



# controller magazin



Sammelstelle für Arbeitsergebnisse  
der controller akademie  
Zeitschrift für Controller-Praxis

**3/76**

	Praxisgerecht - was heißt denn das?	75
	Aufgaben, Kompetenzen und Ziele	77
	Vom System der Kostenumlagen zum Verkauf von Dienstleistungen	85
	Praxis der Management-Erfolgsrechnung	89
×	Preisbildung und Preispolitik	95
	Strategische Planung	101
	Controlling bei den fixen Kosten	105
	Checkliste zur Verkaufspreisplanung	109
Fallstudie:	Vom Erfolgsbudget zum Finanzbudget	113
Forum:	Investitions-Controlling bei Liegen- schaften	121
	Management-Informationssystem - visualisiert	125
	Der Controller, was soll er - wer ist er	127

# controller magazin

## Herausgeber

Controller-Akademie, D-8035 Gauting/München

CM ist Organ des Controller Verein e.V., München

## Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle (Chefredakteur)

Karl-Heinz Hoh (Schriftleitung)

Christa Gabler (Assistenz)

Rainer H. G. Senff (Layout)

Anschrift: D-8035 Gauting 2

Untertaxetweg 74-76, Postfach 1168

Telefon 089 - 850 60 13

## Verlag und Vertrieb

Management Service Verlag

D-8035 Gauting 2

Untertaxetweg 74-76

Konto: 10 111 7 bei Volksbank Herrsching eG in Gauting  
(BLZ 700 93200)

Telefon: 089 - 850 35 51

## Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Jeweils Mitte Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

Bezugsgebühr im Abonnement DM 68, -- + DM 6, -- für Porto;  
Einzelheft DM 14, --; die Preise enthalten 5,21 % USt.

Sollte CM ohne Verschulden des Verlags 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.

Vertrieb für Österreich:

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

Bezugsgebühr im Abonnement S 510, -- + Porto

Vertrieb für die Schweiz:

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

Bezugsgebühr im Abonnement Fr. 77,50 + Porto



## PRAXISGERECHT – was heißt denn das?

Eine "konzeptionelle", eine "praxis-gerichtete" Zeitschrift soll das CONTROLLER MAGAZIN sein. So wurde das Leitbild definiert, als die Redaktion die Arbeit aufnahm. Doch ist dieses "praxisgerecht" in den letzten Jahren nicht allzu leichtfertig in den Mund genommen worden, dieser Begriff etwa abgedroschen? Ist es nicht geradezu gefährlich, auf einen Zug aufzuspringen, dessen schwindende Kraft (praxisgerecht, was heißt denn das schon) ihn nur noch mühsam vorwärtskommen läßt? Wir meinen nein. Denn praxisgerecht servieren heißt unserer Meinung nach, Stoff (hier: betriebswirtschaftlichen) zu bieten, der den direkten Vergleich zu dem ermöglicht, wie man es selber macht.

Einsichtig und einprägsam läßt sich das am besten mit Hilfe visueller Mittel demonstrieren. Deshalb finden Sie in jeder Ausgabe des CM Formularbeispiele original abgedruckt. Damit Sie Ihre Formulare danebenlegen und vergleichen können, wie Sie es machen. Probieren Sie die "Neuen" doch einmal aus, indem Sie den beispielhaften Text abdecken und Ihre firmenspezifischen Daten einfügen. Wir wollen nicht in Anspruch nehmen, daß wir bzw. einer Ihrer Kollegen das Formular für jedes Unternehmen gefunden hat. Aber vielleicht entdecken Sie durch dieses Ausprobieren eine lohnenswerte Änderung, die Ihre Formulare aussagefähiger oder einsichtiger werden lassen; oder Sie kriegen überhaupt den Anstoß, mal selbst die Verkaufs-Erfolgsrechnung, die Funktionsbeschreibungen, die noch einzufahrenden Deckungsbeiträge - um Beispiele dieser Ausgabe zu nennen - zu visualisieren.

Wie sich mit diesen Formularen arbeiten läßt, soll der sie beschreibende Text zeigen. Deshalb greifen Ihre Kollegen zur Feder. Sie schildern die Probleme, die sie zu neuen Konzeptionen veranlaßt haben, stellen diese ausführlich dar, ohne aber nicht zu vergessen darauf hinzuweisen, daß da sicherlich noch an dem einen oder anderen Punkt gefeilt werden muß. Die Idee solcher Beiträge ist, zu zeigen, daß Abhandlungen über die Profit-/Cost-Center-Organisation, die Management-Erfolgsrechnung oder den Preisbildungsprozeß nicht bloße Theorie sind und sich vielleicht hübsch lesen. Wie sagte doch einer Ihrer Kollegen über einen Artikel im letzten CM: "Da gibt's jemand, wo's klappt". Hier stand also nicht das "Abkupfern" im Vordergrund, sondern der Ansporn, die Bestätigung, weiterzumachen.



Eine Management-Technik, die sich wegen der Übersichtlichkeit und des kurzgefaßten Sich-festlegen-müssen immer mehr Beliebtheit erfreut, ist die Checkliste. Hier halten wir uns an das Prinzip "weniger ist mehr"; also wenige Punkte, die aber durchgeprüft. "Markenzeichen" für den Fall, daß wir Ihnen eine anbieten und Sie diese dann schnell auffinden können: letzter Beitrag vor den "gelben Seiten" und mit Schreibmaschine geschrieben.

Damit aber wir - das sind Sie, der Leser und wir, die Redaktion - nicht aneinander vorbeireden, sind Grundbegriffe zu klären, zu zeigen, wie wir sie verstehen. Deshalb Themen wie Kostenbegriffe oder was sind Aufgaben, Kompetenzen und Ziele. Mit den neuesten Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre so richtig spielen, mitrechnen zu können, das sollen Ihnen die Fallstudien bieten. Gedankenspiele in Kollegenkreisen, aber auch praxiserprobte Konzeptionen im Überblick, zeigen die Reportagen im Forum. Hier wäre auch der Platz für eine Schmunzelecke.

Die genannten Bausteine ergeben also zusammen ein Programm von dem wir glauben, daß es praxisgerecht sei, weil es Ihre Probleme, Ihre Interessen abdeckt; weil es in Ihrer Sprache zeigt, was und wie tut's der Kollege und, ebenso wichtig, welche Trends gibt's in unserem Fachgebiet. Verpackt ist dieses Sammelarium in Arbeitsblättern, gemacht für das "Arbeiten mit dem Bleistift". Sicherlich wäre für den einen oder anderen von Ihnen eine richtige Arbeitsmappe eindeutiger. Aber von dem vorliegenden CM meinen wir, es auch in der Aufbereitung praxisgerecht magaziniert zu haben; und es schaut halt auch ein bißchen mehr sexy aus.

Herzlichen Gruß

Ihr



K.-H. Hoh



# AUFGABEN, KOMPETENZEN UND ZIELE

von Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Gauting

Im "Positionspflichtenheft" eines Leiters der Produktion steht unter anderem drin: "Er soll sich in seinem Werk um den Methodenfortschritt kümmern."

Was stellt diese Formulierung dar? Eine Aufgabe oder ein Ziel? So wie das jetzt ausgedrückt ist, wäre es eine Aufgabe. Aufgaben schildern, was man zu tun hat. Damit daraus ein Ziel wird, mußte hinzukommen, was in dieser Aufgabe erreicht werden soll.

Das Ziel könnte etwa sein, daß die Tonne eines Produkts im kommenden Planjahr statt mit 20 schon mit 15 Stunden je Tonne Prozeßzeit hergestellt wird. Das Ziel ist eine Kennzahl. Um dieses Ziel zu erreichen, ist Planung erforderlich. Mit welchen Maßnahmen läßt sich die Zeitreduktion realisieren? Durch verbesserten Arbeitsablauf, mit dem Prinzip der Lernkurve, durch eine geänderte Verfahrenstechnik, mit Hilfe von Investitionen, zusammen nur mit einer Änderung der Produkte?

Das Rationalisierungs-Ziel des Produktions-Chefs, von 20 auf 15 Stunden je Tonne herunterzukommen, bildet den Einstieg in einen sehr differenzier-ten, weitreichenden Planungsprozeß. Dabei spielt eine wichtige Rolle, mit wieviel Kosten und Finanzmitteln für etwaige Investitionen der Kalkulationsvorteil der kürzeren Durchlaufzeit erkauf- werden muß.

---

## Funktionsziel und Leistungsziel

---

In der Umgangssprache wird das Wort "Ziel" mehrdeutig verwendet. Was zum Beispiel ist es, wenn man sich für das nächste Jahr vornimmt, Langlauf-Skifahren zu lernen? Ist das eine Aufgabe oder ist das ein Ziel?

Ich bin der Meinung, daß "Langlauf lernen" eine Aufgabe darstellt. Eine Aufgabe, ein Auftrag, den Sie sich selber erteilen und zu dessen Ausführung bestimmte Tätigkeiten gehören. Das Ziel würde ausdrücken, was Sie beim Langlaufen erreichen wollen. Zum Beispiel könnten Sie im Sinne haben, Ihre Gesundheit zu sichern und Ihre persönliche Fitness zu erhöhen. Hier handelt es sich um ein Ziel, wobei es in diesem Beispiel schwierig wäre, das Ziel meßbar zu gestalten.

Häufig findet sich in der Praxis, daß über Formulierungen, die eigentlich Aufgaben darstellen, das Wort "Ziel" oder "Ziel der Stelle" steht. Beispiel bei einem Einkaufsleiter: "Beschaffen von wertmäßig bedeutenden Gütern und Leistungen in einem Einkaufsbereich, so daß das Unternehmen wirtschaftlich und gesichert versorgt ist." Diese Formulierung stellt eine Aufgabe oder Funktion dar. Die Worte "so, daß ..." schildern den Sinn oder Zweck der Aufgabe. Würde man - falls dies überhaupt gewünscht ist - eine solche

Definition auch in Verbindung mit dem Wort Ziel sehen wollen, so bietet sich vielleicht die Bezeichnung Funktionsziel oder auch Stellenziel dafür an.

Die Bezeichnung "Zielsetzung der Stelle" kommt nach dem Eindruck des Verfassers aus dem Sprachgebrauch des Harzburger Modells, das besonders die "Stellenbeschreibung" als Management-Werkzeug hervorhebt. Stellen- oder Funktionsbeschreibungen bilden aber nur die eine Hälfte der Waage. Dazu kommt, was man quantitativ erreichen will.

Für den Einkaufsleiter ginge es bei der Zielformulierung auch wieder um Zahlen. Zum Beispiel um die Festlegung von Einkaufsmengen, Ziel-Einkaufspreisen, Einkaufsterminen, Einhaltung eines bestimmten Lagerbestands an Rohstoffen. Auch dies sind wieder Beispiele, in denen die Ziele als Zahlen auftreten.

Benutzt man für die Formulierung von Aufgaben das Wort "Stellen- oder Funktions-Ziel", so müßten solche Zahlen-Ziele als Leistungsziele bezeichnet werden. Dies wäre eine Möglichkeit, Ziele in Zahlen dem vielleicht in Ihrem Unternehmen schon gebräuchlichen Sprachgebrauch - Ihrer Haussprache - hinzuzufügen, ohne daß man deshalb alle Stellenbeschreibungen umtaufen muß.

---

### Aufgaben definieren, was man tut

---

Bitte, stellen Sie sich vor, Sie seien Verkaufsleiter einer Brauerei. Was wäre Ihre Aufgabe?

Aufgaben schildern, was man tut. Eine Stellenbeschreibung wird regiert durch Tun- oder Tätigkeitenwörter. Das anspruchsvolle Tunwort, das die Funktion eines Verkaufsleiters umschreibt, heißt verkaufen. Da es sich gleichzeitig um eine Führungsfunktion handelt, müßte man die Aufgabe vielleicht besser so umschreiben, daß man sagt: Er soll dafür sorgen, daß verkauft wird. Typisch für die Managerfunktion ist es gerade, durch Mitarbeiter hindurch ein Ziel zu erreichen. Das sagt ja schon das Wort "durchführen"; eben durch Führung etwas erreichen.

Von Napoleon I. soll der Spruch stammen, daß "Richtlinien kurz und ungenau sein sollen". Wieso? Damit die Offiziere mit eigener Initiative und mit Rücksicht auf die individuelle Situation schnell Entscheidungen treffen. Nun würde das Wort "Verkaufen" für sich allein die Aufgabe des Verkaufsleiters sicherlich zu kurz und zu ungenau bezeichnen; obwohl man zugeben muß, daß dieses Wort

allein eine höchst rationelle und nie zu ändernde Funktionsbeschreibung des Verkäufers und Verkaufsleiters ergäbe.

Baut man jetzt um das Tätigkeitswort "verkaufen" oder "für Verkaufen sorgen" eine Funktionsbeschreibung auf, so hat sie den Sinn, die Aufgabe sowie die damit verbundene Kompetenz oder Zuständigkeit abzugrenzen.

So würde in der Aufgaben- oder Funktionsbeschreibung zu regeln sein,

- ▶ für welches Verkaufsgebiet unser Verkaufsleiter zuständig sein soll, wo also das Gebiet der Nachbarn anfängt;
- ▶ ob wir als Verkaufsleiter alle Produkte verkaufen oder bestimmte Erzeugnisse nicht;
- ▶ daß wir sowohl die Gastronomie als auch den Handel aufsuchen - oder nur eben auf den einen Vertriebsweg spezialisiert sind;
- ▶ ob auch ein Großverteiler, dessen Einkaufszentrale ihren Sitz in unserem Gebiet hat, von uns betreut wird;
- ▶ welche Rabatt- und Konditionenkompetenz übertragen ist;
- ▶ wie die Zusammenarbeit mit dem Produktmanagement organisiert sein soll;
- ▶ für welche Werbe- und Verkaufsförderungsmaßnahmen wir zuständig sind;
- ▶ ob uns auch der Fuhrpark für die Auslieferungen in unserem Gebiet unterstellt sein soll;
- ▶ wie sich die Zusammenarbeit mit dem Controller-Bereich bei der Erarbeitung der Verkaufsplanung abspielt.

---

### Ziele geben an, was erreicht werden soll

---

Bei einem Ziel ist auseinanderzuhalten, worin

- a) der Ziel- Maßstab
- b) die Ziel- Höhe

bestehen. Zielmaßstäbe für den Verkaufsleiter der Brauerei wären zum Beispiel

- 1) als Zeilen in der Erfolgsrechnung:
  - ... Hektoliter Absatzvolumen
  - ... DM Umsatz,
  - abzüglich ... DM beeinflussbare Kosten
  - = ... DM Gewinn-Beitrag (Deckungsbeitrag).



Welche Kosten wir als Verkaufsleiter beeinflussen können, hängt von der Aufgaben- und Kompetenzdefinition ab - zum Beispiel davon, ob uns der Fuhrpark unterstellt ist oder nicht, oder welche Werbeaktionen von uns gesteuert werden können.

2) als Kennzahlen:

... % Distributionsgrad (regionaler Marktanteil; gemeint ist, wieviel Verteilerstellen für Bier in unserem Gebiet existieren und in wievielen davon unsere Biermarke vertreten ist);

... Besuche pro Tag (Kennzahl für ein Führungsziel beim Verkäufereinsatz; dahinter stecken Tourenplanung, Besuchsfrequenz-Planung, Gesprächsvorbereitung);

... DM durchschnittliche Auftragsgröße.

Wesentlich für uns ist die Erkenntnis, daß die Zielmaßstäbe aus zwei Quellen kommen. Der erste Typ - also Ziele aus der Erfolgsrechnung - stammt aus dem periodischen Rechnungswesen. Absatz- und Umsatzzahlen sowie Gebiets-Deckungsbeiträge kommen aus der für unser Gebiet umsortierten Artikelerfolgsrechnung, die oft auch "Kostenträgerrechnung" genannt wird.

Einzelheiten über das Ziel "Kosteneinhaltung" sind aus der Kostenstellenrechnung und den dort detailliert angegebenen Kostenarten zu ersehen. Die Verbindungsbrücke zwischen der Kostenstellenrechnung und der Artikelerfolgsrechnung bildet die Kalkulation der einzelnen Produkte.

Zielmaßstäbe als Kennzahlen sind in Soll und Ist auf separaten Unterlagen - gewissermaßen stati-

stisch - festzuhalten. Die im Beispiel genannten Kennzahlen würden über das Verkäufer-Berichtswesen zu erfassen sein. Im Falle der Kennzahlen hat der Manager selber - hier der Verkaufsleiter - auch zum großen Teil die Rolle des Informations-Lieferanten, die sonst bei den Zielen, die ins Rechnungswesen eingebettet sind, vom Controller ausgeübt wird.

Auseinanderzuhalten bei den Zieltypen sind ferner Dauerziele und Projektziele oder Problemlösungsziele. Formal unterscheiden sich diese beiden Sorten von Zielen dadurch, daß die Zeit bei den Dauerzielen eine Periode, bei den Projektzielen jedoch ein Termin ist. So wären Umsatz, Deckungsbeitrag und Marktanteil Dauerziele. Ein Projektziel könnte es sein, den Marktanteil zu vergrößern bis Jahresende, ein neues Produkt bis zum Termin X eingeführt (gelistet) zu haben, ein Auslieferungslager bis zum Tag ... zu errichten oder die Kundenaußenstände zu reduzieren. Das Planungswerkzeug, um Projektziele zu erreichen, ist der Netzplan. Ein Projekt ist dadurch gekennzeichnet, daß es sich irgendwann erledigt; das Problem zu diesem Termin also gelöst ist.

Funktionsbeschreibung und Budget

Das "Papier", in dem Aufgaben und Tätigkeiten festgehalten sind, heißt in der Praxis meist "Funktions- oder Stellenbeschreibung". Andere gebräuchliche Ausdrücke lauten "Arbeitsplatzbeschreibung", "job description", "position guide", "Pflichtenheft".

Ziele dagegen sind gespeichert im Budget - entweder in einem Erfolgsbudget mit Deckungs-

AUFGABE

Der Chef Sektion Drucksachenzentrale löst seine Aufgabe gut in Bezug auf:

1. Überwachen der Druckerei, der dezentralen Vervielfältigungsstellen und der Ausführung von graphischen Arbeiten, wenn
  - 1.1 die Organisationsstellen zeitlich und qualitativ zufriedengestellt werden;
  - 1.2 die Frage der dezentralen Vervielfältigungsstellen einmal jährlich auf die betrieblichen Bedürfnisse der Organisationsstellen geprüft wird und gegebenenfalls die entsprechenden Maßnahmen getroffen werden;
  - 1.3 die Produktionskosten der Druckerei mindestens ... % unter den Marktpreisen liegen;
  - 1.4 die Auslastung der Druckmaschinen bis Ende Budgetjahr ... im Durchschnitt mindestens ... % beträgt;

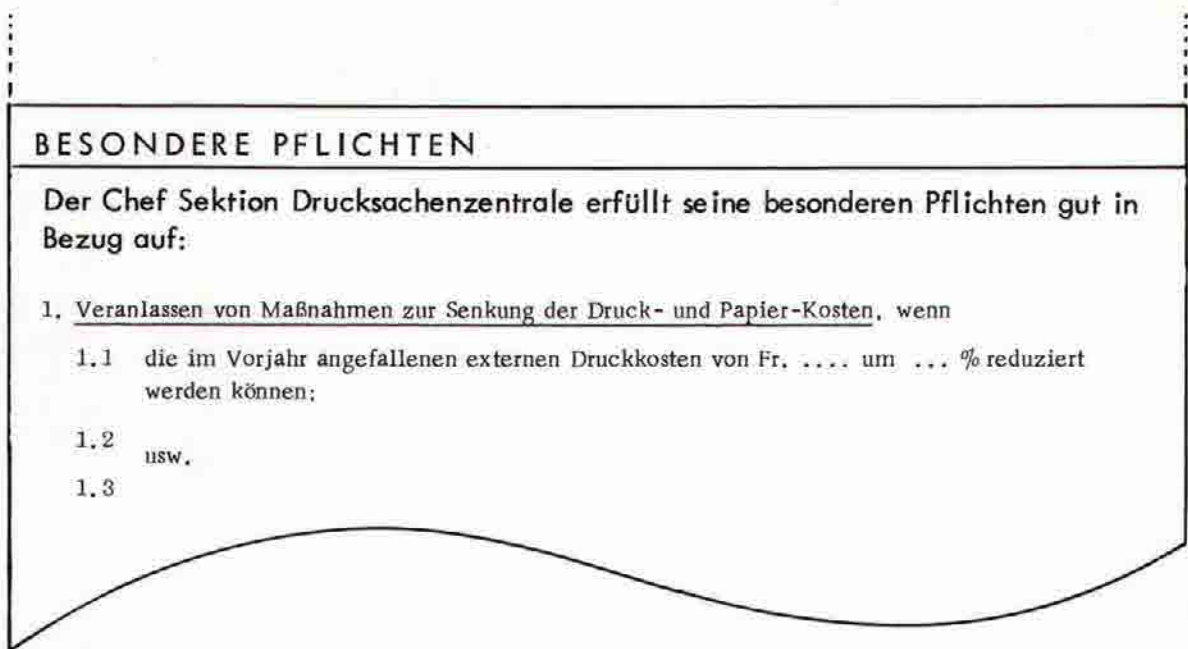


Abb.: Verquickung von Aufgabenbeschreibung und Zielkennzahlen

beitragen oder in einem Kostenstellenbudget. Kennzahlen stehen meist auf einem besonderen Papier; einer Liste für die "standards of performance" (Leistungskennzahlen). Aber auch Kennzahlen wie Ausschußquoten, Stillstandszeiten, Fluktuationsrate oder Zahl der Debitorenkonten je Buchhalter(in) sind gleichzeitig Budget-Relationen.

Gelegentlich finden sich in der Praxis Beispiele, in denen der Text der Aufgabenbeschreibung und die Zielkennzahlen auf einem einheitlichen Papier vereinigt sind. Das gilt für das folgende Beispiel für den "Leiter der Drucksachenzentrale", das von der Swissair stammt.

Das Beispiel illustriert auch den Unterschied zwischen Dauer- und Projektziel. Die "besonderen Pflichten" betreffen Sonder-Aufträge oder Kampagnen. Dabei soll eine Reduktion externer Druckkosten um einen bestimmten Betrag erreicht werden.

Gedacht ist bei diesem Beispiel, daß der Text der Funktionsbeschreibung - des "Pflichtenblattes" - längerfristig gültig ist, während die Zielkennzahlen für jedes Budgetjahr neu überprüft werden.

### Beispiel für eine Funktionsbeschreibung zur Formulierung von Aufgaben

Das folgende Beispiel zeigt eine Funktionsbeschreibung - in der Praxis oft auch Stellenbeschreibung genannt. Felder 1 und 2

des Formulars bringen die Funktionsbezeichnung sowie den Rang. Kasten 3 schildert die Aufgabe als Generalfunktion. Welche Tätigkeiten zu dieser Aufgabe gehören, wird in Feld 9 aufgezählt.

Sehr wichtig bei der praktischen Formulierung von Stellenbeschreibungen ist, daß man nicht den Versuch machen sollte, alle Tätigkeiten, die zu einer Aufgabe gehören, vollständig und exakt festzuhalten. Dann wird das tägliche Tun zu sehr zementiert, es bleibt nicht genug "Luft" für unvorhergesehene Ereignisse, Schnellschüsse und eigene Initiative. Außerdem veralten die Stellenbeschreibungen sehr schnell oder/und verursachen einen sehr teuren Änderungsdienst.

Empfehlenswert ist, in einer Funktionsbeschreibung typische, beispielhafte Tätigkeiten schriftlich zu benennen. Sie sollen Einzelheiten der Aufgabe beschreiben, damit

- ein neuer Bewerber weiß, was er zu tun hat;
- eine systematische Karriereplanung möglich wird;
- Klarheit über Kompetenzabgrenzungen besteht;
- die organisatorischen Abläufe besser bestimmbar sind;
- Einstieg in eine differenzierte Arbeitsbewertung geboten ist;
- eine Basis für die Ziele besteht.



Firma:	<b>FUNKTIONSBESCHREIBUNG</b>	Code:
<b>1 Funktionsbezeichnung</b> Leiter der Hauptabteilung Personal	<b>2 Rang</b> Hauptabteilungsleiter	
<p><b>3 Aufgabe</b></p> <p style="text-align: center;">Beschaffung, Auswahl und Bereitstellung der für Erfüllung des Unternehmensziels erforderlichen Mitarbeiter. Aus- und Weiterbildung bereits im Unternehmen tätiger oder neugewonnener Mitarbeiter, so daß sie in der Lage sind, die ihnen gestellten Aufgaben wirkungsvoll und rationell zu erfüllen.</p>		
<p><b>4.1 Der Funktionsinhaber berichtet an:</b></p> <p style="text-align: center;">Leiter des kaufmännischen Geschäftsbereichs</p> <p><b>4.2 Der Funktionsinhaber erhält fachliche Weisungen von:</b></p> <p style="text-align: center;">Juristische Abteilung in vertrags- und arbeitsrechtlichen Fragen</p> <p style="text-align: center;">Zentralbereich Controller in Methodik und Integration der Personalplanung</p>		
<p><b>5.1 Funktionsbezeichnungen der direkt unterstellten Mitarbeiter</b></p> <p style="text-align: center;">a) Personalleiter Verwaltung (Abteilungsleiter)  b) Personalleiter Werke (Abteilungsleiter)  c) Leiter Personalentwicklung (Abteilungsleiter)</p>		

**5.2 Funktionsinhaber gibt fachliche Weisungen an**

Werkärztlichen Dienst im Rahmen der mit Vorstandsschreiben vom ..... getroffenen Vereinbarungen

**6 Der Funktionsinhaber wird vertreten von**

Personalleiter Verwaltung

**7 Der Funktionsinhaber vertritt**

—

**8 Spezielle Befugnisse**

Unterschriftsvollmacht für Holding (in allen Personal- und Ausbildungsfragen); Ermächtigung zur Freigabe von Eingangrechnungen bis DM 50.000, --

**9 Beschreibung der wesentlichen einzelnen Tätigkeiten und Kompetenzen:**

Formulierung der Planungsziele auf dem Gebiet Personalbeschaffung und Personalentwicklung.

