

## GuV unter IFRS

# Vom Gesamtkostenverfahren zum Umsatzkostenverfahren

*Neben dem Gesamtkostenverfahren (GKV) ist das Umsatzkostenverfahren (UKV) eine zulässige Form der Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung. In Deutschland findet das Gesamtkostenverfahren eine deutlich höhere Akzeptanz als das Umsatzkostenverfahren. Im Rahmen der Umstellung der Rechnungslegung auf die IFRS stellt sich bei vielen Unternehmen auch die Frage der richtigen Präsentation der Gewinn- und Verlustrechnung und der Umstellung des GKV auf das UKV als eine weitere Gestaltungskomponente.*

Mit dem Wechsel von HGB zu IFRS hat die Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung vom GKV auf das UKV Beachtung gefunden, da diese auch vielfach zum Anlass genommen wird, interne Strukturen und Prozesse internationalen Gepflogenheiten anzupassen. In Deutschland ist das Gesamtkostenverfahren gängige Praxis und weit verbreitet, im internationalen Umfeld ist es eher unbekannt, z. T. auch verboten. So ist im angelsächsischen Wirtschaftsraum das Umsatzkostenverfahren das einzig zulässige Verfahren (z. B. geregelt in SFAC 1-6 der US-GAAP). Aufgrund der immer stärkeren internationalen Trends hat sich die Rechnungslegung auf Basis des UKV bei vielen börsennotierten Aktiengesellschaften durchgesetzt, nicht zuletzt auch bedingt durch die internationale Ausrichtung.

Sowohl das GKV als auch das UKV sind in Deutschland zwei zulässige Verfahren zur Gewinnermittlung. Geregelt sind diese Verfahren im Handelsgesetzbuch, § 275 Abs. 2 und 3 HGB für eine Rechnungslegung nach dem HGB und in IAS 1.80 bzw. IAS 1.82 für eine Rechnungslegung nach den International Financial Reporting Standards (IFRS). Wird das UKV angewendet, sind weiterführende Veröffentlichungspflichten zu beachten. IAS 1.83 verlangt als Minimum zusätzliche Angaben zu den planmäßigen Abschreibungen und dem Personalaufwand im Anhang. Zu beachten ist ferner, dass ein willkürlicher Wechsel aufgrund der Bilanzierungsstetigkeit nicht zulässig ist (siehe auch SIC 18).

Eine wesentliche Stärke des UKV ist das Verschmelzen der internen und externen Rechnungslegung zu einem integrierten System. Der bisherigen Praxis der Gemeinkostenbetrachtung im Rechnungswesen und der dedizierten funktionsgerechten Kostenanalyse im Controlling steht eine funktionsgerechte Aufbereitung im Rechnungswesen und

einer reduzierten Nachbereitung zur Analyse im Controlling gegenüber. Dies eröffnet dem Controlling einen anderen Zugang zu der benötigten Datenbasis, sodass sich viele Aufgaben im Controlling bei gleichzeitiger Sicherung des Informationsgehalt erübrigen oder reduzieren.

Zudem entspricht ein integriertes System aus Rechnungswesen und Controlling dem angelsächsischen System der Rechnungslegung. Daher wird die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens auch vom internationalen Controllerverein empfohlen.

## Strukturen

Während das GKV sich im Aufbau streng an Aufwandsarten (z. B. Material- und Personalkosten) orientiert, gliedert sich das UKV nach Funktionsbereichen. Üblicherweise umfasst die Struktur des UKV als Minimalkomponenten Umsatzerlöse, Umsatzkosten (der Produktion), Vertriebs- und Verwaltungsaufwand sowie Zinserträge (-aufwand). Neben diesen Minimalkomponenten werden häufig Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen als ein separater Funktionsbereich ausgewiesen (s. Abb. 1).

