzten Tag des Monats versandt, wird der Aufwand zum größten Teil nicht mehr in diesem Monat, sondern erst im darauffolgenden Monat berücksichtigt. Auch die umgekehrte Situation könnte der

Fall sein. Durch Auswertungen der vergangenen Werbeaktionen kann die zeitliche Zuordnung der Werbekosten zu den Umsatzerlösen sehr präzise erfolgen.

Die Abweichungsanalyse erfolgt anhand der Gegenüberstellung von Aufwänden und Erträgen. Es besteht hierbei die Möglichkeit, die aktuellen Monatsdaten mit den Plan-, Forecast- sowie Vorjahreswerten zu vergleichen. Der Vergleich erfolgt zum einen in der isolierten Monatsbetrachtung und zum anderen in der kumulierten Betrachtung. Diese Abweichungsanalyse weist eine ähnliche Struktur, wie die interne Gewinn- und Verlustrechnung auf. Jedoch wird diese Analyse anders gegliedert. Die Gliederung beginnt mit dem Vertriebsumsatz und dem daraus folgenden Rohertrag. Vom Rohertrag werden in weiterer Folge die Werbekosten sowie die Gutscheinkosten abgezogen. Diese Struktur wurde so gewählt, da sich die Kosten für Werbung sowie die Gutscheinkosten schnell und gut beeinflussen lassen. Danach werden noch die Erträge aus der Versandkostenpauschale, Kosten für Warenversand und Fuhrpark sowie die Logistikkosten abgezogen. Im nächsten Schritt werden dann die Zinsen aus Ratenkrediten, Ausbuchungen von Kundenforderung, sowie die Abschleusung von Waren berücksichtigt. Zuletzt werden noch die sonstigen betrieblichen Erträge, Personalaufwand, Verwaltungskosten sowie die sonstigen betrieblichen Aufwendungen sowie die Abschreibungen berücksichtigt.

Die Abweichungsanalyse wird wie die interne Gewinn- und Verlustrechnung in einem Tabellenkalkulationsprogramm erstellt. Dabei werden für die Abweichungsanalyse Daten aus der internen Gewinn- und Verlustrechnung übernommen oder auch zu einer Position zusammengefasst. Die Übernahme der Daten in die Abweichungsanalyse erfolgt automatisch.

Zuletzt gibt es noch einen Kennzahlenbericht. Hier werden die wichtigsten Kennzahlen für die neckermann.at GmbH zusammengefasst. Hierbei wird der Fokus vor allem auf den vertrieblichen Bereich gelegt. Die Daten des Kennzahlenblattes werden wiederum zum einen monatlich isoliert und zum anderen kumuliert dargestellt. Die Daten, welche in diesem Kennzahlenblatt dargestellt sind, sind auch für die Deckungsbeitragsrechnung relevant. Hier werden Kennzahlen dargestellt und analysiert welche beispielsweise die Anzahl der Bestellungen, Anzahl der Sendungen, Anzahl der Rücksendungen überblicksmäßig erfassen.

Das Übersichtsblatt ist der letzte wesentliche Teil des Berichtswesens der neckermann.at GmbH. Dieses Blatt stellt alle gebuchten Positionen strukturiert im Tabellenkalkulationsprogramm dar. Beginnend bei der Nachfrage vor Bonitätsablehnung bis zum earning before taxes (EBT). Die einzelnen Positionen sind wiederum zu Kostenarten, wie aus der internen Gewinn- und Verlustrechnung oder aus der Abweichungsanalyse bekannt, zusammengefasst. Dieses Übersichtsblatt wird als Basis für die Erstellung des unterjährigen Forecasts als auch für die Planung des kommenden Jahres verwendet.

3.3 Erfassung der Kosten und Erlöse bei der neckermann.at GmbH

In diesem Unterkapitel wird näher auf die Thematik der Kosten und Erlöse bei Neckermann eingegangen. Hierbei wird analysiert, wie die Kosten im Versandhandel erfasst und weiterverarbeitet werden.

3.3.1 Umsatzerlöse aus Eigenumsatz

Die Unterschiede zwischen einem Einzelhändler, welcher seine Ware über einen stationären Handel vertreibt und einem Versandhandel, welcher seine Ware ausschließlich versendet, liegen vor allem im Bereich der Bonitätsprüfung, welche bei Barzahlung nicht angewendet wird und dem Warenversand. Daher wird bei Neckermann der Versandumsatz für die monatliche Berichterstattung wie folgt berechnet:

	Nachfrage vor Bonitätsablehnung
-	Bonitätsablehnung
<hr/>	
=	Nachfrage nach Bonitätsablehnung
-	Stornierung
-	Ausverkauft
-	Sonstiges
+/-	Rückstandsveränderungen
<hr/>	
=	Versandausgang
-	Retoure
<hr/>	
=	Versandumsatz vor Rabatten
-	Rabatte
<hr/>	
=	Versandumsatz

Tabelle 2: Übersicht der Berechnung des Versandumsatzes der neckermann.at GmbH,
Quelle: eigene Darstellung.

Dabei ergibt die „Nachfrage vor Bonitätsablehnung“ die Gesamtsumme aller Bestellungen, vor den gewährten Rabatten, für das aktuelle Monat, wieder. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Bestellung über Internet, Telefon oder per Post an Neckermann übermittelt wurde. Diese Daten können bei Neckermann vom eigenen System abgerufen werden.

Die Bonitätsüberprüfung bzw. die Ablehnung bei negativer Bonitätsauskunft erfolgt in den meisten Fällen automatisch. Hierbei arbeitet die neckermann.at GmbH mit einem, auf Bonitätsauskünften spezialisierten, Unternehmen zusammen. Sollte aus einem Grund keine

automatische Bonitätsbeurteilung stattfinden, wird dies von einem Mitarbeiter des Kundenservices der neckermann.at GmbH nachgeholt. Wird nun die Summe aus allen abgelehnten Bestellungen mangels Bonität von der Gesamtnachfrage abgezogen, ergibt sich die Zwischensumme „Nachfrage nach Bonitätsablehnung“, welche manuell berechnet werden muss und nicht vom Host-System geliefert wird.

Es gibt jedoch weitere Möglichkeiten, dass im Onlinehandel Waren trotz Bestellung nicht versandt werden. Die häufigsten bzw. wichtigsten Gründe, die seitens Neckermann erfasst werden, werden in der Erlösaufstellung gesondert mitberücksichtigt und müssen in weiterer Folge von der Zwischensumme „Nachfrage nach Bonitätsablehnung“ abgezogen werden.

- Stornierung
- Ausverkauf
- Sonstiges

Unter Stornierungen werden Stornierungen seitens des Kunden, welche nach der Bestellung jedoch noch vor dem Versand geschehen berücksichtigt. Weiters kann es vorkommen, dass ein Artikel im Onlineshop als verfügbar bzw. lieferbar angezeigt wird, was sich jedoch im Nachhinein als falsch herausstellt. Kann die Ware dem Kunden nicht geliefert werden, wird der Wert der Bestellung bzw. des Artikels unter „Ausverkauft“ ausgewiesen. Kommt es aus einem sonstigen nicht genannten Grund nicht zur Auslieferung, wird dies unter „Sonstiges“ ausgewiesen.

Letztlich muss die Rückstandsveränderung berücksichtigt werden, um auf den Versandausgang zu kommen. Die Rückstandsveränderung kann dabei einen positiven sowie einen negativen Wert aufweisen. Dabei bedeutet ein positiver Wert, dass die Rückstände zur Vergleichsperiode gesunken sind, was wiederum den Versandausgang positiv beeinflusst.

Der Versandausgang beinhaltet den Gesamtwert der Bestellungen, welche auch tatsächlich versandt wurden. Über das HOST-System können hierfür die Daten abgerufen werden.

Im Onlinehandel ist es jedoch üblich, dass Kunden gelegentlich einen Teil oder die komplette Bestellung zurücksenden. Darum wird beim Versandausgang noch die Retoure abgezogen, um auf den Versandumsatz vor Rabatten zu kommen. Dabei wird definiert, dass vom Kunden nicht angenommene Pakete generell auch als Retouren zählen. Werden nun von der Position „Versandumsatz vor Rabatten“ noch die gewährten Rabatte abgezogen, ergibt sich daraus der Versandumsatz. Ein Skonto wird gegenüber den Kunden seitens Neckermann generell nicht gewährt.

3.3.2 Provisionen aus Vertriebspartnerumsätzen

Eine weitere Quelle, wo Neckermann Umsätze lukriert sind die sogenannten Vertriebspartner. Hierbei stellt Neckermann seinen Vertriebspartnern die Onlineplattform zur Verfügung. Dabei können Vertriebspartner über eine EDV-Schnittstelle Produkte einstellen und Bezeichnungen, Beschreibungen oder auch Preise abändern. Dabei hat Neckermann den Vorteil, dass die Wartung der Artikel durch die Vertriebspartner erfolgt und so für Neckermann keine weiteren Kosten für Artikelwartungen, Personal etc. entstehen. Der Vertriebspartner hat den Vorteil, dass er mit seinen Produkten zusätzliche Kunden anspricht, welche er durch seine eigene Webseite nicht angesprochen hätte und so zusätzlich Umsätze lukrieren kann. Dabei werden Verträge zwischen Neckermann und den Vertriebspartnern über die Rahmenbedingungen sowie den Vertriebsweg abgeschlossen. Im Gegenzug zur Bereitstellung der Verkaufsplattform bekommt Neckermann eine Verkaufsprovision, welche abhängig von der Höhe des Umsatzes des Vertriebspartners ist. Durch den geringeren Aufwand fällt auch die Provision im Verhältnis zum Rohertrag des Eigenumsatzes geringer aus. Dafür müssen in weiterer Folge auch keine Einlagerungs- und Lagerkosten bezahlt werden.

Durch das eigene EDV-System und die EDV-Schnittstellen zwischen den Vertriebspartnern und Neckermann kann der Umsatz, welcher durch den Vertriebspartner erzielt wird, im EDV-System von Neckermann abgerufen werden. Dabei wird der Vertriebspartnerumsatz im EDV-System gleich dargestellt wie der Versandumsatz der Eigenware, welche in Tabelle 2 bereits dargestellt wurde. In der UGB-Darstellung darf nur die Provision ausgewiesen werden. Daher wird vom Umsatz noch der Einstandspreis abgezogen, damit die Provision übrig bleibt. Zur Kontrolle der Daten wird das Ergebnis des eigenen HOST-Systems mit der Provisionsabrechnung vom Vertriebspartner abgeglichen.

3.3.3 Versandkostenpauschale

Die neckermann.at GmbH verrechnet seinen Kunden in der Regel Versandkosten, welche unterschiedlich hoch ausfallen können. Die Höhe der Versandkostenpauschale richtet sich zum einen danach, ob die Zustellung mittels Paketdienst oder mittels Spedition erfolgt.

Erfolgt der Versand in einem Standardpaket wird eine Versandkostenpauschale in der Höhe von 5,99 Euro inkl. Umsatzsteuer berechnet. Dies ist unabhängig davon, ob die Bestellung in einem oder in mehreren Paketen ausgeliefert wird. Eine Bestellung wird z. B. in mehreren Paketen ausgeliefert, wenn ein Artikel von einem Vertriebspartner direkt und einer vom Lager ausgeliefert wird.

Bei der Speditionsware zahlt der Kunde je nach Warenwert eine Lieferpauschale von 34,90 Euro bis zu einem Bestellwert von 199,99 Euro oder 69,90 Euro ab einem Bestellwert über 200 Euro. Dabei handelt es sich um Werte inkl. Umsatzsteuer. Ausgenommen von dieser Regelung sind Side-by-Side Kühlschränke. Bei diesem Kühlschrank wird dem Kunden eine Versandpauschale von 69,90 inkl. Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Auch bei der Speditionsware wird zusätzlich zur Lieferpauschale noch ein Versandkostenanteil von 5,99 inkl. Umsatzsteuer verrechnet. Somit fallen für den Kunden bei sperrigen Artikeln, welche mittels Spedition versandt werden, ein Mindestbetrag von 40,99 Euro (34,90 + 5,99) an.⁸⁵

Unabhängig davon ob ein Artikel mittels Paketdienst oder Spedition geliefert wird, besteht für gewisse Artikel im Onlineshop die Möglichkeit einer Expresslieferung. Diese Artikel werden im Onlineshop gesondert mittels einer 24 Stunden Grafik gekennzeichnet. Bei diesen Artikeln besteht die Möglichkeit gegen einen Aufschlag von 6,99 Euro inkl. Umsatzsteuer und einer Bestellung bis 12:00 Uhr, dass die Bestellung bereits am nächsten Werktag zugestellt wird.

Bei Paketlieferungen wird eine Lieferpauschale von 5,99 erhoben. Wird Sperrgut mit einem Paket versandt bzw. wünscht sich der Kunde eine Lieferung innerhalb von 24 Stunden, wird hierfür ein Zuschlag verrechnet. Die Kosten, welche sich durch den Versand ergeben werden im Kapitel 3.3.8 näher behandelt.

3.3.4 Erlöse durch Zinsen aus Ratengeschäften

Diese Position beinhaltet Erlöse durch Zinsen, welche seitens Neckermann durch das Gewähren von Ratenkrediten eingenommen werden, wie z. B. Zahlstoppgebühren sowie Mahngebühren. Im Versandhandel ist es durchaus üblich, den Kunden einen Ratenkauf anzubieten. Wie aus dem Jahresabschluss des Unternehmens zu erkennen ist, sind die Einnahmen durch Zinsen von großer Bedeutung.⁸⁶ Jeder Kunde, welcher die Bonitätsvoraussetzung erfüllt, hat die Möglichkeit bei Neckermann einen Kauf auf Raten zu tätigen. Die Rate ergibt sich hierbei durch die Höhe des Rechnungsbetrages sowie durch die vom Kunden gewählte Ratenlaufzeit. Einen Ratenkauf ermöglicht Neckermann bereits ab 10 Euro Einkaufswert.⁸⁷ Die Abwicklung erfolgt hierbei ausschließlich zwischen dem Kunden und der neckermann.at GmbH.

Die Bezahlung seitens des Kunden erfolgt mittels Dauerauftrags oder mittels Bankeinzug. Auf der Internetseite www.neckermann.at werden dem Kunden die aktuellen Konditionen seitens Neckermann bereitgestellt. Der effektive Jahreszinssatz per 31.12.2019 beträgt 21,70 Prozent. Um

⁸⁵ Vgl. neckermann.at GmbH (2019a), Dokument zu den aktuellen Konditionen (Versandkostenpauschale), S. 1 ff.

⁸⁶ Vgl. neckermann.at GmbH (2019b), Dokument der veröffentlichten Gewinn- und Verlustrechnung 2018.

den Kunden nochmals zu verdeutlichen, welche monatlichen Raten er zu bezahlen hat, wird auf der Internetseite eine Ratenpreistabelle sowie ein Ratenpreisrechner angeboten. Bei bekannter E-Mail-Adresse kann sich der Kunde alle zwei Monate einen kostenlosen elektronischen Kontoauszug zusenden lassen. Wird der elektronische Weg nicht gewünscht oder wenn es keine E-Mail-Adresse gibt, werden dem Kunden die Kontoauszüge mittels Postweges übermittelt. Hierfür fällt eine monatliche Gebühr von 0,35 Euro an.

Neckermann bietet den Kunden auch die Möglichkeit eines 77 Tage Zahlstopps an. Das bedeutet, dass der Kunde die Rechnung nicht innerhalb von 14 Tagen bezahlen muss, sondern bis zu 77 Tage Zeit dafür hat. Für diese Serviceleistung verlangt Neckermann per 31.12.2019 einen Aufschlag von 2,99 Prozent. Das entspricht einem effektiven Jahreszinssatz von 14,99 Prozent. Dieses Zahlstopp Angebot gilt auf das komplette Sortiment. Voraussetzung für den Zahlstopp ist die Auswahl der Zahlungsmethode mittels Erlagscheines oder alternativ der Ratenkauf.

Bevor die Zuordnung der Kosten im nächsten Kapitel in der neuen Deckungsbeitragsrechnung erfolgt, muss festgestellt werden, ob die Erträge aus dem Ratengeschäft als Aufwände oder als Erträge dargestellt werden sollen.⁸⁸

Der Hintergrund dieser Überlegung soll im Folgenden genauer erläutert werden:

Das System des Ratengeschäfts ist prinzipiell so aufgebaut, dass Neckermann die Kosten für die Waren vorausbezahlt und der Kunde diese dann in Raten abbezahlt. Hierbei ergibt sich eine Lücke, welche die liquiden Mittel betreffen. Neckermann bekommt das Geld, welches das Unternehmen bereits für die Ware bezahlen musste, in Teilbeträgen vom Kunden erst bis zu vier Jahre später überwiesen. Um diese Situation nun genauer darzulegen, werden folgende Annahmen getroffen:

	Gesamt - Kaufbetrag	Laufzeit in Monaten	monatliche Rate	Gesamtbetrag
Verkaufspreis	499,00	48	15,12	725,76
Einkaufspreis	450,00			

Tabelle 3: Beispiel Ratenkredit,
Quelle: eigene Darstellung.

Die Daten aus dem Gesamtkaufbetrag, der Laufzeit, der sich dadurch ergebenden Rate sowie der Gesamtbetrag wurden aus dem Berechnungsbeispiel von der Neckermann Webseite übernommen. Neckermann kauft am 15. Dezember einen Artikel um 450,00 Euro ein, welcher am 01.01. im

⁸⁸ Vgl. neckermann.at GmbH (2019c), Dokument zu den aktuellen Konditionen (Ratenkauf), S. 2 ff.

Folgejahr bezahlt wird. Neckermann hat dabei einen Abfluss an liquiden Mitteln in der Höhe von 450 Euro. Dieser Artikel wird von einem Kunden um 499 Euro gekauft. Als Zahlungsvariante wurde der Ratenkauf ausgewählt. Nach dem Beispiel, welches auf der Neckermann Webseite zu finden ist, wäre hier eine Rate von € 15,12 je Monat fällig. Lässt man den Finanzierungsaspekt seitens Neckermann außer Acht, würde dies ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer folgendes bedeuten:

Neckermann hat Ende des Jahres, in welchem der Artikel verkauft wurde, Auszahlungen in der Höhe von 450 Euro. Neckermann verkaufte den Artikel, und erhielt dafür Raten vom Kunden, welche zu Einzahlungen in der Höhe von 181,44 führten. Dies würde bedeuten, dass Neckermann am Ende des ersten Jahres eine Differenz von 268,58 Euro im Cashflow aufweist.

Um nun feststellen zu können, ob das Ratengeschäft aus der Sicht von Neckermann positiv zu beurteilen ist, müssten hier noch die Finanzierungskosten, welche Neckermann für die Zwischenfinanzierung des Ratengeschäfts benötigt, berücksichtigt werden. Die Finanzierung stammt, wie aus dem Jahresabschluss⁸⁹ ersichtlich, aus dem Verkauf der Forderungen. Ein weiteres Kriterium, welches mitberücksichtigt werden muss, ist die Ausfallwahrscheinlichkeit einer Kundenforderung. Dies ist dahingehend mitzubersichtigen, dass ein Ratenkunde tendenziell eine höhere Wahrscheinlichkeit aufweist, dass er die offenen Forderungen nicht begleichen kann als ein Kunde, der beispielsweise eine Bestellung auf Rechnung tätigt und per Erlagschein bezahlt. Als Gründe hierfür wird angenommen, dass Kunden, welche die Zahlungsart Ratenkreditgeschäft auswählen, oftmals das nötige Kleingeld zu diesem Zeitpunkt fehlt, um die Rechnung sofort bezahlen zu können. Weiters ist die Wahrscheinlichkeit, dass ein Kunde, während einer Laufzeit von 4 Jahren zahlungsunfähig wird, sehr groß. Dies kann begründet werden, dass sich die Lebenssituation in 4 Jahren beispielsweise durch Arbeitslosigkeit, Scheidungen etc. eher verändern kann als bei kürzeren Zeitspannen.

Voraussetzung für diese Kreditangebote und den Einkauf bei Neckermann auf Ziel, ist die positive Bonität des Kunden. Trotz sorgfältiger Bonitätsprüfung kann es jedoch vorkommen, dass offene Rechnungen vom Kunden nicht innerhalb der Zahlungsfrist bezahlt werden. Für den Zahlungsverzug wird seitens Neckermann zum Ersatz von Kosten, welche durch die zweckentsprechende Verfolgung der Ansprüche entstehen, Gebühren wie folgt in Rechnung gestellt:

⁸⁹ Vgl. neckermann.at GmbH (2019b), Dokument des veröffentlichten Jahresabschlusses 2018, Beilage I/6.

1. Mahnung 11,99 €
2. Mahnung 15,99 € und 1,65 € pro 100 € offenen Saldo
3. Mahnung 18,99 € und 1,65 € pro 100 € offenen Saldo
Telefonische Mahnung 4,50 €
4. Mahnung 19,99 € und 1,65 € pro 100 € offenen Saldo

Abbildung 4: Kosten für Mahnungen,

Quelle: neckermann.at.GmbH (2019), Dokument der Vorgehensweise bei Zahlungsverzug, S. 2.

Wird der eingeforderte Betrag seitens des Kunden nicht beglichen fallen für die Übergabe des offenen Saldos an das Inkassobüro weitere Gebühren an. Für offene Salden bis 363,00 Euro kommt ein Betrag von 39,90 Euro, darüber von 59,90 hinzu. Zusätzlich werden pro 100 Euro offenen Saldo weitere 1,65 Euro dem Kunden in Rechnung gestellt.⁹⁰

Wie in jedem Unternehmen fallen auch bei Neckermann Kosten an. In den folgenden Kapiteln wird nun näher auf die Kosten, welche bei der neckermann.at GmbH anfallen, eingegangen.

3.3.5 Wareneinsatz und Rohertrag

Wie in der Handelsbranche üblich, ist einer der größten Posten auf der Kostenseite der Wareneinsatz. Die Waren werden nach dem gleitenden Durchschnittspreisverfahren auf Basis des Einstandspreises bewertet.

Der Wareneinsatz wird bei Neckermann über das HOST-System ermittelt. Hier wird auf Artikelebene der durchschnittliche Einkaufspreis von jedem Produkt ermittelt. Die Wartung und Kontrolle der Einkaufspreise obliegen der Abteilung Einkauf. In einem weiteren Schritt werden Skontoabzüge sowie eventuell nachträglich gewährte Bonusvergütungen abgezogen. Der Skonto wird vom System in erster Linie als Gesamtbetrag ausgewiesen. Auch als Gesamtbetrag fließen in den Wareneinsatz nachträgliche Vergütungen, welche vertraglich mit den Lieferanten abgeschlossen wurden, ein.

Wird von den Umsatzerlösen der dazugehörige Wareneinsatz abgezogen, ergibt sich daraus der Rohgewinn. Anhand des Rohgewinnes wird anschließend die Spanne berechnet. Die Spanne wird berechnet, indem der Rohgewinn durch den Umsatz dividiert wird.

