



Sortimentsgestaltung mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung im Konditorhandwerk

Das Konditorhandwerk zeichnet sich traditionell durch eine große Sortimentsvielfalt aus, welche bisher als Wettbewerbsvorteil gegenüber neuen Wettbewerbern dargestellt wurde. Der zunehmende Wettbewerb, steigender Kostendruck und insbesondere die Verknappung personeller Ressourcen erhöhen den Druck auf die Betriebe deutlich.

Eine mögliche Antwort auf diese Herausforderungen kann darin bestehen, das Sortiment auf die profitabelsten Produkte zu konzentrieren und so die vorhandenen Ressourcen effektiver zu nutzen. Die Deckungsbeitragsrechnung bietet hierbei ein wichtiges Instrument zur Informationsbereitstellung. Sie ermöglicht die Betrachtung der Profitabilität einzelner Produkte, Betriebsbereiche und Kundengruppen. Die Erstellung im Konditorhandwerk erfordert jedoch die Berücksichtigung einer Vielzahl **gewerk-spezifischer Besonderheiten**. Um einen **Überblick** über die Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung im Konditorhandwerk zu erhalten, greift dieser Leitfaden spezifische Herausforderungen auf und formuliert pragmatische Ansätze für eine erfolgreiche Umsetzung. Darüber hinaus werden Hilfestellungen zur Analyse des Sortiments vorgestellt und Handlungsempfehlungen für mögliche Sortimentsanpassungen gegeben.

Es handelt sich dabei nicht um eine abschließende Aufzählung sowie eine pauschale Anwendungsempfehlung. Stattdessen bietet dieser Leitfaden eine übersichtliche und auf wesentliche Problembereiche konzentrierte **Hilfestellung** für die Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung im Konditorhandwerk.

Für ein übersichtliches Bild ist der Leitfaden in sechs Teile gegliedert:

- 1: Ausgestaltung der Deckungsbeitragsrechnung
- 2: Grundvoraussetzungen für die Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung
- 3: Erfassung der Erlöse und Kosten
- 4: Sortimentsanalyse und Handlungsempfehlungen
- 5: Potentiale der Softwarenutzung
6. Abschließende Anwendungsempfehlungen

Stand: November 2021



Ludwig-Fröhler-Institut

1: Aufbau einer Deckungsbeitragsrechnung¹

Die Deckungsbeitragsrechnung stellt Kosten und Erlöse gegenüber und gibt somit Einblick, welchen Erfolg ein Betrieb erzielt. Eine wichtige Informationsgrundlage für sortimentspolitische Entscheidungen liegt darin, ob ein Produkt einen Beitrag zur Deckung der fixen Kosten und schließlich zum Gewinn eines Unternehmens leistet. Hierfür werden die variablen Kosten eines Produktes dessen Erlösen gegenübergestellt, wodurch der Beitrag zur Deckung der übrigen Fixkosten, der Deckungsbeitrag, bestimmt wird.

Die Kosten und Erlöse werden nach dem **Verursachungsprinzip** verrechnet, sodass nur diejenigen Kosten einem Produkt zugerechnet werden, welche von diesem direkt verursacht werden. Dies kann anhand von Ist- und Planwerten sowie unter Berücksichtigung unterschiedlicher Zeiträume erfolgen. Des Weiteren werden variable und fixe Kosten in unterschiedlichen Stufen berücksichtigt.

| | |
|---|-----------------------------------|
| | Erlöse einer Periode je Produkt |
| - | Variable Kosten je Produkt |
| = | Deckungsbeitrag I (DB I) |
| - | Produktbezogene Fixkosten |
| = | Deckungsbeitrag II (DB II) |

Die **variablen Kosten** sind diejenigen Kosten, welche nur dann anfallen, wenn auch das mit den Kosten verbundene Produkt abgesetzt wird. In der Regel wird angenommen, dass sich die variablen Kosten proportional zur Ausbringungsmenge verhalten und einem Produkt direkt als Einzelkosten zugerechnet werden können.

Die **fixen Kosten** sind in der Entstehung und ihrer Höhe unabhängig von der Absatzmenge eines Produktes. Die Formen der Deckungsbeitragsrechnung unterscheiden sich insbesondere durch die Aufteilung der Fixkosten. In der Grundform werden diese in nur einem Fixkostenblock berücksichtigt. Um dem Prinzip der Verursachungsmäßigkeit in der Kostenrechnung gerecht zu werden, können diese auch in mehreren Stufen und Dimensionen verrechnet werden (bspw. produktbezogene Fixkosten, produktgruppenbezogene Fixkosten, bereichsbezogene Fixkosten, betriebsweite Fixkosten). Je weiter die Aufteilung der Fixkosten erfolgt, desto größer ist die Komplexität und der damit verbundene Aufwand für die Erstellung der Deckungsbeitragsrechnung.

Einstufige Deckungsbeitragsrechnung

Jede Form der Deckungsbeitragsrechnung beginnt mit der Berechnung des Deckungsbeitrages I (DB I). Durch die Berücksichtigung der variablen Kosten und der Erlöse je Produkt, wird ein Einblick in die Profitabilität der Produk-

te und deren Beitrag zur Deckung der Unternehmensfixkosten gewährt. Bei der einstufigen Form werden die Fixkosten anschließend in nur einem Fixkostenblock berücksichtigt.

Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

Die einstufige DBR wird durch die detaillierte Berücksichtigung der Fixkosten zu einer mehrstufigen Rechnung erweitert. Die Fixkosten werden über definierte Bezugsgrößen den Produkten, Produktgruppen und Betriebsbereichen möglichst verursachungsgerecht zugeordnet. Hierdurch kann ein besseres Verständnis über die Profitabilität einzelner Betriebsbereiche oder Filialen erlangt werden.

Mehrdimensionale Deckungsbeitragsrechnung

Zusätzlich zu unterschiedlichen Unternehmensbereichen können in der mehrdimensionalen Rechnung verschiedene Kundengruppen nebeneinander betrachtet werden.

