

Management Service Verlag  
Gauting/München  
ISSN 0939-0359



# controller magazin

Sammelstelle für Arbeitsergebnisse  
aus der Controller-Praxis  
Controlling-Anwendungen im Management

2/92

Karl-Heinz Hoh

**Controller's  
Vorgehens-Weg zur  
Management-  
Erfolgs-Rechnung  
- MER**

Abbildungen gestaltet von  
Waltraut Hoh Electronic Publishing GmbH  
8057 Eching / München

# Controller's Vorgehens-Weg zur Management-Erfolgsrechnung • MER

## Inhaltsverzeichnis

<b>I. DER EINSTIEG</b>	<b>61</b>
<b>II. DIE BESTANDSAUFNAHME</b>	<b>62</b>
Checkliste Controlling-Systeme	
> Organisationsleitfaden	
> Informationsbeschaffung	
> Firmenprofil	
<b>III. DIE MENSCHEN, DIE FIRMA</b>	<b>65</b>
<b>IV. DAS IDEAL - DIE CONTROLLING-KONZEPTION</b>	<b>67</b>
Rechnungswesen-Panorama	68
<b>V. DIE MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG IM RECHNUNGSWESEN-PANORAMA</b>	<b>69</b>
<b>Rechnungswesen-Panorama</b>	69
Montage-Anleitung - Stufenplan - Kostenarten- und Kostenstellen-Rechnung - Bezugsgrößen - SOP's - Proko / Struko - Kalkulation - Produktkosten in der Kalkulation	
<b>Management-Erfolgsrechnung</b>	72
Umsatzkostenverfahren und Bestandsveränderungen - Der Management-Erfolg - Das Informations-System zur Marktbearbeitung in der MER - Produktkosten (proportionale Kosten) des Absatzes - Deckungsbeitrag - Stufe I - Strukturkosten / Fixkosten in der MER.	
<b>Die Abweichungsanalyse</b>	75
<b>Abstimmbrücke in der MER</b>	76
<b>VI. DAS PLANUNGSPANORAMA</b>	<b>78</b>
Controlling der Finanzen - Ergebnis-Controlling - Strategische Planung der Potentiale / Fähigkeiten - Controlling ganzheitlich - Der WEG - ROI-Stammbaum - EDV-Lösung.	
<b>VII. CONTROLLER'S JOB: EIN FUNKTIONIERENDES CONTROLLING HINZUKRIEGEN</b>	<b>82</b>
Druck auf die Notwendigkeit, Controlling zu brauchen - Controlling & Controller - Pflichtenheft Controller - Leitsatz - Betriebswirt- schaftliche Controlling-Konzeption	
<b>VIII. VORGEHENSCHRITTE UND MONTAGE-ANLEITUNG - FORMULAR - SET</b>	<b>88</b>
Rechnungswesen-Instrumentenkasten	88
Erlös- und Kostenartenplan	88
Kostenstellenplan festlegen	89
Datenbasis zur Berichtswesen-Präzision	91
Berichtswesenkiste	91
Kontierungsanleitung	92
Organisation der operativen Jahresplanung	96
Planungsbrief	97
Budgetablaufplan	97
Operative Maßnahmenliste	99
Budgetblatt	100
Soll-Ist-Vergleiche, Hausbesuche	98, 101
Kostenträger-Analyse	100
Preiszielfindung	102
Produkterfolgsrechnung	104
Zielbahnhof MER	104
Controller's Toolhouse	112



Karl-Heinz Hoh, Feldstraße 20, 8057 Eching

## I. DER EINSTIEG

Ist es Ihnen - Frau oder Herr Controller-Kollege - auch schon einmal passiert, daß Sie in einem Unternehmen eine neue Stelle angetreten haben mit dem ganz allgemeinen und recht diffusen, ja ungriffigen Auftrag, "**Controlling einzurichten**" oder "**Das Berichtswesen neu zu gestalten**"?

Dabei wußten Sie nicht, was Sie zu machen haben, worauf Sie aufbauen können, mit was für Menschen Sie es zu tun haben werden - Sie wußten nicht, wer in dieser Firma etwas "gilt" oder was ein "Reizthema" darstellt. Und darauf haben Sie sich jetzt eingelassen. Ihr erster Arbeitstag beginnt.

Wir wissen alle, daß nicht nur die instrumentelle Seite für die Erfüllung der Controlling-Funktion im sozio-technischen System Firma wichtig ist. Wichtig sind auch die Verhaltensregeln, Machtverteilungen innerhalb einer Firma; z. B. daß "die" Technik oder "der" Vertrieb "alle" dominiert.

Ebenso wichtig sind die Mentalitäten, die vorherrschen. Da gibt es die **Umsatz-, die Tonnen- oder die Anzahl-Abschlüsse-Mentalität** auf der einen Seite der Skala; auf der anderen Seite gibt es das **deckungsbeitragsorientierte (bewußte) Management**. Typisch ist auch die Situation, daß seitens der Firmenleitung gefragt wird, **welche Controlling-Software** man denkt einzuführen. Oder daß eben eine Software bereits vorliegt und diese nunmehr "**ins Laufen**" zu bringen ist.

Und schon sind Sie "mitten in der Zerreißprobe" zwischen Macht- und Fachpromotoren: Sie sind noch nicht "warm" geworden, kennen die Normen der Firma noch nicht, kommen mit einer völlig anderen Terminologie in die Firma und werden beispielsweise mit vier Arten von Umsatzkennziffern (für unterschiedliche Fragestellungen verschiedener Auftraggeber) oder mit dem Umsatz- und Gesamtkostenverfahren vor dem **Deckungsbeitrag I** konfrontiert. Oder es wird statt mit einer - wie auch immer methodisch unterlegten - Deckungsbeitragsrechnung die Controlling-Funktion ausschließlich auf der Grundlage einer Gewinn- und Verlustrechnung wahrgenommen. Oder es existieren bereits Rechnungswesenbausteine, die methodisch und praktisch ein hohes Niveau erreicht haben.

Was würden Sie machen, wenn Sie in eine Firma kommen und so viel Unbekanntes und aus ersten Eindrücken augenscheinlich Festgeschriebenes vorfinden? Sicher würden Sie eine **IST-ANALYSE** des bestehenden Controlling-Instrumentariums, der Informationsflüsse und der formellen und informellen hierarchischen Strukturen versuchen. Und genau das machen wir jetzt.

## II. DIE BESTANDSAUFNAHME

Hier sollte man sich von der Mentalität lösen, "was bisher vorhanden ist an Instrumenten / Systemen kann nicht schlecht sein". Ebenso sollte man sich von Einstellungen lösen wie "jetzt wird alles umgekrempelt". Ziel sollte vielmehr sein, sich jenseits von Macht- und Fachpromotoren ein Bild über die Ausgangssituation zu machen, wie das persönliche Ziel bzw. der Firmenauftrag, Controlling ein- oder neu auszurichten, durchgeführt werden soll.

Mein Vorschlag hierzu ist eine Checkliste "Controlling-Systeme" im Sinne "ZU STELLENDE FRAGEN / ZU KLÄRENDE SACHVERHALTE". Punkt für Punkt einer solchen Checkliste ist "bohrend" mit den betroffenen Fachbereichen zu hinterfragen.

Als erfolgreich hat es sich erwiesen, die Ergebnisse gleich - am besten begleitend - zu **dokumentieren**; z. B. simultan mit dem Personal Computer (PC) im Gespräch selber.

Bei einer Checkliste zur Bestandsaufnahme muß man sich ferner ständig bewußt machen, daß sie als "**roter Faden**" zum **Arbeitseinstieg zu handhaben ist, der situativ durch gewonnene Erkenntnisse vertieft und erweitert wird.**

Dazu folgende Beispiele: Über DECKUNGSBEITRÄGE zu sprechen, gehört heute in den meisten Firmen "zum guten Ton". Hinterfragt man allerdings, wie die Deckungsbeiträge methodisch erarbeitet werden, so ist ab und zu mit Erstaunen festzustellen, daß Grundlage die Gewinn- und Verlustrechnung ist. Oder: Es wurden zwar Kostensätze für die Kalkulation analytisch geplant. Aber diese analytische Planung liegt schon einige Jahre zurück und wurde Jahr für Jahr nur noch hoch indiciert.

### CHECKLISTE CONTROLLING-SYSTEME

#### A. Organisations-Leitfaden

1. Abstimmung mit Fachbereichsleitern über Gesprächsinhalte und Termine - unterstützt durch ein Geleitwort von Geschäftsführung / Vorstand.
2. Ausfindigmachen der fachlichen Schlüssel-personen sowie der betroffenen Fachabteilungen.
3. Bildung eines Projektteams und Lenkungs ausschusses und Bekanntgabe an sämtliche Ressorts / Fachabteilungen im Unternehmen.
4. Vorbereitungsschreiben - abgestimmt auf jede Fachabteilung - mit Arbeitszielen, beteiligten Personen sowie bereitzuhaltenden Unterlagen.

5. Interview und Analyse vor Ort.

6. Dokumentation (Ergebnissicherung) des Gesprächs.

7. Übergabe des Protokolls an die Gesprächspartner mit der Bitte um inhaltliche Prüfung, damit die Freigabe erfolgen kann.

8. Zusendung des Protokolls an sämtliche betroffenen Fachbereiche (also nicht nur Interview-Partner), Projektteam und Lenkungsausschuß.

#### B. Informations-Beschaffung - zu klärende Sachverhalte

1. Unternehmerische Ausrichtung sowie organisatorischer Zustand:
  - > Was sind gegenwärtig und künftig unsere Produkte/Dienstleistungen, bei welchen Kunden bewegen wir uns in attraktiven Märkten mit Wachstum oder in Märkten mit Stagnation oder Marktrückgang?
  - > Wer sind unsere Wettbewerber und welche Produkt-/Dienstleistungsqualität haben wir vergleichsweise zu diesen Wettbewerbern?
  - > Überblick über die Aufbauorganisation anhand des Unternehmens-Organigramms verschaffen.
  - > Kostenartenplan - Stand der Kosten-"spaltung" in Produkt- und Strukturkosten und Detaillierung in Erfahrung bringen.
  - > Kostenstellenplan - welche Verantwortungsbereiche gibt es aktuell und künftig?
  - > EDV-Landschaft (Software-Module sowie Hardwareausstattung wie Host (Zentralrechner), Abteilungsrechner, Workstations oder Personal-Computer) dokumentieren.
  - > Sachkontenplan mit Kontierungsanleitung bis hin zur "Verdichtung" Gewinn- und Verlustrechnung "auf den Tisch legen" lassen im Sinne von, welche Konten gibt es und wie werden monatlich die Umsätze und Kosten buchhalterisch ausgewiesen.
2. Feststellen der Datenbasis für die ein- oder neu auszurichtenden Controlling-Instrumentarien.
  - > Detaillierung und Umfang der BETRIEBS-DATENERFASSUNG über die Entstehung der zu produzierenden Produkte oder Dienstleistungen.
  - > Welche Urbelege wie bspw. Lohn- und

Materialentnahmescheine, Laufkarten gibt es? - als Basis, als "Zuliefersysteme" für die Controlling-Instrumentarien.

- > Welche Daten werden automatisch erfaßt wie bspw. im Produktionsbetrieb Leistungsdaten von Maschinen oder im Dienstleistungsbereich: Wie werden projekt-/themenbezogen geleistete Stunden durch STUNDENNACHWEISE erfaßt und ausgewertet?
- > Werden Materialverbräuche pro Produktions-Anlage/Maschine **und** pro Produkt oder Mitarbeiterstunde erfaßt?
- > Wird das Personal pro Kostenstelle erfaßt - spiegeln die Kostenstellen das aktuell "gelebte" Organigramm und Hierarchigramm wider?
- > Werden die Energieverbräuche bspw. pro Produktions-Anlage / Maschine erfaßt?
- > Werden die erzielten Erlöse und die anfallenden Erlösschmälerungen (Rabatte, Boni, Skonti ...) pro Produkt, Kunde / Vertriebsregionen, Produktions-Anlage / Maschine erfaßt?
- > Wird der Inventur-Bewertungssatz der Fertig-/Halbfertigprodukte abgeleitet aus der Kalkulation und wie ist die Ablauforganisation für die mengenmäßige Erfassung und die buchhalterische Bewertung geregelt? Ebenso ist festzustellen, wie, wann und durch wen die Inventur der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erfolgt.
- > **Wo, von wem und wie** wird der Materialverbrauch an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen für die produzierten Fertig- und Halbfertigprodukte gezählt, gewogen, gemessen, ... ?
- > Gibt es Kontierungsanleitungen - wer kontiert welche Rechnungen?
- > Werden die Kosten den Kostenstellen weitgehend veranlassungsgerecht oder geschlüsselt zugeordnet?

**3.** Wie wird die kostenstellenbezogene operative Jahresplanung durchgeführt?

- > Wer plant im Unternehmen (Kostenstellenverantwortlicher oder Controller) aktives versus passives Controlling?
- > Wie ist der Ablauf des Planungsprozesses (top down, bottom up oder retrograd-progressiv) organisiert und wie ist die logische Verknüpfung der Teilpläne festgehalten?
- > Ist der Planungsprozeß differenziert nach strategischen und operativen Plänen?
- > Wie kommen die Planzahlen zustande (Mengengerüst und Werte)?

**4.** Wie erfolgt die Umrechnung welcher Planwerte (Erlöse/Produktkosten) anhand von welchen Bezugsgrößen in Soll-Werte? In welchen Systemen erfolgt die Soll-Werte-Ermitt-

lung - in den Controlling-Systemen oder in den Abwicklungssystemen?

**5.** Sind die Bezugsgrößen eindeutig für jede Kostenart und Kostenstelle definiert und den Kostenstellen-Verantwortlichen bewußt gemacht worden sowie im monatlichen (periodischen) Berichtswesen als "Vorspann" zu den Erlösen und Kosten ausgewiesen?

**6.** Generell ist zu fragen:

Wie stimmig und plausibel erfolgt die Erfassung der Ist-Werte bei Erlösen, Kosten und Bestandszahlen (bspw. Produktion, Absatz, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Personalstand, Liquidität, Debitoren, Kreditoren usw.) - sowohl hinsichtlich des Mengen- als auch des Wertegerüsts?

**7.** Systematisierung bereits vorhandener Controlling-Instrumente.

**8.** Feststellen von Funktionsumfang, Detaillierungsgrad und Qualitätsstand der Schnittstellen zwischen Controlling- und Abwicklungssystemen Finanz-/Anlagenbuchhaltung, Lohn-/Gehaltsabrechnung, Materialwirtschaft, Vertriebssystem, Betriebsdatenerfassung, Bestandsführung Halb-/Fertigprodukte, Innerbetriebliche Leistungsverrechnungen wie Instandhaltung, Energie oder Trainer (je nach Branche).

**9.** Das Produktionslayout der räumlichen und fabrikationstechnischen Anordnung der Maschinen- und Arbeitsplätze ist zu erstellen (dabei sollen der Fertigungsablauf sowie Abteilungen / Kostenstellen explizit enthalten sein) - **und zwar in Fertigungsbetrieben ebenso wie in Dienstleistungs- und Handelsunternehmen sowie in sogenannten "non-profit organizations".**

**10.** Werden BETRIEBS- und FINANZ-ERGEBNIS getrennt ausgewiesen und analysiert?

Das heißt, werden bspw. neutrale Aufwendungen und Erträge, auch unterjährig, strikt im Finanzergebnis ausgewiesen oder wird diese Trennung erst am Jahresende buchhalterisch korrekt (z. B. unter Mitwirkung des Abschlußprüfers) durchgeführt? Werden die aktivierten Eigenleistungen und die Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten dem Finanzergebnis oder dem Betriebsergebnis zugeordnet? Häufig wird hier die buchhalterische / handelsrechtliche Sichtweise übernommen und es werden diese Positionen der sogenannten "Gesamtleistung" zugeordnet. Aus Controllersicht liegt aber ein Betriebsergebnis / Managementserfolg erst dann (vollständig) vor, wenn die produzierten Waren auch verkauft, also umgesetzt, worden sind.

Der skizzierte Leitfaden für einen ersten Einstieg führt nach Abschluß der detaillierten Bestandsaufnahme gleichzeitig zu einer umfassenden Dokumentation der firmenspezifischen Aufbau- und Ablauforganisation. Hier wird ebenso mit der Grundstein für eine spätere Implementierungsphase des Controlling-Instrumentariums gelegt. Und zwar für ein PROJEKT mit zeitlich und finanziell absehbarem Ende.

**Die Erfahrung zeigt, daß das Management wenig Geduld für eine gründliche und konzeptionell gesteuerte BESTANDSAUFNAHME aufbringt. Der schnelle Erfolg wird gefordert - sichtbar, so die Forderung, in kunden-, vertriebsregionen-, produkt- und maschinenbezogenen Deckungsbeiträgen. Eine Ungeduld, die später durch viel Geld bezahlt werden muß.**

Aber man kann oasenförmig und beispielhaft beim Aufbau eines Rechnungsweseninstrumentariums beginnen und der Ungeduld mit sofort sichtbaren Teilerfolgen begegnen!

Die Checklist ist firmenindividuell zu erstellen. Ein Ergebnis sollte ein **Firmenprofil** sein - z. B. nach folgendem Muster:

## FIRMENPROFIL

Firma:

Straße:

Postfach:

Ort:

Telefon:

Telefax:

Teletex:

Eigentumsverhältnisse:

Eigene Beteiligungen:

Mitglieder der GF / des Vorstands:

Mitglieder des AR / Beirat:

Ansprechpartner des Controllers bei bestimmten Themen:

Probleme der Firma:

Branchenprobleme:

Laufende Projekte:

Organisation Controlling/Finanz- und Rechnungswesen:

Controlling-Philosophie:

## Controlling-Systeme:

Kostenstellenrechnung:

Kalkulationsverfahren:

Management-Erfolgsrechnung:

Finanz-Controlling:

Projekt-Controlling:

Investitions-Controlling:

## Zuliefersysteme:

Finanz-/Anlagenbuchhaltung:

Lohn-/Gehaltsabrechnung:

Materialwirtschaft:

Vertriebssystem:

Betriebsdatenerfassung:

Bestandsführung Halb- / Fertigprodukte:

Innerbetriebliche Leistungsverrechnungen:

## Geschäftsfelder:

Geschäftsfeld 1

Marktposition (relativer Marktanteil):

BRD:

Europa:

Welt:

Geschäftsfeld 2

.....

## Zahlen / Kennzahlen in Ist/Plan

Mitarbeiter

Umsatz in Mio

Umsatz je Mitarbeiter

Managementenerfolg / Betriebsergebnis

Gewinn vor Steuern und Zinsen

Gewinn nach Steuern und Zinsen

Umsatzrendite

Eigenkapitalrentabilität

Gesamtkapitalrentabilität

Wertschöpfung

Personalwertschöpfung

Abschreibungen

Anlagendeckungsgrad

Cash-Flow in % v. Umsatz

EK-Anteil in %

Working Capital

Ø Kreditorenbestände

Kreditorenumschlag

Ø Debitorenbestände

Debitorenumschlag

Ø Fertigwarenbestände

Ø RHB-Bestände

**Lieferantenstruktur:**

- A-Lieferanten:
- B-Lieferanten:
- C-Lieferanten:

**Absatzstruktur:**

- Branchen:
- A-Kunden:
- B-Kunden:
- C-Kunden:

**Produktion:**

- Menge:
- Produkte:
- Anlagen:
- Verfahren:
- Produktionstyp:

**Dominierende Kostenblöcke:**

- Banken:**
- Bank 1:
- Kreditlinie:
- Inanspruchnahme:
- Bank 2:
- Kreditlinie:
- Inanspruchnahme:
- Bank 3:
- Kreditlinie:
- Inanspruchnahme:

### III. DIE MENSCHEN, DIE FIRMA

Die vorzufindenden Instrumentarien haben eine Historie, die getragen wird von den Menschen in einer Firma mit einem gewachsenen und gelebten Werteprofil / -system. Es ist die Rede vom "Stil des Hauses". Welche Funktionen sind wichtig oder eben nicht so wichtig. Ist die Funktion "Controller" vielleicht "minderwertig" vergleichsweise z. B. zu Technik oder Vertrieb?

