

Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung für Handwerksbetriebe

## Das Chefinstrument

Dr. Valentin Schackmann\*

Gerade in der heutigen Konjunkturlage ist die systematische Steuerung eines Unternehmens (überlebens-) wichtig. Die übliche Vollkostenrechnung birgt jedoch Fehler. Wie man diese deutlich reduzieren kann, zeigt das folgende Beispiel der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung, einer Weiterführung der Deckungsbeitragsrechnung.

Die Steuerung eines Unternehmens nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten wird um so wichtiger, je größer die Schwankungen bzw. Veränderungen auf der Nachfrageseite sind. Sehr wichtig ist die Frage nach der Herkunft von Erträgen bzw. Leistungen und Kosten. Eine herkömmliche „Betriebswirtschaftliche Auswertung“ (BWA) reicht nicht aus. Daher haben bereits viele Unternehmen ergänzend eine Kostenrechnung eingeführt.

\* Volkswirt Dr. Valentin Schackmann ist Lehrbeauftragter an der FH Nürtingen sowie Geschäftsführer und Gesellschafter der SECoNet GmbH, einer Beratungsgesellschaft für mittelständische Unternehmen in Handwerk, Handel und Industrie, Eschbacher Weg 21, 73734 Esslingen, Telefon (07 11) 3 16 60 10, Telefax (07 11) 3 16 60 88, E-Mail: schackmann@vasc.de



Einzelne Kostenarten werden auf Kostenstellen zugeordnet, Abgrenzungen gegen die Finanzbuchhaltung vorgenommen bzw. kalkulatorische Positionen berücksichtigt. Ob jetzt vernünftige Informationen zur Steuerung des Unternehmens zur Verfügung stehen, hängt davon ab, wie die Aufteilung der Fixkosten erfolgt. Üblicherweise wird hier eine sogenannte Vollkostenrechnung eingesetzt. Das bedeutet, daß Fixkosten nach einem Schlüssel verteilt, oft

prozentual zugeordnet werden. Das führt aber zu verzerrten bzw. falschen Aussagen, weil das Verursachungsprinzip der Kostenentstehung nicht beachtet wird.

Diese fehlerhafte Zuordnung kann nur vermieden werden, wenn Kosten nicht mehr mit Schlüsseln verteilt werden. Das ist in der Praxis kaum machbar. Also kann es nur pragmatisch darum gehen, die Verwendung von Schlüsseln einzuschränken und damit den Fehler zu reduzieren. Ein Instrument,

Umsatzerlöse bzw. Gesamtleistung	Kostenarten
./ direkte Kosten der Leistung	Wareneinsatz, Fremdleistungen, Personalkosten
= Deckungsbeitrag I (DB I)	„Was bleibt nach Abzug von Material und Personal übrig?“
./ direkte Werbe- und Vertriebskosten	Direkte Werbekosten
= Deckungsbeitrag II (DB II)	„Was bleibt nach Abzug der Werbeaufwendungen übrig?“
./ Kosten der Handwerksinfrastruktur	Direkte Raumkosten, direkte besondere Kosten, direkte Reparaturkosten, direkte Abschreibungen, direkte sonstige Kosten
= Deckungsbeitrag III (DB III)	„Was bleibt übrig, wenn die Bereiche ihre eigene Infrastruktur abgedeckt haben?“
./ Kosten der Verwaltung und sonstige Kosten	Sonstige Personalkosten, unproduktive Werkstattkosten, sonstige Raumkosten, Versicherungen/Beiträge, Kfz-Kosten, sonstige Werbe- und Reisekosten, sonstige Abschreibungen, sonstige Reparaturkosten, sonstige Kosten, Zinsen
= Deckungsbeitrag IV (DB IV)	„Was wird insgesamt erwirtschaftet?“ (Betriebsergebnis)

Tabelle 1: Deckungsbeitragsstufen und Kostenarten

Ausprägung Feb. 02 Monat	Deckungsbeitragsrechnung Fa. MUSTER			Gesamt
	Sanitär	Heizung	Klempnerei	
Umsatzerlöse	150.000,0	120.000,0	40.000,0	310.000,0
direkte Kosten der Leistung	105.000,0	85.000,0	37.500,0	227.500,0
<b>Deckungsbeitrag I absolut</b>	<b>45.000,0</b>	<b>35.000,0</b>	<b>2.500,0</b>	<b>82.500,0</b>
in % vom Umsatz	30,0%	29,2%	6,3%	26,6%
direkte Werbe- und Vertriebskosten	8.000,0	3.500,0	2.200,0	13.700,0
<b>Deckungsbeitrag II absolut</b>	<b>37.000,0</b>	<b>31.500,0</b>	<b>300,0</b>	<b>68.800,0</b>
in % vom Umsatz	24,7%	26,3%	0,8%	22,2%
Kosten der Handwerksinfrastruktur	6.000,0	5.500,0	2.300,0	13.800,0
<b>Deckungsbeitrag III absolut</b>	<b>31.000,0</b>	<b>26.000,0</b>	<b>-2.000,0</b>	<b>55.000,0</b>
in % vom Umsatz	20,7%	21,7%	-5,0%	17,7%
<b>Deckungsbeitrag III gesamt</b>	<b>55.000,0</b>			
in % vom Umsatz	17,7%			
Kosten der Verwaltung und sonstige Kosten	45.000,0			
<b>Deckungsbeitrag IV ges.</b>	<b>10.000,0</b>			
in % vom Umsatz	3,2%			

Tabelle 2: Beispiel einer abgestuften Deckungsbeitragsrechnung (Angaben in Euro)

das diesen Ansatz unterstützt, ist eine Weiterführung der Deckungsbeitragsrechnung, die sogenannte „stufenweise Fixkostendeckungsrechnung“, die im folgenden anhand eines Beispiels vorgestellt wird.

