

# Der Heft 6 14. Nov. 2003 Klein/Vikas/Zehetner Controlling- Berater

Informationen  
Instrumente  
Praxisberichte



## Controlling aktuell

- SCF 2003: Mit Beyond Budgeting zur Leistungssteigerung?
- CIB 2003: „Berichte – Wissen wir noch, was wir tun?“

---

## Unternehmensmodell „QUATTRO“ Teil 6: Die Betriebsergebnisrechnung

---

**Financial Supply Chain Management:  
Wie Sie Ihren Cash-flow Cycle in den Griff bekommen!**

---

**Corporate Governance – State of the Art  
und Auswirkungen auf den Mittelstand**

---

**Kennzahlenbasierte Führung in der Chemieindustrie**

---

**Einführung eines Controlling-Systems im Mittelstand**

---

**Balanced Scorecard einer gesetzlichen Krankenversicherung**

---

# Unternehmensmodell QUATTRO

## Teil 6: Ermittlung des Betriebserfolgs – die Betriebsergebnisrechnung nach dem Umsatz- und Gesamtkostenverfahren

- In diesem Beitrag, der den Abschluss unserer Serie bildet, wird die Ergebnisrechnung im Rahmen des bereits vorgestellten Excel-Modells „QUATTRO“<sup>1</sup> beschrieben.
- Das Betriebsergebnis kann auf zwei Arten ermittelt werden: nach dem Gesamtkostenverfahren sowie nach dem Umsatzkostenverfahren.
- Die Unterschiede sowie die Vor- und Nachteile dieser beiden Verfahren werden dargestellt.
- Die Ergebnisermittlung im Planungs- und Abrechnungssystem des Unternehmensmodells wird nach beiden Verfahren abgebildet.
- Anhand eines Zahlenbeispiels wird dargestellt, wie sich höhere Personalkosten auf das Betriebsergebnis auswirken.

Inhalt	Seite
<b>1</b>	<b>Die Betriebsergebnisrechnung ..... 27</b>
1.1	Aufgaben der Betriebsergebnisrechnung ..... 27
1.2	Verfahren der Betriebsergebnisrechnung ..... 28
1.2.1	Gesamtkostenverfahren ..... 28
1.2.2	Umsatzkostenverfahren ..... 29
1.2.3	Vor- und Nachteile der beiden Verfahren ..... 32
<b>2</b>	<b>Die Betriebsergebnisrechnung im Unternehmensmodell QUATTRO ..... 33</b>
2.1	Planung der Ergebnisse ..... 33
2.1.1	Planung der Ergebnisse nach dem Gesamtkostenverfahren .... 34
2.1.2	Planung der Ergebnisse nach dem Umsatzkostenverfahren .... 34
2.2	Ergebnisrechnung im Rahmen des Abrechnungssystems ..... 37
2.2.1	Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren ..... 37

<sup>1</sup> Der Beitrag basiert auf dem Grundlagenbeitrag von Vikas, K.: Controlling-System: Kosten- und Ergebnisrechnung am Beispiel des integrierten Unternehmensmodells QUATTRO (vgl. Vikas, 2002) sowie den weiteren Serienbeiträgen dieses Jahres.

2.2.2	Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren .....	38
2.2.3	Gegenüberstellung Umsatzkostenverfahren – Gesamtkostenverfahren .....	40
<b>3</b>	<b>Ausgangsdaten und Aufgabenstellung für eine Übung .....</b>	<b>42</b>
<b>4</b>	<b>Ergebnisse der Übung .....</b>	<b>44</b>
<b>5</b>	<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>45</b>
<b>6</b>	<b>Literaturhinweise .....</b>	<b>46</b>

---

## ■ Die Autoren

**Mag. Cornelia Putzhammer** studierte Betriebswirtschaftslehre an der Universität Graz, war Controllerin bei Arthur D. Little und ist jetzt Beraterin bei der Plaut Consulting GmbH.

**Dr. Karl Zehetner** ist seit 1995 in der Beratung (Plaut Consulting, IDS Scheer) und in der wissenschaftlichen Lehre (Lehraufträge an der TU Graz, Universität Innsbruck, Wirtschaftsuniversität Wien) tätig. Nebenberuflich ist er Lektor für „Managerial Accounting“ an der Fachhochschule für Finanz-, Rechnungs- und Steuerwesen in Wien sowie Herausgeber des „Controlling-Beraters“.

# 1 Die Betriebsergebnisrechnung

## 1.1 Aufgaben der Betriebsergebnisrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung des externen Rechnungswesens dient der Ermittlung des jährlichen Unternehmensergebnisses. Mittlerweile ist zwar, durch den Einsatz leistungsfähiger Buchhaltungssoftware, auch die monatliche Erstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung üblich, allerdings ist ihre Aussagefähigkeit über den Betriebserfolg insofern beschränkt, als sie auch nicht betriebsbezogene, neutrale Erlös- und Aufwandspositionen mit einschließt. Darüber hinaus fließen in die Gewinn- und Verlustrechnung steuerliche bzw. handelsrechtliche Wertansätze ein, die für eine betriebswirtschaftlich entscheidungsorientierte Rechnung in der Regel nicht ausreichen. Diesen steuerungsrelevanten Defiziten begegnet die Betriebsergebnisrechnung.

**Die Gewinn- und Verlustrechnung**

Im Mittelpunkt der Betriebsergebnisrechnung, auch „kurzfristige Erfolgsrechnung“ bzw. „kurzfristige Ergebnisrechnung“ genannt, steht die Ermittlung des Betriebserfolges. Sie hat folgende Aufgaben zu erfüllen:

**Ermittlung des Betriebserfolges**

- ▷ laufende kurzfristige Kontrolle des Betriebserfolgs,
- ▷ Ermittlung und Kontrolle der Erfolgsbeiträge der einzelnen Kostenträger und Kostenträgergruppen (Produkte und Produktgruppen),
- ▷ Bereitstellung von Zahlenmaterial für dispositive Entscheidungen, insbesondere im Absatzbereich (jedoch auch im Beschaffungs- und Fertigungsbereich),
- ▷ laufender Erfolgs-Plan-Ist-Vergleich.

In der Betriebsergebnisrechnung wird das vom Betrieb in einer Abrechnungsperiode (in der Regel ein Monat) insgesamt erzielte Ergebnis unter betriebswirtschaftlich entscheidungsorientierten Gesichtspunkten ermittelt. Hierfür werden die Daten der Kostenrechnung mit den Erlösen und Erlösschmälerungen aus der Fakturierung oder Auftragsabrechnung zusammengeführt. Die Abgrenzung zu den Aufwendungen der Finanzbuchhaltung erfolgt bereits in der Kostenartenrechnung. Die einzelnen Kostenarten fließen über Kostenstellen- und gegebenenfalls Kostenträgerrechnung in das Ergebnis ein. Kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen werden aus der Anlagenbuchhaltung bereitgestellt.

**Entscheidungsorientierung**

Die Betriebsergebnisrechnung hat nicht allein die Aufgabe, den Erfolg einer Abrechnungsperiode festzustellen und für betriebliche Zwecke zu dokumentieren; vielmehr sollen der Betriebserfolg analysiert und die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens laufend über-

**Aufgaben der Betriebsergebnisrechnung**

## Zerlegung in Erfolgs-komponenten

wacht werden, um im Bedarfsfall rechtzeitig Maßnahmen ergreifen zu können.

