



controller magazin



Sammelstelle für Arbeitsergebnisse
aus der Controller-Praxis
Zeitschrift der controller-akademie

1/83

Deyhle Controller's Mengenlehre	1
Stamm Der Controller im Dreieck	3
Blazek Rationalisierung	7
Deyhle Das Controlling-"Cockpit" der Management-Erfolgsrechnung	11
Noest "Wozu der Controller Spielregeln braucht"	25
Bücherecke	29
Kuhn Controlling-Kriterien für EDV-Einsatz im Handel	31
Biel - Repetitorium Aufgaben, Methoden und Instrumente des Controlling in der Einzelfertigung	35

Controller magazin

ISSN 0343 - 267X

Herausgeber

Controller Akademie, Gauting/München

Die Zeitschrift ist Organ des Controller Verein eV, München

Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle, Christa Gabler

Anschrift: Postfach 1168, D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 60 13

Herstellung

Senff-Service, Angerweg 8

D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 75 62

Verlag

Management Service Verlag, Untertaxetweg 76,

D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 35 51

Hannelore Deyhle-Friedrich

und ein Personal Computer *)

Konto: 10 111 7 bei Volksbank Herrsching eG in Gauting
(BLZ 700 932 00)

Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

Bezugsgebühr im Abonnement DM 92, -- + DM 6, -- für Porto;
Einzelheft DM 16, --; die Preise enthalten die USt.

Sollte CM ohne Verschulden des Verlages nicht ausgeliefert
werden, besteht kein Ersatzanspruch gegen den Verlag.

Durch die Annahme eines Manuskriptes oder Fotos erwirbt der
Verlag das ausschließliche Recht zur Veröffentlichung.

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

Verkauf Österreich:

Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, Postfach 56, A-1014 Wien

Verkauf Schweiz:

Fortuna Finanz Verlag W. Heidelberger AG, Haslerholzstraße,
CH-8172 Niederglatt

*) Wenn was nicht funktioniert
der Computer ist's gewesen.

CONTROLLER'S MENGENLEHRE

Haben Sie's auch gelegentlich mit der Mengenlehre? Am nettesten finde ich die Formel für die leere Menge:

$$L = \{ \}$$

Lösungsmenge = "nichts drin" in der Schachtel.

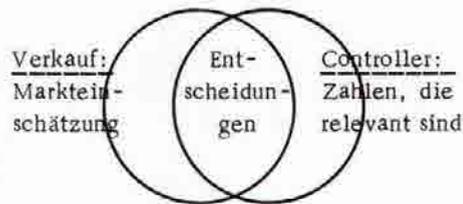
Wie ist es mit Ihren Budgets für das Jahr 1983? "Nichts drin" in den Schachteln für Werbung, Forschung, Weiterbildung? Das sind ja doch die Budgets, wo man's so schnell nicht merkt, wenn's leer ist. Bloß sind dann irgendwann auch die Potentiale ausgetrocknet. Es ist das Problem der Navigation nach den "harten" und den "weichen" Signalen. Wenn das Geld in der Kasse fehlt, ist's hart. Wenn man für Potentiale in Know how und Know who nichts unter"nimmt", sondern unter"läßt", sieht man's nicht gleich im Rechnungswesen.

Oder haben Sie sich noch irgendwelche "Töpfchen" hergerichtet? Budget-Schachteln, in denen die Elemente noch nicht definiert sind:

$$L = \{ \text{da werden wir dann noch sehen...} \} = DM$$

Eigentlich sind solche Töpfchen ein Verstoß gegen gute Planungspraxis z. B. nach den Spielregeln des "Zero Base Budgeting". Bloß - verstehen kann man's. Entscheidungsträger im Management und Controller sind keine Propheten, die alles zum voraus wissen. Und warum nicht ein bißchen "Spielwiese" geben. Wenn die Töpfchen erkannt und nicht versteckt sind, ist es doch gutes Budgetieren. Konkretisiert werden die Elemente durch Maßnahmen dann während des Jahres 83 entlang der Erwartungsrechnung - im Sinne der dispositiven Planung oder Steuerung. Und die ist das eigentliche Controlling.

In der Mengenlehre gibt's dann auch noch Schnittmengen. Visualisiert sehen die so aus:



Da hatte der Marketing-Club Nürnberg im Oktober 82 anlässlich eines Vortrages von mir ins Programm geschrieben: Controller: Partner oder Aufseher. Schlimm? Sind Controller also Aufseher, die den Verkauf ins Planungsgefängnis sperren, in den "budget tower" einmauern und eins draufhauen, wenn einer die Abweichungs-Nase herausstreckt?

Im Gespräch ergab sich, ob man vielleicht sagen könne: **Controller sind Aufpasser?** Gewiß: auch das klingt nicht so toll. Aber es gäbe eine gute Regel sogar daraus:

Controller: das ist einer, der für uns aufpaßt - anstatt "auf uns" - damit wir's im Management unbekümmerter treiben können.

Auf mich aufpassen, das will und brauche ich nicht. Aber einer, der **für mich** aufpaßt - als Begleiter, Navigator, Lotse, Sparring-Partner, Franser - damit man sich auf der Unternehmensreise nicht verfranst? Das wär's, was wir brauchen können im Know how-Verbund von Manager und Controller im Team. Aber dann **müssen wir als Manager den Controller auch dazulassen; in die Schnittmenge reinlassen.** Wie soll er sonst "für uns" begleiten?

Dann muß ich mir als Controller die Eintrittskarte erkämpfen - nach der alten AIDA-Formel im Verkauf: Attention, Interest, Desire, Action. Vielleicht hilft **für's Aha-Erlebnis das Symbol der Schnittmenge?** Ich hab's schon ein paar Mal probiert, und es kam unter Managern von Verkauf, Forschung, Technik ganz gut an; und sei es als "Ach ja-Erlebnis". So in der Art: "Du liebst mich nicht, ich lieb' dich nicht" - bloß brauchen wir uns eben.

Herzlich
Ihr

Dr. Albrecht Deyhle

Die folgenden 3 Beiträge sind verfaßt vom "Trainer-Trio" der **Controller-Akademie.**

DER CONTROLLER IM DREIECK

von Markus Stamm, München



Markus Stamm,
Lic.oec.HSG,
(2. von rechts)
Trainer an der
Controller -
Akademie im
Problemlösungs-
gespräch

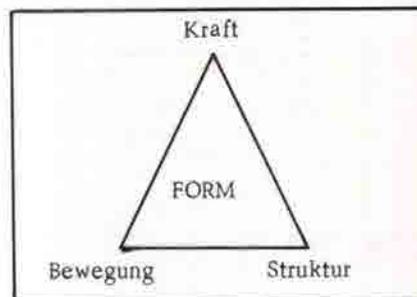
"Wei-ji" bedeutet in China "K r i s e". Und sinnigerweise besteht dieser Begriff aus zwei Schriftzeichen: das eine steht für "G e f a h r", das andere für "G e l e g e n - h e i t". Also könnte man ja auch schreiben:

K r i s e = G e f a h r u n d G e l e g e n h e i t .

Stehen die Zeichen volkswirtschaftlich auf Sturm, so bietet gerade diese Situation - Ironie des "Schicksals" - dem Controller eine emotional günstige Plattform, sich fachlich zu profilieren, seine Visitenkarte zu hinterlassen.

Obwohl die Firmen heute günstiger dastehen dürften, die bereits über einen eingespielten Controller-Service verfügen. Aber: Planung - Steuerung - Information; Controller, wer bist du eigentlich? Welches sind deine Organe? Bist du wirklich ein so kurioser Vogel, daß man dich in Führungs- und Schlußzeichen setzen muß: "Controller"?

volle Formeinheiten aus dem Zusammenspiel von Struktur, Bewegung und Kraft erst entstehen würden. Also:



Oder mathematisch verknüpft:

$$\text{Form} = \text{Struktur} + \text{Bewegung} + \text{Kraft}.$$

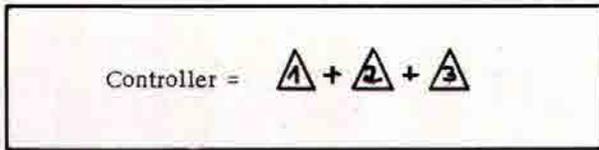
Die Dreiheit als Einheit

Interessant ist es zu sehen, daß viele ganzheitliche Dinge aus jeweils drei ineinander vernetzten Aspekten bestehen. Die Logik beispielsweise ist das Resultat des Zusammenwirkens von These, Antithese und Synthese, ein Atom besteht aus Proton, Elektron und Neutron, das Christentum basiert auf den Glauben an die Dreieinigkeit von Vater, Sohn und Heiligem Geist. In der Medizin ist es Anamnese, Diagnose, Therapie.

Wenn nun aber jeweils drei Teilaspekte zu einer Sinn-Einheit führen, so ist es vielleicht nicht vermessen zu fragen, welches die drei Dimensionen sein könnten, die den Controller ausmachen, ihm den Sinn stiften.

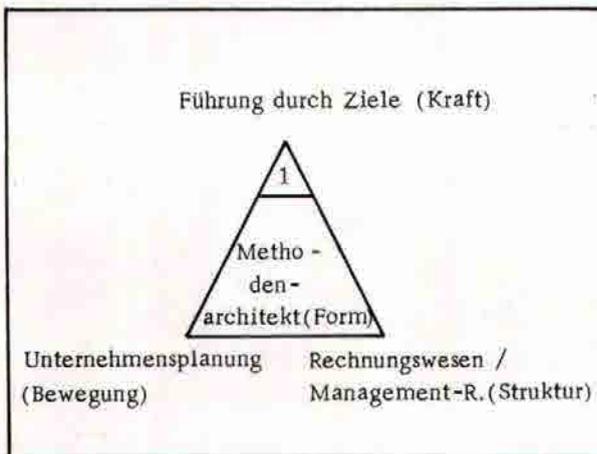
Eine philosophische Denkrichtung faßt diese Beispiele abstrakt und stellt die These auf, daß sinn-

Und weil er sich im vernetzten und komplexen Unternehmensgewebe bewegt, besteht das Lasso, das ihn einfängt, aus drei Dreiecken mit je drei Komponenten:

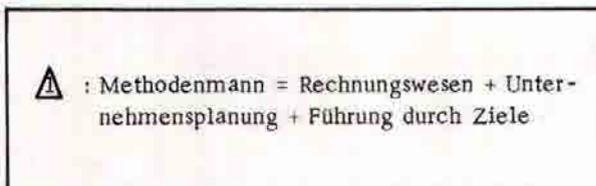


Der Controller im ersten Dreieck: Methodenarchitekt

Hier ist er Methodenmann oder -frau. Die Tool-Boxes sind die Managementrechnung, die Unternehmensplanung und ein System der Führung durch Ziele. Da im Controller-Magazin über diese Instrumente schon viel geschrieben wurde, reicht ein Versuch der Zuordnung der einzelnen Bestecke-Kästen zu den Aspekten Struktur, Bewegung und Kraft.



Oder in der Fortführung der mathematischen Spielerei hieße die erste Gleichung:



Obwohl der Unternehmensplanung ein starkes Moment der Bewegung innewohnt (planen kann man ja nur die Zukunft und Geschehenes kann nicht ungeschehen gemacht werden), ist das Dreieck insgesamt doch darauf ausgelegt, zu strukturieren, zu rastern. Eine Methode legt z. B. fest, welche Zahlen gebündelt werden sollen, womit diese verglichen werden können und welche Informationen zulässigerweise aus den Zahlen herausgelesen werden dürfen. So sagt die Zahl "Umsatz" für sich genommen nichts aus für die Beurteilung der Markt-

potenz einer Firma. Dazu gehört mindestens noch das Marktvolumen definierter Märkte und die Umsätze der relevanten Mitbewerber auf denselben.

Die betriebswirtschaftliche Analyse von Märkten und Mitbewerbern wird oft als strategische Planung bezeichnet. Hier steht etwa die Frage im Vordergrund, welches produktbezogene know-how und marktbezogene know who dem Unternehmen heute zur Verfügung steht. Daraus ergeben sich für die Zukunft Chancen und Risiken, je nach dem, ob das, was wir können und an Potentialen besitzen, zukünftig noch nachgefragt werden wird. Oft wird es dann so sein, daß es nötig ist, für die Überlebenssicherung wichtige Erfolgsfaktoren auszubauen. Etwa durch neue Technologien (von der analogen zur digitalen Übertragungstechnik), neue Vertriebswege (Aufbau einer Landesfertigung) oder neue Organisationsformen (von der produkt- zur kundenbezogenen Organisation).

Damit aber ist der Controller planungstechnisch in der operativen Ecke des Planungsdreiecks angekommen, wo konkrete Maßnahmen mit Terminen, Verantwortlichkeiten und Kosten zur Debatte stehen. Das "Kneten" des Budgets, das Ringen um die beste Durchführung fordern hier ein hohes Maß an integrierendem Einfallsreichtum gemäß der Controller-Frage: "Wenn... dann...".

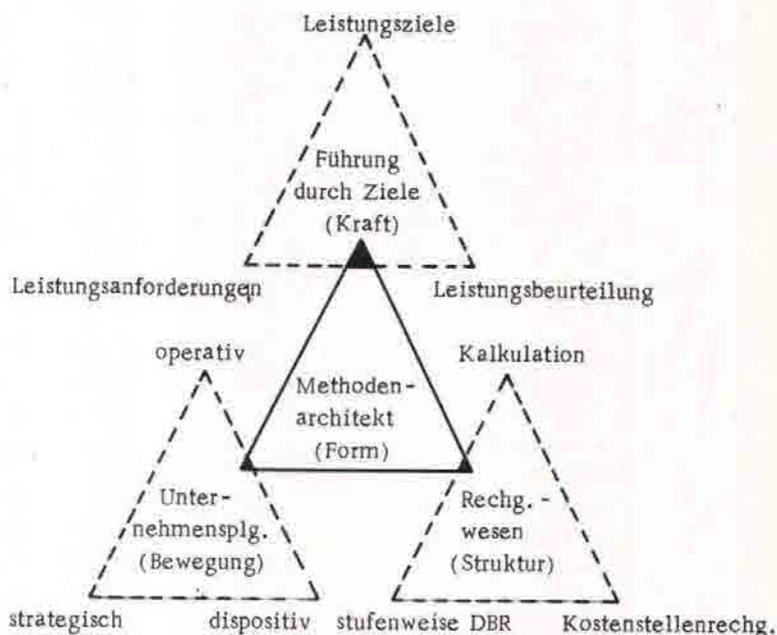
Vervollständigt wird das Planungsdreieck durch die dispositive oder "wie-reagiert-man"-Planung. (Vgl. dazu den Planungswürfel in CM 5/82, S. 225). Soll-Ist-Vergleiche sind Impulse zur Steuerung mittels dispositiver Maßnahmen. So wird beispielsweise eine Aktion kurzfristig beschlossen, um ein Umsatzziel zu erreichen.

Sinnverwandt zur Ecke Unternehmensplanung kann auch die Ecke Rechnungswesen weiter in drei analytische Unterteile aufgliedert werden, nämlich in die stufenweise Deckungsbeitragsrechnung, die Kalkulation und die Kostenstellenrechnung für Fertigung und Verwaltung. (Vgl. das Rechnungswesenpanorama in CM 1/83, S. 12/13).

Bleibt als letzte Ecke beim Dreieck der Controller als Methodiker das System der Führung durch Ziele, das ebenfalls aus drei kleineren Bestecken zur Analyse und Prognose besteht. Das wären die Leistungsanforderungen, die sich aus der Aufgabenstellung ergeben, die Leistungsziele, die mit dem Stelleninhaber regelmäßig auszuhandeln sind und der Leistungsbeurteilung, die ja auch eine Art von Soll-Ist-Vergleich, hier personenbezogen, darstellt.

Nun ergibt sich, quasi als Zwischensumme, für den Controller als Methodenarchitekt folgendes Bild:

Der Controller strukturiert, ordnet, kanalisiert, indem er Methoden für's Unternehmen entwickeln, an's Unternehmen anpassen hilft. Aber viele Mitarbeiter erleben zunehmende Struktur und damit Transparenz als Krise, als wei-ji. Sie wittern eben die Gefahr, daß die Methode des Zero Base Budgeting mit den standards of performance sie kontrollierbarer macht, daß eventuelle Personalpolster sichtbar werden etc. Und wo ist hier die Gelegenheit / Chance verborgen, jener Zwillingsaspekt der Gefahr?

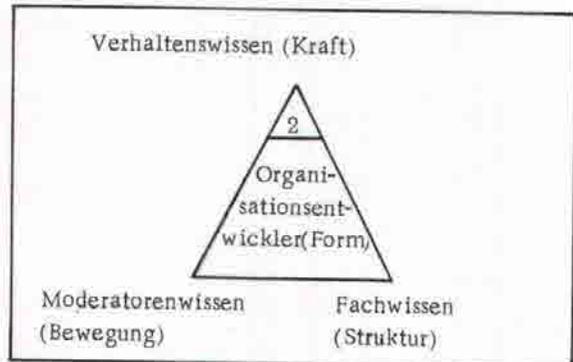


Etwas darin, daß der Controller Instrumente baut, die zum Self-Controlling geeignet sind und deshalb nicht einengen, sondern innerhalb ausgehandelter Grenzen individuellen Freiraum schaffen. Oder auch, daß der Methodiker mit dem ROI-Schema die Notwendigkeit permanenter Kostenverhinderungsplanung zur Absicherung des Unternehmens-WEG's einsichtig macht. Damit der Controller das erfolgreich tun kann, benötigt er mehr als seine Fachmethoden. Jetzt muß er auch Trainer spielen und wird ein

In dieses zweite Dreieck, das insgesamt im Zeichen der Bewegung steht, gehören etwa Probleme wie was der Controller tun / unterlassen soll, damit sich eine Verhaltensgewohnheit allmählich ändert. Wie baut man's ab, daß man sich im Budget warm anzieht? Welche Strukturen müßten gegebenenfalls überdacht werden, wenn man mit ihren Resultaten nicht happy ist? (Denn: Spielregeln machen das Spiel!)

Controller im zweiten Dreieck (OE)

Man könnte vielleicht sagen, daß ein idealer Controller zu seinem Erfolg nebst dem Fach- und Trainer- auch noch eine gehörige Portion Verhaltenswissen besitzen und können muß. Diese drei Komponenten als Eckpfeiler des "Controller's als Organisationsentwickler ermöglichen das Pendant zum strukturierenden Tun: die Bewegung, die Anpassung, die Improvisation, die Evolution.



Oder: \triangle : Organisationsentwickler = Fachwissen + Moderatorenwissen + Verhaltenswissen

Wie knackt man die Assoziation, daß der ein wichtiger Mann ist, der auch viele Berichte erhält (auch wenn die ungelesen in die Ablage kommen) und spart dann Kosten ein? Wie geht man vor, um ein Frühwarnsystem "prolötisch" zu entwerfen und wie führt man's ein? Wie wichtig ist es, aktiv zu verändern? Ist das Teilchen, wie es ist, vielleicht im Gesamtzusammenhang höchst sinnvoll und bedarf keiner Manipulation?

Zugegeben, dieses Dreieck ist weniger griffig als jenes mit den Methoden. Aber nicht unwichtiger. Und hier gilt es vielleicht auch vermehrt, selber nach dem "try and error-Prinzip" herauszufinden, wie man in der Unternehmung am besten landen kann. Wie schmuggle ich also zum ersten Mal so etwas wie ein Flip-chart in die Besprechung? Was mach' ich aus dem Wissen, daß die Häufigkeit des Kontakts positiv mit der Sympathie korreliert? Erhöhe ich deswegen die Frequenz meiner Hausbesuche und lasse mich öfter mal blicken? Und wie ruft der Controller-Organisationsentwickler in den Wald, damit es konstruktiv zurückhallt?

Ist die social sensitivity des Controllers zu wenig ausgeprägt und strukturiert er, dann meist als Solist, an der Realität des Unternehmens und der Menschen vorbei, erfüllt er die

Aufgabe der Anpassung der Unternehmensstruktur nicht oder falsch. Damit würde er zu einer Gefahr für's Unternehmen und es könnte ihm dann da ganz ähnlich gehen wie dem Sandkorn, das in die Muschel gelangt und, von ihr als Verschmutzung "erlebt", mit Perlmutter umgeben und ungefährlich gemacht wird. Zwar wäre der Controller dann eine Perle, aber eben vom Unternehmensorganismus isoliert.

Der Controller im dritten Dreieck

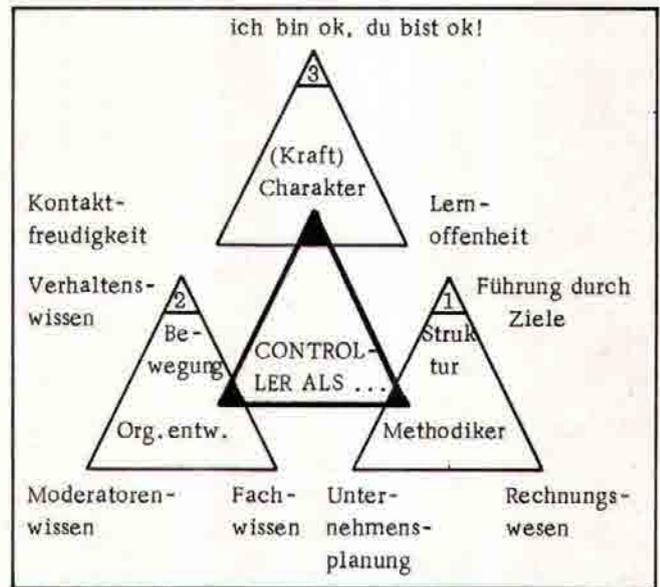
Obwohl es hier arg spekulativ wird, könnte vielleicht behauptet werden, daß zur Einheit des Controllers dessen Charakter ebenfalls eine wichtige Rolle spielt. Insbesondere dürfte das Ausmaß seiner Lernoffenheit bedeutungsvoll sein. Wahrnehmung hängt ja auch davon ab, wie bereit der Mensch ist, zuzuhören, in Frage zu stellen, neue Informationen wahrzunehmen, eventuell altes Wissen über Bord zu werfen. Sehr plastisch ist das Bild des Radios, das nur Mittelwelle empfangen kann. In diesem Fall besteht die Radio-Realität aus den Mittelwellensignalen, da es einzig diese wahrnimmt. Langwelle und Ultrakurzwellen gehören nicht zum Weltbild dieses Radios. So könnte man als wichtigen Charakterzug des Controllers nennen, daß er stets daran arbeitet, das Frequenzband, auf dem er empfängt, zu erweitern, damit er viele verschiedene Wellenlängen versteht und integriert.

Ein zweites Wesensmerkmal könnte eine generelle Orientierung gegenüber den Menschen sein, so im Sinn des "ich bin ok, du bist ok!". Ganz gut dazu paßt auch die chinesische Idee, daß die Tat dem Gedanken folge wie der Karren dem Ochsen. Denke ich also "ich bin ok, du bist ok", werde ich mich entsprechend verhalten und von anderen behandelt werden. Dieser Satz gefällt mir auch deshalb so gut, weil er auf die individuelle Verantwortung hinweist für das, was ist. Daß es so ist und nicht anders, weil wir's so denken und nicht anders. Damit wäre auch der Ausgangspunkt für den Wandel festgemacht: bei jedem Einzelnen, bei meinen Gedanken und Gefühlen, vor der eigenen Haustür.

Die Kontaktfreudigkeit könnte als dritter Charakterzug eine wichtige Rolle spielen. Ein gesundes Extravertiertsein ist für viele Controller-Aufgaben nützlich, teilweise sogar Bedingung.

Der Controller als Sinn-Einheit

Im Überblick ergibt das jetzt folgendes Bild:



... oder als nicht ganz ernst gemeinte Gleichung:

Methoden-Mann/Frau	=	Rechnungswesen + Unternehmensplanung + Führung durch Ziele
+		
Organisationsentwickler	=	Fachwissen + Moderatorenwissen + Verhaltenswissen
+		
Charakter	=	Lernoffenheit + Kontaktfreudigkeit + Ich bin ok, du bist ok!
= C O N T R O L L E R		

Jetzt sagen wir von der Controller-Akademie ja auch, daß wo Licht, auch Schatten sei. Oder wo der Manager über die Hilfe des Controllers beim Aufbau des Budget-Fahrplans froh ist, unterm Jahr dann beim Soll-Ist-Vergleich unangenehme Kontrolliert-Gefühle auftauchen. Wahrscheinlich aber liegt dieser Konflikt in der Controller-Funktion selber, die nämlich vom Methodenmann verlangt, daß dieser strukturiert und vom Organisationsentwickler fordert, daß der alte Strukturen bewegt und auflöst, um bessere, angepaßtere neu einzuführen. Und dann hat je nach Auftritt mal die eine, mal die andere Komponente das Schwergewicht, so daß der Controller in seiner Absicht schwer einschätzbar, ja suspekt wird. Unterstützt er mich heute - oder will er mich verunsichern?

