



Der Blick in die Zukunft der Kostenrechnung

Albrecht DEYLE, Dr.rer.pol., Dipl.-Kfm.; studierte an den Universitäten München und Tübingen; Assistent und später Geschäftsführungsmitglied: Deutsches Institut für Betriebswirtschaft in Frankfurt; Berater bei Plaut; Chefredakteur: Verlag Moderne Industrie, München; selbständig seit 1968.

*Leiter (geschäftsführender Gesellschafter) Controller Akademie; Inhaber Management Service Verlag; Ehrenvorsitzender Controller Verein eV
Veröffentlichungen Controller-Praxis 1979, 9. Aufl. 1992; Controller-Handbuch 1974, 3. Aufl. 1990; Management & Controlling Brevier, 1. Aufl. 1976, 6. Aufl. 1993; Herausgeber Controller Magazin seit 1976*

Variable/fixe Kosten: Jahrhundertkonfusion des Rechnungswesens

Zuerst kommt einem vielleicht als Leser der scherzhafte Spruch in den Sinn:

„I am still confused but on a higher level.“

Konfus bedeutet vermengt, verwirrt, verworren, außer Fassung.

Variabel/fix als entweder/oder für ein vernetztes Thema

Dieses „confused“ ist vorprogrammiert, weil die sogenannte „Kostenspaltung“ in variabel/fix ein Entweder/Oder verlangt. Damit sind komplexe Sachverhalte nicht zu lösen.

Aber unser sogenanntes rechtes Gehirn, das ganzheitlich, vernetzt, bildhaft wahrzunehmen versteht, ist nicht ausreichend trainiert. Getrimmt wird in Schule und Hochschule das sogenannte linke Gehirn. Dort sind die Reihenfolgen drin, die logischen Hintereinandergliederungen, dort wird der rote Faden gesucht (statt eben der vernetzte rote Teppich) und dort ist eben vor allem die Sprache zu Hause. Niemand von uns Menschen kann mehrere Sachverhalte simultan sagen. Da kann man nur stottern. Hintereinander muß man eben sprechen. In Papieren muß man hintereinander blättern. Das ist unsere Hintereinander- oder Entweder/Oder-Denkweise.

Was wir brauchen, ist Hilfe für stärker vernetztes Denken. Sonst gibt es immer dieses „Reparaturverhalten“ (Frederic Vester), das im Variabel/Fix-Thema des Rechnungswesens stets darin besteht,

daß man zu hören kriegt: „ganz so variabel sind die Variablen doch nicht“ oder „dann meinen Sie also, daß die Fixkosten doch nicht ganz so fix sind“. Da denkt man dann immer, das auf's Gleis gesetzte Rechnungswesen im Sinn der Managementerfolgsrechnung, der Deckungsbeitragsrechnung, des direct costing sei ein bißchen doof und – confused – außer Fassung geraten. Offenbar merkt man einfach nicht, daß in diesen Zitaten – von mir selber im Laufe meines beruflichen Lebens x-fach gehört – zwei Koordinaten drinstecken: Ein Y-Merkmalvektor und ein X-Merkmalvektor simultan, der mit denselben Worten bezeichnet wird.

Angefangen hat es bei Schmalenbach

Da gab es in der Betriebswirtschaftsgeschichte die berühmte Rede 1928 in Wien von Eugen Schmalenbach, der gerne als Nestor der Betriebswirtschaftslehre (in deutscher Sprache) bezeichnet wird. Diese Rede hatte den merkwürdigen Titel: „Die Betriebswirtschaft an der Schwelle einer neuen Wirtschaftsverfassung“.

So wie der Text hier eingefügt ist, handelt es sich um eine Faksimilekopie des damaligen Originaltextes. Es kommt zweimal das Wort „proportional“ (anstatt variabel) vor; aber mit einer völlig verschiedenen Bedeutung. Jedenfalls

Und zwar handelt es sich darum, uns der fachwissenschaftlichen Ausdrücke zu bedienen, daß der Anteil der proportionalen* Kosten am Produktionsprozeß kleiner und der Anteil der fixen Kosten immer größer geworden ist, und zwar so sehr, daß schließlich der Anteil der fixen Kosten für die Produktionsgestaltung bestimmend wurde. Es handelt sich um den wichtigen Vorgang, den wir als Kostendegression bezeichnen. Die alte, die große Epoche des 19. Jahrhunderts, die Epoche der freien Wirtschaft, war nur möglich, wenn die Produktionskosten im wesentlichen proportionaler*Natur waren. Sie war nicht mehr möglich, als der Anteil der fixen Kosten immer beträchtlicher würde. "

merkt man es dann, wenn man stärker das rechte Gehirn einsetzt.