3.3.6 Werbekosten

Neckermann unterscheidet in der Berichterstattung zwischen Katalogkosten und sonstigen Werbekosten. Die Begriffe stammen noch aus früheren Zeiten, wo noch ein Katalog versandt wurde. Heute verbirgt sich hinter diesem Begriff jene Werbung, welche mit der Post versandt wird.

⁹⁰ Vgl. neckermann.at GmbH (2019d), Dokument der Vorgehensweise bei Zahlungsverzug, S. 2 f.

Dabei kann es sich unter anderem um Prospekte handeln. Diese umfassen in der Regel zwischen zehn und zwanzig Seiten und werden persönlich an den Kunden adressiert. Eine weitere Werbemöglichkeit, welche im Kataloghandel und bei Neckermann anzutreffen ist, ist der sogenannte Selfmailer. Hierbei handelt es sich um eine persönlich adressierte Werbung, welche einer Postkarte ähnelt und aufgeklappt werden kann. Diese Form der Werbung wird meistens dazu genutzt, um den Kunden einen persönlichen Gutschein zu übermitteln. Dieser Gutschein kann z. B. ein Rabattgutschein speziell auf ein Produkt, eine Warengruppe oder auf das ganze Sortiment sein.

Die Kosten unterteilen sich hier in drei große Blöcke. Der erste große Block beinhaltet die Kosten für Werbeagenturen. Diese sind für die finale Gestaltung des Werbematerials verantwortlich. Der zweite Kostenblock besteht aus den Druckkosten. Da Neckermann die Werbung nicht im eigenen Haus herstellt, wird hierfür ein externes Unternehmen beauftragt. Der dritte und größte Block der Werbekosten sind die Versandkosten, welche durch die Versendung der Werbemittel mittels Post anfallen.

Als sonstige Werbekosten werden solche Werbekosten ausgewiesen, welche anfallen und nicht zu den Katalogwerbekosten gehören. Im Verhältnis zu den Katalogwerbekosten fallen die sonstigen Werbekosten deutlich geringer aus. Um einen Einblick zu geben, welche Kosten sich hinter dem Begriff „sonstige Werbekosten“ verbergen werden folgend einige Beispiele genannt:

Neckermann bietet ein Treuepunkte-Programm an. Jeder Kunde bekommt bei einer Bestellung Neckpot Punkte geschenkt. Wie von der Homepage der Firma Neckermann zu entnehmen ist, nimmt jeder Kunde an diesem Treueprogramm teil. Der Kunde erhält pro einen Euro Lieferwert 10 Neckpot Punkte auf sein Kundenkonto gutgeschrieben. Ausgenommen vom Punkteprogramm sind Waren, die retourniert wurden sowie Versandkosten, Expresskosten, Pfand und Entsorgungskosten. Die vom Kunden erhaltenen Punkte können bei Neckermann gegen Prämien eingetauscht werden. Prämien können durch den Kunden auf der Internetseite der neckermann.at GmbH ausgesucht werden. Als Prämien werden seitens Neckermann Waren als auch Neckermann-Wertgutscheine angeboten. Der Wareneinsatz hierfür wird auf sonstige Werbekosten gebucht. Die Neckpotpunkte verlieren nach einem Jahr, nachdem der letzte Einkauf des Kunden getätigt wurde, ihre Gültigkeit.

Die restlichen Positionen, welche die sonstigen Werbekosten enthalten, betreffen die Onlinewerbung. Die Möglichkeiten für Onlinewerbung werden von Tag zu Tag mehr. Deshalb verändern sich die Maßnahmen, welche die Onlinewerbung beinhalten. Ein fester Bestandteil der Onlinewerbung ist wie bei vielen Onlineshops der Newsletter, welcher per E-Mail den Kunden zugesandt wird. Um zusätzliche Erkenntnisse aus dem Newsletter zu erhalten, werden externe

Unternehmen eingesetzt, um z. B. zu analysieren wie Kunden auf den Newsletter reagiert haben. Dabei kann z. B. analysiert werden, ob der Kunde den Newsletter geöffnet oder ein bestimmtes Produkt angeklickt hat. Für das Versenden und Analysieren der Onlinewerbung werden Neckermann Rechnungen seitens des Dienstleisters gestellt, welche dann zu den sonstigen Werbekosten fallen. Des Weiteren arbeiten vielen Handelsunternehmen, die ihre Produkte im Internet vertreiben, so auch Neckermann, mit Dienstleistern zusammen, welche im Internet auf bestimmten Seiten Preisvergleiche anbieten. Die Vergütung davon erfolgt zumeist auf Basis der Weiterleitungen, welche seitens des Preisvergleichs-Dienstleisters bezweckt wurden.

Sonstige kleine Positionen, welche unter die sonstigen Werbekosten fallen, wäre unter anderem Werbung in sozialen Netzwerken und Gewinnspielen.

3.3.7 Personalkosten

Wie aus dem Jahresabschluss der Firma Neckermann ersichtlich ist, betrug die Anzahl der Beschäftigten im Geschäftsjahr 2018 im Durchschnitt 26 Mitarbeiter. Dabei handelt es sich ausschließlich um Gehälter, also um Angestellte. Aktuell werden die Personalkosten nicht nach den Abteilungen gegliedert, sondern nur als Gesamtbetrag dargestellt. Wie aus der Gewinn- und Verlustrechnung des Geschäftsjahres 2018 hervorgeht, sind die Personalkosten eine wesentliche Kostenposition bei Neckermann.⁹¹ Der Großteil dieser Kosten umfasst die Gehälter. Ein unwesentlicher Teil sind die sonstigen Personalkosten, welche z. B. die Jobausschreibungen für eine offene Stelle oder auch Kleinigkeiten, wie z. B. Blumen für die Mitarbeiter beinhalten. Aufgrund des Wunsches des Kooperationspartners und des starken Wettbewerbs im Versandhandel wird hier nicht im Detail auf die Personalkosten eingegangen. Daher werden ausschließlich Annahmen getroffen. Diese Annahmen umfassen beispielsweise die Anzahl der Beschäftigten je Abteilung sowie die Höhe der Gehälter. Des Weiteren wird nur eine Anstellung auf Basis von Vollzeit angenommen. Die Personalkosten werden aus dem Kollektivvertrag für Angestellte und Lehrlinge in Handelsbetrieben übernommen.

⁹¹ Vgl. neckermann.at GmbH (2019b), Dokument der veröffentlichten Gewinn- und Verlustrechnung 2018.

Stufe (Jahr)	A	B	C	D	E	F	G	H
Stufe 1 (1. bis 3. Jahr)	1.606,00	1.661,00	1.714,00	1.821,00	1.981,00	2.250,00	2.784,00	3.427,00
Stufe 2 (4. bis 6. Jahr)	1.649,00	1.714,00	1.810,00	1.956,00	2.159,00	2.517,00	3.079,00	3.747,00
Stufe 3 (7. bis 9. Jahr)	1.692,00	1.768,00	1.908,00	2.088,00	2.335,00	2.784,00	3.374,00	4.069,00
Stufe 4 (10. bis 12. Jahr)	—	—	2.004,00	2.222,00	2.512,00	3.052,00	3.668,00	4.391,00
Stufe 5 (ab 13. Jahr)	—	—	2.100,00	2.356,00	2.688,00	3.320,00	3.963,00	4.711,00

Tabelle 4: Gehaltstabelle Handels- und Versandhandelsangestellte 2020,
Quelle: Vgl. neckermann.at GmbH (2020), Dokument des aktuellen Kollektivvertrages, S. 28.

3.3.8 Vertriebskosten

Unter die Vertriebskosten fallen die Positionen Warenversand & Fuhrpark, Reisen, Verpackungsmaterial sowie Garantieforderungen. Unter Warenversand und Fuhrpark werden solche Kosten zusammengefasst, welche in direktem Zusammenhang mit der Auslieferung der Waren bzw. den Kundenbestellungen stehen. Grob gliedern lassen sich diese Kosten in Paketversandkosten und Speditionskosten. Die Erlösposition für die Kostenposition Warenversand und Fuhrpark wurde bereits im Kapitel 3.3.3 behandelt.

Die Vertriebskosten unterscheiden sich auch im Hinblick auf den Dienstleister. Neckermann hat einen Hauptspediteur sowie ein weiteres Dienstleistungsunternehmen, welches hauptsächlich für den Paketversand beauftragt wird. Die Warenversand- und Fuhrparkkosten beinhalten jedoch nicht nur die Kosten für die Versendung der Ware bzw. für Bestellungen, sondern auch für die Retourenlieferungen.

Die Kosten, welche für Neckermann für den Paketversand anfallen, sind vertraglich geregelt. Wie es bei allen Paketdienstleistern der Fall ist, fallen auch hier unterschiedliche Tarife für die Pakete an. Dabei spielt zum einen das Versandgewicht und zum anderen die Größe des zu versendenden Paketes eine Rolle. Des Weiteren kommt ein Zuschlag für eine Expresslieferung bzw. Lieferung innerhalb von 24 Stunden hinzu. Handelt es sich nicht um ein Standardpaket, also muss ein Paket z. B. als Sperrgut oder besonders vorsichtig aufgrund eines zerbrechlichen Inhaltes geliefert

werden, kommt hierfür wiederum ein Zuschlag auf den Standardpreis hinzu. Die bisher genannten Zuschläge sind in der Höhe vertraglich geregelt. Auf den Grundpreis für den Paketversand, ohne jeglichen Zuschlag, wird noch ein treibstoffabhängiger prozentueller Aufschlag hinzugerechnet. Das günstigste Päckchen ist dabei eine Briefsendung, welche das Maximalgewicht von 1 Kilogramm nicht überschreiten darf. Wiegt ein Artikel mehr als 31 Kilogramm, kann dieser nicht mehr mit einem Paketdienst versandt werden. Ist dies der Fall, muss die Zustellung mit der wesentlich teureren Spedition erfolgen.

Die Speditionskosten sind wiederum vertraglich geregelt. Hier spielt das Volumen bzw. das Gewicht eine Rolle. Aufgrund von hinterlegten Kriterien ermittelt das EDV-System von Neckermann, was die günstigste Variante für den Versand ist. Durch Beobachtung konnte auch festgestellt werden, dass Speditionsartikel zumeist einzeln bestellt und versandt werden. Dies könnte damit begründet werden, dass Speditionsartikel meistens große sperrige Produkte, wie zum Beispiel ein Kühlschrank, eine Wohnzimmereinrichtung, ein Bett, etc. sind. Diese Artikel werden zumeist nur dann gekauft, wenn das alte Produkt defekt ist und dieses somit ausgetauscht werden muss. Des Weiteren wird die Wohnungseinrichtung zumeist nicht komplett getauscht, sondern nur einzelne Elemente davon. Im Gegensatz zur Speditionslieferung enthalten Paketlieferungen zumeist Artikel welche günstiger sind und im täglichen Leben benötigt werden. Daher werden meist mehrere dieser Artikel in einem Paket versandt.

3.3.9 Verwaltungskosten

Im folgenden Unterkapitel wird nun auf die Verwaltungskosten bei Neckermann näher eingegangen. Die Verwaltungskosten setzen sich aus den Rechts- und Beratungskosten, EDV und E-Commerce, Miet-, Pacht- und Leasingkosten, Telekommunikation, Porto, Materialkosten der Verwaltung, Beiträge und Gebühren, Nebenkosten des Geldverkehrs sowie Versicherungen zusammen.

Wie aus dem Jahresabschluss⁹² zu entnehmen ist, betragen die Aufwendungen für die Prüfung sowie die Aufwendungen für sonstige Leistungen im Geschäftsjahr 2017 und dem Geschäftsjahr 2018 30.000 Euro. Für das Jahr 2019 wird voraussichtlich ein ähnlicher Betrag anfallen. Für den Jahresabschluss 2020 werden nicht mehr so hohe Aufwendungen geplant. Der Grund hierfür liegt darin, dass Neckermann im Jahr 2020 voraussichtlich nicht mehr als mittelgroße, sondern als kleine Kapitalgesellschaft einzustufen ist. Dies hat nach § 268 Unternehmensgesetzbuch zufolge,

⁹² Vgl. neckermann.at GmbH (2019b), Dokument des veröffentlichten Jahresabschlusses 2018, Beilage I/10.

dass eine Prüfung durch einen Abschlussprüfer nicht mehr erforderlich ist. Noch nicht festgelegt wurde, ob Neckermann die Möglichkeit einer freiwilligen Prüfung in Anspruch nehmen wird.

Weiters fallen Kosten für die Identitäts- sowie Bonitätsprüfung von Kunden an. Dies ist absolut notwendig, da Neckermann mit seinen Kunden in vielen Fällen keine Bargeschäfte abschließt. Durch die Überprüfung kann festgestellt werden, ob die angemeldete Person überhaupt existiert oder ob bei der Anmeldung falsche Daten bekannt gegeben wurden.

Des Weiteren werden Aufwendungen wie EDV-Kosten oder auch E-Commerce Kosten getrennt dargestellt. Unter EDV-Kosten fallen Kosten, welche für die IT-Infrastruktur notwendig sind. Diese fallen z. B. durch Support und Hosting-Leistungen des ERP Systems an. Diese Position beinhaltet auch Aufwendungen, die durch externe Dienstleister entstehen, welche als Unterstützung dienen und bei Betreuung der IT-Infrastruktur und IT-Sicherheit mitwirken. Zuletzt werden in dieser Position noch Aufwendungen für ein Mietverhältnis mit einem Telekommunikationsunternehmen ausgewiesen. Dieses ist verantwortlich für den reibungslosen Betrieb der Telefonanlagen bei Neckermann und sorgt zudem für eine stabile Internetverbindung. Im Gegensatz dazu werden in der Position E-Commerce Aufwendungen zusammengefasst, welche in direktem Zusammenhang mit dem Onlinehandel stehen. Diese Aufwendungen sind nicht Neckermann spezifisch, sondern werden allgemein im modernen Onlinehandel benötigt bzw. eingesetzt. So wird auch bei Neckermann ein Domainanbieter benötigt, welcher eine Internetadresse durch Zahlung einer monatlichen bzw. jährlichen Gebühr reserviert und eine Weiterleitung auf den Webshop, durch die Eingabe der bekannten Internetadresse, ermöglicht.

Des Weiteren gibt es eine Zusammenarbeit mit einem Dienstleistungsunternehmen, welches die Entwicklung des Webshops unterstützt. Dies ist absolut notwendig, da sich die Anforderungen an einen Webshop ständig ändern. Um einen erfolgreichen Webshop betreiben zu können ist es heutzutage nicht nur erforderlich, dass die Darstellung auf einem PC oder Notebook perfekt ist, sondern die Darstellung muss auch für Handys, Tablets usw. optimiert werden. Zusätzlich muss auf die Leistung des Webshops geachtet werden, um das Einkaufserlebnis des Kunden nicht zu beeinträchtigen.

Neckermann hat wie erwähnt, auch Vertriebspartner. Da es sehr umständlich wäre die Waren vom Vertriebspartner einzupflegen und durch händische Eingaben viele Fehler entstehen könnten, wird hier auf eine automatisierte Lösung zurückgegriffen. Über diese Schnittstelle können Vertriebspartner direkt ihre Artikel in den Neckermann Onlineshop einpflegen. Für die Erstellung neuer Schnittstellen sowie für den laufenden Betrieb fallen Kosten an. Da Neckermann bei allen Vertriebspartnern nur als Vermittler agiert, werden Artikel von Bestellungen, welche nicht auf

Lager sind, direkt an den Vertriebspartner über eine Schnittstelle weitergeleitet. Das hat sowohl einen Vorteil für den Kunden als auch für Neckermann. Durch die ständig stattfindende automatische Datenübertragung hat der Kunde jederzeit die Möglichkeit, Informationen über seine Bestellung abzurufen. Wenn der Vertriebspartner die Ware als versandt gemeldet hat, sieht dies der Kunde einige Sekunden später über das Neckermann Kundenkonto. Von Kunden wird dieses Service heutzutage als selbstverständlich empfunden, jedoch kostet es dem Onlinehändler viel Geld.

Unter Porto werden Portokosten für das Versenden von Briefen ausgewiesen. Hierbei handelt es sich um Briefe, welche Mahnungen beinhalten. Zudem beinhaltet diese Position Portokosten für versandte Kontoauszüge von Kunden. Kontoauszüge erhält der Kunde entweder kostenlos in elektronischer Form oder auf Wunsch des Kunden, gegen eine Gebühr, per Post zugesandt.

Unter Materialkosten der Verwaltung werden Aufwände ausgewiesen, welche in den verschiedenen Abteilungen anfallen. Hauptsächlich beinhaltet diese Position Aufwendungen wie Rechnungs- bzw. Kopierpapier, Briefkuverts sowie Schreibartikel. Eine weitere Position, welche extra untergliedert wird, ist die Position Beiträge und Gebühren. Hier werden die Kammerumlage und der Künstlersozialversicherungsfond ausgewiesen. Die Positionen Materialkosten der Verwaltung als auch Beiträge und Gebühren sind als unwesentlich zu betrachten, da die Aufwendungen im Verhältnis zum Gesamtaufwand sehr niedrig sind.

Bank- und Transaktionsspesen werden unter der Position Nebenkosten des Geldverkehrs ausgewiesen. Die höchsten Aufwendungen fallen in dieser Position quartalsweise für die Kontoführung an. Des Weiteren werden von den Banken Spesen für Drittlandüberweisungen, fehlgeschlagene Bankeinzüge sowie Eilüberweisungen ausgewiesen, welche jedoch unwesentlich sind. Zuletzt werden in dieser Position noch Aufwendungen ausgewiesen, welche durch Zahlungen der Kunden mittels PayPal für Neckermann anfallen.

Unter Versicherungen werden Aufwendungen für abgeschlossene Versicherungen seitens Neckermann ausgewiesen. Dabei handelt es sich nicht um Neckermann spezifische, sondern um allgemeine Versicherungen, welche durch Neckermann abgeschlossen werden. Darunter fallen z. B. Versicherungen wie eine allgemeine Betriebsversicherung, Rechtsschutz- oder auch Haftpflichtversicherung.

3.3.10 Miet- und Pachtaufwendungen

Vor der Insolvenz standen noch Gebäude im Anlagevermögen der damaligen Neckermann Österreich AG. Aktuell ist die neckermann.at GmbH in einem Gebäude in der Herrgottwiesgasse

in Graz eingemietet. Dies ist auch der Hauptstandort, von wo aus Neckermann sein Geschäft betreibt. Das Gebäude lässt sich wie folgt aufteilen:

- Ein Großraumbüro für das Kundenservice (~ 200 m²)
- Ein Großraumbüro für Einkauf und E-Commerce (~ 400 m²)
- Ein Großraumbüro für die Abteilung Personal, Finanz & Rechnungswesen (~ 200 m²)
- Ein Büro für den EDV-Verantwortlichen und Serverraum (~ 50m²)
- Ein Büro für den Geschäftsführer (~ 20m²)
- Sonstige Räumlichkeiten (~ 130 m²)

Unter den sonstigen Räumlichkeiten werden Räume zusammengefasst, in denen kein fixes Personal sitzt, wie z. B. Besprechungsräume, Toiletten oder der Flur.

Neben dem Hauptstandort in der Herrgottwiesgasse gibt es noch einen weiteren Ort, für welchen Mietaufwendungen anfallen. Dieser befindet sich im gleichen Gebäude, wo sich das Lager der Firma Neckermann befindet. Dabei handelt es sich um Büroflächen, welche vom Kundenservice genutzt werden. Der Vorteil von diesen Büroflächen ist die Nähe zum Lager. Gegebenenfalls müssen Retouren oder sonstige Reklamationen begutachtet und Entscheidungen darüber getroffen werden, was in weiterer Folge damit geschehen soll. Das Büro ist so eingerichtet, dass der Großteil der Tätigkeiten, welche am Hauptstandort zu erledigen sind, auch dort bearbeitet werden kann. Des Weiteren befindet sich dort ein großer Drucker, wo die täglichen Rechnungen etc. ausgedruckt werden.

3.3.11 Kosten der Hausbewirtschaftung und Instandhaltung

Die wertmäßig größten Positionen, welche unter Kosten der Hausbewirtschaftung ausgewiesen werden, sind Energiekosten, gefolgt von der Bewachung. Die Energiekosten entsprechen dabei der Stromkostenabrechnung des Stromanbieters bzw. der Netzkosten. Der Zähler beinhaltet den Energiebedarf aller Abteilungen. Unter Bewachung fallen alle Tätigkeiten, welche durch ein externes Unternehmen durchgeführt werden. Diese Tätigkeiten sind unter anderem die Wartung der Alarmanlage, der Anschluss an die Notrufzentrale oder auch durchgeführte Alarmeinsätze durch einen externen Dienstleister.

Da Neckermann nicht Eigentümer des Gebäudes ist, fallen keine Aufwendungen für Instandhaltung bzw. Instandsetzung am Gebäude an. Instandhaltungsaufwendungen für die Betriebs- und Geschäftsausstattung fallen in der Regel nicht oder nur in geringen Aufwendungen an.

3.3.12 Fremdpersonal

Eine gut funktionierende Logistik ist für jedes Versandunternehmen die Voraussetzung für einen reibungslosen Geschäftsbetrieb. Hierbei setzt Neckermann auf eine externe Lösung. Dabei wird die gesamte Logistik durch ein externes Unternehmen abgewickelt. Dieser Bereich erstreckt sich von der Einlagerung der Waren über die Kommissionierung der Bestellungen bis hin zur Retourenabwicklung. Auch die Inventur wird über den externen Dienstleister abgewickelt.

Die Logistik kann dabei wie folgt gegliedert werden:

- Handlingkosten
- Retouren
- Lagerung
- AF Ware

Die Handlingkosten umfassen alle Ein- bzw. Auslagerungstätigkeiten der Ware. Bei der Einlagerungstätigkeit wird die Ware vom Lieferanten bzw. von der Spedition übernommen und auf Beschädigungen, Vollständigkeit und Richtigkeit kontrolliert. Ist die Ware in Ordnung, wird diese eingelagert und im System erfasst. Bei der Auslagerungstätigkeit wird die Ware entnommen. In der Regel geschieht dies im Zuge einer Auslieferung einer Kundenbestellung. Hierbei wird die Ware dem Lager entnommen und für den Versand kommissioniert. Dabei enthält die Auslagerungsdienstleistung auch Kartonagen, Füllmaterialien und das Etikett für den Versand. Für die Ein- bzw. Auslagerungen werden unterschiedliche Kostensätze verrechnet. Dabei handelt es sich um variabel Kosten, welche sich jeweils auf ein Stück beziehen.

Bei Kundenretouren muss der externe Dienstleister die Ware von der Spedition bzw. vom Paketdienst übernehmen. Durch einen Scan werden die Paketdaten an Neckermann übermittelt. Als nächstes wird die Retourware einer Qualitätsprüfung unterzogen. Dabei wird die weitere Vorgehensweise für den Artikel festgelegt. Gibt es beim Artikel keine Beanstandung, wird dieser wieder eingelagert oder der VP-Rückführung zugeordnet, abgeschleust oder als B-Ware definiert. Die abgeschleuste Ware, welche absolut nicht anders verwertet werden kann, kauft ein Großhändler ab. Die B-Waren, umfassen Artikel, die voll funktionsfähig sind, jedoch optische Mängel aufweisen. Diese werden in Folge vorrangig den Mitarbeitern zu vergünstigten Konditionen zum Kauf angeboten. Für die abgeschleuste- und die B-Ware gibt es eine eigene Auswertung. Die Auswertung beinhaltet die genauen Artikel, welche abgeschleust bzw. der B-Ware zugeordnet wurden und werden monatlich an das Controlling übermittelt. Die Retourenabwicklung erfolgt auf Stückbasis. Somit wird pro Stück eine gewisse Gebühr verrechnet.