Der Controller ist tatsächlich ein Stören-fried - d. h. er stört und dient dem Frieden. Aber nur diese beiden Komponenten und der Charakter zusammen machen einen effektiven, strategisch gewollten Controller, eine Sinn-Einheit. Bei jeder Überbetonung der Einzelkomponenten könnte der Controller zu einer Gefahr für's Unternehmen werden, weil er dann versucht ist, an der ganzheitlichen Realität derselben vorbeizuarbeiten. ■

RATIONALISIERUNG

von Dr. Alfred Blazek, Krailling/München

Dieses Wort ist für viele zu einem Signal für Gefahr geworden. Dabei heißt rationalisieren vernunftgemäß gestalten. Und für Vernunft ist doch jeder. Besonders gerne empfehlen wir einem Gesprächspartner: "Sei doch vernünftig!" Aber 2 Millionen Arbeitslose werden für diese Vernunft nicht sehr aufgeschlossen sein. Die Reaktion auf diese Vernunft ist deshalb nicht vernünftig, sondern emotional: Mikroprozessoren sind Job-Killer, Arbeitsplätze werden vernichtet. Und trotzdem: können wir nicht Rationalisierung auch als Chance sehen? (Hier knüpft auch Markus Stamm in seinem Artikel über den dreieckigen Controller an: Krise = Gefahr + Gelegenheit)



Dipl.-Kfm.
Dr. Alfred Blazek, Trainer
an der
Controller-
Akademie

Planung und Rationalisierung

Gestalten ist nach vorwärts orientiert. Vernunftgemäßes Gestalten ist zuerst planen, dann ausführen (in Stamm's Artikel heißt es: die Tat folgt dem Gedanken wie der Karren dem Ochsen). Ein wenig "Planungsgeschichte" scheint hilfreich für die weiteren Überlegungen zum Thema Rationalisierung.

Die erste Phase ist bestimmt durch das "Verkaufen der Planung". Planung selbst passierte noch kaum. Es galt, die verschiedenen hierarchischen Ebenen im Unternehmen von der Notwendigkeit eines systematischen "Blicks nach vorne" zu überzeugen. Wir konfrontieren in unseren Seminaren auch heute noch die Controller mit ihrer Rolle als Planverkäufer; die erste Phase der Planung hat noch deutliche Ausläufer. Nach der "Hau-ruck- und Pack-zu-Phase" der Nachkriegszeit waren die 50er bis hinein in die 60er Jahre die Zeit des Verkaufens der Planung. Dann kam die zweite Phase geprägt durch die Entwicklung von Methoden und Systemen und Fragen der Organisation des Planungsprozesses. Die Verfeinerung der Planungstechniken, die Entwicklung von Planungsmodellen, unterstützt durch die Fortschritte in der Computertechnik, charakterisiert wohl am besten die dritte Phase in der Planungsge-

schichte, die seit Anfang der 70er Jahre läuft.

Der Wille zum planerisch-vernunftgemäßen Gestalten der Unternehmenstätigkeit, auch die Einsicht in die zunehmende Notwendigkeit dazu, kommt in dieser Planungsgeschichte zum Ausdruck. Aber: Ist es nur der Wille und die Einsicht der Planer, die Stäbe in Unternehmen und Regierungen (angeregt und "gefüttert" durch die Wissenschaft) oder ist es auch der Wille und die Einsicht der Entscheider, der Linie? Es spricht wohl weniger gegen Planung und deren Methoden, wenn in vielen Unternehmen für 1982 nicht der Planungsprozeß, sondern ein Konkurs- oder Vergleichsverfahren lief (die Schätzung liegt bei 12.700 Firmen).

Was soll vernunftgemäß gestaltet werden?

Die Sachkapazität und Personalkapazität sowie deren Nutzung. Die Sachkapazität steht in der Bilanz auf der Aktivseite, das sind Anlagen und Bestände; deren Finanzierung mit Eigen- und Fremdkapital zeigt die Passivseite. Analysen der Unternehmenszusammenbrüche nennen sehr häufig ein zu geringes Eigenkapital als Grund; also eine nicht vernünftig gestaltete Bilanzstruktur.

Die Personalkapazität ist kein Aktivposten in der Bilanz. Sie erscheint als Aufwand ("Verlust") in der Gewinn- und Verlustrechnung. Ob dieser Sachverhalt kennzeichnend ist für den Umgang mit der Personalkapazität? Wie groß ist der Aufwand an Zeit und "Gehirnschmalz", wenn es um eine Anlagen-Investition in Höhe von 100.000,- DM geht? Investitionsanträge, Einholen von Angeboten, Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnungen, Genehmigungsverfahren. Und wie läuft das, wenn die Personalkapazität in der Entwicklung um einen Diplom-Ingenieur aufgestockt werden soll? Zugegeben, es gibt Unternehmen, die auf diesem Sektor in den letzten Jahren viel getan haben.

Personal- und Sachkapazität sind miteinander verzahnt. Menschen benutzen Sachen, z. B. Gebäude, Maschinen, Computer, Fotokopierer, Telefone, Schreibtische, Schreibmaschinen. Menschen arbeiten mit anderen Menschen zusammen durch Führung und Überzeugung in Beziehungen von Chef zu Mitarbeiter und umgekehrt und Beziehungen zwischen Kollegen. Die Nutzung der Personalkapazität (und auch der Sachkapazität) ist also stark von der vernunftgemäßen Gestaltung dieser Beziehungen abhängig. Wie gut nutzen wir dieses Potential, das in der Personalkapazität steckt? Wieviel von diesem Potential wird vergeudet durch Abstimmungs-Routinen zwischen "unten" und "oben" (Hierarchie-Blockade; der Ausdruck stammt von Fritz Meyer, Organisationsplaner in einem Großunternehmen), durch den Aufbau von Absicherungswerken gegen eventuelle spätere Angriffe, durch Mangel an Kommunikationskönnen (z. B. drängt die Frage WARUM? den Kostenstellen-Verantwortlichen im S-I-V in eine Position des Sich-recht-fertigen-müssens), durch offene und geheime Beurteilungssysteme und -rituale (Lob-/Tadel-Systeme), die kooperationschädliche Verhaltensweisen auslösen und und und ...

Der WEG: Wachstum, Entwicklung, Gewinn

Das WEG-Symbol steht für Planung, nämlich die Planung von Wachstum, Entwicklung und Gewinn. Ist Wachstum unanständig, unzeitgemäß oder gar gefährlich? Der bekannte Management-Lehrer Peter Drucker meint: "Wachstum, das zusätzliches Volumen bringt, ohne die Produktivität zu verbessern, ist Fett. Wachstum, das die Produktivität vermindert, ist Krebs". Wenn heute oft von qualitativem Wachstum gesprochen wird, dann wird dadurch das E mit dem W enger verknüpft: Wachstum durch Entwicklung von Produkten, Märkten/Zielgruppen und Organisation/Führung.

Ohne die Symbolkraft des WEG und seine Gültigkeit für Planung zu schmälern, will ich das W für die weiteren Überlegungen als Wandel interpretie-

ren. Ein wichtiges Merkmal für den Wandel in den 30 Jahren nach Kriegsende ist die kontinuierliche Entwicklung vom Mangel zum Wohlstand. In diesem "Klima" sind auch die Methoden der Planung und die Einstellung zur Planung gewachsen (siehe "Planungsgeschichte"). Diese Kontinuität fand ein eher abruptes Ende zu Beginn der 80er Jahre, schon frühzeitig angekündigt durch die erste Erdölkrise. Bereits 1969 erschien in den USA Peter Drucker's Buch "The Age of Discontinuity", eine Art Frühwarnsystem für Änderungen in der sozialen, politischen und ökonomischen Landschaft. Wenn der Wandel zum Prinzip geworden ist (so könnte man discontinuity verstehen), ist Flexibilität eine zwingende Folgerung: die Flexibilität der Personal- und Sachkapazität. Auf das Wettbewerbsverhalten übertragen heißt das: wie können wir besser mit dem "Unvorhersagbaren", mit der Diskontinuität, mit dem schnellen Wandel fertig werden als die Mitbewerber? Das systematische Nachdenken über den WEG, den ein Unternehmen gehen soll, beginnt mit der Erkenntnis des Wandels, auf den es sich einzustellen gilt. Das ist die Grundlage für die Entwicklung von neuen Produkten und Märkten bzw. Zielgruppen, für neue Organisations- und Führungsformen, um für das Unternehmen nachhaltig Gewinn zu erzielen, um es finanziell gesund zu erhalten (siehe Deyhle, Budget-Stimmungen in CM 6/82). Der Gewinn ist eine Bedingung, ohne die es auf lange Sicht nicht geht. Vielleicht ist es doch nötig, sich wieder einmal klarzumachen, daß die Unternehmen von unserem Rechtssystem daran gemessen werden. Die Addition von Verlusten führt schließlich dazu, daß die Schulden größer sind als das Vermögen; spätestens dann ist der Weg zum Konkursrichter anzutreten. Sind die Unternehmen, die in eine solche Lage geraten, groß genug, dann wird "Öffentlichkeit hergestellt". Im Wirtschaftsteil der Zeitungen kann man dann Überschriften lesen wie "Das Drama von Völklingen" oder "Eine Spritze (aus Steuergeldern), die den Kollaps noch nicht bannt" oder "Paris pumpt Milliardenbetrag in die Stahlindustrie".

Ein neuer WEG zur Rationalisierung

Den Wandel erkennen und sich darauf einstellen ist Sache von Menschen, von der Unternehmensleitung bis zum Mitarbeiter an der Maschine oder am Schreibtisch. "Aus Erfahrung gut" ist dann nicht gut, wenn man sich auf dieser Erfahrung ausruht, sie in die Zukunft fortschreibt unter der Annahme von Kontinuität. Erfahrung hat Zukunft, wenn sie als Potential erkannt, gepflegt, bewußt genutzt und weiterentwickelt wird nach den Erkenntnissen über den Wandel. Neue Technologien wandeln Berufsbilder, fordern neue Qualifikationen, ändern die Arbeitsbedingungen. Wissenschaftler der Prognos AG meinen (in Wirt-

schaftswoche vom 26. 11. 1982), daß eine breitere und umfassendere Grundausbildung die Voraussetzung für Lernfähigkeit und Lernbereitschaft ist. Führungskräfte entwickeln sich vom Entscheider zum Moderator von Problemlösungsprozessen. Das neue Wissen, das durch Lernfähigkeit und Lernbereitschaft der Mitarbeiter zum Potential des Unternehmens wird, muß durch Moderation einer Problemlösungs- (Projekt-)gruppe erst genutzt werden. Dazu müssen die Moderatoren ihr Wissen und Können in den "Kon-Funktionen" (kon = miteinander) entwickeln: Kommunikation sicherstellen zwischen verschiedenen Fachgebieten mit ihren Fachsprachen und Interessen, damit Kooperation auf eine ausgewogene (z. B. zwischen Marketing, Konstruktion, Fertigung und Finanzen) Problemlösung hin möglich wird.

Werden sich die Menschen auf diese Anforderungen einstellen? Werden diese Lernprozesse aufgrund des Problemdrucks erzwungen ("I work better under pressure") oder aufgrund von Einsicht eingeleitet ("I work better under motivation")? Die Einstellung ist der Motor für das Verhalten des Menschen. Daß Sach- und Personalkapazität miteinander verzahnt sind, wird jetzt noch einmal deutlich: ein "echter" Motor, Maschinen, eben die Sachkapazität wird von Menschen eingestellt. Solche Leute heißen z. B. Werksplaner (für Gebäude), Einsteller (für Maschinen), Programmierer (für Computer oder NC-Maschinen). Das Verhalten einer Maschine ist durch den Einsteller ziemlich genau vorhersagbar. Sie läuft so, wie sie eingestellt wird, solange kein technischer Defekt eintritt. Menschen verhalten sich oft anders als es ihrer Einstellung entspricht. Das erschwert den Umgang miteinander. Die Kommunikation (= miteinander umgehen) ist nicht von Echtheit, sondern von Ritualen, oft basierend auf Mißtrauen, geprägt. In Vertrauen investieren - wäre das nicht eine Chance zur Rationalisierung, zur vernunftgemäßen Gestaltung der Personalkapazität?

Politische Parteien nennen die Basisarbeit im Volk oft Vertrauensarbeit. Im Unternehmen hieße das, die Basis, deren Potential, das gesamte vorhandene Geistkapital (vom Forscher im Labor bis zum Mitarbeiter in der Produktion) in die Entscheidungsfindung mit einbeziehen. Philosophen würden sagen, daß Vertrauen eine sehr personale Kategorie ist; etwas zum Schenken an und zum Erwerben von Personen. Echtheit ist wichtig. Andernfalls wird Basisarbeit zum Stimmenfang in der Politik und zur Vergrößerung der Hausmacht im Unternehmen. An jemanden oder etwas glauben können heißt Vertrauen in jemanden oder in eine Sache haben. Dazu gehört auch sich selbst und anderen etwas zutrauen. Der Anfang der 80er Jahre ist geprägt von "kein Vertrauen/Zutrauen haben". Deswegen gibt es auch mehr Unterlassener als Unternehmender (siehe Deyhle, Budget-Stimmungen, CM 6/82).

Die Rationalisierung, die vernunftgemäße Gestaltung der Zusammenarbeit, des Miteinander-Umgehens auf der Basis des Vertrauens, ist auch organisatorische Gestaltung. In der Politik sind das die Rahmenbedingungen, im Unternehmen der organisatorische Rahmen, die "äußere" (im Organisationsplan, Funktionsbeschreibungen, Richtlinien sichtbare) Struktur für die Zusammenarbeit. Und noch einmal Peter Drucker: "... die richtige Lösung ist jene Struktur, die die Menschen zu Leistung und zu echtem Beitrag anregt. Denn die Freisetzung und Mobilisierung menschlicher Energie ist der Zweck der Organisation - und nicht so sehr Symmetrie. Die menschliche Leistung ist Ziel und Prüfstein der Organisation". Das ist für mich ein guter Leitsatz für organisatorische Gestaltung, Aber wie sieht es in der Praxis vieler unserer Unternehmen aus?

Die Literaturgattung Satire beschäftigt sich mit der Analyse ernster Sachverhalte. Satire des Volksmunds drückt Wahrheiten über ernste Sachen aus. Z. B.: Ein Unternehmen läuft nicht wegen, sondern trotz der Organisation. Ein anderes Beispiel: Jemand erzählt über die Arbeitsmethode in seinem Unternehmen: Wir arbeiten nach der Robinson-Methode - Warten auf Freitag. Wie lange geht so etwas gut? Solange es gut geht! Es geht uns nicht mehr so gut. Oder: Was heißt Dienst nach Vorschrift? Das heißt, wenn so gearbeitet wird, wie vorgeschrieben (organisiert), dann geht fast nichts mehr. Die Wirkung ist die eines Streiks.

Wenn der Wandel zum Prinzip geworden ist, ist die Forderung nach größtmöglicher Flexibilität eine zwingende logische Folgerung. Für die organisatorische Gestaltung heißt die Richtung Dezentralisierung: die Bildung von kleinen, überschaubaren Einheiten als Know-how-Zentren, in denen für die dort arbeitenden Menschen Identifikation möglich wird. Da gibt es auch schon Erfahrungen mit Divisions, Profit Centers, Cost Centers. Und ist nicht die Definition von Projekten und deren Planung und Realisierung in einer eigenen Organisationsform eine Art Kapitulation der herkömmlich gewohnten Organisation vor komplexen Problemen? Die traditionellen Know-how-Zentren, gebildet nach funktionalen Gesichtspunkten und hierarchisch aufgebaut, schaffen die "Stabsübergabe" an den Funktionsgrenzen nicht mehr. Unklare, schwer definierbare Matrix-Beziehungen entstehen informell und werden auch formell installiert. Die Bildung eines zeitlich begrenzten Know-how-Zentrums, einer Projektgruppe, einer task-force geht vom zu lösenden Problem aus. Das wird zu einer asymmetrischen Zusammensetzung aus verschiedenen Funktionen, Wissensgebieten, Disziplinen führen. In diesem "Durcheinander" von Projektgruppen funktionieren auch die gewohnten Befehlswege von oben nach unten nicht mehr in gewohnter Weise.

"Wir müssen sparen, koste es, was es wolle!"

Diese Devise ist gefährlich. Sie bringt vielleicht kurzfristig eine Ergebnisverbesserung, langfristig aber möglicherweise Potentialverlust. Dafür gibt es genügend Erfahrungen aus verschiedenen Gemeinkosten-Senkungs-Aktionen. Ein "Betroffener" (Controller) sagte, sie würden eine solche Aktion zumindest nicht mehr in so empfindlichen Bereichen wie Entwicklung und Marketing machen. Ich meine, es gibt keine unempfindlichen Bereiche im Unternehmen, nur: in Entwicklung und Marketing wird der Potentialverlust deutlicher spürbar.

Re-Organisation ist wie Chirurgie. Da wird nicht einfach irgendwo hinein- oder irgendetwas weggeschnitten. Die Chance eines kurzfristigen Erfolgs durch ein Kostensenkungs-Programm ist mit 2 Gefahren auszuwiegen: unzufriedene Kunden (z. B. weniger Fachberatung, unpräzise Lieferungen wegen Verringerung der Personalkapazität) und demotivierte Mitarbeiter. Bessere Nutzung der Personalkapazität durch Aktivierung des darin steckenden Geistkapitals schafft zusätzliches Potential - bei gleichen Kosten - durch zufriedeneren Kunden und motivierte Mitarbeiter. Das ist kein leichter und schnell gangbarer WEG. Er verlangt von allen Menschen im Unternehmen die Einstellung zur langfristigen Sicherung der Existenz, Geduld und Beharrlichkeit zur Realisierung vieler kleiner Schritte. Die Unternehmensphilosophie könnte heißen: lieber in 100 Details um 1 % besser als der Wettbewerb als in einem Detail um 100 % besser. Diese Philosophie verlangt wiederum ein gezieltes Informationswesen, denn: Information bringt in Form und schafft Vertrauen. Dieser Satz ist das Resümee eines 2-tägigen firmeninternen Workshops gewesen. Information ist die Voraussetzung für gute fachliche Arbeit, dafür, daß viele Menschen an vielen Details "feilen" können - sie bringt fachlich in Form. Aber nicht nur das: wer informiert wird, fühlt sich wichtig genommen, miteinbezogen, weiß Bescheid - das schafft Vertrauen.

Information bringt in Form und schafft Vertrauen. Könnte das nicht auch ein Leitbild-Element für die Orientierung der Controller-Arbeit sein? Die Controller liefern Zahleninformationen für Entscheidungen, die ja nicht nur marktgerecht und technikgerecht sein sollen; letztendlich müssen auch die Zahlen stimmen.

Rationalisierung, ohne Mitarbeiter zu entlassen

Eine Chance für eine individuelle Lösung wäre die Suche nach Möglichkeiten, nicht voll ausgelasteten Mitarbeitern in die Selbständigkeit zu helfen. Der bisherige Arbeitgeber wird zum Auftraggeber und zur Stütze für den Start. Das ist die Basis, der Nähr-

boden für Kreativität und Aktivität zur Verbesserung und Erweiterung des Leistungsangebotes und zur Erschließung neuer Zielgruppen für dieses Angebot. Wir brauchen Unternehmer und nicht Unterlasser, die unverschuldet oder aus eigenem Verschulden ausgehalten werden müssen. In der Controller-Akademie ist die Entlassung in die Selbständigkeit in den letzten Jahren in einigen Fällen mit Erfolg praktiziert worden.

Eine Chance für eine generelle Lösung sind Arbeitszeitverkürzungen, "wenn sie mit Maßnahmen zur Produktivitätssteigerung Hand in Hand gehen", schreibt Klaus Luft (Nixdorf) in seinem Essay "Wir brauchen das neue Bewußtsein" im Manager Magazin 1/1983.

"Wir wollen das an einem Beispiel verdeutlichen. Angenommen, zu einem bestimmten Zeitpunkt sei eine bestimmte Anzahl von Leuten damit beschäftigt, Nadeln herzustellen. Sie fertigen in - sagen wir - achtstündiger täglicher Arbeitszeit den ganzen Weltbedarf an Nadeln an. Nun erfindet jemand ein Verfahren, wonach die gleiche Anzahl von Menschen doppelt so viele Nadeln herstellen kann wie zuvor. Die Welt kann aber nicht doppelt so viele Nadeln gebrauchen. Die Nadeln sind schon so billig, daß sie auch zu noch geringeren Preise kaum mehr gekauft würden. Unter vernünftigen Menschen würde jeder, der sich mit Nadelfabrikation beschäftigt, anfangen, nur noch 4 statt 8 Stunden zu arbeiten, und alles ginge weiter wie bisher. Aber in der heutigen Welt würde man das für demoralisierend halten. Es wird weiter 8 Stunden gearbeitet, es gibt viel zu viel Nadeln, einige Unternehmer machen bankrott und 50 % der früher mit Nadelfabrikation beschäftigten Menschen werden arbeitslos. Zum Schluß ergibt sich daraus genau so viel Freizeit und Muße wie nach dem anderen Plan, nur daß jetzt die Hälfte der Leute völlig untätig ist, während die andere Hälfte überbeschäftigt bleibt. Auf diese Weise ist dafür gesorgt, daß die unumgängliche Muße nichts als Elend bewirkt, statt zur Quelle von Glück und Freude für alle zu werden. Kann man sich etwas Wahnsinnigeres vorstellen?"

Dieses Beispiel stammt aus einem Essay ("Lob des Müßiggangs") des englischen Philosophen und Schriftstellers Bertrand Russel (1872 - 1970). Wir dürfen uns nicht von den Fakten erdrücken lassen, sondern müssen diese Fakten mit Fantasie befrachten. Vorstellungskraft und Versetzungskraft (in andere Menschen, Völker, Gebiete) zeichnet die Literatur aus, sagte Heinrich Böll in einem Gespräch zu seinem 65. Geburtstag. Man müsse Fantasie als Disziplin in der Schule einführen. Für Führungskräfte in Politik und Unternehmen ist diese Fantasie zu "disziplinieren". Nötig ist disziplinierte Fantasie, machbare Fantasie, durch Vernunft kontrollierte Fantasie - wir sind wieder beim WEG-Symbol. Fantasie hat Zukunft! ■

DAS CONTROLLING- „COCKPIT“ DER MANAGEMENT- ERFOLGS- RECHNUNG

- Eine Leitlinie -

von Dr. Albrecht Deyhle, Gauting/München



Dipl.-Kfm.
Dr. Albrecht
Deyhle, Trainer
an der
Controller-
Akademie

"Management-Erfolgsrechnung" ist das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen - das "instrumentale" Rechnungswesen; von amerikanischen Kollegen oft "management accounting" genannt. Es handelt sich um das Navigationssystem zum Ergebnisziel. Die Zahlen, die eine Management-Erfolgsrechnung anbietet, müssen geeignet (oder "relevant") sein, um

- a) Entscheidungen treffen und deren spezielle Ergebnisauswirkung beurteilen zu können (sog. "decision accounting");
- b) Zielmaßstäbe für zuständige Manager zu liefern ("responsibility accounting"); also um zu beurteilen, worauf der Betreffende Einfluß hat - auch was er einhalten kann.

Die Bauteile der Management-Erfolgsrechnung sind folglich kein Abrechnungssystem im Sinne der Rechenschaftslegung über abgelaufene Perioden, sondern sie setzen den Einstieg in die Planung neuer Sachverhalte und bringen Ziele für bevorstehende Perioden. Und dann verfolgen die "Zeiger" in den Skalen des Rechnungswesen-Armaturenbretts, wie es im Ist jeweils steht und fordern zur Erwartungsrechnung auf - wieviel ist noch nötig zu tun ("reste à faire"), bis das Ergebnisziel als "return on investment" steht?

Dazu genügt indessen nicht eine Hochrechnung im ROI selber. Diese Kennzahl ist nur "controllable" oder beherrschbar, wenn man sich um die einzelnen Navigationszahlen auf Kostenstellen, bei Kalkulationen, in den Verzweigungen der Ergebnisrechnung kümmert. Dazu muß man aber wissen, wie die Bauteile des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens zueinander gehören. Die folgende Leitlinie liefert eine Schrittliste - einen Vorgehensplan - zur Gestaltung einer Management-Erfolgsrechnung und gibt anwendungstechnische Hilfen zu deren praktischer Benutzung.

