



# controller magazin



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

**1/87**

<b>Knortz</b>	
Top-Controller's Statements	1
<b>Schiff</b>	
Management Accounting	5
<b>Bozem</b>	
Investitions-Controlling	11
<b>Impressum</b>	20
<b>Volk</b>	
Geld - Geschichte zum Anfassen	21
<b>Paulus</b>	
Steuerungshilfe vom Controller	27
<b>Winck</b>	
Strategie in der Kooperation	30
<b>Liebsch</b>	
Investitions-Controlling	35
<b>Witt</b>	
Unternehmensberater und Controller	43
<b>Kunze / Salzmann</b>	
Dauerthema Gemeinkostensenkung - aber wie?	49
<b>Literaturforum</b>	53

Management Service Verlag · Gauting/München  
ISSN 0343-267X

**F**ragen über das Normale hinaus haben  
bessere Antworten zur Folge.



Der Qualität von Anwendungssoftware liegen zwei wichtige Faktoren zugrunde. Zum einen ist es die qualifizierte Neugier unserer Mitarbeiter, durch gezielte Fragen Problemen auf den Grund zu gehen. Auf der anderen Seite sind es die Investitionen in Forschung und Entwicklung, mit denen wir Softwarelösungen immer wieder optimieren.

Ein Ergebnis dieser Arbeitsweise ist IKOS, das modulare, interaktive System für Kostenrechnung und

Erfolgssteuerung. Die ausgesprochen fortschrittliche Software-Technologie sorgt für transparente Abläufe und damit mehr Effizienz. Dank der außerordentlichen Flexibilität stehen Ihnen jederzeit aktuelle Grundlagen für zielorientierte Entscheidungen zur Verfügung.

Nur am Rande sei noch erwähnt, daß wir Full-Service als Verpflichtung betrachten. Von der fundierten Beratung über den langfristigen Service bis zur intensiven Schulung Ihrer Mitarbeiter.

Anwendungssoftware  
Systemsoftware  
Informationstechnik  
Beratung



Information ist Vorsprung.  
ADV/ORGA ist Information.

ADV/ORGA F.A. MEYER AG - Kurt-Schumacher-Straße 241 - 2940 Wilhelmshaven  
Telefon (04421) 8 02-1 - Telex 253 416 advord - ADV/ORGA in Düsseldorf - Hamburg  
München - Wiesbaden - Genf - Zürich - Wien (CBM) - Mitglied im BDU.

# Den Erfolg planen.

STUDIO BEL 0407/002 03 33

Ein aktives Controlling braucht ein aktives Werkzeug, denn seine Aufgaben sind

- die kreative Analyse
- die Beobachtung der kritischen Punkte
- das Erkennen der Frühwarnsignale

Mit der Gewinnplanungsrechnung GPR haben Sie dieses Werkzeug mit

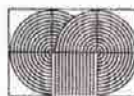
- aussagefähigen Deckungsbeitragsinformationen für die Vertriebssteuerung
- aussagefähigen Kalkulationsdaten für die Produktionsplanung
- aussagefähigen Informationen über Abweichungen für die Unternehmenssteuerung.

Doch wir bieten mehr als ein EDV-System, wir bieten

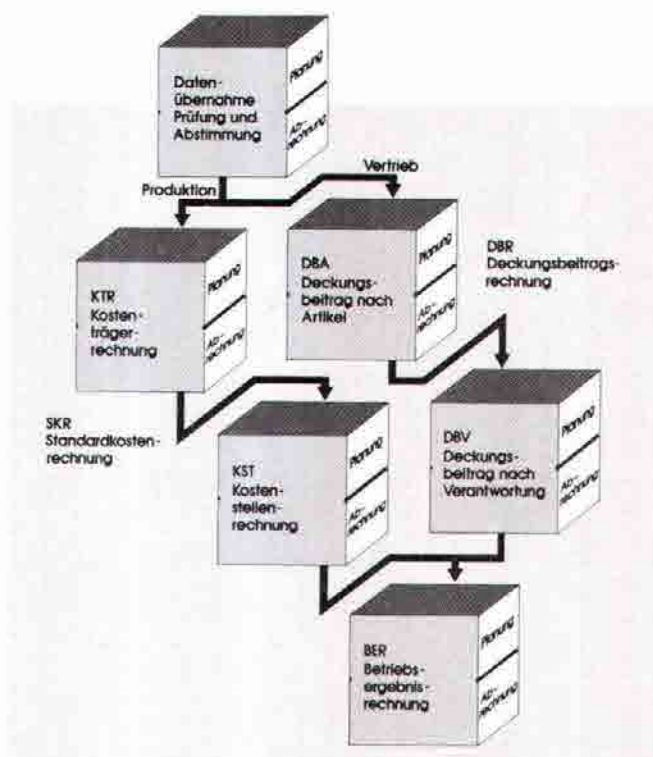
- die Integration in Ihre betriebliche Organisation
- unsere partnerschaftliche Betreuung im betriebswirtschaftlichen und DV-technischen Bereich
- 15 Jahre Erfahrung bei über 130 Installationen.

HANNOVER MESSE CeBIT '87 4.-11.3.1987 Halle 3/Stand A 29

OrganisationsPartner GmbH  
Sandkamp 3, 2060 Bad Oldesloe, Tel.: 04531/8040



Organisations  
Partner



Industrie- und  
Handelskammer  
für München  
und Oberbayern



## PC-Wissen für den Controller

**Referent:**

Dipl.-Kfm. Sepp Windisch, PC Trainer & PC Berater, Gaißach.

**Teilnehmerkreis:**

Führungskräfte und Mitarbeiter aus den Bereichen Controlling oder des Rechnungswesens, die über kein oder nur wenig Personal Computer Wissen verfügen und deshalb nicht abwägen können, inwiefern diese neue Computertechnik ihre Alltagsarbeit erleichtern könnte.

Computerkenntnisse werden nicht vorausgesetzt.

Die Teilnehmerzahl ist auf 12 begrenzt.

**Seminarziel:**

Die Teilnehmer lernen in einem allgemeinen Teil die wichtigsten EDV-Begriffe, den Aufbau eines Personal Computers sowie die Auswahlkriterien für Hard- und Software aus der Sicht des Controllers kennen.

Anhand der Programme Lotus/Symphony werden die Teilnehmer lernen, selbständig Soll-Ist-Vergleiche mit PC aufzubauen, Zahlenmaterial in aussagefähige Geschäftsgrafiken umzusetzen sowie unter Verwendung von Tabellen, Texten und Grafiken periodische Berichte zu erstellen.

**Anmeldung:** formlos schriftlich oder telefonisch beim IHK-Bildungszentrum, Von-Andrian-Straße 5, 8152 Feldkirchen-Westerham, Telefon (08063) 91-272 (Frau Scholl).

**Teilnehmergebühr:** 920,- DM (inkl. Mittagessen und Getränke).

Einen individuell ausbaubaren Muster-Betriebsabrechnungsbogen für die Programme LOTUS und SYMPHONY erhalten die Seminarteilnehmer als Gratisgeschenk zum Mitnehmen.

**Hardware:**

IBM XT; IBM AT; COMMODORE PC 20.

**Software:**

Hauptsächlich LOTUS 1-2-3; teilweise SYMPHONY.

**Termin:**

Montag, 23. Februar, 9.00 Uhr, bis Mittwoch, 25. Februar 1987, 17.00 Uhr.

**Ort:**

IHK-Bildungszentrum  
Von-Andrian-Straße 5, 8152 Feldkirchen-Westerham  
(zwischen München und Bad Aibling)

**Ich berate Sie gerne:**

Dipl.-Ing. Josef-Hans Rauch, Telefon (08063) 91-273.



Wir sind eine erfolgreiche, expandierende, international tätige Brauerei und suchen einen jungen, qualifizierten

## CONTROLLER

Die Position umfaßt folgende Aufgabenschwerpunkte:

- Ausbau und Verfeinerung der innerbetrieblichen Informationssysteme,
- Mitarbeit bei der Erstellung der operativen Unternehmenspläne,
- Überwachung der Planziele und Kontrolle ihrer Realisation.

Sie sind der Geschäftsführung direkt unterstellt.

Wir freuen uns auf Ihre Bewerbung.

Ihre Zuschrift richten Sie bitte an unsere Personalabteilung.

Ihre Qualifikation sollte bestehen aus:

- abgeschlossenem wirtschaftswissenschaftlichem Studium,
- fundierten Kenntnissen auf den Gebieten Planung und Organisation sowie Wirtschaftsinformatik,
- mehrjährige Erfahrung im Controlling eines Industriebetriebes,
- Durchsetzungsvermögen und Fähigkeit zum analytischen und konzeptionellen Denken und Arbeiten.

**Privatbrauerei Becker GmbH & Co, Kommanditgesellschaft**  
Kaiserstraße 170-174, 6670 St. Ingbert, Telefon (06894) 103122



## TOP-CONTROLLER'S STATEMENTS

*Herbert C. Knortz retired this year '86 from his position of ITT'S Executive Vice-President and Comptroller, New York. In the year 85/86 he served as President of the National Association of Accountants. To this organization belong worldwide about 90 000 members in Controller's positions, accounting functions as well as certified public accountants and university professors.*

*Albrecht L. Deyhle, the editor of Controller Magazin, had the opportunity to see Herb Knortz on the 10th of September in his NAA-Presidential-Office at Montvale/New Jersey and talked at length with him. Some of the points are listed in the following statements. They are put interview-like in an Answer-and-Question-Schedule.*

**Question:** President Knortz, in one of your articles in NAA's magazine "MANAGEMENT ACCOUNTING" you wrote the following opinion: "I think I am more a man of words than I am a man of numbers even though I've made my living through the numbers". Now - is it possible to be at same time **a marketing man of the words** when selling accounting service to the managers and a man producing those numbers, consequently being able to understand how these numbers are systematically bound together?

**Knortz-Statement:** Truly it is a matter of degree. No professional is totally without good competence in both fields. However, most of us are either more extroverted - more linguistic or more mathematical. The important thing to remember is that the managerial customer will be more responsive to the extrovert and the language-oriented presenter. Within the controller's group someone must be skilled in dealing on the customer's level in the customer's terms.

**Question:** At ITT your title has been "Executive" Vice President and Comptroller. Can a man in the role of a controller, which is primarily a staff function, **at same time be an executive?** An executive, I think, is a man who has to get things done. Can a leader of a staff activity be an executive in full sense?

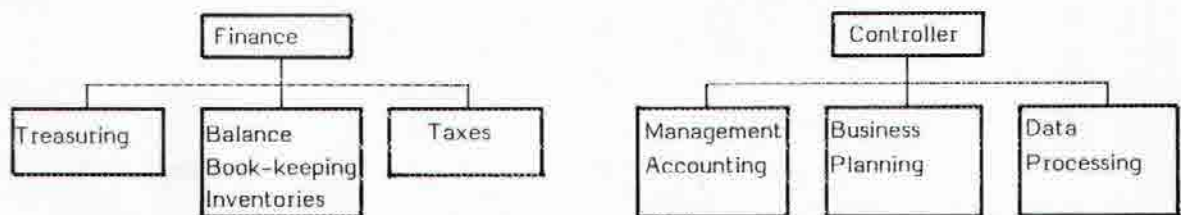
**Knortz-Statement:** I think he can be and he must be! Obviously he must lead and order the performance of the technical teams within his professional area. This will ordinarily involve 5 % of the firm's population. Moreover, in a more general sense the executive controller **is a member of the management board and the strategic councils.** He sits as a **full member** not as a staff advisor. In the U. S., he often may be **the second most dominant personality in the group.**

I believe that controllership is not merely "a service to management" - instead, **it is "a part of management"**. Its senior representative has every right to be called an executive vice president - even though he gives direct orders within only a specialized part of the enterprise.

**Question:** What is it that belongs according to your opinion in the responsibilities of the controller? Of course, he is a navigator to profitability. Management Accounting must be his main domestic area. But has a controller **also to do the financial accounting** and the balance sheeting? Has he to care also for the taxes - at least for the "normal business" in tax problems which would be combined with establishing the year's balance and doing the inventories and so on. That means those regularly occurring tax topics where you need no legal assistance by a legal department or by an outside expert.

**Knortz-Statement:** Yes, I think the controller has to be responsible for financial accounting as well as management accounting. I want to emphasize that **the environment of the controller is finance reporting in the total sense.**

**Question:** You would in that case not support the organizational idea to separate finance and controller's function as follows:



According to this idea the controller would not have any responsibilities for profit results which the financial executive has by buying money to good conditions, by making good currency bargains and by achieving a good profit after taxes. The controller would according to this model be strictly responsible **for the transparency of profit results.** He is the profit street constructor not the profit truck driver.

**Knortz-Statement:** I think the controller not only should be internally responsible but also he has to be outside financially responsible. The shareholders should have a direct impression of tough controllership. That means that the controller has to be involved in the outside reporting, too.

**Question:** If the controller is at same time responsible for financial reporting he also is bound to legal necessities. He is bound to rules according to SEC and FASB. Couldn't it be that the controller by those strictnesses is perhaps a little bit too formal? Mustn't we be afraid that a controller who is the finance accounting expert will not perform at the same time a highlevel marketing job for accounting to the manager-customers? Could the combination of financial and management accounting perhaps be one of the reasons that controllers did not reach a public relations position within the companies? Does the controller need a borrowed identity from finance?

**Opinion of Mr. Knortz:** Responding to the formalisms of FASB and the SEC is usually handled by one segment of the controller's staff while managerial accounting tasks are handled by other segments. I feel that it is very useful for the controller to supervise both areas and to insure their integration and to be able to unite the needs of the outside communications with the truths disclosed internally.

**Question:** How many people with controller functions do you have at ITT Corporation worldwide?

**Answer:** At one time there were 25 000 - compared to 414 000 total employees in ITT's worldwide operations. Those numbers have been reduced in recent years.

**Question:** Is your 6 % rate normal? Could it be recommended that the relation of 6 people with controller's function exist per 100 people in management functions of any kind?

**Answer of Herb Knortz:** I think it's usual to have 4 to 5 %; but this includes all systems, audit, and financial people in every area of the company.

**Question:** How did you manage in the role of the top controller all these experts in controller's functions? You just told me that these have been 25 000? What is your kind of practice to exercise this **responsibility**? I understand that you had solid line rather than dotted line responsibility.

**Knortz-experience:** Let me explain that these 25 000 controllers people were located in 600 locations where controllers "on the point of sale" are busy in subsidiaries, plants, affiliates. To **review their mechanical procedures** we set up **1200 questions**. These questions are sorted into 30 question-packages. Let me put it into a matrix which looks like follows:

Controller Locations	Question packages				
	# 15 ↓ 600	4	4	2	1

e.g. cost variance reporting

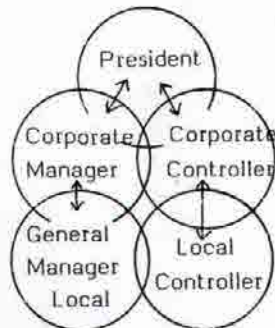
The controllers in the locations go through these questions annually and make a report in which they and their bosses transform their work results into grades between 1 and 10. To get a better visual impression we convert the numbers to colors. If it's good - grade 8 or 9 - we use the blue color; if it's dropping to 2 or 1 we apply the warning color red. I can observe **in a kaleidoscope of colors** whether the various locations are blue or red or whether certain question-packages come out more with the blue or more with the red color. These tables **we present in the annual international controller's conferences** discussing them, reviewing them and undertaking actions to improve our controller's performance. However, we also use the service of the internal auditing department to check whether this questioning is done in a systematic and accurate way. Most of the questions are pedestrian - some can be new if new techniques like micro computers come into vogue.

**Knortz-Question:** Now let me raise a question to you, Al Deyhle - why do you emphasize so strongly **that a controller has to do marketing work** in order to get an entrance card to the manager? According to my experience a manager usually walks over to the controller's office to discuss matters with him and to collect his advice. There is no formalistic inhibition.

**Al Deyhle-Remarks:** I can show you immediately, Herb, what the problem is. **Your door at the president's office** is open. But our managers' doors usually are not open. The open door principle makes it a little bit easier to walk from one manager's kingdom to the other's. If you have more closed doors, you have to use your foot to bring it into the doors of the managerial customers. You need an entrance card. And I recommend that the best entrance card would be to have an agreed date. So I recommend **the jour fixe-principle**: "See your controller at least bimonthly".

**Question to Mr. Knortz:** You speak about the **independence in thinking of the controller**. He must be able to act as a full sparring partner. Although the manager has the first opinion and the controller has the second opinion. This second opinion stands with its questioning schedule independently.

**Knortz-Report: We at ITT use two avenues of reporting:**



Zuordnung CM-Themen-Tableau					
01	02	03	G	R	Z

The controller works with the management in the local company. This gives the overlaps and the controlling process is done by manager and controller as a team. If the manager has it in his feeling or in his nose the controller has to put it to the records. If a solution sounds too optimistic you have to raise questions in your role as the controller: What if.... These are the famous "what if questions" put in advance. The direct reporting line to the corporate controller provides a form of preventive maintenance. It leads operating managers to be very careful about what they report to their operating superiors. And then the local controller reports directly to the corporate controller. He has his own avenue of reporting parallel to the reporting avenue of the local manager to the corporate manager in line. The presentation work of the budgets and reviews is usually done by the controller in his methodological approach. **The corporate controller has to bring it into a comprehensive picture.** The top management gets both sides. So you get a broad landscape of decision support. I favour these two roads of communication.

**Question:** NAA means **National Association of Accountants**. If in your country somebody is working in the job of a controller does he feel at home at NAA? **Is NAA the controller's organization of America?**

**Remarks of Mr. Knortz:** Yes and no. A controller is very compatible within NAA but NAA-membership is larger than controllership. We also have certified public accountants, financial executives, data processing staff and professors. But two years ago we established the **Controller's Council** which is a special interest group within NAA. In order to belong to this Controller's Council you have to be a member of National Association of Accountants. The Controller's Council has its own publications and is building up a controller's who is who.

**Deyhle-Question:** Yes I am familiar with that. I myself am a member of NAA since 1967 as well as a member of Controller's Council. That's why I know the publications which you provide to the members. And I admired your founding of the **Institute of Management Accounting IMA** and the setting up the **Certified Management Accountant** examination. Could this CMA - this Certified Management Accountant - also have been a Certified Controller? Could you imagine that in the year 2000 a man or a lady who wants to become a controller at first has to achieve the CMA-grading?

**Herb-Knortz-Closing-outlook**

Passing a competency examination may at some later date be a requirement for practise as a controller - particularly if the related company has securities listed on the public stock exchanges. However there is no current trend in that direction.

Despite that NAA sees controllership as a "star job" which needs a fully qualified professional person. Our association seeks by research, education, and a concentration on ethical sensibilities to develop that person.

**As organized here in America, the controllership position is the most stimulating assignment available to any accountant, auditor, or financial executive. Its stature is growing and its practitioners are dealing with the highest levels of management. I recommend it to all of those who are looking for challenge and meaningful accomplishment.**



# MANAGEMENT ACCOUNTING ZUR INTERNATIONALEN HARMONISIERUNG

von J. B. Schiff, Montvale N. J.

*In den letzten beiden Jahrzehnten haben sich internationale Accounting-Organisationen die Harmonisierung der Accounting-Standards weltweit zum Ziel gesetzt. Historisch gesehen konzentrierte sich diese Harmonisierung hauptsächlich auf Auditing und Financial Reporting Standards - gefördert durch die IFAC (International Federation of Accountants) und das IASC (International Accounting Standards Committee). Die Harmonisierung internationaler "managerial accounting practices" wurde indessen bis heute nicht besonders beachtet. Dieser Aufsatz beleuchtet die internationale Management-Accounting-Entwicklung als ein zunehmendes Gebiet möglicher Harmonisierung.*



Dr. Jonathan B. Schiff ist Manager of Accounting Practices of the National Association of Accountants - NAA - in Montvale New Jersey

## Blitzlichter zur Harmonisierungsbestrebung

Die meisten negativen Kommentare zur Harmonisierung stützen sich auf nationale Besonderheiten. Specific National Standards werden als überlegen empfunden gegenüber internationalen "Super-Standards". Andere ungünstige Blitzlichter stützen sich auf die Sorge, daß durch Harmonisierung die verschiedenen Einzelfälle in eine gemeinsame Form gepreßt und dadurch eine weniger effektive Lösung zustande gebracht wird. Diese Argumente indessen können bedeuten, daß die Kommentatoren zusammengemischt haben den Ausdruck "Harmonization" mit "Standardization". Dies ist so nicht richtig. Dann gibt es als Argument gegen International Accounting Standards (IAS) die Gefahr, daß solche Standards zu detailliert sein könnten, um professionelles Beurteilen vorort zu ermöglichen. Andererseits gibt es die Befürchtung, daß zuviel Bandbreite in einem Standard Luftlöcher produzieren kann. Und dann gibt es das vertraute "standards overload"-Argument. Das wird oft auch von Entwicklungsländern geäußert. Manche haben das Gefühl, daß durch internationale Harmonisierung die Bedürfnisse von Entwicklungsländern jenen der "more developed" unterworfen oder gar geopfert werden.

Eine Sorte von Kritik an Einrichtungen, die internationale Standards setzen (wollen), besteht darin, daß ein zu starker Drive darin bestehen könnte, Standards zu bestimmten Themen zu setzen. Vielleicht sollte man in dem frühen Stadium der Diskussion zur Harmonisierung von Management-

Accounting-Regeln erst einmal an die Basis gehen. Mit anderen Worten: Ein paar Leute beginnen den Bedarf zu sehen für einen Typ von "conceptual frame work" für den internationalen Anwendungsbereich. Ist einmal so ein Stammsatz errichtet, könnte man innerhalb dieses "frame work" mit größerer Leichtigkeit einzelne Standards entwickeln. Aber zur Zeit sehe ich ein solches internationales "frame work" nicht "in the works".

Das International Accountants Standards Committee IASC war Gegenstand gezielter Kritik, aber erhielt auch starke Unterstützung. Ralph E. Waters, ein früheres FASB-Mitglied (Federal Accountants Standards Board) stellte fest, daß IASC bei seiner Untersuchung einseitig erscheint, weil dieses Komitee zusammengesetzt ist aus Rechnungswesenfachleuten nur von einigen entwickelten Ländern; weil es ferner keine formale Autorität oder Durchsetzungskraft besitzt und weil es zum dritten die beinahe unlösbare Aufgabe hat, tiefsitzende nationale Tendenzen beim Herausarbeiten internationaler Accounting Standards zu neutralisieren. Jedoch, so hebt dieses Mitglied hervor, hat das IASC auch im Licht dieser drei Geburtsfehler in der ersten Dekade seines Bestehens bemerkenswert gut gearbeitet. Mr. Waters und andere applaudierten den IASC Standards, weil diese nicht versuchten, ein einziges starres System von Regeln zu definieren, sondern weil ein Rahmen akzeptabler Praktiken auf die Beine gestellt worden ist.

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
06	08	21	F	R	

Nicht jedermann war hingegen zufrieden mit IASCs Bestrebungen. R. A. Anderson, 1983 der Vorsitzende des Financial Accounting Committee der neuseeländischen Gesellschaft, hat den Eindruck, daß die IAS's "overly permissive" aussehen. Ein zweiter Einwand betrifft die Verhältnisse internationaler Standards zu nationalen Gesetzen oder Regeln. Da die International Accounting Standards keine formale Autorität an sich dran haben, gab es keine Bestrebung, eine Methodik zu entwickeln, um die Unterschiede zwischen den IAS-Erfordernissen und den nationalen Sachverhalten zu lösen.

Ein anderer Kritikpunkt am IASC ist der Mangel an Durchsetzungsmacht. Wenn eine Vereinigung wie IASC die Entwicklungen auf freiwilliger Zustimmungsbasis bringen muß, dann ist es notwendig, die hauptsächlich nationalen Standard-Setters hinter sich zu haben. Das bedeutet, daß wenig Handlung passieren wird, so lange nicht die Regierung oder andere nationale Körperschaften wie in USA der Federal Accountants Standards Board FASB sich hinter dem IASC einfädeln.

Donald J. Kirk, der gegenwärtige Chairman von FASB, hat gemeint, daß sich der FASB konzentrieren muß auf seine Aufgabe, Standards für Einheiten zu entwickeln, die finanzielle Berichte nach außen herausgeben in Übereinstimmung mit den generally accepted accounting principles GAAP. Der FASB will nicht ignorieren die IASC Anstrengungen; wird sich aber fortgesetzt konzentrieren hauptsächlich auf Verantwortlichkeiten in Verbindung mit dem amerikanischen Kapitalmarkt. Es würde nicht sinnvoll sein für den Board (FASB), in Standards gebende Arbeiten einzutreten, die unvermeidlich in verschiedenen wichtigen Beziehungen von den eigenen Standards des FASB abweichen würden.

#### Harmonisierung von einer neuen Perspektive aus

Solche Reaktionen zur Harmonisierung finanzieller Berichterstattungs-Standards und die nicht gerade begeisterte Antwort zu IFAC's (International Federation of Accountants) internationalen Revisionsrichtlinien zeigen, daß die Harmonisierung des finanziellen Rechnungswesens (Financial Accounting and Auditing) durch Standardregeln weiter in der Zukunft liegen mag, als es ursprünglich angenommen worden ist.

Vielleicht sollte man auf Harmonisierung deshalb von einer verschiedenen Perspektive aus schauen; nämlich **von jener der Management Accounting Praktiken**. Wie David Allen, der Finanzdirektor von Cadbury und das englisch-irische Mitglied in IFAC's Financial and Management Accounting Committee FMAC hervorhebt: Gesetze handels- und steuer-

rechtlicher Art für die Unternehmungen variieren enorm von einem Land zum anderen; aber **es sind dieselben betriebswirtschaftlichen Rechenmethoden und Geschicklichkeiten**, durch die ganze Welt hindurch **benötigt vom Management**. Die Bildung des FMAC - Financial and Management Accounting Committee - innerhalb der IFAC (International Federation of Accountants) zeigt an, daß **die Management Accountants helfen müssen** in den Bemühungen um internationale Harmonisierung.

Robert L. May, der Präsident von IFAC, stellte fest in einem kürzlichen Meeting beim australischen Hundert-Jahre-Rechnungswesen-Kongreß, daß "the job of international harmonization is huge, necessary and a task for every accountant ...". **Der Ausschluß der Management Accountants - also auch der Controller's - von den standardsetzenden Überlegungen und den Bemühungen zur Harmonisierung der Rechnungs- und Berichtswesen war ein Irrtum.**

**Vier Gruppen** sind derzeit aktiv in der Entwicklung von Management Accounting Praxis Statements.

#### The Institute of Cost and Management Accountants (ICMA), England

Das ICMA ist ein professionelles Institut, das sich auf Kostenrechnung und Management Accounting spezialisiert. "Incorporated by Royal Charter" ist sein Zweck zu fördern das Studium und die Anwendung wissenschaftlicher Methoden auf dem Feld der Kostenrechnung und des Management Accounting als ein Mittel, um höchste Effizienz in Industrie, Handel sowie auf dem öffentlichen Sektor zu erreichen. Die Mitgliedschaft ist nicht offen für jeden Professional; nur "properly qualified and experienced persons" sind zugelassen.

Obwohl es im wesentlichen eine Einrichtung von Großbritannien ist, hat das ICMA erkannt, daß es von großem Wert ist, auch international einbezogen zu sein. So wurde dieses Objective ein wichtiges Element in der Instituts-Strategie. Das war ein Aspekt bei der Gründung des Research and Technical Committee (RTC) innerhalb des ICMA; eine andere Entscheidung war eben die Teilnahme in IFAC's Financial and Management Accounting Committee FMAC.

Das RTC wurde gegründet, um die festgestellten Objectives der ICMA zu fördern. Dieses Komitee hat die Verantwortlichkeit und Autorität, ICMA's Management Accounting Guides zu veröffentlichen. Die Management Accounting Guides MAG's, die bis zum heutigen Tag herausgekommen sind, sind die folgenden:

- No. 1, Inter-Unit Transfer Pricing (1981)
- No. 2, Current Costs in Management Accounting (1981)
- No. 3, Research and Development Costs (1982)
- No. 4, Charging for Computer Services (1982)
- No. 5, Standard Costing: some aspects of implementation (1983)
- No. 6, Capital Expenditure Control (1984)
- Management Accounting Official Terminology

### Der ICMA Verbreitungs-Prozeß

Bis zum Termin, an dem dieser Artikel geschrieben worden ist, gibt es keine detaillierte Beschreibung dessen, was dieses Komitee bis jetzt an Regeln entwickelt hat. Eine telefonische Konversation mit dem Director of Research von ICMA in London zeigte, daß die laufenden Arbeiten und Prozeduren mehr "informal than formal" sind. Zwar kann das mehr formal werden als Veröffentlichung für die ICMA members und andere Fachleute. Aber im Augenblick entwickelt das Research and Technical Committee RTC die MAGs und veröffentlicht diese.

Was die Durchsetzungsregeln betrifft, so war ICMA nicht in der Lage, Management Accounting Guidelines einzuführen. Das was an Guides veröffentlicht wird, ist **basiert auf "best practice"**. Deshalb ist es den Mitgliedern überlassen, was sie daraus in ihren Verhältnissen anwenden können. Obwohl also die englischen MAGs als authoritative and practical guides beschrieben sind in der ICMA-Literatur, sind sie tatsächlich ratgebend; nicht auferlegt (mandatory).

### The Society of Management Accountants of Canada (SMA)

Die SMA ist die größte Einrichtung für Management Accountants in Kanada. Sie ist verantwortlich für Förderung und Entwicklung von Management Accountants ebenso wie für kontinuierliche Entwicklung eines "Management Accounting Body of Knowledge". Die Gesellschaft hat große Weiterbildungsprogramme und fachliche Entwicklungsprojekte und unterhält ein aktives Forschungsprogramm in theoretischer wie praktischer Hinsicht. Diese Forschungsfunktion wurde formalisiert 1972 mit der Gründung des "Accounting Principles and Practices Committee" (AP&P). Durch dieses Komitee veröffentlicht SMA eine zunehmende Zahl von Forschungsstudien und Reviews zu gesetzlichen Tatbeständen mit Bedeutung für die Profession des Management Accounting. Auch das AP&P Komitee hat Management Accounting Guidelines MAGL, um die Management Accountants mit Leitlinien zu versorgen, die in wesentlichen Gebieten der Praxis anwendbar sind. So z. B.

die folgenden:

- Statement of Purpose and Operation (1983)
- No. 1, Post Appraisal of Capital Expenditures (1984)
- No. 2, Estimating Cash Flows for Capital Expenditure Decisions (1985)
- No. 3, Framework for International Control (1985)
- No. 4, (Exposure Draft) Establishing the Discount Rate for Capital Expenditure Decisions

Die Prozedur, wie diese MAGL's entwickelt werden, ist in drei Phasen zu sehen:

Phase 1: Ein Statement of Principles wird geschaffen, das die verschiedenen Möglichkeiten und Alternativen diskutiert und pros und cons jeder Position analysiert.

Phase 2: Ein Entwurfspapier wird den Mitgliedern der SMAC geschickt sowie anderen interessierten Partnern; und Kommentare werden erbeten. Bevor ein solches exposure draft herauskommt, müssen mindestens zwei Drittel des AP&P Komitees zustimmen.

Phase 3: Das endgültige MAGL wird erzeugt, nachdem die Kommentare, die zurücklaufen, eingearbeitet sind. Auch wieder bedarf die Herausgabe eines MAGLs mindestens der Unterstützung von zwei Dritteln der AP&P Mitglieder.

### The New Zealand Society of Accountants (NZSA)

Die NZSA, geschaffen durch einen speziellen Akt des Parlaments 1958, ist die anerkannte Organisation der Accountants in Neuseeland. Die Mitgliedschaft ist begrenzt. Wer eintreten will, muß von der Ausbildung her sowie von der Erfahrung her Voraussetzungen erfüllen. In die Verwaltung eingefügt ist eine spezielle Cost and Management Accounting Division. Diese Division hat mehrere Empfehlungen ausgearbeitet, die als CMA Bulletins bekannt sind - z. B. die folgenden:

- No. 8, Accounting and Pollution (1973)
- No. 14, Human Factors in Systems Change (1976)
- No. 15, Portfolio Management - The Role of Convertible Securities (1977)
- No. 17, Total Productivity Agreement (1976)
- No. 18, Cash Management Funds Planning (1978)
- No. 20, Export - The Accountants Role (1980)
- No. 21, Inventory Management (1980)
- No. 22, Strategic Options for the 1980's (1980)
- No. 24, The Lease Evaluation Decision (1983)
- No. 25, Inflation Adjusted Information and Current Cost Information (1983)
- No. 26, Reporting to Employees

Die NZSA gibt auch andere Statements heraus. Das wichtigste ist das "Statement of Standard

Accounting Practice". Diese sind in NZSAs monatlicher Veröffentlichung erschienen, in The Accountants Journal.

**The National Association of Accountants (NAA), USA - Montvale New Jersey**

Seit ihrer Gründung 1919 (damals hieß die Vereinigung National Association of Cost Accountants) war NAA eine führende Einrichtung in der Entwicklung des Cost Accounting sowie im breiteren Bereich des Management Accounting. 1969 schuf die NAA das **Management Accounting Practices Committee MAP**. Dessen festgestellte Ziele sind: a) die offizielle Position von NAA auszudrücken zu verschiedenen Rechnungswesen-Sachverhalten gegenüber verschiedenen anderen Berufseinrichtungen, Regierungsstellen, der Finanzwelt und der generellen Öffentlichkeit; b) **den Mitgliedern der NAA kompetente Anleitung zu geben** in Management Accounting concepts, policies and practices.

Um das erste Ziel zu erreichen, unterhält das MAP-Komitee Verbindungen zu Organisationen durch die ganze Welt; liefert schriftliche Kommentare zu Positionspapieren und vorgeschlagenen Standards oder gibt mündliches Zeugnis namens der NAA bei öffentlichen Hearings. **Die NAA-Strategie ist national und international ausgelegt.**

Um das zweite Ziel zu erreichen, bietet das MAP-Komitee Anleitung in Management Accounting durch **Veröffentlichung von Statements on Management Accounting (SMA)**. Diese führen zu einem Rahmenwerk für betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, dessen Hauptkategorien bestehen in 1) Objectives, 2) Terminologie, 3) Konzeptionen, 4) Praktiken und Techniken und 5) Management Accounting Aktivitäten. Diese SMA's bringen "authoritative guidance". Dabei ist als Statement die Position der NAA einbezogen. **Solche Statements - z. Zt. verfügbar - lauten:**

- \* Statement of Purpose and Operation (source for the above);
- \* No. 1A, Definition of Management Accounting;
- \* No. 1B, Objectives of Management Accounting;
- \* No. 1C, Standards of Ethical Conduct for Management Accountants;
- \* No. 1D, Common Body of Knowledge for Management Accountants;
- \* No. 2, Management Accounting Terminology;
- \* No. 4A, Cost of Capital;
- \* No. 4B, Allocation of Service and Administrative Costs;
- \* No. 4C, Definition and Measurement of Direct Labor Costs;
- \* No. 4D, Measuring Entity Performance;
- \* No. 4E, Definition and Measurement of Direct Material Costs;

- \* No. 4\*, Accounting for Indirect Production Cost;
- \* No. 4\*, Allocation of the Cost of Capital;
- \* No. 4\*, Allocation of Information Systems Costs;
- \* No. 4\*, Cash Management;
- \* No. 4\*, Measurement of Profitability in the Financial Services Industry;
- \* No. 4\*, Early Warning Systems

Bis zu diesem Moment konzentrieren sich die meisten NAA-Förderungsbestrebungen auf objectives, terminology sowie practices und techniques. (Derzeit ist es ein himmelblauer Ordner, den man leicht mit einer Hand umspannen kann. "Dickste" einzelne SMA ist das Lexikon mit den geläufigsten Rechnungswesen-Ausdrücken - Red.)

**NAA's Entwicklungs- und Veröffentlichungs-Prozeß**

Die Verantwortlichkeit, Themen zu identifizieren und die Entwicklung von SMAs zu überwachen, liegt in **MAPs Subcommittee on MAPs Statement Promulgation** (Bekanntmachung). Anregungen für neue Projekte kommen aus einer Vielzahl von Quellen - einschließlich der Subkomitee-Mitglieder und des NAA-Mitarbeiterstabs. Damit etwas auf die Tagesordnung des Subkomitees kommt, muß ein Projekt durch zwei Drittel der Mitglieder sowohl des Subkomitees als auch des MAP-Komitees unterstützt sein.

