

Zeitschrift:	Mittex : die Fachzeitschrift für textile Garn- und Flächenherstellung im deutschsprachigen Europa
Herausgeber:	Schweizerische Vereinigung von Textilfachleuten
Band:	79 (1972)
Heft:	12
Artikel:	Deckungsbeitragsrechnung und Unternehmungsplanung
Autor:	Papa, D. / Zeller, Walter E.
DOI:	https://doi.org/10.5169/seals-677794

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 14.01.2026

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

Deckungsbeitragsrechnung und Unternehmungsplanung

Deckungsbeitragsplanung im Verkauf

Terminologische Standortbestimmung

Die Zielsetzung der Unternehmung und somit ihrer Leistungserstellungsbereiche drückt sich in der *Gewinnplanung* aus. Zur Gewährung einer zielgerichteten Steuerungsfunktion fußt die Gewinnplanung auf der analytischen Verkaufsplanung, der Grenzkostenplanung und — als Resultante davon — auf der Deckungsbeitragsplanung sowie auf deren Soll-Ist-Analyse.

Der *Deckungsbeitrag* gibt bekanntlich den Wert bzw. den Ueberschuss wieder, der aus der Differenz zwischen Nettoerlös (nach Abzug der erlösabhängigen Kosten, wie Rabatte, Warenumsatzsteuer usw.) einerseits und den sog. direkt zurechenbaren Kosten anderseits entsteht.

Bezüglich der Aufteilung der *direkt zurechenbaren Kosten* ergeben sich aus der Literatur mannigfaltige Möglichkeiten. Ein wichtiges Zurechenbarkeitskriterium ist die *zeitliche Beeinflussbarkeit der Kosten* im Zusammenhang mit den erwarteten Erlösen.

Ein schematisches Beispiel von Kostenaufgliederung, das in der Industrie Anklang gefunden hat, kann folgendermassen dargestellt werden:

Kostenaufgliederung betreffend Zurechenbarkeit

1. *Gruppe*: Diese Gruppe fasst die proportionalen, mengen- oder preisabhängigen Kosten zusammen, d. h. die kurzfristig notwendigen Kosten für eine zusätzlich verkauftene Einheit (z. B. direkter Materialeinsatz in der Produktion, direkte Arbeitslöhne, umsatzabhängige Kosten wie Kommissionen usw.).

2. *Gruppe*: *Dispositive oder programmabhängige Kosten* sind alle jene Kosten, welche kurzfristig, d. h. innerhalb weniger Monate, durch bestimmte Entscheide beeinflusst werden können (z. B. allgemeine Fertigungslöhne, Analyse- und Kontrollkosten der Produktion, allgemeine Promotionskosten usw.).

3. *Gruppe*: *Strukturelle Kosten* können in der Regel nur mittel- bzw. langfristig — und zwar unabhängig von den erzielten Erlösen — beeinflusst werden (z. B. Personal- und Verwaltungskosten, Abschreibungen usw.).

Unter Deckungsbeitragsplanung ist der Inbegriff massnahmorientierter Entscheide zu verstehen, welche im Hinblick auf bestimmte Deckungsbeitragszwecke und -ziele kurz-, mittel- und langfristig, produktweise, verantwortungsbereichsweise usw. getroffen werden.

Deckungsbeitragsplanung als Grundlage für die Entscheidungsdynamik

Die Notwendigkeit bzw. das Problem der möglichst konsequenten Trennung zwischen proportionalen und fixen (d. h. strukturabhängigen) Kosten sollte auf keinen Fall

die Deckungsbeitragsrechnung zu einer gemeinen Kalkulationsgymnastik degradieren. Sinn und Zweck der Deckungsbeitragsrechnung und -planung bestehen vielmehr darin, die Grundlage für die entscheidungsbezogene Wirtschaftlichkeitsrechnung und eine optimale Verkaufsstrategie zu bilden.

Die operative Entscheidungsdynamik der produktbezogenen Deckungsbeitragsrechnung geht — schematisch dargestellt — aus folgender Uebersicht hervor:

Entscheidungsdynamik der Deckungsbeitragsrechnung

Kalkulationspositionen	Grundlagen für
Brutto-Verkaufserlös	
./. Erlösminderungen (Umsatzsteuern, Rabatte usw.)	
= Fakturierter Nettoerlös	
./. Proportionale Herstellungskosten (Material, Energiekosten, direkte Fertigungslöhne usw.)	
= Deckungsbeitrag 0 (DB ₀)	→ Produktbeurteilung
.. Proportionale Verkaufskosten (Kommissionen, besondere Vergütungen an Verteiler usw.)	
= Deckungsbeitrag I (DB _I)	→ Distributionsbeurteilung
./. Proportionale (kontierbare) Promotionskosten	
= Deckungsbeitrag II (DB _{II})	→ Promotionsbeurteilung
./. Kalkulatorisch angeordnete fixe Kosten (ausgedrückt in % vom Nettoerlös), z. B. Forschungs- und Verwaltungskosten usw.	
= Deckungsbeitrag III (DB _{III})	→ Beurteilung der Vorhalteleistung von Kapazität in Zentralbereichen
./. Uebrige Struktur (fixe)-Kosten, z. B. Kapitalzinsen, Abschreibungen usw.	
Gewinn	

Der DBO liefert somit die Grundlagen für wichtige Entscheidungen, wie beispielsweise die Optimierung der kurzfristigen Produktionsplanung und Lagerbewirtschaftung sowie die Bestimmung des bestmöglichen Nachschubspunktes (bei bestehenden Kapazitäten), usw.

