

**Grundlagen
der Betriebsrechnung
in Maschinenbauanstalten**

von

Herbert Peiser



Zweite Auflage^s

Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten

von

Herbert Peiser

Direktor der Berlin-Anhaltischen
Maschinenbau-Aktien-Gesellschaft

Zweite, erheblich erweiterte Auflage

Mit 5 Textabbildungen



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH
1923

Alle Rechte, insbesondere das der Übersetzung
in fremde Sprachen, vorbehalten.

ISBN 978-3-642-90229-1 ISBN 978-3-642-92086-8 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-642-92086-8

Softcover reprint of the hardcover 2nd edition 1923

Vorwort zur ersten Auflage.

Das Verständnis für die Bedeutung einer sachgemäßen Betriebsrechnung in industriellen Betrieben hat im Laufe der letzten Jahre rasche Fortschritte gemacht, und zwar in erfreulichem Gegensatz zu früheren Zeiten, wo es oftmals an einer Würdigung dieser Bedeutung fehlte. In zahlreichen Unterredungen mit sachverständigen Persönlichkeiten konnte ich feststellen, daß ein Bedürfnis für die Klarlegung der Grundlagen einer umfassenden Betriebsrechnung vorhanden war, umfassend insofern, als darin das gesamte Rechnungsgebiet eines Unternehmens, d. h. Unkostenübersicht, Buchhaltung und Selbstkostenermittlung, zu einem einheitlichen Ganzen zusammengeschlossen sein mußte. Dieser Anregung verdankt das vorliegende Buch sein Entstehen. Es erfüllt seinen Zweck, wenn es sich bei den überaus schwierigen organisatorischen Aufgaben, denen sich unsere Industrie zur Zeit gegenübergestellt sieht, als brauchbarer Ratgeber erweisen sollte und wenn es dabei auch in den Kreisen der Angestellten und Arbeiter das Verständnis für die Wichtigkeit dieser Aufgaben stärken würde.

Berlin-Dahlem, im März 1919.

Herbert Peiser.

Vorwort zur zweiten Auflage.

Für die vorliegende zweite Auflage ist gegenüber der ersten eine wesentlich breitere, ausführlichere Form der Darstellung gewählt worden. Hiermit komme ich einem von verschiedenen Seiten ausgesprochenen Wunsche nach. Auch sonst habe ich einige mir aus Leser- und Fachkreisen bekannt gewordene Anregungen verwertet, für die an dieser Stelle zu danken ich nicht verabsäumen möchte. Schließlich haben noch die durch die Entwicklung der letzten Jahre besonders schwierig gewordenen Bewertungsfragen, insbesondere die des zu verarbeitenden Materials, eingehende Berücksichtigung gefunden. Trotz der gegenüber der ersten Auflage stark veränderten Darstellungsweise ist der Aufbau im wesentlichen der gleiche geblieben.

Berlin-Dahlem, im Oktober 1922.

Herbert Peiser.

Inhaltsverzeichnis.

	Seite
Einleitung	1
I. Aufbau der Abteilungen	5
Gliederung des Unternehmens S. 5. — Betrieb und Vertrieb S. 6. — Gemeinsame und Verwaltungsabteilungen S. 8. — Gruppenzugehörig- keit S. 10. — Kennzeichnung der Abteilungen S. 11. — Festlegung des Abteilungsnetzes S. 12.	
II. Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes.	13
Notwendigkeit klarer Begriffsbestimmungen S. 13. — Nach- kalkulation und Erfolgsrechnung S. 13. — Direkte und indirekte Auf- wendungen S. 15. — Abschreibungen S. 17. — Zinsen S. 18. — Verrech- nungskonten S. 20. — Gliederung der Unkosten S. 21. — Betriebsunko- sten S. 22. — Betriebszuschläge S. 22. — Formen der Betriebszuschläge S. 24. — Wahl der Verrechnungsart S. 31. — Eiserne und wechselnde Unkosten S. 32. — Vertriebsunkosten S. 33. — Selbstkosten S. 34. — Umsatz S. 35. — Gewinn S. 36. — Gliederung der direkten Auf- wendungen S. 36. — Aufstellung (Montage) S. 36. — Sonderkosten S. 37. — Grenze zwischen Sonderkosten und Unkosten S. 38. — Glie- derung des Gewinnes S. 41. — Bilanzgewinn S. 44. — Vorratsan- fertigungen S. 44. — Vergleich zwischen Hauptbuchhaltung und Be- triebsbuchhaltung S. 45.	
III. Unkosten	53
Unkosten im Gegensatz zu direkten Aufwendungen S. 53. — Ziele der Unkostengliederung S. 54. — Gliederung nach Konten und Abteilungen S. 54. — Gliederung für kalkulatorische Zwecke S. 55. — Umfang des Begriffes der Betriebsunkosten S. 56. — Benennung der Unkostenkonten S. 60. — Unterteilung der Konten S. 61. — Buch- halterische Verarbeitung S. 63. — Verrechnungskonten S. 66. — Einzelheiten der Aufteilungsarbeit S. 69. — Übersicht über den Auf- wand der Abteilungen S. 71.	
Eigene Einrichtungen:	73
Umfang des Begriffes S. 73. — Nachkalkulation eigener Ein- richtungen S. 74. — Vorgabe eigener Einrichtungen S. 79. — Be- rechnung eigener Einrichtungen S. 81.	
Zusammenführung der Unkosten zu kalkulatorischen Zwecken S. 82. — Einzelheiten der Zusammenführungsarbeit S. 89. — Verrechnung nach Maschinenstunden S. 94. — Periodische Änderung der Zuschläge S. 95. — Rückblick S. 96.	
IV. Buchhaltung	98
Einleitung S. 98. — Bestands- und Erfolgskonten S. 98. — Ver- rechnung der Betriebszuschläge S. 103. — Irrwege S. 109. — Teilung	

	Seite
der Konten S. 111. — Schaffung des Kontensystems S. 115. — Besprechung einzelner Konten S. 119. — Verrechnungskonten S. 121. — Ein gemischtes Konto S. 124. — Buchhaltung von Zweigfabriken S. 125. — Haupt- und Betriebsbuchhaltung S. 126. — Arbeitsweise der Hauptbuchhaltung S. 129.	
V. Material	133
Baustoffe und Betriebsstoffe S. 133. — Lieferantenrechnungen S. 135. — Prüfung der Rechnungen S. 136. — Materialeingang S. 140. — Materialabforderung S. 141. — Materialbewertung S. 143. — Bewertung zu Tagespreisen S. 146. — Wiederbeschaffungspreise S. 147. — Schwächen der geldlichen Bewertung S. 148. — Unterschiede zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation S. 149. — Verbuchung der bewerteten Vorratsentnahmen S. 151. — Unkostenbuchungen S. 152. — Rücklieferungen S. 153. — Zusammenhang zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung S. 153.	
VI. Lohn	155
Direkter und indirekter Lohn S. 155. — Kopfzulagen S. 156. — Verbuchung der Löhne S. 157. — Lohnabzüge S. 159. — Stücklohnverrechnung S. 161. — Lohnabschnitte und Monatsverbuchung S. 164. — Aufstellungs- (Montage) Lohn S. 164.	
VII. Sonderkosten	165
Wesen der Sonderkosten S. 165. — Verbuchung der Sonderkosten S. 166. — Abgrenzung gegenüber Unkosten S. 166. — Zusammenhang zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung S. 167. — Nachträgliche Aufwendungen S. 170.	
VIII. Aufstellung (Montage)	171
Einleitung S. 171. — Aufstellungsabteilung S. 171. — Aufstellungskosten S. 173. — Direkte Aufwendungen S. 174. — Material S. 174. — Lohn S. 175. — Lohnliste S. 177. — Aufstellungs-Hilfsmemorial S. 178.	
IX. Nachkalkulation und Abrechnung.	179
Aufgaben der Nachkalkulation S. 179. — Begriff des Auftrages S. 179. — Nachkalkulation und Berechnung der Aufträge S. 182. — Nachkalkulation der Kundenbestellungen S. 183. — Verknüpfung von Nachkalkulation und Buchhaltung S. 184. — Grundlagen der Verbuchung S. 190. — Hauptabrechnungsbuch S. 192. — Vorratserzeugnisse und eigene Einrichtungen S. 194. — Nachträgliche Aufwendungen S. 197.	
X. Übersicht und Statistik	204
Statik als Mittel der Gliederung S. 204. — Andere Aufgaben der Statistik S. 207. — Beispiele S. 209. — Ausbau der Statistik S. 214.	

Einleitung.

Es ist nicht der Zweck dieser Arbeit, die reichhaltige, zum Teil ausgezeichnete Literatur über Betriebsorganisationen durch Schilderung eines Musterbetriebes zu vermehren, vielmehr soll in der vorliegenden Arbeit von dem organisationsbedürftigen Betriebe ausgegangen werden, um die Wege zu seiner allmählichen Umgestaltung zu zeigen. Jeder, der aus der bestehenden Literatur Belehrung schöpfen will, leidet unter der Schwierigkeit, einen Zusammenhang zu finden zwischen dem eigenen, mit allerlei besonderen Erschwernissen belasteten Unternehmen und dem in der Literatur geschilderten Musterbetrieb. Jede Einrichtung, der er sich anpassen möchte, jeder Vordruck, den er zu übernehmen wünscht, und der meist an allen Ecken und Enden nicht in den eigenen Betrieb hineinpaßt, vermehrt die Schwierigkeiten. Das ist nur zu begreiflich, denn die Organisation ist kein Kleid, das man nach Belieben an- oder ablegen kann, sondern sie ist etwas mit dem Unternehmen Verwachsenes und kann deshalb nur durch langsame, organische Arbeit umgestaltet werden. Dazu kommt, daß schon ein in Organisationsfragen äußerst geschulter Blick dazu gehört, um zu beurteilen, welche Folgen an ganz anderer Stelle eine an sich richtige neue Maßnahme zeitigt, welche Lücken sie vielleicht dort reißt, wo man dies am wenigstens vermutet. Ist es da ein Wunder, wenn der Mut des Organisierenden, der in der Literatur Belehrung sucht, erlahmt? Schließlich verlangt in erster Linie die laufende Arbeit seine Aufmerksamkeit, und so kommt man in den meisten Fällen über gewisse bescheidene Ansätze nicht hinaus, die ihrerseits schnell genug wieder von dem Althergebrachten überwuchert werden. Ebensovienig kann ein zufriedenstellendes Ergebnis erzielt werden, wenn nur an vereinzelt Stellen tüchtige Abteilungsleiter die Umorganisation der ihnen unterstellten Gebiete versuchen. So ersprießlich solche Einzelarbeit sein mag, so fehlt doch gerade mit Rücksicht auf die Abhängigkeit der einzelnen Teile voneinander der einheitliche Guß und der Zusammenschluß der benachbarten Gebiete zu einem Ganzen, der dieser Einzelarbeit erst den rechten Wert verleihen und sie für die Gesamtübersicht nutzbar machen würde.

Das Ziel jeder Betriebsrechnung muß es sein, die Fülle der auftauchenden Zahlen so zu gliedern, daß dem Betriebe gleichsam ein Spiegel vorgehalten wird, sowohl für das Unternehmen als Ganzes, als

auch für jeden Einzelbetrieb und jede Einzelabteilung. Hierzu ist die Aufstellung eines organischen, alle Teile des Unternehmens umfassenden Planes erforderlich, der durch seine Zwangsläufigkeit allmählich alle Stellen in seinen Bann zu ziehen bestimmt ist. Das vorliegende Buch will die Grundpfeiler für eine solche Umorganisation errichten helfen und dem Organisierenden die Einführung einer zweckmäßigen Betriebsrechnung erleichtern. Zu diesem Zwecke durfte es sich nicht darauf beschränken, irgendwelche interessanten oder wichtigen Einzelgebiete herauszugreifen, sondern mußte versuchen, das gesamte Gebiet der Betriebsrechnung zu umfassen. Bei dem innigen Ineinandergreifen aller in Betracht kommenden Teilgebiete ist eine wirkliche Übersicht nur durch eine einheitliche Behandlung des gesamten Rechnungswesens zu gewinnen. Die Arbeitsmethode ist dabei so gewählt worden, daß an allen Stellen mit den gröberen Einteilungen begonnen wird, um nach deren Durchführung einen feineren Ausbau möglich zu machen. Ein solches Vorgehen erscheint mit Rücksicht auf die Praxis sehr wichtig, denn nur so kann dem Organismus Zeit gegeben werden, allmählich in die neue Form hineinzuwachsen, ohne ihn dabei allzu großen Erschütterungen auszusetzen. Besonderer Wert ist ferner darauf gelegt worden, überall die Gründe aufzuführen, die die Befürwortung der einen oder anderen Maßnahme veranlaßten, ebenso darauf, die Vor- oder Nachteile von Abweichungen zu besprechen. Auf diese Weise soll der Organisierende von Fall zu Fall prüfen können, inwieweit bei ihm die Voraussetzungen für Abweichungen von der vorgeschlagenen Richtlinie gegeben sind. Es führen eben viele Wege zum Ziele, und gewisse Entscheidungen lassen sich nur unter Würdigung der jeweiligen besonderen Verhältnisse treffen. Was man aber genau kennen muß, wenn man Entscheidungen treffen will, das ist das Ziel, um dessentwillen eine Maßnahme geplant ist. Diese Ziele liegen gerade in der industriellen Betriebsrechnung oft unter einem Schutt überkommener oder aus dem Handelsgeschäft übernommener Gewohnheiten verborgen. In vielen Fällen wird die Offenlegung dieser Ziele genügen, um Unnötiges auszumerzen und zweckmäßige Arbeit an seine Stelle zu setzen. Schließlich war noch an einigen Stellen zu sagen, wie es nicht gemacht werden sollte. Es gibt gewisse immer wiederkehrende Unzulänglichkeiten und Fehler, die, an sich von richtigen Überlegungen ausgehend, auf falsche Wege und damit in die Irre führen. Die notwendig hiermit verknüpfte Enttäuschung hat nicht zuletzt Schuld daran, daß mancher die Freude an der Betriebsrechnung verliert und sich mit der Organisation einzelner Teile begnügt, anstatt das große Ziel einer einheitlichen, organischen und durchsichtigen Betriebsrechnung zu erreichen.

Die Darlegung der für die einzelnen Teile des Organisationsplanes maßgebenden Gesichtspunkte und ihrer Bedeutung im Rahmen des

Ganzen soll gleichzeitig das Verständnis der vielen Stellen und Personen stärken, auf deren einheitliche Zusammenarbeit ein Unternehmen angewiesen ist. Andererseits ermöglicht es die Gliederung der Arbeit in mehrere, soweit als angängig voneinander geschiedene Abschnitte, die Reorganisation an allen Stellen zugleich beginnen zu lassen. Es ist unerheblich, ob die einzelnen Abteilungen etwas schneller oder langsamer zum Ziel gelangen. Jeder Schritt wird dazu dienen, den Gesamtbetrieb übersichtlicher zu gestalten, und es wird durch allmähliches Ineinandergreifen der einzelnen Einrichtungen eine Abteilung die andere ganz von selbst zur Weiterarbeit anspornen. Möge sich deshalb auch der Organisierende nicht abschrecken lassen, wenn ihm beim ersten Durchlesen und während der ersten Zeit der Reorganisation noch der rechte Überblick fehlt. Besonders der der Buchhaltung unkundige Ingenieur wird während des Lesens sicherlich hie und da unter den ihm ungewohnten Schwierigkeiten des „Soll“ und „Haben“ leiden. In der Praxis aber entstehen diese Schwierigkeiten nicht, oder vielmehr sie lösen sich bei Aufstellung zweckmäßiger Grundsätze ganz von selbst.

Soweit als angängig ist der Versuch gemacht worden, die Ausführungen nicht auf eine besondere Klasse von Unternehmungen, wie etwa solche für Massenanfertigung, Serienanfertigung oder Einzelanfertigung zuzuschneiden, sondern die erforderlichen Maßnahmen für jede dieser Unternehmungsarten zu besprechen. Immerhin haben dem Verfasser mehr die Werke mit Einzelanfertigung oder Serienanfertigung vorgeschwebt, als solche mit gleichbleibender Massenfertigung, bei denen die Verhältnisse einfacher liegen, bei denen aber wiederum infolge der gleichbleibenden Arbeitsweise ein wesentlich feinerer Ausbau der Betriebsrechnung möglich und lohnend ist. So wünschenswert im übrigen die Spezialisierung und Typisierung ist, so darf man sich doch der Einsicht nicht verschließen, daß die deutsche Maschinenindustrie als Ganzes von diesem erstrebenswerten Ziele noch weit entfernt ist, und daß auf vielen Gebieten bis auf weiteres die Einzel- oder die Serienanfertigung die Regel bilden wird. Gerade für derartige Unternehmungen aber ist eine zuverlässig arbeitende Betriebsrechnung ein Lebensbedürfnis, denn nur ein genauer Einblick in Erfolg und Mißerfolg der einzelnen Erzeugnisgruppen kann vor Enttäuschungen und Schaden bewahren, während ein Pauschalergebnis, bei dem sich Gewinne der einen Zweige mit Verlusten der anderen vermischen, zu den gefährlichsten Folgen führen kann. Eine bessere Einsicht in die Ergebnisse der Einzelaufträge und der Erzeugnisgruppen wird in vielen Fällen zu der Abstoßung unwirtschaftlicher Geschäftszweige führen und damit indirekt dem wichtigen Ziele der Spezialisierung dienen.

Erforderlich ist, daß die verantwortlichen Abteilungsleiter in regelmäßigen, aber nicht zu häufigen Zwischenräumen — am besten einmal

monatlich an bestimmten Tagen — zusammentreten und zwar unter dem Vorsitz der die Reorganisation überwachenden Direktion, bei der auf diese Weise alle Fäden zusammenlaufen, und die für die notwendige Einheitlichkeit zu sorgen hat, ohne daß sie sich in die Einzelheiten zu sehr zu vertiefen braucht. In diesen Sitzungen haben die Abteilungsleiter über das von ihnen Geleistete zu berichten und ihre gemeinsamen Erfahrungen auszutauschen. Dadurch wird erreicht, daß sie die Bedürfnisse ihrer Nebenabteilungen kennen lernen, und es wird so vermieden, daß eine Stelle Maßnahmen trifft, die die Arbeiten einer anderen Stelle erschweren. An diesen Besprechungen lasse man auch die ersten unteren Beamten teilnehmen, denn erfahrungsgemäß beurteilen die in der Praxis Stehenden die Maßnahmen oft richtiger, als es die Stelle vermag, die nur die Anweisung gibt, ganz abgesehen davon, daß es empfehlenswert ist, wenn sich die ausführenden Organe über die Zwecke der Organisationsmaßnahmen unterrichten können. Das Hinzuziehen der jüngeren Elemente empfiehlt sich auch aus Gründen der bisweilen anzutreffenden Abneigung älterer Beamter gegen jede Neuerung. Gegenüber dem Einwand, es sei bisher so gegangen, warum solle also jetzt etwas geändert werden, kann man niemals recht behalten. Liegt überhaupt die Entscheidung in den Händen solcher, jeder Neueinführung mehr oder weniger widerwillig Gegenüberstehenden, so sei von vornherein von einer Umorganisation im Sinne des vorliegenden Buches mit allem Ernste abgeraten. Obgleich es den Versuch macht, das Ziel auf denkbar einfachem Wege zu erreichen, so bleiben doch bei jedem Eingriff in einen lebenden Organismus, auch wenn er langsam und allmählich vor sich geht, der Schwierigkeiten genug bestehen. Ein gewisser Enthusiasmus ist daher unerlässlich, ebenso die Überzeugung, daß eine vernünftige und systematisch geleistete Arbeit am Ende ihre Früchte trägt.

I. Aufbau der Abteilungen.

Gliederung des Unternehmens. Vor Beginn irgendeiner Organisationsmaßnahme, die dazu bestimmt ist, die Betriebsrechnung umzugestalten, ist es erforderlich, sich über die Gliederung klar zu werden, die man dem Unternehmen zugrunde zu legen wünscht. Es gilt daher, den Betrieb, oder vielmehr das ganze Unternehmen, in ein logisch aufgebautes System von Abteilungen zu zerlegen. Fast stets wird eine gewisse Abteilungsgliederung bereits bestehen, jedoch ist es erforderlich, zu prüfen, ob sie den nachstehenden Erfordernissen entspricht. Diese Prüfung muß mit großer Sorgfalt erfolgen, denn die Einteilung bildet das Gerüst, das die Zahlen des ganzen Betriebes tragen soll. Später notwendig werdende Änderungen bringen daher nicht nur Unbequemlichkeiten mit sich, sondern unterbrechen auch die statistischen Übersichten und entwerten hierdurch häufig die bis zu dem betreffenden Zeitpunkt geleistete Arbeit. Andererseits muß der Aufbau der Abteilungen so geartet sein, daß neue Zweige hinzugefügt, andere, bereits bestehende, jederzeit durch Teilung getrennt erfaßt werden können.

So einfach die Aufteilung eines Unternehmens in Abteilungen zu sein scheint, so ergeben sich doch bei dem Versuche, einen logischen das Ganze organisch umfassenden Aufbau zu finden, gewisse Schwierigkeiten. Der Grund hierfür mag darin liegen, daß bei solcher Gliederung verschiedene Gesichtspunkte nebeneinander hergehen, von denen sich nicht alle zugleich erfüllen lassen, durch deren möglichst weitgehende Beachtung man aber die Aufgaben der Betriebsrechnung sehr erleichtern kann. Bevor wir auf diese Gesichtspunkte eingehen, sei betont, daß die Abteilungsgliederung der Wirklichkeit nicht Gewalt antun darf, daß sie vielmehr immer nur das Spiegelbild der bestehenden Verhältnisse sein soll. Das Kleid der Betriebsrechnung muß stets auf das einzelne Unternehmen zugeschnitten werden; niemals dürfen Abteilungen geschaffen werden, die innerhalb des betreffenden Unternehmens überflüssig sind oder keine Funktion erfüllen. Wohl aber wird häufig eine völlige Neu-gruppierung der Abteilungen notwendig sein, wenn man sich die Ziele der Gliederung vor Augen hält, auf die wir nunmehr eingehen können.

Für die Betriebsrechnung ist der Zweck der Abteilungsgliederung in erster Linie der, bestimmte Komplexe des Unternehmens in ihren Ziffern

getrennt zu erfassen und damit getrennt beobachten zu können. Die Wesensart der hierbei interessierenden Ziffern mag grundverschieden sein; bei einer Werkstatt interessiert uns vielleicht die Höhe der gezahlten Löhne, oder die Wertsumme der Erzeugnisse, bei einer Verkaufsabteilung vielleicht ihr Umsatz. Ein gemeinschaftliches Merkmal aber haben alle „Abteilungen“: sie verursachen Unkosten. Die getrennte Erfassung dieser Unkosten ist in der Regel der wichtigste Grund für die Trennung der Ziffern; sie bilden einen Maßstab, an dem man nicht nur Gegenwart und Vergangenheit vergleicht, der vielmehr je nach der Art der Abteilungen anderen Bezugsgrößen gegenübergestellt werden kann, so z. B. bei den Werkstätten der Höhe der Löhne, bei den Rohmateriallagern der Menge der bewältigten Güter, bei einer Verkaufsfiliale ihrem Umsatze usw. Mit Recht verlangt man von einer guten Betriebsrechnung, daß sie sämtliche Unkosten des gesamten Unternehmens nach Abteilungen gesondert ausweist. Die Grundlage für eine solche restlose Aufteilung der Unkosten kann nur durch eine ebenso restlose Gliederung des Unternehmens in Abteilungen geschaffen werden; es darf innerhalb der gesamten Betriebsrechnung keine Ziffer geben, die nicht innerhalb einer bestimmten Abteilung ihre Verbuchung finden kann.

Das Ziel also, das Unternehmen restlos in Komplexe aufzuteilen, und diese Komplexe getrennt zu beobachten, ist der erste und wichtigste Gesichtspunkt der Abteilungsgliederung. Ein zweiter ist der, die Einteilung in die beiden Hauptfunktionen eines jeden industriellen Unternehmens — in Betrieb und Vertrieb — durchzuführen, bzw. ihr durch eine zweckmäßige Abteilungsgliederung vorzuarbeiten. Es ließe sich darüber streiten, ob man mit der Zweiteilung „Betrieb“ und „Vertrieb“ die Hauptfunktionen erschöpft. Welche weiteren Unterteilungen man aber auch wählen mag (wie Materialwesen, Verwaltungsabteilungen usw.), es vereinfacht die Organisation sehr, wenn man grundsätzlich an dieser Zweiteilung festhält. Freilich ist es nicht möglich, die zahlreichen Verwaltungsabteilungen, die oft im Dienste sowohl des Betriebes wie des Vertriebes liegen, sofort zu unterteilen. Vielmehr tut man gut daran, zunächst drei Gruppen von Abteilungen zu unterscheiden, nämlich die Gruppe der „Betriebsabteilungen“, die der „Vertriebsabteilungen“ und die der „gemeinsamen und Verwaltungsabteilungen“. Letztere Abteilungen können sowohl im Dienste des Betriebes wie des Vertriebes stehen; ihre Ziffern sind daher auf die beiden ersten Gruppen irgendwie aufzuteilen, worüber im Laufe dieses Buches noch Mannigfaches zu sagen sein wird.

Betrieb und Vertrieb. Alle Abteilungen, die den eigentlichen Fabrikbetrieb, d. h. also die fabrikatorische Seite des Unternehmens betreffen, sind Betriebsabteilungen; sie bilden den Kern eines jeden Industrieunternehmens. Im Gegensatz zu den Vertriebsabteilungen, deren Fest-

legung, wie wir sehen werden, gewisse Schwierigkeiten bereitet, ordnen sich die zum „Betriebe“ gehörigen Abteilungen zwanglos in die „Gruppe der Betriebsabteilungen“ ein. Wir haben hier nur zu unterscheiden zwischen den eigentlichen Werkstätten, in denen die Verarbeitung des Rohmaterials zu Fertig- oder Zwischenerzeugnissen stattfindet, und den zahlreichen Hilfsbetrieben wie Vorratslager, Fuhrbetrieb, Lohnungsabteilung (Lohnbureau), die ausschließlich im Dienste des „Betriebes“ stehen. Die eigentlichen Werkstätten nennen wir „werbende“ Betriebsabteilungen, die Hilfsbetriebe „nichtwerbende Betriebsabteilungen“. Der Streit um die Zweckmäßigkeit dieser Bezeichnungen kann beiseite bleiben. Es ist zuzugeben, daß letzten Endes alle Abteilungen werbende Arbeit leisten. Man könnte daher ebenso gut von direkt werbenden und indirekt werbenden Betriebsabteilungen sprechen oder sich auf andere Bezeichnungen (beispielsweise „Werkstätten“ und „Hilfsabteilungen“) einigen. Worauf es ankommt, ist nur, die verschiedene Wesensart der Abteilungen auseinanderzuhalten und womöglich zugleich deutlich zu machen, daß es sich um „Betriebs“-Abteilungen handelt, wie dies bei der von uns vorgeschlagenen Bezeichnung „werbende und nichtwerbende Betriebsabteilungen“ zum Ausdruck kommt.

Weniger einfach liegen die Dinge bei den Vertriebsabteilungen, und zwar deshalb, weil es hier in der Regel an der klaren Linie der Scheidung innerhalb der einzelnen Abteilungen mangelt. Wohl wünscht der Organisierende, ähnlich wie er bei den Werkstätten nach der Art der Bearbeitungsweise (Schmiede, Schlosserei, Dreherei usw.) unterschied, auch bei den Vertriebsziffern gewisse Unterschiede durchzuführen, jedoch scheitert der Wunsch, diese Unterschiede in der Abteilungsgliederung zum Ausdruck zu bringen, wenn die Scheidung in den wirklichen Verhältnissen kein Spiegelbild findet. Diese Unterscheidungen werden in der Regel nach zwei Richtungen möglich sein, nämlich nach der Art der Erzeugnisse, die vertrieben werden, einerseits, nach Bestimmungs-orten bzw. -ländern, für die die Erzeugnisse bestimmt sind, andererseits. Ein Interesse für die Gliederung der den Vertrieb betreffenden Ziffern nach Bestimmungsorten wird fast ausnahmslos bestehen, ein Interesse für die Gliederung nach Erzeugnisarten bzw. -gruppen überall dort, wo entsprechend verschiedene Erzeugnisse hergestellt werden. Es sei nun gleich betont, daß eine ordnungsgemäß arbeitende Betriebsrechnung die Gliederung der Vertriebsrechnung nach den beiden soeben erörterten Grundsätzen durchführen kann, ganz unabhängig, ob dieser Gliederung durch Bestehen entsprechender Vertriebsabteilungen vorgearbeitet wird oder nicht. Auch in dieser Beziehung soll der Abteilungsaufbau nur ein Abbild der Wirklichkeit sein, nicht aber darf im Interesse der schönen Linie der Wirklichkeit Gewalt angetan werden. Andererseits wird die Arbeit der Betriebsrechnung natürlich vereinfacht, wenn die Abteilungs-

gliederung die gewünschte Trennung bereits in zweckmäßiger Weise einleitet.

Sehen wir uns daraufhin die einzelnen Unternehmungen an, so finden wir bei der Gliederung des Vertriebes ungleich vielseitigere Verhältnisse, als dies bei Festlegung der Betriebsabteilungen der Fall war. Eine restlose Gliederung der Vertriebsabteilungen nach Erzeugnisarten oder Gruppen wird nur selten vorkommen, so beispielsweise dort, wo für die Einzelprojekte und Ausführungen jedesmal besondere Konstruktionen oder Zusammenstellungen erforderlich sind, und bei denen daher der entwerfende Ingenieur zugleich der Verkäufer ist. Auch eine durchgehende Scheidung der Vertriebsabteilungen nach Absatzorten wird nicht häufig zu finden sein; am ehesten noch da, wo nur ein Erzeugnis hergestellt wird (oder deren ganz wenige), bei dem dann ein besonders feiner Ausbau des Vertriebswesens stattfindet (etwa nach Abteilung „Inland“ und „Ausland“, aber auch nach der Bearbeitung einzelner Länder usw.). Zu dieser letzteren Gliederung hinzuzurechnen sind eigene Zweigniederlassungen oder im festen Angestelltenverhältnis stehende Verkaufsvertretungen, denen immer ein gewisses Gebiet zur Bearbeitung überlassen bleibt. Dagegen wird man häufig finden, daß beide Arten von Vertriebsabteilungen innerhalb des gleichen Unternehmens nebeneinander bestehen, ohne daß dadurch die Vertriebstätigkeit restlos unter diese bestehenden Vertriebsabteilungen aufgeteilt wäre. Ähnlich also wie bei der Unterteilung des „Betriebes“ gewisse auf ihn entfallende Funktionen von den „gemeinsamen und Verwaltungsabteilungen“ übernommen wurden, so finden wir in verstärkter Weise bei dem „Vertriebe“ einen mehr oder weniger großen Anteil der Tätigkeit auf diesen Verwaltungsabteilungen ruhend. In entsprechendem Ausmaße werden, wie schon angedeutet, die Unkosten der Verwaltungsabteilungen auf „Vertrieb“ aufzuteilen sein. Wir finden also alle möglichen Schattierungen von Teilung der Vertriebstätigkeit in Vertriebs- und Verwaltungsabteilungen bis zu dem durchaus nicht seltenen Extrem, daß — von Zweigniederlassungen und Außenvertretern abgesehen — in der Hauptverwaltung (Zentrale) des Unternehmens getrennte Vertriebsabteilungen überhaupt nicht bestehen. Dann richten die mit dem Vertrieb betrauten Außenstellen ihre Anfragen und Mitteilungen in der Regel direkt an die jeweils zuständigen Verwaltungsabteilungen, und man kann dann, ohne der Organisation Gewalt anzutun, in der Hauptverwaltung überhaupt nicht mehr von getrennten Vertriebsabteilungen sprechen.

Gemeinsame und Verwaltungsabteilungen. Bietet die Gliederung der Vertriebsabteilungen demgemäß einige Schwierigkeiten, so liegen die Verhältnisse wieder um so einfacher bei Bestimmung der „Gemeinsamen und Verwaltungsabteilungen“. Das Ziel der Gruppenzuordnung ist gemäß dem oben Gesagten die Trennung nach Betrieb und Vertrieb. Die-

jenigen Abteilungen daher, die nicht ganz eindeutig entweder allein zu dem „Betrieb“ oder allein zu dem „Vertrieb“ gehören, müssen unter die Gruppe der „gemeinsamen und Verwaltungsabteilungen“ gerechnet werden, eben weil sie teils zum „Betrieb“, teils zum „Vertrieb“ gehören und infolgedessen erst später ihre Aufteilung in diese beiden Gruppen finden können. Gehen wir einige Abteilungen durch, bei denen Zweifel darüber obwalten können, in welche Gruppe sie gehören.

Kraftstation. An sich handelt es sich um eine Hilfsabteilung des Betriebes. Es ist daher nichts dagegen einzuwenden, sie unter „nichtwerbende Betriebsabteilungen“ einzureihen. Dort jedoch, wo von ihr aus gleichzeitig Vertriebsabteilungen mit Licht und Heizung versorgt werden, kommt man der Wahrheit näher, wenn man sie unter „Gemeinsame“ Abteilungen einreihet, wengleich der Anteil des „Vertriebes“ an den Unkosten der Kraftstation immer nur ein verschwindender sein wird. In welcher Weise eine solche Teilung vor sich geht, wird im Kapitel „Unkosten“ behandelt werden.

Einkaufsabteilung. Hier liegt die Sache ähnlich. Insoweit ihr neben dem Einkaufe von Rohstoffen auch der Einkauf für Vertriebsabteilungen und Außenfilialen (z. B. Möbel, Bureaubedarf usw.) obliegt, steht sie im Dienste des „Vertriebes“, wengleich auch hier dieser Anteil unbedeutend sein mag gegenüber der Tätigkeit für die Rohmaterialbeschaffung, d. h. im Dienste des „Betriebes“. Man wird also, wo die Verhältnisse entsprechend liegen, auch diese Abteilung nicht unter „nichtwerbende Betriebsabteilungen“, sondern unter „Gemeinsame und Verwaltungsabteilungen“ einreihen.

Technische Bureaus. Hier wird man sorgfältig zu prüfen haben, in welche der drei Gruppen sie gehören, da die Verhältnisse bei den einzelnen Unternehmungen ganz verschieden liegen. So gibt es Firmen, insbesondere solche, die Massenerzeugnisse herstellen, bei denen die technischen Bureaus ausschließlich für den Betrieb tätig sind, bei denen also technische Entwürfe für Projekte, Angebotszeichnungen usw. nicht in Frage kommen. Hier gehören die technischen Bureaus in die Gruppe der „nichtwerbenden Betriebsabteilungen“. In anderen Firmen wiederum, insbesondere bei solchen, die geschlossene Anlagen herstellen, sind die technischen Bureaus oft nichts als eine Unterabteilung der Vertriebsabteilung, da der entwerfende Ingenieur zugleich der Verkäufer ist. Solche Bureaus bilden dann einen Teil der betreffenden Vertriebsabteilung. In den weitaus meisten Firmen wird ein Teil des technischen Bureaus zum Betriebe, ein anderer zum Vertriebe, einige vielleicht dagegen zu den gemeinsamen Abteilungen zu rechnen sein, um dann je nach ihrer Tätigkeit für Betrieb und Vertrieb in ihren Unkosten aufgeteilt zu werden.

Gruppenzugehörigkeit. In diesen wie in allen anderen Fällen wird die Zuordnung sich nach den bestehenden Verhältnissen zu richten haben. Es ist daher unmöglich, ein Abteilungsschema zu entwerfen, das für alle Unternehmungen auch nur eines einzelnen Faches maßgebend sein könnte. Wohl aber läßt sich sagen, daß sich die Abteilungen aller Maschinenindustrieunternehmungen in die folgenden Gruppen einteilen lassen, entweder:

- I. Betriebsabteilungen (werbende und nichtwerbende),
- II. Vertriebsabteilungen,
- III. Gemeinsame und Verwaltungsabteilungen,

oder aber:

- I. Betriebsabteilungen (werbende und nichtwerbende),
- II. Vertriebs- und Verwaltungsabteilungen.

Es wird nach dem vorher Gesagten ohne weiteres klar sein, daß die zweite Gruppeneinteilung nur dort in Betracht kommt, wo keine gesonderten Vertriebsabteilungen (weder in der Hauptverwaltung noch in Form von eigenen Verkaufsniederlassungen) bestehen, und wo es daher unmöglich ist, die Trennung des Vertriebes vom Betrieb durch die Abteilungsgliederung vorzubereiten. Für alle anderen Fälle wird die erstere Gruppeneinteilung Platz greifen müssen.

Hat der Organisierende sich entschlossen, welche der beiden Gruppeneinteilungen für sein Unternehmen maßgebend ist, so muß er nun innerhalb der so sich ergebenden drei bzw. zwei Gruppen die einzelnen Abteilungen festlegen, die unter den Oberbegriff der Gruppe fallen. Oft, namentlich in kleineren Fabriken, werden die Funktionen verschiedener Abteilungen in einer einzigen Abteilung vereinigt sein. Hiergegen ist selbstverständlich nichts einzuwenden, es empfiehlt sich aber, die der Abteilung zugewiesenen Aufgaben getrennt hervorzuheben, also:

Abteilung X Materialeingang und Lagerverwaltung,

Abteilung Y Buchhaltung und Kasse,

usf. Maßgebend für die Schaffung einer gesonderten Abteilung, insbesondere bei den Verwaltungsabteilungen, wird in der Regel die Frage sein, ob an ihrer Spitze ein Abteilungsleiter steht, wie überhaupt an jeder Stelle der wichtige Organisationsgrundsatz zur Geltung kommen soll, daß die Verantwortung des Einzelnen klar umschrieben werden muß. Nur so ist es möglich, den einzelnen für Erfolg und Mißerfolg verantwortlich zu machen und ihm diejenige Bewegungsfreiheit zu sichern, ohne die niemand seine Fähigkeiten entfalten kann. Dieser Grundsatz der reinlichen Scheidung durch klare Umschreibung des persönlichen Arbeitsgebietes soll auch dann Anwendung finden, wenn den einzelnen Abteilungsleitern mehrere Abteilungen unterstellt werden. Inwieweit es empfehlenswert ist, solche Sammelabteilungen in sich wiederum durch getrennte Bezeichnungen auseinanderzuhalten, oder aber die verschie-

denen Funktionen in einer Abteilung zu vereinen, wird von den Umständen des Einzelunternehmens und seiner Größe abhängen. Für mittlere und größere Firmen und Gesellschaften wird es sich fast stets empfehlen, der Einzelabteilung, auch wenn es sich um eine kleine Abteilung handelt, einen verantwortlichen Vorsteher (Gruppenführer), und sei es auch nur einen jüngeren Unterbeamten, zu geben und dann eine Reihe von Abteilungen wiederum unter einem älteren Abteilungsleiter zusammenzufassen. So ergibt sich ein Aufbau, bei dem immer ein ganzer Abteilungskomplex einer leitenden Persönlichkeit unterstellt ist.

Kennzeichnung der Abteilungen. Nachdem die Einzelabteilungen und ihre Gruppenzugehörigkeit festgelegt ist, empfiehlt es sich, diejenigen Abteilungen durch besondere Buchstaben oder Zahlen kenntlich zu machen, die nach außen hin (z. B. im Schriftwechsel) als getrennte Abteilungen auftreten sollen. Bei diesen Ziffern oder Zahlen tut man gut, schon durch die Art der Benennung die Gruppe kenntlich zu machen, zu der die Abteilung gehört, etwa derart, daß man für die eine Gruppe römische, die andere arabische Ziffern wählt, oder daß man zu den Verwaltungsabteilungen einen Buchstaben zusetzt (etwa V = Verwaltungsabteilung oder G = Gemeinsame Abteilung) etwa nach folgender Art:

Nichtwerbende Betriebsabteilungen:

Abteilung A	Betriebsbureau;
„ B	Lohnkasse,
„ C	Nachkalkulation
	usw.;

Vertriebsabteilungen:

Abteilung 1	Inland (Ost),
„ 2	Inland (West),
„ 3	Ausland (Europa),
„ 4	Ausland (Übersee);

Gemeinsame und Verwaltungsabteilungen:

Abteilung G 1	Hauptbuchhaltung,
„ G 2	Hauptkasse,
„ G 3	Einkauf
	usw.

Für die werbenden Betriebsabteilungen, also die Werkstätten, ist eine solche Kennzeichnung nicht erforderlich, da diese Abteilungen nach außen hin nicht gesondert in die Erscheinung zu treten pflegen. Für die Kennzeichnung der Abteilungen innerhalb des Unternehmens, insbesondere für die Erfassung und Aufteilung der Unkosten, bedarf es anderer Wege, auf die im Kapitel „Unkosten“ zurückzukommen sein wird.

Festlegung des Abteilungsnetzes. Vor endgültiger Festlegung der Abteilungen und ihrer Bezeichnungen gebe man den Abteilungsleitern ausreichende Gelegenheit zum Vorbringen ihrer Wünsche. Hat man aber einmal das Abteilungsnetz festgelegt, so muß jede eigenmächtige Schaffung von Abteilungen oder Abteilungsbezeichnungen verboten sein. Die Genehmigung zur Schaffung neuer Abteilungen muß bei der Firmenleitung liegen, nicht nur, damit der logische Aufbau gewahrt bleibt, sondern weil sich sonst alle möglichen Unkosten, Verluste usw. absichtlich oder unabsichtlich in allerlei Winkel verkriechen können, wodurch dann jede Übersicht vereitelt wird. Die einmal eingeführten Abteilungsbezeichnungen und Nummern gebe man allen Stellen innerhalb der Firma durch gedruckte oder sonstwie vervielfältigte Übersichten bekannt und Sorge dafür, daß die Anwendung dieser Bezeichnungen möglichst rasch allen geläufig werde. Selbstverständlich müssen die bis dahin üblich gewesen Bezeichnungen unbedingt verschwinden.

Noch einmal kurz zusammengefaßt: Bevor man organisieren kann, muß man sich darüber klar werden, was man durch die Organisation überhaupt zu erfassen wünscht. Dazu bedarf es einer Gliederung der Firma, der größten wie der kleinsten, und zwar nach einheitlichen Gesichtspunkten. Die Arbeit ist eine einmalige, verlangt aber eine ihrer Bedeutung entsprechende Aufmerksamkeit. Sie kann nur durch die Firmenleitung selbst durchgeführt werden, denn nur diese selbst kennt ihre eigenen Wünsche und Bedürfnisse. Die einmalige Einordnung der Abteilungen verursacht weder Kosten noch nennenswerte Unbequemlichkeiten. Erreicht aber haben wir damit, wenn auch zunächst in ganz äußerlicher Weise, eine Gliederung des Ganzen, die zu gleicher Zeit erzieherisch auf die Angestellten wirkt, indem sie die einzelnen Abteilungen mit ihrer Tätigkeit im Rahmen der Gesamtfirma vertraut macht.

II. Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes.

Notwendigkeit klarer Begriffsbestimmungen. Es kann kaum scharf genug betont werden, wie wichtig es ist, klare Begriffsbestimmungen für den Aufbau der Betriebsrechnung zu gewinnen. Selbst für die ge-läufigsten Begriffe wie Unkosten, Selbstkosten, Einstandswerte, Roh-gewinn usw. besteht keinerlei Einheitlichkeit, vielmehr werden diese Namen in ganz verschiedenem Sinne gebraucht, mit dem natürlichen Ergebnis, daß man einander nicht versteht. Es wäre gemeinsame Auf-gabe der Industrie, eine fest umrissene Terminologie für die Grund-begriffe der Betriebsrechnung zu schaffen. Solange eine solche Einheit-lichkeit nicht besteht, muß der Organisierende die Begriffe für den eigenen Betrieb klar und unzweideutig festlegen und dann darauf halten, daß jede Stelle des Unternehmens sie sich zu eigen macht. Dies ist für unseren Zweck besonders wichtig, da der Grundplan von einer gegenseitigen Abhängigkeit von Hauptbuchhaltung und Betriebsbuch-haltung ausgeht; ohne klare Festlegung der Begriffe und ihres Auf-baues ist eine Einheitlichkeit dieser beiden Rechnungsarten unmöglich. In Nachstehendem soll der Versuch gemacht werden, die wichtigsten Begriffe zu entwickeln und in ihrem Aufbau darzulegen. Es kommt also in diesem Kapitel nicht darauf an, zu erkennen, auf welchen Wegen die abgesteckten Ziele zu erreichen sind (das wird Aufgabe der folgenden Abschnitte sein), als vielmehr darauf, die Ziele überhaupt erst einmal zu umschreiben und die hierfür erforderlichen Begriffsbestimmungen unzweideutig festzulegen.

Wir wollen an dieser Stelle auf eine klare Umschreibung der soeben angewandten Begriffe „Hauptbuchhaltung“ und „Betriebsbuchhaltung“ noch verzichten und dies erst im Kapitel „Buchhaltung“ nachtragen. Inzwischen genügt es, darauf hinzuweisen, daß in der Betriebsbuch-haltung die beiden Gebiete „Unkostenverarbeitung“ und „Nachkalku-lation“ die wesentlichsten Bestandteile sind. Für den Begriff der „Nach-kalkulation“ bedarf es einer kurzen Erläuterung.

Nachkalkulation und Erfolgsrechnung. Die Ermittlung sowohl der Selbstkosten als auch des Gewinnes ist Sache der Nachkalkulations-abteilung. Bei Unternehmungen, die ihre Erzeugnisse auf Vorrat legen und erst von diesen Lägern aus den Vertrieb bewirken, teilt sich diese

Tätigkeit streng genommen in zwei Teile: die eigentliche Nachkalkulation, die die Selbstkosten der auf Vorrat gelegten Teile ermittelt, und die Erfolgsrechnung, die in bestimmten Zeitabschnitten — etwa monatlich — dem an die Abnehmer berechneten Umsatz die Selbstkosten gegenüberstellt, die auf diesen Umsatz entfallen, um so den Erfolg, den Überschuß des betreffenden Zeitabschnittes, zu ermitteln. Für Unternehmungen der uns besonders vorschwebenden Art ist eine solche Trennung in der Regel nicht durchführbar. Ein großer Teil der Aufträge gelangt bei diesen Fabriken erst auf die Bestellung eines Abnehmers hin zur Inangriffnahme; jeweils nach Fertigstellung eines Auftrages wird die Lieferung an den Abnehmer berechnet und an Hand dieser Berechnung der Gewinn des Auftrages ermittelt. Es fallen dann Nachkalkulation (der Selbstkosten) und Erfolgsrechnung tatsächlich und zeitlich zusammen. Deshalb ist in unserem Organisationsplan nur von einer solchen Abteilung, der Nachkalkulation, die Rede, deren Aufgabe die genannten beiden in sich verschiedenen Funktionen sind. Insoweit neben den sog. Kundenaufträgen eine Erzeugung auf Vorrat stattfindet, hat dann die Nachkalkulation die Aufgabe, zunächst die Selbstkosten zu ermitteln, sodann bei Verkäufen ab Vorrat den hierbei erzielten Erfolg, den Gewinn, festzustellen und ebenfalls in bestimmten Zeitabschnitten zu erfassen. Das gleiche geschieht, wenn die Erzeugnisse der Fabrik an Verkaufsabteilungen oder Filialen abgeliefert und ihnen berechnet werden. Dann ist es Aufgabe der Nachkalkulation, zunächst die Selbstkosten der an die Niederlassungen abgelieferten Erzeugnisse festzustellen, diese Selbstkosten zu vergleichen mit den an diese Filialen berechneten Summen und sodann bei Verkauf durch die Filialen an die Abnehmer den hierdurch entstehenden Verkaufsgewinn zu ermitteln. Es ist natürlich gleichgültig, ob diese letztere Berechnung ganz oder zum Teil in den Händen der Filialen selbst liegt; die Schlußziffern müssen stets in der Hauptniederlassung zusammenfließen.

Man wird unter Berücksichtigung aller für ein Unternehmen in Betracht kommenden Momente entscheiden müssen, ob man die genannten beiden Tätigkeitsgebiete — Nachkalkulation und Erfolgsrechnung — in zwei Abteilungen auseinanderfaßt, oder ob man, wie wir dies in der vorliegenden Arbeit tun, die Aufgabe von einer Abteilung bewältigen läßt. Mit Ausnahme der durch zwei Abteilungen bedingten Trennung ändert sich an unserem Organisationsplan hierdurch nichts.

Wir können nunmehr an die Betrachtung des Aufbaus der Selbstkosten herangehen. Der Begriff der Selbstkosten, mit deren Zusammensetzung wir uns eingehend befassen müssen, scheidet sich zunächst in zwei Bestandteile: die direkten und die indirekten Aufwendungen. Diese Scheidung zieht sich wie ein roter Faden durch das gesamte Gebiet der Betriebsrechnung.

Direkte und indirekte Aufwendungen. Für jede Aufwendung, die im Fabrikationsbetrieb entsteht, wird man einen bestimmten „Auftrag“ zu belasten suchen. Es ist dabei gleichgültig, ob es sich um die Ausführung eines Kundenauftrages handelt, oder ob man ein Erzeugnis für das Vorratslager herstellt, oder ob es sich um eine Tätigkeit im Interesse des eigenen Betriebes handelt, etwa die Ausbesserung oder die Aufstellung einer Maschine usw.; keine Arbeit darf seitens der Werkstatt ausgeführt werden, für die nicht ein bestimmt numerierter Werkstättenauftrag in schriftlicher Form vorliegt. Wird für einen solchen Auftrag Material verbraucht, wird Lohn aufgewandt, so werden die entsprechenden Werte als direkte Aufwendungen dem betreffenden Werkstättenauftrag zur Last geschrieben.

Leider zeigt es sich, daß nicht alle Aufwendungen einer solchen direkten Erfassung zu Lasten eines Auftrages zugänglich sind. Insbesondere sind es gewisse laufende, das ganze Unternehmen betreffende Kosten, die sich nicht ohne weiteres verteilen lassen. Denken wir an die Reinigung der Werkstätten, an das Gehalt der Betriebsingenieure, an Steuern usw., so erkennen wir leicht, daß zwar irgendein Anteil dieser Aufwendungen dem einzelnen Auftrage zur Last fallen müßte, daß diese Belastung aber nicht auf so einfachem Wege möglich ist, wie etwa bei dem Verbrauch an Rohmaterial und Lohn. Wir gelangen so zu dem Begriff der indirekten Aufwendungen, der sich mit dem Begriff der „Unkosten“ deckt. Der häufige Mißbrauch, der mit dem Worte Unkosten getrieben worden ist, ebenso wie die Verschiedenartigkeit seiner Anwendung haben dazu geführt, daß viele von dem Worte selbst nichts mehr wissen wollen und allerlei andere Bezeichnungen an seiner Stelle vorschlagen. Hierzu liegt unserer Meinung nach keine Veranlassung vor; die vorstehende Einteilung weist dem Begriff seinen klaren Platz innerhalb der Betriebsrechnung zu. Wir werden daher in Nachstehendem die beiden Begriffe („indirekte Aufwendungen“ und „Unkosten“) als gleichbedeutend ansehen. Mit den Worten: „indirekte Aufwendungen“ ist schon angedeutet, was mit diesen Beträgen zu geschehen hat; sie sind auf irgendwelchem Umwege, also indirekt, auf die Einzelaufträge zu verteilen, eine Aufgabe, mit der wir uns im Abschnitt „Unkosten“ eingehend befassen werden. Es handelt sich bei diesem Problem um das Schmerzenskind der gesamten Betriebsrechnung.

Der allgemeine Grundsatz ist demnach der, daß die Fabrikationskosten sich aus direkten Aufwendungen und Unkosten zusammensetzen. Unter den direkten Aufwendungen wiederum ist die einfachste, wenn auch nicht erschöpfende Gliederung die in Rohmaterial und Lohn. Wir können danach den folgenden wichtigen Grundsatz aufstellen:

„Alle Aufwendungen gehören zu Lasten desjenigen Auftrages, für den sie geleistet werden. Unter Unkosten ist nur das zu ver-

buchen, was sich nicht zwanglos zu Lasten des Einzelauftrages erfassen läßt.“

Eine besondere Begründung braucht diesem Satze wohl nicht gegeben zu werden. Es leuchtet ein, daß man am vorteilhaftesten alle Auslagen zu Lasten der Einzelaufträge erfassen möchte; nur weil dies für viele Ausgaben nicht angängig ist, muß man zu dem Umweg der Verbuchung über Unkosten greifen.

Während nun im allgemeinen Zweifel darüber, ob eine Aufwendung eine direkte ist oder zu den Unkosten zählt, kaum eintreten werden, kommen doch Fälle vor, bei denen die Entscheidung nicht ganz einfach ist, ferner auch Grenzfälle, bei denen gewisse Überlegungen für die Einreihung unter Unkosten sprechen, obgleich eine direkte Erfassung zu Lasten der Einzelaufträge möglich wäre. Ein Beispiel hierfür bietet die Verbuchung der in Ausführung der Aufträge entstehenden Aufwendungen für Maschinenvorrichtungen (z. B. Aufspannvorrichtungen, Bearbeitungs-Spezialwerkzeuge usw.). Auch dort, wo solche Vorrichtungen für einen ganz bestimmten Auftrag herzustellen sind, wird man in der Regel bestrebt sein, sie so zu konstruieren, daß sie ohne weiteres oder mit geringen Umänderungskosten auch für andere Arbeiten Verwendung finden können, auch wenn die ersten Erstellungskosten sich hierdurch erhöhen sollten. Daher kommt man dem Vorgange in der Wirklichkeit oft näher, wenn man solche Kosten nicht als direkte Aufwendungen, sondern als Unkosten verbucht. Übrigens bedeutet dies noch nicht eine Durchbrechung des obigen Grundsatzes, denn es handelt sich um Aufwendungen, die nicht restlos für den einzelnen Auftrag bestimmt sind. Selbst bei Aufwendungen aber, die offensichtlich nur zu Lasten des Einzelauftrages entstanden sind, kann unter Umständen eine Einschränkung des obigen Leitsatzes empfehlenswert sein. Denken wir beispielsweise an die Kosten für Verladen der fertigen Erzeugnisse. Es wäre nicht schwer, bei jedem Waggon die entstehenden Verladelöhne sofort auf die in Betracht kommenden Aufträge zu verteilen und damit dem obigen Grundsatz zu entsprechen. Hiermit würde indessen — ohne umständliche Nebenkontrollen — der laufende Überblick über die Verladekosten verloren gehen, denn die Gesamtkosten der Verladung wären dann nicht mehr in einem Konto bzw. einer Gruppe gesammelt, sondern würden in ungezählte Einzelbeträge zersplittert. Wichtiger als die Verteilung der anteiligen Verladelöhne auf die Aufträge erscheint es, die Monats- und Jahreskosten der Verladung in einer Gruppe zu sammeln und laufend mit dem Gewicht der versandten Materialien zu vergleichen. Es entspricht dies auch insofern dem Vorgang in der Wirklichkeit, als die Verladetätigkeit eine geschlossene Einheit bildet, die man nur künstlich durch Verteilung auf die Einzelaufträge zerreißen würde. Überall also dort, wo Bedenken dieser Art vorliegen, ist es angängig, durch

Schaffung eines entsprechenden Unkosten - Kontos die betreffenden Aufwendungen nicht zu Lasten der Aufträge, sondern als indirekte Aufwendungen zu erfassen. Erfreulicherweise sind es verhältnismäßig wenige Aufwendungsarten, bei denen ein Zweifel über die Einreihung entstehen kann. Wer aber von einer Einschränkung des oben angegebenen Grundsatzes nichts wissen will, dem bleibt es unbenommen, auch solche Kosten nicht unter Unkosten, sondern als direkte Aufwendungen zu verbuchen. Wir selbst möchten empfehlen, die jeweilige Entscheidung ohne vorgefaßte Meinung unter Berücksichtigung aller für den betreffenden Betrieb in Betracht kommenden Verhältnisse zu treffen. Wichtig ist nur, daß die Entscheidung ein für allemal festgelegt wird, damit nicht gleichartige Ausgaben bald unter Unkosten, bald unter einem Einzelauftrag ihre Verbuchung finden. Daß man übrigens auch bei einer Verbuchung als direkte Aufwendungen nicht auf eine ähnliche Übersicht, wie sie die Unkosten in Form der Unkostenkonten liefern, zu verzichten braucht, das wird aus den späteren Ausführungen des vorliegenden Abschnittes hervorgehen.

Abschreibungen. Die Abschreibungen bilden einen Teil der indirekten Aufwendungen; dies bedarf nach der vorstehenden Definition kaum einer Erwähnung. Es wäre schwierig, wenn nicht unmöglich, für jeden Auftrag auszurechnen, wieviel von der Abschreibung eines Gebäudes, einer Maschine usw. auf ihn entfällt. Die Abschreibungen bilden daher einen Teil der indirekten Aufwendungen und damit der Unkosten. Für die Bemessung der Abschreibungshöhe ist es wesentlich, ob man die Abschreibungen als Ausgleich für die eintretende Entwertung gegenüber dem Anschaffungsbetrage auffaßt, oder aber als Ansammlung von Beträgen zur Erneuerung des eines Tages wertlos werdenden Betriebsgegenstandes. Zwar wird man in beiden Fällen für die Ermittlung des auf das einzelne Jahr entfallenden Anteiles die wahrscheinliche Lebensdauer des betreffenden Betriebsgegenstandes zugrunde legen müssen. Im ersteren Falle aber wird man vom Anschaffungswerte, im letzteren dagegen von dem Werte ausgehen müssen, zu dem die Erneuerung möglich ist; daß dies unter Umständen, zumal in unseren Tagen, grundverschiedene Werte sein können, liegt auf der Hand. Der Organisierende also wird sich darüber klar werden müssen, welchen der beiden Begriffe er seinen Abschreibungen zugrunde zu legen wünscht. Als nicht organisch dagegen muß die vielfach übliche Abschreibungsart verworfen werden, die vom Buchwerte ausgeht und auf diesen einen gegebenen Prozentsatz abschreibt.

Es entsteht nun die Frage, wie die Abschreibungen für die Betriebsrechnung anzusetzen sind, wenn der Buchwert bereits so niedrig ist, daß das Unternehmen sich am Jahresschluß mit geringeren Abschreibungen begnügen kann, als nach der vorstehenden Begriffsbestimmung

erforderlich wäre. Nehmen wir eine Fabrik an, die ihren Maschinenpark auf einen Merkwert von 1 Mark abgeschrieben hat und weitere Abschreibungen bzw. Rückstellungen nicht für erforderlich hält. Mit Recht muß man betonen, daß dieses Unternehmen eine unvollständige Unkostenübersicht führen würde, wenn es dann für den Aufbau der Selbstkosten Abschreibungen auf Maschinen überhaupt außer acht lassen würde. Man muß hier begrifflich unterscheiden zwischen der Hauptbuchhaltung, die im vorliegenden Beispiel auf eine Abschreibung verzichten kann oder verzichten zu können glaubt, und der Betriebsbuchhaltung, deren Aufgabe der Einblick in die wirklichen Kosten und den erzielten Ueberschuß ist. Daß zu den wirklichen Kosten aber die vollen auf das betreffende Jahr entfallenden Abschreibungen gehören, unabhängig von Reserven, die durch übermäßige Abschreibungen in vergangenen Jahren entstanden, dies steht außer Frage. Gleichzeitig aber darf nicht übersehen werden, daß die Leistungsfähigkeit dieser glücklicher Lage befindlichen Unternehmungen oft auf dem niedrigen Buchwert ihrer Anlagen, hier also ihrer Maschinen, beruht. Es heiße, auf die Möglichkeit der Nutzbarmachung dieser Überlegenheit verzichten, wenn die Betriebsrechnung hierüber nichts auszusagen vermöchte. Eine Vereinigung dieser beiden scheinbar entgegengesetzten Überlegungen ist dadurch möglich, daß die Betriebsrechnung zwar die vollen auf das betreffende Jahr entfallenden und von den Buchwerten unabhängigen Abschreibungen berücksichtigt, daß sie aber jederzeit zwanglos einen Einblick gestattet in den Teil der Selbstkosten, der durch eben diese Abschreibungen hervorgerufen wird. Dann kann bei Aufstellung der Vorkalkulation stets erkannt werden, wieweit nötigenfalls ein Angebotspreis herabgesetzt werden darf, ohne einen wirklichen Verlust herbeizuführen. Es greift in solchem Falle das Unternehmen in schlechten Zeiten auf die in besseren Jahren angesammelten, in der Unterbewertung der Anlagen liegenden Reserven zurück und macht den hierin gegenüber anderen Firmen bestehenden Vorsprung nutzbar. Dies gilt aber, wie gesagt, nur für die Aufstellung der Vorkalkulation. Die Nachkalkulation arbeitet stets mit den durch die wirklichen Selbstkosten bedingten vollen Ziffern; wer dies anzuordnen unterläßt, muß sich darüber klar sein, daß er Reserven früherer Jahre aufzehrt und hierdurch seine Selbstkosten künstlich herabsetzt.

Zinsen. Über die Frage, an welcher Stelle der Buchhaltung die Zinsen ihren Platz finden, herrscht keine Einstimmigkeit. In vielen Unternehmungen werden sie als Teil der Unkosten aufgefaßt. Denken wir zunächst an Zinsen für Hypotheken und ähnliche dauernde Lasten, so wird man einer solchen Handhabung eine gewisse Berechtigung nicht absprechen können. Zum mindesten ist der Einwand schwer zu widerlegen, warum derjenige, der den Betrieb in gemieteten Räumen ausübt,

die Miete zu den Unkosten hinzurechnen solle, während ein anderer, der in eigenen Räumen arbeitet und dabei einen Teil der Miete in Form von Hypothekenzinsen entrichtet, diese Zinsen nicht zu den Unkosten hinzurechnen dürfe. Schwieriger wird die Beurteilung dort, wo es sich nicht um Zinsen für dauernde Lasten, sondern um Kontokorrentzinsen (an Banken, Lieferanten usw.) und um ähnliche laufende Zinsaufwendungen handelt. Hier würde die Berechnung von Zinsen als Unkostenaufwand bedeuten, daß die Höhe der Selbstkosten von dem jeweiligen geldlichen Stande des Unternehmens abhängig würde; mit anderen Worten, die Selbstkosten eines Erzeugnisses würden unter sonst ganz gleichen Bedingungen je nach den Geldverhältnissen das eine Mal höher, das andere Mal niedriger ausfallen. Schon aus dieser Überlegung ergibt sich, daß die Aufnahme der Zinsen unter die Elemente der Selbstkosten nicht ohne Einschränkung angängig ist. Dieser Eindruck wird noch verstärkt, sobald man sich klar macht, daß wirtschaftlich zwischen dem eigenen, in dem Unternehmen investierten Kapital und dem angeliehenen, zinspflichtigen kein Unterschied besteht. Derjenige also, der die Zinsen den Selbstkosten hinzuzurechnen wünscht, wird richtiger daran tun, sich nicht an die wirklich entstandenen und in ihrer Höhe mehr oder weniger zufälligen Zinsen zu halten, er wird vielmehr der Zinsberechnung das gesamte, in dem Unternehmen arbeitende Kapital zugrunde legen müssen, unabhängig davon, wieviel davon eigene Mittel sind, wieviel dagegen angeliehenes Kapital. Je nachdem welcher Anteil dieses Gesamtkapitals auf die einzelnen Abteilungen des Unternehmens entfällt, wieviel also in der einzelnen Abteilung an Gebäuden, Maschinen usw. investiert sind, wäre die errechnete Gesamt-Zinslast auf die einzelnen Abteilungen zu verteilen und zwar unter Zugrundelegung eines angemessen niedrigen Zinsfußes.

Wir selbst gehen in dieser Arbeit von einer anderen Auffassung aus, und zwar von der, wonach Zinsen überhaupt nicht in die Betriebsbuchhaltung hineingehören, wonach vielmehr das zum Betrieb des Unternehmens erforderliche Kapital ihm zur Verfügung stehen soll, unabhängig davon, ob es zum Teil angeliehen wird oder nicht; mit anderen Worten, daß es sich bei den Zinsen um den Finanzdienst handelt, der mit der Betriebsbuchhaltung nicht in Zusammenhang zu bringen ist. Jede durch den Fabrikbetrieb erzielte Verzinsung ist Überschuß; an dieser Feststellung kann auch die Überlegung nichts ändern, daß das Kapital durch Anlage in festverzinslichen Werten auch ohne Arbeit eine gewisse Mindestverzinsung erzielen würde. Nach dieser Auffassung gehören die Zinsen nicht in die Betriebsbuchhaltung, sondern erscheinen in der Hauptbuchhaltung als von den Ergebnissen des Fabrikbetriebes gesonderte Einnahme- und Ausgabeposten.

Welche der beiden Auffassungen die richtigere ist, möchten wir nicht

entscheiden; es lassen sich, wie aus Vorstehendem hervorgeht, für beide wichtige Überlegungen anführen. Die Hauptsache ist nur, daß der einmal eingenommene Standpunkt innerhalb der gesamten Betriebsrechnung durchgeführt wird.

Verrechnungskonten. Wir haben am Eingang dieses Abschnittes besonderen Wert gelegt auf die Übereinstimmung zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung. Obgleich wir uns mit dieser Übereinstimmung erst später beschäftigen werden, so ergibt sich bereits aus den vorstehenden Ausführungen, daß unter gewissen Umständen Unterschiede auftreten werden, oder, besser gesagt, auftreten müssen, eben weil die Betriebsbuchhaltung die Elemente der Selbstkosten voll erfassen muß, unabhängig von den in der Hauptbuchhaltung in die Erscheinung tretenden anders gearteten Ziffern. Sowohl bei den Abschreibungen, die wir für die Betriebsbuchhaltung in voller Höhe auch dann forderten, wenn die Buchwerte geringere oder gar keine Abschreibungen verlangten, als auch bei den Zinsen, sofern man sie überhaupt zu der Betriebsbuchhaltung hinzurechnen will, entstehen solche Unterschiede. Sache einer geordneten Betriebsrechnung ist es, das Maß dieser Unterschiede jederzeit klar hervortreten zu lassen und nicht etwa zu warten, welcher Unterschied sich am Jahresschluß herausstellen wird. Der beste Weg hierzu sind die sog. Verrechnungskonten, mit denen wir uns in späteren Abschnitten noch ausführlich auseinandersetzen werden. Wir können uns aber den Vorgang an Hand der soeben genannten Beispiele (Abschreibungen und Zinsen) schon jetzt klarmachen, wobei als bekannt vorausgesetzt wird, daß nach dem Grundsatz der doppelten Buchhaltung jeder Belastung eines Kontos die Erkennung (Entlastung) eines anderen Kontos gegenübersteht. Wir belasten also für die Abschreibungen und Zinsen die indirekten Aufwandskonten, d. h. die Unkosten in der vollen rechnerischen Höhe unabhängig von den zufälligen Buchwerten und den zufälligen Kontokorrentzinsen, und zwar für jeden Monat getrennt in je einer Summe. Dieser Belastung der beiden Unkostenkonten steht die Erkennung je eines Verrechnungskontos gegenüber, etwa eines Verrechnungskontos für Abschreibungen und eines Verrechnungskontos für Zinsen. Der Zweck dieser beiden Verrechnungskonten ist die Verrechnung, d. h. der Vergleich der rechnerisch der Betriebsbuchhaltung belasteten vollen Abschreibungen und Zinsen mit den in der Hauptbuchhaltung in die Erscheinung tretenden wirklichen Ziffern. So erscheinen im Zinsenkonto der Hauptbuchhaltung nur die wirklich verausgabten Zinsen; vergleicht man damit die der Betriebsbuchhaltung belasteten Zinsen entsprechend dem vollen investierten Kapital, wie sie durch das Zinsverrechnungskonto zum Ausdruck kommen, so zeigt der Unterschied der beiden Konten den Überschuß, der durch Belastung der Betriebsbuchhaltung mit den Zinsen des vollen investierten

Kapitals entstanden ist. Genau das Gleiche geschieht bei den Abschreibungen. Hier würde bei unserem Beispiel, wenn alle Maschinen bereits mit nur 1 Mark zu Buche stehen und Rückstellungen hierüber hinaus nicht beabsichtigt sind, in der Hauptbuchhaltung überhaupt keine Abschreibung erforderlich sein. Der gesamte in dem Verrechnungskonto für Maschinenabschreibungen erscheinende Saldo wäre demgemäß für die Hauptbuchhaltung „Überschuß“, und zwar in dem Sinne, daß die wirklich erforderlichen Maschinenabschreibungen eben schon in früheren Jahren gemacht worden sind. Man sieht, welches wichtige Hilfsmittel derartige Verrechnungskonten für die Erzielung klaren Einblickes darstellen können. Ihre Anwendungsmöglichkeit ist überall dort gegeben, wo zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung Unterschiede entstehen bzw. entstehen müssen. Sie füllen also die Lücke zwischen diesen beiden Rechnungsarten aus.

Gliederung der Unkosten. Hat man eine klare Scheidung zwischen den direkten Aufwendungen und den Unkosten herbeigeführt, so kann man an eine Teilung des Unkostenbegriffes herangehen. Wir haben bisher nur festgestellt, daß Unkosten diejenigen Aufwendungen sind, die wir den einzelnen Aufträgen nicht direkt belasten können oder — wollen, wobei für dieses Nichtwollen freilich Überlegungen nach Art der oben angeführten vorhanden sein müssen. Wir haben ferner betont, daß jede Aufwendungsart im Fabrikbetriebe entweder eine direkte oder eine indirekte ist, und daß die Entscheidung darüber, welche Aufwendungsarten als direkte, welche als indirekte — als Unkosten — zu verbuchen sind, für jedes Unternehmen zweifelsfrei festgelegt werden muß. Denn wenn auch bei den genannten Grenzgebieten sich verschiedene Auffassungen je nach Lage der Verhältnisse vertreten lassen, so darf doch unter keinen Umständen in einem und demselben Betriebe die gleiche Aufwendungsart einmal als direkte Aufwendung, ein andermal oder an anderer Stelle als Unkosten zur Verbuchung kommen. Wir erreichen dies in einfacher Weise durch eine zweckmäßige Anordnung der die Unkosten gliedernden Unkostenkonten, mit denen wir uns in dem nächsten Kapitel zu beschäftigen haben werden.

Mit dieser Teilung aber ist die erforderliche Gliederung nicht erschöpft. Wir haben bereits im ersten Abschnitt davon gesprochen, daß die Tätigkeit eines Fabrikunternehmens sich aus den beiden Funktionen „Betrieb“ und „Vertrieb“ zusammensetzt. Dieser Einteilung entsprechen die Begriffe Betriebs- und Vertriebsunkosten. Der Hauptgrund für diese Teilung besteht darin, daß jedes Fabrikunternehmen ein dringendes Interesse daran hat, die Herstellungskosten eines Erzeugnisses in ihrer Reinheit zu kennen, d. h. unbelastet von irgendwelchen mit dem Vertrieb in Zusammenhang stehenden Ausgaben. Auch hierüber werden wir uns im nächsten Kapitel zu unterhalten haben, immer-

hin müssen wir schon an dieser Stelle den Umfang des Begriffes Betriebsunkosten und Vertriebsunkosten etwas näher betrachten.

Betriebsunkosten. Betriebsunkosten sind offenbar die Unkosten der Betriebsabteilungen im Gegensatz zu denen des Vertriebes. Die Betriebsabteilungen zerfallen, wie aus Abschnitt I hervorgeht, in werbende und nichtwerbende Abteilungen. Ebenso ist schon daselbst gesagt, daß ein Teil der Unkosten der gemeinsamen oder Verwaltungsabteilungen, soweit diese eben im Dienste des „Betriebes“ (nicht des „Vertriebes“) stehen, zu den Betriebsunkosten rechnen. Demnach setzen sich die Betriebsunkosten zusammen:

- a) aus den Unkosten der werbenden Betriebsabteilungen,
- b) aus den Unkosten der nichtwerbenden Betriebsabteilungen,
- c) aus den anteiligen Unkosten der gemeinsamen oder Verwaltungsabteilungen.

Ziehen wir diese drei Posten zusammen, so kennen wir die Betriebsunkosten. Wir sind dann in der Lage, sie buchhalterisch getrennt von den Vertriebsunkosten auszuweisen und sie gleichzeitig für die Zwecke der Kalkulation nutzbar zu machen, wobei wir uns daran erinnern, daß die Unkosten den einzelnen Aufträgen in Form irgendwelcher Zuschläge, also indirekt, belastet werden müssen. Es handelt sich bei diesen Unkostenzuschlägen bekanntlich um eines der wichtigsten Probleme der ganzen Betriebsrechnung. Um die Tragweite der diesbezüglichen Entscheidungen zu kennen, ist es erforderlich, etwas weiter auszuholen.

Betriebszuschläge. Wie scharfsinnig auch immer die Berechnung der Betriebszuschläge (d. h. der Zuschläge zur Deckung der Betriebsunkosten) ausgedacht werden mag, wir stoßen an diesem Punkte stets auf eine unverkennbare Schwäche der industriellen Betriebsrechnung. Während wir in der Lage sind, die direkten Aufwendungen (z. B. Material und Lohn) jederzeit genau für den einzelnen Auftrag nachzuweisen und zu bewerten, wissen wir zum Zeitpunkt einer Auftragsausführung bzw. -abrechnung noch gar nicht, wie hoch die Unkosten des betreffenden Zeitabschnittes sein werden und ein wie großer Anteil davon auf den einzelnen Auftrag entfällt, wir kennen also den Zuschlag noch nicht, mit dem wir zu rechnen haben. Bekanntlich hilft man sich damit, daß man die Ziffern einer vergangenen Periode, beispielsweise des jeweils vergangenen Jahres oder des vergangenen Monats, zugrunde legt, indem man annimmt, das Verhältnis werde für den laufenden Zeitabschnitt ein gleiches oder ähnliches sein. Wir dürfen uns über die Schwäche, die in dieser Annahme liegt, keineswegs im unklaren sein. Sie ist um so größer, als es nicht nur zweifelhaft ist, ob die Höhe der Unkosten der des vergangenen Zeitabschnittes entsprechen wird; darüber hinaus besteht noch eine Unsicherheit insofern, als der Zuschlag

in der Regel die Form eines Prozentsatzes zu den direkten Aufwendungen (beispielsweise zum Lohn) anzunehmen pflegt. Selbst wenn also die Unkosten gleichgeblieben sein sollten, so würde bei einem Steigen oder Fallen der Lohnsumme die Übereinstimmung wiederum dahin sein; andererseits würde die Übereinstimmung bestehen bleiben, wenn proportional zu der Veränderung der Lohnsumme sich auch die Unkostensumme geändert haben sollte. Um in dieser wichtigen Frage klar zu sehen, ist es erforderlich, sich zu vergegenwärtigen, was mit Erfassung der Unkosten in Form von Zuschlägen eigentlich beabsichtigt ist. Die Antwort auf die Frage lautet in der Regel und auch nach unsern bisherigen Darlegungen, daß die Zuschläge gewissermaßen das Spiegelbild der wirklich entstehenden Unkosten bilden sollen. Hat man sie richtig angesetzt, so müßte am Jahresschluß die Summe der Zuschläge etwa gleich hoch sein wie die Summe der Unkosten. Diese im allgemeinen zulässige Erklärung trifft indessen nur bei einigermaßen gleichbleibender Beschäftigung das Richtige. Nehmen wir an, der Beschäftigungsgrad des Werkes lasse von Monat zu Monat nach, so würde, da die Unkosten nicht in gleichem Schritt abnehmen, der Zuschlag auf die direkten Aufwendungen (z. B. auf den Lohn) von Monat zu Monat prozentual höher werden. Denken wir den Vorgang bis ans Ende, so würde der Lohn des letzten Auftrages, wenn alle anderen Maschinen des Werkes bereits aus Mangel an Beschäftigung stille gelegt sind, die Unkostenlast des ganzen Unternehmens zu tragen haben, wobei wir wieder von der Voraussetzung ausgehen wollen, daß die Betriebsunkosten in Form von Zuschlägen auf die direkten Löhne berechnet werden. Dann hätte man zwar die Genugtuung, daß Zuschläge und Unkosten sich decken; dieses Ergebnis aber wäre auf Kosten des gesunden Menschenverstandes erzielt. Mehr aber noch: das Unternehmen würde durch solche Abrechnungsart unabsehbaren Schaden erleiden. Dienen doch die ermittelten Zuschläge nicht nur der Nachkalkulation, sondern auch der Ermittlung der wahrscheinlichen Kosten für noch nicht erhaltene Aufträge, d. h. den Zwecken von Vorkalkulation und des Angebotswesens. Je schlechter also die Beschäftigung, um so wettbewerbsunfähiger würde sich das Unternehmen durch seine scheinbar so folgerichtige Rechnungsweise machen. Zu ähnlich verkehrten, wenn auch nicht ganz so verhängnisvollen Folgen gelangt man bei Betrachtung des entgegengesetzten Extrems, d. h. wenn man in Zeiten übergroßer Beschäftigung die sich hieraus ergebenden über Gebühr niedrigen Zuschläge ohne weiteres der Zukunft zugrunde legen will.

Aus diesen und ähnlichen Überlegungen ergibt sich, daß die Verrechnung durch Zuschläge nur mit gewissen Einschränkungen hingenommen werden darf. Wohl sollen Zuschläge und Unkosten sich decken; zugrunde gelegt aber ist stillschweigend immer ein mittlerer

Beschäftigungsgrad, der auf der einen Seite der Leistungsmöglichkeit, auf der anderen der mittleren Absatzmöglichkeit entspricht. Diesen mittleren Beschäftigungsgrad zu bestimmen und nach ihm die Zuschläge zu berechnen, ist in der Regel ein unmögliches Problem, und in dieser Schwierigkeit liegt letzten Endes die Rechtfertigung dafür, daß man als Grundlage der Zuschläge die Vergangenheit wählt. Da nämlich solche Extreme, wie sie oben zum Zwecke der größeren Deutlichkeit dargestellt sind, in Wirklichkeit kaum vorkommen werden, so trifft man im allgemeinen mit der Heranziehung der Vergangenheit ungefähr das Richtige. Man kann sogar sagen, daß diese immerhin auf wirklichen Ziffern fußende Berechnung manches vor jeder anderen geschätzten Grundlage voraus hat. Niemals aber dürfen wir uns zu Sklaven dieser Berechnungsweise machen, indem wir etwa unbekümmert um stärkeren oder schwächeren Beschäftigungsgrad starr die Vergangenheit als Grundlage bestehen lassen. Wir müssen uns vielmehr die in der ganzen Annahme liegende Schwäche stets vor Augen halten, wenn wir nicht zu ebenso unmöglichen wie schädlichen Schlüssen gelangen sollen. Der einzige Weg, derartige trügerische Schlüsse zu vermeiden, ist der, die Unkostenübersichten so klar und durchsichtig aufzubauen, daß wir bei einer Änderung der Verhältnisse (Steigen oder Nachlassen der Beschäftigung, plötzliches Ansteigen gewisser Unkostenarten usw.) sofort die nötigen Schlußfolgerungen für die Kalkulation ziehen können. Denn das Zugrundelegen der Vergangenheit bedeutet keineswegs, daß wir auf die Nutzbarmachung der besseren Einsicht verzichten dürfen, die wir durch den Ablauf des neuen Zeitabschnittes gewinnen. Hier liegt der Prüfstein einer übersichtlichen Unkostenverrechnung. Nur dann, wenn Änderungen gegenüber der angenommenen Gleichheit oder Ähnlichkeit von Vergangenheit und Zukunft schnell erkannt und ebenso schnell berücksichtigt werden können, leistet die Betriebsberechnung das, was man von ihr erwarten muß. Diese Berücksichtigung wird je nach der Sachlage verschieden ausfallen können. Sie mag zu einer Änderung der Zuschläge führen, sie kann sich aber auch in der Einsicht erschöpfen, daß durch die nicht mehr zutreffende Zuschlagshöhe ein von der Nachkalkulation abweichender Gewinn oder Verlust entstanden ist, dessen Höhe auf diese Weise stets zu errechnen möglich ist.

Formen der Betriebszuschläge. Wir sind bisher davon ausgegangen, daß die Betriebszuschläge die Form eines prozentualen Zuschlages zu den direkten Löhnen annehmen. Wenn dies auch die üblichste Art der Berechnung ist, so ist sie doch keineswegs die einzige; es ist vielmehr möglich, statt der Löhne andere Bezugsgrößen zu wählen. Zunächst läge es nahe, da die Betriebszuschläge immer in Verbindung mit direkten Aufwendungen auftreten, den Aufschlag jeweils prozentual zu den gesamten direkten Aufwendungen eines jeden Auftrages zu berechnen.

Nehmen wir an, ein Unternehmen habe in einem Jahre an direkten Aufwendungen (Material und Lohn) eine Summe von 800 000 \mathcal{M} verausgabt; im gleichen Zeitraum sei die Summe der Betriebsunkosten 400 000 \mathcal{M} gewesen. Dann könnte man für den nächsten Zeitabschnitt davon ausgehen, daß man für jeden Auftrag zu der Wertsumme von Material plus Lohn einen 50proz. Zuschlag zu machen habe, um die Betriebsunkosten zu decken. Man würde also sagen, der Zuschlag für Betriebsunkosten betrage 50% der direkten Aufwendungen. Von dieser recht rohen Art der Zuschlagsberechnung ist man indessen lange schon abgekommen. An die Stelle der Summe der direkten Aufwendungen ist für die Mehrzahl der industriellen Unternehmungen die Summe der direkten Löhne als Bezugsgröße getreten. Man erkannte wohl, daß die Löhne in viel engerer Beziehung zu den Unkosten zu stehen pflegen als dies bei dem Materialverbrauch der Fall ist. Abschreibungen und Unterhaltung der Maschinen, Verbrauch an Putz- und Schmiermaterial, Kraftbedarf usw., kurzum die wesentlichsten Unkostenarten stehen bis zu gewissem Grade in direktem Verhältnis zum Bearbeitungslohn, sind aber von den Materialwerten ziemlich unabhängig. In dem Bestreben, durch die Zuschläge der Wirklichkeit so nahe wie möglich zu kommen, ging man deshalb dazu über, die Betriebsunkosten als Funktion des Bearbeitungslohnes, d. h. also in Abhängigkeit vom direkten Lohne aufzufassen. Nehmen wir an, daß in unserem obigen Beispiele die 800 000 \mathcal{M} direkte Aufwendungen sich zusammensetzen aus 600 000 \mathcal{M} Material und 200 000 \mathcal{M} Bearbeitungslohn, so wären also diese 200 000 \mathcal{M} in ein Verhältnis zu setzen zu den 400 000 \mathcal{M} Unkosten. Es würde sich demnach für Kalkulationszwecke die Formel ergeben: direktes Material plus direkter Lohn plus 200% Zuschlag auf diesen Lohn für Betriebsunkosten.

