Einrichtung einer Kostenrechnung/Teil 1

Die Einrichtung von Kostenrechnungen ist grundsätzlich ein komplexes, aber auch interessantes und lohnenswertes Betätigungsfeld. Steuerberater und ihre Mitarbeiter, die sich dieses Tätigkeitsgebiet erschließen wollen, sollten sich systematisch und ggf. mit kleineren Projekten beginnend einarbeiten. Konkrete Hilfestellungen zur Umsetzung problemorientierter Kostenrechnungslösungen sollen hierzu die nachfolgenden Beiträge leisten.

1. Eckpunkte der Beratung zur Einrichtung von Kostenrechnungen
Bücher über Kostenrechnung gibt es viele. Mehr oder weniger anschaulich werden in der Kostenrechnungstheorie Einsatzgebiete, Systeme und Instrumente sowie deren jeweilige Vor- und Nachteile beschrieben und diskutiert. Aber wie richtet man eine Kostenrechnung in der Praxis für die Belange eines bestimmten Unternehmens ein?

1.1 Auswahl eines zweckorientierten Kostenrechnungssystems
In der klassischen betriebswirtschaftlichen Literatur werden der Kostenrechnung drei Hauptaufgaben zugewiesen:

- **Kurzfristige Erfolgsrechnung**
  Der in der Literatur zitierten Aufgabe der Ermittlung des kurzfristigen Betriebserfolges kommt eine wichtige Rolle zu, wenn Aufwendungen und Kosten stark differieren. Bei einem solchen Vorgehen liefert die steuer- bzw. handelsrechtlich erstellte monatliche BWA nicht den tatsächlich erzielten Betriebserfolg. Zudem ist mit der BWA eine detaillierte Betrachtung z.B. von Produkterträgen nicht möglich. Unternehmerische Entscheidungen (z.B. Sortimentszusammensetzung, Produktionsprogrammplanung) lassen sich systematisch(er) mit entsprechenden Kostenrechnungsinstrumenten, wie z.B. der Deckungsbeitragsrechnung, umsetzen.

- **Kalkulation**
  Eine der wichtigsten unternehmerischen Entscheidungen ist die Preisbildung. Im Rahmen der Preiskalkulation gilt es u.a. festzulegen, welche Preise das Unternehmen am Markt für seine Produkte und Leistungen zu erzielen hat, damit es auf Dauer Gewinne erwirtschaftet. Hierzu werden innerhalb der Preiskalkulation alle anfallenden Kosten, d.h. Herstellungs-, Verwaltungs- und Vertriebskosten berücksichtigt. Durch entsprechende Verteilungsverfahren werden die erwarteten Kosten eines Unternehmens auf die verschiedenen Produkte oder Leistungen verteilt (Vollkostenrechnung = vollständige Verteilung aller erwarteten Kosten).

- **Plankostenrechnung/Budgetierung**
  Eine sinnvolle Wirtschaftlichkeitskontrolle erfordert es, die Kosten für alle Teilbereiche eines Unternehmens – in geeigneter Detaillierung – zu planen bzw. zu budgetieren. Abweichungen vom Plangesamtergebnis können somit in Teilbereichen des Unternehmens zurückverfolgt werden. Im Optimalfall kann die Unternehmensleitung genau bestimmen, in welchem Teilbereich der Leistungserstellung die Planabweichung, und somit die Ursache für Unwirtschaftlichkeit, entstanden ist. Die wirtschaftliche Steuerung des Unternehmens wird so erleichtert.

Sieht ein Mandant bezüglich einer dieser Aspekte Handlungsbedarf in seinem Unternehmen, entsteht grundsätzlich ein Nutzen durch die Einrichtung eines entsprechenden Kostenrechnungssystems. Dieser Handlungsbedarf kann auch durch bestimmte Ereignisse ausgelöst werden. Typische Beispiele dafür sind:

© IWW-Institut

- Verdrängungswettbewerb/Preiskampf in der Branche bei nicht bekannten eigenen Preisuntergrenzen,
- sinkende Produktivitäten oder Krisensituationen, in denen unrentable Betriebsbereiche aufgedeckt werden müssen,
- Banken-Ratings, die das Vorhandensein von Kostenrechnungen abfragen.