Eines der Mitglieder des Subkomitee übernimmt die Verantwortlichkeit, den Fortschritt eines Statements zu überwachen. Die Person, die das Statement formuliert/entwirft (meist ein NAA-Mitarbeiter oder ein externer Berater), benützt die Originalentwicklung, die spezifisch für das Projekt gemacht worden ist oder relevante Funde, die schon verfügbar sind. Der Entwurf eines Statements wird dem Subkomitee vorgelegt nach Empfehlung durch den Monitor.

Ist eine Mehrheit im Subkomitee der Meinung, daß das Entwurfspapier reif ist zur Veröffentlichung an andere, wird der Entwurf den Mitgliedern von zwei ratgebenden Panels geschickt. Das erste Panel ist gebildet aus einer repräsentativen Stichprobe von NAA-chapter presidents und anderer NAA-Chapter-Mitglieder; die Teilnahme an diesem Panel rotiert jährlich. Das zweite Panel besteht aus Nominierten von anderen Organisationen - so z. B. aus dem Kreis der Wirtschaftsprüfer (CPAs) oder aus Mitgliedern des Financial Executive Institute (FEI) oder American Accounting Association.

Der modifizierte Entwurf eines **SMA (Statement of Management Accounting)** ist an die Mitglieder des MAP Komitee zu senden, wo es einmal akzeptiert werden kann ohne Änderungen; akzeptiert

werden kann nach bestimmten Änderungen oder eben zurückgeschickt werden kann an das Subkomitee zur Weiterentwicklung. Das MAP Komitee muß anerkennen die Herausgabe durch mindestens zwei Drittel Mehrheit. Nach Akzeptieren wird das neue Statement veröffentlicht durch die NAA als Teil einer Serie – und wird nachgedruckt im offiziellen Organ der National Association of Accountants – **der Zeitschrift "Management Accounting"**.

Da die SMAs advisory sind, binden sie nicht die einzelnen Fachleute. Jedoch ist ein hoher Grad der Unterstützung üblich; abhängig von der Qualität der in den Komitees mitwirkenden Fachleute. Die Mitglieder sind anerkannte Führer in der Industrie, im Public Accounting und in der Wirtschaft, hauptsächlich der Industrie. Akzeptanz und Anerkennung sind auch zu erwarten für die SMAs, weil der Prozeß der Ausarbeitung streng und gründlich läuft.

#### **Und was heißt dies für die Chance der Harmonisierung?**

Diese Beschreibungen, kombiniert mit den Eindrücken im ersten Teil des Aufsatzes, führen zu zwei wichtigen Überlegungen. Erstens ist jede Organisation in einem verschieden weiten Stadium engagiert in der Entwicklung von Management Accounting Practices Statements. Zweitens die vielen Ähnlichkeiten in den Perspektiven der einzelnen Organisationen und in den Abläufen legen nahe, daß hier **ein Potential für Harmonisierung** besteht.

Besonders die amerikanische NAA und die kanadische SMA haben die most sophisticated approach bei Empfehlungen für Management Accounting. Auch das englische ICMA hat einen gut entwickelten Gedankenbestand; hat jedoch nicht den mehr offenen Entwicklungsprozeß, der bei NAA und SMAC (also USA und Kanada) befolgt wird. Die neuseeländische NZSA erscheint weniger rigoros zu sein als die drei anderen.

Keine der vier Organisationen ist aber nahe dem Niveau von Demokratie und "due process", den in USA der Federal Accounting Standards Board (FASB) hat. Nur die Society of Management Accounting Kanada (SMAC) schickt einen Entwurf ihrer MAGL einem Auditorium, das dem FASB ähnlich ist. Dieses Vorgehen sollte der öffentlichen Geschäftswelt die Möglichkeit geben, eine Meinung zu formulieren zu einem der Tatbestände – so ähnlich wie bei den FASB-Prozeduren in USA.

Auch hat keine der vier genannten Einrichtungen irgendeine formale Durchsetzungsmacht für ihre Empfehlungen. Es besteht auch keine Organisation

so ähnlich wie die SEC, um gesetzlichen Nachdruck hinter die Veröffentlichungen der Rechnungswesenvereinigungen zu setzen.

Aber es sieht so aus, obwohl geographisch verschieden, daß die Einrichtungen NAA, ICMA, SMAC dieselben Perspektiven haben in Management Accounting und daß sie sich ähnliche Themen für eine Untersuchung und Regelung herausholen. Diese Ähnlichkeit in der Perspektive ist offensichtlich, wenn man beachtet, welche Eigenstellung eine jede Einrichtung zu Sinn und Zweck des Management Accounting formuliert:

Die SMAC: "Management Accounting ist ein bestimmter Zweig der Accounting Profession mit einem eigenen Kenntnisfundus. Management Accounting ist gewidmet, Informationen zu produzieren, die vom Management gebraucht werden für Planung, Entscheidungsfindung und Kontrolle, for the **stewardship of resources**, sowie für das Berichten an Eigentümer und andere interessierte Parteien in der Öffentlichkeit.

Die ICMA (Großbritannien): Die Bereitstellung von Informationen, die das Management benötigt für z. B. folgende Zwecke:

- \* Formulieren von Policies und Strategien
- \* Planung und Kontrolle der Maßnahmen des Unternehmens
- \* Entscheidungsfindung für verschiedene Alternativen
- \* Berichterstattung an externe Aktionäre und andere
- \* Darstellung gegenüber den Mitarbeitern
- \* Sicherung der Vermögenswerte.

Die NAA (USA): Management Accounting ist der Prozeß der Identifikation, des Messens, des Zusammenfügens, der Analyse, der Vorbereitung, der Interpretation und Kommunikation finanziell relevanter Informationen, die das Management für die Planung, für die Einschätzung und für die Steuerung innerhalb der Organisation des Unternehmens braucht – auch um **accountability für die Ressourcen** zu sichern. Management Accounting umfaßt auch die Vorbereitung von finanziellen Berichten für nonmanagement groups wie z. B. Aktionäre, Kreditoren, Banken, sowie gegenüber Steuerbehörden. Die Ziele der Management Accountants sind 1) **Information verfügbar machen;** 2) **partizipieren in Management-Entscheidungsprozessen.**

Es ist offensichtlich, daß jede Gruppe der Management Accountants versucht, dieselben Resultate zu erreichen. (Zum Unterschied zu deutschen Auffassungen wäre zu vermerken, daß wir in der Controllerarbeit nicht in erster Linie ebenfalls sehen würden, daß es sich um Berichterstattung an Außenstehende handelt wie Aktionäre oder gegenüber Steuerbehörden. Controllerfunktion

und betriebswirtschaftliches Rechnungswesen konzentrieren sich auf die Betreuung des internen Management.)

So könnte die **Harmonisierung der Praxis aus der Sicht des Management Accounting** in stärkerem Ausmaß vorbereitet sein, als es die Harmonisierung im Bereich des Financial Accounting ist. Dort regieren mehr die gesetzlich-nationalen Besonderheiten. Entscheidungsfindung des Management ist in jedem Land ähnlich zu verstehen über Produkte, Märkte, Investitionsprojekte, Wertanalysemaßnahmen. Es besteht auch schon Zustimmung über die "Basics" des Management Accounting. Über den Erdball hinweg gibt es ähnliche Projekte, die simultan untersucht werden durch die Management Accounting Fachleute. Tatsächlich müßte auch ein Platz dasein für internationale Kooperationen bei diesen Themen.

**Bibliography**

"A Little Harmony", **Forbes**, Dec. 7, 1981, p. 152

Allen, David. "The Place of Management Accounting on the International Scene". **Management Accounting (UK)**, July/August 1985, p. 31

Arpan, Jeffrey S.; Lee H. Radebaugh. **International Accounting and Multinational Enterprises**. Boston: Warren, Gorham and Lamont, 1981

Belkaoui, Ahmed. **International Accounting - Issues and Solutions**. Westport: Quorum Books, 1985.

"Beware Lion's Mouth, Warns Head of IASC." **The Accountants Journal**, Feb. 1983, p. 4

Chenok, Kirk. Comment at SEC Open Meeting on International Accounting Rules. **Journal of Accountancy**, May 1984, p. 12.

Choi, Frederick D. S., ed. **Multinational Accounting: A Research Framework for the Eighties**. Ann Arbor: UMI Research Press, 1981.

Choi, Frederick D. S.; Gerhard G. Mueller, eds. **Essentials of Multinational Accounting**. Ann Arbor: University Microfilms International, 1979.

Choi, Frederick D. S.; Gerhard G. Mueller. **International Accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1984.

Daniels, John D.; Ernest W. Ogram, Jr.; Lee H. Radebaugh. **International Business: Environments and Operations**. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Co., 1983.

Fox, Samuel; Norlin G. Rueschhoff. **Principles of International Accounting**. Austin, TX: Austin Press, 1986

"IFAC Head Stresses Management Accountants' Role in Harmonization," **Management Accounting (NAA)**, May 1986, p. 8.

"International Harmonization of Management Accounting Practice Guidelines." **Management Accounting (NAA)**, Nov. 1985, p. 10.

Kirk, Donald J. "Some Comments on the Prospects for International Harmonization." **Status Report**, No. 154, March 12, 1984, p. 7 - 8.

"Mapping the Global Wilderness." **Forbes**, July 29, 1985, p. 157.

Meek, Gary. "Competition Spurs Worldwide Harmonization." **Management Accounting (NAA)**, August 1984, p. 47.

Miller, Stephanie. "International Accounting - Users Beware." **Management Accounting (NAA)**, August 1984, p. 46.

Rotach, Werner E. "International Auditing Guidelines." **The CPA Journal**, April 1984, p. 66.

Solomons, David. **Making Accounting Policy**. NY: Oxford University Press, 1986.

Walters, Ralph E. "From National to International Standards: Can the FASB Bridge the GAPP?" **Status Report**, No. 154, March 12, 1984, p. 5 - 7.



*Al Deyhle in his Manhattan hotel room after discussions with Herb Knortz and Jonathan Schiff*

# INVESTITIONS-CONTROLLING IN DER VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

von Dr. Karlheinz Bozem, Wuppertal

*Die Leitungsgebundenheit bei der Leistungserbringung, kapitalintensive Erzeugungs- und Gewinnungsanlagen sowie die Nichtspeicherbarkeit der Leistung führen regelmäßig dazu, daß die Aktivseite der Bilanzen von Versorgungsunternehmen durch das Anlagevermögen dominiert wird. Bedingt durch die Leitungsgebundenheit löst ein erwarteter Anstieg der Nachfrage sowie die Gewinnung neuer Kunden regelmäßig umfassende Investitionstätigkeiten aus. Umweltschutzgründe, die technische Entwicklung u. a. machen eine ständige Anpassung der Anlagen an den Stand der Technik erforderlich. Hierbei sind die oft langen Bauzeiten sowie die langfristigen Auswirkungen solcher Investitionsentscheidungen auf das Versorgungsunternehmen und damit auf dessen Wettbewerbsfähigkeit zu beachten.*

Soll die Energieversorgung nicht nur sicher, sondern auch preiswürdig sein, so müssen die Kosten für die Investitionen, für die Instandhaltungsmaßnahmen sowie für andere Projekte (z. B. DV-Projekte) des Aufwandsbereiches minimiert werden. Damit diese Verpflichtung nicht zur Leerformel degeneriert, bedürfen die Versorgungsunternehmen entsprechender Funktionen und Instrumente, die durch organisatorische Regelungen abgesichert sind.

Aus Gründen der Nachweispflicht der Herstellungs- und Anschaffungskosten für Aktivierungszwecke sowie aus Fakturierungsgründen verfügen alle Versorgungsunternehmen über das Instrument der Auftragsabrechnung. Solche Systeme sind jedoch u. a. aufgrund ihrer Vergangenheitsorientierung sowie der mangelnden Flexibilität regelmäßig ungeeignet, die Funktion des Investitions-Controlling angemessen zu unterstützen.

Eine empirische Erhebung bei 60 Versorgungsunternehmen hat gezeigt, daß die Unzulänglichkeit der bestehenden Instrumente und Verfahren für eine Unterstützung des Investitions-Controlling erkannt wurde. Dies zeigt sich auch darin, daß von 56 ausgewerteten Versorgungsunternehmen 45 (80,4 %) einen z. T. erheblichen Weiterentwicklungsbedarf sehen. Hierbei dominiert die Notwendigkeit einer DV-mäßigen Weiterentwicklung (Hard- und Software) mit 51,8 %. Auf die rein prozessuale/funktionale Entwicklung entfielen

16,1 %. Sieben der ausgewerteten Unternehmen sehen einen Handlungsbedarf in DV-mäßiger und materieller Hinsicht.

## ANFORDERUNGEN UND AUFGABENBEREICH DES INVESTITIONS-CONTROLLING

### 1. Stellung des Investitions-Controlling als Baustein einer versorgungswirtschaftlich orientierten Controlling-Konzeption

Ausgehend von den Zielen der Versorgungsunternehmen, nämlich der sicheren und preiswürdigen Versorgung von Wirtschaft und Bevölkerung im sog. Versorgungsgebiet, ist die Controlling-Konzeption generell so zu gestalten, daß die Planung unterstützt, die Koordination einzelner Teilbereiche zielorientiert erfolgt und die Kontrolle der Ergebnisse der Unternehmenstätigkeit sichergestellt wird.

Für den Bereich des Sachanlagevermögens und dessen Instandhaltung sowie Teile des Aufwandsbereiches bedeutet dies:

- **einheitliche Investitions- und Aufwandsmaßnahmenplanung** sowie deren Koordination mit der Gesamtplanung des Unternehmens;
- Überwachung der **Maßnahmenrealisierung**;
- **Erfolgskontrolle** im Sinne einer Wirtschaftlichkeitskontrolle/Nachkalkulation/Abweichungsanalyse.



Dr. Karlheinz Bozem ist Hauptabteilungsleiter bei der Hauptverwaltung der Deutschen Bundesbahn, Frankfurt/M.; zuständig für Treasurings; vorher Leiter des Controlling bei Stadtwerke Wuppertal AG

## 2. Anforderungen an ein Investitions-Controlling

Die Anforderungen an ein Investitions-Controlling sind unter Berücksichtigung der steigenden internen und externen Anforderungen an das Management, den aktuellen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen in Theorie und Praxis sowie der durch die DV-Entwicklung gebotenen Möglichkeiten zu formulieren. Wird weiterhin berücksichtigt, daß der Investitions-Controller eine schlechte Investitionsplanung und Anlagenpolitik zu verhindern hat, so können die Anforderungen unter prozessualen/funktionalen sowie instrumentalischen Aspekten formuliert werden.

Unter prozessualen/funktionalen Aspekten gilt es, die

- **Entscheidungshilfen**, z. B. im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit, die steuerlichen Auswirkungen, die finanz- und liquiditätspolitischen Aspekte,
- **Richtlinien**, wie z. B. Planungs-, Genehmigungs- und Bewilligungsrichtlinien sowie Nachkalkulationsrichtlinien,
- **relevanten Abläufe**

zu gestalten/zu verbessern und deren Einhaltung zu überwachen.

Die hieraus ableitbaren **Anforderungen an den instrumentalischen Bereich**, d. h. an die Verfahren der Investitionsrechnung, der Kalkulation und Nachkalkulation, der Überwachung usw., können wie folgt formuliert werden:

- **DV-mäßige Unterstützung** aller relevanten Phasen im Planungs-, Durchführungs- und Kontrollprozeß;
- **Schnittstellen** zu vorgelagerten und nachgelagerten Systemen, wie z. B. Finanzbuchhaltung, marktorientiertes Rechnungswesen, Arbeitsvorbereitung, Liquiditätsplan (Einnahmen-/Ausgabenrechnung);
- **zeitnahe Bereitstellung** problemorientierter und entscheidungsrelevanter Informationen;
- **Sichtbarmachung** aller auf einen Auftrag/Maßnahme/Projekt anfallenden Beträge und wesentlicher Mengen;
- **aktuelle Verdichtung** und Auswertung aller relevanten Daten auf die entsprechenden Investitions- und Aufwandsmaßnahmenplanpositionen;
- **Ermittlung und Ausweis** von "ex-ante"- und "ex-post"-**Abweichungen**,
- **Darstellung der Auswirkungen von Abweichungen** auf die Kosten- und Finanzsituation des Unternehmens.

## 3. Aufgaben des Investitions-Controlling

Jeder Investitions- und auch Instandhaltungsent-scheidung sind technische und wirtschaftliche

Beweggründe immanent, die sich in ihren Konsequenzen gegenseitig beeinflussen können. Ähnliches gilt z. B. auch für Projekte des DV-Bereiches.

### 3.1 Planungsphase

Die Erstellung von Investitions- sowie von Aufwandsprogrammen unter Berücksichtigung ihrer strategischen, taktischen und operativen Interdependenzen als Ergebnis der Investitions- und Aufwandsmaßnahmenplanung sowie die Entscheidung hierüber hat mit der Sach- sowie der Zeitentscheidung regelmäßig zwei Dimensionen.

Aufgrund der Bedeutung dieser Entscheidungen in ihren lang- und kurzfristigen Auswirkungen auf die Versorgungsunternehmen und deren Zielerreichung im Sinne einer sicheren und preiswürdigen Energieversorgung ist es angebracht, obige Planungen seitens des Controlling zu koordinieren sowie betriebswirtschaftlich/technisch zu bearbeiten.

#### 3.1.1 Koordination der Planaufstellung

Die Planung der Investitions- sowie der Aufwandsmaßnahmen basieren auf den Ergebnissen der Absatz- und Beschaffungsplanung, dem Alter und dem technischen Zustand der Anlagen, den finanziellen Möglichkeiten des einzelnen Versorgungsunternehmens sowie dessen Unternehmenspolitik.

Zum einen geht es um die planerische Vorwegnahme der Bedarfsentwicklung, die zu künftigen Investitions- und Aufwandsprogrammen führt. Zum anderen gilt es, die Wahlmöglichkeiten herauszufinden, unter denen die wirtschaftliche Stabilität des Unternehmens am besten gewahrt bleibt. Über die Investitionswahlmöglichkeit in technischer und evtl. zeitlicher Hinsicht können die Auswirkungen des faktischen Investitionszwangs gemildert werden.

Der Controller hat im Rahmen der Planaufstellung die Interessen der einzelnen Sparten/Bereiche **zu harmonisieren, um Investitionsspitzen zu vermeiden**. Darüber hinaus muß er dafür Sorge tragen, daß die strategischen, taktischen und operativen Investitionspläne aufeinander abgestimmt sind und auch in den jeweiligen finanziellen Rahmen passen. Insoweit obliegt dem koordinierenden Investitions-Controlling zum einen, das unter Beachtung der Unternehmensziele "sichere und preiswürdige" Energieversorgung optimale Investitionsvolumen für den jeweiligen Planungshorizont festzulegen und zum anderen die Investitionsvolumina als Investitionsbudget z. B. auf die einzelnen Verantwortungsbereiche der Unternehmenshierarchie aufzuteilen. Gleiches gilt weitgehend auch für die Maßnahmen/Projekte des Aufwandsbereiches.

Hierzu ist einerseits eine enge Abstimmung zwischen



Investitions-Controlling und Finanz-Controlling erforderlich sowie andererseits eine enge Zusammenarbeit mit den technischen Stellen des Versorgungsunternehmens.

Letztlich obliegt es dem Controller – wenn nicht vorhanden –, ein in sich **geschlossenes System** der Investitions- und Aufwandsmaßnahmenplanung zu entwickeln und für dessen Anwendung zu sorgen. Hilfreich ist in diesem Zusammenhang ein **Koordinationshandbuch**, in dem die einzelnen Prozessschritte mit den notwendigen Arbeitsmitteln dargestellt sind. Darüber hinaus sind in diesem Handbuch die Erstellungsrichtlinien und Kompetenzen auszuweisen.

### 3.1.2 Planverabschiedung

Innerhalb dieses Prozesses der Entscheidungsvorbereitung und der Realisierungsentscheidung ist das Investitions-Controlling für die Entscheidungsvorbereitung in betriebswirtschaftlich und – je nach personeller Ausstattung – auch in technisch-wirtschaftlicher Hinsicht verantwortlich. Ziel dieser Aktivitäten ist die Aufstellung einer **Maßnahmenrangfolge**. Nur über solche Investitions- bzw. Aufwandsmaßnahmenrangfolgen läßt sich ein situationsangepaßtes, optimales Investitions- bzw. Aufwandsmaßnahmenprogramm gestalten, das der Forderung nach einem Erhalt der finanziellen und wirtschaftlichen Stabilität des Versorgungsunternehmens Rechnung trägt.

Im einzelnen obliegen im Rahmen dieser Phase dem Investitions-Controlling nachfolgende Aufgaben:

- Sicherstellung der Anwendung zielgerichteter Konzepte und Instrumente der Entscheidungsvorbereitung.
- Festlegung und Kontrolle aller im Zusammenhang mit der Entscheidungsvorbereitung von der beantragenden Stelle zu liefernden und in ihren Berechnungen zu berücksichtigenden Informationen. Hierzu zählt neben der Normierung genereller Rahmendaten, wie z. B. Kalkulationszinssätze, Preissteigerungsannahmen, Steuersätze, Zeithorizont, auch die Abstimmung mit den relevanten Plänen der Unternehmensplanung, wie z. B. dem Beschaffungsplan.
- Überprüfung der einzelnen Maßnahmenvorschläge anhand von Absatz-, Produktions- und anderen kaufmännischen Analysen.
- Zusammenstellung der verschiedenen Planvarianten zur Vorbereitung der Geschäftsleitung auf die erforderlichen Plangenehmigungsgespräche mit den Antragstellern.
- Aufbereiten der genehmigten Maßnahmen zum endgültigen Investitions- bzw. Aufwandsmaßnahmenplan und Informieren der Antragsteller über denselben.

- Weiterleitung der Plandaten an nachgelagerte Unternehmenspläne, wie z. B. Finanzplan, Erfolgsplan, Bilanzplan.

Aufgrund der Bedeutung der **Wirtschaftlichkeitsrechnung** für das Investitions-Controlling sind nachfolgende Grundsätze zu beachten:

- Alle Maßnahmen/Projekte, die einer Wirtschaftlichkeitsanalyse unterliegen sollen, sind in ihrer Art zu definieren.
- Jeder Veranlasser dergestalt definierter Maßnahmen ist verpflichtet, als Entscheidungsvorbereitung eine Wirtschaftlichkeitsrechnung zu erstellen.
- Zwecks Wahrung einheitlicher Ansätze und Anwendung der richtigen Methoden sollte eine Stelle (z. B. das Investitions-Controlling) im Unternehmen zentral für solche Grundsatzfragen zuständig sein. Hierzu gehören u. a. Methodenfragen, Harmonisierung der Beurteilungs- und Prüfungskriterien, Vereinheitlichung der Rechengrößen, Einführung und Weiterentwicklung zugehöriger einheitlicher Formulare und Abläufe, Entwicklung und Einsatz von Rechnerunterstützung, Schulung der Anwender in System- und Anwendungsfragen von Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Mitarbeit in Projektgruppen bei großen Projekten sowie Nachprüfung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen.
- Es ist zu prüfen, inwieweit sich regelmäßig wiederholende, standardisierbare Wirtschaftlichkeitsrechnungen unter Vorgabe der Rahmenbedingungen an dezentrale Stellen delegiert werden können.
- Bei großen und komplexen Maßnahmen sollten Wirtschaftlichkeitsrechnungen aufgrund der regelmäßig hohen technisch-wirtschaftlichen Verzahnung von Arbeitsgruppen erstellt werden.
- In Abhängigkeit von der Komplexität der Wirtschaftlichkeitsrechnung sowie dem Umfang der benötigten Inputdaten ist die Verantwortung für die Beschaffung der notwendigen Daten zu regeln. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, daß bei einfachen Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen die Antragsteller selbst die notwendigen Inputdaten beschaffen können, während dies bei umfassenden Projekten regelmäßig nicht möglich ist.
- Die für Grundsatzfragen zuständige Stelle muß sich auch regelmäßig mit den potentiellen Fehlern in den Wirtschaftlichkeitsrechnungen auseinandersetzen und diese durch entsprechende Schulungen abbauen. Als **mögliche Fehlerquellen** können u. a. genannt werden:
  - \* Fehler im methodischen Vorgehen;
  - \* Fehler im Ansatz der Rechengrößen, wie z. B. Einbeziehung von Aufwendungen, die in der Zukunft nicht zu Ausgaben werden, Behandlung von Restbuchwerten, unzureichende Berücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte;

- \* Fehler bei der Auswertung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen und der Bewertung der vorgelegten Ergebnisse durch den Entscheidungsträger.

Wesentlich ist - unabhängig davon, welche Stellen die Wirtschaftlichkeitsrechnung durchführen - die **organisatorische Verankerung in den betrieblichen Prozeß** der Planung und Entscheidungsvorbereitung. Grundsätzlich kann mit dem dezentralen sowie dem zentralen Prinzip in zwei Extremfälle der Institutionalisierung unterschieden werden. Diese werden noch im Rahmen der Institutionalisierungsaspekte besprochen.

Mit Verabschiedung des Investitions- und Aufwandsmaßnahmenprogramms gelten die hierin enthaltenen Maßnahmen mit ihrem Finanzmittelbedarf als genehmigt. Je nach Unternehmensphilosophie kann in Abhängigkeit von der Maßnahmengröße im weiteren Ablauf die Eigenverantwortlichkeit der Maßnahmenverantwortlichen, z. B. hinsichtlich der Realisierung der Maßnahmen, einsetzen.

Sollen **Maßnahmen aus dem genehmigten Plan in die Durchführungsplanung** eingehen, so ist hierzu aus Gründen der einheitlichen Unternehmenssteuerung eine Bewilligung erforderlich. Diese wird durch eine sog. **Bewilligungsinstanz** erteilt. In diesem Zusammenhang kann auch an eine Abstufung der Bewilligungszuständigkeiten nach Wertgrößen gedacht werden.

Zwecks besserer Abstimmung mit der innerjährlichen rollierenden Liquiditätsplanung sollten die Aufträge nach erfolgter Bewilligung der Maßnahme durch eine Stelle - vorzugsweise das Investitions-Controlling - freigegeben werden. Dieses einfache Freigabeverfahren ermöglicht eine bessere Finanzbedarfsplanung und ist bei großen Maßnahmen der Ausgangspunkt für die finanzielle Überwachung der Maßnahmenrealisierung.

### 3.2 Kontrollphase

Diese Phase umfaßt aus Sicht des Investitions-Controlling nicht nur die Durchführungskontrolle i. e. S., sondern auch die "ex-post" Wirtschaftlichkeitskontrolle (**Nachkalkulation**) realisierter Maßnahmen. Im Rahmen der Überwachung der Maßnahmendurchführung sollte das Hauptaugenmerk auf der "feed-forward" Kontrolle liegen. Hierzu ist es notwendig, möglichst rasch nach dem Erkennen einer drohenden Abweichung durch den Maßnahmenverantwortlichen informiert zu werden.

Dies setzt voraus, daß die Größen identifiziert werden, denen eine solche Frühwarnfunktion zukommt. Im Bereich der Erdarbeiten kann z. B. die Bodenklasse genannt werden. Weitere Größen können die Ausschreibungsergebnisse und die Be-

stellwerte sein. Voraussetzung für das Erkennen von Abweichungen sind einerseits entsprechende Planungsdaten und Kalkulationswerte sowie andererseits Soll/Wird- und Soll/Ist-Vergleiche.

Auf Basis eines vom Investitions-Controlling entwickelten und regelmäßig an neuere Entwicklungen angepaßten auftragsorientierten Rechnungswesen hat diese Stelle regelmäßig über die Entwicklung im Rahmen der Maßnahmendurchführung zu berichten. Im Mittelpunkt sollte die **Antizipation erwarteter Abweichungen** sein, um rechtzeitig Gegensteuerungsmaßnahmen einzuleiten.

## DER INSTRUMENTALE ASPEKT DES INVESTITIONS-CONTROLLING

Ein Investitions-Controlling muß sich im Rahmen seiner Systemgestaltungsfunktion die Voraussetzungen für einen zweckgerichteten und systematischen Prozeß der Investitions-/Aufwandsmaßnahmenplanung sowie der angemessenen Kontrolle schaffen. Neben einer Institutionalisierung des Investitions-Controlling gehört hierzu die Gestaltung und Bereitstellung geeigneter Methoden und Verfahren für die effiziente Wahrnehmung der Controllingaufgaben in den Phasen des Führungsprozesses.

### 1. Portfolio-Analysen u. a.

Hat das Investitions-Controlling ein Mitspracherecht im Rahmen des strategischen Controlling hinsichtlich der Anregung neuer Investitionen, wie z. B. Arrondierung/Übernahme von Versorgungsgebieten, Akquisition von Beteiligungen, so kann der Controller Methoden wie z. B. die Portfolio-Analyse oder den Ronagraphen, die Gap-Analyse und die Szenario-Technik zur Aufgabenwahrnehmung einsetzen. Hiermit kann sich das Controlling Antegungshilfen schaffen zur Entwicklung **strategischer Denkrichtungen** für Investitionen und auch Desinvestitionen. In diesem Kontext kann z.B. an die Problematik der Primärenergiesituation im Kraftwerksbereich gedacht werden.

In Zusammenarbeit mit dem Absatz- und Beschaffungsbereich können unter Einsatz dieser Instrumente Strategien des Versorgungsunternehmens auch im Hinblick auf auslaufende/neu zu verhandelnde Konzessionsverträge entwickelt werden.

### 2) Wertanalyse

Mit der Wertanalyse verfügt der Controller über ein Instrument, das es erlaubt, den Investitionsplanungsprozeß und dessen Koordinationen systematisch und effizient zu gestalten. Weiterhin kann die Wertanalyse zur Sammlung von alternativen Investitionsvorschlägen eingesetzt werden.

**3) Wirtschaftlichkeitsrechnung**

Da zum Aufgabenbereich des Investitions-Controlling nicht nur die Auswahl und Betreuung von Investitions-, sondern auch von Aufwandsprojekten gerechnet werden, ist die Bezeichnung Wirtschaftlichkeitsrechnung adäquater als die Bezeichnung Investitionsrechnung.

Wirtschaftlichkeitsrechnungen werden eingesetzt, um einerseits festzustellen, welche Maßnahmen/Projekte im Sinne der Unternehmensziele überhaupt vorteilhaft sind und andererseits angewandt, um eine Rangfolge der Maßnahmen/Projekte im Sinne eines Investitionsprogrammes zu ermitteln.

Grundsätzlich setzt der Einsatz von Wirtschaftlichkeitsrechnungen zur Lösung der Wahl- und Vorteilhaftigkeitsprobleme **Entscheidungsfreiräume** voraus.

Im Rahmen seiner Aufgabenstellung muß der Investitions-Controller aus der Vielfalt potentieller Verfahren zweckentsprechende auswählen und für deren angemessene Anwendung im Rahmen der Entscheidungsvorbereitung, aber auch der Nachkalkulation sorgen. Je nach Bedeutung der Maßnahme sowie deren langfristigen Folgen sind die Ergebnisse der Wirtschaftlichkeitsrechnungen durch eine Risikoanalyse, z. B. im Hinblick auf die Gewinnschwelle sowie ggf. durch Nutzwertanalysen, abzusichern. Darüber hinaus ist es bei bedeutenden Maßnahmen unerlässlich, neben der absoluten Wirtschaftlichkeit auch die relative Wirtschaftlichkeit im Kontext mit der Unternehmenserfolgsplanung zu überprüfen.

Unabhängig davon, ob für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit statische oder dynamische Verfahren eingesetzt werden, kann die Entscheidung anhand der Parameter Kapitalwert, interner Zinsfuß, Annuität und Kapitalrückflußdauer erfolgen. Die Zuverlässigkeit des Ergebnisses von Wirtschaftlichkeitsrechnungen wird neben den Inputdaten entscheidend beeinflusst durch die Eignung des gewählten Verfahrens im jeweiligen Einzelfall. Eine Antwort auf diese Frage ist notwendig durch die Stelle, die Wirtschaftlichkeitsrechnungen verantwortlich erstellt. Aber auch dort, wo diese Rechnung überprüft wird (Investitions-Controlling), muß eine Antwort auf diese Frage gegeben werden. Darüber hinaus hat die Stelle, der die Klärung von Grundsatzfragen der Wirtschaftlichkeitsrechnung obliegt, die Maßnahmenverantwortlichen bei der Methodenwahl zu beraten. Abb. 1 kann hierzu Hilfestellung geben.

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
31	37	38	T	F	S

**4. Planungsrechnung**

Während mittels der Wirtschaftlichkeitsrechnung die absolute Wirtschaftlichkeit und hierauf basierend die Investitionsrangfolgen ermittelt werden können, dient die integrierte Planungsrechnung zur **Ermittlung der relativen Wirtschaftlichkeit** im Kontext mit der geplanten Unternehmensentwicklung und einer Überprüfung der vorgelegten Maßnahmenrangfolge.

Mittels der Planungsrechnung läßt sich die Informationsbasis für die Entscheidungsvorbereitung erheblich verbessern. Sie erlaubt Antworten auf Fragen wie:

- "Welche Erlösentwicklung (Preissteigerung, 'Abgabententwicklung') muß mindestens eintreten, damit der Kapitalwert Null wird?" (bei der Wirtschaftlichkeitsprüfung);
- "Welche Erlösentwicklung muß mindestens eintreten, damit Investitionsprogramm A einen höheren Kapitalwert erzielt als Investitionsprogramm B?" (bei einem Wirtschaftlichkeitsvergleich)? Der interne Zinsfuß gibt die Effektivverzinsung einer Investition an. Er stellt den Diskontierungszinsfuß dar, bei dem der Gegenwartswert der Einnahmen aus einer Investition genau gleich dem Gegenwartswert der Investitionsausgaben wird. Man ermittelt den internen Zinsfuß, indem man die Kapitalwertfunktion gleich Null setzt und nach  $p$  bzw.  $q$  auflöst. Die Berechnung erfolgt schrittweise: in einem ersten Schritt wird ein Ziel-Zinsfuß vorgegeben; ist der so ermittelte Kapitalwert positiv, muß ein höherer Zinsfuß in die Kapitalwertgleichung eingesetzt werden; ist er negativ, ein kleinerer Wert, bis derjenige Zinsfuß iterativ ermittelt ist, bei dem der Kapitalwert gleich Null wird.

**5) Auftragsorientiertes Rechnungswesen**

Ein solches Instrument muß in die Lage versetzen, einerseits Maßnahmen sowie die zugehörigen Aufträge des Versorgungsunternehmens im Bereich der Investitionen und Aufwandsmaßnahmen sowie andererseits die für Dritte erbrachten Bauleistungen, wie z. B. Herstellung eines Hausanschlusses, zu steuern und verdichtet über verschiedene Hierarchiestufen bis zu den genehmigten Gesamtplänen zu verfolgen, abzustimmen, abzurechnen und noch in späteren Perioden eine Nachkalkulation - z. B. hinsichtlich der **Rentabilität eines neuen Versorgungsgebietes** - zu ermöglichen. Hierzu sind sowohl Mengen- als auch Wertedaten erforderlich.

Für Zwecke der Ausgabensteuerung, d. h. eine finanzielle Projektüberwachung, kann ein solches

Methoden und Verfahren		Anwendungsmöglichkeit bei:
statistische Methoden	Kostenvergleich	<u>Ersatzinvestitionen</u> mit jährl. gleichmäßigem Ausgabenanfall anderen Maßnahmen mit konstantem Ausgabenanfall und wenn Einnahmen nicht zuordenbar oder Einnahmen bei mehreren Varianten gleich hoch.
	Gewinnvergleich	<u>Erweiterungsinvestitionen</u> mit jährl. gleichmäßigem Einnahmen- und Ausgabenanfall.
	Rentabilitätsvergleich	<u>Kann-Investitionen</u> (soweit Kapitalverzinsung Hauptkriterium) v.a. Erweiterungsinvestitionen mit jährl. gleichmäßigem Einnahmen- und Ausgabenanfall. Soweit Einnahmen nicht zurechenbar sind Ausgabensparnisse als Gewinn anzusehen.
	Pay-Off-Methode	<u>Ersatz und Erweiterung</u> v.a. wenn Anlaufzeit sehr risikobehaftet oder als zusätzliches Beurteilungskriterium. Wenn jährl. Cashflow ungleichmäßig, Einnahmeüberschüsse jährlich kumulieren.
	Methode der kritischen Werte	Partialbetrachtung als ergänzende Rechnung ( <u>Sensibilitätsprüfung</u> ).
dynamische Methoden	Kapitalwert-Methode	<u>Selbständige Produktionseinheiten</u> v.a. Erweiterungsinvestitionen in mehreren Bauabschnitten bzw. langen Bauzeiten und Anlaufphase.
	Ausgabenbarwert	Wenn Einnahmen nicht zurechenbar.
	Annuitätsmethode	<u>Erweiterungs- und Ersatzinvestitionen</u> mit jährl. unterschiedlichem Einnahmen- und Ausgabenanfall.
	Interner Zufluß	<u>Kann-Investitionen</u> (soweit Kapitalverzinsung Hauptkriterium) v.a. Erweiterung mit jährl. unterschiedlichem Einnahmen- und Ausgabenanfall.
	Pay-Off-Methode	<u>Ersatz und Erweiterung</u> v.a. wenn Anlaufzeit sehr risikobehaftet oder als zusätzliches Beurteilungskriterium.
Methode der kritischen Werte	Partialbetrachtung als ergänzende Rechnung ( <u>Sensibilitätsprüfung</u> ).	