Auf der Vertriebsseite haben die Deckungsbeiträge I und II eine ausgesprochene Entscheidungsrelevanz, da sie auf das Verhältnis zwischen Promotionsmittel einerseits und Erlös anderseit hindeuten.

Deckungsbeitragsplanung in zeitlicher Hinsicht

Langfristige DB-Planung

Das Ergebnis von langfristig wirkenden Entscheidungen — welche auf der strategischen Planung fussen — schlägt sich zur Hauptsache in der Fünfjahresplanung nieder. Die Fünfjahresplanung sammelt Informationen zur Vorbereitung von sog. Strukturentscheiden und verarbeitet sie in geeigneter Weise.

Die langfristige Planung sollte aber *nicht nur* «strukturwirksam» sein. Im Bereiche des Vertriebs, beispielsweise, wäre eine dynamische Verkaufsstrategie, losgelöst von mittel- und langfristigen Verkaufs- und Gewinnzielsetzungen, gar nicht denkbar. Es ist uns allen klar, dass es in den meisten Fällen nicht möglich ist, die mittelfristige und vor allem die langfristige Entwicklung wirtschaftlich relevanter Erscheinungen, wie Umsätze (z. B. von neuen Produkten), Marktdynamik, Kosten usw., wirklichkeitsgetreu vorauszusehen. Dem berühmten Grundsatz folgend, dass es besser ist, ungenaue Zahlen zu haben, als überhaupt keine, sollten die für einen Leistungserstellungsbereich verantwortlichen Instanzen darnach streben, ein gut ausgebautes 5-Jahres-Planungssystem aufzubauen.

Die 5-Jahres-DB-Planung setzt bekanntlich ein analytisches und auf Annahmen fundiertes Informationssammelns- und -verarbeitungs-Prozedere voraus, dessen wichtigste Stufen wie folgt zusammengefasst werden können.

Zielsetzungen und Annahmen. — Aus der strategischen Planung gehen die mittel- und langfristige Zielsetzung der Unternehmung sowie die planungsrelevanten Annahmen hervor (siehe unten).

Umsatzanalyse und -projektion. — Die aus der Verkaufsplanung hervorgehenden Informationen bilden die Grundlage, auf welcher die gesamte DB-Rechnung und somit

die Gewinnplanung fussen. Das Zusammenspiel einer ganzen Reihe betriebsinterner und -externer Faktoren vermittelt der mittel- und langfristigen Projektion der Planungsparameter grundsätzlich einen hypothetischen Charakter. Vor allem die vom Markte herkommenden Unbekannten, wie beispielsweise das Verhalten der Konkurrenz hinsichtlich der Einführung neuer u. U. besserer Produkte, der Preisdynamik, der Werbeanstrengungen, der kommerziellen «Feldzüge» in Form von Waren- und Geldrabatten, Skonti und dergleichen können den umsatzmässigen Planungshorizont erheblich vernebeln.

Kostenanalyse und -projektion. — Die Steuerungseffizienz der DB-Rechnung steht und fällt mit der Genauigkeit der Kostenanalyse. Je eingehender und unmissverständlicher die Trennung zwischen proportionalen und fixen Kosten der Leistungserstellung ist, desto genauer und transparenter ist die DB-Rechnung. Die mittel- und langfristige Kostenprojektion stellt selbstverständlich eine mehr oder weniger grobe Schätzung dar, deren Genauigkeitsgrad u. a. eine Funktion der betrieblichen Kostentransparenz darstellt.

Diese Kostenanalyse veranlasst uns, die mittel- und langfristige Gesamtkostenentwicklung im Auge zu behalten, was vor allem heutzutage, in Anbetracht der beängstigenden, die meisten «Wohlstandsländer» tangierenden Inflationstendenz, von erheblicher Bedeutung ist. Bekanntlich läuft man bei der kurzfristigen Betrachtung der Kostenseite die Gefahr, die *Entwicklung der fixen Kosten* vor lauter direkten, deckungsbeitragsrelevanten Kostenkomponenten zu vernachlässigen, was freilich unter Umständen zu negativen Überraschungen führen kann.

Deckungsbeitrags- und Gewinnprojektion. — Aus der mittel- und langfristigen Umsatz- und Kostenprojektion ergibt sich die DB- bzw. Gewinnprojektion, die uns die Erarbeitung von Gewinnmaximierungsstrategien ermöglicht. Es

Mittelfristige Gewinnplanung für das (neue) Produkt P₉ des Leistungserstellungsbereiches P (in 1000 Fr.)