Auswahl von Bewerbern im AT-Bereich.

Durchführung von Vorstellungsgesprächen (AT-Bewerber).

Gehaltsfestsetzung (gemeinsam mit dem jeweiligen Vorgesetzten).  
Jährliche Gehaltsüberprüfung (AT) mit dem jeweiligen Vorgesetzten.  
Richtlinien der Lohn- und Gehaltspolitik (Festlegung).

Durchführung von regelmäßigen Abteilungsleiterbesprechungen.

Erstellung eines Aus- und Weiterbildungsprogramms.

Auswahl der internen/externen Referenten.

Auswahl der Tagungsstätten.

Übernahme von Referaten innerhalb des Bildungsprogramms.



Beratung der einzelnen Unternehmensbereiche in personellen Fragen, insbesondere auch arbeitsrechtlichen Problemen,  
 Kontaktpflege zum Betriebsrat (einschließlich Information),  
 Kontaktpflege zum Arbeitsamt, Ausländerbehörde, Schulen, Handelskammern, öffentlichen Behörden.  
 Koordinierung der Personalplanung (Mitglied im Unternehmensplanungsausschuß).  
 Information der Geschäftsleitung (in bestimmten Abständen) durch Vorlage und Interpretation des Personalberichts.

**10.1 Zielsetzung, die während eines Budgetjahres in Ausübung der Funktion erreicht werden soll:**

Leistungskennzahlen gemäß Budget Nr. ....  
 und Bericht MIS Nr. .... an die Geschäftsleitung

**10.2 Die in Ausübung der Funktion entstehenden Kosten sind budgetiert unter:**

Kostenstelle Nr. ....

Die Funktionsbeschreibung entspricht in allen Punkten der gültigen Organisation oder wird in den nächsten 12 Monaten eingeführt.

Datum	Datum	Datum	Datum
unmittelbarer Vorgesetzter	Abteilungsleiter	HA-Leiter	Personal-u. Sozialwesen

**Hinweis für den Funktionsinhaber**

Durch diese Funktionsbeschreibung sind Ihre Aufgaben und Kompetenzen verbindlich festgelegt. Sie müssen danach handeln und entscheiden sowie Ihren unmittelbaren Vorgesetzten informieren, wenn sich wesentliche Abweichungen entwickeln.

Im Feld 10 des Beispiels der Funktionsbeschreibung ist der Verbindungspunkt zum Zielpapier markiert. Zielmaßstab ist einmal das Kostenstellenbudget dieses Personalchefs; zum anderen bilden den Zielmaßstab bestimmte Kennzahlen, die ausdrücken sollen, was in dieser Funktion als Leistungsziel erreicht werden soll und erreicht worden ist.

Besonders ist darauf hinzuweisen, daß der Tätigkeiten-Katalog in Kasten 9, der zugleich die Kompetenzen umreißt, auch Basis ist für das Kostenbudget. Wenn es hier zum Beispiel heißt, daß der Personalchef zuständig sei für ein Aus- und Weiterbildungsprogramm mit Auswahl der Referenten und Tagungsstätten, so spricht diese Formulierung für ein zentrales Bildungsbudget auf der Kostenstelle dieses Personalleiters. Nicht weil er an diesen Kosten "schuld" wäre, sondern weil er derjenige ist, der diese Kosten primär beeinflussen kann. Das gilt sinngemäß für die Anzeigenkosten bei der Mitarbeitersuche im außertariflichen Bereich oder für die Erstattung von Reiseauslagen bei den sich vorstellenden Bewerbern.

Die Funktionsbeschreibung klärt mit den Kompetenzen auch die Dispositionskompetenz über Kosten. Damit ist definiert, was der Stelleninhaber veranlassen und welche Kostenbelege er "visieren" kann. Der technische Ausdruck "Einzelkosten" - hier in der Bedeutung der Stelleneinzelkosten - besagt, welche Kosten einzeln (mit einem einzelnen Beleg) direkt (ohne Aufschlüsselung) auf eine Kostenstelle erfaßt (kontiert) werden können, was Einzelkosten einer Stelle sind, hängt von dem ab, was für diese Stelle an Tätigkeiten und Kompetenzen festgelegt (delegiert) worden ist. (vgl. CM 2/76 "Grenzkosten und Fixkosten: neue Definition", S. 41 ff)

---

### Ziele als Kennzahlen

---

Zielmaßstäbe laut Ziffer 10.1 der Funktionsbeschreibung des Personalleiters könnten zum Beispiel sein:

#### 1) Dauerziele

- ... % Fluktuationsrate
  - ... % Fehlzeitquote
  - ... % Personalverwaltungskosten auf die Lohn- und Gehaltssumme
  - ... nicht erfüllte Bedarfsanforderungen
  - ... verhinderte Bedarfsanforderungen durch bessere Lösungen bei der Arbeitsverteilung
- Einhaltung des Budgets der Leistungszulagen.

#### 2) Projektziele

- Einführung eines neuen Gehaltssystems bis zum ....
- Aufbau eines Beurteilungswesens bis zum .... mit .... Kosten
- Durchführung einer Kampagne für Verbesserungsvorschläge unter Einhaltung eines Etats von .... DM.

Die Schwierigkeit bei der Zielformulierung von Service-Funktionen liegt allerdings darin, daß nicht immer eine exakte Kausalität zwischen der Tätigkeit des Personalchefs und der erreichten Zielgröße hergestellt werden kann. Man muß hier mehr von einer (statistischen) Korrelation sprechen. So ist eine hohe Fehlzeit- und Fluktuationsrate sozusagen die "Fieberskala" für ein schlechtes Führungsklima, auf das jeder Vorgesetzte Einfluß hat. Doch soll der Personalchef nicht nur Verwaltungsdienste sicherstellen, sondern auch dafür sorgen, daß auf moderne Art (kooperativ) geführt wird. Sein Einfluß auf den Zielmaßstab geht folglich "durch andere hindurch", die er in die gewünschte Richtung zu überzeugen hätte. Aber etwa auf die Fluktuationsrate besteht direkte Einwirkungsmöglichkeit durch eine sorgfältige Bewerberauswahl; oder Fehlzeitquote und Fluktuation könnten auf ein falsches Gehaltssystem zurückzuführen sein, bei dem die Relationen der Gehälter zueinander nicht in Ordnung sind. ■





# VOM SYSTEM DER KOSTENUMLAGEN ZUM VERKAUF VON DIENSTLEISTUNGEN IN DEN „SERVICE-CENTERS“

von Betriebswirt (grad.) Manfred Krößmann,  
Hamburg



M. Krößmann ist Leiter der Abteilung Betriebswirtschaft bei der Firma Alfa-Laval Industrietechnik GmbH in Glinda bei Hamburg

*Dieser Beitrag nimmt zu einem in der Kostenrechnung sehr alten und ständig diskutierten Punkt Stellung. Dem Leser sollen insbesondere die Nachteile des in vielen Unternehmen auch heute noch weitgehend gehandhabten Verfahrens der Kostenumlage verdeutlicht werden (Teil I). Gleichzeitig wird gezeigt, daß es gerade in der Verwaltung bzw. im innerbetrieblichen Dienstleistungsbereich Möglichkeiten gibt, deren Kosten besser in den "Griff" zu bekommen und ein gewünschtes unternehmerisches Verhalten in das mittlere Management zu projizieren (Teil II). Insofern kann dieses Thema gleichermaßen einen Beitrag zum "Controlling bei den fixen Kosten" leisten und als einer der Bausteine angesehen werden. Ein erster Erfahrungsbericht zeigt, daß und wie diesem Problembereich beizukommen ist (Teil III).*

## I. Die Ausgangsbasis

Das in diesem Systembeispiel beschriebene Unternehmen besitzt eine Profit-Center-Organisation. Innerhalb der einzelnen Profit-Centers (PC) ist in diverse Verkaufsabteilungen und dezentrale "Service"-Kostenstellen (z. B. der dezentrale Einkauf) untergliedert. Neben der Profit-Center-Organisation existiert eine zentrale Verwaltung mit den Bereichen Finanz- und Rechnungswesen, allgemeine Verwaltung mit Personal- und Sozialwesen sowie Materialwirtschaft.

### Willkürliche Umlage-Prozentschlüssel führte zu Desinteresse

Bis zum Zeitpunkt der Systemänderung (Budget 1974) hatte das Unternehmen eine nach dem traditionellen Prinzip der Vollkostenrechnung aufgebaute Management-Erfolgsrechnung. Die Kosten der dezentralen Servicekostenstellen wurden auf die Ver-

kaufsabteilungen umgelegt; ebenso jene bestimmter zentraler Verwaltungskostenstellen auf verschiedene Bereiche. Das vereinfacht dargestellte Beispiel einer Management-Erfolgsrechnung zeigt die Abbildung 1 auf Seite 86.

Die Verteilung der Kosten sowohl der zentralen als auch der dezentralen (Profit-Center) Service-Kostenstellen erfolgte nach einem mehr oder weniger willkürlichen Umlage-Prozentschlüssel. Entsprechend dem Umlageschlüssel blieb das Ergebnis der zentralen und dezentralen Service-Kostenstellen immer  $\pm$  Null, gleichgültig, wie sich die Kosten innerhalb dieser Kostenstellen im Laufe eines Jahres auch entwickelten.

Die Verteilung der Kosten der Service-Kostenstellen nach einem vorgegebenen Umlageschlüssel hatte zur Folge, daß

1. die Leiter der Verkaufsabteilungen sich nicht mehr für ihr Ergebnis verantwortlich fühlten. Dem-



zufolge zeigten sie sich an ihrem Ergebnis desinteressiert, da oftmals die Umlagen genauso hoch wie oder höher als die von ihnen direkt beeinflussbaren Kosten lagen;

2. eine Zielsetzung der Profit-Centers und ihrer Verkaufsabteilungen zum Budget-Zeitpunkt nicht möglich war;

3. sich eine Budgetkontrolle und daraus abzuleitende Maßnahmen zur Ergebnisverbesserung auf die direkt beeinflussbaren Kosten beschränkte, Denn die umgelegten Kosten waren vom Kostenstellenleiter nicht überschaubar bzw. nicht zu beeinflussen;

4. für die Leiter der Service-Kostenstellen kein unmittelbarer Zwang zur Erreichung oder Verbesserung des Kostenstellenergebnisses bestand, Aufgrund der automatischen Prozentumlage stand ihr Ergebnis immer auf Null. Auch sie zeigten sich somit an ihrer Ergebnisentwicklung weitgehend desinteressiert;

5. ein Leistungsnachweis für die Dienstleistungskostenstellen nicht vorhanden war. Die Kosten wurden ja voll auf die die Dienstleistung empfangenden Kostenstellen umgelegt. Diese empfanden im übrigen den erforderlichen Aufwand oftmals als zu übertrieben.

## II. Das System des Verkaufs von Dienstleistungen

Um zu einer effizienteren Unternehmenssteuerung zu gelangen, die auch die einzelnen Kostenstellen einbezieht, mußte das bisherige Umlageverfahren durch ein System

abgelöst werden, das die genannten Nachteile ausschaltete. Größere zusätzliche Mehrarbeit und damit zusätzliche Kosten galt es zu vermeiden.

Zu diesem Zweck wurden die zentralen Service/Dienstleistungskostenstellen zu Cost-Center ernannt. Deren Dienstleistungen werden nun an die Abnehmer zu fest vereinbarten Verrechnungspreisen verkauft. (Das "Cost-Center" entspricht vom Inhalt her dem Begriff des "Als-ob-Profit-Centers" der Controller-Akademie.) Außerdem wurden die Profit-Center-internen Umlagen nach dem Prinzip der Deckungsbeitragsrechnung abgeschafft und zu "Blockkosten" des Profit-Centers zusammengefaßt. Die Kosten der PC-Servicekostenstellen verbleiben somit auf den Kostenstellen und werden in den "Blockkosten" ausgewiesen.

### Hinter dem Verkauf von Dienstleistungen steckt eine Philosophie

Hinter der Einrichtung von Cost-Centers und dem hiermit verbundenen Verkauf ihrer Dienstleistungen an unternehmensinterne Abnehmer, ortansässige übrige Konzerngesellschaften oder sonstige externe Abnehmer stand folgende Philosophie:

▷ Das Ergebnisziel der Dienstleistungskostenstellen soll  $\neq$  Null sein. Natürlich war klar, daß Kostenstellen, die vorwiegend die Sozialleistungen des Unternehmens tangieren, die volle Kostendeckung nicht immer würden erreichen können.

▷ Die Cost-Centers verkaufen ihre Dienstleistungen zu mit den Abnehmern ausgehandelten Verrechnungspreisen; die Dienstleistungen empfangenden Kostenstellen "kaufen" sowohl

	Profit - Center	Dezentrale Servicekostenstellen			Verkaufsabteilungen			
		PC-Ltg.	Abt. X	Abt. Y	A	B	C	D
: Netto-Umsatz	X				X	X	X	X
./.. Herstellkosten	X				X	X	X	X
= Bruttomarge	X				X	X	X	X
./.. Kosten der Kostenstellen	X	X	X	X	X	X	X	X
./.. Umlagen der Verwaltungs-Kostenstellen	X	X	X	X	X	X	X	X
= Kosten vor interner Umlage	X	X	X	X	X	X	X	X
Interne Umlage			X	X	X	X	X	X
					X	X	X	X
Profit Center-Ergebnis	X	O	O	O	X	X	X	X

Ergebnisse der Profit Centers  
 ./.. sonstige Verwaltungskosten, die nicht zum Umlageverfahren gehörten

= Management-Erfolg

Abb. 1: Management-Erfolgsrechnung mit Kostenumlage



vom Inhalt als auch vom Umfang her ihre Dienstleistungen vom Cost-Center. Sie bestimmen also selbst, was und wieviel sie kaufen wollen. Dabei können folgende Preisvereinbarungen getroffen werden:

Verkauf zu Festpreisen. Der zum Budgetzeitpunkt vereinbarte Preis wird im folgenden Jahr nicht verändert. Diese Vereinbarung ist getroffen für nur geringe Schwankungen des Leistungsumfangs bzw. -inhalts.

Verrechnung nach Aufwand. Die im folgenden Jahr tatsächlich verrechnete Dienstleistung kann höher oder niedriger sein als der zum Budgetzeitpunkt vereinbarte Verrechnungspreis. Dies trifft bei starken Schwankungen im Leistungsumfang zu, die nicht oder nur sehr schwer vorausschaubar sind.

▷ Die Preisgestaltung bzw. -kalkulation liegt damit in vollem Umfang bei der Dienstleistungskostenstelle. Dabei ist es ihr überlassen, ob sie zu Marktpreisen oder zu Kostenpreisen verkauft.

Die Alternative Markt- oder Kostenpreis erhält dann eine Bedeutung, wenn der Kostenpreis des Cost-Centers über dem Marktpreis liegt. Denn in diesem Fall ist das Cost-Center gezwungen, zum Marktpreis zu verkaufen, will es sich nicht selbst aus dem "Markt" ausschließen. Dies bedeutet jedoch entweder eine Ergebnisunterdeckung, die die Geschäftsleitung veranlassen könnte, die Dienstleistung extern zu kaufen und das Cost-Center aufzulösen; oder aber Rationalisierungsmaßnahmen im Cost-Center selbst, die wieder zu einer Kostendeckung führen.

▷ Da jeder Leiter eines Cost-Centers seine Leistungen, Kapazitäten und Preise planen muß und durch seine Entscheidungen beeinflusst, trägt er auch in vollem Umfang das Risiko und die Verantwortung für seine Kostenstelle. Mit anderen Worten: er ist gezwungen, wie ein Unternehmer zu denken und zu handeln.

▷ Die Dienstleistungsempfänger können Dienstleistungen vom Inhalt oder vom Umfang her ablehnen. Sie haben aber nicht das Recht, die abgelehnte Dienstleistung außerhalb des Unternehmens zu kaufen. Denn ein Service-Bereich soll nicht aus subjektiven Gründen der Dienstleistungsempfänger ausgetrocknet werden ("Bereichskämpfe" vermeiden!). Bei eventuellen Streitigkeiten versucht zunächst der zentrale Controller, die Ursachen aufzudecken und eine Entscheidung, also eine Übereinkunft herbeizuführen. Sollte trotzdem keine Einigung erzielt werden, entscheidet die Geschäftsführung über die weitere Verfahrensweise.

▷ Um das Verfahren zu vereinfachen, wird der Dienstleistungsverkauf nur zwischen dem Leiter des Cost-Centers und den Leitern der Profit-Centers bzw. der Verwaltungsressorts durchgeführt; auch wenn alle Kostenstellen eines Profit-Centers/Verwaltungsressorts die entsprechende Dienstleistung empfangen.

### "Leistungsinventur" durch Bildung von Cost-Centers

Als Zeitpunkt der Einführung war das Budget 1974 vorgesehen. Im Frühjahr/Sommer 1973 wurde das Projekt begonnen. Zunächst mußten die Cost-Centers bestimmt werden. Hierfür galten folgende Kriterien:

- o die Art und der Umfang der Dienstleistung muß mit einfachen Mitteln erfaßbar und meßbar sein (z. B. Anzahl m<sup>2</sup>, Stunden);
- o die Dienstleistung eines Cost-Centers muß mit externen Dienstleistungen vergleichbar sein, also eine Wettbewerbssituation mit externen Dienstleistungslieferanten bestehen (z. B. zentrales Übersetzungsbüro, Werbeabteilung).

Im Rahmen der bestehenden Konzernrichtlinien wurden beispielsweise folgende Funktionen zu Cost-Centers:

- o Grundstück- und Gebäudeservice (= Verkauf zu Warmmietpreisen)
- o Personalrestaurant mit Essenausgabe
- o zentrale Korrespondenzaktivitäten
- o Fuhrparkwesen
- o EDV
- o Fakturierung
- o Vervielfältigungswesen etc.

Die Mitarbeiter der Cost-Centers nahmen nun zunächst den gesamten Leistungsumfang und -inhalt in Form einer "Leistungsinventur" auf. Hierbei muß erwähnt werden, daß dies in einigen Bereichen der schwierigste Teil der Einführung überhaupt war, da vor dem neuen System insbesondere über den Umfang der Dienstleistungen (pro Abnehmer) oft keine Aufzeichnungen oder gar Vorstellungen weder beim Lieferanten noch beim Abnehmer der Dienstleistungen existierten. In diesen Fällen wurde im Jahr der Einführung mit Schätzwerten operiert.

### Budgetierung löst Kostensenkungen aus

Die nachfolgend aufgeführten Schritte galten nicht nur für die Einführung. Sie sind auch für jede Budgetierung zu wiederholen:

Erster Schritt: Absatzplanung der Cost-Centers. Anhand von Vorgesprächen wird mit potentiellen Abnehmern versucht, Umfang und Inhalt der im Budgetjahr zu erbringenden Dienstleistungen zu ermitteln.

Zweiter Schritt: Kostenbudget



	Profit-Center	Dezentr. Service-Kostenstellen			Verkaufsabteilungen			
		PC-Leitg.	Abt. X	Abt. Y	A	B	C	D
Netto-Umsatz	X				X	X	X	X
./. Herstellkosten	X				X	X	X	X
= Bruttomarge	X				X	X	X	X
./. Promotion-Kosten	X				X	X	X	X
./. Belastungen für Dienstleistungen	X	X						
./. Blockkosten	X	X	X	X				
Profit Center-Ergebnis	X	X	X	X	X	X	X	X

Ergebnisse der Profit Centers  
 ± Ergebnisse der Cost-Centers  
 ./. sonstige nicht verteilbare Verwaltungskosten  
 = Management-Erfolg

Abb. 2: Management-Erfolgsrechnung mit "Blockkosten"

Dritter Schritt: Verkauf der Dienstleistungen. Erfolgt der Dienstleistungsverkauf zu Festpreisen, wird im Budgetjahr automatisch eine interne Verrechnung der budgetierten Kosten vorgenommen. Ist eine Verrechnung nach Aufwand vereinbart, so wird ein festgelegter Betrag für die Dienstleistung in das Budget eingesetzt (beim Cost-Center als Entlastung, beim Dienstleistungsempfänger als Belastung). Im Budgetjahr wird dann die Verrechnung (nach Aufwand) durch Buchung anhand von Belegen durchgeführt, die vom Cost-Center - nach Gegenzeichnung des Dienstleistungsempfängers - einzureichen sind.

Nach dem Dienstleistungsverkauf hat das Cost-Center nochmals die Möglichkeit, vor Verabschiedung der Kostenstellenbudgets Änderungen im Kostenbudget vorzunehmen (Preisspielraum). Diese Änderungen beinhalten in der Regel Kostensenkungen, die auf nicht verkaufte Dienstleistungen zurückzuführen sind. Beim Cost-Center sollen dann schon zum Zeitpunkt der Budgeterstellung Maßnahmen zur Einsparung von Kosten geplant werden.

Aus dem Saldo der Kosten und der Entlastungen für verkaufte Dienstleistungen ergibt sich das Ergebnis des Cost-Centers, das möglichst ausgeglichen sein sollte.

Die Management-Erfolgsrechnung nach Einführung der Systemänderung zeigt die Abbildung 2.

### III. Zwei Jahre praktische Arbeit: Service-Centers haben sich bewährt

Nach den bereits im letzten Abschnitt geschilderten Anfangsschwierigkeiten bei der Einführung des neuen Systems (fehlende Aufzeichnungen über den Umfang der zu verkaufenden Dienstleistungen), kann nach zwei Jahren gesagt werden, daß sich das

neue System bewährt hat. Durch ausgewiesene Unterdeckungen in den Cost-Centers kann das Management (Cost-Centers/Geschäftsführung) ergebnismäßige Schwachstellen erkennen und entsprechende Maßnahmen ergreifen, um sie abzustellen. Hierdurch wurden bereits Funktionen, bei denen man feststellte, daß sie extern preiswerter zu beschaffen waren, intern abgeschafft und vom entsprechenden Verwaltungsbereich extern eingekauft. Hinzu kommt, daß insbesondere die Dienstleistungen verkaufenden Kostenstellen ein größeres Kostenbewußtsein erkennen lassen. Die Dienstleistungsverkäufe gehen relativ problemlos vonstatten und benötigen im Budgetzeitplan nur einen Zeitraum von maximal 3 Wochen, bis sie abgeschlossen sind.

Leider kann nicht festgestellt werden, ob und in welchem Umfang sich die Einführung dieses neuen Systems auf das Unternehmensergebnis ausgewirkt hat. Denn das Unternehmen ist in der Einführungsphase des Systems von einem alten Betriebsgelände mit allen Aktivitäten auf die "grüne Wiese" gezogen, wodurch strukturelle Änderungen in den Kosten vieler Dienstleistungskostenstellen eintraten.

### Ingenieurleistungen werden als Service-Center geführt

Vor ca. einem Jahr wurde auch der Verkauf der Ingenieurleistungen des zentralen technischen Ressorts in dieses System integriert, d.h., daß auch diese Leistungen zwischen dem Profit-Center als Abnehmer und dem technischen Ressort als Lieferanten zu Festpreisen oder nach Aufwand - je nach Vereinbarung - abgerechnet werden. Basis für die Verrechnung ist die Ingenieur/Technikerstunde. Bei der Integration dieses Bereiches in das Gesamtsystem bestehen zur Zeit zwar noch einige unternehmensspezifische Teilprobleme, die allerdings noch im Laufe dieses Jahres gelöst werden sollen. ■



# PRAXIS DER MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG - EIN ERFOLG?

von Magister Willi Hans Prenner, Wien



*W.H. Prenner ist Leiter der Management Information bei BP AUSTRIA AG, Wien und im Rahmen der Unternehmensplanung für die Bereiche Management Rechnung mit allen dazugehörigen Informationssystemen (MIS), Projektkalkulation (Investitionsrechnung) und Konzernberichten verantwortlich. Frühere Tätigkeiten als Verkaufsingenieur, an der Wirtschaftsuniversität und in der Verkaufsplanung.*

## Elemente eines gewinnorientierten Informationssystems

Die ideale Information, wie sie sich die Geschäftsführung einer Unternehmung wahrscheinlich wünschen würde, müßte meiner Meinung nach folgendermaßen aussehen:

- o Nur "gute" Ergebnisse,
- o Keine Zahlen,
- o Viele Zahlen (wenn erforderlich),
- o Ausführlicher Kommentar (Interpretation),
- o Alle Zusammenhänge aufzeigen (Was wäre, wenn...),
- o Keine Details,
- o Alle Details (wenn erforderlich),
- o Minütlich verfügbar sein,
- o Notariell beglaubigt,
- o In 10 mm-Normschrift verfaßt,
- o Die Größe einer Briefmarke haben.

Das besondere an dieser Information ist, daß es sie nicht gibt und auch nie geben wird. Auch durch ausgeklügelte Informationssysteme nicht.

Trotzdem muß getrachtet werden, möglichst viele der angeführten Anforderungen mit möglichst wenig Kompromissen zu erfüllen. Der Schlüssel dazu ist die Güte des Kommunikationsmittels. Das beste Kommunikationsmittel ist meiner Meinung nach die Sprache.

In der Praxis unserer Management-Erfolgsrechnung ist das Gespräch das zentrale Element. Doch Reden kostet Zeit. Deshalb sind verschiedene (mechanisierte) Informationssysteme zu entwickeln; ein Management-Informationssystem mit dem Teilbereich der Gewinnplanung und -steuerung. Elemente eines solchen Systems sind

- o Deckungsbeitrag (Margin),
- o Fixkosten (Operating Costs)
- o Other financial Items (wie Rückstellungen, Rücklagen und sonstige nicht dem "Geschäft" zurechenbare Sondereinnahmen und -ausgaben).

