

- Welche Produkte soll mein Aussendienst in seinen Präsentationen besonders vertieft ansprechen? Diejenigen, die durch die richtige Kombination von absetzbarer Menge und Stück-DB das höchste DB-Volumen versprechen (in vielen Fällen sind dies nicht die gleichen Produkte, die in der Vollkostenrechnung das beste Produktergebnis ausweisen, siehe oben).
- Welche Investitionen in Märkte und Produkte rechnen sich und welche Strategien können Wert schaffen?
Wenn der Barwert der im Lebenszyklus zu erwartenden Deckungsbeiträge abzüglich der durch die Strategie hervorgerufenen fixen Kosten grösser ist als der Barwert der Investitionen dieser Strategie. Zur Berechnung des Barwerts wird dabei die marktgerechte Verzinsung (Ziel-ROCE) verwendet.
- Wie verhindere ich in verbundenen Unternehmen suboptimale Entscheide?
Dazu wird die Konzern-Deckungsbeitragsrechnung benötigt. Sie zeigt das mit einzelnen Geschäften oder in der Periodenbetrachtung erzielte Deckungsbeitragsvolumen über alle Wertschöpfungsstufen. Durch die Konzern-DBR werden die Gewinnabschöpfungen durch die einzelnen Stufen und damit die Wirkungen der Transferpreisgestaltung eliminiert.

Nach heutigem Erkenntnisstand ist die Kombination von flexibler Plankostenrechnung mit mehrstufiger und mehrdimensionaler Deckungsbeitragsrechnung das einzige Instrument, das die richtigen Daten zur Untermauerung der angeführten Entscheidungssituationen liefert.

Nutzen Sie es!

Weitere Texte und Erkenntnisse aus der Controller- und Managementpraxis finden Sie bei: www.czsg.com

Deckungsbeitragsrechnung – lange bekannt, meistens verkannt.

Gutes Management bedarf auch 2011 eines verantwortungsgerechten und entscheidungsrelevanten Zahlenwerks.

Mit unseren besten Empfehlungen für Ihre unternehmerische Zukunft.

Inhaltsverzeichnis

1	Herkunft und Grundidee der Deckungsbeitragsrechnung (DBR)	2
2	10 oft gehörte Argumente gegen die Deckungsbeitragsrechnung	2
3	Grundlagen der echten Deckungsbeitragsrechnung	3
3.3	Die Erweiterung zur mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung	5
3.4	Die Erweiterung zur mehrdimensionalen Deckungsbeitragsrechnung	6
4.	Gegenüberstellung von Deckungsbeitrags- und Vollkostenrechnung	7
4.1	Umlagen generieren willkürliche Produktergebnisse	7
4.2	Strukturkosten sind periodenabhängig	9
5	Entscheidungswirkungen von Ergebnisrechnungsverfahren	11
6	Der durchgerechnete Konzern-DB wird immer wichtiger	12
7	Deckungsbeitragsrechnung und Rechnungslegungsvorschriften	14
8	Der Nutzen richtig angewendeter DBR	15

Von Dr. Lukas Rieder
 CZSG Controller Zentrum St. Gallen AG, www.czsg.com,
 Engelastrasse 25
 CH 9010 St. Gallen

Dezember 2010

CONTROLLER
 ZENTRUM
 ST.GALLEN



1 Herkunft und Grundidee der Deckungsbeitragsrechnung (DBR)

Die Vorläufer der heute angewendeten mehrstufigen und mehrdimensionalen Deckungsbeitragsrechnung wurden schon 1934 !! in den USA unter dem Begriff „Direct Costing“ (J.N. Harris, zitiert in Beckett, Direct Costing, 1955, S. 651) und 1952 in Deutschland mit der Grenzplankostenrechnung (H.G. Plaut, Wo steht die Plankostenrechnung in der Praxis?, ZfHf 1952, S. 396 ff.) beschrieben und publiziert. Wie zu beweisen sein wird, sind die von diesen Autoren vertretenen Ideen nach wie vor richtig und weisen den Weg zu einem führungsorientierten, das heisst entscheidungs- und verantwortungsgerechten Management Accounting oder auch **Accounting for the Management**. Auch in den USA wird heute mehr und mehr dem führungsorientierten Management Accounting das Wort geredet. Heute wird dort für RCA Resource Consumption Accounting geworben, was einer Kombination von Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung entspricht. Die Promotoren von RCA weisen offiziell auf die deutschen Wurzeln von RCA hin (vgl. www.imanet.org und B.D. Clinton, S.A. Webber, RCA at Cloday, in Strategic Finance, Oct. 2004, S. 21-26).

Der Deckungsbeitrag I ist international definiert als der Erlösüberschuss über die von einer Produkteinheit oder einem Auftrag direkt verursachten Kosten. Er dient der Deckung der Strukturkosten (Fixkosten) sowie der Erzielung eines genügenden Gewinns.

2 10 oft gehörte Argumente gegen die Deckungsbeitragsrechnung

Nach unserer Erfahrung aus der Beratung vieler Unternehmen unterschiedlichster Branchen sowie aus der Schulung von Führungskräften, Finanzchefs und Controllern werden meistens folgende Gründe angeführt, keine echte Deckungsbeitragsrechnung einzusetzen:

Nr.	Argument	Kurzantwort
1	Die DBR berücksichtigt nicht alle Kosten.	Jede DBR soll das periodengerecht abgegrenzte Unternehmensergebnis nach Abzug aller Kosten zeigen.
2	Verkäufer verschenken die Deckungsbeträge. Sie denken nicht daran, dass ein Gewinn erst nach Deckung aller Kosten entsteht.	Das Gegenteil wurde schon 1983 durch einen empirischen Test von W. Franzen bewiesen. Durch entsprechende Kommunikation wissen die Verkäufer, worauf es ankommt. Franzen hat auch belegt, dass es meist die Vollkostenrechner sind, die den ruinösen Preiswettbewerb auslösen, vor allem um Marktanteile zu gewinnen, günstigere Durchschnittskosten pro Stück und höhere Auslastungen zu realisieren. Siehe Kapitel 5.
3	Mit der DBR werden unsere qualitativ hochstehenden Produkte zu billig verkauft.	Die am Markt erfolgreichen Unternehmen konzentrieren sich darauf, den Preis nach dem Kundennutzen festzulegen. Der Kunde zahlt für seinen Nutzen, nicht für die Kosten der Herstellung; diese sind ihm egal.
4	Kostenpartitionierung in proportionale und fixe Kosten ist zu aufwändig.	Werden zuerst die Leistungsmengen und erst dann die Kosten geplant, kann die Spaltung der Kosten in ihren produktionsmengenabhängigen proportionalen und ihren fixen Anteil weitgehend automatisiert werden.
5	Umlage der allgemeinen Kosten generiert Kostenbewusstsein.	Durch Umlage der Gebäudekosten werden die bezahlten eigenen oder zugemieteten Flächen nicht weniger. Die Gebäudekosten sinken nur durch Managemententscheidungen wie durch die Auflösung von Mietverträgen bei gleichzeitigem näherem Zusammenrücken in den Büros. IT-Kosten werden ebenfalls nur durch den Entscheid, mehr oder weniger Infrastruktur vorzuhalten, verändert, nicht durch ihre Zurechnung. Kostenumlage führt anstatt zu Kostenbewusstsein eher zu Abstumpfung beim Umlagenempfänger. Denn er weiss ja, dass er die Kostenentstehung nicht direkt verändern kann.
6	Man muss die vollen Selbstkosten eines Produkts kennen, um das Unternehmen richtig steuern zu können.	Die vollen Herstellkosten oder die Selbstkosten einer Produkteinheit können per Definition nicht richtig berechnet werden. Grund dafür ist der fehlende Verursachungszusammenhang zwischen Strukturkosten und proportionalen, das heisst herstellungsmengenabhängigen Kosten. Dieser Zusammenhang kann zwar mittels Umlagen konstruiert werden, doch besteht er in der Realität nicht.

