

# Deckungsbeitragsrechnung für kleinere Unternehmen Eine Fallstudie am Beispiel einer Bauunternehmung

Von Peter Unkelbach

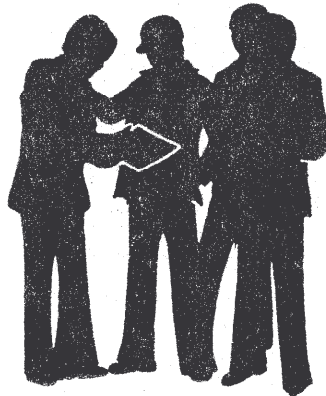
## I. Relevanz, Ziele und Verfahren der Rechnung

Die Betriebswirtschaftslehre hat schon in einem frühen Stadium die Aufgaben der kalkulatorischen Erfolgsrechnung definiert und Lösungen angeboten, so daß man heute davon ausgehen kann, daß die praxisrelevanten Probleme theoretisch weitgehend gelöst sind.

Gleichwohl muß festgestellt werden, daß kleinere und mittlere Unternehmen die ihnen angebotenen Problemlösungen oft nicht nutzen. Der für das externe Rechnungswesen zuständige Berater könnte hier weiterhelfen. Er jedoch hält sich zurück, wenn er befürchten muß, seine Bemühungen könnten das Ergebnis der eigenen Kostenrechnung negativ beeinflussen. Dabei ist das interne Rechnungswesen für den Unternehmer bedeutsamer als die Finanzbuchhaltung; denn er erhält damit ein Instrumentarium zur Feinsteuerung seiner Ertragsziele. Hier hilft die monatliche Überreichung allein der BWA durch den Berater nicht viel weiter, denn diese ist auf einem zu hohen Aggregationsniveau, um danach den Erfolg oder Mißerfolg einzelner Produkte zu beurteilen.

Im folgenden wird in einer Fallstudie ein Lösungsmodell für die kurzfristige Erfolgsrechnung eines Bauunternehmens dargestellt. Dabei geht es nicht darum, eine theoretische Konzeption unverfälscht auf ein Unternehmen anzuwenden, sondern

**Bedarf an qualifizierter Kostenrechnung und Preisverfall für standardisierte Finanzbuchhaltung können der Buchhaltung außer Haus durch individuelle Konzeptionen für Mandant und Berater neue Attraktivität geben. Weiterhin kann der Berater über die aus der Kostenrechnung gewonnenen Informationen zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratungsprodukte plazieren und die Anbindung des Mandanten festigen. DATEV KOST erlaubt auf einfache Weise den Aufbau einer integrierten Kostenrechnung.**



eine maßgeschneiderte Problemlösung für einen konkreten Einzelfall zu finden.

Bei dieser Deckungsbeitragsrechnung handelt es sich – von den Zusatzkosten bei den Abschreibungen und Zinsen abgesehen – um eine Istkostenrechnung, die bis zum Deckungsbeitrag pro Produkt eine verursachungsgerechte Kostenverrechnung mit Kostenträgereinzelkosten

vornimmt und letztlich die verbliebenen fixen Gemeinkosten mit einem Wertschlüssel auf die Kostenträger verrechnet. Auf eine gesonderte Kostenarten- und Kostenstellenrechnung konnte verzichtet werden, da die Kostenartenrechnung in der Finanzbuchhaltung entwickelt wird und der Betrieb nach seiner Größe zur Gemeinkostenverteilung und -kontrolle dieser gesonderten Kostenstellenrechnung nicht bedarf; wobei – wie ausgeführt – die Gemeinkosten durch Nebenrechnung auf die Produkte verteilt werden. Bei der Rechnung handelt es sich aber auch nicht um die Anwendung des Direct Costing, da nicht nur Grenzkosten oder Proportionalkosten auf die Produkte verrechnet werden, sondern auch kapazitätsabhängige Fixkosten, beispielsweise über Maschinenstundensätze. Um eine reine Einzelkostenrechnung handelt es sich nicht, da auf eine Proportionalisierung der fixen Kosten und eine schlüsselmäßige Verteilung der Gemeinkosten nicht verzichtet wird. Das gewählte Verfahren orientiert sich ausschließlich an dem Ziel, über die Teilkostenrechnung Lenkungsinformationen für die unternehmerischen Entscheidungen zu gewinnen, um die Produkt-, Erfolgs- und Liquiditätsziele zu erreichen und eine Wirtschaftlichkeitskontrolle zu haben. Mit der Vollkostenrechnung soll eine kostenträgerorientierte Separierung des kurzfristigen Betriebserfolges vorgenommen werden.



