

Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten

VON

Herbert Peiser

Direktor der Berlin-Anhaltischen
Maschinenbau-Aktien-Gesellschaft



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

1919

Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten

VON

Herbert Peiser

Direktor der Berlin-Anhaltischen
Maschinenbau-Aktien-Gesellschaft



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

1919

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

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 1919

Ursprünglich erschienen bei Julius Springer in Berlin, 1919

Additional material to this book can be downloaded from <http://extras.springer.com>

ISBN 978-3-662-42193-2

ISBN 978-3-662-42462-9 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-662-42462-9

Vorwort.

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.

Inhaltsverzeichnis.

	Seite
Vorwort	III
Einleitung	1
I. Aufbau der Abteilungen	4
II. Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes	9
III. Unkosten	24
IV. Buchhaltung	49
V. Material	70
VI. Lohn	77
VII. Nebenkosten	80
VIII. Montage (Aufstellung)	82
IX. Nachkalkulation	88
X. Übersicht und Statistik	99

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. Gerade in bezug auf die Vordrucke kann ein einfaches Nachahmen überhaupt niemals ein nennenswertes Ergebnis zeitigen, wenn nicht gleichzeitig die Organisation von Grund aus auf diesen Vordruck zugeschnitten wird. Auch in anderer Hinsicht besteht berechtigterweise eine Scheu, sich plötzlich von der eigenen Organisation zu entfernen und sich einem neuen System anzuvertrauen. Es gibt eben in jeder Fabrik allerlei überlieferte Kontrollmaßnahmen, es gibt bessere oder schlechtere, im großen und ganzen aber bewährte Einrichtungen, die mit den neu einzuführenden parallel laufen oder sich mit ihnen schneiden, und die die Leitung nicht ohne Gefährdung plötzlich über Bord werfen kann. Dazu kommt noch ein anderes, das jedem aufmerksamen Organisator die Arbeit erschwert. Jeder Betrieb bildet einen einheitlichen Organismus; es gehört schon ein in Organisationsfragen äußerst geschulter Blick dazu, 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 wenigsten 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 wieder schnell genug von dem Althergebrachten überwuchert werden. Ebenso wenig kann auf der anderen Seite ein zufriedenstellendes Ergebnis erzielt werden, wenn nur an vereinzelt Stellen tüchtige Abteilungs-

leiter die Umorganisation der ihnen unterstellten Gebiete versuchen. Wohl kann dabei ersprießliche Einzelarbeit geleistet werden, aber gerade mit Rücksicht auf die Abhängigkeit der einzelnen Teile voneinander fehlt der einheitliche Guß und die Übersicht über das Ganze, die der Einzelarbeit erst den rechten Wert verleihen und sie für das Ganze nutzbar machen würde.

Ein weiterer erwähnenswerter Punkt ist der, daß die besten der bestehenden Organisationsbücher hauptsächlich für Werke mit gleichbleibender Massenfabrication geschrieben sind. So wünschenswert die Spezialisierung und Typisierung ist, so darf man sich doch der Einsicht nicht verschließen, daß die deutsche Eisenindustrie von diesem erstrebenswerten Ziele in ihrem überwiegenden Teil noch weit entfernt ist, und daß auf weiten Gebieten bis auf weiteres die Einzelanfertigung, höchstens aber die Serienanfertigung, die Regel bilden wird. Gerade solche Unternehmungen, dagegen weniger solche mit einheitlicher Massenfabrication, haben dem Verfasser bei Herausgabe der Arbeit vorgeschwebt. Eine bessere Einsicht in bezug auf die Ergebnisse der Einzelaufträge sowohl als auch der Erzeugnisgruppen ist für Fabrikunternehmungen mit Einzelfabrication besonders dringend vonnöten. Die Einsicht wird in vielen Fällen zu der Abstoßung unwirtschaftlicher Geschäftsweige führen und damit indirekt dem wichtigen Ziele der Spezialisierung dienen.

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. Die vorliegende Arbeit will die Grundpfeiler für eine solche Umorganisation errichten helfen, auf denen sodann, je nach den Bedürfnissen des Einzelunternehmens, ein beliebig feinerer Ausbau unschwer wird durchgeführt werden können. Trotzdem ist an vielen wesentlichen Punkten der Versuch gemacht worden, die Vor- und Nachteile bei Durchführung von Abweichungen zu besprechen. Es führen eben viele Wege zum Ziele, und gewisse Entscheidungen lassen sich nur unter Würdigung der jeweiligen besonderen Verhältnisse treffen. 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, daß die Reorganisation an allen Stellen zugleich

begonnen werden kann. 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.

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 kennenlernen, 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 solchen 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 vernünftig und systematisch geleistete Arbeit am Ende ihre Früchte trägt.

I. Aufbau der Abteilungen.

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 Unternehmen organisch umfassenden Aufbau zu finden, gewisse Schwierigkeiten. Es ist daher erforderlich, sich die Grundsätze einer richtigen Abteilungsgliederung klar vor Augen zu halten. Die Einteilung nach Abteilungen bezweckt ein Doppeltes: einmal das Arbeiten eines jeden wesentlichen Teiles im Gesamtorganismus getrennt beobachten zu können, sodann: die beiden Haupttätigkeitsgebiete eines jeden Unternehmens — den Betrieb und den Vertrieb — in allen Stadien auseinanderzuhalten und zu verfolgen. Diesem doppelten Ziele muß die Abteilungsgliederung gerecht werden. Hierzu muß man sich über die Klassen der Abteilungen klar werden. Wir teilen zweckmäßig jede Fabrikationsfirma zunächst in Betrieb, Vertrieb und Verwaltung. Der Betrieb, der Kern jedes Fabrikunternehmens, besteht aus den werbenden (produktiven) und den nichtwerbenden (unproduktiven) Abteilungen. Der Streit um die Richtigkeit dieser Bezeichnungen kann beiseite bleiben; es ist zuzugeben, daß letzten Endes alle Abteilungen werbende sind, man könnte daher ebensogut von „direkt werbenden“ und „indirekt werbenden“ sprechen, oder sich auf andere

Bezeichnungen einigen. Wir bleiben der Einfachheit halber bei obigen Benennungen. „Werbend“ nennen wir jede Betriebsabteilung, in der die Verarbeitung des Rohmaterials zu Zwischen- oder Fertigerzeugnissen stattfindet, also die eigentlichen Betriebswerkstätten. „Nicht werbend“ nennen wir die Hilfsbetriebe wie Kraftstation, Vorratslager, Lohnabteilung (Lohnbureau), Versandabteilung usw. Über die Vertriebsabteilungen wird nachstehend einiges Nähere zur Erläuterung gesagt werden müssen. Unter den Verwaltungsabteilungen verstehen wir jene große Gruppe allgemeiner Abteilungen, wie Buchhaltung, Kasse, Patentbureau usw. usw., in denen eine reine Verwaltungstätigkeit ausgeübt wird. Man kann die Verwaltungsabteilungen zutreffend auch als „gemeinsame“ Abteilungen bezeichnen, da sie teils im Dienste des Betriebes, teils in dem des Vertriebes stehen. Die Unkosten dieser gemeinsamen Abteilungen werden daher nach gewissen Grundsätzen, über die in dem Abschnitt „Unkosten“ Näheres gesagt ist, teils auf Betrieb, teils auf Vertrieb aufzuteilen sein. Dort, wo neben den Betriebsabteilungen getrennte Vertriebsabteilungen bestehen, von denen jede den Vertrieb einer besonderen Gruppe von Erzeugnissen umfaßt, ergibt sich daher die Abteilungsgliederung in einfacher Weise derart, daß neben den Betriebsabteilungen die Vertriebsabteilungen bestehen, und daß auf diese beiden Gruppen die Verwaltungs- oder gemeinsamen Abteilungen irgendwie aufgeteilt werden. Getrennte Vertriebsabteilungen in diesem Sinne wird man in der Regel aber nur dort finden, wo keine einheitliche Massenfabrikation stattfindet, wo vielmehr für jeden Bedarfsfall eine mehr oder weniger neue Konstruktion oder Zusammenstellung erforderlich ist, wie etwa bei der Erstellung in sich geschlossener Anlagen, wo der entwerfende Ingenieur zu gleicher Zeit der Verkäufer ist. In den meisten Unternehmungen bestehen Vertriebsabteilungen dieser Art nicht. Hierbei soll ganz davon abgesehen werden, daß bei vielen Firmen der Vertrieb überwiegend in den Händen von Verkaufsfilialen und Außenvertretern liegt. Solche Außenabteilungen haben mit der vorliegenden Betrachtung nichts zu tun; ihre Einfügung in die Gesamtorganisation wird später zu besprechen sein, während wir hier nur von der Vertriebstätigkeit der Zentrale bzw. der Fabrik selbst reden. In manchen, besonders in kleineren Fabriken, oder in Zweigfabriken großer Unternehmungen besteht eine gesonderte Verkaufsabteilung in der Fabrik überhaupt nicht, vielmehr wird diese Tätigkeit von irgendwelchen anderen Verwaltungsabteilungen mit übernommen. Bei anderen Firmen besteht trotz Mannigfaltigkeit der Erzeugnisse nur eine einzige Abteilung, die dem Vertriebe dient, und die zu gleicher Zeit meist die Verkaufstätigkeit der Außenvertreter mit überwacht. In all diesen Fällen kann man, ohne der Organisation Gewalt anzutun, von keiner getrennten Gruppe der Vertriebsabteilungen sprechen.

Vielmehr gliedert sich die Firma dann in Betriebsabteilungen (werbende und nichtwerbende) und in Verwaltungsabteilungen. Gleichgültig aber, ob getrennte Vertriebsabteilungen in dem vorstehenden Sinne bestehen oder nicht, stets hat die Leitung des Unternehmens ein Interesse daran, die Trennung der Gewinnergebnisse nach Erzeugnisgruppen streng durchzuführen. In Firmen, wo getrennte Vertriebsabteilungen bestehen, wird diese Trennung zwanglos durch die Abteilungsgliederung durchgeführt; dort, wo Vertriebsabteilungen nach Erzeugnisgruppen getrennt nicht bestehen, ist diese Trennung Sache der Nachkalkulation, worüber in einem späteren Abschnitt Näheres zu sagen sein wird.

Aus vorstehendem ergibt sich, daß es unmöglich ist, das Schema einer Abteilungsgliederung zu entwerfen, das den Verhältnissen aller Unternehmungen gerecht werden könnte. Immerhin läßt sich soviel sagen, daß die Einteilung nach Gruppen in der Regel lauten wird:

- I. Betriebsabteilungen,
- II. Vertriebsabteilungen,
- III. Verwaltungs- und gemeinsame Abteilungen,

oder aber:

- I. Betriebsabteilungen,
- II. Vertriebs- und Verwaltungsabteilungen.

Innerhalb dieser Gruppenteilung sind die einzelnen Abteilungen zu benennen, die unter den Oberbegriff der betreffenden Gruppe fallen. Es kommt nicht darauf an, künstlich neue Abteilungen zu schaffen, vielmehr soll nur das Bestehende zu seinem Rechte kommen, d. h. es soll überall dort eine getrennte Abteilung geschaffen werden, wo ein Interesse vorliegt, die Zahlen des betreffenden Teiles getrennt zu erfassen. Namentlich in kleineren Fabriken werden die Funktionen verschiedener Abteilungen oft in einer Abteilung vereinigt sein; es hat dies auch nach unserem Organisationsplan nichts Nachteiliges zu bedeuten. Empfehlenswert ist lediglich, daß man bei den der Abteilung zugewiesenen Aufgaben, die ihrem Wesen nach getrennten Tätigkeiten hervorhebt, also etwa in folgender Weise:

Abteilung X = Materialeingang und Lagerverwaltung,

Abteilung Y = Buchhaltung und Kasse,

usw. usw. 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 überall 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 verschiedenen 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, 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.

Unter Beachtung der vorstehenden Gesichtspunkte wird es nicht schwer fallen, das zu organisierende Unternehmen nach Abteilungen zu unterteilen. Eine gewisse Verlegenheit wird hier und da die Einordnung der technischen Bureaus in den Abteilungsaufbau bieten. Es gibt da keine allgemein gültige Regel, vielmehr muß je nach der Eigenart der Firma entschieden werden, zu welcher der vorstehenden drei Klassen (Betrieb, Vertrieb, Verwaltung) sie gehören. In manchen Firmen arbeiten die technischen Bureaus ausschließlich für den Betrieb, insbesondere da, wo Massenerzeugnisse hergestellt werden, wo also technische Entwürfe, Angebotszeichnungen usw. für den Vertrieb nicht oder nur in verschwindendem Maße in Frage kommen. In diesem Falle gehören sie unter die nichtwerbenden Betriebsabteilungen. In anderen Firmen wiederum, insbesondere bei solchen, die in sich geschlossene Anlagen herstellen, und bei denen besondere Vertriebsabteilungen nach Erzeugnisgruppen geordnet bestehen, ist das technische Bureau oft nichts als eine Unterabteilung der Vertriebsabteilung, da der entwerfende Ingenieur zu gleicher Zeit auch der Verkäufer ist. Solche technischen Bureaus bilden dann also einen Teil der Funktionen der betreffenden Vertriebsabteilung. Bei den weitaus meisten Firmen werden die technischen Bureaus unter die Verwaltungsabteilungen fallen, um dann je nach ihrer Tätigkeit für Betrieb oder Vertrieb in bezug auf ihre Unkosten aufgeteilt zu werden. Auch der Fall wird vorkommen, daß in der gleichen Firma das eine technische Bureau zum Vertrieb, ein anderes zu den Verwaltungsabteilungen gehört. In allen diesen Fällen muß man danach streben, der Eigenart der Firma durch die Einteilung gerecht zu werden, nicht aber ihr Gewalt anzutun. Grundsatz jedenfalls ist, daß überall da, wo eine Abteilung sich nicht zwanglos als Betriebs- oder Vertriebsabteilung kennzeichnet, sie unter die Verwaltungs- (gemeinsamen) Abteilungen gehört.

Nachdem der Plan der Aufteilung nach vorstehenden Grundsätzen aufgestellt ist, empfiehlt es sich, diejenigen Abteilungen durch besondere Zahlen oder Buchstaben kenntlich zu machen, die nach außen hin als getrennte Abteilungen auftreten, wie etwa im Schriftwechsel usw. Bei diesen Ziffern oder Zahlen tut man gut schon durch die Art der Benennung die Gruppe kenntlich zu machen, zu der die betreffende Abteilung gehört, etwa derart, daß man für die eine Gruppe arabische, für die andere römische Ziffern wählt, oder, daß man zu den Verwaltungsabteilungen einen Buchstaben, etwa V (= Verwaltungsabteilung), oder G (= Gemeinsame Abteilung) zusetzt, also nach folgender Art:

Nichtwerbende Betriebsabteilungen:

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

Vertriebsabteilungen:

Abteilung 1	Vertrieb von Kränen,
„ 2	Vertrieb von Transportanlagen
	usw.;

Verwaltungsabteilungen:

Abteilung G 1	Buchhaltung,
„ G 2	Hauptkasse,
„ G 3	Reklameabteilung
	usw.

Für die werbenden Betriebsabteilungen, d. h. die Werkstätten, ist eine solche Kennzeichnung weniger erforderlich, da diese Abteilungen nach außen hin nicht in die Erscheinung zu treten pflegen.

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, was dann jede Übersicht vereitelt. 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. Selbst

verständlich müssen die bis dahin üblich gewesenen Bezeichnungen unbedingt verschwinden.

Es ist erstaunlich, wie häufig man noch in sonst vielleicht gut geleiteten Gesellschaften auf Abteilungsbezeichnungen stößt, die jegliches System vermissen lassen; etwa wie folgt:

Abteilung	II	Pumpenbau,
„	III	Kasse,
„	IV	Armaturen
		usw.

Man wird kaum fehlgehen, wenn man annimmt, daß bei einem solchen Mangel an Klassenunterscheidung die rechnerische Organisation der betreffenden Firma, und sei die Leitung noch so tüchtig, viel zu wünschen übrig läßt.

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.

Aus mannigfachen Gründen ist es erforderlich, über die Zusammensetzung der Selbstkosten und den Begriff des Gewinnes klare Gesichtspunkte zu finden. Schon in bezug auf die Worte: Selbstkosten und Gewinn, sowie die damit in Zusammenhang stehenden Benennungen wie Einstandswerte, Rohgewinn, Reingewinn, Betriebsunkosten usw. usw. herrscht keine Übereinstimmung, vielmehr werden diese Benennungen oft in ganz verschiedenem Sinne gebraucht. Die klare Scheidung und Benennung der Begriffe ist für unseren vorliegenden Zweck besonders wichtig, da der Grundplan unserer Organisation von einer Übereinstimmung zwischen Hauptbuchhaltung einerseits, Betriebsbuchhaltung andererseits ausgeht. Ohne eine klare Festlegung des Aufbaues der Selbstkosten und des Gewinnes ist eine restlose Übereinstimmung beider unmöglich.

Der Begriff der Selbstkosten scheidet sich in direkte und indirekte Aufwendungen. Alle Aufwendungen, die wir unmittelbar zu Lasten des Einzelauftrages verbuchen, sind die direkten Aufwendungen; alle diejenigen, deren Verbuchung erst mittelbar zu Lasten des Einzelauftrages erfolgt, sind die indirekten Aufwendungen, die wir als Unkosten zu bezeichnen pflegen. 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 Begriffe seinen klaren Platz innerhalb der Betriebsrechnung an. Der allgemeinste Grundsatz also ist der, daß sich die Aufträge aus direkten Aufwendungen und Unkosten zusammensetzen. Unter den direkten Aufwendungen ist wiederum die einfachste Gliederung die in Material und Lohn. Hiernach können wir von dem allgemeinen, wenn auch nicht erschöpfenden Grundsatz ausgehen, daß die Selbstkosten eines Erzeugnisses sich aus Material plus Lohn (direkte Aufwendungen) und den Unkosten (indirekte Aufwendungen) zusammensetzen. Allerdings ist die Grenze, wo die direkten Aufwendungen aufhören und die indirekten Aufwendungen, die Unkosten, beginnen, nicht immer scharf zu ziehen; jedoch wird man den folgenden wichtigen und grundlegenden Satz aufstellen dürfen:

„Alle Aufwendungen gehören zu Lasten desjenigen Auftrages, für den sie geleistet werden. Unter Unkosten ist nur das zu verbuchen, 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 ausnahmslos 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. Trotzdem ist es zweckmäßig, diesen obersten Leitsatz nicht ohne Einschränkung bestehen zu lassen. Ein Beispiel hierfür bietet die Verbuchung der in Ausführung der Aufträge entstehenden Aufwendungen für Maschinenverrichtungen. Während bei Unternehmungen mit Massenfabrikation derartige Einrichtungskosten selbstverständlich zu Lasten der Aufträge, d. h. als direkte Aufwendungen verbucht werden müssen, wird man dies bei Unternehmungen mit Einzel- und Serienfabrikation nicht ohne weiteres durchführen können. Bei solchen Fabriken pflegt man die für einen bestimmten Auftrag notwendigen Vorrichtungen von vornherein so vorzusehen, daß sie auch für andere Aufträge Verwendung finden können, selbst wenn die erste Erstellungskosten hierdurch erhöht werden. Daher kommt man dem Vorgange in der

Wirklichkeit näher, wenn man Kosten der genannten Art bei solchen Unternehmungen 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 verlorengehen, 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. Eine Schwierigkeit in bezug auf die Entscheidung, ob eine Ausgabe zu Lasten von Unkosten oder eines Einzelauftrages zu verbuchen ist, entsteht übrigens nur bei einer verhältnismäßig geringen Anzahl von Aufwendungsarten innerhalb des Betriebes, wie beispielsweise noch beim Lastauto- und Fuhrwerksbetrieb, bei Transportlöhnen vom Lager zur Werkstatt, bei der Umsatzsteuer usw. Wer von einem Einschränken des obigen Grundsatzes nichts wissen will, der mag auch für die Auslagen der genannten Art eine Aufteilung auf Einzelaufträge durchführen. Wir selbst sind der Ansicht, daß der Grundsatz insofern eine Einschränkung zu erfahren hat, als die indirekte Verbuchung, also die über Unkosten, für alle Ausgaben vorzuziehen ist, deren Gesamtheit einer dauernden Überwachung bedarf. Wie gesagt, tut man gut, unter Beiseitlassung von Dogmen hier jede Einseitigkeit zu vermeiden und die Entscheidung 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.

Es mag an dieser Stelle gleich ein Wort über die Zinsen eingeflochten werden, welche letztere von mancher Seite unter die Unkosten gerechnet werden. Denken wir zunächst an Zinsen für Hypotheken und ähnliche

dauernde Lasten, so wird man einer solchen Handhabung eine gewisse Berechtigung nicht ganz 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 soll, während der, 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 und 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 einfachen 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 klarmacht, daß wirtschaftlich zwischen dem eigenen, in dem Unternehmen investierten Kapital und dem angeliehenen, zinspflichtigen kein Unterschied besteht. Hieraus folgt, daß derjenige, der die Zinsen den Selbstkosten hinzuzurechnen wünscht, sich nicht an die wirklich entstandenen und in ihrer Höhe mehr oder weniger zufälligen Zinsen halten kann, daß vielmehr dann als Grundlage für die Zinsberechnung das jeweilige in der Gesamtunternehmung investierte Kapital gelten muß, und zwar unter Aufteilung auf die einzelnen Abteilungen. Wer so vorgeht, kann nicht ohne Berechtigung geltend machen, daß ohne Hinzurechnung von Zinsen die errechneten Selbstkosten unvollständige seien, insofern, als sie die Höhe des in der einzelnen Abteilung investierten Kapitals unberücksichtigt lassen, so daß also eine mit hohem Kapital arbeitende Abteilung für die Selbstkosten nicht ungünstiger gestellt sei als eine solche ohne nennenswerten Kapitalbedarf. Bei einem solchen Vorgehen darf also nicht von den wirklich entstandenen Zinsen ausgegangen werden, vielmehr müssen dann Zinsverrechnungskonten unter Berechnung eines angemessenen Zinsfußes gebildet werden, die innerhalb der Betriebsrechnung etwa so einzuordnen sind, wie dies nachstehend für die Abschreibungskonten vorgeschlagen wird. Wir selbst gehen in dieser Arbeit von einer anderen Auffassung aus, und zwar von der, wonach Zinsen überhaupt nicht in die Betriebsrechnung hineingehören, daß vielmehr das zum Betrieb des Unternehmens erforderliche Kapital ihm zur Verfügung stehen muß, 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 Betriebsrechnung 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. Von dieser Auffassung ausgehend also gehören die Zinsen nicht in die Betriebsrechnung, 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. Für den, der im Gegensatz zu unserer Auffassung die Zinsen zu den Unkosten hinzurechnet, bilden die Zinsverrechnungskonten einen Teil der indirekten Aufwendungen; die Hauptsache ist nur, daß der einmal eingenommene Standpunkt innerhalb der gesamten Betriebsrechnung folgerichtig durchgeführt wird.

Hat man eine klare Scheidung zwischen den direkten Aufwendungen und den Unkosten herbeigeführt, so kann man an eine Teilung des Unkostenbegriffes herangehen. Wir haben bereits im ersten Abschnitt davon gesprochen, daß die Tätigkeit eines Fabrikunternehmens sich letzten Endes aus Betrieb und Vertrieb zusammensetzt. Dieser Einteilung entsprechen die Begriffe Betriebs- und Vertriebsunkosten. Der Hauptgrund für diese Teilung besteht darin, daß ein 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. In welcher Weise diese Trennung vor sich geht, wird in dem besonderen Abschnitte „Unkosten“ besprochen werden. Immerhin wollen wir schon an dieser Stelle den Umfang des Begriffes Betriebs- und Vertriebsunkosten etwas näher betrachten. Die Betriebsunkosten scheiden sich offenbar zunächst in die beiden großen Gruppen der direkt in der bearbeitenden Werkstatt entstehenden Unkosten und der der indirekten Unkosten, die in den Hilfswerkstätten (Kraftstation, Läger usw.) entstehen, wozu dann noch die Unkosten der Verwaltungs- bzw. gemeinsamen Abteilungen gehören. Hat man also die direkter Unkosten einer Betriebswerkstätte ermittelt, so muß ihr der Anteil an den indirekten Betriebsunkosten in irgendwelcher Weise belastet werden. An eine gute Unkostenstatistik ist die Forderung zu stellen, daß die Übersicht eine klare Scheidung der direkten von den indirekten Betriebsunkosten für jede Werkstatt wiedergibt; ebenso klar soll die Übersicht für jede Werkstatt in bezug auf die auf sie entfallenden Abschreibungen sein. In bezug auf die letzteren bedarf es einiger erläuternder Worte.

Es ist klar, daß die anteiligen Abschreibungen einer jeden Abteilung des Unternehmens einen Bestandteil der auf sie entfallenden indirekten Aufwendungen bilden. Mit Recht wird indessen von vielen Seiten be-

tont, daß Fabriken, die ihren Maschinenpark bereits auf einen Markwert oder einen sonstigen niedrigen Wert abgeschrieben haben, eine unvollständige Unkostenübersicht führen, wenn sie aus ihren Selbstkosten diejenigen Abschreibungssätze fortlassen, die der wirklichen Entwertung bzw. Abnutzung der Maschinen im Laufe des betreffenden Jahres entsprechen. Hieraus folgt, daß in der Betriebsrechnung nicht diejenigen Abschreibungen erscheinen dürfen, die von dem Buchwerte der Anlagekonten ausgehen, sondern daß die Abschreibungen in Höhe der der Wirklichkeit entsprechenden Wertminderung angesetzt werden müssen. Auf der anderen Seite aber beruht ein großer Teil der Leistungsfähigkeit dieser in glücklicher Lage befindlichen Unternehmungen auf dem niedrigen Buchwert ihrer Maschinen und ihrer sonstigen Einrichtungen; es hieße daher, auf diese Überlegenheit verzichten, wollte man die Vorteile der Unterbewertung unbedingt während des gesamten Geschäftsjahres unbeachtet lassen. Geht aber aus der getrennten Übersicht der Abschreibungen jederzeit der Anteil hervor, mit dem die Selbstkosten eines in Aussicht stehenden Auftrages zu belasten sind, so kann die anbietende Stelle erkennen, inwieweit der Preis heruntergesetzt werden darf, ohne einen wirklichen Verlust zu verursachen. In solchen Fällen greift eben das Unternehmen in schlechten Zeiten auf die in besseren Jahren angesammelte, in der Unterbewertung der Anlagen liegende stille Reserve zurück und macht den hierin gegenüber anderen Firmen liegenden Vorsprung nutzbar. Auch abgesehen von den Abschreibungen ist es empfehlenswert, die Übersicht über die Betriebsunkosten einer Werkstatt so gegliedert vor sich zu sehen, daß im Einzelfalle ohne Schwierigkeiten zu ermitteln ist, welche Unkosten durch Stillelegung oder Arbeitseinschränkung zu sparen sind, und welche unbedingt in voller oder fast voller Höhe weiterlaufen. Aus der letzteren Überlegung heraus ist von mancher Seite der Vorschlag gemacht worden, die Betriebsunkosten von vornherein in „konstante“ und „variable“ Unkosten zu trennen. Da die Grenze zwischen diesen beiden Unkostenarten aber flüchtig ist, ja sogar in einzelnen wiederkehrenden Fällen für die gleichen Unkostenarten nicht immer gleichmäßig gezogen werden kann, so erscheint es empfehlenswerter, die Übersicht so zu fassen, daß sie die Unkosten getrennt ausweist nach in der Abteilung selbst entstandenen Unkosten, nach anteiligen Abschreibungen und nach anteilig ihr belasteten Unkosten anderer Abteilungen.

Der Wunsch, die Betriebsselfkosten in denkbar weitgehender Reinheit zu erfassen und damit die genauen Betriebsselfkosten zu kennen, hat auf verschiedenen Seiten noch zu weitergehenden Forderungen geführt. Danach sollen aus den Erzeugungskosten alle diejenigen Faktoren ausgeschaltet werden, die nicht direkt durch die Herstellung des jeweiligen Erzeugnisses bedingt sind. Diese Ausschalt-

tung soll so weit gehen, daß sogar die durch Stillstehen von Maschinen verlorene Zeit, die Kosten von Werkzeug- und Maschinenreparaturen usw. nicht unter die den Aufträgen zur Last fallenden Betriebsunkosten gerechnet werden sollen, letzteres etwa von dem Standpunkt aus, daß der Anfertigung des Einzelauftrages eine in brauchbarem Zustand befindliche Maschine und brauchbares Werkzeug zur Verfügung gestellt werden müsse. Man wird grundsätzlich die Richtigkeit dieses Strebens anerkennen müssen, denn 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 hervortreten läßt, um so mehr wird es ihm gelingen, alle an dem Gewinn des Unternehmens zehrenden Verluste zu vermeiden. Immerhin ergibt sich aus dieser Forderung eine so weitgehende Unterteilung der Unkosten, wie sie nur in einem bereits ausgezeichnet durchorganisierten Betriebe durchzuführen ist. Wir begnügen uns für die vorliegende Arbeit mit der Einteilung in

A: Betriebsunkosten.

1. direkte Werkstattunkosten,
2. anteilige Abschreibungen,
3. anteilige Unkosten an Hilfsbetrieben, Konstruktions- und Verwaltungsabteilungen;

B: Vertriebsunkosten.

Eine Unterteilung der Vertriebsunkosten findet nur dort statt, wo nach Erzeugnisgruppen getrennte Vertriebsabteilungen bestehen. In diesem Falle sind zu unterscheiden

1. direkte Unkosten der Vertriebsabteilungen,
2. anteilige Abschreibungen der Vertriebsabteilungen,
3. anteilige Unkosten der Verwaltungsabteilungen.

Die Unkosten — also die indirekten Aufwendungen — müssen, soweit sie für die Vor- und Nachkalkulation in Betracht kommen, auf die Einzelaufträge verteilt werden. Wir gehen für die vorliegende Arbeit von der üblichen Verteilung der Betriebsunkosten in Form von Zuschlägen auf die werbenden Betriebslöhne aus, wobei wir unter werbend diejenigen Löhne verstehen, die direkt den Einzelaufträgen zur Last geschrieben werden. Es ist gut, sich darüber klar zu sein, daß die Verteilung der Unkosten in der Art eines prozentualen Zuschlages auf die Löhne eine recht rohe Form der Unkostenverteilung darstellt. Ganz besonders dort, wo die Verarbeitung und Lagerung von schwerem und sperrigem Material in Frage kommt, ist diese Art der Unkostenverteilung eigentlich unzulänglich. Man braucht sich nur zu vergegenwärtigen, daß 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 Unkostenzuschlag 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 in Form von Lohnzuschlägen durchgeführten Unkostenverrechnung 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 Zuschläge auf die verbenden Löhne als unzulänglich; man muß daher einen anderen Maßstab der Verteilung suchen. Unter den mannigfachen Vorschlägen, die hierfür zutage getreten und versucht worden sind, kann man im wesentlichen drei bestimmte Gruppen erkennen.

1. Verrechnung auf Grundlage von geldlichen Werten (Zuschlag auf Löhne, Materialwert, Selbstkosten usw.),
2. Verrechnung auf Grund von Gewichtseinheiten (Zuschlag auf Gewicht des verbrauchten Materials),
3. Verrechnung nach Raumwerten oder Zeitwerten (Platzkosten, Maschinenstunden usw.).

In vielen Fällen wird es erforderlich sein, die Zuschläge nicht nach einem dieser Grundsätze, sondern nach deren zweien zu berechnen, beispielsweise nach verbenden Löhnen und Materialgewicht. Man wird dann in Vor- und Nachkalkulation jede Lohnsumme sowohl wie jedes Material nach seinem Gewichte mit einem Zuschlage für Deckung der Betriebsunkosten zu belegen haben. 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 steht, bedarf es 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 System der Unkostenverrechnung kann es überhaupt 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. Wir bleiben für unsere vorliegende Arbeit, wie schon erwähnt, bei der Verrechnung der Betriebsunkosten in der Weise, daß wir dieselben durch Zuschläge zu den werbenden Betriebslöhnen zu erfassen suchen. Es ist dies die bei weitem üblichste Berechnungsart. Bei einer sachgemäßen Durchführung wird sie zum mindesten eine brauchbare Grundlage bilden, auf der dann je nach den Verhältnissen ein feinerer Ausbau der Unkostenverteilung vorgenommen werden kann.

