

Der Heft 5 26. Sept. 2002 Klein/Vikas/Zehetner Controlling- Berater

Informationen
Instrumente
Praxisberichte



Controlling aktuell

- mySAP Financials Kongress
- Controlling in mittelständischen Unternehmen

Controller's Roadmap

Teil 4: Erfolgsabhängige Vergütungssysteme

Controlling-Audit: Controlling-Systeme erfolgreich bewerten und gestalten

Personalentwicklung im Controlling

Internationale Rechnungslegung: Chance zum Reengineering im Controlling

Integrations-Controlling: Synergien erfassen und bewerten

Mit erweiterter
CD-ROM

Internationale Rechnungslegung: Chance zum Reengineering im Controlling

- Praxis-Tipps zur Einführung des Umsatzkostenverfahrens.
- Beispiel: Ermittlung der Herstellkosten nach dem Umsatzkostenverfahren mit kontenschematischer Darstellung unter Beibehaltung des Gesamtkostenverfahrens.

Inhalt	Seite
1 Die Wirtschaft im Wandel und ihre Auswirkung auf die Rechnungslegung	94
2 Die Rolle von Rechnungswesen und Controlling unter den neuen Rahmenbedingungen	95
3 Der Umbau von Rechnungswesen und Controlling	96
3.1 Welchen Nutzen bietet das Umsatzkostenverfahren?	97
3.2 Wie wird das Umsatzkostenverfahren eingeführt?	98
3.2.1 Das Projektmanagement	100
3.2.2 Tipps aus der Praxis	101
3.2.3 Die Verbuchung und kontenmäßige Darstellung der Herstellkosten	105
3.3 Integration von internem und externem Rechnungswesen	108
3.4 Weitere Optimierungsmöglichkeiten	110
4 Fazit	111
5 Abkürzungsverzeichnis	111
6 Literaturhinweise	112

■ Der Autor

Dipl.-Betriebswirt **Wolfgang Teichmann**, Linz am Rhein. Partner der FAS AG, Stuttgart (wolfgangteichmann@fas-ag.de). Die FAS AG ist eines der führenden Beratungsunternehmen in Deutschland in internationaler Rechnungslegung.

1 Die Wirtschaft im Wandel und ihre Auswirkung auf die Rechnungslegung

IAS und US-GAAP versus HGB

Die Rechnungslegung befindet sich im Umbruch. Die Tage des HGB sind gezählt. Die einheitliche internationale Rechnungslegung ist nicht mehr aufzuhalten. Die Globalisierung der Kapitalmärkte, die Börsenzulassungsregelungen und die Internationalisierung von Unternehmen und Konzernen erfordern in zunehmendem Maße eine Umstellung von der deutschen handelsrechtlichen Rechnungslegung auf international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze. Die Konzernrechnungslegung deutscher Unternehmen erfolgt daher vielfach nach

- ▷ den International Accounting Standards (IAS) oder
- ▷ den Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP).

Die Internationalisierung der Rechnungslegung betrifft nicht nur Unternehmen, die an Börsen notiert sind oder werden wollen. Auch international agierende Unternehmen sind darauf angewiesen, dass Investoren, Kreditgeber, Lieferanten und Kunden international vergleichbare Abschlüsse erhalten.

Trends der Rechnungslegung

Seit der Gründung des Neuen Marktes 1997 verlangen auch die deutschen Börsenzulassungsregeln Abschlüsse der dort notierten Unternehmen nach IAS oder US-GAAP. Seit 2002 gelten diese Regeln auch für die im SDAX notierten Unternehmen. Ab 2005 müssen laut der EU-Kommission alle an Europas Börsen notierten Unternehmen ihre Abschlüsse nach IAS (neue Bezeichnung: IFRS) erstellen. Dies beruht insbesondere auf der Forderung der Börsen und internationalen Kapitalmärkte nach einer Vergleichbarkeit der Unternehmensdaten und der Darstellung der ökonomischen Realität. Eine nicht unwesentliche Rolle spielen die Beschlüsse zu Basel II. Es ist ein offenes Geheimnis, dass sich ein Abschluss nach IAS oder US-GAAP positiv auf ein Unternehmensrating auswirkt. Nicht zuletzt folgen Unternehmen auch einem Managementtrend.

IAS und US-GAAP mit Signalwirkung

„Mehr und mehr deutsche Unternehmen haben ihre Rechnungslegung an angelsächsischen Rechnungslegungsnormen ausgerichtet, diese Systeme genießen in der Financial Community ein größeres Vertrauen. Die immer wieder aufkommende Diskussion zu der Frage, ob die deutsche Rechnungslegung tatsächlich schlechter sei, ist für die Praxis unbedeutend. Entscheidend ist allein, dass ein Unternehmen durch die freiwillige Anwendung von US-GAAP oder IAS ein Signal setzen kann.“ (Prof. Küting)

2 Die Rolle von Rechnungswesen und Controlling unter den neuen Rahmenbedingungen

Um unter solchen Rahmenbedingungen erfolgreich bestehen zu können, bedarf es eines permanenten internen Optimierungsprozesses. Die Informationen müssen immer zielgerichteter und schneller generiert werden und internationalen Vergleichen und Standards entsprechen. Das Controlling und Rechnungswesen übernimmt bei dieser Herausforderung eine entscheidende Rolle. Es ist einerseits der Datenlieferant für externe Gruppen (Anteilseigner, Kapitalmärkte, Institutionen etc.) wie auch für Unternehmensentscheidungen und hat die Informationen dafür **schnell, effizient, zukunftsorientiert, einfach, verständlich, international vergleichbar und kostengünstig** dem (internen) Kunden bereitzustellen. Im Informationszeitalter gewinnt am Ende das Unternehmen, welches am schnellsten und kostengünstigsten über die relevanten Informationen verfügt und es versteht, diese optimal in Entscheidungen umzusetzen. Kurzum: Es gilt ein führungsorientiertes Finance Management im Unternehmen aufzubauen, welches gleichzeitig auch externen Ansprüchen genügt.

Permanente Optimierung

Der Anspruch und die Realität, bezogen auf das Selbstverständnis in Rechnungswesen und Controlling, sind in vielen Unternehmen weit voneinander entfernt.