Im ersten Absatz ist gemeint, daß sich die Produktionsfunktion ändert. Bei mehr händisch/handwerklicher Arbeit gibt es im Kosten-Diagramm einen steileren Anstiegswinkel der proportionalen Kosten und ein flacheres „Band“ der fixen Kosten. Wird mehr in automatisierten Prozessen hergestellt, ist der Anstiegswinkel der proportionalen Kosten flacher und das Kostenband der Fixkosten breiter geworden.

Dies ist – controllerisch geredet – eine betriebs-wirtschaftliche Aussage. Die Art des Betriebes spiegelt sich wirtschaftlich wider.

Im zweiten Absatz ist was völlig anderes gemeint. Der Hinweis auf die „freie Wirtschaft“ bedeutet, daß eben das Prinzip von „hire and fire“ gültig gewesen ist. Rein die Leute, wenn Arbeit da war; raus mit ihnen, wenn die Arbeit fehlte. Hier dürfte man nicht sagen „proportional“, sondern man müßte formulieren, beeinflussbar. Das ist der andere Merkmalsvektor.

Die korrekte Formulierung der Schmalenbach'schen Aussage

In der Controller-Praxis der neunziger Jahre müßte es so heißen: Die proportional geplanten Kosten gemäß dem vorgegebenen Verfahren (des Herstellens der physischen Existenz extern zu verkaufender Produkte) sind im Sinne der kurzfristigen Steuerung im Ist nicht schnell dorthin zu trimmen, wo es der

vorgegebene Planpunkt erwartet.

Dies betrifft vor allem den „Rückwärtsgang“ bei der Auslastung. Stecken in den proportionalen Kosten die Arbeitsfolgen und entsprechend die Minuten von Mitarbeitern drin – t_r (Rüstzeit) und t_e (Einheitszeit) –, so kann man nicht davon ausgehen, daß die Zahl der Köpfe der Fertigungsmitarbeiter sich mit entsprechend niedriger Auslastung automatisch nach rückwärts anpaßt. Um den geplanten Verlauf der (proportionalen) Kosten herum ergibt sich eine Abweichung. Dies ist indessen für einen Controller nichts Erschütterndes. Im „business as usual“ kommt genau das vor: Daß es eben auch anders kommt, als man denkt.

Entscheidungsrelevant ist, was sich mit einer Entscheidung verändert

Die Buchhalter haben dieses Thema schon immer gewußt. Sie machen nämlich eine Bewegungsbilanz. Dort ist dargestellt, daß mit Entscheidungen sich Veränderungen einstellen werden im Anlage- und Umlaufvermögen. Dazu kommt die Frage, wie diese dazukommenden Mittelbindungen aus der sich ebenfalls verändern müßenden Mittelherkunft finanziert werden. Und da gibt es Veränderungen im Anlage- sowie im Umlaufvermögen; sind die Fälligkeiten ausbalanciert (ausbilanziert)?

In die betriebswirtschaftliche Kostenrechnung übernommen, stellen sich im Funktionsbild der Kosten nach proportional und fix vier Fälle dar (vgl. Abb.1):

- Es verändert sich in den Kosten das, was sich gemäß dem vorgeplanten Verfahren auf der Proportionalkostenlinie als Veränderung darstellt.
- Die Veränderung im Sinne zusätzlicher Auslastung erzeugt einen anderen Anstieg der Proportionalkostenlinie, weil jetzt ein anderes Verfahren in Gang zu setzen ist. Bild b zeigt, was jetzt entscheidungsrelevant ist und vor der Entscheidung bedacht werden soll.
- Dies ist betriebswirtschaftlich der schwierigste Fall und sorgt für die größte Konfusion. Ein Rückwärtsgang ist abzufedern. Im Fall der Situation, die nach dem Hinnehmen von Entscheidungen zu erwarten ist, sind die Istkosten oberhalb der geplanten proportionalen Kosten. Entscheidungsrelevant ist auch die zu erwartende Abweichung. Könnte man sie verhindert haben – z.B. durch Preiskonzessionen? Was zählt dann mehr: Die zunehmende Erlösminde- rung oder die ansonsten entstehen müßende Kostenabweichung – jedenfalls auf die kürzere Sicht.
- Die Situation ist so, daß eine größere Auslastung nur erreichbar ist, wenn auch ein erweitertes Volumen der „fixen“ Kosten hingenommen werden kann. Schon immer sprach man hier von sprungfixen Kosten. Das heißt, der Block der Periodenkosten/Strukturkosten macht eine Veränderung nach oben durch – irgend- wie leistungsinduziert.

