

Vahlen kompakt

Grundlagen der Kostenrechnung

Mit Prüfungsaufgaben und Lösungen

Bearbeitet von
Von Prof. Dr. Sven Fischbach

7. Auflage 2018. Buch. XIII, 233 S. Kartoniert
ISBN 978 3 8006 5452 9
Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Controlling, Wirtschaftsprüfung, Revision](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

5.4 Ein- und mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

5.4.1 Einstufige Deckungsbeitragsrechnung

Die einfachste Form der Teilkostenrechnung ist die einstufige Deckungsbeitragsrechnung. Dieses ursprünglich aus den USA stammende Verfahren wird auch als (einstufiges) **Direct Costing** bezeichnet. „Direct“ bedeutet hierbei, dass einem Produkt nur die direkt zurechenbaren Kosten, das heißt die variablen Kosten, angelastet werden. Hierzu ist es erforderlich, dass die gesamten Kosten einer Periode in fixe und variable Kosten aufgeteilt werden.

Der **Deckungsbeitrag** eines Kostenträgers ergibt sich durch Subtraktion der variablen Kosten von den Erlösen.

$$\begin{array}{r} \text{Verkaufserlös} \\ - \text{variable Kosten} \\ \hline = \text{Deckungsbeitrag} \end{array}$$

Anhand dieses Deckungsbeitrags können die verschiedenen Kostenträger beurteilt werden. Zu fordern ist stets ein positiver Deckungsbeitrag. Produkte mit einem negativen Deckungsbeitrag sollten aus Kostengesichtspunkten grundsätzlich aus dem Sortiment genommen werden.

In einem zweiten Schritt werden alle (Einzel-)Deckungsbeiträge (db) des Unternehmens der Periode zu einem (**Gesamt-)Deckungsbeitrag** (DB) zusammengefasst ($\text{db} \times x = \text{DB}$). Von diesem (Gesamt-)Deckungsbeitrag werden dann zur Ermittlung des (kalkulatorischen) Betriebsergebnisses die Fixkosten des Unternehmens in einer Summe beziehungsweise einem Block abgezogen. Deswegen wird dieses Verfahren auch Blockkostenrechnung genannt.

$$\begin{array}{r} \text{Summe der einzelnen Deckungsbeiträge} \\ - \text{(gesamte) Fixkosten des Unternehmens} \\ \hline = \text{(kalkulatorisches) Betriebsergebnis} \end{array}$$

Beispiel zur einstufigen Deckungsbeitragsrechnung mit einem Produkt

Ein Einproduktunternehmen produziert und verkauft 2.000 Kaffeebecher zu je 20 €. Die variablen Stückkosten betragen 11 €, als gesamte Fixkosten werden 6.000 € ermittelt. Es ergibt sich folgender kalkulatorischer Betriebserfolg:

	40.000 €	Verkaufserlöse (2.000 St. × 20 €)
-	22.000 €	variable Kosten (2.000 St. × 11 €)
=	18.000 €	Deckungsbeitrag
-	6.000 €	fixe Kosten
=	12.000 €	(kalkulatorischer) Betriebserfolg

In einem **Unternehmen mit mehreren Produkten** wird für jedes Produkt ein Deckungsbeitrag ermittelt. Diese Deckungsbeiträge werden dann zusammengefasst zum Gesamtdeckungsbeitrag (Deckungsbeitragsvolumen). Von diesem werden die gesamten fixen Kosten in einer Summe („en bloc“) abgezogen. Das Ergebnis ist der (kalkulatorische) Betriebserfolg. Dieses soll an einem Beispiel verdeutlicht werden.

Beispiel zur einstufigen Deckungsbeitragsrechnung mit mehreren Produkten

Ein Lebensmittelproduzent hat die 8 Produkte seines Unternehmens in 2 Bereiche mit jeweils 2 Produktgruppen gegliedert. Erlöse und variable Kosten sind in der Tabelle angegeben. Die fixen Kosten des Unternehmens betragen 1.090 €.

Bereiche	Alpha				Beta				Summe
	A		B		C		D		
Produkte	1	2	3	4	5	6	7	8	
Umsatz	500	720	430	290	80	190	360	560	3.130
- Variable Kosten	300	140	380	310	20	30	120	160	1.460
= DB	200	580	50	-20	60	160	240	400	1.670
- Fixkosten									1.090
= Betriebserfolg									580

Kritisch zu beurteilen ist Produkt 4, das einen negativen Deckungsbeitrag erwirtschaftet. Die Erlöse decken hier nicht einmal die variablen Kosten.