Um ihre Aufgaben adäquat erfüllen zu können, zerlegt die Betriebs-ergebnisrechnung den Periodenerfolg in seine Erfolgskomponenten, die einen möglichst detaillierten Einblick in den Prozess der Gewinnerzielung vermitteln. Für die Erfolgsanalyse werden in der Praxis folgende Gliederungen verwendet:

- ▷ Kostenträger (z. B. Erzeugnisse oder Erzeugnisgruppen);
- ▷ Absatzgebiete; diese Systematisierung ist erforderlich, wenn regionale Gewinnunterschiede auftreten (z. B. Unterscheidung EU/Export oder Einteilung in Vertreterbezirke);
- ▷ Abnehmer bzw. Abnehmergruppen; diese Art der Gliederung ist sinnvoll, wenn die gleichen Erzeugnisse an Kunden verkauft werden, deren Abnahmemengen und Verkaufskonditionen sich wesentlich voneinander unterscheiden;
- ▷ betriebliche Teilbereiche (Profit-Center).

## Verwendung standardisierter Werte

Aufgrund der Kontroll- und Steuerungsfunktion der kurzfristigen Erfolgsrechnung ist die Geschwindigkeit der Informationsgewinnung von größerer Bedeutung als ihre Genauigkeit. Deshalb kann unterjährig mit standardisierten Werten gearbeitet werden. Dies führt zu Abweichungen gegenüber den tatsächlichen Istkosten, die im Rahmen der Ergebnisabgrenzung berücksichtigt werden müssen.

## 1.2 Verfahren der Betriebsergebnisrechnung

Die Ermittlung des Betriebsergebnisses ist nach zwei Verfahren möglich: Das Umsatzkostenverfahren ermittelt den Erfolg auf der Grundlage der verkauften Produkte, das Gesamtkostenverfahren setzt bei der Gesamtleistung des Unternehmens an. Das im deutschsprachigen Raum für den Jahresabschluss zumeist praktizierte Gesamtkostenverfahren wird in immer mehr Unternehmen mit internationalen Verflechtungen durch das Umsatzkostenverfahren ergänzt oder ersetzt.

### 1.2.1 Gesamtkostenverfahren

Bei Verwendung des Gesamtkostenverfahrens (GKV) ist die Ermittlung der Kosten der Periode insoweit vereinfacht, als zum Zweck der Ergebnisermittlung die gesamten primären Kosten der Periode dem Umsatz gegenübergestellt werden. Sofern keine Bestandsverän-

derungen auftreten, kann das Betriebsergebnis somit ohne Umweg über eine Kostenstellenrechnung ermittelt werden. Weicht allerdings die Produktion einer Periode vom Absatz der Periode ab, so sind die Umsatzerlöse um die zu Herstellkosten bewerteten Bestandserhöhungen zu ergänzen, falls die Produktion über dem Absatz liegt, bzw. die Kosten der Periode um die zu Herstellkosten bewerteten Bestandsminderungen zu erhöhen, falls der Absatz höher ausfällt als die Produktion der jeweiligen Periode.

Da auf dem Betriebsergebniskonto die gesamten Kosten nach Kostenarten (z. B. Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen usw.) differenziert erscheinen, wird das Gesamtkostenverfahren auch als kostenartenorientierte Betriebsergebnisrechnung bezeichnet. Abbildung 1 zeigt die Ermittlung des Betriebsergebnisses nach dem Gesamtkostenverfahren in zwei verschiedenen Darstellungsvarianten (Konten- bzw. Staffelform).

**Kostenartenorientierte Betriebsergebnisrechnung**

Kontoform	Staffelform																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="background-color: #e0e0e0;">Betriebsergebnis</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">Gesamtkosten: Material-, Personalkosten, Abschreibungen</td> <td style="width: 50%;">Umsatzerlöse</td> </tr> <tr> <td>Bestandsminderungen</td> <td>Bestandserhöhungen</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Aktivierte Eigenleistungen</td> </tr> <tr> <td>Betriebsgewinn</td> <td>Betriebsverlust</td> </tr> </tbody> </table>	Betriebsergebnis		Gesamtkosten: Material-, Personalkosten, Abschreibungen	Umsatzerlöse	Bestandsminderungen	Bestandserhöhungen		Aktivierte Eigenleistungen	Betriebsgewinn	Betriebsverlust	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: right;">Umsatzerlöse</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">+/- Bestandserhöhungen/-minderungen</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">+ Aktivierte Eigenleistungen</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">= Gesamtleistung</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">- Materialkosten</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">- Personalkosten</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">- Abschreibungen</td> <td style="border-bottom: 1px solid black;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">= Betriebserfolg</td> <td></td> </tr> </table>	Umsatzerlöse		+/- Bestandserhöhungen/-minderungen		+ Aktivierte Eigenleistungen		= Gesamtleistung		- Materialkosten		- Personalkosten		- Abschreibungen		= Betriebserfolg	
Betriebsergebnis																											
Gesamtkosten: Material-, Personalkosten, Abschreibungen	Umsatzerlöse																										
Bestandsminderungen	Bestandserhöhungen																										
	Aktivierte Eigenleistungen																										
Betriebsgewinn	Betriebsverlust																										
Umsatzerlöse																											
+/- Bestandserhöhungen/-minderungen																											
+ Aktivierte Eigenleistungen																											
= Gesamtleistung																											
- Materialkosten																											
- Personalkosten																											
- Abschreibungen																											
= Betriebserfolg																											

**Abb. 1:** Betriebsergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren

## 1.2.2 Umsatzkostenverfahren

Aufgrund der Unterteilung der Kosten der abgesetzten Leistungseinheiten nach Produktarten (Kostenträgern) nennt man das Umsatzkostenverfahren auch kostenträgerorientierte Betriebsergebnisrechnung. Dabei kann beim Umsatzkostenverfahren zwischen der Darstellung auf Vollkostenbasis und jener auf Teilkostenbasis unterschieden werden.

**Kostenträgerorientierte Betriebsergebnisrechnung**

Das Umsatzkostenverfahren auf Teilkostenbasis setzt eine Unterteilung der Kosten in fixe und variable Kosten (Leistungskosten und Bereitschaftskosten) voraus. Der Periodenerfolg wird ermittelt als

**Ermittlung von Deckungsbeiträgen**

$$\text{Betriebserfolg} = \text{Umsatz} - \text{variable Kosten des Umsatzes} - \text{fixe Kosten der Periode.}$$

Es werden sozusagen als Zwischenschritt Deckungsbeiträge ermittelt.

Abbildung 2 zeigt die Ermittlung des Betriebsergebnisses nach dem Umsatzkostenverfahren (auf Vollkosten- bzw. auf Teilkostenbasis) in zwei verschiedenen Darstellungsvarianten (Konten- bzw. Staffelform).