Herstellkosten ist somit regelkonform. Das Gleiche gilt auch für die Regeln im HGB und in den Swiss GAAP FER. Weitergehende Vorschriften können sich nur aus dem (deutschen) Steuerrecht ergeben, wenn Vorschriften zur Aktivierung und zum Bewertungsansatz von aktivierungspflichtigen Eigenleistungen gemacht werden.

Das bedeutet eine Arbeiterleichterung für Controller und Kostenrechner, müssen sie doch die Umlagetabellen nicht mehr führen und pflegen.

Noch mehr Erleichterung verspricht die Verbindlicherklärung von IFRS 8 zur Segmentberichterstattung. Mit diesem Statement wurde der Management Approach in den IFRS verankert. Er besagt unter anderem, dass die Segmentberichterstattung nach der gleichen Rechnungswesenmethodik zu erfolgen hat, auf die sich das Management des Segments bei seiner Entscheidungsfindung stützt (through the management's eyes). Nutzt also das Management eine DB-Rechnung, kann auch die Gewinn- und Verlustrechnung des Segments in der DB-Rechnungsstruktur präsentiert werden. Damit die auf Konzernebene immer noch zu vollen Herstellkosten bewerteten Bestände nachgewiesen werden können, verlangt IFRS 8 im Gegenzug Abstimmbrücken vom Segment zum Konzernergebnis.

Dadurch verliert das Argument, man müsse für die Berichterstattung sowieso eine Vollkostenrechnung erstellen und baue deshalb nicht auch noch eine Deckungsbeitragsrechnung auf, massiv an Gewicht.

8 Der Nutzen richtig angewendeter DBR

Für einen Controller stehen die Fragen seiner Kunden, den Führungskräften aller hierarchischen Stufen, im Vordergrund. Einige Beispiele für regelmässig gestellte Fragen:

- Welche Kosten und Erlöse kann ich in meinem Verantwortungsbereich direkt beeinflussen? Das sind entweder Kosten, die als Einzelkosten der Kostenstelle oder eines Auftrags erfasst werden können oder Kosten aus der echten innerbetrieblichen Leistungsverrechnung. Letztere besteht dann, wenn in der abgebenden Kostenstelle direkt leistungsmengenabhängige Kosten zu planen sind und der Chef der empfangenden Kostenstelle selbst bestimmen kann, wie viel er von diesen Leistungen beziehen will.
- Welche Kosten verändern sich automatisch durch die Variation der Herstellmenge und welche verändern sich als direkte Folge meiner Entscheidungen? Ersteres sind die proportionalen Kosten, letzteres die fixen Kosten des Verantwortungsbereichs.
- Welches ist das Produkt, das am meisten bringt, wenn die Absatzmenge, der Kundenumsatz, die Fertigungskapazität, die Rohstoffverfügbarkeit, die Bedienzeit des Kunden oder der angebotene Stellplatz jeweils den aktuellen Engpass bilden. Für diese Fragestellungen sind die auf den jeweiligen Engpass bezogenen Deckungsbeiträge die richtige Entscheidungsgrundlage. Ihre Ermittlung wird in vielen Fachbüchern beschrieben.
- Bewertung des Beitrags eines Kunden zum Unternehmenserfolg (Potential oder Ist) Hier hilft das Instrument der Kunden-Deckungsbeitragsrechnung weiter; insbesondere dann, wenn es zu einer Lebenszyklusrechnung ausgebaut wird (Customer Value).
- Auf welche Produkte soll ich meine Verkaufsförderungsmaßnahmen konzentrieren? Auf diejenigen, bei denen die zusätzlichen (fixen) Verkaufsförderungskosten den höchsten zusätzlichen DB I versprechen.

7 Deckungsbeitragsrechnung und Rechnungslegungsvorschriften

Viele Rechnungswesenfachpersonen argumentieren, dass man den Aufwand für die Erstellung einer echten Deckungsbeitragsrechnung trotz der oben beschriebenen Vorteile nicht betreiben solle. Denn nach den aktuell geltenden Regeln müssten für die externe Berichterstattung die vollen Herstellkosten mit allen implizierten Umlagen sowieso berechnet werden. Dies verlangen die IFRS, das HGB, die Swiss GAAP FER (nicht aber das Schweizerische Obligationenrecht), das deutsche Steuerrecht sowie die US GAAP.

Diese Argumentationskette ist aus zwei Gründen nicht zutreffend:

- Aus einer DB-Rechnung kann man immer eine Vollkostenrechnung ableiten, nicht jedoch umgekehrt. Denn die DB-Rechnung setzt die Spaltung der Kosten in ihre proportionalen und fixen Teile voraus, was die Vollkostenrechnung nicht leisten kann.
- Die Zweckfrage wurde nicht oder nicht richtig beantwortet. Welcher Zweck des Rechnungswesens ist wichtiger: die Planung und Steuerung des Unternehmensgeschehens oder die Berichterstattung an Externe?

Erste Priorität hat die erfolgreiche Planung und Steuerung des Unternehmens; denn nur dadurch erarbeitet ein Unternehmen einen den Markterfordernissen genügenden Gewinn. Diese Planung und Steuerung zu ermöglichen ist die zentrale Aufgabe des Management Accountings. Als Konsequenz aus den bisherigen Erkenntnissen muss es – nach heutigem Wissensstand – kompromisslos als Deckungsbeitragsrechnung aufgebaut werden.

Die Berichterstattung nach aussen hat zweite Priorität. Dieser zweite Rang ist für Buchhalter, CFO's, CEO's und für viele Controller eine schwer zu verdauende Erkenntnis. Denn sie zwingt uns, die innenorientierten Betrachtungen nach der Methodik der flexiblen Plankostenrechnung und der echten Deckungsbeitragsrechnung aufzubauen und es parallel dazu zu ermöglichen, daraus auch Auswertungen auf der Basis voller Herstellkosten für die Zwecke der externen Berichterstattung abzuleiten.

Zweck der IFRS und der darauf Bezug nehmenden Rechnungslegungsregeln ist es, die Informationsbedürfnisse der externen Betrachter des Unternehmens, der Investoren und anderer Stakeholder zu befriedigen. Dies wäre zwar auch mit einer Deckungsbeitragsrechnung möglich. Da jedoch in den meisten Ländern die echte Deckungsbeitragsrechnung nicht bekannt ist, wohl aber die Vollkostenrechnung, hat sich letztere bisher als Grundlagensystem für die externe Berichterstattung international durchgesetzt.

Konsequenterweise ist der Führungsunterstützungszweck vor den Abrechnungszweck zu stellen. Einem kunden- und damit managementorientierten Controller ist dieser Sachverhalt schon lange klar. Leider kann er diese Erkenntnis bei der Umsetzung der Planungs- und Steuerungssysteme sehr oft nicht durchsetzen, weil die Macht der gesetzlichen Regelungen, der auf einfache Systeme bedachten CFO's, der Rechnungslegungsexperten und der oft zu stark investororientierten Manager zu gross ist.