1. Die "Meßwarte" bei der Navigation zum Ergebnisziel - Das Instrumenten-Panorama

Abbildung 1 liefert den ganzheitlichen Überblick. Sinn dieser Darstellung ist, den Verbund der Bauteile des Rechnungswesens zu visualisieren. Dabei entsteht die Idee eines Produktionswerks von Rechnungswesen-Informationen. Da gibt es die verschiedenen Fabrikationsstufen für die Zahlen-Halbfabrikate etwa in den Kostenstellen oder in den Kalkulationen der Kostenträger (Produkte).

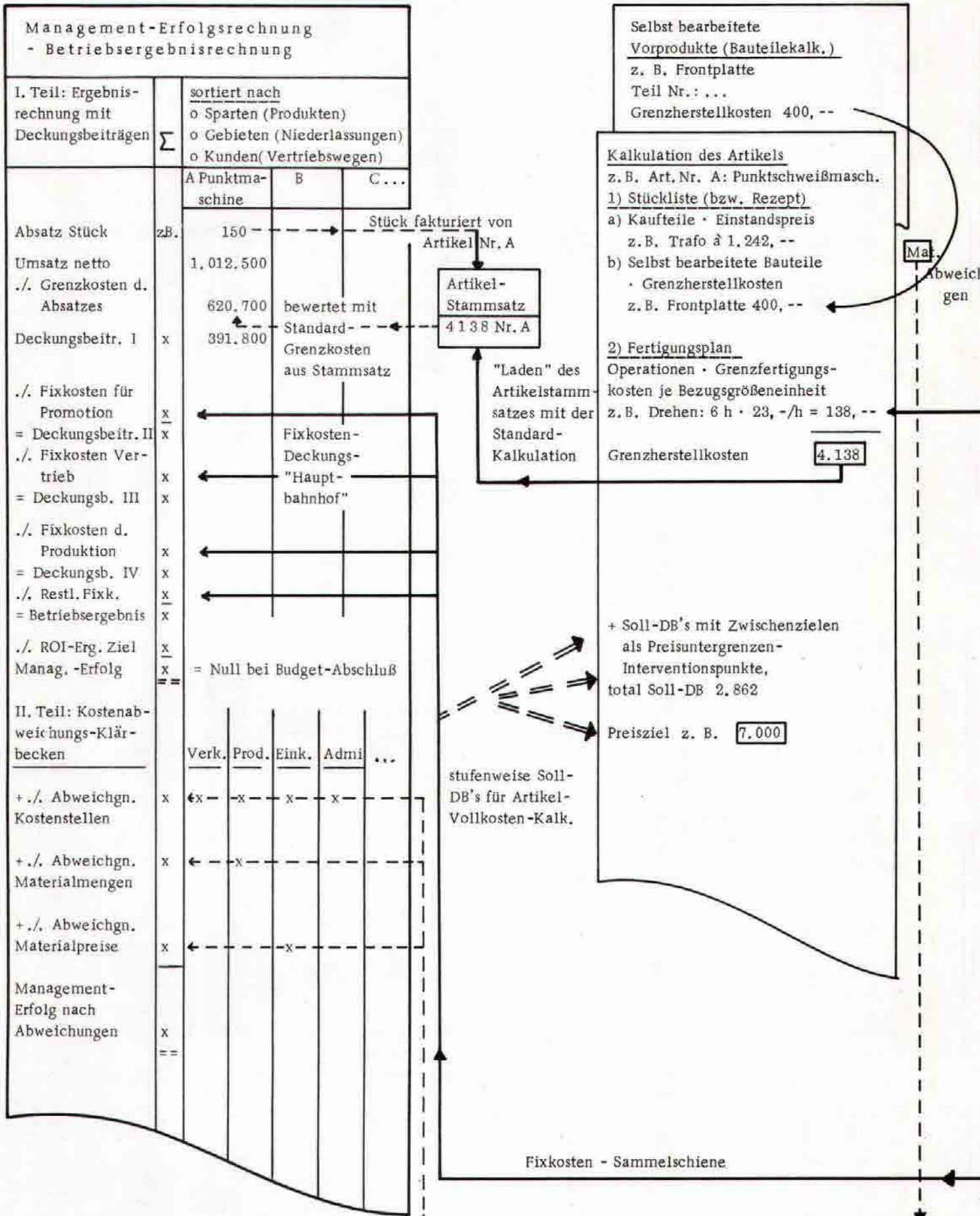


Abb. 1: Die Instrumenten-Kanzel des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens

Dazwischen laufen "Rohrsysteme", die einzelne Zahlenelemente zueinander bringen. Das erinnert an ein Chemiewerk, in dem auch zunächst mal Rohrsysteme ins Auge springen. Alles trifft sich in der Deckungsbeitrags-"Montagehalle" im linken Teil der Abb. 1.

- Für die praktische Benutzung ist empfehlenswert, selber so ein Schema - am besten auf eine große Pinwand - aufzumalen und dann
- zu zeigen daß auch das Rechnungswesen etwas produziert (folglich produktiv ist), was besonders einen Sympathie-Effekt bei Produktionsleuten auslösen mag;
 - zu erläutern, daß ein Bauteil des Rechnungswesens nicht ohne das andere auskommt, und daß die ganze Navigation als Informations- und Rechnungswesen nur funktioniert, wenn alle einzelnen "Rädchen" mittun;
 - zu illustrieren, daß die einzelnen Blätter oder Listen oder Bildschirmhalte einem einheitlichen Teppich folgen, nur daß man praktisch sich oft vor Ort auf bestimmte Muster konzentriert;
 - die Erklärungsfähigkeit des Controllers zu fördern, der den Sinn des einzelnen aus dem ganzen heraus besser verständlich machen kann;
 - eine Rechnungswesen-Informationsmesse zu veranstalten, bei der man die eigenen Formulare auf das als Basis hingzeichnete Grundschemata aufsteckt (Pinwand);
 - die Rolle des Controllers als Trainer und Moderator sowie als Pfadfinder durch die Rechnungswesen-Verbindungswege zu veranschaulichen.

2. Die Fertigungs-Hilfsstellen - z. B. der Reparaturbetrieb

Der Vorgehensplan für die Bebauung der Rechnungswesen-Landschaft beginnt bei den Hilfsstellen - speziell jenen der Fertigung. Deren Kostensätze sind nötig, wenn es dann auf den Fertigungsstellen um die Planung von Handwerker-Leistungen geht. Eine Hilfsstelle verkauft ihre Leistungseinheiten oder Bezugsgrößen nicht an Kundenaufträge, sondern an andere Kostenstellen oder innerbetriebliche Auftragsnummern (für Großreparaturen oder Investitionsaufträge).

Die Hilfsstelle der Abbildung 2 hat einen Grenzkostensatz von 27,20. Mit ihm sind in der Fertigungsstelle die Reparaturstunden der Eigenversorgung bewertet. Daß es der Grenzkostensatz ist, spielt eine Rolle bei der Entscheidung Eigenfertigung oder Fremdbezug. Zu Vergleichen ist der Grenzkostensatz der eigenen Handwerkerstunde mit dem Zukaufspreis von draußen. Nicht daß man im Falle des Vollkostensatzes die eigenen Handwerker herumstehen und für die

Fremden Patenfunktion ausüben läßt, bloß weil optisch der Eindruck entsteht, die eigene Reparaturstunde sei - weil sämtliche sowieso vorhandenen Umlagekosten enthaltend - zu teuer. Die fixen Kosten der Hilfsstelle gehen - nach dem hier vorgeschlagenen Modell - direkt in die Ergebnisrechnung unter zentrale fixe Kosten.

Zwischen Fertigungsstellen und deren Hilfsstellen besteht aber nicht nur ein rechentechnischer Verbund, sondern es ist ein Know-how-Verbund. Der Fertigungsstellen-"Hausarzt" muß mit dem Hilfsstellen-"Facharzt" zusammenwirken. Daraus entsteht ein Matrixbild nach Abb. 3. Die sog. "Hilfsstellen" sind Kostenarten-Manager - sozusagen Produkt-Manager für eine Kostenart. Das ist u. a. bedeutsam für das Thema Energie-Wertanalyse.

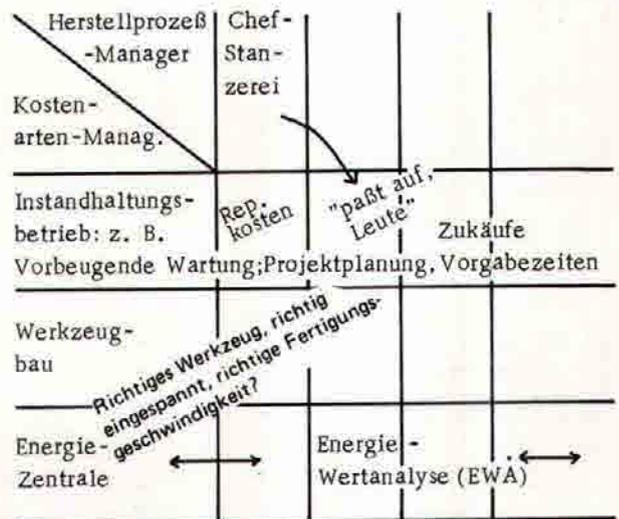


Abb. 3: Matrix im Werks-Controlling

Übrigens sind nicht alle die Kosten, die in der Hilfsstelle unter "proportional" stehen, auch in der Fertigungsstelle proportional. Was Reparatur von mechanischem Verschleiß ist, gehört in die proportionalen Kosten; korrosionsbedingter Verschleiß oder durch Unaufmerksamkeit ausgelöste Schäden sind fixe Kosten. Letztere haben mit der Produktion nichts zu tun, sondern mit Infrastruktur und Führungskunst. Aber dieser Unterschied ist nur analytisch; also in der Planung dargestellt und in den Kostensätzen als Normrate enthalten. Die Istkosten werden nach Kostenarten und Kostenstelle (eventuell nach Auftragsnummern) erfaßt wie schon immer. Die Abweichungen sind zu interpretieren als Korrekturen der Fixkosten oder der Deckungsziele. Sie stehen in der Management-Erfolgsrechnung in einem eigenen Kostenabweichungs-Klärbecken - vgl. Abb. 1 - im Anschluß an die Verrechnung der budgetierten Kosten ab Kostenstelle.

Kostenstellenbezeichnung: Reparatur-Werkstatt Kostenstellen-Nr. ... Kostenstellen-Leiter: ... Bezugsgröße: Handwerkerstunden Planleistung pro Monat: 3000 Stunden			
KOSTENART	Gesamt DM	Prop. DM	Fix DM
Fertigungslöhne innerbetriebl. Aufträge: 2500 Std. Reparaturaufträge à 14,-	35.000	35.000	
4 Masch.Installateure à 125 Std. à 13,- (zusammen 3000 h)	6.500	6.500	
Hilfslöhne: 2 Schmierer à 140 Std. à 12,-	3.360		3.360
50 % Vorarbeiter à 125 Std. à 14,-	875		875
Bereitschaftszeit 200 Std. à 14,- (Feuer- wehr-Reserve der Reparaturhandwerker)	2.800		2.800
Lohnzuschläge: Überstundenzuschlag 400 Std. à 14,-, 25 %	1.400	1.400	
Gefahrenzulage Schweisser 125 Std. à 14,- 15%	260	260	
Prämien: 15 Schlosser à 14,-/Std. 125 Std., 10 %	2.625	2.625	
Gehälter: 1 Meister, 1 Arbeitsvorbereiter	6.500		6.500
Kalk. Sozialkosten auf Lohn: 68 % von 52.820,-	35.918	31.134	4.784
Kalk. Sozialkosten auf Gehalt: 45 %	2.925		2.925
Werkzeug- und Modellkosten: Handwerkszeug	2.000	1.000	1.000
Hilfs- und Betriebsstoffe: Schrauben, Splinte, Unterlegesch.	3.000	3.000	
Kalk. Abschreibungen: 200.000 / 10 Jahre	1.660		1.660
Kalk. Zinsen: 200.000 x 10 % : 2 : 12 : 100	830		830
Kalk. Raumkosten: 250 m ² à 8,25 p. m.	2.063		2.063
Kalk. Stromkosten: 55 KW x 0,5 Stromaufnahmefaktor x 100 MH/Mon. ø x 0,28 DM/KWh	770	770	Fixkostenblock
Kostensummen	108.486	81.689	26.797
Kostensatz: DM geplante Kosten je Bezugsgrößeneinheit	Vollkostensatz (36,16)	Grenzkostensatz 27,20	

Abb. 2: Monatlicher Kostenplan-Stammsatz für eine Reparatur-Werkstatt

3. Fertigungsstellen

Das Beispiel der Abb. 4 könnte zu einer Maschinenfabrik gehören. Dann stellt die Dreherei eine Leistung im Herstellprozeß eines zu verkaufenden Produkts dar. Die spanabhebende Produktion gehört in die Realisierung der physischen Existenz eines zu verkaufenden Produkts. Also gibt es hier proportionale Kosten, die nachher in den Grenzkostensatz je Maschinenstunde in Höhe von 23, -- einfließen. Läuft der Drehprozeß, so "schlüpfen" sozusagen mit jeder Stunde DM 23, -- Kosten in die Leistungserstellung und damit in das Produkt oder Bauteil, dem diese Stunde gewidmet ist.

Die Lohnkostenarten bilden Tätigkeitenarten. "Hilfslohn" ist Regiedienst in der Infrastruktur; deshalb innerhalb der Fixkosten oder Gehäusekosten dieser Stelle geplant. Aber gerade solche Fixkosten sind relativ schnell beeinflussbar.

Soll nachher in der Deckungsbeitragsrechnung ein Deckungsbeitrag je Energie-Verbrauchseinheit - also z. B. je Kilowattstunde - dargestellt werden, so sind in die Kalkulation nicht nur die Bezugsgrößeneinheit Maschinenstunden von den Drehbänken her mitzunehmen, sondern auch die Kilowattstunden, die in der Maschinenstunde stecken. Im Beispiel kommen auf 1890 Maschinenstunden 7700 Kilowattstunden, also 4,07 kWh je Mh.

4. Die Artikelkalkulation zu Grenzkosten

Das Produkt oder die zu verkaufende Leistungseinheit ist in Kosten auszudrücken. Die Kalkulation liefert in Grenzkosten das, was das Produkt zu sich selber braucht, weil es physisch existieren soll. Dieser Teil von Kosten ist demnach auch proportional zum Volumen - in der Mehr- oder Minderbetrachtung. In der Ergebnisrechnung treffen sich Verkaufspreis des Produkts vom Markt her und Herstell(grenzkosten)preis von der Produktion (dem Einkauf) aus. Die Differenz ist der Deckungsbeitrag als eine Art Netto-Netto-Netto-Erlös. Soweit das Produkt mehr Preis bringt, als es zu sich selber braucht, liefert es einen Deckungsbeitrag ab an das Regie führende Gehäuse.

Im Beispiel der Abb. 5 schlüpfen von der Dreherei 6 Stunden ins Fertigprodukt "Schweißmaschine". Sie gehören, bewertet zu 23, --, in die Grenzkosten, weil diese Operation im Herstellprozeß des Produkts vorkommt. Ohne diese und die anderen angegebenen Fertigungsfunktionen existiert die Maschine nicht als verkaufsfähiges Erzeugnis.

Das Kalkulationsblatt enthält oberhalb des Fertigungsplans die Stückliste für die einzelnen Bauteile - mit dem Einstandspreis bewertet. Dabei ist der Trafo ein Kaufteil - kenntlich daran, daß keine Bearbeitungsstunden drinstecken. Die anderen Bauteile sind bearbeitete Vorprodukte. Sie sind mit den Grenzhherstellkosten der Bauteilekalkulation bewertet. Würde man parallel mit Vollkosten kalkulieren, so entstehen Werksverrechnungspreise. Man könnte technisch dann so vorgehen, daß für die Ergebnisrechnung zwei Bewertungsstammsätze gebildet werden: zu Grenzkosten und zu Werks-Vollkosten. Dann entstehen ein voller Deckungsbeitrag zur Entscheidungsfindung über Sortimentprioritäten, Hereinholen von Zusatzaufträgen, Eigenfertigung oder Fremdbezug, Maßnahmen der produktbezogenen Wertanalyse neben einem gestutzten Deckungsbeitrag zur Zielerfüllungsrechnung für die Profit Centers im Verkauf.

Das Kalkulationsbeispiel der Abb. 5 gehört zu einem Serienprodukt. Dafür gibt es eine Standardstückliste (ein genormtes Rezept) sowie einen standardisierten Herstellplan; eventuell mit Vorgabestunden auch im Sinne der Fertigungslohnermittlung. Die Grenzhherstellkosten sind Standard- oder Plangrenzhherstellkosten. Der Betrag von 4 138, -- je Maschine gilt konstant während der Fahrplanperiode des Budgetjahres. Standard heißt ja, daß nicht ständig geändert wird. Diese Standardkosten lassen sich dann, wie es Abb. 1 im linken Teil vorführt, in den Artikelstammsatz des Produkts übernehmen. Mit jeder Rechnungszeile können dann sofort die Grenzkosten ausgedrückt werden, die den verkauften Stückzahlen entsprechen.

Bei Einzelfertigung, Auftragsproduktion, Ingenieurprojekten, Bau-Objekten usw. bedarf es einer individuellen Vorkalkulation sowie einer mitlaufenden Nachkalkulation. Gemäß dem Listenbild in Abb. 6 entsteht daraus das auftrags- oder projektbegleitende Controlling. Immer dann, wenn nicht erst am Ende Soll und Ist gegenübergestellt werden, sondern wenn dies noch dann geschieht, solange Korrekturzündungen möglich sind, wird aus der reinen Soll-Ist-Vergleichstechnik ein Controlling. Die Abb. 6 ist das Navigationspult speziell für einen Projektleiter oder einen Auftragsmanager bei Kundengroßaufträgen bzw. Baustellenleiter bei schlüsselfertiger Lieferung eines Verfahrens und führt zum Projektstandsbericht.

5. Kalkulation mit Soll-Deckungsbeiträgen

Die Management-Erfolgsrechnung mit Deckungsbeiträgen braucht als Basis die Grenzkosten. Es soll eine Orientierung da sein, welche Kosten mit zu-

Monatl. Geschäftsjahr: Kostenstellenbezeichnung: Kostenstelle		Abb. 4	
Kostenplan		Kleindreherei Nr.: 621	
Bezugsgrößenbezeichnung: Maschinenstunden; 1 Mann je Masch.		Kostenstellenleiter: B l a n k	
Planbezugsgröße: Schichtzahl: 1890 *) 1,5		*) 140 h Auftragszeit/Schicht 9 Maschinen x 1,5 Schichten	
Kost. art Nr. Kostenartenbezeichnung	Summe	prop.Kosten	fixe Kosten
4101 Fertigungslöhne Kundenauftr. 1750 Std. x Ø DM 9,-	15.750,-	15.750,-	-
4102 Fert.löhne innerb.Aufträge 140 Std. x Ø DM 9,-	1.260,-	1.260,-	-
4110 Fertigungslohnprämien 1890 Std. x Ø DM 2,20	4.158,-	4.158,-	-
4122 Hilfslohne Lager,Transp., Reinigung 4,5 Wo x 1 Std.x9 Masch. = 41 Std. x 9,60 Rep.i.eig.Stelle=10 Std. x 9,60	394,- 96,-	96,-	394,-
4123 Spezielle Gem.kostenlöhne Warten = 13 Std. x 9,60 2.Rüsten = 35 Std. x 9,60 Nacharbeiten =15 Std.x 9,60	125,- 336,- 144,-		125,- 336,- 144,-
4131 Lohnzuschläge Schichtzulage plus Schicht- pause 2004 Std. x 0,50 DM	1.002,-	1.002,-	-
4200 Gehälter (Meister auf Be- reichsstelle geplant)			
4301 Kalk.Soz.kst.auf Löhne (4101 - 4131) 68 % von 23.266,- DM	15.820,-	15.141,-	679,-
4430- Instandhaltung 50 24 Std.eig.Schlosser à 27,20 DM (vgl.S.15) Ersatzteile 850,- DM	683,- 850,-	583,- 850,-	100,-
4456 Ausschußkosten Belastg.durch fremde Ko.- St. incl. Ausschußmaterial	380,-	-	380,-
4485 Werkzeugkosten	1.000,-	1.000,-	-
4800 Kalk.Abschreibungen 300.000 DM;Tech.Lebensdauer 25 J.= 300 Mon. =1000 DM x 1,5 Schicht = 1.500,- max.Abschr.zeit 10 J.=2500,-	2.500,-	1.500,-	1.000,-
4810 Kalkulatorische Zinsen $\frac{316.000 \times 8}{2 \times 12 \times 100}$	1.053,-	-	1.053
4830 Kalk. Raumkosten 90 m ² à DM 99,- : 12	743,-	-	743,-
4840 Kalk.Stromkosten 81 KW installiert x 0,5Strom = Aufnahmefaktor x 120 Std. Laufzeit=7.700 kWh x 0,28 DM	2.156,-	2.156,-	-
Summe	48.450,-	43.496,-	4.954,-
Kostensätze: (DM geplante Kosten je Bezugsgrößeneinheit)	25,63	23,-	-

Maschinentyp: Punktschweißmaschine		Losgröße: 50 Stück (Lagerergänzungsauftrag)		
Stück	Gegenstand	Zeichnung	Fert. std. /Vorgabestd.	Grenzkosten
1	Maschinengehäuse	1-80037-1	10,9	337,38
1	Trafo (Kaufteil)	11-1/276	0	1.242,70
1	Oberarm	3-80050-3	2,8	243,20
1	Unterarm	2-80063-4	4,6	189,60
1	Kopf	3-80101-5	7,0	365,60
		usw.		***
Total der Einzelteile				<u>3.655,48</u>
		<u>Grenzk.</u>	<u>Vollk.</u>	
	Drehbänke	23,--	25,63	6,0
	Montage	11,50	16,50	12,0
		usw.	***	***
Total Fertigungskosten			<u>76,0</u>	<u>344,52</u>
Grenzerstellkosten				<u>4.138,--</u>

Abb. 5: Kalkulation der Standard-Grenzkosten

Text	Vorkalkulation	Bisher angefallen	noch nötig	Voraussichtl. Ist
Konstrukteurstunden zu Plan-Grenzkostensätzen	5.000	2.000	4000	6000
Rohmaterial, Bauteile und Fremdleistungen zu Einstandspreisen	Nötig: Schätzen des Bearbeitungs-Standes nach Bau-Fortschritt, nicht einfach nach dem Stundenanfall. Sonst stünde im Beispiel "40 % fertig", weil 2000 von den vorkalkulierten 5000 Stunden inzwischen angefallen sind. Nach Baufortschritt "steht" die Problemlösung zu 30 %. Weitere 4000 h sind nötig. ("cost to completion")			
Fertigungsstunden zu Plan-Grenzkostensätzen				
Sonderkosten für den Auftrag (Modelle, Formen)				
Grenz-Herstellkosten				

Abb. 6: Listenbild zur Auftragssteuerung (mitlaufende Nachkalkulation)

Artikelgruppen	Menge in t		Verkauf	Netto-erlöse TDM	Proport. Kosten TDM	Deckg. beitrags I TDM	%
	Jahres-Budget t	Budget 30.6. t					
Tafeln massiv	4.800	2.000	3.000	23.121	13.500	9.621	42,0
Gefüllte Tafeln	1.200	500	800	5.853	3.000	2.853	48,6
Riegel	2.400	1.000	500	5.111	2.500	2.611	49,0
Pralinen	1.200	500	300	7.861	5.400	2.461	31,2
Summe	9.600	4.000	4.600	41.946	24.400	17.546	Ø 41,8

Abb. 8: Auszug aus einer Management-Erfolgsrechnung vor dem DB I

	Standard-Grenzkosten je kg	Plan-Verkaufspreis je kg	Plan-DB I je kg	Plan-Umsatz 30.6.	Plan-DB I zum 30.6.
Tafeln massiv	4,50	8,50	4,--	17.000	8.000
Tafeln gefüllt	3,75	7,80	4,05	3.900	2.025
Riegel	5,--	10,--	5,--	10.000	5.000
Pralinen	18,--	26,--	8,--	<u>13.000</u>	<u>4.000</u>
				43.900	19.025 = je kg Ø 4,76

Abb. 9: Standardkosten je kg und Planzahlen zum 30. 6.

sätzlichen Stückzahlen dazukommen. Wird zusätzlich eine Punktschweißmaschine verkauft, kostet deren physische Existenz zusätzlich 4138. Der volle Sinn der Grenzkosten erschließt sich also erst in der Anwendung bei den Deckungsbeiträgen.

