

Publiziert in: Controller-Magazin 1/2008

Lukas Rieder, Markus Berger-Vogel

Echte Deckungsbeitragsrechnung contra Ergebnisrechnung nach IFRS

1	PROBLEMSTELLUNG, ZIEL UND VORGEHENSWEISE	2
2	MANAGEMENT ACCOUNTING ALS FÜHRUNGSINSTRUMENT	2
2.1	Anforderungen an ein führungsorientiertes Management Accounting	2
2.2	Kosten-/Leistungsrechnung als Voraussetzung	4
2.3	Die echte mehrstufige und mehrdimensionale Deckungsbeitragsrechnung	7
3	ERGEBNISUNTERSCHIEDE ZWISCHEN BERICHTERSTATTUNG NACH DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG ODER NACH IFRS	11
3.1	Regeln zur Erstellung der IFRS-Gewinn- und Verlustrechnung	12
3.2	Berechnung der Ergebnisdifferenzen zwischen IFRS und echter DBR	13
3.3	Gross Profit contra Deckungsbeitragsstufen	14
3.4	Management Approach in der Segmentberichterstattung	14
3.5	Ableitung einer IFRS-GuV aus einer echten Deckungsbeitragsrechnung	17
4	FAZIT	17

1 Problemstellung, Ziel und Vorgehensweise

Die vom Gesetzgeber erlassenen Bestimmungen über die Buchführung sind Minimalforderungen, deren alleinige Erfüllung für eine erfolgreiche Unternehmensführung nicht genügen. Deshalb haben Theorie und Praxis im Laufe von Jahrzehnten das Management Accounting entwickelt, das sowohl dem Zweck der erfolgreichen wirtschaftlichen Steuerung des Gesamtunternehmens als auch seiner einzelnen Teile dient.

Auf Basis der Buchführungsregeln wird seit Jahrhunderten das Financial Accounting weiter entwickelt. Es dient dem Zweck, Aussenstehenden Informationen über die finanzielle Situation eines Unternehmens zu liefern.

Die Trennung zwischen Financial Accounting und Management Accounting galt seit den grundlegenden Arbeiten Eugen Schmalenbachs in den Jahren 1899 und 1919 als „state of the art“.¹ Mit der zunehmenden Verbreitung von IFRS seit den 1990iger Jahren wird der Wunsch nach einem vollständig harmonisierten Rechnungswesen immer intensiver geäußert. Man möchte, basierend auf den gleichen Belegen und auf den gleichen Bewertungsansätzen, im Financial und im Management Accounting die gleichen Ergebnisse und Darstellungen ausweisen.²

Vollständig harmonisiertes Rechnungswesen kann nicht gelingen, weil

- mit dem Management Accounting andere Zwecke verfolgt werden als mit dem Financial Accounting,
- im Management Accounting andere Bewertungsansätze gelten können und müssen als im investor- und steuerrechtlich orientierten Financial Accounting.

Als Vorbereitung zum Beweis werden dazu die Anforderungen, welche an eine führungsorientierte echte Deckungsbeitragsrechnung als wichtigem Instrument des Management Accounting zu stellen sind, rekapituliert.

Dann werden die Stolpersteine bei der Überführung einer echten Deckungsbeitragsrechnung DBR in die Ergebnisrechnung und in die Segmentberichterstattung nach IFRS an einem Beispiel erläutert.

2 Management Accounting als Führungsinstrument

2.1 Anforderungen an ein führungsorientiertes Management Accounting

Das Management Accounting, auch als betriebliches Rechnungswesen bezeichnet, besteht nicht zum Selbstzweck, sondern dient der Führungsunterstützung. Dies wird offensichtlich, wenn der Ablauf des Führungsprozesses (Abbildung 1) analysiert wird.

¹ Vgl. Weissenberger, B.E.: Integrierte Erfolgsrechnung: Ein neues Theorie-Praxis-Paradoxon der internen Unternehmensrechnung (Working Paper 3/2003), S. 1

² Vgl. IGC International Group of Controlling: Controller und IFRS: Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die Finanzberichterstattung, S. 44 und Weissenberger, B.E., Ergebnisrechnung nach IFRS und interne Performancemessung (Working Paper 1/2006), S. 1f.

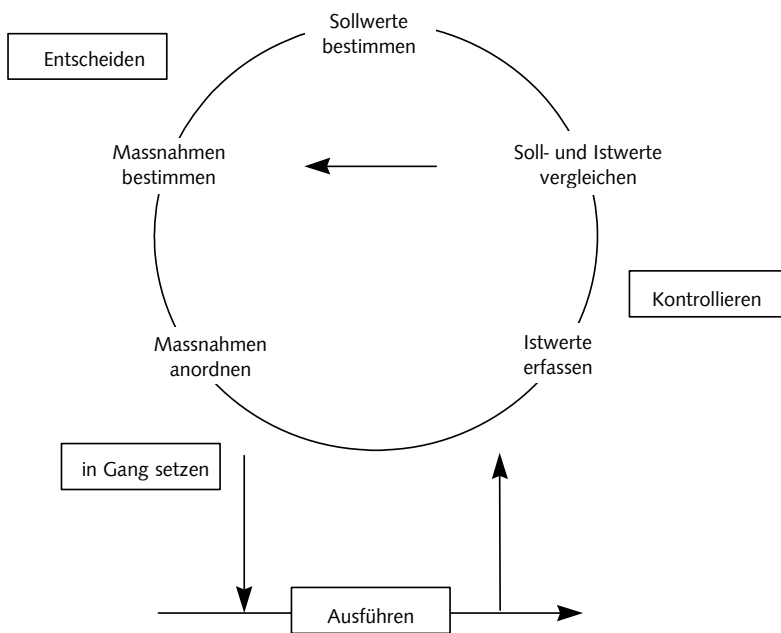


Abb. 1: Der Führungskreislauf

Von jeder Führungskraft – vom Vorarbeiter bis zum Präsidenten – wird erwartet, dass sie Resultate erreicht. Zu diesem Zweck soll sie selbst oder in Zusammenarbeit mit anderen Ziele festlegen, die nötigen Massnahmen zu ihrer Erreichung bestimmen und ihre Ausführung in Gang setzen. Um erkennen zu können, ob sie auf dem Weg zum angestrebten Ziel ist, muss die Führungskraft die Resultate der Ausführung laufend erfassen und mit dem Ziel vergleichen. Ist das Ziel erreicht, also das erwünschte Resultat eingetreten, kann man neue Ziele bestimmen. Ergibt sich aber eine Abweichung zwischen Ziel (Plan) und Ist, sind Korrekturen vorzusehen.³

Damit das Management Accounting diese Anforderungen erfüllen kann, hat es alle Führungskräfte sowie den Führungsprozess vom Plan (Ziel) über das Ist bis hin zur Korrektur und zur Erwartungsrechnung (Forecast) zu unterstützen. Das bedeutet, dass es führungsorientiert sein muss, indem es die Entscheidungsfindung und die eindeutige Verantwortungnahme bezüglich finanzieller Werte ermöglicht.

Entscheidungsgerecht ist das betriebliche Rechnungswesen, wenn:

- die Konsequenzen von Mengen- und Leistungsvariationen verursachungsgerecht in Kosten- und Erlösänderungen abgebildet werden,
- die wertmässigen Konsequenzen von Korrekturmassnahmen ermittelt werden können und
- eine Erwartungsrechnung (Forecast) aufgestellt werden kann.

