

CB

Der Heft 5 29. Sept. 2003 Klein/Vikas/Zehetner Controlling- Berater

Informationen
Instrumente
Praxisberichte



Controlling aktuell

- Congress der Controller: Die Suche nach den wahren Werten
- Internationale Erfahrungen mit Beyond Budgeting

Unternehmensmodell „QUATTRO“
Teil 5: Das Vertriebs-Controlling

Mit erweiterter
CD-ROM

Kostensenkung durch konsequente Ausrichtung
der Vertriebsorganisation auf attraktive Kunden

Risikomanagement für Fortgeschrittene:
Risikoaggregation, Eigenkapitalbedarf und Rating

Unternehmensplanung und MIS im Mittelstand

GAP-Analyse im marktorientierten Controlling

Controlling des Wissensmanagements

Unternehmensmodell „QUATTRO“

Teil 5: Die Planung und Steuerung der Deckungsbeiträge – das Vertriebs-Controlling

- Im Teil 5 der Serie wird nach dem Gemeinkosten- und dem Produktkosten-Controlling das Vertriebs-Controlling anhand des bereits vorgestellten Excel-Modells „QUATTRO“¹ beschrieben.
- Ergebnis-Controlling in Form der Deckungsbeitragsrechnung bildet die Informationsbasis für strategische Entscheidungen auf Produkt-, Kunden- und Profit-Center-Ebene.
- Im Mittelpunkt dieses Beitrags stehen die Erlösrechnung, die Bewertung mit Produkt- und Prozesskosten sowie die stufenweise Fixkostendeckung als Teile der mehrdimensionalen Deckungsbeitragsrechnung.
- Die Ermittlung von Plan-, Soll- und Ist-Deckungsbeiträgen sowie die Analyse der Abweichungen werden anhand eines Zahlenbeispiels dargestellt.

Inhalt		Seite
1	Vertriebs-Controlling mit der Deckungsbeitragsrechnung ..	19
1.1	Erlösrechnung	20
1.2	Bewertung mit Produkt- und Prozesskosten	21
1.3	Stufenweise Fixkostendeckung	21
2	Plan-Ist-Vergleich für den Deckungsbeitrag	24
2.1	Die Deckungsbeitragsrechnung im QUATTRO-Modell	24
2.2	Die Abweichungen des Vertriebs-Controlling	31
3	Ausgangsdaten und Aufgabenstellung für eine Übung	35
4	Ergebnisse und Analyse der Übung	38
5	Zusammenfassung	40
6	Literaturhinweise	41

¹ Der Beitrag basiert auf dem Grundlagenbeitrag von 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.

■ Die Autoren

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

Dr. Karl Zehetner war Universitätsassistent an der TU Graz, Lehrbeauftragter der Wirtschaftsuniversität Wien und der Universität Innsbruck und ist seit 1995 für die Beratungsgruppe Plaut tätig, insbesondere für die Branchen Chemie, Elektronik, Anlagenbau, Feuerfestprodukte, Nahrungs- und Genussmittel sowie Telekommunikation. Nebenberuflich ist er Lektor der Fachhochschule für Finanz-, Rechnungs- und Steuerwesen in Wien sowie Herausgeber des „Controlling-Beraters“.

1 Vertriebs-Controlling mit der Deckungsbeitragsrechnung

Das Vertriebs-Controlling in Form der Deckungsbeitragsrechnung bildet die Basis für strategische Entscheidungen auf Produkt-, Kunden- und Profit-Center-Ebene.

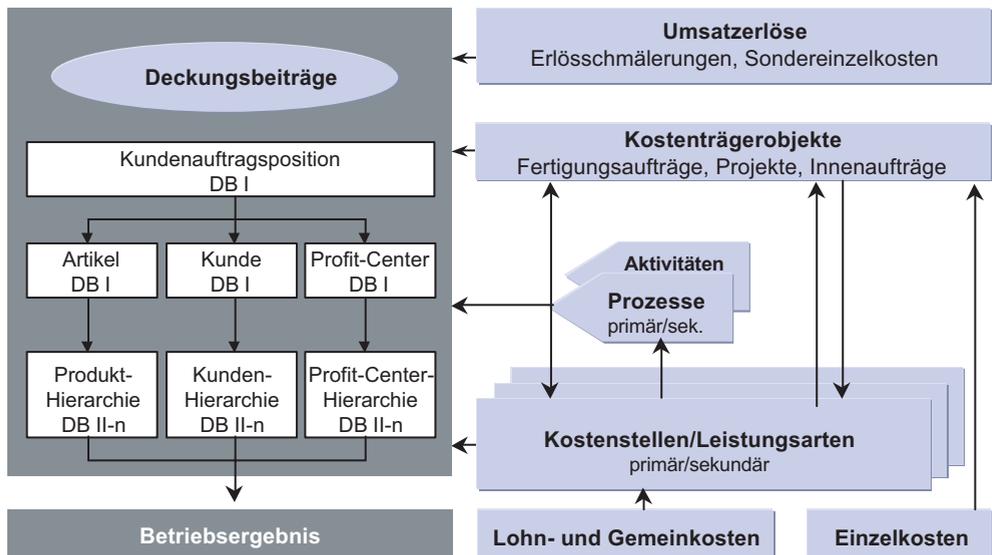


Abb. 1: Schema der Grenzplankostenrechnung

Abbildung 1 zeigt das Schema der Grenzplankostenrechnung. Das für den Vertrieb zuständige Instrument innerhalb dieses Systems ist die Deckungsbeitragsrechnung. Sie hat die Aufgabe, Kosten und somit Ergebnisse (bzw. Deckungsbeiträge) nach Erlösquellen sortiert darzustellen.

Diese Sortierung erfolgt nach drei Dimensionen:

- ▷ Produkte bzw. Produkthierarchien (Wie viel verdiene ich mit Sparte XY? Lohnt sich Produktgruppe YZ noch? ...)
- ▷ Vertriebsorganisation (Wie erfolgreich ist die Niederlassung A? Welchen Beitrag zum Unternehmensergebnis liefert Vertreter B? ...)
- ▷ Kunden bzw. Kundenhierarchien (Wie viel verdienen wir mit Wiederverkäufern, wie viel mit Endverbrauchern? Welchen Beitrag liefern unsere Key Accounts? ...).

Mehrdimensionaler Aufbau

Keine „Gießkannenzuschläge“

Diese mehrdimensionale Gliederung ist Bestandteil einer modernen Konzeption der Deckungsbeitragsrechnung. Kombiniert mit einer hierarchiestufenbezogenen Fixkostendeckung ist sie Voraussetzung für das Überwinden der berüchtigten „Gießkannenzuschläge“. Eine verursachungsgerechte Zuordnung von Kosten ist nur möglich, wenn alle Kostenverursacher (Produkte, Kunden, Organisationseinheiten) auch innerhalb der Deckungsbeitragsrechnung darstellbar sind. Sie bildet den Abschluss im Gebäude der Grenzplankostenrechnung. Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung sowie die Prozesskostenrechnung als Vorsysteme entlasten sich zur Gänze dort hin.

Die Deckungsbeitragsrechnung läuft in drei Schritten ab:

1. Erlösrechnung
2. Bewertung mit Produkt- und Prozesskosten
3. Stufenweise Fixkostendeckung

Entscheidend ist, dass alle Schritte innerhalb eines einzigen Controlling-Instruments stattfinden und nicht etwa eine Ausgliederung z. B. der Prozesskostenrechnung zu parallelen Ergebnisdarstellungen führt, die eine Interpretation erschweren.