## II. Darstellung des Unternehmens und seines Rechnungswesens

Die Bauunternehmung, eine Kapitalgesellschaft, betreibt neben dem Hoch- und Tiefbau die Bauplanung für eigene Bauausführungen. Sie erwirtschaftet mit neun Mitarbeitern eine Betriebsleistung von rd. DM 1,5 Mio. p. a. Aus Marketinggründen wurde die Sparte Bauplanung rechtlich verselbständigt. Ein laufend geführtes Rechnungswesen lag nicht vor, da der Informationsgehalt der Finanzbuchhaltung gegenüber den niedrigeren Kosten einer Jahresbuchhaltung als zu gering erachtet wurde. Gleichwohl hat der Betriebsleiter aufgrund der angespannten Ertrags- und Liquiditätsslage erkannt, daß ihm Steuerungs- und damit Kosteninformationen fehlen. Er beabsichtigt die Installation einer EDV-unterstützten Betriebsbuchhaltung.

## III. Unternehmensspezifische Kriterien einer kurzfristigen Erfolgsrechnung

Neben der geforderten baustellenbezogenen Ergebnisparierung sollte das Rechenwerk der kurzfristigen Erfolgsrechnung so weit wie möglich aus der laufend geführten Finanzbuchhaltung abgeleitet werden können, um eine weitere Erfassung der Geschäftsvorfälle in einem zusätzlichen Arbeitsgang (manuelle Schnittstelle) zu vermeiden. Gleichzeitig sollte aber die Übersichtlichkeit der

Finanzbuchhaltung gewahrt werden, so daß die kurzfristige Erfolgsrechnung in einer getrennten Nebenrechnung erfolgen sollte. Um Anhaltspunkte für den Verkauf von nicht ausreichend ausgelasteten Maschinen zu erhalten, sollten weiterhin die Stillstandskosten des Maschinenparks festgehalten werden. Schließlich sollten sich auch die für die Rechnung erforderlichen Mehrarbeiten des Betriebsleiters und die pagatorischen Kosten in einem gegenüber dem Informationsgewinn angemessenen Rahmen bewegen und die Rechnung auch für die kostenrechnerisch wenig geschulten Gesellschafter verständlich sein.

## IV. Konzeption einer Deckungsbeitragsrechnung

Eine Belegdurchsicht und Gespräche mit dem Betriebsleiter ließen erkennen, daß es sich bei den meisten Kosten um den Baustellen nach dem Verursachungsprinzip direkt zurechenbare Kosten handelte. Die zu schlüsselnden Gemeinkosten fielen nicht ins Gewicht, so daß auf eine explizite Kostenstellenrechnung verzichtet werden konnte. Nicht erforderlich erschien auch eine getrennte Kostenartenrechnung, da die Aufwendungen der Finanzbuchhaltung im Baukontenrahmen für eine Kontrolle durch Zeitvergleich oder durch Vergleich mit budgetierten Werten ausreichend tief gegliedert werden konnten. An kalkulatorischen Kosten waren nur Abschreibungen und Zinsen relevant. Eine Abweichungsanalyse kann Veränderungen bei den Kostenarten auf Preis-, Mengen- oder Beschäftigungsänderungen zurückführen.

