



GIESSEREI PRAXIS

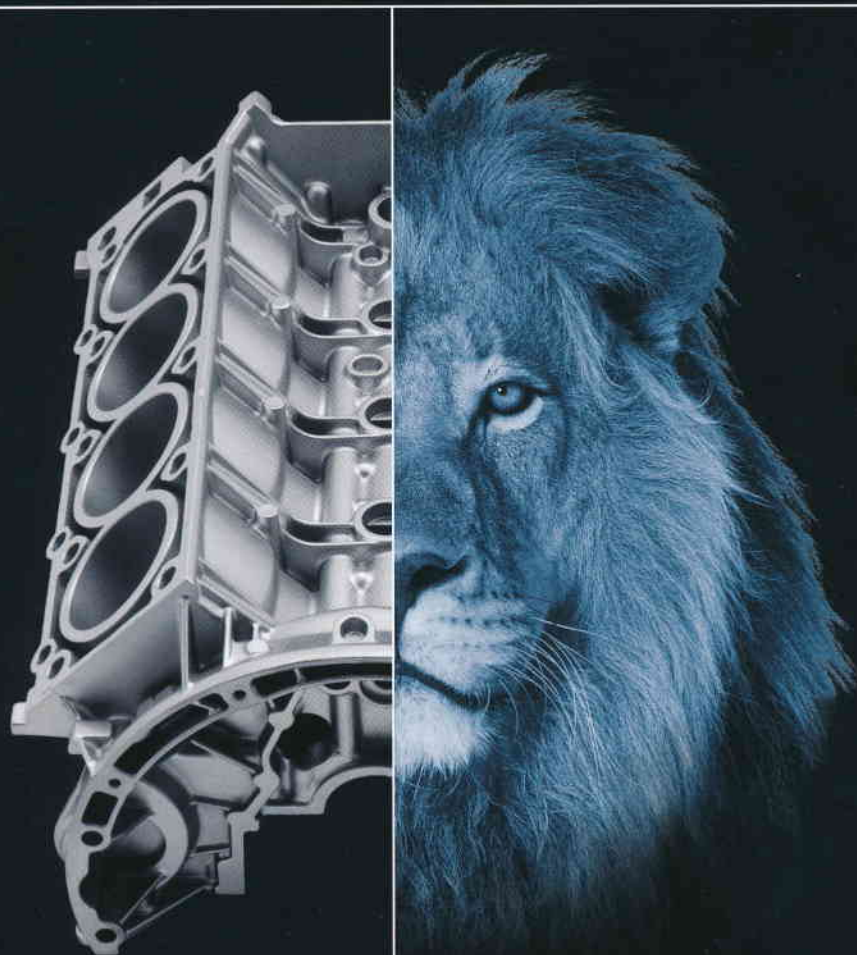
Ausgabe 9|2012

63. Jahrgang · www.giesserei-praxis.de

Fachzeitschrift für alle Bereiche der Gießereitechnik

FRECH[®]

The World of Die Casting Technology



Besuchen Sie uns:

ANKIROS 2012, 13. – 16. September 2012
Tuyap Fair Convention & Congress Center,
Istanbul, Türkei, Halle 3

METALURGIA 2012, 18. – 21. September 2012
Expoville, Joinville SC, Brasilien, Halle D, Stand 104

www.frech.com

Die Kosten- und Leistungsrechnung als betriebliches Steuerungsinstrument: „Nice to have“ oder unverzichtbare Notwendigkeit?

Unternehmen müssen, genau wie Schiffe, gesteuert werden; manche Schiffe haben eine Pinne, andere Steuerrad und Kompass, wieder andere eine integrierte Brücke mit digitaler Seekarte, Radar und Autopilot. Warum diese Unterschiede – und was davon entspricht auf Unternehmensseite der Finanzbuchhaltung? Was bietet die Kosten- und Leistungsrechnung?

Die Steuerungsinstrumente von Unternehmen heißen Finanzbuchhaltung, Kosten- und Leistungsrechnung. Es gibt sie in großer Bandbreite der inhaltlichen Ausgestaltung und betrieblichen Nutzung, kleinster gemeinsamer Nenner aller betrieblichen Steuerungen ist die Finanzbuchhaltung. Die rechtlichen Grundlagen zur Aufstellung des Jahresabschlusses ergeben sich für Gewerbetreibende im Wesentlichen aus § 141 Abgabenordnung (AO) sowie § 242 Handelsgesetzbuch (HGB).

§ 242 HGB: Pflicht zur Aufstellung

- (1) Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. [...]
- (2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
- (3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.