## Maßnahmenplanung durch das Expected Actual

Kernstück dieses gewinnorientierten Informationssystems ist das Expected actual (EA) - gewissermaßen als Deckblatt des Gewinnplans (Abb. 1). Dieses Übersichtsblatt ist die wichtigste (und einzige) Information für die Geschäftsleitung und somit Ausgangspunkt für alle politische Überlegungen.

Um die Planung des Gewinns zu ermöglichen, hat die Information über jedes Element einen Vergangenheitsteil (IST) und einen Zukunftsteil (PLAN). Danach sind die Teilinformationssysteme (Verkaufserfolgsrechnung, Diagramm Deckungsrechnung, Abweichungsanalyse und Abstimmbrücke) aufgebaut. Mit der Fortschreitung im Jahr werden die monatlichen Planwerte durch Istwerte ersetzt. Die Summe aus IST und PLAN ergibt das EXPECTED ACTUAL des Geschäftsjahres.

Das Formular der Abb. 1 ist natürlich in der vertikalen Gliederung auf unser Unternehmen zugeschnitten. Die horizontale Aufschlüsselung hingegen hat sicherlich allgemeingültigen Charakter. In der nun folgenden Kurzbeschreibung wird davon ausgegangen, daß in der 2. April-Woche 1976 über das März-Ergebnis berichtet wird.

So enthält die Spalte 1 das IST der Periode Januar bis vorletzten Monat - hier: Januar bis Februar

	Spalte 1	Spalte 2	Spalte 3	Spalte 4	Spalte 5	Spalte 6
Mengen in 000 to	Jan-Feb	März	z Quart	EA Nr3	EA Nr2	Budget
in Mio S						
Erlöse						
Zölle						
Mineralölsteuer						
Frachtkosten						
KWG - Mieten						
Produktkosten (CoP)						
DB I (Marketing Margin)						
Other Marketing Income						
Gasgeräte						
Autoshop						
Marine Lubs						
Bare Fixkosten (gezwölftelt)						
Belieferung						
Lager						
Direct Outlet						
Other Selling						
Admin. Overheads						
Abschreibungen						
Fixkosten Total						
OPERATING PROFIT/LOSS						
Other financial Items						
GEWINN (VERLUST) vor vz, AfA und Steuern						
Beteiligungen						
Bruttogewinn						
Bruttogewinn						
ABSTIMMUNG MIT FINANZ-BH						
Standardabweichung						
Bewertungsdifferenz CoP						
Bare Fixkosten						
Abschreibungen						
Other Fin. Items						
Vz. AfA						
Gewinnsteuern						
Gesetzl. Rücklage						
BUCHGEWINN (VERLUST)						
lt. Finanz-BH						

Abb. 1: Expected Actual (Gesamtgewinnübersicht)



abgestimmt mit der Buchhaltung. In einer Teilinformation (Abb. 4) wird die Standardabweichung der tatsächlichen Kosten zu den Soll-Kosten ausgewiesen. Die 2. Spalte nennt das Standard-Ergebnis des Berichtsmonats (März). Standardisiert heißt, daß von den Ist-Erlösen die Soll-Kosten abgezogen werden. In der 3. Spalte werden 1 + 2 addiert, also das Periodenergebnis (hier: Quartal I) gezeigt. Die wichtigste Zahl befindet sich in der 4. Spalte (deshalb ist diese auch fett umrandet): das Expected Actual. Entsprechend der Definition wird zum Periodenergebnis (= Spalte 3) die Schätzung "nächster Monat bis Dezember" hinzugerechnet. Diese Information führt also zu der Fragestellung hin: geht die Planung des laufenden Jahres auf? Ein solches "forecast to year end" zieht Maßnahmen im Rahmen der dispositiven Planung nach sich. Gewissermaßen Meßgröße für den Erfolg solcher Korrekturzündungen ist die Spalte 5, welche das letzte EA ausweist. Das Budget ist in der 6. Spalte aufgeführt. Stellt man nun die Ergebnisse der Spalten 4 und 6 daneben, so läßt sich durch einfache Subtraktion feststellen, was noch bis zum Jahresende erreicht werden muß. Lediglich aus Platzgründen wurde diese Information ausgespart.

Dieses Expected Actual enthält die bereits genannten Gewinnelemente Deckungsbeitrag I, Fixkosten und Other financial Items. Die Ergebnisse sind also für unsere Geschäftsleitung auf einige wenige Zahlen verdichtet. Damit läßt sich die Frage auslösen, "wie geht's weiter?" Aus dem Soll-Ist-Vergleich stellt sich eine zweite Frage, nämlich die des "warum hat es Abweichungen gegeben?" Hierzu fächern wir die drei wesentlichen Elemente des stark verdichteten EA in Teilinformationen auf, die ihrer Bedeutung wegen auch dargestellt werden sollen.

### Der Deckungsbeitrag I bestimmt auch, wieviel verkauft werden soll

Über den Berichtsmonat März (um im Beispiel zu bleiben) erstellen wir eine Verkaufs-Erfolgsrechnung (Abb. 2) mit Hilfe des Computers. Sie dient dem Sales-Manager zur Beurteilung des abgelaufenen Monats. Die Deckungsbeiträge I bzw. die DBI/Tonne des Berichtsmonats sind am 5. Arbeitstag des folgenden Monats bekannt und dienen als Grundlage für die Einschätzung der erzielbaren Deckungsbeiträge der folgenden Monate. Somit werden die einzelnen Spannen (DBI/Tonne) und damit in Verbindung mit den Mengenschätzungen der DBI bis zum Jahresende geschätzt. Hierzu bedarf es allerdings für den Leser eines Hinweises über ein Charakteristikum der Öl-Branche:

Der "Markt" hat in einer bestimmten Periode einen ganz bestimmten Bedarf an Mineralölprodukten, der von den einzelnen Mineralölfirmen ge-

deckt wird. Im Gegensatz zu anderen Branchen läßt sich der Bedarf durch Promotion irgendwelcher Art - generell gesagt - nicht beeinflussen. Ja, ich wage zu sagen, der Bedarf ist fix vorgegeben und unter der Konkurrenz nach Marktanteilen aufgeteilt.

In einem ersten Schritt wird der Bedarf des Marktes geschätzt. Auf die Schätzparameter und Methoden soll hier nicht eingegangen werden. Der zweite Schritt ist die monatliche Verkaufsmengensitzung. Wieviel wir verkaufen, entscheidet zunächst der angestrebte Marktanteil und die Versorgungssituation (Lagerbestände usw.). Da bei den meisten unserer Produkte ein enger Zusammenhang zwischen Bedarf (und in weiterer Folge der geplanten Verkaufsmengen) und dem erzielbaren Verkaufspreis besteht (Preis-Nachfrage-Relation), kann die geplante Menge den Preis (und damit den DBI) sehr stark beeinflussen.

Es wird daher in weiterer Folge auch nach den erzielbaren Deckungsbeiträgen I (bzw. DBI/Tonne) entschieden (idealtypisch), wieviel verkauft werden soll.

### Verkaufserfolg auf einen Blick

Zusammen mit den Vergangenheitswerten läßt sich nun das EA bilden. Die graphische Kumulierung aller Verkaufs-Erfolgsrechnungen ist das Deckungsrechnungs-Diagramm (Abb. 3).

Hier handelt es sich um ein Break-even-Diagramm, bei dem nicht die Erlöse den Kosten gegenübergestellt werden, sondern der DBI pro Monat (kumuliert) dem Fixkostenblock.

Der gesamte Fixkostenblock wird als DBI-Vorgabe auf der Senkrechten von der Gewinnschwelle nach unten aufgetragen. Der DBI steht am Jahresbeginn und beginnt Monat für Monat oder Tonne für Tonne (auf der Waagrechten) die Fixkosten abzudecken. Darüberhinaus wird das jeweilige Expected Actual (IST-Schätzung) eingezeichnet, so daß sich der Gewinn (Operating Profit) am Jahresende graphisch ergibt. Dieses Break-even-Diagramm hat sich für die Verkaufsleitung als besonders hilfreich erwiesen insofern, als durch bloßen Augenschein Veränderungen sofort sichtbar werden. Ein steiler Verlauf der DBI-Kurve zeigt eine Zunahme, ein (im Vergleich zum Vormonat) flacherer Verlauf eine Abnahme der Deckungsbeiträge an.

Wichtigste Information der Verkaufs-Erfolgsrechnung ist die Abweichungsanalyse des Deckungsbeitrags I. Die Mengenaabweichung ergibt sich dadurch, daß vom Plan-DBI der mit der Ist-Menge multiplizierte Plan-DBI pro Tonne subtrahiert wird. Entsprechend läßt sich die Preisabweichung feststellen, indem man den Plan-DBI mit der Ist-Menge multipliziert und davon den Ist-DBI subtrahiert.



Die in Abb. 2 gezeigte Verkaufs-Erfolgsrechnung ist die "Spitze der Verkaufsinformationspyramide" und wird für das Verkaufsmanagement durch eine Reihe weiterer, detaillierter Informationen ergänzt.

**Fixkosten werden gezwölfelt**

Nach der Auffassung, daß Fixkosten (Operating Costs) vorgegeben (im Budget) werden müssen und verursachungsgemäß nicht nach ihrem tatsächlichen Anfall in der Buchhaltung, sondern besser linear aufgeteilt zur Errechnung des monatlichen Gewinns herangezogen werden sollen, weist die Management-Erfolgsrechnung 1/12 des Budgets per Monat aus. Für das EA (als wichtigste Information) geht daher das Fixkosten-Budget ein.

**Other financial Items plant der Treasurer**

Nach dem Operating Profit ergeben sich eine Anzahl Erlöse und Aufwände (Einnahmen und Ausgaben), die nicht direkt mit dem "Geschäft" zu tun haben.

Da sie typischerweise in der Buchhaltung, im Treasurerbereich (z. B. Kursgewinne, Steuern) entstehen, werden sie ebenfalls gesondert diskutiert und beurteilt, zumal sie sehr wohl selbst planbar (z. B. Pensionsrückstellungen) oder prognostizierbar (z. B. Kursgewinne) sind, oder von vorhergesagten (und durch sie selbst beeinflussten) Jahresergebnissen (z. B. Gewinnsteuern) abhängen.

Hier leitet die Management-Rechnung von der "Geschäftspolitik" in die Bilanzpolitik - und somit in die Finanzpolitik und in weiterer Folge in die Investitionspolitik über. Für diesen Zweck wird anschließend an die Gewinnübersicht der Cash flow in einer eigenen Übersicht (mit verschiedenen Varianten) dargestellt.

**Management-Erfolgsrechnung ist keine Privatbuchhaltung**

Nachdem die Management-Erfolgsrechnung wohl anders aufgebaut ist als eine buchhalterische Gewinnermittlung, ist sie trotzdem keine "Privatbuchhaltung" und läuft auch nicht parallel zu dieser. Sie liefert andere Informationen, Ihr IST-Ergebnis darf sich jedoch nicht vom Ergebnis der Finanzbuchhaltung entfernen. Es findet eine ständige monatliche Abstimmung statt.

Hier wird unterschieden zwischen:

- o Standardabweichungen (Abweichungsanalyse)  
Soll-Ist-Vergleich (Abb. 4, Seite 94)  
Dieses Arbeitspapier verbleibt in meiner Abteilung. Nur bei wesentlichen Abweichungen wird das Management informiert.
- o Abstimmbrücke zur Finanzbuchhaltung (Abb. 5, Seite 95)  
Diese besteht aus:

MER I - VERKAUFSERFOLGSRECHNUNG				Datum:		Monat:		
PRODUKT	MENGEN			DECKUNGSBEITRAG I (MARGIN)				
	Verkauf	Abw. von Plan	DB I (Margin)	DB v. Umsatz	Plan-DB I	ABWEICHUNG		
	to	to	'000' S	%v. Ums.	'000' S	Total	Menge	Preis
						'000' S	'000' S	'000' S
SUPER								
BENZIN								
DIESEL								
FLAMINA								
JET FUEL								
AV-GAS								
SONSTIGE								
TOTAL								

Abb. 2: Verkaufs-Erfolgsrechnung



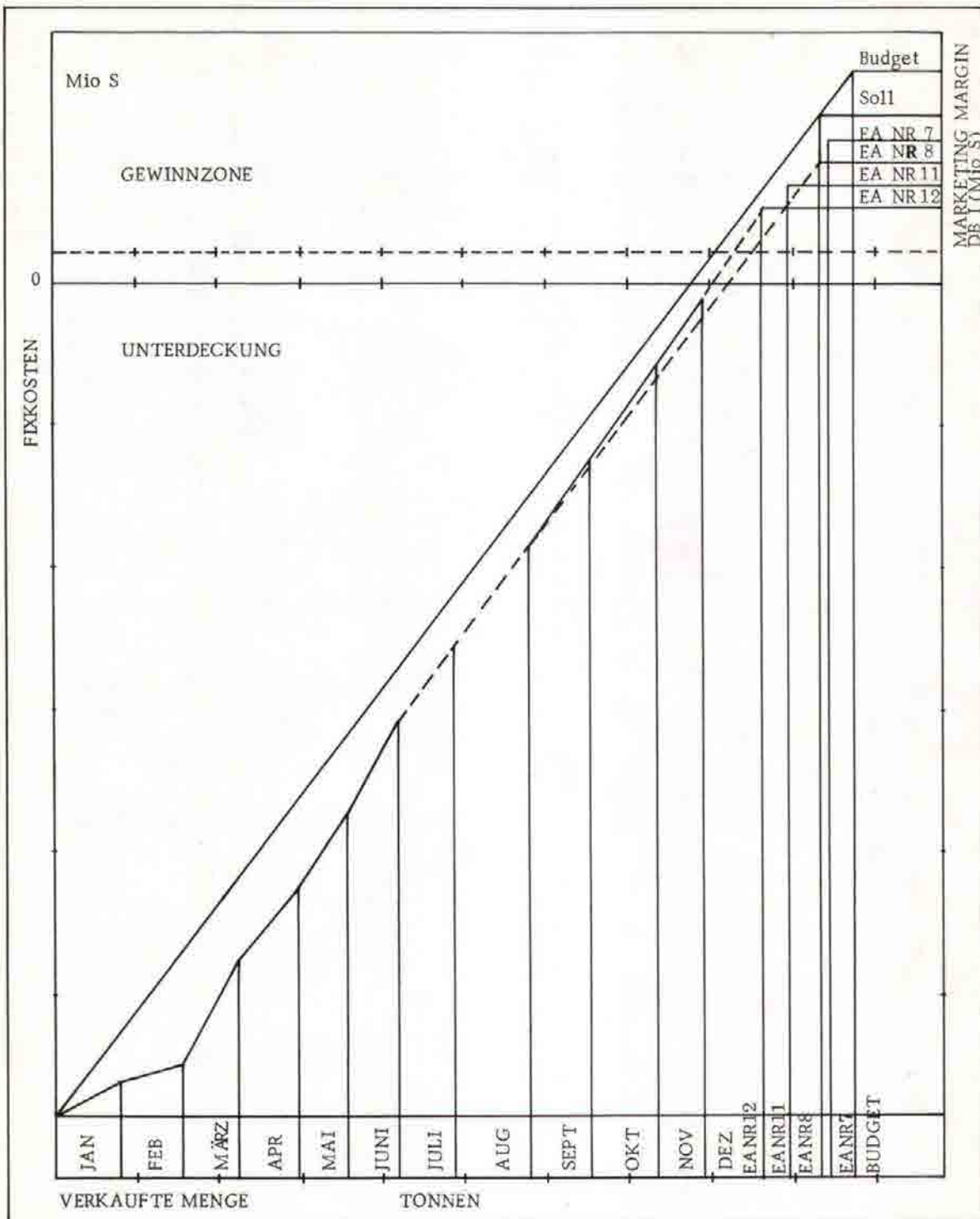


Abb. 3: Deckungsrechnungs-Diagramm

- 1) Bewertungsdifferenzen bei Produkten
- 2) Bruttogewinn (aus der Behandlung von Verkäufen in der Finanz-Buchhaltung)
- 3) Manki / Überschuß
- 4) Abstimmung "Bare Fixkosten und Abschreibungen"
- 5) Abstimmung "Other financial Items"

Die sich aus Soll-Ist-Vergleich und Abstimmbrücke ergebenden Abweichungen können in der Gesamtgewinnübersicht (Abb. 1) "unter dem Strich", also

als "Standardabweichung oder Bewertungsdifferenz CoP" (Cost of Product) usw. von Monat zu Monat kumuliert gezeigt werden. Das ist im Formular der Abb. 1 der Punkt "Abstimmung mit Finanz-Buchhaltung".

Ein Beispiel wäre die Abweichung der tatsächlich angefallenen Kosten vom Budgetzwölftel der Fixkosten.

Falls angebracht, können die Abweichungen aber auch so angesetzt werden, daß sie rückwirkend

DATUM:	EA Nr.:	Monat:		Periode JAN-...		Monat	Periode
Kostenarten	Standard-Soll-Kosten	Finanz-Buchhaltung	Standard-Soll-Kosten	Finanz-Buchhaltung	Abweichungen		
		IST-Kosten		IST-Kosten			
Zoll							
Fracht							
KWG - Mieten							
Reserve							
Reserve							
<b>TOTAL ABWEICHUNG</b>							

Abb. 4: Soll-Ist-Vergleich (Abweichungsanalyse)

das "Standard-Ergebnis Berichtsmonat" verändern. Der DB I wird dann im nächsten Monat korrigiert. Dazu sei gesagt, daß das Ergebnis des Berichtsmonats als Standardergebnis bereits zwei Wochen vor dem Soll-Ist-Vergleich erstellt werden kann (Vorsprung gegenüber Buchhaltung).

### Controller sorgt auch für Selbst-Information

Die Idealinformation gibt es nicht. Die "beste Information" ist (meiner Meinung nach) eine vielen Bereichen dienende, aus vielen Detailinformationen bestehende (von Spezialisten erzeugte) Informationsansammlung, die jedoch im mündlichen Gespräch (untermauert durch einen geschriebenen Kommentar) für den Gesprächspart-

ner (Informationsempfänger) aussortiert und interpretiert wird.

Das gilt jedoch nicht nur bei der Präsentation, sondern auch (und vor allem) bei der Erarbeitung der Information, so daß sich zwangsläufig ein wechselseitiges Empfänger-Sender-Verhältnis zwischen Geschäftsleitung und Spezialisten ergibt. Aus dem Informationsempfänger (Geschäftsleitung) wird dadurch ein Kommunikationspartner.

Dafür sollte die Management-Erfolgsrechnung in dieser (höchsten) Informationsebene konzipiert sein.

Nach dem Grundsatz: Controlling ist auch Dafür-Sorge-Tragen, damit jeder sich selbst informieren kann.

	Monat:		Periode JAN-...		Monat	Periode
	MER-MIS Basis	Finanz-Buchhaltung Basis	MER-MIS Basis	Finanz-Buchhaltung Basis	Abstimmung	
Bewertung CoP						
DB I vor Abweichungen						
+ (Abw. +Bew. CoP)						
+ KWG-Mieten Fin-BH						
+ Gewinn Gasgeräte						
- Manki / + Überschuß	X	X	X	X	X	X
<b>BRUTTOGEWINN</b>						
Bare Fixkosten						
Afa						
Other financial Items						
<b>Abstimmung TOTAL</b>						

Abb. 5: Abstimmbrücke zur Finanzbuchhaltung



# PREISBILDUNG UND PREISPOLITIK BEI LANGFRISTIGEN AUFTRÄGEN

## MIT HILFE VON DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG, PREISKOMITEE UND LOGBUCH

von Paul Kaiser, Zollikerberg (Schweiz)



P. Kaiser ist Betriebswirtschaftler. Als Mitglied der Geschäftsleitung der von Roll AG, Zürich ist er verantwortlich für die Bereiche Controlling, Beschaffung, Administration

*Dieser Beitrag soll keine Theorien vermitteln. Diese werden als bekannt vorausgesetzt. Vielmehr soll gezeigt werden, wie die im Titel erwähnten Aufgaben in der Praxis gelöst werden. Dabei muß erwähnt werden, daß natürlich viele Wege nach Rom führen....*

### Auftragsvolumen und Produktionsverfahren als "Wegweiser"

Im Groß-Anlagengeschäft (z.B. Kraftwerksbau) und bei der langfristigen Fertigung (wie Flugzeugbau und Schiffbau) steht man vergleichsweise zu der Massen- und Serienfertigung und dem Handel wesentlich andersartigen Problemen gegenüber:

- Marktpreise fehlen weitgehend. Es sei denn, Preise können pro installierte Leistungseinheit oder mittels Return on Investment-Betrachtungen verglichen werden (siehe: Deyhle, Gewinn-Management, München 1971, Seite 470 ff).
- Wegen der Größe einzelner Objekte im Vergleich zum gesamten Auftragsbestand hängen Beschäftigungslage und Rentabilität oft auf Jahre hinaus von einigen wenigen Großaufträgen ab.
- Preisentscheidungen müssen vielfach lange vor Beginn der Abwicklung eines Auftrags bzw. vor Fertigungsbeginn getroffen werden, wenn noch keine oder nur geringe Übersicht über die dannzumalige Kapazitätsauslastung vorhanden ist. "Taucher" in-

folge augenblicklicher Unterbeschäftigung oder anderweitiger Gründe, wie die vielzitierte Markterschließung beispielsweise, können sehr ins Auge gehen!

- Obwohl eine seriöse, detaillierte Vorkalkulation von Großaufträgen wegen der Unzahl von Kostenelementen äußerst wichtig ist, wäre es verfehlt, den Verkaufspreis lediglich mit Hilfe der Kalkulation allein berechnen zu wollen.

Die Preisbildung ist deshalb ein Entscheidungsproblem von höchster Bedeutung. Sie kann weder routinemäßig erledigt noch von der Unternehmensführung weg delegiert werden.

Sehen wir uns einmal an, mit welchen Führungsinstrumenten man in einer weltweit tätigen Ingenieurunternehmung, die vor allem als Generalunternehmer im Großanlagenbau tätig ist, versucht, mit den vielfältigen Problemen der Preisbildung fertig zu werden.

### "Man kalkuliert sich aus dem Markt heraus"

Früher kalkuliert man nach einem der allgemein bekannten und angewandten Schemata: der Zuschlagskalkulation (gekürzte Darstellung).

	Material + Fremdleistungen	
+	Ingenieurleistungen (Eigenleistung)	
+	Montage (teilweise Eigenleistung)	
+	diverse direkte Auftragskosten (wie Versicherungen, Finanzierungszinsen, Spesen usw.)	
=	<b>Herstellkosten</b>	
+	Zuschläge für Vertriebskosten	in % der Herstellkosten
	Entwicklungskosten	in % der Eigenkonstruktionen
	Verwaltungskosten	in % der Eigenleistung
	Risiken + Gewährleistung	in % der Herstellkosten
=	<b>Selbstkosten</b>	
+	Gewinn-Zuschlag in % der Selbstkosten	
=	<b>kalkulierter Verkaufspreis</b>	

Abb. 1: Herkömmliche Zuschlagskalkulation im Ingenieurunternehmen

Mit der angewandten Art der Zuschlagskalkulation operierte man - ohne es zu wissen - ständig in Gefahrenzonen:

- ▷ Die Zuschläge fielen je höher aus, desto größer der 60 - 90 % betragende Material- und Fremdkostenanteil war. Folge: Bei relativ problemlosen Projekten mit wenig Einsatz von Ingenieurleistungen ergaben sich hohe Angebotspreise. Man kalkulierte sich aus dem Markt zeitweise heraus, vor allem auch, weil die Preisbildung auf Grund der Kalkulation sehr schematisch geschah.
- ▷ Bei sehr komplexen Projekten, die einen hohen Anteil an Eigenleistung benötigten, waren die Zuschläge relativ niedrig. Bezogen auf die hohe Beanspruchung der Kapazität ergaben sich "schlechte" Preise, oder anders ausgedrückt, schlechte Deckungsbeiträge pro Kapazitätseinheit.
- ▷ Die Kalkulation der Herstellkosten als Mengenbewertung erfolgte oft schwammig. Um während der Auftragsabwicklung keine Kostenüberschreitungen begründen zu müssen, wurden immer wieder überdimensionierte Reserven eingebaut. Zudem paßte man oft die Kosten bzw. die Zuschlagsbasis den vermutlich erzielbaren Preisen an. Folge: Die Transparenz ging verloren; die wirkliche Ertragskraft eines Auftrags konnte nicht beurteilt werden.

### Deckungsbeitrag pro Ingenieur-Stunde als Maßlatte

Als diese und noch andere Mängel einmal erkannt waren, ging man daran, das Kalkulations- und Preisbildungssystem grundsätzlich zu reformieren. Die Grundüberlegungen, die zu neuen Formen führen sollten, waren folgende:

Jede Unternehmung muß, soll sie auf längere Sicht existieren, auf dem investierten Kapital eine angemessene Rendite erwirtschaften. Meßgröße: Return on Investment. Im Dienstleistungsbetrieb, besonders in einer Ingenieurunternehmung, bilden die Mitarbeiter mit ihrem Know-how die weitaus wichtigsten Aktiven, mit deren Einsatz die Unternehmung florieren kann. Als Meßgröße für die Ertragskraft dieser Aktiven, die gewissermaßen aus menschlichen Gehirnen bestehen, ergibt sich - bezogen auf einen einzelnen Auftrag - der Deckungsbeitrag pro Kapazitätseinheit = Deckungsbeitrag pro Ingenieur-Stunde.

### Vorleistungen für den Prozeß der Verkaufspreisplanung

Nachdem das Rechnungswesen auf die Deckungsbeitrags-Rechnung umgestellt war und im ganzen Betrieb bereits minutiöse, auftragsbezogene Arbeitszeit-Aufschreibungen (von der Hilfskraft bis zur Geschäftsleitung!) existierten, konnte man relativ schnell die Ertragskraft der laufenden Aufträge ermitteln und beurteilen.