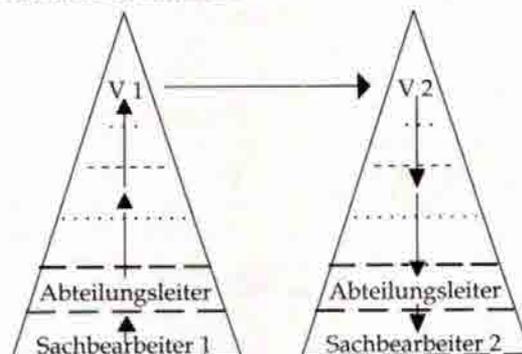
Dies sind Fragen der Unternehmens- und Führungskultur. Das soll "Das unrunde Rad in der Zusammenarbeit der Vorstandsbereiche" in Abbildung 1 symbolisieren. Unterstellt sind beispielhaft vier Vorstandsbereiche. Erfolgreich und damit nachhaltig mit Gewinn kann ein Unternehmen nur arbeiten, wenn alle vier Bereiche "gleichwertig", also Hand in Hand, ressortübergreifend, vernetzt wirksam sind. Die Firma **also "rund läuft"**.

Abbildung 1 symbolisiert das Gegenteil: Ein Vorstandsbereich dominiert. In anlagenintensiven Industrien reklamiert häufig die Produktion die strategische Ausrichtung bei Kunden und Produkten für sich und beherrscht das Tagesgeschäft, den Tagesablauf. Nach dem Motto: "Verkauft wird, was wir produzieren." Deshalb wird auch der Vertrieb als zweiter Vorstandsbereich (in Abhängigkeit von der Konjunkturlage) noch positiv außerhalb des Machtgefüges des "Radkranzes" akzeptiert. Der dritte Bereich, bspw. Einkäufer, Materialwirtschaft oder Personalwesen, "läuft indifferent, geduldet mit", weil halt zum Produzieren und Verkaufen beschafft werden muß. Der vierte Bereich, beispielsweise

Controlling und Datenverarbeitung, liegt weit innerhalb des "Radkranzes", spielt also keine Rolle im Machtgefüge, findet keine Akzeptanz, ist "minderwertig". Die Konsequenzen einer solchen Konstellation sind:

- > Die bereichs-übergreifende Zusammenarbeit zwischen Managern und Mitarbeitern der verschiedenen Vorstandsbereiche funktioniert nicht; es gibt permanent Reibungsverluste. Mißtrauen und sich-aus-dem-Weg-gehen sind an der Tagesordnung.
- > Die Controlling- und Controller-Funktion wird nicht gelebt. Die Mitarbeiter im Fachbereich Controlling führen ein Schattendasein, leben in und mit einer täglichen Rechtfertigung, in einem ständigen Begründungszwang "weshalb sie überhaupt da sind".

Das Kommunikations- und Informationsverhalten der Vorstandsbereiche untereinander ist vertikal hierarchisch strukturiert:



# Manager und Controller im Team

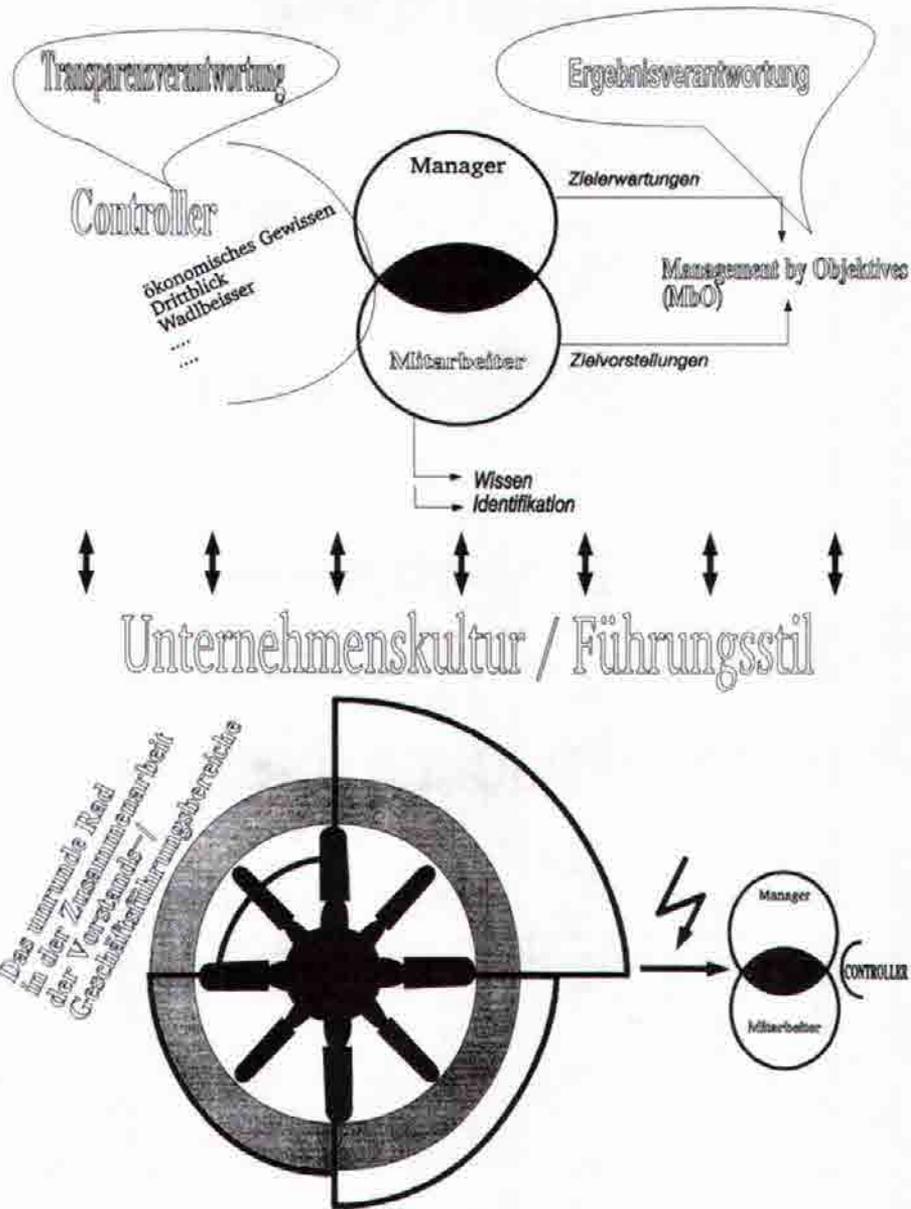


Abbildung 1

Der Sachbearbeiter des Vorstandsbereiches (V1) will einem Sachbearbeiter des Vorstandsbereiches (V2) eine Information zukommen lassen oder er benötigt von diesem Informationen. Die Unternehmenskultur "schreibt" nun z. B. vor, daß der Sachbearbeiter 1 seine Informationsweitergabe oder -anfrage über seinen Vorgesetzten und dieser wiederum über seinen Vorgesetzten bis hin zum Vorstand reichen muß. Der Vorstand 1 reicht dann weiter zu seinem Vorstandskollegen 2 und dieser dann die Hierarchieleiter entlang abwärts zum Sachbearbeiter 2.

Abgesehen von einem derartigen Informations-Filter - was meint und will Sachbearbeiter 1 und wie kommt es bei Sachbearbeiter 2 an, abgesehen auch von dieser nicht arbeitsökonomischen Vorgehensweise, eine derartige Kommunikations-"Kultur" verhindert/erschwert auch eine auf Dauer nachhaltige/erfolgreiche unternehmerische Ausrichtung. Eine derartige Kultur schürt Mitarbeiterängste, reduziert Controlling auf bloße Kontrolle, unterstützt "König-

reiche" (Vorstandsbereiche sind kommunikativ abgeschottet) und behindert eine zielorientierte Unternehmensführung im Sinne von ressortübergreifenden abgestimmten Maßnahmen sowie davon abgeleiteten Zahlen als Zielvorgaben. Eine Arbeitskultur des "learning by doing" oder "trial and error" gibt es nicht; die Mitarbeiter sind bloße Abwickler, ihre Innovationsfähigkeit und Kreativität sind nicht gefragt und die Struktur ist meist nicht "lean" und schon gar nicht schnell.

Deshalb ist das Thema "DIE MENSCHEN, DIE FIRMA" so wichtig. Gesetzt den Fall das Wollen von Controlling-Instrumenten ist lediglich ein Lippenbekenntnis oder es hat gar Alibifunktion. Bei einer solchen Unternehmenskultur nützen die besten Controlling-Instrumentarien nichts - sie werden zu Makulatur. Ein methodisch kompetenter Controller kann nur entscheiden, ob er sich "durchbeißt", einen Kulturbruch herbeiführt oder die Firma verläßt.

Die controlling-gerechte Führungskultur hingegen fördert und stützt - Abbildung 1 oben - horizontale Kommunikations- und Informationswege bspw. von Gruppenleiter zu Gruppenleiter oder Abteilungsleiter zu Abteilungsleiter oder auch zwischen Vorstand und Sachbearbeiter. Also "Das offene-Tür-Prinzip" oder "Die kurze-Wege-Organisation".

Eine derart geprägte Unternehmenskultur ist bspw. kunden-, mitarbeiter-, kosten- und leistungsorientiert. Kunden und Mitarbeiter sind mit im Boot, es herrscht Kostenbewußtsein auf allen Hierarchiestufen und die Mitarbeiter haben ein geschärftes Zielbewußtsein. Bei einer solchen Unternehmens- und Führungskultur sind Manager und Controller im Team (Abbildung 1 oben): Jeder Manager bekennt sich zur **ERGEBNISVERANTWORTUNG** in seinem Fachgebiet (-bereich) ebenso wie zur **FÜHRUNG DURCH ZIELE** - Manager und Mitarbeiter tauschen Zielerwartungen und -vorstellungen aus und vereinbaren **meßbare ARBEITS-ZIELE in Zahlen**. Die Arbeitsziele werden nicht hierarchisch festgelegt, sondern nach den Verhaltensregeln des Management by Objectives (MBO) im "Gegenstromverfahren" erarbeitet.

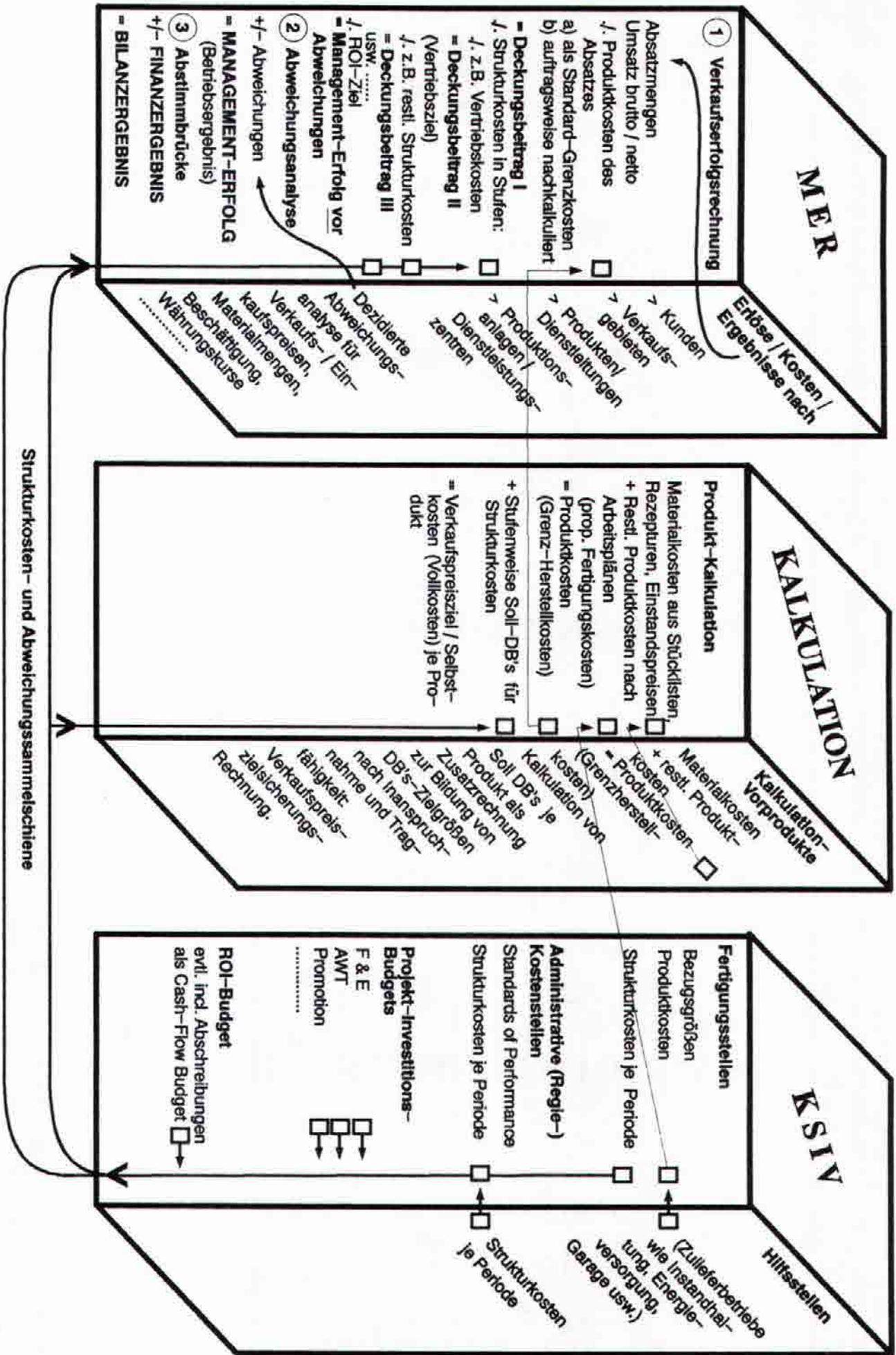
Der Mitarbeiter identifiziert sich mit diesen Zielen und seiner Firma. Sein Wissen setzt er engagiert ein. **Dem Controller wird die TRANSPARENZVERANTWORTUNG** zugesprochen, also sämtliche Erlöse sowie Produkt- und Strukturkosten für alle im Unternehmen einsehbar und durchschaubar zu machen. Eine "Geheimbuchhaltung" im Sinne von Kontierung bestimmter Geschäftsvorfälle auf nicht zutreffenden Sachkonten und damit Kostenarten findet nicht statt. Ja die Transparenzverantwortung, die Einheitlichkeit in der Kontierung, das Verhindern von "verdeckten Feldern" in irgendwelchen Abwicklungssystemen (bspw. irgendwelche Sonderboni im Vertriebssystem) wird vom Controller geradezu gefordert, er ist integriert in die Zielvereinbarungsprozesse für eine fundierte Entscheidungsfindung. Der Controller ist kraft Anforderungsprofil aufgefordert, für eine intensive Kostenbewirtschaftung sowie für eine fundierte Planung zu sorgen, **damit die Firma nachhaltig Gewinn erwirtschaftet**. Der Controller gilt als "Drittblicker", wird akzeptiert als **ökonomisches Gewissen** und Berater, ja sogar als gewollter "Wadlbeißer"! Die gelebte Unternehmenskultur läßt die Firma "rund laufen", alle ziehen an einem Strang und in dieselbe Richtung. Controller's Hausbesuch, sein Kommen vor Ort in die Abteilungen nach dem Motto "all business is local", ist gerngesehen, "wichtige" Manager setzen ihre Machtpromotoren-Rolle für ihn ein.

## IV. DAS IDEAL - DIE CONTROLLING-KONZEPTION

Jeder Controller hat eine Ideal-Vorstellung von seinem Fach. Und, obwohl man weiß, daß man das sich visionär Vorgestellte in der ganzen Perfektion so nie realisieren kann, ist es trotzdem wichtig, eine Vision vom eigenen Fach zu haben. Nicht umsonst sagt ein arabisches Sprichwort "Der Bauer, der keinen Fixstern hat, kann keine Furchen ziehen".

Das Gerüst, die Ausgangsbasis für das Ideal, das ich empfehle, also meine Konzeption, sind das **RECHNUNGSWESEN**- sowie das **PLANUNGS-PANORAMA** der **CONTROLLER AKADEMIE** (Abbildungen 2 und 3). Deshalb finden sich auch in allen Bildern meines Controller-Vorgehens-Leitfadens Philosophie und Methodik der Controller Akademie (CA), Gauting/München wieder.

Die drei Säulen des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS



# V. DIE MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG IM RECHNUNGSWESEN-PANORAMA

## DAS RECHNUNGSWESEN-PANORAMA

ist eine MONTAGE-ANLEITUNG für das Einrichten der operativen Controlling-Instrumente - und zwar für die leistungswirtschaftliche Seite des Betriebes; also eine Montage-Anleitung für das Einrichten des Erfolgs-Controlling (Abgrenzung zum Finanz-Controlling).

### Montage-Anleitung

deshalb, weil zur Realisierung der Management-Erfolgsrechnung (MER) eine zwingende Reihenfolge einzuhalten ist, die besagt, welche Instrumente Schritt für Schritt einzurichten sind. **"Schritt für Schritt"** bedeutet, daß eine Kalkulation erst dann konzipiert und realisiert werden kann, wenn eine Kostenarten- und Kostenstellenrechnung existiert; und daß eine MER mit stufenweisen Deckungsbeiträgen erst dann **"methodisch sauber"** konzipiert und realisiert werden kann, wenn eine Kalkulation für die Produkte/Dienstleistungen sowie eine Kostenarten- und Kostenstellenrechnung für die Fertigungs-, Hilfs- und Gehäuse- (Verwaltungs-/ Vertriebs-) Stellen eingerichtet sind.

Die Montage-Anleitung des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS ist von "rechts nach links" zu handhaben - "zu lesen" - und besteht aus den drei Säulen:

- \* Kostenarten- / Kostenstellenrechnung (Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich),
- \* Produkt-Kalkulation (Kostenträgeranalyse)
- \* Management-Erfolgsrechnung.

Diese drei Säulen (Abb. 1), das Strukturbild des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS, sind gleichzeitig INFORMATIONS- und ENTSCHEIDUNGS-GRUNDLAGE, weil dem Management in einer strukturierten Übersicht gezeigt werden kann, welche Instrumentarien es braucht, damit welche Berichte erzeugt und präsentiert werden können.

Ich habe noch kein Unternehmens-Management erlebt, das nach einer Präsentation des Rechnungswesen-Panoramas nicht den gesamten Instrumentenkasten des Rechnungswesen-Panoramas konzipiert und realisiert haben wollte. Wenn es allerdings um die Festlegung und Anzahl der Fertigungsstellen, der Kostenstellen innerhalb von Fertigungsstellen, um die Erlös- und Kostentransparenz der "Gehäusestellen" (Verwaltung/Vertrieb) oder bspw. um die Steuerung der Hilfsstellen - geradezu typisch hierfür ist die innerbetriebliche Leistungsverrechnung der "Zulieferbetriebe" Werkstätten - geht, dann gerät das Controller-Ideal, die Vision, in Macht-, Image- und Besitzstandsprozesse. Ganz nach

dem Motto "Es muß etwas passieren, aber es darf nichts geschehen".