	Kontoform	Staffelform								
Vollkostenbasis	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Betriebsergebnis</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Gesamtkosten der in einer Periode abgesetzten Produkte (gegliedert nach Produktarten bzw. Produktgruppen)</td> <td>Umsatzerlöse</td> </tr> <tr> <td>Betriebsgewinn</td> <td>Betriebsverlust</td> </tr> </tbody> </table>	Betriebsergebnis		Gesamtkosten der in einer Periode abgesetzten Produkte (gegliedert nach Produktarten bzw. Produktgruppen)	Umsatzerlöse	Betriebsgewinn	Betriebsverlust	<p>Umsatzerlöse</p> <p>- Gesamtkosten der abgesetzten Produkte</p> <hr/> <p>= Betriebserfolg</p>		
Betriebsergebnis										
Gesamtkosten der in einer Periode abgesetzten Produkte (gegliedert nach Produktarten bzw. Produktgruppen)	Umsatzerlöse									
Betriebsgewinn	Betriebsverlust									
Teilkostenbasis	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Betriebsergebnis</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Herstellkosten der abgesetzten Produkte</td> <td>Umsatzerlöse</td> </tr> <tr> <td>Fixkosten der Periode: Forschungs- und Entwicklungskosten, Verwaltungs-, Vertriebskosten</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Betriebsgewinn</td> <td>Betriebsverlust</td> </tr> </tbody> </table>	Betriebsergebnis		Herstellkosten der abgesetzten Produkte	Umsatzerlöse	Fixkosten der Periode: Forschungs- und Entwicklungskosten, Verwaltungs-, Vertriebskosten		Betriebsgewinn	Betriebsverlust	<p>Umsatzerlöse</p> <p>- Herstellkosten der abgesetzten Produkte</p> <hr/> <p>= Bruttoergebnis</p> <p>- Forschungs- und Entwicklungskosten</p> <p>- Verwaltungskosten</p> <p>- Vertriebskosten</p> <hr/> <p>= Betriebserfolg</p>
Betriebsergebnis										
Herstellkosten der abgesetzten Produkte	Umsatzerlöse									
Fixkosten der Periode: Forschungs- und Entwicklungskosten, Verwaltungs-, Vertriebskosten										
Betriebsgewinn	Betriebsverlust									

**Abb. 2:** Betriebsergebnisrechnung nach dem UKV

Diese Art der Gliederung ermöglicht es dem Management, die Kosten nach Verantwortungsbereichen (Herstellung, Vertrieb und Verwaltung) zu planen und abzurechnen. Die Trennung der Herstellkosten in fixe und variable Bestandteile erlaubt, kapazitätsabhängige Managemententscheidungen zu treffen. Im internen Reporting wird seit jeher nach dem Umsatzkostenverfahren berichtet.

## Behandlung von Abweichungen

Die Verwendung standardisierter Werte im gesamten Zahlenfluss führt zwangsläufig zur Entstehung von Abweichungen. Dies sind zunächst die Über- oder Unterdeckungen der Fixkosten aus der Kostenstellenrechnung, die Salden der Abgrenzungsaufträge aus der

Werkauftragsabrechnung, die nicht verrechneten Abweichungen aus der Kostenträgerrechnung (z. B. Ausschusskosten) sowie gegebenenfalls Rundungsdifferenzen. Für die Behandlung dieser Abweichung zwischen Standard- und Istkosten gibt es drei international anerkannte Verfahren: Die gründlichste Methode ist die Abweichungsnachverrechnung („adjusted allocation rate approach“). Wir gehen in unserem Beispiel von diesem Verfahren aus, es soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass der damit verbundene Aufwand erheblich ist. Einfachere Verfahren sind die Pauschalverrechnung in die Umsatzkosten ohne Zuordnung zu Produkten („write off to cost of goods sold approach“) sowie die pauschale Aufteilung der Abweichung auf Umsatzkosten, Fertigwarenbestand und Bestand an Ware in Arbeit proportional zu den Endbeständen auf diesen drei Konten („proration approach“).

Das Gesamtkostenverfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung und das Umsatzkostenverfahren auf Vollkostenbasis führen zum gleichen Periodenergebnis, sofern die Bestandsveränderungen zu Herstellkosten bewertet werden. Umsatzkostenverfahren auf Vollkostenbasis und Umsatzkostenverfahren auf Teilkostenbasis führen nur im Ausnahmefall zum gleichen Periodenergebnis.

Die Ergebnisse, die sich durch das Gesamt- bzw. Umsatzkostenverfahren ergeben, sind Betriebsergebnisse des Internen Rechnungswesens, die anschließend noch, wie in Abb. 3 dargestellt, zum Unternehmensergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung überleitet werden müssen.<sup>2</sup>

**Ergebnis-  
unterschiede je  
nach Verfahren**

**Überleitung zum  
Bilanzergebnis**

	Betriebsergebnis <sup>3</sup>
+/-	kalkulatorische Wertunterschiede
=	Betriebsergebnis des externen RW
+/-	a.o. Aufwendungen/Erträge
+/-	periodenfremde Aufwendungen/Erträge
	*
	*
=	Bilanzergebnis

**Abb. 3:** Überleitung des Betriebsergebnisses zum Bilanzergebnis

<sup>2</sup> Vgl. Vikas, 1996, S. 84.

<sup>3</sup> Siehe oben.



## 1.2.3 Vor- und Nachteile der beiden Verfahren

### Beurteilung des GKV

Ein Vorteil des Gesamtkostenverfahrens ist der einfache rechnerische Aufbau, der der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung ohne den neutralen Bereich entspricht und somit leicht in das Kontensystem der Finanzbuchhaltung integriert werden kann. Darüber hinaus ist dieser Aufbau insofern von Vorteil, als sich die Gesamtkosten direkt aus der Kostenartenrechnung entnehmen lassen.

Demgegenüber ist von Nachteil, dass die Erfassung der Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten monatlich und durch körperliche Inventuren oder laufende Aufzeichnungen der Zu- und Abgänge erfolgen muss. Vor allem bei Mehrproduktfertigung kann die Erfassung der Bestände sehr aufwändig sein und es können dabei Erfassungsfehler auftreten. Kritisch zu beurteilen ist außerdem der Aussagewert der Betriebsergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren. Ein Unterschied zur Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung lässt sich lediglich darin sehen, dass der Erfolg um die neutralen Erfolgspositionen und um die kalkulatorischen Abgrenzungspositionen bereinigt wurde. Der entscheidende Nachteil des Gesamtkostenverfahrens ist also darin zu sehen, dass nicht erkennbar ist, in welchem Umfang die verschiedenen Produkte zur Erzielung des Periodenerfolges beitragen. Erkenntnisse für die Sortimentsplanung und die Absatzsteuerung können so nicht gewonnen werden.

### Beurteilung des UKV

Den Mängeln des Gesamtkostenverfahrens soll das Umsatzkostenverfahren begegnen, indem sowohl die Umsatzseite als auch die Kostenseite nach dem gleichen Gliederungsprinzip aufgeführt werden. Die Gliederung der Kosten nach Kostenträgern bietet gute Möglichkeiten zur Analyse der betrieblichen Verhältnisse. Da die Kosten und die Erlöse auf die Produktart bezogen sind, kann man erkennen, welches Produkt das Betriebsergebnis wie und in welchem Ausmaß beeinflusst hat. Der Aussagegehalt hängt aber ganz wesentlich davon ab, ob das zugrunde liegende Kostenrechnungssystem auf Voll- oder Teilkostenbasis arbeitet. Für dispositive Zwecke ist es erforderlich, das Umsatzkostenverfahren auf Teilkostenbasis durchzuführen, d. h., die fixen Kosten sind, wie bereits dargestellt, nicht den einzelnen Produkten zuzuordnen, sondern es werden für die einzelnen Produktarten Deckungsbeiträge ermittelt. Hieraus lassen sich produktbezogene Erfolgsanalysen ableiten (z. B. Programmauswahl, Entscheidungen für die Produktions- und Absatzplanung). Da keine Bestandsrechnung der Halb- und Fertigfabrikate und somit keine Inventur erforderlich ist, ist der Erfolg für kürzeste Zeiträume (bei Bedarf sogar „täglich“) feststellbar. Das

Umsatzkostenverfahren eignet sich außerdem sehr gut für Mehrproduktbetriebe.