Danach wurde die Vorkalkulation gestrafft. Anders ausgedrückt: Das Fett aus den vielen Herstellkosten-Positionen wurde heruntergestrippt. Es wird nun laufend versucht, gar keine heimlichen Fettpolster mehr entstehen zu lassen. Wenn schon Reserven infolge Unsicherheiten eingebaut werden müssen, dann sollen sie in separaten Kalkulationspositionen aufgeführt werden.

Daß eine aussagefähige Kostenkontrolle bestehen muß, die nicht nur auf buchhalterischem Aufwand, sondern auch auf eingegangenen Engagements (Bestellungen) beruht, ist selbstverständlich.

Dann wurde das Grundprinzip der Preisbildung berücksichtigt:



Kostenrechnung und Kalkulation (= Bewertung des technischen Mengengerüstes = Herstellkosten bzw. Grenz-Herstellkosten) sollten von der eigentlichen Preisbildung, die zur Entscheidungssphäre gehört, immer streng getrennt bleiben. Somit ergab sich das Kalkulationsschema in Abbildung 2.

Schemata verleiten zu Schematismus. Um dem zu begegnen, hat man ein Preiskomitee ins Leben gerufen, das nun den abzugebenden Angebotspreis im gemeinsamen Gespräch aushandelt. Im Preiskomitee, das über jedes Projekt befindet, hat der Controller die Federführung. In der Runde sitzen außer ihm der jeweilige Projektleiter und je nach Lage die Vertreter des Marketing (Summe aller Außenbeziehungen, ausgeübt als Linienfunktion), der Kalkulation und der Beschaffung. Die endgültige Preisentscheidung treffen in der Regel Marketingleiter - der auch Verkaufsleiter ist und somit den Preis am Markt durchzusetzen hat - und Controller als Mitglieder der Geschäftsleitung gemeinsam.

Das Preiskomitee behebt auch den Nachteil der Kalkulation mit Deckungsbeiträgen, nämlich den Mißbrauch zu ungerechtfertigten Preisnachlässen, indem zwangsläufig nicht nur nach der Preisuntergrenze, sondern auch nach der Preisobergrenze gefragt wird.

Logbuch: Instrument einer flexiblen Preispolitik

Das Logbuch (Abb. 4) ist im Grunde genommen eine laufende Standortbestimmung der Unternehmung in bezug auf die Ertragslage der einzelnen Aufträge und der an Kunden abgegebenen Angebote (über die noch nicht entschieden wurde). Das Logbuch ist das Hauptinstrument einer flexiblen Preispolitik.

Logbuch "Auszuführende Aufträge": Die quartalsweise Kostenkontrolle vermittelt einen recht guten Überblick über die voraussichtlichen Deckungsbeiträge (DB) und wann sie anfallen gemäß Baufortschrittsrechnung (amerikanisch "Percentage of Completion").

Die Ergebnisse der Kostenkontrolle, zusammen mit einer mittelfristigen, groben Kapazitäts-Belastungs- und Kosten-Planung können zwecks besserer Veranschaulichung grafisch wie in Abbildung 5 dargestellt werden.

Wegen der Langfristigkeit der Aufträge sind die dieser Darstellung zugrundeliegenden Zahlenwerte als Ausdruck von Bandbreiten anzusehen.

Logbuch "Angebote": Hier werden sämtliche ausgehenden Offerten mit den wichtigsten Daten wie Verkaufspreis, Deckungsbeitrag, Kapa-

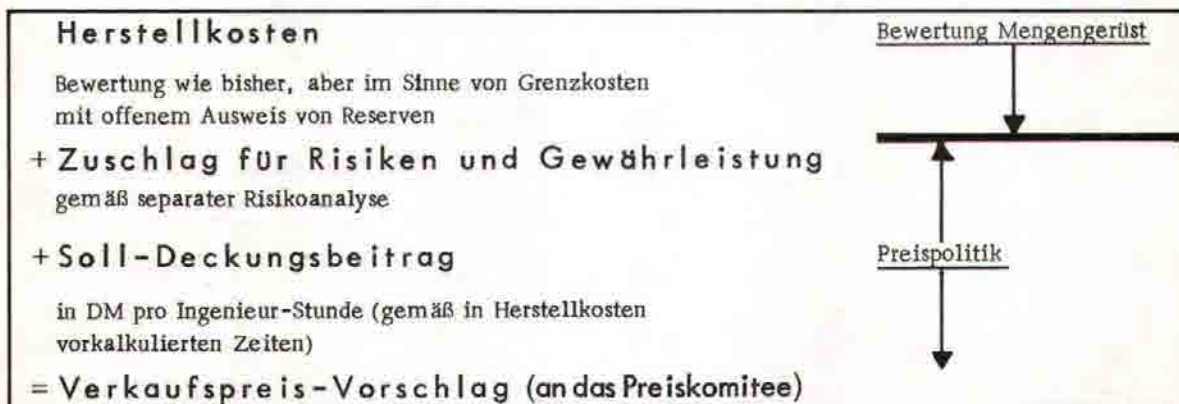


Abb. 2: Schema zur Errechnung einer Verkaufspreis-Empfehlung an das Preiskomitee

### Hilfsmittel zur Preisbildung

Welche Instrumente stehen nun Controller und Preiskomitee als Entscheidungshilfen zur Verfügung? Es handelt sich im wesentlichen um eine Check-list und das Logbuch.

Checklist: Protokoll für das Preisgespräch

Der Inhalt der Checklist wird nachfolgend gekürzt, aber mit den wesentlichen Elementen versehen, wiedergegeben. Das Formular in Abbildung 3 kann alternativ vor dem internen Preisgespräch ausgefüllt oder aber während der Besprechung als Gedankenfahrplan benutzt werden.

zitätsbelastung, Deckungsbeitrag pro Ingenieur-Stunde usw. aufgelistet. Die Liste zeigt unter anderem, wie die in den Angeboten steckenden potentiellen Deckungsbeiträge den Soll-Mittelwert über- oder unterschreiten. Mit anderen Worten: Um irgendwo Preiszugeständnisse machen zu können, muß man mit flexibler Preisgestaltung (Preisobergrenze suchen!) versuchen, das eventuell entstehende Loch anderswo wieder zu füllen. Umgekehrt können viele Angebote mit guten Deckungsbeiträgen Anhaltspunkt dafür sein, wie weit man in kritischen Fällen Preisnachlässe gewähren könnte. Selbstverständlich bieten diese Daten lediglich Anhaltspunkte; eine gute Portion

**Checklist Preisbildung**

Projekt \_\_\_\_\_ Nr. \_\_\_\_\_

Projektleiter \_\_\_\_\_

**1. Bewertung Mengengerüst (Herstellkosten)**

**1.1 Material + Fremdleistungen**

mit Unterpelieferanten ausgehandelte Preise  
 detaillierte Offerten  
 Richtpreise  
 Schätzungen aufgrund früherer Lieferungen  
 sonstige Angaben

welche Baugruppen? Nr.

**1.2 Eigenleistungen Engineering (Stunden)**

zuverlässige Berechnungen aufgrund ähnlicher  
 oder gleicher Projekte  
 Schätzungen  $\pm$  10 %  
 Schätzungen  $\pm$  20 %

welche Tätigkeiten? Nr.

(usw.)

**2. Bewertung nicht versicherbarer Risiken (Beschreibung in Stichworten nur was vom Normalfall nach unten und oben abweicht)**

DM 1000

**2.1 Technik**

Verfahren \_\_\_\_\_  
 Auslegung \_\_\_\_\_  
 Sonderbestimmungen der Ausschreibung \_\_\_\_\_  
 besondere Garantiebestimmungen \_\_\_\_\_

**2.2 Kommerzielles**

Zahlungsbedingungen (Kalk. Zinsen? - siehe Kalk. Pos. x) \_\_\_\_\_  
 Bonität des Kunden \_\_\_\_\_  
 Politische Lage \_\_\_\_\_  
 Währungskrisen (Kurs, Konvertibilität) \_\_\_\_\_  
 spezielle Vertragsrisiken \_\_\_\_\_

(usw.)

Summe Risikobewertung (Abweichung vom Normalzuschlag)

Kann Betrag auf Angebotspreis abgewälzt werden? \_\_\_\_\_ Wenn nein, wieviel?

**3. Konkurrenzlage und Marktpreise**

Wer ist Mitbewerber? \_\_\_\_\_

Sind Angebotspreise (mutmaßlich oder effektiv) der Konkurrenten bekannt und wie hoch? \_\_\_\_\_

Unsere Stärken gegenüber Mitbewerbern? \_\_\_\_\_

Unsere Schwächen gegenüber Mitbewerbern und was tun wir dagegen? \_\_\_\_\_

An welche Ausschreibungsvorschriften in bezug auf Preisabgabe müssen wir uns halten? \_\_\_\_\_

Sind Preise für ähnliche Anlagen bei gleicher Leistung und Funktion bekannt? \_\_\_\_\_

Preisvorstellungen des Kunden? \_\_\_\_\_

Abb. 3: Checklist Preisbildung

Wurde dem Kunden schon ein Schätzpreis (auch gesprächsweise) genannt? \_\_\_\_\_

Verhandlungsmargen einbauen? \_\_\_\_\_ Wenn ja, wieviel? \_\_\_\_\_



	1	2	3	4	5
Kalkulations- Hauptpositionen	Ursprüngliche Vorkalkulation vom ...	Aktualisierte Vorkalkulation vom ...	Erfasste Kosten bis ...	noch zu erwartende Kosten	mutmaßliche Gesamtkosten und -erlöse
Material + Fremdleistungen + Ingenieurleistungen (Eigenleistung) + Montage (teilweise Eigenleistung) + diverse direkte Auftragskosten (wie Versicherungen, Finanzierungszinsen, Spesen usw.) = Herstellkosten					
Verkaufspreis					
Deckungsbeitrag					
DB pro Ingenieur-Stunde					
DB in % der Herstellkosten					
zeitlicher Anfall DB					
bis 19..					
19..					
19..					
19..					

Abb. 4: Ausweis bereits "eingefahrener" Deckungsbeiträge

Die Positionen der Herstellkosten sind mit denen der Abb. 1 identisch. Theoretisch handelt es sich hier um die Grenzkosten. Aus rein praktischen Gründen enthalten die Ingenieurleistungen einen geringen Fixkostenanteil (Promille-Anteile!). Die Spalte 2 als Planvorgabe ist um Teuerungsraten sowie Änderungen beim Liefer- und Leistungsumfang auf die Gegenwart korrigiert. Die in Spalte 4 ausgewiesenen Beträge beinhalten auch bereits getätigte Engagements (Bestellungen). Die Addition der Werte aus den Spalten 3 und 4 ergibt den Inhalt der Spalte 5 (= mutmaßliches IST). Der Vergleich mit der aktualisierten Vorkalkulation (Spalte 2) zeigt an, um wieviel das voraussichtliche Ergebnis - berechnet auf Gegenwarts-Kostenbasis - nach Fertigstellung des Auftrags vom SOLL - auch auf Gegenwarts-Kostenbasis - abweichen wird. Es handelt sich hier also um eine Art r o l l e n d e r P l a n u n g, die quartalsweise revidierte Vorausschätzungen liefert. Diese werden mit fortschreitendem Stadium des Baufortschritts immer genauer. Auf diesen Vorausschätzungen basiert dann auch die Baufortschrittsrechnung, welche den Periodenerfolg (Quartal und Jahr) maßgebend beeinflusst.

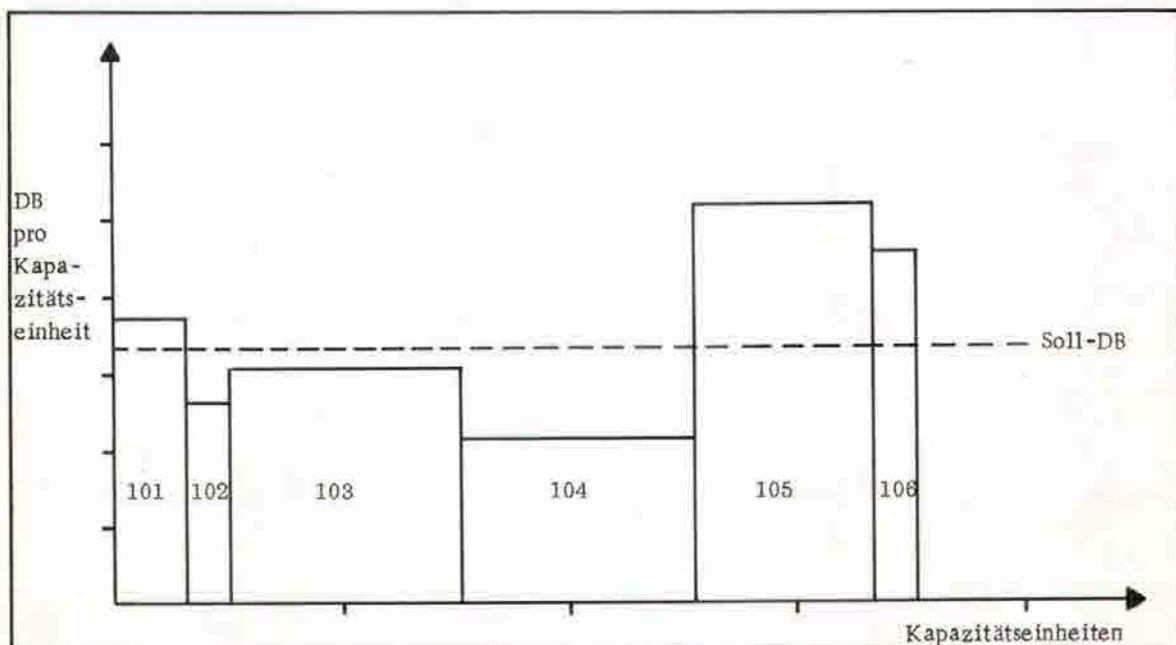


Abb. 6: Potentielle Deckungsbeiträge

Fingerspitzengefühl braucht es natürlich auch. Grafisch dargestellt sieht die Angelegenheit wie in Abb. 6 aus.

Die Zahlen in den Säulen stehen für die einzelnen Angebote; also Angebot Nr. 101, Nr. 102, ..... Nr. 106.

Die Fläche der Säulen zeigt den absoluten zu erwartenden Deckungsbeitrag an, wenn die Kunden die angebotene Anlage bestellen würden. Hohe Säule = hohe Ertragskraft. Das Potential der "hohen Säulen" muß zum Ausgleich der fehlenden Ertragskraft der "niedrigen Säulen" dienen.

Diese Angebotsübersicht kann natürlich auch mit der Zeitachse versehen dargestellt werden (dreidimensionales Diagramm). Doch die Aufzeichnung dieses und mancher anderer möglicher Hilfsmittel würden den Umfang dieses Artikels sprengen und auch in der Praxis zu Überfluß an Papier führen (nicht alles rechnerisch mögliche in ein Formular hineinpacken! Vgl. CM 2/76 Seite 70). Die beschriebenen Übersichten eignen sich wohl auch vor allem für Betriebe mit geringen Häufigkeiten an Aufträgen und Angeboten (dafür

mit umso höheren Beträgen), es sei denn, man stellt den Computer als Zeichner an.

### Deckungsbeitragsrechnung, Preiskomitee und Logbuch erfolgreich in der Praxis eingesetzt

Die bisherigen Erfahrungen mit diesen Hilfsmitteln zur Preisfindung lassen aus einer Reihe von Vorteilen insbesondere zwei herausragen: Große Transparenz und schnelle Entscheidungen: Der Verfasser, obwohl Controller und nicht Verkäufer, muß selbst hin und wieder an Verkaufsverhandlungen mit Kunden teilnehmen, wo oft rasche Entscheidungen verlangt werden. Er konnte sich von der Hilfe der beschriebenen Führungsinstrumente in der besten Praxis, die es gibt, nämlich diejenige an der Front, überzeugen. Natürlich sei der Vollständigkeit halber einmal mehr erwähnt, daß Systeme und Instrumente nur wertvolle Unterstützung bieten können, mehr nicht; denn trotz aller Management by- und Führungsmodellen sind Erfahrung und gesunder Menschenverstand nach wie vor entscheidend. Die besten Navigationshilfsmittel machen noch nicht eine Landratte zu einem guten Kapitän!

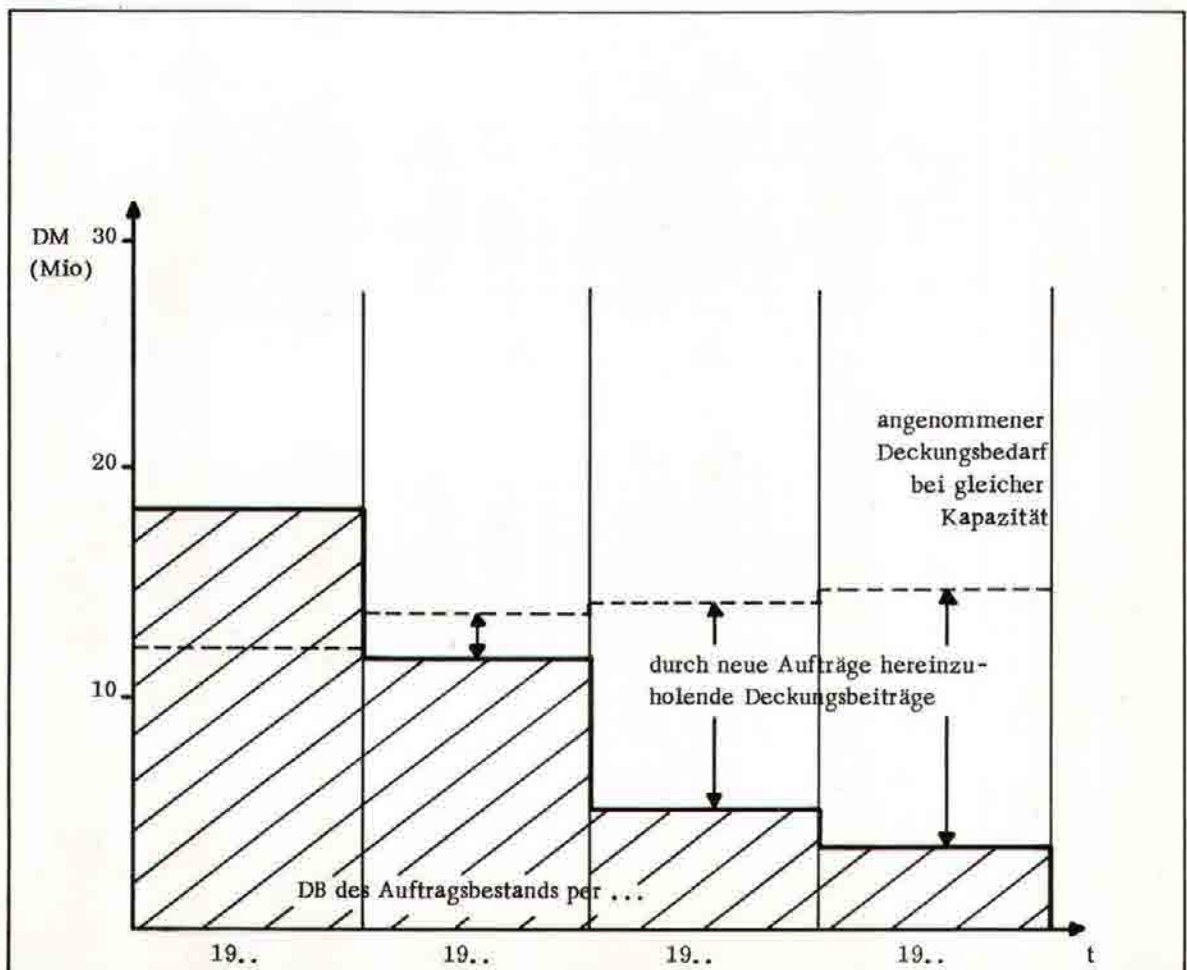


Abb. 5: Reichweite der Deckungsbeiträge des Auftragsbestands



# STRATEGISCHE PLANUNG

von Dr. Nikolaus-Alexander von Oetinger, Hamburg



*Dr. N.-A. v. Oetinger studierte sowohl Betriebe- als auch Volkswirtschaft, promovierte über amerikanische Investmentgesellschaften, arbeitete an der Konzeption und Einführung der operativen Unternehmensplanung im Hause Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, Hamburg, mit und ist derzeit insbesondere mit Fragen der Unternehmensstrategie befaßt.*

## Zukunftsentscheidungen - eine Herausforderung

Wenn sich kritische volkswirtschaftliche Entwicklungen, wie Wachstumsrückgang oder Wachstumsverlangsamung, wie Strukturverschiebungen in den nationalen Volkswirtschaften und in der Weltwirtschaft abzeichnen - insbesondere, wenn sie über das gewohnte Maß von Konjunkturschwankungen hinausgehen - erscheint es für die Unternehmen immer schwieriger, lang- und mittelfristige Planungen zu erstellen. Die konventionellen 3 - 5 Jahrespläne sind oft bei ihrer Fertigstellung schon veraltet. Werden darüberhinaus Vergangenheits- und Gegenwartswerte lediglich extrapoliert - wie vielfach üblich - dann sind diese "Planungen" nur als Prognose- bzw. Vorausschaurechnungen zu betrachten. Mit ihnen läßt sich jedoch kein Unternehmen in eine fernere und damit unsichere Zukunft steuern.

Jeder Manager zählt die Entwicklung von Strategien und die Planung zu seinen wichtigsten Aufgaben. Der Vorsitzende einer Geschäftsleitung oder eines Vorstandes befaßt sich vorrangig mit strategischen Problemen; und doch unterliegen Zukunftsentscheidungen vielfach dem Zufall. Nicht zuletzt deswegen, weil eine rationale Basis für die Entscheidung oft nicht zu finden ist. Dies hat sicher nichts mit mangelnder Qualifikation der Manager zu rationalen Entscheidungen zu tun, sondern ist vielmehr auf den weitgehenden Mangel an brauchbaren Regeln für die strategische Entscheidungsfindung zurückzuführen.

Die vorgenannten Gründe zwingen die Unternehmen heute, nach neuen Ansätzen und Methoden zu su-

chen, die es ihnen ermöglichen, Strategien zu entwickeln, um auch künftig den Herausforderungen der Märkte erfolgreich zu begegnen.

## Durch Schriftform zum lernenden System

Innerhalb einer "Strategie" bzw. "strategischen Planung" wird festgelegt, was ein Unternehmen bzw. ein Teil desselben will und was es nicht will. Dieses Wollen bzw. Unterlassen ermöglicht es, ein Leitbild der Unternehmung zu zeichnen, in dem auch die Ziele und insbesondere Rendite- und Cash-Ziele zu erkennen sind. Hierzu gehören auch die Prämissen, unter denen die Ziele festgelegt wurden. Die Maßnahmen zum Erreichen dieser Ziele schließen sich an. Das äußere Erscheinungsbild einer strategischen Planung präsentiert sich dabei wesentlich in Worten und sollte schriftlich erfolgen. Denn die Schriftform zwingt zur Selbstanalyse, nötigt sich festzulegen und erfordert, daß die strategische Planung mit den operativen Planungen in Einklang gebracht wird. Darüberhinaus ist eine schriftlich niedergelegte strategische Planung eine gute Grundlage für eine spätere, gezielte Überarbeitung und Neuausrichtung der Strategie.

Eine Anregung, die strategische Planung zu formalisieren, stellt der Formularentwurf der Abbildung 1 dar (nach Deyhle).

## Strategische Planung - für wen?

Es ist schwer, generell zu sagen, ob ein Unternehmen einen umfangreichen strategischen Planungsprozeß in Gang setzen soll. Die Unternehmensgröße ist mit Sicherheit ein wesentlicher Faktor.



In kleinen bzw. kleineren Unternehmen ist die strategische Planung weniger formalisiert - es handelt sich hier um einen nahezu kontinuierlichen täglichen Prozeß. Geschäftsleitung, Managementkollegen und Eigentümer treffen sich häufig, um die anstehenden strategischen Fragen zu lösen und die sich daraus ergebenden Maßnahmen abzustimmen. Für diese Art von Unternehmen ist ein ausgefeiltes formalisiertes Planungssystem sicher nicht erforderlich.

In großen und diversifizierten Unternehmen stellt sich jedoch die Frage als grundsätzlich anderes Problem dar. In der Regel sind die meisten nach Produkten, Märkten, Sparten usw. organisiert. Diese so strukturierten Unternehmen erlauben einen dezentralisierten Entscheidungsprozeß der Manager in vielen Verantwortungszentren. Eine einheitliche Strategie bzw. eine nach einheitlichen Kriterien ausgerichtete Strategie für die verschiedenen Bereiche, erfordert eine koordinierte strategische Gesamtplanung, und diese bedingt wiederum eine formalisierte Planung. Der Prozeß der Strategiefindung im Unternehmen sollte sich dabei auf den drei wesentlichen organisatorischen Ebenen vollziehen, nämlich der Ebene der Geschäftsleitung (Unternehmensstrategie), der Spartenleitung (Spartenstrategie) und der Funktionalbereichsleitung (Funktionalstrategie).

**Drei-Phasen-Schema zur Strategiefindung**

Sicher sind verschiedene Wege zur Lösung der strategischen Probleme möglich. In diesem Sinne ist der folgende Ansatz als Vorschlag für eine

mögliche Vorgehensweise zu verstehen. Dieser Weg zu einem strategischen Gesamtportfolio von Produkten bzw. Dienstleistungen eines Unternehmens mit einem bestimmten Rendite- und Cash-Ziel ist hier in drei Phasen aufgezeichnet.

