

Bachelorthesis

Schwerpunkte des operativen Vertriebscontrollings in einem Personaldienstleistungsunternehmen

Vorgelegt am: 18.08.2014

Von: **Sonja Eichler**
Oberdorfstraße 11
09669 Frankenberg

Studiengang: Baubetriebsmanagement

Seminargruppe: BM11

Matrikelnummer: 4001193

Praxispartner: Schnellkraft Personalmanagement GmbH
Am Helmgarten 4
09405 Zschopau

Gutachter: Lars Kempt (Schnellkraft Personalmanagement GmbH)
Prof. Dr. Ulrike Hintzen (Staatliche Studienakademie
Glauchau)

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Abbildungsverzeichnis	IV
Tabellenverzeichnis	V
Formelverzeichnis	VI
1 Einleitung	1
2 Definition der Termini und abgeleitete Untersuchungsfelder	3
2.1 Controlling	3
2.2 Operatives Controlling	5
2.3 Vertrieb	7
2.4 Personaldienstleistungen	9
2.5 Abgeleitete Untersuchungsansätze und Problemfelder	14
3 Kundenanalyse	15
3.1 Bedeutung für das Thema	15
3.2 ABC-Analyse	16
3.3 Customer Lifetime Value	19
3.4 Warenkreditversicherung	21
4 Kostencontrolling im Vertrieb	24
4.1 Bedeutung der Kostenrechnung im Vertriebscontrolling	24
4.2 Bereiche der Kostenrechnung	25
4.2.1 Kostenartenrechnung	25
4.2.2 Kostenstellenrechnung	26
4.2.3 Kostenträgerrechnung	27
4.3 Kostenrechnungssysteme	30
4.3.1 Vorbemerkungen zu terminologischen Abgrenzungen	30
4.3.2 Vollkosten und Teilkostenrechnung	31
4.3.3 Plankostenrechnung	34
4.3.4 Prozesskostenrechnung	39

4.3.5 Deckungsbeitragsrechnung	44
5 Resümee	50
Quellenverzeichnis	52
Ehrenwörtliche Erklärung.....	55

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Anzahl der Zeitarbeiter im Jahresdurchschnitt	1
Abbildung 2	Allgemeines Schema der Personaldienstleistung.....	10
Abbildung 3	Arbeitnehmerüberlassung Dreiecksverhältnis	11
Abbildung 4	Kunden-ABC-Analyse nach Umsatz.....	16
Abbildung 5	ABC/XYZ-Kundenanalyse	18
Abbildung 6	Bezugs bzw. Schlüsselgrößen für die Kostenverteilung.....	27
Abbildung 7	Verfahren der Kostenträgerstückrechnung.....	28
Abbildung 8	Kostenerfassung und -verrechnung	29
Abbildung 9	Systeme der Plankostenrechnung.....	34
Abbildung 10	Grafische Darstellung der starren Plankostenrechnung	35
Abbildung 11	Grafische Darstellung der Grenzplankostenrechnung.....	36
Abbildung 12	Grafische Darstellung der flexiblen Plankostenrechnung	37
Abbildung 13	Prozessstruktur	40
Abbildung 14	Schema mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	45
Abbildung 15	Deckungsbeitragsrechnung in der Arbeitnehmerüberlassung	48
Abbildung 16	Preiskalkulation in der Arbeitnehmerüberlassung	49

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1	Abgrenzung zwischen strategischem und operativem Controlling	6
Tabelle 2	Beispiele für Vertriebskosten in einem Personaldienstleistungsunternehmen.....	25
Tabelle 3	Gegenüberstellung Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung	32
Tabelle 4	Systematisierung und Entwicklungsrichtung der Kostenrechnungssysteme	33
Tabelle 5	Allokationseffekt	41
Tabelle 6	Ausgangssituation für Komplexitätseffekt	42
Tabelle 7	Berechnung mit Zuschlagskalkulation bei Komplexitätseffekt	42
Tabelle 8	Berechnung mit Prozesskostenrechnung bei Komplexitätseffekt	42
Tabelle 9	Ausgangssituation für Degressionseffekt	42
Tabelle 10	Berechnung mit Zuschlagskalkulation bei Degressionseffekt	43
Tabelle 11	Berechnung mit Prozesskostenrechnung bei Degressionseffekt	43
Tabelle 12	Einordnung der Kosten der Arbeitnehmerüberlassung in die Kostenarten- und Teilkostenrechnung.....	47

Formelverzeichnis

Formel 1 Customer Lifetime Value 19
Formel 2 Sollkosten..... 36
Formel 3 Prozesskostensatz 40
Formel 4 Deckungsbeitrag 44

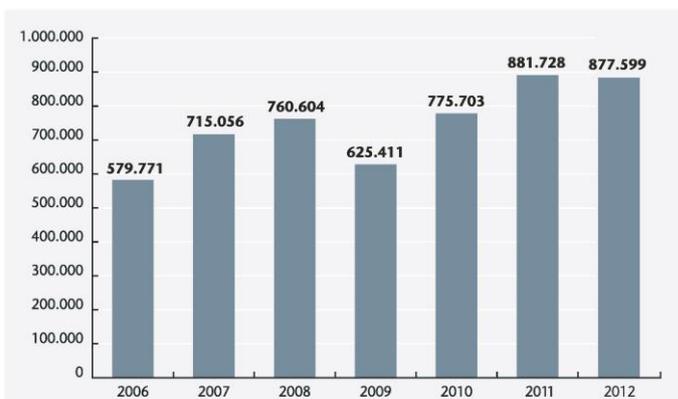
1 Einleitung

Seit in den Industrieländern eine Sättigung der Nachfrage eingesetzt hat, müssen sich Unternehmen damit auseinandersetzen, welche Möglichkeiten ihnen zur Verfügung stehen, um ihre produzierten Güter abzusetzen. Das ist Gegenstand des Vertriebs. Mit dem Vertrieb gehen Kosten einher, die entsprechend der Branche einen großen Teil der Gesamtkosten ausmachen können und deren Anrechnung auf Produkte oder Dienstleistungen zumeist eine Schwierigkeit darstellt. Eine Lösung stellt eine eigene Einheit des Vertriebs für Planung, Steuerung und Kontrolle das Vertriebscontrolling dar.

Diese Thesis beschäftigt sich mit der Branche der Personaldienstleister. In Abbildung 1 sind die durchschnittlichen Beschäftigungszahlen in der Zeitarbeitsbranche der letzten Jahre zu sehen. Es ist zu beobachten, dass sich die Beschäftigtenzahlen, abgesehen von konjunkturellen Schwankungen, noch im Aufwärtstrend befinden. Die 877599 Zeitarbeitnehmer machten im Jahr 2012 bereits einen Anteil von 2,1 % der Erwerbstätigen aus.¹ Eine nähere Betrachtung dieser Branche kann somit als sinnvoll erachtet werden.

Anzahl der Zeitarbeitnehmer

im Jahresdurchschnitt



Quellen: Bundesagentur für Arbeit (BA)

Abbildung 1 Anzahl der Zeitarbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

(online: Bundesarbeitgeberverband für Personaldienstleister (01.08.2014))

¹ Online: Bundesarbeitgeberverband für Personaldienstleister: Anzahl der Zeitarbeitnehmer, (01.08.2014)

Diese Branche hat Unternehmen als Kunden, wodurch der Vertrieb andere Ansatzpunkte erhält als bei Privatpersonen. Dies wird Beachtung finden wie die Tatsache, dass es sich beim Betrachtungsobjekt nicht um Produkte, sondern Dienstleistungen, handelt, welche für das Controlling schwerer durchschaubar sind. Ein Teil der Dienstleistung ist dabei der Vertrieb.

Ziel der Arbeit ist es Empfehlungen für Instrumente auszusprechen, welche Vertriebscontroller in einem Personaldienstleistungsunternehmen vorrangig benutzen sollten.

Der Aufbau der Thesis verfolgt diese Zielstellung. Zunächst wird eine terminologische Abgrenzung der titelgebenden Fachwörter vorgenommen. Die Eigenschaften der angesprochenen Themengebiete werden erläutert sowie resultierende Problemstellungen für das Controlling aufgezeigt. In den gewählten Schwerpunkten werden dazugehörige Instrumente in Bezug auf ihren Nutzen zur speziellen Problemstellung betrachtet. Dies erfolgt in den Arbeitsschritten Ziele des Instruments zu nennen, Merkmale des Instruments zu verdeutlichen, Durchführungsschritte gegebenenfalls mit Beispiel zu erläutern und die Beurteilung des Instruments auf das Thema bezogen durchzuführen.

Im Resümee werden alle behandelten Instrumente nochmals aufgegriffen und im Vergleich zueinander bewertet.

2 Definition der Termini und abgeleitete Untersuchungsfelder

2.1 Controlling

„Jeder hat seine eigene Vorstellung darüber, was Controlling bedeutet oder bedeuten sollte, doch jeder meint etwas anderes.“²

Das Wort Controlling hat seinen Ursprung im Englischen („control“). Dem ersten Impuls zu folgen und das Wort mit „Kontrolle“ zu übersetzen, wäre allerdings falsch. Deutsche haben beim Wort „Kontrolle“ andere Assoziationen als Englischsprachige Nationen. Der Duden umschreibt Kontrolle mit folgenden Wortgruppen: dauernde Überwachung, Aufsicht, der jemand, etwas untersteht; Überprüfung, der jemand, etwas unterzogen wird; Herrschaft, Gewalt, die man über etwas, jemanden hat.³ Das englische „control“ ist aber um einiges vielschichtiger, was auf geschichtliche und kulturelle Besonderheiten des englischsprachigen Raumes zurückzuführen ist.⁴

Das Ergebnis dieser Problematik beschreibt Thomas JOOS-SACHSE: „Der ausgeprägte Hang speziell der deutschen Betriebswirtschaft zur ausladenden Diskussion von Begriffen hat zu einer kaum mehr überschaubaren Fülle von Controllingdefinitionen geführt.“⁵ Allein in der Ansicht, dass das Controlling am ehesten durch eine funktionale Betrachtungsweise definiert werden kann, besteht ein Konsens. Peter HORVATH, als einer der führenden Experten für Controlling in Deutschland, umschreibt das Controlling anhand dieser Funktionen:⁶

- Informationsbeschaffung
- Planung
- Koordination
- Kontrolle

² PREIßLER, 2007, S. 14 zit. nach WEBER; SCHÄFER, 2011, S. 1

³ online: Bibliographisches Institut GmbH: Duden. 2014 (01.08.2014)

⁴ Vgl. HORVATH, 2009, S. 16 f.

⁵ JOOS-SACHSE, 2006, S. 3

⁶ Vgl. HORVATH, 2009, S. 15 f.

Aber auch diese funktionale Definition findet sich nicht einheitlich in der Literatur. So zählt zum Beispiel Regina FISCHER die Personalführung zu den Aufgaben des Controllings.⁷

Das Controlling wird in der Praxis als Teil beziehungsweise als Stabsstelle der Geschäftsführung angesehen, welche Entscheidungsunterstützungs- und Koordinationsfunktionen ausübt.⁸

Ebenfalls hält sich die Ansicht, dass es sich beim Controlling um keine neue Disziplin handelt, sondern um einen neueingeführten Begriff für das interne Rechnungswesen.⁹

Diese Thesis wird sich weitestgehend auf die funktionale Definition nach HORVATH stützen.

⁷ Vgl. FISCHER, 2000, S. 13

⁸ Vgl. ZIEGENBEIN, 2007, S. 25

⁹ Vgl. KÜPPER, 2008, S. 3

2.2 Operatives Controlling

Controlling strebt unterschiedliche Ziele an und hat dem Zeitraum entsprechende Aufgaben. In einer Betrachtungsphase von 5 bis 10 Jahren wird vom strategischen Controlling besprochen. Langfristige Entscheidungen über Investitionsgüter, die firmenpolitische Ausrichtung und Unternehmensziele werden von der Geschäftsleitung für diesen Zeitraum getroffen.

Das taktische Controlling hat als Grundlage eine Planungsphase von 1 bis 5 Jahren. Die Entscheidungen werden auf der Bereichsebene getroffen. Der Einkauf, der Vertrieb oder die Produktion können zu diesem Bereich gehören. Die jeweiligen Bereichsleiter sind für diese zuständig.

Das operative Controlling beschränkt sich auf einen Planungshorizont von einem Jahr. Es sollte sich dabei immer in seiner Ausrichtung und seinen Handlungen an den strategischen, das heißt langfristigen, Vorgaben orientieren.¹⁰ Vorübergehende Abweichungen sind begründet zu dulden. Eine längere, andere Ausrichtung kann allerdings die taktischen und strategischen Ziele gefährden. Das operative Controlling versucht somit nicht in die Struktur des Unternehmens einzugreifen, sondern die vorgegebenen Prozesse zu verbessern und Erfolgspotenziale auszuschöpfen.

Die Hauptaufgaben des operativen Controllings liegen in der kurzfristigen Unternehmensplanung, der Kontrolle der geplanten Ziele und Informationsaufbereitung und Informationspräsentation für das Management.

Um das Wesen des operativen Controllings im Vergleich zum strategischen abzugrenzen, soll folgende Grafik zur Verdeutlichung dienen.

¹⁰ JOOS-SACHSE, 2006, S. 43

Merkmals	Strategisches Controlling	Operatives Controlling
Hierarchische Stufe	Oberste Führungsebene	Einbeziehung aller Ebenen mit Schwerpunkt auf mittlere Führungsebene
Orientierung	Primär Richtung Umwelt	Primär nach innen (Leistungserstellung)
Zeithorizont	Langfristig	Kurzfristig
Alternativen	Spektrum an Alternativen grundsätzlich weit	Spektrum eingeschränkt
Zielgrößen	Existenzsicherung, Erfolgspotenzial	Wirtschaftlichkeit, Gewinn, Rentabilität
Leitsatz	„Die richtigen Dinge tun“	„Die Dinge richtig tun“

Tabelle 1 Abgrenzung zwischen strategischem und operativem Controlling

(eigene Darstellung in Anlehnung an KÜHNAPFEL, 2013, S. 37)

Diese Thesis beschäftigt sich nur mit dem operativen Teil des Controllings. Eine Ausweitung auf das taktische und strategische Controlling hätte den Rahmen der Arbeit gesprengt.

Es werden allerdings auch Instrumente beschrieben, die in der Fachliteratur dem taktischen oder strategischen Controlling zugeordnet werden. Zum einen sind die Übergänge fließend, zum anderen haben gewisse Instrumente keine genaue Zuordnung zu einer zeitlichen Ausrichtung.

2.3 Vertrieb

Ähnlich dem Controlling ist die Festlegung des Vertriebsterminus eher diffus. „BELZ und REINHOLD bezeichnen den Vertriebsbegriff als einen unglücklichen, wenn auch häufig verwendeten Begriff.“¹¹

Manche Autoren setzen Marketing und Vertrieb gleich. Die synonyme Verwendung leitet sich vor allem aus der Praxis kleiner Unternehmen ab, welche aufgrund ihrer Größe keine gesonderte Marketingabteilung haben. Dort übernehmen Mitarbeiter sowohl Vertriebs- als auch Marketingaufgaben.¹²

HOMBURG und JENSEN grenzen Vertrieb vom Marketing ab, indem sie dem Vertrieb eine kurzfristigere Orientierung zusprechen und eine größere Fokussierung auf die Kundenbeziehung. Das Marketing hingegen ist längerfristig ausgerichtet und auf die Produkte fokussiert.¹³

Einen sehr detaillierten Überblick über Vertriebsdefinitionen liefert Josef HESSE in seinem Werk „Erfolgsforschung im Vertrieb“. Über mehrere Seiten geht er auf insgesamt 20 deutschsprachige Autoren ein und deren terminologische Abgrenzung des Begriffs Vertrieb. Er findet dabei die Einteilung in 6 Kategorien der Begriffsdefinition:¹⁴

1. Vertrieb bzw. Vertriebspolitik umfasst logistische und akquisitorische Aufgaben

Der Vertrieb wird als Summe von Aufgaben gesehen, die zum einen die Warenverteilung und zum anderen den Kundenkontakt betreffen.