Abb. 1: Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung und ihr Anwendungsspektrum (Quelle: Löw, A.; Die Nachprüfung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen; in: KRP; 1981; S. 205)

Instrument ebenfalls verwendet werden. Hierzu müssen alle ausgabenrelevanten Daten, bezogen auf die Bestellung, erfaßt werden. Die Bereitstellung der notwendigen Zahlungsmittel erfolgt gemäß Zahlungsobligo. Mittels des sog. Restobligos können dann liquiditätspolitische Trendanalysen erstellt werden.

Eine allen Anforderungen des Investitions-Controlling entsprechende Datenbank muß, um den vielfältigen Informationsbedarf zu befriedigen, u. a. folgende Datenklassen maßnahmenbezogen enthalten:

- (1) Planmengen und -werte;
- (2) Quasi-Kosten als statistische Größen
  - Bestellungen
  - vorläufige Leistungsbewertungen
  - Abschlagszahlungen;
- (3) Istmengen und -werte
  - Istmengen, wie z. B. lfd. Meter Rohrgraben, lfd. Meter Rohr, benötigte Stunden
  - Rechnungen
  - Zahlungen.

Mittels entsprechender logischer Sichten werden obige Daten zu Output-Informationen, wie

- Restobligo
- Zahlungsobligo
- Projektfortschritt
- Soll/Ist-Vergleich usw. verknüpft.

Verfügt das Investitions-Controlling über ein derart gestaltetes Rechnungswesen, das auf Basis moderner DV-Techniken zu realisieren ist, können u. a. nachfolgende Probleme der praktischen Investitionskontrolle gar nicht erst entstehen:

- Abstimmung von Wirtschaftlichkeitsrechnung und -nachrechnung;
- Mangelnde Abstimmung zwischen objektweiser Kontrolle und Globalkontrolle;
- Fehlende Integration der objektweisen Kontrolle in das Rechnungswesen.

Verbessert werden können darüber hinaus die

- Einhaltung genehmigter Investitions- und Aufwandsmaßnahmenpläne;
- Reaktionszeiten der Verantwortlichen;
- Überprüfung der angeforderten Zahlungen und der Kosten an dem Projektfortschritt;
- Antizipierung drohender Abweichungen;
- Liquiditätsplanung.

Die Daten für Zwecke der Nachkalkulation sind in der gleichen Struktur bereitzustellen, wie sie in der Planungsrechnung bzw. Wirtschaftlichkeitsrechnung zugrunde gelegt wurden. Nur so kann eine aufwandsarme, schnelle und aussagefähige Nachkalkulation erfolgen. Dies kann nur dadurch erreicht werden, daß die notwendigen Ertrags- und Aufwandsarten sowie die hierzu gehörenden

Zahlungen mit den objektspezifischen Ordnungsmerkmalen erfaßt werden.

## INSTITUTIONALER ASPEKT

Die Institutionalisierung des Investitions-Controlling ist die Voraussetzung für eine effiziente organisatorische Absicherung der Funktion "Investitions-Controlling". Charakteristisch hierfür ist die Zuweisung der Aufgaben und Kompetenzen des Investitions-Controlling auf eine Stelle in der Aufbauorganisation des Versorgungsunternehmens.

In Abhängigkeit von

- der Größe des Versorgungsunternehmens, d. h. dem regelmäßigen Umfang des Investitionsvolumens und dem Anteil von Projekten aus dem Aufwandsbereich, der zu koordinierenden Sparten, dem Regionalisierungsaspekt sowie dem Vorhandensein von Know How (betriebswirtschaftlichem);
  - der Organisationsstruktur des Versorgungsunternehmens, d. h. verfügt das Unternehmen über eine klassische Stab-Linien-Organisation, eine divisionale Struktur oder gar über eine Matrixorganisation;
  - dem Vorhandensein einer Organisationseinheit, der die Controllingaufgaben obliegen, d. h. dem Entwicklungsstand des Controlling;
  - der möglichen DV-Unterstützung der einzelnen Aufgabenwahrnehmung
- gilt es, eine dem jeweiligen Versorgungsunternehmen angemessene Institutionalisierung zu finden.

Grundsätzlich gibt es **zwei Extrempositionen** der organisatorischen Aufgabenzuordnung: die Zentralisation und die Dezentralisation. Am Beispiel der Verantwortung für die Wirtschaftlichkeitsrechnung sollen - stellvertretend für die Diskussion anderer Aufgaben - wesentliche Aspekte beider Extrempositionen diskutiert werden.

### (1) Dezentrales Prinzip

"Entsprechend der Feststellung, daß in allen betrieblichen Bereichen laufend Maßnahmen unter Abwägung ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen zu planen und ggf. dort zu entscheiden sind, werden auch die vorausgehenden Wirtschaftlichkeitsrechnungen von den jeweiligen Fachbereichen in eigener Verantwortung erstellt" (Löw). Diese Aufgabenverteilung läßt den einzelnen Stellen viel Handlungsfreiheit und erhöht insoweit a priori die **Motivation der Sachbearbeiter**, die den Vorgang auch sachkundig beurteilen können. In der Stärkung des Kostenbewußtseins sowie einer ggf. einfacheren Vermeidung von Arbeitsengpässen sind mit der dezentralen Lösung auch erhebliche Nachteile verbunden. Sie können z. B. in den unterschiedlichen Erfahrungen mit dem Erstellen von

Wirtschaftlichkeitsrechnungen, den unterschiedlichen Beurteilungsmaßstäben, unvollständigen, unangemessenen und ggf. wenig zeitnahen Rechenansätzen und der oft unzureichenden Objektivität der Ersteller begründet sein.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Nachteile des dezentralen Prinzips um so unbedeutender scheinen je:

- ausgeprägter das wirtschaftliche Entscheidungskalkül bei den Entscheidungsträgern ist,
- besser die Erfahrungen mit den Wirtschaftlichkeitsrechnungsverfahren und je besser die Kenntnisse hierüber sind,
- transparenter die Informationsversorgung sowie letztlich
- verbindlicher die Richtlinien zur Erstellung der Wirtschaftlichkeitsrechnungen sind.

## (2) Zentrales Prinzip

Ausgehend von der Auffassung, daß die Erreichung des Ziels einer preiswürdigen Energieversorgung durch eine zentrale betriebswirtschaftliche Steuerung gefördert wird, kann auch die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen als zentrale Aufgabe gesehen werden. Mit steigender Größe des Versorgungsunternehmens und zunehmender Komplexität der zu beurteilenden Maßnahmen (Projekte) wachsen die Vorteile des zentralen Prinzips, die sich u. a. darin zeigen, daß

- eine neutrale Stelle die richtige, d. h. betriebswirtschaftlich vertretbare Methode nach vergleichbaren Kriterien einsetzt,
- eine solchermaßen spezialisierte Stelle über hinreichende Erfahrung verfügt,
- die **Einheitlichkeit der Entscheidungsvorbereitung** besser gewahrt wird und
- der Angemessenheit der Rechenansätze Rechnung getragen wird.

Als Nachteile können eine nachlassende Motivation der beantragenden Stelle sowie die Gefahr temporärer Kapazitätsknappheit genannt werden.

Vereinfachend kann im Hinblick auf die Institutionalisierung folgende Hypothese aufgestellt werden:

Das **Gesamtunternehmen betreffende Gestaltungs- und Koordinationsaufgaben des Investitions-Controlling** sind zu **zentralisieren**, **Informationsversorgungsaufgaben** und andere die Steuerung unterstützende Aufgaben, die die Nähe zum Geschehen voraussetzen, werden **dezentralisiert**.

Hiermit kann auch die **zunehmende Schaffung von dezentralen Controllerstellen** bei steigender Unternehmensgröße und Komplexität erklärt werden.

## ÜBERBLICK ÜBER DIE ZUSAMMENHÄNGE EINES AUS DER VERSORGENSWIRTSCHAFTLICHEN PRAXIS HERAUS GESTALTETEN INVESTITIONS-CONTROLLING

Abb. 2 enthält eine schematische Darstellung wesentlicher Zusammenhänge, die im Rahmen des Investitions-Controlling beachtet werden sollten. Hierbei erfolgt eine Beschränkung auf die inneren Zusammenhänge. Auf die Schnittstellen z. B. zur Unternehmensplanung wird nicht abgestellt.

Ausgehend von der langfristig erwarteten Entwicklung der Netzeinspeisung sowie der erforderlichen Leistung, planen die technischen Bereiche - unter Einbeziehung der Kapazitäten der bestehenden Versorgungseinrichtungen - die zur Bedarfsdeckung voraussichtlich notwendigen Erweiterungen und Neuinvestitionen. Für diese Überlegungen sollten weiterhin noch Informationen über neue Aktivitäten im Rahmen eines Versorgungskonzeptes und Daten über die Altersstruktur der Versorgungseinrichtungen hinzugezogen werden. Darüber hinaus können noch andere Überlegungen, z. B. über die erwartete technische Entwicklung, in die Gestaltung der langfristigen Investitions- und Aufwandsmaßnahmenplanung einbezogen werden. Auf Basis dieser Inputdaten wird mit dem Genauigkeitsgrad der Kostenschätzung der langfristige Investitions- und Aufwandsmaßnahmenplan erstellt.

Beide Planungen bilden mit den in ihnen enthaltenen Maßnahmen die Ausgangsbasis zur Erstellung der kurzfristigen Investitions- und Aufwandsmaßnahmenpläne. Hierbei wird der Genauigkeitsgrad der Kostenberechnung - auf Basis von technischen Ausführungsplanungen - zugrunde gelegt. Die von den Aufsichtsorganen und/oder der Unternehmensleitung genehmigten Investitions- und Aufwandsmaßnahmenpläne stellen im weiteren Ablauf hinsichtlich der Obergrenze auch ein von der Unternehmensleitung - aufgrund des Selbstbindungsprinzips - regelmäßig nicht änderbares Datum im Sinne eines Etats für die jeweilige Periode dar.

Zur Auftragseröffnung muß die zur Durchführungsbewilligung vorgesehene Maßnahme mit dem Genauigkeitsgrad des Kostenanschlages kalkuliert werden. Bevor der Auftrag zur Durchführung bewilligt werden kann, ist der Deckungsnachweis mit dem gültigen Plan zu führen. Ist der Auftrag nicht durch eine entsprechende Maßnahme im Plan vom beantragten Volumen her gedeckt, kann die Bewilligung grundsätzlich nicht erfolgen. Eine Ausnahme bilden Notfallmaßnahmen.

Nach dem Vorliegen der Bewilligung tritt der Auftrag in die Phase der Realisierung ein. Für Steuerungszwecke ist es während der Auftragsdurchführung nicht ausreichend, nur einen Soll/Ist-Vergleich zu führen, sondern es ist erforder-

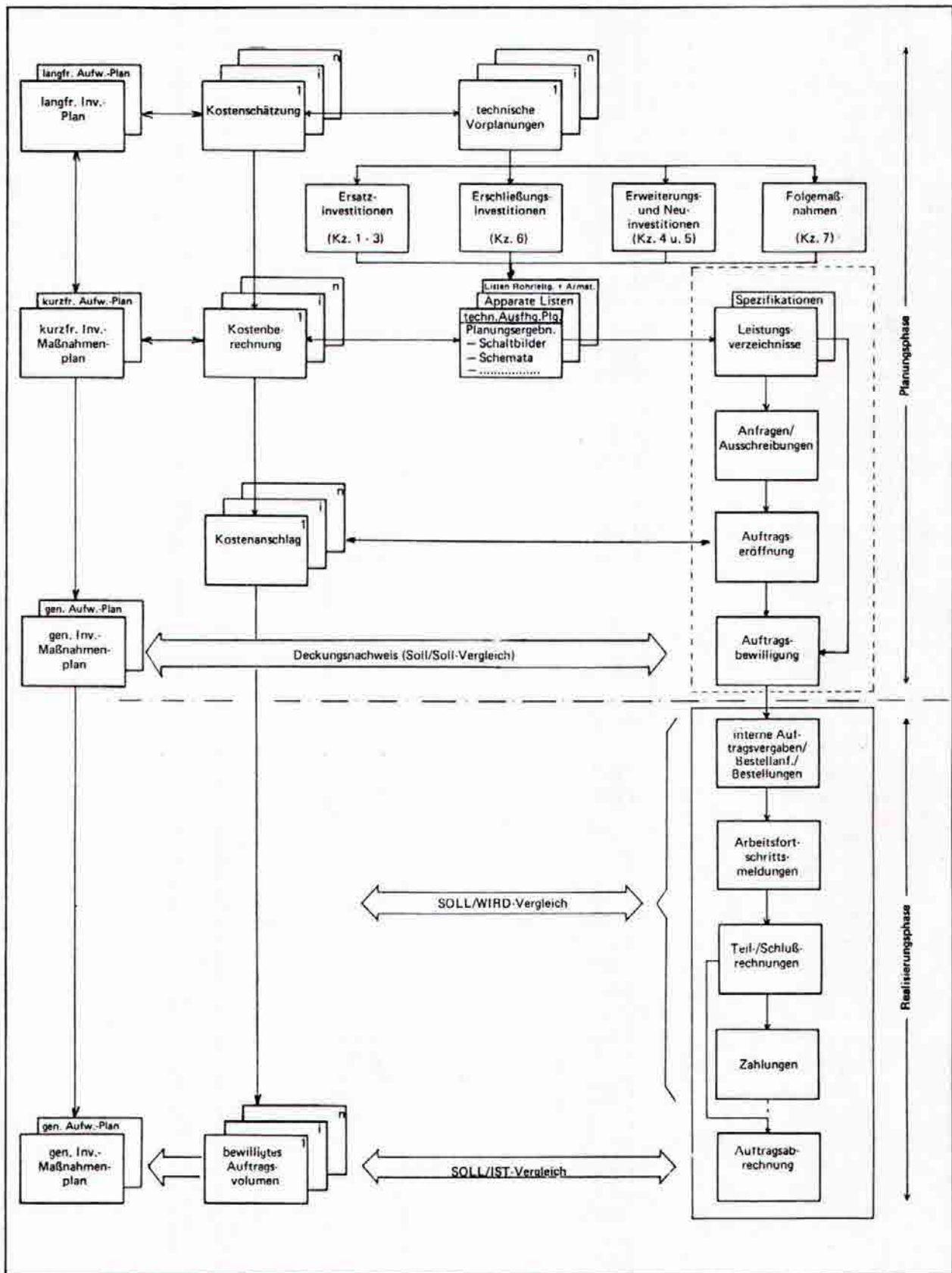


Abb. 2: Zusammenhänge im Investitions-Controlling

lich, bei größeren Aufträgen einen sog. **Soll/Wird-Vergleich** zu erstellen, der das per Auftragsende zu erwartende Auftragsvolumen ausweist. Da für diese Zwecke neben den kalkulierten Mengendaten auch IST-Mengendaten auftragsbezogen mitgeführt werden müssen, ist die **Einführung des Soll/Wird-Vergleichs** für die Datenerst erfassung und das DV-System sehr aufwendig. Eine Erleichterung in dieser Hinsicht und eine Verbesserung der Datenaktualität bringt ein sog. **Aufmaßabrechnungsverfahren** oder besser noch die datenmäßige Kopplung mit einem System der Arbeitsvorbereitung und Arbeitssteuerung.

Am Ende der Realisierungsphase steht die Auftragsabrechnung mit einem Soll/Ist-Vergleich zwischen bewilligtem und abgerechnetem Auftragsvolumen einschließlich einer Abweichungsanalyse. Ggf. kann auch ein Vergleich mit der im Investitions- oder Aufwandsmaßnahmenplan ursprünglich genehmigten Maßnahme geführt werden.

**Literaturnachweise (textlogische Folge)**

**VDEW** (Hrsg.); Auftragsabrechnung und Anlagen nachweis in Elektrizitätsversorgungsunternehmen; Frankfurt; 1962

**Bozem, Kh.**; Entwicklungsstand der Controllingpraxis in den Unternehmen der Versorgungswirtschaft; in: Mann, R. / Mayer, E. (Hrsg.); Der Controlling-Berater; Loseblatt-Zeitschrift; 1983 ff.; S. 196 ff.

**Seicht, G.**; Controlling und Wirtschaftlichkeitsrechnung; in: KRP; 1984; H. 2; S. 61

**Marcus, P.**; Betriebliche Informationen als Grundlage für marktstrategische Entscheidungen eines Gasversorgungsunternehmens; in: ZfE; 1985; S. 238 - 243

**Bozem, Kh.**; Controlling in Versorgungsunternehmen; Schriftenreihe des Energiewirtschaftlichen Institutes an der Universität Köln; Band 31; München; 1986; Kap. B. I. 1. 2. 4

**Herrhausen, A.**; Wachstum und Planung in der Elektrizitätswirtschaft; in: Burgbacher, F. (Hrsg.); Ordnungsprobleme und Entwicklungstendenzen in der deutschen Energiewirtschaft; Festschrift für Th. Wessels; Essen; 1967; S. 244

**Reichmann, Th.; Lange, C.**; Aufgaben und Instrumente des Investitions-Controlling; in: DBW; 1985; S. 458

**Lüder, K.**; Investitionskontrolle; in: Büschgen, H. E. (Hrsg.); HWF; Stuttgart; 1976; Sp. 867 - 872

**Andreae, M.**; Netto-Cash-Flow und Ronograph als Instrumente der strategischen Planung; in: Controller-Magazin; 1980; H. 3; S. 95 - 102

**Löw, A.**; Grundsätze der Wirtschaftlichkeitsrechnung; in: KRP; 1976; S. 260

**Enerwa** (Hrsg.); Wirtschaftlichkeitsanalysen von Ver-

sorgungskonzepten - Methoden u. Beispiele; Köln 1984

**Swoboda, P.**; Investition und Finanzierung; Göttingen; 1977; S. 78

**Suding, P. H.; Melzer, M.; Seifert, B.**; Wirtschaftlichkeitsanalysen von Energieversorgungskonzepten; in: ZfE; 1985; H. 3; S. 161

**Bittner, S.; Plüm, H.**; Computerunterstütztes Aufmaßabrechnungsverfahren bei der Hessischen Elektrizitäts-AG; in: Elektrizitätswirtschaft; 1984; H. 1, S. 35 - 38

**Meyer-Clasen, B.**; Instandhaltungsmanagement - Ein Stiefkind der Unternehmensführung?; in: Elektrizitätswirtschaft; 1985; H. 11; S. 394 - 396

**Impressum**

**ISSN 0343 - 267X**      **12. Jahrgang**

**Herausgeber**

Controller Akademie, Gauting/München  
Die Zeitschrift ist Organ des Controller Verein e.V., Berlin

**Redaktion**

Dr. Albrecht Deyhle, Christa Kießling  
Anschrift: Postfach 1168, D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 60 13

**Herstellung**

Senff-Service, Angerweg 8  
D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 75 62

**Anzeigen**

Kreativ Beratung Peter Rubin,  
Karl-Hromadnik-Str. 3 · Postf. 60 06 30 · 8000 München 60  
Telefon 089 / 83 08 51 · Telex 528 010

**Verlag**

Management Service Verlag, Untertaxerweg 76,  
D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 35 51  
Hannelore Deyhle-Friedrich  
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 jeweiligen Laufzeitende.

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 Schweiz:**

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



# GELD - GESCHICHTE ZUM ANFASSEN

von Dipl.-Betriebswirt Hartmut Volk, Bad Harzburg

*"Was, wenn ich's habe, mir so überflüssig, und hab ich's nicht, so unentbehrlich scheint ..., das leidige, verwünschte Geld!" seufzt der wieder einmal in Geldverlegenheiten steckende Sultan Saladin in Lessing's großem Werk der Toleranzdichtung 'Nathan der Weise'. Wem spricht er damit wohl nicht aus der Seele?*

## Geld-Sinnsprüche

Kaum ein anderer vom Menschen geschaffener "Gegenstand" löst so zwiespältige, so widerstreitende Gefühle aus wie das "leidige, verwünschte Geld"! Nirgendwo kommt das deutlicher zum Ausdruck als in den unzähligen Sinnsprüchen und Versen, die sich um das Geld ranken.

So dichtete der griechische Lyriker Anakreon schon im 6. Jahrhundert vor Christus, also zu einer Zeit, in der Geld in unserem heutigen Verständnis gerade erst "erfunden" worden war: "Er (,der das Geld erfand,) gebar den Haß der Brüder / Und Verachtung gegen Eltern; / Er erregte Mord und Fehde; / Und - das Schlimmste - er versperrte / Zu den Herzen uns die Wege."

Unter einem ganz anderen Blickwinkel sah der römische Satiriker Quintus Horatius Flaccus um 30 vor Christus das Geld. Nüchtern notierte er: "Tugend ist und Gechlecht, wenn Geld fehlt, schnöder denn Meergras."

Einen weiteren Aspekt des unendlichen Themas brachte 1704 Hans Adam Freiherr von Aschaz mit folgendem Satz zu Papier: "Geld, der Meister aller Sachen, weiß aus Nein oft Ja zu machen."

Unübertroffen in seiner pragmatischen Betrachtung des Gegenstandes aber dürfte dieses alte holländische Sprichwort sein: "Der beste Glaube ist bares Geld."

## Geld & Kultur

Geld: Auf der einen Seite ein Gegenstand, an dem sich die Gemüter reiben. Auf der anderen Seite in seinen ebenso zahlreichen wie unterschiedlichen

Ausprägungsformen vom Naturalgeld über die faszinierende Vielfalt der Münzen bis hin zum "modernen" Papiergeld ein unvergleichlich beredtes Dokument der menschlichen Entwicklungsgeschichte.

Wie stark insbesondere Geld die Zeit und die Gesellschaft, aus der es kommt, spiegelt, dokumentiert gerade jetzt wieder die mit viel Akribie und pädagogischem Geschick zusammengestellte **Wanderausstellung "Geld - Eine Kulturgeschichte des Geldes" der Deutschen Bank**. In Verbindung mit dem in der 'Edition Deutsche Bank' bereits früher erschienenen 370 seitigen, bestechend illustrierten Band "Geld" wird aus Vergangener Geschichte zum Anfassen, wird versunkenes Denken und Fühlen, Dürfen, Möchten und Wollen zu neuem, plastischen Leben erweckt.

## In Münzen geprägt

"In gewisser Weise kann man das von jedem Kunstwerk sagen," erläutert der englische Numismatiker John Porteous, "aber in Bezug auf **Münzen** tritt diese Tatsache besonders deutlich hervor. Das liegt daran, daß wir Münzen gewissermaßen mit zwei Augen ansehen. Der Funktion nach sehen wir sie als Instrument des täglichen Austausches, als den allgemeinen Knecht der Menschen. Als Symbol erkennen wir in ihnen einen Ausdruck der Souveränität, und zwar einen der wenigen sichtbaren und bleibenden. **Münzen gehören zu den am wenigsten zerstörbaren Werken des Menschen**. Es gibt Herrscher, die uns nur durch die Münzen bekannt sind, die sie prägen ließen. Es kommt nicht von ungefähr, daß Münzen fast immer unter den Gegenständen zu finden sind, die man rituell unter den Grundmauern von Gebäuden vergrub." Die Geschichte des Geldes, so die Deutsche Bank, ist denn auch in erster Linie eine Geschichte der



H. Volk, Freier Journalist, Bad Harzburg, Am Silberborn 7

Münzen. Und die Münzen wiederum erzählen die Geschichte der Menschen. Durch ihre äußere Form, durch Wertangaben wie Drachme, Denar, Dukaten, Gulden, Taler, Franc oder Mark, durch Hoheitssymbole und andere Zeichen berichten sie von Religionen und Staatsformen, Göttern und Kaisern, von Siegen und Niederlagen, von politischen Umbrüchen und Zeiten politischer und wirtschaftlicher Stabilität.

Aber die Münzen sind ja – in historischem Zusammenhang betrachtet – bereits das zweite Kapitel in der Geldgeschichte der Menschheit. Sie sind eine ähnlich revolutionäre Neuerung wie beispielsweise der Übergang von der nomadisierenden Lebensweise als Jäger und Sammler zu der allmählich immer seßhafteren als Ackerbauer und Viehzüchter, der sich im Übergang von der Mittel- zur Jungsteinzeit ungefähr 10.000 Jahre vor unserer Zeitrechnung vollzog und als neolithische Revolution einer der großen Marksteine der menschlichen Entwicklungsgeschichte ist.

### Tauschen statt bezahlen

In frühgeschichtlicher Zeit wurde getauscht; wurden Waren mit Waren bezahlt. Jeder tauschte das, was er geerntet oder auch schon hergestellt hatte gegen das, was er brauchte.

Mit fortschreitender Zivilisation gewannen dann manche Naturalien wie Vieh, Getreide, aber auch Salz die Bedeutung allgemeiner Zahlungsmittel. Noch im 8. Jahrhundert v. Chr., zur Zeit Homers also, war bei den Griechen die beliebteste Werteinheit noch vor den Sklaven der Ochse. So erzählt die 'Ilias', daß ein in Gefangenschaft geratener Sohn des Priamos, insgesamt weiß die Sage von 50 Söhnen zu berichten, für 300 Ochsen freigekauft werden mußte. Zum Vergleich: Der Preis für eine hübsche junge Sklavin betrug zu dieser Zeit nur 20 Ochsen.

Parallel dazu entwickelten sich in verschiedenen Teilen der Welt andere, für unsere heutigen Vorstellungen noch ungewöhnlichere Geldformen.

Am weitesten verbreitet, aber auch am vielfältigsten, war das Muschelgeld. Auf den Salomonen, einer Inselgruppe im pazifischen Ozean, wo Muscheln und Zähne Hauptzahlungsmittel waren, ließ sich mit Muschelketten praktisch jedes Geschäft tätigen: Sie dienten als Braut- und Blutgeld, zur Bezahlung von Regenmachern oder Zauberern, zum Kauf eines Bootes. Eine erstklassige Frau kostete zehn Muschelketten und 1000 Tümmierzähne. 500 Tümmierzähne reichten für eine durchschnittlich gute Frau.

### Geld zum Transportieren

Was veranlaßte die Menschen, diesen offensichtlich wohl funktionierenden Tauschhandel und den Handel mit als Verrechnungseinheiten dienenden bestimmten Waren aufzugeben?

Den griechischen Philosophen Aristoteles bewegte eben diese Frage bereits im 4. Jahrhundert v. Chr., zu einer Zeit, als die Münzprägung schon mehr als 300 Jahre üblich war. Aristoteles vermutete, daß das Wachstum und die Ausdehnung des Handels sowie der Import und der Export von Gütern eine geeignete und leichter tragbare Ware als Medium des Austausches erforderte. Er nahm an, daß Metall als diese Ware benutzt wurde, indem sein Wert zuerst durch Größe und Gewicht, später dann aber durch die Stempelung mit einer Angabe oder Bestätigung des Wertes bestimmt wurde, damit es nicht notwendig war, für jede Transaktion Größe und Gewicht neu zu vermessen.

Aristoteles vermutete im großen und ganzen richtig.

Archäologische und anthropologische Studien, so die englische Wissenschaftlerin Miriam Balmuth, bestätigen das. Ungeprägte Silberstückchen oder Teile von zerbrochenem Silberschmuck, die bei Ausgrabungen in den sumerischen und akkadischen Schichten der mesopotamischen Ebene gefunden wurden und dementsprechend in die Mitte des 3. Jahrtausends v. Chr. zu datieren sind, dürften die ersten Metalle gewesen sein, die als Zahlungsmittel oder Maßstab, in dem Äquivalente ausgedrückt wurden, bei Kauf und Verkauf gedient haben.

Knapp 2000 Jahre später tauchen dann die ersten geprägten Münzen bei den Lydern in Kleinasien auf. Wie eigentlich nicht anders zu erwarten, ist ihr Erscheinen auf dem Parkett der Weltgeschichte in des Wortes wahrstem Sinne **sagenhaft**: Es war einmal ... im 7. Jahrhundert vor Christus im Lyderreich ein König mit Namen Midas, der rettete den bocksfüßigen, betrunkenen Silenos aus großen Schwierigkeiten und brachte ihn zu seinem Gott Dionysos zurück. Zum Dank versprach der Gott dem König, ihm einen Wunsch zu erfüllen. Und König **Midas** wünschte, daß alles, was er berührte, **zu Gold werden sollte**. Dionysos versprach und Midas probierte sein Glück. Unter seinen Händen verwandelte sich sein Pferd, sein Palast, dann Speisen und Trank, die er sich aufischen ließ, um seinen neuen Reichtum zu feiern, unversehens in Gold. Der Gott hielt Wort.

Aber als Midas dann seine Kinder auf sich zulaufen sah, packte ihn das Grauen. Er floh zu Dionysos zurück und flehte ihn an, die ihm nun so schrecklich erscheinende Gabe wieder von ihm

zu nehmen. Dionysos erbarmte sich seiner und riet ihm, im Paktolos zu baden, dem Fluß, der an Sardes, der Hauptstadt des kleinasiatischen Königreiches vorüberzieht.

Midas dürfte sehr ausgiebig gebadet haben, denn von Stund an fanden seine Untertanen so viele Goldklumpen und -klümpchen im Flußbett, daß dem König nichts anderes übrig blieb, als ... die Münzen zu erfinden, auf die er das königliche Wappen, einen Löwenkopf, prägen ließ, und die ihn immer reicher und weltberühmt machten.

So anrührend diese altgriechische Sage ist, so sagenhaft ist sie aber auch.

In Wirklichkeit bestehen die dem Lyder-König Alyattes (615 – 560 v. Chr.) zugeschriebenen ersten Münzen nicht aus Gold, sondern aus **Elektron**, einer bernsteinfarbigen Gold-Silber-Legierung. Zum anderen schwelt unter Gelehrten noch immer der Streit über den **Standort der Wiege der Münzen**: Stand sie tatsächlich in Lydien wie schon Herodot, der Begründer der griechischen Geschichtsschreibung vermutete oder vielleicht doch, wie Aristoteles bereits glaubte, in Ägina?

### Die ersten Münzen

Faßt der Numismatiker Martin Price die ersten Schritte der Münzen auf der Bühne der Weltgeschichte zusammen: "Von den verfügbaren Belegen ausgehend, darf man die ersten Münzen in das späte 7. Jahrhundert v. Chr. datieren, sicherlich nicht vor 650 v. Chr. Die erste Erwähnung von Münzprägungen in der Literatur ist die Schenkung von 2000 Stateren, die der Dichter und Staatsmann Alkaios zu militärischen Zwecken von den Lydern in den ersten Jahren des 6. Jahrhunderts v. Chr. erhielt. Der Stempel, der in das abgewogene Stück Edelmetall geschlagen wird, unterscheidet die Münze von einem rohen Stück Edelmetall. Und das Muster oder die Darstellung auf dem Stempel oder in dem Amboß, auf dem die Münze geschlagen wird, identifiziert den Ausgeber. So hat die Darstellung, die auf der Münze erscheint, ihren Ursprung im persönlichen Siegel."

Zur vollen Blüte kam das Münzwesen dann in den griechischen Zentren in Kleinasien und Griechenland. Schnell verbreitete sich diese praktische Neuerung und rund um das Mittelmeer wurde die Athener Tetradrachme, der griechische Silbertaler, überall in Zahlung genommen. Das "goldene Zeitalter" der unabhängigen, stolzen griechischen Polis, der in sich überschaubaren griechischen Stadtstaaten und ihrer Kolonien, brachte mit der Erfindung der Münzen einen noch nie dagewesenen Aufschwung von Handel und Wandel und -

zusammen mit dem Wohstand - eine Blüte der menschlichen Bildung und Kultur, wie sie die Welt bis dahin nicht gekannt hatte.

### Die schönsten Münzen

Die Münzen der griechischen Stadtstaaten sind teilweise von außergewöhnlicher Schönheit. Denn rund 500 Jahre lang wurde untereinander gewetteifert, die schönsten Münzen herzustellen. In kunstvollen Illustrationen spiegeln sie das politische Leben und - die Götterwelt wider, denn bis ungefähr 300 v. Chr. galt es bei den Griechen noch als Gotteslästerung, einen Sterblichen auf einer Münze abzubilden.

Den Wandel im Denken initiierte Alexander der Große. In seiner kurzen Regierungszeit von 336 bis 323 v. Chr. trug er die griechische Kultur und mit ihr das griechische Silbergeld weit in den Orient hinein. Noch lange nach seinem frühen Tode beherrschte das nach ihm benannte "Alexandergeld" das Handelsgeschehen der damaligen Zeit.

Gleichzeitig gelangten aber im Gegenzug orientalische Einflüsse in die griechische Kultursphäre und weichten das Dogma von der ausschließlichen Götterdarstellung auf Münzen immer mehr auf. Ab dem 3. Jahrhundert v. Chr. entwickelte sich so eine reiche Portraiturekunst auf den Münzen, die ihrerseits nun wiederum dazu beitrug, der Münze über das reine Zahlungsmittel hinaus immer stärker auch die Funktion eines Nachrichtenträgers zu geben, ihr "also Mediencharakter beizugesellen", wie es der Wissenschaftler Robert Göbl einmal sehr plastisch ausgedrückt hat.

Ungefähr im 3. Jahrhundert v. Chr. kamen auch die Römer, die im Gegensatz zu den Griechen noch lange Zeit schwere Kupfer- und Bronzebarren als Zahlungsmittel benutzten, in Süditalien mit dem Silbergeld der Griechen in Berührung. Als Folge davon wurde ungefähr um das Jahr 200 v. Chr. die erste eigenständige Silbermünze, der Denar, eingeführt.

### Münzen als Nachrichtenträger

Auch die Römer hielten sich zunächst an das Tabu der Portraituredarstellung und stellten ausschließlich ihre Götter auf den Münzen dar. In der Folgezeit nutzten dann aber allmählich die großen Familien immer mehr den Denar zu ihrer Selbstdarstellung. In der Kaiserzeit trugen die Münzen auf der Vorderseite das Bildnis des jeweiligen Herrschers, die Rückseite diente oft zur Mitteilung von aktuellen Ereignissen aus Politik, Wirtschaft oder dem Kaiserhaus selbst. Auch hier also tritt wieder der Doppelcharakter der Münze als Zahlungsmittel einerseits

und Nachrichtenträger andererseits klar zutage. Auch die römischen Münzmeister, die ihre Stellung häufig als Sprungbrett in die Politik benutzten, bedienten sich nicht selten der Münzen als "Public-Relations-Instrument".

Die herausragende Gestalt der römischen Münzgeschichte ist zweifellos Gaius Octavius Augustus, Kaiser Augustus, der Friedenskaiser mit einer ungewöhnlich langen Regierungszeit von 27 v. Chr. bis 14 n. Chr.

Er war ebenso jung wie Alexander der Große, als er in die Politik eintrat. Während sein Großonkel und Adoptivvater Gaius Julius Caesar erst ein Jahr vor seiner Ermordung die Erlaubnis des Senats erhielt, sein Portrait auf Münzen prägen zu lassen, erscheint der schöne, männliche Kopf des Friedenskaisers auf mehr als 800 verschiedenen Münztypen.

Augustus beendete die römischen Bürgerkriege. Er brachte Recht und Sicherheit, Frieden und Wohlstand in eine zerrüttete Welt. Er schuf überhaupt erst die Idee und den Namen des abendländischen Kaisertums, die bis ins 20. Jahrhundert fort dauerte. Die Kultur und die Künste blühten. Vergil, Horaz und Ovid sind Namen, die daran erinnern.

**Augustus-Geld**

Zu Augustus Großtaten gehört die Einführung einer festen Währungs- und Geldordnung im Jahre 23 v. Chr.. Sie behielt als Augustusgeld, wie das Alexandergeld vor ihm, rund 300 Jahre Geltung. Sein System von Goldmünzen (Aureus), Silbermünzen (Denarius), Messing- (Sestertius, Dupondius) und Kupfermünzen (As) setzte sich ebenso wie das Kaisertum bis ins 20. Jahrhundert fort. Es galt universal in Mittel- und Westeuropa.