	Planperiode				
	1. Jahr 1972	2. Jahr 1973	3. Jahr 1974	4. Jahr 1975	5. Jahr 1976
Brutto-Umsatz	600,0	720,0	821,0	944,0	1086,0
Zuwachsrate	—	20,0 %	14,0 %	15,0 %	15,0 %
./. Erlösminderungen und Rabatte	54,0	65,0	74,0	85,0	98,0
= Netto-Umsatz	546,0	655,0	747,0	859,0	988,0
./. proportionale Herstellungs- und Verteilungs-Kosten	250,0	305,0	357,0	421,0	493,0
= Deckungsbeitrag I (Deckungsgrad I)	296,0	350,0	390,0	438,0	495,0
54,2 %	53,4 %	52,2 %	51,0 %	50,1 %	
./. direkte (kontierbare) Promot. Kosten	120,0	170,0	190,0	190,0	160,0
= Deckungsbeitrag II (Deckungsgrad II)	176,0	180,0	200,0	248,0	335,0
32,2 %	27,5 %	26,8 %	28,9 %	33,9 %	
./. fixe Kosten (kalkulatorisch angeordnet)	60,0	60,0	70,0	75,0	85,0
= Gewinn	116,0	120,0	130,0	173,0	250,0
Zuwachsrate	—	+ 3,4 %	+ 8,3 %	+ 33,0 %	+ 44,5 %

versteht sich von selbst, dass die «Steuerungspotenz» dieser Planungsmittel in direkter Korrelation zur Genauigkeit der Vorschauarbeit steht und diese, ihrerseits, eine Funktion des Brauchbarkeitsgrades der betroffenen Entwicklungsmassnahmen darstellt.

Kurzfristige DB-Planung

Aufgrund der festgelegten Strukturentscheide ergeben sich Zielsetzungen, die sich in der kurzfristigen (operationellen) Planung niederschlagen. Die 1-Jahres-DB-Planung steht in direkter Korrelation zur 5-Jahresplanung und weist in der Regel einen beachtlichen Genauigkeitsgrad auf.

Anwendbarkeit der DB-Planung

Die lang-, mittel- und kurzfristigen DB-Planungsgrundsätze können für die betriebswirtschaftliche Analyse von

- Produkten bzw. Produktgruppen
- Verantwortungsbereichen
- Kundengruppen
- Verteilerklassen
- Märkten usw.

Anwendung finden.

DB-Rechnung in preisoperativer Hinsicht

Preissenkungen zur Marktgewinnung bzw. Erhöhung des Marktanteiles sind grundsätzlich nur dann vorteilhaft, wenn die Preisreduktion eine überproportionale Erhöhung der Nachfrage nach dem betreffenden Produkt mit sich bringt.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet, sind Preissenkungen erst dann interessant, wenn die Nachfragefunktion elastischer (d.h. flacher) verläuft als die ISO-DB-Linie.

Die ISO-DB-Kurve stellt eine (graphische) Verbindung von Preis-Mengenrelationspunkten dar, welche eine bestimmte DB-Zielsetzung bei Mengen- bzw. Preisveränderung aufrecht erhält.

Die einzelnen Punkte auf dem Koordinatensystem basieren auf der Formel:

ISO-DB-Zielsetzung

ISO-DB-Ziel = (Einheitserlös — Grenzkostensatz) × Menge

Beispiel: ISO-DBZ = (8.— — 3.—) × 50 000 Stück
= Fr. 250 000.—.

Basierend auf dieser Grundgleichung lassen sich die einzelnen Gleichungselemente wie folgt ableiten:

$$\text{Menge} = \frac{\text{ISO-DB-Ziel}}{(\text{Einheitserlös} — \text{Grenzkosten})}$$

$$\text{Beispiel: } \frac{250\ 000}{(8.00 — 3.00)} = 50\ 000 \text{ Einheiten.}$$

$$\text{Einheitserlös} = \left(\frac{\text{ISO-DB-Ziel}}{\text{Menge}} \right) + \text{Grenzkosten}$$

$$\text{Beispiel: } \left(\frac{250\ 000}{50\ 000} \right) + 3.— = \text{Fr. 8.—/Einheit.}$$

Der praktische Einsatz einer ISO-DB-Kurve fordert die Bereichsverantwortlichen auf, bei ihren Marketingüberlegungen nicht nur der absoluten Grösse der mutmasslichen Umsätze Beachtung zu schenken, sondern vor allem die planungsrelevante Synchronisierung von Verkaufspreis und Stückzahl zu berücksichtigen.

Die ISO-Deckungsbeitragszielsetzung übt somit eine eindeutige Wegleitungsfunktion in der Gewinnplanung der Leistungserstellung aus. In diesem Zusammenhang stellt sich aber die Frage, wie hoch der Verkaufspreis sein soll, um als «gewinngünstigst» bezeichnet zu werden. Diese Frage ist durchaus berechtigt, wenn man bedenkt, dass sich nicht alle Kosten umsatzproportional verändern. Wie bereits erwähnt, ändert sich nur ein Teil der Kosten, die sogenannten proportionalen Kosten, linear mit der verkauften Menge. Der andere Teil bleibt — soweit die Kapazität nicht aus besonderen Gründen ausgebaut werden muss — gleich. Ein Beispiel möge das Erwähnte verdeutlichen. Nehmen wir an, wir hätten dem Verkaufsleiter von sechs Preisvarianten (max. Fr. 8.80; min. Fr. 5.25) für das Produkt B die «Gewinngünstigste» vorzuschlagen. Das Rechnungssystem sähe folgendermassen aus:

Bestimmung des gewinnoptimalen Verkaufspreises für das Produkt B

a) Nachfragefunktion / $q + f(p)$

Variante	Einheits-Verkaufspreis	Geplante Verkaufs- Erlös	
		menge/Jahr	Einheiten
	Fr.	q	Fr.
A	8.80	41 660	366 610
B	8.—	50 000	400 000
C	7.20	60 000	432 000
D	6.50	72 000	468 000
E	5.85	86 400	505 440
F	5.25	103 680	544 320

b) Ermittlung des gewinngünstigsten Preises (P_0)

Vari-ante	Erlös	Proportionale Kosten	Deckungs- Fix-beitrag		Gewinn
			Fr.	Fr.	
A	366 610	124 980	241 630	40 000	201 630
B	400 000	150 000	250 000	40 000	210 000
C	432 000	180 000	252 000	40 000	212 000
D	468 000	216 000	252 000	40 000	212 000
E	505 440	259 200	246 240	40 000	206 240
F	544 320	311 040	233 280	40 000	193 280

Die Gewinnmaximierungs-Kalkulation weist eindeutig darauf hin, dass die Preis-Varianten C (P = Fr. 7.20) und D (P = Fr. 6.50) den höchsten DB bzw. Gewinn aufweisen. Nachdem die Variante B (P = Fr. 8.—, d.h. der ursprüng-

lich vorgeschlagene «Einführungspreis») einen Gewinn abwirft, der unbedeutend niedriger ist als die sogenannten Optimalvarianten, ist zu kontrollieren, ob zwischen den Preishypothesen B und C bzw. C und D nicht unter Umständen eine gewinngünstigere Variante «versteckt» ist. Die diesbezüglichen Kalkulationen lauten somit wie folgt:

Kalkulation des gewinngünstigsten Verkaufspreises für das Produkt P

B/C-Variante

a) mittlerer Preis

$$\frac{8.- + 7.20}{2} = \text{Fr. } 7.60$$

b) Erlös = $(7.60 \times 55\,000)$	= Fr. 418 000
./. Prop. Kosten = $(3 \times 55\,000)$	= Fr. 165 000
Deckungsbeitrag	= Fr. 253 000
./. fixe Kosten	= Fr. 40 000
Gewinn	= Fr. 213 000

C/D-Variante

a) mittlerer Preis

$$\frac{7.20 + 6.50}{2} = \text{Fr. } 6.85$$

b) Erlös = $(6.85 \times 66\,000)$	= Fr. 452 100
./. Prop. Kosten = $(3 \times 66\,000)$	= Fr. 198 000
Deckungsbeitrag	= Fr. 254 100
./. fixe Kosten	= Fr. 40 000
Gewinn	= Fr. 214 100

In der Tat hat die analytische Betrachtung der Hypothesen dazu verholfen, zwei noch gewinngünstigere Verkaufspreise für das Produkt P zu entdecken. Dieses Beispiel möge die Bedeutung der *kritischen Ueberprüfung* sowohl der betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge eines Problems, als auch dessen Lösungsalternativen zeigen.

Wichtigste Grundsätze der Deckungsbeitragsanalyse

1. Die Einführung eines Deckungsbeitragsrechnungssystems zur dynamischen Wirtschaftlichkeitsanalyse soll von Anfang an, unter Umständen durch den Einsatz eines diesbezüglichen Modells, gründlich studiert und mit vernünftiger Konsequenz angewendet werden. Grundsätzliche Änderungen eines mangelhaften DB-Systems erschweren a posteriori die Vergleichbarkeit der Information und beeinträchtigen somit die Steuerungsfunktion des Systems.
2. In einer mehrdivisionalen Unternehmung erfordert die Vergleichbarkeit der Wirtschaftlichkeitsinformation ein einheitliches Deckungsbeitragsrechnungssystem. Das Einheitlichkeits-Prinzip ist vor allem wichtig, wenn die Unternehmung international verflochten ist, d. h. wenn die Leistungserstellungsresultate im In- und Ausland konsolidiert betrachtet werden sollen.
3. Die Deckungsbeitragsrechnung setzt zudem ein gut ausgebautes und klar definiertes Kostenerfassungs- und

Kalkulationssystem voraus. Je genauer die Unterteilung der Kosten der Leistungserstellung in proportionale und fixe Komponenten ist, desto repräsentativer und steuerungsdynamischer sind die Informationen, welche aus der Deckungsbeitragsrechnung gewonnen werden können.