2. Distributionspolitik umfasst logistische und akquisitorische Aufgaben

Diese Autoren vertreten die Ansicht, dass Vertrieb und Distributionspolitik synonym verwendet werden können und ordnen dieselben Aufgaben der Distributionspolitik zu wie die Autoren der Kategorie 1.

3. Vertrieb als Zusammenfassung akquisitorischer Komponenten

Diese Autorengruppe weist dem Vertrieb nur kundenbezogene Aufgaben zu.

4. Vertrieb als Verkaufsmanagement

¹¹ HESSE, 2004, S. 7 f. zit. nach BELZ; REINHOLD, 1999, S. 10

¹² Vgl. NOTTÉ, 2013, S. 22

¹³ Vgl. HOMBURG; JENSEN, 2007, S. 124 ff.

¹⁴ Vgl. HESSE, 2004, S. 8 f.

„Verkaufsmanagement umfasst die Planung des Zielsystems der Verkaufsabteilung und die Planung der Verkaufskonzeptionen.“¹⁵

Dem Vertrieb werden in diesem Fall nur Aktivitäten zugerechnet, die den Verkauf im engsten Sinne betreffen.

5. Vertrieb als Organisation

In diesem Fall wird der Vertrieb nicht als Summe von Aufgaben gesehen, sondern als institutionelle Einrichtung.

6. Synonyme Verwendung von Distribution und Vertrieb

Diese Autoren berufen sich vor allem darauf, dass die Begriffe in der wissenschaftlichen Literatur bereits ausgiebig synonym verwendet werden.

Aufgrund des breiten Spektrums an Definitionen von Vertrieb wird diese Arbeit keine abschließende Festlegung des Begriffs liefern, sondern vielmehr eine Wahl treffen, die am passendsten für die Gesamtthematik erscheint.

Aufgrund der noch folgenden Eigenschaften von Personaldienstleistungen bietet sich eine Nutzung sowohl von der funktionalen als auch von der institutionellen Sichtweise an. Diese weitergefasste Sicht vertritt ebenfalls Josef HESSE nach seiner Literaturrecherche. Dies ermöglicht alle Aspekte des Vertriebs betrachten zu können.¹⁶

¹⁵ HESSE, 2004, S. 10

¹⁶ Vgl. HESSE, 2004, S. 11 f.

2.4 Personaldienstleistungen

Das Gebiet der Personaldienstleister ist breit gefächert. Selbst der Bundesarbeitgeberverband der Personaldienstleister (BAP) findet keine einheitliche Definition auf seiner Internetseite, sondern beschränkt sich auf die Aufzählung von verschiedensten Beispielen.¹⁷ Dies kann als exemplarisch für Quellen dieses Gebietes gesehen werden. Verbindendes Element ist die Ressource Personal. Die Zielgruppen können Arbeitnehmer und Arbeitgeber sein. Die Zusammenarbeit kann kurz- oder langfristig angelegt sein. HILLEBRECHT teilt die Personaldienstleistungen in zwei Kategorien ein.¹⁸ Zum einen die beratenden Personaldienstleistungen. Die Personaldienstleister werden aus verschiedensten Gründen als Experten für die Ressource Personal von Unternehmen beauftragt. Ziele können zum Beispiel sein, die bestehende Personalstruktur zu verbessern, Mitarbeiterpotenziale aufzudecken, strategische Personalplannungen aufzustellen, Kündigungen auszusprechen und geeignetes Personal für Neueinstellungen auszuwählen. Die Personalsuche für spezielle Positionen hat einen eigenen Bereich der Personaldienstleistungen hervorgebracht, das sogenannte „Headhunting“. Dienstleistungen für Arbeitnehmer sind Vermittlungen und auch Beratungen, um die Themen Karriere und Potenziale auszuschöpfen und Bewerbungen zu erstellen.

Assistierende Personaldienstleistungen sind eher langfristig ausgerichtet. Sie umfassen Serviceleistungen, bei denen Arbeitskapazitäten in bestimmter Qualität verkauft werden. In diesen Rahmen fällt vor allem die Arbeitnehmerüberlassung. Einen Überblick zur Einteilung nach HILLEBRECHT gibt die Abbildung 2.

¹⁷ Online: Bundesarbeitgeberverband der Personaldienstleister: Fakten (01.08.2014)

¹⁸ HILLEBRECHT, 2013, S. 10 ff.

Beratende Personaldienstleistungen	Assistierende Personaldienstleistungen
<p>Zielgruppe Unternehmen („Unternehmen zahlt“)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Executive Search („Headhunting“): Suche von Fach- und Führungskräften • Private Arbeits-/ Personalvermittlung nach § 296 SGB III • Gehalts- und Vertragsberatung* • Personalbeurteilung und Potenzialanalyse • individuelle und kollektive Personalentwicklung (Coaching, Mentoring, HR-bezogene Schulungen und Trainings, Konzepte, ...) • strategische Personalberatung • Konfliktberatung (Moderation/Mediation) • personalbezogene Rechtsberatung* • Outplacement • Transfermaßnahmen nach § 110 SGB III 	<p>Zielgruppe Unternehmen („Unternehmen zahlt“)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung (auch „Personalleasing“, „Zeitarbeit“, „Temporärarbeit“) • Interims-Management (synonym: Management auf Zeit, On-Site-Management) • Outsourcing von Personalverwaltung (Lohn-/Gehaltsbuchhaltung, Reisekostenabrechnung, Personalakten, Zeugniserstellung, Bewerbermanagement, ...)
<p>Zielgruppe Arbeitnehmer („Arbeitnehmer zahlt“, tw. unter Beteiligung Dritter, z. B. Arbeitsagentur)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personalvermittlung (§ 421g SGB III, SGB IX/§ 18 SGB III/§ 2 SGB IX) • Gehalts- und Vertragsberatung* • Karriere- und Bewerbungsberatung • Potenzialanalyse und Entwicklungsberatung • individuelle PE (Coaching, Mentoring, Schulungen und Trainings) 	<p>Zielgruppe Arbeitnehmer (AN trägt seine Arbeitsleistung bei)</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>bei Gewerblicher Arbeitnehmerüberlassung bietet das PDL-Unternehmen als Arbeitgeber Arbeit, Berufserfahrung/-chancen und Gehalt gegen Mitarbeit an; was inhaltlich-systematisch nicht direkt dem Marketing-Prozess zugerechnet wird</i>

*) kann tw. auf bestimmte Personenkreise beschränkt sein, aufgrund des Rechtsdienstleistungsgesetzes

Abbildung 2 Allgemeines Schema der Personaldienstleistung
(HILLEBRECHT, 2013, S. 12)

Die Thesis wird die Arbeitnehmerüberlassung als Beispiel für die Personaldienstleistungen nutzen. Dies soll der Vereinfachung dienen. Außerdem macht die Arbeitnehmerüberlassung ca. 90 % der Personaldienstleistungen aus und ist damit als vorrangiger Vertreter anzusehen.¹⁹ Folgend werden die Grundlagen der Arbeitnehmerüberlassung kurz erläutert um einen Überblick über deren Funktionsweise zu geben.

¹⁹ Online: <http://de.wikipedia.org/wiki/Personaldienstleister>

Zunächst muss erwähnt werden, dass die Arbeitnehmerüberlassung auch unter einigen anderen Namen bekannt ist: Zeitarbeit, Personalleasing, Temporärarbeit, Leiharbeit und Mitarbeiterüberlassung.

Um das Wesen der Arbeitnehmerüberlassung zu verstehen, muss man sich mit den beteiligten Parteien und ihren (Vertrags-) Beziehungen auseinandersetzen. Die Beteiligten sind der Arbeitnehmer (Leiharbeitnehmer), das Zeitarbeitsunternehmen (Verleiher) und das Kundenunternehmen (Entleiher). Die in Klammern stehen Begriffe sind dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) entnommen. Fast alle Fachtexte verwenden ebenfalls diese Termini.²⁰ Fast genauso häufig ist aber auch die Kritik über diese zu finden. Der gesetzliche Terminus des Bürgerlichen Gesetzbuches bestimmt die Leihe als unentgeltliche Überlassung.²¹ Da aber das Zeitarbeitsunternehmen eine Gewinnabsicht mit ihrer Tätigkeit verfolgt, ist dieses Merkmal nicht erfüllt.

Um die Beziehungen zu verdeutlichen, soll Abbildung 3 dienen.

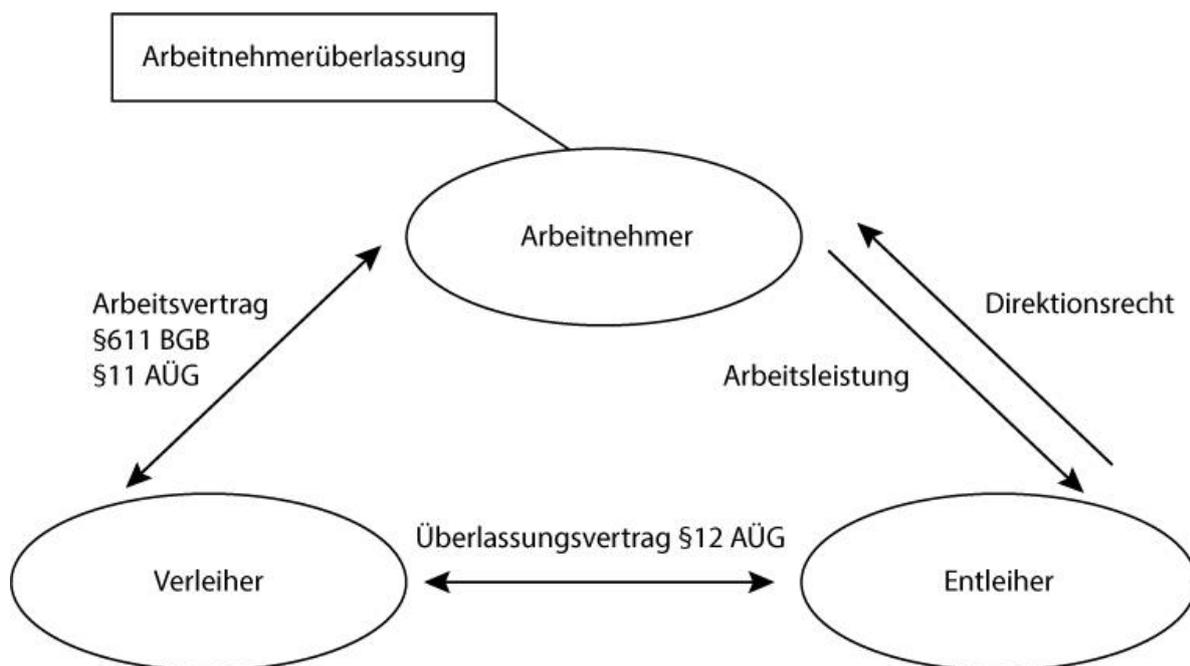


Abbildung 3 Arbeitnehmerüberlassung Dreiecksverhältnis

(eigene Darstellung in Anlehnung an PLATZHOFF, 2009, S. 13)

Das Vertragsverhältnis zwischen Verleiher und Arbeitnehmer kann als Dienstvertrag oder in Sonderfällen als Werkvertrag charakterisiert werden, erweitert durch die

²⁰ Vgl. DREYER, 2009, S. 19

²¹ Vgl. §§ 598 ff. BGB

Rechte und Pflichten, die durch das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz vorgegeben werden. Dieses umfasst zum derzeitigen Stand 19 Paragraphen. Zum Beispiel werden dort die Erlaubnispflicht der Verleiher (§ 1), Lohnuntergrenzen (§ 3a) und Rechtsbeziehungen zwischen Verleiher und Entleiher (§ 12) aufgeführt. Der Verleiher hat somit die Rolle des Arbeitgebers inne. Das Verhältnis von Entleiher und Verleiher ist hauptsächlich durch § 12 AÜG bestimmt. In diesem werden formale und inhaltliche Aussagen zum Arbeitnehmerüberlassungsvertrag getroffen.

Das bemerkenswerteste Verhältnis ist das zwischen Entleiher und Leiharbeitnehmer. Es „bestehen keine vertraglichen Beziehungen“ zwischen den Parteien.²² Trotzdem liegen Rechtsbeziehungen vor. Der Arbeitgeber hat nach § 106 Gewerbeordnung das Weisungsrecht. Dieses tritt der Verleiher teilweise an den Entleiher ab.²³ Ihm unterliegen dann allerdings auch Pflichten, wie zum Beispiel für den Arbeitsschutz Sorge zu tragen.²⁴

Die Personaldienstleistungen teilen im Allgemeinen die typischen Merkmale von Dienstleistungen.

Drei Merkmale, welche BRUHN und STRAUSS nennen sind:²⁵

1. Mangelnde Lagerfähigkeit
2. Integration von externen Faktoren (Integrativität)
3. Immaterialität der Leistungsergebnisse

Zunächst ist die Wirkung der mangelnden Lagerfähigkeit zu betrachten. Zumeist tritt bei Dienstleistungen eine Simultanität von Produktion und Konsum auf (Uno-Actu-Prinzip). Eine Produktion auf Lager ist nicht möglich. Allerdings kann eine Abfrage der Leistung zu jeder Zeit eintreffen. Somit müssen Dienstleister die Leistungsfähigkeit permanent aufrechterhalten. Kosten, die durch die dauernde Bereitschaft zur Leistungserbringung entstehen, müssen von den Erlösen der Dienstleistungen ebenfalls gedeckt werden. Eine genaue Kapazitätsplanung ist ratsam. Eine zu weite Planung lässt die Fixkosten, wobei es sich meist um Personalkosten handelt, steigen und kann sämtlichen Gewinn aufzehren. Eine zu knappe Planung kann zur Abwanderung von Kunden führen.²⁶ Wenn ein Kunde sich im Unternehmen einfindet, hat er genaue Vorstellungen davon, welche Qualität, welchen Preis und welchen Zeitaufwand er in die Leistung investieren möchte. Die Relation von Preis und Qualität ist bereits bei Sachleistungen in der Literatur ausführlich betrachtet worden. Die Zeit

²² PLATZHOFF, 2009, S. 15

²³ DREYER, 2009, S. 23

²⁴ Vgl. § 11 Abs. 6 AÜG

²⁵ Vgl. BRUHN; STRAUSS, 2006, S. 6

²⁶ Vgl. BRUHN; STRAUSS, 2006, S. 6

findet ebenfalls Erwähnung. Bei Dienstleistungen nimmt sie allerdings eine größere Bedeutung ein. Der Kunde ist also im übertragenen Sinne „zeitelastisch“. Dabei ist zu beachten, dass es sich bei der besprochenen Zeit nicht nur um die Zeit der reinen Leistungserbringung handelt, sondern auch Wartezeiten einberechnet werden müssen. Bei einem zu großen Zeitaufwand wird den Kunden weder der Preis noch die Qualität davon abhalten sich einen anderen Dienstleister zu suchen oder gänzlich auf die Leistung zu verzichten. Das Sprichwort „Zeit ist Geld“ trifft in diesem Zusammenhang durchaus zu. Das Problem der Kapazitätsplanung wird gravierender, wenn es sich um eine stark schwankende Nachfrage handelt, wie zum Beispiel durch saisonal abhängige Auftragslagen. Die Kunden der Arbeitnehmerüberlassung haben zumeist den Faktor Zeit als treibende Kraft. Ihre Motivation, Zeitarbeitskräfte einzusetzen, besteht häufig darin bestimmte Fristen oder Mengenaufgaben ihrer Kunden vertragsgerecht zu erreichen. Damit steht der Vertrieb sofort unter Druck, wenn sich der Kunde für die Nutzung einer Arbeitnehmerüberlassung entscheidet.