Je nach Anlass liegt eine Aufgabe des Beraters darin, das „richtige“ Kostenrechnungssystem auszuwählen, d.h. diejenige Kostenrechnungslösung, die den Bedarf des Mandanten am besten deckt.

1.2 Abstimmung von Finanz- und Betriebsbuchhaltung
Während in der Finanzbuchhaltung der Gesamterfolg (Betriebs- und neutraler Erfolg) des Unternehmens in der GuV durch die Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag bestimmt wird (gegliedert nach Aufwands- und Ertragsarten), erfolgt in der Betriebsbuchhaltung eine innerbetriebliche Abrechnung des Erfolgs. Per Definition entspricht der in der Finanzbuchhaltung erfasste Aufwand dem aus Ausgaben abgeleiteten periodisierten Werteverzehr. Kosten dagegen definieren sich als bewerteter leistungsbezogener Werteverzehr. Grundlage jeder Kostenrechnung ist von daher die Buchung nach:

- Kostenarten,
- Kostenstellen und
- Kostenträgern.

Die Buchung von Kostenarten beantwortet die Frage: Welche Kosten fallen an? Kostenarten können nach verschiedenen Kriterien gebildet werden, beispielsweise nach betrieblichen Funktionsbereichen (Beschaffungskosten, Lagerhaltungskosten, Fertigungskosten etc.), nach der Zurechenbarkeit (Einzel- und Gemeinkosten), nach der Abhängigkeit von der Auslastung, Produktions- oder Absatzmenge (fixe/variable Kosten, beschäftigungsabhängige/-unabhängige Kosten), nach der Verwendung des Kostenbegriffs (aufwandsgleiche, Anders- und Zusatzkosten) oder nach der sachlichen Herkunft der Kosten (Personal-, Sach- und Kapitalkosten etc.). Letzteres entspricht der in Finanzbuchhaltungen häufig verwendeten Gliederung der Aufwendungen nach dem sogenannten „Gesamtkostenverfahren“. Diese sind geeigneterweise durch kalkulatorische Kosten zu ergänzen.

Kostenträger sind die Erzeugnisse oder Leistungen eines Unternehmens. I.d.R. versteht man hierunter Produkte oder auch Aufträge. Je nach Kostenrechnungssystem existieren unterschiedliche Methoden, den einzelnen Kostenträgern Kosten und Leistungen zuzurechnen und ein entsprechendes Ergebnis zu ermitteln. Gemeinsam ist allen Kostenrechnungssystemen, dass mindestens die (Kostenträger-) Einzelkosten auf Kostenträger verbucht werden. Unter Einzelkosten versteht man diejenigen Kosten, die unmittelbar einem Kostenträger zurechenbar sind.

Uneinigkeit besteht zwischen verschiedenen Kostenrechnungssystemen im Wesentlichen über die Behandlung der Gemeinkosten. Gemeinsam ist allen Systemen, dass diese in der einen oder anderen Form auf Kostenstellen verrechnet werden. Entsprechend existieren für Kostenstellen verschiedene Gliederungskriterien, z.B. die Unterteilung der Kostenrechnung nach Verantwortungsbereichen, nach räumlichen Gesichtspunkten oder nach rechentechnischen Aspekten. Die „klassische“ Variante ist jedoch die Unterteilung nach betrieblichen Funktionsbereichen, insbesondere in die Kostenstellen Material, Fertigung, Verwaltung und Vertrieb. In diesem Fall werden alle Gemeinkosten, d.h. Kosten, die nicht direkt einem Kostenträger zuzurechnen sind, auf Kostenstellen gebucht.

© IWW-Institut

Im Falle der Einrichtung einer Kostenrechnung ist die Buchung von Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern je nach verfolgtem Kostenrechnungszweck bzw. eingesetztem Verfahren festzulegen. Auf dieser Aufgabe liegt somit ein Schwerpunkt der Beratung.

