

CFO *aktuell*

Zeitschrift für Finance & Controlling

Topstory Fit for the next:normal?

Sonja Wallner, Nicolas Longin, Gerald Mitterer im Interview

Controlling

Moderne Kostenrechnung
Business Performance Improvement
Post-Pandemie-Supply-Chains neu gedacht

Accounting

IFRS @ COVID-19 (Teil 4)
Kapitalflussrechnung von ATX-Konzernen

Inside Research

Digitalisierung im Rechnungswesen 2020

Governance Risk & Compliance

Risikomanager – ein heißer Job?
Lessons Learned der Corona-Krise

Service

Nachlese zum 40. Österreichischen Controllertag

Moderne Kostenrechnung

Von der komplexen Rechenübung zum wirksamen Steuerungsinstrument

Andreas Feichter / Raoul Ruthner

Der vorliegende Beitrag widmet sich der Kostenrechnung als Kernelement der finanziellen Steuerung im Unternehmen. Neben den aktuellen Anforderungen an die Kostenrechnung, die aus der Steuerung neuer Geschäftsmodelle, erhöhter Marktdynamik, Systemumstellungen und natürlich der aktuellen Krise resultieren, wird vor allem ein modernes Top-down-Vorgehensmodell beschrieben. Das dargestellte Drei-Phasen-Modell zeigt einen praxisbewährten Ansatz zur Neuausrichtung der Kostenrechnung und erstreckt sich vom Zielbild, über die Detailkonzeption bis hin zur Umsetzung.

1. Warum das Thema Kostenrechnung?

Das Thema Kostenrechnung hat in den letzten beiden Jahrzehnten im Vergleich zu anderen Controlling-Instrumenten wenig bis gar keine Beachtung erfahren. Vielfach ist es aus dem unmittelbaren Fokus des Top-Managements verschwunden, und die aus dem Kostenrechnungs-System bereitgestellten Zahlen werden als betriebswirtschaftlicher Hygienefaktor wahrgenommen, die nur dann Aufmerksamkeit erregen, wenn qualitative Mängel auftreten oder gewünschte Auswertungen nicht zur Verfügung stehen. *En vogue* sind Initiativen zur Weiterentwicklung der Kostenrechnung nicht und werden durch die Strahlkraft der allgegenwärtigen Digitalisierungs- und Innovationsprojekte als Randschauplätze gesehen. Die Konsequenz daraus ist, dass Kostenrechnung als – häufig detailverliebte – Spielwiese des Controllings zur Bereitstellung von Zahlen und nicht als *Backbone* der finanziellen Steuerung wahrgenommen wird.

Aus der Sicht des Controllings ist ebenfalls eine selbstkritische Reflexion dringend notwendig. Die aktuell in Betrieb befindlichen Kostenrechnungssysteme sind oft langjährig gewachsene, inkrementell optimierte und durch hohe Komplexität geprägte Systeme, die zwar unter stabilen Rahmenbedingungen valide Zahlen liefern, aber keine schnelle und flexible Entscheidungsunterstützung mehr bieten. In der betrieblichen Praxis sind die bestehenden Strukturen im Sinne von Kostenarten, Kostenstellen, Abrechnungsvorschriften etc häufig ein Ergebnis additiven Wandels und tragen immensen strukturellen Ballast in sich. Strukturen, in denen es mehr Kostenstellen als Personen gibt, oder Kostenarten die in einem Konzern unterschiedlich genutzt und zugeordnet werden sind keine Seltenheit. Die Barriere zur Ergänzung neuer Kostenstellen ist in der Regel deutlich geringer als sich zu einer konsequenten Bereinigung durchzurufen. Das Ergebnis daraus ist nachvollziehbar: komplexe Systeme, die einigermaßen funktionieren, lässt man in Ruhe und vermeidet weitreichende Eingriffe mit inhärenteren Risiken in der Umsetzung.