Die erste Phase soll zu einer kritischen Bestandsaufnahme und zu einer Herausarbeitung der strategischen Entscheidungspunkte führen. In der zweiten Phase werden im wesentlichen die Strategien der Vergangenheit überprüft und alternative Strategien entwickelt. In der dritten und letzten Phase erfolgt die Auswahl der verschiedenen möglichen Strategien nach übergeordneten Gesichtspunkten; beispielsweise nach Rendite- und/oder nach Cash-Flow-Gesichtspunkten.

**Strategische Entscheidungspunkte offenlegen**

Erste Phase. Zunächst sollte eine Bestandsaufnahme der wesentlichen Aktivitäten des zu untersuchenden Unternehmens bzw. Geschäftsbereiches vorgenommen werden. Insbesondere sind hierbei die Rentabilität, die Marktposition und das zu erwartende Wachstum des vorhandenen Produktportfolios zu überprüfen.

Die Produkte werden entsprechend dem Produktportfolio-Konzept der Boston Consulting Group zunächst wie in Abbildung 2 zugeordnet.

Darüberhinaus sind eine Konkurrenzanalyse, eine Analyse der Umwelt und eine Bestandsaufnahme der vorhandenen Strategien zu erarbeiten.

Schokoladen AG	PRODUKT-GRUPPE/ SPARTE	Visum	Fassung vom 1.1.1976	STRATEGISCHE PLANUNG
1. LEITBILD "Wozu sind wir da?" - "Genre"		deutsches Familien-Unternehmen		
2. ZIELSETZUNG 5-Jahreszielsetzungen mit Jahreszwischenzielen		Verbesserung des Marktanteils um 5 %, Verbesserung der ROI von 6 auf 8 %		
3. STRATEGIEN Wege, auf denen die Ziele zu erreichen sind		Erhöhung des Kapitaleinsatzes um 5 Mio DM, Diversifikation Gebäck, veränderte Werbekonzepte		
4. PRÄMISSEN Strukturelle Planvoraussetzungen, auf die kein eigener Einfluß besteht		Rohstoffpreise steigen um 8 % p. a., Konsumtions- niveau für Süßwaren bleibt erhalten, Lohnanstieg 7 % p. a.		
5. MASSNAHMEN In Ausübung der festgelegten Strategie zu treffende strategische Maßnahmen		Schaffung neuer Marken, Veränderung jetziger Mar- ken, Werbekonzeption, Neugliederung des Vertriebs, Erwerb eines mittl. Unternehmens m. Keksfabrikation		

Abb. 1: Formular für strategische Planung



Auf die vorgenannten Untersuchungen folgt eine erneute kritische Bestandsaufnahme der gegenwärtigen Aktivitäten. Die Hauptprobleme des Unternehmens und seine strategischen Entscheidungspunkte werden offengelegt. Dabei werden die Ziele des Unternehmens, also die Rentabilität, die Marktstellung und das Cash-Gleichgewicht (verfügbare Investitionsmittel, Finanzstruktur usw.) im vorhandenen Produktportfolio in Frage gestellt.

Für die einzelnen Produkte muß an dieser Stelle versucht werden, die Fragen zu beantworten:

a) Ist es auf dem Weg zum Erfolg?

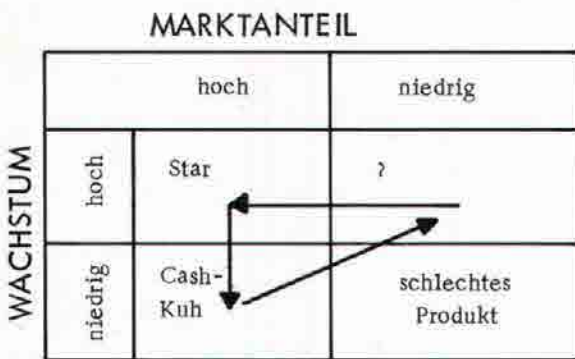


Abb. 3: Produktportfolio-Konzept (Fragestellung: Erfolg)

b) Ist es auf dem Weg zum Mißerfolg?

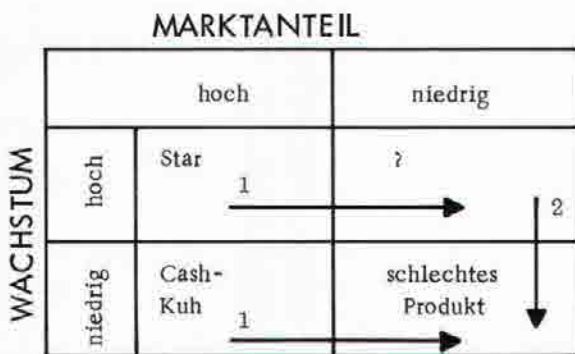


Abb. 4: Produktportfolio-Konzept (Fragestellung: Mißerfolg)

### Strategische Sektoren bilden und analysieren

Zweite Phase. Jetzt stehen die in der 1. Phase dargestellten Hauptprobleme zur Lösung an. Das bedeutet eine Erarbeitung von strategischen Alternativen für die als wesentlich erkannten Fragestellungen des Unternehmens.

Die Untersuchung beginnt nunmehr mit einer Überprüfung der im Unternehmen verwendeten Marktsegmentdefinitionen, die der Ausgangsanalyse zugrunde lagen. Diese Überprüfung hat das Ziel, Kosten-, Investitions- und Marktstruktur der verschiedenen Geschäftsbereiche offenzulegen und

strategische Sektoren zu bilden, um hernach für sie unterschiedliche Strategien entwickeln zu können.



Abb. 2: Produktportfolio-Konzept

Methoden, die zur Erarbeitung dieser Analyse sehr häufig verwendet werden, sind die Wertschöpfungsanalyse, die Erfahrungskurvenanalyse und die Überprüfung der Kostenschlüsselungsverfahren. Dieser Teilschritt der Segmentierung ist von entscheidender Bedeutung, da alle weiteren Teilanalysen auf diesen Ergebnissen aufbauen.

Wenn diese geschilderten Arbeiten durchgeführt worden sind, folgt jetzt eine Analyse der Kostenpositionen des zu untersuchenden Unternehmens, und zwar in jedem der evtl. neu eingerichteten strategischen Sektoren oder strategischen Geschäftsfelder, wie sie auch genannt werden. Diese Untersuchung der Kostenpositionen innerhalb der strategischen Geschäftsbereiche ist deshalb notwendig, weil in der Regel erfolgreiche Unternehmen niedrigere Kosten als ihre weniger erfolgreichen Konkurrenten aufweisen.

Man vergleicht also die sektorspezifischen Kostenpositionen mit denen der Konkurrenz. Beispielsweise geht es hierbei um die Kapitalkosten, die Distributions- und Marketingkosten, die Herstellkosten und die Einkaufs- und Lagerkosten der Rohstoffe. Ein Vergleich dieser Analyse mit der historischen Analyse der Kostenentwicklung des Unternehmens erlaubt eine Bewertung des Kostenmanagements und läßt Kostenreduzierungen erkennen.

In einem darauffolgenden Teilschritt muß der Versuch unternommen werden, Marktentwicklungen und Zielsetzungen der Konkurrenz zu bestimmen. Auch die Untersuchungen der Wettbewerbsstärke des jeweiligen Unternehmens in den einzelnen Sektoren gehört dazu. Von diesen Ergebnissen wird es abhängen, ob eine Marktposition des Unternehmens verbessert oder gehalten werden kann - oder ob es günstiger ist, Marktanteile an die Konkurrenz abzugeben.

In dem letzten Teilschritt dieser Phase werden

aufgrund dieser Analyse alternative Strategien erarbeitet. Dabei sollte das gesamte Spektrum der Managementtätigkeit innerhalb eines Unternehmens-Portfolios berücksichtigt werden - also von aggressiver Marktdurchdringung bis zum defensiven Cash-Management.

### Rentabilitäts- und Cash-Flow-Analysen: Strategischer Gesamtplan

Dritte Phase. Im letzten Abschnitt der strategischen Planung wird die Mittelbindung und die Mittelfreisetzung, die mit jeder vorgeschlagenen strategischen Alternative verbunden ist, - also die finanzielle Realisierbarkeit - untersucht. Diese Analyse ermöglicht im Vergleich die Beseitigung bestimmter zur Auswahl stehender Alternativen und führt schließlich zu einem strategischen Gesamtplan. Die endgültige Verabschiedung bzw. Befürwortung der so zusammengefaßten Gesamtstrategie hängt dann weiter davon ab, inwieweit den Zielvorstellungen und den Risikopräferenzen der Eigentümer bzw. des Managements entsprochen worden ist.

An dieser Stelle wird jetzt auch erkennbar, ob der Cash-Flow des Unternehmens größer sein wird als seine Cash-Bedürfnisse. Auch auf die Frage, ob

Mittel für eine Diversifikation zur Verfügung stehen oder nicht, kann jetzt sinnvoll beantwortet werden.

### Nährboden für neue Ideen

Eine strategische Planung verläuft nicht so einfach, wie man es dieser kurzen Darstellung entnehmen könnte. In großen und diversifizierten Unternehmen ist dieser Ablauf sehr komplex und erfordert mit Sicherheit ein größeres Team. Insbesondere dann, wenn mit einer strategischen Planung erstmalig begonnen werden soll.

Darüberhinaus wird eine gute strategische Planung nur dann als solche anzusprechen sein, wenn sich die Manager kreativ engagieren. Und obwohl sich diese notwendige Kreativität nicht formalisieren läßt, ist es sinnvoll, den Planungsprozeß so weit als möglich zu formalisieren. Damit bewirkt man, daß sich alle Beteiligten in diesem Prozeß auf allen Ebenen (die durch die strategische Planung erreicht werden) zumindest mit einem großen Teil ihrer Zeit strategischem Denken widmen. Die strategische Planung kann gute Ideen nicht ersetzen, aber sie ist ein Nährboden, auf dem neue Ideen besser gedeihen.

---

#### Literaturhinweise

1. H. Igor Ansoff, *Corporate Strategy*, 1965
  2. James R. Collier, *Effective Long-Range Business Planning*, 1968
  3. A. Deyhle, *Controller-Handbuch*, 1974
  4. A. Gälweiler, *Die Planung der Unternehmensziele, AGPLAN - Handbuch zur Unternehmensplanung*, 1970
  5. J. Hess, *Strategische Planung nach künftigen Gewinnmöglichkeiten ausrichten*, *Handelsblatt*, 21.10.75, S.11
  6. George A. Steiner, *Top Management Planning*, 1969
  7. N. Steintal und P. Patel, *Wie können Großunternehmen flexibler werden? Blick durch die Wirtschaft*, 28.8.75, S.3
  8. Richard F. Vancil und Peter Lorange, *Die drei Phasen strategischer Planung*, *Manager Magazin* 1975, Nr.9
  9. o.Verf. *Planning Corporate Strategy*, Graduate School of Business Stanford University, 1973
  10. The Boston Consulting Group, *Das Produktportfolio*, 1975.
-



# CONTROLLING BEI DEN FIXEN KOSTEN – KONZEPTE ZUR ANWENDUNG IN DER PRAXIS

von Dipl.-Kfm. Dr. Alfred Blazek, Krailling

Kostengespräche scheinen echte "Dauerbrenner" zu sein – nicht nur in Fachkreisen wegen sinkender Erträge (auch die Hausfrauen klagen über ihr zu knappes Budget). Die Kostenbegriffe sind, zumindest aus unserer Sicht (vgl. CM 2/76), geklärt. Mit diesem Rüstzeug ausgestattet, wagen wir uns jetzt in die Diskussion, ob man sich mit Fixkosten tatsächlich langfristig *f e s t*gelegt hat; daß sie sich deshalb "kaum" beeinflussen lassen würden. Das Dilemma wird offenkundig, denkt man an die unpopulären Maßnahmen, die mit diesem Begriff in Verbindung gebracht werden: Rationalisierung, Entlassungen, Abstriche am Ausbildungsprogramm, Einsparungen bei Büromaterialien usw.

Der Autor dieses Beitrags ist Dozent bei der Controller-Akademie. Um die Frage "Wie kann ich die fixen Kosten *b e s s e r* nutzen?" beantworten zu können, führt er zunächst einmal in die Thematik ein. Die Antwort "Durch bessere Planung und bessere Führung" wird in weiteren Folgen durch Methoden belegt. Dr. Blazek hat in seiner Konzeption Erfahrungen aus früheren Tätigkeiten in einem Familienunternehmen und Weltkonzern mitverarbeitet. Seine Vorstellungen sind als Lösungsansatz zu verstehen, *d e m e i n e r e g e* Diskussion im Forum des CM folgen sollte. Schreiben Sie uns, wie Sie versucht haben bzw. versuchen wollen, die fixen Kosten besser "in Griff" zu bekommen.

Die Redaktion

Dr. Blazek als "Trainer" der Controller-Akademie



1. Teil: Einstieg in das Controlling bei den fixen Kosten

## Kostenstruktur verändern

Die fixen Kosten verhalten sich wie die Schnecken: Wenn man hinschaut meint man, sie bewegen sich nicht. Schaut man nach einer Weile wieder hin, haben sie sich schon ein schönes Stück bewegt. Irgendwann kommt der Zeitpunkt, daß man sich über die "bewegten" fixen Kosten ärgert; dies vor allem zu Zeiten, in denen diese Kostensteigerungen weder über die Preise noch über zusätzliche Mengen voll aufgefangen werden können. Durch Rationalisierung in der Fertigung ist oft nur mehr wenig zu holen. Sehr häufig kann man in der Praxis beobachten, daß dann Kampagnen zur Kosteneinsparung gestartet werden. Sparaktionen bei Telefon, Schreibmaterial und Papier bringen wenig, kosten aber viel bezahlte aber ungenutzte Zeit von frustrierten Mitarbeitern. Es ent-

steht oft der Eindruck, daß gespart wird, was immer es auch kostet. Was tut die Schnecke, wenn man ihr "ein's vor die Hörner gibt"? Sie zieht sich in ihr Haus zurück. Wenn die Luft rein (das Kostenspargewitter vorüber ist), kommt sie wieder heraus und kriecht lustig weiter. Solche "konjunkturellen" Maßnahmen bringen keinen anhaltenden Erfolg.

Ansatzpunkte zum systematischen Einstieg in das Controlling bei den fixen Kosten sind in der Abb. 1 dargestellt. Langfristig gesehen muß die Einflußnahme auf die fixen Kosten (Dimension "Beeinflussbarkeit" im Kostenwürfel) "ganz vorne" anfangen; nämlich bei den Produkten und Dienstleistungen ebenso wie bei den Aufgaben und Projekten zu deren Erstellung. Es geht um Strategien und Maßnahmen für strukturelle Veränderungen der Sach- und Per-

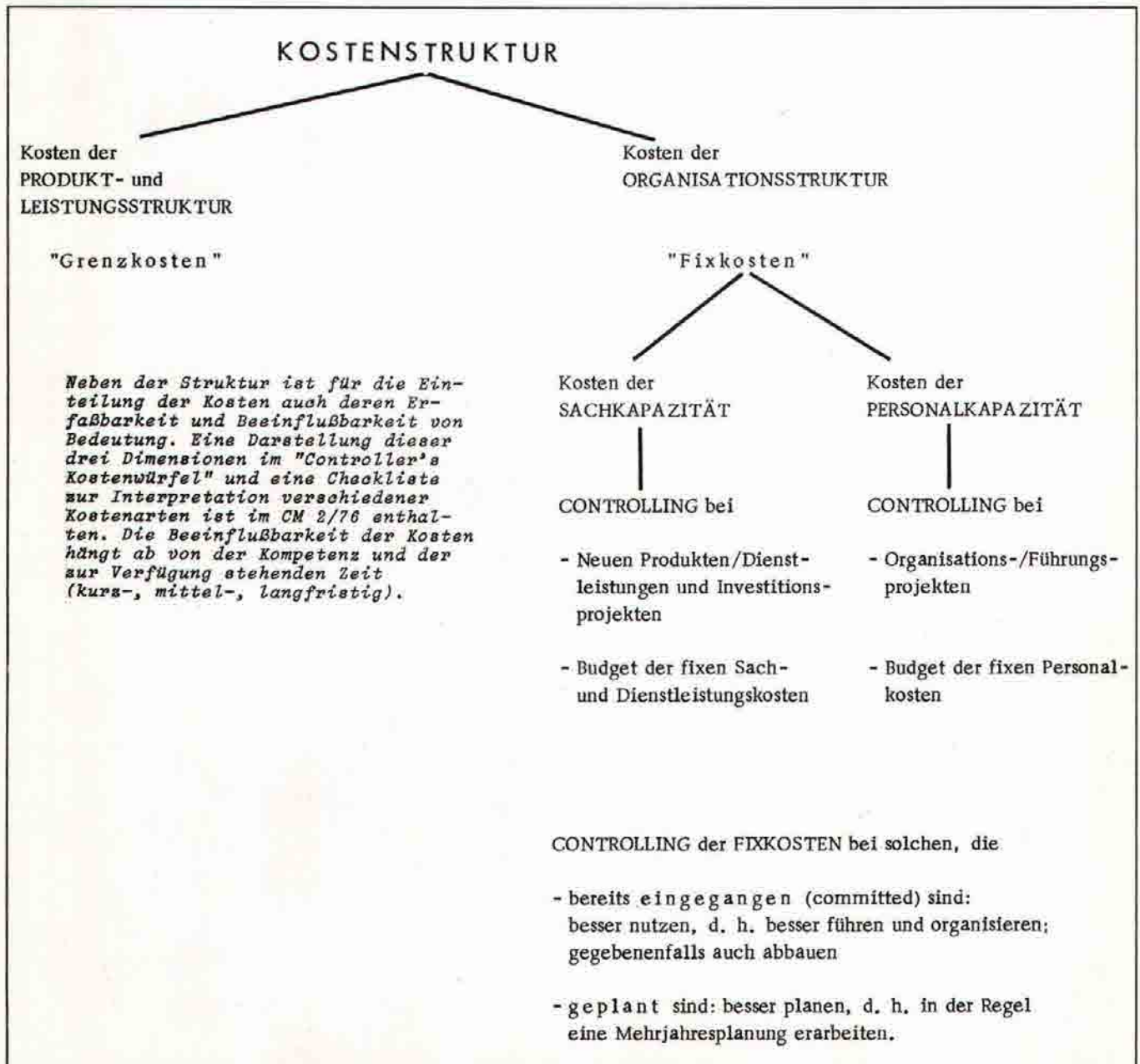


Abb. 1: Einstieg in das Controlling bei den fixen Kosten



sonalkapazität. Aus der Abbildung 1 geht auch hervor, wann das Controlling bei den fixen Kosten am wirksamsten ist: im Stadium der Planung von Produkten, Investitionen und Stellen.

### Steuerung der Sachkapazität durch die Bilanzpolitik

Die Sachkapazität steht auf der Aktivseite der Bilanz im Sach- und Finanzanlagevermögen und im Umlaufvermögen. Die Kosten der Sachkapazität ergeben sich aus der Nutzung (Abschreibungen), Erhaltung (z. B. Sach- und Personalkosten für Instandhaltung von Maschinen, Personalkosten für die Lagerführung) und Finanzierung. Die Finanzierung steht auf der Passivseite der Bilanz; sie gibt Auskunft darüber, wer die Mittel aufgebracht hat. Daraus können die Ansprüche gegenüber dem Unternehmen abgeleitet werden, nämlich die Dividende und die Zinsen für das Fremdkapital. Dazu kommt der Anspruch des Unternehmens gewissermaßen gegen sich selbst zur Verbesserung der finanziellen Stabilität (Zuführung zur Rücklage) und der Anspruch des Fiskus in Form der Ertragsteuern.

In der von der Controller-Akademie konzipierten Management-Erfolgsrechnung werden diese Ansprüche ausgedrückt in einem Kapitalertragsziel (ROI-Ziel) und wie fixe Kosten behandelt; damit ist der geplante Management-Erfolg gleich Null (Abbildung 2).

Verkaufte Einheiten
Erlöse zu Rechnungspreisen
./. Standard-Erlösschmälerungen
<hr/>
= Nettoerlöse
./. Standard-Grenzkosten des Umsatzes
<hr/>
Deckungsbeiträge I
./. artikeldirekte Fixkosten für Promotion
<hr/>
Deckungsbeiträge II
./. allgemeine Fixkosten
./. ROI - Ziel
<hr/>
Management - Erfolg

Abb. 2: Schema der Verkaufserfolgsrechnung im Rahmen der Management-Erfolgsrechnung

Das Controlling dieser fixen Kosten hat seinen Ansatzpunkt in der Bilanzpolitik. Überhaupt sind es die verschiedenen "Politiken" (geschriebene oder ungeschriebene Regeln), die den Handlungsrahmen für das Controlling beim investierten Kapital abstecken. Anlagen- und Investitionspolitik, Bestandspolitik (z. B. Sicherheitsbestände), Vertriebspolitik (z. B. Zahlungskonditionen und Lieferbereitschaft), Kreditpolitik etc. müssen zur Diskussion stehen, wenn Controlling bei den fixen Kosten wirksam werden soll.

Ein Beispiel: Mit hoher Lieferbereitschaft (z. B. innerhalb von 48 Stunden bei einem Unternehmen, das Elemente für pneumatische Steuerungen liefert) und günstigen Zahlungskonditionen soll ein bestimmter Marktanteil gewonnen werden. Folgen der Politik können sein stark steigende Bestände bei den Vorräten (verstärkt durch die Errichtung kundennahe Auslieferungsläger) und Forderungen. Daraus resultieren steigende Fixkosten aus der Finanzierung durch Fremdkapital, Miete für Lager Räume, zusätzliche Personalkosten für die Manipulation der Läger und Außenstände. Ein erhöhtes Risiko für Forderungsausfälle ist ebenfalls ins Kalkül zu ziehen.

### Steuerung der Personalkapazität durch Führung

Die Personalkapazität (d. i. der Bestand rein mengenmäßig und das Know-how) steht nicht in der Bilanz. Wie gut oder schlecht sie genutzt wird und ob sie richtig ausgelegt ist, verbirgt sich hinter dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung. Ein Verlust veranlaßt zu Anpassungen der Personal-Kapazität an einen z. B. konjunkturell bedingten Beschäftigungsrückgang. Eine bessere Nutzung, d. h. bessere Führung der Mitarbeiter wird in der Regel nicht erwogen, da in einer derartigen wirtschaftlichen Lage das Thema Führung nicht "in" ist. Die Bezugsgröße für die eingesetzten Kosten wirkt wie eine "Klimascheide" bei Maßnahmen zur Anpassung der Personalkapazität. Die Klarheit der Bezugsgröße in der Fertigung (z. B. Ausbringung in Stück oder Tonnen) zeigt mit aller Härte die Auswirkungen einer zurückgehenden Beschäftigung. Auch die Produktivität des einzelnen wird sichtbar, oft im wahrsten Sinne des Wortes - er steht herum, weil er nichts zu tun hat. Im Klima klarer Bezugsgrößen werden auch klare Personalentscheidungen getroffen.

Das ist dort anders, wo diese eindeutige Bezugsgröße fehlt: in den administrativen (Regie führenden) Funktionen. Die Suche nach Bezugsgrößen hat sich in letzter Zeit auch auf solche administrative Bereiche ausgedehnt, in denen mehrere Mitarbeiter mit Wiederholaufgaben beschäftigt sind, z. B. Textverarbeitung, Buchhaltung (Debitoren, Kreditoren),

Rechnungsprüfung, Auftragsbearbeitung. Solche Aufgaben sind einer quantitativen Analyse einigermaßen zugänglich.

Ob das der große Wurf ist, ist allerdings zu bezweifeln. Außerdem steckt darin die Gefahr, die Fließbandarbeit in der Verwaltung einzuführen, deren Sinn in der Fertigung im Zuge der Humanisierung der Arbeitswelt zumindest diskutiert wird.

### Methoden zur Analyse der Kostenstruktur

Das bewährte Instrument zur Analyse der Grenzkosten ist die Wertanalyse.

Wertanalyse (value analysis, value engineering) ist ein systematisches und kreatives Denken mit dem Ziel,

- o die Funktionen von Erzeugnissen, Baugruppen, Einzelteilen, Dienstleistungen, organisatorischen Abläufen usw. zu ermitteln,
- o die Funktionen zu bewerten und
- o die als notwendig erkannte Funktionsfähigkeit mit den geringsten Kosten zu erreichen.

(nach "Wertanalyse im Maschinenbau", Frankfurt, 1971)

Die Prinzipien der Wertanalyse sind auch für die Analyse der Fixkosten anwendbar. Methoden

zur Analyse der fixen Kosten - oftmals sind es nur andere Bezeichnungen für ähnliche Vorgehensweisen - sind: Kosten-Nutzen-Analyse, Kosten-Wirksamkeits-Analyse, Organisationsanalyse, Bilanzanalyse.

Im Vergleich mit dem für die Wertanalyse formulierten Ziel stehen bei den anderen Analysewerkzeugen die administrativen Kosten (und nicht die Produktkosten) im Brennpunkt des Interesses. Die potentiellen Einsparungsmöglichkeiten bei den administrativen Kosten sind allerdings über das ganze Unternehmen verstreut und oft schwierig zu lokalisieren.

Aus dem Teilnehmerkreis eines Erfahrungsaustausches entstand folgende Problemliste, die das Controlling bei den fixen Kosten so schwierig macht:

- o Leistungsmaßstäbe fehlen,
- o jeder glaubt, daß seine Aufgabe wichtig ist,
- o irgend jemandem wird etwas weggenommen,
- o Besitzstandsdenken (z. B. Gehaltsautomatismus),
- o kollektivvertragliche und gesetzliche Bestimmungen,
- o Marketing und Entwicklung braucht man jetzt erst recht.