2: Grundvoraussetzungen für die Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung

Um die wirtschaftliche Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung zu gewährleisten, muss ein Betrieb eine gute Datengrundlage vorweisen sowie über die benötigten Ressourcen verfügen. Darauf basierend sollte der Detaillierungsgrad der Rechnung festgelegt werden, um eine gute Relation zwischen der Aussagekraft der Rechnung und dem Aufwand für ihre Erstellung einzuhalten.

Die Ausgestaltung der Deckungsbeitragsrechnung ist für jedes Unternehmen individuell auf der Grundlage der verfügbaren Ressourcen und des Informationsbedarfs zu treffen.

Eine gute Datengrundlage bzw. eine einfache Erfassung der Daten bilden die Grundvoraussetzung zur Erstellung einer DBR. Die Daten müssen auf ihre Richtigkeit überprüft und aktuell gehalten werden. Zusätzlich werden zur Erstellung personelle Ressourcen mit grundlegenden Kenntnissen der Kosten- und Erlösrechnung im Betrieb benötigt.

Die Datengrundlage bestimmt die Relation zwischen dem Erstellungsaufwand und der Aussagefähigkeit.

Um die hohe Komplexität der Kostenrechnung zu bewältigen, kann es sinnvoll sein, Betriebsprozesse nur approximativ abzubilden. Angemessene Abbildungsregeln können trotz einer vereinfachten Abbildung gute Entscheidungen ermöglichen. Zusätzlich wird allgemein ein vereinfachtes Modell des Betriebsgeschehens verwendet. Hierbei werden Kosten und Leistungen zusammengefasst, Kostenfunktionen linearisiert und Unsicherheiten teilweise vernachlässigt.

Da die Erstellung mit einem erheblichen Rechenaufwand einhergeht und stetig aktualisiert werden muss, ist die Unterstützung durch aktuelle Software zu empfehlen.

¹ Vgl. Schweitzer, M., Küpper, H. U., Friedl, G., Hofmann, C., & Pedell, B. (2015). *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*. Vahlen.

Branchenübliche Warenwirtschaftssysteme bzw. ERP-Systeme bieten bereits Möglichkeiten der direkten Kalkulation, sofern entsprechende Daten im System gepflegt und aktuell gehalten werden.

Der korrekte **Einsatz eines ERP-Systems** und seiner integrierten Controlling-Funktionen kann einen wesentlichen Beitrag zur wirtschaftlichen Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung leisten.

Aufgrund der hohen Komplexität übersteigt die Abbildung umfangreicher Produktsortimente in Excel schnell den Aufwand für eine wirtschaftliche Erstellung der Deckungsbeitragsrechnung. Diese Form kann zur Überprüfung ausgewählter Produkte oder Sortimentsbereiche verwendet werden, z.B. wenn Kontrollrechnungen erforderlich sind oder die Voraussetzungen für eine ganzheitliche Sortimentsbetrachtung nicht erfüllt werden können. Für eine ganzheitliche und kontinuierliche Betrachtung eines Sortiments sollte der Einsatz eines ERP-Systems mit integrierten Controlling-Funktionen überprüft werden.

Grundvoraussetzungen

- ✓ Freie personelle Kapazitäten zur Datenerfassung sowie Erstellung und kontinuierlichen Pflege der DBR.
- ✓ Möglichst digitale Datengrundlage zur Bestimmung der Kosten und Erlöse je Produkt: bspw. Rezeptliste, Einkaufspreise, Absatzmengen, Verkaufspreise.
- ✓ Aktuelles Kassensystem und ERP-System (mit integrierten Controlling-Funktionen).
- ✓ Korrekte Erfassung und Dokumentation von Fertigungszeiten. Akzeptanz des Produktionspersonals zur Erfassung der Fertigungszeiten und Erstellung der DBR.

3: Erfassung der Erlöse und Kosten

Die korrekte Erfassung von Erlösen und Kosten, die einem Produkt direkt zugeordnet werden können, ist die Grundlage für die Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung. Im Folgenden wird eine Vorgehensweise zur Erfassung von Ist-Werten für eine Nachkalkulation erläutert, welche ebenso die Basis für weitere Plankalkulationen bietet.

Erlöse

Der Erlös eines Produktes ergibt sich aus der Multiplikation der Anzahl der verkauften Produkte mit dem jeweiligen Verkaufspreis abzüglich etwaiger Erlösschmälerungen, z.B. gewährter Rabatte. Um den Erlös für jedes Produkt zu erfassen, ist es somit entscheidend, dass sowohl die Anzahl der verkauften Produkte bekannt ist als auch die Verkaufspreise der Verkaufsstellen gepflegt werden. Die produktbezogene Erfassung kann durch digitale Kassensysteme realisiert werden. Darüber hinaus werden in Rechnung gestellte Bestellungen über das Buchhaltungssystem erfasst. Für die Ausgestaltung einer mehrstufigen

DBR können zusätzliche Informationen wie die Verkaufsstelle und der Zeitpunkt des Verkaufs erfasst werden, wodurch Preisdifferenzierungen in der Auswertung berücksichtigt werden können.

Die Erlöse müssen jedem Produkt genau zugeordnet werden können. Hierzu bedarf es einer **korrekten Erfassung der Absatzzahlen je Produkt** im Kassensystem.