Das nächste zu betrachtende Kriterium ist die Immaterialität der Leistungsergebnisse. Das Qualitätsmanagement und der Vergleich von erbrachten Leistungen werden durch die Immaterialität erschwert, vor allem wenn sich bei jedem Vorgang die Leistungsbündel unterscheiden.²⁷ Der Vertriebsmitarbeiter führt ähnliche Vorgänge bei jeder Auftragsbehandlung durch, die sich allerdings dem Kundenwunsch entsprechend in zeitlichen, qualitativen und quantitativen Umfang unterscheiden. Dies führt zum dritten Merkmal.

Das dritte Merkmal ist die Integration von externen Faktoren, die im weiteren Verlauf auch Integrativität genannt wird. Im Vergleich zu Sachleistungen ist dadurch eine Automatisierung von Prozessen nur beschränkt möglich, weil zumeist die Umwelteinflüsse zu zahlreich sind, um dafür eine Automatisierung zu entwickeln. Diese Lücke kann nur durch Personalaufwendungen geschlossen werden.

In den meisten Fällen muss wohl der Kunde als größter Umweltfaktor angesehen werden.

Wenn die Leistungserbringung im Beisein vom Kunden vollzogen wird oder ohne seine Anwesenheit gar unmöglich wird, ist neben der fachlichen Kompetenz auch soziale Kompetenz des Vertriebspersonals von entscheidender Wichtigkeit.

²⁷ Vgl. BRUHN; STRAUSS, 2006, S. 6 f.

2.5 Abgeleitete Untersuchungsansätze und Problemfelder

Um festzustellen, was für Problemfelder in Planung, Koordination, Kontrolle und Informationsbeschaffung vorliegen, muss zunächst die Vertriebstätigkeit von Personaldienstleistern, im Speziellen von der Arbeitnehmerüberlassung, betrachtet werden. Der Vertrieb umfasst, wie bereits geschildert, eine akquisitorische Komponente. Der Mitarbeiter verfasst Angebote, tätigt Anrufe und besucht Firmen. Wenn ein potenzieller Kunde Interesse anmeldet, muss geprüft werden, ob der Kunde bedient werden kann und soll. Nach Vertragsabschluss beginnen die eher logistisch ausgerichteten Aufgaben. Mitarbeiter müssen informiert werden, gegebenenfalls müssen Fahrten zur Arbeitsstelle organisiert werden, Unterkünfte gebucht und Arbeitsmaterial bereitgestellt werden. Aus diesen Aufgaben resultieren Kosten.

Weil ein Personaldienstleister, wie fast jedes Unternehmen, Gewinnmaximierung und Liquiditätssicherung anstrebt, hat das Vertriebscontrolling einige Fragen zu beantworten:

- Sind die Kosten für den Vertrieb angemessen?
- Wie können die Kosten verursachungsgerecht zugeordnet werden?
- Sind Preise kostendeckend angesetzt?
- Kann und soll zu jeder Zeit jeder Kunde bedient werden?

Die Beantwortung dieser Fragen gestaltet sich aufgrund der Merkmale von Vertrieb und Personaldienstleistungen schwierig. Nachfolgend sollen Instrumente auf ihre Fähigkeit geprüft werden, zur Beantwortung der Fragen beizutragen.

3 Kundenanalyse

3.1 Bedeutung für das Thema

Zunächst ist die Frage zu beantworten, warum eine Analyse von Kunden notwendig ist. Das Wort Kundenanalyse soll in dieser Thesis dafür verwendet werden die Untersuchungsvorgänge zu beschreiben, die letztendlich zu einer Entscheidung führen, ob eine Nachfrage eines potenziellen Kunden positiv beantwortet wird. Bestimmte Kunden von dem von ihnen gewünschten Konsum fern zu halten, erscheint im ersten Moment paradox, kann aber bei Personaldienstleistungen für die unternehmerische Zielerreichung sinnvoll sein.

Verborgen sind die Gründe in den Merkmalen der Personaldienstleister. Dadurch, dass keine Lagerfähigkeit vorliegt, ist die Planung von Kapazitäten schwierig. Dies kann mit stochastischen Konstrukten verbessert werden. Um eine Abschweifung zur Wahrscheinlichkeitsrechnung zu unterbinden, wird die Annahme getroffen, dass die Personalkapazität konstant ist. Diese Annahme ist zurzeit nicht realitätsfern. In der Branche der Arbeitnehmerüberlassung ist der, von den Medien viel erwähnte, Fachkräftemangel in Deutschland bereits angekommen.²⁸ Wenn die Situation eintritt, dass mehr Personal nachgefragt wird, als vorhanden ist, wäre die erste logische Schlussfolgerung die Preise dementsprechend zu erhöhen, bis sich Nachfrage und Angebot angeglichen haben. Diese Handlungsweise kann zielführend sein, aber auch zukünftige Unternehmenstätigkeit negativ beeinflussen. Dies führt zu der Fragestellung, was für einen Wert jeder einzelne Kunde für das Unternehmen hat.

Auch im Zuge der Liquiditätssicherung sollte die Wahl der Kunden bedacht werden. Das Arbeitnehmerüberlassungsunternehmen muss zumeist in Vorleistung gehen. Löhne der Mitarbeiter, Sozialabgaben und Verwaltungskosten müssen, je nach Zahlungsziel, ein bis zwei Monate vor Zahlungseingang beglichen werden. Wenn dann erwartete Liquiditätsrückflüsse ausbleiben, kann dies bis hin zu einer Insolvenz führen. Dem Dienstleister ist leider auch nicht möglich eine Herausgabe seiner Leistung zu verlangen, da sie nur immateriell erbracht wird.

Das Controlling sollte bei diesen Problemen zur Seite stehen, Lösungswege aufzeigen und Resultate kontrollieren. Entsprechende Instrumente werden folgend erläutert und bewertet.

²⁸ Vgl. GERNER, 2013, S. 81 f.

3.2 ABC-Analyse

Dieses Analyseverfahren ist in der Betriebswirtschaftslehre weit verbreitet. Es wird genutzt, um Strukturen sichtbar zu machen. Die betrachteten Faktoren werden in Gruppen eingeteilt, die ihre Relevanz für das Unternehmen ausdrücken.

Untersuchungsobjekte können Produkte, Material, Kundengruppen und andere unternehmensbedeutsame Faktoren sein.

Zunächst muss eine Entscheidung getroffen werden, welches Bewertungskriterium verwendet werden soll. Einer Untersuchung von SCHMÖLLER nach nutzen 80% der befragten Unternehmen die ABC-Analyse für eine Kundenstrukturanalyse. Dabei werden als Bewertungskriterium zu 51,9% der Umsatz und zu 29% Umsatz sowie Deckungsbeitrag angegeben.²⁹ Diese starke Verbreitung des Instruments ist mit der einfachen Datenerhebung im internen Rechnungswesen und der leichten Durchführung zu begründen.

Wenn der Umsatz als Bewertungskriterium gewählt wird, müssen die Kunden zunächst nach Höhe des Umsatzes in einer festgelegten Zeitperiode sortiert werden. Eine grafische Darstellung dieser Sortierung könnte beispielsweise aussehen wie Abbildung 4.

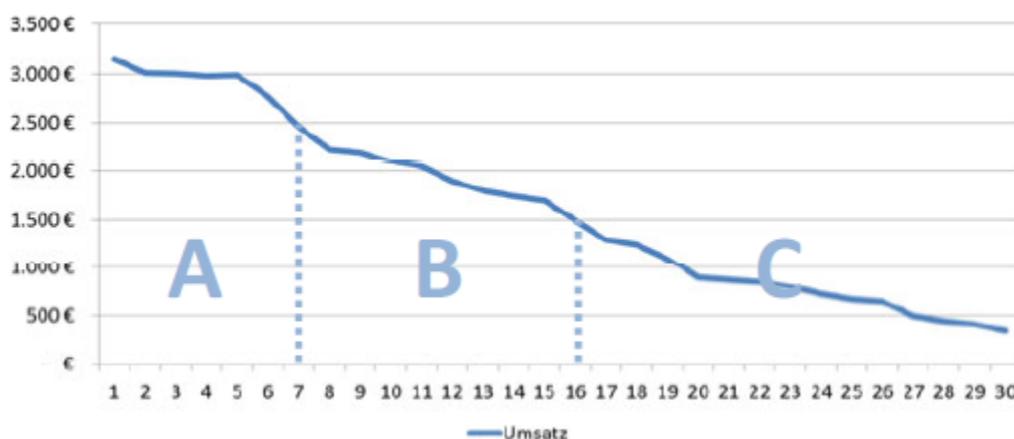


Abbildung 4 Kunden-ABC-Analyse nach Umsatz
(KÜHNAPFEL, 2013, S. 255)

²⁹ Vgl. SCHMÖLLER, 2001, S.248 zit. nach KÜHNAPFEL, 2013, S. 253

Der nächste Schritt ist ebenfalls bereits in der Abbildung eingetragen, die Festlegung der Klassengrenzen. Diese kann zum Beispiel nach der Umsatzhöhe oder Anzahl der Kunden erfolgen. Die Abgrenzung wird in den meisten Fällen eher willkürlich getroffen. In dieser Grafik wurden die Grenzen bei 2500€ und 1500€ Umsatz gewählt. Die Auswertung und Handlungsempfehlung sieht zumeist wie folgt aus. Die A-Kunden ziehen die meiste Aufmerksamkeit auf sich, da sie den höchsten Umsatz für das Unternehmen generieren. Sie bekommen vom Vertrieb einen Key-Account Manager zur Seite gestellt, der als fester Ansprechpartner fungiert und durch eingehende und schnelle Bearbeitung von Kundenwünschen versucht eine hohe Kundenbindung zu erzielen, weil die A-Kunden auf jeden Fall dem Unternehmen erhalten bleiben sollen.³⁰ Die B-Kundschaft muss im Zweifelsfalle kleinere Wartezeiten in Kauf nehmen und kann eher mit wechselnden Ansprechpartnern rechnen. In die C-Kunden wird am wenigsten Zeit investiert. Die Leistungen des Personaldienstleisters beschränken sich auf die pure Vertragserfüllung. Diese Kategorie wird bei Kapazitätsproblemen als Erste nicht mehr bedient.

Doch diese Einteilung, inklusive der Handlungsempfehlungen, kann nur gelten, wenn alle Kunden gleiche oder ähnliche Deckungsbeiträge aufweisen. Wenn dies nicht zutrifft, können sich die beschriebenen Handlungen sogar negativ auswirken. Dem Unternehmen geht es schließlich nicht um den eigenen Umsatz, sondern um den Gewinn. Viele Kapazitäten in ein Unternehmen mit geringem Deckungsbeitrag fließen zu lassen, wäre nicht zielführend. Die Weiterentwicklung der ABC-Analyse, die ABC/XYZ-Analyse nimmt noch eine weitere Dimension in die Betrachtung auf, in diesen Beispiel den Deckungsbeitrag. Dadurch kann festgestellt werden, welches Kundenunternehmen wieviel zum Unternehmensgewinn beiträgt. Eine grafische Darstellung der zweidimensionalen ABC/XYZ-Analyse liefert Abbildung 5.

Eine Verteilung ist hauptsächlich in den Clustern A/X, B/Y und C/Z zu erwarten, da A-Kunden den höchsten Deckungsbeitrag leisten sollten. Die über dieser Linie verlaufenden Cluster sind hoch profitabel und enthaltene Kunden sollten dementsprechend behandelt werden. Die darunterliegenden Cluster und die enthaltenen Kunden müssen vom Controlling nochmals näher betrachtet werden. Vor allem das Cluster A/Z ist ein großes Ärgernis für das Unternehmen.³¹

³⁰ Vgl. KÜHNAPFEL, 2013, S. 254 f.

³¹ Vgl. KÜHNAPFEL, 2013, S. 256

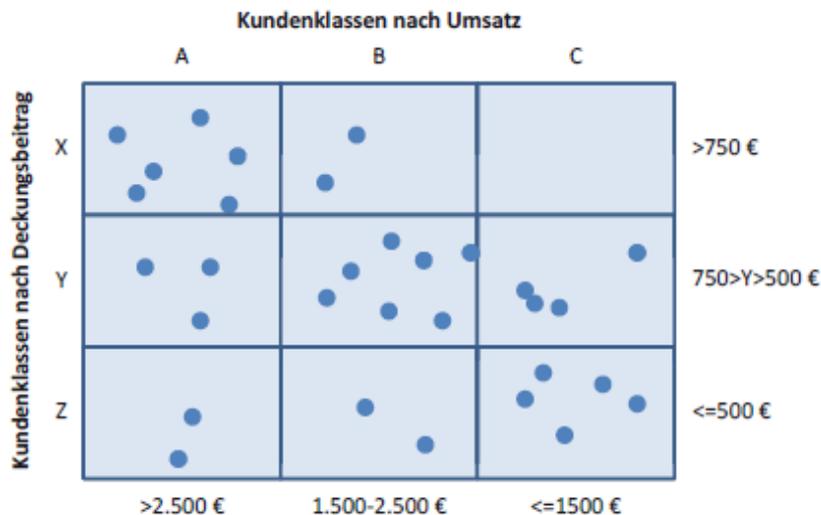


Abbildung 5 ABC/XYZ-Kundenanalyse
(KÜHNAPFEL, 2013, S. 256)

Die Kunden binden viel Personalkapazität bei einem sehr geringen Deckungsbetrag. Zum einen sollte untersucht werden, wie der Zustand verbessert werden kann. Zum anderen sollte aber auch geklärt werden, wie es zu diesem Umstand erst kommen konnte.

Der größte Vorteil der ABC-Analyse wurde eingangs bereits erwähnt. Die Daten können leicht aus dem internen Rechnungswesen entnommen werden. Die Handhabung ist ebenfalls einfach. Nachteilig ist die Vergangenheitsausrichtung des Instruments. Autor Mario PUFAHL empfiehlt zum Beispiel mit dem nachfolgenden Instrument, dem Customer Lifetime Value zu kombinieren um dieser Schwäche gegenzusteuern.³²

Die ABC-Analyse ist für die Personaldienstleistungsbranche durchaus zu empfehlen. Vor allem, weil eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Kundenverteilung dem Pareto-Prinzip folgt. Dieses besagt, dass 20% der Kunden 80% des Umsatzes generieren.³³

³² Vgl. PUFAHL, 2010, S. 69

³³ Vgl. BRUHN; STRAUSS, 2006, S. 21

3.3 Customer Lifetime Value

Eine Methode, die den zukünftigen Wert des Kunden betrachtet, ist der Customer Lifetime Value (CLV). „Die Idee der CLV-Ermittlung liegt (...) darin, die Geschäftsbeziehungen mit einem Kunden wie ein Investitionsgut zu betrachten, und die Qualität dieser Investition mit Hilfe der dynamischen Investitionsrechnung zu bewerten.“³⁴ Diese Bewertung wird bei Business-to-Business meist pro Unternehmen durchgeführt. Bei Privatkunden oder einer erheblichen Zahl von Firmenkunden, kann auf die Einteilung in Kundensegmente zurückgegriffen werden.

Doch wieso sollte man Kunden bewerten? Die Antwort lautet: Weil die Kunden nicht nur Erlös in das Unternehmen bringen, sondern auch Kosten verursachen. Im Lebenszyklus einer Kundenbeziehung können verschiedene Kosten anfallen zum Beispiel Akquisekosten, Kosten für den Auftragsabschluss, Reklamationskosten, Kosten für Sonderwünsche und Marketingaufwendungen um Kunden zu binden.

All dies schmälert den Gewinn.

Die Führungskräfte benötigen ein Instrument, das ihnen Auskunft gibt, ob eine Kundenbeziehung noch profitabel ist und die ihnen im besten Falle auch Hinweise liefert, wie lang die Beziehung noch profitabel sein wird. Dort setzt der Customer Lifetime Value an. Durch eine greifbare Zahl bekommt der Manager eine Empfehlung für die Zukunft.

