

Direkte Produkt-Rentabilität (DPR) – In der Praxis weit verbreiteter, in der Lehre praktisch unbeachteter Kostenrechnungsansatz (Teil II)



Im ersten Beitrag dieses zweiteiligen Artikels wurde die DPR als ein Instrument zur Unterstützung von distributionslogistischen Entscheidungen – insbesondere von Handelsunternehmen – vorgestellt. Es wurde einerseits aufgezeigt, dass traditionelle Kalkulationsverfahren insofern ungenau sind, als dass sie oft arbiträre, prozentuale Zuschlagssätze auf Einstandspreise verwenden und andererseits, wie Handlungskosten möglichst verursachergerecht einzelnen Produkten zugerechnet werden können.

Dieser Beitrag wird nun die Möglichkeiten und Grenzen des DPR-Ansatzes kritisch beleuchten sowie aufzeigen, was unter der so genannten Restkostenproblematik verstanden wird. Restkosten stellen in diesem Zusammenhang die (Gemein)kosten dar, welche nicht direkt den einzelnen Produkten zugerechnet werden können.

Die Restkostenproblematik

Das DPR-Modell beschäftigt sich nur mit dem Zweck-Folge-Zusammenhang im Rahmen der Betrachtung der Zurechenbarkeit der Handlungskosten. Alle Kosten, die durch einen warenbezogenen Prozess verursacht werden, können einem einzelnen Artikel zugerechnet werden. Alle den einzelnen Artikeln nicht direkt zurechenbaren Kosten werden als Restkostenblock ausgewiesen. Hierbei kann der Restkostenblock in drei verschiedene Kategorien aufgespalten werden:

1. Die Kosten aller betrieblichen Funktionsbereiche, die nicht direkt mit der dispositiven oder physischen Steuerung des Warenstroms zusammen hängen. Typischerweise sind dies Kosten des Rechnungswesens, der Geschäftsführung oder der Personalabteilung.
2. Die Kosten, die zwar durch Warenfunktionen verursacht werden, nicht aber direkt zurechenbar sind, weil sie im DPR-Modell unberücksichtigt bleiben. Beispielsweise sind das Kosten von Werbemaßnahmen.
3. Leerkosten, die in warenbezogenen agierenden Funktionsstellen anfallen, wie etwa ungenutzte Maschinenkapazitäten.

Somit werden im DPR-Modell also nur die so genannten Nutzkosten berücksichtigt, d.h. solche Kosten, die durch die tatsächliche betriebliche Nutzung von Kapazitäten entstehen. Kosten, die durch ungenutzte Kapazitäten anfallen, sind gemäss dieser Vorgehensweise im Restkostenblock enthalten. Ein Beispiel hierzu mögen die Kosten eines Zentrallagers sein. Wird die Lagerfläche momentan nur zu 50 Prozent genutzt, da es auf zukünftig nötige Kapazitäten ausgerichtet ist, werden den Produkten nur Kosten der effektiv genutzten Lagerfläche zugerechnet. Die Kosten der ungenutzten Lagerkapazität fallen in den Restkostenblock.

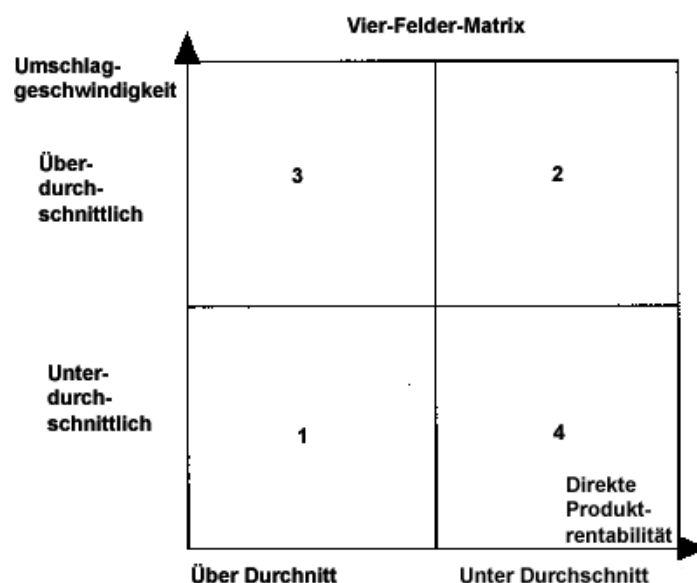
Selbstverständlich wird die Aussagekraft des DPR-Modells deutlich geschwächt, wenn der Restkostenblock im Verhältnis zu den direkten Produktkosten einen hohen Anteil ausmacht. In den letzten Jahren hat man daher versucht, den Restkostenblock weiter zu differenzieren und grössere Anteile direkt den Produkten zuzurechnen. Auch solche Anstrengungen der weiteren Differenzierung machen es nicht möglich, den gesamten Restkostenblock verursachergerecht den einzelnen Produkten anzulasten. Es stellt sich nun die Frage, wie mit diesem Restkostenblock umgegangen werden soll bzw. welche Schlüssel ein Unternehmen anwendet, die Restkosten zu verteilen. Eine Möglichkeit besteht in der Anwendung des Tragfähigkeitsprinzips. Demzufolge können Restkosten beispielsweise in Relation zu den anfallenden direkten Produktkosten oder auch in Relation zu den erzielten Verkaufspreisen zugerechnet werden. Jede Unternehmung muss schliesslich für sich selber entscheiden, wie sie mit der Restkostenproblematik umgehen will.