In jedem Funktionsbereich werden sämtliche zugehörigen Kosten der unterschiedlichen Kostenarten zusammengezogen. Insofern sind gleiche Kostenarten an mehreren Stellen der Gewinn- und Verlustrechnung zu finden. Dieses Aufbrechen der Kostenarten führt somit zwangsläufig zu einer Intransparenz bei den einzelnen Kostenarten. Dieses Manko kann nur durch geeignete Hilfsmittel gelöst werden.

Mit der Zuordnung von Kostenarten zu Funktionsbereichen werden gleichzeitig unterschiedliche Abteilungen im Unternehmen den Funktionsbereichen zugeordnet. Produktion, Einkauf und Logistik werden z. B. zu Umsatzkosten zusammengefasst, Vertrieb, Versandlo-



ANDREAS  
KRIMPMANN  
CPA

ist Inhaber der Krimpmann MBA – CPA Unternehmensberatung, Dozent an der TFH Berlin, Mitglied der IFRS-Projektgruppe im Internationalen Controller Verein.

gistik und Marketing gehören zu den Vertriebsaufwendungen, Finanzen, Geschäftsleitung, Personal und IT zu Verwaltungsaufwendungen.

## Steuerrechtliche Betrachtung

Da IFRS-Abschlüsse seit dem 1.1.2005 nur für börsennotierte Konzerne Pflicht sind, ist für die Ermittlung des steuerlichen Einkommens immer noch der handelsrechtliche Einzelabschluss maßgeblich. Über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG findet der Abschluss von buchführungspflichtigen Gesellschaften nach dem HGB Eingang in das Steuerrecht und somit auch das GKV und das UKV als zulässige Verfahren. Da sowohl das Körperschaftsteuergesetz über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG als auch das Gewerbesteuergesetz über § 7 Satz 1 GewStG auf das Einkommensteuergesetz verweisen, ist ein Wechsel der Verfahren aus steuerrechtlicher Sicht problemlos realisierbar.

Neben den Ertragssteuern ist insbesondere die Umsatzsteuer (USt) eine besonders zu betrachtende Steuerart. Da das Umsatzsteuergesetz (UStG) auf die entgeltliche Leistungserbringung eines Unternehmers im Inland abstellt, die dann steuerbar und steuerpflichtig ist und zum Ausweis und zur Abführung der USt führt, muss eine vollständig erbrachte

Gesamtkostenverfahren		Umsatzkostenverfahren	
Umsatzerlöse	x	Umsatzerlöse	x
sonstige betriebliche Erträge	x	./. Umsatzkosten	./. x
./. Bestandsveränderungen	x	Rohgewinn	x
./. Materialaufwand	x	sonstige betriebliche Erträge	x
./. Personalaufwand	x	./. Vertriebsaufwand	x
./. Abschreibungen	x	./. (Entwicklungsaufwand)	x
./. sonst. betriebliche Aufwendungen	<u>x</u>	./. Verwaltungsaufwand	x
Summe der Aufwendungen	./. x	./. sonst. betriebliche Aufwendungen	<u>x</u>
Zinsen	<u>x</u>	Summe der Aufwendungen	./. x
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten	<u>x</u>	Zinsen	<u>x</u>
		Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten	<u>x</u>

Abb. 1: Vergleich der Aufwandszuordnung GKV zu UKV

Leistung vorliegen. Im Gegensatz dazu zwingen die IFRS zu einem Umsatzausweis auch bei nicht vollständig erbrachten Leistungen. Das klassische Beispiel ist der Umsatzausweis bei der langfristigen Auftragsfertigung aufgrund der *Percentage of Completion-Methode* nach IAS 11. Hier werden Umsätze nach Fortschritt ausgewiesen, obwohl noch keine Leistung im Sinne des UStG erbracht wurde. Wirft man diese Umsätze mit den tatsächlich erbrachten Umsätzen zusammen und führt eine Verprobung der abgeführten USt mit den ausgewiesenen Umsätzen durch, werden Differenzen auftreten, die weitere Folgeeffekte mit sich ziehen können. Insofern sind im Rahmen der Umstellung auf das UKV entsprechende Vorkehrungen zu treffen, um eine saubere USt-Verprobung durchführen und Erwartungs- von Realwerten trennen zu können.