In der Literatur existieren verschiedene Formeln für den Customer Lifetime Value. Die von Sebastian KUSNIERZ empfohlene lautet:

$$CLV = -I_0 + \sum_{t=0}^n R^t \cdot \frac{x_t(p - k) - M_t}{(1 + r)^t}$$

Formel 1 Customer Lifetime Value

(KUSNIERZ, 2010, S. 16)

Die variablen Kosten **k** werden von dem Produktpreis **p** abgezogen und mit der Abnahmeproggnose **x_t** für das Jahr **t** multipliziert. Die kundenspezifischen Marketingleistungen der Periode **t** **M_t** werden abgezogen. Dieses Zwischenergebnis wird mit dem Faktor **(1 + r)^t** abgezinst. Dies wird durchgeführt um die Unsicherheit zu berücksichtigen, die mit zunehmendem Zeitablauf stärker wird. Außerdem sind heutige Auszahlungen wertvoller als Zukünftige.³⁵

³⁴ HOMBURG; KROHMER, Wiesbaden, 2006

³⁵ Vgl. KUSNIERZ, 2010, S. 17

„Die Retention Rate **R** stellt auf den Einzelkunden bezogen einen Faktor dar, der die Wahrscheinlichkeit angibt, mit der der Kunde dem Anbieter in der betrachteten Periode treu bleibt und dabei [den] prognostizierten Umsatz tätigt, sowie die prognostizierten Kosten verursacht. Sie relativiert somit die prognostizierten Deckungsbeiträge durch eine Eintrittswahrscheinlichkeit.“³⁶

Diese wird mit dem bis dahin ausgeführten Ergebnis multipliziert. Eine Summierung ist danach für alle erwarteten Jahre **T** durchzuführen. Anschließend werden noch die Akquisitionskosten **I₀** aus dem Jahr $t = 0$ abgezogen.

Die Kennzahl drückt den Kundenwert als Kapitalwert aus. Sie kann dem Unternehmen Auskunft über die Profitabilität des Kunden geben und welche Marketing-Anstrengungen für jeden Kunden als sinnvoll erscheinen.

Diese Formel beschreibt den Einproduktfall. Bei mehreren Produkten muss die Formel entsprechend ergänzt werden und noch ein Faktor für die Synergieeffekte eingepflegt werden. Eine große Schwachstelle dieses Instruments ist die Retention Rate. Diese zu prognostizieren, kann sich als äußerst schwierig erweisen.³⁷

Trotzdem ist der Customer Lifetime Value ein Instrument, das vor allem in der Dienstleistungsbranche beachtet werden sollte. Er stellt die benötigte Integration des Kunden in das interne Rechnungswesen her.

³⁶ BAUER; HAMMERSCHMIDT, 2002, S. 327

³⁷ Vgl. KUSNIERZ, 2010, S. 18 f.

3.4 Warenkreditversicherung

Eine Warenkreditversicherung soll der Liquidationssicherung dienen. Dies ist für alle Unternehmen wichtig, hat aber aus verschiedenen Gründen einen besonderen Stellenwert in der Arbeitnehmerüberlassung.

Der für eine Warenkreditversicherung ebenfalls verwendete Begriff Forderungsausfallversicherung mag schon eher eine Vorstellung über die Versicherungsleistung ermöglichen. Das Gabler Wirtschaftslexikon definiert eine Warenkreditversicherung folgendermaßen: „Versicherung gegen das Ausfallrisiko von Forderungen aus Warenlieferungen sowie Werk- und Dienstleistungen mit kurzen oder mittleren Laufzeiten gegenüber gewerblichen Abnehmern.“³⁸ Der Forderungsausfall ist versichert, allerdings nur für kurze und mittelfristige Laufzeiten. Der Aspekt, der die Versicherungsleistung am meisten einschränkt ist jedoch jener, dass sie nur für Business-to-Business Geschäftsverkehr gilt.

Warenkreditversicherungen können unterschiedlich aufgebaut sein, abhängig vom Anbieter. Die Höhe der Versicherungsprämie, der näher spezifizierte, versicherte Schaden, die Vereinbarungen zu Laufzeiten und Kündigungsmodalitäten sowie die Pflichten des Versicherungsnehmers können unterschiedlich ausgelegt werden. Ein Controller, der mit Forderungsausfällen zu kämpfen hat, wird sich über dieses Hilfsmittel freuen. Allerdings wird die Freude schnell gedämpft, wenn ersichtlich wird, dass bei der Versicherung nicht nur die Problemfälle versichert werden können, sondern die gesamte Kundschaft pauschal versichert werden muss. Dies geschieht aufgrund einer Risikostreuung. Die Versicherungsprämie orientiert sich zumeist am gesamten Umsatz mit gewerblichen Kunden.³⁹

Folgend werden Leistungen und Obliegenheiten erläutert, die in einer Warenkreditversicherung vorkommen können.

Meistens sind Bagatellgrenzen gesetzt, die mindestens überschritten werden müssen, um einen Versicherungseintritt hervorzurufen zu können. Wenn diese überschritten ist, kann es beim Versicherungsfall einen Eigenanteil geben, wie zum Beispiel bei einer Kfz-Versicherung. Darüber hinaus muss die Versicherung nicht auf eine hundertprozentige Abdeckung der Schadenssumme gedacht sein, sondern kann auch eine geringere Abdeckung vorsehen.

Die Obliegenheiten, welche der Versicherungsnehmer zu erfüllen hat, können ebenfalls vielfältig sein. Eine Abfragung des Kundenunternehmens vor Auftragsabschluss

³⁸ online: WAGNER, Fred: Warenkreditversicherung. (01.08.2014)

³⁹ Vgl. MÜLLER, 2013, S. 132

wird in den meisten Fällen verlangt. Das Versicherungsunternehmen antwortet dann darauf, ob dieser Kunde ebenfalls in den Versicherungsschutz aufgenommen werden kann. Wenn dies nicht der Fall sein sollte und das Unternehmen trotzdem in Geschäftsbeziehungen mit dem Kunden tritt, hat es das Ausfallrisiko, trotz Versicherung, selbst zu tragen. Um diese Abfragen nicht zu weit zu führen, wird meist ebenfalls eine Pauschalsumme vereinbart bis zu der keine Abfrage nötig ist. Im Allgemeinen lassen sich die Versicherungsunternehmen auch für jede Abfrage vergüten. Auch monatliche Berichte über offene Posten können zum Versicherungsinhalt gehören. Diese Obliegenheit wird von Controllern als sehr lästig betrachtet. Bei keiner Meldung an die Versicherung geht allerdings der Schutz verloren.⁴⁰

Die Nachteile einer Warenkreditversicherung sind nicht unerheblich. Vor allem die Umsatzbezogene Vergütung, die Kunden mit geringem Ausfallrisiko einbezieht, kann als entscheidendes Element angesehen werden. Ist ein großer Teil der Kunden zahlungssicher, muss errechnet werden, ob eine Warenkreditversicherung wirklich lohnend wäre. Die Branche der Arbeitnehmerüberlassung ist in dieser Hinsicht wohl eher geneigt, eine Warenkreditversicherung abzuschließen. Dazu folgt ein kurzer Exkurs.

Was sind die Gründe, warum ein Unternehmen Zeitarbeitskräfte benötigt? Zum Beispiel können Kapazitätsspitzen, aufgrund eines überdurchschnittlich großen Auftragsvolumens, zu einem Einsatz von Zeitarbeitskräften führen. Diese sind dann schon bei Abgabe des Angebots mit einkalkuliert. Ein Teil der Kunden sieht sich aber auch in der unangenehmen Lage, falsch kalkuliert zu haben und um quantitativ und zeitlich vertragstreu zu bleiben, sehen sie sich gezwungen, Zeitarbeitskräfte anzufordern. Wer sich einmal verrechnet, bei dem ist wahrscheinlicher, dies auch noch ein weiteres Mal zu tun. Diese Unternehmen sind folglich mit einem höheren Insolvenzrisiko behaftet.

Die Abfrage kann als weiteres Hilfsmittel angesehen werden. Wenn eine Anfrage negativ beantwortet wird oder zumindest Einschränkungen gesetzt werden, muss dies als Warnzeichen gedeutet werden.⁴¹ Der Versicherer verweigert nicht grundlos die Aufnahme in den Versicherungsschutz. Der Personaldienstleister sollte sich dann eine Zusammenarbeit sehr genau überlegen und vielleicht von dieser Abstand nehmen. Dieser Vorteil führt zu weiteren Nachteilen. Die Berichterstattung zum Versicherer kostet wertvolle Arbeitszeit. Allerdings muss gesehen werden, dass der oben genannte Vorteil der Information vor Vertragsschluss erst auf der Datenbasis dieser Berichte entsteht. Allerdings muss die Datenauswertung und Anfrageentscheidung kritisiert werden. Rudolf H. MÜLLER beschreibt, dass ganzen Branchen mitunter die

⁴⁰ Vgl. MÜLLER, 2013, S. 135 ff.

⁴¹ Online: VHV Versicherungen: Warenkreditversicherung.

Versicherbarkeit entzogen wird, was nicht immer nachvollziehbar ist und bei der fast alleinigen Bedienung dieser Branche diese Warenkreditversicherung zukünftig wirkungslos macht.⁴²

Ein nicht so deutlicher Vorteil ist, dass die bloße Existenz einer Warenkreditversicherung Druck auf säumige Kunden ausübt. Zum einen wäre eine Konsequenz der Versicherungsinanspruchnahme für das Kundenunternehmen, dass die Versicherung ihr Gläubiger wird. Von dieser ist ein aggressiveres Verhalten der Schuldeneintreibung zu erwarten. Zum anderen verschlechtert sich das Rating des Kundenunternehmens bei der Versicherung. Dies kann Auswirkungen auf den Geschäftsverkehr mit anderen Unternehmen haben. Kundenunternehmen sind also bemüht Gläubiger mit Warenkreditversicherung als erstes zu bedienen.

Der Arbeitnehmerüberlassung ist durch ihre Kundenstruktur und großen Vorleistungen eher zu einer Warenkreditversicherung zu raten.

⁴² Vgl. MÜLLER, 2013, S. 137 ff.

4 Kostencontrolling im Vertrieb

4.1 Bedeutung der Kostenrechnung im Vertriebscontrolling

Des Vertriebscontrollers s wohl meist genutztes Handwerkszeug ist die Kostenrechnung. Autor Mario PUFAHL äußert sich entsprechend:

„Die Informationen des operativen Vertriebscontrollings werden mit einigen Ausnahmen im internen Rechnungswesen sowie im Vertrieb gewonnen. Die Informationen aus der Buchhaltung und der Kostenrechnung werden verwendet, um vertriebsbedingte Entscheidungen zu unterstützen und die Vertriebsaktivitäten zu koordinieren oder zu kontrollieren.“⁴³

Dem Vertriebscontroller darf es dabei allerdings nicht um die blanke Kostenreduktion gehen, sondern um eine Verbesserung des Kosten-Nutzen beziehungsweise des Kosten-Erlös Verhältnisses.⁴⁴ Die Kostenrechnung lässt sich an das operative Controlling anpassen, indem entsprechende Betrachtungszeiträume gewählt werden.

Um seine Aufgaben erledigen zu können, muss dem Vertriebscontroller bekannt sein, welche Kosten anfallen, wo und wofür sie entstehen.⁴⁵ Das nächste Kapitel wird sich diesen Fragen widmen.

⁴³ PUFAHL, 2010, S. 164

⁴⁴ Vgl. PAUL, 1998, S. 14 ff.

⁴⁵ Vgl. GÖTZE, 2007, S. 20

4.2 Bereiche der Kostenrechnung

4.2.1 Kostenartenrechnung

Zunächst muss die Überlegung angestellt werden, welche Kosten für das Vertriebscontrolling von Bedeutung sind. Die nachfolgende Tabelle soll Kosten in Vertriebsabteilungen von Personaldienstleistern aufzeigen. Diese beispielhafte Auslegung wird für die weiteren Betrachtungen genutzt. Es kann durchaus möglich sein, dass in der Praxis weitere Positionen gegeben sind oder hier genannte fehlen.

Kosten	Beispiele
Personalkosten	Gehälter, Provisionen, Sozialabgaben
Bürokosten	Hard- und Softwarekosten, Kommunikationskosten, Raumkosten, Bürobedarfskosten
Fuhrparkkosten	Anschaffung, Wartung, Instandhaltung, Versicherung, Kraftstoff
Reisekosten	Unterbringung, Verpflegung

Tabelle 2 Beispiele für Vertriebskosten in einem Personaldienstleistungsunternehmen

Bestimmte Kostenkategorien, die in der Sachgüterliteratur immer vertreten sind, können hier nicht gefunden werden, wie zum Beispiel die Materialkosten. Am ehesten könnte noch bestimmter Bürobedarf dort einordnet werden. Die kalkulatorischen Kosten werden wiederum nicht mit eingebracht, da sie sehr wohl auf Unternehmensbasis von Belang sind, aber bei einem Teilbereich des Unternehmens wie dem Vertrieb keine Anrechnung finden. Dies ist ein wichtiger Punkt für die weitergehende Betrachtung. Es muss im Hinterkopf behalten werden, dass nur der Teilbereich Vertrieb betrachtet wird.

Eine Diskussion um die Notwendigkeit der Kostenartenrechnung ist entbehrlich. Als Grundlage der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung und noch weiteren Kostenrechnungssystemen muss sie durchgeführt werden. Eigenständige Analysen wie, „z. B. zum Anteil oder zur zeitlichen Entwicklung bestimmter Kostenarten“ sind bereits möglich.⁴⁶ Allerdings ist der Informationsgehalt sehr schwach und sollte dringend durch weitere Rechnungen ergänzt werden.

⁴⁶ GÖTZE, 2007, S. 27

Die Weiterleitung erfolgt, indem die Kostenarten in Einzel- und Gemeinkosten geteilt werden. Einzelkosten können sofort in die Kostenträgerrechnung übergehen. Die Gemeinkosten müssen in der Kostenstellenrechnung erst noch aufgespalten werden, um in die Kostenträgerrechnung eingehen zu können.⁴⁷ Die oben genannten Kostenarten (Tabelle 2) sind alle Gemeinkosten und werden deshalb in der Kostenstellenrechnung weiter betrachtet.

4.2.2 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung klärt die Frage, wo Kosten entstehen. Die Gemeinkosten der Kostenartenrechnung, werden hier den Kostenstellen zugeteilt. Dies passiert mit dem Ziel, die Kosten verursachungsgerecht zu verteilen. Dann können Analysen und entsprechende Anpassungen an den Kostenstellen durchgeführt werden, die eine Kostenreduktion oder ein besseres Kosten-Erlös-Verhältnis verursachen sollen.

Die Kostenstellen können auf funktionaler Ebene gebildet werden, aber auch in Bezug auf Zuständigkeiten. Es geht um eine möglichst gute Abbildung der Verhältnisse, um eine verursachungsgerechte Verteilung der Kosten zu gewährleisten. Aus der funktionalen Sicht ist der Vertrieb eine Kostenstelle des Unternehmens. Die Kostenstellen im Vertrieb können nach den Größen des Unternehmens unterschiedlich aussehen. Eine weit verbreitete Struktur ist, die Kostenstellen nach Niederlassungen zu wählen.⁴⁸ Wenn mehrere Vertriebsmitarbeiter in einer Niederlassung tätig sind, wird jedem nochmals eine Unterkostenstelle zugeteilt. Dadurch können Vergleiche zwischen Niederlassungen und Vertriebspersonal ausgeführt werden.

Die Kostenstellenrechnung erfolgt in vier Schritten:⁴⁹

1. Zuordnung der in der Kostenartenrechnung erfassten Gemeinkosten zu Kostenstellen,
2. Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen,
3. Bildung von Zuschlagssätzen für die Kostenträgerrechnung und
4. Wirtschaftlichkeitskontrolle

Der erste Schritt wurde bereits eingehend erläutert. Die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen erfolgt zwischen den Kostenstellen. Die Verwaltung ist eine typische Kostenstelle, die Leistungen für andere Kostenstellen erbringt. Diese entstandenen

⁴⁷ Vgl. GÖTZE, 2007, S. 20 f.

⁴⁸ Vgl. PUF AHL, 2010, S. 163

⁴⁹ GÖTZE, 2007, S. 78

Kosten dieser Leistungen müssen den entsprechenden Kostenstellen zugeteilt werden. Für die Bildung von Zuschlagssätzen müssen für die Kostenstellen geeignete Bezugsgrößen gewählt werden. Beispiele für mögliche Bezugsgrößen sind in Abbildung 6 aufgeführt.