Es gilt aber auch hier: Zuerst muss man das Geld verdienen, bevor es sich lohnt, auf Hochglanzpapier über das Erreichte zu berichten. Dies sollte in die Prioritätenfestlegung Eingang finden.

Nach der Regel IAS 2.7 sind die Bestände in den Ergebnisberichten zu vollen Herstellkosten zu bewerten. Das bedeutet, dass für die Zwecke der Berichterstattung die Umlage der fixen Herstellkosten vorgenommen werden muss. In der Regel IAS 2.10 gibt es jedoch nur Vorschriften, welche fixen Kosten in die Herstellkosten einzurechnen sind, aber keinerlei Vorgaben, wie die Umlage auf die einzelnen Produkte zu erfolgen hat. Der einfachste Weg, nämlich die Schlüsselung der gesamten fixen Herstellkosten mit einem einzigen Prozentsatz auf die proportionalen

7	Mit einer guten Auslastung wird auch das Ergebnis gut.	Wenn die Preise und damit auch die Deckungsbeiträge schlecht sind, wird das Ergebnis auch bei voller Auslastung schlecht. Dies wird von vielen Unternehmen dadurch bewiesen, dass sie, nur um die Auslastung hoch zu halten, Aufträge zu jedem Preis herein nehmen. Die Folge ist oft ruinöser Preiswettbewerb. Sinngemäss das Gleiche geschieht, wenn – nur um Marktanteile zu gewinnen – um jeden Preis verkauft wird und die Deckungsbeiträge ausser Acht gelassen werden.
8	Mit Transferpreisen kann man das Entscheidungsverhalten in dezentralen Einheiten richtig steuern.	Transferpreise müssen – unter Beachtung international geltender Regeln – so festgelegt werden, dass die Steuerlast für den Konzern minimiert wird. Für die Steuerung des Konzernerfolgs sind sie jedoch irrelevant; sie werden ja bei der Konsolidierung eliminiert.
9	Viele Führungskräfte meinen, für alles, nur nicht für Kosten und Ergebnisse verantwortlich zu sein.	Dann muss man sich – vermeintlich – auch nicht um die Gestalt und um die Aussagen des Rechnungswesens kümmern. Man kann diese Aufgabe getrost dem Finanzchef und seinen Mitarbeitern überlassen. Diese werden dann aber auch entscheiden.
10	Wozu eine Deckungsbeitragsrechnung aufbauen? Zur Erfüllung der Anforderungen aus IFRS, HGB, Swiss GAAP FER oder dem Deutschen Steuerrecht muss man ja sowieso die vollen Herstellkosten berechnen!	Zweck der Deckungsbeitragsrechnung ist die Führungsunterstützung. Wenn man schon für die externe Berichterstattung eine Vollkostenrechnung führen muss, ohne dass die generierten Daten einen direkten Führungsnutzen bringen, dann bitte mit dem geringst möglichen Arbeitsaufwand. Erste Priorität hat das Management Accounting, da es die Manager bei der Erzielung einer marktgerechten Verzinsung unterstützen soll. Aus einem führungsgerechten Rechnungswesensystem lassen sich die Daten für die externe Berichterstattung immer ableiten, nicht aber umgekehrt. Deshalb hat die Berichterstattung nach aussen zweite Priorität.

Abb. 1: 10 Gründe gegen die DBR und Kurzantworten dazu

Die Argumente 1 - 4 sind die Folge unvollständigen Verstehens der Funktionsweise einer echten DBR. Die Argumente 5 - 6 berücksichtigen nicht, dass man weder die vollen Herstellkosten noch die Selbstkosten eines Produkts/Dienstleistung zweifelsfrei richtig berechnen kann, da man dafür zu Schlüsselgrössen und in der Folge zu mehr oder weniger willkürlichen Umlagen der fixen Kosten auf die Produkte greifen muss. 7 - 8 zeugen davon, dass betriebswirtschaftliche Grundzusammenhänge entweder nicht verstanden oder im Rechnungswesen falsch abgebildet wurden. Die letzten Argumente schliesslich zeigen einerseits, dass die unterschiedliche Zwecksetzung von finanziellem und betrieblichem Rechnungswesen nicht erkannt wird und andererseits, dass die Frage der Verantwortlichkeit einzelner Führungskräfte für Resultate im Unternehmen nicht logisch beantwortet wurde.

3 Grundlagen der echten Deckungsbeitragsrechnung

3.1 Der Deckungsbeitrag I

Der Deckungsbeitrag I ist die einzige international gleich definierte Deckungsbeitragsgrösse (IGC Controller-Wörterbuch, 4. Auflage, Stuttgart 2010, S. 74 (CWB)). Er entsteht, indem vom Nettoerlös die proportionalen Herstellkosten abgezogen werden:

- = Umsatz (fakturiert)
- Erlösschmälerungen
- = Nettoerlös
- proportionale Herstellkosten
- = Deckungsbeitrag I (DB I)

Erlösschmälerungen:

Dazu zählen alle Positionen, die direkt vom Umsatz abhängig sind und nicht von der Herstellung des Produkts verursacht werden. Dies sind üblicherweise:

- Rabatte
- Boni, Skonti, Rückvergütungen

- Den Kunden nicht verrechenbare Transport-, Verpackungs- und Versicherungskosten, sofern sie nicht als Sondereinzelkosten des Vertriebs abgezogen werden.
- Royalties und Lizenzen, die pro verkaufte Einheit zu vergüten sind
- Provisionen für Agenten und Verkäufer

Proportionale Herstellkosten:

Das sind die direkt durch die verkaufte Produkteinheit oder den Auftrag verursachten Kosten. Sie setzen sich aus den Einzelmaterialekosten, den proportionalen Fertigungskosten und – als Folge zunehmenden Outsourcings – mehr und mehr auch den proportionalen Fremdleistungskosten zusammen. Ihre Berechnung ist näher zu untersuchen, wenn man den DB I richtig ermitteln will.

Vom Deckungsbeitrag I werden sämtliche fixen Kosten einer Periode abgezogen, um daraus das Periodenergebnis zu berechnen.

3.2 Klare Kostenbegriffe als Voraussetzung der echten Deckungsbeitragsrechnung

Der Kostenwürfel, zuerst publiziert von A. Deyhle (vgl. Deyhle, A., Controller-Praxis, Band 1, 8. Auflage 1991, S. 34) ist heute fester Bestandteil der Theorie des Management Accountings. Seine Anwendung ist zentrale Voraussetzung für die Gestaltung echter DBR. Er ist, das zeigt unsere praktische Erfahrung, in allen Branchen einsetzbar.

Struktur der Kosten:

verbrauchsorientierte Zuordnung der Kosten zur

Produkt-/Leistungsstruktur

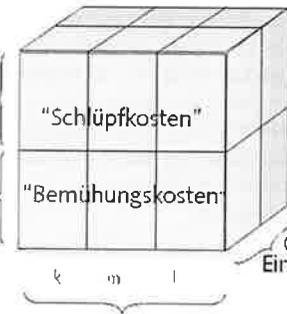
= **prop. Kosten**

- Stücklisten, Rezepte, Vorgabemengen
- Arbeitsplan, Vorgabezeiten

oder zur Organisations-/Kapazitätsstruktur

= **Strukturkosten:**

- vorgehaltene Kapazität
- Dimensionen der Organisation



Erfassbarkeit:

Alle Kosten als Einzelkosten erfassen =

Eindeutige, ungeschlüsselte Zuordnung der Kosten zum untersten Betrachtungsobjekt

Gemeinkosten Einzelkosten

Beeinflussbarkeit:

Wer kann welche Kostenelemente in seinem Verantwortungsbereich beeinflussen? In welchem Zeitraum?

