

# Zukunftsfähige Kostenrechnung

---

Die Kostenrechnung im deutschsprachigen Raum zeichnet sich durch Konstanz aus. Die Geschäftsumwelt dagegen wird immer komplexer und dynamischer, sodass der Veränderungsdruck auf das bewährte Instrument steigt. Ein umfangreiches Forschungsprojekt hat erarbeitet, wie Kostenrechnung zukunftsfähiger werden kann und was Unternehmen dafür tun müssen.

*Jürgen Weber*

Um die deutsche Kostenrechnung war es lange Jahre eher ruhig. Sie gilt als ein bewährtes Instrument, das aus den Unternehmen nicht wegzudenken ist. Veränderungen bezogen sich in den vergangenen beiden Jahrzehnten zumeist auf ihre IT-Basis und die Art der Informationspräsentation (zum Beispiel Dashboards). Offensichtliche Mängel scheint die Kostenrechnung also nicht aufzuweisen; allerdings wird sie auch – anders als das externe Rechnungswesen – in den Unternehmen nicht systematisch auf ihre Qualität überprüft.

Zweifel, ob diese Konstanz auch in der Zukunft Bestand haben wird, resultiert aktuell wesentlich aus dem Kontext der Digitalisierung. Diese hat eine große Unsicherheit über die zukünftige Rolle der Controller zur Folge. Nicht nur der rigorose Wegfall repetitiver Tätigkeiten wird diskutiert, sondern auch die gesamte Controlling-Toolbox infrage gestellt. Dabei wird vielen zum ersten Mal bewusst, dass die deutsche Kostenrechnung im internationalen Raum eine Sonderrolle einnimmt. Wir sind auf diesem Feld Komplexitätsweltmeister! Warum sollte das in einer globalisierten Welt auf Dauer Bestand haben? Außerdem nimmt das Tempo der Veränderung zu. Über die damit verbundenen Konsequenzen beginnen die Controller erst jetzt wirklich nachzudenken, ähnlich wie über die Folgen anderer Entwicklungen, wie etwa der zunehmenden Individualisierung der Produkte. Für die Controller war die Kostenrechnung die alternativlose „Spinne im Netz“. Sie empfinden nun einen Veränderungsdruck, am konkretesten bei der Frage, wann und wie es zur Ablösung der bewährten SAP R/3-Basis durch SAP S/4HANA kommen wird. Generell ist aber eher ein allgemeines Unbehagen als eine klare Perspektive auf die Gründe und Wege der Veränderung anzutreffen.

### *„Die Controller empfinden einen Veränderungsdruck.“*

Es ist also an der Zeit, genauer hinzusehen. Die lange währende Konstanz der deutschen Kostenrechnung muss keine Stärke, sondern kann ganz im Gegenteil eine wesentliche Schwäche sein (vergleiche Weber 2021; Weber/Wiegmann 2021). Ist die Kostenrechnung in ihrer komplexen deutschen Ausprägung zukunftsfähig? Zur Beantwortung dieser Frage werden im ersten Schritt eine Analysestruktur entwickelt und im zweiten Schritt konkrete Handlungsvorschläge dafür unterbreitet, wie eine Zukunftsfähigkeit erreichbar ist.

### **Wann ist unsere Kostenrechnung zukunftsfähig?**

Die Zukunftsfähigkeit der deutschen Kostenrechnung wird durch mehrere Aspekte bestimmt, die zum Teil eng miteinander verflochten sind. Sie werden jeweils zunächst beschrieben, dann in ihrer Relevanz begründet, bevor Hinweise auf entsprechende Handlungsbedarfe die jeweiligen Überlegungen abschließen. Dem zur Verfügung stehenden Umfang des Beitrags entsprechend muss dies jeweils sehr kurz erfolgen. Folgende Aspekte sind essenziell:



**Prof. em. Dr. Dr. h. c. Jürgen Weber**  
ist Professor Emeritus des Instituts für  
Management und Controlling (IMC) der  
WHU – Otto Beisheim School of Manage-  
ment, Vallendar, und Mitherausgeber der  
Controlling & Management Review.  
E-Mail: juergen.weber@whu.edu

Ohne Veränderungen kann die deutsche Kostenrechnung den heutigen Herausforderungen nicht gerecht werden.