Wenn man dazu die Vielzahl der veröffentlichten Rechtsliteratur, höchstrichterlichen Urteile, Gutachten, Kommentare, Verwaltungsanweisungen und Ausführungsbestimmungen

Autor:

Claus-Dieter Piontke, Dipl.-Betriebswirt (FH), Business-Coach (dvct), ist Senior-Berater der Mammut Consulting GmbH, Kiel. Er war langjährig als kaufmännischer Leiter und Controller in der Gießereindustrie und in Dienstleistungsunternehmen tätig.

sich die Kosten der eigenen Buchhaltung, von Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vor Augen hält, so könnte man meinen, alles sei bestens geregelt und auch schon teuer genug. Wozu also noch eine aufwendige und kostspielige Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)?

1. Unterschiedliche Aufgaben – wer tut was?

Aufgabe der Finanzbuchhaltung (externes Rechnungswesen) ist es, den Jahresabschluss unter Beachtung der rechtlichen Vorschriften zu ermitteln. Sie erfasst alle Geschäftsvorfälle zwischen dem Unternehmen und seiner Außenwelt. Damit dient dieses Rechenwerk primär der Finanzverwaltung als Basis für die Besteuerung, ist darüber hinaus Quelle der Information und Rechenschaftslegung gegenüber Dritten wie Gesellschaftern, Gläubigern, Kreditinstituten und der Öffentlichkeit.

Demgegenüber richtet sich die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) nach innen (internes Rechnungswesen), Adressat ist das eigene Management.

Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung sind:

- Kurzfristige Erfolgsrechnung
- Kalkulation der betrieblichen Leistung
- Ermittlung der kurzfristigen Preisuntergrenze
- Bereitstellung von Zahlenmaterial für die Bewertung in der (Handels-) Bilanz
- Bereitstellung von Zahlenmaterial für betriebliche Entscheidungen

Die Kosten- und Leistungsrechnung liefert damit wichtige Grundlagen zur

- Wirtschaftlichkeitskontrolle, unter anderem durch Periodenvergleiche, Soll-Ist-

Vergleiche, Benchmarking;

- Optimierung des Produktionsprogramms und der Kosten für die Produktionsfaktoren;
- Maximierung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung und
- Wahl der Produktionsverfahren, auch Eigen- oder Fremdfertigungsentscheidungen („Make or Buy“).

Grundsätzlich gibt es zur Ausgestaltung der KLR keine Rechtsvorschriften oder verbindlichen Vorgaben; Ausnahmen ergeben sich in Einzelfällen, so im Rahmen von Vorgaben bei öffentlicher Preisprüfung und dort, wo die Kostenrechnung zur Ermittlung von Werten für den gesetzlichen Jahresabschluss herangezogen wird, wie bei den Herstellkosten/Bestandsbewertung. Hier müssen gegebenenfalls über Nebenrechnungen die gesetzeskonformen Daten ermittelt werden.

2. Unterschiedliche Ergebnisse – was stimmt?

Um es gleich vorweg zu nehmen: Wenn die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) und die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) übereinstimmen, ist Vorsicht geboten; möglicherweise stimmt gerade in diesem Falle etwas nicht!

In beide Rechnungswerke gehen entsprechend ihrer Aufgaben unterschiedliche Werte ein: Während das externe Rechnungswesen (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) mit Aufwänden und Erträgen arbeitet, fließen in das interne Rechnungswesen Kosten und Leistungen ein. Für die Liquiditätsbetrachtung gelten noch andere Begrifflichkeiten.

Wie aus der Begriffsdefinition ersichtlich, liegt der Unterschied von internem und externem Rechnungswesen für die Erfolgsermittlung in dem Wort „betriebsbedingt“. Für die GuV ist zunächst wichtig, ob Erträge und Aufwendungen stattgefunden haben. Demgegenüber ist die Abstimmung auf die unmittelbare betriebliche Veranlassung maßgebliche Voraussetzung für die Aufnahme in die Kosten- und Leistungsrechnung.

Die GuV gibt also das handelsrechtliche Unternehmensergebnis wieder, die KLR das sogenannte Betriebsergebnis. Beide Systeme haben somit auseinanderliegende Ergebnisse, möglicherweise sogar mit unterschiedlichen Vorzeichen.

3. Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung

Die KLR bedarf für ihre Aufgabenerfüllung noch tieferer Darstellungs- bzw. Zuordnungsdimensionen; über diese Dimensionen wer-

Tabelle 1: Begriffsdefinition unterschiedlicher Rechenwerke

wofür	Begriff	Definition	Verwendung	Zielgruppe
Liquidität, Finanz- und Finanzierungsrechnung	Einzahlungen:	Zahlungsmittelzuflüsse von außen	Finanzrechnung/Liquidität	Externes Rechnungswesen
	Auszahlungen:	Zahlungsmittelabflüsse nach außen	Finanzrechnung/Liquidität	
	Einnahmen:	Wert aller verkauften Leistungen	Finanzierungsrechnung: berücksichtigt Forderungen	
	Ausgaben:	Wert aller eingekauften Güter und Dienstleistungen	Finanzierungsrechnung: berücksichtigt Verbindlichkeiten	
Erfolg	Erträge:	Wert aller erbrachten Leistungen	Gewinn- und Verlustrechnung	Internes Rechnungswesen
	Aufwendungen:	Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen	Gewinn- und Verlustrechnung	
	Leistungen:	Wert aller betriebsbedingt erbrachten Leistungen	Kosten- und Leistungsrechnung	
	Kosten:	Wert aller betriebsbedingt verbrauchten Güter und Dienstleistungen	Kosten- und Leistungsrechnung	

den Kostenstrukturen und Kostenzuordnungen verschiedener Art sowie Organisationsstrukturen des Unternehmens abgebildet. Zu nennen sind hier die Kostenartenrechnung, Kostenträgerrechnung und Kostenstellenrechnung.

3.1 Kostenartenrechnung

3.1.1 Kalkulatorische Kosten und Leistungen

Gemäß ihrer Zweckbestimmung stellt die KLR das betriebliche Ergebnis in Gesamtheit (Betriebsergebnis), für Teilbereiche, für Kostenträger und entlang der Wertschöpfungskette dar. Aufwände und Erträge, die außerordentlich, außergewöhnlich oder periodenfremd sind (Finanzbuchhaltung u. a. neutrales Ergebnis), werden wegen ihres fehlenden „normal“ betriebsbedingten Bezuges deshalb hier nicht berücksichtigt, andererseits werden sogenannte kalkulatorische Kosten erfasst. Hierbei handelt es sich um andere Wertansätze (Anderskosten) zu bestehenden Geschäftsvorfällen oder zusätzliche Kosten (Zusatzkosten), denen so in der Finanzbuchhaltung kein Geschäftsvorfall gegenüber steht.

Unterschiedliche Wertansätze (Anderskosten) können beispielsweise Abschreibungen sein, die mit einer anderen Abschreibungsmethode, einer anderen Nutzungsdauer oder vom Wiederbeschaffungswert anstatt von den Anschaffungskosten ausgehend ermittelt werden.

Kosten ohne Entsprechung in der Finanzbuchhaltung können kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Wagnisse, kalkulatorische Mieten oder kalkulatorische Eigenkapitalkosten sein. Sie dienen der Vergleichsbarmachung (Benchmarking), der

Berücksichtigung von Opportunitäten (kalk. Eigenkapitalzinsen) und Risiken.

Zur Kontrolle ist eine Überleitungsrechnung von der GuV zur KLR zwingend notwendig.

3.1.2 Differenzierung nach der Art der verbrauchten Güter und Leistungen

Die Kostenartenrechnung (KAR) differenziert nach Art der verbrauchten und erstellten Güter und Leistungen. Das sind zum Beispiel:

- Umsätze
- noch nicht fakturierte, aber erbrachte Leistungen und teilfertige Leistungen
- Materialkosten
- Personalkosten (inkl. Sozialkosten)
- Steuern und Abgaben
- Dienstleistungskosten
- Kapitalkosten
- kalkulatorische Kosten
- sonstige Kosten

Häufig folgt die Aufteilung in der KAR weitgehend den Konten in der Finanzbuchhaltung, wobei einzelne gleichartige Konten zu jeweils einer Kostenart zusammengefasst sowie notwendige kalkulatorische Kostenarten ergänzt werden.

Somit beantwortet die KAR die Frage, „welche Kosten- und Leistungen angefallen sind“ und nimmt darüber hinaus eine Strukturierung derselben vor.

3.1.3 Differenzierung nach der Zurechenbarkeit der Kosten und Leistungen

Die auf einen Kostenträger (KTR) (s. u.) direkt verursachungsgerecht zurechenbaren Kosten nennen sich Einzelkosten. Gemeinkosten sind hingegen nicht den Kostenträgern direkt zurechenbar, sondern werden den Kostenstellen (s. u.) zugerechnet.