Zweifellos lag in der Einführung dieser Verrechnungsart ein großer Fortschritt. Sie gestattet, die Betriebsunkosten einer jeden Werkstatt getrennt den in dieser Werkstatt gezahlten direkten Löhnen gegenüberzustellen und so das für jede dieser Werkstätten maßgebende Verhältnis zwischen Lohn und Betriebsunkosten zu ermitteln. Es stellt sich hierbei heraus, daß die Höhe der Zuschläge innerhalb des gleichen Unternehmens sich in der Regel für die verschiedenen Werkstätten grundverschieden gestaltet. So wird z. B. eine Handschlossereiwerkstatt mit ihren vergleichsweise billigen Werkzeugen und der ausschließlichen Handarbeit einen entsprechend geringen Unkostenzuschlag zu den Löhnen bedingen, während umgekehrt eine Automatendreherei, bei der vielleicht ein Mann mehrere Maschinen bedient, sehr hohe Zuschläge erfordern wird, weil hier einem niedrigen Lohnaufwand hohe Unkosten, besonders Abschreibungen, gegenüberstehen. Es muß daher unbedingt für jede anders geartete Betriebsabteilung auch ein getrennter Zuschlag für Betriebs-

unkosten (Betriebszuschlag) ermittelt werden, wobei Voraussetzung ist, daß diese einzelnen Werkstätten auch gleichartige Maschinen bzw. Arbeitsweisen umfassen. Trifft dies nicht zu, etwa in der Art, daß in einer Schlosserei Hand- und Maschinenschlosser tätig sind, oder daß in einer Dreherei gleichzeitig schwere Drehbänke und Automaten arbeiten, so ist die betreffende Werkstatt für die Unkostenberechnung in so viel Gruppen zu zerlegen, wie verschiedene Bearbeitungsarbeiten in Frage kommen. Diese Zerlegung läßt sich notfalls bis zur einzelnen Maschine durchführen, wie dies beispielsweise bei einzelnen schweren Pressen usw. erforderlich sein wird. Es ist nicht notwendig, bei Durchführung einer Neuorganisation diese Unterteilung von vornherein gar zu weit gehen zu lassen. Vielmehr genügt es, zunächst verhältnismäßig große Gruppen zu schaffen und diese mit dem Fortschreiten der Organisation weiter zu unterteilen.

Man muß anerkennen, daß diese, in der weitaus größten Zahl eisenindustrieller Unternehmungen jetzt eingeführte Berechnungsweise sich im allgemeinen bewährt hat. Immerhin darf nicht verkannt werden, daß auch diese Verrechnungsart weit davon entfernt ist, eine ideale Grundlage zu bilden. Es ist wichtig, die ihr anhaftenden Mängel klar hervorzuheben, um nicht den möglicherweise daraus entstehenden Trugschlüssen zum Opfer zu fallen. Einer dieser Mängel ist oben bereits angedeutet worden; es ist die Verschiebung des gegenseitigen Verhältnisses zwischen Löhnen und Unkosten bei wechselnder Beschäftigung. Je geringer die Summe der direkten Löhne wird, desto höher werden die Prozentsätze der Betriebszuschläge und umgekehrt. Gewiß wird das Gleiche mehr oder weniger bei jeder Verrechnungsart der Fall sein, die sich auf die Vergangenheit stützt. Aber gerade den Faktor zugrunde zu legen, der stets im umgekehrten Verhältnis steht zu der Höhe des Unkostenzuschlages, bedeutet die Wahl eines recht ungeeigneten Wertmessers; wir werden sogleich sehen, daß es andere nicht ganz so empfindliche Bezugsgrößen gibt.

Unter den zahlreichen Vorschlägen, die für die Verrechnung der Betriebszuschläge hervorgetreten sind, wird man zwei große Gruppen unterscheiden können:

- I. diejenige, die als Verteilungsmaßstab für die Höhe der ermittelten Unkosten einen zweiten geldlichen Wert zugrunde legt (z. B. die Löhne, den Materialwert, die Summe der direkten Aufwendungen usw.);
- II. diejenige, die als Verteilungsmaßstab für die Höhe der ermittelten Unkosten eine Bezugsgröße wählt, die nicht nach Geld gemessen wird. Als hauptsächlichste Beispiele hierfür seien die folgenden genannt:
 - a) Verteilung der Betriebsunkosten nach dem Gewicht des verarbeiteten Materials,

- b) Verteilung nach Maßgabe des in Anspruch genommenen Raumes (Platzkosten),
- c) Verteilung nach Maßgabe der in Anspruch genommenen Zeit (Maschinenstunden).

Die bisher besprochenen Verrechnungsarten fallen sämtlich unter die Gruppe I, denn wir haben stets als Verteilungsmaßstab einen in Geld ausgedrückten Wert (z. B. die Höhe der direkten Löhne) gewählt. Bei der zweiten Gruppe dagegen setzt man die einmal ermittelten Betriebsunkosten in ein Verhältnis zu anders gearteten Größen. So ermittelt man bei dem Verfahren laut IIa das Gesamtgewicht desjenigen Materials, das innerhalb eines Rechnungsabschnittes (z. B. eines Monats) zum Verbräuche gelangt ist, und stellt es den im gleichen Zeitraume entstandenen Betriebsunkosten gegenüber. Auf diese Weise untersucht man, wieviel Betriebsunkosten auf die Gewichtseinheit (z. B. auf je 100 kg) entfallen und ermittelt so den Betriebsunkostenfaktor, der für Vor- und Nachkalkulation zugrunde zu legen ist. Zu den Beispielen IIb und IIc bedarf es einiger Erläuterungen. Was man unter Platzkosten bzw. unter Maschinenstunden versteht, ist bereits in den Namen angedeutet. Für die Ermittlung der Platzkosten denkt man sich den Teil der Fabrik, der von einer Betriebswerkstatt bzw. einer Maschine eingenommen wird, gewissermaßen an diese vermietet. Verteilt man nun sämtliche Betriebsunkosten einschließlich der auf die einzelnen Maschinen entfallenden Abschreibungen nach diesen Plätzen, so kann man für jede Betriebswerkstatt, für jede Maschine die auf sie für einen gegebenen Zeitabschnitt (z. B. einen Monat) entfallenden Betriebsunkosten berechnen und diese Berechnung dann den Kalkulationen zugrunde legen. Ähnlich kann man die auf die einzelne Maschine entfallenden Jahresunkosten durch die Zahl der normalen Arbeitsstunden teilen, um zu dem Begriff der Maschinenstunde zu gelangen. Verzeichnet man dann bei jeder Aufwendung an direktem Lohn die in Anspruch genommene Arbeitszeit, so kann man die Höhe der auf diese Arbeit entfallenden Betriebsunkosten ohne weiteres errechnen.

Prüft man diese verschiedenen gearteten Verrechnungsarten kritisch, so erkennt man leicht die ihnen innewohnenden Vorteile und Schwächen. Am wenigsten günstig schneidet die Gruppe I ab. Nicht nur, daß an sich bereits die angenommene Gleichheit zwischen Vergangenheit und Gegenwart eine schwankende Grundlage bildet, es fehlt darüber hinaus an einem eindeutigen Hervortreten der jeweiligen Änderungen. Denken wir als Beispiel wieder an eine Verrechnung in Form von Lohnzuschlägen, so vermittelt uns ein jeweiliges Auseinandergehen zwischen Gegenwart und Vergangenheit kaum irgendeine unmittelbare Einsicht. Wir wollen annehmen, der Betriebszuschlag einer Werkstatt habe im letzten Zeitabschnitt 250% auf die Summe der direkten Löhne betragen

und zeige im laufenden Zeitabschnitt einen Satz von 350%. Wodurch ist die Änderung verursacht? Erst eine sehr genaue Untersuchung vermöchte diese Einsicht zu gewähren. Zunächst könnte das Ansteigen des Prozentsatzes auf eine Änderung des Beschäftigungsgrades zurückzuführen sein und zwar im Sinne eines Rückganges der Arbeitsmenge und demzufolge der Lohnhöhe, wobei die Unkosten keineswegs in gleicher Weise abzunehmen pflegen. Oder aber es könnte die Beschäftigung gleichgeblieben sein, es könnten aber die Unkostenaufwendungen tatsächlich gegenüber den Löhnen gestiegen sein. Aber auch dieses „Steigen“ ist nicht eindeutig, denn es kann zurückzuführen sein auf einen Unterschied in der tatsächlichen gegenseitigen Leistung oder aber auch auf eine Geldwertverschiebung bei gleichgebliebener gegenseitiger Leistung, denn es wäre keineswegs zutreffend, wenn man für jede Geldwertverschiebung des Lohnes stets eine entsprechende für die Unkosten annehmen wollte. Verschlimmert wird diese ganze Schwäche in der Praxis noch dadurch, daß die verschiedenen Ursachen sich gegenseitig überdecken, um sich je nachdem entweder zu addieren oder sich aufzuheben. Die Folge davon ist eben, daß ein Vergleich immer nur die Tatsache der Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung anzeigt. Worauf die etwaige Unstimmigkeit aber zurückzuführen ist, das kann erst durch eingehende Untersuchungen erschlossen werden, so daß dieser ganze Vergleich vom betriebstechnischen Standpunkte aus ziemlich wertlos ist.

In dieser Hinsicht zeigt die Verrechnungsart unter IIa bereits einen bemerkenswerten Fortschritt. Sie geht von dem Gewicht des verarbeiteten Materials aus und stellt damit eine tatsächliche Leistung den Unkosten gegenüber, nicht aber, wie in obiger Berechnungsart eine Leistung übersetzt in eine Wertgröße, deren Unzuverlässigkeit wir gerade in Deutschland zur Genüge kennenzulernen Gelegenheit gehabt haben. Jetzt also erschließt uns der Vergleich unmittelbar die Einsicht, auf welche Leistung sich die jeweilige Unkostenhöhe bezieht. Änderungen zwischen Vergangenheit und Gegenwart also treten schneller und ihrer Ursache nach ungleich deutlicher in die Erscheinung.

Aber auch diese Verrechnungsart birgt noch Schwächen in sich, ferner wird überhaupt nur in bestimmten Fabriken aus der Menge des bewältigten Materials ein unmittelbarer Rückschluß auf die fabrikatorische Leistung möglich sein. Es zeigt sich, daß die weiteren unter II angegebenen Methoden einen noch deutlicheren Schritt in der gedachten Richtung zeigen. Auch sie gehen von einer sachlichen Leistung aus und zwar von der Zeit, innerhalb der man eine Maschine oder eine Werkstatt in Anspruch genommen hat. Nicht nur aber, daß diese sachliche Größe in vielen Fällen ein geeigneterer Maßstab sein wird als das Gewicht des verarbeiteten Materials, es wird hierbei auch eine deutliche Annähe-

rung an den oben geforderten „mittleren“ Beschäftigungsgrad erreicht. Denn dadurch, daß man die ermittelte Unkostenziffer jeder Werkstatt oder jeder Maschine auf eine normale Zeiteinheit (z. B. auf die Zahl der Jahresarbeitsstunden) verteilt und die Zuschläge dann nur im Verhältnis zu der in Anspruch genommenen Arbeitszeit berechnet, wird offenbar erreicht, daß der Zuschlag sich nur auf diejenigen Unkosten erstreckt, die anteilig auf die Arbeitsleistung entfallen, nicht aber auf Unkosten, die mit der Arbeit nichts zu tun haben, ja die vielleicht sogar auf stillliegende Maschinen entfallen. Das Bestreben einer guten Betriebsrechnung muß dahin gehen, aus den Erzeugungskosten alle Faktoren auszuschalten, die nicht durch die fabrikatorische Tätigkeit selbst bedingt sind. Das bedeutet nicht etwa, daß die durch Zuschläge nicht gedeckten Unkosten der Aufmerksamkeit entgehen, aber sie werden als das erfaßt, was sie sind, d. h. als Verluste, die durch Mangel an Beschäftigung oder Ausnutzung entstehen, nicht aber als Zuschläge auf verbleibende Aufträge. Je genauer der Fabrikant die wirklichen Erzeugungskosten kennt, um so preiswerter und wettbewerbsfähiger wird er arbeiten. Je klarer er gleichzeitig die nicht durch den eigentlichen Fabrikationsgang hervorgerufenen Unkosten als Verluste hervortreten läßt, um so leichter wird es ihm gelingen, alle an dem Gewinn des Unternehmens zehrenden Verluste zu vermeiden.

Die Vorzüge also dieser anderen Verrechnungsarten liegen klar zutage. Die Richtung, in der sie sich bewegen, geht darauf aus, sich von den zufälligen und schwankenden Geldwerten unabhängig zu machen und an deren Stelle sachliche Größen (z. B. die in Anspruch genommene Zeit) zu setzen. Das gleiche Bestreben zeigt sich übrigens, wie hier eingeschoben sei, in neuerer Zeit auch bei der Kalkulation des Lohnes. Anstatt für die Ausführung einer Arbeit von der schwankenden Höhe des Lohnes auszugehen, drückt man für Kalkulationszwecke den erforderlichen Aufwand in Arbeiterstunden (Dreherstunden, Schlosserstunden usw.) aus. Es leuchtet ein, um wieviel einfacher sich die Kalkulation gestaltet, wenn man für eine gegebene Arbeit die Summe der erforderlichen Arbeiterstunden (für die Ermittlung des direkten Lohnes) und der Maschinenstunden (für die Ermittlung der darauf entfallenden Unkosten) kennt, als wenn einem nur geldliche Größen gegeben sind, deren Höhe und gegenseitiges Verhältnis vielleicht längst überholt sind. Statt der Stundeneinheit kann man noch besser die Minuteneinheit als Grundlage einführen und zwar dann am besten die Kilominuteneinheit, d. h. die Einheit von je 1000 Minuten. Der Vorteil gegenüber der Stundeneinheit liegt darin, daß man mit Dezimalstellen rechnen kann, während sich bei Bruchteilen einer Stunde etwas unbequemere Berechnungen ergeben.

Jedenfalls eröffnet sich mit dieser ganzen Rechnungsweise für die

Industrie ein im allgemeinen neues und ungemein fruchtbares Feld. Die Kalkulation legt dann unter Ausschaltung aller geldlichen Größen das Gewicht der zu verarbeitenden Materialien fest, ferner für den Lohn die Anzahl der Arbeiter/Kilominuten, geordnet nach den Arten der Arbeitsweisen, und für die Unkosten die Anzahl der Maschinen/Kilominuten, geordnet entweder nach Einzelmaschinen oder Maschinengruppen. Dann ist es leicht, diese sachlichen Größen jeweils in die in Betracht kommenden geldlichen Ziffern zu übersetzen, ohne deshalb aber diese schwankenden Ziffern als Grundlage für die Zukunft zu benutzen in der Weise, daß man (wie beim Lohnzuschlage) von dem einen geldlichen Werte aus prozentual auf einen anderen geldlichen Wert schließt.

Ganz besonders wird sich die Einführung solcher oder ähnlicher Verrechnungsweisen dort empfehlen, wo es sich um eine gleichbleibende Massenfabrikation handelt. Freilich dürfen wir nicht verkennen, daß es zur Einführung solcher Verrechnungsarten einer ausgezeichneten organisatorischen Durchbildung des ganzen Betriebes bedarf, die wir für unsere Arbeit nicht ohne weiteres voraussetzen dürfen. Wir begnügen uns daher, die vorstehenden Gedankengänge zu streifen, obwohl wir uns darüber klar sind, daß solchen oder ähnlichen Gedanken die Zukunft gehört!

In vielen Fällen nun wird man den Bedürfnissen des Unternehmens nur dann gerecht werden können, wenn man die Zuschläge nicht nach einem der bisher aufgeführten Grundsätze errechnet, sondern indem man zwei Systeme kombiniert. So kann man beispielsweise den Betriebszuschlag in zwei Teile teilen, indem man für jedes bearbeitete Material einen Zuschlag nach dem Gewichte macht und außerdem die direkten Löhne mit einem Zuschlag belegt. Die Verrechnung nach einer einzigen Zuschlagsart (z. B. als Zuschlag zum Lohne) erweist sich insbesondere dort unzulänglich, wo Material und Lohn in unregelmäßigem Verhältnis steht, also z. B. dort, wo die Verarbeitung verschieden schwerer und sperriger Materialstücke in Frage kommt. Man braucht sich nur zu vergegenwärtigen, daß dann ein schweres, von auswärts bezogenes Gußstück, das nur einer geringen Bearbeitung in der Fabrik unterzogen wird, lediglich dieses geringen Lohnes wegen mit einem entsprechend geringen Unkostenanteil belastet wird, während in Wirklichkeit die Benutzung des Anschlußgleises, die Abladelöhne, die Transportlöhne, womöglich die Einlagerung vor und nach der Bearbeitung, die Wiederaufladelöhne usw. ein Vielfaches dieser verrechneten Unkosten verschlingen. Noch greller tritt die Unzulänglichkeit dieser Unkostenverrechnung dort zutage, wo die Fabrik wichtige Teile ihrer Anlagen überhaupt nicht selbst herstellt, sondern fertig von auswärts bezieht. In diesem Falle bleiben bei einer einzigen Form von Betriebszuschlägen

(Lohnzuschlag, Maschinenstunden) diese Teile überhaupt ohne Unkostenzuschlag, obgleich deren Transport und Bewältigung erhebliche Unkosten verursachen. In solchen und anderen Fällen erweist sich die Verteilung der Betriebsunkosten durch ein einziges Zuschlagssystem als unzulänglich; man tut daher gut daran, zwei Zuschlagsarten zu kombinieren. Es ist klar, daß man auf diese Weise der Wirklichkeit viel feiner zu folgen vermag. Um die Zuschläge für eine solche Teilung richtig zu ermitteln, kann man z. B. die auf die materialbewältigenden Abteilungen (Vorratslager, Materialeingang usw.) entfallenden Unkosten getrennt sammeln und die sich für einen Zeitabschnitt ergebende Summe dann in ein Verhältnis setzen zum gesamten bewältigten Materialgewicht, so daß man den Zuschlag für eine Einheit (etwa 100 kg) errechnen kann. Alle übrigbleibenden Betriebsunkosten aber könnten werkstattweise den direkten Löhnen gegenübergestellt werden. So erzielt man brauchbare Unterlagen für die doppelte Zuschlagsberechnung, worüber im nächsten Kapitel Näheres zu sagen sein wird. Wo man einen doppelten Zuschlag, z. B. einen solchen auf Materialgewicht und Lohn, zugrunde legt, würde die Kalkulationsformel demgemäß lauten: Direktes Material plus Betriebszuschlag nach Materialgewicht plus direkter Lohn plus Betriebszuschlag in Prozenten des Lohnes.

Wahl der Verrechnungsart. Wir haben uns mit den verschiedenen Möglichkeiten der Verrechnung der Betriebsunkosten so eingehend befassen müssen, weil jeder einzelne dieser Wege unter gewissen Umständen den Vorzug vor anderen verdienen kann. Die Entscheidung, zu welchem System der Verrechnung man übergeht, verlangt ein aufmerksames Beobachten der Betriebsverhältnisse. Dort, wo Material und Lohn in der Regel in einem gleichbleibenden Verhältnis stehen, bedarf es meist keiner Zweiteilung, vielmehr genügt die Erfassung nach einem einzigen System (Lohnzuschlag, Platzkosten usw.). Überall indessen dort, wo die Materialbewältigung in einem unregelmäßigen Verhältnis zu der darauf ruhenden Bearbeitung steht oder Material teilweise ohne Bearbeitung die Fabrik durchläuft, etwa durch Einkauf bereits fertig bearbeiteter Teile, wird man um die Zweiteilung des Zuschlages nicht herumkommen, wenn man den wirklichen Verhältnissen gerecht werden will. Ein ideales, allgemein gültiges System der Unkostenverrechnung andererseits kann es nicht geben, nicht nur, weil in jedem Unternehmen die Verhältnisse anders liegen, sondern auch deshalb, weil die Unkostenübersicht sich um so schwieriger und verwickelter gestaltet, je mehr man sich von einfachen Verrechnungsgrundlagen entfernt. Das, was man durch Annäherung an die Wirklichkeit gewinnt, geht dann leicht durch Verlust an Übersichtlichkeit verloren.

Für unsere vorliegende Arbeit wählen wir die Verrechnung sämtlicher Betriebsunkosten auf die direkten Löhne. Es ist dies, wie schon

erwähnt, die heute noch bei weitem üblichste Berechnungsart, die auch bei sachgemäßer Durchführung in der Regel eine brauchbare Unterlage abgeben wird, auf der dann je nach den Verhältnissen ein feinerer Ausbau vorgenommen werden kann. Der Übergang zu einem anderen oder einem kombinierten System macht keinerlei Schwierigkeiten. Er wird zweckmäßigerweise nur mit dem Beginn eines neuen Rechnungsjahres vollzogen werden dürfen, jedoch ändert sich die Berechnung dann nur insofern, als die ermittelten Betriebsunkosten eben nach anderen Gesichtspunkten aufgeteilt, und im Anschluß hieran für den neuen Zeitabschnitt anderen Bezugsgrößen gegenübergestellt werden.

Wir werden demnach für die vorliegende Arbeit zwecks Ermittlung der Zuschläge gegenüberzustellen haben:

„Direkte Löhne jeder Werkstatt“
zu

„Betriebsunkosten dieser Werkstatt“.

Die Betriebsunkosten werden wir ermitteln müssen durch Zusammenzählung der in der betreffenden Werkstatt entstehenden Unkosten zuzüglich der anteiligen Unkosten der nichtwerbenden Betriebsabteilungen zuzüglich anteiliger Unkosten der gemeinsamen oder Verwaltungsabteilungen, soweit eben deren Unkosten auf den Betrieb oder, besser gesagt, auf die in Frage kommende Betriebsabteilung entfallen.

Eiserne und wechselnde Unkosten. Wir werden uns im nächsten Kapitel noch weiter über die Kategorien der Betriebsunkosten unterhalten müssen. Nur eine Unterscheidung sei hier noch vorweggenommen, weil sie in einem gewissen Zusammenhang steht mit dem bereits Gesagten. Es leuchtet ein, daß bei einem Rückgang der Beschäftigung wohl gewisse Unkostenarten sich verringern lassen, während andere unter allen Umständen bestehen bleiben, auch wenn man einzelne Maschinen oder einzelne Werkstätten oder gar die ganze Fabrik stilllegt. Aus dieser Überlegung stammt der Vorschlag einer Einteilung der Unkosten in „eiserne“ und „wechselnde“ („konstante“ und „variable“). So richtig diese Einteilung grundsätzlich ist, für so wenig empfehlenswert halten wir es, sie, wie von mancher Seite gefordert, zum Anlaß einer buchhalterischen oder betriebsbuchhalterischen Trennung zu machen. Die Grenze zwischen den beiden Unkostenarten ist flüchtig, so daß man die gleiche Unkostenart bald als eiserne, bald als wechselnde anzusehen haben wird. Denken wir z. B. an die Unkosten des Kraftverbrauchs, so wird es ganz von dem Grad der Einschränkung des Betriebes abhängen, zu welcher der beiden Unkostenarten man sie zählen muß; oder an Maschinenabschreibungen, deren Höhe schließlich bis zu gewissem Grade auch von dem Maße der Beanspruchung abhängig ist und an ähnliche Grenzfälle. Überhaupt ist es stets mißlich, solche schwankenden Entscheidungen zur Grundlage einer rechnerischen Tren-

nung zu machen. Es muß an eine übersichtliche Unkostenverrechnung die Forderung gestellt werden, daß sie auch ohne besondere Trennung nach eisernen und wechselnden Unkosten denjenigen Einblick vermittelt, der zu der Forderung dieser Unterscheidung geführt hat, einer Unterscheidung, deren Wichtigkeit wir im übrigen keineswegs verkennen wollen.

Vertriebsunkosten. Wesentlich einfacher liegen die Dinge bei den Vertriebsunkosten. Was Vertriebsunkosten sind, ergibt sich aus dem Worte selbst: es sind die Unkosten der Vertriebsabteilungen zuzüglich der anteiligen auf den Vertrieb entfallenden Unkosten der Verwaltungsabteilungen. Da indessen, wie aus Abschnitt I hervorgeht, bei verhältnismäßig wenigen Unternehmungen die Vertriebsabteilungen als solche ebenso klar hervortreten wie die Betriebsabteilungen, so wird man sagen dürfen, daß als Vertriebsunkosten alle diejenigen Unkosten zu gelten haben, die nicht unter Betriebsunkosten ihre Verbuchung finden. Die Richtigkeit dieser Definition ergibt sich daraus, daß nach unserer Auffassung die Tätigkeit eines Fabrikunternehmens sich in „Betrieb“ und „Vertrieb“ erschöpft; nicht einbegriffen hierin sind lediglich die nach unserer Auffassung zum Finanzdienst gehörigen Zinsen, es sei denn, daß man, wie oben des Näheren erläutert, auch die Zinsen zu den Unkosten hinzuzurechnen wünscht. In diesem Falle müssen sie ebenfalls ihre Verteilung nach Betrieb und Vertrieb finden. Als Verteilungsmaßstab gilt dann die Kapitalinvestierung in den Betriebsabteilungen einerseits (Gebäude, Maschinen usw.), den Vertriebsabteilungen andererseits (Verkaufsbureaus, Vorräte fertiger Erzeugnisse usw.).

Auch die Vertriebsunkosten müssen für kalkulatorische Zwecke ihre Verrechnung in Form von Zuschlägen finden. Für diese Zuschläge gilt im allgemeinen das Gleiche, was oben über die Betriebszuschläge gesagt ist, nur kann als geeignete Bezugsgröße für die Zuschläge bei den Vertriebsunkosten nichts anderes gewählt werden als die Summe der Selbstkosten der fertigen Erzeugnisse; denn für diese fertigen Erzeugnisse werden die Vertriebsunkosten aufgewandt, nicht aber für irgendeinen Teil derselben, wie etwa den Lohn. Im übrigen wird man auch bei den Vertriebsunkosten die Summe eines gegebenen Zeitabschnittes (z. B. eines Jahres) gegenüberstellen der in dem gleichen Zeitraum entstandenen Summe an direkten Aufwendungen zuzüglich Betriebszuschläge. Wählen wir das gleiche Beispiel wie oben, nämlich eine Jahresaufwendung von 800 000 \mathcal{M} für direkte Aufwendungen und 400 000 \mathcal{M} für Betriebsunkosten, und rechnen wir innerhalb des gleichen Jahres mit entstandenen Vertriebsunkosten in Höhe von 120 000 \mathcal{M} , so ergibt sich die Notwendigkeit, bei der Vorkalkulation des darauffolgenden Zeitabschnittes mit einem Vertriebsunkostenzuschlag von 10% zu der Summe der Betriebsselftkosten eines jeden Auftrages zu rechnen.

Vertreibt das Unternehmen verschiedene Erzeugnisse, so wird es zuweilen empfehlenswert sein, ähnlich, wie wir die Betriebsunkosten nach Werkstätten unterschieden, die Vertriebsunkosten nach Erzeugnissen zu trennen. Am einfachsten liegen hierfür die Verhältnisse dort, wo jedem getrennten Erzeugnis auch eine getrennte Vertriebsabteilung entspricht. Besteht solche Abteilungsgliederung nicht, so wird diese Aufteilung, wenn Wert auf sie gelegt wird, nach anderen Merkmalen erfolgen müssen, sofern für diese Scheidung ein Interesse vorliegt.

An Stelle der Bezeichnung „Vertriebsunkosten“ oder „Verkaufsunkosten“ findet man zuweilen den Namen „Handlungsunkosten“. Hiervor möchten wir warnen. An sich schon scheint der Name Handlungsunkosten für den Bereich eines Fabrikunternehmens wenig geeignet, vor allem aber ergeben sich daraus in der Regel unliebsame Verschwommenheiten. Oft nämlich werden gleichzeitig gewisse Unkostenkonten mit dem Namen Handlungsunkosten bezeichnet, wie z. B. Steuern, Versicherungen usw. Solche Unkostenkonten aber betreffen stets teils den Betrieb, teils den Vertrieb, müssen also teils auf Betriebs-, teils auf Vertriebsunkosten verteilt werden. Man kann leicht ermessen, welche Unsicherheit sich ergibt, wenn man sich hier nicht zu genauen Begriffsbestimmungen entschließt. Man kann zwanglos ohne das Wort Handlungsunkosten auskommen; gebraucht man es, dann sollte es aber niemals gleichgesetzt werden mit den Vertriebs- oder Verkaufsunkosten. Wir werden hierauf noch im nächsten Kapitel zurückkommen müssen.

Selbstkosten. Wir kennen nunmehr den gesamten Aufbau der Selbstkosten. Diese setzen sich zusammen aus direkten und indirekten Aufwendungen, letztere unterteilt nach Betriebsunkosten und Vertriebsunkosten, die beide für kalkulatorische Zwecke in Form von Zuschlägen zur Verrechnung gelangen. Es empfiehlt sich nun zu unterscheiden zwischen den Betriebsselbstkosten, die die direkten Aufwendungen umfassen zuzüglich des Zuschlages für Betriebsunkosten, und den Gesamtselbstkosten, bei denen noch der Zuschlag für die Vertriebsunkosten hinzukommt. Gehen wir von beliebig gegriffenen Ziffern aus, so ergibt sich als Formel für die Kalkulation eines Erzeugnisses:

Material direkte Aufwendungen	fl. 1200,—
Lohn „ „	„ 420,—
Betriebszuschlag 200% des Lohnes	„ 840,—
ergibt Betriebsselbstkosten	<u>fl. 2460,—</u>
zuzüglich 10% für Vertriebsunkosten	„ 246,—
ergibt Gesamtselbstkosten-	<u>fl. 2706,—</u>

Die Feststellung der Selbstkosten für die ausgeführten Aufträge ist, wie schon erwähnt, Sache der Nachrechnungsabteilung (Nachkalkulation) und zwar beschränkt sich die Tätigkeit dieser Abteilung in der

Regel auf die Ermittlung der Betriebsselbstkosten, d. h. sie läßt die Vertriebsunkosten außer Ansatz. Es ist dies keine Willkür. Schon für die Beurteilung der Fabrikationstätigkeit ist es wichtig, die Betriebs-selbstkosten in ihrer Reinheit, d. h. ungetrübt durch Vertriebsunkosten zu kennen; ebenso wird man die Vertriebstätigkeit besser überwachen können, wenn man die jeweiligen Vertriebsunkosten dem erzielten Um-satze gegenüberstellt, sie also nicht bereits mit den Selbstkosten ver-schwinden läßt. Unabhängig aber von diesen Zweckmäßigkeitsüber-legungen besteht ein grundlegender Unterschied zwischen der Verrech-nung der Betriebsunkosten und der der Vertriebsunkosten, der diese verschiedenartige Bearbeitungsweise erfordert, und der im Verfolg dieses Kapitels noch klarer hervortreten wird. Die Tätigkeit der Nachkalku-lation, soweit sie die Selbstkostenermittlung betrifft, endet somit für unsere Arbeit mit der Ermittlung der direkten Aufwendungen und der Betriebsunkosten; die Verarbeitung der Vertriebsunkosten findet auf andere, noch näher zu erörternde Weise statt.

Umsatz. Auch der Begriff des Umsatzes bedarf einer Gliederung. Umsatz ist an sich das, was umgesetzt, d. h. an die Abnehmer berechnet wird. Für den Fabrikationsbetrieb aber ist es gleichgültig, ob Erzeug-nisse für Rechnung von Kunden abgeliefert werden, oder ob sie für ein Vorratslager bestimmt sind, ja, streng genommen ist auch diejenige Fabrikation „Umsatz“ (im Sinne einer Ablieferung von Erzeugnissen), die überhaupt nicht dem Vertrieb dient, sondern im Interesse eigener Einrichtungen des Werkes erfolgt, so beispielsweise die Reparatur einer Maschine, die Anfertigung von Werkzeug usw. Das letztere Arbeits-gebiet aber unter „Umsatz“ zu fassen, wäre leicht irreführend; das Ziel, dem solche Verbuchung dienen könnte, die Beträge zu sammeln, wird, wie wir sehen werden, leicht auf einfachere Weise erreicht. Wir unter-scheiden also nur zwischen den erstgenannten beiden Kategorien und bilden für den Umsatz an Abnehmer ein „Erlös-Konto“, während wir — um den Umsatz für Vorrat begrifflich getrennt zu halten — diesen Umsatz unter einem „Vorrats-Umsatz-Konto“ sammeln wollen. Wir werden daher in dem Abschnitt „Buchhaltung“ für den Umsatz an Kunden ein „Erlös-Konto“, für die Lieferung auf Vorratslager oder an Filiallager ein „Vorrats-Umsatz-Konto“ finden.

Im Zusammenhang mit dem Umsatz an Kunden, d. h. also mit dem Erlös-Konto, muß noch auf den Begriff der Erlösschmälerungen ein-gegangen werden. Erlösschmälerungen sind alle diejenigen Abzüge, die vom Zeitpunkt der Berechnung an den Abnehmer an in die Erschei-nung treten, also Abzüge für Skonto (Zinsabzug), Abzüge für Beanstan-dungen (Reklamationen), kurzum alles das, was den ursprünglichen Umsatz schmälert. Solche Erlösschmälerungen werden zuweilen als Teile der Selbstkosten verrechnet. Sehr zu Unrecht! Eine geordnete

Betriebsrechnung muß die Erlösschmälerung durch entsprechende Herabsetzung des Umsatzes (also des Erlös-Kontos) ausweisen, eine Aufgabe, die keinerlei Schwierigkeiten bereitet.

Gewinn. Durch Gegenüberstellung von Umsatz (Erlös) einerseits, Selbstkosten andererseits, ermittelt die Nachkalkulation den Gewinn des Unternehmens. Der Begriff des Gewinnes freilich bedarf einer weitgehenden Erklärung. Bevor wir uns dieser zuwenden, müssen wir noch etwas nachtragen, was dem Inhalte nach bereits unter die direkten Aufwendungen gehört hätte, was aber nach Besprechung des Gesamtaufbaues der Selbstkosten wesentlich einfacher darstellbar ist.

Gliederung der direkten Aufwendungen. Wir sind bisher davon ausgegangen, daß sich die direkten Aufwendungen in Material und Bearbeitungslohn erschöpfen. Dies ist, streng genommen, nirgends der Fall, vielmehr entstehen stets gewisse Zusatzkosten, die man, ohne der Betriebsrechnung Gewalt anzutun, nicht zu den Material- oder Lohnkosten zählen kann. In Unternehmungen, in denen die Verhältnisse einfach liegen, hilft man sich, indem man diese Kosten, so gut es eben geht, unter eines der beiden direkten Konten „Material“ oder „Lohn“ verbucht (so beispielsweise die Frachten unter Materialkonto) oder aber, indem man sie buchhalterisch unter Unkosten verrechnet. Dies ist, wie gesagt, für einfach liegende Verhältnisse zulässig, und dieser, wenn auch unzulängliche Weg, ist immer noch einer oft anzutreffenden Buchungsweise vorzuziehen, die für alle direkten Kosten (Material, Lohn und Zusatzkosten) ein Sammelkonto anlegt (meist Fabrikationskonto genannt), das ein unförmiges, unübersichtliches Ganzes bildet, bis es endlich am Jahresschlusse durch die Inventur seine Auflösung findet. Auf die nachteiligen Folgen solcher unzuweckmäßigen Verbuchungsweise wird in dem Abschnitt „Buchhaltung“ näher hingewiesen werden. Wie gesagt, nur für besonders einfache Verhältnisse bedarf es keiner Sondererfassung dieser zusätzlichen Konten; bei der Mehrzahl der Unternehmungen aber spielen sie eine so wichtige Rolle, daß man sich mit ihnen eingehend auseinandersetzen muß.

Aufstellung (Montage). Dies trifft zunächst überall dort zu, wo die Lieferungspflicht mit dem Versand der Erzeugnisse nicht beendet ist, wo vielmehr ein Aufbau oder die gesamte Aufstellung (Montage) an Ort und Stelle zu erfolgen hat. Schon die auf der Montagestelle entstehenden Aufwendungen an Material und Lohn verlangen in der Regel eine von den Betriebsselftkosten getrennte Erfassung; auch entstehen bei den Aufstellungsarbeiten Unkosten (Abschreibung von Werkzeugen, Verbrauch an Unkostenmaterial), die man ebensowenig mit den Betriebsunkosten vermischen darf, die vielmehr durch besondere Zuschläge auf die Aufstellungslöhne erfaßt werden müssen. Wir denken aber hier noch an Aufwendungen anderer Natur; es ruhen nämlich auf den Aufträgen

Ausgaben wie Verfrachtung der Erzeugnisse nach der Baustelle, Reisen von Ingenieuren und Richtmeistern (Monteuren) dorthin, Versicherungen usw., Aufwendungen, die dem Einzelauftrag zur Last fallen, aber in den bisher behandelten Rahmen der direkten Aufwendungen nicht hineinpassen.

Mit dem Begriff der Montage wird übrigens, wie hier eingeschoben sei, häufig neben den Arbeiten am Aufstellungsort auch der Zusammenbau der Teile zu einem Ganzen innerhalb der Fabrik (etwa einer Lokomotive, einem Dieselmotor usw.) verstanden. Hiergegen ist an sich nichts einzuwenden. Wir werden aber, um diese verschieden gearteten Arbeiten auseinanderzuhalten, im vorliegenden Buche unterscheiden zwischen „Zusammenbau“ und „Aufstellung“, wobei unter ersterem die Zusammenfügung der Teile in der Fabrik zu einem versandreifen Gegenstande, unter dem letzteren die Aufstellung an der Baustelle zu einem gebrauchsfähigen Werke verstanden werden soll.

Sonderkosten. Ähnlich liegen die Dinge in bezug auf andere nahezu überall vorkommende Kosten wie Provisionen, Lizenzen, Verzugsstrafen, Kosten für die Stellung von Bankbürgschaften usw. In der Verlegenheit, diese Zusatzkosten buchhalterisch unterzubringen, sind manche Firmen geneigt, sie ohne weiteres als Unkosten zu verbuchen auch dort, wo sie in ihrer Vor- und Nachkalkulation die Aufwendungen zu Lasten der Aufträge berechnen. Die natürliche Folge ist, daß Buchhaltung und Nachkalkulation nicht mehr übereinstimmen. Es handelt sich eben nicht um Unkosten, sondern um direkte Aufwendungen, die auch buchhalterisch als solche erfaßt werden müssen. Genau wie wir die direkten Materialaufwendungen in einem besonderen Materialkonto sammeln, die der Löhne in dem Lohnkonto, so müssen wir auch die Sonderkosten kontonmäßig erfassen. Dies kann geschehen, indem man ein Sammelkonto für Sonderkosten anlegt oder aber, indem man für die verschiedenen Arten der Sonderkosten je ein Konto mit entsprechendem Namen einrichtet, die dann zusammen als die „Gruppe der Sonderkosten“ zu bezeichnen wären.

Für Unternehmungen, bei denen einerseits die Aufstellungen (Montagen), andererseits die Sonderkosten eine Rolle spielen, gliedern sich die Selbstkosten daher in weitergehender Weise als bei dem obigen Beispiel wiedergegeben. Die Selbstkosten eines Auftrages bzw. die der Erstellung einer ganzen Anlage setzen sich dann zusammen:

1. aus den engeren Betriebs- (direktes Material + direkter Betriebs-
selbstkosten lohn + Zuschlag für Betriebsunkosten)
2. aus der Gruppe der (Ausgangsfrachten, Provisionen, Lizen-
Sonderkosten zen, Verbandsabgaben, Aufstellungs-
sonderkosten usw.),
3. aus den Aufstellungs- (Aufstellungsmaterial + Aufstellungslohn
(Montage-) Kosten + Zuschlag für Aufstellungsunkosten),
4. aus den Vertriebsunkosten.

Grenze zwischen Sonderkosten und Unkosten. Zuweilen wird man bei gewissen Sonderkosten zu der Entscheidung kommen, daß man sie besser nicht als direkte Aufwendungen, sondern als Unkosten auffaßt. Notwendig ist auch hier wieder, daß die Geschäftsleitung ein für allemal die Entscheidung darüber trifft, wie sie es mit der Verbuchung zu halten wünscht, was in einfachster Weise durch Schaffung entsprechender Konten geschieht. Letzten Endes ist es nicht allzu wichtig, wie die Entscheidung fällt; notwendig aber ist die Einheitlichkeit, damit nicht je nach Belieben des Nachkalkulators, des Buchhalters oder des an dem Ergebnis nicht uninteressierten Abteilungsleiters das eine Mal so, das andere Mal anders verbucht wird. Die in unserem Organisationsplane durchgeführte Abhängigkeit von Nachkalkulation und Buchhaltung schützt uns dann davor, daß die Buchhaltung solche Ausgaben vielleicht über ein Unkostenkonto verbucht, die Nachkalkulation dagegen den Teil, der ihr gerade wichtig oder richtig erscheint, dem Einzelauftrage zur Last schreibt. Die Folge solcher Unstimmigkeit ist stets, daß weder Buchhaltung noch Nachkalkulation richtige Ziffern ausweisen und daß die Gewinnergebnisse beider voneinander abweichen. Näheres über die Grenze zwischen Sonderkosten und Unkosten wird im Kapitel VII gesagt werden.

Um bei den in Betracht kommenden Sonderkosten die Entscheidung darüber zu erleichtern, inwieweit es sich empfiehlt, diese Auslagen als direkte Aufwendungen, inwieweit doch vielleicht als Unkosten zu verbuchen, gehen wir die hauptsächlich in Betracht kommenden Aufwendungen nachstehend durch.

1. **Ausgangsfrachten.** Bei Besprechung der Frachten muß man unterscheiden zwischen der Eingangsfraucht des Rohmaterials und der Ausgangsfraucht der fertigen Erzeugnisse. Für die erstere bedarf es keiner getrennten Erfassung, vielmehr gehört die Eingangsfraucht auf den Einstandswert des Materials und damit auf das Materialkonto. Dies erhellt schon aus der Verschiedenheit des Materialbezuges, da man die Ware bald ab Lieferwerk, bald frei eigener Fabrik einkauft. Die Verbuchung aller Eingangsfrachten auf Materialkonto bedeutet daher, daß sämtliches zu verarbeitende Material einheitlich mit dem Werte frei eigener Fabrik eingesetzt wird.

Anders die Ausgangsfraucht. Diese entsteht nach Fertigstellung des Erzeugnisses in der Fabrik und zwar dann, wenn die Lieferung frei Baustelle oder frei einer anderen Bahnstation zu erfolgen hat. Die Ausgangsfraucht findet daher innerhalb der engeren Betriebs-selbstkosten keinen Platz; sie gehört in das Sammelkonto „Sonderkosten“ oder aber, wenn man, wie oben erwähnt, für die verschiedenen Sonderkosten besondere Konten einrichtet, auf das „Ausgangsfrachten-Konto“, das dann zur Gruppe der Sonderkosten gehört. Nun kommt es zwar vor,

daß eine solche „Ausgangsfracht“ nur ausgelegt, von dem Abnehmer aber zurückerstattet wird. Dies braucht uns nicht davon abzuhalten, alle Ausgangsfrachten über dieses Konto zu buchen; erfolgt eine Rückerstattung, so sorgt die doppelte Buchführung dafür, daß das Konto wieder erkannt (entlastet) wird. Es kann aber dann nicht passieren, daß die Fracht wohl gezahlt, nicht aber zu Lasten des Auftrages erfaßt wird. In der Gruppe der Sonderkosten erfaßt, gelangen die aufgewendeten Ausgangsfrachten mit Sicherheit auf die einzelnen Aufträge; und auf diese Aufträge gehören sie auch, sofern eben nicht eine Rückvergütung durch den Abnehmer erfolgt, was dann der Nachkalkulation ebensowenig entgehen kann wie die ursprüngliche Belastung.

2. Provisionen. Dort, wo Außenvertreter in bestimmten Zwischenräumen, sagen wir jährlich oder vierteljährlich, gewisse Prozentsätze des Umsatzes als Provision erhalten, ist gegen eine Verbuchung über Unkostenkonto nichts einzuwenden. Unter den Unkostenkonten wäre dann ein besonderes Konto, genannt „Provisionsunkosten“, aufzuführen. Dort aber, wo die Abrechnung auf Grund des einzelnen Auftrages stattfindet, ist es, wenn die Größe der Einzelaufträge dies rechtfertigt, richtiger, die Provision als Aufwendung aufzufassen, die die direkten Kosten eines Einzelauftrages erhöht. Wer sich zu dieser Auffassung bekennt, muß die Provision unter den Sonderkosten verbuchen, etwa unter dem Namen „Provisionskonto“.

3. Lizenzen. Bei diesen gilt genau das Gleiche wie bei Provisionen. Wenn man will, kann man Lizenzen und Provisionen in einem gemeinsamen Konto verbuchen; andernfalls ist ein Sonderkostenkonto, „Lizenzkonto“ genannt, zu bilden.

4. Verbandsabgaben. Auch bei diesen handelt es sich offensichtlich um direkte Aufwendungen, die aber mit den engeren Betriebs-selbstkosten nichts zu tun haben. Sie werden daher unter Sonderkosten verbucht, am besten etwa in einem Konto, genannt „Konto für Verbandsabgaben“.

5. Umsatzsteuer. Wir haben hier die Wahl, die Aufwendungsart als Unkosten oder als direkte Aufwendung zu Lasten der Einzelaufträge anzusehen; im letzteren Falle ist für die Summe der so den Aufträgen belasteten Beträge ein Sonderkostenkonto „Umsatzsteuerkonto“ zu bilden. Wenn wir den letzteren Weg als im allgemeinen besser vorschlagen, so geschieht dies aus folgenden Überlegungen. Zunächst bleiben wir damit dem Grundsätze treu, eine Aufwendung, die sich zu Lasten eines Auftrages erfassen läßt, als direkte Aufwendung und nicht als Unkosten zu verbuchen. Sodann folgen wir mit dieser Verbuchungsart der für die Kalkulation üblichen Verrechnungsart, die die Umsatzsteuer unter den Einzelementen der Selbstkosten, d. h. nicht als Teil der Unkostenzuschläge zu berechnen pflegt; es paßt sich also auch hier die

Betriebsrechnung der Kalkulation an. Tut sie dies nicht und verbucht die Buchhaltung die Umsatzsteuer unter Unkosten, obgleich sie die Aufwendung in der Nachkalkulation der einzelnen Aufträge besonders berücksichtigt, so entsteht eine Unstimmigkeit zwischen Zuschlägen und wirklichen Unkosten; dadurch wird das Ziel, daß Zuschläge und wirkliche Unkosten sich ihrer Höhe nach decken sollen, vereitelt. Verschlimmert wird diese Unstimmigkeit noch dadurch, daß die Umsatzsteuer für gewisse Aufträge gar nicht oder aber vielleicht in geringerer Höhe erhoben wird. Daher bedeutet die Erfassung der Umsatzsteuer in den Unkosten eine Verschwommenheit, indem sie die einen Aufträge zu niedrig, die anderen zu hoch belastet. Die Verbuchung dagegen zu Lasten eines Sonderkontos, d. h. also als direkte Aufwendung, schafft ganz klare Ziffern. Die Nachkalkulation führt unter den Elementen der Selbstkosten eines jeden an einen Abnehmer abgelieferten Auftrages die darauf entfallende Umsatzsteuer auf, und zwar zu Lasten des genannten Sonderkontos; als Gegenkonto erscheint ein „Verrechnungskonto für Umsatzsteuer“, aus dem dann der Betrag zu entnehmen ist, der später wirklich an die Behörde gezahlt wird.

In Unternehmungen freilich, bei denen die einzelnen zur Berechnung gelangenden Objekte nur klein sind, wird man unter Umständen richtiger daran tun, die Umsatzsteuer nicht zu den Sonderkosten zu rechnen, sondern zu den indirekten Aufwendungen; in diesem Falle ist ein „Umsatzsteuer - Unkosten - Konto“ zu bilden, und dies hat eben dann zur Folge, daß die Steuer als Teil der Unkostenzuschläge erfaßt wird, nicht aber als direkte Aufwendung. Bei der Entscheidung wird man sich am besten davon leiten lassen, wie man bei Aufstellung der Vorkalkulation verfährt. Pfl egt man bei dieser die Umsatzsteuer als gesondertes Element der Selbstkosten aufzuführen, so sollte die Betriebsrechnung dieser Berechnungsart folgen und die Steuer als direkte Aufwendung verbuchen. Dann aber gehört sie nicht unter Unkosten, sondern unter Sonderkosten.

6. Aufstellungs- (Montage-) Sonderkosten. In diesem Konto finden alle mit der Aufstellung (Montage) in Zusammenhang stehenden zusätzlichen Kosten ihre Verbuchung, also die Reisekosten der Bauleiter und Richtmeister usw., die anteiligen Gehälter der Aufstellungsingenieure. Wer es vorzieht, kann auch diese Auslagen als indirekte Aufwendungen auffassen und dann über Unkosten verbuchen. Warum aber die Löhne der Richtmeister zu Lasten des Auftrages verbucht werden sollen, das Gehalt des bauleitenden Ingenieurs aber über Unkosten, ist nicht recht erfindlich; das Gleiche gilt von Fahrgeldern zur Baustelle, Ortszulagen usw. Bei manchen Unternehmungen spielen alle diese Kosten eine so erhebliche Rolle, daß die Nachkalkulation ohne sie ein unrichtiges Bild ergeben und unter Umständen einen Gewinn vorspiegeln kann, wo in Wirklichkeit ein Verlust entstanden ist. Bucht

aber die Nachkalkulation zu Lasten des Auftrages, so darf natürlich auch die Buchhaltung nicht anders verfahren. Es gehören dann diese Aufwendungen auf das Konto „Aufstellungs-sonderkosten“.

7. Verschiedene Sonderkosten. Es empfiehlt sich, die Zahl der Sonderkosten nicht ohne Not größer als erforderlich zu wählen, sondern die Trennung auf diejenigen Kostenarten zu beschränken, an deren getrennter Überwachung ein Interesse besteht. Alle übrigen faßt man am besten in ein „Konto für verschiedene Sonderkosten“ zusammen. Hier hinein werden in der Regel gehören: Verzugsstrafen, Kautionskosten, Transportversicherungen, Feuerversicherung am Aufstellungsort usw.

Es könnte leicht der Gedanke auftauchen, als ob es besonders schwierig wäre, die gleichartige Bearbeitung der Sonderkosten durch Nachkalkulationsabteilung einerseits, Buchhaltung andererseits sicherzustellen. Unsere späteren Ausführungen werden zeigen, daß in dieser Hinsicht keinerlei Schwierigkeiten bestehen, wenn auch im Kapitel „Sonderkosten“ noch einiges über die Eigentümlichkeiten gewisser Sonderkostenarten gesagt werden muß.

Damit haben wir nun die wichtigsten Gesichtspunkte für die Gliederung der Selbstkosten gewonnen. Wir haben ferner erkannt, daß nicht nur die Unkosten einer Einteilung nach Gruppen bedürftig sind, daß vielmehr auch die direkten Aufwendungen in der Regel eine Unterteilung verlangen, für die wir drei große Gruppen unterschieden haben:

- I. Gruppe: Materialverbrauch,
- II. Gruppe: Lohnverbrauch,
- III. Gruppe: Sonderkostenverbrauch.

An dieser Unterscheidung wollen wir für unseren Organisationsplan festhalten.

Gliederung des Gewinnes. Es bedarf nun noch einer genaueren Bestimmung für den Begriff des Gewinnes. An sich verstehen wir unter Gewinn den Unterschied zwischen dem Erlös (Umsatz) einerseits, den Selbstkosten, die diesem Umsatz gegenüberstehen, andererseits. Für die Vorkalkulation erscheint der Begriff sonach geklärt. Das, was wir über die Gesamtselbstkosten (also einschließlich auch der Vertriebsunkosten) als Zuschlag in Anrechnung bringen, ist der vorkalkulierte Gewinn eines Auftrages, und zwar der Reingewinn, denn alles, was an Aufwendungen zu erwarten ist, ist in Ansatz gebracht. Nachzutragen wäre nur, daß man bei Aufstellung der Vorkalkulation gut tut, zu den vorkalkulatorischen Selbstkosten eine sog. Wagnisgebühr in Form eines angemessenen prozentualen Zuschlages hinzuzurechnen. Hierdurch versucht man, dem Unsicherheitsfaktor Rechnung zu tragen, der in der Veranschlagung von Material, Lohn usw. und deren Bewertung zu einem Zeitpunkte liegt, zu dem man die Höhe der wirklichen Aufwendungen noch nicht genau kennt.

Für die Nachkalkulation ist der Begriff des Gewinnes im wesentlichen der gleiche, nur fehlt natürlich die Wagnisgebühr, denn an die Stelle der Unsicherheit einer Zukunftsberechnung ist die Sicherheit der Vergangenheit getreten. Zu beachten ist ferner, daß — wie schon erwähnt — die Nachkalkulation die Tätigkeit der Selbstkostenermittlung mit Einsetzung der Betriebsunkosten (in Form von Zuschlägen) beendet, d. h. also die Vertriebsunkosten unberücksichtigt läßt. Voraussetzung für diese zweckmäßige Maßnahme ist natürlich, daß eine durchgängige und lückenlose Gliederung der Unkosten nach Betrieb und Vertrieb stattfindet etwa derart, wie wir sie im nächsten Kapitel vorschlagen. Wo Ähnliches noch nicht durchgeführt ist, findet man oft, daß die Zuschläge der Nachkalkulation sowohl Betriebs- wie Vertriebsunkosten umfassen. Man sollte aber dann so schnell als eben möglich zu der erforderlichen Gliederung schreiten, denn ohne sie ist ein wirklich klarer Einblick in die Betriebsselbstkosten nicht zu erlangen.

Berücksichtigt also der Reingewinn die Selbstkosten einschließlich der Vertriebsunkosten, so bedarf es für den Gewinn, der die Vertriebsunkosten außer acht läßt, d. h. für den Gewinn, wie er beispielsweise von der Nachkalkulation ermittelt wird, eines anderen Namens. Wir wollen diesen Gewinn, der alle Selbstkosten, aber unter Ausschluß der Vertriebsunkosten, berücksichtigt, zur Unterscheidung vom Reingewinn „Rohgewinn“ nennen. Es ist notwendig, sich diese Begriffsbestimmung einzuprägen, zumal man diesen Namen zuweilen für einen anderen Begriffsinhalt angewandt findet, nämlich für den Überschuß des Erlöses über die direkten Aufwendungen. Der Unterschied dieses Überschusses gegenüber unserem Rohgewinn besteht also darin, daß in unserem Falle zu den Selbstkosten die Betriebsunkosten (z. B. in der Nachkalkulation in Form der Betriebszuschläge) einschließlich auch der Aufstellungsunkosten hinzugerechnet sind, während im anderen Falle nur die direkten Aufwendungen dem Erlös gegenübergestellt sind. Wir haben kein Recht, unseren Begriff des Rohgewinnes als den richtigeren zu bezeichnen, vielmehr handelt es sich nur darum, unzweideutige Begriffe zu schaffen. Wenn wir unsererseits Bedenken tragen, für den genannten anderen Begriff das Wort Rohgewinn anzuwenden, so geschieht dies deshalb, weil ohne Berücksichtigung von Betriebsunkosten uns das Wort „Gewinn“ überhaupt nicht am Platze scheint. Betriebsunkosten sind vielmehr ein ebenso wirkliches Glied der Selbstkosten wie die direkten Aufwendungen, wenn auch ihre Berechnungsweise notgedrungen eine andere ist.

Andererseits tut man gut, auch für den Überschuß des Erlöses über die direkten Aufwendungen einen Namen zu finden, denn dieser Überschuß spielt in der Betriebsrechnung, wie wir sehen werden, eine wichtige Rolle, ganz besonders bei dem Vergleich der buchhalterischen mit den

nachkalkulatorischen Ziffern. Wir schlagen hierfür das Wort „Deckung“ vor und zwar aus der Überlegung heraus, daß aus diesem Überschuß mehrere Posten zu decken sind, nämlich die Betriebsunkosten einschließlich der Aufstellungsunkosten, ferner die Vertriebsunkosten und endlich der Reingewinn, denn was uns über die Vertriebsunkosten hinaus übrig bleibt, ist der Reingewinn. Wir lassen es dahingestellt, ob die Benennung „Deckung“ eine restlos glückliche ist, wären vielmehr gern bereit, an ihre Stelle einen Namen zu setzen, der noch deutlicher den Umfang des Begriffes wiedergibt. Die Hauptsache aber bleibt, daß auch in bezug auf den Aufbau des Überschusses und des Gewinnes unzwei-

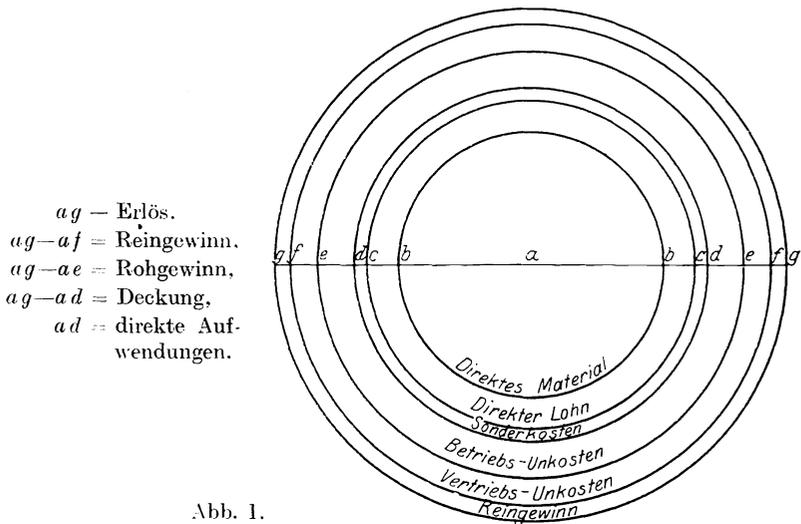


Abb. 1.

deutige Bezeichnungen bestehen, die wir nunmehr wie folgt festlegen können:

- „Deckung“ ist der Überschuß des Erlöses über die auf diesen Erlös entfallenden direkten Aufwendungen.
- „Rohgewinn“ ist die Deckung, gekürzt um die auf die betreffenden Aufwendungen entfallenden Betriebsunkosten.
- „Reingewinn“ ist der Rohgewinn, gekürzt um die entfallenden Vertriebsunkosten.

Diese Begriffsbestimmungen gelten in gleicher Weise im Bereich der Vorkalkulation, der Nachkalkulation wie der Buchhaltung. So wird z. B. die Nachkalkulation für den einzelnen Auftrag Deckung und Rohgewinn feststellen, während sie sich um den Reingewinn nicht kümmert. Die Summe der von ihr für einen Monat aufgestellten Abrechnungen wird also die nachkalkulatorische Deckung und den nachkalkulatorischen Rohgewinn des Monats darstellen, genau so, wie die Summe der den

Abnehmern erteilten, von ihr abgerechneten Rechnungen den nachkalkulatorischen Erlös des Monats zeigt. Genau entsprechende Bezeichnungen werden wir bei der Buchhaltung vorfinden. Die Summe der den Abnehmern erteilten Rechnungen wird hier, wo die Ordnung nach Buchhaltungskonten vorgenommen wird, im Erlöskonto erscheinen. Die diesem Erlös gegenüberstehenden Aufwendungen werden in gewissen im Kapitel „Buchhaltung“ zu besprechenden Unterkonten dem Erlös gegenübergestellt. Der Unterschied beider (oder wie man bei buchhalterischen Konten sagt: der Saldo) wird uns die buchhalterische Deckung des betreffenden Zeitraumes (z. B. eines Monats) zeigen. Kürzen wir diesen Saldo um die Summe der buchhalterischen Betriebsunkosten, so erscheint der buchhalterische Rohgewinn; kürzen wir diesen weiter um die buchhalterischen Vertriebsunkosten, so ermitteln wir den buchhalterischen Reingewinn. Zur Verdeutlichung des vorstehend dargelegten Aufbaues der Selbstkosten und des Gewinnes bringen wir auf Seite 43 ein Schaubild (Abb. 1).

Bilanzgewinn. Über die Frage der Übereinstimmung zwischen buchhalterischem und nachkalkulatorischem Gewinn wird weiter unten zu reden sein. Hier soll nur noch die Frage beantwortet werden, ob und inwieweit der so ermittelte Reingewinn übereinstimmend ist mit dem, was in der Bilanz als Gewinn erscheint. Sieht man vom Finanzdienst (Zinsen, Effekten usw.) ab, der nach unserer obigen Auffassung mit der Fabrikbuchhaltung nichts zu tun hat, vernachlässigt man ferner die Berichtigungen, die durch die Verrechnungskonten bedingt sind, und auf die wir noch später eingehen müssen, so haben wir damit in der Tat diejenige Summe vor uns, die im Jahresabschluß als Bilanzgewinn erscheinen soll. Freilich dürfen wir nicht vergessen, daß auch die beste und gewissenhaftest gehandhabte Betriebsrechnung uns nie restlos vor Fehlern bewahren kann. Deshalb können wir auch niemals auf die Nachprüfung der rechnerischen Ergebnisse durch die Wirklichkeit verzichten. Dies geschieht bekanntlich in erster Linie durch die körperliche Aufnahme der Vorräte und Halbfabrikate (Inventur genannt). Erst diese Aufnahme im Verein mit den sonstigen am Jahresabschluß erforderlichen Maßnahmen ergibt die Probe auf das Exempel. Niemals wird man dabei Unterschiede ganz vermeiden können. Sache einer geordneten Betriebsrechnung aber ist es, diese Unterschiede klar auszuweisen und zwar kontenweise geordnet, nicht aber zwischen dem rechnerischen Gewinne und dem Jahresergebnisse eine tiefe Kluft entstehen zu lassen, über die keine Brücke, sondern nur der luftige Steg der Leichtfertigkeit führt.

Vorratsanfertigung. Wenn wir in Vorstehendem von der Abrechnung der einzelnen Aufträge gesprochen haben, so hatten wir der Einfachheit halber nur solche im Auge, die erst auf die Bestellung des Abnehmers

hin zur Inangriffnahme gelangen und nach Fertigstellung dem Abnehmer berechnet werden. Etwas anders liegen die Dinge, wo die Erzeugnisse sämtlich oder teilweise auf Vorrat gearbeitet und bei Bestellung seitens des Abnehmers eben von diesem Vorrat entnommen werden. Es scheidet sich dann der Gewinn, wie bereits eingangs dieses Kapitels angedeutet, in zwei Teile, in einen Verkaufsgewinn, den wir an dieser Stelle unberücksichtigt lassen können, da er gewissermaßen den Charakter eines Handelsgewinnes hat, und den Überschuß, der dadurch entsteht, daß dem Vorratslager, dem Filiallager usw. mehr belastet wird als die eigentlichen Aufwendungen betragen. In dieser Beziehung kann natürlich ganz verschieden verfahren werden. Bald pflegt man dem Vorratslager nur die direkten Aufwendungen zu belasten, bald die Betriebselbstkosten, d. h. also einschließlich Betriebsunkosten, bald Listenpreise oder sog. interne Selbstkosten, die sich mit den Fabrikationselbstkosten vielleicht nicht decken. In dieser Hinsicht kann natürlich stets so verfahren werden, wie es den Interessen oder der Übung des einzelnen Unternehmens entspricht, nur muß die Betriebsrechnung genauen Aufschluß geben über die Überschüsse solcher Verbuchungen gegenüber den direkten Aufwendungen in der Fabrik. Um hier keine Schwierigkeiten zu haben, tut man am besten daran, Lieferungen auf Vorrat für die Gewinnabrechnung genau so wie Bestellungen anderer Abnehmer zu behandeln, zumal, wie bereits ausgeführt, die Frage des Abnehmers für den Fabrikationsbetrieb gleichgültig ist. Wir müssen nur, wie schon betont, die Belastungen der Läger nicht über das Erlöskonto, sondern ein „Vorrats-Umsatz-Konto“ oder ähnlich genanntes Konto führen, um rechnerisch diese Umsätze von denen an Kunden zu trennen. Im übrigen aber rechnen wir diese Ablieferungen genau so ab, als wenn sie für einen Außenstehenden bestimmt wären, d. h. wir ermitteln sowohl den Umsatz wie die auf ihn entfallende Deckung und den Rohgewinn. Nehmen wir beispielsweise eine Ablieferung an das Lager an, bei der nur direkte Aufwendungen belastet sind, so erscheint der Umsatz in Höhe der direkten Aufwendungen, es entsteht also weder Deckung noch Rohgewinn. Nehmen wir dagegen einen Listenpreis an, so kann unter Umständen sowohl Deckung wie Rohgewinn entstehen und so fort. Nur werden wir bei Entstehung solcher interner Gewinne zu prüfen haben, ob und inwieweit wir diese Beträge in die monatlichen Gewinnübersichten sowie insbesondere in die Bilanz zu übernehmen berechtigt sind. Hierüber wird Näheres im Abschnitt Buchhaltung zu sagen sein.

Vergleich zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung. Mit der Gliederung des Gewinnes haben wir die letzte Stufe für den Aufbau der Betriebsrechnung zurückgelegt. Wir haben nun gleich am Anfang dieses Kapitels von einer gegenseitigen Abhängigkeit der beiden Rechnungsarten — Haupt- und Betriebsbuchhaltung — gesprochen. Was

hierunter zu verstehen ist, wird erst im Laufe der späteren Kapitel klarer hervortreten. Immerhin wird man schon an dieser Stelle die Frage aufwerfen dürfen, ob und inwieweit bei Durchführung unseres Organisationsplanes eine volle Übereinstimmung beider zu erwarten ist. Man wird insbesondere in bezug auf den Gewinn die Beantwortung der Frage verlangen dürfen, ob die Hauptbuchhaltung nun von Monat zu Monat die gleichen Ziffern ausweisen wird wie die Nachkalkulation. Sind es doch in der Tat die gleichen Einzelzahlen und Unterlagen, mit denen beide Teile arbeiten, nur mit dem Unterschiede, daß die Ordnung nach anderen Gesichtspunkten erfolgt, nämlich bei der Nachkalkulation nach einzelnen Aufträgen und deren Gesamtsummen, bei der Buchhaltung nach Konten bzw. deren Salden. Es wird Aufgabe dieses Buches sein, zu zeigen, daß ein dauernder zwangsläufiger Zusammenhang zwischen den beiden Verbuchungsarten durchführbar ist, und daß dieser Zusammenhang sich nicht nur auf die Verbuchungen selbst erstreckt, sondern auch auf ihre zeitliche Einordnung, so daß, was die Nachkalkulation in einem Monat abrechnet und damit in das Gewinnergebnis überführt, auch von der Buchhaltung im gleichen Monat erfaßt wird und umgekehrt.

Trotzdem ist die Beantwortung der Frage, inwieweit die gegenseitige Abhängigkeit der beiden Rechnungsarten zu einer vollen Übereinstimmung führt, keineswegs eine einfache. Wenn wir uns schon im vorliegenden Kapitel mit dieser Frage befassen, so geschieht dies, weil ohne Einbeziehung dieses entscheidenden Punktes das Kapitel, das von dem Aufbau der Betriebsrechnung handelt, unvollständig wäre. Wir verkennen aber nicht, daß die nachstehenden Erörterungen dem in den Fragen der Betriebsrechnung noch nicht durchaus Erfahrenen vielleicht doch erhebliche Schwierigkeiten bereiten können. Für einen solchen Fall möchten wir um Nachsicht bitten und dazu raten, die nunmehr folgenden Endausführungen dieses Kapitels zu überschlagen, bis man mit dem übrigen Inhalt des Buches vertraut ist.

Tatsache ist nämlich, daß die Gewinnziffern der beiden Berechnungsarten nicht ohne weiteres übereinstimmen bzw. daß sie dies nur sehr bedingt tun. Die Unterschiede aber entstehen nicht als Folge mangelnder Einheitlichkeit, sondern sie sind notwendige, durch die Verschiedenart der Arbeitsmethode bedingte. Klar ist zunächst, daß die Betriebsunkosten sich niemals auf den Pfennig mit den Betriebszuschlägen decken können, so daß also der Rohgewinn der Nachkalkulation schon in dieser Beziehung sich von dem der Buchhaltung unterscheiden muß. Aber mit dieser natürlichen und einleuchtenden Unstimmigkeit ist das Auseinandergehen der beiden Gewinnziffern nicht erschöpft, und dieses weitere Auseinandergehen zu erklären, ist der Zweck dieses Endabschnittes. Man nimmt in der Regel den Unterschied, wie er sich auch bei gut ausgebildeter Nachkalkulation am Jahresschlusse ergibt, als

Folge unabwendbarer beiderseitiger Ungenauigkeiten hin, anstatt diesen Unterschied nicht nur seiner Ursache nach klar zu erkennen, sondern ihn auch für Kontrollzwecke nutzbar zu machen.

Halten wir einmal die Gewinnziffern eines Monats für die beiden Rechnungsarten einander gegenüber, so ergibt sich im Sinne der vorstehenden Begriffsbestimmungen das folgende:

Monatsergebnis	
der Nachkalkulation	der Buchhaltung
Erlös lt. Summe der erteilten Rechnungen	Erlös lt. Erlöskonto
ab: direkte Aufwendungen auf obige Rechnungen entfallend	ab: direkte Aufwendungen auf obigen Erlös entfallend lt. entsprechenden Konten
verbleibt: nachkalkulatorische Deckung	verbleibt: buchhalterische Deckung
ab: Betriebszuschläge auf obige Aufwendungen entfallend	ab: Betriebsunkosten lt. Unkostenkonten
verbleibt: nachkalkulatorischer Rohgewinn	verbleibt: buchhalterischer Rohgewinn
	ab: Vertriebsunkosten lt. Unkostenkonten
	verbleibt: buchhalterischer Reingewinn.

Oder setzen wir an die Stelle der Begriffe beliebige angenommene Zahlen:

Ergebnis 1. 1. bis 31. 7. 19...	
Nachkalkulation:	Buchhaltung:
Erlös // 3 752 564,50	Erlös // 3 752 564,50
ab: direkte Aufwendungen 1 537 312,90	ab: direkte Aufwendungen 1 537 312,90
nachkalkulatorische Deckung . . // 2 215 251,60	buchhalterische Deckung . . . // 2 215 251,60
ab: Betriebszuschläge ,, 911 241,20	ab: Betriebsunkosten ,, 1 493 712,18
nachkalkulatorischer Rohgewinn // 1 304 010,40	buchhalterischer Rohgewinn . . // 721 539,42
	ab: Vertriebsunkosten ,, 283 416,90
	buchhalterischer Reingewinn . . // 438 122,52

Für den Erlös und die direkten Aufwendungen sowie infolgedessen auch für die Deckung dürfen wir, eben weil sich beide Rechnungsarten auf die gleichen, wenn auch anders geordneten Unterlagen stützen, eine restlose Übereinstimmung erwarten. Deshalb haben wir auch in obigem Zahlenbeispiel bis zur Deckung die gleichen Ziffern eingesetzt. Natürlich wird man nicht erwarten dürfen, daß vor Einspielen der Organisation immer volle Übereinstimmung herrschen wird, vielmehr wird man Unterschiede zuerst in Kauf nehmen; sie müssen aber mit dem allmählichen Zusammenschlusse aller Glieder in Fortfall kommen. Treten sie in einzelnen Fällen trotzdem auf, so ist eine Nachprüfung der Buchungen unerlässlich und, wie aus späteren Abschnitten hervorgehen wird, unter allen Umständen möglich.

Mit der „Deckung“ aber hat die Übereinstimmung der beiden Ergebnisse ein Ende. Betrachten wir den darauffolgenden Faktor, die Betriebsunkosten, so wurzelt deren mangelnde Übereinstimmung vorerst in der verschiedenen Rechnungsmethode; denn die Buchhaltung rechnet, wie soeben erwähnt, mit den wirklichen Betriebsunkosten, die Nachkalkulation dagegen bedient sich der rechnerischen Betriebszuschläge. Die obige, von Monat zu Monat anzulegende Gegenüberstellung bietet daher willkommenen Anlaß, die beiden Ziffern miteinander zu vergleichen, um festzustellen, ob und inwieweit die geschätzten Betriebszuschläge durch die wirklichen Betriebsunkosten ihre Bestätigung gefunden haben. Eine einfache Überlegung aber zeigt, daß die beiden Ziffern (in obigem Beispiele die *ℳ* 911 241,20 der Nachkalkulation und die *ℳ* 1 493 712,18 der Buchhaltung) nicht ohne weiteres vergleichbar sind. Denn auf der nachkalkulatorischen Seite erscheinen nur diejenigen Betriebszuschläge, die sich auf bereits abgerechnete (d. h. den Abnehmern belastete) Aufträge beziehen; dagegen sind darin nicht enthalten diejenigen Betriebszuschläge, die auf den noch nicht abgerechneten Erzeugnissen ruhen, d. h. auf den sog. Halbfabrikaten. Will man also die Richtigkeit der Betriebszuschläge nachprüfen, so muß man auf der nachkalkulatorischen Seite zu den Zuschlägen der abgerechneten Aufträge die auf den Halbfabrikaten ruhenden Zuschläge hinzuzählen und deren Gesamtsumme dann erst den buchhalterischen Betriebsunkosten gegenüberstellen. Ja, streng genommen kommt noch eine weitere Schwierigkeit hinzu, insofern man die auf den Anfertigungen des Vorjahres ruhenden Zuschläge trennen müßte von denen des laufenden Jahres. Aus gutem Grunde aber wollen wir die Schwierigkeit an dieser Stelle vernachlässigen.

Nehmen wir an, daß, um bei obigem Beispiele zu bleiben, die auf den Halbfabrikaten ruhenden Betriebszuschläge am 31. 7. *ℳ* 496 300 betragen hätten (eine Kenntnis, die uns die Betriebsrechnung zumindest in runder Ziffer stets vermitteln kann), so gelangen wir zu folgender Gegenüberstellung:

Betriebszuschläge auf abgerechneten Erzeugnissen	M	911 241,—
dsgl. auf Halbfabrikaten	„	496 300,—
	in Summa:	M 1 407 541,—
wirkliche Betriebsunkosten	„	1 493 712,—
daher ungedeckt	M	86 171,—

Mit dieser Gegenüberstellung erkennen wir also, daß unsere Betriebszuschläge sich bis zu dem Stichtage als unzureichend erwiesen haben; die Betriebsunkosten, die durch sie gedeckt werden sollten, waren um rund M 86 000 höher. Wir haben bereits an anderer Stelle ausgeführt, daß die so gewonnene Einsicht in die Unrichtigkeit der Zuschläge nicht notwendigerweise zu einer Änderung der Zuschläge führen muß. Selbst wenn wir uns aber im vorliegenden Falle aus irgendwelchen Überlegungen zu einer Änderung entschließen sollten, die eine Tatsache schaffen wir nicht aus der Welt, daß unsere nachkalkulatorische Gewinnziffer zum 31. 7. um eben diese Unterschiedssumme zu hoch erscheint. Es ist natürlich nicht angängig, nun nachträglich alle abgerechneten Aufträge zu ändern, wohl aber müssen wir die durch den Ablauf der Zeit gewonnene Einsicht zu einer Berichtigung des nachkalkulatorischen Gewinnes benutzen. In unserem obigen Beispiele also würde unter die Ziffer des nachkalkulatorischen Rohgewinnes von . M 1 304 010,— hinzuzufügen sein:

ab Mindergewinn durch ungedeckte Betriebsunkosten	„	86 171,—
demnach berichtigter nachkalkulatorischer Rohgewinn	M	1 217 839,—

Im entgegengesetzten Falle, d. h. wenn die Betriebsunkosten geringer gewesen wären als die Zuschläge, würde natürlich statt Mindergewinn ein Mehrgewinn einzusetzen sein.

Wir haben nunmehr das eine erreicht: die durch die Schätzung der Betriebszuschläge unsichere Gewinnsumme der Nachkalkulation haben wir gemäß den wirklichen Betriebsunkosten berichtigt. Haben wir aber gleichzeitig erreicht, daß jetzt buchhalterischer und nachkalkulatorischer Rohgewinn sich decken? In unserem obigen Beispiele ist dies jedenfalls nicht der Fall, denn auch nach der Berichtigung steht einem

nachkalkulatorischen Rohgewinn von	M	1 217 839,—
ein buchhalterischer Rohgewinn von	„	721 539,—

gegenüber, es besteht also ein

Unterschied von	M	496 300,—
---------------------------	---	-----------

Was hat dieser Unterschied zu bedeuten? Es fällt uns sofort auf, daß die Ziffer gleichlautend ist mit der Zahl, die wir eben an Zuschlägen für Halbfabrikate ermittelt haben, und eine kleine Überlegung zeigt uns, daß dies ganz selbstverständlich ist, denn die Buchhaltung hat alle Betriebsunkosten für ihre Rohgewinnziffer abgesetzt unabhängig

davon, daß diese Unkosten zum Teil auf Erzeugnissen ruhen, die noch unter Halbfabrikaten verbucht stehen, deren Gewinn also in der Abrechnung noch gar nicht enthalten ist. Oder anders ausgedrückt: durch sofortige Absetzung aller Unkosten legt die Buchhaltung dauernd stille Reserven in Höhe derjenigen Unkosten, die streng genommen zu der Abrechnung noch nicht gehören, indem sie auf Erzeugnissen ruhen, deren Überschuß in der Abrechnung noch nicht enthalten ist. Anders die Nachkalkulation: diese verrechnet immer nur diejenigen Betriebszuschläge, die zu den von ihr abgerechneten Arbeiten gehören. Eine volle Übereinstimmung aller sonstigen Buchungen vorausgesetzt, muß also die Rohgewinnziffer der Buchhaltung von der der Nachkalkulation um einen Betrag auseinandergehen, der der Höhe der auf Halbfabrikaten ruhenden Zuschlagssumme entspricht. Wir haben hier ein ungemein einfaches und dabei wertvolles Mittel der Kontrolle an der Hand. Buchhaltung und Nachkalkulation liefern der Firmenleitung am Monatsschlusse ihre Rohgewinnziffern ab. Der Unterschied der Ziffern muß nach Berichtigung der nachkalkulatorischen Ziffer nunmehr der Höhe der Zuschläge auf Halbfabrikate entsprechen. Ist dies innerhalb angemessener Grenzen der Fall, so erübrigt sich jedes weitere Forschen nach Übereinstimmung der weiteren Gewinnziffern; der Beweis für die richtige Durchführung der gegenseitigen Buchungen ist erbracht. Gehen dagegen die Ergebnisse darüber hinaus auseinander, so erkennt die Leitung hieraus das Maß der Ungenauigkeit, das in dem Zusammenarbeiten der beiderseitigen Arbeitsgebiete noch besteht.

An dieser Stelle aber legen wir weniger Wert auf dieses einfache und willkommene Hilfsmittel der Kontrolle als auf den Nachweis, daß das Auseinandergehen des buchhalterischen und des nachkalkulatorischen Gewinnes sowohl ein notwendiges als ein in seinem Ausmaß streng begrenztes ist. Auch der also, der einen Organisationsplan ähnlich dem unsrigen noch nicht durchgeführt hat, kann wenigstens am Jahreschlusse nachprüfen, inwieweit seine Nachkalkulation, verglichen mit dem Ergebnis der Buchhaltung, zuverlässig gearbeitet hat. Hierzu aber bedarf es der vorstehend dargelegten Erkenntnis, ohne die man gegenüber dem Rätsel der unvermeidlichen Unterschiede ohnmächtig bleibt.

Noch eine letzte Frage aber gilt es zu beantworten, ehe wir uns zu wirklicher Klarheit durchgerungen haben. Wir wissen, daß die beiden Gewinnziffern auseinandergehen müssen, auch dann noch, wenn wir die nachkalkulatorische berichtigt haben. Welche Gewinnziffer aber ist dann die richtige? Beide erscheinen in gleicher Weise berechtigt, für sich die Richtigkeit in Anspruch zu nehmen, aber es kann doch nur einen „richtigen“ Gewinn geben, wobei unter „richtig“ derjenige zu verstehen sein soll, der dem bilanzmäßigen Jahresabschluß entspricht. Die Antwort auf diese Frage finden wir am besten, wenn wir uns den

Jahresabschluß vergegenwärtigen. Nehmen wir der Einfachheit halber wieder die obigen Ziffern an, so daß also die Nachkalkulation uns einen berichtigten

Rohgewinn von *M* 1 217 839,—
die Buchhaltung dagegen einen

Rohgewinn von „ 721 539,—

zeigt; welche der beiden Ziffern dürfen wir dann für die Bilanz (natürlich nach Absetzung der Vertriebsunkosten) als Gewinn erwarten? Es sind offenbar wieder die Zuschläge auf Halbfabrikate, an die wir denken müssen, und so beantwortet sich die Frage dann auch dahin: Wer seine Halbfabrikate unter Einrechnung von Betriebszuschlägen bewertet, für den ist die — berichtigte — Rohgewinnziffer der Nachkalkulation maßgebend; für den dagegen, der die Halbfabrikate nur zu direkten Aufwendungen bewerten will, für den gilt der buchhalterische Rohgewinn. Sollten in dieser Hinsicht noch Zweifel bestehen, so braucht man sich nur das Folgende zu vergegenwärtigen: durch die Bewertung (Aktivierung) der Betriebszuschläge in den Halbfabrikaten verbessern wir das Jahresergebnis um die Höhe der Zuschläge. Wir erhöhen also, sofern die Buchhaltung bis dahin nur die direkten Aufwendungen verbucht hat, den buchhalterischen Gewinn automatisch um eben diese Betriebszuschläge. Mit anderen Worten: Wer am Jahreschlusse die Halbfabrikate einschließlich Betriebszuschläge bewertet, der muß auch jeweils dem buchhalterischen Gewinn die auf den Halbfabrikaten ruhenden Zuschläge hinzurechnen. Wer dagegen die Halbfabrikate in der Bilanz nur zu den Werten der direkten Aufwendungen aufzunehmen beabsichtigt, für dessen Gewinn ist auch im Laufe des Jahres die jeweilige buchhalterische die Zuschläge nicht umfassende Ziffer maßgebend.