Für die Feststellung des Zuschlages für die Betriebsunkosten müssen demnach jeweilig die in einer jeden Betriebsabteilung (Werkstatt) verausgabten werbenden Löhne in ein Verhältnis gesetzt werden zu den auf diese Werkstatt innerhalb desselben Zeitraumes, beispielsweise eines Jahres, entfallenden Unkosten. Voraussetzung hierbei ist, daß die einzelne Werkstatt gleichartige Maschinen bzw. gleichartige Arbeitsweisen umfaßt. 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 Bearbeitungsarten in Frage kommen. Diese Zerlegung läßt sich notfalls bis zur einzelnen Maschine durchführen, wie dies beispielsweise bei einzelnen schweren Pressen usw. erforderlich sein wird.

Diese Art der Unkostenverrechnung erstreckt sich, wie schon oben angedeutet, nur auf die Betriebsunkosten, während die Vertriebsunkosten zweckmäßig durch einen Zuschlag auf die gesamten Betriebs-selbstkosten erfaßt werden. Wir kommen demgemäß für die Gesamtselbstkosten eines Erzeugnisses zu einer Formel, die durch folgendes, eine Selbstkosten-Vorkalkulation wiedergebendes Beispiel erläutert wird:

Material	M 40,—
Lohn	„ 30,—
Lohnzuschlag für Betriebsunkosten 150%	„ 45,—
Betriebs-selbstkosten	in summa: M 115,—
Hierauf Vertriebsunkosten 10%	„ 11,50
Selbstkosten daher	in summa: M 126,50

Auch der Zuschlag für die Vertriebsunkosten kann, falls dies erforderlich erscheint, aufgeteilt werden. Insbesondere ist dies dort empfehlenswert, wo getrennte Vertriebsabteilungen für die einzelnen Erzeugnisgruppen bestehen und wo infolgedessen durch die Abteilungsgliederung die auf die einzelnen Vertriebsabteilungen entfallenden Unkosten feststellbar sind. Besteht solche Abteilungsgliederung nicht, so wird diese Aufteilung, wenn Wert auf sie gelegt wird, nach anderen Merkmalen erfolgen müssen.

Bei einer großen Reihe von Unternehmungen ist nun die Lieferungs- pflicht mit dem Versand der Erzeugnisse noch nicht beendet, in der Regel vor allem dort, wo ganze Anlagen zu erstellen sind, wo ein Einbau an Ort und Stelle zu erfolgen hat, kurz wo Aufstellungs- (Montage-) kosten hinzukommen. Daß es sich um direkte Aufwendungen handelt, bedarf keiner besonderen Erklärung, erwähnt sei nur, daß die auf den Aufstellungslöhnen ruhenden Unkosten (Verbrauch von Werkzeug und Unkostenmaterial, Abschreibung von Werkzeug usw.) durch Zuschlag auf diese Löhne erfaßt werden. Auf solchen Aufträgen ruhen indessen noch Auslagen anderer Natur, wie Ausgangsfrachten, Reisen von Bauleitern und Monteuren nach der Baustelle, kurzum Ausgaben, die dem Einzelauftrag zur Last fallen, aber in den obigen Rahmen der direkten Aufwendungen — Material und Lohn — nicht hinein- passen. Ähnlich liegen die Verhältnisse in bezug auf gewisse andere in der Mehrzahl der Unternehmungen vorkommende Kosten, wie Pro- visionen, Lizenzen, Konventionalstrafen, Kosten für die Stellung von Bankbürgschaften usw. In der Verlegenheit, diese Kosten unterzu- bringen, sind manche Firmen geneigt, dieselben ohne weiteres als Un- kosten zu verbuchen auch dann, wenn sie die Auslagen bei der Vor- kalkulation sehr wohl zu Lasten des Einzelauftrages berücksichtigt haben. Dort, wo diese Nebenkosten keine bedeutende Rolle spielen, mag aus Zweckmäßigkeitsgründen eine solche Verbuchung hingehen. Es ist aber gut, sich darüber klar zu sein, daß dies ein Notbehelf ist, denn es handelt sich bei derartigen Ausgaben nicht um Unkosten, sondern um Aufwendungen, die auf dem einzelnen Auftrage ruhen und daher in jeder Beziehung zu den direkten Kosten des Auftrages gehören. Überall besonders dort, wo ganze Anlagen zu erstellen sind, spielen diese Nebenkosten eine so erhebliche Rolle, daß deren Verbuchung unter Unkosten ein vollkommen schiefes Bild ergeben würde. Für solche Fabriken setzen sich die Selbstkosten eines Auftrages bzw. einer Anlage aus folgenden Teilen zusammen:

1. den engeren Betriebsselbst- (Material + Betriebslohn + Be-
kosten tribsunkostenzuschlag),
2. den Montagekosten (Montagematerial + Montagelohn +
Montageunkostenzuschlag),
3. den Nebenkosten (auch Son- (Ausgangsfrachten, Provisionen, Li-
derkosten genannt) zenzen, Reisekosten, Gehalt des
Bauleiters usw.),
4. den Vertriebsunkosten.

Auch bei den Nebenkosten wird die Entscheidung darüber, inwie- weit dieselben als direkte Aufwendungen, inwieweit sie als indirekte, d. h. als Unkosten, anzusehen sind, unter Berücksichtigung aller für das

Einzelunternehmen in Betracht kommenden Verhältnisse getroffen werden müssen. Notwendig ist nur wiederum, daß die Geschäftsleitung ein für allemal die Entscheidung darüber trifft, wie sie es mit der Verbuchung zu halten wünscht. 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 von uns geforderte Abhängigkeit von Nachkalkulation und Buchhaltung schützt uns dann davor, daß die Buchhaltung solche Ausgaben vielleicht über Unkostenkonto verbucht, die Nachkalkulation dagegen den Teil, der ihr gerade wichtig oder richtig erscheint, dem Einzelauftrage zur Last schreibt. Die Folge solcher Unstimmigkeit wäre stets, daß weder Buchhaltung noch Nachkalkulation richtige Ziffern ausweisen und daß die Gewinnergebnisse beider voneinander abweichen.

Um bei den in Betracht kommenden Nebenkosten 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. Frachten. Wir müssen unterscheiden zwischen der Eingangsfracht des Rohmaterials und der Ausgangsfracht der verladenen Erzeugnisse. Bei der Eingangsfracht bedarf es keiner getrennten Erfassung, vielmehr gehört deren Verbuchung auf das Konto und damit auf den Einstandswert des Materials. Dies erhellt schon aus der Verschiedenheit des Materialbezuges, da man die Ware bald frei Fabrik, bald ab Werk, bald auf Frachtbasis irgendeiner Bahnstation einkauft. Die buchhalterisch getrennte Erfassung der Eingangsfrachten wäre demgemäß zwecklos; die Eingangsfracht ist vielmehr ein Teil der Materialkosten und muß als solche ihre Verbuchung finden. Anders die Ausgangsfracht. Diese entsteht nach Fertigstellung des Erzeugnisses und kann innerhalb der Betriebsselbstkosten keinen Platz finden. Wir werden daher in dem Abschnitt „Buchhaltung“ ein besonderes Konto, das der Ausgangsfrachten, finden, das einen Teil der sogenannten Nebenkostenkonten darstellt.

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 den Gewinn des Einzel-

auftrages schmälert, und sie dementsprechend zu verbuchen. Deshalb werden wir in dem Abschnitt „Buchhaltung“ unter den Nebenkostenkonten ein Provisionskonto finden, d. h. also nicht unter den Unkostenkonten, sondern unter den Aufwendungskonten, die die zu Lasten der Einzelaufträge verbuchten Summen aufnehmen.

3. Lizenzen. Bei diesen gilt genau das gleiche wie bei Provisionen. Wer will, kann Lizenzen und Provisionen in einem gemeinsamen Konto verbuchen; vorzuziehen ist die Verbuchung in einem getrennten Nebenkostenkonto, dann „Lizenzkonto“ genannt.

4. Montagereisen und Montagegehälter. Hier handelt es sich streng genommen um Aufwendungen, gegen deren Verbuchung unter Unkosten an sich nichts einzuwenden ist. Warum aber beispielsweise die Löhne der Richtmeister (Monteure) zu Lasten des Auftrages verbucht werden sollen, das Gehalt des bauleitenden Ingenieurs aber über Unkosten, ist nicht recht erfindlich; das gleiche gilt von den Fahrgeldern, Ortszulagen usw. Bei manchen Gesellschaften spielen alle diese Kosten eine so erhebliche Rolle, daß die Nachkalkulation ohne sie unter Umständen ein unrichtiges Bild ergeben und einen Gewinn vorspiegeln kann, wo in Wirklichkeit ein Verlust entstanden ist. Wir verbuchen auch solche Auslagen besser als direkte Aufwendungen und bilden daher in dem Abschnitt „Buchhaltung“ ein besonderes Konto der Nebenkosten, genannt „Aufstellungsreisen und -auslagen“.

5. Konto für verschiedene Nebenkosten. Es verbleiben dann immer noch eine Anzahl Ausgaben, deren Art wir zum Teil oben bereits angedeutet haben, wie Konventionalstrafen, Kautionskosten, ferner Feuerversicherungen der Montagen usw. usw., Kosten, die deutlich auf dem Einzelauftrage ruhen und daher auf diesen, nicht aber auf ein Unkostenkonto gehören. Diese nimmt ein Sammelkonto, genannt „Konto für verschiedene Nebenkosten“, auf.

Ob man den Kreis der Nebenkostenkonten noch erweitert oder ob man sich vielleicht mit einem einzigen Nebenkostenkonto begnügt, hängt von den Verhältnissen des Einzelunternehmens ab. Stets muß aber daran festgehalten werden, daß es sich bei den Nebenkosten um direkte Aufwendungen handelt, die ihrer Gliederung nach gleichberechtigt neben die übrigen direkten Aufwendungen treten. Wir werden demgemäß in der Buchhaltung die folgenden Kontengruppen für direkte Aufwendungen finden:

- I. Gruppe: Materialverbrauch,
- II. „ Lohnverbrauch (Betriebslohn und Montagelohn),
- III. „ Nebenkosten.

Nachdem wir so feste Grundlagen für den Begriff der Selbstkosten gewonnen haben, können wir uns nunmehr zu der Gliederung des Be-

griffes „Gewinn“ wenden. Für die Vorkalkulation ist der Begriff nach obigem bereits geklärt. Das, was wir über die Selbstkosten (einschließlich Vertriebsunkosten) hinaus als Zuschlag in Anrechnung bringen, ist offenbar der vorkalkulierte Gewinn eines Auftrages. Für die Nachkalkulation ist das Verfahren das gleiche, nur daß die Vertriebsunkosten dem einzelnen Auftrage nicht mehr zur Last geschrieben werden; die Nachkalkulation begnügt sich vielmehr mit Ermittlung der direkten Aufwendungen zuzüglich des Zuschlages für Betriebs- und Montageunkosten, sie läßt also die Vertriebsunkosten unberücksichtigt. Dies geschieht in der richtigen Überlegung, daß maßgebend für das Ergebnis eines Monats nicht die auf Grundlage der Vergangenheit berechneten, prozentual angesetzten Vertriebsunkosten sein können, vielmehr diejenigen Vertriebsunkosten, die in dem Monat der Abrechnung wirklich entstanden sind und von der Buchhaltung ausgewiesen werden. Eine Verteilung der Vertriebsunkosten auf das einzelne Geschäft findet seitens der Nachkalkulation demgemäß nicht statt. In dieser Beziehung scheidet sich der Begriff der Betriebsunkosten besonders scharf von dem der Vertriebsunkosten. Bei den Betriebsunkosten versucht man, durch Berechnung der Lohnzuschläge die Unkosten derjenigen Periode zu erfassen, innerhalb deren die Lohnaufwendungen entstanden sind. Die Vertriebsunkosten dagegen setzt man zweckmäßig mit ihrer gesamten Monatssumme in dem Monat ab, in dem sie wirklich entstanden sind.

Eine gewisse Abweichung von vorstehendem Verfahren ergibt sich in bezug auf die Buchhaltung. Diese ist zwar nach unserem Plan in ständiger gegenseitiger Abhängigkeit von der Nachkalkulation, muß also Monat für Monat die gleichen Endziffern wie diese ausweisen. Dies kann indessen nur in bezug auf die direkten Aufwendungen (Material, Lohn, Nebenkosten) der Fall sein, nicht aber in bezug auf die Unkosten; diese bucht die Buchhaltung so, wie sie entstehen, während die Nachkalkulation, wie soeben auseinandergesetzt, die Unkosten — soweit sie Vertriebsunkosten sind — überhaupt nicht berücksichtigt, die Betriebsunkosten aber durch rechnerische Zuschläge zu erfassen sucht. Die Wege zwischen Nachkalkulation und Buchhaltung scheiden sich also bei dem Punkte, wo die direkten Aufwendungen aufhören. Um andererseits für die Zwecke der Buchhaltung und Nachkalkulation eine gemeinsame Stammsumme zu haben, von der aus die Wege nach verschiedenen Richtungen führen, empfiehlt es sich, für den Überschuß, der über die direkten Aufwendungen hinaus erzielt wird, d. h. also für den Unterschied zwischen dem Erlös einerseits und den dem Erlös gegenüberstehenden direkten Aufwendungen andererseits, eine besondere Bezeichnung einzuführen, die in unserem Organisationsplan eine wichtige Rolle spielt. Wir schlagen hierfür das Wort „Deckung“ vor,

und zwar wählen wir dieses Wort deshalb, weil wir an diesem Überschuß das zu messen haben, was für das Unternehmen zu decken ist, das sind die Betriebsunkosten (einschließlich Montageunkosten), die Vertriebsunkosten und der Gewinn. Deckung also ist der Überschuß des Erlöses über die direkten Aufwendungen; Rohgewinn ist diese Deckung, vermindert um die rechnerischen Zuschläge für die Betriebsunkosten.

Es bleibt nun die Frage zu erörtern, welche Beträge die Buchhaltung von der „Deckung“ abzusetzen hat, um zu dem Reingewinn zu kommen. Die Antwort scheint einfach zu lauten: sämtliche Betriebs- und sämtliche Vertriebsunkosten; indessen bedarf es in dieser Beziehung zuvor einer Klarstellung. Wir haben schon oben erwähnt, daß man durch Ansetzen der Zuschläge für Betriebsunkosten diejenigen Unkosten zu erfassen versucht, die für die Ausführung des betreffenden Auftrages entstanden sind. Daß diese Betriebsunkosten nicht die gleichen sind wie die im Monat der Abrechnung, bedarf keiner Erörterung. Der Unterschied wird vielleicht nicht groß sein in Fabriken, die Monat um Monat das gleiche Massenerzeugnis herstellen; wo aber in einem Monat eine Gesamtanlage zur Abrechnung gelangt, an der viele Monate gearbeitet worden ist, werden sich zwischen den durch Zuschläge verrechneten Unkosten und den im Monat der Abrechnung entstandenen Betriebsunkosten große Unterschiede ergeben. Trotzdem ist es bei vorsichtig arbeitenden Fabriken oft üblich, die Betriebsunkosten buchhalterisch bereits demjenigen Monat zur Last zu schreiben, in dem sie entstehen. Es trägt dann die Deckung eines gegebenen Monats jeweils Unkosten, die nachkalkulatorisch oft erst viele Monate später bei Abrechnung des betreffenden Auftrages durch Zuschlag erfaßt werden. Für solche vorsichtig arbeitenden Fabriken lautet die Antwort auf obenstehende Frage in der Tat so, daß die Deckung zu vermindern ist um die Betriebs- und Vertriebsunkosten des gleichen Monats, um zu dem Reingewinn zu gelangen. Fabriken, die nach einem einheitlichen Verbuchungssystem bisher nicht gearbeitet, und sich diese Frage daher vielleicht noch nicht genügend vorgelegt haben, werden die Entscheidung je nach der bei ihnen üblichen Bewertung der Halbfabrikate treffen müssen. Ist es bei ihnen üblich, die Halbfabrikate am Jahres-schluß lediglich mit den direkten Aufwendungen, d. h. ohne Betriebs-zuschläge, zu bewerten, so ergibt sich für sie buchhalterisch die Entscheidung dahin, daß der Reingewinn eines Monats aus der Deckung des Monats besteht, vermindert um die in dem betreffenden Monat entstandenen Betriebs- und Vertriebsunkosten.

In diesem Falle zeigt also die Buchhaltung einen anderen Reingewinn als die Nachkalkulation. Die Nachkalkulation setzt von der von ihr ermittelten Deckung die rechnerischen Betriebsunkostenzuschläge ab und gelangt so zu dem Rohgewinn. Dieser Rohgewinn, vermindert um

die wirklich entstandenen Vertriebsunkosten, würde den auf der Nachkalkulation fußenden Reingewinn eines Monats ergeben. Diese Abweichung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation ist unumgänglich notwendig. Man muß sich den Vorgang so vorstellen, daß die Buchhaltung durch sofortige Abschreibung aller Betriebsunkosten dauernd gewisse stille Reserven schafft, auf die die Nachkalkulation selbstverständlich keine Rücksicht nehmen kann. Demgemäß teilt sich der Gewinn von der gemeinsamen Stammsumme, der Deckung, ab wie folgt:

bei den Ergebnissen der Buchhaltung :

Deckung abzüglich Betriebsunkosten abzüglich Vertriebsunkosten
= buchhalterischer Reingewinn

bei den Ergebnissen der Nachkalkulation :

Deckung abzüglich verrechnete Betriebsunkosten
= Rohgewinn

abzügl wirkliche Vertriebsunkosten
= nachkalkulatorischer Reingewinn.

Der sich am Jahresschluß ergebende Unterschied ist die seitens der Buchhaltung durch sofortige Abschreibung der Betriebsunkosten gelegte stille Reserve.

Andere Fabriken berechnen den Wert der Halb- bzw. Fertigfabrikate in der Inventur, indem sie zu den direkten Aufwendungen auch die Betriebsunkosten in Form von rechnerischen Zuschlägen hinzurechnen. Hiergegen ist an sich nicht das mindeste einzuwenden, da die Betriebsunkosten ganz zweifellos zu den Gestehungskosten gehören. Rechnet aber ein Unternehmen seine Erzeugnisse am Jahresschluß so ab, d. h. baut es seine in der Bilanz ausgewiesenen Halbfabrikate unter Einrechnung von Zuschlägen für Betriebsunkosten auf, dann muß es folgerichtig auch während des laufenden Geschäftsjahres entsprechend verfahren. Das betreffende Unternehmen geht dann von dem Standpunkt aus, daß auch für seine buchhalterischen Abrechnungen zunächst nicht die wirklichen Betriebsunkosten maßgebend sind, sondern die sich rechnerisch auf Grund der Nachkalkulation ergebenden. Infolgedessen gehört bei einem solchen Vorgehen in die monatliche Ziffer der Gewinnübersicht nicht die Summe der wirklich entstandenen Betriebsunkosten, sondern die Summe der abgerechneten Betriebsunkosten. Von der monatlichen Deckung dürfen dann auch buchhalterisch nicht die wirklichen Unkosten, sondern es müssen die verrechneten Unkosten abgesetzt werden; so entsteht der Rohgewinn, der sich mit dem der Nachkalkulation genau deckt. Von dem Rohgewinn abzusetzen sind die wirklichen Vertriebsunkosten, woraufhin der Reingewinn erscheint.

Die verrechneten Betriebsunkosten werden dann zweckmäßig in der Buchhaltung so verarbeitet, daß ihre Gesamtsumme monatlich zugunsten eines Verrechnungskontos verbucht wird. Der Unterschied zwischen diesem Konto einerseits, den wirklich entstandenen, buchhalterisch ausgewiesenen Betriebsunkosten andererseits zeigt jederzeit die Summe der auf den Halb- bzw. Fertigfabrikaten ruhenden, noch nicht zur Verrechnung gelangten Betriebsunkosten. Mindestens einmal, und zwar am Jahresschluß, muß diese Summe abgestimmt und berichtigt werden an Hand der durch die Inventur ermittelten, auf den noch nicht abgerechneten Erzeugnissen ruhenden Zuschläge für Betriebsunkosten.

Nur einer der beiden vorstehenden Wege kann eingeschlagen werden. Jeder der beiden Wege ist richtig, jeder der beiden muß aber auch folgerichtig durchgeführt werden. Wir selbst wollen für die vorliegende Arbeit den ersteren Weg wählen, d. h. die in jedem Monat wirklich entstandenen Betriebsunkosten durch die Buchhaltung absetzen lassen. Wir wählen diesen Weg, teils weil er der vorsichtiger ist, teils weil er uns in einfacherer Weise Gelegenheit gibt, auf den Unterschied zwischen verrechneten und wirklichen Betriebsunkosten zu verweisen.

Es ist von großer Wichtigkeit, daß wir uns die in dem vorliegenden Abschnitt niedergelegten Begriffe, d. h. die gesamte Gliederung der Selbstkosten und des Gewinnes, so klar wie möglich machen. Wir sind erst dann genügend vorbereitet, um die Schwierigkeiten, die sich der Durchführung des in Aussicht genommenen Organisationsplanes in der Praxis entgegenzusetzen, ohne allzuviel Mühe zu überwinden.

III. Unkosten.

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 überhaupt 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 des Auftrages 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 dem Auftrage zur Last zu schreiben an Stelle des Umweges über Unkosten, so liegt wirklich wenig Veranlassung vor, den Versuch zu machen, 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.

Von welcher Bedeutung die richtige Gliederung der Unkosten ist, kann keinem Zweifel unterliegen und wird wohl kaum mehr von irgendeiner Stelle verkannt. Trotzdem ist es gut, an der Spitze jeder Abhandlung über Unkosten mit wenigen Worten zu klären, was durch die Unkostenübersicht erfaßt werden soll. Zeigt uns auf der einen Seite die Unterteilung der Unkosten in Konten die Art der Aufwendungen, wie sie für die buchhalterische Übersicht in die Erscheinung tritt, so läßt uns die gleichzeitige Verteilung nach Abteilungen einen dauernden Überblick über den Kostenaufwand jeder Abteilung gewinnen und damit ein sparsames Arbeiten aller Abteilungen überwachen. Schließlich muß die Übersicht über die Unkosten so gestaltet sein, daß ihre Aufteilung auf die einzelnen Aufträge möglich ist, was bekanntlich in Form der Unkostenzuschläge zu erfolgen pflegt. Es ist wichtig, daß man damit trotz dieses Umweges der Verrechnung in Form von Zuschlägen der Wirklichkeit so nahekommt, wie dies ohne unverhältnismäßig großen Aufwand möglich ist.

Für die Bewältigung dieser wichtigen Aufgaben ist es dringend notwendig, die Unkosten von einer besonderen Abteilung aus bearbeiten zu lassen, deren Pflicht die Überwachung und Gliederung aller Ausgaben ist, die unter diesen vielgestaltigen Begriff fallen. Es empfiehlt sich besonders aus Gründen der Unabhängigkeit nach allen Seiten hin, die Unkostenabteilung möglichst als selbständige Abteilung einzurichten, wenngleich gegen eine Angliederung derselben an die Hauptbuchhaltung oder die Nachkalkulationsabteilung nichts einzuwenden ist. Damit die Unkostenabteilung die ihr zugewiesenen Aufgaben erfüllen kann, muß ihr jede Unkostenaufwendung schon bei Entstehung der

Ausgabe, d. h. also vor Herausgabe der betreffenden Bestellung, zur Gegenzeichnung vorgelegt werden. Hiermit braucht kein Genehmigungsrecht für die Aufwendung selbst verbunden zu sein. Die Abteilung hat aber darüber zu wachen, daß jede Unkostenbestellung die genaue Angabe der Abteilung enthält, für die sie bestimmt ist, sowie die Gegenzeichnung des für die betreffende Abteilung verantwortlichen Abteilungsleiters. Durch diese Gegenzeichnung wird verbürgt, daß der betreffende Abteilungsleiter nicht bei Vorlage der Gesamtsumme der Unkosten seiner Abteilung geltend machen kann, es seien darin allerlei ihm nicht bekannte Ausgaben verbucht; so erzieht diese Gegenzeichnung zur Sparsamkeit und zum Verantwortungsgefühl. Bei allen Unkostenbestellungen, die der Betrieb selbst auszuführen hat, bei den sogenannten „eigenen Einrichtungen“ (wie Maschinenreparaturen, Anfertigung von Werkzeug usw.), muß der zuständige Betriebsingenieur seitens der Unkostenabteilung dazu angehalten werden, den geschätzten Wert der Gesamtaufwendung auf dem betreffenden Unkosten-Bestellvordruck anzugeben. Auch dies gehört zu einer Erziehung zur Verantwortlichkeit, während sonst die Neigung vorhanden ist, derartige Unkostenarbeiten in dem Betriebe vornehmen zu lassen, ohne sich viel um den Umfang der Arbeit und die durch sie bedingten Kosten zu kümmern. Selbstverständlich wird für jede solche Unkostenarbeit im Betrieb an Hand der mit der Bestellung von der Unkostenabteilung gegebenen Auftragsnummer eine besondere Nachkalkulation aufgestellt. Ergibt diese Nachkalkulation eine starke Überschreitung der Aufwendung gegenüber der Vorschätzung, so muß der Fall seitens der Unkostenabteilung der Geschäftsleitung oder einer von dieser zu ernennenden Stelle vorgelegt werden, so daß solchen Unzulänglichkeiten rasch ein Ende gemacht werden kann. Ein Vordruck für derartige Unkostenbestellungen folgt nebenstehend.

Um die Arbeit im Betriebe nicht allzusehr zu erschweren, ist es empfehlenswert, für Unkostenarbeiten kleinsten Umfanges von einem Genehmigungszwang und infolgedessen auch von einer Gegenzeichnung durch die Unkostenabteilung Abstand zu nehmen. Die Grenze für die Kostenhöhe solcher genehmigungsfreien Unkostenaufwendungen muß von der Geschäftsleitung genau bestimmt werden. Es empfiehlt sich, diese Grenze nicht höher als bei 30—50 M. für die Einzelarbeit festzusetzen. Selbstverständlich werden auch diese Aufwendungen gesammelt und monatlich zu Lasten der betreffenden Betriebsabteilung verbucht. Zu diesem Zwecke erhalten solche Arbeiten zwar seitens der Unkostenabteilung keine laufende Auftragsnummer, wohl aber bestehen dafür sogenannte feste Bestellnummern, aus denen Art der Aufwendung und Abteilung hervorgeht. Wir werden über diese festen Bestellnummern noch ausführlich zu berichten haben.

Niemand fürchte die Kosten, die die Unterhaltung einer gesonderten Unkostenabteilung mit sich bringt. Jede Abteilung muß die von ihr verursachten Aufwendungen kennenlernen und dauernd vor Augen haben, und dies ist ohne den Spiegel, den die Unkostenabteilung einer jeden vorhält, unmöglich. Es bedarf dazu auch keines großen Personals, vielmehr genügen selbst für große Betriebe nur wenig Leute, deren Arbeit sich übrigens keineswegs in den vorstehend gekennzeichneten Funktionen erschöpft. Es ist auch in Betracht zu ziehen, daß die von der Abteilung zu übernehmende Arbeit schon vor Schaffung der Abteilung an allerlei anderen Stellen geleistet wird, aber lückenhaft und ohne Zwangsläufigkeit; diese anderen Stellen werden durch die neue Abteilung entsprechend entlastet. Eine solche Entlastung tritt vom ersten Tage an ganz besonders in der Hauptbuchhaltung in die Erscheinung, denn diese soll sich nun überhaupt nicht mehr um die Art der Unkosten kümmern, vielmehr bucht sie jetzt alle Unkostenaufwendungen, ganz gleich welcher Art und ob für Betrieb, Vertrieb oder Verwaltung geleistet, zunächst über ein einziges Konto, das „Allgemeine Unkostenkonto“. Jeder, der die Erschwernis kennt, die in der Hauptbuchhaltung — insbesondere bei Verwendung der sogenannten amerikanischen Journale — durch die Vielzahl der Konten hervorgerufen wird, wird die Erleichterung durch Beschränkung auf das eine Konto „Allgemeine Unkosten“ würdigen. Bei diesem Konto handelt es sich um ein sogenanntes Verrechnungskonto. Wir müssen uns dessen Bedeutung so vorstellen, daß mit dem monatlichen Gesamtbetrage gewissermaßen die Unkostenabteilung belastet wird. Diese verarbeitet die Unkosten in der sogleich näher zu erläuternden Weise und weist mit Hilfe ihrer Vordrucke einer jeden Ausgabe ihren Platz in dem ihm zukommenden Sonderkonto an. Nach Verarbeitung der Unkosten gibt sie für jeden Kalendermonat an die Hauptbuchhaltung eine Buchungsaufgabe, mit der die einzelnen Unkostenkonten belastet, das Verrechnungskonto „Allgemeine Unkosten“ entlastet wird. Auf diese Weise kann die Buchhaltung eine ganz automatische Kontrolle über die Unkostenabteilung ausüben. Hat diese richtig gearbeitet und alle Unkosten auf die Abteilungen einerseits, die Konten andererseits verteilt, so verbleibt auf dem „Allgemeinen Unkostenkonto“ kein Saldo; verbleibt ein Saldo, so ist die Verarbeitung lückenhaft und muß von der Unkostenabteilung berichtigt werden.

Die Anwendung eines solchen Verrechnungskontos, deren wir uns für unseren Organisationsplan an zahlreichen anderen Stellen bedienen werden, ist ein ebenso einfaches wie wichtiges Mittel der gegenseitigen Kontrolle. Ohne solche dazu noch rein automatische Abstimmung mit der Buchhaltung schwebt die Unkostenstatistik und die Verteilung auf die einzelnen Abteilungen in der Luft, und es besteht für die Firmen-

leitung keinerlei Sicherheit über die Richtigkeit der ihr vorgelegten Zahlen. Das Prinzip ist buchhalterisch das gleiche, wie es überall in dem sogenannten Kontokorrentkonto, dem Konto der Schuldner und Gläubiger, angewandt wird, dessen Hauptbuchsumme mit den Einzelsalden der persönlichen Konten übereinstimmen muß. Es ist erstaunlich, daß dieses äußerst fruchtbare und einfache Mittel auf anderen Gebieten so wenig angewandt wird; im „Allgemeinen Unkostenkonto“ ist die Kontrolle besonders einfach, denn wenn dieses Konto in der monatlichen bzw. vierteljährlichen Rohbilanz mit irgendeinem Saldo — Soll oder Haben — erscheint, ist ohne weiteres der Beweis für die Notwendigkeit einer Berichtigung gegeben.

Wir müssen nunmehr darangehen, für den zu reorganisierenden Betrieb die Unkostenkonten festzulegen. Hierbei haben wir uns zu vergegenwärtigen, daß, während die zu belastende Abteilung der Ort ist, wo die Unkosten entstehen, das zu belastende Konto die Art der Unkosten wiedergibt. Unter den Unkostenkonten kann daher keinerlei Bezeichnung zu finden sein, die irgendwie auf den Ort, d. h. die Abteilung, hindeutet, für die die Ausgabe aufgewandt wird. Unkostenkonten sind daher beispielsweise Hilfslöhne, wobei unter diese Bezeichnung Transportlöhne, Verladelöhne, Lagerbediening, Einrichten von Arbeitsmaschinen usw. fallen; ein weiteres Unkostenkonto umfaßt Aufwendungen für Unkostenmaterial, wie Öle, Fette, Petroleum, Schreibmaterial usw., ebenso fallen unter den Begriff eines Unkostenkontos Ausgaben für Gas, Wasser, Feuerungsmaterial, ferner Steuern, Mieten usw. Es muß dagegen als durchaus falsch bezeichnet werden, wenn man von einem Konto „Betriebsunkostenkonto“, einem „Unkostenkonto der Filialen“, einem „Fuhrbetriebskonto“ usw. spricht. Fuhrbetrieb ist eine Abteilung im Betrieb; für diese kann aufgewandt werden Lohn für Kutscher und Chauffeure, Unkostenmaterial für Pferdefutter und Trieböl, Gebäudereparatur für Reparatur des Stalles usw. Die Summe der Fuhrbetriebsunkosten ergibt sich also als Schlußzahl der Abteilung Fuhrbetrieb, niemals aber als Schlußzahl eines Kontos. Bei richtiger Benennung der Unkostenkonten darf man also niemals dem Konto die Abteilung ansehen, für die die Ausgabe aufgewandt wird. Vielmehr gibt erst die doppelte Einteilung, einmal nach Konten, das andere Mal nach Abteilungen, den richtigen Platz für jede Unkostenausgabe an. Aus diesem Grunde ist es auch verkehrt, die Unkostenkonten etwa in solche für Betrieb und in andere für Vertrieb und Verwaltung zu teilen. Diese Verteilung findet eben erst dadurch statt, daß jeweils eine Betriebs- oder Vertriebsabteilung belastet wird. Schematisch kann man sich dies in der Weise vorstellen, daß die Unkosten eines Monats horizontal nach Unkostenkonten, vertikal nach Abteilungen geordnet werden, so daß sich dann folgendes Bild ergibt:

Monat

	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 Arbeitens 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.