Entspricht die Produktionsmenge nicht der **Absatzmenge**, so müssen Bestandsveränderungen gesondert berücksichtigt werden.

Beispiel zur Berücksichtigung von Bestandsveränderungen

Von den produzierten 2.000 Kaffeekannen wurden nur 1.900 verkauft. Es ergibt sich ein um 900 € niedrigerer Betriebserfolg. Das entspricht dem nicht realisierten Stückdeckungsbeitrag von 9 € der 100 eingelagerten Kaffeekannen.

	38.000 €	Verkaufserlöse (1.900 St. × 20 €)
–	22.000 €	variable Kosten (2.000 St. × 11 €)
<hr/>		
=	16.000 €	Umsatzbezogener Deckungsbeitrag
–	0 €	Lagerbestandsminderungen
+	1.100 €	Lagerbestandserhöhungen (bewertet zu variablen Kosten: 100 Stück × 11 €)
<hr/>		
=	17.100 €	Leistungsbezogener Deckungsbeitrag
–	6.000 €	fixe Kosten
<hr/>		
=	11.100 €	(kalkulatorischer) Betriebserfolg

Der kalkulatorische Betriebserfolg kann nur für das gesamte Unternehmen ermittelt werden, da die fixen Kosten nicht weiter unterteilt werden. Für die einzelnen Produkte können **Deckungsbeiträge je Stück** (Stückdeckungsbeitrag oder Deckungsbeitragsspanne) berechnet werden. Diese lassen sich dann zusammenfassen zu

- produktbezogenen Deckungsbeiträgen (Summe der Deckungsbeiträge eines Produktes = $db \times x$),
- produktgruppenbezogenen Deckungsbeiträgen (alle Deckungsbeiträge einer Produktgruppe),
- bereichsbezogenen Deckungsbeiträgen sowie
- dem Deckungsbeitragsvolumen (alle Deckungsbeiträge des Unternehmens).

Weiterhin können die Deckungsbeiträge nach anderen Kriterien zusammengefasst werden. Üblich sind in der Praxis insbesondere Deckungsbeiträge für einzelne Kunden, Kundengruppen und Absatzbereiche.

Die einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing)

- erfordert eine Aufspaltung der gesamten Kosten einer Periode in fixe und variable Kosten und
- verrechnet nur die variablen Kosten auf die Kostenträger.
- Die fixen Kosten fließen als ein Block in die kurzfristige Erfolgsrechnung.

Deckungsbeiträge können nicht nur für einzelne Produkte, sondern auch für andere Bezugsobjekte wie Kunden, Vertriebswege oder Absatzregionen ermittelt werden.

Die einstufige Deckungsbeitragsrechnung zeichnet sich durch eine einfache Vorgehensweise und anschauliche Ergebnisse aus. Die schwierige Verteilung der (fixen) Gemeinkosten auf die Kostenträger entfällt.

Allerdings dürfen **Einschränkungen** für den Einsatz in der Praxis nicht übersehen werden. Die unterstellte Proportionalität der variablen Kosten ist in der Praxis selten anzutreffen (zum Beispiel aufgrund von Mengenrabatten, Erfahrungskurveneffekt). Zudem fällt eine Kostenaufspaltung in fixe und variable Kosten schwer. So sind die als variabel angesehenen Fertigungslöhne innerhalb der Kündigungsfrist fix. In der Praxis ist weiterhin feststellbar, maßgeblich bedingt durch die technologische Entwicklung, dass die absolute Höhe der variablen Kosten zu Lasten der fixen Kosten sinkt.

Beispiel zu sinkenden variablen Kosten

Die (Akkord-)Löhne für die Arbeiter an einem Fließband sind variable Kosten. Werden diese durch eine Maschine „ersetzt“, so entfallen diese variablen Kosten. Dafür sind fixe Kosten für die Maschine zu berücksichtigen (insbesondere kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen).