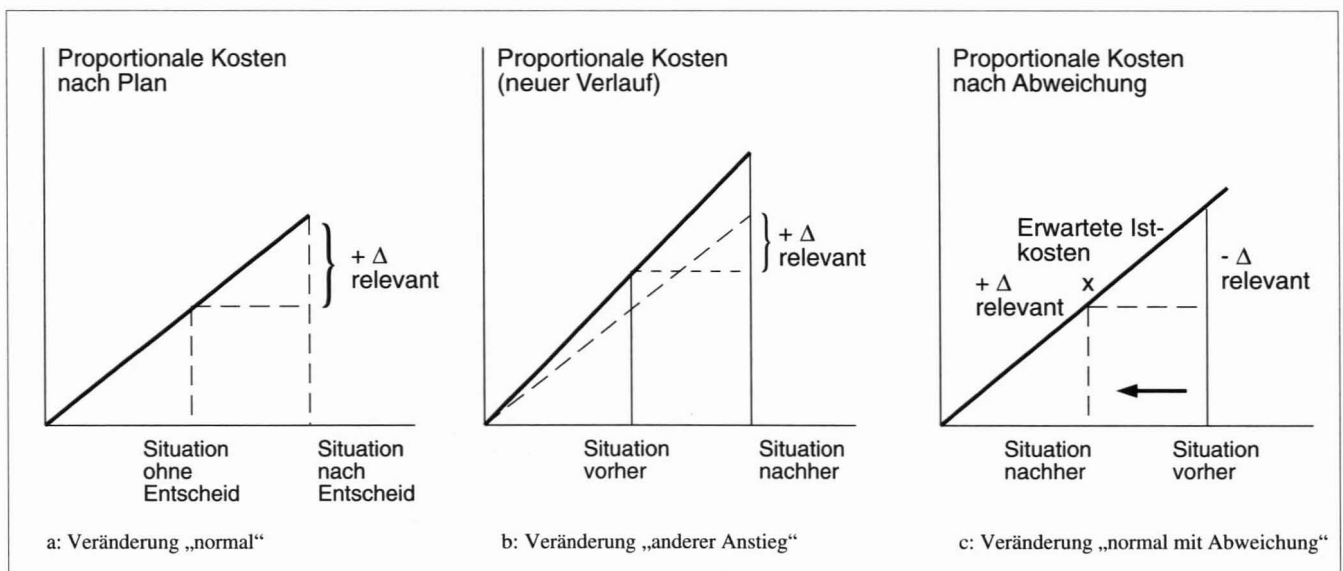
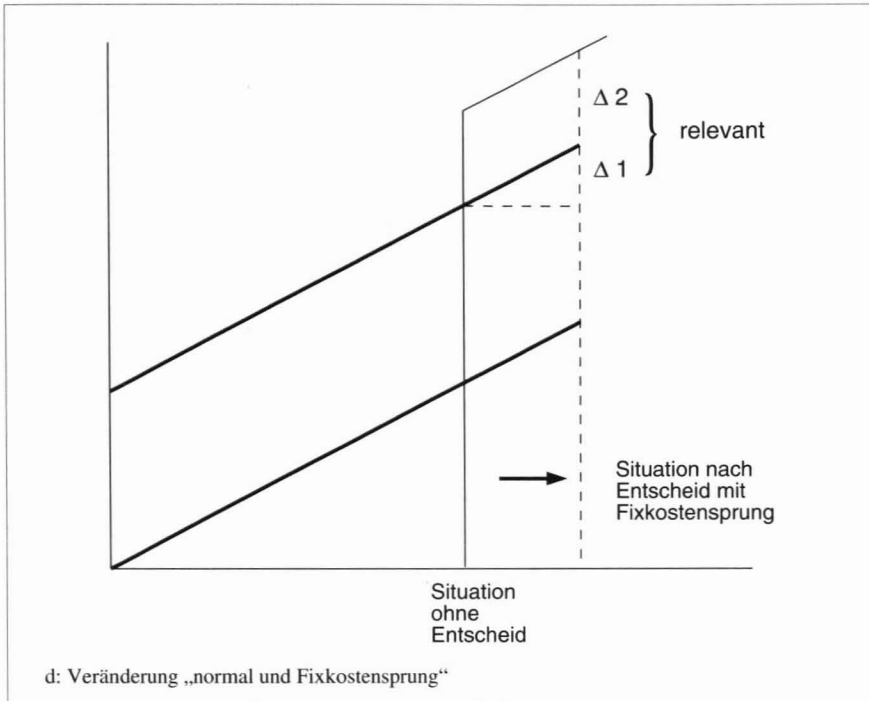