### Stufenplan

Bewährt hat sich in meiner beruflichen Arbeit, dem Management eine Ideal-Vorstellung über die Controlling-Instrumentierung zu vermitteln, auf den erwarteten (eingeschätzten) finanziellen Personal- und Sachaufwand, sowie organisatorischen Handlungsbedarf offen und ehrlich hinzuweisen und dann dem Management zur Entscheidung einen Stufenplan vorzulegen, der vom schnellstmöglichen Erfolgserlebnis bis hin zur Realisierung der persönlichen Vision reicht.

### Kostenarten- und Kostenstellenrechnung

Für welche Instrumente und deren Detaillierungsgrad (und damit Komplexität in der methodischen Feinheit) sich das Management auch immer entscheidet: Entsprechend der Montage-Anleitung beginnt das Einrichten des Rechnungswesen-Instrumentenkastens mit der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung, also der rechten Säule - und zwar in einem ersten Schritt mit der Festlegung der Fertigungs-, Hilfs- und Gehäusestellen.

In den Fertigungsstellen entstehen die Produkte/Dienstleistungen, mit denen ein Unternehmen am Markt auftritt, seinen Kunden einen Nutzen stiftet, eine Problemlösung anbietet. Fertigungsstellen können Produktionsanlagen, Entwicklungszentren oder bspw. auch auftragsbezogene Projektgruppen sein. Sie gibt es also nicht nur in der Industrie, im Handel, im Handwerk, im Dienstleistungsbereich, sondern auch in sog. "Non-profit-organizations" - und zwar unabhängig von der Betriebsgröße, ob Klein-, Mittel- oder Großbetrieb. Deshalb ist für die **Definition der Fertigungsstellen die Klarheit über die gegenwärtigen und künftigen Produkte/Dienstleistungen so wichtig.**

Die rechte Säule im RECHNUNGSWESEN-PANORAMA fordert auf, den Betrieb - außer nach dem Fertigungsablauf - nach Verantwortungsbereichen zu strukturieren. Ziel ist es, Erlös- und Kostentransparenz für das Management zu bekommen. Denn neben den Fertigungsstellen sind die Hilfsstellen, die "Zulieferbetriebe" und die administrativen (Regie-) Kostenstellen festzulegen. Grundlage hierfür ist das betriebliche Organigramm. Entscheidungskriterium für die Bildung von Kostenstellen, das Anfertigen eines Kostenstellenplanes, sind die **Kompetenzen** eines jeden Fachbereichs-Managers. Welche Erlöse / Kosten kann er beeinflussen, verantwortet er, veran-

laßt er/sie? Die rechte Säule, die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung, ist also auch eine **Verantwortungsrechnung**. Hierzu gehören ferner Projekt-Budgets für Forschung, Anwendungstechnik, Promotion oder einen zu erzielenden Return on Investment (ROI).

### Bezugsgrößen der Kostenstellen in der Fertigung

Für jede Kostenstelle (Fertigungs- / Hilfsstellen, Vertriebskostenstelle, Verwaltungskostenstelle etc.) ist (sind) die Bezugsgröße(n) je Kostenart festzulegen. Bezugsgrößen können demzufolge Fertigungsstunden (h) im industriellen Produktionsbetrieb oder bspw. Beratungsstunden im Dienstleistungsbetrieb sein. Ebenso können Bezugsgrößen aber auch "Anzahl erstellter Teile/Produkte", "Tonnen gefertigte Ware" oder "erzeugter Dampf" sein.

Eine Bezugsgröße soll die drei nachstehenden Anforderungen erfüllen:

- Sie muß das Kostenverhalten in der Kostenstelle regieren, das heißt eine Veränderung der Bezugsgröße muß eine direkte Änderung in den Kosten dieser Kostenstelle zur Folge haben.
- Sie muß die Leistung dieser Kostenstelle beschreiben / abbilden, muß Bestandteil der Produktkalkulation sein.
- Sie muß planbar und im Ist monatlich ohne weitere Aufschreibungen erfaßbar sein.

Die Bezugsgrößen sind deshalb von zentraler Bedeutung, da erst sie ein wirksames Controlling in allen Unternehmensbereichen ermöglichen. Ohne sie ist eine flexible Plankostenrechnung nicht denkbar.

Die Bezugsgröße ist für den Fertigungsstellen-Verantwortlichen Maßstab (Meßlatte und Zielvereinbarung) für die entstehenden Produktkosten innerhalb einer Abrechnungsperiode (Monat, Quartal, Jahr, usw.); sie ist gleichzeitig Maßstab seiner persönlichen Leistungsbeurteilung und Basis der Produktkalkulation. Die Bezugsgröße ist rechnerische Grundlage für die Umrechnung der Produkt-Plankosten in Produkt-Sollkosten.

### SoP's im Verwaltungsbereich

Die Bezugsgröße im Verwaltungsbereich, ausgedrückt als Standard of Performance (SoP), ist Maßstab - und zwar ausschließlich - für die Angemessenheit der anfallenden Strukturkosten. Das heißt, die SoP's dienen nicht dazu, Strukturkosten von Plan- in Sollwerte umzurechnen.

### Produkt- und Strukturkosten (proportional und fix)

Das Stichwort "Produktkosten" weist auf einen weiteren herausragenden Arbeitsschritt in der

Montage-Anleitung des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS hin: Die Aufteilung ("Spaltung") der Fertigungs- und Vertriebsstellenkosten in Produkt- und Strukturkosten. Es sind für das gesamte Unternehmen die Kostenarten herauszuarbeiten und festzulegen. Statt **Produktkosten** werden häufig auch die Begriffe Proportional- bzw. Grenzkosten (letzteres bezogen auf eine Produktionseinheit) oder variable Kosten; statt Strukturkosten der Begriff Fixkosten verwendet.

### Produktkosten (Proko) und Strukturkosten (Struko)

Für die Begriffe/Ausdrucksweisen Produkt- und Strukturkosten spricht aus meiner Sicht, daß die drei Dimensionen von **Controller's Kostenwürfel** auch sprachlich sauber getrennt werden. Die **sprachlich/gedankliche Trennung der Betrachtungsweise "kurzfristig beeinflussbare Kosten" und "proportionale Kosten"** erwies sich in der Unternehmenspraxis als höchst schwierig. Wer von uns kennt nicht die Probleme, daß der Controller von den proportionalen Kosten i. S. was braucht's an Kosten für die physische Existenz des Produktes / der Dienstleistung, spricht, und der Manager sich gedanklich in der Dimension der Beeinflussbarkeit der Kosten befindet? (Senkrecht bzw. waagrecht im Würfel - vgl. Deyhle, Controller-Handbuch Bd. III, S. 169). Die sich daraus ergebenden Mißverständnisse und Probleme sind uns allen bekannt! Jeder hält den anderen für "verrückt" (weil auf der anderen Achse des Kostenwürfels). Mit den Begriffen der **"Produkt- und Strukturkosten" als Ersatz** für die bekannten Begriffe **"proportionale/variable und fixe Kosten"** wird sprachlich, semantisch die Trennung der beiden Betrachtungsebenen (Dimensionen des Kostenwürfels) klarer. **Damit erreicht man als Controller ein Stück weniger Sprachverwirrung im Unternehmen und somit mehr Zeit für Akzeptanz bei den Managern.**

Weshalb spreche ich bei der Definition der PRODUKTKOSTEN von einem >herausragenden< Arbeitsschritt? Weil das Nachdenken, Diskutieren und Entscheiden über die Definition dazu auffordert,

- > Klarheit über die Produkte und / oder Dienstleistungen zu haben, mit denen das Unternehmen auf dem Markt auftritt. Und diesen Produkten / Dienstleistungen sind eindeutig die zu ihrer physischen Entstehung und "des zum Kunden Bringens" notwendigen Kosten zuzuordnen;
- > die in der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung als Gesamtsumme, als Volumenwerte im Plan/Soll und Ist gesammelten, ausgewiesenen Produkt- und Strukturkosten der mittleren Säule des Rechnungswesen-Panoramas, der Kalkulation, zu überreichen. Und zwar die Produktkosten unmittelbar als Produktkostensatz je Produkt-/Dienstleistungseinheit, die Strukturkosten periodisch über die Strukturkosten- (Fixkosten-) Sammelschiene.
- > eine Struktur für die künftige Abweichungsanalyse als Führungsinstrument festzulegen. Und da ist halt entscheidend, für welche Erlös- und

Kostenposition sowohl ein Plan-/Soll-Vergleich, als auch ein Soll-/Ist-Vergleich durchgeführt wird.

## Kalkulation (Stückrechnung)

Jetzt wird verständlich, weshalb ich Formulierungen gebraucht habe wie "zentrale Bedeutung der Bezugsgrößen" oder "herausragender Arbeitsschritt der Kostenaufteilung": Die Bausteine der KALKULATION, insbesondere die des "Baukerns" im Rechnungswesen-Instrumentenkasten, der MER, werden in ihrer Informations-Qualität durch konzeptionelle Entscheidungen in der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung geprägt. Sie ist das methodische Fundament, der "Dreh- und Angelpunkt" des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS.

Diese Bedeutung wird aus meiner beruflichen Erfahrung, eine MER einzurichten, "zu leicht genommen", wenn es darum geht, Kostenstellen, deren Bezugsgrößen und Kostenarten sowie deren Aufteilung in Produkt- und Strukturkosten festzulegen.

Kalkulation und MER sind Entscheidungsrechnungen und arbeiten mit Produktkostensätzen resultierend aus der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung. Diese produkt-, kunden-, vertriebsregionen- und produktionsanlagen-/leistungszentren-bezogenen Entscheidungsrechnungen müssen zum Finden des Preiszieles, zur Ermittlung des Betriebs- und Finanz-Ergebnisses die Strukturkosten mit berücksichtigen.

Und diese Strukturkosten fließen in die weiteren beiden Säulen des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS, Kalkulation und MER, über die **Strukturkosten-Sammelschiene** ein. Die Bezeichnung "Sammelschiene" weist darauf hin, daß die Strukturkosten jeder Kostenstelle den Entscheidungsrechnungen je nach Entscheidungsbedarf stufenweise überstellt werden.

Die Kalkulation als die mittlere Säule des Rechnungswesen-Panoramas dient der Preiszielfindung eines Produktes am Markt. Sie soll die Frage beantworten, wieviel ein Artikel / eine Dienstleistung erwirtschaften muß, damit die Produktkosten des einzelnen Produktes und in Summe die betrieblichen Gesamtkosten - also auch die Strukturkosten - gedeckt sind.

Wie kommen die Daten in die Kalkulation und wie wird methodisch das kostenbedingte Preisziel errechnet - als Gegenstück zu jenem Produktpreis, den der Markt hergibt?

Aus der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung werden die dort getrennt geplanten und im Ist erfaßten gesamten Produkt- und Strukturkosten des Betriebes übernommen. Diese Gesamtkosten / Volumenwerte sind nun auf die einzelnen Produkte verursachungsgerecht und widmungskonform (prozeßkonform) zuzuordnen.

Dazu sind zwei Voraussetzungen zu organisieren:

- > Für die Herstellung von Artikeln oder Dienstleistungen existieren **Arbeitspläne, Stücklisten**, Rezepturen, Legierungen u. ä. Oder Vorprodukte oder Handelsware werden zugekauft, dann existieren **Einstandspreise**. Hieraus sind **Mengen- und Zeitgerüste** für die Herstellung jedes einzelnen Produktes zu bilden. Also bspw. der Mengenbedarf an Rohstoffen, an Energie, Instandhaltung, an Mitarbeitern oder der Zeitbedarf an Arbeitsstunden oder -Minuten für das Entstehen eines Produktes.
- > Für die Herstellung eines Produktes sind dessen technische Leistungsdaten festzuhalten. Im industriellen Fertigungsprozeß sind dies bspw. Laufgeschwindigkeiten auf Produktionsanlagen oder deren Wirkungsgrade.

## Produktkosten (Grenzkosten) in der Kalkulation

Die Produktkosten werden in der Kalkulation in drei Schritten errechnet:

- > Materialkosten (bspw. Rohstoff), die direkt je Produkt (Kostenträger) erfaßbar sind.
- > restliche Produktkosten, die je Fertigungskostenstelle erfaßbar sind.
- > Prozeßkosten, die bei der vorgelagerten Produktion von Vorprodukten anfallen.

Das Mengengerüst zur Errechnung der Materialkosten wird für jedes produkt bspw. anhand einer Stückliste aus dem Materialwirtschaftssystem heraus ermittelt. Diese Stückliste kann eine im Rahmen der operativen Jahresplanung erstellte Standardstückliste sein. Oder sie ist eine von der Betriebsdatenerfassung überstellte Stückliste, die den aktuell täglich erfaßten Materialverbrauch des Produktes wiedergibt.

Dieses Mengengerüst ist nun mit den Materialeinstandspreisen zu bewerten. Dazu können Plan- oder Durchschnittswerte herangezogen werden ebenso wie aktuelle oder zukünftig erwartete. Diese Bewertung erfolgt idealerweise in einem **Stücklistenprozessor**, der in einer Plan-, einer Ist- und einer **Spielvariante** vorhanden sein sollte. **Die Planvariante dient der Plankalkulation, die Istvariante der Nachkalkulation und die Spielvariante für Sensitivitätsanalysen.**

Produktkosten wie Fertigungslöhne, Instandhaltung oder Energie, die nur je Produktionsanlage/Dienstleistungszentrum erfaßt werden können, sind auf die Produkte verursachungsgerecht zuzuordnen. Hierzu sind technische Leistungsdaten für jedes einzelne Produkt zu identifizieren. Sie geben an, wie lange die Herstellung in der Kostenstelle durch ein einzelnes Produkt gedauert hat. Die aus der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung übergebenen monatlichen gesamten Istkosten werden im Verhältnis der beanspruchten Fertigungszeit für jedes Produkt umgerechnet. Dieselbe Methode gilt auch für die

Plankosten, resultierend aus der operativen Jahres- oder Mehrjahresplanung.

Die bei der vorgelagerten Herstellung von Vorprodukten anfallenden Prozeßkosten werden auf den Kostenstellen erfaßt, die diese Leistungen erbringen. An die Kalkulation werden nur die Produktkosten "übergeben", die etwa für die Aufbereitung eines Vorproduktes anfallen (z. B. Energie- und Personalkosten). Diese aus der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung monatlich an die Kalkulation übergebenen Volumenwerte sind auf die Produkte kausal (Verzehr in die physische Existenz gehend) zu bringen. Hierzu ist, wenn verschiedenartige Vorprodukte in einer Kostenstelle hergestellt werden, exakt bspw. der Energieverbrauch und der Zeitbedarf für eine Einheit der Vorprodukte zu messen. Diese Verbräuche sind anschließend zu bewerten. Die Bewertung erfolgt z. B. dadurch, daß aus der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung der Energiepreis je Energieeinheit zur Bewertung übergeben wird. Dieser Vorgang wird für alle Produktkosten (mit Ausnahme der Materialkosten) des Vorproduktes durchgeführt. So ergeben sich die Herstell-Prozeßkosten für eine Einheit Vorprodukt. Über bspw. einen Stücklistenprozessor werden die Prozeßkosten den Produkten zugeordnet, da in ihm Arten und Mengen an benötigten Vorprodukten für jedes einzelne Produkt abgespeichert werden können.

Durch die Aufsummierung der Materialkosten, Produktkosten der Produktions-/Dienstleistungs-Kostenstellen sowie der Herstell-Prozeßkosten der Vorprodukte ergeben sich die einzelnen **PRODUKT-KOSTEN/GRENZKOSTEN**.

### Ziel-Deckungsbeiträge in der Kalkulation

Diesen werden dann mehrstufige **SOLL-DECKUNGSBEITRÄGE** für Strukturkosten zugeschlagen. Bspw. für spezifische Strukturkosten einzelner Produktionskostenstellen, Profit-Centers, Werke oder auch kalkulatorische Werte zur betrieblichen Substanzerhaltung. Ziel-DB's könnten auch vom machbaren Verkaufspreis her auf zulässige Produktkosten/Grenzkosten hin formuliert sein.

Für die Bildung von Soll-DB's gibt es keine richtige oder "wahre" methodische Lösung. Drei Prinzipien haben sich bewährt bzw. bieten sich an:

- Produkte danach zu klassifizieren, welche wieviel Strukturkosten aus der Differenz zwischen erzielttem Verkaufspreis und Produktkostensatz übernehmen können - also das Prinzip der Tragfähigkeit.
- Nach dem "Gießkannenprinzip" alle Produkte mit gleich hohen Strukturkostensätzen zu belasten und zwar bei jenen Soll-DB's, wo zentrale Funktionen (Verwaltungskosten) "umzulegen" sind.
- Ansatz der Prozeßkostenrechnung: prozeßkonform nach Inanspruchnahme von administrativen Diensten (Entwicklung, Anwendungsberatung,

Logistik, Abwicklung), die Ziel-DB's zu bemessen.

Für alle Prinzipien gilt, daß dem Management verständlich gemacht wird, daß pauschale Umlage-Schlüssel falsch sind und daß gemeinsam zur Preisielsicherung ein "plausibler" und akzeptierter Umlage-Schlüssel gefunden und festgelegt wird.

Eine derart gestaltete Kalkulation ist gleichermaßen eine Teilkosten- und eine Vollkostenrechnung. Geht es um Ergebnis-Prioritäten bei Produktentscheidungen, dann ist Kriterium der Produktkostensatz/ Grenzkostensatz je Produktions-/Absatz-Bezugsgröße (Mengeneinheiten, Arbeits-/Maschinenstunden usw.). Ebenso bei Entscheidungen zur Verfahrenswahl - z. B. make or buy. Geht es um die **Absicherung des Preiszieles** am Markt, dann ist Kriterium der Produkt-Vollkostensatz. Diese Methodik bietet sich ferner dafür an, eine "Automatik" für die **Bewertung von Fertig- und Halbfertig-Produkten** einzurichten. Indem den Produktkosten die steuerrechtlich geregelten Verwaltungs- und Vertriebskosten zugeschlagen werden. Mit diesem Bewertungssatz - bspw. einmal jährlich oder halbjährlich ermittelt und angepaßt - werden die monatlichen Inventurbestände an Halb- und Fertig-Produkten "automatisch" bewertet.

### MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG (MER)

Die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung weist **Kostensummen** aus. Die kleinste Informationseinheit ist die Kostenstelle - die Verdichtung über alle Stellen führt zu den gesamten betrieblichen Kosten und unter Einbeziehung des Umsatzes zum Unternehmensergebnis. Die Kalkulation hat als Informationseinheit die Produktkosten. Beiden Instrumentarien ist gemeinsam, daß sie als methodische Basis das Gesamtkostenverfahren haben. Hier werden dem erzielten Umsatz einer Berichtsperiode die gesamten entstandenen Kosten gegenübergestellt.

### Umsatzkostenverfahren und Bestandsveränderungen

Die MER hat als methodische Basis das **Umsatzkostenverfahren** und weist als Informationseinheiten sowohl Kostenstellen-, Unternehmens- und Produkt-ergebnisse aus; darüber hinaus aber auch Kunden-, Vertriebsregionen- und Produktionsanlagen- (auch im Sinne von Dienstleistungszentren) Ergebnisse. Die MER wird so zum allumfassenden betrieblichen Informationsinstrument. Sie verknüpft die Daten der Kostenarten-/Kostenstellenrechnung und Kalkulation für einzelne Informationseinheiten direkt mit Daten der betrieblichen Abwicklungssysteme und wird deshalb auch als **Baukern des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS** bezeichnet.