Es könnte leicht der Eindruck entstehen, als ob demnach für den, der einmal die Entscheidung in dem einen oder anderen Sinne getroffen hat, nur die eine der beiden Rechnungsarten wesentlich sei, während er dann auf die Gegenüberstellung mit der anderen verzichten könne. Dieser Eindruck wäre durchaus verfehlt und zwar nicht etwa nur deshalb, weil solche Entscheidungen jederzeit abgeändert werden können, z. B. auch in dem Sinne, daß man die Halbfabrikate wohl mit Betriebszuschlägen bewertet, aber nicht in voller Höhe usw. Vielmehr mußte die Bewertungsfrage der Halbfabrikate überhaupt nur deshalb herangezogen werden, weil man ihrer zur Erklärung des notwendigen Auseinandergehens der Gewinnziffern bedarf. In Wirklichkeit aber handelt es sich um zwei nebeneinander hergehende, gleichberechtigte Rechnungsarten, deren keine auf die andere verzichten kann, und die sich gegenseitig stützen und kontrollieren, wie wir dies im Laufe der folgenden Abschnitte genauer erkennen werden. Ohne diese Stütze schwebt der nachkalkulatorische Gewinn in der Luft und bleibt damit unzuverlässig

und unkontrollierbar, während die Buchhaltung ohne Zusammenhang mit der Nachkalkulation überhaupt das Jahr über nicht in der Lage ist, etwas Brauchbares über das Gewinnergebnis auszusagen. Der Nachweis hierfür soll im Kapitel „Nachkalkulation“ geführt werden.

Wenngleich an dieser Stelle die Frage der Halbfabrikate erst in zweiter Linie kommt, so dürfte es doch angezeigt sein, zum Schluß noch Stellung dazu zu nehmen, ob es richtiger ist, die Halbfabrikate in der Bilanz einschließlich Betriebszuschlägen oder ohne solche zu bewerten. Die meisten Industrieunternehmungen dürften die Bewertung ohne Zuschläge vorziehen, und niemand wird gegen diese vorsichtige Bewertungsweise etwas einwenden können. Auch wir wollen für unseren Organisationsplan uns diese Art der Bewertung zu eigen machen. Dabei aber wollen wir nicht verkennen, daß im Lichte einer strengen Betriebsrechnung die Betriebsunkosten, wie schon an anderer Stelle dargelegt, ein ebenso wirkliches Glied der Selbstkosten darstellen wie irgendwelche direkten Aufwendungen. Sie bilden daher in der Form der Betriebszuschläge einen voll berechtigten Teil der in die Inventur aufzunehmenden Selbstkosten, solange sie ihrer Höhe nach richtig ermittelt sind. Als verkehrt dagegen müßte die Einsetzung eines Zuschlages auf die Halbfabrikate angenommen werden, der neben den Betriebsunkosten auch die Vertriebsunkosten erfaßt. Zwar, auch die Vertriebsunkosten sind ein Element der Selbstkosten, aber es handelt sich bei ihnen um Werbungskosten, die, zumindest zu einem erheblichen Teile, nicht eigentlich auf den in Ausführung begriffenen Aufträgen ruhen, sondern für Geschäfte aufgewandt werden, die noch in der Zukunft liegen und deren Zustandekommen zweifelhaft ist. Anders die Betriebszuschläge, mit denen diejenigen direkten Aufwendungen erfaßt werden sollen, die bei Ausführung der Arbeiten wirklich entstanden sind, und die in der Tat auf der Produktion und damit auch auf den Halbfabrikaten ruhen. Hier haben wir auch den letzten Grund dafür, weshalb die Nachkalkulation die Vertriebsunkosten unberücksichtigt lassen darf; die Vertriebsunkosten weisen in die Zukunft, die Betriebsunkosten in die Vergangenheit!

Es ist, wie noch einmal betont sei, von größter Wichtigkeit, daß der Organisierende sich den dargelegten Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes so klar wie möglich macht. Selbstverständlich ist niemand gezwungen, den Aufbau so und nicht anders zu wählen. Wer indessen Abweichungen für erforderlich hält, muß diese aufs Genaueste durchdenken und festlegen. Im übrigen aber wird, sobald man sich erst einmal über den Aufbau und die Ziele der Betriebsrechnung klar geworden ist, die Durchführung der einzelnen Maßnahmen, wie sie in den nachstehenden Kapiteln niedergelegt ist, keine nennenswerten Schwierigkeiten mehr bereiten.

III. Unkosten.

Unkosten im Gegensatz zu direkten Aufwendungen. Was wir unter Unkosten verstehen, ergibt sich aus dem vorangegangenen Abschnitte. Danach sind Unkosten alle indirekten Aufwendungen des Fabrikbetriebes im Gegensatz zu den direkten Aufwendungen, die man zu Lasten der Einzelaufträge verbucht. Somit ist für den häufig anzutreffenden unfruchtbaren Streit über die Bedeutung des Unkostenbegriffes kein Raum mehr. Niemand kann oder soll gezwungen werden, eine Aufwendung, die seiner Auffassung nach auf den Einzelauftrag gehört, als Unkosten anzusehen oder umgekehrt. Daß in dieser Beziehung Meinungsverschiedenheiten auftauchen, ist kein Unglück, wie überhaupt die Entscheidung nicht von so großer Bedeutung ist, wie man wohl anzunehmen geneigt sein kann, wenn man die Heftigkeit der widerstreitenden Meinungen kennt. Eine Aufwendung über Unkosten verbuchen bedeutet ja doch nicht, daß sie nicht zu Lasten der Aufträge gefaßt wird; der Unterschied besteht lediglich darin, daß die direkten Aufwendungen mit dem Einzelbetrage, die Unkosten dagegen als indirekte Aufwendungen durch Zuschläge zu Lasten des Einzelauftrages gefaßt werden. Wünscht deshalb jemand, diese oder jene Aufwendungsart lieber direkt den Einzelaufträgen zur Last zu schreiben an Stelle des Umweges über Unkosten, so liegt wirklich wenig Veranlassung zu dem Versuch vor, ihn zu einer anderen Auffassung zu überreden. In der Regel lassen sich bei solchen Meinungsverschiedenheiten beide Auffassungen verteidigen, da die strittigen Aufwendungsarten gewöhnlich auf der Grenze liegen, wo sich die direkten von den indirekten Aufwendungen scheiden. Können wir uns also in dieser Beziehung gegen einen unnötigen Zwang wenden, so müssen wir auf der anderen Seite um so schärfer die Notwendigkeit betonen, daß jedes Unternehmen klare Richtlinien darüber aufstellt, wie es mit der Verbuchung der einzelnen Aufwendungsarten in bezug auf direkte Aufwendungen oder Unkosten gehalten werden soll. Es darf also nicht vorkommen, daß eine Stelle als Unkosten auffaßt, was eine andere Stelle im gleichen Unternehmen zu Lasten des Einzelauftrages verbucht. Wir können dieserhalb auf das verweisen, was wir hierüber bereits im vorigen Abschnitte ausgeführt haben.

Ziele der Unkostengliederung. Von welcher Bedeutung die richtige Gliederung der Unkosten ist, wird wohl kaum mehr von irgendeiner Stelle verkannt. Trotzdem ist es gut, an der Spitze jeder Abhandlung über Unkosten in wenigen Worten zu sagen, was durch die Unkostenübersicht erfaßt werden soll:

Was wir kennen müssen, ist einmal die Art der Unkosten; hierzu dient die Unterteilung nach Konten. Die gleichzeitige Verarbeitung der Ziffern nach Abteilungen läßt uns einen Überblick gewinnen über den Aufwand jeder Abteilung eines Unternehmens, wodurch das sparsame und wirtschaftliche Arbeiten jeder einzelnen Abteilung überwacht werden kann. Endlich soll die Übersicht der Unkosten so gestaltet sein, daß ihre Aufteilung auf die einzelnen Aufträge möglich ist; es ist wichtig, daß man bei dieser Aufteilung trotz des Umweges einer Verrechnung in Form von Zuschlägen der Wirklichkeit so nahe kommt, wie dies ohne unverhältnismäßigen Aufwand möglich ist.

Es sind also drei deutlich getrennte Ziele, die die Unkostengliederung verfolgt, und zwar:

1. die Unterabteilung nach Arten, das sind die Unkostenkonten;
2. die Unterteilung nach Orten, wo die Unkosten entstehen, das sind die Abteilungen;
3. die gruppenweise Zusammenführung aller Unkosten dahin, wo wir sie für kalkulatorische Zwecke anderen Größen gegenüberstellen müssen, um durch diese Gegenüberstellung die Höhe der erforderlichen Zuschläge bestimmen zu können.

Erfahrungsgemäß ist es empfehlenswert, die mit der Bearbeitung der Unkosten verknüpften Aufgaben von einer besonderen Abteilung aus erledigen zu lassen, deren Pflicht die Überwachung und Gliederung aller Ausgaben ist, die unter den vielgestaltigen Begriff der Unkosten fallen. In unserem Organisationsplan sei diese Aufgabe der Unkostenbuchhaltung zugeteilt. Im Interesse der Unabhängigkeit nach allen Seiten hin empfiehlt es sich, diese Abteilung möglichst selbständig einzurichten, wenngleich natürlich auch gegen eine Angliederung an eine andere Abteilung (etwa an die Hauptbuchhaltung oder Nachkalkulationsabteilung), insbesondere bei kleineren Unternehmungen nichts einzuwenden ist. Mit den durch die der Unkostenbuchhaltung zugeteilten umfangreichen Arbeiten werden wir uns sogleich ausführlich zu beschäftigen haben.

Gliederung nach Konten und Abteilungen. Der Gliederung nach Unkostenarten dienen, wie hierdurch noch einmal hervorgehoben sei die Unkostenkonten; der nach Orten die Einteilung in Abteilungen. Ebenso, wie wir in dem I. Kapitel die restlose Gliederung jedes Unternehmens nach Abteilungen gefordert haben, ebenso restlos muß die Zahl der Unkostenkonten für Aufnahme sämtlicher Unkostenarten sein. Gelingt es uns, auch dieser Forderung zu entsprechen, dann ist es offenbar

möglich, einer jeden Unkostenaufwendung ihren doppelten Platz einzuräumen: das eine Mal nach der Art der Unkosten, die aufgewandt wurden, also nach dem Unkostenkonto, das andere Mal nach der Abteilung, in deren Interesse die Aufwendung erfolgt ist. Nehmen wir, um irgendeine Unkostenaufwendung als Beispiel herauszugreifen, an, der Betriebsingenieur für die Abteilung Großdreherei bekomme sein Monatsgehalt ausgezahlt, so gehört die Ausgabe in die Betriebsabteilung „Großdreherei“ und in das Unkostenkonto „Gehalt“. Wir können uns diese Gliederung nach Konten und Abteilungen wie folgt vorstellen:

Unkosten des Monats 19.....

	Abt. I	Abt. II	Abt. III	Abt. IV	Abt. V	
Unkosten- konto A						Monatssumme Konto A
" B						" B
" C						" C
" D						" D
	Monats- summe Abt. I.	Monats- summe Abt. II.	Monats- summe Abt. III.	Monats- summe Abt. IV.	Monats- summe Abt. V.	Gesamt- Monatssumme.

Wir erhalten nach vorstehendem Schema für die Buchhaltung des betreffenden Monats die Buchung der Unkostensummen für die Konten A, B, C und D, dagegen für die Verfolgung des Unkostenaufwandes der Abteilungen die Summen der Abteilungen I, II, III, IV und V. Nehmen wir dabei an, die Abteilungen I, II, III seien Betriebs-, die beiden anderen Vertriebsabteilungen, so ergibt sich die Summe der Betriebsunkosten zwanglos getrennt von denen der Vertriebsunkosten. Ist eine dieser Abteilungen eine Gemeinsame oder Verwaltungsabteilung, so sind deren Unkosten, insoweit sie im Interesse des „Betriebes“ erfolgt sind, den Betriebsabteilungen, insoweit sie im Interesse des „Vertriebes“ erfolgt sind, den Vertriebsabteilungen hinzuzurechnen.

Gliederung für kalkulatorische Zwecke. Auch das dritte Ziel der Unkostengliederung können wir uns durch ein einfaches Schema klar machen. Es handelt sich um die Zusammenführung der Unkosten dort, wo wir sie für kalkulatorische Zwecke benötigen. Aus dem vorigen Kapitel wissen wir, daß wir die Betriebsunkosten den direkten Löhnen der werbenden Betriebsabteilungen gegenüberzustellen haben, die Vertriebsunkosten dagegen den Selbstkosten der fertigen Erzeugnisse und zwar — wenn möglich — auch hier nach Vertriebsabteilungen geordnet. Wir gehen also von der Gliederung nach Abteilungen aus und sammeln

deren Unkosten so, wie wir sie nach den soeben wiederholten Grundsätzen für kalkulatorische Zwecke benötigen. Erinnern wir uns gleichzeitig, daß die Betriebsunkosten sich zusammensetzen aus den Unkosten der werbenden und nichtwerbenden Betriebsabteilungen zuzüglich anteiliger Unkosten der gemeinsamen und Verwaltungsabteilungen, so ergibt sich schematisch das folgende Schaubild:

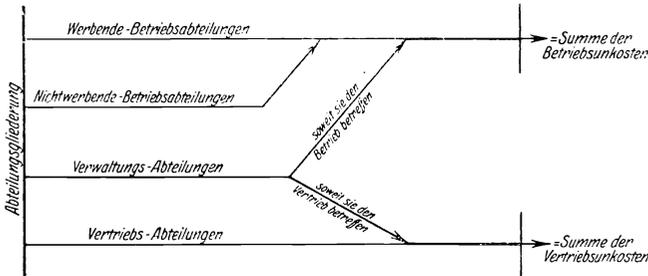


Abb. 2.

Wir haben hier, wie ohne weiteres einleuchten wird, ein Unternehmen vor uns, das neben den Betriebs- und Verwaltungsabteilungen getrennte Vertriebsabteilungen unterhält, wobei es hier gleichgültig sein kann, ob diese Vertriebsabteilungen nach Erzeugnisarten oder nach Bestimmungsbezirken, Filialen usw. unterteilt sind. Die „gemeinsamen und Verwaltungsabteilungen“ sind in dem Schaubild, wie auch weiterhin in diesem Kapitel, einfach mit „Verwaltungsabteilungen“ bezeichnet.

Umfang des Begriffes der Betriebsunkosten. So leicht und einleuchtend diese Unkostengliederung erscheinen mag, so selten finden wir sie folgerichtig durchgeführt. Ja, man kann sagen, daß einer der Hauptgründe für die Unübersichtlichkeit vieler Betriebsbuchhaltungen darin liegt, daß diese Gliederung zwar angestrebt wird (das ist überall der Fall), daß es aber an der Folgerichtigkeit ihrer Durchführung mangelt. Es ist der Begriff der „Betriebsunkosten“, der diese Schwierigkeit bereitet, und mit dem wir uns deshalb noch einmal endgültig auseinandersetzen müssen. Nach unserer Auffassung sind Betriebsunkosten — noch einmal sei es erwähnt — die Unkosten der Betriebsabteilungen zuzüglich anteiliger Unkosten der Verwaltungsabteilungen; wir glauben, daß wir bei dieser Begriffsbestimmung im allgemeinen Widerspruch nicht zu erwarten haben werden. Sehen wir uns aber die Praxis an, so finden wir, daß neben diesem noch ein ganz anderer Begriff der Betriebsunkosten einhergeht. Während nach der obigen Bestimmung Betriebsunkosten diejenigen Unkosten sind, die im Interesse des Betriebes (im Gegensatz zum Vertrieb) aufgewandt werden, werden mit diesem Namen oft diejenigen Unkosten gemeint, die im Betriebe selbst entstehen; das sind also im wesentlichen Unkostenlöhne (Reinigen, Verladen, Bedienen

der Krane usw.), Verbrauch an Unkostenmaterial (Schmier-, Putz-Material, Chemikalien, Brennstoff, Werkzeug usw.), schließlich die Unkostengruppe der eigenen Einrichtungen (Reparaturen an Werkzeugen und Maschinen usw.). Während also bei unserer Unterscheidung die Frage dahin ging, ob die Aufwendung für Betrieb oder für Vertrieb entstand, so lautet sie für diese zweite Unterscheidung: ist die Aufwendung im Betrieb selbst entstanden oder handelt es sich um eine Leistung an Außenstehende (Lieferanten, Behörden, Versicherungsgesellschaften usw.)?

Wir wollen zunächst die im Betriebe entstehenden Unkosten, um für sie einen klaren Namen zu gewinnen, einmal „Werkstattskosten“ nennen und nun die beiden Begriffe „Betriebsunkosten“ und „Werkstattskosten“ miteinander vergleichen. Da finden wir zwar, daß ein sehr großer Teil aller Betriebsunkosten Werkstattskosten sind, daß die beiden Begriffe aber — weit davon, sich zu decken — ganz verschiedenen Umfang besitzen und zwar in dem Sinne, daß der Begriff der Betriebsunkosten der ungleich größere ist, der unter vielen anderen Unkostenarten auch Werkstattskosten umfaßt. Wie häufig aber muß man sehen, wie diese beiden Begriffe unter dem gleichen Namen einherwandeln, wie sie ständig miteinander vertauscht werden und welche Verwirrung hierdurch gestiftet wird!

Soweit es sich nur um eine Frage der Terminologie handelt, ließe sich natürlich darüber streiten, für welche der beiden Begriffe der wichtige Name „Betriebsunkosten“ in Anspruch zu nehmen ist. Unerlässlich aber ist es, zunächst die Verschiedenheit der beiden Begriffe zu erkennen und sie auseinanderzuhalten. Wenn wir sodann vorschlagen, es im Sinne unserer Ausführungen bei der bisher gewählten Begriffsbestimmung zu belassen, so geschieht dies aus wichtigen Überlegungen heraus. Nach unseren Darlegungen in Kapitel I erschöpft sich die Tätigkeit eines Fabrikunternehmens in Betrieb und Vertrieb. Dementsprechend sollten sich in dem Begriffe der „Betriebsunkosten“ auch alle den Betrieb betreffenden Unkosten erschöpfen. Das aber wäre nicht der Fall, wenn wir Betriebsunkosten mit Werkstattskosten gleichsetzten. Sodann aber bedarf es nach unserer Meinung überhaupt keiner besonderen Scheidung der Werkstattskosten, wenn wir sie auch vorstehend der besseren Deutlichkeit halber mit einem besonderen Namen belegt haben. Es kann unmöglich für die Betrachtung der Unkosten einer Betriebsabteilung einen Unterschied machen, ob beispielsweise eine vorzunehmende Gebäudeinstandsetzung von ihr selbst oder von einer außenstehenden Firma ausgeführt wird. Das mag eine wichtige Frage vor Vergebung des Auftrages sein; ist aber die Ausgabe entstanden, so ist innerhalb des Unkostenbegriffes kein Raum mehr für eine Scheidung. Wir finden das bestätigt, wenn wir das, was viele Unternehmungen im

Sinne von Werkstattunkosten mit „Betriebsunkosten“ bezeichnen, einmal näher betrachten. Da sehen wir nämlich, daß allmählich um den Kern der Werkstattunkosten herum allerlei Unkosten herangezogen werden, bei denen der Zusammenhang mit den eigentlichen Werkstattunkosten gar zu deutlich hervortritt, und bei denen sich deshalb das Gefühl aufdrängt, daß sie innerhalb der „Betriebsunkosten“ nicht fehlen dürfen. Man vergißt also den Ausgangspunkt, wo man die „Werkstattunkosten“ erfassen wollte und nähert sich allmählich dem etwas gänzlich anderes bedeutenden Begriff der Betriebsunkosten im Sinne von „Unkosten für den Betrieb“. Das führt dann entweder zu Halbheiten oder aber zu einem Nebeneinander von Haupt- und Betriebsbuchhaltung, indem sich der Betriebsingenieur die ihn interessierenden, über Werkstattunkosten hinausgehenden Unkosten in irgendeiner Form aufgeben läßt, um sie mehr oder weniger selbständig für seine Zwecke zu gliedern.

Verschärft wird diese Schwierigkeit durch das häufige Bestehen eines „Betriebsunkostenkontos“, einer Kontenbezeichnung, die nach unserer Auffassung nicht nur überflüssig, sondern geradezu schädlich ist. Zunächst gilt von diesem Konto alles das, was soeben von dem Begriffe der Betriebsunkosten im Sinne von Werkstattunkosten gesagt ist. Das Konto enthält nicht die im Interesse des Betriebes verausgabten Unkosten (sonst müßten z. B. anteilige Steuern, anteilige Versicherungen, anteilige Postunkosten usw. darin enthalten sein), sondern es enthält nur die in der Werkstatt selbst entstandenen Unkosten. Hierdurch wirkt es zunächst irreführend und gibt zu zahlreichen Mißverständnissen Anlaß. Insbesondere besteht die Neigung, die Betriebszuschläge nur auf diese „Betriebsunkosten“ aufzubauen und die übrigen genau ebenso wirklichen Betriebsunkosten als „Handlungsunkosten“ beiseite zu lassen, bzw. sich aus diesen mehr oder weniger willkürlich das eine oder andere herüberzuholen. So gelangt man zu unvollständigen und falschen Kalkulationsgrundlagen, und es entsteht ein unfruchtbares Nebeneinander von Haupt- und Betriebsbuchhaltung. Abgesehen hiervon verbergen sich dann in dem Sammelkonto „Betriebsunkosten“ so grundverschiedene Ausgaben, daß dieses Konto der Aufgabe der Betriebsrechnung, Klarheit zu schaffen, nicht mehr gerecht wird. Darin enthalten sind mindestens die folgenden Unkostenarten: Gebäudereparatur, Maschinenreparatur, Werkzeugreparatur und -ersatz, Hilfslöhne, Unkostenmaterial. Trifft diese Voraussetzung aber nicht zu und läßt man einen Teil dieser Unkosten in besonderen Konten erscheinen, so verliert der Begriff des „Betriebsunkostenkontos“ natürlich erst recht seine Bedeutung, denn dann umfaßt er nicht einmal mehr die im Betriebe entstehenden Unkosten. Auch diese Handhabung gehört keineswegs zur Seltenheit. An sich aber ist überhaupt die Zusammenfassung derartig vielseitiger Gebiete in einem Konto zu verwerfen. Hieran ändert auch die Tatsache

nichts, daß der Betriebsingenieur in seinen „Statistiken“ dieses Sammelkonto weitgehend unterteilt. Es soll dabei anerkannt werden, daß diese Übersichten oft aufs vorzüglichste durchgeführt sind und unserer Grundforderung — Gliederung nach Abteilung einerseits, Unkostenart andererseits — restlos entsprechen. Dann ist zwar mit entsprechender Mehrarbeit die Forderung nach dieser Gliederung durchgeführt, was aber bleibt, ist der Riß zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung, und dieser verursacht Unübersichtlichkeit und unfruchtbare Mehrarbeit. Es fehlt dann eben das von vornherein ordnende Element, das alle Unkostenaufwendungen gleichmäßig behandelt und alle äußerlichen Scheidungen überbrückt. Überhaupt muß es als verkehrt bezeichnet werden, wenn die Betriebsbuchhaltung die Unkosten nach Merkmalen verarbeitet, die den Betriebsbedürfnissen angepaßt sind, während auf der anderen Seite die Hauptbuchhaltung die Unkosten nach anderen, kaufmännischen Gesichtspunkten zur Verbuchung bringt. Die Buchhaltung und Betriebsbuchhaltung eines Unternehmens bilden ein organisches Ganzes. Selbstverständlich wird die Betriebsbuchhaltung oft eine viel weitergehende Unterteilung verlangen als sie in der begrenzten Anzahl der Unkostenkonten zum Ausdruck kommt. Immer aber darf es sich hierbei nur um die beliebig untergegliederte Aufteilung eines Kontos und die beliebig untergegliederte Aufteilung einer Abteilung handeln, derart also, daß sämtliche Ziffern im Oberbegriff des Kontos und im Oberbegriff der Abteilung zusammenfließen. Auf diese Weise kann man unter voller Aufrechterhaltung des Grundsatzes einer Gliederung nach Abteilung einerseits, Konto andererseits allen Bedürfnissen einer weitgehenden Unkostengliederung gerecht werden, wie dies aus den Ausführungen dieses Kapitels hervorgehen wird.

Es wird manchem nicht leicht fallen, gerade mit dem altüberkommenen „Betriebsunkostenkonto“ zu brechen. Und doch handelt es sich hier darum, einen Stein des Anstoßes aus dem Wege zu räumen, der mehr als vieles andere Schuld hat an den zahlreichen Mißverständnissen und Unklarheiten, die die Verständigung über die Frage der „Betriebsunkosten“ erschweren. Vielleicht wird dies am deutlichsten, wenn man einmal eine Anzahl Unkostensummen (beispielsweise in einer Monatsaufstellung), nach Betrieb und Vertrieb gegliedert, aufführt:

Unkostenkonten:	a) Betrieb fl.	b) Vertrieb fl.	c) Summe a + b fl.
Gehälter	96 592,65	15 317,21	111 909,86
Hilfslöhne	246 122,12	13 520,09	259 642,21
Werkzeugreparatur	86 597,42	—	86 597,42
Reklameunkosten	—	16 382,50	16 382,50
Gebäudeunterhaltung	21 365,21	8 340,17	29 705,38
usw. usw.			

Auf diese Weise kann man sehr wohl, sowohl statistisch wie buchhalterisch (in der Gewinn- und Verlustrechnung) Betrieb und Vertrieb voneinander trennen; wo aber ist bei dieser Aufstellung Raum für ein „Betriebsunkostenkonto“? Es wäre ein Fremdkörper, geeignet, lediglich die logische Gliederung über den Haufen zu werfen.

Noch ein zweites Konto möchten wir an dieser Stelle besprechen, das, wenn auch bei weitem nicht so gefährlich wie das Konto der Betriebsunkosten, sich ebenfalls in die Gliederung (Konto und Abteilung) nicht einfügt. Es ist das häufig anzutreffende Fuhrbetriebs-Unkostenkonto. Der Fuhrbetrieb ist in der Regel eine Abteilung des Betriebes, und es setzen sich seine Ausgaben dann etwa aus folgenden Unkostenarten zusammen: aus Löhnen für Kutscher und Kraftfahrer, aus Unkostenmaterial für Pferdefutter und Treiböl, aus Gebäudeinstandsetzung der Ställe und Wagenschuppen, aus Abschreibungen usw. Die Summe der Fuhrbetriebskosten also ergibt sich als Schlußzahl der Abteilung Fuhrbetrieb, nicht aber als Schlußzahl eines Kontos.

Benennung der Unkostenkonten. Entschließt man sich zu einer lückenlosen Durchführung der Unkostengliederung im vorstehenden Sinne, dann erhellt von selbst, wie wichtig die richtige Bestimmung, d. h. die Benennung der Unkostenkonten ist. Ihr Aufbau muß nicht nur lückenlos und folgerichtig im Sinne der vorgetragenen Begriffsbestimmungen sein, er muß auch gleichzeitig den Bedürfnissen der Betriebsbuchhaltung Rechnung tragen in der Weise, daß der Oberbegriff des Kontos jede beliebige für Betriebszwecke geeignete Unterteilung zuläßt. Ebenso, wie wir dies bei der Benennung der Abteilungen gefordert haben, dürfen auch die Unkostenkonten nur von der Geschäftsleitung festgesetzt bzw. genehmigt werden, so daß die Verbuchung von Unkostenaufwendungen außerhalb der festgelegten Konten unmöglich ist. Nur auf diese Weise auch besteht die Gewähr, die Unkosten lückenlos und dabei vollkommen automatisch zu erfassen.

Wir geben nachstehend die Übersicht über eine Anzahl Unkostenkonten, mit denen ein mittlerer Betrieb wahrscheinlich ohne weiteres auszukommen vermag. Ob man die Anzahl der Konten erweitert oder sie einschränkt, ist Auffassungssache; man muß sich vor Augen halten, daß die Namen der Konten in jeder Monatsbilanz in die Erscheinung treten, und daß man durch eine zu große Anzahl der Konten diese Monatsbilanz unnötig unübersichtlich gestaltet. Wir schlagen demgemäß die folgenden Unkostenkonten vor:

Unkostenkonten.

1. Konto der Gebäudereparatur,
2. „ „ Maschinenreparatur,
3. „ für Werkzeugreparatur und Ersatz,

4. Konto der Hilfslöhne,
5. .. des Unkostenmaterials,
6. .. „ Feuerungs-, Gas- und Wasserverbrauches,
7. .. der Versicherungen.
8. Steuern,
9. Gehälter und Personaleinstellungskosten,
10. Reiseunkosten,
11. Patentunkosten,
12. Postunkosten,
13. Reklameunkosten,
14. kleinen Nebenunkosten.

Bezüglich des letztgenannten Kontos (Konto der kleinen Nebenunkosten) sei erwähnt, daß dieses Konto wirklich nur kleine, sonst nicht unterzubringende Aufwendungsarten umfassen soll, daß aber überall dort, wo gewisse Unkostenarten regelmäßig auftreten, getrennte Unkostenkonten für diese gebildet werden müssen.

Bei Verarbeitung der Unkosten durch die Unkostenbuchhaltung empfiehlt es sich, irgendein System einzuführen, das es ihr erlaubt, für jede Unkostenaufwendung, möglichst schon bei Entstehung und Gegenzeichnung des „Unkostenauftrages“, eindeutig und kurz zu bestimmen, wohin, nach Konto und Abteilung, die Verbuchung der Aufwendung gehört. Das einfachste und durchaus bewährte Mittel für solche Klarstellung ist eine Numerierung derart, daß aus der Nummer sowohl die Abteilung als auch das Unkostenkonto ersehen werden kann. Zu diesem Zwecke numerieren wir die Abteilungen nach Hunderternummern (also Abteilung 100, Abteilung 200, Abteilung 300 usw.), die Konten dagegen nach sog. Zusatz- oder Endnummern (Einer- bzw. Zehnernummern). Nehmen wir dann beispielsweise an, daß für die Schmiede eines Betriebes die Abteilungsnummer 100 (Abteilungshundert) eingeführt sei, für das Konto „Hilfslöhne“ die Nummer 14 (Endnummer), so würde die Aufwendung irgendwelcher Unkostenlöhne für die Schmiede die Bezeichnung 114 erhalten. Damit ist für die endgültige Verbuchung am Monatsschluß alles gesagt; die 14 verweist die Ausgabe in das Konto „Hilfslöhne“, die 100 in die Abteilung „Schmiede“.

Unterteilung der Konten. Wir haben betont, daß die Teilung der Unkostenarten nach Konten in der Regel den Bedürfnissen einer übersichtlichen Gliederung nicht genügt und daß man daher zu einer weiteren Unterteilung für betriebliche Zwecke zu greifen hat, bei der aber stets die Zusammenführung im Oberbegriff des Kontos gewahrt bleiben muß. Greifen wir beispielsweise aus den obigen Unkostenkonten das Konto des Unkostenmaterials heraus, so wird diese Zusammenfassung für die buchhalterische Seite genügen. Für die Betriebsüberwachung aber wünschen wir das Konto vielleicht zu unterteilen nach Schmiermaterial,

Putzmaterial, Sauerstoff, Wasserstoff, Karbid, Petroleum, Benzin, Benzol, Äther, Glühlampen, Schreibutensilien usw. Für mittlere und große Betriebe wird eine solche oft bis ins kleinste gehende Unterteilung der Unkostenkonten erforderlich sein. Überall, wo dies geschieht, wird man gut tun, statt der Numerierung der Unkostenkonten lieber deren Unterteilungen mit den Endnummern zu versehen, um die Aufteilungsarbeit gleichzeitig einfach und zwangsläufig zu gestalten. So könnte man, um ein weiteres Beispiel zu wählen, das Konto der Versicherungen wie folgt unterteilen, indem man zugleich einer jeden Unterteilung eine besondere Endnummer zuweist:

Konto der Versicherungen.

	Endnummer
Krankenkasse	36
Invaliditäts- und Altersversicherung	37
Berufsgenossenschaft	38
Angestelltenversicherung	39
Feuerversicherung	40
Einbruch- und Haftpflichtversicherung	41
Unfallversicherung	42

Die vorstehend aufgeführten 14 Unkostenkonten könnte man demgemäß nach unserem Plan im ganzen in 99 Unterteilungen einteilen, denn 99 Endnummern (Nr. 1—99) stehen zur Verfügung; mit der darauf folgenden Nummer (100) würden wir bereits in eine Abteilungsnummer geraten. Wir glauben, daß eine solche Einteilung auch für einen größeren Betrieb im allgemeinen genügen wird, und daß bei den weitaus meisten Betrieben mit einer geringeren Anzahl Unterteilungen auszukommen sein wird, zumal eine zu weitgehende Unterteilung lediglich die Übersicht erschwert. In dieser Beziehung gehen Unterteilungen, wie man sie in manchen Organisationsvorschlägen findet, oft zu weit. Es ist zu bedenken, daß derjenige, der Einzelheiten kennenzulernen wünscht, sich stets das betreffende Blatt, auf dem die Unterteilung enthalten ist, vornehmen kann und damit noch weiter in Einzelheiten einzudringen vermag. Wir möchten daher zu keinem allzu weitgehenden Ausbau der Unterteilung raten; wünscht indessen jemand eine Einteilung der Unkosten, die so weit geht, daß 99 Gruppen nicht genügen, so braucht er von unserem Plan nur insofern abzuweichen, als er für die Unkostenkonten oder vielmehr für deren Unterteilungen als Endnummern nicht zweistellige, sondern dreistellige Ziffern einsetzt; in diesem Falle müssen die Abteilungen nicht mehr Hunderter-, sondern Tausendernummern erhalten; man erhält so die Möglichkeit, statt 99 Unterkonten deren 999 zu gewinnen, eine Anzahl, die sicher auch dem teilungsfreudigsten Organisator genügen wird. Selbstverständlich

ist an Stelle der Unterscheidung nach solchen Nummernreihen auch jede andere Art der Kennzeichnung möglich. Das Ziel soll stets nur die zwangsläufige Verbuchung in der richtigen Abteilung und auf dem richtigen Konto sein.

Eine Unterteilung, wie wir sie für die obenstehenden Unkostenkonten für einen mittleren oder größeren Betrieb für angebracht halten, geben wir in der Anlage Nr. I, in der gleichzeitig die Gliederung eines solchen Unternehmens nach Abteilungen nach den im Abschnitt I enthaltenen Grundsätzen enthalten ist, unter Hinzusetzung von Hunderternummern für die Kennzeichnung der Abteilungen für die Unkostenverbuchung. Die sich aus den Grundsätzen des Abschnittes I ergebende Abteilungsgliederung hat dabei insofern eine Erweiterung erfahren, als darin einige Betriebsgruppen eingefügt sind, die zwar nicht Abteilungen mit getrenntem Personalaufwand darstellen, die aber in bezug auf ihre Unkostenaufwendungen eine getrennte Beobachtung wünschenswert erscheinen lassen. Solche Betriebsgruppen sind in dieser Aufstellung: Abteilung Bahnanschluß, Abteilung Aufzüge und Kräne usw.; Abteilungen dieser Art können ganz nach den Wünschen des Einzelunternehmens für jeden Komplex gebildet werden, dessen Unkostenaufwand man getrennt zu erfassen wünscht. Des ferneren ist hinzugetreten je eine Abteilung „Allgemeiner Betrieb“, „Allgemeiner Vertrieb“ und „Allgemeine Verwaltung“. Diese Sammelabteilungen sind dazu bestimmt, alle diejenigen Unkostenbuchungen aufzunehmen, bei denen eine Verteilung auf die übrigen Abteilungen vorerst nicht möglich ist, und bei denen daher diese Verteilung erst nachträglich auf Grund gewisser, weiter unten noch näher zu erläuternder Grundsätze erfolgen kann.

Buchhalterische Verarbeitung. Im allgemeinen wird man sagen können, daß (mit gewissen demnächst zu erörternden Ausnahmen) jede Unkostenaufwendung zuerst in Form einer die Hauptbuchhaltung berührenden Buchung in die Erscheinung treten wird; ob ein Barbetrag zur Auszahlung gelangt (Gehalt, Hilfslöhne, Reisekosten usw.), ob die Rechnung eines Lieferanten für eine Unkostenrechnung zur Anerkennung gelangt, ob eine Entnahme von Rohmaterial bewertet und belastet wird, stets steht am Anfang der Verarbeitung die buchhalterische Verbuchung.

Es ist nun in den meisten Unternehmungen üblich, daß die Hauptbuchhaltung bereits eine Trennung nach Unkostenkonten vornimmt; sie würde also bei den soeben genannten Beispielen das Konto der Gehälter und Personaleinstellungskosten, das Konto der Hilfslöhne, das Konto der Reiseunkosten usw. für den Aufwand belasten. Gegen eine solche Handhabung ist grundsätzlich nichts einzuwenden; trotzdem ist im Interesse einer einheitlich arbeitenden Unkostenverteilung von ihr abzuraten. Schon die Überlegung der Hauptbuchhaltung, in welches Unkostenkonto wohl eine Buchung gehören mag, ist überflüssig, denn

die gleiche Überlegung muß noch einmal von der die Unkosten verarbeitenden Abteilung (bei uns die Unkostenbuchhaltung) vorgenommen werden, um die Aufwendung nach Konto, Unterkonto und Abteilung einzuordnen. Diese Abteilung ist aber ungleich sachverständiger; sie wird daher häufig auf Fehler der Hauptbuchhaltung in bezug auf die Wahl des Unkostenkontos stoßen. Dies bedeutet neben der überflüssigen doppelten Arbeit die Vornahme lästiger Umbuchungen, sofern Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung miteinander in Einklang bleiben sollen. Ferner erschwert dieses Nebeneinander die Zwangsläufigkeit der Abstimmung, auf die wir sogleich zu sprechen kommen werden.

Man vermeidet diese Schwierigkeit, wenn man in der Hauptbuchhaltung zunächst auf jede Unterteilung verzichtet und eine jede Unkostenbuchung über ein Verrechnungs- oder Sammelkonto gehen läßt, dem man den Namen „Unkosten-Verrechnungskonto“ geben kann. Entsteht also in der Hauptbuchhaltung irgendein Unkostenaufwand, gleichgültig welcher Art, gleichgültig auch, ob für Betrieb, Vertrieb oder Verwaltung aufgewandt, so wird das Unkosten-Verrechnungskonto belastet, und jede solche Belastung ist dann für die Unkostenbuchhaltung der Anstoß einer Verarbeitung dieser Buchung in dem Sinne, daß sie ihre Aufteilung vornehmen muß nach Unkostenkonto und -unterkonto einerseits, Abteilung andererseits. Am Ende eines jeden Monats nun gibt die Unkostenbuchhaltung an die Hauptbuchhaltung eine Buchungsaufgabe, mit der die verschiedenen Unkostenkonten belastet, das Unkosten-Verrechnungskonto dagegen entlastet (erkannt) wird. Auf diese Weise erhält die Hauptbuchhaltung eine ganz automatische zwangsläufige Kontrolle über die Unkostenverbuchung. Hat die Unkostenbuchhaltung richtig gearbeitet und alle Unkosten kontenmäßig verteilt, so muß sich am Monatschluß das Unkosten-Verrechnungskonto auflösen. Verbleibt darauf ein Betrag (ein Saldo), so war die Verarbeitung fehler- oder lückenhaft und muß von der Unkostenbuchhaltung berichtigt werden.

Diese Art der Unkostenverbuchung hat sich überall, wo sie eingeführt ist, vortrefflich bewährt. Zugleich mit einer denkbar einfachen und automatisch wirkenden Kontrolle entlastet sie die Hauptbuchhaltung ungemein, denn in dieser erscheint bis zum Monatschluß nur das eine Unkostenkonto, das Unkosten-Verrechnungskonto, während die Unterkonten, d. h. die eigentlichen Unkostenkonten nur am Monatschlusse mit je einer Ziffer erscheinen. Jeder, der die Erschwernis kennt, die in der Hauptbuchhaltung — insbesondere bei Verwendung der sog. amerikanischen Journale — durch die Vielzahl der Konten hervorgerufen wird, wird die schon hierin liegende Erleichterung zu würdigen wissen.

Bei Einschlagen des vorstehend angedeuteten Weges muß offensichtlich Vorsorge dafür getroffen werden, daß alle Unkostenbuchungen

auch wirklich zur Bearbeitung durch die Unkostenbuchhaltung dorthin gelangen. Es muß also ein enges Zusammenarbeiten zwischen Hauptbuchhaltung und Unkostenbuchhaltung stattfinden. In welcher Weise dieses Zusammenarbeiten gesichert wird, hängt von der Organisation und Größe des Betriebes ab. Schwierigkeiten entstehen, besonders bei Benutzung des vorstehend empfohlenen Unkosten-Verrechnungskontos, nicht, denn nur die Posten dieses einen Kontos unterliegen dann der Verarbeitung durch die Unkostenbuchhaltung. Arbeitet bei großen Unternehmungen die Unkostenbuchhaltung räumlich ganz getrennt von der Hauptbuchhaltung, so empfiehlt es sich zuweilen, für die Unkostenbuchungen der Hauptbuchhaltung ein getrenntes Hilfsbuch anzulegen, das am besten im Durchschreibesystem eingerichtet wird, so daß jede laufend numerierte Seite im Durchdruck herausgetrennt und in der Unkostenbuchhaltung zu einem selbständigen Buche zusammengefaßt werden kann. Der Vordruck eines solchen Buches sieht etwa wie folgt aus:

Unkosten-Verrechnungsbuch.

Lfd. No. der Buchung	Datum	Unkosten-No. (Abteilung und Konto benennend)	Wortlaut der Buchung	Anführung von Belegen	Betrag zu Lasten Unkostenverrechnungskonto

In diesem Buche erscheinen demgemäß alle in der Hauptbuchhaltung entstehenden Unkostenbuchungen. Das Buch wird damit zu einem Hilfsbuch der Hauptbuchhaltung, die aus ihm am Monatsende lediglich die Schlußsumme in ihre Bücher übernimmt. Freilich wird in der Praxis zu unterscheiden sein zwischen denjenigen Buchungen, die bereits in einem anderen Grundbuch (Kassabuch, Lieferantenbuch usw.) ihre Verbuchung erfahren haben, und denjenigen anderen Eintragungen, deren Verbuchung eben durch Eintragung in dieses Hilfsbuch erfolgt. Diese Unterscheidung, ob sie nun durch zwei getrennte Bücher oder durch besondere Spalten erfolgt, bietet keine Schwierigkeiten. Überhaupt kann in bezug auf Weitergabe der Unkostenbuchungen an die Unkostenbuchhaltung so verfahren werden, wie es unter den gegebenen Verhältnissen jeweils geraten ist. Geeignete Wege werden sich stets sehr schnell herausbilden, da die gegenseitige Abhängigkeit, die in der erforderlichen Auflösung des Unkostenverrechnungskontos liegt, zur Verständigung zwingt. Wichtig ist, daß die Unkostenbuchhaltung nicht etwa selbständig Buchungen zugunsten des Unkosten-Verrechnungskontos vornimmt, ohne daß eine Belastung dieses Kontos vorliegt. Die Tätigkeit

ist vielmehr so aufzufassen, daß die Tätigkeit der Unkostenbuchhaltung eine verteilende ist, indem sie das, was an Unkosten belastet ist, nach Konto und Abteilung gliedert.

Über die Einzellarbeit, die von der Unkostenbuchhaltung bei der Zergliederung der Unkosten geleistet werden muß, werden wir weiter unten noch mehr zu sagen haben. Die sich nach Verarbeitung der Unkosten ergebende Buchung aber können wir uns schon jetzt vor Augen führen. Sie würde etwa wie nebenstehend aussehen.

Mit dieser Buchungsaufgabe muß sich demgemäß in der Hauptbuchhaltung das Unkosten-Verrechnungskonto restlos auflösen, während ein etwa verbleibender Saldo den Beweis für eine fehlerhafte oder nicht lückenfreie Bearbeitung bildet. Erwähnt sei noch, daß die vorstehende Aufstellung insofern bereits über das bisher Behandelte hinausgeht, als sie (auf der linken Seite) schon die Aufteilung der Konten nach „Betrieb“, „Vertrieb“ und „Verwaltung“ angibt. In welcher Weise diese gleichzeitige Gliederung nach Konten und Abteilungen erreicht wird, wird aus den nachfolgenden Ausführungen hervorgehen.

Verrechnungskonten. Wir sind bisher davon ausgegangen, daß der Anstoß für jede Unkostenverarbeitung durch eine Buchung in der Hauptbuchhaltung entsteht. Diese Annahme ist insofern nicht ganz zutreffend, als gewisse Unkosten in der Hauptbuchhaltung nicht ohne weiteres in die Erscheinung treten. Es handelt sich insbesondere um die Abschreibungskonten, ferner dort, wo man die Zinsen zu den Selbstkosten der Erzeugnisse hinzurechnet, um die Zinsverrechnungskonten. Wir verweisen dieserhalb auf das im Abschnitt II auf Seite 20 Gesagte, was demnach hier als bekannt vorausgesetzt wird.

Diese Verrechnungskonten müssen für jeden Rechnungsabschnitt (das ist für uns jeder Kalendermonat) mit denjenigen Summen in die Erscheinung treten, die auf den Monat entfallen. Hat man beispielsweise die Höhe der Maschinenabschreibungen für ein Jahr auf 180 000 *ℳ* berechnet, so wird in jedem Monat ein Betrag von 15 000 *ℳ* dem „Abschreibungskonto für Maschinen“ zu belasten sein. Als Gegenbuchung erscheint das im Abschnitt II erwähnte „Verrechnungskonto für Abschreibungen“, in dem also am Jahresschluß die volle Summe der für die Abschreibungen erforderlichen Beträge gesammelt zur Verfügung steht. Während man die Abschreibungskonten selbst am besten nach der Art der Abschreibung trennt, also Gebäudeabschreibungen, Maschinenabschreibungen usw., wird man zweckmäßigerweise nur ein „Verrechnungskonto für Abschreibungen“ anlegen, dessen jeweiliger Gesamtbetrag (Saldo) sich offenbar mit der Summe der einzelnen Abschreibungskonten deckt.

Die Unkostenbuchhaltung muß demgemäß am Schlusse eines jeden Monats nach Verrechnung der auf den Monat entfallenden Teilsummen

Monat 19

a) Werbende Betriebsabteilungen		b) Nichtwerbende Betriebsabt.		c) Vertriebsabteilungen		d) Verwaltungs- und Gemeinsame Abt.		Name des Kontos	a + b + c + d		Buchungsvermerk der Buchhaltung
₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰		₰	₰	
6 115	—	2 325	20	3 150	—	7 874	60	Per Konto der Gebäudereparatur	19 464	80	
28 120	—	6 240	20	—	—	4 149	80	„ der Maschinenreparatur	38 510	—	
6 523	40	1 774	90	—	—	2 125	20	„ der Werkzeugreparatur und Ersatz	10 423	50	
135 249	30	29 130	20	—	—	15 769	70	„ der Hilfsöhne	180 149	20	
26 215	30	12 119	25	20 120	30	16 808	70	„ des Unkostenmaterials	75 263	55	
6 543	25	4 522	10	2 120	15	43 380	60	„ des Feuerungs-, Gas- und Wasser-	56 566	10	
—	—	36 535	70	7 549	—	9 040	30	verbrauchs	53 125	—	
—	—	1 913	20	2 619	40	33 480	—	„ der Versicherungen	38 012	60	Unterschrift
40 120	40	190 325	60	210 325	05	205 014	25	„ der Steuern	645 785	30	
—	—	—	—	—	—	—	—	„ d. Gehälter u. Personaleinstellungs-	50 379	20	
2 279	—	9 535	25	28 130	95	10 434	—	kosten	12 114	90	
—	—	—	—	9 406	75	2 708	15	„ der Reisekosten	15 217	80	
—	—	—	—	—	—	15 217	80	„ der Patentkosten	25 325	20	
—	—	—	—	—	—	—	—	„ der Postkosten	3 216	70	
—	—	—	—	25 325	20	—	—	„ der Reklamekosten			
525	30	1 050	25	665	40	975	75	„ der kleinen Nebenkosten			
251 690	95	295 471	85	309 412	20	366 978	85	An Unkosten-Verrechnungskonto	1 223 553	85	

5*

a		b		c		d		Name des Kontos	a + b + c + d		Buchungsvermerk der Buchhaltung
Werbende Betriebsabteilungen	Werbende Betriebsabteilungen	Nicht-werbende Betriebsabt.	Vertriebsabteilungen	Verwaltungs- und Gemeinsame Abt.	Vertriebsabteilungen	Verwaltungs- und Gemeinsame Abt.	Verwaltungs- und Gemeinsame Abt.		Verwaltungs- und Gemeinsame Abt.	Buchhaltungssumme	
fl.	fl.	fl.	fl.	fl.	fl.	fl.	fl.	fl.	fl.	fl.	
18 223	45	5 520	20	6 420	15	5 085	65	Per Abschreibungskonto für Gebäude „ Maschinen „ Werkzeug „ Modelle „ Mobilien	35 249	45	Unterschrift
40 320	15	6 625	—	—	—	6 205	05		53 150	20	
19 125	25	6 210	—	—	—	3 899	75		29 235	—	
4 200	—	2 231	50	—	—	—	—		6 431	50	
1 240	45	2 579	60	3 875	75	5 439	20		13 135	—	
83 109	30	23 166	30	10 295	90	20 629	65	An Verrechnungskonto für Abschreibungen	137 201	15	

die nebenstehende Endbuchung an die Hauptbuchhaltung geben.

Auch hier haben wir wiederum auf der linken Seite bereits die Verteilung nach Betriebs-, Vertriebs- und Verwaltungsabteilungen, über die wir sogleich Näheres zu sagen haben werden. Dort, wo Zinsen zu den Unkosten hinzugezählt werden, wird man in entsprechender Weise vorgehen und ein „Verrechnungskonto für Zinsen“ erkennen lassen. Das Merkmal dieser Buchungen ist demgemäß, daß keine Erkennung (Entlastung) des Unkosten-Verrechnungskontos stattfindet (es hat ja auch keine Belastung stattgefunden!), sondern daß diese Buchungen zugunsten der Verrechnungskonten vorgenommen werden. Was die Buchhaltung später mit diesen Verrechnungskonten tut, wird aus dem Abschnitt „Buchhaltung“ hervorgehen. An dieser Stelle genügt es zu wissen, daß die Unkosten jeden Monats alle in Betracht kommenden Posten, u. a. auch die Abschreibungen enthalten, also auch diejenigen periodischen Buchungen, bei denen eine Belastung des Unkosten-Verrechnungskontos nicht stattgefunden hat. Eine Sicherheit dafür, daß die Verbuchungen über diese Verrechnungskonten am Monatsschluß nicht vergessen werden, ist leicht dadurch zu schaffen, daß man für diese wenigen Ziffern eine für das ganze Jahr laufende Liste anlegt. Selbst aber ein Vergessen würde, wie aus Nachstehendem hervorgehen wird, bei der Aufteilung auf die Abteilungen bemerkt und somit nachgeholt werden.

Einzelheiten der Aufteilungsarbeit. Wir müssen uns nunmehr mit der Frage beschäftigen, wie die Unkostenbuchhaltung die Gliederung der ihr von der Hauptbuchhaltung übermittelten Posten am zweckmäßigsten vornimmt. Offenbar wird man nicht bis zum Monatsende warten dürfen, sondern laufend, wie die Unkosten entstehen, wird man sie nach Unkostenkonto einerseits, Abteilung andererseits, gliedern müssen. Für die Wahl eines zweckmäßigen Vordruckes wird natürlich der Umfang des Unternehmens ausschlaggebend sein. Gleichgültig aber, ob großer oder kleiner Betrieb, gleichgültig, ob man die Aufteilung mit Hilfe eines Buches oder deren mehrerer leistet, oder ob man — was für mittlere und größere Betriebe stets empfehlenswert sein wird — große lose Blätter wählt, die dann mit Hilfe der bekannten Verschlüsse zu Büchern vereinigt werden, stets werden die Hauptgesichtspunkte die gleichen sein. Man will nach Konten einerseits, Abteilungen andererseits teilen, also wird man entweder für jedes Konto ein Blatt mit Unterteilung nach Abteilungen wählen müssen, oder aber für jede Abteilung ein Blatt mit Unterteilung nach Konten. Praktisch kommt nur der erstere Weg in Frage, denn die einzelne Unkostenbuchung betrifft stets nur ein Konto, oft aber mehrere Abteilungen. Man würde sich also die Arbeit arg erschweren, wollte man anders vorgehen, als für die Überschrift der Seite den Namen des Kontos zu wählen. Schematisch gelangen wir demnach zu folgendem Vordruck:

Unkostenkonto: Hilfslöhne Endnummer: 14.

Laufende Auftrags-Nr.	Abteilungs-hundert	Monat und Tag	Nummer des Beleges und Art der Aufwendung	Summe der Aufwendung		Abt. I		Abt. II		Abt. III		Abt. IV		Abt. V usw.	
				ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰

Für jede einzelne Belastung also trägt die Unkostenbuchhaltung den Betrag in das betreffende Blatt ein, wobei wir zunächst davon ausgehen wollen, daß — wie dies für viele Aufwendungen der Fall ist — die betreffende Aufwendung eindeutig einer bestimmten Abteilung zuzuordnen ist.

Dort, wo die Unkostenkonten für die Betriebsrechnung in Unterkonten unterteilt sind — und das wird, wie schon erwähnt, bei allen mittleren und größeren Unternehmungen der Fall sein —, zeigt das einzelne Blatt nicht nur das Konto, sondern auch seine Unterteilung, so daß für jede Unterteilung ein Blatt vorhanden sein muß. An Stelle des obigen Kopfvordruckes würde die Aufschrift des Blattes dann etwa wie folgt zu gestalten sein:

Unkostenkonto: Hilfslöhne
 Unterteilung: „Verladelöhne“
 Endnummer: 22.

Die Querteilung des Buches, die für jede Abteilung eine Spalte in Anspruch nimmt, läßt in allen größeren Unternehmungen die Anlage mehrerer solcher Aufteilungsbücher erforderlich werden, da sonst das Buch allzu unhandlich wird. Man tut dann gut daran, die Teilung so vorzunehmen, daß jedes Buch eine in sich geschlossene Gruppe von Abteilungen umfaßt, also je ein Buch für werbende Betriebsabteilungen, nichtwerbende Betriebsabteilungen, Verwaltungsabteilungen und gegebenenfalls auch Vertriebsabteilungen. Eine gewisse Verlegenheit entsteht nun, wenn die betreffende Aufwendung nicht eindeutig einer Abteilung zuzuordnen ist, sondern wenn sie sich auf mehrere Abteilungen oder vielleicht auf das Unternehmen als Ganzes bezieht. In manchen Fällen wird die Verteilung trotzdem leicht sein, insbesondere wenn die die Unkostenbuchhaltung die Aufteilung richtig vorbereitet; so kann beispielsweise die Zahlung der monatlichen Gehälter listen- oder buchmäßig so getrennt werden, daß die Gesamtsumme des Gehaltes eine sofortige Aufteilung nach Abteilungen gestattet. Bei anderen Ausgaben aber wird eine solche Verteilung ohne vollkommene Willkür nicht möglich sein; als Beispiel nennen wir Steuern, Versicherungen, Briefmarken usw. Nun könnte man ja solche Beträge nach irgendeinem Schlüssel aufteilen, indessen würde dies eine Unsumme von Arbeit verursachen, die man sparen kann, wenn man solche zunächst unverteilbaren Aufwendungen in einer der drei Sammelabteilungen Allgemeiner Betrieb, Allgemeiner Vertrieb und Allgemeine Verwaltung verbucht, und zwar in einer der ersten beiden, wenn es sich nur um eine Betriebs- oder nur um eine Vertriebsaufwendung handelt, in der Abteilung Allgemeine Verwaltung, wenn auch diese Scheidung vorerst nicht möglich ist.

Genau entsprechend wird mit den Abschreibungskonten verfahren, derart also, daß für jedes Abschreibungskonto und jede der drei bzw. vier Abteilungsgruppen ein Blatt gebildet wird, wobei die nicht sofort verteilbaren Abschreibungen ebenfalls vorläufig in den Sammelabteilungen untergebracht werden.

Ist die Arbeit des Aufteilens für einen Monat beendet, so werden die Schlußsummen der Unterteilungen in ein Sammelblatt eingetragen, das somit die Schlußziffer für jedes Konto liefert. Nehmen wir ferner an, wir hätten die Aufteilungsblätter bzw. -bücher für vier Gruppen angelegt, und zwar je eines für werbende Betriebsabteilungen, nichtwerbende Betriebsabteilungen, Vertriebsabteilungen und Verwaltungsabteilungen, so gewinnen wir mit Hilfe der Sammelblätter ohne weiteres die Schlußsummen, die wir für die auf S. 67 und S. 68 wiedergegebenen Buchungsaufgaben benötigen. Bestehen dagegen keine getrennten Ver-

triebsabteilungen, so verlangen auch die Buchungsaufgaben an Stelle der oben genannten Vierteilung nur eine Dreiteilung nach Abteilungsgruppen. Wie verschieden auch immer die Verhältnisse liegen mögen, es wird an Hand des soeben Gesagten nirgends schwer fallen, den geeigneten Vordruck für die Aufteilungsblätter zu entwerfen.

Übersicht über den Aufwand der Abteilungen. Am Anfang dieses Kapitels haben wir die drei Ziele angegeben, die die Unkostengliederung erreichen muß. Blicken wir bisher zurück, so haben wir die ersten beiden Aufgaben (Teilung nach Konten und Abteilungen) zwar gelöst, die zweite aber (Übersicht nach Abteilungen) vorläufig noch in unübersichtlicher Weise. Denn während wir die Schlußsumme eines jeden Kontos (— ebenso wie der Unterteilungen des Kontos —) in den Aufteilungsbüchern im Verein mit den monatlichen Buchungsaufgaben klar vor Augen sehen, fehlt es noch an einer ebenso klaren Übersicht über den Aufwand jeder Abteilung, da deren Ziffern auf allen möglichen Kontenblättern verstreut sind. Eine klare Abteilungsübersicht aber ist unerlässlich, denn gerade das Schwanken der Unkosten innerhalb der einzelnen Abteilung gilt es zu erkennen, wenn man rechtzeitig einzugreifen in der Lage sein soll. Wir gewinnen diesen Überblick durch Anlegen eines im Querformat gehaltenen Buches, das den Namen „Unkosten-Übersicht nach Abteilungen“ trägt. Wie die Kontenblätter die Unterteilung der Konten nach Abteilungen zeigten, so zeigt dieses Buch die Aufteilung jeder Abteilung nach Konten. Da die Anzahl der Konten eine verhältnismäßig geringe ist, so ist es angängig, in diesem Buche mit Hilfe von 12 Spalten die Zahlen jeder Abteilung für ein ganzes Jahr auszuweisen, wobei noch Unterspalten für den Verbrauch des Vierteljahres, des Halbjahres und des ganzen Jahres möglich sind. Hier also gewinnen wir durch einfache Übernahme der Endsummen jeden Monats aus den Aufteilungsbüchern den Überblick über den Unkostenaufwand jeder Abteilung nach Art der Unkosten geordnet in denkbar gedrängtester Form. Eine beliebig angenommene Seite eines solchen Übersichtsbuches würde beispielsweise für Abteilung Betriebsbureau das auf S. 72 angegebene Aussehen zeigen. Selbstverständlich wäre es auch angängig, in dem Übersichtsbuche neben den Konten auch deren Unterteilung auszuweisen. Hiervon aber möchten wir abraten, weil damit die Handlichkeit und leichte Übersicht verloren ginge, die gerade in der Zusammenfassung aller Ausgaben unter dem Oberbegriff der Konten liegt. Jeder, der sich über den einen oder anderen Posten zu unterrichten wünscht, kann die betreffenden Unterblätter im Aufteilungsbuche einsehen, ohne deshalb gezwungen zu sein, die große Masse dieser Ziffern dauernd vor sich zu sehen.

Die Übertragung der Ziffern erfolgt an jedem Monatsende aus den Kontenblättern. Wir gewinnen so ohne jede Schwierigkeit den ge-

wünschten Überblick über den Unkostenaufwand einer jeden Abteilung des ganzen Unternehmens; erst damit können wir die anfangs des Kapitels als zweites Ziel der Unkostengliederung genannte Aufgabe als gelöst bezeichnen. Ein weiteres Beispiel, und zwar für den Unkostenaufwand einer Werkstatt, wird weiter unten gegeben werden.

Betriebsbüro.

Name des Kontos	Januar		Februar		März		Summe I. Vierteljahr		usw.
	ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰	
<i>Konto der Gebäudereparaturen .</i>	2 150	50	—	—	339	65	2 490	15	
„ <i>der Maschinen</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der Werkzeugreparatur und Ersatz</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der Hilfslöhne</i>	2 845	15	2 637	30	2 785	45	8 267	90	
„ <i>des Unkostenmaterials</i>	567	60	645	90	601	75	1 815	25	
„ <i>des Feuerungs-, Gas- und Wasserverbrauchs</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der Versicherungen</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der Steuern</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der Gehälter u. Personal-einstellungskosten</i>	21 546	30	23 150	40	24 560	70	69 257	40	
„ <i>der Reiseunkosten</i>	—	—	1 510	90	120	30	1 631	20	
„ <i>der Patentunkosten</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der Postunkosten</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der Reklameunkosten</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>der kleinen Nebenunkosten</i>	25	50	153	65	67	95	247	10	
<i>Summe der Abt.-Unkosten ohne Abschreibungen</i>	27 135	05	28 098	15	28 475	80	83 709	—	
<i>Abschreibungskonto f. Gebäude</i>	275	—	275	—	275	—	825	—	
„ <i>f. Maschinen</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>f. Werkzeug</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>f. Modelle</i>	—	—	—	—	—	—	—	—	
„ <i>f. Mobilien</i>	400	—	400	—	400	—	1 200	—	
<i>Summe der Abschreibungen</i>	675	—	675	—	675	—	2 025	—	
<i>Summe der Abt.-Unkosten mit Abschreibungen</i>	27 810	05	28 773	15	29 150	80	85 734	—	

Bevor wir uns der dritten und letzten Aufgabe der Gliederung zuwenden, d. h. der Zusammenführung der Unkosten dorthin, wo wir sie für kalkulatorische Zwecke brauchen, ist es erforderlich, uns noch mit einem Begriffe auseinanderzusetzen, der im fabrikatorischen Betriebe eine besondere Rolle spielt und sich von den übrigen Aufwendungen in mancherlei Hinsicht unterscheidet. Wir meinen die bereits oben erwähnten „eigenen Einrichtungen“. Nicht als ob neben den bisher ge-

gegebenen Verteilungsvordrucken noch eine besondere Behandlung der „eigenen Einrichtungen“ erforderlich wäre; sie finden zugleich mit den übrigen Unkostenaufwendungen ihre Verbuchung innerhalb der oben gegebenen Konten, und zwar sind es vor allem die Konten der Gebäude-reparatur, der Maschinenreparatur und der Werkzeugreparatur und des Werkzeuersatzes, die dafür in Betracht kommen. Es entstehen jedoch bei ihrer Verarbeitung gewisse Schwierigkeiten, die eine gesonderte Betrachtung erforderlich machen.

Eigene Einrichtungen.

Umfang des Begriffes. Mit dem Namen „eigene Einrichtungen“ umfaßt man den großen Komplex der Arbeiten fabrikatorischer Art, die im eigenen Betrieb ausgeführt werden, deren Ziel aber nicht die Herstellung irgendeines zum Verkauf gelangenden Erzeugnisses oder Zwischenerzeugnisses ist. Es gehören hierher vor allem alle Instandsetzungs- und Reparaturarbeiten an Maschinen, Kraftstationen, Kranen, Instandsetzungsarbeiten an Gebäuden, an Werkzeugen usw.; ferner aber auch die Erstellung von Neuwerten, die dem eigenen Betriebe gewidmet, nicht aber für den Verkauf bestimmt sind, wie also die Herstellung von Werkzeugen, vielleicht auch der Zusammenbau eigener Maschinen, die Erstellung von Regalen, unter Umständen auch die Herstellung von Gebäuden, Schuppen usw. in eigener Regie. Wenn wir, der Gepflogenheit folgend, diese ganze Gruppe von Aufwendungen in dem Kapitel „Unkosten“ behandeln, so kann dies nur unter starkem Vorbehalte geschehen. Der Zusammenhang zwischen eigenen Einrichtungen und Unkosten ist ein bedingter, und es ist erforderlich, daß man diesen Zusammenhang in vorsichtiger Weise auseinanderblättert.

Was haben eigene Einrichtungen mit Unkosten zu tun? Zunächst sind alle Aufwendungen für Ersatz und Reparatur natürlich als Unkosten anzusehen, weshalb wir auch unter den Unkostenkonten geeignete Bezeichnungen finden. Insoweit Neuwerte als eigene Einrichtungen, also im eigenen Betriebe, hergestellt werden, sind sie natürlich nicht Unkosten, sondern finden in Höhe ihrer Selbstkosten als Zugang zu den Anlagekonten ihre Verbuchung. Wird beispielsweise ein Wellblechschuppen im eigenen Betriebe erbaut, so würde ein Werkstättenauftrag auszuschreiben sein, als dessen Besteller das Gebäudekonto auftreten würde. Nach Fertigstellung wäre dieses Konto mit den entstandenen Selbstkosten zu belasten. Über die Frage einer Bewertung unter Selbstkosten wird später zu sprechen sein. Bei der Erstellung von Neuwerten also wird zunächst ein Unkostenkonto nicht berührt; immerhin bedarf es auch hierbei einer gewissen Mitwirkung der Unkostenbuchhaltung, denn diese muß nach Fertigstellung und Berechnung der Neuanlage den Abschreibungswert feststellen, der bis zum

Jahresende sowie für die späteren Jahre auf den Zugang zum Anlagekonto entfällt. Bei Ersatz- und Reparaturarbeiten also interessiert die Unkostenbuchhaltung der ganze Betrag, bei Erstellung von Neuwerten dagegen die entfallende Abschreibungssumme. Hiermit sind aber die Beziehungen zwischen Unkosten und eigenen Einrichtungen keineswegs erschöpft; wir werden hierauf sofort weiter eingehen müssen.

Nachkalkulation eigener Einrichtungen. Zuvor ist es erforderlich, uns darüber klar zu werden, in welcher Weise der Wert der einzelnen im eigenen Betriebe geleisteten Arbeit ermittelt und verrechnet wird. Es handelt sich bei den eigenen Einrichtungen offenbar um eine fabrikatorische Tätigkeit, die sich von der sonstigen für Abnehmer oder Vorratsläger geleisteten Arbeit nur dadurch unterscheidet, daß das Erzeugnis für den eigenen Betrieb gebraucht und nicht an einen Kunden oder einen Abnehmer abgeliefert wird. Die Arbeit setzt sich daher auch, wie jede andere fabrikatorische, aus direkten und indirekten Aufwendungen zusammen. Die direkten Aufwendungen werden stets aus Lohn, zuweilen aus Lohn und Material bestehen, die indirekten Aufwendungen, die Unkosten, werden in Form von Betriebszuschlägen verrechnet werden. Es muß also für die eigenen Einrichtungen genau wie für jeden Kundenauftrag eine Nachkalkulation aufgestellt werden. Zuweilen empfiehlt es sich, diese Nachkalkulation nicht in der eigentlichen Nachkalkulationsabteilung vornehmen zu lassen, sondern die Arbeit der Unkostenbuchhaltung anzugliedern, und zwar wegen des engen Zusammenhanges zwischen eigenen Einrichtungen und Unkosten. Selbstverständlich ist aber nichts dagegen einzuwenden, diese Nachkalkulationsarbeit auch in der eigentlichen Nachkalkulation vornehmen zu lassen, wenn hierfür im Einzelfalle besondere Überlegungen sprechen.

Trotz des von uns betonten engen Zusammenhanges der eigenen Einrichtungen mit Unkosten darf nun nicht verkannt werden, daß gerade das, was mit dem Namen „eigene Einrichtungen“ ausgedrückt wird, eigentlich mit Unkosten nichts zu tun hat, vielmehr die fabrikatorische Seite des Vorganges andeutet, während mit „Unkosten“ nur die Ingebrauchnahme bzw. der Verbrauch des Hergestellten gemeint sein kann. Diesen Doppelcharakter bei dem Vorgang der eigenen Einrichtungen gilt es zu erkennen, wenn die vielen Unklarheiten und Meinungsverschiedenheiten, die gerade auf diesem Gebiet an der Tagesordnung sind, verschwinden sollen. Der Vorgang ist immer der, daß auf der einen Seite eine fabrikatorische Tätigkeit stattfindet (ganz gleich, ob Reparatur, Ersatz oder Schaffung von Neuwert), die mit Unkosten nichts zu tun hat, während auf der anderen Seite nach Erstellung dieser fabrikatorischen Werte ein Unkostenverbrauch eintritt, sei es, indem — wie bei Reparaturen — der gesamte Wert als Unkostenverbrauch erscheint, sei es, daß nur ein Teil des Wertes als Abschreibung in die

Erscheinung tritt. Man macht sich diesen doppelten Vorgang am besten an einem Beispiele klar, bei dem die beiden Seiten in verschiedenen Abteilungen des Unternehmens liegen. Nehmen wir also an, die Werkzeugmacherei erhalte von einer anderen Betriebsabteilung — der Dreherei — den Auftrag zur Instandsetzung einer Serie Fräser-Werkzeuge, dann liegt für die Dreherei eine echte Unkostenaufwendung vor und zwar zu Lasten des Unkostenkontos „Werkzeuginstandhaltung“, während es sich für die Werkzeugmacherei um einen fabrikatorischen Vorgang handelt, dessen Nachkalkulation sich aus Lohn und Betriebszuschlag zusammensetzt, ohne in irgendwelcher Beziehung zu den Unkosten der Werkzeugmacherei im Zusammenhang zu stehen. Angenommen, der Betriebszuschlag der Werkzeugmacherei betrage gemäß der letzten maßgeblichen Ermittlung 180%, angenommen ferner, der Aufwand an direkten Löhnen für die Instandhaltung betrage 550 *M*, so ergibt sich für die Nachkalkulation:

Direkter Lohn	<i>M</i> 550,—
180% Betriebszuschlag	„ 990,—
Summe der Selbstkosten also	<u><i>M</i> 1 540,—</u>

die dem Werkzeuginstandhaltungskonto der Abteilung Dreherei zur Last fällt.

Es besteht zuweilen eine gewisse Scheu davor, in der vorstehend dargelegten Weise abzurechnen, und zwar wohl aus dem dunklen Gefühl heraus, als ob man durch die Betriebszuschläge für Arbeiten im eigenen Betriebe einen nicht wirklich eingetretenen Gewinn oder zum mindesten eine Deckung (Deckung im Sinne des Abschnittes II S. 43) in die eigene Tasche hineinrechne. Diese Annahme besteht zu Unrecht. Das, was man sich auf der einen Seite als Zuschlag anrechnet, wird ja auf der anderen Seite mit der Einsetzung des Gesamtbetrages wieder als Unkosten abgebucht, denn dieser setzt sich aus Material, Lohn und Zuschlag zusammen. Trotzdem ist dieses Zu- und Wiederabbuchen keine Spielerei, denn nur unter Verrechnung von Zuschlägen erfaßt man die Unkosten dort, wo sie wirklich verbraucht worden sind. Würde man beispielsweise in dem oben genannten Beispiele die Instandsetzungsarbeiten ohne Zuschlag berechnen, so würde die Dreherei mit einem erheblich zu geringen Betrage belastet und damit deren Unkosten unrichtig kalkuliert werden. Man bedenke, welche nachteiligen Folgen eine solche mangelhafte Berechnung nach sich ziehen kann allein bei Entscheidung der Frage, ob man irgendwelche vorzunehmende Arbeit im eigenen Betriebe oder von Fremden vornehmen lassen soll. Gewiß wird man nicht stets auswärts bestellen, wenn die vollen Selbstkosten (einschließlich Zuschlägen) einen höheren Wert ergeben, als das fremde Angebot. Vielmehr wird hierbei die Frage der eisernen und wechselnden

Unkosten (siehe Abschnitt II S. 32) eine Rolle spielen, ebenso wie die Frage der Beschäftigung des Unternehmens allgemein. Bei völliger Außerachtlassung der Unkosten aber ergibt sich von vornherein ein falsches Bild.

Der „Betrieb“ ist demgemäß für die eigenen Einrichtungen sein eigener Besteller, und zwar unabhängig davon, ob die fabrikatorische Tätigkeit und der Verbrauch in einer Abteilung liegen oder ob zwei Abteilungen sich hierin teilen. Die erstellten Erzeugnisse also müssen ihm, dem Betriebe bzw. den verbrauchenden Abteilungen, genau so, als wären es fremde Abnehmer, berechnet werden. Ja, man müßte streng genommen (wie bereits in Kapitel II ausgeführt) diese Arbeiten unter einem „Umsatzkonto“ sammeln. Jedenfalls ist gegen das Einschlagen dieses Weges nichts einzuwenden. Er bedeutet aber für die Praxis einen unnötigen Umweg, wie aus unseren späteren Ausführungen hervorgehen wird. Begrifflich indessen umfaßt die fabrikatorische Seite den „Umsatz“, während die Verbrauchsseite in dem Unkostenkonto zur Verrechnung gebracht wird.

Nun besteht in den meisten Betrieben die Einrichtung sog. Reparaturschlosser, deren Aufgabe nichts anderes ist, als die ständige Reparatur- und Instandhaltung von Maschinen, sei es, daß sie hierfür unter einem besonderen Meister allen Werkstätten zur Verfügung stehen, sei es, daß die einzelne Betriebsabteilung ihre eigenen Reparaturschlosser unterhält. Streng genommen ändert diese Einrichtung nichts an den soeben aufgestellten Verrechnungsgrundsätzen, jedoch wird in der Praxis sehr häufig der einfachere Weg eingeschlagen, die Löhne dieser Arbeiter als indirekte Aufwendungen zu behandeln und sie deshalb unmittelbar über Unkosten (und zwar über das Konto Maschinenreparatur) zu verbuchen. Der Unterschied dieser Verbuchungsweise besteht offenbar darin, daß dann die Löhne nicht mit Zuschlägen belegt werden, so daß die Aufwendungen eben um diese Zuschläge zu niedrig erscheinen, wenn auch an dem Gewinnergebnis hierdurch nichts geändert wird. Eine strenge Betriebsrechnung muß auch diese Einschränkung der vorgetragenen Grundsätze ablehnen, immerhin kann man sich, besonders für den Anfang der Reorganisation, vielleicht damit abfinden, sofern Sorge dafür getragen wird, daß die Arbeitszeit dieser Leute genau nach den Werkstätten aufgeteilt wird, für die sie jeweils tätig sind. Aber es handelt sich dabei um ein Kompromiß. Richtiger ist es, eine werbende Abteilung: Werkzeugschlosser zu bilden, deren Unkosten richtig zu ermitteln und deren Löhne einschließlich der darauf ruhenden Zuschläge denjenigen Abteilungen zu belasten sind, in deren Interesse die Arbeit erfolgt.

Derjenige, der sich noch nicht erschöpfend in diese Gedankengänge vertieft hat, wird sich zuweilen an folgender Überlegung stoßen. Er

wird sich fragen, ob er die Unkosten der Werkzeugmacherei nun nicht zweimal erfaßt, das eine Mal in der Werkzeugmacherei selbst, das andere Mal — als belasteter Zuschlag — bei der Abteilung, die für die Tätigkeit der Werkzeugmacherei belastet wurde. Hierbei wird übersehen, daß den der Abteilung belasteten Zuschlägen ein Überschußkonto der Werkzeugmacherei in genau gleicher Höhe gegenübersteht. Die Tatsache, daß die Werkzeugmacherei ihre Unkosten — oder einen Teil derselben — durch Weiterbelastung an andere Abteilungen gedeckt hat, schafft die Tatsache der Unkosten selbst nicht aus der Welt. Der Abschluß der Abteilung Werkzeugmacherei also zeigt auf der Verlustseite die wirklichen Unkosten dieser Abteilung, auf der Gewinnseite den durch Weiterbelastung entstandenen Überschuß. Bleibt am Monats- oder Vierteljahrsschluß ein ungedeckter Unkostensaldo, so ist nichts dagegen einzuwenden, wenn dieser nach irgendwelchem geeigneten Maßstab auf diejenigen Abteilungen umgelegt wird, in deren Interesse die Werkzeugmacherei tätig war.

Etwas anders liegt die Zuschlagsfrage bei der Nachkalkulation derjenigen eigenen Einrichtungen, die die Erstellung eines Neuwertes betreffen; anders insofern, als bei ihnen ja die Gesamtwerte nicht zu Lasten des Unkostenkontos abgebucht werden. Bleiben wir bei dem vorherigen Beispiel der Erbauung eines Wellblechschuppens und nehmen wir unter der Voraussetzung eines Betriebszuschlages von 150% auf die direkten Löhne der Eisenkonstruktionswerkstatt die folgende Nachkalkulation an:

Material	ℳ 140 000,—.
direkter Lohn	„ 35 000,—.
150% Zuschlag	„ 52 500,—.

so gelangen wir zu einem Nachkalkulations-

werte von	ℳ 227 500,—.
---------------------	--------------

mit dem das Gebäudekonto zu belasten wäre, während für die Abschreibungen bei Zugrundelegung einer zehnjährigen Lebensdauer jährlich 10% dieses Erstellungswertes gleich rund ℳ 22 750,— in Anrechnung zu bringen wären.

Nun ist es Tatsache, daß die meisten Industrieunternehmungen davor zurückscheuen, die Zugänge der Bestandskonten (hier also das Gebäudekonto) unter Anrechnung solcher Zuschläge zu belasten. Zwar ist diese Scheu — richtige Zuschlagsermittlung vorausgesetzt — unberechtigt, denn die durch Zuschläge erfaßten Unkosten sind genau ebenso sehr in das erstellte Werk eingegangen wie die Baustoffe und der Lohn, d. h. also wie die direkten Aufwendungen. Auf der anderen Seite aber ist jede Gepflogenheit zu begrüßen, die zu einer Stärkung des Unternehmens durch vorsichtige Bewertung führt. Wenn wir also auch betonen müssen, daß die Anrechnung angemessener Betriebszuschläge auch bei Erstellung

bleibender Werte vollkommen berechtigt ist, so wäre nichts verkehrter, als zu verlangen, daß Gepflogenheiten, die zur Schaffung wichtiger stiller Reserven führen, etwa im Interesse einer eigensinnigen Betriebsrechnung aufgegeben werden. Was man dagegen verlangen muß, ist, daß die Betriebsrechnung, dieser Spiegel des Betriebes, den Vorgang richtig und nicht verzerrt wiedergibt. In dieser Hinsicht bestehen, wenn man den Vorgang erst einmal richtig erfaßt hat, weder Schwierigkeiten noch Bedenken, nicht einmal steuerliche Bedenken, wie solche nahezuliegen scheinen, und zwar etwa in dem Sinne, als ob man auf diese Weise die Abschreibungen unnötig hoch erscheinen zu lassen gezwungen wäre.

Zunächst also belasten wir die Bestandskonten in voller Höhe einschließlich Zuschlägen, im obigen Beispiele also das Gebäudekonto mit der Summe von *ℳ* 227 500,—. Auf diese Summe auch berechnen wir die Abschreibungen unabhängig davon, ob wir später uns durch Absetzung des Betriebszuschlages eine Reserve bilden. Die Zuschläge sammeln wir, wie dies aus dem Kapitel „Buchhaltung“ näher hervorgehen wird, in einem Verrechnungskonto, etwa genannt „Konto der Betriebszuschläge eigener Neueinrichtungen“ (wobei durch das Wort Neueinrichtungen klar gemacht werden soll, daß die Zuschläge für Reparatur- und Ersatzarbeiten darin nicht enthalten sind). In diesem Konto haben wir am Jahresschlusse die Summe der so gewonnenen Zuschläge gesammelt vor uns und können nun (wenn wir uns vor der „Gewinnanrechnung“ dieser Zuschläge scheuen), nach Belieben diesen Saldo ganz oder zum Teil von dem in der Bilanz auszuweisenden Zugang zu den Bestandskonten (Gebäude, Maschinen usw.) zur Absetzung bringen. Genau also, als ob wir ursprünglich ohne Zuschlag gerechnet hätten, erscheint dann in der Bilanz der neue Zugang der Anlagekonten entsprechend gemindert. Ebensowenig haben wir in dieser Beziehung eine Prüfung der Bücher durch die Steuerbehörde zu scheuen; diese kann und wird niemals verlangen, daß wir Unkostenzuschläge aktivieren, vielmehr ist es unser gutes Recht, alle Unkosten zur Abbuchung zu bringen. Was wir mit unserem Verrechnungskonto erreichen wollten und erreicht haben, ist die vom betrieblichen Standpunkt richtige Darstellung des Vorganges, unabhängig von dem in kaufmännischer Hinsicht vielleicht begreiflichen Verlangen, aus den eigenen Einrichtungen Zuschläge für Betriebsunkosten auszuschalten.

Wem die vorstehend gekennzeichnete Behandlung eigener Einrichtungen zu schwierig erscheint, dem bleibt es unbenommen, bei der Erstellung von Neuwerten von vornherein die Betriebszuschläge außer Ansatz zu lassen. Er glaube aber nicht, damit etwas gewonnen zu haben. Bei richtig entworfenen Vordrucken ist die Arbeit eine verschwindend geringe und automatische; außerdem besteht für ihn der Nachteil, daß

er bei Ausschaltung der Zuschläge die Abschreibungssummen zu niedrig berechnet, ferner daß er keine geeigneten Wertgrundlagen für die Feuer- versicherung besitzt usw. Immerhin kann, abgesehen von solchen kleineren oder größeren Nachteilen, bei Erstellung von Neuwerten die Verrechnung ohne Zuschläge schließlich in Kauf genommen werden. Anders bei den eigenen Einrichtungen, die als Unkosten ihre Verbuchung finden; bei ihnen muß vor dem Wegfall der Zuschläge aus den oben gekennzeichneten Gründen gewarnt werden.