Die Grenzkosten für sich allein besitzen aber auch einen Aussagewert - vor allem den der Wertanalyse am Produkt. Eine Schraube am Produkt zuviel bedeutet wieviel mehr Grenzkosten? Oder was kostet Genauigkeit? Oder produktbezogene Energie-Wertanalyse.

Grenzkosten
+ Soll-DB I für direkte, ausgabenwirks. Fixkosten
= Interventionspunkt I
+ Soll-DB II für allg. ausgabenwirks. Fixkosten
= Interventionspunkt II
+ Soll-Cash-Flow
= Netto-Erlös-Ziel

Abb. 7: Grenzhherstellkosten plus Soll-Deckungsbeiträge je Einheit

Ferner sind die Grenzkosten nötig für Entscheidungen in der Art, ob das Produkt selber hergestellt oder zugekauft werden soll. Oder in der Losgrößenformel werden Grenzkosten gebraucht.

Und dann auch für die Preisuntergrenze. Bloß da ist es nicht die wichtigste Information. Preisuntergrenzen sollten praktisch als Interventionspunkte - vgl. Abb. 7 - zwischen den Grenzkosten und dem Preisziel eingezogen sein. Dazu gehört eine Spielregel für Management by exception. Wer darf an welchem Punkt die Ausnahme oder Sonderkondition bewilligen? Auch wäre es ganz praktisch, wenn z. B. am unteren Interventionspunkt der Controller sein i. O. dazu zu geben hätte. Sein ökonomischer Drittblick und seine Formulierung des Sachzwangs befreien den Verkäufer vielleicht aus dem Obligo, nein sagen zu müssen. Also muß der Controller als ökonomischer "Buh-Mann" herhalten. Aber warum auch nicht? Wenn es der Sache dient und den Verkäufer entlastet?

Nur sollten die Interventionspunkte von den Kosten her begründet werden können. Das "warum gerade da" ist zu beantworten. Also sind die Interventionspunkte als Preiskalkulation im Sinne der Vollkostenkalkulation aufzuziehen.

6. Die Deckungsbeitragsrechnung bis zum DB I

Die Ergebnisrechnung ist eine Periodenrechnung. In erster Sortierung für das Unternehmen ist sie sicher nach Artikeln geordnet. Deshalb spricht man von alters her auch von der Kostenträgerzeitrechnung, während die Kalkulation die Kostenträger-Stückrechnung bildet.

Start zum Aufbau der Deckungsbeitragsrechnung ist die Fakturierung. So sind von der laut Abbildung 5 kalkulierten Schweißmaschine in der Periode laut Abbildung 1 links oben 150 Stück verkauft worden. Der durchschnittliche Verkaufspreis betrug 6750, --. Über die Artikelnummer holt sich das EDV-Programm aus dem Artikelstammsatz die Standardgrenzkosten und bringt nach dem Umsatz netto von 1 012 500, -- die proportionalen Kosten von 620 700, --. Soweit es die Grenzkosten betrifft, folgt die Ergebnisrechnung dem Umsatzkostenverfahren. Bestandsveränderungen der Halb- und Fertigerzeugnisse spielen keine Rolle an dieser Stelle.

Die Zahl 391 800, -- Deckungsbeitrag für sich allein bildet eine Zielerfüllungsgröße. Wieviel war für diese Periode geplant? Dem wäre dieses Ist gegenüberzustellen. Für Entscheidungen in der Auftragseingangsplanung - z. B. bei Sortimentsprioritäten - sagt diese Volumenzahl aber nicht so sehr viel. Dazu ist der Deckungsbeitrag je Stück wichtig. Er beträgt 2 612, -- und liegt um 250, -- unter dem laut Vollkostenkalkulation nötigen Soll-Deckungsbeitrag von 2 862, -- je Stück. Diese 2612 Deckungsbeitrag I je Stück sind je Fertigungsstunde laut Kalkulation in Abb. 5 34, 37. Dieser Satz wäre jetzt bestimmend, um die Artikel in eine Rennliste nach dem Deckungsbeitrag je Stunde zu sortieren. Die Information Soll-DB 2862 ./ Ist-DB 2612 = ./ 250 heißt nicht "Verlust am Produkt", sondern nicht erfülltes Preisziel.

Das folgende Beispiel der Abb. 8 aus einer Managererfolgsrechnung vor dem Deckungsbeitrag I zeigt im Vergleich von Budget und Ist 4 Produktgruppen. Die proportionalen Kosten sind ermittelt über die effektiv verkauften Tonnen mal die Standardgrenzkostensätze je kg aus Abb. 9. Die gefüllten Tafeln etwa haben einen Grenzkostensatz von 3,75 je kg laut Kalkulation. Verkauft wurden 800 Tonnen. Daraus ergeben sich proportionale Kosten von TDM 3000, die dem Absatz entsprechen.

Die Hitparade im Sortiment darf sich jetzt nicht nach dem prozentualen DB I richten. Sonst wären die Pralinen das Schlußlicht. Nur wenn mit einem Kunden verhandelt wird, der ein striktes Einkaufskontingent in DM aufstellt, gilt der Deckungsbeitrag je Engpaßeinheit Umsatz. Sonst dürfte der Engpaß in der Zahl der Köpfe der Bevölkerung liegen mal

dem durchschnittlichen Schokoladeverbrauch pro Kopf. Das ist ein Kilogrammmaß vom Markt her, in dem die Pralinen mit 8, -- DM DB I je kg den Spitzenreiter bilden.

Deckungsbeitrag I-Abweichungs-Analyse

In Abb. 8 wurden je Periode 1. Halbjahr an DB I der Betrag von TDM 17 546 erzielt. Geplant gewesen sind jedoch nach dem Halbjahresbudget in Abbildung 9 TDM 19 025 an Deckungsbeitrag I. Die Differenz von 1479 ungünstig hat 3 Ursachen: Volumen, Verkaufspreise und Sortimentsstruktur. Die Grenzkosten haben keinen Einfluß gehabt, weil sie auch in der Istrechnung des Halbjahrs mit den Standardkosten laut Jahresplan angesetzt sind. Die Abweichungen zu den Grenzkosten folgen in einem eigenen Abweichungsbecken.

Die drei DB I-Abweichungsfaktoren lassen sich in ihrer Höhe nach dem folgenden Rechenexempel auseinandernehmen:

	<u>TDM</u>
Umsatz zu Istpreisen	41 946
- Absatz zu Planpreisen	<u>44 540</u>
= Preisbedingte Umsatzabweichg.	2 594
	ungünstig
2594 sind aber auch eine DB-I-Abweichung; denn Preisänderungen schlagen voll auf den Deckungsbeitrag durch. Also entsteht ein Als-ob-Deckungsbeitrag. Wäre nämlich zu Planpreisen verkauft worden, würden herausgekommen sein:	
Ist-DB I 17 546 + DB I Abweichung preisbedingt	
= Als-ob-Deckungsbeitrag A	20 140
- Ist-Absatz, multipliziert mit dem geplanten durchschnittlichen Deckungsbeitrag je kg in Höhe von 4,76	
= Als-ob-Deckungsbeitrag B	<u>21 896</u>
Sortimentsbedingte DB I-Abweichg.	1 756 ung.
Als-ob-Deckungsbeitrag B	21 896
- Plan-Deckungsbeitrag I	<u>19 025</u>
= Volumenbedingte DB I-Abweichg.	2 871 günstig.

Der günstigen Abweichung von 2871 aus der Volumenveränderung stehen also zwei ungünstige gegenüber, die sich zu ungünstig 1479 saldieren.

7. Die Strukturierung der Fixkosten in der Kostenstelle

Abbildung 10 zeigt eine administrative Kostenstelle. Sie gehört ins organisatorische Gehäuse. Sie trägt nur Fixkosten. Das braucht nicht extra mehr erwähnt zu werden. Daß es sich um Fixkosten handelt, stammt aber nicht aus der Idee, daß sich die Kosten dieser Debitorenbuchhal-

tung nie ändern. Sondern in den gezeigten Beispielen von Maschinen- und Schokoladefabrik gehört die Leistung der Debitorenbuchhaltung nicht in den Herstellplan eines zu verkaufenden Produkts. Maschinen und Schokolade existieren auch ohne die Buchhaltung. Daß man fakturiert, Zahlungseingänge verbucht und Kunden mahnt, dient der Ordnung und Regie. Der Kunde selber will es nicht haben. Etwas anderes wäre es bei einer Mandantenbuchhaltung im Lohndienst. Dann stellen die Vorgänge zu verkaufende Produkte dar, dann gibt es dafür Umsätze und dann sind auch die Grenzkosten separat herauszudestillieren.

Neben den fixen Personal- und Sachkosten stehen als Bezugsgrößen sogenannte "Standards of performance" - "SOP's". Dabei handelt es sich um

- 1) Mengenbezugsgrößen wie z. B. Buchungen oder Briefe, die auch mit einem Schwierigkeitsfaktor hätten gewichtet sein können je nach Briefsorte zum Beispiel;
- 2) Bezugsgrößen, die ein Service-Niveau (einen "service-level") zum Ausdruck bringen z. B. 0,5 % Delkrederer-Rate oder 60 Tage Zahlungsziel;
- 3) Angemessenheitskennzahlen wie z. B. 0,53 % Kosten der Debitorenbuchhaltung vom Umsatz.

Es lassen sich - wie in Abb. 10 gezeigt - auch Kostensätze ermitteln. So kostet eine Buchung 0,56 oder ein Brief für Personalkosten 3,20 und Sachkosten 3,20; also 6,40. Das sind aber jetzt nicht "proportionale" Kosten geworden sondern es handelt sich um tarifizierte Fixkosten. Es sind Bemühungstarife.

Mit Hilfe dieser Bezugsgrößen lassen sich durchführen

- eine Personalbedarfsrechnung auch im indirekten Bereich;
- eine Einstiegsformulierung in notwendige Kosten-Redimensionierung (Gemeinkosten-Wertanalyse);
- ein besseres Erfolgserlebnis für die administrativen Stellen;
- eine präzisere Kalkulation von Soll-Deckungsbeiträgen nach Inanspruchnahme;
- eine Kundendeckungsbeitragsrechnung, um auch auf das Bestellverhalten des Kunden Einfluß zu nehmen.

8. Fixkostensteuerung über Projekt-Controlling

Kosten für Forschung und Entwicklung, Anwendungstechnik oder Werbemaßnahmen könnten ebenfalls

Kostenstelle: Debitorenbuchhaltung

Abb. 10

KOSTENART (Personalkosten)	Betrag	Standards of Performance
Gehälter		
2 Buchungskräfte à 2800 incl. Sozialkosten (Verbuchung Fakturen, Zahlungseingänge; Gutschriften/Lastschriften)	67.200	120.000 Buchungen (0,56)
4 Sachbearbeiterinnen incl. Sozialkosten (Prüfung ZE, Termine, Konditionen für Kunden, 3.600 Std. à 20,- incl. S.K.); Kontenbezogener Schriftwechsel	153.600 (72.000) (67.200)	5000 Kundenkonten (14,40) 21.000 Briefe (3,20)
(Mahnungen 144 St. à 20,-) (Berechnung Umsatzboni, 260 St. à 20,-)	(2.880) (5.200)	8.000 AKO-Mahnungen (0,36) 4.000 Berechnungen (1,30)
1 Führungskraft (Beurteilung und Prüfung der Bonität der Kunden)	48.000	0,5 % Delkredere (500.000)
Formulare, Bürobedarf		
Konten, Karteiblätter etc.	5.000	
Telefonkosten	6.000	
Gerichts-u. Anwaltskosten		
200 Fälle à 500,--	100.000	
Geld-und Bankspesen		
Inkassobüro, 2 % von 1,0 Mio Umsatz	20.000	
Auskünfte		
500 à 100	50.000	
Raumkosten		
7 Arb.plätze à 10m ² à 60,-	4.200	
EDV		
Für Mahnungen	8.000	8.000 AKO-Mahnungen (1,0)
Zentrales Schreibbüro		
3360 Std. à 20,--	67.200	21.000 Briefe (3,20)
SUMME PERS:- u. SACHKOSTEN	529.200	0,53 % v. Umsatz Gesamtkosten d. Debitorenbuchh (100 Mio. Umsatz) Ø 60 Tage Ziel

	Summe		Artikel 1		Artikel 2		Artikel 3	
	Plan	Ist	Plan	Ist	Plan	Ist	Plan	Ist
Absatz in Einheiten			300	600	400	400	500	400
Verkaufspreis			150	140	30	30	200	220
Standard-Grenzkosten / Einheit			125	125	20	20	120	120
Umsatzerlöse	157000	184000	45000	84000	12000	12000	100000	88000
Standard-Grenzkosten des Umsatzes	105500	131000	37500	75000	8000	8000	60000	48000
Deckungsbeitrag I	51500	53000	7500	9000	4000	4000	40000	40000
Direkte Fixkosten	20000	23000	Kostenstellenrechnung					
Deckungsbeitrag II	31500	30000						

Abb. 11: Budget und Soll-Ist-Vergleich für ein Verkaufsbüro

auf Kostenstellen als Personal- und Sachkosten untergebracht sein. Oder man bildet dafür eigene Projekte.

Das Projekt-Controlling-Listenbild sieht dann so aus:

Projekt	Etat/Jahr	Abgeflossen am 30. 4. 1 Mio.	Noch nötig 0,8	Voraussichtl.
				Ist 1,8
Media- werbung X-Produkt	2 Mio.	Projekte-Stat- tus: erfüllt zu 60 %		

In diesem Beispiel hat der Produkt-Manager seinen Etat nicht ausgeschöpft, weil er nach dem ersten Tertial sieht, daß seine selbst eingeschätzten Leistungsziele erreicht werden mit schon 1,8 Mio. Natürlich könnte er sich bei seinem Budget warm angezogen haben. Wichtig ist, daß er nächstes Jahr die Chance hat, den vollen Etat wieder zu bekommen. Sonst werden die fehlenden 200 000 sicher noch vollends hinausgedonnert.

9. Die stufenweisen Deckungsbeiträge in der Ergebnisrechnung

Abbildung 1 zeigt, wie über die Fixkostensammelschiene die verschiedenen Fixkostenblöcke aus Kostenstellen und Projekten eingesammelt und als Budget-Beträge je Periode in die Ergebnisrechnung eingeschleust werden. Dort treffen sie auf den schon wartenden Deckungsbeitrag I. Listet man die Fixkosten in Stufen und nicht als einen einzigen Block, so sollte das Schema planungs- und nicht erfassungsorientiert errichtet sein.

Dem Deckungsbeitrag I müssen die Kosten zuerst folgen, die sich um Akquisition von Deckungsbeitrag bemühen: also Promotionsprojekte für Werbung und Anwendungstechnik. Dann kämen die Kosten der Vertriebsorganisation, wobei hier die Fixkosten teilweise regional umzusortieren sind. In der Unternehmensrechnung stünden die Fixkosten des Vertriebs nicht produktliniendirekt angesiedelt - es sei denn, es besteht eine spartenorientierte Gliederung des Vertriebs.

Erst dann kommen die Fixkosten der Produktion. Auch wenn sie spartendirekt gezeigt werden können bewährt es sich mehr, sie weiter unten zu bringen. Das Schema der stufenweisen Deckungsbeiträge soll dem Planungsablauf folgen - es soll die Logik der vom Markt her kommenden Planung ergebniswirksam protokollieren.

Die Zahlen muß man sich mit "Sprechblasen" vorstellen. Dies fordert das Bild der "Schnittmenge lt. Seite 2: Relevant für ..."

10. Gebietserfolgsrechnung

Das Modellbeispiel in Abb. 11 bezieht sich auf ein Verkaufsbüro. Was dort nicht beeinflusst werden kann, ist in Plan und Ist gleich angesetzt; nämlich die Grenzkosten, Absatzmengen, Verkaufspreise und die Sortimentsstruktur sowie die direkten Fixkosten zeigen Abweichungen. Im Zielmaßstab DB II ist das Verkaufsbüro ungünstiger, als es geplant war; im Deckungsbeitrag I ist es etwas besser als geplant; im Umsatz ziemlich günstiger als geplant.

Die Deckungsbeiträge I sind wie die Absatzmengen und Umsätze umsortiert auf das, was in diesem Verkaufsbüro verkauft worden ist. Die Grenzkosten folgen dem Artikelabsatz zu Standards - oder es könnten auch auftragsweise nachkalkulierte Kosten jener Aufträge sein, die für die Kunden dieser Niederlassung bewältigt und ausgeliefert worden sind.

Die direkten Kosten des Verkaufsbüros kommen aus einer dazu komponierten Kostenstelle. Dort wären für die gezeigten 23 000 Einzelheiten zu sehen nach Kostenarten. Vielleicht sind nach dem Listenmuster der Abb. 10 auch standards of performance eingesetzt wie Zahl der bearbeiteten Aufträge oder Kundenbesuche pro Tag oder Anzahl neu gewonnene Kunden. Vielleicht hängt die Kostenabweichung mit dem letzteren Ziel zusammen und es wurde der Konkurrenz ein Kunde abgejagt - mit eben einem dafür nötigen Kostensprung.

Falls in der Organisation der Marktbearbeitung sowohl Produkt-Management als auch Gebietsmanagement miteinander kombiniert sind, entsteht das Bild einer Matrixorganisation, der das Rechnungswesen einzugliedern ist. Profit Centers entstehen durch zweierlei:

- A) eine organisatorische Kompetenz;
- B) eine Ergebnisrechnung.

Beides verbindet sich in der folgenden Abbildung 12.

Matrixlösungen werden oft kritisch beurteilt, weil sie sich mit dem Werkzeug der Stellenbeschreibung nicht bewältigen lassen. Die Stellenbeschreibung grenzt Kompetenzen ab; die Matrix verbindet sie. Aber das Budget verbindet eben auch. Der Deckungsbeitrag ist nur gemeinsam zu holen. Jeder für sich allein kann es nicht. Raus- und Reinverkäufer müssen sich zusammen tun - jeder mit seinen Maßnahmen und Kosten. Vor allem kann die Matrix nur dann gedeihen, wenn der Frage-Stil nicht auf die "Wie kam's dazu"-Fragen ausgerichtet ist. Dann deutet jeder auf den anderen. Gefragt werden muß bei Abweichungen durch die Frontscheibe: was soll gemeinsam getan werden, um es besser zu machen?

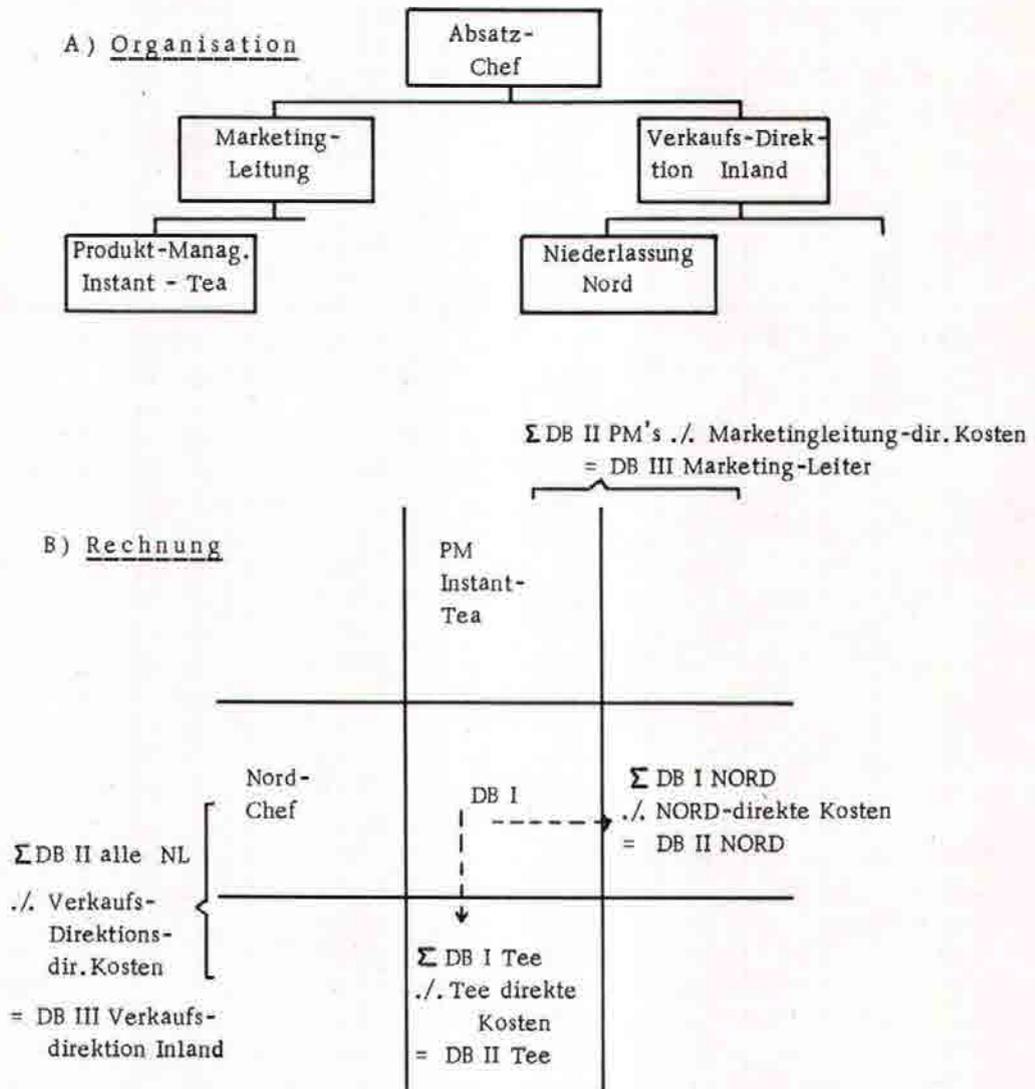


Abb. 12: Matrix-Organisation und -rechnung

Artikel 1	gekaufte Menge 2	Umsatz Brutto 3	Erlös- *) schmälerg. 4	Prop. Kosten d. Umsatzes 5	Deckungsbeitrag I 6	(kundenbezogene Sortiments-Steuerung)
Nummern	*) Standard-ES aus der Artikel-Erfolgsrechnung sind hier kundenbezogen zu Istwerten umzubauen; z.B. bei Boni, Rückvergütungen, Skontoaufwand					
Zwischentotal						
$\cdot \%$ kundenbezogene Fixkosten: erfaßbar als Einzelkosten $=$ Deckungsbeitrag II						z. B. Werbekostenzuschüsse, Eintrittsgelder, anwendungstechn. Projekte
$\cdot \%$ kundenbezogene Fixkosten, erfaßt als Anzahl Vorgänge • Standard-Tarif je Vorgang $=$ Kunden-Deckungsbeitrag III						z. B. Zahl bearbeitete Aufträge, Zahl Bestellungen, Zahl Verkäuferbesuche

Abb. 13: Listenbild Kundenerfolgsrechnung

11. Kunden-Deckungsbeitragsrechnung

Zu den bedeutsamsten Umsortierungen der Deckungsbeiträge gehört die Kunden-Ergebnisrechnung - etwa nach dem Listenbild der Abbildung 13. Das Sortiment, das der Kunde bezieht, ist dargestellt mit den Konditionen, die der Kunde hat. Das schafft bei den Erlösschmälerungen rechentechnische Probleme, weil man aus der Artikel-Rechnung kommend dort Standards hat für etwa Boni oder Rückvergütungen gemäß dem Jahresbudget. In der Kunden-Deckungsbeitragsrechnung müßten aber die effektiven Erlösschmälerungen reinwandern, die der Kunde in Anspruch genommen hat.