1.1 Erlösrechnung

Die Erlösrechnung hat die Aufgabe, Brutto- in Nettoerlöse umzurechnen, d. h. zu ermitteln, wie viel nach Abzug von Erlösschmälerungen und Sondereinzelkosten des Vertriebs tatsächlich an Erlösen im Unternehmen bleibt.

Einige Erlösschmälerungen (z. B. Rabatte) werden in der Faktura ausgewiesen, sie sind daher im Zeitpunkt der Fakturierung in ihrer tatsächlichen Höhe bekannt, deshalb ist ihre Zuordnung zu Erlösquellen problemlos möglich. Viele Erlösschmälerungen (beispielsweise Boni) sind aber zum Zeitpunkt der Fakturierung unbekannt, sie müssen daher kalkulatorisch angesetzt werden. Verzichtete man auf diesen kalkulatorischen Ansatz, so könnten diese Beträge nur periodisch nach Istanfall berücksichtigt werden, wobei eine Zuordnung zu Erlösquellen (Produkten, Kunden ...) nicht mehr möglich wäre. Die Berechnung der Nettoerlöse und damit aller Deckungsbeiträge würde dadurch dramatisch verfälscht.

Sachverhalte vergleichbar machen

Kalkulatorisch anzusetzen sind auch die Sondereinzelkosten des Vertriebs. Zu dieser Gruppe zählen vor allem Ausgangsfrachten, Sonderverpackungsmaterial, Versicherungen und Provisionen. Obwohl es sich dabei um Kosten handelt, empfiehlt es sich aus Sicht des Controlling, sie wie Erlösschmälerungen zu behandeln.

Deckungsbeiträge werden gerne in „Prozent vom Nettoumsatz“ dargestellt. Wird als Berechnungsbasis der Nettoerlös nach Abzug der Sondereinzelkosten des Vertriebs verwendet, so werden „Äpfel mit Birnen vergleichbar gemacht“: Ob ein Kunde die Ware frei Haus erhält oder nur ex Fabrik, spielt in der prozentualen Darstellung keine Rolle, da die Kosten für Ausgangsfracht und Versicherung schon im Nettoerlös berücksichtigt sind.

1.2 Bewertung mit Produkt- und Prozesskosten

Die abgesetzten und fakturierten Mengen werden mit (Standard-) Herstellkosten bewertet, getrennt nach proportionalen und fixen Kostenbestandteilen. Die Verwendung von Standardkosten aus der Kalkulation verhindert, dass Abweichungen aus dem Absatz mit jenen aus der Herstellung vermischt werden. Die Standard-Herstellkosten sind gewissermaßen der vereinbarte Preis zwischen Produktion und Vertrieb.

Neben den Produktkosten werden seit einigen Jahren verstärkt auch Prozesskosten der Kundenauftragsabwicklung in die Deckungsbeitragsrechnung „gezogen“. Auch hierbei lautet die Empfehlung, auf einer Planung basierende Standardkosten zu verwenden.

Standard-Herstellkosten ...

... und Standard-Prozesskosten des Vertriebs

1.3 Stufenweise Fixkostendeckung

Abbildung 2 zeigt das Schema der stufenweisen Fixkostendeckung. Die Fixkosten werden in Blöcken vom DB I abgezogen. Dabei ergibt sich in der Praxis die Notwendigkeit, diese Rechnung mehrdimensional aufzubauen, weil unterschiedliche Nutzer des Vertriebs-Controlling Antworten auf unterschiedliche Fragen benötigen:

- ▷ Welchen Anteil am Erfolg haben die einzelnen Produkte/Produktgruppen/Sparten?
- ▷ Welchen Anteil am Erfolg haben die einzelnen Kunden/Kundengruppen/Kundenklassen?
- ▷ Welchen Anteil am Erfolg haben die einzelnen Organisationseinheiten/Vertriebsbereiche/Profit-Center?

Mehrdimensionale Fixkostendarstellung

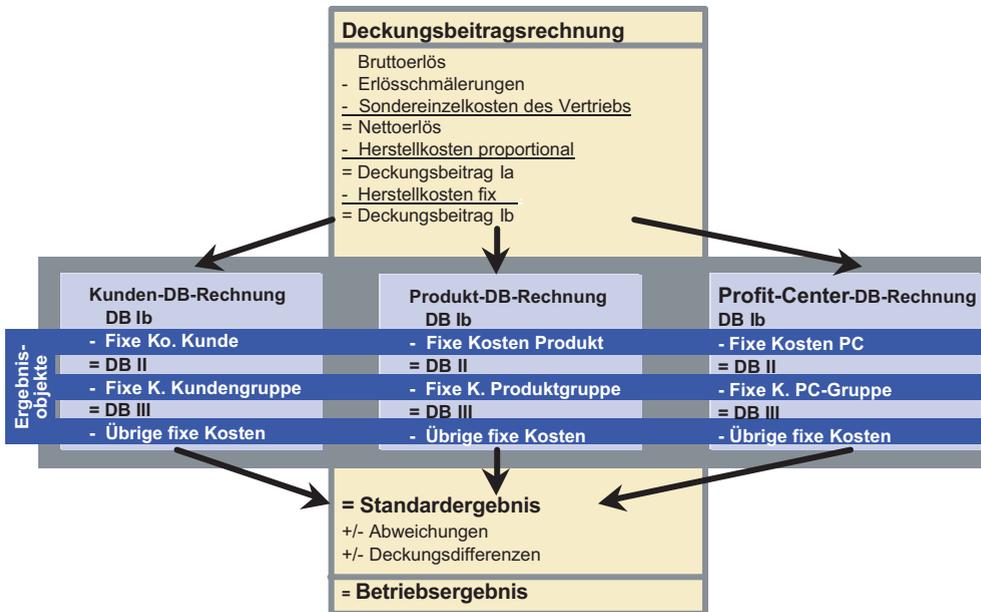


Abb. 2: Stufenweise Fixkostendeckung in drei Dimensionen

Zur Beantwortung dieser Fragen benötigt man drei Deckungsbeitragsrechnungen: die Kunden-DBR, die Produkt-DBR sowie die Profit-Center-DBR.

Kunden-DBR

Die Kunden-Deckungsbeitragsrechnung verwendet den DB I je Kunde und Produkt und zieht zunächst die den einzelnen Kunden direkt zurechenbaren Vertriebskosten (z. B. die Prozesskosten der Kundenauftragsabwicklung) ab, woraus sich der DB II je Kunde ergibt. Davon abgezogen werden die Fixkosten der Kundengruppe (z. B. Werbung, Kosten der Vertriebsorganisation), mit dem DB III je Kundengruppe als Ergebnis.

Produkt-DBR

Die Produkt-Deckungsbeitragsrechnung verwendet den DB I je Produkt und berücksichtigt zunächst die fixen Produktkosten (z. B. produktspezifische Entwicklungs- und Marketingkosten). Es ergibt sich der DB II je Produkt. Als fixe Kosten der Produktgruppe kommen produktgruppenspezifische Entwicklungs- und Marketingkosten in Frage, man erhält den DB III je Produktgruppe.

Profit-Center-DBR

Die Profit-Center-Deckungsbeitragsrechnung verwendet den DB I je Produkt und Profit-Center und berücksichtigt zunächst die Overheadkosten der Profit-Center (Ergebnis ist der DB II je Profit-Center), anschließend die Overheadkosten der Strategischen Geschäftseinheiten (Ergebnis ist der DB III der SGEs).