4. Die Deckungsbeitragsanalyse soll sich nach Möglichkeit nicht nur auf die Leistungserstellungsbereiche beschränken, sondern sie soll im Interesse der Erarbeitung angemessener Produktstrategien ebenfalls die einzelnen Kostenträger zum Gegenstand haben.
5. In zeitlicher Hinsicht soll sich die Deckungsbeitragsrechnung sowohl mit der kurzfristigen als auch mit der mittel- und langfristigen Entwicklung befassen, damit sie ihrer dynamischen Steuerungsfunktion gerecht werden kann.
6. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass auch die beste Wirtschaftlichkeitsplanung nicht viel nützt, wenn die darin projektierten (vor allem kurzfristigen) Tendenzen nicht periodisch unter Kontrolle gehalten werden. Dieser SOLL-IST-Vergleich soll dafür sorgen, dass die für eine bestimmte Entwicklung Verantwortlichen rechtzeitig die erforderliche Informationstransparenz erhalten und sie sinngemäss zur Steuerung der Leistungserstellung verwenden.
7. Schliesslich soll die Deckungsbeitragsrechnung nicht als kalkulatorischer Selbstzweck aufgefasst, sondern vielmehr als entscheidungsvirulentes Instrument eingesetzt werden. Sofern Sinn und Zweck der Deckungsbeitragsanalyse und -planung gebührend beachtet und mit vernünftiger Konsequenz verwirklicht werden, dürfte der Weg zur Erreichung der Gewinnmaximierung geöffnet sein.

Dr. D. Papa, Vize-Direktor
Ciba-Geigy, 4000 Basel

Es geht nicht mehr ohne Budgetierung

Für einmal kann sich die Privatwirtschaft am Staat ein Beispiel nehmen! Jede staatliche Instanz, sei es nun Gemeinde, Kanton oder Bund, pflegen nämlich jährlich, wenn die Blätter fallen, ihr Budget für das kommende Jahr vorzulegen. Der Vorgang ist dabei etwa folgender: Die Behörde plant (budgetiert) die von ihr im nächsten Jahre vorgesehenen wichtigen und weniger wichtigen Ausgaben, zählt zusammen und rechnet dem Steuerzahler dann vor, wie gross ihr Bedarf an Steuergeldern demzufolge sein werde, und dass sie sich entweder freue, dass der Steuerfuss gehalten oder aber bedaure, dass er um weitere 5 oder 10 % erhöht werden müsse.

Wenn einleitend leichthin festgestellt wurde, die Privatwirtschaft könne sich am Staat ein Beispiel nehmen, dann ist allerdings zugleich eine gravierende Einschränkung am Platze: Das Beispiel kann sich nur darauf beziehen, dass *überhaupt* budgetiert wird; nicht aber natür-

lich auf die dabei gehandhabte Methode. Schön wäre es natürlich, wenn man den Kunden so gegen Weihnachten hin mitteilen könnte, dass alle Preise zum Neujahr um 10 % erhöht würden und alle Kunden das ohne Murren (und ohne einen Lieferantenwechsel auch nur im entferntesten ins Auge zu fassen) einfach schlucken würden. Da dies eben leider nicht so ist, erweist sich bei näherer Betrachtungsweise das «Beispiel» des Staates als durchaus untauglich — derselbe muss sich ja bekanntlich leider auf keinem Absatzmarkt bewähren —, so dass es nicht länger verfolgt sei.

Dass jedes privatwirtschaftlich geführte Unternehmen einen Ertrag abwerfen muss, um leben zu können, ist eine Binsenwahrheit. Nicht so selbstverständlich ist die Antwort auf die Frage, ob dies in unserem Zeitalter der galoppierenden Inflation auch nach wie vor gelingt! Die Preise, die wir für unsere Produkte lösen, bestimmt der Markt. Und zwar für unsere Textilindustrie — insbesondere im Hinblick auf den bevorstehenden erweiterten europäischen Markt — nicht etwa der Binnenmarkt (wie z. B. für das hoch privilegierte Baugewerbe, das seine Offerten «plus Bauteuerung» stellen kann), sondern der Europa- oder sogar der Weltmarkt. Dieser Markt interessiert sich in keiner Weise für unsere Kostenexplosion, sondern ist durchaus emotionslos und unerbittlich. Es scheint somit ganz logisch zu sein, bei der Budgetierung auf der Absatzseite zu beginnen, ausgehend von den bekannten Marktpreisen unserer Produkte, und in einer zweiten Phase dann die Kosten zu budgetieren, um schliesslich festzustellen, ob die beiden Komponenten ins Gleichgewicht zu bringen sind.

Die Forderung, auf der Kostenseite mit Zukunftszyzahlen statt mit Vergangenheitsziffern zu operieren, ist schon recht alt und auch selbstverständlich, gilt es doch beim «Kalkulieren» in der Regel zu ermitteln, welche Verkaufspreise wir erzielen sollten, um unsere künftigen Kosten zu decken und weniger darum, wie hoch unsere Kosten in der Vergangenheit waren. Kalkulieren ist also im Grunde genommen stets zukunftsorientiert. So entwickelten sich Budget-Kostenrechnungssysteme, die sich zwar in der Regel nicht so nannten, aber doch grosso modo auf dasselbe hinausließen. Plankosten, Sollkosten, Standardkosten sind im Prinzip budgetierte Kosten. Seltsam dabei ist lediglich der Umstand, dass sich diese zukunftsgerichteten Budgetierungsmethoden stets auf die Kostenseite beschränkten und nicht auch die Erlösseite mit in Rechnung stellten.