Beim Umsatzkostenverfahren werden dem Umsatz einer Berichtsperiode (in der Regel ein Monat) die Produktkosten der **abgesetzten Produkte**

gegenübergestellt - **also nicht die Produktkosten der hergestellten Produkte** (wie beim Gesamtkostenverfahren). Hier unterscheiden sich Umsatz- und Gesamtkostenverfahren. Letzteres weist immer die periodischen gesamten Produkt(ions)kosten aus. Unabhängig davon, welche Produkte abgesetzt wurden. Das Umsatzkostenverfahren weist ausschließlich die Produkt(ions)kosten jener Produkte aus, die abgesetzt wurden (abgesetzt meint nicht Auftragseingang, sondern an den Kunden geliefert und berechnet). Und da sind in der Regel Produkt(ions)kosten vergangener Monate dabei.

Das hat für Betriebe, die Fertig- und Halbfertig-Produkte auf Lager produzieren, einschneidende Konsequenzen für das Betriebsergebnis dann, wenn Produktion und Absatz nicht zeitgleich verlaufen. Wenn also Produkte auf Lager genommen und erst Monate später verkauft werden. Einschneidende Ergebnis-Konsequenzen deshalb, weil selbst eine voll ausgelastete Produktion bei geringem Absatz zu einem entsprechend geringen Betriebsergebnis führt. Umgekehrt führt natürlich selbst eine geringe Produktion, also Unterbeschäftigung, bei großem Lagerabverkauf zu einem entsprechend hohen Betriebsergebnis. **Ein Sachverhalt, der in der Abweichungsanalyse analysiert werden und dann zu Maßnahmen führen muß.**

Auch für Dienstleistungsbetriebe lohnt es sich, eine MER als Instrument zur Unternehmensführung zu haben. **Denn die Systematik der MER-Aufbereitung und damit die Ergebnispräsentation des Unternehmens- sowie aller Fachbereichs-Ergebnisse ist ein integrierendes, nach vorne schauendes Handlungs- und damit Entscheidungsinstrument. Die MER mag präsentiert sein zunächst auf einem Blatt Papier oder auf einer Bildschirmseite; gleichzeitig aber auch wie ein "dickes Buch" aufblättern informativ über Produktkosten und -erfolge ebenso wie über Kunden, Vertriebsregionen oder Produktionsanlagen in der Fertigungsindustrie bzw. Dienstleistungszentren in Dienstleistungs-/Handelsunternehmen.**

Denn die MER ist eine stufenweise DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG, verbunden mit verschiedenen, je nach Bedarf umzusortierenden Informationen sowie einer dezidierten Abweichungsanalyse. Dies wird deutlich im Strukturbild des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS. Der methodische Aufbau ist in den **Zeilen**, die Informationen über Produkte, Vertriebsgebiete oder Kunden sind in den **Spalten** ausgewiesen, die Abweichungen werden ressortbezogen (verantwortungsbezogen) nach verschiedenen Abweichungsarten differenziert. Die Zeilen sind feststehende Größen, die Spalteninhalte werden je nach Bedarf gestaltet.

### Der "Management-Erfolg"

Die MER bezieht ihre Bezeichnung von dem Begriff **MANAGEMENT-ERFOLG**. Er ersetzt den bisher verwendeten Begriff **BETRIEBSERGEBNIS**. Mit dem Begriff Management-Erfolg habe ich in mei-

ner beruflichen Praxis positive wie negative Erfahrungen gemacht. Positiv war, daß sich das gesamte Management unabhängig von der hierarchischen Eingliederung gemeinsam in der Ergebnisverantwortung angesprochen fühlt. Das heißt, allein schon der Ausdruck läßt einfacher den Gedanken der ganzheitlichen, vernetzten Unternehmensausrichtung "rüber bringen", daß also kein Ressort ohne das andere erfolgreich arbeiten kann.

Negativ waren mit dem Begriff verbundene Akzeptanzprobleme. >>Nicht nur Manager tragen zum betrieblichen Erfolg bei, sondern auch die Mitarbeiter!<< Hier ist bereits bei der Präsentation der Montageanleitung überzeugend bewußt zu machen, daß der Begriff **MANAGEMENT-ERFOLG** ein "hierarchieloser" Begriff ist. Hier ist "to manage" wörtlich zu nehmen. Denn jeder, der gestaltet, etwas bewegt, trägt zum Management-Erfolg bei. Und dies trifft für engagierte Mitarbeiter ebenso zu wie für engagierte Manager.

Um hier Glaubwürdigkeit zu erreichen, sind die Mitarbeiter "in-Form-zu-bringen" durch eine offene und ehrliche Informationspolitik. Was nicht bedeutet, den Management-Erfolg - überspitzt formuliert - am "Schwarzen Brett" auszuhängen. **"In-Form-bringen" heißt vielmehr, die Mitarbeiter über ihre Ergebnisbeiträge zu informieren, was sie im Tagesgeschäft bewegt und für die Zukunft gestaltet haben.** Denn dies schlägt sich in den Plan- und Ist-Zahlen des Unternehmens, den einzelnen Ressorts nieder. Ziele sind Zahlen. Mitarbeiter wollen Ziele, um sich daran zu orientieren und auch zu messen. Und mit dieser Sichtweise habe ich positive Erfahrungen gemacht.

Drei Bausteine werden zur MER montiert:

- Verkaufserfolgsrechnung
- Abweichungsanalyse
- Abstimmbrücke zum Bilanzergebnis

### Das Informations-System zur Marktbearbeitung in der MER

Die Zeilen in der **VERKAUFSERFOLGSRECHNUNG** beginnen mit Informationen über Absatzmengen (Stück, Stunden . . .). Sie sind gleichzeitig auch Orientierungshilfe für die Berichtsempfänger, die Positionen der Verkaufserfolgsrechnung durch einen "Draufblick" im Schnellverfahren einschätzen und Fragen stellen zu können.

Die Spalte "Total" in der Struktur einer MER weist die Gesamt-Absatzmenge aus. In den weiteren Spalten folgen detaillierte Informationen über die Absatzmengen der Produktgruppen (gefächert also und gebündelt). Je nach Sortimentsumfang können auch alle Produkte einzeln oder - klassifiziert bspw. nach einer ABC-Analyse - die absatzstärksten Produkte selektiv ausgewiesen werden. Das ist firmenindividuell zu regeln.

In einer ergänzenden Darreichungsform können die Absätze in einzelne Vertriebsgebiete (bspw. Bundes-

länder) oder in Vertriebsgruppen (bspw. Staaten, Europa, Asien usw.) aufgelistet sein. Eine weitere Darreichungsform wären die Absätze an Kunden- gruppen bzw. einzelne Kunden oder Anwendungs- gebiete (Problemlösungen). Auch hier sind Klassifi- zierungen, sogenannte Informations-Hierarchien, darstellbar.

Entscheidend für die Informationsinhalte der Spalten ist der aktuelle Handlungs- und Entscheidungsbe- darf der einzelnen betrieblichen Fach-Ressorts. Die Spalte "Total" ist dabei immer auszuweisen. Sie "blättert" das Gesamtergebnis je nach Betrachtungs- winkel in Informationszielgruppen auf und ist damit Ausgangspunkt für die Ergebnis-Bewertung.

Eine derart umfassende Informations-Flexibilität braucht als Zuliefersystem ein entsprechend komplex gestaltetes **Vertriebs-/Fakturierungssystem**. Dort müssen die gewünschten Produkt-, Vertriebsgebiets- und Kunden-Absatzmengen geplant sowie im IST erfaßt - also organisiert - und der MER überstellt werden.

Ebenso verhält es sich mit den Umsatz-Informationen in der zweiten Zeile des MER-Strukturbildes. Nur wenn die **Umsätze und Erlösschmälerungen** wie Skonti, Rabatte oder Boni produkt-, vertriebsgebiets- und kundenbezogen **im VERTRIEBSSYSTEM ge- plant und im IST erfaßt werden**, sind die für die Ab- satzmengen beschriebenen Informations-Darrei- chungsformen analog als Unternehmens-Gesamt- Brutto-/Nettoumsatz sowie "aufgeblättert" in den er- läuterten variablen Spalten zu erhalten.

Der Brutto-Umsatz ergibt sich, indem die PLAN- / IST-Absatzmengen mit den PLAN- / IST-Listen- Verkaufspreisen multipliziert werden. Davon werden dann die kundenspezifischen Erlösschmäle- rungen abgezogen. Ergebnis sind der Netto-Umsatz oder die Netto-Erlöse.

Es gibt Branchen / Unternehmen, die keine Listen- Verkaufspreise, sondern nur kundenspezifische Verkaufspreise haben. Dann entfallen die Positionen Erlösschmälerungen und Netto-Umsatz, so daß es nur die Ergebnisgröße Umsatz gibt.

### Produktkosten des Absatzes in der MER

Das MER-Strukturbild weist in der nächsten Zeile die "Grenzkosten (Produktkosten) des Absatzes" aus. Und zwar als Standard- sowie als auftragsweise nachkalkulierte Werte.

Die Produktkosten des Absatzes gliedern sich in die beiden Positionen **PRODUKTKOSTEN PRODUK- TION** und **PRODUKTKOSTEN VERTRIEB**. Beide Positionen werden der MER von der zweiten Säule des **RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS**, der Kalkulation, zugeliefert. Man muß sich das so vorstellen, daß der kalkulierte geplante Produktko- stensatz für jedes geplante oder hergestellte Produkt in der Kalkulation weggespeichert und bis zum Verkauf (Absatz) "vorgehalten" und dann der MER überstellt wird.

Die Produktkosten Produktion sind Standardkosten (Plankosten je Einheit) - im Plan- und Ist-Ergeb- nis. Standardkosten resultieren aus der operativen Jahresplanung. Sie sind also mit den Plan-Produktko- sten-Sätzen identisch. Ich wurde oft gefragt, weshalb dann in der MER ein neuer Begriff **>Standards<** eingeführt werden muß. Dafür sprechen folgende Gründe:

- Nach der Methodik der flexiblen Plankostenrech- nung werden Plan-Umsätze und -Kosten in der periodischen **Ist-Rechnung** anhand der Bezugs- größen in SOLL-Umsätze und -Kosten umgerech- net. Dies geschieht auch in der MER. Aber erst im zweiten MER-Baustein, der **Abweichungsanaly- se**.
- In der Verkaufserfolgsrechnung werden deshalb keine Soll- oder Ist-Produktkosten der Produktion eingesetzt, weil die nächste Zeile im MER-Struk- turbild, der Deckungsbeitrag I (DB I) das Ziel des Vertriebs-Chefs ist; bei Vertriebsgebiets- oder Kunden-Ergebnisrechnungen ist der DB I das Ziel der Regionalchefs. Würden nun Soll- oder Ist- Werte aus der Produktion einfließen, würden sich Kompetenzen und Einflußmöglichkeiten zwi- schen Vertrieb und Produktion vermischen. **Deshalb arbeitet die MER mit dem Plan-Pro- duktkostensatz** der Produktion.
- Der DB I liegt somit zahlenmäßig in der Beein- flußbarkeit des Vertriebs. Hat sich der Begriff **>STANDARDS<** im Unternehmen erst einmal durchgesetzt, so weiß das gesamte operative Ma- nagement, daß ein Abgleich mit dem IST folgt.
- Plankosten (und damit STANDARDS) in der Produktion sind geprägt durch geplante Bezugs- größen und Leistungsdaten. Bspw. durch die ge- plante Jahres-Produktionsmenge, durch Lei- stungsdaten wie Wirkungsgrade, Laufgeschwin- digkeiten, Produktionstage, produktspezifische Eigenschaften oder die geplante Maschinenbele- gung. Würden nun die Plan-Produktkosten in Soll-Produktkosten umgerechnet, so fließen die aktuellen Bezugsgrößen und Leistungsdaten ein. Dies muß auch sein. Aber erst in der Abwei- chungsanalyse. Datenzulieferer der aktuellen IST-Bezugsgrößen und technischen Leistungsdaten aus der Produk- tion in die MER ist übrigens ein **Betriebsdatener- fassungssystem (BDE)**.
- Indem nun in der Verkaufserfolgsrechnung mit Plan-Bezugsgrößen und -Leistungsdaten gearbei- tet wird, hat sich in meiner beruflichen Praxis über die Jahre ein interessantes Phänomen entwickelt: In der operativen Planungsrunde werden die Bezugsgrößen und Leistungsdaten nicht nur einfach "mal so festgelegt", sondern das Management durchdenkt, ja durchdringt den Pro- duktionsablauf des Folgejahrs Monat für Monat sehr gewissenhaft. Denn der **Abgleich zwischen STANDARDS und der REALITÄT zeigt** allen Fach-Ressorts "in voller Härte", wie gut sie ihr "Geschäft" im Griff haben, gibt Fingerzeige für unnötige Folgekosten. **STANDARDS sind so die Grundlage für eine Veranlassungsrechnung**, führen zur Akzeptanz der Planung und fördern die Lernfähigkeit.

Bei Produkten, die unterm Jahr **neu** in das Sortiment aufgenommen werden, existieren keine Plankosten, also Standards. Der Entscheidung, unterjährig ein neues Produkt in das Sortiment aufzunehmen, geht (hoffentlich) in der Regel eine Kalkulation voraus. Dann wird dieser Kalkulationsatz als **STANDARD** in die MER überstellt.

Die **PRODUKTKOSTEN VERTRIEB** sind im System der Kalkulation entweder produkt-, vertriebsgebiets- und kundenspezifisch geplant oder werden aus Erfahrungswerten ebenfalls als Standards der MER übergeben. Bspw. bereiten die Ausgangsfrachten oft ein Problem: An welchen Zielort und mit welchem Transportmittel sollen die Produkte zum Kunden gebracht werden? Hier sind Erfahrungswerte aus Auftragseingangstatistiken der letzten Jahre eine Hilfe.

### Deckungsbeitrag-Stufe I in der MER

Umsatz / Netto-Erlöse abzüglich der Produktkosten führen zu der Ergebniszeile DB I. Neben der bereits erwähnten Zielgröße für die Vertriebsverantwortlichen ist der DB I Ausgangspunkt zweier wichtiger Interpretationsaufgaben:

- **Der DB I hat eine Steuerungsfunktion für die Produktpalette** und ist damit die Grundlage für die Sortimentspolitik. Welche Produkte bringen welchen DB? Es ergibt sich eine "Hitliste", welches Produkt die Nummer 1 und welches Produkt das "Schlußlicht" ist. Sie gibt Hinweise zur Beantwortung der Fragen: Welche Produkte sind aus Ergebnis-Sicht zu forcieren, welche lassen sich fördern und welche befinden sich am Ende ihrer "Lebenskurve".
- Der DB I ist auch Anlaß, in die Produktkosten "hineinzuschauen". Gelingt es wertanalytisch, Kostensenkungspotentiale bei einzelnen Produkten herauszufinden, um so eine Verbesserung des DB I zu erreichen? Vielleicht können sich so Produkte aus dem Mittelfeld der "Hitliste" auf vordere Plätze "katapultieren". Oder das Hinterfragen der Produktkosten führt zu der Erkenntnis, daß die Qualität der Produkte einen Verkaufspreis bräuchte, den der Markt nicht bereit ist zu bezahlen. Oder, daß eine Qualität produziert wird, dessen Level die Kunden nicht brauchen. **Ziel-DB's also vom Markt her formuliert.**

Die erste Deckungsbeitragsstufe der Verkaufserfolgsrechnung ist eine **Veranlassungs- und Entscheidungsrechnung**. "Fragezeichen sind Angelhaken" für Erkenntnisfortschritt und Handlungsbedarf.

### Strukturkosten / Fixkosten in der MER

Die Strukturkosten werden in vollem Umfange ausgewiesen, so wie sie in der Berichtsperiode angefallen sind. Aufgabe ist nunmehr, die **STRUKTURKOSTEN** in mehreren **DECKUNGSBEITRAGSSTUFEN** so zu gliedern, daß sie die Basis für **ZIELMASSTÄBE** von Verantwortungsbereichen bilden.

Entscheidungskriterium für die Anzahl und die Differenzierung der DB-Stufen können bspw. Investitionen in den Markt (Produkte, Anwendungsgebiete, Kunden) oder Organisationseinheiten (**Kompetenz-Zentren**) wie Vertriebsregionen, Sparten- oder Profit-Center-Organisation) sein.

Die weiteren Deckungsbeitragsstufen sind demzufolge unternehmensindividuell zu bilden. Über die Strukturkostenschiene werden der MER die **PLAN- und IST-Strukturkosten** aller Kostenstellen überstellt. Im MER-Strukturbild des **RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS** der Abb. 2 werden beispielhaft als erstes die Strukturkosten für Promotion-Projekte der Produkt-Gruppen gesammelt. Dies führt zum DB II. Anschließend folgen die Vertriebs-Strukturkosten, woraus sich ein Deckungsbeitrag III ergibt.

Lassen sich von den Vertriebskosten bspw. die Kosten für Außendienste in Vertriebsregionen, regionalen Außenlagern oder Vertriebsbüros im Plan und Ist direkt auf eigens eingerichtete Kostenstellen zuordnen, so ergeben sich **SPARTEN- oder PROFIT-CENTER-ERFOLGSRECHNUNGEN**. Zielmaßstab wäre dann der DB III. Zu prüfen ist, inwieweit es Sinn macht, die verbleibenden zentralen Vertriebs-Strukturkosten nach dem Prinzip der Plausibilität oder **durch das Einbringen von Prozeßkosten** (welche Sparte beansprucht die Zentrale in welchem Ausmaß) in den Erfolgsrechnungen abzubilden.

Die restlichen Strukturkosten aus der Sammelschiene werden häufig mit der Zeilen-Bezeichnung "Allgemeine Strukturkosten" ausgewiesen. Hier finden sich sämtliche betrieblichen Strukturkosten von der Beschaffung, Produktion bis hin zur Verwaltung wieder - eben bis auf die bereits dargestellten Vertriebs-Strukturkosten. Verpackt das Unternehmen das Gewinn-Ziel in die Kennzahl Return on Investment (ROI), dann empfiehlt es sich, den ROI als eigene Zeile einzufügen.

Die betriebliche Prozeßkette vom Umsatz über Produkt- und Strukturkosten ist abgeschlossen. **Ergebnis ist der MANAGEMENT-ERFOLG VOR ABWEICHUNGEN.**

### Die ABWEICHUNGSANALYSE

ist das aktive Instrument zur Unternehmensführung. Sie setzt konsequent die Systematik des vernetzten, ganzheitlichen Controlling fort: In den Spalten stehen bei einer funktionalen Organisation die Fachressorts wie Verkauf, Produktion, Einkauf, Finanzen, Verwaltung. Bei einer divisionalen Organisation sind es die einzelnen Sparten und die Zentralbereiche.

In den Zeilen werden Abweichungsarten wie Preis-, Mengen- oder Verbrauchsabweichungen ausgewiesen. Die so entstehende Matrix legt sich wie ein Netz über sämtliche Verantwortungsbereiche und fordert die Verantwortlichen zu einem **gemeinsamen** Hinterfragen der ressort-spezifischen Abweichungen auf, um Chancen zu nutzen und Risiken zu mindern. **Auf die Signalwirkung, etwas zu unternehmen oder zu**

**unterlassen**, und nicht auf Schuldzuweisungen kommt es beim Arbeiten mit der Abweichungsanalyse an.

Rechnerische Abweichungswerte fallen überall dort an, wo mit STANDARDS gearbeitet wird. Nach der Methodik der MER trifft dies für die Produktkosten im IST-Ergebnis zu. Ebenso treten Fremdwährungskursabweichungen für Umsatzpositionen, Erlösschmälerungen, Frachten oder Rohstoffe / Materialien dann auf, wenn in Fremdwährung fakturiert bzw. beschafft wird. Die Kurse für Fremdwährungen werden im Rahmen der operativen Planungsrunde für das Folgejahr als STANDARD-KURSE vom Finanzbereich festgelegt und zwar identisch für die Absatz- wie die Beschaffungsseite.