Da in jeder der parallelen Deckungsbeitragsrechnungen letztendlich alle Fixkosten berücksichtigt werden, kommt man in allen Fällen zum Standardergebnis. Es handelt sich dabei um ein Betriebsergebnis auf Basis kalkulatorischer Wertansätze. Zu diesen zählen einerseits die kalkulatorisch angesetzten Erlösschmälerungen und Sondereinzelkosten des Vertriebs, andererseits die Standard-Herstellkosten der verkauften Produkte.

Die Verwendung von Standardkosten ist eine Besonderheit der Deckungsbeitragsrechnung. Sie hat zwei Gründe:

Im Bereich der Erlösschmälerungen und Sondereinzelkosten des Vertriebs ist es nicht möglich, die tatsächliche Höhe schon zum Zeitpunkt der Fakturierung zu ermitteln. Das Transportunternehmen schickt seine Rechnung ja erst zu einem späteren Zeitpunkt. Da gerade im Vertriebs-Controlling eine möglichst zeitnahe Information von besonderer Wichtigkeit ist, ist es sinnvoll, zunächst mit kalkulatorischen Werten zu arbeiten.

Im Bereich der Herstellkosten liegt die Verwendung der Plankalkulationswerte in der Controlling-Philosophie begründet: Mit dem Vertriebs-Controlling soll ja die Performance des Vertriebs gemessen werden. Abweichungen fremder Bereiche (z. B. der Produktion) sollen davon möglichst fern gehalten werden. Der Vertrieb hat sich im Verlauf des Planungsprozesses mit der Produktion auf Standard-Herstellkosten geeinigt. Positive oder negative Abweichungen der Produktion (d. h. von der Plankalkulation abweichende Istherstellkosten) sind daher in die Deckungsbeiträge nicht einzurechnen.

Im letzten Teil der Deckungsbeitragsrechnung wird das Standardergebnis schließlich zum Betriebsergebnis auf Basis von Istkosten weitergerechnet. Dies geschieht nur noch auf Ebene des Gesamtunternehmens, da eine nachträgliche Verteilung von Abweichungen auf Produkte oder Kunden zu keiner Verbesserung von Entscheidungsgrundlagen führt. Zu berücksichtigen sind dabei

- ▷ die Verbrauchs- und Beschäftigungsabweichungen der Kostenstellen,
- ▷ die Abweichungen der Fertigungsaufträge,
- ▷ die Deckungsdifferenzen aus Standardaufträgen (z. B. Differenz zwischen kalkulatorischen Personalnebenkosten und tatsächlichen Personalnebenkosten) sowie
- ▷ die Deckungsdifferenzen zwischen kalkulatorischen Erlösschmälerungen sowie Sondereinzelkosten des Vertriebs und den tatsächlichen Istwerten.

**Zeitnahe
Informationen**

**Commitment
Produktion-
Vertrieb**

Steuerung durch Abweichungsanalyse

Die Mechanik der mehrdimensionalen Deckungsbeitragsrechnung stattet den Controller mit Informationen aus, die die Steuerung des Vertriebs ermöglichen. Die Ermittlung und Interpretation von Preis-, Mengen- und Mixabweichungen soll nun anhand des Unternehmensmodells Quattro erläutert werden.

2 Plan-Ist-Vergleich für den Deckungsbeitrag

Wirksames Vertriebs-Controlling

In unserem Unternehmensmodell wird als Instrument für ein wirksames Vertriebs-Controlling eine aussagefähige, aktuelle Ergebnisrechnung in Form einer Deckungsbeitragsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren mit stufenweiser Fixkostendeckung gewählt. Für eine effiziente Vertriebssteuerung ist es notwendig, sowohl im Plan als auch im Ist Deckungsbeiträge (Differenz zwischen dem Erlös und den eindeutig zuordenbaren Kosten) zu ermitteln, die im Rahmen der Abrechnung im Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleich gegenübergestellt werden. Aus der Analyse der dabei auftretenden Abweichungen werden wesentliche vertriebssteuernde Maßnahmen abgeleitet.

2.1 Die Deckungsbeitragsrechnung im QUATTRO-Modell

In Abb. 3 ist der Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleich unseres Unternehmensmodells QUATTRO dargestellt. Das Zeilenschema entspricht dem Deckungsbeitragsrechnungsschema mit einzelnen Kennzahlen als Ergänzung, in den Spalten sind die Plan- und Istwerte sowie die sich daraus ergebenden Abweichungen für die vier Produkte des Modells abgebildet. Im Folgenden soll näher erläutert werden, wie die einzelnen Positionen ermittelt werden.

Bruttoerlöse

Die Bestimmung des Verkaufspreises erfolgt in der Regel in Anlehnung an Gegebenheiten des Marktes unter Berücksichtigung von Kosteneinflüssen. Die Fälle, in denen der Festlegung von Verkaufspreisen reine Kostengesichtspunkte (Selbstkosten + Gewinnzuschlag) zugrunde gelegt werden, beschränken sich in marktwirtschaftlich orientierten Volkswirtschaften im Wesentlichen auf öffentliche Aufträge bzw. auf Erzeugnisse, für die der Staat Selbstkostenpreise fordert (diese Fälle sind dann charakterisiert durch die Aufhebung der Kalkulationsfreiheit der Betriebe und durch Erlass von Kalkulationsvorschriften, z. B. Kalkulationsvorgaben der Regulierungsbehörde für Telekommunikation und Post).

Erlösrechnung mit kalkulatorischen Quoten

In unserem Modell werden die Plan-Bruttoerlöse durch Multiplikation der geplanten Absatzmengen mit den geplanten Verkaufspreisen je Stück² ermittelt. Für Produkt 3³ ergibt sich beispielsweise bei einer geplanten Absatzmenge von 200 Stück und einem geplanten Verkaufspreis von 205 EUR ein geplanter Gesamtbruttoerlös von 41.000 EUR. Im Rahmen der Abrechnung werden dann in der Erlösübernahme die Ist-Bruttoerlöse der einzelnen Produkte durch Multiplikation der Absatzmengen mit den tatsächlich erzielten Preisen pro Stück⁴ ermittelt. Im Ist ergibt sich somit für Produkt 3 durch Multiplikation des Preises (230 EUR) mit der Absatzmenge (260 Stück) ein Bruttoerlös von 59.800 EUR.

Ausgehend von den Bruttoerlösen werden in dem auf den einzelnen Absatzakt bezogenen (absatzproportionalen) Teil der Deckungsbeitragsrechnung zunächst in der Erlösrechnung – sowohl im Plan als auch im Ist – die Erlösschmälerungen und Sondereinzelkosten des Vertriebs abgezogen und somit der Nettoerlös ermittelt. Diese Erlösschmälerungen und Sondereinzelkosten des Vertriebs werden anhand der gespeicherten kalkulatorischen Daten (siehe Ausgangsdaten Plan⁵ und Ist⁶) zum Ansatz gebracht, um möglichst zeitnah die notwendigen Auswertungen zur Verfügung stellen zu können. Dieses Real-time-Verfahren bedeutet zwangsläufig Kompromisse bei den Anforderungen an die Genauigkeit, die jedoch in Kauf genommen werden können, wenn eine periodische, meist monatliche, abstimbare Abrechnung für eine Absicherung der vorerst nur statistischen Ergebnisse sorgt.

Für Produkt 3 ergeben sich in unserem Modell folgende Erlösmin-derungen:

- ▷ im Plan: $200 \text{ Stück} \times 14,45 \text{ EUR} = 2.890 \text{ EUR}$,
- ▷ im Ist: $260 \text{ Stück} \times 14,45 \text{ EUR} = 3.757 \text{ EUR}$.

Analog erfolgt die Ermittlung der Sondereinzelkosten des Vertriebs.