*Im Juliheft wird eine Methode vorgestellt, die über die ganze Breite des Controlling bei den fixen Kosten eingesetzt werden kann: die Konsequenzanalyse.*

*Die Redaktion*





# CHECKLISTE ZUR VERKAUFSPREISPLANUNG

## TEIL II: MANAGEMENT-TECHNIKEN FÜR DIE PREISBILDUNG VOM CONTROLLING AUS

von Karl-Heinz Hoh, München

Teil I dieser Checkliste (CM 2/76) zeigte Merkmale der Produktpersönlichkeit und der Service-Leistungen, die die Preisplanung beeinflussen können. Jetzt ist danach zu fragen, was das einzelne Produkt eigentlich zur Kostendeckung sowie zum Kapitaldienst beitragen soll. Die herkömmlichen Methoden der Kostenkalkulation beantworten diese Frage dabei mit einem einzigen Preisvorschlag. Diese vordergründige "richtige" Errechnung des Verkaufspreises berücksichtigt aber nicht, daß die Verkaufsmenge bei *a l t e r n a t i v e n* Preisen eine strategische Größe ist. Anliegen dieses Beitrags ist es dabei, Werkzeuge des Controllings zur Protokollierung von Preisgesprächen bzw. zu deren Vorbereitung vorzustellen. Hierzu sei an die Idee dieser Checkliste erinnert, keinen vollständigen Katalog an Fragestellungen bzw. Verfahren zusammenzutragen, sondern vielmehr ein firmen-spezifisches "Preistagebuch" zu veranlassen.

### ▷ *Preiskomitee*

Die Idee ist die, daß zunächst einmal das Rechnungswesen einen Preisvorschlag macht. Ansatz ist der Deckungsbeitrag zur Erreichung des Gewinnziels. Der Verkauf nennt seine Preisvorstellung, begründet durch eine Absatzprognose und abgestimmt auf die Mitbewerber. Da wohl in der Regel der Verkauf immer den niedrigsten Preisvorschlag in die Gesprächsrunde einbringt, sollte der Controller als Moderator auf die

erforderliche Absatzsteigerung hinweisen. Dies müßte die Produktion auf den Plan rufen, ob denn die Kapazität für einen solchen Mengenzuwachs überhaupt gegeben ist. Das Konstruktions- und Entwicklungsteam könnte Überlegungen anstellen, ob eine Wertanalyse Kosteneinsparungen ermöglicht. Der Einkauf stellt vielleicht eine durch Absatzsteigerung erreichte nächst höhere Rabattstaffel fest.

Dieser Gedanke des "runden Tisches" meint nicht, sich gegenseitig die Verantwortung über den Preis zuzuschieben, Verwirklichen muß den Beschluß der Verkauf. Also hat auch dieser letztlich die Preisentscheidung. Aber dieses gemeinsame Erarbeiten eines (Preis-)Zi-les läßt alle Bereiche hinter der Entscheidung stehen, läßt allseitige Anstrengungen zur Zielerreichung erwarten - entspricht also den modernen Vorstellungen der Delegation von Führungsverantwortung. Als Maßnahmen-Protokoll des Preiskomitees kann das Arbeiten mit

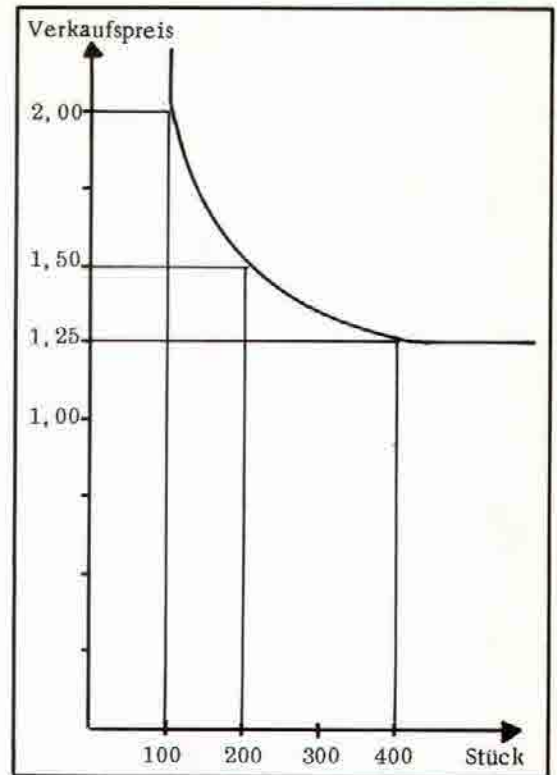


Abb.: Iso-Gewinnkurve

▷ Iso-Gewinnkurven

sehr nützlich sein. Das Rechnungswesen gibt den Deckungsbeitrag zur Erreichung des Gewinnziels vor. Die Isogewinnkurve oder auch Isondeckungsbeitragskurve zeigt nun eine Vielzahl von Preis-Absatz-Kombinationen und somit Alternativen auf, die alle den gleichen ("iso") Deckungsbeitrag erbringen. Die Gesprächsbeiträge sind also meßbar und somit frei von "subjektiven Rangeleien".

dem der eine oder andere selbst einmal zum Stift greift und protokollierte Ergebnisse mit Fragen bzw. Ausrufezeichen versieht. Auch Dauerredner lassen sich mit Hilfe des Flip-charts bremsen.

Wie das gemeint ist, zeigt die folgende Abbildung. Der Controller als Protokollführer hält die Alternativen sowie die verschiedenen Gesprächsbeiträge sofort am Flip-chart fest. Konsequenzen und daraus folgende Maßnahmen sollten ebenfalls aufgeschrieben werden, so daß sich jeder Gesprächsteilnehmer ständig den Stand der Diskussion vergegenwärtigen kann. Die Effizienz dieser Teamarbeit kann dadurch gesteigert werden, in-

▷ Kalkulation mit dem Soll-Deckungsgrad

Beträgt der erforderliche Deckungsbeitrag in Prozent vom Umsatz (Deckungsgrad) beispielsweise 60 %, so machen die Grenzkosten 40 % des Erlöses aus. Das Erlösziel wird dabei nach der Formel

$$\frac{\text{Grenzkosten}}{1 - \text{Soll-Deckungsgrad}}$$

bestimmt. Der Soll-Deckungsbeitrag ergibt sich dabei als Durchschnittswert aus

$$\frac{\text{budgetierte jährliche fixe Kosten} + \text{Plangewinn}}{\text{jährlicher Plan-Umsatz}}$$



Der Plan-Umsatz soll also im Durchschnitt so viel Deckungsbeitrag erbringen, wie die fixen Kosten im Verhältnis zu diesem Umsatz ausmachen. Dieses Verfahren empfiehlt sich insbesondere in der Investitionsgüterindustrie für solche Aufträge, die individuelle Problemlösungen für einen Kunden beinhalten. Wenn also verschiedene Produktionswege notwendig sind, im Zeitpunkt der Kalkulation Stückliste und Arbeitsplan noch nicht genau feststehen. In der Serien- und Sortenfertigung hingegen ist es ratsam, mit

stellen und in die Preisplanung einbeziehen.

▷ *Differenzierte Deckungsfaktoren für Material- und Fertigungskostenanteile*

Hier sind die Aufträge angesprochen, die unterschiedliche Anteile an den Materialkosten haben. Standardisierte Soll-Deckungsbeiträge auf Prozent oder die Stunde bezogen würden nun jene Aufträge "benachteiligen", die einen besonders hohen Materialkostenanteil haben. Es empfiehlt sich also, differenzierte Deckungsfaktoren anzuwenden.

▷ *Auf Stunden bezogenen Soll-Deckungsbeiträgen*

die Preise zu planen. In der Regel hat eine bestimmte Produktionskapazität eine Schlüsselstellung. Die Soll-Deckungsbeiträge werden hier also primär nach der Zahl

Die Vorgehensweise ist die, daß von den Fixkosten das durch die Verzinsung des im Material gebundenen Kapitals abgespalten wird. Danach ergibt sich der Faktor für die Materialkosten nach der Formel

---


$$\frac{\text{Materialkosten} + \text{Materialkosten} \times \frac{\text{geplanter Kapitalertrag als Faktor}}{\text{Umschlag des in Material invest. Kapitals}}}{\text{Material}}$$


---

der in Anspruch genommenen Stunden bestimmt.

▷ *Soll-Deckungsbeiträge für artikeldirekte Fixkosten*

Sobald es nicht mehr um die anteilige Inanspruchnahme fixer Kosten geht, sondern beispielsweise

- Modellkosten (Werkzeuge in der Automobilindustrie),
- Werbekampagnen oder die
- Verpackung für ein einzelnes Produkt eindeutig zuzuordnen sind, lassen sich spezifische Soll-Deckungsbeiträge fest-

Betragen die jährlichen Materialeinsätze zum Beispiel 1 Mill. DM, wird als Kapitalertrag 20 % verlangt und schlägt sich das Materiallager fünfmal im Jahr um, so beträgt der Deckungsfaktor auf Material:

$$\frac{1 \text{ Million} + 1 \text{ Million} \times \frac{0,20}{5}}{1 \text{ Million}} = 1,04$$

Der Faktor für die Fertigungskostenanteile kann wahlweise auf die Stunde einer zentralen Produktionskapazität oder auf das Fertigungskostenvolumen bezogen werden. Die Formel für letzteres wäre

jährliches Erlösziel - Material-Erlösziel lt. Jahresplanung  
jährliche Grenzfertigungskosten des Umsatzplanes

Die sich aus beiden Formeln ergebenden Faktoren sind mit den Grenzmaterialkosten bzw. Grenzfertigungskosten zu multiplizieren. Ergebnis ist das Auftrags-Erlösziel.

sollten Wirtschaftlichkeitsrechnungen zugrunde liegen. Ein Verkäufer müßte deshalb nicht nur sagen, wie eine Anlage technisch funktioniert. Die Vorteile eines Erzeugnisses sollten auch mit rechnerischen Argumenten hervorgehoben werden; also was die zusätzlichen Einnahmen oder Kostenersparnisse durch den Kauf einer Maschine heute Wert sind. Liegt der Ertragswert einer Maschine über deren Listenpreis, so hat der Verkäufer insbesondere auch bei Rabattgesprächen eine günstige Ausgangssituation. Es geht also darum, mit dem Instrument der Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnungen überzeugend zu verkaufen.

▷ Ertragswert feststellen

Hier sind weniger Konsumgüter angesprochen, deren Nutzen insbesondere auch nach der individuellen Wertschätzung beurteilt wird. Beim Kauf eines Investitionsgutes hingegen sollen die Einnahmen gesteigert werden entweder durch eine größere Produktivität oder indem durch eine größere Wirtschaftlichkeit die Kosten gesenkt werden können. Investitionsentscheidungen

CONTROLLING

"a t h o m e"

Die Kindergärtnerin tut fei immer das, was wir wollen. Sonst schreien und heulen wir und sagen's unseren Mamis und unseren Papis. Die Tante muß doch das tun, was wir uns wünschen, dazu ist sie doch da, oder?

Tschüss



JORLE

Redaktion: Mit dem antiautoritären Kindergarten ist's wie mit falsch verstandenem kooperativen Führungsstil. Einer sollte schon verantwortlich sein und sagen, wo's lang geht; aber beim Verwirklichen sind "alle dabei".



# Ⓐ - Fallstudien

## VOM ERFOLGSBUDGET ZUM FINANZBUDGET

— EINE SYSTEMFALLSTUDIE —



von Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Gauting/München

*Im ersten Teil der System-Fallstudie - vgl. Controller-Magazin Nr. 2/1976, auf Seiten 63 bis 67 - wurde für die Modell-Firma "Strategie AG" die (hochgerechnete) Eröffnungsbilanz für das Budgetjahr 1977 gezeigt (Abb. 1). Sodann gab das Management nicht nur eine Zielverkündung, sondern (in Abb. 2) auch eine Ziel-B e g r ü n d u n g. Erforderlich für das Budgetjahr ist ein jährlicher "Return" von TDM 1 600, der sich - auf das investierte Kapital bezogen - als Kennzahl R O I = 1 6 % beziffern läßt.*

### 2. Teil: Der Aufbau des Erfolgsbudgets

### Wozu die ROI-Kennzahl in Prozent?

Dadurch, daß der ROI auf die Aktivseite der Bilanz bezogen ist, wird er zur operativen Zielkennzahl. Verbessert werden kann der Return-Satz nämlich auch durch eine bessere Planung bei der Kapitalbindung, also durch Reduktion der Lager an Fertig- und Halberzeugnissen oder Rohstoffen, durch schnelleren Eingang der Debitoren, durch sorgfältige und nicht euphorische Planung der Anlageinvestitionen.

Das operative Management in Entwicklung, Verkauf, Produktion und Einkauf hätte sich um die Kapitalbindung gemäß den Posten auf der Aktivseite der Bilanz (betriebsnotwendiges Vermögen, "capital employed") zu kümmern. Hier zeigt sich das Spiegelbild der Entscheidungen in der Linie - die Planungsfähigkeit und die Planungstreue. Je besser Verkauf, Produktion und Einkauf koordiniert sind und je mehr sich der Verkauf an seine Planung halten kann, desto niedriger können die Lager sein. Das mag auch eines der Motive für die Spartenbildung in der Strategie AG sein. Die Sparten G und S können sich vielleicht schneller koordinieren, als dies den Funktionsbereichen Verkauf, Produktion und Einkauf für jeweils alle Artikelgruppen möglich wäre.

### Entwurf des Erfolgs-Budgets der Strategie AG

Die Abbildung 3 illustriert das Erfolgsbudget im Entwurf. Nehmen wir einmal an, dieser Entwurf sei gemäß Budget-Ablauf-Plan im September für

das kommende Budgetjahr entstanden. Das Resultat ist ein Management-Erfolg (Betriebsergebnis) von 340 TDM vor Ertragsteuern und Zinsen.

Das Arrangement der Zahlen folgt den Prinzipien einer stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung. Von den Verkaufspreisen (netto) sind die Grenzkosten abgesetzt. Der Deckungsbeitrag I dient der Artikelbeurteilung - u. a. der Prüfung der Frage, welche Erzeugnisse im Sortiment die förderungswürdigsten sind.

Natürlich kann man in diesem Falle nicht einfach einem Kunden, der Teppiche weben will, statt etwa Garnsorte 2 den Bindfaden verkaufen, weil hier der Deckungsbeitrag besser ist. Die Hitparade ist im Sinne einer Verwendungspriorität zu interpretieren. Für welche Anwendungen ist die Strategie AG tätig, welche dieser Verwendungen (Problemlösungstypen) sind im Deckungsbeitrag ergebiger, welche Kunden haben diese Verwendungen, wie kann man den zusätzlichen Absatz erreichen, z. B. auch durch intensivierete anwendungs-technische Beratung?

Darreichungsform des Deckungsbeitrags I wäre entweder die Produkteinheit, also das Kilo, oder - falls die 237 000 Arbeitsstunden einen Engpaß bilden - der Deckungsbeitrag I je Fertigungsstunde. Das soll im Fallstudienablauf angenommen werden. Dabei wäre ferner zu unterstellen, daß die Arbeitskräfte austauschbare Kapazität sind und folglich sowohl in der Schnur- wie in der Garnproduktion eingesetzt werden können.

Nach dem Volumen des Deckungsbeitrags I sind die artikeltypischen (Einzel-)Kosten für Promotion

	Sparte Teppichgarne			Sub- Total	Sparte Schnüre	
	1	2	3		Bind- faden	Summe Gesamt
Verkaufspreis /kg	9,50	7,50	10, --		4,80	
Grenzkosten /kg	7,70	6, --	7, --		3,15	
Deckungsbeitrag /kg	1,80	1,50	3, --		1,65	
kg / Arb. Std.	10	15	5		20	
Deckungsbeitrag / Arb. Std.	18, --	22,50	15, --		33, --	
Absatz in t	800	1000	200	2000	1000	3000
Umsatz in TDM	7600	7500	2000	17100	4800	21900
Prop. Kosten in TDM	6160	6000	1400	13560	3150	16710
Deckungsbeitrag I in TDM	1440	1500	600	3540	1650	5190
Tausend Arbeitsstunden	80	67	40	187	50	237
Dir. Kosten f. "Promotion" in TDM				1000	250	1250
Deckungsbeitrag II in TDM				2540	1400	3940
Sparten-Dir. Kosten f. Produktion, Entwicklung, Vertrieb in TDM				1500	600	2100
Deckungsbeitrag III in TDM				1040	800	1840
Zentralfixkosten in TDM						1500
Management-Erfolg in TDM						340

Abb. 3: Operatives Erfolgsbudget im Rahmen der stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung



angesetzt. Danach folgen die fixen direkten Kosten der Sparte (Einzelkosten der Sparte, doch Gemeinkosten für die Produkte in der Sparte). Der dabei entstehende Deckungsbeitrag III wäre Maßstab für die Zieldefinition (Budget) und die Zielerfüllungs-Beurteilung (Soll-Ist-Vergleich) bei den Spartenleitern G und S.

Die zentralen fixen Kosten folgen als Block in der Summenspalte. Sie sind nicht auf die Sparten aufgeteilt, weil das Sparten-Management hierauf keinen direkten Einfluß (Zugriff) hat.

### Ist das Erfolgsbudget zielführend?

Das Ergebnis des "driftenden" Budgets in Abb. 3 - also das, was zustande kommen dürfte, wenn man die Dinge so weitertreiben läßt - ist unbefriedigend. Der Management-Erfolg, oftmals "Betriebs-Ergebnis" genannt, stellt sich auf TDM 340; und zwar vor Zinsen. In Abbildung 2 (CM 2/76, Seite 67) sind die Fremdzinsen in die Formulierung des ROI-Zieles eingebaut. Also beläuft sich das Resultat gemäß Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung auf Null. Dort wäre nämlich noch der Zinsaufwand von TDM 340 vom Betriebsergebnis (vor Zinsen) abzusetzen.

Was tun? Es sind noch Entscheidungen für das Budget-Jahr zu treffen; und zwar

- A) strategische Festlegungen im Sinne einer "Was-macht-man-" oder "Was-will-man-sein-Planung";
- B) operative Entscheidungen im Sinne der "Wie-führt-man's-durch-Planung".

So sind es doch zweierlei Fragestellungen, ob man zum Beispiel in der Sparte Schnüre den Bindfaden zum Markenartikel machen will (strategisch); oder ob sich im Falle des schon bestehenden Produkts mit Hilfe einer Preissenkung der Absatz und die Auslastung der Kapazitäten fördern läßt (operativ). Die strategische Planung will neues Ertragspotential schaffen durch Definition von neuen Produkten und Märkten; die operative Planung befaßt sich damit, das vorhandene Ertragspotential günstig und nachhaltig zu nutzen.

Schwerpunkt dieses Beitrags über die Budgetkette zwischen Erfolgsplan und Finanzplan ist die operative Planung. In ein paar Worten soll aber auch angedeutet sein, womit sich die strategische Planung zu befassen hätte und wie das strategische Konzept und die operativen Maßnahmenpläne und Budgets über Umsatz, Kosten und Finanzen zusammenstimmen müssen.

### Strategische und operative Planung bei den Teppichgarnen

Die Sparte geht davon aus, daß sie Problemlöserfunktion hat. Sie will den Kunden helfen, Teppiche zu verkaufen. Daraus folgt eine Segmentierung der Teppichtypen vom perserähnlichen Teppich bis zum künstlichen Rasen und demzufolge eine Klassierung der Garntypen.

Zu welchem "Genre" von Teppichen werden die drei Garn-Sorten verarbeitet? Artikel 3 wird als besonders anspruchsvoll gekennzeichnet - vielleicht für perserähnliche Ware. Garnsorte 1 wird für mittleren Genre verwendet. Aber hier hat die Strategie AG keine besondere Marktleistung im Vergleich zu ihren Mitbewerbern. Auch andere Hersteller liefern dieses Garn ebenso. Daraus stammt die Idee, hier auf Handelsware umzustellen.

Bei Garnsorte 2 wird angeregt, durch Preissenkung den Absatz zu steigern. Es geht um die Planung der Preis-Absatz-Funktion. Allerdings kann man nicht einfach die Preise heruntersetzen und hoffen, daß dann mehr verkauft wird. Woher soll die größere Menge kommen?

Falls daran gedacht ist, den Marktanteil mit Hilfe der Preissenkung bei Sorte 2 auszubauen, so ist dies wahrscheinlich das falsche Rezept. Die Mitbewerber können das gleiche tun. Dann macht nachher die ganze Branche denselben Absatz wie bisher zu niedrigeren Erlösen. Also müßte sich durch die Preissenkung der Bedarf ausdehnen.

Soll Sorte 2 neue Marktverwendungen erschließen, die nicht so tragfähig sind, so muß die Preisreduktion wahrscheinlich ziemlich drastisch sein. Gemäß operativem Budget in Abbildung 5 wurde der Verkaufspreis von 7,50 je kg auf 5,80 je kg reduziert. Trotzdem ist der Deckungsbeitrag nicht so stark gefallen (von 1,50 auf 1,30 je kg). Ein Teil der Preissenkung kann durch Verbilligung der Produktion und des Einkaufs aufgefangen werden. Voraussetzung dafür allerdings ist die von 1000 auf 1800 erhöhte Tonnage bei Sorte 2.

### Spartenbudget Schnüre

Falls bei den Bindfäden durch Senkung der Verkaufspreise der Absatz belebt werden soll, so läge es nahe, diese Strategie auf Inlands- und Auslandsmarkt zu differenzieren. Wo bietet sich aber die Konzeption der Preissenkung eher an: im Inland oder im Ausland?

Der direkte Kunde der Sparte Bindfaden ist der Handel. Die Verkaufspreise sind demnach Händler-Einstandspreise. Senkt man den eigenen Abga-



STRATEGIE AG	SPARTE	Visum des Spartenleiters:	Fassung vom.....	STRATEGISCHE PLANUNG
<b>1. LEITBILD</b> "Wozu sind wir da ? "	Schürze	5		den Kunden ein neues Waren-Gefühl zu vermitteln, wenn man aufschäumt anstatt (bei Klebestreifen) aufreibt, beim synthetischen Rohstoff bleiben. Problem-Löser in Verpackungs-Systemen werden.
<b>2. ZIELSETZUNG</b> 5-Jahreszielsetzungen mit Jahreswertschnezielen				bis zum X-Termin Markenartikel herauszubringen (Projektziel) ... % Marktanteil und ...% Deckungsbeitrag III vom Erlös
<b>3. STRATEGIEN</b> Wege, auf denen die Ziele zu erreichen sind				den Bindfaden zum Markenartikel machen, Verpackungs-System schaffen; Preise erhöhen; mit neuer Produktpersönlichkeit; Vertriebsweg Industrie aufbauen; statt Aktionspreise Handelsförderer einsetzen
<b>4. PRÄMISSEN</b> Strukturelle Plan-Voraussetzungen, auf die der Spartenleiter keinen Einfluß hat				Engpaß Arbeitsstunden; bei geringeren Wachstums-Chancen wird mehr Wert auf "Software" und Darreichung gelegt
<b>5. MASSNAHMEN</b> In Ausübung der festgelegten Strategie zu treffende Maßnahmen und deren Konsequenzen				markt- und fertigungstechnisch den Bindfaden "portionieren"; Verpackungs-Apparat für Fäden entwickeln; Aktionen mit dem Handel vereinbaren; Handelsförderer engagieren (Personalmaßnahmen)

Abb. 4: Beispiel für den Text einer strategischen Planung



bepreis, so erhöht sich für den Wiederverkäufer zunächst einmal die Handelsspanne. Ob daraus ein zusätzlicher Impuls auf die Absatzmengen eintritt, ist nicht sicher. Wirksam kann diese Maßnahme nur dann werden, wenn auch der Handel die Verkaufspreise an die Endverbraucher reduziert. Man müßte Aktionspreise im Dreiecksverhältnis planen: Aktions-Einstandpreis, Aktions-Verkaufspreis und Aktionsmenge. Das setzt jedoch Einfluß auf den Handel voraus. Dieser besteht im Inland, beim "Markt vor der Haustüre", sicher eher als im Ausland. Dort bedient man sich gerade des Großverteilers deshalb, weil die eigene Marktgeltung noch nicht groß genug ist. Folglich würde es sich mehr bewähren, im Inland mit den Preisen herunterzugehen und im Ausland die Verkaufsförderungs-Maßnahme zu starten.

Wenn man nicht überhaupt eine ganz neue Konzeption entwerfen will. Das hat die Sparte Schnüre in ihrer strategischen Planung auf Abbildung 4 getan. Sie will eine neue Produktpersönlichkeit herausbringen: den Markenartikel Bindfaden. Mitbewerber ist nämlich der Klebestreifen als Verpackungssystem. Aber dann kann man eine Ware, die schön zum Beispiel als Geschenk verpackt ist, erst dann genießen, nachdem man etwas zerrissen hat. Stört dieser Vorgang des Aufreißens des Papiers nicht das Leitbild des Artikels? Würde es nicht eher dazu passen, wenn man ihn entschnüren und behutsam auswickeln könnte? In dieser Richtung plant die Spartenleitung, eine neue Bindfadenkonzeption herauszubringen.

Allerdings muß eine strategische Konzeption auch dem operativen Budget in Zahlen standhalten. Die Grenzkosten zum Beispiel haben sich im neuen

Spartenbudget bei S infolge des portionierten Bindfadens erhöht. Desgleichen ist die Kilogrammleistung je Arbeitsstunde gesunken. Es sind mehr Arbeitsgänge erforderlich als bei der früheren Lieferform in Rollen. Das rechtfertigt jedoch eine Preiserhöhung von bisher 4,80 DM je kg auf 6,- DM je kg.

## Das neue Erfolgsbudget

Das Resultat dieser Budget-Knetphase, die im Oktober und November 1976 für das Budgetjahr 1977 über die Bühne zu gehen hätte, ist in Abbildung 5 zu finden. Die Zahlen sind ebenso angeordnet wie in Abb. 3. Soweit sich Unterschiede ergeben, sind sie durch die angedeuteten neuen strategischen und operativen Maßnahmen begründet.