Bei den in ihrer volkswirtschaftlichen Bedeutung stark zunehmenden **Dienstleistungsunternehmen** ist der Anteil der variablen Kosten ohnehin gering. Niedrige variable Kosten führen zwar zu hohen Deckungsbeiträgen, die aber aufgrund des dann größeren und weiterhin nur in einer Summe verrechneten Fixkostenblocks weniger aussagekräftig sind.

5.4.2 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung, sie wird auch als **Fixkostendeckungsrechnung** oder mehrstufiges Direct Costing bezeichnet, erweitert die einstufige Deckungsbeitragsrechnung um eine differenzierte Verrechnung der fixen Kosten.

Hierzu werden die **fixen Kosten** zerlegt und einzelnen betrieblichen Teilbereichen (Produkten, Produktgruppen, Abteilungen et cetera) **stufenweise** entsprechend des Verursachungsprinzips zugeordnet.

Beispiel zur Zuordnung fixer Kosten

Die fixen Kosten für eine Maschine, die nur für die Fertigung einer Produktart benötigt wird, können dieser Produktart als Produktfixkosten zugerechnet werden. Die Fixkosten für den Dienstwagen des Abteilungsleiters können zwar nicht den einzelnen Produkten zugerechnet werden, für die der Abteilungsleiter verantwortlich ist, aber seiner Abteilung insgesamt (Abteilungsfixkosten).

Die den betrieblichen Teilbereichen zugerechneten fixen Kosten sind dann von diesen zu tragen. Nur die restlichen fixen Kosten (zum Beispiel Gehalt der Geschäftsleitung) sind als **Unternehmensfixkosten** von allen Teilbereichen des Unternehmens gemeinsam zu tragen. Denkbar wäre bei der Aufteilung des Fixkostenblocks die in Abbildung 5.7 dargestellte Vorgehensweise.

Entsprechend der vorgenommenen **Aufgliederung der fixen Kosten** kann die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung in mehreren Schichten durchgeführt werden. Hierbei werden für die einzelnen Schichten Deckungsbeiträge ermittelt. Diese werden zur Verbesserung der Übersichtlichkeit durchnummeriert (DB 1, DB 2, DB 3 et cetera).

Brutto-Erlöse
- Erlösschmälerungen (zum Beispiel Rabatte, Nachlässe)
= Netto-Erlöse
- variable Kosten (zum Beispiel Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne)
= Deckungsbeitrag 1
- Produktfixkosten (zum Beispiel Patentgebühren, Kosten für Spezialwerkzeug)
= Deckungsbeitrag 2
- Produktgruppenfixkosten (zum Beispiel Werbekosten für die Produktgruppe)
= Deckungsbeitrag 3
- Bereichsfixkosten (Gehalt des Bereichsleiters, Raumkosten des Bereichs)
= Deckungsbeitrag 4
- Unternehmensfixkosten (restliche Fixkosten wie zum Beispiel Gehalt von Pförtner und Vorstand, IHK-Beitrag)
= kalkulatorisches Betriebsergebnis

Abbildung 5.7: Schema einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung

Beispiel zur mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung mit mehreren Produkten

Der aus der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung bekannte Lebensmittelproduzent hat die 8 Produkte seines Unternehmens in 2 Bereiche mit jeweils 2 Produktgruppen gegliedert. Erlöse und variable Kosten sind in der Tabelle angegeben. Die fixen Kosten des Unternehmens betragen 1.090 €. Sie können den einzelnen Teilbereichen bis auf einen verbleibenden Restbetrag von 140 € zugeordnet werden. Die entsprechenden Werte finden sich in der Tabelle.

Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung hat das Aussehen einer auf dem Kopf stehenden Pyramide. Es wird für jede Produkteinheit ein Deckungsbeitrag ermittelt. Die Deckungsbeiträge werden dann stufenweise bis zum Gesamtdckungsbeitrag des Unternehmens zusammengefasst. Die Vorgehensweise der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung sowie Unterschiede zur einstufigen Deckungsbeitragsrechnung zeigt das nachfolgende Beispiel.

Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung führt zum gleichen Betriebserfolg wie die einstufige Deckungsbeitragsrechnung. Durch die Aufspaltung des Fixkostenblocks und dessen stufenweise Zuordnung ist sie zwar aufwändiger, doch lassen sich dadurch **weitergehende Erkenntnisse** gewinnen. Es wird ersichtlich, wie die einzelnen betrieblichen Teilbereiche die ihnen zurechenbaren Kosten decken. Dadurch werden Stärken (hohe Deckungsbeiträge), aber auch Schwächen (niedrige und negative Deckungsbeiträge) des Sortiments deutlich. Weiterhin fallen (fix-)kostenintensive Teilbereiche auf.

Bereiche Gruppen	Alpha				Beta				Summe
	A		B		C		D		
Produkt	1	2	3	4	5	6	7	8	
Umsatz	500	720	430	290	80	190	360	560	3.130
- Variable Kosten	300	140	380	310	20	30	120	160	1.460
= DB 1	200	580	50	-20	60	160	240	400	1.670
- Fixkosten der Produkte	50	50	20	30	30	40	130	210	560
= DB 2	150	530	30	-50	30	120	110	190	1.110

Bereiche	Alpha				Beta				Summe
Gruppen	A		B		C		D		
= DB 2	150	530	30	-50	30	120	110	190	1.110
- Fixkosten der Produktgruppen	50		50		150		80		330
= DB 3	630		-70		0		220		780
- Fixkosten der Bereiche	40				20				60
= DB 4	520				200				720
- Fixkosten des Unternehmens									140
= Betriebserfolg									580

Einstufige und mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung ermitteln immer das gleiche kalkulatorische Betriebsergebnis.

Hinweis: In der Praxis wird oftmals nicht auf Grundlage des Deckungsbeitrags 1 (Produktebene) gesteuert. Vielmehr werden erst die dem Produkt und in der Regel auch die der Produktgruppe zurechenbaren Fixkosten zum Abzug gebracht und der Deckungsbeitrag 3 zur Beurteilung herangezogen.

Beispiel zur Interpretation der Ergebnisse

Neben dem Produkt 4, dessen negativer Deckungsbeitrag 1 auch bei der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung auffiel, ist weiterhin die Produktgruppe B kritisch zu beurteilen. Der (niedrige) Deckungsbeitrag 2 des Produkts 3 reicht nicht aus, die fixen Kosten der Produktgruppe B abzudecken. Ohnehin wird kein Beitrag zur Deckung der Fixkosten des Bereichs und des Unternehmens geleistet.

Weiterhin fallen die hohen Fixkosten der Produktgruppe C auf. Hier sollte nach Möglichkeiten zu Kostensenkungen gesucht werden.

Bei der **Analyse des Sortiments** sind die erkannten Stärken (hohe Deckungsbeiträge) sowie Schwachpunkte (negative Deckungsbeiträge von Produkten, Produktgruppen et cetera sowie große Kostenblöcke) Ausgangspunkt für weitere Untersuchungen und gegebenenfalls Sortimentsanpassungen. Es sollten allerdings **nicht nur kostenrechnerische Aspekte** beachtet werden. So könnte ein Produkt trotz negativem Deckungsbeitrag weiterhin im Sortiment verbleiben, wenn es

- **Imageträger** für das Unternehmen ist (Kunden begeistern sich für dieses Produkt, kaufen dadurch auch andere Produkte mit positivem Deckungsbeitrag aus dem Sortiment; Kunden erwarten ein derartiges Produkt im Sortiment),
- **komplementär** mit einem anderen Produkt verbunden ist (es wird stets ein weiteres Produkt mit positivem Deckungsbeitrag gekauft, zum Beispiel wird neben dem Kauf eines Handys gleichzeitig ein lukrativer Dienstleistungsvertrag verkauft),
- sich noch in der **Einführungsphase** befindet (später werden steigende Erlöse und/oder sinkende Kosten erwartet) oder
- eine **Verpflichtung** zur Produktion besteht (zum Beispiel Ersatzteile).

Die **mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung** (Fixkostendeckungsrechnung)

- ist eine Weiterentwicklung der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung und
- verrechnet die variablen Kosten auf die Kostenträger.
- Die fixen Kosten fließen stufenweise entsprechend ihrer Zurechenbarkeit in die Deckungsbeitragsrechnung ein.
- Hierdurch können Stärken und Schwachpunkte erkannt sowie Anhaltspunkte für die Sortimentssteuerung gewonnen werden.

DIE FACHBUCHHANDLUNG