Verantwortungsgerecht ist das betriebliche Rechnungswesen, wenn:

- einem Verantwortungsbereich nur diejenigen Kosten und Erlöse zugerechnet werden, die von der jeweils verantwortlichen Person beeinflussbar sind,

³ Vgl. Ulrich, H./Krieg, W.: St. Galler Management-Modell, 3. Aufl., St. Gallen 1974

- es der Organisationsstruktur und Verantwortlichkeitsregelung des Unternehmens entspricht und
- Soll-Ist-Vergleiche unter Berücksichtigung der effektiv erbrachten Leistungen durchgeführt werden können.

2.2 Kosten-/Leistungsrechnung als Voraussetzung

Soll das Management Accounting führungsorientiert werden, sind schon beim Aufbau der Kostenstellenplanung und der Kalkulation die richtigen Vorkehrungen zu treffen. Das betriebliche Rechnungswesen muss als Kosten-/Leistungsrechnung aufgebaut werden, damit im Plan und im Ist sowohl in den Kostenstellen als auch in der Auftrags- und Produktbetrachtung ein durchgehender Leistungsbezug entsteht. Denn Kosten sind die Folgen von Leistungen, nicht umgekehrt.

Dazu sind in der Kostenstellenplanung die Plankosten kostenartenweise in ihren produktionsmengen-/beschäftigungsabhängigen Teil und in ihren Strukturkostenanteil (fix mit Bezug auf die Ausbringungsmenge und auf ein Planjahr) aufzuspalten. Nur so entsteht die Datenbasis zur Berechnung des proportionalen Plankostensatzes, welcher wiederum für die Berechnung der proportionalen Herstellkosten benötigt wird.

All dies ist nicht neu, hat doch W. Kilger⁴ diese Prinzipien schon in den 1960iger Jahren in seiner flexiblen Plankostenrechnung stipuliert. Unsere eigene Empirie zeigt aber leider immer wieder, dass in vielen Unternehmen nach wie vor Strukturkosten in die Plankostensätze der Kostenstellen hineingerechnet werden und somit die Basis für ein führungsorientiertes Rechnungswesen nicht geschaffen wird.

Zur Illustration der zahlenmässigen Zusammenhänge wird ein Beispielunternehmen herangezogen, das Schokoladespezialitäten herstellt und an Einzelhändler vertreibt. Pralinen und Riegel und die Produktgruppe B bilden das selbst hergestellte Sortiment „Eigenprodukte“, welches sowohl in D als auch in CH vertrieben wird. Das Handelssortiment wird nur in CH verkauft und umfasst Handelsprodukte, welche das Beispielunternehmen so weiter verkauft, wie sie eingekauft werden.

Werden die Vorgabezeiten pro Produkteinheit mit den Planproduktionsmengen multipliziert, ergibt sich die Planbeschäftigung der Kostenstelle Produktion:

Produktionsplanung und Herstellkosten					
Produkt	Pralinen	Riegel	B1	B2	Total
Produktionsmenge Plan	550	990	825	275	
Vorgabezeit in Stunden	8	4	12	20	
Planbeschäftigung in Std..	4'400	3'960	9'900	5'500	23'760

Abb. 2: Ableitung der Planbeschäftigung aus der Produktionsplanung

Damit wird in Abbildung 3 die Kostenplanung der Produktionskostenstelle leistungsbezogen durchgeführt. In die Totalspalte werden die Plankosten unter Einhaltung der Definition von Kosten (Kilger: „Kosten sind bewerteter Güterverzehr“) eingetragen. Derjenige Anteil der Kosten, der sich mit der für die Produkte abgegebenen Leistung verändert, kommt in die Spalte proportionale Kosten, die Differenz zum Totalbetrag gelangt in die Spalte fixe Kosten. Die fixen Personalkosten fallen für interne Aufgaben wie Organisation, Management, Aus- und Weiterbildung oder ungenutzte Kapazitäten an.

⁴ Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung, 7. Aufl., Opladen, 1977, S. 318 und 323. 1. Auflage 1961 !

Die Abschreibungskosten fallen im Beispiel in jeder Periode in gleicher Höhe an, weil der Verschleiss der Anlagen weniger für die Wertminderung ins Gewicht fällt als die technische Alterung der Anlage. So entsteht auch der proportionale Plankostensatz, welcher in der Kalkulation angewendet wird.

Kostenstelle: Produktion (vereinfachend zusammengefasst)			
Normalkapazität Stunden	28900	Kapazitätsangebot	
Planbeschäftigung in Stunden	23760	Kapazitätsnachfrage	
Präsenzsatz /Stunde	40.00		
Leistungsabhängige Sachkosten/Stunde	7.00		
Kostenarten	Total	Prop.	Fix
Personalkosten	1'156'000	950'400	205'600
Sachkosten (leistungsabhängig)	267'200	166'320	100'880
Total beeinflussbare Kosten	1'423'200	1'116'720	306'480
Abschreibungen	54'000	-	54'000
Total Kostenstelle	1'477'200	1'116'720	360'480
Kostensatz	62.17	47.00	

Abb. 3: Kostenstellenplan mit Leistungsbezug

Weiter ist es aus Führungsgesichtspunkten notwendig, in der Kostenstelle zwischen den durch den Kostenstellenleiter direkt beeinflussbaren und damit von ihm verantwortbaren Kostenarten und den nur hin gerechneten oder umgelegten kalkulatorischen Kostenarten zu differenzieren. Auch diese Erkenntnis ist durch die Arbeiten von Deyhle⁵ seit vielen Jahren bekannt. Um sowohl Entscheidungs- als auch Verantwortlichkeitsrechnung betreiben zu können, müssen die Kosten immer in zwei sich durchdringenden Dimensionen betrachtet werden, nämlich proportional versus fix sowie beeinflussbar versus kalkulatorisch. Der Kostenstellenleiter kann für die kompletten beeinflussbaren Kosten seiner Stelle die Verantwortung übernehmen, nicht aber für die ihm aus Umlagen zugerechneten kalkulatorischen Kosten.

Die Kostenspaltung ist zudem die Voraussetzung für die Erstellung eines Soll-Ist-Vergleichs. Denn ein Kostenstellenleiter, der nur einen Plan-Ist-Vergleich erhält, bemängelt zu Recht, dass er die durch Mehr- oder Minderleistung verursachte Abweichung nicht von Mehr- oder Minderverbräuchen abgrenzen kann. Die Sollkosten sind die Plankosten der Istleistung und damit die richtige Vergleichsbasis zu den Istkosten).

Artikel: Praline GVE (Grossverpackungseinheit) = 200 6-er-Packungen			
<u>Stückliste</u> (Vorgabemenge)		Einkaufspreis	Wert
Schokomasse in kg	14.4	5.00	72.00
Verpackung Stück	200	0.30	60.00
Einzelmaterialkosten pro GVE			132.00
<u>Arbeitsplan</u> (Vorgabezeit in Stunden)		proportionaler Plankostensatz	
Fertigung, Kontrolle, Verpackung	8	47.00	376.00
Proportionale Fertigungskosten			376.00
Proportionale Herstellkosten pro GVE			508.00

Abb. 4: Kalkulation der proportionalen Herstellkosten

⁵ Deyhle, A.: Controller-Praxis, Band II, 4. Aufl. Gauting, 1978, S. 42.

In Abbildung 4 wird der Leistungsbezug in die Kalkulation der Produkte, bzw. in die Kostenträgerrechnung weiter gezogen. Hier erkennt man – auch für Dienstleistungsbetriebe –, dass die proportionalen Herstellkosten durch die Struktur des Produkts definiert werden. Die Produktstruktur wird technisch durch Stücklisten und Arbeitspläne bestimmt.