Budgetierung also, wenn sie umfassend sein will, ist stets die Vorausschau der Erlöse *und* der Kosten.

Wie kann ein Textilbetrieb seine Erlöse budgetieren? Das wird für das eine Unternehmen einfacher, für das andere schwieriger sein. Wer sozusagen schon für 1973 ausverkauft ist, wird es leichter haben als ein Unternehmen, welches jährlich zwei Kollektionen anbietet und noch keine Ahnung hat, wie sie einschlagen werden. Am schwierigsten dürfte es für den Lohnveredler sein, der sich weitab vom Markt befindet und insbesondere keinerlei Möglichkeiten hat, Schwankungen im Auftragseingang durch Produktion auf Lager auszugleichen.

Nehmen wir als Beispiel einen Fabrikationsbetrieb der Webereisparte. Aufgrund der vorhandenen Webmaschinenzahl je Gruppe (schmal/breit, ein-/mehrschichtig usw.) kann zunächst einmal die Kapazität in Webmaschinenstunden je Maschinengruppe budgetiert werden; bei Bedarf in mehreren Varianten (z. B. zwei- und dreischichtig). Der Verkaufschef erhält in der Folge die Aufgabe, die Kapazität je Webmaschinengruppe mit geplanten Absatzmengen je Artikel aufzufüllen. «Je Artikel» heisst nicht unbedingt, dass jedes Mauerblümchen, von dem im letzten Jahr vielleicht eine halbe Kette produziert wurde, dabei berücksichtigt werden müsste. Man kann sich auf die Hauptartikel beschränken, etwa in dem Sinne, als aus jeder Artikelgruppe ein spezifischer «Vertreter» ausgewählt und stellvertretend für die ganze Artikelgruppe in das Budget eingeplant wird. Dies bis zu jenem Ausmass, wo die Kapazität jeder Maschinengruppe voll ausgeplant ist.

In einer zweiten Stufe hat die Verkaufsleitung anzugeben, mit welchem mittleren Verkaufserlös pro eingeplanten Artikel sie im nächsten Jahr rechnet, woraus sich bereits der budgetierte Umsatz ergibt. Hiebei ist es nicht etwa verboten, eine grössere Absatzmenge zu budgetieren als der eigene Betrieb zu produzieren in der Lage ist; was darüber hinausgeht, wäre zuzukaufen. Im ungünstigeren Falle, wo sich die Verkaufsleitung nicht in der Lage sieht, die gesamte Produktionskapazität mit Eigenproduktion aufzufüllen, wären die Restkapazitäten z. B. durch Façonaufträge «aufzufüllen».

In einer zweiten Stufe folgt die Budgetierung der Erlösminderungen (Skonti, Provisionen usw.), dann die Budgetierung des Materialeinsatzes (in unserer Beispiel-Weberei also des Garneinsatzes, der Garnfärbekosten und der Gewebeveredlungskosten), stets pro jeden einzelnen der im Absatzbudget berücksichtigten Artikel. Als Differenz ergibt sich der Nettoproduktionswert, der die Fabrikations-, Verwaltungs- und Verkaufskosten (ebenfalls gemäss Budget) decken muss. Schematisch dargestellt und zusammengefasst sieht die Rechnung etwa wie folgt aus (immer auf Budget-Basis):

Bruttoumsatz	
— Erlösminderungen	
= Nettoerlös	
— Wareneinsatz (Garn, Garnveredlung, Gewebeveredlung, Fremdwarenzukauf, Lohnweben durch Dritte)	
= Nettoproduktionswert	
— Personalaufwand	
— Sachaufwand	
— Fremdzinsen	
= cash flow	
— kalkulatorische Abschreibungen	
— kalkulatorische Zinsen vom Eigenkapital	
= betriebswirtschaftlicher Gesamterfolg	

Für die Ermittlung der in obgenannter Aufstellung zusammenfassend dargestellten Kostenarten (Personalaufwand, Sachaufwand usw.) ist eine Budget-Betriebsabrechnung erforderlich. Bevor man mit der Budgetierung der

Kosten beginnen kann, sind die Leistungen der einzelnen Kostenstellen zu budgetieren. Dies ist verhältnismässig einfach aus dem Absatzbudget herzuleiten, mit welchem man die verschiedenen Maschinengruppen ausgelastet hat. Budgetiert man z. B. vom Artikel X 50 000 m, dann kann man über die maximal mögliche Kettlänge dieses Artikels — sagen wir 2000 m — berechnen, dass 25 Ketten dieses Artikels p. a. erforderlich sind. Aufgrund der Gesamtsumme aller benötigten Ketten lässt sich der Personaleinsatz an Zettelauflegern und Stuhlputzern budgetieren (anzahlmässig). Ebenso verfährt man mit Vorteil in bezug auf die anderen Kostenstellen, indem man z. B. über den Garnbedarf ermitteln kann, wieviele kg in welchen Garnnummern die Schussspulerei verarbeiten muss, wieviele Ketten die Zettlerei herstellen muss (Summe aller Ketten minus zugekauft) usw. Aufgrund der bekannten (oder bekannt sein sollenden!) Arbeitsbelastung des Webers je Artikel lässt sich auch die Gesamtbela stung der Weberei ermitteln und von dieser Ziffer her die Zahl der pro Schicht benötigten Weber ableiten. Auf diese Weise ergeben sich ohne allzu grosse Probleme die der Budget-Betriebsabrechnung zugrunde zu legenden Produktionsleistungen der einzelnen Kostenstellen sowie der