Welches der beiden Verfahren in welchen Situationen bzw. Unternehmen zur Anwendung kommen soll, hängt von unterschiedlichen Faktoren ab. Obwohl im deutschsprachigen Raum das Umsatzkostenverfahren gemäß Bilanzrecht prinzipiell möglich ist, wird die Rechnungslegung hier traditionell eher nach dem Gesamtkostenverfahren gegliedert. Durch die Harmonisierung der internen und externen Rechnungslegung, die wertorientierte Berichterstattung sowie die Anforderung der Abschlusserstellung nach internationalen Standards wie US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) oder IAS (International Accounting Standards) gewinnt das Umsatzkostenverfahren jedoch zunehmend auch in der externen Berichterstattung an Bedeutung. Das Gesamtkostenverfahren ist jedoch wegen seiner einfachen Handhabung für kleine Betriebe zunächst besser geeignet.

### **Anwendungsgebiete beider Verfahren**

## **2 Die Betriebsergebnisrechnung im Unternehmensmodell QUATTRO**

Während beim Deckungsbeitrags-Plan-Ist-Vergleich, der Gegenstand des vorherigen Beitrages unserer Serie war,<sup>4</sup> der Schwerpunkt auf einer möglichst aktuellen Information lag, ist die periodische Ermittlung eines abstimmbaren Betriebsergebnisses erst nach Abschluss aller monatlichen Abrechnungsgebiete und somit erst mit größerer zeitlicher Verzögerung möglich. Unabhängig vom eingesetzten Verfahren ist das Ziel einer lückenlosen Abstimmung des Betriebsergebnisses mit den entsprechenden Ergebnissen des externen Rechnungswesens zu erreichen, da letztlich die Akzeptanz aller für das Controlling erstellten Auswertungen und Informationen davon abhängt.

### **Monatsabschluss im internen Rechnungswesen**

### **2.1 Planung der Ergebnisse**

Voraussetzung für die Planung der Ergebnisse sind die Planansätze der vorangegangenen Serienbeiträge.

<sup>4</sup> Siehe Teil 5 unserer Serie zum Unternehmensmodell QUATTRO (Putzhammer; Zehetner, 2003).

## 2.1.1 Planung der Ergebnisse nach dem Gesamtkostenverfahren

### Abstimmung intern – extern

Die Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren wird im Modell Quattro in Form eines T-Kontos dargestellt (Abb. 4). Es wird sehr gut ersichtlich, dass der Kreis zwischen externem und internem Rechnungswesen somit wieder geschlossen werden kann.

ERGEBNISRECHNUNG (PLAN) GESAMTKOSTENVERFAHREN											
	KOSTEN					ERLÖSE					
	A Energiest.	B Hilfsbetr.	C Fertigung 1	D Fertigung 2	Summe	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4	Summe	
Fertigungslohn			7.060	25.880	32.940	Bruttoerlös	68.000	182.000	41.000	98.900	389.900
Reparaturlohn		2.350			2.350	Erlösmind.	-5.200	-8.800	-2.890	-2.760	-19.650
Gehalt	17.000				17.000	BV WIP	0	0	0	0	0
Sozialaufw. Lohn					24.710	BV Lager	0	0	0	0	0
Sozialaufw. Gehalt					6.800						
Sonst.Betr.Kosten	2.225	240	7.000	14.000	23.465						
Kapital.Kosten	75	160	3.500	5.000	8.735						
	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4							
Rohstoff 11	34.800	5.800			40.600						
Rohstoff 22					25.760						
Rohstoff 33	43.200		4.600	21.160	43.200						
Rohstoff 44		6.600			6.600						
Rohstoff 55			7.600		7.600						
SEKoV	2.600	3.800	1.260	4.830	12.490						
Verk.förd	10.760	22.000	1.400	4.600	38.760						
Vertr.GK					47.541						
Verw.GK					20.630						
BETRIEBSERGEBNIS					11.069						0
Summe					370.250	Summe					370.250

Abb. 4: Ergebnisplanung nach dem Gesamtkostenverfahren

## 2.1.2 Planung der Ergebnisse nach dem Umsatzkostenverfahren

### Zielvorgaben für das Vertriebs-Controlling

Die in Form einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung gestaltete Auswertung nach dem Umsatzkostenverfahren (Abb. 5) zeigt die Zielvorgaben für das Vertriebs-Controlling der einzelnen Profit-Center (PM1 und PM2 – wobei jeweils zwei Produkte in einem Profit-Center zusammengefasst sind) sowie für das Gesamtergebnis. Ausgehend von den Bruttoerlösen der vier Produkte, die aus den jeweiligen Absatzplänen durch Multiplikation der geplanten Absatzmengen mit den erzielbaren Bruttoerlösen pro Stück errechnet werden, führt der Abzug geplanter Erlösschmälerungen (z. B. Rabatte und Skonti) und Sondereinzelkosten des Vertriebes

(SEKOV) zu Nettoumsatz I und II (bis hierher können die Daten aus den Ausgangsdaten (Plan)<sup>5</sup> entnommen werden). Um zum Deckungsbeitrag I bzw. II zu gelangen, werden vom Nettoumsatz II zuerst die proportionalen und danach die fixen Standardherstellkosten, die durch Multiplikation der in der Plankalkulation<sup>6</sup> errechneten proportionalen bzw. fixen Herstellkosten mit den geplanten Absatzmengen ermittelt werden, abgezogen. Der Deckungsbeitrag (DB) I ist jene Größe, die für Fragen der Sortimentspolitik, der Preisuntergrenze oder der Verfahrenswahl herangezogen wird. Der ausgewiesene DB II wird anschließend um die periodenabhängigen, den einzelnen Produkten – nicht jedoch den einzelnen Produkteinheiten – verursachungsgerecht zuordenbaren, periodischen Verkaufsförderungskosten reduziert und man gelangt so zum DB III. In der Folge werden die Vertriebskosten abgezogen, die von den

<b>ERGEBNISRECHNUNG (PLAN)</b>							
<b>UMSATZKOSTENVERFAHREN</b>							
	Produkt 1	Produkt 2	PM 1	Produkt 3	Produkt 4	PM 2	Gesamt
Bruttoerlös	68.000	182.000	250.000	41.000	98.900	139.900	389.900
Erlösmind.	5.200	8.800	14.000	2.890	2.760	5.650	19.650
Nettoumsatz I	62.800	173.200	236.000	38.110	96.140	134.250	370.250
SEKoV	2.600	3.800	6.400	1.260	4.830	6.090	12.490
Nettoumsatz II	60.200	169.400	229.600	36.850	91.310	128.160	357.760
Stand.Herstellkosten prop.	33.155	98.360	131.515	22.773	58.823	81.595	213.110
Deckungsbeitrag I	27.045	71.040	98.085	14.078	32.488	46.565	144.650
Stand.Herstellkosten fix	3.045	11.040	14.085	3.078	9.488	12.565	26.650
Deckungsbeitrag II	24.000	60.000	84.000	11.000	23.000	34.000	118.000
Verk.förd	10.760	22.000	32.760	1.400	4.600	6.000	38.760
Herstellkostenabw.	0	0	0	0	0	0	0
Ausschuss	0	0	0	0	0	0	0
Deckungsbeitrag III	13.240	38.000	51.240	9.600	18.400	28.000	79.240
Vertr.GK.			30.840			16.700	47.540
Deckungsbeitrag IV			20.400			11.300	31.699
Verw.GK.							20.630
Deckungsbeitrag V							11.069
KOST-Abweichungen							0
Abw.Sozialaufw.LuG							0
Abw. Erlösmind./SEKoV							0
BETRIEBSERGEBNIS							11.069

**Abb. 5:** Ergebnisplanung nach dem Umsatzkostenverfahren

<sup>5</sup> Siehe Abb. 5 des Serienbeitrags zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

<sup>6</sup> Siehe Abb. 6 des Serienbeitrags zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

einzelnen Profit-Centern zu vertreten sind, und man gelangt zum DB IV. Nach Abzug der Verwaltungskosten, die weder den Produkten noch den einzelnen Profit-Centern, sondern nur noch dem Gesamtunternehmen zugerechnet werden können, wird das Standardergebnis (DB V) ausgewiesen.