Die Verarbeitung der Unkosten nach diesem doppelten Grundsatz ist, wie bereits erwähnt, Sache der Unkostenabteilung. Die Unkostenabteilung braucht demgemäß ein Mittel, um bei der Gegenzeichnung eines jeden Unkostenauftrages eindeutig die Stellung der darauf entfallenden Auslagen in bezug auf Konto und Abteilung klarzustellen. Das einfachste und durchaus bewährte Mittel für solche Klarstellung sind zwei einander ergänzende Nummernserien derart, daß jede Abteilung eine Hunderternummer, jedes Konto eine Einer- bzw. Zehnernummer erhält. Nehmen wir beispielsweise an, daß für die Schmiede eines Betriebes die Abteilungsnummer 700 (Abteilungshundert) eingeführt sei, für das Konto „Hilfslöhne“ die Nummer 14, so würde die Aufwendung irgendwelcher Unkostenlöhne für die Schmiede die Bezeichnung 714 erhalten. Damit ist sofort für die endgültige Verbuchung am Monatsschluß alles gesagt; die 14 verweist die Ausgabe in das Konto „Hilfslöhne“, die 700 in die Abteilung „Schmiede“.

Wir haben hier wieder einen Grund mehr, weshalb die im ersten Abschnitt geforderte Abteilungsgliederung übersichtlich sein muß und alle der Firma angehörigen Abteilungen zu umfassen hat. In der gleichen vorsichtigen Weise ist in bezug auf die Aufstellung der Unkostenkonten, mit denen wir uns nunmehr zu beschäftigen haben, vorzugehen. Diese Unkostenkonten müssen seitens der Geschäftsleitung festgesetzt bzw. genehmigt werden, so daß die Verbuchung irgendwelcher Unkostenaufwendungen außerhalb der festgelegten Konten unmöglich

ist. Nur auf diese Weise hat die Leitung die Gewähr, die Unkosten einer jeden Abteilung lückenlos und dabei vollkommen automatisch kennenzulernen. Für die Bildung der Unkostenkonten haben wir als ersten Grundsatz den kennengelernt, daß der Name des Kontos niemals etwas mit dem Ort, wo die Unkosten entstehen, zu tun haben darf. Der zweite Gesichtspunkt ist der folgende: Es muß als falsch verworfen werden, daß auf der einen Seite die Betriebsbuchhaltung eines Unternehmens die Unkosten nach gewissen Betriebsmerkmalen verbucht, auf der anderen Seite diese gleichen Unkosten in der Hauptbuchhaltung wieder nach anderen, diesmal kaufmännischen, Gesichtspunkten verbucht werden. Es muß klar sein, daß die Hauptbuchhaltung im Dienste des Fabrikbetriebes steht und daß deren Kontenverbuchung auf keinen anderen Gesichtspunkten beruhen darf als denen, von denen die Betriebsbuchhaltung ausgeht. Selbstverständlich wird die Betriebsbuchhaltung — in diesem Falle die Unkostenabteilung — oft eine viel weiter gehende Unterteilung erforderlich machen, als sie in der begrenzten Anzahl der Unkostenkonten gegeben ist. Immer aber darf es sich hierbei nur um eine Unterteilung der großen Gruppen, der Konten, handeln, nicht aber um eine Neuordnung nach anderen Gesichtspunkten.

Wir geben nun 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. „ „ 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. „ „ Konto der kleinen Nebenunkosten.

Wer in der Lage ist, ohne das Sammelkonto „Kleine Nebenunkosten“ auszukommen, tut gut daran, auf dieses Konto zu verzichten, da es allzu leicht für die Verbuchung aller möglichen Unkosten benutzt wird, für die die Einführung besonderer Kontenbezeichnungen erforderlich ist, während es nur wirklich kleine, sonst nicht unterzubringende Aufwendungsarten umfassen soll.

Wir haben soeben erwähnt, daß die Teilung in Konten in der Regel den Bedürfnissen einer übersichtlichen Unkostenverarbeitung nicht genügt und daß man daher zu einer Unterteilung zu greifen hat. Es ist aber streng daran festzuhalten, daß eine solche Unterteilung, und mag sie noch so weit in Einzelheiten gehen, stets nur eine Aufteilung des Kontos bilden darf, daß sich also die Unterteilung stets unter dem Oberbegriff des Kontos einzuordnen hat. Überall da, wo man zu einer Unterteilung der Konten greift, wird man zweckmäßigerweise nicht mehr dem Unkostenkonto die Zusatznummer geben, sondern den jeweiligen Unterteilungen, die man zu erfassen wünscht. Nehmen wir beispielsweise das Versicherungskonto, so könnte man an folgende Unterteilungen denken, wobei für jede Unterteilung eine Endnummer erforderlich wäre:

Versicherungskonto.		Endnummer
Krankenkasse		32
Invaliditäts- und Altersversicherung		33
Berufsgenossenschaft		34
Angestelltenversicherung		35
Feuerversicherung		36
Einbruchversicherung		37
Haftpflichtversicherung		38
Unfallversicherung		39

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. 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 entschieden zu weit. Es ist immer 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 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.

Eine Unterteilung, wie wir sie für die obenstehenden Unkostenkonten für einen mittleren oder größeren Betrieb für angebracht halten, geben wir in der Anlage Nr. 1, in der gleichzeitig die Gliederung eines solchen Unternehmens nach Abteilungen nach den in 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 Unkosten aufwendungen eine getrennte Beobachtung wünschenswert erscheinen lassen. Solche Betriebsgruppen sind in dieser Aufstellung: Abteilung Eisenbahnanschluß, Abteilung Aufzüge und Kräne usw.; Abteilungen dieser Art können ganz nach den Wünschen des Einzelunternehmens für jeden Komplex gebildet werden, den man getrennt abzurechnen 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.

Wir haben nunmehr den Rahmen für die Verbuchung aller in einem Fabrikunternehmen vorkommenden Unkosten aufwendungen gewonnen und müssen untersuchen, in welcher Weise diese Unkostenbuchungen an die Unkostenabteilung herantreten. Ein Teil der Buchungen wird durch die Haupt- und Nebenkassen dorthin gelangen. Eine jede Ausgabe verlangt in einer geordneten Kassenführung einen besonderen, numerierten Beleg. An Hand dieses Beleges ist die Unkostenabteilung ohne weiteres in der Lage, die Abteilung und das Konto bzw. Unterkonto zu bestimmen, das für die Verbuchung in Betracht kommt. Sehr wünschenswert ist, daß über Unkostenkonto laufende Zahlungen überhaupt nicht geleistet werden ohne vorherige Gegenzeichnung der Unkostenabteilung, worüber wir bereits Näheres am Eingang dieses Abschnittes gesagt haben. In gleicher Weise ist dort zu verfahren,

wo ein besonderes Überweisungsmemorial besteht, doch werden nur wenige Unkostenarten für solche Verbuchung in Frage kommen. Unkostenaufwendungen, die durch Berechnung seitens Lieferanten in die Erscheinung treten, werden der Unkostenabteilung durch das „Eingangsbuch für Lieferantenrechnungen“ vermittelt, über dessen Einteilung im Abschnitt „Material“ Näheres gesagt ist. Immer erfolgt der Anstoß für die Verbuchung der Unkostenabteilung durch eine buchhalterische Belastung des „Allgemeinen Unkostenkontos“ in der Hauptbuchhaltung, so daß ein Übersehen irgendeiner Buchung nicht zu befürchten ist.

Etwas schwieriger liegen die Dinge in bezug auf die „Eigenen Einrichtungen“, d. h. diejenigen Unkosten, bei denen eine Betriebsabteilung Arbeiten ausführt, die nicht für Abnehmer, sondern für den Betrieb selbst bestimmt sind. Nehmen wir den Fall an, daß die Werkzeugmacherei für eine andere Betriebsabteilung, beispielsweise die Dreherei, Werkzeug repariert, so ist die betreffende Aufwendung für die Dreherei zwar eine Unkostenausgabe; die Werkzeugmacherei dagegen tritt als werbende Werkstatt auf, die für ihren Abnehmer, die Dreherei, werbende Arbeit zu leisten hat. Infolgedessen muß der der Dreherei zu belastende Betrag nicht nur die Material- und Lohnaufwendung der Werkzeugmacherei, sondern auch die auf sie anteilig entfallenden Unkosten der Werkzeugmacherei enthalten. Ohne Hinzurechnung dieses Zuschlages würden die Unkosten der Dreherei ein falsches Bild ergeben. In allen den Fällen also, wo eine Betriebsabteilung für eine andere werbende Arbeit leistet, hat diese andere Abteilung für die Leistung der Arbeit die Kosten für Material, Lohn sowie den Zuschlag für die Betriebsunkosten der leistenden Werkstatt zu tragen. Es geschieht dies in der Weise, daß die leistende Abteilung einen ordnungsmäßig geschriebenen Auftrag erhält, auf dem als Besteller die zu belastende Abteilung erscheint. Dem Auftrag wird deshalb eine laufende Bestellnummer gegeben; da es sich aber um eine Unkostenbestellung handelt, fügt die Unkostenabteilung bei Gegenzeichnung der Bestellung der laufenden Nummer die feste Bestellnummer hinzu. Hat die Dreherei beispielsweise die Abteilungshundertnummer 1200, und hat das Werkzeugreparaturkonto bzw. die betreffende Unterteilung die Kennnummer 23, so würde zu der laufenden Bestellnummer die feste Bestellnummer 1223 hinzugefügt werden. Die feste Unkostennummer begleitet indessen den Auftrag nicht in die Werkstatt, damit dort nicht durch allzuviel Nummern Verwirrung geschaffen wird.

Ist ein solcher Auftrag für eigene Einrichtungen fertig geworden, so muß er natürlich der Abteilung, zu deren Gunsten er ausgeführt wurde, belastet werden. Es geschieht dies zweckmäßigerweise nicht durch Einzelrechnungen, sondern indem die im Laufe des Monats

fertig gewordenen eigenen Einrichtungen am Monatschluß durch die Berechnungsabteilung auf Grund der in der Nachkalkulation gesammelten Unterlagen belastet werden. Hierzu bedient sich die Berechnungsabteilung eines Vordruckes, etwa nach folgendem Schema:

Berechnung eigener Unkosteneinrichtungen

im Monat 19.....

Laufende Auftrags-Nr.	Feste Auftrags-Nr.	Bestellende Abteilung	Ausführende Abteilung	a) Material	b) Aufgewandter Lohn		c) Demgemäß direkte Aufwendungen = a + b (Monatssumme zu Lasten Allgemeines Unkostenkonto)		d) Betriebszuschlag zu Lasten bestellender, zugunsten ausführender Abteilung	
					₰	₰	₰	₰	₰	₰

Die Ausfüllung der in Betracht kommenden Abteilungen sowie die Auftragsnummern ergeben sich ohne weiteres aus der ausgeschriebenen Bestellung. In größeren Betrieben wird statt der einen für alle Abteilungen bestimmten Monatsrechnung für jede bestellende und demgemäß zu belastende Werkstatt eine besondere Monatsrechnung ausgeschrieben. Es wird dann die bestellende Abteilung an den Kopf des Vordruckes gesetzt unter Fortfall der oben hierfür vorgesehenen Spalte. Die Belastung von Material und Betriebslohn sowie des Betriebszuschlages ergibt sich aus den Ausweisen der Nachkalkulation. Es fehlt nur eine Entscheidung darüber, in welcher Weise der rechnerische Betriebszuschlag bei der einen Abteilung zu-, bei der anderen abgesetzt wird. Da es sich um einen rechnerischen Zuschlag handelt, ist es nicht empfehlenswert, ihn buchhalterisch zu berücksichtigen; daher bucht, wie aus obigem Schema hervorgeht, die Buchhaltung über Allgemeines Unkostenkonto lediglich Material und Lohn. Der Zuschlag dagegen wird seitens der Unkostenabteilung rechnerisch der bestellenden Abteilung zur Last geschrieben, der ausführenden Abteilung gutgeschrieben, wie dies aus den Monatsziffern für die einzelnen Abteilungen weiter unten näher hervorgehen wird. Die kleinen laufenden Unkostenbestellungen für eigene Einrichtungen, für die, wie aus dem Anfang dieses Abschnittes hervorgeht, nur feste, nicht aber laufende Bestellnummern gegeben werden, werden am Schlusse eines Monats bzw. Vierteljahres auf dem gleichen Vordruck wie oben zur Abrechnung gebracht. Schließlich kann

man auf dem gleichen oder einem besonderen Vordrucke alle in jeder Abteilung selbst entstandenen Aufwendungen an Unkostenlöhner und Unkostenmaterial (Öl, Putzwolle, Sauerstoff usw.) verbuchen wobei diese Belastungen durch Beifügung der Lohnbelege und Materialzettel der Unkostenabteilung seitens der Nachkalkulation nachgewiesen werden müssen. Die Berechnung erfolgt dann einfach mit Schlußsummen für jedes Konto bzw. dessen Unterteilung derart, daß für jede zu belastende Abteilung nur je eine Monatszahl für den Verbrauch an Unkostenmaterial und Unkostenlohn erscheint. Bei dieser Handhabung ist vorausgesetzt, daß jede Anschaffung von Unkostenmaterial vorerst nicht über Unkostenkonto, sondern, wie dies einzig richtig ist, über Vorratskonto gebucht wird, während der Verbrauch der einzelnen Werkstatt dann gegen ordnungsmäßige Belege verausgibt und gebucht wird.

Wie wir sehen, erscheinen demnach auf dem Buchhaltungskonto „Allgemeine Unkosten“ alle Unkostenaufwendungen, ganz gleich, ob für Betrieb oder Vertrieb aufgebracht, ganz gleich für welches Unterkonto und gleichgiltig, ob die Aufwendung durch die Berechnung einer außenstehenden Stelle verursacht oder durch einen Verbrauch innerhalb des Betriebes gekennzeichnet wird. Es setzt nunmehr die Tätigkeit der Unkostenabteilung ein, die sämtliche Buchungen nach den beiden Gesichtspunkten a) Abteilung, b) Konto (bzw. Unterteilung des Kontos) zu ordnen hat. Zu diesem Zwecke bedient sich die Abteilung eines am besten in Form loser Blätter zu führenden Aufteilungsbuches, dessen Kopf immer den Namen des betreffenden Unkostenkontos führt, während die Querteilung die einzelnen Abteilungen enthält. Schematisch würde das Aufteilungsbuch etwa wie folgt aussehen:

Unkostenkonto: Hilfslöhne Endnummer 14.

Laufende Auftrags-Nr	Abteilungs-hundert	Monat	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	₰

Dort, wo man die Unkostenkonten noch weiter unterteilt — und das wird in den meisten Unternehmungen zweckmäßig 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: „Verladen“
 Endnummer 33

Die Querteilung, 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. Jedenfalls aber bietet das vorstehende Schema die Möglichkeit der Unkostenverbuchungen jeder Art, unabhängig ob die Belastung von einer Stelle außerhalb des Unternehmens stammt oder ob es sich um eine durch die Nachkalkulation vermittelte Aufwendung an Unkostenlöhnen, Unkostenmaterial oder eigenen Einrichtungen handelt. Bei Verbuchung der letzteren ist zu beachten, daß die Gesamtbeträge sich einschließlich des Zuschlages für Betriebsunkosten der ausführenden Werkstatt verstehen; da andererseits die buchhalterische Abstimmung ohne Einrechnung der Zuschläge erfolgt, so müssen diese in irgendwelcher Weise herausgehoben werden. Dies kann auf verschiedene Weise erfolgen; am einfachsten ist es, wenn man die Belastung der empfangenden Abteilung einschließlich des Zuschlages vornimmt, gleichzeitig aber in der Spalte der leistenden Werkstatt den berechneten Zuschlag in andersfarbiger Tinte einträgt. So gewinnt man für jede Werkstatt am Monatsschluß die Summe der von ihr für die Erledigung eigener Einrichtungen gedeckten Zuschläge, eine Summe, die wir für die für jede Werkstatt auszuweisende Übersicht benötigen. Setzen wir gleichzeitig am Monatsschluß von den Belastungen jedes Unkostenkontos den auf diesem Konto den Werkstätten gutgeschriebenen Betrag ab, so erhalten wir die buchhalterische Summe des betreffenden Kontos, die gemeinsam mit allen anderen Konten zur Auflösung des Allgemeinen Unkostenkontos führt. Übrigens kommen für solche eigenen Einrichtungen nur gewisse Konten in Betracht, und zwar hauptsächlich die Konten für Gebäude-, Maschinen- und Werkzeugreparatur.

Bietet uns also der Vordruck des Aufteilungsbuches die Möglichkeit, für jede Unkostenaufwendung je nach Konto und Abteilung den ihr zukommenden Platz zu finden, so entsteht doch eine gewisse Verlegenheit, 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 Unkostenabteilung 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.

Hiermit hat die Unkostenabteilung ihre erste Aufteilungsarbeit erledigt: sie hat alle buchhalterisch über Allgemeines Unkostenkonto gebuchten Beträge sowohl nach Konten als nach Abteilungen aufgeteilt. Die Aufteilung nach Konten führt, wie bereits eingangs dieses Abschnittes auseinandergesetzt, zu einer Buchungsaufgabe an die Hauptbuchhaltung, die am Schlusse eines jeden Monats zu liefern ist und die etwa wie folgt aussehen würde, wenn die Abteilung drei Aufteilungsbücher führt, von denen je eins die werbenden Betriebsabteilungen, die nichtwerbenden Betriebsabteilungen und die Verwaltungsabteilungen umfaßt:

Monat 19....

a) Werbende Betriebs- abteilungen		b) Nicht- werbende Betriebsabt.		c) Verwaltungs- u. Gemein- same Abt.		Name des Kontos	a + b + c Buch- haltungs- summe		Buchungsver- merk der Buchhaltung
₰	₧	₰	₧	₰	₧		₰	₧	
106	40	700	—	10	—	Per Konto der Gebäudereparatur .	816	40	} Unterschrift
1400	—	90	—	506	—	„ „ der Maschinenreparatur	1996	—	
116	—	7	—	80	—	„ „ der Werkzeugreparatur und Ersatz	203	—	
6500	60	780	—	970	—	„ „ der Hilfslöhne	8250	60	
804	—	96	—	85	75	„ „ des Unkostenmaterials	985	75	
1700	—	80	—	606	10	„ „ des Feuerungs-, Gas- u. Wasserverbrauchs . .	2386	10	
—	—	705	40	400	—	„ „ der Versicherungen . .	1105	40	
—	—	890	—	560	—	„ „ der Steuern	1450	—	
170	—	95	60	198	10	„ „ d. Gehälter u. Personal- einstellungskosten . .	463	70	
65	06	90	40	198	95	„ „ der Reiseunkosten . .	354	41	
—	—	—	—	708	15	„ „ der Patentunkosten . .	708	15	
—	—	—	—	414	15	„ „ der Postunkosten . . .	414	15	
—	—	—	—	98	10	„ „ der Reklameunkosten . .	98	10	
90	06	80	70	89	10	„ „ der kleinen Nebenun- kosten	259	86	
10952	12	3615	10	4924	40	An Allgemeines Unkostenkonto . .	19491	62	

Sache der Buchhaltung ist nunmehr zu prüfen, ob der Monatssaldo des Allgemeinen Unkostenkontos sich mit dieser Buchung auflöst oder nicht. Wir müssen uns aber noch daran erinnern, daß die auf die Abteilungen entfallenden Abschreibungen wie die Unkosten zu behandeln sind, daß wir also Abschreibungskonten zu bilden haben, die ebenso wie die Unkostenkonten auf die einzelnen Abteilungen zu unterteilen sind. Als Unterlage hierfür, und um schon am Jahresanfang die Höhe der Abschreibungen für das ganze Jahr feststellen zu können, legt man am besten eine Inventarliste an. Diese enthält sämtliche Anlagewerte, wie Gebäude, Maschinen, Gleisanlagen usw., unter Angabe des ursprünglichen Erstellungspreises und des letzten Buchwertes. Die für das Jahr in Betracht kommende Abschreibung soll stets auf den Anschaffungswert, niemals auf den Buchwert errechnet werden, schon aus dem Grunde, weil bei einer Abschreibung auf den jeweiligen Buchwert die Höhe der Abschreibung entgegen der tatsächlichen Entwertung von Jahr zu Jahr niedriger werden und die völlige Abschreibung erst nach einer unendlichen Reihe von Jahren erfolgen würde. Schreibt man dagegen vom Anschaffungswerte ab, so kann man die geschätzte Lebensdauer des betreffenden Gegenstandes zugrunde legen und gelangt zu Abschreibungen, die für den einzelnen Gegenstand Jahr um Jahr gleichbleiben. Zugänge, die im Laufe des Jahres erfolgen, haben die anteilige Abschreibung für den noch bevorstehenden Teil des Jahres zu tragen. Die Inventarliste ist in der Weise zu ordnen, daß das Inventar soweit als angängig nach Abteilungen getrennt wird. Dort, wo dies nicht möglich ist, wie bei Gebäuden, ist der auf die einzelne Abteilung entfallende Anteil der Abschreibung, beispielsweise bei Gebäuden die in Anspruch genommene Quadratmeteranzahl, oder ein sonst geeigneter Maßstab der Höhe der anteiligen Abschreibung zugrunde zu legen. Auf diese Weise erhalten wir die anteilige Abschreibung für jede einzelne Betriebs-, Vertriebs- oder Verwaltungsabteilung. Teilen wir die sich ergebende Jahresziffer durch 12, so gewinnen wir die der einzelnen Abteilung im Monat zur Last fallende Abschreibung. Die Zahl der zu bildenden Abschreibungskonten wird von der Zahl der Anlagekonten abhängig zu machen sein, auf die die Abschreibungen zu verrechnen sind. Für unser Beispiel wollen wir je ein Abschreibungskonto annehmen für Gebäude, Maschinen, Werkzeuge, Modelle und Mobilien. Aus Gründen, die aus dem Abschnitte „Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes“ hervorgehen, soll die Betriebsrechnung unabhängig von den Buchwerten der Anlagekonten diejenigen Abschreibungen verbuchen und ausweisen, die der wirklichen Entwertung entsprechen, und die nach dem Anschaffungswerte der Anlagen unter Zugrundelegung einer angemessenen Lebensdauer zu bemessen sind. Die so zu bildenden, das Jahr über zu führenden Abschreibungskonten müssen nach den Grundsätzen der

doppelten Buchführung irgendwelchen anderen Konten gutgeschrieben werden, und zwar wären dies — wie man zunächst annehmen möchte — die betreffenden Anlagekonten, denen die Abschreibung zugute kommen soll. Eine solche Verbuchung aber wäre durchaus verkehrt. Zunächst einmal sind die Abschreibungskonten der Betriebsrechnung wie wir soeben betont haben, keineswegs immer gleichbedeutend mit den buchhalterischen am Jahresende sich auf Grund der Buchwerte ergebenden; abgesehen hiervon aber muß man die verbuchten Abschreibungen in einem Konto das Jahr über sammeln, um dann in der Bilanz die Gesamtsumme der Jahresabschreibung zum Ausdruck zu bringen, während die Abschreibungen sonst von Monat zu Monat bereits in dem Anlagekonto verschwinden würden. Diese kleine buchhalterische Erschwernis ist es, die dazu führt, daß viele Unternehmungen die Abschreibungen das Jahr über in der Betriebsbuchhaltung rein statistisch, d. h. ohne buchhalterische Grundlage führen, eine Handhabung, die wir als nicht genügend zwangsläufig ablehnen müssen. Wir verbuchen also die Abschreibungen von Monat zu Monat genau entsprechend der Verbuchung der Unkosten und bringen die Gesamtsumme einem im Kontokorrent geführten Rückstellungskonto gut, das am Jahreschlusse nach den in dem Abschnitt „Buchhaltung“ enthaltenen Grundsätzen aufzulösen, bzw. durch die auf Grund irgendwelcher kaufmännischen Gesichtspunkte entstehenden Abschreibungen zu ersetzen ist. Demgemäß schließt sich am Monatschluß an die Buchungsaufgabe der Unkostenkonten unmittelbar ein Zusatz zwecks Verbuchung der Abschreibungen an, der etwa wie folgt aussehen muß:

Monat..... 19.....

a		b		c		Name des Kontos	a + b + c		Buchungsvermerk der Buchhaltung
Werbende Betriebsabteilungen		Nicht-werbende Betriebsabt.		Verwaltungs- u. Gemeinsame Abt.			Buchhaltungssumme		
₰	₸	₰	₸	₰	₸		₰	₸	
<u>Per Abschreibungskonto</u>									
809	10	170	—	256	80	für Gebäude	1235	90	} Unterschrift
1676	—	40	80	177	70	„ Maschinen	1894	50	
908	—	890	—	46	—	„ Werkzeug	1844	—	
16	—	68	—	—	—	„ Modelle	84	—	
100	—	600	70	1408	80	„ Mobilien	2109	50	
3509	10	1769	50	1889	30	<u>An Rückstellungskonto</u> für Abschreibungen. (Kontokorrentkonto)	7167	90	

Damit ist die Arbeit der Unkostenabteilung in bezug auf die Unterteilung der Unkosten- und Abschreibungskonten erledigt. Wenngleich damit der buchhalterischen Seite genügt ist, so fehlt es doch für die

Betriebsrechnung noch an jeder schnellen und handlichen Übersicht; müßte man doch, um das Arbeiten einer Abteilung auch nur während eines Monats zu verfolgen, sämtliche Konten und Unterblätter zur Hand nehmen, was selbstverständlich ein Umding wäre. Gerade die Einteilung nach Abteilungen ist das Ziel der Betriebsrechnung, und es bedarf für sie einer denkbar knappen und handlichen Übersicht. Diese Übersicht liefert uns ein von der Unkostenabteilung anzulegendes Buch, das wir zweckmäßig mit „Unkosten-Übersichtsbuch der Abteilungen“ bezeichnen und dessen große Wichtigkeit wohl keines besonderen Hinweises bedarf. 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 den Überblick über den Unkostenaufwand jeder Abteilung nach Art der Unkosten geordnet in denkbar gedrängtester Form. Eine beliebige angenommene Seite eines solchen Übersichtsbuches würde beispielsweise für Abteilung Betriebsbureau das nachstehende Aussehen zeigen. Selbstverständlich wäre es auch angängig, in dem Übersichtsbuche neben den Konten auch deren Unterteilung auszuweisen. Hiervon aber möchten wir allen Ernstes 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.

Mit Vorstehendem haben wir der weiteren Hauptaufgabe der Unkostenabteilung genügt, indem wir den Aufwand jeder Abteilung jederzeit klar vor Augen haben. Als letzte Aufgabe gilt es nun noch, diese Zahlen so für Kalkulationszwecke nutzbar zu machen, daß alle Betriebsunkosten letzten Endes in einer der werbenden Betriebsabteilungen münden, alle übrigen Unkosten aber als Vertriebsunkosten in die Erscheinung treten. Zu diesem Zwecke müssen also zunächst die in den Verwaltungsabteilungen entstandenen Unkosten, soweit sie anteilig auf den Betrieb entfallen, auf Betriebsabteilungen — werbende wie nichtwerbende — verteilt werden, sodann sind die nichtwerbenden auf die werbenden Betriebsabteilungen abzurollen, so daß eben letzten Endes alle Betriebsunkosten in einer werbenden Betriebsabteilung auslaufen. Bei dieser Aufteilung einer Abteilung auf eine andere wird ein ideales System nicht gefunden werden können, nicht nur weil die

Verhältnisse in jedem Betriebe verschieden liegen, sondern weil eine zuverlässige Ermittlung der in Wirklichkeit auf die verschiedenen Abteilungen entfallenden anteiligen Beträge unmöglich ist, bzw. der Versuch einen Arbeitsaufwand verursachen würde, der in keinem Verhältnis zu dem erzielten Ergebnis stehen würde. Wir können drei

Betriebsbureau.

Name des Kontos	Januar		Februar		u. s. w.	
	₰	₸	₰	₸	₰	₸
<i>Konto der Gebäudereparaturen</i>	110	—	—	—		
„ <i>der Maschinen</i>	—	—	—	—		
„ <i>der Werkzeugreparatur und Ersatz . . .</i>	—	—	—	—		
„ <i>der Hilfslöhne</i>	95	—	95	—		
„ <i>des Unkostenmaterials</i>	260	—	360	—		
„ <i>des Feuerungs-, Gas- und Wasserverbrauchs</i>	—	—	—	—		
„ <i>der Versicherungen</i>	—	—	—	—		
„ <i>der Steuern</i>	—	—	—	—		
„ <i>der Gehälter und Personaleinstellungskosten</i>	1790	—	1810	—		
„ <i>der Reiseunkosten</i>	160	—	90	—		
„ <i>der Patentunkosten</i>	—	—	—	—		
„ <i>der Postunkosten</i>	—	—	—	—		
„ <i>der Reklameunkosten</i>	—	—	—	—		
„ <i>der kleinen Nebenunkosten</i>	90	—	90	—		
<i>Summe Abt.-Unkosten ohne Abschreibungen . .</i>	2505	—	2445	—		
<i>Abschreibungskonto für Gebäude</i>	65	—	65	—		
„ <i>für Maschinen</i>	—	—	—	—		
„ <i>für Werkzeug</i>	—	—	—	—		
„ <i>für Modelle</i>	—	—	—	—		
„ <i>für Mobilien</i>	75	—	140	—		
<i>Summe Abschreibungen</i>	140	—	205	—		
<i>Summe direkt. Abt.-Unkosten mit Abschreibungen</i>	2645	—	2650	—		

Arten der möglichen Verteilung unterscheiden. Die erste ist die, bei der die Aufteilung ohne Schwierigkeit möglich ist. Das beste Beispiel hierfür bietet in Betrieben, in denen der Kraftverbrauch jeder Abteilung durch Kontrollmaßnahmen ermittelt wird, die Kraftstation; man kann dort die Unkosten dieser Abteilung direkt auf die übrigen Abteilungen nach ihrem Anteil an Kraftverbrauch abrollen. Die zweite Art tritt dort ein, wo schon eine gewisse Gewaltigkeit bei der Trennung er-

forderlich ist, bei der aber doch durch Anhaltspunkte eine Aufteilung direkt auf eine andere Abteilung oder deren mehrere möglich ist. Als Beispiel hierfür können Zwischenlager gelten, die nur im Dienste von bestimmten Betriebswerkstätten stehen und daher nur auf diese Werkstätten zu verteilen sind. Bei den weitaus meisten Abteilungen aber wird es an einem Merkmal der direkten Verteilung auf andere Abteilungen fehlen; man wird daher zu gewissen Verteilungsschlüsseln greifen müssen. Um die Arbeit dieser Verteilung zu erleichtern und sie nicht für jede Abteilung gesondert vornehmen zu müssen, läßt man die Unkosten dieser nicht ohne weiteres verteilbaren Abteilungen sämtlich in einer der Sammelabteilungen „Allgemeiner Betrieb“, „Allgemeiner Vertrieb“ bzw. „Allgemeine Verwaltung“ münden.