Personalbedarf je Kostenstelle (anzahlmässig). Ueber den Personalbedarf lässt sich der Personalaufwand je Kostenstelle budgetieren (unter Zurechnung des für 1973 zu erwartenden Lohnauftriebs!). Die Budgetierung der übrigen Kostenarten zu Handen der Betriebsabrechnung ergibt im allgemeinen keine unüberwindlichen Schwierigkeiten.

Ergibt sich auf diese Weise zunächst einmal ein geschlossenes Gesamtbudget in der oben skizzierten Darstellung, dann lässt sich in einer zweiten Stufe dasselbe nach Artikelgruppen gliedern. Die hiebei anzuwendende Technik im Detail zu beschreiben, würde hier zu weit führen. Immerhin ergeben sich meist hoch interessante Erkenntnisse hinsichtlich der Ertragskraft der einzelnen Artikelgruppen, die dann und wann unter Umständen auch harte unternehmerische Entscheide herausfordern können.

Im ungünstigen Fall ist sogar das Globalresultat der Budgetierung rot. Das wäre dann allerdings ein Alarmzeichen und müsste zu sehr ernsthaften Analysen von Verbesserungsmöglichkeiten Anstoß geben, sei es hinsichtlich Sortimentsänderungen, Änderung der Absatzorganisation, Rationalisierungsstudien usw. oder schliesslich von allem zusammen.

Monatsmeldung z. H. des VR

Monat: März 1972

	Berichtsmonat	kumulativ laufendes Jahr	kumulativ Budget	kumulativ Vorjahr
Anzahl Arbeitstage	20	62	62	63
Auftragsbestand Anfang Monat	1000 m	1000 m	1000 m	1000 m
Auftragseingang	909	872		1004
Auslieferungen	+ 402	1056	1000	810
Auftragsbestand Ende Monat	— 366	983	1000	881
Fertiglager Anfang Monat	672	611		715
Eigenproduktion	+ 321	907	900	802
Fremdwareneingang	+ 20	112	100	40
Auslieferungen	— 366	983	1000	881
Fertiglager Ende Monat	647	647		676
Erfolgsrechnung (approx.)	1000 Fr.	1000 Fr.	1000 Fr.	1000 Fr.
fakturierter Umsatz brutto	3002	8436	8000	7611
Erlösminderungen	— 311	677	600	593
Nettoerlös	= 2691	7759	7400	7018
Wareneinsatz hievon	— 1661	4783	4500	4230
Bruttomarge	= 1030	2976	2900	2788
Bruttomarge der Fertigwarenbestandesänderung	± 92	+ 80	—	— 120
Nettoproduktionswert	= 938	3056	2900	2668
Personalaufwand	— 612	1834	1800	1690
Sachaufwand	— 142	478	462	421
Fremdzinsen	— 17	50	50	62
cash flow	= 167	694	588	495
kalkulatorische Abschreibung	— 100	300	300	250
Erfolg	= 67	372	288	245

Kurzkommentar:

Volkswirtschaft

Das Global-Budget sollte von der Geschäftsleitung dem Verwaltungsrat zur Genehmigung vorgelegt werden. Hat dieser es genehmigt, dann ist es zum «Ziel 73» erhoben.

Natürlich wird sich ein weitblickender Verwaltungsrat nicht mit dem «Ziel 73» begnügen, sondern längerfristige Ziele setzen; immerhin aber wird dabei das kurzfristige Jahresziel eine wichtige Komponente seiner Planungsinstrumente sein.

Nun geht es aber in einer zweiten, nicht weniger wichtigen Stufe darum, zu kontrollieren, ob und inwiefern das Ziel erreicht wird. Und zwar kurzfristig! Kein Verwaltungsrat und keine Geschäftsleitung wird sich damit zufrieden geben, ein mehr oder weniger erfreuliches Budget 73 zu standegebracht zu haben, um dann Ende 1973 (oder vielmehr im Frühjahr 1974, wenn die Buchhaltung abgeschlossen ist) festzustellen, ob man das Ziel wohl erreicht habe oder nicht. Vielmehr werden die Leitungsinstanzen kurzfristig (möglichst monatlich) feststellen wollen, inwieweit man die budgetierten Teilziele erreicht hat. Es muss somit eine kurzfristige Erfolgsrechnung herbeigeführt werden, was sich allerdings leichter postulieren als verwirklichen lässt. Die Uebersicht auf Seite 425 zeigt eine Möglichkeit, dem Verwaltungsrat eine konzentrierte monatliche Meldung über wichtige Daten der Unternehmensentwicklung zu unterbreiten, u. a. auch die postulierte kurzfristige Erfolgsrechnung.