1.3 Software, Betriebsdatenerfassung
Eine Stichwortsuche zum Thema Kostenrechnung z.B. unter www.softwareguide.de bringt so viele Angebote hervor, dass allein eine Listung aller Anbieter den angestrebten Seitenumfang dieses Beitrags sprengen würde. Neben Anbietern genereller Software bestehen zahlreiche Branchenanbieter, die in die Überlegungen zum Softwareeinsatz einbezogen werden müssen. Eine wesentliche Rolle spielt auch die ggf. beim Mandanten eingesetzte ERP-Software. Denkbar sind zudem eigene Lösungen in Tabellenkalkulationen (z.B. Excel).

Eine allgemein gültige Aussage lässt sich insofern hier nicht formulieren. Aus Sicht eines Steuerberaters kann jedoch die Kostenrechnung der DATEV als Orientierungshilfe bzw. „Messlatte“ in inhaltlicher wie auch in preislicher Hinsicht dienen.

Je nach Umfang eines Maschinenparks ist zudem der Einsatz von sog. „Betriebsdatenerfassungen“ (BDE) zu bedenken. Diese Systeme sind entweder mobil/manuell zu bedienen oder werden an Maschinen gekoppelt. Sie ermitteln z.B. Stückzahlen, Laufzeiten, Auslastungen/Kapazitäten und damit grundlegende Parameter für die Kostenrechnung.

Sowohl für den Software- wie auch den BDE-Einsatz sollte unternehmensspezifisch recherchiert und eine Lösung mit der Unternehmensleitung diskutiert werden (Auf diese Thematik wird in den folgenden Beiträgen noch eingegangen).

2. Exemplarische Gliederung eines Beratungsprojekts
Den möglichen Ablauf einer Beratung zur Konzeption und Einrichtung einer Kostenrechnung soll der folgende Beispiel-Ablauf eines Beratungsprojekts verdeutlichen: Ziel der Beratung ist die Konzeption und Einrichtung einer auftragsbezogenen Kostenrechnung (Prozesskostenrechnung) zu Kalkulationszwecken für das Unternehmen des Auftraggebers. Die Beratung erfolgt in folgenden Schritten:

Die einzelnen Beratungsschritte

1. Ist-Aufnahme:
Sichtung des Organigramms und Klärung der Zuständigkeiten für Kostenrechnung und Kalkulation, Sichtung der bisherigen Kalkulationsmethoden und eingesetzten Rechnungsweseninstrumente (Methoden und Software), Analyse der Kostenstruktur, Aufnahme der Vorstellungen von Geschäfts-, Vertriebs-, Produktions- und kaufmännischer Leitung, Betriebsbegehung zur Aufnahme der wesentlichen Prozesse/Abläufe im Unternehmen (ca. 3 bis 5 Tage).

2. Konzept:
Entwurf eines geeigneten Kostenrechnungssystems für den Auftraggeber, Prüfung der Umsetzbarkeit mit vorhandener Software, Formulierung von Softwareempfehlungen, Zusammenfassung in einem kurzen schriftlichen Konzept, Präsentation (ca. 2 bis 3 Tage).

3. Einarbeitung in Software:
Einarbeitung in ERP-System des Auftraggebers und/oder Einarbeitung in ggf. erforderliche und vom Auftraggeber zu beschaffende Software auf DV-System des Auftraggebers (ca. 2 bis 5 Tage).

© IWW-Institut

4. Einrichtung der Kostenstellenrechnung:
Erstellung des Kostenstellenplans, Festlegung der zu verbuchenden Kostenarten (incl. kalkulatorischer Kosten) und deren Buchung auf Kostenstellen, Festlegung der Auswertung, Einweisung des Personals (ca. 2 bis 3 Tage).

5. Einrichtung der Kostenträgerrechnung:
Festlegung eines Verfahrens zur Buchung von auftragsbezogenen Einzelkosten (Materialkosten, Werkzeugkosten, sonstige) und Erträgen anhand von Ein- und Ausgangsrechnungen und ggf. Materialentnahmescheinen, Festlegung der Auswertung, Einweisung des Personals (ca. 2 bis 3 Tage).

6. Ermittlung von Prozesskostensätzen:
Aufgliederung der Buchhaltung nach Kostenstellen soweit möglich, Erstellung einer Ergebnisplanung für das laufende Geschäftsjahr mit Unterteilung in Kostenstellen, Tätigkeitsanalyse in einzelnen Kostenstellen und Ermittlung von Prozesskostensätzen je Kostenstelle für das laufende Geschäftsjahr (ca. 10 bis 15 Tage).