Um die wichtige Arbeit dieser Aufteilung von vornherein zu vereinfachen, ist es erforderlich, an Hand des genannten Unkosten-Übersichtsbuches einmal bei Jahresbeginn jede einzelne Abteilung durchzugehen und ihr ihren Platz für die Aufteilung für das bevorstehende Jahr anzuweisen. In unseren soeben genannten Beispielen würde bei der Kraftstation der Zusatz zu machen sein: aufzuteilen nach dem wirklichen Kraftverbrauch der Abteilungen; bei dem betreffenden Zwischenlager vielleicht der Zusatz: mit je 50% auf Kesselschmiede und Blechbearbeitungswerkstatt usw. Bei den meisten nichtwerbenden Abteilungen wird der Zusatz lauten müssen: „mit 100% auf Allgemeinen Betrieb“ oder Allgemeinen Vertrieb oder Allgemeine Verwaltung, oder mit x% auf Allgemeinen Betrieb, mit y% auf Allgemeinen Vertrieb usw. Daß bei Aufstellung dieser letzteren Verteilungssätze zum größten Teil Schätzung erforderlich ist, nicht aber wirkliche Unterlagen vorliegen, liegt in der Natur der Sache, denn dort, wo solche Unterlagen vorhanden sind, hat eben bereits die direkte Verteilung stattgefunden. Wir erreichen aber auf diese Weise, daß alle Unkosten nunmehr entweder in einer werbenden Betriebsabteilung, einer Vertriebsabteilung oder in einer der 3 Sammelabteilungen auslaufen. Dort, wo getrennte nach Erzeugnisgruppen geschiedene Vertriebsabteilungen nicht bestehen, gibt es auch keine Sammelabteilung Allgemeiner Vertrieb. Bei solchen Unternehmungen also münden nach dieser Verteilung alle Unkosten entweder in einer werbenden Betriebsabteilung oder in einer der beiden Sammelabteilungen Allgemeiner Betrieb bzw. Allgemeine Verwaltung. Bestehen andererseits getrennte Vertriebsabteilungen, so soll man etwa aufzuteilende Verwaltungsabteilungen wenn zugänglich gleich auf Allgemeinen Betrieb und Allgemeinen Vertrieb verteilen, um den Umweg über die Abteilung Allgemeine Verwaltung zu sparen, die ja ihrerseits letzten Endes wieder auf Betrieb und Vertrieb verteilt werden muß. Ohne eine gewisse Willkür wird es, wie schon erwähnt, bei der Aufteilung mancher Abteilungen insbesondere der Verwaltungsabteilungen

nicht abgehen; ob man beispielsweise die Buchhaltung mit je 50% auf Betrieb und Vertrieb übernimmt, oder ob man, wo Außenvertreter und Filialen viel Buchungsarbeit verursachen, 70% dem Vertrieb zur Last schreibt, muß an Hand der besonderen Verhältnisse entschieden werden. Andere Verwaltungsabteilungen bedürfen solcher Aufteilung nicht, sondern gehören mit 100% entweder auf Betrieb (wie Nachkalkulation, Lohnabteilung usw.) oder auf Vertrieb (wie Reklameabteilung, Abteilung Reise-Ingenieure usw.). Wo Konstruktionsabteilungen für den Betrieb eine große Rolle spielen, ist es empfehlenswert, wenn zugänglich, die Kosten nicht auf Allgemeinen Betrieb abzurollen, sondern direkt den werbenden Betriebsabteilungen zu belasten, für die sie jeweils tätig waren, eine Handhabung, die aber gewissenhafte für die Unkostenabteilung bestimmte Aufzeichnungen seitens der technischen Bureaus voraussetzt. Was von den Unkosten der Konstruktionsbureaus nicht auf diese Weise verteilt wird, muß die Abteilung „Allgemeiner Betrieb“ tragen, oder aber es muß, wenn die Bureaus auch im Dienste des Vertriebes arbeiten, auf „Allgemeiner Vertrieb“ bzw. „Allgemeine Verwaltung“ aufgeteilt werden. Um noch ein letztes Beispiel anzuführen: eine Abteilung Hauptlager wird zunächst die Unkosten der Nebenlager aufnehmen müssen, soweit diese nicht bereits direkt auf werbende Betriebsabteilungen überführt sind, ferner den auf das Lager entfallenden Anteil an der Kraftstation usw., um dann mit dem die Abteilung abschließenden Gesamtbetrag auf „Allgemeiner Betrieb“ überschrieben zu werden. In dem Unkosten-Übersichtsbuche würde dies am Jahresanfang auf der Seite „Hauptlager“ wie folgt niedergelegt werden:

- Zuzüglich 1. 100% vom Unterlager x,
 2. 40% vom Zwischenlager y,
 3. Kraftstation nach wirklichem Bedarf
-
- sodann mit 100% auf Allgemeinen Betrieb.

Um nun noch die letzte gemeinsame Abteilung, die Abteilung „Allgemeine Verwaltung“ auf die beiden Sammelabteilungen des Betriebes und des Vertriebes zu verteilen, müssen wir am Jahresanfang auch hierfür einen prozentualen Schlüssel festlegen. Auch hierbei werden wir, wenn auch unter gewissenhafter Berücksichtigung der gegebenen Verhältnisse, auf Schätzung angewiesen sein, jedoch wird es sich hier nie um bedeutende Summen handeln, da die weitaus größte Menge der Verwaltungsabteilungen bereits auf Betrieb und Vertrieb verteilt ist und nur gewisse von vornherein schwer verteilbare Aufwendungen in der Sammelabteilung „Allgemeine Verwaltung“ verblieben sind, wie Steuern, Postunkosten (Marken, Fernsprechgebühren usw.). Wo keine getrennten Vertriebsabteilungen bestehen und daher alle nicht den Betrieb betreffenden Aufwendungen in der Abteilung „Allgemeine Verwaltung“

zusammenlaufen, muß ebenfalls ein durch Schätzung festzulegender Anteil dieser Abteilung auf die Abteilung „Allgemeiner Betrieb“ übernommen werden. Ist dies geschehen, so münden alle Aufwendungen:

A. bei Unternehmungen mit getrennten Vertriebsabteilungen:

1. in einer werbenden Betriebsabteilung oder
2. in der Abteilung allgemeiner Betrieb oder
3. in einer Vertriebsabteilung oder
4. in der Abteilung Allgemeiner Vertrieb,

B. bei Unternehmungen ohne getrennte Vertriebsabteilungen:

1. in einer werbenden Betriebsabteilung oder
2. in der Abteilung Allgemeiner Betrieb oder
3. in der Abteilung Allgemeine Verwaltung,

welch letztere die Summe aller Unkosten enthält, die nicht Betriebsunkosten sind und daher als Vertriebsunkosten angesehen werden müssen.

Es erwächst uns nun als letztes die Aufgabe, die Aufteilung der beiden verbleibenden Sammelabteilungen auf die einzelnen werbenden Betriebsabteilungen und die Vertriebsabteilungen vorzunehmen. Zu diesem Zwecke werden die in die beiden Sammelabteilungen mündenden Schlußzahlen auf je einer mit 12 Spalten für das ganze Jahr vorgesehenen Aufteilungsliste gesammelt, derart, daß jede Zeile den Namen der abgerollten Abteilung und den Prozentsatz trägt, mit dem sie in die Sammelabteilung gemäß Bestimmung am Jahresanfang hineingehört; also 70% der Buchhaltung = *M*, usw. Dies ist der obere Teil der Liste; er zeigt demnach die in die Allgemeine Abteilung einmündenden Zahlen und deren Addition in einer Schlußsumme. Der untere Teil der Liste dagegen enthält die Namen derjenigen Abteilungen, auf die die Gesamtsumme abzurollen ist; das sind also bei Betrieb die werbenden Betriebsabteilungen, bei Vertrieb die nach Erzeugnisgruppen geordneten Vertriebsabteilungen. Noch aber fehlt uns der Schlüssel, der die obere Gesamtsumme für die Verteilung auf die Abteilungen aufzuschließen bestimmt ist. Bei den Betriebsabteilungen ergibt sich der Schlüssel aus den in jeder werbenden Betriebswerkstatt gezahlten werbenden (d. h. auf Aufträge verrechneten) Löhnen. Kennt man daher den Prozentsatz, in dem die unverteiltern Betriebsunkosten zu der Gesamtsumme aller werbenden Löhne stehen, so braucht man offenbar nur die werbenden Löhne jeder Werkstatt mit diesem Prozentsatz zu multiplizieren, um den auf sie entfallenden Anteil an Betriebsunkosten zu ermitteln. Man schiebt daher in die Liste zwischen die genannten beiden oberen und unteren Teile eine Aufstellung ein, die genau dieselbe Reihenfolge der werbenden Betriebsabteilungen zeigt, wie der untere Teil der Liste unter Hinzusetzung des auf jede Abteilung entfallenden

Lohnes. Mit Hilfe dieser Lohnaufstellung setzen wir dann im unteren Teil der Liste die sich auf jede werbende Betriebsabteilung ergebende anteilige Ziffer ein, indem wir die werbenden Löhne der Abteilung mit dem ermittelten Gesamtprozentsatz multiplizieren. Ist diese Ausrechnung für einen gegebenen Monat erfolgt, so kennen wir nunmehr für jede werbende Betriebsabteilung ihren Anteil an den bisher nicht verteilten Unkosten und können diese Zahl in das Unkosten-Übersichtsbuch einsetzen, indem wir bei jeder Werkstatt eine Zusatzzeile hinzufügen unter der Bezeichnung: Hierzu Anteil an nichtwerbenden Betriebs- und Verwaltungsabteilungen. — In der Anlage Nr. 2 geben wir eine Seite des Unkosten-Übersichtsbuches für eine werbende Betriebsabteilung „Automatendreherei“, aus der zu ersehen ist, in welcher Weise deren Übersicht sich laufend darstellt. Die Monatssumme unter A zeigt die direkt in der Abteilung entstandenen Unkosten, die unter B die Summe einschließlich anteiliger Abschreibungen, die unter C die Gesamtsumme einschließlich der auf die Abteilung entfallenden anteiligen Unkosten anderer Abteilungen. Der letzteren gegenübergestellt ist die Summe der im Monat gezahlten werbenden Löhne, so daß sich Monat für Monat der wirkliche Zuschlag ergibt, der dann mit dem aus der Vergangenheit ermittelten rechnerischen verglichen werden kann. Schließlich ist von der Gesamtsumme C noch derjenige Betrag rechnerisch abgesetzt, der als Zuschlag zu Lasten anderer Abteilungen für eigene Einrichtungen verbucht ist, bei denen also diese Abteilung werbende Arbeit für andere Abteilungen geleistet hat. Diese Absetzung ist, wie oben erwähnt, erforderlich, weil erst dann die Abstimmung der Summe sämtlicher Abteilungen mit der Monatssumme des Allgemeinen Unkostenkontos seitens der Buchhaltung möglich ist, die bekanntlich die Aufwendungen ohne die rechnerischen Zuschläge verbucht hat.

Solcher Übersichten gewinnen wir demgemäß so viele, wie wir werbende Betriebsabteilungen haben. Statt der einzelnen Betriebsabteilung kann bei Werkstätten, in denen verschiedene Bearbeitungsarten vorkommen, von vornherein eine Unterteilung im Übersichtsbuche vorgenommen werden, so daß wir beispielsweise für eine Schlosserei, in der Hand- und Maschinenschlosserei vorkommt, getrennte Zuschläge für beide Bearbeitungsarten gewinnen. Je weiter wir in dieser Hinsicht unterteilen — und dies ist bis zur einzelnen Maschine möglich —, um so feiner und genauer wird unsere Kalkulation, desto größer wird aber auch die Arbeit der Nachkalkulation und der die Verteilung durchführenden Unkostenabteilung.

Für die Vertriebsabteilungen fehlt es an einem so einfachen Merkmal der Verteilung, wie es die Löhne für die Betriebsabteilungen sind. Bestehen keine nach Erzeugnisgruppen getrennten Vertriebsabteilungen, so findet am besten eine Unterteilung der Vertriebsunkosten überhaupt

nicht mehr statt, vielmehr setzt man die Summe der unter „Allgemeiner Vertrieb“ gesammelten Vertriebsunkosten in ein Verhältnis zu den Betriebsselbstkosten (direkte Aufwendungen + Betriebszuschlag) und erhält so Monat für Monat den Prozentsatz, in dem Vertriebsunkosten zu den Betriebsselbstkosten stehen. Bei dem Bestehen gesonderter Vertriebsabteilungen genügt diese überschlägige Rechnung nicht, wir haben vielmehr für jede Vertriebsabteilung die bei ihr entstandenen Unkosten ermittelt und müssen nun zur Vervollständigung genau wie bei den werbenden Betriebsabteilungen den auf die einzelne Vertriebsabteilung entfallenden Anteil an den Verwaltungsabteilungen durch irgendeinen Schlüssel ermitteln und der einzelnen Vertriebsabteilung hinzufügen. Wer will, der kann als Schlüssel für diese Verteilung den Umsatz der einzelnen Vertriebsabteilungen wählen; er verteilt dann mit Hilfe der Aufteilungsliste die Sammelabteilung „Allgemeiner Vertrieb“ genau entsprechend der oben dargelegten Verteilung der Sammelabteilung „Allgemeiner Betrieb“ nur mit dem Unterschiede eben, daß nicht die Löhne, sondern der Umsatz den Maßstab der Verteilung bilden. Man wird aber nicht behaupten können, daß die Verteilung nach dem Umsatz eine sehr glückliche Lösung genannt werden kann, denn wenn auch die Arbeit der Verwaltungsabteilungen mit dem Umsatz zu wachsen pflegt; so benachteiligt dieser Schlüssel doch die mit gutem Umsatze arbeitenden Abteilungen gegenüber denen, die zwar wenig Umsatz haben, aber viel Unkosten verschlingen. Ein idealer Schlüssel ist auch hier nicht zu finden, jedoch kann der, der vor etwas Mehrarbeit nicht zurückscheut, als Schlüssel das Mittel wählen zwischen Umsatz der Abteilung einerseits und der von ihr direkt verursachten Unkosten andererseits, also

$$\frac{\% \text{ des Abteilungsumsatzes} + \% \text{ der Abteilungsunkosten}}{2}$$

Dieser Schlüssel geht 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, Versicherungsausgaben, Rauminanspruchnahme usw. Tatsächlich zeigt sich in der Praxis, daß bei diesem von zwei Gesichtspunkten ausgehenden Schlüssel oft ganz andere und mehr der Wirklichkeit entsprechende Prozentsätze sich ergeben, als bei einer bloßen Verteilung nach Umsatz. Eine Verteilung nach dem Gewinn der Abteilungen, wie sie manchenorts üblich ist, etwa von dem Gesichtspunkte aus, daß eine gutverdienende Abteilung mehr Allgemeinunkosten tragen kann als eine unwirtschaftlich arbeitende, ist zu verwerfen; sie würde eine Strafe für gut arbeitende Abteilungen bedeuten. — Auch andere Verteilungsschlüssel sind noch

denkbar; eine gewisse Willkür aber wird einem jeden von ihnen anhaften, denn man muß eben stets bedenken, daß nur das in die Sammelabteilung mündet, was zwanglos auf die Abteilungen nicht aufzuteilen war. Jedenfalls wird sich bei dem Bestehen getrennter Vertriebsabteilungen in der Regel zeigen, daß dieselben mit sehr verschiedenen Vertriebsunkosten arbeiten, ein für die Kalkulation äußerst bedeutsamer Umstand, der unbeachtet bleibt, wenn man auf eine Unterteilung der Vertriebsunkosten trotz Bestehens gesonderter Vertriebsabteilungen verzichtet.

Wir haben im Abschnitt „Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes“ die Gründe auseinandergesetzt, weshalb wir für die vorliegende Arbeit bei der Verteilung der Betriebsunkosten auf die direkten Aufwendungen die allgemein übliche Form von Zuschlägen auf die werbenden Löhne gewählt haben. Wir haben dabei darauf hingewiesen, daß eine solche Verteilung oft den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht wird, und daß daher auch andere Verteilungsarten zulässig und oft empfehlenswert sind. Andererseits wird durch die Wahl einer anders gearteten Verteilung nichts an den Grundsätzen des vorstehend dargelegten Systems geändert. Während man aber bei Zugrundelegung des Lohnzuschlages alle Betriebsunkosten letzten Endes in den werbenden Betriebsabteilungen münden läßt, eben um Löhne und Unkosten einander gegenüberzustellen, muß man bei anderen oder kombinierten Systemen die Unkosten dort auslaufen lassen, wo die Gesamtsumme der Ermittlung des Zuschlages zugrunde gelegt werden soll. Soll beispielsweise ein aus Lohnzuschlägen und Materialgewichtszuschlägen kombiniertes System gewählt werden, so müssen die Betriebsunkosten teils in den werbenden Betriebsabteilungen münden, teils in den Materiallagern, auf welche dann die Kosten aller Material bewältigenden Abteilungen (wie Materialeingang, Versand, Kräne usw.) abzurollen sind. Die sich so ergebenden Endziffern werden dann derjenigen Einheit gegenübergestellt, die die Grundlage des Zuschlages bilden soll, in vorstehendem Beispiele also die in den Betriebswerkstätten mündenden Unkosten den werbenden Löhnen, die in den Lagern mündenden dem von dem betreffenden Lager innerhalb der gleichen Zeitspanne bewältigten Materialgewicht. — Deshalb kann man denn auch in voller Erkenntnis des Umstandes, daß für viele Betriebe der Lohn kein geeigneter Maßstab zur Verrechnung aller Betriebsunkosten sein wird, bei Durchführung unseres Organisationsplanes zunächst diese Art der Unkostenverrechnung einführen, um nach Einarbeitung aller Teile später zu einem feineren Ausbau der Unkostenverteilung zu schreiten. Stets bleibt die Ermittlung der Abteilungsunkosten die gleiche, nur der Plan der Einordnung ändert sich nach den Gesichtspunkten, die man der Verrechnung der Unkosten zugrunde zu legen wünscht.

Zum Schlusse dieses wichtigen Kapitels wollen wir uns noch einmal Rechenschaft darüber geben, was wir mit der Durchführung der vorstehenden Maßnahmen erreicht haben. Wir haben den Aufwand an Unkosten für eine jede Abteilung des Gesamtunternehmens jederzeit gesammelt vor Augen, und zwar derart geordnet, daß wir die Schwankungen jeder Unkostengruppe nach Konten geordnet erkennen. Dieser Überblick erstreckt sich durch die beiden einander gegenüberliegenden Seiten des Unkosten-Übersichtsbuches über je zwei Geschäftsjahre, so daß es der Geschäftsleitung ohne Zuhilfenahme von Nebenbüchern möglich ist, das Arbeiten einer jeden Abteilung in bezug auf ihren Unkostenaufwand dauernd zu verfolgen. Daß jeder verantwortliche Abteilungsleiter dazu angehalten werden muß, sich selbst über den von seiner Abteilung verursachten Unkostenaufwand unterrichtet zu halten, bedarf keiner Erwähnung. Wünscht jemand in Einzelheiten einzudringen, so zeigt ein Blick in das in der Unkostenabteilung geführte Aufteilungsbuch alle für die betreffende Aufwendung in Betracht kommenden Einzelheiten. Die Unkostenübersicht zeigt ferner die auf jede Abteilung entfallenden anteiligen Abschreibungen und anteiligen Verwaltungskosten getrennt von den direkt in der Abteilung entstehenden, so daß für Kalkulationszwecke mit Leichtigkeit festzustellen ist, wie weit der rechnerische Unkostenzuschlag notfalls ermäßigt werden kann. Durch laufende Gegenüberstellung mit den in den Betriebswerkstätten gezahlten werbenden Löhnen ermöglicht die Unkostenübersicht jederzeit einen Vergleich der auf einer vergangenen Zeitspanne beruhenden rechnerischen Zuschläge mit den wirklichen Aufwendungen des Jahres entsprechenden; starke Steigerungen oder Ermäßigungen der rechnerischen Zuschläge werden auf diese Weise sofort erkannt und können für die Vorkalkulation nutzbar gemacht werden. Die gleiche Übersicht über die Vertriebskosten kann ebenfalls für die Zwecke der Kalkulation Berücksichtigung finden.

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.

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 Betriebes in der Regel viel 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.

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 erleichtern wird. 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 Buchhaltung ermöglicht es bekanntlich, am Jahreschluß 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 schmälernenden Unkosten, Abschreibungen usw. zeigt. Man pflegt daher die Konten der Gewinn- und Verlustrechnung als „Erfolgskonten“ zu bezeichnen, während für die Bilanzkonten der Einfachheit halber 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 Kontenverschiebung 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 (meist Debitorenkonto genannt), 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 nun ist es nicht ganz so einfach, diese beiden von Grund aus verschiedenen Buchungsarten scharf auseinanderzuhalten. Nehmen wir an, eine Firma, die Nähmaschinen verkauft, besäße ein Lager von 50 Maschinen, deren Selbstkostenpreis je \mathcal{M} 100,— betrage. Das Warenkonto zeigt infolgedessen einen Bestand von \mathcal{M} 5000,—. Erfolgt nun ein Verkauf von, sagen wir, 5 Maschinen zu je \mathcal{M} 120,—, dann wird dieses Warenkonto um 5 mal \mathcal{M} 120,— = \mathcal{M} 600,— entlastet, während das Schuldnerkonto mit diesem Betrage belastet wird, also

Warenkonto.		Schuldnerkonto.	
Soll	Haben	Soll	Haben
\mathcal{M} 5000,—	\mathcal{M} 600,—	\mathcal{M} 600,—	\mathcal{M} —,—

In der Buchung dieser \mathcal{M} 600,— aber steckt der Gewinn von 5 mal \mathcal{M} 20,— = \mathcal{M} 100,—. Der Saldo des Warenkontos enthält demnach jetzt sowohl den verbleibenden Warenbestand wie den am Verkauf erzielten Überschuß. Letzterer aber bleibt das Jahr über verborgen, bis am Jahresende durch Aufnahme der Inventur der Überschuß des Warenkontos ermittelt und dem Gewinn- und Verlustkonto zugeführt wird. Das Warenkonto ist also in diesem Falle zum gemischten Konto geworden, gemischt insofern, als es sowohl den Bestand als den Überschuß in sich faßt.

Bucht ein Fabrikationsunternehmen in dieser Weise seine Verkäufe, Bestände und Überschüsse über ein und dasselbe Konto, dann verzichtet es von vornherein auf jede buchhalterische Übersicht. Leider aber bildet diese Buchungsweise die Regel, mag nun dieses Sammel-

konto Generalfabrikonto, 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 sich nicht auf der Buchhaltung aufbaut und von ihr nachgeprüft wird, schwebt in der Luft und muß als unzuverlässig und unbrauchbar bezeichnet werden. Das zeigt sich denn 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 dessentwillen wir den kleinen Ausflug in die Theorie haben machen müssen. Dieser Grundsatz lautet:

Es darf keine gemischten Konten geben; jede Buchung ist streng in Bestandskonten und Erfolgskonten zu trennen.

Die Wichtigkeit dieses Grundsatzes kann nicht scharf genug hervorgehoben werden; wer sich ihn nicht zu eigen macht, verzichtet auf Klarheit. Erfreulicherweise ist es für die Industrie wesentlich einfacher als für Warengeschäfte, diesen Grundsatz durchzuführen, denn sie besitzt in ihrer Nachkalkulation, sofern Buchhaltung und Nachkalkulation voneinander abhängig gemacht werden, die natürliche Grundlage für eine vollständige Trennung. Um den Gedanken durch ein einfaches Beispiel zu erläutern, müssen wir uns die Konten der Fabrikation etwas näher ansehen. Wir erinnern uns zunächst wieder daran, daß die Fabrikation sich in direkte und indirekte Aufwendungen teilt, und scheiden die indirekten Aufwendungen, also die Unkosten, völlig aus, nachdem deren buchhalterische Verarbeitung bereits im Abschnitt „Unkosten“ behandelt worden ist. Für unser Beispiel wollen wir von einer Fabrik ausgehen, die alles zu verarbeitende Material jeweils einem Rohmateriallager entnimmt und die Fertigerzeugnisse einem Fertiglager übergibt. Wir haben dann drei einfache Stufen des Materials:

- a) Rohmaterial im Vorratslager,
- b) Material in Fabrikation befindlich,
- c) Fertigerzeugnisse im Fertiglager.

Nach unserem Organisationsplan muß jeder Verarbeitungsstufe auch ein Buchhaltungskonto entsprechen; wir bilden hiernach drei Konten deren Namen so zu wählen sind, daß sie ohne nähere Erklärung die Art des Kontos erkennen lassen. Demgemäß schlagen wir für die drei Stufen die folgenden Konten vor:

- a) Materialkonto Vorrat,
- b) Materialkonto Fabrikation,
- c) Konto der Vorratsfabrikate.

In welcher Weise die Belastungen und Erkennungen dieser Konten vor sich gehen, soll in späteren Abschnitten besprochen werden; an dieser Stelle kommt es nur darauf an, die durch eine kontenmäßige Erfassung gewonnene Übersicht darzulegen. Die Entnahme des Rohmaterials vom Vorrat erfolgt mit irgendwelchen schriftlichen Belegen — nennen wir sie hier kurz Materialzettel. Bewertet man diese Materialzettel zu Einkaufspreisen, so ergibt sich am Monatschluß offenbar die Summe, die dem „Materialkonto Vorrat“ gutzubringen, dem „Materialkonto Fabrikation“ zu belasten ist, um die beiden Stufen — Materialvorrat und Material in Fabrikation — auseinanderzuhalten. Rechnet sodann die Nachkalkulation die einzelnen fertiggestellten Aufträge eines Monats ab, so ergibt sich durch den so nachgewiesenen Materialaufwand diejenige Endziffer, die dem Materialkonto Fabrikation zu erkennen und dem Konto der Vorratsfabrikate zu belasten ist, um auch diese beiden Stufen der Materialübersicht auseinanderzuhalten. Genau entsprechend wird mit der Lohnverbuchung verfahren, derart, daß zu unterscheiden ist zwischen den in den Halbfabrikaten enthaltenen Löhnen (Konto der Betriebslöhne) und den in den fertigen Vorratsfabrikaten enthaltenen. Ob man in den Vorratsfabrikaten Material und Lohn noch kontenmäßig auseinanderhält, oder ob man die beiden Elemente dort zusammenfließen läßt, ist Auffassungssache. Für ein Zusammenfließenlassen spricht der Umstand, daß die Fertigerzeugnisse ein organisches Ganze bilden, zu dessen Unterteilung keine Veranlassung vorzuliegen scheint; andererseits ist in Betracht zu ziehen, daß die beiden Summen auch zusammengenommen noch nicht die Selbstkosten der Vorratsfabrikate ergeben, da hierzu noch der Zuschlag zur Deckung der Unkosten fehlen würde, ferner auch, daß für die spätere bei endgültigem Verkauf vorzunehmende Buchung das Auseinanderhalten der beiden Elemente — Material und Lohn — manche Vorzüge mit sich bringt. Für unser Beispiel lassen wir, um die Übersicht möglichst zu vereinfachen, im Konto der Fertigfabrikate Material und Lohn zunächst einmal zusammenfließen. Die drei Stufen der Fabrikation stellen sich nunmehr durch folgende Konten dar:

1. Stufe.	2. Stufe.	3. Stufe.
Rohmaterial	Halbfabrikate	Fertigerzeugnisse
„Materialkonto Vorrat“.	„Materialkonto Fabrikation“ „Konto der Betriebs- löhne“.	„Konto der Vorrats- fabrikate“ (enthaltend Material und Lohn, aber keine Zuschläge).

Um den Kreislauf zu schließen, fehlt nunmehr noch die Berechnung an den Abnehmer. Für unser obiges einfaches Beispiel nahmen wir an, daß alle Verkäufe ab Vorratslager getätigt werden. Würde man den Wert dieser Umsätze direkt dem Konto der Vorratsfabrikate gutbringen, so würde der Grundsatz durchbrochen werden, wonach es keine gemischten Konten geben darf, denn das Konto der Vorratsfabrikate würde dann sowohl den Bestand als auch den Überschuß aufnehmen. Es ist also erforderlich, getrennt von dem Konto der Vorratserzeugnisse ein Umsatzkonto zu bilden, für das man am besten den Namen „Erlöskonto“ einführt. Die Summe der Rechnungen an die Abnehmer würde demgemäß dem Schuldnerkonto belastet, dem Erlöskonto gutgebracht. Entnimmt man nunmehr noch dem Konto der Fertigfabrikate den Einstandswert (Material + Lohn) der verkauften Erzeugnisse und setzt diesen in das Soll des Erlöskontos, so erhält man offensichtlich auf dem Erlöskonto den reinen Überschuß der Verkäufe über die Aufwendungen an Material und Löhnen, d. h. man erhält denjenigen Überschuß, den wir in dem Abschnitt II als „Deckung“ bezeichnet haben. Die Deckung vermindert um die wirklichen Unkosten, ergibt aber den Reingewinn eines Monats. Damit ist der Kreislauf geschlossen, den wir uns nachstehend an einem beliebig gewählten Beispiel noch einmal kontenmäßig klarmachen wollen.

Materialkonto Vorrat.

		Soll		Haben
Jan. 1.	Bestand lt. Inventur . . .	M 43 270,65		
„ 1.–31.	Zugang lt. Lieferantenrechnungen	M 12 364,90		
„ 1.–31.	Abgang in Halbfabrikate lt. Materialzettel		M 14 390,10	
„ 31.	Saldo = buchmäßiger Bestand am Monatsschluß		M 41 245,45	
		M 55 635,55		M 55 635,55

Materialkonto Fabrikation.

	Soll	Haben
Jan. 1. Material in Halbfabrikaten lt. Inventur	M 74 592,16	
„ 1.—31. Zugang lt. Materialzettel .	M 14 390,10	
„ 1.—31. Abgang an Lager der Fertigfabrikate (lt. Nachkalkulation)		M 23 715,90
„ 31. Saldo = buchmäßiger Bestand am Monatsschluß .		M 65 266,36
	<u>M 88 982,26</u>	<u>M 88 982,26</u>

Konto der Betriebslöhne.

	Soll	Haben
Jan. 1. Löhne in Halbfabrikaten lt. Inventur	M 44 240,13	
„ 1.—31. Monatssumme der Betriebslöhne	M 23 512,15	
„ 1.—31. Abgang lt. Abrechnung der fertiggestellten Erzeugnisse (lt. Nachkalkulation) . . .		M 17 390,76
„ 31. Saldo = buchmäßiger Bestand am Monatsschluß .		M 50 361,52
	<u>M 67 752,28</u>	<u>M 67 752,28</u>

Konto der Vorratsfabrikate (Material + Lohn).

	Soll	Haben
Jan. 1. Bestand lt. Inventur . .	M 114 296,45	
„ 1.—31. Zugang an Material lt. Nachkalkulation	M 23 715,90	
„ 1.—31. Zugang an Lohn lt. Nachkalkulation	M 17 390,76	
„ 1.—31. Abgang lt. Nachkalkulation der verkauften Erzeugnisse (Material + Lohn)		M 34 217,41
„ 31. Saldo = Bestand am Monatsschluß		M 121 185,70
	<u>M 155 403,11</u>	<u>M 155 403,11</u>

Konto der Schuldner.

	Soll	Haben
Jan. 1. Bestand am Jahresbeginn .	<i>M</i> 21 512,16	
„ 1.—31. Rechnungen lt. Rechnungsausgangsbuch	<i>M</i> 51 290,60	
„ 31. Saldo = Außenstände am Monatsschluß		<i>M</i> 72 802,76
	<u><i>M</i> 72 802,76</u>	<u><i>M</i> 72 802,76</u>

Konto der Gläubiger.

	Soll	Haben
Jan. 1. Bestand am Jahresbeginn .		<i>M</i> 23 719,62
„ 1.—31. Summe der Lieferantenrechnungen (Rohmaterialkonto Vorrat)		<i>M</i> 12 364,90
„ 31. Saldo = Schulden am Monatsschluß	<i>M</i> 36 084,52	
	<u><i>M</i> 36 084,52</u>	<u><i>M</i> 36 084,52</u>

Erlöskonto.

	Soll	Haben
Jan. 1.—31. Umsatz lt. Rechnungsbuch		<i>M</i> 51 290,60
„ 1.—31. Einstandswert dieses Umsatzes (Material + Lohn) lt. Nachkalkulation	<i>M</i> 34 217,41	
„ 31. Saldo = Deckung für Januar	<i>M</i> 17 073,19	
	<u><i>M</i> 51 290,60</u>	<u><i>M</i> 51 290,60</u>

Von allen vorstehenden Konten ist lediglich das Erlöskonto ein Erfolgskonto, alle anderen Konten sind Bestandskonten. Wir sind demgemäß in der Lage, am Monatsschluß die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung jederzeit genau so aufzustellen, wie dies im allgemeinen sonst nur am Jahresschluß möglich ist. Diese Zusammenstellung obiger Konten würde das folgende Bild ergeben, wenn wir der Vollständigkeit halber auch für die Unkosten beliebig angenommene Ziffern einsetzen:

Saldobilanz am 31. 1.

	Soll	Haben
Rohmaterialkonto Vorrat	M 43 270,65	
Materialkonto Fabrikation } Halbfabrikate	M 65 266,36	
Konto der Betriebslöhne } Halbfabrikate	M 50 361,52	
Konto der Fertigerzeugnisse	M 121 185,70	
Konto der Schuldner	M 72 802,76	
Konto der Gläubiger		M 36 084,52
usw.		

Gewinn- und Verlustrechnung am 31. 1.