Kostenschlüssel für die Kostenverteilung bzw. -zurechnung	
Mengenschlüssel	Wertschlüssel
Zählgrößen (z.B. Zahl der eingesetzten, hergestellten oder abgesetzten Stücke, Zahl der Buchungen)	Kostengrößen (z.B. Fertigungslohnkosten, Fertigungsmaterialkosten, Fertigungskosten, Herstellkosten)
Zeitgrößen (z.B. Kalenderzeit, Fertigungszeit, Maschinenstunden, Rüstzeit, Meisterstunden)	Einstandsgrößen (z.B. Wareneingangswert, Lagerzugangswert)
Raumgrößen (z.B. Länge, Fläche, Rauminhalt)	Absatzgrößen (z.B. Warenumsatz, Kreditumsatz)
Gewichtsgrößen (z.B. Einsatzgewichte, Transportgewichte, Produktmengen in Gewichtseinheiten)	Bestandsgrößen (z.B. Bestandwert an Stoffen, Zwischen- oder Endprodukten, Anlagenbestandwert)
Technische Maßgrößen (z.B. kWh, PS, km, Joule)	Verrechnungsgrößen (z.B. Verrechnungspreise)

Abbildung 6 Bezugs bzw. Schlüsselgrößen für die Kostenverteilung
(GÖTZE, 2007, S. 78)

Die Wirtschaftlichkeitskontrolle wird zumeist sehr einfach gehalten, indem die Istkosten mit den Normalkosten, den durchschnittlichen Kosten der Vergangenheit, verglichen werden.

4.2.3 Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung orientiert sich an der Fragestellung, wofür die Kosten anfallen. Auslöser für den Wertverzehr können Produkte und Dienstleistungen sein. Die Kostenträgerrechnung teilt sich in zwei Bereiche auf. Die Kostenträgerstückrechnung soll in Erfahrung bringen, wie viele Kosten pro erzeugte Einheit anfallen. In der Kostenträgerzeitrechnung werden Erlöse und Kosten für eine kurzfristige Erfolgsrechnung gegenübergestellt.⁵⁰

⁵⁰ Vgl. GÖTZE, 2007, S. 99 f.

Die Kostenträgerstückrechnung hat der Bereich der Sachleistungen verschiedene Kalkulationsverfahren entwickelt, um die entsprechenden Produktionsprozesse abzubilden. Eine Übersicht darüber zeigt Abbildung 7.

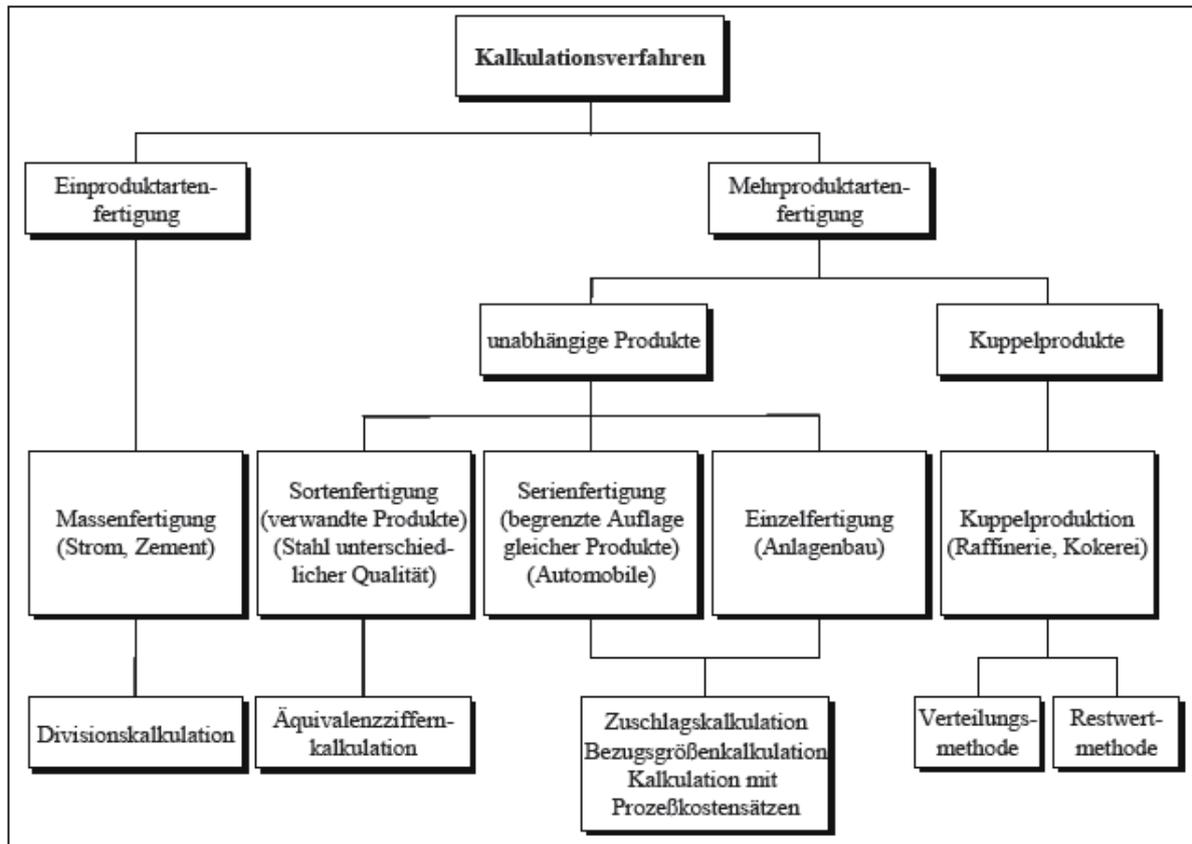


Abbildung 7 Verfahren der Kostenträgerstückrechnung
(GÖTZE, 2007, S. 101)

Bei einer Projektion von Sachleistungen auf die Dienstleistung Arbeitnehmerüberlassung, entspricht diese am ehesten einer Serienfertigung. Die Dienstleistung als Entleihe von Arbeitskräften ist als solche immer dieselbe. Die Arbeitskräftekapazität ist aber begrenzt. Wie in der Abbildung zu sehen ist, gibt es drei Kalkulationsverfahren. Die differenzierte Zuschlagskalkulation schlägt nicht summarisch die Gemeinkosten zu, sondern differenziert sie nach Kostenstellen. Die Kosten werden allerdings bei diesen Verfahren nur bedingt verursachungsgerecht verteilt. Vor allem in Gemeinkostenintensiven Branchen, können die Gemeinkosten die Herstellkosten um ein vielfaches übersteigen. Dann die Herstellkosten als Zuschlagsbasis zu benutzen, ist meist nicht verursachungsgerecht.⁵¹ Die Bezugsgrößenkalkulation versucht dieses Problem zu lösen indem sie nicht die Herstellkosten, sondern die Bezugsgrößen als Zuschlagsbasis wählt wie zum Beispiel Arbeitszeiten. Diese sollen dann

⁵¹ GÖTZE, 2007, S. 115 ff.

bessere Ergebnisse liefern, weil sie eher im proportionalen Verhältnis zu den Gemeinkosten stehen.

Die erwähnten Prozesskostensätze werden im Kapitel 4.3.3 Prozesskostenrechnung näher erläutert.

Die Kostenträgerzeitrechnung versucht den Betriebserfolg zu ermitteln. Dafür werden die Erlöse und Kosten einer Betrachtungsperiode gegenübergestellt. Die Fachliteratur gibt zwei Verfahren für dieses Ziel vor, das Umsatzkostenverfahren und das Gesamtkostenverfahren. Beim Umsatzkostenverfahren werden nur die Kosten der abgesetzten Produkte betrachtet. Das Gesamtkostenverfahren bezieht halbfertige Erzeugnisse, Bestandserhöhungen und Bestandsminderungen mit ein.⁵² Personaldienstleistungen sind nicht von solchen Vorgängen betroffen, weshalb das Umsatzkostenverfahren für die Betrachtung des Betriebserfolgs ausreichend ist.

Die folgende Abbildung 6 soll nochmals einen Überblick über den Ablauf und Zweck der Kostenbereiche geben.

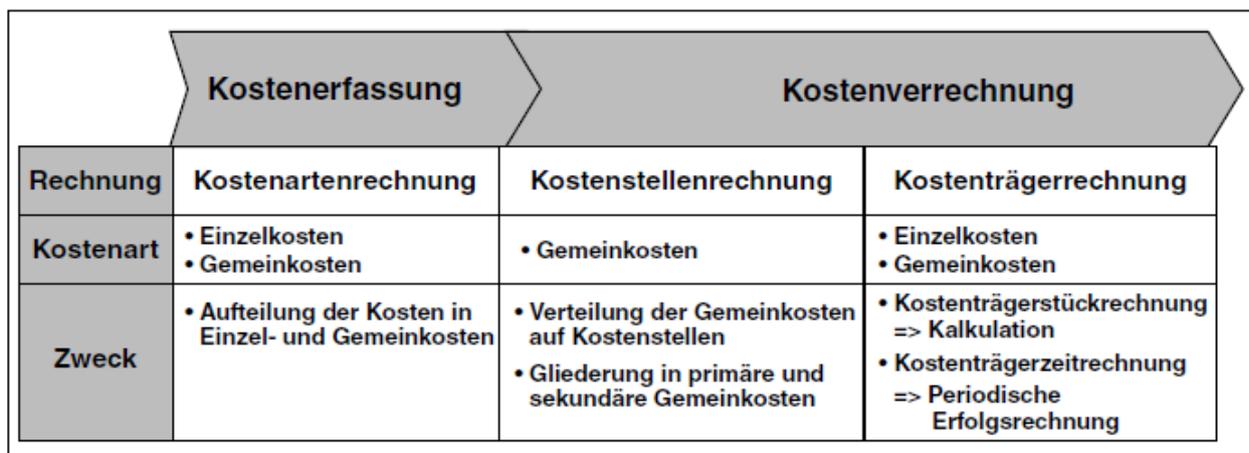


Abbildung 8 Kostenerfassung und -verrechnung
(PUF AHL, 2010, S. 164)

⁵² Vgl. GÖTZE, 2007, S. 131 ff.

4.3 Kostenrechnungssysteme

4.3.1 Vorbemerkungen zu terminologischen Abgrenzungen

Es sollen den Kapiteln zu Kostenrechnungssystemen einige Bemerkungen vorangestellt werden. Die Systeme sind mitunter, mit einer sehr großen Definitionsbreite angelegt. Dies erfolgt aus folgenden Gründen:

1. Die Kostenrechnung begann mit den zwei traditionellen Systemen, der Voll- und Teilkostenrechnung. Aufgrund ihrer Schwächen wurden beide weiterentwickelt. Die neuen Ansätze erhielten eine Bezeichnung und wurden mitunter selber weiterentwickelt. Allerdings wurde nicht eindeutig klargestellt, ob ein Ansatz neu ist oder nur eine Modifikation einer anderen Rechnung darstellt. Die Abgrenzungen sind deswegen so gewählt, dass sie eher noch strittige Teilbereiche einbeziehen als sie auszuschließen.
2. Wirtschaftswissenschaft ist nicht starr, sondern dynamisch. Subjektive Ansichten verschiedener Wissenschaftler resultieren in unterschiedlichen Auslegungen von Systemen.

Die Thesis wird der Gliederungsform von HORVÁTH folgen und Systeme nach zwei Gesichtspunkten gliedern: dem zeitlichen Bezug und dem Umfang der Kostenrechnung.⁵³

⁵³ Vgl. HORVATH, 2009, S. 416

4.3.2 Vollkosten und Teilkostenrechnung

Teilkostenrechnung und Vollkostenrechnung gelten als traditionelle Systeme der Kostenrechnung. Sie werden im Allgemeinen als Gegensätze angesehen. Sie unterscheiden sich in ihrem Umfang der Kostenzurechnung.

Die Natur der Vollkostenrechnung besteht darin, alle Kosten den Kostenträgern zuzuordnen. Ohne es explizit zu erwähnen, haben die Kapitel in 4.2 bereits weitestgehend den Vorgang der Vollkostenrechnung erläutert. Darum wird auf eine nochmalige Wiederholung im Einzelnen verzichtet.

Die Verteilung aller Kosten hat den Effekt, dass pro einer zusätzlichen, produzierten Einheit angenommen wird, dass die Fixkosten ebenfalls proportional steigen. Dies ist allerdings nicht der Fall und gibt den Fixkosten übermäßige Bedeutung.⁵⁴ In der operativen Betrachtung haben die Fixkosten nur einen geringen Stellenwert. Dies lässt die Schlussfolgerung zu, dass die Vollkostenrechnung für operative Belange eher ungeeignet ist.

Die Teilkostenrechnung verrechnet nur einen Teil der Kosten, die variablen Kosten oder die Einzelkosten, auf die Kostenträger.⁵⁵ Dies verringert das gerade angesprochene Problem der Vollkostenrechnung. Sie ist damit besser für operative Betrachtungen geeignet.

Die folgende Tabelle 3 soll die rechentechnischen Vorgänge zeigen und die Unterschiede verdeutlichen. Als Vertreter der Teilkostenrechnung dient die Grenzkostenrechnung.

⁵⁴ Vgl. HORVATH, 2009, S. 417

⁵⁵ Vgl. FREIDANK, 2008, S.272 f.

	Vollkostenrechnung	Grenzkostenrechnung
1. Stückerfolg	Verkaufspreis - Erlösschmälerungen	Verkaufspreis - Erlösschmälerungen
	Berichtigter Erlös - Direkte Kosten des Vertriebes	Berichtigter Erlös - Direkte Kosten des Vertriebes
	Nettoerlös - volle Selbstkosten	Nettoerlös - Grenzkosten der Herstellung
	=Reingewinn / Stck.	= Bruttoerfolg/Stck
2. Periodenreinerfolg	Σ Stück-Reinerfolge = Periodenreinerfolg	Σ Stück-Brutto-Erfolge - Fixkosten = Periodenreinerfolg

Tabelle 3 Gegenüberstellung Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung
(HORVÁTH, 2009, S. 417)

Bisher noch unbeantwortet bleibt die Frage, auf welcher Datenbasis die Voll- und Teilkostenrechnung durchgeführt wird. Die bisherigen Erläuterungen basieren auf Ist-Kosten. Diese befassen sich ausschließlich mit bereits angefallenen Kosten der letzten Periode, sind also nur in die Vergangenheit gerichtet. Die Normalkostenrechnung behebt dieses Problem leider nicht, weil sie lediglich einen Kostendurchschnitt der letzten Perioden angibt. Eine Betrachtung in die Zukunft ist allerdings für das Controlling von großem Interesse. Die Kostenplanung gehört zu den Controllingfunktionen. Aus diesem Interesse heraus wurde die Plankostenrechnung entwickelt. Diese wird im folgenden Abschnitt im Detail behandelt.⁵⁶

⁵⁶ Vgl. HORVATH, 2009, S. 416

Die Tabelle 5 zeigt die Entwicklungsrichtung moderner Kostenrechnungssysteme.

		Kostenbegriff zeitlicher Bezug		
Ausmaß der Kostenzurechnung		Ist-Kostenrechnung	Normalkostenrechnung	Plankostenrechnung
	Vollkostenrechnung	Ist-Kostenrechnung als Vollkostenrechnung	Normalkostenrechnung als Vollkostenrechnung	Plankostenrechnung als Vollkostenrechnung
	Teilkostenrechnung	Ist-Kostenrechnung als Teilkostenrechnung	Normalkostenrechnung als Teilkostenrechnung	Plankostenrechnung als Teilkostenrechnung

Tabelle 4 Systematisierung und Entwicklungsrichtung der Kostenrechnungssysteme

(HORVÁTH, 2009, S. 416)

4.3.3 Plankostenrechnung

Die Plankostenrechnung ermöglicht es dem Controller Soll-Ist-Vergleiche ziehen zu können. Dadurch kann die Betriebstätigkeit wirtschaftlich einordnet werden. „Entstehungsgeschichtlich war der Wunsch nach aussagefähigen Wirtschaftlichkeitskontrollen Haupttriebfeder für die Entwicklung von Plankostensystemen.“⁵⁷

Die Plankostenrechnung teilt sich in Varianten und Prinzipien auf. Die Abbildung 7 zeigt diese Ausprägungen.

