

# Wieviel **Kostenrechnung** braucht das **Unternehmen?**

**D**ie Kostenrechnung ist ein wichtiges Instrument der Unternehmensführung. Leider gibt es noch viele Betriebe die mangels effizientem Controlling unbewusst zu billig oder zu teuer am Markt operieren.

Das Kosten/Nutzen-Verhältnis der Kostenrechnung oder des MIS darf vor allem bei kleineren und mittleren Unternehmen nicht ausser Acht gelassen werden. Der Unternehmer muss sich die Frage stellen, welche Ziele er mit einer Kostenrechnung erreichen will und wie dies in seinem Betrieb umsetzbar ist.

Mögliche Ziele einer Kostenrechnung:

- Differenzierung und Positionierung der eigenen Produkte
- Überprüfung und Steuerung der Vorkalkulation
- Kostenüberwachung
- Führungsinstrument für optimalen Einsatz der Ressourcen
- Transparenz über die Gemeinkosten

Mindestens eines dieser Ziele sollte relevant sein, um aus dem Instrument Kostenrechnung Nutzen ziehen zu können. Der Kunde muss auch bereit sein, anhand der ermittelten Daten Konsequenzen zu ziehen. Das bedeutet nicht, dass nur aufgrund nackter Zahlen entschieden werden soll, ob ein Produkt weitergeführt wird oder nicht. Es sind immer zusätzliche betriebswirtschaftliche Daten zu berücksichtigen wie z.B. Produktlebenszyklus, Abrundung des Sortiments etc.

Der Nutzen soll die Kosten für das Führen der Kostenrechnung übersteigen. Wie lässt sich aber dieser Nutzen messbar machen? Dabei stellt sich sofort die

Frage nach der Bewertung der nicht quantifizierbaren Kosten, wie z.B. was kostet die Unternehmung eine verfehlte Produktpolitik, wie hoch ist die Unwirtschaftlichkeit im Unternehmen. Ausgeklügelte Analyseinstrumente helfen eine ungefähre Größenordnung zu bestimmen, schliesslich bleibt es aber doch eine Schätzung.

Entscheidend ist die Wahl des geeigneten Kostenrechnungssystems, weil normalerweise nur eine Kostenrechnung geführt wird und die Informationen aus den verschiedenen Methoden teilweise sehr unterschiedlich sind.

Im folgenden werden die Ziele der Kostenrechnung näher erläutert und aufgezeigt, wie sich diese mit der ABACUS Kostenrechnung realisieren lassen.

## **DIFFERENZIERUNG UND POSITIONIERUNG DER EIGENEN PRODUKTE**

Die Kostenträgerrechnung soll einen Überblick über die Wirtschaftlichkeit der Produkte oder Regionen etc. geben. Sie soll zeigen, welches Produkt gefördert oder allenfalls aus dem Sortiment genommen werden soll.

Die Kostenstellenrechnung gibt grundsätzlich Auskunft, wo die Kosten anfallen (z.B. Backstube) und die Kostenträgerrechnung aufgrund welchem Produkt (z.B. Vollkornbrot) oder in welcher Sparte (z.B. Brote) Erträge angefallen sind. In den meisten Fällen, wie in diesem konkreten Beispiel, fallen die Kosten und Erträge nicht am gleichen Ort an.

### **Kostenrechnungen**



Die Hauptaufgabe der Kostenrechnung ist nun die verursachergerechte Verrechnung der Kosten an die Kostenträger mittels Umlagen. Dies bedingt eine eingehende Analyse der internen Abläufe und der Informationsbedürfnisse.

Die Methoden dazu sind sehr vielschichtig und entfachen Diskussionen über Kostenrechnungssysteme, Teil-/Vollkosten oder Plan-/Ist-Kosten, kombiniert oder gemischt. Auch das klügste System kann niemals alle Anforderungen abdecken.

Für den Anwender geht es darum zu bestimmen, welche Informationen er aus seiner Kostenrechnung analysieren will. So ist der Informationsbedarf bei Unterbeschäftigung ein anderer als bei Überbeschäftigung.