Vorgabe eigener Einrichtungen. In jedem Falle ergibt sich aus Vorstehendem eine verschieden geartete Bearbeitungsweise je nachdem, ob die eigenen Einrichtungen für Neuwerte oder Unkosten bestimmt sind. Schon auf dem Bestellvordruck für eigene Einrichtungen, ohne den, wie schon erwähnt, keine Arbeit in Angriff genommen werden darf, sollte daher angegeben werden, im Interesse welchen Kontos (entweder ein Unkostenkonto oder Gebäudekonto, Maschinenkonto usw.) der Aufwand verlangt wird. Ein solcher Vordruck folgt umstehend.

Die vollständige Ausfüllung des Vordruckes durch die beantragende Abteilung ist für die Unkostenbuchhaltung Vorbedingung ihrer Gegenzeichnung, ohne die wiederum die Arbeit nicht begonnen werden darf. Dazu gehört auch die Ausfüllung der Spalte „Vorgeschätzter Wert“. Hierdurch wird verbürgt, daß der vorgebende Betriebsingenieur sich über den Wert der vorzunehmenden Arbeit klar geworden ist, während sonst die Neigung besteht, solche Arbeiten vornehmen zu lassen, ohne sich viel um den Umfang der Arbeit und die durch sie bedingten Kosten zu kümmern. Ergibt dann die Nachkalkulation eine erhebliche Überschreitung, so muß der Fall seitens der Unkostenbuchhaltung, an die der Vordruck zurückgelangt, der Geschäftsleitung oder einer von dieser zu ernennenden Stelle vorgelegt werden, so daß solchen Unzulänglichkeiten rasch ein Ende gemacht werden kann.

Die laufende Bestellnummer wird ebenfalls von der Unkostenbuchhaltung ausgefüllt, wobei zweckmäßigerweise für eigene Einrichtungen eine besondere Nummernreihe eingeführt wird. Handelt es sich um Reparatur oder Ersatz — also um eine Unkostenaufwendung —, so ist hinter die laufende Nummer die sog. feste Nummer zu setzen, d. h. diejenige Zahl, aus der das später zu belastende Konto sowie die zu belastende Abteilung hervorgeht. In unserem obigen Beispiel (Instandsetzung von Fräsern für die Dreherei, sagen wir für die Großdreherei) würde bei einer Gliederung laut Anlage 1 die feste Nummer 817 lauten, da die Großdreherei das Abteilungshundert 800, das Konto Werkzeugreparatur (Unterteilung Reparatur und Ersatz von Werkzeug) die Zusatznummer (Endnummer) 17 trägt.

Um die Arbeit nicht allzusehr zu erschweren, empfiehlt es sich, für Unkostenarbeiten kleinsten Umfanges von einem Genehmigungszwang

und infolgedessen auch von der Ausschreibung eines Bestellvordruckes Abstand zu nehmen. Die Grenze für die Kostenhöhe solcher geneh-

Bestell-Nr. / Laufende Nr.
 Lid. Auftragsnummer, Feste Unk.-Auftragsnummer des Betriebs-Bestellzettels

Betriebs-Bestellzettel für eigene Einrichtungen.

Unkosten } nicht Zutreffendes ist
 Neueinrichtung } zu durchstreichen! **Zu verbuchen:
 Zu Lasten von
 Konto:**

Anfang der Arbeit am 19...	Fertigstellung der Arbeit am 19...
----------------------------------	--

Nach Fertigstellung an die Unkosten-Buchhaltung.

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Skizze umstehend.

Berlin, den 19...

Abteilung:
 Name Unterschrift des Abt.-Leiters.

Zur Ausführung genehmigt:	Gegenzeichen der Unkosten-Buchhaltung
Der Betr.-Ober-Ing. Der Vorstand.	Unterschrift.

<p style="text-align: center;">1. Vorgeschätzter Wert.</p> Material Mk. Lohn „ Zuschlag „ <p style="text-align: right;">Gesamt-Mk.</p> Berlin, den 19... Unterschrift der Vorkalkulation.	<p style="text-align: center;">2. Wirkliche Selbstkosten.</p> Material Mk. Lohn „ Zuschlag „ <p style="text-align: right;">Gesamt-Mk.</p> Berlin, den 19... Unterschrift der Nachkalkulation.
---	---

migungsfreien Unkostenaufwendungen muß von der Geschäftsleitung genau bestimmt werden. Es empfiehlt sich, diese Grenze nicht höher als wenige hundert Mark für die Einzelarbeit festzusetzen. Selbstver-

ständiglich werden auch diese Aufwendungen gesammelt und monatlich zu Lasten der betreffenden Betriebsabteilung nachkalkuliert und verbucht. Zu diesem Zwecke muß auf den betreffenden Lohnzetteln, sowie — bei Materialverbrauch — auf den Materialentnahmescheinen die in Betracht kommende Unkostennummer angegeben werden. Es muß ferner darauf gehalten werden, daß sich diese genehmigungsfreien Arbeiten auch wirklich im Rahmen der hierfür festgelegten Summen halten. Auch hierüber übt die Unkostenbuchhaltung, die in unserem Plane auch die Nachkalkulation aller „eigener Einrichtungen“ besorgt, die Kontrolle aus.

Berechnung eigener Einrichtungen. Nach erfolgter Fertigstellung gelangen die Arbeiten für „eigene Einrichtungen“ zur Berechnung. Für laufende Arbeiten, die sich über Monate erstrecken, empfiehlt es sich, mindestens vierteljährlich Teilabrechnungen vorzunehmen, um nicht im letzten Monat unverhältnismäßig große Unkostenbeträge anzusammeln. Soweit es sich um die Erstellung von Neuwerten handelt, ist nichts dagegen einzuwenden, daß nach Fertigstellung dafür Einzelrechnungen, genau wie für Abnehmer, ausgestellt werden, wobei als Belasteter das betreffende Bestandskonto (beispielsweise das Gebäudekonto) auftritt. Dort, wo solche eigenen Einrichtungen eine erhebliche Rolle spielen, wird man besser zu Sammelvordrucken greifen, ähnlich wie wir sie sogleich für Unkosten betreffende eigene Einrichtungen besprechen werden.

Bei eigenen Einrichtungen, die Unkosten betreffen, würde die besondere Ausschreibung einer Rechnung für jede Fertigstellung eine viel zu große Arbeit bedeuten. Man geht deshalb in der Weise vor, daß man entweder den Vordruck für die Berechnung des Auftrages mit dem Bestellvordruck selbst verbindet, so daß also die Arbeit nach Fertigstellung automatisch zur Berechnung führt. Oder aber man stellt für die einzelne herstellende Abteilung die den bestellenden anderen Abteilungen zu belastenden Berechnungen am Monatschluß in einem Vordrucke zusammen. Ein solcher Vordruck würde etwa wie folgt aussehen:

Monatsabrechnung eigener Einrichtungen für Unkosten.

Monat 19.. . Herstellende Abteilung

Laufende Auftrags-Nr.	Feste Auftrags-Nr.	Verbrauch an			d Summe von a+b+c; in einer Summe am Monatschluß zu Lasten Unkostenverrechnungskonto	Summe (gemäß d) der bestellenden Abteilung belastet auf Blatt Nr.	Gegenzeichnung der Unkostenbuchhaltung
		a Material (zu Gunsten Konto: Material in Fabrikation)	b Direkter Lohn (zu Gunsten Konto: Lohn in Fabrikation)	c Betriebszuschlag (zu Gunsten Zuschlagskonto für eigene Unkosten Einrichtungen)			

Wir werden den buchhalterischen Vorgang, der durch vorstehenden Vordruck eingeleitet ist, noch besser erkennen nach Durcharbeitung des Kapitels „Buchhaltung“. Soviel aber dürfte klar sein, daß das Unkostenverrechnungskonto mit dem vollen Betrage (einschließlich Zuschlägen) belastet ist. Wir entnehmen ferner der Buchung, daß die durch Weiterbelastung gedeckten Betriebszuschläge (wie in obigem Beispiele bei der Werkzeugmacherei) buchhalterisch in Spalte c erfaßt werden, und zwar im Sinne eines Überschusses. Von dieser Buchung aus erfolgt dann in der oben dargelegten Art die Einreihung des Betrages nach Konto und Abteilung. Die „feste“ Auftragsnummer sagt schon für jeden einzelnen Posten, wohin er nach Konto und Abteilung gehört.

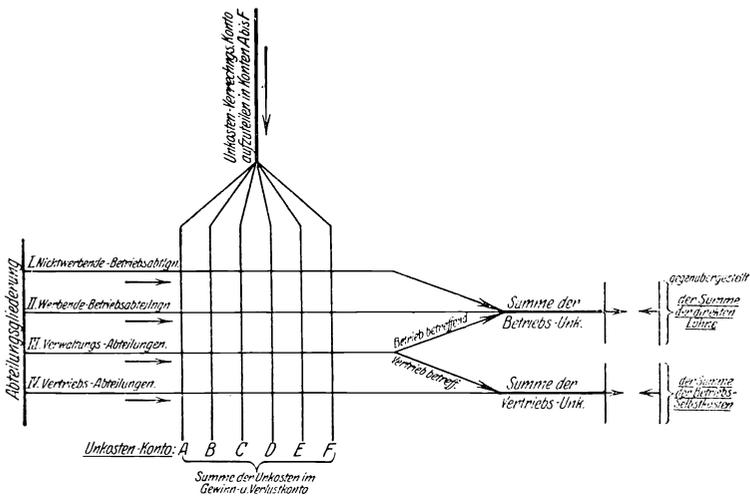


Abb. 3.

Zusammenführung der Unkosten zu kalkulatorischen Zwecken. Wir haben die Gliederung nach Konten und Abteilung weiter oben beendet. Wir wissen, daß die einzelnen Unkostenkonten in der monatlichen Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen, und wir gewinnen in dem Buche „Unkostenübersicht nach Abteilungen“ eine laufende Übersicht über den Aufwand jeder einzelnen Abteilung nach Konten gegliedert.

Es verbleibt nach der auf Seite 54 gestellten Aufgabe als dritter nicht minder wichtiger Zweck die Zusammenführung aller Unkosten dort, wo wir sie für kalkulatorische Zwecke benötigen. Hierzu erinnern wir uns aus Kapitel II, daß wir in unserem Organisationsplane die Betriebsunkosten den direkten Löhnen gegenüberstellen müssen, die Vertriebsunkosten dagegen den Selbstkosten der fertigen Erzeugnisse. Da direkte Löhne nur in den werbenden Betriebsabteilungen entstehen, so müssen demgemäß die Betriebsunkosten, die nicht in diesen, sondern in

anderen Abteilungen entstanden sind, irgendwie auf diese werbenden Betriebsabteilungen überführt werden. Es sind dies die gesamten Unkosten der nichtwerbenden Betriebsabteilungen und die anteiligen Unkosten der gemeinsamen und Verwaltungsabteilungen, soweit deren Unkosten eben den Betrieb betreffen. Soweit sie dagegen den Vertrieb betreffen, sind die Unkosten der Verwaltungsabteilungen auf die Vertriebsabteilungen zu überführen. Wir können nunmehr das auf Seite 56 gegebene Schaubild wie folgt vervollständigen (siehe Abb. 3):

Nach der angegebenen Aufteilung der Abteilungen finden wir also alle Unkosten des Betriebes in den Betriebsabteilungen gesammelt und daselbst den direkten Löhnen gegenübergestellt, während alle Unkosten

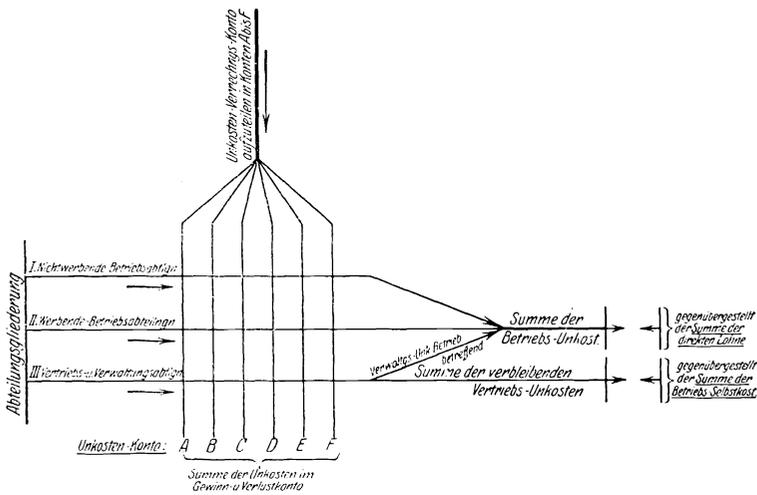


Abb. 4.

des Vertriebes in den Vertriebsabteilungen zusammengelaufen und dort den Selbstkosten der Erzeugnisse gegenübergestellt sind. In das Bild mit senkrechten Linien eingezeichnet sind gleichzeitig die Unkostenkonten, die statt der wirklichen Namen mit A, B, C usw. benannt sind. Man sieht, wie sie aus dem Unkostenverrechnungskonto hervorgehen und wie die Konten in der Gewinn- und Verlustrechnung münden.

Etwas anders gestaltet sich das Bild dort, wo keine getrennten Vertriebsabteilungen bestehen, wo wir vielmehr nur nach den drei Gruppen:

- I. werbende Betriebsabteilungen,
- II. nichtwerbende Betriebsabteilungen,
- III. Vertriebs- und Verwaltungsabteilungen

unterscheiden können. Dann ergibt sich das vorstehende Bild (Abb. 4), das wohl nach dem oben Gesagten leicht verständlich sein wird.

Wir haben im Kapitel II ausgeführt, daß die Gegenüberstellung der Betriebsunkosten mit den werbenden Löhnen (wie wir sie unserem Plan zugrunde gelegt und auch in den Schaubildern ausgewiesen haben) keineswegs das allein richtige ist, unter Umständen sogar erhebliche Mängel mit sich bringt. Die Zusammenführung der Betriebsunkosten wird deshalb immer von dem System abhängen, das man für die Zuschlagsberechnung wählt. Um das Schaubild auch für eine anders geartete Verrechnung zu zeigen, wählen wir als Beispiel eine Organisation, bei der mit zwei Arten von Betriebszuschlägen gerechnet wird, und zwar sowohl auf den Materialverbrauch nach Wert oder Gewicht als auch als Wertzuschlag auf die direkten Löhne. Gemäß dem im Kapitel II Gesagten muß man hierzu die Unkosten der Material bewältigenden Abteilungen (Materialeingang, Lager, Kräne, Fuhrbetrieb, Versand usw.) getrennt ermitteln unter Hinzurechnung der auf diese Abteilungen entfallenden Unkostenanteile anderer Abteilungen; es sind dies sowohl Unkostenanteile anderer nichtwerbender Betriebsabteilungen (Kraft, Licht usw.) als auch Unkostenanteile der Verwaltungsabteilungen, soweit diese eben im Dienste der Material bewältigenden Abteilungen tätig sind. Wie diese Überführung vor sich geht, darauf werden wir sogleich zurückkommen. Auf diese Weise ermittelt man die durch Materialbewältigung entstandenen Unkosten und kann diese als Zuschlag für jede Materialentnahme anrechnen. Die verbleibenden Betriebsunkosten aber werden, wie bei den obigen beiden Bildern, in den werbenden Betriebsabteilungen gesammelt und dort den direkten Löhnen gegenübergestellt. Die Vertriebsunkosten werden ebenfalls in der gleichen Weise wie oben ermittelt und den Selbstkosten der Erzeugnisse gegenübergestellt. Wir erhalten für eine solche Organisation das folgende Bild (Abb. 5):

Die Aufstellung eines solchen oder ähnlichen schematischen Planes empfiehlt sich für jedes Unternehmen. Er dient dazu, allen in Betracht kommenden Stellen klar zu machen, was mit der Zusammenführung der Unkosten erreicht werden soll und bewahrt zu gleicher Zeit vor unnötiger Arbeit; denn alles, was nicht zu dem im Bilde dargestellten Zwecke führt, bedeutet unnütze Arbeit. Bei straffer Durchführung dieses Grundsatzes würde manches Unternehmen viel zeitraubende Arbeit sparen!

Wir haben in den Schaubildern drei verschiedene Organisationsformen vor uns. Für unseren Plan ist der erste maßgebend, denn wir haben getrennte Vertriebsabteilungen (wie aus der Anlage I hervorgeht), und wir wünschen, die Betriebsunkosten als Zuschläge zu den direkten Löhnen zu erfassen (s. Kapitel II S. 32). Im übrigen muß man sich bei Betrachtung der obigen Schaubilder darüber klar sein, daß darin nur die Typen der Abteilungen enthalten sind, während man in Wirk-

lichkeit die Aufteilungsarbeit getrennt für jede Abteilung oder Abteilungsgruppe leisten muß, für die ein selbständiger Betriebszuschlag ermittelt werden soll. Haben wir beispielsweise 10 Werkstätten (werbende Betriebsabteilungen), für deren jede wir einen gesonderten Betriebszuschlag ermitteln wollen, so werden wir sämtliche Betriebsunkosten einschließlich der auf Betrieb entfallenden Verwaltungsunkosten auf diese 10 Werkstätten verteilen müssen, um sie dort den in den gleichen Werkstätten entstandenen direkten Löhnen gegenüberzustellen. Ähnlich kann man bei den Vertriebsunkosten vorgehen, indem man für jede Vertriebsabteilung die auf sie entfallenden Unkosten berechnet

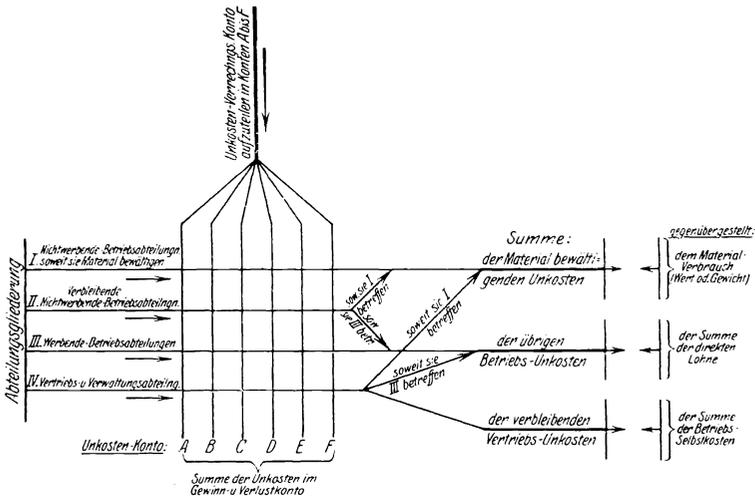


Abb. 5.

und diese dann den Selbstkosten gegenüberstellt; eine derartige Unterteilung wird aber in der Regel nur dann Zweck haben, wenn in den verschiedenen Vertriebsabteilungen vollständig getrennte Erzeugniszweige zum Verkauf gelangen, oder wenn Filialen mit sehr verschiedenen Unkosten unterschieden werden sollen; andernfalls genügt ein einziger Vertriebszuschlag. Ob man gut tut, als Bezugsgröße die reinen Betriebs-selbstkosten zu wählen oder aber — wie dies bei solchen Unternehmungen empfehlenswert sein wird, bei denen die Aufstellung (Montage) an Ort und Stelle eine besondere Rolle spielt, — die Selbstkosten einschließlich aller Sonderkosten und einschließlich der Aufstellungskosten (Gesamt-selbstkosten), dies muß jedes Unternehmen unter Würdigung der besonderen Verhältnisse tun. So lange die einmal getroffene Wahl an allen Stellen zur Durchführung gelangt, spielt die Entscheidung nach der einen oder anderen Seite keine Rolle.

Unser Ziel also ist die Zusammenführung oder Sammlung aller Unkosten in den „maßgebenden“ Abteilungen, wobei mit diesem Ausdruck diejenigen Abteilungen gemeint sind, in denen die gesammelten Unkosten anderen Bezugsgrößen gegenübergestellt werden sollen. Zu diesem Ende müssen wir, um mit den Betriebsunkosten zu beginnen, offenbar auf die werbenden Betriebsabteilungen das überführen, was ihren Zwecken gedient hat und ihnen somit zur Last fällt: das sind erstens die Unkosten aller nichtwerbenden Betriebsabteilungen, zweitens die anteiligen Unkosten der Verwaltungsabteilungen. Wir mustern zu diesem Ende jede einzelne der nichtwerbenden Betriebs- und der Verwaltungsabteilungen, um zu bestimmen, auf welche Werkstatt (werbende Betriebsabteilung) und mit welchem Anteil diese Unkosten gehören. Dabei zeigen sich stets drei Möglichkeiten. Entweder die Verteilung liegt ohne weiteres auf der Hand und kann ohne Willkür erfolgen. Das wird der Fall sein, wenn z. B. ein Teillager im Dienste von nur einer Werkstatt steht (oder einer Werkstattgruppe, für den Fall, daß der Betriebszuschlag für die ganze Gruppe, nicht für Einzelwerkstatt ermittelt werden soll); dann wären die Unkosten dieses Teillagers mit 100% auf diese Werkstatt zu übernehmen. Oder denken wir an die Abteilung „Kraftstation“: in Unternehmungen, in denen der Kraftverbrauch jeder Werkstatt durch Kontrollmaßnahmen ermittelt wird, bietet eben dieser Verbrauch einen brauchbaren Schlüssel zur Verteilung der Unkosten der Abteilung „Kraftstation“. Als zweite Möglichkeit finden wir Abteilungen, bei denen zwar eine Aufteilung möglich ist, bei denen diese Aufteilung jedoch eine gewisse Schätzung oder Willkür verlangt. Nehmen wir ein Teillager, das im Dienste mehrerer bestimmter Werkstätten steht, auf die seine Unkosten daher aufzuteilen sind, so wird es in der Regel an einem geeigneten Schlüssel fehlen, man wird daher entweder schätzen müssen oder aber einen besonderen Schlüssel finden müssen (etwa das Verhältnis der Löhne der Abteilungen, für die das Lager gearbeitet), oder aber man wird zunächst schätzen, im Laufe der Zeit aber durch gewissenhafte Aufzeichnungen Unterlagen für eine geeignete Aufteilung schaffen. Im übrigen braucht uns auch eine etwas freie Schätzung nicht zu beunruhigen, denn wir greifen nur dort zu ihr, wo es in der Tat an einem geeigneten Maßstab fehlt, oder aber wo eine der Wirklichkeit entsprechende Aufteilung einen Arbeitsaufwand bedeuten würde, der in keinem Verhältnis zu dem Ergebnis stehen würde. An dieser Stelle sei auch an das erinnert, was oben (S. 77) über die Werkzeugmacherei gesagt ist. Soweit deren Unkosten nicht durch direkte Belastung der von ihr belieferten Abteilungen gedeckt sind, ist nichts dagegen einzuwenden, wenn der verbleibende Saldo nach einem geeigneten Schlüssel (etwa nach dem Verhältnis der direkten Löhne) auf die Gesamtwerkstätten verteilt wird.

Die dritte und letzte Möglichkeit ist die, daß eine Abteilung im Dienste des ganzen Betriebes oder des ganzen Vertriebes oder aber des ganzen Unternehmens steht, ohne daß für die Aufteilung auf die Abteilungen brauchbare Grundlagen bestehen; dann gehören diese Abteilungen in eine der drei Sammelabteilungen. Denken wir an das Lohnbureau, so wird man die Endsumme zunächst in die Sammelabteilung „Allgemeiner Betrieb“ fließen lassen. Ferner wird die Überführung in eine der Sammelabteilungen für die Mehrzahl der Verwaltungsabteilungen erforderlich sein, die entweder auf „Allgemeinen Betrieb“ gehören (so z. B. die Nachkalkulationsabteilung, wenn sie nur im Dienste des Betriebes steht) oder die Reklameabteilung (die in der Regel nur im Dienste des Vertriebes steht). Bei den Verwaltungsabteilungen, die teils im Dienste des Betriebes, teils des Vertriebes stehen (Hauptbuchhaltung, Personalabteilung usw.) wird man sich zur Feststellung eines Prozentsatzes entschließen müssen, mit dem man die Abteilung „Allgemeiner Betrieb“ bzw. die Abteilung „Allgemeiner Vertrieb“ belastet. Den maßgebenden Verteilungssatz wird man unter Berücksichtigung aller Verhältnisse festsetzen müssen, aber auch hier brauchen wir vor einer gewissen Willkür nicht zurückschrecken. Ob man z. B. die Hauptbuchhaltung mit je 50% auf „Allgemeinen Betrieb“ und „Allgemeinen Vertrieb“ verteilt, oder ob man — wo Außenvertreter und Verkaufsfilialen viel Arbeit verursachen — 70% auf Vertrieb, 30% auf Betrieb nimmt, wird auf den schließlich herauskommenden Betriebszuschlag der einzelnen Werkstatt bzw. auf den Vertriebszuschlag (und nur diesen Zwecken dient ja die Zusammenführung) nur einen verschwindenden Einfluß ausüben. Im übrigen bleibt es, wie schon erwähnt, einem jeden unbenommen, dort, wo man zunächst auf Schätzungen angewiesen ist, allmählich Unterlagen für eine genauere Teilung zu gewinnen. Je nach der Art der zu verteilenden Abteilungen wird der Verteilungsschlüssel, den man durch solche Unterlagen zu gewinnen sucht, auch verschieden geartet sein müssen. Je näher man, ohne unverhältnismäßigen Arbeitsaufwand, der Wirklichkeit kommt, desto genauer gestalten sich damit natürlich auch die dadurch gewonnenen Betriebs- und Vertriebszuschläge.

Die Verteilung geschieht allmonatlich, und zwar mit den Schlußsummen der Abteilungen. Die Bestimmung aber, nach welchem Schlüssel sie aufzuteilen sind, erfolgt am besten nur einmal jährlich, und zwar am Jahresanfang, wenn auch gegen Berichtigungen offensichtlicher Ungenauigkeiten während des Jahres nichts einzuwenden ist. Zu diesem Zwecke geht die Unkostenbuchhaltung am Jahresbeginn das oben (S. 71) erwähnte „Unkostenübersicht nach Abteilungen“ genannte Buch durch und verzeichnet am Kopfe jeder nichtwerbenden Betriebs- und jeder Verwaltungsabteilung, was mit den Monats-Unkostensummen im Laufe

des Jahres zu geschehen haben wird. Um einige der oben erwähnten Beispiele herauszugreifen, würde bei der Kraftstation zu bemerken sein: „aufzuteilen nach dem Kraftverbrauch der werbenden Betriebsabteilungen“, bei einem der gedachten Zwischenläger: „mit je 50% auf Kesselschmiede und Blechbearbeitungswerkstatt“, bei der Abteilung Betriebsbureau würde man bemerken: „mit 100% auf Abteilung Allgemeiner Betrieb“, bei der Reklamabteilung: „mit 100% auf Abteilung Allgemeiner Vertrieb“, bei der Hauptbuchhaltung etwa: „mit 30% auf Abteilung Allgemeiner Betrieb, mit 70% auf Abteilung Allgemeiner Vertrieb“ und so fort. Wo Konstruktionsabteilungen eine große Rolle spielen, ist es empfehlenswert, durch gewissenhafte Aufzeichnungen seitens dieser technischen Bureaus die Belastung der Unkosten auf die Abteilungen vorzubereiten, für die die Arbeit wirklich geleistet worden ist. Dann würde am Kopfe solcher Abteilungen zu bemerken sein: „Aufzuteilen nach Arbeitsstunden gemäß Aufzeichnung der Abteilung“. Schließlich werden auch Fälle denkbar sein, bei denen ein Teil der Unkosten auf eine bestimmte Abteilung abzubuchen ist, während der Rest auf eine Sammelabteilung kommt. Das Beispiel eines solchen Falles wäre irgendein Werkzeuglager, bei dem der folgende Schlüssel denkbar wäre:

50% auf Schmiede,
 25% auf Kupferschmiede,
 25% auf Allgemeiner Betrieb.

Aus dieser Angabe würde zu schließen sein, daß das betreffende Lager in erster Linie für Schmiede und Kupferschmiede tätig sei, und zwar derart, daß es für die Schmiede etwa doppelt so viel beschäftigt sei wie für die Kupferschmiede. Zu einem geringen Teile aber greifen auch andere Werkstätten auf dieses Lager zurück, und zwar in dem Umfange, daß die Summe dieser Entnahmen etwa dem Bedarf der Kupferschmiede entspricht.

Als letzte Aufgabe bleibt dann noch die Aufteilung der Sammelabteilung „Allgemeine Verwaltung“. Wir erinnern uns, daß darin diejenigen Verwaltungskosten verbucht worden sind, deren sofortige Aufteilung auf eine Verwaltungsabteilung nicht zugänglich war, wie Steuern, Postmarken usw. Ob man für die nunmehr vorzunehmende Aufteilung auf Betrieb und Vertrieb einen geschätzten Prozentsatz wählt (z. B. 60% auf „Allgemeinen Betrieb“, 40% auf „Allgemeinen Vertrieb“) oder ob man diese Abteilung nach Maßgabe desjenigen Prozentsatzes vornimmt, in dem die übrigen Betriebsunkosten zu den Vertriebsunkosten stehen, oder ob man schließlich einen anderen geeigneten Aufteilungsschlüssel findet, kann nur unter Berücksichtigung aller besonderen Verhältnisse entschieden werden. Auch hier können mit der Zeit einzuführende gewissenhafte Aufzeichnungen allmählich

die Genauigkeit verbessern. Ist diese letzte Entscheidung erfolgt, so ist einer jeden nichtwerbenden Betriebsabteilung und jeder Verwaltungsabteilung ihr Platz angewiesen; die Unkostenziffern all dieser Abteilungen haben dann also zu münden entweder in irgendeiner werbenden Betriebsabteilung, in irgendeiner Vertriebsabteilung oder aber, wenn eine solche Aufteilung nicht möglich ist, in einer der beiden Sammelabteilungen „Allgemeiner Betrieb“ oder „Allgemeiner Vertrieb“. Noch aber handelt es sich hierbei stets nur um eine Anweisung; Leben gewinnt diese erst, wenn wir jeweils nach Monatsschluß die eigentliche Aufteilungsarbeit, oder besser die Zusammenführungsarbeit, leisten.

Einzelheiten der Zusammenführungsarbeit. Wir hatten die Arbeiten der Unkostenbuchhaltung dort verlassen, wo sie am Monatsschlusse die nach Konten und Abteilungen gegliederten Ziffern der Hauptbuchhaltung aufgegeben hatte, und wo sie die auf jede einzelne Abteilung entfallenden Endzahlen in das Buch „Unkosten-Übersicht nach Abteilungen“ eingetragen hatte. Wie eine solche Seite in dem genannten Buche aussieht, geht aus der Übersicht auf Seite 72 (Betriebsbureau) hervor. Wir wissen nunmehr ferner, daß in dem letztgenannten Buche bei allen in Betracht kommenden Abteilungen am Kopfe der einzelnen Seite die Anweisung festgelegt ist, nach welchem Schlüssel bzw. nach welchen Grundsätzen die Wiederaufteilung dieser Abteilungen zu erfolgen hat. Diese Aufteilungs- bzw. Zusammenführungsarbeit gilt es also jetzt zu leisten. Dort, wo eine Abteilung — sagen wir ein Zwischenlager A — nur auf eine Betriebsabteilung — sagen wir die Schmiede — zu übertragen ist, liegt die Sache sehr einfach. Wir würden demgemäß unter dem Schlußstrich der Abteilung Zwischenlager A (als Beispiel siehe wiederum die Aufstellung auf Seite 72) vermerken: „übertragen mit 100% auf Schmiede“. In den einzelnen Spalten wäre sodann jeweils am Monatsschluß die Schlußziffer unter dem Striche als „Übertragen“ zu wiederholen. Gleichzeitig wäre unter dem Schlußstrich der Abteilung Schmiede hinzuzufügen „hierzu 100% des Zwischenlagers A“ jeweils unter Beisetzung des sich hierfür ergebenden Betrages.

Zur besseren Unterscheidung empfiehlt es sich, diejenigen Ziffern, die abgebucht werden (im vorliegenden Beispiel also auf der Seite des „Zwischenlager A“), mit roter Tinte einzutragen, diejenigen Ziffern dagegen, die hinzugebucht werden (hier also auf der Seite „Schmiede“) mit schwarzer Tinte.

In entsprechender Weise ist vorzugehen, wenn eine Abteilung nicht auf eine, sondern auf zwei oder drei andere zu verteilen ist. Nehmen wir an, die Hauptbuchhaltung sei mit 30% auf „Allgemeinen Betrieb“, mit 70% auf „Allgemeinen Vertrieb“ zu verbuchen und schlosse in einem gegebenen Monat (etwa im Monat Januar) mit einem Unkosten-

betrage von 23 294 *ℳ* ab. Dann erscheint unter der Linie der Seite „Hauptbuchhaltung“ der Vermerk:

hiervon 30% auf Allgemeinen Betrieb,
 „ 70% „ Allgemeinen Vertrieb,

während in die Januar-Spalte mit roter Tinte die abzubuchenden Ziffern einzusetzen sind, d. h. also in die erste der soeben angeführten zwei Zeilen der Betrag von 6 988,20 *ℳ*, in die zweite Zeile 16 305,80 *ℳ*. Die Hinzubuchung der Beträge dagegen geschieht auf der Seite „Allgemeiner Betrieb“ mit der ersten der genannten Summen, sodann auf der Seite „Allgemeiner Vertrieb“ mit der zweiten Summe.

Nicht viel anders ist zu verfahren, wenn die Ziffern einer Abteilung nicht auf einige wenige andere, sondern auf die sämtlichen Abteilungen einer Gruppe, beispielsweise der verbenden Betriebsabteilungen, überführt werden müssen. Nehmen wir die Abteilung Kraftstation, und zwar in einem Unternehmen, das den Kraftbedarf jeder Werkstatt ermittelt; dann werden die Ab- und Zubuchungen in der vorstehend erläuterten Weise erfolgen können, nur wird man, da der Schlüssel — d. h. der Kraftverbrauch — von Monat zu Monat wechselt, die Aufteilungsarbeit mit Hilfe einer besonderen Liste vornehmen müssen, die für das ganze Jahr angelegt sein kann und etwa folgendermaßen aussehen würde:

Aufteilung der Abteilung Kraftbedarf

Jahr 19.....

	Summe aller		Verteilt auf						
	kW-Stunden (der Werkstätten)	Unkosten Abt. „Kraftbedarf“	Schmiede			Fräseerei			usw.
			kW-St.	= % von a)	= <i>ℳ</i>	kW-St.	= % von a)	= <i>ℳ</i>	
a	b	c	d	e	e	d	e		
Januar									
Februar									
März									
usw.									

In die Spalte a kommt der Gesamtkraftverbrauch aller verbenden Betriebsabteilungen für den Monat; in die Spalte b der Gesamtkostenbetrag der Kraftstation; in die Spalte c gehört der Kraftverbrauch der einzelnen Werkstatt, der dann, verglichen mit Spalte a, den Prozentsatz für Spalte d ergibt. Mit Hilfe dieses Prozentsatzes errechnen wir für Spalte e den anteiligen Unkostensatz aus Spalte b.

Einer solchen Aufteilungsliste bedürfen wir ferner für die beiden großen Sammelabteilungen „Allgemeiner Betrieb“ und „Allgemeiner Vertrieb“. Hier liegen die Dinge auch insofern noch etwas anders, als für diese beiden Abteilungen eine doppelte Arbeit zu leisten ist. Während

wir nämlich aus den anderen Abteilungen Schlußbeträge haben, die auf andere zu überführen sind, müssen wir für die genannten beiden Abteilungen erst eine Zusammenführungsarbeit aus den einzelnen auf sie entfallenden Ziffern leisten und können erst dann die Aufteilung vornehmen. Wir bilden zu diesem Zwecke je eine Liste für „Allgemeinen Betrieb“ und „Allgemeinen Vertrieb“, deren oberer Teil die Zusammenführung aller diese Sammelabteilung betreffenden Ziffern enthält, während der untere Teil die Verteilung auf die „maßgebenden“ Abteilungen enthalten soll. Für die Abteilung „Allgemeiner Betrieb“ würde diese Liste etwa wie folgt aussehen:

A. Zusammenführung der auf Allgemeinen Betrieb entfallenden Unkosten.

Abteilung a	Januar			Februar		
	Gesamt-Unkosten b	zu übernehmen % c	ergibt Mark d	Gesamt-Unkosten b	zu übernehmen % c	ergibt Mark d
1. Allgemeiner Betrieb	10 559.—	100%	10 559.—	9 547.—	100%	9 547.—
2. Hauptlager	22 320.—	100%	22 320.—	23 125.—	100%	23 125.—
3. Lohnbureau	16 196.—	100%	16 196.—	15 855.—	100%	15 855.—
4. Kasse	8 300.—	25%	2 075.—	8 580.—	25%	2 145.—
5. Hauptbuchhaltung . . .	28 290.—	30%	8 487.—	27 980.—	30%	8 394.—
6. Personalabteilung . . .	10 750.—	20%	2 150.—	10 635.—	20%	2 127.—
7. } 8. } u. s. w. 9. }						
10. Allgem. Verwaltung	16 970.—	30%	5 091.—	15 860.—	30%	4 758.—
Gesamtbetrag der auf den Allg. Betrieb entfallenden Aufwendungen			66 878.—			65 951.—

B. Verteilung auf die werbenden Betriebs-Abteilungen.

Zu verteilen auf folgende werbende Betriebs-Abteilungen	Januar			Februar		
	Direkte Löhne	= % der gesamten direkten Löhne	berechnet auf obigen Gesamtbetrag ergibt M	Direkte Löhne	= % der gesamten direkten Löhne	berechnet auf obigen Gesamtbetrag ergibt M
1. Schmiede	12 150.—	14%	9 363.—	10 450.—	12%	7 914.—
2. Fräseerei	16 375.—	19%	12 707.—	17 546.—	20%	13 190.—
3. Bohreerei	19 775.—	22%	14 713.—	19 225.—	22%	14 509.—
4. Groß-Dreherei	21 345.—	24%	16 051.—	22 843.—	26%	17 148.—
5. Klein-Dreherei	18 475.—	21%	14 044.—	17 856.—	20%	13 190.—
6. u. s. w.						
	88 120.—	100%	66 878.—	87 920.—	100%	65 951.—

Die erste Zeile enthält die in der Abteilung „Allgemeiner Betrieb“ bereits gesammelten Beträge. Die zweite Zeile zeigt die Überführung des Hauptlagers mit ebenfalls 100%, da es im Dienste des ganzen Betriebes steht und wir annehmen wollen, daß Merkmale der Verteilung auf die Werkstätten nicht vorhanden sind; das gleiche gilt von Zeile 3 Lohnbureau. Es folgt in Zeile 4 die Verwaltungsabteilung Kasse, bei der hier angenommen ist, daß nur 25% auf Betrieb (der Rest also auf Vertrieb) entfallen. Demgemäß ist von den Monatsunkosten nur ein Teil von 25% in die Spalte d überführt und so fort. Als letzte Zeile (10) ist in den oberen Teil der Liste die Abteilung „Allgemeine Verwaltung“ eingezeichnet, von der 30% als auf „Betrieb“ entfallend in die Spalte d überführt sind. So erhalten wir in der Spalte d als Schlußsumme die in dem einzelnen Monat auf Allgemeinen Betrieb entfallende Gesamtsumme, in unserem Beispiel im Januar *M* 66 878,—, im Februar *M* 65 951,—.

Jetzt gilt es, diese Gesamtziffer auf die einzelnen Werkstätten verteilen, wozu der untere Teil der Liste bestimmt ist. Als Schlüssel hierfür dienen die in diesen Abteilungen gezahlten direkten Löhne. Bedenkt man, daß alles, was verteilt werden konnte, schon auf diese Abteilungen verteilt ist, so wird man einen besseren Schlüssel der Aufteilung dieser restlichen Unkosten kaum finden, wengleich natürlich gegen einen etwa besseren Aufteilungsgrundsatz nichts einzuwenden ist. Wir tragen also am Monatschluß für jede einzelne werbende Betriebsabteilung (Werkstatt) die Höhe der gezahlten direkten Löhne ein und ermitteln deren Prozentsatz zu der sich aus der Addition ergebenden Schlußsumme der Löhne. Mit diesem Prozentsatz ist dann die aus dem oberen Teil der Liste (Spalte d) zu entnehmende Schlußsumme der Unkosten zu multiplizieren, wodurch sich in einfachster Weise der auf die Werkstatt entfallende Monatsbetrag ergibt. Offenbar muß die Summe des oberen Teiles der Liste (Spalte d) sich in jedem Monat decken mit der Summe des unteren Teiles, denn die Gesamtsumme des oberen Teiles der Liste wird auf die einzelnen Werkstätten aufgeteilt.

Der sich so für jede werbende Betriebsabteilung ergebende Anteil an den Unkosten „Allgemeiner Betrieb“ wird auf die betreffende Seite des Übersichtsbuches eingetragen. Wir geben in Anlage 2 eine Seite des Übersichtsbuches und zwar für die Automattendreherei. Wir sehen auf dieser Liste unter B die Summe der direkten Unkosten einschließlich Abschreibungen. Darunter finden wir die Zugänge an anteiligen Unkosten anderer Abteilungen, so daß wir unter C die Summe aller Unkosten und Abschreibungen für die betreffende werbende Betriebsabteilung vor Augen haben. Wir haben nunmehr unser Ziel erreicht. Wir brauchen bloß, wie dies in Anlage 2 gezeigt ist, in jedem Monat die direkten Löhne den Gesamtunkosten gegenüberzustellen, um den für jeden Monat maßgeblichen Zuschlag ohne weiteres vor Augen zu haben.

Genau entsprechend verfahren wir mit der Abteilung „Allgemeiner Vertrieb“, wobei sich die Verhältnisse infolge der geringeren Anzahl der Abteilungen entsprechend einfacher gestalten. Außerdem wird es, wie bereits an anderer Stelle gesagt, in der Regel genügen, einen einzigen Zuschlagssatz für Vertriebsunkosten zu ermitteln, so daß die Aufteilungsarbeit auf verschiedene Vertriebsabteilungen, d. h. also die Arbeit des unteren Teiles der Liste, in Fortfall kommt. Wünscht man aber für die verschiedenen Vertriebsabteilungen getrennte Zuschläge zu kennen, so ist dies auf dem gleichen Wege natürlich auch zu erreichen. Als Aufteilungsschlüssel wird man dann aber nicht wie bei den Betriebsunkosten die Löhne wählen können, sondern man wird in der Regel nach Maßgabe des Umsatzes der betreffenden Vertriebsabteilungen diejenige Aufteilung vornehmen, die dem unteren Teil der oben erwähnten Liste entspricht. Statt des Umsatzes selbst kann man auch die Selbstkosten des betreffenden Umsatzes als Schlüssel zugrunde legen. Auch kombinierte Schlüssel sind denkbar, so etwa das Mittel aus Umsatz und Unkosten. Man würde also einerseits den Prozentsatz des Umsatzes der einzelnen Vertriebsabteilung zu dem aller Vertriebsabteilungen ermitteln, andererseits den Prozentsatz der Unkosten dieser Abteilung zu dem aller Vertriebsabteilungen und aus diesen beiden Ziffern das Mittel ziehen. Bei diesem kombinierten Schlüssel geht man von der Erwägung aus, daß die allgemeinen Verwaltungsunkosten auch in einem gewissen Verhältnis stehen zu den besonderen Unkosten jeder Abteilung, nämlich in bezug auf Beanspruchung aller Hilfskräfte wie Buchhaltung, Personalabteilung, Rauminanspruchnahme usw. Angenommen also, für eine Vertriebsabteilung A ergebe sich nach dem Umsatz ein Prozentsatz von 18% gegenüber dem Umsatze aller Vertriebsabteilungen; angenommen ferner, diese Abteilung A habe 24% der Unkosten aller Vertriebsabteilungen verschlungen, so würde sich der Schlüssel $\frac{18 + 24}{2}$ ergeben; mit anderen Worten, von den bis dahin unaufgeteilten Unkosten „Allgemeiner Vertrieb“ wären 21% dieser Abteilung A zu belasten. Man tut gut, die diesbezüglichen Verteilungsschlüssel unter Berücksichtigung aller besonderen Umstände festzusetzen. Eine Verteilung der Vertriebsunkosten aber nach dem Gewinn der Abteilungen, wie sie manchmal üblich ist, etwa von dem Gesichtspunkte aus, daß eine gut verdienende Abteilung mehr allgemeine Unkosten tragen könne als eine unwirtschaftlich arbeitende, ist zu verwerfen; sie würde eine Strafe für gut arbeitende Abteilungen bedeuten.

In Unternehmungen, bei denen getrennte Vertriebsabteilungen nicht bestehen, ist der Vorgang der vorstehenden Verteilungsarbeit im wesentlichen der gleiche. Wir haben in solchen Unternehmungen, wie bereits

in Kapitel I näher ausgeführt, nur drei Gruppen von Abteilungen, nämlich werbende und nichtwerbende Betriebsabteilungen und die Gruppe der Vertriebs- und Verwaltungsabteilungen. Aus der letztgenannten Gruppe werden in der vorstehend gekennzeichneten Art diejenigen Unkosten ausgeschieden, die auf „Betrieb“ entfallen. Was dann übrig bleibt, sind die Vertriebsunkosten, die, im ganzen oder nach Erzeugnisgruppen geordnet, dem Umsatze oder einer sonst gewählten Bezugsgröße gegenübergestellt werden müssen.

Verrechnung nach Maschinenstunden. Wir haben in Kapitel II (S. 23) die Schwächen dargelegt, die der Unkostenverrechnung durch prozentuale Zuschläge (z. B. zu den Löhnen) innewohnen und daselbst zum Ausdruck gebracht, daß die Zukunft denjenigen Verrechnungsweisen gehört, die an Stelle des Geldbetrages die Leistung selbst zu erfassen suchen. Für die Ermittlung des auf eine gegebene Arbeit entfallenden Unkostenanteils haben wir dabei die Verrechnung nach der in Anspruch genommenen Maschinenzeit (Maschinenstunden usw.) als den geeignetsten Maßstab kennen gelernt. Es bleibt die Frage zu beantworten, welche Änderungen gegenüber der im vorliegenden Kapitel durchgeführten Arbeitsweise entstehen, wenn ein Unternehmen sich zu dem Übergange auf diese Verrechnungsweise entschließt, d. h., wenn es für die Erfassung der Betriebsunkosten (denn nur um diese kann es sich offenbar handeln) von der Maschinenzeit auszugehen wünscht. Erfreulicherweise bestehen für diese Umstellung keinerlei Schwierigkeiten, sobald die Organisation des Unternehmens an sich für diesen Übergang reif ist. Hierfür ist zunächst einmal Voraussetzung, daß für jeden direkten Lohn auf dem Lohnzettel sowohl die in Anspruch genommene Maschinenzeit vermerkt wird, als auch — am besten in Form von Nummernreihen — diejenige Maschine oder Maschinengruppe, an der gearbeitet wird. Es ist dabei zum Zwecke einer brauchbaren Aufteilung der Unkosten sehr wesentlich, daß jede Maschinengruppe ihrer Art und Leistung nach gleichartige Maschinen umfaßt, weshalb auch bei dieser Verrechnungsart die Unterteilung der Werkstätten meist eine erheblich weitergehende sein muß, als bei den anderen ungenaueren Zuschlagsformen. Sind diese Vorbedingungen erfolgt, die in der Regel mit eingehenden Zeitstudien an den Maschinen für die Zwecke der Vorkalkulation und Betriebskontrolle Hand in Hand gehen werden, so kann jederzeit zu dieser Unkostenverrechnung übergegangen werden, ohne daß an der vorstehenden Arbeitsweise Nennenswertes zu ändern ist. Genau wie bisher dargelegt, sind sämtliche Betriebsunkosten in den maßgebenden Betriebsabteilungen zu sammeln, nur daß dann die maßgebende Abteilung öfter als bisher nicht eine Gesamtwerkstatt, sondern eine Teilwerkstatt oder auch nur einzelne Maschinen umfassen wird. An einem Beispiel wollen wir uns klar machen, wie wir so zu der Lei-

stungseinheit gelangen: Setzen wir den Fall, daß in einer Dreherei 30 gleichartige Maschinen (vielleicht neben anders gearteten Maschinen) laufen, und nehmen wir die auf diese Teilwerkstatt entfallenden Jahresunkosten mit 2,862 Millionen Mark an, während die normale Arbeitszeit der Maschinen (nach Absetzung des Stillstehens für Einrichtungsarbeiten, Abwesenheit des Bedienungspersonals usw.) mit durchschnittlich 2000 Stunden jährlich ermittelt sei, so ergeben sich für diese Teilwerkstatt $30 \times 2000 = 60\,000$ Maschinenstunden jährlich. Danach entfällt von der genannten Unkostenzahl auf die Maschinenstunde ein Unkostensatz von $\mathcal{M} 47,70$ oder für eine Kilominute (1000 Minuten) ein Satz von $\mathcal{M} 795,-$. Damit besitzen wir die Ziffer, mit der wir für Vor- und Nachkalkulation zu rechnen haben. Die Unkostenverrechnung nimmt also nun nicht mehr die Form eines prozentualen Zuschlages (z. B. zu den direkten Löhnen) an, sondern ist ihrer Höhe nach von solchen schwankenden Ziffern unabhängig, denn wir haben als Kern die Leistung selbst in Form der in Anspruch genommenen Maschinenzeit vor Augen. Tritt die Notwendigkeit ein, die Zuschläge zu ändern (etwa infolge von Geldwertänderungen usw.), so können wir die Notwendigkeit hierfür viel klarer und schneller erkennen, als wenn uns die Ziffer nur in der undurchsichtigen Form des Prozentsatzes einer anderen geldlichen Leistung (z. B. der Löhne) gegeben ist.

Periodische Änderungen der Zuschläge. Es bleibt noch die Frage zu erörtern, wann man auf Grund der monatlich gewonnenen maßgebenden Zuschläge eine Änderung der Kalkulationsgrundlage für Vor- und Nachkalkulation eintreten lassen soll. Im allgemeinen wird es sich unabhängig von der Wahl der Zuschlagsart empfehlen, Zuschläge während des Jahres nicht zu häufig zu wechseln. Periodische Schwankungen der Unkosten sind nicht zu vermeiden, und es ist richtiger, sie daher auf eine breitere Grundlage zu stellen. Deshalb möchten wir raten, den Betriebszuschlag und zwar ganz besonders, wenn er in Form von Lohnzuschlägen verrechnet wird, im allgemeinen auf ein ganzes Jahr festzusetzen und Änderungen nur dann vorzunehmen, wenn durch Fortführung des alten Zuschlages offensichtliche Unrichtigkeiten entstehen. Zumindest wird dies für diejenigen Unternehmungen richtig sein, in denen die Fertigstellung der einzelnen Erzeugnisse sich über Monate erstreckt, bei denen also die Verteilung der Unkosten auf zeitlich breiter Grundlage mehr der Wirklichkeit entspricht und Spitzen nach beiden Seiten ausgleicht. Wir wissen aus Kapitel II, daß die Verrechnung der Unkosten auf Grundlage der Vergangenheit sowieso eine gewisse Schwäche in sich schließt, die wir auch durch ein noch so schnelles Ändern der Zuschlagshöhe nicht aus der Welt schaffen. Schon eine geringfügige Änderung des Beschäftigungsgrades kann zu einer Verschiebung der Zuschläge führen, ohne daß man die neu ermittelten deshalb als die

„richtigeren“ bezeichnen könnte. Wichtiger als die schnelle Änderung der Zuschläge ist es, jederzeit genauen Einblick zu haben über den Unterschied zwischen wirklichen Unkosten und den durch die Kalkulation verrechneten, so wie wir dies im vorangegangenen Kapitel ausführlich dargelegt haben; dann können wir getrost auf ein Hin- und Herspringen der Zuschläge von Monat zu Monat oder von Vierteljahr zu Vierteljahr verzichten.

Die Meinungen hierüber sind indessen geteilt, und man wird anerkennen müssen, daß sich der vorstehende Gesichtspunkt für Unternehmungen mit gleichbleibender Massenfabrikation etwas anders darstellt. Hier kann unter Umständen manches dafür sprechen, die in jedem Monat gewonnene Einsicht in das Verhältnis der Unkosten möglichst rasch für die Kalkulation des nächsten Zeitabschnittes nutzbar zu machen. Hier, wo jeder Monat eine gewisse in sich geschlossene Erzeugung hervorbringt, kommt eben das Moment der Verteilung auf eine zeitlich breite Grundlage in Fortfall. Wünscht also jemand, den Zuschlag in kürzeren Zwischenräumen zu ändern, so gibt ihm die Übersicht, wie sie in Anlage 2 gezeigt und wie sie für die Vertriebsunkosten ebenso gewonnen werden kann, jederzeit die Möglichkeit, monatlich oder vierteljährlich Änderungen eintreten zu lassen.

Rückblick. Am Schlusse dieses wichtigen Kapitels wollen wir uns noch einmal vergegenwärtigen, was wir mit der Durchführung der vorstehenden Maßnahmen erreicht haben.

Wir haben auf der einen Seite die Unkosten nach ihren Arten geordnet, in Konten gesammelt, die wir in der Gewinn- und Verlustrechnung eines jeden Monats wiederfinden werden. Wir haben sodann den Aufwand einer jeden Abteilung bzw. eines jeden Komplexes, den wir als Abteilung zu erfassen wünschen, vor uns und zwar derart gesondert, daß wir die Schwankungen jedes Kontos für jede Abteilung verfolgen können. Auf diese Weise ist es der Geschäftsleitung möglich, den Aufwand jeder einzelnen Abteilung dauernd zu verfolgen. Es versteht sich von selbst, daß der verantwortliche Abteilungsleiter dazu angehalten werden muß, sich selbst über die von seiner Abteilung verursachten Unkosten unterrichtet zu halten. Wünscht jemand in Einzelheiten einzudringen, so zeigt ein Blick in die in der Unkostenbuchhaltung geführten Einzelblätter alle für die Aufwendung in Betracht kommenden Einzelheiten.

Wir haben ferner die Unkosten sämtlich dorthin zusammengeführt, wo wir sie für kalkulatorische Zwecke brauchen. Die Anlage 2 zeigt uns die hierdurch gewonnene Übersicht. Diese Übersicht geht soweit, daß wir bei Vornahme einer Vorkalkulation ohne Schwierigkeit entscheiden können, inwieweit ein Zuschlag herabgesetzt werden darf, ohne daß ein direkter Ausfall für das Unternehmen entsteht, denn wir er-

kennen mit einem Blick, welche Rolle für die Höhe des erforderlichen Zuschlages die Abschreibungen spielen, ferner welche der Unkosten im einzelnen Falle als „eiserne“, welche als „wechselnde“ anzusehen sind.

Beinahe das Wichtigste von allem aber ist, daß die gesamte Unkostenübersicht sich auf den Zahlen der Buchhaltung aufbaut. Die am Monatschluß sich automatisch vollziehende Abstimmung mit der Buchhaltung gibt der Geschäftsleitung die Sicherheit, daß die ihr vorgelegten Zahlen richtig und erschöpfend sind, eine Sicherheit, die die beste Unkostenstatistik vermissen läßt, wenn sie sich nicht in zwangsläufiger Abhängigkeit von der Buchhaltung befindet.

IV. Buchhaltung.

Einleitung. Welche Fülle von Zahlen wird in der Buchhaltung einer jeden Fabrikationsfirma gewälzt und verarbeitet, im allgemeinen nur zu dem bescheidenen Zwecke, die Konten der Lieferanten und Abnehmer richtig zu führen und am Jahresschluß die Bilanz aufstellen zu können. Und doch bedarf es nur einer geringen Überlegung, um zu erkennen, daß in diesen Ziffern laufend das Abbild des gesamten Betriebes enthalten sein muß. Es gilt nur, die Masse dieser Zahlen richtig zu gruppieren, um aus ihnen das Arbeiten des Ganzen sowohl wie aller Zweige kristallklar hervortreten zu lassen. Wenn diese Quelle der Übersicht im allgemeinen so wenig nutzbar gemacht wird, so liegt dies wohl in erster Linie an der historischen Entwicklung, die die Buchhaltung mehr oder weniger schematisch aus Handlungsgeschäften auf das Fabrikationsgebiet übernahm; noch heute kann man an ungezählten Stellen die Eierschalen dieser Entwicklung erkennen. Dazu kommt, daß der Buchhalter die Bedürfnisse des Fabrikbetriebes in der Regel zu wenig kennt, während andererseits der Ingenieur meist eine starke Scheu und Unsicherheit in bezug auf Buchhaltungsfragen empfindet. Mit dieser Scheu muß man rechnen, und nichts liegt diesem Buche ferner als der Versuch, den Ingenieur zu einem „perfekten“ Buchhalter zu machen, ebensowenig wie es von dem Betriebsleiter eine ins einzelne gehende Kenntnis von Buchhaltungsfragen erwartet. Es genügt, wenn die Geschäftsleitung sich über die zu erreichenden Ziele klar wird und die ausführenden Stellen mit diesen Zielen vertraut macht, um dann die Durchführung im einzelnen dem Buchhalter zu überlassen.

Bestands- und Erfolgskonten. Trotzdem müssen wir mit einer kleinen theoretischen Betrachtung beginnen, die insofern von Wichtigkeit ist, als sie — ohne in Einzelheiten der doppelten Buchhaltung einzudringen — einen Grundsatz hervorhebt, dessen Verständnis die Gesamtübersicht wesentlich erleichtert. Es soll dabei die Ausdrucksweise so einfach wie möglich gewählt werden, selbst auf die Gefahr hin, hie und da gegen die Gesetze der exakten Buchführungswissenschaft zu verstoßen. Die doppelte Buchführung ermöglicht es bekanntlich, am Jahresschluß eine zweifache Abschlusßaufstellung vorzulegen: die Bilanz, die auf der Sollseite die investierten Werte, auf der Habenseite das

Eigenkapital und die Schulden ausweist, und die Gewinn- und Verlustrechnung, die auf der Habenseite die Überschüsse, auf der Sollseite die die Überschüsse schmälern den Unkosten, Abschreibungen usw. zeigt. Man pflegt daher die Konten der Gewinn- und Verlustrechnung als „Erfolgskonten“ zu bezeichnen, während für die in der Bilanz auszuweisenden Konten die Bezeichnung „Bestandskonten“ gebraucht werden soll. Jede Buchung im Laufe des Jahres berührt entweder ein Erfolgskonto: dann bedeutet dies für den Jahresabschluß einen Gewinn oder Verlust; oder aber die Buchung erstreckt sich nur auf zwei Bestandskonten: dann tritt nur eine Wertverschiebung von einem Konto zum andern ein, ohne daß die Gewinn- und Verlustrechnung berührt wird. Eine Buchung der letztgenannten Art ist es beispielsweise, wenn ein Schuldner seine Schuld begleicht. Dann vermindert sich das Konto der Schuldner, und es erhöht sich das Kassenkonto, das Bankkonto usw., je nachdem die Zahlung in bar oder durch Überweisung geleistet wird. Die Sollseite der Bilanz zeigt dann also die gleiche Gesamtsumme, nur hat sich das eine Konto erhöht, das zweite vermindert. Etwas ähnliches geschieht, wenn man Material einkauft. Dann erhöht sich auf der Sollseite das Materialkonto, auf der Habenseite das Konto der Gläubiger (meist Kreditorenkonto genannt). Es haben sich dann zwar im Gegensatz zum ersten Falle (wo ein Konto sich erhöhte, das andere sich entsprechend erniedrigte) zwei Bestandskonten erhöht, aber eines davon auf der Sollseite, das andere auf der Habenseite, so daß an dem Gewinnergebnis ebensowenig wie im ersten Falle etwas geändert wird. Anders, wenn ein Erfolgskonto berührt wird. Zahlt man beispielsweise Gehalt, so vermindert sich das Kassenkonto, ohne daß ein anderes Bestandskonto berührt wird. Dafür wird ein Erfolgskonto, das Unkostenkonto, belastet; es entsteht also eine Ausgabe, die in der Gewinn- und Verlustrechnung auf der Verlustseite erscheint.

In der Praxis ist es nun nicht ganz so einfach, diese beiden von Grund aus verschiedenen Buchungsarten auseinanderzuhalten. Nehmen wir an, eine Firma, die Nähmaschinen vertreibt, besäße ein Lager von 100 Maschinen, deren Einkaufspreis je 500 \mathcal{M} betrage. Das Warenkonto zeigt infolgedessen einen Bestand von $100 \times 500 \mathcal{M} = \mathcal{M} 50\,000$. Erfolgt nun ein Verkauf von 15 Maschinen zu je 600 \mathcal{M} , dann wird mit dem Betrag der Verkaufsrechnung von $15 \times 600 \mathcal{M} = \mathcal{M} 9\,000$ das Warenkonto entlastet, der Abnehmer (das Schuldnerkonto) aber belastet; also

Warenkonto.		Schuldnerkonto.	
Soll	Haben	Soll	Haben
$\mathcal{M} 50\,000,—$	$\mathcal{M} 9\,000,—$	$\mathcal{M} 9\,000,—$	—

In diesen 9000 \mathcal{M} aber steckt der erzielte Überschuß von $15 \times 100 \mathcal{M} = \mathcal{M} 1\,500,—$. Der Saldo des Warenkontos ($\mathcal{M} 41\,000$) enthält dem-

nach den verbleibenden Warenbestand, jedoch vermindert um den beim Verkauf erzielten Überschuß. Wie groß dieser Überschuß ist, das bleibt das Jahr über verborgen, bis am Jahresende durch Einsetzung des Inventurwertes in das Warenkonto der Überschuß ermittelt und dem Gewinn- und Verlustkonto zugeführt wird. Dies würde in obigem Beispiel wie folgt zum Ausdruck gelangen: Die Inventur würde ergeben: 85 Maschinen zu je 500 \mathcal{M} = \mathcal{M} 42 500. Dieser dem Bilanzkonto als Warenbestand zu belastende Betrag würde dem Warenkonto gutgeschrieben werden, so daß auf dessen Habenseite jetzt \mathcal{M} 9 000 + \mathcal{M} 42 500 = \mathcal{M} 51 500 erscheint. Auf der Sollseite steht \mathcal{M} 50 000; es ergibt sich also ein Habensaldo von \mathcal{M} 1 500, und dieser Saldo wird als Überschuß dem Gewinn- und Verlustkonto zugeführt. Bis zu dieser Trennung aber sind die Bestands- und Erfolgsbuchungen in diesem Konto vermischt. Man bezeichnet daher solche Konten mit dem von Professor Johannes Schär eingeführten, recht glücklich gewählten Namen „gemischte“ Konten, weil sie eben Bestand und Erfolg vermischt enthalten, im Gegensatz zu solchen, die entweder reinen Bestand oder reinen Erfolg enthalten.

Bucht ein Fabrikationsunternehmen in dieser Weise seine Verkäufe, Bestände und Überschüsse über ein und dasselbe Konto, dann verzichtet es von vornherein auf die notwendige buchhalterische Übersicht. Leider aber bildet diese Buchungsweise die Regel, mag nun dieses Sammelkonto Generalfabrikkonto, Fabrikationskonto, Generalwarenkonto oder sonstwie genannt werden. Der Hinweis auf die Unzulänglichkeit solchen Systems, das drei so grundverschiedene Dinge, wie Verkäufe, Bestände und Überschüsse zusammenwirft, wird gewöhnlich mit der Erklärung beantwortet, daß die nötige Übersicht außerhalb der Hauptbuchhaltung durch die Nachkalkulation geliefert werde. Eine Nachkalkulation aber, die losgelöst von dem Zusammenhange mit der Buchhaltung arbeitet, schwebt in der Luft und muß als unzuverlässig und unbrauchbar bezeichnet werden. Das zeigt sich dann in der Regel beim Jahresabschluß, wenn des längeren erörtert werden muß, warum wohl das Ergebnis sich so wesentlich von dem unterscheidet, was die Nachkalkulation erwarten ließ. Womöglich wird der Unterschied dann auf Konjunkturschwankungen des Materials zurückgeführt, denn bei dieser unzulänglichen Verbuchungsart hat man ja ebensowenig die Möglichkeit, die Bestände buchhalterisch zu erfassen wie den Überschuß. Alle Differenzen des Rohmaterials, der Halbfabrikate, der Verkäufe und des Überschusses fließen zusammen.

Indem wir eine solche Vermengung derartig verschiedener Dinge verwerfen, gelangen wir zu dem einfachen Grundsatz, um dessentwiller wir den kleinen Abstecher in die Theorie haben machen müssen. Dieser Grundsatz lautet:

Gemischte Konten sind zu vermeiden; jede Buchung ist streng in Bestandskonten und Erfolgskonten zu trennen.

Zwar werden wir im Laufe der Betrachtungen sehen, daß ganz vereinzelt Ausnahmen hiervon eintreten können, nämlich dort, wo die Trennung größere Arbeit verursachen könnte, als das Ergebnis rechtfertigt. Es handelt sich aber nur um geringfügige Ausnahmen, und auch sie lassen sich vermeiden. Wer deshalb den obigen Grundsatz ohne jede Einschränkung durchführen will, darf dies getrost tun; er wird durch außerordentliche Klarheit seiner buchhalterischen Übersicht belohnt werden.

Unter keinen Umständen aber darf eine Ausnahme dort stattfinden, wo es sich darum handelt, den fabrikatorischen Überschuß auszuweisen; er muß vielmehr streng getrennt von den Bestandskonten gehalten werden. Diese Aufgabe ist für die Industrie wesentlich einfacher als für Warengeschäfte, denn sie besitzt in ihrer Nachkalkulation die natürliche Grundlage der buchhalterischen Trennung. Wir können dies leicht an obigem Beispiele verfolgen, wo wir nunmehr an Stelle des Händlers eine Fabrik annehmen wollen; an Stelle des „Einkaufspreises“ der Maschinen trete nunmehr der von der Nachkalkulation ermittelte „Selbstkostenpreis“, wobei wir die Summe von je 500 *M* für die Maschine bestehen lassen wollen. Wir beginnen wieder mit einem Bestand von 100 Maschinen, also mit einem Warenkonto von *M* 50 000. Es erfolgt der Verkauf von 15 Maschinen zu je 600 *M*. Die Nachkalkulation hat die Selbstkosten mit 500 *M* je Maschine ermittelt. Sie entlastet mit der sich ergebenden Summe von $15 \times 500 \text{ M} = \text{M } 7\,500$ das Warenkonto und belastet sie einem Konto, das wir „Verkaufskonto“ nennen wollen. Mit dem Rechnungsbetrage von $15 \times 600 \text{ M} = \text{M } 9\,000$ wird das Schuldnerkonto belastet, diesmal aber zugunsten des Verkaufskontos, eben weil das Warenkonto als reines Bestandskonto erhalten bleiben soll. Dann ergibt sich das folgende Bild:

Warenkonto.		Verkaufskonto.		Schuldnerkonto.	
Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
<i>M</i> 50 000,—	<i>M</i> 7 500,—	<i>M</i> 7 500,—	<i>M</i> 9 000,—	<i>M</i> 9 000	—

Ein Blick zeigt den Unterschied gegenüber der obigen Verbuchungsweise. Das Warenkonto zeigt — ohne Vermischung mit Überschüssen — den reinen Sollbestand, denn der Saldo von *M* 42 500,— entspricht dem verbleibenden Lager von 85 Maschinen zu je 500 *M*. Das Verkaufskonto ist ein Erfolgskonto und zeigt mit seinem Saldo von *M* 1 500,— den Überschuß. Das Schuldnerkonto hat keine Änderung erfahren.

Es ist sehr wichtig, sich den Unterschied der beiden Verbuchungsarten klar zu machen; er bildet eigentlich das ganze Geheimnis einer übersichtlichen Erfolgsbuchhaltung, denn wir gewinnen nunmehr einen

dauernden Überblick über den jeweiligen Stand des Gewinnes sowohl wie über die jeweilige Höhe der fabrikatorischen Bestandskonten. Gehen wir daraufhin einmal die im allgemeinen üblichen Fabrikationskonten durch. Wir unterscheiden dabei am besten ein „Rohmaterialkonto“, ein „Halbfabrikatekonto“, das die in Fabrikation befindlichen, d. h. dem Abnehmer (oder dem Vorratslager) noch nicht abgelieferten oder berechneten Waren enthält, schließlich ein „Konto der Vorratserzeugnisse“, das die fertiggestellten für das Vorratslager bestimmten Erzeugnisse aufnimmt. Das sind, wieweit wir diese Konten auch unterteilen können, stets die wesentlichen fabrikatorischen Bestandskonten, also die, die in dem obigen Beispiele dem Warenkonto entsprechen würden. An die Stelle eines „Verkaufskontos“ tritt gemäß den Vorschlägen in den früheren Kapiteln das „Erlöskonto“, das auf der Habenseite die den Abnehmern (dem Schuldnerkonto) belasteten Verkäufe aufnimmt, während auf der Sollseite die für diese Lieferungen aufgewandten Selbstkosten erscheinen. Solange wir uns noch nicht über die Verbuchung der Unkostenzuschläge (die ja einen Teil der Selbstkosten bilden) auseinandergesetzt haben, wollen wir annehmen, daß in sämtlichen Konten nur die direkten Aufwendungen (Material, Lohn, Sonderkosten) verbucht sind. Da der Kreislauf dieser Buchungen von großer Bedeutung für die gesamte Betriebsrechnung ist, so wollen wir ihn uns noch einmal kurz vergegenwärtigen.

1. Rohmaterialkonto. Dieses nimmt am Jahresanfang den Bestand laut Inventur auf, ferner im Laufe des Jahres die Zugänge laut Lieferantenrechnungen. Entlastet (erkannt) dagegen wird es mit dem Abgang für fabrikatorische Zwecke, wobei wir hier annehmen wollen, daß diese Abgänge zu den gleichen Preisen bewertet sind, wie sie für die Zugänge maßgebend waren. Dann zeigt offenbar der Unterschied von Soll und Haben (der Saldo) den jeweiligen theoretischen Bestand an Rohmaterial, eine Ziffer, die natürlich am Jahresschluß einer Nachprüfung bzw. Berichtigung durch die Inventur bedarf.

2. Halbfabrikatekonto. Dieses Konto (bzw. die Gruppe dieser Konten) nimmt im Soll (neben dem Bestande am Jahresanfang) denjenigen Verbrauch an Rohmaterial auf, der unter 1 als Abgang im Haben verbucht war, daneben aber auch alle anderen direkten Aufwendungen (Lohn, Sonderkosten). Auf seiner Habenseite erscheinen die von der Nachkalkulation abgerechneten direkten Aufwendungen, d. h. diejenigen, die entweder Verkäufen an Abnehmer gegenüberstehen (und damit ins Soll des Erlöskontos gewandert sind) oder aber zu Vorratserzeugnissen gehörten, und damit dem „Konto für Vorratserzeugnisse“ belastet worden sind. Der Saldo des Kontos zeigt, wiederum vorbehaltlich der Nachprüfung durch die Inventur, den jeweiligen Bestand an Halbfabrikaten zu direkten Aufwendungen bewertet.

3. **Konto der Vorratserzeugnisse.** Neben dem Bestande am Jahresanfang nimmt das Konto die Zugänge auf, die sich durch Ablieferung von fertiggestellten Vorratserzeugnissen ergeben. Erfolgen Verkäufe ab Lager, so werden die von der Nachkalkulation hierfür nachgewiesenen Werte dem Konto erkannt und zwar zu Lasten des Erlöskontos, woselbst sie den Rechnungen an die Abnehmer gegenüberstehen. Wir nehmen auch für das Konto der Vorratserzeugnisse (sowohl im Soll wie im Haben) vorläufig die Bewertung nur zu direkten Aufwendungen (ohne Unkostenzuschläge) an. Der Saldo zeigt also jederzeit den Sollbestand der Vorratserzeugnisse und zwar zu direkten Aufwendungen bewertet.

4. **Erlöskonto.** Während die vorgenannten drei Konten Bestandskonten waren, ist das Erlöskonto reines Erfolgskonto, genau entsprechend dem, was oben das Verkaufskonto war. Es nimmt, wie aus dem Gesagten hervorgeht, im Haben die Berechnungen an die Abnehmer auf, im Soll die diesen Rechnungen gegenüberstehenden direkten Aufwendungen. Sein Saldo ist also die buchhalterische „Deckung“ (s. Kapitel II S. 43). Natürlich ist darauf zu halten, daß alle in einem gegebenen Monat den Abnehmern belasteten (und damit dem Erlöskonto erkannten) Rechnungen auch in dem gleichen Monat abgerechnet, d. h. mit ihren direkten Aufwendungen dem Erlöskonto belastet werden. Das ist in der Praxis sehr einfach, indem alle in dem gegebenen Monat (z. B. im März) verbuchten Rechnungen auch seitens der Nachkalkulation unter März abgerechnet und daher dem Erlöskonto belastet werden.

Das wichtige Ziel der Trennung von Bestand und Erfolg kann also auch in der Buchhaltung auf einfache Weise erreicht werden. Man bedarf dazu aber der Heranziehung der seitens der Nachkalkulation gewonnenen Aufwandsziffern, soweit diese sich auf abgerechnete Erzeugnisse beziehen. Mit den hiermit verknüpften Fragen werden wir uns noch an anderer Stelle auseinandersetzen müssen.

Verrechnung der Betriebszuschläge. Wir sind bisher davon ausgegangen, daß die Buchungen des fabrikatorischen Aufwandes sämtlich nur in Höhe des Wertes der direkten Aufwendungen erfolgen. Es entsteht demnach die Frage, in welcher Weise die Unkostenzuschläge, insbesondere die für Betriebsunkosten (die Betriebszuschläge) ihre buchhalterische Verarbeitung finden; bilden diese Betriebszuschläge doch einen sehr wesentlichen Teil der Selbstkosten.

Hier gilt es, die soeben erreichte Unterscheidung zwischen Bestands- und Erfolgskonten nutzbar zu machen. Wenn die fabrikatorischen Bestandskonten reine Bestandskonten bleiben sollen, so müssen offenbar die Werte, die im Soll und Haben verbucht werden, stets nach gleichen Grundsätzen ermittelt sein, nicht aber darf es vorkommen, daß die Belastung zu direkten Aufwendungen erfolgt, die Erkennung dagegen

zu Werten, die die Betriebszuschläge mit umfassen. Solche Ungleichheit aber findet man leider nicht selten; die Versuchung dazu liegt auch nahe, wenn man die hier liegende Gefahr nicht klar ins Auge faßt. Nehmen wir als Beispiel eine Fabrikation für irgendwelche Vorrats- (oder Filial-)Läger an und ein Konto, zu Lasten dessen die direkten Aufwendungen dieser Fabrikation (Material und Lohn) verbucht werden, wobei wir dieses Konto an dieser Stelle der Einfachheit halber einmal wie üblich Fabrikationskonto nennen wollen. Wenn nun am Monatschlusse die betreffenden Vorratsläger mit dem Werte der fertiggestellten Erzeugnisse belastet werden, und zwar zu den von der Nachkalkulation ermittelten Selbstkosten (direkte Aufwendungen plus Betriebszuschläge), so liegt es nahe, das Fabrikationskonto mit eben diesen Werten zu entlasten (erkennen). Damit aber wird das Fabrikationskonto zu einem „gemischten“ Konto, denn die Erzeugnisse, die im Soll nur mit direkten Aufwendungen belastet worden sind, stehen bei Abgang im Haben nicht mehr mit den gleichen, sondern mit höheren Werten eingesetzt. Das Konto also zeigt uns nicht mehr reinen Bestand; mit der Vermischung verschiedener Werte für gleiche Gegenstände hat sein Saldo aufgehört, etwas auszusagen, er bildet bis zum Jahresschlusse eine ungegliederte, keinerlei Einsicht vermittelnde Größe.

Offenbar gibt es für eine ordnungsmäßig arbeitende Betriebsrechnung zwei Möglichkeiten. Entweder die Betriebszuschläge werden in den Kreislauf der Buchungen einbezogen, dann muß dies im Soll und im Haben der einschlägigen Konten geschehen; oder aber man verzichtet auf Einbeziehung der Betriebszuschläge in die Buchhaltung, dann muß diese Einbeziehung auf beiden Seiten der Konten unterbleiben.

Wir bekennen uns zunächst zu denen, die eine Übernahme der Betriebszuschläge in den Kreislauf der Buchhaltung ablehnen. Die Buchhaltung arbeitet nach unserer Auffassung nur mit „wirklichen“ Ziffern; die Betriebszuschläge dagegen sind geschätzte, rechnerische Größen. Nimmt man sie in den Kreislauf der Buchungen auf, so vermischt man leicht Wahrheit und Dichtung; wir werden sogleich sehen, zu welchen Trugschlüssen dies führen kann. Sodann ist in Betracht zu ziehen, daß die Unkosten (als deren rechnerisches Spiegelbild die Zuschläge bestimmt sind) bereits in ihrer wirklichen Höhe seitens der Buchhaltung erfaßt werden. Verbucht diese daneben auch die Betriebszuschläge, so ergeben sich ziemlich verwickelte Buchungen, bei denen man leicht in die Irre gerät.

Welche Rolle die Zuschläge im Zusammenarbeiten zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation spielen, geht bereits aus den Endabschnitten des Kapitels II hervor. Bei der Wichtigkeit dieser ganzen Frage aber wollen wir das dort Gesagte in dem vorliegenden Zusammenhang noch einmal betrachten. Denken wir dabei zunächst an diejenige

Aufträge, die auf Bestellung eines Abnehmers angefertigt werden und die nach unserem Plan im Erlöskonto zur Abrechnung gelangen, so zeigt der Saldo des Erlöskontos, wie erinnerlich, stets die „Deckung“, d. h. eben den Überschuß des Erlöses über die direkten Aufwendungen. Von dieser Deckungsziffer aus scheiden sich die Wege zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation. Die Buchhaltung setzt die wirklichen Unkosten ab (und zwar Betriebsunkosten sowohl wie Vertriebsunkosten) und gelangt so zum buchhalterischen Reingewinn. Anders die Nachkalkulation, die von ihrer Deckungsziffer die Betriebszuschläge absetzt, um so zum nachkalkulatorischen Rohgewinn zu gelangen. Es handelt sich also bei den beiden Rechnungsarten um grundsätzlich verschiedene Methoden, wobei nach unserer Auffassung ein Arbeiten mit Betriebszuschlägen lediglich der Methode der Nachkalkulation angepaßt ist. Wir haben im Kapitel II gezeigt, auf welche Weise ein dauernder Vergleich der verrechneten Zuschläge mit den wirklichen Unkosten erfolgt, und wie man die zunächst unzuverlässige Gewinnziffer der Nachkalkulation regelmäßig berichtigen kann. Man wird sagen dürfen, daß nur eine solche oder ähnliche Handhabung den beiden Rechnungsweisen gerecht wird und daß nur so der eigentliche Zweck der Betriebszuschläge verkörpert wird, indem man eben diese „rechnerischen“ Größen den „wirklichen“ Ziffern gegenüberstellt.

Nicht anders liegen die Dinge, wenn die Erzeugnisse sämtlich oder teilweise auf Vorrat hergestellt werden. Wir hatten hierfür wie erinnerlich, um diesen fabrikatorischen Umsatz getrennt zu halten von dem eigentlichen Verkauf an Abnehmer, ein „Vorrats-Umsatz-Konto“ gebildet, das, ganz entsprechend dem Erlöskonto, auf der Habenseite den Umsatz, auf der Sollseite die diesem Umsatze gegenüberstehenden direkten Aufwendungen aufnimmt. Auf diesem Konto also schält sich in gleicher Weise eine „Deckung“ heraus wie auf dem Erlöskonto; diese Deckung zeigt uns den Überschuß, um den die Vorrats- (bzw. Filial-)Läger höher belastet wurden als die direkten Aufwendungen betragen, ganz gleich, ob man für diese höhere Belastung die Betriebszuschläge als Begründung anführt und ob das Ausmaß dieser Erhöhung den entfallenden Betriebszuschlägen entspricht oder nicht. Freilich, inwieweit diese „Deckung“ dem Gewinnergebnis hinzuzurechnen ist, das wird im einzelnen Falle zu untersuchen sein. Unbedingt zum Gewinnergebnis hinzuzurechnen wird die Deckung dieses Kontos dann und insoweit sein, als die Erzeugnisse inzwischen wirklich verkauft sind. Insoweit die Erzeugnisse sich dagegen noch in den Lägern befinden, wird es auf die Bewertung ankommen, die man diesen Beständen am Jahresschlusse zu geben beabsichtigt. Wer den Lägern der Vorraterzeugnisse höhere Werte als direkte Aufwendungen belastet, die nicht verkauften Erzeugnisse am Jahresende aber niedriger bewerten will,

der wird in regelmäßigen Zeitabschnitten (etwa einmal monatlich) feststellen müssen, welcher Teil der „Deckung“ des Vorratsumsatzkontos frei und damit Teil des Überschusses geworden ist, welcher dagegen nicht. Es wird hoffentlich klar sein, daß diese nicht zu leugnende Mehrarbeit nicht etwa auf die von uns vorgeschlagene Verbuchungsart zurückzuführen ist, sondern daß sie eben in der Mehrbewertung der Vorraterzeugnisse ihre Wurzel hat, so daß keine wie auch immer geartete Abrechnung hieran etwas ändern könnte. Wer die Mehrarbeit vermeiden will, der muß die Belastungen der Vorratslager nur zu direkten Aufwendungen vornehmen. Dann zeigt das Vorratsumsatzkonto eine Deckung = 0, und der ganze Überschuß erscheint erst beim wirklichen Verkauf, wenn der betreffende Gegenstand dem Vorratskonto zu dem Werte der direkten Aufwendungen erkannt (entlastet) wird, und zwar zu Lasten des Erlöskontos, woselbst er dem für ihn erzielten Erlös gegenübersteht.

Wir haben also in den beiden Erfolgskonten: Erlöskonto und Vorratsumsatzkonto jederzeit als Saldo denjenigen Überschuß vor uns, der gegenüber den direkten Aufwendungen erzielt worden ist, beim ersteren beim Verkauf an Abnehmer, beim letzteren bei der Berechnung an Vorratslager. Kürzt man von der Deckung die darauf entfallenden buchhalterischen Betriebs- und Vertriebsunkosten, so erscheint der buchhalterische Reingewinn, wobei wir wieder uns auf die Darlegungen im Kapitel II beziehen können.