Es gibt jedoch auch Retouren, vor allem im Textilbereich, welche wiederaufbereitet werden können. Hierfür werden Sondertätigkeiten seitens des Dienstleisters durchgeführt. Sondertätigkeiten können z. B. das Annähen von fehlenden Knöpfen, oder auch das Aufbügeln von Textilien beinhalten. Daher sind die Kosten für die Wiedereinlagerung nach einer Kundenrücksendung höher als die Übernahme und Einlagerung eines Produktes, welches direkt von einem Lieferanten zugesandt wurde.

Wie erwähnt gibt es auch Lagerware bei der neckermann.at GmbH. Der Lagerplatz wird jedoch nicht von Neckermann selbst verwaltet, sondern wird ebenso wie die zuvor genannten Leistungen fremdvergeben. Somit fallen auch keine Kosten für Miete usw. an, jedoch für Stellplätze. Bei den Stellplätzen gibt es wiederum eine Differenzierung zwischen:

- Lagerplatz für Hängeware
- Kartonstellplätze
- Palettenstellplätze

Unter Hängeware versteht man Verkaufsartikel, die nicht zusammengelegt gelagert werden, sondern aufgehängt werden sollten. Als Beispiel kann hier eine knitterempfindliche Trachtenjacke genannt werden. Dabei können auf einem Lagerplatz für Hängeware fünf Stück Textilien aufgehängt werden. Muss die Ware nicht gehängt werden und wird diese in einem Karton ohne Palette angeliefert, wird der verwendete Lagerplatz als Kartonstellplatz bezeichnet. Zuletzt gibt es noch die Palettenstellplätze. Bei Palettenstellplätzen handelt es sich um Waren, welche mit Paletten angeliefert werden.

Für jeden Lagertyp wird eine Mindestanzahl an Stellplätzen verrechnet, egal ob diese benötigt werden oder nicht. Die Lagerplätze, welche über die Mindestplätze hinausgehen werden mit dem gleichen Tarif pro Lagerplatz berechnet wie die Mindeststellplätze. Rechnerisch ergibt sich dadurch eine Mindestlagerpauschale in der Höhe des Produkts aus der Anzahl der Mindeststellplätze je Lagertyp multipliziert mit dem Tarif pro Stellplatz und die Anzahl der Tage. Jeder Lagerplatz, welcher zusätzlich benötigt wird, errechnet sich mit dem gleichen Tarif pro Stellplatz multipliziert mit der Anzahl der Tage. Hierfür werden für jeden Lagertyp unterschiedliche Kosten seitens des externen Dienstleisters verrechnet.

Wenn die Mindestbestellmenge erreicht, bzw. überschritten wird, kostet die Lagerung für einen Artikel und Lagertyp gleich viel. Wird sie hingegen unterschritten steigen die Lagerkosten pro Stück und Lagertyp.

Die letzte Unterscheidung betrifft die AF-Ware. Generell werden die Waren wie erwähnt ab Fabrik direkt zum Kunden geliefert. Jedoch gibt es Ausnahmen, welche zumeist die Weißware betrifft. Der Begriff Weißware wird im Handel eingesetzt und beschreibt das Küchengerätesortiment. Da es sich hier oft um sperrige Geräte handelt, wird für die Ein- und Auslagerung generell ein höherer Tarif verrechnet als bei der zuvor genannten Ein- und Auslagerung der Standardware. Auch die Lagergebühr pro Tag ist deutlich höher.

3.3.13 Abschreibungen

Abschreibungen von immateriellen Gegenständen des Anlagevermögens und Sachanlagen betragen laut Jahresabschluss 2018⁹³ weniger als einhunderttausend Euro. Das entspricht lt. veröffentlichtem Jahresabschluss rund zwei Prozent der Gesamtaufwendungen im Jahr 2018. Dabei wird folgende Nutzungsdauer zugrunde gelegt:

- | | |
|--|--------------|
| • Softwarelizenzen | 1 – 7 Jahre |
| • Gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte | 4 – 5 Jahre |
| • Markenrechte | 15 Jahre |
| • Betriebs- und Geschäftsausstattung | 4 – 10 Jahre |
| • EDV-Einrichtungen | 4 Jahre |

Außerplanmäßige Abschreibungen erfolgten im Jahr 2017 sowie im Jahr 2018 keine. Die immateriellen Vermögensgegenstände sowie die Sachanlagen betragen im Jahresabschluss 2018 nur etwa 2,2 Prozent von der Bilanzsumme. Davon entfallen rund 70 Prozent auf die immateriellen Vermögensgegenstände und nur 30 Prozent auf Sachanlagen. Der Großteil der immateriellen Vermögensgegenstände bezieht sich auf den Webshop. Bei den Sachanlagen handelt es sich ausschließlich um die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Zudem lässt sich feststellen, dass betragsmäßig die Abschreibungen lt. Gewinn- und Verlustrechnung im Jahr 2018 nur geringfügig geringer waren als der Wert des Sachanlagevermögens in der Bilanz. Dadurch kann festgestellt werden, dass der Wert für das Anlagevermögen für Sachanlagen sowie für immaterielle Vermögensgegenstände keine große Bedeutung für Neckermann hat.

3.4 Analyse der vorhandenen Artikel-Ergebnisrechnung und Fazit

Wie in der Einleitung bereits erwähnt, hat es vor der Insolvenz im Jahr 2013 eine Artikel-Ergebnisrechnung bei Neckermann gegeben, welche aufgrund der Neuausrichtung des

⁹³ Vgl. neckermann.at GmbH (2019b), Dokument des veröffentlichten Jahresabschlusses 2018, Beilage I/5.

Geschäftsmodells und des starken Personalabbaus nicht mehr fortgeführt wurde. Im Zuge dieser Masterarbeit war es geplant diese ehemalige Artikel-Ergebnisrechnung zu reaktivieren und bei Bedarf anzupassen. Zu Beginn war schon klar, dass es durch den Einfluss von verschiedenen Gründen schwer wird, diese zu modifizieren. Als dann im Zuge dieser Arbeit Nachforschungen bzgl. der alten Artikel-Ergebnisrechnung getätigt wurden, konnte festgestellt werden, dass diese auf dem aktuellen System nicht mehr aufzufinden ist. Nach weiterer Recherche konnte auch in Erfahrung gebracht werden, dass es auch keine Sicherung dieser Artikel-Ergebnisrechnung gibt. Somit war klar, dass eine Modifizierung der alten Artikel-Ergebnisrechnung nicht mehr möglich ist und eine neue Berechnungslogik konzeptioniert werden muss. Jedoch wurde im Zuge dieser Arbeit versucht, Informationen über das alte System zu sammeln. Die Informationsbeschaffung konnte dadurch erfolgen, da noch ein Mitarbeiter der direkt in die Erstellung der Artikel-Ergebnisrechnung eingebunden war, im Unternehmen tätig ist.

Die erste Reaktion, auf die Wiedereinführung der Artikel-Ergebnisrechnung, welche zu vernehmen war, fiel keineswegs positiv aus. Die Verantwortlichen kennen die Artikel-Ergebnisrechnung entweder von früher bzw. von Erzählungen der Kollegen. Der größte Kritikpunkt hierbei war der hohe Aufwand, welcher betrieben werden musste, um die Artikel-Ergebnisrechnung zu erstellen.

Ursprünglich war die Artikel-Ergebnisrechnung dazu angedacht, dass

- Artikel und Werbemittel nach Saison abgerechnet werden
- Kosten und Erträge auch auf tiefster Ebene möglichst verursachungsgerecht zugeordnet werden
- Vorrangig der Einkauf bei der Sortimentsentscheidung unterstützt wird
- Sie leicht anwendbar bzw. auswertbar ist

Das Ziel dabei war Berechnungen so weit als möglich im HOST-System durchzuführen. Die Prämisse dabei war jedoch, dass die Daten auch in einer Datenbank abfragbar sein mussten. Die Einzelwerte bzw. die Berechnungsergebnisse, welche in der Datenbank gespeichert waren, wurden mittels EDV-Programm für die Empfänger aufbereitet. Der Empfänger erhielt die Ergebnisse auf den Serverlaufwerken zur weiteren Verwendung.

Dabei gab dieser Mitarbeiter an, dass es zu bedenken gibt, dass zu dieser Zeit noch mehr als 300 Mitarbeiter, allein in Österreich bei Neckermann beschäftigt waren. Zudem war das Gebäude, indem sich die Verwaltung sowie der gesamte Lagerplatz befand, im Eigentum von Neckermann. Durch die Größe des Unternehmens wurde die Artikel-Ergebnisrechnung im Controlling erstellt.

Hierfür war es notwendig, aktuelle Daten der verschiedenen Abteilungen zu sammeln und auszuwerten. Die Auswertungen der Daten geschah in den unterschiedlichen Abteilungen im Zuge der Saisonabschlussarbeiten. Bis die Daten aufbereitet wurden und dem Controlling zur Verfügung gestellt werden konnten, verging einiges an Zeit. Oft mussten Daten nachträglich angefordert werden, was zusätzliche Verzögerungen in der Erstellung der Artikel-Ergebnisrechnung verursachte. Seitens des Controllings wurden Daten der unterschiedlichen Bereiche, im monatlichen Kostenstellenbericht, zusammengefasst, um die Datenbasis für die komplette Saison zu erhalten. Diese Kostenaufstellung bzw. der Kostenstellenbericht entsprach dabei der Struktur der unternehmensinternen Gewinn- und Verlustrechnung. Es gab pro Jahr immer zwei Saisonen. Die erste Saison war die Frühjahr-/Sommer Saison und die darauffolgende war die Herbst-/Winter Saison. Diese Struktur wird heute noch bei Neckermann verwendet. Die Saisonen stammen aus der Zeit, wo Neckermann noch Kataloge an die Kunden versandte. Der Katalog hatte mehr als 1000 Seiten und erschien mit Artikeln und Themen, die zur jeweiligen Saison passten.

Auch die Logistik wurde zu dieser Zeit noch von Neckermann selbst betrieben. Somit mussten im Bereich Lager und Logistik Daten erhoben werden, welche dann für die Artikel-Ergebnisrechnung relevant waren, um Kostensätze ausrechnen zu können. Das waren unter anderem Daten zur Lagerfläche, womit in weiterer Folge die Lagerkosten je Quadratmeter errechnet wurden. Des Weiteren wurde für die Lagerhaltung ausschließlich eigenes Personal eingesetzt. Mittels der Personalkosten mussten Kostensätze errechnet werden, was eine Einlagerung oder eine Kommissionierung von Waren für eine Bestellung kostete. Zusätzlich gab es noch unterschiedliche Versandstellen. Die Versandstellen waren in unterschiedlichen Gebäuden untergebracht. Durch diese unterschiedlichen Gegebenheiten der Versandstellen mussten auch unterschiedliche Kostensätze berücksichtigt werden. Jedoch gab es gegenüber der jetzigen Situation auch Vorteile. Neckermann hatte damals im Gegensatz zu heute eine Kostenrechnung auf Basis von Kostenstellen. Somit gab es eine eigene Kostenstelle beispielsweise für das Bestellservice, die Kundenbuchhaltung, das Kundenservice, die Einkaufsabteilung usw. Die Kostenrechnung mit den einzelnen Kostenstellen ist nicht mehr vorhanden. Die Kostenstellenrechnung wurde aufgrund der aktuellen Größe des Unternehmens als zu aufwendig deklariert. Somit müssen die Daten zur Kostenverteilung aufwendig manuell ermittelt werden.

Durch den betriebenen Aufwand konnten die IST-Ergebnisse der Artikelergebnisrechnung erst weit nach dem Saisonabschluss präsentiert werden. Durch das zwei Saisonen Prinzip bei Neckermann wurden die Erkenntnisse der Artikel-Ergebnisrechnung im Laufe der darauffolgenden Saison fertiggestellt. Also wurden die Ergebnisse der Frühjahr-/Sommer Saison im Laufe der Herbst-/Winter Saison präsentiert. Dadurch konnten zwar Erkenntnisse, für die

nächste Frühjahr-/Sommer Saison, gewonnen werden, jedoch war dies oft schon zu spät. Denn Bestellungen, in bestimmten Bereichen, erfordern eine lange Vorlaufzeit bis die Bestellungen eingelangt sind. Dadurch waren bereits Bestellungen, für die nächste Frühjahr-/Sommer Saison getätigt, welche jedoch im Vorjahr nicht erfolgreich waren, was sich jedoch erst zu spät herausstellte. Es war zwar nicht der Idealfall, jedoch hatte Neckermann ein Controllinginstrument in Form einer Artikel-Ergebnisrechnung. Vor der Insolvenz wurde versucht, die Erstellung der Artikel-Ergebnisrechnung mehr und mehr zu automatisieren, um auf diesem Weg die Ergebnisse schneller zu erhalten. Durch die Insolvenz im Jahr 2013 wurde die Artikel-Ergebnisrechnung dann jedoch eingestellt.

4 Konzeptionierung der Berechnungslogik für die neue Deckungsbeitragsrechnung

Im folgenden Kapitel soll nun näher auf die Berechnungslogik der neuen Deckungsbeitragsrechnung eingegangen werden. Der erste Unterschied zwischen der ehemaligen Artikel-Ergebnisrechnung sowie der neuen Deckungsbeitragsrechnung ist, dass bei der Deckungsbeitragsrechnung nicht nach dem Artikelergebnis die Kostenrechnung beendet wird, sondern diese bis zum Betriebsergebnis fortgeführt wird. Die Deckungsbeitragsrechnung soll dabei als Kontrollfunktion fungieren, da das Betriebsergebnis der neuen Deckungsbeitragsrechnung mit dem Ergebnis der monatlichen Gewinn- und Verlustrechnung übereinstimmen muss.

4.1 Anforderungen welche Neckermann an das neue Konzept stellt

Bezüglich der neuen Artikel-Ergebnisrechnung wurden im Unternehmen Meetings abgehalten. Bemängelt wurde, dass die Erkenntnisse und Daten aus der alten Artikel-Ergebnisrechnung wie erwähnt erst weit nach Saisonabschluss zur Verfügung standen. Dabei ist zu beachten, dass die alte Artikel-Ergebnisrechnung auf Basis der Saisonen und Kataloge erstellt wurde. Die aufwendigen Kataloge wurden den Stammkunden zugesendet. Hat jemand keinen bekommen, hat er diesen kostenlos per Telefon, Fax oder E-Mail anfordern können. Wird mit überschlagsmäßig 5 Artikel pro Seite gerechnet ergeben sich bei einer Seitenanzahl von 1.000 rund 5.000 Artikel. Es war somit nicht möglich, das Sortiment in größerem Umfang während einer Saison anzupassen. Dadurch war Neckermann auch in der Flexibilität eingeschränkt. Anpassungen konnten nur in geringem Rahmen vollzogen werden. Da nun keine Kataloge mehr ausgesendet werden und der Vorteil der höheren Flexibilität genutzt werden soll, stellt sich die Frage, ob die Artikel-Ergebnisrechnung bzw. die neue Deckungsbeitragsrechnung im monatlichen Reporting implementiert werden kann bzw. soll.

Des Weiteren stellte sich in den Meetings heraus, dass den Verantwortlichen eine verursachungsgerechte Zuordnung wichtig ist. Dennoch muss auch immer die Wirtschaftlichkeit im Auge behalten werden. Eine „übergenaue“ Zurechnung macht wirtschaftlich oft keinen Sinn. Im ersten Schritt sollen daher die wesentlichen Positionen erarbeitet werden, um eine relativ schnelle Einführung der Deckungsbeitragsrechnung gewährleisten zu können. Bei Bedarf kann durch eine laufende Erweiterung eine Detaillierung vorgenommen werden, welche jedoch für diese Arbeit nicht relevant ist. Die Detaillierung umfasst beispielsweise die Eigenkapitalzinsen, welche in dieser Arbeit zwar erwähnt werden, jedoch wird nicht im Detail darauf eingegangen.

Die Automatisierung der neuen Deckungsbeitragsrechnung ist nicht Teil dieser Arbeit und wird daher nicht näher behandelt. Bei Bedarf wird dieses Konzept bei Neckermann Zug um Zug automatisiert. Zuletzt sollte noch geprüft werden, ob und welche Kennzahlen sich durch das neue Konzept ableiten lassen.

4.2 Beurteilung und Zuordnung der Kosten und Erlöse

In diesem Kapitel wird nun im Detail auf die Möglichkeiten der Kostenverrechnung eingegangen. Die dazugehörigen Prinzipien der Kostenverrechnung wurden bereits im Kapitel 2.3.6 beleuchteten. Die dort beschriebenen Prinzipien sollen nun in diesem Kapitel angewendet werden, um die Kosten und Erlöse auf den jeweiligen Kostenträger zuordnen bzw. verteilen zu können. Auf bestimmte Thematiken dieses Kapitels wurde bereits ausführlich in früheren Kapiteln eingegangen. Daher wird auf diese relevanten Kapitel hier dementsprechend verwiesen. Im ersten Schritt wird analysiert, welche Daten bzw. Datenqualität aktuell zur Verfügung stehen bzw. steht und wie diese im System abrufbar sind bzw. ist. In weiterer Folge sollen die Positionen bzw. die Gruppen auf ihre Zurechenbarkeit als Einzelkosten oder Gemeinkosten klassifiziert werden. Nach der Analyse der Zurechenbarkeit werden die Kosten auf ihre Beschäftigungsabhängigkeit überprüft. Es kann auch vorkommen, dass sich Kosten theoretisch unterschiedlichen Kategorien zuordnen lassen. In diesem Fall sollen die Argumente, welche für die jeweilige Kostenkategorie sprechen, näher beleuchtet werden. Wird eine Zurechnung der Kosten zum Kostenträger benötigt, soll dies anhand der Prinzipien der Kostenverrechnung analysiert werden. Als Kostenträger wird, wenn nicht anders angegeben, der Artikel herangezogen.

4.2.1 Versandumsatz und Wareneinsatz

Wie der Versandumsatz ermittelt wird, wurde bereits im Kapitel 3.3.1 näher beleuchtet. Um ableitend vom Versandumsatz den Verkaufspreis sowie in weiterer Folge den Deckungsbeitrag ermitteln zu können, werden unter anderem noch Daten zur Versandmenge und zum Versandumsatz auf Artikelebene benötigt. Beide können über eine Datenbank über das HOST-System abgerufen werden. Um den Umsatz je Artikel ermitteln zu können, muss folgende Berechnungslogik angewendet werden:

Gesamtversandumsatz je Artikel pro Periode / Anzahl der Versandmenge je Artikel pro Periode.

Die Versandmenge wird wie folgt je Stück und je Artikel definiert:

Versandmenge je Artikel = Warenausgangsmenge je Artikel - Retourenmenge je Artikel

Warenausgangsmenge = versandte Artikel + Nachsendungen + versandte Ersatzmenge

Retourmenge = retournierte Waren + retournierte Nachsendungen + retournierte Ersatzmenge

Wie es der Wortlaut vermuten lässt, ist die versandte Menge die Anzahl der Artikel, welche seitens Neckermann im Erstversand der Bestellung ausgesandt wurden. Um jedoch alle Artikel, welche versandt wurden zu berücksichtigen, müssen noch die Nachsendungen sowie die versandte Ersatzmenge hinzugerechnet werden. Bei Ersterem handelt es sich z. B. um Waren, welche aufgrund einer längeren Lieferzeit nicht mit der ersten Hauptlieferung gemeinsam versandt werden konnten. Die versandte Ersatzmenge spielt keine große Rolle und gibt die Menge an, wie oft ein Ersatzprodukt für ein nicht verfügbares Produkt versandt wurde. Um jedoch korrekte Werte zu erhalten, muss diese auch bei der Versandmenge mitberücksichtigt werden. Bezugnehmend auf die Variabilität des Versandumsatzes, kann festgehalten werden, dass diese in Bezug zu den ausgesandten Artikeln, eindeutig beschäftigungsabhängig ist. Steigt die Menge der versandten Artikel, so steigt auch der Versandumsatz. Des Weiteren kann festgestellt werden, dass es sich bei den Kosten eindeutig um Einzelkosten handelt, da sie dem Kostenträger direkt zurechenbar sind. Aus den genannten Gründen ist eine Zuordnung der Umsatzerlöse dem Grunde nach mittels der kausalen Interpretation möglich.

Im nächsten Schritt erfolgt die Ermittlung des Wareneinsatzes auf Artikelebene. Wie der gesamte Wareneinsatz im System ermittelt wird, wurde bereits in Kapitel 3.3.5 analysiert. Der Wareneinsatz steht im kausalen Zusammenhang mit den Umsatzerlösen. Als Bezugsgröße wird die Beschäftigung, also der Versandausgang, definiert. Die Kosten für den Wareneinsatz können als beschäftigungsabhängig kategorisiert werden. Diese Kosten würden nicht entstehen, wenn das Produkt nicht angeboten bzw. nicht versandt werden würde. Folglich steigt mit jedem zusätzlich versandten Artikel der Versandumsatz sowie der dazugehörige Wareneinsatz an. Der Wareneinsatz kann dem Grunde nach eindeutig auf den Artikel zugeordnet werden. Durch das System wird der Wareneinsatz je Artikel mittels Durchschnittsverfahren je Artikel ermittelt. Daher wird vorgeschlagen den ermittelten Wareneinsatz auf Artikelebene, mittels des Durchschnittsprinzips zu verrechnen. Somit kann eine genaue Zuordnung der Kosten auf Artikelebene erfolgen.

4.2.2 Zuordnung der Skontoerlöse

Das Skonto wurde durch das System bisher nur pauschal, anhand der gebuchten Rechnungen, ermittelt. Jedoch muss für die Deckungsbeitragsrechnung eine Zuordnung auf Artikelebene erfolgen, da der Rohertrag des betroffenen Artikels ansonsten um den Skontobetrag höher ausfällt.

