

Zwecke und vorbereitende Maßnahmen für die Erstellung einer Konzernkostenrechnung

Von Dr. Lorenz Zwingmann, Trittau*



Im Gegensatz zum externen Rechnungswesen, bei dem in der Literatur und in der Wirtschaftspraxis in den letzten Jahren eine eindeutige Abkehr von der einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung und eine hiermit verbundene stärkere Hinwendung zur Konzernrechnungslegung erkennbar ist, stellen die Darstellungen in Bezug auf die Kostenrechnung

primär immer noch auf den einzelnen Betrieb ab. In der Regel wird die Konzernzugehörigkeit im Zusammenhang mit den Ausführungen zur Kostenrechnung negiert. Eine Konzernkostenrechnung ist nur in Ansätzen erkennbar.

Um dieses Thema etwas stärker in den Fokus der Betrachtung zu rücken, sollen daher im Folgenden zum einen die mit einer Konzernkostenrechnung verbundenen Zwecke herausgearbeitet und zum anderen die wesentlichen, bei der Erstellung einer konsolidierten Kostenrechnung vorzunehmenden vorbereitenden Maßnahmen kurz dargestellt und erläutert werden.

Zwecke einer Konzernkostenrechnung

Die Zwecke einer Konzernkostenrechnung lassen sich exemplarisch einerseits anhand der zu treffenden unternehmerischen Entscheidungen im Konzern sowie andererseits anhand der im Zusammenhang mit der Erstellung des handelsrechtlichen Konzernabschlusses vorzunehmenden Bestandsbewertung näher illustrieren. Hierzu

soll im Folgenden jeweils ein kurzes Beispiel gegeben werden:

Vermeidung von Fehlentscheidungen im Konzern aufgrund falscher Kostenkategorisierung

Die Notwendigkeit zum Aufbau einer eigenständigen Konzernkostenrechnung ergibt sich zum einen aus dem Erfordernis unternehmerische Entscheidungen im Konzern basierend auf einer zutreffenden Kostenstruktur zu fällen. Klassische, auf die einzelne Gesellschaft ausgerichtete, Kostenrechnungssysteme können dies nur bedingt leisten. Diese Verfahren führen in der Regel zu einer falschen Konzernkostenkategorisierung in Bezug auf Einzel-

und Gemeinkosten einerseits bzw. fixe und variable Kosten andererseits. Dies sei an einem kurzen Beispiel verdeutlicht.

In einem vertikal strukturierten Konzern bezieht das Mutterunternehmen von einem Tochterunternehmen Vorprodukte, welche die Mutter weiter im Produktionsprozess einsetzt. Aus Sicht der Muttergesellschaft stellen diese Güter variable Kosten dar, wohingegen beim Tochterunternehmen zur Erstellung dieser Vorprodukte sowohl fixe, als auch variable Kosten angefallen sind.

Werden in diesem Fall unternehmerische Entscheidungen einzig auf Basis der Kostenstruktur der Mutter getroffen, kann dies zu Fehlentwicklungen führen, da aus Konzernsicht von einer falschen Kostenstruktur ausgegangen wird. Bedingt durch die rechtliche Selbstständigkeit der einzelnen Gesellschaften müssen Kosten somit aus einzelgesellschaftlicher Sicht u.U. anders beurteilt werden, als aus Konzernsicht. Im oben genannten Beispiel sind fixe Kosten des Tochterunternehmens zu variablen Kosten des Mutterunternehmens geworden. Diese Variabilisierung oder Proportionalisierung von Fixkosten ist umso stärker, je mehr Konzernstufen ein Vorprodukt durchläuft.

Zur Vermeidung dieses Phänomens ist es aus Konzernsicht zwingend erforderlich, die Kosten entsprechend ihres primären bzw. originären Charakters, wie sie auf der untersten Stufe der Konzernhierarchie angefallen sind, zu erfassen und weiter zu verarbeiten.

* Dr. rer. pol. Lorenz Zwingmann ist als Geschäftsführer verantwortlich für die kaufmännischen Zentralfunktionen der Philips GmbH in Hamburg.

Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer so genannten Primärkostenrechnung. Gefragt ist dementsprechend nach einem Kostenrechnungssystem, das die Kosten so erfasst, als ob es sich bei den einzelnen Unternehmen nicht um rechtlich selbstständige Organisationen, sondern um unselbstständige Betriebsabteilungen eines Unternehmens handelt. Dies bedeutet letztlich nichts anderes, als dass der für den handelsrechtlichen Konzernabschluss zu berücksichtigende Einheitsgrundsatz auch für die Konzernkostenrechnung zur Anwendung gelangen muss. Man könnte in diesem Zusammenhang somit von der kalkulatorischen Einheitstheorie sprechen, die beim Aufbau einer konsolidierten Kostenrechnung zu beachten ist.

Bestandsbewertung im Konzernabschluss

Ein weiterer Zweck einer Konzernkostenrechnung ergibt sich aus der im Zusammenhang mit der bei der Erstellung eines Konzernabschlusses nach § 304 HGB vorzunehmenden Zwischenergebniseliminierung. Hierfür wird der Wertmaßstab der Konzernherstellungskosten immer dann benötigt, wenn im Konzernverbund hergestellte bzw. weiterverarbeitete Güter noch immer als Vermögensgegenstände im Konzern bilanziert werden müssen. Konzernherstellungskosten unterscheiden sich sowohl hinsichtlich Struktur als auch bezüglich der einzubeziehenden Kostenkomponenten zum Teil erheblich von den einzelbetrieblichen Herstellungskosten.

Bei der Ermittlung dieses Wertansatzes kann – bedingt durch die weiter oben bereits skizzierte Einheitstheorie – auch hier nur bedingt auf die Kostenrechnung eines einzelnen Unternehmens zurückgegriffen werden, da diese aus Sicht des Konzerns teilweise eine nicht zutreffende Kostenklassifizierung vornimmt. Zudem sind für die Ermittlung von Konzernherstellungskosten sogenannte Konzernherstellungskostenminderungen bzw. -mehrunge zu berücksichtigen.

Konzernherstellungskostenminderungen bezeichnen hierbei Wertkomponenten, die zwar aus Sicht eines einzelnen Unternehmens Bestandteil der Herstellungskosten sein können, nicht jedoch – bedingt durch den Einheitsgrundsatz – aus Sicht des Konzerns. Beispielfähig können in diesem Zusammenhang von anderen Konzernunternehmen erworbene Stücklizenzen genannt werden, die aus Sicht eines einzelnen Unternehmens Sondereinzelkosten der Fertigung darstellen und somit aktivierungspflichtig sind, aufgrund der Selbsterstellung aus Sicht des Konzerns aber als nicht aktivierungsfähig anzusehen sind.

Konzernherstellungskostenmehrunge können dementsprechend definiert werden als aus Sicht eines einzelnen Unternehmens nicht aktivierungsfähige Bestandteile, die bedingt durch die Einheitstheorie für den Konzern allerdings als Komponenten der Herstellungskosten zu berücksichtigen sind. Als Beispiel können hier Vertriebskosten in Form von Transportkosten angeführt werden, die aus Sicht eines einzelnen Betriebs nicht ansatzfähig sind. Von der Betrachtungsebene des Konzerns aus gesehen, stellen diese aber unter Umständen „innerbetriebliche“ Transportkosten dar, die entsprechend in Ansatz gebracht werden müssen.

Eine Ableitung der hier genannten Größen kann mittels einer implementierten Konzernkostenrechnung ohne größere Probleme direkt ermittelt werden und erleichtert somit die Erstellung des handelsrechtlichen Konzernabschlusses ganz erheblich.

Vorbereitende Maßnahmen für die Erstellung einer Konzernkostenrechnung

Abgrenzung des kostenrechnerischen Konsolidierungskreises

Grundvoraussetzung für die Erstellung einer aussagefähigen Konzernkostenrechnung ist in einem ersten Schritt die Festlegung des kostenrechneri-

schen Konsolidierungskreises. Dieser kann erheblich vom handelsrechtlichen Konsolidierungskreis abweichen, da das Ziel der Kostenrechnung einzig darin besteht, den Haupttätigkeitsbereich des Unternehmens, nicht aber den um alle Nebentätigkeitsbereiche erweiterten Gesamtkonzern – wie handelsrechtlich vorgeschrieben – abzubilden.