Mancher indessen wünscht den anderen Weg zu gehen, d. h. die Betriebszuschläge in den Kreislauf der Buchungen einzubeziehen. Es ist müßig, hierüber zu streiten, wie es überhaupt ein Fehler ist, in solchen und ähnlichen Fragen anders gearteten Ansichten die Berechtigung abzuspochen. Unseres Erachtens wird dieser andere Weg nur dort einigermaßen empfehlenswert sein, wo die Erzeugung auf Vorrat eine größere Rolle spielt. In diesem Falle kann unter Umständen die eine oder andere Überlegung für die Aufnahme der Betriebszuschläge in den Kreislauf der Buchungen sprechen, wenngleich nach unserer Auffassung eine Notwendigkeit hierzu niemals vorhanden ist. Eines aber darf man verlangen: Wer die Betriebszuschläge in die Buchhaltung aufnimmt, muß dies in der oben dargelegten Form tun, d. h. er muß im Soll und Haben jeweils gleiche Werte ausweisen, sonst verliert das Wesen der doppelten Buchhaltung mit seinem Soll und Haben den Sinn. Wir machen uns dies am besten an einem Beispiel klar, wobei wir eine Abrechnung einzeln herausheben wollen, die sonst natürlich innerhalb der übrigen Kontenzahlen verschwinden würde. Legen wir also eine Anfertigung von beispielsweise 10 Apparaten irgendeiner Konstruktion zugrunde, deren Löhne sich belaufen sollen auf \mathcal{M} 8 500,—, deren Materialaufwendungen betragen sollen „ 46 230,—, so daß sich die direkten Aufwendungen belaufen würden auf \mathcal{M} 54 730,—.

Mit dieser Summe wäre demgemäß im Laufe der Anfertigung das Fabrikationskonto (oder besser, wie oben auseinandergesetzt, ein Halbfabrikatekonto) belastet. Nach Fertigstellung hätte die Abrechnung zu erfolgen, und zwar, wenn es sich um eine Anfertigung für Vorrat handelt, über das Vorratumsatzkonto. Legen wir für die Abrechnung durch die Nachkalkulation Betriebszuschläge von 200% auf die Löhne zugrunde = \mathcal{M} 17 000,—, so wäre das Vorratumsatzkonto zu belasten mit direkten Aufwendungen \mathcal{M} 54 730,—, Betriebszuschlägen „ 17 000,—, d. h. mit Betriebsselbstkosten in Höhe von \mathcal{M} 71 730,—.

Würde man nun das Halbfabrikatekonto mit eben dieser Summe erkennen, so hätten wir den Fehler gemacht, den wir gerade vermeiden müssen, denn das Halbfabrikatekonto war auf der einen Seite nur mit direkten Aufwendungen belastet, würde aber jetzt einschließlich Zuschlägen entlastet werden, d. h. wir hätten nicht mehr gleiche Werte auf den Soll- und Habenseiten. Wir rufen wieder ein Verrechnungskonto zu unserer Hilfe und erkennen (entlasten) dann das Halbfabrikatekonto nur mit den direkten Aufwendungen, das Verrechnungskonto dagegen (nennen wir es „Konto der verrechneten Betriebszuschläge“) mit der Summe von 17 000 \mathcal{M} , d. h. eben mit den verrechneten Zuschlägen. Natürlich werden derartige Buchungen nicht für jede solche Einzelabrechnung, sondern nur mit Schlußziffern am Monatsende vorgenommen. Erreicht aber haben wir, daß das Halbfabrikatekonto seinen Charakter als reines Bestandskonto gewahrt hat. Zugleich aber sehen wir nunmehr in dem genannten Verrechnungskonto stets diejenige Summe der Betriebszuschläge ungetrübt durch andere Buchungen vor uns, die wir eben in den Kreislauf der Buchhaltung als Überschuß über die direkten Aufwendungen übernommen haben. Zweckmäßigerweise wird man, wo teils auf Bestellung von Abnehmern, teils für Vorrat erzeugt wird, auch das Verrechnungskonto entsprechend teilen, etwa in ein „Konto verrechneter Betriebszuschläge für Kundenaufträge“ bzw. ein solches für Vorratserzeugnisse. In welcher Weise derartige Verrechnungskonten in den Jahresgewinn zu übernehmen sind, wird noch in diesem Kapitel zu behandeln sein.

Ein von vorstehendem etwas abweichender Weg ergibt sich, wenn man die Zuschläge nicht erst bei Abrechnung des fertiggestellten Erzeugnisses in die Buchhaltung zu überführen wünscht, sondern bereits jeweils bei Entstehung der direkten Aufwendungen, d. h. also in unserem Falle bei Entstehung der direkten Löhne. Man belastet dann, im Gegensatz zu obiger Handhabung, bereits die Konten der Halbfabrikate mit den auf ihnen ruhenden Zuschlägen, und zwar auch dann zugunsten eines „Kontos der verrechneten Betriebszuschläge“. Jetzt können wir offenbar bei Abrechnung des fertigen Gegenstandes das Halbfabrikate-

konto mit dem vollen Selbstkostenwerte — also einschließlich Betriebszuschlägen — entlasten, denn mit dem gleichen Werte steht es im Soll belastet. Der Weg ist genau so berechtigt wie der vorstehende von ihm etwas abweichende, ja vielleicht sogar noch berechtigter, denn er erfaßt die Unkosten in Form der Zuschläge sogleich bei Entstehung der direkten Aufwendungen, auf die sie sich beziehen. Nur verursacht er mehr Arbeit und ist infolgedessen umständlicher.

Die Hauptsache aber ist, daß der Grundsatz gewahrt bleibt, wonach in den Bestandskonten im Soll und Haben gleiche Werte erscheinen müssen. Man kann sich leicht vorstellen, was geschieht, wenn zwar der allgemeine gute Wille herrscht, Haupt- und Betriebsbuchhaltung zusammenzuschließen, wenn aber aus Mangel an Klarheit die Belastung der Konten ohne Zuschläge, die Erkennung dagegen einschließlich solcher erfolgt. Daß dann die Betriebsrechnung keinen genügenden Einblick gewähren kann, wird niemanden in Erstaunen setzen, der sich die Tragweite dieses Unterschiedes vergegenwärtigt.

Wir haben die Überzeugung, daß bei unbefangener Prüfung der von uns zuerst vorgeschlagene Weg im allgemeinen vorgezogen werden wird, d. h. derjenige, der die Übernahme der Betriebszuschläge in den Kreislauf der Buchungen ablehnt. Er wird dem eigentlichen Wesen der Buchhaltung am besten gerecht und gibt in Gestalt der „Deckung“ einen viel reineren und ungetrübteren Einblick, als es bei Vermischung buchhalterischer Ziffern mit nachkalkulatorischen Zuschlägen der Fall wäre. Dabei erlaubt er, genau wie der zweite Weg, die fertigen Vorratsergebnisse den Filialen, Vertretern usw. zu irgendwelchen Werten zu belasten, die höher sind als die direkten Aufwendungen. Für die Buchhaltung aber sind diese Aufschläge dann keine Betriebszuschläge, sondern sie erscheinen als „Deckung“ der Erlös- bzw. Vorratsumsatzkonten. Wählt man dagegen den anderen Weg, so kann nur ein System der Verrechnungskonten, wie soeben dargelegt, einer Trübung der Übersicht vorbeugen.

Trotzdem ist es durchaus angängig, innerhalb des gleichen Unternehmens unterschiedlich zu verfahren. Auch wir haben dies, wie der Leser vielleicht gemerkt haben wird, getan. Während wir im allgemeinen Zuschläge in keiner Form in die Buchhaltung aufnehmen, haben wir bei den „eigenen Einrichtungen“ (s. Kapitel III S. 78) eine Ausnahme gemacht, indem wir dort Zuschläge zugunsten der beiden Zuschlagsverrechnungskonten für eigene Neueinrichtungen und eigene Unkosteinrichtungen verbucht haben. Der Grund für diese Ausnahme liegt darin, daß wir der Einfachheit halber die eigenen Einrichtungen nicht erst über den Umweg eines Erlös- oder Umsatzkontos geführt haben. Ein solches Erlös- oder Umsatzkonto ist aber die Voraussetzung der Feststellung einer „Deckung“. Da wir nun auf der einen Seite die

eigenen Einrichtungen den einschlägigen Konten mit den vollen Selbstkosten (also einschließlich der Betriebszuschläge) belastet haben, andererseits diesen Mehrbetrag nicht in Form einer „Deckung“ ausweisen können, so haben wir hier zu dem Wege der Verrechnungskonten gegriffen; was aus diesen beiden Verrechnungskonten am Jahreschlusse wird, darüber werden wir uns weiter unten auseinandersetzen müssen.

Wenngleich wir, um die beiden verschiedenen Wege darzulegen, uns zu einer unterschiedlichen Behandlung entschlossen haben, so wird man doch zweckmäßigerweise nur dann von einem einheitlichen Wege abweichen, wenn hierfür genügende Gründe vorhanden sind. Andererseits braucht man nicht zu befürchten, daß durch eine unterschiedliche Behandlung der Überblick getrübt würde. Bei entsprechend klarer Benennung der Verrechnungskonten ist dies keineswegs zu fürchten. So ist beispielsweise eine Anordnung denkbar, wonach die für Vorrat und eigene Einrichtungen abgerechneten Erzeugnisse einschließlich Betriebszuschlägen in die Buchhaltung übernommen werden, während für die Abrechnung von Kundenaufträgen (Erlöskonto) die Betriebszuschläge in den buchhalterischen Ziffern nicht erscheinen. Dann erhalten wir drei Verrechnungskonten, nämlich:

1. Konto der verrechneten Betriebszuschläge für Vorratserzeugnisse,
2. Konto der verrechneten Betriebszuschläge für eigene Neueinrichtungen,
3. Konto der verrechneten Betriebszuschläge für eigene Unkosteinrichtungen.

Unumgänglich notwendig ist nur, daß der Organisator seine diesbezüglichen Wünsche eindeutig niederlegt; alles andere ergibt sich dann ganz automatisch.

Irrwege. Daß man in dem Bestreben, dem wichtigen Problem der Zuschlagsverbuchung gerecht zu werden, leicht auf Irrwege gerät, zeigen Vorschläge, die ab und zu einmal auftauchen, von denen man aber wohl annehmen möchte, daß sie sich in der Praxis niemals halten können. So wird z. B. folgende im Kern durchaus richtige Erwägung angestellt; man sagt: „Meine Unkosten sind in einem Unkostenkonto (oder der Gruppe dieser Konten) verbucht; belege ich meine Lieferungen nun mit Zuschlägen, so sind die Unkosten in Höhe dieser Zuschläge für mich erledigt, ich bringe also diese verrechneten Unkosten dem Unkostenkonto (es ist gewöhnlich das Betriebsunkostenkonto! s. Kapitel III S. 58) gut, und dieses Konto zeigt mir dann nur den für mich wichtigen Saldo der noch ungedeckten Unkosten!“ Wie gesagt, der Kern ist richtig, aber der Weg ist ein Irrweg; er führt hoffnungslos in das Gestrüpp der Unklarheit. Zunächst wird hier der schon oben angedeutete Fehler begangen, wirkliche Ziffern (die Unkosten) mit rechnerischen zu vermischen. Infolgedessen sagt uns der Saldo nichts mehr aus; ein etwa zu hoch

oder zu niedrig erscheinender Saldo kann sowohl auf eine Unrichtigkeit des Zuschlages als auch auf eine Verschiebung der Unkosten selbst zurückzuführen sein. Diese für den Vergleich so wichtigen Ziffern sind — wenn man sie nicht irgendwo statistisch aufgefangen hat — in diesem Wirklichkeit und Annahme vermischenden Sammelkonto untergegangen. Und mehr noch. Wir haben zwar nach wie vor ein Unkostenkonto (oder deren mehrere). Das Konto aber gibt nicht, was sein Name verspricht, die Unkosten, sondern nur einen stehengebliebenen Bruchteil, der theoretisch am Jahresende gleich Null sein müßte, wenn er sich nicht inzwischen gar durch Überdeckung in einen Gewinnsaldo gewandelt hat. Nirgends aber in der Buchhaltung erscheinen dann die wirklichen Unkosten, ohne die natürlich eine ordnungsmäßige Gewinn- und Verlustrechnung unmöglich ist. Denn die selbstverständliche Tatsache, daß man einen mehr oder weniger großen Teil der Unkosten durch Zuschläge gedeckt hat, schafft die Tatsache der Unkosten selbst nicht aus der Welt, und diese Unkosten klar hervortreten zu lassen, nicht aber sie zu verschleiern, ist eines der ersten Ziele der Betriebsrechnung.

Wir müssen bei dieser Betrachtung noch einen Augenblick verweilen, weil der dem Irrweg zugrunde liegende Gedankengang auf einen noch tiefer gehenden und leider ziemlich verbreiteten Irrtum zurückweist. Es ist dies die Annahme, als ob ein Konto über seinen Saldo hinaus noch etwas aussagen könnte, etwa in der Weise, daß die Habenseite für sich und die Sollseite für sich Aufschlüsse zu geben in der Lage wäre. Denken wir an das Erlöskonto. Dieses nahm im Haben den Umsatz an Abnehmer, im Soll die diesem Umsatz gegenüberstehenden direkten Aufwendungen auf. Also, so könnte man folgern, zeigt die Habenseite den Umsatz, die Sollseite die entsprechenden direkten Aufwendungen. Das ist indessen nur in der Theorie, niemals in der Praxis der Fall. Zunächst gibt es keine Buchhaltung, die nicht Fehler macht und infolgedessen hin- und herbucht. Nehmen wir an, durch irgendeinen Fehler gerate in das Haben dieses Kontos ein Betrag, der in sein Soll oder aber in ein anderes Konto gehört, so wird zwar der Buchhalter an Hand seiner Kontrollen dies bemerken, aber die einmal gemachte Buchung läßt sich nicht aus der Welt schaffen, sondern nur berichtigen. Das „Haben“ bleibt dann mit dem hohen Betrage bestehen, und die berichtigende Umbuchung bringt die Differenz in das „Soll“, wo sie mit den direkten Aufwendungen zusammenfließt. Wenn dann also auch der Saldo richtig ist, so stimmt doch die Annahme nicht mehr, daß im Haben der Umsatz, im Soll nur die direkten Aufwendungen erscheinen. Angenommen aber selbst, eine Buchhaltung arbeite völlig fehlerfrei, d. h. ohne Umbuchungen (was man übrigens den Zahlen nie ansehen könnte), auch dann wäre für den Schluß nichts gewonnen. Alle Nachlässe, Rücksendungen, Gutschriften (etwa für Verpackungen) usw. führen

zu dem gleichen Ergebnis, und ähnlich liegt es bei den anderen Konten, wofür der vorstehend gekennzeichnete Irrweg bei buchhalterischer Verrechnung der Unkostenzuschläge ein besonders einleuchtendes Beispiel darstellt. Wir entnehmen dieser Betrachtung die wichtige Erkenntnis, daß sich der Wert eines Kontos für die daraus zu gewinnende Einsicht in seinem Saldo erschöpft; darüber hinaus vermag das Konto nichts auszusagen. Ausgenommen von dieser Regel sind nur die beiden Konten „Bilanzkonto“ und „Gewinn- und Verlustkonto“, und zwar deshalb, weil sie die Salden der von ihnen übernommenen Konten einzeln auf-führen.

Teilung der Konten. Diese einschränkende Erkenntnis könnte manchem betrüblich scheinen, denn oft liegt ein lebhaftes Interesse vor, nicht nur den Saldo, sondern auch seine Zusammensetzung zu erkennen. So wollen wir sicher beim Erlöskonto den Umsatz getrennt von den Aufwendungen kennen, und ähnlich wird es bei vielen anderen Konten sein. Die Lösung dieses Problems bereitet der Betriebsrechnung keinerlei Schwierigkeit, nur muß man ihr die Fragen klar und deutlich stellen. Will man die beiden genannten Ziffern im Erlöskonto getrennt erfassen, so muß man eben zwei Erlöskonten bilden, eines für den Umsatz, eines für die Einstandswerte; wir wollen diese Konten einmal „Erlöskonto Umsatz“ und „Erlöskonto direkte Aufwendungen“ nennen. Nehmen wir einmal an, das erstere zeige an einem Monatschlusse im Haben eine Summe von *ℳ* 925 000,—, im Soll (infolge Nachlässen, Umbuchungen usw.) eine Summe von *ℳ* 130 000,—, das letztere dagegen im Soll eine Summe von *ℳ* 832 000,—, im Haben (ebenfalls infolge Umbuchungen usw.) eine Summe von *ℳ* 286 000,—, so ergibt sich das folgende Bild:

Erlöskonto Umsatz		Erlöskonto direkte Aufwendungen	
Soll	Haben	Soll	Haben
<i>ℳ</i> 130 000,—	<i>ℳ</i> 925 000,—	<i>ℳ</i> 832 000,—	<i>ℳ</i> 286 000,—

es entstehen also die folgenden Salden:

Soll	Haben	Soll	Haben
—	<i>ℳ</i> 795 000,—	<i>ℳ</i> 546 000,—	—

Nummehr gibt uns das erstere den genauen von allen Umbuchungen und Fehlern gereinigten Umsatz; das letztere die reine ebenfalls von allen Umbuchungen befreite Summe der diesem Umsatz gegenüberstehenden direkten Aufwendungen. Vielleicht ist es ganz dienlich, diesen klaren Ziffern diejenigen gegenüberzustellen, die entstanden wären, wenn statt des zweigeteilten ein einziges Erlöskonto bestanden hätte; dieses sähe dann wie folgt aus:

Erlöskonto	
Soll	Haben
<i>ℳ</i> 962 000,—	<i>ℳ</i> 1 211 000,—.

Der Saldo ist in beiden Fällen (sowohl bei dem zweigeteilten als bei dem einen Erlöskonto) der gleiche, nämlich *ℳ* 249 000,—. Er zeigt uns die buchhalterische „Deckung“. Während wir aber durch die Zweiteilung des Kontos Umsatz und Aufwendungen getrennt ablesen können, zeigt bei dem Sammelerlöskonto die Soll- und die Habenseite je eine unförmige Summe, die keine Einsicht in irgendwelche Tatsachen gewährt.

Gerade bei dem Erlöskonto ist diese Teilung von großer Bedeutung. Sie wird oft noch weiter gehen wollen als in dem oben angeführten Beispiele. Will man z. B. im Erlöskonto die Zusammensetzung der direkten Aufwendungen nach Material, Lohn und Sonderkosten buchhalterisch getrennt vor Augen haben, so muß man entsprechend viele Konten bilden, nämlich je eines für Umsatz, Materialverbrauch, Lohnverbrauch und Sonderkostenverbrauch. Ein solches viergeteiltes Erlöskonto würde sich dann am Monatsschluß wie folgt darstellen:

Erlöskonto am 31. 1.

	Soll	Haben
Erlöskonto Umsatz	·	<i>ℳ</i> 795 000,—
Erlöskonto Materialverbrauch	<i>ℳ</i> 321 000,—	
Erlöskonto Lohnverbrauch	<i>ℳ</i> 147 000,—	
Erlöskonto Sonderkostenverbrauch	<i>ℳ</i> 78 000,—	
Saldo = Deckung am 31. 1.	<i>ℳ</i> 249 000,—	
	<i>ℳ</i> 795 000,—	<i>ℳ</i> 795 000,—

Wünscht man, wie dies bisweilen bei Aktiengesellschaften der Fall sein wird, der Öffentlichkeit diesen Einblick in den Aufbau des Umsatzes nicht zu geben, so kann man in der zu veröffentlichen Bilanz ebensogut das viergeteilte Erlöskonto nur mit seinem Saldo aufnehmen. Dieser Möglichkeit arbeitet bereits die Benennung der Konten vor, die sämtlich mit Erlöskonto beginnen. Natürlich ist es ebensogut angängig, andere den Inhalt der Konten kennzeichnende Namen einzuführen, es empfiehlt sich aber stets durch irgendwelche gemeinsame Bezeichnung zum Ausdruck zu bringen, daß die vier Konten, deren gemeinsamer Saldo die Deckung ergibt, zusammengehören.

Wenn wir bisher von „Konten“ gesprochen haben, so war dieses Wort immer gleichbedeutend mit Hauptbuchkonten. Das Bedürfnis aber, Konten in ähnlicher Weise zu unterteilen, wie wir dies soeben für das Erlöskonto getan haben, ist so weitgehend, daß man durch Schaffung immer neuer Hauptbuchkonten eine sehr unübersichtliche Monatsbilanz erhalten würde. Es gibt auch andere Wege, auf denen man das gleiche Ziel ohne Erweiterung der Zahl der Hauptbuchkonten erreichen kann. Um bei dem Beispiel des Erlöskontos zu bleiben, so kann man im Hauptbuch ein einziges Konto führen und die Unterteilung in einem Nebenbuche vornehmen, in dem auf vier Blättern je eines der vier Teile er-

scheint. Jedesmal, wenn eine Buchung das Erlöskonto betrifft, wird gleichzeitig in das betreffende Unterblatt des Nebenbuches die Eintragung gemacht. Ein Vergessen einer Eintragung ist nicht zu befürchten; spätestens am Monatsschlusse würde ein solches Übersehen aufgedeckt und nachgeholt werden, denn der Hauptbuchsaldo würde dann nicht mehr mit dem Saldo der vier Unterkonten übereinstimmen.

Diese Art der buchhalterischen Behandlung ist nichts Neues; sie ist vielmehr seit jeher üblich bei den Konten der Schuldner und Gläubiger (Debitoren und Kreditoren), die in der Regel hauptbuchmäßig sogar zu einem einzigen Konto, dem „Kontokorrentkonto“, zusammengezogen sind. Der Saldo dieses Kontos sagt daher nichts anderes aus als den Betrag, um den die Schuldner die Gläubiger übertreffen (wenn es ein Sollsaldo ist) bzw. um den die Gläubiger die Schuldner übertreffen (wenn es ein Habensaldo ist). Leben gewinnt diese Ziffer erst dadurch, daß in einem Nebenbuche (oder deren mehreren) die einzelnen persönlichen Konten — das sind die Konten der Schuldner und Gläubiger — erscheinen; man nennt dieses Nebenbuch bekanntlich Kontokorrent oder Buch der persönlichen Konten. Aus der Summe der Einzelsalden dieses Nebenbuches setzt sich der Hauptbuchsaldo zusammen. In gleicher Weise also, wie wir bei der Teilung des Erlöskontos vier Unterblätter brauchten, haben wir hier je eines für je ein persönliches Konto; im Erlöskonto interessierten uns eben nur vier Salden, im Kontokorrent brauchen wir den Saldo jedes einzelnen persönlichen Kontos.

Jeder, der seine Betriebsrechnung unbefangen untersucht, wird zahlreiche Hauptbuchkonten finden, deren Unterteilung in Nebenbüchern nach Art des soeben erörterten Beispielles des Erlöskontos wünschenswert erscheint. Man pflegt solche Nebenbücher, die der Aufteilung eines Hauptbuchkontos dienen, mit „Skontren“ zu bezeichnen. Der Weg, der sich durch solche Skontren eröffnet, ist ein ungemein fruchtbarer; er verbindet die Vorteile einer beschränkten Anzahl von Hauptbuchkonten mit denen einer weitgehenden buchmäßigen Unterteilung, die zudem jederzeit beliebig ausgebaut bzw. abgeändert werden kann. Wir werden dies sogleich bei Erörterung einzelner Hauptbuchkonten bestätigt finden. Erwähnt sei an dieser Stelle als ein Beispiel noch die Gruppe der Sonderkosten, von der wir im Abschnitt II bereits sagten, daß man im Einzelfalle entscheiden müsse, ob man mit einem einzigen Hauptbuchkonto auskommt, oder ob man für jede Unterart (Ausgangsfrachten, Provisionen usw.) ein besonderes Konto anlegt. Wir können das dort Gesagte jetzt dahin ergänzen, daß getrennte Hauptbuchkonten für Sonderkosten nur dort am Platze sein werden, wo diese Sonderkosten eine besonders große Rolle spielen. Im allgemeinen wird es genügen,

ein einziges Hauptbuchkonto dafür anzulegen und dessen Ziffern dann in einem Skontro allmählich immer weiter auseinanderzuziehen, wie dies in den einzelnen Unternehmen den Bedürfnissen entspricht. Wir werden hierauf sogleich noch einmal zu sprechen kommen.

Schließlich möchten wir noch empfehlen, für die verschiedenen Verrechnungskonten, die wir im Laufe dieses Buches vorschlagen, den gleichen Weg zu beschreiten, d. h. sie nur in einem Nebenbuche zu führen und sie hauptbuchmäßig in einem einzigen „Konto der Verrechnungen“ zusammenzufassen. Es hat sich zwar in vielen Unternehmungen die Gepflogenheit herausgebildet, Verrechnungskonten wie persönliche Konten zu behandeln und sie daher im Kontokorrent zu führen. Man wird sich aber eingestehen müssen, daß diese Verbuchungsart irreführend ist und der Forderung nach Bilanzklarheit nicht entspricht. Zudem läßt sie den Überblick über diese wichtige Klasse von Konten vermissen. Vielleicht besteht hier und da ein Bedenken, ein „Konto der Verrechnungen“ könnte in einer etwa zu veröffentlichenden Bilanz dem Außenstehenden unverständlich erscheinen. Wir werden indessen sehen, daß sich die meisten Verrechnungskonten am Jahresschlusse auflösen müssen (denken wir z. B. an das Unkostenverrechnungskonto!), während die verbleibenden ebensogut in das in der Schlußbilanz zu bildende Vortragspostenkonto (auch Interimskonto, Konto der transitorischen Summen usw. genannt) übernommen werden können, dessen Charakter sie durchaus entsprechen, da dieses Konto für die unerledigten, ins nächste Jahr zu übernehmenden Beträge bestimmt ist. Wir bilden also für unseren Organisationsplan ein Hauptbuchkonto mit dem Namen „Konto der Verrechnungen“ und führen für die einzelnen Verrechnungskonten ein Nebenbuch. Genau wie bei den persönlichen Konten prüft der Buchhalter am Monatsschlusse, ob die Summe der Einzelkonten mit dem Saldo des Hauptbuchkontos übereinstimmt.

Die Bedürfnisse der Kontenunterteilung gehen in der Regel aber noch weiter. Bald wird man ein Lohnkonto nach Werkstätten aufteilen wollen, bald ein Erlöskonto nach Arten der Erzeugnisse oder nach Bestimmungsarten, bald ein Vorratslager nach Materialgruppen usw. Es wäre ein entschiedener Fehler, für solche Unterteilungen immer gleich ein Konto oder Unterkonto zu bilden, denn man darf nicht vergessen, daß eine derart weitgehende Schaffung von Konten oder Unterkonten zu einer erheblichen Arbeit führen muß. Für solche weitergehenden Unterscheidungen greift man am besten zu einer „statistischen“ Aufteilung der Kontenzahlen. Wir werden im letzten Abschnitt dieses Buches sehen, daß wir für die statistischen Ziffern der Betriebsrechnung die Abhängigkeit von den Buchhaltungsziffern verlangen, derart also, daß die Gesamtzahlen eines Komplexes stets in einem Kontensaldo münden, denn nur solche Abhängigkeit schützt vor Fehlern

und Trugschlüssen. Entsprechend dieser Forderung wird man der betreffenden Stelle Anweisung zu geben haben, in welcher Weise man die Ziffern unterteilt zu kennen wünscht. Nehmen wir an, ein Unternehmen fertige vier verschiedene Erzeugnisse an und wolle seinen Umsatz nach diesen einerseits, nach den Distrikten von 3 Inlands- und 5 Auslandsvertretern andererseits, unterscheiden. Eine kontenmäßige Trennung aller sich so ergebenden Gruppen würde nicht weniger als 32 Unterteilungen des Erlöskontos bedingen. Diese Unterteilungen müßten nicht nur auf der Umsatzseite (im Haben), sondern auch auf der Aufwandsseite (im Soll des Erlöskontos) durchgeführt werden, obgleich die Trennung auf der Sollseite für uns vielleicht gar kein Interesse hat. Erhält aber die die Rechnungen ausstellende Stelle Anweisung, die Ziffern des Umsatzes statistisch auseinanderzuhalten, so ist damit nicht viel Arbeit verknüpft, wohl aber erlaubt der Saldo des „Erlöskonto Umsatz“ eine Nachprüfung der Summe der Einzelgruppen. Freilich, das Zwangsläufige der Buchhaltungsziffern mit ihrem Soll und Haben fehlt diesen statistischen Aufzeichnungen. Überall aber, wo es nicht so sehr auf unbedingte Zuverlässigkeit und auf ein Stimmen bis zum letzten Pfennig ankommt, ist dieser Weg sehr empfehlenswert. Sein Vorteil liegt neben der Einfachheit darin, daß die von der einen Stelle (in obigem Beispiele von der Rechnungsabteilung) ermittelten Ziffern von einer anderen Stelle nachgeprüft werden. Halten sich die entstehenden Unterschiede in erträglichen Grenzen, so wird man gern im Interesse der Arbeitersparnis über sie hinwegsehen. Ergeben sich aber große Unterschiede, so wird man eine Nachprüfung anordnen müssen; jedenfalls schützt uns dieser Weg aber davor, daß wir statistische Zahlen erhalten, die in der Luft schweben, nicht nachprüfbar und unzuverlässig sind und damit den Schlüssen, die man auf Grund dieser Ziffern anstellt, jeden Wert und jede Sicherheit nehmen.

Schaffung des Kontensystems. Die vorstehenden Betrachtungen muß man sich vor Augen halten, wenn man dazu schreitet, die Zahl und Benennung der Hauptbuchkonten niederzulegen. Ein solches Konto ist stets dort zu schaffen, wo man einen Komplex von Kostenarten getrennt zu kennen und zu beobachten wünscht. Hieraus folgt zugleich, daß jedes Konto, bei dem diese Voraussetzung nicht gegeben ist, überflüssig, vielleicht sogar schädlich ist. Wir kommen also hier zu der gleichen Notwendigkeit wie bei Schaffung der Abteilungen und der Unkostenkonten, nämlich zu der Forderung, daß die Bestimmung der Konten Sache der Oberleitung ist und daß die eigenmächtige Einführung von Konten, zumal von Hauptbuchkonten, untersagt werden muß. Nur die Leitung des Unternehmens kann beurteilen, welche Komplexe sie zu kennen wünscht, wobei natürlich den zuständigen Stellen, zumal der Hauptbuchhaltung, weitgehende Vorschlagsrechte eingeräumt werden

sollten. Ein zweckmäßig aufgebautes Kontensystem bildet ein so straffes, festes Zahlengerüst, daß die Herausnahme eines Pfeilers oder die eigenmächtige Hinzufügung Schaden zu stiften und die Übersicht zu trüben geeignet ist. Etwas weiteren Spielraum kann man dagegen den ausführenden Stellen in bezug auf die Unterteilung der Hauptbuchkonten durch Unterbücher (Skontren) lassen, obgleich auch hierfür eine straffe Handhabung am Platze ist.

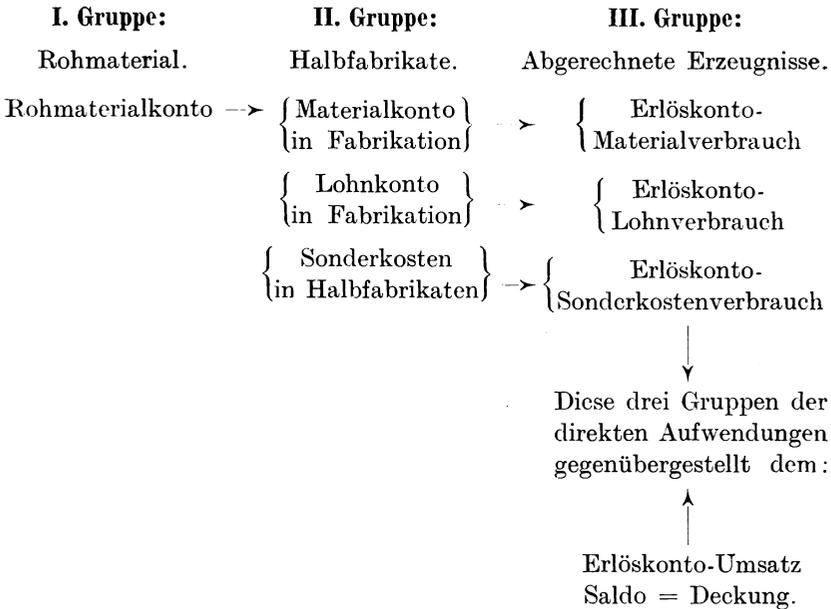
Bevor wir den Plan aller hauptsächlich in Betracht kommenden Hauptbuchkonten geben, müssen wir noch einmal einen kurzen Blick werfen auf die schon oben behandelten fabrikatorischen Bestandskonten für Rohmaterial, Halbfabrikate und Vorratserzeugnisse. Bei ihnen wird man, ähnlich wie bei dem Erlöskonto, irgendwelche Unterteilung wohl unter allen Umständen durchführen wollen, wenn es sich bei einer Neuorganisation auch empfiehlt, zunächst einmal je ein einziges Konto zu schaffen und allmählich zu dessen Unterteilung zu schreiten. Für das Rohmaterial erscheint die wichtigste Teilung in die beiden Gruppen der eigentlichen zur Verarbeitung gelangenden Rohstoffe („Rohmaterialkonto“ oder „Baustoffkonto“) und der sog. Unkostenmaterialien (Brennstoffe, Chemikalien, Schmier- und Putzmaterial usw.), wofür man den Namen „Betriebsmaterialkonto“ oder „Betriebsstoffkonto“ zu wählen pflegt. Diese beiden Gruppen unterscheidet man am besten kontentmäßig, sei es durch getrennte Hauptbuchkonten, sei es durch Unterteilung eines zusammenfassenden Hauptbuchkontos durch zwei Unterkonten. Die Scheidung ist leicht durchzuführen, da auch die Entnahmen aus diesen verschiedenartigen Lägern getrennt erfaßt werden, worüber im Kapitel „Material“ näheres gesagt ist. Darüber hinaus aber wird man häufig noch unterscheiden wollen nach Art des Rohstoffes (beispielsweise Verbrauch an Rohguß, Stahlblechen, Kleineisen usw. usw.), ferner zuweilen auch nach örtlich getrennten Lägern, sofern ein Interesse daran besteht, diese Trennung nach Werten durchzuführen. Hierbei wird dann in der Regel ein statistische Trennung genügen, für die bestimmte umfassende Gruppen zu bilden sind, deren Summe an Einzelwerten stets gleich sein muß den jeweiligen buchhalterischen Werten, sei es in bezug auf Eingang, sei es für den Verbrauch oder Bestand. Mit einer Trennung der Lager nach Mengen, Gewichten, Abmessungen usw. hat diese wertliche Scheidung natürlich nichts zu tun, wenn auch nichts dagegen einzuwenden ist, wenn man diese Arbeiten gemeinsam von der gleichen Stelle wie die Aufzeichnungen nach Werten vornehmen läßt. Wir erkennen hier leicht den Unterschied: während wir für die Mengentstatistik bis zur Aufnahme einer körperlichen Inventur rein statistische Ziffern haben, die wir als richtig oder falsch hinnehmen müssen, sind die wertlichen Ziffern von Monat zu Monat durch die Buchhaltung nachprüfbar. In vielen Fällen allerdings wird man auf eine statistische

Unterteilung der Vorratsläger in wertlicher Hinsicht überhaupt verzichten können und sich auf die Trennung nach Mengen beschränken, die in jedem Falle unentbehrlich ist, deren Behandlung aber außerhalb des Gebietes der Betriebsrechnung liegt.

Für die Gruppe der Halbfabrikate wird in der Regel eine ziemlich weitgehende Teilung erforderlich sein. Zunächst wird man zum mindesten unterscheiden wollen zwischen Material, Lohn und Sonderkosten, woraus sich drei getrennte Konten ergeben, die man am besten hauptbuchmaig führt, nämlich „Materialkonto in Fabrikation“, „Lohnkonto in Fabrikation“ und „Sonderkosten in Fabrikation“ oder besser „Sonderkosten in Halbfabrikaten“, da die Sonderkosten im allgemeinen wenig mit der eigentlichen Fabrikation zu tun haben. In denjenigen Unternehmungen, in denen diese Sonderkosten eine große Rolle spielen, wird man dieses Konto aber entweder hauptbuchmaig oder besser durch ein Skontro in seiner Zusammensetzung nach Kostenarten unterscheiden. Ebenso wird man dort, wo häufig auswärtige Montagen (Aufstellungen) vorkommen, das „Lohnkonto in Fabrikation“ unterteilen nach Betriebslöhnen einerseits, Aufstellungslohnen andererseits, was ohne Schwierigkeiten durch ein Skontro geschehen kann, sofern man sich hierfür nicht mit statistischer Trennung begnügt. Gerade die Trennung der Halbfabrikate also wird oft eine weitgehende sein, da für deren Zusammensetzung ein erhebliches Interesse besteht. So wird man sehr häufig daneben in der Buchhaltung der Hauptverwaltung nach verschiedenen Fabrikationsstatten unterscheiden. Inwieweit man solche und ähnliche weitgehende Unterteilungen auch auf die abgerechneten Erzeugnisse (Erlöskonto) übernehmen will, muß im Einzelfalle entschieden werden; wir unterscheiden im Soll des Erlöskontos, wie aus obigem hervorgeht, nur die drei Hauptgruppen: Material, Lohn, Sonderkosten.

Was schließlich das Konto der Vorratserzeugnisse anlangt, so wird man nach dem bisher Gesagten leicht entscheiden können, ob und inwieweit man das Konto zu unterteilen wünscht. Maßstab der Teilung für die Läger an Vorratserzeugnissen wird beispielsweise die Art der Erzeugnisse sein können, ferner der Stand der Fertigstellung (Zwischenlager), schließlich auch der Ort der Läger (Konsignationslager, Läger der Zweigniederlassungen usw.

Der Gang der Verbuchungen vom Rohmaterial zu den Halbfabrikaten und von den Halbfabrikaten zu den abgerechneten Erzeugnissen stellt sich bei der soeben besprochenen Gruppierung nunmehr wie folgt dar, wobei wir der besseren Übersicht halber unter den abgerechneten Erzeugnissen zunächst lediglich das Erlöskonto, also nicht die auf Vorrat gelegten Erzeugnisse aufführen:



Eine ähnliche Teilung wie für das Erlöskonto wird man für das „Vorratsumsatzkonto“ wählen müssen. Dieses nahm, wie erinnerlich, im Haben die den Vorratslagern belasteten Umsätze an Vorraterzeugnissen auf, im Soll die diesen Umsätzen gegenüberstehenden direkten Aufwendungen. Ohne eine Unterteilung würde das Konto nur den Saldo, d. h. die Deckung zeigen, während zumindest ein Interesse dafür vorliegen wird, den Umsatz getrennt zu kennen. Wenn man sich hierfür nicht mit einer statistischen Erfassung begnügen will, wird man daher das Konto in ähnlicher Weise wie das Erlöskonto unterteilen; indessen wird zumeist eine Zweiteilung („Umsatz“ und „direkte Aufwendungen“) genügen, wobei man also auf eine kontenmäßige Unterteilung der direkten Aufwendungen nach Material, Lohn usw. verzichtet. Für die Verbuchung der Verkäufe ab Vorratslager kann man entweder bestimmen, daß sie über das Erlöskonto geleitet werden, oder aber man kann — wenn man diese Verkäufe ab Vorratslagern buchhalterisch getrennt zu erfassen wünscht — ein Unterkonto des Erlöskontos einrichten etwa mit Namen „Erlöskonto Vorraterzeugnisse“. Wo solche Läger keine größere Rolle spielen, wird man sich aber zumeist mit einer statistischen Trennung begnügen können.

Wir sind nunmehr so weit, ein Kontensystem (Hauptbuchkonten) aufzustellen, wie es sich im allgemeinen als ausreichend erweisen wird. Wir schlagen dafür das Folgende vor:

I. Bilanz-(Bestands-)Konten.

- | | |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| 1. Grundstückskonto, | 13. Konto der Sonderkosten in |
| 2. Gebäudekonto | Halbfabrikaten, |
| 3. Maschinenkonto, | 14. Konto der Vorratsfabrikate, |
| 4. Werkzeug- und Gerätekonto, | 15. Konto der Verrechnungen, |
| 5. Modellkonto, | 16. Kontokorrentkonto, |
| 6. Gleisanlagekonto, | 17. Beteiligungskonto, |
| 7. Fuhrparkkonto, | 18. Effektenkonto, |
| 8. Mobilienkonto, | 19. Wechselkonto, |
| 9. Hypothekenkonto, | 20. Kassakonto, |
| 10. Rohmaterialkonto, | 21. Aval-(Bürgschafts-)Konto, |
| 11. Materialkonto in Fabrikation, | 22. Vortragsposten-(Interims-) |
| 12. Lohnkonto in Fabrikation, | Konto. |

II. Konten der Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgskonten).

- | | |
|------------------------------------|----------------------------------|
| 23. Erlöskonto (gegebenenfalls da- | 26. Konto der Beteiligungsergeb- |
| neben „Vorratsumsatzkonto“), | nisse; |
| 24. Zinsenkonto, | ferner: sämtliche Unkosten- und |
| 25. Konto der Erlöse aus | Abschreibungskonten, wie sie |
| Effekten, | sich aus Abschnitt III ergeben. |

Nicht aufgeführt sind das Bilanzkonto und das Gewinn- und Verlustkonto; diese Konten entstehen dadurch, daß die Salden der oben aufgeführten Konten in der gleichen Gruppierung, d. h. die Bilanz nach Bestandskonten, die Gewinn- und Verlustrechnung nach Erfolgskonten, übernommen werden. Bei Benennung der einzelnen Konten scheue man sich nicht vor etwas ausführlicheren Bezeichnungen, um den Inhalt des Kontos klar hervortreten zu lassen und verschwommene Bezeichnungen wie „Warenkonto“, „Fabrikationskonto“ usw. zu vermeiden.

Besprechung einzelner Konten. Es empfiehlt sich, jedes einzelne Konto daraufhin durchzusehen, inwieweit man es statistisch oder durch Unterkonten aufzuteilen wünscht. So wird beim Gebäudekonto für jedes Bauwerk ein Unterblatt anzulegen sein, auf dem durch Aufführung vom Bauwert, von Zugängen und Abschreibungen sein jeweiliger Buchwert nachgewiesen wird, wobei die Saldensumme der Unterblätter den Saldo des Hauptbuchkontos ergeben muß. Ähnlich wird beim Maschinenkonto, Fuhrparkkonto usw. zu verfahren sein, wo die Skontren die Form übersichtlich geführter Inventarbücher oder Bestandskarteien anzunehmen pflegen, aus denen die Geschichte jeder Maschine, ihr Anschaffungspreis, die jährlichen Abschreibungen usw. hervorgehen.

Bezüglich der fabrikatorischen Bestandskonten darf auf das bisher Gesagte verwiesen werden. Die Teilung nach Unterkonten und in statistischer Weise kann mit der Zeit bis in die feinsten Unterscheidungen

durchgeführt werden, sofern das Ziel die hiermit verknüpfte Arbeit rechtfertigt. Eine solche statistische Unterteilung kann unter Umständen auch hier und da nur für einen bestimmten Zeitabschnitt erforderlich sein, um vielleicht einen Einblick in ungefähre Zusammensetzungen der Ziffern zu gewinnen, deren dauernde Trennung zu viel Arbeit verursachen würde.

Ähnlich liegen die Dinge beim Erlöskonto. Hier werden häufig Unterteilungen empfehlenswert sein, die weit über die von uns oben gegebene Vierteilung hinausgehen. Wir haben streng genommen eine weitere Teilung dieses Kontos insofern durchgeführt, als wir begrifflich unterschieden haben zwischen der Ablieferung an Kunden (Erlöskonto) und der an Vorratslager (Vorratsumsatzkonto), welches letzteres vom fabrikatorischen Standpunkt nur ein besonderer Teil des Erlöskontos ist. Darüber hinaus wird man — mindestens statistisch — unterscheiden wollen nach Erzeugnisgruppen, nach Bestimmungsländern (soweit diese Unterscheidungen nicht bereits durch die Gliederung der Vertriebsabteilungen gesichert sind), sowie nach irgendwelchen sonstigen Gesichtspunkten, die für die Teilung dieses wichtigsten Kontos maßgebend sind.

Wir haben ferner, wie aus obiger Kontenaufstellung hervorgeht, die Konten der Finanzverwaltung zu betrachten (Zinsen, Effekten, Beteiligungen). Auch bei ihnen kann man in gleicher Weise unterteilen; ihre Aufführung ist ferner auch deshalb wichtig, weil auch sie einer Trennung in Bestand und Erfolg durchaus zugänglich ist.

Was zunächst das Zinsenkonto anlangt, so empfiehlt es sich, neben dem Sammelkonto im Hauptbuch ein Skontro anzulegen, für das etwa die folgenden Unterkonten denkbar sind: 1. gezahlte Bankzinsen, 2. empfangene Bankzinsen, 3. gezahlte Verzugszinsen (im Verkehr mit Lieferanten), 4. empfangene Verzugszinsen (im Verkehr mit Abnehmern), 5. erhaltene Effekenzinsen, 6. gezahlte Hypothekenzinsen, 7. empfangene Hypothekenzinsen, 8. gezahlte Obligationenzinsen. Zuweilen wird die Teilung noch weitergehen, zuweilen wird eine geringere Unterteilung genügen.

Die beiden Konten „Erlöse aus Effekten“ und „Beteiligungsergebnisse“ nehmen die Gewinne und Verluste auf, die beim Verkaufe gegenüber dem Buchwert erzielt werden. Um diese Trennung von Bestand und Erfolg zu ermöglichen, muß freilich bei Vornahme der Buchung entsprechende Vorsorge getroffen werden. Nehmen wir einen Effektenbesitz von nominell \mathcal{M} 100 000 zum Kurse von 90% an und demgemäß zu einem Buchwerte von \mathcal{M} 90 000, und verkaufen wir von diesen Effekten nominell \mathcal{M} 10 000 zu einem Verkaufspreise von \mathcal{M} 9500, d. h. mit einem Gewinn von \mathcal{M} 500,—. Würden wir diese \mathcal{M} 9500 in das Haben des Effektenkontos buchen, so würden wir den gleichen

Fehler begehen, den wir am Anfang dieses Abschnittes bei dem Nähmaschinenhändler verworfen haben. Lösen wir dagegen die Buchung in die beiden Bestandteile

M 9000,— (Bestandskonto) und

M 500,— (Erfolgskonto)

auf, so ergibt sich das Folgende:

Effektenkonto:

Soll	Haben
<i>M</i> 90 000,—	<i>M</i> 9000,—

Konto der Erlöse aus Effekten:

Soll	Haben
<i>M</i> —,—	<i>M</i> 500,—

Schuldnerkonto (Kontokorrentkonto):

Soll	Haben
<i>M</i> 9500,—	<i>M</i> —,—

Auf diese Weise gewinnen wir im Bestandskonto (Effektenkonto) den verbleibenden Buchwert, im Erfolgskonto (Konto der Erlöse aus Effekten) den Überschuß. Entsprechend ist auch bei den Beteiligungen das Bestandskonto von dem Erfolgskonto zu trennen. Man wird zugeben müssen, daß bei diesen beiden Kategorien die Trennung nicht diejenige grundlegende Bedeutung hat wie bei den Fabrikationskonten. Wer daher bei diesen vor einem „gemischten“ Konto nicht zurückschreckt, der mag die Trennung von Bestand und Erfolg bei Effekten und Beteiligungen unterlassen. Da indessen Verkäufe von solchen Werten nicht täglich vorzukommen pflegen, so bedeutet die Aufrechterhaltung des Trennungsgrundsatzes auch für diese Konten keine nennenswerte Mehrarbeit.

Für die übrigen Konten bedarf es keiner besonderen Erläuterung mehr, mit Ausnahme des Kontos der Verrechnungen, auf das wir sogleich noch einmal zu sprechen kommen werden. Jedenfalls bietet die Rohbilanz, wenn man eine dem Vorstehenden entsprechende Gliederung einführt, an jedem Monatsschluß einen genauen Einblick in den Stand des Unternehmens, insbesondere erkennen wir die genaue Höhe der Bestandskonten und getrennt davon das Ergebnis der Erfolgskonten. Die Bilanz am Jahresschluß unterscheidet sich dann nur noch insofern von den Monatsbilanzen, als wir durch die körperliche Aufnahme den Vergleich der buchmäßigen Ziffern mit den wirklichen Beständen anstellen und die sich ergebenden Unterschiede zur Ausbuchung bringen müssen.

Verrechnungskonten. Wir müssen uns nun noch mit der Frage beschäftigen, was aus dem „Konto der Verrechnungen“ wird. Es sind

darin, wie wir wissen, sehr verschiedenartige Dinge enthalten, so daß es zunächst nicht ganz folgerichtig erscheinen mag, sie in einem Hauptbuchkonto zu sammeln. Wir erinnern uns zunächst desjenigen Typs der Verrechnungskonten, durch den Unterschiede zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung festgestellt und überbrückt werden sollten (Verrechnungskonten für Abschreibungen, Zinsen usw.); wir griffen zu einem Verrechnungskonto, ferner, wo ein zunächst ungegliederter Komplex von Ziffern aufgeteilt werden sollte (Unkostenverrechnungskonto), ein Typ, dem wir im Laufe der nächsten Kapitel noch einige Male begegnen werden; endlich schufen wir uns Verrechnungskonten dort, wo wir gedeckte Betriebszuschläge in den Gang der Buchhaltung übernehmen. Trotz dieser Vielseitigkeit lassen sich diese Konten deutlich in zwei Kategorien teilen: in diejenigen, die gewissermaßen Vorschußkonten sind und die durch Aufteilung zur Auflösung gelangen einerseits, und diejenigen andererseits, die als Überschuß (gegebenenfalls auch als Verlust) in die Gewinn- und Verlustrechnung münden.

Mit der ersten dieser beiden Kategorien brauchen wir uns nicht weiter zu beschäftigen. Die betreffenden Konten müssen sich für die Bilanz entweder auflösen (wie das Unkostenverrechnungskonto) oder aber die darin enthaltenen Salden gelangen unter dem Namen Verrechnungskonto, Interimskonto, Vortragspostenkonto usw. in die Bilanz, und zwar dann, wenn der betreffende Saldo am Jahreschlusse nicht erledigt ist, sondern in das neue Geschäftsjahr hineingreift. Schwieriger liegen die Dinge in bezug auf die in Verrechnungskonten enthaltenen Überschüsse, weshalb wir die einzelnen in Betracht kommenden Konten getrennt betrachten wollen.

Wir haben zunächst in dem Abschreibungsverrechnungskonto die Summe der einer ordnungsgemäßen Betriebsrechnung entsprechenden Abschreibungen des betreffenden Jahres vor uns. Diese Summe kann grundverschieden sein von der tatsächlich für die Bilanz erforderlichen Ziffer. Vielleicht wird, wenn die Höhe der Abschreibungen und Rückstellungen vergangener Jahre bereits ausreichend erscheint, eine Abschreibung überhaupt nicht für nötig erachtet. Dann ist der gesamte angesammelte Betrag Überschuß und gelangt auf die Habenseite der Gewinn- und Verlustrechnung. Der Betrag sagt deutlich aus, in welchem Ausmaße in früheren Jahren gelegte, durch übermäßige Abschreibungen entstandene stille Reserven dem Jahre zugute gekommen sind, ohne daß durch diese Buchungsweise aber diese stillen Reserven irgendwie angegriffen werden. Vielleicht wünscht man in anderem Falle umgekehrt über die gesammelten Abschreibungen hinaus weitere Abschreibungen oder Rückstellungen vorzunehmen. Dann verschwindet nicht nur das Verrechnungskonto vollständig, darüber hinaus erscheint auf der Sollseite des Gewinn- und Verlustkontos ein Verlust, der den bisher aus-

gewiesenen Gewinn schmälert, eben weil man mit der Summe der Abschreibungen über die in Haupt- und Betriebsbuchhaltung enthaltenen Ziffern hinausgeht. Die zwischen den genannten beiden Extremen liegenden Fälle bedürfen nach Vorstehendem wohl keiner weiteren Besprechung.

Ganz ähnlich liegen die Dinge dort, wo Zinsen als Unkosten aufgefaßt und deshalb in dem Zinsverrechnungskonto (siehe Kapitel II S. 20) angesammelt werden. Wir erhalten dann auf der Sollseite der Gewinn- und Verlustrechnung die wirkliche an Geldgeber gezahlte Zinssumme, auf der Habenseite dagegen die angesammelten als Unkosten verbuchten, der jeweiligen Kapitalsinvestierung der Abteilungen entsprechenden Zinsen. Diese Summe wird in der Regel erheblich höher sein als die der Sollseite, da zumindest ein Teil des investierten Kapitals stets Eigenkapital und damit Dritten gegenüber nicht zinspflichtig sein wird.

Als letzten Typ der die Gewinn- und Verlustrechnung berührenden Posten müssen wir die Verrechnungskonten für gedeckte Betriebszuschläge näher betrachten. Nach unserem Plane erscheinen hierfür zwei Konten, und zwar die für eigene Einrichtungen (Unkosteneinrichtungen und Neuwerte). Gemäß dem im Kapitel III Gesagten gehören die gedeckten Zuschläge für Unkosteneinrichtungen unbedingt auf die Gewinnseite der Gewinn- und Verlustrechnung. Denn was wir hier als Überschuß gesammelt vorfinden, ist auf der Sollseite bereits unter Unkosten berücksichtigt. Dagegen wird bei dem „Konto der gedeckten Zuschläge für eigene Neueinrichtungen“ zu prüfen sein, ob man die Neuwerte mit Betriebszuschlägen in die Bilanz aufzunehmen wünscht oder nicht. Will man lediglich zu direkten Aufwendungen bewerten, so verschwindet das Konto dadurch, daß man die betreffenden Bestandskonten entsprechend niedriger einsetzt. Auch hier muß auf das verwiesen werden, was hierüber im Kapitel III gesagt ist.

Wer endlich Betriebszuschläge auch für Vorrats- oder Kundenlieferungen in den Kreislauf der Buchhaltung übernommen hat (siehe S. 106), für den sind auch diese Konten Überschuß für die Gewinn- und Verlustrechnung, soweit er nicht etwa auch unverkaufte Vorräte entsprechend niedriger einzusetzen wünscht. Mindestens am Jahresschluß, am besten aber allmonatlich, müssen daher solche Konten, wie schon an der soeben angezogenen Stelle ausgeführt, daraufhin geprüft werden, welcher Teil des Kontos frei und damit Überschuß, welcher dagegen noch gebunden erscheint.

In diesem, man kann sagen „vorläufigen“ Charakter der Verrechnungskonten liegt auch letzten Endes die Rechtfertigung dafür, daß man so wesensverschiedene Dinge in einem Konto zusammenfaßt. Wer sich hieran stößt, dem bleibt es natürlich unbenommen, von vornherein

zwei Hauptbuchkonten zu bilden, von denen das eine die reinen Vorschußkonten aufnimmt, das andere dagegen diejenigen, die ganz oder teilweise in die Gewinn- und Verlustrechnung münden. Erforderlich erscheint uns diese Trennung nicht, denn in dem monatlichen Buchhaltungsabschluß kann man die Trennung ohne weiteres vornehmen. In der Regel (wenn auch nicht ausnahmslos) wird der erstere Typ, der im Bilanzkonto zu erscheinen hat, mit einem Sollsaldo, der letztere, der ganz oder teilweise in die Gewinn- und Verlustrechnung gehört, mit Habensummen in die Erscheinung treten. Spätestens am Jahresschlusse muß die endgültige Aufteilung des Verrechnungskontos in diese zwei Kategorien vorgenommen werden. Ob man dabei in der Gewinn- und Verlustrechnung die Überschüsse mit ihren einzelnen Namen belegt, ob man sie als „Überschüsse aus Verrechnungskonten“ zusammenfaßt, oder ob man endlich bei zu veröffentlichenden Bilanzen auch diesen Einblick nicht zu geben wünscht und daher den Überschußbetrag mit einem anderen Saldo (etwa dem Erlöskonto) zusammenwirft, das zu bestimmen kann dem einzelnen Unternehmen überlassen bleiben.

Damit ist das Wichtigste über Verrechnungskonten gesagt. Ihre Handhabung mag im ersten Augenblicke etwas schwierig erscheinen; sie bieten aber einen so ungemein wichtigen Einblick in das Arbeiten des Unternehmens, sie bilden zugleich einen so einfachen und sicheren Weg der Überwachung, daß man jedem Organisator nur raten kann, sich mit dieser Klasse der Konten anzufreunden und einen recht ausgiebigen Gebrauch von ihnen zu machen.

Ein gemischtes Konto. Im Anfang dieses Kapitels wurde gesagt, daß der Grundsatz, keine gemischten Konten zuzulassen, unter Umständen nicht ganz restlos durchzuführen ist. Wenn wir uns daraufhin einmal die Kontenreihe ansehen, so finden wir darin nur ein einziges Konto, bei dem die Durchführung der Trennung wirkliche Schwierigkeit bereitet; es ist dies das Rohmaterialkonto. Wenngleich wir uns auch mit dieser Frage endgültig erst in dem Kapitel „Material“ auseinandersetzen werden, so ist es doch leicht, schon hier zu erkennen, worauf diese Schwierigkeit zurückzuführen ist. Es ist nämlich bei dem laufenden Zugang und dem dauernden Verbrauch fast unmöglich, die Ausgänge stets mit den gleichen Preisen zu bewerten, die dem Ankaufspreise entsprachen, so daß die Entlastung des Kontos im Umfang der so entstehenden Ungenauigkeiten andere Ziffern enthält als die jeweilige Belastung. So entstehen beständig mehr oder weniger große Gewinne oder Verluste auf diesem Konto, das in Wirklichkeit reines Bestandskonto sein sollte. Wie man sich durch Verrechnungskonten und andere Maßnahmen hilft, darauf werden wir in dem Kapitel „Material“ eingehen. Wir erkennen aber schon hier an, daß eine restlose Lösung dieser Schwierigkeiten in den seltensten Fällen möglich sein wird, und daß

daher unter Umständen das „Rohmaterialkonto“ in einem bescheidenen Umfang ein gemischtes Konto bleiben wird, das uns am Jahresschluß einen gewissen Verlust oder Gewinn bringen kann. Es wird unsere Sache sein, zu zeigen, wie man diese Unzulänglichkeit hinnehmen kann, ohne sich dadurch großen Überraschungen am Jahresschlusse auszusetzen.

Buchhaltung von Zweigfabriken. An Hand der vorstehenden Darlegungen wird es im allgemeinen unschwer möglich sein, die Zahl und Benennung der Konten und deren Charakter festzulegen. Es wird sich dabei zeigen, daß das Kontengerüst auch des größten Unternehmens sich nicht sehr wesentlich zu unterscheiden braucht von dem eines mittleren oder eines kleinen Betriebes, mit Ausnahme der Kontenunterteilungen, die bei einem kleinen, leicht übersehbaren Unternehmen nicht so weit zu gehen brauchen, wie dies ein größerer Betrieb erfordern wird. Bei einer großen Gesellschaft, die mit örtlich getrennten Fabriken, mit Verkaufsfilialen, vielleicht auch mit eigenen Auslandsniederlassungen arbeitet, ist die straffe Handhabung der Konten womöglich noch wichtiger als bei kleineren Betrieben. Bei solchen Unternehmungen wird darauf zu halten sein, daß die Reihe der Hauptbuchkonten für jede Zweigfabrik unbedingt die gleiche ist, wobei in der Unterteilung der Konten den einzelnen Niederlassungen der weiteste Spielraum eingeräumt werden kann. Auf diese Weise entsteht am Jahresschlusse die Hauptbilanz (Zentralbilanz) durch einfache Zusammenfügung der Ziffern der Teilbilanzen. Es darf also nicht noch einmal eine Hauptbilanz aufgestellt werden, die nicht in dem genannten organischen Zusammenhang mit den Teilbilanzen steht. Das bedeutet noch nicht, daß die Buchwerte der Teilbilanzen die gleichen zu sein brauchen wie in der Hauptbilanz, bei der vielleicht schon weitergehende Abschreibungen vorgenommen worden sind. Ja, es wird sich sogar empfehlen, solche übermäßigen Abschreibungen nur in der Zentrale in die Erscheinung treten zu lassen, besonders dann, wenn diese Abschreibungen nicht in dem betreffenden Betriebe verdient, sondern aus Mitteln der Zentrale bestritten worden sind. Wir wollen uns dies an einem Beispiele klar machen. Nehmen wir ein Unternehmen, dessen ganzer Maschinenbestand mit *M* 1 zu Buche steht und das mit zwei örtlich getrennten Fabriken arbeitet (Betrieb A und B). Diesen zwei Zweigfabriken will nun die Zentrale die Maschinen zu deren wirklichen Werten berechnen, schon um die ordnungsmäßigen Abschreibungen für die Kalkulation sicherzustellen, und zwar wollen wir die Maschinen für A mit *M* 500 000, für B mit *M* 600 000 annehmen. Stand am 1. Januar das Maschinenkonto in der Hauptbilanz mit *M* 1 zu Buche, so werden ihm nunmehr die beiden Summen erkannt (zu Lasten der Einzelbilanzen der beiden Betriebe), so daß es das Jahr über mit einem Habensaldo von

ℳ 1 099 999,— erscheint. Die scheinbar erstaunliche Tatsache, daß das Maschinenkonto der Zentrale mit einem Habensaldo ausgewiesen wird, erklärt sich eben aus dem Umstande, daß die beiden Betriebe A und B um so viel höhere Buchwerte übernommen haben, d. h. es zeigt auch hier das Konto das reine Spiegelbild der vorgenommenen Maßnahmen. Liefern dann am Jahresschlusse die Zweigfabriken ihre Bilanzen ab, wobei wir die daselbst vorgenommenen Abschreibungen hier vernachlässigen wollen, so erscheinen die Ziffern des in der Zentrale geführten Kontos für die Hauptbilanz wie folgt:

Maschinenkonto.

	Soll	Haben
Saldo wie oben		ℳ 1 099 999,—
Maschinenbestand Werk A ℳ	500 000,—	
Maschinenbestand Werk B ℳ	600 000,—	
Saldo der Hauptbilanz in der Bilanz		ℳ 1,—
	ℳ 1 100 000,—	ℳ 1 100 000,—

d. h. also, das Maschinenkonto erscheint in der Hauptbilanz wiederum mit 1 ℳ; die rechnerische Mehrbewertung der Teilbilanzen ist verschwunden. Auf diese Weise kann also, so verschieden die Ziffern in Hauptbilanzen und Betriebsbilanzen gehandhabt werden mögen, jederzeit die Forderung erfüllt werden, daß die Hauptbilanz immer nur eine Addition aller Teilbilanzen sein darf, daß sie also nicht nach anderen Gesichtspunkten geordnet zu werden braucht. Zu gleicher Zeit geben die in der Zentralbilanz das Jahr über verbleibenden Salden stets genau an, um wieviel die Konten der Zentralbuchwerte andere sind, als sich aus der Summe der den Zweigbilanzen belasteten Werte ergibt. Auch Rückstellungen anderer Art können, gewissermaßen als Geheimbuchhaltung, in der Zentrale verbleiben. Jeder diesbezügliche Wunsch der Firmenleitung kann ohne jede Schwierigkeit erfüllt werden, und es dürfte nirgends Veranlassung vorliegen, von dem Grundsatz abzuweichen: Hauptbilanz = einfache Zusammenführung aller Einzelbilanzen. Der Vorteil seiner Durchführung liegt sowohl in der außerordentlichen Klarheit der Bilanzierung, ferner darin, daß die Hauptverwaltung erst auf diese Weise vergleichbare Ziffern für die Einzelwerke sowie für die Verkaufsabteilungen erhält. Natürlich wird man die Buchhaltung der Einzelniederlassungen im übrigen so einfach wie möglich gestalten. Oft wird die Führung der Kassenposten, der Nachkalkulation und des Unkostenwesens genügen; die Hauptsache bleibt, daß sich alle Ziffern innerhalb des fest umrissenen Kontensystems bewegen.

Haupt- und Betriebsbuchhaltung. Wir haben uns nun noch mit dem Verhältnis auseinanderzusetzen, das zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung besteht. Dazu bedarf es aber einer Klarstellung,

was diese Unterscheidung überhaupt bedeutet. Eine Erklärung, nach der unter Betriebsbuchhaltung alle diejenigen Arbeiten buchhalterischer Natur zu verstehen sind, die außerhalb der Hauptbuchhaltung erledigt werden, geht an dem Kern des Problems vorbei und macht diese wichtige Unterscheidung von Zufälligkeiten abhängig. Leider muß man bekennen, daß es auch hier bisher an einer allgemein anerkannten Begriffsbestimmung mangelt. Auf der anderen Seite ist die Verschwommenheit, mit der die beiden Begriffe „Hauptbuchhaltung“ und „Betriebsbuchhaltung“ gebraucht werden, die Quelle so zahlreicher Mißverständnisse, daß man sich der Pflicht einer klaren Begriffsbestimmung nicht entziehen darf: Die Hauptbuchhaltung setzt sich als Ziel die Sammlung der Zahlen in Hauptbuchkonten; alle Arbeiten, die auf diesem Wege liegen, sind Arbeiten der Hauptbuchhaltung, ganz gleich, ob sie räumlich innerhalb dieser Abteilung geleistet werden, oder ob sie aus Zweckmäßigkeitsgründen anderwärts vorgenommen werden, wie dies in großen Unternehmungen für allerlei Untergruppen die Regel ist (Bankbuchhaltung, Lieferantenbuchhaltung usw.). Die Betriebsbuchhaltung dagegen verarbeitet die Zahlen nach anderen Gesichtspunkten als nach Hauptbuchkonten, und zwar nach betrieblichen Gesichtspunkten der allerverschiedensten Art. So sammelt sie die Unkosten nach Abteilungen, verteilt sie sodann nach Werkstätten; so sammelt sie ferner die direkten Aufwendungen (die in der Hauptbuchhaltung in den Fabrikationskonten gebucht sind) nach Einzelaufträgen (Nachkalkulation), sie sammelt die Löhne nach Werkstätten einerseits, Einzelaufträgen andererseits usw.

An Hand dieser einfachen Begriffsbestimmung können wir nun auch klar erkennen, was mit der immer wieder geforderten gegenseitigen Abhängigkeit von Haupt- und Betriebsbuchhaltung gemeint ist. Offenbar sind es stets die gleichen Ziffern, die gesammelt werden müssen, nur daß die Ordnung nach anderen Gesichtspunkten vor sich geht, indem die Hauptbuchhaltung den Maßstab der Konten, die Betriebsbuchhaltung andere betriebliche Unterscheidungen anlegt. Wenn man also von gegenseitiger Abhängigkeit spricht, so bedeutet das, daß beide Stellen von gemeinsamen Stammsummen ausgehen oder in gemeinsame Stammsummen münden müssen. Ohne solche Abhängigkeit fehlt die Kontrolle, fehlt überhaupt die Einheitlichkeit der Bearbeitung. Statt der gegenseitigen Durchdringung der Zahlen sehen wir dann ein Nebeneinander, bei dem ungezählte Arbeiten doppelt und dreifach gemacht werden, ohne daß man schließlich zu sagen vermag, ob die beiden unabhängig von einander ermittelten Ergebnisse übereinstimmen bzw., wenn dies nicht zutrifft, welches von beiden das richtige ist.

Am reinsten durchgeführt sehen wir die gegenseitige Durchdringung bei den Unkosten. Hier haben wir in dem Unkostenverrechnungskonto die gemeinsame Stammsumme, die für buchhalterische Zwecke nach

Hauptbuchkonten, für betriebliche Zwecke nach Abteilungen aufgeteilt wird, wobei gleichzeitig noch — ebenfalls für betriebliche Zwecke — eine Teilung der Hauptbuchkonten nach Unterkonten stattfindet. Wir sehen an diesem Beispiele auch, daß, so klar die begriffliche Scheidung ist, hieraus durchaus nicht gefolgert zu werden braucht, daß die Arbeiten von Haupt- und Betriebsbuchhaltung stets an verschiedenen Stellen des Unternehmens erledigt werden müssen, denn die Unkostenbuchhaltung übernimmt bei Durchführung der Gliederung nach Abteilungen gleichzeitig die Teilung in Hauptbuchkonten und reicht diese Teilung am Monatschluß vollständig fertiggestellt an die Hauptbuchhaltung zurück, deren Arbeit damit entsprechend vereinfacht ist.

Oder prüfen wir an Hand der vorstehenden Begriffsbestimmung die Verbuchungen zu Lasten der Einzelaufträge. Das ist Sache der Nachkalkulation, also einer Abteilung der Betriebsbuchhaltung. Auch hier finden wir daher, daß das Unterscheidungsmerkmal der Verbuchung, nämlich die Sammlung nach einzelnen Auftragsnummern, ein rein betrieblicher Gesichtspunkt ist. Jede Belastung des einzelnen Auftrages aber kommt durch die Belastung eines Fabrikationskontos (eines Kontos der direkten Aufwendungen) zum Ausdruck (worüber noch Näheres in späteren Kapiteln zu sagen sein wird), und dieser Zusammenhang bleibt gewahrt, denn der Übergang zu den abgerechneten Aufträgen (im Gegensatz zu den Halbfabrikaten) findet sein Spiegelbild in der Umbuchung von den Konten der Halbfabrikate in das Erlöskonto, eine Umbuchung, die, obwohl ein reiner Buchhaltungsvorgang, doch auf den Ziffern der Nachkalkulationsabteilung aufgebaut ist. Auch hier also bleibt, wie an allen entscheidenden anderen Stellen, die Verknüpfung zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung gewahrt. Gewiß sind wir nicht gegen Fehler und damit gegen Abweichungen geschützt; das Maß der gegenseitigen Fehler aber läßt sich jederzeit durch den Vergleich der nachkalkulatorischen mit der buchhalterischen „Deckung“ feststellen. Betonen müssen wir allerdings immer wieder, daß auch die genauest arbeitende Betriebsrechnung ihre endgültige Bestätigung erst durch die Inventuraufnahme findet, d. h. durch den Vergleich der Bestände mit den buchhalterisch sich ergebenden Sollziffern. Im übrigen aber sollten, mit Ausnahme des Rohmaterialkontos, auf dessen Unzulänglichkeiten wir bereits aufmerksam machten und mit dem wir uns noch in Kapitel V beschäftigen werden, Abweichungen nennenswerter Natur, sobald das System erst einmal eingespielt ist, kaum mehr vorkommen.

Mit Vorstehendem dürfte der Umfang der beiden Begriffe „Hauptbuchhaltung“ und „Betriebsbuchhaltung“ gekennzeichnet sein. Wenn wir andererseits im Titel dieses Buches und an anderen Stellen von „Betriebsrechnung“ sprechen, so möchten wir damit den Oberbegriff für obige beiden Rechnungsarten bezeichnen. Betriebsrechnung ist das

Rechnungswesen in betrieblichen Unternehmungen; es scheidet sich in die beiden Unterbegriffe Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung.

Arbeitsweise der Hauptbuchhaltung. Das Endziel der Buchhaltung ist, wie wir schon betont haben, die Sammlung der Ziffern in Hauptbuchkonten. Es kommt nur darauf an, daß dieses Ziel mit möglichst einfachen Mitteln erreicht wird; der Weg (oder wie manche es wohl nennen: das „Buchhaltungssystem“) ist dann ziemlich gleichgültig, solange wir uns nur stets dieses einfache Ziel vor Augen halten. Die Aufgaben, die der Buchhaltung industrieller Betriebe gestellt werden, bringen es ganz von selbst mit sich, daß hierbei mit sog. Vor- und Nebenbüchern gearbeitet werden muß. Diese Nebenbücher fußen auf folgender Erwägung. Gewisse Buchungen gehören gruppenweise zusammen, so die eingehenden Rechnungen der Rohstofflieferanten, die ausgehenden Rechnungen für die Abnehmer usw. Man legt also je ein Vorbuch „Eingangsrechnungen“, „Ausgangsrechnungen“ usw. an. Der Vorteil besteht nicht nur darin, daß hierdurch die Verarbeitung der Ziffern für die „Kontokorrentbuchhaltung“, die „Nachkalkulation“ usw. erleichtert wird, es kommt hinzu, daß die umständliche „doppelte“ Buchung nur für die Schlußziffer des Monats, nicht aber für jede einzelne Rechnung gemacht zu werden braucht. Diese Bücher enthalten denn auch nichts, was auf die doppelte Buchhaltung hinweist, und nur die sich ergebende Schlußsumme des Monats wird in den Kreislauf der Buchhaltung übernommen. So wird bei den Eingangsrechnungen für Rohmaterial die Buchung so lauten, daß mit der Schlußsumme das „Rohmaterialkonto“ belastet, das „Konto der persönlichen Konten“ (Kontokorrentkonto) erkannt wird; für die Ausgangsrechnungen wird gemäß unserem Aufbau das Kontokorrentkonto belastet, das Erlöskonto (Umsatz) erkannt werden.

Es ist wichtig, sich diese einfache Grundlage der Vorbücher klar zu machen, denn es zeigt sich, daß eine bedeutende Anzahl solcher Gruppen gebildet werden können, während dies in der Regel nur für einige wenige Gruppen geschieht. Hiermit ist nicht nur Arbeitersparnis verknüpft, vielmehr gewährt dieses Zusammenfassen zueinandergehöriger Ziffern sehr interessante Einblicke in das Arbeiten des Betriebes, während die Zahlen sonst in der Masse untergehen. Wie wichtig ist beispielsweise ein Vorbuch, das sämtliche Nachlässe bzw. Kürzungen an erteilten Kundenrechnungen aufnimmt, ganz gleich, ob diese Abbuchungen auf eine Rücksendung von Erzeugnissen, Rücksendung von Verpackungen, Herabsetzung des Preises infolge Beanstandungen usw. zurückzuführen sind. Dieses Vorbuch, auch Hilfsmemorial genannt, würde den Namen tragen:

Per: Erlöskonto (Umsatz) An: Kontokorrentkonto,

und es wäre anzuordnen, daß Buchungen mit dem vorstehenden Buchungsansatz ausschließlich über dieses Buch geleitet werden dürfen. Wir gewinnen hierdurch mancherlei! Erstens sparen wir Arbeit, denn

die „doppelte“ Verbuchung erfolgt nur mit einer Summe am Monatschluß. Zweitens haben wir eine der zartesten Stellen jeden Unternehmens vor uns, bei der es ungemein wichtig ist, daß die Leitung schnellen und erschöpfenden Eindruck gewinnen kann, so daß ein Verschweigen von erforderlich gewordenen Nachlässen ausgeschlossen ist. Drittens wird durch ein solches Hilfsbuch durch Einfügung einer entsprechenden Spalte am einfachsten sichergestellt, daß jeder Nachlaß auch von der Nachkalkulation zu Lasten des Auftrages erfaßt wird. Viertens erschweren wir durch diese getrennte Verbuchung und die sich anschließende Prüfung durch die Nachkalkulationen unlaute Mächenschaften an einer Stelle, wo sie mit am meisten zu befürchten sind. Fünftens läßt sich mit diesem getrennten Buche am leichtesten eine Kontrolle der zurückkommenden Sendungen, Verpackungen usw. verbinden, die nicht nur zu einer Entlastung des Kunden, sondern auch zu einer Belastung irgendwelcher Konten mit entsprechender Gutschrift für die Selbstkosten des Auftrages führt.

Der Organisierende wird sich also die Frage vorlegen müssen, welche derartigen „Vorbücher“ er anzulegen wünscht. Die Anlegung wird immer empfehlenswert sein, wenn sich gleichartige Buchungen wiederholen, d. h. Buchungen, bei denen stets das gleiche Konto zu erkennen, ein anderes stets zu belasten ist. An Stelle je eines Kontos kann das Vorbuch auch so gestaltet sein, daß immer ein Konto zu belasten ist, dagegen verschiedene durch Spalten auseinander zu haltende Konten zu erkennen sind oder umgekehrt. Wir werden das Beispiel eines solchen Buches in dem Abschnitt „Aufstellung“ geben, haben aber gar keinen Zweifel, daß in jedem mittleren und größeren Unternehmen zahlreiche solcher Bücher mit Vorteil eingeführt werden können. Das allenthalben gebräuchliche Kassabuch ist auch nichts anderes, denn die Spalten der linken Buchseite werden sämtlich dem Kassakonto, zugunsten der in den Spalten erscheinenden Konten, belastet, während die Verbuchung auf der rechten Seite zugunsten des Kassakontos erfolgt. Auch bei diesem Buche wird die Buchung nur durch eine Schlußsumme für jede Spalte am Monatsende vorgenommen.

Wichtig ist noch, daß — ähnlich wie für jede Kassenbuchung ein Beleg verlangt wird — auch keine andere Buchung ohne eine besondere Buchungsunterlage (Beleg) vorgenommen werden darf. Zuweilen läßt man hierfür auch Originale eingegangener Briefe und ähnliche Schriftstücke gelten. Wir möchten hiervon abraten, denn abgesehen davon, daß diese Schriftstücke dann in den Hauptakten fehlen, mangelt bei dieser Grundlage das Zwangsläufige. Dieses erreicht man, wenn man laufend nummerierte Belege benutzen läßt, die man in Blockform jeder Abteilung übergeben kann, der man das Recht von Buchungen einräumen will und auf denen durch entsprechenden Vordruck die Anfüh-

rung der für die Buchhaltung maßgebenden Briefe gesichert ist. Als Beispiel sei vorstehend ein Vordruck gegeben, wie man ihn den Buchungsaufgaben der Einkaufsabteilung zugrunde legen kann.

An die Stelle solcher losen, numerierten Buchungsunterlagen kann auch die Eintragung in sog. Hilfsmemorale erfolgen, d. h. in Vorbücher, die alle diejenigen Buchungen aufnehmen, die nicht in einem Sonderbuch ihre Eintragung gefunden haben. Für die in solchen Hilfsmemorale zur Verbuchung gelangenden Eintragungen bedarf es besonderer Buchungsbelege nicht, sofern die Buchungen laufend numeriert sind und der Vordruck die Beantwortung der erforderlichen Fragen (Anführen des Schriftwechsels) sicherstellt.

Wir werden noch im Kapitel „Nachkalkulation“ nachzuprüfen haben, ob jede ein Fabrikations- oder Erlöskonto betreffende Buchung unfehlbar in die Nachkalkulation und damit auf den Einzelauftrag gelangt. Unter der Voraussetzung, daß dies, wie wir hoffen, genügend zwangsläufig gesichert erscheint, können wir nunmehr im Rückblick auf die im vorliegenden Kapitel gegebene Darstellung das Folgende sagen:

Jede im Fabrikationsbetrieb auftauchende Aufwendung muß dank dem in sich geschlossenen Kontensystem entweder als eine direkte Aufwendung angesehen werden; dann gelangt sie sowohl auf ein Fabrikationskonto (Hauptbuchhaltung) als auch auf den Einzelauftrag (Betriebsbuchhaltung). Oder aber sie wird als indirekte Aufwendung aufgefaßt, dann gelangt sie in ein Unkostenkonto (Hauptbuchhaltung) und auf eine Abteilung (Betriebsbuchhaltung). Das Entsprechende gilt, wenn umgekehrt anstatt einer „Aufwendung“ eine Gutschrift der genannten Art erfolgt. Daneben können nur noch Buchungen zu Lasten oder zugunsten eines Verrechnungskontos oder eines Bestandskontos (Gebäude, Maschinen, Rohmaterial) erfolgen, ferner Buchungen über Zinsen, Effekten und Beteiligungen, welche letzteren drei Gruppen nach unserer Auffassung mit der eigentlichen Betriebsbuchhaltung nichts zu tun haben, sondern den Finanzdienst betreffen. Für eine Verbuchung außerhalb dieses geschlossenen Kontensystems ist kein Platz; es fehlt somit überhaupt die Möglichkeit, eine Ausgabe außerhalb dieser den Aufwendungen zugewiesenen Plätze unterzubringen. Erst hiermit ist der Geschäftsleitung die Sicherheit gegeben, daß in der Buchhaltung nicht allerlei Ausgaben verschwinden, die die eine Stelle unter Unkosten zu verbuchen vielleicht nicht am Platze hält, während die Nachkalkulation die Belastung eines bestimmten Auftrages aus irgendwelchen Gründen verschmährt. Die Bedeutung dieser Sicherstellung bedarf keiner Erörterung; ohne sie klafft zwischen direkten und indirekten Aufwendungen eine Lücke, in der alle möglichen Aufwendungen spurlos verschwinden können, und zwar in der Regel gerade solche, deren richtige Verbuchung irgendwelchen Stellen des Unternehmens unbequem gewesen wäre.

V. Material.

Baustoffe und Betriebsstoffe. Es würde über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen, die Verwaltung des Materials in ihren Einzelheiten zu verfolgen. Das ist ein Gebiet für sich, das durch die überwältigende Verteuerung aller Rohstoffe eine bis dahin ungeahnte Bedeutung gewonnen hat. Wir sind gewohnt, Geld im Geldschrank zu bewahren und dessen Ausgabe von erheblichen Förmlichkeiten abhängig zu machen; heute, wo das Material oft kostbarer geworden ist als Banknoten, werden wir allmählich zu ebenso weitgehender Materialüberwachung schreiten müssen, an der es früher begreiflicherweise oft gefehlt hat. Da es, von fremden Währungen abgesehen, nur eine Sorte Geld, aber ungezählte Sorten von Baustoffen gibt, so entstehen mit Einführung einer wirklich sachgemäßen Verwaltung erhebliche Schwierigkeiten. Auf diese Seite der Materialfrage soll hier nicht eingegangen werden; für die vorliegende Schrift interessiert uns lediglich die Einordnung der Materialwerte in die Haupt- und Betriebsbuchhaltung.

