

## Teil I

# Voraussetzungen für die Einführung einer Kostenplanung und Kostenkontrolle

### 1. Gedankliche Voraussetzungen

Wie sieht es heute in unserer Industrie, insbesondere in den Verwaltungsabteilungen aus? Diese Frage ist wichtig, weil hinter der ungemein raschen Entwicklung der Fertigungsmethoden des öfteren die verwaltungstechnischen Organe zurückgeblieben sind. Man muß dafür Verständnis haben, wenn man bedenkt, daß im Grunde genommen die gesamte industrielle Serienfertigung auf die handwerkliche Einzel- und Kleinserienfertigung zurückzuführen ist und daß schließlich der ganze Fortschritt durch die „technische“ Aufgabenstellung gekennzeichnet war.

Heute wird aber das Gesicht neuer Produkte nicht mehr durch die Ideen des Konstrukteurs allein geprägt; der Rechenstab des Kostenrechners hat vielmehr ein gewichtiges Wort mitzureden. Zweifellos ist diese Erkenntnis nicht neu, und besonders die nordamerikanische Industrie gibt die Möglichkeit, dies in der Praxis zu studieren.

Betrachtet man innerhalb der Verwaltung das heutige industrielle Rechnungswesen, so kann man einen schon jahrzehntealten Betriebsabrechnungsbogen bewundern! Er wird 3 bis 4 Wochen — in manchen Betrieben sogar 4 bis 6 Wochen — nach Monatsende fertig und zeigt in minuziöser Genauigkeit die Gemeinkostenarten und Umlagearten je Kostenstelle. Sein Ergebnis ist der für Zwecke der Kalkulation gedachte Fertigungsgemeinkostensatz — der prozentuale Gemeinkostenanfall, bezogen auf den Fertigungslohn — in der Höhe zwischen 70 und 2000%.

Was soll man damit anfangen? — Man macht Nachkalkulationen, weiß also günstigenfalls nach 4 bis 7 Wochen, daß der eine Kostenträger wahrscheinlich mit Verlust, der andere mit Gewinn produziert und meist auch verkauft wurde. Doch die wichtigste Frage „Warum Gewinn?“ oder „Warum Verlust?“ kann nicht geklärt werden, da z. B. der Meister dem fragenden Kostenrechner erklärt, „er habe etwas anderes zu tun, als sich darum

zu kümmern, was vor 1 oder 2 Monaten war; er müsse zusehen, daß seine Produktion läuft!“.

Wem ist hieraus ein Vorwurf zu machen? — Keinem! — Jeder hat versucht, seine ihm gestellte Aufgabe so gut wie irgend möglich zu erfüllen. Besieht man das Problem von der zeitlichen Entwicklung her, so findet man: Das innerbetriebliche Rechnungswesen entstand als reine Kalkulationskontrolle, man ordnete die Gemeinkosten nach Kostenarten und Kostenstellen, bezog sie auf den Fertigungslohn und hatte somit die Voraussetzung für die Nachkalkulation nach Kostenträgern. — In kleinen Betrieben mit reiner Auftragsfertigung (genauer: Einzelfertigung) hat dies auch heute noch Gültigkeit. In allen anderen Fällen — dies ist heute die weitaus überwiegende Mehrzahl — interessiert weniger das „Vergangene“ als in der Hauptsache das „Gegenwärtige“ und das „Zukünftige“.

Soll das innerbetriebliche Rechnungswesen auch seine erweiterten Aufgaben erfüllen, so gilt es

- a) den Kostenverursacher „schnell“ und „ihm verständlich“ über die Kosten zu unterrichten, die seinem Einfluß unterliegen;
- b) Verfahren zu suchen, die es ermöglichen, in Zusammenarbeit mit dem Verursachenden „zukünftige Ausgaben“ zu planen;
- c) ganz allgemein, dem Kostenverursachenden die Wichtigkeit von Kostendenken und kostenbewußtem Handeln vor Augen zu führen.

Daraus ergibt sich auch die Aufgabenstellung jeglicher Kostenkontrolle: Sie soll nicht in weitschweifender Form Globalzusammenstellungen liefern, sondern sie soll Wege zur Unterteilung der Kosten nach Verausgabungs- und Verantwortungsgesichtspunkten suchen, um den einzelnen Verantwortlichen möglichst schnell verständliche Unterlagen an die Hand zu geben.