**KOSTENRECHNEN MIT ABACUS**

Bei der Konzeption der Kostenrechnung im Hinblick auf die Erlösstruktur, ist bei der ABACUS Software auf die Unterscheidung folgender Hierarchieebenen zu achten:

- ER-Konto:                    Kostenart (Produktion, Verkauf, Dienstleistung)
- 1. Kostenstellenebene:   Produkte, Prozesse
- 2. Kostenstellenebene:   Region, Kundensegment

In der Leistungs-/Projektabrechnung AbaProject wird anstelle der 2. Kostenstellenebene das Projekt geführt.

Die Kostenarten werden bei der Eröffnung im ABACUS speziell definiert. Dies geschieht zusammen mit dem Erlöskonto in einem einzigen Arbeitsgang. Das heisst, sobald eine Kostenart gespeichert wird, eröffnet das System automatisch ein gleich lautendes Finanzbuchhaltungskonto und stellt so die Verbindung zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung sicher.

Wichtig bei der Konzeption der Kostenrechnung ist auch die Detaillierung der Umlagen. Der Kostenrechner muss sich z.B. fragen, wieviel genauer die Kostenrechnung wird, wenn die Verkäuferin im Bäckerladen auf Backwaren, Confiterie etc. rapportiert, anstelle dass der Lohn der Verkäuferin über einen Verkaufs-Gemeinkostenzuschlag umgelegt wird. Gibt dies eine grössere Aussagekraft, gemessen an den Zielen der Kostenträgerrechnung? Wieviel kostet die Unternehmung das Rapportieren und das Verbuchen?

Mit dem Grad der Detaillierung, sei es bei Kostenarten, -stellen, -trägern und Umlagen, stehen die Kosten des gesamten Finanzwesens im direkten Zusammenhang. Es muss rapportiert, erfasst werden und es entstehen Abgrenzungsprobleme. Oft ist weniger mehr.

**ÜBERPRÜFUNG UND STEUERUNG DER VORKALKULATION**

Zuschlagskalkulation					
Kostenart	Menge	Bezugsgrösse	Ansatz	Subtotal	Total
Mehl etc.	100	kg	Fr. 1.00	Fr. 100.00	
Materialgemeinkosten	Fr. 100.00		10%	Fr. 10.00	
<b>Materialkosten</b>				Fr. 110.00	Fr. 110.00
Fertigung 1 (Teigherstellung)	10	Personen-min.	Fr. 20.00	Fr. 200.00	
Fertigung 2 (Backofen)	50	Maschinen-min.	Fr. 5.00	Fr. 250.00	
Fertigungsgemeinkosten	Fr. 450.00		20%	Fr. 90.00	
<b>Fertigungskosten</b>				Fr. 540.00	Fr. 540.00
Fremdkosten					Fr. 310.00
<b>Herstellkosten</b>					Fr. 960.00
Verkaufsladen	Fr. 960.00	HK	50%		Fr. 480.00
Verwaltungsgemeinkosten	Fr. 960.00	HK	10%		Fr. 96.00
<b>Selbstkosten</b>					Fr. 1 536.00
Risiko/Gewinn/Verlust	Fr. 1 536.00		5%		Fr. 76.80
<b>Angebotspreis</b>					Fr. 1 612.80

Das Beispiel einer vereinfachten Zuschlagskalkulation soll aufzeigen, dass es nur möglich ist, Verrechnungs- und Zuschlagssätze anhand der Kostenrechnung zu überprüfen, wenn diese den gleichen Aufbau aufweist wie die Vorkalkulation.

**KOSTENRECHNEN MIT ABACUS: VORKALKULATION**

Mit der ABACUS Kostenrechnung, die bis zu 20 frei definierbare Gemeinkostenarten unterstützt, müssten für dieses Beispiel die folgenden Zuschläge eröffnet werden:

- Material-GK
- Fertigungs-GK
- Vertriebs-GK
- Verwaltungs-GK

Mit diesen Zuschlägen werden Kosten abgedeckt, die nicht direkt dem Produkt bzw. Kostenträger zugeordnet werden können. Die Zuschlagssätze sind analog der Vorkalkulation zu wählen.

Am Ende der Berichtsperiode ist jeweils zu prüfen, ob die Kostenstellen von den Gemeinkosten vollständig entlastet werden konnten, bzw. worin die Gründe für eine Abweichung lagen. Die verbleibende Differenz (Deckungsdifferenz) ist zu analysieren. Als Schlussfolgerung daraus sind gegebenenfalls die Kostensätze anzupassen.