**Einführungsmöglichkeiten**

Generell ist die Einführung des UKV auf unterschiedlichen Ebenen möglich.

Das UKV kann sowohl auf der Ebene der Erfassung als auch auf der Ebene der Auswertung implementiert werden (s. Abb. 2). Die Wahl der Ebene ist von diversen Kriterien abhängig. Arbeitsaufwand, Integration von Rechnungswesen und Controlling, gewünschter Informationsgehalt, Aussagekraft der Informationen und Umstellungsaufwand sind nur einige dieser Kriterien.

Eine Einführung des UKV auf der **Ebene der Auswertungen** bedeutet eine Einführung im Berichtswesen. Kontenplan, Prozesse und Abläufe im Finanz- und Rechnungswesen, IT-Systeme und Schnittstellen bleiben – abgesehen von neuen Konten – weitestgehend unverändert. Das Gesamtkostenverfahren als Gliederungsschema des Kontenplans und Auswertungen der Buchhaltung ändert sich nicht. Das Kernelement ist entweder eine Überleitungsmatrix oder eine neue Kontenverdichtung bzw. Kontensicht, in der Kombinationen aus Kostenarten und Kostenstellen in das UKV-Schema über-

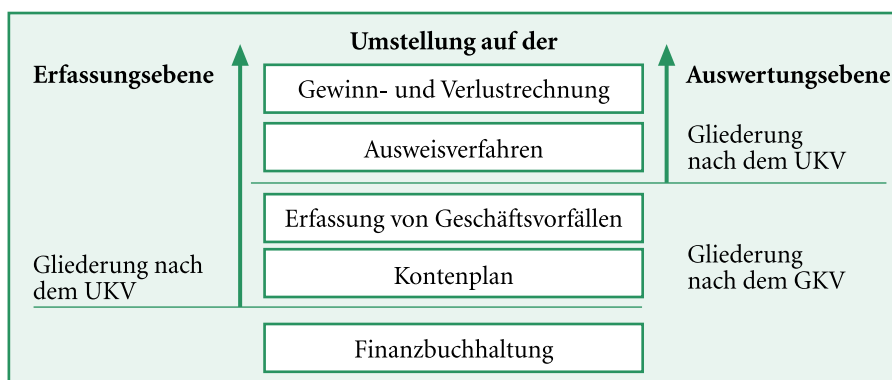


Abb. 2: Erfassungsebene und Auswertungsebene

führt werden. Dies setzt eine systematische Erfassung und korrekte Zuordnung der einzelnen Kosten voraus. Umfangreiche Systemänderungen sind hierbei nicht notwendig. Die Vorteile des UKV beschränken sich bei dieser Implementierung auf Berichte und alle Auswertungen, die zur Weiterverarbeitung genutzt werden können.

Eine Einführung auf der **Erfassungsebene** erfordert die Implementierung des UKV in der Buchhaltung. Sämtliche Kosten werden dabei schon im Kontenplan funktionsbezogen erfasst und verbucht. Dies bedeutet eine umfangreiche Erweiterung des Kontenplans um redundante Konten, die somit eine funktionsgerechte Erfassung auf Basis des UKV gewährleisten. Hierzu sind umfangreiche Änderungen notwendig. Betroffen hiervon sind insbesondere der Kontenplan sowie alle vor- und nachgelagerten IT-Systeme und Komponenten, die auf den Kontenplan zugreifen. Ferner sind damit im Zusammenhang stehende Arbeitsabläufe, Verfahren, Organisationsstrukturen und deren Dokumentation anzupassen. Diese Änderungen sind einmalig durchzuführen.

Dieser Beitrag befasst sich schwerpunktmäßig mit der Einführung des UKV auf der Erfassungsebene, da aufgrund des umfangreicheren Implementierungsaufwandes wesentlich mehr Anpassungen und Änderungen notwendig sind.