Dieses etwas verstaubte Image der Kostenrechnung lässt die Frage aufkommen, warum gerade jetzt das Thema großer Aufmerksamkeit bedarf und im Controlling, gerade aber auch auf Ebene des Top-Managements deutlich mehr Beachtung finden muss. Aus unserer Sicht sind drei Gründe ausschlaggebend:

1. Deutlich höhere Anforderungen an die Steuerung durch neue Geschäftsmodelle und/oder höhere Marktdynamik

Wie bereits oben genannt, sind Kostenrechnungssysteme vielfach starr und wenig flexibel sich geänderten Rahmenbedingungen anzupassen. Das ist die nahezu schlechteste Ausgangslage, wenn sich Geschäftsmodelle laufend oder häufig ändern, neue Geschäfte hinzukommen (oder auch wieder verschwinden) bzw marktseitige Veränderungen anstehen. Typische Herausforderungen sind bspw die kostenrechnerische Abbildung von neuen, innovativen Geschäftsmodellen und deren Bewertung (Wie wird deren Deckungsbeitrag / Profitabilität errechnet bzw wie werden diese kalkuliert? Mit welchen Kosten werden neue Geschäfte belastet? Wann ist mit einem Break-Even eines neuen Produkts / Service zu rechnen? Wie werden die Synergieeffekte aus der Bündelung von Produkten / Services abgebildet? etc). All diese Fragestellungen fordern ein tradiertes und starres System natürlich heraus, weil sich daraus oft weitreichende Anpassungserfordernisse im System ergeben. Allerdings müssen Kostenrechnungs-Mechanismen hierzu auch konzeptionell neu durchgedacht werden. Ansonsten gelingt es nicht, diese Anforderungen abzudecken. Zusätzlich müssen diese Anpassungen als weitreichendes Veränderungsprojekt gesehen werden, da sich neben dem System vor allem auch Prozesse und kulturelle Elemente grundlegend ändern (müssen). Die damit ausgelöste Objektivität und Transparenz müssen Unternehmen vielfach erst verkraften und einen generellen kulturellen Veränderungsprozess durchlaufen.

2. Einführung neuer ERP-Systeme als einmalige Chance zur Weiterentwicklung bzw Nutzung der daraus ableitbaren Potenziale

Die Umstellung des ERP-Systems ist nicht nur ein herausforderndes und aufwendiges Projekt, es birgt auch großes Potenzial zur Umstellung von Prozessen und Arbeitsweisen, und damit weitreichende und nachhaltige Effizienzsteigerungen bzw verbesserte Steuerungsmöglichkeiten. Aktuell sehen wir gerade bei SAP-Kunden durch die erforderliche Umstellung auf S4 HANA hohen Handlungsdruck. Damit einher geht die grundlegende Entscheidung, wie weit-



Dr. Andreas Feichter ist geschäftsführender Partner der PACEup Management-Consulting GmbH in Wien.



Dr. Raoul Ruthner ist geschäftsführender Partner der PACEup Management-Consulting GmbH in Wien.

reichend man in dem Prozess auch Weiterentwicklungen bzw Vereinfachungen umsetzen will. Gerade aus Sicht des Controllings und der Kostenrechnung ist durch die Umstellung auf ein „*Universal Journal*“ die Integration von FI und CO realisiert. Umfassende Merkmalsanreicherungen ermöglichen zusätzliche und einfachere Auswertungen, die gerade für das Controlling und das Management als wichtigster Informationsadressat eine neue Steuerungsqualität ermöglichen. Die Integration von FI und CO beseitigt auch die bislang existierende „Bruchstelle“ zwischen Rechnungswesen- und Kostenrechnungs-Daten. Bei SAP-Kunden wird dieser Veränderungsdruck durch die notwendige Umstellung erzwungen, jedoch ist die Frage nach einer generellen und steuerungskonformen Weiterentwicklung der Kostenrechnung bei jeder Neueinführung eines ERP-Systems unbedingt erforderlich. Werden konzeptionelle Anpassungen „verschlafen“, dann ist diese im Nachgang nur schwierig, mit Mehraufwand, oder mit sehr engen Restriktionen umsetzbar.

3. Aktuell krisenbedingte Auswertungs- und Steuerungsanforderungen

Durch die Coronakrise werden viele Versäumnisse in den Controlling-Systemen deutlich und zeigen gerade im Falle der Kostenrechnung viele Schwachstellen schmerzlich auf. Eine präzise, zeitgerechte und transparente Steuerung auf Grundlage valider Kostenrechnungsinformationen ist aktuell für viele Unternehmen bedeutender denn je, fallweise sogar überlebenswichtig. Unter schwierigen Rahmenbedingungen sind kostenrechnerische Fragestellungen eine zentrale Managementinformation (Womit verdienen wir aktuell Geld? Wo verlieren wir Geld? Was sind kurzfristige Preisuntergrenzen? Wo produziere ich kostenoptimal? etc).