Plankostenrechnungssysteme		
Auf Vollkostenbasis		Auf Teilkostenbasis
Starre Plankostenrechnung	Flexible Plankostenrechnung	Grenzplankostenrechnung
Starre Planbeschäftigung	Flexible Planbeschäftigung	

Abbildung 9 Systeme der Plankostenrechnung

(DROSSE, 2005, S. 164)

Besonderheit der Plankostenrechnungssysteme ist die Erweiterung um den Faktor der Beschäftigung. Sie gibt das Leistungsvolumen, wie Stückzahlen bei Sachleistungen oder Arbeitsstunden bei Dienstleistungen, an. Jeder Kostenstelle wird eine Planbeschäftigung zugeordnet. Nach Ablauf der Planperiode wird die Istbeschäftigung festgestellt. Aus diesen Werten werden die Plankosten und Istkosten abgeleitet und verglichen.⁵⁸

Die Starre Plankostenrechnung als Vollkostenrechnung unterscheidet nicht zwischen variablen und fixen Kosten. Deswegen geht sie von einem proportionalen Kostenverlauf aus. Dieser ist in Abbildung 10 zu sehen wie die Herleitung der Gesamtabweichung.

⁵⁷ JOOS-SACHSE, 2006, S. 235

⁵⁸ Vgl. JOOS-SACHSE, 2006, S. 236

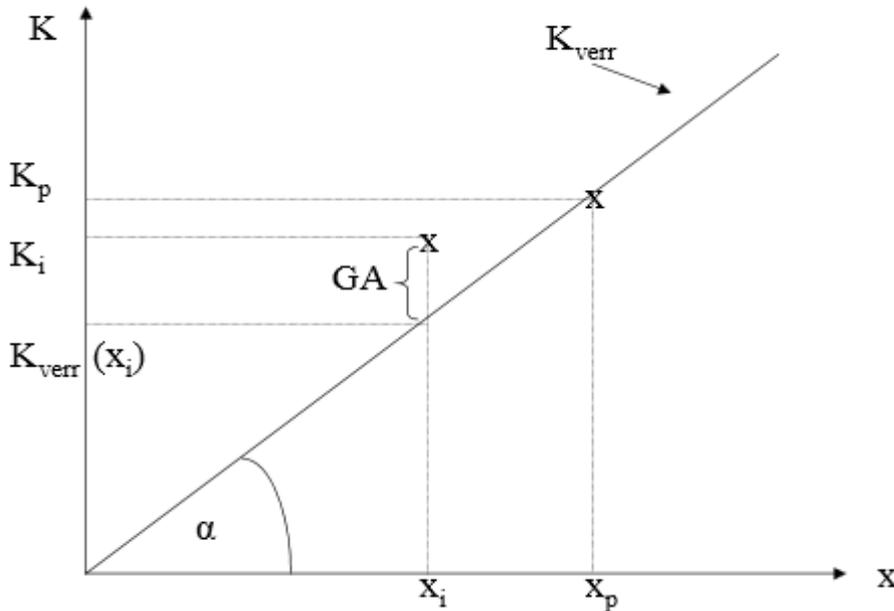


Abbildung 10 Graffische Darstellung der starren Plankostenrechnung

(JOOS-SACHSE, 2006, S. 237)

- x_p = Planbeschäftigung
- x_i = Istbeschäftigung
- K_p = Plankosten
- K_i = Istkosten
- K_{verr} = Verrechnete Plankosten ($k_p \cdot x_i$)
- $\tan \alpha$ = Plankalkulationssatz variabel
($k_{v,p} = K_{v,p} / x_p$)
- GA = Gesamtabweichung

Durch die Proportionalisierung der Kosten ist die starre Plankostenrechnung nur sehr begrenzt anwendbar. JOOS-SACHSE beschränkt sie auf Anwendungen mit geringen Beschäftigungsschwankungen, wie dem öffentlichen Personennahverkehr oder in der Energieerzeugung.⁵⁹

Die flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis wird auch Grenzplankostenrechnung genannt. Sie bildet das Gegenstück zur starren Plankostenrechnung. Sie ist darauf ausgerichtet eine Wirtschaftlichkeitsanalyse zu ermöglichen. Die Fixkosten werden als Block angesehen, der selbst bei null Leistung anfällt. Die Istkosten werden nicht mehr mit verrechneten Plankosten verglichen sondern mit Sollkosten. Die Formel dafür lautet:

⁵⁹ Vgl. JOOS-SACHSE, 2006, S. 238

Sollkosten =

Geplante Fixkosten + Variabler Plankalkulationssatz • Istbeschäftigung

Formel 2 Sollkosten

(JOOS-SACHSE, 2006, S. 239)

Die Abbildung 11 zeigt den Sollkostenverlauf.

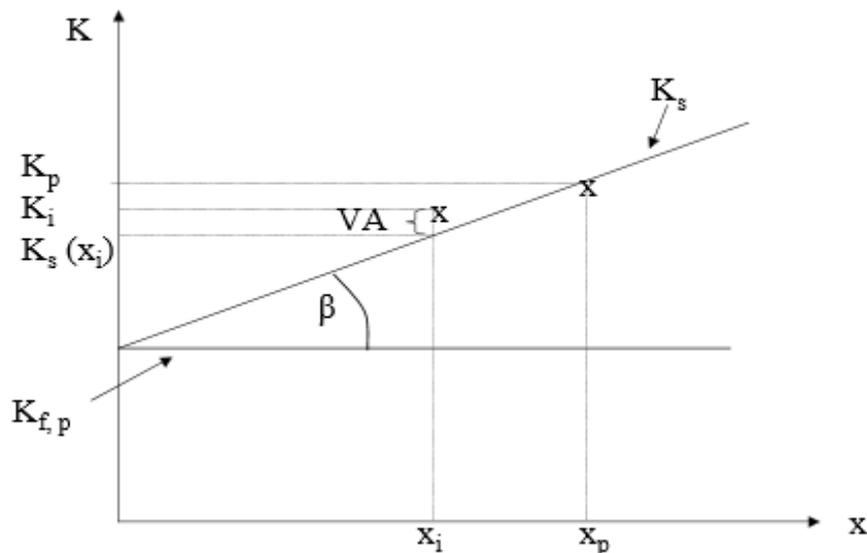


Abbildung 11 Grafische Darstellung der Grenzplankostenrechnung

(JOOS-SACHSE, 2006, S. 240)

- x_p = Planbeschäftigung
- x_i = Istbeschäftigung
- K_p = Plankosten
- K_i = Istkosten
- $K_{f,p}$ = Fixkosten geplant
- K_s = Sollkosten ($K_f + k_{v,p} \cdot x_i$)
- Tan α = Plankalkulationssatz variabel
($k_{v,p} = K_{v,p} / x_p$)
- VA = Verbrauchsabweichung

Diese Abweichung ist besser interpretierbar als bei der starren Plankostenrechnung. Es handelt sich um eine Verbrauchsabweichung. Bei ordnungsgemäßem Wirtschaften innerhalb der Kostenstelle hätte die negative Abweichung nicht auftreten dürfen. Eine Abweichungsanalyse ist der Betrachtung anzuschließen.

Die Grenzplankostenrechnung eignet sich hervorragend für die Kostenkontrolle, die Ergebniskontrolle und die Wirtschaftlichkeitskontrolle. Als Teilkostenrechnung kann sie allerdings keine Aussage über die Selbstkosten liefern. In Bezug auf die Ent-

scheidungsstützung und die Preisbildung muss deswegen eingeschränkt werden, dass nur eine kurzfristige Betrachtung möglich ist.⁶⁰

Um langfristige Entscheidungen zu ermöglichen, ist eine Kombination der beiden vorgenannten Rechnungen entwickelt worden. Die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis unterscheidet sich zur Grenzplankostenrechnung, durch das Ausweisen sowohl des Teils der Kostenabweichung, der durch Minderbeschäftigung entstanden ist, als auch des Teils, der aus Unwirtschaftlichkeit resultierte.⁶¹

Die Beschäftigungsabweichung ergibt sich aus den verrechneten Plankosten subtrahiert mit den Sollkosten.

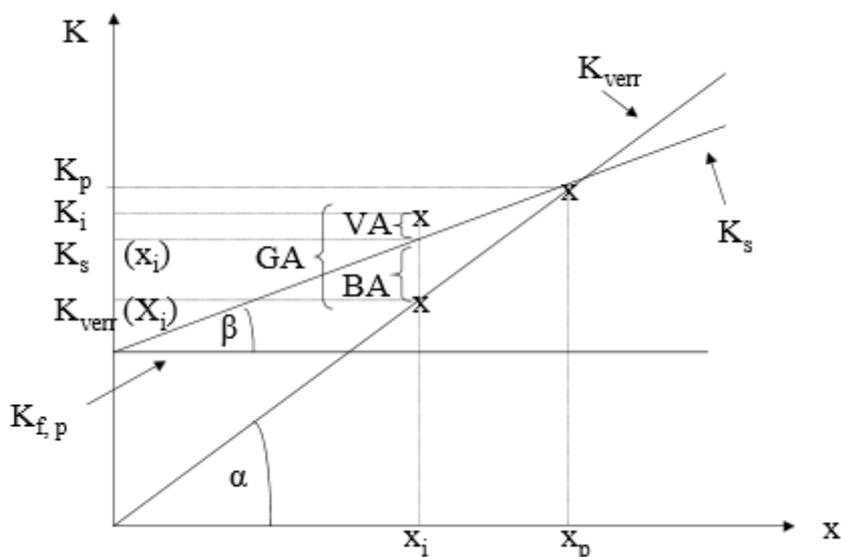


Abbildung 12 Grafische Darstellung der flexiblen Plankostenrechnung

(JOOS-SACHSE, 2006, S. 242)

- x_p = Planbeschäftigung
- x_i = Istbeschäftigung
- K_p = Plankosten
- K_i = Istkosten
- K_{verr} = Verrechnete Plankosten ($k_p \cdot x_i$)
- $\tan \alpha$ = Plankalkulationssatz variabel
($k_{v,p} = K_{v,p} / x_p$)
- $\tan \beta$ = Plankalkulationssatz gesamt
($k_{v,p} = K_p / x_p$)
- $K_{f,p}$ = Fixkosten geplant
- K_s = Sollkosten ($K_{f,p} + k_{v,p} \cdot x_i$)
- GA = Gesamtabweichung
- VA = Verbrauchsabweichung
- BA = Beschäftigungsabweichung

⁶⁰ Vgl. JOOS-SACHSE, 2006, S. 241

⁶¹ Vgl. GÖTZE, S. 202

Bei allen Verfahren wurde separat keine Preisänderung ausgewiesen. Das bedeutet, dass:

- keine Preisabweichungen in der betrachteten Periode gegeben waren oder
- Preisabweichungen bereits vorher durch Verrechnung eliminiert wurden oder
- Preisabweichungen als Bestandteil der Verbrauchsabweichung gesehen werden

Bei der Interpretation muss darauf geachtet werden, welche Definition von Verbrauchsabweichungen als Basis dient.

Entweder:

Verbrauchsabweichung = Unwirtschaftlichkeit + gerechtfertigte Mehrverbräuche⁶² bei eigenständig ausgewiesener Preisabweichungen

oder

Verbrauchsabweichung = Mengenabweichung • Preisabweichung⁶³

Ein Kritikpunkt der allen gezeigten Ansätzen anhaftet ist, dass die Beschäftigung alleinige Einflussgröße ist. Der Einbezug weiterer ist aber ebenfalls kritisch zu sehen, weil es die Komplexität immens erhöhen würde. Außerdem werden die Berechnungen unter der Prämisse ausgeführt, dass sämtliche Zusammenhänge von Beschäftigung und Kosten vollständig bekannt sind. Dies ist in der Praxis allerdings eher selten der Fall.⁶⁴

Die Plankostenrechnung ist nicht geeignet für kreative und innovative Prozesse, weil diese kaum planbar sind.⁶⁵

Die Plankostenrechnung orientiert sich oft an einem Planungshorizont von einem Jahr und ist damit bestens für das operative Controlling geeignet.⁶⁶

⁶² Vgl. MENSCH, S. 46

⁶³ Vgl. GÖTZE, S. 203

⁶⁴ Vgl. DEIMEL, ISEMANN, MÜLLER, 2006, S. 448

⁶⁵ Vgl. WEBER; SCHÄFER, 2011, S. 151

⁶⁶ Vgl. JOOS-SACHSE, 2006, S. 235

4.3.4 Prozesskostenrechnung

Personaldienstleistungen haben ein hohes Aufkommen an Gemeinkosten. Wie sollen diese verursachungsgerecht auf die Leistungseinheiten aufgeteilt werden?

Die Grundtypen der Kostenrechnung von Sachleistungen scheinen nicht geeignet zu sein, um die Gemeinkosten zu verteilen. Die Teilkostenrechnung misst den Gemeinkosten einen zu kleinen Stellenwert bei, vor allem, wenn sie wie bei den Dienstleistungen die dominierende Kostenart ist. Die Vollkostenrechnung ist unzweckmäßig, weil keine geeignete Zuschlagsbasis gefunden werden kann.⁶⁷

Die Prozesskostenrechnung entspringt dem industriellen Bereich. Sie wurde entwickelt um eine verursachungsgerechte Gemeinkostenzuordnung zu finden.⁶⁸

In der Prozesskostenrechnung wird die Leistung in Teilprozesse zerlegt, um in gewissem Umfang die Gemeinkosten, wie zum Beispiel Stromkosten oder Verwaltungskosten, ihrem Verursacher zu zuordnen.

Der erste Schritt der Prozesskostenrechnung ist die Prozessanalyse. Aus dieser sollte ein Schema entspringen, das die Hauptprozesse aufzeigt und welche Teilprozesse diese beinhalten. Bei der Erfassung ist eine enge Zusammenarbeit mit den Mitarbeitern zu empfehlen. Das ausführende Personal kann am ehesten Auskunft darüber erteilen, wie die Prozesse in der Praxis ablaufen. Wohingegen die Vorstellung der Führung, über den Ablauf der Prozesse, mitunter stark von der Unternehmenswirklichkeit abweichen kann.⁶⁹

Die Teilprozesse werden entsprechend ihrer Wirkung auf den Output eingeteilt. Leistungsmengeninduzierte Prozesse sind Prozesse, bei denen sich der Output mit dem Leistungsvolumen ändert, wie zum Beispiel die monatliche Lohnabrechnung bei steigender Anzahl von Mitarbeitern eine längere Zeit in Anspruch nimmt. Wenn sich der Output nicht ändert, handelt es sich um leistungsmengenneutrale Prozesse, wie zum Beispiel bei der Teilleistung „Abteilung leiten“. Diese Kosten werden aus Gründen der Einfachheit auf die leistungsinduzierten Prozesse im Verhältnis der in Anspruch genommenen Personalkapazitäten umgelegt.⁷⁰

Den Prozessen werden Bezugsgrößen (Cost driver) zugeordnet. Diese können unterschiedlich ausfallen. So besteht die Wahl beim Prozess Kundenbelieferung

⁶⁷ Vgl. FISCHER, 2000, S 90

⁶⁸ Vgl. RECKENFELDERBÄUMER, 2006, S. 43

⁶⁹ Vgl. MUSCHOL, 2009, S. 253

⁷⁰ Vgl. HORVATH, 2009, S. 492

zwischen den Größen: Anzahl der Lieferungen, Gewicht der Lieferung, Volumen der Lieferung und ähnlichem.⁷¹

Die Prozesskostensätze je Teilprozess lassen sich dann wie folgt errechnen.

$$\text{Prozeßkostensatz} = \frac{\text{Prozeßkosten}}{\text{Prozeßmenge}}$$

Formel 3 Prozesskostensatz

(MUSCHOL, 2009, S. 257)

Die erfassten Teilprozesse werden im nächsten Schritt zu den Hauptprozessen zusammengefasst.