Zur Ermittlung der rechnerischen Abweichungen bei den Standard-Produktkosten ist für jede definierte Kostenposition eines Produktes ein Soll-Ist-Vergleich durchzuführen. Dazu sind die in den Standard-Werten enthaltenen Plan-Produktkosten mit der Istproduktion je hergestelltem Produkt zu multiplizieren. Somit erhält man innerhalb der MER für jede Produktkostenposition Soll-Werte. Diese Soll-Werte werden den Ist-Kosten auf den Produktions-Kostenstellen gegenübergestellt. Auf den Produktions-Kostenstellen werden die Ist-Kosten im Sinne einer Verantwortungsrechnung ermittelt, indem bspw. die verbrauchten Rohstoffe mit Plan-Preisen und Plan-Währungskursen (falls in Fremdwährung bezahlt wird) bewertet werden. Die sich aus der Differenz ergebenden Abweichungen werden wie bspw. bei Materialien, Energie oder Beschäftigung der Produktion ressortbezogen zugeordnet. Die Material-Einkaufspreis-Abweichungen (Unterschied zwischen Plan- und Ist-Beschaffungspreise bei den Materialien) werden dem Einkauf zugeordnet, indem diese Abweichungsposition direkt aus der Kostenstellenrechnung übernommen wird.

Die Abweichungen bei den Währungskursen errechnen sich, indem den Standard-Währungskursen, die zum Zeitpunkt des Zahlungseingangs bzw. -ausgangs gegoltenen effektiven Kurse gegenübergestellt werden. Zugeordnet werden die Währungskursabweichungen dem Finanzressort und zwar getrennt nach der Absatz- und Beschaffungsseite. Das ist ein Informationsservice für Vertrieb und Einkauf, damit sie Entwicklungen in ihren Märkten verfolgen können.

Dem MANAGEMENT-ERFOLG VOR ABWEICHUNGEN werden die errechneten Abweichungen hinzugefügt oder abgezogen. Ergebnis ist der MANAGEMENT-ERFOLG.

## ABWEICHUNGSANALYSE für > Holding > Beteiligungsgesellschaften

### A. Voraussetzungen

#### PLAN-WERTE

aus der operativen Jahresplanung

#### SOLL-WERTE

Planwerte (Preise) x Ist-Absatz/Ist-Produktion

#### IST-WERTE

zu beachten: Schnittstellen-Qualität

### B. Abweichtungstypen

#### 1. Strukturabweichungen

Plan- ./ . Soll-Werte

- a) Erlös-/Umsatzbereich
  - > bei Verkaufspreisen
  - > bei Absatzeinheiten
- b) Kostenbereich
  - insbesondere im Rohstoffbereich, weil bspw. andere Qualitäten zum Einsatz kommen.

#### 2. Soll-Ist-Abweichungen

- > Verkaufspreisabweichungen
- > Erlösschmälerungsabweichungen
- > Absatzmengenabweichungen
- > Einkaufspreisabweichungen
- > Währungskursabweichungen
- > Produktionsmengenabweichungen
- > Verbrauchsmengenabweichungen

### Abstimmbrücke in der MER

Für das Lesen, das Verstehen und das Interpretieren jeder Art von ERGEBNIS-BERICHTEN hat sich bewährt, wichtige Erfolgsgrößen wertmäßig und damit inhaltlich identisch zu definieren. Unabhängig davon, ob ich einen Kostenstellenbericht, eine MER oder eine Gewinn- und Verlustrechnung vor mir liegen habe. Ein Manager muß sich in den Zahlen sofort wieder- und zurechtfinden. Folglich ist eine Brücke zwischen den Instrumentarien des Erfolgs- und des Finanz-Controllings zu schaffen. Das ist Aufgabe der ABSTIMMBRÜCKE ZUM BILANZERGEBNIS. Der Bilanz-Erfolg muß in jedem Bericht betraglich exakt übereinstimmen!

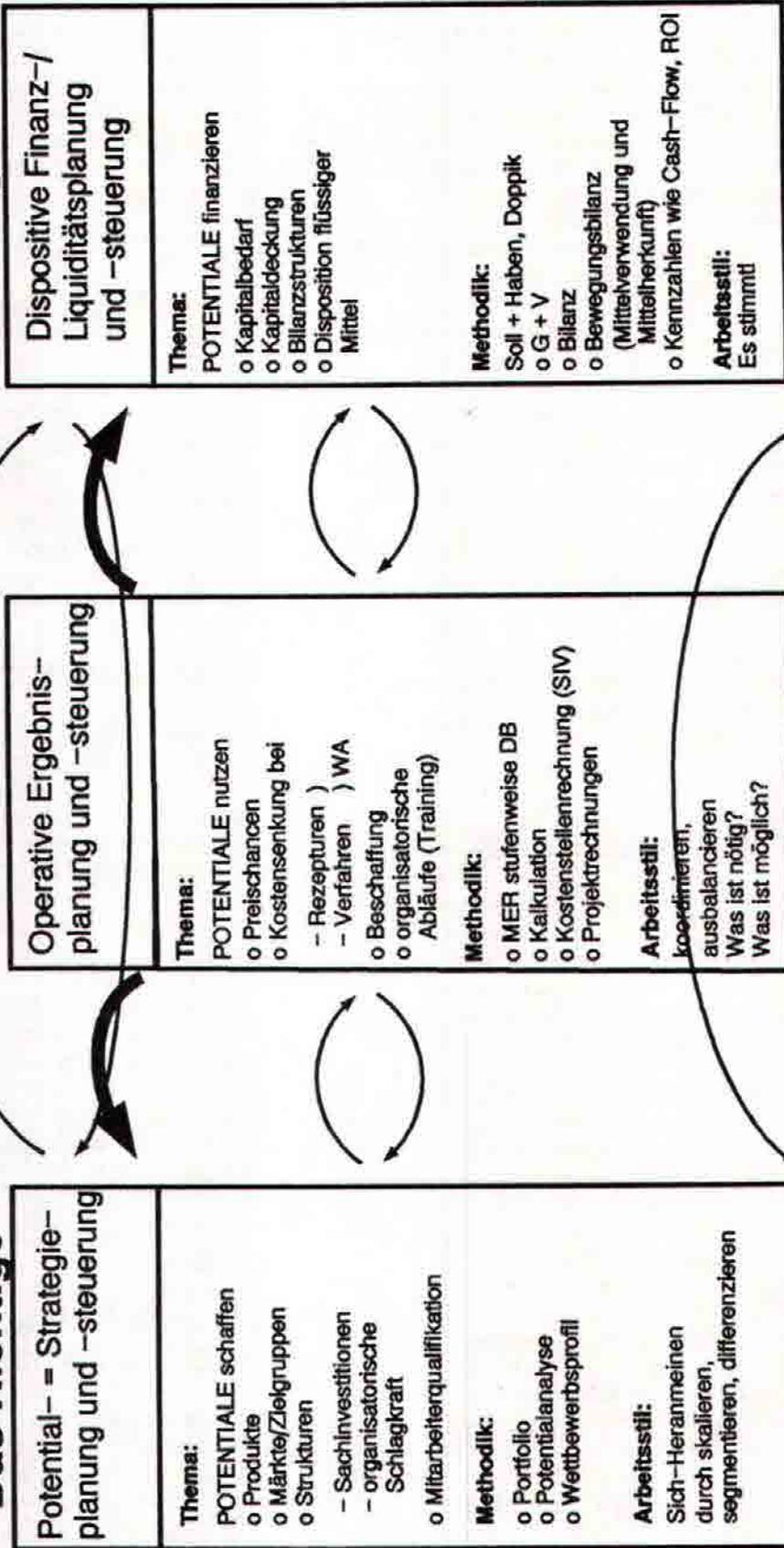
Die Schwerpunkte in der Überleitung vom Management- zum Bilanz-Erfolg sind die Strukturkostenanteile (Fixkostenanteile) der Bestandsveränderungen / Aktivierten Eigenleistungen, Bewertungen sowie das Neutrale Ergebnis (Aufwendungen / Erträge).

**Themenfelder  
im Planungs- = Entscheidungs-Panorama**

**finanziell abgesichert tun**

**wirtschaftlich**

**Das Richtige**



1494

Mönch Pacloll

**Rückkopplung**

1920

> 1960

**Vorkopplung**

## VI. DAS PLANUNGS-PANORAMA

Orientierungstableau für meine Entwicklungsarbeit ist das Planungs-panorama (vgl. Abb. 3). Um den Charakter des Entscheidens bei Planungsaktivitäten zu manifestieren, habe ich von Anfang an vom **"Planungs- = Entscheidungs-Panorama"** gesprochen. Werden Zahlen in der Planungsrunde einfach so "hingewischt" als "Absichtserklärung", dann ist Planung reine Makulatur. PLANEN heißt z. B., welchen Kunden soll im folgenden Wirtschaftsjahr mit welchen Produkten welcher Nutzen geboten werden. Dies bedeutet Entscheidungen treffen, sich festlegen und den Markt gedanklich durchdringen.

Das PLANUNGSPANORAMA bietet bei der Entwicklungsarbeit doppelten Nutzen:

- Dem Management die Instrumente des Rechnungswesen-Panoramas im unternehmensweiten Verbund der Informationssysteme zu positionieren.
- Einen historischen Abriss über die Entwicklung der Entscheidungstypen und deren Instrumentarien zu geben.

Das Rechnungswesen-Panorama der Abb. 2 ist in der zweiten Säule der Abb. 3 positioniert. Es dient der operativen Ergebnisplanung und -steuerung, dem **Erfolgs-Controlling**.

### CONTROLLING DER FINANZEN

Historisch entstand zuerst die Methodik zur Planung und Steuerung der Finanzen. Der italienische Mönch Pacioli hat im Jahr 1494 die Methodik der Doppik durchformuliert. Jeder Geschäftsvorgang wird im Soll und Haben betragsidentisch verbucht. Deshalb auch der Arbeitsstil: "Es stimmt!" Die Ergebnisse werden in der Gewinn- und Verlustrechnung (G & V) und Bilanz ausgewiesen und sind "Momentaufnahmen", bezogen auf ein Tagesdatum (in der Regel das Ende des Wirtschaftsjahres, das Halbjahr oder auch der Monat). Sie zeigen den aktuellen Bestand aller Positionen im Anlage- und Umlaufvermögen. Es sind die **a k t i v e n** Positionen, mit denen der tägliche Betrieb vollzogen wird. Die **p a s s i v e n** Positionen zeigen, woher hierzu das Geld kommt. Nämlich entweder aus Eigenmitteln oder fremdfinanziert durch bspw. Banken, Lieferanten oder Teilhaber.

Von der tagesbezogenen Momentaufnahme an betrieblichen Vermögens- und Kapitalbeständen löst sich die Bewegungsbilanz. Sie hält die Veränderungen bei jeder einzelnen aktiven und passiven Bilanz-Position fest und bildet so für eine Berichtsperiode die Bewegungen ab. Welche finanziellen Mittel sind in welche Anlagen- und Umlaufvermögenspositionen geflossen, also verwendet worden?

Kennzahlen wie Cash-Flow, ROI oder Working Capital geben einen Hinweis darauf, wie ausgeprägt die "finanzielle Manövriermasse" des Unternehmens für die Bewältigung des aktuellen Geschäftes ist, insbesondere jedoch für geplante Forschungs- und Entwicklungs-Vorhaben, für Investitionen in den Markt, in Produktionsanlagen oder bspw. auch in die Organisation, für die **Finanzierung von Potentialen** der unternehmerischen Ausrichtung.

Und damit sind wir beim Thema FINANZ-CONTROLLING, der Finanz- / Liquiditätsplanung und -steuerung. Welchen Kapitalbedarf hat das Unternehmen gegenwärtig, im laufenden Wirtschaftsjahr sowie für die strategische Ausrichtung der nächsten Jahre? Ist dieser Kapitalbedarf durch Eigenmittel zu decken oder bedarf es mittel- und langfristiger Darlehen? Wie werden die Firmen-Bankkonten "jongliert"? Nach dem Prinzip der "kommunizierenden Röhren"? - das eine Konto gerät ins Minus, beim anderen "quillt" der Haben-Saldo auf. Diese Disposition der flüssigen Mittel wird heute durch Cash-Management-Systeme gesteuert.

### ERGEBNIS-CONTROLLING

Das Finanz-Controlling setzt auf den Zahlen des ERFOLGS-CONTROLLING auf, also der operativen Ergebnisplanung und -steuerung. Erst wenn der aktuelle und künftig zu erwartende MANAGEMENT-ERFOLG vorliegt, lassen sich Finanzfragen angehen und beantworten.

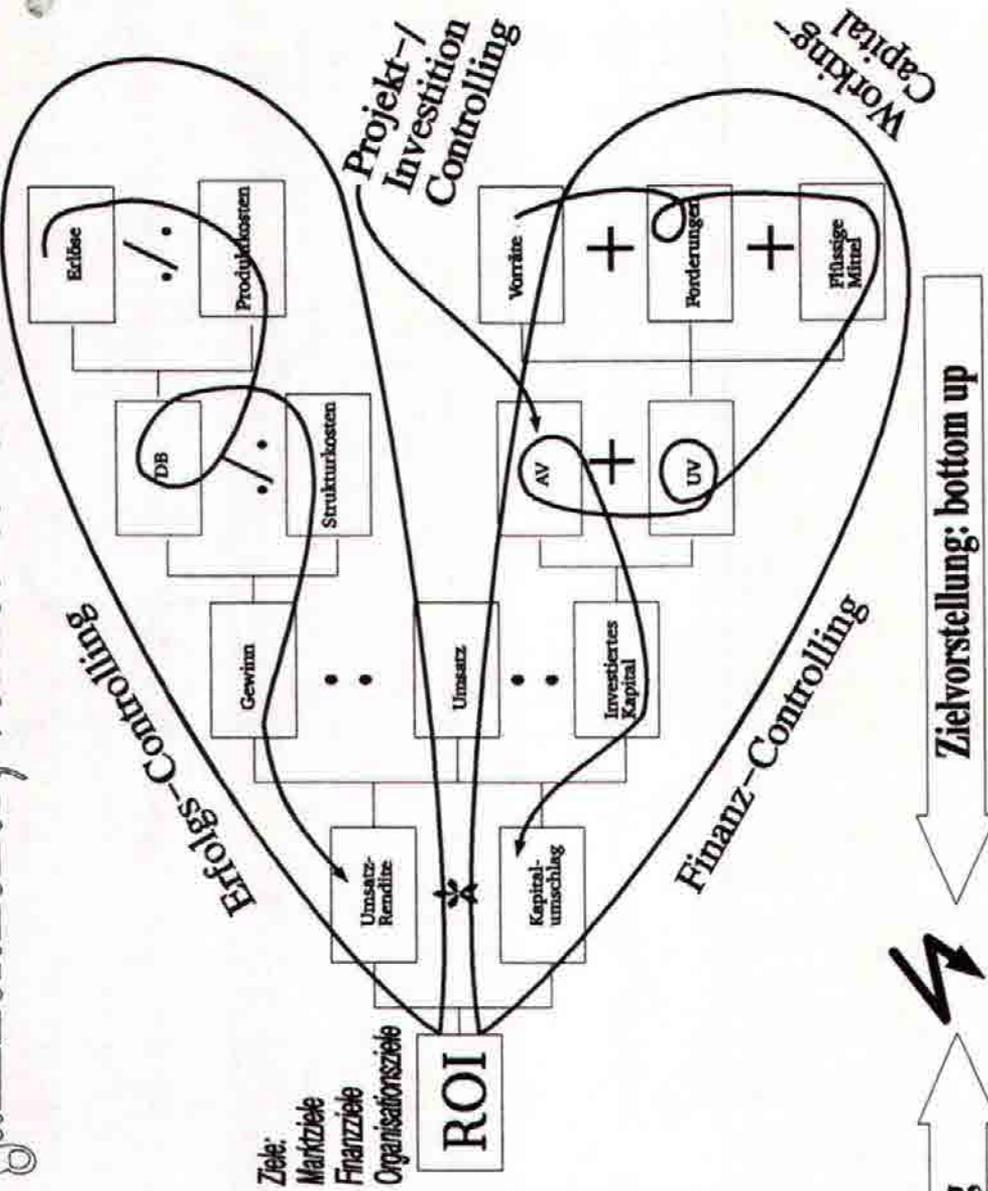
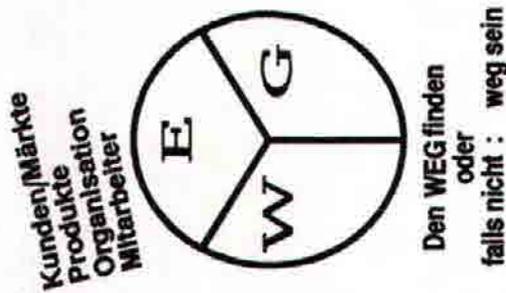
Die Methodik des Erfolgs-Controlling kommt aus dem RECHNUNGSWESEN-PANORAMA. Der in der mittleren Säule der Abb. 3 beispielhaft genannte Arbeitsstil >koordinieren, ausbalancieren, was ist nötig? oder was ist möglich?< deutet an, daß Ziel und damit Stoßrichtung des Erfolgs-Controlling die Ergebniswirksamkeit, also die Beantwortung der Frage ist, welcher Erfolg mit welchen Produkten, bei welchen Kunden, mit welcher Fertigungs- / Dienstleistungs-Technologie und welchem Organisations-Apparat erreicht wird sowie mit Blick nach vorne, zu erreichen ist.

### STRATEGISCHE PLANUNG DER POTENTIALE / FÄHIGKEITEN

Die STRATEGISCHE POTENTIALPLANUNG und -STEUERUNG beschäftigt sich mit der Frage, welche Produkte für welchen Kunden (Märkte/Zielgruppen) einen Anreiz bieten, unsere Produkte zu kaufen. Es geht um die Frage des Unternehmenszwecks: **Mit welcher Problemlösung (Produkt) kann einem potentiellen Kunden ein Nutzen geboten werden?**

# Das Controlling aus ganzheitlicher, vernetzter Sicht

wofür sind wir da?  
**Leitbild**  
 braucht man uns noch so?



top down: Zielerwartung Zielvorstellung: bottom up



Einordnung des  
 Planungsparadimas

Einstiegsfrage ist die Identifizierung und Differenzierung der aktuellen und geplanten Produkte. Identifizierung heißt, es sollte überprüft werden, ob die im Verkaufsprospekt, in der Verkaufspreisliste oder dem Kunden in welcher formalen Form auch immer präsentierten Produkte tatsächlich das gegenwärtige Produkt-Sortiment darstellen. Oder ob nicht in die präsentierte Produktpalette Leistungen "hineingeschlüpft" sind, die einem Kunden in der Leistungsrealisierung Nutzen geboten haben, bei weiteren Geschäften wie selbstverständlich mit geleistet, aber nicht extra bezahlt werden.

Hier ist der Übergang zur Produkt-Differenzierung. Ein Produkt ist nicht nur das, was man sehen, anfassen kann. Zum Produkt gehört auch, wie die Akquisition zum Vertragsabschluß, wie die Verpackung, wie die Betreuung in der Anwendung oder wie bspw. der Service nach der Inbetriebnahme erfolgt. Differenzieren bedeutet, Prozeßketten zu definieren vom ersten Kundenkontakt bis hin zur erfolgreichen Produktübergabe und weiteren nachhaltigen Betreuung (Versorgung). Die Elemente der Prozeßketten sind dem Kunden zu verargumentieren, deren Nutzen ist "rüberzubringen".

