

Deckungsbeitragsrechnung

Die Deckungsbeitragsrechnung ist ein Verfahren zur Ermittlung des Betriebsergebnisses. Der Begriff „Deckungsbeitrag“ bezeichnet dabei die rechnerische Differenz zwischen den Umsatzerlösen und den diesen Erlösen zurechenbaren proportionalen Kosten der Produkte bzw. Dienstleistungen. Deckungsbeiträge geben mithin Auskunft über den Beitrag der Produkte/Dienstleistungen zur Deckung der Fixkosten und dienen der betriebswirtschaftlichen Beurteilung des Produkt-/Dienstleistungserfolges. Voraussetzung für die Deckungsbeitragsrechnung ist die Aufteilung der Plankosten in ihre **proportionalen** und **fixen** Anteile. Abbildung 1 zeigt den prinzipiellen Aufbau einer Deckungsbeitragsrechnung mit Angabe der Datenquellen für Planung und Abrechnung.

Aufgaben der Deckungsbeitragsrechnung

Ziel jeder Deckungsbeitragsrechnung ist es, den **Beitrag eines Produktes zum wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens sichtbar zu machen** und zwar sowohl in der Planung als auch bei der Abrechnung.

Damit ist die Deckungsbeitragsrechnung ein wichtiges Informationsinstrument für Planung und Kontrolle. Sie unterstützt das Management bei unternehmerischen Entscheidungsprozessen im Produktionsbereich, etwa bei der Engpassplanung, sowie im Vertriebsbereich (zum Beispiel bei der Ermittlung von Preisuntergrenzen). Die Deckungsbeitragsrechnung gibt Auskunft über die Kostenstrukturen im Unternehmen. Auf Basis dieser Informationen ist das Controlling in der Lage, eine effiziente Kostenkontrolle und -steuerung durchzuführen. In Abbildung 2 (siehe Folgeseite) sind beispielhaft einige der Aufgaben aufgelistet, bei denen die Deckungsbeitragsrechnung wertvolle Unterstützung liefert.

Fixkostenbezogene Strukturen der Deckungsbeitragsrechnung

Der Aufbau der Deckungsbeitragsrechnung hängt im Wesentlichen davon ab, mit welcher betriebswirtschaftlichen Philosophie das Unternehmen die Fixkosten in die Ergebnisrechnung verrechnet.

Ziele und Aufgaben der Deckungsbeitragsrechnung.

Die vier unterschiedlichen Verfahren zur Behandlung der Fixkosten.

Ausgestaltungsalternativen und Auswertungsobjekte.

Zeilenschema	Herkünfte	
	Plan	Ist
Absatzmenge	Absatzplanung	Faktura
Umsatzerlöse	Erlösplanung	Faktura
./. Erlösschmälerungen	Kalkulatorisch	Faktura
= Nettoerlös I		
./. Sondereinzelkosten des Vertriebs	Kalkulatorisch	Faktura
= Erlös II		
./. Herstellkosten, prop.	Plan-Kalkulation	Plan-Kalkulation
= Deckungsbeitrag I		
./. Verwaltung und Vertriebskosten, prop.	Kostenstellenrechnung	Kostenstellenrechnung
./. Abweichungen, prop.	-----	Kostenstellenrechnung
= Deckungsbeitrag II		
./. Herstellkosten, fix	Plan-Kalkulation	Plan-Kalkulation
./. Verwaltung und Vertriebskosten, fix	Kostenstellenrechnung	Kostenstellenrechnung
./. Abweichungen, fix	-----	Kostenstellenrechnung
= Ergebnis		

Abb. 1: Aufbau einer Deckungsbeitragsrechnung

Produkt	Kunde	Organisation
<ul style="list-style-type: none"> • Ermittlung der Kosten der einzelnen Produkte • Preispolitik und Festlegung von Preisuntergrenzen • Ermittlung der Ergebnisse der einzelnen Produkte • Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Produktgruppen • Sortimentspolitik (Artikelprioritäten) 	<ul style="list-style-type: none"> • Kundenergebnisbeurteilung • Kundenselektion • Konditionierung und Mengensteuerung • Grundlage des Marketing (Programmpolitik) • Marktstrategie 	<ul style="list-style-type: none"> • Planung und Vorgabe von Deckungsbeiträgen • Grenznutzenüberlegungen bei Engpässen • Ermittlung des leistungsbezogenen Erfolges des Unternehmens • Planung und Analyse des Betriebsergebnisses • Break-Even-Analyse