Excellence in Financial Management

Um den Qualitätsanspruch „**Excellence in Financial Management**“ sicherzustellen, reicht es nicht, punktuelle Anpassungen vorzunehmen. Vielmehr muss dazu die gesamte Organisation des Rechnungswesens und des Controlling auf den Prüfstand, denn gerade die Unternehmensbereiche Rechnungswesen und Controlling haben in Bezug auf Effizienz und Kosten eine Vorbildfunktion im Unternehmen. In vielen deutschen Unternehmen sind das Rechnungswesen und Controlling traditionell sehr komplex strukturiert, bürokratisch und sich selbst verwaltend organisiert. Grund für diesen Zustand ist sicherlich, neben der deutschen Gründlichkeit, das deutsche Rechnungslegungssystem mit seinen unterschiedlichen Rechenkreisen (handelsrechtlich: intern und extern, steuerrechtlich: Einzel- und Konzernebene).

In letzter Zeit sind in veröffentlichten Fachbeiträgen zunehmend **mehr Klarheit, Eindeutigkeit und weniger Komplexität** für den Finanzbereich gefordert worden. Es geht hier darum, den Unternehmensbereich Finance durchschaubarer und für Manager verständlicher zu gestalten. Die Globalisierung trägt ebenfalls erheblich dazu bei, diesen Forderungen zu entsprechen. In internationalen

Keep it simple

Benchmarks wird deutschen Unternehmen häufig verdeutlicht, dass deren Finanzbereich entweder nicht vergleichbar oder zu komplex angelegt ist. Diese Anforderungen müssen in vielen deutschen Unternehmen zu einem Umdenken führen.

Kompatibilität zwischen interner und internationaler Rechnungslegung

Das Gebot der Stunde ist, die Synergiepotenziale im Finance Management aufzugreifen. Die derzeit in Deutschland noch übliche Trennung zwischen der externen Rechnungslegung, der Buchhaltung und der internen Rechnungslegung, der Kostenrechnung, wird durch eine konsequente und nachhaltige Einführung der internationalen Rechnungslegung nahezu vollständig aufgehoben. Abbildung 1 verdeutlicht die Zusammenhänge.

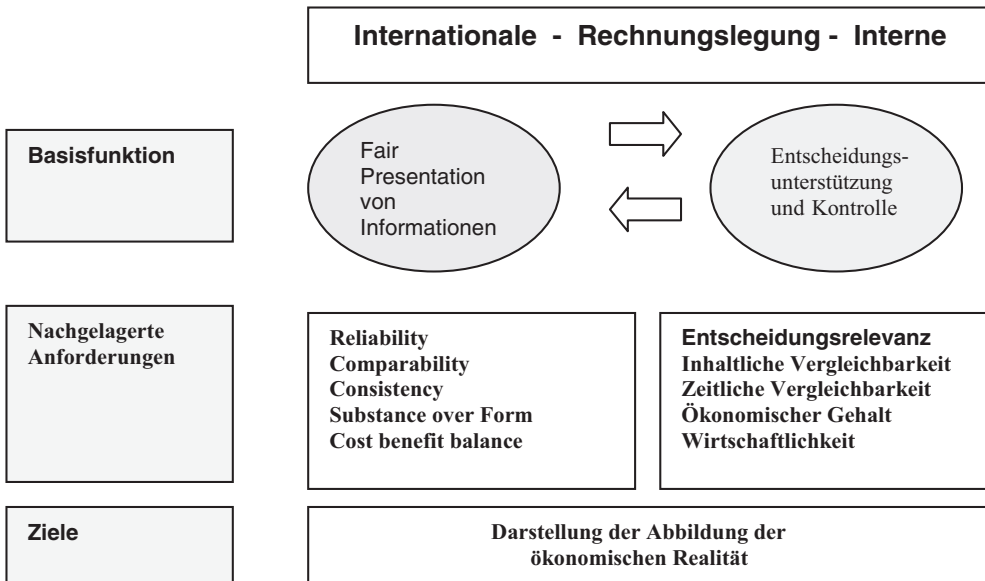


Abb. 1: Kompatibilität zwischen internationaler und interner Rechnungslegung

3 Der Umbau von Rechnungswesen und Controlling

Das Umsatzkostenverfahren und die Harmonisierung des Rechnungswesens sind das Fundament für den notwendigen und erfolgreichen Umbau.

3.1 Welchen Nutzen bietet das Umsatzkostenverfahren?

Das Umsatzkostenverfahren als einheitliches Verfahren zur Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung und als die höchste Verdichtungsstufe der Management-Ergebnis-Rechnung ist die effiziente Grundlage für ein integriertes Rechnungswesen, ein schnelles und aussagekräftiges Controlling sowie die Anwendung der Standards der internationalen Rechnungslegung.

Mit der Änderung des Bilanzrichtliniengesetzes 1985 bekam das in Deutschland etablierte Gesamtkostenverfahren (GKV) Konkurrenz durch das international übliche Umsatzkostenverfahren (UKV). Bis heute konnte sich das UKV aber nur sehr bedingt durchsetzen. Eine Neugeburt erfährt das UKV in Deutschland durch die Einführung der internationalen Rechnungslegung.

Das **Umsatzkostenverfahren** lässt sich wie folgt charakterisieren:

- ▷ Keine Gliederung nach einzelnen Ertrags- und Aufwandsarten.
- ▷ Den Umsatzerlösen werden nur die für die verkauften Leistungen entstandenen Aufwendungen (= Herstellkosten des Umsatzes) gegenübergestellt.
- ▷ Die Aufteilung der nicht direkt dem Umsatz zurechenbaren betrieblichen Aufwendungen erfolgt auf Funktionsbereiche (Vertrieb, Produktion, Verwaltung, Logistik usw.).
- ▷ Es ist die Controlling-orientierte Gewinn- und Verlustrechnung, auch Management-Erfolgsrechnung (Begriff der Controller-Akademie) oder Management Profit+Loss Statement im US-Accounting genannt.
- ▷ Das UKV ist sowohl für die externe Rechnungslegung als auch für die interne Steuerung der Ergebnisse und Verantwortungsträger vorgesehen, da Produktionsergebnis, Vertriebsergebnis und Verwaltungsergebnis, Logistikergebnis usw. ableitbar sind.