## Weitere Auswertungsdimensionen

Für eine gezielte Steuerung der Unternehmensaktivitäten ist es sinnvoll, neben dem Auswertungskriterium Produkthierarchie noch weitere Dimensionen, wie regionale Hierarchie oder Kundenhierarchie näher zu betrachten. In unserem Modell (Abb. 6) kann man anhand der Kundenergebnisrechnung erkennen, welcher Kunde welchen Deckungsbeitrag liefert und welchen Kunden man daher erhöhte Aufmerksamkeit schenken sollte (hier sind es gemäß der aktuellen Planung die Kunden 2 und 3, die einen erheblich höheren DB II aufweisen als die beiden anderen Kunden). Grundsätzlich entspricht die Vorgehensweise jener bei der Darstellung nach Produkten mit dem Unterschied, dass die Auflösung auf einzelne Kunden beim DB II endet, da die Kosten der Verkaufsförderung, der Verwaltung und des Vertriebes nicht verursachungsgerecht auf die einzelnen Kunden aufgeteilt werden können.

<b>KUNDENERGEBNISRECHNUNG (PLAN)</b>					
	Kunde 1	Kunde 2	Kunde 3	Kunde 4	Gesamt
Bruttoerlös	55.100	109.700	190.700	34.400	389.900
Erlösmind.	2.887	5.230	10.573	960	19.650
Nettoumsatz I	52.213	104.470	180.127	33.440	370.250
SEKoV	2.288	3.815	4.707	1.680	12.490
Nettoumsatz II	49.925	100.655	175.420	31.760	357.760
Stand.Herstellkosten prop.	30.466	60.041	102.144	20.460	213.110
Deckungsbeitrag I	19.460	40.614	73.276	11.300	144.650
Stand.Herstellkosten fix	4.160	7.614	11.576	3.300	26.650
Deckungsbeitrag II	15.300	33.000	61.700	8.000	118.000
Verk.förd					38.760
Deckungsbeitrag III					79.240
Vertr.GK.					47.541
Herstellkostenabw.					0
Ausschuss					0
Deckungsbeitrag IV					31.699
Verw.GK.					20.630
Deckungsbeitrag V					11.069
KOST-Abweichungen					0
Abw. Sozialaufw. LuG					0
Abw. Erlösmind./SEKoV					0
BETRIEBSERGEBNIS					11.069

**Abb. 6:** Kundenergebnisrechnung Plan

## 2.2 Ergebnisrechnung im Rahmen des Abrechnungssystems

### 2.2.1 Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren

Die Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (s. Abb. 7) schließt den Kreis zwischen externem und internem Rechnungswesen.

ERGEBNISRECHNUNG (IST) GESAMTKOSTENVERFAHREN											
KOSTEN					ERLÖSE						
	A Energiest.	B Hilfsbetr.	C Fertigung 1	D Fertigung 2	Summe	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4	Summe	
Fertigungslohn			9.195	25.304	34.499	Bruttoerlös	102.600	255.000	59.800	85.000	502.400
Reparaturlohn		3.015			3.015	Erlösmind.					-21.850
Gehalt	17.690				17.690	BV WiP	2.658	1.116	4.020	0	7.794
Sozialaufw. Lohn					26.260	BV Lager	-17.095	-51.778	-18.095	17.626	-69.342
Sozialaufw. Gehalt					7.074						
Sonst.Betr.Kosten	2.600	234	9.135	14.695	26.664						
Kapital.Kosten	75	180	3.950	4.910	9.115						
Tarifabw.	618	128	393	1.172	2.311						
Preisabw.	78	6	273	367	724						
	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4							
Rohstoff 11	34.104	4.704			38.808						
Rohstoff 22			4.620	21.450	26.070						
Rohstoff 33	45.043				45.043						
Rohstoff 44		5.587			5.587						
Rohstoff 55			7.683		7.683						
SEKoV					14.530						
Verk.förd	11.850	22.150	1.750	4.300	40.050						
Vertr.GK.					47.822						
Verw.GK.					21.110						
BETRIEBSERGEBNIS					44.947						0
Summe					419.002	Summe					419.002

**Abb. 7:** Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren im Ist

Die Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren wird in T-Konto-Form dargestellt (s. Abb. 7), wobei auf der Sollseite die in die Abrechnung eingegangenen, nach Kostenarten gegliederten Kosten und auf der Habenseite die eingegangenen Erlöse sowie die Bestandsveränderungen verbucht werden.

Die Bruttoerlöse der einzelnen Produkte errechnen sich durch Multiplikation der Absatzmengen mit den Bruttoerlösen aus den Ausgangsdaten (IST)<sup>7</sup>. Die Bestandsveränderungen WIP (Ware in Arbeit) werden aus der Betriebsleistungsrechnung<sup>8</sup> und die

**Darstellung als T-Konto**

**Erlöse und Bestandsveränderungen im Haben**

<sup>7</sup> Siehe Abb. 7 im Beitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

<sup>8</sup> Siehe Abb. 1 und 2 im Beitrag zur geschlossenen Kostenträgerzeitrechnung (Klein; Putzhammer, 2003b).

Bestandsveränderungen Lager aus der Bestandsrechnung Fertigwarenlager<sup>9</sup> jeweils als Differenz zwischen Anfangs- und Endbestand übernommen.

## Kosten im Soll

Der erste, nach Kostenstellen gegliederte Kostenblock, der die Personal-, Kapital- sowie die sonstigen betrieblichen Kosten umfasst, bezieht seine Daten aus dem Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich.<sup>10</sup> Der zweite, nach Produkten gegliederte Kostenblock setzt sich aus den Material- sowie Verwaltungs- und Vertriebskosten zusammen. Die Materialkosten werden ermittelt, indem die Preise der einzelnen Rohstoffe mit den eingesetzten Rohstoffmengen multipliziert werden (z. B. Rohstoff 11 für Produkt 1: 1,40 EUR/ME \* 24.360 kg = 34.104 EUR). Die Beträge der Sondereinzelkosten des Vertriebes und der Verkaufsförderung sind ebenso wie die Rohstoffeinsatzdaten den Ausgangsdaten (IST) zu entnehmen. Die Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten kommen wiederum aus dem Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich.

## Betriebsergebnis als Saldo

Das Betriebsergebnis wird im Rahmen der Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren als Saldo zwischen der Soll- und Habenseite ermittelt.

## 2.2.2 Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren

### UKV liefert Segment-ergebnisse

Die Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren entspricht in ihrem Aufbau weitgehend der Istseite des Deckungsbeitrags-Plan-Ist-Vergleichs,<sup>11</sup> wird aber mehr nach abrechnungstechnischen als nach Controlling-orientierten Gesichtspunkten gestaltet (s. Abb. 8).

Die einzelnen Werte werden im Wesentlichen analog der Vorgehensweise des Deckungsbeitrags-Plan-Ist-Vergleichs ermittelt.<sup>12</sup> Zusätzliche Erkenntnisse gegenüber dem Deckungsbeitrags-Plan-Ist-Vergleich kann man hier allerdings dadurch gewinnen, dass die

<sup>9</sup> Siehe Abb. 5 im Beitrag zur geschlossenen Kostenträgerzeitrechnung (Klein; Putzhammer, 2003b).