3.1.4 Differenzierung der Kosten und Leistungen nach der Abhängigkeit von der Leistungserbringung

Variable Kosten hängen unmittelbar von den erbrachten Leistungen (Kapazitätsauslastung, Beschäftigungsgrad) ab. Verändert sich die Leistung (Auslastung), verändern sich auch die variablen Kosten direkt; Beispiele hierfür sind Fertigungsmaterial, Sondereinzelkosten der Fertigung, Fertigungslöhne.

Fixe Kosten verhalten sich dagegen weitgehend unabhängig von der Leistungserbringung. Hierunter fallen zum Beispiel Gehälter, Gemeinkostenlöhne, Leasing und Mieten, langfristige Kapitalkosten usw.

Über die Differenzierung nach der Leistungsabhängigkeit kommt man von der Vollkosten- zur Teilkostenrechnung und damit zur Deckungsbeitragsrechnung.

Viele betriebliche Optimierungsentscheidungen (auch „Make or Buy“), wie auch die Feststellung der kurzfristigen Preisuntergrenze, lassen sich nur über diese Differenzierung treffen.

3.2 Kostenstellenrechnung

Unternehmen und Organisationen, die über ein Kleinunternehmen hinausgewachsen sind, sind kaum nur als Ganzes zu beurteilen und zu steuern. Hier erfolgt die Unterteilung in einzelne Kostenstellen (KST), wobei KST als i. d. R. kleinste Organisationseinheiten wiederum miteinander zu Bereichen gruppiert werden.

Gleichartige oder ähnliche Funktionsverrichtungen werden in KST wie Dreherei, Fräserei, Konstruktionsabteilung, Personalabteilung usw. zusammengefasst. Es gibt

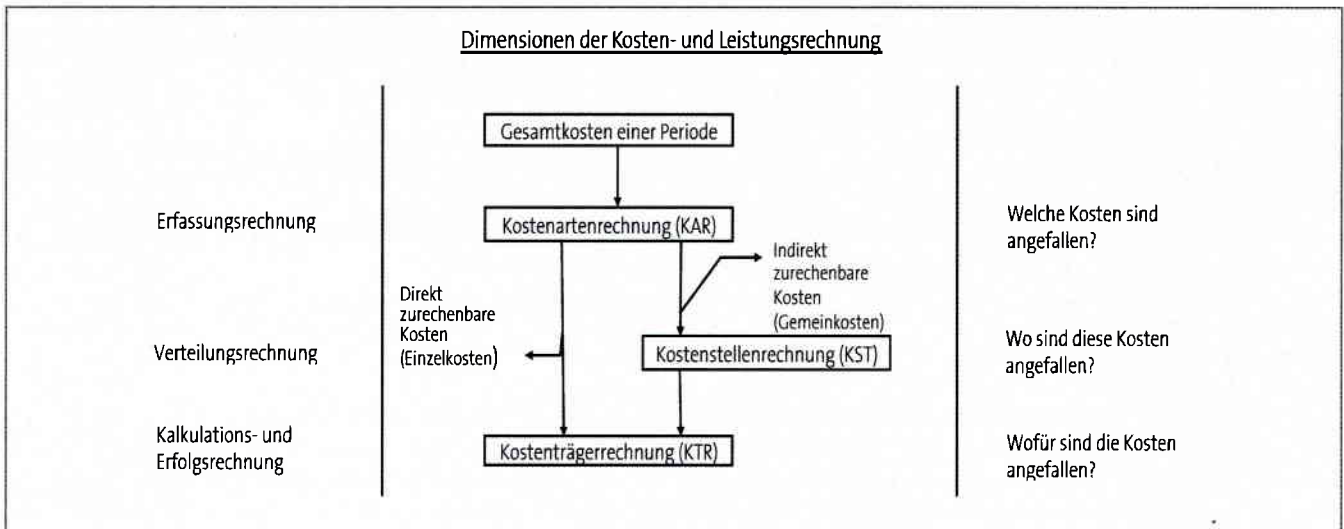


Bild 1: Dimensionen der Kosten- und Leistungsrechnung ¹⁾

¹⁾ Vgl. Däumler/Grabe (1985): Kostenrechnung 1, Grundlagen. 2. erw. Auflage S. 32, Verlag Neue-Wirtschaftsbrieft GmbH, Herne/Berlin.

Unternehmen, die auch einzelne Großmaschinen als separate KST führen. Die weitere Gruppierung von KST erfolgt meist in größere Bereiche, wie allgemeiner Bereich, Materialwirtschaft, Fertigung, Entwicklung, Verwaltung und Vertrieb. Neben dieser funktionalen Organisation kommen auch Spartenorganisationen (Produktgruppen) und weitere hierarchische Zuordnungen nach dem Verantwortungsbereich des jeweiligen Managements vor.