Einblicke aus der Praxis:

Kassensysteme werden im Betrieb nicht immer genau bedient, was auf das große Sortiment und den oftmals hohen Zeitdruck hinter der Verkaufstheke zurückzuführen ist. Dies hat zur Konsequenz, dass im Kassensystem ähnliche Produkte mit gleichen Verkaufspreisen gruppiert werden. So gibt es im Kassensystem leicht zugängliche Bedienelemente, welche Produkte zusammenfassen (Bspw. „Torten divers“). Während dies eine Zeitersparnis im Verkauf bedeuten kann, verursacht es eine nicht aufzuschlüsselnde Absatzmenge an unterschiedlichen Produkten. Dieses Problem ist übertragbar auf eine Vielzahl an Produkten (bspw. Kuchen, Torten, Teegebäck und Pralinen). Eine zusätzliche Komplexität verursachen die von Kunden selbst zusammengestellten Mischpackungen, die verschiedene Produkte enthalten, aber nicht als solche abgerechnet werden (bspw. Teegebäck und Pralinen). Zur Überprüfung der genauen Absatzmengen können die Retourmengen mit den Liefermengen verrechnet werden. Viele Betriebe erfassen bereits ihre Retourmengen, mit dem Ziel, diese möglichst gering zu halten. Somit kann auch der Absatz derjenigen Produkte erfasst werden, welche nur gruppiert im Kassensystem abgerechnet oder in selbstzusammengestellten Gemischtpackungen verkauft werden. Für Filialbetriebe ist dieser Ansatz jedoch nur bedingt umsetzbar.

Es kann ebenfalls der Einsatz von Scannern und Barcodes geprüft werden, die es erlauben jedes verkaufte Produkt genau zu erfassen. Hierbei muss jedoch der hohe Zusatz-Aufwand und die erforderliche Akzeptanz der Mitarbeiter berücksichtigt werden.

In der Praxis ist die Erfassung der Erlöse kaum fehlerfrei umsetzbar, dennoch gilt es zu betonen, dass eine annähernd korrekte Bedienung des Kassensystems zu einem deutlich reduzierten Aufwand der Datengenerierung führt und die Aussagekraft der DBR erhöht.

Erfassung der Erlöse

- ✓ Korrekte Erfassung der verkauften Produkte im Kassensystem, inkl. Verkaufsort, Zeitpunkt und Preis.
- ✓ Aufzeichnung der Verkaufsart (Café & Außerhaus) bei unterschiedlichen Produktpreisen.

Weitere Möglichkeiten

- ✓ Erfassung der Liefer- und Retourmengen zur Bestimmung und Kontrolle der Absatzmengen.

- ✓ Einsatz von Barcodes an der Theke für eine produktgenaue Erfassung im Kassensystem.

Kosten

In der Deckungsbeitragsrechnung werden zunächst nur diejenigen Kosten berücksichtigt, welche direkt von einem Produkt verursacht werden. Hierbei können Material- und Fertigungskosten eines Produktes in der Regel direkt erfasst werden.

Variable Materialkosten

Zur Berechnung der Materialkosten, muss der Materialverbrauch eines Produktes mit den jeweils anzusetzenden Materialwerten verrechnet werden.

Der Materialbedarf kann über aktuell geführte Rezeptlisten eingesehen bzw. berechnet werden. Neben den benötigten Rohstoffen, sollten ebenfalls die Vorprodukte berücksichtigt werden. Unter Berücksichtigung der Chargengrößen, wird der Materialbedarf je Verkaufseinheit bestimmt. Schwund und Materialausschüsse können approximativ durch Aufschläge berücksichtigt werden, welche anhand einer Gegenüberstellung des geplanten Materialverbrauchs und der Lagerentnahmen festgelegt werden können. Weitere Möglichkeiten zur Erfassung des Materialverbrauchs bieten digitale Waagen, welche direkt mit dem ERP-System verbunden sind.

Die anzusetzenden Materialwerte des verbrauchten Materials können aus dem Einkauf übernommen werden. Sofern Bestellungen nicht aus dem ERP-System heraus getätigt werden, müssen die Beschaffungspreise und Mengen gesondert dokumentiert und im ERP-System kontinuierlich aktualisiert werden. Um Schwankungen des Einkaufspreises zu berücksichtigen, kann ein (gleitender) Durchschnitt der Einkaufspreise innerhalb der zu betrachtenden Periode herangezogen werden. Eine durchgehende digitale Dokumentation des Materialbedarfs sowie der Einkaufspreise- und Mengen ist für eine wirtschaftliche Erstellung der Deckungsbeitragsrechnung erforderlich. Sind alle Daten im ERP-System eingetragen und aktuell, können die Materialkosten direkt berechnet werden.

Erfassung der Materialkosten

- ✓ Digitale Rezeptlisten mit hinterlegten Chargengrößen sowie dem Materialbedarf pro Charge.
- ✓ Digitale Erfassung der aktuellen Einkaufspreise und Einkaufsmengen im ERP-System.
- ✓ Automatisierte Berechnung der Materialkosten durch hinterlegte Rezeptlisten und Einkaufspreise im ERP-System.
- ✓ Automatisierte Erfassung des aktuellen Materialverbrauchs mit Hilfe digitaler Waagen, welche an ein ERP-System angebunden sind.

Variable Fertigungskosten

Zur Berechnung der Fertigungskosten muss die Fertigungszeit eines Produktes mit den variablen Lohnkosten der Mitarbeiter verrechnet werden, welche direkt am Erstellungsprozess des Produktes beteiligt sind.

Aufgrund einer Vielzahl manueller Tätigkeiten in der Fertigung, sind die Fertigungszeiten unter Umständen nicht direkt erfassbar. Für die Erfassung der Fertigungszeiten kann auf **Arbeitspläne und Funktionsanalysen** zurückgegriffen werden. Eine genau geführte Rezeptliste kann als erster Anhaltspunkt für die erforderlichen Arbeitsschritte und deren Dauer dienen. Zusätzlich müssen weitere Tätigkeiten, wie die Beschaffung der Rohstoffe aus dem Lager oder die Vorbereitung und Reinigung des Arbeitsplatzes berücksichtigt werden. Um eine strukturierte Erfassung der Fertigungszeiten zu ermöglichen, kann die Produktion eines Produktes in **Arbeitsschritte** unterteilt werden, welche wiederum den **Fertigungsstellen** (bspw. Backstube, Konditorei, Coniferie, Verpackung) im Betrieb zugeordnet werden. Die Arbeitsschritte können direkt mit dem Kostensatz der ausführenden Mitarbeiter oder dem durchschnittlichen Kostensatz der Mitarbeiter einer Fertigungsstelle verrechnet werden. Die Kosten für Lehrlinge und Betriebsinhaber dürfen hierbei nicht vernachlässigt werden. Auszubildende können je nach Dauer ihrer Beschäftigung und ihren Qualifikationen proportional einbezogen werden, um Unterschiede in der Produktivität zu berücksichtigen.