Abb. 1: Funktionsbilder der Kosten



„Direct costing“ – formuliert 1993

Zitiert sei ein ganz frisches Buch „Vah-lens großes Controlling-Lexikon“, herausgegeben von Peter Horváth und Thomas Reichmann. Dort steht unter „direct costing“ (Deckungsbeitragsrechnung) folgendes drin: „Teilkostenrechnungssystem, dessen Hauptmerkmal die Trennung in variable und fixe Kosten ist. Zuordnungskriterium für die Kostenauflösung ist die Beschäftigungsabhängigkeit... Für die variablen Kosten wird eine proportionale Beziehung zum Beschäftigungsgrad unterstellt. Die übrigen Kosten sind zeitabhängige fixe Kosten...“

Die Konfusion hält an. In dieser Formulierung fehlt bei der „proportionalen Beziehung“, daß es sich um ein geplantes, analytisch zu erarbeitendes Verfahren handelt und nicht um die exakte Prognose des zu erwartenden Istkostenpunktes. Also wird es „nicht ganz so proportional“ sein (vgl. Statement zu Beginn dieses Beitrags).

Und was ist mit den „Fixkosten“? Gehören z.B. Werbekosten zu den Fixkosten? Wie soll man aber zu mehr Umsatz gelangen, wenn man nicht zusätzlich wirbt? Wie soll mehr Auftragseingang erreicht werden und damit die Auslastungsverbesserungen der Produktion, ohne daß nicht Verkäufer zu zusätzlich „trampeln“ – zum Kunden mit zusätzlichen Reisekosten; z.B.: Wie soll ein größerer Umsatz bewältigt werden, ohne daß in der Buchhaltung nicht auch

zusätzliche Debitorenkonten gehandhabt und die Bewegungen darauf erfaßt werden. Auch die Buchhalter machen dann Sprünge – nach oben bei wachsender Auslastung/Beschäftigung. Also haben manche gesagt: Langfristig ist alles proportional/variabel...

„I am still confused – on a still higher level.“

Kostenbegriffe und Marktwirtschaft

Adam Smith hat in seinem Buch ... „wealth of nations“ 1776 die Prinzipien der Marktwirtschaft formuliert. Damit ist Wohlstand der Nationen einmal angewiesen auf Arbeitsteilung (division of labour). Automatisch zwangsläufig daraus folgt das Handeln auf den Märkten zum Austausch der Leistungen (the propensity to barter). Damit dies geschehen kann, braucht man Marktplätze, an denen sich Angebot und Nachfrage begegnen, möglichst mit Wettbewerb.

Was ist nun arbeitsteilig, das Produkt/die Dienstleistung, die ein Unternehmen auf dem Markt anbietet mit der Absicht, Umsatz zu erzeugen? Diese Einheit Produkt, die Träger des Verkaufspreises ist, ist kostenmäßig abzubilden.

Es handelt sich um einen Kostenbetrag, der ausdrückt, was an Mengen- und Zeitgerüsten (Stückliste, Arbeitsplan) ins Produkt „schlüpft“ zu dessen physischer Existenz. Wer in Bildern denkt, müßte jetzt kausal einen Winkel sehen. Ursächlich geht Einsatz ins Produkt zu

dessen physischer Existenz... Und zwar, wie schon erwähnt, gemäß dem geplanten Verfahren und der vorgegebenen Beschaffungsfunktion.

Auf der anderen Seite bemüht sich das organisatorische Gehäuse um den Marktplatz selber (hingehen, werben) und um pünktliches Liefern, um Beratung um's Produkt herum, um Navigationsfähigkeit, um Abwicklung, um formale Korrektheit und um künftige Produkte für Märkte von morgen. Diese activities sind periodisch formuliert. Sie begleiten sozusagen den eigentlichen Leistungserstellungsprozeß für den externen Markt.