Hinweise und Beispiele zur Erfüllung der eben genannten Forderungen werden in den folgenden Ausführungen gezeigt. Zuvor läßt es sich nicht umgehen, noch auf einige allgemeingültige und hauptsächlich die Organisationsform des Unternehmens betreffende Fragen einzugehen.

#### Kostenkontrolle durch Kaufmann oder Techniker?

Bedauerlicherweise erlebt man in sehr vielen Betrieben, daß vor der eigentlichen Diskussion über die Verbesserung der Kostenrechnung die Frage „Kaufmann oder Techniker“ die Gemüter so sehr erregt, daß jede weitere Unterhaltung unmöglich wird. — Dazu ein Beispiel: Die Fertigung behauptet, mit dem Zahlenmaterial und überhaupt mit den ganzen Aufstellungen der Verwaltung kann man nichts anfangen. Wir (= die Fertigungsleute)

müssen uns eben unsere Unterlagen selbst machen. Wie sieht dies nun aus? — Es bilden sich in allen Bereichen der Fertigung Arbeitsgruppen, die mühselig Statistiken erstellen und Zahlenmaterial sammeln, um auf die — ihrer Ansicht nach — unbrauchbaren Unterlagen der „Verwaltung“ verzichten zu können.

Das Gegenstück hierzu zeigt sich in der kaufmännischen Verwaltung. Da der Empfänger (= die Fertigung) der hier entstehenden Arbeiten gar nicht anzusprechen ist und man auf dem Standpunkt steht, der Gesprächspartner verstehe gar nichts von den eigenen Arbeiten, macht man alles nach eigenem Gutdünken.

Mag dieses Beispiel vielleicht als kraß empfunden werden, bei objektiver Betrachtung ergibt sich immer wieder dieses oder ein ähnliches Bild. Und immer ist es aus der gegenseitigen Voreingenommenheit heraus entstanden. Das Rechnungswesen betrachtet die Angelegenheiten von der kaufmännisch-buchhalterischen Seite, die Fertigung von der technisch-produktionsgebundenen.

Zu einem positiven Ergebnis kommt man nur, wenn man den Industriebetrieb als ein „System der Zusammenarbeit“ anerkennt. Alles Denken und Handeln muß auf die Gesamtaufgabe — die gewinnbringende Erzeugung und den Vertrieb eines Produktes — abgestellt sein.

Welchen Sinn hat unter solchen Bedingungen noch z. B. der Betriebsabrechnungsbogen, wenn er den Meister überhaupt nicht oder erst 5 Wochen nach Kostenanfall erreicht und dann noch eine Sprache spricht, die der Meister nicht versteht oder nicht verstehen will? — Andererseits: Welchen Sinn hat die selbstgebastelte Leistungsübersicht des Meisters, wenn in ihr nur die ihm zufällig bekanntwerdenden Unterlagen verwertet sind?

Um zu einer klaren Aussage zu kommen, darf das Problem nicht von der Warte aus gesehen werden: „Der Techniker versteht doch nichts von Zahlen, er soll nehmen, was wir erstellen.“ — Oder: „Die Kaufleute machen Aufstellungen, mit denen wir nichts anfangen können.“ Jeder einzelne muß seine Arbeit unter Fühlungnahme mit den späteren Empfängern so aufbauen, daß sie der Gesamtaufgabe des Unternehmens gerecht wird. Bei allen folgenden Ausführungen muß also die lästige Unterteilung „Kaufmann oder Techniker“ unterbleiben. Sie wird ersetzt durch eine klare, funktionsgerechte Organisation.

Kostenkontrolle zentral oder dezentral in die Gesamtorganisation einbauen? Oder: Kostenkontrollen durch Stabsstellen der einzelnen Bereiche oder durch das Rechnungswesen vornehmen lassen?

Eine wesentliche Aufgabe aller Kostenkontrollen wurde bereits aufgezeigt: kurzfristige, verständliche Information — keine Globalzusammenstellungen! Daraus kann schon eine sehr bedeutsame Folgerung abgeleitet werden: Wenn es der Betriebsumfang erlaubt — insbesondere bei Herstellung mehrerer Produkte —, empfiehlt sich die Dezentralisierung der Kostenkontrolle. Dies ist die Voraussetzung für dezentrale Berichterstattung und hat eine rasche Unterrichtung aller Interessierten zur Folge.