Wesentlich für das Controller-Handwerk ist wieder zu sehen, daß die stufenweise Deckungsbeitragsrechnung einen Protokollrahmen für die Maßnahmen in Verkauf, Produktion, Entwicklung, Einkauf und Personalwesen darstellt.

Die Deckungsbeitragsrechnung ist eine Veranlassungsrechnung. Es handelt sich bei ihr nicht um ein Abrechnungs-, sondern um ein Planungs-System. Durch das Stichwort "Grenzkosten" soll man sich aufgefordert sehen, die Struktur des Produkts zu überdenken. Entweder ein ganz neues Erzeugnis entsteht; oder wertanalytische Maßnahmen sind anzusetzen. Die "fixen Kosten" betreffen die Organisations- oder Kapazitäts-Struktur (vgl. Aufsatz zum "Kostenwürfel" in CM 2/76).

Die Größe "Management-Erfolg", mit der die Liste in Abb. 5 endet, stellt sich auf "Null". Das

	Sparte Teppichgarne			Sub- Total	Sparte Schnüre	
	1	Artikel 2	3		Bind- faden	Summe Gesamt
Verkaufspreis / kg	9,50	5,80	12,-		6,-	
Grenzkosten / kg	8,80	4,50	7,-		3,60	
Deckungsbeitrag / kg	0,70	1,30	5,-		2,40	
kg / Arb. Std.	-	20	5		12	
Absatz in t	800	1800	200	2800	1200	4000
Umsatz in TDM	7600	10440	2400	20440	7200	27640
Prop. Kosten in TDM	7040	8100	1400	16540	4320	20860
Deckungsbeitrag I in TDM	560	2340	1000	3900	2880	6780
Tausend Arbeitsstunden	-	90	40	130	100	230
						Reserve 7
Dir. Kosten für "Promotion" in TDM				1000	460	1460
Deckungsbeitrag II in TDM				2900	2420	5320
Sparten-Dir. Kosten für Produktion, Entwicklung, Vertrieb in TDM				1500	600	2100
Deckungsbeitrag III in TDM				1400	1820	3220
Zentralfixkosten in TDM						1620
Management-Erfolg vor ROI-Ziel						1600
,/. ROI-Ziel (Abb. 2, CM 2/76, S. 67)						1600
Management-Erfolg (Zielerfüllung)						<u>0</u>

Abb. 5: Neues, zielführendes Erfolgsbudget als Management-Erfolgsrechnung



heißt aber jetzt nicht, daß kein Gewinn geplant ist. Null bedeutet im Sinne des Buchstabens "0" für Objective, das unser neues Erfolgs-Budget ziel-führend ist. Das Ziel von TDM 1 600 wurde eben-so als Deckungs-Soll behandelt wie die verschie-denen Stufen der Fixkosten.

### "Soll und Haben" als Rhythmus im Finanzbudget

Das Prinzip der Doppik in der Buchhaltung wurde für den Aufbau des operativen Erfolgsbudgets nicht gebraucht. Die Zahlen übersetzten Maßnahmen der Geschäftsbereiche in Umsätze und Kosten. Die Sortierung der Zahlen ist entscheidungs- und ziel-orientiert. Das Deckungsbeitragsbudget wirkt als ein "Angriffsbudget" bei Produkten und Märkten.

Das Finanzbudget hingegen bildet ein Sicherungs-Budget. Budget-Rhythmus ist hier das Gesetz der Buchhaltung von Soll und Haben. Der "Non-Accountant" denkt angesichts dieser Regel oft, ob sich die Buchhalter die Doppik nicht bloß deshalb hingerichtet haben, damit sie nachher die Lust ge-nießen können, Differenzen zu suchen. Bekannt-lich muß es - da jeder Vorgang sowohl im Soll wie im Haben gebucht wird - links und rechts auf dem Konto stimmen; und am Ende in der Bilanz.

Für das operative Management wäre der Sinn der Doppik am besten so zu erläutern, daß man sich unter jeder Soll-Buchung eine Mittel- oder Geld-verwendung vorzustellen hätte. Grundsätzlich sind zwei Typen von Soll-Buchungen möglich: Kosten und Bestände (Anlage- und Umlaufvermögen). Die dazugehörige Habenbuchung stellt die Mittel-oder Geld-Herkunft (Aufbringung) dar. Auch gibt es zwei Haben-Gruppen; die Buchungen der Umsätze und die Zuführungen zum Eigen- und Fremdkapital.

Der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung er-scheint in der Bilanz entweder als Gewinn im Ha-ben (Mittelaufbringung im Sinne der Selbstfinan-zierung) oder als Verlust im Soll (Mittelverwen-dung).

Das Gesetz der Buchhaltung von Soll und Haben stellt deshalb den Rhythmus für das Finanzbudget sowie für das Finanz-Controlling dar. Daß Soll und Haben stimmen müssen, heißt folglich: Man kann Geld nicht einsetzen, wenn man es nicht auch irgendwo her hat. Es hat seinen guten Sinn, wenn man für die Geschäftsbuchhaltung auch den Ausdruck "Finanz-Buchhaltung" verwendet; das Wort "Betriebsbuchhaltung" hingegen kommt von Betreiben (operatives Rechnungswesen). Da die Methodik der Buchhaltung im Ist in jedem Unter-nehmen präzise geführt wird, sollte man ein solches eingespieltes Ist-Daten-System auch für das

Controlling hernehmen. Voraussetzung dafür: Auch das Budget ist in den Rahmen der Buchhaltung ein-zuhängen.

### Die "Budget-Kette" vom Erfolgsplan zum Finanzplan

Auf dem Weg vom Erfolgsbudget hin zur Planbilanz sind folgende 5 Schritte zurückzulegen:

1. Schritt: Aufbau des Erfolgsbudgets im Rahmen der stufenweisen Deckungsbeitragsrech-nung. Einstieg in strategische sowie operative Markt-, Produkt- und Organisationsplanung, wie es bisher in dieser System-Fallstudie beschrieben worden ist.
2. Schritt: Umformung der Deckungsbeitrags-rechnung in das System der Gewinn- und Verlust-rechnung der Buchhaltung; dabei Installieren des Budget-Rhythmus von Soll und Haben. Besonderes Problem: Planung der Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten. Das folgt in Abbil-dung 6.
3. Schritt: Erarbeitung des Budgets der Ein-nahmen und Ausgaben, also des Finanzplans. Da-bei Rücksicht auf Bestandsveränderungen bei den Debitoren, im Rohstoffbereich sowie bei den Kre-ditoren; ferner Planung der Investitionen.
4. Schritt: Zusammenstellung der im 2. und 3. Schritt aufgetretenen Bestandsveränderungen im Anlage- und Umlaufvermögen sowie auf der Passivseite der Bilanz zur Plan-Bewegungs-Bilanz.
5. Schritt: Kombination von Plan-Bewegungs-Bilanz und Eröffnungsbilanz zur Plan-Schlußbilanz.

Den Finanzplan im engeren Sinne liefert der 3. Schritt. Es handelt sich um das Budget der Ein-nahmen und Ausgaben, das die Zahlungsfähigkeit der Unternehmensprozesse sichern soll. Man könnte auch von der operativen Finanzplanung sprechen. Die Analyse der Bilanz im 5. Schritt bringt den Einstieg auch in die strategische Finanzplanung; damit in Verfassungsfragen der Unternehmung.

Die CM-Fallstudie zeigt jetzt die Überleitung vom 1. in den 2. Schritt. Das Erfolgsbudget liegt dann sowohl in der Struktur der Deckungsbeitrags-rechnung als auch im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung vor.

### Annahmen für den Aufbau des Erfolgsbudgets der Buchhaltung

Ergänzend zu den Zahlen der Abbildung 5 sind noch folgende Annahmen zu machen, damit eine Pla-



Konto	Laut Management-Erfolgsrechnung -Abb. 5- TDM	"Umbuchungen"		Budgetierte Gewinn- und Verlustrechnung TDM
		Text	Zahl TDM	
Material	12 000	+ 100 t CF 2 à 3, -/kg für Material	300	12 300
Löhne	5 000	+ 100 t CF 2 à 1,20/kg für Lohn	120	5 120
Sonstige proportionale Kosten	3 860	+ 100 t CF 2 à 0,30/kg prop. Sachkosten	30	3 890
Summe proportionale Kosten	20 860	Zugang Lager zu prop. Kosten	450	
Gehälter	3 000			3 000
Sachkosten	1 180			1 180
Abschreibungen Anlagevermögen	1 000	Annahme b)		900
Abschreibungen Umlaufvermögen		Annahme c)		50
ROI - Ziel	1 600	Annahme d)		1 040
Summe fixe "Kosten"	6 780			
Summe Kosten (Deckungsziel)	27 640		Summe der Soll-Buchungen	27 480
Erlöse	27 640			27 640
Bestandsveränderungen Fertigfabrikate		+ 100 t CF 2 à 5, -/kg	500	500
Erträge			Summe der Haben- Buchungen, so- weit es die Ge- winn- und Ver- lustrechnung betrifft.	28 140
Management-Erfolg	0			
ABSTIMMBRÜCKE				
Fixkosten in Bestandsveränderung	+ 50			
Abschreibungs-Differenz	+ 100			
Abschreibung Forderungen	./ 50			
Günstige Differenz ROI-Ziel zu Aufwand f. Zinsen und Ertragsteuern	+ 560			
Bilanz-Gewinn	660		Überschuß der Haben- über die Soll-Buchungen, Gewinn als Mittelaufbrin- gung.	660

Abb. 6: Überleitung der budgetierten Management-Erfolgsrechnung in das Budget der G- und V-Rechnung der Finanzbuchhaltung



nung der Posten der Gewinn- und Verlustrechnung in Angriff genommen werden kann:

- a) Von Artikel CF 2 werden zusätzlich 100 Tonnen als Fertigfabrikat auf Lager gehalten, um die präzise Versorgung der Kunden bei dem größeren Absatz-Volumen sicherzustellen. Sie sind zu bewerten zu Herstellungskosten in Höhe von 5,- je Kilogramm (aktivierte Fixkosten 0,50 je kg).
- b) Die Abschreibungen der Finanzbuchhaltung belaufen sich auf TDM 900.
- c) Die Kundenaußenstände aus der Eröffnungsbilanz (TDM 1 300 in Abb. 1) gehen ein im Budgetjahr bis auf TDM 50, die abzuschreiben sind (Einzelberichtigung von Forderungen).
- d) Die erfolgswirksamen Größen beim Aufbau des Gewinn-Bedarfs-Budgets laut Abb. 2 - also die Fremdzinsen TDM 340 und die Ertragsteuern TDM 700 - werden zu Aufwand in der zu budgetierenden Periode 1977.

### Management-Erfolgsrechnung und Gewinn- und Verlustrechnung als Parallel-Budget

Die Abbildung 6 zeigt die Überleitung von der Deckungsbeitragsrechnung in die Gewinn- und Verlustrechnung. Dabei wiederholt die Spalte A die Erfolgsrechnung mit den Deckungsbeiträgen. Spalte D enthält die budgetierte Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung. Die beiden Rechenkreise laufen separat. Beim Material bedeuten in Spalte A TDM 12 000 die (proportionalen) Materialkosten des Absatzes; die TDM 12 300 in Spalte D stellen die Summe der Materialentnahmescheine dar, die im Budgetjahr 77 in den Betrieb gehen sollen; auch in die Erhöhung der Bestände an Fertigfabrikaten. Beide Budgetposten werden im Ist später getrennt registriert: der eine mit Standards über die Fakturierung; der andere mit Entnahmescheinen je Betriebsabteilung und Materialart. Getreu dem Controller-Handwerk, primär von den Deckungsbeiträgen auszugehen, wird die Liste in Abb. 6 von links nach rechts aufgebaut.

Zuerst sind in Spalte A die proportionalen und fixen Kosten nach Kostenartengruppen aufzulösen. Im Detail müßte dies aus den Kalkulationen der Produkte (bei den Grenzkosten) und aus den Kostenstellenbudgets (bei den Fixkosten) heraus aufgebaut werden. Die gezeigten Zahlen stellen das Ergebnis dar. Zur Abstimmung mit Abb. 5 sind die Zwischensummen proportionale und fixe Kosten angegeben, obwohl sie in Abb. 6 keine Rolle mehr spielen. Allerdings enthält die Summe der fixen Kosten das ROI-Ziel. Folglich stellt sich der Management-Erfolg in Spalte A wie in Abb. 5 auf Null (Zielerfüllung).

Die Erlöse in Höhe von TDM 27 640 kennt die Finanzbuchhaltung auch. Deshalb erscheint diese Zahl in Spalte D in derselben Zeile wie in Spalte A. Aber die Buchhaltung berücksichtigt, da sie den Aufwand der Periode budgetiert, auch die Bestandsveränderung bei Fertig- und Halbfabrikaten sowie bei den "Werken in Arbeit". Im Beispiel handelt es sich um einen geplanten Zugang zu den durchschnittlichen Beständen des Artikels Teppichgarn 2 in Höhe von 100 Tonnen. Sie sind zu Herstellungskosten TDM 500 zu bewerten (Annahme a). Demzufolge ist aber auch der Aufwand der Buchhaltung größer. Sie bringt die Summe der Material-, Lohn- und Sachkosteneinsätze in die Produktion. Dabei kennt die Buchhaltung den Unterschied zwischen proportionalen und fixen Kosten nicht. Diese Ordnungs-Struktur aus der Management-Erfolgsrechnung weicht dem Budget-Rhythmus von Soll und Haben.

Würde auch die Bilanz die Bestandsveränderung an Fertig- und Halbfabrikaten zu Grenzkosten ausweisen, so würde es sich bei Aufwand und Ertrag um einen durchlaufenden Posten handeln. Da indessen in der Bilanz die Wertansätze höher liegen (handels- und steuerrechtliche Herstellungskosten), sind die aktivierten Fixkosten in Höhe von TDM 50 in der Abstimmbrücke vom Management-Erfolg zum Bilanzenerfolg anzusetzen. Ist die Produktion einer Periode höher als der Absatz, so fällt der Bilanzenerfolg besser aus als der Management-Erfolg. Die Bilanz schleust fixe Kosten aus dem einen Jahr ins andere. In dem Jahr, in dem die Bestände an Fertigerzeugnissen abgebaut werden, entsteht das umgekehrte Bild.

In der Finanzbuchhaltung gibt es ferner Unterschiede bei den Abschreibungen. Der Aufwand ist bei den Abschreibungen im Anlagevermögen um TDM 100 niedriger; daraus ergibt sich eine günstige Differenz in der Abstimmbrücke. Dazu kommt die besondere Abschreibung auf Gegenstände des Umlaufvermögens.

Die Buchhaltung enthält nach Annahme d) den Aufwand für Zinsen und Ertragsteuern. Budgetiert als Deckungs-Ziel für den ROI wurde der Betrag von TDM 1 600. Zu Lasten dieses Fonds sind die Zinsen und Ertragsteuern zu buchen. Die günstige Differenz von TDM 560 steht für die Ausschüttung der Dividende sowie für die Zuführung zu den Rücklagen zur Verfügung. Das budgetierte Ergebnis der Buchhaltung für das Jahr 77 stellt sich auf TDM 660.

*Im dritten Teil der System-Fallstudie, der im Septemberheft von Controller-Magazin erscheint, wird die Weiterentwicklung in die Plan-Bilanz der "Strategie AG" geschildert.*

*Die Redaktion*



# FORUM

## INVESTITIONSCONTROLLING BEI LIEGENSCHAFTEN

von Dipl. -Kfm. Karin Seiler, Bonn-Bad Godesberg



*Das Thema "Investitions- und Wirtschaftlichkeitsrechnung" wurde in CM 1/76 behandelt. Inzwischen hat die Redaktion ein weiterer Leser-Beitrag als praxiserprobtes Anwendungsbeispiel erreicht. Das hier vorgestellte Unternehmen erstellt und vermietet Gebäude und Anlagen für Industrie und Gewerbe auf eigenen Grundstücken. Ein Problem dieser Investitionen ist das der Langfristigkeit und damit die Ungewißheit der dauerhaften Wirtschaftlichkeit. Die Kapitalrückflußzeiten übersteigen in der Regel den Zeitraum der mittelfristigen Planung wesentlich. Somit ist auch die Wirtschaftlichkeitskontrolle der Investition in einem mittelfristigen Planungszeitraum nicht endgültig durchzuführen.*

*Karin Seiler arbeitet seit 1972 als Controller für Wirtschaftlichkeitsbeurteilungen bei der Industrieverwaltungsgesellschaft mbH, Bonn Bad Godesberg, deren Geschäftstätigkeit sich u. a. auf den Liegenschaftsbereich bezieht.*

### Zielsetzungen für Liegenschaftsprojekte

Der Controller muß darauf hinarbeiten, daß im Rahmen der Investitionsplanung bestimmte Ziele gesetzt werden. Diese sind in Zusammenarbeit mit dem Controller, den betreffenden Linienabteilungen und der Geschäftsführung zu bestimmen. Einige wesentliche Ziele beziehen sich auf folgende Punkte:

- ▷ Investitionsvolumen (in DM und evtl. in qm/ Gebäudenutzfläche)
- ▷ Aufteilung des Investitionsvolumens nach Art der Investitionen (in % oder DM) wie z. B.
  - Mehrzweckgebäude
  - Bürobauten
  - usw.
- ▷ Rendite; diese kann differenziert werden nach
  - Gesamtkapitalrendite
  - Eigenkapitalrendite
- ▷ Kapitalrückflußzeit

- ▷ Standorte der Investitionen
  - vorhandene Grundstücke auf mögliche
  - Bebauung prüfen
  - Ankauf und Bebauung neuer Grundstücke
  - mit den Bedingungen wie z. B.
  - gute Verkehrslage mit Autobahnnähe und Gleisanschluß
  - Großstadtnähe
- ▷ Bonität der Mieter

### Wirtschaftlichkeitsbeurteilung

Das Investitionsvolumen wird im Rahmen der mittelfristigen Planung festgelegt. Der Investitionsplan wird sich aus konkreten Investitionen zusammensetzen, für die bereits der Standort, die Größe und evtl. der Mieter bekannt sind; weiterhin aus Investitionen, für die bisher nur der Standort, aber noch keine Baupläne feststehen, und aus einem Investitionsvolumen, das für neue Aktivitäten zur Erweiterung bestehender und zur Schaffung neuer Liegenschaften zur Verfügung steht.



# FORUM

Die Einzelinvestitionen sind nun von Fall zu Fall auf ihre Wirtschaftlichkeit und ihre Übereinstimmung mit der Unternehmensplanung bzw. -zielsetzung zu überprüfen. Eine Checkliste kann dabei helfen:

- ▷ Investitionsvolumen in DM
- ▷ Beschreibung der Investition (Art und Größe)
- ▷ Standort
  - Erschließung durchgeführt?
  - Straßenverbindung
  - Autobahnnähe
  - Gleisanschluß
  - Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel
- ▷ Angaben zum Bebauungsplan (Industriegebiet, Gewerbegebiet usw.) und zu geplanten Änderungen
- ▷ Angaben zum Mieter (Größe, Umsatz, Beschäftigtenzahl, Branche, Bilanzkennzahlen usw.)
- ▷ Rendite

## Rendite-Rechnung

Die Rendite ist durch eine Wirtschaftlichkeitsrechnung nachzuweisen. In diese gehen neben dem Kapitaldienst für die gesamte Investitionssumme Kosten für die Instandhaltung, Versicherung und Verwaltung und gewinnunabhängige Steuern ein. Die Investitionssumme setzt sich zusammen aus dem Grundstückswert, den Erwerbskosten (ca. 10 % des Kaufpreises für Grunderwerbsteuer, Notariatskosten usw.), den Baukosten, den Verwaltungs- und den Vorfinanzierungskosten. Letztere sind aus einem Zahlungsplan für die Investition zu errechnen.

Die Kosten ohne Kapitaldienst (Instandhaltung, Versicherung...) betragen zusammen je nach den Gegebenheiten der Investition drei bis vier Prozent der zu aktivierenden Investitionskosten (ohne Grundstück). Kosten, wie z. B. Kanalanschluß, Straßenreinigung usw., werden in der Regel dem Mieter direkt in Rechnung gestellt. Besondere Vereinbarungen im Mietvertrag über Kostenübernahme des Mieters bzw. Vermieters sind von Fall zu Fall in der Wirtschaftlichkeitsberechnung zu berücksichtigen.

Im folgenden werden unterschiedliche Möglichkeiten zur Ermittlung von Wirtschaftlichkeitskennziffern dargestellt.

## Rendite-Kennzahlen

1. Die Investition muß einen auf Erfahrungswerten basierenden durchschnittlichen Prozentsatz der Investitionssumme erbringen.
2. Es wird eine detaillierte Wirtschaftlichkeitsrechnung aufgestellt, in der die unterschiedliche kalkulatorische Nutzungsdauer der Investitionsteile (z. B. Baulichkeiten 50 Jahre, Außen- und Versorgungsanlagen 15 - 20 Jahre...) berücksichtigt und die Instandhaltungskosten je nach Bauausführung angesetzt werden. Gleichbleibende jährliche Mieteinnahmen und Kosten machen die Renditeberechnung nach der Annuitätenmethode möglich. Durch die differenzierten Nutzungsdauern kann die Rendite (ROI oder Effektivzins) nur durch Probieren ermittelt werden. Hinzu kommt, daß vom Grundstück keine Abschreibungen, sondern nur Zinsen berechnet werden. Die gegenüberliegende Tabelle zeigt ein Beispiel. Der Kapitaldienstfaktor ist einer Zinstabelle (nachsüssige Rente vom Barwert) entnommen. Als Mieteinnahmen für dieses Beispiel sollen DM 350.000 erzielbar sein.

Die Effektivverzinsung dieser Investition liegt also über 9 %. Wenn genauere Renditeangaben verlangt werden, ist die Berechnung alternativ mit höheren Zinssätzen durchzuführen. Bei dieser Methode werden keine Veränderungen der Mieteinnahmen, die möglicherweise durch Werterhöhungen erwartet werden, oder inflationsbedingte Veränderungen der Einnahmen und der Kosten berücksichtigt. Der Berechnung liegt zugrunde, daß Kostensteigerungen durch Mieterhöhungen abgefangen werden können. Abweichungen davon verändern die Rendite dann entsprechend.

3. In einer weiteren Berechnung können spekulative und/oder inflationsbedingte Veränderungen einbezogen werden. Diese ist insbesondere dann anzuwenden, wenn im Mietvertrag eine Klausel über inflationsbedingte Mieterhöhungen enthalten ist. In diesem Falle läßt sich nicht mehr mit gleichbleibenden Annuitäten rechnen und es muß eine jährliche Cash-flow-Rechnung angefertigt werden. Aufgrund der langfristigen Nutzungsdauer der Gebäude (50 Jahre) ist es empfehlenswert, den Cash-flow nur für 10 - 20 Jahre aufzustellen und einen entsprechenden Restwert einzusetzen oder für die Restlaufzeit wieder mit durchschnittlichen Annuitäten zu rechnen.



Investitionsart	in 1.000 DM	Nutzungsdauer in Jahren	Kapitaldienst (Zins 9%)		Sonstige Kosten	
			Faktor	DM	%	DM
Gebäude	1.500	50	0,09123	136.845	3,5	52.500
Außen- und Versorgungsanlagen	440	20	0,10955	48.202	3,5	15.400
Verwaltung und Vorfinanzierung	60	30	0,09734	5.840	-	-
Grundstück (incl. Erwerbskosten)	500	-	0,09	45.000	1,5	7.500
<b>Summe</b>	<b>2.500</b>			<b>235.887</b>	<b>+</b>	<b>75.400 = 311.287</b>
Mieteinnahmen						350.000
Differenz						38.713

Abb. : Wirtschaftlichkeits- und Rendite-Rechnung bei einem Liegenschafts-Objekt

Der Kapitaldienst ist nach der Annuitäten-Methode ermittelt. Die Annuität pro Jahr - im Falle des Gebäudes 136.845 DM - enthält die Verzinsung von 9 % sowie eine Abschreibungs-Rate, berechnet auf 50 Jahre. Bei der Annuitäten-Methode ist unterstellt, daß im Lauf der Jahre innerhalb der konstanten Annuität der Zinsanteil sinkt und der Abschreibungsanteil steigt. Natürlich ist bei den Außen- und Versorgungsanlagen der Faktor größer als beim Gebäude, weil die Abschreibung hier auf 20 Jahre berechnet ist und nicht auf 50. Die 9 % Zins sind als Mindest-Returndition Investment anzusehen. Beim Grundstück gilt als Soll allein dieser Satz von 9 %. Eine Abschreibung entfällt.

Die Annuitäten-Summe pro Jahr von 235.887 DM erhöht sich um die sonstigen Kosten von 75.400,-DM pro Jahr. Die Mindest-Sollmiete pro Jahr, die den ROI-Satz von 9 % erfüllt, läge bei 311.287 DM. Da für dieses Objekt mit jährlichen Mieteinnahmen von 350.000,- zu rechnen ist, liegt die Verzinsung etwas höher als 9 %. Den vollen ROI-Satz müßte man jetzt durch Probieren ermitteln; d.h. durch die Annuitätenberechnung bei einem höheren Satz als 9 %. Für den praktischen Zweck des Liegenschafts-Controllinge ist aber durch die Rechnung nachgewiesen, daß die Zielsetzung erfüllt wird.

## Investitions-Kontrolle

Neben der Wirtschaftlichkeitsrechnung und -beurteilung stellt sich dem Controller als weitere wichtige Aufgabe - in einem Unternehmen mit derartigen Investitionen - die Kontrolle der Investitionsdurchführung. Gerade dort können Kosten stark beeinflusst werden.