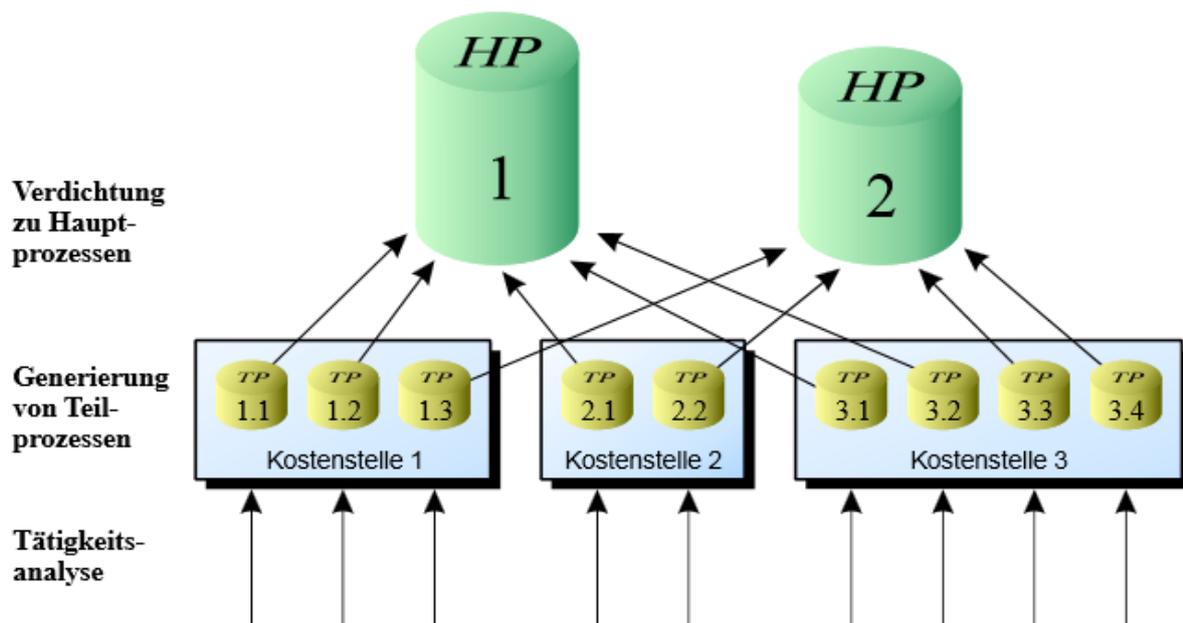


Abbildung 13 Prozessstruktur

(online: Online Lehrbuch, 2004, S. 5 (01.08.2014))

Dabei ist zu bemerken, dass die Zuteilung der Teilprozesse zu den Hauptprozessen und die Cost driver nicht sofort bei Erstbestimmung richtig gewählt sein müssen. In der Praxis werden meist mehrere Nachjustierungen benötigt.⁷² Außerdem ist eine Überprüfung in regelmäßigen Abständen zu empfehlen, um Veränderungen durch Umwelteinflüsse in das System einzubinden.

⁷¹ Vgl. JOOS-SACHSE, 2006, S. 323

⁷² Vgl. FISCHER, 2000, S. 92

Die Prozesskostenrechnung kann bis ins kleinste Detail verfeinert werden. Allerdings ist dabei die Wirtschaftlichkeit nicht aus den Augen zu verlieren.

Großer Vorteil des Instruments ist die kostenstellenübergreifende Sichtweise und durch die Bezugsgrößen eine vielfältigere, detailliertere und verursachungsgerechtere Verteilung.

So viele Vorteile die Prozesskostenrechnung auch bietet, ist sie für die Beurteilung laufender Prozesse zu aufwendig. Das Konzept setzt stark auf eine langfristige Orientierung, was zugleich aber auch in Bezug auf kurzfristige Entscheidungen als Schwäche angesehen werden kann.⁷³

Um die Unterschiede zwischen Prozesskostenrechnung und Zuschlagskalkulation besser zu verdeutlichen, folgt eine Reihe von Beispielen. Sie sollen verschiedene Effekte verdeutlichen, welche durch die Prozesskostenrechnung beachtet werden. Die Beispiele sind alle dem Online-Lehrbuch der Hochschule Augsburg entnommen.⁷⁴

Der Allokationseffekt wird in diesem Beispiel verdeutlicht. Wenn davon ausgegangen wird, dass alle Produkte dieselben Prozesskosten verursachen, aber verschiedene Einzelkosten anfallen, ergibt sich eine nicht verursachungsgerechte Verteilung bei der Anwendung einer Zuschlagskalkulation.⁷⁵

	Einzelkosten	GK-Zuschlag 45%	Prozesskostensatz	Allokationseffekt = Δ
Produkt A	40 €	18 €	20 €	+ 2 €
Produkt B	60 €	27 €	20 €	- 7 €
Produkt C	120 €	54 €	20 €	- 34 €

Tabelle 5 Allokationseffekt

(online: Online Lehrbuch, 2004, S. 7 (01.08.2014))

Der Komplexitätseffekt beschreibt die Auswirkungen auf die Kostenstruktur, wenn Produkte verschiedener Komplexitätsgrade gefertigt werden. Komplexere Leistungen mit, zum Beispiel mehr Teilleistungen, nehmen indirekte Leistungsbereiche, wie zum Beispiel Verwaltungsorgane, in höherem Maße in Anspruch. Auch diese Auswirkungen werden in der Zuschlagskalkulation nicht berücksichtigt.⁷⁶

⁷³ Vgl. HORVATH, 2009, S. 498 f.

⁷⁴ online: Online Lehrbuch, 2004, S. 6 ff. (11.04.2014)

⁷⁵ Vgl. FRIEDL; HOFMANN; PEDELL, 2013, S. 452 f.

⁷⁶ Vgl. FRIEDL; HOFMANN; PEDELL, 2013, S. 454 f.

Erzeugnis	A	B
Anzahl	10	20
Einzelkosten	60 €	60 €
Gemeinkostenzuschlagssatz	35 %	35 %
Prozessdurchführungen	10	20
Prozesskostensatz	1,40 €	1,40 €

Tabelle 6 Ausgangssituation für Komplexitätseffekt

Einzelkosten	60 €	60 €
Gemeinkosten	21 €	21 €
Selbstkosten	81 €	81 €

Tabelle 7 Berechnung mit Zuschlagskalkulation bei Komplexitätseffekt

Einzelkosten	60 €	60 €
Gemeinkosten	14 €	28 €
Selbstkosten	74 €	88 €

Tabelle 8 Berechnung mit Prozesskostenrechnung bei Komplexitätseffekt

(online: Online Lehrbuch, 2004, S. 7 f. (01.08.2014))

Ebenfalls keine Beachtung findet der Degressionseffekt in der Zuschlagskalkulation. Bei der Zuschlagskalkulation bleibt der Gemeinkostensatz je Stück konstant. Dies entspricht in den meisten Fällen nicht der Wirklichkeit. Bei der prozessorientierten Kalkulation findet auch dieses Problem eine bessere Lösung, weil mit steigender Menge die Prozesskosten unabhängig sind.⁷⁷

Auftrag	A	B
Stückzahl	1000	100
Einzelkosten/Stück	10 €	10 €
Gemeinkostenzuschlag	25 %	25 %
Prozessdurchführung	40	40
Prozesskosten	20 €	20 €

Tabelle 9 Ausgangssituation für Degressionseffekt

⁷⁷Vgl. FRIEDL; HOFMANN; PEDELL, 2013, S. 453 f.

Einzelkosten	10 000 €	1 000 €
Gemeinkosten	2 500 €	250 €
Stückkosten	12,50 €	12,50 €

Tabelle 10 Berechnung mit Zuschlagskalkulation bei Degressionseffekt

Einzelkosten	10 000 €	1 000 €
Gemeinkosten	800 €	800 €
Stückkosten	10,80 €	18,00 €

Tabelle 11 Berechnung mit Prozesskostenrechnung bei Degressionseffekt

(online: Online Lehrbuch, 2004, S. 8 f. (01.08.2014))

4.3.5 Deckungsbeitragsrechnung

Die Autoren MICHEL, TORSPECKEN und JANDT betiteln die Deckungsbeitragsrechnung als „derzeit modernste Form des betrieblichen Rechnungswesens.“⁷⁸ Es wird nachfolgend zu klären sein, was die Autoren zu dieser Aussage veranlasst und ob die Deckungsbeitragsrechnung für die Arbeitnehmerüberlassung anwendbar ist.

Basis der Deckungsbeitragsrechnung ist der Deckungsbeitrag. Dieser wird mit folgender Formel berechnet.

Erlöse – variable Kosten = Deckungsbeitrag

Formel 4 Deckungsbeitrag

(PREIßLER, 2008, S. 77)

Der Begriff Deckungsbeitrag lässt sich wortwörtlich so verstehen, dass er angibt, wie viel ein Produkt dazu beiträgt die fixen Kosten zu decken.

Bei der Betrachtung einer Leistungseinheit wird von einem Stückdeckungsbeitrag gesprochen. Beim Gesamtdeckungsbeitrag werden die Umsätze einer gesamten Leistungsart betrachtet.⁷⁹

Bei der Deckungsbeitragsrechnung handelt es sich um ein Verfahren der Teilkostenrechnung. Bei dieser Rechnung geht der Entwicklungsimpuls von den Mängeln der Vollkostenrechnung aus.⁸⁰ Vor allem an der Zuschlagskalkulation und ihrer nicht verursachungsgerechten Zuordnung der Kosten stören sich viele Betriebswirte. Die Durchführung soll zeigen, welche Schritte der Deckungsbeitragsrechnung diese Mängel beheben sollen.

Bei der Deckungsbeitragsrechnung handelt es sich um ein Instrument, bei dem sich ebenfalls verschiedene Varianten ausgebildet haben. Diese werden in steigender Komplexität betrachtet.

Die einfache Deckungsbeitragsrechnung zieht von den Erlösen die variablen Kosten ab und lässt den Fixkostenblock unbetrachtet. Sie eignet sich deswegen besonders für sehr kurzfristige Entscheidungen bei Kapazitätsüberhängen. Eine völlige Außerachtlassung der Fixkosten kann allerdings nur eine vorübergehende Betrachtungsweise sein. Ein Einbezug der Fixkosten ist deswegen ratsam. Dies liefert das folgende Instrument.

⁷⁸ MICHEL; TORSPECKEN; JANDT, 2004, S. 146

⁷⁹ Vgl. DEIMEL, ISEMANN, MÜLLER, 2006, S. 281

⁸⁰ Vgl. MICHEL; TORSPECKEN; JANDT, 2004, S. 147

Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung, auch Fixkostendeckungsrechnung genannt, differenziert Fixkosten in verschiedene Kostenkategorien, welche unterschiedlich gut dem Produkt zugeordnet werden können. Die Abbildung 14 zeigt, wie ein Schema für eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung aussehen kann.

Erlöse	
- variable Kosten	
= Deckungsbeitrag I	
Summe der Deckungsbeiträge I (für jew. Produkt)	
- Produktfixkosten	
= Deckungsbeitrag II	
Summe der Deckungsbeiträge II (für jew. Produktgruppe)	
- Produktgruppenfixkosten	
= Deckungsbeitrag III	
Summe der Deckungsbeiträge III (für jew. Bereich)	
- Bereichsfixkosten	
= Deckungsbeitrag IV	
Summe der Deckungsbeiträge IV	
- Unternehmens-/Betriebsfixkosten	
= Deckungsbeitrag V (= Betriebsergebnis)	

Abbildung 14 Schema mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

(online: Haushaltssteuerung.de (01.08.2014))

Die bereits ausgeführte Rechnung der einfachen Deckungsbeitragsrechnung liefert Deckungsbeitrag I.

Die Produktfixkosten können einer bestimmten Produktart zugeschrieben werden. Eine eindeutige Zurechnung auf ein Erzeugnis ist allerdings nicht möglich. Beispiele sind Forschung und Entwicklung oder auch der Vertrieb.

Produktgruppenfixkosten werden von artverwandten Produkten geteilt. Wenn sich verschiedene Erzeugnisse eine Fertigungsanlage teilen, kann das der Fall sein. Auch gemeinsame Marketingkosten für Werbung einer Produktgruppe wären dort einzuordnen.

Kostenstellenfixkosten sind Kosten, die erst auf dieser Ebene eindeutig von anderen Kostenstellen abgegrenzt werden können. Das Gehalt eines an die Kostenstelle gebundenen Meisters oder einer Maschine, die verschiedene Produktgruppen produziert, können als Beispiele genannt werden.

Bereichsfixkosten werden von Geschäftsbereichen verursacht, die Kostenstellenübergreifend agieren. Beschaffung und Verwaltung können als solche angesehen werden.

Unternehmensfixkosten sind Kosten, welche keinem vorgenannten Bereich zugeordnet werden können, wie die Kosten der Unternehmensleitung.⁸¹

Die beschriebenen Kostenkategorien können allerdings verschieden ausgelegt werden. So kann Forschung sowohl den Produktfixkosten als auch den Produktgruppenfixkosten zugeordnet werden. Das System ist nicht starr, sondern kann an die Unternehmensumstände angepasst werden.

Großer positiver Aspekt der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung ist, dass sie eine ausgewogene Synthese von Teil- und Vollkostenrechnung darstellt. „Weiterhin ist durch die Fixkostendeckungsbeitragsrechnung die Ermittlung der Selbstkosten eines fertigen Produkts bis zum Bruttopreis möglich.“⁸²

Welcher Deckungsbeitrag ($I - V$) für eine Betrachtung genutzt wird, ist abhängig von ihrem Zweck.

Der Deckungsbeitragsrechnung haften ebenfalls Schwächen an. Sie ist eine retrograde Betrachtungsweise. Sie berücksichtigt die verschiedenen Arten des Kostenanfalls und der Zurechnung zu den Produkten, lässt dabei aber außen vor, dass die Abgrenzung der Erlöse zwischen den Produkten auch schwierig sein kann.⁸³

Die relative Deckungsbeitragsrechnung wurde von RIEBEL entwickelt. Es handelt sich dabei um ein komplexes System. Auf eine umfassende Darstellung der relativen Deckungsbeitragsrechnung wird verzichtet, weil es stark auf die Sachgüterbetrachtung zugeschnitten ist. Ein Aspekt der relativen Deckungsbeitragsrechnung soll aber weitergehend betrachtet werden.

RIEBEL löst sich von der Einordnung in Einzel- und Gemeinkosten beziehungsweise in variable und fixe Kosten. Er behauptet, dass bei geeigneter Wahl der Bezugsgröße und des Betrachtungszeitraumes, alle Kosten Einzelkosten sind.⁸⁴

Dies soll folgend an Beispielen aus Arbeitnehmerüberlassung erläutert werden.

Die Tabelle 12 zeigt, wie die anfallenden Kostenarten der Personaldienstleistung Arbeitnehmerüberlassung in die Teilkostenrechnung eingeordnet werden können.

⁸¹ Vgl. GÖTZE, 2007, S. 160

⁸² DEIMEL, ISEMANN, MÜLLER, 2006, S. 289

⁸³ Vgl. WEBER; SCHÄFER, 2011, S. 151

⁸⁴ Vgl. HORVATH, 2009, S. 420 zit. nach RIEBEL, 1994

Kosten	Kostenartenrechnung	Teilkostenrechnung
Personalkosten für entliehenes Personal	Einzel	Variabel
Verpflegungsmehraufwand	Gemein	Variabel
Unterkunftskosten	Gemein	Variabel
Personalkosten des Vertriebs	Gemein	Fix
Bürokosten	Gemein	Fix
Fuhrparkkosten	Gemein	Fix
Verwaltungskosten	Gemein	Fix

Tabelle 12 Einordnung der Kosten der Arbeitnehmerüberlassung in die Kostenarten- und Teilkostenrechnung

Die Posten Personalkosten für entliehenes Personal, Verpflegungsmehraufwand und Verwaltungskosten wurden bis jetzt nicht explizit erwähnt. Sie gehören nicht zu den Vertriebskosten. Für die Deckungsbeitragsrechnung sind sie aber von Nöten.