Bei der Erfassung und Verteilung der Baustelleneinzelkosten ist zu beachten:

- ▶ **Materialkosten/Fertigteile:** Zur Erfassung und Verteilung vermerkt der Betriebsleiter auf den Rechnungen oder Lieferscheinen die betreffende Baustelle oder das Lager (Bauhof). Bei Lagerentnahmen wird ein Eigenbeleg erstellt.
- ▶ **Personalkosten:** Die objektbezogene Kostenerfassung erweist sich bei Anwendung des DATEV-Programms BAULOHN als unproblematisch. Der Betriebsleiter vermerkt auf den übergebenen Erfassungslisten pro Arbeitnehmer die auf den einzelnen Baustellen geleisteten Arbeitsstunden. Über die vom Programm erstellte <Zusammenstellung der Lohn- und Lohnnebenkosten für Baustelle-Nr.> liegt die gewünschte objektbezogene Trennung vor.
- ▶ **Maschinenstunden:** Da die GmbH gleichzeitig nie an mehr als zwei größeren Baustellen arbeitet, erschien es sachgerecht, die Maschinenstunden <pro Monat> (und dies auch nur für die werthaltigsten Wirtschaftsgüter wie Kräne, Mischer, LKW, Baggerlader, Bagger und Schalung) zu ermitteln. Die restlichen Wirtschaftsgüter wie Rüttler, Sägen, Elektroausrüstung und Gerüstteile werden als Sammelwirtschaftsgut behandelt. Bei der Ermittlung des Maschinenstundensatzes sind die erreichbare Jahreslaufzeit, kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen sowie Instandhaltungskosten zu berücksichtigen. Energiekosten werden als Betriebsstoffe direkt

den Baustellen zugewiesen. Die erreichbare Laufzeit errechnet sich durch Abzug der Betriebsruhe wegen Schlechtwetter und Urlaub von der möglichen Jahreslaufzeit. Zur Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen wird auf den Wiederbeschaffungswert und die (Rest-)Nutzungsdauer bei linearer Abschreibung abgestellt. Der Zinsfuß der kalkulatorischen Zinsen wird aus den Refinanzierungskosten abgeleitet. Bemessungsgrundlage der Zinsen sind die durchschnittlichen Wiederbeschaffungskosten. Die Instandhaltungskosten wurden auf Basis der Vergangenheitswerte geschätzt. Für die Verteilung der Maschinenstunden wurde ein Formblatt entworfen, das in der ersten Spalte die einzelnen Maschinen und das Sammelwirtschaftsgut aufführt und in den folgenden Spalten Platz für die Eintragung der nutzenden Baustellen und deren prozentualer monatlicher Nutzungsanteile bietet. Für Zwecke der Investitionsplanung im maschinellen Bereich werden die Stillstandszeiten der Maschinen unter der Bezeichnung Bauhof/Leerkosten auf einem Quasikostenträger erfaßt.

- ▶ **Bauplanung:** Da es sich um relativ hohe Einzelkosten handelt, die nicht notwendig bei jeder Baustelle auftreten, werden diese Kosten für Planung und Betreuung den Baustellen gesondert ausgewiesen.

- ▶ **Fremdleistungen:** Die Erfassung und Verteilung der von Subunternehmern erbrachten Leistungen erfolgte über Arbeitsrapporte, Abschlags- und Schlußrechnungen.

- ▶ **Bauzeitinsen:** Da die Gesellschaft auch größere Baustellen mit entsprechend langer Kapitalbindung abwickelt, müssen die Zinsen für das gebundene Kapital unter Berücksichtigung der erhaltenen Anzahlungen durch eine Zinsstaffel ermittelt werden. Ausreichend erscheint dabei, den Wert der unfertigen Arbeiten durch Mitteilung der jeweils zu Monatsanfang und -ende aufgelaufenen Werte zu ermitteln und diese Rechnung jeweils zum Zeitpunkt der Bauabnahme vorzunehmen.

Mit dem Auswurf des durch Saldierung ermittelten Deckungsbeitrages geht die produktbezogene Teilkostenrechnung in eine Vollkostenrechnung über, denn die verbliebenen fixen Gemeinkosten, die sich auf knapp fünf Prozent der Gesamtkosten belaufen, werden mit einem Wertschlüssel auf die Kostenträger verrechnet. Bei Abnahme einer Baustelle werden die bis dahin insgesamt aufgelaufenen Kostenträgergemeinkosten prozentual auf die Kostenträger verteilt.