Mit dem Ende des römischen Reiches bracht im 5. Jahrhundert n. Chr. auch allmählich das römische Geldwesen zusammen.

**Münzordnung der Karolinger**

Ein nächster Markstein in der nahezu unübersehbar reichen Geschichte des abendländischen Münzwesens - allein bei den Merowingern wurden mehr als 900 Münzstätten mit über 2000 Münzmeistern gezählt - ist zweifellos die "Karolingische Münzordnung", mit der Pippin der Jüngere (714/15 - 768), der Vater Karls des Großen, im 8. Jahrhundert begann, das Münzwesen neu zu organisieren.

Karl der Große (768 - 814), die überragende

Herrschergestalt des Mittelalters, setzte die von seinem Vater begonnene Reorganisation des Münzwesens in seinem Herrschaftsbereich - die einzigen christlich-lateinischen Gebiete, die ihm nicht unterstanden, waren England, das Herzogtum Benevent in Süditalien und ein kleiner Teil Spaniens - konsequent fort. Hatte Pippin mit dem "Denarius argenteus", dem Silberpfennig, die Pfennigwährung eingeführt, machte Karl der Große das Silbergeld zu einem Instrument sowohl der Regierung als auch der Propaganda für das Herrscherhaus.

Weitblickend versuchte er, das größte Erbübel der germanischen Stämme, ihre innere Zerrissenheit und Uneinigkeit, zu überwinden. Dazu gehörte vor allem die Entmachtung der Teilfürsten und die Stärkung der Zentralgewalt durch Einführung der fränkischen Gauverfassung. Dazu gehörte auch, daß nun die Krone die Ausmünzung des Silbers übernahm, die bis dahin in anderen Händen gelegen hatte.

Damit war das Münzwesen nun nicht mehr die Aufgabe von weitgehend unbestimmbaren lokalen Institutionen oder Münzmeistern, sondern eine Sache des Staates. Die Novi Denarii, die neuen Pfennige, wie sie auf der Frankfurter Synode im Mai 794 genannt wurden, zeigten auf der einen Seite das Königliche Monogramm in der gleichen Form, in der es auch zur Bestätigung königlicher Urkunden gebraucht wurde und auf der anderen Seite ein Kreuz. Beide Seiten weisen eine umlaufende Inschrift auf.

Am Ende der Regierungszeit Karls des Großen wurde ein neuer Pfennigtyp eingeführt, der häufig die Büste des Kaisers und entweder eine ortsbezogene Darstellung mit dem Prägestättennamen oder eine Tempelfassade mit der Aufschrift "Christliche Religion" trug. Damit wollte Karl der Große zum Ausdruck bringen, daß er die antike Kaiseridee unter christlichem Vorzeichen zu erneuern trachtete.

Dieses Bemühen um ein einheitliches, übersichtliches und stabiles Geldwesen zieht sich wie ein roter Faden durch die Geschichte des Geldes.

Hier kommen die Münzmeister ins Blickfeld. Als hochangesehene Geldfachleute garantieren sie den Feingehalt und das Gewicht der ausgegebenen Münzen, überwachten Guß und Prägung und hatten das Recht, Münzfälschungen zu verfolgen, bis sie im Barock durch die einsetzende Mechanisierung der Münzherstellung ihre Standesprivilegien verloren und an den Rand des Geldgeschehens gedrückt wurden.

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
	21	37	F		

## Louisdor & Taler

Hier kommen aber auch große Namen der Weltgeschichte ins Blickfeld.

Da wäre Ludwig der XIV zu nennen, der als einer der überragenden Vertreter des Absolutismus (= L'etat c'est moi - "Der Staat bin ich!") Frankreich von 1643 bis 1715 mit unumschränkter Machtfülle regierte. Sein Herrschaftsstil, französische Lebensart und Kultur übten einen bestimmenden Einfluß auf dem Kontinent aus. Nicht zuletzt dank der Hilfe seines Finanzministers Baptiste Colbert wurde sein neuer Louisdor aus Gold und sein Louis d'argent aus Silber zu einer ungemein populären Währungseinheit während des Barock.

Da wären weiter Friedrich der Große, König von Preußen, und Maria Theresia, Kaiserin von Österreich, zu nennen, die beide umfassende Münzreformen durchführten und mit dem Preußischen Taler, insbesondere aber mit dem Österreichischen Konventionstaler Münzgeschichte schrieben. Der Österreichische Konventionstaler wurde später als ungemein beliebte Silbermünze weit über die Grenzen Europas hinaus als Mariatheresientaler bekannt und gilt noch heute in Teilen Afrikas als begehrte Zweitwährung.

Ein markanter Punkt der Geldgeschichte ist auch das Jahr 1795, als die junge französische Republik nach der in der Folgezeit stark auf das ganze politische Geschehen Europas ausstrahlenden französischen Revolution den alten Livre durch den neuen Silberfranc ersetzte und mit dessen Unterteilung in 100 Centimes gleichzeitig als erste Nation auf dem Kontinent das Dezimalsystem einführte.

## Münzverein

Mitte des 19. Jahrhunderts errang Frankreich die Vormachtstellung auf dem europäischen Kontinent. Napoleon III. wollte den Franc zur Weltwährung machen. Er erreichte 1865 den Zusammenschluß der Frankenkländer Frankreich, Belgien, Schweiz und Italien zur Lateinischen Münzunion.

Gleichzeitig zeichnete sich aber auch der Zusammenschluß der zersplitterten deutschen Einzelstaaten ab. Unter preußischer Führung, das neben Österreich gegen Ende des 18. Jahrhunderts seine Rolle als europäische Führungsmacht erreicht hatte, entstand zunächst der Deutsche Zollverein (1. 1. 1834), dessen Mitgliedstaaten sich auf ein gemeinsames Zollsystem für den Handel mit Nicht-Mitgliedstaaten einigten. Dieser Zusammenschluß bedeutete eine außerordentliche Erleichterung für die wirtschaftliche Entwicklung und legte den

Grundstein für die politische Einigung Deutschlands 1871.

Die Gründung des Münzvereins stellte den zweiten wichtigen Zusammenschluß dar. Mehrere Mitglieder des Zollvereins gaben jetzt **einen gemeinsamen Vereinstaler heraus, der neben der bestehenden Währung der Mitgliedstaaten Geltung hatte.** Der Vereinstaler unterteilte sich in 30 Groschen, der Groschen zu 12 Pfennige. Mit dem Wiener Münzvertrag trat Österreich dem Münzverein bei. Damit gewann der Vereinstaler noch größere Bedeutung, denn sein Umlaufgebiet weitete sich bis Oberitalien im Süden und bis Siebenbürgen im Osten aus.

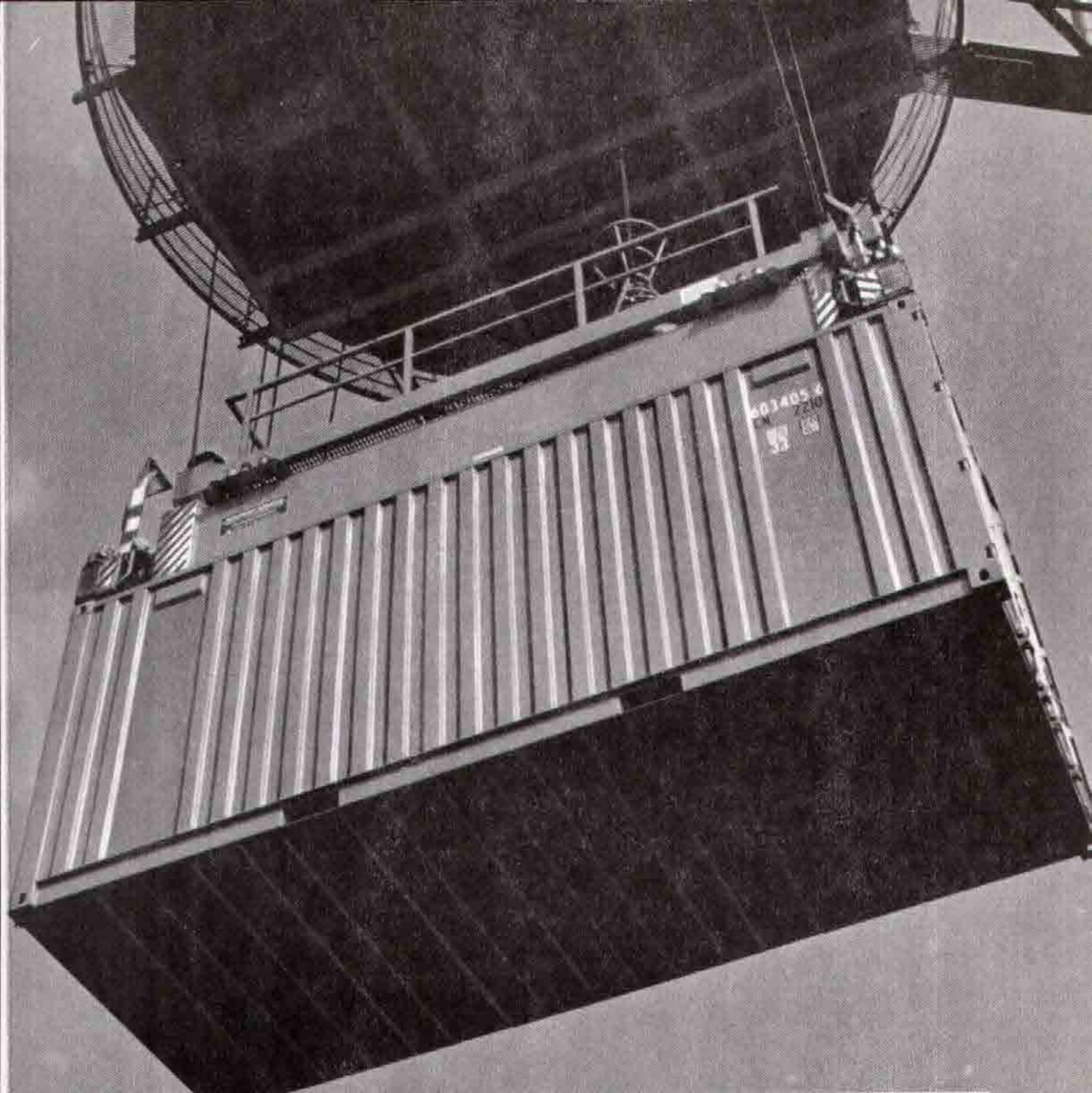
War die verwirrende Vielfalt der europäischen Münzsorten auf der einen Seite immer wieder Anstoß für staatliches Bemühen um Vereinheitlichung, wurde sie auf der anderen Seite zur Wiege eines Berufsstandes, der sich heute weltweit größter Achtung erfreut und einen großen Reiz auf die ins Berufsleben eintretenden Jugendlichen ausübt. Die Rede ist vom Bankier oder wie es heute nüchterner heißt, dem Bankkaufmann.

## Geldwechsler

Als Geldwechsler trat er im Mittelalter endgültig und nicht mehr übersehbar auf die Bühne der Geldgeschichte.

Als im Zeitalter der Kreuzzüge vom 11. bis 13. Jahrhundert zusammen mit dem Aufschwung des Orienthandels zusätzlich fremde Geldsorten in die europäischen Handelsstädte strömten, kannte sich schließlich nur noch ein Personenkreis in Gelddingen wirklich zuverlässig aus: der Geldwechsler. Die Geldwechsler tauschten auf den großen Märkten des Mittelalters jede Währung gegen die gewünschte andere um. Daß sie dabei Gewinn machten, denn schließlich lebten sie von ihrem Geschäft, versteht sich von selbst. **Ihre Geschäfte wickelten sie auf bankartigen Geldtischen ab.** Darum hießen sie in Italien **"Banchieri"** = also **Bankhalter**, woraus dann im deutschen Sprachraum der **"Bankier"** wurde.

Im späten Mittelalter erweiterten die "Bankiers" ihre Geschäfte. Neben den reinen Geldwechsellgeschäften kam das **Kreditgeschäft** mehr und mehr in Mode. **Der erste Wechsel**, in dem die Worte "Wechsel" und "Brief" erscheinen, wurde für Michael Behaim in Nürnberg von Thomas Prantsteller in Salzburg ausgestellt. Sein Ausstellungstag: Der 22. März 1443. Damit hatte im europäischen Raum das Papier Eingang in die Geldgeschichte gefunden. Aber es dauerte noch gut 200 Jahre, bis die Europäer das, was die Chinesen schon im 10. Jh. n. Chr. im Umlauf hatten, zum festen Bestandteil ihres Geldverkehrs machten: die Banknote. ■



Was es bedeutet, Bank eines Exportlandes zu sein.

Exportbank zu sein, bedeutet mehr als die schnelle Abwicklung des Zahlungsverkehrs unserer Kunden mit dem Ausland. Es bedeutet vor allem: über die richtige Finanzierung mithelfen, daß sich ein Produkt auf dem Weltmarkt verkauft. Denn erst Ware und Finanzierung zusammen ergeben oft das Angebot,

das sich im internationalen Wettbewerb durchsetzt.

So kann zum Beispiel ein langfristiger Besteller-Kredit mit kalkulierbarem Festzins bei den Geschäftsverhandlungen ausschlaggebend sein. Dafür sind wir als Bank eines exportorientierten Landes der richtige Partner.

**WestLB**

Die Bank Ihrer Initiativen.

Westdeutsche Landesbank Girozentrale  
Düsseldorf, Münster,  
Bielefeld, Dortmund, Essen, Köln, Frankfurt.

# STEUERUNGSHILFE VOM CONTROLLER

von Dr. Alexander F. Paulus, Berlin

*Der Controller ist in der Regel mit operativen Aufgaben befaßt. Um dabei - wie sich Lee Iacocca anschaulich mokiert - nicht zum 'nachvollziehenden Erbsenzähler' zu degradieren, sondern überzeugend zu verbesserten Geschäftsinhalten und -organisationen beitragen zu können, bedarf es nicht nur eines Untersuchungs- und Verbesserungskonzepts, sondern oft auch einer 'Ansiedlung' im Unternehmen, die es ihm ermöglicht, über Ressortgrenzen hinweg Zugang zur Bearbeitung von Grund-satzfragen nach quantitativen und qualitativen Gesichtspunkten zu erhalten. Dieses setzt persönliches Können des Controllers und ein dynamisches Verständnis von Controlling als Steuerungshilfe für die Geschäftsleitung voraus.*

Eine gute Untersuchung zeichnet sich zu aller erst durch den geschärften "Blick nach außen" - nämlich auf den Markt und die Konkurrenz - aus. So kann der Controller durch eine **Ära-Analyse**, die auch Zukunftsüberlegungen anstellt, die **Marktsubstanz** nach Konsumenten-, wie Anbieterverhalten, nach Handelsstrukturen und nach staatlichen Einflüssen erfassen. Die wirksamen Basisfaktoren - wie z. B. für den Konsumgüter-Markt: die Altersverteilungen, der pro Kopf-Verbrauch, die wichtigsten soziologischen Trends - lassen sich ebenfalls qualifizieren. So kann schließlich das Marktvolumen ermittelt und nach den wichtigsten Segmenten nicht nur detailliert, sondern auch für einen Zeitraum von 5 - 10 Jahren prognostiziert werden.

Was die Konkurrenz angeht, wird es unumgänglich sein, **das Leistungsprofil der wichtigsten Wettbewerber** nach auffälligen Stärken und Schwächen hin zu untersuchen, um daraus anschließend die Grundzüge wettbewerblcher Strategie bestimmen zu können.

Dieses ist sicherlich ungewohnte, aber nicht minder notwendige Vorarbeit. Ohne diesen 'Blick nach außen' kennt der Controller 'sein' Geschäft doch wohl nicht hinreichend.

Um nun zu Geschäftsinhalten des eigenen Unternehmens hilfreiche Aussagen machen zu können, tut der Controller gut daran, die **Haupterfolgsfaktoren** (HEF) zu ermitteln, die jeder Marktteilnehmer beherrschen muß, weil von deren Erfüllungsgrad der Geschäftserfolg abhängig ist.

In nur wenigen Unternehmen besteht überhaupt eine klare und abgestimmte Vorstellung darüber, auf welche Zielgrößen es letztlich im Markt ankommt, um erfolgreich zu sein. Diesen Bewußtseinsbildungs-Prozeß zu fördern und im Zeitablauf auch im Gang zu halten, sollte eine wichtige Controller-Aufgabe sein. Die HEF lassen sich nach den Stufen des Geschäftssystems formulieren; es sollten wenige - diese aber 'mit Biß' versehen - sein. So läßt sich ein 'Profil' je strategischer Geschäftseinheit erarbeiten, wie das eigene Unternehmen im Verhältnis zum jeweils besten Konkurrenten abschneidet (Abb. 1).

Aus dem 'Profil' können erste Verbesserungsnotwendigkeiten (z. B. in Administration, Marketing und Vertrieb), aber auch Ansätze für den Ausbau einer erfolgversprechenden Positionierung ('Innovator bei Mischungen und Verpackungen', 'herausragende Qualität') sichtbar werden.

Wichtige Erkenntnisse zur Verbesserung der Unternehmensstrategie lassen sich zudem aus der Untersuchung **der eigenen Geschäftsorganisation** ziehen. Deren Ausgestaltung entscheidet über das Niveau des Wirtschaftens und damit über die Fähigkeit des Unternehmens, als lebendiger Organismus wechselnden Marktanforderungen im Zeitablauf gerecht zu werden. Dabei dürften sich dynamische Unternehmen letztlich durch Charakteristika auszeichnen, wie sie sich - einer McKinsey-Erkenntnis folgend - schlagwortartig wiedergeben lassen:

- \* Nähe zum Kunden,
- \* 'Schuster, bleib bei deinem Leisten',
- \* Selbständigkeit, Unternehmertum,



Dr. Alexander F. Paulus, S. M. (M. I. T.), Industrieberatung & Treuarbeit, Mommsenstr. 68, 1 Berlin 12, mit den Beratungsschwerpunkten Unternehmensplanung/Strategie; Controlling / Wirtschaftlichkeitsverbesserungen; Geschäftsorganisation.

**beispielhaft**

M zeigt deutliche Defizite in erfolgswirksamen Unternehmensfähigkeiten; gleichzeitig werden Ansatzpunkte für eine verbesserte Strategie erkenntlich.

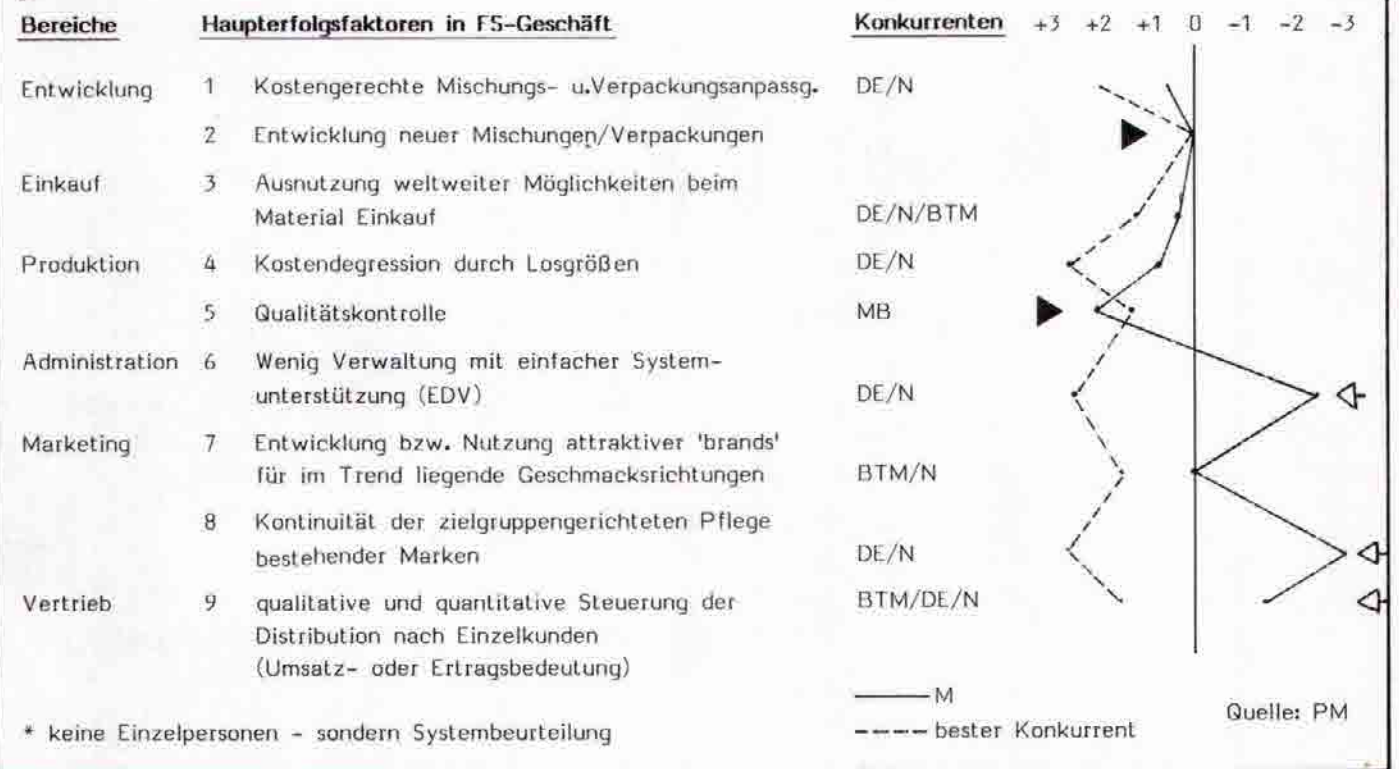


Abbildung 1

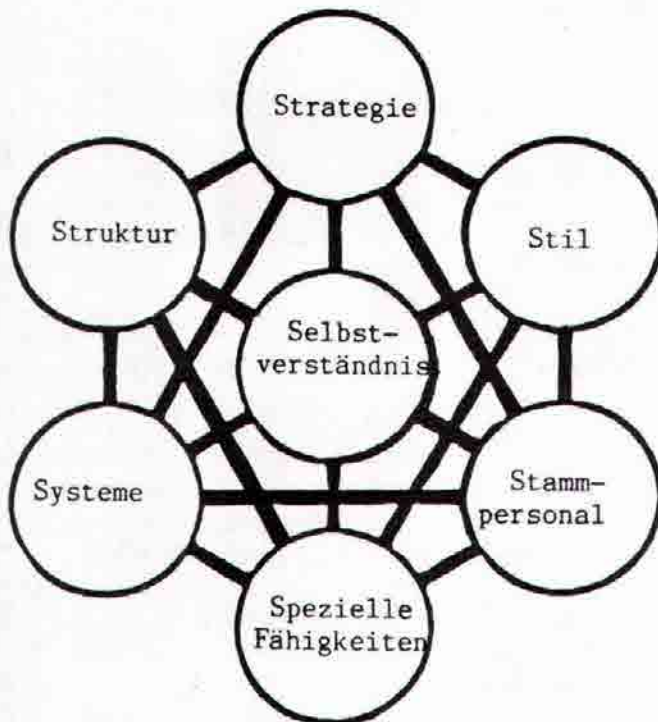


Abb. 2: 7 Ansätze zur Beurteilung und Ausgestaltung einer schlagkräftigen Organisation

- \* Produktivität durch Menschen,
- \* Konzentration auf Aktionen, Durchführung,
- \* Einfache Abläufe, kleine Stäbe,
- \* Kombination aus straffer und lockerer Führung,
- \* Minimierter 'Papierkrieg'.

Bei solch 'hohen' Vorgaben fällt es nun nicht einfach, die eigene meist komplexe Unternehmensorganisation 'emotionslos, aber treffend' zu beurteilen. An den weithin anerkannten 7 Elementen - '7S' - der Unternehmensorganisation, wie sie in Abb. 2 dargestellt sind, lassen sich Stärken und Schwächen ableiten. Einige Organisationsdefizite sind hier beispielhaft angeführt.

Sind das HEF- und das 7S-Konzept primär darauf angelegt, eigene Geschäfts- bzw. Organisationsmängel zu identifizieren, so ermöglicht eine geschickte Konzept-Kombination einen unkomplizierten Denkansatz, die Unternehmensfähigkeiten marktgerecht und zielgerichtet zu verbessern.

Ausgangspunkt bleiben die einzelnen HEF des Geschäfts, die im Hinblick auf eine erfolgversprechende Strategie des Hauses zu sehen sind. Die Strategie - als erstes S-Kriterium - definiert letztlich Inhalt und 'Niveau' der Soll-Ausprägung für die restlichen sechs S-Kriterien. Um die identifizierten Stärken und Schwächen des eigenen Unternehmens wissend, lassen sich nun für jedes



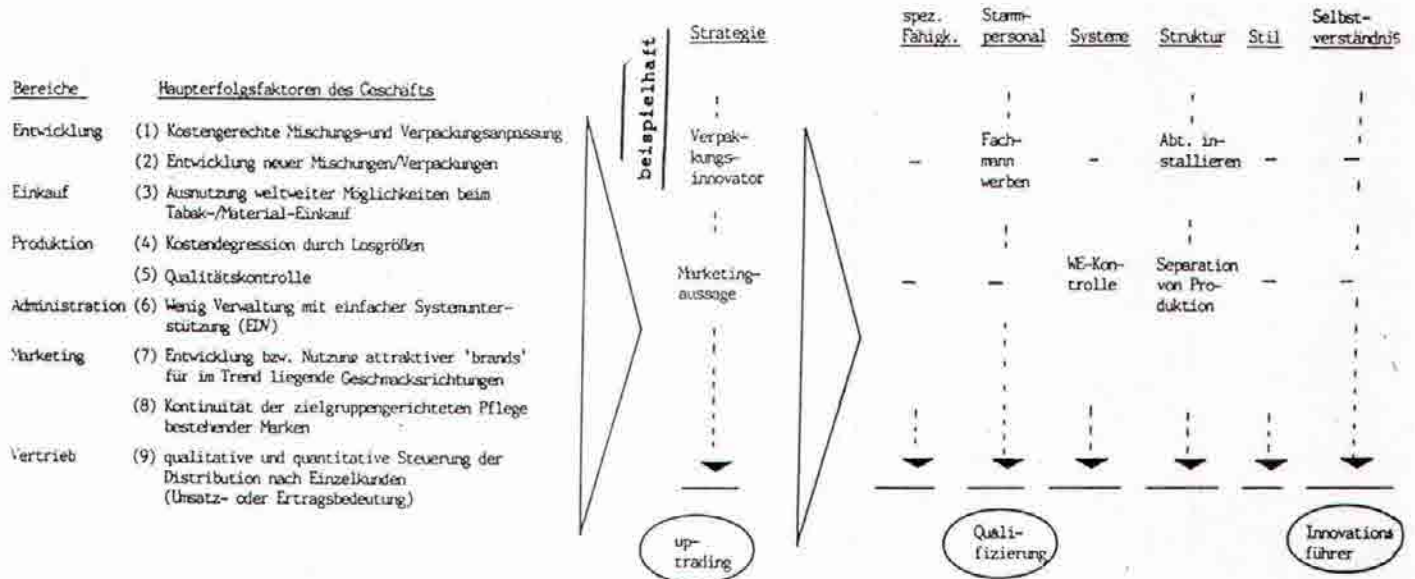


Abb. 3: Der Controller kann qualifizierte Vorschläge zur Verbesserung des Geschäftssystems erarbeiten. Dazu bieten sich Folgerungen aus der Verbindung der Haupterfolgsfaktoren mit den Kriterien des "7S"-Systems an.

einzelne 7S-Kriterium Verbesserungswünsche definieren (Abb. 3). Beispielsweise kann somit der HEF 'Entwicklung neuer Mischungen/Verpackungen' nahelegen, entsprechende personelle Ressourcen einzukaufen oder zur Kooperation zu gewinnen. Ebenso könnte die im Unternehmen zu aktivierende Innovationsfähigkeit nahelegen, die Bedeutung von Forschung und Entwicklung in der Organisationsstruktur des Hauses aufzuwerten. Der HEF-'Qualitätskontrolle' könnte den technischen Ausbau des Kontrollsystems ebenso wie eine Qualitätsherausstellung in der Marketingaussage zur Folge haben.

Die Summation der erarbeiteten Erkenntnisse sollte - abschließend nach den einzelnen S-Kriterien geordnet - auf einen 'konsistenten Nenner' gebracht werden.

Dem Controller eröffnet sich in der Tat ein bedeutendes Betätigungsfeld; bei Fingerspitzengefühl und Weitblick wird er im Unternehmen weniger als 'Kontrolleur', denn als Helfer tätig werden; vorausgesetzt, ihm wird im eigenen Unternehmen die Aufgabe des 'internen' Beraters - oder besser noch: des Lotsen - zuerkannt. ■

Ansichten und Einsichten vom Controller Perfections-Seminar am 14.-18.4.86 auf Schloß Hünigen/Bern

**OPERATIONS - RESEARCH FÜR CONTROLLER**  
 von Hans-Jürgen Schmidt, Berlin (Eternit AG)

Obwohl der Begriff "Operations Research" schon fast eingedeutscht ist, geht dieses Verfahren, das mit Verfahrens-, Unternehmens-, Planungs-Ablauf, Entscheidungsforschung und Operationsanalyse (Wöhe) übersetzt werden kann, **erst jetzt** mit Hilfe der Microelektronik und neuen Softwareprogrammen auf PC's **so richtig forsch** in die Anwendung. Die Methoden des OpR sind für den Controller schon deshalb so attraktiv, weil sie Optimierungsrechnungen beinhalten. Der Controller ist ja von seiner ganzen Natur aus auf das Optimum - nicht etwa auf Maximum oder Minimum ausgerichtet.

So werden dem Seminar-Teilnehmer auf Schloß Hünigen von Dr. Deyhle und Prof. Dr. Popp (Uni Bern) außer Grundbegriffen des "OpR" die Simulation und Warteschlange, "Deterministische und stochastische Entscheidungsbäume", "Sequentielles und simultanes Denken" sowie auch Lineare Programmierung nicht nur staubtrocken, theoretisch erläutert, sondern in den Räumen der Universität Bern am PC in Arbeitsgruppen und Teamwork-Form präsentiert.

**Selbst Nicht-Mathematikern** konnten in einprägsamer Form erforderliche Modellrechnungen, z. B. den Einbau einer Null-eins-Variablen (Disjunctive-Constraints) in ein Entscheidungsmodell, verständlich werden.

Alles in allem, ein gelungenes Perfections-Seminar, das hoffentlich bald\* wiederholt wird, da die Nachfrage sehr groß sein dürfte.

\* ja, von 27. bis 31. Juli 1987

# STRATEGIE IN DER KOOPERATION: CHANCEN UND RISIKEN EINER KOOPERATION RECHTZEITIG DURCHLEUCHTEN

von Peter Winck, Frankfurt/M.



Peter Winck, Fontanestr. 98, 6000 Frankfurt 50, Dipl.-Kfm., Partner der FRASER Ges. f. Unternehmensberatung mbH, Essen, Zindelstr. 12, ist Leiter des Fachbereichs Controlling/Betriebswirtschaft. Spezialgebiete: Geschäftsfeldmanagement, Forschungs- und Entwicklungsmanagement, Ressourcenoptimierung.

*Fehlende Absprachen über Ergebnisziele der Beteiligungsgesellschaft gefährden den Erfolg eines strategischen Schlüsselproduktes, das von dieser gefertigt werden soll. Eine klare Aufgliederung in Verantwortungsbereiche mit ihren Kosten- und Erlösgrößen sowie eine Moderation der Ergebniszuzuweisung beseitigen diesen Engpaß. Die konsequente Anwendung der Controlling-Philosophie hilft auch hier, Reibungsverluste im Management-Prozeß abzubauen.*

## 1. Die beiden Partner

1. 1. Ein Gerätehersteller der Kleinserienfertigung im Investitionsgüterbereich sucht Anlehnung an einen größeren Partner. Sein Produktprogramm (Umsatzvolumen 10 Mio. DM) mit einem gut eingeführten Markennamen, Absatz über den Direktvertrieb und über Handelsvertretungen war strategisch "ausgereizt". Es hatte ihm bis zuletzt eine angemessene Kapitalverzinsung und den Aufbau einer beachtlichen Substanz im Fertigungsbetrieb ermöglicht. Die Absatzchancen waren aufgrund der technologischen Entwicklung zur Elektronik stagnierend. Die Möglichkeiten der Produktverbesserung waren nahezu voll ausgeschöpft, und mit "Bordmitteln" war der eigentliche Sprung in völlig neuartige Technologien der Elektronik nicht möglich. Unternehmensleitbild und Kundenpotential ließen auch kein Ausweichen auf andere Produkte zu.

Die Alternative war - nachdem man bereits in die Phase der Unterbeschäftigung gekommen war - klar; nämlich: Gesund schrumpfen oder mit einem Partner wachsen.

Man fand einen Partner, der sich mit 49 % an der Gesellschaft beteiligte.

1. 2. Der Partner war ein Unternehmen der Großindustrie und hatte in langjähriger Entwicklungsarbeit Verfahrens-Know-how aufgebaut, welches die Basis für die strategische Sicherung eines Geschäftsfeldes sein sollte. Das Geschäftsfeld -

ursprünglich gebildet aus **Herstellung und Vertrieb von Produkten für einen bestimmten Anwenderkreis** - war bedroht durch die technologische Entwicklung zur Elektronik. Das ursprüngliche "Geschäft" würde in einem absehbaren Zeitraum durch elektronische Geräte ersetzt werden.

So suchte man für die Gerätefertigung von Maschinen aus dem eigenen Verfahrens-Know-how die Einflußnahme auf einen kleinen, flexiblen Gerätehersteller. Komplementäre Geräte würde man als Handelsware auf dem internationalen Markt zukaufen. Im Großunternehmen selbst hatte sich der Aufbau einer eigenen derartigen Gerätefertigung als wenig zweckmäßig erwiesen, man hatte hier bereits "Lehrgeld" bezahlt, und es war klar geworden, daß nur über den Kauf eines vorhandenen, gut eingeführten Unternehmens (oder eine Beteiligung) der Schritt in die mechanische Fertigung ohne Reibungsverluste getan werden sollte.

## 2. Die Zielabsprachen

Man vereinbarte die Beteiligung und folgende wesentliche Punkte:

1. Die Produktion von Geräten, soweit diese auf eigenem Verfahrens-Know-how aufbauten, Zug um Zug auf die Beteiligungsgesellschaft zu überführen;
2. daß diese eine wirtschaftliche Herstellung und
3. die Abrechnung zu einem angemessenen Preis gewährleisten würde.

4. Die vorhandenen Kapazitäten des Fertigungsbetriebes sollen ausgelastet und ihr Ausbau soll entsprechend der Produktionserweiterung betrieben werden. Ein Beirat auf Gesellschafterebene würde die entsprechenden Investitionen (wie auch alle übrigen Grundsatzfragen der Beteiligungsgesellschaft) steuern.
5. Die Vertriebe sollten getrennt bleiben, das Assortiment des Geräteherstellers sollte - wie vor der Beteiligung - eigenständig weiterbestehen, die Fertigung für den Partner sollte an diesen abgeliefert und über seine Vertriebsorganisation abgesetzt werden.
6. Die Geschäftsführung sollte von dem bisherigen alleinigen Gesellschafter (wie bisher) wahrgenommen werden.

### 3. Konfliktfelder

Im fortgeschrittenen Stadium der Zusammenarbeit wurde FRASER mit dem Fall betraut, weil sich die erwartete, reibungslose Zusammenarbeit nicht ergeben hatte.

3. 1. Der Ausbau von Konstruktion und Fertigung in Vorleistung auf den mittelfristigen Produktionsplan, die vorhandene Unterauslastung der Kapazitäten, das Auftreten von Geschäftseinbrüchen aus einer Fehleinschätzung der Serienreife von Neuentwicklungen führten am Ende des dritten Jahres noch immer zu negativen Geschäftsergebnissen. Eine optimistische Hochrechnung ließ nach weiteren zwei Jahren und die pessimistische nach vier Jahren ein Durchschreiten der Gewinnschwelle erwarten.

Was war sonst:

3. 2. Der Verrechnungspreis eines Schlüsselproduktes der Zusammenarbeit war so hoch, daß das Gerät nur mit einer "völlig uninteressanten" Spanne über die Vertriebsorganisation des Partners abzusetzen war. Der Marktzutritt dieses so wichtigen Produktes war gefährdet!!

