Jürgen Weber

Zukunftsfähige Kostenrechnung in der Unternehmenssteuerung

Analysen, Strategien, Lösungen

HAUFE.

Darüber, wie »falsch« die Kalkulationen in den Unternehmen wirklich sind, gibt es kaum empirische Informationen. Insofern wollen wir im Folgenden die Erfahrungen eines Beraters nutzen, der seit Langem erfolgreich in der Restrukturierungsberatung tätig ist und dem das Thema falsche Portfoliopolitik in vielen Sanierungsfällen begegnet.[5]

7.1.2.2 Erfahrungen mit variantenbedingten Komplexitätskosten in der Praxis

Weber: Sie haben vor mehr als zwanzig Jahren zusammen mit einem Kollegen einen Artikel zum Thema Komplexitätskosten verfasst und darin ein Plädoyer für eine höhere Genauigkeit der Kalkulation und der Ergebnisrechnung gehalten. Wie sind Sie damals auf das Thema gestoßen?

Sasse: Das Thema »Komplexitätskosten-Management« war am Lehrstuhl von Professor Männel, an dem ich promoviert habe, aktuell. Und mein Kollege Frank Reiners und ich waren jung und ehrgeizig und haben gesagt: »Mensch, darüber könnten wir mal was publizieren.« Und es waren auch noch die Nachwehen der Thematik, ob man mit der Prozesskostenrechnung wirklich Entscheidungen unterstützen kann, obwohl sie »nur« eine Vollkostenrechnung ist.

Weber: Gibt es das Problem hoher Variantenkomplexität und ihrer mangelnden Berücksichtigung in der Kostenrechnung in der Praxis wirklich?

Sasse: In der Tat! Ich habe gerade ein aktuelles Beispiel vor Augen, einen Automotive-Zulieferer. Dieser stellt nicht nur Artikel für größere Fahrzeugserien her, sondern auch für diverse Sonderfahrzeugtypen mit deutlich kleineren Losgrößen. Der Vertriebsleiter sagt: »Unsere besten Roherträge haben wir bei den Sonderfahrzeugtypen.« Und so haben die bisher auch gesteuert. Aber der Fertigungsleiter bekommt immer die Krise, wenn er für vierzig Sonderfahrzeuge eine Fertigungslinie für gerade einmal vierzig Teile rüsten muss. Dann ist der Rohertrag unten ruckzuck wieder weg. Die rechnen halt nicht bis zum Produktergebnis herunter. Diese Komplexität im Sortiment hatten die bisher gar nicht auf dem Schirm.

Weber: Ist das typisch, dass die Komplexität gar nicht gerechnet wird? Wie würden Sie aus Ihrer Erfahrung heraus die Qualität einer »normalen« mittelständischen Kostenrechnung einschätzen? Sie kennen die Lehrbuchsituation ja noch aus Ihrer Arbeit am Lehrstuhl von Professor Männel. Was er vermittelt hat, ist ja relativ differenziert gewesen. Haben Sie das auch im Mittelstand gefunden oder ist das da deutlich schlanker?

5 Das entsprechende Interview wurde im Januar 2021 geführt.

Sasse: Eigentlich schlanker. Mittelständische Unternehmen haben häufig keine komplett ausgebaute Kostenrechnung. Ich habe immer das Gefühl, dass die Betriebswirtschaftslehre an der Uni, gerade im Fach Rechnungswesen und Controlling, häufig für Konzerne gemacht wird.

Weber: Sie haben in Ihrem Beitrag zum Thema Komplexitätskosten herausgearbeitet, dass auch eine »normale komplizierte Kostenrechnung für Großunternehmen« deutlich weiter differenziert werden müsste, um die Variantenvielfalt sauber abzubilden. Was können Sie denn einem mittelständischen Unternehmen in seiner noch deutlich schlechteren Ausgangssituation als pragmatische Lösung anbieten?