**Die Überleitungsmatrix**

Die Überleitungsmatrix ist das zentrale Element einer Umstellung. Für jede Kostenart bzw. jedes Konto in Verbindung mit einer Kostenstelle ist eine Überleitungsregel zu definieren. Diese umfasst ein Konto in Verbindung mit einer Kostenstelle nach dem GKV als Ursprung und ein Konto in Verbindung mit einer Kostenstelle nach dem UKV als Ziel (s. Abb. 3).

Sofern bestimmte Kosten sich auf mehrere Positionen in der UKV-Darstellung verteilen, sind weiterführende Regeln zu definieren (z. B. prozentuale Verteilungen oder Verteilungen nach bestimmten Umlagegrößen). Dies ist immer dann der Fall, wenn bestimmte Aufwendungen auf einem Konto in Verbindung mit einer Kostenstelle erfasst werden, z. B. Abschreibungen kumuliert auf einem Konto in der Verwaltung, diese aber auf verschiedene Positionen / Funktionsbereiche zu verteilen sind. Die so

definierte Überleitungsmatrix bildet die Grundlage für sämtliche Anpassungen und Änderungen.

Bei der Einführung des UKV auf der Auswertungsebene ist die Matrix in die IT-Systeme als Regel zu hinterlegen, nach der die einzelnen Konten und Kostenstellen zur Gewinn- und Verlustrechnung nach dem UKV verdichtet werden und nach der Auswertungen von Konten und Kostenstellen aufbereitet für nachgelagerte Systeme zur Verfügung gestellt werden.

Bei der Einführung des UKV auf der Erfassungsebene dient die Matrix als Basis für sämtliche Änderungen in den IT-Systemen. Hier wären z. B. ein neuer Kontenplan, Integrationseinstellungen und Auswertungen als einige Aufgaben zu nennen. Ferner sind – basierend auf der Matrix – Geschäftsprozesse, vor allem in der Buchhaltung, anzupassen.

**Kostenarten und Kostenstellen**

Mit der funktionsgerechten Abbildung nach dem UKV sind – wie zuvor beschrieben – Kosten entsprechend dem Verursacherprinzip zuzuordnen. Dies bedeutet ein Aufbrechen der einzelnen Kostenarten. Hiervon sind alle **nicht einem Kostenträger zurechenbaren direkten Kosten** betroffen, d. h. Materialkosten sind hiervon ausgenommen. Dies trifft insbesondere auf alle Gemeinkosten wie die Personalkosten, Abschreibungen und sonstigen betrieblichen Aufwendungen zu. Im Rahmen der Überleitungsmatrix sind die Kostenarten auf Konten aufzuteilen und dann per Regel den Funktionsbereichen zuzuordnen (s. Abb. 4).

Umsatzkostenverfahren		Kostenstellen von:
Umsatzerlöse	x	Vertrieb
./. Umsatzkosten	<u>./. x</u>	Produktion
Rohgewinn	x	
sonstige betriebliche Erträge	x	
./. Vertriebsaufwand	x	Vertrieb, Marketing
./. (Entwicklungsaufwand)	x	Forschung & Entwicklung
./. Verwaltungsaufwand	x	GL, Finanzen, Personal, IT
./. sonst. betriebliche Aufwendungen	<u>x</u>	
Summe der Aufwendungen	./. x	
Zinsen	<u>x</u>	Finanzen
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten	<u><u>x</u></u>	

Abb. 4: Zuordnung Kostenstellen

Mit der neuen Zuordnung geht allerdings ein zusammenfassender Überblick auf die einzelnen Kostenarten verloren. Abhilfe schaffen hier 3D-Modelle, die eine Gemeinkostenbetrachtung mit einer Umsatzkostenbetrachtung und einer Kostenstellenbetrachtung kombinieren können (dazu nachfolgender Lösungsvorschlag im Abschnitt Matrix-Reporting).