In der Praxis werden kundenbezogene Daten für die kalkulatorische Errechnung von Rabatten, Skonti, Boni, Sondervergütungen etc. aus dem Kundenstamm abgeleitet, wenn die effektive Höhe der Erlösschmälerungen aufgrund des meist verspäteten Zahlungsein-

² Siehe Abb. 5 (Ausgangsdaten des Planungssystems QUATTRO) im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

³ Dem Prinzip der vorhergehenden Serienbeiträge folgend, werden einzelne Werte anhand des Produkts 3 näher erklärt.

⁴ Siehe Abb. 7 (Ausgangsdaten Ist) im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

⁵ Siehe Abb. 5 (Ausgangsdaten des Planungssystems QUATTRO) im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

⁶ Siehe Abb. 7 (Ausgangsdaten Ist) im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

gangs oder beispielsweise bei Rabattvereinbarungen, die sich auf den gesamten Jahresumsatz beziehen, nicht rechtzeitig bekannt ist. Die kalkulatorischen Daten für die Sondereinzelkosten des Vertriebs, wie beispielsweise Ausgangsfrachten und Verkaufsprovisionen, sind ebenfalls beim jeweiligen Kundenstamm hinterlegt.

Dem auf diese Weise errechneten Nettoerlös werden nun die zu berücksichtigenden Kosten in einem stufenweisen Verfahren der Deckungsbeitragsrechnung zugeordnet. Der gesamte Fixkostenblock wird in einzelne Kostenblöcke aufgespalten, die gemäß dem Verursachungsprinzip aus den Deckungsbeiträgen der entsprechenden Stufe (Erzeugnis, Erzeugnisgruppe, Profit-Center) gedeckt werden müssen. Der nicht zurechenbare Fixkostenrest stellt Fixkosten des gesamten Unternehmens dar, die keinem der untergeordneten Unternehmensbereiche zugerechnet werden können und die daher von allen Erzeugnissen getragen werden müssen.

Stufenweise Fixkosten- deckungs- rechnung

Im Modell werden zuerst die proportionalen Standard-Herstellkosten des Umsatzes angesetzt, die sich durch Multiplikation der Plan- bzw. Ist-Absatzmengen mit den proportionalen Herstellkosten der Plankalkulation⁷ errechnen. Für Produkt 3 werden somit im Plan $200 \text{ Stück} \times 113,8625 \text{ EUR} = 22.773 \text{ EUR}$ sowie im Ist $260 \text{ Stück} \times 113,8625 \text{ EUR} = 29.604 \text{ EUR}$ an proportionalen Standard-Herstellkosten ermittelt. Nach Abzug dieser direkten proportionalen Produktkosten erhält man den Deckungsbeitrag I.

Deckungs- beitrag I

Diese Deckungsbeiträge I stellen keine Gewinngröße dar, sondern sind Überschüsse der Erlöse über die proportionalen Herstellkosten. Der Deckungsbeitrag I ist jene Größe, die den Fragen der Sortimentspolitik, der Eigen- oder Fremderstellung, der Preisuntergrenzen, der Verfahrenswahl oder aber auch der Zusatzauftragsannahmen zugrunde zu legen ist.

An dieser Stelle des Modells wird der Standard-Deckungsbeitrag I ermittelt. Diese Größe stellt einen „Soll-Deckungsbeitrag“ dar, der auf Basis der Planung bei tatsächlich realisierter Absatzmenge erreicht werden „sollte“. Diese Zwischengröße ermöglicht, wie an späterer Stelle gezeigt wird, eine detaillierte Analyse der Abweichungen, vor allem im Hinblick auf deren Ursachen. Den Standard-Deckungsbeitrag I erhält man durch Multiplikation des geplanten Stück-Deckungsbeitrags mit der Istabsatzmenge. Für Produkt 3 ergibt sich somit beispielsweise:

Standard- Deckungs- beitrag I

⁷ Siehe Abb. 6 (Plankalkulation) im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

$$18.301 = 14.078 \times \frac{260}{200}$$

Statistische Kennzahlen zum DB I

Bevor weitere Kostenpositionen in unserem Schema zum Abzug gebracht werden, werden an dieser Stelle in unserem Modell noch zwei wesentliche Kennzahlen ermittelt – der Stück-Deckungsbeitrag sowie der Deckungsbeitrag je Engpasseinheit.

Deckungsbeitrag je Stück

Bei gegebenen Verkaufspreisen und konstanten proportionalen Kosten pro Einheit sind die Stück-Deckungsbeiträge (im Gegensatz zu den Nettogewinnen pro Einheit) echte Proportionalitätsfaktoren der Absatzmengen. Daher kann man daran sofort erkennen, wie sich der Gesamtgewinn (bei unveränderter Fixkostensituation) verändert, wenn man eine Erzeugnisart aus dem Programm streicht oder die mengenmäßige Zusammensetzung des Verkaufsprogramms ändert. Die Steuerung des Verkaufsprogramms bei gegebenen Verkaufspreisen und konstanten proportionalen Kosten pro Einheit ist von der Beschäftigungssituation des Unternehmens abhängig. Der Deckungsbeitrag je Stück ist für all jene kurzfristigen Entscheidungen (wie z. B. Programmauswahl) relevant, die bei freien Kapazitäten in allen Teilbereichen des Unternehmens zu treffen sind. In diesen Fällen sind alle Produkte mit einem positiven Stück-Deckungsbeitrag ins Programm aufzunehmen. Produkte mit negativem Stück-Deckungsbeitrag werden nicht ins Sortiment aufgenommen. Das Produktionsprogramm wird dann nur durch die von der Nachfrage bestimmten Absatzhöchstmengen begrenzt, die in der Praxis den meist einzigen Engpass darstellen. In diesen Situationen der „Unterbeschäftigung“ stimmen die geplanten proportionalen Kosten pro Einheit mit den Preisuntergrenzen der betrieblichen Erzeugnisse überein.

Der Stück-Deckungsbeitrag ergibt sich durch Division des Gesamt-Deckungsbeitrags I je Produkt durch die entsprechende Absatzmenge. Somit ergeben sich beispielsweise für Produkt 3 folgende Stück-Deckungsbeiträge im Plan sowie im Ist:

$$\text{Plan: } \frac{14.078}{200} = 70,39$$

$$\text{Ist: } \frac{24.801}{260} = 95,39$$

Wird bei der Planung des Periodenerfolgs ein Engpass wirksam, so sind die absoluten Stück-Deckungsbeiträge der betrieblichen Erzeugnisse nicht mehr vergleichbar, da die Erzeugnisse die Engpasskapazität verschieden stark beanspruchen. Engpasssituation bedeutet, dass nicht alle Produkte in der gewünschten Absatzhöchstmenge zur Verfügung gestellt werden können, sondern dass eine Beschränkung vorgenommen werden muss. Sofern Engpässe vorliegen (beispielsweise in Form einer Fertigungsmaschine mit limitierter Kapazität), sind unter Erfolgsgesichtspunkten die Deckungsbeiträge in Bezug auf den vorliegenden Engpass zu maximieren. Die Stück-Deckungsbeiträge müssen daher durch die Engpassbelastung pro Einheit dividiert werden. Durch Engpässe notwendige Entscheidungen, wie beispielsweise kurzfristige Produktionsprogrammentscheidungen, Entscheidungen über Eigenherstellung oder Fremdbezug, erfolgen dann unter Betrachtung dieses relativen Deckungsbeitrags (DB je Engpasseinheit) eines Produkts. Relative Deckungsbeiträge berücksichtigen Opportunitätskosten (durch die Engpasssituation entgangene Deckungsbeiträge).