**Ausrichtung auf Strategie und Geschäftsmodell des Unternehmens**

Die Kostenrechnung bietet eine Vielzahl von Stellschrauben, das Instrument individuell auf ein Unternehmen auszurichten. Die Möglichkeit und zugleich Notwendigkeit ihrer Anpassung an den Einzelfall kann über die Zeit leicht aus dem Blickfeld geraten, weil die Kostenrechnung komplex ist und – wie bereits angesprochen – keiner systematischen Prüfung unterzogen wird. Die **Abbildung 1** zeigt den grundsätzlichen Zusammenhang. Er wird insbesondere dann handlungsrelevant, wenn sich die Strategie des Unternehmens und das daraus folgende Geschäftsmodell ändern.

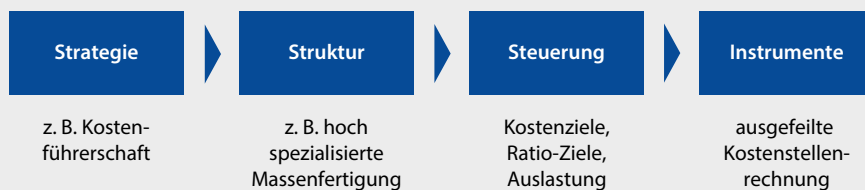
**Berücksichtigung sich ändernder Kostenschwerpunkte**

Die Kostenrechnung ist stark auf Sachleistungen konzentriert. Dienstleistungen spielen aber in der Wirtschaft eine immer wichtigere Rolle. Dies betrifft nicht nur entsprechende Branchen, wie zum Beispiel die Logistik, sondern auch Sachgüterproduzenten. So werden Sachleistungen häufig mit einem Kranz von Dienstleistungen umgeben, und der Dienstleistungsanteil der Produkte selbst steigt (zum Beispiel inhärente Software). Standard-Dienstleistungen bereiten der Kostenrechnung kein grundsätzliches Problem, sind aber häufig heterogener. Deshalb ist es wichtig, die richtige Granularität zu ihrer Abbildung zu wählen.

**Berücksichtigung der zunehmenden Individualisierung der Produkte**

Die Bedürfnisse der Kunden werden individueller, und zugleich versuchen die Unternehmen, sich durch ein individuelleres Angebot Vorteile gegenüber Wettbewerbern zu verschaffen. Beides hat unter anderem zu einer hohen Variantenvielfalt geführt. Varianten werden heute in der Kostenrechnung zumeist sehr ungenau kalkuliert; es werden nur die Unterschiede in ihren Einzelkosten berücksichtigt, obwohl solche primär im Bereich der Gemeinkosten anfallen. Dies strahlt auch auf die Kundenerfolgsrechnung aus. Zukunftsfähigkeit der Kostenrechnung heißt hier, eine höhere Genauigkeit zu erreichen, ohne zu komplex zu werden. Auf Wege dahin werden wir später noch einmal zurückkommen.

**Abb. 1 Ableitung der Gestalt der Kostenrechnung aus der Strategie des Unternehmens**



Quelle: Weber 2021, S. 27

### Bewältigung der gestiegenen Unsicherheit

Unternehmen sind heute – ganz unabhängig von der COVID-19-Pandemie – einer hohen Unsicherheit ausgesetzt. Der Begriff der „VUCA-Welt“ (Volatility, Uncertainty, Complexity, Ambiguity) hat sich dafür etabliert. Dies bleibt für die Kostenrechnung nicht ohne Konsequenzen. Zwei davon seien exemplarisch genannt. Die erste betrifft die traditionelle Arbeitsteilung zwischen Kostenrechnung und Investitionsrechnung: Während die Entscheidung über Investitionen durch die Investitionsplanung und -rechnung vorgenommen wird, obliegt die Entscheidung über die Nutzung der damit geschaffenen Kapazitäten der operativen Planung. Diese greift dazu auf die Kostenrechnung