Zum besseren Verständnis eines der augenfälligsten Beispiele:

Der Fertigungslohn gibt bekanntermaßen bei Bezugnahme auf die produzierten Einheiten einen wichtigen Einblick in das Leistungsgefüge der Fertigungsstellen — wenn er auch im Verhältnis zu den Gesamtkosten sehr klein ist. Bisher wird nun auf dem schon erwähnten Betriebsabrechnungsbogen, also 4 bis 6 Wochen nachher, der „Leistungsgrad“ oder in anderen Werken ein sogenannter „Minutenverdienst des Fertigungslöhners“ gezeigt. Das ist für den Direktverantwortlichen zu spät. Wie schafft er sich Abhilfe? Er bildet sich selbst Wertmesser, die ihm vielleicht schon täglich einen Überblick ermöglichen.

Warum also nicht gleich von vornherein einen Weg suchen, um beiden Bedürfnissen gerecht zu werden? Dies ist natürlich nicht möglich, wenn nicht von der organisatorischen Seite her entsprechende Vorarbeit geleistet wird.

## **2. Organisatorische Voraussetzungen**

### **2.1 Wahl der geeigneten Organisationsform**

Die Einschaltung dieses Kapitels soll es ermöglichen, einige Hinweise für die „Schaffung funktioneller Voraussetzungen“ aufzunehmen; denn allein schon durch eine Analyse und daran anschließende Neufestlegung der Arbeitsverteilung und der Arbeitsabläufe können wesentliche Fortschritte im „Hineintragen des kostenbewußten Denkens“ erzielt werden. Es ist jedoch verkehrt, dem betrieblichen Rechnungswesen eine mangelnde Anpassungsfähigkeit vorzuwerfen; vielmehr führen alle Fragen nach dem „Warum“ und „Wieso“ zur Frage nach der Organisationsform.

Genauso wie die heutige Form des betrieblichen Rechnungswesens sich in ihrer Arbeitsmethode auf den allmählich wachsenden Industriebetrieb und auf den Übergang von der Einzel- zur Serienfertigung zurückführen läßt, ist auch die Organisationsform etwas zum Teil „ungehemmt durch Jahrzehnte Gewachsenes“.

Was dabei entstanden ist, läßt sich wieder am besten an einigen karikierenden Beispielen zeigen: Geht man durch eine Werkhalle, so ist der am intensivsten mit körperlicher Arbeit Beschäftigte bestimmt der Vorarbeiter. Sucht man den — meist abwesenden — Werkmeister, so erfährt man, daß er sich auf dem Weg zu einem Lager oder dem Einkauf befindet, um nachzusehen, ob das fehlende „Material schon gekommen ist“. — Oder: Ringt man sich über „bewachende Vorzimmer“ durch die einzelnen Führungsebenen, so kann man die „Höhe der Ebene“ bestimmt aus dem sich offenbarenden Arbeitsvolumen ablesen, es nimmt mit der „Höhe der Ebene“ zu. — Oder: Fragt man einen mühsam um Rücksprachen ringenden Abteilungsleiter, warum er sich nicht mit den betreffenden Kollegen routinemäßig zusammensetzt, um diese umständlichen und zeitraubenden Einzelrückfragen zu umgehen, so kommt bestimmt die Antwort: „Das habe ich alles schon versucht, aber meine Kollegen sind so überlastet, daß sie nicht frei über ihre Zeit verfügen können.“

Gestatten Sie nun die Fragen: Was kostet es, daß der Vorarbeiter „arbeitet“, anstatt seiner Aufsichtspflicht nachzukommen? Wieviel kostet das Umherlaufen des Meisters, um Material zu suchen? — Und wieviel kostet die Überlastung der Führungskräfte mit Routinearbeiten? Wieviel kostet überhaupt das „Keine-Zeit-Haben“, um im Team-Work (in Kommissionen oder regelmäßigen Besprechungen also) wesentliche Aufgaben zu erledigen? — Nun, wahrscheinlich so viel, um bei Abstellung des Übels den zusätzlichen Gewinn zu haben, der notwendig ist, um alle die Themen zu behandeln, die heute wegen mangelnder „Produktivitätssteigerung“ zurückgestellt werden müssen.

Doch nun zurück zu den organisatorischen Aufgaben!