Es werden nur diejenigen Arbeitsschritte berücksichtigt, die unmittelbar zur Herstellung des jeweiligen Produktes beitragen.

Erfassung der Fertigungszeiten

Für eine effiziente Erfassung der Fertigungszeiten ist der Einbezug des Produktionspersonals zu empfehlen. Die Erstellung standardisierter Zeitbögen, welche die einzelnen Arbeitsschritte berücksichtigen, kann den Erfassungsprozess vereinfachen. Die Identifizierung der Arbeitsschritte kann in direkter Zusammenarbeit mit dem Produktionspersonal erfolgen. Bereits in diesem Schritt lassen sich erste Schätzungen der Fertigungszeiten dokumentieren. Die anschließende Zeiterfassung kann selbstständig durch das Produktionspersonal anhand der Zeitbögen erfolgen. Die analoge Erfassung auf Papier vereinfacht die Zeiterfassung für die Mitarbeiter, verursacht jedoch einen zusätzlichen Aufwand durch die anschließende Eingabe in ein Softwaresystem. Bei entsprechender Ausstattung können die Fertigungszeiten direkt digital per Smartphone in Online-Tabellen von den Mitarbeitern erfasst werden.

Der **Einbezug des Produktionspersonals** trägt zu einer effizienten Erfassung der Fertigungszeiten und einer hohen Mitarbeiterakzeptanz bei.

Die Ausführung der Arbeitsschritte kann sich je nach Produktgruppe (bspw. Plunder, Torten, Pralinen, Teegebäck) stark unterscheiden, weshalb eine Erfassung und Dokumentation der Fertigungszeiten je Produktgruppe zu empfehlen ist. Diese sind vorher genau zu definieren.

Eine **Produktgruppe** umfasst Produkte, die sich sowohl in Bezug auf ihre Inhaltsstoffe als auch auf ihre Fertigungsprozesse stark ähneln.

Um starke Schwankungen der manuellen Tätigkeiten zu berücksichtigen, kann der Mittelwert mehrerer Zeitmessungen eines Fertigungsprozesses verwendet werden.

Die Zeiterfassung je Charge dient zur Ermittlung des rechnerischen Zeitbedarfs pro Verkaufseinheit auf der Grundlage der Chargengröße. Es muss berücksichtigt werden, dass sich Änderungen der Chargengröße auf die Stückfertigungszeit auswirken. Es kann angenommen werden, dass die Fertigungskosten einer degressiven Kostenfunktion folgen. Das heißt, je größer die Charge ist, desto geringer ist die Kostensteigerung für eine weitere Produktionseinheit. Im Umkehrschluss können Veränderungen von kleinen Chargengrößen bereits große Auswirkungen auf die Stückfertigungskosten haben. Bei regelmäßigen und größeren Änderungen der Chargengröße, empfiehlt es sich daher, mehrere Messwerte für unterschiedliche Chargengrößen zu erfassen, um diese als Referenzwerte zu hinterlegen.

Reduzierung des Erfassungsaufwandes der Fertigungszeiten mit Hilfe von Referenzprodukten

Aufgrund der großen Sortimentsvielfalt und der saisonalen Unterschiede der Sortimentszusammensetzung, ist eine direkte Erfassung der Fertigungszeiten aller Produkte sehr aufwändig. Durch gezielte Vereinfachungen kann der initiale Aufwand deutlich reduziert werden.

Die Fertigungszeiten können zuerst bei Referenzprodukten genau gemessen werden, welche die Arbeitsschritte und Produkte der jeweiligen Produktgruppen bestmöglich repräsentieren. Die Referenzprodukte sollten unterschiedliche Komplexitätsgrade und möglichst viele Fertigungsprozesse in der jeweiligen Produktgruppe abdecken. Hierdurch können bereits erste Richtwerte für häufig durchzuführende Arbeitsschritte erfasst werden. Ebenfalls ist die Auswahl von Produkten zu empfehlen, welche durch einen hohen Anteil am Gesamtumsatz eine größere Relevanz für das Sortiment aufweisen. Alle weiteren Produkte werden anschließend einem Referenzprodukt in ihrer Produktgruppe zugeordnet, welches die bestmögliche Übereinstimmung mit dessen Fertigungsprozessen aufweist. Auf Basis der Referenzprodukte, der erfassten Richtwerte sowie Erfahrungswerten des Produktionspersonals, werden die Fertigungszeiten der weiteren Produkte approximativ bestimmt. Dabei muss stets die Chargengröße und deren Auswirkung auf die Fertigungszeit berücksichtigt werden. Dieses Vorgehen vermeidet grobe Fehleinschätzungen einzelner Ferti-

gungsschritte, ersetzt jedoch keine genaue Messung. Die Schätzwerte sollten daher schrittweise durch genaue Messungen der Fertigungszeiten überprüft werden. Produkte, die eine besondere Bedeutung für das Sortiment haben oder die einen größeren Anteil zum Gesamtumsatz beitragen, sind zu priorisieren.

Erfassung der Fertigungskosten

- ✓ Identifizierung aller Arbeitsschritte und Erfassung der Fertigungszeiten (mit Hilfe von Rezeptlisten, Arbeitsplänen, Zeit- und Bewegungsstudien sowie Erfahrungswerten). Zuteilung der Arbeitsschritte zu Fertigungsstellen.
- ✓ Erfassung der Fertigungszeiten je Charge und anschließende Berechnung je Stück.
- ✓ Berücksichtigung der Fertigungszeiten bei veränderten Chargengrößen durch Auf- bzw. Abschläge. Mehrere Zeitmessungen bei häufig wechselnden Chargengrößen zur Bestimmung von Richtwerten.
- ✓ Berücksichtigung der Lohnkosten durch direkte Zuteilung der Mitarbeiter zu Arbeitsschritten oder den durchschnittlichen Lohnkosten einer Fertigungsstelle je Fertigungsminute.