Aber sie atmen auch mit dem zu bewältigenden Volumen. Und sie verändern sich – diese (sogenannten fixen) Kosten verändern sich mit dem Intensitätsgrad des sich Bemühens. Dafür gibt es dann auch das Wort „lean“ management.

Und jetzt kommt das Problem der Sprache. Wie soll man diese Kostensachverhalte bezeichnen?

Welchen Namen die Kostenkinder kriegen sollen...

Kinder kriegen einen Namen, wenn sie auf die Welt kommen und nicht wenn sie 100 Jahre gelebt haben. Dies ist das Hauptproblem der Rechnungswesen-Konfusion im Sinne babylonischer Sprachverwirrung. Paten-Tante in der Namensgebung der Grenzkosten (ins Produkt gehend) und der Fixkosten (sich periodisch drumherum bemühend) war die Mathematik. Übrigens noch nicht einmal betriebswirtschaftlich, sondern im 19. Jahrhundert volkswirtschaftlich formuliert. Da gab es die Gossen-Gesetze von Grenznutzen und Grenzleid zusätzlicher Arbeitseinheiten (1854). Oder in den Thünen'schen Kreisen (1826) ist das Prinzip der Grenztransportkosten formuliert.

Übrigens nannte v. Thünen 1826, landwirtschaftlich angewendet, die Kosten des Saatguts, die Kosten der Bestellung und der Ernte des Feldes „Produktionskosten“. Die anderen Kosten waren mit „Kulturkosten“ bezeichnet. Da hat ein pragmatisch-konzeptioneller Vordenker treffsicher formuliert. Und daß die Kostensachverhalte proportional und fix etwas damit zu tun haben könnten, daß man Mitarbeiter entläßt oder nicht entläßt, konnte bei Thünen nicht vorkommen, weil seine Kreise durch eine Wildnis umschlossen sind; d.h. dem Modell kann keiner entgehen.

Es ist die Art der Tätigkeit (activity), die bestimmt, ob es Produktionskosten



Kompetenz hat einen Namen.



oder Kulturkosten sind, und nicht die Frage des Arbeitsvertrages.

In der mathematischen Beschreibung der Kostenfunktion lautet dies $K(x) = mx + t$. Darin bildet das m das Steigungsmaß. Dafür gibt es das Wort Grenzkosten. x wäre die Beschäftigungsmenge. Im x also liegt die Summe der proportionalen Kosten (Anzahl Einheiten mal Grenzkostensatz je Einheit). Das t ist mathematisch gesehen eine Konstante. Und ausgerechnet diese mathematische Konstante hat das Wort Fixkosten herbemüht. So in der Art der „dann kann man halt nix machen-Kosten“. Gemäß den Kostenfunktionsdarstellungen gehört dazugehängt, um es pragmatisch zu machen, noch die Komponente $\pm \Delta t$. Dies wären die jeweiligen nicht zu verhindernden oder als vorteilhaft herauszuarbeitenden Abweichungen im Gefolge der Entscheidungen (vgl. Abb. 1 a-d).

Produktkosten und Strukturkosten (statt variabel/fix)

Um Ordnung hereinzubringen und der Konfusion zu entinnen, bräuchte man stabilere, aktivitätsorientierte Ausdrucksweisen. Ließe sich das „ m “ (der Grenzkostensatz, variabler Kostensatz) mit Produktkosten bezeichnen (coût produit). Ließen sich die Kosten des „ t “ (statt als Fixkosten, Periodenkosten, beschäftigungsunabhängige Kosten) bezeichnen als Strukturkosten (frais de structure). Dann würde dies mehr auf die activities hinauslaufen, die sich einmal kausal ins Produkt „reinziehen“; die sich zum ändern mit Absichtlichkeit bemühen um...

Die Type der Tätigkeit ist herauszuarbeiten. Welche Art von Zeitverwendung haben die Menschen – im Erstellungsprozeß dessen, was als Produkt extern mit der Folge echter Umsatzerlöse und echter Deckungsbeiträge draußen auf dem Markt verkauft wird. Dann sind die Produktkosten jene Kosten, die je Einheit formuliert vom Umsatz abzuziehen sind, um den Deckungsbeitrag zu „kriegen“.

Zum anderen ist es jene Type von Zeitverwendung, die sich bemüht um Akquisition, dazu Angebote macht, Kundenbesuche durchführt. Oder ist Aktivität, die sich um Regie bekümmert; auch um Unternehmenskultur. Dies gäbe die Strukturkosten.