Und auf der Ebene der Motivation und der Verhaltensweisen ergab sich folgendes Bild:

3. 3. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beteiligungsgesellschaft war demotiviert. Als ehemals Erfolg gewohnter Unternehmer glaubte er nun, einen Fehler mit der Beteiligung eines Partners gemacht zu haben. Mit seinem Programm allein würde er viel besser dastehen: Er hätte sein eigenes Programm besser gepflegt, die notwendigen Bereinigungen in seinem Kostenapparat vorgenommen und vernünftige Ergebnisse erzielt. Er ist in seinem Stolz verletzt.

3. 4. Er ist jedoch nicht nur in seinem Stolz verletzt, sondern hat angefangen zu "bremsen":

Er erhielt nicht genügend Signale für seine dispositiven Entscheidungen!

Zuvor hatte man im ersten Jahr der Zusammenarbeit gemeinsam einen Mittelfristplan für die Beteiligungsgesellschaft erarbeitet, der in einem 5-Jahres-Zeitraum das Durchschreiten der Gewinnschwelle im zweiten Planjahr und eine Steigerung des Gesamtumsatzes um mehr als das 5-fache vorsah.

Im ersten Planjahr zeichnete sich jedoch aus der Zusammenarbeit eine erhebliche Beschäftigungsabweichung ab. Informell hörte er auch pessimistische Töne aus dem Vertrieb des Partners. Fertigungsaufträge, die gemäß Mittelfristplan zu erwarten waren, ließen auf sich warten, ohne daß der Partner neue Orientierungspunkte gab, wohin die "Reise gehen sollte". So wurde in Personal und Sachmittel nicht mehr investiert, es sei denn, nach langen Diskussionen über alle Instanzen mit dem Partner.

3. 5. Beim Partner wiederum baute sich ein Vorurteil gegen die Beteiligungsgesellschaft auf: War sie so leistungsfähig und flexibel, wie man gedacht hatte? Es zeigten sich ärgerliche Engpässe in Konstruktion und Qualitätssicherung, die nur immer nach langem Hin und Her behoben werden konnten. Es gab überhaupt keine Transparenz über die "echten" Kosten, und dann störte vielfach der unklare Einfluß des Assortimentes auf Beschäftigung und Ergebnis.

Die Gesamtsituation bedurfte dringend einer Moderation, wenn die Zielsetzungen beider Gesellschafter erfüllt werden sollten.

### 4. Analyse der Konfliktsituation

Zur Ableitung eines tragfähigen Lösungsweges nahm FRASER eine sorgfältige Erhebung der "Ist-Zustände" an allen Schnittstellen zwischen den Gesellschaften vor.

Diese zeigten im wesentlichen folgende Eckwerte für die Beteiligungsgesellschaft.

#### 4. 1. Unterschiedliche Bedeutung der beiden Programmteile

Die Überprüfung der Absatzchancen beider Programmteile bestätigte die Aussage, daß das **Assortiment "strategisch tot"** sei. Sein Markt war real stagnierend, die Preise "ausgereizt". Bei dem vorhandenen Verdrängungswettbewerb würde auch eine gewisse technologische Führerschaft durch Produktverbesserung nur eine Sicherung der Marktanteile bringen.

Die Absatzchancen der Gerätefamilie aus dem **Partner-Know-how** waren völlig anders geartet: Die Nachwuchsprodukte eines strategischen Geschäftsfeldes mit **hoher Geschäftsfeldstärke** (Image, Durchsetzungsfähigkeit usw.) wiesen ein beachtliches Potential auf - unter der Bedingung der "Zähmung" der direkten Kosten des Produktes. Die Entwicklungsarbeit des Partners ließ die hohe Priorität der Produktfamilie und die reale Chance erkennen, noch im Mittelfrist-Zeitraum weitere Nachwuchsprodukte auf den Markt zu bringen.

Das bedeutet für die Beteiligungsgesellschaft, daß das Altsortiment ganz schnell seine Bedeutung einbüßen würde und auch ein schneller Übergang zu einem fast reinen "Lohnfertiger" stattfinden würde - der jedoch aus dem bei ihm aufgebauten Fertigungs-Know-how ein Angebotsmonopol besaß.

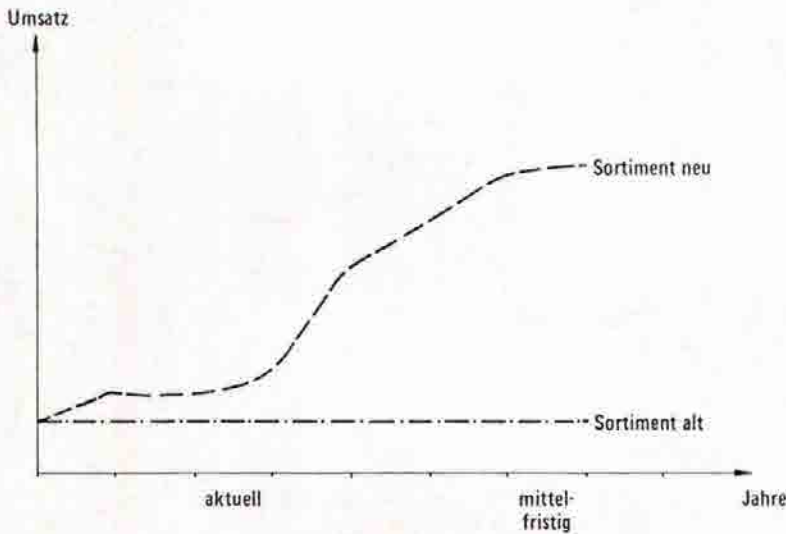


Abb. 1: Umsatzverläufe der beiden Programme zu konstanten Preisen

Abb. 1 zeigt die zu erwartenden Umsatzverläufe. Auch die Leistungserbringung für beide Programmteile bedurfte einer höchst unterschiedlichen organisatorischen Struktur mit dem entsprechenden unternehmerischen Risiko (nämlich einem sehr eingeschränkten Risiko des Fertigungsprogramms für den Partner - vorausgesetzt, daß eine sachgerechte Zuordnung für das Beschäftigungsrisiko als Teil des Vertriebsrisikos gefunden wurde).

Abb. 2 gibt einen Überblick über die Risiken beider Programme.

**4. 2. Unterschiedliche Deckungsbeitragskraft der beiden Programme**

Die Deckungsbeiträge (Anteile zur Bestreitung der aufgebauten "Strukturkosten") entwickelten sich bei beiden Programmen sehr unterschiedlich.

	Sortiment alt	Sortiment neu
Entwicklungsrisiko	x	
Vertriebsrisiko	x	
Fertigungsrisiko	x	x

Abb. 2: Risiken der beiden Programme

Dies darzustellen, war Aufgabe einer differenzierten Kostenanalyse, die aus dem wenig aussagefähigen Rechnungswesen und durch gezielte Interviews zu gewinnen war.

Es ging um folgende Fragestellungen:

- Ermittlung der Planergebnisse in den verschiedenen **Beschäftigungszonen**;
- Ermittlung der latenten Reserven aus der vorhandenen Unterbeschäftigung, also des **Sockels an Soll-Kosten**, auf welchem die zusätzlichen Kosten aus dem (allein expandierenden) Partner-Programm aufzusetzen waren;
- Ermittlung der Faktoren für die Ableitung von **Lernkurven** in Teilefertigung und Montage;
- Ermittlung von Ansatzpunkten für die **Wertanalyse** und Abschätzung des Rationalisierungspotentials.

So konnte FRASER beide Partner für die Notwendigkeit überzeugen, eine größere Klarheit in den Zielabsprachen zugrunde zu legen (und folglich auch in deren Transformation in die Produktkalkulation).

Danach wurde deutlich, daß die bisherige Autonomie in der Ermittlung des Verrechnungspreises an den Partner nicht mehr vertretbar war. Das bisherige Verfahren der Zuschlagskalkulation mit Sätzen, mit denen man in der Vergangenheit "gut zurechtgekommen" war, mußte zu irreführenden Ergebnissen und Streitigkeiten führen.



Abb. 3: Problemfelder der klassischen Kalkulation

Die derart aufgemachte Kalkulation mußte zu folgenden Resultaten führen:

Folge 1 Falsche Produktbeurteilung hinsichtlich seiner Ergebniswirksamkeit beim Hersteller.

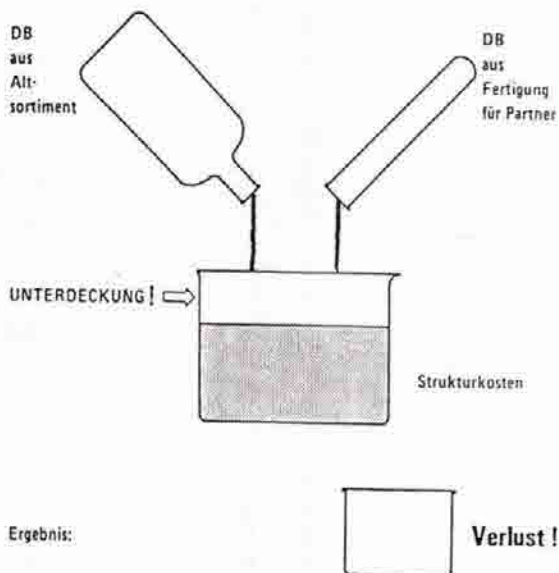
Folge 2 Falsche Produktbeurteilung beim Know-how-Geber und Vertreiber, der einen unerwartet hohen Verrechnungspreis akzeptieren mußte.

Folge 3 Mißtrauen auf beiden Seiten.

Die mittelfristige Ergebnisplanung zeigte, daß nach Durchschreiten der Gewinnschwelle beachtliche Profite in der Beteiligungsgesellschaft anfallen würden. Die Rechnung zeigte weiter, daß diese ausschließlich aus der Fertigung für den Partner stammten, würde man mit dem wie oben gebildeten Verrechnungspreis weiterfahren.

Zwei einfache Darstellungen der Situationen aktuell und mittelfristig konnten den unterschiedlichen Fluß der Deckungsbeiträge aus beiden Programmen deutlich machen:

Kurzfristig blieb eine Unterdeckung der Strukturkosten bestehen (Abb. 4).



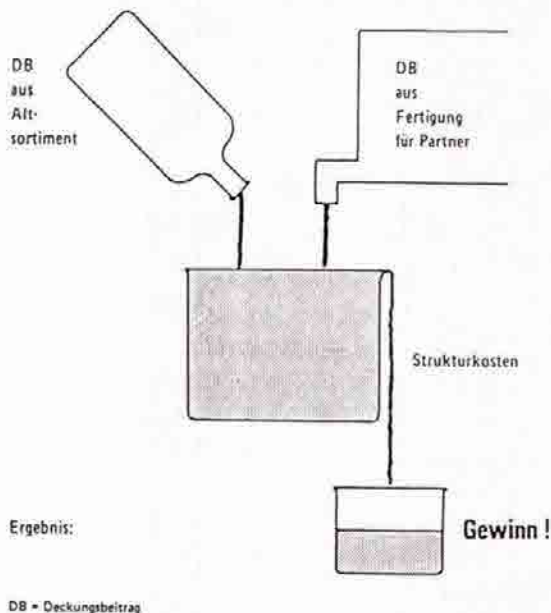
DB = Deckungsbeitrag

Abb. 4: Ergebnisentwicklung: Aktuelle Situation

In der mittelfristigen Situation fließt der Topf zu deckender Strukturkosten deutlich über (Abb.5).

Dieser Effekt kam aber nur aus der neuen Gerätefamilie, die jedoch zur Erlangung eines Wettbewerbsvorteiles unter anderem auch einen niedrigen Einstandspreis\*) brauchte:

\*) Einstandspreis: Proportionale Kosten und stufenweise Zuweisung von Deckungszielen. (Deckung direkter Kosten und Anteil allgemeiner Strukturkosten und Anteil am Ergebnisziel)



DB = Deckungsbeitrag

Abb. 5: Ergebnisentwicklung: Mittelfristige Situation

Der Verrechnungspreis war also kritische Schlüsselgröße! Es wurde ganz deutlich, daß Einvernehmen darüber geschaffen werden mußte, wie groß das Gewinnziel und der Strukturkostenblock sein sollten sowie daß eine Transparenz der proportionalen Kosten der Fertigung für den Partner unabdingbar war.

#### 4. 3. Clearing-Prozeß zwischen den Partnern schafft Vertrauen

Die sorgfältige Erhebung der Zielsetzungen und zugehörigen Maßnahmen auf beiden Seiten sowie die erkennbaren Chancen auf der Ebene der Ergebnisrechnung ermöglichten FRASER die eigentliche Moderation im Prozeß, neues Vertrauen im Verhältnis beider Partner zueinander zu wecken. Es wurde klar, daß man strategisch "in einem Boot" saß, daß nur Transparenz, klare Trennung der Einflußzonen und klare Formulierung der Ergebnisziele dahin führen konnten, die vorhandenen Chancen gemeinsam zu nutzen.

#### 5. PROBLEMLÖSUNG

##### Klare Verantwortungsbereiche und Zielsetzungen

Um die völlig unterschiedliche unternehmerische Situation des "Alt-sortimentes" berücksichtigen zu können und um einen Anreiz zu bieten, dieses weiter zu pflegen (und dann auch das Ergebnis hieraus zu erkennen), wurde eine Profit-Center-Rechnung für die Beteiligungsgesellschaft vorgesehen, wie sie in Abb. 6 skizziert ist.

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
24	26	33	G	V	Z

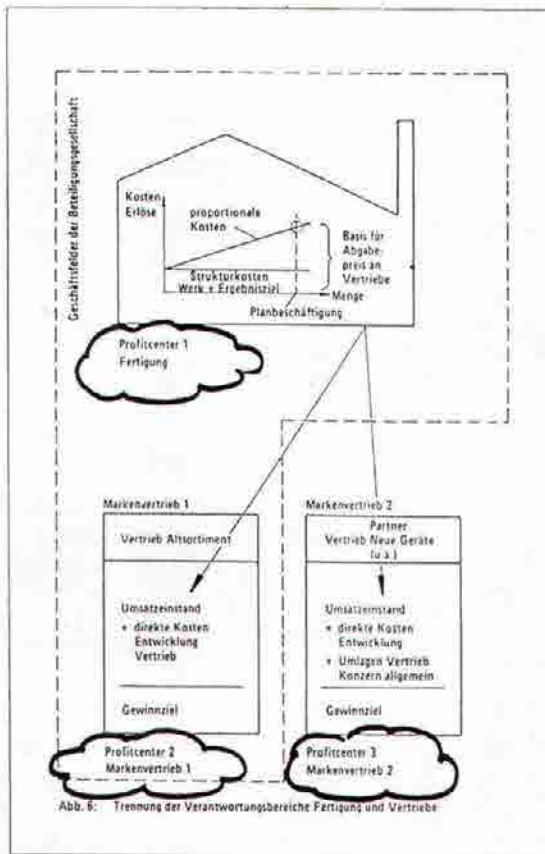


Abb. 6: Trennung der Verantwortungsbereiche Fertigung und Vertriebe

Man erkennt drei handelnde Verantwortungsbereiche: Die Fertigung des GESAMT-Programms, den Vertrieb des Altsortimentes und den Markenvertrieb 2 des Partners. Die Geschäftsfelder der Beteiligungsgesellschaft (Fertigung und Markenvertrieb 1) sind gestrichelt umrahmt und sollen die Profit-Center 1 und 2 bilden. Auf den Markenvertrieb des Partners im Profit-Center 3 hat die Beteiligungsgesellschaft keinen Einfluß, sondern sie liefert nur einige der von diesem vertriebenen Geräte.

Im Symbol der Fertigung ist das **Break-even-Diagramm als Schrittmacher für die Verrechnungspreisbildung** eingezeichnet.

Der Verrechnungspreis ergibt sich bei Planbeschäftigung als Summe aus

- + proportionalen Kosten
- + Strukturkosten des Werkes
- + Overheads
- + Ergebnisziel

(in der Kalkulation auf das einzelne Gerät gemäß Planbeschäftigung zugerechnet).

Weil es in dem besprochenen Fall im wesentlichen auf die Kondition der Lieferung der Geräte an den Partner ankommt, beschränken wir die Erläuterung auf die wesentlichen ergebnisbestimmenden Komponenten der Fertigung (Profit-Center 1).

Proportionale Kosten bestimmt (im Plan) aus Stückliste und Arbeitsplan; Verbrauchs- und Verfahrensabweichungen gehen in der Planperiode zu Lasten/zugunsten des Profit-Centers - ebenso Preisabweichungen.

### Strukturkosten

Gesamtvolumen, dispositiv bestimmt aus angemeldeten Stückzahlen und geschäftspolitischen Beschlüssen. Soweit produktdirekt, in stufenweiser Deckungsbeitragsrechnung zu berücksichtigen, evtl. produktgruppen- oder sortimentsdirekt. Allgemeine Strukturkosten können - wie bei der Zuschlagskalkulation - auf der Basis geeigneter Kostenarten (-gruppen) zugeordnet werden. Verbrauchs- und Preisabweichungen bleiben im Profit-Center hängen.

Von großer Bedeutung in der Zusammenarbeit ist die Berechnung von **Beschäftigungsabweichungen** des Werkes: Durch eine Ist-Kalkulation und Nachverrechnung am Ende der Abrechnungsperiode wird diese Abweichungsart wieder aufgelöst (zu Lasten/zugunsten der beiden Markenvertriebe durch eine Korrektur der Verrechnungspreise). Diese Beschäftigungsabweichung wird nicht von der Fertigung verantwortet.

### Overheads

Allgemeine Verwaltungskosten der Beteiligungsgesellschaft werden - ähnlich wie die allgemeinen Strukturkosten - behandelt.

Abweichungen bleiben im Ergebnis der Beteiligungsgesellschaft "hängen".

### Ergebnisziel

Für die Höhe des Ergebniszieles der Fertigung kam eigentlich nur eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals in Frage. Wegen des eingeschränkten Risikos (Bereitstellung der angeforderten Struktur, Fertigung im Rahmen definierter Wirtschaftlichkeitsbedingungen) kamen keine anderen Zielgrößen neben dem Ziel der Substanzerhaltung und des Substanzausbaus in Betracht.

Man könnte im Zusammenhang mit der Verrechnung der Strukturkosten auch den Grundgedanken der Abgeltung des "angemeldeten" Strukturbedarfs über eine "Miete" und der laufenden Berechnung nur der proportionalen Kosten diskutieren. Dieser Gedanke wirft jedoch zwischen eigenständigen juristischen Personen große Probleme auf und war im konkreten Fall nicht anwendbar.

Auf einen wesentlichen Punkt der Konstruktion sei nochmals hingewiesen: Dem Geschäftsführer-Gesellschafter steht sein altes Produktprogramm wieder - wie früher - zur vollen Entfaltung zur Verfügung: Jedes Tun oder Lassen wird in "seinem Profit-Center" klar abgegrenzt ergebniswirksam.

# INVESTITIONS-CONTROLLING

## BEGRIFF, VORAUSSETZUNGEN, INSTRUMENTE UND HINDERNISSE DES INVESTITIONSERFOLGS

von Dipl.-Kfm. Dr. Dieter Liebsch, Hamburg

*Kostensteigerungen, kürzer werdende Produktlebenszyklen, höhere Aufwendungen für F & E, zunehmende Erfolgs- und Marktungewißheit, verschlechterte Rentabilitätsaussichten etc. etc. sind Vokabeln des "täglichen Bedarfs" für den Controller. Mehr denn je steht damit die Investition - sprich: die zukunftsorientierte Verwendung finanzieller Mittel - im Zentrum der Diskussion.*



Dr. Dieter Liebsch (36) ist Referent für Controlling & Betriebswirtschaft bei der Batig GmbH in Hamburg

### Zum Problemhintergrund des Investitions-Controlling: Der Investitionsbegriff

Der Begriffsumfang Investition zeichnet sich in der Fachliteratur in erster Linie dadurch aus, daß er nicht einheitlich verwendet wird. <sup>1)</sup>

In diesem Aufsatz wird unter einer Investition die **langfristige** Verwendung von finanziellen Mitteln in Sach- und Finanzanlagen verstanden. Damit ist ex definitione das Umlaufvermögen ausgespart, da es sich hierbei um häufig wiederkehrende - kurzfristig wiederholbare - Dispositionsakte handelt, die einem permanenten Kapitalbindungs- und Kapitalfreisetzungsprozeß unterliegen. <sup>2)</sup>

Der Investitionsbegriff im oben beschriebenen Sinne enthält 4 relevante Merkmale: Die Investition reicht aufgrund ihres langfristigen - strategischen - Charakters weit in die Zukunft hinein, der Entscheidungs- (Investitions)erfolg ist aufgrund der Zukunftsbezogenheit ungewiß, der Investor hat sich durch seine Entscheidung für einen bestimmten Zeitraum festgelegt und Korrekturmaßnahmen sind in der Regel teuer und ergebnismindernd.

Die Notwendigkeit der Minimierung ergebnisbelastender Korrekturmaßnahmen erfordert daher die Installierung eines angemessenen Investitions-Controlling.

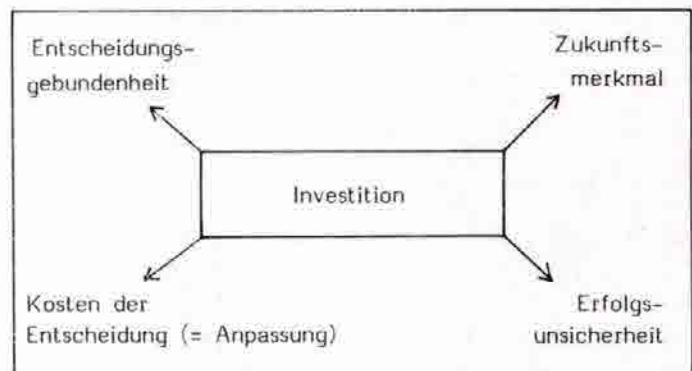


Abb. 1: 4 Kennzeichen der Investition

### Der Controllingbegriff

Obwohl es seit ca. 35 Jahren eine Praxis des Controlling in deutschen Unternehmen gibt <sup>3)</sup>, ist bis heute ein generell akzeptiertes Begriffsverständnis "Controlling" nicht festzustellen. Zu häufig wird Controlling noch mit Kontrolle gleichgesetzt. Diese Gleichsetzung ist insofern einer positiven Verbreitung des Controlling-Verständnisses hinderlich, da mit Kontrolle häufig Negativ-Assoziationen verbunden sind.

Da es ein deutsches Wort für Controlling nicht gibt, hilft man sich häufig mit der Aufzählung von Translationsmöglichkeiten wie: steuern, lenken, regeln, gestalten etc.

Hier soll unter Controlling die Umsetzung (-leitung) von Maßnahmen in Zahlen zwecks Planung und Steuerung des Gewinnziels verstanden werden. <sup>4)</sup> Damit ist Controlling idealtypisch immer zukunftsbezogen und gestaltend. Kontrolle dagegen ist rückwärts gerichtet und feststellend.

**Definition und Funktion des Investitions-Controlling**

Unter Investitions-Controlling wird nach Herleitung des Investitions- und Controllingbegriffs die Definition und Realisierung von Maßnahmen verstanden, die eine zieladäquate Erfüllung des Investitionsprogramms gewährleisten.

Investitions-Controlling ist damit ein zentraler Bestandteil der ergebnisorientierten Unternehmensplanung und setzt demzufolge nicht mit der Beendigung einer Investition im Sinne einer Nachschaurechnung ein, sondern fungiert als betriebswirtschaftlicher Begleiter während des gesamten Investitionsverlaufs. Investitions-Controlling wird mithin zu einer dynamischen Funktion, die wesentlich den Erfolg oder Mißerfolg einer Investition mitbestimmt.

**Investitions-Controlling und Investitionsprozeß**

Mit Planung, Entscheidung, Realisierung und Kontrolle sind die Phasen des Investitions-Controlling beschrieben. <sup>5)</sup>

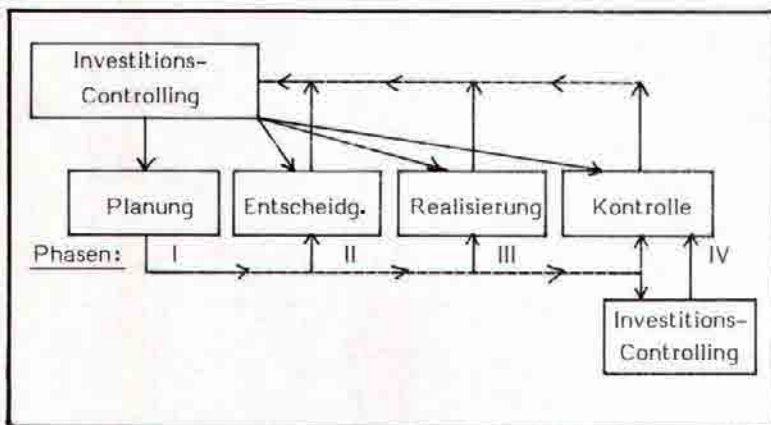


Abb. 2: Phasen des Investitions-Controlling

Abb. 2 zeigt das interdependente Beziehungsnetz, das zwischen den einzelnen Phasen des Investitionsprozesses und dem Investitions-Controlling besteht. Sie zeigt weiterhin den Gestaltungsfreiraum des Investitions-Controlling, der durch die Eingriffsmöglichkeit/-notwendigkeit - bei Zielabweichungen - in den einzelnen Phasen dokumentiert wird.

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
23	31	38	T	L	F

**DIE INVESTITIONSPLANUNG**

**Ermittlung des Investitionsbedarfs**

Der 1. Schritt der Investitionsplanung besteht in der umfassenden Ermittlung des Investitionsbedarfs, der nach einer sorgfältigen Analyse zu konkretisieren und in den Investitionsplan einzubinden ist.

Dabei ist kritisch zu hinterfragen, welche Möglichkeiten bestehen, die Mittel anderweitig - rationeller - einzusetzen. Es sind daher **Investitionsalternativen** herauszuarbeiten, insbesondere Alternativen, die einen positiven Einfluß auf die Erhöhung der **Flexibilität** im Unternehmen haben.

Auf dieser Stufe ist es durchaus sinnvoll, die Frage "make or buy" zu diskutieren. Insbesondere dann, wenn die Investition zu einer sprunghaften Ausweitung des Kapazitätsangebots und hiermit verbundenen höheren Fixkosten führt.

**Bestimmung der Investitionsvorhaben**

Die investitionsvorschlagenden Gruppen, Abteilungen, Bereiche etc. sind gehalten, ihren Investitionsbedarf so genau wie möglich zu beschreiben. Dazu gehören alle technischen sowie wirtschaftlichen Daten des Investitionsvorhabens. Hier kann es zu schwerwiegenden Mißverständnissen kommen, da der Investitions-Controller in der Regel eine betriebswirtschaftliche Qualifikation hat und die technischen Daten dementsprechend nicht oder nur schwer nachvollziehen kann. Das technische Umfeld wird dann häufig zu unkritisch und als gegeben akzeptiert.

Der betriebswirtschaftliche Investitionsbegleiter wird sich bei passender Gelegenheit dann mit seiner Expertenmacht rächen, in dem er die investitionsrelevanten Datenkonstellationen und deren Auswirkung auf das wirtschaftliche Umfeld verklassifiziert darstellt. Dieses Beispiel macht deutlich, daß neben den technischen und betriebswirtschaftlichen Anforderungen an den Controller auch Verhaltensanforderungen gestellt werden (müssen!). <sup>6)</sup>

Weiterhin sind die Zwecke der Investitionen zu nennen, da sie neben den Ergebnissen der Investitionsrechnung ebenfalls die Entscheidung für die Genehmigung zur Durchführung eines Investitionsvorhabens beeinflussen. Folgende Zwecke sind anzugeben:

Investitionszwecke				
Erweiterg.	Erneuerg. Qualität	Ersatz	Rationalisierung	gesetzl. bedingt
I	II	III	IV	V

Abb. 3: Zwecke der Investition



Jede Erweiterung des bereits im Betrieb vorhandenen Kapazitätspotentials ist als Netto-Investition einzuordnen. 7)

Investitionszwecke der Kategorie II beziehen sich auf Investitionen, die zu einer Erneuerung sowie einer qualitativen Verbesserung des Produktangebots führen.

Ersatzinvestitionen (Reinvestitionen) führen zu einer Substitution wirtschaftlich verbrauchter Güter. Sie beeinflussen nicht das Kapazitätsangebot.

Wird der Investitionszweck Rationalisierung angesprochen, so ist der Beantragende gehalten, diese quantitativ nachzuweisen. Es ist eine Auflistung der konkret zu erwartenden Einsparungen dem Investitionsvorhaben beizufügen.

Investitionszwecke der Kategorie V gewinnen in einer Zeit zunehmenden Umweltbewußtseins mehr und mehr an Bedeutung. Sie zeichnen sich immer häufiger durch eine "Nicht-Rechenbarkeit" aus, da nicht die betriebswirtschaftliche Notwendigkeit im Vordergrund steht, sondern das gesetzlich legitimierte Muß.

Ein weiterer wesentlicher Punkt bei der Festlegung des Investitionsvorhabens ist die Definition des Gesamtprojekts. Dieser so einfach erscheinende Zusammenhang hat seine besondere Problematik darin, daß bei fehlender Projektdefinition eine Projektzersplitterung vorgenommen wird, die zu einer Umgehung von Genehmigungsgrenzen führen kann. Weiterhin besteht die Gefahr, daß durch kleine Initial-Investitionen großvolumige Folgeinvestitionen ausgelöst werden. Häufig gibt es dann keine **echte** Entscheidungsalternative mehr.

Die Festlegung der Größe des Investitionsplans ist bedeutsam für das Ausmaß der Datenkonstellation in der Investitionsrechnung sowie für die Zusammensetzung des Entscheidungsgremiums. Hinzu kommt, daß mit der Größe des Investitionsvorhabens auch Art und Umfang des Investitionscontrolling beeinflusst werden.

**Erstellung und Analyse des Investitionsplans**

Nach der Ermittlung des Investitionsbedarfs sowie der Bestimmung der Investitionsprojekte erfolgt die Integration der Einzelinvestitionsvorhaben in einen Gesamtplan. Der Gesamtplan liefert dem Entscheidungsgremium (z. B. Investitionsausschuß) einen ersten "finanziellen" Rahmen über das beantragte Volumen.

Der Investitions-Controller hat in dieser Phase die Aufgabe, den Beteiligten die Auswirkung des

Investitionsplans auf die Unternehmensplanung aus betriebswirtschaftlicher Sicht darzustellen (Ergebnis, Bilanz etc.).

Da zumindest bei Großinvestitionen 8) die Projektentscheidung, die Investitionsausgaben und die Fertigstellung der Aggregate zeitlich stark auseinander fallen kann, ist die Auswirkung ebenfalls auf die **Liquidität** abzubilden. Insbesondere sind die Zahlungen den Planjahren zuzuordnen und in die Finanzplanung einzustellen.

Da die Unternehmensziele (Rentabilität, Wachstum etc.) dem Liquiditätsziel unterzuordnen sind, kann es hier in Zusammenarbeit mit dem Treasurer zu schmerzhaften Streichungen von Investitionen kommen.

Um dem Entscheidungsgremium einen Anhaltspunkt zu geben, wie bei evtl. Kürzungen zu verfahren ist, sind die Investitionsvorhaben auf einer Prioritätsskala abzubilden. Diese sollte nicht zu stark differenziert sein, damit auch der nur sporadisch "Beantragende" sein Investitionsvorhaben dieser Prioritätsskala eindeutig zuordnen kann. Beispiele hierfür sind:

	<b>Investitionen die ..... sind:</b>
I	unbedingt erforderlich
II	erforderlich, aber notfalls aufschiebbar
III	verschiebbar, jedoch wünschenswert
IV	wünschenswert

**Abb. 4: Prioritätsskala**

Der Nachteil dieser Prioritätsskala ist psychologischen Charakters. Jeder, der Investitionen beantragt, hält seine Anforderung in der Regel für unbedingt erforderlich. Der Investitions-Controller bekommt dies bei evtl. notwendig werdenden Kürzungen unmittelbar zu spüren.

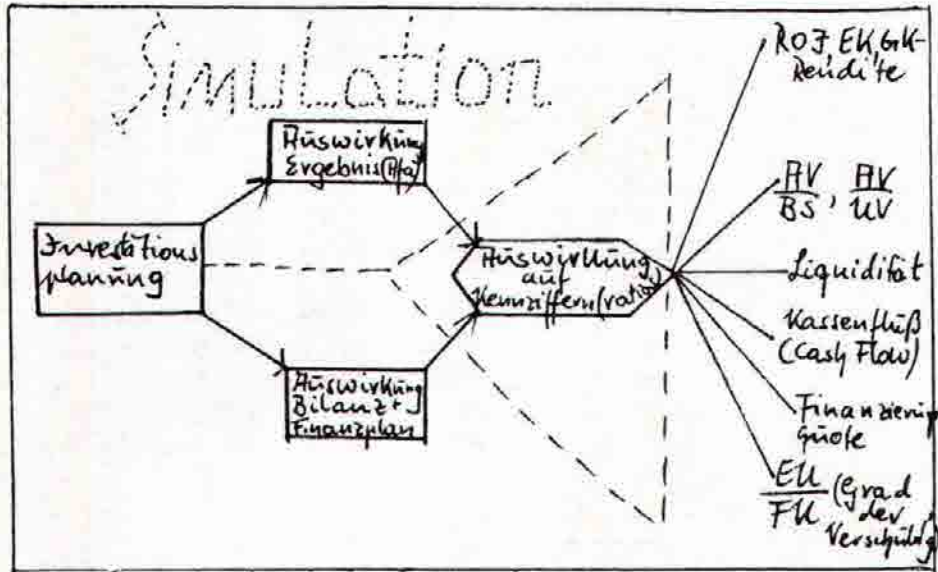
Bei zeitlichen Verschiebungen der Investitionsvorhaben ist darauf zu achten, daß der Investitionsplan dem Verlauf der Unternehmensplanung entspricht. Dies ist besonders dann wichtig, wenn es sich um mehrperiodige Investitionen handelt. Zu Beginn einer neuen Planungsrunde sollte diese nicht zu stark durch sogenannte Investitions-Altlasten beeinträchtigt sein.

In der Schlußphase des Investitionsplans wird der Investitions-Controller wieder zur Kenntnis nehmen müssen, daß investive Wunschvorstellungen selten mit den finanzwirtschaftlichen Möglichkeiten einer Unternehmung übereinstimmen.

Ein akzeptiertes Investitions-Controlling hat dann die Funktion, möglichst konfliktfrei die maximale Investitionsanforderung in die optimale Finanzstruktur der Unternehmung einzupassen. Dies wird besonders schwierig, wenn das **"technisch unbe-**

dinge muß mit dem betriebswirtschaftlich Unvernünftigen" kollidiert.

Was sind nun die strategischen Eckwerte zur Bestimmung des Investitionsprogramms? Als Zielgröße bietet sich der finanzielle Rahmen der Unternehmung an, der über strategische Planwerte wie Entwicklungspotential (= Wachstum), Rentabilität sowie maximales Finanzierungslimit etc. definiert wird.



ROI = Return on Investment; EK, GK = Eigen-(Gesamt-)Kap.; AV, UV = Anlage-(Umlauf-)Vermögen; BS = Bilanzsumme

Abb. 5: Strategische Eckwerte der Investition

Um die Auswirkung der zur Disposition stehenden Investitionsvorhaben auf die Zielgrößen zu erkennen, werden die Variablen (Einzahlungsüberschüsse, Auszahlungen, Zinsen etc.) in das oben abgebildete integrierte Simulationsmodell übernommen.

Es zeigt sich dann, inwieweit die errechneten Daten den unternehmenspolitischen Vorstellungen hinsichtlich strategischer Ziele entsprechen.<sup>9)</sup>

Nach Vorlage der Modellvariationen hat das über Investitionen zu befindende Entscheidungsgremium dann die vornehme Aufgabe, ein Investitionsprogramm zu verabschieden, das den unterschiedlichen Interessen im Unternehmen Rechnung trägt.

## DIE INVESTITIONSRECHNUNG

### Aufgabe der Investitionsrechnung

Die Investitionsrechnung hat die Aufgabe, ein (betriebswirtschaftliches; d. Verf.) Kriterium für die Investitionsentscheidung zu liefern.

Die Investitionsrechnung bildet zwar die wesentliche Grundlage einer Investitionsentscheidung,

sie ist selbst jedoch nicht die alleinige Lösung für ein anstehendes Investitionsproblem. Sie ist ein Hilfsmittel für die Entscheidungsfindung mit dem Ziel, mögliche Fehlinvestitionen zu vermeiden bzw. zu minimieren.