	Soll	Haben
Deckung lt. Erlöskonto		M 17 073,19
Betriebsunkosten	M 11 375,13	
Vertriebsunkosten	M 3 416,10	
Saldo = Reingewinn	M 2 281,96	
	<u>M 17 073,19</u>	<u>M 17 073,19</u>

Betrachtet man die vorstehenden Ziffern, so wird man nicht mehr sagen können, daß die am Monatsschluß aufzustellende Rohbilanz keinen Überblick mehr gibt. Wir erkennen aus der Rohbilanz nunmehr die genaue Höhe der Bestandskonten und getrennt hiervon 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.

In diesem Zusammenhang entsteht die Frage, inwieweit die während des Jahres theoretisch ermittelten Zahlen mit den wirklichen Zahlen übereinstimmen können. Diese Übereinstimmung muß bei einem richtigen Arbeiten der Nachkalkulation eine sehr weitgehende sein. Wir hoffen, in dem Kapitel Nachkalkulation den Nachweis führen zu können, daß nennenswerte Unterschiede auf keinem Konto erscheinen können, daß vielmehr die Übereinstimmung, insbesondere in bezug auf die Halbfabrikate und Fertigerzeugnisse, lückenlos sein muß, mit der einzigen Ausnahme des Kontos Materialkonto Vorrat. Bei diesem Konto ist eine volle Übereinstimmung niemals zu erzielen; die Bewertung jeder einzelnen Materialentnahme, mag sie nun nach annäherndem Durchschnitt der wirklich gezahlten Preise oder nach den jeweilig zuletzt gezahlten Preisen erfolgen, kann niemals durchgängig zu den wirklichen Einkaufspreisen vor sich gehen, sondern kann sich diesen

nur nähern. Schon hieraus ergibt sich am Jahresschluß ein Unterschied. Dazu kommt, daß in der Bewertung am Jahresanfang schon gewisse stille Reserven zu stecken pflegen, deren Höhe sich unmöglich auf den Pfennig mit den neuen stillen Reserven am Jahresschluß decken kann. Kurzum, auf dem Rohmaterialkonto kann die Buchhaltung im Laufe des Jahres niemals genaue, sondern nur angenäherte Zahlen geben. Einen Vorwurf kann man der Buchhaltung hieraus nicht machen, denn auch in dieser Schwäche zeigt sie sich als wahrer Spiegel des Betriebes. Weil es eben ohne einen unverhältnismäßigen Aufwand ausgeschlossen ist, für Material, das dauernd ein- und ausgeht, jedesmal den wirklichen Einstandspreis auszurechnen, weil man also in der Bewertung der Materialentnahmen fortgesetzt kleine Gewinne und Verluste in Kauf nehmen muß, deshalb muß auch die Buchhaltung am Jahreschluß das Maß dieser kleinen Gewinne und Verluste ausweisen. Wir müssen also zugeben, daß unser Grundsatz, Bestandskonten niemals mit Erfolgskonten zusammenzuwerfen, notwendigerweise eine wenn auch kleine Einschränkung bei dem Rohmaterialkonto erleidet. Wenn man die die Materialzettel bewertende Stelle anweist, die jeweils höchsten von Zeit zu Zeit neu zu bestimmenden Einkaufspreise den Materialentnahmen zugrunde zu legen, so wird aus dieser Schwäche des Rohmaterialkontos niemals ein nennenswerter Verlust, höchstens eine stille Reserve erwachsen können.

Ist es demgemäß erforderlich, in bezug auf dieses eine Konto eine Einschränkung zu machen, so kann man in bezug auf alle übrigen Konten um so fester an dem oben mitgeteilten Grundsatz festhalten. Außer den Material- und Fabrikationskonten kommen überdies nur wenige Konten in Betracht, bei denen die Möglichkeit einer Vermengung von Bestand und Erfolg gegeben ist. Wir werden über diese wenigen Konten noch weiter unten zu sprechen haben. Vorerst wollen wir daran gehen, den oben dargelegten Kreislauf der Fabrikationskonten an einem etwas weniger einfachen Beispiele nachzuprüfen, als es die obige Fabrik darstellte, die sämtliches zu verarbeitendes Material dem Vorratslager entnahm und sämtliche Erzeugnisse auf das Lager der Fertigerzeugnisse stellte.

Ein gewisser Unterschied bei weniger einfach liegenden Betrieben ergibt sich schon dadurch, daß nicht alles Rohmaterial dem Vorratslager entnommen wird, sondern daß ein großer Teil des Materials direkt für den einzelnen Auftrag vom Lieferanten bezogen wird. Eine Schwierigkeit in bezug auf die Verbuchung wird hierdurch nicht gegeben; nötig ist lediglich, die eingehenden Lieferantenrechnungen nach den beiden Gesichtspunkten zu ordnen, ob sie Material für Vorrat oder für festen Auftrag enthalten. Während die ersteren dem Rohmaterialkonto Vorrat zu belasten sind, würden die direkt bezogenen Materialien gleich dem Konto „Materialkonto Fabrikation“ zu belasten sein, und zwar

von dem Standpunkt aus, daß diese direkt bezogenen Materialien sofort der Fabrikation zugeführt werden und damit unter die Halbfabrikate gehören. Über die zweckmäßige Verteilung der Eingangsrechnungen werden wir uns noch in dem Abschnitt „Material“ zu unterhalten haben. Wir haben ferner in dem Kapitel „Aufbau der Selbstkosten“ festgestellt, daß wir in vielen Fabrikationsbetrieben genötigt sind, die Zahl der Fabrikationskonten weiter zu fassen, als in Material- und Lohnkonten. Aus dem dort Gesagten geht hervor, daß die Zahl der Konten der Halbfabrikate demgemäß erweitert werden muß durch ein Montagelohnkonto, in unserem Plane genannt „Konto der Aufstellungslöhne“; ferner durch die Gruppe der Nebenkostenkonten. Bei einem Fabrikunternehmen, bei dem die Aufstellung (Montage) eine große Rolle spielt, oder bei dem ganze Anlagen komplett abzuliefern sind, wird daher etwa die nachfolgende Reihe der Halbfabrikate- oder, besser gesagt, der Zwischenkonten eingeführt werden müssen:

I. Material:

Materialkonto Fabrikation

II. Lohn:

Konto der Betriebslöhne

Konto der Aufstellungslöhne

III. Nebenkosten:

Ausgangsfrachtkonto

Provisionskonto

Lizenzkonto

Aufstellungs- (Montage-), Reisen- und Auslagenkonto

Verschiedene Nebenkostenkonto.

Es macht keine Schwierigkeiten, vorstehendes Beispiel nun wieder bis zur Berechnung der fertigen Erzeugnisse an die Abnehmer mittels des Erlöskontos und der Gegenüberstellung der hierfür nachgewiesenen direkten Aufwendungen zu verfolgen. Für das Erlöskonto empfiehlt es sich in der Regel, ebenfalls eine gewisse Teilung vorzunehmen, und zwar aus folgenden Überlegungen. Es ist wichtig, daß aus dem Erlöskonto der berechnete Umsatz des Unternehmens jederzeit klar hervorgeht. Bucht man nun auf die Habenseite den Umsatz, auf die Sollseite die diesem Umsatz gegenüberstehenden Einstandswerte, und erhält man daher auf dem Konto nur einen Saldo (die Deckung), so geht die klare Trennung des Umsatzes vom Aufwande verloren. Es ist deshalb notwendig, das Erlöskonto in mehrere Konten zu unterteilen, von denen eines den Namen „Erlöskonto Umsatz“ erhält. Die den Abnehmern belasteten Beträge sind demgemäß dem Erlöskonto Umsatz gutzubringen;

das Konto zeigt, wie schon der Name sagt, nichts anderes als den Umsatz. Der Verbrauch an Material, Lohn und Nebenkosten, der diesem berechneten Umsatz gegenübersteht und der bei Einführung nur eines Erlöskontos auf die Sollseite zu stehen käme, ist dann in ein zweites Erlöskonto zu bringen, dessen Name etwa „Erlöskonto Einstandswerte“ heißen müßte. Es empfiehlt sich indessen, die Trennung noch etwas weiter gehen zu lassen und für die in das Erlöskonto gehörigen Aufwendungen drei Konten einzuführen, deren Namen lauten:

1. Erlöskonto Materialverbrauch,
2. Erlöskonto Lohnverbrauch,
3. Erlöskonto Nebenkostenverbrauch.

Je nachdem der Aufwand aus einer der vorgenannten drei Gruppen (Material, Lohn, Nebenkosten) stammt, wäre demgemäß das betreffende Erlöskonto zu belasten. Selbstverständlich werden in der Monatsbilanz die sich laut Vorstehendem ergebenden vier Teile des Erlöskontos einander gegenübergestellt; der Saldo der vier Konten ergibt dann in gleicher Weise, wie dies bei nur einem Erlöskonto der Fall war, die Deckung. Der Vorteil dieser vorstehend empfohlenen Teilung besteht darin, daß man in der Jahresbilanz die Werte des Umsatzes einerseits, des Aufwandes andererseits klar vor Augen hat, den Aufwand unterteilt in Material, Lohn und Nebenkosten. Wünscht man dagegen, wie dies beispielsweise bei Aktiengesellschaften zuweilen der Fall sein wird, der Öffentlichkeit diesen Einblick in den Aufbau des Umsatzes nicht zu geben, so braucht das viergeteilte Erlöskonto in die zu veröffentlichende Bilanz nur mit seinem Saldo, d. h. also der Deckung aufgenommen werden; dieser Möglichkeit arbeitet bereits die Benennung der Konten vor, die in allen 4 Fällen mit dem Worte „Erlöskonto“ beginnt. 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 4 Konten, deren gemeinsamer Saldo die Deckung ergibt, zusammengehören. Trotz dieser Zusammengehörigkeit erscheinen die 4 Konten im Hauptbuch selbstverständlich getrennt voneinander. Ein solches viergeteiltes Erlöskonto würde an einem Monatsschluß etwa wie folgt aussehen:

Erlöskonto am 30. 6.

	Soll	Haben
Erlöskonto Umsatz		M 175 492,60
Erlöskonto Materialverbrauch	M 61 240,17	
Erlöskonto Lohnverbrauch	M 53 118,90	
Erlöskonto Nebenkostenverbrauch	M 11 395,70	
Saldo = Deckung am 30. 6.	M 49 737,83	
	M 175 492,60	M 175 492,60

Man sieht aus Vorstehendem, daß die Grundlagen für die Abrechnung auch bei diesem etwas weniger einfachen Beispiel die gleichen bleiben wie vorher besprochen. Diese Grundlagen sind, um es noch einmal zu wiederholen, Ausschaltung der gemischten Konten, d. h. Trennung nach Bestands- und Erfolgskonten, Dreiteilung des Fabrikationsganges in Rohmaterial, Halbfabrikat und Fertigfabrikat, letzteres zur Verbuchung entweder im Lager der Fertigfabrikate oder aber direkt im Erlöskonto. Dort, wo teils für Kundenaufträge, teils auf Vorrat gearbeitet wird, erscheint selbstverständlich ebenfalls das Konto der Vorratsfabrikate, das bei Verkäufen dann seine Einstandswerte an das Erlöskonto Materialverbrauch und Erlöskonto Lohnverbrauch abgibt.

Wir können nun daran gehen, den Grundsatz der Trennung von Bestands- und Erfolgskonten auch auf die wenigen Konten auszudehnen, die außerhalb des Fabrikationsganges liegen, in einem normalen Fabrikunternehmen aber vorzukommen pflegen oder wenigstens unter Umständen vorkommen. Zu diesem Zwecke müssen wir uns die Frage vorlegen, welche Erfolgskonten neben dem Überschuß aus der Fabrikation und den den Überschuß mindernden Unkosten überhaupt noch in Frage kommen. Hier wäre in erster Linie das Zinsenkonto zu nennen, bei dem aber eine Vermengung von Bestand und Erfolg nicht zu fürchten ist, denn es handelt sich entweder um vereinnahmte oder verausgabte Zinsen, stets also um eine reine Erfolgsbuchung. Sehr empfehlenswert ist dagegen die Unterteilung der Zinsen in Effekenzinsen und Kontokorrentzinsen, wobei die Kontokorrentzinsen noch einmal zweckmäßigerweise in Einnahme-Kontokorrentzinsen und Ausgabe-Kontokorrentzinsen getrennt werden. Im Hauptbuch genügt dabei ein einziges Zinsenkonto, während die Unterteilung in gleicher Weise, wie dies bei dem Kontokorrentkonto üblich ist, in Einzelkonten erfolgt.

Etwas anders liegen die Dinge bei der Verbuchung von Effekten. Hier ist es sehr wohl möglich und leider oft üblich, daß man in das Konto der Effekten die Einnahmen aus Effekten, besonders die Gewinne bzw. Verluste bei dem Verkauf der Effekten hineinbucht. 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

\mathcal{M} 9000	(Bestandskonto) und
\mathcal{M} 500	(Erfolgskonto)

auf, so ergibt sich das Folgende:

Effektenkonto.

Soll	Haben
M 90 000,—	M 9 000,—

Konto für Gewinne und Verluste aus Effekten.

Soll	Haben
M —,—	M 500,—

Schuldnerkonto (Kontokorrentkonto).

Soll	Haben
M 9 500,—	M —,—

Auf diese Weise gewinnen wir im Bestandskonto (Effektenkonto) den verbleibenden Buchwert, im Erfolgskonto (Konto für Gewinne und Verluste aus Effekten) den Überschuß. Genau entsprechend wären die Konten der Beteiligungen zu unterteilen in ein Bestandskonto (Konto der Beteiligungen) und ein Erfolgskonto (Konto der Gewinne und Verluste aus Beteiligungen), um wiederum die Erfolgskonten streng getrennt zu erhalten. Als Erfolgskonten, die bei den meisten Unternehmungen vorzukommen pflegen, seien schließlich noch die folgenden angeführt: Konto für Valutagewinne und -verluste, Skontokonto, vielleicht auch ein Konto für Pachteinnahmen, wo man eigene Grundstücke vermietet; die Pachten dagegen, die man selbst aufzuwenden hat, gehören unter Unkosten und finden dort in einem hierfür geeigneten Konto ihre Verbuchung.

Hiermit wäre die Reihe der im allgemeinen üblichen Erfolgskonten erschöpft. Die Gewinn- und Verlustrechnung an einem Monatsschluß würde demgemäß etwa die folgenden wichtigsten Konten umfassen, wobei wir der Einfachheit halber die Unkostenkonten nicht im einzelnen aufführen, sondern nur mit der Bezeichnung Betriebsunkosten und Vertriebsunkosten.

Gewinn- und Verlustrechnung.

Soll	Haben
Summe der Betriebsunkosten	Deckung des Erlöskontos
Summe der Vertriebsunkosten	Überschuß des Skonto-Kontos.
Summe der Abschreibungen	Gewinnsaldo der Zinskonten
Saldo = Reingewinn	Gewinne aus Effekten
<hr/>	Gewinne aus Beteiligungen <hr/>

Bei Aufstellung einer solchen Gewinn- und Verlustrechnung muß man sich vergegenwärtigen, daß in ihr zwei grundverschiedene Geschäftszweige, der Fabrikbetrieb und die Finanzwirtschaft — wenn auch durch

getrennte Konten — zum Ausdruck kommen. Es wird sich daher meist empfehlen, die Gewinn- und Verlustrechnung während des Geschäftsjahres zu teilen, und zwar in eine solche, die nur die Erlös- und Unkostenkonten enthält, und eine solche, die die übrigen Einnahme- und Ausgabequellen, wie Zinsen, Effekten usw. umfaßt. In dieser Hinsicht muß so vorgegangen werden, wie es den Interessen des Einzelunternehmens am besten entspricht.

Es wird aus Vorstehendem zur Genüge hervorgehen, welche wichtige Rolle der Aufbau der Konten und ihre Benennung für die Durchführung einer planmäßigen Betriebsrechnung spielt. Unter diesen Umständen darf es niemals, ebensowenig wie dies bei den Abteilungsbenennungen der Fall war, einzelnen Stellen innerhalb der Firma oder gar dem einzelnen Buchhalter überlassen bleiben, neue Konten einzuführen. Nur bei Aufführung eines lückenlosen Kontensystems kann die Übersicht gewahrt bleiben, nur bei einem solchen kann überhaupt von einer zwangsläufigen Buchungsweise die Rede sein. Die Namen und die Benennungen der Konten sind deshalb von der Geschäftsleitung zu bestimmen. Es ist auch hier wieder allen beteiligten Stellen Gelegenheit zu geben, ihre Ansicht zu äußern. Ist aber der Kreis der Konten einmal festgelegt, so dürfen neue Hauptbuchkonten möglichst überhaupt nicht, jedenfalls aber nicht im Laufe eines Jahres, eingeführt werden. Maßgebend für die Aufstellung eines Hauptbuchkontos muß stets der Gesichtspunkt sein, ob das Konto über irgendeinen Komplex des Unternehmens etwas auszusagen vermag. Dabei kann so vorgegangen werden, daß erst mehrere Konten eine solche Gruppe darstellen, wie dies beispielsweise bei den Nebenkostenkonten der Fall war, oder aber es kann für die Gruppe ein Konto vorhanden sein, dessen Aufteilung nach Art des Kontokorrentkontos erfolgt, so wie wir dies oben beim Zinskonto besprochen haben. Das vielfach übliche Bestehen von Konten aber, deren Grenzen gegeneinander nicht scharf gezogen sind, ist unter allen Umständen zu verwerfen. Bei der Benennung der Konten scheue man auch vor etwas ausführlicheren Bezeichnungen nicht zurück, um den Inhalt des Kontos scharf hervortreten zu lassen und verwaschene Kontenbezeichnungen wie „Warenkonto“, Fabrikationskonto“ usw. usw. zu vermeiden, unter denen man sich alles und nichts denken kann. Die Kontennamen werden dadurch zwar etwas länger, jedoch wird diese kleine Mehrarbeit durch das Erreichen einer ungleich besseren Übersicht reichlich aufgewogen.

Die Aufstellung eines solchen geschlossenen Kontensystems, wie es den Bedürfnissen eines mittleren Betriebes etwa genügen dürfte, sei nachstehend gegeben.

Bestandskonten.

- | | |
|-------------------------------|---|
| 1. Grundstückskonto, | 17. Rohmaterialkonto Vorrat, |
| 2. Gebäudekonto, | 18. Konto der Vorratsfabrikate, |
| 3. Maschinenkonto, | 19. Materialkonto Fabrikation, |
| 4. Werkzeug- und Gerätekonto, | 20. Konto der Betriebslöhne, |
| 5. Modellekonto, | 21. Konto der Aufstellungs- (Montage-) Löhne, |
| 6. Gleisanlagekonto, | 22. Ausgangsfrachtenkonto, |
| 7. Fuhrparkkonto, | 23. Provisions- und Abgabekonto, |
| 8. Mobilienkonto, | 24. Lizenzkonto, |
| 9. Hypothekenkonto, | 25. Aufstellungs- (Montage-),
Reisen- und Gehälterkonto, |
| 10. Kassakonto, | 26. Konto für verschiedene Neben-
kosten, |
| 11. Wechselkonto, | 27. Vortragspostenkonto (Interims-
konto). |
| 12. Kontokorrentkonto, | |
| 13. Aval-Debitorenkonto, | |
| 14. Aval-Kreditorenkonto, | |
| 15. Konto der Beteiligungen, | |
| 16. Konto der Effekten, | |

Erfolgskonten.

- | | |
|--|---|
| 28. Erlöskonto Umsatz, | 34. Konto für Gewinne und Ver-
luste aus Effekten, |
| 29. Erlöskonto Materialverbrauch, | 35. Allgemeines Unkostenkonto
(dazu die Reihe der Einzel-
Unkosten- und Abschreibungs-
konten, wie sie in dem Ab-
schnitt „Unkosten“ enthalten
ist). |
| 30. Erlöskonto Lohnverbrauch, | |
| 31. Erlöskonto Nebenkostenver-
brauch, | |
| 32. Zinsenkonto, | |
| 33. Konto für Gewinne und Ver-
luste aus Beteiligungen, | |

Unberücksichtigt geblieben bei Vorstehendem sind die Abschreibungskonten, bezüglich deren Aufbau auf den Abschnitt „Unkosten“ verwiesen wird. In bezug auf die buchhalterische Verarbeitung der durch die Unkostenabteilung nachgewiesenen Abschreibungen kann man verschiedenartig vorgehen. Man kann entweder die Abschreibungskonten als Hauptbuchkonten führen und das Rückstellungskonto für Abschreibungen das Jahr über im Kontokorrent belassen. Ergeben sich am Jahresschluß gegenüber den so angesammelten Abschreibungen Unterschiede, so ist die Berichtigung vor Aufstellung der endgültigen Bilanz natürlich ohne weiteres möglich. Das Rückstellungskonto ist für die Hauptbilanz dann zugunsten der in Betracht kommenden Anlagekonten: Gebäude, Maschinen usw. aufzulösen. Weniger empfehlenswert wird dieses Verfahren dort sein, wo die Abschreibungskonten nur rechnerischen Wert haben und mit den wirklichen, buchhalterisch vorzunehmenden Abschreibungen nicht übereinstimmen, insbesondere also dort, wo die Werte bereits stark abgeschrieben zu Buche stehen.

In diesem Falle verfährt man in bezug auf die Konten das Jahr über genau ebenso wie vorstehend, nur daß man auch die Abschreibungskonten im Kontokorrent führt, nicht also als Hauptbuchkonten. Am Jahresschluß löst sich diese getrennte Buchung der Abschreibungskonten einerseits, das Rückstellungskonto andererseits in sich selbst auf, und es tritt an ihre Stelle die buchhalterisch wirklich vorzunehmende Abschreibung. Um soviel, wie diese wirkliche Abschreibung niedriger ist, als die das Jahr über rechnerisch in Ansatz gebrachte, erhöht sich der bis dahin nachgewiesene Jahresgewinn. Die Begründung für diesen Unterschied ergibt sich aus dem Abschnitt „Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes“; wir haben daselbst darauf hingewiesen, daß man gut daran tut, der Betriebsrechnung die wirkliche Entwertung der Anlagekonten zugrunde zu legen, nicht aber die Abschreibung, die sich auf Grund des niedrigeren Buchwertes ergibt. In dem sich so ergebenden Unterschiede kommt deutlich die Nutzbarmachung der angesammelten stillen Reserve zum Ausdruck.

Wir haben uns noch mit dem Verhältnis auseinanderzusetzen, das zwischen Hauptbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung eines Unternehmens besteht. Von mancher Seite wird die Forderung erhoben, daß beide Stellen streng voneinander getrennt arbeiten müßten. Wo eine solche Trennung bereits durchgeführt ist, kann sie auch nach unserem Organisationsplan bestehen bleiben, jedoch vermögen wir einen Vorteil oder gar eine Notwendigkeit für eine solche Trennung nicht zu erkennen. Wenngleich wir der Unkostenabteilung, wie aus dem vorigen Abschnitt hervorgeht, eine weitgehende Selbständigkeit zuerkennen möchten, so soll doch das ganze Buchungssystem so in Zusammenhang gebracht werden, daß für eine völlige Scheidung der Hauptbuchhaltung von der Betriebsbuchhaltung kein Raum ist. Wir legen im Gegenteil Wert darauf, die Hauptbuchhaltung so umzugestalten, daß sie sich den Bedürfnissen des Gesamtunternehmens anpaßt, damit nicht, wie dies so häufig geschieht, die Hauptbuchhaltung die eines Handelsgeschäftes ist, während die Betriebsbuchhaltung entweder völlig in der Luft schwebt oder aber doch nur in loser und keiner zwangsläufigen Weise mit der Hauptbuchhaltung in Verbindung gebracht wird. Die Hauptzahlen der Betriebsbuchhaltung gehen stets von der Hauptbuchhaltung aus und müssen in die Hauptbuchhaltung zurückmünden. Dieses System, dessen Anwendung wir in dem Abschnitt III für die Verbuchungen der Unkosten auseinandergesetzt haben, muß auch bei den übrigen Zweigen der Betriebsbuchhaltung zur Anwendung kommen, wie dies aus den nächsten Abschnitten noch näher zu ersehen sein wird. Im Sinne des Gesichtspunktes, daß alle Ziffern der Betriebsbuchhaltung wieder

in die Hauptbuchhaltung einzumünden haben, müssen wir uns das Ziel der Hauptbuchhaltung vergegenwärtigen. Wir können ganz allgemein sagen, daß das Ziel der Hauptbuchhaltung neben der Führung der persönlichen Konten das ist, die Zahlen des Unternehmens nach Hauptbuchkonten zu sammeln, dagegen dasjenige der Betriebsbuchhaltung, diese Konten nach Abteilungen und nach sonstigen für den Betrieb wichtigen Gesichtspunkten aufzuteilen. Man wird also entsprechend dem, was wir bei der Unkostenverbuchung gefunden haben, auch von den Fabrikationskonten sagen dürfen, daß die Hauptbuchhaltung stets die Gruppe oder Art einer Einnahme bzw. Ausgabe wiedergibt, die Betriebsbuchhaltung dagegen den Ort bzw. den Zweck nachweist, für den die Einnahme oder Ausgabe entstanden ist, gleichzeitig unter zweckmäßiger Aufteilung der von der Hauptbuchhaltung gelieferten Ziffern.

Die Hauptbuchhaltung wird so einzurichten sein, daß ihr Ziel, die Zahlen des Unternehmens nach Hauptbuchkonten zu sammeln, auf möglichst einfachem Wege erreicht wird. Bekanntlich ist der allgemein übliche Weg der, daß mit Hilfe von Grundbüchern durch Memoriale bzw. Journale die Endziffern am Monatschluß schließlich im Hauptbuch zusammenfließen. Es ist wünschenswert, daß die Verbuchung im Hauptbuch für jedes Konto nur mit je einer Summe im Soll und Haben erscheint. Wo die Verhältnisse besonders einfach liegen, ist schließlich nichts dagegen einzuwenden, wenn aus verschiedenen Grundbüchern die Endsummen direkt in die Hauptbücher übertragen werden, so daß also aus dem Hauptbuch die Übernahme der Einzelsummen aus Kassabuch, Rechnungs-(Fakturen-)Buch usw. zu ersehen ist. Wo es sich aber nicht um ganz einfache Verhältnisse handelt, ergibt sich hieraus eine störende Unübersichtlichkeit im Hauptbuch; es ist daher stets dazu zu raten, die Grundbücher mit ihren Monatssummen durch das Memorial bzw. Memorialjournal laufen zu lassen, um von dort nur je eine Schlußziffer in das Hauptbuch zu übernehmen. Das allgemein übliche amerikanische Journal leistet in dieser Beziehung trotz einiger ihm anhaftender Schwächen gute Dienste, jedoch braucht ein etwa eingeführtes anderes System nicht verworfen zu werden.

Wir gelangen so zu der Forderung, daß durch das Hauptjournal alle Buchungen zu laufen haben, unabhängig davon, ob es sich um Einzelbuchungen handelt, oder ob Schlußbuchungen eines Grundbuches zu übernehmen sind. Richtig eingerichtete Grundbücher bilden eine für den Buchhalter so wichtige Arbeitserleichterung, daß es erforderlich ist, über sie kurz zu sprechen. Das einfachste und allgemein eingeführte Beispiel sind die sogenannten Eingangs- bzw. Ausgangsrechnungsbücher oder Fakturenbücher, wie sie gewöhnlich genannt werden. Statt daß man jede einzelne Rechnung an den Abnehmer dem Erlöskonto

(Umsatz) erkennt, dem Schuldnerkonto belastet, sammelt man die Rechnungen eines Monats in einem besonderen Buche und bucht in das Memorial bzw. Journal nur die Schlußsumme zu Lasten des Schuldnerkontos, zugunsten des Erlöskontos Umsatz bzw. bei Eingangsrechnungen zu Lasten der Materialkonten, zugunsten des Gläubigerkontos. Die Buchhaltung eines jeden Unternehmens wird demgemäß zu prüfen haben, welche Buchungen sie zwecks Arbeitersparnis in Vorbücher ähnlicher Art unterzubringen vermag. Der Maßstab ist, wie aus Vorstehendem hervorgeht, daß nur je ein Konto zu belasten und zu erkennen ist. Anstelle dieser einfachsten Art von Grundbuch, können auch Grundbücher nach Art des Kassabuches treten, wo statt je eines Kontos deren mehrere in Frage kommen, die dann ebenfalls am Monatsende mit Schlußsummen in das Hauptmemorial zu übernehmen sind. Nur für diejenigen verbleibenden Buchungen, bei denen die Einordnung in solche Grundbücher nicht möglich ist, darf die direkte Verbuchung ins Hauptmemorial erfolgen. Gerade diese Buchungen aber interessieren für unseren vorliegenden Zweck am meisten, denn gerade sie sind es, bei denen bei vielen Unternehmungen keine Sicherheit darüber besteht, daß sie in den Kreis der Betriebsbuchhaltung gelangen und damit die Ergebnisse der Nachkalkulation und Unkostenbuchhaltung berichtigen. Ein Beispiel soll dies erläutern. Nehmen wir an, ein Auftrag sei dem Abnehmer berechnet und von der Nachkalkulation mit einem gewissen Gewinn abgerechnet; es stellen sich nachträglich Mängel heraus, die nicht nur zu nachträglichen Arbeiten, sondern auch zu einem erheblichen Nachlaß führen. Welche Sicherheit ist dafür gegeben, daß die Aufwendungen und der Nachlaß von der Nachkalkulation richtig erfaßt werden, wenn eine zwangsläufige Abhängigkeit zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation nicht gegeben ist? Noch schwieriger liegen die Dinge dort, wo aus irgendwelchen Gründen ein Interesse der buchenden Stelle vorhanden ist, eine Ausgabe bzw. einen Verlust, die die Nachkalkulation oder die Unkostenabteilung berühren, in der Masse der Buchhaltungsziffern unbemerkt untergehen zu lassen. Hier ist die Stelle, wo am deutlichsten die Unmöglichkeit zutage tritt, Buchhaltung und Betriebsbuchhaltung anders als in gegenseitiger Abhängigkeit zu führen. Besonderer Wert ist hier auf das Wort gegenseitig zu legen, denn, wenn nicht die seitens der Buchhaltung der Betriebsbuchhaltung gelieferten Ziffern an die Buchhaltung zurückgelangen, so fehlt das letzte und wichtigste Glied in der Kette.

Die erste Vorbedingung für alle Buchungen, die nicht durch ein Grundbuch der vorgenannten Art ihre Erledigung finden, ist die Einführung des Grundsatzes, daß keine Buchung ohne eine Buchungsunterlage vorgenommen werden darf. Hierfür können laufend numerierte Belege benutzt werden; besser aber als diese Einzelunterlagen sind die

in der Praxis außerordentlich bewährten **Hilfsmemoriale**. Von diesen **Hilfsmemorials** kann je ein Buch allen Abteilungen, bei denen solche Buchungen möglich sind, in die Hand gegeben werden, so beispielsweise der Einkaufsabteilung, der Rechnungsabteilung (Eingangs- und Ausgangsrechnungen), der Unkostenabteilung usw. usw. Die **Einsammlung** erfolgt in mehrtägigen Zwischenräumen durch die Hauptbuchhaltung, die aus diesen **Hilfsmemorials** die Übertragungen in ihre Hauptmemorials vornimmt. Einen Vordruck für ein solches **Hilfsmemorial** enthält nachstehendes Schema :

Monat

Laufende Nr.	Datum der Eintragung	Auftrag Nr.	Betrag		Zu belasten Konto	Zu erkennen Konto	gemäß Schreiben		
			M	Pf.			von	an	Datum

Die Aufgabe der **Hilfsmemorials** ist, wie aus dem Vordruck hervorgeht, eine doppelte. Auf der einen Seite liefern sie der Buchhaltung die Unterlagen für die vorzunehmende Verbuchung, auf der anderen Seite zwingen sie Nachkalkulation bzw. Unkostenabteilung, diejenigen Buchungen in die Betriebsbuchhaltung aufzunehmen, die sie angehen, d. h. also für die Nachkalkulation diejenigen Buchungen, die die Konten für Halb-, Fertigfabrikate und Erlös betreffen, für die Unkostenabteilung alle diejenigen, die Buchungen oder Umbuchungen von Unkosten enthalten. Auf diese Weise erhalten die beiden Abteilungen darüber Kenntnis, mit welchen Beträgen die sie betreffenden Konten von der Buchhaltung belastet werden; diese Belastungen bleiben, wie aus dem ganzen Organisationsaufbau hervorgeht, so lange bestehen, bis die Nachkalkulation bzw. die Unkostenabteilung mit ihren Abrechnungen den Nachweis für den Verbleib der Beträge erbringen und damit die Auflösung der Buchung herbeiführen. Außer den in den Grundbüchern enthaltenen, sowie den durch diese **Hilfsmemorials** ermittelten Ziffern bleiben für die Hauptbuchhaltung nur noch wenige Buchungen übrig, und zwar sind dies solche, die weder ein die Nachkalkulation noch die Unkostenabteilung interessierendes Konto betreffen, also beispielsweise Zinsbuchungen, Umbuchungen von Kontokorrent zu Kontokorrent usw. Es sind dies sämtlich Buchungen, die in der Buchhaltung selbst zu entstehen pflegen, ihr also nicht erst durch andere Abteilungen vermittelt werden. Trotzdem empfiehlt es sich der Einheitlichkeit halber, ein besonderes, in der Buchhaltung selbst zu führendes **Hilfsmemorial**

vorzusehen, so daß man allgemein die Forderung aufstellen kann, daß jede in dem Hauptmemorial enthaltene Buchung entweder aus einem Grundbuch, oder einem Hilfsmemorial zu stammen hat.