*„Varianten werden heute in der Kostenrechnung zumeist sehr ungenau kalkuliert.“*

als ein zentrales Instrument zurück. Wenn die Unsicherheit steigt, gewinnen die Investitionsentscheidungen gegenüber der Steuerung der laufenden Nutzung der Investitionen an Bedeutung. Dies entwertet – als eine von mehreren Folgen – eine ausgefeilte Plankostenrechnung. Als zweite hier zu nennende Konsequenz mindert eine steigende Unsicherheit die Qualität der Durchschnittswerte, von denen die Kostenrechnung vielfältig durchzogen ist. Stärker auf den Einzelfall zu schauen, ist also nicht nur wegen der steigenden Individualität des Geschäfts, sondern auch wegen der häufigeren und stärkeren Veränderungen geboten („Varianz statt Erwartungswert“). Dies wird am ehesten in fallweisen Analysen möglich sein.

### Anpassung an Veränderungen der Steuerung

Steigende Individualisierung und insbesondere steigende Unsicherheit haben auch Einfluss auf die Steuerung des Unternehmens genommen. Das aktuelle „Buzzword“ hierfür ist „agil“; es hat das vor einigen Jahren gebräuchliche, inhaltlich ähnliche „lean“ abgelöst und wird mit Merkmalen wie personenbezogener, weniger bürokratisch, flexibler und lernorientierter beschrieben. Die deutsche Kostenrechnung dagegen ist auf eine durchgeplante, bürokratische Art der Steuerung ausgerichtet. Sie bildet die zentrale Basis für die jährliche Ergebnisplanung, die daraus abgeleitete Budgetierung und die monatliche Ergebniskontrolle. Auf die genannten Merkmale passt sie deshalb – zumindest auf den ersten Blick – nicht. Komplexe Abrechnungen („Monatsbericht“) aus Gesamtunternehmensperspektive werden weniger wichtig, punktgenaue Informationen zur Unterstützung von Entscheidungen im Team wichtiger.

### Nutzung der durch die Digitalisierung geschaffenen Möglichkeiten

Die Kostenrechnung ist Teil des laufenden Rechnungswesens und damit der „Small Financial Data“. Die Digitalisierung weitet den Blick dagegen aus auf die unterschiedlichsten Informationen jenseits von Finanzen („Big Data“). Daraus ergeben sich sehr weit reichende Chancen: (1) Digitalisierung er-

**Eine steigende Dynamik macht eine häufigere Überprüfung der Kostenrechnung notwendig.**

### Zusammenfassung

- Das im deutschsprachigen Raum bewährte Standardinstrument Kostenrechnung bedarf einer gut durchdachten Veränderung.
- Controlling und Management stehen vor der Aufgabe, sowohl die dazu notwendigen technischen Möglichkeiten als auch Anforderungen an die Unternehmenssteuerung zu prüfen.
- Ergebnisse aus der Forschung können diesen Prozess unterstützen.

## Kostenrechnung und die hier erfassten Daten können eine wichtige Rolle im Rahmen der Digitalisierung spielen.

---

laubt eine Validierung der Daten der Kostenrechnung, speziell der bereits genannten vielfältigen Durchschnittsbildungen und der ausgewiesenen Kostenabhängigkeiten. (2) Sie ermöglicht es, granulare, flussorientierte, finanzielle und nichtfinanzielle Steuerungsgrößen in Analysen miteinander zu verbinden. Die Kostenrechnung wird dann eher Bewertungs-Know-how als eigenständiger Informations-Pool. (3) Im Zuge der Digitalisierung können die Grenzen der Periodisierung und die Grenzen zwischen den Planungsebenen überwunden werden. Eine Periodenbetrachtung ist dann „nur noch“ eine bestimmte Auswertung und nicht mehr die Basis der Datenerfassung. (4) Noch weiter gedacht kann sich die Kostenrechnung im digitalen Kontext auch ganz von der Belegorientierung der Finanzbuchhaltung lösen.