Es sind Maßnahmen rein organisatorischer Natur, die dieses fast überall feststellbare Dilemma beseitigen können, nämlich

- a) die Entlastung aller Führungskräfte von Routinearbeiten durch Wahl eines gemischten Stab- und Liniensystems;
- b) die Bildung von einmalig oder regelmäßig tagenden Teams, und zwar über alle Bereiche, alle Ebenen und über Stab oder Linie hinweg, lediglich auf die Aufgabe ausgerichtet und damit aktionsfähig;
- c) die Schaffung klarer Verantwortungsbereiche durch Erstellung von Organisationsplänen und Arbeitsanweisungen.

Man möge aber bitte nicht entgegenen, das seien alles Selbstverständlichkeiten; der Alltag zeigt das Gegenteil: Durch wie viele Abteilungsleiter-,

Betriebsleiter- oder Direktorenzimmer z. B. muß man gehen, bis man an der Wand einen klaren und gültigen (!) Organisationsplan findet! Auch die Frage nach der Größe eines Betriebes stellt kein Kriterium dar, denn die einzelnen Betriebsgrößen unterscheiden sich nur dem Umfang und nicht der Art nach in der Erledigung der einzelnen Aufgaben.

Das Instrument, das den gewählten Organisationsplan zum Leben bringt, ist die **Arbeitsanweisung**. Es gibt zahlreiche Variationen für den Aufbau von Arbeitsanweisungen, Dienstweisungen oder Richtlinien. Zur Demonstration wird im Anhang (1) — an Hand der im späteren Verlauf noch zu besprechenden technischen Änderung — die Form für eine brauchbare Arbeitsanweisung und ein Beispiel für ihre Registrierung gezeigt.

Dabei sollen Arbeitsanweisungen, die in alle Verantwortungsebenen und -bereiche verteilt werden, nicht den auf den Arbeitsplatz innerhalb einer Abteilung bezogenen Arbeitsablauf enthalten. Diese Arbeitsverteilung innerhalb der Abteilung und Gruppe ist Aufgabe des Abteilungsleiters, der gegebenenfalls unter Heranziehung der Betriebswirtschaftlichen Abteilung entsprechende Arbeitsverteilungen und Arbeitsabläufe auszuarbeiten und festzulegen hat. Man sollte sich diese Trennung stets vor Augen halten; denn jede zu weit gehende Unterteilung der Arbeitsanweisung (Dienstweisung, Richtlinie usw.) mindert deren Wert, da sie für die Allgemeinheit zu langatmig und uninteressant wird. Des weiteren wäre die Arbeitsanweisung zu starken Änderungen unterworfen, wenn sie bis zum einzelnen Arbeitsplatz reichte.

## **2.2 Muster für eine Organisationsform in der Serienfertigung**

Zum besseren Verständnis der folgenden Ausführungen war es erforderlich, einen Musterorganisationsplan auszuarbeiten, auf den jeweils zurückgegriffen werden kann (siehe Abb. 1).

Dieser Musterorganisationsplan zeigt eine Möglichkeit zur Eingliederung der einzelnen Aufgabengebiete, wobei besonders auf den Einbau von Stabsstellen hingewiesen werden darf. Die Wichtigkeit der scharfen Abgrenzung zwischen „Stab“ und „Linie“ wird bei Besprechung der Aufgaben noch deutlich hervortreten.

Der Organisationsplan enthält die einzelnen Bereiche bis zur Hauptabteilung oder Abteilung. Auf eine weitere Unterteilung wird zunächst verzichtet. Für die in den Ausführungen eingehender zu behandelnden Arbeitsgruppen ist jeweils im Text eine detaillierte Darstellung gegeben.