Nach dem Deckungsbeitrag I sind abgezogen die kundendirekten Fixkosten - also Kosten kundendirekter Bemühungen. Diese fixen Kosten gibt es in 2 Typen. Einmal sind es Kosten, die als Beleg einzeln für das Kundenkonto erfaßbar sind - etwa Werbekostenzuschüsse, spezielle Aufsteller, Einrichtungsgegenstände für den Kunden, direkte Problemlösungsarbeiten, anwendungstechnische Hilfen im Sinne von Projektabrechnungen. Ein anderer Typ kundendirekter Kosten kann nicht als Kosten einzeln für die Kunden-Nummer erfaßt werden, sondern muß über die Zahl der Vorgänge gehen. Etwa Zahl der Aufträge, die für den Kunden abgewickelt werden, Zahl der Fakturen, Zahl der Geldeingänge, die zu buchen sind, Zahl der Mahnungen, Zahl der Bonusabrechnungen - aber auch Zahl der Verkäuferbesuche. Diese Vorgänge sind im Ist zu erfassen; dann aber mit einem Plankostensatz je Vorgang zu bewerten. Solche Tarife für fixe Kosten liefert dann z. B. ein Kostenstellenbild etwa der Abbildung 10, aus dem zu sehen ist, daß ein Kundenkonto führen DM 14,40 oder ein Brief DM 6,40 kostet oder eine Buchung DM 0,56 Kosten ausmacht.

- Sinn der Kunden-Deckungsbeitragsrechnung ist
- kundenbezogene Auftragseingangsplanung; deshalb auch ein Ansatz des Sortiments in der Kunden-Rechnung.
 - Steuerung des Umsatzes nach Kundengruppen / Vertriebskanälen - wo lohnt es sich mehr, zusätzliche Marktpositionen aufzubauen.
 - Wieviel kostet ein Hinzugewinnen von zusätzlichen Prozenten Marktanteil beziehungsweise Versorgungsquote bei einem Kunden?
 - Ist es ein Trouble-maker-Kunde und lohnt es sich nicht, ihn beizubehalten, weil das, was der Deckungsbeitrag I bringt, durch alle danach stehenden Kosten weggefressen wird?
 - Ließe sich das Bestell-Verhalten des Kunden ändern?
 - Und die Kundenrechnung liefert den Einstieg in die strategische Management-by-bottle-

neck-Frage: "Was hindert den Kunden am meisten, das Angebot von uns anzunehmen?"

12. Die Kostenabweichungen

Das Cockpit des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens der Abb. 1 ist zu komplettieren durch das Einbauen der Abweichungen. Soweit es sich um Abweichungen handelt beim Deckungsbeitrag I, ist dafür eine separate Rechnung zu machen nach Artikeln, Gebieten und Kunden.

Die Abweichungen gegenüber den verrechneten Standardgrenzkosten hängen sowie Abweichungen gegenüber Fixkostenblöcken als Budgets, die nach dem Deckungsbeitrag I angesetzt sind, gelangen in ein separates Abweichungs-"Klärbecken". Dort sind diese Abweichungen nicht artikelweise sortiert, sondern ressortorientiert ausgewiesen. Nicht weil es darum geht zu finden, wer da schuld hat. Sondern Abweichungen sind Signale, die einen Manager auffordern zu handeln. Entweder kann er es für sich allein gegensteuern oder er muß andere Ressortchefs hinzuholen. Dort liegt gerade auch eine der Moderationsaufgaben des Controller-Dienstes.

Die Abweichungen aus den Kostenstellen kommen im Bild 1 auf eine Abweichungs-Sammelschiene, die der Fixkosten-Sammelschiene parallel angelegt ist. Das gilt für Abweichungen der Fertigungsstellen, Fertigungshilfsstellen ebenso wie Abweichungen bei administrativen Stellen und bei den Projektbudgets. Dazu stoßen aus der Kalkulation Materialmengenabweichungen (beim Fertigungsmaterial) sowie Einkaufspreisabweichungen. Die Materialpreisabweichungen entstehen über Preisdifferenzkonten als Unterschiede zwischen den letzten Zulaufpreisen und den in der Standardkalkulation enthaltenen Verrechnungspreisen. Materialmengenabweichungen könnten auch über Kostenstellen erfaßt werden. Doch meist geht man den Weg, daß diese Rohstoffmengenabweichungen über Fabrikationsstufen separat außerhalb der Kostenstellen ermittelt werden.

Sämtliche Abweichungen im Klärbecken sind im Sinn einer Deckungsbeitragsrechnung behandelt wie Korrekturen von fixen Kosten - beziehungsweise Korrekturen von Deckungszielen. Sind die Abweichungen günstig, ermäßigen sie die Deckungslast; ungünstige Abweichungen, die nicht gegensteuerungsfähig gewesen sind, erhöhen das Deckungs-Ziel.

Würde es gelungen sein, durch Steuerung der Abweichungen dorthin zu kommen, wo das Ergebnisziel war, so müßte beim Management-Erfolg nach Abweichungen die Zahl 0 herauskommen. Das heißt Zielerfüllung. ■

„WOZU DER CONTROLLER SPIELREGELN BRAUCHT“

von Jan F. Noest, Krefeld

Lange bevor von betrieblichen Spielregeln die Rede war, hatte man sich bereits daran gewöhnt, marktwirtschaftliche Spielregeln dem Wettbewerb der Marktteilnehmer zugrunde zu legen. Gesetze allein hätten nicht ausgereicht, um diesen Wettbewerb zustandezubringen. Gesetze können zwar einen Rahmen schaffen, innerhalb dessen sich etwas "abspielen" kann, nicht aber den eigentlichen "Spielantrieb" selbst.

Einrichtungen wie z. B. die Vertragsfreiheit oder die Gleichheit vor dem Gesetz (gleiche "Startbedingungen") ermöglichen zwar eine freie Marktwirtschaft. Um diese aber effektiv zustandezubringen, bedarf es außerdem weiterer Zutaten, die nicht in dem Sinne "machbar" sind, wie es bei einem Gesetz der Fall ist.

1. Spielregeln auf volkswirtschaftlicher Ebene

Der Erwerbsdrang, die Risikobereitschaft, die Maximierung des eigenen Vorteils, der sparsame Einsatz von Mitteln - dies alles kann nicht befohlen oder angeordnet werden und ist trotzdem unentbehrlich. Ja, ein Blick auf die sogenannten "Entwicklungsländer" zeigt, daß es gerade diese ungeschriebenen Spielregeln sind, an denen manche wirtschaftliche Modernisierung scheitert. Ohne diese ungeschriebenen Gesetze ist das eben nicht durchführbar, was wir unter Wirtschaft verstehen.

An dieser Stelle könnte man nun einwenden, daß unsere Verwendung des Terminus "Spielregel" insofern voreilig sei, als es sich bei Erwerbswirtschaft und Wettbewerb um das ernste Problem der Daseinsvorsorge handelt. Die Maxime der Gewinnmaximie-

rung z. B. gelte nicht für eine spielerische Tätigkeit, sondern stelle den Motor des wirtschaftlichen Fortschritts dar. Hier ist aber zu bedenken, daß der wirtschaftliche Erfolg gerade nicht in Mengen versorgungsrelevanter Güter gemessen wird, sondern in etwas, das nicht den geringsten Konsumwert hat: eben im Geld. Das ist aber doch wohl "typisch" Spiel: daß etwas "Nebensächliches" zur wichtigsten Sache der Welt erklärt wird!

2. Die betriebswirtschaftliche Spiel-ebene und das Controlling

Gegen diesen Hintergrund stellen wir nun die Frage, ob sich ein Unternehmen auch innerbetrieblich "Spiele" leisten kann - oder gar sollte. Mancher wird erwidern, in der heutigen wirtschaftlichen Situation habe der Unternehmer nicht die Zeit, diese Frage auch nur zu stellen. Indes wird diese Frage nicht nur von uns gestellt, sondern wir gedenken, sie mit "vorsichtigem Optimismus" zu bejahen. Allerdings werden wir es uns abgewöhnen müssen, sogleich an Unseriöses oder Triviales zu denken, wenn vom "Spiel" die Rede ist. Volkswirtschaftlich gesehen ist das Spiel oder zumindest das Spielähnliche geradezu ein konstituierendes Element. Soll-



Jan F. Noest wirkt als Controller in einem Unternehmen der Mineralölwirtschaft in Essen.

ten auf der betrieblichen Ebene die Dinge so andersgeartet sein? Spricht man nicht gerade beim Controlling von "Spielregeln" der Kommunikation?

Nun hatten wir bereits angedeutet, daß betriebliche Spielregeln eine relativ neue Erscheinung sind. Wo die organisatorischen Verhältnisse sehr einfach sind, braucht man sie auch heute nicht. Es wird das gemacht, was der Chef sagt, und alle Energie der Mitarbeiter ist auf die Bereitstellung dessen gerichtet, was als Produkt oder Dienstleistung auf dem Markt angeboten werden soll. Die nächste Entwicklungsstufe ist bekanntlich die, daß es jetzt einen Organisationsplan gibt, aber eigentlich nur als Vorzeigobjekt für Besucher. In Wirklichkeit richtet sich keiner danach. Einen aussagefähigen Organisationsplan gibt es oft erst dann, wenn der Firmengründer ausgeschieden ist und der Nachfolger, der sich nicht einfach auf seine Instinkte verlassen kann, festlegt, wer an wen berichtet. Genauer gesagt: wer an wen berichten soll - denn es ist ja gerade die Frage, ob sich innerhalb dieses Rahmens - analog dem gesetzlichen Rahmen der vorhin erwähnten Marktwirtschaft - etwas "abspielt": in diesem Fall der zur Fortführung des Unternehmens erforderliche Austausch von Information.

Solange es sich um ein nicht allzugroßes Informationsvolumen handelt, kann einiges ungestraft dem Zufall überlassen bleiben. Vor allem wenn es einen entsprechenden "schwarzen Markt" gibt, der es gestattet, auf dem "kleinen Kameradenweg" das Nötigste an Informationen zu beschaffen, muß nicht alles und jedes über die offiziellen Kanäle laufen.

Die wirklich bewußte Gestaltung des Informationsflusses setzt wohl meistens dann erst ein, wenn zur elektronischen Datenverarbeitung übergegangen wird und es sich nunmehr darum handelt, dieses "teure Spielzeug" nutzbringend anzuwenden. Auf einmal taucht die - wenigstens theoretische - Möglichkeit einer Überproduktion von Information auf. Denn die "Konsumenten" mögen sich zwar für allerhand "interessieren", was aufgrund der EDV in den Bereich des Möglichen gerückt ist; der Bedarf an Information ist hingegen insofern limitiert, als die Entscheidungsbefugnisse der empfangenden Stelle in der Regel genau festgelegt sind. Durch die Produktion nicht-entscheidungsrelevanter Informationen entstehen die sogenannten "Zahlenfriedhöfe", die nichts anderes sind als Zwischen- und Endlager für die Ware "Information". Die Bezeichnung "Friedhof" ist deshalb angebracht, weil die Information eine besonders schnell verderbliche Ware ist - gerade auch dann, wenn sie nicht "am Bedarf vorbei" produziert worden ist. Auch das "Informations-Marketing" - ansonsten einem Con-

troller durchaus zu empfehlen - muß dort aufhören, wo es zur bloßen Erweckung von Neugier wird. Diese hochempfindliche, ja brisante Natur der Information hat zur Folge, daß deren Produktion, Lagerung und Verteilung eine nicht weniger anspruchsvolle Aufgabe darstellt als die Bewältigung der technischen Abläufe in der eigentlichen Produktfertigung für den Markt.

Trotzdem ist diese Aufgabe der Informationsfluß-Gestaltung, so wichtig sie auch sein mag, eine "nebensächliche". Vom Kunden wird sie mit keinem Pfennig honoriert. Sie ist nicht der Zweck, zu dem man im Unternehmen angetreten ist, sondern eine freiwillig übernommene, zusätzliche Aufgabe, die "nur" von internem Belang ist. Gehandhabt wird die Information jedoch - und soll es auch werden -, als ob sie das wichtigste Produkt von allen wäre. Mit diesem Wörtchen "als ob" ist aber das Entscheidende bereits angedeutet: das Verlassen der Ebene sogenannter "Sachzwänge" technischer oder kaufmännischer Art und das Betreten einer anderen Ebene, auf der zwar auch Regeln gelten, diese jedoch eben nur so gehandhabt werden, als ob sie zwingend wären.

Diese letztere Ebene betrieblichen Geschehens ist nun nichts anderes als die Spiel-Ebene: sie ist Regeln unterworfen, die genauso streng sein können, wie die technischen und wirtschaftlichen Gesetzmäßigkeiten, die aber deshalb mit Recht Spielregeln genannt werden, weil der hier in Betracht kommende Zwang nicht von einer außerhalb befindlichen Instanz - dem Markt, der Physik - auferlegt wird, sondern selbstgewollt ist.

In dieser "abgeleiteten" Region der Information - im Gegensatz zur "originären" Region der Produktherstellung für den externen Markt - ist nun der Controller zu Hause. Er ist derjenige, der dafür zu sorgen hat, daß sich auf dieser Ebene etwas abspielt - denn von alleine wird sich hier nichts tun: die "Sachzwänge" haben wir ja außen vorgelassen! Und wie soll der Controller denn vorgehen? Wenn er die sorgfältig ausgeklammerten externen Zwänge lediglich durch "hausgemachte" ersetzt, so ist damit wenig gewonnen. Ebenso wenig, wie ein gutes Betriebsklima durch Anordnungen "durchgesetzt" werden kann, kann ein kommunikatives Verhalten erzwungen werden. Um dieses geht es uns aber gerade, und wenn sich der "direkte" - sagen wir ruhig: der bequeme - Weg hierhin verbietet, dann müssen wir fragen, welche förderlichen "Rahmenbedingungen" vom Controlling zu schaffen sind, damit sich "wie von selbst" das entfalten kann, was nottut.

"Spiel ist Leben, Leben ist Spiel.
Beides muß auf Nachsicht zielen.
Sei den Spielern sie gewährt,
wo auch immer sie es spielen..."

3. Die Technik des Spielens

Für das Fußballspielen sind die technischen Voraussetzungen durch allgemein anerkannte Spielregeln genau festgelegt. Die Größe und die Beschaffenheit des Fußballfeldes, die Spieldauer, die Größe der Mannschaften, die Methode des Punktezählens usw.: dies alles - und noch viel mehr - ist nicht nur Gegenstand detaillierter Bestimmungen, sondern wird darüber hinaus mit einem geradezu pedantischen Eifer befolgt. Dennoch bleiben diese Spielregeln ganz ohne Einfluß auf das Spielresultat. Gerade diese sorgfältige Abgrenzung vom übrigen "Alltag" sowie die Ablaufbestimmungen, die nichts mit einer etwaigen Zweckmäßigkeit im Hinblick auf ein angepeiltes Ziel zu tun haben, ermöglichen es, daß sich das Spiel kraft der ihm selbst inwohnenden Dynamik entfaltet.

Ebensowenig wie beim Fußball kann beim Controlling auf eine "Spielwiese" verzichtet werden. Oberflächlich betrachtet, könnte man nun meinen, diese sei mit dem Betriebsgelände bereits gegeben. "Draussen" spiele sich das "normale" Leben ab, während innerhalb der Fabrikmauern nach betriebswirtschaftlichen Regeln von 8 bis 17 Uhr "gespielt" werde. Dagegen ist einzuwenden, daß besagte Fabrikmauern zwar eine körperliche Absonderung des betrieblichen Inventars bewirken, keineswegs jedoch eine solche der darin ablaufenden Tätigkeit, die von Vorlieferanten und Kunden ganz und gar abhängig ist.

Gegen den Strom dieser betrieblichen Tätigkeit muß der Controller nun schwimmen, um sozusagen einen sekundären Sektor auszugliedern innerhalb dessen er mit seiner Tätigkeit ansetzen kann.

Eines der ersten Hindernisse, die er überwinden muß, ist das Argument "keine Zeit". Im Extremfall wird man sich sogar zwei Stunden nehmen, um dem Controller haarklein auseinanderzusetzen, wieso die betrieblichen Sachzwänge nicht einmal ein halbstündiges Gespräch über das Controlling gestatten. Ansonsten kann es aber ein echtes Problem sein, daß nur diejenigen Gesprächspartner "Zeit" fürs Controlling haben, die ohnehin "nichts Dringlicheres zu tun haben". Kennzeichnend für die andere Seite - deren rasanter "Manager-Stil" keine "Zeitverschwendung" duldet - ist wiederum die Aussage (oder die Einstellung): "Mehr als arbeiten kann ich nicht". Wir glauben jedoch, bereits nachgewiesen zu haben, daß man sehr wohl mehr tun kann, als nur arbeiten - ja, sogar tun muß - und zwar: sich das Ziel vor Augen führen, auf das man hinarbeitet. Sich hierfür die Zeit nehmen - oder meinetwegen "stehlen" - das ist es, was wir unter Controlling verstehen wollen und wovon wir behaupten, es sei nur mit Hilfe von Spielregeln zu bewältigen. Diese alleine können bewirken, daß

eine "unproduktive" Tätigkeit einer "produktiven" Tätigkeit zeitweise vorgezogen wird.

Neben die unerbittliche Regelung der zeitlichen "Aussonderung" muß eine solche der räumlichen Aussonderung hinzutreten. Außer zu der dafür vorgesehenen Zeit müssen die verschiedenen Controlling-Elemente an dem vorgesehenen Ort ablaufen. Ohne eine "passende" Kulisse wird niemand davon zu überzeugen sein, daß ihm nunmehr eine Rolle zusteht, die sich keineswegs mit der Funktion zu decken braucht, die er im betrieblichen "Alltag" ausübt. Nicht umsonst sind viele Firmen dazu übergegangen, ihre Zentrale aus der Großstadt weg ins Grüne oder in die Berge zu verlagern. Dieser räumliche Abstand ist einfach nötig, um die Dinge mit der gebotenen Souveränität zu überblicken, anstatt von ihnen ständig nur gepackt und durchgeschüttelt zu werden. Ähnlich wird man beim Controlling - etwa in der Planungsphase - in "Klausur" gehen wollen, damit die Animositäten, aber auch die Denkungsart des täglichen Geschäfts abgelegt werden können. Danach ist man nur umso besser in der Lage, das betriebliche Geschehen "vor Ort" zu verfolgen und zu begleiten.

Wie muß man sich nun die Spielregeln für den eigentlichen Ablauf des Controlling vorstellen? Der Zeitpunkt steht fest, das Konferenzzimmer (oder auch die Meisterkabine) ist reserviert; was ist nun "erlaubt" und was nicht? Denn auch das gehört mit zum "Spiel", daß die Mittel einer künstlichen Beschränkung unterliegen. Nicht nur die festgelegte Zeitdauer, der bestimmte Ort, sondern auch eine eindeutige Auswahl bezüglich der anzuwendenden Verfahrensregeln ist unerläßlich. Dies darf aber nicht etwa mit Wirtschaftlichkeit des Mitteleinsatzes im kostenrechnerischen Sinne verwechselt werden. Daß auch beim Controlling eine gewisse Ökonomie walten muß, ist selbstverständlich. Zu einem gegebenen Zeitpunkt ist es aber immer "wirtschaftlicher", einen weiteren Kunden zu besuchen oder das Fließband weiterlaufen zu lassen, als sich ausgerechnet fürs Controlling Zeit zu nehmen. Das letztendliche Kriterium für Controlling-Regeln kann nur dies sein: ob sie dem "Controlling-Spiel" gerecht werden. Ähnlich wie ein Maler eine Landschaft auch dann mit weißen Wolken versehen wird, wenn die weiße Farbe teuer ist - so wird man, nachdem man sich fürs Controlling entschieden hat, weder grundsätzlich den billigsten Controller einstellen, noch denjenigen, der "die anderen am wenigsten von der Arbeit abhält". Denn damit fängt das Controlling erst einmal so richtig an: daß es - eben laut Spielregeln - erlaubt ist, die "notwendige" Arbeit für eine Weile liegen zu lassen.

Aber zurück zu den eigentlichen "Verfahrensregeln". Diese sind natürlich in jeder Firma insofern schon vorhanden, als die Begriffe und Definitionen der Buchhaltung auch fürs Controlling die Grundlage bilden. Darin liegt aber zugleich eine große Gefahr. Die traditionelle Funktion der Buchhaltung ist ja die des Rechenschaft-Ablegens, nicht die der Steuerung von Informationsprozessen. In der englischen Sprache ist schon vom Wort her der Zusammenhang zwischen "accounting" und "accountability" offensichtlich. Ohne jetzt fertige Rezepte für Controlling-Spielregeln inhaltlich geben zu wollen, muß eines durch letztere gewährleistet sein: die Befreiung vom Denken in "accountability-Kategorien". Hiermit ist kein "grünes Licht" für unverantwortliches Wirtschaftsgebaren gegeben. Vielmehr geht es darum, daß z. B. die berühmte "Frage nach dem Schuldigen" nicht nur psychologisch ungeschickt ist, sondern die Lösung der von uns dargelegten Spielebene von der des primären betrieblichen Geschehens zunichte macht. Allgemein können wir also festhalten: Controlling-Spielregeln dienen in erster Linie der Abwehr "spielfremder Elemente". Insbesondere ist jede persönliche Leistungsbeurteilung aus dieser Sphäre streng auszuklammern. Die Leistungen sollen natürlich beurteilt werden, nur nicht hier: denn gerade jetzt geht es uns gar nicht um die eigentliche Arbeitsleistung, sondern eben um die "abgeleitete" Region des Spiels. Und im Spiel hat jeder seine Rolle, die einerseits von seiner sonstigen Funktion im Betrieb losgelöst ist, andererseits absolut verbindlich ist. Dies gilt auch sonst: was sich auf der Theaterbühne zwischen "Julius Cäsar" und "Brutus" abspielt, ist völlig unabhängig von den persönlichen Beziehungen beider Schauspieler im "wirklichen Leben".

4. Das Spiel-Erlebnis beim Controlling

Als letztendlichen "Beweis" dafür, daß mit dem durch Spielregeln abgegrenzten Sektor des betrieblichen Geschehens ein neues Element im Unternehmen Gestalt gewonnen hat, können wir das Erlebnis anführen, das jeder echte Teilnehmer an der von uns gemeinten Tätigkeit bei sich feststellen kann. Spiel - gleichgültig welcher Art - ist - zwar nicht immer, aber grundsätzlich - für Begeisterung zugänglich. Wenn es nicht so wäre, dann käme ja das Spiel, das nur auf Freiwilligkeit und nicht auf Zwang beruhen kann, niemals zustande. Einmal angefangen, "muß" das Spiel aber zu Ende gespielt werden. Der weitere Fortgang ist also nicht in dem Sinne freiwillig, wie es der Anfang war. Was bewirkt, daß das Spiel trotzdem weiterhin "Spiel" bleibt, ohne in Arbeit - oder in Schlimmeres - "auszuarten"? Zum Spiel gehört die Ungewißheit des Ausgangs. Beim wirklichen Spiel kann es durchaus pas-

sieren, daß beispielsweise auch mal die "schwächere" Mannschaft Glück hat und gewinnt. Diese möglichst bis zum Spielende herrschende Ungewißheit erzeugt nun eine Spannung, durch welche gewährleistet wird, daß das einmal angefangene Spiel auch tatsächlich als Spiel fortgeführt wird und nicht etwa wegen mangelnden Interesses vorzeitig abgebrochen wird.

Beim Controlling stoßen wir hier allerdings auf ein Problem. Das Controlling wird nicht "gegen" irgendjemanden gespielt. Freilich kann die Versuchung groß sein, das Controlling als "Waffe" der Kaufleute "gegen" die Techniker oder der Mutter-"gegen" die Tochtergesellschaft zu gebrauchen. Dies wäre aber nicht das "Spiel", das wir meinen. Sobald der Controller versucht, "gegen jemanden zu gewinnen", schaufelt er sämtliche eben erst erschlossenen Informationsquellen wieder zu. Das Spiel, das dann zustande kommt, ist hinreichend bekannt: man behandelt den Controller wie einen "Controlleur", und führt ihn solange hinters Licht, bis er von allein die "Leiche im Keller" entdeckt.

Leicht ließe sich einwenden, daß auch etwa eine Gruppe von Schauspielern nicht "gegen" jemanden spielt. Wenn schon "gekämpft" wird, dann höchstens gegen die eigenen Unvollkommenheiten und um die richtige Darstellung der Rolle. Es ist sicherlich sehr verlockend, das Controlling einfach als eine "Kunst" aufzufassen und hieraus die Konsequenzen für dessen Handhabung zu ziehen. Zweifellos muß der Controller die "Kunst" beherrschen, ein Budget überzeugend zu präsentieren, einen aussagefähigen Bericht zu verfassen, eine Investition - vielleicht noch häufiger: das Unterlassen einer Investition - plausibel zu begründen, usw. Aber im Unterschied etwa zur Schauspielkunst kann man im Betrieb nicht einfach nur diejenigen zum "Spiele" zulassen, die hierzu besondere Voraussetzungen hinsichtlich Begabung und Neigung vorzuweisen haben. Nach wie vor wird man nicht das Spiel, sondern die Arbeit als Maßstab anlegen, wenn es sich um die Auswahl von Mitarbeitern handelt. Dies aber hat zur Konsequenz, daß dann, wenn zum "Spiele" übergegangen wird, alles andere als gleiche "Startbedingungen" vorliegen. Dem einen fällt es beispielsweise leicht, "die Tatsachen auf den Tisch zu bringen", dem anderen sichtlich schwer. Und es kann trotzdem der Fall sein, daß man gerade auf den letzteren als "Mitspieler" angewiesen ist. Wie kann man nun das Controlling vonstatten gehen lassen, ohne daß die einen ständig in die Rolle des Unterlegenen, die anderen in die Rolle des Überlegenen hineingeraten?