Abb. 2: Drei Dimensionen von Kosten sind zu unterscheiden

In der primären Kosten- und Erlöserfassung, das ist die dritte Dimension des Würfels, müssen sämtliche Positionen als Einzelkosten oder Einzelerlöse eines Bezugsobjekts, also eines Auftrags, eines Produkts oder einer Kostenstelle erfasst werden. Der Leitgedanke ist dabei, dass für jeden einzelnen Beleg im Unternehmen eine verantwortliche Person zuständig ist, die dann auch die Kostenentstehung plant und steuert.

Die Kosten-Beeinflussbarkeit ergibt die zweite Dimension. Kostenstellenleiter und Auftragsverantwortliche verantworten diejenigen Kosten, die sie direkt und innerhalb des Jahreshorizonts beeinflussen können. Sie müssen dazu wissen, wer die hierarchische Kompetenz hat, Kosten zu

es für den lokalen Verkauf noch interessant wäre. In solchen Fällen werden die Manager der Vertriebsgesellschaften im Empfängerland kein Interesse haben, das für sie im Einstand teure Produkt aktiv zu verkaufen. Die fehlenden Verkäufe führen jedoch dazu, dass in der liefernden Gesellschaft die Deckungsbeiträge fehlen, die Fixkosten folglich nur ungenügend gedeckt werden können. In solchen Fällen empfiehlt sich der Ausbau der Ergebnisrechnung zur Konzern-DBR.

Die Muttergesellschaft muss der Tochter zu vollen Herstellkosten plus Anteil für die eigenen Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie ihren Gewinnanteil fakturieren, damit in beiden Ländern ein Gewinn ausgewiesen und versteuert werden kann (cost plus-Methode). Im Rechnungswesen der Vertriebs-Tochter werden somit die Transferpreise als Einstandspreise und als proportionale Herstellkosten erscheinen. Zur Vermeidung suboptimaler Entscheidungen der Führungskräfte muss deshalb parallel die Rechnung erstellt werden, welche die DB-Entstehung für den Konzern als Ganzes zeigt.

Aus der Vollkosten-Ergebnisrechnung der Tochtergesellschaft in Abbildung 9 geht hervor, dass auch sie ihren Gewinn mit dem Verkauf der Produkte A macht. Aus lokaler Sicht wird folglich der Leiter der Tochtergesellschaft seinen Aussendienst und die Verkaufsförderung auf Produkt A ansetzen. Denn hier wird der höhere DB I/Stück realisiert. Da einerseits die hohen Transferpreise von Produkt B in der Vollkostenrechnung der Tochter zu höherer anteiliger Belastung mit fixen Vertriebs- und Verwaltungskosten führen und andererseits der DB I von Produkt B dadurch niedrig wird, wird er dieses Produkt vernachlässigen. Dadurch fehlen aber bei der Muttergesellschaft die DB I von 28.80 pro verkauftes Stück.

Tochtergesellschaft	Ergebnisrechnung nach UKV						
	Total	Produkt A			Produkt B		
		Menge	VP	Nettoerlös	Menge	VP	Nettoerlös
Verkaufspreise VP und -mengen							
Nettoerlös (Umsatz)	5'360	30	62,00	1'860	50	70,00	3'500
Wareneinsatz zu TP	-4'362	30	47,40	-1'422	50	58,80	-2'940
TP = Transferpreis Mutter → Tochter = volle HK Mutter plus							20%
Deckungsbeitrag zu TP	998			438			560
lokaler DB pro Stück				14,60			11,20
lokale Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten	-888			-289			-599
Zuschlagssatz	20%	(verteilt in % der vollen HK (= Wareneinsatz))					
= Betriebsergebnis vor Zinsen und Steuern	110			149			-39
DB pro Stück für Muttergesellschaft				17,40			28,80
DB pro Stück Gesamtkonzern				32,00			40,00

Da Transferpreise fakturiert werden müssen, ist parallel die Konzern-DB-Betrachtung nötig.

Abb. 9: Ergebnisrechnung der Tochtergesellschaft (Deckungsbeitrag und volle Kosten)

Ein Lösungsansatz besteht darin, den Manager der Tochtergesellschaft nicht nur für sein Betriebsergebnis verantwortlich zu machen, sondern für das Betriebsergebnis plus alle Deckungsbeiträge, die er mit seiner Organisation für andere Konzerngesellschaften generiert. Auf dieses Total sollte sich auch das Anreizsystem referenzieren. Es braucht aber den Mut, den richtigen Stellen im Konzern die Sicht auf die gesamten erarbeiteten DB's zu gewähren. Dieser Mut fehlt oft, was einer der Gründe für die geringe Anzahl realisierter Konzern-DBR's ist. Zudem zeigt das Modell, dass zu verhindern ist, dass zentrale Verkaufschefs mit den Leitern der dezentralen Einheiten Transferpreise aushandeln, um lokal ansprechende Ergebnisse erzielen zu können. Transferpreise sind ein reines Instrument der internationalen Steueroptimierung, taugen aber nicht für die Planung und Steuerung des Konzerngeschehens.

Die Resultate dieses empirischen Tests waren und sind verblüffend. Fast alle Teilnehmergruppen, welche die Ergebnisrechnung als Vollkostenrechnung präsentiert erhielten, kamen nicht weiter, weil sie jeweils zu der Hälfte der Gruppen mit den schlechteren Ergebnissen gehörten.

Obwohl den Deckungsbeitragsrechtern die proportionalen Herstellkosten bekannt waren, senkten sie die Verkaufspreise am Markt nicht, sondern konzentrierten sich immer darauf, nach Deckung der gesamten Fixkosten einen guten Gewinn zu realisieren. Insbesondere sorgten die Deckungsbeitragsrechner dafür, dass die neuen Produkte gut am Markt eingeführt wurden und erarbeiteten sich bei diesen Produkten jeweils die Marktleaderstellung.

Die Vollkostenrechner starteten jeweils in den ersten Wettkampfperioden mit einer Preissenkungsrunde bei den neuen Produkten. Dies führte zu Verlusten, welche sie in den Folgeperioden durch Verkaufspreiserhöhungen wettzumachen versuchten. Dadurch rechneten sie sich aus dem Markt heraus und verloren Marktanteile.

Bei den schon länger angebotenen Produkten waren die Fixkostenzuschläge niedriger und wurden, um so mehr die Absatzmenge bei den neuen Produkten stieg, noch weniger, da sich der Fixkostenblock auf mehr Einheiten und höhere Herstellkosten verteilte. Als Folge begannen die Vollkostenrechner die Verkaufspreise bei den bestehenden Produkten zu senken, schrieben aber wegen des Absatzwachstums immer noch Gewinne. Um diese Gewinnsituation noch zu verbessern, investierten sie zudem in die Automatisierung und in die Fertigungskapazität der Produktion der bestehenden Produkte. Die Vollkostenrechner waren nach 6 Perioden jeweils die Marktanteilsleader bei den alten Produkten.

Kurzfaszilit zu dieser Untersuchung:

Die Darstellungsform der Ergebnisrechnung hat bewiesenermassen massive und empirisch mit höchster statistischer Relevanz belegte Auswirkungen auf das Entscheidungsverhalten von Führungskräften.