Abb. 2: Aufgaben der Deckungsbeitragsrechnung (Beispiele)

In der Praxis werden die folgenden vier **Verfahren zur Behandlung der Fixkosten** unterschieden:

■ **„Reine“ Grenzplankostenrechnung**

Hier werden die gesamten Fixkosten des Unternehmens in Summe in die Ergebnisrechnung verrechnet und mit dem summarischen Deckungsbeitrag saldiert. Ein gravierender Nachteil ist bei dieser Methode darin zu sehen, dass unterjährig keine produktbezogenen Controlling-Aussagen in Bezug auf die Fixkostendeckung von Produkten oder Organisationseinheiten gemacht werden können, da die Produkte jeweils ohne Fixkostenansatz kalkuliert werden.

■ **Stufenweise Fixkostendeckung**

Im Gegensatz zur „Reinen Grenzplankostenrechnung“ werden bei der stufenweisen Fixkostenverrechnung die Fixkosten nach organisatorischen und vertriebsorientierten Gesichtspunkten differenziert zusammengefasst, in die Ergebnisrechnung verrechnet und mit den dazugehörigen Deckungsbeiträgen saldiert. Mit dieser Methode lässt sich deutlich ausweisen, in welcher Stufe die Deckungsbeiträge ausreichen, um die Fixkosten zu decken. Durch die Zuordnung der Fixkosten zu Produktgruppen könnte allerdings der - falsche - Eindruck

entstehen, dass durch den Verzicht auf einzelne Produktgruppen auch die beschäftigungsunabhängigen Fixkosten entfallen würden. Die Frage, welche Fixkosten tatsächlich abgebaut werden können, lässt sich mit dieser Methode nicht schlüssig beantworten.

■ **Parallelrechnung von Grenz- und Fixkosten (Produktvollkostenrechnung)**

Bei diesem Verfahren werden die Leistungen der einzelnen Kostenstellen mit proportionalen und fixen Kostensätzen bewertet und die Produkte entsprechend kalkuliert. Proportionale und fixe Kostenanteile werden parallel ausgewiesen. Sämtliche Kostenblöcke werden auf die Selbstkosten der Produkte verrechnet, Vertriebskosten oder Verwaltungskosten in aller Regel über Zuschläge. Dadurch wird es möglich, die Vollkosten der Produkte zu ermitteln. Auch die Deckungsbeiträge lassen sich je Produkt ausweisen.

Kritisch zu hinterfragen ist bei dieser Methode zum einen die Problematik der „Proportionalisierung der Fixkosten“. Des Weiteren ist die verursachungsgerechte Zurechnung von nicht direkt produktbezogenen Kostenblöcken auf die Produkte mit diesem Verfahren nicht grundsätzlich gewährleistet.

■ *Stufenweise Fixkostendeckung mit Parallelrechnung der Produktionsfixkosten*

Betriebswirtschaftlich vertretbar und daher in den Unternehmen weit verbreitet ist eine Kombination aus stufenweiser Fixkostenverrechnung und Parallelausweis von proportionalen und fixen Kosten. Die Herstellkosten werden bei diesem Verfahren zu Vollkosten ermittelt. Dies ist die Basis für die Be-

standsbewertung und für die Transferpreisbildung. Zu achten ist allerdings darauf, dass Beschäftigungsabweichungen nicht in die Herstellkosten verrechnet werden, sondern getrennt davon in der Ergebnisrechnung darzustellen sind. Abbildung 3 zeigt beispielhaft die Unterschiede der verschiedenen Verrechnungsverfahren.