<sup>10</sup> Vgl. Abb. 6 im Beitrag zur Kontrolle der Kostenstellenkosten (Vikas, 2003b).

<sup>11</sup> Siehe Abb. 3 im Beitrag zum Vertriebs-Controlling (Putzhammer; Zehetner, 2003).

<sup>12</sup> Vgl. Kapitel 2.1 im Serienbeitrag zum Vertriebs-Controlling (Putzhammer; Zehetner, 2003).

ERGEBNISRECHNUNG (IST)							
UMSATZKOSTENVERFAHREN							
	Produkt 1	Produkt 2	PM 1	Produkt 3	Produkt 4	PM 2	Gesamt
Bruttoerlös	102.600	255.000	357.600	59.800	85.000	144.800	502.400
Erlösmind.	7.020	11.220	18.240	3.757	2.040	5.797	24.037
Nettoumsatz I	95.580	243.780	339.360	56.043	82.960	139.003	478.363
SEKoV	3.510	4.845	8.355	1.638	3.570	5.208	13.563
Nettoumsatz II	92.070	238.935	331.005	54.405	79.390	133.795	464.800
Stand.Herstellkosten prop.	44.759	125.409	170.168	29.604	43.478	73.082	243.250
Deckungsbeitrag I	47.311	113.526	160.837	24.801	35.913	60.713	221.550
Stand.Herstellkosten fix	4.111	14.076	18.187	4.001	7.013	11.013	29.200
Deckungsbeitrag II	43.200	99.450	142.650	20.800	28.900	49.700	192.350
Verk.förd	11.850	22.150	34.000	1.750	4.300	6.050	40.050
Herstellkostenabw.	5.737	9.554	15.291	399	2.742	3.141	18.432
Ausschuss	3.987	9.118	13.105	2.400	4.724	7.124	20.229
Deckungsbeitrag III	21.626	58.627	80.254	16.251	17.134	33.385	113.639
Vertr.GK.			31.027			16.795	47.822
Deckungsbeitrag IV			49.227			16.590	65.817
Verw.GK.							21.110
Deckungsbeitrag V							44.707
KOST-Abweichungen							980
Abw.Sozialaufw.LuG							0
Abw. Erlösmind./SEKoV							-1.220
BETRIEBSERGEBNIS							44.947

**Abb. 8:** Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren im Ist

Abweichungen aus dem Herstellkostenbereich, die den einzelnen Produkten zugerechnet werden können, auch dort ausgewiesen werden. Die Quellen dieser Zurechnung sind die Nachkalkulationen der einzelnen Produkte,<sup>13</sup> die jedoch erst über die Bestandsrechnung<sup>14</sup> ergebniswirksam werden. Die Ausschusskosten werden hier direkt im Monat des Anfalls in die Ergebnisrechnung verrechnet. Die als Kostenstellenabweichungen („KOST-Abweichungen“) definierten Beträge stammen aus der Verrechnungskontrolle der Kostenstellenrechnung,<sup>15</sup> während die Abweichungen der Erlösminderungen und Sondereinzelkosten des Vertriebes in der Werkauftragsabrechnung<sup>16</sup> dokumentiert sind.

<sup>13</sup> Siehe Abb. 1 und 2 im Beitrag der geschlossenen Kostenträgerzeitrechnung (Klein; Putzhammer, 2003b).

<sup>14</sup> Siehe Abb. 5 im Beitrag der geschlossenen Kostenträgerzeitrechnung (Klein; Putzhammer, 2003b).

<sup>15</sup> Siehe Abb. 11 (Vikas, 2002).

<sup>16</sup> Siehe Abb. 13 (Vikas, 2002).



## Übereinstimmende Ergebnisse

Das Betriebsergebnis des Umsatzkostenverfahrens stimmt mit jenem des Gesamtkostenverfahrens überein und ist – nach Bereinigung um die monatlichen Verrechnungsabweichungen – mit jenem des Deckungsbeitrags-Plan-Ist-Vergleichs identisch. Damit ist die Abstimmung der Gesamtabrechnung vollzogen.

## 2.2.3 Gegenüberstellung Umsatzkostenverfahren – Gesamtkostenverfahren

### Unterschiede durch kalkulatorische Wertansätze

Anhand der Gegenüberstellung in Abb. 9 kann man erkennen, welche Positionen übereinstimmen und wo die Unterschiede zwischen GKV und UKV bestehen. Die Bruttoerlöse sind identisch, bei den Erlösminderungen und den Sondereinzelkosten des Vertriebes ergeben sich jedoch bereits Unterschiede – beim Umsatzkostenverfahren werden die Erlösminderungen mittels kalkulatorischer Wertansätze ermittelt, beispielsweise für Produkt 3: 14,45 EUR/St. \* 260 St. = 3.757 EUR. Im Gesamtkostenverfahren werden jedoch jene Erlösminderungen in Abzug gebracht, die tatsächlich angefallen sind. Die Differenz zwischen diesen Werten nach GKV und UKV wird in der Werkauftragsabrechnung als Saldo ausgewiesen. Bei den Sondereinzelkosten des Vertriebes ergeben sich die Unterschiede analog. Die Summe der Differenzen dieser beiden Positionen wird beim Umsatzkostenverfahren in der Zeile „Abw. Erlösmind./SEKoV“ ausgewiesen.

### Kosten der Periode versus Kosten der abgesetzten Menge

Die Bestandsveränderungen werden naturgemäß nur beim Gesamtkostenverfahren berücksichtigt, da hier ja, laut Definition, die Gesamtkosten der Perioden in Abzug gebracht werden. Die Zeilen Standard-Herstellkosten (fix und proportional) beziehen sich nur auf das Umsatzkostenverfahren – sie sind die Kosten der abgesetzten Menge. Die in der Folge nach Kostenarten gegliederten Kosten, die die gesamten Kosten der Periode umfassen, sind klassisch für das Gesamtkostenverfahren. Schlussendlich weist das Umsatzkostenverfahren noch die Position Herstellkostenabweichung, die sich durch Aufsummierung der Abweichungen „Umsatz“ in der Bestandsrechnung Fertigwarenlager<sup>17</sup> ergibt, die Position Ausschuss

<sup>17</sup> Vgl. Abb. 5 bzw. 9 im Beitrag zur geschlossenen Kostenträgerrechnung (Klein; Putzhammer 2003b).

<b>Gegenüberstellung UKV - GKV (IST)</b>		
	<b>Umsatzkosten- verfahren</b>	<b>Gesamtkosten- verfahren</b>
Bruttoerlöse	502.400	502.400
Erlösmind.	-24.037	-21.850
<b>Nettoerlös 1</b>	<b>478.363</b>	<b>480.550</b>
BV WIP		7.794
BV Lager		-69.342
Gesamtleistung		419.002
SEKoV	-13.563	-14.530
<b>Nettoerlös 2</b>	<b>464.800</b>	
Stand.Herstellkosten prop.	-243.250	
<b>Deckungsbeitrag I</b>	<b>221.550</b>	
Stand.Herstellkosten fix	-29.200	
<b>Deckungsbeitrag II</b>	<b>192.350</b>	
Ftg. Lohn		-34.499
Rep. Lohn		-3.015
Gehalt		-17.690
Sozialaufw. Lohn		-26.260
Sozialaufw. Gehalt		-7.074
SBK		-26.664
Kap. Ko		-9.115
Tarifabw.		-2.311
Preisabw.		-724
Rohstoff 11		-38.808
Rohstoff 22		-26.070
Rohstoff 33		-45.043
Rohstoff 44		-5.587
Rohstoff 55		-7.683
Verk.förd.	-40.050	-40.050
Vertr.GK	-47.822	-47.822
Verw.GK	-21.110	-21.110
<b>Standardergebnis</b>	<b>83.368</b>	
Herstellkostenabw.	-18.432	
Ausschuss	-20.229	
KOST-Abweichungen	-980	
Abw. Erlösmind./SEKoV	1.220	
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>44.947</b>	<b>44.947</b>

**Abb. 9:** Gegenüberstellung UKV – GKV im Ist

als Summe der Abweichungen der Zeile „Abgang Ausschuss“ der Betriebsleistungsrechnung<sup>18</sup> sowie die Kostenstellenabweichungen<sup>19</sup> als Differenz zwischen den angefallenen und den verrechneten Kosten der Kostenstellen aus.