## ALTERNATIVE ZUR ZUSCHLAGSKALKULATION

Bei der Verbuchung z.B. der Fertigungskosten kommen u.a. folgende Verfahren der Erfassung in Frage:

- In der Finanzbuchhaltung aufgrund von Arbeitsrapporten. Beim Buchen mit Mengen kann im ABACUS pro Kostenart/Kostenstelle ein Ansatz hinterlegt werden, der automatisch vorgeschlagen wird.
- In der Finanzbuchhaltung summarisch aufgrund einer Zusammenstellung aus einem fremden PPS-System.
- Automatisch aufgrund der Rückmeldungen aus dem integrierten PPS der ABACUS.
- Rapportierung in AbaProject mit hinterlegten Ansätzen.
- Vordefinierte Umlagen in der Umlagetabelle anhand einer Excel-Tabelle (Kennzahlen-Option erforderlich)

Bei kleineren Betrieben oder bei Einzelfertigern ist der Aufwand vielfach zu hoch, um jede vorkalkulierte oder geplante Position zu rapportieren und 1 : 1 zu verbuchen. Eine Überprüfung kann in diesen Fällen nur summarisch erfolgen.

Soll für eine kritische Position analysiert werden, ob die Vorkalkulation korrekt ist, kann dies ausserhalb der ordentlichen Rapportierung und Verbuchung problemlos ermittelt werden.

## KOSTENÜBERWACHUNG

Wenn keine aufwändige Kostenrechnung geführt werden soll, können die Kosten ausschliesslich den Kostenstellen belastet werden; weitere Umlagen auf Produkte oder Leistungen erfolgen nicht. Im Idealfall lassen sich die Mitarbeiter und Kreditorenrechnungen 1 : 1 auf die entsprechenden Kostenstellen verbuchen. Der entstehende Zusatzaufwand gegenüber dem Führen der Finanz- und Lohnbuchhaltung ist entsprechend gering.

## KOSTENRECHNEN MIT ABACUS: KOSTENÜBERWACHUNG

Mit der Option "Kostenstellen" der Finanzbuchhaltung ist eine Kostenüberwachung bereits möglich. Die so gewonnenen Zahlen erlauben dem Management, Vergleiche mit Vorjahren zu erstellen und die Kostenentwicklung im Bezug zum Umsatz darzustellen.

Die Budgetierung verbessert den Einsatz dieser Methode wesentlich. Das Controlling kann dem Kostenstellenleiter damit Rahmenbedingungen auferlegen wie z.B. die Verwaltungskosten dürfen maximal 10 % des Umsatzes erreichen. Je nach dem ob sich eine Kostenstelle eher fix oder variabel zum Umsatz verhält, wird das Zielkriterium entweder fix in Franken oder variabel in Prozent von der Einflussgrösse definiert (z.B. Umsatz Sparte XY).

Mit den Standardauswertungen der ABACUS Finanzbuchhaltung und für individuelle mit der Bilanzsteuerung werden die entsprechenden Abweichungsanalysen erstellt und als wiederkehrende Reports monatlich ausgewertet.

Die Schwierigkeit bei diesem Kostenrechnungssystem ist die Interpretation der Abweichungen. Diese beinhalten alle möglichen Ursachen wie Leistungs-, Umsatz-, Beschäftigungs-, Preisabweichungen etc. Einzig der Betrachter mit betriebswirtschaftlichem Hintergrund und Kenntnissen des Betriebes sowie der Vorkommnisse in der jeweiligen Periode, kann zuverlässige Rückschlüsse ziehen.

## FÜHRUNGSTRUMENT FÜR OPTIMALEN EINSATZ DER RESSOURCEN

Ausgehend von "Management by Objectives" werden mit dem Mitarbeiter im voraus Ziele definiert. Diese Ziele müssen messbar sein. Mit Zahlen geht dies am einfachsten, solange die Herleitung transparent ist.

Ein Kostenrechnungssystem liefert viele solcher Zahlen, da es die internen Abläufe widerspiegelt.