Und dafür sind **Potentiale zu schaffen**. Nicht nur in den Produkten, Märkten / Zielgruppen, sondern auch in den betrieblichen Strukturen. Damit sind die Sachinvestitionen in die Produktherstellung ebenso gemeint wie die Investition in die organisatorische Schlagkraft. Potentiale schaffen ist ein Thema der Personal- und Organisationsentwicklung. Hierzu gehören die Mitarbeiterqualifikation und die Qualität der Informationsversorgung. Die in den vergangenen Jahren so populär gewordenen Inhalte des Begriffs des INFORMATIONSMANAGEMENTS sind strategisch zu behandeln. Die instrumentale Ausstattung der betrieblichen Controlling-Landschaft ist eine **strategische Entscheidung**. Die Methoden der Portfoliotechnik, Potentialanalyse oder Wettbewerbsprofile sollen ein Unternehmen mit seinen Produkten im Markt differenzieren und attraktiv machen. Es sind **Wettbewerbsvorteile** zu identifizieren. Dazu gehört ein Führungs- und Arbeitsstil, der gekennzeichnet ist durch moderate Teamarbeit des Sich-Heranmeinens / Auslotens aller Ressortverantwortlichen und deren Mitarbeiter.

Die organisatorische Schlagkraft eines Unternehmens wird mitgeprägt durch die Qualität der operativen Ergebnisplanung und -steuerung. Deren Installation hat organisatorische, personelle und finanzielle Konsequenzen. Der Nutzen eines qualitativ hochwertigen Controlling-Instrumentariums läßt sich auch visuell demonstrieren.

## DARSTELLUNG: CONTROLLING GANZHEITLICH

Dazu bietet sich **das Controlling aus ganzheitlicher, vernetzter Sicht** (Abb. 4) an. **Alle Elemente einer CONTROLLINGGERECHTEN UNTERNEHMENSKULTUR finden sich vernetzt wieder:**

- Das Planungs- und Rechnungswesen-Panorama sowie der Führungsstil "Führung durch Ziele".
- Das Unternehmens-Leitbild, welches manifestiert, mit welchem Kundennutzen wir im Markt vertreten sind und zum Hinterfragen auffordert, ob wir auf Dauer so noch gebraucht werden.

## Der WEG

- Der WEG, die STRATEGIEN bei Kunden/ Märkten, Produkten, Finanzen, Organisation und Mitarbeitern, um das Unternehmens-Leitbild zu verwirklichen. Das WEG-Symbol, das Markenzeichen der Controller-Akademie, bündelt drei wesentliche Unternehmens-Zielsetzungen: W steht für Wachstum, E für Entwicklung und G für Gewinn.
- Ein Unternehmen muß bestrebt sein, quantitativ zu **wachsen** (W), indem attraktive Märkte mit attraktiven Produkten bedient werden. Produkte, Technologien, Service u. ä. sind permanent weiter zu **entwickeln** (E). Selbst Branchen, die über Jahrzehnte keine Produkt-Lebenskurven kannten, müssen spätestens seit der zweiten Hälfte der achtziger Jahre mit dem Phänomen von Substitutionsprodukten leben. Deren Qualität kommt dem eigenen Produkt sehr nahe, ist in den Produktkosten jedoch um bspw. 10 % - 30 % günstiger. Die Produktentwicklung hat also andauernd Marktbewegungen zu beobachten. Daneben ist natürlich ebenso die Personal- und Organisationsentwicklung ständig im Auge zu behalten. Hierzu eine Anekdote am Rande: Unlängst hat mich ein Unternehmer gefragt, ob es nicht eine DIN-Norm für die Qualität der Controlling-Instrumente gäbe. Denn er würde gerne damit werben, daß sein Unternehmen nach modernen Management-Methoden geführt wird.
- Ohne **Gewinn** (G) gibt es keine Substanzerhaltung im Betrieb, keine Finanzmittel für Investitionen in Märkte, Mitarbeiter oder Organisation. Nachhaltig dafür zu sorgen, daß ein Unternehmen Ertrag erzielt und Verlust vermeidet, ist Ziel der Instrumente des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS. Das WEG-Symbol läßt sich in einem pragmatischen Satz artikulieren: Entweder ein Unternehmen findet seinen Weg oder es ist **w e g!**

Die operative Umsetzung der Strategien in Markt-, Finanz- und Organisationsziele wird durch die Instrumente des Erfolgs- und Finanz-Controlling dokumentiert und analysiert. Im Strukturbild der Abb. 4 ist die verbindende Klammer die Kennzahl Return on Investment (ROI), aufgefächert als "Kapitalertrags-Stammbaum".

## ROI-Stammbaum

Der ROI-Stammbaum ist ein Schrittmacher für Verbesserung der Plan- und Ist-Ergebnisse. Jedes Ressort, jeder Mitarbeiter findet sich im Strukturbild

des ganzheitlichen Controlling mit seinem Ergebnisbeitrag zum Return on Investment wieder. Das drücken die Spiralen in den Bausteinen des Erfolgs- und Finanz-Controlling aus.

Zwei Aktionsformeln bestimmen den ROI: Die Umsatzrendite und der Kapitalumschlag. Der Umsatzrendite, in Abb. 4 dem oberen ROI-Ast, arbeiten die Instrumente des Erfolgs-Controlling, dem Kapitalumschlag, dem unteren ROI-Ast, arbeiten die Instrumente des Finanz-Controlling zu.

Die Instrumente des Erfolgs- und Finanz-Controlling, die Säulen des PLANUNGS-PANORAMAS stehen im betrieblichen Alltag nicht nebeneinander, sondern sind einem ständigen wechselseitigen Beziehungsprozeß unterworfen. Deren Aufforderung zu einem ganzheitlichen, vernetzten Aktionismus illustriert folgendes Beispiel.

Durch eine ROI-Analyse wird bspw. festgestellt, daß im Umlaufvermögen, bei den Beständen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen oder Fertig-/Halbfertigprodukten eine hohe Kapitalbindung vorliegt. Dies wirkt sich in den Ergebnissen des Erfolgs-Controlling negativ auf den Management-Erfolg und die Preisziele der Nach(Ist-)Kalkulationen aus. Hinter diesem ungünstigen operativen Ergebnis kann die strategische Entscheidung stehen, aus Sicherheits(Markt-)gründen eine (unwirtschaftlich) hohe Bestandshaltung zu fahren, weil die Kunden auf Just-in-Time-Anlieferung bestehen.

Diese Vernetzung drücken die Spiralen im ROI-Stammbaum aus. Gelingt es - idealtypisch formuliert - die Erlöse durch eine Produkt-Differenzierung im Markt zu erhöhen und die Produktkosten durch eine Wertanalyse zu senken, ergibt sich ein höherer Deckungsbeitrag. Gelingt es ferner, die Strukturkosten bspw. durch die Methode des Zero Base Budgeting (ZBB) zu reduzieren, führt all dies zu einem höheren Gewinn, zu einer verbesserten Umsatzrendite und damit einem verbesserten ROI. Natürlich nur unter der Prämisse, daß all diese Maßnahmen nicht zu einem schlechteren Kapitalumschlag führen.

Diese Wirkungskette im Erfolgs-Controlling läßt sich auch im Finanz-Controlling darstellen. Können die Bestände an Vorräten bei Fertig-/Halbfertigprodukten, bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen gerade so niedrig gehalten werden, daß die Produkt-Auslieferung bzw. die Produktion nicht gefährdet sind, dann wirkt sich dies positiv auf das Umlaufvermögen aus. Optimierungsprogramme hierfür werden bspw. unter Produktions-Planungs- und Steuerungssystemen zusammengefaßt. Das Umlaufvermögen wird ferner günstig beeinflusst, wenn es gelingt, bei Kunden-Forderungen (Debitoren) kurze Zeiträume bis zum Zahlungseingang zu realisieren. Hier ist der Vertrieb gefordert, mit den Kunden entsprechende Zahlungsvereinbarungen zu gestalten. Schließlich nimmt die Steuerung der flüssigen Mittel Einfluß auf den Umfang des Umlaufvermögens.

All diese Überlegungen im Rahmen einer ROI-Analyse wirken sich auf die notwendigen Bestände

an Vorräten, Forderungen und flüssige Mittel und damit auch auf die Höhe des Working Capital (Umlaufvermögen ./ kurzfristige Verbindlichkeiten) aus. Mit dem Umlaufvermögen hat auch das Anlagevermögen Einfluß auf den Bedarf des zu investierenden Kapitals. Ist ein Anlagengut gekauft, läßt sich die getroffene Investitions-Entscheidung in der Regel nur mit Verlust revidieren. Ein unternehmensweit einheitliches Investitions- und Projekt-Controlling, basierend auf den Daten aus den Instrumenten des Erfolgs- und Finanz-Controlling, hilft, alle Ressorts in den Entscheidungsprozeß bei Gütern des Anlagevermögens einzubinden.

Jetzt wird klar, weshalb das Strukturbild der Abb. 4 den Titel "Controlling aus ganzheitlicher, vernetzter Sicht" trägt. Jeder Mitarbeiter in einem Unternehmen findet sich in den beschriebenen Wirkungsketten wieder und kann seinen Ergebnisbeitrag planen oder als Istgröße nachvollziehen.

Der controllinggerechte Führungsstil >Top down und bottom up<. Die Zielerwartungen des Managements und die Zielvorstellungen der Mitarbeiter werden klar artikuliert und ausdiskutiert. Dabei soll es durchaus blitzen, sollen Ziele des Unternehmens, der Mitarbeiter, Prämissen der Ziele und persönliche Wertungen vorbehaltlos auf den Tisch kommen (vgl. Abb. 1). Entscheidend ist, daß nach einem Zielvereinbarung-Gespräch Übereinstimmung zwischen Vorgesetzten und Mitarbeitern gegeben ist und nicht nach Verlassen des Raumes >jeder< sein "eigenes Süppchen kocht".

**Die Strukturbilder des Rechnungswesen- und Planungs-Panoramas sowie des ganzheitlichen, vernetzten Controlling waren und sind meine Vision auf dem Weg zum Fernziel, eine MER für die betriebliche Praxis einzurichten.**

## EDV-Lösung

Die Entscheidung ist gefallen: Das Softwarehaus MIP in München, Landsbergerstraße 398, wird meine betriebswirtschaftlichen Controlling-Konzeptionen in Software umsetzen. Die Idee ist ja die, daß im Themaheft erwähnt wird, wo die "Hoh'schen Konzeptionen" als Computer-Lösungen zu bekommen sind.

Die **mip** GmbH arbeitet im Bereich der Führungsinformationssysteme - zum einen in der Individualentwicklung, zum anderen mit dem standardisierten Konzept EVA (Executive's Visible Advantage) für ein Management Informationssystem.

Sie bietet umfassende Beratung an in den Bereichen Projektkonzeption (Check oder Mithilfe beim betriebswirtschaftlichen Konzept, Erstellung des dv-technischen Konzepts), Umsetzung, Schulung und Einführung.

# VII. CONTROLLER'S JOB: EIN FUNKTIONIERENDES CONTROLLING HINZUKRIEGEN . . .

"... getting controlling done by the managers"

Am Anfang stand die Überzeugungsarbeit. Wozu braucht's Controlling? Der Hinweis, daß das Unternehmen Erlös- und Kostentransparenz braucht, die Ergebnisbeiträge der einzelnen Produkte kennen muß, wird von jedermann bejaht, häufig jedoch als bereits gegeben betrachtet. Über Sinn und Zweck eines qualitativ hochwertigen Controlling-Instrumentariums zu überzeugen, gelang mir am besten anhand der Abb. 5. Unter einer Vielzahl von Faktoren habe ich vier entdeckt, die einen stetig steigenden Druck auf den Koordinationsbedarf aller betrieblichen Ressort-Aktivitäten begründen:

mehr. Es wird zunehmend auch "Soft- und Orgware" verlangt.

- > Unternehmen werden immer größer, die Firmenzusammenschlüsse der letzten Jahre sind ein Beleg dafür. Der Druck zur Delegation von Verantwortung, zur Dezentralisierung (Sparten-Or-

***Sinn und Zweck des Controllings***  
***oder :***  
***Wozu braucht's Controlling?***

## Druck auf die Notwendigkeit, Controlling zu brauchen

- > Unternehmen bewegen sich in heterogenen Märkten. Produkte werden immer mehr austauschbar, Kunden verlangen über das Produkt hinaus Problemlösungen, Beratung in der Anwendungstechnik. Hardware (Produkt) zu verkaufen, genügt nicht

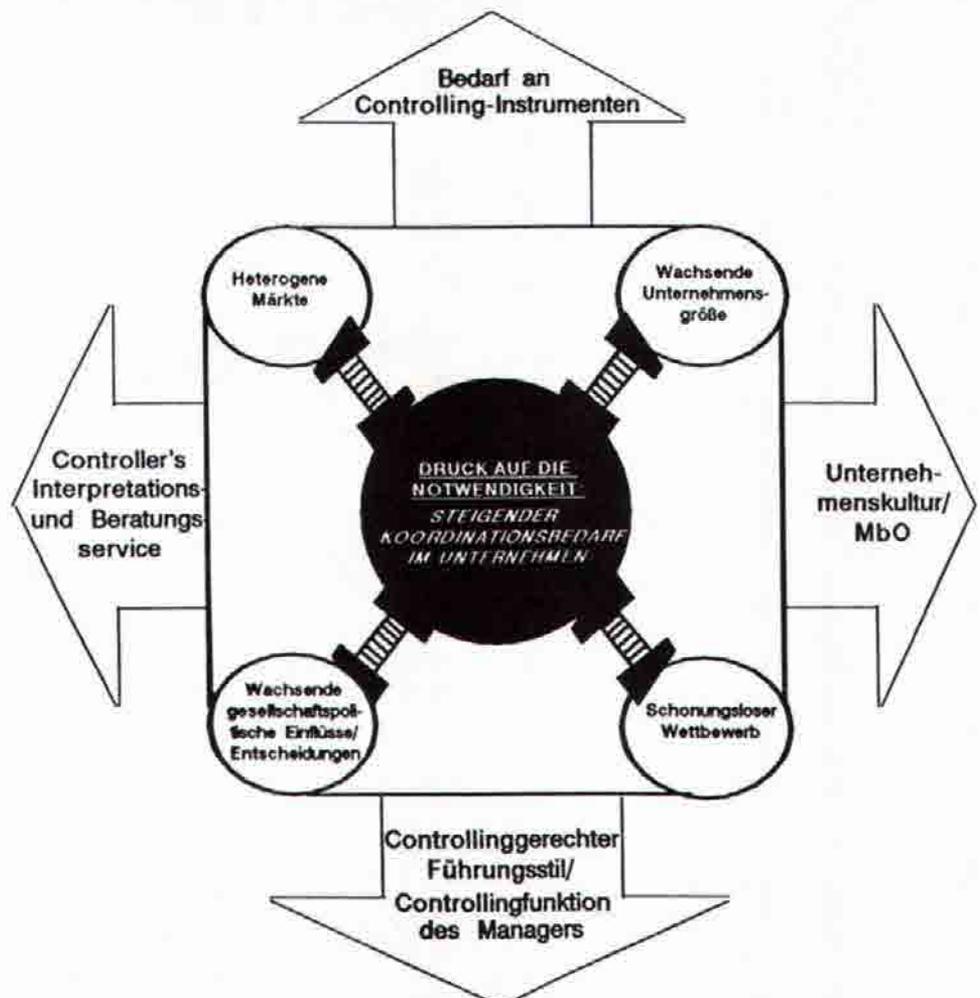


Abb. 5

- ganisation, Profit-Center) nimmt zu.
- > Kennzeichen eines schonungslosen Wettbewerbs weltweit sind nicht nur die "take overs" der letzten Jahre. Wettbewerber nutzen Schwächen des Konkurrenten sofort aus. Kundenbindungen aufrechtzuerhalten verlangt neue Techniken in der externen Kommunikation.
  - > Unternehmenspolitische Entscheidungen wie Standortfragen, Investitionen oder Werbeaussagen werden von der öffentlichen Meinung beeinflusst.

Für die Controlling-Instrumentierung bedeutet dieser Druck auf steigenden Koordinationsbedarf, daß die betrieblichen Erfolgsfaktoren zu identifizieren und je nach Problem- und Fragestellung zur Entscheidungsfindung zu verketten sind. Dieses "Verketten" unterschiedlicher Entscheidungskriterien ist in der Regel zeitkritisch. Schneller Handlungsbedarf ist gefordert. Heute "frißt" nicht einfach der Große den Kleinen, sondern der Schnelle den Langsamen.

Es empfiehlt sich, Sinn und Zweck des Controlling, verbunden mit einer Präsentation der eigenen Vision über die Controlling-Instrumentierung, dem Top-Management in einem Workshop "rüberzubringen", mit dem Ziel, einen Projektauftrag zur "Neuausrichtung des betrieblichen Berichtswesens" zu bekommen.

## Controlling & Controller

Und geradezu typisch entsprechend der Vorgehensweise der Controller-Akademie ist anfangs zu klären, was Controlling ist, wer Controlling macht und was das Rollenverständnis sowie die Funktion eines Controllers ist. Daraus hat sich das in Abbildung 6 gezeigte BEGRIFFS-VERSTÄNDNIS - über viele Controller-Berufsjahre immer wieder verfeinert - entwickelt.

Dieses Begriffsverständnis kennt drei Dimensionen: Das funktionale, das instrumentale und das institutionale Controlling. Diese begriffliche Analyse bietet für die tägliche Controllerarbeit immense Vorteile.

Wer kennt nicht die müde machenden Diskussionen, wer für die Planungsinhalte oder für die Erstellung eines Forecasts verantwortlich ist; oder, wozu braucht es überhaupt ein Berichtswesen und dann auch noch mit Deckungsbeiträgen über Kunden, Produkte oder Maschinenstunden ("Damit verkaufen Sie kein Kilogramm mehr"; "Unsere Produktkosten haben wir völlig im Griff und der Markt sagt uns eh, was wir zu tun haben" u. ä.

Die Überzeugungsarbeit fällt mit diesem Begriffsapparat zwar "nicht unter den Tisch". Aber bei permanentem und penetrantem "danach leben" ist die Überzeugungsarbeit irgendwann von Erfolg gekrönt und **die Controller haben ein "Geländer" zur Selbstmotivation.**

## Begriffsklärung

### Controlling < ——— > Controller

#### ■ FUNKTIONAL

*Eine Funktion jedes Managers:*

- Prozeß der Zielfindung/-setzung
- Planung (strategisch/operativ/dispositiv)
- Plan-/Soll-/Ist-Vergleich
- Steuerung / Regelung

*Deshalb die Funktion des Controllers:*

- Controllinggeeigneter, selektiver Informationsservice
- Interpretationsservice und Beratung für das Management zur Initiierung von Aktionsprogrammen  
Methoden-/Verhaltens-Kompetenz

#### ■ INSTRUMENTAL - Daraus folgt:

Die leistungs- und finanzwirtschaftlichen Instrumente als Architekturfunktion des Fachbereiches "Betriebswirtschaft/Controlling..."

... und diese Instrumente für strategische, operative und dispositive Entscheidungsinhalte

#### ■ INSTITUTIONAL - Daraus folgt:

Die hierarchische Eingliederung des Fachbereiches "Betriebswirtschaft/Controlling..." - > Der Controller als Begleiter; durch andere hindurch wirkend.

Abb. 6

Versteht man CONTROLLING als den Prozeß der Zielfindung und -setzung, der darauf aufsetzenden Planung (strategisch / operativ / dispositiv), dem sich anschließenden Plan-/Soll-/Ist-Vergleich und der daraus resultierenden Steuerung oder Regelung, dann ist klar, wer Controlling macht: So verstandenes Controlling ist ausschließliche Aufgabe eines jeden Managers. Nur der Verantwortliche (irgendeines Fachbereiches kann und muß für seinen Bereich Ziele finden und setzen, diese planen (Strategien festlegen, in operative Maßnahmen umsetzen und in Budgets

bewerten, disponieren) und aufgrund der Realität - gemessen am Plan - agieren oder reagieren.