### Nutzen der technologischen Entwicklung der ERP-Systeme

Der letzte Aspekt im Rahmen der Zukunftsfähigkeit betrifft zwar „nur“ technische Fragen, darf aber trotzdem nicht fehlen. Im deutschsprachigen Raum ist die von SAP angebotene Plattformen R/3 im Bereich Kostenrechnung marktführend, der Wechsel zu S/4HANA steht bei vielen Unternehmen an oder wird gerade vollzogen (vergleiche zum Beispiel Weber 2018a und 2018b). Er bietet insbesondere zwei Chancen: Die neue Plattform schafft zum einen eine weit flexiblere technische Basis, integriert Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung, vermeidet Redundanzen und Inkonsistenzen und ermöglicht eine Realtime-Auswertung aller im System befindlichen Informationen. Zum anderen bedeutet die Einführung die Chance und Notwendigkeit zugleich, alles inhaltlich auf den Prüfstand zu stellen. Es wäre völlig sinnfrei, das Bestehende unverändert auf die neue technologische Basis zu übertragen. Entsprechend groß ist allerdings auch der Aufwand vonseiten des Controllings und des Managements, eine hochwertige Grundlage zu legen, von einer stimmigen Vision bis hin zur konsistenten Definition der Informationen und ihrer Attribute („Kärnerarbeit“).

### Wie kann die Kostenrechnung zukunftsfähig gemacht werden?

Was erfüllt sein muss, damit die Kostenrechnung zukunftsfähig wird, ist klar. Doch welche Schritte müssen gegangen werden, um die Zukunftsfähigkeit konkret zu erreichen? Sehr pragmatisch seien dazu fünf Schritte empfohlen, die sich aus konzeptionellen Überlegungen und empirischer Erfahrung herleiten.

#### Schritt 1: Problembewusstsein schaffen

Veränderungen erfolgen nur, wenn die organisationale Trägheit überwunden wird. Hierzu bedarf es konkreter Anlässe, die Handlungsdruck aufbauen. Wie anfangs schon angemerkt, fehlten solche in der Vergangenheit weitgehend. Das ändert sich aktuell. Die Harmonisierung von Controlling und Accounting, die bevorstehende Rollenveränderung der Controller weg von Routinetätigkeiten hin zu einem wirklichen Business Partner, die Digitalisierung und der bevorstehende Wechsel von SAP R/3 auf S/4HANA machen

deutlich, dass Untätigkeit immer weniger eine sinnvolle Handlungsalternative darstellt. Allerdings sind auch entsprechende Maßnahmen erforderlich, um daraus ein generelles Problembewusstsein entstehen zu lassen.

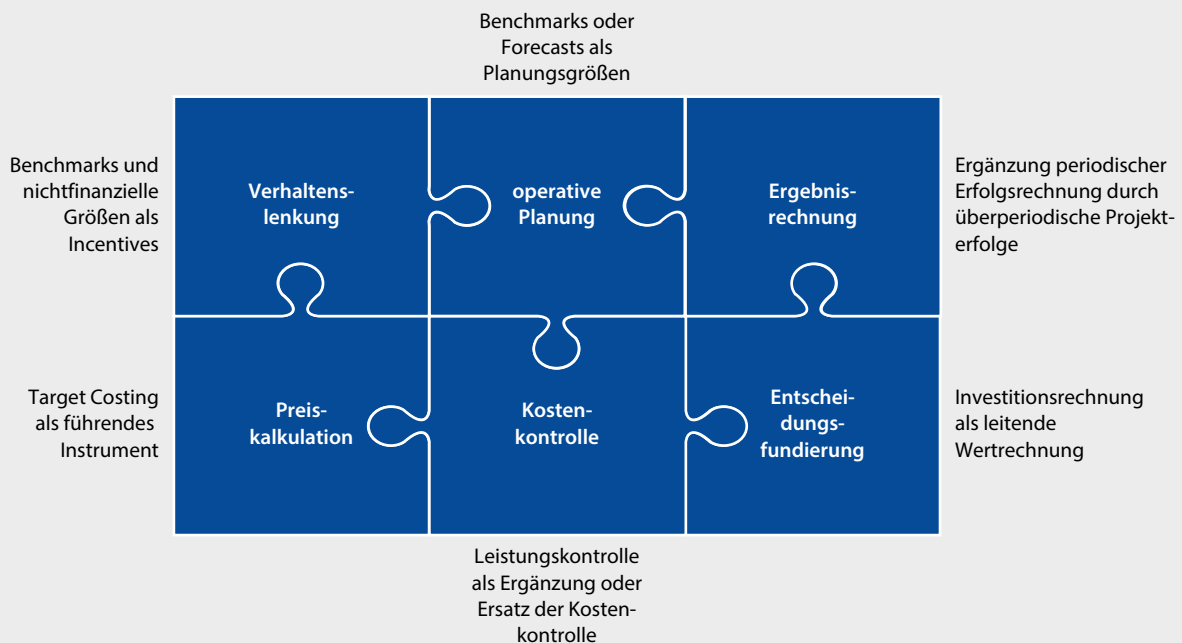
### Schritt 2: Grundsätzliche Perspektive für die Kostenrechnung entwickeln