Trotz der Einfachheit des Beispiels wird offensichtlich, dass die fix geplanten Kosten der Kostenstelle Produktion nicht zweifelsfrei auf die vier selbst hergestellten Produkte verrechnet werden können. Auch wenn durch Zeiterfassung der Stundenanteil für diese Produkte getrennt ausgewiesen werden könnte, wüsste man nicht, welchem bestehenden Produkt die Kosten für die Entwicklung neuer Produkte und für die Weiterbildung verursachungsgerecht zuzurechnen sind.

Denn die fixen Kosten werden nicht durch die Herstellmenge verändert, sondern durch Managemententscheidungen. Deshalb werden sie heute auch Strukturkosten genannt, durch die kapazitative und die organisatorische Struktur des Unternehmens bestimmt.

Zwischen den Arbeiten und Kosten der kapazitativen und organisatorischen Strukturen und den hergestellten Mengen besteht kein verursachungsgerechter, direkter Zusammenhang. Deshalb werden in der flexiblen Plankostenrechnung die Strukturkosten den Produkteinheiten gar nicht zugerechnet.

Weil aber

- das (deutsche) Steuerrecht (Nivellierung der Jahresergebnisse),
- die Rechnungslegungsregeln in US GAAP und IFRS,
- Regeln für die Festlegung internationaler Transferpreise,
- das vermeintliche Generieren von Kostenbewusstsein durch Kostenumlage
- und vor allem die Angst, Produkte würden schlussendlich zu billig verkauft,

immer noch als Begründung für die Bewertung der hergestellten Produkteinheiten zu vollen Herstellkosten herangezogen werden, werden in sehr vielen Fällen die Zwecke der Rechnungslegung, der Bestandsbewertung für den publizierten Abschluss und des vermeintlichen Verkaufspreisschutzes höher gewichtet als der Zweck, die Führung in der Entscheidungsfindung richtig zu unterstützen.

Sowohl sachlogisch als auch durch empirische Tests mit mehr als 1'200 Teilnehmern wurde bewiesen⁶, dass volle Herstellkosten weder für Entscheidungs- noch für Verantwortlichkeitsrechnungen relevant sind, und dass in der Vollkostenrechnung das Produktergebnis zu wesentlichen Teilen eine Folge der Wahl der Umlageschlüssel ist.

Die Anwendung der Vollkostenrechnung für die Zwecke der Berichterstattung wäre an sich noch nicht schlimm. Wenn aber dadurch – auch das wurde im erwähnten Test bewiesen – für die Manager mangels Ausweis der proportionalen Herstellkosten nicht mehr nachvollziehbar ist, welche Kosten produktionsmengenabhängig und welche fix sind, werden Fehlentscheidungen getroffen. Dass der Markt die Preise macht und nicht unsere Kosten, ist eine altbekannte Weisheit. Man kann Verkaufspreise nur in regulierten Märkten von den Kosten her kalkulieren. Denn schliesslich entscheidet ein Kunde aufgrund von Preis- / Leistungs- oder Nutzenüberlegungen. Unsere Kosten sind ihm egal. Das Management Accounting sollte konsequenterweise auch nicht zur Berechnung von Verkaufspreisen missbraucht werden.

⁶ Vgl. Franzen, W.: Entscheidungswirkungen von Kosteninformationen, 2. unveränderte Aufl. Frankfurt, 1987, insbesondere S. 140 ff.

Als vorläufiges Fazit ergeben sich 2 Anforderungen, welche beim Aufbau einer verantwortungs- und entscheidungsgerechten Kosten-/Leistungsrechnung zu erfüllen sind. Sie sind als Voraussetzung für die Erstellung eines Soll-Ist-Vergleichs und einer Deckungsbeitragsrechnung zu erfüllen.

Anforderung 1: Kostenstellen- und kostenartenweise Spaltung der Plankosten in ihren proportionalen und ihren fixen Kostenteil (Kostenspaltung).

Anforderung 2: Unterscheidung zwischen beeinflussbaren und kalkulatorischen Kosten.

2.3 Die echte mehrstufige und mehrdimensionale Deckungsbeitragsrechnung

Die Deckungsbeitragsrechnung (DBR) wurde seit ihren Anfängen in den 1940iger-Jahren mehr und mehr zu einem Instrument des entscheidungs- und verantwortungsgerechten Management Accountings weiter entwickelt. In Kombination mit der oben skizzierten Kosten-/Leistungsrechnung dient sie heute als das Instrument zur Planung und Steuerung des Unternehmens zum Gewinnziel⁷ hin. Dazu muss sie jedoch zur stufenweisen und mehrdimensionalen Ergebnisrechnung ausgebaut werden. Denn mit ihren Zahlen soll sie helfen,

- Entscheidungen am Markt in ihren Auswirkungen auf das Ergebnis besser zu beurteilen (Decision Accounting bezüglich Preisen, Rabatten, Mengen, Kunden, Absatzkanälen, Regionen, usw.),
- Ergebnisziele zur stufengerechten Beurteilung von Führungskräften und ihrer Organisationseinheiten in Zahlen zu fixieren (Responsibility Accounting)⁸

In sehr vielen Unternehmen wird heute in Deckungsbeitragsgrößen gedacht und auf ihrer Basis entschieden, doch müssen wir sehr oft feststellen, dass vielenorts oben „Deckungsbeitragsrechnung“ geschrieben wird, währenddem innen Vollkostenrechnung, meist bis zum Abzug der vollen Herstellkosten von den Nettoerlösen betrieben wird. Diese begriffliche und methodische Unschärfe hat schon zu vielen Fehlentscheidungen am Markt, in der Produktionsplanung und in der strategischen Ausrichtung geführt.

Wir sprechen deshalb bewusst nur dann von der echten Deckungsbeitragsrechnung, wenn der Deckungsbeitrag I (DB I) gemäss Abbildung 5 berechnet wird und kompromisslos auf die Umlage von Strukturkosten verzichtet wird.

International ist der DB I als Nettoerlös abzüglich der proportionalen Herstellkosten definiert.⁹ Der Deckungsbeitrag gibt also an, wie viel zur Deckung der Strukturkosten und zur Erzielung eines Gewinns übrig bleibt, wenn man vom Nettoerlös die direkt durch ihn verursachten Kosten abzieht.

Dabei sind die Grössen Nettoerlös und proportionale Herstellkosten wie folgt zu bestimmen:

⁷ Vgl. Deyhle, A.: a.a.O., Band II, S. 84 ff.

⁸ Vgl. IGC International Group of Controlling: Controller-Wörterbuch, 2005, S. 82

⁹ Vgl. a.a.O: S. 80. Riebel ging in seiner relativen Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung sogar noch weiter und zog nur die Einzelkosten vom Erlös ab, um einen Deckungsbeitrag zu berechnen. Vgl. Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 2. erweiterte Auflage, Opladen, 1977, S. 167.

	Bruttoumsatz
./.	Rabatte
=	<u>Nettoumsatz</u>
./.	Erlösschmälerungen (Skonti, Rückvergütungen, Boni, Provisionen,...)
=	<u>Nettoerlös</u>
./.	prop. Herstellkosten (der verkauften Einheiten)
=	<u>Deckungsbeitrag I</u>

Abb. 5: Deckungsbeitrag I

Der Nettoerlös entsteht, indem man vom Bruttoumsatz (zu Listenpreisen) alle Rabatte, Rückvergütungen, Boni, Provisionen und sonstige Erlösschmälerungen, abzieht.