Deckungsbeitrag je Engpasseinheit

In unserem Modell wird der Deckungsbeitrag I je Engpassstunde ermittelt, indem man die absolute Summe des Deckungsbeitrags I des jeweiligen Produkts durch die Fertigungszeit in der Engpasskostenstelle (hier Fertigung C) dividiert, beispielsweise für Produkt 3 im Ist:

$$\text{DB I/Engpass-Std.} = \frac{24.801}{0,5 \times 260} = 190,78$$

Die Steuerung erfolgt dann in der Weise, dass die realisierbaren Absatzmengen der einzelnen Produkte in der Reihenfolge abnehmender relativer Deckungsbeiträge in das Produktionsprogramm aufgenommen werden, bis die Kapazitätsgrenze erreicht ist.

Im Anschluss an den Ausweis dieser statistischen Kennzahlen erfolgt der Abzug der parallel in der Plankalkulation mitgeführten Fixkostenanteile und man erhält den Deckungsbeitrag II.

Deckungsbeitrag II

Für Produkt 3 ergibt sich nach Abzug folgender fixer Standard-Herstellkosten (gemäß der Formel Ist- bzw. Planabsatzmenge mal fixe Standard-Herstellkosten laut Plankalkulation⁸)

⁸ Siehe Abb. 6 (Plankalkulation) im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

$$\text{Ist: } 260 \text{ Stück} \times (\text{EUR } 129,25 - \text{EUR } 113,8625) = \text{EUR } 4.001$$

(Fixe Standard-HK = Differenz aus vollen und proportionalen Standard-HK)

$$\text{Plan: } 200 \text{ Stück} \times (\text{EUR } 129,25 - \text{EUR } 113,8625) = \text{EUR } 3.078$$

ein Deckungsbeitrag II im Ist von 20.800 EUR und im Plan von 11.000 EUR, d. h. eine positive Abweichung von 9.800 EUR.

Diese Proportionalisierung der Fixkosten entspricht nicht unbedingt einer verursachungsgerechten Zuordnung. Es wurde hier diese Art der Allokation gewählt, da die Standard-Herstellkosten der Plankalkulation für die Planperiode eingefrorene „Werksabgabepreise“ des Vertriebs-Controlling darstellen. Eine alternative und verursachungsgerechtere Lösung wäre die Zuordnung der periodenabhängigen Fixkosten zu einer der folgenden Deckungsbeitragsstufen.

Deckungsbeitrag III

Der ausgewiesene Deckungsbeitrag II wird anschließend um die periodenabhängigen, den einzelnen Produkten, nicht jedoch den einzelnen Produkteinheiten, verursachungsgerecht zuordenbaren periodischen Verkaufsförderungskosten reduziert, woraus der Deckungsbeitrag III resultiert. Die Höhe der Verkaufsförderungskosten der einzelnen Produkte ist in unserem Unternehmensmodell den jeweiligen Ausgangsdaten⁹ zu entnehmen.

Im Unterschied zu den bereits dargestellten Deckungsbeiträgen I und II, die jederzeit nach allen Auswertungskriterien des Vertriebsinformationssystems, wie Produkthierarchie, regionale Hierarchie und Kundenhierarchie, sortiert werden können, sind ab dem Deckungsbeitrag III nur mehr getrennte Auswertungen für die einzelnen Hierarchiekriterien im monatlichen Abrechnungsrhythmus möglich.

Deckungsbeitrag IV – Zielgröße für das Vertriebsergebnis

Im nächsten Schritt werden die von den einzelnen Profit-Centern (Produktmanagement 1, bestehend aus P1 und P2, sowie Produktmanagement 2, bestehend aus P3 und P4) zu vertretenden Kosten der jeweiligen Vertriebsbereiche abgezogen, womit die Zielgröße für das Vertriebsergebnis der beiden in Form des Deckungsbeitrags IV vorliegt. Der Wert der zum Abzug gebrachten Plan-Vertriebsgemeinkosten (beispielsweise für PM2 16.700 EUR) stammt im

⁹ Siehe Abb. 5 (Ausgangsdaten des Planungssystems QUATTRO) bzw. 7 (Ausgangsdaten Ist) im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

Modell QUATTRO aus der Kostenplanung¹⁰, wohingegen die Ist-Vertriebsgemeinkosten (beispielsweise für PM2 16.795 EUR) dem Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich¹¹ zu entnehmen sind.

Nach Abzug der budgetierten Verwaltungskosten, die weder den Produkten noch den Profit-Centern, sondern nur mehr dem Gesamtunternehmen verursachungsgerecht zuordenbar sind, wird das Standardergebnis ausgewiesen.

Standardergebnis

2.2 Die Abweichungen des Vertriebs-Controlling

Aber erst durch Gegenüberstellung der erzielten Deckungsbeiträge zu den Plan-Deckungsbeiträgen, die aus dem Planungssystem übernommen wurden, werden im Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleich die für die Vertriebssteuerung relevanten Informationen aufgezeigt. Abweichungen, die einer entsprechenden Analyse zu unterziehen sind, können sich hierbei sowohl auf Produkt- als auch auf Produktgruppenebene ergeben.

In unserem Modell ergibt sich auf Produktebene (Deckungsbeitrag I) eine ergebnisverbessernde Gesamtabweichung von 76.900 EUR, zu der P3 einen positiven Beitrag von 10.723 EUR leistet. Diese Gesamtabweichung des Produkts P3 teilt sich auf in eine durch den verbesserten Nettoerlös bewirkte Preisabweichung von 6.500 EUR, die die Differenz zwischen dem Ist-Deckungsbeitrag I und dem Standard-Deckungsbeitrag I ($24.801 - 18.301 = 6.500$) darstellt, und eine durch die erhöhte Absatzmenge bewirkte Mengenabweichung von 4.223 EUR, die als Differenz zwischen Standard-Deckungsbeitrag I und Plan-Deckungsbeitrag I ($18.301 - 14.078 = 4.223$) ermittelt wird.¹²

Abweichungen auf Produktebene

Von besonderer Bedeutung ist die Abweichungsanalyse auf der Ebene der beiden Profit-Center, wo neben der Preis- und der Mengenabweichung auch noch die Mixabweichung des Deckungsbeitrags I als Hinweis für die Auswirkungen eingetretener Änderungen in der Sortimentsstruktur ausgewiesen wird.

Abweichungen auf Produktgruppenebene

¹⁰ Näheres im Serienbeitrag von Vikas zur Planung der Kostenstellenkosten (Vikas, 2003a).

¹¹ Siehe Serienbeitrag zur Kontrolle der Kostenstellenkosten (Vikas, 2003b).

¹² Die gemischte Abweichung (Abweichung höherer Ordnung), die sich durch Abweichungsüberschneidungen ergibt, wird, wie in der Praxis durchaus üblich, der Preisabweichung zugerechnet.