Hierfür müssen aus einer manuellen Datei die Lieferantenumsätze ausgelesen werden. Zusätzlich können dabei die Zahlungsbedingungen (Skontosatz) je Lieferant ermittelt werden. Anhand dieser manuell ermittelten Daten kann durch Ausmultiplizieren der Lieferantenumsätze mit dem Skontosatz der Wert des gesamten Skontos ermittelt werden. Über die Artikelstammdaten können dann in weiterer Folge alle Artikel dem jeweiligen Lieferanten zugeordnet werden. Durch den im System ermittelten Einkaufspreis je Artikel, kann dann mit dem hinterlegten Skontosatz des Lieferanten, das Skonto je Artikel ermittelt werden. Voraussetzung ist, dass der Wareneinsatzwert multipliziert mit dem hinterlegten Skontosatz den gleichen Betrag ergibt welcher dann, als gebuchter Betrag vom System ausgewiesen wird. In diesem Fall wurde für alle Artikel der gleiche Skontosatz abgezogen bzw. verwendet. Der ermittelte Skontowert wird vom Wareneinsatz abgezogen und vermindert diesen. Der Skontobetrag kann als variabel angesehen werden. Er fällt höher aus, wenn mehr Waren eingekauft werden sowie geringer, wenn weniger eingekauft bzw. in Folge mehr verkauft wird. Durch eine konsequente Lagerhaltung wird eine hohe Lagerumschlagshäufigkeit erreicht. Dadurch wird die eingekaufte Ware zeitnah wiederverkauft. Daher kann in diesem Fall der Erlös, durch das Skonto dem Grunde nach mittels des kausalen Verursachungsprinzips, direkt dem Kostenträger zugeordnet werden. Der kausale Bezug kann vor allem dadurch hergestellt werden, dass Neckermann ein kleines Lager an Eigensortiment hat und dadurch bei Kundenbestellungen, Waren in kurzen Abständen nachbestellt werden müssen. Noch stärker kann der kausale Zusammenhang beim Verkauf von Waren über einen Vertriebspartner mit direkter Lieferung festgestellt werden, da der Einkauf und Verkauf dann Zug um Zug erfolgt. Es kann genau ermittelt werden, welcher Skontobetrag dem Artikel zugerechnet werden kann, wenn eine zusätzliche Einheit zugekauft wird. Jedoch besteht das Problem, dass sich teilweise nicht Skonto fähige Positionen oder unterschiedliche Skontobeträge, je nach gewähltem Zahlungsziel, auf den Rechnungen befinden. Generell werden bei Neckermann alle Rechnungen mittels Skontoabzug bezahlt. Besteht die Möglichkeit, eine Rechnung früher zu bezahlen, um dadurch einen höheren Skontobetrag zu bekommen, wird die Rechnung früher bezahlt und der höhere Skontobetrag gezogen. Das soll auch in Zukunft so beibehalten werden. Jedoch kann es vorkommen, dass eine Rechnung aus welchem Grund auch immer, nicht mittels Skontoabzug bezahlt wird, oder Positionen auf der Rechnung nicht skontofähig sind. Durch diese unterschiedlichen Szenarien liegt es nahe, dass die theoretische Skontosumme (Wareneinkauf x Skontobetrag = Skontosumme), von der gebuchten Summe des Skontos, je Lieferant abweicht. Dem Grunde nach ist das Skonto kausal genau zurechenbar, jedoch wäre die Ermittlung der Höhe nach zu aufwendig. Da auch beim Wareneinsatz die Kosten mittels Durchschnittswerten verteilt wurden, wird auch hier vorgeschlagen, eine Verteilung des Skontos mittels eines

Verteilungsschlüssels vorzunehmen. Hierbei soll das Proportionalitätsprinzip zur Anwendung kommen. Im ersten Schritt wird ermittelt, wie hoch der durchschnittlich gebuchte Skontobetrag in Prozent ist. Durch die unterschiedlichen Skontosätze der Lieferanten muss dies je Lieferant ermittelt werden. Exemplarisch dargestellt soll es anhand eines Lieferanten werden, welcher ein Skonto von drei Prozent gewährt. Die Ermittlung des zuzurechnenden Skontos soll anhand der folgenden Tabelle näher erläutert werden.

Theoretischer Skontobetrag je Lieferant	Gebuchter Skonto	
Wareneinkauf	€ 1 000	€ 1 000
Skontobetrag	€ 30	€ 25
Skonto in %	3,0%	2,5%

Tabelle 5: Ermittlung des prozentuell gebuchten Skontos,
Quelle: eigene Darstellung.

Anhand des im System hinterlegten Skontos würde ein theoretischer Skonto in der Höhe von 3 Prozent beim Lieferanten berücksichtigt werden, was einen rechnerischen Skontobetrag von 30 Euro zu Folge hätte. Tatsächlich wurden jedoch nur 25 Euro auf das Lieferantenkonto gebucht. Daher ergibt sich ein Skonto von 2,5 Prozent, welcher zur Verteilung des Skontos herangezogen werden kann. In weiterer Folge kann der zuvor ermittelte prozentuelle Skonto dem Warenwert der einzelnen Artikel zugeordnet werden. Der Idealfall wäre hierfür eine monatlich neue Ermittlung des gebuchten Skontos. Bleibt der Skonto bei jedem Lieferanten gleich, und werden die Rechnungen generell mittels Skontoabzug bezahlt, kann auch eine jährliche Ermittlung des prozentuellen Skontos angedacht werden, um hier Ressourcen einsparen zu können. Zwischen dem Wareneinsatz vor Skonto und dem ermittelten durchschnittlichen Skonto besteht ein direkter Zusammenhang. Erhöhen sich die Kosten für den Wareneinsatz, erhöhen sich auch zeitnahe die Erlöse des Skontobetrages. Letztlich kommt es auch zu keiner wesentlichen Verzerrung durch die Zurechnung des Skontos mittels der oben erläuterten Methode.

4.2.3 Zuordnung der Bonuszahlungen

Es gibt zwei Möglichkeiten nachträglich erhaltene Vergütungen zu verteilen, welche folgend näher beschrieben werden:

Für die erste Möglichkeit muss die Bonusgutschrift aus dem Rechnungswesen, anhand des SAP-Abzugs, mittels Rechnungsnummer herausgesucht werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der Lieferant alle Artikel und den dazugehörig gewährten Bonus auf der Gutschrift oder einem Beiblatt ausweist. Das wäre jedoch mit einem sehr hohen Aufwand verbunden.

Die zweite Möglichkeit besteht darin, die Artikel des Lieferanten, der den Bonus gewährt hat, über die Artikelstammdaten zu ermitteln. Somit könnten die Artikel den Lieferanten eindeutig zugeordnet werden. Die Zurechnung erfolgt ähnlich wie beim Skonto. Die Bonuszahlung wird nach dem prozentuellen Anteil des Artikels am Wareneinsatz ermittelt. Voraussetzung hierfür ist, dass die prozentuelle Vergütung für jeden Artikel gleich hoch sein muss.

Wenn der prozentuelle Anteil der nachträglichen Vergütungen Unterschiede zwischen den einzelnen Artikeln aufweist, kann zur Vereinfachung wie in der zweiten Möglichkeit vorgegangen werden. Jedoch wird hierbei die gesamte Bonusvergütung, auf die einzelnen bonusfähigen Artikel, aufgeteilt. Ermittelt wird der genaue Bonuswert von jedem Lieferanten, indem der gesamte vergütete Bonus des Lieferanten durch den Wert der eingekauften Waren dividiert wird. Somit erhält jeder Artikel einen durchschnittlichen Anteil der Bonusvergütung. Jedoch kann es hier aufgrund der homogenen Zurechnung zu geringen Verzerrung zwischen den einzelnen Artikeln kommen, wenn für die verschiedenen Artikel eine unterschiedlich hohe prozentuelle Vergütung je Artikel seitens des Lieferanten gewährt wird. Es kann davon ausgegangen werden, dass eine höhere Absatzmenge von bonusfähigen Artikeln auch eine höhere nachträgliche Vergütung mit sich bringt. Jedoch fallen die nachträglichen Bonuszahlungen im Verhältnis zum Skonto sowie zum Wareneinsatz, der Höhe nach gering aus. Durch den geringen Wert der Bonuszahlungen kann eine wesentliche Verzerrung durch die oben genannte durchschnittliche Verteilung ausgeschlossen werden. Dem Grunde nach kann die Zuordnung aufgrund der kausalen Interpretation erfolgen, der Höhe nach wird eine Verteilung nach dem Durchschnittsverfahren angewendet, da der Zeitaufwand so geringer gehalten werden kann und dadurch keine Verzerrung verursacht wird.

4.2.4 Werbekosten

Wie im Kapitel 3.3.6 erläutert, teilen sich die Werbekosten auf Katalogkosten und sonstige Werbekosten auf. Auch im Bereich der Kostenzurechnung muss hier zwischen diesen beiden Werbeformen unterschieden werden.

Im ersten Schritt sollen Überlegungen über die Verteilung der Katalogkosten erfolgen. Hierbei muss unterschieden werden, ob die Werbung Produkte oder eine Dienstleistung bewirbt oder ob es sich um eine Imagewerbung handelt. Ist Ersteres der Fall muss festgestellt werden, welche Werbemaßnahme, in welchem Umfang etc. durchgeführt wurde. Handelt es sich dabei um eine Rabattaktion direkt im Webshop, wie zum Beispiel ein Rabatt von 15 Prozent auf eine bestimmte Warengruppe, auf das ganze Sortiment oder auch nur auf einen Artikel, kann der gewährte Rabatt eindeutig den jeweiligen Artikeln zugeordnet werden. Der Rabatt selbst wird bereits bei der

Berechnung des Versandumsatzes, welcher auf einen einzelnen Artikel heruntergebrochen werden kann, berücksichtigt. Der Kauf jedes Artikels mit diesem Werbe-Code kann dann genau einer speziellen Werbung zugeordnet werden. Anders sieht die Situation bei den Werbekosten aus, welche durch Grafik, Druck und Versand verursacht werden. Diese Werbekosten können nicht direkt einem Artikel mittels des kausalen Verursachungsprinzips zugeordnet werden. Die Begründung liegt darin, dass es sich auf den Artikel bezogen, um Fixkosten handelt. Egal wie viele Artikel verkauft werden, die Werbung wird in diesem Fall immer die gleichen Kosten verursachen. Anders verhält sich die Situation mit der Betrachtung auf das finale Verursachungsprinzip hin. Hier reicht es bereits aus, wenn die Kosten als Mittel zum Zweck der Leistungserstellung angesehen werden können. Der Zweck der Werbung ist es bekanntlich, den Umsatz sowie die Absatzmenge zu steigern. Hierbei kann der Fokus auf einen Artikel oder auch auf eine Warengruppe gelegt werden. In der Regel werden verschiedene Warengruppen beworben.

Für die anfallenden Kosten macht es keinen wesentlichen Unterschied, ob nun ein Artikel auf einer Seite oder mehrere Artikel in einem Selfmailer beworben werden. Beispielsweise kostet der Versand eines Briefes mit einem DIN-A4-Blatt Werbung nahezu gleich viel, wie der gleiche Brief, wenn dieser mit zwei oder mehreren DIN-A4-Blättern Werbung versandt wird. Auch eine Unterscheidung des Werbewertes wird nicht vorgenommen, da keine wesentlichen Unterschiede zwischen den einzelnen Seiten feststellbar sind. Die Katalogwerbekosten können nicht direkt zugerechnet werden, jedoch lässt das finale Verursachungsprinzip auch Kostenverteilungen zu. Hierfür müsste jedoch die Voraussetzung gegeben sein, dass die Kosten dennoch verursachungsgerecht zugeordnet werden können. Dabei findet eine Unterscheidung statt, ob es sich um einen Artikel oder eine Warengruppe handelt, welche beworben wird. Dementsprechend werden die Kosten auf Artikelebene bzw. Warengruppenebene getrennt berücksichtigt. Die Verteilung der Werbekosten basiert auf folgendem Prinzip: Je mehr Fläche ein beworbenes Produkt in Anspruch nimmt, desto höher ist auch die Werbewirkung dieses Artikels und umso höher sind die Kosten, welche zugerechnet werden. Werden die Kosten im Detail heruntergebrochen, lässt sich feststellen, dass sich die Kosten in Grafik, Druck und Versand aufteilen lassen. Die festgelegte Seitenanzahl wird nicht von den Waren bestimmt, sondern aufgrund von Beobachtungen festgelegt. Das bedeutet, dass zum Beispiel die Werbung immer mit 16 Seiten ausgesandt wird. Wenn dabei 2 Artikel nicht beworben werden sollen und dadurch Werbefläche frei wird, wird diese nicht eingespart, sondern durch andere Artikel bzw. Warengruppen ergänzt.

Für die Kostenverteilung bei Neckermann müsste die Gesamtwerbefläche, der mittels Post versandten Werbung, ermittelt werden. Diese kann z. B. 16 DIN A4 Seiten betragen. Da jeder

Artikel eine viertel-, eine halbe- oder eine ganze Seite in Anspruch nimmt, können die Gesamtkosten für diese Werbemaßnahme auf eine DIN A4 Seite heruntergebrochen werden. Angenommen es wird eine Broschüre mit acht Seiten, welche doppelseitig bedruckt ist, versandt. Auf der ersten Seite wird nur ein Produkt und auf der letzten Seite zwei Produkte beworben. Auf den restlichen Seiten werden jeweils 4 Artikel beworben. Die Auflage für diese Werbeaktion beträgt 10.000 Stück. Hierfür fallen Aufwendungen für Design von € 500, für Druck € 3000 und für den Versand € 7000 an. Die Kosten werden wie in Abbildung 5 ermittelt:

<u>Ermittlung der Gesamtkosten:</u>		<u>Ermittlung der Kosten pro DIN A4 Blatt:</u>		<u>Anteilige Werbekosten:</u>	
Design	500,00 €	Gesamtkosten	10 500,00 €	1 Artikel pro Seite	656,25 €
Druck	3 000,00 €	Anzahl der Seiten	16	2 Artikel pro Seite	328,13 €
Versand	7 000,00 €	Kosten pro Seite	656,25 €	4 Artikel pro Seite	164,06 €
Summe	10 500,00 €				

Abbildung 5: Ermittlung der anteiligen Werbekosten,
Quelle: eigene Darstellung.

Zuerst müssen die Gesamtkosten, welche für diese Werbemaßnahme angefallen sind, ermittelt werden. In diesem Fall beträgt die Gesamtsumme der Kosten 10.500 Euro. Im nächsten Schritt werden dann die Kosten je Basiseinheit ermittelt, in diesem Fall pro DIN-A4 Seite. Aber es könnten die Kosten auch auf Quadratzentimeter oder auf eine viertel DIN A4 Seite berechnet werden. Bezierend auf das oben angeführte Beispiel wurden die Gesamtkosten durch die Seitenanzahl der Werbemaßnahmen dividiert. Daraus ergibt sich, dass eine A4 Seite Werbung Neckermann rund 656 Euro kostet. Im letzten Schritt müssen die Kosten pro Artikel ermittelt werden. Dies geschieht, indem die Kosten pro DIN A4 Seite durch die Anzahl der beworbenen Artikel pro Seite dividiert werden. Daraus folgt, dass der Artikel, welcher auf der ersten Seite beworben wird, rund 656 Euro, die zwei Artikel auf der letzten Seite je 328 Euro und die restlichen Artikel je rund 164 Euro an Kosten verursachen.

Die Abbildung 6 zeigt die Anzahl der beworbenen Artikel sowie die Kosten, welche pro Artikel anfallen. Ergibt die Kontrollsumme den gleichen Wert der zuvor ermittelten Gesamtkosten, wurde die Zurechnung zu den einzelnen Artikeln vollständig durchgeführt.

Anzahl der Artikel pro Seite	Anzahl der Seiten	Gesamtanzahl Artikel	Einzelkosten	Gesamtkosten
1	1	1	656,25 €	656,25 €
2	1	2	328,13 €	656,25 €
4	14	56	164,06 €	9 187,50 €
Kontrollsumme:				10 500,00 €

Abbildung 6: Kosten je beworbenen Artikel,
Quelle: eigene Darstellung.

Werden jedoch in einer Broschüre nicht nur einzelne Artikel, sondern auch Warengruppen oder Warenuntergruppen beworben, werden die Kosten nicht mehr auf den Artikel zugerechnet. Würde dieser Fall eintreten, werden die Kosten nicht auf Artikelebene, sondern dementsprechend auf Warengruppenebene bzw. Warenuntergruppenebene berücksichtigt. Die Verteilung durch eine Schlüsselung auf die einzelnen Artikel einer Warengruppe wird nicht empfohlen. Die Begründung liegt darin, dass der Mittel zum Zweck Zusammenhang verloren geht, da es sich in diesem Fall um eine Bewerbung einer bestimmten Warengruppe handelt und diese auch den Zweck der Werbung darstellt. Die Werbung bezieht sich in diesem Fall eindeutig auf die Warengruppe und nicht auf einzelne Artikel aus dieser.

Bisher wurde nur der Fall behandelt, dass die Werbung zwingend eine artikelbezogene Werbung beinhaltet. Jedoch würde es theoretisch auch die Möglichkeit geben, dass die Werbung für Imagezwecke oder zum Gewinn von Neukunden genützt wird. Auch hier wird durch die Werbung der Zweck verfolgt, die Umsätze zu erhöhen und die Marke Neckermann zu stärken. Hier besteht jedoch das Problem, dass die Zuordnung zu den einzelnen Artikeln bzw. Warengruppen, welche in diesem Fall nicht beworben werden, fehlt. Daher besteht zwar eine Mittel zum Zweck Beziehung, jedoch fehlt hier der Bezug zum Artikel bzw. zur Warengruppe. Daher ist für die Imagewerbung bzw. Neukundenwerbung eine extra dargestellte Kostenposition auf Unternehmensebene sinnvoll. Die Zurechnung der Imagewerbung auf Unternehmensebene ist vertretbar, da die Kosten für eine reine Imagewerbung zu vernachlässigen sind.

Eine weitere Möglichkeit der Kostenverteilung besteht darin, eine Kostenzuordnung auf Basis des Tragfähigkeitsprinzips vorzunehmen. Neckermann kann zum Beispiel nach einer Werbemaßnahme genau beurteilen, welche bzw. wie viele dieser beworbenen Artikel effektiv vom Kunden gekauft wurden. Daraus lässt sich auch ableiten, welchen Rohertrag die einzelnen Artikel aufgrund der Werbemaßnahme zum Ergebnis beitragen. Dadurch ergibt sich die Frage wie Kosten

aus Zusatzverkäufen berücksichtigt werden sollen. Als Zusatzverkäufe werden verkaufte Artikel verstanden, welche mit dem beworbenen Artikel vom Kunden gemeinsam in einer Bestellung bestellt wurden. Der Vorteil des Tragfähigkeitsprinzips wäre, dass dieses in der Praxis leichter anwendbar ist, da die Daten alle im EDV-System vorhanden sind. Die Werbekostenaufteilung über den beanspruchten Platzbedarf wäre aufwendiger, da die Kosten je DIN A4 Seite zuerst händisch ermittelt werden müssten. Ein Vorteil gegenüber der Methode der Tragfähigkeit wäre jedoch, dass ein Artikel in der Regel durch die zusätzlichen Werbekosten, keinen negativen Deckungsbeitrag aufweisen würde, da nur die „guten“ Artikel die Kosten tragen würden. Es gibt positive Ansätze des Tragfähigkeitsprinzips, jedoch kann eine verursachungsgerechte Zuordnung aufgrund des Tragfähigkeitsprinzips nicht erfolgen.

Auch bei der Imagewerbung könnte dieses Prinzip eingesetzt werden. Hierfür wäre eine Gliederung der einzelnen Artikel, welche im Aktionszeitraum verkauft wurden, notwendig. Auf Basis dieser könnten dann die Kosten anhand der Tragfähigkeit aufgeteilt werden. Für die Aufteilung mittels Tragfähigkeitsprinzip wäre der Rohgewinn eine geeignete Bezugsgröße.

Im nächsten Schritt müssen die sonstigen Werbekosten beurteilt werden, die im Verhältnis zu den Katalogwerbekosten einen geringen Teil der Kosten ausmachen. Da sich die Onlinewerbung in einem ständigen Wandel befindet, variieren auch die dazugehörigen Kosten. Ein fester Bestandteil sind jedenfalls die Neckpotpunkte bzw. die Prämien. Da es sich um bestimmte Artikel mit einer eigenen Artikelnummer handelt, können dementsprechend auch Auswertungen gemacht werden, wann welcher Kunde Punkte für eine Prämie eingelöst hat. Werden die Katalogkosten mit den Kosten der Neckpotpunkte verglichen, lässt sich feststellen, dass sich die Werbung mittels Neckpotprämien, durchaus als beschäftigungsabhängig kategorisieren lassen. Begründet kann das damit werden, dass der Kunde bei jedem Einkauf Neckpotpunkte in Abhängigkeit vom Wert der Bestellung bzw. vom Versandumsatz erhält. Dadurch erhöhen sich in weiterer Folge auch die Kosten für Neckermann, denn je mehr Neckpotpunkte dem Kunden gutgeschrieben werden, umso mehr können auch eingelöst werden und umso höhere Kosten fallen für Neckermann an. Das Produkt ist für den Kunden durch das Einlösen der Neckpotpunkte kostenlos. Die Kosten, welche für Neckermann für diese Art von Werbung entstehen, ist ausschließlich der Wareneinsatz. Auch hier wäre dem Grunde nach eine Zweck-Mittel-Beziehung denkbar und somit eine Zurechnung nach dem Finalitätsprinzip möglich. Neckermann verwendet die Neckpotpunkte zum einen, dass für Kunden Anreize geschaffen werden, Waren zu kaufen, um Neckpotpunkte zu erhalten, und zum anderen werden bei der Einlösung der Neckpotpunkte zumeist zusätzliche Artikel in der gleichen Bestellung mitverkauft. Dies bedeutet wiederum einen zusätzlichen Versandumsatz für

Neckermann. Jedoch unterscheidet sich die Neckpotwerbung von der oben genannten Katalogwerbung, denn es können nur Kunden die Neckpotartikel kostenlos erwerben, welche zuvor eine Bestellung bei Neckermann getätigt haben und somit die Punkte für diesen Einkauf erhielten. Dem Grunde nach besteht hier, im Gegensatz zur Katalogwerbung, eine kausale Verursachung. Die Ermittlung der Höhe nach wäre jedoch sehr aufwendig, da hierbei ermittelt werden müsste, welche Kosten nun exakt einem Artikel zugerechnet werden können. Daher wird hier vorgeschlagen, die Verteilung der Neckpotpunkte mittels Schlüssel vorzunehmen. Die Kosten, welche durch die Neckpotpunkte verursacht werden, sollen auf alle aktiven Artikel, welche zum Versandumsatz beigetragen haben, aufgeteilt werden. Die Kosten werden wie folgt ermittelt:

Versandumsatz:	€ 100 000,00
<u>Kosten durch Neckpotwerbung</u>	<u>€ 900,00</u>
Kosten je Euro Versandumsatz	€ 0,009

Tabelle 6: Ermittlung Neckpotkosten je Euro Versandumsatz,
Quelle: eigene Darstellung.

In diesem Beispiel sind, bei einem Versandumsatz von 100.000 Euro, Kosten für die Neckpotpunkte in der Höhe von 900 Euro angefallen. Werden die Kosten durch den Versandumsatz dividiert ergibt das Kosten von 0,9 Cent je Euro Versandumsatz. Wird nun ein T-Shirt um 15 Euro netto verkauft, werden diesem Artikel 13,5 Cent zugerechnet.