	Fertigungsbereich1 Inland			Summe	Fertigungsbereich2 Ausland			Summe	Gesamt
	P 01	P 02	P 03		P 04	P 05	P 06		
„Reine“ Grenzplankostenrechnung									
Bruttoerlöse	12.000	6.800	15.800		31.500	6.000	14.900		
./. Erlösschmälerungen	2.000	450	1.700		3.200	1.900	890		
Nettoerlös	10.000	6.350	14.100		28.300	4.100	14.010		
./. Herstellkosten prop.	4.000	2.300	5.900		13.400	2.000	5.700		
= Deckungsbeitrag	6.000	4.050	8.200		14.900	2.100	8.310		43.560
./. Fixkosten									34.900
= Ergebnis									8.660
Stufenweise Fixkostendeckung									
Bruttoerlöse	12.000	6.800	15.800	34.600	31.500	6.000	14.900	52.400	
./. Erlösschmälerungen	2.000	450	1.700	4.150	3.200	1.900	890	5.990	
Nettoerlös	10.000	6.350	14.100	30.450	28.300	4.100	14.010	46.410	
./. Herstellkosten prop.	4.000	2.300	5.900	12.200	13.400	2.000	5.700	21.100	
= Deckungsbeitrag I	6.000	4.050	8.200	18.250	14.900	2.100	8.310	25.310	
./. Herstellkosten fix				5.760				6.140	
= Deckungsbeitrag Ia				12.490				19.170	
./. Vertrieb				3.500				4.300	
= Deckungsbeitrag II				8.990				14.870	23.860
./. Allg. Vertrieb									5.400
./. Verwaltung									9.800
= Ergebnis									8.660
Parallelrechnung von Grenz- und Fixkosten (Produktvollkostenrechnung)									
Bruttoerlöse	12.000	6.800	15.800		31.500	6.000	14.900	87.000	
./. Erlösschmälerungen	2.000	450	1.700		3.200	1.900	890	10.140	
= Nettoerlös	10.000	6.350	14.100		28.300	4.100	14.010	76.860	
./. Herstellkosten prop.	4.000	2.300	5.900		13.400	2.000	5.700	33.300	
= Deckungsbeitrag I	6.000	4.050	8.200		14.900	2.100	8.310	43.560	
./. Herstellkosten fix	1.700	980	3.060		4.100	570	1.490	11.900	
= Deckungsbeitrag Ia	4.300	3.070	5.140		10.800	1.530	6.820	31.660	
./. Vertrieb Produktbez.	1.112	640	1.748		2.760	406	1.134	7.800	
./. Allg. Vertrieb	681	392	1.070		2.091	307	859	5.400	
./. Verwaltung	1.236	711	1.943		3.794	557	1.559	9.800	
= Ergebnis	1.271	1.327	379		2.155	260	3.268	8.660	
Stufenweise Fixkostendeckung mit Parallelrechnung der Produktionsfixkosten									
Bruttoerlöse	12.000	6.800	15.800	34.600	31.500	6.000	14.900	52.400	87.000
./. Erlösschmälerungen	2.000	450	1.700	4.150	3.200	1.900	890	5.990	10.140
= Nettoerlös	10.000	6.350	14.100	30.450	28.300	4.100	14.010	46.410	76.860
./. Herstellkosten prop.	4.000	2.300	5.900	12.200	13.400	2.000	5.700	21.100	33.300
= Deckungsbeitrag I	6.000	4.050	8.200	18.250	14.900	2.100	8.310	25.310	43.560
./. Herstellkosten fix	1.700	980	3.060	5.740	4.100	570	1.490	6.160	11.900
= Deckungsbeitrag Ia	4.300	3.070	5.140	12.510	10.800	1.530	6.820	19.150	31.660
./. Vertrieb Produktbez.				3.500				4.300	7.800
./. Allg. Vertrieb									5.400
./. Verwaltung									9.800
= Ergebnis									8.660

Abb. 3: Unterschiedliche Behandlung der Fixkosten im Rahmen der Deckungsbeitragsrechnung

Deckungsbeitragsrechnung - Ausprägungen

Neben der beschriebenen Problematik der Fixkostenbehandlung hängt die Ausprägung der Deckungsbeitragsrechnung wesentlich von der Frage ab, wozu genau denn Auswertungen „gefahren“ werden sollen. Produkt- und Spartenspezifische Betrachtungen sind ebenso möglich wie Kundenindividuelle Auswertungen oder Darstellungen nach Regionen oder Verkaufsorganisationen. Da die Strukturen und Anforderungen von Unternehmen zu Unternehmen variieren, kann es in dieser Frage keine allgemein gültigen Empfehlungen geben. Hier ist jedes Unternehmen gefordert, eine Entscheidung gemäß eigenen Präferenzen zu treffen.