**Ergebnis: Controlling ist eine der Management-Funktionen.**

Was macht der Controller - was ist Controller-Funktion? Sein Service-Bereich, **die Abteilung Betriebswirtschaft / Controlling, hat insbesondere zwei "Aufgaben-Pakete" zu bewältigen:**

- > Einen für das Management controllinggerechten, selektiven Informations-Service einzurichten. Controllinggerecht soll hier so verstanden werden, daß Management-Informationen so zu produzieren und aufzubereiten sind, daß die Fachbereiche - nach dem "klassischen Verständnis" Beschaffung, Produktion und Vertrieb - die **Konsequenzen von ENTSCHEIDUNGEN** bei Produkten, Kunden oder Produktionsverfahren sofort erkennen können. Hierzu gehört auch das Informations-Service-Angebot von Sensitivitäts-Analysen für die Fragestellungen "Was wäre, wenn wir so oder so entscheiden?".
- > Zum controllinggerechten, selektiven Informations-Service gehört ferner, daß jedem Manager in seinem individuellen Bericht jene Erlöse und Kosten abgebildet werden, die er Kraft seiner **KOMPETENZEN beeinflussen** kann.

Der Begriff "selektiv" steht für zwei Sachverhalte:

1. Jedem Manager nur die Informationen zur Verfügung stellen, die er braucht.
2. Die Beantwortung spontaner, nicht voraussehbarer Fragestellungen.

Beide Sachverhalte sind leicht formuliert und oft gefordert, stellen aber an die Fachbereiche Controlling und Org/DV sehr hohe (manche meinen schier unlösbare) Anforderungen (**Controller's Methoden-Kompetenz**).

- > Nämlich die Zahlen und Kommentare dem Management interpretieren helfen, damit es Chancen und Risiken sehen kann und entsprechende Aktionsprogramme durch das Management initiiert werden (**Controller's Verhaltens-Kompetenz**).

Aus dieser Controller-Funktion leitet sich die instrumentale Begriffsdimension von selbst ab:

**Ein controllinggerechter Informations-Service braucht ein erfolgs- und finanzwirtschaftliches Instrumentarium. Und zwar differenziert und selektiert nach strategischen, operativen und dispositiven Entscheidungsinhalten für das Management.**

**Was jedes Management, jeder Controller, kurz: jede Firma allerdings individuell für sich zu entscheiden hat, sind**

- > Umfang und damit die Komplexität des Instrumentariums sowie
- > den Detaillierungsgrad der Zahlen, der Informationen generell.

## Pflichtenheft Controller

Es verbleibt die Erläuterung des institutionalen Controlling-Begriffs. Damit ist der Fachbereich Betriebswirtschaft gemeint, wenn vom "Controlling" gesprochen wird. Also das Organigramm. In der beruflichen Praxis hat es sich bewährt, den Fachbereich Controlling in der zweiten hierarchischen Ebene "aufzuhängen".

Der Begriffserklärung, was Controlling ist, folgen Gespräche im Management-Kollegenkreis, welche Fragen von einem controllinggerechten Berichtswesen beantwortet werden sollen. Einen Auszug aus dem betriebswirtschaftlichen Pflichtenheft gibt die Abb. 7. Die Erfahrungen mit MANAGEMENT-INFORMATION-SYSTEMEN (MIS) in den 60er Jahren haben gezeigt, daß Manager nicht in der Lage sind, ihre Informationsbedürfnisse umfassend zu formulieren. Das ist auch nur menschlich. Diesem Sachverhalt Rechnung tragend, leitet sich eine sehr harte Prämisse für die ZIELSETZUNG des einzurichtenden Controlling-Instrumentariums ab:

**Entwicklung einer betriebswirtschaftlichen Berichtswesen-Konzeption, welche auf heute bekannte, insbesondere auf bislang unbekannte Fragen des Managements Antworten geben kann - und dies bei einem ökonomisch und zeitlich vertretbaren Aufwand!**

**Einschränkend** ist allerdings dem Management zu sagen, daß kein noch so perfektes Controlling-Instrumentarium ersetzt, daß das Management die "richtigen" Fragen stellt und entscheidet. Ferner sind **Rahmenbedingungen** zu erfüllen: Die Mitarbeiter im Fachbereich Controlling müssen qualifiziert sein bzw. durch flankierende Maßnahmen qualifiziert werden. Es braucht eine entsprechende organisatorische Ausstattung und die Fachbereiche müssen den beschriebenen controllinggerechten Arbeits- und Führungsstil im betrieblichen Alltag leben. Hier hat das Top-Management Vorbildfunktion.

## Leitsatz

Beim Start in die Architektur des Rechnungswesen-Instrumentenkastens mit dem Fernziel MER habe ich mir folgenden LEITSATZ zur Arbeitsvorgabe gemacht:

- \* **Erst methodisch organisieren,**
- \* **dann rationalisieren und differenzieren**
- \* **und dann computerunterstützt automatisieren und integrieren.**

## Passende Software

Soll Controlling eingerichtet oder das Berichtswesen neu gestaltet werden, so ist die betriebliche Praxis häufig die, daß nach einer "passenden Controlling-Software" gesucht wird. Bei dieser Vorgehensweise wird nach meiner Auffassung das Pferd "von hinten aufgezäumt". Zuerst sollte meiner Ansicht nach Klar-

heit darüber bestehen, was betriebswirtschaftlich die einzurichtenden Controlling-Instrumentarien an Aussagekraft bringen sollen. Das ist mit "Erst methodisch organisieren" gemeint.

Dazu sind in der Regel Kostenarten, Kostenstellen oder bspw. auch Schnittstellen rational zu gestalten, die Produkte sind sowohl für die Kalkulationen wie auch für das Fernziel MER zu differenzieren. Erst danach, wenn die betriebswirtschaftliche Controlling-Konzeption steht, sollte man nach dem Verständnis des LEITSATZES über die zu installierende Soft- und Hardware entscheiden. Robert Townsend hat auf diese Reihenfolge in der Installation von Systemen schon vor Jahrzehnten in seinem Buch "Up The Organisation" aufmerksam gemacht (vgl. Abb. 8).

### Betriebswirtschaftliche Controlling-Konzeption

Die von mir installierte betriebswirtschaftliche Controlling-Konzeption zeigt die Abb. 9. Hier finden sich die drei Säulen des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS wieder. Also die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung (im Strukturbild Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich - KSIV genannt), die Kalkulation (im Strukturbild der Abb. 9 Kostenträgeranalyse genannt) und die MER - "ausgebaut zu einer mehrdimensionalen

**Auszug aus dem Pflichtenheft (Konzeption):**

---

*Typische Controllingfragestellungen:*

- > Befinde Ich mich noch auf Ziel (Plan) - Kurs?
- > Welche Abweichungsursachen haben wir - und welcher Handlungsbedarf folgt daraus?  
Beispielsweise: Struktur-, Verkaufs-/Einkaufspreis-, Mengen-, Verbrauchs-, Währungskurs-, Beschäftigungsabweichungen, usw.
- > Welche Produkte tragen in welcher Höhe zur Gewinnsituation bei (Erföstransparenz)?
- > Mit welchen Produktionsanlagen trage ich am meisten zur Gewinnsituation bei (Kostentransparenz)?
- > Rentiert sich noch das Geschäft in Vertriebsregion ....?
- > Welche Kosten sind an welcher Stelle am "leichtesten" abbaubar (Kostenbeeinflussbarkeit)?
- > Rentieren sich unsere Werkstätten oder ist es besser Instandhaltungsleistungen extern einzukaufen?
- > Wie haben die einzelnen Werke gewinnmäßig abgeschnitten?
- > Wie hoch sind unsere F&E-Kosten?
- > Rechnen sich unsere Neuinvestitionen? Habe ich zum Rechnen die Datenbasis, wie:
  - "welche Produkte (mit Legierungen/Arbeitsplänen)"?
  - "Produktionskosten"? ...
- > Wie stark ist unsere Finanzkraft?

**Kurz:** - Was ändert sich bei den Erlösen/Kosten, wenn wir so oder so entscheiden?  
- Wer hat die Kompetenz für welche Kosten?

Abb. 7

Robert Townsend

### UP THE ORGANISATION

Aus "Computers and their Priests"

"... Stelle sicher, daß die vorhandenen Systeme und Abläufe vernünftig, reibungslos und zielorientiert sind, bevor automatisiert wird. Andernfalls wird der Computer nur die bestehende "Sauerei" beschleunigen ..."

Abb. 8

Erfolgsanalyse und -Vorschau. Der Umsetzung meiner Vision von der operativen Ergebnisplanung und -Steuerung habe ich die Überschrift INTEGRIERTE UNTERNEHMENSPLANUNG UND -STEUERUNG gegeben.

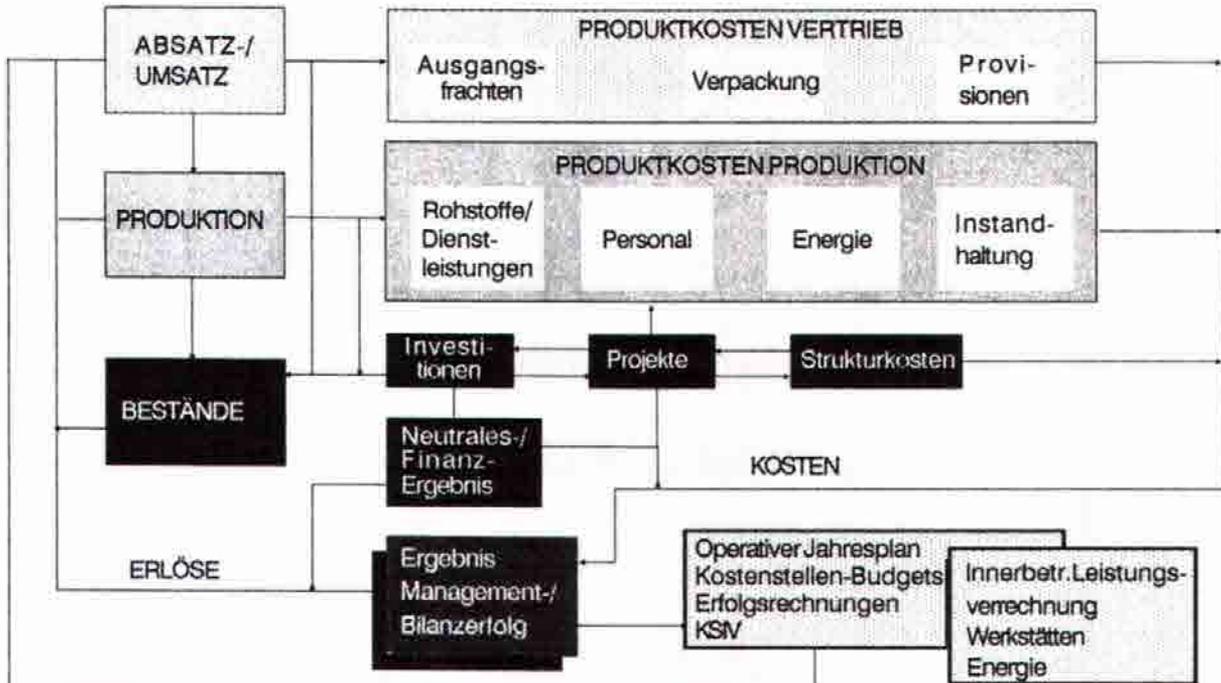
Integriert steht hier nicht dafür, ob bspw. irgendwelche Planungs- und Optimierungsprozesse simultan oder sukzessive erfolgen. Integriert steht hier vielmehr dafür, daß sämtliche Bausteine der drei Säulen des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS miteinander verzahnt sind, also sämtliche Ein- und Ausgabedaten ineinander fließen. Irgendwelche Insellösungen existieren nicht. Die Bausteine des Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleichs führen nicht nur zum - über alle Kostenstellen - konsolidierten Management- und Bilanzenerfolg, zum Management-Erfolg einzelner Ressorts, sondern sie sind gleichzeitig Eingabedaten für die Kostenträgeranalyse, Produkt-, Kunden- und Verkaufsgebietserfolgsrechnung.

# INTEGRIERTE UNTERNEHMENSPLANUNG UND -STEUERUNG

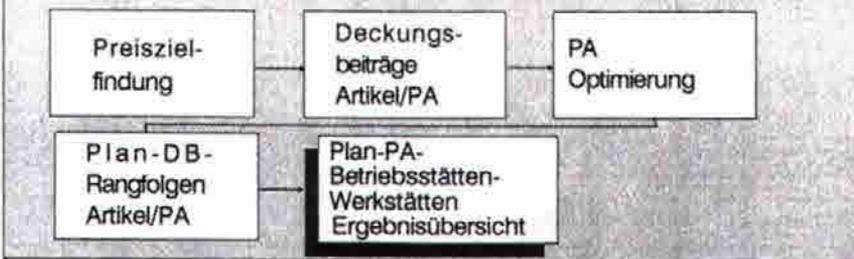
## -Operative Ergebnisplanung und -Steuerung-

**Planung und Steuerung durch VERANTWORTUNGSRECHNUNG:**

**Kostenstellen-/Dienstleistungen/Kostenträger-Rechnung nach Gesamtkostenverfahren**

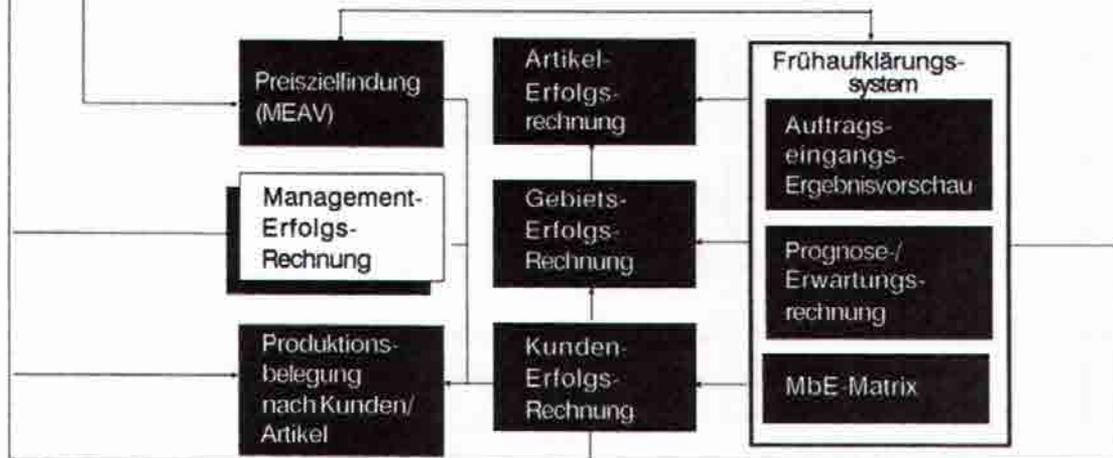


### KOSTENTRÄGERANALYSE (ARTIKEL/Produktionsanlagen/-stellen (PA))



**Planung und Steuerung durch ENTSCHEIDUNGSRECHNUNG:**

**Mehrdimensionale Erfolgsanalyse und -Vorschau nach Umsatzkostenverfahren**



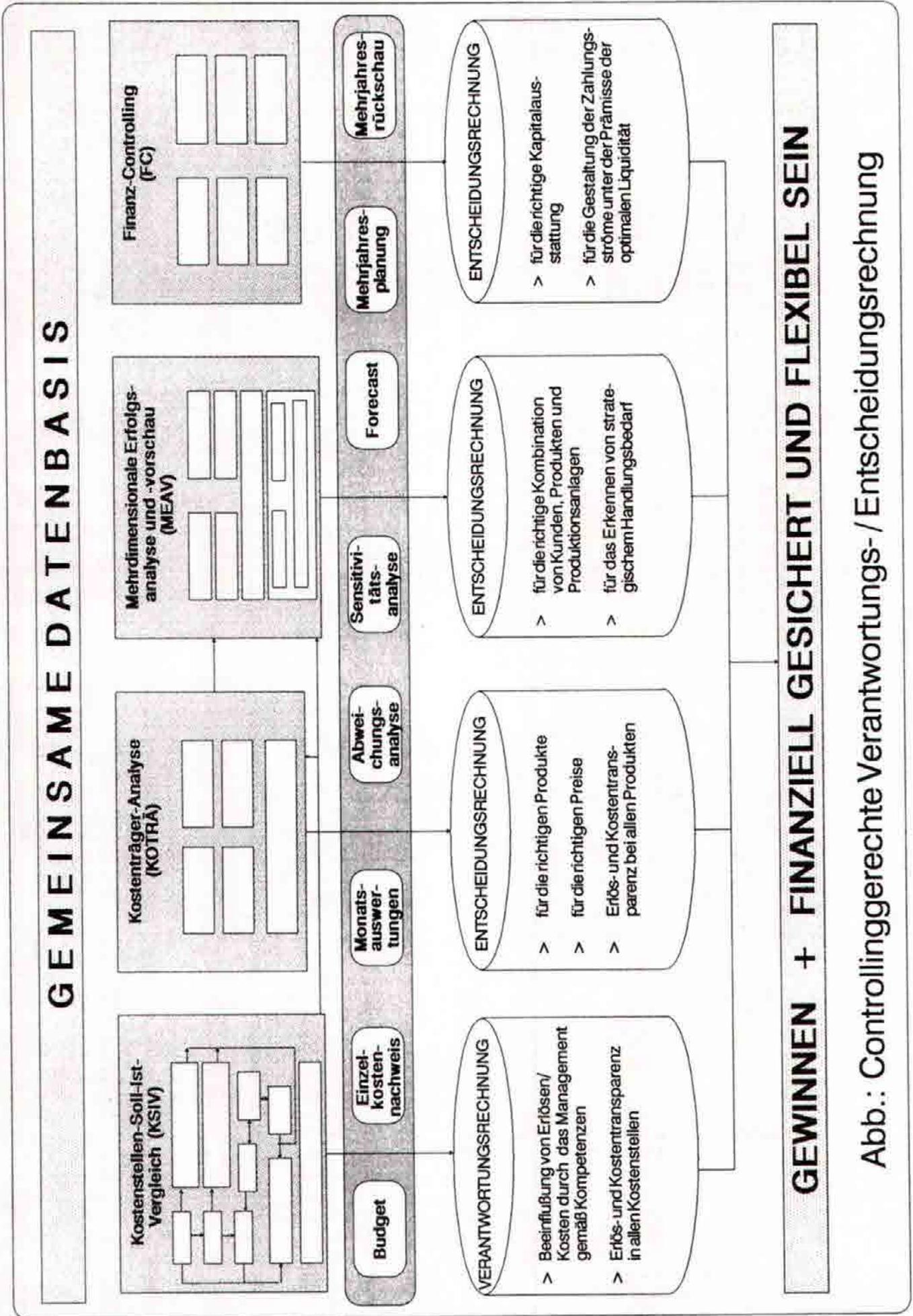


Abb.: Controllinggerechte Verantwortungs- / Entscheidungsrechnung

Ergebnis einer derart integrierten Konzeption ist, daß bspw. eine Deckungsbeitrags-Information in allen Verantwortungs- und Entscheidungsbereichen immer identisch ist - unabhängig davon, in wel-

chem "hierarchischen Verdichtungsbaum" wir uns eben in der Analyse befinden. In der Konzeption sind demzufolge in sämtlichen Bausteinen Konsistenz- und Plausibilitätsprüfungen einzubauen.