### Verfahren der Investitionsrechnung

Die einzelnen Verfahren der Investitionsrechnung werden hier nicht beschrieben, da diese im praktischen Investitionscontrolling zur täglichen Anwendung gehören.<sup>11)</sup>

Es wird explizit erwähnt, daß es im Investitionscontrolling auch nicht auf das "richtigste" Rechenverfahren ankommt. Sinnvoller erscheint die Sicherung einer projekt-adäquaten Datenmenge, die nicht nur eine nachvollziehbare Modellaufstellung ermöglicht, sondern auch eine praktikable Investitionsdurchführung gewährleistet.

Mit der Kapitalwertrechnung, die durch eine Pay-off-Rechnung komplementiert werden sollte, sind diese Forderungen in der Regel ausreichend erfüllt.

### Unsicherheitsaspekte der Investitionsrechnung

Bei der Datenermittlung sollte unter den Beteiligten umfänglich das Thema Unsicherheit der Daten und mögliche Konsequenzen diskutiert werden. Je weiter der Planungshorizont in die Zukunft verlagert wird, desto notwendiger erscheint dieser Hinweis; desto wichtiger wird der Abgleich mit dem strategischen Gesamtkonzept der Unternehmung.

Ein Punkt sei an dieser Stelle besonders erwähnt, und zwar die möglichen Änderungen aufgrund politischer und gesetzlicher Einwirkungen (z. B. gesetzliche Anforderungen im Hinblick auf die Umwelt).

Letztlich muß jede Unternehmung selbst entscheiden, wie sie solchen allgemeinen Risiken begegnen bzw. Rechnung tragen will. Denkbar wäre hier die Berücksichtigung zusätzlicher Kosten durch Abschläge bei den Einzahlungsüberschüssen, Risikozuschlägen etc. Allerdings wird den Verfechtern von Zu- und Abschlägen in einer Investitionsrechnung vorgeworfen, sie verdecken mit einer solchen Methode die Risiken, anstelle diese sichtbar zu machen. Als Ersatz wird dann eine Sensitivitätsanalyse vorgeschlagen. Dabei

wird jedoch übersehen, daß eine Sensitivitätsanalyse mehrdimensionalen Anforderungen gerecht werden muß, falls sie einen betriebswirtschaftlichen Aussageinhalt haben soll. Eine solche mehrdimensionale Sensitivitätsanalyse ist sehr komplex, zeitlich aufwendig und wenig praktikabel. Sie hat dennoch den Vorteil, Risiken quantifizierbar, sie einschätzbarer zu machen. Sie zwingt, das Ergebnis der "wenn-dann"-Simulation zur Kenntnis zu nehmen.

## DIE INVESTITIONSDURCHFÜHRUNG

Die Phase der Investitionsdurchführung beginnt nach der Genehmigung der Investitionsplanung oder des Investitionsprojekts durch das hierfür verantwortliche Organ.

### Definition der Investitionsdurchführung

Unter Investitionsdurchführung fällt der Prozeß, der durch die Investitionsvergabe und Inangasetzung des entweder hergestellten, errichteten resp. gelieferten Investitionsprojektes beschrieben werden kann.

Ungeachtet der wichtigen Aufgaben, die in der Phase der Investitionsplanung zu erfüllen sind, beginnt nun die Umsetzung der geplanten Aktivitäten in konkretes Handeln.

### Voraussetzungen der Investitionsdurchführung

a) Das Projektteam, der Teamleiter  
Um eine optimale Investitionsdurchführung zu gewährleisten, ist es erforderlich, ein dem Umfang des Investitionsvorhabens angemessenes Projektteam zu benennen. Bei der Planung der Zusammensetzung des Projektteams sind eine Reihe von sachlichen, zeitlichen und personellen Voraussetzungen zu beachten.

Es müßte erkennbar sein, daß die Gruppenleistung aufgrund ihrer Struktur die individuelle Einzelleistung übertreffen wird. 12)

Die Gruppengröße sollte so bestimmt werden, daß sie die "investive" Problemlösung erreichen kann. 13)

Die Teammitglieder müssen aufgrund ihrer unterschiedlichen beruflichen Herkunft (technisch, kaufmännisch) zu einer Zusammenarbeit fähig sein; sie sollten zueinander passen.

In zeitlicher Hinsicht ist zu berücksichtigen, daß die zu Beginn des Teams gewählten Mitglieder über den gesamten Projektzeitraum zur Verfügung

stehen. Sollten sich bereits vor Beginn der Teamkonstituierung evtl. personelle Veränderungen abzeichnen, so sind bereits zu diesem Zeitpunkt mögliche Nachfolger zu benennen. Diese sind dann bis zur Ablösung des betreffenden Teammitgliedes durch Informationen über den Projektfortschritt auf dem laufenden zu halten.

Von herausragender Bedeutung für den Erfolg der Investitionsdurchführung ist die Wahl des "richtigen" Teamleiters. 14) Dieser Aufgabe wird am besten ein betriebswirtschaftlich/technisch geschulter Mitarbeiter gerecht, der sich auch in verhaltenswissenschaftlichen Problemstellungen (Gruppenstrukturen, Gruppenleistung, Führungsverhalten, formeller/informeller Führer, Konfliktverhalten etc.) zu Hause fühlt.

b) Organisatorische Anforderungen  
Eine der Grundvoraussetzungen für eine störungsfreie Investitionsdurchführung ist das Vorhandensein und die Zurverfügungstellung einer Investitions-Richtlinie, die den Anforderungen nach Vollständigkeit, Klarheit und Systematik gerecht wird. Sie sollte neben dem Investitionsplanungsprozeß sowie Entscheidungs-/Genehmigungsprozeß insbesondere auf den Durchführungsprozeß eingehen. Hervorzuheben sind die beteiligten Stellen, falls möglich sind Personen und ihre Stellvertreter zu nennen.

Es empfiehlt sich, den generellen Durchführungsprozeß für Groß-Investitionen in einem Netzplan darzustellen und diesen "sichtbar" in die Investitions-Richtlinie einzuarbeiten. Abb. 6 zeigt sehr vereinfacht einen solchen.

Neben der Investitions-Richtlinie ist der Aufbau eines Berichtswesens erforderlich. Das Berichtswesen muß geeignet sein, die Investitionsdurchführung **optimal zu begleiten**. Aus dieser Forderung ergeben sich einige **Regeln**, die beachtet werden sollten. 15)

Das Berichtswesen sollte planorientiert aufgebaut sein, damit eine Durchführungs-Ergebniskontrolle möglich ist. Es sollte empfangen-orientiert "berichtet" werden, d. h. es muß die Sprache der Adressaten gesprochen - gefunden - werden. Nicht die vorwurfsvoll feststellende Auflistung von kritischen Anmerkungen hilft weiter, sondern die nach vorne gerichtete Zielfrage "wie agieren wir jetzt und in der Zukunft".

Das Berichtswesen darf nicht zum Zahlenfriedhof entarten. Es ist ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Zahlen und Kommentaren zu finden. Das Zahlenwerk sollte selbsterklärend sein. Eventuelle Leerflächen im Bericht sind Aufforderungen an den Empfänger zu eigenen Bemerkungen.

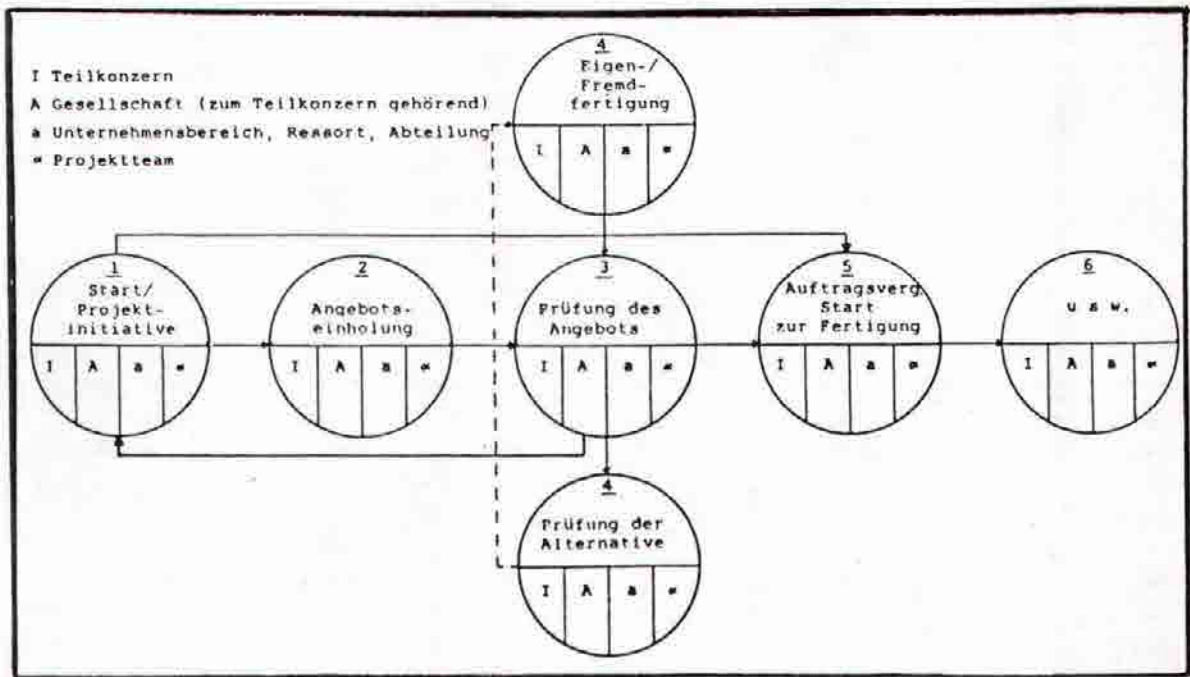


Abb. 6: Durchführung der Investition

Komplizierte Sachverhalte werden oft verständlicher und damit für den Adressaten erst interessant, wenn sie graphisch aufbereitet werden. Dabei ist eine zusammenhängende Darstellung sinnvoller als das Trennen in Hauptteil und Anlage.

Aus zeitlicher Sicht erscheint es fraglich, ob das Berichtswesen tatsächlich auf monatlicher Basis erforderlich ist. <sup>16)</sup> Der Verfasser geht davon aus, daß ein Berichtswesen, auf 3-monatiger Basis erstellt, vollumfänglich den Investitionsdurchführungs-Erfordernissen gerecht wird. Sollten sich Störungen bei der Investitionsdurchführung wesentlicher Art zeigen, so plädiert der Verfasser für Sonderberichte. Es wird empfohlen, wesentliche Abweichungen von der geplanten Investitionsdurchführung dem verantwortlichen Organ zur Kenntnis zu bringen.

Es sollte vorab festgelegt sein, was eine wesentliche Abweichung ist. Dies kann nur im Unternehmen selbst festgelegt werden. Dabei wird es notwendig sein, Projektgrößen zu definieren und Bandbreiten und/oder Prozentziffern zu definieren.

Hierzu sind klare Anweisungen erforderlich. Dabei sollte der Investitionsdurchführende vor Augen haben, daß größere Abweichungen von der Investitionssumme (z. B. > 10 %) einen Investitionsnachtrag bedeuten können. <sup>17)</sup> Inwieweit der Investitionsnachtrag Teil eines neuen (nochmaligen!) Investitionsprocedere darstellt, sollte ebenfalls eindeutig geregelt sein.

Bei den vorangegangenen Ausführungen zum Berichtswesen wurde stillschweigend eine EDV-

gestützte Verarbeitung der Investitionsdaten unterstellt. Der Verfasser geht davon aus, daß der Einsatz von EDV sowohl für Groß- als auch Klein-Unternehmen unumgänglich zur Bewältigung des anfallenden Datenvolumens ist. Besonders soll an dieser Stelle auf den nur durch EDV erreichbaren Komfort, Änderungen zeitlicher, technischer und wirtschaftlicher Art schnell durchzuführen, hingewiesen werden.

Neben dem Berichtswesen sollte ein Teammitglied für die Dokumentation der Investitionsdurchführung verantwortlich sein. Die Dokumentation hat in erster Linie die Funktion, den Projektfortschritt nahtlos aufzuzeichnen und Störungen jeglicher Art (technisch/qualitativ etc.) festzuhalten.

Die Dokumentation ist kein Papier für die Ablage. Sie ist vielmehr ein notwendiges Lerninstrument für die an der Investitionsdurchführung Beteiligten. Dies wird besonders einsehbar am Beispiel von Groß-Investitionen, die sich über mehrere Perioden hinziehen. Eine Klärung von Fragen ist ohne Dokumentation dann sehr schwierig, mit großem Zeitaufwand verbunden oder praktisch unmöglich.

Eine lückenlose Dokumentation hat neben der Lernfunktion eine weitere wichtige Aufgabe zu erfüllen, und zwar ermöglicht sie bei Streitfällen die Herleitung der Beweisführung. Auch kann mit ihr der Vorteil der schnellen Informationsversorgung für die Teammitglieder sowie für das Entscheidungsgremium nutzbar gemacht werden.

## Hindernisse der Investitionsdurchführung

Welche Hindernisse sind im einzelnen zu nennen, die eine geplante Investitionsdurchführung ungünstig beeinflussen können? 18)

- technisch/wirtschaftlicher Art:
  - \* Konstruktionsverzögerungen werden nicht ausreichend geplant
  - \* Leistungspotentiale werden generell zu hoch angesetzt
  - \* Zeit für Montage und Probelaufe wird unterschätzt
  - \* Lieferzeiten für Materialnachforderungen werden zu kurz bemessen
  - \* Materialpreisteigerungen werden zu niedrig berechnet
  - \* Fremdwährungen werden nicht gesichert
  - \* Subventionsrisiken werden nicht bedacht
  - \* Zahlungsbedingungen sind nicht genau fixiert
  - \* etc., etc.
- personeller/juristischer Art:
  - \* Personal steht nicht zur Verfügung (Krankheit, Vertragsbruch, Qualifikationsmängel)
  - \* Zusammenarbeitsprobleme zwischen unterschiedlichen Nationen
  - \* Auseinanderklaffen von Leistungsangebot und Leistungsnachfrage
  - \* gesetzliche Änderungsmöglichkeiten wurden nicht antizipiert
  - \* Vertragsnebenbedingungen wurden übersehen, fehlinterpretiert etc.
  - \* Umweltgesetze wurden nicht beachtet
  - \* ausländischer "Jurist vor Ort" wurde nicht benannt
  - \* etc., etc.

Die genannten Hindernisse geben einen Überblick über das mögliche Potential von Schwierigkeiten und Unwägbarkeiten, die zu berücksichtigen sind. Sie zeigen jedoch nur unvollständig, welche fachlichen und verhaltensorientierten Forderungen vom Projektteam erfüllt werden müssen. Der Teamleiter steht hier in einer sehr hohen Verantwortung.

Es bietet sich daher an, diese Hindernisse in einen umfassenden Katalog einzubinden und diesen bei der Realisierung von Investitionen abzufragen.

Im weiteren sollte der Katalog so flexibel gehalten sein, daß Änderungen, Erkenntnisse jeder Art laufend eingearbeitet werden können. Es hat sich gezeigt, daß es sinnvoll ist, die Führung dieses Kataloges einem Teammitglied zu übertragen, das hierfür voll verantwortlich ist.

Der hierbei entstehende Aufwand wird durch die sich hieraus ergebende Wirtschaftlichkeit (=Nutzen) weit übertroffen.

## DIE INVESTITIONSERFOLGSANALYSE

### Der Zweck der Investitionserfolgsanalyse

Der Zweck der Investitionserfolgsanalyse, die mit einem gewissen zeitlichen Abstand zur Investitionsdurchführung erarbeitet werden sollte, ist zweidimensional. Zum einen soll mit ihr der Abgleich zu den Planwerten erfolgen und zum anderen soll sie als kritische Ursachenskizze die Problemschwerpunkte des gesamten Investitionsprozesses aufzeigen.

### Notwendigkeit der Investitionserfolgsanalyse

Den Verfechtern einer Erfolgsanalyse wird entgegengehalten, daß man bei ungünstigen Abweichungen "doch nichts mehr machen könne, da alles geschehen sei und man letztlich mit ihr nur Schuldige finden will". Diesem Standpunkt wird widersprochen. Die Erfolgsanalyse stellt kein zu einem Kontrollbericht degradiertes Schuldpapier dar. Sie hat vielmehr die wichtige Aufgabe, Lernprozesse in Gang zu setzen, um für zukünftige Investitionsvorhaben eine bessere Informationsbasis für Planung und Durchführung zu haben.

Um eine optimale Informationsgewinnung zu gewährleisten, sind die Teammitglieder aufgefordert, ihre Erfahrungen offenzulegen und diese in den Bericht einzubringen. Der Bericht sollte vom Investitions-Controller in Zusammenarbeit mit dem Teamleiter erstellt werden. Diese Art der Vorgehensweise unterstreicht den Projekt- und Teamcharakter des Investitionsprozesses, glättet mögliche Entrüstungstürme bzw. verhindert Fehlinterpretationen.

Die Investitionserfolgsanalyse sollte anschließend vom Team ausführlich besprochen werden. Nach Verabschiedung ist sie dem verantwortlichen Organ (z. B. Investitionsausschuß) zur Diskussion vorzulegen. Es liegt nun an diesem Gremium, den Lernprozeß durch zukunftsorientierte Maßnahmen in Gang zu bringen, um eine optimale Investitionsdurchführung zu gewährleisten.

### Zusammenfassung

Die Absicherung einer wirtschaftlichen Investitionsdurchführung bedarf eines differenzierten und ins strategische Gesamtkonzept einer Unternehmung eingebundenen Controlling-Systems. Die hier verwendete Controllingdefinition geht nicht von punktuellen "Eingreifaktionen" aus, sondern von einer betriebswirtschaftlich systematisch-geplanten Projektbegleitung während des gesamten Investitionsprozesses. Es war daher notwendig, den Ablauf des Investitionsprozesses im einzelnen darzustellen.

Dabei hat sich gezeigt, daß die mit dem Investitionsprozeß Befassten in jeder Phase angehalten sind, die Mittelverwendung und deren Auswirkung auf den finanziellen Rahmen der Unternehmung zu bedenken.

Die bei Groß-Investitionen notwendige und sinnvolle Betreuung durch ein Projektteam stellt an den Teamleiter sowohl fachliche Anforderungen als auch Verhaltensanforderungen. Die Zusammenstellung des Projektteams sollte daher wohlüberlegt erfolgen – besonderes Augenmerk gilt der Auswahl des Gruppenleiters.

Die zeitliche Dauer und die Komplexität der Groß-Investitionen erfordern ein EDV-gestütztes Berichtswesen. Die Anforderungen, die hieran gestellt werden, sind im einzelnen beschrieben worden. Insbesondere wird an dieser Stelle die Forderung nach dem plan- und empfängerorientierten Aufbau wiederholt.

Die konkrete Phase der Investitionsdurchführung kann durch eine Vielzahl von Hindernissen ungünstig beeinflusst werden. Um hieraus zu lernen, wird die Erstellung eines Katalogs empfohlen, der eine Art Checkliste für den Benutzer darstellt.

Zuletzt wird für eine Investitionserfolgsanalyse plädiert, die nicht den Charakter eines Kontrollberichts hat, sondern Lernprozesse initiieren soll. Controlling by learning ... for all of us.

#### Literaturverzeichnis / Anmerkungen

- 1) Schneider, D.: Investition und Finanzierung, Opladen 1974, 3. Aufl., S. 166
- 2) Heinen, E.: Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1974, 3. Auflage, S. 586
- Horvath, P.: Controlling in der Unternehmung, Controlling Fortschrittsbericht 77/1, Darmstadt 1977, S. 1
- 4) Deyhle, A. / Bösch, M.: Arbeitshandbuch Gewinn Management, München 1979, 4. Aufl., S. 185
- 5) Keller, D.: Interne Revision und Kontrolle im Investitionsbereich, Diss. Zürich 1982, S. 67
- 6) Deyhle, A.: Controller Handbuch, Gauting/München 1980, 2. Aufl., (Management Pockets 10 A), S. 40
- 7) Wöhe, G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München 1975, 11. Auflage, S. 504
- 8) die Definition einer Groß-Investition ist unternehmensabhängig und wird demzufolge variabel gehandhabt

9) z. B. ROI  $\geq$  15 %,

$$\text{Verschuldungsgrad} (= \frac{\text{Verschuldung}}{\text{Cash Flow}})$$

$$\leq 3,5, \frac{\text{EK}}{\text{AV}} \geq 1 \text{ etc.}$$

10) Blohm, H. / Lüder, K.: Investition, München 1974, 3. Auflage, S. 42

11) dies betrifft insbesondere die statischen und dynamischen Methoden

12) Marquardt, D. J.: Group problem solving in: J.o.soc.Psy. (Vol. 41), 1955, S. 104

13) Bass, B. M.: Organizational Psychology, Boston 1965, S. 201

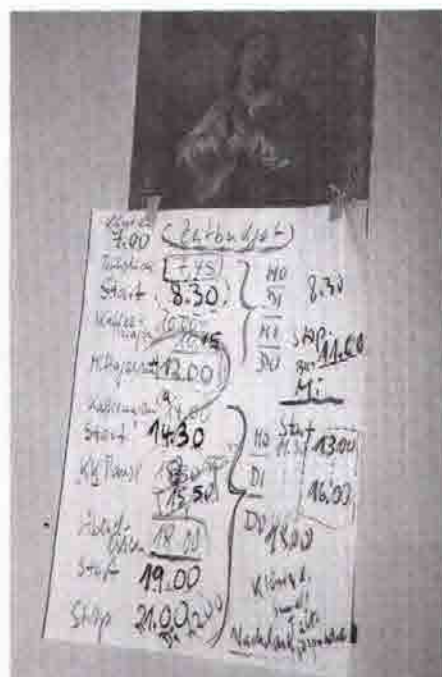
14) Sarfert, E. C.: Anforderungen an Führungskräfte und Instrumente zur Integration der Führungsmannschaft im Strukturwandel der Wirtschaft in: ZfB (48. Jhrg.) 1978, S. 602 ff

15) Deyhle, A.: Controlling zum Ergebnis-Ziel, Controller Magazin, ohne Jahresangabe, S. 39 f

16) Feuerbaum, E.: Controlling in einem projektorientierten Unternehmen; in: Projekt-Controlling, Stuttgart 1979, S. 13

17) eine Abweichung von  $> 10\%$  für ein Großprojekt kann für ein Kleinprojekt einen Investitionsneuantrag bedeuten

18) Bürgel, H. D.: Grundfehler bei der Organisation und Abwicklung von Großprojekten in: Projekt-Controlling, Stuttgart 1979, S. 170 ff ■



Controller's Workshop - Zeitbudget (Stufe IV) im Kloster Zangberg

# UNTERNEHMENS- BERATER UND CONTROLLER IN ÖFFENTLICHEN VERWALTUNGEN

von Frank-Jürgen Witt, Bochum



Dipl.-Ökonom  
Dr. Frank-Jürgen  
Witt; Unterneh-  
mens- und Mana-  
gementberater,  
Paderborn. Zuvor  
wiss. Mitarbeiter  
am Seminar für  
Angewandte Wirt-  
schaftslehre der  
Universität  
Bochum.

*Unternehmensberater werden in öffentlichen Verwaltungen - jedenfalls im Vergleich zur Privatwirtschaft - relativ selten eingesetzt, obwohl auch hier betriebswirtschaftliche Probleme zur Lösung anstehen. Der folgende Beitrag zeigt die dabei für beide Parteien wichtigen Aspekte auf und kommt zu dem Ergebnis, daß Beziehungen zwischen öffentlicher Verwaltung und einem als Controller eingesetzten externen Unternehmensberater im Einzelfall vertieft werden sollten.*

## I. PROBLEMSTELLUNG

Nicht allein öffentliche Unternehmen (z. B. Versorgungsbetriebe), sondern auch öffentliche Verwaltungen geraten im Zuge einer veränderten Haltung vieler Bürger mit ihren Verhaltensweisen stärker in das Licht der sog. "öffentlichen Meinung". Es werden daher aufgrund von Imageüberlegungen neben Kommunikationsmaßnahmen<sup>1)</sup> auch unternehmensinterne Aktivitäten ergriffen, die - letztlich auch wieder der Bürgerakzeptanz dienend - beispielsweise die **(Kosten-)Wirtschaftlichkeit**<sup>2)</sup> bei der **Leistungserbringung** zum Ziel haben (Überprüfung des innerbetrieblichen Kommunikationsflusses hinsichtlich seiner Effizienz). Eine solche Tendenz ist auch bei den öffentlichen Verwaltungseinheiten feststellbar, **um die Bürger-nähe** zu betonen. Während sich öffentliche Unternehmen dabei vielfach der Hilfe externer Unternehmensberater bedienen, wird dieser Weg der Hinzuziehung eines externen Beraters von öffentlichen Verwaltungen bei weitem nicht so häufig gewählt - zumal, wenn man einmal von eher informellen Gesprächen absieht, die nicht als eine mit Honorar zu entgeltende "offizielle" Beratungstätigkeit zu qualifizieren sind.

Im folgenden soll daher der Frage nachgegangen werden, ob die Hinzuziehung eines Unternehmensberaters - der dann an sich "Verwaltungsberater" genannt werden müßte - für öffentliche Verwaltungen sinnvoll erscheint und welche betriebswirtschaftlichen Konsequenzen damit für beide Marktparteien, nämlich für die öffentliche Verwaltungseinheit als Beschafferin der Beratungsleistung und

für den Unternehmensberater als Anbieter dieses "Consulting", damit verbunden sein können. Um zu möglichst praxisnahen Aussagen zu gelangen, wurde wegen der Bedeutung dieser Problemstellung und ihrer Vielzahl von Facetten **auf empirisch gewonnene Erfahrungen zurückgegriffen**, so wie sich diese in Gesprächen mit Behördenleitern und mit Unternehmensberatern sowie aus der eigenen Beratungstätigkeit<sup>3)</sup> ergeben hatten. Die Standardisierung solcher **Tiefeninterviews** etwa durch auf Fragebögen basierende Erhebungen und anschließende Auswertung beispielsweise mittels multivariater Rechenmethoden zur Interpretationshilfe verbot sich indes aufgrund der relativ geringen Anzahl der insgesamt befragten Personen (39 Interviewte im Laufe des Jahres 1985) sowie wegen der verständlichen Scheu einiger Befragter, sich schriftlich zu diesem Themenkomplex zu äußern, selbst bei zugesicherter vertraulicher Auswertung. Die nachstehenden Überlegungen sind daher so dargestellt, daß sie die Anonymität wahren.

## II. UMFANG DER BEZIEHUNG ZWISCHEN ÖFFENTLICHER VERWALTUNG UND EXTERNEM BERATER

### 1. Arbeitsobjekte eines Beraters

Das grundsätzliche Problem, welche öffentlichen Verwaltungseinheiten Objekt einer Unternehmensberatung sein können, besteht in der bei der jeweiligen Verwaltungsdirektion oftmals nicht bzw. kaum vorhandenen **Evidenz der Beratungsleistung**, d. h. der Einsicht in die Notwendigkeit einer solchen beraterischen Hilfestellung, um die Verwal-

tungsleistungen zielgerecht erbringen zu können. Daher gibt es einen sog. **latenten Bedarf**, der erst in das Bewußtsein beispielsweise von Behördenleitern gebracht werden muß. Sehr häufig hängt dies ebenfalls mit einem **Risikoempfinden** der jeweiligen Instanzen in öffentlichen Verwaltungen zusammen, daß nämlich Beratungsleistungen als ungewöhnliche Maßnahmen aus Risikoabneigung vor daraus resultierenden tiefergehenden Einschnitten in die Verwaltungsabläufe abgelehnt werden. Dies gilt umso mehr, als der Dienstleistungsproduktionsprozeß im öffentlichen Verwaltungsbereich oft nur eine sehr **indirekte Beziehung zum Output** bzw. zu Erfolgsgrößen aufweisen kann. Hierin ist der entscheidende Grund für eine im Vergleich zur Privatwirtschaft signifikant geringere Evidenz zu sehen, da betriebswirtschaftlich gängige Maßstäbe (z. B. Deckungsbeitrag, Umsatz) für den Verwaltungssektor nicht einsetzbar sind und demnach nicht sofort auf (monetäre) Problembereiche hinweisen, die beispielsweise eine externe Unternehmensberatung als notwendig anzeigen könnten. Hinzu kommt als weiterer Hinderungsgrund des artikulierten Bedarfs noch ergänzend zum Evidenzmangel die **Genehmigungsbedürftigkeit** durch haushaltsrechtliche Vorschriften.<sup>4)</sup>

Wenn aus solchen Erwägungen heraus nicht eindeutig zu klären ist, welche öffentlichen Verwaltungen primär Interesse an Unternehmensberatungsleistungen aufweisen (sollten), so erscheint es immerhin sinnvoll, daß jeweils **abgegrenzte Verwaltungseinheiten** das Untersuchungsobjekt bilden sollten. Denn dort kann die Beratertätigkeit eher im Detail und bezogen auf eine spezifizierte Problemstellung ansetzen. Überdies wird durch solche zugekauften Beraterhilfen sich nichts bzw. kaum etwas an der Gesamtausrichtung einer Verwaltungseinheit ändern lassen, da hier der öffentliche Leistungsauftrag - beispielsweise in Rechtsvorschriften kodifiziert - Grenzen setzt. Insofern verbleibt das "Modifizieren der Verwaltungsproduktion" in kleinerem Umfang.<sup>5)</sup>

Dabei erscheint indes die Frage zweitrangig, ob die durch die Bezeichnung "Unternehmensberater" ausgedrückte Funktion auch für dessen Tätigkeit in öffentlichen Verwaltungen angemessen ist. Das betriebswirtschaftliche Instrumentarium kann nämlich auch durch einen **faktisch als "Verwaltungsberater"** agierende Unternehmensberater gezielt und hinsichtlich der Besonderheiten seinen besonderen Klienten "öffentliche Verwaltung" adäquat eingesetzt werden. Das Einarbeiten in solche klientenspezifische Situationen - sei es bei öffentlichen oder bei privatwirtschaftlichen Organisationseinheiten - zählt zu den besonders wichtigen Aufgaben eines Unternehmensberaters. Denn betrachtet man einmal abgegrenzte Verwaltungsvorgänge, -inhalte oder -objekte, so treten die

**Analogien zum privatwirtschaftlichen Bereich** schneller vor Augen als bei einer lediglich globalen und dann weniger stark differenzierenden Unterscheidung einfach in die Bereiche "Öffentlich" und "Privat". Die Auswertung von Bürgerbefragungen oder hausinterne Wirtschaftlichkeitsanalysen sind beispielsweise Methoden,<sup>6)</sup> die relativ unabhängig von den Eigenarten eines Klienten eingesetzt werden können.

Diese **"Methodenindifferenz"** macht zugleich deutlich, welche unterschiedlichen Verwaltungseinheiten als potentielle Nachfrager von Unternehmensberatungsleistungen infrage kommen können, so z.B. öffentliche **Bibliotheken**, die ein neues Informationssystem implementiert haben und die daraus resultierende Mitarbeiterbelastung abschätzen wollen<sup>7)</sup>; Ämter mit ebenfalls starkem Bürgerkontakt (z. B. **Einwohnermeldeämter**), die Warteschlangen optimieren wollen; weitere öffentliche Verwaltungseinheiten, die intern z. B. nach Kostenreduktion suchen oder die Einführung **EDV-gestützter Arbeitstechniken** überlegen.

Damit sind zugleich auch die möglichen Fragestellungen angesprochen, die der Unternehmensberater lösen bzw. mitbearbeiten soll. Namentlich etwa die zu verbessernde Bürgerakzeptanz öffentlicher Verwaltungen kann zum Anlaß genommen werden, die "Produktpolitik" zu verändern, wenn beispielsweise **geringere Wartezeiten, bürgerfreundlichere Formulare**<sup>8)</sup> etc. konzipiert werden, die auf Basis - beratungsgestützter - Befragungen entstanden sind. Im Bereich öffentlicher Unternehmen sind solche Ansätze der Produktpolitik hingegen schon seit einiger Zeit gängig.<sup>9)</sup>

## 2. Ein modifiziertes Controlling als dominierende Aufgabenstellung eines Beraters

Aufgrund der eingegrenzten Möglichkeiten, in verschiedenen Aufgabenbereichen Beratungsfunktionen bei öffentlichen Verwaltungen tätig zu sein (z. B. bei unveränderbarer Aufbauorganisation, d. h. Verwaltungshierarchie) wird sich die Tätigkeit eines eingeschalteten Unternehmensberaters vorwiegend auf ablauforganisatorische behördeninterne Vorgänge sowie auf bestimmte, extern den Bürger betreffende Behördenmaßnahmen zielen (etwa Gestaltung von Arbeitsplätzen der Mitarbeiter mit Bürgerkontakt). Viel grundsätzlicher muß jedoch die eigentliche Funktion eines Unternehmensberaters gesehen werden. Es ist nämlich gerade eine modifizierte Controlling-Funktion, die aufgrund der Restriktionen anderer betriebswirtschaftlicher Instrumente im Vordergrund stehen sollte und die solche an sich vorgegebenen Abläufe (beispielsweise Arbeitsvorgänge aufgrund von Verwaltungsvorschriften) aus der "Vogelperspektive" zunächst durchleuchtet, um auf diese Weise etwa einem Behördenleiter Hinweise und Anreize zu dessen



Eigeninitiative zu geben. Dabei bedarf der Begriff "Controlling" jedoch einer spezifischen Erörterung und kann nicht ohne weiteres auf den öffentlichen Verwaltungsbereich übertragen werden.<sup>10)</sup> Im allgemeinen sind damit nämlich Maßnahmen zur Kontrolle und die darauf aufbauende Lenkung/Veränderung mit Ergebnisverantwortung gemeint; dieses zweite Element der Steuerung der Verantwortlichkeit wird im Verwaltungsbereich indes nicht durch einen Unternehmensberater als Controller vorgenommen, sondern durch den Behördenleiter, welcher in Abstimmung mit dem externen Berater vorgeht.

Formal gesehen fehlt dem externen Consultant in einer Behörde - allein schon aus rechtlichen Gegebenheiten heraus - die Weisungskompetenz eines Controllers; er muß vielmehr sich diese quasi vom Behördenleiter "holen", d. h. diesen zur formalen Anordnung nötiger Entscheidungen bewegen. Hier zeigt sich schon ein mögliches, u. U. schwerwiegendes Problem bei der Interaktion zwischen **externem "Controller ohne (hinreichende) Kompetenz" und Behördenleitung**. Das schließt jedoch in keiner Weise aus, daß durch seine inhaltliche Fachkompetenz ein - im doppelten Sinne - "engagierter" externer Controller **den Inhaber der sog. Sachkompetenz (=Behördenleitung)** in starkem Umfang beeinflussen kann - und dies nicht einmal aus eigennützigem, sondern auch aus sachlogischen, neutralen Erwägungen heraus. Dies stellt letztlich dann nichts anderes als eine besondere Variante der Wechselbeziehung zwischen sog. **"Fach-" vs. "Sachpromotor"** dar. Das Verwaltungs-Controlling muß daher im folgenden stets als Controlling mit lediglich abgeleiteter Kompetenz verstanden werden. Diese Sichtweise bzw. Einschränkung ändert aber in inhaltlicher Konsequenz nichts an der faktischen Controlling-Aufgabe und -Notwendigkeit im öffentlichen Verwaltungsbereich. Ist das Controlling ursprünglich aus dem Bereich des Rechnungswesens entstanden, so hat es in einer "modernen" Fassung auch auf jeden anderen Unternehmens- bzw. Verwaltungsbereich Ausweitung gefunden, so z. B. EDV-Controlling; Kommunikations-Controlling.

Stichwortartig läßt sich die Dominanz des **Verwaltungs-Controlling** im Rahmen der einem Unternehmensberater übertragenen Aufgaben wie folgt begründen:

- \* **Fach- und funktionsübergreifender Ansatz**, aber dennoch Detailspekt berücksichtigend.
- \* Einbeziehung verschiedener **zusammenhängender Untersuchungsobjekte** in die Controlling-Aufgabe (etwa EDV- und gleichzeitig Kommunikations-Controlling, da der Kommunikationsfluß wesentlich durch die installierte EDV beeinflusst wird und umgekehrt).
- \* Durch das mit der Behördendirektion **abgestimmte Vorgehen** im Rahmen des Controlling

wird aus verwaltungsinterner Sicht einer allzu großen Verselbständigung und einem fachspezifischen Know-how-Vorsprung des externen Controllers vorgebaut. Das Risikoempfinden, keinen externen Berater hinzuziehen zu wollen, wird auf diese Weise gemildert.