Sasse: Ein konkreter Vorschlag wäre, eine Art von Mischkalkulation zu machen, also bei vielen Gemeinkosten bei Umlagen zu bleiben, aber bei wichtigen Prozessen einen Prozesskostensatz zu verwenden, etwa in der Logistik bei Inlandsaufträgen 50 Euro Handling-Kosten pro Auftrag, den ich abwickele, anzusetzen und für Auslandsaufträge, also in Nicht-EU-Länder, doppelt so viel, z. B. weil ich Zollpapiere ausfüllen muss. Dafür wäre einfach ein Feld anzuklicken, wenn man solche Aufträge macht. Das hilft auch bei Kunden, die sagen, »Liefert mir mal nach Deutschland«, und dann zwei Tage vor Auslieferung umswitchen und die Ware nach Ägypten geliefert haben wollen. Manche nutzen das wirklich aus; da zahlt man noch richtig Geld drauf. Da steigen ja nicht nur die direkten Frachtkosten, sondern auch das indirekte Handling, das locker die doppelte oder dreifache Zeit pro Versendung kostet. Das wird aber bei den pauschalen Umlagen nicht sichtbar. Und deshalb braucht es bei wichtigen Positionen das Signal, einen festen Betrag pro Fertigungsauftrag, pro Auslieferungsauftrag anzusetzen, keinen Prozentsatz. Allein das hilft, zu sensibilisieren, und ist damit vielleicht auch ein Thema in Richtung Verhaltenssteuerung.

Weber: Was bedeutet dies im Verrechnungsfluss der Kostenrechnung genau?

Sasse: Ich nenne Ihnen ein weiteres Beispiel, einen Hersteller, der für verschiedene Branchen fertigt, welche jeweils unterschiedlich hohe Qualitätsanforderungen an die Produkte haben. Ein Teil von dessen Produkten nimmt im Fertigungsprozess eine aufwendige Zwischenprüfungsaktivität mittels einer speziellen Messmaschine in Anspruch, der andere Teil nicht. In der Kostenrechnung ist diese als Vorkostenstelle erfasst, die auf die Endkostenstellen in der Fertigung zugeschlüsselt wird. Typische BAB- [Betriebsabrechnungsbogen-] Logik. Wie gesagt gibt es Produkte, die diese aufwendigen Zwischenprüfungsaktivitäten gar nicht in Anspruch nehmen, aber auf dieser Endkostenstelle Bearbeitungsschritte haben, das heißt, die werden dadurch mit zu hohen Kosten belastet. Da ist es besser zu fragen, ob es bei einem Produkt den Prozessschritt Zwischenprüfung gibt oder nicht, und wenn ja, einen Verrechnungssatz pro Messvorgang anzusetzen. Oder aber es gibt ganz unterschiedliche Laborkosten, wenn ein Produkt in die Luftfahrtindustrie geht, weil ich viel mehr Prüfungen machen

muss. Wieder ist es besser, das Labor nicht als Vorkostenstelle umzulegen, sondern per Kostensatz zu verrechnen, und für normale Industrien ist es halt der einfache Satz und für die Luftfahrtindustrie der dreifache Satz.

Weber: Und die Sätze bestimmen Sie durch eine Einzelanalyse?

Sasse: Ja, ich gehe dazu einfach in die Kostenstelle, ermittle die Zahl der Mitarbeiter, analysiere deren Plankapazität von so und so viel Prüfungen, und darüber komme ich dann zu einem Jahreswert. Der ist natürlich nie ganz richtig.

Weber: Das muss er ja auch nicht sein. Es geht vor allem um die richtige Größenordnung, um eine Fehlsteuerung auf eine praktikable Art und Weise zu vermeiden. Wie viele Prozesse sind denn das dann, die Sie vorschlagen, in dieser Weise zu behandeln? Ist das eine Handvoll?

Sasse: In unserem Artikel waren das sehr viele – zu viele. Es sollten in diesem nur die Konsequenzen von Komplexität verdeutlicht werden. In der Mittelstandspraxis sind es in der Kalkulation meistens drei, vier Positionen.

Weber: Das ist ja sehr überschaubar.