Der DB I sagt aus, wie viel das einzelne Produkt, der einzelne Artikel oder Auftrag zur Deckung aller Strukturkosten und damit auch zum Erfolg des Unternehmens beiträgt. Er ist somit die massgebliche Grösse für die Produktbeurteilung. Das DB I -Volumen verändert sich, wenn von einem Produkt mehr oder weniger Einheiten verkauft werden oder, der Definition folgend, Änderungen im Nettoerlös oder in den proportionalen Herstellkosten eintreten.

Die proportionalen Herstellkosten können - wie beschrieben - eindeutig einer Produkteinheit oder einem Auftrag zugeordnet werden, weil sie durch die Produktstruktur (Stückliste und Arbeitsplan) bestimmt sind. Dadurch wird der DB I zu einer verantwortbaren Grösse. Die Strukturkosten können jedoch mangels direktem Ursache-/Wirkungszusammenhang nie zweifelsfrei einer Produkteinheit zugerechnet werden.

Wer einer Produkteinheit (verkauft oder hergestellt) Strukturkosten zurechnen will, muss zu Umlageschlüsseln greifen. Jede Verwendung von Umlageschlüsseln führt zur Abkehr von der verantwortungs- und entscheidungsgerechten Führungsrechnung. Denn Umlagekosten kann nur der Sender direkt selbst beeinflussen und verantworten, nicht aber der Empfänger. Zudem sind umgelegte Strukturkosten nie entscheidungsrelevant, da sich die realen Kosten durch Änderung der Ausbringungsmenge nicht ändern. Die wirklich vollen Kosten einer Produkteinheit lassen sich somit nicht zweifelsfrei berechnen. Dieser Erkenntnis folgend wird in der echten DBR komplett auf Schlüsselungen verzichtet.

Zwecks Gewinnung stufengerechter und verantwortbarer Ergebnisziele kann die echte DBR zur stufenweisen DBR weiterentwickelt werden.

Dazu werden die mit einzelnen Artikeln, Produkten, Aufträgen generierten Deckungsbeiträge I zu Subtotalen aggregiert. Alsdann wird gefragt, welche Strukturkostenblöcke eindeutig und damit verursachungsgerecht einem Produkt, einer Produktgruppe oder einem Sortiment zugerechnet werden können. Von den Strukturkosten werden also die Totale der beeinflussbaren Kosten der eindeutig zuordenbaren Kostenstellen in Abzug gebracht. So entstehen Deckungsbeitragsstufen. Diese sind nach der Organisationsstruktur des jeweiligen Unternehmens zu bilden. Man kann zwar nach wie vor nicht erkennen, wie viel ein bestimmtes Stück an Gewinn gebracht hat, doch lässt sich der Beitrag, den ein Artikel, ein Produkt, eine Produktgruppe oder ein Sortiment zur Deckung der Strukturkosten leistet, als plan-, kontrollier- und verantwortbare Volumengrösse bestimmen.

Werden die Stufen der eigenen Organisation entsprechend weiterentwickelt, sind schliesslich alle Kosten des Unternehmens berücksichtigt und man erkennt - je nach Ausführungsform - den betrieblichen Cash Flow oder das Betriebsergebnis (EBIT).

ECHTE STUFENWEISE DBR IN DER DIMENSION: SORTIMENT, PRODUKTGRUPPEN								
Produkt	Eigenproduktion				Handelsware			Total
	Pralinen	Riegel	B1	B2	C1	C2	C3	
Verkaufspreis netto (pro GVE)	1'340	900	1'100	1'600	180	230	260	
Absatzmenge	500	900	750	250	3'000	2'500	2'000	
Nettoerlöse	670'000	810'000	825'000	400'000	540'000	575'000	520'000	4'340'000
Einzelmaterialkosten	66'000	63'000	30'000	20'000	300'000	300'000	250'000	1'029'000
proportionale Fertigungskosten	188'000	169'200	423'000	235'000	-	-	-	1'015'200
proportionale Herstellkosten	254'000	232'200	453'000	255'000	300'000	300'000	250'000	2'044'200
DB I	416'000	577'800	372'000	145'000	240'000	275'000	270'000	2'295'800
Produktfixkosten	Pralinen 30'000	Riegel 40'000						70'000
Produkt-DB	386'000	537'800	372'000	145'000	240'000	275'000	270'000	2'225'800
Produktgruppenfixkosten	Produktgruppe A 48'000		Produktgruppe B 110'000					158'000
Fixkosten der Verkaufsförderung	Produktgruppe A 130'000				Produktgruppe Handelsprodukte 270'000			400'000
Produktgruppen-DB	745'800		407'000		515'000			1'667'800
Produktmanagement	Produktmanagement Sortiment Eigenprodukte 60'000				Produktmanagement Handelsortiment 75'000			135'000
Kostenstelle Produktion		360'480						360'480
Sortiments-DB		732'320			440'000			1'172'320
Aussendienst CH (beide Sortimente, 65'000)								150'000
Aussendienst D (nur Eigenprodukte, 85'000)								
Verkaufsleitung und Innendienst	Verkaufsleitung und Innendienst							195'000
Direktion und Verwaltung	Direktion, Personal, Controllerdienst, Finanzen, Recht							405'000
EBIT								422'320
	proportionale Herstellkosten	fixe Herstellkosten			Fixkosten Verwaltung und Vertrieb			

Abb. 6: Echte stufenweise Deckungsbeitragsrechnung in der Produktdimension (Produktgruppen, Sortiment)

Im Beispielunternehmen werden die Strukturkosten, welche eindeutig den Produkten Pralinen und Riegel zuordenbar sind, zuerst vom DB I der beiden Produkte abgezogen. Anschliessend folgen die Strukturkosten soweit sie nicht mehr dem einzelnen Produkt, wohl aber der Produktgruppe zugehören. Dem reinen Handelsortiment werden nur Produktmanagement- und Verkaufsförderungskosten zugeordnet, da es die Produktion nicht belegt.

Im Gegensatz zur Vollkostenrechnung wird hier nicht unterschieden, ob es sich um Strukturkosten der Herstellung oder der Verwaltung und des Vertriebs handelt; die farbliche Unterscheidung dient der Vorbereitung der Abgrenzung zum IFRS-Abschluss. Jede entstehende DB-Stufe soll den Beitrag zeigen, den das Betrachtungsobjekt zur Deckung der verbleibenden Kosten und des Gewinns liefert, nachdem alle ihm eindeutig – also ohne Schlüsselung – zurechenbaren Kosten gedeckt sind.

Daraus ergeben sich:

Anforderung 3: Eine echte Deckungsbeitragsrechnung enthält keinerlei Umlagen.

Anforderung 4: Organisationsgerechte Bildung von Deckungsbeitragsstufen durch Abzug der eindeutig zuordenbaren beeinflussbaren Strukturkosten.