Während das Gesamtkostenverfahren (GKV) eine reine kontenschematische Darstellung wählt und somit höchstens für ein Einproduktunternehmen geeignet ist, lässt sich das UKV als höchste Verdichtungsstufe der Deckungsbeitragsrechnung (nach Produkten, Kunden, Verkaufsgebieten usw.) nutzen.

Für Unternehmen, die ihre Rechnungslegung nach US-GAAP erstellen, ist das UKV zwingend vorgeschrieben. Nach IAS und HGB besteht ein Wahlrecht zwischen UKV und GKV. Die konsequente Umsetzung der Integration von internem und externem Rechnungswesen ist jedoch an das UKV gebunden.

**UKV als
Ausgangspunkt**

**Charakteristika
des UKV**

**Anwendungs-
vorschriften des
UKV**

Was kann das UKV?

Unternehmen, die ihren Abschluss nach HGB und parallel nach IAS oder US-GAAP erstellen, bietet das UKV ebenfalls eine erhebliche Erleichterung. Die Systematik im Rechnungswesen wird vereinheitlicht.

Für die Einführung des Umsatzkostenverfahrens (UKV) sprechen folgende interne Gründe:

- ▷ Schaffung einer einheitlichen Datenbasis für Rechnungswesen und Controlling,
- ▷ Basis für die Integration von internem und externem Rechnungswesen,
- ▷ Basis für die datenmäßige Integration des Controlling,
- ▷ betriebliches Steuerungsinstrument,
- ▷ verkürzte Abschluss- und Analysezeiten,
- ▷ Wertorientierung von der strategischen bis zur operativen Planung,
- ▷ Weiterentwicklung zu einem produkt-/umsatzorientierten Rechnungswesen; Kosten und Erlöse sind direkt vergleichbar,
- ▷ Ausgangspunkt für die Deckungsbeitragsrechnung,
- ▷ grundsätzlich lassen sich aus dem UKV besser Kennzahlen für Vergleiche ermitteln als mit dem GKV

und folgende externe Gründe:

- ▷ bessere Information für die Anteilseigner,
- ▷ internationale Vergleichbarkeit und Standardisierung,
- ▷ höhere Prüfungssicherheit,
- ▷ Rechnungslegung nach IAS oder US-GAAP und/oder HGB,
- ▷ Vergleich mit potenziellen Übernahmekandidaten,
- ▷ Anbieten des eigenen Unternehmens an internationale Käufer.

3.2 Wie wird das Umsatzkostenverfahren eingeführt?

Argumente pro und contra

In der Praxis zeigt sich, dass viele Unternehmen, die auf das Umsatzkostenverfahren umstellen wollen, Probleme bei der Umsetzung haben. Dies resultiert in der Regel aus Unkenntnis der Verfahrensregeln. Vor allem ist ein Trend zu beobachten, dass die Umstellung auf das UKV mit der Neueinführung einer Software einhergeht. Umgekehrt schrecken andere Unternehmen vor der Umstellung zurück, weil das entsprechende Budget für eine neue Software nicht vorhanden ist.

Kostenrechnung unverzichtbar

Die Umstellung auf das UKV ist i. d. R. nur dann mit einer Neueinführung einer neuen Software verbunden, wenn in dem Unternehmen keine funktionierende Software für die Kostenrechnung vorhanden ist. Eine funktionierende Kostenrechnung ist allerdings

nicht nur Bedingung für das Umsatzkostenverfahren, sondern elementarer Bestandteil einer soliden Unternehmenssteuerung.

Ein weiteres oft genanntes Argument gegen die Einführung des Umsatzkostenverfahrens ist der angebliche Bruch der Vergleichbarkeit in dem Jahr der Umstellung von GKV auf das UKV. Hier empfiehlt es sich, beide Verfahren im 1. vollen Anwendungsjahr parallel zu betreiben. Somit erreicht man einen weichen Übergang und hat für beide Verfahren jeweils ab dem 2. Jahr Vergleichsdaten aus dem Vorjahr. Erst ab dem 2. Jahr wird dann das Umsatzkostenverfahren das im Jahresabschluss offiziell angewandte Verfahren. Da man beide Verfahren in einem Kontenkreis abbilden kann, sollte unterjährig das Umsatzkostenverfahren schon ab dem 1. Jahr zur internen Steuerung genutzt werden.

Die Komplexität der Umstellung ist branchenabhängig. Während sich in einem Handelsunternehmen die Umstellung recht einfach gestaltet, nimmt die Komplexität in einem Dienstleistungsunternehmen schon zu. In einem produzierenden Unternehmen ist die Einbindung des PPS (Production-Planning-System) notwendig bzw. sinnvoll.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung nach dem UKV kann sowohl auf Teilkostenbasis als auch auf Vollkostenbasis erfolgen. Die Standards der internationalen Rechnungslegung (IAS und US-GAAP) schreiben die Ermittlung der Herstellkosten auf Vollkostenbasis vor. Schon aus diesem Grunde empfiehlt sich die Einführung des UKV auf Vollkostenbasis.

Unerlässlich sind Standardkalkulationen zur Abbildung der monatlichen Herstellkosten. Diese Standardkalkulationen erfolgen i. d. R. im Rahmen der Planungsrunde oder bei Produkteinführungen und sind während des operativen Geschäftsjahres nicht zu verändern. Durch die Ermittlung der Ist-Herstellkosten im Geschäftsjahr ergeben sich die Abweichungen von Ist zu Plan (Standardkosten).

Trotz der Vollkostenrechnung ist eine deckungsgleiche Abbildung der Managementerfolgsrechnung (MER) mit dem UKV möglich, wenn es systemseitig gelingt, die Herstellkosten mit mindestens 2 Kostensätzen (Produktkosten- und Strukturkostensatz) zu versehen. In der Regel erlauben Production-Planning-Systeme die Abbildung der Herstellkosten pro Produkt in mehreren Kostensätzen. Die Standard- und die Ist-Herstellkosten pro Produkt werden in fixe und variable Kostensätze unterteilt und die Auswertungen ermöglichen somit die Darstellung der Abweichungen nach fixen und variablen Anteilen.