## Kostenverursachungsprinzip

Ausgangspunkt sei ein fiktiver Handwerksbetrieb mit den Bereichen Sanitär, Heizung und Klempnerei. Die Daten aus der Finanzbuchhaltung werden bereits bisher im Rahmen einer Vollkostenrechnung verarbeitet. Was ändert sich jetzt? Im ersten Schritt wird ein Schema erstellt, das Tabelle 1 in verdichteter Form zeigt. Die Zusammenstellung der Kostenarten auf verschiedenen Ebenen führt zu einer gestuften Deckungsbeitragsübersicht. Damit wird transparent, wie „gut“ die einzelnen Geschäftsbereiche sind, Zwischenergebnisse werden ausgewiesen. Auf eine Verteilung von Kosten unter Verwendung von Schlüsseln wird weitgehend, aber nicht völlig verzichtet. Beispielsweise können die Raumkosten ohne große Fehler nach dem Flächenanteil aufgeteilt werden. Ansonsten drückt aber „direkt“ im Bereich der „Ko-

sten der Handwerksinfrastruktur“ aus, daß diese Kostenarten gerade nicht mit einem Schlüssel verteilt werden. Alle nicht direkt zuordenbare Fixkosten fallen in den Block „Kosten der Verwaltung bzw. sonstige Kosten“. Damit erfolgt weitgehend eine Kostenverteilung nach dem Prinzip der Kostenverursachung.

Eine verkürzte Zusammenstellung des Deckungsbeitragschemas verdeutlicht das Grundprinzip, das Tabelle 2 zeigt. Umsatzerlöse und direkte Kosten der Leistung werden auf jeden Geschäftsbereich zugeordnet. Als Resultat wird der Deckungsbeitrag I (DB I) errechnet. Die prozentuale Relation zum Umsatz läßt erste Schlußfolgerungen zu. Der Bereich Klempnerei fällt im Beispiel deutlich ab. Trotzdem weist jeder Geschäftsbereich auch einen positiven Deckungsbeitrag II auf, alle direkten Werbe- und Vertriebskosten werden abgedeckt. Der Deckungsbeitrag III (DB III) ist insgesamt in Höhe von 55 000 € positiv. Allerdings trägt der Bereich Klempnerei seine „eigenen“ Kosten der Handwerksinfrastruktur nicht mehr und belastet das Ergebnis auf dieser Stufe mit 2000 €. Die beiden anderen Geschäftsbereiche subventionieren diesen defizitären Bereich. Die Belastung des Deckungsbeitrags IV beträgt genau diese 2000 €, immerhin 20 % des insgesamt erwirtschafteten Ergebnisses.

Sind die Verluste nachhaltig, dann muß darüber nachgedacht werden, entweder Umsätze zu erhöhen oder direkte Kosten zu senken und – als letzte Konsequenz – den Be-

reich komplett zu schließen. Vor diesem Schritt sind aber ergänzende Überlegungen anzustellen. Es ist zu prüfen, ob wirklich alle direkten Kosten abgebaut werden könnten. Auch könnte es wichtig sein, am Markt als „Vollsortimenter“ aufzutreten und daher diesen Bereich mit anzubieten, trotz des negativen DB III. Unter diesen Umständen wäre der negative DB III gedanklich als Werbeaufwand zu verbuchen und damit die Quersubvention gerechtfertigt.

## Optimierte Transparenz

Festzuhalten ist, daß solche Überlegungen im Rahmen einer Vollkostenrechnung nicht erfolgen können. Darin liegt ein wichtiger Vorteil des Verfahrens. Dieses betriebswirtschaftliche Instrument verbessert die Transparenz im Unternehmen in beträchtlicher Weise. Es kann gerade bei kleineren und mittleren Unternehmen mit einem überschaubaren Aufwand eingerichtet werden, wenn bereits eine Kostenrechnung praktiziert wird. Individuelle Anpassungen an tatsächliche Gegebenheiten bzw. erweiterte Einsatzgebiete sind problemlos möglich. So haben z. B. viele Unternehmen Geschäftsbereiche, mit denen sie ihren Kunden Komplettlösungen anbieten, ohne alles selbst herzustellen. Nicht selbst erstellbare Leistungen werden zugekauft. Ist das der Fall, dann werden bis zum Deckungsbeitrag I (DB I) die Sektoren „Eigen“ und „Fremd“ unterschieden. Es wird erkennbar, wodurch dieser DB I erwirtschaftet wird, durch die eigene Leistung und/oder durch den Zukauf ergänzender Leistungen.

Planende Unternehmen erzielen bessere Ergebnisse. Das hier vorgestellte Instrument eignet sich vorzüglich für eine Ergebnisplanung bzw. Budgetierung, z. B. für ein neues Geschäftsjahr. Ist-Daten werden monatlich eingearbeitet. Damit werden frühzeitig Fehlentwicklungen deutlich, Maßnahmen zur Gegensteuerung können rechtzeitig eingeleitet werden. □