## V. Applikation von DATEV KOST

### 1. Vorbemerkungen

Um sich in die Systematik der Kosten- und Ergebnisrechnung von DATEV KOST einzuarbeiten, sind folgende DATEV-Schriften empfehlenswert: Prospekt «Kosten- und Ergebnisrechnung», «KOST-Leitfa-

den», «KOST-Musterformulare» und insbesondere die «KOST-Fachnachricht».

Baubezogene Kostenrechnungsprobleme werden in den DATEV-Schriften «Betriebswirtschaftliche Branchenlösung Bauhauptgewerbe» sowie «Orgahandbuch KLR-Bau/SKR 03» besprochen und eine Standardlösung hierfür (jedoch ohne Baustellenabrechnung) geboten.

Informationen für die Weitergabe von DATEV KOST-Daten an PC-Programme (wie Lotus 1-2-3, dBASE usw.) bietet die DATEV-Schrift «WEGA Anwenderhandbuch».

Mit DATEV KOST wird dem Anwender ein auf individuelle Informationsbedürfnisse anwendbares Kostenrechnungssystem angeboten, das gleichzeitig zwei voneinander unabhängige Rechenwerke bearbeiten kann. Im vorliegenden Fall wird nur ein Rechenwerk genutzt. Auf die Möglichkeiten der Dialogkarte Rechnungswesen, mit der KOST-Stammdaten über DFÜ angezeigt werden können, wird hingewiesen.

In der DATEV-Systematik wird nicht zwischen Kostenstellen und Kostenträgern unterschieden. Das dahinterstehende mathematische Input-/Outputmodell erweist sich somit als allgemeines Verrechnungssystem mit beliebigen Bezeichnungen der Pole. Im folgenden werden die Einzelschritte der Anwenderprogrammierung und die Besonderheiten bei der laufenden Buchhaltung besprochen:



## 2. Zeilenstruktur der Rechnung

Der Aufbau der Deckungsbeitragsrechnung ist aus der Tabelle 1 ersichtlich (DATEV KOST: BAB-Zeilenbeschriftung).

Zelle	Beschriftung
1	Erhaltene Anzahlungen
2	
4	Unfertige Arbeiten
5	Umsatzerlöse
6	Gesamtleistung
8	Materialkosten
9	Fertigteile
10	Lohn-/Lohnnebenkosten
11	Maschinenstunden
12	Bauplanung
13	Fremdleistungen
14	Bauzeitzinsen
16	Deckungsbeitrag
17	Indirekte Kosten
19	Gewinn/Verlust
20	

Tabelle 1:  
Aufbau der Deckungsbeitragsrechnung

Das Programm ermöglicht eine tiefere Gliederung bis zu maximal 979 Zeilen.

## 3. Zeilenrechnung

Die Funktionszeichen der Rechenvorschriften sind in der Fachnachricht erläutert. Für die gewählte Rechnung sind zunächst die unfertigen Arbeiten und die Umsatzerlöse zur Gesamtleistung zusammenzufassen. Um den Deckungsbeitrag für die (restlichen) fixen Kosten zu ermitteln, sind von ihr die direkt den Kostenträgern zurechenbaren Kosten abzuziehen. Das Kontraktergebnis ergibt sich schließlich als Saldo von Deckungsbeitrag und indirekten Kosten. Es ergeben sich die in der Tabelle 2 dargestellten Funktionszuordnungen.

von Zeile	bis Zeile	in Zeile	Funktionskennzeichen	Rechenvorschrift
4	5	16	1	addieren/sald.
6	14	16	1	addieren/sald.
16	17	19	1	addieren/sald.