Mit der Zuordnung von Kostenarten zu Funktionsbereichen ist in vielen Fällen auch eine Zuordnung der Kostenstellen zu Funktionsbereichen innerhalb des UKV-Schemas automatisch gegeben. Eine Anpassung von Kostenstellen ist dabei nicht notwendig. Für einige Kostenarten (typischerweise für Abschreibungen) kann es allerdings vorkommen, dass bestimmte Kosten von einer Kostenstelle auf eine anderen Kostenstelle umgelegt werden müssen. Die Zuordnung von

Kostenstellen zu Funktionsbereichen in Verbindung mit einer entsprechenden Kontendefinition bietet darüber hinaus den Vorteil, dass eine Abstimmung von Konten-Kostenstellenkombinationen ermöglicht wird und so Fehlbuchungen und falsche Kostenzuordnungen sehr leicht erkannt und korrigiert werden können.

Das UKV eröffnet dem Unternehmen aber auch einen umfangreichen Gestaltungsspielraum bei der Zuordnung von Kosten, Kostenarten und Kostenstellen. Nach dem UKV sind den Umsatzerlösen die Umsatzkosten gegenüber zu stellen. Dies sind entweder bei Handelswaren die Anschaffungskosten gemäß IAS 2.08 oder bei selbst hergestellten Waren die Herstellungskosten gemäß IAS 2.10. IAS 2.10 spricht bei den einzubeziehenden Kosten von den Kosten der „Produktionseinheiten“. Durch eine geschickte Gestaltung der Unternehmensstrukturen lassen sich somit Kosten in unterschiedlichen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung unterbringen. Ein typisches Beispiel ist die Personalabteilung. Ist sie zentral in der Unternehmensleitung angesiedelt, sind ihre Kosten in den Verwaltungsaufwendungen auszuweisen. Ist die Personalabteilung aber in einem produzierenden Werk für dieses Werk angesiedelt, gehört sie zu der Produktionseinheit und kann dann unter den Umsatzkosten ausgewiesen werden. Insofern spielen Überlegungen bezüglich einer optimalen Unternehmensstruktur, Kostenzuordnungen und -ausweisen eine wichtige Rolle in der Umstellungsplanung.

	Kontenplan alt					Summe
	Konto: 4711					
	Kostenstelle:					
	100	110	120	200	310	
<b>Kontenplan neu</b>						
Konto 4560	x					
Konto 4570	x					
Konto 4600	x					
Konto 5490		x	x			
Konto 5510					x	
Konto 6810	x					
Konto 6820				x		
Summe						

Abb. 3: Überleitungsmatrix

## Der Kontenplan

Der Kontenplan als das zentrale Element des Rechnungswesens nimmt eine besondere Stellung in der Umstellung ein. Die derzeit gängigen Kontenpläne sind der Gemeinschaftskontenrahmenplan, der Industriekontenrahmenplan bzw. die Datev-Kontenrahmenpläne SKR 03 und SKR 04. Darüber hinaus existiert eine Vielzahl von branchen- und unternehmensspezifischen Kontenplänen. Fast allen Kontenplänen ist gemein, dass sie nach dem GKV gegliedert sind. Je nach Art der Umstellung sind daher mehr oder weniger umfangreiche Eingriffe erforderlich.

Bei der Einführung des UKV **auf der Auswertungsebene** erfolgen sämtliche Änderungen auf einer höheren Ebene; deshalb sind außer neuen, IFRS-spezifischen Konten keinerlei weitere Anpassungen des Kontenplans notwendig.

Demgegenüber bringt die Einführung des UKV **auf der Erfassungsebene** eine umfangreiche Anpassung des Kontenplanes mit sich, sodass eine generelle Entscheidung getroffen werden muss, ob der gegenwärtige Kontenplan erweitert werden soll oder ob ein neuer Kontenplan mit einer Gliederung nach dem UKV eingeführt werden muss. Die Beibehaltung des Kontenplanes bedeutet, dass viele neue Konten angelegt werden müssen, um die einzelnen Aufwandpositionen abbilden zu können, sodass ein logischer Aufbau des Kontenplanes nicht mehr gewährleistet ist. Daneben erschwert es die Einhaltung des UKV-Schemas, da dies nur noch über eine komplexe Kontenverdichtung realisierbar ist. Insofern ist die Einführung eines neuen Kontenplans vorzuziehen, um dem Wildwuchs der Konten entgegenzuwirken. Ein neuer Kontenplan bringt allerdings auch einen Saldenvortrag aus dem alten Kontenplan mit sich.