In welcher Weise im Laufe des Geschäftsganges die Unterlagen in die Hilfsmemorale und damit in die Buchhaltung gelangen, wird aus den nächsten Abschnitten hervorgehen. Jedenfalls haben wir durch Schaffung des strengen Kontenaufbaues nunmehr das Gerüst errichtet, das die Zahlen des Gesamtunternehmens zu tragen bestimmt ist. Wir haben ferner auf Grund der vorstehenden Ausführungen den Platz

19.....

Ausführliche Begründung der Buchung	Gegenzeichnung des für die Buchung verantwortlichen Abteilungsleiters	Buchungsvermerk				Bemerkungen	
		der Buchhaltung		der Nachkalkulation bzw. Unkosten-Abtlg.			
		Datum	J. Memorial		Datum		Unterschrift
			Nr.	Seite			

kennengelernt, der einer jeden im Fabrikationsbetriebe vorkommenden Aufwendungsart zugewiesen wird und können in dieser Beziehung zusammenfassend sagen:

Entweder die Ausgabe rechnet zu den direkten Aufwendungen, dann gelangt sie in die Zwischenkonten der Nachkalkulation und damit unfehlbar auf die Einzelaufträge; oder sie rechnet zu den indirekten Aufwendungen, dann sorgt die Verbuchung über das Allgemeine Unkostenkonto dafür, daß der Aufwand der Unkostenabteilung zur Bearbeitung und damit zur Verbuchung unter Unkosten zugeht; oder drittens es handelt sich um eine Anschaffung, die die Anlagekonten (Gebäude, Maschinen, Mobilien usw.) mehrt, dann sorgt die Inventarliste und die darauf fußende Übersicht der Abschreibungen dafür, daß die anteiligen Abschreibungsbeträge Teile der Unkostenaufwendungen werden.

Sieht man von dem Finanzdienst (Zinsen usw.) ab, der nach unserer Auffassung mit der Betriebsrechnung nichts zu tun hat, so erschöpfen sich alle im Fabrikbetriebe vorkommenden Aufwendungen in den vorstehenden drei Aufwendungen. Für eine Verbuchung außerhalb derselben ist dank dem geschlossenen Kontensystem 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 Nachkalku-

lation die Belastung der Aufträge aus irgendwelchen Gründen verschmährt. Die Bedeutung dieser Sicherstellung bedarf keiner Erörterung; ohne sie klafft zwischen direkten und indirekten Aufwendungen eine gefährliche Lücke, in der alle möglichen Aufwendungen spurlos verschwinden können, und zwar in der Regel gerade solche, deren richtige Verbuchung irgendwelchen Stellen des Unternehmens unbequem ist.

V. Material.

Es würde über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen, die Verwaltung des Materials in ihren Einzelheiten zu verfolgen, vielmehr sollen die Materialfragen im wesentlichen nur insoweit behandelt werden, als sie in den Kreislauf der Verbuchungen einzuordnen sind. Für die Bestellungen bei Lieferanten ergeben sich gemäß dem im Abschnitt „Buchhaltung“ Gesagten 3 Gruppen:

- solche zu Lasten des „Allgemeinen Unkostenkontos“,
- solche zu Lasten des Kontos „Material-Vorrat“ und
- solche zu Lasten des Kontos „Material-Fabrikation“,

je nachdem es sich um Unkostenmaterial, Vorratsmaterial oder Material für bestimmte Aufträge handelt. Es ist wichtig, daß der Unterschied bereits in den Bestellnummern zum Ausdruck kommt, sei es durch getrennte Nummernserien, sei es durch Voransetzen von Buchstaben vor die Auftragsnummer. Ob ein Unternehmen sein Rohmaterial in der Regel als Vorratsmaterial einkauft, wie dies bei gleichbleibender Massenfabrikation üblich ist, oder ob ein größerer Teil für bestimmte Aufträge bezogen wird, hängt von der Art der Fabrikation ab. Der Kreis der Unkostenbestellungen wird dagegen stets nur ein kleiner sein, denn, wie bereits an anderer Stelle vermerkt, soll Unkostenmaterial (Schmier- und Putzmaterial, Wasserstoff, Sauerstoff, Karbid usw.) grundsätzlich als Lagervorrat bestellt und nur nach Bedarf abgefordert werden. In diesem Sinne ist auch Werkzeug als Vorrat anzuschaffen und je nach der Übergabe an den Betrieb als Verbrauch zu verbuchen. Hiermit soll keineswegs ausgesprochen sein, daß die bei vorsichtig bilanzierenden Unternehmungen zuweilen übliche sofortige Abschreibung angeschafften Unkostenmaterials zu verurteilen wäre. Bei solcher Abschreibung handelt es sich aber um eine rein buchhalterische Maßnahme, die dazu führt, daß das „Materialkonto Vorrat“ durch die Abschreibung bzw. Nichtbewertung am Jahresschluß den Verlust zu tragen hat, und demgemäß das noch auf Lager befindliche Unkostenmaterial als stille Reserve enthält; wiederum übrigens ein Faktor, der das Konto „Materialkonto Vorrat“ zu einem „gemischten“ Konto, d. h. Bestand und Erfolg umfassenden Konto macht. Soweit Werkzeug für bestimmte Werkstätten oder Aufträge angeschafft wird, kann die

lation die Belastung der Aufträge aus irgendwelchen Gründen ver- schmährt. Die Bedeutung dieser Sicherstellung bedarf keiner Erörterung; ohne sie klafft zwischen direkten und indirekten Aufwendungen eine gefährliche Lücke, in der alle möglichen Aufwendungen spurlos verschwinden können, und zwar in der Regel gerade solche, deren richtige Verbuchung irgendwelchen Stellen des Unternehmens unbequem ist.

V. Material.

Es würde über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen, die Ver- waltung des Materials in ihren Einzelheiten zu verfolgen, vielmehr sollen die Materialfragen im wesentlichen nur insoweit behandelt werden, als sie in den Kreislauf der Verbuchungen einzuordnen sind. Für die Bestellungen bei Lieferanten ergeben sich gemäß dem im Abschnitt „Buchhaltung“ Gesagten 3 Gruppen:

- solche zu Lasten des „Allgemeinen Unkostenkontos“,
- solche zu Lasten des Kontos „Material-Vorrat“ und
- solche zu Lasten des Kontos „Material-Fabrikation“,

je nachdem es sich um Unkostenmaterial, Vorratsmaterial oder Material für bestimmte Aufträge handelt. Es ist wichtig, daß der Unterschied bereits in den Bestellnummern zum Ausdruck kommt, sei es durch getrennte Nummernserien, sei es durch Voransetzen von Buchstaben vor die Auftragsnummer. Ob ein Unternehmen sein Rohmaterial in der Regel als Vorratsmaterial einkauft, wie dies bei gleichbleibender Massenfabrikation üblich ist, oder ob ein größerer Teil für bestimmte Aufträge bezogen wird, hängt von der Art der Fabrikation ab. Der Kreis der Unkostenbestellungen wird dagegen stets nur ein kleiner sein, denn, wie bereits an anderer Stelle vermerkt, soll Unkostenmaterial (Schmier- und Putzmaterial, Wasserstoff, Sauerstoff, Karbid usw.) grundsätzlich als Lagervorrat bestellt und nur nach Bedarf abgefordert werden. In diesem Sinne ist auch Werkzeug als Vorrat anzuschaffen und je nach der Übergabe an den Betrieb als Verbrauch zu verbuchen. Hiermit soll keineswegs ausgesprochen sein, daß die bei vorsichtig bilanzierenden Unternehmungen zuweilen übliche sofortige Abschreibung angeschafften Unkostenmaterials zu verurteilen wäre. Bei solcher Abschreibung handelt es sich aber um eine rein buchhalterische Maßnahme, die dazu führt, daß das „Materialkonto Vorrat“ durch die Abschreibung bzw. Nichtbewertung am Jahresschluß den Verlust zu tragen hat, und demgemäß das noch auf Lager befindliche Unkostenmaterial als stille Reserve enthält; wiederum übrigens ein Faktor, der das Konto „Materialkonto Vorrat“ zu einem „gemischten“ Konto, d. h. Bestand und Erfolg umfassenden Konto macht. Soweit Werkzeug für bestimmte Werkstätten oder Aufträge angeschafft wird, kann die

dem Richtigbefund können Wochen, und bei Differenzen 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 gesamten Buchhaltung des Unternehmens um Wochen zurückbleiben. Es ist daher unbedingt richtiger, die sofortige Eintragung jeder Rechnung bei Eingang zu fordern. Mit der Bezahlung der Rechnung hat diese Eintragung nicht das mindeste zu tun, vielmehr ist eine vorzeitige Bezahlung, wie aus nachstehendem hervorgeht, vollkommen ausgeschlossen.

Jede Lieferantenrechnung erhält ferner bei ihrem Eingang eine laufende Nummer. Sie gelangt sodann an diejenigen Abteilungen, die die Prüfung vorzunehmen haben. Zu dieser Prüfung sind einige wichtige Bemerkungen zu machen. Der in manchen Firmen eingeführte Stempel, auf dem alle Abteilungen genannt sind, denen die Prüfung möglicherweise obliegt, muß für Unternehmungen, wie sie uns für diese Arbeit vorschweben, als ungenügend angesehen werden. Die Einfügung irgendeines mehr oder weniger lesbaren Namens oder Namenszeichens bürgt in keiner Weise dafür, daß die prüfende Stelle sich die Fragen vorgelegt hat, die zu einer erschöpfenden Prüfung erforderlich sind. Besonders bei Unternehmungen, bei denen die Aufstellung (Montage) eine große Rolle spielt, umfaßt die Prüfung der Rechnungen unter Umständen eine so große Reihe von Fragen, daß auch von dem gewissenhaftesten Beamten nicht ohne weiteres die Beherrschung aller dieser Fragen erwartet werden kann. Es ist vielmehr notwendig, den Weg, den diese Rechnungen durch die verschiedenen Teile des Unternehmens zurücklegen, zu einem zwangsläufigen zu machen und die Beantwortung der Fragen durch Einzelaufführung derselben sicherzustellen. In dieser Beziehung haben sich in der Praxis Vordrucke bewährt, die an die einzelnen Rechnungen nach Art sogenannter Allongen angeklebt werden, und die für die Beantwortung jeder zu stellenden Frage die Gegenzeichnung des prüfenden Beamten verlangen. Diese Rechnungsanhänger, wie wir sie nennen wollen, wählt man zweckmäßig in verschiedenen Farben, je nachdem es sich um Unkostenmaterial-, Vorratsmaterial- oder Fabrikationsmaterialrechnungen handelt. Man kann den Kreis der Klassen noch in der Weise erweitern, daß man für direkt an die Baustelle gelangende Lieferungen eine besondere Farbe wählt, gegebenenfalls auch noch eine weitere Farbe für Fracht- und Speditionsrechnungen usw. Die Unterscheidung nach Farben erfolgt deshalb, weil der Weg, den die Rechnungen dieser so unterschiedenen Klassen durch die prüfenden Abteilungen zurückzulegen haben, je nach der Klasse ein verschiedener ist. Man enthebt dadurch die prüfende Stelle langwieriger Überlegungen und zwingt sie gleichzeitig, alle diejenigen Fragen sich

selbst vorzulegen und zu beantworten, die für die betreffende Rechnungsart in Betracht kommen. Die Anzahl und der Wortlaut der Fragen, die man für die einzelnen Lieferungen zu stellen hat, werden je nach der Art des Unternehmens und der Art der Lieferungen verschieden sein. Wir geben in der Anlage Nr. 3 einen Rechnungsanhänger für Lieferungen, die seitens des Lieferers direkt an die Baustelle gesandt werden. Wir wählen diese Art von Lieferungen, weil sie die Beantwortung besonders vieler Fragen verlangen, insbesondere auch die Bestätigung des Richtigbefundes durch den örtlichen Bauleiter. An Hand des in dem Vordruck des Anhängers vorgeschriebenen Ganges der Rechnung ergibt sich das Folgende. Die Rechnung geht zunächst nach der Buchhaltung, und diese bucht den Rechnungsbetrag unter Anführung des von ihr belasteten Hauptbuchkontos. Es folgt die Prüfung der Rechnung durch die Einkaufsabteilung, die örtliche Bauleitung sowie die Versandabteilung. Letztere Abteilung kommt bei solchen Lieferungen nicht nur in bezug auf Nachprüfung von Fracht- und Zollberechnungen in Betracht, sondern auch weil bei direkt an Ort und Stelle entsandten Lieferungen die Ausstellung einer Versandanzeige an den Abnehmer sichergestellt werden muß. Ohne solche fortlaufend numerierten Versandanzeigen kann gerade bei Gesamtanlagen leicht eine Einzellieferung bei der Berechnung übersehen werden. Die Rechnung gelangt sodann zur Verbuchung in die Nachkalkulation, deren Vordrucke, wie wir später sehen werden, die gleichen Konten tragen, wie sie in der Hauptbuchhaltung geführt werden. Der Rechnungsanhänger enthält ferner eine Rubrik für etwaige Rechnungsabzüge, deren sofortige Verbuchung durch die Eintragung des Buchungszeichens auf dem Rechnungsanhänger sichergestellt wird, so daß derartige Abzüge gleichmäßig seitens der Buchhaltung und Nachkalkulation Berücksichtigung finden müssen. Damit nun nicht der Gang der Prüfung stockt, wenn irgendeine Stelle vor Leistung der Unterschrift eine Unklarheit zu beseitigen wünscht, beispielsweise durch Schriftwechsel mit dem Lieferanten, der Eisenbahn usw., ist schließlich noch ein Vordruck vorgesehen (Rückfragerubrik), der eine Weitergabe an die folgenden Abteilungen auch bei noch nicht vollendeter Prüfung ermöglicht, indem er die Wiedervorlage der Rechnung vor Anweisung des Betrages verlangt. Die Buchhaltung weist keine Rechnung zur Zahlung an, bis dieser Sperrvermerk der Rechnung durch den ebenfalls vorgesehenen Vordruck wieder aufgehoben ist. Nunmehr hat die Rechnung alle in Frage kommenden Abteilungen durchlaufen und wird seitens der Buchhaltung der Kasse zur Zahlung angewiesen. Säumig arbeitende Abteilungen können durch die im Vordruck vorgesehene Angabe des jeweiligen Erledigungsdatums festgestellt und verwarnt werden.

Bei der Mehrzahl der Rechnungen wird es sich um Lieferungen handeln, die nicht direkt an die Baustelle, sondern vorher zur Verarbeitung an die Fabrik gelangen. Bei diesen gestaltet sich der Vordruck entsprechend einfacher, immerhin entstehen bei jeder Klasse von Lieferungen besondere Fragen, deren genaue Untersuchung und Beantwortung erforderlich ist. Es ist also keineswegs zu fürchten, daß durch diese Rechnungsanhänger entbehrliche Arbeit entsteht; im Gegenteil wird durch klare Auseinanderhaltung der Fragen den Abteilungen die schwierige Arbeit der Rechnungsprüfung wesentlich erleichtert, zu gleicher Zeit allerdings auch eine oberflächliche Prüfung fast unmöglich gemacht. Nach beendetem Kreislauf gelangen die Rechnungen mit ihren angeklebten Anhängern in die Aktenverwaltung (Registratur) und werden dort nach dem jeweils üblichen Ablegesystem entweder alphabetisch nach Lieferanten oder nach Auftragsnummern abgelegt.

Wir kommen nun zu der Frage des Materialeingangs. Das in der Fabrik eingehende Material muß je nach seiner Bestimmung entweder den Lägern 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. Gegenüber den hierfür vielfach üblichen Eingangsbüchern oder Eingangslisten haben verschiedene 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 Läger, die Lagerbuchhaltung; für Unkostenmaterial die Unkostenabteilung; für alle zur Fabrikation bestimmten Materialien das Betriebsbureau, die verarbeitende Werkstatt, die Nachkalkulation; für alle Lieferungen aber gleichzeitig die Einkaufsabteilung. Diese erhält so eine einwandfreie Unterlage für Prüfung und Anerkennung der Lieferantenrechnung. Etwaige Beanstandungen sind seitens der Wareneingangsstelle auf der Eingangsmeldung zu vermerken; ebenso gelangen etwaige, durch die Läger nachträglich festgestellte Bemängelungen mit Hilfe der Eingangsmeldungen an die die Rechnung prüfende Einkaufsabteilung. Auch bei diesen, etwa in Oktavgröße herzustellenden Eingangsmeldungen empfiehlt es sich, die einzelnen Durchschläge je nach der Klasse der Lieferung (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 Betriebsbureau. 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.

Die Art der Abforderung des Materials aus den Lägern wird sich nach der jeweils eingeführten Betriebsorganisation verschieden gestalten. Als am vorteilhaftesten wird man diejenige Organisation bezeichnen dürfen, die eine Durchschrift der Stücklisten an die Läger gelangen läßt und eine Abforderung des Materials nur im Rahmen dieser Stückliste zuläßt. Voraussetzung hierfür ist eine entsprechende Durchbildung der Material-Stücklisten und damit der Vorkalkulation, deren Besprechung indessen über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen würde. Unabhängig aber hiervon muß der Grundsatz aufgestellt werden, 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 Vorratsläger sogenannte Handläger innerhalb oder nahe den Betriebswerkstätten bestehen, von denen die Materialien abgefordert werden dürfen.

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 Lägern auf Grund der Stücklisten-Durchschrift und sieht diese Stückliste bereits eine solche Teilung des Materials vor, so macht diese Unterscheidung keinerlei Schwierigkeit. Ebenso wenig 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 Zwischenlägern 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 Trennung unerläßlich, da sonst offensichtlich die Gefahr besteht, daß der Auftrag einmal durch die Lieferantenrechnung, ein zweites Mal durch den Materialzettel belastet wird. Wengleich 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.

Die Bewertung der vom Vorrat entnommenen Materialien geschieht auf Grund des schriftlichen Belegs entweder im Lager selbst oder durch eine besondere Bewertungsstelle. Vieles spricht dafür, im Vorratslager nur eine Mengenkartei zu führen und die Bewertung der Materialzettel durch eine besondere Bewertungsstelle vornehmen zu lassen. Diese Bewertungsstelle ist über den jeweiligen Preis der einzelnen Vorratsmaterialien dadurch unterrichtet, daß alle Vorratsrechnungen einschließlich etwa darauf ruhender Frachtrechnungen ihr zur Vermerkung in ihrer Preiskartei zugehen, was durch einen entsprechenden Vordruck im Rechnungsanhänger für Vorratslieferungen sichergestellt wird. Erfolgt die Bewertung der Vorratsmaterialien nicht nach den letzten Einkaufspreisen oder nach sonstigen von Zeit zu Zeit festzusetzenden Merkmalen, sondern wählt man für die Bewertung der Materialzettel den jeweiligen Durchschnittspreis des gesamten Lagervorrats, dann ist ein enger Zusammenhang zwischen dem Vorratslager und der Bewertungsstelle unerlässlich, da nur der ständige Einblick in die jeweiligen Mengen den Durchschnittspreis erkennen läßt. Wir erinnern dieserhalb an das im Abschnitt „Buchhaltung“ über die Frage der Bewertung des Vorratsmaterials Gesagte.

Die bewerteten Materialzettel werden in Form einer Durchschreibepiste, die die laufende Nummer des Materialzettels und den Gesamtwert dieses Materialzettels enthält, laufend an die Nachkalkulation weitergegeben. Der sich am Monatsschluß ergebende Gesamtbetrag wird in einer Hilfsmemorialbuchung dem Materialkonto Vorrat zu Lasten des Materialkonto Fabrikation gutgebracht. Ebenso wie Materialent-

nahmen aus dem Lager werden etwaige Materialrückgaben an das Lager mit Hilfe von besonderen Rücklieferungszetteln durch die Bewertungsstelle bewertet und am Monatsschluß durch eine entsprechende Buchung von der Belastung der Materialzettel in Abzug gebracht. Auf diese Weise gelangen neben den Originalmaterialzetteln und den Originalrücklieferungszetteln die Unterlagen für die buchhalterische Verbuchung der Gesamtbeträge an die Nachkalkulation.

In welcher Weise die Verarbeitung der Materialbelastungen in der Nachkalkulation erfolgt, wird aus dem besonderen, dieser Abteilung gewidmeten Abschnitt hervorgehen.

VI. Lohn.

Ähnlich wie bei der Besprechung der Materialfrage soll an dieser Stelle auch die Lohnfrage nur vom Standpunkt der Einordnung in die Betriebsrechnung aus behandelt werden; es soll also insbesondere eine Erörterung der Vorzüge und Nachteile der verschiedenen Lohn- und Lohnzahlungssysteme unterbleiben. Nur gewisse Voraussetzungen müssen erfüllt sein, Voraussetzungen, die aber für jedes irgendwo eingeführte Lohnsystem innegehalten oder ohne große Schwierigkeiten eingeführt werden können. Die erste Voraussetzung ist, daß für jede Lohnauszahlung ein schriftlicher Beleg vorhanden sein muß, aus dem die Höhe der Zahlung hervorgeht. Auch da, wo eine dauernd gleichbleibende Tätigkeit in Frage kommt, wie bei Kranführern, Heizern usw., muß für die jeweilige Lohnperiode ein Beleg ausgeschrieben werden. Es muß ferner Wert darauf gelegt werden, daß die Verrechnung des Lohnes in der Lohnabteilung (Lohnbureau) auf Grund dieser Originalbelege erfolgt. Zu diesem Zwecke müssen am Ende jeder Lohnungsperiode auch diejenigen Akkordscheine der Lohnabteilung ausgeliefert werden, bei denen die Arbeit noch nicht erledigt ist, und für die ein Abschlag gezahlt wird.

Es handelt sich nunmehr darum, die Verbuchung der gezahlten Löhne in den von uns aufgestellten Gesamtplan einzuordnen. Als verfehlt muß die vielfach übliche Verbuchung aller Löhne über ein Sammelkonto bezeichnet werden, denn in diesem Konto würden die Löhne der Halbfabrikate mit denen der abgerechneten Fabrikate zusammenlaufen. Oft wird dann dieses Sammel-Lohnkonto am Schluß des Jahres über ein Fabrikationskonto oder ähnlich genanntes Konto ausgeschüttet, was dann geradezu den Typus der von uns in dem Abschnitt „Buchhaltung“ verworfenen gemischten Konten bildet. Wir müssen bei den Lohnverbuchungen drei deutliche Stufen uns vor Augen halten. Die erste Stufe ist die Anforderung des Geldes und Auszahlung durch die Lohnabteilung, so daß der Nachweis für den Verbleib dieser Löhne

bei der Lohnabteilung liegt. Die zweite Stufe ist die Weiterverarbeitung dieser bezahlten Löhne durch die Nachkalkulation, die nunmehr solange für diese Belastungen verantwortlich ist, bis sie den Nachweis für den Verbrauch der Löhne für die abgerechneten Aufträge geführt hat, woraus sich dann die dritte Stufe der Lohnverbuchungen ergibt. Diesen drei Stufen entsprechen auch buchhalterisch drei Konten. Man läßt zweckmäßig die Lohnabteilung die von ihr an Hand der Lohnliste erhobenen Löhne zunächst auf eines unserer wiederholt empfohlenen Verrechnungskonten verbuchen. Wir schlagen dafür den Namen „Lohnverrechnungskonto“ oder „Betriebslohnverrechnungskonto“ vor; das Konto wird im Kontokorrent geführt. Ist die Löhnung erfolgt, so liefert die Lohnabteilung die Originalbelege, aus denen die Höhe der geleisteten Zahlung hervorgeht, mit einer addierten Aufstellung an die Nachkalkulation ab und erkennt für die Gesamtsumme das genannte Verrechnungskonto zu Lasten des Hauptbuchkontos „Konto der Betriebslöhne“. Diese Originalbelege umfassen demgemäß die gesamten, in der betreffenden Periode gezahlten Lohnsummen, jedoch mit Ausnahme der in der betreffenden Lohnperiode auf nicht erledigte Akkordscheine gezahlten Abschläge. Diese Akkordscheine kann das Lohnbureau natürlich nicht an die Nachkalkulation weitergeben, da sie an den Betrieb zurückwandern müssen. Gerade um dieser Akkordabschläge willen ist die Einführung des oben empfohlenen Verrechnungskontos nötig, denn offensichtlich muß bei der vorstehenden Handhabung der Saldo des Kontos jederzeit übereinstimmen mit der Summe der gezahlten Akkordabschläge, soweit die Akkorde nicht inzwischen ihre endgültige Erledigung gefunden haben. Die Lohnabteilung schafft sich für solche Akkordabschläge eine besondere Unterlage, wozu am besten farbige Abschlagszettel etwa nachstehenden Wortlauts dienen:

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

Diese Abschlagszettel werden nach Akkordnummern geordnet, in Kartekästen aufbewahrt, um bei endgültiger Abrechnung eines Akkordes an die Originalakkordzettel angeheftet und der Nachkalkulation übergeben zu werden.

Auf diese Weise ermöglicht uns das Verrechnungskonto zwanglos eine laufende Kontrolle der Lohnabteilung. Die Lohnabteilung muß wie erwähnt für alle von ihr geleisteten Zahlungen den Nachweis durch Auslieferung der Originalscheine an die Nachkalkulation liefern, sonst bleibt der Betrag auf dem „Lohnverrechnungskonto“ bestehen. Läßt man nun seitens der Buchhaltung in unregelmäßigen Zwischenräumen eine Prüfung des Saldos des Verrechnungskontos mit der Summe der in der Lohnabteilung vorhandenen Abschlagszettel vornehmen, und prüft man gleichzeitig von Zeit zu Zeit am Wochenschluß, ob die vorhandenen Abschlagszettel sich mit den auf den Originalakkordscheinen verzeichneten decken, so ist eine weitgehende und laufende Kontrolle der Lohnabteilung möglich.

Die seitens der Lohnabteilung zu Lasten des Kontos der Betriebslöhne verbuchten Beträge umfassen natürlich auch die dem Arbeiter abgezogene Summe für Krankenkasse, Invaliditäts- und Altersversicherung usw. Diese Abzüge, deren Gesamtsumme aus der Lohnliste hervorzugehen hat, werden je nach der eingeführten Lohnorganisation an der Hauptkasse abzuliefern oder in anderer Weise zu verrechnen sein. Ein weiterer für die Verbuchung zu beachtender Umstand ist der folgende: Die Betriebsrechnung mündet bekanntlich stets in die Hauptbuchhaltung zurück, und diese Hauptbuchhaltung wird von Monat zu Monat abgeschlossen. Da die Lohnwochen sich mit den Monaten nicht decken, so ist eine Übereinstimmung herbei zuführen, die am besten am Jahresanfang im voraus aufgestellt wird. Die 52 Lohnwochen werden demgemäß so auf die Monate verteilt, daß die einen 4, die anderen 5 Lohnwochen umfassen. Dort, wo 14tägige Löhnung erfolgt, muß eine entsprechende Verteilung vorgenommen werden. Wo dies auf Schwierigkeiten stößt, ist nichts dagegen einzuwenden, daß die Übereinstimmung nur vierteljährlich herbeigeführt wird. Je nach dieser Einteilung werden demgemäß die Schlußziffern der Lohnabteilung in dem hierfür bestimmten Monat zur Verbuchung gebracht.

Für alle erledigten Lohn- und Akkordzahlungen ist, wie aus Vorstehendem hervorgeht, das Halbfabrikate- bzw. Zwischenkonto im Hauptbuch, genannt „Konto der Betriebslöhne“ belastet. Die Entlastung erfolgt, wie aus dem Abschnitt „Buchhaltung“ ersichtlich, zu Lasten des Erlöskontos (Lohnverbrauch), worüber Näheres im Abschnitt „Nachkalkulation“ gesagt werden wird.

VII. Nebenkosten.

Über den Begriff der Nebenkosten (auch Sonderkosten genannt) und ihre kontenmäßige Erfassung kann auf das verwiesen werden, was in den Abschnitten „Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes“ sowie „Buchhaltung“ gesagt ist. Wir wollen an dieser Stelle nur kurz wiederholen, daß es sich bei den Nebenkosten um Aufwendungen handelt, die nicht unter die Begriffe Material und Lohn fallen, die aber zu Lasten der einzelnen Aufträge zu verbuchen sind, also um direkte Aufwendungen. Die Trennung der Nebenkosten von Material und Lohn hat den Zweck, die Fabrikationsselbstkosten in möglicher Reinheit zu kennen, unbelastet von Nebenkosten wie Provisionen, Ausgangsfrachten, Lizenzen usw. Gerade bei der Buchung von Nebenkosten fehlt bei vielen Unternehmungen die Sicherheit dafür, daß die Übereinstimmung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation gewahrt bleibt, d. h. also, daß das, was die Nachkalkulation zu Lasten des Einzelauftrages bucht, auch von der Buchhaltung in diesem Sinne behandelt wird und umgekehrt.

Für die Niederlegung der Nebenkosten kommen in unserem Organisationsplan zwei Möglichkeiten der Verbuchung vor. Die Nebenkosten können durch eine Hilfsmemorialbuchung ausgewiesen werden oder bei direkter Auszahlung im Kassabuch erscheinen. Auch an dieser Stelle bewährt sich die straffe Handhabung des Kontensystems; eine etwaige Verbuchung unter einem unrichtigen Konto würde entweder auf den Widerstand der Nachkalkulation oder der Unkostenabteilung stoßen, deren eine stets die Verarbeitung der betreffenden Buchung vorzunehmen hätte. Daß andererseits die Buchhaltung ohne Niederlegung der Buchung im Hilfsmemorial die Verbuchung nicht vornehmen kann, haben wir bereits im Abschnitt „Buchhaltung“ des näheren ausgeführt.

Die einfachste Art eines Hilfsmemorials für Nebenkosten würde so viele Spalten wie Nebenkostenkonten aufweisen müssen und einige Vorspalten für Datum und nähere Erläuterung der Buchung. Buchhalterisch brauchte dann am Monatschluß nur jedes der Konten mit dem Schlußbetrag der Spalte belastet zu werden zugunsten des Kontokorrentkontos. Bei dieser Handhabung ist aber Vorbedingung, daß es sich dabei stets um solche Buchungen handelt, deren Gegenkonto das Kontokorrent ist, d. h. also um Belastungen, die von einer Lieferanten- oder sonstigen Gläubigerfirma ausgehen. Wo vereinzelt die Erkennung von anderen, d. h. also nicht persönlichen Konten in Frage kommt, müßten diese anderen Buchungen durch eines der übrigen Hilfsmemoriale verbucht werden, die ja ebenfalls der Nachkalkulation zur Übertragung auf die Einzelaufträge vorgelegt werden. Bei größeren

Unternehmungen wird indessen ein solches Hilfsmemorial für Nebenkosten den Bedürfnissen des Betriebes nicht immer gerecht werden. Beispielsweise wird es sich empfehlen, bei Belastung der Einzelaufträge mit Provisionen und Lizenzen die Belastung immer gleich bei Abrechnung des Auftrages vorzunehmen, während vielleicht die Abrechnung mit dem Provisions- bzw. Lizenzempfänger erst viel später stattzufinden braucht. Die sofortige Verbuchung der Provision auf den Auftrag beugt einem Übersehen der Belastung für die Nachkalkulation und damit einem unrichtigen Nachkalkulationsergebnis vor; auf der anderen Seite ist es oft richtig, für diese vielleicht in ihrer Höhe noch strittigen oder erst später fälligen Provisionen nicht sofort den Provisionsempfänger zu erkennen. Man tut dies, indem man die Monatssumme der Provisionen bzw. Lizenzen einem im Kontokorrent zu führenden Rückstellungskonto erkennt. Es empfiehlt sich in diesem Falle, je ein Provisions- und Lizenz-Hilfsmemorial einzuführen oder aber ein gemeinsames Provisions- und Lizenz-Hilfsmemorial, dessen Schlußsumme am Monatsschluß buchhalterisch in einer Summe dem Zwischenkonto, Provisionskonto bzw. Lizenzkonto belastet wird. Als Gegenkonto für dieses Zwischenkonto erscheint dann das erwähnte, im Kontokorrent zu führende Rückstellungskonto für Provisionen und Lizenzen. Der Saldo dieses Kontos zeigt demnach immer die Summe derjenigen bereits auf Aufträge gebrachten Provisionen und Lizenzen, deren Abrechnung mit dem Empfänger noch aussteht. In entsprechender Weise kann man in bezug auf andere Nebenkostenkonten verfahren. Bei kleinen Unternehmungen und bei solchen, in denen die Nebenkosten keine nennenswerte Rolle spielen, ist eine derartige Handhabung nicht erforderlich, gegebenenfalls bedarf es überhaupt keines gesonderten Hilfsmemorials oder aber nur eines einzigen Hilfsmemorials, ganz besonders dort, wo die Nebenkosten kontenmäßig überhaupt nicht zerlegt werden, sondern wo nur ein einziges Nebenkostenkonto besteht.