Tabelle 2: Funktionszuordnungen

von Konto	bis Konto	in Zeile	Konteninhalte
4600	4615	1	Erhaltene Anzahlungen
5000	5299	5	Umsatzerlöse
5300	5399	4	Unfertige Arbeiten
6000	6000	9	Fertigteile
6001	6099	8	Materialkosten
6100	6100	12	Bauplanung
6101*	6299	13	Fremdleistungen
9001	9099	11	Maschinenstunden
9100	9100	14	Bauzeitzinsen
9200	9250	10	Lohn-/Lohnnebenkosten
9251	9299	17	Indirekte Kosten
9300	9599	4	Verrechnete Leistungen der Kosten von Kto. 9001 bis 9099 (dient der Ergebnisneutralisierung)

Tabelle 3: Kontenzuordnung zum BAB-Strukturplan

## 4. Konten-/Zeilenzuordnungen

Bei dem beschriebenen Zweikreisystem ist zu beachten, daß in dem Buchungskreis 'Deckungsbeitragsrechnung' nicht gebucht werden kann, da hier nur Verrechnungen vorgenommen werden. Durch die Zuordnung von Konten zu bestimmten Zeilen werden die relevanten Kosten- und Erlösarten in die Deckungsbeitragsrechnung eingespielt, so daß bei der laufenden Buchhaltung zur objektbezogenen Trennung der Erfolgsgrößen nur noch der Kostenträger, also die Baustelle, angesprochen werden muß. Einschließlich der erhaltenen Anzahlungen ergibt sich im Baukontenplan SKR 65 die in der Tabelle 3 dargestellte Kontenzuordnung zu dem BAB-Strukturplan.

## 5. Neuanlage von Konten

Erhaltene Anzahlungen, Erlöse und die pagatorischen Kosten können durch Kostenstellenansprache in die Nebenrechnung übernommen werden. Die den zu verrechnenden Maschinenstunden und Bauzeitzinsen in der Finanzbuchhaltung gegenüberstehenden Aufwendungen könnten bis zur Höhe der Grundkosten ebenso in den zweiten Rechenkreis eingespielt werden. Dieses erwies sich aber zu umständlich, da beispielsweise für die Verrechnung von Maschinenstunden einer Maschine mehrere Aufwandskonten und zusätzlich die Zusatzkosten (Abschreibungen auf Wiederbeschaffungsmehraufwand, Zinsen) gebucht werden müßten. Zweckmäßig ist hier die Einrichtung von zusätzlichen Konten, die sich saldiert in der Finanzbuchhaltung ergebnisneutral auswirken. Die Lohnverrechnung über gesonderte Konten ist wegen der Baustellenzuordnung notwendig.

## WIRTSCHAFTSPRAXIS

von Konto	bis Konto	Kontenbezeichnung
9001	9099	Verr. Kosten diverser einzelner Maschinen (Maschinenstundensätze)
9100	9100	Verr. Kosten Bauzeitinsen
9200	9250	Verr. Kosten Löhne
9251	9300	Verr. Kosten Indirekte Kosten
9301	9399	Verr. Leist. Maschinenstunden
9400	9400	Verr. Leist. Bauzeitinsen
9500	9550	Verr. Leist. Löhne
9551	9600	Verr. Leist. Indirekte Kosten

Tabelle 4: Konsolidierung

### 6. Kontenbereichsbezogene Mandanten-Programmdaten

Über die Mandantenprogrammdaten KOST muß dem Programm vorgegeben werden, welche Kontenbereiche ihre Zahlen an die Kostenrechnung weitergeben. Hier muß sauber definiert werden, sonst füllen sich auf den Kostenträgerauswertungen die Zeile Nr. 981 und die Fehlerkostenstelle Nr. 9999.

Auf der Fehlerkostenstelle werden alle die Bewegungszahlen der Konten ausgewiesen, deren Nummer in den Mandantenprogrammdaten zur Weiterverarbeitung in die Kostenrechnung freigegeben wurde, für die aber beim Kontieren eine Kostenstelle nicht angesprochen wurde, weil die Übernahme in die Kostenrechnung – subjektiv – nicht gewollt war.

In Zeile 981 einer Kostenträgerauswertung sammeln sich die Werte der Konten, die auf Kostenträger kontiert wurden, deren Ausweis aber nicht gewollt ist. Beispiel: Buchung Materialaufwand an Bank mit Kostenstellenangabe. Hier steuert der Materialaufwand wie gewollt in die

Deckungsbeitragsrechnung. Ist das Bankkonto in den Mandantenprogrammdaten zur Weiterverarbeitung geschlüsselt, wird der Bewegungswert in der genannten Zeile ausgewiesen. Wurde die Kostenstellenkontierung unterlassen, finden sich Buchungen auf der Fehlerkostenstelle, der Materialaufwand aber der vorgesehenen Zeile zugeordnet, wieder.