Sasse: Ja. Aber wir sind ja halt auch im Mittelstand. Die haben – wie gesagt – häufig keine komplett ausgebaute Kostenrechnung. Das darf man nicht vergessen.

Weber: Besser zu kalkulieren, ist ein Punkt, das Richtige zu kalkulieren, ein anderer. Ich habe in meinen Arbeiten häufig wie folgt argumentiert: Man kann das Kalkulationsproblem auch dadurch aus dem Weg bekommen, dass man die marginalanalytische Sicht aufgibt und nicht mehr danach fragt, wie teuer eine zusätzliche Variante ist, sondern wie viele Varianten das bestehende Geschäftssystem wirklich verkraften kann. Klarheit zu schaffen ist dann im ersten, zentralen Schritt darüber, wie viele Varianten für ein Unternehmen optimal sind, was wesentlich auch von den Komplexitätskosten abhängt, die man sich mit der Variantenzahl einfängt. Erst im zweiten Schritt geht es dann darum, wie die Kapazität optimal ausgeschöpft werden soll, welche Varianten es also in das Programm schaffen und welche nicht. Das ist viel einfacher zu kalkulieren. Sind Sie einem solchen Vorgehen in Ihrer Praxis schon einmal begegnet?

Sasse: In der Tat! Wenn wir in der Restrukturierung das Produktportfolio optimieren, dann nähern wir uns eigentlich nur über diesen Weg, weil es zumindest in dieser Situation der einzig gangbare ist. Dabei beobachten wir, dass 80 % des Umsatzes mit 20 % der Produkte gemacht werden. Die Hausnummer stimmt sehr häufig. Wir gehen noch ein Stück weiter hoch und machen die Grenze bei 90 % vom Umsatz. Über die anderen 10 % muss einfach geredet werden, weil diese sehr viel Komplexität treiben. Wir

kommen – genauso, wie Sie es gesagt haben – exakt von diesem Top-down-Ansatz. Und ich argumentiere dann auch gerne bei Firmen: »Leute, ihr habt doch früher viel weniger Varianten gehabt. Das zeigt doch, dass ihr in eurem Kernsegment ein Problem habt, sonst würdet ihr nicht so viele Varianten brauchen. Wenn der Kern gut ist, dann macht ihr mit dem Kern euer Business und wachst im Kern. Aber sobald ihr Varianten braucht, heißt das, ihr kommt mit dem Kern nicht mehr durch.« Das sieht man auch schön an einigen Firmen, die groß geworden sind.

Weber: Was kann man denn tun, damit diese Botschaft wirklich ankommt?

Sasse: Ich mache an dieser Stelle immer gerne einen Vergleich. Den verstehen die Mittelständler. Ich habe ein Garten. Da passt nur eine bestimmte Anzahl an Pflanzen rein. Es gibt größere Pflanzen, es gibt kleinere Pflanzen, und irgendwann ist der Zeitpunkt da, wo ich sage: »Wenn ich jetzt etwas Neues pflanzen will, muss ich mir überlegen, welche alte Pflanze ich herausnehme.« Mehr geht halt nicht. Ich habe nur so und so viel Grundstück zur Verfügung. Ich muss also eine Sortimentsbereinigung machen. Das Bild verstehen die Leute intellektuell ganz gut, der Produktmanager als Gärtner, der regelmäßig sein Produktportfolio durchforsten muss. Und dann müssen sie halt sagen »Okay, so ist die Welt bei uns in der Firma. Mehr Varianten vertragen wir nicht. Jetzt müssen wir halt mal schauen, ob wir da hinkommen.« Und das ist dann meistens die halbe Übung. Aber es ist immer ein Kampf, weil der Vertrieb typischerweise stark in den Firmen ist, und die haben immer tausend Gründe, warum sie die Variante unbedingt brauchen.

Weber: Wollen die das nicht verstehen oder verstehen die das wirklich nicht?