Egal ob man sich für einen neuen Kontenplan oder neue Konten im vorhandenen Kontenplan entscheidet, auf jeden Fall werden die Kontinuität und die Historie durchbrochen. Sollte man sich entschließen, den Weg der Einführung auf der Erfassungsebene zu gehen, wäre ein neuer Kontenplan mit einem Saldenvortrag in Verbindung mit einer Historienübernahme und einer retrograden Rück- und Umrechnung der Historie auf das UKV-Schema zu empfehlen. Da

in IFRS Jahresabschlüssen Vergleichsangaben nach IAS 1.38 gefordert werden, ist zumindest für das Vorjahr eine retrograde Umrechnung durchzuführen. Erfolgt die Umstellung auf das UKV im Rahmen der IFRS-Einführung, ist IFRS 1.36 hinsichtlich der geforderten Vergleichsinformationen zu beachten.

Um einer Vermengung von unterschiedlichen Kostenarten je Funktionsbereich entgegenzuwirken, wird ein strukturierter Kontenplan nach dem UKV empfohlen. Dieser Kontenplan umfasst in der ersten Stufe eine Gliederung nach den jeweiligen Funktionsbereichen und in der zweiten Stufe eine Gliederung nach Kostenarten.

## IT-Systeme

Mit der Umstellung auf das UKV sind – je nach Art der Umstellung – eine Vielzahl von Anpassungen in den IT-Systemen, insbesondere in der Finanzbuchhaltung, erforderlich. Die Überleitungsmatrix, ein angepasster oder neuer Kontenplan, Regeln, Einstellungen und Auswertungen sowie Datenkonvertierungen für eine korrekte Historienbehandlung sind nur einige der vorzunehmenden Anpassungen.

Erfolgt die Einführung auf der Ebene der Erfassung, sind neben der Finanzbuchhaltung auch die vorgelagerten Systeme und die Schnittstellen zu diesen Systemen anzupassen. Handelt es sich um integrierte Systeme, müssen Integrationseinstellungen, Konsistenz- und Plausibilitätschecks angepasst werden. Das typische Beispiel solch vorgelagerter Systeme ist die Lohn- und Gehaltsabrechnung, die vielfach von externen Dienstleistern erbracht wird. Hier ist für jede Änderung in den Kontendefinitionen der Personalkosten eine neue Lohnarten-/Konten-/Kostenstellenzuordnung vorzunehmen.

Ein weitaus höherer Anpassungsbedarf ist bei den nachgelagerten Systemen vorhanden. Hier sind Schnittstellen, Integrationseinstellungen, Berichte und Auswertungen sowie eine Vielzahl von Excel-Tabellen anzupassen. Je nach Art der Datenextrahierung aus der Finanzbuchhaltung sind unterschiedliche, teilweise umfangreiche Änderungen erforderlich. Diese sind allerdings individuell zu prüfen, sodass eine generelle Aussage nicht gegeben werden kann.

## Was ist sonst noch wichtig?

Neben den zuvor beschriebenen Anforderungen der Einführung des UKV sind eine Reihe weiterer Besonderheiten der IFRS zu beachten. Nicht alle Regeln und Normen lassen sich im Kontenplan realisieren, sodass Überleitungsrechnungen oder Abstimmungen erforderlich werden.