Ist die Entscheidung im Unternehmen getroffen, über die Zukunft der Kostenrechnung nachzudenken, bedarf es einer klaren Perspektive, wie sie sich aus welchem Grund wohin entwickeln soll. Angesichts der Komplexität der Kostenrechnung wird die Veränderung so umfangreich sein, dass eine Vision für die Zukunft notwendig ist. Mögliche Themen für eine solche Vision wie beispielsweise der Aufgabenwandel im Controlling, ein neues Steuerungsmodell, die Stellung der Kostenrechnung im digitalisierten Unternehmen et cetera wurden bereits angesprochen. Eine Vision macht den Wandel „anfassbarer“ und reduziert damit Veränderungsängste. Sie hilft auch, die Bedeutung von SAP S/4HANA für die Veränderung klarzumachen (Instrument und nicht Ursache).

### Schritt 3: Aktuelle und künftige Rechnungszwecke berücksichtigen

Die Vision sollte auch Klarheit darüber schaffen, welche Rechnungszwecke zukünftig von der Kostenrechnung erfüllt und für welche andere Instrumen-

**Abb. 2 Kostenrechnungszwecke und Beispiele für alternative Instrumente, sie zu erfüllen**



Quelle: Weber 2021, S. 118

te gefunden werden sollen. Eine konsequente Beschränkung auf erfolgsbezogene Koordinationsaufgaben zum Beispiel würde die Komplexität der Kostenrechnung deutlich einschränken können. Die **Abbildung 2** veranschaulicht diese Suche nach alternativen Instrumenten.

*„Der gesamte Veränderungsprozess wird aus einer Vielzahl von Teilschritten bestehen, die sowohl von ihrem Inhalt als auch von ihrer Abfolge her zu planen sind.“*

## Veränderungsprojekte benötigen ein umfassendes Change Management.

---

### **Schritt 4: Konkrete Veränderungen planen**

Der gesamte Veränderungsprozess wird aus einer Vielzahl von Teilschritten bestehen, die sowohl von ihrem Inhalt als auch von ihrer Abfolge her zu planen sind, wobei ein anfangs erstellter Rahmenplan im Zeitablauf jeweils konkretisiert und gegebenenfalls angepasst werden muss. Die einzelnen Teilschritte werden sehr heterogen und unternehmensindividuell sein. Das Beispiel Variantenkosten konkretisiert eine mögliche Vorgehensweise:

Die derzeitige Kostenrechnung weist Qualitätsmängel im Bereich der Variantenkosten auf. Um eine solide Basis für Verbesserungen zu erhalten, werden diese Mängel, das heißt Fehler und Ungenauigkeiten, analysiert. In Abhängigkeit vom Analyseergebnis stehen drei Handlungsalternativen zur Verfügung, die auch miteinander kombiniert werden können: (1) Wichtige komplexitätsbedingte Kostentreiber, beispielsweise wichtige Logistikprozesse, können in derselben Genauigkeit kalkuliert werden wie die bislang schon präzise abgebildeten Leistungserstellungsprozesse. Diese Art der Kalkulation würde allerdings die Komplexität der laufenden Kostenrechnung entsprechend erhöhen. (2) Die genaue Kalkulation und die daraus abgeleiteten besseren Schlüssel (zum Beispiel unterschiedliche Fertigungsgemeinkostensätze für Standardprodukte einerseits und Varianten andererseits) werden nur fallweise durchgeführt. Die Komplexität der Kostenrechnung würde in diesem Fall nur sehr gering steigen. (3) Um die Folgen von Fehl kalkulationen durch Variantenentscheidungen „ex ante“ zu vermeiden, werden kritische Werte für die Zahl der Varianten festgelegt, die nicht überschritten werden sollten. Auch hier wären genaue fallweise Kostenanalysen die Basis. Die Komplexität der laufenden Kostenrechnung bliebe aber gänzlich unverändert.