Freilich gibt es heutzutage ein beträchtliches Angebot an Seminaren und Lehrgängen, in denen jeder

Gelegenheit hat, die zur Debatte stehenden Fähigkeiten zu entwickeln und zu üben. Nur wird es schwer zu vermeiden sein, daß eine solchermaßen zustande gekommene Teilnehmerschar eine Auslese im positiven Sinne darstellt. Es verbleibt dann die Aufgabe, die oft geradezu beglückenden Erlebnisse, die man innerhalb einer solchen Übungsgruppe gemacht hat, in den Betriebsalltag einzubringen.

Denn nicht einer "Elitetruppe" reden wir das Wort, die mit fortgeschrittenen Controlling-Techniken "den Laden schmeißt" - eine solche Mannschaft würde sehr bald merken, daß sie dann alles alleine machen müßte -, sondern wir versuchen, an ein Spielerlebnis zu appellieren, das nicht davon abhängig ist, daß der beste Spieler auch die meisten Punkte gleichsam auf sein eigenes Konto verbuchen darf. Wer dies für eine weltfremde Illusion hält, der vergißt, daß wir mit dem hier Angestrebten nur dasjenige für die Sphäre des Spiels nachholen wollen, was beim "normalen" Arbeiten längst gang und gäbe ist: den individuellen Einsatz um eines größeren Ganzen willen. Nur meinen wir mit diesem größeren Ganzen nicht das Team, das das gegnerische Team besiegt, sondern eine wirkliche Ganzheit, in der auch für eventuelle Gegner Platz sein muß.

Hiermit sind wir wohl beim letztendlichen Grund angelangt, warum es Controlling-Spielregeln geben muß. Eine Ebene der menschlichen Interaktion

- wir nannten sie die "Spielebene" -, auf der der Einzelne aufgerufen werden kann, um der gemeinsamen Sache willen gleichsam "Eigentore" zu schießen, bedarf eines besonders abgesicherten Schonraumes. Dies ist deshalb unumgänglich, weil ohne diesen Schutz die erbrachten Vorleistungen - in Form von freiwillig gelieferter Information, ja bereits in Form von entgegengebrachtem Vertrauen - allzu leicht zum eigenen Nachteil gereichen können. Sobald man sich aber nicht mehr "blamieren" darf, ohne um eine Auswirkung bei der nächsten Gehaltsfestsetzung besorgt sein zu müssen, ist der Spielart "Controlling" der Boden entzogen. Jemand, der keine Angst haben muß zu verlieren, hat wiederum keinen Grund, das "Spiel" dadurch in Pedanterie ausarten zu lassen, daß er sich ständig immer nur auf die Spielregeln beruft. Geschieht dies trotzdem, so ist es ein Zeichen dafür, daß dieses Spiel der augenblicklich gegebenen Situation nicht angemessen ist. Mithin besteht Controlling - so können wir abschließend formulieren - in der zweifachen Kunst, erstens die betrieblichen Konstellationen zu erkennen, die das Element des Spiels erfordern, um alsdann zweitens durch entsprechende Regeln einen solchen Rahmen zu schaffen, daß mit ebendiesem "Spiel" sich in einem Unternehmen das - scheinbar - Schwächere gegen das Stärkere dort, wo es nötig ist, durchzusetzen vermag.

BÜCHERECKE

Liebe Kollegin, lieber Kollege!



Heute möchte ich Ihnen wieder einige Bücher vorstellen, die von den Verlagen für die Zielgruppe Controller und ähnliche Berufe auf den Markt gebracht wurden. Controlling ist ja ein vielfältiges und umfangreiches Arbeitsgebiet, so daß es stets neue Veröffentlichungen zu den unterschiedlichsten Themenstellungen gibt.

Wildemann, Horst: Kostenprognosen bei Großprojekten

Stuttgart: C. E. Poeschel Verlag 1982, 248 Seiten, Preis DM 88, -- in Leinen, DM 76, -- kartoniert

Gravierende Kostenabweichungen sind bei Großprojekten an der Tagesordnung, insoweit handelt es sich um eine wichtige und drängende Aufgaben- und Problemstellung.

So versucht der Verfasser mit einer theoretisch fundierten Systematik das Thema aufzugreifen und aufzuarbeiten. Um die Abweichungen zu reduzieren und sichere Kostenprognosen bereits im frühen Planungsstadium durchführen zu können, entwickelt der Autor eine umfassende Systematik der Aktionsvariablen, die als Kosteneinflußgrößen wirksam werden. Die Wirkungen der Kosteneinflußgrößen werden an einer Reihe von Großprojekten analysiert und durch Expertenbefragung bei Herstellern, Anwendern und Ingenieurbüros in Deutschland und den USA überprüft. Der Verfasser verfolgt die Aufgabe, die Kostenfestlegungen

und deren Sicherheit frühzeitig zu erkennen und eine Basis für die Anwendung geeigneter Prognosesätze zu liefern. Nach einem Vorwort und einem Verzeichnis der Abbildungen geht der Verfasser auf Problem, Zielsetzung und Methodik der vorgelegten Untersuchung ein. Anschließend behandelt er Entscheidungsfeld und Aktionsvariablen von komplexen, neuen technischen Systemen. Danach werden die Kosten des Systems aufgegriffen. Hierbei geht es um die Analyse des Verbrauchs in den verschiedenen Lebensphasen des Systems, um eine Klassifikation der Kosten. Das vierte Hauptkapitel gilt der Konzeptionalisierung des Kosteneinflußgrößensystems und Deskription der Kostenwirkungen. Im einzelnen stehen u. a. zur Rede: das Fertigungsprogramm, das produktionswirtschaftliche sowie das organisatorische Instrumentarium und nicht zuletzt die Management-Leistung als übergeordnete Kosteneinflußgröße. Das folgende Kapitel befaßt sich mit den Kostenprognosemodellen, einmal mit synthetischen und zum anderen mit analytischen Kostenrelationsfunktionen. Die weiteren Kapitel beziehen sich auf die Genauigkeit der Kostenprognoseinformationen und schließlich den Ablauf von Kostenprognoseprozessen. Ein Literaturverzeichnis und zwei Anhänge sowie ein Stichwortverzeichnis beschließen die Arbeit. - Die betriebswirtschaftliche Abhandlung beruht auf einer Habilitationsschrift. Der Autor entwickelt eine neuartige Systematik in der Themenbehandlung, trägt umfangreiches Wissen und Erfahrungen zusammen und gibt Hilfestellungen für die praktische Arbeit. Streckenweise fallen die Ausführungen recht abstrakt aus, der Praktiker wird zu einzelnen Aussagen nicht leicht Zugang finden. Insgesamt schließt die Veröffentlichung eine gewisse Lücke in der Literatur. Bedeutung und Wert der Schrift liegen hauptsächlich in einem beachtenswerten Erklärungsbeitrag der Aufgabenstellung für Theoretiker und Praktiker. Als Anwendungsbuch und Arbeitsmittel ist nur ein begrenzter Einsatz möglich.

Thieme, Hans-Rudolf: Verhaltensbeeinflussung durch Kontrolle
 Berlin: Erich Schmidt Verlag 1982, 344 Seiten, Preis unbekannt

Kontrollen, in welcher Form auch immer, sind ein wichtiger Bestandteil der Tätigkeit des Controlling. Kontrollen sind unbeliebt und aktuell zugleich.

Die Arbeit des Verfassers stellt die Wirkungen der Kontrolle auf das Verhalten der Menschen in Organisationen ins Zentrum der Forschungsbemühungen. Die beiden übergreifenden Fragen lauten: 1. Wie wirken Kontrollmaßnahmen auf das Verhalten der Beteiligten? 2. Welche Folgerungen für die Kontrollpraxis lassen sich daraus ableiten? Damit stellt der Verfasser die psychologischen Schwierigkeiten der Kontrolle in den Mittelpunkt seiner Bemühungen. Ferner werden Auswirkungen der Kontrolle und Folgerungen für die Praxis unter den speziellen Bedingungen von Reorganisationsprozessen untersucht. Der Verfasser will mit seiner Arbeit ein Plädoyer für eine Kontrolle geben, die nicht Selbstzweck oder Machtinstrument ist, sondern als nützliches Werkzeug für die betriebliche Aufgabenerfüllung verstanden wird. Der Autor wählt einen interdisziplinären Ansatz, er verwendet Arbeitsergebnisse zahlreicher Fachbereiche. Nach einer Einleitung mit Hinweisen zur Aufgabenstellung und zum methodischen Vorgehen beginnt der Verfasser im zweiten Kapitel mit der Grundlegung, wo Fragen der Kontrolle an sich, Kontrollziele, Merkmale eines Kontrollsystems, Reorganisationsprozesse usw. behandelt werden. Das folgende Kapitel gilt einer modellbezogenen Analyse zur Wirkung der Kontrolle auf das Leistungsverhalten der Mitglieder und Folgerungen für die Kontrolle. Das vierte Kapitel widmet sich dem Thema der Wirkung einzelner Kontrollmaßnahmen und Folgerungen für die Kontrollpraxis. In diesem umfangreichen Kapitel geht es u. a. um das Verhalten der Kontrollträger, um Kontrollarten, Kontrollintensität, Kontrollphasen etc. Das fünfte Kapitel nimmt sich einer explorativ-empirischen Untersuchung zur Kontrolle bei Reorganisationsprozessen an. In diesem Kapitel werden u. a. besprochen Einflußgrößen und Zielkriterien, die Festlegung von Kontrollstandards, Kontrollarten und Kontrollmethoden usw. Im sechsten Kapitel heißt die Aufgabenstellung Entwicklung und Auswahl von Kontrollobjekten und Kontrollmethoden bei Reorganisationsprozessen, in der u. a. eine Prüfliste vorgestellt wird. Im abschließenden siebten Kapitel werden Schlußbemerkungen gemacht. Literaturhinweise und ein Stichwortverzeichnis beschließen die Arbeit. - Diese Veröffentlichung leistet eine intensive Bearbeitung aller einschlägigen Fragen der Kontrolle und der Verhaltensbeeinflussung durch Kontrolle. Das Buch, erschienen in der Reihe Betriebswirtschaftliche Studien des Verlages, behandelt die Problem- und Aufgabenstellung auf wissenschaftlichem Niveau und mit wissenschaftlichen Methoden, aber in einer Weise, daß der Stoff auch dem Praktiker zugänglich gemacht wird. Ein beachtenswerter Beitrag zu einem Spezialthema.

Sehloff, Günter: Die heimlichen Verlustquellen im Betrieb
 Kissing: Weka-Verlag 1982, 276 Seiten, Preis DM 74, --

Der Verfasser legt mit seiner Veröffentlichung einen Praxis-Ratgeber über Entstehung, Auswirkung, Feststellung und Beseitigung von Schwachstellen im Unternehmen (so Untertitel) vor. *Fortsetzung S. 34*

CONTROLLING-KRITERIEN FÜR EDV-EINSATZ IM HANDEL

von Hartmuth-E. Kuhn, Koblenz

Die anfängliche Euphorie, im Zeitalter modernster Computertechnik endlich im Einzelhandel das geschlossene Warenwirtschaftssystem praktizieren zu können, ist mittlerweile der Erkenntnis gewichen, daß zu viele Systeme, eine unüberschaubare Auswahl an Alternativen sowie regelmäßig neu auftauchende Meldungen über Neuentwicklungen eher verunsichern als daß sie zum Engagement reizen. Der Druck auf die Absatzmärkte und stagnierende Umsatzentwicklungen sind nicht dazu angetan, anstehende Investitionsentscheidungen zu fördern, wenngleich der Zwang zu mehr Transparenz in der Warenwirtschaft des Handels immer deutlicher wird.

In Anbetracht der rasanten Entwicklungen und Fortschritte auf dem Gebiet der elektronischen Datenverarbeitung muß jetzt die Frage gestellt werden, ob jede Variante einer noch so raffinierten und technisch ausgeklügelten Lösung überhaupt wünschenswert ist und ob sich eine Investition zum gegenwärtigen Zeitpunkt finanziell und organisatorisch ohne weiteres in das bestehende Unternehmen einfügen läßt. Die Antwort fällt ebenso schwer, wie den mit dem Systemeinsatz verbundenen Vorteil im Unternehmen transparent zu machen. Gleichgültig ob EDV- oder Software-Hersteller, nur selten vermag man als Entscheidungsgrundlage solche Informationen dem Handel zu geben, die in der Lage sind, ihm einen mittels des Systemeinsatzes verbesserten Nutzen nachzuweisen.

Im folgenden soll daher über eine praxisgerechte Systemlösung berichtet werden, die bei der Einführung bzw. Reorganisation rechnerunterstützter Handelsbetriebsführung eine Entscheidungshilfe bietet.

Effizienz beim Einsatz der Faktoren Raum-Ware-Personal-Kapital

Zielsetzung eines im Handel einzusetzenden Steuerungs- und Planungssystems ist der wirksamere Einsatz der Leistungsfaktoren Raum, Ware, Personal und Kapital. Dabei sollten den Ausgangspunkt aller Berechnungen nicht erst Umsatzdaten, sondern schon die Wareneingänge bilden. Wesentliches Element dieses hier besprochenen Systems ist es, daß die artikelspezifische Kostenverursachung auf zentraler wie auch dezentraler Ebene bei der Ertragsbeurteilung eines Artikels mit berücksichtigt wurde. Ebenso müssen die Ergebnisse der Warengruppen- und Artikelstatistiken periodischen Abgrenzungen einschließlich der Inventurauswertungen unterworfen sein, wenn handlungsrelevante Informationen die Entscheidungsgrundlage bilden. Das System erlaubt deshalb auch eine Ladenpreisfestsetzung pro Artikel in bis zu knapp 30 Varianten.

vgl. auch Beitrag des Verfassers in CM 2/82; S. 93ff.



Hartmuth-E. Kuhn, Chef der KUHN-UNTERNEHMENSBERATUNG, Koblenz

Das Konzept einer ertragsorientierten Warenwirtschaft für ein Handelsunternehmen basiert im wesentlichen auf drei Säulen, die folgende Zielsetzung haben:

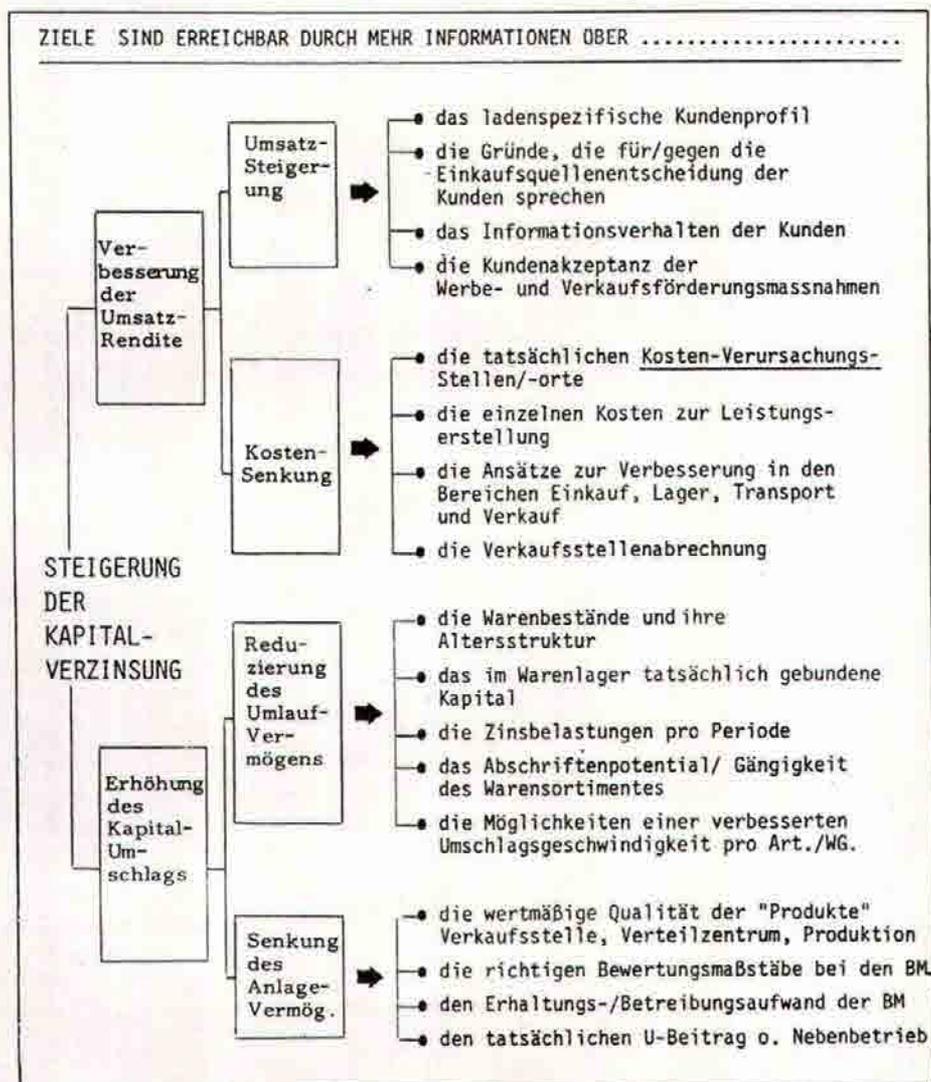
- o Konzentration auf die ertragsreichsten Produkte und die renditeträchtigen Warenbezugsquellen;
- o Warenbestandsoptimierung unter dem Aspekt der Kostenverursachung und Präsenzverbesserung;
- o Mitarbeitermotivation durch Transparenz aller erfaßbaren Warenbewegungen und ihrer Auswirkungen auf das Betriebsergebnis der einzelnen Verkaufsstelle.

Die Ertragsfaktoren eines Artikels

Maßstab für die Erfolgsbeurteilung eines Artikels sind geringere Kosten, eine hohe Umschlagsgeschwindigkeit, die positive Auswirkung auf das übrige Sortiment und das "Unverwechselbare" gegenüber dem Mitbewerber. Das Wissen um die Größenordnung, in welchem Umfang jeder einzelne Artikel zum Gesamtergebnis beiträgt, ist deshalb eine wichtige Voraussetzung für die Unternehmensführung im Handel unter strategischen Gesichts-

punkten. Um zu einer realistischen Ertragsrechnung pro Artikel zu kommen, bedarf es der Berücksichtigung - meist vergessener - artikelspezifischer "Kostenverursacher". Sie treten in der Regel auf im Lager, der Logistik, dem Verkauf und nicht zuletzt in der Administration eines Handelsunternehmens. Aber auch der wegen der Kostenverursachung eines Artikels am Wareneinstand orientierte Deckungsbeitrag für eine Verkaufsstelle bzw. für das Gesamtunternehmen ist zu berücksichtigen. Schließlich erlaubt ein Ergebnisvergleich für eine bestimmte Periode im Vergleich zu der des Vorjahres entsprechende Interpretation. Auf diese Weise lassen sich dann sehr schnell die artikel- und warenbezogenen Renditen des Wareneinsatzes lokalisieren und in neue Konzepte umsetzen. Zudem wird damit deutlich, unter welchen Voraussetzungen es interessant werden kann, einen Artikel über das Zentrallager bzw. über die Strecke zu manipulieren (handeln).

Die Ertragsfaktoren eines Artikels sind neben seiner Umsatzkraft die Handelsspanne, die Umschlagsgeschwindigkeit und letztlich seine Kosten, welche sich in vom Umsatz unabhängige und artikelbezogene Kosten - bedingt durch die physische Waren-



bewegung einschließlich der Lagerkosten - aufteilen lassen; dementsprechend ist im System Artikelattraktivität definiert als Kostengeringfügigkeit und Umschlagshäufigkeit pro Produkt. Wenn diese Daten nun dem Einkauf zur Verfügung stehen, lassen sich darauf aufbauend bessere Entscheidungen treffen.

Auch wenn es um die Entscheidung geht, welche Einzelhandelsvertriebsform - bei Filialisten "Vertriebslinie" - ist in welchem Absatzgebiet am erfolgreichsten, d. h. wo stecken die tatsächlichen Ertragselemente einer wichtigen Artikel- oder Warengruppe, ist es gut, über die warenwirtschaftlichen Daten zu verfügen, die in einer entsprechenden Auflistung aussagefähiger sind, als die auf das Gesamtunternehmen ausgerichteten Werte.

Präsentationsverbesserung bei gleichzeitiger Warenbestands-optimierung

Die Warenbestandsoptimierung, definiert als Höchstmaß der Verkaufsbereitschaft bei möglichst gerin-

gen Kosten, ist ein weiterer Baustein eines handelsorientierten Informationssystems. Jede Warenbestandsoptimierung hat ein Sortiment aus umschlagsstarken und einer auf die standortspezifischen Bedingungen Rücksicht nehmende Warenpräsentation zur Voraussetzung. Wenn das ständige Gerangel um die besten Regalplätze aus manchen Einzelhandelsvertriebsformen bekannt ist, wird es als besonders hilfreich empfunden, der Forderung nach einer hohen Verkaufsbereitschaft bei kostengünstigen Warenbeständen durch die Bereitstellung entsprechender Informationen gezielt nachgehen zu können.

Ausgangspunkt des Systems sind Organisationsanweisungen zur Abwicklung sortimentspolitischer Entscheidungen bei Artikel-Neuaufnahmen bzw. der Produktselektion. Das Ergebnis eines derartigen Entscheidungsprozesses, das mit Unterstützung des rechnergestützten Steuerungs- und Planungssystems nun in funktionale Aktivitäten umgesetzt werden kann, ist beispielhaft in der nachstehenden Tabelle dargestellt.

HANDELSMARKETING

WG.- WUG.- Nr.	Ums.- Anteil %	PROGRAMM		Aufwand DM	Verantwortlich	Ausgeführt bis wann? Tag
		1 Sortiment 2 Service 3 SA	4 Preis 5 Präsentation 6 Promotion			
FUNKTIONALE AKTIVITÄTEN						
837o	3,71	6	Angebote der WG 837o möglichst in jeder Werbebotschaft betonen			
		2	Koch- und Zubereitungsrezepte Grosszügige Reklamationsbearbeitung; Geldrückgabe			
		5	Präsentationsänderung bei Art. 1007489 lt. Listbild-Nr.14; Art. 1007489 wird durch Art. 23741 ersetzt; Art. 310947 Zweitplacierung im Kassenstauraum;			
		4	Preisänderung bei Art. der WG 85007, speziell dieArt.; Bestimmung der neuen LVP;			
		1	Entwicklung Kernsortiment für Vertriebslinie SG 4; Festlegung der Aktionswaren für die Neueröffnung;			
		3	Zum Wochenbeginn und zur Wochenmitte Angebotswechsel einschl. Umbauten der Zweitplacierungen; Placierungsanweisung in Listbild Nr. 4 beachten!			

Fortsetzung BÜCHERECKE von Seite 30

Nach einem Vorwort bezieht sich das erste Hauptkapitel auf die Frage "Was sind Verlustquellen und wie entstehen sie?". Der Autor behandelt hier die Einflüsse auf die Rentabilität, die Problematik, daß trotz Gewinne Verlustquellen vorhanden sein können und vor allem die systematische Verminderung der Verlustquellen erzeugt systematische Gewinnerhöhung. Im zweiten Hauptkapitel geht es um die Feststellung und Beseitigung von Verlustquellen. Im einzelnen greift der Verfasser die Bedeutung der geistigen Einstellung und der Denkansätze für die erfolgreiche Unternehmensführung auf, sodann stellt er die Frage, wie sich die Verlustquellen auswirken und leitet über zur Insolvenz, der Auswirkung letzter Schluß. Ferner werden die verschiedenen Bereiche besprochen und deren mögliche Schwachstellen herausgearbeitet, nämlich Unternehmensführung und Organisation, Markt- und Absatzwesen, Produktion und Beschaffung sowie Finanz- und Rechnungswesen. Ein letztes Unterkapitel widmet sich dem Einsatz eigener und/oder fremder Hilfen. Ein Literaturverzeichnis beschließt die Arbeit.