Sasse: Beides. Viele Mittelständler denken technisch und vertriebsorientiert. Der Rechnungswesen-Mann ist oftmals nicht mal ein Geschäftsführer, sondern nur kaufmännischer Leiter. Wenn er Glück hat, hat er Prokura. Das sind dann bessere Buchhalter. Das Härteste, was ich in dieser Richtung erlebt habe, war ein Hersteller von Dachziegeln. Der hatte 1.500 verschiedene Varianten an Dachziegeln im Programm. Das waren einmal die Typen Biberschwanz, Flachpfanne, so die Grundtypen. Und davon gibt es immer den Flächenziegel, den Randziegel und den Dachfirst. Und dann gibt es noch Zubehör, wie etwa Pfannen mit Gittern zum Schutz vor Lawinen. Und neben diesen Grundtypen an Ziegeln gibt es natürlich auch noch unterschiedliche Größen, unterschiedliche Farben und unterschiedliche Lackierungen: einfach lackiert, doppelt gebrannt lackiert. Und all diese Vielfalt wird mit einer Prozessfertigung hergestellt, das heißt, die Lehm-Rohlinge kommen auf einem Wagen in den Ofen, und der Ofen muss immer gleich gefüllt sein. Man muss immer einen ganzen Ofen voll produzieren, damit die Temperatur gleichmäßig ist. Also entweder eine ganze Charge oder nichts. Das Ergebnis unserer Analyse: Wenn die von ihren 1.500 Artikeln zwei Drittel weglassen würden, würden sie gerade einmal 5 % Umsatz verlieren! Aber es war schon ein

Kampf, dass wir überhaupt *ein* Drittel reduzieren konnten, womit sie gerade einmal rechnerisch 2 % Umsatz verloren haben. Es war ein Kampf. Der Vertriebsgeschäftsführer hätte mich fast aus der Firma geworfen, weil ich ihm gesagt habe: »Hören Sie zu: Sie haben jetzt wirklich einen Auftrag durchgelassen, Dachziegel Biberschwanz, blau, in der Sondergröße.« »Ja, das war für den Kirchturm in der Gemeinde …« »Wie lange hält denn der Dachziegel?« »Hundert Jahre. Super lackiert, doppelt gebrannt.« Dann sage ich, »Sehen Sie, und jetzt haben Sie eine Charge davon produziert, ein Viertel davon verkauft in der Sondergröße, weil eine Kirche geordert hat, und der Rest steht bei Ihnen auf dem Hof. Den Auftrag – ganz ehrlich – den hätten Sie sein lassen sollen.«

Weber: Und was hat er darauf gesagt?

Sasse: Das hat er nicht verstanden. Und letztendlich habe ich sie nur dadurch gekriegt, dass sich die Bank geweigert hat, das Working Capital in der bisherigen Höhe weiter zu finanzieren. Variantenvielfalt halte ich deshalb für ein überaus wichtiges Thema für den Mittelstand – und ich denke, auch in Konzernen; die verlieren alle Geld in den Varianten.

Weber: Das ist der ideale Anknüpfungspunkt für meine letzte Frage: Variantenvielfalt, wie wir sie eben diskutiert haben, betrifft häufig den Kern des Geschäfts eines Unternehmens, ist ein wesentlicher Teil von dessen Geschäftsmodell. Wie viele Ihrer Klienten denken denn so grundsätzlich in Geschäftsmodellen? Der Begriff ist ja auf der einen Seite relativ neu; sein Inhalt sollte auf der anderen Seite eigentlich aber ganz selbstverständlich sein. Allerdings ist das Konzept des Geschäftsmodells dann auch wieder so grundlegend, dass ich nur wenige Unternehmen getroffen habe, die aus dem Stand sagen können, was ihr Geschäftsmodell ist.

Sasse: 30 %? 20 %? Etliche haben nur einen Teil eines Geschäftsmodells im Kopf und sagen: »Ja, wir machen das und das. Schauen Sie doch einfach auf unsere Homepage. Da steht das doch.«

Weber: Da steht kein Geschäftsmodell!