Unter diesen Rahmenbedingungen wird eines klar: der Handlungsbedarf zur Weiterentwicklung der Kostenrechnung ist hoch und dringlich. Doch wie nähert man sich diesem Thema im Idealfall? Im Folgenden wird auf Grundlage zahlreicher Projekterfahrungen der letzten Jahre ein Idealbild zur Weiterentwicklung der Kostenrechnung gezeigt und Erfolgsfaktoren herausgearbeitet.

2. Mit einem Drei-Phasen-Modell zur Kostenrechnung NEU

Ein bewährtes Vorgehensmodell umfasst drei Phasen, die jeweils aufeinander aufbauen und eine effiziente Projektmethodik sicherstellen:

1. Festlegung eines Zielbilds für die Kostenrechnung NEU,
2. Detailkonzeptionen sowie
3. Umsetzung und Umsetzungsbegleitung.

2.1. Ein Top-down erarbeitetes Zielbild liefert klare Orientierung

Eine der wesentlichen Erfahrungen und auch Erfolgsfaktoren ist die Festlegung eines klar definierten Zielbilds, dass für alle weiteren Konzeptions- und Umsetzungsschritte Orientierung sowie

Leitplanken für die Detailkonzeption liefert. Erarbeitet wird das Zielbild *top-down*, wobei ein starkes Involvement des Top-Managements und anderer Fachbereiche, wie zB einer Produktion oder eines Vertriebs (zur Klärung von deren Steuerungsanforderungen) neben dem Controlling wesentlich ist. Ein intensives Zusammenspiel aller Fachbereiche von Beginn an ist essenziell, um sicherzustellen, dass die Kostenrechnung als *Backbone* der finanziellen Steuerung verstanden wird. Als leitende Maxime gilt: die Kostenrechnung liefert Steuerungsinformationen für alle Fachbereiche und ist nicht ein „detailverliehtes“ System des Controllings!

Als Inhalt des Zielbilds sind folgende Bereiche jedenfalls anzusprechen und im Lichte der angestrebten Kostenrechnungssystematik festzulegen. Hierzu gehören ...

■ **Die Definition von wesentlichen Leitplanken:** Dabei gilt es innerhalb des Unternehmens einen gemeinsamen Konsens über die Fachbereiche zu finden, was für die Steuerung besonders wichtig und somit auch zu realisieren ist. Es werden somit Grundprinzipien (zB Steuerungsrelevanz, Wirtschaftlichkeit etc) für die Kostenrechnung festgelegt. Die Grundprinzipien dienen insbesondere in der weiteren Diskussion zur Ausgestaltung der einzelnen Elemente als wesentlicher Bezugspunkt, da sie wesentliche Richtungsentscheidungen vorwegnehmen.

■ **Festlegungen zentraler Elemente der Kostenrechnung:** Die Frage welche Steuerungsebenen / -objekte (Kunden, Projekte, Produkte etc) in der Kostenrechnung abgebildet sein müssen und nach welchen auch zukünftig berichtet werden soll, ist möglichst frühzeitig zu beantworten. Dasselbe gilt für die Frage nach der führenden Rechnungslegungsnorm bzw ob kalkulatorische Positionen ergänzt werden sollen. Neben der Klärung, ob Voll- oder Teilkostenrechnung hat es sich aus unserer Sicht auch bewährt die zukünftige Ergebnisrechnungsstruktur frühzeitig zu definieren und mit dem Management abzustimmen. So ist sichergestellt, dass das Ziel für die zukünftige Ergebnisrechnung von Anfang an klar ist und die einzelnen Elemente der Kostenrechnung so ausgestaltet werden, dass sie auf die Ergebnisrechnungsdarstellung ausgerichtet sind.

■ **Grundsätzliches Zusammenspiel der Kostenrechnung mit anderen Steuerungsinstrumenten / -prozessen:** Die Kostenrechnung ist ein elementarer Bestandteil des Controllings und hat so unmittelbaren Einfluss auf andere Instrumente, wie zB die Planung, das Reporting oder diverse (strategische) Entscheidungsrechnungen. Diese sind ebenso im Zielbild zu berücksichtigen und auf einen etwaigen Anpassungsbedarf aufgrund des Zielbilds zu prüfen.