Die Hypothese 1, vermutend, dass die Bekanntgabe der proportionalen Herstellkosten und damit die Ermittlung der Deckungsbeiträge zu niedrigeren Verkaufspreisen und damit zu schlechteren Ergebnissen führt, ist widerlegt. Die mit der Deckungsbeitragsrechnung bedienten Probanden dachten jeweils ganzheitlich und trafen die richtigen Entscheidungen.

Die Hypothesen 2 und 3, wonach die Umlage von fixen Kosten auf die Produkte nicht nur die Verkaufspreise mitbestimmt, sondern sogar indirekt die Herstellmenge, wurden ebenso massiv bestätigt.

In begleitenden Interviews stellte Franzen zusätzlich fest, dass die Führungskräfte nicht erkannten, dass sie alleine durch die angewendete Kostenrechnungsmethode zu falschen Entscheidungen am Markt und im Unternehmen geführt wurden. Die Vollkostenrechner investierten nicht nur in die Produktionskapazität für ein Produkt, bei welchem der Nachfragerückgang voraussehbar war, sie konzentrierten auch ihre Verkaufsförderungsmaßnahmen und ihren Aussendienstesatz auf die alten Produkte (cash cows). Die Deckungsbeitragsrechner machten das Gegenteil (rising stars) und waren insgesamt erfolgreicher.

Die Deckungsbeitragsrechnung ist damit nicht nur logisch betrachtet, sondern auch empirisch belegt, das bessere Instrument zur Planung und Steuerung des Unternehmens und insbesondere auch zur Entscheidungsvorbereitung, als eine Kostenrechnung, die den Produkteinheiten Fixkosten zurechnet.

6 Der durchgerechnete Konzern-DB wird immer wichtiger

In verbundenen Unternehmen wird der über die gesamte Konzernstruktur durchgerechnete Deckungsbeitrag immer wichtiger. Denn durch die Transferpreisregelungen kommt es öfter vor, dass ein Produkt durch die Höhe des Transferpreises im Empfängerland zu viel kostet, als dass

verändern und wie lang der Zeitraum sein wird, diese Veränderung herbeizuführen. Eine Verantwortung für Umlagekosten oder kalkulatorische Zinsen zu übernehmen, die man nicht direkt selbst verändern kann, widerstrebt jeder Führungskraft zu Recht. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Ergebniserzielung mit einem Anreizsystem verbunden ist.

Proportionale Kosten werden wie erwähnt direkt durch die Herstellung des Produkts verursacht. Dieser direkte Verursachungszusammenhang ist technisch durch Stücklisten (für Einzelmaterial und proportionale Fremdleistungen) sowie durch Arbeitspläne (für proportionale Fertigungskosten) dokumentiert. Die Spaltung der Fertigungskosten in ihren proportionalen und fixen Teil muss in der Planung vorgenommen werden. Diejenigen Kostenanteile, die direkt durch die am Produkt erbrachte Leistung verursacht werden (die Leistung steht im Arbeitsplan), verhalten sich proportional zur Ausbringungsmenge. Das sind in den meisten herstellenden Unternehmen Anteile von Personal-, Energie-, Hilfsmaterial- und Unterhaltskosten.

Das Komplement zu den proportionalen Kosten sind die fixen Kosten. Sie werden zunehmend Strukturkosten genannt, weil sie für die vorgehaltenen Kapazitäten und organisatorischen Strukturen entstehen, die notwendig sind, damit das Unternehmen überhaupt produzieren kann.

Will man die proportionalen von den fixen Kosten trennen, muss man somit technisch denken und als Voraussetzung die Produkte mit ihrem Leistungsumfang zuerst genau spezifizieren, also die Stückliste und den Arbeitsplan schreiben (dies gilt für Dienstleistungen genauso). Will man die Beeinflussbarkeit von Kosten beurteilen, gilt es hingegen in Verträgen zu denken. Denn diese bestimmen, unter welchen Umständen Kosten beeinflussbar sind. Ein Mitarbeiter mit einem festen Monatslohn oder Gehalt kann sowohl proportionale Kosten verursachen, wenn seine Leistung für die Produktentstehung ursächlich ist, als auch fixe Kosten, wenn er sich um die Fortentwicklung des Unternehmens kümmert. Im Gegensatz dazu sind die Kosten einer Reineinmachefrau fixer Natur, auch wenn sie im Stundenlohn beschäftigt wird, denn ihre Leistung kommt im Arbeitsplan eines Produkts nicht vor.

Beide erwähnten Löhne können als Einzelkosten in derjenigen Kostenstelle geplant und erfasst werden, der die jeweilige Person zugeordnet ist. Aus der Sicht der Kostenstelle sind es somit Einzelkosten, aus der Sicht des Produkts entweder proportionale oder fixe Gemeinkosten.

Die proportionalen Herstellkosten werden für die Erstellung der echten Deckungsbeitragsrechnung benötigt, weil sie den Wert abbilden, der ursächlich bei der Herstellung der Einheit verbraucht wurde. Proportionale Kosten bilden zudem auch die zentrale Voraussetzung für einen führungstauglichen Soll-Ist-Vergleich. Denn ein Kostenstellenleiter will zu Recht wissen, um wie viel sich die Plankosten hätten verändern sollen, wenn die in der Kostenstelle wirklich erbrachte Leistung berücksichtigt wird.

3.3 Die Erweiterung zur mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung

Der in vielen Unternehmen regelmässig steigende Anteil der Fixkosten am Umsatz führte zum Wunsch, den Fixkostenblock differenzierter zu analysieren und in Stufen in der Ergebnisrechnung abzubilden. Dabei wollte man jedoch nicht gegen die Regel verstossen, die Auswertung ohne Schlüsselung fixer Kosten zu erstellen. Will man in einem stärker gegliederten Unternehmen für Personen mit Verantwortung für Unternehmensteile Zielgrössen finden, ist die einstufige DBR zur stufenweisen DBR weiter zu entwickeln.

Das Zahlenbeispiel stammt aus der Branche Fenster- und Türbeschläge. Produkt A ist ein Beschlägeset für ein Drehkippenfenster. Dieses ist schon länger im Angebot. Produkt B sind die Beschläge für eine Verandaschiebetüre, welche erst vor einem Jahr im Markt eingeführt wurden. Die Produkte werden einerseits im Land der Muttergesellschaft verkauft, andererseits in einer Vertriebsstochtergesellschaft in einem anderen Land. Der Transferpreis von Mutter an Tochter ergibt sich - in Anwendung internationaler Regeln - durch einen Aufschlag von 20% auf die vollen Herstellkosten.

Auch die – heute breit eingesetzte - stufenweise DBR kommt ohne jegliche Umlagen aus. Viel mehr wird gefragt, wie gross der DB I einer Betrachtungseinheit (ein Produkt, eine Produktgruppe, ein Sortiment) ist, und welche beeinflussbaren fixen Kostenstellenkosten davon eindeutig und ohne Schlüsselung abgezogen werden können. Daraus entstehen je nach der Organisationsstruktur des Unternehmens Ziel- und Ist-Deckungsbeiträge für Produkt-, Produktgruppen- und Sortimentsverantwortliche. Im Beispielfall gibt es je einen Produkt-Manager für die beiden Produktgruppen. Deshalb können ihre beeinflussbaren Strukturkosten vom DB I der jeweiligen Produktgruppe abgezogen werden. Sie werden aber nicht auf das einzelne Stück heruntergerechnet. Die Produkt-Manager sind für die Erzielung des jeweiligen Produktgruppen-Deckungsbeitrags verantwortlich. Die eigentliche Verkaufsorganisation mit Aussen- und Innendienst für zwei Verkaufsregionen und den Verkauf an die Tochtergesellschaft ist dem Verkaufsdirektor unterstellt, ebenso die Produkt-Manager. Damit ist er für den Deckungsbeitrag nach Abzug sämtlicher Kosten, die man seiner Organisation eindeutig zuordnen kann (prop. Herstellkosten der verkauften Einheiten plus alle in seinem Führungsbereich direkt beeinflussbaren (Struktur-)Kosten, verantwortlich.