Sasse: Genau, da steht kein Geschäftsmodell, nicht, wie die Kosten-Ertrags-Mechanik läuft, mit welchen Kunden, in welchen Märkten, mit welchen Wertschöpfungsstufen sie zu tun haben, welche Wertschöpfungsstufe in ihrer Branche die wirtschaftlichste ist. Ist derjenige erfolgreicher, der alles macht, oder derjenige, der sich auf eine Stufe konzentriert? Das liest man gar nicht, auch nicht, wie sich das Ganze in der Zukunft verändern wird.

Weber: Das sind halt ganz grundsätzliche Fragen, die meiner Erfahrung nach ganz selten zusammenhängend beantwortet werden. Nur dann kann ich aber sagen, ob das Ganze in sich stimmig ist oder an welcher Stelle etwas verändert werden muss.

Sasse: Das ist das Spannende an Restrukturierungsprojekten. Wir müssen genauso denken, weil wir den Firmen ja bescheinigen müssen, ob sie eine Zukunftschance haben oder nicht, also ob sie praktisch nachhaltig zukunftssicher sind oder nicht. Das ist in einem Restrukturierungskonzept der Kern der Sanierungsfähigkeitsbescheinigung.

Weber: Wenn Ihre Kunden schon nicht gewohnt sind, in Geschäftsmodellen zu denken, verstehen sie das denn dann wenigstens im Projektverlauf? Finden die das irgendwie spannend?

Sasse: Das ist manchmal ein harter Kampf. Wir gehen ja vor wie ein Arzt und machen eine Ist-Analyse, schauen uns die Leistungswirtschaft an: das Produktportfolio, die Wertschöpfung, die Kunden, die Lieferanten. Gibt es Abhängigkeiten, gibt es Klumpenrisiken? Wir schauen uns die finanzielle Situation an, wie ist die Durchfinanzierung? Sind sie zahlungsfähig? Solche Dinge. Und wir schauen uns natürlich auch die Ertragsseite an. Aus all diesen Themen erstellen wir dann unsere Diagnose und sagen: »Achtung, du hast eine Ertragskrise, eine Produktabsatzkrise, eine strategische Krise. Und dazu noch eine Stakeholder-Krise, weil die Banken mittlerweile auch nervös sind.« Und sagen: »Okay, das ist jetzt die Diagnose. Jetzt müssen wir sagen, wie wollen wir davon weg? Also wie sieht die Zukunft aus, wie ist das Leitbild des sanierten Unternehmens?« Und das heißt, das Geschäftsmodell weiterzuentwickeln. Man muss ja wissen, wo man Maßnahmen ansetzt. Was macht man mehr, was macht man weniger? Und das ist letztlich das Restrukturierungskonzept. Das ist das Schöne an der Restrukturierungsberatung. Sie ist ganzheitlich. Da fange ich nicht mehr an, am einzelnen Artikel herumzudoktern, sondern da geht es wirklich um Produktgruppen, um Kunden, Kundengruppen. Da geht es um alles. Und der Druck, dass es um alles geht, der bringt dann wirklich auch die Leute dazu, sich darum zu kümmern. Und idealerweise geht man so etwas frühzeitig an, da hat man noch mehr Spielräume und der Druck verteilt sich etwas, bzw. man ist dann auch nicht so fremdbestimmt, als wenn z. B. die Finanzierer dies als Voraussetzung für weitere Finanzierungen machen.

Weber: Herr Sasse, ich danke Ihnen sehr für das Gespräch!

7.1.2.3 Handlungsempfehlungen

Eine steigende Individualisierung der Produkte stellt die Kostenrechnung vor erhebliche Probleme. Deren Lösung ist im Regelfall nicht auf der Seite einer weitgehenden Abbildung der variantenbezogenen Komplexität in der laufenden Rechnung zu suchen. Der Versuch, eine hohe Detaillierung zu erreichen, war schon bei viel weniger komplexen Kontexten nicht erfolgreich – wir haben an früherer Stelle des Buches auf Implementierungsprobleme der Prozesskostenrechnung hingewiesen.