Zusammenfassend lassen sich folgende Voraussetzungen zur Implementation des UKV nennen:

Parallelbetrieb im Umstellungsverfahren zu empfehlen

IAS/US-GAAP auf Vollkostenbasis

Standardkalkulationen festlegen

- ▷ funktionierende EDV-gestützte Kostenrechnung,
- ▷ die systemseitige Möglichkeit, einheitliche Daten in der Finanzbuchhaltung und in der Kostenrechnung abzubilden,
- ▷ Berichtsgenerator für Kostenarten und Kostenstellen,
- ▷ Schnittstellenanbindung an das PPS System,
- ▷ Vollkostenrechnung (bei folgender Umstellung auf IAS oder US-GAAP),
- ▷ Standardkostenkalkulationen.

3.2.1 Das Projektmanagement

Wer, wie, was?

Ein erfolgreicher Projektabschluss ist abhängig von der Projektplanung, der Projektdurchführung und der Projektkontrolle. Mit der Beschlussfassung, auf das Umsatzkostenverfahren umzustellen, ist eine Projektgruppe zu definieren, die Personen aus folgenden Abteilungen beinhalten sollte:

- ▷ (Konzern-)Buchhaltung,
- ▷ Kostenrechnung,
- ▷ Controlling,
- ▷ IT-Service,
- ▷ Stammdatenpflege.

Neben der zeitlichen Zielvorgabe ist durch das Projektteam bei Start des Projektes ein umfassendes Brainstorming durchzuführen. Es gilt herauszuarbeiten, welche Abläufe, Verfahren, Systeme, Stamm- und Bewegungsdaten und Abteilungen von der Umstellung tangiert werden.

Wie groß ist der Änderungsbedarf?

In einem Produktionsunternehmen sind in der Regel mindestens folgende Anpassungen notwendig:

- ▷ Neudefinition/Änderung des Kontenplans,
- ▷ Neudefinition/Änderung des Kostenstellenplans,
- ▷ Neudefinition/Änderung des Kostenträgerplans,
- ▷ Neudefinition des Berichtswesens,
- ▷ Überarbeitung der Produktionsmodelle und eventuell der Kalkulationsmodelle,
- ▷ Überarbeitung der Stammdaten,
- ▷ Aktivierung der systemseitigen Schnittstellen PPS und Rechnungswesen,
- ▷ eventuell Definition der Transaktionen aus dem PPS,
- ▷ Anpassung aller angebundenen Systeme an die vorgenommenen Neudefinitionen und Änderungen (z. B. Anpassung der Lohnbuchhaltung bei Veränderung der Kostenstellen und/oder Kostenarten),
- ▷ Umstellung der relevanten Buchungsabläufe.

3.2.2 Tipps aus der Praxis

Trotz einer guten Projektplanung sind die bei der Umstellung auf das Umsatzkostenverfahren auftauchenden Probleme vielfältiger Natur – nicht zuletzt aufgrund mangelnder Erfahrungen und fehlender Literatur. Die nachfolgenden Hinweise aus der Praxis helfen, die Anzahl der Fehler bei der Einführung des UKV zu minimieren:

- ▷ Da das Umsatzkostenverfahren im Aufbau nach so genannten Funktionsbereichen gegliedert ist, empfiehlt es sich, nicht nur die klassischen Funktionsbereiche wie Vertrieb, F+E, Verwaltung, Produktion etc. mit Kostenstellen zu buchen. Vielmehr macht es Sinn, jede einzelne Berichtszeile des Umsatzkostenverfahrens (auch Umsätze, Neutraler Bereich etc.) mit einer (Sammel-)Kostenstelle zu versehen und zu buchen. Der Vorteil liegt auf der Hand – die gesamte Ergebnisrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren ist in einem Bericht, der nach Kostenstellen gruppiert ist, abgebildet.

Die Gruppenkostenstelle als Gliederungsmerkmal des UKV

Folgendes Beispiel verdeutlicht die Anwendung einer Gruppenkostenstelle als Gliederungsmerkmal einer GuV nach dem UKV:

Gruppenkostenstelle	GuV Gliederung nach dem UKV
1000	Umsatzerlöse
2900	Herstellkosten des Umsatzes
Rechenergebnis	Bruttoergebnis
3000	Vertrieb und Marketing
4000	Lagerhaltung und Logistik
5000	Verwaltung
6000	Forschung und Entwicklung
Rechenergebnis	Betriebsergebnis
7000	Finanzergebnis
8000	Betriebsfremdes (neutrales) Ergebnis
Rechenergebnis	Ergebnis vor Steuern
9000	Steuern vom Ergebnis
Rechenergebnis	Bilanzergebnis

Tab. 1: Verwendung von Gruppenkostenstellen

Entsprechend definierte Einzelkostenstellen werden innerhalb der Berichtszeilen über diese Systematik zusammengefasst und dienen für Detailanalysen.

In Produktionsunternehmen ist zu beachten, dass der Funktionsbereich Produktion mit seinen Primär- und Sekundärkosten in der GuV durch die Herstellkosten ersetzt wird, aber natürlich die Verbuchung der Lohn- und Gemeinkosten auf Kostenstellen der Produktion erfolgt. Der obigen Systematik folgend, könnte der Funktionsbereich Produktion z. B. die Kostenstellen 2000 bis 2899 belegen. Über die in Abschnitt 3.2.3 beschriebene WIP-Systematik empfiehlt sich hier eine Abstimmung, ob alle relevanten Kosten der Produktion in die Herstellkosten eingeflossen sind.

Qualität des Outputs hängt von Qualität der Stammdaten ab

- ▷ Nutzen Sie die Umstellung auf das UKV auch zur Bereinigung Ihrer Stammdaten. Besonders die Produktions- und Kalkulationsmodelle verlangen eine akribische Pflege beim Umsatzkostenverfahren. Nicht selten tauchen bei der Umstellung eklatante Schwächen in den Stammdaten auf, hervorgerufen durch eine erhöhte Transparenz.
- ▷ Die gesamte Umstellungsphase muss in einer Testversion durchgespielt werden. Die Testversion wird mit Echtdateien gefüttert und sämtliche Bewegungen und Ergebnisse werden analysiert, bevor man „live“ geht.
- ▷ Auf eine unterjährige Umstellung sollte man verzichten und den idealen Umstellungszeitpunkt per 01.01. nutzen.
- ▷ Es gilt die vorhandenen Sub- und Nebensysteme für Detailinformationen zu nutzen und somit den Umstellungsaufwand zu reduzieren.