<sup>18</sup> Vgl. Abb.1 und 2 bzw. 6 und 7 im Beitrag zur geschlossenen Kostenträgerrechnung (Klein; Putzhammer 2003b).

<sup>19</sup> Die Kostenstellenabweichung errechnet sich aus der Summe der Zeile Verrechnungssaldo der Verrechnungskontrolle (vgl. Excel-Tabelle im HCO).

Anhand dieser Gegenüberstellung ist sehr gut ersichtlich, dass im Modell QUATTRO beide Verfahren – trotz unterschiedlicher Vorgehensweise und unterschiedlichem Informationsgehalt – zum selben Ergebnis führen.

## 3 Ausgangsdaten und Aufgabenstellung für eine Übung

Im Folgenden wird die in zwei der vorangegangenen QUATTRO-Serienbeiträgen („Kontrolle der Kostenstellenkosten – der monatliche Soll-Ist-Kostenvergleich“<sup>20</sup> sowie „Die Planung und Kontrolle der Kostenträgerkosten – die geschlossene Kostenträgerzeitrechnung“<sup>21</sup>) beschriebene Übung zur Erhöhung der Istkosten weiter fortgesetzt. Ausgangspunkt war eine Erhöhung sämtlicher Istkosten für Personal um 10%. Im Anschluss sollen nun vor allem die Auswirkungen auf das Ergebnis untersucht werden.

ERGEBNISRECHNUNG (IST)											
GESAMTKOSTENVERFAHREN											
	KOSTEN					ERLÖSE					
	A Energiest.	B Hilfsbeir.	C Fertigung 1	D Fertigung 2	Summe	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4	Summe	
Fertigungslohn			10.115	27.834	37.949	Bruttoerlös	102.600	255.000	59.800	85.000	502.400
Reparaturlohn		3.317			3.317	Erlösmind.					-21.850
Gehalt	19.459				19.459	BV WiP	2.711	1.180	4.162	0	8.052
Sozialaufw. Lohn					26.260	BV Lager	-17.044	-51.727	-18.095	18.804	-68.063
Sozialaufw. Gehalt					7.074						
Sonst.Betr.Kosten	2.600	234	9.135	14.695	26.664						
Kapital.Kosten	75	180	3.950	4.910	9.115						
Tarifabw.	618	128	393	1.172	2.311						
Preisabw.	78	6	273	367	724						
	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4							
Rohstoff 11	34.104	4.704			38.808						
Rohstoff 22			4.620	21.450	26.070						
Rohstoff 33	45.043				45.043						
Rohstoff 44		5.587			5.587						
Rohstoff 55			7.683		7.683						
SEKoV					14.530						
Verk.förd	11.850	22.150	1.750	4.300	40.050						
Vertr.GK.					47.822						
Verw.GK.					21.110						
BETRIEBSERGEBNIS					40.964						0
Summe					420.540	Summe					420.540

Abb. 10: Betriebsergebnis bei um 10% höheren Personalkosten (GKV)

<sup>20</sup> Vgl. hierzu Vikas, 2003b.

<sup>21</sup> Vgl. Klein; Putzhammer 2003b.

### ■ Ergebnisrechnung bei gestiegenen Personalkosten

Die Personalkosten stiegen in Summe von 88.538 EUR um 10% auf 97.392 EUR, das ist eine absolute Steigerung von 8.854 EUR. Diese Kostensteigerung bewirkt einen Gewinnrückgang um 3.983 EUR von 44.947 EUR auf 40.964 EUR.

ERGEBNISRECHNUNG (IST)							
UMSATZKOSTENVERFAHREN							
	Produkt 1	Produkt 2	PM 1	Produkt 3	Produkt 4	PM 2	Gesamt
Bruttoerlös	102.600	255.000	357.600	59.800	85.000	144.800	502.400
Erlösmind.	7.020	11.220	18.240	3.757	2.040	5.797	24.037
Nettoumsatz I	95.580	243.780	339.360	56.043	82.960	139.003	478.363
SEKoV	3.510	4.845	8.355	1.638	3.570	5.208	13.563
Nettoumsatz II	92.070	238.935	331.005	54.405	79.390	133.795	464.800
Stand.Herstellkosten prop.	44.759	125.409	170.168	29.604	43.478	73.082	243.250
Deckungsbeitrag I	47.311	113.526	160.837	24.801	35.913	60.713	221.550
Stand.Herstellkosten fix	4.111	14.076	18.187	4.001	7.013	11.013	29.200
Deckungsbeitrag II	43.200	99.450	142.650	20.800	28.900	49.700	192.350
Verk.förd	11.850	22.150	34.000	1.750	4.300	6.050	40.050
Herstellkostenabw.	6.651	12.127	18.779	869	5.247	6.116	24.894
Ausschuss	4.066	9.364	13.430	2.471	4.969	7.441	20.871
Deckungsbeitrag III	20.633	55.808	76.441	15.710	14.384	30.094	106.535
Vertr.GK.			31.027			16.795	47.822
Deckungsbeitrag IV			45.414			13.299	58.713
Verw.GK.							21.110
Deckungsbeitrag V							37.603
KOST-Abweichungen							1.192
Abw.Sozialaufw.LuG							-3.333
Abw. Erlösmind./SEKoV							-1.220
BETRIEBSERGEBNIS							40.964

**Abb. 11:** Betriebsergebnis bei um 10% höheren Personalkosten (UKV)

Um die Ergebnisse in den Abbildungen 10 und 11 nachvollziehen zu können, gibt es folgende Möglichkeiten:

- ▷ Für alle Leserinnen und Leser, die auch gern einmal selbst rechnen wollen: Nehmen Sie die Abb. 15 unseres Serienbeitrags zur Kontrolle der Kostenstellenkosten (Vikas, 2003b) als Ausgangsbasis zur Hand (hier wurden bereits alle Istkostenpositionen mit Personalkostencharakter um 10% erhöht; die Sollkosten blieben unverändert). Die weiteren Schritte entnehmen Sie dem Kapitel 3 unseres Serienbeitrags zur geschlossenen Kostenträgerzeitrechnung sowie den vorangegangenen Kapiteln dieses Artikels und Sie gelangen zu den in den Abbildungen 10 und 11 dargestellten Ergebnissen.

- ▷ Für mehr an einer systemgestützten Lösung interessierte Leserinnen und Leser: Laden Sie sich die Excel-Datei des Unternehmensmodells QUATTRO aus dem Haufe Controlling Office, Rubrik „Berechnungen“, auf Ihren Rechner und erhöhen Sie dort alle Personalkosten (Lohn, Gehalt, aber auch die Sozialaufwendungen) um 10%. Der Rechner wird möglicherweise darauf noch nicht reagieren. Gehen Sie in Excel auf Extra/Optionen/Berechnungen und markieren Sie dort das Kästchen „Iteration“ und anschließend den Button „Neuberechnen“. Dann sollten Sie die gleichen Ergebnisse wie in den Abbildungen 10 und 11 erhalten.