Während die KAR die Frage „was ist angefallen?“ beantwortet, gibt die KST-Rechnung Auskunft über die Frage „wo sind die Kosten- und Leistungen angefallen?“. Mit dem „wo“ ist i. d. R. auch eine Verantwortlichkeit verknüpft, da es im Wesen einer Kostenstelle liegt, auch einen Kostenstellenleiter zu haben.

3.3 Kostenträgerrechnung

Nach dem „was“ und dem „wo“ beantwortet die Kostenträgerrechnung (KTR) die Frage „wofür sind diese Kosten angefallen?“. Bei diesem „wofür“ handelt es sich um Kundenaufträge, um interne Aufträge oder Projekte. Über die Einzelkosten werden die Kostenträger direkt belastet, über Gemeinkostenzuschlagssätze (aus BAB: Betriebsabrechnungsbogen) werden die Kostenstellenkosten auf die Kostenträger weiterverrechnet.

Somit lässt sich über die KTR das jeweilige Ergebnis eines Auftrages, eines Produktes oder Projektes feststellen und ein Soll/Ist-Abgleich zur Vorkalkulation durchführen – vorausgesetzt, Vorkalkulation und KTR-Bebuchung (Kostenarten) sind in der gleichen Systematik aufgebaut.

4. Grundsätzliches zur Unternehmenssteuerung

Um das Eingangsbild von dem zu steuernden Schiff wieder aufzugreifen: Natürlich sind beide Systeme, Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung Grundlage der Steuerung. Während Bilanz und GuV aber lediglich die Richtung weisen, gibt die Kosten- und Leistungsrechnung die zentralen Parameter für Rudergänger und Maschinist vor. Wie weit muss der Kurs vorgehalten werden, um die Strömungsabdrift aufzufangen? Wie umschiffen man die Untiefen am besten, was ist die optimale Geschwindigkeit, wie weit reicht der Treibstoff, wie sind die zur Verfügung stehenden Ressourcen gleichmäßig auszulasten, wo liegt das Kostenoptimum, usw.?

Erst die KLR stellt die einzelnen betrieblichen Steuerungsgrößen bereit: Effektivität und Wirtschaftlichkeit, Kostenstrukturen und tatsächlicher betriebsbedingter Güter- und Leistungsverzehr werden erkennbar und erlauben eine gezielte Einflussnahme. Damit ist die KLR nicht nur „nice to have“, sondern unverzichtbar!

Von elementarer Bedeutung ist, dass die Informationen zur Unternehmenssteuerung zeitnah und aussagefähig zur Verfügung stehen; i. d. R. bedeutet das ein monatliches Reporting verbunden mit einer Vorausschau. Unsere Erfahrung zeigt jedoch, dass selbst die Bedeutung der Finanzbuchhaltung als „kleinstes“ der Steuerungsinstrumente (für diejenigen, die keine KLR einsetzen), nicht immer hinreichend erkannt wird und die KLR, soweit vorhanden, nicht immer die an sie gestellten Ansprüche erfüllt: Die Daten

kommen zu spät und sind zudem unvollständig, Abschreibungen werden nicht monatlich gebucht, monatliche Abgrenzungen für Versicherungen, Steuern, Berufsgenossenschaft, Beiträge usw. werden nicht vorgenommen. Löhne werden nicht verursachungsgerecht passend zur tatsächlich erbrachten Leistung erfasst (Problem Monatslohn), Materialaufwand nicht vollständig gebucht, kalkulatorische Kosten nicht berücksichtigt. Fertige und unfertige Erzeugnisse werden nicht nach ihrem Fertigstellungsgrad und nicht zu Herstellkosten bewertet. Als Folge davon lassen sich auch keine aussagefähigen Kostenstellen- und Kostenträgereauswertungen erstellen. Eine Nachkalkulation der Aufträge ist somit kaum möglich; Gewinn- und Verlustbringer bleiben im Dunkeln, eine Lernkurve stellt sich so nicht ein. Gravierende Fehlentscheidungen sind vorprogrammiert!

5. Fazit

Die Finanzbuchhaltung muss den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen. Ohne eine zeitgerechte und qualitativ entwickelte Kosten- und Leistungsrechnung ist eine fundierte Unternehmenssteuerung nicht möglich.

Wer nicht steuert, wird von den Kräften (des Marktes) wahllos hin und her getrieben und geht irgendwann unter. Das nennt sich dann Marktberreinigung, ist gut fürs System und für die verbleibenden Wettbewerber – nur selber hat man nichts mehr davon. ◀