- \* Das innerhalb einer öffentlichen Verwaltungseinheit bereichsübergreifende Controlling hat implizit eine **"Ansporn- bzw. Kontrollfunktion" für alle öffentlichen Bediensteten**, da sie alle in das Controllingkonzept mit ihren Tätigkeiten einbezogen werden.
- \* Dies bedeutet hingegen nicht, daß einzelne Mitarbeiter "kontrolliert" würden. Vielmehr dient das Controlling im öffentlichen Verwaltungsbereich als eine die Behördenleitung **unterstützende Maßnahme**. Einzelne Aufgabenbereiche mit speziellen Mitarbeitern stehen also nicht im Vordergrund des Controlling. Aus diesem Aspekt heraus muß es demnach keineswegs etwa zu arbeitsplatzbezogenen Zeiterfassungsverfahren kommen, wovon Mitarbeiter in ihrer Leistungserbringung bzw. -messung direkt betroffen wären (z. B. MTM-BDS als ein auf Verwaltungsaufgaben bezogenes Zeiterfassungsverfahren bei der Arbeitsbewältigung seitens des einzelnen Mitarbeiters).<sup>11)</sup>

### III. BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PROBLEME IN DER BEZIEHUNG ZWISCHEN ÖFFENTLICHER VERWALTUNG UND BERATER

#### 1. Die Perspektive der öffentlichen Verwaltung

Aus dem Blickwinkel einer Behördeninstanz ergeben sich beispielsweise folgende spezifische Problemkreise, die anders als allgemeine Aspekte gelagert sind, die auch bei der Beziehung zwischen privatwirtschaftlichen Unternehmen und einem Controller generell und "immer" anfallen:<sup>12)</sup>

- \* Ein durch den Controller in einer bestimmten öffentlichen Verwaltungseinheit erzielttes Ergebnis (z. B. bezüglich der Arbeitsplatzgestaltung) wird von höheren, nicht in die Unternehmensberatung einbezogenen Vorgesetzten verallgemeinert auf **andere Organisationseinheiten** zu übertragen versucht. Zumindest aber wird aufgrund der als "Testfall" zu sehenden Controller-Tätigkeit eine spezielle öffentliche Verwaltungsdienststelle über einen gewissen Zeitraum stark in den Vordergrund gestellt.
- \* Dennoch sind die **Umsetzungsmöglichkeiten** von Maßnahmenempfehlungen als Ergebnis beratender Tätigkeit nicht immer gegeben (beispielsweise aufgrund von Dienstvorschriften) - ein für alle Beteiligte oft unbefriedigendes Ergebnis.
- \* Daneben bestehen **interne Vermarktungsprobleme** etwa eines Behördenleiters gegenüber seinem Vorgesetzten, wenn er diesem die oft als Inno-

vation im öffentlichen Verwaltungsbereich aufzufassende Idee des Einsatzes eines Unternehmensberaters vorträgt.

- \* Die faktische (**Fach-)**Kompetenz des Controllers/Unternehmensberaters kann als zu hoch und "zu gefährlich" seitens verwaltungsinterner Instanzen eingeschätzt werden.
- \* Damit verbunden ist häufig ebenfalls die Gefahr eines sinkenden Ansehens bzw. **Images** bei den eigenen Mitarbeitern, die nicht die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines externen Beraters sehen (können). Auch hier bestehen verwaltungsinterne Probleme der Ideenvermarktung.
- \* Hingegen kann bei solchen verwaltungsinternen Argumentationen über Vor- und Nachteile der externen Beratereinschaltung etwa positiv auf folgende Aspekte verwiesen werden: Die bessere **Profilierung** der betreffenden öffentlichen Verwaltungseinheit gegenüber Vorgesetzten sowie hinsichtlich dieses **Images** im Vergleich zu anderen "konkurrierenden" Verwaltungseinheiten (Motivation für die Mitarbeiter); die bessere Erfüllung des **öffentlichen Auftrags**; die hervorstechenden, zu erwartenden **positiven Detailergebnisse** (etwa Verbesserung des Arbeitsklimas bei verändertem Kommunikationsfluß, leichtere EDV-Anwendung).

Damit wird zusammenfassend deutlich, daß es vorwiegend verwaltungsinterne Probleme sind, die dem externen Beratereinsatz entgegenstehen könnten, zugleich es aber nicht zu unterschätzende und kompensierende Vorteile gegeben sind.

## 2. Die Perspektive des externen Beraters

Die Entsprechung zur internen Sicht im öffentlichen Verwaltungsbereich bildet die Perspektive eines externen Unternehmensberaters, der namentlich als Controller für einen abgegrenzten Zeitraum in einem bestimmten Aufgabengebiet – quasi als "Projekt-Controller" – tätig sein soll. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß in manchen Verwaltungseinheiten mitunter Projekt-Controller mit gewisser Eigenverantwortlichkeit eingesetzt waren, um eben solche bestimmten, eng abgegrenzten Aufgabenfelder zu betreuen. Man hat indes nicht zuletzt auch aus rechtlichen Erwägungen einer unzulässigen Kompetenzeräumung für einen nicht-öffentlich Bediensteten davon wieder Abstand genommen.

Für einen "controllierenden" Unternehmensberater treten insbesondere folgende Problemschwerpunkte auf:

- \* Die Schau bestimmter öffentlicher Verwaltungsinstanzen vor **betriebswirtschaftlich neuen Methoden** (z. B. Assessment-Centers für die Personalbeurteilung bei Neueinstellung) stellt sich vor allem als psychologisches Problem dar und

muß im Rahmen von Einzelgesprächen, mit Referenzen über anderweitigen Einsatz dieser Methoden sowie durch die Präsentation von "Alternativmethoden" zu überwinden versucht werden.

- \* Damit eng verknüpft ist – abhängig von der Hierarchie eines Mitarbeiters der öffentlichen Verwaltung – mitunter ein relativ wenig ausgeprägtes **betriebswirtschaftliches Denken**.
- \* Der **Erfolgszwang** für den externen Berater ist im öffentlichen Verwaltungsbereich höher als im privatwirtschaftlichen Sektor oder auch als bei öffentlichen Unternehmen, da aufgrund der "Novität" der Controller-Tätigkeit im Verwaltungsbereich besonders gute Ergebnisse erwartet werden, ohne allerdings oft die damit einhergehenden Aktivitätsempfehlungen (etwa Umorganisation) intern dann auch realisieren zu können.
- \* In manchen Fällen wird seitens der Direktion einer öffentlichen Verwaltungseinheit eine **vorgeformte Ziel-, d. h. Ergebnisvorstellung** des Beratereinsatzes bestehen, die belastend auf die Tätigkeit des Controllers selbst wirkt.
- \* Die Controlling-Aufgabe wird dann behördenintern – wie dies aber auch im privatwirtschaftlichen Bereich mitunter vorkommt – nicht so sehr als Zukauf von Know-how und damit als Hilfe verstanden, sondern vielmehr als Instrument zur **Bestätigung eigener Hypothesen**. In dieser Hinsicht ist die Tätigkeit des Controllers eingengt, und die notwendige Kooperation wird verhindert bzw. wertlos gemacht, da konstruktive Elemente in solchen Fällen vernachlässigt werden.
- \* Das in öffentlichen Verwaltungen im Vergleich zu manchen privatwirtschaftlichen Unternehmen stärker ausgeprägte Hierarchiedenken und -gefälle führt dazu, daß im Rahmen der Controller- und Beratertätigkeit notwendige Gespräche mit einzelnen Behördenmitarbeitern häufig als sonst üblich mit deren Vorgesetzten abgestimmt sein müssen.<sup>13)</sup>
- \* Das **eingeschränkte Tätigkeitsfeld** eines Controllers im öffentlichen Verwaltungsbereich ist jedoch für ihn durchaus von Vorteil, da Abhängigkeiten zu anderen Untersuchungsfeldern dadurch – zumindest explizit – vernachlässigt werden können (z. B. lediglich Kostenkontrolle im öffentlichen Verwaltungsbereich statt Kosten- und zugleich Erlöskontrolle bei privatwirtschaftlichen Unternehmen mit Marktaktivitäten). Die aus solchen Restriktionen resultierenden Nachteile beeinflussen aber vielmehr "nur" das methodische Vorgehen, wenn nämlich in vielen, i. d. R. organisatorischen Aspekten keine Änderungen vorgenommen werden können. Die strategischen Empfehlungen des Beraters zur Behebung eines erkannten Mißstandes müssen sich dann auf andere Maßnahmen erstrecken, die eher "indirekt" wirken.
- \* Wenn auch aufgrund der anzahlmäßig (noch)

relativ geringen Einschaltungen von externen Unternehmensberatern in den öffentlichen Verwaltungsbereich diesbezügliche **Referenzen** seitens des Unternehmensberaters aus seinen vergangenen Tätigkeiten schwer beibringbar sind, so gilt dies jedoch nicht aus ähnlichen Funktionen in privatwirtschaftlichen Unternehmen (etwa arbeitswissenschaftliche Beratung; EDV-Implementierung). Darüber hinaus bietet sich für ihn im öffentlichen Bereich gerade die Chance eines breiten, noch unbearbeiteten Marktes, auf dem er eine sog. In-Supplier-Stellung, also eine langfristige Bindung von bestimmten Klienten im öffentlichen Verwaltungssektor anstreben kann.

Auch hier muß der potentielle Verwaltungsberater einer öffentlichen Verwaltungseinheit im Einzelfall abwägen, ob die Vorteile die möglichen Nachteile kompensieren; dies dürfte indes häufig der Fall sein.

#### IV. BESCHAFFUNGS- UND ABSATZSTRATEGIEN DER BEIDEN MARKTPARTEIEN

##### 1. Die öffentliche Verwaltung als Beschafferin einer Beratungsleistung

Die Besonderheiten der Beziehung zwischen einer öffentlichen Verwaltung als Klientin und dem eingeschalteten Unternehmensberater (vornehmlich mit Controller-Funktion) legen spezifische Beschaffungsstrategien aus Sicht einer die Beratungsleistung nachfragenden Behörde nahe. Im wesentlichen wird es sich um folgende Strategieelemente handeln:

- \* Im Sinne eines **Piecemeal-Engineering** kann dem Unternehmensberater zunächst lediglich ein Ausschnitt der später insgesamt übergebaren Aktivitäten anvertraut werden, so daß er beispielsweise in einer kleineren Verwaltungsorganisationseinheit zunächst tätig ist und sein Wirken als "Test" einer Gesamtleistung verstanden wird.
- \* Ein **Auditing** - vereinfacht: die Prüfung des Controlling nach methodischen Gesichtspunkten, also eine "Kontrolle der Controlling-Tätigkeiten" - kann schon im Vorhinein mit dem Unternehmensberater seitens des Behördenleiters vereinbart werden.
- \* In vielen Fällen besteht ein sehr enger (Weisungs-)Zusammenhang zwischen öffentlichem Verwaltungsbereich und kapitalmäßig beherrschten **öffentlichen Unternehmen** (etwa Versorgungsbetrieben, Freizeitunternehmen). Ein zur Auswahl anstehender Unternehmensberater kann seine Leistungsfähigkeit evtl. hier "beweisen" müssen, bzw. es wird seitens der beschaffenden Verwaltung primär auf solche Berater zurückgegriffen, die bereits für öffent-

liche Unternehmen tätig waren.

- \* In diesem Zusammenhang sind die **Einholung von Referenzen** (etwa bei Verbänden, z. B. VKU sowie die etwas weniger bekannte "Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung [AWV]), aber auch die Beauftragung öffentlicher Unternehmen beispielsweise derselben Kommune geeignet (etwa Wirtschaftsförderungsgesellschaften), eine Marktforschungsanalyse über den Berater-Markt zu erstellen und Referenzen einzuholen bzw. abzugeben. Denn der Kontakt öffentlicher Unternehmen zu privatwirtschaftlichen Institutionen sollte unbedingt ausgenutzt werden.
- \* Bei der Aufstellung eines sog. **Buying-Center** (= "Nachfragegremium") muß eine bestimmte Größenordnung berücksichtigt werden, die unterschiedliche Mitglieder der öffentlichen Verwaltungseinheit einbezieht (z. B. Behördenleiter, Mitarbeiter aus den zu untersuchenden Bereichen, Personalvertretung). Sie alle müssen - neben der rechtlichen Notwendigkeit - allein schon aus motivationspsychologischen Gründen an der Auswahl eines Unternehmensberaters mitwirken bzw. sich über die Frage abstimmen, ob überhaupt ein Unternehmensberater akquiriert werden sollte. Sehr oft fallen diese Entscheidungen nämlich simultan, d. h. personenbedingt, also stark abhängig vom Auftreten eines Bewerbers.

##### 2. Absatzmarketing-Strategien des Beraters

Entsprechend zur Sichtweise der beschaffenden öffentlichen Verwaltung gibt es Strategieelemente, die ein Unternehmensberater marketingbezogen einsetzen kann, um sich für eine Beratertätigkeit zu bewerben:

- \* Er muß abwägen, ob er den lokalen Markt (z. B. das Stadtgebiet mit Umfeld) als **räumlich relevanten Markt** betrachtet, weil er hier aufgrund persönlicher Referenzen auch schon im Verwaltungsbereich mit seinem Namen bekannt ist. Oder es kann sich hingegen auch eine Eigenpositionierung als große Unternehmensberatungsgesellschaft mit überregionaler Bedeutung empfehlen, so daß man als Beschaffer dahinter subjektiv ein methodisch gesicherteres Vorgehen und bessere Referenzen vermuten könnte.
- \* Die Präsentation spezieller infrage kommender **Untersuchungs- und Controllingansätze** nimmt die Intransparenz beim Beschaffer und legt die Leistungen in ihren Einzelkomponenten offen. So ist z. B. zu denken an ein Controlling im Personalbereich<sup>14</sup>), da öffentliche Verwaltungen i. d. R. personalintensiv arbeiten und dabei sehr häufig grundlegende Probleme anstehen. Weiterhin kann ein Kommunikations-Controlling sowie ein Controlling der eigenen Leistung dargestellt werden. Denn faßt man das Controlling als spezielle Unternehmensberatungsleistung auf,

so geht es dann um ein Controlling von Unternehmensberatungsleistungen, das dem Beschaffer, nämlich der öffentlichen Verwaltungseinheit, eine Hilfestellung bei der eigenen Beurteilung des Controllers geben kann. Dies erhöht zugleich die Evidenz und senkt das Risiko des öffentlichen Beschaffers.

- \* Diese gewollte Transparenz wird zugleich durch eine Verdeutlichung einzelner **Phasen des gesamten Untersuchungsprojekts** erreicht.
- \* **Interne Vermarktungshilfen** müssen in die Richtung zielen, ein "Problembewußtsein" in der öffentlichen Verwaltung hervorzurufen, die Beratungsleistung also evident zu machen. Spezielle Argumentationshilfen seitens des Unternehmensberaters sowie das Absprechen von Erfolgsindikatoren (z. B. Bearbeitungszeit je Vorgang eines Mitarbeiters vor und nach dem Berater-einsatz) erscheinen hier als geeignete Instrumente.
- \* Die Beibringung von **Referenzen** aus durchgeführten Tätigkeiten bei privatwirtschaftlichen und öffentlichen Unternehmen ist insbesondere dann wichtig, wenn sie in einer solchen Funktion wie die im öffentlichen Verwaltungsbereich zu übernehmenden Projekte angesiedelt waren (z. B. Kommunikationsflußanalyse).
- \* Dabei muß eine **technische Orientierung** des an sich kaufmännisch-verwaltungswissenschaftlichen Unternehmensberaters mit im Vordergrund stehen, da aufgrund der doch relativ engen Änderungsmöglichkeiten beispielsweise in der Ablauf- und Aufbauorganisation öffentlicher Verwaltungseinheiten im Rahmen etwa des Kommunikations-Controlling andere, untergeordnete Maßnahmen eingesetzt werden müssen - so namentlich technische Hilfsmittel bei der Kommunikation (z. B. verändertes EDV-System). Der Controller hat sich auf diesem technischen Gebiet insbesondere als qualifiziert auszuweisen.

Mögliche Probleme sowohl aus Sicht der öffentlichen Verwaltung als aus Perspektive des Controllers selbst relativieren sich jedoch dann, wenn man die für beide Parteien möglichen Vorteile abwägt. Insofern liegt hier im Kontakt zwischen öffentlicher Verwaltung als Klient und dem Unternehmensberater als betreuendem Controller ein offenes Feld für die Praxis vor.

**ANMERKUNGEN / LITERATUR**

- 1) Siehe dazu H. Eiteneyer/F.-J. Witt: Produktgestaltung öffentlicher Unternehmen, erscheint in: Handwörterbuch der Öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. v. K. Chmielewicz/P. Eichhorn, Stuttgart 1987
- 2) Vgl. E. Laux: Verwaltungsführung und betriebliches Management, in: Demokratie und Ver-

- waltung, Berlin 1972, S. 537 - 556; H. Siedentopf: Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung, Baden-Baden 1969
- 3) Vgl. F.-J. Witt: Arbeitswissenschaftliche und Verbraucheraspekte, in: Lebensmittel-Zeitung, 37. Jg. (1985), Nr. 39, S. 97 - 99; F.-J. Witt: Job-Enrichment im Verwaltungsbereich, in: Personal, 38. Jg. (1986), H. 2, S. 61 - 63. Siehe zu weiteren praktischen Beispielen etwa D. Budäus: Controlling als Instrument eines effizienten Managements öffentlicher Verwaltungen, in: Kostenrechnungspraxis, 30. Jg. (1986), H. 1, S. 13 - 18, hier S. 18, Anm. 1.
- 4) Vgl. E. Laux: Öffentliche Verwaltung, betriebswirtschaftliche Aspekte, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, hrsg. v. E. Grochla/W. Wittmann, 2. Aufl., Stuttgart 1975, Sp. 2806 - 2816, hier Sp. 2813; D. Budäus: Controlling ..., a. a. O., S. 15
- 5) Siehe P. Eichhorn: Verwaltung, Produktion in der öffentlichen, in: Handwörterbuch der Produktionswirtschaft, hrsg. v. W. Kern, Stuttgart 1979, Sp. 2146 - 2155
- 6) Siehe beispielsweise R. Höhn: Verwaltungs-Management, in: Management Enzyklopädie, 9. Bd., 2. Auflage, München 1984; E. Laux: Öffentliche Verwaltung ..., a. a. O.
- 7) Vgl. F.-J. Witt: Job Enrichment ..., a. a. O.
- 8) Vgl. E. Blum: Kontrolle, interne, in: Handwörterbuch der Verwaltung und Organisation, hrsg. v. H. Strutz, Köln et al. 1982, S. 234-239, hier S. 238
- 9) Vgl. etwa H. Eiteneyer/F.-J. Witt: Produktgestaltung ..., a. a. O.
- 10) Vgl. E. Laux: Öffentliche Verwaltung..., a. a. O., Sp. 2813
- 11) Vgl. dazu etwa F.-J. Witt: "Systeme vorbestimmter Zeiten" zur Ermittlung qualitativer Arbeitsbelastungen, erscheint in: Personal, 38. Jg. (1986), voraussichtlich H. 8
- 12) Vgl. E. Mundhenke: Organisationsberatung, in: Handwörterbuch der Verwaltung ..., a. a. O., S. 332 - 336, hier S. 333 f.
- 13) Vgl. E. Mundhenke: Organisationsberatung, a. a. O., S. 335
- 14) Siehe dazu etwa F.-J. Witt: Controlling von Unternehmensberatungsleistungen, in: Controller Magazin, 11. Jg. (1986), H. 3, S. 129 - F.-J. Witt: Controlling im Personalbereich, in: Controller-Magazin, 11. Jg. (1986), H. 5, S. 239. ■

**E**s fehlt der Verwaltung an Zielen und Leitbildern, sie hat sich zum Politikrecht entwickelt. Was der Leiter der Controller-Akademie im bayerischen Gauting, Albrecht Deyhle, so angriffslustig formuliert, scheint dem im Umgang mit dem Amtschimmel kummertgewohnten Staatsbürger aus der Seele zu sprechen.

Obwohl der Begriff Controlling seit mehr als 20 Jahren im deutschen Sprachraum bekannt ist und längst nicht mehr nur das Image einer Modeerscheinung hat, ist nach Ansicht von Experten die diesbezügliche Entwicklung an der öffentlichen Verwaltung vorübergegangen. Die Frage, ob sich die Regeln des Controllings auch auf den öffentlichen Bereich anwenden lassen, und ob „die Politik“ überhaupt will, daß die Verwaltung funktioniert, ist aktueller denn je.

Aus "Die Presse/ECO-Journal", Wien, 28. Nov. 1986, Seite 8

# DAUERTHEMA

## GEMEINKOSTENSENKUNG

### - ABER WIE?

von Dr. Bernd Kunze und Hartmut Salzmann, Reinbek

*Die Bürokratie verschlingt in den entwickelten westlichen Ländern - auch im industriellen Bereich - deutlich mehr als die Hälfte aller Kosten. Trotzdem tun sich die Unternehmen schwer, im Gemeinkostenbereich nachhaltige Rationalisierungen durchzusetzen, obgleich wirksame Methoden durchaus vorhanden sind. Doch auch auf dem Gebiet der Gemeinkostensenkung gilt: Führungsstil und Unternehmenskultur dürfen - selbst in besonders schwierigen Zeiten - nicht unbeachtet bleiben. Die Rechnung sollte nicht ohne Mitarbeiter und Betriebsrat gemacht werden.*



Dr. Bernd Kunze und Hartmut Salzmann, geschäftsführende Partner der Societät für Managementberatung, Hamburg.

#### 1. Drückende Gemeinkosten

Die Kostensituation in vielen Unternehmen ist geprägt durch einen - im Verhältnis zur Kostenentwicklung im direkt-produktiven Bereich - über Jahrzehnte hinweg permanenten Anstieg der Gemeinkosten sowie durch eine zunehmende Fixkostenbelastung (vgl. die empirische Entwicklung in der verarbeitenden Industrie, Abb. 1). In den letzten Jahren hat sich nicht zuletzt aufgrund der Konkurrenzbeobachtung im internationalen Wettbewerb die Erkenntnis durchgesetzt, daß steigende Gemeinkosten eine sehr wesentliche Ursache für eine abnehmende Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen oder ganzen Branchen sind. Die strategische Bedeutung von Gemeinkosten und deren Beeinflussbarkeit tritt insbesondere bei Nachfragerückgängen und Konjunkturfaluten zutage. Somit haben die Unternehmen letztlich keine Wahl: Sie müssen in der Lage sein, die Gemeinkosten laufend zu steuern. Oft sind sie gezwungen, durch aktionsmäßiges Handeln sich den manchmal scheinbar eigengesetzlich entwickelnden Gemeinkosten entgegenzustellen. Und so paradox es klingen mag: Rechtzeitige Anpassungsmaßnahmen, die Personalreduzierungen mit sich bringen können (aber nicht zwangsläufig müssen!), sind ein **wichtiger Beitrag zur langfristigen Sicherung von Arbeitsplätzen.**

Entscheidend bei der Lösung von Kostenproblemen ist ganz sicher die methodische Vorgehensweise und die richtige Handhabung der verfügbaren Instrumente. Aber damit ist auch ein Hauptproblem

bei Kostensenkungsprogrammen angesprochen: Wie soll der Griff in den reichlich gefüllten Instrumentenkasten geschehen? Welche Faktoren sind zu beachten, wenn der Erfolg sich einstellen soll?

#### 2. Methodenwahl: Der entscheidende Schritt zum Erfolg

Wenn wir den Sonderfall der Sanierung aus der Betrachtung ausklammern und damit die kurzfristig am schärfsten wirkenden tools im Instrumentenkasten belassen, verbleibt eine Reihe von wirksamen Methoden zum Gemeinkostenabbau. Hier sollen drei der wichtigsten in aller Kürze angesprochen werden.

(1) Da wäre die Möglichkeit einer **globalen Kostensenkungsmethode**. Diese ab und an praktizierte "Rasenmähermethode" mag in Einzelfällen geeignet erscheinen. Es wird jedoch ohne Rücksicht darauf vorgegangen, ob rationell arbeitende Bereiche betroffen sind oder solche mit "Fettrand", ob zukunftsweisende Aufgaben und Funktionen gekappt werden oder weniger wichtige.

Dementsprechend ist nach aller Erfahrung mit dieser Methode regelmäßig eine vermeidbare Verschlechterung des Betriebsklimas verbunden - mit Folgekosten, die als nicht gewollt und dem Unternehmensziel angemessen zu bewerten sind. Häufig werden die Kosten anschließend wieder mit aller Macht aufgebläht - sei es, weil es sich um strategisch notwendige Aufgaben handelt, die wieder



verstärkt werden müssen, oder auch nur, um der nächsten "Kostenrunde" ruhiger entgegenzutreten zu können.

(2) Die **Funktionalmethode** wird relativ häufig angewendet. Hierbei werden in analytisch gründlicher, aber auch entsprechend aufwendiger Weise die Arbeitsabläufe, Aufgaben und Tätigkeiten von Organisationspezialisten durchgearbeitet. So lassen sich die Arbeitsabläufe entstoren und beschleunigen, Systemverbesserungen erzielen und sicherlich auch Kosten senken. In der Praxis ist es jedoch kaum möglich, die vielen tausend "Gemeinkostenprodukte" wie z. B. Briefe, Notizen, Telefonate, Besprechungen, Statistiken etc. mit vertretbarem Aufwand vollständig zu erfassen und richtig zu bewerten. Insbesondere ist es notwendig, die erarbeiteten Maßnahmen mit den beteiligten Stellen gründlich zu diskutieren und abzusichern. Und trotzdem besteht - wie der Organisationsalltag immer wieder zeigt - die Gefahr, daß vorgeschlagene Maßnahmen verwässern oder zu ineffizient sind.

(3) Eine durchaus erfolgreich und oft angewandte Methode ist die **Gemeinkostenwertanalyse (GWA)**, ursprünglich von der Unternehmensberatung Mc Kinsey unter dem Begriff "Overhead Value Analysis (OVA)" in den USA entwickelt und später nach Europa exportiert. Weil mit dieser Methode zunächst knallharte Rationalisierungserfolge angestrebt wurden, ist es nicht verwunderlich, daß noch heute bei den Betriebsräten die Alarmglocken schrillen, wenn der Begriff "GWA" fällt. Es gibt inzwischen diverse, auch moderate Spielarten dieser Methode, die jedoch den Führungsstil und die Unternehmenskultur schlechthin beim Gemeinkostenenkungsprogramm berücksichtigen.

(4) Die Verfasser dieses Artikels wenden seit Jahren mit großem Erfolg die **"Moderationsmethode" an, die auf dem SAW-System** aufbaut. SAW steht

für **Systematisierte Aufgaben-Wertanalyse** in den Gemeinkostenbereichen. Mit Hilfe dieser professionellen Methode werden abbaufähige Reserven in den administrativen Bereichen von den Mitarbeitern selbst erarbeitet mit dem Ziel einer wirtschaftlichen Neuausrichtung vorhandener Ressourcen und Leistungsträger. Sie vermeidet somit einige wesentliche vorgenannte Nachteile und nutzt in entscheidender Weise das Wissen und die Kreativität der Mitarbeiter im Unternehmen.

### 3. Moderationsmethode nach dem SAW-System

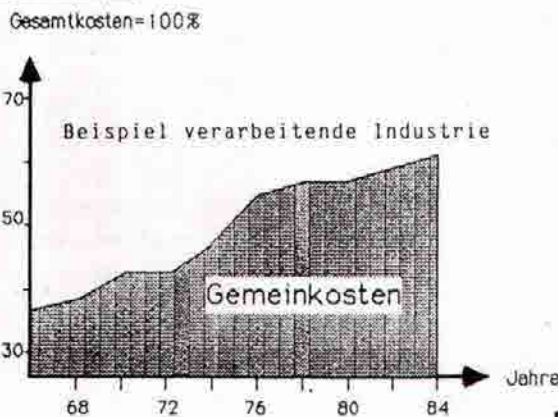
**Zielsetzung** ist

- eine deutliche Gemeinkostenreduktion und
  - kurzfristig realisierbare, **dauerhafte** Ergebnisverbesserung
  - durch den Abbau verzichtbarer Arbeitsergebnisse, Aufgaben und Tätigkeiten.
- Zugleich wird eine Verbesserung der strategischen Ausgangsposition durch Stärkung der Ertragskraft des Unternehmens angestrebt.
- Was zeichnet nun diese Methode besonders aus und was sind die wesentlichen Erfolgsfaktoren?

#### (1) Methodeneinsatz und Erfolgsfaktoren

\* Eine wesentliche Stärke ist die enge Einbindung der betroffenen Mitarbeiter sowohl in die Analysearbeiten als auch in die Ideenfindung, Maßnahmenarbeit und letztlich auch in die Realisierung. Die **Mitarbeiter im Unternehmen sind Träger der Untersuchung**. Dies ist konsequent und logisch, denn wer kennt sich besser im Gemeinkosten-Dickicht der vielfältigen und komplexen Aufgaben und Tätigkeiten aus als diejenigen, die tagtäglich damit zu tun haben. Ein außenstehender Berater und/oder ein internes Organisationsteam könnte nur mit gewaltigem Analyseaufwand dieses Wissen aufbereiten. Die Aufgabe des Beraters bzw. des

ABBILDUNG 1 WARUM GEMEINKOSTENSSENKUNG?



- o Der ständigen Produktivitätssteigerung in direkten Bereichen folgte keine vergleichbare in den indirekten Bereichen
- o Renditeunterschiede zwischen konkurrierenden Unternehmen ergeben sich zunehmend primär aus der unterschiedlichen Gemeinkostenstruktur

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
13	14	32	G	P	E

ABBILDUNG 2

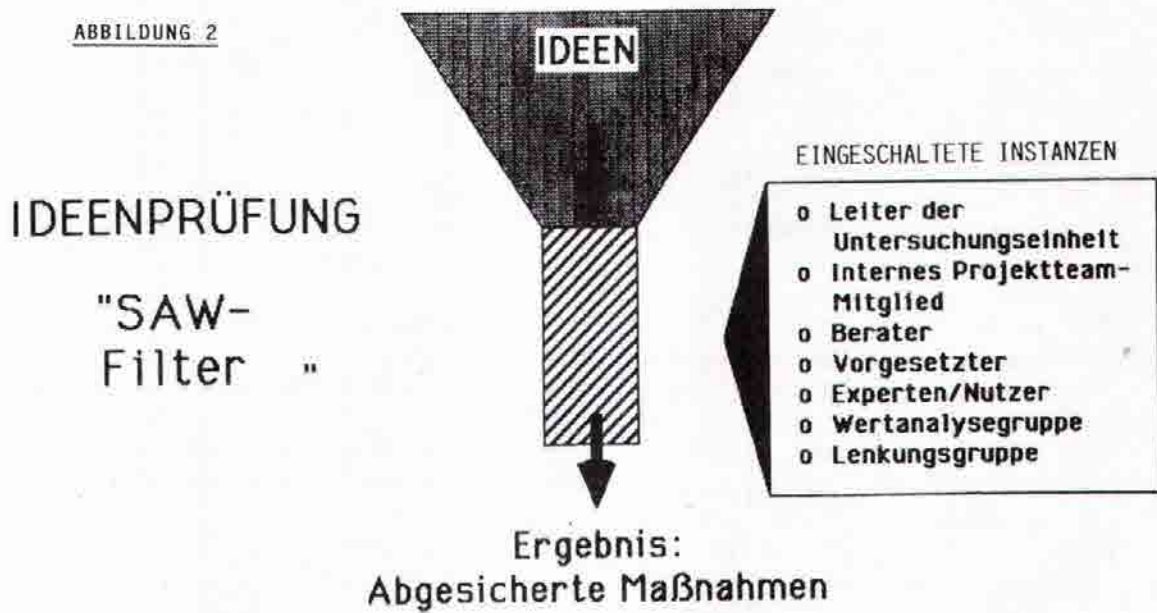
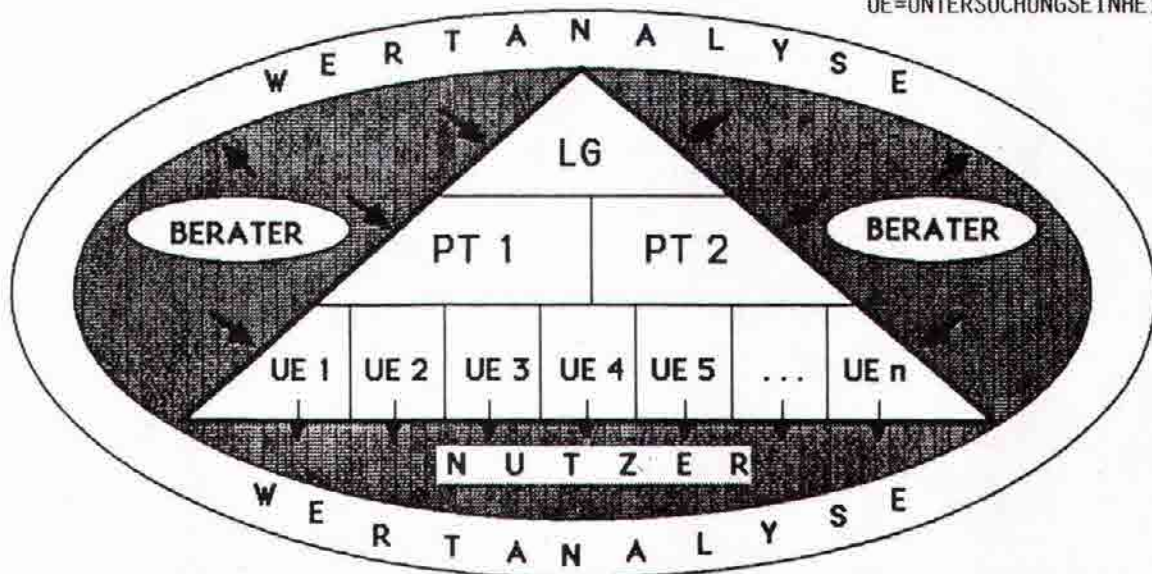


ABBILDUNG 3

SAW-PROJEKTSTRUKTUR

LG=LENKUNGSGRUPPE  
PT=PROJEKTTEAM  
UE=UNTERSUCHUNGSEINHEIT



einzusetzenden Projekt-Teams (PT) konzentriert sich daher auf

- die Durchführung von Informationsveranstaltungen und Einweisung aller Projektbeteiligten
- das Einbringen des naturgemäß umfangreichen und sehr stark formalisierten Methoden-Know-how (alle Beteiligten werden in einen strengen Formalismus eingebunden und so einheitlich geführt und gesteuert)
- die Moderation der Arbeitssitzungen zwischen Projekt-Team und den Repräsentanten der Untersuchungseinheiten (UE).  
Diese Moderation umfaßt auch die Förderung der Bereitschaft zum "Umdenken" und zum Eingehen ökonomisch vertretbarer Risiken sowie die Vermittlung von Anregungen. **Eine "eiserne Regel" besagt, daß keine Vergangheitsbewältigung betrieben werden darf.** Auch sollte dem Leiter einer Untersuchungseinheit (LU) keine Maßnahme aufgedrängt werden. **Das Projekt-Team hat also in starkem Maße prozeßbegleitende Aufgaben.**

- \* Durch die starke Einbindung der Mitarbeiter und die systematische Nutzung des vorhandenen Wissens kann nicht nur sehr zügig Einsparungspotential aufgezeigt werden, sondern die erarbeiteten Maßnahmen erweisen sich auch als **abgesichert und dauerhaft**. Denn wie die Abbildung 2 zeigt, durchlaufen alle Ideen einen Filter, bevor sie als Maßnahme verabschiedet werden. Dazu gehört auch, daß sich der **Nutzer eines Arbeitsergebnisses zustimmend äußern** muß, sofern dieses von einer Einsparungsidee betroffen ist.
- \* Dementsprechend und darüberhinaus erlaubt die Methode kurzfristige Entscheidungen bei begrenzter Analysetätigkeit unter bewußtem Verzicht auf tiefgründige Abklärungen zu Gunsten sofort erkennbarer handfester Vereinfachungsgründe.
- \* Die Projektstruktur ermöglicht es, daß ein Zusammenwirken aller wesentlichen Projektbeteiligten gewährleistet ist (vgl. Abb. 3). Die oberste koordinierende Instanz ist hier die Lenkungsgruppe (LG), die die erarbeiteten Maßnahmen abschließend "absegnet" oder - in Ausnahmefällen und ggf. aus gesamtunternehmerischer Sicht - korrigiert.
- \* Im Rahmen des SAW-Systems wird erreicht, daß verzichtbare von unverzichtbaren Aufgaben getrennt werden und so Arbeitsentlastungseffekte entstehen, die z. B. für zukunftsorientierte Aufgaben zu nutzen sind. Es findet also primär keine **Lastenüberwälzung** statt, d. h. die Arbeitsintensität beim einzelnen Mitarbeiter soll nicht unzumutbar erhöht werden.