Muttergesellschaft		Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung					
		Produkt A			Produkt B		
Verkaufspreise VP und -mengen		Menge	VP	Netto- erlös	Menge	VP	Netto- erlös
Direktverkauf	11'700	60	72.00	4'320	90	82.00	7'380
Verkauf an TG	4'362	30	47.40	1'422	50	58.80	2'940
Nettoerlös (Umsatz)	16'062			5'742			10'320
- proportionale HK	-6'900	90	30.00	-2'700	140	30.00	-4'200
=Deckungsbeitrag I	9'162			3'042			6'120
Durchschnittlicher DB I /Stück				33.80			43.71
- Struko Verkaufsförderung	-1'800			-800			-1'000
Produktgruppen-DB	7'362			2'242			5'120
- Struko Verkauf/Vertrieb	-1'500	davon für Region		-400 für Region 2			-300
Verkaufs-DB	5'862						
- Struko Produktion	-3'800	darin sind auch die Strukturkosten für Einkauf und Lagerung					
- Struko Verwaltung	-2'000	enthalten sowie die Abschreibungen					
= Betriebsergebnis vor Zinsen und Steuern	62						

Abb. 3: Stufenweise DBR für den Beispielfall

Damit die Aussagefähigkeit der Stufen-Deckungsbeiträge erhalten bleibt, ist deshalb streng darauf zu achten, dass nur die in einer Kostenstelle beeinflussbaren Fixkosten in die jeweilige DB-Stufe übernommen werden. Eine Schlüsselung fixer Kosten ist auch in der stufenweisen DBR systemwidrig.

Leider wird in vielen Unternehmen Etikettenschwindel betrieben. Man schreibt als Titel „Deckungsbeitragsrechnung“, zieht aber anschliessend von den Nettoerlösen die vollen Herstellkosten oder gar die Selbstkosten ab. Es wird in der Folge argumentiert, das Resultat sei ebenfalls eine Art Deckungsbeitrag, was einerseits nicht stimmt, weil in den Herstellkosten geschlüsselte Fixkosten enthalten sind, andererseits – und das ist viel schlimmer – durch diese Fehlinformation auch Fehlentscheide provoziert werden. Auf diesen Punkt wird in Kapitel 4 eingegangen.

3.4 Die Erweiterung zur mehrdimensionalen Deckungsbeitragsrechnung

Viele Unternehmen funktionieren heute **mehrdimensional**. Intern und in der Verkaufsförderung wird in Produkten und Verdichtungen davon geplant und gesteuert, währenddem in der Absatz- und Umsatzplanung sowie in der Steuerung des Aussendienstes Kunden und Kunden-

Im Gegensatz zur Meinung vieler Top Manager und CFO's muss man feststellen, dass die Umlagen nicht etwa Transparenz generieren, sondern dass jeder eingesetzte Schlüssel etwas Transparenz vernichtet. In der echten Deckungsbeitragsrechnung werden dagegen den Produkt- und Auftragsseinheiten nur die Kosten derjenigen Verbräuche zugeordnet, welche direkt durch das Produkt oder die Dienstleistung verursacht werden. Mit anderen Worten, man hat den Mut einzugestehen, dass man ein richtiges Produktergebnis nie berechnen kann.

Viele Führungskräfte vertreten auch die Meinung: „Wir müssen doch irgendwie wissen, wie hoch die Herstellkosten und die Selbstkosten unserer einzelnen Produkte nach Verrechnung sämtlicher Kosten sind. Denn darauf basierend muss der Verkaufspreis festgelegt oder mindestens gerechtfertigt werden.“

Darauf gibt es schon immer die klare Antwort: „Der Markt macht den Preis, nicht die Kosten.“ Deshalb benötigen die Manager einerseits die Kenntnis darüber, welche Nettoerlöse unter welchen Umständen am Markt zu erzielen sind und welche Kosten sich durch Variation der verkauften Mengen verändern. Letztere sind wie oben gezeigt die proportionalen Herstellkosten. Die fixen Kosten verändern sich immer durch Managemententscheide.

Die Rechenbeispiele sollen zeigen, dass die echte DBR definitiv besser zur Entscheidungsvorbereitung geeignet ist als eine IFRS-gerechte Vollkostenrechnung. Denn die DBR erlaubt, Analysen in Bezug auf den jeweils dominierenden Engpass durchzuführen. Unternehmensführung heisst in sehr vielen Fällen: „Richtiges Umgehen mit Engpässen“.

5 Entscheidungswirkungen von Ergebnisrechnungsverfahren

Die Frage nach der richtigen Ergebnisrechnung hat die Wissenschaft schon lange beschäftigt. Das hatte dazu geführt, dass W. Franzen 1982/83!! eine breit angelegte empirische Untersuchung durchführte, die zeigen sollte, inwiefern sich Führungskräfte in ihrer Entscheidungsfindung durch die präsentierten Zahlen beeinflussen lassen (vgl. W. Franzen, Entscheidungswirkungen von Kosteninformationen, 2. Auflage, Frankfurt 1987).

Zu diesem Zweck hatte er in einem Unternehmensplanspiel des USW (Universitätsseminar der Deutschen Wirtschaft) an welchem 1'280 Personen in 256 Gruppen teilnahmen, per Zufalls-generator bestimmt, welche 50% der Gruppen ihre Ergebnisrechnung während der 6 Spielperioden jeweils in der Form der Vollkostenrechnung, und welche sie als einstufige Deckungsbeitragsrechnung präsentiert erhielten. Die Ergebnisrechnungen waren dabei nur einer der Faktoren, die ein Weiterkommen in dem nach dem Cupsystem gestalteten Planspiel ermöglichten. Die Darstellung der Ergebnisrechnung war somit die Experimentalvariable, währenddem das Set aller anderen Entscheidungen, die im Rahmen des Planspiels zu treffen waren, für alle teilnehmenden Gruppen gleich war.

Von den 1'280 teilnehmenden Personen konnten jeweils mehr als die Hälfte ein Hochschulstudium vorweisen und hatten schon praktische Erfahrung als Führungskräfte.

Franzen formulierte insgesamt 16 Hypothesen, welche im Rahmen dieser empirischen Untersuchung zu testen waren. Davon waren unseres Erachtens die wichtigsten drei:

1. Werden die proportionalen Herstellkosten im Unternehmen bekannt gegeben, wird das Unternehmensergebnis schlechter.
2. Die Höhe der Zuschläge für Fixkosten bestimmen indirekt die Verkaufspreise (je höher die Zuschläge, desto höher werden die Verkaufspreise angesetzt).
3. Die Produktionsmengen werden indirekt durch die Fixkostenzuschläge gesteuert (je höher die Zuschläge, desto niedriger die Produktionsmenge für ein Produkt).