Nach Durchführung der Investition und nach Abschluß der Mietverträge sind die Zahlungsströme

verhältnismäßig konstant. Die Änderung der Einnahmen erfolgt in der Regel in Abständen von nur einem oder sogar mehreren Jahren. Die Kosten für Steuern und Versicherung sind ebenfalls fix, so daß hier keine ständige Controllerarbeit notwendig ist. Wichtige Kosten während der Nutzungszeit sind im wesentlichen die der Instandhaltung, die jedoch erst nach einigen Jahren anfallen. Sie erfordern bei der Planung und Durchführung wiederum besondere Aktivitäten des Controllers. ■

# FORUM

## MANAGEMENT-INFORMATION-SYSTEM – VISUALISIERT

Protokoll einer Arbeitsgruppe des "Controller's Führungs-Workshop" der Controller-Akademie, Gauting/München, vom 25.3.1976 (Baustein "Problemlösungs-Übungen" der Stufe V des Ausbildungsprogramms).

Gruppenmitglieder: Klaus Amand, Von Roll AG, Gerlafingen  
 Othmar Augustin, Daimler Benz AG, Stuttgart  
 Manfred Christmann, C.H. Boehringer Sohn, Barcelona  
 Joachim Lerchl, Alfa Laval Industrietechnik GmbH, Glinda bei Hamburg  
 Hans-Günter Wiencsek, H.F. & Ph. F. Reemtsma, Hamburg

Protokollführer: Karl-Heinz Hoh, Controller-Magazin

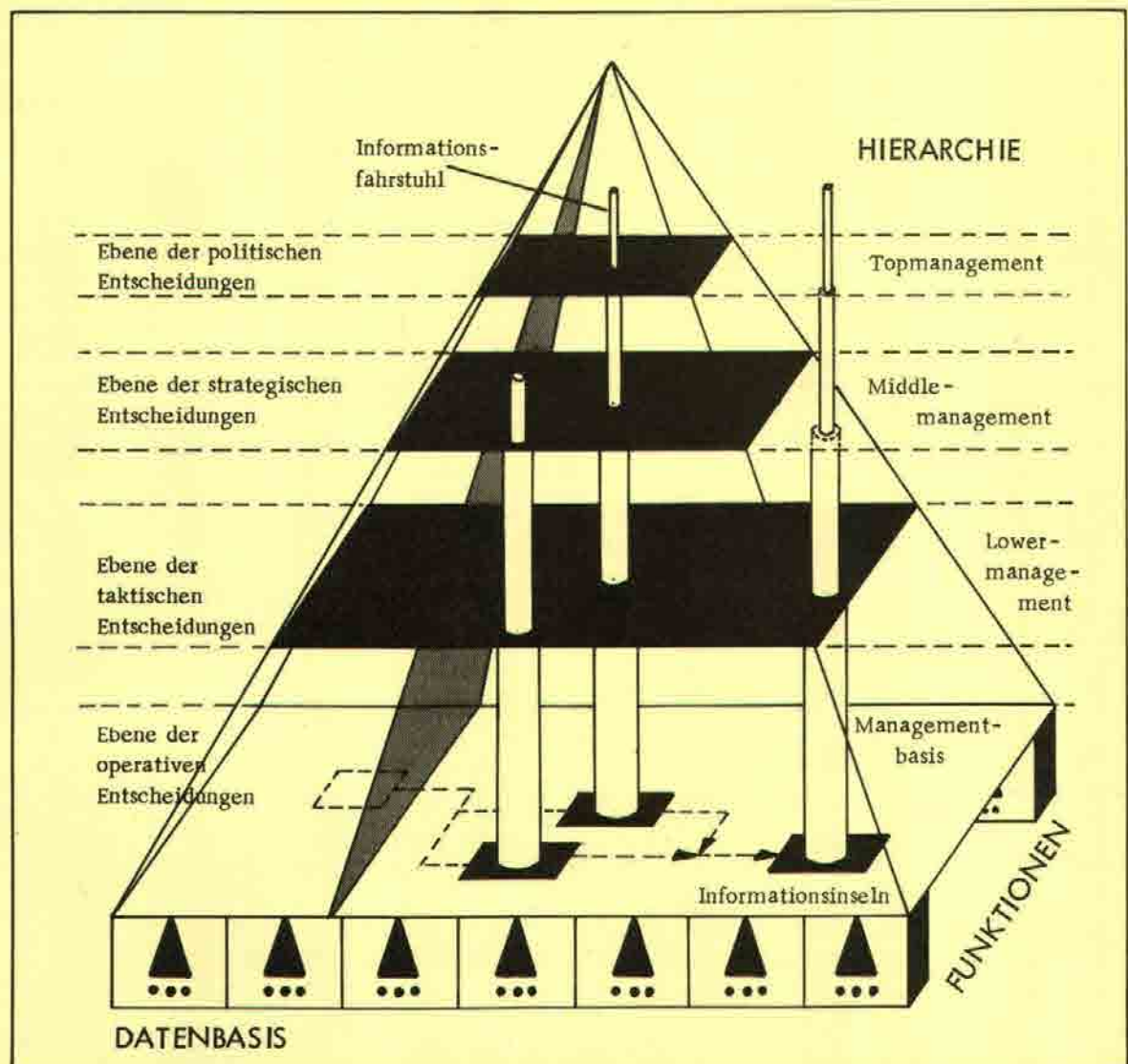


Abb. 1: Visualisiertes Management-Information-System (Idee Wiencsek)



# FORUM

Wie können Themen aus dem Controller-Handwerk visualisiert und dem Management auf diese Weise besser begreiflich und merkfähig gemacht werden? An graphischen Hilfsmitteln gibt es da zunächst einmal die häufig angewandte zwei-dimensionale Darstellung. So beispielsweise für die Iso-Deckungsbeitrags-Kurven oder die Break-even-Diagramme. Aber viele Sachverhalte lassen sich nicht zwei-dimensional veranschaulichen. Erwähnt seien hier nur die Kosten, die nach Struktur, Beeinflussbarkeit und Erfäßbarkeit einzuteilen sind (vgl. Kostenwürfel CM 2/76).

Die Problemlösungsgruppe bekam vom Plenum den Auftrag, sich aus der Vielzahl an Aufgabenstellungen in der Controller-Praxis eine herauszugreifen, die nur drei-dimensional darzustellen ist. Sie wählte das Thema "Wie muß ein Management-Informationssystem (MIS) aussehen?".

Die drei Dimensionen sind die Unternehmensfunktionen Absatz, Beschaffung, Produktion, Verwaltung usw., der Informationsfluß und das hierarchische Gebäude. Die Informationen werden horizontal verknüpft (z. B. Absatz

und Preis = Umsatz). Abgerufen wird vertikal. Je weiter "oben" Informationen benötigt werden, desto mehr wird verdichtet. Dabei muß sich der Verdichtungsgrad aus dem Anforderungsprofil des Managers ergeben. Graphisch ist das durch die stufenweise Verengung der (Informations-)Säulen nach oben hin in der Abbildung 1 veranschaulicht. Dieses MIS ist mit Hilfe der Pyramide visualisiert.

An dieser Darstellung fand das Plenum insbesondere deshalb Gefallen, weil sie das MIS sehr einprägsam symbolisiert. Ein Diskussionsbeitrag beschäftigte sich damit, ob diese Pyramide demonstrieren soll, wie aktiv mit Informationen manipuliert wird. Die Gruppe hielt dem entgegen, daß gerade der Zweckfilter (sprich: Verdichtungsgrad) des MIS herausfordernd abgebildet werden muß; nach dem Motto "keine überladenen d. h. mit zuviel Informationen ausgestatteten Berichte".

Diese graphische Demonstration sollte nun verbalisiert, also mit den passenden Werkzeugen versehen werden. Leider ist aber das Papier nicht drei-dimensional. Eine Möglichkeit zeigt der Entwurf (nach Deyhle) in Abbildung 2.

Funktion Stufe	Verkauf	Produktion	
<b>Vorstand</b>	Ergebnis-Analyse Verkaufserfolgsrechnung gesamt Strategieliste Strategische Kennzahlen	Ergebnis-Analyse Soll-Ist-Kostenvergleich gesamt Materialspiegel gesamt Strategische Kennzahlen	→
<b>Bereichsleiter</b>	Verkaufserfolgsrechnung des Bereichs Strategieliste Soll/Ist-Vergleich Umsätze, Deckungsbeiträge, Vertriebskosten	Soll-Ist-Kostenvergleich Werk Materialspiegel Werk Kapitalertragskontrolle Beschäftigungsgradliste	→
<b>Abteilungsleiter</b>	Verkaufserfolgsrechnung Abteilung Soll-Ist-Vergleich Umsatz, Deckungsbeiträge, Vertriebskosten der Abteilung	Soll-Ist-Kostenvergleich der Kostenstelle(n) Materialspiegel der Abteilung Kennziffern für Ausschuß u. dgl.	→
<b>Gruppenleiter (Mitarbeiter)</b>	Preisliste mit Prioritätskennzahlen Einzelne Deckungsbeitrags- und Vertriebskosteninformationen Provisionsabrechnung	Soll-Ist-Vergleich Kostenstelle Einzelne Kostenbeträge und Verrechnungspreise Kennziffern für Ausschuß u. dgl.	→

Abb. 2: Entwurf zur Führungsunterlagen-Matrix als Gewinn-Management-Datenbank



# FORUM

## DER CONTROLLER Was soll er – wer ist er

*Eine repräsentative Studie über das Anforderungsprofil an die Controller-Funktion aus der Sicht der nachfragenden Unternehmen.*

von Ernst G. Schmidt, Lilienthal/Bremen



### Untersuchungsbasis

Alle Controller-Stellenangebote der drei überregionalen Tageszeitungen

Frankfurter Allgemeine Zeitung  
Süddeutsche Zeitung  
Die Welt

wurden vom 29.11.75 bis zum 27.3.76 systematisch ausgewertet. Für die bestehende Vakanz mußte als Berufs- oder Funktionsbezeichnung der Begriff CONTROLLER/CONTROLLING ausdrücklich verwendet werden, sonst wurde keine Auswertung vorgenommen.

Unter dieser strengen Definitions-Prämisse entfielen die Analysen für Stellenangebote wie beispielsweise

Leiter Finanz- und Rechnungswesen  
Leiter Kostenrechnung / Leistungsrechnung  
Leiter Unternehmensplanung  
Leiter Budgetwesen.

Gemäß dieser Vorbedingung standen für diese Studie als Grundgesamtheit 47 Controller-Offerten zur Verfügung (zwei- oder dreifach erschienene Anzeigen wurden nur 1 x gewertet). 51 % wurden unter voller Firmennennung direkt ausgeschrieben, während 34 % über externe Berater liefen. Der Rest war chiffriert. 2/3 der Positionen waren in Industrie-Unternehmen zu besetzen. Das restliche Drittel verteilte sich gleichmäßig auf Handel und Dienstleistungsgewerbe.

### Die Methodik der Auswertung

Jede Offerte wurde vom Inhalt her in zwei Hauptbestandteile zerlegt. Der Sachinhalt war trennfähig in "funktionsbezogen" und in "bewerberbezogen".

Daraus entwickelte sich der Raster, in den hinein die Anforderungs- und Eignungskriterien des Controllers einpassungsfähig wurden.

### TEIL 1 Die ausgeschriebene Funktion

- 1.1 Welche Aufgabe wird gestellt. Welchen Umfang hat die Funktion. Dargestellte Verantwortungsgebiete. Generelle Vorgaben;
- 1.2 Vorgesehene Einfügung in die bestehende Organisation; Hierarchische Einstufung; Eingeräumte Kompetenzen;
- 1.3 Genannte Dotierung.

### TEIL 2 Der gesuchte Bewerber

- 2.1 Verlangter Ausbildungshintergrund, theoretischer Wissensstand;
- 2.2 Nachzuweisende Berufspraxis nach Dauer und Fachgebieten-Erfahrung;
- 2.3 Fähigkeiten und Fertigkeiten; Arbeitsstil und Wesensmerkmale;
- 2.4 Altersmäßige Prämissen.

*E. Schmidt ist Absolvent des fünfstufigen Programmes der Controller-Akademie mit langjährigem Marketing-Background. Seit 3 Jahren in exponierten Controlling-Funktionen eines internationalen Industrie-Unternehmens des Lebensmittel-Sektors.*



# FORUM

## Worin besteht die Aufgabe (1.1)?

Ein Blick auf die Werte-Tabelle 1.1 bestätigt, daß weit über die Hälfte aller Aufgabenstellungen nämlich 28 Nennungen bei 47 Anzeigen - die Verantwortlichkeit für das Sachgebiet Rechnungswesen, Buchhaltung und Finanzen dominant beinhalten.

Die Verantwortung für das Budget mit 16 Nennungen in 47 Anzeigen erscheint etwas unterrepräsentiert. Wird vielleicht doch noch zuwenig in "Budgets gedacht" und entsprechend gehandelt?

Interessant sind auch die mehr qualitativen und resultativen Zuordnungen zum angebotenen Arbeitsgebiet durch Begriffe wie

- a. Kontrolle und Prüfung (20 %ige Nennung)
- b. Planung (15 %ige Nennung)
- c. Analyse (15 %ige Nennung)
- d. Kosten-/Leistungs-Transparenz (15 %ige Nennung)
- e. Koordinationsverbesserung (15 %ige Nennung)
- f. Systeme-Entwicklung (11 %ige Nennung).

Nur der Begriffsinhalt unter e. spricht explizit die Moderator-Funktion des Controllers an. Bildlich gesehen überwiegt in der Vorstellung der anbietenden Unternehmen wohl doch noch der "erhobene Zeigefinger" der Controlling-Funktion.

Allerdings zeigt ein weiterer Blick auf die Tabelle 1.1, daß das "Mißverständnis Revision" nur in drei von 47 Möglichkeiten auftritt.

TEIL 1	Die ausgeschriebene Funktion			
	Zugeordnete Sachgebiete	Anzahl Nennungen	in % der Nennungen	% kumuliert
	1. Finanzwesen, Rechnungswesen, Buchhaltung	28	23	
	2. Kostenrechnung, Deckungsbeitrags-Rechnung	17	14	37
	3. Budgeterstellung, Budgetüberwachung	16	13	50
	4. Berichtswesen, Statistik	10	7	57
	5. Steuern	7	6	63
	6. Organisation	7	6	69
	7. Personalwesen	7	6	75
	8. EDV	6	5	80
	9. allgemeine Verwaltung	5	4	84
	10. Materialwirtschaft	4	3	87
	11. Unternehmensplanung	4	3	90
	12. Revision	3	2	92
	13. Kostenanalyse	3	2	94
	14. Investitionsrechnung	3	2	96
	15. Versicherungen	2	2	98
	16. Werks-Controlling	1	1	99
	17. Wirtschaftlichkeitsrechnung	1	1	100
	TOTAL	124	100	
<b>Grundgesamtheit:</b>		<b>47 Stellenangebote</b>		

Tabelle 1.1: Zuständigkeiten und Verantwortungsbereiche

# FORUM

TEIL 1	Die ausgeschriebene Funktion		
Kompetenz - Begriffe	Anzahl Nennungen	in % der Nennungen	% kumuliert
1. direkt der Geschäftsleitung unterstellt	16	34	
2. Prokura	5	11	45
3. Geschäftsleitung	5	11	56
4. Assistent der Geschäftsleitung	2	4	60
5. Management-Team-Mitglied	1	2	62
6. Leiter der Verwaltung	1	2	64
7. Stabsabteilung	1	2	66
8. im Auftrag der Unternehmensleitung	1	2	68
9. OHNE ANGABEN	15	32	100
<b>Grundgesamtheit:</b>	<b>47 Stellenangebote</b>		

Tabelle 1.2: Organisatorische Eingliederung (Hierarchie/Kompetenz)

## Controlling-Funktion im Organigramm - welche Befugnisse (1.2) ?

Hypothese: "Wenn er etwas taugt, wird er sich schon irgendwohin durchboxen!"

Wenden wir uns der Werte-Tabelle 1.2 zu.

Hier kommt möglicherweise eine Problematik an die Oberfläche, die schon die Organisations-Experten seit 15 Jahren hinsichtlich der Marketing-Funktion und ihrer Eingliederung in Trab und Dauer-Diskussionen hält. Löst Verschweigen ein Problem?

Erstaunlich, daß ein Drittel der Inserenten mit keinem Wort zum Ausdruck bringt, wie die angebotene Funktion in der organisatorischen Struktur aufgehängt ist.

TEIL 2	Der gesuchte Bewerber
Qualifizierte Ausbildung als/ in	Anzahl Nennungen
1. Diplom-Kaufmann/Betriebswirt	25
2. Wirtschaftsingenieur	4
3. Kostenrechner	4
4. CONTROLLER	3
5. Diplom-Volkswirt	2
6. Datenverarbeitung	2
7. Bilanzbuchhalter	2
8. Organisator	1
9. Steuern	1
Englisch	23
<b>Grundgesamtheit:</b>	<b>47 Stellenangebote</b>

Tabelle 2.1: Verlangte Bildungsqualifikation und theoretischer Wissensstand



# FORUM

TEIL 2	Der gesuchte Bewerber	
Nachweis der beruflichen Erfahrung als / in	Anzahl Nennungen	% kumuliert
1. Finanz- / Rechnungswesen	16	29
2. CONTROLLING	10	18
3. US accounting / reporting	8	15
4. Kostenrechnungs-Systeme	7	13
5. Wirtschaftsprüfung / Steuerberatung	5	9
6. Organisation	2	4
7. E D V	2	4
8. Revision	1	
9. Verwaltung	1	
10. Unternehmensplanung	1	
11. Rationalisierung	1	
12. Materialwirtschaft	1	
	55	100

Tabelle 2.2: Praktische Erfahrung und ausgeübte Tätigkeit

## Dotierung ist tabu (1.3)

Ganze zwei Angebote sagen präzise etwas über die Einkommensmöglichkeiten aus. Dreißig von 47 Stellenanbietern fordern zu dieser Frage gar nicht erst zum Nachdenken auf, indem hierzu überhaupt nichts gesagt wird.

Doch 15 der Nachfrager ließen sich eine Menge an Floskeln einfallen. So unter anderem solche:

- "ein gutes Einkommen"
- "das Gehalt entspricht den Anforderungen"
- "über die Dotierung werden wir uns einig"
- "zufriedenstellende Bezahlung"
- "der Bedeutung der Schlüsselposition angemessen"
- "finanziell reizvoll"
- "nach Bedeutung und Umfang richtet sich Dotierung"

TEIL 2	Der gesuchte Bewerber
Führungsbefähigung	aktiv
Niveau:	initiativ
Durchsetzungskraft	selbständig
Kooperationsbereitschaft	zielstrebig
Überzeugungskraft	analytisch
Verhandlungsgeschick	standfest
Kontaktfähigkeit	engagiert
Organisationstalent	planvoll
geistige Beweglichkeit	
Pioniergeist	

Tabelle 2.3: Merkmale des Verhaltens und Eigenschaften

# FORUM

Das sind nur einige aus dem Blütenstrauß der Formulierungs-Experten, wobei man durchaus beim Begriff "Blüten" etwas bestimmtes assoziiert.

Wie kann man denn von einem Kandidaten Klarheit und Transparenz auf der Firmenbühne erwarten, wenn man als Unternehmer oder Personalchef nicht einmal in der Lage ist, ein Eintrittsbillet zu entwerfen.

## Qualifizierte Bildung (2.1)

Zu diesem Punkt kann man nur mit Berlitz ausrufen:

"Controller, brush up your English!"

Denn es werden nicht schulische, zeugnisbelegte Nachweise verlangt, sondern durch Beifügungen wie "fließend" oder "verhandlungssicher" wird Sicherheit in der englischen Sprache gefordert.

Bei 14 der 47 Stellenanzeigen wurde eine fachliche Bildung überhaupt nicht genannt. Das macht andererseits natürlich deutlich, daß die Angaben in der Tabelle unter 1 bis 9 in vielen Fällen Zwei- und Dreifach-Nennungen darstellen.

## "Praxiserprobt" als Postulat (2.2)

Was aus der Tabelle 2.2 nicht ersichtlich ist: Erfahrung wird erst als erworben betrachtet, wenn die Praxis sich über mehrere Jahre erstreckt - und wie mehrere Anbieter fordern - nach Arbeitsgebieten gefächert war. Ein betriebswirtschaftlicher "Einbahnstraßen-Blickwinkel" genügt nicht. Das wird dann so verbalisiert:

- "Projekt-Leiter Erfahrung in System-Einführungen"
- "Hohes Erfahrungsniveau aus industriellen Großbetrieben"
- "Laufend erfolgreiche Tätigkeiten in Kostenrechnung und Rechnungswesen"
- "Bewährungen in modernen Unternehmen".

## Verhaltensmerkmale des idealen Kandidaten (2.3)

Die Tabelle 2.3 ordnet nach dem ABC-Analysen-Prinzip die am häufigsten verlangten Eigenschaften im Verhalten, im Wesen.

Dazu einige wörtliche Zitate zu diesem eigentlich nicht quantifizierbaren Teil der Studie:

- "Kostenplanung und Kostenkontrolle soll seine Stärke sein"
- "Initiatives Organisationstalent soll sich mit planvollem Arbeitsstil verbinden"
- "Kostendenken mit Detail-Fixierung und Durchsetzung von Verbesserungsvorschlägen"
- "aktives controlling"
- "mit Überzeugungskraft tätig sein, als Berater glaubwürdig sein"
- "Aufbauarbeit als Vorteil werten"
- "erfolgreiche Motivation der Mitarbeiter"

## Das Alter als non conditio (2.4)

Unsere Tabelle 2.4 zeigt (und beweist?) es:

Das ist anscheinend wie beim Mediziner. Solange man glaubt, daß er noch sehen, gehen und denken kann, darf er für und am Patienten tätig sein. Soll das auch für den Controller wahr sein? Es wäre uns wünschen.

Das führt uns zur Schlußbetrachtung: Fast alle Budgets sind knetbar. Nur das eine nicht das Kalender-Budget. Da gibt's für keinen von uns etwas zu kontrollen!

TEIL 2	Der gesuchte Bewerber	
Vorgaben als Kondition	Anzahl Nennungen	
1. jung / jünger	6	
2. um Mitte 30	11	
3. bis Mitte 40	3	
4. KEINERLEI ANGABE	27	
<b>Grundgesamtheit:</b>	<b>47 Stellenangebote</b>	

Tabelle 2.4: Gewünschtes Alter





# NEU

Jehle - Blazek - Deyhle

## FINANZ - CONTROLLING

Planung und Steuerung von Finanzen und Bilanzen

=====

Doppelband, Snolungebunden, Format 11,6 auf 18 cm, 265 Seiten, 65 Bilder, Formulare, Tabellen

ISBN 3-7775-0208-1

DM 36,-

### Zusammenfassung (Kurztext):

Ein System-Buch, das sich auf das Methoden-Arsenal für die Planung und Steuerung der Finanzen bezieht. Die Ziele Gewinn - Return on Investment - und finanzielle Stabilität - working Capital - werden miteinander im Planungs-Prozeß verknüpft. Das Werk konzentriert sich vor allem auf die in der Praxis noch neue integrierte Planung von Finanzen und Bilanzen mit Hilfe von Budget-Buchungen unter Einbeziehung der Ertragsteuern.

### Informationstext:

Das Werk Finanz-Controlling stellt den Komplex der Finanzplanung als das Budget der Einnahmen und Ausgaben in den Rahmen der integrierten Überleitung von der Erfolgsplanung in die Planbilanz. Die Management-Erfolgsrechnung im Sinne einer stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung wird übergeleitet in die budgetierte Aufwands- und Ertragsrechnung der Finanzbuchhaltung, über Budget-Buchungen wird sowohl das Finanzbudget als auch eine Plan-Bewegungs-Bilanz entwickelt. Während das Finanz-Budget mehr der operativen Finanzplanung dient, entstehen aus der Analyse der Plan-Bilanz Ansatzpunkte zur strategischen Finanz-Planung.

Das Thema wird sowohl im Rahmen einer Jahresplanung als auch als mittelfristige Planung gezeigt. Die Buchhaltung dient dabei nicht allein als Rahmen für das Budget, sondern auch als System für den Soll-Ist-Vergleich - also das eigentliche Finanz-Controlling.

Management Service Verlag  
Dr.A.Deyhle, 8035 Gauting, Postfach 1168  
MS-Taschenbuchreihe Band 8 und 9  
NEU - erscheint Juni 1976

Das Werk ist ein Buch der Fallbeispiele. Das komplizierte Thema wird mit Zahlenbeispielen erörtert, die nachrechenbar sind und damit den Finanz-Controlling-Komplex besser nachvollziehbar machen. Die Formularbeispiele können direkt dem Einsatz in der eigenen Praxis der Finanzplanung und Finanzberichterstattung dienen.

### Inhalt:

Grundsätze der Finanz- und Bilanzplanung - Die Buchhaltung als Finanz-Controlling-Rahmen am Beispiel - Finanz-Controlling-Fallstudie: vom Liquiditäts-Status zur integrierten Erfolgs- und Bilanzplanung - mittelfristige Finanz- und Bilanzplanung - Finanz- und Bilanz-Analyse - Ertragsteuerplanung - Vom Erfolgsbudget zum Finanzbudget.

### Autoren:

Die Verfasser sind Dozenten im Ausbildungsprogramm der Controller-Akademie. Dipl.-Kfm. Dr. Kurt Jehle, der die Grundkonzeption geliefert hat, ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in München. Dipl.-Kfm. Dr. Alfred Blazek und Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle sind hauptamtlich an der Controller-Akademie in Gauting bei München tätig. Die ausgebauten Zahlenbeispiele sind im Team erarbeitet und durch die Seminare sowie in der Beratungstätigkeit intensiv durchgetestet worden.

### Interessenten:

Finanz-Chefs, Leiter der Buchhaltung, Revisoren, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Unternehmensberater, Fachleute in betriebswirtschaftlichen Stäben, Controller, sowie Manager aus der "Linie", die ihre Finanzverantwortung besser planen und steuern wollen.