2.2. Detailkonzeption in den Leitplanken des Zielbilds

Aufbauend auf den Inhalten des Zielbilds startet in der nächsten Phase die Detailkonzeption der Kostenrechnung NEU. Das Zielbild liefert dabei



Abb 1: Projektansatz (Drei-Phasen-Modell)

die notwendige Orientierung für eine zielgerichtete Detailkonzeption. Insbesondere dann, wenn Partikularinteressen drohen eine Abweichung herbeiführen zu wollen, dient es als notwendiges Korrektiv, um das Projekt weiter auf die im Vorfeld gemeinsam erarbeitete und offiziell verabschiedete Zielrichtung zu lenken.

Die Detailkonzeption ist nahe am Kostenrechnungskreislauf ausgerichtet und startet mit der Betriebsüberleitung und endet in der Ergebnisrechnung. Schrittweise werden die einzelnen Systemelemente (Betriebsüberleitung, Profit Center und Kostenstellenstruktur, Leistungsverrechnungen bzw Umlagen, Tarifikalkulation, Kostenträgerkalkulationen, Ergebnisrechnung bis hin zu Anpassung der Kalkulationslogik) erarbeitet und am Zielbild ausgerichtet. Im Rahmen der Konzeption ist stets darauf Rücksicht zu nehmen, dass es aufgrund der Integration der einzelnen Kostenrechnungselemente immer wieder zu nachträglichen Änderungen kommen kann.

Auch in dieser Phase wird für die Workshops und Arbeitstermine ein fachbereichsübergreifendes Set-up gewählt, um das Commitment zur Kostenrechnung in allen Fachbereichen hoch zu halten. Zudem wird empfohlen parallel die Dokumentation der Ergebnisse in einem Handbuch zur Kostenrechnung vorzunehmen. Dies hat den Vorteil, dass die Konzeptionsergebnisse sofort dokumentiert werden, zwingt aber in weiterer Folge auch zu einer verständlichen und gut nachvollziehbaren Verschriftlichung. Daraus resultiert ein entscheidender Vorteil im Zuge der technischen Umsetzung und im weiteren Roll-out.

2.3. Umsetzung und Umsetzungsbegleitung

Im Anschluss an die Detailkonzeption muss die Umsetzung geplant und realisiert werden. Die Umsetzung erfordert einerseits die fachliche Schiene und andererseits auch die IT. Letzterer kommt in der Umsetzung eine zentrale Rolle zu. So sind zB neue Kostenschemata zu bauen, Verrechnungslogiken zu definieren und breitflächig auszurollen und wesentliche Anpassungen im Datenmodell

erforderlich. Die fachliche Rolle in der Umsetzung beschränkt sich nicht ausschließlich auf Tests. Vielmehr ist in der Umsetzungsphase ein Dialog zwischen Controlling als *Owner* der Kostenrechnung und der IT erforderlich. Sollten Anpassungen des Kostenrechnungskonzepts erforderlich sein, sind ggf auch nochmals die betroffenen Fachbereiche hinzuzuziehen. Kritisch in der Umsetzung ist insbesondere die Timing-Frage, stellt doch die Anpassung der Kostenrechnung – mit Ausnahme der Einführung eines neuen ERP-Systems (bzw Co-Moduls) üblicherweise eine Operation am „offenen Herzen“ dar.

Auf den Punkt gebracht

Die Kostenrechnung ist das Kernelement der finanziellen Steuerung, jedoch in vielen Organisationen „verstaubt“ und nur schwer in der Lage, die gestellten Fragen rasch und qualitativ adäquat zu beantworten. Das bestätigt sich auch im Jahr 2020 im Rahmen der COVID-Krise eindrucksvoll. Aus diesem Grund ist es wichtig, die Kostenrechnung neu auszurichten und im Unternehmen als wesentliche Steuerungselement zu positionieren. Die Kostenrechnung ist für alle Unternehmensbereiche essenziell und sollte nicht als reines Controlling-Element, mit hochkomplexen IT-Abläufen gesehen werden, dass maximal ein bis zwei Experten in der Unternehmung nachvollziehen können. Deshalb ist es wichtig, eine grundlegende Überarbeitung der Kostenrechnung anzustoßen und an den aktuellen und zukünftigen Anforderungen des Top-Managements auszurichten. In der weiteren Konzeption und Umsetzung ist stets darauf zu achten, dass auch die betroffenen Fachbereiche involviert werden – sie müssen mit den Informationen des Kostenrechnungssystems zukünftig tagtäglich arbeiten und somit auch die Ergebnisse und Empfehlungen verstehen und akzeptieren.