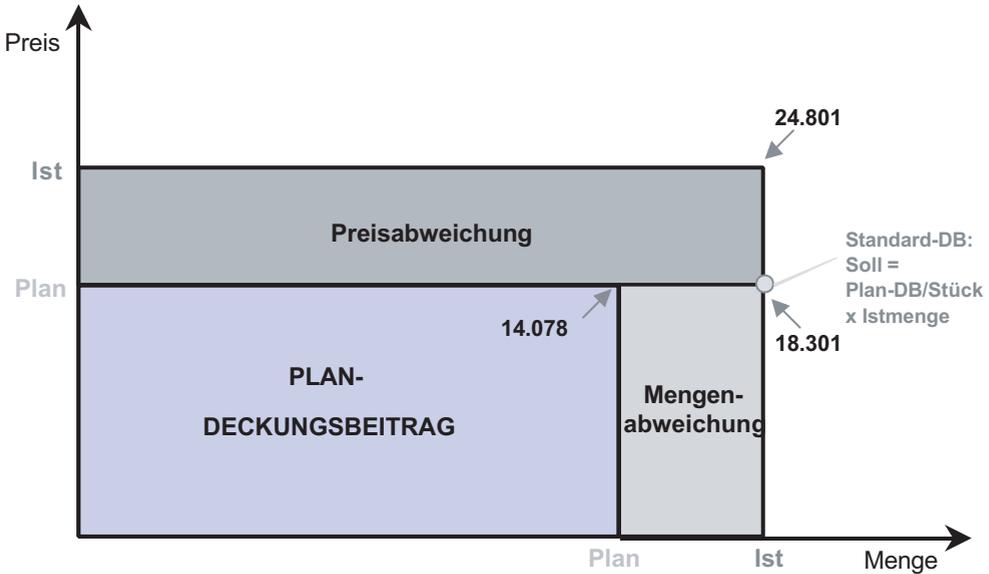


Abb. 4: Abweichungsermittlung auf Produktebene (Werte für Produkt 3)

Für die Ermittlung der Abweichungen auf Profit-Center-Ebene ist es erforderlich, den „Standard-Deckungsbeitrag“ der Produktgruppe zu ermitteln. Dieser kann als „Soll-Deckungsbeitrag“ verstanden werden, der auf Basis der Planung bei tatsächlich realisierten Gesamtabsatzmengen eines Profit-Centers und unverändertem Absatzmix der einzelnen Produkte erreicht werden „sollte“. Durch Multiplikation des durchschnittlichen Plan-Deckungsbeitrags der Produktgruppe mit der Gesamtabsatzmenge ergibt sich beispielsweise für PM2 (Produkt 3 und 4):

$$\frac{(14.078 + 32.488)}{(200 + 460)} \times (260 + 340) = 42.332$$

$$\left[\frac{(\text{Plan-DB P3} + \text{Plan-DB P4})}{(\text{Plan-Absatzmenge P3} + \text{Plan-Absatzmenge P4})} \times (\text{Ist-Absatzmenge P3} + \text{Ist-Absatzmenge P4}) \right]$$

Die Preisabweichung, die bei Nichtübereinstimmung der geplanten Verkaufserlöse mit den tatsächlich im Ist erzielten Erlösen entsteht, ist die Differenz zwischen der Summe der Ist-Deckungsbeiträge der Produkte und der Summe der Standard-Deckungsbeiträge der einzelnen Produkte innerhalb der Produktgruppe. Vereinfacht ausgedrückt ist sie die Summe der Preisabweichungen der einzelnen Produkte des Profit-Centers.

Wurde die Plan-Absatzmenge im Ist über- oder unterschritten, so ist auf Produktgruppenebene die Mengenabweichung gemäß folgender Vorgehensweise (am Beispiel der Produktgruppe PM2) zu erheben:

$$\begin{aligned} \text{Mengenabweichung PM2} &= \text{Standard-DB PM2} - (\text{Plan-DB P3} + \text{Plan DB P4}) \\ &- 4.233 = 42.332 - (14.078 + 32.488) \end{aligned}$$

Die negative Mengenabweichung in diesem Profit-Center ist im Wesentlichen auf den Absatzrückgang des Produkts 4 von 460 auf 340 Stück zurückzuführen.

Mit diesen beiden Abweichungsgrößen ist allerdings, im Gegensatz zur Abweichungsermittlung auf Produktebene, noch nicht die gesamte Abweichung erklärt.

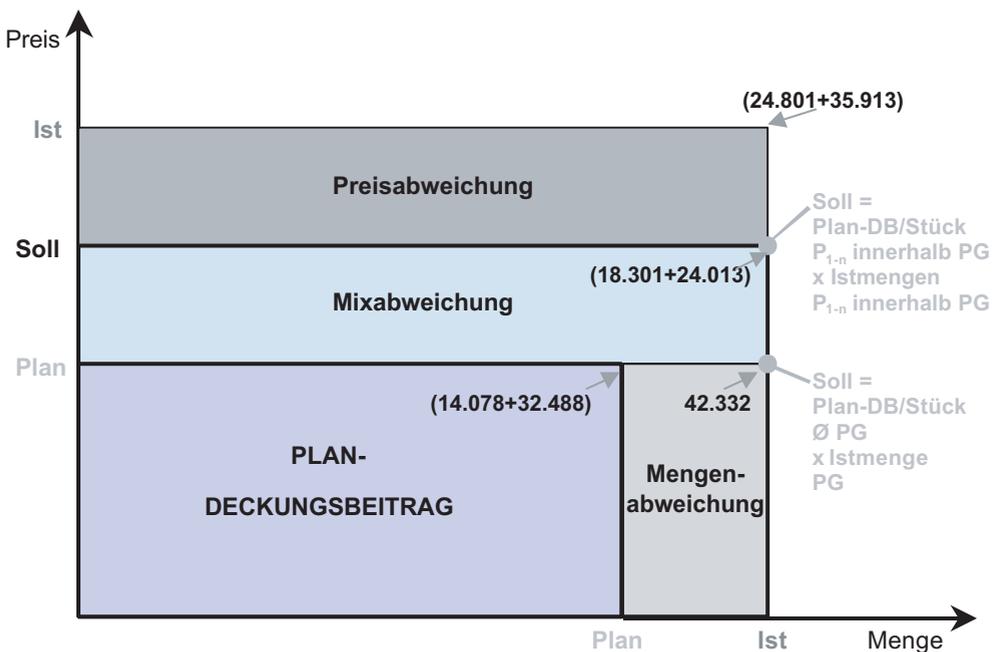


Abb. 5: Abweichungsermittlung auf Produktgruppenebene (Werte für PM2)

Mit der Planung einer Produktgruppe wurde eine bestimmte Zusammensetzung aus Einzelprodukten unterstellt. Ändert sich nun im Ist der relative Anteil der einzelnen Produkte innerhalb der Produktgruppe (Sortimentsverschiebung), wie dies meist der Fall ist, so entstehen, bezogen auf die Produktgruppe als Planungsebene,

Die Mixabweichung als Frühwarnindikator

Mix- oder Strukturabweichungen. Voraussetzung für die Ermittlung von Mixabweichungen ist die Addierbarkeit der Mengeneinheiten derjenigen Produkte, die in einer Produktgruppe zusammengefasst sind. In unserem Modell kann die Veränderung der Ertragsintensität durch eine Sortimentsverschiebung in Form der Mixabweichung erhoben werden, da innerhalb der Produktgruppen homogene Mengeneinheiten vorliegen. Dabei werden die Soll-Deckungsbeiträge der einzelnen Produkte einer Produktgruppe dem Soll-Deckungsbeitrag der Produktgruppe selbst gegenübergestellt.

$$\text{Mixabweichung PM1: } (36.511 + 90.576) - 128.737 = -1.650$$

$$\text{Mixabweichung PM2: } (18.301 + 24.013) - 42.332 = -19$$

So zeigt die ergebnisverschlechternde Mixabweichung des Profit-Centers PM1 in der Höhe von minus 1.650 die Folgen der relativ höheren Absatzsteigerung des deckungsbeitragsschwächeren Produkts P1 gegenüber P2. Im Profit-Center PM2 entsteht durch den relativ geringeren Absatz des deckungsbeitragsstärkeren Produkts P4 eine negative Mixabweichung von -19.