Viele Unternehmen planen und steuern heute ihr Geschäft in mehreren Dimensionen. In der Produktion und im Produktmanagement wird in Produkten gedacht, währenddem der Verkauf in Regionen oder Absatzkanälen plant und steuert. Als Führungshilfsmittel muss das Management Accounting demzufolge auch mehrdimensional plan- und auswertbar aufgebaut werden. Kosten und Erlöse mehrdimensional verursachungs- und verantwortungsgerecht zuzuordnen, gelingt nur in einer echten DBR. In einer Vollkostenkalkulation werden in der einen Dimension die Fixkosten auf die Produkte umgelegt, währenddem sie in einer anderen Analyse nach Regionen, Kundengruppen oder Absatzkanälen verrechnet werden müssten. Dies würde erfordern, alle auf Produkte gebuchten Umlagen rückgängig zu machen und sie anschliessend mit anderen Schlüsselgrössen neu auf die Regionen zu belasten.

ECHTE STUFENWEISE DBR IN DER DIMENSION: REGION, LAND			
	CH	D	Total
Nettoerlöse	2'839'500	1'500'500	4'340'000
Einzelmaterialkosten	926600	102400	1029000
proportionale Fertigungskosten	471880	543320	1015200
proportionale Herstellkosten	1398480	645720	2044200
DB I	1'441'020	854'780	2'295'800
Aussendienst	Aussendienst CH 65'000	Aussendienst D 85'000	150'000
Verkaufsförderung Handelsprodukte	270'000	Verkauf nur in CH	270'000
	75'000	Verkauf nur in CH	75'000
Länder-DB	1'031'020	769'780	1'800'800
Fixkosten der Verkaufsförderung	Produktgruppe A		130'000
Verkaufsleitung und Innendienst	Sortiment Eigenprodukte		60'000
			195'000
Verkaufs-DB			1'415'800
Produktfixkosten	alle Eigenprodukte		70'000
Produktgruppenfixkosten	alle Produktgruppen		158'000
Kostenstelle Produktion			360'480
Direktion, Personal, Controllerdienst, Finanzen, Recht			405'000
EBIT			422'320

Abb. 7: Echte stufenweise Deckungsbeitragsrechnung nach Regionen

In jeder Betrachtungsdimension (Produkte, Kunden, Absatzkanäle, usw.) muss das DB I-Volumen aller verkauften Einheiten gleich sein. Werden in der Produktdimension Produkt- und Produktgruppen-Strukturkosten (Verkaufsförderung, Produktgruppenkostenstellen) vom DB I der Produktgruppe abgezogen, entsteht, der Produktgruppen-DB (Abb. 6). Wird hingegen das DB I-Volumen einer Region ermittelt, können von diesem beispielsweise die beeinflussbaren Strukturkosten des Aussendienstes eindeutig und ohne Umlage abgezogen werden, nicht jedoch die Produktgruppen-Fixkosten. Da in jeder Dimension andere Strukturkostenblöcke vom individuellen DB-Volumen subtrahiert werden, empfiehlt es sich, die Deckungsbeitragsstufen nicht zu nummerieren, sondern sie mit sprechenden Namen zu versehen.

Anforderung 5: Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung mehrdimensional ermöglichen.

In der flexiblen Plankostenrechnung und in der DBR werden den Fertigungsaufträgen nur die proportionalen Herstellkosten zugerechnet. Dadurch gehen diese Aufträge auch nur mit proportionalen Herstellkosten ans Lager und - im Verkaufsfall - von dort in die DBR. Dies ist betriebswirtschaftlich richtig, denn die Strukturkosten der Fertigung sind Kosten der Periode und sollten deshalb nicht „an Lager gelegt“ und so von einer Periode in eine andere verschoben werden.

Laut IFRS¹⁰ müssen jedoch Bestandsänderungen zu vollen Herstellkosten bewertet werden. Das führt dazu, dass sich Unternehmen in Perioden, in welchen mehr produziert als verkauft wird, zu profitabel rechnen, währenddem in Perioden mit höheren Verkäufen als Produkti-

¹⁰ Laut HGB darf die Bestandsänderung auch zu prop. HK bewertet werden. Im deutschen Steuerrecht wird hingegen die Bestandsbewertung zu vollen Herstellkosten verlangt.

onsmengen das Gegenteil geschieht. Nach IFRS wird so das Ergebnis verschleiert, weil nicht periodengerecht abgegrenzt, ausgewiesen.

Anforderung 6: Bestandsänderungen im Management Accounting immer nur zu proportionalen Herstellkosten bewerten.

In einer vorläufigen Zusammenfassung ergibt sich: Der Zweck des Management Accountings besteht darin, allen Führungskräften ein stufengerechtes Instrumentarium bereitzustellen, das ihnen hilft, ihre rentabilitätsbezogene Verantwortung sachgerecht und bezogen aufs Gesamtunternehmen wahrzunehmen. Damit dies gelingt, soll die flexible Plankostenrechnung kombiniert mit der echten mehrstufigen und mehrdimensionalen DBR eingeführt werden. Dabei ist es von Bedeutung, dass die sechs präsentierten Anforderungen kompromisslos umgesetzt werden.

In der echten DBR will man darstellen welche Person welches Deckungsbeitragsergebnis nach Abzug aller Kosten, die dem betrachteten Objekt eindeutig zuordenbar sind, verantworten kann. In diesem Ergebnis dürfen somit nur Kosten enthalten sein, welche direkt durch die verantwortliche Person gesteuert werden können. Dies hat zur Konsequenz, dass eine echte mehrstufige und mehrdimensionale Deckungsbeitragsrechnung immer nach den Managementstrukturen des betrachteten Unternehmens zu gliedern ist. Ein Produktergebnis nach Abzug der Selbstkosten wird in dieser Rechnung nicht ausgewiesen, weil man erkennt, dass es nur durch Anwendung von nicht verursachungsgerechten Umlageschlüsseln entstehen kann und somit falsch sein muss. Rechnungslegungsvorschriften irgendwelcher Art sind in diesem Zusammenhang irrelevant, weil der Zweck die Unternehmenssteuerung und nicht die Berichterstattung nach aussen ist.

3 Ergebnisunterschiede zwischen Berichterstattung nach Deckungsbeitragsrechnung oder nach IFRS

Das Management Accounting in der vorher beschriebenen Ausgestaltung hat den Zweck die Bedürfnisse der Unternehmensführung bezüglich Entscheidungsfindung und Verantwortungsnahme zu befriedigen. Es geht immer um die Zukunft des Unternehmens und um die Fragen, wie gewählte Ziele erreicht werden können, welche Resultate schon erreicht wurden und welche Ergebnisse am Periodenende zu erwarten sind. Im Management Accounting wird deshalb zwischen geplanten, realisierten und erwarteten Werten unterschieden.

Die Berichterstattung nach den International Financial Reporting Standards IFRS soll im Gegensatz dazu Anlageentscheidungen von Eigen- und Fremdkapitalgebern fundieren helfen. Sie soll – vorläufig nur für börsenkotierte Unternehmen verpflichtend – die Frage beantworten, welche Rentabilitäten unter Eingehung welcher Risiken in Zukunft zu erwarten sind. Von daher erfolgt der Wertansatz zu erwarteten Werten nach heutigem Wissenstand. Dies zeigt sich zum Beispiel in der Abkehr vom Realisationsprinzip nach IAS 11¹¹. Dieses beschränkt sich nicht nur wie im Handelsgesetzbuch HGB auf die rechtlich realisierten Erträge,

¹¹ Nach IAS 11, Regel 22 ff. sind bei Festpreisverträgen am Bilanzstichtag nicht nur die schon aufgelaufenen Kosten, sondern auch die dem Leistungsfortschritt entsprechenden Erlöse erfolgswirksam zu erfassen.

sondern umfasst auch realisierbare Erträge.¹² Die IFRS stellen damit den investororientierten Ansatz vor die Vermögens- bzw. Gläubigerorientierung. Sie orientieren sich im Gegensatz zum Management Accounting an der Entscheidungsrelevanz für Externe.