GKV und UKV parallel

- ▷ Nach Möglichkeit sollen im 1. Jahr der Umstellung das GKV und das UKV parallel betrieben werden. Somit gibt es keinen radikalen Schnitt, es sind Vergleichsdaten vorhanden und beide Ergebnisse eignen sich hervorragend zur gegenseitigen Abstimmung und Überprüfung.
- ▷ Der Kontenplan sollte im Bereich der Herstellkosten so strukturiert sein, dass in einem Kontenrahmen und in einem Kontenkreis sowohl das GKV als auch das UKV über den Berichtsgenerator abbildbar sind. Ein entsprechendes Beispiel für den möglichen Kontenaufbau ist unter dem Abschnitt 3.2.3 dargestellt.

UKV und dann?

- ▷ In der Projektplanung ist schon zu berücksichtigen, inwieweit nach oder mit der Umstellung auf das UKV eine Integration des Rechnungswesens und die Einbindung des Controlling vorangetrieben wird. Diese Entscheidung hat große Auswirkungen auf das Berichtswesen, die Abläufe, aber unter Umständen auch auf den Kontenplan.

- ▷ Aus Gründen der Komplexitätsreduzierung ist es sinnvoll, eine einheitliche Datenwelt zwischen der Buchhaltung und der Kostenrechnung zu schaffen. Will man auf Unterschiede nicht verzichten, sollte man die Unterschiede per Differenzbuchungen in einem separaten Kontenkreis darstellen. Ein typisches Praxisbeispiel für die Beibehaltung von Differenzen zwischen der Buchhaltung und der Kostenrechnung ist die kostenrechnerische und steuerliche Abschreibung. Leistungsfähige Anlagenbuchhaltungen ermitteln sowohl die steuerliche als auch kostenrechnerische Abschreibung. Über ein nicht besonders aufwändiges Zusatzprogramm ermittelt das System die Differenz zwischen beiden Abschreibungsarten und bucht diese in einen separaten Kontenkreis. Je nachdem, ob man diese Differenzkonten in den Berichtsgenerator mit einbezieht oder nicht, erhält man die steuerliche oder die kostenrechnerische Abschreibung.
- ▷ Abstimmbrücken und die Dokumentation der Bewegungsdaten sind für die Fehlersuche und Analyse unerlässlich.
- ▷ Die Möglichkeiten des PPS sollten intensiv untersucht werden. Meistens können diese Systeme mehr, als man bis dato davon genutzt hat.
- ▷ Es empfiehlt sich, auf eine auf Vollkosten basierende Standardkostenrechnung umzustellen. Die Standardkosten sollten im Rahmen der Budgetplanung ermittelt und unterjährig nicht mehr verändert werden.
- ▷ Die Produktionsabweichungen (Standardkosten minus Istkosten) sollten monatlich ermittelt und analysiert werden. Hier gilt es, die systemseitigen Möglichkeiten bei der Aufteilung nach Kostensätzen auszuschöpfen. Es gilt jedoch die Regel: je mehr benutzte Kostensätze, umso höher die Transparenz, aber auch die Komplexität. Der Anwender sollte die Analysemöglichkeiten im Verhältnis zum Kosten-Nutzen-Effekt sehen.
- ▷ Sinnvoll ist eine Unterteilung der Herstellkosten in die Kategorien
 - Standardkosten des Umsatzes,
 - Abweichungen zum Standard und
 - Kosten nicht im Standard.

**Transparenz
versus
Komplexität**

Mit den Standardkosten werden grundsätzlich alle Transaktionen vom Wareneingang über die Herstellung bis zum Verkauf des Produktes bewertet. Typische Abweichungen zum Standard (Standardkosten minus Istkosten) sind die Einkaufspreis-, Lohnkosten-, Gemeinkosten- (variabel und fix) und Materialverbrauchsabweichungen. Unter die Herstellkosten fallen i. d. R. folgende Kosten, die nicht im Standard enthalten sind:

- Inventurabweichungen,
 - Bestandsdifferenzen,
 - Wertberichtigungen auf Vorräte,
 - Vernichtungskosten,
 - Leerkosten und
 - Kosten für Versuchsläufe.
- ▷ Im Rahmen der Standardkostenrechnung empfiehlt es sich, bei der monatlichen Ermittlung der Herstellkosten mit der so genannten WIP-(Work in Process)Methode zu arbeiten. Auf einem so genannten WIP-Konto werden im Soll die Istkosten der Produktion dargestellt: Materialverbrauch (aus den PPS-Transaktionen), Istlöhne und Istgemeinkosten (aus der Kostenrechnung). Auf der Habenseite werden die Standardkosten der fertig produzierten Artikel erfasst (aufgeteilt nach Material, Lohn und Gemeinkosten). Der Saldo ist die jeweilige Abweichung, die über Kostenstellen, Kostenträger und Auswertungen näher spezifiziert werden kann. Die Bestände (RHP, WIP, FW) werden ebenfalls über diese Methode bereinigt. Die Istkosten werden somit im WIP-Konto aktiviert und im Aufwand eliminiert, damit diese nicht doppelt erfasst werden, da sie ja jetzt Teil der Herstellkosten sind. Der Ablauf und die kontenmäßige Darstellung sind im Beispiel unter Abschnitt 3.2 ersichtlich.
- ▷ Die Abweichungen der Produktion fließen in die GuV. Man muss jedoch hierbei berücksichtigen, dass ein Teil der Abweichungen für Produkte entstanden sind, die noch nicht verkauft wurden, also sich noch im Lagerbestand befinden. Manche Software-Tools sind in der Lage, diese Abweichung automatisch zu ermitteln. Ist eine automatische Ermittlung der Abweichung nicht möglich, empfiehlt sich die (manuelle) Durchführung einer „Full Absorption“. Sie bewirkt, dass die Lagerbestände zu aktuellen Istkosten bewertet werden und somit sich die GuV-wirksamen Abweichungen nur auf die abgesetzten Produkte beziehen. Die Full Absorption ermittelt für den Teil der Produktionsleistung, der sich noch im Bestand befindet, den dazugehörigen Teil der Produktionsabweichungen. Bei einer Full Absorption werden die periodisch verbrauchten Produktionsressourcen (Material, Lohn, Gemeinkosten) in Beziehung zur Lagerreichweite, aufgeteilt in die Produktionsressourcen, gestellt. Ist z. B. die verbrauchte Produktionsressource „Lohn“ noch zu 50% auf Lager, so ist auch die periodische Lohnabweichung (Ist minus Standard) nur zu 50% in die Kosten zu überführen. Eine vereinfachte Darstellung ist in Vorgang 11 des Beispiels in Abschnitt 3.2.3. zu sehen.