Im Sinne des im Kapitel „Buchhaltung“ Gesagten haben wir zu unterscheiden zwischen Rohmaterial und Material in Fabrikation, die erstere Gruppe im „Rohmaterialkonto“, die zweite im „Konto der Halbfabrikate“ oder, wie wir empfohlen haben, in einem besonderen „Materialkonto in Fabrikation“ gesammelt. Diese beiden großen Gruppen sind, wie gleichfalls schon erwähnt, einer weitgehenden Unterteilung zugänglich. Die einfachste Unterteilung des Rohmaterials, auf die auch kleinere Werke in der Regel nicht verzichten werden, ist die nach dem eigentlichen zur Verarbeitung gelangenden Rohmaterial (man kann das Konto oder das Unterkonto „Rohmaterialkonto“ oder auch „Baustoffe-Vorratskonto“ nennen) und nach dem sog. Unkostenmaterial (das in einem „Betriebsmaterialkonto“ oder „Betriebsstoff-Vorratskonto“ zu sammeln wäre). Es empfiehlt sich nicht, für solche Vorräte von einem „Unkostenmaterialkonto“ zu sprechen, denn zu Unkosten wird das Material erst durch seine Benutzung; bis dahin ist es Vorrat, ganz gleich, ob es sich um Brennstoffe, um Werkzeug, um Chemikalien, um Dichtungsmaterial, Bureauaterialien usw. handelt. Freilich, diese einer geordneten Betriebsrechnung angepaßte Verbuchungsweise hat nur dort ihren rechten Sinn, wo das betreffende Material wirklich auf Vorrat

gehalten wird, und wo dann je nach seiner Entnahme die Unkostenbelastung erfolgt. Dort, wo es an solcher Handhabung noch mangelt (ein Übelstand, der aus den eingangs erwähnten Gründen so schnell, als die Verhältnisse es erlauben, abgestellt bzw. abgebaut werden sollte), entspricht es dem wirklichen Vorgang, wenn Betriebsstoffe, die — einmal im Werke angelangt — ohne besondere Lagerkontrolle dem Betriebe zur Verfügung stehen, auch schon bei Eingang als Unkostenposten behandelt werden. Denken wir an das Brennstofflager. Dort, wo die Kohle vor der Kesselbeschickung abgewogen wird, würde man das Kohlenlager als „Vorrat“ zu behandeln haben, um dann an jedem Monatsschluß die durch die Verwiegung nachgewiesene Menge dem Unkostenkonto zu belasten, dem Betriebsstoff-Vorratskonto zu erkennen. Findet dagegen keine Verbrauchskontrolle statt, so wird man den gesamten Eingang an Kohle als „Unkostenaufwendung“ ansehen müssen. Ebenso richtig aber ist es dann, zunächst über Vorrat zu buchen und den monatlichen Verbrauch schätzungsweise zur Belastung zu bringen. Hierbei kann man nicht den Einwand erheben, daß die Schätzung eine zu unsichere Grundlage bilde; die Betriebsrechnung kann nie mehr geben als ein Abbild der Wirklichkeit, und, wenn die Wirklichkeit solche Unvollkommenheiten aufweist, so darf man hierfür nicht die Betriebsrechnung verantwortlich machen. Immerhin, wer sich vor einer Schätzung scheut, kann die betreffenden Posten, wie schon erwähnt, von vornherein über Unkosten verbuchen, nur muß er sich darüber klar sein, daß dann die Ungenauigkeit noch größer ist, insofern, als der ganze Vorrat stets gleich als Verbrauch erscheint. Es sei allerdings zugegeben, daß dort, wo nennenswerte Vorräte an Betriebsstoffen nicht unterhalten werden, vielmehr die Vorräte nur dem unmittelbaren Verbrauch entsprechen, die sofortige Verbuchung über Unkosten mit den Forderungen einer zuverlässigen Betriebsrechnung nicht unbedingt im Widerspruch steht. Inwieweit dagegen hierbei gegen die Notwendigkeit der Überwachung kostbarer Materialien (Werkzeuge, Stahl, Metalle usw.) verstoßen wird, kann nur im Einzelfalle untersucht werden. Auch hier ist es übrigens angängig, unterschiedlich zu verfahren, d. h. wertvolle Betriebsstoffe in verschlossenen Lagern zu unterhalten, über Vorratskonto zu verbuchen und die Entnahme dann von Förmlichkeiten abhängig zu machen, andere weniger kostbare Stoffe dagegen ohne weiteres als Unkosten in den Betrieb übergehen zu lassen. Die Möglichkeit solcher unterschiedlichen Behandlung erlaubt es dem Organisierenden, vorhandene Unzulänglichkeiten allmählich abzustellen, indem er immer weitere Gruppen von Betriebsstoffen in ordnungsgemäße Verwaltung überführt.

Wir müssen also damit rechnen, daß in jedem noch nicht ganz vollkommenen Betriebe gewisse Materialbezüge nicht als Vorratseingänge,

Wir haben hier also einen Betrieb vor uns, der die Eingänge an Lieferantenrechnungen unterteilt nach a) eigentlichen Baustoffen für Vorrat, b) Betriebsstoffen für Vorrat, c) Materialien, die direkt zu Lasten bestimmter Werkstättenaufträge bezogen werden, d) Lieferungen oder Leistungen, die über ein Unkostenkonto verbucht werden sollen und daher vorerst im Unkostenverrechnungskonto (siehe Kapitel III S. 64) zu sammeln sind. Diese Trennung ist zweckmäßigerweise bereits durch die Numerierung der Bestellungen vorzubereiten. An Hand der in der dritten Spalte genannten Bestellnummer ist sofort ersichtlich, in welche der vier Gruppen die Rechnung gehört. Ist ein Monat zu Ende, so gelangen die Endsummen zur Aufnahme in die Buchhaltung, indem die aufgeführten vier Konten mit je einer Ziffer belastet werden und zwar sämtlich zugunsten des „Kontos der persönlichen Konten“, also des „Kontokorrentkontos“. Es leuchtet ein, daß jede beliebige Unterteilung der Konten mit Hilfe dieser Gliederung des Rechnungs-Eingangsbuches Berücksichtigung finden kann.

Im Gegensatz zu der obigen Handhabung ist es bei manchen Unternehmungen üblich, die Rechnungen erst dann in die Buchhaltung zu übernehmen, wenn sie nachgeprüft und für richtig befunden sind, meist wohl aus Besorgnis, es könnte sonst eine Rechnung vor vollendeter Prüfung zur Bezahlung gelangen. Ein solcher Einwand ist keineswegs stichhaltig. Bis zur Prüfung und dem Richtigbefund können Wochen, und bei Beanstandungen vielleicht Monate vergehen; während dieser ganzen Zeit aber würde die Buchhaltung des Unternehmens eine unrichtige Ziffer der Geschäftsschulden ausweisen, d. h. es würde um der Nachprüfung willen das Konto der Gläubiger hinter der übrigen Buchhaltung des Unternehmens um Wochen zurückbleiben. Es ist daher richtiger, die sofortige Eintragung jeder Rechnung bei Eingang zu fordern. Mit der Bezahlung der Rechnung hat diese Aufnahme der Rechnungssumme in den Kreislauf der Buchungen nichts zu tun; wir werden aus den nachstehenden Ausführungen ersehen, daß eine vorzeitige Bezahlung unbedingt vermieden werden kann.

Prüfung der Rechnungen. Jede Lieferantenrechnung erhält bei ihrem Eingange, unabhängig von der Bestellnummer, eine „laufende“ Nummer (Spalte 1 des obigen Vordruckes), mit deren Hilfe der Verbleib der Rechnungen in den sie prüfenden Abteilungen überwacht werden kann. Mit dieser Prüfung müssen wir uns etwas eingehender befassen. Der in manchen Firmen eingeführte Stempel, auf dem alle Abteilungen genannt sind, denen die Prüfung möglicherweise obliegt, muß für industrielle Unternehmungen mittlerer und größerer Art als ungenügend angesehen werden. Die Einfügung eines mehr oder weniger lesbaren Namens oder Namenszeichens bürgt in keiner Weise dafür, daß die zuständigen Stellen sich diejenigen Fragen vorgelegt haben, die zu einer

erschöpfenden Prüfung erforderlich sind. Diese Prüfung umfaßt unter Umständen (so beispielsweise bei Lieferungen und Leistungen, die erst auf der Aufstellungs- [Bau-] Stelle erfolgen), eine so große Reihe von Fragen, daß auch von dem gewissenhaftesten Angestellten die Beherrschung all dieser Fragen nicht erwartet werden darf.

Ein der Wirklichkeit entnommenes Beispiel soll dies erläutern. Für eine an Ort und Stelle aufzustellende Anlage war eine Umfassungsmauer herzustellen. Sie wurde einem örtlichen Unternehmer zu einem festen Preis für den laufenden Meter von sagen wir 250 \mathcal{M} übergeben. Nach einer gewissen Zeit berechnete dieser 20 m zu je 250 \mathcal{M} = 5000 \mathcal{M} . Die Rechnung wurde dem Bauleiter eingesandt, der sie, mit seinem Gegenzeichen versehen, der Hauptverwaltung zurückreichte. Inzwischen waren im ganzen 50 m Mauer erstellt; da der Unternehmer noch keine Zahlung erhalten hatte, sandte er Rechnung über 50 mal 250 \mathcal{M} = 12 500 \mathcal{M} , die wiederum von dem Bauleiter als zutreffend abgezeichnet wurde. Mittlerweile war die erste Rechnung zur Bezahlung gelangt, noch vorher aber war das Werk des Unternehmers vollendet; er reichte eine Rechnung von 112 m je 250 \mathcal{M} = 28 000 \mathcal{M} ein, die der Bauleiter als richtig bestätigte, so daß im ganzen statt 112 m Mauer 112 + 50 + 20 m = 182 m als richtig bestätigt waren. Es wäre kaum gerecht, den Bauleiter hierfür verantwortlich zu machen, der bei der Menge der von ihm zu prüfenden Rechnungen kaum ausreichende Kontrollen darüber führen kann, inwieweit ihm früher bereits Teilrechnungen vorlagen. Es ist vielmehr Sache der Hauptverwaltung, sich die erforderlichen Kontrollen zu schaffen.

Sind nun auch die Dinge bei derartigen erst an der Baustelle erfolgenden Leistungen und Lieferungen besonders geartet, so gibt es auch innerhalb des eigentlichen Fabrikbetriebes genügend Fragen, bei deren unzureichender Prüfung Verluste (von Unregelmäßigkeiten ganz abgesehen) unvermeidlich sind. Was bedeutet es, zu sagen, eine Rechnung ist „richtig“? Mindestens das Folgernde: Sie muß mit der Bestellung übereinstimmen und zwar in bezug auf Menge und Einheitspreis. Es muß festgestellt sein, daß die Lieferung erfolgt ist und Anstände nicht zu erheben sind. Es muß ausgeschlossen sein, daß die Rechnung oder ein Teil derselben bereits bezahlt ist oder noch einmal bezahlt werden könnte, selbst dann nicht, wenn der Lieferer irrtümlich oder aufgefordert eine zweite Rechnung über die gleiche Lieferung einsenden sollte. Die Mengenausrechnung und die Preisausrechnung muß nachgeprüft worden sein. Soweit eine Fracht- (oder Zollberechnung) darin enthalten ist, muß die Richtigkeit der Anwendung und Ausrechnung der Fracht- und Zollsätze nachgeprüft worden sein. Das allein sind schon wichtige Fragen, die bei jeder Rechnung auftauchen können und deren Prüfung sichergestellt sein muß. Darüber hinaus aber sind unter Umständen

noch erhebliche weitere Kontrollen erforderlich: so beispielsweise die Untersuchung, ob nicht auf der Lieferung eine vom eigenen Werke ausgelegte Fracht ruht, die in Wirklichkeit der Lieferer zu tragen hat; ferner muß bei Lieferung direkt an eine Baustelle die Ausstellung einer Versandanzeige sichergestellt sein, die dem Bauleiter (oder Abnehmer) Aufschluß über die Lieferung gibt, und die zugleich für die spätere Berechnung an den Abnehmer die Feststellung ermöglicht, daß nichts Berechenbares zu berechnen übersehen wird; schließlich noch die Sicherstellung, daß Lieferungen, die direkt zu Lasten eines Auftrages verbucht werden müssen (Materialkonto in Fabrikation, Sonderkosten), auch von der Nachkalkulation zu Lasten des betreffenden Auftrages erfaßt werden usw.

Man sieht, es sind sehr erhebliche und keineswegs immer naheliegende Fragen, die die verantwortlichen Stellen zu untersuchen haben, und man darf daher die übliche Gegenzeichnung mit Hilfe des oben genannten Stempels als tatsächlich unzureichend bezeichnen. Statt dessen haben sich die sogenannten „Rechnungsanhänger“ in der Praxis außerordentlich bewährt, von denen wir in Anlage 3 einen Vordruck beifügen, und zwar als Beispiel für Lieferungen, die direkt an eine Baustelle erfolgen. Wie schon aus dieser Unterscheidung hervorgeht, kann man diese Anhänger je nach der Art der zu prüfenden Rechnungen verschieden gestalten, eben in der Erkenntnis, daß der für die Prüfung zurückzulegende Weg je nach der Art der Lieferung (Vorratslieferung, Unkostenlieferung, Material-in-Fabrikation-Lieferung, Lieferung an die Baustelle usw.) ein verschiedener sein wird. Zweckmäßigerweise wählt man für diese Unterscheidungen auch verschiedene Farben für diese Rechnungsanhänger, deren Größe im übrigen mindestens im Quartformat gehalten sein sollte. Durch diese Unterscheidung nach Gruppen enthebt man die prüfende Stelle langwierigen Überlegungen und zwingt sie gleichzeitig, diejenigen Fragen zu beantworten, die für die betreffende Rechnungsart in Betracht kommen. Der Wortlaut dieser Fragen wird für die verschiedenen Betriebe auch verschieden ausfallen müssen, immerhin hoffen wir, mit dem Beispiele der Anlage 3 die wichtigsten Anhaltspunkte gegeben zu haben.

Zur Erläuterung dieses Anhängers sei noch das Folgende bemerkt: Gleich bei Eingang einer Rechnung und vor jeder Prüfung wird der Anhänger mit einem schmalen gummierten Streifen unter die Rechnung angeklebt, so daß, aufgeklappt, als oberer Teil die Rechnung, als unterer Teil der Anhänger erscheint. Am Kopfe des Anhängers ist der Weg angegeben, den die Rechnung zurücklegen muß. Bei der in Anlage 3 in Betracht kommenden Rechnung ergibt sich hierfür das Folgende: Die Rechnung wandert erst (wie übrigens auch jede andere Rechnungsart) in die Hauptbuchhaltung, diese verbucht sie in dem „Rechnungsbuch“ und bestätigt die Verbuchung durch Ausfüllung von

Vordruck G 1. Nunmehr verweist der Lauf der Rechnung diese nach der Einkaufsabteilung, die die unter B enthaltenen Fragen zu prüfen hat, soweit sie hierzu ohne Rückfrage bei dem Bauleiter in der Lage ist. Daran schließt sich die Prüfung durch den Bauleiter, dem die Rechnung zur Ausfüllung von A (der Vordruck oberhalb A ist zu beachten und zwar im Zusammenhang mit dem oben erwähnten Beispiel einer doppelten Anerkennung der Rechnung) zugeht. Dann gelangt die Rechnung zum Einkauf zurück, der nunmehr auch in der Lage ist, etwaige Beanstandungen dem Lieferer gegenüber in die Hand zu nehmen. Hierdurch aber darf der Lauf der Rechnung nicht aufgehalten werden. Durch Eintragung in den Vordruck E sichert sich die Abteilung dagegen, daß die Rechnung etwa vorzeitig zur Bezahlung gelangt. Auch jede andere Abteilung darf von diesem Sperrvermerk vordruck Gebrauch machen; die Buchhaltung wird niemals eine Rechnung zur „Anweisung“ bringen, wenn nicht unter Vordruck F der Sperrvermerk seitens der gleichen Stelle aufgehoben ist, die ihn veranlaßt hat. Es folgt sodann die Prüfung durch die Versandabteilung (Vordruck C), dann gelangt die Rechnung in die Nachkalkulation, die die Verbuchung zu Lasten des in Betracht kommenden Auftrages vornimmt. Jetzt wandert die Rechnung an die Buchhaltung zurück, und diese prüft, ob erstens alle Spalten der prüfenden Abteilungen ausgefüllt sind, zweitens ob vor Bezahlung der Rechnung noch eine Abteilung zu hören ist (Vordruck E und F) sowie schließlich, ob gemäß Vordruck D ein Abzug von der Rechnung zu veranlassen ist. Für diesbezügliche Buchungen steht der Vordruck D allen prüfenden Abteilungen offen, die ihn dann mit Hilfe ihrer Hilfsmemorale oder numerierten Buchungsblocks (s. Kapitel IV, S. 130) gleich bei Feststellung des Abzuges zur Verbuchung und zur Vermerkung auf den Anhänger gebracht haben. Sind die diesbezüglichen Punkte zur Zufriedenheit des nachprüfenden Buchhaltungsbeamten erledigt, so bringt er die Rechnung gemäß dem Vordruck G 3 zur „Anweisung“ der Kassenabteilung gegenüber. Diese füllt bei Zahlung den Vordruck G 4 aus und liefert die Originalrechnung nunmehr der Aktenverwaltung aus, die sie unter die Originalakten ablegt.

Man sieht, der Anhänger stellt nicht nur die Beantwortung der erforderlichen Fragen sicher, er ist zugleich der Ausweis über den Gang der Rechnung innerhalb des Betriebes. Zwar werden, wie schon erwähnt, die Vordrucke für die Lieferungen für Vorrat, Unkosten usw. etwas einfacher ausfallen als das Beispiel laut Anlage 3, das wesentliche aber wird allen Rechnungsanhängern gemein sein. So wird z. B. bei den Unkostenlieferungen statt der Nachkalkulations-Abteilung die Unkostenbuchhaltung aufgeführt sein müssen, die die Aufteilung des über Unkosten-Verrechnungskonto verbuchten Rechnungsbetrages auf Unkostenkonto und Abteilung vorzunehmen hat usw.

Demjenigen, der das System der Rechnungsanhänger zu umständlich findet, wäre die Frage vorzulegen, ob eine der darauf aufgeführten Fragen überflüssig ist oder nicht. Ist sie überflüssig, so streiche man sie; ist sie es nicht, so ist es besser, sich der Arbeit des Durchdenkens einmal, und zwar beim Entwurf der Vordrucke zu unterziehen, statt sich darauf zu verlassen, daß die mit der Prüfung betrauten Angestellten sich die nötigen Fragen schon selbst vorlegen werden, von der hiermit verknüpften unnötigen und sich immer wiederholenden Denkarbeit ganz abgesehen.

Materialeingang. Im Zusammenhang mit Vorstehendem wollen wir noch einen kurzen Blick auf die Handhabung des Materialeingangs werfen. Wenngleich dessen Organisation schon über den Umfang der vorliegenden Arbeit hinausgeht, so steht er doch wiederum in so enger Verbindung mit der Rechnungsprüfung, daß das eine durch das andere wesentlich beeinflußt wird. Das in der Fabrik eingehende Material muß je nach seiner Bestimmung entweder den Vorratslagern oder direkt den Werkstätten überwiesen werden. Zu diesem Zweck muß die den Materialeingang überwachende Stelle (sei es, daß diese Arbeit einer besonderen Abteilung zugewiesen wird, sei es, daß der Einkauf, die Versandabteilung, die Lagerverwaltung usw. hierfür zuständig ist), an Hand der ihr zugehenden Versandanzeige rechtzeitig klarstellen, was mit dem Material bei Eingang zu geschehen hat. Des ferneren bedarf es bei Eingang des Materials und nach erfolgter Prüfung desselben einer schriftlichen Niederlegung des Einganges. Gegenüber den hierfür vielfach üblichen Eingangsbüchern oder Eingangslisten haben entschiedene Vorzüge die auf besonderen Vordrucken auszuschreibenden losen Eingangsmeldungen. Diese können nach Prüfung des Materials und Vergleich mit der eingegangenen Versandanzeige gleich mit soviel Durchschriften geschrieben werden, wie Abteilungen an dem betreffenden Eingang interessiert sind. Das sind für Vorratsmaterial die Lager, die Lagerbuchhaltung; für Unkostenmaterial die Unkostenbuchhaltung; für alle zur Fabrikation bestimmten Materialien das Betriebsbüro, die verarbeitende Werkstatt, die Nachkalkulation; für alle Lieferungen aber gleichzeitig die Einkaufsabteilung. Diese erhält so eine einwandfreie Unterlage für die Prüfung und Anerkennung der Lieferantenrechnung. Nur auf Grund der Eingangsmeldung darf die prüfende Einkaufsstelle die Richtigkeit der Rechnung anerkennen. Etwaige Beanstandungen sind daher seitens der Wareneingangsstelle auf der Eingangsmeldung zu vermerken; später auftauchende Beanstandungen gelangen ebenfalls, und zwar in schriftlicher Form, an die Einkaufsabteilung, die den Grund der Beanstandung auf ihrer Eingangsmeldung vermerkt. Nimmt dann bei eingegangener Rechnung die Einkaufsabteilung ihre Eingangsmeldung zur Hand, so kann sie zugleich prüfen, ob die Berechnung

dem Eingang entspricht und ob Beanstandungen gegen die Lieferung vorliegen. Bei solchen nicht nach der Baustelle, sondern nach dem Werke selbst gehenden Lieferungen bedarf es daher für den Rechnungsanhänger unter den Punkten B (Prüfung der Einkaufsabteilung) der Einschaltung folgender drei Zeilen:

Übereinstimmung der Rechnung mit Eingangsmeldung Nr. . . . bestätigt:

Vermerkung von Rechnungsnummer und Betrag auf Eingangsmeldung bestätigt:

Das Nichtvorliegen einer Beanstandung bestätigt:

Im übrigen empfiehlt es sich, die (etwa in Oktavgröße herzustellenden) Eingangsmeldungen je nach der Klasse der Lieferungen (Vorrat, Fabrikationsmaterial und Unkosten) verschiedenfarbig zu wählen, ferner sie auch nach den Abteilungen, an die sie gelangen, zu unterscheiden, etwa durch Aufdruck von Buchstaben, wie beispielsweise „A“ für Einkaufsabteilung, „B“ für Betriebsbüro. Neben der Vereinfachung der Material- und Rechnungsprüfung stellen solche losen Eingangsmeldungen gleichzeitig den kürzesten Weg dar, um das Eintreffen des Materials allen interessierten Stellen bekanntzugeben. Den Vordruck einer solchen Eingangsmeldung und zwar für Vorratslieferungen lassen wir auf Seite 142 folgen. Wir erkennen an dem Aufdruck „A (für Einkaufsabteilung)“, daß wir es mit demjenigen Durchschlage zu tun haben, der an die Einkaufsabteilung gelangt, und der somit die Grundlage der Rechnungsprüfung bildet.

Materialabforderung. Die Wege, mit Hilfe deren eine Kontrolle und Verbuchung der einzelnen Materialentnahmen erfolgen kann, sind sehr verschiedenartige; sie im einzelnen zu betrachten, ginge ebenfalls über den Rahmen dieser Arbeit hinaus. Immerhin bedarf es auch in dieser Beziehung einer gewissen Betrachtung, und zwar insofern, als diese Entnahmen ja doch bewertet werden und damit den Anschluß an die Betriebsrechnung erfahren.

Am vorteilhaftesten wird offenbar diejenige Organisation sein, die eine Durchschrift der Stücklisten an die Lager gelangen läßt und eine Abforderung des Materials nur im Rahmen dieser Stücklisten zuläßt. Voraussetzung hierfür ist eine entsprechende Durchbildung der Material-Stücklisten und damit der Vorkalkulationsabteilung. Unabhängig aber von der Frage, wieweit man sich diesem vollkommenen Zustande genähert hat, überall muß der Grundsatz gelten, daß ohne irgendeinen schriftlichen Beleg Material niemals verausgabt werden darf. Die einfachste Unterlage für solchen Beleg bilden die in den meisten Betrieben üblichen Materialentnahmescheine, kurz Materialzettel genannt, die den Lägern gewissermaßen als Quittung für das verabfolgte Material übergeben werden. An der Ausschreibung solcher Materialzettel muß

auch dann unbedingt festgehalten werden, wenn infolge der räumlichen Entfernung der Vorratslager sogenannte Handlager innerhalb der oder nahe den Betriebswerkstätten bestehen, von denen die Materialien abgefordert werden dürfen. Auf den Materialentnahmescheinen muß sowohl die Materialart genau angegeben sein wie die Menge oder das Gewicht, wie schließlich der Auftrag, zu dessen Lasten die Entnahme

Warenannahme den.....		A.		
Eingangs-Meldung.				
(Nur für Vorrats-Material.)				
Am sind eingegangen von Firma:.....		Lfd. Nr.		
ab Station: Datum der Absendung:		an Abt. Einkauf		
durch Frachtgut—Eilgut—Waggon—Post—Boten.		für Auftrag „Vorrat“.		
(Zutreffendes unterstreichen.)		Einkauf-Nr.		
und überwiesen an Lager:				
Hefttrand.	Anzahl	Gegenstand	Abmessungen bzw. Modell-Nr.	Gewicht
Frachtangaben:.....				
(Vom Einkauf auszufüllen.)				
Berechnet mit Rechnung Nr: vom				
			Datum.	Unterschrift.

erfolgt. Damit gewinnen wir die Unterlage für die Belastung der Aufträge (bezw. der Fabrikationskonten) sowie für die vorangehende Bewertung, auf die wir sogleich zu sprechen kommen werden.

Es bedarf nun einer sorgfältigen Unterscheidung zwischen Material, das für den bestimmten Auftrag angeliefert ist (Materialkonto-Fabrikation), vorerst aber bis zur Abforderung dem Lager übergeben wird und solchem, das vom Vorrat entnommen wird (Materialkonto-Vorrat). Erfolgt die Entnahme in den Lagern auf Grund der Stücklistendurch-

schrift und sieht diese Stückliste bereits eine solche Teilung des Materials vor, so macht diese Unterscheidung keinerlei Schwierigkeit. Ebensowenig werden dort Schwierigkeiten erwachsen, wo die Läger für diese beiden verschiedenen Materialarten streng getrennt voneinander gehalten werden, etwa dort, wo die für die Werkstätten bestimmten Eingänge besonderen Zwischenlagern überwiesen werden, von denen sie dann mit Vordrucken, die keinerlei buchhalterischer Behandlung bedürfen, abgefordert werden können. Dort indessen, wo die Läger ganz oder teilweise zusammenfallen, ist eine strenge rechnerische Trennung unerlässlich, da sonst offensichtlich die Gefahr besteht, daß der Auftrag einmal durch die Lieferantenrechnung, ein zweites Mal durch den Materialzettel belastet wird. Wenngleich anzunehmen ist, daß in einem gut organisierten Betriebe die Nachkalkulation diese doppelte Belastung aufzudecken vermag, so kann doch durch eine solche Doppelverbuchung Verwirrung genug angestiftet werden. Für die Auseinanderhaltung bieten die bereits oben erwähnten Eingangsmeldungen die einfachste Art der Unterscheidung. Wo solche Eingangsmeldungen eingeführt sind, erfolgt am besten die Auslieferung des für die bestimmten Aufträge eingegangenen Materials auf Grund der der Betriebsabteilung zugegangenen Durchschrift der Eingangsmeldung; eine Verwechslung ist dann von vornherein ausgeschlossen. Liegen hiergegen Bedenken vor, was bei weniger straff organisierten Betrieben zuweilen so lange der Fall sein wird, bis die Eingangsmeldungen sich eingeführt und bewährt haben, und wünscht man für jegliche Art von Materialabforderung die gleichen Materialzettel zu verwenden, so ist es unerlässlich, die Materialzettel, soweit sie für bestimmte Aufträge eingekauftes Material umfassen, deutlich von Entnahmen vom Vorrat zu unterscheiden. Der einfachste Weg ist der, solche Materialzettel durch das Lager mit einem großen Stempel „Materialkonto-Fabrikation“ versehen zu lassen, so daß dann alle diejenigen Materialzettel, die den Stempel nicht tragen, Vorratsmaterial darstellen. Immerhin setzt diese einfache Art der Unterscheidung ein sorgfältiges Arbeiten der Lagervorsteher voraus.

Materialbewertung. Soweit es sich um Material handelt, das zu Lasten eines bestimmten Werkstätten-Auftrages eingekauft wird, ergibt sich die Belastung ohne weiteres durch die Lieferantenrechnung. Das von einem Rohstofflager entnommene Material aber bedarf auf den Entnahmescheinen (bzw. auf den Durchschriften der Stücklisten) einer Bewertung. Wir haben bereits in dem Abschnitt „Buchhaltung“ angedeutet, daß diese Bewertung ein schwieriges Kapitel der Betriebsrechnung darstellt. Der Grund hierfür liegt darin, daß bei diesem Probleme verschiedene Gesichtspunkte zusammenstoßen, die einander zum Teil ausschließen, so daß ein Idealzustand nicht zu erreichen ist.

Zunächst drängt sich uns der Wunsch auf, das Rohmaterialkonto

zu einem reinen Bestandskonto zu machen, d. h. Gewinn oder Verlust von ihm auszuschließen. Hierzu müßte man jeden Materialausgang zu den gleichen Preisen bewerten, die für seinen Eingang zur Belastung gelangten. Das ist dort, wo es sich um Stücke einer begrenzten Anzahl (schwere Gußstücke, Elektromotore und ähnliches) handelt, wohl durchzuführen, das System versagt aber, wo große Mengen gleichen Materials dauernd ein- und ausgehen. Dann liegt es nahe, sich so zu behelfen, daß man, unabhängig aus welcher Lieferung das Material stammt, immer den ältesten Preis so lange gelten läßt, bis eine Menge, die dieser ältesten Lieferung entspricht, abgefordert ist. Nehmen wir an, ein Stabeisenlager, dessen erste Lieferung 200 Tonnen zu \mathcal{M} 2 000 die Tonne enthielt, erhalte einen Zugang von 50 Tonnen zu je \mathcal{M} 2 800 und schließlich einen solchen von 80 Tonnen zu je \mathcal{M} 2 450, so würde der Preis von \mathcal{M} 2 000 so lange gelten, bis 200 Tonnen entnommen sind, auch dann, wenn nicht festzustellen ist, ob die einzelnen Entnahmen vielleicht auch aus der zweiten und dritten Lieferung stammen und so fort. Man sieht, ein recht umständliches Verfahren, wenn man sich die ungezählte Menge von Blechen, Profileisen, Schrauben, Nieten usw. vor Augen führt, für die man immer darüber wachen muß, ob der jeweils älteste Bestand der Menge nach aufgebraucht ist. Arbeitet die Bewertungsstelle dabei nicht sehr exakt, so kann es am Jahresschlusse unangenehme Überraschungen geben.

Einen gewissen Fortschritt gegenüber vorstehendem Verfahren bedeutet es schon, wenn man dazu übergeht, den jeweiligen Durchschnittspreis zugrunde zu legen. Nehmen wir bei obigem Beispiele an, es seien bei Eingang der zweiten 50 Tonnen noch 100 Tonnen der ersten Lieferung vorhanden, so würde sich für diese in Summa dann vorhandenen 150 Tonnen ein Durchschnittspreis von

$$100 \times 2\,000 = \mathcal{M} 200\,000 \quad \text{und} \quad 50 \times 2\,800 = \mathcal{M} 140\,000$$

durch 150 Tonnen Bestand

ergeben, d. h. also \mathcal{M} 340 000 durch 150 Tonnen, oder je Tonne \mathcal{M} 2 266. Der Vorteil dieses Verfahrens liegt in dem Ausgleich teurerer und billigerer Lieferungen, so daß die Sprunghaftigkeit der Bewertung des ersten Weges vermieden wird. Davon abgesehen aber bleiben die gleichen Nachteile eines höchst umständlichen Verfahrens bestehen, ja sie werden noch dadurch verschärft, daß jeder, auch der kleinste Zugang, eine Umwertung des ganzen verbleibenden Vorrates erforderlich macht. Die hierdurch bedingte Arbeit wird nicht kleiner dadurch, daß bei einem kleinen Zugang das Ergebnis der Preisänderung auch ein entsprechend geringes ist.

Man könnte die Frage aufwerfen, ob die Ziele, die durch diese umständliche Bewertungsweise erreicht werden sollen, die damit verknüpfte Mehrarbeit rechtfertigen. Eines dieser Ziele haben wir bereits

genannt; es ist die Erhaltung des Rohstoffkontos als reines von Gewinn und Verlust freies Bestandskonto. Das zweite Ziel ist offenbar der Wunsch, auf diese Weise die einzelnen Aufträge mit den „wirklichen“ Selbstkosten zu belasten. Beide Gesichtspunkte erscheinen in der Tat von wesentlicher Bedeutung. Geht man aber den Dingen auf den Grund, so zeigt es sich, daß die erstrebten Ziele auch durch diese umständlichen Maßnahmen teils überhaupt nicht, teils in höchst unvollkommener Weise erreicht werden. Bei der grundlegenden Bedeutung der Materialbewertungsfrage und bei dem auffallenden Mangel an Übereinstimmung der Meinungen dürfen wir uns der Aufgabe einer weiteren Vertiefung des Problems nicht entziehen.

Wir haben soeben von den „wirklichen“ Selbstkosten gesprochen. In rein buchhalterischem Sinne sind die Materialselbstkosten gleichbedeutend mit den Einkaufspreisen; sind es aber auch die wirklichen Selbstkosten im Sinne einer strengen Betriebsrechnung? Angenommen, wir hätten unsere Vorräte, sei es aus Mangel an Voraussicht, sei es, weil die Marktlage sich tatsächlich nicht voraussehen ließ, zu hohen Preisen eingekauft, die inzwischen erheblichen Herabsetzungen ausgesetzt gewesen sind. Müssen wir dann dieses verschuldete oder unverschuldete Übel vergrößern dadurch, daß wir an unseren „wirklichen“ Selbstkosten festhalten? Was ist in „Wirklichkeit“ geschehen? Unsere Dispositionen haben sich als ungünstig erwiesen, unser Lager hat an Wert verloren, im Lager daher müßte der Verlust erscheinen, nicht aber in der an diesem Ergebnis unschuldigen Fabrikation, die wir durch unsere scheinbare Folgerichtigkeit ihrer Wettbewerbsfähigkeit berauben. Oder setzen wir den umgekehrten Fall. Wir haben durch günstigen Einkauf in vergangenen Jahren einen großen Konjunkturgewinn im Lager. Ist es richtig, diese wichtige Reserve dadurch aufzubrechen, daß man sie den einzelnen Aufträgen zugute kommen läßt? Ist es nicht vielmehr richtig, auch hier die Reserve dort flüssig werden zu lassen, wo sie entstanden ist, nämlich im Lager? Dort brauchen wir sie in der Regel auch am Jahresschlusse, um die aus früheren Jahren stammenden Abschreibungen auf Material, die durch den Verbrauch flüssig gemacht worden sind, wieder dem Materialkonto zugute kommen zu lassen.

Wir erkennen also, daß die Bewertung des Bestandes und der Fabrikation zwei getrennte Dinge sind, die man nicht durcheinander bringen sollte. Wer das Konto des Vorratsmaterials frei von Gewinn und Verlust halten will, der wird den Bewertungen der Materialentnahmen die Einkaufspreise zugrunde legen müssen; dagegen wäre es alles andere als folgerichtig, diese gleichen Preise für die Betriebsbuchhaltung zu benutzen, d. h. diese den einzelnen Aufträgen zu belasten. Es liegt hier ein gleicher Fall vor, wie wir ihn im Laufe unserer Arbeit wiederholt angetroffen haben: die Hauptbuchhaltung arbeitet mit anderen Ziffern

als die Betriebsbuchhaltung; infolgedessen besteht zwischen den beiden Rechnungsarten ein Unterschied, über dessen Überbrückung noch zu reden sein wird. Vorerst aber müssen wir feststellen, welche Werte nunmehr für die Betriebsbuchhaltung maßgebend sein sollen.

Bewertung zu Tagespreisen. Wir beschreiten in dieser Hinsicht einen richtigen und bewährten Weg, wenn wir für die Belastung der einzelnen Aufträge die Materialien nicht zu ihren Einkaufs-, sondern zu den jeweiligen Tagespreisen bewerten. Man stellt sich dabei die Tätigkeit des Rohstoffeinkaufes als ein von der eigentlichen Fabrikation getrenntes Unternehmen vor, das bei Lieferung seiner Bestände an die Fabrikation das Risiko der Preisschwankungen trägt, und das somit Gewinn oder Verlust gegenüber den Einkaufspreisen auf sich nimmt. Es ist klar, daß die Fabrikation nicht mehr verlangen kann, als daß der Vorrat ihr das Material zu Tagespreisen überläßt; andererseits aber darf sie verlangen, daß ihr das Material auch nicht höher als zum Tagespreis angerechnet wird. Dann ist die Fabrikation unter allen Umständen leistungsfähig; freilich fließen ihr auch keine Gewinne zu, an denen der fabrikatorische Betrieb ebenso unschuldig ist wie an den Konjunkturverlusten.

Bei einer Verrechnung zu Tagespreisen werden auch gewisse Ungerechtigkeiten ausgeglichen, die bei Bewertung zu Einkaufspreisen dadurch entstehen können, daß der Verbrauch für den einen Auftrag zufällig etwas früher oder später als der eines anderen Auftrages auftritt mit dem Erfolge, daß der eine vielleicht bereits in einen günstigen Selbstkostenpreis hineingelangt, während der andere noch die teuren Preise zahlen muß oder umgekehrt, obgleich der Bedarf an dem gleichen Tage in die Erscheinung getreten ist. Ganz anders bei einer Bewertung zu Tagespreisen. Hier ist man von solchen Zufällen unabhängig, sogar diejenigen Schwankungen lassen sich vermeiden, die im Tagespreise zwischen dem Zeitpunkt des Auftragseinganges und dem der Verarbeitung des Materials möglich sind, indem man das Material, sobald sein Bedarf im einzelnen festgelegt ist, zu Lasten des Auftrages überschreibt, unabhängig davon, ob die Fabrikation sofort oder erst später begonnen wird. Oder denken wir an eine Zeit der steigenden Materialpreise, dann würde bei Berechnung von Einkaufspreisen ein Rückgriff auf das Vorratslager sogar niedrigere Preise ergeben, als wenn man das betreffende Material neu für den Auftrag einkaufen müßte. Das ist an sich schon bedenklich, denn es ruhen auf dem Vorrat stets größere Spesen (von Zinsen ganz abgesehen) als bei direktem Einkauf für den Einzelauftrag. Während es also das Ziel sein muß, im Interesse der Kapitals-Investierung mit einem möglichst niedrigen Lager auszukommen, wird hier noch auf den Vorteil, das Material fertig zur Hand zu haben, die Prämie eines billigeren Preises gesetzt. Das wäre schließlich noch erträglich, wenn

ein bestehender Nachteil bei fallenden Materialpreisen entsprechend ausgeglichen würde. Dies ist indessen nur sehr bedingt der Fall, denn, während in solchen Zeiten die schnelle Abstoßung des zu teuren Lagers höchste Pflicht sein muß, besteht die Gefahr, daß der — an dem Ergebnis des Auftrages vielleicht interessierte — Ingenieur nicht auf den Vorrat zurückgreift, sondern — etwa durch Wahl ähnlicher, nicht vorhandener Abmessungen — lieber den Vorteil eines direkten und damit billigeren Einkaufes eintauscht. Letztere Überlegung wird zwar in der Regel nur bei Unternehmungen mit Einzelfabrikation zutreffen; die darin liegende Gefahr kann wohl auch durch gute Kontrollen gemindert werden. Immerhin besteht der grundsätzliche Fehler in der Kollision der Interessen des Gesamtunternehmens, das seine Vorräte abstoßen muß, mit den Interessen einer einzelnen Stelle, die den gegebenen Auftrag so niedrig wie möglich zur Abrechnung bringen will. Auch für die Vorkalkulation entstehen Schwierigkeiten, die den vorstehend behandelten ähnlich sind. Auf welche Materialpreise soll der Ingenieur sich stützen? Nehmen wir an, es sei ein noch niedrig erworbenes Vorratslager vorhanden, dessen Preise der Kalkulation zugrunde gelegt worden sind. Unmittelbar vor Eingang des endgültigen Auftrages sei nun das billige Lager für einen anderen Auftrag verwendet worden; dann findet er seine Kalkulation über den Haufen geworfen. Oder aber es gehen zwei Aufträge zu gleicher Zeit ein; welchem sollen dann die Vorteile des billigen Lagers zugute kommen? Aus alledem ergeben sich so komplizierte Verhältnisse, daß die Vorkalkulation in der Regel sich um die vorhandenen Vorräte nicht kümmert, sondern mit Tagespreisen rechnet. Sie tut dies — abgesehen von zweifellos vorkommenden und berechtigten Ausnahmen — in dem richtigen Gefühl, daß die Kalkulation unabhängig sein muß von zufällig vorhandenen oder nicht vorhandenen Vorräten. Tut dies aber nur die Vorkalkulation, nicht aber die Nachkalkulation, so entsteht ein unerwünschter Spalt zwischen der Vorkalkulation einerseits, der Bewertung des Auftrages in der Nachkalkulation andererseits, während eine beiderseitige Bewertung zum jeweiligen Tagespreise nur den jedem geläufigen Vorbehalt einer Konjunkturschwankung einzuschließen braucht, sei es, daß dieser Vorbehalt dem Abnehmer gegenüber ausgesprochen wird, sei es, daß das Unternehmen dieses Risiko im Einzelfalle auf sich zu nehmen bereit ist.

Wiederbeschaffungspreise. Vorstehende Überlegungen dürften genügen, um die Vorzüge einer Verrechnung zu Tagespreisen klarzustellen. Der eigentliche Sinn dieser Verrechnungsart besteht offenbar in der Auffassung, daß man Vorratsmaterial nur zu solchen Werten an die Fabrikation abgeben will, zu denen man das gleiche Material zum Zeitpunkt der Verarbeitung wieder anschaffen könnte. Es liegt nun nahe, diesen Gedankengang noch weiter auszubauen, indem man den Begriff

des Wiederbeschaffungspreises auf das fertige Erzeugnis ausdehnt. Damit wäre dann als Selbstkostenpreis derjenige Wert zugrunde zu legen, den man zum Zeitpunkt des Eigentumsüberganges an den Käufer für die Erstellung des gleichen Gegenstandes aufzuwenden hätte. Infolgedessen erstreckt sich dann der Begriff des Wiederbeschaffungspreises nicht nur auf das Material, sondern auch auf Löhne, Unkosten und Sonderkosten, denn jedes dieser Elemente kann sich vom Zeitpunkt der Aufwendung bis zum Zeitpunkt des Eigentumsüberganges an den Abnehmer verändert haben. Tatsächlich spielt diese Überlegung dort, wo Erzeugnisse auf Vorrat gearbeitet werden und erst dann zum Verkaufe gelangen, eine erhebliche Rolle, während sie dort zu Unmöglichkeiten führt, wo die Inangriffnahme der Arbeit erst auf Bestellung des Abnehmers erfolgt. Der Unterschied zwischen diesen beiden Auftragarten besteht offensichtlich darin, daß das Wagnis der Preisschwankung im ersteren Falle von dem Unternehmen getragen wird, während im letzteren Falle ein solches Wagnis nicht vorhanden ist. Wir erkennen dies am klarsten, wenn wir uns die Sachlage vorstellen, die bei einer plötzlichen Senkung der Preise eintritt. Dann muß derjenige, der ein Erzeugnis auf Vorrat gelegt hat, darauf gefaßt sein, es, unabhängig von seinen Einstandspreisen, entsprechend billiger zu verkaufen. Anders im zweiten Falle, bei dem das Wagnis der Konjunkturänderung seitens des Abnehmers getragen wird. Im übrigen brauchen wir für die vorliegende Arbeit nicht zu untersuchen, inwieweit diese ganze Auffassung des Wiederbeschaffungspreises berechtigt ist oder nicht, denn es handelt sich bei ihr nicht um eine Frage der Betriebsrechnung, sondern um eine solche der Verkaufspreis-Politik. Der Nachkalkulation können immer nur die Werte zum Zeitpunkte der Verarbeitung zugrunde gelegt werden; das aber sind für die Rohstoffe die Werte zum Zeitpunkte der Einlieferung vom Vorratslager in die Werkstätten. Um hierfür einen einfachen und unzweideutigen Stichtag zu schaffen, wählt man am besten den Zeitpunkt der Abforderung des Materials aus den Vorratslagern und legt der Bewertung den dann gültigen jeweiligen Tagespreis zugrunde.

Schwächen der geldlichen Bewertung. Während Schwankungen der Materialpreise in früherer Zeit im wesentlichen nur als Ausfluß der jeweiligen Konjunktur auftraten, haben wir in Deutschland in den letzten Jahren ungeheure Preissteigerungen durchmachen müssen, die lediglich als Folge der ständigen Verschlechterung unserer Währung aufzufassen sind. Hier handelt es sich also nicht um Konjunkturgewinne, wenngleich rein rechnungsmäßig die Mehrbeträge in gleicher Weise in die Erscheinung traten wie früher die Konjunkturgewinne. Um so wichtiger ist es, wenn man sich vor Trugschlüssen schützen will, für die Beurteilung einer Leistung von den schwankenden Geldziffern abzusehen und den Versuch zu machen, sich die Leistung selbst versachlicht vor Augen zu

führen. Wir verweisen in dieser Beziehung auf das, was wir über diese Frage im Kapitel II und III bereits gesagt haben. Wie man die Löhne unabhängig von ihrem Geldwert in Arbeiterstunden oder Arbeiterkilominuten ausdrücken kann, wie man die Unkosten durch Maschinenstunden oder Maschinenkilominuten erfassen kann, so wird man bei dem Material jeweils von der Menge der bewältigten Rohstoffe ausgehen müssen. Man wird also auf den Kalkulationsvordrucken das Material seinem Gewichte nach, nach den verschiedenen Materialarten (Stahlguß, Grauguß, Grob-, Mittel- und Feibleche, Stab- und Formeisen, Kleiseisen, Edelmetalle usw.) geordnet, ausweisen müssen, wobei je nach der Art des Materials statt des Gewichtes auch die Ordnung nach Stückzahl, Meterzahl usw. das Richtige sein kann. Dann hat man unabhängig von allen Geldwert- und Konjunkturschwankungen die sachliche Leistung klar vor sich. Es ist dann ein Leichtes, diese Größen jeweils in die maßgebenden Geldwerte zu übersetzen und so allen Anforderungen der Vorkalkulation und des Angebotswesens gerecht zu werden.

Unterschiede zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation. Abgesehen davon, daß für die meisten Betriebe ein weiter Weg zurückzulegen sein wird, bis sie zu der vorstehenden Versachlichung ihres Abrechnungswesens gelangen, überhebt auch dieses Verfahren uns nicht der Notwendigkeit, die sich in der Hauptbuchhaltung und Nachkalkulation ergebenden geldlichen Größen zu verarbeiten. Wir haben bereits oben ausgeführt, daß sich zwischen diesen beiden Rechnungsarten Unterschiede ergeben müssen, wenn die Hauptbuchhaltung die Einkaufspreise, die Nachkalkulation dagegen die Tagespreise der Rohstoffe zugrunde legt. Es entsteht bei diesem Vorgehen die Notwendigkeit, jede Materialentnahme zweimal zu bewerten, einmal nach Einkaufspreisen, das zweitemal nach Tagespreisen. Der sich am Monatsschluß ergebende Unterschied wird am besten in der bereits wiederholt erörterten Weise über ein Verrechnungskonto zu führen sein. Als Name dieses Kontos schlagen wir das Wort „Tagespreis-Verrechnungskonto“ vor. Zeigt das Konto am Jahresschluß einen Haben-Saldo, so hat sich gegenüber den Einkaufspreisen ein Überschuß ergeben, während ein Soll-Saldo auf einen Verlust deuten würde.

Gegen das vorstehende Verfahren ist an sich nichts einzuwenden, jedoch verursacht die doppelte Bewertung einer jeden Materialentnahme eine nicht zu unterschätzende Arbeit. Wir haben oben bereits nachgewiesen, welche große Arbeit allein in der Bewertung zu wirklichen Einkaufspreisen liegt und sollen es jetzt in Kauf nehmen, daß neben dieser auch noch die Bewertung zu Tagespreisen durchgeführt wird. Es entsteht die Frage, ob man nicht einen Teil dieser erheblichen Arbeit sparen kann. Die Bewertung zu Tagespreisen für die Nachkalkulation ist, wie aus Vorstehendem hervorgehen wird, unentbehrlich. Wir müssen

also untersuchen, ob die Bewertung zu Einkaufspreisen ebenso unerläßlich ist. Der Grund für diese Bewertung war, wie erinnerlich, das Bestreben, das buchhalterische Rohmaterial-Konto frei von Gewinn und Verlust zu erhalten bzw. die entstehenden Unterschiede in einem besonderen Erfolgskonto zu sammeln. In der Tat zeigt sich aber bei näherem Zusehen, daß dieses Ziel auf die angegebene Weise nur sehr unvollkommen zu erreichen ist. Zunächst muß darauf hingewiesen werden, daß im Rohmaterial-Konto in der Regel bereits von vornherein zwei verschiedene Werte enthalten sind, nämlich die Inventurwerte einerseits, die Zugänge zu Einkaufspreisen andererseits. Wünscht man also das Rohmaterial-Konto gänzlich frei von Gewinn oder Verlust zu halten, so ergibt sich eine weitere Komplikation daraus, daß man die aus dem alten Jahr übernommenen Bestände nicht zu Einkaufs-, sondern zu Inventurpreisen bewerten müßte. Selbst aber, wenn man vor dieser weiteren Mehrarbeit nicht zurückscheut, so vermittelt der auf dem Tagespreis-Verrechnungskonto sich herauschälende Saldo das Jahr über keinerlei brauchbare Einsicht in den wahrscheinlichen Gewinn oder Verlust. Es ist klar, daß dort, wo in den Vorratslagern stille Reserven in Form von Abschreibungen gemacht worden sind, diese Reserven zu Beginn des Jahres allmählich auf dem Verrechnungs-Konto in die Erscheinung treten. Diese gleichen Reserven aber wird man am Jahreschlusse wiederum zu einer Abschreibung auf das Rohstoffe-Konto brauchen, da jedes Unternehmen bestrebt sein wird, die in diesem Konto enthaltenen stillen Reserven sich zu erhalten. Selbst wenn wir also auf dem Verrechnungskonto einen Gewinn-Saldo ausweisen, so können wir nicht sagen, inwieweit dieser Saldo am Jahresschluß frei werden, inwieweit er für die erneuten Abschreibungen erforderlich sein wird, denn hierzu müßte man im voraus sowohl den Umfang des Lagers als auch die Preise am Jahreschlusse kennen. Hält man sich diese und ähnliche Schwierigkeiten vor Augen, so kommt man leicht zu der Überzeugung, daß man auf diese große Arbeit verzichten kann. In den meisten Betrieben wird es genügen, die Bewertung zu Tagespreisen vorzunehmen und diese gleichen Werte auch für die buchhalterische Verarbeitung zu verwenden. Freilich entsteht hierdurch der Nachteil, daß das Rohstoffe-Konto zu einem „gemischten Konto“ wird, das uns am Jahreschlusse einen Gewinn oder Verlust bringen kann. Dies bedeutet indessen noch nicht, daß wir uns in dieser Beziehung nennenswerten Überraschungen aussetzen. Man kann die Unterschiede der Bewertungen zu Tagespreisen gegenüber den Einkaufs- und Inventurpreisen in großen Zügen rein statistisch festhalten, indem man jeweils am Monatschlusse den gesamten Ein- und Ausgang je einer ganzen Gruppe (Stab- und Formeisen, Bleche usw.) der Menge nach vergleicht. Dies ist bei entsprechender Organisation nur eine Sache von wenigen Stunden mo-

natlich, erlaubt aber, die jeweils bestehenden Unterschiede in großen Linien zu erfassen. Diese Unterschiede bedeuten, wie aus Vorstehendem hervorgeht, noch nicht, daß sich hieraus am Jahresschlusse ein Gewinn oder Verlust ergeben wird. Insoweit aber mit vorschreitendem Geschäftsjahr ein Gewinn oder Verlust allmählich deutlicher hervortritt, wird dieser Gewinn im Sinne unserer vorstehenden Darlegungen als das aufgefaßt, was er ist, als ein Gewinn oder Verlust auf Vorratskonto, mit dem die Fabrikation nichts zu tun hat.

Wir möchten betonen, daß wir das vorstehend vorgeschlagene, etwas summarische Vorgehen nur für solche Materialien befürworten, die die Hauptrohstoffe eisenindustrieller Unternehmungen sind, d. h. Roheisen, Stab- und Formeisen, Bleche, Kleiseisen usw. Wo es sich um hochwertige Materialien handelt, wie Kupfer, Bronze usw., wird man mehr in Einzelheiten hineingehen müssen, ohne aber daß deshalb das vorstehende Verfahren als Grundsatz verworfen zu werden braucht.

Hervorheben allerdings müssen wir, daß die vorstehend niedergelegte Meinung keineswegs allgemein anerkannt ist. Manche denken anders über diese Frage, und es wird niemandem schwerfallen, neue Gesichtspunkte zugunsten eines vielleicht anderen Standpunktes vorzubringen. Deshalb betonten wir von Anfang an, daß es ohne ein gewisses Kompromiß nicht abgehen werde. Möge nun ein jeder diese wichtige Frage noch einmal unvoreingenommen für seinen Betrieb prüfen. Wir wollen die Schwäche keineswegs leugnen, die in dem Zusammenwerfen von Bestand und Erfolg im Rohstoffe-Konto liegt. Unserer Meinung nach aber wird der vorstehend gekennzeichnete Weg der Schwierigkeit zur Genüge gerecht, und wir glauben, daß man jedenfalls besser hierbei fährt, als wenn man eine doppelte Bewertung der einzelnen Materialentnahmen durchführt. Neben einer letzten Endes unfruchtbaren Arbeit entstehen sonst Schwierigkeiten, die sich durch das erreichbare Ziel nicht rechtfertigen lassen und die zu vermeiden sind, wenn man sich zu der durchgängigen Bewertung zu Tagespreisen entschließt.

Verbuchung der bewerteten Vorratsentnahmen. Wie man sich in dieser Beziehung auch entschließen mag, in jedem Falle müssen die Vordrucke, auf Grund deren die einzelne Materialentnahme erfolgt, zu einer genauen Bewertung führen. Dies kann einmal in der Weise geschehen, daß man die Lagerbuchführung und Bewertung zusammenlegt und bei jeder Entnahme deren Bewertung in den Materialentnahmeschein einträgt. Wir selbst halten eine Trennung von Lagerbuchführung und Bewertung für besser, derart also, daß man in der Lagerbuchführung nur einen reinen Mengenausweis führt. Voraussetzung für diese Handhabung indessen ist die oben empfohlene Bewertung zu Tagespreisen, da man sonst (beispielsweise bei einer Bewertung zu Durchschnittspreisen) auf eine Verquickung mit dem Mengenausweis angewiesen ist. Ent-

weder also man läßt die Bewertungen durch die Lagerbuchführung mitvornehmen, oder man schafft eine besondere Bewertungsstelle, die durch eine Kartei über die jeweiligen Tagespreise unterrichtet ist und mit Hilfe dieser Kartei die Entnahmen bewertet und ausrechnet. In jedem Falle führt die Summe aller Bewertungen am Monatsschlusse zu einer einzigen Buchung, mit der das betreffende „Rohmaterialkonto“ entlastet, das „Material-Konto in Fabrikation“ belastet wird. Zu diesem Zwecke werden die Materialscheine am besten laufend mit Nummer und Endbetrag in einer Liste eingetragen, deren Endsumme die Buchungsunterlage des Monatsschlusses bildet. In Werken, die schreibende Rechenmaschinen besitzen, wird diese Liste, am besten täglich, mit Hilfe einer solchen Maschine aufgestellt. Die Originale der Materialzettel gehen laufend (von einem Durchdruck der Liste begleitet) der Nachkalkulation zu; diese verbucht also auf den einzelnen Aufträgen die Materialbeträge auf Grund der bewerteten Original-Materialzettel. Der Durchdruck der Begleitliste zeigt ihr zugleich, mit welchen Beträgen das Halbfabrikatekonto belastet ist; sie kann sich daher davon überzeugen, daß keine Belastung stattfindet, die nicht durch einen Original-Materialzettel nachgewiesen ist. Damit ist der wichtige Zusammenhang zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung (Nachkalkulation) für die Materialverbuchungen sichergestellt.

Unkostenbuchungen. Es bleibt nun noch die Verbuchung derjenigen Materialbezüge zu besprechen, die zu Lasten des Unkosten-Verrechnungskontos erfolgen. Hierbei sind die folgenden Möglichkeiten zu unterscheiden:

Insoweit eine Lieferantenrechnung sogleich über Unkostenkonto ihre Verbuchung finden soll, geschieht dies, wie aus dem oben gegebenen Schema des Rechnungseingangsbuches hervorgeht, durch Verbuchung in Spalte d (Unkosten-Verrechnungskonto). Von hier aus übernimmt die Unkostenbuchhaltung die Verarbeitung der Einzelbeträge so, wie dies in dem Kapitel „Unkosten“ des Näheren auseinandergesetzt ist.

Insoweit dagegen Betriebsmaterial vom Vorrat verbraucht wird, geschieht dies, wie ebenfalls eingangs des Kapitels auseinandergesetzt, durch Ausstellung von Materialzetteln. Diese Materialzettel für Unkostenmaterial unterscheiden sich am besten, sei es in der Größe, sei es in der Farbe, von denjenigen, die zu Lasten des „Materialkonto in Fabrikation“ verbucht werden. Im übrigen erfahren sie aber die gleiche Behandlung, wie wir dies oben für die Materialzettel gesagt haben, d. h. sie werden ebenfalls zu Tagespreisen bewertet, wobei die Monatsschlußsumme dann zu Lasten des Unkosten-Verrechnungskontos verbucht wird. Die Materialzettel für solche Unkostenentnahmen wandern in die Unkostenbuchhaltung, die die Verarbeitung nach Abteilungen und Konten vornimmt, wobei im vorliegenden Falle in unserem Organisa-

tionsplan nur das Konto „Unkostenmaterial“ bzw. eines seiner Unterkonten in Betracht kommt. Über Vorstehendes hinaus besteht kein Zusammenhang zwischen Material- und Unkostenbuchungen; insbesondere muß man sich davor hüten, die eigenen Einrichtungen, soweit deren fabrikatorische Seite in Betracht kommt, als Unkostenbuchungen anzusehen. Es handelt sich um Werkstättenaufträge, die sich zunächst in nichts von denen eines Abnehmers unterscheiden. Erst durch die Nachkalkulation des Auftrages und durch die Berechnung zu Lasten der verbrauchenden Abteilung gelangen solche Posten in das Unkostenkonto. Wir werden hierüber noch Näheres in dem Kapitel „Nachkalkulation“ zu sagen haben.

Rücklieferungen. In gleicher Weise, wie alle Materialentnahmen vom Vorrat einer vorherigen Ausstellung eines Materialzettels bedürfen, müssen alle Rücklieferungen an ein Vorratslager von einem besonderen Rücklieferungszettel begleitet sein, auf dem derjenige Auftrag mit seiner Nummer aufgeführt ist, zu Lasten dessen das Material entnommen war und zugunsten dessen es zurückzubuchen ist. Auch hier führt die Summe der bewerteten Rücklieferungszettel zur Vornahme einer Monatsschlusssumme, und zwar zu Lasten der Rohmaterialkonten und zugunsten des „Materialkonto in Fabrikation“ bzw. — wenn es sich um Rücklieferung von Unkostenmaterial handeln sollte — zugunsten des Unkosten-Verrechnungskontos. Mit Hilfe der Rücklieferungszettel, die nach vorgenommener Buchung als Originalbelege für diese an die Nachkalkulation bzw. die Unkostenbuchhaltung gehen, werden dann die in Betracht kommenden Einzelaufträge bzw., wo es sich um Unkostenmaterial handelt, die Unkostenkonten entsprechend entlastet.

Zusammenhang zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung. An Hand der vorstehenden Ausführungen dürfte der Nachweis erbracht sein, daß für die Verbuchung des Materialwesens der Zusammenhang zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung ein lückenloser ist. Denken wir zunächst an den Verbrauch von Vorratsmaterial zu Lasten von Einzelaufträgen (also direkte Aufwendungen), so führen die Entnahmen vom Vorrat durch die bewerteten Materialzettel zu einer Belastung des „Materialkonto in Fabrikation“, wobei die gleichen Materialzettel, deren Summe zur Belastung des Kontos führte, die Unterlage für die Verbuchung auf die Einzelaufträge darstellen. Handelt es sich dagegen nicht um Entnahme vom Vorrat, sondern um direkte Lieferung des Lieferanten zu Lasten eines Auftrages, so findet die betreffende Rechnung an Hand des oben erwähnten Rechnungseingangsbuches ihre Verbuchung in der Spalte „Materialkonto in Fabrikation“, während die Rechnungsanhänger die Verbuchung der Einzelsummen durch die Nachkalkulation sicherstellen. Will man hier den Zusammenhang noch zwangsläufiger gestalten, so kann die Nachkalkulations-Abteilung laufend das

Rechnungseingangsbuch zur Durchsicht erhalten, oder besser noch, das Buch kann im Durchschreibesystem geführt werden, so daß die Nachkalkulation von der Buchhaltung jeweils eine Durchschrift erhält. Auf diese Weise kann die Nachkalkulations-Abteilung selbst prüfen, ob alle diejenigen Materialrechnungen zur Verbuchung gelangen, mit denen die Hauptbuchhaltung das Materialkonto in Fabrikation belastet hat.

In genau gleicher Weise gelangen die Unkostenbuchungen zu der Unkostenbuchhaltung, sei es in Form der Materialzettel, die über Unkosten-Verrechnungskonto gelaufen sind, sei es, daß die Lieferanterrechnung in der Spalte Unkosten-Verrechnungskonto erscheint. Auch die Unkostenbuchhaltung kann natürlich eine Durchschrift des Rechnungseingangsbuches erhalten.

Es gelangen demnach alle ein Materialverbrauchskonto betreffende Belastungen und Erkennungen bedingungslos entweder an die Nachkalkulation oder an die Unkostenbuchhaltung, und zwar stets in Begleitung des Originalbeleges. Die Weiterverarbeitung dieser Belege durch die Unkostenbuchhaltung geht bereits aus Kapitel III hervor. In welcher Weise die direkten Aufwendungen durch die Nachkalkulation weiterverarbeitet werden, soll aus dem besonderen der Nachkalkulation gewidmetem Abschnitte hervorgehen.

VI. Lohn.

Direkter und indirekter Lohn. Ähnlich wie bei Besprechung der Materialfrage soll an dieser Stelle auch das Lohnwesen nur vom Standpunkt seiner Einordnung in die Betriebsrechnung behandelt werden. Eine Erörterung der Vor- und Nachteile verschiedener Lohn- oder Lohnzahlungssysteme muß unterbleiben. Eine gute Betriebsrechnung kann sich in dieser Beziehung allen bestehenden Systemen anpassen; nur eine Voraussetzung muß erfüllt sein, die nirgends Schwierigkeiten bereiten kann und ohne die eine geordnete Betriebsrechnung nicht möglich ist: es muß für jede Lohnzahlung ein schriftlicher Beleg vorhanden sein. Am vorteilhaftesten ist es, wenn der Original-Lohnzettel als Beleg Verwendung findet; hierdurch werden Abschriften erspart und Fehler vermieden. Es wird dies aus den weiteren Ausführungen dieses Kapitels noch klarer hervorgehen.

Gemäß dem in früheren Abschnitten Gesagten haben wir zu unterscheiden zwischen direktem und indirektem Lohn; direktem, d. h. zu Lasten eines bestimmten Werkstättenauftrages zu verbuchendem Lohn, indirektem, d. h. zu Lasten eines Unkostenkontos zu verbuchendem Lohn.

Sehen wir uns zunächst die indirekten Löhne an, so finden wir, daß hierunter lediglich die Aufwendungen fallen, die in dem Unkostenkonto „Hilfslöhne“ zu verrechnen sind, d. h. also Löhne der Transportarbeiter, Hofarbeiter, Heizer, Lagerarbeiter usw., kurzum Löhne für eine stets gleichbleibende Tätigkeit, bei denen in der Regel auch der Lohnbeleg (Lohnzettel) gleich für den gesamten Lohnabschnitt (z. B. für eine Woche) ausgestellt wird. Alle anderen Löhne werden zu Lasten eines Werkstättenauftrages verbucht, wobei es gleichgültig ist, ob es sich dabei um einen Kundenauftrag, einen Auftrag für Vorrat oder einen solchen für eigene Einrichtungen handelt. Bezüglich der letzteren, der eigenen Einrichtungen, muß an das erinnert werden, was darüber im Abschnitt „Unkosten“ gesagt ist. Löhne für eigene Einrichtungen also, unabhängig davon, ob es sich um Neueinrichtungen oder Unkosteneinrichtungen (Reparaturen, Instandsetzungen usw.) handelt, sind nicht indirekte Löhne. Ihr Lohn entsteht vielmehr zu Lasten eines bestimmten Auftrages, dessen Nachkalkulation die Lohnaufwendung und ihren Un-

kostenzuschlag (gegebenenfalls auch Material) umfaßt. Daß es zuweilen üblich ist, die Löhne von ständigen Reparaturschlossern als indirekte Löhne unmittelbar über Unkostenkonto (Maschinenreparaturkonto, Werkzeugreparaturkonto usw.) zu verbuchen, ist an der genannten Stelle ebenfalls ausgeführt. Es handelt sich jedoch dabei, wie dort des näheren auseinandergesetzt, um ein Kompromiß, das den Anforderungen einer strengen Betriebsrechnung nicht standhält.

Im Gegensatz zu den Unkostenlöhnen, die in dem Unkostenkonto „Hilfslöhne“ ihre Verbuchung finden, verlangen alle direkten Löhne, eben weil sie für einen bestimmten Werkstättenauftrag aufgewandt sind, eine Nachkalkulation. Es ist dabei gleichgiltig, ob diese Nachkalkulation in der Nachkalkulations-Abteilung selbst stattfindet, oder, wie wir dies für die eigenen Einrichtungen empfohlen haben, in der Unkosten-Buchhaltung. Wenn wir daher in Nachstehendem von der nachkalkulatorischen Behandlung der Löhne sprechen, so kann damit entweder die Nachkalkulations-Abteilung gemeint sein, oder aber, soweit eigene Einrichtungen in Betracht kommen, die Unkosten-Buchhaltung.

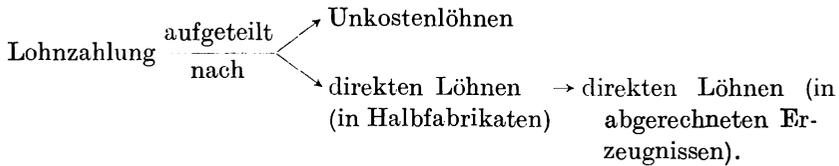
Um die wichtige Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Löhnen durchzuführen und die richtige Verbuchung sicherzustellen, muß ein jeder Lohnzettel am Kopfe entweder die feste Unkostennummer tragen, die ihn in das Unkostenkonto „Hilfslöhne“ bzw. eines seiner Unterkonten verweist, oder aber die Nummer des Werkstättenauftrages, zu dessen Lasten die Aufwendung zu verbuchen ist. Diese Unterscheidung wird am besten schon durch die Form oder Farbe des Vordruckes sichergestellt. Dort, wo im allgemeinen nach dem Stücklohn (Akkord-) System gearbeitet wird, könnte man leicht auf den Gedanken verfallen, als sei die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Löhnen gleichbedeutend mit Stück- bzw. Zeitlohn. Dies ist indessen nicht der Fall. Auch dort, wo das Stücklohn-System weitgehend ausgebildet ist, werden immer Fälle vorkommen, in denen Arbeiten — auch wenn sie einem bestimmten Auftrag belastet werden können — im Zeitlohn ausgeführt werden müssen (z. B. Ausbesserungen, neuartige Arbeiten, Versuche usw.). Man darf also hier die Begriffe nicht verwechseln; das Entscheidende ist stets die Möglichkeit bzw. Unmöglichkeit, den Lohn zu Lasten eines bestimmten Werkstättenauftrages zu erfassen.

Kopfzulagen. Schwierigkeiten, ob die einzelnen Lohnzahlungen jeweils als direkte Aufwendungen (zu Lasten also bestimmter Aufträge) oder als indirekte Aufwendungen (zu Lasten also des Unkostenkontos der Hilfslöhne) zu verbuchen sind, werden sich im allgemeinen nicht einstellen. Vielleicht bilden in dieser Beziehung eine Ausnahme die neuerdings in Deutschland eingeführten Teuerungs- oder Kopfzulagen, deren Höhe sich nach der Kopfanzahl der einzelnen Arbeiterfamilie richtet. Hier können unter Umständen Zweifel laut werden. An sich wird man sagen

dürfen, daß diese Zulagen als Erhöhung des Grundlohnes anzusehen sind, daß sie also bei direkten Löhnen den direkten Lohn, bei Unkostenlöhnen den Unkostenlohn erhöhen. Gegen eine solche Behandlung ist zweifellos nichts einzuwenden. Ein Zweifel wäre andererseits in der Richtung denkbar, daß solche wirtschaftlichen Beihilfen, als direkte Löhne aufgefaßt, leicht auf die Höhe des Grundlohnes verwirrend einwirken könnten, indem die gleiche Stücklohnarbeit das eine Mal teurer zu stehen kommt, das andere Mal — wenn z. B. ein lediger Arbeiter mit ihr betraut wird — entsprechend niedriger. Wird doch die Zulage gewissermaßen nicht für die Arbeit selbst, sondern als Beihilfe für die Familie geleistet. Von diesem Standpunkte aus also ließe sich auch die Verbuchung unter Unkostenlöhnen vertreten, derart, daß man für das Konto „Hilfslöhne“ eine neue Unterteilung „Kopfzulagen“ schafft. Dann erscheinen für die Kalkulation diese Zulagen als Teile des Betriebszuschlages und nicht als direkte Löhne. Wir möchten nicht entscheiden, welche der beiden Behandlungsarten die bessere ist; man wird gut tun, sich hier von Zweckmäßigkeitsüberlegungen leiten zu lassen. Im allgemeinen wird wohl die Neigung bestehen, den ersteren Weg zu gehen, um die Löhne — auch wenn sie in Form von Kopfzulagen gezahlt werden — möglichst zu Lasten der Einzelaufträge zu erfassen. Nur wird es sich, wenn die Kopfzulagen, soweit zugänglich, über die einzelnen Aufträge (also als direkte Löhne) verbucht werden sollen, oft empfehlen, sie zunächst über ein besonderes Sammelkonto (Verrechnungskonto) zu leiten und sie von dort aus zu verteilen. Dies wird sich besonders dann als zweckmäßig herausstellen, wenn der einzelne Arbeiter während je eines Lohnungsabschnittes für mehrere Aufträge (Akkorde) tätig ist, so daß eine rechnerische Aufteilung der Kopfzulage erforderlich wird.

Verbuchung der Löhne. Es handelt sich nun darum, die Verbuchung der gezahlten Löhne in den Gesamtplan einzuordnen. Als verfehlt muß die vielfach übliche Verbuchung über ein Sammelkonto bezeichnet werden, worin die gezahlten Löhne oder zumindest die gezahlten direkten Löhne sich das ganze Jahr über anhäufen, ohne daß zwischen abgerechneten Aufträgen und Halbfabrikaten unterschieden wird. Oft wird dieses Sammellohnkonto am Monats- oder Jahresschluß über ein „Fabrikationskonto“ oder ähnliches Sammelkonto ausgeschüttet, das auf der Haben-Seite dann noch die ausgegangenen Kundenrechnungen aufnimmt und damit geradezu den Typus der von uns im Abschnitt „Buchhaltung“ verworfenen „gemischten“ Konten bildet. Auch hier ist es die Arbeit der Nachkalkulation, die nutzbar gemacht werden muß, um in die unförmige Gesamtsumme Gliederung zu bringen. Was wir mit der Gliederung erreichen wollen, entspricht neben der Trennung nach direkten und indirekten Aufwendungen genau dem im Abschnitt „Material“ Gesagten, nämlich der Gliederung nach „Lohn in Fabrikation“,

d. h. Halbfabrikaten einerseits, abgerechneten Erzeugnissen andererseits. Wir können uns dies an folgendem Schaubild vergegenwärtigen:



Genau entsprechend dieser Gliederung können wir für die Verbuchung vorgehen. Am Schluß des Lohnungsabschnittes (Lohnperiode) fordert die Lohnabteilung den Gesamtbetrag von der Hauptkasse an, ohne daß vorläufig zu erkennen wäre, wie die Summe sich gliedert. Wir verbuchen den Betrag auf ein Verrechnungskonto, dem wir den Namen „Lohnverrechnungskonto“ geben wollen. Es handelt sich gewissermaßen um ein Vorschußkonto, betreffs dessen Verwendung sich die Lohnabteilung erst ausweisen muß. Dies geschieht, indem sie die Originallohnzettel, soweit sie Unkostenlöhne darstellen, an die Unkostenbuchhaltung, soweit sie bestimmte Aufträge betreffen, an die Nachkalkulationsabteilung, weitergibt und zwar mit je einer Begleitliste, auf der die Nummer der Lohnzettel sowie ihr Lohnbetrag vermerkt ist. Mit Hilfe der beiden Schlußsummen wird für die Unkostenlöhne das Unkostenverrechnungskonto, für die direkten Löhne das „Lohnkonto in Fabrikation“ oder kurz „Lohnkonto Fabrikation“ belastet, beides zugunsten des genannten „Lohnverrechnungskontos“. Das letztere Konto muß sich demnach am Schluß jeden Lohnabschnittes auflösen. Man gewinnt auf diese Weise eine ebenso einfache wie zwangsläufige Überwachung der Lohnabteilung, denn diese kann infolgedessen keinerlei Beträge erheben, die sie nicht durch die Originallohnbelege nachzuweisen vermag. Ein auf dem Verrechnungskonto etwa verbleibender Saldo zeigt jederzeit die Summe solcher etwa nicht nachgewiesener Lohnzahlungen.

In der gleichen Weise geht nun die buchhalterische Überwachung weiter. Auf der einen Seite findet sich die Unkostenbuchhaltung mit allen in dem betreffenden Lohnabschnitt gezahlten Hilfslöhnen auf dem Unkostenverrechnungskonto belastet; nur die dieser Abteilung obliegende richtige Aufteilung der Beträge auf Konten (bzw. Unterkonten) und Abteilungen führt am Monatsschlusse zur Auflösung des Unkostenverrechnungskontos. Auf der anderen Seite befinden sich alle der Nachkalkulationsabteilung vermittels der Liste übergebenen direkten Löhne in dem „Lohnkonto-Fabrikation“ gesammelt, und dort verbleiben sie, bis sie durch Abrechnung der fertiggestellten Aufträge bzw. durch deren monatlichen Abschluß den betreffenden Abrechnungskonten belastet werden. Diese Abrechnungskonten sind in unserm Plan die folgenden:

Für Ablieferungen an Abnehmer das „Erlöskonto Lohnverbrauch“; für Vorratsablieferungen das „Vorratsumsatzkonto“; für eigene Einrichtungen entweder ein Anlagekonto (Gebäude, Maschinen usw.), oder ein Unkostenkonto (Gebäudereparatur, Werkzeuersatz usw.). Zu welchem Zeitpunkte wir also auch immer die Buchhaltung betrachten, stets zeigt uns das „Lohnverrechnungskonto“ den Saldo der von der Lohnabteilung noch nicht nachgewiesenen Lohnentnahmen, das „Lohnkonto Fabrikation“ die in den Halbfabrikaten steckenden Löhne, während wir es in der Hand haben, die Löhne der abgerechneten Aufträge entweder getrennt auszuweisen, wie wir dies im „Erlöskonto Lohnverbrauch“ taten, oder aber in dem betreffenden Abrechnungskonto verschwinden zu lassen.

Lohnabzüge. Noch einige Punkte sind es, die bei Erörterung des Lohnwesens berücksichtigt werden müssen. Der wichtigste ist der, daß die Nettolohnsumme, die die Lohnabteilung für jeden Lohnabschnitt (Lohnperiode) erhebt, gewisse Abzüge enthält, die der Arbeiter sich von seinem Lohn gefallen lassen muß. Es sind dies im wesentlichen die Abzüge für Krankenkasse, für Invaliditäts- und Altersversicherung sowie neuerdings für Steuern. Bei diesen Abzügen handelt es sich also nicht um Beträge, die dem Unternehmer zugute kommen, vielmehr ist für ihn deren Abzug und Ablieferung an die Behörde eine gesetzliche Verpflichtung. Der Fabrikationsaufwand des Unternehmers also wird nicht durch die zu zahlende Nettosumme dargestellt, sondern durch die Bruttolohnsumme, während es sich bei den Abzügen um Beträge handelt, die eine anderweitige buchhalterische Verarbeitung finden müssen. Es ist empfehlenswert, wenn der Vordruck der Lohnliste bereits diese Verarbeitung vorbereitet, und zwar kann dies etwa in der nachfolgenden Weise geschehen:

Endspalten der Lohnliste.

1		2						3	
Bruttolohnsumme zu Lasten von Lohn- verrechnungskonto		Abzüge für						Nettolohnsumme	
		a Kranken- kasse		b Invaliditäts- und Alters- versicherung		c Steuern			
ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰

Hiernach verbuchen wir nicht die Nettolohnsumme, sondern die Brutto-
lohnsumme zu Lasten des Lohnverrechnungskontos; daß dies auch der
Form nach in der Ordnung ist, geht bereits aus der Überlegung hervor, daß
die Summe der einzelnen Lohnzettel nicht den Nettolohnbetrag, son-

den den Bruttolohnbetrag ergibt. Bezüglich der Abzüge (Spalte 2a, b und c) muß man sich klarmachen, was diese für die Betriebsrechnung bedeuten. Es handelt sich um Summen, die der Unternehmer einzieht, um sie in der gesetzlich vorgeschriebenen Form (durch Markenkleben oder durch Überweisung) an die Behörden zu zahlen. Der beste Weg ist daher, sie in einem Verrechnungskonto zu sammeln (oder in je einem Verrechnungskonto getrennt für Krankenkasse, Steuern usw.). Entsteht dann der endgültige Aufwand (durch Markenanschaffung oder Überweisung), so hat das Unternehmen in diesen Verrechnungskonten diejenigen Beträge zur Verfügung, die es nicht selbst aufzubringen, sondern von den Arbeitnehmern eingezogen hat. Nur diejenigen Aufwendungen belasten dann sein Unkostenkonto, die das Unternehmen selbst zu bestreiten hat. Wo derartige Verrechnungskonten nicht eingeführt sind, wird in der Regel anders verfahren. Die Steuerabzüge zwar werden wohl stets in einem Verrechnungskonto gesammelt werden, auch wenn es nicht gerade den Namen Verrechnungskonto führt; für die übrigen Aufwendungen aber (Krankenkasse und Invaliditäts- und Altersversicherung) wird in der Regel, sobald eine solche Aufwendung eintritt, das Unkostenkonto belastet, während die vorgenommenen Abzüge vom Lohn dem Unkostenkonto wieder gutgebracht werden. Das Ergebnis ist das gleiche, denn in beiden Fällen verbleibt zu Lasten des Unkostenkontos nur diejenige Summe, die das Unternehmen selbst zu tragen hat, nur fehlt es bei dem letzteren an sich durchaus richtigen Wege an der gleichen klaren Einsicht und Überwachung, die das Verrechnungskonto gewährleistet.

Nehmen wir als Beispiel an, daß wir für die Verbuchung den zweiten und damit den üblicheren der genannten beiden Wege gehen wollen, so würden wir bei Spalte 2a und b die Worte hinzufügen „zugunsten Unkostenverrechnungskonto“, bei Spalte 2c die Worte „zugunsten Steuerverrechnungskonto“. Nehmen wir ferner an, daß sich am Schluß eines Lohnabschnittes die folgenden Gesamtsummen ergeben:

für Spalte 1	ein Betrag	von	ℳ	136 758,96
„ „	2a	„ „	„	3 432,48
„ „	2b	„ „	„	675,80
„ „	2c	„ „	„	5 993,50
„ „	3	„ „	„	ℳ 126 657,18,

so würden wir zu folgenden Buchungen am Schlusse des Lohnabschnittes gelangen:

Per Lohnverrechnungskonto . . .	ℳ	136 758,96	(Spalte 1)
An Unkostenverrechnungskonto .	ℳ	4 108,28	(Spalte 2a und 2b)
An Steuerverrechnungskonto . .	ℳ	5 993,50	(Spalte 2c)
An Kassakonto	ℳ	126 657,18	(Spalte 3)

Genau entsprechend sind die Buchungen, wenn man die Spalten 2a und

2b nicht über das Unkostenkonto, sondern ebenfalls über ein Verrechnungskonto führt. Jedenfalls ist mit der einfachen obigen Buchung für jeden Lohnungsabschnitt das gewünschte Ziel erreicht, wobei wir für den, der der doppelten Buchhaltung nicht ganz kundig ist, noch einmal das Wesen des obigen Buchungsvorganges klarlegen wollen. Die Bruttolohnsumme (Spalte 1) ist der eigentliche dem Unternehmer erwachsende Lohnverbrauch. Diese Summe also muß dem Lohnverrechnungskonto belastet werden, um von dort aus je nachdem es sich um direkte oder Unkostenlöhne handelt, weiter verarbeitet zu werden. Einer jeden Belastung entspricht eine Erkennung. Diese Erkennung verteilt sich auf 3 Konten, nämlich auf das Kassakonto (Spalte 3), insoweit dieses den Betrag bar hergegeben hat, auf das Unkostenverrechnungskonto, insoweit Abzüge für Krankenkasse und Invaliditäts- und Altersversicherung vorliegen, und endlich auf das Steuerverrechnungskonto, insoweit die an die Behörde abzuliefernden (bzw. durch Steuermarken zu belegenden) Steuerabzüge in Betracht kommen.

Neben den vorstehend gekennzeichneten Abzügen werden auch noch Abzüge beispielsweise für Vorschüsse, Strafgeelder usw. in Betracht kommen. Nach dem soeben angegebenen Wege wird es nicht schwer sein, auch solche Beträge mittels der Lohnliste in den Gang der Betriebsrechnung einzuordnen.

Stücklohnverrechnung. In einem gewissen Zusammenhange hiermit steht die Verrechnung der auf den Stücklohn (Akkord) gezahlten Abschlagssummen. Wir gingen davon aus, daß die Lohnabteilung als Nachweis für die von ihr angeforderten Zahlungen die Originallohnzettel weiterzugeben hat. Dies kann sie indessen nur für erledigte Lohnzettel tun. Dort, wo am Ende eines Lohnabschnittes ein Stücklohn (Akkord)-Zettel noch nicht erledigt, d. h. die Arbeit noch nicht beendet ist, sondern nur eine Abschlagszahlung erfolgt ist, muß der Originalzettel offenbar in die Werkstatt zurückwandern, nachdem darauf die Höhe des Abschlages vermerkt ist. Es würde sich also das Lohnverrechnungskonto um die Höhe dieser Abschlagszahlungen nicht auflösen können, denn es fehlt an der Möglichkeit, die Zahlungen durch die Originallohnzettel nachzuweisen, und nur dieser Nachweis durch Weitergabe des Originallohnzettels an die Nachkalkulationsabteilung führt zu der Entlastung des durch die Lohnzahlung belasteten Betrages. Es ist nicht schwer, dieser Schwierigkeit Herr zu werden.