Die unterschiedlichen Zwecke und Bewertungsarten der beiden Systeme haben Konsequenzen für die Höhe des auszuweisenden Periodenergebnisses. In den folgenden Abschnitten wird gezeigt, weshalb und auf Basis welcher Rechnungslegungsvorgaben die Differenzen entstehen und wie eine Überleitungsrechnung erstellt werden kann.

Dabei gehen wir davon aus, dass das Rechnungswesensystem eines betroffenen Unternehmens so gestaltet ist, dass sämtliche Belege nur einmal erfasst werden müssen und sowohl für die Zwecke des intern orientierten Management Accounting als auch für die Berichterstattung nach aussen ausgewertet werden können.

3.1 Regeln zur Erstellung der IFRS-Gewinn- und Verlustrechnung

International Accounting Standard 1 (IAS 1) schreibt in den Regeln 80-84 vor, dass die Gewinn- und Verlustrechnung GuV entweder nach dem Gesamtkosten- oder nach dem Umsatzkostenverfahren zu erstellen ist¹³. Ersteres zieht von den Erlösen die verschiedenen Aufwandarten (Kostenarten) ab, währenddem das Umsatzkostenverfahren von den Erlösen die Aufwendungen nach Funktionen gruppiert abzieht. Das Gesamtkostenverfahren ist eher im deutschen Sprachraum üblich, das Umsatzkostenverfahren entspricht der Buchführungsmethodik in den englischsprachigen Ländern und hat sich deshalb dort auch durchgesetzt.

Die Gegenüberstellung der Erlöse zu den Kosten für Funktionen (Kostenstellengruppen) entspricht – als grobe Aggregation – auch der Struktur einer Deckungsbeitragsrechnung. Deshalb konzentrieren wir uns in der Folge auf das Umsatzkostenverfahren.

Umsatzerlöse	
(Volle) Herstellkosten des Umsatzes	Kostenstellen der Herstellung & Material
Bruttoergebnis vom Umsatz (auch Bruttogewinn genannt)	
Vertriebskosten	Kostenstellen
Allgemeine Verwaltungskosten	
Forschung und Entwicklung	
Sonstige betriebliche Erträge	
Sonstige betriebliche Aufwendungen	
Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit	

Abb. 8: Umsatzkostenverfahren nach IFRS¹⁴

Das Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit setzen wir hier – etwas vereinfachend – dem EBIT Earnings Before Interest and Taxes = Betriebsergebnis gleich. Das bedeutet, dass sämtliche Zinsen erst nach dem EBIT berücksichtigt werden und insbesondere nicht in die Herstellkosten des Umsatzes eingehen. Die Positionen für Kapitalkosten und Steuern werden hier aus-

¹² Vgl. Weissenberger, B.E., Ergebnisrechnung nach IFRS und interne Performancemessung (Working Paper 1/2006), S. 3ff.

¹³ Vgl. Ballwieser, W., IFRS-Rechnungslegung – Konzept, Regeln und Wirkungen, S. 135

¹⁴ Vgl. IAS 1, Regel 82

geblendet, da sie auf die Kalkulation der proportionalen und der vollen Herstellkosten keinen Einfluss haben.

3.2 Berechnung der Ergebnisdifferenzen zwischen IFRS und echter DBR

Nach IAS 2, Regeln 5, 10 und 11 müssen die Vorratsbestände zu vollen Herstellkosten bewertet werden. Im Gegensatz zur Ergebnisermittlung in der echten DBR werden am Periodenende die Bestandsänderungen nicht nur zu proportionalen Herstellkosten bewertet, sondern es werden auch die Strukturkosten des Produktionsbereichs anteilig aktiviert. Dazu gehören nach IAS 2.10 die Kosten des Lagers (ohne Zinsen), des Einkaufs, der Produktionsleitung und der dazu gehörenden Verwaltungsarbeiten sowie die Gebäudekosten der Produktion¹⁵. Wie in 2.3 dargestellt, werden durch die Bewertung der Bestände nach den IFRS-Regeln Strukturkosten, die ihrer Natur nach an eine Periode gebunden sind, aktiviert. Dies muss im IFRS-Abschluss zu einem anderen Betriebsergebnis führen als im Management Accounting

UMSATZKOSTENVERFAHREN NACH IFRS								
	Eigenproduktion				Handelsware			Total
	Pralinen	Riegel	B1	B2	C1	C2	C3	
Nettoerlöse	670'000	810'000	825'000	400'000	540'000	575'000	520'000	4'340'000
Einzelmaterialkosten	66'000	63'000	30'000	20'000	300'000	300'000	250'000	1'029'000
proportionale Fertigungskosten	188'000	169'200	423'000	235'000	0	0	0	1'015'200
proportionale Herstellkosten	254'000	232'200	453'000	255'000	300'000	300'000	250'000	2'044'200
anteilige Fixkosten der Produktion	113'788	104'022	202'936	114'236	0	0	0	534'982
Volle Herstellkosten des Umsatzes	367'788	336'222	655'936	369'236	300'000	300'000	250'000	2'579'182
Gross Profit	302'212	473'778	169'064	30'764	240'000	275'000	270'000	1'760'818
Fixkosten Verkauf/Vertrieb								
Produktmanagement					Fixkosten der Herstellung werden nur auf Eigenproduktion umgelegt.			135'000
Verkaufsförderung								400'000
Aussendienst								150'000
Verkaufsleitung und Innendienst								195'000
Fixkosten Verwaltung, Direktion								
Direktion, Personal, Controllerdienst, Finanzen, Recht								405'000
EBIT IFRS								475'818
aktivierte anteilige Strukturkosten des Lagerzugangs								-53'498
EBIT nach DBR								422'320

Abb. 9: Umsatzkostenverfahren nach IFRS in der Produktdimension

Im Beispiel (Abbildung 9) ist das Umsatzkostenverfahren nach IFRS dargestellt. Der EBIT nach IFRS fällt um 53'498 höher aus als der in der echten DBR ausgewiesene. Dies ist auf die Bewertung der Bestandszunahme am Fertigproduktlager zu vollen Herstellkosten zurückzuführen, wie Abbildung 10 zeigt. Alle Perioden-Strukturkosten der Herstellung (588'480 = 360'480 Produktion + 70'000 Produktfixkosten + 158'000 Produktgruppenfixkosten, vgl. Abb. 6) wurden zu diesem Zweck im Verhältnis der prop. Herstellkosten der hergestellten Eigenprodukte aufgeschlagen. Dadurch ergaben sich die 534'982 anteilige Fixkosten der Produktion in der Ergebnisrechnung und die 53'498 aktivierten Fixkosten im Lagerzugang.

¹⁵ Darin sind auch Abschreibungen als Bestandteile der vollen Herstellkosten enthalten. Hier wird angenommen, dass im Management Accounting und im IFRS-Abschluss alle Abschreibungen übereinstimmen.