3.2.3 Die Verbuchung und kontenmäßige Darstellung der Herstellkosten

In dem Beispiel in Tab. 2 werden anhand von einzelnen Geschäftsvorfällen die einzelnen Bausteine der Herstellkosten dargestellt. Die Definition der Abweichungen ist subjektiv vom Autor definiert worden. Auf die kontenmäßige Darstellung der Gegenbuchungen außerhalb der Herstellkosten und Bestände wird zum größten Teil verzichtet.

Geschäftsvorfälle zur Ermittlung der monatlichen Herstellkosten

Vorgang 1:		
Wareneingang des Rohstoffs x zu 1,00 EUR und 500 Stk. Standardkosten (STK) sind 1,10 EUR Preisabweichung	500 EUR 550 EUR 50 EUR	Bestellpreis Standardkosten
Vorgang 2:		
Ablieferung des Rohstoffs x an die HFE-Produktion über 500 Stk. (Transaktion: Materialverbrauch zu STK)	550 EUR	Standardkosten
Vorgang 3:		
Fertigung des HFE-Produktes Y zu 1,50 EUR STK über 500 Stk. (Transaktion: Produktionsablieferung)	750 EUR	Standardkosten
Material: 1,10 EUR Lohn: 0,20 EUR Gemeinkosten: 0,20 EUR	550 EUR 100 EUR 100 EUR	Standardkosten Standardkosten Standardkosten
Vorgang 4:		
Ablieferung des Packmaterials A an die FW-Produktion über 500 Stk. (Transaktion: Materialverbrauch zu STK) STK = 0,10 EUR	50 EUR	Standardkosten
Vorgang 5:		
Fertigung des FW-Produktes B zu 1,90 EUR STK über 500 Stk. (Transaktion: Produktionsablieferung)	950 EUR	Standardkosten
Material: 1,20 EUR Lohn: 0,30 EUR Gemeinkosten: 0,40 EUR	600 EUR 150 EUR 200 EUR	Standardkosten Standardkosten Standardkosten
Vorgang 6:		
Ausbuchung HFE-Anteil durch Ablieferung an FW von 500 Stk. zu 1,50 EUR Standardkosten	750 EUR	Standardkosten
Material: 1,10 EUR Lohn: 0,20 EUR Gemeinkosten: 0,20 EUR	550 EUR 100 EUR 100 EUR	Standardkosten Standardkosten Standardkosten

Vorgang 7 :					
Auszahlung der Lohnkosten der Produktion		140 EUR			
Und Bezahlung diverser Gemeinkosten Produktion		210 EUR			
Vorgang 8:					
Umbuchung der Ist-, Lohn- und Gemeinkosten		350 EUR			
Vorgang 9:					
Umbuchung der Abweichungen					
Lohnabweichung: Istkosten 140 EUR Verbrauch 150 EUR = positive Abw.		10 EUR			
Gemeinkostenabweichung: Istkosten 210 EUR Verbrauch 200 EUR = negative Abw.		10 EUR			
Vorgang 10:					
Verkauf des FW-Artikels B zu 3,00 EUR über 250 Stk. (mittels einer Verkaufstransaktion)		750 EUR			
Verbuchung der Herstellkosten des Umsatzes zu 1,90 EUR über 250 Stk.		475 EUR		Standardkosten	
Vorgang 11:					
Umbewertung der Bestände zu Istkosten = Eliminierung der Abweichungen für noch nicht verkaufte Bestände aus der GuV (vereinfachte Darstellung der Full Absorption)					
Material- abweichung:	0 EUR	Produziert Bestand	600 EUR 300 EUR (50%)	0 EUR	
Lohn- abweichung:	10 EUR	Produziert Bestand	150 EUR 75 EUR (50%)	5 EUR	
Gemeinkosten- abweichung:	-10 EUR	Produziert Bestand	200 EUR 100 EUR (50%)	-5 EUR	
Preis- abweichung:	50 EUR	Produziert Bestand	500 EUR 250 EUR (50%)	25 EUR	