Mögliche Erweiterungen

- ✓ Approximative Bestimmung der Fertigungszeiten auf Basis von Erfahrungswerten und Zeitmessungen von Referenzprodukten innerhalb einer Produktgruppe.
- ✓ Vereinfachung der Erfassung und Analyse der Fertigungszeiten durch digitale Rezeptliste mit standardisiertem Format und hinterlegten Fertigungszeiten.
- ✓ Bei Betrieben mit standardisierten Produktionsabläufen, können über digitale Terminals, welche mit dem ERP-System verbunden sind, Start- und Endzeitpunkte der Fertigung einer Produktcharge automatisiert erfasst werden.
- ✓ Analyse gemessener Fertigungszeiten mithilfe statistischer Methoden (bspw. Regression) zur Erstellung von Kostenfunktionen für genauere Prognosen. Nur bei vorhandener Datenbasis möglich.

Variable Maschinenkosten

Grundsätzlich müssen ebenfalls die Kosten berücksichtigt werden, welche durch den Einsatz von Maschinen zur Produktion eines bestimmten Produktes anfallen. Diese Kosten sind jedoch häufig aufwändiger in ihrer genauen Erfassung und Zuteilung. Andererseits ist ihr Anteil an den Fertigungskosten deutlich geringer als die Personal- und Materialkosten. Um diese Kosten ebenfalls zu berücksichtigen, können die Kosten anhand von Aufschlägen verursachungsgerecht auf die Produkte verteilt werden.

Für eine genauere, aber aufwendigere Berücksichtigung müssen die variablen Kosten der Maschinen identifiziert und mit der Fertigungszeit bzw. Maschinenlaufzeit verrechnet werden. Üblicherweise fallen hierbei Kosten für

den Energieverbrauch an. Je nach Auslastungsgrad und Beanspruchung der Maschine, können diese Kosten variieren. Aus der technischen Dokumentation der Maschine lassen sich die Eigenschaften wie der Energieverbrauch direkt ablesen, welcher mit dem durchschnittlichen Strompreis verrechnet wird. Zusätzlich können weitere Kosten berücksichtigt werden, welche vom Beanspruchungsgrad der Maschine abhängig sind. Somit wird für jede Maschine ein Kostensatz je Fertigungsminute bestimmt. Abschreibungen von Maschinen können als fixe Kosten gewertet werden und finden dadurch keine Berücksichtigung. Die Einstellung und Beaufsichtigung der Maschinen durch das Produktionspersonal ist in den Fertigungslohnkosten zu berücksichtigen. Die Erfassung der benötigten Fertigungszeiten je Charge dienen der direkten Berechnung der Fertigungszeiten je Verkaufseinheit. Durch die Multiplikation des Kostensatzes der jeweiligen Maschine mit der Fertigungszeit werden die variablen Maschinenkosten der Produkte berechnet. Anhand der ausführlichen Dokumentation der Fertigungszeiten können ebenfalls vorhandene Produktionskapazitäten der Maschinen erfasst werden, welche für eine spätere Produktionsplanung wiederverwendet werden können.

Diese exakte, aber aufwendige Berechnung der Maschinenkosten ist nur bei einer sehr guten Datengrundlage wirtschaftlich sinnvoll. Viele Betriebe werden derzeit diese Anforderungen nicht erfüllen, weshalb bspw. Aufschläge für Energiekosten als Alternative verwendet werden können. Durch die Bildung von Zuschlagssätzen werden die Kosten möglichst verursachungsgerecht auf die Produkte verteilt.

Erfassung der Maschinenkosten

- ✓ Berücksichtigung der Maschinenkosten je Produkt anhand von Zuschlagssätzen.

Mögliche Erweiterungen

- ✓ Bestimmung der Maschinenbeanspruchung mit Hilfe von Rezeptlisten sowie dokumentierten Richtwerten.
- ✓ Bestimmung variabler Kosten (bspw. Stromverbrauch) anhand technischer Dokumentation der Maschinen oder aus Abrechnung.
- ✓ Erfassung der Fertigungszeiten je Charge und Dokumentation der Chargengröße.
- ✓ Digitale und automatisierte Erfassung der Fertigungszeiten, durch Anbindung der Maschinen an die Betriebssoftware bzw. das ERP-System.

Sonstige variable Kosten

In der Regel fallen weitere Kosten an, welche nicht direkt den Material- oder Fertigungskosten zugeordnet werden können. Hierunter fallen beispielsweise die zusätzlichen Zahlungsgebühren durch den Verkauf in einem Online-Shop, der Versand der Produkte oder die Logistikkosten durch die Auslieferung an Filialen. Sofern diese variablen

Kosten auf einzelne Produkte verursachungsgerecht zurückzuführen sind, sind sie ebenfalls direkt zu berücksichtigen.

Darüber hinaus fallen Personalkosten im Verkauf an, welche nicht direkt mit der Produktion der Produkte im Zusammenhang stehen und von sortimentspolitischen Entscheidungen wenig bis gar nicht beeinflusst werden. Die Kosten für das Personal hinter der Verkaufstheke sowie im Laden können somit als fix angenommen werden.

Fixkosten

Zur Betrachtung des Deckungsbeitrages I (DBI) ist die Berücksichtigung der Fixkosten nicht erforderlich. Dennoch können diese bei grundlegenden Sortimentsentscheidungen von Relevanz sein. Dies können beispielsweise die Abschreibungen auf Maschinen zur Fertigung bestimmter Produkte sein.