Dabei ergeben sich auf der Kostenseite Probleme der kurzfristigen Abgrenzung, auf der Erlösseite jedoch die bedeutend schwieriger zu lösenden Probleme im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Lagerbestandesveränderungen. Diese Schwierigkeiten röhren daher, dass ja selbstverständlich nicht monatlich ein Inventar vorhanden ist. Die Praxis zeigt jedoch, dass Lagerbestandesveränderungen aufgrund einer quantitativen Verfolgung von Produktion und Auslieferungen zwar nur approximativ, aber doch für die Zwecke einer kurzfristigen Erfolgsrechnung genau genug ermittelt werden können. Die Lösung muss von Fall zu Fall der jeweiligen Firma und ihren verfügbaren statistischen Unterlagen angepasst werden und lässt sich nicht über einen Leist schlagen. Immerhin darf gesagt werden, dass derartige kurzfristige Erfolgsrechnungen (auch dann, wenn Lagerbestandesveränderungen nur approximativ erfassbar sind) bedeutend mehr aussagen als monatliche, auf den Rappen genau geführte Saldobilanzen, welche keine Bestandesveränderungen berücksichtigen. Sie mögen ihre buchhalterische Berechtigung haben, sagen aber mit Bezug auf den kurzfristig erzielten Unternehmenserfolg im allgemeinen so gut wie nichts aus.

Diejenigen Firmen, welche Kostensteigerungen jeglichen Ausmasses ohne Beeinträchtigung ihres Absatzes laufend auf ihre Verkaufspreise schlagen können, dürfen Budgetierung wie Budgetkontrolle als Spielerei betrachten und füglich darauf verzichten. Alle anderen Firmen sollten sich diesen Verzicht nicht leisten.

Walter E. Zeller, Unternehmensberater ASCO
Kilchberg/Zürich

Massenkaufkraft als Konjunkturfaktor

Der Konjunkturauftrieb in der Schweiz kommt, wenn man von Teilbereichen absieht, nicht so recht in Schwung; er ist jedenfalls gemässiger und differenzierter, als dies von den meisten Beobachtern noch vor einigen Monaten angenommen wurde. Typisch dafür ist der neueste Lagebericht der dem EVD unterstellten Kommission für Konjunkturfragen, der in seiner allgemeinen Skizzierung der schweizerischen Konjunkturlage wesentlich gedämpfter ausgesunken ist als der vorhergehende.

Neben der zunehmenden Nachfrage nach Bauleistungen und der dadurch hervorgerufenen Ueberhitzung im Bau-sektor (grösstenteils eine Folge der anhaltenden Steigerung des Wohnungsbaus und der Bautätigkeit der öffentlichen Hand) wird das schweizerische Konjunkturbild immer mehr gekennzeichnet durch die aussergewöhnlich starke Erhöhung der Einkommen und damit der Massenkaufkraft. Die Löhne haben gemäss der Lohn- und Gehaltserhebung vom Oktober 1971 gegenüber dem Vorjahr nominal mit 13,3 % bei den Arbeitern und 10,7 % bei den Angestellten wie nie zuvor seit Kriegsende zugenommen, womit trotz der hohen Zuwachsrate der Teuerung ein Reallohnzuwachs von 6,3 % bei den Arbeitern und von 3,8 % bei den Angestellten verbunden war. Die Masseneinkommen dürften 1971 gegenüber 1970 nominell insgesamt um rund 16 % zugenommen haben. Dieser Prozess hat sich auch im laufenden Jahr fortgesetzt, da der Personalmangel, in dem diese Einkommenssteigerungen der unselbstständig Erwerbenden hauptsächlich begründet sind, andauert.

Die Einkommensaufblähung wirkt sich konjunkturell sehr verschieden aus, rezessiv und expansiv, woher es auch kommt, dass sich die Konjunkturlage nicht auf einen einheitlichen Nenner bringen lässt. Einerseits ist die Ausweitung der Massenkaufkraft, weil sie über die Produktivitätszunahme weit hinausgeht, eine der wichtigsten Antriebskräfte der Teuerung; sie hemmt aber gleichzeitig bis zu einem gewissen Grad auch die konjunkturelle Expansion und das Wachstum, da die mit den erhöhten Einkommen verbundene Kostenexplosion in nicht wenigen Branchen und Betrieben, die ihre Preise aus Konkurrenzgründen nicht entsprechend anheben können, die Gewinne schmälert, in extremen Fällen sogar aufzehrt, womit eine Verminderung der Investitionsneigung verbunden ist. Es ist gar nicht so selten, dass Betriebe Mühe haben, sich zu behaupten, weil sie den Kostenanstieg nicht mehr verkraften können. Andererseits ist natürlich auch nicht zu übersehen, dass die anschwellende Massenkaufkraft, die zudem noch durch erhöhte AHV-Renten, durch die 13. Monatsgehälter des öffentlichen Personals und durch die zunehmenden Defizite der Haushalte in Bund, Kantonen und Gemeinden beträchtlich erhöht wird, der Konjunktur auch zusätzliche Impulse verschafft.

Infolge der starken Zunahme der Massenkaufkraft steigen die Konsumausgaben in einem Masse, wie dies seit Beginn der sechziger Jahre, als die Verbrauchsexpansion im