Erhebungsaufwand versus Nutzen

Mit dem DPR-Konzept ist ein grosser Erhebungsaufwand verbunden, welcher hohe Kosten verursachen kann. Im Handelsbetrieb ist vor allem die schwierige Aufgabe zu lösen, das Mengengerüst der Kosten möglichst genau zu erfassen. Hierzu sind umfangreiche Zeitmessungen und Arbeitsablaufanalysen nötig. Hinzu kommen die Flächen-, Volumen- und Kontaktstreckenmessungen sowie schliesslich das Sammeln und Aufbereiten der Daten aus dem Rechnungswesen sowie – falls nötig – ergänzende Informationen aus verschiedenen Fachabteilungen. Das daraus abgeleitete Mengengerüst der Kosten wird mit Faktorpreisen wie beispielsweise Lohnstundensätzen oder Quadratmetermietpreisen multipliziert. Somit resultieren dann die wertmässigen direkten Produktkosten.

DPR und seine Möglichkeiten in der praktischen Anwendung

Aus den DPR-Aussagen lassen sich insbesondere strategische Schlussfolgerungen für Massnahmen ableiten. Berücksichtigt man beispielsweise die Umschlaggeschwindigkeit kombiniert mit der DPR, so können sich bereits interessante Anhaltspunkte ergeben. Die so genannte DPR-Merchandising-Matrix stellt ein zweidimensionales Bewertungsinstrument dar. Auf der Abszisse wird die Umschlaghäufigkeit, auf der Ordinate die DPR abgetragen. Positioniert man die einzelnen Artikel in der Matrix, lässt sich hierdurch die interne Wettbewerbsposition jedes Artikels bestimmen und konkrete Massnahmen zur Ertragsteigerung im Betrieb ableiten.



Die einzelnen Artikel werden entsprechend ihrer Lage innerhalb der DPR-Merchandising-Matrix mit den Begriffen «Renner», «Verlierer», «Unterforderte» und «Penner» bezeichnet, die nachfolgend erläutert werden:

- Bei Rennern (DPR hoch, Umschlagshäufigkeit beziehungsweise Umsatz hoch) sind die Absatzanstrengungen auf hohem Niveau beizubehalten.
- Bei Verlierern (DPR niedrig, Umschlagshäufigkeit beziehungsweise Umsatz niedrig) sind die Absatzanstrengungen zurückzufahren
- Bei Unterforderten (DPR niedrig, Umschlagshäufigkeit beziehungsweise Umsatz hoch) sind die Absatzanstrengungen zurückzufahren und Handling sowie Präsentation zu rationalisieren.
- Bei Pennern (DPR hoch, Umschlagshäufigkeit beziehungsweise Umsatz niedrig) sind die Absatzanstrengungen zu forcieren.

Als Absatzanstrengungen sollen an dieser Stelle einige Beispiele aufgeführt werden:

- Rack-jobbing, das heisst Tausch des Flächenertrags gegen Mieteinnahme aus Fremdbewirtschaftung. Damit kann das betriebswirtschaftliche Risiko gesenkt werden.
- Preiserhöhung, um den Rohertrag durch mehr Einnahmen zu verbessern. Es muss allerdings geprüft werden, inwieweit sich Preissteigerungen am Markt erfolgreich durchsetzen lassen (Preiselastizitäten müssen bekannt sein)
- Auslistung, wenn andere Massnahmen nicht den gewünschten Erfolg zeigen. Allerdings sind Verbundkäufe im Sortiment («Cross-Selling») zu berücksichtigen, die möglicherweise entfallen, wenn eines der verbundenen Produkte nicht mehr auf dem Markt ist.
- Mehr Werbung, um das Chancenpotential, das in der Produktbegabung dieser Angebote liegt, auch voll und ganz auszuschöpfen.
- Intensive Regalpflege, damit keine betrieblichen Unzulänglichkeiten das Ertragsvolumen schmälern. Dies betrifft vor allem auch die ausreichende Bevorratung der erfolgreichen Produkte.
- Aktion, um die Produkte anlassbezogen in den Mittelpunkt zu rücken und die Nachfrage spürbar zu beleben. Dadurch wird die Hebelwirkung der DPR sehr wirksam genutzt.
- Zweitplatzierung, um die Umschlaggeschwindigkeit und damit den Rohertrag zu erhöhen. Dadurch können Spontankäufe ausgelöst werden, die anderweitig unterbleiben oder in anderen Geschäften getätigt werden.

Diese Analyse kann jeder moderne Handelsbetrieb für sein Sortiment leicht durchführen. Eine wesentliche Schwachstelle dieser 4-Felder-Matrix ist die Vernachlässigung der Suche nach Gründen für das schlechte Abschneiden eines Artikels. Dafür müssten andere Instrumente zur Analyse verwendet werden.

Fazit

Zusammengefasst darf festgestellt werden, dass das DPR-Modell der traditionellen Handelsspanne überlegen ist und sich durchaus eignet, um Optimierungen distributionslogistischer Entscheidungen zu realisieren. Unabhängig vom Modellansatz, hat die alleinige Analyse und Durchforstung der Kostenstruktur in Handelsunternehmen etliche Erkenntnisse zu Tage bringen können, die für eine verursachergerechtere und exaktere Kostenrechnung in Zukunft von Nutzen sein können. Insbesondere haben die Entwicklung des DPR-Ansatzes und die damit in der Praxis und Forschung ausgelöste Diskussion schon einige Kostensenkungspotentiale aufgedeckt.

Das Problem der verursachergerechten Zurechnung von Kosten kann jedoch nur teilweise gelöst werden, da auch nach differenzierter Gemeinkosten-Analyse Kostenblöcke übrig bleiben, die nicht direkt

einzelnen Artikeln angelastet werden können. Restkosten müssen aber schliesslich auf die einzelnen Artikel verteilt werden, denn längerfristig müssen die gesamten anfallenden Kosten – die Vollkosten - gedeckt werden. Eine Möglichkeit hierzu besteht in der Anwendung des Tragfähigkeitsprinzips. Kostenrechentechnisch gesehen ist das DPR-Modell tendenziell eine Form der Teilkostenrechnung, da im Wesentlichen variable Kosten verrechnet werden. Der Restkostenblock enthält typischerweise vor allem fixe Kosten, die leistungsunabhängig sind.

Quellenhinweise

Behrends, C., Methodische Grundlagen, Streitpunkte und Grenzen des DPR-Modells, in: Deutsches Handelsinstitut DHI (1992): Auf dem Weg zur direkten Produkt-Rentabilität, DHI Verlag, Köln, S. 7 – 12.

Konetzny, M., Direkte Produkt-Profitabilität (2004), S. 1 – 7. Online abrufbar unter:
<http://www.mkonetzny.de/aufsatz/dpr.pdf>

Pepels, W., Das Marketing Handbuch für Elektrowerkzeuge: Die Verfügbarkeits- und Übergabepolitik des Handels (o.J.), Band 5. Online abrufbar unter:
http://www.salestraining.de/marketing/Band5-neu-/Band5_Inhalt-neu-.htm

Stelling, J.N.: Kostenmanagement und Controlling, 2. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag (2005), S. 197 – 200.

Prof. Dr. Rautenstrauch und Stefan Hunziker, MScBA

Prof. Dr. Thomas Rautenstrauch ist Dozent und Projektleiter am Institut für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ) der Hochschule Luzern Wirtschaft und hat darüber hinaus Lehraufträge an der Universität Fribourg sowie weiteren Universitäten in Deutschland und Finnland. Weiterhin ist er Gesellschafter und Geschäftsführer des Beratungsunternehmens Editus Consulting in Cham und zugleich Autor zahlreicher Publikationen in den Bereichen Controlling, Risikomanagement und Unternehmensnetzwerke. Stefan Hunziker ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am IFZ und zugleich Doktorand an der Technischen Universität Darmstadt.