In der Praxis lässt sich jedoch beobachten, dass die Neckpotpunkte zeitversetzt vom Kunden eingelöst werden. Im Durchschnitt werden die Neckpotpunkte 10 Monate nach dem Erwerb eingelöst. Da eine zeitversetzte monatliche Ermittlung sehr aufwendig ist, wird hier vorgeschlagen, die Werte der letzten Frühjahr-/Sommer Saison bzw. Herbst-/Winter Saison zu verwenden. Also würde für die Frühjahr-/Sommer Saison 2020 der Versandumsatz vom Frühjahr/Sommer 2019 herangezogen werden. Dies ist vertretbar, da sich die Versandumsätze sowie die Kosten für die Neckpotpunkte nicht wesentlich verändern und es dadurch auch zu keiner wesentlichen Verzerrung bei der Zurechnung der Kosten kommt.

Im nächsten Schritt wird nun kurz auf den Versand des Newsletters eingegangen. Die Kosten entstehen durch den Versand des Newsletters. Diese Kosten beziehen sich auf die Anzahl der versandten Newsletter. Hierbei werden wie bei der Katalogwerbung, die Empfänger und die Häufigkeit, wie oft der Newsletter pro Monat versandt werden soll, im Vorhinein definiert. Die

Kosten für den Versand des Newsletters bleiben gleich hoch. Es kann seitens Neckermann festgestellt werden, ob ein Kunde die Bestellung über den Newsletter ausgelöst hat. Die Kosten, welche für den Newsletter anfallen, lassen sich gut mit den Kosten, welche in der Position Katalogkosten behandelt wurden, vergleichen. Durch den ähnlichen Aufbau der Inhalte, wie bei der Katalogwerbung, können die Newsletterkosten nach dem finalen Verursachungsprinzip zugerechnet werden. Die Verteilung wird dabei, wie bei den Katalogkosten, auf Basis der beanspruchten Werbefläche vorgenommen.

4.2.5 Erträge aus der Versandkostenpauschale

Wie Neckermann Erlöse aus der Versandkostenpauschale erzielt wurde bereits im Kapitel 3.3.3 beleuchtet. In diesem Kapitel wird der Frage nachgegangen, wie sich die erzielten Erträge aus der Versandkostenpauschale am besten zuordnen bzw. zurechnen lassen. Hierfür muss zuerst festgestellt werden, welche Daten vom EDV-System bereitgestellt werden können.

Eine Bestellung kann im EDV-System über die Felder Kundennummer, Bestelldatum sowie die Bestellzeit eindeutig identifiziert werden. Einer Bestellung ist mindestens ein Artikel zugeordnet. Die Versandkostenpauschale setzt sich im System aus mehreren Teilbeträgen zusammen. Der Gesamtbetrag wird ermittelt, indem die Versandkosten für Paketzustellungen, Zustellkosten für Speditionszustellungen sowie die verrechneten Expressgebühren für die 24 Stunden Zustellung summiert werden. Zu beachten ist außerdem, dass verrechnete Versandkosten, welche dem Kunden erstattet werden, von der zuvor ermittelten Versandkostenpauschale abgezogen werden müssen, da dies im System nicht automatisch erfolgt.

Die verrechnete Versandkostenpauschale kann über das System einer bestimmten Bestellung zugeordnet werden. Anhand der ermittelten Bestellung kann nachvollzogen werden, wie viele bzw. welche Artikel bestellt wurden. Zusätzlich kann die Höhe der verrechneten Versandkostenpauschale genau ermittelt werden.

Die Beurteilung, ob es sich um beschäftigungsabhängige Kosten handelt oder nicht hängt wiederum von der Bezugsgröße ab. Im folgenden Beispiel wird angenommen, dass nur ein Kunde eine Bestellung tätigt. Des Weiteren wird die Annahme getroffen, dass es sich um Artikel handelt, welche mittels Paketdienst versandt werden. Wird eine Bestellung als Bezugsgröße herangezogen, lässt sich feststellen, dass sich die Versandkostenpauschale variabel verhält. Mit jeder zusätzlichen Bestellung steigen auch die Erträge aus der Versandkostenpauschale. Wird nun der Artikel als Bezugsgröße betrachtet, lässt sich feststellen, dass beim ersten Artikel die Versandkostenpauschale anfällt, bei jedem weiteren jedoch nicht mehr. Aufgrund des Bezugs zu einer Bestellung können die Versandkosten dem Grunde nach kausal betrachtet werden. Jedoch

ist an dieser Stelle auch zu erwähnen, dass der kausale Zusammenhang nicht so stark ausgeprägt ist, wie es beispielsweise beim Wareneinsatz der Fall ist, wo ein Herunterbrechen der Kosten auf Artikelebene kein Problem darstellt.

Nimmt man hier an, dass bei jeder Bestellung die Versandkostenpauschale von 5,99 Euro anfällt, verhalten sich die Erlöse proportional zur Anzahl der Bestellungen. Wenn nur ein Artikel seitens des Kunden bestellt wird, lässt sich die Verursachung der Erlöse der Versandkostenpauschale noch auf diesen einen Artikel zuordnen. Werden nun zwei Artikel bestellt, werden aufgrund der Versandkostenpauschale keine weiteren Erträge mehr lukriert. Eine Ermittlung auf Artikelebene wäre nicht möglich bzw. sehr aufwendig, da genau bestimmt werden müsste, welcher Artikel nun der Erste war und dadurch die Einnahmen der Versandkosten verursacht hat. Daher sollen diese Kosten mittels Schlüssel auf alle Artikel gleichmäßig verteilt werden.

4.2.6 Erhaltene Zinsen aus dem Ratengeschäft

Das Ratengeschäft ist wie im Kapitel 3.3.4 schon erwähnt, ein wichtiger Bestandteil für viele österreichische Händler sowie Versandhändler und nimmt daher eine große Position im Jahresabschluss des Kooperationspartners ein. Zuerst wird nun festgestellt, welches Datenmaterial beim Kooperationspartner vorhanden ist, um eine mögliche Zuordnung zum Artikel bzw. zur Warengruppe realisieren zu können. Ein pauschaler Erlösblock, indem die Erträge aus dem Ratengeschäft in der Deckungsbeitragsrechnung ausgewiesen werden, wird ausgeschlossen. Die Begründung liegt darin, dass dieser Betrag gemäß Jahresabschluss in der Gewinn- und Verlustrechnung durchaus als wesentlich zu betrachten ist.⁹⁴

Die Zinsen aus Ratenkrediten werden in erster Linie als Pauschalbetrag im SAP eingebucht. Die Buchung erfolgt aus einer CSV-Datei, welche vom EDV-System automatisch für den Monatsabschluss über eine Schnittstelle geliefert wird. Der Pauschalbetrag besteht aus den Erträgen aus Mahngebühren, Zahlstoppgebühren und den Zinsen aus Ratenkrediten, welche wiederum separat als Summe der einzelnen Positionen ausgewiesen werden. Über diese drei Gruppen können über das HOST-System genauere Informationen zu den Ratengeschäften abgerufen werden. Um diese Informationen aus dem System zu erhalten, müssen die Werte aus einer bestehenden Datei ausgelesen werden. Die Basisdaten bilden dabei die Sendungsdaten, welche über eine Schnittstelle von der IT bereitgestellt werden. Hier ist es notwendig, dass die Daten auf die Ausprägung Kreditkauf, in der Spalte Zahlungsart, eingegrenzt werden. Dadurch werden die Zahlungsarten der Kredit Bestellungen (Ratengeschäft, Zahlstopp) von den restlichen

⁹⁴ Vgl. neckermann.at GmbH (2019b), Dokument der veröffentlichten Gewinn- und Verlustrechnung 2018.

Zahlungsarten (Erlagschein, Kreditkarte etc.) getrennt. Des Weiteren beinhaltet diese Datei auch Daten, welche Artikel ausgesendet und nicht retourniert wurden. Die Trennung zwischen Zahlstopp und Ratenkauf muss erfolgen, da diesen Positionen ein unterschiedlicher effektiver Jahreszins zu Grunde liegt. Dieser beträgt beim Ratengeschäft 21,7 Prozent sowie beim Zahlstopp 14,99 Prozent.⁹⁵ Diese zwei Positionen können separat voneinander ausgewertet werden. Die Auswertung erfolgt auf Artikelebene und auf Auftragsebene. Dabei werden alle Bestellungen auf Artikel und Warengruppen berücksichtigt, denen eine Ratenvereinbarung zu Grunde liegt und welche noch nicht vollständig bezahlt wurden. Nach der Sichtweise des kausalen Verursachungsprinzips, dürfen nur Erträge den Kostenträgern zugerechnet werden, welche bei der Erstellung eines zusätzlichen Kostenträgers angefallen sind. Im Falle des Kooperationspartners könnte das mit dem Versenden eines zusätzlichen Artikels oder einer zusätzlichen Bestellung gleichgesetzt werden. Eine weitere Voraussetzung für das kausale Verursachungsprinzip ist, dass die Erlöse beschäftigungsabhängig sein müssen. Ob die Erlöse als fix oder variabel zu kategorisieren sind, lässt sich in diesem Fall mit variabel beantworten, da bei tendenziell höherem Versandumsatz auch mehr Produkte auf Raten gekauft werden und dadurch in weiterer Folge die Zinserträge ansteigen. Das Problem ist, dass hier nur ein sehr schwacher kausaler Zusammenhang zwischen den aktuellen Umsätzen und den Erlösen aus Ratengeschäften, besteht. Der Grund hierfür liegt darin, dass viele Bestellungen aus den vergangenen Jahren, im aktuellen Jahr noch Zinsen abwerfen. Die Position Zinsen aus Ratengeschäften berücksichtigt die gesamten Zinserträge, ohne dabei zu unterscheiden, wann die Bestellung getätigt wurde. Aus diesem Grund kann ein falsches Bild der Zinserträge auf Warengruppenebene entstehen. Um dieses Problem zu lösen, wird wie folgt vorgegangen:

Die Zinserträge, welche im aktuellen Jahr anfallen, werden von den Zinserträgen der Vorjahre getrennt und können so in einer extra Position, in der Deckungsbeitragsrechnung ausgewiesen werden. Somit ist sofort ersichtlich, welche Zinserträge von aktuellen Bestellungen anfallen und welche schon länger in der Vergangenheit zurückliegen. Die Basis der Zinserträge sind die Kreditverkäufe, welche vom System bis auf die Artikelebene ermittelt werden können.

Eine Prüfung der relativen Umsätze der Warengruppen im Verhältnis zum Gesamtumsatz hat gezeigt, dass sich die relativen Umsätze der einzelnen Warengruppen zum Gesamtumsatz kaum geändert haben. Die gleiche Prüfung auf Artikelebene zeigte jedoch, dass viele neue Artikel hinzugekommen sind und auch viele alte Artikel nicht mehr im Sortiment sind.

⁹⁵ Vgl. neckermann.at GmbH (2019c), Dokument zu den aktuellen Konditionen (Ratenkauf), S. 2 ff.

Unabhängig von der zu realisierenden Zuordnung der Erträge auf Artikelebene, sollte bedacht werden, dass eine Laufzeit für den Ratenkredit von bis zu 48 Monaten, was genau 4 Jahren entspricht, möglich ist. Durch den starken Wandel der Artikel im Sortiment ist es wenig sinnvoll eine Zuordnung der Kosten auf Artikelebene anzudenken, da viele Artikel im Folgejahr bzw. 3 Jahre später nicht mehr erhältlich sein werden. Wäre beispielsweise ein Artikel, der zehn Euro kostet einmal auf Kredit verkauft worden, würde der Artikel in den weiteren Jahren Zinserträge im Centbereich zugeordnet bekommen. Dies würde zum einen aufgrund der Höhe des Betrages wenig Sinn ergeben und zum anderen würde die Zuordnung der Erlöse auf einen Artikel keinen Mehrwert bringen. Mit Mehrwert soll zum Ausdruck gebracht werden, dass es aus wirtschaftlicher Sicht wenig sinnvoll erscheint, einen Artikel auszuwerten und zu analysieren, welcher bereits seit 2 Jahren nicht mehr im Sortiment bei Neckermann ist.

Der Höhe nach können Zinsen aus dem Ratengeschäft, mittels EDV-Auswertung auf die Warengruppe zugerechnet werden. Hierfür müssen die oben ermittelten Erlöse auf Artikelebene zu den einzelnen Warengruppen zusammengefasst werden. So kann eine möglichst verursachungsgerechte Zurechnung der Zinsen erfolgen. Diese Zurechnung ist für das aktuelle Jahr sowie für die Vorjahre getrennt zu ermitteln.

Die Zuordnung der Erlöse aus der Position Zahlstopp kann nach dem gleichen Prinzip wie die Zinsen aus Ratengeschäften zugerechnet werden. Hier bietet sich die Möglichkeit, diese auf Artikelebene zu berücksichtigen, da sie zusammen mit dem Umsatz anfallen. Jedoch entspricht die Position Zahlstopp nur rund zwei Prozent der gesamten Erlöse aus dem Ratengeschäft. Der effektive Jahreszins fällt beim Zahlstopp um 6,71 Prozent geringer aus als die Zinsen beim Ratengeschäft. Da es hierbei zu keiner wesentlichen Verzerrung kommt, werden aus Vereinfachungsgründen die Gebühren aus dem Zahlstopp nach den gleichen Prämissen verteilt, wie die Zinsen aus den Ratengeschäften. Da die Zahlstoppgebühren mit dem Umsatz anfallen, werden diese in der Position des aktuellen Jahres hinzugerechnet.

Die letzte Kostenposition aus den Erträgen aus dem Ratengeschäft sind die Mahngebühren, welche im Kapitel 4.2.7 näher behandelt und berücksichtigt werden.

Wie im Kapitel 3.3.4 erwähnt, müssen auch Zahlungsausfälle und Finanzierungszinsen mitberücksichtigt werden. Es werden im Folgenden die Finanzierungskosten behandelt bevor dann im Anschluss näher auf die Zahlungsausfälle eingegangen wird.

Warum eine Gegenfinanzierung notwendig ist, wurde bereits im oben genannten Kapitel erläutert. Die Gegenfinanzierung erfolgt wie aus dem Jahresabschluss ersichtlich, durch den Verkauf von

Forderungen⁹⁶ sowie durch Finanzierungen der S4S GmbH. In der Regel liegen die Fremdkapitalzinsen, abhängig von der Laufzeit und Bonität eines Unternehmens, in einer Bandbreite zwischen einem und vier Prozent. Als Annahme wird im Folgenden ein Fremdkapitalzins von drei Prozent herangezogen. Eine Überlegung, welche jetzt in der Arbeit nicht weiter behandelt wird, ist die Miteinbeziehung der kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen, welche in einer Kostenrechnung durchaus üblich ist. Die Mitberücksichtigung der Eigenkapitalzinsen wäre in einer weiteren Ausbaustufe der Deckungsbeitragsrechnung denkbar, da Neckermann laut Jahresabschluss 2018 eine Eigenkapitalquote über 30 Prozent aufwies. Dass Zinsen als Kosten deklariert werden können, wurde bereits im zweiten Kapitel erörtert. Voraussetzung dafür ist, dass sie in direktem Zusammenhang mit dem Güterverzehr stehen. Im Kapitel 2.3.6.5 wurde das Zinsthema bereits behandelt. Es handelt sich dabei um eine Form des finalen Verursachungsprinzips, da es von einer Zweck-Folge-Beziehung ausgeht. Dabei lassen sich die Kosten mittels EDV-System bis auf den Kostenträger zuordnen.

Auch die Kategorisierung der Kosten, dass sie sich beschäftigungsabhängig zum Kostenträger verhalten, kann an dieser Stelle festgehalten werden. Je mehr Waren verkauft werden, umso mehr Waren müssen vorfinanziert werden. Des Weiteren muss Neckermann auch mehr Warenvorräte im Lager haben, wenn der Absatz steigt, um die gewohnte Liefer- und Servicequalität aufrecht erhalten zu können. Durch die höheren Warenvorräte erhöht sich der in der Regel auch der Finanzierungsbedarf, was wiederum höhere Zinsen zur Folge hat. Der Höhe nach ist eine Verteilung mittels Schlüsselung vorgesehen. Da sich die Finanzierungskosten, wie auch die Zinsen aus den Ratenkrediten unter anderem auf vergangene Jahre beziehen, sollen auch die Zinsen nach dem aktuellen Jahr sowie den vergangenen Jahren getrennt werden. Für die Zurechnung der Zinsen wird der offene Betrag, der noch nicht vollständig bezahlten Rechnungen herangezogen. Dies würde dem Beanspruchungsprinzip gerecht werden.

Nun werden die Zahlungsausfälle näher beleuchtet. Der Großteil der Zahlungsausfälle fällt bei den Ratengeschäften an. Auf Basis derselben Auswertung, wie es bei den Zinsen aus Ratengeschäften der Fall ist, können auch die Zahlungsausfälle ermittelt werden. Jedoch muss hierbei ein wenig anders vorgegangen werden. Für die Ermittlung der Ausfälle müssen zuerst die Daten auf Bestellebene mit dem Vormonat abgeglichen werden. Scheint eine Bestellung nicht mehr auf, wurde diese entweder fertig abbezahlt oder sie wurde ausgebucht. Um feststellen zu können, ob der Kunde ausgebucht wurde, wird eine monatliche Auswertung der ausgebuchten Fälle benötigt.

⁹⁶ Vgl. neckermann.at GmbH (2019b), Dokument des veröffentlichten Jahresabschlusses 2018, Beilage I/6.

Anhand dieser können in weiterer Folge die Bestellungen der ausgebuchten Fälle selektiert werden. Diese lassen sich wiederum auf Warengruppenebene herunterbrechen. Die Ausbuchungen werden wiederum anhand des Bestelldatums getrennt. Wie auch bei den Zinsen erfolgt eine Trennung zwischen dem aktuellen Jahr sowie den vergangenen Jahren.

4.2.7 Bestellkosten

In diesem Kapitel sollen wesentliche Kosten zusammengefasst werden, welche im Zusammenhang mit einer Bestellung stehen. Dies umfasst die Bestellannahme, Bonitätsprüfung, Logistikkosten sowie die Vertriebskosten (Paket- und Speditionsversand).

4.2.7.1 Vertriebskosten

Beginnend mit der Position Warenversand und Fuhrpark soll an dieser Stelle die Behandlung der Vertriebskosten erfolgen. Die Gegenposition, welche die Erträge aus der Versandkostenpauschale behandelt, wurde bereits im Kapitel 3.3.3 sowie im Kapitel 4.2.5 näher beleuchtet. Es besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen den Erträgen aus der Versandkostenpauschale und den Kosten für den Warenversand und Fuhrpark. Bei den Erlösen aus der Versandkostenpauschale werden Kunden pauschale Beträge je Bestellung verrechnet. Im Gegensatz dazu werden bei den Kosten aus dem Warenversand und Fuhrpark vom Paketdienst bzw. der Spedition die Kosten für den Versand an Neckermann verrechnet, welcher jedoch nicht pauschal erfolgt, sondern nach Gewichts- bzw. Größenklassen. Es kann genau festgestellt werden, wie viele Pakete von Neckermann, in jeder Gewichtsklasse versandt wurden und wie viele Zustellungen mittels Spedition erfolgten. Des Weiteren kann mittels EDV-System ausgewertet werden, wie viele Artikel gesamt per Spedition und Paketdienst versandt wurden. Bei den Pakettarifen gibt es nur minimale Kostenunterschiede zwischen den Gewichtsklassen. Dabei sollen die Kosten, welche aus dem Paketversand entstehen sowie die Speditionskosten, separat behandelt werden.

Eindeutig festgestellt werden kann, dass die Kosten des Warenversands und Fuhrparks in einem kausalen Zusammenhang mit der Beschäftigung stehen. Dabei kann dem Grunde nach, ein kausaler Bezug zwischen der Ausbringungsmenge, der Anzahl an Bestellungen sowie den Versandkosten, welche Neckermann für den Versand bezahlen muss hergestellt werden.

Es kann ermittelt werden, welche Kosten für den Versand der Artikel anfallen. Wird die Verteilung der Kosten der Höhe nach betrachtet, kann nicht eindeutig ermittelt werden welche Kosten ein bestimmter Artikel verursacht. So fallen beispielsweise die ersten drei Artikel in die gleiche Gewichtsklasse und das Paket kostet Neckermann, egal ob ein, zwei oder drei Stück versandt

werden immer gleich viel. Überschreitet das vierte Stück diese Gewichtsklasse, muss Neckermann mehr für das Paket zahlen. Jedoch hat hier nicht genau das vierte Stück den vollen Aufpreis verursacht, sondern alle vier Stücke gemeinsam. Es kann auch nicht exakt ermittelt werden, welcher der Artikel beispielsweise nun der Vierte war. Der Aufpreis, welcher bei einer Gewichtsklassenüberschreitung schlagend wird, ist bei Paketgewichten von über einem Kilogramm gering. Ein Bezug zwischen Artikelgewicht und Versandkosten kann nicht hergestellt werden, da ein Artikel mit zwei Kilogramm die gleichen Kosten verursacht wie ein Artikel mit zehn Kilogramm. Das Proportionalitätsprinzip kann nur angewendet werden, wenn die Kosten proportional zu einer Bezugsgröße anfallen. Daher ist auch der Artikel nicht als Bezugsgröße für eine Verteilung mittels Proportionalitätsprinzips geeignet. Jedoch kann die Anzahl der Bestellungen herangezogen werden. Der größte Teil des Tarifes wird dadurch verursacht, indem das Paket versandt wird. Die höheren Kosten, welche bei einem höheren Paketgewicht von über 10 Kilogramm anfallen, sind sehr gering und können daher vernachlässigt werden. Mittels einer Gegenüberstellung wurden die Kosten mittels zwei unterschiedlichen Berechnungsmethoden verglichen. Bei der ersten Berechnung werden die anfallenden Versandkosten, je Bestellung auf die darin enthaltenen Artikel verteilt. Bei der zweiten Berechnung wurden die gesamten Kosten, welche angefallen sind durch die ausgelieferte Versandmenge dividiert. So ergibt sich ein Durchschnittskostensatz, welcher in weiterer Folge den versandten Artikeln zugerechnet wird. Das Ergebnis des Vergleichs zeigte, dass für die zurechenbare Kostenhöhe der meisten Artikel kein signifikanter Unterschied der beiden Berechnungsmethoden festzustellen war. Unterschiede ergeben sich bei Artikeln, welche selten verkauft werden. Wird ein solcher Artikel ohne weitere Artikel versandt, fällt der Unterschied noch größer für diesen Artikel aus. Jedoch spielt das keine Rolle, wenn die Erlöse aus der Versandkostenpauschale nach dem gleichen Schema wie die Paketkosten verteilt werden. Wird die gleiche Berechnungslogik für beide Positionen angewendet, würden sich die zugeordneten Kosten in der Regel durch die Verrechnung der Versandkostenpauschale welche im Kapitel 4.2.5 beschrieben wurde ausgleichen. Eine weitere Erkenntnis konnte gewonnen werden, dass die Auswertung auf Bestellebene und in weiter Folge auf Artikelebene einen deutlichen Mehraufwand mit einem geringen Mehrwert an Informationen zufolge hat.