Der Grundsatz: Schnelligkeit geht vor Genauigkeit

Das Vertriebs-Controlling benötigt zur Steuerung möglichst aktuelle Informationen. Aus diesem Grund werden nur in geringem Maße Istkosten der Abrechnungsperiode zum Ansatz gebracht, sondern vielmehr werden Planansätze mit Standardcharakter (wie im Speziellen bei den Erlösschmälerungen und Sondereinzelkosten des Vertriebs ausführlich dargestellt wurde) verwendet.

Abweichungen als Brücke zur geschlossenen Ergebnis- rechnung

Diese Vertriebsinformation (Standardergebnis) muss, zur Ermittlung eines abstimmbaren Betriebsergebnisses, nach Abschluss aller Abrechnungsgebiete des Gesamtsystems um die dort ermittelten Verrechnungsabweichungen korrigiert werden. Dies ist Aufgabe einer geschlossenen Ergebnisrechnung¹³, die in der Regel erst gegen Ende des Folgemonats – für ein wirkungsvolles Vertriebs-Controlling viel zu spät – vorliegt. Die aus Gründen der Abstimmbarkeit der Ergebnisse hier angeführten Verrechnungsabweichungen stammen einerseits aus Deckungsdifferenzen zwischen den kalkulatorisch verrechneten Erlösminderungen und Sondereinzelkosten des Vertriebs, andererseits aus der Ermittlung der Ist-Herstellkosten (Kostenstellenrechnung und Nachkalkulation).

Die Position Herstellkostenabweichung, die im Rahmen des Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleichs in einer Summe für alle vier

¹³ Mehr zum Thema Ergebnisrechnung finden Sie in unserem nächsten Serienbeitrag.

Produkte ausgewiesen wird, stammt aus den Nachkalkulationen der einzelnen Produkte¹⁴ und wird jedoch erst über die Bestandsrechnung¹⁵ ergebniswirksam:

$$18.432 = 5.737 + 9.554 + 399 + 2.742$$

Die Ausschusskosten, die aus der Betriebsleistungsrechnung¹⁶ stammen, werden hier direkt im Monat des Anfalls angesetzt:

$$20.229 = 3.987 + 9.118 + 2.400 + 4.724$$

Die als Kostenstellenabweichungen („KOST-Abweichungen“) definierten Beträge kommen aus der Verrechnungskontrolle¹⁷ der Kostenstellenrechnung:

$$980 = 485 + 495$$

Demgegenüber sind die Abweichungen der Erlösminderung und der Sondereinzelkosten des Vertriebs in der Werkauftragsabrechnung¹⁸ dokumentiert.

$$- 1.220 = 0 + 967 - 2.187 + 0$$

3 Ausgangsdaten und Aufgabenstellung für eine Übung

Unter der Annahme, dass die bisherigen Darstellungen des Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleichs sich auf den Monat Januar 2003 beziehen, soll nun anhand der Istdaten des Monats Februar 2003, die erwartungsgemäß von jenen des Vormonats abweichen, überprüft werden, wie sich diese auf die einzelnen Größen des Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleichs und insbesondere auf das Betriebsergebnis auswirken. In den folgenden Abbildungen sind jene Werte aufgeführt, die ceteris paribus von den Januar-Werten abweichen, das sind insbesondere die Verkaufspreise, die Produk-

¹⁴ Siehe Abb. 1 im Serienbeitrag zur geschlossenen Kostenträgerrechnung (Klein; Putzhammer, 2003b).

¹⁵ Siehe Abb. 5 im Serienbeitrag zur geschlossenen Kostenträgerrechnung (Klein; Putzhammer, 2003b).

¹⁶ Siehe Abb. 1 im Serienbeitrag zur geschlossenen Kostenträgerrechnung (Klein; Putzhammer 2003b).

¹⁷ Siehe Abb. 9 im Serienbeitrag zur Kontrolle der Kostenstellenkosten (Vikas 2003b).

¹⁸ Siehe Vikas 2002, Abb. 13 (jeweils Zeile Saldo).

tions- und Absatzmengen, die Verkaufsförderungskosten sowie die Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten.

AUSGANGSDATEN (IST) FEBRUAR:					
	ME	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4
ABSATZMENGEN					
Absatz	Stk/Mo	500	300	240	400
PRODUKTIONSMENGEN					
Produktion	Stk/Mo	1.500	350	300	450
ERLÖSE (IST)					
Bruttoerlös	EUR/Stk	185,00	510,00	220,00	200,00
SONSTIGE MONATSWERTE					
Verk.förd	EUR	11.500	25.000	1.600	5.000

Abb. 6: Abrechnungsdaten Februar 2003 (Änderungen gegenüber den Ausgangsdaten Ist¹⁹)

Schlechtere Verkaufszahlen im Folgemonat

Die Verkaufspreise haben sich mit Ausnahme des Produkts 2 nach unten entwickelt und abgesehen von Produkt 4 sind sämtliche Absatzzahlen im Vergleich zum Januar ebenso gefallen. Nur die Kosten im Bereich der Verkaufsförderung haben sich in beide Richtungen gleichermaßen verändert (bei Produkt 1 und 3 sind sie gesunken, bei Produkt 2 und 4 gestiegen).

KOSTENSTELLEN SOLL-IST-VERGLEICH FEBRUAR (VV)						
Kostenstelle	Menge	Ist	Soll	Menge	Ist	Soll
Summe Kostenstelle		E Vertr. PM1		F Vertr. PM2		
		32.000	30.840	18.000		16.700
Kostenstelle		G Verwalt.				
Summe Kostenstelle		19.000	20.630			

Abb. 7: Abrechnungsdaten Februar 2003 Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten (Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Soll-Ist-Vergleich²⁰)

In der Verwaltung sind die Kosten im Februar vergleichsweise zu Januar gesunken, wohingegen im Vertrieb höhere Kosten angefallen sind. Wie sich diese Abrechnungsdaten des Februars 2003 auf das Monatsergebnis auswirken, ist in Abb. 8 ersichtlich.

¹⁹ Siehe Abb. 7 im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

²⁰ Vgl. „Soll-Ist-Vergleich Verwaltung“ in der Excel-Datei des Unternehmensmodell QUATTRO aus dem Haufe Controlling Office.

Um die Ergebnisse in Abb. 8 nachvollziehen zu können, gibt es folgende Möglichkeiten:

- ▷ Für alle Leserinnen und Leser, die auch gern einmal selbst rechnen wollen: Nehmen Sie zusätzlich zu den Abbildungen 6 und 7 im Speziellen die Ausgangsdaten (Ist) sowie die Plankalkulation²¹ zur Hand und Sie werden in der Lage sein, Schritt für Schritt die einzelnen Werte des DB-Zeilenschemas vom Bruttoerlös bis zum Standardergebnis unter Zuhilfenahme der Abb. 3 (Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleich) gemäß den Erläuterungen in Kapitel 2 nachzuvollziehen. Zur Ermittlung des Betriebsergebnisses gehen Sie entsprechend den Ausführungen zur Abstimmbrücke vor.
- ▷ 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 ersetzen Sie die ursprünglichen Werte mit jenen der Abbildungen 6 und 7. Der Rechner wird möglicherweise darauf noch nicht reagieren. Gehen Sie in diesem Fall in Excel auf Extras/Optionen/Berechnungen und markieren Sie dort das Kästchen „Iteration“ und anschließend den Button „Neuberechnen“. Dann sollten Sie die gleichen Ergebnisse wie in Abb. 8 erhalten.