Außer durch die Hilfsmemorials gelangen, wie bereits auseinandergesetzt, Nebenkosten zuweilen auch durch die Hauptkasse zur Auszahlung. Auch da wird man unterscheiden müssen, ob in der betreffenden Firma die Nebenkosten eine erhebliche Rolle spielen. Ist dies nicht der Fall, und besteht nur ein einziges Nebenkostenkonto, so wird die Verbuchung dem Kassierer keinerlei Schwierigkeiten bereiten. Besteht dagegen der Wunsch einer weitergehenden Aufteilung der Nebenkosten, insbesondere dort, wo Montagen eine größere Rolle spielen, so ist es nicht recht empfehlenswert, diese Kontierung seitens des nicht sachverständigen Kassierers vornehmen zu lassen. Wir greifen auch da wieder zu dem bewährten Mittel eines im Kontokorrent zu führenden Nebenkosten-Verrechnungskontos, das dem Kassierer die Arbeit ungemein erleichtert. Ein kleines Aufteilungshilfsmemorial löst dann

monatlich die Beträge nach den zu belastenden Nebenkostenkonten auf und erkennt das Verrechnungskonto, das sich am Schluß eines jeden Monats ausgleichen muß. Diese Art der Verrechnung hat noch den Vorzug, daß sie auch diejenigen zuweilen vorkommenden Buchungen auflöst, bei denen die Kassenzahlung sowohl ein Nebenkostenkonto als auch das Unkostenkonto betrifft. Es kann beispielsweise eine Reiseabrechnung zu einem Teil auf Unkostenkonto zu nehmen, zu einem Teil in dem Nebenkostenkonto „Ausführungsreisen und -auslagen“ zu verbuchen sein. In diesem Falle braucht der Kassierer sich keine Gedanken über die Verteilung derartiger Buchungen zu machen; er belastet zunächst das Nebenkosten-Verrechnungskonto, dessen Auflösung dann den einen Teil unter Nebenkosten, den anderen Teil unter Allgemeine Unkosten verweist.

VIII. Montage (Aufstellung).

Wir haben im Laufe der vorigen Abschnitte wiederholt darauf hingewiesen, daß bei Unternehmungen der Art, wie sie der vorliegenden Arbeit zugrunde liegen, die Aufstellung am Bestimmungsort oft eine erhebliche Rolle spielt. Für solche Unternehmungen ist es daher erforderlich, die Aufstellung in den Kreislauf der Buchungen sorgfältig einzuordnen. Man muß sich vergegenwärtigen, daß das zu erstellende Werk erst durch die Aufstellung abnahmefähig wird, daß also die Aufstellung gewissermaßen eine Fortsetzung der Fabrikation an der Verwendungsstelle darstellt. Von diesem Standpunkt aus tritt die Aufstellung als gleichberechtigte werbende Abteilung neben die Betriebswerkstätten, so daß wir eine neue werbende Abteilung „Aufstellung“ erhalten. Je verschiedenartiger die Erzeugnisgruppen des einzelnen Unternehmens sind, desto mehr wird die Notwendigkeit eintreten, auch in bezug auf die Aufstellung Unterabteilungen zu schaffen. So wird es sich bei manchen Erzeugnissen lediglich um letzte Handgriffe handeln, die an Ort und Stelle vorzunehmen sind, während bei anderen, wie beim Brückenbau, bei Eisenkonstruktionen allgemein, bei Anlage von Rohrleitungen usw. usw., Arbeiten umfangreichster Natur zur Ausführung kommen werden. In diesem Fall wird man, genau wie man in der Fabrik die verschiedenen Betriebswerkstätten unterscheidet, die Aufstellungen ihrer Art nach unterteilen wie: Aufstellung von Eisenkonstruktionen, Maschinenaufstellung, Rohrnetzaufstellung usw. Die Unterscheidung ist erforderlich, weil die auf die gezahlten Montagelöhne zu verrechnenden Unkosten je nach Art der Montage oft gänzlich verschiedene sind. Den richtigen Montageunkostenzuschlag zu erfassen ist daher von größter Wichtigkeit, wenn man sich nicht entweder Verlusten oder der Gefahr der Unkonkurrenzfähigkeit aussetzen will.

Die Erfassung der Aufstellungskosten geschieht genau nach der Art, wie wir sie in dem Abschnitt „Unkosten“ für Betriebsabteilungen geschildert haben. Wir bilden demgemäß eine werbende Abteilung „Aufstellungsabteilung“ bzw. mehrere werbende Aufstellungsabteilungen, die sowohl die direkten Unkosten, die darauf ruhenden Abschreibungen insbesondere von Montagewerkzeug, als auch die indirekten Unkosten, sowie anteilige Verwaltungsunkosten aufzunehmen haben. Auf diese Weise erhalten wir in dem Unkostenübersichtsbuch die Zuschläge, die wir auf die werbenden Aufstellungslöhne verrechnen müssen. Im übrigen gelten die gleichen Grundsätze, die für die Verbuchung der Betriebsabteilungen des Unternehmens giltig sind. Besteht innerhalb der Fabrik eine besondere Abteilung, deren Aufgabe die Überwachung der Aufstellungen ist, so würde unter Verwaltungsabteilungen eine „Aufstellungsabteilung“ hinzuzufügen sein, deren Unkosten auf die werbende Abteilung „Aufstellungen“ zu werfen bzw. nach den werbenden Aufstellungslöhnen zu verteilen ist, letzteres, wenn verschiedene Abteilungen nach der Art der zu erstellenden Anlagen gebildet werden.

Ein Einkauf von Material an der Baustelle soll nach Möglichkeit vermieden werden; vielmehr soll die Beschaffung, soweit als irgend zugänglich, von der Hauptfabrik aus erfolgen. Es bezieht sich dies sowohl auf Einkauf von Baustoffen, die als direkte Aufwendungen zu Lasten des Einzelauftrages gelten müssen, als auch auf die Beschaffung von sogenanntem Unkostenmaterial, wie Schmier-, Putz-, Reinigungsmaterial usw. Wo sich die Beschaffung an Ort und Stelle teilweise nicht vermeiden läßt, ist darauf zu achten, daß die Bestellungen auf Grund ordnungsgemäßer Bestellvordrucke vor sich gehen, deren Durchschrift der Zentrale einzusenden ist. Es soll ferner darauf gehalten werden, daß die Lieferantenrechnung stets im Original an die Zentrale gelangt und von dort aus zur Zahlung angewiesen wird. Zweckmäßig ist es, für die Einreichung solcher Rechnungen die Beifügung des Originalbestellzettels des Richtmeisters bzw. Bauleiters von dem Lieferanten zu verlangen.

Es könnte noch die Frage aufgeworfen werden, inwieweit Unkostenmaterial, das bei solchen Aufstellungen zum Verbrauch gelangt, zu Lasten des Auftrages an Stelle zu Lasten von Unkosten zu buchen ist. Soweit Werkzeug zur Verwendung gelangt, entsteht diese Frage insofern kaum, als das Werkzeug nach beendeter Aufstellung der Zentrale zurückgegeben wird; die anteilige Belastung des Werkzeuges kommt daher in den Unkostenzuschlägen zum Ausdruck, die auf die Aufstellungslöhne verrechnet werden. Wohl aber läßt sich die Frage aufwerfen, inwieweit Unkostenmaterial, das zum vollen Verbrauch gelangt und infolgedessen nicht mehr der Fabrik zurückgegeben wird, zu Lasten der betreffenden Anlage zu verbuchen ist. Man wird auch in dieser Beziehung keine allgemeingiltige Regel aufstellen können. Dort, wo

der Verbrauch solchen Unkostenmaterials an der Baustelle in der Tat eine große Rolle spielt, ist gegen die direkte Verbuchung zu Lasten des Auftrages d. h. zu Lasten Materialkonto Fabrikation bzw. eines Unterkontos sicher nichts einzuwenden. Aber auch der, der das auf die Baustelle gehende Unkostenmaterial der Einheitlichkeit halber ebenso über Unkostenkonto verbucht, wie dies für das im Betrieb verbrauchte üblich ist, verzichtet deshalb keineswegs auf eine Kontrolle des Verbrauches an der Baustelle. Solche Kontrollen zu führen, ist Sache der die Aufstellungen überwachenden Verwaltungsabteilung und braucht mit der Frage der buchhalterischen Verarbeitung der Ziffern nicht notwendigerweise in Zusammenhang gebracht zu werden.

Was die Bezahlung der Löhne anbetriift, so sind die gleichen Grundsätze anzuwenden, wie in dem Abschnitt „Lohn“ auseinandergesetzt, jedoch bietet deren Verbuchung bei den Aufstellungslöhnen etwas größere Schwierigkeiten, wenn man die gleiche gute Übersicht bewahren will. Die Erschwernis entsteht dadurch, daß statt der einheitlichen Zahlung der Lohnsumme an eine Lohnabteilung die Zahlungen an verschiedene örtliche Bauleiter erfolgen, dazu noch in der Regel — insbesondere bei auswärtigen Aufstellungen — zunächst in Form von Vorschüssen, aus denen die örtlichen Löhne und Auslagen zu decken sind. Demgemäß erhalten wir für die Verfolgung der Lohnvorgänge statt der im Abschnitt „Lohn“ geschilderten drei Stufen deren vier, und zwar die folgenden, die wiederum durch Konten klar auseinandergehalten werden:

1. Stufe:

Vorschüsse sowie sämtliche Zahlungen an Bauleiter und Richtmeister gesammelt auf einem Verrechnungskonto, genannt „Richtmeister Vorschußkonto“ oder „Bauleiter Vorschußkonto“.

Lohnwoche Nr. vom bis 19					
Bestell-Nr.	Aufstellungsort	Richtmeister bzw. Bauleiter	Bemerkungen	Summe über Aufstellungslohn-Verrechnungskonto belastet	
				₰	₰

2. Stufe:

Aufstellungslohn-Verrechnungskonto, ebenfalls ein Verrechnungskonto, das diejenigen Summen aufnimmt, die der Bauleiter durch seine Lohnlisten als Verbrauch nachweist und die demgemäß dem unter der 1. Stufe genannten Konto erkannt sind.

3. Stufe:

Von diesem Aufstellungslohn-Verrechnungskonto können nicht, wie beim Konto der Betriebslöhne alle Summen unmittelbar in das Hauptbuchkonto „Konto der Aufstellungslöhne“ gelangen, da die örtlichen Auslagen in der Regel auch kleine Materialanschaffungen, Fahrgelder, Reisen usw. umfassen, ferner den von dem Unternehmen zu leistenden Zuschuß für Krankenkasse sowie Invaliditäts- und Altersversicherung. Aus diesem Grunde ist eine Aufteilung der dem Aufstellungslohn-Verrechnungskonto belasteten Beträge erforderlich. Diese geschieht wiederum am besten durch ein besonderes Hilfsmemorial dessen Vordruck etwa wie untenstehend aussehen würde.

Die Schlußsummen eines jeden Monats werden den in Betracht kommenden Hauptbuchkonten in je einer Summe zugunsten des Aufstellungslohn-Verrechnungskontos belastet. Das Aufstellungslohn-Verrechnungskonto muß sich demgemäß am Schluß eines jeden Monats auflösen, wodurch wiederum eine leichte Kontrolle durch die Buchhaltung gegeben ist. Das laut nachstehendem Schema angelegte Aufteilungshilfsmemorial gelangt sodann bzw. laufend an die Nachkalkulation und Unkostenabteilung, die die Verbuchung der Beträge auf die einzelnen Aufträge bzw. Aufteilungsblätter vorzunehmen haben. Die Verbuchung durch diese Abteilungen wird durch die im Hilfsmemorial vorgesehene Gegenzeichnung sichergestellt.

Per: Nachstehende Konten. An: Aufstellungslohn-Verrechnungskonto (Am Monatsschluß verbuchen.)													
Nachkalkulation									Unkosten-Abteilung				
Konto der Aufstellungs-löhne		Material-Konto (Fabrikation)				Ausführungsreisen und Auslagenkonto		Allgemeines Unkostenkonto					
1. Löhne		2. Material		3. Werkzeug-Aufstellungs-Hilfs-material		4. Frachten, Rollgelder usw.		5. Reisen, Fahrgelder, Auslagen		6. Kranken-u. Unfall-versiche-rung		7. Alters- und Invaliden-versiche-rung	
ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ	ℳ	ℒ

Buchungszeichen der Nachkalkulation bzw. der Unkostenabteilung

4. Stufe:

Diese letzte Stufe entspricht genau der Handhabung der Betriebslöhne, nämlich die Entlastung des Hauptbuchkontos „Konto der Aufstellungslöhne“ durch die Nachkalkulation zu Lasten des Erlöskontos.

Es ist wünschenswert, daß man sich den Gang dieser Verbuchungen so klar wie irgend möglich macht. Er ist nur scheinbar ein verwickelter; tatsächlich passen sich die Buchungen genau den Vorgängen in der Wirklichkeit an, so daß ohne irgendwelche Mehrarbeit eine große Übersichtlichkeit über die Verbuchungen der Aufstellungslöhne erreicht wird. Die Handhabung in der Praxis stellt zudem an das Denkvermögen der einzelnen Beamten keinerlei Ansprüche, vielmehr führen die Vordrucke zu einer ganz automatischen Abstimmung. Was auf dem Richtmeister-Vorschußkonto verbleibt, ist die Summe der den Richtmeistern gezahlten, von ihnen aber noch nicht abgerechneten Vorschüsse; die Gesamtsumme muß mit den Einzelkonten der Richtmeister übereinstimmen. Das Aufstellungslohn-Verrechnungskonto muß sich an jedem Monatschluß auflösen; verbleibt ein Saldo, so ist für die Buchhaltung ohne weiteres der Beweis geliefert, daß die von dem Bauleiter abgerechneten Beträge nicht ihre ordnungsgemäße Weiterberechnung auf Aufträge bzw., soweit es sich um Versicherungsbeiträge usw. handelt, auf Unkostenkonto gefunden haben. Der jeweils auf dem Konto der Aufstellungslöhne verbleibende Saldo zeigt die Summe der in den Halbfabrikaten, d. h. den noch nicht abgerechneten Aufträgen steckenden Aufstellungslöhne, bis letztere bei Abrechnung der Aufträge genau wie die Betriebslöhne in dem „Erlöskonto Lohnverbrauch“ verschwinden.

Wir könnten hiermit den Abschnitt „Aufstellung“ schließen, wenn wir uns nicht noch mit einer besonders unangenehmen Frage auseinandersetzen müßten, und zwar mit dem Kapitel der nachträglichen Aufwendungen. Eine Anlage ist im wesentlichen erstellt, die Rechnung dem Abnehmer erteilt, die Abrechnung von der Nachkalkulation beendet, und immer noch entstehen Auslagen für Nacharbeiten, für nachträglich sich herausstellende Mängel, für letzte Fertigstellungen usw. Was soll geschehen? Soll man dieser Nacharbeiten wegen die endgültige Abrechnung hinausschieben? Gewiß nicht, denn überall, wo eine Gewähr für das richtige Arbeiten einer Anlage übernommen wird, können sich noch nach vielen Monaten Aufwendungen als nötig herausstellen. Auf der anderen Seite aber die Abrechnung durch die Nachkalkulation ohne Fürsorge für solche Kosten aufstellen zu lassen, würde bei vielen Unternehmungen zu einer bewußt unrichtigen Abrechnung führen müssen. So kommt es denn meist, daß diese Kosten irgendwo hineingepreßt werden; im besten Fall berücksichtigt sie die Nachkalkulation durch späteres Einfügen in ihre Kalkulationsblätter, eine nachträgliche Änderung der Ergebnisse für den Monat der Abrechnung

aber ist ohne Störung der laufenden Übersichten kaum mehr möglich. Es muß zugegeben werden, daß die nachträglichen Aufwendungen sich nur schwer in den Rahmen der Betriebsrechnung einordnen lassen. Da es sich aber bei Unternehmungen der uns vorschwebenden Art nicht etwa 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. Es ist dies 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. Die Durchführung dieser Aufgabe, wie sie nachstehend, und näher noch im Kapitel „Nachkalkulation“, versucht wird, hat sich in der Praxis gut bewährt, macht indessen keinerlei Anspruch darauf, eine ideale Lösung zu sein, wie denn eine solche überhaupt kaum zu finden sein wird. Jedenfalls fügt sich die vorgeschlagene Handhabung zwanglos in das Buchungssystem ein und gestattet die laufende Überwachung der nachträglichen Aufwendungen. Wir empfehlen, bei Abrechnung einer jeden Anlage, bei der die Möglichkeit von nachträglichen Aufwendungen vorliegt, eine Rückstellung zu machen in Höhe der von dem verantwortlichen Ingenieur schätzungsweise hierfür aufgestellten Kosten. Diese Rückstellung schlagen wir vor „Fertigstellungsrückstellung“ zu nennen und setzen sie in die Endabrechnung der Nachkalkulation so ein, als ob es sich um eine wirkliche Aufwendung handelt. In Unternehmungen also, in denen man sich veranlaßt sieht, solche Fertigstellungsrückstellungen zu bilden, kommt zu der im Abschnitt „Buchhaltung“ vorgeschlagenen Verteilung des Erlöskontos noch eine neue Unterteilung hinzu, so daß ein solches Erlöskonto an einem Monatsschluß wie folgt aussehen würde:

	Erlöskonto.		
		Soll	Haben
Umsatz			ℳ 145 296,50
Materialverbrauch	ℳ	40 376,50	
Lohnverbrauch	„	52 142,10	
Nebenkostenverbrauch	„	5 763,80	
Fertigstellungsrückstellungen	„	8 792,—	
Saldo = Deckung	„	38 222,10	
		<hr/>	<hr/>
		ℳ 145 296,50	ℳ 145 296,50

Das Gegenkonto für diesen neuen, die nachträglichen Arbeiten mit einer zunächst geschätzten Summe umfassenden Teil des Erlöskontos bildet ein im Kontokorrent zu führendes Rückstellungskonto. Bucht man nunmehr die nachträglich entstehenden Aufwendungen für Material,

Lohn und Nebenkosten zugunsten der jeweiligen Aufwandskonten und zu Lasten des Rückstellungskontos im Kontokorrent, so spielen sich offensichtlich diese Buchungen ohne Berührung mit dem Erlöskonto ab, solange die für die einzelne Anlage gestellte Fertigstellungsrückstellung ausreichend ist und nicht überschritten wird. Für das Erlöskonto ergibt sich nur insofern eine Umbuchung, als das, was bisher Fertigstellungsrückstellung war, nunmehr Materialverbrauch, Lohnverbrauch bzw. Nebenkostenverbrauch wird. Über die buchhalterische Handhabung dieses Vorganges muß Näheres im Abschnitt Nachkalkulation gesagt werden. Für die vorliegende Betrachtung interessiert uns nur, daß wir auf diese Weise in der Lage sind, die nachträglichen Aufwendungen in ihrer geschätzten Höhe in den Kreis der Betriebsrechnung einzuordnen und gleichzeitig jede einzelne Fertigstellungsrückstellung daraufhin zu überwachen, ob sie sich als ausreichend erwiesen hat, bzw. inwieweit ein Teil der Rücklage freigeworden ist. Auch hier haben wir wiederum eine lückenlose Übereinstimmung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation, denn der Saldo des „Erlöskontos Fertigstellungsrückstellungen“ muß stets auf den Pfennig übereinstimmen mit dem Saldo des im Kontokorrent befindlichen Rückstellungskontos.

Die Mehrarbeit dieser laufenden Überwachung der Fertigstellungsrückstellungen ist keineswegs eine besonders große, insbesondere bietet die buchhalterische Bearbeitung, die nur einmal monatlich erfolgt, vielleicht sogar nur einmal vierteljährlich zu erfolgen braucht, keinerlei nennenswerte Mehrarbeit. Immerhin werden Unternehmungen, bei denen solche nachträglichen Aufwendungen keine nennenswerte Rolle spielen, es vielleicht vorziehen, einfachere Wege der Überwachung zu wählen. Für alle die Unternehmungen aber, die ganze Anlagen zu erstellen haben, ist eine laufende Überwachung, ähnlich der vorstehend dargelegten, unerläßlich, denn es ist nicht einzusehen, warum diese für die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens so bedeutsamen Ausgaben weniger aufmerksam verfolgt werden sollten als irgendeine sonstige innerhalb des Betriebes entstehende Quelle der Aufwendungen und Verluste.

IX. Nachkalkulation.

Es wird aus den vorangegangenen Abschnitten klar geworden sein, daß alle Aufwendungen, die zu Lasten irgendwelcher Aufträge entstanden, den Zwischen- oder Halbfabrikatekonten belastet wurden; alle Materialaufwendungen dem Materialkonto Fabrikation, alle Lohnaufwendungen dem Konto der Betriebslöhne bzw. dem Konto der Aufstellungslöhne, alle Nebenkosten den verschiedenen Nebenkostenkonten. Für alle diese Zwischenkonten ist die Nachkalkulation verantwortlich; eine Entlastung der Konten erfolgt nur durch den Nach-

weis des Verbrauches für die abgerechneten Aufträge. Wir erinnern uns ferner daran, daß für jede Belastung dieser Zwischenkonten die Nachkalkulation die Originalbelege bzw. die Originalbuchung in den Hilfsmemorialen erhält, so daß sie sich dieser ihrer Verantwortung nach keiner Richtung hin entziehen kann. Um in bezug auf diesen wichtigen Punkt keine Unklarheit entstehen zu lassen, wollen wir uns die in Frage kommenden Belastungen noch einmal kurz vergegenwärtigen:

Material.

1. Die Summe der bewerteten Vorratsmaterialien wird am Monatschluß in einer Summe dem Materialkonto Fabrikation belastet. Die Nachkalkulation erhält laufend von der Bewertungsstelle die Originalmaterialzettel bzw. die sonst hierfür eingeführten Originalbelege und mit diesen die Durchschrift der Zusammenstellungsliste, deren Endziffer am Monatsschluß die Buchungsunterlage bildet.

2. Die Lieferantenrechnungen für Material, das zu Lasten des einzelnen Auftrages angeschafft ist, gelangen durch die Rechnunganhänger in die Nachkalkulation. Gewißheit hierüber erhält die Abteilung durch die an sie gelangende Durchschrift des Rechnungseingangsbuches, aus dem auch die dem Materialkonto Fabrikation belastete Monatsendsumme hervorgeht.

Lohn.

1. Die Originalbelege der Betriebslöhne (Lohn- und Akkordscheine) gelangen zugleich mit der die Nachkalkulation bzw. ihre Konten belastenden Buchung in diese Abteilung. Die Summe dieser Belege bildet für jede Lohnperiode die Unterlage für die Belastung des Kontos der Betriebslöhne.

2. Die Originalbelege der Aufstellungslöhne gelangen zugleich mit dem Aufteilungs memorial an die Nachkalkulation. Das Aufteilungs memorial bildet die Unterlage für die Belastung des Kontos der Aufstellungslöhne.

Nebenkosten.

Sämtliche Nebenkosten gelangen durch die Hilfsmemorials an die Nachkalkulation. Eine Verbuchung durch die Buchhaltung, die nicht in diesen Hilfsmemorialen ihre Niederlegung gefunden hätte, ist ausgeschlossen.

Damit ist der Kreis der Belastungen der die Nachkalkulation betreffenden Zwischen- bzw. Halbfabrikatekonten geschlossen. Die Aufgabe der Nachkalkulation ist es nunmehr, die ihr zugehenden Unterlagen auf die einzelnen Aufträge zu verteilen. In welcher Weise dies geschieht, hängt natürlich von dem jeweilig eingeführten System von Vor- und Nachkalkulation ab. Wo die Vorkalkulation so durchgebildet ist, daß die Stücklisten jede einzelne Aufwendung an Material und Bearbeitung ausweisen, bedarf es in der hierfür vorgesehenen Nachkalkulationsspalte nur der Einfügung der wirklich entstandenen Auf-

Die Originalbelege für Material und Lohn werden nach Eintragung in die Vordrucke in Umschlägen gesammelt und bei Abrechnung eines Auftrages in diesem Umschlag oder, falls der Inhalt zu umfangreich sein sollte, in einem Aktenstück zusammengeheftet. Für die Nebenkosten wird eine besondere Karte angelegt, in der je nach der Anzahl der eingeführten Nebenkostenkonten die Belastungen unter Anführung der Hilfsmemorialbuchungen eingetragen werden.

Der Anstoß für die Abrechnung eines Auftrages durch die Nachkalkulation erfolgt durch seine Berechnung. Die an die Abnehmer gerichteten Rechnungen werden laufend numeriert und deren Durchschläge in einem besonderen, für die Nachkalkulation bestimmten Aktenstück gesammelt. Es erfolgt nunmehr die Zusammenstellung der dieser Rechnung gegenüberstehenden Aufwendungen, deren Endziffern in einfacher Weise in dem Hauptabrechnungsbuch der Nachkalkulation zusammenlaufen. Der Vordruck eines solchen Buches in verkleinerter Wiedergabe sieht etwa wie umstehend aus.

Jede Zeile enthält die Wiedergabe und Aufteilung einer Rechnung, wobei die Lückenlosigkeit durch die fortlaufende Nummerierung gesichert ist. Sehen wir uns zunächst die rechte Seite des Buches an, so finden wir auf ihr die Aufteilung der Betriebselbstkosten, d. h. also alle direkten Aufwendungen sowie die Zuschläge für Betriebs- und Aufstellungsunkosten, jedoch ohne Hinzurechnung von Vertriebsunkosten, mit denen die Nachkalkulation nichts zu schaffen hat.

Die direkten Aufwendungen sind den soeben besprochenen Karten entnommen oder denjenigen anderen Unterlagen, in denen die Nachkalkulation die Aufwendungen sammelt. Diese Karten bzw. sonstigen Unterlagen müssen stets die gleichen Kontenbezeichnungen tragen, unter denen die Belastungen seitens der Buchhaltung erfolgt sind. Will man die großen Gruppen dieser Konten noch nach anderen Gesichtspunkten ordnen, so gibt uns das Hauptabrechnungsbuch hierzu die Gelegenheit, indem es jedes Konto nach Belieben unterteilt läßt. So ist in obigem Vordruck das Materialkonto Fabrikation unterteilt in Material, das vom Vorrat entnommen war und solches, das für den Einzelauftrag angeschafft wurde. Selbstverständlich muß diese Unterteilung in den Unterlagen der Nachkalkulation vorbereitet worden sein, sei es durch getrennte Karten, sei es durch getrennte Spalten. So weitgehend man an dieser Stelle die Unterteilung der Aufwendungen führen kann, stets ist auch hier daran festzuhalten, daß die Unterteilung in dem Oberbegriff des Buchhaltungskontos zusammenläuft. Für sämtliche sich so am Monatsschluß aus dem Hauptabrechnungsbuch ergebenden Summen der Buchhaltungskonten erfolgt entweder direkt die Übernahme in die Hauptbuchhaltung, oder mit Hilfe einer für die je 12 Buchungen eines Jahres anzulegenden Liste. Durch diese Übertragung

Monat 191.....

Rechnungsnummer	Tag	Bestellnummer	Besteller und Empfänger	Ort des Empfängers	Anzahl	Gegenstand	A		B		C		D		E	
							Rechnungsbetrag (Erlöskontoumsatz) laut Rechnungsdurchschlag		Summe der direkten Aufwendungen zuzüglich Fertigstellungsrückstellung		Deckung (A abzüglich B)		Summe der Betriebs-Selbstkosten (B zuzüglich Lohnzuschläge)		Rohgewinn (A abzüglich D)	
							₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰

in die Hauptbuchhaltung werden die Zwischenkonten der Nachkalkulation erkannt, das Erlöskonto mit seinen Unterabteilungen belastet, wobei aus den im Abschnitt „Buchhaltung“ vorgetragenen Gründen zweckmäßigerweise eine Unterteilung des Erlöskontos stattfindet derart, daß

- die Materialkonten dem Erlöskonto Materialverbrauch,
- die Lohnkonten dem Erlöskonto Lohnverbrauch,
- die Nebenkostenkonten dem Erlöskonto Nebenkostenverbrauch

belastet werden. Auf diese Einteilung ist bei dem obigen Vordruck eines Hauptabrechnungsbuches bereits Rücksicht genommen.

Die Zuschläge für Betriebs- und Aufstellungsunkosten werden in das Abrechnungsbuch am besten in andersfarbiger Tinte eingetragen, um hervortreten zu lassen, daß es sich bei diesen um verrechnete, nicht um buchhalterische Ziffern handelt. Die Summe der auf jeden Auftrag entfallenden Zuschläge ergibt sich zwanglos aus dem weiter oben vorgeschlagenen Vordrucke für die Lohnzusammenstellung.

Die letzte Spalte des Hauptabrechnungsbuches enthält die Fertigstellungsrückstellung, d. h. diejenige schätzungsweise angemessene Summe, die für die Fertigstellung einer Anlage bzw. für nachträglich an ihr noch vorzunehmende Arbeiten aufzubringen sein wird. Näheres hierüber ist in dem Abschnitt „Aufstellungen“ gesagt. Die Verbuchung der Monatssumme erfolgt danach zunächst zu Lasten des „Erlöskontos Fertigstellungsrückstellungen“ und zugunsten eines im Kontokorrent zu führenden Rückstellungskontos.

Aus der linken Seite des Buches geht der Rechnungsbetrag (und damit der Umsatz), ferner die diesem Umsatz gegenüberstehenden direkten Aufwendungen, die sich aus dem Unterschied beider Ziffern

getrennte Erfassung der Deckung und die hierdurch gewonnene Übersicht der Schluß dahin gehen, daß das eine oder andere Erzeugnis zwar nicht direkt gewinnbringend arbeitet, immerhin aber durch Erzielung einer ausreichenden Deckung eine wichtige Beihilfe zum Gesamtergebnis leistet, auf die ohne schwere Schädigung an anderer Stelle nicht verzichtet werden kann. Selbstverständlich kann das Hauptabrechnungsbuch auch einer Ordnung nach anderen Gesichtspunkten dienen. So können beispielsweise die Ergebnisse nach Außenvertreterbezirken geordnet werden. Aber auch eine gleichzeitige Einordnung nach mehreren Gesichtspunkten ist möglich, sei es, indem man den Vordruck des Hauptabrechnungsbuches entsprechend anlegt, sei es, indem man die doppelte Verteilung auf andere Weise erreicht. Denken wir beispielsweise an den am häufigsten eintretenden Fall, der ein Unternehmen veranlaßt, die Ergebnisse gleichzeitig nach Erzeugnisgruppen und Verkaufsfilialen zu ordnen, so kann das Hauptabrechnungsbuch selbst nach Erzeugnisgruppen geordnet werden, während die Ziffern des Umsatzes, der Deckung und des Rohgewinnes in Aufteilungsbücher übernommen werden, deren Endsummen das Ergebnis für jede einzelne Verkaufsfiliale darstellt, entweder ebenfalls getrennt nach Erzeugnisgruppen oder aber für alle Erzeugnisgruppen zusammengenommen.