Das Buch versteht sich als eine "Wünschelrute" zum Aufspüren von Schwachstellen und damit Verlustquellen. Die Veröffentlichung gefällt durch anschauliche und verständliche Darstellungsweise, zahlreiche Schaubilder, Formblatt-Muster und Checklisten dienen der Erläuterung. Der Verfasser läßt überzeugend die Grundeinstellung nach einem modernen ziel- und erfolgsorientierten Unternehmensstil erkennen. Er macht bewußt, daß die verhängnisvollen Schwachstellen oft die sind, die unkritisch als gegeben angesehen und nicht in Frage gestellt werden. Aber eine ungestörte Unwissenheit bei Führungskräften und Mitarbeitern, darin liegt ja eben eine wesentliche Aufgabe des Controlling, kann gefährlich werden. Es gelingt dem Verfasser, den Leser in seiner Einstellung zu Verlustquellen sensibel zu machen. Das Buch richtet sich von Art und Umfang an einen breiten Leserkreis. Die Intensität der Stoffbehandlung läßt sich mit gehobener Information umschreiben, so daß es für den erfahrenen Controller auf dem Gebiet des Rechnungswesens keine Hilfe bringt, wo übrigens die fachlichen Ausführungen etwas zu locker und unbekümmert hingestreut werden. In den anderen Fachbereichen mag es Ansätze zu weiteren Bemühungen weisen. Der Nutzen dieser Veröffentlichung dürfte vor allem für den Unternehmer selbst sowie für das Management außerhalb des Controlling im Sinne eines Ratgebers erblickt werden.

Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit. Ich würde mich freuen, wenn Ihnen diese Bücherecke hilfreich gewesen wäre.

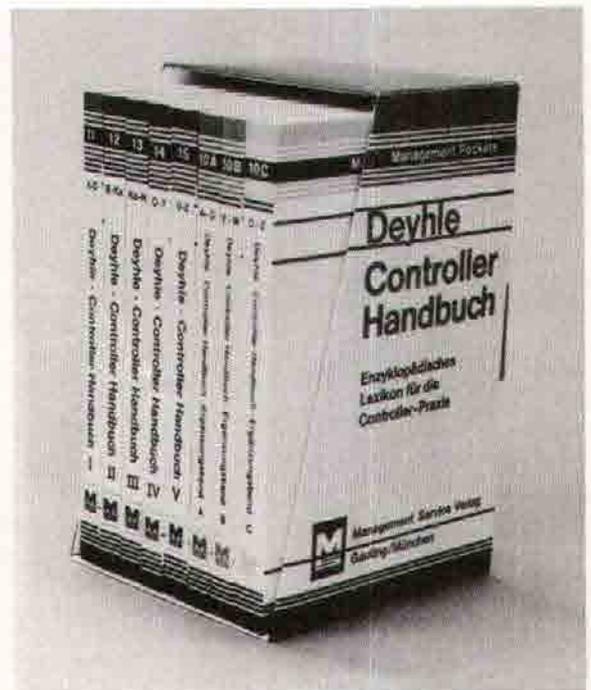
Für heute grüße ich Sie herzlich
Ihr

Alfred Biel

Alfred Biel, Solingen



Zum Lesen "am Stück"
zusammen 400 Seiten, 80 Abb. und Tabellen,
Preis 50, -- (beide Bände)



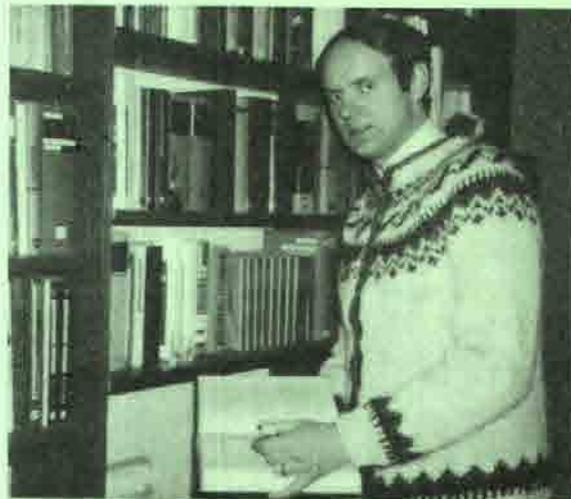
Zum Nachschlagen anlaßorientiert
zusammen 1445 Seiten, 257 Abb. und Tabellen,
DM 168, -- (8 Bände)

Ihr Buchhändler hilft Ihnen beim Besorgen

CONTROLLER'S REPETITORIUM

AUFGABEN, METHODEN UND INSTRUMENTE DES CONTROLLING IN DER EINZEL- FERTIGUNG

von Dipl.-Betriebswirt Alfred Biel, Solingen



Dipl.-Betriebswirt A. Biel ist Leiter der Betriebswirtschaft in einer Spezialfirma im Rheinland. Ehrenamtlich ist Biel für verschiedene Zeitschriften sowie als Rezensent für Wirtschafts-literatur tätig. Daneben arbeitet er an exponierter Stelle in der Facharbeit des Verbandes Deutscher Betriebswirte eV.

Besondere Charakteristika der Einzelfertigung

- a) Die Einzelfertigung wird von spezifischen Markt- und Kundenbedürfnissen bestimmt. Die Produkte bzw. Aufträge sind zwar ähnlich, doch sie unterscheiden sich in irgendeiner Weise, sei es hinsichtlich Abmessung, Leistung und dgl.
- b) Vor allem in den letzten Jahren sind die Anforderungen seitens der Abnehmer und z. T. auch der Zulieferer enorm gestiegen.
 - ba) Aufgrund der immer kurzfristigeren Investitionsentscheidungen werden die Lieferfristen immer kürzer und auch schwerer voraussehbar und planbar.
 - bb) Der Trend zur maßgeschneiderten Anlage oder Produkt nimmt zu, wobei der Besteller oft bei Vertragsabschluß viel Details noch offen läßt.
 - bc) Der Kunde erwartet immer häufiger eine umfassende Problemlösung, die speziell auf ihn zugeschnitten ist. Die technische Auslegung wird oft nicht genau spezifiziert und die Verantwortung und das Risiko auf das Unternehmen übertragen.
 - bd) Die Produkte werden immer komplizierter und technisch aufwendiger. Die Neukonstruktionen werden immer umfangreicher.
 - be) Durch fehlende oder unzureichende Auftragspezifikationen wird die Vorplanung immer mühsamer.
- c) Die variablen Kosten bzw. Grenzkosten sind tendenziell höher als in der Serienfertigung. Daher wird frühzeitig die Preisuntergrenze erreicht, und die Anfälligkeit gegen Beschäftigungsschwankungen ist relativ groß.
- d) Die Vielfalt der Einzelaufträge und ihre schlechte Voraussehbarkeit erschweren jede leistungsmäßige, terminliche und kostenmäßige Planung. Planung und Vorbereitung können nicht mit der gleichen Gründlichkeit wie in der Serienfertigung durchgeführt werden. Die Steuerungsprobleme sind komplizierter als in der Serienfertigung. So ist ein Optimum zwischen Durchlauf, Lieferfrist und Auslastung zu erreichen.

- e) Die Rationalisierungsreserven sind im allgemeinen geringer als in der Serienfertigung. Eine Automatisierung ist nur begrenzt möglich.
- f) Preissteigerungen, z. B. im Lohn, schlagen sich in der Einzelfertigung stärker nieder als in der Serienfertigung oder können schlechter abgefangen werden. Daher stellt sich auch ein ständiges Spannungsverhältnis zwischen der rein technischen Lösung und der kostenmäßigen Seite ein, zumal sehr schnell der Punkt erreicht ist, wo z. B. Sonderkonstruktionen zu teuer werden.
- g) Stets muß hinsichtlich einzelner Bauteile oder Baugruppen die Alternative Kleinserienfertigung oder Zukauf einerseits und Einzelfertigung andererseits beobachtet und geprüft werden, zumal häufig wegen der arbeitsintensiven Einzelfertigung der Einbau von vorgefertigten Einzelteilen bzw. deren Zukauf günstiger ist. Im Trend findet eine teilweise Verdrängung der Einzelfertigung durch Serienfertigung oder Zukauf statt. Eine relative Standardisierung und Normung mit laufender Wertanalyse und ein leistungsfähiges Sachnummernwesen sind zur Sicherung der Rentabilität unerlässlich.

Welche Aufgaben und Anforderungen leiten sich hieraus für das Controlling ab?

- a) Zunächst muß das Controlling einen angemessenen organisatorischen Rahmen für das Tätigwerden haben, und alle Abläufe und Funktionen müssen in einem Mindestmaß controllinggerecht sein.
- b) Das Controlling muß berechtigt sein, Fragen zu stellen und ungefragte Beratung durchzuführen.
- c) Die Mitarbeiter im Controlling selbst müssen einerseits über die notwendigen fachlich-methodischen Voraussetzungen verfügen, als auch den notwendigen Verhaltensanforderungen genügen.

Welche Instrumente, Methoden und Techniken des Controlling sind in der Einzelfertigung einzusetzen?

Ganz allgemein gilt:

- a) Mitwirkung in der Zielbildung und Unternehmensplanung, z. B. hinsichtlich Umsatz, Beschäftigung, Mitarbeiterzahl.
- b) Tätigwerden hinsichtlich Information und Kontrolle. Damit ist z. B. ein aktionsorientiertes, empfan-gerorientiertes Berichtswesen ebenso gemeint wie eine qualifizierte Abweichungsrechnung.
- c) Initiierung von Korrektur- und Steuerungsaufgaben, nämlich dann, wenn sich Abweichungen einstellen. Dies gilt sowohl bezogen auf das Unternehmensganze als auch fallweise für die jeweiligen Aufträge oder Projekte.
- d) Sicherstellung einer ausreichenden Koordination und Abstimmung über die Bereichsgrenzen hinaus, was gerade in der Einzelfertigung von Bedeutung sein dürfte.
- e) Schaffung einer betriebswirtschaftlichen Methodik, die gewährleistet, daß das Unternehmen mit Gewinn arbeitet bzw. die Verlust verhindert. Dazu zählen nicht nur betriebswirtschaftliche Instrumente, Methoden und Techniken, sondern vor allem eine intensive Beratung, was wiederum eine entsprechende, regelmäßige Kontaktpflege und ein offenes Vertrauensverhältnis voraussetzt.

Welche spezifischen Instrumente, Techniken und Methoden sind demnach einzusetzen?

- a) Hinsichtlich des Rechnungs- und Berichtswesens gilt im Prinzip Ähnliches wie für die Serienfertigung mit der Ergänzung, daß man das Rechnungswesen als eine Grundrechnung auffassen muß, die für die jeweilige Fragestellung und Entscheidungssituation individuell zugeschnitten und verändert werden muß. Dem Rechnen und Denken in Alternativen und Abweichungen - sowohl unternehmensbezogen als auch auftragsbezogen - kommt große Wichtigkeit zu.
- b) Neben der allgemeinen Unternehmensplanung kommt der auftragsbezogenen Planung bzw. einem auftrags- oder projektbezogenen flexiblen Vorgabe- und Kontrollsystem große Bedeutung zu. Die Unternehmensplanung muß auf die einzelnen Aufträge umgesetzt werden. Es ist ein hohes Maß an Planung und Kontrollaufwand und -funktionen notwendig.
- c) Es müssen Kenngrößen erarbeitet und beobachtet werden zur Ergebnissicherung. In kurz- und mittelfristiger Hinsicht sind dies die Auftragsbestandsentwicklung bzw. Auftragsreichweite, die Kosten- und Verkaufspreisentwicklung sowie die Umsatz- bzw. Auftragsstruktur, um bei Abweichungen über Verkaufssteuerung und Kostenbeeinflussung einwirken zu können. Langfristig sind die Kenngrößen in der Markt- und Produktpolitik zu suchen, d. h. im wirtschaftlichen und technologischen Trend, in den Anwendungsbereichen, den Kundenbedürfnissen, den Absatzgebieten etc.

- d) Das Instrument der mitlaufenden Kalkulation zur Verfolgung, Überwachung und Beeinflussung von Aufträgen und Projekten ist eine zentrale Aufgabe des Controlling.
- e) Zwangsläufig ist eine besondere Methodik der Abweichungsrechnung und vor allem der Erfassung, Darstellung und Analyse der Kostenabweichungen - vor allem der Mehrkosten - notwendig.
- f) Auf die jeweiligen organisatorischen Verhältnisse muß Einfluß genommen werden. Im Unterschied zur Serienfertigung muß die Organisation nicht nur funktionellen Belangen Rechnung tragen, sondern vor allem auch den Bedürfnissen der Auftrags- bzw. Projektentwicklung entsprechen und z. B. für eine ausreichende, auftragsbezogene Koordination und Abstimmung sowie Planung und Kontrolle sorgen.

Flexibles Vorgabe- und Kontrollsystem

Folgende Gründe und Motive machen für die Auftragsabwicklung ein Vorgabe- und Kontrollsystem notwendig:

- a) Die Klarheit und Eindeutigkeit der Leistung und der Kosten wird zwangsläufig verstärkt. Die Orientierung über das, was zu leisten ist mit welchem Kostenumfang, wird wesentlich verbessert (Klarheit und Eindeutigkeit der Aufgabenstellung bzw. der Auftragsfestlegung hinsichtlich der einzelnen Positionen).
- b) Drohende Entwicklungen und vor allem Kostenabweichungen mit ihren Folgen können frühzeitig erkannt und damit rechtzeitig geeignete Korrektur- und Steuerungsmaßnahmen ergriffen werden, damit ungewollte Einflüsse nicht ungebremst auf das Ergebnis durchschlagen können. Für die Chancen von Gegenmaßnahmen ist einmal die frühzeitige Erkennung wichtig und zum anderen die Transparenz und Bewußtmachung bei allen Beteiligten.
- c) Durch das Vorgabesystem wird die Eigenverantwortung und die Selbststeuerung nachhaltig positiv beeinflusst. Dies sowohl auf der Seite derer, die eine Leistungsvorgabe ermitteln müssen, weil sie den Vorgang kritischer zu untersuchen und zu analysieren haben, als auf der Seite derer, die die Leistung und Kostenvorgabe einzuhalten haben, weil sie "etwas im Kreuz" haben. Gerade in der Einzelfertigung mit ihren vielfältigen und komplizierten Vorgängen ist die Eigenverantwortung und Selbststeuerung der Fachbereiche und Mitarbeiter wichtig, weil schematische und zentrale Kontrollen nur begrenzt möglich sind.
- d) Die Vorgaben stellen einen Erfolgsmaßstab, eine Meßlatte für die einzelnen Bereiche dar und beantworten damit die Frage nach einer sachlichen Leistungsbeurteilung. Zudem werden ungewollte technische oder sonstige Abweichungen und Änderungen mit kostenwirksamer Folge einschließlich der Zusatzleistungen unterbunden oder erschwert.
- e) Etwa 70 % der Herstellkosten werden im Stadium der Projektierung und Konstruktion beeinflusst. Auch von daher ist eine frühzeitige Aufdeckung von möglichen Abweichungen notwendig, um ggf. über Projektierung und Konstruktion noch Einfluß nehmen zu können.
- f) Fragen der Verantwortlichkeiten, der Zuständigkeiten bzw. der Beeinflussungsmöglichkeiten stellen sich klarer und werden damit zwangsläufig eindeutiger beantwortet nach dem Prinzip, daß jede Leistung eine Verantwortlichkeit haben muß.

Wie man vorgehen kann:

1. In der Vorkalkulation und damit in der Preisfindung müssen neben Wert- und Preisgesichtspunkten vor allem auch Mengen und Leistungen eine erhebliche Rolle spielen, d. h. für die einzelnen Kalkulationspositionen ist ein Mengen- und Zeitgerüst notwendig. Aus Gründen des Aufwandes und der mangelnden Genauigkeit kann es sich zunächst dabei nur um grobe Richtwerte handeln.
2. Von der Einstellung her muß man 3 Vorgaben als gleichwertig betrachten, nämlich Vorgaben hinsichtlich der Leistung (Art, Spezifikation, Menge und Qualität), Termin und letztlich Kosten.
3. Im Zuge der Auftragsabwicklung ist neben der technischen Spezifikation und der Terminvorgabe auch eine begleitende Kostenvorgabe zu machen, indem die groben Richtwerte aus der Vorkalkulation in die Einzelvorgänge aufgelöst und in Soll-Vorgaben umgewandelt werden. Damit bekommen also die erfüllenden Bereiche, wie Konstruktion, Fertigung, Materialwirtschaft und Montage etc. einen Kostenrahmen vorgegeben, und zwar entweder in technischen Leistungseinheiten bzw. Stunden oder im Materialbereich in Kostensummen für die einzelnen Materialblöcke.
4. Die an sich in der Einzelfertigung notwendige Auflösung eines ursprünglichen Richtwertes in eine Vielzahl von Einzel-Soll-Vorgaben ist aus Gründen des Aufwandes und der Vorhersehbarkeit nur begrenzt möglich. Deshalb darf die Ebene der Auflösung der Vorgabewerte nicht zu weit getrieben werden, sondern es sollen nur für größere, überschaubare Einheiten Vorgabe- und Kontrollwerte (Checkpoint) ermittelt und beachtet werden, also nicht für jeden beliebigen Arbeitsvorgang eine Einzelvorgabe machen.
5. Zudem kann man nach dem ABC-Prinzip vorgehen und Vorgaben und Kontrollen auf kritische Auftrags-

- telle konzentrieren, wie z. B. erstmalig gefertigte Auftragsteile, hoher Leistungsumfang, starke Abweichungen aufgrund von Erfahrungen oder nicht ausreichend vorkalkulierte Leistungen.
6. Vor allem ist ein fortschreibender, laufender Soll/Ist-Vergleich mit ständiger Rückkopplung hinsichtlich möglicher Abweichungen zwischen den Fachbereichen notwendig. Das Vorgabesystem soll sozusagen ein Geländer sein, an dem man sich zum Auftragsergebnis hinbewegt.
 7. Abweichungen müssen analysiert werden durch den Fachbereich, der sie beeinflussen kann und zu verantworten hat. Abweichungen haben auftragsbezogene Aktionen und Maßnahmen auszulösen, aber auch unter Umständen bei grundsätzlichen Problemen übergeordnete Entscheidungen einzuleiten.

Kurzfristige Ergebnisbeobachtung und -rechnung in der Einzelfertigung

Im Sinne von "Frühindikatoren" läßt sich in der Einzelfertigung aus den Größen

- Auftragsbestandsentwicklung
- Kostenentwicklung
- Entwicklung der Verkaufspreise und Umsatzstruktur

in der kurz- und mittelfristigen Betrachtung die Tendenz des zukünftigen Ergebnisses ableiten, bevor der zahlenmäßige Befund vorliegt. Damit können Tendenzwenden relativ kurzfristig erkannt werden. Vor allem für Mittelbetriebe, die im Rechnungswesen nur einen begrenzten Aufwand treiben können, bieten sich hier Chancen. Das Problem liegt darin, diese Frühindikatoren so aussagefähig, "feinfühlig" und wirksam wie möglich zu gestalten. Hierzu einige Anhaltspunkte:

Ergebnisbeeinflussende Kenngröße	Methode, Instrument
1. Auftragsbestandsentwicklung bzw. Auftragsreichweite bzw. Beschäftigung	<p>a) <u>Kennzahl</u>: Wie lange reicht in den einzelnen Abteilungen der Arbeitsvorrat (Auftragsreichweite)?</p> <p>b) <u>Kennzahl</u>: In welchem Umfange wird in welchem Zeitraum die Plan- oder Normalbeschäftigung über- oder unterschritten?</p> <p>c) <u>Schlußfolgerung</u>:</p> <p>ca) Welche Anpassungsmaßnahmen sind erforderlich (Verkaufssteuerung, Termin- und Kapazitätsplanung, Fremdfertigung, Kurzarbeit etc.)?</p> <p>cb) Werden die fixen Kosten planmäßig verrechnet und abgedeckt? Kommt es bei den Kosten zu Beschäftigungsabweichungen?</p> <p>cc) Wann und mit welcher Sicherheit wird die Gewinnschwelle (break even) erreicht?</p>
2. Kostenentwicklung	<p>a) <u>Index</u>: Verhalten sich die fixen Kosten planmäßig? Wie sind die Veränderungen in Organisations- und Personalstruktur zu den Vorjahren?</p> <p>b) <u>Index</u>: Wie verlaufen die variablen Kosten (Mengen- und Zeitgerüst von Material und Bearbeitung einerseits und Preise bzw. Bewertung andererseits)?</p> <p>c) <u>Schlußfolgerung</u>:</p> <p>ca) Gibt es in Organisations- und Personalstruktur Veränderungen mit Auswirkungen auf Höhe und Struktur der Fixkosten (Budgetabweichung)?</p> <p>cb) Ist der Kostenverbrauch der beschäftigungsabhängigen Kosten normal, oder gibt es Verbrauchs- und Preisabweichungen, z. B. erhöhte Mehr- und Nacharbeiten, Steigerungen bei bestimmten Kostenarten?</p> <p>cc) Veränderungen im Kostenniveau?</p>

Ergebnisbeeinflussende Kenngröße	Methode, Instrument
3. Entwicklung von Verkaufspreis und Umsatzstruktur	a) <u>Index</u> : Wie entwickeln sich die Verkaufspreise? b) <u>Beurteilung</u> : Wie "gut" sind die Aufträge hinsichtlich Umsatzrendite, Deckungsbeitrag, enthaltener technischer und sonstiger Risiken und dgl.? c) <u>Schlußfolgerung</u> : Wie kann das Ertragspotential der anstehenden Aufträge eingeordnet werden? Welche weitergehenden Folgerungen sind zu ziehen?

Mitlaufende Kalkulation

Die mitlaufende Kalkulation stellt in der Einzelfertigung die Verbindung der technischen Auftragsabwicklung zum kaufmännischen Rechnungswesen her. Ziel der mitlaufenden Kalkulation ist es, zu jedem Abrechnungszeitpunkt von der Auftragsaufnahme bis zum endgültigen Abschluß die zahlenmäßige Entwicklung des Auftrages und vor allem die Hochrechnung des mutmaßlichen Auftragsergebnisses darzustellen. Damit handelt es sich um ein wichtiges Instrument des modernen Controlling.

Die mitlaufende Kalkulation soll vor allem frühzeitig Abweichungen und Risiken aufzeigen und rechtzeitig Maßnahmen zur Beeinflussung der Auftragsentwicklung und damit des Auftragsergebnisses anregen.

Folgende Voraussetzungen sind zu erbringen:

- Geeignete zweckmäßige und übereinstimmende Formen und Methoden im gesamten Kalkulationswesen (Vor- und Nachkalkulation aus einem Guß).
- Ordnung und Gliederung des Produktspektrums über ein sinnvolles Sach- und Schlüsselwesen.
- Ausgebaute und sichere Vorgesysteme (Materialabrechnung, Kontierung, Betriebsdatenerfassungen, Betriebsabrechnung usw.).
- Geeignete und integrierte Erfassungs- und Belegorganisation, um u. a. die einzelnen Kosten und Kalkulationspositionen ihrer Art und ihrem Inhalt nach über die Beleg- und Ablaufregeln eindeutig spezifizieren zu können.
- Geeignete Auftragsorganisation und funktionsfähige Auftragsverwaltung mit geordnetem Projektierungs- und Angebotswesen.
- Das Kalkulationswesen muß von seiner Anlage her entscheidungs- und verantwortungsorientiert sein, d. h. es muß durch Aufbau, Gliederung usw. Beurteilungs- und Beeinflussungsmöglichkeiten ermöglichen und anregen.
- Das Kalkulationswesen muß verantwortungs- und zuständigkeitsorientiert sein, d. h. die Fragen der Kosten- und Ergebnisverantwortlichkeiten müssen geklärt sein.
- Ein durchgängiges System von Kosten- und Leistungsvorgaben mit laufendem Soll/Ist-Vergleich gegenüber allen erfüllenden Bereichen, wie Konstruktion, Fertigung, Materialwirtschaft, Montage etc.
- Genügende organisatorische und datentechnische Unterstützung im Hinblick auf das umfangreiche Datenvolumen.