7. Ermittlung von Hauptprozesskostensätzen:
Kostenstellen übergreifende Bündelung der Prozesskostensätze zu geeigneten Hauptprozesskostensätzen (ca. 3 bis 4 Tage).

8. Vorkalkulationsschema:
Festlegung eines Verfahrens für die Vorkalkulation und Umsetzung in ausgewählter Software oder MS-Excel, Hinterlegung der (Haupt-)Prozesskostensätze, Einweisung des betroffenen Personals (ca. 3 bis 5 Tage).

9. Nachkalkulationsschema:
Ergänzung des Vorkalkulationsschemas um Erfassung tatsächlicher Zeiten und Verbräuche, Festlegung der Messverfahren, Einweisung der betroffenen Mitarbeiter (ca. 3 bis 5 Tage).

10. Nachkalkulation/Kostenträgerergebnisrechnung (Option):
Festlegung eines Verfahrens zur monatlichen Umlage von Kostenstellenkosten auf Aufträge anhand von Messwerten, Festlegung der Auswertung, Einweisung des Personals in der Buchhaltung (ca. 2 bis 3 Tage).

11. Überwachung/Soll-Ist-Vergleiche:
Quartalsweiser Abgleich der tatsächlichen Kostenstellenkosten mit den Vorgaben aus Schritt 6, und Auswertung der Nachkalkulationen, Überprüfung und ggf. Anpassung der Prozesskostensätze (nach Aufwand).

Beim dargestellten Projekt handelt es sich um die Einrichtung einer umfangreichen Prozesskostenrechnung auf Plankostenbasis, die zu Kalkulationszwecken in einem Unternehmen mit rund 150 Mitarbeitern, 20 Kostenstellen, mehrstufiger Produktion sowie umfangreichen Aufgaben und Kosten in Vertrieb, Verwaltung, Arbeitsvorbereitung und Qualitätsmanagement eingesetzt würde. Der Beratungsumfang kann in diesem Fall über 50 Tagewerke annehmen. Eine einfache Maschinenstundensatzkalkulation in einem kleineren Unternehmen mit bspw. 5 bis 10 Maschinen bzw. Kostenstellen ist hingegen in einem Bruchteil der Zeit (z.B. mit 5 bis 6 Beratertagen) aufzubauen. Der Projektablauf muss daher für jedes Unternehmen spezifiziert werden, was einen gewissen Projektierungsaufwand und Erfahrungen im Bereich der Einrichtung von Kostenrechnungen voraussetzt. Fehlen diese, sollte zunächst in kleineren Unternehmen mit übersichtlichen Projekten begonnen werden.

© IWW-Institut

Abzurechnen ist die Beratung geeigneterweise über Tages- oder Stundensätze. Grundsätzlich sind diese frei vereinbar und von der Akzeptanz durch den Mandanten abhängig. Als Richtwert können ggf. die Steuerberatergebührenverordnung oder Erfahrungswerte des Bundesverbandes der Bilanzbuchhalter und Controller (www.bvbc.de) hinzugezogen werden. Erfahrungsgemäß liegen von mittelständischen Mandanten auch bei umfangreicheren Projekten gut akzeptierte Stundensätze zwischen 60 und 100 EUR (zzgl. USt.).

Interessant ist an Kostenrechnungsprojekten zudem der Umstand, dass aus einem einmaligen Projekt leicht eine laufende Betreuung entstehen kann. Regelmäßig (z.B. quartalsweise) sind Soll-Ist-Abgleiche der Kostenplanung vorzunehmen. Zu Beginn eines neuen Geschäftsjahres sind neue Kostenplanungen zu erstellen. Wird die Buchführung zudem im Steuerberatungsbüro durchgeführt, ist die Betriebsbuchhaltung unmittelbar zu integrieren, und die laufenden Buchhaltungstätigkeiten werden ebenfalls erweitert.

von Dipl.-Kfm. Christian Klett, Sundern

Wichtiger Hinweis: Der Inhalt ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der in ihm behandelten Materie machen es jedoch erforderlich, Haftung und Gewähr auszuschließen.

© IWW-Institut