Zunächst muß sich die Lohnabteilung, bevor sie den unerledigten Originallohnzettel der Werkstatt zurückgibt, eine Unterlage schaffen für die von ihr gezahlten Abschläge. Dies tut sie, indem sie, zugleich mit Vermerkung der Abschlagszahlung auf dem Originallohnzettel, einen „Abschlagszettel“ ausfüllt. Diese Abschlagszettel hält sie in Blockform vorrätig, wobei der Vordruck etwa folgt aussieht:

Abschlagszettel			
in Lohnwoche	}	Kontroll - Nr.	} des Arbeiters
Nr.		Name:	
Akkordzettel Nr. Laufende Nr. Auftrags - Nr.	Stundenzahl	Betrag	
		M	S

Diese Zettel werden in der Reihenfolge der Auftragsnummern in Form einer Kartei aufbewahrt und die zu der gleichen Auftragsnummer gehörigen Zettel mit je einer Nadel oder Klammer zusammengeheftet. Nehmen wir einen sogenannten Gruppenstücklohn (Gruppenakkord) an, bei dem 6 Mann 4 Lohnwochen hindurch gearbeitet haben, so findet die Lohnabteilung bei der Endabrechnung die je 6 Abschlagszahlungen der vergangenen 3 Wochen in Form dieser Abschlagszettel vor. Schon dies ist eine ebenso wichtige wie einfache Kontrolle, da hierdurch jede böswillige Abänderung des in die Werkstatt zurückgelangenden Zettels und jeder andere Irrtum leicht aufzudecken ist. Gleichzeitig aber ist uns eine weitere Kontrolle insofern möglich, als nunmehr der Saldo des Lohnverrechnungskontos stets die Summe der Abschlagszahlungen anzeigt, die auf noch nicht vollendeten Stücklohnarbeiten ruhen. Eine Prüfung dieses Saldos kann in regelmäßigen oder unregelmäßigen Zwischenräumen vorgenommen werden; stets muß die Lohnabteilung in der Lage sein, den auf dem Konto verbliebenen Saldo durch die bei ihr in der Kartei vorhandenen Abschlagszettel nachzuweisen. Ist der Stücklohn erledigt, so wandert der Stücklohnzettel mit den übrigen Lohnzetteln des betreffenden Lohnabschnittes als Nachweis in die Nachkalkulationsabteilung; angeheftet an ihn sind die Abschlagszettel, deren Höhe die Nachkalkulation mit den auf dem Zettel vermerkten Summen zu vergleichen hat. Durch Übergabe des Originalzettels wird das Lohnverrechnungskonto durch den ganzen, den Stücklohn umfassenden Betrag entlastet, und damit verschwinden automatisch auch die auf dem Konto bis dahin verbliebenen Abschlagszahlungen, soweit sie diesen Stücklohn betreffen.

Noch schärfer läßt sich die Kontrolle gestalten, wenn man die Abschlagszettel mit Durchschriften ausfertigt und die Durchschriften

(die am besten aus andersfarbigem Papier bestehen) für jeden Lohnabschnitt an die Nachkalkulationsabteilung gelangen läßt. Dann kann man auch, wenn man will, das Lohnverrechnungskonto für jeden Lohnabschnitt auflösen, auch dann, wenn Stücklohnabschläge verrechnet werden; man läßt dann eben die Durchschriften der Abschlagszettel als Buchungsunterlagen neben den Originallohnzetteln zur Entlastung des Lohnverrechnungskontos dienen. Die Kontrolle der Abschläge auf nicht verrechneten Stücklohn ergibt sich dann außerhalb des Lohnverrechnungskontos dadurch, daß die in der Nachkalkulationsabteilung befindlichen Abschlagzettel auf noch nicht abgerechneten Stücklöhnen jederzeit übereinstimmen müssen mit den noch in der Lohnabteilung befindlichen Abschlagzetteln.

Es wird im einzelnen Falle leicht zu entscheiden sein, welchen dieser letzteren beiden Wege man einschlagen will. Das Entscheidende ist hier wie dort die Zwangsläufigkeit des Verbuchungsweges, angefangen von der Auszahlung durch die Kasse bis zur Verbuchung in der Nachkalkulation bzw. — für Hilfslöhne — in der Unkostenbuchhaltung. Jede Stufe (Lohnabteilung — Nachkalkulation — Unkostenbuchhaltung) bleibt für die ihr belasteten Beträge verantwortlich, und diese Verantwortlichkeit ist nur durch die Originallohnzettel abzuwälzen, denn nur sie bilden die Belege der Buchungen sowohl für die Einzelaufträge als für die Verbuchung in den Konten. Die vielerorts gebräuchlichen Zwischenglieder durch Eintragungen in Bücher, Abschriften usw. bedeuten nicht nur Fehlerquellen und unnütze Arbeit, sie verleiten auch, sobald man daran geht, Kontrollmaßnahmen einzuführen, dazu, die Zahlen gewaltsam „stimmend“ zu machen, ein Vorgehen, daß ohne umständliche Nebenkontrollen wohl nur eben durch eine Verbuchung an Hand der Originallohnzettel unmöglich gemacht werden kann.

Bei Unternehmungen, in denen solche Abschläge auf Stücklohn eine Rolle spielen, erlaubt die vorstehend dargelegte Verbuchungsart noch insofern eine Vereinfachung, als die Nachkalkulationsabteilung auf den einzelnen Auftrag erst dann die Löhnung verbucht, wenn die Stücklohnarbeit völlig beendet ist. Es ist nicht recht verständlich, warum man so häufig die einzelnen Abschlagszahlungen auf die Nachkalkulationskarte der einzelnen Aufträge (bzw. wo Bücher üblich sind, auf dem betreffenden Nachkalkulationsblatt) vermerkt findet. Zunächst wird hierdurch die einzelne Karte sehr unübersichtlich, ganz abgesehen von der damit verknüpften überflüssigen Eintragungsarbeit, denn die Einzelziffern sagen nichts aus, da man ihnen nicht ansehen kann, welchem Grade der Fertigstellung der Abschlag entspricht. Wollte man aber dazu übergehen, diesen Grad der Fertigstellung bei jeder einzelnen Eintragung einzuführen, so würde die Karte noch unübersichtlicher, und man würde etwas festhalten, was im allgemeinen für spätere Zeiten völlig

gleichgültig ist. Nehmen wir einen Gruppenstücklohn an für den Zusammenbau eines Untergestells in Höhe von *M.* 850, so interessiert uns für die Nachkalkulation als Wortlaut nur die Art der Arbeit und ihr Wert, nicht aber deren Verteilung auf zufällige Lohnabschnitte. Wünscht man weitere Einzelheiten (Zahl der Arbeiter, Arbeitsdauer usw.), so gibt der in der Nachkalkulationsabteilung abgelegte Originallohnzettel jeden Aufschluß. Will man andererseits wissen, wieviel an Löhnen für einen bestimmten Auftrag bis zu einem gegebenen Tage aufgelaufen sind, einschließlich etwaiger Abschläge auf Stücklohn, so braucht man neben der Kalkulationskarte die Abschlagszettel zur Hand zu nehmen, ohne deshalb aber diesen zufälligen Stand des Stücklohnes durch Eintragung in die Nachkalkulationskarte zu verewigen.

Lohnabschnitte und Monatsverbuchung. Wir haben in den bisherigen Kapiteln die Verbuchung aller in Betracht kommenden Ziffern monatsweise abgeschlossen, so daß wir jeweils am Monatsende eine Bilanz aufstellen konnten. Die Lohnungsabschnitte (Lohnperioden), die zumeist eine Woche oder deren mehrere umfassen, ordnen sich nicht ohne weiteres in die monatliche Gliederung ein. Man muß daher am Jahresbeginn festlegen, wie man die Lohnabschnitte auf die einzelnen Monate verteilen will. Dort, wo der Lohnabschnitt je eine Woche umfaßt, wird man auf einige Monate 4, auf andere 5 Lohnabschnitte entfallen lassen. Wie man in dieser Beziehung auch verfahren will, Schwierigkeiten werden sich niemals ergeben, denn die Zwangsläufigkeit der Verbuchungsweise sorgt dafür, daß, was von der einen Stelle in einem gegebenen Monat verbucht wird, von der folgenden Stelle nicht etwa in einem anderen Monat untergebracht werden kann. Trotzdem ist die Betrachtung nicht ganz gleichgültig, denn je besser man die Lohnabschnitte den einzelnen Monaten anpaßt, um so besser vergleichbare Ziffern erhält man für die einzelnen Monate. Darum wird es im allgemeinen auch ratsam sein, die Abschnitte mit mehr als 4 Lohnwochen nicht in die Monate des Vierteljahrsschlusses (März, Juni, September, Dezember) zu legen, da diese Monate an sich schon erfahrungsgemäß infolge gewisser vierteljährlich wiederkehrender Belastungen meist die höchsten Unkostenziffern zeigen, so daß es nicht ratsam ist, sie durch größere Lohnabschnitte noch weiter über andere Monate hinaus zu belasten.

Aufstellungs(Montage)-Lohn. Dem Grundsatz nach sind die Aufstellungslöhne natürlich in derselben Weise zu behandeln. Da sich bei ihnen aber gewisse Schwierigkeiten bzw. Unterschiede gegenüber den Betriebslöhnen ergeben, so wird hierauf in dem der Aufstellung gewidmeten besonderen Abschnitte zurückzukommen sein.

VII. Sonderkosten.

Wesen der Sonderkosten Was wir unter dem Begriff der Sonderkosten (auch Zusatzkosten, Nebenkosten usw. genannt) zu verstehen haben, ist im Kapitel II dargelegt worden. Das dort Gesagte muß daher hier als bekannt vorausgesetzt werden. Es handelt sich, wie nur kurz wiederholt sei, um die buchhalterische Erfassung aller direkten (also zu Lasten bestimmter Aufträge zu verbuchenden) Aufwendungen, soweit diese nicht zwanglos in den Material- und Lohnkonten ihre Verbuchung finden können. Tatsache ist, daß in der Mehrzahl maschinenindustrieller Unternehmungen eine ganze Reihe von zusätzlichen Kosten die einzelnen Aufträge belastet, deren Verbuchung in einem Material- oder Lohnkonto ungenau, oft geradezu unmöglich ist. Auch die Schaffung eines Sammelkontos (Fabrikationskonto), in dem die Menge aller direkten Aufwendungen wie in einem großen Rührgefäß verschwindet, muß aus den im Laufe dieser Arbeit wiederholt erörterten Gründen als unzulänglich bezeichnet werden. Ebenso verkehrt ist es, derartige Kosten, die deutlich auf den einzelnen Aufträgen ruhen und von der Nachkalkulation als direkte Aufwendungen erfaßt werden, buchhalterisch unter Unkosten verschwinden zu lassen, denn damit entfällt die Vorbedingung jeder geordneten Betriebsrechnung, die Einheitlichkeit zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung. Zwar werden Sonderkosten in Betrieben mit gleichbleibender Massenfabrikation im allgemeinen keine nennenswerte Rolle spielen. Je mehr man sich aber Werken mit Einzelfabrikation nähert, einen um so größeren Prozentsatz pflegen die Sonderkosten zu umfassen, um bei Werken, die die Erstellung ganzer Anlagen betreiben, zu einem nennenswerten Faktor der gesamten Selbstkosten zu werden, so daß dort ein Einblick in den Aufbau dieser Sonderkosten von großer Wichtigkeit wird. Als Beispiele der für Sonderkosten in Betracht kommenden Aufwendungen haben wir im Kapitel II die folgenden genannt: Ausgangsfrachten, Provisionen, Lizenzen, Verbandsabgaben, Umsatzsteuer, Stellung von Bankbürgschaften usw. Dort wo der Begriff der Sonderkosten noch nicht genügend Wurzel geschlagen hat, wird es sich empfehlen, zunächst nur ein einziges Konto für Sonderkosten zu bilden und seine Gliederung in Unterkonten erst im Laufe der Zeit und den Bedürfnissen des Einzelunternehmens entsprechend vorzunehmen.

Verbuchung der Sonderkosten. Genau also wie wir alle zu Lasten der Einzelaufträge eingekauften oder vom Vorrat entnommenen Materialien über ein „Materialkonto Fabrikation“ verbuchen, oder wie wir die dafür aufgewandten direkten Löhne über ein „Lohnkonto Fabrikation“ (oder aber über Gruppen solcher Konten) verbuchen, so bilden wir für die zusätzlichen direkten Aufwendungen ein „Sonderkostenkonto“ (oder eine Gruppe der Sonderkostenkonten), das sich gleichberechtigt neben die beiden anderen Gruppen stellt. Auch die Teilung zwischen Halbfabrikaten und abgerechneten Erzeugnissen entspricht der Behandlung von Material und Lohn. Wir müßten also für alle auftretenden Sonderkosten ein „Sonderkostenkonto in Fabrikation“ bilden, das wir aber, wie schon an anderer Stelle bemerkt, lieber „Sonderkosten in Halbfabrikaten“ nennen wollen, weil diese Art von Aufwendungen mit der eigentlichen Fabrikation nichts zu tun hat. Die auf den abgerechneten Aufträgen ruhenden Sonderkosten gehen sodann in das Erlöskonto über und zwar in dessen Unterkonto „Sonderkosten-Verbrauch“. Es ergeben sich also für die direkten Aufwendungen die folgenden bereits im Kapitel „Buchhaltung“ näher besprochenen Gruppen:

Halbfabrikate	Abgerechnete Erzeugnisse
Materialkonto Fabrikation	→ Erlöskonto Material-Verbrauch
Lohnkonto Fabrikation	→ Erlöskonto Lohn-Verbrauch
Sonderkosten in Halbfabrikaten	→ Erlöskonto Sonderkosten-Verbrauch

In welcher Weise die Unterlagen für die Umbuchung der Halbfabrikatekonten auf die der abgerechneten Erzeugnisse gewonnen werden, wird aus dem Abschnitt „Nachkalkulation“ hervorgehen.

Abgrenzung gegenüber Unkosten. Ähnlich wie wir dies bei gewissen anderen direkten Aufwendungen gefunden haben, verläuft die Grenze zwischen Sonderkosten und Unkosten nicht in allen Unternehmungen gleichmäßig. Auch hier wird es Sache des Organisators sein, zu bestimmen, ob er die in Betracht kommenden Aufwendungen als direkte oder als Unkosten zu verbuchen wünscht. Wir erinnern, um ein Beispiel zu nennen, an Provisionen, die man entweder als Unkosten auffassen kann (dann bildet man ein „Provisions-Unkosten-Konto“) oder als Sonderkosten, dann finden sie in einem Provisionskonto als einem Teil des Kontos „Sonderkosten“ ihre Verbuchung. Die strenge Abhängigkeit zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung, die, wie wir demnächst sehen werden, auch für Sonderkosten gewahrt bleibt, schützt uns davor, daß eine gegebene solche Aufwendung von zwei verschiedenen Stellen des Unternehmens nicht einheitlich, sondern verschieden verbucht wird. Besteht bei Bestimmung des Kontensystems ein Zweifel, ob man eine Aufwendungsart über Unkosten oder Sonderkosten leiten soll, so läßt man sich

am besten von der für die Nachkalkulation bestehenden Übung leiten. Es liegt im Wesen der Nachkalkulation, die Unkosten in Form von Zuschlägen zu erfassen. Diese Betriebszuschläge gemeinsam mit den Vertriebszuschlägen sollen alles das umfassen, was in den Unkostenkonten zur Verbuchung gelangt. Alles das also, was die Nachkalkulation zu Lasten der Einzelaufträge zu erfassen gewohnt ist, gehört nicht in ein Unkostenkonto, sondern, sofern es nicht Material oder Lohn betrifft, in die Gruppe der Sonderkostenkonten.

Zusammenhang zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung. Wir haben bei den Aufwendungen an Material und Lohn gesehen, daß die gleichen Originalbelege die Grundlage der Verbuchung bilden sowohl für die Hauptbuchhaltung wie für die Nachkalkulation. Bei dem Material waren es die Entnahmescheine bzw. — soweit es sich um direkt für den Auftrag bezogenes Material handelt — die Rechnungen der Lieferfirma, bei dem Lohn waren es die Original-Lohnzettel. Bei der Verschiedenartigkeit der Sonderkosten können wir nicht erwarten, daß diese gleiche Einheitlichkeit der Unterlagen herrscht. Bald werden Sonderkosten in Form einer Abrechnung mit der Eisenbahnverwaltung (z. B. für Ausgangsfrachten) in die Erscheinung treten, bald in Form einer Reiseabrechnung (z. B. Aufstellungs-Sonderkosten), bald in Form einer Rechnung eines Spediteurs (z. B. Zollkosten), bald in Form einer Bankbelastung (z. B. für die Stellung von Bürgschaften) usw. usw. Es taucht also die Frage auf, welche Sicherheit bei Sonderkosten dafür besteht, daß die Einheitlichkeit zwischen Hauptbuchhaltung und Nachkalkulation gewahrt bleibt. Prüfen wir die Sonderkosten hieraufhin, so erkennen wir deutlich zwei Kategorien von Buchungen, nämlich solche, die bei Abrechnung eines Auftrages durch die Nachkalkulation bereits buchhalterisch in die Erscheinung getreten sind, und solche, bei denen dies noch nicht der Fall ist.

Was zunächst die ersteren anbetrifft, so ist der Zusammenhang zwischen Haupt- und Betriebsbuchhaltung leicht herzustellen; er entspricht genau dem, was wir im Kapitel III bezüglich Übernahme der Unkosten aus der Hauptbuchhaltung gesagt haben. Jeder Posten also, der seitens der Hauptbuchhaltung auf einem Sonderkostenkonto verbucht ist, muß von der Nachkalkulation auf den ihn betreffenden Auftrag übernommen werden. Nur diese Übernahme ermöglicht es der Nachkalkulation, für die Summe, mit der sich das Sonderkostenkonto (und damit die Gruppe der Halbfabrikate) belastet findet, die spätere Entlastung des Kontos und zwar zu Lasten des Erlöskontos vorzunehmen. Alle Posten also, die seitens der Hauptbuchhaltung über ein Sonderkostenkonto verbucht sind, werden von der Nachkalkulation auf die Einzelaufträge übernommen. Ähnlich wie bei Unkosten kann dies in der Weise geschehen, daß hierfür in der Buchhaltung ein besonderes

Hilfsmemorial eingeführt wird, dessen Durchschrift an die Nachkalkulation geht, oder aber es können getrennte nummerierte lose Buchungsaufgaben eingeführt werden bzw. es kann auf irgendeine sonstige Art der Nachkalkulation Einblick in die seitens der Buchhaltung vorgenommenen Belastungen gegeben werden. Auch hier wird sich je nach den Verhältnissen des Einzelunternehmens sehr bald der passendste Weg herausbilden, da die Nachkalkulation ihre Abrechnungen nur dann stimmend bekommen kann, wenn sie jeden auf Sonderkostenkonto verbuchten Betrag aus der Buchhaltung übernimmt.

Man kann die Analogie mit dem, was im Kapitel III unter „Unkosten“ gesagt ist, sogar noch weiter treiben, indem man in der Hauptbuchhaltung nur ein „Verrechnungskonto für Sonderkosten“ führt, das dem „Unkosten-Verrechnungskonto“ entspricht. Die Nachkalkulation teilt die Monatssumme nach den verschiedenen Unterkonten auf, für die sie ungleich sachverständiger ist als die Hauptbuchhaltung, und führt mit ihrer Schlußbuchung am Monatsschlusse die Belastung der Unterkonten zugunsten des Verrechnungskontos herbei, das sich demnach am Monatsschlusse automatisch auflösen muß. Irgendwelche Schwierigkeiten werden sich hierbei niemals ergeben.

Schwieriger liegt die Verbuchung für solche Sonderkosten, die bei Abrechnung des einzelnen Auftrages buchhalterisch noch nicht in die Erscheinung getreten sind. Wir stoßen hier auf eine Eigenart gewisser Sonderkosten, die klar erkannt werden muß, um die Übereinstimmung zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung durchführen zu können. Während nämlich die meisten Aufwendungen, insbesondere Material und Lohn, aber auch viele Sonderkosten, zum Zeitpunkt der Abrechnung des Auftrages bereits geldlich in die Erscheinung getreten sind, gibt es andere, die von der Nachkalkulation berücksichtigt werden können und müssen, bei der Abrechnung aber noch nicht eine Verbuchung gefunden haben. Denken wir beispielsweise an die Provision, die einem Außenvertreter für eine in seinem Bezirk erstellte Anlage zu zahlen ist. Vielleicht rechnet das Unternehmen mit ihm nur einmal jährlich oder halbjährlich ab, dann erfolgt die eigentliche Zahlung erst sehr viel später als die Nachkalkulation des Auftrages. In der Buchhaltung erscheint daher vorläufig eine Provision nicht. Andererseits würde die Nichtberücksichtigung durch die Nachkalkulation nicht nur ein falsches Bild ergeben, es würde auch die zu einem späteren Zeitpunkte gezahlte Provision nicht mehr, oder wenigstens nicht ohne Schwierigkeiten, als direkte Aufwendung unterzubringen sein. In der Regel hilft man sich leider in der Weise, daß die Aufwendung zunächst durch die Nachkalkulation erfaßt wird, die Buchhaltung dagegen damit wartet bis zum Zeitpunkte der endgiltigen Abrechnung; die Übereinstimmung zwischen den beiden Rechnungsarten ist dann dahin.

Den Ausweg aus dieser Schwierigkeit finden wir in einfacher Weise wiederum durch Einführung eines Verrechnungskontos bzw. von Verrechnungskonten, d. h. durch den Weg, den wir immer gehen, wenn zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung eine Unstimmigkeit besteht. Während es sich dabei in der Regel um wertliche Unstimmigkeiten handelt, haben wir es im vorliegenden Falle mit einer zeitlichen Unstimmigkeit zu tun insofern, als die Betriebsbuchhaltung eine Verbuchung bereits zu einem früheren Zeitpunkt als die Hauptbuchhaltung vorzunehmen gezwungen ist. Denken wir an das vorstehende Beispiel der Provisionen, so würden die von der Nachkalkulation zu Lasten der Aufträge verbuchten Provisionssummen (und zwar zu Lasten des Sonderkostenkontos oder eines entsprechenden Unterkontos der Gruppe Sonderkosten) einem „Verrechnungskonto für Provisionen“ oder einem „Rückstellungskonto für Provisionen“ zu erkennen sein. Dies geschieht natürlich nur in einer einzigen Buchung am Monatschluß, indem die Summe sämtlicher von der Nachkalkulation verbuchten Provisionen dem Konto gutgeschrieben wird. Wo ein solches Verrechnungskonto eingeführt ist, dürfen die Provisionen an Vertreter daher grundsätzlich stets nur zu Lasten dieses Rückstellungs- oder Verrechnungskontos verbucht werden. Damit gewinnt das Konto eine weitere wichtige Bedeutung. Wir finden auf ihm nunmehr die Summe sämtlicher von der Nachkalkulation berücksichtigten, den Vertretern aber noch nicht gutgeschriebenen Provisionen. Es ist dann unmöglich, daß an einen Vertreter eine Provision gezahlt wird, ohne daß diese durch die Nachkalkulation Berücksichtigung gefunden hat. Auch hier also wird mit Hilfe des Verrechnungskontos eine gegenseitige Kontrolle von Haupt- und Betriebsbuchhaltung sicher gestellt. Erfreulicherweise sind es nur wenige Sonderkostenarten, für die dieser Umweg erforderlich wäre. Außer Provisionen werden es im wesentlichen nur Lizenzen sein, ferner unter Umständen die Umsatzsteuer, sofern wir diese zu Lasten der Einzelaufträge verbuchen und sie daher in einem „Verrechnungskonto für Umsatzsteuern“ sammeln. Wo Lizenzen keine bedeutende Rolle spielen, sondern nur vereinzelt vorkommen, wird man diese ohne weiteres mit den Provisionen in einem Konto zusammenfassen können.

In der Praxis wird es sich in der Regel empfehlen, je ein besonderes Hilfsmemorial für diese Kostenarten anzulegen, z. B. ein Hilfsmemorial für Provisionen. Bei Abrechnung eines jeden Auftrages wird die dem Vertreter zukommende Provision mit Hilfe entsprechender Vordrucke ermittelt und die Gesamtsumme am Monatschluß dann zugunsten des Verrechnungskontos verbucht. Tritt dann der Zeitpunkt der Abrechnung mit dem Vertreter ein, so findet man in diesem Hilfsmemorial den zurückgestellten Betrag und kann ihn durch Abstreichen oder auf sonstige Art als erledigt kennzeichnen. Die Summe der nicht so erledigten

Provisionen muß stets übereinstimmen mit dem Saldo des Provisions-Verrechnungskontos, wodurch ein leichter und wichtiger Überblick gewährleistet ist.

Die Ausgestaltung der Sonderkosten-Verbuchung wird demnach je nach der Art der in Frage kommenden Unternehmungen recht verschieden ausfallen. Es werden indessen die vorstehenden Darlegungen genügen, um den Organisierenden die rechten Wege finden zu lassen. Soviel jedenfalls dürfte klar sein, daß die Übereinstimmung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation auch für die Sonderkosten mit Sicherheit gewährleistet ist. Man wird nicht erwarten dürfen, daß für die zuletzt genannten Sonderkostenarten diese Übereinstimmung vor einem gewissen Übergangsstadium zu erreichen sein wird. Die Gewißheit aber, auch für diese Kosten die Einheitlichkeit der Betriebsrechnung zu sichern, die Gewißheit ferner, daß alle die verschiedenen Sonderkosten-Aufwendungen auch mit Sicherheit auf den einzelnen Auftrag gelangen, läßt die kleine für die Übergangszeit erforderliche Arbeit wohl lohnend erscheinen.

Nachträgliche Aufwendungen. Bevor wir diesen Abschnitt schließen, müssen wir noch darauf hinweisen, daß bei manchen Unternehmungen zur Zeit der Abrechnung eines Auftrages durch die Nachkalkulation die eine oder andere Aufwendung noch nicht klar zu übersehen bzw. in ihrem Ausmaße noch nicht endgültig festzustellen ist. Über die hierin liegende Schwierigkeit wird im Kapitel „Nachkalkulation“ zu reden sein.

VIII. Aufstellung (Montage).

Einleitung. Überall dort, wo die Lieferungsverpflichtung erst mit der Aufstellung des Werkes an Ort und Stelle beendet ist, bilden die Aufstellungsarbeiten einen entsprechenden Teil der Selbstkosten und verlangen als solche eine sorgfältige Einordnung in den Kreislauf der Betriebsrechnung. Der Umfang dieser Arbeiten wird je nach der Art der Erzeugnisse ein sehr verschiedener sein können. Bald wird es sich nur um letzte Handgriffe handeln, die in wenigen Stunden oder Tagen zu erledigen sind, bald wird ein gewisser Teil der fabrikatorischen Tätigkeit tatsächlich an den Aufstellungsort verlegt, wie dies beispielsweise beim Brückenbau, bei Krananlagen und sonstigen Eisenkonstruktionen der Fall sein wird; bald endlich, insbesondere bei der Erstellung ganzer Anlagen wie bei Kraftstationen, Gaswerken usw., wird an Ort und Stelle eine höchst vielseitige Aufbau- und Fabrikationstätigkeit unter Leitung eines Ingenieurs oder technisch gebildeten Bauleiters zu leisten sein, um das Werk zu einem abnahmereifen zu machen. Überall dort, wo solche Aufstellungsarbeiten einen einigermaßen erheblichen Umfang annehmen, empfiehlt es sich, ihrem Abrechnungswesen eine aufmerksame Behandlung zu schenken. Schon die Tatsache, daß sich die Tätigkeit fern von der im eigentlichen Werk eingeführten Organisation abspielt und daß man auf die Zuverlässigkeit einzelner Personen, denen man die Bauleitung anvertraut, angewiesen ist, macht eine sorgfältige Überwachung erforderlich. Aber auch für die Kalkulation und die Buchhaltung ist die richtige Einordnung der so entstehenden Aufwendungen ein Erfordernis, wenn man sich vor Verlusten schützen und zugleich die notwendige laufende Übersicht gewinnen will.

Aufstellungs-Abteilung. Um diesem Ziel gerecht zu werden, fassen wir die Aufstellungsarbeiten begrifflich als eine Fortsetzung der fabrikatorischen Tätigkeit auf und bilden dafür eine neue Abteilung, die gleichberechtigt neben die werbenden Betriebsabteilungen tritt: „die Aufstellungsabteilung“. Wir brauchen uns nicht dadurch beirren zu lassen, daß im Gegensatz zu den übrigen Betriebsabteilungen die Tätigkeit dieser neuen Abteilung eine örtlich nicht zusammenhängende, sondern auf die einzelnen Aufstellungsorte verteilte ist. Natürlich wird jede Baustelle getrennt zu überwachen sein, worauf wir weiter unten

noch zu sprechen kommen werden; in bezug auf die Einordnung der Aufwendungen bildet die Aufstellungsabteilung eine einheitliche werbende Abteilung. Eine Untergliederung dieser Abteilung ist nur dort am Platze, wo die Art der Aufstellungsarbeiten eine verschieden geartete ist. So wird ein Unternehmen, daß zu gleicher Zeit Eisenkonstruktionen zu erstellen, Rohrnetze zu verlegen und daneben vielleicht noch Maschinen oder Apparate zusammenzubauen hat, gut daran tun, für diese drei verschiedenen Arten der Tätigkeit auch drei verschiedene Aufstellungsabteilungen zu bilden, auch wenn in der Hauptverwaltung die Überwachung von einer einzigen Stelle aus erfolgt. Das Ziel dieser Trennung ist die Erfassung der für die verschieden geartete Tätigkeit auch verschieden ausfallenden Unkostenzuschläge; wir bleiben damit ganz im Rahmen der Unterscheidungen, die für die Trennung der eigentlichen Betriebsabteilungen maßgebend gewesen sind. Wie verschieden in dieser Beziehung die Unkostenzuschläge für die Aufstellungstätigkeit werden können, erhellt ohne weiteres, wenn man beispielsweise an das vielseitige und teure Aufstellungsgerät denkt, das zur Erstellung großer Eisenkonstruktionen benötigt wird und damit die einfachen Vorrichtungen vergleicht, die beispielsweise eine Rohrnetzaufstellung erfordert. Würden wir für Vor- und Nachkalkulation die Summe dieser beiderseitigen Unkosten zusammenwerfen und auf Grund dieser Ermittlung den Unkostenzuschlag für Aufstellungsarbeiten ermitteln, so würden wir offenbar die Rohrnetzarbeiten über Gebühr belasten, dagegen bei Eisenkonstruktionsarbeiten die Selbstkosten bei weitem nicht decken. Welche nachteiligen Folgen sich hieraus für Kalkulation und Wettbewerbsfähigkeit ergeben können, versteht sich von selbst, zumal der Umfang dieser verschiedenartigen Arbeiten in der Regel in keinem auch nur einigermaßen gleichbleibenden Verhältnis stehen wird.

Bei manchen Unternehmungen werden etwa vorkommende Aufstellungsarbeiten lediglich in der Weise ausgeführt, daß die Richtmeister (Monteure) den Abnehmern stunden- oder tageweise gegen eine feste Vergütung überlassen werden. Die Überwachung der hiermit verknüpften Kosten und Einnahmen ist natürlich wesentlich einfacher, ebenso das damit verbundene Wagnis entsprechend geringer. Immerhin empfiehlt es sich, auch für diese Arbeiten eine getrennte Aufstellungsabteilung zu bilden, um die damit zusammenhängenden Kosten zuverlässig erkennen zu können. Es wird sich dann zuweilen herausstellen, daß der über den eigentlichen Richtmeisterlohn hinaus verlangte Betrag unzureichend ist, eben weil darauf höhere Unkosten ruhen als angenommen. Dieser Mehrbetrag wird überhaupt leicht als ein ungerechtfertigter Gewinn angesehen sowohl seitens des Abnehmers als auch nicht zuletzt seitens der Richtmeister selbst. Um sich in dieser Beziehung keinen irrigen Annahmen auszusetzen, ist eine strenge Kalkulationsgrundlage auch

für solche im Tagelohn ausgeführten Aufstellungsarbeiten empfehlenswert.

Diese strenge Kalkulationsgrundlage gewinnen wir also durch Schaffung einer Aufstellungsabteilung, der alle mit den Aufstellungsarbeiten verknüpften Unkosten zu belasten sind, d. h. alle diejenigen Aufwendungen, die nicht zu Lasten der einzelnen Aufträge erfaßt werden. Statt der einen Abteilung kann aus den oben erörterten Gründen auch eine Gliederung in mehrere Abteilungen empfehlenswert sein (z. B. Behälter-Aufstellung, Rohrnetz-Aufstellung, Maschinen-Aufstellung, Apparate-Aufstellung usw.), wenn die verschiedene Arbeitsart dies rechtfertigt. Wo in dieser Beziehung noch keine ausreichende Klarheit herrscht, empfiehlt es sich, zunächst nur eine Abteilung zu bilden und dann mit fortschreitender Einsicht eine Untergliederung der gedachten Art einzuführen. Dort, wo die Aufstellungsarbeiten von einer besonderen Abteilung der Hauptverwaltung aus überwacht und bearbeitet werden, ist neben der werbenden Aufstellungsabteilung auch eine nicht-werbende Abteilung zu führen, die wir „Aufstellungs-Überwachung“ nennen wollen. In unserem Plan laut Anlage I würde sie sich am besten unter B 25 eingliedern.

Aufstellungskosten. Bei Einordnung der Aufstellungsabteilungen in den Gesamtplan ergibt sich ohne weiteres, daß die auf die Aufstellungsabteilung entfallenden Unkosten in eben diesen Abteilungen zusammen laufen. Wir erinnern in dieser Beziehung an das, was über die Unkostengliederung im Kapitel III gesagt ist. Betrachten wir die auf die Aufstellungsarbeiten entfallenden Unkosten, so finden wir, daß der Hauptanteil daran in der Regel die Abschreibungen auf das Aufstellungsgerät umfaßt. Daneben wird man unter den Unkosten dieser Abteilung die Löhne der Aufstellungsarbeiter während Zeiten der Nichtbeschäftigung, Urlaub usw. verbuchen; schließlich gehören unter die Unkostenaufwendungen die sozialen Ausgaben für die Bauleiter und Richtmeister, ferner der Verbrauch an Schmier- und Putzmaterial, insoweit wir solches nicht als direkte Aufwendungen verbuchen wollen; auf diese direkten Aufwendungen kommen wir demnächst noch zurück. Wir werden ferner, wo eine Abteilung „Aufstellungs-Überwachung“ besteht, die Endziffer dieser Abteilung mit 100% auf die werbende Aufstellungsabteilung bzw. auf die werbenden Aufstellungsabteilungen jeweils am Monats-schluß übertragen müssen, genau wie sich dies aus den Grundsätzen des Kapitels III ergibt. Dort dagegen, wo keine getrennte Überwachungsabteilung besteht, wird ein anteiliger Betrag derjenigen Verwaltungsabteilungen auf die werbende Aufstellungsabteilung zu übernehmen sein, die im Interesse dieser Abteilung tätig gewesen sind. Wir gewinnen auf diese Weise in der werbenden Aufstellungsabteilung monatlich die Höhe der auf sie entfallenden Gesamtkosten; mit Hilfe des

Unkosten-Übersichtsbuches (siehe Kapitel III, S. 71) werden dieser Gesamt-Unkostenziffer die verbenden Löhne des gleichen Zeitraumes gegenübergestellt und damit die jeweiligen „Zuschläge für Aufstellungsunkosten“ ermittelt. Genau wie bei den Betriebsunkosten empfiehlt es sich auch hier, den für Vor- und Nachkalkulation gültigen Zuschlag jeweils für einen längeren Zeitabschnitt (beispielsweise ein Jahr) im voraus festzulegen und eine Änderung nur dann eintreten zu lassen, wenn zwingende Überlegungen dies verlangen.

Direkte Aufwendungen. Unter den direkten Aufwendungen erfassen wir, wie in den vorigen Kapiteln wiederholt hervorgehoben, die Gruppen Material, Lohn und Sonderkosten. Es fragt sich nun, ob wir die am Aufstellungsorte entstehenden Aufwendungen von den übrigen direkten Aufwendungen trennen müssen. Der Grund der Trennung ist offenbar der, die am Aufstellungsorte entstehenden fabrikatorischen Kosten nicht zu vermengen mit den eigentlichen im Betrieb entstehenden Aufwendungen. Demgemäß erübrigt sich die Trennung für die Gruppe der Sonderkosten, denn die Verbuchung unter Sonderkosten zeigt bereits, daß es sich um Aufwendungen außerhalb des eigentlichen Betriebes handelt. Umso wichtiger ist die Trennung der Aufstellungslöhne von den im Betriebe entstehenden direkten Löhnen; wir kommen hierauf sogleich zurück.

Material. Was das Material anbetrifft, so ist eine Trennung offenbar nur insoweit erforderlich, als ein selbständiger Einkauf des Materials an Ort und Stelle, etwa durch den Bauleiter, die überwachende örtliche Filiale usw., stattfindet. Insoweit dagegen das Material seitens der Hauptverwaltung beschafft wird, liegt zu irgendeiner Trennung keine Veranlassung vor. Man wird im allgemeinen aus Zweckmäßigkeitsgründen die Regel aufstellen müssen, daß die Materialbeschaffung möglichst ausnahmslos seitens der Hauptverwaltung erfolgen soll, wenn sich auch gewisse kleine örtliche Einkäufe nicht immer gänzlich vermeiden lassen. Wo solche örtlichen Einkäufe eine nennenswerte Rolle spielen, empfiehlt es sich, die Verbuchung auch kontenmäßig von dem übrigen Material zu trennen. Man wird also dann ein Unterkonto des „Materialkonto in Fabrikation“ schaffen müssen, genannt „Material in Aufstellung“. In der Regel wird es indessen genügen, die Trennung statistisch zu erfassen und auch das an der Baustelle eingekaufte Material in dem Konto „Material in Fabrikation“ zu verbuchen. Es kann auch hier immer so vorgegangen werden, wie es den Bedürfnissen des einzelnen Unternehmens entspricht.

Etwas schwieriger ist die Frage, inwieweit Material, das auf die Baustelle gesandt wird, nicht als direkte Aufwendung, sondern als Unkostenmaterial zu behandeln und damit über Unkostenkonto zu verbuchen ist. Allgemein zwar wird man die Regel aufstellen dürfen, daß alles an die

Baustelle gelieferte Material unter direkten Aufwendungen und damit in dem genannten Materialkonto verbucht wird. Restlos wird sich diese Regel aber nicht durchführen lassen. Schon das an Ort und Stelle gesandte Aufstellungsgerät und -Werkzeug wird offenbar nicht unter Material zu verbuchen sein, soweit es nicht etwa für einen ganz besonderen einmaligen Zweck angeschafft wird. Dieses Gerät und Werkzeug tritt vielmehr nur dadurch geldlich in die Erscheinung, daß die darauf entfallenden Abschreibungen die Unkosten der Aufstellungsabteilung belasten; mit anderen Worten, die diesbezüglichen Kosten kommen als Unkostenzuschläge und nicht als direkte Aufwendungen zum Ausdruck. Insoweit man ferner Schmier-, Putz-, Dichtungsmaterial, Chemikalien usw. an die Baustelle entsendet, kann man zweifelhaft sein. Man kann entweder solches Material genau, wie wir dies bei den Betriebswerkstätten getan haben, als Unkostenmaterial auffassen; dann erscheinen die Aufwendungen wiederum als Teil der Unkostenzuschläge. Man kann aber ebenso den Grundsatz aufstellen, solches an die Baustelle gesandte Material als direkte Aufwendungen aufzufassen und damit das „Materialkonto Fabrikation“ (oder ein zu bildendes Unterkonto) zu belasten. Wo es sich dagegen um Material handelt, das unmittelbar zu Lasten des Einzelauftrages geht (wie beispielsweise Farben, Firnis usw.) wird es sich stets empfehlen, den Einzelauftrag zu belasten (und damit auch das „Materialkonto in Fabrikation“), nicht aber diese Aufwendungen als Unkostenaufwendungen aufzufassen. Von dieser Regel braucht auch dann nicht abgewichen zu werden, wenn man solches Material in größerer Menge an Ort und Stelle entsendet, als wahrscheinlich zum Verbrauch gelangt. Kommt ein Teil des Materials zurück, so wird es mit Hilfe der Rücklieferungszettel (siehe Kapitel „Material“) dem betreffenden Auftrage wieder gutgeschrieben.

Wie man in bezug auf die Verbuchung von Aufstellungsmaterial auch vorgehen mag, stets ist eine genaue Kontrolle der an Ort und Stelle gesandten Materialien, Werkzeuge usw. von großer Wichtigkeit. Diese Kontrollen zu behandeln, liegt außerhalb des Rahmens dieses Buches. Wird aber mit Hilfe dieser Kontrollen festgestellt, daß irgendwelches über Unkostenkonto verbuchtes Material (z. B. ein Aufstellungsgerüst, ein Werkzeug usw.) dem Unternehmen nicht wieder zugeht, sondern auf der Baustelle verloren wird, so muß eine streng arbeitende Betriebsrechnung den derzeitigen Wert des verlorenen Gegenstandes dem betreffenden Auftrage (über Materialkonto) zur Last schreiben.

Lohn. Den wichtigsten Teil der direkten Aufwendungen auf der Baustelle bilden die direkten Löhne. Bei Verbuchung dieser Löhne können wir genau den Grundsätzen folgen, die im Kapitel „Lohn“ niedergelegt sind. Um diese Löhne aber getrennt von den Betriebslöhnen zu halten, bilden wir ein besonderes Konto „Aufstellungslohn-

konto“, wobei wir dieses Konto entweder als Unterkonto des Hauptbuchkontos „Lohn in Fabrikation“ führen, oder aber als getrenntes Hauptbuchkonto behandeln können. Es ergeben sich bei den Aufstellungslöhnen etwas schwierigere Verhältnisse dadurch, daß nicht, wie bei den Betriebslöhnen, die wöchentliche Lohnsumme an eine einzige Stelle (die Lohnabteilung) ausgeliefert wird, sondern daß mit den einzelnen örtlichen Bauleitern abzurechnen ist, die zudem noch in der Regel die Zahlungen aus Vorschüssen leisten, die man ihnen zur Verfügung stellen muß. Auch dieser etwas kompliziertere Gang des Abrechnungswesens aber läßt sich durch Schaffung geeigneter Konten leicht überwachen.

Der Gang wird in der Regel der folgende sein: Der örtliche Bauleiter erhält gewisse Pauschalbeträge, aus denen er die Löhne und sonstigen örtlichen Aufwendungen zu decken hat; es kann dies geschehen, indem er entweder den Barbetrag eingesandt erhält, oder indem ihm bei einer Bank oder einer sonstigen Stelle der Betrag zur Verfügung gestellt wird. Nehmen wir an, daß wir das Konto, das die ihm eingesandten oder von ihm erhobenen Summen aufnimmt, „Bauleiter-Vorschußkonto“ nennen. Selbstverständlich wird für jeden örtlichen Bauleiter ein getrenntes Konto einzurichten sein, jedoch empfiehlt es sich, diese Konten kontokorrentartig zu führen (siehe dieserhalb Abschnitt „Buchhaltung“) und sie in dem genannten „Bauleiter-Vorschußkonto“ zusammenzufassen. Dieses Konto wird man am besten als ein Unterkonto des im Hauptbuch geführten „Kontos der Verrechnungen“ gestalten.

Aus dem dem Bauleiter so jeweilig zur Verfügung gestellten Beträge werden sodann seine Entnahmen bestritten. Diese Entnahmen sind natürlich äußerst vielseitiger Natur. Es sind darin enthalten gezahlte Löhne, örtliche Aufwendungen für Krankenkasse und Unfallversicherungen, Steuermarken usw., ferner in der Regel gewisse Auslagen für Fahrgelder, unter Umständen auch für den Einkauf von Materialien usw. usw. Auf diese Weise wird der Bauleiter für jeden Rechnungsabschnitt (Lohnperiode) diejenige Summe nachweisen, zu deren Entnahme er befugt war. Es ist nun an sich nichts dagegen einzuwenden, diese Aufwendungen gleich auf die entsprechenden Konten zu übertragen; das ist also für die Löhne das „Aufstellungslohnkonto“, für etwa eingekauftes Material das „Materialkonto in Fabrikation“ (oder dessen Unterkonto) bzw., wenn es sich um Unkostenmaterial handelt, das Unkosten-Verrechnungskonto usw. Wenn wir uns indessen vor Augen halten, daß schon bei dem Betriebslohn zwischen Bruttolohnsumme und Nettolohnsumme zu unterscheiden war und daß für die Verbuchung dieser Unterschiede verschiedene Konten herangezogen werden mußten, so ist es leicht einzusehen, daß sich die Verbuchung und die Überwachung der Aufstellungslohn-Abrechnungen noch schwieriger gestalten muß.

Wir wollen zunächst davon ausgehen, welche Summe der Bauleiter

gemäß seiner Abrechnung zu erhalten hat: Das ist erstens die Nettolohnsumme (siehe betreffs dieses Begriffes Kapitel „Lohn“), sodann, wie schon erwähnt, etwaige Auslagen für örtliche Materialankäufe, ferner Sonderkosten wie Reisen, Porti, Fahrgelder usw. Hierzu kommen schließlich die Ausgaben für soziale Lasten, soweit sie der Bauleiter aufzuwenden bzw. durch Kleben von Marken zu leisten hat. Diese sozialen Ausgaben setzen sich zusammen einmal aus den dem Arbeiter gekürzten (und daher in der Nettolohnsumme nicht mehr enthaltenen) Beiträgen, sowie aus den Beiträgen, die der Unternehmer selbst zu leisten hat. Aus der Summe obiger Posten ergibt sich derjenige Betrag, um den das oben erwähnte Bauleiter-Vorschußkonto auf Grund der eingereichten Abrechnung zu kürzen (zu entlasten) ist.

Lohnliste. Diese Summe aber kann nicht ohne weiteres dem Auftrage (d. h. der in Ausführung befindlichen Anlage) belastet werden. Wir verweisen dieserhalb auf das im Abschnitt „Lohn“ Gesagte und erinnern daran, daß dem Auftrage nicht die Nettolohnsumme, sondern die Bruttolohnsumme belastet werden muß. Daneben sind in der dem Bauleiter gutgeschriebenen bzw. überwiesenen Summe aber Unkostenaufwendungen (nämlich der Unternehmerzuschuß an sozialen Lasten) enthalten, ferner Aufwendungen, die das Steuer-Verrechnungskonto betreffen, sowie bisweilen auch Vorschüsse, die an die von der Stammfirma aus an die Baustelle entsandten Arbeiter gezahlt werden und endlich auch die Zurückzahlung solcher Vorschüsse in Form von Lohnabzügen. Um all diesen Buchungen gerecht zu werden und um ferner die außerordentlich wichtige Übersicht über die dem Bauleiter anvertrauten Gelder nicht zu verlieren, empfiehlt es sich, zu einem neuen Verrechnungskonto zu greifen, das wir seiner Art nach „Aufstellungs-Verrechnungskonto“ nennen wollen. In welcher Weise eine Belastung und Erkennung dieses Kontos vor sich geht, ist in dem als Anlage 4 beigegebenen Vordruck einer ausgefüllten Aufstellungs-Lohnliste gezeigt. Dieser Vordruck, der allen Stellen die Arbeit außerordentlich erleichtert, bildet zu gleicher Zeit die Möglichkeit einer völlig zwangsläufigen Überwachung des Verrechnungswesens mit dem Bauleiter einerseits, der richtigen Belastung von Aufträgen und Konten andererseits. Wir finden in dem oberen Teil des Vordruckes die Lohnverrechnung mit ihren Abzügen. Im unteren Teil der Liste finden wir unter A) die Aufwendungen des Bauleiters an Material und Sonderkosten. Unter B) finden wir eine Zusammenstellung des dem Bauleiter zukommenden Nettobetrag, d. h. also desjenigen Betrages, um den das Bauleiter-Vorschußkonto zu entlasten ist. Unter C) finden wir die sich zu Lasten des Aufstellungs-Verrechnungskontos ergebenden Buchungen; unter D) schließlich die Entlastung des Aufstellungs-Verrechnungskontos. Sind Belastung und Entlastung richtig verbucht, so müssen die Summen beider, wie auch in dem von uns gegebenen Beispiele durchgeführt, die gleiche Schlußsumme aufweisen.

Geht man so vor, so erhält man die folgenden Einblicke:

1. Im Richtmeister-Vorschußkonto ist stets die Summe aller den Richtmeistern überwiesenen oder von ihnen abgehobenen Beträge enthalten, soweit der Verbrauch durch Lohnliste noch nicht nachgewiesen ist.
2. Über das Aufstellungs-Verrechnungskonto laufen alle im Zusammenhang mit der Aufstellung verausgabten Beträge, ganz gleich, ob sie zu Lasten des Auftrages oder zu Lasten eines anderen Kontos (Unkosten-Verrechnungskonto) gehen.
3. Von dem Aufstellungs-Verrechnungskonto aus werden zwangsläufig die in Betracht kommenden Konten belastet, d. h. die Konten der direkten Aufwendungen, soweit die Beträge zu Lasten der Aufträge verbucht werden, und das Unkosten-Verrechnungskonto, soweit es sich um Unkostenaufwendungen handelt. Ein auf dem Aufstellungs-Verrechnungskonto etwa verbleibender Saldo zeigt uns demnach, daß ein Fehler gemacht worden ist, insbesondere daß ein im Zusammenhang mit der Aufstellung aufgewandter Betrag nicht seine Weiterverrechnung gefunden hat.

Irgendwelche Mehrarbeit ist mit dieser ganzen Verbuchungsweise nicht verknüpft, im Gegenteil kann man sich eine einfachere Verrechnungsart kaum vorstellen, da die Lohnliste bereits alle erforderlichen Buchungen vorbereitet. Der Bauleiter hat den oberen Teil der Liste sowie die Auslagen des Bauleiters auszufüllen. Der übrige Teil der Liste wird in der Hauptverwaltung (in der Aufstellungs-Überwachung) ausgefüllt; die hierbei entstehende Buchungsarbeit ist eine rein mechanische.

Aufstellungs-Hilfsmemorial. Um aber nicht gezwungen zu sein, jede einzelne Lohnliste mit ihrem Ergebnis einzeln in die Hauptbuchhaltung zu übernehmen, legt man am besten ein Hilfsmemorial an, dessen Vordruck in Anlage 5 gegeben ist. In der ersten Zeile sind in unserem Beispiel die Ziffern aus der in Anlage 4 gegebenen Lohnliste (Aufstellungen C und D) übernommen. Am Schluß einer Lohnungsperiode gelangen die sich aus dem Hilfsmemorial ergebenden Schlußsummen zur Verbuchung in die Hauptbuchhaltung.

Selbstverständlich wird man zu einer so weitgehenden Ausgestaltung des Aufstellungs-Verrechnungswesens, wie wir es vorstehend vorschlagen, nur in solchen Unternehmungen schreiten, wo die Arbeiten an der Baustelle eine nennenswerte Rolle spielen. Bei allen übrigen Unternehmungen wird man einfachere Wege gehen können. Auf der anderen Seite bildet eine zwangsläufig arbeitende Verrechnungsweise der Aufstellungsarbeiten eine so große Sicherheit gegen Veruntreuungen, Unregelmäßigkeiten und Buchungsfehler, daß sie allen einschlägigen Unternehmungen nicht genug empfohlen werden kann. Eine nennenswerte Arbeit entsteht lediglich in der richtigen Ausarbeitung der Vordrucke. Sind diese einmal geschaffen, so ergibt sich alles andere zwangsläufig und mühelos.

IX. Nachkalkulation und Abrechnung.

Aufgaben der Nachkalkulation. Wir haben in den bisherigen Abschnitten die Nachkalkulation in ihrer Tätigkeit als Ermittlerin des Erfolges kennen gelernt, sei es, daß sie die Selbstkosten dem Erlöse gegenüberstellte und so die Gewinnziffer fand, sei es, daß sie zunächst nur die Selbstkosten ermittelte, um später nach Verkauf der Erzeugnisse den hierbei erzielten Gewinn festzustellen. In dieser ihrer wichtigsten Eigenschaft — als Ermittlerin des Erfolges — ist sie aufs engste mit der Betriebsrechnung verflochten, doch sind damit ihre Aufgaben keineswegs erschöpft. Von den vielseitigen sonstigen Zielen der nachkalkulatorischen Tätigkeit seien noch die folgenden erwähnt:

- a) Vergleich des tatsächlichen Aufwandes für jeden Auftrag verglichen mit dem Voranschlage (der Vorkalkulation);
- b) Kontrolle des Fabrikationsbetriebes in Bezug auf Fehler und Unzulänglichkeiten, die durch eben diesen Vergleich ans Licht gefördert werden und damit einer Erfassung und Abstellung zugänglich werden;
- c) Gewinnung und Zusammenstellung von Unterlagen für die Vorkalkulation späterer gleicher oder ähnlicher Arbeiten.

Diese Funktionen und die vielseitigen damit verbundenen Arbeiten und Organisationsmaßnahmen müssen für die vorliegende Arbeit beiseite bleiben. Sie bilden ein Gebiet für sich, dessen zweckmäßige Behandlung je nach Größe der Unternehmungen und mehr noch je nach Art der Erzeugnisse sehr verschiedene Maßnahmen bedingt. Nur darf für die verschieden gestalteten Aufgaben der nachkalkulatorischen Tätigkeit kein verständnisloses Nebeneinander stattfinden, vielmehr vermag auch hier eine umsichtige Organisation den Bedürfnissen der Erfolgsrechnung ebenso sehr gerecht zu werden, wie den mehr in das technische Gebiet übergreifenden Fragen, welche letztere neben der Überwachung des Betriebes vor allem zu einer bis in die letzten Verzweigungen reichenden Gliederung der einzelnen Aufträge führen. Keines der beiden Gebiete darf zu kurz kommen, beide aber müssen durch zweckmäßige Vordrucke und durch ähnliche Maßnahmen aufeinander abgestimmt werden und aufeinander Rücksicht nehmen.

Begriff des Auftrages. Wenn wir soeben und in den vergangenen Abschnitten immer wieder von dem einzelnen „Auftrage“ sprachen,

so bedarf dieser für die gesamte Betriebsrechnung wichtige Begriff einer kurzen Klarstellung. Gemeint hierbei war stets der „Werkstätten“-Auftrag, d. h. also derjenige, zu Lasten dessen die direkten Aufwendungen ihre Verbuchung finden. Jede in den Betrieb gegebene Arbeit bedarf einer besonderen Nummer; die Durchführung dieses Grundsatzes ist eine der ersten Vorbedingungen für eine ordnungsgemäße Betriebsrechnung. Zu erörtern bleibt das Verhältnis des „Werkstättenauftrages“ zu der „Bestellung“ des Abnehmers. Offenbar ist der Begriff der „Bestellung“ des Abnehmers der an Umfang weitere, der je nach Bedürfnis eine beliebig große Anzahl Werkstättenaufträge umfassen kann, gleichgültig ob der Abnehmer ein Außenstehender (ein Kunde) ist oder aber ob die Lieferung für ein Vorratslager oder für eigene Einrichtungen bestimmt ist. Mit der Numerierung der Werkstättenaufträge verfolgt man ein doppeltes Ziel: einmal das der Aufteilung der Lieferung in so viele Fabrikationsglieder, wie man aus betrieblichen oder organisatorischen Gründen getrennt zu erfassen wünscht; sodann die Vorbereitung der Zusammenfassung von Aufträgen, die aus irgendwelchen Gründen zusammengehören. Hierzu schafft man je nach der Klasse der Aufträge getrennte Nummernreihen (Serien) und ist so in der Lage, jeweils bei Abrechnung des Auftrages seine Einordnung nach beliebigen Gesichtspunkten herbeizuführen. Wir nennen nur einige Beispiele für getrennte Nummernreihen: Unterscheidung nach Kunden- und Vorratsaufträgen sowie eigenen Einrichtungen; Unterscheidung nach Erzeugnisarten, Fabrikationsstätten, Vorratslagern; Unterscheidung nach Vertriebsabteilungen, Bestimmungsländern usw. usw. In welcher Weise umgekehrt für die Aufteilung nach Fabrikationsgliedern die Auftragsnumerierung nutzbar gemacht werden kann, mag aus nachstehendem Beispiele für eine Lokomotivbestellung hervorgehen, bei der für jede der nachstehenden Einheiten eine getrennte Auftragsnummer zu schaffen ist:

- a) die Anfertigung der Modelle für die Zylinder, das Wasserstandsgehäuse, die Speisepumpe, den Injektor, die Triebräder und die Laufräderkörper;
- b) das Abgießen der Gußteile;
- c) die Bearbeitung der Radsterne (Radkörper);
- d) die Bearbeitung der Radkränze für die Räder;
- e) das Aufziehen der Radkränze auf die Radkörper;
- f) das Überdrehen der äußeren Radkränze;
- g) die Anfertigung der Laufachsen;
- h) das Aufziehen der Räder auf den Achsen;
- i) die Anfertigung des Lokomotivrahmens, einschließlich der Achsenlager. Puffer, Kupplungshaken;
- k) die Anfertigung der Dampfzylinder;

- l) die Anfertigung der Pleuelstangen, einschließlich Kulissensteuerung;
- m) die Anfertigung des Kessels, der Feuerbuchse, der Stehbolzen;
- n) das Einziehen der Flammrohre;
- o) die Herstellung und Bearbeitung der Kesselarmaturen, Sicherheitsventil, Injektor, Signalpfeife, Speiseventil, Speisepumpe, Wasserstandsgehäuse, Regulator;
- p) die Herstellung des Führerstandes;
- q) die Herstellung des Wärmeschutzmantels des Kessels, einschließlich Rauchkammer mit Schornstein;
- r) die Anfertigung des Unterbaues (Rahmen) der Tender;
- s) die Anfertigung des Kohlenbehälters einschließlich der Wasserkästen für den Tender;
- t) der Zusammenbau der Einzelteile, einschließlich der Zu- und Ableitungen am Kessel;
- u) Garantieversuche.

Für mindestens jede einzelne obiger Teiltätigkeiten bedarf es einer Auftragsnummer, wobei einer noch ungleich weiter ins einzelne gehenden Unterscheidung keinerlei Bedenken im Wege stehen.

Noch umfassender wird die Gliederung, wenn das Unternehmen ganze Anlagen an der Verwendungsstelle aufführt, wobei neben der Unterteilung der einzelnen Maschinen- und Apparategruppen auch die Aufstellung (Montage) selbst eine Aufteilung nach Auftragsnummern verlangt, eben um die Selbstkosten entsprechend getrennt erfassen zu können. Um auch hierfür ein Beispiel zu geben, möchten wir die Bestellung auf die Errichtung einer chemischen Fabrik, für die neben einer weitgehenden Unterteilung der Werkstättenaufträge für die Aufstellung etwa die folgende Auftragsgliederung in Betracht kommen könnte:

- a) Aufführung der Fundamente für Betriebskessel;
- b) Aufführung der Fundamente für die Betriebsmaschine;
- c) Aufführung der Fundamente für den Stromerzeuger;
- d) Legung der Rohrleitungen für das Kessel- und Maschinenhaus;
- e) Legung der elektrischen Leitungen einschließlich Schaltbrett für Stromerzeuger;
- f) Legung der Gasleitung für Beheizung der Apparate und Beleuchtung;
- g) Einbau der Triebwerksleitungen;
- h) Einbau der Zentralheizung;
- i) Aufstellen von Antriebsmotoren einschließlich Schalttafeln;
- k) Aufstellen der chemischen Apparate (Rührwerke, Zentrifugen, Mahlwerke, Schüttelwerke);
- l) Einbau von Aufzügen und Aufstellen von Kränen;
- m) Kosten für die Inbetriebsetzung der Anlage.

Eine gewisse Unübersichtlichkeit kann bei solchen Gesamtanlagen dadurch entstehen, daß die Unterteilung in Einzelaufträge erst im Laufe des Fortschreitens der konstruktiven Arbeit festgelegt werden kann. Man muß daher entweder bei Eingang einer solchen Bestellung in der zuständigen Nummernreihe eine genügende Anzahl laufender Nummern freilassen, was aber bei der Unmöglichkeit der richtigen Schätzung eine mißliche Sache ist; oder aber besser, man kann neben der laufenden Nummer die zu der Anlage gehörigen Werkstättenaufträge durch eine daneben einherlaufende Leitnummer zusammenfassen. Aus dieser Leitnummer würde jeweils hervorgehen, zu welcher Gesamtanlage die verschiedenen Nummern gehören. Nehmen wir an, es seien für solche Aufträge die Nummern von 50 000 bis 100 000 bestimmt; nehmen wir ferner an, daß als Leitnummern für Gesamtanlagen eine Nummernreihe A 1, A 2 usw. vorgesehen sei, so könnten für ein beliebig gegriffenes Beispiel die folgenden Nummern bestehen:

A 172/56593—716
 172/57513—21
 172/57596—618
 172/58264—85

Die jedesmalige Voransetzung der Anlagenummer ermöglicht es sowohl der die Kundenrechnung ausstellenden Abteilung als auch der Nachkalkulation, mit Sicherheit keinen Teil der Anlage zu übersehen, die sonst in allerlei Einzelnummern auseinanderflattern würde. In die Werkstätten selbst dagegen braucht man diese Leitnummern nicht zu geben; sie würden dort unnötig verwirren und zu Fehlern Anlaß geben.

Wesentlich einfacher gestaltet sich die Gliederung nach Werkstättenaufträgen, wo eine Massen- oder eine Serienfabrikation stattfindet. Hier wird man die Unterscheidung durch getrennte Werkstättenaufträge entweder immer für eine gewisse Menge oder aber für eine Erzeugnisreihe (Serie) durchführen, wobei allerdings auch eine weitergehende Unterscheidung nach der Fertigstellungsstufe, der Bearbeitungsart usw. möglich ist. Dort wo eine Werkstatt gleichbleibend stets das gleiche Erzeugnis herstellt, wird unter Umständen eine Trennung nach Auftragsnummern ganz in Fortfall kommen, um an deren Stelle die zeitliche Einteilung (Wochenerzeugung, Monatserzeugung usw.) treten zu lassen. Der Erfolg ist der gleiche; es wird die für die Abrechnung interessierende Gruppe von Aufwendungen getrennt erfaßt.

Nachkalkulation und Berechnung der Aufträge. Ist ein Werkstättenauftrag beendet, so erfolgt sowohl seine Berechnung an den Besteller als auch der Abschluß seiner Nachkalkulation und die Gegenüberstellung dieser beiden Ziffern zwecks Ermittlung des Erfolges. Da nun aber eine Berechnung an den Besteller erst dann vor sich gehen kann, wenn alle zu einer Bestellung gehörigen Werkstättenaufträge fertig gestellt sind

(es sei denn, daß die Ausstellung einer Teilrechnung möglich ist), so ergibt sich die endgültige Abrechnung eines Werkstättenauftrages immer erst dann, wenn die Bestellung, zu der er gehört, berechnungsreif geworden ist. Wohl zeigt die Nachkalkulationskarte des Auftrages bereits alle auf ihn entfallenden Aufwendungen, sobald der betreffende Werkstättenauftrag vollendet und die Unterlagen seitens der Nachkalkulation verbucht sind; die Übernahme seiner Ziffern aber aus den Halbfabrikaten in die abgerechneten Erzeugnisse findet erst auf Grund der Berechnung und ihrer Gegenüberstellung mit den Aufwendungen statt. Die Berechnung wird natürlich eine verschiedene Form annehmen, je nachdem es sich um eine Abrechnung einer Kundenbestellung, einer Arbeit auf Vorrat oder einer Arbeit für eigene Einrichtungen handelt. Wir befassen uns zunächst mit der Abrechnung der Kundenbestellungen, d. h. solchen, bei denen erst auf die Bestellung des Abnehmers hin die Anfertigung erfolgt, während wir die Abrechnung von Vorratsaufträgen und eigenen Einrichtungen später folgen lassen.

Nachkalkulation der Kundenbestellungen. Der Anstoß für den nachkalkulatorischen Abschluß nebst allen damit in Zusammenhang stehenden Buchungen ist demnach die dem Abnehmer erteilte Rechnung, die Kundenrechnung. Die Nachkalkulationsabteilung nimmt also Rechnung für Rechnung vor, stellt die Schlußsummen der diesem Erlöse gegenüberstehenden Aufwendungen zusammen und ermittelt so durch Gegenüberstellung von Erlös und Selbstkosten den Gewinn. Rein schematisch ergibt sich demnach für die zu lösende Aufgabe das folgende Bild:

Monat

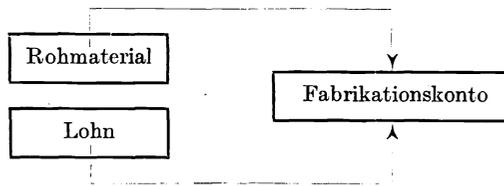
a Rechnungs- Nr.	b Auftrags- Nummern	c Umsatz (Erlös)	d Selbstkosten	e Gewinn c abzügl. d

Nachdem wir nun laufend in jede Zeile der Spalte c den Betrag der Berechnung an den Abnehmer eingesetzt haben, erhalten wir für die Spalte d aus den Kalkulationskarten (bzw. -büchern) die Höhe sämtlicher dem Erlöse gemäß c gegenüberstehenden Selbstkosten. So gewinnen wir durch Abziehen der Selbstkosten vom Umsatz den Gewinn in Spalte e. Die Schlußaddition dieser Spalte am Monatsschluß gibt den nachkalkulatorischen Gewinn, wobei wir die Frage der Zuschlagsermittlung für Betriebsunkosten zunächst beiseite lassen wollen. Die durch die vorstehende Tätigkeit der Nachkalkulation ermittelte Ziffer der dem Erlös gegenüberstehenden Aufwendungen hat aber auch eine buchhalterische Be-

deutung. Um diese voll zu verstehen, müssen wir uns die Verknüpfung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation noch einmal vergegenwärtigen, denn wir stehen hier an dem entscheidenden Punkte dieser Verknüpfung.

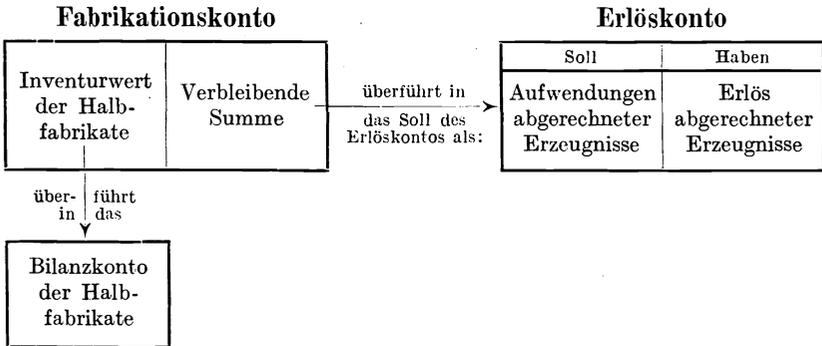
Verknüpfung von Nachkalkulation und Buchhaltung. Die Nachkalkulation ermittelt den Gewinn eines gegebenen Zeitraumes durch Zusammenzählung der Ergebnisse aller innerhalb dieses Zeitraumes abgerechneten Aufträge; dies im Gegensatz zur Buchhaltung, bei der sich der Gewinn auf den Buchhaltungskonten ergibt. Maßgebend für den Jahresabschluß eines Unternehmens sind andererseits bekanntlich stets nur die Bilanz- bzw. die Gewinn- und Verlustrechnungszahlen, d. h. also buchhalterische Ziffern. Wenn demnach lediglich der buchhalterische Abschluß maßgebend ist, so entsteht die Frage, mit welchem Rechte man dann die Verknüpfung mit der Nachkalkulation fordert, eine Forderung, die bekanntlich keineswegs unbestritten ist bzw. keineswegs überall ihre Durchführung findet. Zwar dürfte sich die Frage nach den vorangegangenen Abschnitten eigentlich von selbst beantworten, mit voller Klarheit aber werden wir erst jetzt erfassen können, welchem Ziel die Verknüpfung dienen soll.

Sehen wir uns noch einmal an, wie die Buchhaltung zu ihrem Gewinn gelangt und wählen wir dabei den üblichen Weg eines „Fabrikationskontos“, so können wir uns die Verbuchungsweise durch folgendes Bild klar machen, bei dem wir der Einfachheit halber nur die direkten Aufwendungen, und von diesen wiederum nur Material und Lohn zugrunde legen:



Die Entnahmen an Material und die Aufwendungen für Lohn werden dem Fabrikationskonto belastet. Zu einer weiteren Gliederung jedoch erweist sich die getrennt von der Nachkalkulation arbeitende Buchhaltung als unzulänglich. Erst die Aufnahme einer körperlichen Inventur vermag das Fabrikationskonto in seine beiden entscheidenden Bestandteile, nämlich in abgerechnete Erzeugnisse und Halbfabrikate, zu gliedern. Dieser Weg der Gliederung ist, wenn man es recht bedenkt, ein eigentümlicher. Man ermittelt zuerst den Wert der noch vorhandenen Halbfabrikate, setzt diesen von dem Fabrikationskonto ab und zieht dann den Schluß, daß der verbleibende Teil des Fabrikationskontos — eben weil dafür Halbfabrikate nicht mehr vorhanden sind — die Auf-

wendungen darstellen müsse, die für die bereits abgerechneten Erzeugnisse hingegeben worden sind. Die so ermittelten Aufwendungen werden dann irgendeinem Erlöskonto gegenübergestellt, und es wird so der Überschuß ermittelt. Bildlich kann man sich diese am Jahresschluß vorzunehmende Tätigkeit in Fortsetzung des oben Dargestellten wie folgt vorstellen:



Zuweilen geht die Buchhaltung noch summarischer vor. Bei obigem Beispiel findet wenigstens eine kontenmäßige Trennung des Erlöses von den Aufwendungen statt. Oft aber wird auch der Erlös in eben das gleiche Fabrikationskonto hineingeschüttet, dessen Soll- und Haben-seiten dann das Jahr über wie folgt aussehen:

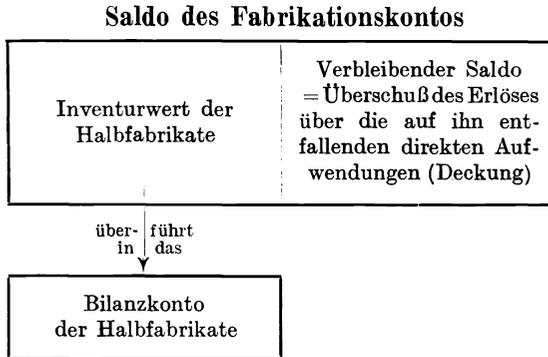
Fabrikationskonto	
Soll	Haben
Direkte Aufwendungen an Material und Lohn	Erlös

oder besser, da ein Konto stets nur durch seinen Saldo etwas aussagt:

Fabrikationskonto
Unterschied des Erlöses einerseits, aller direkten Aufwendungen an Ma- terial und Lohn andererseits

Wir haben es das Jahr über also mit einer unförmigen Summe zu tun, die streng genommen nichts aussagt, denn wenn auch die im „Haben“ verbuchten Summen den Erlös der abgerechneten Erzeugnisse umfassen, so stehen im „Soll“ nicht nur die Aufwendungen für diese abgerechneten Erzeugnisse gegenüber, sondern auch die für die Halbfabrikate. Auch

hier also kann erst die Inventur Gliederung in diesen unübersichtlichen Saldo hineinbringen. Durch diese Inventur stellt sich die Gliederung am Jahresschlusse wie folgt dar:



Wir haben also den gleichen Fall wie oben, nur mit dem Unterschiede, daß, noch summarischer, auch der Erlös im Fabrikationskonto aufgeht. Der sich dann nach Heraushebung der Halbfabrikate ergebende Saldo wird in der Regel als „Überschuß des Fabrikationskontos“ in die Gewinn- und Verlustrechnung überführt, woselbst dann die Unkostenkonten diesem Überschuß gegenübergestellt werden.

Es wird niemandem, der die vorangegangenen Abschnitte aufmerksam gelesen hat, schwer fallen, zu erkennen, wie primitiv diese ganze Rechnungsweise ist. Bei ihr erscheint der Gewinn gewissermaßen in Form eines indirekten Beweises, ohne daß ein Einblick in seine Entstehung möglich wäre. Schlimmer aber noch als dies ist an ihr die Unmöglichkeit, zu irgendeinem Zeitpunkte vor Aufnahme einer Inventur buchhalterisch etwas über den Gewinn des Unternehmens und die Höhe der Halbfabrikate auszuweisen. Hier eben ist der Punkt, wo die Tätigkeit der Nachkalkulation nutzbar gemacht werden kann und muß. Ermittelt diese doch dauernd den Wert der Aufwendungen für die abzurechnenden Erzeugnisse; es ist also nur notwendig, sich auf diese Ermittlungen zu stützen, um jeweils nach Ablauf eines Zeitabschnittes (z. B. eines Monats) die buchhalterische Trennung der Aufwendungskonten nach Halbfabrikaten und abgerechneten Erzeugnissen ganz automatisch vorzunehmen. Ein anderer Weg, auf dem die Buchhaltung diese wichtige Trennung durchzuführen in der Lage wäre, ist nicht denkbar; es müßte denn in kurzen Zeitabschnitten zu körperlichen Aufnahmen geschritten werden, was in der Praxis natürlich nicht angängig ist. Als unzulänglich müssen jedenfalls irgendwelche diesbezüglichen statistischen Aufzeichnungen angesehen werden, mit Hilfe deren man die Trennung — natürlich auch nur statistisch — vornehmen könnte.

Da es sich hier um einen Punkt von großer grundsätzlicher Bedeutung handelt, ist es vielleicht empfehlenswert, die Frage zu untersuchen, was gegen die vorgeschlagene Verknüpfung etwa vorgebracht werden könnte. Wir sehen eigentlich nur einen einzigen möglichen Einwand, und das ist der, daß die Buchhaltung durch Verwertung der aus der nachkalkulatorischen Tätigkeit stammenden Ziffern etwaige Fehler der Nachkalkulation mitübernimmt, daß man sich daher zum mindesten in bezug auf den Gewinn ebensogut auf die Nachkalkulation stützen könne, ohne die beiderseitigen Ziffern miteinander zu verknüpfen. Dieser an sich im ersten Augenblick bestechende Einwand ist aber nach keiner Richtung hin durchgreifend. Zunächst haben wir im Kapitel II gesehen, daß zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation unter allen Umständen gewisse Unterschiede entstehen, die notwendiger Natur sind und die uns nur dann wichtige Einblicke in den Aufbau der jeweiligen Ziffern geben, wenn wir die beiden Ziffern nebeneinander zu sehen bekommen. Sodann trifft der Einwand, es könnten Fehler mitübernommen werden, natürlich auf jedem Gebiet der Buchhaltung zu. In dieser Beziehung unterscheidet sich dieses Gebiet nicht von allen anderen Buchungsquellen; im Gegenteil treten sogar bei der von uns durchgeführten Verknüpfung etwa vorkommende Fehler der Nachkalkulation stets spätestens am Jahresschluß mit voller Schärfe in die Erscheinung, und zwar jeweils auf den Konten derjenigen Aufwendungsarten, bezüglich deren die Nachkalkulation geirrt hat. Selbst diese an sich bedauerlichen Unterschiede sind dann für die Geschäftsleitung eine wichtige Quelle der Erkenntnis, indem sie das Maß der Fehler aufdecken, das die Nachkalkulation in der Bearbeitung der fabrikatorischen Aufwendungen sich hat zuschulden kommen lassen; oft auch wird ein sich zunächst ergebender Unterschied dazu führen können, einen bei der Bewertung der Inventur etwa entstandenen Fehler rechtzeitig vor Fertigstellung der Bilanz aufzuklären. Neben diesen erst am Jahresschlusse möglichen Aufdeckungen haben wir in den Verrechnungskonten wichtige Kontrollmaßnahmen kennen gelernt, mit deren Hilfe die Buchhaltung die nachkalkulatorische Tätigkeit laufend und in vieler Beziehung zu überwachen in der Lage ist, jedoch eben nur dann, wenn die beiderseitigen Zahlen in Abhängigkeit gebracht werden. Bedenkt man schließlich, daß — wie aus dem vorliegenden Abschnitt endgültig hervorgehen wird — die Nutzbarmachung der nachkalkulatorisch ermittelten Ziffern nur eine sehr kleine Arbeit für die Buchhaltung bedeutet, und vergegenwärtigt man sich gleichzeitig, welch ein unabsehbarer Fortschritt für die Durchsichtigkeit der Buchhaltung hierdurch gegeben ist, so kann wohl nur mangelnde Erkenntnis auf eine so wichtige Kontroll- und Einsichtsmaßnahme verzichten wollen. Derjenige, der sich diesen Gedankengängen verschließt, müßte zuvor erklären, weshalb er dann überhaupt ein „Fabrikations-“

oder ähnliches Konto einrichtet. Auch dieses stützt sich, zumindest für die Bewertung des Materialverbrauches und in der Regel auch des Lohnes, auf die Unterlagen der Nachkalkulation, nämlich auf die Material-Entnahmezettel und die Lohnzettel oder eine auf ihnen fußende Berechnung. Diese selben Unterlagen aber sind es, die nach unserem Vorschlage wiederum zur Heraushebung der abgerechneten Erzeugnisse führen. Diesen Weg verwerfen, das Fabrikationskonto aber beibehalten, bedeutet daher ein Stehenbleiben auf halbem Wege oder, um ein anderes Bild zu brauchen, ein vorzeitiges Auslöschen des Lichtes, das uns in das trübe Dunkel des Fabrikationskontos hineingeleuchtet hat und dessen Schein allein uns wiederum ins Helle hinausführen könnte.

Man wird zugeben können, daß die Unzulänglichkeit dieser Verbuchungsweise nicht ganz so scharf in die Erscheinung tritt dort, wo die Erzeugnisse von einem Vorratslager verkauft werden, wo also die Tätigkeit der Nachkalkulation mit der Belastung eines Vorratskontos bzw. mit der Belastung einer Filiale endet. In solchen Unternehmungen nämlich tritt der durch den Verkauf an den Abnehmer erzielte Gewinn unabhängig von der Nachkalkulation in die Erscheinung, gewissermaßen in Form eines Handelsgewinnes, und zwar in der Höhe des Unterschiedes zwischen dem Verkaufspreise einerseits, dem Selbstkosten- und Belastungspreise andererseits. Infolgedessen beschränken sich die entstehenden Unstimmigkeiten auf die Berechnung der Selbstkosten, d. h. sie umfassen nicht den eigentlichen Verkaufsgewinn. Immerhin beweist die Praxis, welche großen, in der Regel unaufklärbaren Unterschiede auch bei dieser Berechnungsweise zwischen Nachkalkulation und Buchhaltung entstehen.

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden wird es uns nunmehr leicht fallen, die Verknüpfung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation durchzuführen. Kehren wir zu unserer schematischen Gewinnübersicht auf S. 183 zurück, wie sie uns die Nachkalkulation für jeden Monat liefert. Die Spalte c (Erlös) muß — richtiges Zusammenarbeiten vorausgesetzt — die gleiche Ziffer zeigen wie das betreffende Erlöskonto der Buchhaltung. Die Spalte d (Selbstkosten) werden wir nunmehr in ihre Bestandteile (direkte Aufwendungen und Betriebszuschläge) auflösen müssen, so daß sich für die nachkalkulatorische Abrechnung etwa das folgende Schema ergibt:

Monat 19.....						
a	b	c	d Betriebselbstkosten			e
Rechnungs-Nr.	Auftrags-Nummern	Umsatz (Erlös)	d 1 Material	d 2 Lohn	d 3 Betriebszuschlag	Rohgewinn c abzügl. d

Gegebenenfalls würde in die Spalte d auch ein Vordruck für Sonderkosten einzufügen sein, während wir, der Einfachheit halber, als direkte Aufwendungen vorläufig nur Material und Lohn annehmen. Wir erinnern uns, daß alle „direkten“ Materialaufwendungen in das Materialkonto Fabrikation, alle „direkten“ Lohnaufwendungen in das Lohnkonto Fabrikation geflossen sind. Wenn wir nun bei Abrechnung eines jeden Auftrages (bzw. jeder Bestellung) die darauf entfallenden Aufwendungen voll erfassen, so brauchen wir offenbar am Monatschluß nur die so erfaßten Schlußsummen den beiden Konten gutbringen. Es ergeben sich dann, soweit Kundenaufträge in Betracht kommen, für jeden Monat die folgenden beiden Buchungen:

Per Erlöskonto (Materialverbrauch)	}	Summe der Spalte d 1
An Materialkonto Fabrikation		
Per Erlöskonto (Lohnverbrauch)	}	Summe der Spalte d 2
An Lohnkonto Fabrikation		

Mit diesen beiden Buchungen, die auf den Ermittlungen der Nachkalkulation fußen, erreichen wir für die Buchhaltung das gewünschte doppelte Ziel: in den beiden Halbfabrikatekonten (Materialkonto Fabrikation und Lohnkonto Fabrikation) verbleiben nur die auf Halbfabrikaten d. h. auf noch nicht abgerechneten Erzeugnissen ruhenden direkten Aufwendungen; zugleich gewinnen wir für die Gegenüberstellung im Erlöskonto die auf den jeweiligen Erlös entfallenden direkten Aufwendungen. Die Halbfabrikatekonten also bleiben reine Bestandskonten, das Erlöskonto (Umsatzkonto usw.) wird reines Erfolgskonto.