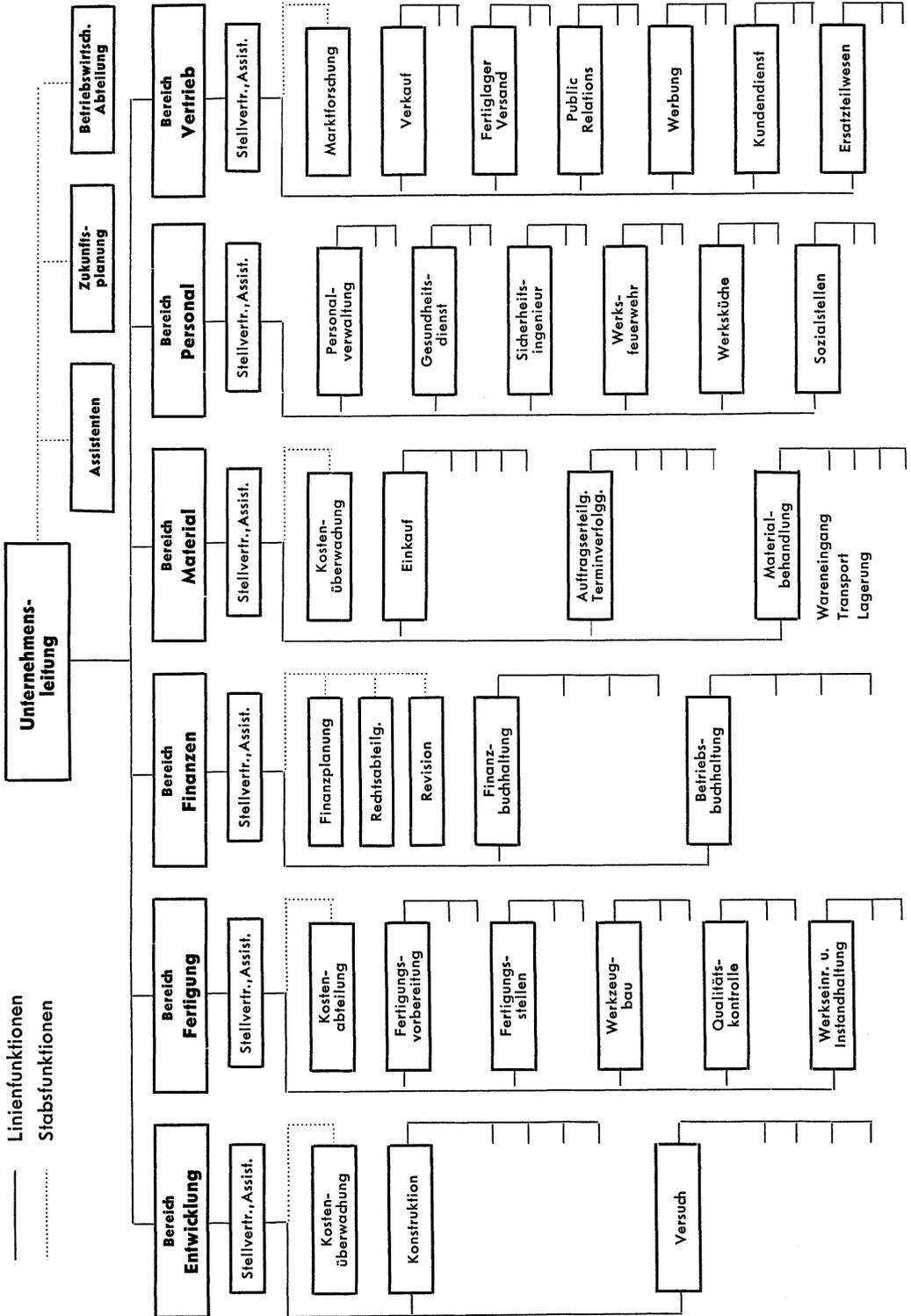


Abb. 1 Organisationsform für Serienfertigung

### **2.3 Kontierungspläne**

Der Organisationsplan eines Unternehmens gibt dem Betrachter einen Überblick über den Aufbau und die Funktion der einzelnen Abteilungen und Bereiche. Sollen die hier gemachten Aussagen, also der klare Aufbau und die straffe Unterteilung, auch im „Alltagsleben“ des Werkes weiterbestehen, so müssen sie in die Sprache der Ausführenden übersetzt werden.

Diese Sprache besteht zum einen Teil — wie schon erwähnt — aus Anweisungen, zum anderen aus Nummernplänen, die ein geordnetes Sortieren, Weiterleiten, Ablegen und Wiederfinden ohne viel Worte möglich machen. Für die Betrachtung der Kostenplanung, Kostenerfassung und Kostenkontrolle interessieren in erster Linie der Kostenstellen- und der Kostenartenplan.

Alle anderen Nummernschlüssel, wie der Kontenplan der Finanzbuchhaltung, der Fertigungsauftrags- (= der Programm-) oder der Verkaufsauftragsschlüssel finden hier keine weitere Behandlung. Doch ist bei der Verbesserung bestehender Systeme stets die Gesamtheit der Kontierungsschlüssel zu überprüfen, um spätere Überschneidungen auszuschalten.