Wir haben im Abschnitt „Unkosten“ auseinandergesetzt, daß alle Aufwendungen für den eigenen Betrieb (eigene Einrichtungen) im Anschluß an deren Nachkalkulation denjenigen Abteilungen in Rechnung gestellt werden, für die sie aufgewandt worden sind, und zwar derart, daß bei Arbeiten einer Werkstatt für eine andere Werkstatt oder Abteilung Lohnzuschläge zur Deckung der Betriebsunkosten hinzugerechnet werden. Auf die gleiche Weise wird der zu belastenden Abteilung ihr Verbrauch an Unkostenmaterial und laufenden Unkostenlöhnen belastet. Die Abrechnung unterscheidet sich sonst in keiner Weise von der, die für Aufträge der Abnehmer aufgestellt wird, nur daß die Endbeträge an Stelle des Erlöskontos dem Allgemeinen Unkostenkonto belastet werden. Es sei hier eingeflochten, daß ein schnellerer Geschäftsgang für diese Unkostenbelastungen zu erreichen ist, wenn man sich entschließt, die Nachkalkulation für alle Unkostenaufwendungen einschließlich der eigenen Einrichtungen von der Nachkalkulation abzutrennen und direkt der Unkostenabteilung anzugliedern. Dem Vorteil der hierin liegenden Beschleunigung steht aber die Notwendigkeit eines sehr genauen Zusammenarbeitens von Nachkalkulation und Unkostenabteilung gegenüber, denn es müssen nunmehr alle Belastungen an Material und Lohn geteilt werden in solche, die zu Lasten der Zwischenkonten der Nachkalkulation erfolgen, und in solche, die zu Lasten des Allgemeinen Unkostenkontos zu verbuchen sind. Es ist vielleicht zu empfehlen, bei Einführung unseres Organisationsplanes zunächst den

Weg über die Nachkalkulation zu wählen und erst, wenn dieser reibungslos arbeitet, die Umorganisation vorzunehmen, die sich dann durch eine nicht unerhebliche Beschleunigung des Abrechnungsganges belohnen wird.

Wir müssen nun noch festlegen, was mit den Fertigstellungsrückstellungen geschieht, die wir ja zunächst so verbucht haben, als wären sie wirkliche, zu Lasten des Erlöskontos entstandene Aufwendungen. Selbstverständlich werden auch in den Unternehmungen, die sich zur Einführung solcher Fertigstellungsrückstellungen veranlaßt sehen, nur eine beschränkte Anzahl Lieferungen diese Vorsorge nötig machen, und zwar meist solche, bei denen die Lieferung einer geschlossenen montierten Anlage in Frage kommt. Es empfiehlt sich, diese Rückstellungen laufend zu numerieren und in einem einfachen Buch einzutragen derart, daß man am Schluß eines jeden Vierteljahrs die Summe abträgt, die von der Rückstellung aufgebraucht ist, um laufend zu verfolgen, ob die vorgeschätzte Höhe richtig angesetzt war. Gleichzeitig muß aber der Verbrauch der Rückstellung in den Kreislauf der Betriebsrechnung einbezogen werden. Dies geschieht in der Weise, daß man ein besonderes, kleineres „Abrechnungsbuch für Fertigstellungsrückstellungen“ anlegt, dessen Vordruck dem der rechten Seite des Hauptabrechnungsbuches entspricht unter Fortfall der Spalte „Fertigungsrückstellungen“ und unter Hinzusetzung je einer Spalte für Bestellnummer und Nummer der Fertigstellungsrückstellung. Ergeben sich nun Aufwendungen zu Lasten eines Auftrages, der laut seinen Abrechnungsblättern bereits abgerechnet ist, so werden diese Aufwendungen nicht nur auf den Karten der Nachkalkulation als „nachträgliche Aufwendungen“ vermerkt, sondern in dem genannten kleineren Abrechnungsbuch, nach Monaten und Auftragsnummern geordnet, eingetragen. Die Endsummen werden genau wie bei dem Hauptabrechnungsbuch den Zwischenkonten gutgebracht, aber nun nicht mehr zu Lasten des Erlöskontos, sondern zu Lasten des im Kontokorrent geführten Rückstellungskontos. Damit wäre die Reihe der Buchungen in bezug auf diese nachträglichen Aufwendungen erledigt, wenn man sich nicht veranlaßt fühlte, im Erlöskonto aus der Sammelsumme der Fertigstellungsrückstellungen diejenigen Beträge auf „Erlöskonto Materialverbrauch“, „Erlöskonto Lohnverbrauch“ und „Erlöskonto Nebenkostenverbrauch“ umzubuchen, die diesem Verbrauch entsprechen. Dies geschieht dann mit Hilfe der gleichen Endziffern, deren Verteilung aus dem Abrechnungsbuch ohne weiteres hervorgeht, doch handelt es sich hierbei offensichtlich nur um eine berichtigende Umbuchung, die mit dem Gewinnergebnis nichts mehr zu tun hat. Zu klären wäre schließlich noch die Frage: Was geschieht, wenn die Fertigstellungsrückstellung nicht ausreicht, oder wenn ein Teil derselben überflüssig und damit frei wird? Die Ant-

wort ergibt sich eigentlich von selbst; bei einer Erhöhung der Rückstellung vermindert sich in dem betreffenden Monat der Saldo des Erlöskontos (die Deckung), indem man im Hauptabrechnungsbuch die Erhöhung der Rückstellung als gesonderte Zeile einträgt; bei Freiwerden eines Teiles der Rückstellung ergibt sich der betreffende Betrag umgekehrt als Erhöhung der Deckung. Die Durchsicht und Berichtigung der Fertigstellungsrückstellungen soll übrigens zweckmäßig nur einmal oder wenige Male im Jahr vorgenommen werden. Im übrigen haben wir hier wiederum den Fall der gegenseitigen Kontrolle zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation. Der auf dem Rückstellungskonto im Kontokorrent verbleibende Saldo muß sich jederzeit auf den Pfennig mit der im „Erlöskonto Fertigstellungsrückstellungen“ verbleibenden Summe decken. Etwaige Nachlässe, die nach Abrechnung eines Auftrages erforderlich werden, und für die keine Fertigstellungsrückstellung vorhanden ist, werden in ähnlicher Weise behandelt. Der Nachlaß gelangt durch das Hilfsmemorial zur Nachkalkulation, die ihn im Monat der Buchung von der Deckung des betreffenden Monats abzusetzen hat. So bleibt auch hier der Zusammenhang mit der Buchhaltung restlos gewahrt. Aus buchhalterischen Gründen empfiehlt es sich übrigens, die Fertigstellungsrückstellungen, die jeweils aus dem alten Jahre herübergenommen sind, getrennt von den im Laufe des Jahres gestellten zu halten, wodurch gleichzeitig ohne besondere Arbeit die Übersicht erleichtert wird.

Es könnte noch der Eindruck entstehen, als ob all diese zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation sich abspielenden Buchungen eine große Menge Arbeit an Einzelbuchungen erforderten. Eine solche Befürchtung bestände nicht zu Recht, denn es handelt sich ausnahmslos um Endziffern, die von der Nachkalkulation an Hand ihrer Vordrucke von selbst gewonnen werden. Bei richtigem Entwurf einer Buchungsliste genügt die Einführung eines einzigen Blattes, das die Schlußbuchungen der Nachkalkulation für das ganze Jahr aufzunehmen in der Lage ist. Diese Liste gibt mit ihren Endziffern gleichzeitig einen sehr interessanten Einblick in das Arbeiten des Gesamtbetriebes.

Wir haben nunmehr den Kreislauf der Buchungen auch für die Nachkalkulation erschöpft. Alles, was der Nachkalkulation durch die Zwischenkonten belastet ist, ist und bleibt ein Teil der Halbfabrikate, bis die Nachkalkulation durch die Überführung der Aufwendungen an das Erlöskonto die empfangenen Werte der Hauptbuchhaltung wieder zurückgibt.

Wir wollen uns nur zum Schluß noch einmal die Frage vorlegen, die uns bereits im Abschnitt „Buchhaltung“ beschäftigt hat, inwieweit eine lückenlose Übereinstimmung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation möglich ist. Wer sich den Gang der Buchungen vor Augen

hält, wird erkennen müssen, daß die Übereinstimmung in bezug auf das Erlöskonto und damit den Gewinn des Unternehmens, restlos erzielt werden kann und muß. Keine Buchung über Erlöskonto, die nicht auf Nachkalkulationsziffern beruhte, keine Eintragung durch die Nachkalkulation, der nicht eine buchhalterische Unterlage zugrunde läge. Man kann die Behauptung aufstellen, und diese Behauptung ist durch die Praxis erwiesen, daß die Übereinstimmung zwischen dem Ergebnis der Nachkalkulation und dem der Buchhaltung in bezug auf das Erlöskonto eine restlose und lückenlose sein muß.

Die zweite Übereinstimmung müßte in bezug auf Halbfabrikate entstehen. Die Aufnahme der Halbfabrikate muß offensichtlich diejenige Summe ergeben, die buchhalterisch auf den Halbfabrikatekonten verbleibt. Auch hier muß die Übereinstimmung eine lückenlose sein, denn die ganze Handhabung unterscheidet sich in keiner Weise von der, die im Kontokorrentkonto einer Buchhaltung von jeher üblich ist. Wie das Kontokorrentkonto der Hauptbuchhaltung durch Aufteilung auf eine unter Umständen in viele Tausende gehende Anzahl von Gläubigern und Schuldnern als richtig nachgewiesen wird, so wird hier die Summe der Halbfabrikatekonten durch die genau nach Art der persönlichen Konten vorgenommene Belastung der Einzelaufträge nachgewiesen. Es ist nicht einzusehen, warum die Übereinstimmung hier eine weniger lückenlose sein sollte. Natürlich steht andererseits nichts im Wege, die Halbfabrikate in der Jahresbilanz zu niedrigeren Werten aufzunehmen, als sie sich nach der ursprünglichen Belastung der Aufträge ergeben. Dann handelt es sich aber um eine buchhalterische Abschreibung oder eine Rückstellung auf Halbfabrikate, die mit der Frage der Betriebsbuchhaltung nichts zu tun hat.

Wir wollen aber gern anerkennen, daß bis zur Herbeiführung einer restlosen Übereinstimmung des Erlöskontos und der Halbfabrikate zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation ein nicht ganz leichter Weg zurückzulegen ist, und daß in den ersten Jahren Unterschiede nicht zu vermeiden sein werden. Selbst diese Unterschiede aber sind für die Geschäftsleitung eine wichtige Quelle der Erkenntnis, indem sie das Maß der Fehler angeben, die in der Verarbeitung der Betriebsaufwendungen zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation noch bestehen. Oft wird ein sich zunächst ergebender Unterschied aber auch dazu führen, einen bei der Aufnahme verursachten Fehler rechtzeitig vor Fertigstellung der Bilanz aufzuklären.

Wie aber steht es schließlich mit der Übereinstimmung dieser uns durch Buchhaltung und Nachkalkulation vermittelten Ziffern mit der Wirklichkeit? Mit anderen Worten: Inwieweit dürfen wir erwarten, daß die Buchziffern durch die körperliche Aufnahme am Jahresschluß ihre Bestätigung finden? Um diese Frage gewissenhaft zu beantworten,

müssen wir zunächst auf das verweisen, was wir im Abschnitt „Buchhaltung“ über das Konto „Material Vorrat“ gesagt haben. Auf diesem Konto sind gewisse Unterschiede niemals zu vermeiden, eben weil die Belastung eines jeden Auftrages zu dem jeweiligen, sich dauernd verändernden Durchschnittspreis jeder Materialart nahezu eine Unmöglichkeit ist. Immerhin hat es die Geschäftsleitung ganz in der Hand, das ungefähre Ausmaß dieses Unterschiedes zu bestimmen. Je genauer man die jeweiligen Durchschnittspreise für die Materialentnahmen ermittelt, um so geringer müssen die Unterschiede sein; entschließt man sich dagegen, die Aufträge von vornherein mit etwas höheren Werten zu belasten, so ergibt sich auf dem Konto ein entsprechender Überschuß, den man vielleicht gern am Jahresschluß zu einer Abschreibung auf das verbleibende Lager benutzt. Natürlich wird das Ausmaß dieses zu erwartenden Überschusses auch von der Höhe des Jahresverbrauchs abhängen, so daß ein mehreremal umgesetztes Lager einen größeren Überschuß ausweisen muß als dies bei einem Verbrauch der Fall sein kann, der den Wert des Lagers nur einmal im Jahre umsetzt. Niemals aber kann bei richtigem Arbeiten der Läger und der Bewertungsabteilung ein bedeutender Unterschied eintreten, wobei natürlich etwaige am Jahresschluß wünschenswert erscheinende Abschreibungen außer Betracht bleiben müssen. Bei den Konten der Halbfabrikate dagegen kann es aus den soeben erörterten Gründen theoretisch keinen Unterschied geben zwischen körperlicher Aufnahme und buchhalterischem Ergebnis. Selbst angenommen den Fall, daß die Belastung eines einzelnen Auftrages sich bei der Aufnahme als fehlerhaft herausstellt, so würde dies nur zu einer berichtigenden Buchung führen, die die Übereinstimmung wieder herbeiführen müßte. Nur dort, wo die Nachkalkulation nachträglich diejenigen Unterlagen nicht mehr nachzuweisen vermag, mit denen sie unter Entgegennahme der Belege belastet worden ist, kann es zu Unterschieden und damit zu Verlusten am Jahresschluß gegenüber der buchmäßig nachgewiesenen Summe kommen. Solche im Anfang nicht vermeidbaren Unterschiede werden mit fortschreitender Einarbeitung immer mehr verschwinden und können dem System ebensowenig zum Vorwurf gemacht werden wie etwaige sich im Kontokorrentkonto ergebende, bei richtigem Arbeiten stets vermeidbare Fehler. Jedenfalls ist nunmehr keine Verschleierung mehr möglich. Es gibt kein Konto, auf dem solche am Jahresschluß sich etwa ergebende Fehler verschwinden können als auf dem Erlöskonto bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung; kommen also Unterschiede vor, sei es im Gewinn, sei es auf den Konten der Halbfabrikate, so treten sie am Jahresschluß zwangsläufig zutage und zeigen der Geschäftsleitung den Grad der Genauigkeit an, mit der die Abteilungen insbesondere Buchhaltung und Nachkalkulation gearbeitet haben.

X. Übersicht und Statistik.

Nachdem wir den vorigen Abschnitt mit einer Untersuchung über die Richtigkeit der gewonnenen Ziffern geschlossen haben, wollen wir in diesem letzten Abschnitt uns noch die Frage vorlegen, welche Übersichten uns durch die Einführung eines solchen Arbeitsplanes vermittelt werden. Sind es doch gerade diese Übersichten, um derentwillen ein großer Teil der Aufteilungsarbeit geleistet werden muß, denn diese Arbeit wäre umsonst gewesen, wenn die Ziffern nicht in brauchbaren Endaufstellungen münden. Es ist wichtig, sich diesen Zweck der Betriebsrechnung vor Augen zu halten; man bleibt dann vor dem Fehler bewahrt, für die Gliederung allerlei logisch zwar richtige und oft scharfsinnige Unterscheidungen vorzuschlagen, ohne daß die daraus gewonnene Einsicht dem erforderlichen Arbeitsaufwande entspreche. Ein weiterer wichtiger Punkt ist die Forderung, daß die Ziffern der Übersichten und Statistiken möglichst ausnahmslos die Unterteilung einer buchhalterisch gewonnenen Endzahl bilden sollen. Der Ausweis solcher statistisch brauchbaren Endziffern ist eine der schönsten und wichtigsten Aufgaben der Buchhaltung, die von ihr bei einem richtigen und wohl-durchdachten Aufbau der Konten stets gelöst werden kann, während Statistiken ohne diese feste und leicht nachprüfbare Grundlage in der Luft schweben und als unzuverlässig zu bezeichnen sind. Selbstverständlich kann die Statistik durch Gliederung und Untergliederung uns Einsichten vermitteln, die aus den Buchhaltungsziffern allein nicht zu gewinnen sind; stets aber soll die Buchhaltungszahl der Oberbegriff sein, von dem die Übersicht ausgeht und in den jede Gliederung wieder einmündet.

Prüfen wir von dieser Forderung aus die durch den vorstehend entwickelten Arbeitsplan gewonnenen Ziffern, so finden wir, daß die Übersicht der Unkosten der Forderung vielleicht am restlosesten entspricht, denn die Unkostenübersicht ist nichts anderes als eine Aufteilung der Unkostenkonten. Deshalb bedarf es für sie keiner besonderen Statistiken mehr, vielmehr wird uns jede erforderliche Übersicht durch die Tafeln im „Unkostenübersichtsbuche“ ausgewiesen. Es empfiehlt sich nur, auf einer besonderen Seite des Buches die Zahlen aller Abteilungen, also des Gesamtunternehmens, zusammenzufassen, eine Zusammenfassung, die daneben noch die unmittelbare Nachprüfung der der Buchhaltung von der Unkostenabteilung kontenmäßig gelieferten Monatsaufgaben möglich macht; ähnlich kann man Gesamtübersichten für alle werbenden und nichtwerbenden Betriebsabteilungen, alle Vertriebs- und alle Verwaltungsabteilungen bilden. Bei den werbenden Betriebsabteilungen gibt uns das Übersichtsbuch gleichzeitig einen unmittelbaren Einblick in die Beschäftigung jeder einzelnen

Werkstatt, indem wir von Monat zu Monat die werbenden Löhne den Unkosten gegenübergestellt finden.

Eine weitere Übersicht, die wir unmittelbar durch die Buchhaltungsziffern gewinnen, ist die durch die monatlichen Rohbilanzen vermittelte Einsicht in den jeweiligen Stand des Gewinnes und die Höhe der Lagerbestände und Halbfabrikate. Durch die im Abschnitt „Buchhaltung“ auseinandergesetzte und seitdem immer wieder geforderte Trennung von Erfolgs- und Bestandskonten bedarf es hierfür keiner besonderen Sammlung von irgendwelchen durch die Nachkalkulation oder sonstwie gewonnenen Ziffern. Selbstverständlich kann daneben eine Aufteilung der immer nur große Gruppen umfassenden Buchhaltungszahlen vorgenommen werden, etwa in der Weise, daß die Vorratsläger statistisch oder auch durch Unterkonten der Buchhaltung in verschiedene Läger aufgeteilt werden, oder daß das in den Halbfabrikaten steckende Material nach irgendwelchen Gesichtspunkten unterteilt wird usw. Andererseits ist für diese Bestands- und Gewinnübersichten, obgleich wir sie unmittelbar der Rohbilanz entnehmen, doch eine statistische Übersicht erforderlich, da wir nicht nur den jeweiligen Bestand zu kennen wünschen, sondern auch die Schwankungen der Bestände und die Entwicklung des Gewinnes verfolgen wollen. Hierzu müssen wir die jeweilige Monatsziffer in besonderen statistischen Tafeln sammeln, die aber wiederum nichts sind als Abschriften der jeweiligen Monatssalden der Buchhaltung. Gehen wir zunächst von den Materialbeständen aus, so würde die für die Geschäftsleitung anzulegende Jahresübersicht etwa wie folgt aussehen:

Nachweis der Materialbestände 19.....

Ende Monat	Vorratsmaterial		Halbfabrikate								
			Material		Lohn		Nebenkosten		i. Sa.		
	ℳ	₧	ℳ	₧	ℳ	₧	ℳ	₧	ℳ	₧	
Januar											
Februar											
usw.											

Die Buchhaltung fügt nach erfolgtem Abschluß eines jeden Monats die Salden der in Betracht kommenden Konten ein und zwar sind dies nach unserem Kontenplan die folgenden Hauptbuchkonten: für Vorratsmaterial das Materialkonto Vorrat, für Material in den Halbfabrikaten das Materialkonto Fabrikation, für Lohn in den Halbfabrikaten die Summe der beiden Hauptbuchkonten für Betriebs- und Aufstellungslohn, für Nebenkosten die Summe aller Nebenkostenkonten.

Die statistische Zusammenstellung der Gewinnziffern würde dagegen wie folgt auszusehen haben:

Gesamtergebnis 19.....

Im Monat	Berechneter Umsatz		Deckung		Gesamtunkosten		Reinertrag	
	₰	₧	₰	₧	₰	₧	₰	₧
Januar								
Februar								
usw.								

Auch hier liefert die Buchhaltung die Zahlen durch die Salden ihrer Konten, nämlich: Umsatz = Erlöskonto Umsatz, Deckung = Saldo aller Erlöskonten, Gesamtunkosten = Summe aller Unkostenkonten, Reinertrag = Deckung minus dieser Unkostenkonten. Da wir das Ergebnis jeden Monats für sich getrennt erkennen wollen, so muß in diese Übersicht der jeweilige Monatssaldo, d. h. getrennt von den Vormonaten, eingesetzt werden; durch gleichzeitige Aufrechnung aller Vormonate, am besten in andersfarbiger Tinte, zeigt uns die Übersicht außerdem den jeweils angewachsenen Gewinn. Wir haben bei vorstehendem Schema der Einfachheit halber die Gesamtsumme aller Unkosten in je einer Monatssumme ausgewiesen; besser wird es sein, sie an Hand der Unkostenübersicht zum mindesten in Betriebs- und Vertriebsunkosten zu trennen. Jedenfalls aber gingen wir bei vorstehendem Schema davon aus, daß alle im Monat entstandenen Unkosten zur Absetzung von der Monatsdeckung gelangten. Gemäß dem im Abschnitt „Aufbau der Selbstkosten und des Gewinnes“ Gesagten wird diese summarische Absetzung auch der Betriebsunkosten nur dort gerechtfertigt sein, wo ein Unternehmen seine Halbfabrikate am Jahres-schluß nur zu den direkten Aufwendungen aufnimmt, d. h. ohne Hinzurechnung eines Zuschlages für Betriebsunkosten. Für andere Firmen, die ihre Bestände einschließlich der Zuschläge für Betriebsunkosten bewerten, die also die Betriebsunkosten nicht nach den wirklich entstehenden Kosten, sondern nach verrechneten Unkosten einsetzen, würde sich obige Aufstellung insofern anders gestalten müssen, als nach der Spalte „Deckung“ die folgenden Spalten einzufügen wären:

Ab: verrechnete Betriebsunkosten		Verbleibt Rohgewinn		Hiervon ab: Vertriebs-Unkosten des Monats		Verbleibt Reinertrag	
₰	₧	₰	₧	₰	₧	₰	₧

Aber auch das Unternehmen, das die gesamten Betriebs- und Vertriebsunkosten im Monat der Entstehung abbucht, kann die Übersicht der Gewinnziffern ausführlicher gestalten, indem es von der Deckung einmal die durch Zuschläge verrechneten Betriebsunkosten absetzt, um

so zum nachkalkulatorischen Rohgewinn zu gelangen, unabhängig hiervon aber die im Monat entstandenen Betriebs- und Vertriebsunkosten abzieht, um zum buchhalterischen Reinertrage zu kommen, der sich dann, wie an anderer Stelle auseinandergesetzt, mit dem auf Grund der Nachkalkulation sich ergebenden Reinertrage nicht decken kann. Durch gleichzeitige Gegenüberstellung der wirklich entstandenen mit den durch Zuschläge verrechneten Betriebsunkosten wird in jedem Monat erkennbar, um wieviel die verrechneten hinter den wirklich entstandenen Betriebsunkosten zurückbleiben bzw. sie übertreffen. Eine solche ausführlichere Umsatz- und Gewinnübersicht sei nachstehend gegeben:

Gesamtergebnisse 19.....

Im Monat	a		b		c		d		e		f		g		h		i	
	Umsatz		Direkte Aufwendungen		Deckung (a - b)		Verrechnete Betriebszuschläge		Betriebsunkosten des Monats		Vertriebsunkosten des Monats		Gesamtunkosten des Monats (e + f)		Rohgewinn (c - d)		Reinertrag (c - g)	
	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰	₰
Januar																		
Februar																		
März																		
usw.																		

Es könnte noch die Frage aufgeworfen werden, wie man vorzugehen hat, wenn die von der Nachkalkulation gesammelten Zahlen für Umsatz und Deckung mit denen der Buchhaltung nicht übereinstimmen. Wir haben im Abschnitt „Nachkalkulation“ gezeigt, daß ein Unterschied zwischen den beiderseitigen Ziffern eigentlich nicht entstehen kann, denn, was die Buchhaltung bucht, sind die Zahlen, die ihr von der Nachkalkulation geliefert werden, und alles, womit die Zwischenkonten der Nachkalkulation belastet werden, bleibt auf diesen Konten, bis die Nachweise der Nachkalkulation zur Entlastung führen. Diese Übereinstimmung der beiderseitigen Zahlen muß also eine restlose sein, ganz unabhängig von der ebenfalls im Kapitel „Nachkalkulation“ erörterten Frage, welche Übereinstimmung man am Jahreschluß zwischen körperlicher Aufnahme und theoretischer Zahl zu erwarten hat. Trotzdem wird eine umzugestaltende Betriebsrechnung erst allmählich in die Übereinstimmung zwischen Buchhaltung und Nachkalkulation hineinwachsen. Deshalb, und weil auch später noch Unterschiede hier und da auftreten werden, muß die gestellte Frage beantwortet werden, und zwar dahin, daß maßgebend für die statistischen Aufstellungen stets nur die Buchhaltungsziffern sein können.

Gleichzeitig aber muß der Geschäftsleitung die jeweilige Höhe der bestehenden Abweichungen schriftlich aufgegeben werden, so daß sie beobachten kann, inwieweit allmählich die Übereinstimmung zwischen den Abteilungen herbeigeführt wird. Der einfachste Weg ist der, sich die beiderseitigen Ziffern von den Abteilungen getrennt aufgeben zu lassen und die bestehenden Unterschiede in einer besonderen Liste von Monat zu Monat zu sammeln. Hiermit aber soll kein Freibrief für solche Unterschiede ausgestellt werden; bestehen diese in erheblichem Umfange, so ist, sobald das System einigermaßen eingespielt ist, unbedingt Aufklärung zu fordern, die ohne allzu große Arbeit Monat für Monat durchzuführen ist, da der Vergleich sich zu einem großen Teile auf leicht nachprüfbare Endziffern erstreckt.

Die vorstehenden Tafeln beziehen sich sämtlich auf das Unternehmen als Ganzes. Gerade aber bei den Gewinnübersichten besteht ein großes Interesse dafür, die Aufteilung nach den verschiedenen Erzeugnisgruppen eines Unternehmens vor Augen zu haben. Wir haben im Abschnitt „Aufbau der Abteilungen“ auseinandergesetzt, daß — wo nach Erzeugnissen getrennte Vertriebsabteilungen bestehen — diese Aufteilung durch die Abteilungsgliederung zu erreichen ist, während sonst die Grundlage der Teilung durch die Nachkalkulation geliefert wird. Es wird einleuchten, daß eine nach Erzeugnisgruppen geordnete Gewinnübersicht nur die auf Grund der erfolgten Abrechnungen verrechneten Betriebsunkosten der Berechnung zugrunde legen kann, niemals aber die im Monat der Abrechnung wirklich entstandenen. Die sofortige Abbuchung der wirklich entstandenen Betriebsunkosten bedeutet, wie an anderer Stelle auseinandergesetzt, die dauernde Schaffung stiller Reserven, während diese Einzelübersicht ja genau das Ergebnis jeder Erzeugnisgruppe ausweisen soll, ungetrübt von solchen kaufmännisch gewiß nützlichen Reserven. Gehen wir zunächst von Unternehmungen aus, bei denen nach Erzeugnissen streng geschiedene Vertriebsabteilungen nicht bestehen, so ergibt sich für diese die folgende Monatsübersicht :

Ergebnisse 19..... für Erzeugnisgruppe.....

Im Monat	Umsatz		Deckung		Ab: verrechnete Betriebszuschläge		Verbleibt Rohgewinn		Ab: anteilige Vertriebsunkosten d. Monats		Verbleibt Reinertrag	
	₰	₧	₰	₧	₰	₧	₰	₧	₰	₧	₰	₧
Januar												
Februar												
usw.												

Sämtliche Ziffern werden von der Nachkalkulation bzw. der Unkostenabteilung geliefert, jedoch ist durch Zusammenstellung aller Erzeugnisgruppen auf einem Sonderblatt der Nachweis der Übereinstimmung

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 Reinertrag erscheint.

Damit sind die Grundlagen der wesentlichen statistischen Übersichten gegeben; der weitere Ausbau dieser Grundlagen 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 die gesamte Firma einheitlich von dem Übersichtsplane umfaßt wird, gleichgültig, ob die Einzelabrik zugleich Erzeugnis-, Vertriebs- und Verwaltungsstelle ist oder ob — wie bei manchen Großunternehmungen — eine getrennte Verwaltungszentrale, 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, d. h. also bis wann jeweilig die Buchhaltung in der Lage ist, einen Monat endgültig abzuschließen. 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 der Praxis nicht mit Sicherheit zu erreichen ist. Die Verarbeitung der Zahlen durch Unkostenabteilung und Nachkalkulation wird selbst bei schnellem und gewissenhaftem Arbeiten auf Grundlage des vorstehenden Planes wenigstens 3—4 Wochen vom Monatsschluß an gerechnet in Anspruch nehmen; dort, wo die Aufstellungen am Ablieferungsort eine große Rolle spielen, wird dieser Zeitraum nicht ausreichen, man wird vielmehr den Abteilungen bis zu 5 oder 6 Wochen Zeit für den Abschluß eines Monats geben müssen. Mit dieser Zahl allerdings ist man an die Grenze dessen gegangen, was man den Abteilungen im ungünstigsten Falle zuzubilligen braucht. Irgendein Nachteil ist mit dieser Verzögerung nicht verknüpft. Es ist zu bedenken, daß dieser Abschluß nichts mit der Verbuchung

Additional material from *Grundlagen der Betriebsrechnung
in Maschinenbauanstalten*,

ISBN 978-3-662-42193-2, is available at <http://extras.springer>



Die Betriebsleitung insbesondere der Werkstätten. Von **Fred. W. Taylor**.
Autor. deutsche Ausgabe der Schrift „Shop management“. Von **A. Wallichs**,
Professor an der Technischen Hochschule in Aachen. Dritte, vermehrte Auf-
lage. Zweiter, unveränderter Neudruck. Mit 26 Abbildungen und 2 Zahlen-
tafeln. Gebunden Preis M. 10.—

Aus der Praxis des Taylor-Systems mit eingehender Beschreibung
seiner Anwendung bei der Tabor Manufacturing Company in Philadelphia.
Mit 45 Abbildungen und Vordrucken. Dritter, berichtigter Neudruck.
Gebunden Preis M. 10.—

Über Dreharbeit und Werkzeugstähle. Autorisierte Ausgabe der
Schrift „On the art of cutting metals“ von **Fred. W. Taylor**. Von **A. Wallichs**,
Professor an der Technischen Hochschule in Aachen. Dritter, unveränderter
Abdruck. Mit 119 Textabbildungen und Tabellen. Gebunden Preis M. 15.40

**Das ABC der wissenschaftlichen Betriebsführung (Taylor-
System).** Von **Frank B. Gilbreth**. Freie Übersetzung von Dr. **Colin Ross**.
Mit 12 Textabbildungen. Zweiter, unveränderter Neudruck Preis M. 3.60

Die Anregungen Taylors für den Baubetrieb. Von Dr.-Ing.
Max Mayer, Stuttgart. Mit 2 Abbildungen und 18 Tafeln. Preis M. 1.20

**Die wirtschaftliche Arbeitsweise in den Werkstätten der
Maschinenfabriken**, ihre Kontrolle und Einführung mit besonderer
Berücksichtigung des Taylor-Verfahrens. Von **Adolf Lauffer**, Betriebs-
ingenieur in Königsberg i. Pr. Preis M. 4.60

**Die Dreherei und ihre Werkzeuge in der neuzeitlichen
Betriebsführung.** Von Betriebs-Oberingenieur **Willy Hippler**. Mit
319 Textabbildungen. Preis M. 12.—; gebunden M. 14.60

Austauschbare Einzelteile im Maschinenbau, die technischen
Grundlagen für ihre Herstellung. Von **Otto Neumann**, Oberingenieur des
Verbandes Ostdeutscher Maschinenfabrikanten. Mit 78 Abbildungen.
Preis M. 7.—; gebunden M. 9.—

Einführung in die Organisation von Maschinenfabriken
unter besonderer Berücksichtigung der Selbstkostenberechnung. Von Dipl.-
Ing. **Friedrich Meyenberg**, Berlin. Zweite, durchgesehene und erweiterte
Auflage. Gebunden Preis M. 10.—