Wir haben die Spalten d 1 und d 2 stark umrandet, um anzudeuten, daß nur diese beiden Schlußsummen zu einer buchhalterischen Verarbeitung führen. Nur für diese Ermittlung ist eben die Buchhaltung auf die Nachkalkulation angewiesen; es ist der Punkt, an dem die beiden Rechnungsarten unmittelbar zusammenhängen, während sie an allen übrigen Stellen gemäß ihrer verschiedenen Rechnungsmethoden ihre Ziffern auf getrennten Wegen gewinnen. Wir erkennen jetzt auch unschwer, weshalb man diese einfache Nutzbarmachung der nachkalkulatorischen Ziffern für die Buchhaltung verhältnismäßig so selten angewandt findet. Es muß ein gemeinsam ordnendes Prinzip über den beiden Rechnungsarten liegen sowohl in bezug auf die zeitliche Einordnung als auch in der Weise, daß die Nachkalkulation gewissermaßen in den gleichen Konten „denkt“ wie die Buchhaltung; so sehr sie bei ihren Berechnungen in Einzelheiten gehen mag, die Schlußsummen müssen mindestens nach den 3 Gesichtspunkten „Material“, „Lohn“, „Sonderkosten“ gesammelt sein, sofern die Buchhaltung nicht noch eine weiter-

gehende Konteneinteilung vorsieht. Irgendwelche Schwierigkeit macht das nicht, denn gewöhnlich sind die Kalkulationskarten bereits nach diesen Gesichtspunkten getrennt, und man wird nur dort zu einer weitergehenden Kontenteilung greifen, wo für eine solche Gliederung eben wichtige Gesichtspunkte vorliegen. Dann aber ist es leicht, in den Vordrucken der Nachkalkulation auf diese Konteneinteilung Rücksicht zu nehmen, zumal das für die Unterteilung maßgebende Interesse ohnedies durch entsprechende Einrichtung der Nachkalkulationsvordrucke zum Ausdruck kommen wird.

Grundlagen der Verbuchung. Mit diesen Vordrucken müssen wir uns einen Augenblick beschäftigen, denn es kann — da die Schlüssziffern der kalkulatorisch erfaßten Aufwendungen die Grundlage für Buchungen der Hauptbuchhaltung bilden sollen —, durch zweckmäßige Anordnung der Vordrucke die Arbeit wesentlich erleichtert werden. Hierdurch brauchen indessen in keiner Weise die anderen Ziele der Nachkalkulation, von denen wir am Eingang dieses Kapitels sprachen, zu leiden. Alles was erforderlich ist, ist, daß die Kalkulationsblätter oder -karten die erforderliche Trennung vorbereiten. Die Scheidung nach Material und Lohn wird an sich schon bei jedem Kalkulationssystem durchgeführt sein; es wird sich also nur darum handeln, etwa gewünschte Unterkonten zu berücksichtigen, ferner die Sonderkosten getrennt zu erfassen. In der Regel wird es sich empfehlen, die Ziffern auf je einem getrennten Kalkulationsblatte für Material, Lohn und Sonderkosten zu sammeln und auf diesen Blättern (oder Karten) soviel Unterspalten zu bilden, wie man getrennte Konten eingeführt hat. Eine nennenswerte Unterteilung wird dabei nur für die Gruppe der Sonderkosten in Betracht kommen, während bei Material und Lohn gemäß dem in früheren Abschnitten Gesagten nur wenig Unterteilungen in Frage kommen (so beispielsweise nach Aufwendungen im Betriebe einerseits, der Aufstellung (Montage) andererseits usw.).

So verschieden die Einrichtungen für eine zweckmäßige Nachkalkulation je nach dem in Betracht kommenden Unternehmen auch sein mögen, so verschieden sie insbesondere gestaltet sein mögen, je nachdem es sich um Einzel-, Serien- oder Massenherstellung handelt, der vorstehenden Forderung kann stets ohne nennenswerte Schwierigkeit Rechnung getragen werden. Gerade der Verschiedenartigkeit der diesbezüglichen Bedürfnisse wegen unterlassen wir es, Muster von Vordrucken zu geben. Nur in bezug auf den Lohn wollen wir eine Ausnahme machen und zwar deshalb, weil auf der Lohnnachkalkulation gleichzeitig die Ausrechnung der für die einzelnen Werkstätten verschiedenen Zuschläge erfolgen muß, ferner weil an einem solchen Beispiel die in dem Abschnitt „Lohn“ dargestellte Verbuchungsweise am besten zum Ausdruck kommt:

Auftrags-Nr. 57 369		Vertriebs- Abteilungs-Nr. V		Besteller und Ort: Stadtbauamt Neuhausen		Gegenstand der Bestellung: 1 Flüssigkeitsbehälter mit Klappverschluss															
Betriebslöhne in Werkstätten.																					
a Blechbearbeitung				b Schlosserei				c Dreherei				d Kupferschmiede				e					
Lohnwoche	Betrag		Lohnwoche	Betrag		Lohnwoche	Betrag		Lohnwoche	Betrag		Lohnwoche	Betrag		Lohnwoche	Betrag		Lohnwoche	Betrag		
	in Woche	einschl. vorherg. Woche		in Woche	einschl. vorherg. Woche		in Woche	einschl. vorherg. Woche		in Woche	einschl. vorherg. Woche		in Woche	einschl. vorherg. Woche		in Woche	einschl. vorherg. Woche		in Woche	einschl. vorherg. Woche	in Woche
fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.	fl.	sh.
27	1636	—	1636	—	—	28	484	—	484	—	151	—	151	—	30	311	40	311	40		
28	1072	—	2708	—	29	722	10	1206	10	31	686	60	837	60	31	390	70	702	10		
29	1974	—	4682	—	30	146	—	1352	10	32	850	40	1688	—	32	501	60	1203	70		
30	2185	50	6867	50	31	1116	50	2468	60												
31	1846	70	8714	20	32	2061	40	4530	—												
32	1941	50	10655	70	33	1940	50	6470	50												
33	2100	30	12756	—	34	1981	10	8451	60												
34	1816	10	14572	10																	
35	1117	—	15689	10																	
36	912	20	16601	30																	
			16 601	30				8 451	60				1 688	—							
Zusammenstellung																					
Spalte		Werkstatt				Lohn				Zuschlag											
		fl.		sh.		fl.		sh.		fl.		sh.		%		fl.		sh.			
a		Blechbearbeitung				16 601				30				120				19 921		60	
b		Schlosserei				8 451				60				150				12 677		40	
c		Dreherei				1 688				—				167				2 819		—	
d		Kupferschmiede				1 203				70				100				1 203		70	
						27 044				60								36 621		70	

Wir haben hier einen Auftrag vor uns, der sich von der 27. bis zur 36. Lohnwoche hingezogen hat und an dem vier Werkstätten gearbeitet haben. Die Zusammenstellung zeigt sowohl die Schlußlohnsumme für jede Werkstatt wie die auf jede derselben entstandenen Zuschläge, also auch die Gesamtlohn- und Zuschlagssumme für alle Werkstätten. Diese beiden Schlußsummen wären demgemäß in die Spalten d 2 und d 3 des oben genannten Schemas (S. 188) einzufügen; besteht eine Berechnung an den Kunden aus mehreren Auftragsnummern, so würden die Summen der betreffenden Einzelaufwendungen in diesen Spalten einzufügen sein.

Hauptabrechnungsbuch. Auf diese Weise gewinnen wir, sei es aus den Nachkalkulationsbüchern, sei es aus den Nachkalkulationskarten, die Schlußsummen der Aufwendungen für jede Berechnung. Diese Schlußsummen sind gemäß dem vorstehend Gesagten zusammenzustellen, damit die Monatsschlußsummen für jedes in Betracht kommende Konto als Buchungsunterlage dienen können. Zu diesem Zwecke legt man für Unternehmungen der in Betracht kommenden Art am besten ein besonderes Zusammenstellungsbuch an, dem wir den Namen „Hauptabrechnungsbuch“ geben wollen und das an die Stelle der eingangs dieses Abschnittes gegebenen rein schematischen Abrechnungsvordrucke der Nachkalkulation tritt. In diesem Hauptabrechnungsbuch erscheint auf jeder Zeile eine Kundenrechnung und die auf sie entfallenden Aufwendungen in je einer Ziffer, unabhängig davon, aus wievielen Einzelaufträgen sich die Berechnung zusammensetzt. Der Vordruck eines solchen Hauptabrechnungsbuches kann etwa wie folgt aussehen:

Monat..... 192.....

Rechnungs-		Be-stell-Nr.	Besteller und Empfänger	Ort des Empfängers	An-zahl	Gegen-stand	A		B		C		D		E		
Nr.	Da-tum						Rechnungs-betrag	Summe der direkten Aufwen-dungen	Deckung (A abzüg-lich B)	Summe der B ·triebs-zu ·chläge	Roh-gewinn (C abzüg-lich D)						
												ℳ	₰	ℳ	₰	ℳ	₰

Die rechte Seite dieses Buches gibt uns die aus den Nachkalkulationsunterlagen gewonnenen Schlußziffern. Es handelt sich bei unserem Beispiel um ein Unternehmen, das beim Lohn nach Betriebs- und Auf-

stellungslöhnen teilt, bei den Sonderkosten nach 5 Unterkonten. Die stark umrandeten Spalten sind wieder diejenigen, deren Monatsziffer die Grundlage für die Buchungen der Buchhaltung bildet. Es würden sich infolgedessen am Monatsschluß für das Hauptabrechnungsbuch 8 Buchungen ergeben, die jeweils ein Halbfabrikatékonto (z. B. Materialkonto in Fabrikation) erkennen und ein Unterkonto des Erlöskontos (z. B. Erlöskonto Materialverbrauch) belasten.

Sehen wir uns die linke Seite des Buches an, so finden wir neben der näheren Kennzeichnung der einzelnen Aufträge den Erlös, die diesem Erlös gegenüberstehenden direkten Aufwendungen, die Deckung und den Rohgewinn.

In größeren Unternehmungen wird man nicht mit einem einzigen Hauptabrechnungsbuch auskommen, vielmehr wird man zum mindesten für jede Nummernreihe ein getrenntes Hauptabrechnungsbuch bilden. Wir gewinnen so zwanglos die Möglichkeit all derjenigen Gliederungen bzw. Unterteilungen, die wir für unsere Zwecke brauchen, soweit diese Gliederung nicht bereits durch getrennte Vertriebsabteilungen durchgeführt ist. Für alle solche Trennungen ist die Anlegung getrennter Nummernreihen, wie bereits oben erwähnt, ein wichtiges Hilfsmittel der Unterscheidung.

Das Hauptabrechnungsbuch, an sich ein Hilfsmittel der Nachkalkulation, liefert uns also gleichzeitig die Unterlagen für die Trennung der oben erörterten buchhalterischen Ziffern. Ebenso gewinnen wir aus diesem Buche die Endziffern eines gegebenen Zeitabschnittes (z. B. eines Monats) für die nachkalkulatorische Deckung, den Rohgewinn und die

Material		Lohn					Sonderkosten										
Materialkonto in Fabrikation	Lohnkonto in Fabrikation	Betriebszuschlag		Aufstellungskonto	Aufstellungskonto	Ausgangsfrachtenkonto (einschl. Zoll, Versicherung usw.)	Provisionskonto	Lizenzkonto	Ausführungs- und Auslagenkonto	Verschiedene Sonderkostenkonto							
		a	b	c							d	e	f	g	h	i	k
ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ

auf den abgerechneten Erzeugnissen ruhenden Betriebszuschläge. Abgesehen von diesen wichtigen Funktionen bieten die Hauptabrechnungsbücher einen schnellen und zusammenfassenden Überblick über die

Ergebnisse der monatlichen Berechnungen. Schließlich bieten sie noch eine einfache Grundlage für die monatlich oder vierteljährlich vorzunehmende Abstimmung der Nachkalkulationsziffern mit der Buchhaltung. Der Vergleich ist anzustellen einmal für den Erlös (Umsatz), für die Höhe der Halbfabrikate und für die Deckung. Diese Ziffern müssen theoretisch bei Buchhaltung und Nachkalkulation übereinstimmen. Auch bezüglich der Unkosten und des Rohgewinnes findet ein Vergleich statt; nur daß bei diesen beiden Ziffern aus den an früherer Stelle besprochenen Gründen keine Übereinstimmung stattfinden kann, daß aber die sich ergebenden Unterschiede wiederum wichtige Grundlagen der Prüfung bilden.

Vorraterzeugnisse und eigene Einrichtungen. Wir haben zu wiederholten Malen Gelegenheit gehabt, darauf hinzuweisen, daß für die fabrikatorische Herstellung eines Gegenstandes kein Unterschied besteht, ob dafür bereits ein Abnehmer vorhanden ist, ob auf Vorrat hergestellt wird oder ob die Tätigkeit für eigene Einrichtungen erfolgt. Dieser Unterschied mag für die Reihenfolge der Herstellung, für die Form der Berechnung und für manches andere die größte Rolle spielen; im Sinne der Betriebsrechnung handelt es sich stets um eine fabrikatorische Tätigkeit, deren Aufwendungen sich aus direkten Aufwendungen und Unkosten zusammensetzen und die nach gleichen Gesichtspunkten abgerechnet werden müssen. Wie ebenfalls schon an anderer Stelle zum Ausdruck gebracht, kann man die Nachkalkulation der eigener Einrichtungen in der Unkostenbuchhaltung vornehmen lassen, und zwar mit Rücksicht auf den engen Zusammenhang eigener Einrichtungen mit Unkosten. Man muß sich aber darüber klar sein, daß die Unkostenbuchhaltung dann in anderer Eigenschaft auftritt, nämlich als Teil der Nachkalkulationsabteilung.

Natürlich bezieht sich diese Gleichartigkeit nur auf die Grundlagen der Verrechnung; verschieden dagegen sind die Konten, über die man die Erzeugnisse abrechnet, je nachdem es sich um feste Kundenbestellungen handelt oder nicht. So würde man schlecht daran tun, die Vorraterzeugnisse vor ihrem Verkauf über Erlöskonto auszubuchen, denn deren Summen würden dann mit den Kundenberechnungen zusammenfließen. Wir haben daher die Schaffung eines „Vorrats-Umsatzkontos“ vorgeschlagen, dem diejenigen Summen zu erkennen sind, mit denen man die Vorratslager, die Filialen usw. belastet. Im übrigen aber ist die Behandlung dieses Kontos (das in der Regel eine Anzahl Unterkonten besitzen wird) genau entsprechend dem Erlöskonto. Sobald ein Auftrag für Vorrat fertiggestellt und damit abgerechnet wird, gelangen die Summen des Verbrauches in das Soll des Vorrats-Umsatzkontos, und zwar ganz automatisch zugunsten der betreffenden Halbfabrikatenkonten. Der Saldo des Vorrats-Umsatzkontos zeigt uns daher stets —

genau wie bei dem Erlöskonto — die „Deckung“, d. h. den Unterschied zwischen der internen Berechnung einerseits, den direkten Aufwendungen, die dieser Berechnung gegenüberstehen, andererseits. Wo also den Vorratslägern nur die direkten Aufwendungen belastet werden, zeigt das Konto einen Saldo von Null; wo zu reinen Selbstkosten, d. h. einschließlich der Zuschläge belastet wird, zeigt der Saldo die verrechneten Zuschläge und so fort. Inwieweit man auf dem Vorrats-Umsatzkonto Umsatz und Aufwendungen kontenmäßig (d. h. durch Unterkonten) auseinanderhalten will, mag jeder für sich bestimmen; eine Teilung nach „Umsatz“ einerseits, „Aufwendungen“ andererseits, macht keine Schwierigkeit, wenn man nicht gar ähnlich wie bei dem $\frac{1}{2}$ Erlöskonto die Aufwandsseite noch unterteilen will, etwa nach Materialverbrauch und Lohnverbrauch. Die Abrechnung fertiggestellter Vorratserzeugnisse findet am besten einmal monatlich für die in diesem Monat fertiggestellten Aufträge statt, und zwar bedient man sich dazu gesonderter Hauptabrechnungsbücher, die sich in bezug auf die Spalten etwas einfacher gestalten werden als die für Kundenaufträge. Eine genaue Festlegung, nach welchen Bewertungsgrundsätzen die Belastung der Läger stattfinden soll, dürfte überall am Platze sein.

Noch aber fehlt uns die Bestimmung darüber, in welcher $\frac{1}{2}$ Weise dann die Verkäufe vom Vorratslager an Abnehmer ihre Verbuchung finden sollen, wenngleich das Wesentliche hierüber bereits im Kapitel „Buchhaltung“ gesagt ist. Der Belastung der Kunden steht eine Erkennung gegenüber; diese darf aber nicht zugunsten der Vorratskonten selbst erfolgen, sonst würden wir in diesen wieder Bestand und Erfolg mischen. Zu erkennen ist vielmehr entweder das Erlöskonto $\frac{2}{2}$ oder, wenn man diese Vorratsverkäufe nicht mit anderen Kundenrechnungen vermengen will, ein besonderes „Verkaufs-“ oder „Erlöskonto für Vorratserzeugnisse“. Auch für diese Verkäufe muß eine Nachkalkulation stattfinden, nur gestaltet sich diese meist sehr einfach, da nur festzustellen ist, mit welchen Selbstkosten oder sonstigen Werten jeweils der betreffende Gegenstand dem Lager belastet war. Der Überschuß auf diesem Erlöskonto für Vorratsverkäufe ist also, wie schon an anderer Stelle bemerkt, mehr ein Handelsgewinn, da alle Nachkalkulationsfragen schon vorher ihre Erledigung gefunden haben. Immerhin muß, um die Buchhaltungskette zu schließen, für die Höhe der dem Erlöse gegenüberstehenden Selbstkostenwerte das Vorratskonto erkannt, das Erlöskonto für Vorratsverkäufe belastet werden. Dies geschieht mit je einer Summe am Monatsschluß. Die diesbezügliche Ermittlung dieses Verkaufsgewinnes und seine Verbuchung entspricht dem, was wir am Anfang des II. Kapitels mit Erfolgsrechnung im Gegensatz zur Nachkalkulation bezeichnet haben.

Anders sind wir für die Berechnung der eigenen Einrichtungen ver-

fahren. Natürlich wäre gar nichts dagegen einzuwenden, auch für diese ein besonderes Umsatzkonto zu bilden, wir haben indessen schon an anderer Stelle gezeigt, daß dieser Umweg nicht erforderlich ist, sondern daß man die fertiggestellten Erzeugnisse direkt den bestellenden Konten (Anlagekonten wie Maschinen, Werkzeuge oder Unkostenkonto) belastet und die bei dieser Abrechnung verrechneten Betriebszuschläge in einem Verrechnungskonto sammelt.

Wir haben also in diesem Buche 3 verschiedene Abrechnungsarten durchgeführt, je nachdem es sich um direkte Kundenbestellungen, um Vorratsverkäufe oder um eigene Einrichtungen handelt. Ein Teil der Schwierigkeiten, die wir zu überwinden hatten, war auf das Nebeneinander dieser drei Abrechnungsarten zurückzuführen, jedoch ließ sich dies nicht vermeiden, da jede einzelne vor der anderen gewisse Vorzüge hat und man je nach der Art des Unternehmens zu wählen haben wird. Wenn angängig, wird man natürlich durchgängig nur eine der drei Möglichkeiten wählen, meist allerdings wird man sich zu deren zweien entschließen, da die eigenen Einrichtungen in der Regel eine abweichende Behandlung verlangen. Wie man in dieser Beziehung auch vorgehen mag, die Abrechnung wird sich wohl stets innerhalb der Grenzen abspielen, die durch die oben dargelegten drei Verbuchungsweisen gesteckt sind. Bei der Wichtigkeit des Verständnisses dieser Verrechnungsweisen wollen wir sie nachstehend kurz noch einmal zusammenfassen:

I. kürzester Weg (in unserem Plane bei den eigenen Einrichtungen durchgeführt):

Aufwendungen direkt aus den Halbfabrikatekonten (Material in Fabrikation, Lohn in Fabrikation usw.) zu Lasten der bestellenden Konten (Anlagekonten, Unkostenkonten) ohne Einschaltung eines Umsatzkontos. Da die bestellenden Konten neben den direkten Aufwendungen auch mit Unkostenzuschlägen belastet werden, so bedarf es eines Gegenkontos, dem diese Zuschläge erkannt werden. Wir haben dafür zwei Verrechnungskonten eingeführt, ein „Konto der gedeckten Zuschläge für Unkosteneinrichtungen“ und ein „Konto der gedeckten Zuschläge für eigene Neueinrichtungen“.

II. mittlerer Weg (bei den Kundenbestellungen durchgeführt):

Aufwendungen aus den Halbfabrikaten in das Erlöskonto überführt, woselbst sie dem erzielten Umsatze gegenüberstehen. Überschuß des Erlöskontos enthält die Deckung, d. h. den Unterschied zwischen Erlös und direkten Aufwendungen. Die Deckung umfaßt somit Unkosten und Gewinn.

III. weitester Weg (bei den Vorraterzeugnissen durchgeführt):

Aufwendungen aus den Halbfabrikaten in das Vorrats-Umsatzkonto überführt, woselbst sie denjenigen Werten gegenüberstehen,

die man den eigenen Lägern oder Filialen belastet. Der Saldo dieses Kontos kann entweder Null sein (wenn man die Vorraterzeugnisse nur zu direkten Aufwendungen belastet) oder gleich den Betriebszuschlägen (wenn man die Selbstkosten einschl. Zuschläge belastet), oder der Saldo kann bereits einen Gewinn enthalten (wenn die Erzeugnisse höher als zu Selbstkosten belastet werden). Im letzteren Falle ist darauf zu achten, daß der Gewinn nur soweit zur Bilanz herangezogen wird, als die Erzeugnisse bereits verkauft sind. Der eigentliche Verkaufsgewinn ergibt sich in dem besonderen „Erlöskonto für Vorratsverkäufe“, das im Haben den Erlös aufnimmt, im Soll diejenigen Werte, zu denen die Erzeugnisse den Lägern bzw. Filialen belastet waren.

Für die Gewinn und Verlustrechnung dürfen wir aus den genannten Konten die folgenden Salden als Überschüsse überführen:

- I. Die Konten der gedeckten Betriebszuschläge in voller Höhe, soweit es sich um Unkosteneinrichtungen handelt (siehe Kapitel III); die Zuschläge aus eigenen Neueinrichtungen nur dann und insoweit, als wir die Zugänge zu den Anlagekonten einschließlich Zuschläge zu belasten wünschen.
- II. Den Saldo des (Kunden-)Erlöskontos in voller Höhe.
- III. Den Saldo des Erlöskontos für Vorratsverkäufe in voller Höhe; den des Vorrats-Umsatzkontos in voller Höhe nur insoweit, als die Erzeugnisse bereits verkauft sind und als man die noch nicht verkauften mit einem Zuschlag für Betriebsunkosten bewerten will. Wünscht man letzteres nicht, so ergibt sich die entsprechende Absetzung der auf den Vorraterzeugnissen ruhenden Zuschläge automatisch durch entsprechende Bewertung der Inventuraufnahme.

Nachträgliche Aufwendungen. Bevor wir dieses Kapitel abschließen, müssen wir uns noch mit einer Art Aufwendungen bei Kundenbestellungen auseinandersetzen, die in der Regel nur dort auftreten, wo ganze Anlagen einschließlich Aufstellung erstellt werden, die dann aber oft eine recht unbequeme Seite der Betriebsrechnung bilden; es sind die sogenannten nachträglichen Aufwendungen. Eine Anlage ist im wesentlichen fertig, die Rechnung dem Abnehmer erteilt, und immer noch entstehen Auslagen für einzelne Nacharbeiten, für Garantievversuche, für Abstellung auftretender Mängel usw. Was soll geschehen? Soll man dieser Nacharbeiten wegen die endgültige Abrechnung hinauschieben? Gewiß nicht, denn überall, wo eine Gewähr für das richtige Arbeiten einer Anlage übernommen wird, können noch nach vielen Monaten Aufwendungen auftreten, die kalkulatorisch zu Lasten des Auftrages gehören, ganz abgesehen davon, daß man mit einer solchen Hinaus-

schiebung der Abrechnung das ganze Zahlengebäude der Betriebsrechnung verwirren würde. Ebenso verkehrt aber wäre es, die Gewinnabrechnung ohne Fürsorge für solche noch entstehenden Kosten vorzunehmen; man würde damit bewußt zu unrichtigen Ziffern gelangen. Wenn man sich über diese Frage nicht klar auseinandersetzt, so werden die Kosten in der Regel irgendwo mit hineingepreßt. Im besten Falle berücksichtigt sie die Nachkalkulation durch späteres Einfügen in ihre Kalkulationsblätter; eine nachträgliche Änderung aber der buchhalterischen Ziffer für den bereits abgeschlossenen Abrechnungsmonat ist nicht möglich. Es fallen dann also Buchhaltung und Nachkalkulation wieder in ihren Ziffern auseinander und die Übersicht ist getrübt. Allerdings fügen sich diese Aufwendungen nicht ganz leicht in den Rahmen der Betriebsrechnung; da es sich aber bei vielen Unternehmungen dabei nicht um Ausnahmen, sondern um eine regelmäßig wiederkehrende Erscheinung handelt, so muß man sich mit der Verbuchung dieser Kosten eingehender auseinandersetzen, als dies in der Regel geschieht. Dies ist um so wichtiger, als gerade die nachträglichen Aufwendungen zuweilen als Maßstab für das gute oder schlechte Arbeiten einer erstellten Anlage dienen können. Die Geschäftsleitung hat ein dringendes Interesse an der Überwachung dieser Kosten, und es wäre daher falsch, vor der nicht zu leugnenden Mehrarbeit, die solche Überwachung verursacht, zurückzuschrecken. Dafür kann derjenige, für den solche nachträglichen Aufwendungen nicht in Betracht kommen, diesen Abschnitt getrost überschlagen in dem Bewußtsein, daß ihm damit eine unbequeme Seite der Betriebsrechnung erspart bleibt.

Zunächst wird man sich über die Grundsätze klar werden müssen, vermittels derer man der Schwierigkeit Herr werden will. Es stehen hierzu viele Wege offen, angefangen von einer statistischen Erfassung bis zur strengsten buchhalterischen Verarbeitung. Zwei Grundsätze aber wird man unter allen Umständen aufstellen dürfen: erstens den, daß die Gewinnermittlung schon bei der Abrechnung der Aufträge auf diese späteren Aufwendungen in irgendwelcher geschätzten Weise Rücksicht nimmt, so daß man sich nicht einen Gewinn vorspiegelt, der nicht vorhanden ist; sodann den der Überwachung der wirklich entstehenden Aufwendungen und ihr Vergleich mit der hierfür vorgeschätzten Summe. Machen wir uns diese Grundsätze zu eigen, so wird die Nachkalkulationsabteilung bei Abrechnung einer jeden solchen Anlage unter den Elementen der Selbstkosten eine runde geschätzte Summe für die nachträglichen Aufwendungen einsetzen müssen, sei es, daß sie dies auf Grund ihrer Unterlagen allein tun kann, sei es, daß sie hierzu der Mitwirkung des verantwortlichen oder bauleitenden Ingenieurs bedarf. Für ein beliebig angenommenes Beispiel der Abrechnung einer solchen Anlage würden sich daher die folgenden Ziffern ergeben:

Material	<i>M</i>	236 512,40
Lohn	<i>M</i>	84 217,85
Sonderkosten	<i>M</i>	45 583,60
Fertigstellungs-Rückstellung	<i>M</i>	22 000,—

Direkte Aufwendungen also *M* 388 313,85

usw. Wir finden also die vorläufig geschätzten nachträglichen Aufwendungen unter dem Namen „Fertigstellungs-Rückstellungen“ als gleichberechtigtes Glied der Selbstkosten neben den direkten Aufwendungen wie Material, Lohn usw. Nun gilt es, diese geschätzten Summen mit den wirklich entstehenden nachträglichen Aufwendungen zu vergleichen. Der einfachste Weg wird der sein, daß man ein besonderes Buch (oder eine Kartei) anlegt, in dem für jede Anlage je eine Seite vorgesehen wird. Am Kopf wäre neben der näheren Bezeichnung, Numerierung usw. der Anlage die Höhe der Fertigstellungs-Rückstellung anzugeben, während der darunter stehende Vordruck neben den Einzelheiten der Aufwendungen die Spalten der direkten Aufwendungen genau entsprechend dem Vordruck im Hauptabrechnungsbuche aufweist. Entsteht nun für einen bereits abgerechneten Auftrag eine Aufwendung, so wird diese in das betreffende Blatt und die in Betracht kommenden Spalten eingetragen. Gleichzeitig wird die Aufwendung natürlich auch in die Nachkalkulationskarte des betreffenden Auftrages eingetragen, wobei es sich empfiehlt, auch auf diesen Karten die Aufwendungen als „nachträgliche“ erscheinen zu lassen; dies geschieht in einfacher Weise, indem man bei Abrechnung jeder Karte unter die Schlußziffer einen starken Strich macht, so daß die neu hirkommenden Ziffern unter diesem Schlußstrich erscheinen.

Offensichtlich ist es leicht, auf diese Weise den Vergleich zwischen wirklichen Aufwendungen und Schätzung durchzuführen. Würden z. B. bei dem oben genannten Beispiele (bei dem eine Fertigstellungs-Rückstellung von *M* 22 000 vorgesehen war) nachträgliche Aufwendungen entstehen, die allmählich diese Summe übersteigen, so würde der Fall einer übergeordneten Stelle vorzulegen sein, die den Ursachen der Überschreitung nachzugehen hätte. Es handelt sich hier um eine überaus wichtige Überwachungsmaßnahme, mit Hilfe deren man Unzulänglichkeiten und Fehler aufzudecken vermag an einer Stelle, wo sie sonst leicht verschwinden können.

Wir müssen uns nun aber mit der Frage beschäftigen, in welcher Weise diese ganze Seite der Betriebsrechnung in den Gang der Buchungen einzuordnen ist. Gehen wir zunächst den Weg, daß wir die Fertigstellungs-Rückstellungen als rein statistische Zahlen ansehen. Dann wird es erforderlich, bei dem regelmäßigen monatlichen Vergleiche des nachkalkulatorischen Gewinnes mit dem buchhalterischen die Ziffer der unverbrauchten Rückstellungen jeweils vom buchhalterischen Ergebnis

abzusetzen, denn die Nachkalkulation hat den Gewinn um die geschätzten Fertigstellungssummen gekürzt, während diese Ziffern in den buchhalterischen Kreislauf nicht aufgenommen sind. In den Hauptabrechnungsbüchern — der Grundlage des nachkalkulatorischen Ergebnisses — erscheint deshalb auch hinter den direkten Aufwendungen eine Spalte „Fertigstellungs-Rückstellungen“, die zu keiner buchhalterischen Verarbeitung führt, deren Summen aber genau wie die direkten Aufwendungen als Teile der nachkalkulatorischen Selbstkosten verrechnet werden.

Die im Laufe des Monats nun entstehenden wirklichen nachträglichen Aufwendungen werden in einer besonderen Liste nach Konten (Material, Lohn, Sonderkosten) zusammengestellt und bilden als solche am Monatsende die Grundlage der Verbuchung zu Lasten des Erlöskontos und zu Gunsten der Konten der Halbfabrikate. Die Ziffern der wirklichen nachträglichen Aufwendungen also erfahren die gleiche Behandlung wie die vor Aufstellung der Abrechnung entstandenen Ausgaben, nur daß sie eben in einem besonderen Buche (also nicht im Hauptabrechnungsbuch) zusammengestellt werden und daß sie auch auf den Karten der Nachkalkulation „unter dem Schlußstriche“ erscheinen. Natürlich muß von Monat zu Monat die Übersicht gewahrt werden, welche Summen zu den bereits vorhandenen statistischen Fertigstellungs-Rückstellungen hinzukommen (durch neu gestellte) bzw. welche Summen davon abgehen (durch Verbrauch), um stets diejenige Ziffer zu kennen, die wir zur Berichtigung des buchhalterischen Ergebnisses brauchen. Eine Änderung dieser Ziffer kann auch dadurch erfolgen, daß vorgeschätzte Summen sich als zu hoch erweisen und dadurch zum Teil frei werden, oder als zu niedrig und deshalb einer Erhöhung bedürfen. Eine diesbezügliche Durchsicht des Sonderbuches für Fertigstellungs-Rückstellungen sollte in regelmäßigen Zwischenräumen — etwa einmal vierteljährlich — erfolgen. Unentbehrlich ist diese Durchsicht am Jahresschlusse. Denn wenn wir in Vorstehendem die Ziffer der jeweils unverbrauchten Fertigstellungs-Rückstellungen nur statistisch geführt haben, so müssen wir sie für den Bilanzabschluß natürlich auch buchhalterisch aufnehmen, denn es handelt sich darum, den Überschuß zu berichtigen, den die Buchhaltung um eben diese noch aufzuwendenden Fertigstellungs-Rückstellungen zu hoch aufgenommen hat. Aus dieser Überlegung folgt, daß die betreffende Summe dem Erlöskonto zu belasten ist. Dessen Saldo zeigt bekanntlich die „Deckung“, und diese Deckung ist eben um die ermittelte und am Jahresschluß berichtigte Summe zu kürzen. Als Gegenkonto (d. h. für die Erkennung) wählt man am besten ein sogenanntes transitorisches Konto (Interimskonto, Vortragspostenkonto oder wie man es sonst nennen mag), dessen Bilanzsumme uns dann die Höhe der geschätzten Aufwendungen zeigt, die für bereits abgerechnete Anlagen noch aufzubringen sein werden.

Die vorstehende Handhabung wird in der Mehrzahl der in Betracht kommenden Unternehmungen ausreichen. Für diejenigen aber, die eine statistische Behandlung dieser wichtigen Rückstellungen ablehnen und dafür eine völlig zwangsläufige Verarbeitung verlangen, wollen wir noch zeigen, daß eine solche streng buchhalterische Behandlung dieser Rückstellungen von ihrer Entstehung bis zum Jahresschluß möglich ist. Freilich entsteht dadurch etwas Mehrarbeit; sie ist aber geringer, als es zuerst vielleicht den Anschein hat. Um die Rückstellungen in den Kreis der Buchungen aufzunehmen, benutzen wir nunmehr die Schlußsumme der Spalten „Fertigstellungs-Rückstellungen“, die wir im Hauptabrechnungsbuche finden, als Buchungsunterlage am Monatsschluß. Wir erkennen damit ein „Verrechnungskonto für Fertigstellungs-Rückstellungen“, d. h. also ein Unterkonto unseres Hauptbuchkontos der Verrechnungen. Zu belasten haben wir das Erlöskonto, doch stoßen wir jetzt auf die Schwierigkeit, daß die Belastungsseite dieses Kontos in unserem Plan unterteilt ist nach Erlöskonto Materialverbrauch, Lohnverbrauch und Sonderkostenverbrauch. Wollen wir an dieser wichtigen Teilung festhalten, so müssen wir eine weitere Unterteilung des Kontos vornehmen, die wir „Erlöskonto Fertigstellungs-Rückstellungen“ nennen wollen. Das Erlöskonto würde sich dann am Monatsschlusse bei beliebig gegriffenen Ziffern wir folgt darstellen:

Erlöskonto am 31. VIII. 1922.

	Soll .,k	Haben .,k
Umsatz		3 547 265,20
Material	1 417 360,14	
Lohn	460 512,58	
Sonderkosten	363 754,50	
Fertigstellungs-Rückstellungen . . .	194 247,—	
Saldo = Deckung	1 111 390,98	
i. Sa.:	3 547 265,20	3 547 265,20

Hiermit haben wir zunächst die Übereinstimmung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation wieder erreicht. Es bleibt nur noch die Verbuchung der dann wirklich entstehenden nachträglichen Aufwendungen zu verfolgen, die sich jetzt etwas schwieriger stellt. Zu erkennen sind genau wie oben dargelegt die Konten der Halbfabrikate (Material in Fabrikation, Lohn in Fabrikation, Sonderkosten in Halbfabrikaten), zu belasten aber ist das oben erwähnte Verrechnungskonto, denn dort finden wir die angesammelten Summen vor, während das Erlöskonto ja bereits belastet ist. Zu dieser einen Buchung aber kommt noch eine zweite. Insofern aus der Fertigstellungs-Rückstellung ein Verbrauch an Material, Lohn, Sonderkosten getreten ist, muß auch die Unterteilung

des Erlöskontos diese Wandlung wiedergeben. Es muß daher sein Unterkonto „Fertigstellungs-Rückstellungen“ am Monatsende um die Summe der verbrauchten Beträge entlastet werden, während die anderen Unterkonten des Erlöskontos (Materialverbrauch, Lohnverbrauch, Sonderkostenverbrauch) je nach der Art der Verwendung zu belasten sind. Wir haben nunmehr in dem Verrechnungskonto für Fertigstellungs-Rückstellungen stets diejenige Summe vor Augen, die zu Lasten der Aufträge verbucht, aber noch nicht verbraucht worden ist und deren Höhe am Jahresschluß nach entsprechender Durchsicht und Berichtigung in gleicher Weise zu verbuchen ist, wie dies oben bei der statistischen Handhabung empfohlen wurde. Irgend ein „stimmend machen“ ist dann ausgeschlossen; die einmal geschätzten und den Aufträgen belasteten Summen können nur buchhalterisch berichtigt werden, so daß jede Verschleierung von sich ungünstig abrechnenden Anlagen ausgeschlossen ist.

Die entstehende Arbeit ist, wie schon erwähnt, nicht so groß wie man wohl annehmen könnte; zuzugeben ist aber, daß der der Buchführung Unkundige vielleicht einige Schwierigkeiten haben mag, sich in den Gedankengang hineinzufinden. Wir wollen daher den Lauf der Buchungen an einem beliebigen Beispiele erläutern, wobei wir wieder von drei Halbfabrikatekonten (Material in Fabrikation, Lohn in Fabrikation, Sonderkosten in Halbfabrikaten) ausgehen wollen. Wir finden in dem Hauptabrechnungsbuche in der Spalte „Fertigstellungs-Rückstellungen“ monatsweise eine Schlußsumme, die, wie oben auseinandergesetzt, dem Konto „Erlöskonto Fertigstellungs-Rückstellungen“ zu belasten, dem „Verrechnungskonto für Fertigstellungs-Rückstellungen“ zu erkennen ist. Nun nehmen wir am Monatsende das „Hauptabrechnungsbuch für Fertigstellungsarbeiten“ vor und wollen annehmen, daß in einem gegebenen Monat folgende Schlußsummen an Verbrauch entstanden wären:

für Material	ein Betrag von	<i>M</i> 73 562,—
für Lohn	„ „ „	<i>M</i> 17 483,—
für Sonderkosten	„ „ „	<i>M</i> 9 867,—

Es wären deshalb die folgenden beiden Buchungen vorzunehmen:

1) An „Materialkonto in Fabrikation“	<i>M</i> 73 562,—
An „Lohnkonto in Fabrikation“	<i>M</i> 17 483,—
An „Sonderkosten in Halbfabrikaten“	<i>M</i> 9 867,—
Per „Verrechnungskonto für Fertigstellungs-Rückstellungen“	<i>M</i> 100 912,—

Mit dieser ersten Buchung haben wir uns den Verbrauch aus dem hierfür gebildeten Rückstellungskonto geholt, d. h. dieses Konto entsprechend belastet und die hergebenden drei Halbfabrikatekonten für die von

ihnen geleisteten Summen erkannt. Mit der noch erforderlichen zweiten Buchung dagegen berichtigen wir im Erlöskonto die als Fertigstellungs-Rückstellungen erscheinenden Summen gemäß deren Wandlung in Verbrauch. Dies geschieht durch die folgende Buchung:

2) Per „Erlöskonto Materialverbrauch“	M 73 562,—
Per „Erlöskonto Lohnverbrauch“	M 17 483,—
Per „Erlöskonto Sonderkostenverbrauch“	<u>M 9 867,—</u>
An „Erlöskonto Fertigstellungs- Rückstellungen“	M 100 912,—

Mit den obigen beiden einfachen Schlußbuchungen ist die ganze Arbeit getan. Sie wird noch einfacher, wenn man auf die Untergliederung des Erlöskontos nach der Art des Verbrauches verzichten will und nur die — kaum entbehrliche — Teilung nach „Erlöskonto Umsatz“ und „Erlöskonto Einstandswerte“ durchführt, denn in dem letztgenannten Unterkonto verschwinden dann sowohl die Verbrauchsziffern für Material, Lohn und Sonderkosten wie die den Aufträgen belasteten Fertigstellungs-Rückstellungen.

Ein jedes Unternehmen wird nun für sich zu entscheiden haben, inwieweit die Voraussetzungen für eine solche oder ähnliche Behandlung der nachträglichen Aufwendungen gegeben sind. Ein Hinausgehen über das Vorstehende ist noch insofern möglich, als man auch die Höhe der Betriebs- und Aufstellungs-Unkostenzuschläge in den Bereich der Rückstellungen einbezieht, während wir der Einfachheit halber nur von direkten Aufwendungen gesprochen haben. In welcher Weise dies bei dem oben dargelegten Plane möglich ist, wird jeder, der sich mit der vorgeschlagenen Methode vertraut gemacht, leicht selbst bestimmen können. Das Ziel ist stets das gleiche: auf der einen Seite Überwachung der Aufwendungen über die Zeit hinaus, zu der die Berechnung an den Abnehmer sowie die Nachkalkulation zwecks Feststellung des Ergebnisses erfolgt; sodann die Sicherheit, daß die hierdurch entstehenden Gewinne und Verluste ordnungsmäßig in die Betriebsrechnung übergehen, so daß auch hier ein lückenloser Zusammenhang zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation gewahrt bleibt.

X. Übersicht und Statistik.

Statistik als Mittel der Gliederung. Unter dem Begriff der Statistik versteht man im allgemeinen regelmäßige Größenaufzeichnungen irgendwelcher Art; für die Statistik innerhalb der Betriebsrechnung aber empfiehlt es sich, einen wesentlich fester umrissenen Begriff aufzustellen. Aufzeichnungen z. B. über die wechselnde Arbeiterzahl, über das Durchschnittseinkommen der verschiedenen Arbeiterarten usw. gehören in das Bereich der Statistik, mit Betriebsrechnung aber haben sie nichts zu schaffen. Trotzdem spielt die Statistik innerhalb der Betriebsrechnung eine wichtige Rolle. Die Hauptaufgabe, die ihr dort zugewiesen ist, besteht in der letzten Auflösung von Zahlengruppen, die durch Buchhaltung oder Betriebsbuchhaltung gewonnen worden sind. Wir wissen, daß wir mit Hilfe eines zweckmäßig aufgebauten Kontensystems jeden wichtigen Komplex an Aufwendungsarten in einem Hauptbuchkonto zusammenfassen, ferner daß diese Hauptbuchkonten durch geeignete Unterkonten einer weitgehenden Gliederung zugänglich sind. Dieser Gliederung aber sind natürliche Grenzen gesetzt. Für jede die Firmenleitung interessierende Teilung sofort zur Schaffung eines Unterkontos zu greifen, würde die buchhalterische Tätigkeit recht schwierig gestalten und viel unnütze Arbeit verursachen. Dazu kommt, daß bei einer weitergehenden Gliederung die Ziffern oft gleichzeitig nach verschiedenen Gesichtspunkten gegliedert werden müssen, eine Forderung, bei der die Buchhaltung entweder versagt, oder der sie nur durch äußerst umständliche Einrichtungen gerecht werden kann. Dies gerade ist die Stelle, wo sich die statistische Verarbeitung der Ziffern ungemein fruchtbar erweist.

Nehmen wir als Beispiel die Gliederung des Umsatzes und des Gewinnes, wobei wir der Einfachheit halber statt Gewinn die „Deckung“ setzen wollen, wie sie in den vorstehenden Abschnitten (insbesondere im Abschnitt II) erläutert ist. Legen wir ein Unternehmen zugrunde, das zwei Vertriebsabteilungen — Inland und Ausland — besitzt und das drei verschiedene Gruppen von Erzeugnissen herstellt. Es soll ein Interesse daran bestehen, nicht nur nach Vertriebsabteilungen und Erzeugnissen zu gliedern, vielmehr wünscht man das Ergebnis auch nach den bestehenden deutschen und ausländischen Vertretern zu

trennen. Darüber hinaus aber möchte man vielleicht die Ziffern teilen nach dem Umsatz und der Deckung für ganze Maschinen einerseits, Ersatz- und Reserveteile andererseits.

So vielseitig die vorstehende Gliederung erscheinen mag, so leicht kann man sie bei einer verständlich eingerichteten Betriebsrechnung durchführen. Wir würden gemäß dem in früheren Abschnitten Gesagten das Erlöskonto (Hauptbuchkonto) durch Unterkonten gliedern in Erlöskonto Inland und Erlöskonto Ausland, wobei darüber hinaus natürlich die Gliederung der beiden Unterkonten durch die weiteren Unterkonten Umsatz, Materialverbrauch, Lohnverbrauch, Sonderkostenverbrauch möglich ist. Damit gewinnen wir den Umsatz und die Deckung nach Inland und Ausland getrennt. Eine weitere Teilung der Ziffern nach Außenvertretern verursacht offenbar keine Schwierigkeit, sei es, daß die Endziffern durch das Hauptabrechnungsbuch (s. Kapitel IX, S. 192) schon gegliedert werden, sei es, daß die die Rechnungen ausstellende Abteilung (bei uns die Rechnungsabteilung) auf andere Weise die Teilung vornimmt. Die Möglichkeiten hierfür sind recht mannigfaltige. So kann man durch bestimmte Nummernreihen der Trennung von vornherein vorarbeiten, oder man kann für die Vordrucke der Rechnungen verschiedenfarbiges Papier wählen, um jede Gruppe für sich getrennt zusammenzuzählen usw. Etwas schwieriger ist es schon, die Trennung nach Erzeugnissen und ferner nach ganzen Maschinen einerseits, Reserveteilen andererseits vorzunehmen, da diese Ziffern sich innerhalb der beiden großen Gruppen Inland und Ausland überschneiden. Es wird aber niemandem schwer fallen, auch diese Gliederungen durch ähnliche Maßnahmen wie die oben angeführten durchzuführen bzw. ihnen schon von vornherein vorzuarbeiten, wenn man sich nicht der Mühe der Trennung der Ziffern am Ende eines jeden Tages oder eines jeden Monats aussetzen will.

Stellt man die Gliederung der Zahlen für jeden Monat zusammen, so muß bei richtigem Arbeiten die Summe einer jeden Unterteilung offenbar übereinstimmen mit dem Hauptbuchkonto, d. h. eine jede Gliederung des Umsatzes muß in ihrer Endzahl gleich sein dem „Erlöskonto Umsatz“, eine jede Gliederung der Deckung muß gleich sein dem Saldo des gesamten Erlöskontos. Da die Aufzeichnung der statistischen Ziffern an einer von der Hauptbuchhaltung unabhängigen Stelle durchgeführt wird, und da vor allem diese Stelle bei Übergabe ihrer Zahlen sofort nach Monatschluß noch gar nicht wissen kann, mit welchen Salden die Hauptbuchhaltung abschließen wird, so braucht man nicht zu fürchten, daß die Aufzeichnungen „stimmend“ gemacht werden. Wir besitzen also in dem Oberbegriff des Kontos bzw. des Unterkontos die sichere Kontrolle dafür, daß die statistischen Zahlen ihrer Summe nach richtig sind. Man wird dabei nicht den strengen Maßstab anlegen,

daß sich die Untergliederung bis auf den Pfennig mit dem Konto deckt, vielmehr kann man Unstimmigkeiten erträglichen Umfangs in Kauf nehmen. Wohl aber gewinnen die statistischen Ziffern damit einen ungleich größeren Wert. Sie sind nicht mehr irgendwelche nicht nachprüfbar und in der Luft schwebenden Aufzeichnungen, sondern sie setzen in gerader Linie den Abstieg fort, den die Unterkonten gegenüber den Hauptbuchkonten bilden. Es ist daher auch jederzeit angängig, solche statistischen Gliederungen in Unterkonten umzuwandeln oder umgekehrt überflüssige oder allzu schwerfällig arbeitende Unterkonten durch statistische Aufzeichnungen zu ersetzen.

Bildet man für das vorstehende Beispiel für Umsatz und Deckung je eine das ganze Jahr umfassende Liste, so würde diejenige des Umsatzes schematisch etwa wie folgt aussehen:

Umsatzstatistik für das Jahr 19....

	Januar	Februar	März	I. Viertel- jahr	April	us.w.
	„	„	„	„	„	
Inland Vertreter A						
„ „ B						
„ „ C						
Summe = Umsatz Inland						
Ausland Vertreter A						
„ „ B						
„ „ C						
„ „ D						
Summe = Umsatz Ausland						
I. Summe = Umsatz Ausland u. Inland						
Ganze Maschinen Type X						
„ „ „ Y						
„ „ „ Z						
Reserveteile für Type X						
„ „ „ Y						
„ „ „ Z						
II. Summe = Umsatz der Erzeugnisse						
III. Erlöskonto Umsatz						

Haben die Abteilungen richtig gearbeitet, so müssen die Summen der Ziffern I, II und III übereinstimmen. Stellen sich dabei große Unterschiede heraus, so wird es erforderlich, in eine Nachprüfung einzutreten.

Geht man die verschiedenen Konten der Betriebsrechnung im einzelnen durch, so findet man, daß sie fast ausnahmslos über die Teilung

nach Unterkonten hinaus einer statistischen Gliederung zugänglich sind. Denken wir an die Unkostenkonten, bei denen man entweder die von uns in Kapitel III durchgeführte Teilung nach Unterkonten ebensogut auf statistische Weise durchführen kann, bei denen aber auch diese Unterkonten noch weiterhin bis in die feinsten Verästelungen hinein gegliedert werden können. Denken wir ferner an die Löhne, die wir außer nach direkten und indirekten Löhnen, nach Werkstätten, nach männlichen und weiblichen Arbeitern usw. teilen können, denken wir an die Sonderkosten, an die Vorratsläger, an die Teilung des Materialverbrauches usw., wobei unter Umständen die statistische Aufzeichnung solcher Gliederung sich nur auf eine beschränkte Zeit (Vierteljahr, Monat usw.) erstrecken wird, wenn man vielleicht nur einen ungefähren Einblick in das prozentuale Verhältnis der ein Konto gliedernden Bestandteile gewinnen will. Die neuerdings auf den Markt gebrachten elektrischen Zählmaschinen erweisen sich in großen Unternehmungen als ein außerordentlich brauchbares Mittel einer weitgehenden Gliederung. Aber auch ohne solche kostspieligen Einrichtungen gibt uns die strenge Abhängigkeit aller solcher Teilungen von dem Oberbegriff der Konten eine vorzügliche Kontrolle. Besonders in der ersten Zeit der Einführung einer umfassenden Betriebsrechnung wird dieser zwangsläufige Vergleich oft einen überraschenden Einblick in die Unzuverlässigkeit statistischer Zahlen gewähren. Das braucht durchaus nicht immer eine Folge von Nachlässigkeit der betreffenden Stellen zu sein, vielmehr liegt der Grund zu Tage tretender Unstimmigkeiten oft — besonders in größeren und verzweigten Unternehmungen — in einer mangelnden Straffheit des gesamten Rechnungswesens, so daß die statistischen Aufzeichnungen nicht den gesamten Komplex der einschlägigen Zahlen umfassen. Im Verein mit der vorherigen Schaffung eines festen, geschlossenen Kontensystems bildet daher gerade dieser zwangsläufige Vergleich zwischen Buchhaltung und Statistik ein vortreffliches Mittel der Vereinheitlichung und der Kontrolle des gesamten Rechnungswesens.

Andere Aufgaben der Statistik. Handelte es sich im Vorstehenden immer um eine Gliederung von buchhalterischen Ergebnissen, so kann man darüber hinaus der Statistik im Rahmen der Betriebsrechnung noch zwei Aufgaben zuweisen. Die erste ist die der Festhaltung von Zahlen, die sich sonst mit neuen hinzukommenden vermischen würden. Denken wir wieder als Beispiel an den Umsatz, so zeigt uns das betreffende Konto (Erlöskonto Umsatz) immer nur den aufgelaufenen Betrag, während wir ein Interesse daran haben, die Ziffern von Monat zu Monat festzuhalten, eine Aufgabe, die durch einfache Übernahme der Ziffer an jedem Monatsende gelöst wird. Hierbei kann man je nach Bedarf entweder die Ziffer jeden Monats für sich getrennt aufführen, so daß die jeweilige Addition sich mit der Ziffer des Kontos deckt, oder man kann

die am Ende eines jeden Monats aufgelaufene Zahl der Statistik zugrunde legen. Nachstehendes Beispiel erläutert den Unterschied, wobei wir von einer zu schaffenden statistischen Übersicht der monatlich gezahlten Hilfslöhne ausgehen wollen:

Hilfslöhne im ersten Halbjahr 1921

	I.		II.
im Januar	ℳ 24 375,—	Ende Januar	ℳ 24 375,—
„ Februar	ℳ 19 417,—	„ Februar	ℳ 43 792,—
„ März	ℳ 29 543,—	„ März	ℳ 73 335,—
„ April	ℳ 26 796,—	„ April	ℳ 100 131,—
„ Mai	ℳ 31 519,—	„ Mai	ℳ 131 650,—
„ Juni	ℳ 30 476,—	„ Juni	ℳ 162,126,—
im ersten Halbjahr: ℳ 162 126,—			

Hier ist also die Abhängigkeit von der Buchhaltung eine womöglich noch strengere. Was die Statistik übernimmt, ist nichts anderes als die Kontenziffer am Monatsschlusse; sei es, daß jeweils der Unterschied gegen den Vormonat festgehalten wird (Spalte I des obigen Beispiels) sei es, daß, (wie in Spalte II) der jeweilige Kontensaldo selbst eingesetzt wird. Genau entsprechend kann man für alle anderen Unkosten- und Gewinnkonten, kurz für alle Erfolgskonten, vorgehen. Für die Übersicht der Bestandskonten wird nur der zweite der genannten beiden Wege, also gemäß Spalte II, in Betracht kommen, denn es interessiert uns in der Regel der jeweilige wirkliche Bestand am Monatsschlusse, nicht aber nur seine Veränderung gegenüber dem Vormonat, wie dies Voraussetzung für eine Statistik gemäß Spalte I der Fall ist.

Als letzte Aufgabe im Rahmen der Betriebsrechnung schließlich ist der Statistik die Gegenüberstellung von Zahlen zugewiesen, die von getrennten Stellen ermittelt worden sind, deren Gegenüberstellung aber einen Einblick gewährt. Als Beispiel hierfür sei an die Gegenüberstellung der wirklichen Betriebsunkosten mit den durch Zuschläge verrechneten gedacht, ferner an die Gegenüberstellung der Löhne jeder Werkstatt mit den auf sie entfallenden Unkosten zwecks Ermittlung des Unkostenzuschlages, ferner an die Zusammenstellung des Umsatzes beispielsweise einer Außenfiliale mit den von ihr verursachten Unkosten usw. usw.

Der Ausbau der Statistik für die letztgenannten beiden Aufgaben erweist sich als ebenso umfassend wie die erstgenannte der Gliederung. Wir sehen aber bei allen drei Aufgaben, daß sie stets auf Ziffern fußen, die entweder von der Hauptbuchhaltung oder von der Betriebsbuchhaltung ermittelt worden sind, daß wir also die Statistik als ein ebenso zwangläufiges Glied der Betriebsrechnung betrachten dürfen wie Haupt- und Betriebsbuchhaltung. Eine Statistik, die diesen Anforderungen

nicht genügt, stellt sich unserer Auffassung nach außer den Rahmen der Betriebsrechnung. Ihr Wert ist dann stets ein problematischer, eben weil es an einem organischen Zusammenhang mit der gesamten Betriebsrechnung fehlt.

An Hand der vorstehend dargelegten Grundsätze wird es nicht schwer fallen, den Bedürfnissen eines jeden Unternehmens für den Ausbau statistischer Aufzeichnungen gerecht zu werden. Man kann sich hierzu besonderer statistischer Bücher bedienen oder, besser noch, die Aufzeichnungen auf losen Blättern oder Listen vornehmen, wobei jedes Blatt immer ein oder mehrere Jahre umfassen kann. Wichtig ist, daß die Geschäftsleitung genau festlegt, welche dieser statistischen Listen ihr jeweils nach Abschluß eines Monats vorzulegen sind, denn diese auf der Buchhaltung fußenden Aufzeichnungen gewähren, richtig angeordnet, einen tiefen Einblick in das Arbeiten des Unternehmens; sie bilden gewissermaßen die Krönung der gesamten betriebsrechnerischen Arbeit.

Beispiele. Wir wollen nachstehend einige Vordrucke für die Gruppierung solcher statistischen Zahlen aufführen und wählen dafür diejenigen Gebiete, die für die Beurteilung des jeweiligen Standes die wichtigsten sind: die Gruppe der Bestände und die des Umsatzes und Gewinnes.

Nachweis der Materialbestände 19

Ende Monat	Vorratsmaterial		Halbfabrikate								
			Material		Lohn		Sonderkosten		i. Sa.		
	M	S	M	S	M	S	M	S	M	S	
Januar											
Februar											
usw.											

Vorstehendes Beispiel zeigt in großen Umrissen den jeweiligen Stand der Vorräte und Halbfabrikate. Die Eintragung erfolgt durch einfache Übernahme der Monatssalden aus den in Betracht kommenden 4 Konten (Materialkonto Vorrat, Material in Fabrikation, Lohn in Fabrikation, Sonderkosten in Halbfabrikaten). Inwieweit man eine Unterteilung dieser 4 Gruppen vornehmen will, hängt einmal von den Wünschen der Geschäftsleitung ab, sodann von dem einmal eingeführten System der Konten und Unterkonten.

Handelte es sich bei vorstehendem Vordruck um den Nachweis der Bestände, so zeigt das nachstehende Beispiel eine ähnlich summarische Darstellung des wirtschaftlichen Ergebnisses:

Gesamtergebnis 19....

Im Monat	Berechneter Umsatz		Deckung		Gesamtkosten		Reingewinn	
	\mathcal{M}	\mathcal{S}_1	\mathcal{M}	\mathcal{S}_1	\mathcal{M}	\mathcal{S}_1	\mathcal{M}	\mathcal{S}_1
Januar								
Februar								
usw.								

Auch hier werden die Ziffern aus der Buchhaltung entnommen und zwar die erste Spalte aus dem „Erlöskonto Umsatz“, die zweite aus dem Saldo aller Erlöskonten, die dritte aus der Summe aller Unkostenkonten. Der Vordruck weist die Ziffern für jeden Monat getrennt aus, denn es heißt daselbst „im“ Monat (Januar, Februar usw.). Einzutragen wäre daher in diesen Vordruck immer die jeweilige Veränderung gegenüber dem Vormonat, wobei man durch gleichzeitige Zusammenrechnung der Zahlen (am besten in andersfarbiger Tinte) die jeweils anwachsende Gesamtziffer ausweisen kann; diese Gesamtziffer muß sich offenbar stets mit dem betreffenden Konto selbst decken. Ebenso gut aber kann man Monat für Monat den angewachsenen Gesamtbetrag selbst aufnehmen; dann wird man statt der Worte „im Monat“ die Worte „Ende Monat“ einsetzen müssen, um nunmehr ähnlich, wie oben bei den Materialbeständen, jeweils den betreffenden Kontensaldo selbst einzutragen. Der vorstehende Vordruck zeigt, wie schon erwähnt, eine recht rohe Umsatz- und Gewinn-Übersicht, doch ist es natürlich möglich, sie durch entsprechende Unterteilung beliebig auszubauen. Hierbei wird es vor allem erforderlich sein, die Unkosten in Betriebs- und Vertriebsunkosten zu trennen, ferner den wirklichen Betriebsunkosten auch die verrechneten Betriebsunkosten gegenüberzustellen. Hierdurch gelangen wir zu einer Statistik, die sich sowohl auf die buchhalterischen als auch die nachkalkulatorischen Ziffern stützt. Wir erinnern uns dabei, daß die beiderseitigen Gewinnziffern bis zur Deckung zusammenfallen, von da ab aber infolge der verschiedenen Berechnungsarten auseinandergehen. Dann ergibt sich ein Ausbau der obigen Umsatz- und Gewinn-Statistik etwa wie auf S. 211 gezeigt.

Woher die zur Ausfüllung der vorstehenden Spalten erforderlichen Ziffern stammen, dürfte nach dem vorstehend Gesagten und an Hand des Vordruckes selbst ohne weiteres verständlich sein. Die Spalten a bis f sind rein buchhalterischen Ursprungs, die Spalten g bis k nachkalkulatorischen Ursprungs mit Ausnahme der Spalte i (Vertriebsunkosten), bei der wir uns auf die Buchhaltungsziffer stützen müssen, weil, wie erinnerlich, die Nachkalkulation die Vertriebsunkosten nicht berücksichtigt. In bezug auf den Vergleich des buchhalterischen Reingewinnes (Spalte f)

mit dem nachkalkulatorischen Reingewinn (Spalte k) muß auf das am Ende des Kapitels II Gesagte verwiesen werden. Dieser Vergleich ist, wie dort näher ausgeführt, von großer Bedeutung.

Die vorstehenden Tafeln beziehen sich sämtlich auf das Unternehmen als Ganzes. Gerade bei den Gewinnübersichten aber besteht ein großes Interesse dafür, die Aufteilung nach Erzeugnisgruppen und nach Bestimmungsländern bzw. Bestimmungsdistrikten zu trennen. Diese Gliederung kann einmal durch die Einrichtung getrennter Vertriebsabteilungen oder aber, wie aus dem Kapitel „Nachkalkulation“ hervorgeht, auf andere Weise herbeigeführt werden. Die Übersicht solcher Teilergebnisse gestaltet sich insofern etwas einfacher, als es eines Vergleiches zwischen buchhalterischem und nachkalkulatorischem Ergebnis hierbei nicht bedarf. Das buchhalterische Ergebnis umfaßt durch sofortige Verbuchung aller Unkosten, wie aus Kapitel II hervorgeht, die Stellung stiller Reserven, die natürlich ausgeschaltet werden müssen, wenn man sich das Ergebnis für ein solches Teilgebiet klar vor Augen führen will. Infolgedessen wird hierbei von der Deckung nicht die Summe der buchhalterischen Betriebsunkosten abgesetzt, sondern die der rechnerischen, d. h. also die Betriebszuschläge. Es ergibt sich dann beispielsweise für eine bestimmte Erzeugnisgruppe etwa der Vordruck am Kopfe der S. 212.

Etwas anders gestaltet sich die Übersicht dann, wenn für die betreffende Gruppe eine besondere Vertriebsabteilung besteht. Dann wird nämlich ein Interesse dafür vorliegen, neben dem Rohgewinn auch den Reingewinn zu kennen. Zu diesem gelangen wir, indem wir die Vertriebsunkosten absetzen; und diese Vertriebsunkosten werden sich wiederum gliedern in diejenigen, die in der betreffenden Vertriebsabteilung selbst entstan-

Im Monat	a		b		c			d		e		f		g		h		i		k	
	Berechneter Umsatz (Erlös)	Deckung	Betriebsunkosten	Rohgewinn (b abzügl. c)	Vertriebsunkosten	Reingewinn (b abzügl. c und e)	Verrachete Betriebszuschläge	Rohgewinn (b abzügl. g)	Vertriebsunkosten (i. e)	Reingewinn (b abzügl. g und i)											
Januar
Februar
usw.

Ergebnisse 19..... für Erzeugnisgruppe

Im Monat	Umsatz		Deckung		Ab: verrechnete Betriebszuschläge		Verbleibt Rohgewinn	
	M	S	M	S	M	S	M	S
Januar								
Februar								
usw.								

den sind, und die anteiligen Verwaltungskosten, die auf diese Vertriebsabteilung entfallen. Damit gelangen wir zu einem Vordruck, der etwa wie folgt aussehen könnte:

Abteilungsergebnisse 19.....

Abteilung 7 Brauereieinrichtungen	a	b	c	d	e	f	g	h	i
	Umsatz	direkte Aufwendungen	Deckung (a - b)	Ab: verrechnete Betriebszuschläge	Rohgewinn (c - d)	Ab: Abteilungsunkosten	Abteilungs- gewinn (e - f)	Ab: anteilige Verwaltungsunkosten	Reingewinn der Abteilung (g - h)
	M	S	M	S	M	S	M	S	M
Januar . . .									
Februar . .									
usw.									

Um keine Unklarheit entstehen zu lassen, möchten wir in bezug auf die Berücksichtigung der Vertriebsunkosten auf das verweisen, was über diese Unkostengruppe im Kapitel II gesagt ist. Es wird erinnerlich sein, daß die Verrechnung von Vertriebsunkosten in Form von prozentualen Zuschlägen nur für die Vorrechnung (Vorkalkulation) zulässig ist. Die Nachkalkulation berücksichtigt die Vertriebsunkosten überhaupt nicht, während die Buchhaltung selbstverständlich die Vertriebsunkosten so einsetzt, wie sie in dem betreffenden Monat entstehen. Wir haben es hiernach bei dem letzten Vordruck mit Ziffern zu tun, die sich bis zum Rohgewinn auf nachkalkulatorische Zahlen stützen. Die Vertriebsunkosten dagegen (die sich aus Abteilungsunkosten und anteiligen Verwaltungskosten zusammensetzen) fußen auf den Ziffern der Buchhaltung bzw. auf deren Aufteilung durch die Unkostenbuchhaltung. Wir sehen gerade an diesem Beispiel, wie unzertrennlich Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung zusammengehören, wenn ein vollständiger Einblick in die Betriebsrechnung gewonnen werden soll.

Im übrigen gewinnen wir bei vorstehendem Vordruck in Spalte g einen neuen Begriff, nämlich den des Abteilungsgewinnes. Damit ermitteln wir diejenige Ziffer, für die der Leiter jeder Vertriebsabteilung

verantwortlich ist, während er bei Absetzung der anteiligen Verwaltungsunkosten (Spalte h) geltend machen kann, daß er auf diese Aufwendungen keinerlei Einfluß auszuüben vermocht hat. Wo man also den Leiter einer Vertriebsabteilung am Ergebnis seiner Abteilung durch Gewinnanteil (Tantieme) interessiert, sollte man dieser Gewinnverrechnung die Summe des Abteilungsgewinnes zugrunde legen, wodurch am sichersten ein sparsames Arbeiten erreicht werden wird.

Genau entsprechend der vorstehenden Aufstellung ist diejenige Übersicht zu gestalten, die das Ergebnis nicht nach Vertriebsabteilungen ordnet, sondern nach Außenvertretern, Zweigniederlassungen, Filialen usw. Die Trennung der Grundziffern für Umsatz, Deckung und Rohgewinn liefert auch hier die Nachkalkulation; es folgt sodann die Absetzung der Filialunkosten, wodurch man zu dem Filialgewinn gelangt, der um die anteiligen Verwaltungsunkosten der Hauptniederlassung zu kürzen ist, woraufhin der auf die Zweigniederlassung entfallende Reingewinn erscheint.

Zum Schluß möchten wir noch das Beispiel einer Statistik geben, bei der es sich um die Gegenüberstellung von an verschiedenen Stellen ermittelten, aber zueinander gehörigen Ziffern handelt. Wir wählen hierfür das wichtige Beispiel der Betriebszuschläge gegenüber den wirklichen Betriebsunkosten. Es handelt sich darum, von Monat zu Monat eine Übersicht darüber zu gewinnen, ob und inwieweit die verrechneten Betriebszuschläge des Gesamtunternehmens von den wirklich entstandenen Betriebsunkosten abweichen. Wie aus den früheren Abschnitten zur Genüge hervorgeht, würde hierfür nicht genügen, die monatlichen Betriebsunkosten den im gleichen Monat verrechneten Betriebszuschlägen gegenüberzustellen, vielmehr ist es erforderlich, auch die auf den Halbfabrikaten ruhenden Betriebszuschläge mit heranzuziehen. Wir erreichen dieses Ziel durch die folgende Übersicht:

Prüfung der Betriebszuschläge 19.....

Ende Monat	a		b		c		d		e	
	Verrechnete Betriebszuschläge abgerechneter Erzeugnisse		Zugang (+) bzw. Abgang (-) an Betriebszuschlägen auf Halbfabrikaten ruhend		Rechnerischer Gesamtzuschlag a + b		Buchhalterische Betriebsunkosten		Demnach überdeckt (schwarz) minder gedeckt (rot)	
	\mathcal{M}	\mathcal{S}	\mathcal{M}	\mathcal{S}	\mathcal{M}	\mathcal{S}	\mathcal{M}	\mathcal{S}	\mathcal{M}	\mathcal{S}
Januar . .										
Februar . .										
usw.										

Um soviel als die Zahlen der Spalte c von denen der Spalte d abweichen, erweisen sich die Betriebszuschläge als unrichtig. Ist die Summe c größer als d, so erweist sich der Betriebszuschlag als zu hoch. Ist sie

kleiner, so erweist sich der Zuschlag als nicht ausreichend. Wir gewinnen in der Spalte (e) demnach nicht nur einen genauen Einblick in diese wichtige Frage, wir gewinnen in ihr zugleich auch jeweils die Summe, um die das nachkalkulatorische Ergebnis zu berichtigen ist.

Vielleicht bedarf es noch einer Erklärung, wie man zu der Summe Spalte b gelangt, wofür die jeweilige Kenntnis der auf Halbfabrikaten ruhenden Betriebszuschläge erforderlich ist. Man kann hier verschieden vorgehen. Manche Unternehmungen berechnen am Ende jeden Lohnabschnittes die Höhe der auf den gezahlten Löhnen ruhenden Zuschläge; dann ergibt sich die gesuchte Summe, wenn man von der ermittelten Gesamtsumme diejenigen Zuschläge absetzt, die auf bereits abgerechneten Aufträgen ruhen, also die Summe der Spalte a. Wir halten diesen Weg für nicht empfehlenswert, da die jeweilige Ermittlung der Zuschläge unnötig viel Arbeit verursacht. Sammelt man dagegen die Lohnzettel in der Nachkalkulations-Abteilung nach Werkstätten bzw. nach Werkstattgruppen getrennt, soweit diese verschiedene Zuschläge bedingen, so ist am Monatsende der auf den nicht verrechneten Aufträgen (also den Halbfabrikaten) ruhende Zuschlag unschwer auszurechnen. Aber selbst diese Arbeit kann man zur Not sparen. So wichtig es ist, bei dem einzelnen Auftrag die verschiedenen Zuschläge richtig zu berechnen, bei der summarischen Übersicht der auf den Halbfabrikaten ruhenden Zuschläge ist solche Unterscheidung kaum erforderlich. Man kann dafür in der Regel von dem Durchschnittszuschlag ausgehen, den das Unternehmen als Ganzes bedingt, d. h. also von dem Verhältnis der gesamten direkten Löhne zu den gesamten Unkosten, wie es sich aus dem letzten maßgebenden Zeitabschnitt ergibt. Diese Durchschnittsziffer ist erfahrungsgemäß stabiler als die der einzelnen Werkstätten, eben weil vorkommende Unterschiede sich leichter ausgleichen. Es handelt sich ja auch nur darum, in großen Zügen die beiden Gruppen „Unkosten“ und „Zuschläge“ miteinander zu vergleichen. Begnügt man sich mit dieser vielleicht etwas rohen Ziffer, dann findet man die in Betracht kommende Lohnsumme, auf die der Durchschnittszuschlag zu verrechnen ist, fertig in dem jeweiligen Saldo des Kontos „Lohn in Fabrikation“ vor, so daß die Ausrechnung Sache eines Augenblickes ist. Wer indes dieses Vorgehen allzu summarisch findet, dem bleibt es unbenommen, den Zuschlag auf Halbfabrikate für jede Werkstattgruppe getrennt zu ermitteln. Er achte aber darauf, daß die Summe der Löhne, die er der Berechnung zugrunde legt, wiederum übereinstimmen muß mit dem Oberbegriff des Kontos, das ist das Konto „Lohn in Fabrikation“.

Ausbau der Statistik. Damit sind die wesentlichen Grundlagen der statistischen Übersichten besprochen. Ihr weiterer Ausbau kann den persönlichen Wünschen der Firmenleitung und den Bedürfnissen des einzelnen Unternehmens überlassen werden. Ein solcher Ausbau durch

Teilung und Kombination ist in fast unbegrenztem Umfang möglich, ebenso die etwas augenfälligere Erfassung der Zahlen durch graphische Übersichten, deren Beschreibung an dieser Stelle aber zu weit führen würde. Wichtig ist nur, daß das gesamte Unternehmen einheitlich von dem Übersichtsplane umfaßt wird, gleichgültig, ob die Einzelfabrik zugleich Erzeugnis-, Vertriebs- und Verwaltungsstelle ist oder ob — wie bei manchen Großunternehmungen — eine getrennte Hauptverwaltung, getrennte Fabriken und getrennte Verkaufsstätten bestehen. Gerade sogar für solche Großunternehmungen ist es von überragender Bedeutung, durch übersichtliche Einteilung jederzeit erkennen zu können, durch welche Faktoren der Rohgewinn durch alle Stufen des Unternehmens hindurch bis zu dem endgültigen Reinertrage geschmälert wird.

Es bleibt zum Schluß noch die Frage zu erörtern, welchen Zeitraum die Verarbeitung der Zahlen eines Monats in Anspruch nimmt. In dieser Beziehung werden wir dem Leser eine gewisse Enttäuschung bereiten müssen, denn wir haben nicht die Absicht, etwas in Aussicht zu stellen, was in Wirklichkeit nicht mit Sicherheit zu erreichen ist. Versteht man unter Fertigstellung den vollständigen nachkalkulatorischen, buchhalterischen und statistischen Abschluß eines Monats, so wird selbst bei schnellem und gewissenhaftem Arbeiten mit einem Zeitraum von mindestens 3 bis 4 Wochen vom Monatsschluß an gerechnet werden. Dort, wo die Aufstellungen am Ablieferungsort eine große Rolle spielen, wo man daher auf Berichte und Lohnlisten der Bauleiter angewiesen ist, wird auch dieser Zeitraum nicht ausreichen, man wird vielmehr den Abteilungen bis zu 5 oder 6 Wochen Zeit für den endgültigen Abschluß geben müssen. Für den letzten Monat eines Geschäftsjahres wird auch dieser Zeitraum zuweilen nicht ausreichend sein.

Hierbei handelt es sich aber, wie ausdrücklich betont sei, nur um den endgültigen Abschluß selbst, in Wirklichkeit aber ist die Betriebsrechnung gemäß dem vorliegenden Plan immer auf dem Laufenden (*à jour*). Sowohl Nachkalkulation wie Unkostenabteilung sind in der Lage, ihre Zahlen täglich einzutragen; es zeigen dann sowohl die einzelnen Aufträge wie die Unkostenübersichten den jeweiligen Stand auch für den noch nicht abgeschlossenen Monat. Ebenso sind die Verrechnungskonten, in denen wir wichtige Hilfsmittel der Kontrolle kennengelernt haben, jederzeit auch vor Abschluß des Monats in dem Zustande, in dem wir sie brauchen. Der endgültige buchhalterische Abschluß und die auf ihm sich aufbauenden Statistiken freilich können nicht vor Ablauf der oben genannten Fristen zu Ende geführt werden. Dafür sind die sodann gewonnenen Zahlen auch endgültige und unterscheiden sich von den in der Jahresbilanz auszuweisenden nur insofern, als die Bestände einer Nachprüfung durch die körperliche Aufnahme bedürfen.

Additional material from *Grundlagen der Betriebsrechnung
in Maschinenbauanstalten*

ISBN 978-3-642-90229-1 (978-3-642-90229-1_OSFO1),
is available at <http://extras.springer.com>



Additional material from *Grundlagen der Betriebsrechnung
in Maschinenbauanstalten*

ISBN 978-3-642-90229-1 (978-3-642-90229-1_OSFO2),
is available at <http://extras.springer.com>



Fabrikorganisation, Fabrikbuchführung und Selbstkostenberechnung

der Firma Ludwig Loewe & Co., A.-G., Berlin. Mit Genehmigung der Direktion zusammengestellt und erläutert von **J. Lilienthal**. Mit einem Vorwort von Professor Dr.-Ing. **G. Schlesinger**. Zweite, durchgesehene und vermehrte Auflage. Unveränderter Neudruck 1919. Gebunden GZ. 10

Einführung in die Organisation von Maschinenfabriken

unter besonderer Berücksichtigung der Selbstkostenberechnung. Von Dipl.-Ing. **Friedrich Meyenberg** in Berlin. Zweite, durchgesehene und erweiterte Auflage. 1919. Gebunden GZ. 5

Der Fabrikbetrieb.

Praktische Anleitungen zur Anlage und Verwaltung von Maschinenfabriken und ähnlichen Betrieben sowie zur Kalkulation und Lohnverrechnung. Von **Albert Ballewski**. Dritte, vermehrte und verbesserte Auflage bearbeitet von **C. M. Lewin**, beratender Ingenieur für Fabrikorganisation in Berlin. Zweiter, unveränderter Neudruck 1919. Gebunden GZ. 8

Grundlagen der Fabrikorganisation.

Von Dr.-Ing. **Ewald Sachsenberg**, ord. Professor an der Technischen Hochschule Dresden. Dritte, verbesserte und erweiterte Auflage. Mit 66 Textabbildungen. 1922. Gebunden GZ. 8

Die Selbstkostenberechnung im Fabrikbetriebe.

Praktische Beispiele zur richtigen Erfassung der Generalunkosten bei der Selbstkostenberechnung in der Metallindustrie. Von **O. Laschinski**. Dritte, umgearbeitete Auflage. Erscheint Ende 1922

Arbeitsverteilung und Terminwesen in Maschinenfabriken.

Von **Willy Hippler**, Dozent an der Technischen Hochschule Breslau. Mit 107 Textfiguren. 1921. GZ. 6,5; gebunden GZ. 8

Werkstättenbuchführung für moderne Fabrikbetriebe.

Von Dipl.-Ing. **C. M. Lewin**. Zweite, verbesserte Auflage. Unveränderter Neudruck 1922. GZ. 6

Warum arbeitet die Fabrik mit Verlust?

Eine wissenschaftliche Untersuchung von Krebschäden in der Fabrikleitung. Von **William Kent**. Mit einer Einleitung von **Henry L. Gantt**. Übersetzt und bearbeitet von **Karl Italiener**. 1921. GZ. 2,6

H. L. Gantt, Organisation der Arbeit.

Gedanken eines amerikanischen Ingenieurs über die wirtschaftlichen Folgen des Weltkrieges. Deutsch von Dipl.-Ing. **Friedrich Meyenberg**. Mit 9 Textabbildungen. 1922. GZ. 2,5

Die Grundzahlen (GZ.) entsprechen den ungefähren Vorkriegspreisen und ergeben mit dem jeweiligen Entwertungsfaktor (Umrechnungsschlüssel) vervielfacht den Verkaufspreis. Über den zur Zeit geltenden Umrechnungsschlüssel geben alle Buchhandlungen sowie der Verlag bereitwilligst Auskunft.

Die Vorkalkulation im Maschinen- und Elektromotorenbau nach neuzeitlich-wissenschaftlichen Grundlagen. Ein Hilfsbuch für Praxis und Unterricht. Von Ingenieur **Friedrich Kresta**, technischer Kalkulator. Mit 56 Abbildungen, 78 Tabellen und 5 logarithmischen Tafeln. 1921. Gebunden GZ. 6

Die Nachkalkulation nebst zugehöriger Betriebsbuchhaltung in der modernen Maschinenfabrik. Für die Praxis bearbeitet unter Zugrundelegung von Organisationsmethoden der Berlin-Anhaltischen Maschinenbau-A.-G., Berlin. Von **J. Mundstein**. Mit 30 Formularen und Beispielen. 1920. GZ. 2

Betriebskosten und Organisation im Baumaschinenwesen. Ein Beitrag zur Erleichterung der Kostenanschläge für Bauingenieure mit zahlreichen Tabellen der Hauptabmessungen der gangbarsten Großgeräte. Von Dipl.-Ing. **Dr. Georg Garbotz**, Privatdozent an der Technischen Hochschule Darmstadt. Mit 23 Textabbildungen. 1922. GZ. 3,6

Die Kalkulation in Maschinen- und Metallwarenfabriken. Von Ingenieur **Ernst Pieschel**, Oberlehrer und Abteilungsvorstand für Maschinenbau an der Städt. Gewerbeschule Dresden, beratender Ingenieur und Sachverständiger. Zweite, vermehrte und verbesserte Auflage. Mit 214 Figuren und 27 Musterformularen. 1920. GZ. 4,5; gebunden GZ. 6

Kostenberechnung im Ingenieurbau. Von Dr.-Ing. **Hugo Ritter**. 1922. GZ. 3,4; gebunden GZ. 5,3

Die Taxation maschineller Anlagen. Von Dr. **Felix Moral**, Zivilingenieur und öffentlich angestellter beeidigter Sachverständiger für Werkzeugmaschinen sowie gerichtlich beeidigter Sachverständiger für Werkzeugmaschinen und maschinelle Anlagen. (Handelskammer zu Berlin, Kammergericht, Landgerichte I, II, III Berlin, Landgericht Potsdam.) Dritte, neubearbeitete und vermehrte Auflage. 1922. GZ. 3,8; gebunden GZ. 6

Die Kontrolle in gewerblichen Unternehmungen. Grundzüge der Kontrolltechnik. Von Dr.-Ing. **Werner Grull**, beratender Ingenieur für geschäftliche Organisation, technisch-wirtschaftliche und technisch-rechtliche Fragen, beeidigter und öffentlich angestellter Bücherrevisor, München. Mit 89 Textfiguren. 1921. Gebunden GZ. 6

Die Inventur. Aufnahmetechnik, Bewertung und Kontrolle. Für Fabrik- und Warenhandelsbetriebe dargestellt von Dr.-Ing. **Werner Grull**, München. Zweite Auflage. In Vorbereitung.

Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Privatwirtschaftslehre mit Anhängen über „Bilanzverschleierung“ und „Teuerung, Geldentwertung und Bilanz“. Von Dr. hon. c. **Joh. Fr. Schär**, gew. ordentlicher Professor der Universität Zürich, Professor und weil. Rektor der Handelshochschule Berlin. Fünfte, durchgesehene und erweiterte Auflage. 1922. Gebunden GZ. 15

Die Grundzahlen (GZ.) entsprechen den ungefähren Vorkriegspreisen und ergeben mit dem jeweiligen Entwertungsfaktor (Umrechnungsschlüssel) vervielfacht den Verkaufspreis. Über den zur Zeit geltenden Umrechnungsschlüssel geben alle Buchhandlungen sowie der Verlag bereitwilligst Auskunft.