### 7. Kostenträgernummernkreise

Die Kostenstellenbeschriftung und die Numerierung sind grundsätzlich unproblematisch. Wird jedoch eine Konsolidierung von Kostenträgern gewünscht, muß beachtet werden, daß die konsolidierten Kostenträger über einen eigenen Nummernkreis verfügen. Die gewählte Fallösung ist aus der Tabelle 4 ersichtlich.

Kostenträger	Bezeichnung
1	Baustelle 1
8000	Gesamte Baustellen (konsolidiert)
9000	Bauhof/Leerkosten
9500	Gesamte Baustellen/Bauhof/Leerkosten (konsolidiert)

### 8. Laufende Kontierung

Bei der laufenden Buchhaltung sind Besonderheiten zu beachten, damit die programmierte Zeile der Kostenträgerrechnung angesprochen werden kann.

- ▶ **Erhaltene Anzahlungen:** Ansprache des Kostenträgers bei der pagatorischen Buchung.
- ▶ **Unfertige Arbeiten:** Es handelt sich buchhalterisch bei den laufenden Buchungen um Bestandsveränderungen. Nur bei Einführung der Kostenrechnung und bei der Jahresübernahme müssen hier Bestände – mit Habenbuchung – eingebucht werden. Die laufende Bestandsangleichung wird unter den Kostenpositionen besprochen. Sie führt dazu, daß das ausgewiesene Kontraktergebnis bis Bauabnahme mit Null ausgewiesen wird. Das Niederstwertprinzip findet keine Beachtung.
- ▶ **Materialkosten/Fertigteile:** Buchung Aufwand an Geldkonto mit Kostenträgeransprache (für Aufwandsbuchung). Weitere Buchung: Unfertige Arbeiten an Bestandsveränderungen mit Kostenstellenangabe.
- ▶ **Lohn-/Lohnnebenkosten:** Buchung Aufwand an Geldkonto (ohne Kostenträgeransprache) und unfertige Arbeiten an verr. Leistungen Löhne (ohne Kostenstelle) sowie verr. Kosten Löhne an Bestandsveränderungen mit Kostenträgerangabe (zwei Zeilen der Deckungsbeitragsrechnung werden hiermit angesprochen).

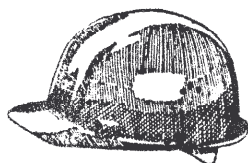


- ▶ **Maschinenstunden:** In der Finanzbuchhaltung werden monatlich Abschreibungen und Zinsen über Wertberichtigungen und Rückstellungen abgegrenzt. Weiter wird gebucht: Unfertige Arbeiten an verr. Leistungen Maschinenstunden und verr. Kosten Maschinenstunden an Bestandsveränderungen mit Kostenträgeransprache und zweifacher Zeilenansteuerung als Folge.
- ▶ **Bauplanung/Fremdleistungen:** Buchungen analog wie für Material.
- ▶ **Bauzeitzinsen/Indirekte Kosten:** Buchungen analog wie für Maschinenstunden.

### 9. Programmtest, Einführung und Eröffnungsbuchungen

Offensichtlich steckt bei der Anwendung eines Kostenrechnungsprogramms, wie im Steuerrecht, der Teufel im Detail. Die erstmalige Anwendung nicht ausgetesteter Programme eines Rechenzentrumsprogramms mit der laufenden Buchhaltung ist daher nicht empfehlenswert. Die Anwendung des Small-Company-Concepts, also die Einrichtung einer Testfirma mit eigener Mandantennummer, führt hier sicherer zum Ziel.

Die Einführung der Kostenrechnung während des Jahres und die Eröffnungsbuchungen werden hier nicht näher erläutert. Im Beispielfall bietet sich die Kontenklasse 9 für diese Buchungen an.