- IFRS 5, *Discontinued Operations*. IFRS 5.33 verlangt als Minimum eine saldierte Angabe des Ergebnisses der aufgegebenen Geschäftsbereiche nach Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung und eine Erläuterung hinsichtlich der Zusammensetzung in den Notes. Insofern muss es im Rahmen der UKV-Auswertungen oder auf Ebene des Kontenplans möglich sein, Kostenstellen bzw. Geschäftsbereiche zu isolieren und diese getrennt auszuweisen.
  - Unterschiedliche Normen der einzelnen IAS/IFRS-Standards verlangen zusätzliche Pflicht- und Wahlrechtsangaben in den Notes. Daher müssen einzelne Kostenarten, die nach dem UKV verteilt sind, zwecks Angabe zusammengezogen werden können. Zum Beispiel verlangt IAS 1.83 die Angabe von Personalkosten und Abschreibungen.
  - Neben den geschäftsgewöhnlichen Tätigkeiten kennen die IFRS noch das Konzept der „*Gains and Losses*“, F.75, F.80. Diese sind getrennt zu erfassen und anzugeben. Sie sind daher im Kontenplan und im Rahmen der UKV-Auswertungen entsprechend zu berücksichtigen.
- Neben den IFRS-spezifischen Besonderheiten sind veränderte Aufgaben und Prozesse im Unternehmen eine weitere Folge des UKV.
- Aufgrund der neuen Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung sind neue Managementberichte, Analysen und geänderte Kennzahlen der Jahresabschlüsse notwendig. Differenzen, Unterschiede und Überleitungen zwischen dem alten und neuen Ausweisverfahren sind ggf. zu erläutern.
  - Sofern die Einführung des UKV auf der Erfassungsebene erfolgt, sind umfangreiche Organisationsaspekte zu berücksichtigen. Hierzu gehören neue Kontierungs- und Buchungsanleitungen sowie Richtlinien, geänderte Geschäftsprozesse

in Rechnungswesen und Controlling ebenso wie Mitarbeiterschulungen im Umgang mit dem UKV.

- Sämtliche Anpassungen und Änderungen sind zu dokumentieren, um Qualitätssicherungsstandards gerecht zu werden.

### Der Einführungszeitpunkt

Eine gute Zeitplanung für die Umstellung auf das UKV ist ein wesentlicher Erfolgsfaktor. Zum einen wird die Zeitplanung durch das Unternehmen, die Strukturen, Prozesse und Systeme vorgegeben; zum anderen wird sie durch gesetzliche Vorgaben bestimmt. Generell gilt die Beachtung der Darstellungsstetigkeit nach IAS 1.27 und SIC 18. Danach verbietet sich eine Umstellung während eines Geschäftsjahres, sodass nur zum Beginn eines Geschäftsjahres bzw. rückwirkend zum Beginn eines Geschäftsjahres eine Umstellung möglich ist. Eine Umstellung zum Beginn eines Geschäftsjahres garantiert zudem, dass unterjährige Auswertungen in Rechnungswesen und Controlling sichergestellt sind und kein Strukturbruch im laufenden Geschäftsjahr erfolgt.

Aufgrund der umfangreichen Aktivitäten, die mit der Umstellung vom GKV auf das UKV verbunden sind, ist es empfehlenswert die Umstellung als ein eigenständiges Projekt zu betrachten. Hierzu gehören neben einer Aufwandsermittlung auch eine Vorplanung, Tests der IT-Systeme sowie eine entsprechende Zeitplanung.

### Matrix-Reporting

Um die unterschiedlichen Ansätze der Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren zu vereinen und eine sowohl funktions- als auch artgerechte Kostenzuordnung zu ermöglichen, gibt es unterschiedliche Lösungsmöglichkeiten. Das hier vorgestellte Matrix-Reporting ist nur eine mögliche Variante.

Das Matrix-Reporting kann auf einem Data-Warehouse oder einem strukturierten Kontenplan basieren (s. Abb. 5). Die Grundlage bildet ein Auswerte-Kubus, der sich aus dem Kontenplan nach dem UKV, aus Kostenarten und Kostenstellen zusammensetzt. Auswertungen, Analysen und Datenextrahierung basieren auf dem Kubus. Der Vorteil des Matrix-Reporting ist, dass es eine einheitliche und inte-

grierte Datenbasis für das Controlling und das Rechnungswesen zur Verfügung stellt und so eine Abstimmung der Kostenarten innerhalb des UKV möglich ist.