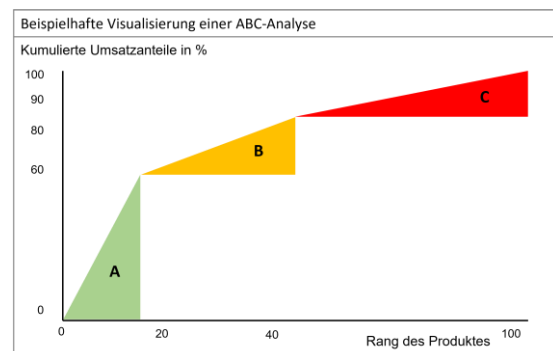
Nach einer erfolgreichen Implementierung der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung kann es für Betriebe sinnvoll sein, auch die Fixkosten der Produktgruppen, Fertigungsbereiche und Unternehmensbereiche in einer mehrstufigen Rechnung zu berücksichtigen. Hierdurch kann ein besseres Verständnis über die Profitabilität einzelner Betriebsbereiche oder Filialen erlangt werden. Der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung steht jedoch ein deutlich höherer Erstellungsaufwand gegenüber.

4: Sortimentsanalyse und -Gestaltung

Bevor die ermittelten Deckungsbeiträge und weitere Kennzahlen als Information für die Sortimentsgestaltung verwendet werden, sollten die Produkte hinsichtlich ihrer Relevanz für das Gesamtportfolio betrachtet werden. Mit Hilfe der ABC-Analyse können die Produkte nach ihrer Relevanz, gemessen am Umsatzanteil, kategorisiert werden.

ABC-Analyse der Produktumsätze

Die ABC-Analyse gibt wesentliche Aufschlüsse darüber, welchen Anteil die einzelnen Produkte zum Gesamtumsatz bzw. zum Umsatz einer Produktgruppe (bspw. Plunder, Torten, Pralinen) beitragen. Die Umsätze der Produkte werden kumuliert und in die drei Kategorien, A, B und C, eingeteilt.



Die Produkte der Kategorie A, welche den größten Anteil zum Gesamtumsatz beitragen, sollten bei der Datengenerierung für die DBR priorisiert werden und im Fokus der Sortimentsanalyse stehen.

Relative Material- und Fertigungskosten

Aufgrund der erfassten Daten für die DBR können ebenso die relativen Material- und Fertigungskosten der Produkte verglichen werden. Deren Relation zum Verkaufspreis des jeweiligen Produktes gibt einen Einblick in die Kostenstruktur. Sind keine Schwellenwerte für die Produkte bekannt, können die durchschnittlichen Materialkostenanteile der Produktgruppen (bspw. Plunder, Torten, Pralinen, Teegebäck) als vorläufige Richtwerte dienen, um Produkte mit überdurchschnittlich hohen Kostenanteilen (im Vergleich zu Produkten derselben Produktgruppe) zu identifizieren und zu überprüfen.

Deckungsbeitrag I

Anhand des Deckungsbeitrages I (DBI) eines Produktes, wird ersichtlich, ob ein Produkt in der Lage ist, die verursachten variablen Kosten durch seine Erlöse zu decken. Ist der DBI positiv, trägt das Produkt zur Deckung weiterer Fixkosten bei. Bei einem negativen Deckungsbeitrag besteht ein Handlungsbedarf, welcher jedoch nicht ohne Berücksichtigung potenzieller Auswirkungen auf die Produktion und das Gesamtsortiment umgesetzt werden sollte.

ABC-Analyse der Deckungsbeiträge

Zur besseren Priorisierung von Sortimentsentscheidungen kann eine ABC-Analyse der Beiträge je Produkt zum Gesamtdeckungsbeitrag durchgeführt werden. Es werden diejenigen Produkte identifiziert, welche den geringsten bzw. größten Anteil zum Deckungsbeitrag einer Produktgruppe (bspw. Plunder, Torten, Pralinen, Teegebäck) oder des Gesamtsortiments beitragen. Die Analyse dient dazu, Fehlentscheidungen auf der Basis des Stückdeckungsbeitrags zu vermeiden. Produkte können einen niedrigen Stückdeckungsbeitrag aufweisen, aber dennoch einen großen Anteil zum Gesamtdeckungsbeitrag leisten.

Beispielhafte Kategorisierung einer ABC-Analyse:

| | |
|--------------|---------------------------------|
| Kategorie A: | realisieren 80% des Gesamt-DB |
| Kategorie B: | realisieren 20% des Gesamt-DB |
| Kategorie C: | realisieren keinen positiven DB |

Relativer Deckungsbeitrag

Der relative DBI ergibt sich aus dem prozentualen Anteil des Deckungsbeitrages am jeweiligen Umsatz des Produktes, wodurch unterschiedliche Produkte direkt miteinander verglichen werden können. Ein relativer DBI, kann ebenfalls den Stückdeckungsbeitrag ins Verhältnis zur benötigten Fertigungszeit setzen. Auf dieser Basis können

Produktionskapazitäten priorisiert an Produkte mit einem höheren relativen DBI vergeben werden.

Ein Produkt, welches einen geringen relativen DB aufweist, kann dennoch einen Großteil zum absoluten Gesamtdeckungsbeitrag leisten. Daher sollte ebenso das Verhältnis des gesamten DBI des Produktes zum Gesamt-DB der Produktgruppe und zum Gesamt-DB des Sortiments betrachtet werden.

Handlungsmöglichkeiten

Im Falle eines niedrigen oder negativen DBI können unter Berücksichtigung der Auswirkungen auf das Gesamtsortiment unterschiedliche Maßnahmen in Betracht gezogen werden.

Variable Kosten senken

Die Reduzierung von Kosten im Rohstoffeinkauf oder der Fremdbezug von Vorprodukten kann kurzfristig zu einer Senkung der variablen Kosten führen. Mögliche Anpassungen in der Produktion können die Fertigungszeiten und somit die Fertigungskosten senken.