### 10. Abstimmung Finanz-/Betriebsbuchhaltung

Bei Einhaltung der beschriebenen Kontierungssystematik ist die Abstimmung mit den unfertigen Arbeiten gemäß Finanzbuchhaltung unproblematisch, denn die Werte müssen identisch sein. Nicht ungeschickt ist hierbei der Ausweis der Baustellen als Einzelpositionen der unfertigen Arbeiten, denn so wird eine eventuelle Fehlersuche erleichtert.

Das in der BWA ausgewiesene Ergebnis entspricht den noch nicht verrechneten fixen Gemeinkosten abzüglich der verrechneten kalkulatorischen Werte, da diese über die Bestandsveränderungen dem Ergebnis zugeführt wurden.

### VI. Auswertungen

Im vorliegenden Fall bestehen die sinnvollen monatlichen Auswertungen aus den Übersichten der einzelnen Baustellen, Konsolidierungen und einer sogenannten Chefübersicht. Pro Baustelle und für den Bauhof/Leerkosten werden die monatlichen Verkehrszahlen und die kumulierten Werte ausgedruckt. Um eine Abstimmung mit den unfertigen Arbeiten der Handelsbilanz zu ermöglichen, werden die Baustellen horizontal addiert und als Sonderauswertung (BAB-Konsolidierung) ausgedruckt. Einem Vergleich der auf Baustellen und für den Bauhof geleisteten Arbeiten und einem Überblick über die Nutz- und Leerkosten im Maschinenbereich dient eine weitere Konsolidierung aller Einzelrechnungen. Eine durch Verdichtung aller Baustellen und des Bauhofs/Leerkosten übersichtliche Informationsquelle stellt die Chefübersicht dar, die die Monatswerte und die kumulierten Werte durch spaltenweises Neben-

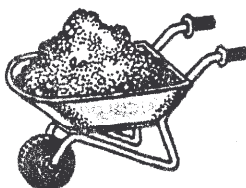
einanderstellen der Baustellen ausweist.

Durch die aktuellen Zahlen der Finanzbuchhaltung mit Quasi-Bilanzqualität gewinnt der Unternehmensleiter unternehmensbezogene Informationen aus der Konten-Saldenliste und den aus ihr abgeleiteten Rechnungen wie betriebswirtschaftlicher Auswertung, Liquiditätsrechnung und Bewegungsbilanz. Wird die Bestandsermittlung der unfertigen Arbeiten nicht wie oben dargestellt über Einzelbuchungen (oder Sammelbuchungen) nachgeführt, weisen die erwähnten Auswertungen zwangsläufig falsche und damit nicht nutzbare Informationen aus. Die baustellenbezogene Kostenträgerrechnung liefert aktuelle Kosteninformationen und ermöglicht bei Budgetierung nach Baufortschritt oder bei einer Nachkalkulation eine Abweichungsanalyse und informiert über den Auslastungsgrad der Maschinen. Damit können insbesondere die in der Vorkalkulation angesetzten Normalkostensätze für Arbeitszeiten und Kubikmeterwerte einer Prüfung unterzogen werden. Durch diese Kosteninformationen gewinnt die Unternehmensleitung insbesondere Erkenntnisse über vorhandene und fehlende Fertigkeiten der Belegschaft zur Bearbeitung bestimmter Bauvorhaben. So erwies sich unser Mandant als kostengünstig bei Fertigbauten, da, wie sich herausstellte, das Personal für alle Arbeiten insoweit ungeeignet war, als übliche Bearbeitungszeiten für Einzelaufgaben erheblich überschritten wurden. Stärken und damit Gewinnchancen wurden sichtbar bei der Rohbauerstellung von Ein- und Mehrfamilienhäusern. Auskömmlich erwiesen sich die Zielvorgaben bei Industriebauten.