Aufgrund der Prämisse der verursachungsgerechten Zurechnung der Kosten, wird hier die Verteilung der Kosten nach der ersten Berechnung vorgeschlagen. Wird jedoch die Gesamtsituation des Zeitaufwandes, die geringen Unterschiede in der Kostenhöhe sowie die Miteinbeziehung der Versandkostenpauschale berücksichtigt, wird hier vorgeschlagen die Zurechnung im ersten Schritt der Einführung der Deckungsbeitragsrechnung mittels der zweiten

Berechnungsmethode, den Durchschnittswerten, vorzunehmen. Sollte in einem weiteren Schritt die Ermittlung dieser Daten automatisiert werden können, kann auf die erste Methode zurückgegriffen werden.

Als Basis der zu verteilenden Kosten wird der Aufwand der monatlichen Eingangsrechnung herangezogen. Entspricht die Eingangsrechnung der versandten Waren zum Beispiel 10.000 Euro und wurden 6.000 Artikel versandt, würde ein Artikel die Kosten von rund 1,67 Euro zugerechnet bekommen. Die Aufschläge, welche für zusätzliche Dienstleistungen wie Sperrguttransport oder 24 Stunden Versand anfallen, werden separat ausgewiesen und können als Durchlaufposten betrachtet werden, da sie den Kunden weiterverrechnet werden und somit kein Ertrag oder Aufwand für Neckermann entsteht. Offen bleiben beim Paketdienstleister die Kosten, welche durch die Rücksendung von Waren anfallen. Die Kosten für Rücksendungen werden im Kapitel 4.2.8 behandelt.

Nun wird auf die Speditionskosten näher eingegangen. Eine Trennung soll deshalb vorgenommen werden, da Speditionskosten deutlich höhere Kosten verursachen als der Paketversand und diese, nur bestimmte Artikel bzw. Warengruppen betreffen. Die Trennung erfolgt durch das EDV-System. Dieses protokolliert die verschiedenen Versandausgänge mit, um in weiterer Folge auch eine Kontrolle für die Eingangsrechnung seitens des Speditionsunternehmens zu haben.

Bei Speditionsartikeln kann eine Anrechnung der Speditionskosten auf den Artikel aufgrund der im EDV-System hinterlegten Daten erfolgen. Wie erwähnt werden Speditionsartikel zumeist einzeln versandt. Somit kommt eine Vergünstigung durch den gemeinsamen Versand von mehreren Artikeln zu einem Kunden nur in den seltensten Fällen vor. Daher sollten die Kosten für die Zustellung anhand der vom EDV-System ermittelten Tarifsätze den Artikeln angelastet werden. Die Kosten können der Höhe nach kausal einem Kostenträger zugeordnet werden. Durch den Versand von zwei Produkten gleichzeitig könnte es jedoch zu geringeren Tarifsätzen, je Stück kommen, als die Kosten, welche vom EDV-System für den Einzelversand ermittelt wurden. Daher soll die Differenz zwischen den theoretisch ermittelten Kostensätzen für den Einzelversand und den tatsächlich verrechneten Aufwendungen gemäß Eingangsrechnung auf alle Artikel aufgeteilt werden. Dabei werden nur Artikel berücksichtigt, welche in dieser Periode mittels Spedition versandt wurden. Anhand der in diesem Absatz erläuterten Methoden könnte der Großteil der Kosten nach dem kausalen Verursachungsprinzip direkt den Artikeln, dem Grunde nach sowie der Höhe nach zugeordnet werden. Die Zurechnung der Differenz zwischen den Sollkosten und den IST-Kosten, würde sich nur mit einem hohen Aufwand realisieren lassen. Dabei müsste jede

Bestellung mit mehr als einem Speditionsartikel getrennt selektiert werden. Daher wird aus Vereinfachungs- und Wirtschaftlichkeitsgründen die Differenz, gleichmäßig verteilt. Eine wesentliche Verzerrung wird hierbei ausgeschlossen.

Obwohl der Paket- sowie der Speditionsversand getrennt voneinander ermittelt wird, werden die Kosten in der Deckungsbeitragsrechnung auf der gleichen Ebene ausgewiesen, und zwar als „Aufwendungen für Paketdienste/Spedition“. Dies ist bedenkenlos möglich da für einen Artikel entweder der Paketversand oder der Speditionsversand in Frage kommt.

4.2.7.2 Kundencenter

Im Kapitel 3.1 wurde beleuchtet, welche Möglichkeiten Neckermann anbietet, um Kundenbestellungen entgegenzunehmen. Des Weiteren wurde bereits beleuchtet, dass der wesentliche Teil der Bestellungen via Onlineshop, E-Mail und Telefon abgewickelt wird. Das Kundencenter hat die Hauptaufgaben, Bestellungen aufzunehmen, die Bonität zu prüfen sowie die Anfragen bzw. Reklamationen zu bearbeiten. Ein weiterer Tätigkeitsbereich des Kundencenters ist das Mahnwesen. Im ersten Schritt wird darauf eingegangen, welche Kosten bzw. verfügbaren Informationen für das Kundencenter zur Verfügung stehen. Es werden Daten erhoben wie viele Reklamationen pro Tag bearbeitet werden, welche Anzahl an Bestellungen durch Neckermann Mitarbeiter aufgenommen werden sowie die durchgeführten Service Calls. Eine weitere Auswertungsmöglichkeit bietet die sogenannte Sprechzeit. Diese erkennt das System automatisch und kann so die Sprechzeit zuordnen. Dabei wird automatisch erkannt, ob es sich beim Gespräch um eine Bestellung oder um ein sonstiges Gespräch handelt. Des Weiteren gibt es Daten, wie viele Bestellungen durch das externe Callcenter aufgenommen werden sowie Auswertungen zur Anzahl der Bestellungen und der durchschnittlichen Artikelanzahl je Bestellung.

Im nächsten Schritt sollen die Kosten festgelegt werden, welche dem Kundencenter zugeordnet werden können. Die größte Kostenposition sind die Personalkosten. Das Problem bei den Personalkosten ist, dass diese nicht extra für das Kundencenter erfasst werden. Jedoch besteht hier aufgrund der Gehaltsliste die Möglichkeit, die Personalkosten für alle Angestellten des Kundenservices herauszusuchen und diese in weiterer Folge verwenden zu können. Dies kann mit einem geringen Aufwand durchgeführt werden, da sich die Gehälter in der Regel nur einmal im Jahr verändern. Des Weiteren sollen anteilige Raumkosten miteinbezogen werden. Zuletzt sollen noch die angefallenen Telefonkosten, Bonitätsüberprüfungskosten, Portokosten sowie die Erlöse aus den Mahngebühren berücksichtigt werden.

Im Kundencenter arbeiten Angestellte. Als Referenz wird der kollektivmäßige Bruttolohn aus der Gehaltstabelle C/Stufe 3 (sieben bis neun Jahre) herangezogen. Dieser sieht einen monatlichen Bruttolohn auf Vollzeitbasis von 1.908 Euro vor. Werden nun noch der 13. und 14. Bezug sowie die Lohnnebenkosten mitberücksichtigt, kostet dieser Mitarbeiter dem Unternehmen monatlich rund 2.900 Euro. Drei Kundencentermitarbeiter würden dementsprechend 8.700 Euro monatlich kosten. Es wird hierbei nicht detailliert auf das Beschäftigungsausmaß eingegangen. Die Berechnungen erfolgen immer auf Basis von Vollzeitbeschäftigten.

Die Kosten verhalten sich fix zur Ausbringungsmenge. Zwar gibt es immer wieder stärkere Monate, wo eventuell Stunden aufgebaut werden, jedoch gibt es auch wieder schwächere Monate, wo diese wieder ausgeglichen bzw. abgebaut werden können. Bei den Personalkosten handelt es sich um Kosten, welche als Mittel zum Zweck der Leistungserstellung anzusehen sind. Dies kann dadurch begründet werden, dass ohne eine Freigabe durch das Kundencenter keine Bestellung ausgeliefert werden würde. Außerdem ist davon auszugehen, dass Kunden ohne Beratung bzw. ohne Ansprechperson bei späteren Reklamationen nicht bei Neckermann bestellen würden. Somit wären die Kosten nach der finalen Interpretation zuordenbar. Der Höhe nach erfolgt eine Kostenverteilung mittels Schlüsselung. Diese wird jedoch nur auf Ebene der Warengruppe vorgenommen.

Des Weiteren werden diese Kosten knapp über den Unternehmensfixkosten dargestellt, da weder ein Zusammenhang der Kosten mit dem Artikel noch mit der Warengruppe herzustellen ist. Wie es auch beim Personal der Fall ist, können die Raumkosten auch als Mittel zum Zweck angesehen werden und dementsprechend auch dem Grunde nach mittels der finalen Interpretation zugeordnet werden. Die Kostenschlüsselung soll auf Basis der genutzten Quadratmeter erfolgen. Dabei sollen nicht ausschließlich diese Quadratmeter zugerechnet werden, welche das Kundenservice in Anspruch nimmt, sondern auch Anteile der sonstigen Räumlichkeiten, da diese von den Mitarbeitern des Kundencenters, als auch von allen anderen Mitarbeitern, mitbenutzt werden. Die Gesamtmiete inklusive Betriebskosten beträgt 5.000 Euro monatlich. In der folgenden Tabelle werden die Räumlichkeiten bei Neckermann zusammengefasst und die Mietkosten auf die Räume umgelegt. Dabei wird die Quadratmeteranzahl für die Kostenumlage herangezogen. Die Quadratmeter für die sonstigen Räumlichkeiten werden auf die restlichen Räume aufgeteilt.

Räume	Größe (m²)	Anteil (%)	Anteil (€)
Großraumbüro für das Kundenservice	200	22,99	1 149,43
Großraumbüro für Einkauf, E-Commerce	400	45,98	2 298,85
Großraumbüro für die Abteilung Personal, Finanz- & Rechnungswesen	200	22,99	1 149,43
EDV-Verantwortlichen und Serverraum	50	5,75	287,36
Büro für den Geschäftsführer	20	2,30	114,94
Sonstige Räumlichkeiten	130		
Summe	870	100,00	5 000,00

Tabelle 7: Anteilige Raumkosten,
Quelle: eigene Darstellung.

Wie anhand der Tabelle 7 ersichtlich ist, wird dem Kundenservice ein Anteil von 22,99 Prozent, was einem Wert von rund 1.150 Euro entspricht, zugerechnet. Werden die Kosten nun auf die Beschäftigungsabhängigkeit geprüft kann festgestellt werden, dass die Raumkosten auch bei steigender Versandmenge nicht im gleichen Ausmaß ansteigen werden. Ein schneller Abbau der Kosten wäre nicht möglich, da zum einen eine vertragliche Regelung besteht, welche eine Kündigungsfrist von einem Jahr beinhaltet und zum anderen der eine Raum des Servicecenters nicht reduziert werden könnte, ohne dass das gesamte Unternehmen übersiedeln müsste. Die Raumkosten können dementsprechend als Fixkosten klassifiziert werden. Sollte die Beschäftigung stark ansteigen, wäre eventuell eine Ausprägung der Kosten als sprungfixe Kosten denkbar, wenn der Raumbedarf ansteigen würde und dadurch die Fläche nebenan angemietet werden müsste.

Die Erlöse aus den Mahngebühren, wurden bereits im Kapitel 3.3.4 erläutert. Der Grundgedanke, dass diese Erlöse beim Kundencenter mitberücksichtigt werden sollen liegt darin, dass das Kundencenter auch den Aufwand für die Mahnungserstellung und Versendung etc. tragen muss. Somit sollen die Erlöse, welche durch die Mahnspesen eingenommen werden, den Gesamtkosten des Kundencenters gutgeschrieben werden. Dadurch kann ein Teil der Personalkosten des Kundencenters gedeckt werden.

Im Folgenden werden die Kosten für die Bonitätsüberprüfung (siehe Kapitel 3.3.1) näher beleuchtet. Die Prüfung erfolgt zum Teil automatisch und zum anderen Teil muss die Bonität manuell nachgeprüft werden. Beim automatischen Teil fallen nur Kosten an, welche Neckermann vom Dienstleister, für die zur Verfügungstellung der Daten verrechnet bekommt. Bei der manuellen Nachbearbeitung muss ein Kundenservicearbeiter eingreifen und eine individuelle

Entscheidung treffen. Die Bonitätsabfrage kostet je nach Anbieter und Leistungen rund 80 Cent je Abfrage. Auch die Bonitätsprüfung wird nicht bei jeder Bestellung durchgeführt. Diese Kosten lassen sich jedoch vom EDV-System, genau einer Bestellung zuordnen und somit mit viel Aufwand, auch dem einzelnen Artikel. Außerdem verhalten sich diese Kosten variabel zur Anzahl der Bestellungen und dementsprechend auch zur Ausbringungsmenge bzw. dem Umsatz. Bei einer höheren Anzahl an Bestellungen werden in der Regel mehr Bonitätsabfragen getätigt und dadurch fallen höhere Kosten an. Wenn keine Abfragen stattfinden, fallen auch keine Kosten an. Daher ist eine kausale Zurechnung der Bonitätsüberprüfungskosten dem Grunde nach möglich. Die Zurechnung kann auf Artikelbasis erfolgen. Der Zusammenhang zwischen den Artikeln und den Kosten ist in etwa gleich stark, wie es bei den Paketkosten der Fall war. Auf Bestellebene können die genauen Kosten ermittelt werden, auf Artikelebene ist jedoch eine Aufteilung der Kosten notwendig. Aus den genannten Gründen sollen die Kosten für die Bonitätsabfrage auf die Artikel verteilt werden. Als Bezugsgröße wird der Verkaufswert des Artikels herangezogen. Der Hintergrund dabei ist, dass ein Kriterium welches ausschlaggebend ist, ob eine Bonitätsprüfung durchgeführt wird oder nicht, der Verkaufswert der Artikel bzw. der gesamten Bestellung ist. Daher soll auch der Verkaufswert des Artikels für die Zurechnung auf Artikelebene herangezogen werden. Hierfür müssen die im ersten Schritt anfallenden Bonitätskosten durch den Versandumsatz dividiert werden. Wie bei den Neckpotpunkten wird auch hier ein Versandumsatz von 100.000 Euro angenommen. Demgegenüber stehen Bonitätskosten von 750 Euro. Anhand dieser Daten müssen Bonitätskosten von 0,0075 ($\frac{€750}{€100.000}$) Euro bzw. 0,75 Cent je Euro Versandumsatz berücksichtigt werden.

Nun fehlen noch Telefon- und Internetgebühren, welche pauschal anfallen sowie die Kosten, welche durch die Bestellaufnahme durch das externe Callcenter verursacht werden. Bei den Kosten für das Callcenter kann ein kausaler Zusammenhang zu den getätigten Bestellungen festgestellt werden. Bestellungen, welche extern aufgenommen wurden, werden im System mit einem dementsprechenden Kürzel hinterlegt. Die Kosten je aufgenommene Bestellung betragen je nach Dienstleistungsunternehmen zwischen 4,50 und 6,50 Euro, wobei hier im Folgenden von 5,50 Euro ausgegangen wird. Bei 200 Bestellungen pro Monat über das Callcenter verursacht dies Kosten in der Höhe von 1.100 Euro je Monat. Da Bestellungen über das Callcenter quer über alle Artikel hinweg erfolgen und nicht nur bestimmte Artikel oder eine bestimmte Warengruppe, wird festgelegt, dass diese Kosten gleichmäßig auf alle Artikel aufgeteilt werden. Bei einem Warenversand von 3.000 Stück im Monat fallen pro Artikel 0,37 Euro an. Die Versandmenge

wurde ausgewählt, da es keinen Unterschied macht, ob ein Artikel nun drei Euro oder einhundert Euro kostet. Es fällt immer der gleiche Aufwand an.

Die Telefon- und Internetgebühren verhalten sich zur Anzahl der Bestellungen fix. Hierfür fallen Kosten in der Höhe von 2.000 Euro an. Diese werden als Mittel zum Zweck der Leistungserstellung angesehen werden, da ohne Telefon und Internet seitens Neckermann keine Bestellungen angenommen werden könnten.

Bei den Mahnungen sowie beim Porto handelt es sich um monatliche Durchschnittswerte. Diese können sich monatlich verändern. Es wird hier angenommen, dass Portokosten in der Höhe von 1,50 Euro sowie durchschnittliche Erlöse von 19 Euro pro versandte Mahnung anfallen. Diese Werte verhalten sich konstant über mehrere Monate. Angenommen wird hier, dass seitens Neckermann 100 Mahnung versandt werden. Somit ergibt sich ein Erlös aus den Mahnungskosten von 1.900 Euro sowie Kosten für Porto in der Höhe von 150 Euro. Werden die 150 Euro von den 1.900 Euro subtrahiert ergibt dies noch einen Betrag von 1.750 Euro, welcher bei den oben ermittelten Personalkosten abgezogen wird. Dadurch werden die Kosten, welche durch das Mahnwesen entstanden sind, berücksichtigt und wirken wie ein Schadenersatz, welcher durch den Zahlungsverzug für Neckermann entstanden ist.

Folgend werden die oben genannten Daten in der Tabelle 8 übersichtlich zusammengefasst:

Kosten des Kundencenters (fix)		Kosten/Erlöse des Kundencenters (variabel)	
	in Euro		in Euro
Personalkosten	8 700,00	automatische Bonitätsabfrage je Euro	
Erlöse durch das Mahnwesen	-1.900,00	Umsatz	0,0075
Raumkosten	1 149,43	Externes Callcenter umgelegt auf alle Artikel ergibt pro Artikel	0,37
Telefongebühren	2 000,00	Durchschnittliche Erlöse pro Mahnungen	19,00
		Portokosten je Brief im Durchschnitt	1,50
fixe Gesamtkosten	9 949,43		

Tabelle 8: Kostenübersicht des Kundencenters,
Quelle: eigene Darstellung.

Die fixen Kosten, welche in Summe 9.949,43 Euro betragen, können dem Grunde nach mittels finaler Interpretation zugeordnet werden. Jedoch fehlt das Kriterium eines konkreten Bezuges zum Leistungsträger, also zu einem Artikel oder einer Warengruppe. Daher kann hier eine Zurechnung nur mittels dem Leistungsbeanspruchungsprinzips vorgenommen, wobei die oben genannten

Kosten auf die Warengruppe verteilt werden. Jedoch spiegelt dies nicht den tatsächlich verursachten Aufwand, welcher durch die einzelnen Warengruppen entstanden ist, wider.

Bei den variablen Kosten konnte für die Bonitätsabfrage sowie für das externe Callcenter dem Grunde nach, ein kausaler Zusammenhang ermittelt werden, welcher auf Bestellebene stark und auf Articlebene etwas schwächer ausgeprägt ist. Da hier ein gleichstarker Zusammenhang besteht wie bei den Paketversendungskosten, sollen diese Kosten, auch auf der gleichen Ebene in der Deckungsbeitragsrechnung berücksichtigt werden.

4.2.8 Logistikkosten, Lagerkosten und Warenrückführungskosten

Auf die Logistikkosten sowie die Lagerkosten wurde bereits im Kapitel 3.3.12 ausführlich eingegangen. Die Kosten für die Einlagerung bzw. Auslagerung fallen pro Artikel an, welche sich jedoch in ihrer Höhe unterscheiden. Die Ein- sowie die Auslagerungskosten können den einzelnen Produkten zugerechnet werden, da diese bis auf einige Ausnahmen wie beispielsweise Weißwaren, immer in gleicher Höhe anfallen. Die Kosten verhalten sich hierbei beschäftigungsabhängig zur Ausbringungsmenge und sind direkt dem Produkt zurechenbar. Jedes Stück, das ein- bzw. ausgelagert wird, verursacht Kosten in einer bestimmten Höhe. Da die Ein- und Auslagerung von einem externen Unternehmen durchgeführt wird, muss Neckermann die Rechnung auf ihre Richtigkeit überprüfen und dabei kontrollieren, ob die externe Rechnung mit den eigenen Daten zusammenstimmt. Dadurch ist eine genaue Bestimmung der Kosten und die Ermittlung, welcher Artikel welche Ein- und Auslagerungskosten verursacht, mit einem geringen Mehraufwand möglich. Bei genauer Betrachtung muss jedoch die Einlagerung von der Auslagerung unterschieden werden. Bei der Einlagerung sind die Kosten nach der finalen Interpretation zu beurteilen, da es sich hierbei, wenn der Artikel nicht Zug um Zug weitergeliefert wird, um Bereitschaftskosten handelt. Hingegen steht die Auslagerung in einem kausalen Zusammenhang mit einer Kundenbestellung. Aufgrund der genannten Fakten ist eine Zuordnung der Auslagerungskosten dem Grunde sowie der Höhe nach mittels kausaler Interpretation möglich. Bei der Einlagerung ist hingegen das finale Prinzip anwendbar. Die Ermittlung der Kosten kann dabei exakt auf Articlebene erfolgen. Durch den starken Zusammenhang zwischen den Kostenträgern und den Logistikkosten, können die Logistikkosten auf Articlebene zugeordnet werden. Artikel, welche über den Vertriebspartner dem Kunden zugesendet werden, müssen hier nicht berücksichtigt werden.

Bei der Lagerung wurde im Kapitel 3.3.12 erwähnt, dass es eine Mindestabnahme an Lagerplätzen bzw. eine gewisse Menge an Lagerplätzen seitens des Dienstleisters fix verrechnet wird. Aufgrund

der Erfahrungswerte seitens Neckermann sind in der Regel die Mindestplätze mit Produkten belegt. Somit wird Neckermann seitens des Dienstleisters nie ausschließlich die Pauschale verrechnet, sondern immer auch ein variabler Bestandteil. Da die Mindestpauschale immer überschritten wird, können diese Kosten als variabel in Bezug auf den Artikel angesehen werden. Der Vertrag kann zudem jährlich neu verhandelt bzw. angepasst werden. Bei den Lagerkosten lässt sich ein Zusammenhang zwischen den Lagerkosten und dem Artikel feststellen. Werden mehr Artikel gelagert, sind auch die Lagerkosten höher. Sinkt die Lagermenge, sinken auch die Lagerkosten bis hin zum Pauschalpreis. Das kausale Verursachungsprinzip kann hier keine Anwendung finden, da keine Leistung erbracht wird. Bei der Lagerung handelt es sich um Bereitschaftskosten, welche für die finale Interpretation sprechen. Der Höhe nach werden die durchschnittlich verursachten Kosten je Artikel für die Kostenverteilung herangezogen. Diese können mittels EDV-System genau ermittelt werden. Obwohl es sich bei dieser Kostenposition „nur“ um eine Zuordnung mittels finaler Interpretation handelt, können die Kosten für die Lagerung auf Artikelebene genau ermittelt werden. Daher stellt eine Zuordnung auf Artikelebene keine wesentliche Verzerrung dar.