Im Anhang (2) werden einige Vorschläge zum Aufbau des Kostenstellen- und Kostenartenplanes und zur Eingliederung aller Nummernpläne in ein sogenanntes Kontierungsbuch oder Schlüsselnummernverzeichnis gemacht.

### **2.4 Produktionsprogramm**

Eine weitere Voraussetzung für wirtschaftliche Fertigung ist eine klare Programmgestaltung. Dabei sind die Übergänge zwischen den einzelnen Programmabschnitten besonders wichtig. Eine für jegliche Art der Serienfertigung geeignete Programmierung ist gegeben, wenn man folgende Dreiteilung vorsieht: Zukunftsprogramm, Jahresprogramm, 4-Monatsprogramm.

Das Zukunftsprogramm stellt den gedachten Weg des Unternehmens in den kommenden 2, 3 oder sogar 5 Jahren dar. Dieses Programm ist in seiner Erstellung weder an einen periodischen Ablauf noch an bestimmte, feste Formen gebunden. Vielmehr wird es von der Unternehmensleitung je nach Markt- und Unternehmenssituation erweitert, eingeschränkt oder ergänzt. Das Zukunftsprogramm stellt somit — und das ist als seine wichtigste Aufgabe anzusehen — die Grundlage für die in detaillierter Form und in zeitlich kürzeren Abständen herauszugebenden Jahres- und 4-Monatsprogramme dar.

Für die Ausarbeitung der kurzfristigeren Programme wird eine Programmkommission gebildet und verantwortlich gemacht. Ihr gehören z. B. unter

Zugrundelegung des Musterorganisationsplanes (Abb. 1) folgende Mitglieder an: Fertigungsleitung, Finanzleitung, Einkaufsleitung, Vertriebsleitung, Zukunftsplanung (Unternehmensleitung), Kostenabteilung (Fertigung) — zugleich Ausarbeitung der Programme, Betriebswirtschaftliche Abteilung — zugleich Leitung der Kommission und, wenn erforderlich, dazu berechtigt, außerplanmäßige Sitzungen einzuberufen, zeitweise Hinzuziehung von Sachbearbeitern zur Beantwortung von Einzelfragen, z. B. Entwicklung und Personalwesen.

Das Jahresprogramm wird jeweils anfangs der zweiten Hälfte eines laufenden Jahres für das kommende Jahr erstellt. Als Vordruck empfiehlt sich das in Abb. 2 oben links dargestellte „Produktionsprogramm“. Die darin enthaltene tägliche Ausbringung muß natürlich nicht bei allen Typen eingetragen werden.

Das 4-Monatsprogramm entsteht in einer — jeweils im letzten Drittel eines Monats stattfindenden — Programmbesprechung der Programmkommission und gibt die Möglichkeit zur Anpassung des Jahresprogramms an geänderte Marktsituationen usw. Diese „Korrekturen“ sollen tunlichst nicht mehr als  $\pm 10\%$  des ursprünglichen Programms betragen, sofern dieser Prozentsatz aus Kapazitätsgründen überhaupt möglich ist. Auch sollte darauf geachtet werden, daß diese Änderungen keine Veränderung des Gesamtprogramms mit sich bringen, sondern sich lediglich auf Verschiebungen einzelner Typen untereinander beschränken.

Als Formblatt wird auch bei den 4-Monatsprogrammen das bereits oben erwähnte „Produktionsprogramm“ verwendet. Zur Unterscheidung zwischen Jahres- und 4-Monatsprogramm empfiehlt sich die Verwendung von zweierlei Farben, was bei dem heute gebräuchlichen Umdruckverfahren (der Rahmen ist durch Offsetdruck vorgegeben) ohne weiteres möglich ist. Außerdem sind auf dem 4-Monatsprogramm jeweils nur die entsprechenden 4 Monate aufgezeigt.

Bei der Programmgestaltung gilt es selbstverständlich, je nach der Auftragsart des Unternehmens noch eine Anzahl weiterer Detaillierungen vorzunehmen. So ist es etwa in der Großserienfertigung angebracht, in Detaillierung des Monatsprogramms z. B. Tagesprogramme für Farben oder Ausstattungen zu erstellen und damit eine direkte Fertigungssteuerung zu ermöglichen. Diese Aufgaben obliegen, wie noch gezeigt wird, der Kostenabteilung im Bereich Fertigung.