### VII. Erleichterung bei der Bilanzierung von unfertigen Arbeiten

Gewinnrealisierung tritt bei Bauaufträgen aufgrund von Werk- oder Werklieferungsverträgen erst mit der Abnahme des Werks durch den Besteller ein. Vor Bauabnahme erhaltene Abschlagszahlungen sind als erhaltene Anzahlungen zu passivieren oder von den Vorräten offen abzusetzen. Unfertige oder fertige, aber noch nicht abgenommene Bauten sind unter Beachtung des Niederstwertprinzips mit den Herstellungskosten zu bewerten. Der handelsrechtliche Bewertungsspielraum ist durch den Ansatz von Teil- oder Vollkosten abgesteckt. Aktivierungspflichtige (Einzel-)Kosten sind Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne und Sondereinzelkosten der Fertigung. Bei der vorgeschlagenen Deckungsbeitragsrechnung handelt es sich um die Positionen Materialkosten, Fertigteile, Lohn- und Lohnnebenkosten, Bauplanung und Fremdleistungen. Bis zu den Vollkosten besteht ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht für Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten, einschließlich Abschreibungen auf Fertigungsanlagen, Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, und Verwaltungskosten. Ein Aktivierungsverbot besteht für allgemeine Fremdkapitalzinsen



und Vertriebskosten. Die auf den Kostenträgern verrechneten Kosten der Maschinenstunden enthalten wegen der Berücksichtigung von Wiederbeschaffungspreisen und Zinsen auf das gebundene Kapital kalkulatorische Größen, die nicht aktivierungsfähig sind. Durch Nebenrechnung können diese aktivierungsfähigen Kosten jedoch leicht aus der Anlagenbuchhaltung und den monatlichen Aufzeichnungen über die genutzten Maschinenstunden ermittelt werden. Die auf den Kostenträgern ausgewiesenen Bauzeitzinsen gehören grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten. Sie dürfen jedoch im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit es sich um Zinsen für Fremdkapital handelt, das zur Finanzierung eines Bauvorhabens verwendet wird. Soweit dieser Sachverhalt somit gegeben ist, können die auf dem Kostenträger ausgewiesenen Bauzeitzinsen durch diese Fremdkapitalzinsen ersetzt werden. Die auf die Baustellen verrechneten indirekten Kosten sind aktivierungsfähig, soweit es sich um Materialgemeinkosten und Verwaltungskosten handelt, und in ihrer Höhe kann es für die Bilanzierung bei dieser Verrechnung bleiben.

Den steuerlichen Bewertungsvorschriften der Einkommensteuerrichtlinien wird durch den oben skizzierten Vollkostenansatz Rechnung getragen. Inwieweit der Maßgeblichkeitsgrundsatz verbunden mit der heute geregelten handelsrechtlichen Bewertungsuntergrenze auch in der Steuerbilanz einen Teilkostenansatz zuläßt, sollte der Gesetzgeber klarstellen. De lege lata erscheint ein Teilkostenansatz für unfertige Arbeiten auch in der Steuerbilanz zulässig.

### VIII. Beraterbezogene Kosten-/Nutzenanalyse

Die Einarbeitung in das Programm dauert natürlich einige Zeit. Die Einarbeitungskosten sind aber Ausbildungsinvestitionen, die die Angebotspalette der Kanzlei erweitern. In der Kostenrechnung scheint eine Marktlücke zu liegen. Wenn der Berater seine Produkte richtig verkauft, ist der Mandant auch bereit, ein zusätzliches Entgelt zu entrichten. Im vorliegenden Fall konnte dem Unternehmer verbal vorgerechnet werden, daß die Kosten einer eigenen Lösung in keinem vertretbaren Verhältnis zu den zusätzlichen Aufwendungen für den Berater standen. Und auch der Berater kommt auf seine Kosten, denn der laufende Buchhaltungsmehraufwand hält sich in Grenzen, und eine korrekt geführte Buchhaltung ist schon die halbe Bilanz. Strategisch entscheidend ist jedoch, daß der Berater das Unternehmen durch seine Zusatzlösungen besser kennenlernt, durch Informationen Kompetenz gewinnt und damit in die Lage versetzt wird, Probleme zu erkennen und sachgerechte Lösungen vorzuschlagen. □

#### DER AUTOR

Dipl.-Volkswirt Peter Unkelbach, WP/StB, ist Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Freiburg i. Br.