Verkaufspreis anpassen

Eine Überprüfung des Verkaufspreises und der Vergleich mit Wettbewerbern kann aufzeigen, ob eine kurzfristige Anpassung des Preises gegenüber den Kunden gerechtfertigt sein kann. Kleinere Preisaufschläge können einen schnellen Effekt auf den DBI haben. Es muss beachtet werden, dass Preisänderungen ebenfalls einen Rückgang der Absatzmenge zur Auswirkung haben können.

Vorübergehende Produktelimination

Können die Kosten nicht gesenkt werden, kann die Option betrachtet werden, das Produkt mittelfristig aus dem Sortiment zu nehmen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Fixkosten dennoch anfallen und diese anschließend abgebaut werden müssen. Freigewordene Produktionskapazitäten können durch andere Produkte mit einem positiven DBI genutzt werden.

Fremdbezug

Ist die Erreichung eines positiven DBI aufgrund der derzeitigen Kostenstruktur und Produktionsprozesse nicht möglich, kann der Fremdbezug von vorgefertigten oder fertigen Produkten in Erwägung gezogen werden. Die Kosten für den Einkauf sowie zur Fertigstellung des Produktes dürfen die Erlöse dabei nicht übersteigen. Es sollte ein positiver DBI realisiert werden. Ein Fremdbezug bietet zusätzlich die Möglichkeit freigewordene Produktionskapazitäten für die Herstellung anderer Produkte zu nutzen.

Sensitivitätsanalyse

In der Sortimentsgestaltung müssen stets die Auswirkungen auf die Produktionsprozesse, die Kostenstruktur und das Gesamtsortiment beachtet werden. Die Ergebnisse der Deckungsbeitragsrechnung können aufgrund von Vereinfachungen in der Berechnung und der Fehleranfälligkeit in der Datenerfassung Unsicherheiten unterliegen. Insbesondere bei Planwerten müssen einkalkulierte Unsi-

cherheiten berücksichtigt werden. Die Aussagefähigkeit der Rechnung muss stets kontextbezogen betrachtet werden und dient nicht allein als Basis für Entscheidungen, sondern lediglich als eine zusätzliche Informationsmöglichkeit. Die Deckungsbeitragsrechnung als isoliertes Instrument bietet keine hinreichende Informationsgrundlage, um optimale Entscheidungen treffen zu können. Ebenso muss beachtet werden, dass bestimmte Produkte aus Aspekten der Kundenzufriedenheit und der Kundenbindung weitergeführt werden können, selbst wenn diese keinen positiven Deckungsbeitrag aufweisen.

5: Potentiale der Softwarenutzung

Die korrekte Verwendung von branchenspezifischer Software kann den Erstellungsaufwand einer DBR erheblich reduzieren und die Aussagefähigkeit deutlich steigern. Der Einsatz von Software (Kassensysteme, Warenwirtschaftssysteme, ERP-Systeme) ermöglicht bereits eine strukturierte und teils automatisierte Datenerfassung sowie Analyse. So können sowohl die Erlöse durch ein Kassensystem als auch Materialkosten durch den Einsatz eines ERP-Systems in Verbindung mit einer digitalen Rezeptliste erfasst werden. Weitere Möglichkeiten bietet die automatisierte Erfassung der Fertigungszeiten, indem Waagen und Maschinen über Schnittstellen an das ERP-System angebunden werden oder Mitarbeiter durch einfache Bestätigungen auf digitalen Terminals die Fertigung dokumentieren.

Die zukünftigen Potentiale der Softwareanwendung liegen insbesondere in der automatisierten Analyse und Prognose der Fertigungskosten. Hierdurch können manuelle Erfassungsprozesse der Fertigungszeiten eingespart werden.

Bei der Auswahl zukünftiger Softwareanwendungen ist darauf zu achten, dass diese den freien Datenaustausch mit anderen Systemen ermöglichen. Darüber hinaus gilt es, die Daten stets in einer standardisierten Form zu erfassen und aktuell zu halten.

Empfehlungen für Softwareanwendungen

- ✓ Standardisierte Datenerfassung.
- ✓ Korrekter Einsatz von Kassen- und ERP-Systemen zur Erfassung des Absatzes, Wareneinkaufs und Materialverbrauchs.
- ✓ Regelmäßige Datenpflege für zukünftige Analysen.
- ✓ Systeme mit offenen Schnittstellen für einen unkomplizierten Datenaustausch
- ✓ Technische Voraussetzungen für automatisierte Erfassung der Fertigungszeiten in der Produktion schaffen.

Mögliche Softwareunterstützung bei der Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung:

- **Excel** und vergleichbare Softwareanwendungen sind für die Überprüfung einzelner Produkte ausreichend. Für eine umfassende Sortimentsplanung sind sie da-

gegen ungeeignet, da große Tabellenblätter unübersichtlich werden und vielfache Verknüpfungen und Formeln erfordern, welche bei Bedarf aufwändig zu aktualisieren und fehleranfällig sind.

- **Finanzplanungstools** können spezifische Analysemöglichkeiten bieten. Grundvoraussetzung ist jedoch die Verfügbarkeit von Daten und die Möglichkeit des Daten-Imports in die jeweiligen Tools.
- **Warenwirtschaftssysteme und ERP-Systeme** werden zukünftig unerlässlich sein, um Daten in einem System zusammenzuführen und analysieren zu können. Viele Systeme bieten bereits integrierte oder modular erweiterbare Finanz- und Controlling-Funktionen. So kann eine Deckungsbeitragsrechnung langfristig ohne größeren Zusatzaufwand laufend fortgeführt werden, was Potential für eine kontinuierlichen Optimierung des Sortiments schafft. Bei der Auswahl eines ERP-Systems sollte daher auf integrierte Controlling-Funktionen und die Möglichkeit zur freien Datenübertragung zu vorhandenen Systemen geachtet werden. Grundvoraussetzung zur Nutzung dieser Systeme ist die kontinuierliche und korrekte Erfassung der erforderlichen Daten. Aufgrund der vielen Fertigungsprozesse ist eine automatisierte Erfassung der Fertigungszeiten derzeit nur eingeschränkt möglich und muss daher manuell durchgeführt werden. Sobald ein Betrieb jedoch über eine Datenbasis der Fertigungszeiten verfügt, können diese ausgewertet und für die weitere Planung verwendet werden.