Soll ein Kostenstellenleiter anhand der Kostenrechnung beurteilt werden, sind einige Voraussetzungen notwendig:

- Der Mitarbeiter muss bei der Zieldefinition einbezogen werden.
- Die Kostenrechnung muss budgetiert werden. Von Vorteil werden auch Mengen budgetiert (z.B. Stunden bei einer Fertigungskostenstelle), damit später in der Abweichungsanalyse zwischen dem Mengen- und dem Preis-einfluss unterschieden werden kann.
- Der Mitarbeiter muss sich mit der Herleitung der Zahlen identifizieren können (Umlagen, Verrechnungspreise müssen transparent sein).
- Der Mitarbeiter muss die Kompetenz haben, die Kosten, nach denen er beurteilt wird, zu beeinflussen.

### KOSTENRECHNEN MIT ABACUS: FÜHRUNGSTRUMENT

Die ABACUS Software bietet die Grundlagen von der Budgetierung bis zur detaillierten Auswertung mit Soll-/Ist-Vergleich mit den Standardauswertungen resp. der Bilanzsteuerung oder AbaVision.

Das Budget kann einerseits erfasst oder über die Budgetschnittstelle eingelesen werden oder andererseits als Plan-Buchungen gebucht werden. Das System generiert im zweiten Verfahren automatisch die budgetierten Umlagen sowie die Gemeinkostenzuschläge.

Die Kunst des Controlling besteht darin, den Kostenstellenleiter ausschliesslich für Zielgrössen zu bewerten, die er selber auch beeinflussen kann.

Dieses Verfahren lohnt sich nur dann, wenn der jeweilige Kostenstellenleiter durch seinen Einsatz unmittelbar mehrere Tausend Franken einsparen kann.

### PROZESSKOSTENRECHNUNG

Da der Gemeinkostenanteil an den gesamten Kosten stetig zunimmt, wurden weitere Kostenrechnungsmodelle gesucht und die Prozesskostenrechnung entwickelt. Anstelle der Kostenstelle rückt der Prozess und die Kosten eines Prozesses in den Mittelpunkt der Betrachtung. Dadurch wird eine bessere Unterteilung der Gemeinkosten erreicht und zusätzlich wird transparent, weswegen bzw. durch welchen Prozess verursacht, die jeweiligen Kosten entstanden sind.

### KOSTENRECHNEN MIT ABACUS: PROZESSKOSTENRECHNUNG

Durch den Einsatz der ABACUS Leistungs-/Projektabrechnung AbaProject besteht die Möglichkeit, Vorgänge und Tätigkeiten pro Mitarbeiter unabhängig von den Kostenstellen zu rapportieren. Diese Tätigkeiten können zu Prozessen verdichtet werden, wobei die Zuordnung einer Tätigkeit zu einem Prozess fix vorgegeben sein kann oder bei der Erfassung variabel bestimmt wird. Die einzelnen Prozesse ihrerseits können über mehrere frei definierbare Stufen verdichtet werden, womit sich nicht nur die Kosten einzelner Prozesse darstellen lassen, sondern auch die Kosten von Gruppen von Prozessen.

Ein grosser Vorteil durch die Erfassung der verschiedenen Vorgänge im Programm AbaProject ist die Möglichkeit, die Kosten eines Prozesses detailliert nach Tätigkeit und allenfalls Mitarbeiter nachzuweisen.

Parallel zu den so ermittelten Prozesskosten lassen sich gleichzeitig auch die Gesamtkosten für bestimmte Produkte ermitteln.

### SCHLUSSFOLGERUNG

Wie aufgezeigt, können die verschiedenen Kostenrechnungen und Ziele sehr vielschichtig sein. Es existiert keine einzig richtige Methode der Kostenrechnung. Der Kleinstunternehmer hat sie im Kopf und der multinationale Konzern beschäftigt über 1000 Mitarbeiter, um der Direktion zuverlässige Daten über den Geschäftsverlauf zu liefern.

Welche Ziele verfolgen Sie mit der Kostenrechnung? PricewaterhouseCoopers als Beratungsfirma sucht zusammen mit Ihnen zwischen Kosten, Nutzen und Aussagekraft der Kostenrechnung einen Nenner zu finden. Die Basis dafür ist die betriebswirtschaftliche Software ABACUS, die eine massgeschneiderte Lösung von der FIBU bis zum PPS erlaubt. ■

**PRICEWATERHOUSECOOPERS** 

PricewaterhouseCoopers

Herr Stefan Hochstrasser

Beckenhofstrasse 6, CH-8035 Zürich

Telefon 01 630 47 51, Fax 01 630 47 55