Die erste Möglichkeit einer diesbezüglichen Abgrenzung besteht darin, vom für handelsrechtliche Zwecke abgegrenztem Konsolidierungskreis auszugehen und entsprechend dem Zweck der Kostenrechnung – alles Betriebsfremde dieser Rechnung fernzuhalten – die nicht zum Haupttätigkeitsbereich des Unternehmensverbunds gehörenden Konzernunternehmen für Zwecke der Kostenrechnung auszusondern. So müssten beispielsweise bei einem Industriekonzern Bank- oder Leasinggesellschaften, denen zwar eine wesentliche Funktion insbesondere im Bereich der Absatzfinanzierung zukommt, für Zwecke der kostenrechnerischen Abgrenzung des Konsolidierungskreises ausgeklammert werden, da sie eindeutig nicht zum Haupttätigkeitsbereich eines Industriekonzerns zu zählen sind. Bei einem solchen Vorgehen könnte man von einer derivativen Abgrenzung des kostenrechnerischen Konsolidierungskreises sprechen.

Die Alternative zu dieser Vorgehensweise ist darin zu erkennen, sich von der handelsrechtlichen Abgrenzung völlig zu lösen und ausgehend von der Frage nach dem Haupttätigkeitsbereich des Konzerns, einzig die in diesen Feldern agierenden Betriebe als kostenrechnerischen Konsolidierungskreis anzusehen. Im Unterschied zu der ersten Variante könnte man hierbei von einer originären Abgrenzung des kostenrechnerischen Konsolidierungskreises sprechen. Beide vorgeschlagenen Wege sollten naturgemäß zum gleichen Ergebnis führen.

Ist es für vertikal respektive horizontal strukturierte Unternehmensverbindungen noch relativ problemlos möglich, den Schwerpunkt der Konzernrätigkeit zu bestimmen, darf in Bezug auf

stark diversifizierte bzw. laterale Konzerne allerdings nicht übersehen werden, dass in diesen Fällen die Festlegung des Haupttätigkeitsbereichs nur schwer möglich ist. Die Konzernleitungen sollten sich in diesen Fällen für pragmatische Lösungen entscheiden oder aber die Aufstellung von mehreren Teilkonzern- bzw. Bereichskonzernkostenrechnungen in Erwägung ziehen. Beispielsweise könnten in einem divisional organisierten Unternehmensverbund die einzelnen Sparten des Konzerns als Ausgangspunkt für die Erstellung einer Bereichskonzernkostenrechnung herangezogen werden.

Konzerneinheitliche Abgrenzung und Bewertung von Kosten und Leistungen

Nach der Klärung der Frage, welche Unternehmen in die konsolidierte Kostenrechnung einbezogen werden sollen, müssen in einem zweiten Schritt gewisse formelle Voraussetzungen für eine aussagefähige Gestaltung einer Konzernkostenrechnung geschaffen werden. Hierbei ergeben sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht ähnliche Forderungen wie bei der Erstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses. In Analogie zu den Vorschriften der §§ 300 bzw. 308 HGB für den konsolidierten Jahresabschluss muss dementsprechend seitens des Konzernmanagements zunächst auf eine konzerneinheitliche Abgrenzung und Bewertung von kalkulatorischem Vermögen und Kapital sowie Kosten und Leistungen hingewirkt werden. In diesem Zusammenhang ist z.B. zu denken an ein einheitliches Vorgehen in Bezug auf die Berechnung von kalkulatorischen Abschreibungen oder aber bezüglich der Behandlung von kalkulatorischen Wagniskosten. Darüber hinaus ist aber auch zu denken an eine konzernweit einheitliche Vorgabe der einzelnen Bestandteile der jeweiligen Kostenarten.

Zur Erzielung einer einheitlichen Abgrenzung und Bewertung von kalkulatorischem Vermögen und Kapital sowie Kosten und Leistungen stehen grund-

sätzlich die zwei folgenden Lösungsmöglichkeiten offen:

- Die erste Alternative könnte von den Kostenrechnungen der Einzelgesellschaften ausgehen. Im Rahmen einer Nebenrechnung wären dann die oben genannten Vereinheitlichungsmaßnahmen vorzunehmen. Die dabei entstehenden – und von den einzelgesellschaftlichen kalkulatorischen Vermögens- und Kapitalrechnungen bzw. Betriebsergebnisrechnungen abweichenden – Rechenwerke könnte man in Anlehnung an die externe Konzernrechnungslegung als kalkulatorische Vermögens- und Kapitalrechnung II bzw. Betriebsergebnisrechnung II bezeichnen.
- Die zweite Alternative würde darin bestehen, bereits im Vorfeld der Erstellung einer Konzernkostenrechnung, nämlich bereits bei der Aufstellung der einzelgesellschaftlichen kalkulatorischen Rechnungswerke, eine Vereinheitlichung zu erzielen. Hierfür dürfte es sich als hilfreich erweisen, wenn die Konzernleitung im Rahmen einer Konzernkostenrechnungsrichtlinie eindeutige Kriterien hinsichtlich Abgrenzung und Bewertung von Kosten und Leistungen sowohl für die Erstellung der einzelgesellschaftlichen Kostenrechnungen als auch für die konsolidierte Kostenrechnung eindeutig definiert. Diese wären dann von den Konzerngesellschaften zwingend zu befolgen. Durch diese Variante wäre es möglich, auf die oben genannten Nebenrechnungen zu verzichten und die einzelgesellschaftlichen kalkulatorischen Vermögens- und Kapitalrechnungen sowie Betriebsergebnisrechnungen direkt zu einer kalkulatorischen Summenvermögens- und Kapitalrechnung bzw. Summenbetriebsergebnisrechnung zusammenzufassen.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht erscheint die zuletzt genannte Variante unbedingt vorzuziehen zu sein, da sie insbesondere mit einem geringeren administrativen Aufwand verbunden sein dürfte. Im Unterschied zu der ex-

ternen Konzernrechnungslegung, die bedingt durch die unterschiedliche Ausgestaltung der jeweils nationalen Rechnungslegungsnormen, in aller Regel nicht um eine parallele Handelsbilanz II-Buchführung bzw. nachträgliche Anpassungsmaßnahmen in Bezug auf den Einzelabschluss herkommt, bestehen im Zusammenhang mit der Erstellung einer Konzernkostenrechnung grundsätzlich keine zu beachtenden unterschiedlichen nationalen rechtlichen Vorschriften, die den Freiheitsgrad des Erstellers einer Kostenrechnung einschränken.

Dieser Freiraum sollte von den Konzernen genutzt werden, um konzerneinheitlich sowohl für die einzelgesellschaftliche als auch für die Konzernkostenrechnung entsprechende Standards zu setzen.

Konzerneinheitliche Gliederungsvorschriften und Kalkulationsschemata

Darüber hinaus muss von der Konzernleitung dafür Sorge getragen werden, dass die Gliederungen der kalkulatorischen Vermögens- und Kapitalrechnungen sowie der Betriebsergebnisrechnungen der Einzelgesellschaften vereinheitlicht werden.

Nur durch diesen Schritt, der im Rahmen der externen Konzernrechnungslegung auch als konzerneinheitlicher Ausweis bezeichnet wird, wird es letztlich möglich eine aussagefähige konsolidierte Kostenrechnung zu erstellen.

Dies sollte soweit gehen, dass das Konzernmanagement sich zur Vorgabe sowohl einer konzerneinheitlichen Konzernbetriebsergebnisrechnungsgliederung als auch einer einheitlichen Gliederungssystematik für eine konsolidierte kalkulatorische Vermögens- und Kapitalrechnung entschließt. Zudem sind aber auch z.B. die konzernweit verwendeten Kalkulationsschemata inklusive der dazugehörigen Zuschlagsregeln zur Weiterverrechnung der Kosten innerhalb des Unternehmensverbunds zu standardisieren und zu harmonisieren.

Kostenrechnerische Konsolidierungsmaßnahmen

Ferner sind im Zusammenhang mit der Erstellung einer konsolidierten Betriebsergebnisrechnung ähnliche Schritte durchzuführen, wie bei der Zusammenfassung der einzelgesellschaftlichen Gewinn- und Verlustrechnungen zu einer Konzern-GuV. An die Stelle der in § 305 HGB kodifizierten Aufwands- und Ertragskonsolidierung tritt in Bezug auf die Konzernkostenrechnung konsequenterweise eine Kosten- und Leistungskonsolidierung.

Durch diese Konsolidierungsmaßnahme wird sichergestellt, dass Kosten und Leistungen, die aus Geschäften zwischen Konzerngesellschaften resultieren, entweder der konsolidierten Betriebsergebnisrechnung ferngehalten, oder aber in andere Positionen umgliedert werden. Bei Nichtdurchführung einer Kosten- und Leistungskonsolidierung käme es ansonsten sowohl zu einem erhöhten Ausweis von Kosten, als auch von Leistungen in der konsolidierten Betriebsergebnisrechnung.