## 4 Ergebnisse der Übung

Die Erhöhung der Personalkosten von ursprünglich 88.538 EUR auf 97.392 EUR bewirkt nicht, wie man erwarten könnte, eine Gewinnsenkung um 8.854 EUR, sondern lediglich um 3.983 EUR.

### Implikationen höherer Personalkosten nach GKV

In der Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren gehen auf der Sollseite die um 10% höheren Fertigungs- und Reparaturlöhne sowie Gehälter in voller Höhe ein. Ein Teil der höheren Kosten wird jedoch in dieser Periode durch die Bestandsveränderungen aufgefangen, d. h. durch die Produkte, die auf Lager gelegt werden, um zu einem späteren Zeitpunkt abgesetzt zu werden. Dieser Teil der Personalkosten in Höhe von 1.537 EUR wird somit erst in der Periode des Absatzes ergebniswirksam. Der Grund für den restlichen Teil der Differenz zwischen der Kostensteigerung um 8.854 EUR und der Gewinnminderung um lediglich 3.983 EUR liegt in den noch nicht ergebniswirksam gebuchten Erhöhungen der Personalnebenkosten in Höhe von 3.333 EUR, die als vorerst ergebnisverbessernder Saldo auf den Abgrenzungsaufträgen<sup>22</sup> aufscheinen.

### Implikationen höherer Personalkosten nach UKV

Abbildung 12 zeigt, dass aufgrund des Ansatzes von Standardwerten die Herstellkostenpositionen (sowohl proportional als auch fix) im Rahmen der Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren auch bei gestiegenen Istkosten unverändert bleiben. Die Unterschiede zwischen den tatsächlichen Kosten und den Standardwerten werden in der Zeile Herstellkostenabweichung, die durch die erhöhten Personalkosten um 6.463 EUR gestiegen ist, ausgewiesen. Die Position Ausschuss fällt um 641 EUR höher aus.

Die Kostenstellenabweichung, die die Differenz zwischen den tatsächlich angefallenen und den verrechneten Kosten der Kostenstellen ausweist, ist durch die höheren Personalkosten erwartungsgemäß ebenso gestiegen. Auch die Position „Abw. Sozialaufw. LuG“

<sup>22</sup> Siehe Abb. 16 im Beitrag zur Kontrolle der Kostenstellenkosten (Vikas, 2003b).

stellt die Differenz zwischen dem Kostenanfall und den verrechneten Kosten dar. Die Werte dieser Abweichung sind der Werkauftragsabrechnung<sup>23</sup> zu entnehmen. Da angenommen wurde, dass die aperiodisch anfallenden Personalnebenkosten der Lohnerhöhung noch nicht gefolgt sind, entstehen durch die erhöhte Kostendeckung ergebniswirksame Salden von in Summe -3.333 EUR.

Gegenüberstellung der Ergebnisrechnungen nach dem Umsatzkostenverfahren			
	Gesamt Ausgangslage	Gesamt Personalkosten +10%	Unterschied
Bruttoerlös	502.400	502.400	0
Erlösmind.	24.037	24.037	0
Nettoumsatz I	478.363	478.363	0
SEKoV	13.563	13.563	0
Nettoumsatz II	464.800	464.800	0
Stand.Herstellkosten prop.	243.250	243.250	0
Deckungsbeitrag I	221.550	221.550	0
Stand.Herstellkosten fix	29.200	29.200	0
Deckungsbeitrag II	192.350	192.350	0
Verk.förd	40.050	40.050	0
Herstellkostenabw.	24.894	18.432	6.463
Ausschuss	20.871	20.229	641
Deckungsbeitrag III	106.535	113.639	-7.104
Vertr.GK.	47.822	47.822	0
Deckungsbeitrag IV	58.713	65.817	-7.104
Verw.GK.	21.110	21.110	0
Deckungsbeitrag V	37.603	44.707	-7.104
KOST-Abweichungen	1.192	980	212
Abw.Sozialaufw.LuG	-3.333	0	-3.333
Abw. Erlösmind./SEKoV	-1.220	-1.220	0
BETRIEBSERGEBNIS	40.964	44.947	-3.982

**Abb. 12:** Gegenüberstellung der Ergebnisrechnungen nach dem UKV

Somit wurde klar ersichtlich, dass sich die erhöhten Personalkosten auf die Ergebnisermittlung nach dem Gesamtkostenverfahren gleichermaßen durchschlagen wie auf jene nach dem Umsatzkostenverfahren.

## 5 Zusammenfassung

Die Ergebnisrechnung als Thema unseres abschließenden Beitrags der Serie bildet auch den Abschluss und schließt den Kreis der gesamten Kostenrechnung. Das Unternehmensmodell QUATTRO

<sup>23</sup> Vgl. Abb. 5 und 16 des Serienbeitrages zur Kontrolle der Kostenstellenkosten (Vikas, 2003b).

verdeutlicht in seiner Einfachheit (vier Produkte und vier Kostenstellen) auf sehr anschauliche Weise über alle Stufen der Kostenrechnung hinweg – von der Kostenstellenrechnung über die Kostenträgerrechnung bis hin zur Ergebnisrechnung – die Zusammenhänge im kostenrechnungstechnischen Datenfluss.

Und auch im Rahmen neuerer Herausforderungen und Trends, wie beispielsweise dem wertorientierten Controlling, verliert die traditionelle Kostenrechnung nicht an Bedeutung, denn sie bildet neben investitionsrechnerischen Instrumentarien die Datenbasis für wertorientierte Ansätze. So erfolgt z. B. die Ableitung des Freien Cashflows aus der Ergebnisrechnung.

Zusammenfassend betrachtet bildet eine Kostenrechnung auf der Grundlage der Grenzplankostenrechnung, ergänzt um prozessorientierte Verfahren und eingebettet in die differenzierende Deckungsbeitragsrechnung, den Kern des internen Rechnungswesens und ist noch immer, auch als Informationsbasis für investitionsrechnerische und wertorientierte Kalküle, unverzichtbar und hochaktuell.

## 6 Literaturhinweise

Kilger, W.; Pampel, J.; Vikas, K.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 11. Aufl., Wiesbaden 2002.

Klein, A.; Putzhammer, C.: Die Planung und Kontrolle der Kostenträgerkosten – das Produktkosten-Controlling, in: Der Controlling-Berater, Heft 3/2003, S. 21–46 (Klein; Putzhammer, 2003a).

Klein, A.; Putzhammer, C.: Die Planung und Kontrolle der Kostenträgerkosten – die geschlossene Kostenträgerzeitrechnung, in: Der Controlling-Berater, Heft 4/2003, S. 19–42 (Klein; Putzhammer, 2003b).

Putzhammer, C.; Zehetner, K.: Die Planung und Steuerung der Deckungsbeiträge – das Vertriebs-Controlling, in: Der Controlling-Berater, Heft 5/2003, S. 17–42.

Vikas, K.: Kontrolle der Kostenstellenkosten – der monatliche Soll-Ist-Kostenvergleich, in: Der Controlling-Berater, Heft 2/2003, S. 17–40 (Vikas, 2003b).

Vikas, K.: Controlling-System: Kosten- und Ergebnisrechnung am Beispiel des integrierten Unternehmensmodells QUATTRO, in: Der Controlling-Berater, Heft 7/2002, Gruppe 3, S. 581–618.

Vikas, K.: Neue Konzepte für das Kostenmanagement, 3. Aufl., Wiesbaden 1996.