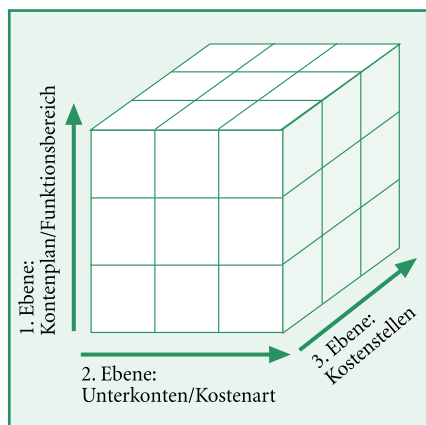


Abb. 5: Matrix-Reporting

Ein herausragendes Kennzeichen ist der relativ einfache Aufbau. Je nach Änderung des Aufbaus sind weitere Analyse-möglichkeiten denkbar.

- Durch Kubuserweiterungen lassen sich weitere Dimensionen integrieren – z. B. die Trennung nach Real- und Prognosewerten, die erweiterte Analyse-möglichkeiten zulassen.
- Durch Ersetzen einzelner Achsen lassen sich andere spezifischen Datenbasen bilden.

### Fazit

Die Einführung des Umsatzkostenverfahrens kann aufgrund der unterschiedlichen Aspekte und der vielen Optionen und Möglichkeiten ein nicht zu unterschätzendes und komplexes Vorhaben

werden. Daher ist es umso wichtiger, sich im Vorhinein darüber klar zu werden, was man will, was realistisch und was machbar ist.

Generell lässt sich nur eine allgemein gültige Aussage treffen: Unternehmen, die bisher auf Basis des Gesamtkostenverfahrens gearbeitet haben und die Einführung des Umsatzkostenverfahrens auf der Erfassungsebene planen, werden mit einer sehr tief greifenden und teuren Umstrukturierung rechnen müssen. Viele werden sich daher in der Praxis eher dazu entschließen, das Umsatzkostenverfahren auf Basis der Auswertungsebene einzuführen. Sie verzichten damit aber auf eine einheitliche Datenbasis. Da das Gesamtkostenverfahren in der angelsächsischen Welt unbekannt ist und bleibt, ist in diesen Ländern das Umsatzkostenverfahren auf Ebene der Erfassung die gängige Praxis. Darüber hinaus bietet der Kubus des Matrix-Reportings auch eine gute Daten-Grundlage für die Integration von externer Rechnungslegung und Controlling.

Durch das Verschmelzen von Rechnungswesen und Controlling zu einem integrierten System mit einer einheitlichen Datenbasis ergibt sich eine Vielzahl von Synergien. Sie eröffnen dem Unternehmen zusätzliche Effizienzen im Controlling sowie eine erhöhte Transparenz und Aussagekraft der Ergebnisse in einer international üblichen Weise. Alles in allem ist die Einführung des Umsatzkostenverfahrens eine lohnende Investition für jedes Unternehmen, sei es im Rahmen der Einführung der IFRS oder als ein eigenständiges Projekt.

### Zentrale Aussagen:

- Die Umstellung auf das UKV ist aufgrund seiner Komplexität ein eigenständiges, interdisziplinäres Projekt, das losgelöst von den IFRS betrachtet werden sollte.
- Eine Einführung kann auf mehreren Ebenen erfolgen, je nachdem wie tief die Umstellung in Rechnungswesen, Controlling und IT implementiert werden soll.
- Zentrales Element ist eine Überleitungsmatrix, die Überleitungsregeln von Konten-/Kostenstellenabhängigkeiten definiert.
- Je nach Art der Umstellung sind wesentliche Eingriffe in den Kontenplan notwendig, sowohl für die IFRS als auch für den UKV-Ausweis. Dies kann teilweise zu redundanten Konten führen.
- Das Aufbrechen von Kostenarten kann durch ein Matrix-Reporting überwunden werden.