Und da es chic ist, mit Abkürzungen zu reden, bietet sich die Redeweise „Proko“ und „Struko“ an.

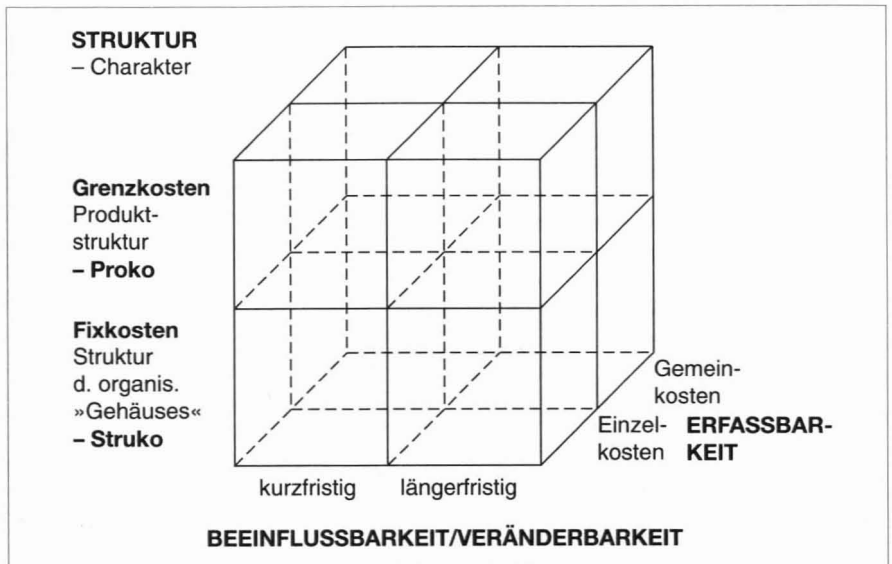


Abb. 2: Controllers Kostenwürfel

Der Wirtschaftsingenieur und Kostenwürfel

Das Wort Ingenieur ist lateinischen Ursprungs und bedeutet als „ingenium“ Talent, Begabung, Genie. Also kann es dem Ingenieur nicht so schwer fallen, bei Kosten-Themenstellungen in einer Art Konstruktionszeichnung dreidimensional zu denken. Um das geht es nämlich. **Es sind drei Dimensionen in der Kostenkomplexität zu würdigen.**

Und es wird nicht gelingen, komplexe Sachverhalte mit einer linearen Mono-Sprache zu bewältigen, die nur „variabel“ und „fix“ drauf hat (und sonst nix).

Zwei der drei Merkmalsvektoren waren ständig jetzt im Text schon bemüht: Einmal die Art der Tätigkeit, die mit Proko/Struko formuliert ist (vormals variabel und fix). Der zweite Beschreibungsvektor ist die Art der Veränderbarkeit oder Beeinflussbarkeit durch Entscheidungen, die entweder kürzer- oder längerfristig gefaßt sind und jeweils verändernd wirken; bei den Proko einen anderen Winkel und bei den Struko ein breiteres/schmaleres Band bewirken.

Dazu kommt in der Transparenzverantwortlichkeit des Rechnungswesens/des Controllers die Erfassbarkeit. Kosten sollten möglichst einzeln den Sachverhalten gezeigt werden können, für die sie relevant sind. Das können Produkte sein (Kostenträger), oder sind Kostenstellen, oder sind Kunden, oder sind Hauptprozesse.

Daraus entsteht das Bild eines Würfels, dessen Vektoren keine Betragsvektoren sind, sondern Merkmalsvektoren. Sie beschreiben Sachverhalte, die **simul-**

tane Gültigkeit beanspruchen.

Die Senkrechtbahn dieser Merkmalsvektoren ist beschrieben mit dem Stichwort „Struktur“. Im Sinn von activity based cost ließe sich auch schreiben „Typ von Aktivität“. Dann gäbe es die bill of activities, die ins Produkt reingehet; und die bill of activities, die sich verkäuferisch, anwendungsberatend, logistisch ums Produkt herum kümmert.