Die mitlaufende Kalkulation ist durch eine fortschreitende Aktualisierung und Anpassung gekennzeichnet. In Anlehnung an den VDMA lassen sich folgende Stufen unterscheiden:

- Angebotskalkulation, d. h. die Kalkulation, die zum Angebot an den Kunden und zum Auftragsabschluß führt. Hinsichtlich der Werte spricht man von Richtwerten.
- Auftragskalkulation, das ist die nach Auftragsaufnahme überarbeitete Angebotskalkulation. Auch hier spricht man noch von Richtwerten.
- Betriebskalkulation, das ist die Summe aller Vorgaben für die erfüllenden Bereiche, wie Konstruktion, Fertigung, Materialwirtschaft, Montage etc., auf der Basis der ausgearbeiteten Zeichnungen und dgl. Hier spricht man von Soll-Werten.
- Nachkalkulation, das ist die Summe aller dem Auftrag zuzurechnenden Mengen und Werte. Hier handelt es sich um Ist-Werte.

Das wesentliche an der mitlaufenden Kalkulation ist, daß es sich um eine ständig aktualisierende, fortschreitende Zusammenfassung der zum Auftrag gehörenden Daten handelt. Im Zuge der Auftragsabwicklung

werden die einzelnen Auftrags- bzw. Kalkulationspositionen entsprechend dem Beleganfall von den Richtwerten über die Soll-Werte bis zu den Ist-Werten fortgeschrieben.

Somit arbeitet die mitlaufende Kalkulation nicht nur mit den aufgelaufenen Kosten bzw. Ist-Kosten und den Vorgabe- bzw. Planwerten, sondern auch mit den disponierten Kosten (eingegangene Verpflichtungen, Bestellobligo) sowie erkennbaren Kostenänderungen für Mehrkosten, Auftragsänderungen, Zusatzleistungen, Verzögerungskosten, Umdispositionen etc. Die jeweils noch zu erwartenden Kosten ergeben sich somit aus der aktualisierten Auftragskalkulation abzüglich angefallenen Kosten, abzüglich disponierten Kosten unter Berücksichtigung der erwähnten Kostenänderungen.

Die mitlaufende Kalkulation ist daher ein geeignetes Instrument zur begleitenden, fortschreibenden Planung, Kontrolle und Steuerung von Aufträgen oder Projekten mit mittelfristiger oder längerfristiger Durchlaufzeit sowie nicht standardisierbarer, technischer Spezifikation.

Erfassung von Kostenabweichungen, insbesondere Mehrkosten

1. Gerade in der Einzelfertigung ist es notwendig, die normalen bzw. gewöhnlichen Kosten von den außergewöhnlichen Kosten zu unterscheiden. Dies bedingt Art und Risiko der Auftragsabwicklung. Kostenrechnerisch spricht man von Abweichungen, jeweils bezogen auf die Vorgabe aus der Vorkalkulation, wenn die ursprüngliche Kosten- und Leistungsvorgabe über- oder unterschritten wird.
2. Für die praktischen Belange in der Einzelfertigung erscheint es zweckmäßig, folgende Arten von Abweichungen zu unterscheiden:
 - a) In der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung
 - aa) Preisabweichung (Differenz zwischen angenommenen Soll-Preisen und den tatsächlichen Ist-Preisen, z. B. bei Energie, Werkzeugen etc.)
 - ab) Personalkostensatzabweichung (Differenz zwischen dem angenommenen Personalkostenniveau und den tatsächlichen Personalkosten)
 - ac) Beschäftigungsabweichung (Differenz zwischen erwarteter und tatsächlicher Beschäftigung mit der Folge unterschiedlicher Verrechnung der fixen Kosten)
 - ad) Verbrauchsabweichung (Differenz zwischen Soll-Gemeinkosten und tatsächlichen Ist-Gemeinkosten)

Wenn eine oder mehrere dieser Abweichungskosten in der Betriebsabrechnung auftreten, stimmen die in das Kalkulationswesen eingegangenen Verrechnungssätze mit den tatsächlichen Ist-Verrechnungssätzen nicht mehr überein, und es kommt zu einer Kostenunterdeckung oder -überdeckung.

- b) In der Kalkulation (Kostenträgerrechnung) können sich folgende Abweichungen bemerkbar machen
 - ba) Preisabweichung (Differenz zwischen Soll-Preisen in der Vorkalkulation und den tatsächlichen Ist-Preisen bei Lagermaterial, Auftragsmaterial und Fremdleistungen, z. B. bei nachträglichen Preiskorrekturen)
 - bb) Materialverbrauchsabweichung (Differenz zwischen erwartetem mengenmäßigem Materialeinsatz und tatsächlichem Materialverbrauch, z. B. bei außerplanmäßiger Auftragsgestaltung, schlechten Materialeigenschaften usw.)
 - bc) Verrechnungsabweichung (Differenz zwischen den in der Vorkalkulation angesetzten Verrechnungssätzen und Gemeinkostenzuschlägen und den Ist-Sätzen in der Nachkalkulation, entweder bei preispolitisch bedingter bewußter Abweichung oder außerplanmäßiger Änderung der Verrechnungssätze)
 - bd) Verfahrensabweichung (Änderung des Fertigungsablaufes oder -verfahrens, z. B. Wechsel von der Eigenfertigung zum Fremdbezug oder andere Losgrößen mit geänderten Rüstzeiten)
 - be) Arbeitszeit- oder Leistungsabweichung bei eigenen Mitarbeitern oder Fremdmitarbeitern (Differenz zwischen Soll- und Ist-Stunden)

Sachverhalt	Projekt-Vorkalkulation	Isterfassung: Bisher angefallen Als-ob-Erlös	Bestell-Obligo	Erwartung "Cost to completion"	Vorauss. Ist Auftragsende
Festpreis	500.000	200.000		300.000	500.000
Bearbeitg. stand	100 %	40 %		Kein Nachtrags-Etat?	
Stunden	10.000	6.000	2.000	5.000	11.000

Einflußnahme auf die Organisation

Themenstellung	Bemerkungen
<p>1. Eine Organisationsüberprüfung und Organisationsentwicklung ist unter doppelten Gesichtspunkten ratsam:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Über die Organisationsstruktur und damit Planstellen und Gemeinkostenverbrauch werden die Fixkosten des Unternehmens bestimmt und beeinflußt. Daher sind Fragen der Aufgabengliederung, der Arbeitsverteilung, der hierarchischen Struktur und dgl. unter Kostengesichtspunkten von erheblicher Bedeutung. Man spricht heute von einer Strukturkostenanalyse. b) Versteht man Organisation als die Summe der Regeln zur Aufgabenabwicklung, so ist Organisation auch unter dem Gesichtspunkt der Effizienz und Produktivität von Bedeutung, denn über die Organisation wird letztlich maßgebend das Ergebnis mit beeinflußt. <p>2. Vor allem in mittleren Betrieben der Einzelfertigung vollzieht sich seit längerem ein organisatorischer Wandel im Hinblick auf die Gesamtauftragssteuerung. Unter dem Arbeitsbegriff "Auftragsleitstelle oder Auftragsbegleitstelle" werden neue organisatorische Formen und Methoden versucht, um die Auftragsabwicklung durch Planung, Überwachung und Steuerung der Kosten, Kapazitäten, Termine und Qualitäten wirtschaftlich und transparent zu gestalten.</p> <p>Es geht darum, die ständige Planung, Steuerung und Überwachung des Gesamtablaufes aller Aufträge wirkungsvoller zu gestalten. Ziel der Einrichtung derartiger Stellen ist eine zentrale Steuerung des Informationsflusses, damit alle den Auftragsdurchlauf betreffenden, wesentlichen Informationen vollständig und zwangsläufig die richtigen Stellen erreichen. Damit soll sowohl eine ausreichende Koordination und Abstimmung erreicht, als auch organisatorische Lücken geschlossen werden. Zudem wird gewährleistet, daß die betreffenden Abteilungen frühzeitig aktiv werden und entsprechende Steuerungs- und Korrekturmaßnahmen auslösen können.</p> <p>3. Seit einiger Zeit findet das sogenannte "Projekt-Controlling" bei Anlagengeschäften stärkere Beachtung und Durchsetzung, indem man Controlling-Funktionen auf alle Phasen der Auftragsabwicklung - einschließlich der Angebotsphase - überträgt, einmal hinsichtlich der Projektsteuerung und zum anderen hinsichtlich des Kosten- und Finanz-Controlling.</p> <p>Damit sollen Controlling-Überlegungen nicht nur Anwendung finden in herkömmlichen Bereichen des Rechnungswesens und der Unternehmensplanung, sondern auch in technischen und organisatorischen Abläufen, z. B. Art der Angebotsbearbeitung, technische und kaufmännische Angebotsklärung, Form der Angebotskalkulation, Angebotsabgabe und Vertragsgestaltung, Auftragsklärung mit Liefer- und Leistungsumfang, Terminüberwachung und -sicherung, Antrags- und Genehmigungsverfahren hinsichtlich technischer Änderungen und natürlich auch bezüglich Ergebnisanalyse und Konsequenzen.</p> <p>4. Unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit und der Effizienz sind nicht nur Aufgabengliederung und Aufgabenzuordnung, sondern auch die Art der Aufgabenabwicklung, die eingesetzten Hilfsmittel und Methoden sowie die näheren Arbeitsbedingungen und Arbeitsumstände zu analysieren und zu beeinflussen.</p> <p>Im Bereich Projektierung und Konstruktion kann es z. B. notwendig sein, den wirkungsvollen Einsatz folgender Hilfsmittel und Methoden zu prüfen:</p>	

Themenstellung	Bemerkungen
<p>a) Checklisten für die Angebots- bzw. Auftragsbearbeitung. Besonderer Wert ist auf sogenannte Risiko-Checklisten zu legen.</p> <p>b) Angebots- bzw. Projektkarteien, um eine systematische, projektgebundene Sammlung von Daten und Erfahrungen in technischem Sinne zu erreichen. Ihre Verwendung und ihr gezielter Einsatz soll die Projektbearbeitung entlasten und die wiederholte Anwendung von erprobten Lösungen erleichtern.</p> <p>c) Entwicklung und Einsatz eines Klassifizierungssystems, um in der technischen und auch kaufmännischen Bearbeitung Gleiches oder Ähnliches zusammenzuführen im Sinne einer relativen Standardisierung und Normung. Besonders wichtig sind auch Kalkulationsdateien, um frühere Ergebnisse ähnlicher Projekte auf neue Vorgänge übertragen zu können.</p> <p>Insgesamt sollen alle diese Hilfsmittel und Methoden zur Vereinfachung und Beschleunigung, aber auch zur Absicherung beitragen.</p>	

Risiken und Probleme - Aufgabenfelder des Controllers

Gerade in der Einzelfertigung kann es nützlich und hilfreich sein, die ständigen und fallweisen Probleme und Risiken und damit Aufgabengebiete zu erfassen. Hierzu eignet sich die Form einer Checkliste. Die beiliegende Checkliste soll - in einer vereinfachten und verkürzten Form - ein Beispiel geben.

Einsatz und Nutzen einer solchen Checkliste im Sinne einer Arbeitshilfe kann sich beziehen auf:

- Probleme, Risiken und Aufgaben allgemein bewußt und transparent zu machen, da sie häufig verdrängt oder im Trubel des Alltags übersehen werden. Bekanntlich kann man sich leicht auch an Gefahren gewöhnen.
- als Prüfliste und begleitendes Protokoll bei der Analyse von Aufträgen vor allem mit schlechtem Ergebnis. Also auch im vorbeugenden Sinne, ob bei Vorkalkulation und Auftragsabschluß alles bedacht wurde.
- als Lern- und Arbeitshilfe Ergebnisanalyse und Konsequenzen in eine geeignete Form zu bringen, so läßt sich z. B. statistisch Fehleranalyse mit einer derartigen Checkliste betreiben oder Schwachstellen können lokalisiert werden. Ziel ist also die Gewinnung von Erkenntnissen aus den abgewickelten Projekten und auch aus der allgemeinen Geschäftstätigkeit und das Festhalten der erworbenen Erfahrungen und Kenntnissen für Maßnahmen oder Methodenverbesserung.

Checkliste zur Erkennung von "Risiken, Störgrößen bzw. Abweichungs- und Verlustursachen in Anlagenbau und Montage"

Prüffragen / Hinweise	Anmerkungen / Lösungen
<p>1. In Projektierung, Vorkalkulation und Verkauf</p> <p>1.1 Auswahl und Beherrschung von Technologie, Verfahrenstechnik, Auslegung und dgl.</p> <p>1.2 Richtige Einschätzung des Liefer- und Leistungsumfanges und damit des Zeit- und Mengengerüsts (Material und Bearbeitung) und sonstiger Kosten, wie Sondereinzelkosten</p> <p>1.3 Richtiger Wertansatz (Materialpreise, Verrechnungssätze, Gemeinkostenzuschläge, Sondereinzelkosten)</p> <p>1.4 Nicht kostendeckende Kampfpfeise kontrollieren</p> <p>1.5 Klare vertragliche Vereinbarungen über Liefer- und Leistungsumfang</p> <p>1.6 Frühzeitige und genaue Termin- und Kapazitätsabstimmung</p> <p>1.7 Umfassende und rechtzeitige Klarheit über Kundenanforderungen</p> <p>1.8 Absicherung des allgemeinen Kalkulationsrisikos (Vollständigkeit, Richtigkeit, Preisgleitung)</p>	

Prüffragen / Hinweise	Anmerkungen / Lösungen
<p>2. In Arbeitsablauf, Organisation und Controlling</p> <ul style="list-style-type: none"> 2.1 Eindeutige Kosten- und Leistungsvorgabe an erfüllende Bereiche, wie Konstruktion, Fertigung, Materialwirtschaft, Montage 2.2 Ausreichende, durchgehende Koordination und Abstimmung zwischen den erfüllenden Bereichen von Angebotsphase bis Inbetriebnahme 2.3 Wirkungsvolle begleitende und sichernde Durchführungskontrolle bei ausführender Tätigkeit auf Basis der Kosten- und Leistungsvorgabe 2.4 Erkennung und Verarbeitung notwendiger technischer Änderungen und deren Auswirkungen (kundenbedingt und verrechenbar, lieferantenbedingt und verrechenbar oder betriebsbedingte Mehrkosten) 2.5 Aktive bereichsübergreifende Terminplanung und -sicherung 2.6 Ausreichende Dokumentation, Verfahrensvorschriften, Anweisungen etc. 2.7 Ausreichende Planungs- und Kontrollmechanismen zur laufenden Verfolgung und Überwachung von Kosten, Terminen, Mengen und Qualitäten (Projektstatus, Motivation etc.) 2.8 Mitlaufende Kalkulation mit Gliederung in aufgelaufene, disponierte und noch zu erwartende Kosten mit laufender Ergebnishochrechnung unter Berücksichtigung erkennbarer technischer Änderungen gegenüber Vorgabe 2.9 Steuerung der An- und Auslieferung zur Baustelle nach Art, Umfang und Reihenfolge (Logistik) 2.10 Sichere Erfassungs- und Belegorganisation im Material- und Zeitenbereich, um Falschzuordnungen, Falschausgaben etc. zu vermeiden 2.11 Verminderung von Zusatzleistungen, die nicht dem Liefer- und Leistungsumfang entsprechen 2.12 Leistungsabgrenzung gegen Kunden, Unterlieferanten, Parallelaufträgen etc. <p>3. In Leistung und Bearbeitung</p> <ul style="list-style-type: none"> 3.1 Einwandfreie Zeichnungen, Arbeitspläne, Stücklisten und sonstige Arbeitsunterlagen 3.2 Vermeidung von dispositionsbedingtem Leerlauf und Verzögerungen und damit Verzögerungs- und Wartezeiten, optimale Durchlaufzeiten 3.3 Sicherung von Leistungsumfang und Qualität und damit Vermeidung von Änderungs- und Nacharbeitskosten wegen Fehlern, Versäumnissen etc. 3.4 Kostengünstiger Materialeinsatz und Vermeidung von Übermengen bei Materialbezug, bei Änderungen und Abweichungen Kostentragungspflicht klären 3.5 Ausreichende Überwachung von Fremdleistungen und Vorleistungen durch klare Kosten- und Leistungsvorgabe und -kontrolle, bei Änderungen und Abweichungen Kostentragungspflicht klären, Verminderung von Zulieferrisiken 3.6 Kostengünstiger Fertigungs- und Bearbeitungsablauf sowie Losgrößenbildung etc., bei Änderungen und Abweichungen Kostentragungspflicht klären 3.7 Gewährleistung einer ausreichenden Motivation, Information und Qualifikation der Mitarbeiter 3.8 Sicherstellung ausreichender und leistungsfähiger Ausstattung hinsichtlich Maschinen, Vorrichtungen, Werkzeuge etc. 3.9 Kontrolle der kostenmäßigen Auswirkungen bei Verfahrensänderungen, insbesondere Eigenfertigung / Fremdbezug 	

Prüffragen / Hinweise	Anmerkungen / Lösungen
<ul style="list-style-type: none"> 3.10 Sicherung optimaler äußerer Umstände, z. B. Baustellenorganisation 3.11 Wirkungsvolle Dispositionsverfahren (Materialanforderung, Mindestbestände etc.) 3.12 Wirkungsvolle Termin- und Kapazitätsrechnung und -sicherung 4. Im Rechtlichen und Finanziellen <ul style="list-style-type: none"> 4.1 Einhaltung von Sicherheitsbestimmungen und sonstigen Bestimmungen (Produkthaftpflicht) 4.2 Begrenzung der Gewährleistungs- und Haftungsrisiken, Regelung der Abnahmebedingungen etc., Vermeidung von Pönalen 4.3 Sicherung des Finanzierungsrisikos, Kompensationsgeschäfte, Währungsrisiko etc. 5. In der Unternehmenspolitik <ul style="list-style-type: none"> 5.1 Sicherung einer ausreichenden und gleichmäßigen Beschäftigung/Auslastung bzw. optimale Größe und Struktur des Betriebes, Gewinnung einer ausreichenden Flexibilität, um Unter- und Überbeschäftigung mit Kostenauswirkung abzufedern 5.2 Verbesserung der Organisationsstruktur mit dem Ziel, Verrechnungssätze und Gemeinkostenzuschläge zu senken 5.3 Senkung der unmittelbaren Auftragskosten (Bearbeitungszeit, Materialeinsatz, Sondereinzelkosten) und Verbesserung der Kostenstruktur 5.4 Zweckmäßige Gesamtorganisation, Vermeidung organisatorischer Lücken und Sicherstellung von Informationsfluß und Zusammenarbeit 5.5 An Nachfrage, technologischer Entwicklung, Marktanteil, Unternehmenstärke und Erfolg orientierte, zukunftsbezogene Produkt- und Programmpolitik 5.6 Geeignete und wirkungsvolle Planungs-, Steuerungs- und Kontrollmechanismen (Controlling) 5.7 Positive Einflußnahme auf Personalstruktur und -qualifikation 	

Im System der Unternehmensplanung sind Auftragsplanung und -steuerung Elemente der operativen und dispositiven Planung. Die Vorkalkulation, die Preisfindung gehören in die operative Jahresplanung - bei Großaufträgen Mehrjahresplanung. Die Abstimmung der Phasen und Arbeitspakete mit den verfügbaren Kapazitäten, die Terminplanung, gehört in die Koordination der operativen Teilpläne. Der Netzplan stellt ein typisches Werkzeug dar für die (operative) Durchführungsplanung. Entlang des Netzplans erfolgt die (dispositive) Auftragssteuerung. Manche sagen auch Plan- oder Auftragsverfolgung (wobei dies wieder ein Bi-Wort wäre: fühlt man sich als Auftragszuständiger jetzt "verfolgt"?).

Was man sich indessen strategisch einbrockt, muß man dispositiv auslöffeln. Wenn ein Preis nicht zu kriegen ist, kann dies daran liegen, daß ein Mitbewerber schlechter ausgelastet ist. Es kann aber auch darin begründet sein, daß wir selber diesen Typ von Problemlösung (strategisch) nicht so gut beherrschen. Das führt zu den Potentialen - zum Stärken- und Schwächenprofil und zu einer Art "strategischer Bilanz". Will man als Leitbild konsequent Einzelfertigung betreiben, nach Maß arbeiten? Dann verlangt dies ein beständiges, kundenorientiertes Dazulernenmüssen in jedem einzelnen auszuführenden Fall. Und es müssen genügend Initiativen, Begegnungen und Offerten "draußen" sein, um die Kontinuität der Auslastung abpflücken zu können.

Finanzielle Stabilität sichern,

kommt nicht durch Hoffen und Beten allein. Instrumente gehören dazu, Denkweisen sind zu fördern, "think capital" hat es mal im Controller Magazin geheißen (Seite 219/1981).

Für solche **speziellen Themen mit Jahrespriorität** gibt es bei der Controller-Akademie neben unserem systematischen Ausbildungsprogramm in 5 Stufen flankierende

Fachseminare, zum Beispiel

Finanz-Controlling

von 9. bis 11. Mai 1983 in München unter Leitung von Dr. Alfred **Blazek**, Mitverfasser des Buches Finanz-Controlling, seit acht Jahren Trainer und Dozent an der Controller-Akademie.

In diesem Seminar geht es um den Instrumentenkasten in der Treasurerhand sowie um die Verbesserung der **Integration von Erfolgs- und Finanzplanung** (Bilanzplanung).

Bloß - es könnte schon ein bißchen zu spät sein, wenn es im Cockpit der Finanzen flackert. Die Unvernunft trifft sich im Lager - und wenn das schon einmal voll ist, kann man's nicht so schnell wegzaubern. "Der Umsatz ist der Güter höchstes nicht; allein der Übel größtes ist ein unkurrantes Lager". Wo man da anpacken kann, zeigt das Seminar

Material-Controlling

von 21. bis 23. Februar 1983 in Bernried (Starnberger See) - Sie sehen, dieser Termin liegt vor dem Finanz-Controlling-Termin. Das Thema ist auch in der Praxis früher gelaufen - oder auch nicht. Referent ist Dr. Herbert **Meyer**, zuständig in einem Bosch-Unternehmensbereich/Werk für Rechnungswesen, Betriebswirtschaft, Logistik. Dieses stets gut beurteilte Seminar "läuft" im Februar 83 zum dritten Mal.

Und wie halten Sie es mit dem

Personal Computer ?

Dipl.-Wirtsch.Ing. Dieter Schäfer aus Rapperswil ist ein Realisierer mit Pioniergeist. Was er unternommen hat, bieten kann, an Erfahrungen beisteuert, hören Sie in seinem Seminar von 18. bis 20. April 1983 in Herrsching (Ammersee). Und Sie können dort **selber am Computer üben** und sich eine Meinung bilden zur eigenen Anwendung in dieser den Controllerberuf begleitenden Sache.

Wenn Sie **in eines der Seminar einsteigen wollen**, ein Programm sehen möchten, wissen mögen, was es budgetmäßig erfordert, fragen Sie bitte bei Frau **Monika Nebl** in der

C O N T R O L L E R - A K A D E M I E
Postfach 1168, D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 60 13

Für den beruflichen Aufstieg das Wichtigste: Management Know-how.

Prof. Dr. Hugo Tschirky:
“ Wer in Führungsposition aufsteigen will, kann sich nicht mit dem allein begnügen, was er einmal gelernt hat. Er muss auch die Erfahrungen anderer kennen und sein Management-Wissen ständig erweitern. Die Management-Zeitschrift *io* liefert dieses Wissen. Sie gibt Erkenntnisse und Erfahrung weiter, die sowohl in Wissenschaft und Forschung als auch in der Praxis gewonnen wurden. Die *io* ist darum als erst-rangiges Bildungsmittel zu bezeichnen, welches Leuten zu empfehlen ist, die Führungspositionen und wichtige Stabsfunktionen anstreben. **”**

io gilt als führende Fach-schrift des modernen Manage-



*Prof. Dr. Hugo Tschirky,
Direktionspräsident CERBERUS AG*



ments und der Planung. Erfolgreiche Fachleute aus Praxis und Wissenschaft informieren über alle Bereiche der Unternehmensführung: Unternehmensplanung – Marketing – Produkteinnovation – Organisation – EDV – Führungsstrategie – Personalwesen sowie über Innovationsdenken und System-Methoden.

Testen Sie jetzt die Management-Zeitschrift *io*. Unser Spezialpreis für ein Schnupperabonnement (4 Monate): Fr. 29.– anstatt Fr. 40.–.

Verlag *io*, Betriebswissenschaftliches Institut der ETH Zürich,
Zürichbergstrasse 18, 8028 Zürich

Bitte senden Sie mir während 4 Monaten die
Management-Zeitschrift *io* zum Spezialpreis von Fr. 29.–

Name

Adresse

PLZ und Ort