Hilfreiche Unterstützung liefern hier moderne Softwaresysteme (wie SAP/R3 COPA) mit vielfältigen Alternativen zur Ausgestaltung der Deckungsbeitragsrechnungen:

- Mehrdimensionale Sichtweisen (Organisationseinheit, Produkt, Kunde, Land etc.)
- Stufenweise Fixkostenverrechnung

- Kalkulatorische Bewertungsansätze
- Plan-Ist-Vergleich

Abbildung 4 zeigt einige Auswertungsobjekte der Deckungsbeitragsrechnung, die von Unternehmen zur Steuerung der Verantwortungsbereiche herangezogen werden können.

Soll-/Ist-Vergleich der Deckungsbeiträge

Um *Vertriebsaktivitäten* zielführend kontrollieren zu können, reicht der Ausweis von Ist-Deckungsbeiträgen nicht aus. Wie im Gemeinkosten- oder Produktkostencontrolling muss auch beim Vertriebscontrolling ein Soll-/Ist-Vergleich angestellt werden. Nur wenn die tatsächlichen Deckungsbeiträge den Planwerten gegenüber gestellt werden, lässt sich der Vertriebs Erfolg klar ausdrücken.

Grundvoraussetzung ist, dass der Controller **Plan-Deckungsbeiträge** genannt bekommt

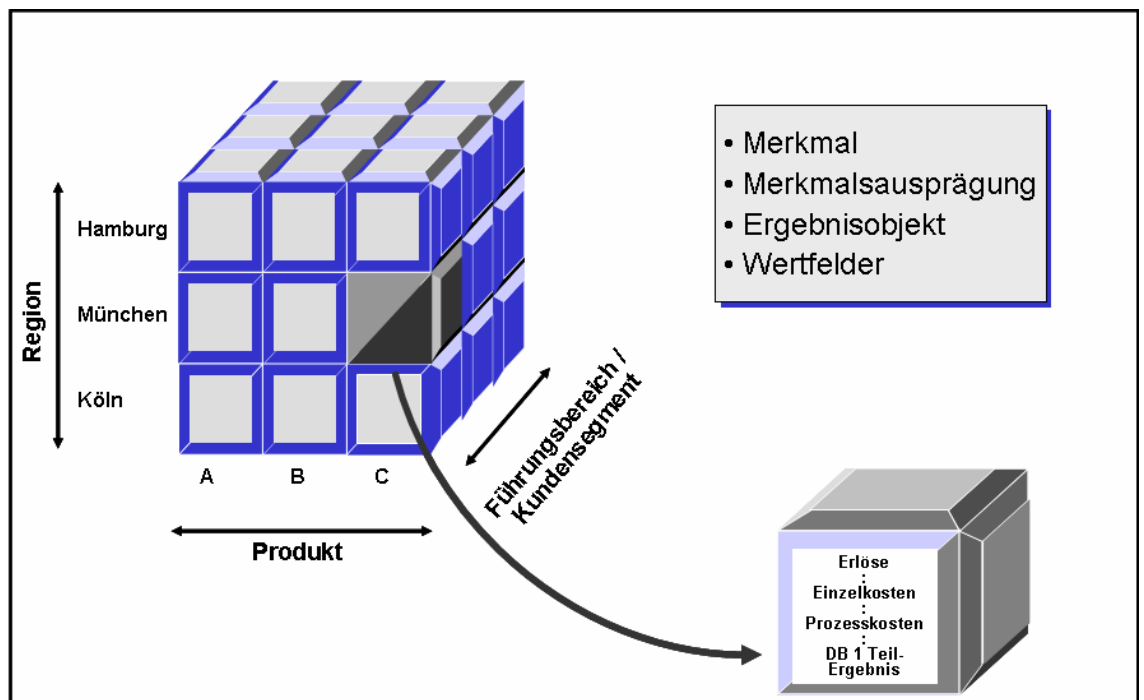


Abb. 3: Auswertungsobjekte der Deckungsbeitragsrechnung

Auf Basis eines Soll-Ist-Vergleiches der Deckungsbeiträge lassen sich dann Analysen zu folgenden Abweichungen durchführen:

- Mengenabweichungen (die verkauften Mengen weichen vom geplanten Absatz ab)
- Preisabweichungen (die geplanten Preise weichen von den erzielten Preisen ab)
- Produkt-Mixabweichung (der geplante produktbezogene Mix einer Produktgruppe weicht vom tatsächlichen Mix der verkauften Menge dieser Gruppe ab)

Abbildung 5 zeigt beispielhaft die Ermittlung einer Mengen- und Preisabweichung im Rahmen einer Deckungsbeitragsanalyse.

Kurzfristige / geschlossene Deckungsbeitragsrechnung

Die Artikelergbnisrechnung kann als kurzfristige / geschlossene Abrechnung dargestellt werden.

Die **kurzfristige Ergebnisrechnung** bewertet die abgesetzten Mengen nach dem monatlichen Abschluss der Faktura mit den geplanten Standardkosten des Monats. In erster Linie dient diese Form der Ergebnisrechnung dazu, eine kurzfristige Erfolgsrechnung für das Vertriebscontrolling bereitzustellen.

Vorteilhaft ist bei diesem Verfahren vor allem die Aktualität der Daten. Eine hohe Aktualität ermöglicht es dem Vertrieb, die ermittelten Daten aktiv zur Steuerung einzusetzen.

Die **geschlossene Ergebnisrechnung** basiert auf den Ist-Daten einer Periode und kann daher erst nach Periodenabschluss erstellt werden. Abweichungen von Aufträgen und Kostenstellen werden hier in die Ergebnisrechnung übernommen. Bei diesem Verfahren ist also eine Abstimmung der Ergebnisse mit der Buchhaltung möglich.

Artikel	Bez.	Inhalt	Menge in Tsd.	Nettoerlös		Direkte Kosten	Deckungsbeitrag II			Abweichung in Tsd.	
				TEURO	je Einheit		TEURO	je Einheit	in %	Preis	Mengen
10100	xyz	Plan	900	27.000	30,00	21.300	5.700	6,33	21%		
		Ist	950	27.551	29,00	22.296	5.255	5,53	19%		
		Soll	950				6.017	6,33			
		Abweichung	50	551	- 1,00	996	-445			- 762	317
10200	xyz	Plan	1000	48.000	48,00	45.000	3.000	3,00	6%		
		Ist	900	41.732	46,37	39.815	1.917	2,13	5%		
		Soll	900				2.700	3,00			
		Abweichung	-100	-6268	-1,63	-5185	-1083			- 783	- 300
10300	xyz	Plan	10000	3.200	0,32	5.300	-2.100	-0,21	-66%		
		Ist	9000	3.113	0,35	5.260	-2.147	-0,24	-69%		
		Soll	9000				- 1.890	-0,21			
		Abweichung	-1000	-87	0,03	-40	-47			- 257	210
10400	xyz	Plan	21000	22.000	1,05	14.000	8.000	0,381	36%		
		Ist	20000	20.497	1,02	13.100	7.397	0,370	36%		
		Soll	20000				7.619	0,381			
		Abweichung	-1000	-1503	-0,02	-900	-603			- 222	- 381

P Die Preisabweichung des Produktes 10400 (Beispiel) von minus 222 € beruht auf **rückläufige Nettoerlöse (1,02 €)** die durch Rabatte auf den Bruttoerlöse entstanden sind. Bei der negativen Preisabweichung sind die durch den Vertrieb geplanten und realisierten **Rabatte bzw. Nettoerlöse** zu prüfen.

M Die Mengenabweichung von - 381 € zeigt , daß die für den Markt geplanten **Mengen (Plan 21000)** in der Abrechnungsperiode (**Ist 20000**) nicht abgesetzt werden konnten.

Abb. 5: Beispiel zur Ermittlung von Mengen- und Preisabweichungen bei einer DB-Analyse

Für weitergehende Informationen wenden Sie sich bitte per eMail an kostenrechnung@plaut.de