Dadurch wurden in der Vollkostenrechnung $10 \times 9.50 = 95.-$ und bei Produkt B $10 \times 19.- = 190.-$, also insgesamt 285.–Fixkosten „an Lager gelegt“. Betriebswirtschaftlich ist das widersinnig, da die Fixkosten der Produktion, der Lagerung und des Einkaufs, beispielsweise die Kosten des Werksleiters, des Arbeitsvorbereiters, des Einkäufers und die Abschreibungen Periodenkosten sind. Sie fallen in jeder Periode unabhängig von der produzierten Menge an. In Perioden, in denen mehr produziert wird als verkauft, weist somit die Vollkostenrechnung zu gute Ergebnisse aus, wird mehr verkauft als produziert, geschieht das Gegenteil.

In einer kompromisslos aufgebauten DBR werden sämtliche Lagerbewegungen zu proportionalen Herstellkosten bewertet. In der Vollkostenrechnung werden zur Bestandsbewertung jedoch die vollen Herstellkosten pro Stück heran gezogen.

Zwischenfazit:

Die dargestellte Vollkostenrechnung ist IFRS-konform und erfüllt die Rechnungslegungsvorgaben des HGB (Handelsgesetzbuch) und der Swiss GAAP FER, indem sie die vollen Herstellkosten ausweist und die Lagerbestandsveränderungen zu vollen HK bewertet. Durch die Umlagen kann sie auch hingerechnete Produktergebnisse zeigen und diese bis zu Geschäftssegmenten hochrechnen. Sie weist aus betriebswirtschaftlicher Sicht jedoch ein falsches Ergebnis aus, da sie die Perioden- (fix-)kosten aktiviert und deaktiviert.

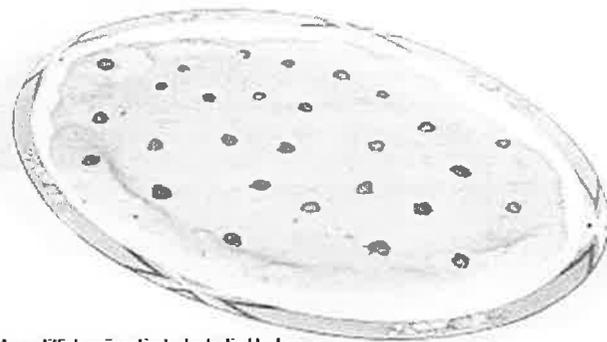
Aber:

Für die Entscheidungs- und Verantwortungsrechnung gibt die Vollkostenrechnung falsche Informationen ab. Wer sich auf volle Herstellkosten und Selbstkosten verlässt, wird für den Einsatz des Aussendienstes, der Verkaufsförderung und bei Make or Buy-Überlegungen sowohl kurz- als auch langfristig falsche Entscheide treffen, weil bei der Entscheidungsfindung nicht mehr erkannt wird, dass durch die Umlagen Fixkosten ohne direkten Verursachungszusammenhang auf die Produkte verrechnet wurden.

Vollkostenrechnung ist vitello tonnato. Dieses schmackhafte und sehr beliebte aber kalorien-

schwere Gericht charakterisiert das Wesen der Vollkostenrechnung sehr gut. Von aussen betrachtet, sieht alles sehr appetitlich und wohlgeordnet aus. Doch wenn man erkennen will, was darunter ist und ob das verwendete untenliegende Kalbfleisch auch von hoher Qualität ist, stellt man fest, dass die gute Thunfischsosse die ganze Transparenz vernichtet. Auch die Dekoration mit den grünen Kapern, das sind die um-

Vollkostenrechnung = Vitello Tonnato



Appetitlich präsentiert, doch die Umlagen (Thunfischsosse) vernichten die Transparenz (Qualität des Kalbfleischs darunter).

gelegten Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten, vermag die Transparenz nicht zu erhöhen. Wenn man das Gericht so bestellt, geht man das Risiko ein, dass die unten verwendeten Zutaten nicht gerade die frischesten waren.

Abb. 8: Vollkostenrechnung ist vitello tonnato.

gruppen das Denken prägen und schliesslich in der strategischen Planung Anwendungsgebiete oder Absatzkanäle.

Das bedingt, dass für die Planung und Steuerung die Ergebnisrechnung ebenfalls mehrdimensional aufzubauen ist. Das gelingt nur mit der DBR, da in einer Vollkostenrechnung die Fixkosten sowohl nach Produkten als auch nach Verkaufsgebieten/Absatzkanälen umgelegt werden müssen. Dies vernichtet jegliche Transparenz, weil ein Anwender die Schlüsselungen nicht mehr nachvollziehen kann.

Im Beispiel wird die DBR nach Regionen gezeigt. Das DB I-Total ist das gleiche wie in der Produktgruppenebene. Für die nächste DB-Stufe werden hier jedoch die beeinflussbaren Strukturkosten der Aussendienstregionen in Abzug gebracht, da eindeutig der Region zuordenbar. Die Produktgruppen-Fixkosten rutschen um eine Stufe nach unten, weil sie nicht zweifelsfrei den Regionen zugeordnet werden können. Der zu erzielende Verkaufs-DB bleibt wiederum gleich hoch wie in der Produktbetrachtung.

Muttergesellschaft	Deckungsbeitragsrechnung nach Regionen												
	Total	Süd				Nord				an Tochtergesellschaft			
		Menge	prop. VP	HK	DB I	Menge	prop. VP	HK	DB I	Menge	prop. VP	HK	DB I
Produkt A		25	72	30	1'050	35	72	30	1'470	30	47.40	30	522
Produkt B		55	82	30	2'860	35	82	30	1'820	50	58.80	30	1'440
Total DB I	9'162				3'910				3'290				1'962
- Regions-Struko	-700				-400				-300				
Regions-DB	8'462				3'510				2'990				
- Struko Verkaufsförd.	-1'800	In dieser Dimension alle Verkaufsförderung als Block, da nicht einer Region zuordenbar											
- Verkaufs-Struko	-800												
Verkaufs-DB	5'862												
- Struko Produktion	-3'800												
- Struko Verwaltung	-2'000												
= Betriebsergebnis vor Zinsen und Steuern	62												

Abb. 4: Deckungsbeitragsrechnung in der Zweitdimension „Regionen“

4 Gegenüberstellung von Deckungsbeitrags- und Vollkostenrechnung

Mit der Kurzfristigen Erfolgsrechnung KER möchte die Führungskraft Entscheidungen fundieren können. Sie möchte dazu wissen, wie viel die hergestellten Produkte kosten und wie viel sie zum Ergebnis beitragen.

4.1 Umlagen generieren willkürliche Produktergebnisse

Für das Beispielunternehmen präsentiert sich die Vollkostenrechnung wie folgt: Von den Nettoerlösen werden die vollen Herstellkosten des Absatzes, die bekannten COGS, Cost of goods sold, in Abzug gebracht, um so IFRS-gerecht den Gross Profit, den Bruttogewinn zu erhalten. Ebenso ist aus Abbildung 5 zu erkennen, dass die Transferpreise an die Tochtergesellschaft nach dem üblichen Zuschlagsverfahren festgelegt wurden. Für die Leistungen der Mutter wurden jeweils 20% auf die vollen Stückherstellkosten aufgerechnet, wodurch die Verrechnungspreise von 47.40 und 58.80 entstanden.