Die Warenrückführungskosten sind vom Prinzip her eine Kombination aus den Einlagerungskosten sowie aus dem Warenversand und den Fuhrparkkosten. Zuerst sendet der Kunde das Paket mittels Retourschein zurück und dann wird es durch die Logistik übernommen und weitere Maßnahmen eingeleitet. Die Wiedereinlagerung der zurückgesendeten Waren kann unter bestimmten Umständen extra Kosten für die Wiederaufbereitung verursachen. In der Regel ist das jedoch nicht der Fall, da eine Wiedereinlagerung von Retouren einen etwas höheren Tarifsatz hat. Durch den höheren Tarif seitens des Logistikdienstleisters sind die Wiederaufbereitungsarbeiten in der Regel gedeckt. Sollten diese dennoch auftreten, ist dabei die Ursache zu erforschen. Die Zurechnung der extra Kosten kann mithilfe des Systems auf jene Artikel erfolgen, welche diese zusätzlichen Kosten verursacht haben.

Ein Rücksendepaket ist günstiger als ein Standardpaket, welches ausgesendet wird. Die Paketkosten für die Retoursendung können vom System her gleich ermittelt werden, wie es bei den Auslieferungen der Fall ist. Daher können diese Kosten dem Grunde nach auf die Artikel zugerechnet werden. Dabei dürfen nur Artikel berücksichtigt werden, welche auch die Rücksendekosten verursacht haben, also Artikel, welche vom Kunden zurückgesendet wurde. Die Rücksendekosten verhalten sich zur Rücksendemenge variabel. Die betroffenen Artikel können mittels EDV-System eindeutig ermittelt werden. Die Rücksendungskosten können durch die genannten Punkte dem Grunde mittels kausaler Interpretation dem Leistungsträger zugeordnet

werden. Für die Verteilung der Höhe nach wird empfohlen, die zweite Berechnungsvariante aus dem Kapitel 4.2.7.1 heranzuziehen. Auch die Begründung hierfür ist ident mit diesem Kapitel. Jedoch wird in dieser Position nicht die Versandmenge als Bezugsgröße herangezogen, sondern die Menge der zurückgesendeten Artikel. Folglich werden bei der Verteilung des angefallenen Rücksendeportos auch nur jene Artikel berücksichtigt, welche auch vom Kunden zurückgesendet wurden.

4.2.9 Sonstige Kosten

In diesem Kapitel soll noch ein Überblick gegeben werden, welche Kosten noch nicht zugeordnet bzw. verrechnet wurden. Die bisher zugeordneten Kosten entsprechen ca. 90 Prozent der Gesamtkosten bei Neckermann. Die größten noch ausstehenden Kostenpositionen sind die E-Commerce Kosten, IT-Kosten, Kosten für Abschreibungen für Abnutzung sowie die noch nicht zugerechneten Raum- und Personalkosten.

Die Kosten für die Position E-Commerce umfasst Kosten, welche im Zusammenhang mit dem Webshop stehen (Kapitel 3.3.9) und beinhaltet Kosten welche für die Wartung, Gestaltung und den laufenden Betrieb aufgewendet werden müssen. Prinzipiell handelt es sich bei beiden Bereichen um gleichbleibende monatliche Kosten, welche vertraglich über eine Laufzeit von jeweils einem Jahr festgelegt wurden. Diese werden mit 10.000 Euro pro Monat angenommen. Die E-Commerce Kosten sind somit nicht beschäftigungsabhängig und daher als Fixkosten zu kategorisieren. Um jedoch den Webshop am Laufen zu halten, sind laufende Wartungsarbeiten, Verhandlungen mit Vertriebspartnern etc. nötig. Daher werden die Personalkosten, welche in direktem Zusammenhang mit dem Webshop stehen, berücksichtigt. Aus diesem Grund werden bei den E-Commerce Kosten sechs Mitarbeiter berücksichtigt. Als Referenz für das kollektivmäßige Gehalt wird ein in der Beschäftigungsgruppe D eingestufte(r) Mitarbeiter, der sich in der Stufe 3 befindet, herangezogen. Dies entspricht einem Bruttogehalt von 2.088 Euro, was für den Arbeitgeber Aufwendungen in der Höhe von rund 3.166 Euro bedeutet. Folglich verursachen sechs Mitarbeiter Kosten in der Höhe von rund 18.990 Euro pro Monat. Raumkosten für Einkauf und E-Commerce wurden in der Tabelle 7 mit rund 2.299 Euro beziffert. Die Bürofläche für Einkauf und E-Commerce beansprucht zu je 50 Prozent die jeweilige Abteilung. Zuletzt muss bei den E-Commerce Kosten noch die Abschreibung berücksichtigt werden. Die Abschreibung laut Gewinn- und Verlustrechnung aus dem Jahr 2018 beträgt ca. 95.000 Euro, welche zu 75 Prozent durch das Anlagevermögen im E-Commerce Bereich verursacht wurde. Somit fallen direkt im E-Commerce Bereich monatliche Abschreibungen, in der Höhe von 5937,50 ($95.000 \cdot 75\% / 12$) Euro an.

In der folgenden Tabelle werden nun die Kosten für E-Commerce zusammengefasst:

Kostenzusammenfassung E-Commerce	
E-Commerce lt. GuV	€ 10 000,00
Personal	€ 18 990,00
Raumkosten	€ 1 149,50
Abschreibung	€ 5 937,50
Summe	€ 36 077,00

Tabelle 9: Kostenzusammenfassung der Abteilung E-Commerce,
Quelle: eigene Darstellung.

Eine direkte Zurechnung mittels der kausalen Interpretation ist nicht möglich, da diese keine Verteilung von Fixkosten zulässt. Die Kosten für E-Commerce sind jedoch ein Mittel zum Zweck der Leistungserstellung. Da kein Katalogversand mehr vorliegt, würde ohne den Webshop ein Geschäftsbetrieb praktisch nicht mehr möglich sein. Die Kosten könnten so anhand der finalen Interpretation zugeordnet werden. Jedoch kann kein direkter Zusammenhang zu einem Artikel oder einer Warengruppe hergestellt werden. Die E-Commerce Kosten sollen jedoch nicht in den Unternehmensfixkosten untergehen. Daher wird vorgeschlagen, dass eine extra Position, für die E-Commerce Kosten, in der Deckungsbeitragsrechnung ausgewiesen wird. Alternativ können die Kosten auf Warenebene verteilt werden. Diese Verteilung wäre mittels Leistungserstellungsprinzips möglich. Hierbei würde jede Warengruppe die Kosten belastet bekommen, welche dem jeweiligen relativen Anteil der Gesamtleistung entspricht. Jedoch wird bei dieser Verteilung vorgeschlagen, die Kosten knapp über den Unternehmensfixkosten im Bereich der Warenebene darzustellen, da es ansonsten zu einer wesentlichen Verzerrung der Kostendarstellung kommen kann.

Die letzte Position, welche nicht den Unternehmensfixkosten zugeordnet werden soll, ist die Abteilung Einkauf. Diese umfasst fünf Mitarbeiter, welche kollektivmäßig in der gleichen Stufe sowie Beschäftigungsgruppe sind, als zuvor die Mitarbeiter aus der Abteilung E-Commerce. Jeder Mitarbeiter beansprucht die gleiche Fläche für seinen Arbeitsplatz. Die Einkaufsabteilung ist dafür zuständig, das Lagersortiment zu definieren, Preise mit den Lieferanten zu verhandeln und haben dafür Sorge zu tragen, dass genügend Artikel bzw. Stückzahlen im Lager zur Verfügung stehen. Das sind eindeutige Indizien dafür, dass es sich um Bereitschaftskosten handelt, und diese können daher als Mittel zum Zweck der Leistungserstellung angesehen werden. Diese Kosten würden auch anfallen, wenn keine Leistung erbracht wird. Dadurch wäre dem Grunde nach das Finalitätsprinzip anwendbar. Eine direkte Zuordnung ist auf Warenebene realisierbar, da jeder Mitarbeiter

für seine eigene Warengruppe bzw. eigenen Warengruppen verantwortlich ist. Ist ein Mitarbeiter für mehr als eine Warengruppe zuständig, wird die Kostenverteilung mittels Schlüsselung vorgenommen. Diese soll anhand des dementsprechenden Arbeitsaufwandes erfolgen. Der Mitarbeiter A ist zuständig für die Warengruppe Technik sowie für die Warengruppe Beleuchtung. Hierbei muss der Mitarbeiter bei den Technikartikeln monatlich die Preise neu verhandeln sowie das Sortiment anpassen. Im Gegensatz dazu muss der Mitarbeiter bei der kleineren Warengruppe Beleuchtung nur einmal jährlich die Preise verhandeln und hat durch den geringeren Warenumfang weniger Arbeitsaufwand. Der Mitarbeiter gibt an, dass er 70 Prozent seiner Zeit für die Warengruppe Technik und die restlichen 30 Prozent für die Warengruppe Beleuchtung aufwendet. Im gleichen Verhältnis sollen die anteiligen Raumkosten verteilt werden, da der anteilige Raum in dieser Zeit auch dementsprechend für die eine oder andere Warengruppe genutzt wird. Beispielsweise soll dies anhand des oben genannten Mitarbeiters dargestellt werden. Die Personalkosten, welche Kosten in der Höhe von 3.166 Euro monatlich verursachen sowie die Raumkosten, sollen anhand dieses Verhältnisses verrechnet werden. Raumkosten, welche der Abteilung Einkauf noch zugerechnet werden müssen, betragen 1.149,50 Euro. Diese teilen sich im ersten Schritt gleichermaßen auf alle fünf Mitarbeiter auf. Das entspricht Kosten von 229,90 $(1.149,50/5)$ Euro für jeden Arbeitsplatz.

Werden die Personalkosten des Mitarbeiters mit den anteiligen Raumkosten addiert, ergeben sich daraus zu verteilenden Kosten in der Höhe von 3.395,90 Euro. Davon entfallen 70 Prozent (~ 2.377 Euro) auf die Warengruppe Technik sowie die restlichen 30 Prozent (1.018,77 Euro) auf die Warengruppe Beleuchtung.

4.3 Erstellung der Struktur der neuen Berechnungslogik

Prinzipiell wurden die Kosten nach dem kausalen Zusammenhang zum Kostenträger gegliedert. Dabei werden Kosten, bei denen ein starker kausaler Zusammenhang besteht, zu Beginn berücksichtigt und Kosten, welche einen schwachen Zusammenhang aufweisen, dementsprechend darunter. Dies geschieht zuerst auf Ebene der Artikel und in weiterer Folge auf Ebene der Warengruppe. Jedoch wurde bei der Kostenzuordnung auf den Informationsbedarf sowie auf die Bedürfnisse des Kooperationspartners eingegangen. Eine Reihenfolge, welche strikt nach der Stärke des Zusammenhangs zum Kostenträger erfolgt, hätte für Neckermann keine aussagekräftigen Kostenpositionen zu Folge gehabt. Daher wurde eine Reihenfolge festgelegt, welche einen Kompromiss aus den Bedürfnissen und dem Informationsbedarf des Kooperationspartners darstellt, als auch eine möglichst verursachungsgerechte Zurechnung der Kosten berücksichtigt. Eine weitere Prämisse wurde mit dem Kooperationspartner festgelegt, und zwar, dass ab dem Rohertrag zuerst die Erlöse und dann die Kosten ausgewiesen werden sollen. Die Positionen „Nachfrage vor Bonitätsablehnung“ bis zur Position „Versandumsatz“ werden hier nicht näher behandelt, da sich im System hierbei nichts geändert hat. In der folgenden Tabelle wird nun die Übersicht des neuen Konzeptes der Deckungsbeitragsrechnung dargestellt.

=	Versandumsatz
-	Wareneinsatz ohne Skonto und Bonusvergütung
+	Skonto
+	Bonusvergütungen
=	Rohhertrag
+	Erträge aus der Versandkostenpauschale
	+ Erträge aus der Versandkostenpauschale
-	Direkt zurechenbare Bestellkosten
	- Callcenter
	- Kosten für Bonitätsabfrage
=	Summe Deckungsbeitrag 1
-	Logistik- und Warenversandkosten
	- Aufwendungen für Paketdienste/Spedition
	- Aufwendungen für Handlingkosten
	- Aufwendungen Lagerkosten
=	Summe Deckungsbeitrag 2
-	Logistik- und Rücksendekosten durch Kundenrücksendungen
	- Wiedereinlagerungskosten
	- Porto der Kundenrücksendungen
=	Summe Deckungsbeitrag 3
-	Werbekosten auf Articlebene
	- Werbekosten Neckpot
=	Deckungsbeitrag 4 auf Articlebene
+	Zinsen aus Ratenkreditgeschäften (aktuelles Jahr)
	+ Zinsen aus Ratengeschäften
	- Forderungsausfälle
	- Refinanzierungskosten
+	Zinsen aus Ratenkreditgeschäften (Vorjahre)
=	Deckungsbeitrag 5
-	Kosten der Abteilung Einkauf
	- Personalkosten Einkauf
	- Raumkosten Einkauf
-	Werbekosten auf Warenebene
	- Katalogkosten auf Warenebene
	- sonstige Werbekosten auf Warenebene
=	Deckungsbeitrag 6 auf Warenebene
-	Sonstige Unternehmenskosten
=	Betriebsergebnis

Abbildung 7: Konzept für die neue Deckungsbeitragsrechnung,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Folgenden wird nun auf die Reihenfolge der Positionen näher eingegangen:

Für die Positionen vom Versandumsatz bis zum Rohertrag konnte ein starker kausaler Zusammenhang zwischen der Kostenposition und dem Artikel festgestellt werden. Da das Skonto und die Bonusvergütung beim Wareneinsatz berücksichtigt werden, gehören diese Positionen vor dem Rohertrag berücksichtigt.

Im Deckungsbeitrag eins werden Erlöse aus der Versandkostenpauschale berücksichtigt sowie die Kosten für die Logistik, den Warenversand und die Kosten für Bestellungen, welche auf dieser Ebene zugeordnet werden konnten. Bei Positionen, welche in einem etwa gleich stark ausgeprägten Zusammenhang zum Kostenträger stehen, sollen zuerst die Erlöse berücksichtigt werden, bevor in weiterer Folge die Kosten abgezogen werden. Bei den Erträgen aus der Versandkostenpauschale konnte ebenso wie bei den bestellabhängigen Kosten ein kausaler Zusammenhang festgestellt werden. Der Zusammenhang bezieht sich jedoch auf die Bestellung und ist daher auf Artikelebene nicht mehr so stark ausgeprägt.

Bei der Berechnung des Deckungsbeitrags zwei sollen die Kosten für Paketdienst/Spedition sowie die Handlingkosten und Warenversandkosten berücksichtigt werden. Wird der unterschiedliche Zusammenhang dieser Positionen betrachtet, lässt sich feststellen, dass dieser für alle drei Positionen unterschiedlich ausfällt. Bei den Paket-/Speditionskosten besteht der gleich starke kausale Zusammenhang, wie es beispielsweise bei der Versandkostenpauschale der Fall ist. Hingegen werden bei der Position Handlingkosten streng genommen zwei Zurechnungsprinzipien vermischt. Zum einen die Einlagerungskosten, welche nach der finalen Interpretation zuzuordnen sind, da es sich um Bereitschaftskosten handelt und zum andern die Kommissionierungskosten, welche anfallen, wenn Bestellungen für den Versand vorbereitet werden. Dabei sind die Kommissionierungskosten eindeutig kausal auf Artikelebene zurechenbar. Bei den Aufwendungen für Lagerkosten handelt es sich wiederum um Bereitschaftskosten, welche eine Zweck-Mittel-Beziehung darstellen. Unter den Logistik- und Warenversandkosten werden jene Kosten zusammengefasst, welche durch die Einlagerung, Kommissionierung bzw. Auslagerung sowie durch den Warenversand entstehen. Somit gewinnt Neckermann die Information, wie viel ein Produkt kostet bzw. welcher Deckungsbeitrag übrig bleibt, bis ein Artikel beim Kunden ankommt.

Aufgrund der oben genannten Punkte sowie der internen Struktur bei Neckermann, soll die Zuordnung der Handlingkosten beim Kostenblock der Logistik- und Warenversandkosten mitberücksichtigt werden. Eine Kostenverzerrung kann ausgeschlossen werden, da hierbei keine Fixkosten verteilt werden. Außerdem besteht im Gegensatz zu den Paketkosten, welche der Höhe

nach „nur“ mittels eines Durchschnittsprinzips auf den Artikel zugerechnet werden, bei den Handlingkosten als auch bei den Lagerkosten die Möglichkeit mittels EDV-System die exakten Kosten für einen Artikel zu ermitteln.

Die Logistik- und Rücksendekosten werden bewusst nach dem Deckungsbeitrag zwei berücksichtigt, obwohl dem Grunde nach, ein stärkerer Zusammenhang zum Artikel hergestellt werden kann, als es beispielsweise bei den gemischten Handlingkosten der Fall ist. Begründet soll dieser Schritt damit werden, dass es für den Informationsgehalt für Neckermann wichtig ist, zuerst den Deckungsbeitrag zu kennen, welcher anfällt, bis das Paket beim Kunden ankommt. Der Kunde kann logischerweise erst dann ein Paket bzw. einen Artikel zurücksenden, wenn er das Paket erhalten hat. Daher sollen die Rücksendekosten erst im Deckungsbeitrag drei berücksichtigt werden. Dies gibt Neckermann eine ausgezeichnete Kostenübersicht, welche Auswirkungen die Rücksendekosten auf die unterschiedlichen Artikel haben. Die Werbekosten für das Neckpotsystem, wurden auf Wunsch des Kooperationspartners als letzte Position auf Artikelebene zugerechnet. Würde eine Gliederung der Kosten streng nach dem kausalen Zusammenhang erfolgen, würden die Werbekosten für das Neckpotsystem bereits im Deckungsbeitrag eins ausgewiesen werden.

Die Zinsen aus dem Ratengeschäft stellt die erste Position in der Deckungsbeitragsrechnung dar, in welcher die Kosten auf Warengruppenebene berücksichtigt werden. Hierbei werden die Erlöse, welche sich auf das aktuelle Jahr beziehen gesondert ermittelt. Dadurch kann ein stärkerer Zusammenhang für die Zinsen, welche aus den aktuellen Bestellungen verursacht werden, hergestellt werden. Zinserträge der Vorjahre stehen in einem schwachen Zusammenhang zum aktuellen Umsatz, da sich die relativen Umsätze nicht gravierend verändert haben. Daher sollten diese Erträge nicht direkt unter den aktuellen Zinserträgen berücksichtigt werden.

Jedoch wurde entschieden, dass die Kosten auf gleicher Ebene nacheinander berücksichtigt werden. Dies hat den Grund, dass Neckermann hier die Informationen zu den aktuellen sowie zu den Gesamtzinsen haben möchte. Ein weiterer Grund liegt in der Prämisse, dass die Erlöse vor den Kosten berücksichtigt werden sollen. Daher wurde entschieden, die Erlöse der Zinsen aus dem Ratengeschäft der Vorjahre gleich unter die aktuellen Zinserträge anzuordnen, obwohl es sich hierbei nicht um die beste Lösung der verursachungsgerechten Zuordnung handelt.

Nach dem Deckungsbeitrag fünf, worin die Erträge aus den Zinsen der Ratenkredite berücksichtigt wurden, werden für den Deckungsbeitrag sechs die Kosten für die Abteilung Einkauf sowie die Werbekosten auf Warengruppenebene abgezogen. Die Mitarbeiter der Abteilung Einkauf können

der Warengruppe eindeutig kausal zugeordnet werden. Auch die anteiligen Raumkosten der Abteilung Einkauf werden hier anteilmäßig berücksichtigt.

Im Gegensatz zu den Personalkosten können die Werbekosten, mittels der finalen Interpretation, der Warengruppe zugeordnet werden. Das stellt einen etwas schwächeren Zusammenhang dar und wird daher erst nach der Abteilung Einkauf berücksichtigt.

Die Kosten für E-Commerce und das Kundencenter konnten, wegen dem fehlenden Bezug, dem Kostenträger nicht zugeordnet werden. Daher wird empfohlen, diese Kosten unter den sonstigen Unternehmenskosten auszuweisen. Dabei können die Kosten jedoch auch getrennt voneinander ausgewiesen werden, um den Überblick über diese Kosten behalten zu können. Wird seitens Neckermann eine Zurechnung der Kosten gewünscht, kann auf das Leistungserstellungsprinzip zurückgegriffen werden. Jedoch entspricht dieses nicht der verursachungsgerechten Zuordnung und kann daher bei Bedarf in einen eigenen Kostenblock vor den Unternehmensfixkosten dargestellt werden.

4.4 Beispielrechnung anhand der neuen Berechnungslogik

In diesem Kapitel solle das neue Konzept der Deckungsbeitragsrechnung an zwei Beispielen näher veranschaulicht werden. Eine beispielhafte Darstellung soll anhand von zwei unterschiedlichen Produkten, vom Versandumsatz bis hin zum Deckungsbeitrag vier, erfolgen. Die Berechnung der einzelnen Positionen, welche in früheren Kapiteln schon bis ins Detail betrachtet wurden, wird hier nicht wiederholt. Eine komplette Darstellung der Deckungsbeitragsrechnung wäre nur dann sinnvoll, wenn hier bereits alle Artikel einer Warengruppe miteinbezogen werden könnten, was jedoch nicht möglich ist, da dieses Konzept noch nicht umgesetzt wurde.

Als Beispiel sollen das Produkt A sowie das Produkt B dienen. Im Folgenden werden die Annahmen, anhand eines Produktes, nämlich dem Produkt A näher erläutert. Nach der Darlegung der Annahmen für das Produkt A, wird beschrieben, inwiefern sich das Produkt B von A unterscheidet. Nach dieser Unterscheidung werden die Kosten für das Produkt A auch für das Produkt B übersichtlich in einer Tabelle gegenübergestellt.

Vom Produkt A wurden 20 Stück zu je 105 Euro eingekauft und eingelagert. Dabei gewährt der Händler zwei Prozent Skonto. Eine nachträgliche Bonusvergütung ist nicht vorgesehen. Für die Einlagerung fallen Handlingkosten von 2,05 Euro je Stück an.

Die 20 eingekauften Stück konnten zu je 120 Euro netto verkauft werden. Dem Artikel können Erlöse aus der Versandkostenpauschale von 1,66 Euro zugewiesen werden. Für das Callcenter und die Bonitätsüberprüfung werden die Werte aus der Tabelle 8 herangezogen. Diese betragen 0,75

Cent je Euro Umsatz für die Bonitätsüberprüfung sowie 37 Cent je Artikel für die Bestellannahme durch das Callcenter. Die Kommissionierung und die Vorbereitung des Artikels für den Versand verursachen Kosten in der Höhe von 2,35 je Stück. Für den Versand werden die im Kapitel 4.2.7.1 ermittelten Kosten von 1,67 Euro pro Stück angenommen. Für die Lagerung der Artikel wurden vom EDV-System Kosten in der Höhe von 60 Euro ermittelt.

Von den 20 Stück wurden 3 Stück an Neckermann zurückgesendet. Hierfür werden dem Artikel 2,40 Euro für Porto und 3 Euro je zurückgesendetem Stück für die Wiedereinlagerung angelastet. Zuletzt werden dem Artikel noch 0,009 Euro je Euro Versandumsatz für die Neckportwerbung verrechnet.