Tab. 2: Übersicht über Geschäftsvorfälle und interne Verrechnungen

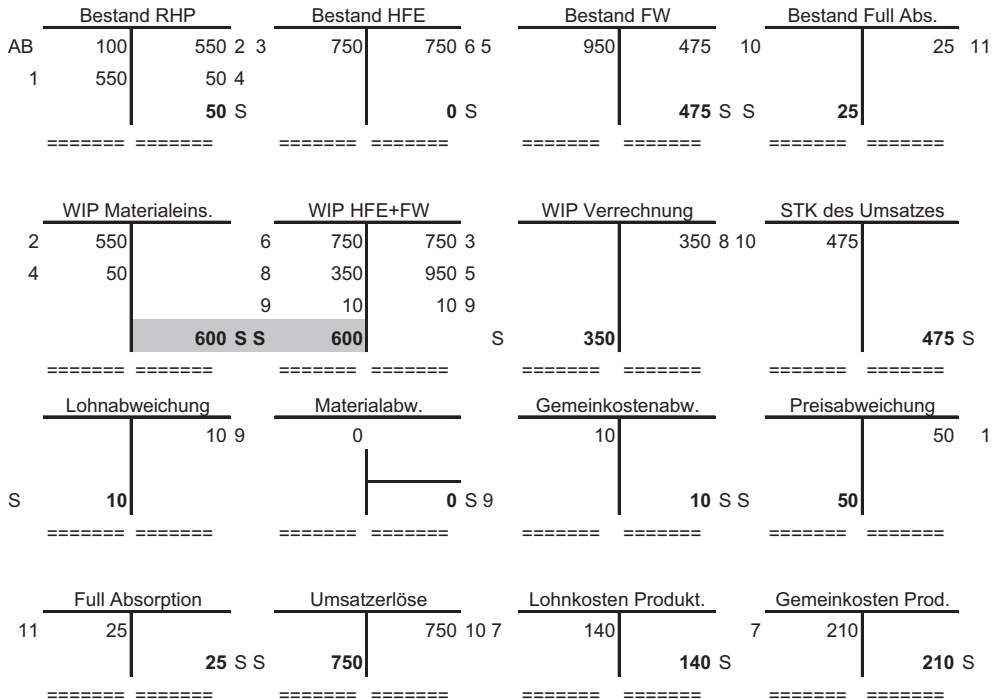


Abb. 2: T-Konten-Abbildung der Geschäftsvorfälle

Durch die Aufteilung des WIP-Kontos nach Materialeinsatz und nach (Halb-)Fertigerzeugnissen lässt sich nun das Ergebnis sowohl nach dem Umsatzkostenverfahren und nach dem Gesamtkostenverfahren ermitteln.

Die **Bestandsveränderung nach dem GKV** ergibt sich aus der Zusammenfassung folgender Konten:

Standardkosten des Umsatzes	-475 EUR	
Full Absorption	-25 EUR	
WIP-Bestandskonto HFE und FW		600 EUR
WIP-Verrechnungskonto	350 EUR	
Lohnabweichung	10 EUR	
GK-Abweichung	-10 EUR	
Summe = Bestandsveränderung		450 EUR

Tab. 3: Bestandsveränderung nach dem GKV

Der **Materialeinsatz nach dem GKV** entspricht dem Saldo des Kontos WIP Bestand Materialeinsatz in Höhe von **600 EUR**.

Erfolgsrechnung nach dem			
Umsatzkostenverfahren	EUR	Gesamtkostenverfahren	EUR
Umsatz	750	Umsatz	750
HK zu Standard	- 475	Bestandsveränderung	450
Abweichungen zum Standard	50	Gesamtleistung	1.200
Full Absorption	- 25	Materialeinsatz	- 600
		Preisabweichung	50
		Lohnkosten	-140
		Gemeinkosten	-210
Betriebsergebnis	300	Betriebsergebnis	300

Tab. 4: Erfolgsrechnung nach UKV und GKV im Vergleich

Bestandsbewertung des Vorratsvermögens:		
Bestand RHP	=	50 EUR
Bestand HFE	=	0 EUR
Bestand FW	=	475 EUR
Bestand Full Absorption	=	- 25 EUR
Bestand Vorräte zu Istkosten	=	500 EUR

Tab. 5: Bestandsbewertung des Vorratsvermögens

3.3 Integration von internem und externem Rechnungswesen

Ein-Kreis-System

Die Umstellung auf das UKV sollte als Chance zur Vereinheitlichung des Rechnungswesens genutzt werden. Das Ergebnis der Integration von internem und externem Rechnungswesen ist ein einheitlicher Datenfluss (Ein-Kreis-System), der sowohl den Anforderungen des externen Rechnungswesens, der Kostenrechnung und des Controlling genügen. Gleichzeitig werden die Komplexität und der damit verbundene Aufwand erheblich reduziert.

Voraussetzung für eine konsequente Integration ist:

1. Verzicht auf die Unterscheidung von Kosten/Leistungen (im Sinne von Zweckaufwand/-Ertrag) und Aufwand/Ertrag (als Summe aus Zweckaufwand/-Ertrag und neutralem Aufwand/Ertrag). Insoweit es wesentliche interne Gründe für die Beibehaltung einiger Unterschiede gibt, kann hier mit so genannten Abgrenzungskonten auch im Ein-Kreis-System gearbeitet werden.
2. Weitestgehender Verzicht auf kalkulatorische Größen in der Ergebnisrechnung. Dies begründet sich auch in der Tatsache, dass die Bedeutung feinsinniger Kostenrechnungssysteme, die oft mit unangemessen hohem Aufwand betrieben werden, tendenziell fallend ist. Nicht mehr die kalkulierten Kosten bestimmen den Angebotspreis, sondern der Marktpreis bestimmt, welche Kosten ein Anbieter sich leisten kann, der nachhaltig auf dem Markt aktiv sein will (Target Costing). Die Cash-Orientierung führt ebenfalls zu einer Abkehr von kalkulatorischen Größen, da die Investoren in Cash-flows denken.

Target Costing und Cash-flow

Eine Integration des internen und externen Rechnungswesens ist in mehreren Stufen denkbar. Die Harmonisierung fängt bei der Anpassung der Abläufe an und reicht bis zur kompletten Vereinheitlichung der Organisation. Sicherlich sind die größten Synergieeffekte bei der konsequenten Vereinheitlichung der Organisation zu erreichen. Zwei Ergebniswelten bedeuten einen hohen personal-, schulungs- und organisationsbedingten Aufwand und Defizite im Bereich der internen Kommunikation.

Wie weit wird harmonisiert?

Weitere stichhaltige Gründe für die Harmonie im Rechnungswesen sind die effizientere und einfachere Bewältigung der Herausforderungen in Bezug auf die zunehmende Geschwindigkeit, Intensität und Komplexität der Daten und die Vereinfachung des Rechnungswesens.

Abhängig davon, inwieweit die Harmonisierung des Rechnungswesens schon bei der Implementation des Umsatzkostenverfahrens berücksichtigt wurde und wie stringent man es handhaben möchte, sind folgende Projektbereiche zu planen und umzusetzen:

Projektumfang

- ▷ die Vereinheitlichung des Berichtswesens,
- ▷ die Vereinheitlichung der Organisation,
- ▷ die Umstellung der relevanten Buchungsabläufe einschließlich der Nebenbuchhaltung,
- ▷ die Vereinheitlichung bzw. Neuorganisation der Prozesse,
- ▷ die eventuelle Anpassung der EDV-Systeme,
- ▷ die Anpassung der Schnittstellen zu übergreifenden Prozessen.