Der Waagrecht-Merkmalsvektor drückt aus die Veränderbarkeit durch die Entscheidung des Management. Was ist kurzfristig veränderbar; was geht nur längerfristig neu zu entscheiden. Da muß man sehen, daß gerade die Strukturkosten (vormals Fixkosten genannt) solche sind, die mit Entscheidungen des Management kurzfristig verändert werden können. Die Produktkosten (vormals variabel/proportional) sind durch technische Prozesse eher festgelegt und bedürfen – um einen anderen Anstiegswinkel zu kriegen – anderer Produkte oder anderer Verfahren. Der Z-Vektor drückt aus die Erfassbarkeit oder Zuordenbarkeit von Kosten zu jeweiligen Sachverhalten. Einzelkosten sind jeweils solche, die relativ zu bestimmten Untersuchungsobjekten einzeln erfaßt werden können – entweder mit einem Beleg, der eine Kostenart und einen Betrag enthält, oder mit einem Vorgang, der kostenmäßig tarifiert ist (z.B. Anzahl geführte Kundenkosten mal Jahrestarif in DM Strukturkosten je Kundenkonto). Alles was entweder (echt) gar nicht oder (unecht) aus wirtschaftlichen Gründen nicht sinnvollerweise einzeln erfaßt werden kann, ist als Gemeinkosten zu behandeln.

Wer also von Steuerung der „Gemeinkosten“ spricht, ist sprachtechnisch dem



alten Zuschlagsprinzip der Kalkulation verhaftet mit z.B. Fertigungslöhnen und Lohnzuschlägen. Alle solche „Gemeinkosten“ sind zumindest relativ zu Kostenstellen Einzelkosten.

Um den Kostenwürfel controllerisch-praktisch zu interpretieren, müßte als Triade folgender Merksatz gelten: Was ich als Manager selber einzeln weiß (Z-Vektor Erfaßbarkeit), macht mich heiß für Maßnahmen (X-Vektor für die Veränderbarkeit mit Entscheidungen), die sich auf die Struktur des Produkts und/oder auf die Struktur des organisatorischen Gehäuses drumrum (Y-Vektor der Merkmale) beziehen.

Kostenwürfel und Kostentreiber

In Literatur und Praxis wird als Kostentreiber z.B. diskutiert Teilevielfalt, Farbenvielfalt bei Produkten, Erfüllen von Sonderwünschen. Diese Festlegungen sind gleichzeitig Differenzierungsstrategien – sollen den Sinn haben, Wettbewerbsunterschiede herauszuarbeiten (competitive advantages).

Das Produkt ist in seiner jeweiligen Ausprägung als Produktkosten zu formulieren. Auch da haben kleinere Chargen/Losgrößen in Folge Teilevielfalt oder Farbnuancen-Reichtum Einfluß auf den Anstiegswinkel der Produktkosten je Einheit. Zum Beispiel gibt es ein größeres Verhältnis der Rüstkosten zum Produkt je Stück.

Hauptsächlich gemeint ist aber herauszufinden, welche Vorgänge im organisatorischen Gehäuse „getrieben“ werden durch Typenvielfalt und Sonderwünsche. Im Einkauf sind mehr Lieferanten zu suchen besonderer Art. Es entstehen mehr Prüfvorgänge bei der Anlieferung. In der Logistik gibt es mehr Moves, sowohl im Materiallager rein und raus als auch im Fertigteilerlager rein und raus als auch innerbetrieblich. Das Bemühen der Arbeitsvorbereitung ist umfassender; die Zahl der Aufträge nimmt zu. Gespräche dauern länger. Es muß Kümmerer geben um die Nuancenvielfalt. Die Kosten, die jetzt getrieben sind, sind die Strukturkosten, vormals Fixkosten genannt. Die Unternehmenskultur muß wachsen, um Vielfalt zu bewältigen. Thünen 1826 hat das auch schon formulieren können.

Problem der Strukturkosten ist nun, daß sie kriechend getrieben werden – Symboltier Schnecke. Irgendwann staunt man dann, wie groß der „Wasserkopf“ geworden ist. Also Kostenverhinderungsplanung. Man mache vorher schon

heiß für „more lean“. Das activity based management, das damit herauszuarbeiten ist (X-Vektor des Kostenwürfels), bezieht sich auf die Struktur des Gehäuses, das schlank bleiben soll/mager (Y-Vektor des Kostenwürfels). Wieweit muß jetzt dauerhafte einzelne Erfaßbarkeit erzeugt werden für Kostentreiber/Hauptprozesse (Z-Vektor des Kostenwürfels)? Hin und wieder genügen Schwerpunktanalysen – auch etwa zeitlich befristete Aufschreibung im Sinn des Großversuchs. Bei anderen „Hauptprozessen“ wie der Kundenbetreuung bewährt sich im Sinn einer Kundenergebnisrechnung auch laufende Erfassung nicht nur von Absatzmengen, Umsätzen, Erlösschmälerungen und auf die Stückzahlen fallende Produktkosten, sondern auch ein Abbilden (durch Kontierung) des ständigen sich Bemühens um bestimmte Typen von Kunden (große Kunden, mittlere Kunden, kleinere Kunden, key accounts, bestimmte Absatzwege).