Eigenproduktion	Pralinen	Riegel	B1	B2	Total	Zuschlags- satz
Produktionsmenge Plan	550	990	825	275		
Absatzmenge Plan	500	900	750	250		
Lagerzugang (Stück)	50	90	75	25		
Prop. Herstellkosten Produktionsmenge	279'400	255'420	498'300	280'500	1'313'620	100.0%
Fixe Herstellkosten Produktionsmenge	125'167	114'424	223'230	125'659	588'480	44.8%
Fixe Herstellkosten im Lagerzugang	11'379	10'402	20'294	11'424	53'498	

Abb. 10: Bewertung der Bestandsänderungen zu vollen Herstellkosten

3.3 Gross Profit contra Deckungsbeitragsstufen

Vergleicht man die stufenweise DBR (Abbildung 6) mit der IFRS-Ergebnisrechnung (Abb. 9) ist festzustellen, dass der DB I mit dem Gross Profit (Bruttogewinn) nicht übereinstimmt¹⁶. Einerseits durch die unterschiedlichen Wertansätze und andererseits wegen den Strukturen der Kostenzurechnung stimmt in Produktions- und Dienstleistungsunternehmen der Gross Profit nie mit einer Deckungsbeitragsstufe überein. Das rührt daher, dass in die Berechnung der costs of goods sold (Herstellkosten des Umsatzes) nur die Herstellkosten eingehen, währenddem in der DBR auf die eindeutige Zuordenbarkeit von Kostenblöcken zu Betrachtungsobjekten geachtet wird, ob sie nun in der Herstellung, in der Verwaltung oder im Vertrieb anfallen.

IAS 2 schreibt zwar in den Regeln 10 – 12 vor, welche Kostenelemente zu den vollen Herstellkosten zu zählen sind und dass von einer normalen Auslastung der Produktionsanlagen auszugehen sei. Bezüglich der zu wählenden Schlüsselgrößen für die Umlage der Strukturkosten der Herstellung bestehen aber keine Vorschriften. Den Regeln wird somit genüge getan, wenn mit einem einzigen Umlageschlüssel in der Kostenträgerrechnung die vollen Herstellkosten pro Einheit berechnet werden. Für Anwender der flexiblen Plankostenrechnung und der Deckungsbeitragsrechnung ist dies eine erfreuliche Nachricht. Denn man kann die gesamten Umlagen von Kostenstelle an Kostenstelle und von dort auf die Produkte weg lassen und entsprechend das Management Accounting-System einfacher aufbauen.

3.4 Management Approach in der Segmentberichterstattung

Es besteht in vielen Unternehmen eine Tendenz, die Erstellung einer führungsorientierten DBR aufzugeben, respektive gar nicht einzuführen, da man ja sowieso das Ergebnis nach IFRS-Regeln bestimmen müsse.

In den IFRS ist aber auch das Konzept des Management Approachs verankert. Dieses will, dass das Unternehmen in der Segmentberichterstattung so dargestellt wird, wie das Management es selber sieht, eben „through the managements' eyes“. Das bedeutet, dass für Zwecke der Segmentberichterstattung auf diejenigen Daten aus dem betrieblichen Rechnungswesen zurückgegriffen werden soll, welche vom Management bei seiner Entscheidungsfindung und Performance-Beurteilung angewendet werden.

¹⁶ Weil der reine Handelsbetrieb nichts am Produkt ändert, ist dort volle Herstellkosten = prop. Herstellkosten und damit Gross Profit = DB I.

Der Gedanke des Management Approachs fand bisher seinen Niederschlag in IAS 11: Umsatz- und Gewinnrealisation bei Auftragsfertigung, IAS 36: Ausserplanmässige Abschreibungen und vor allem in IAS 14: Segmentberichterstattung.

Durch die Verabschiedung des neuen IFRS 8 (Segmentberichterstattung/ Operating Segments) im November 2006, der ab 2009 für kapitalmarktkotierte Unternehmen zwingend anzuwenden sein soll¹⁷, wird der Management Approach noch viel stärker gewichtet. IFRS 8 orientiert sich analog zum US-amerikanischen Standard SFAS 131 wesentlich stärker am Management Approach als IAS 14, bei dem der Risk and Reward-Ansatz dominiert.¹⁸ Dies hat zur Folge, dass die interne Reportingstruktur unverändert in die Segmentberichterstattung zu übernehmen ist.

IFRS 8 gibt in Übereinstimmung mit SFAS 131 sogar den sogenannten full management approach vor. Das bedeutet, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen nach IFRS bei der Segmentberichterstattung keine Anwendung finden müssen, soweit diese im internen Rechnungswesen nicht angewendet werden. Dies betrifft auch die Bewertung der Bestände zu proportionalen Herstellkosten. Allerdings müssen Andersbewertungen in einer Überleitungsrechnung ausgewiesen werden. Dabei ist es ausreichend, diese Abstimmungsrechnung auf das Konzernergebnis auszurichten. Festhalten kann man somit, dass die echte stufenweise Deckungsbeitragsrechnung, wenn zur internen Steuerung verwendet, zukünftig auch die Segmentberichterstattung ist, wenn IFRS 8 ins Europäische Recht übernommen wird.

Die Segmentberichterstattung tritt – vorerst ebenfalls nur bei börsenkotierten Unternehmen – neben die Gewinn- und Verlustrechnung des Gesamtunternehmens. Die Abgrenzung der Segmente erfolgt auf Basis zweier zentraler Grundlagen, dem Risk-and-Reward-Approach (in IAS 14) und dem Management Approach (vor allem in IFRS 8). Das bedeutet, dass die Segmente einerseits hinsichtlich ihres Risiko-Rendite-Profiles homogen sein müssen und andererseits sich an der internen Reportingstruktur orientieren müssen.¹⁹

Nach IAS 14 können Segmente sowohl nach Geschäftsfeldern als auch nach Regionen gegliedert werden

Geschäftsfelderkriterien:

Art der Produkte und Dienstleistungen, Art der Produktionsprozesse, Art oder Gruppe von Kunden, Methoden des Vertriebs sowie Art des gewöhnlichen Geschäftsumfelds.

Geographische Kriterien:

Wirtschaftliche und politische Rahmenbedingungen, Beziehungen zwischen Tätigkeiten in unterschiedlichen geographischen Regionen, Nähe der Geschäftstätigkeiten, spezielle Risiken der Geschäftstätigkeiten in bestimmten Gebieten, Devisenbestimmungen sowie massgebliche Fremdwährungsrisiken.²⁰

In IAS 14 werden weiter primäre und sekundäre Segmente unterschieden. Risiken und Erträge des Geschäfts bestimmen die Wahl der primären Segmente. Produkte und Dienstleistungen als wesentliche Bestimmungsfaktoren des Erfolgs deuten auf die Wahl von Geschäftsfeldern als primäres Berichtsformat. Geographische Segmente bilden in diesem Fall das Se-

¹⁷ Übernahme in das Europäische Recht steht noch aus.

¹⁸ Vgl. Weissenberger B. E. IFRS für Controller, 2007, S.120

¹⁹ Vgl. Weissenberger B. E. IFRS für Controller, 2007, S.113 ff.

²⁰ Vgl. Winkeljohann, N. in Kooperation mit PriceWaterhouseCoopers, Rechnungslegung nach IFRS – Ein Handbuch für mittelständische Unternehmen, 2005, S. 379 ff.

kundäre.²¹ Ein Unternehmen ist in der Wahl seiner Segmente solange frei, als sie der internen Führungsstruktur entsprechen und die angeführten Regeln einhalten.