Die vorgegebenen Werte für das Beispiel sind:

Stundenverrechnungssatz: 25 €

Stundenlohn für Leiharbeiter: 10 €

Übernachungskosten pro Woche: 140 €

Verpflegungsmehraufwand pro Tag: 10 €

Tagesarbeitszeit: 8 h

Wochenarbeitszeit: 40 h

Kalkulationsfaktor für sonstige Kosten: 0,7

Die sonstigen Kosten können zum Beispiel Lohnneben-, Verwaltungs- und Vertriebskosten sein.

Bei dieser Rechnung wird davon ausgegangen, dass die Unterkunftskosten vom Personaldienstleister übernommen werden und deswegen mit einkalkuliert werden müssen.

Die Rechnung würde dann wie folgt aussehen:

Deckungsbeitragsrechnung		sonstige Kosten	
		10 €	Stundenlohn
25 €	Stundenverrechnungssatz	x 0,7	Kalkulationsfaktor
-10 €	Stundenlohn	7 €	
-7 €	sonstige Kosten		
-1,25 €	Verpflegungsmehraufwand	Verpflegungsmehraufwand	
-3,50 €	Übernachungskosten	10 €	pro Arbeitstag
3 €	Deckungsbeitrag	/ 8	Stunden pro Arbeitstag
		1,25 €	pro Arbeitsstunde
		Übernachungskosten für Mitarbeiter	
		140 €	Übernacht. pro Woche
		/ 40	Wochenarbeitsstunden
		3,50 €	Übernacht. pro Stunde

Abbildung 15 Deckungsbeitragsrechnung in der Arbeitnehmerüberlassung

In diesem Beispiel benötigen die Übernachtungskosten eine wöchentliche Auslegung, weil die Unterkunft auch an arbeitsfreien Tagen genutzt wird. Der Verpflegungsmehraufwand kann dagegen täglich betrachtet werden, weil er nur an Arbeitstagen anfällt. Durch diese Schlüsselungen können diese Kosten nun als Einzelkosten betrachtet werden. Dieser Vorgang kann sehr weit getrieben werden. Für die meisten der Kosten kann so ein Einzelkostensatz hergeleitet werden. Da diese Rechnung nur als Beispiel dienen soll, wird die Betrachtung nicht weiter ausgeführt. Des Weiteren ist die Berechnung mit einem Kalkulationsfaktor in der Arbeitnehmerüberlassungsbranche weit verbreitet.

Der Kalkulationsfaktor ist als kritisch zu betrachten. Er impliziert, dass Mitarbeiter mit einem höheren Lohn, mehr Vertriebs- und Verwaltungskosten verursachen. Da die Vertriebs- und Verwaltungsprozesse sich aber kaum zwischen verschiedenen Lohngruppen unterscheiden, kann eine solche Herleitung nicht gefunden werden.

Alternativ sollte darüber nachgedacht werden, den Kalkulationsfaktor durch einen Betrag, hergeleitet aus der Prozesskostenrechnung, zu ersetzen. Die Vorteile dieser Maßnahme wurden im Kapitel 4.3.4 Prozesskostenrechnung bereits erläutert.

Für die Preisbildung kann die Deckungsbeitragsrechnung ebenfalls eingesetzt werden. Dafür muss diese „umgekehrt“ werden. Es wird für das Beispiel von einem angestrebten Deckungsbeitrag von 4 € ausgegangen.

Preiskalkulation			sonstige Kosten		
				10 €	Stundenlohn
	10 €	Stundenlohn		x 0,7	Kalkulationsfaktor
	7 €	sonstige Kosten		7 €	
	1,25 €	Verpflegungsmehraufwand			
	3,50 €	Übernachungskosten			Verpflegungsmehraufwand
	4 €	Deckungsbeitrag		10 €	pro Arbeitstag
	26 €	Stundenverrechnungssatz		/ 8	Stunden pro Arbeitstag
				1,25 €	pro Arbeitsstunde
					Übernachungskosten für Mitarbeiter
				140 €	Übernacht. pro Woche
				/ 40	Wochenarbeitsstunden
				3,50 €	Übernacht. pro Stunde

Abbildung 16 Preiskalkulation in der Arbeitnehmerüberlassung

Als Vorteil der Deckungsbeitragsrechnung kann ebenfalls angesehen werden, dass sie auch nur auf bestimmte Teilbereiche angewendet werden kann. Zum Beispiel kann eine Deckungsbeitragsrechnung pro Auftrag oder Kunde durchgeführt werden. Die Kundendeckungsbeitragsrechnung wurde in dieser Thesis bereits in der ABC-Analyse erwähnt.

Die Rechnung auf Basis der relativen Deckungsbeitragsrechnung kann sehr umfangreich ausgeführt werden. Die Aufwand-Nutzen-Relation des Instruments darf dabei nicht aus den Augen verloren werden.

Jede Branche oder jedes Unternehmen sollte ein eigenes Modell für seine Deckungsbeitragsrechnung entwickeln, um die Vorteile des Instruments für sich ausschöpfen zu können.

5 Resümee

Ziel der Thesis ist, Empfehlungen auszusprechen, welche Controllinginstrumente für die operative Betrachtung des Vertriebs in einem Personaldienstleistungsunternehmen zu benutzen sind.

Die erste Erkenntnis der Thesis lautet, dass es nicht ein herausstehendes Instrument für die genannte Thematik gibt. Vielmehr muss zu der Erkenntnis gekommen werden, dass nicht die erste Frage sein sollte, welches Instrument genutzt werden soll, sondern welchen Zweck das Instrument erfüllen soll. Die nachfolgende Tabelle nennt nochmals Zwecke, die für das operative Vertriebscontrolling bedeutend sind und gibt Empfehlungen für die Instrumentenwahl.

Zweck	Empfohlene Instrumente
Kundenanalyse	
Informationsbeschaffung zu Kunden vor Vertragsabschluss	<ul style="list-style-type: none"> • Warenkreditversicherung
Kundenstrukturanalyse	<ul style="list-style-type: none"> • ABC-Analyse • Customer Lifetime Value
Kundenwertberechnung	<ul style="list-style-type: none"> • Customer Lifetime Value
Kostencontrolling	
Kurzfristige Erfolgsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> • Deckungsbeitragsrechnung • Teilkostenrechnung
Längerfristige Erfolgsrechnung ⁸⁵	<ul style="list-style-type: none"> • Prozesskostenrechnung • Vollkostenrechnung
Kontrolle von geplanten Werten	<ul style="list-style-type: none"> • Plankostenrechnung
Preiskalkulation	<ul style="list-style-type: none"> • Deckungsbeitragsrechnung • Teilkostenrechnung

In der Praxis können natürlich Umstände vorliegen, die die Nutzung anderer Instrumente begünstigen. Außerdem ist noch zu bemerken, dass der gegebene Instrumen-

⁸⁵ In diesen Rahmen ein betrachteter Zeitraum von einem Jahr

tenüberblick keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt, sondern nur weitverbreitete Instrumente aufgreift.

In der Prozesskostenrechnung wurde bereits erwähnt, dass die Nutzung eines Instruments immer nur so intensiv sein soll, dass der Grenznutzen den Aufwand übersteigt. Dieser Grundsatz hat für alle genannten Instrumente zu gelten.

Zuletzt soll noch die Empfehlung ausgesprochen, die Instrumente nicht zu starr nach der Literatur auszulegen. Vertrieb und Dienstleistungen sind sehr vielseitig. Eine Anpassung an die eigenen Unternehmensprozesse, die eigene Unternehmensstruktur und -umwelt kann einen besseren Informationsgehalt generieren.

Quellenverzeichnis

Arbeitnehmerüberlassungsgesetz. In: Arbeitsgesetze. 81. Auflage. München, 2012

BAUER, Hans; HAMMERSCHMIDT, Maik; BRÄHLER, Matthias: Kundenwertbasierte Unternehmensbewertung – Das Customer Lifetime Value-Konzept und sein Beitrag zu einer marketing-orientierten Unternehmensbewertung. In: Dunker & Humblot GmbH [Hrsg.]: Jahrbuch der Absatz- und Verbraucherborschung. Berlin, 2002, S. 324-344.

BELZ, C.; REINHOLD, M.: Einstieg und Gebrauchsanleitung für den Leser. In: BELZ, C.; REINHOLD, M.[Hrsg.]: Internationales Vertriebsmanagement für Industriegüter – Kernkompetenz Vertrieb, Länderselektion und Differenzierung, Minimalmarketing, Benchmarks. Wien, 1999

Bibliographisches Institut GmbH [Hrsg.]: Duden. Berlin, 2014, In: <http://www.duden.de/rechtschreibung/Kontrolle>

BRUHN, Manfred; STRAUSS, Bernd: Dienstleistungscontrolling – Einführung in die theoretischen und praktischen Problemstellungen. In: BRUHN, Manfred; STRAUSS, Bernd [Hrsg.]: Forum Dienstleistungsmanagement. Dienstleistungscontrolling. Wiesbaden, 2006, S. 3-30

Bundesarbeitgeberverband der Personaldienstleister: Fakten. In: <http://www.personaldienstleister.de/branche/fakten/personaldienstleistungen.html>

Bundesarbeitgeberverband der Personaldienstleister: Zahlen. In: <http://www.personaldienstleister.de/branche/zahlen/zeitarbeit-in-deutschland.html>

Bürgerliches Gesetzbuch. 66. Auflage. München, 2010

DEIMEL, Klaus; ISEMANN, Rainer; MÜLLER, Stefan: Kosten- und Erlösrechnung. Grundlagen, Managementaspekte und Integrationsmöglichkeiten der IFRS. München, 2006

DREYER, Martin: Das (gute) Recht der Zeitarbeit. Rechtliche Rahmenbedingungen im Überblick. In: SCHWAAB, Markus-Oliver; DURIAN, Ariane [Hrsg.]: Chancen – Erfahrungen – Herausforderungen. Wiesbaden, 2009, S. 17-30

DROSSE, Volker: Kostenrechnung. Wiesbaden, 2005

FISCHER, Regina: Dienstleistungs-Controlling. Grundlagen und Anwendungen. Wiesbaden, 2000

FREIDANK, Carl-Christian: Kostenrechnung. Grundlagen des innerbetrieblichen Rechnungswesens und Konzepte des Kostenmanagements. 8. Aufl. München, 2008

FRIEDL, Gunther; HOFMANN, Christian; PEDELL, Burkhard: Kostenrechnung. Eine entscheidungsorientierte Einführung. München, 2013

GERNER, Gunter: Zeitarbeit: Element einer Beschäftigungsstrategie zur Überwindung des Fachkräftemangels. In: BORNEWASSER, Manfred; ZÜLCH, Gert [Hrsg.]: Arbeitszeit Zeitarbeit. Flexibilisierung der Arbeit als Antwort auf die Globalisierung. Wiesbaden, 2013

GÖTZE, Uwe: Kostenrechnung und Kostenmanagement. 4. Aufl. Berlin, 2007

Haushaltssteuerung.de: Deckungsbeitragsrechnung. In:
<http://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-deckungsbeitragsrechnung-mehrstufige.html>

HESSE, Josef: Erfolgsforschung im Vertrieb. Empirische Analysen von Herstellerunternehmen schnelldrehender Konsumgüter. Wiesbaden, 2004

HILLEBRECHT, Steffen: Führung von Personaldienstleistungsunternehmen. Eine strukturierte Einführung. Wiesbaden, 2013

HOMBURG, C.; JENSEN, O.: The Thought worlds of Marketing and Sales: Which Differences Make a Difference? In: Journal of Marketing, Jg. 71 (July), S. 124-142

HOMBURG, Christian; KROHMER, Harley: Marketingmanagement. Wiesbaden, 2006

HORVATH, Peter: Controlling. 11. Aufl. München, 2009

JOOS-SACHSE, Thomas: Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement. Grundlagen – Instrumente – Neue Ansätze. Wiesbaden, 2006

KÜHNAPFEL, Jörg B.: Vertriebscontrolling. Methoden im praktischen Einsatz. Wiesbaden, 2013

KÜPPER, Hans-Ulrich: Controlling. Konzeptionen, Aufgaben, Instrumente. 5. überar. Aufl. Stuttgart, 2008

KUSNIERZ, Sebastian: Dienstleistungscontrolling. Norderstedt, 2010

MENSCH, Gerhard: Kosten-Controlling, München, 1998

MICHEL, Rudolf; TORSPECKEN, Hans-Dieter; JANDT, Jürgen: Neuere Formen der Kostenrechnung mit Prozesskostenrechnung. Kostenrechnung 2. 5. überar. Aufl. München, 2004

MÜLLER, Rodolf: Erfolgreiches Forderungsmanagement. Effektive Lösungen unter Berücksichtigung der SEPA-Umstellung. Wiesbaden, 2013

MUSCHOL, Horst: Kompendium des Rechnungswesens. Band 2. Plauen, 2009

NOTTÉ, Kai: Wissensmanagement im Vertrieb. Wiesbaden, 2013

Online Lehrbuch: Prozesskostenrechnung. Augsburg, 2004, In: <http://www.hs-augsburg.de/~rk/downloads/przgst.pdf>

PAUL, Michael: Preis- und Kostenmanagement von Dienstleistungen im Business-to-Business-Bereich. Wiesbaden, 1998

PLATZHOFF, Elke: Arbeitnehmerüberlassung und Legitimität. Chemnitz, 2009

PREIßLER, Peter: Betriebswirtschaftliche Kennzahlen. München, 2008

PREIßLER, Peter: Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs. 13. Aufl. München, 2007

PUFAHL, Mario: Vertriebscontrolling. So steuern Sie Absatz, Umsatz und Gewinn. 3. Aufl. Wiesbaden, 2010

RIEBEL, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. – Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung. 7. Aufl. Wiesbaden, 1994

SCHMÖLLER, P.: Kunden-Controlling (Diss.). Wiesbaden, 2001

VHV Versicherung: Warenkreditversicherung. In: <https://www.vhv.de/vhv/firmen/Produkte-Forderungsausfall-Forderungsausfall-Warenkreditversicherung.html>

WAGNER, Fred: Warenkreditversicherung. <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/warenkreditversicherung.html>

WEBER, Jürgen; SCHÄFFER, Utz: Einführung in das Controlling. 13. überar. Aufl. Stuttgart, 2011

Wikipedia.de: Personaldienstleister. In: <http://de.wikipedia.org/wiki/Personaldienstleister>

ZECKENFELDERBÄUMER, Martin: Konzeptionelle Grundlagen des Dienstleistungscontrolling – Kritische Bestandsaufnahme und Perspektiven der Weiterentwicklung zu einem Controlling der Kundenintegration. In: BRUHN, Manfred; STRAUSS, Bernd [Hrsg.]: Forum Dienstleistungsmanagement. Dienstleistungscontrolling. Wiesbaden, 2006, S. 31-54

ZIEGENBEIN, Klaus: Controlling. 9. überar. Aufl. In: OLFERT, Klaus [Hrsg.]: Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft. Leipzig, 2007

Ehrenwörtliche Erklärung

"Ich erkläre hiermit ehrenwörtlich",

1. dass ich meine Bachelorthesis mit dem Thema

Schwerpunkte des operativen Vertriebscontrollings in einem Dienstleistungsunternehmen

ohne fremde Hilfe angefertigt habe,

2. dass ich die Übernahme wörtlicher Zitate aus der Literatur sowie die Verwendung der Gedanken anderer Autoren an den entsprechenden Stellen innerhalb der Arbeit gekennzeichnet habe und

3. dass ich meine Praxisarbeit bei keiner anderen Prüfung vorgelegt habe.

Ich bin mir bewusst, dass eine falsche Erklärung rechtliche Folgen haben wird.

Ort, Datum

Unterschrift