Letztlich muss auch im Rahmen der Aufstellung einer konsolidierten Betriebsergebnisrechnung berücksichtigt werden, dass Ergebnisbestandteile, die aus innerkonzernlichen Transaktionen resultieren, für Zwecke der Konzernkostenrechnung als noch nicht realisiert angesehen werden dürfen. Aus diesem Grunde muss auch für die konsolidierte Betriebsergebnisrechnung eine Eliminierung dieser Ergebnisbestandteile, in ähnlicher Form wie es § 304 HGB für den Konzernabschluss vorsieht, vorgenommen werden. Bedingt durch eine gegenüber der externen Konzernrechnungslegung unter Umständen aber anderen Abgrenzung des kostenrechnerischen Konsolidierungskreises, kann es hierbei allerdings zeitlich zu einer anderen Zwischenergebnisrealisierung kommen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn innerkonzernliche Geschäfte mit Nebentätigkeitsbereichen des Konzerns getätigt worden sind und diese Nebentätigkeitsbereiche zwar in den handelsrechtlichen Konzernabschluss, nicht hingegen in den

kostenrechnerischen Konsolidierungskreis einbezogen werden. Handelsrechtlich muss in diesen Fällen eine Zwischenergebniseliminierung vorgenommen werden, wohingegen kostenrechnerisch diese Ergebnisse bereits als realisiert angesehen werden können.

Weiterführende Literaturhinweise

Dusemond, Michael: Die Konzernkostenrechnung als Instrument zur Unterstützung eines intern und extern ausgerichteten Konzernrechnungswesens, in: Der Betrieb 1999, S. 2477 – 2481.

Kirsch, Hanno: Konzeption und Funktionen der Konzernkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis 1993, S. 400 – 404.

Kirsch, Hanno: Konzernkostenrechnung als Controllinginstrument, in: Zeitschrift für Controlling 1998, S. 210 – 216.

Krökel, Edgar: Kalkulatorische Vermögens- und Kapitalrechnung, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 31–37.

Küting, Karlheinz / Dusemond, Michael: Grundsätzliche Überlegungen zu einer eigenständigen Konzernkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis 1994, S. 245 – 252.

Küting, Karlheinz / Lorson, Peter: Notwendigkeit und Vorzüge einer eigenständigen Konzernkostenrechnung für interne und externe Zwecke, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung, Fach 21, S. 6067 – 6084.

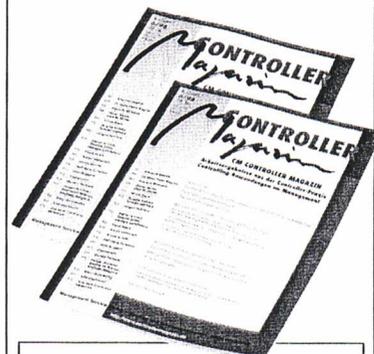
Müller, Heinrich: Globale Wertschöpfungsrechnung – Konzern-Kosten- und Deckungsbeitragsmanagement, in: controller magazin 1998, S. 172 – 176.

Weber, Helmut Kurt: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Band 2: Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Auflage, München 1991

Ihr Erfolg als Controller steigt mit neuen Ideen!

CONTROLLER Magazin

Arbeitsergebnisse aus der Controlling-Praxis Controlling-Anwendungen im Management



Das Controller-Magazin erscheint 6-mal im Jahr. Eine Gratis-Ausgabe als Leseprobe ist möglich

Preise und Umfang haben den Stand: 1.1.2002

Jahres-Abo-Preis

€ 111,-

- ✓ Mehr Effizienz
- ✓ Informationsvorsprung
- ✓ Erfahrungsaustausch
- ✓ Wichtige Kennzahlen
- ✓ Bessere Organisation
- ✓ Optimale Budgets
- ✓ Geplante Erfolge

Das Controller-Magazin entsteht Hand in Hand mit der Trainerarbeit an der Controller-Akademie.

GRATIS • GRATIS • GRATIS

Als Dankeschön für Ihr Interesse erhalten Sie gratis die geldwerte Exklusiv-Broschüre „10 persönliche Überlebensregeln für Controller und Manager“ von Dr. Albrecht Deyhle.

Verlag für Controlling Wissen AG • 77615 Offenburg
Tel: 08 00/6 05 30 25 • Fax: 07 81/5 98 25
Internet: www.controllingwissen.de
E-Mail: bestellung@controllingwissen.de