- \* Aufgrund der beschriebenen Vorgehensweise gestaltet sich die Zusammenarbeit mit dem Betriebsrat in der Regel ohne übermäßige Frictionen. Denn durch die offene Informationspolitik ("eiserne Regel") gegenüber Betriebsrat und Mitarbeitern, durch die starke Einbindung "derer, die es angeht" und durch die Vermeidung von Lastenüberwälzung bietet die Moderationsmethode eine Reihe von konstruktiven Aspekten, die wenig Akzeptanzprobleme aufwirft.

## (2) Ergebnisse

Durch den Einsatz des SAW-Systems ergeben sich neue Einsparungsdimensionen und -möglichkeiten, weil Arbeitsergebnisse und Aufgaben mit einem schlechten Kosten-/Nutzenverhältnis bis auf ein tragbares Maß eingeschränkt werden.

- \* Erfahrungsgemäß werden je nach Organisationsgrad des Unternehmens zwischen 10 und 20 % des untersuchten Aufgabenvolumens als Einsparungspotential festgestellt.
- \* Der größte Teil der Ergebnisse wird auf unterer hierarchischer Stufe entschieden, da die Aufwandsverminderungsideen weitgehend aus den untersuchten Gruppen und Abteilungen und deren Abnehmern/Nutzern stammen. Entsprechend schnell ist die Entscheidungsfindung.
- \* Ca. 70 % der Einsparungsideen werden innerhalb der ersten 3 - 12 Monate realisiert; meist ohne personelle Härten bei einem Realisierungszeitraum von 2 Jahren unter Nutzung der Fluktuation, durch Umsetzung und Umverteilung, Umschulung, durch Ausnutzen von Teilzeit Chancen etc.

Neben diesen meßbaren Einsparungsergebnissen stellen sich weitere positive Wirkungen ein, die als **erheblicher Zusatznutzen** zu werten sind:

- \* Förderung des Kostenbewußtseins,
- \* Förderung der Flexibilität des Unternehmens durch Abbau bürokratischer Hemmnisse,
- \* Erhöhung der Transparenz in den Overhead-Bereichen und damit realistischere Budgetierung,
- \* Förderung der Bereitschaft zur internen Kommunikation und des Identifizierungsgrades mit dem Unternehmen und seinen Zielen,
- \* Gewinnung vielfältiger weiterer Ideen zur Organisations- und Effizienzverbesserung.

Gemeinkosten haben für die Unternehmen durchaus strategische Bedeutung. Gemeinkostenenkungsprogramme sind in gewissen Zeitabständen eine Notwendigkeit. Für derartige Programme sind wirksame Methoden und Instrumente verfügbar. Dazu zählt sicherlich auch die Moderationsmethode nach dem SAW-System, mit der auf moderate Weise, aber dennoch nachhaltig Arbeitskapazitäten zum Bewirken eines maximalen Zielerreichungsbeitrages der Abteilungen eines Unternehmens freigestellt werden können. ■





## LITERATURFORUM

Liebe Leserin, lieber Leser!

Mit der heutigen Ausgabe erwartet Sie eine **kleine Nachlese** zu den verschiedenen Themenbesprechungen der letzten Hefte.

Sie finden drei Buchbesprechungen, und zwar über  
 ein Kompendium der Betriebswirtschaftslehre,  
 Fälle und Lösungen zur Kostenrechnung,  
 Berichte aus der industriellen Führungspraxis (Beispielband über Kostenrechnung).

Angesichts des Zeitpunkts der Veröffentlichung, der in die Jahresabschlußarbeiten fällt, und den Änderungen und Auswirkungen des neuen Bilanzrichtlinien-Gesetzes, erscheint es angezeigt,

einige Kurzbesprechungen aufzunehmen, die sich auf Veröffentlichungen zum neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz, zur Bilanzpolitik und die Bilanzanalyse beziehen.

Ferner ein Ratgeber  
 zur betrieblichen Fort- und Weiterbildung.

Zwei Hinweise beschließen diese Ausgabe, nämlich Inhaltshinweise zu den an dieser Stelle gelegentlich besprochenen Loseblattwerken *Der Controlling-Berater* und *Controlling - das Unternehmen mit Zahlen führen*.

Es ist vorgesehen, Ihnen mit der nächsten Ausgabe des *Controller Magazins* in vertrauter Form eine Themenbesprechung zu bringen, die die Anwendung des Controlling zum Gegenstand haben soll.

**Bestmann, Uwe (Hrsg.): Kompendium der Betriebswirtschaftslehre**

**München: R. Oldenbourg Verlag 1986 - 690 Seiten, Preise: Broschiert DM 49,80, gebunden DM 78,--**

Das Kompendium wird von einem **Autorenteam** bearbeitet, die sich ausnahmslos als Hochschullehrer ausweisen. Das Werk liegt nun in der dritten Auflage vor. Die verschiedenen **Teile** des Kompendiums:

Teil 1: Betriebswirtschaftlicher Gesamtprozeß und konstitutiver Rahmen

Teil 2: Unternehmensführung

Teil 3: Materialwirtschaft und Fertigung

Teil 4: Marketing

Teil 5: Investition und Finanzierung

Teil 6: Personalwesen

Teil 7: Rechnungswesen (Kostenrechnung und Bilanzen)

Das vorliegende Werk will Studierenden und Praktikern **solides Basiswissen** vermitteln, um hierauf aufbauend eine weitere Vertiefung zu ermöglichen und die Fähigkeit zum Erkennen übergreifender Zusammenhänge zu fördern. Das Kompendium beeindruckt durch die deutliche und tiefe **Gliederung**, übersichtliche Absätze und ein umfassendes Stichwortverzeichnis. Der bibliographische Apparat wurde klein gehalten. Eine Auseinandersetzung mit der Literatur und verschiedenen Strömungen erfolgt eher zurückhaltend. Die Verfasser versuchen, die Wissensvermittlung mit Hilfe zahlreicher Graphiken, Tabellen und

nicht zuletzt durch eine entsprechende drucktechnische Gestaltung zu erleichtern. Die Autoren legen eine verständliche, anschauliche und moderne **Einführung** unter Berücksichtigung praxisrelevanter Erfahrungen **für Studium, Examen und Praxis** vor. Die Gewichtung der verschiedenen Teile und Teilabschnitte wird nicht unbedingt allen Bedürfnissen gerecht werden, so ist für eine Neubearbeitung wünschenswert, Fragen der Datenverarbeitung und der Organisation, z. B. hinsichtlich der modernen Informations- und Kommunikationstechnik, einen Platz zuzuweisen, der der praktischen Relevanz und der Zukunftsbezogenheit entspricht. Unter dem Abschnitt Unternehmensführung sollte sich das moderne Controlling gemäß seiner Praxisbedeutung einreihen. Die Arbeit bietet sich überall dort an, wo eine erste, aber bereits relativ dichte Einführung in ein Fachgebiet gesucht wird. Schließlich auch dort, wo ein fundierter Überblick über ein fremdes Fachgebiet angestrebt wird. Der Verlagsprospekt weist darauf hin, dieses **Nachschlagewerk und Lehrbuch** sei bereits nach vier Jahren in der dritten Auflage erschienen.

**Serfling, Klaus: Fälle und Lösungen zur Kostenrechnung**

**Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH 1985 - 250 Seiten, Preis DM 32,-**

Der **Autor** ist als Professor in Berlin tätig. Er ist durch verschiedene Veröffentlichungen bekannt.

Das Buch, erschienen in der 3., verbesserten Auflage, bringt insgesamt 36 Fälle mit den zugehörigen Lösungen zur Kostenrechnung. Im Teil Grundlagen geht es dem Verfasser um Grundfragen der Kostentheorie. Hinsichtlich der Kostenartenrechnung werden Aufgaben behandelt, die die kalkulatorischen Kosten sowie die Materialkosten betreffen. Unter der Kostenstellenrechnung werden Fälle gebracht, die verschiedene Formen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung, Formen der Kostenzurechnung und der Gemeinkostenanalyse beinhalten. Zur Kostenträgerstückrechnung findet der Leser Aufgaben über verschiedene Ermittlungsverfahren zur Bestimmung der Selbstkosten, die Maschinenstundensätze sowie Fragen der Zuschlagskalkulation und der Bewertung. Dem Teil Plankostenrechnung sind Fälle zugeordnet, die die Planung von Gemeinkosten zum Inhalt haben, die Planbeschäftigung, den Kostenplan und die Abweichungsverteilung besprechen. Danach stellt der Verfasser einige Aufgaben zur Deckungsbeitragsrechnung. Der letzte Teil gilt den Kosteninformationen für Sonderrechnungen, u. a. um Zusatzaufträge, Eigenfertigung/Fremdbezug, Preisuntergrenze und Verfahrenswahl.

Bei der Konzipierung vorliegender Fälle legte der Verfasser Wert darauf, den **Praxisbezug** herauszuarbeiten und kostentheoretische Aspekte nur dort zu vertiefen, wo es unumgänglich erscheint. Weitgehend wird derselbe Sachverhalt und die gleichen Zahlen in mehreren, verschiedene Problemkreise behandelnden Fällen zugrundegelegt. Die vergleichsweise **ausführlichen Lösungshinweise** beschränken sich nicht nur auf die rein rechnerischen Darstellungen der Lösung, sondern beziehen erläuternde und hinweisende verbale Anmerkungen mit ein. Der Autor erreicht mit dieser Form der Stoffbehandlung eine gezielte, anwendungsnahe und lernergiebige Veröffentlichung. Bezüglich der Intensität der Stoffbehandlung gelangt der Verfasser zu einer vertiefenden Darstellung, die über Grundfragen hinausweist. Dieses Buch eignet sich als **ergänzende Literatur** für Studierende und Lernende, die sich in die Kostenrechnung einarbeiten wollen und für Praktiker, die eine Unterlage suchen, ihre früher erworbenen Kenntnisse aufzufrischen oder weiterzuentwickeln.

**Gluth, Hellmuth: Aus der Kosten-, Leistungs- und Ergebnisrechnung - in der Schriftenreihe "Berichte aus der industriellen Führungspraxis" - Musen-Verlag, Fachartikel-Dienst, Postfach 500 806, 7000 Stuttgart 50 61 Seiten im Format DIN A 4, Preis nicht bekannt**

Der **Autor** ist bekannt als Unternehmensberater, Seminarleiter und Verfasser zahlreicher Veröffentlichungen. Die **Schriftenreihe** "Berichte aus der industriellen Führungspraxis" umfaßt 6 Bände. Sie befassen sich mit dem Verantwortungsbereich des Meisters und Betriebsleiters, der Kosten-, Leistungs- und Ergebnisrechnung sowie dem Finanzbereich und dem Vertriebsbereich. Der dieser Besprechung zugrundeliegende Band 3 bezieht sich auf den 1. Teil zur Kosten-, Leistungs- und Ergebnisrechnung. Zum **Inhalt** dieses Bandes:

Stromkosten kurzfristig erfassen und verrechnen - Von der Kostenerfassung zum Betriebsergebnis - Ergebnisvorschau über die Deckungsbeitragsrechnung - Variatoren in der Kostenrechnung - Umsatz gestiegen, Gewinn gesunken - Zur Ermittlung der Teilfertigwerte für die kurzfristige Ergebnisrechnung - Mehr Gewinn durch planvolle Vertriebs- und Fertigungssteuerung

Diese Reihe spricht insbesondere Klein- und **Mittelbetriebe** an. Der Verfasser vermittelt Allgemeines, Beachtenswertes und Grundsätzliches. Gluth schildert Erfahrenes, beschreibt Praktiziertes und legt dar, wie praktische Lösungen gefunden werden können. Im Vordergrund steht die Überlegung, **wie man es machen könnte**. Hingegen weniger Erkenntnisse, welche fachtheoretischen Gründe oder konzeptionelles Kalkül die Lösungen tragen. Erfahren und kenntnisreich, fast erzählerisch und im Stil eines profilierten

Beraters bringt er vor allem in Klein- und Mittelbetrieben Fach- und Führungskräften anschaulich und verständlich **Handhabung und Ausgestaltung** der Kosten-, Leistungs- und Ergebnisrechnung nahe. Ein Buch für die, die vor Ort Kosten- und Leistungsrechnung konkret anwenden wollen. Weniger für Leser, die die Kostenrechnung hinterfragen möchten oder nach besonderen konzeptionellen Entwürfen suchen. Vielleicht wäre in einer späteren Überarbeitung an einigen Stellen noch mehr Kürze und Prägnanz hilfreich und förderlich. Die Reihe bringt in mehr oder minder ungegliederter Folge Berichte und grundsätzliche Anmerkungen. Der Verfasser setzt **Beispiele**, die den Leser anregen, den Lösungsvorschlag zu bedenken und zu vergleichen. Es gibt vergleichsweise wenige Veröffentlichungen mit derart konkreten und nachvollziehbaren Handhabungshilfen.

**Schmidt, Harald: Bilanztraining nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz**

**Freiburg: Rudolf Haufe Verlag 1986 - 279 Seiten, Preis DM 39,80**

---

Der **Autor** ist Verfasser mehrerer Bücher und zahlreicher Aufsätze sowie Dozent in Vorbereitungseminaren für Steuerberatungsprüfungen. Hiermit legt der Verfasser ein **Trainings-Handbuch** zur Rechnungslegung auf der Grundlage des Bilanzrichtlinien-Gesetzes und des Bilanzsteuerrechts vor. Der Leser findet hier ein **Lehr- und Übungsbuch** zu einem wichtigen Fragenkomplex, das sich aufgrund seiner zahlreichen praktischen Beispiele, Tabellen und Übersichten, Fälle und Lösungen und Fragen mit Antworten gut eignet zur Vorbereitung auf Prüfungen oder auch zur Weiterbildung im Veruf. Eine solide Grundlage zur Fortbildung im Bilanzwesen.

**Pfleger, Günter: Die neue Praxis der Bilanzpolitik**

**Freiburg: Rudolf Haufe Verlag 1986 - 542 Seiten, Preis DM 69,-**

---

Der **Autor**, ein selbständiger Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, hat ein besonders wirkungsvolles und anschauliches **Verfahren entwickelt**, den **Gestaltungsmöglichkeiten** in der Handels- und Steuerbilanz nach der Bilanzreform nachzugehen:

Er untersucht die Gestaltungsmöglichkeiten bei den einzelnen Posten der Bilanz im vorbezeichneten Buch wie folgt:

Nach einem Merkmalskasten, der sich gliedert in

- Materiell / Formell: Materielle oder formelle Bilanzpolitik
- Ob die Maßnahme handels- und steuerrechtlich zulässig ist oder nur in der Handelsbilanz angewendet wird
- Flexible / Fix: Können in gleichen oder in verschiedenen Perioden unterschiedlich eingesetzt werden oder ob eine Bindungswirkung besteht.
- Sind die Maßnahmen erkennbar oder nicht erkennbar.
- Sind die bilanzpolitischen Folgewirkungen kurzfristig oder langfristig
- Die Maßnahmen sind hinsichtlich ihrer Durchsetzbarkeit gegenüber Finanzamt oder Abschlußprüfer sicher oder mit Risiken behaftet?

Ferner bespricht der Autor Grundlagen der Bilanzpolitik und bietet eine **Checkliste** der bilanzpolitischen Maßnahmen dem Leser. Ein Buch für die praktischen Belange, das eine schnelle und unmittelbare Anwendung bei der täglichen Arbeit ermöglicht.

**Lätsch, Roland: Die Rechnungslegung nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz**

**Freiburg: Rudolf Haufe Verlag 1986 - 407 Seiten, Preis DM 69,-**

---

Der **Verfasser**, ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, legt hiermit ein **Handbuch für die Praxis** vor. Es ist von einem Praktiker für die Praxis geschrieben. Es enthält die Ergebnisse von Planspielen und praxisbezogenen Überlegungen, die sich aus der Vorbereitung auf die **Umsetzung der Vorschriften** des Bilanzrichtlinien-Gesetzes in die eigene berufliche Tätigkeit des Verfassers ergeben haben. Die Konzernrechnungslegung bleibt ausgenommen.

Der Teil 1 enthält einen Leitfaden, der durch verschiedene Fragen, die das Gesetz aufwirft, führt. Der Teil 2 gilt Einzelfragen zur Rechnungslegung der Kapitalgesellschaften. In den Anlagen werden verschiedene Gliederungsschemata für Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung gebracht. Gesetzestexte und ein Stichwortverzeichnis beschließen die Arbeit.

**Schult, Eberhard: Bilanzanalyse nach dem neuen Bilanzrichtlinien-Gesetz  
Freiburg: Rudolf Haufe Verlag 1986 - 378 Seiten, Broschur, Preis DM 59,80**

Der **Autor** war zunächst selbständiger Steuerberater und ist heute Professor in Essen für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

In diesem **Lehrbuch** werden die grundlegenden Methoden für die **Durchführung** von Bilanzanalysen vorgestellt. Wichtige Ziele, wie Liquidität, Rentabilität, Vermögen, Wachstum und Kreditwürdigkeit werden durchleuchtet und zwar in systematischer, knapper und übersichtlicher Form. Diese Veröffentlichung will den Leser befähigen, schon nach kurzer Zeit die veröffentlichten Geschäftsberichte anderer Firmen zu analysieren und zu beurteilen. Das Buch will ein Lehrbuch besonders für Studierende, aber auch für jeden anderen an Fragen der Bilanzanalyse Interessierten sein. Darüber hinaus soll es den Praktiker unterstützen, wirksame Bilanzanalysen durchzuführen. Es will auch dazu anregen, neue Analysemethoden in der Praxis zu entwickeln und zu verwenden.

**Leonhardt, Walter und Riegsinger: Anregungen und Beispiele für betriebliche Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen**

**Heidelberg: I. H. Sauer-Verlag GmbH 1986 - 71 Seiten - Preis DM 15,--**

Mit dem vorliegenden Heft werden den betrieblichen Praktikern, die in irgendeiner Weise in ihrem Unternehmen mit **Bildungsarbeit** befaßt sind, **Anregungen** für die Konzeption und Gestaltung von einzelnen Seminarmaßnahmen gegeben. Die beschriebenen Seminarprogramme wurden von den Autoren in Zusammenarbeit mit qualifizierten externen Trainern und Beratern in mehrjähriger Praxis durchgeführt.

Sicher wird es notwendig sein, bei der Planung von Trainingsmaßnahmen die Gegebenheiten und besonderen Bedingungen in den einzelnen Unternehmen zu berücksichtigen und **Seminarkonzeptionen** entsprechend zu modifizieren bzw. Schwerpunkte zu setzen.

Darüber hinaus könnten die vorliegenden Seminarkonzeptionen eine Hilfestellung und Diskussionsgrundlage für die Auswahl möglicher Trainer und Referenten sein, sowie bei der Erstellung von längerfristigen Bildungsplänen im Unternehmen Anregungen geben.

- Gliederung:
1. Einleitung
  2. Führung und Zusammenarbeit
  3. Managementmethoden und Arbeitstechniken
  4. Spezielle Kenntnisse und Befähigungen
  5. Funktions- und zielgruppenbezogene Veranstaltungen
  6. Seminarplanung und -organisation.

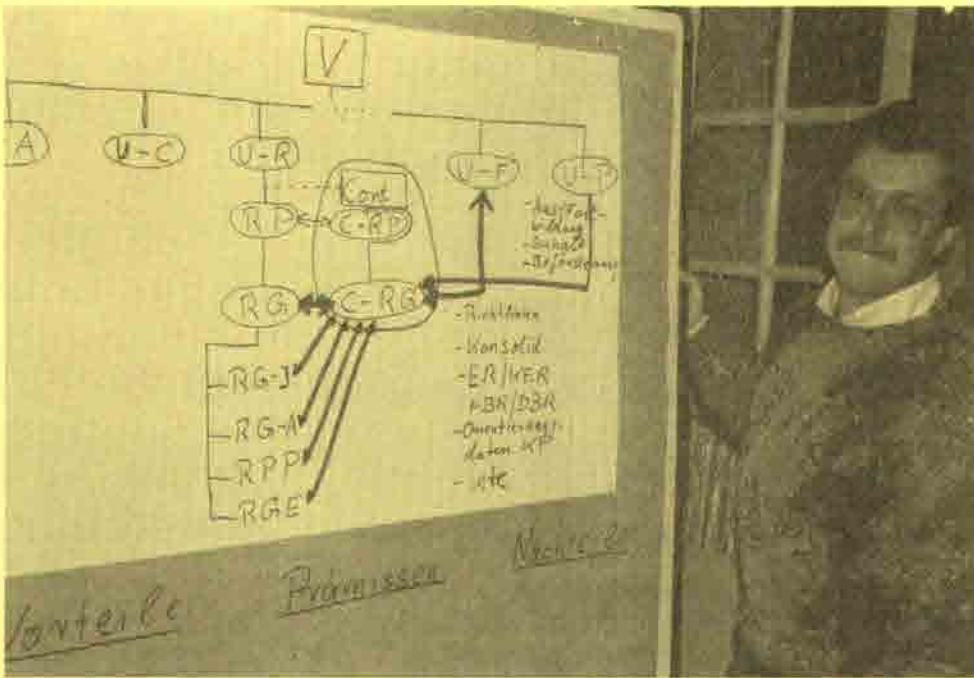
Der **Controlling-Berater aus dem Rudolf Haufe Verlag, Postfach 740, 7800 Freiburg**, auf den an dieser Stelle verschiedentlich verwiesen wurde, brachte mit seinen **Nachträgen**, den Heften 3 und 4/1986, die zum Zeitpunkt der Niederschrift vorlagen, u. a. folgende Beiträge:

- Controlling-Konzepte im internationalen Vergleich
- Interne Revision und Controlling
- optimale Bestellmenge
- Steuerung des Transportwesens durch Information
- Controlling im Kleinbetrieb mit Software für den Personal-Computer
- Mikrocomputer als Entscheidungshilfe
- Das Kosten- Einsparungs-Potential
- Unsere Zukunft sichern - Qualität verbessern
- Nutzenstiftung durch Design.

Das **Loseblattwerk "Controlling - das Unternehmen mit Zahlen führen"** aus dem **WEKA-Verlag, Industriestraße 21 in 8901 Kissing**, auf das im Literaturforum verschiedentlich eingegangen wurde, brachte mit den **Aktualisierungs- und Ergänzungslieferungen** Juli und September 1986 u.a. folgende Beiträge: PC-Einsatz im Controlling, Technologische Möglichkeiten der Prozeßüberwachung, Parallel-Kalkulation nach Voll- und Grenzkosten.

Meine besten Wünsche für ein gutes 1987. Mögen Sie in beruflicher und persönlicher Hinsicht Ihren Kurs halten können. Freundliche Grüße Ihr

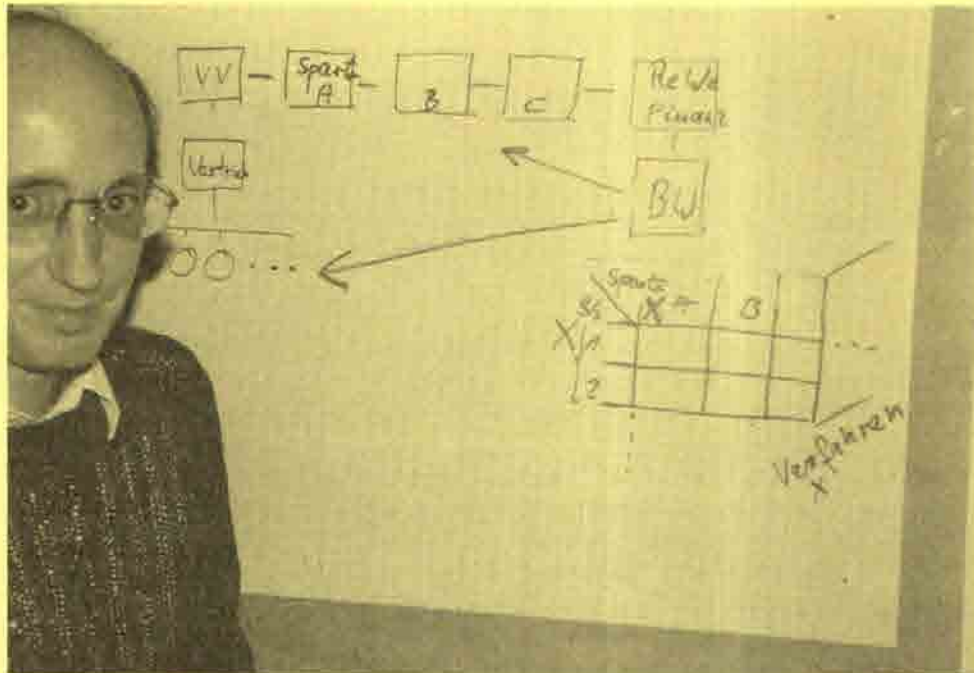
*M. Müller*



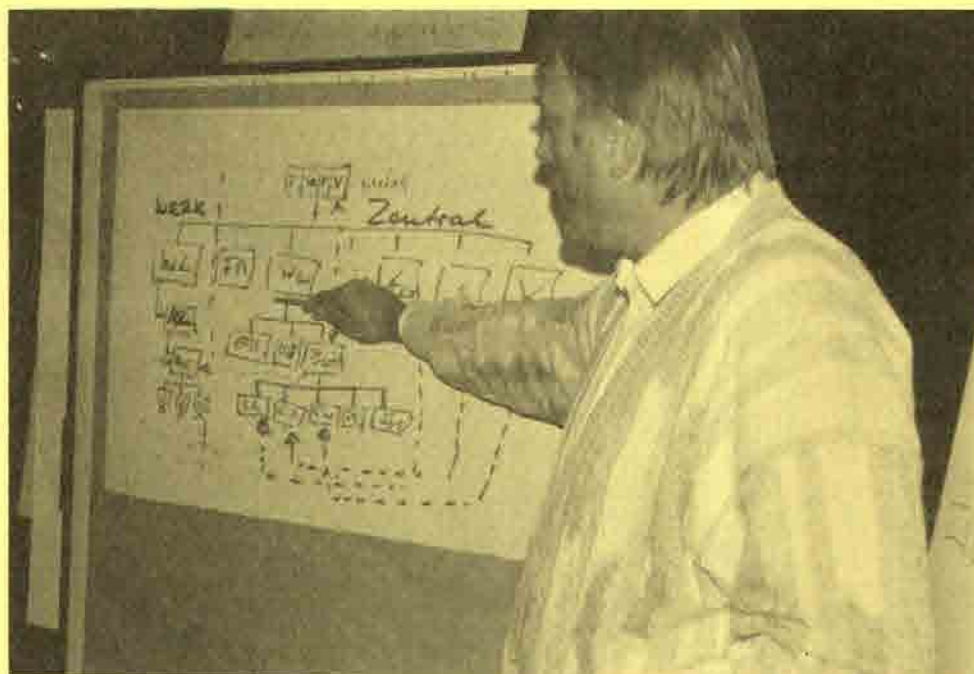
**Workshop - Bilder :**

Gruppenberichte mit  
Beispiel-Bildern  
zur Organisation  
der Controller-  
Funktion.

Berichterstatte  
Gerhard **Werner**,  
R + V Allg. Ver-  
sicherung, Wiesbaden



Heinrich **Langwost**,  
Haftpflichtverband  
der Deutschen Indu-  
strie HdI VaG, Hannover



Gerd **Keller**,  
Wacker Chemie GmbH,  
München 57

# Erfolgreiche Großbank-Niederlassung in Stuttgart

Die Höhe unserer Bilanzsumme und die Zahl der Mitarbeiter weisen uns als eine der großen deutschen Universalbanken aus. Die dynamische Geschäftsausweitung der letzten Jahre, bei gleichzeitiger überdurchschnittlicher Ertragsentwicklung, macht personelle Verstärkungen im Management erforderlich. Für einen bedeutenden Geschäftsbereich mit Sitz in Stuttgart suchen wir den

## Leiter Organisation und Personal

Die Aufgabenschwerpunkte liegen einerseits in der ständigen Optimierung der Aufbau- und Ablauforganisation, andererseits in der Gewährleistung einer an zeitgemäßen Führungsvorstellungen orientierten Personalarbeit. Dabei bezieht sich Ihr Verantwortungsumfang sowohl auf die Kopfstelle selbst als auch auf die angeschlossenen Filialen in Baden-Württemberg.

Als fachliche Voraussetzung sollten Sie auf der Basis einer qualifizierten Berufs- oder Hochschulausbildung praktische Erfahrungen im Organisations- und Personalwesen, möglichst einer Bank oder eines vergleichbaren Dienstleistungsunternehmens nachweisen. Wir erwarten von Ihnen Kenntnisse moderner Organisationssysteme; auch Einblicke in den Bereich des Controllings wären wünschenswert.

Da wir sicher sind, daß der Erfolg in dieser Position nicht allein von der fachlichen Kompetenz, sondern vor allem von der menschlichen Ausstrahlung und Akzeptanz des neuen Stelleninhabers abhängt, müssen wir besonders hohe Ansprüche an Ihre persönliche Qualifikation stellen: Ausgeglichenheit und die Fähigkeit, mit Konflikten souverän umzugehen, sollte Sie ebenso auszeichnen wie die „richtige“ Kombination aus Kompromißbereitschaft und Durchsetzungsvermögen.

Wenn Sie diese einflußreiche Managementaufgabe mit attraktiver Ausstattung anspricht, sollten Sie mit dem von uns beauftragten ifp in Kontakt treten. Die Herren H. Hilgers (Tel.: 02 21/20506-40) und M. Baldus (Tel.: 02 21/ 20506-36) erwarten gerne Ihre aussagefähigen Unterlagen (Lebenslauf, Lichtbild, Zeugniskopien, Gehaltsangaben) und stehen Ihnen auch telefonisch für weitere Informationen zur Verfügung. Bitte geben Sie bei Ihrer Bewerbung, die selbstverständlich vertraulich behandelt wird, die Kennziffer MA 2004 an.



INSTITUT FÜR PERSONAL- UND **ifp** UNTERNEHMENSBERATUNG

HORST WILLUND PARTNER · DOMKLOSTER 2 · POSTFACH 10 16 26 · 5000 KÖLN 1

# So können Sie es haben!

Mit dem Finanz- und Kostenmanagement-Informationssystem für die IBM-Systeme /34, /36, /38 haben Sie **alle** Controlling-Aufgaben **zu jeder Zeit** sicher im Griff.

Mit dem von PST entwickelten Softwareprogramm haben Sie ein umfassendes Hilfsmittel zur Abwicklung eines kompletten Berichts- und Planungswesens zur Hand.



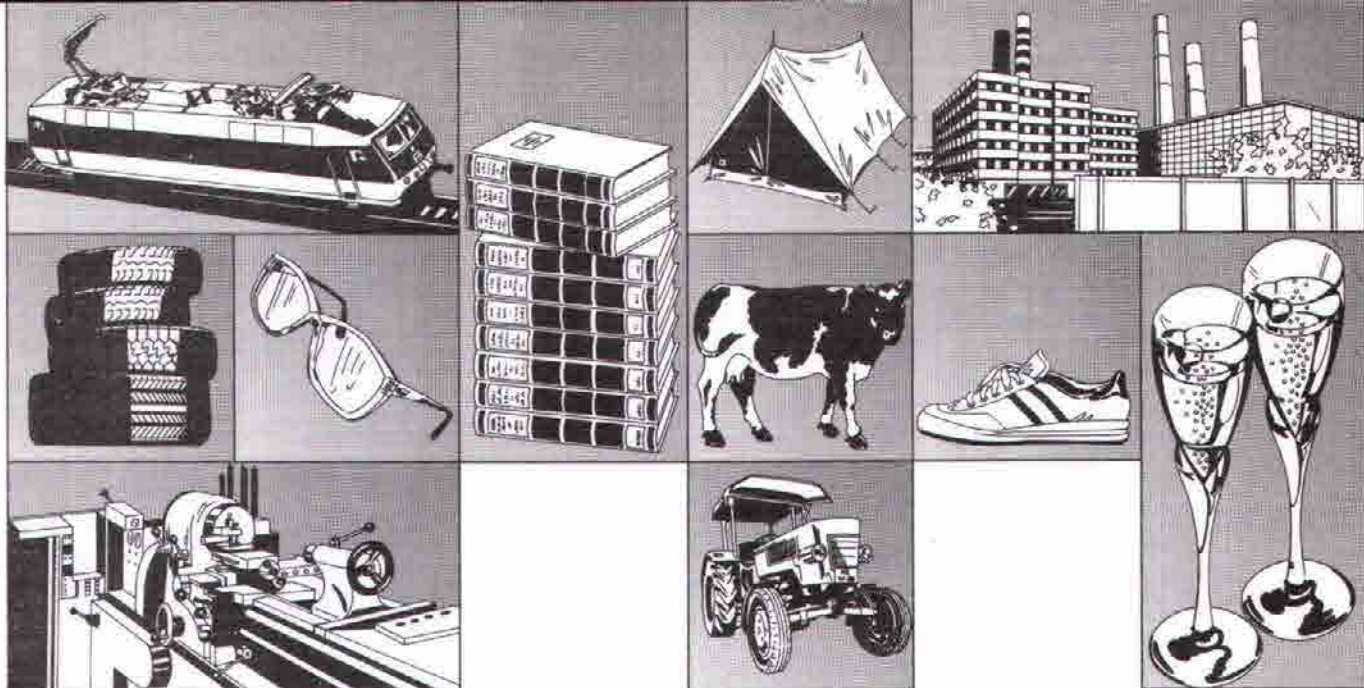
Nichts bringt Sie mehr aus der Ruhe. Ob Monats- oder Quartalsabrechnungen, Zwischenbilanzen oder Abweichungsanalysen, ja selbst Überraschungsangriffe bringen Sie nicht mehr aus dem Konzept. Durch ein frei gestaltbares Berichtswesen sind Sie flexibel und unabhängig.

Mehrfirmenkonsolidierung, Fremdwährungsreporting, Simulation und Hochrechnung, der Aufbau eines zentralen Konzernreporting, Geschäftsgrafiken, die Integration des PC – Anforderungen, denen Sie gelassen entgegensehen können. Mit der controllingorientierten Standardsoftware von PST sichern Sie sich ein seit 1980 erprobtes, den sich ständig ändernden Anforderungen angepaßtes und in vielfachen Einsätzen bewährtes Softwareprogramm.

**Finanz-Mis von PST ...  
und Sie sind die Ruhe selbst!**

## PST

PST Software GmbH  
Josephsburgstraße 4a, D-8000 München 80  
Telefon (089) 4 31 30 38



Der gemeinsame Nenner

# Plaut Software für die effiziente Kosten- und Erfolgskontrolle.

Plaut hat **Planungs-, Abrechnungs- und Informationssysteme** aus der Erfahrung von 40 Jahren betriebswirtschaftlich richtungsweisender Beratung für alle Belange des innerbetrieblichen Rechnungswesens:

- Kostenstellenrechnung
- Plankalkulation
- Nachkalkulation
- Herstellkosten-Soll-Ist-Vergleich
- Artikelerfolgs-/Deckungsbeitragsrechnung
- Kostenträgerergebnisrechnung
- Parallelrechnung Voll- und Teilkosten
- Standardkosten mit parallel geführten Abweichungen
- Planungs- und Simulationsrechnungen
- Primärkostenrechnung
- LSP-Abrechnung

Plaut bietet **Software-Systeme** und organisatorische Einführungsunterstützung auch für:

- Produktionsplanung und -steuerung
- Materialwirtschaft
- Finanzbuchhaltung
- Anlagenbuchhaltung
- Vertriebsabwicklung

Plaut Software für **Unternehmen aller Größenordnungen** aus vielen Branchen der Industrie mit Serien- und Einzelherstellung, aber auch für Handels- und Dienstleistungsunternehmen.

Je nach DV-Konfiguration unserer Klienten setzen wir zur Projektrealisierung Programmsysteme aus eigener Entwicklung oder Lizenzprogramme der SAP ein.

**PLAUT** 

**Plaut Software – die Basis für ein integriertes Rechnungswesen.**

Plaut Software GmbH  
Hogenbergstraße 20  
D-8000 München 21  
Tel. 10891 5 80 30 81  
Tlx. 8 98 628 Plaut

Plaut Software AG  
Villa Wellingtonia  
CH-6918 Figino  
Tel. 10911 6015 01  
Tlx. 79329

Software Unternehmensberatung Personalberatung

# PLAUT

66.w/BW 1