3.4 Weitere Optimierungsmöglichkeiten

Die Abbildung der Daten im Ein-Kreis-System und die organisatorische Zusammenführung des Rechnungswesens führt unweigerlich dazu, dass nachgelagerte bzw. darauf aufbauende Prozesse und Abläufe ebenfalls effizienter und einfacher werden. Das Controlling nutzt die Chance, auf Basis des Ein-Kreis-Systems und des UKV effizienter und schneller zu werden.

MER = UKV

Die Philosophie besteht darin, ein „durchgängiges und konzeptionell geschlossenes Controlling-System“ zu etablieren. Auf der Basis des Gesamtergebnisses aus dem Umsatzkostenverfahren (Management-Ergebnisrechnung) und des Ein-Kreis-Systems sind sämtliche betriebswirtschaftlichen Detailanalysen möglich. Hier seien insbesondere

- ▷ die Kundendeckungsbeiträge,
- ▷ Produkt(gruppen)deckungsbeiträge,
- ▷ Umsatzanalysen,
- ▷ Herstellkostenanalysen und
- ▷ Profit-Center-Rechnungen

erwähnt. Der Controller erhält somit die erforderliche Datenbasis und kann sich, anstatt der Datenermittlung, seinen eigentlichen Aufgabenstellungen widmen.

Aber auch das Rechnungswesen ist gefordert, die Berichterstattung effizienter, effektiver, zeitnaher, in kürzeren Intervallen und mit erhöhter Datenqualität zu gewährleisten. Mit einem integrierten Ansatz wird im Unternehmen der Abschlussprozess beschleunigt und die Datenqualität erhöht. Durch die Implementation der Fundamente UKV und die Integration von internem und externem Rechnungswesen sind bereits die entscheidenden Voraussetzungen für ein **Fast Close** geschaffen.

Erstellung des Periodenabschlusses in 3 bis 5 Tagen

Ursache für den oft hohen Zeitaufwand sind suboptimale Reporting- und Erstellungsprozesse, fehlende Routine und zum Teil fehlendes Know-how bei den Mitarbeitern, fehlende IT-Unterstützung oder Integration, bilanzpolitische Maßnahmen und Unterschiede zwischen internem und externem Rechnungswesen. Durch die Optimierung der Prozesse lässt sich neben der Beschleunigung auch häufig eine Qualitätsverbesserung erreichen. Damit wird der Abschluss zu einem „Non-Event“ und die heutigen zeitintensiven Abschlussaktivitäten (z. B. Abstimmungen, Abgrenzungen und Bildung von Rückstellungen) können weitestgehend als Standardprozesse bereits unterjährig implementiert werden.

Ein wichtiger Erfolgsgarant für ein optimiertes Rechnungswesen und Controlling ist die Qualifizierung und Rekrutierung von Mitarbeitern, die die neue **Finance-Kultur** des Unternehmens tragen und weiterentwickeln. Die Anforderungen an die Qualifikation der Mitarbeiter werden weiter steigen, denn die traditionell gespielte Rolle als „Scorekeeper“ muss in einem professionellen Finance-Management der Rolle des „Business-Partners“ weichen.

4 Fazit

Ob internationale Rechnungslegung, die zunehmende Komplexität von Daten und Informationen oder die ansteigenden Kosten im Controlling und Rechnungswesen – es gibt viele Gründe zur Vereinfachung des Rechnungswesens und Controlling.

Neben der Implementation bedarf es auch einer selbstkritischen Analyse durch die Mitarbeiter im Rechnungswesen und Controlling. Durch das Festhalten an Königreichen wird die Entwicklung nicht aufzuhalten sein und die ewig Gestrigen überholen.

Der in vielen deutschen Unternehmen einseitig ausgelegte Controller muss sich in Zukunft mehr mit heute noch bereichsübergreifenden Themen auseinandersetzen, das heißt, dass Aufgabenstellungen wie Bilanzierung, Finanzierung, steuerliche Fragen und Bewertung auch Themen eines Controllers sind. Man spricht hier neuerdings vom **Biltrolling**. Es ist wiederum eine logische Folge der Internationalisierung. Der im englischsprachigen Raum angesiedelte Controller ist mit den o. g. Themen in der Regel bestens vertraut. Eine logische Konsequenz dieser breiteren Ausbildung ist die Erkennung und Nutzung von Synergiepotenzialen im Finance Management.

**Vom Scorekeeper
zum Business-
Partner und vom
Controlling zum
Biltrolling**

5 Abkürzungsverzeichnis

AB	=	Anfangsbestand
CM	=	Controller Magazin
FW	=	Fertigwaren
GAAP	=	General Accepted Accounting Principles
GK	=	Gemeinkosten
GKV	=	Gesamtkostenverfahren
GuV	=	Gewinn- und Verlustrechnung
HFE	=	Halbfertigerzeugnisse
IAS	=	International Accounting Standards

IFRS	=	International Financial Reporting Standards
MER	=	Managementergebnisrechnung
PPS	=	Production and Planning System
RHP	=	Roh-, Hilfs- und Packstoffe
S	=	Saldo
SDAX	=	Smart Deutscher Aktien Index
STK	=	Standardkosten
Stk.	=	Stück
UKV	=	Umsatzkostenverfahren
WIP	=	Work in Process

6 Literaturhinweise

Eisele: Rechnungswesen, 4. Auflage, S.652 – 657.

Bartélémy, E.: Umsatz Kostenverfahren – die Verbindung zwischen Controlling und Finance, in: CF Controlling Finance, Mai 2001, S.4, Verlag für Controlling Wissen AG.

Teichmann, W. u. N.A.: Aufbau Umsatzkostenverfahren im Mittelstand am Unternehmens-Beispiel, in: Controller Magazin 6/2001, S. 570 – 577, Verlag für Controlling Wissen AG.

Harmonie im Rechnungswesen, in: <http://nachrichten.boerse.de>.