Die Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten wurden lehrbuchkonform anteilig zu den Herstellkosten verteilt, was knapp einen Drittel für Produkt A und mehr als zwei Drittel für Produkt B ergibt. Man erkennt, dass der Gewinn aus den Drehkippenstern stammt (+378) und die Verandatürbeschläge einen Verlust generieren (-31).

Muttergesellschaft		Vollkostenergebnisrechnung nach UKV					
Produkt	Total	Produkt A			Produkt B		
		Q	P	Netto- erlös	Q	P	Netto- erlös
Absatzmengen und Verkaufspreise							
Direktverkauf	11'700	60	72.00	4'320	90	82.00	7'380
Verkauf an TG	4'362	30	47.40	1'422	50	58.80	2'940
Nettoerlös (Umsatz)	16'062			5'742			10'320
- Cost of goods sold (Anteile der Produkte)	-10'415	90	39.50	-3'555	140	49.00	-6'860
				34.13%			65.87%
=Gross Profit /Bruttogewinn	5'647			2'187			3'460
- Verwaltungs- &	-5'300			-1'809			-3'491
Vertriebsgemeinkosten (verteilt in % der costs of goods sold)							
= Betriebsergebnis vor Zinsen und Steuern	347			378			-31

Abb. 5: Vollkosten-Ergebnisrechnung für den Beispielfall

Schon beim EBIT resultiert somit für jeden verkauften Verandatürbeschlag (B) ein Verlust, was den Hinweis gibt, dass der Aussendienst und das Product Management ihre Anstrengungen auf den Verkauf von Produkt A konzentrieren sollen, denn dies ist der Kassenfüller.

Vergleicht man mit der stufenweisen DBR in Abbildung 3, ergibt sich jedoch eine andere Erkenntnis. Jeder verkaufte Verandatürbeschlag trägt zur Deckung der Strukturkosten 43.71 DB I bei, währenddem es beim Drehkipfenster „nur“ 33.80 sind. Also sind in erster Linie die Verandatürbeschläge im Verkauf zu fördern. Dies erkennt man zusätzlich daran, dass die Produktgruppe B nach Abzug der Produktgruppenfixkosten 5'120 DB für die Deckung der restlichen Strukturkosten und für die Gewinnerzielung übrig lässt, derweil bei Produktgruppe A 2'240 DB bleiben.

Wie kommen diese konträren Steuerungsgrundlagen zustande?

Die Ursache ist die Umlage (Schlüsselung) der Strukturkosten auf die einzelnen Produkteinheiten. Trotz fehlendem Verursachungszusammenhang wird wieder und wieder versucht, z.B. auch mit Activity Based Costing oder mit der Prozesskostenrechnung, für jedes Produkt ein Ergebnis nach Verrechnung sämtlicher Kosten auf die Produkte zu gewinnen. Das kann jedoch nicht gelingen, da man ja genau diejenigen Kosten umlegt, für welche kein direkter Verursachungszusammenhang zwischen Kostenblock und Anzahl produzierter oder verkaufter Einheiten besteht.

In der oben dargestellten Vollkostenrechnung wurde gleich zweimal gegen die verursachungs- und damit auch verantwortungsgerechte Zurechnung der Kosten verstossen:

- a) Die Fixkosten der Produktion wurden proportionalisiert. Dies ist nachvollziehbar, wenn auch die Kostenstelle Produktion betrachtet wird.

Produktionskostenstelle	total	prop.	fix
Verfügbare Stunden der gesamten Kostenstelle	350		
Planbeschäftigung / interne Aufgaben		200	150
Personalkosten	7'000		
Plan-Präsenzstundensatz	20.00		
Personalkosten prop/fix	7'000	4'000	3'000
Sachkosten und Abschreibung	800		800
Plankostensätze	39.00	20.00	19.00

Abb. 6: Produktionskostenstelle proportional und fix geplant

Die fixen Herstellkosten von 3'800.– wurden – lehrbuchkonform – durch die Planbeschäftigung von 200 Stunden dividiert, was einen Fixkostensatz von 19.–/Stunde ergab. In der Folge wurde bei der Kalkulation der vollen Herstellkosten dieser Fixkostensatz mit der Vorgabezeit pro Einheit in der Produktion multipliziert.

Weil Produkt B in der Produktion doppelt so lang braucht wie Produkt A, werden ihm auch doppelt so viele Fertigungsfixkosten (19.– für 1 Stunde) zugerechnet. Dies obwohl es nicht beizubehalten ist, dass dieser Fixkostenverbrauch auch der Realität entspricht.

Produktkalkulation	Total	Produkt A	Produkt B
Produktionsmenge		100	150
Vorgabezeit (Stunden/Stück)	200	0.5	1.0
Fertigungskosten prop.		10.00	20.00
Stücklistenwert (Einzelmaterial)		20.00	10.00
Prop. HK / Stück		30.00	30.00
Prop. HK-Volumen	7'500	3'000	4'500
Struko der Herstellung (Umlage zum Fixkostensatz 19.50)	3'800	950	2'850
Volle Herstellkosten	11'300	3'950	7'350
Volle HK pro Stück		39.50	49.00

Abb. 7: Produktkalkulation für den Beispielfall

- b) Die vollen Herstellkosten der verkauften Einheiten bilden die Ausgangsbasis für die Verrechnung der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten auf die Produkte. Aus Abbildung 5 ist zu lesen, dass die vollen Herstellkosten der verkauften Produkte 10'415 betragen, die Strukturkosten für Vertrieb und Verwaltung 5'300. Daraus ergibt sich ein Zuschlagssatz von 50.9% auf die vollen Herstellkosten. Dieser Zuschlag wird bei beiden Produkten aufgerechnet.

Allein durch diese beiden Umlagen wird die Produktgruppe B „tot“ gerechnet. Denn sie muss zuerst für die 140 verkauften Stück (140 * 19.–) fixe Herstellkosten von 2'660 tragen und wird in der Folge bei der Umlage der Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten noch zusätzlich bestraft, weil als Umlagebasis die vollen Herstellkosten des Absatzes verwendet werden (3'491).

Bei Neuprodukten ist es oft so, dass die Produktion deshalb noch teurer ist, weil die Prozesse noch nicht vollständig beherrscht werden und durch die kleinen Mengen noch verhältnismässig teuer eingekauft wird. Bei der Kalkulation der prop. Herstellkosten wird dies via die Stücklisten und die Arbeitspläne berücksichtigt. In der Vollkostenrechnung führt die höhere Kostenbasis jedoch zudem zu übermässig hohen Umlagen fixer Kosten auf die Neuprodukte, was in vielen Fällen dazu geführt hat, dass man sich „aus dem Markt“ heraus gerechnet hat.

Solange weder die Absatzmenge noch die Fertigungskapazität zu Engpässen werden, lohnt es sich für das Unternehmen, die Verkaufsförderung in erster Linie auf Produkt B zu konzentrieren.

4.2 Strukturkosten sind periodenabhängig

Bisher wurde noch nicht darauf eingegangen, dass die Ergebnisse von Vollkosten- und Deckungsbeitragsrechnung nicht übereinstimmen:

In der DBR beträgt der EBIT 62.–, während dem er sich in der Vollkostenrechnung auf 347.– beläuft. Die Differenz beträgt 285.–. Sie ist auf die unterschiedliche Bewertung der Lagerzu- und -abgänge zurückzuführen.

Der Vergleich der Produktkalkulation in Abb. 7 mit den Ergebnisrechnungen zeigt, dass in der betrachteten Periode von beiden Produkten je 10 Stück mehr produziert als verkauft wurden.