6: Abschließende Anwendungsempfehlungen

Vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels ist es für Betriebe von großer Bedeutung, die knappen Personalressourcen optimal einzusetzen. Durch eine Umgestaltung des Sortiments können vorhandene Produktionskapazitäten auf Produkte verteilt werden, welche einen Beitrag zum Gewinn des Unternehmens leisten. Die Deckungsbeitragsrechnung stellt einen wesentlichen Ansatz zur Identifizierung profitabler Produkte dar und bietet somit eine erste Hilfestellung bei der Sortimentsgestaltung.

Der Erfolg einer Deckungsbeitragsrechnung wird durch die richtige Balance zwischen dem Erstellungsaufwand und ihrem Nutzen determiniert. Das Konditorhandwerk birgt aufgrund der großen Sortimentsvielfalt und vielen unterschiedlichen manuellen Fertigungsprozessen eine sehr hohe Komplexität. Ein überwiegend geringer Digitalisierungsgrad bzw. eine eingeschränkte Nutzung digitaler Lösungen durch die Betriebe bietet zudem nur eine begrenzte Datenbasis zur Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung.

1. Voraussetzungen schaffen

Zur Umsetzung einer DBR muss die Datengrundlage vorhanden sein. Diese kann insbesondere durch die korrekte Verwendung digitaler Systeme oder eine genaue Dokumentation geschaffen werden. Insbesondere der korrekte Einsatz von Kassensystemen sowie ein gepflegtes ERP-System inklusive Rezeptlisten und Einkaufsdaten bilden hierbei die Grundlage einer guten Datenbasis.

2. Erstellung

Basierend auf der Datengrundlage muss die genaue Ausgestaltung der Deckungsbeitragsrechnung gewählt werden. Bei dieser betriebsinternen Berechnung muss der Aufwand stets mit dem Nutzen der DBR in Relation gesetzt werden. Insbesondere der hohe Erfassungsaufwand der Fertigungszeiten kann mit Hilfe plausibler Schätzungen, welche auf Richtwerten und Referenzprodukten basieren, deutlich reduziert werden. Erste Ergebnisse

können bereits wichtige Erkenntnisse liefern, welche anschließend näher betrachtet und überprüft werden können.

3. Analyse und Sortimentsgestaltung

Die kalkulierten Deckungsbeiträge der Produkte bieten einen ersten Anhaltspunkt, doch für eine grundlegende Sortimentsentscheidungen muss eine Vielzahl an Faktoren berücksichtigt werden. Dabei ist insbesondere die Bedeutung eines Produktes im Gesamtsortiment zu beachten. Darüber hinaus sind bestimmte Produkte nicht ohne Weiteres zu entfernen oder austauschbar, da die Bedienung bestimmter Kundenwünsche für das Geschäftsmodell des Betriebes essenziell sein kann. Die DBR bietet eine wertvolle Hilfestellung bei der Sortimentsgestaltung, sofern die errechneten Deckungsbeiträge stets im Gesamtkontext betrachtet werden.

| | | |
|---------------------------------|--|---|
| Voraussetzungen schaffen | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Möglichst digitalisierte und standardisierte Datenerfassung durch den korrekten Einsatz von Kassen- und ERP-Systemen; digital hinterlegte Rezeptliste ▪ Personelle Kapazitäten und Mitarbeiterakzeptanz zur Datenerfassung (bspw. Fertigungszeiten) sicherstellen | |
| Deckungsbeitragsrechnung | Aufbau <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">Erlöse einer Periode je Produkt</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">- Variable Kosten je Produkt</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px;">= Deckungsbeitrag I</div> | Erstellung & Anwendung <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">1 Erfassung der Erlöse</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">2 Erfassung der Materialkosten</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">3 Erfassung der variablen Fertigungskosten</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px;">4 Erfassung der variablen Maschinenkosten</div> |
| Analyse | <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">ABC-Analyse der Produktumsätze</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">Relative Material- und Fertigungskosten</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px; margin-bottom: 5px;">ABC-Analyse der Deckungsbeiträge</div> <div style="border: 1px solid #ccc; padding: 5px;"> Evaluierung der Handlungsoptionen <ul style="list-style-type: none"> ▪ Variable Kosten senken ▪ Verkaufspreise anpassen ▪ Vorübergehende Produktelimination ▪ Fremdbezug </div> | Die Analyse kann jeweils in Bezug zur Produktgruppe und zum Gesamtsortiment durchgeführt werden. |

Dieser Leitfaden kann Ihnen nur erste Hinweise und Anregungen geben. Sie kann nicht Wissen vermitteln, insbesondere kein umfassendes Bild der individuellen Kostenrechnung. In vielen Fällen werden Sie womöglich feststellen, dass Ihre bisher getroffenen Vorbereitungen für eine Deckungsbeitragsrechnung unzureichend sind. Externe Hilfe von Fachleuten wie Betriebsberatern der Handwerksorganisationen oder Softwaredienstleistern ist dabei unerlässlich!

Diese Checkliste steht online zur Verfügung: <http://www.lfi-muenchen.de/publikationen>

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Autor: Carl-Philipp Beichert

Ludwig-Fröhler-Institut

Forschungsinstitut im Deutschen Handwerksinstitut

Max-Joseph-Str. 4

80333 München

T: 089 / 51 55 60 70

F: 089 / 51 55 60 77

Email: sekretariat@lfi-muenchen.de

Internet: www.lfi-muenchen.de

Gefördert durch:



Bundesministerium
für Wirtschaft
und Klimaschutz

aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages



sowie die
Wirtschaftsministerien
der Bundesländer