Erfolge, die hier zu erzielen sind, betreffen das **Beherrschbarmachen der Fixkosten/das in den Griff kriegen der Strukturkosten.**

Die Ausdrucksweisen variabel und fix sind abzuschaffen

Die Redeweise der Jahrhundertkonfusion des Rechnungswesens sollte mit diesem Jahrhundert beendet werden. Die Ausdrucksweisen variabel/fix sind zu stoppen. Sonst geht die Konfusion mit diesem Thema noch ins nächste Jahrhundert. Dann ist eine Fluchtbewegung zu prophezeien aller Controller zurück in die Buchhaltung. Die Buchungssätze mit „soll mehr geben“ (Soll im Debitorenkonto) und „hat gegeben“ (Haben im Debitorenkonto) sind seit 1211 nachweisbar; wurden 1494 durch Luca Pacioli durchformuliert und gelten unverändert in von niemand bezweifelter Richtigkeit.

Nur: Wenn man erst dann hinschaut, wenn´s im Geldbeutel wehtut, ist man ein bißchen spät aufgestanden. Zu guter Controllerarbeit gehört Früherkennung. Dies braucht das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen/die Management-erfolgsrechnung, die sich über die Kennzahl Marktanteile beim Auftragseingang auch verknüpft mit dem, was strategische Fähigkeiten sind. Kostenrechnerisch gesprochen, sind die strategischen Potentiale operationalisiert in Strukturkosten. Bei denen war es immer schon zweckmäßig, sie gut zu nutzen. Dazu gehört, Mitarbeiter zu motivieren; in Bewegung zu bringen (movere). Falls

jetzt jemand gedacht haben sollte „dann sind sie also jetzt variabel“, der/die lese bitte den Aufsatz nochmals.

Nicht dauernd bloß die Istzahlen als executive Information

Neue Sprachgebräuche wie „Proko“ und „Struko“ drücken auch aus Informationskultur. Dazu gehört der Blick und die Berichterstattung „nach vorwärts“ – die Vorschauweise und die Erwartungsrechnung; das „need to complete“; das „reste à faire“. Einige Executive-Informationssysteme müssen das wohl erst noch lernen.

Da sagt in einem grafischen Betrieb der Produktionschef, daß er ein neues Informationssystem habe, mit dem er „auf Knopfdruck“ schon morgens um 8.30 Uhr wüßte, wie die Auslastung seiner Druckmaschinen gestern gewesen sei. Das ist zum Schreien.... Gestern kann kein Manager irgend etwas ändern. Veranlaßt durch die Information kann der Produktionschef in den Betrieb rennen und fragen, wie der Tag vollends zu Ende geht – forecast to day end. Wie läuft die erste Schicht zu Ende; sind Aufträge da für die zweite Schicht; läuft Maschine sowieso wieder (frisch repariert); kommt Mitarbeiter sowieso wieder an die Bindemaschine; wie ist die Stimmung; stehen sie´s durch...? Diese Art von Frage ist es, die Motivation erzeugt, Zusammenarbeitsverhalten fördert, den Chef akzeptiert, das Controlling zu „happy control“ bei größter Produktivität weiterentwickelt.

Dann wird auch deutlicher, worauf sich die Aktivitäten, die bis zum Ende des Tages gemacht werden sollen, sich konzentrieren: Auf den Auftrag, der läuft – oder auf die Struktur drumherum. Das Proko/Struko-Thema ist klar.

Wenn in einer Fernsehgerätefabrik jemand mit einem Gummihammer auf den Apparat haut, um zu sehen, ob noch ein Wackelkontakt drin ist, so ist das ein Proko-Griff. Wenn ein Controller mit einem solchen Gummihammer einem Kostenstellenleiter eins draufhaut anläßlich einer Abweichung, so ist es Struko-Ergebnis. Man muß nur rumlaufen und die Augen aufmachen. Und man muß es anderen erklären. Das Erklären macht es klar.

Alles Gute, liebe Leser; und „be happy“ bei dem, was Sie tun.