### **Schritt 5: Veränderungen als Change-Management-Projekt organisieren**

Die Kostenrechnung zukunfts fähig zu machen, ist ein langwieriges und umfangreiches Projekt, das Controller wie Manager gleichermaßen fordert. Zugleich kann es zu erheblichen Veränderungen führen, die bis hin zu Strukturbrüchen reichen. Insofern sind alle Voraussetzungen gegeben, die ein explizites Change Management erfordern. Es so im Unternehmen aufzusetzen, macht zugleich die zentrale Bedeutung des Projekts deutlich.

## Fazit

Die Kostenrechnung ist ein bewährtes Standardinstrument. Allerdings gibt es viele Indizien dafür, dass sie ohne wesentliche Veränderungen nicht zukunftsfähig ist. Veränderung tut not. Unternehmen sollten dabei den Schwung der Digitalisierungswelle und des Wechsels von R/3 zu S/4HANA nutzen, sich aber nicht von neuen technischen Möglichkeiten leiten lassen, sondern vielmehr von einer genauen Vorstellung darüber, wie die Steuerung in der Zukunft aussehen soll und was daraus für die Kostenrechnung abzuleiten ist. Sie sollten sich von Beginn an klarmachen, dass die Veränderung mit sehr viel „Kärrnerarbeit“ im Bereich der Datenqualität verbunden ist und ein systematisches Neudenken des so bewährten Instruments stattfinden muss. Dieses Neudenken ist nur im engen Zusammenspiel zwischen Controllern und Managern möglich. Den Unternehmen sollte auch klar sein, dass es sich dabei nicht um einen schnellen technischen Wechsel der Systembasis von R/3 zu S/4HANA handelt, sondern um ein zutiefst betriebswirtschaftliches Veränderungsprojekt langer Laufzeit. Der damit verbundene Aufwand wird erheblich sein. Der Nutzen jedoch auch.

## Literatur

Weber, J. (2018a): Deutsche Kostenrechnung: Der internationale Sonderfall, in: Controlling & Management Review, 62 (9), S. 16-22. <https://go.sn.pub/4CKotm>

Weber, J. (2018b): „Die Diskussion im Raum ist interaktiver geworden“, Interview mit Christian Klein, in: Controlling & Management Review, 62 (2), 8-13. <https://go.sn.pub/le5SEO>

Weber, J. (2021): Zukunftsfähige Kostenrechnung in der Unternehmenssteuerung – Analysen, Strategien, Lösungen, Freiburg.

Weber, J./Wiegmann, L. (2021): Persistent but adaptable. The path dependent development of German cost accounting, in: Journal of Accounting & Organizational Change, 17 (4), S. 471-493.



### Kostenrechnung



Handrick, E. (2021): Harmonisierte Bestandsrechnung – Ein Ansatz zur unternehmensübergreifenden Produktsteuerung, Wiesbaden. <https://go.sn.pub/KvUQyy>

Kress, S./Tönnissen, S. (2021): Process Mining in der Gemeinkosten-Allokation, in: Controlling & Management Review, 65 (3), S. 54-61. <https://go.sn.pub/Qb8KNL>

Horsch, J. (2020): Kostenrechnung – Klassische und neue Methoden in der Unternehmenspraxis, 4. Auflage, Wiesbaden. <https://go.sn.pub/4zavuw>

Weber, J. (2018): „Einige betreiben Kostenrechnung ohne Zielbild für das Morgen“, Interview mit Christian Bungestock, in: Controlling & Management Review, 62 (9), S. 8-15. <https://go.sn.pub/HbX1bf>