Bei Produkt B wird angenommen, dass es im Gegensatz zum Produkt A einen deutlich geringeren Verkaufswert, dafür aber eine höhere Spanne hat sowie dass davon eine größere Stückzahl verkauft wurde. Des Weiteren unterscheidet sich das Produkt B durch die geringeren Handling- und Lagerkosten, welche durch einen anderen Lagertyp als auch durch vereinfachtes Handling begründet werden. Zudem wurde dieses Produkt deutlich öfters zurückgeschickt, als das Produkt A. In der folgenden Tabelle werden nun die Kosten übersichtlich zusammengefasst und gegenübergestellt:

Bezeichnung	Einheit	Produkt A	Produkt B
Einkaufsmenge	Stück	20	200
Einkaufskosten	Euro / Stück	105,00	12,50
Erzielter Umsatz je Stück	Euro / Stück	120	20
Skonto	Prozent	2,00	3,00
Einlagerungskosten	Euro / Stück	2,05	1,85
Erlöse aus der Versandkostenpauschale	Euro / Stück	1,66	1,66
Bonitätsprüfungskosten	Euro / je Euro Umsatz	0,0075	0,0075
Auslagerung, Kommissionierung	Euro / Stück	2,35	2,25
Versand	Euro / Stück	1,67	1,67
Lagerkosten	Euro pro Stück und Tag	0,20	0,13
Zurückgesandte Artikel	Stück	3	60
Wiedereinlagerungskosten	Euro pro Stück	2,55	2,55
Porto für Kundenrücksendungen	Euro pro Stück	2,40	2,40
Neckpotwerbung	Euro / je Euro Umsatz	0,009	0,009

Tabelle 10: Kostengegenüberstellung für das neue Konzept der Deckungsbeitragsrechnung,
Quelle: eigene Darstellung.

Angemerkt muss hier noch werden, dass bei der Berechnung der Lagerkosten ein Monat mit 30 Tagen herangezogen wurde sowie ein durchschnittlicher Lagerstand, welcher der Hälfte der Gesamtmenge entspricht. Zu beachten ist auch, dass bei den Handlingkosten die Ein- sowie die Auslagerungskosten inkludiert sind.

	Gesamt A je Stk A		Gesamt B je Stk B	
= Versandumsatz	2 400,00	120,00	4 000,00	20,00
- Wareneinsatz ohne Skonto und Bonusvergütung	-2 100,00	-17,50	-2 500,00	-12,50
+ Skonto	42,00	2,10	75,00	0,38
+ Bonusvergütungen	0,00	0,00	0,00	0,00
= Rohertrag	342,00	17,10	1 575,00	7,88
+ Erträge aus der Versandkostenpauschale				
+ Erträge aus der Versandkostenpauschale	33,20	1,66	332,00	1,66
- Direkt zurechenbare Bestellkosten				
- Callcenter	-7,40	-0,37	-74,00	-0,37
- Kosten für Bonitätsabfrage	-18,00	-0,90	-30,00	-0,15
= Summe Deckungsbeitrag 1	349,80	17,49	1 803,00	9,02
- Logistik- und Warenversandkosten				
- Aufwendungen für Paketdienste/Spedition	-33,40	-1,67	-334,00	-1,67
- Aufwendungen für Handlingkosten	-88,00	-4,40	-820,00	-4,10
- Aufwendungen Lagerkosten	-60,00	-3,00	-390,00	-1,95
= Summe Deckungsbeitrag 2	168,40	8,42	259,00	1,30
- Logistik- und Rücksendekosten durch Kundenrücksendungen				
- Wiedereinlagerungskosten	-7,65	-0,38	-153,00	-0,77
- Porto der Kundenrücksendungen	-7,20	-0,36	-144,00	-0,72
= Summe Deckungsbeitrag 3	153,55	7,68	-38,00	-0,19
- Werbekosten auf Artikelebene				
- Werbekosten Neckpot	-21,60	-1,08	-36,00	-0,18
= Deckungsbeitrag 4 auf Artikelebene	131,95	6,60	-74,00	-0,37

Abbildung 8: Darstellung des neuen Konzeptes der Deckungsbeitragsrechnung,
Quelle: Eigene Darstellung.

In der Abbildung 8 wird auf der linken Seite das Produkt A und auf der rechten Seite das Produkt B, dargestellt. Dabei werden zuerst immer die gesamten Kosten und danach die Erlöse bzw. Kosten je Stück dargestellt. Anhand dieser Deckungsbeitragsrechnung kann festgestellt werden, dass der Gesamtrohertrag von Artikel B deutlich höher ausfällt, als es bei Produkt A der Fall ist. Auch beim Deckungsbeitrag eins weist die Gesamtmenge von Produkt B einen höheren Wert auf als bei Produkt A. Der Deckungsbeitrag zwei weist nur einen geringen Unterschied der beiden Produkte auf. Dies kann folgend erklärt werden: Das Produkt B verursacht trotz geringerer Lagerkosten je Stück durch die große Stückzahl höheren Lagerkosten als Produkt A. Auch bei den Handlingkosten lässt sich feststellen, dass durch die hohe Stückzahl höhere Gesamtkosten verursacht werden. Jedoch kann für beide Produkte noch ein positiver Deckungsbeitrag zwei

erreicht werden. Anders sieht die Situation beim Deckungsbeitrag drei aus. Hier kann beobachtet werden, dass durch die höhere Rücksendequote von Produkt B auch höhere Kosten je Stück, als auch höhere Gesamtkosten als bei Produkt A, verursacht werden. Durch die hohe Rücksendequote weist das Produkt B beim Deckungsbeitrag drei nun einen negativen Deckungsbeitrag auf, welcher sich durch die Werbekosten bis zum Deckungsbeitrag vier weiter verschlechtert. Im Gegensatz dazu bringt das Produkt A einen positiven Deckungsbeitrag vier.

Beim Produkt B muss in weiterer Folge ermittelt werden, warum hier eine hohe Rücksendequote vorliegt. Dies kann unter anderem an einer ungenauen Artikelbeschreibung oder einer schlechten Passform bei Kleidungsstücken liegen. Bei Produkt B sollte unbedingt über weitere Maßnahmen nachgedacht werden. Lösungsvorschläge hierfür wären beispielsweise eine Preiserhöhung, wenn diese durchsetzbar ist, ein geringerer Einkaufspreis bzw. eine nachträgliche Vergütung zu vereinbaren. Auch über eine Sortimentsanpassung kann hier nachgedacht werden.

5. Resümee

Nach der Gesundschumpfung und Rückkehr in die Gewinnzone ist Neckermann gefordert sich im stark umkämpften Markt des Versand- und Onlinehandels nachhaltig zu etablieren, um dadurch den zukünftigen Unternehmenserfolg sichern zu können. Aufgrund des immer größer werdenden Wettbewerbs werden auch die Margen geringer. Daher ist es für Neckermann unerlässlich in ein entscheidungsorientiertes Vertriebscontrolling zu investieren. Dies soll mit einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung realisiert werden. Eine Voraussetzung hierfür ist, dass Kosten nicht willkürlich zugerechnet werden, sondern eine Zurechnung der Kosten möglichst verursachungsgerecht erfolgt. Für diesen Zweck wurde das hier in der Arbeit beschriebene Konzept der Deckungsbeitragsrechnung erstellt. Der Kooperationspartner kann auf Basis des ermittelten Konzeptes eine Deckungsbeitragsrechnung einführen. Durch die Verwendung der Deckungsbeitragsrechnung können zukünftige Fehler in der Sortimentsentscheidung ausgeschlossen werden und darüber hinaus können aufgrund der zusätzlichen Informationen der Deckungsbeitragsrechnung Artikel als auch Warengruppen gezielt beworben und das Sortiment dementsprechend angepasst werden.

5.1 Zusammenfassung

Die Deckungsbeitragsrechnung ist ein notwendiges Instrument, um Sortimentsentscheidungen richtig treffen zu können, um den Unternehmenserfolg zu sichern. Trotz des hohen Aufwandes, welcher durch die Einführung der Deckungsbeitragsrechnung entsteht, lohnen sich die eingesetzten Ressourcen, um zusätzliche Informationen zu den unterschiedlichen Kosten je Produkt oder Warengruppe zu erhalten. Daher wurde zuerst versucht die alte Deckungsbeitragsrechnung zu adaptieren. Jedoch konnte diese aus unterschiedlichen Gründen nicht angepasst bzw. wiederhergestellt werden. Daher musste ein neues Konzept für die Deckungsbeitragsrechnung entwickelt werden.

Um eine aussagekräftige Kosteninformation zu den Kostenträgern zu erhalten, muss eine verursachungsgerechte Kostenzuordnung in der Deckungsbeitragsrechnung stattfinden. Um die verursachungsgerechte Kostenzuordnung realisieren zu können, wurde auf verschiedene Zuordnungsprinzipien der Kostenrechnung zurückgegriffen. Damit die Kosten anhand der Prinzipien zugeordnet werden konnten, mussten die Kosten kategorisiert werden. Dabei wurden die Kosten in fixe und variable Kosten sowie in Einzel- oder Gemeinkosten unterteilt. Im nächsten Schritt wurde versucht die Kosten mittels Kausalitätsprinzips, welches den stärksten Zusammenhang zwischen den Kosten und der Leistungserstellung darstellt, zu verteilen. Die

Voraussetzung für dieses Prinzip ist die Leistungserstellung. Anhand der kausalen Interpretation konnten einige versandhandelsspezifische Kosten zugeordnet werden, beispielsweise die Kosten für den Warenversand, für Kundenrücksendungen, die Handlingkosten als auch die Werbekosten für die Neckpotpunkte. Jedoch stellte sich heraus, dass viele Kosten anhand des strengen Kausalitätsprinzips nicht verteilt werden konnten. Daher musste eine Entscheidung getroffen werden, ob diese Kosten, welche nicht zugeordnet werden konnten, in den Block der Unternehmensfixkosten einfließen oder ob bei der Zuordnung zusätzlich noch auf ein etwas flexibleres Prinzip zurückgegriffen werden sollte. Um den Unternehmensfixkostenblock möglichst gering zu halten, wurde als Lösungsansatz die Zurechnung der Kosten mittels der finalen Interpretation erweitert. Bei dieser reicht eine Zweck-Mittel-Beziehung aus, um die Kosten zuordnen zu können. Dadurch konnten beispielsweise die Werbekosten sowie die Lagerkosten bei der Zuordnung berücksichtigt werden, welche in der Regel vor der Leistungserstellung anfallen. Bei der Kostenzurechnung der Höhe nach, musste bei den Positionen auf ein Kostenverteilungsprinzip zurückgegriffen werden. So konnten die versandhandelsspezifischen Transportkosten beispielsweise kausal dem Kostenträger zugeordnet werden, jedoch musste für die Kostenverteilung der Höhe nach auf ein Verteilungsprinzip zurückgegriffen werden, da eine kausale Ermittlung der Kosten je Stück nicht ermittelt werden konnte. Ein Problem, welches im Zuge der Arbeit aufgetreten ist, war die Zurechnung der Zinsen aus Ratengeschäften. Zwar kann die Zurechnung mittels EDV-System bis auf die Articlebene genau nachvollzogen werden, jedoch fallen Zinserträge, welche nicht in der aktuellen Periode verursacht wurden, an. Der Zinsertrag kann mit vielen Bestellungen und Auslieferungen im Zusammenhang stehen, welche bereits 4 Jahre zurückliegen. Hierfür wurde vorgeschlagen, die Zinsen aus Ratengeschäften in zwei getrennte Positionen aufzuteilen. Somit können die Zinserträge, welche durch aktuelle Bestellungen hervorgerufen wurden und somit einen höheren kausalen Zusammenhang aufweisen, extra betrachtet und übersichtlich dargestellt werden.

Im Zuge dieser Arbeit zeigte sich bei einzelnen Kostenpositionen, dass eine möglichst verursachungsgerechte Zurechnung der Kosten möglich ist, jedoch diese nur mit einem hohen Zusatzaufwand realisiert werden kann und keine wesentlichen Veränderungen im Ergebnis bewirken. Daher sollte auch immer der Faktor der Wirtschaftlichkeit und des Nutzens bei der Umsetzung des Konzeptes miteinbezogen werden.

Bei der Erstellung des Konzeptes der Deckungsbeitragsrechnung wurde ursprünglich angedacht, die Kostenpositionen aufgrund der Stärke des kausalen Zusammenhangs darzustellen. Jedoch wurde dabei festgestellt, dass eine strikte Zurechnung der Kosten nach dieser Methode keine

strukturierte Gliederung der Deckungsbeitragsrechnung ergäben, hätte. Daher wurde bei der Gliederung der Deckungsbeitragsrechnung auch auf die Bedürfnisse des Kooperationspartners eingegangen. Dabei wurde bei der Gliederung der Kostenpositionen ein Kompromiss zwischen der strikten Gliederung mittels kausaler und finaler Interpretation und der Darstellung, welche für den Kooperationspartner die aussagekräftigsten und wertvollsten Informationen liefert, eingegangen. Bei der neuen Struktur wurde dennoch darauf geachtet, dass trotz der personalisierten Darstellung, keine Kosten ohne einen Zusammenhang zum Artikel bzw. zur Warengruppe, willkürlich zugerechnet wurden.

Schlussendlich kann gesagt werden, dass eine strikte Zurechnung der Kosten auf die einzelnen Kostenpositionen nicht immer sinnvoll ist. Wichtig hierbei ist es, einen Konsens zu finden, welcher den Interessen und dem Informationsbedarf des Kooperationspartners als auch der verursachungsgerechten Kostendarstellung entspricht.

5.2 Ausblick

Mit dieser Arbeit wurde der Meilenstein für die Wiedereinführung der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung gelegt und somit wurde auch der Weg für die Rückkehr zum entscheidungsorientierten Vertriebscontrolling geschaffen. Nun liegt es an den Verantwortlichen bei Neckermann, dieses Konzept umzusetzen sowie die notwendigen Ressourcen dafür bereitzustellen. Die Einführung sollte Schritt für Schritt erfolgen um die Arbeitslast, der einzelnen Mitarbeiter, in Grenzen zu halten. In weiteren Schritten kann die Deckungsbeitragsrechnung noch detaillierter ausgestaltet sowie automatisiert werden. Dadurch können sich neue Möglichkeiten zur effizienten verursachungsgerechten Kostenzuordnung sowie zur Kostenverteilung ergeben, womit der Aufwand reduziert, und die Genauigkeit erhöht werden kann.

Eines darf niemals vergessen werden: Die Gegebenheiten können sich im Laufe der Zeit stark verändern. Daher muss dieses Konzept ständig auf die veränderten Gegebenheiten angepasst werden. Wie schnell sich die Rahmenbedingungen verändern können, zeigt die aktuelle Situation, welche durch das Coronavirus ausgelöst wurde.

Literaturverzeichnis

- AHLERT, D./KENNING, P./BROCK, C. [2018]: Handelsmarketing: Grundlagen der marktorientierten Führung von Handelsbetrieben, 2., vollst. überarb. und erw. Aufl., Berlin: Springer Gabler, 2018.
- BARTH, K. [1988]: Betriebswirtschaftslehre des Handels, Wiesbaden: Gabler, 1988.
- BLEIS, C. [2007]: Kostenrechnung und Kostenrelevanz: Praxisanwendungen, Aufgaben, Lösungen, München: Oldenbourg, 2007.
- BÖRNER, D. [1993]: Kostenverteilung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von CHMIELEWICZ, K., 3., neu gest. und erg. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1993, S. 1279–1288.
- BRECHT, U. [2012]: Controlling für Führungskräfte: Was Entscheider im Unternehmen wissen müssen, 2., überarb. und erw. Aufl., Wiesbaden: Springer, 2012.
- COENENBERG, A. G./FISCHER, T. M./GÜNTHER, T. [2016]: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9., überarb. Aufl., Stuttgart: Schäffer Poeschel, 2016.
- DAHMEN, A. [2014]: Kostenrechnung, 4., vollst. und überarb. Aufl., München: Vahlen, 2014.
- DEIMEL, K./ERDMANN, G./ISEMANN, R./MÜLLER, S. [2017]: Kostenrechnung: Das Lehrbuch für Bachelor, Master und Praktiker, 2., Aufl., Hallbergmoos: Pearson, 2017.
- EBERT, G. [2004]: Kosten- und Leistungsrechnung: Mit einem ausführlichen Fallbeispiel, 10., überarb. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 2004.
- FANDEL, G./FEY, A./HEUFT, B./PITZ, T. [2004]: Kostenrechnung, 2., neu bearb. und erw. Aufl., Berlin, Heidelberg: Springer, 2004.
- FREIDANK, C.-C. [2012]: Kostenrechnung: Einführung in die begrifflichen, theoretischen, verrechnungstechnischen sowie planungs- und kontrollorientierten Grundlagen des innerbetrieblichen Rechnungswesens sowie ein Überblick über Konzepte des Kostenmanagements, 9., Aufl., München: De Gruyter, 2012.
- FRIEDL, B. [2018]: Kostenrechnung: Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, Reprint 2018, München: Oldenbourg, 2018.
- HEINEN, E. [1975]: Kosten und Kostenrechnung, Wiesbaden: Gabler, 1975.
- HEINEN, E. [1978]: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 5., verb. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1978.
- HORNGREN, C. T./FOSTER, G./DATAR, S. M./KLEBER, M. [2015]: Kostenrechnung: Entscheidungsorientierte Perspektive, 9th ed., Berlin/Boston: Walter de Gruyter GmbH, 2015.
- HORSCH, J. [2015]: Kostenrechnung: Klassische und neue Methoden in der Unternehmenspraxis, 2., Aufl., Wiesbaden: Springer Gabler, 2015.
- HUMMEL, S./MÄNNEL, W. [1986]: Kostenrechnung 1: Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4., völl. neu bearb. und erw. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1986.

- JACOB, M. [2015]: Integriertes Online-Marketing: Strategie, Taktik und Implementierung, Wiesbaden: Springer Vieweg, 2015.
- JOOS-SACHSE, T. [2014]: Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement: Grundlagen, Anwendungen, Instrumente, 5., neu gest. und erw. Aufl., Wiesbaden: Springer Gabler, 2014.
- KALENBERG, F. [2008]: Kostenrechnung, München: Oldenbourg, 2008.
- KILGER, W. [1985]: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 8., völl. neubearb. Aufl., unveränd. Nachdr., Wiesbaden: Gabler, 1985.
- KISPALKO, S./MORETTI, V. [2016]: Aktuelle Rahmenbedingungen für das Controlling in Handelsunternehmen, in: Controlling im Handel: Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, hrsg. von BUTTKUS, M./NEUGEBAUER, A./KALAND, A., 2. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 2016, S. 3-14.
- KOSIOL, E. [1964]: Kostenrechnung, Wiesbaden: Gabler, 1964.
- KOSIOL, E. [1979]: Kostenrechnung der Unternehmung, 2., überarb. und erg. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1979.
- MÜLLER, W. [2012]: Cost Accounting: Kostentransparenz statt Kostenrechnung, Norderstedt: Books on Demand, 2012.
- MUMM, M. [2019]: Kosten- und Leistungsrechnung: Internes Rechnungswesen für Industrie- und Handelsbetriebe, 3., Aufl., Wiesbaden: Springer Gabler, 2019.
- PRESSMAR, D. B./HANSMANN, R. [1978]: Standardsoftwaresysteme zur betrieblichen Kostenrechnung: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung des Softwareangebotes, in: Spezialgebiete der Kostenrechnung: Kosten- und Leistungsrechnung im Handel: Standardsoftwaresysteme, hrsg. von JACOB, H., Band 24, Wiesbaden: Springer, 1978, S. 100-123.
- REIM, J. [2015]: Erfolgsrechnung - Wertsteigerung durch Wertschöpfung: Grundlagen, Konzeption, Instrumente, Wiesbaden: Springer Gabler, 2015.
- RIEBEL, P. [1990]: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 6., wes. erw. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1990.
- RIEBEL, P. [1994]: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 7., überarb. und wes. erw. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1994.
- SCHERRER, G. [2018]: Kostenrechnung: Klassiker der Hochschullehre, 3., Aufl., Konstanz: UVK, 2018,
<https://play.google.com/books/reader?id=fQSzDwAAQBAJ&hl=de&printsec=frontcover&pg=GBS.PP1>, [23.04.2020].
- SCHIERENBECK, H./WÖHLE, C. B. [2016]: Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 19., akt. und überarb. Aufl., Berlin: De Gruyter Oldenbourg, 2016.

- SCHILDBACH, T./HOMBURG, C. [2009]: Kosten- und Leistungsrechnung, 10., bearb. Aufl., Stuttgart: Lucius & Lucius, 2009.
- SCHMALENBACH, E. [1963]: Kostenrechnung und Preispolitik, 8., erw. und verb. Aufl., Köln: Westdeutscher, 1963.
- SCHRACK, D. [2015]: Nachhaltigkeitsorientierte Materialflusskostenrechnung, Wiesbaden: Springer/Gabler, 2015.
- SCHRÖDER, H. [2012]: Handelsmarketing: Strategien und Instrumente für den stationären Einzelhandel und für Online-Shops: Mit Praxisbeispielen, 2., Aufl., Wiesbaden: Springer/Gabler, 2012.
- SCHWEITZER, M./KÜPPER, H.-U./FRIEDL, G./HOFMANN, C./PEDELL, B. [2016]: Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 11., überarb. und erw. Aufl., München: Franz Vahlen, 2016.
- SEICHT, G. [2001]: Moderne Kosten- und Leistungsrechnung: Grundlagen und praktische Gestaltung, 11., erw. Aufl., Wien: Linde, 2001.
- STEGER, J. [2010]: Kosten- und Leistungsrechnung: Einführung in das betriebliche Rechnungswesen, Grundlagen der Vollkosten-, Teilkosten-, Plankosten- und Prozesskostenrechnung mit 62 Fallbeispielen und Lösungen der Sutter Maschinenfabrik GmbH sowie 113 Tabellen, 5., überarb. und akt. Aufl., München: Oldenbourg, 2010.
- STELLING, J. N. [2008]: Kostenmanagement und Controlling, München: Oldenbourg, 2008.
- TAUBERGER, A. [2008] Controlling für die öffentliche Verwaltung, München: Oldenbourg, 2008, <https://www.degruyter.com/downloadpdf/title/311619>, [23.04.2020].
- WALA, T./HASLEHNER, F. [2012]: Kostenrechnung, Budgetierung und Kostenmanagement: Eine Einführung mit zahlreichen Beispielen, Wien: Linde, 2012.
- ZIMMERMANN, G. [2001]: Grundzüge der Kostenrechnung. 8., überarb. und erw. Aufl., München: De Gruyter Oldenbourg, 2001.

Firmeninterne Unterlagen

- neckermann.at GmbH [2019a]: Dokument zu den aktuellen Konditionen (Versandkostenpauschale), 2019.
- neckermann.at GmbH [2019b]: Dokument des veröffentlichten Jahresabschlusses, 2019.
- neckermann.at GmbH [2019c]: Dokument zu den aktuellen Konditionen (Ratenkauf), 2019.
- neckermann.at GmbH [2019d]: Dokument der Vorgehensweise bei Zahlungsverzug, 2019.
- neckermann.at GmbH [2020]: Dokument des aktuellen Kollektivvertrages, 2020.