Es muss nicht über alle denkbaren Segmente berichtet werden. Zwei oder mehr Geschäftsfelder oder geographische Segmente können zu einem Segment zusammengefasst werden, wenn sie einerseits eine langfristig vergleichbare Ertragskraft aufweisen und andererseits sich in den zur Abgrenzung herangezogenen dargestellten Faktoren ähnlich sind. Die Erträge eines Segments müssen mindestens 10% der Gesamtsumme aller Segmenterträge betragen, der Gewinn oder Verlust eines Segmentes muss 10% oder mehr der gesamten Gewinne oder Verluste aller Segmente zusammen betragen (je nachdem welche Teilsumme grösser ist), die Vermögenswerte des einzelnen Segments machen 10% oder mehr der gesamten Vermögenswerte aller Segmente zusammen aus.²²

Angaben	Primäres Segment	Sekundäres Segment
Segmenterlöse	X	X
Segmentergebnis	X	
Segmentvermögen	X	X
Segmentsschulden	X	
Segmentinvestitionen	X	X
Segmentabschreibungen	X	
Wesentliche zahlungsunwirksame Segmentaufwendungen	X	
Ergebnis und Höhe at equity bewerteter Beteiligungen	X	
Angaben zu vertikal integrierten Segmenten	X	
Angaben zu Verrechnungspreisen	X	
Überleitungsrechnungen	X	
Freiwillige Zusatzangaben	X	

Abb.11: Angaben zu den Segmenten gemäss IAS 14²³

Wie Abbildung 11 erkennen lässt, ist der für die Segmentberichterstattung zu treibende Aufwand doch recht beträchtlich. Deshalb empfiehlt es sich, unter Einhaltung der erwähnten Regeln möglichst wenig Segmente zu bilden. Dadurch ist einiges zu gewinnen:

- Ergänzende Angaben über Intersegmentverrechnungen lassen sich minimieren.
- Umso grösser ein Segment gewählt wird, desto weniger Bedarf zur Kostenumlage entsteht, weil die beeinflussbaren Strukturkosten der entsprechenden Kostenstellen direkt einer DB-Stufe zugeordnet werden können.
- Im Sinne des Management Approachs nach IFRS 8 kann eine Deckungsbeitragsstufe als Segmentergebnis ausgewiesen werden, wenn diese vom Management zur Performance-Bewertung verwendet wird. Nicht dem Segment zuordenbare Kosten werden in einem Sammelsegment oder in der Konsolidierung gezeigt²⁴
- Vermögens- und Schuldenzuordnungen sind oft nicht eindeutig möglich, wenn gemeinsame Produktion für mehrere nachfolgende Stufen erfolgt (vertikale Integration).

²¹ Vgl. ebenda.

²² Vgl. ebenda.

²³ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W.-D., Haufe IFRS-Kommentar, 2006, S. 1756ff. und 1771f.

²⁴ Vgl. IAS 14, Anhang B, Tabelle A

- Die Konkurrenz erfährt weniger über die internen Details der Unternehmensführung.

3.5 Ableitung einer IFRS-GuV aus einer echten Deckungsbeitragsrechnung

Zwischen einem Einzel- oder Konzernabschluss nach IFRS und der echten stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung werden wie gezeigt immer Ergebnisunterschiede bestehen bleiben. Eine Abstimmbrücke oder Überleitungsrechnung zwischen Management Accounting und IFRS ist zwingend. Abbildung 12 zeigt am bisher verwendeten Beispiel, wie eine solche strukturiert werden kann.

Dieses Modell einer Überleitungsrechnung kann nicht vollständig sein. Je nach Unternehmen kommen noch weitere Andersbewertungen dazu. Oft werden beispielsweise Eigenleistungen im Management Accounting als in der Periode geschaffene Werte verrechnet (und aktiviert), währenddem sie in der publizierten GuV zum Jahresaufwand dazu gezählt werden.

	EBIT der stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung (umfasst alle Kosten der Periode)	422'320
+	Delta Umsatzerlöse nach IAS 11 (rechtlich noch nicht realisierte Umsätze)	Hier keine
-	Lagerveränderung zu proportionalen Herstellkosten	-119'420
+	Lagerveränderung zu vollen Herstellkosten	172'918
-	kalkulatorische Abschreibungen	-54'000
+	finanzielle Abschreibungen	54'000
+	neutraler Erfolg	Hier keiner
=	EBIT nach IFRS	475'818

Abb. 12: Abstimmbrücke zwischen EBIT der DBR und EBIT nach IFRS

4 Fazit

Der Beitrag will zeigen, dass man zur Führung eines Unternehmens das Management Accounting braucht. Das Financial Accounting ist auch in Form einer IFRS-Berichterstattung nicht ausreichend, um ein Unternehmen zielorientiert führen zu können. Wissenschaft und Empirie belegen, dass die flexible Plankostenrechnung, kombiniert mit der echten DBR nach heutigem Wissensstand immer noch die weitestgehende Managementunterstützung bieten.

Weiter war zu zeigen, dass eine vollständige Harmonisierung von IFRS-Rechnungslegung und Management Accounting wegen der unterschiedlichen Zwecke und Wertansätze nicht möglich ist. Ohne Überleitungsrechnung kann ein DBR-Ergebnis nicht mit der GuV nach IFRS abgestimmt werden. Der Controllerdienst ist hier gefordert, die Überleitungen möglichst transparent zu gestalten.

Wird der Full Management Approach wirklich als tragender Gedanke in IFRS eingebracht und umgesetzt, muss man sich darüber klar werden, dass sich Buchhalter intensiv in Richtung Controllrarbeit und führungsorientiertes betriebliches Rechnungswesen entwickeln müssen. Der umgekehrte Weg ist zum Scheitern verurteilt. Dies deshalb, weil die durch den Management Approach verlangten betriebswirtschaftlich abgestützten Informationen, also die Sichtweise „through the management's eyes“ dort entstehen, wo der Bezug zwischen

Leistungen, Kosten und Organisationsstrukturen geschaffen wird. Dies ist im Management Accounting mit der echten Deckungsbeitragsrechnung.

Literatur:

- Ballwieser, W.: IFRS-Rechnungslegung – Konzept, Regeln und Wirkungen, München 2006
Deyhle, A.: Controller-Praxis, Band I + II, 4. Aufl. Gauting, 1978
IAS International Accounting Standards 2002, Stuttgart, deutsche Ausgabe
IGC International Group of Controlling: Controller-Wörterbuch, 3. Aufl., Stuttgart, 2005
IGC International Group of Controlling: Controller und IFRS: Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die Finanzberichterstattung, Freiburg, 2006
Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung, 7. Aufl., Opladen, 1977
Lüdenbach, N., Hoffmann, W.-D., Haufe IFRS-Kommentar, Freiburg, 2006.
Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 2. erweiterte Auflage, Opladen, 1977
Ulrich, H./Krieg, W.: St. Galler Management-Modell, 3. Aufl., St. Gallen, 1974
Weissenberger, B.E.: Integrierte Erfolgsrechnung: Ein neues Theorie-Praxis-Paradoxon der internen Unternehmensrechnung (Working Paper 3/2003)
Weissenberger, B.E., Ergebnisrechnung nach IFRS und interne Performancemessung (Working Paper 1/2006), Weissenberger B.E. IFRS für Controller, Freiburg, 2007
Winkeljohann, N. in Kooperation mit PriceWaterhouseCoopers, Rechnungslegung nach IFRS – Ein Handbuch für mittelständische Unternehmen, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, Herne 2005

Die Autoren:

Dr. oec. Lukas Rieder, Geschäftsführer des CZSG Controller Zentrum St. Gallen, stv. Vorsitzender des Geschäftsführenden Ausschusses der IGC International Group of Controlling, Dkfm. Markus Berger-Vogel, Senior Consultant am CZSG Controller Zentrum St. Gallen.