4 Ergebnisse und Analyse der Übung

Das Standardergebnis ist von 83.368 EUR im Januar auf 17.700 EUR im Februar gefallen, das Betriebsergebnis sank von 44.947 EUR auf 15.329 EUR. Diese Verschlechterungen sind auf mehrere Faktoren zurückzuführen, die im Folgenden näher analysiert werden.

Die Absatzmengen bei den Produkten 1 und 3 sind im Februar 2003 gesunken, obwohl die erzielten Verkaufspreise niedriger waren als im Monat Januar. Eine mögliche Ursache für diese Absatzrückgänge ist die Kürze des Monats Februar. Bei Produkt 2 ist bei einer geringfügigen Preissteigerung von 2% allerdings ein Absatzeinbruch um mehr als 40% zu verzeichnen. Auf diese Entwicklung ist jedenfalls besonderes Augenmerk zu legen, da es sich bei Produkt 2 mit einem Stück-Deckungsbeitrag von 232,60 EUR (im Februar) um das deckungsbeitragsstärkste Produkt handelt. Bei Produkt 4 ist der Absatz bei einer Preissenkung um 20% um ungefähr genau diesen

²¹ Siehe Abbildungen 7 und 6 im Serienbeitrag zum Produktkosten-Controlling (Klein; Putzhammer, 2003a).

Prozentsatz gestiegen. Trotzdem weist P4 einen um mehr als ein Drittel gesunkenen Deckungsbeitrag I sowie einen nur mehr halb so hohen Stück-Deckungsbeitrag aus.

Summa summarum verursachen die Abrechnungsdaten des Februar einen Rückgang des Deckungsbeitrags I von mehr als 30%. Daraus kann man erkennen, dass diese Entwicklung nicht nur eine Konsequenz des vergleichsweise kürzeren Monats sein kann, sondern hier auch andere Ursachen ihre Wirkung zeigen.

Niedrigere Deckungs- beiträge im Februar

Bei näherer Betrachtung des Deckungsbeitrags II gilt es zu berücksichtigen, dass im Rahmen des Unternehmensmodells QUATTRO der Ansatz proportionalisierter, in der Plankalkulation mitgeführter Fixkostenanteile gewählt wurde. Somit werden bei geringerer als geplanter Absatzmenge in logischer Konsequenz auch weniger als die tatsächlich angefallenen Fixkosten verrechnet. De facto wäre der Deckungsbeitrag II, der sich in unserer Darstellung um mehr als 30% verschlechtert hat, wohl noch niedriger.

Die Kosten für die Verkaufsförderung der einzelnen Produkte sind sowohl gestiegen (für die Produkte P2 und P4) als auch gesunken (für P1 und P3), in Summe haben sich allerdings um 3.050 EUR höhere Verkaufsförderungskosten ergeben, wodurch sich der Deckungsbeitrag III gegenüber Januar sogar um 43% verschlechterte.

Um 2.178 EUR höhere Vertriebskosten vergrößern die Differenz zwischen dem Gesamt-Deckungsbeitrag IV im Januar und jenem im Februar nochmals explosionsartig auf knapp 65%. Anhand dieses Beispiels ist gut erkennbar, dass in bestimmten Situationen vergleichsweise minimale Änderungen in der Kostensituation spürbare Auswirkungen auf der Ergebnisseite haben können. Die Analyse der Ursachen dieser Ergebnisse wird wesentlich unterstützt von den im Folgenden ausgewiesenen Abweichungen. Bei Produktgruppe PM1 ist gut ersichtlich, dass sich in Summe an den Absatzmengen dieses Profit-Centers nichts gegenüber der Planung geändert hat – es wurde ein Gesamtabsatz der Produkte P1 und P2 von 800 Stück geplant und genau diese Menge wurde in diesem Profit-Center im Februar abgesetzt. Der Absatz hat sich allerdings von Produkt P1 zu Produkt P2 hin verschoben und diese Änderung in der Sortimentsstruktur hat sich insofern negativ ausgewirkt, als dadurch eine Mixabweichung von –10.999 EUR entstanden ist. Diese Strukturabweichung lässt sich durch die Absatzverschiebung vom deckungsbeitragsstärkeren Produkt P2 hin zum deckungsbeitragsschwächeren P1 erklären. Im Januar war das Absatzverhältnis zwischen diesen beiden Produkten noch ausgewogener und somit fiel die Mixabweichung in diesem Monat auch wesentlich geringer aus. In ihrer Funktion als Frühwarnindikator weist diese Mixabweichung

nun darauf hin, sich Maßnahmen zu überlegen, wie der Absatz von Produkt 2 künftig wieder stärker forciert werden könnte (beispielsweise durch neue Vertriebskanäle).

Auch die um 10% niedrigeren Verwaltungskosten im Monat Februar können die Auswirkungen der bereits beschriebenen Kosten- und Absatzänderungen nicht mehr wettmachen. Das Standardergebnis im Februar liegt um 80% unter jenem vom Januar.

Bei genauerer Analyse fällt allerdings auf, dass eigentlich der Januar die Ausnahme zu sein scheint, denn trotz dieser extremen Verschlechterung gegenüber dem Januar liegen sämtliche Februarwerte noch über jenen der Planung. In jedem Fall gilt es, diese Entwicklungen auch in den nächsten Monaten genau zu beobachten und zu überprüfen, ob es sich um einen saisonalen Einzelfall im Januar handelt oder ob vielmehr der Planung möglicherweise falsche Annahmen zugrunde gelegt wurden.

5 Zusammenfassung

Das Instrument des Deckungsbeitrag-Plan-Ist-Vergleichs liefert essenzielle Informationen für das Vertriebs-Controlling. Vor allem aus der Analyse der hier auftretenden Abweichungen können die notwendigen vertriebssteuernden Maßnahmen abgeleitet werden. Preisabweichungen sind ein Indikator für ungeplante Entwicklungen bei den Verkaufspreisen. In engem Zusammenhang dazu sind Mengenabweichungen zu sehen, denn in der Regel besteht zwischen Preisen und Absatzmengen eine negative Korrelation – je niedriger der Preis, desto mehr kann verkauft werden und vice versa.

Mixabweichungen, die dann auftreten, wenn sich der geplante Produktmix innerhalb der Produktgruppe im Ist ändert, stellen einen wichtigen Frühindikator im Hinblick auf sich abzeichnende Ergebnisverschiebungen dar – sie sollten Auslöser für entsprechende gegensteuernde Maßnahmen sein.

Das Unternehmensmodell QUATTRO bietet die Möglichkeit, auf sehr anschauliche Weise die Auswirkungen von Änderungen sowohl im Absatzbereich (Absatzmengen, Verkaufspreise) als auch im Kostenbereich auf die einzelnen Deckungsbeitragsstufen sowie das Betriebsergebnis aufzuzeigen.

6 Literaturhinweise

- Herzog, E.; Zehetner, K.: Prozessorientiertes Controlling des Vertriebs, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 5/1999, S. 288ff.
- 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).
- Männel, W.; Müller, H. (Hrsg): Modernes Kostenmanagement. Grenzplankostenrechnung als Controllinginstrument, Wiesbaden 1995.
- Vikas, K.: Kontrolle der Kostenstellenkosten – der monatliche Soll-Ist-Kostenvergleich, in: Der Controlling-Berater, Heft 2/2003, S. 17–40 (Vikas, 2003b).
- Vikas, K.: Planung der Kostenstellenkosten – Umwertung und Simulation der Beschäftigung, in: Der Controlling-Berater, Heft 1/2003, S. 15–34 (Vikas, 2003a).
- 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.