## VIII. VORGEHENS-SCHRITTE UND MONTAGE-ANLEITUNG - FORMULAR-SET

Die Abb. 9 ist analog dem RECHNUNGSWESEN-PANORAMA eine Montage-Anleitung für den Controller. Da die Manager am Ergebnis, der Zielrichtung der Controlling-Instrumentierung interessiert sind, empfiehlt es sich, die Montage-Anleitung **berichtsempfänger-orientiert zu präsentieren**. Die Abb. 10 ist hierfür ein Beispiel. Die Bausteine des operativen Controlling sind weiße Felder, nur symbolisch angedeutet. Dem Management werden zwei Botschaften vermittelt: Welche Informations- und Entscheidungshilfen die einzelnen Instrumente bieten und welche Ziele mit den Berichtswesen-Bausteinen verfolgt werden.

Jedes weiße Feld im

### Rechnungswesen-Instrumentenkasten

der Abb. 10 symbolisiert einen Baustein. Jeder dieser Bausteine liefert Informationen über

- > Budgets (Plan-/Standardwerte);
- > Einzelkostennachweise (Istwerte: Die in einer Kostenart als Summe zusammengefaßten Geldbeträge werden nach den Urbelegen aus der Finanzbuchhaltung aufgelistet);
- > Monats- bzw. beliebige periodische Auswertungen (Plan-, Standard-, Soll-, Istwerte);
- > Abweichungsanalysen;
- > Sensitivitätsanalysen;
- > Forecasts;
- > Mehrjahresplanungen;
- > Mehrjahresrückschau.

Die Ziele dieser Instrumentarien sind als Orientierungsanleitung beschrieben. Geht es um Zielmaßstäbe, was ein Manager an Erlösen / Kosten beeinflussen kann, dann ist der KSIV als Verantwortungsrechnung das Informations-Instrument. Sind Entscheidungen über Produkte, über das Sortimentset, über die am Markt zu erzielenden Verkaufspreise zu treffen, dann ist die Kostenträger-Analyse als Entscheidungsrechnung heranzuziehen. Für Entscheidungen über die unternehmerische Ausrichtung bei Kunden, Produkten sowie die benötigten Produktionsanlagen ist die MER - hier als Mehrdimensio-

nale Erfolgsanalyse und -Vorschau (MEAV) bezeichnet - Informationsbasis. Geht es um die Kapitalausstattung oder um die Gestaltung der Zahlungsströme, dann sind die Bausteine des Finanz-Controlling als Entscheidungsrechnungen heranzuziehen.

Die Instrumentarien controllinggerechter Verantwortungs- und Entscheidungsrechnungen haben als Input eine gemeinsame Datenbasis. Diese einzurichten, ist für Controller handwerkliche Arbeit. Handwerkliche Arbeit bedeutet, daß die methodische Basis für das Fernziel MER (MEAV) zu legen ist.

Die Arbeit beginnt mit der Festlegung eines

### Erlös- und Kostenartenplans.

Dazu dient zum Vergleich die Abb. 11. Kategorien sind zu definieren nach dem darin beschriebenen Muster.

Abb. 12 zeigt einen Auszug aus der Kategorie Strukturkosten. Die Idee der Spalten "Kostenarten-gruppe" und "Einzelkostenarten" (gilt analog für Erlöse) ist die, daß im periodischen Ergebnisbericht (Monats-/Quartalsauswertungen) gestrafft (verdichtet) über die wesentlichen Erlös- und Kosteneinflößen informiert wird. Für Analyse Zwecke lassen sich die gebildeten Erlös- und Kostenartengruppen in Einzel-Positionen aufgliedern - bis hin zum Urbeleg (Einzelkostennachweis).

Die Spalte "kurz-/langfristig beeinflussbar" signalisiert dem Management, welche Kostenpositionen in welchem Zeitraum veränder-/beeinflussbar sind. "Beeinflussbar" bezieht sich dabei sowohl auf Kostenreduzierungen zur Ergebnisverbesserung ebenso wie auf Kostenerhöhungen, um Chancen im Markt, in der Produktionstechnologie oder bspw. auch in der Verbesserung der organisatorischen Schlagkraft wahrzunehmen. In der betrieblichen Praxis haben sich die Kriterien **kurz- und langfristig als grobes Raster** bewährt. Mit kurzfristig wird häufig die Kostenbeeinflussbarkeit innerhalb eines Jahres, mit langfristig "Veränderungen wirken erst nach einem Jahr bzw. nach Jahren" gemeint.

	Umsatz / Erlösschmä- lerungen		
<b>= NETTOERLÖSE</b>			
		/ Produktkosten der Produktion	> Personal > RHB-Kosten > Instandhaltung > Energie...
		/ Produktkosten des Vertriebes	> Frachten > Provisionen > Verpackung > Einfuhrzölle
		<b>Summe Produktkosten</b>	
			> Personal > Instandhaltung > Anlagenmieten > FuE-Kosten > Marketingkost. > Ktz./Reisekost. > Verwaltungsk. > Abschreibung > Finanzierungsk.
		<b>Summe Strukturkosten</b>	
		<b>- Summe GESAMTKOSTEN</b>	
		<b>+ Handelsware / Sonst.betr.Erträge</b>	
		<b>+ Gewinn-Ziel (ROI)</b>	
<b>= MANAGEMENT-ERFOLG (Betriebsergebnis)</b>			
			> Bestandsveränderungen Halbfertigfabrikate/ Fertigfabrikate > Aktivierte Eigenleistungen > Neutrale Aufwendungen > Neutrale Erträge > Devisen-/Termingeschäfte > Steuern vom Besitz, Vermögen, Ertrag
		<b>+ / - Summe Abstimmbrücke</b>	
<b>= BILANZGEWINN / -VERLUST</b>			

Abb. 11

Bereits bei der Festlegung von Kostenarten wird der Nutzen Klarheit schaffen beim Rollenverständnis zwischen Manager und Controller im Team (Abb. 1) sowie der Begriffsklärung zwischen der Funktion (dem Zweck) des Controlling und dem Controller (Abb. 5 und 6) deutlich: Manager sollten nach meinem Verständnis entscheiden, in die Pflicht genommen werden, welche Kostenartengruppen und Einzelkostenarten gebraucht werden, um der fachbereichsbezogenen Ergebnisverantwortung gerecht werden zu können. Natürlich steht hier der Controller in der Verantwortung, eine Struktur für Erlös- und Kostenarten vorzugeben. Aber die Manager sollen sich damit befassen und dahinterstehen. Dies geschieht am besten im Rahmen eines Workshops. **Der Controller moderiert die Fachbereiche in der Festlegung der Erlös- und Kostenarten durch die betrieblichen Erfolgsfaktoren** - bezogen auf die Gegenwart ebenso wie auf die künftige unternehmerische Ausrichtung. Getreu dem LEITSATZ "Erst methodisch organisieren, dann rationalisieren und differenzieren".

Hier spielt die kurz- und langfristige Beeinflussbarkeit eine wichtige Rolle. Der Controller hat kraft seiner Methodenkompetenz dafür zu sorgen, daß die

Manager individuell für ihre Fachbereiche die Fristen der Erfolgseinflußgrößen festlegen. Die STRUKTURKOSTEN sind dafür ein gutes Beispiel. KFZ-, Verwaltungs- oder bspw. Telefonkosten sind zeitlich unterschiedlich in der Produktion, im Einkauf, im Vertrieb oder im Finanz- und Rechnungswesen beeinflussbar.

Die Spalte "Kostenartenschlüssel" in Abb. 12 wird von den Mitarbeitern in der Datenverarbeitung gebraucht. Es hat sich als vorteilhaft erwiesen, diese EDV-Schlüssel-Nummern in den Kostenartenplan mit aufzunehmen, weil die Fachbereiche bei der Kontierung von Eingangsrechnungen zur Zahlungsfreigabe nach einer Eingewöhnungszeit gerne dazu übergehen, neben der zu belastenden Kostenstelle den EDV-Kostenartenschlüssel anzugeben. Die Mitarbeiter in der Finanzbuchhaltung profitieren auch davon, da beim Verbuchen der Rechnungen der einzugebende Kostenartenschlüssel nicht mehr herausgesucht werden muß.

Bei größeren Unternehmen, die mehrere Mitarbeiter im Fachbereich Controlling haben, bewährt es sich, wenn sich der einzelne Mitarbeiter auf die Betreuung von Einzelkostenarten konzentriert. Das hat nichts mit der Organisationsform "Betreuung Buchstabe A - K, L - S, ..." zu tun. Dieser Organisationsvorschlag hat einen doppelten Nutzen: Der Controller erarbeitet sich in der Betreuung einzelner Kostenarten aus dem Produkt- und Strukturkostenbereich Fachkompetenz und kann somit seiner Interpretationsfunktion (Abb. 6) kompetent gerecht werden. **Denn Controlling-Instrumente sind nichts anderes als das Spiegel-**

**bild der betrieblichen Aufbau- und Ablauforganisation.** Wird nun jeder Controller im Sinne eines Job rotations systematisch im Laufe seiner beruflichen Entwicklung auf die Betreuung aller Kostenarten angesetzt, dann hat er (sie) die Kompetenz für die erfolgs- und finanzwirtschaftliche Controlling-Architektur ebenso wie für den Interpretations- und Beratungsservice. Für die KOSTENSTELLENVERANTWORTLICHEN, den Fachbereichs-Manager, hat die Spalte "Kostenartenbetreuer" in Großbetrieben den Vorteil, **daß der Ansprechpartner** in Planungs- oder Analysefragen des Ist-Ergebnisses **bekannt ist.**

### Kostenstellenplan festlegen

Ist der Kostenartenplan verabschiedet, ist in einem nächsten Arbeitsschritt der Kostenstellenplan festzulegen. In der Regel sind Unternehmen bereits in Kostenstellen gegliedert, wenn es darum geht, das Berichtswesen neu zu gestalten. Nach meiner Erfahrung haben Betriebe häufig zu viele Kostenstellen. Das liegt daran, daß statt Kostenstellen (als Kontierungseinheit und Kompetenz-Center) Kostenplätze als Kalkulationseinheiten gebildet werden. Das geht zu Lasten der Überschaubarkeit ("Unser Controlling

produziert Unmengen an Papier / Berichten, die keiner lesen und verarbeiten kann") und zu Lasten der Arbeitsökonomie.

Grundlage für den Kostenstellenplan ist das Organigramm, die "Kästchen-Hierarchie". Interessant ist, daß häufig einer Neustrukturierung der Kostenstellen eine heftige **Diskussion um das Organigramm** vorausgeht, oder daß ein zu erstellender Kostenstellenplan im Vorfeld zur Veröffentlichung des offiziellen Organigramm führt; ebenso zur Klärung von Kompetenzen, zum Niederschreiben von Anforderungsprofilen und nicht selten den Anstoß zu einem **Personalentwicklungsprogramm** gibt.

Voraussetzung für einen controllinggerechten, selektiven Informationsservice ist die Verdichtung der Kostenstellenergebnisse nach Verantwortungsbereichen entlang der "Hierarchieleiter". Also die Verdichtung von Gruppen / Meisterbereichen zu Abteilungen, diese zu Hauptabteilungen, zu Bereichsleitungen, zu Geschäftsführungs- / Vorstandsressorts sowie zum Unternehmensergebnis. Eine derartige Konsolidierungspyramide über sämtliche Kostenstellen zeigt die Abb. 13 am Beispiel eines kaufmännischen Geschäftsführungsressorts (GFK).

Im Beispiel ist der Bereichsleiter Finanz- und Rechnungswesen (F & R) verantwortlich für die Abteilungen Controlling (C), Datenverarbeitung (EDV) und Finanzbuchhaltung (Fibu). Diesen Verdichtungsstufen sind zugeordnet der Management-Service (MS) und die Konzeptionsentwicklung (K) im Controlling, das Rechenzentrum (RZ) und die Systementwicklung (SE) in der EDV sowie Debitoren und Kreditoren in der Fibu. Im Beispiel der Abb. 13 ist GFK sowohl für den Bereich F & R als auch für den Einkauf (EK) und Personal- und Sozialwesen (PS) verantwortlich. Als **STANDARDBERICHT** bekommt GFK die Personal- und Sachkostenartengruppen. Zur Analyse von Plan-, Soll- oder Istwerten einzelner Verantwortungsbereiche werden GFK selektiv Abteilungs- oder Gruppenergebnisse zugestellt. Analog gilt dieses Vorgehen für die anderen Geschäftsbereiche wie Technik (GFT), Vertrieb oder den Vorsitzenden der Geschäftsführung (VGF); ebenso für das "Aufzeigen der Zahlen / Ergebnisse auf Bereichs-, Hauptabteilungs- oder Abteilungsleiterbene.

Die oberste Verdichtung über alle Kostenstellen des Unternehmens, das konsolidierte Unternehmensergebnis, weist alle Erlöse und Kosten des gesamten Unternehmens aus. Um zu diesem Unternehmensergebnis ebenso aber auch zu produkt-, kunden-, vertriebsregionen- und produktionsanlagenbezoge-

CIB		KOSTENARTENPLAN			Datum: 04.09.91
• Controlling • Implementierung • Beratung					Blatt: 5
Kostenkategorien					
II, Strukturkosten				29 99	
Kostenartengruppe	Einzelkostenart	kurz-/langfristbeeinflussbar	Kostenartenschlüssel	Kostenartenbetreuer	
KFZ-Kosten	Benzin		24 29	Müller	
	Instandhaltung		24 20	"	
	Versicherungen		24 21	"	
	Steuern		24 22	"	
	AfA		24 23	"	
EDV-Kosten			24 24	"	
	Hardware		24 39	Müller	
	Anschaffung		24 30	"	
	Miete/Leasing		24 31	"	
Software	Wartung		24 32	"	
	AfA		24 33	"	
	Anschaffung		24 35	"	
	Miete/Leasing		24 36	"	
Verwaltungskosten	Wartung		24 37	"	
	AfA		24 38	"	
			24 49	Schmidt	
	Büromaschinen		24 40	"	
	Raumkosten		24 41	"	
	Bankspesen		24 42	"	
	Fachliteratur		24 43	"	
Zeitungen		24 44	"		
Telefonkosten	Drucksachen		24 45	"	
	Allg. Verwaltung		24 46	"	
			24 59	Schmidt	
Büromaterial	Telefonanlagen		24 50	"	
	Telefax		24 51	"	
	Datenfernübertr.		24 52	"	
		24 69	Schmidt		
	Schreibutensilien		24 60	"	

Abb. 12

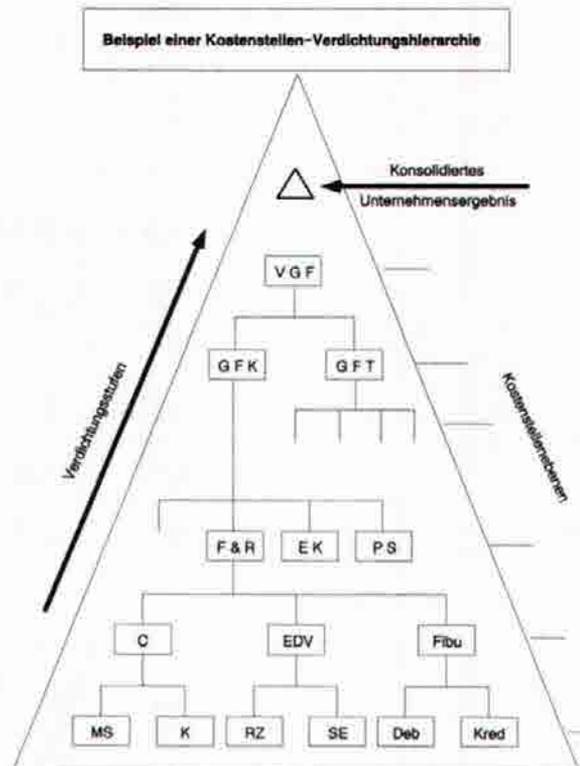


Abb. 13

nen Ergebnissen, in den verschiedenen Verantwortungs- und Entscheidungsrechnungen der Abb. 10 zu kommen, müssen Daten aus allen betrieblichen Abwicklungssystemen zur Verfügung gestellt werden. Jedes Unternehmen hat zur Abwicklung seines Tagesgeschäftes zumindest eine Finanzbuchhaltung, eine Lohn- und Gehaltsabrechnung und ein Fakturierungs- (Vertriebs-)system. Häufig existieren noch Systeme für die Materialwirtschaft, Produktionsplanung und -steuerung (PPS), Innerbetriebliche Leistungsverrechnungen (bspw. Instandhaltung, Ausbildung), Betriebsdatenerfassung oder Bestandsführung für Fertig- und Halbfertigprodukte. Die Bausteine der Controlling-Instrumentarien beziehen von diesen Abwicklungssystemen die benötigten Daten und verarbeiten diese aufgrund der festgelegten Rechen-Algorithmen zu Controlling-Informationen (vgl. Abb. 14).

## Abgrenzung und Datenfluß zwischen Controlling- und Abwicklungssystemen

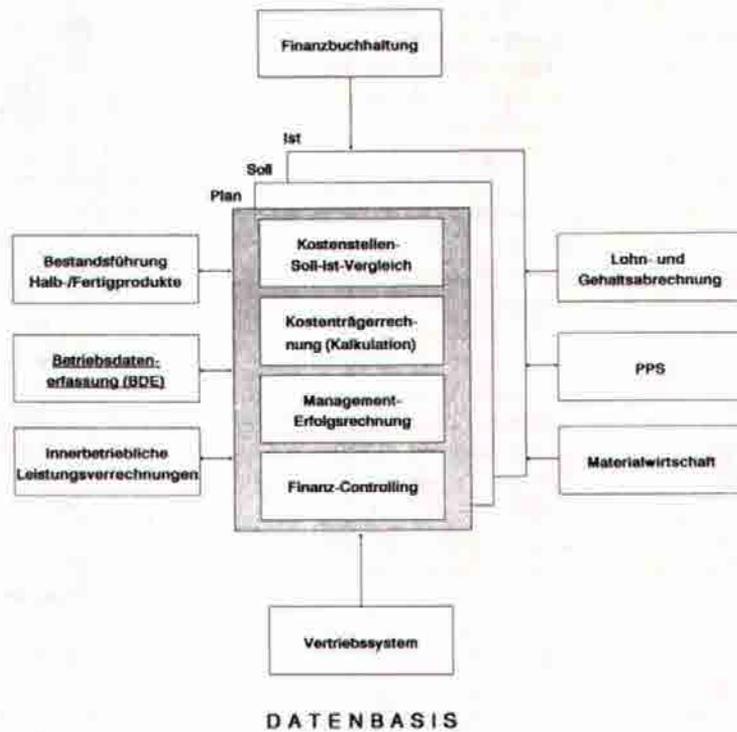


Abb. 14

### Datenbasis zur Berichtswesen-Präzision

Das Zur-Verfügung-stellen der benötigten Daten kann manuell oder automatisch durch die Datenverarbeitung erfolgen. Die automatische Datenübernahme ist arbeitsökonomisch und vermeidet Eingabefehler.

Bei den Daten aus den Abwicklungssystemen kann es sich um Plan-, Soll-, Ist- oder Forecastdaten handeln. Dies hängt von den Möglichkeiten der Zuliefersysteme ab, solche Daten liefern zu können. Die Zuliefersysteme stellen für die Controlling-Instrumente die Datenbasis dar. **DATENBASIS** ist zu definieren als die bzgl.

- \* Erlöse und Produktkosten erfaßten produkt-, kunden-, vertriebsregionen- und produktionsanlagenbezogenen Daten,
- \* ebenso wie die für Kostenstellen erfaßten Strukturkosten.

Erfassen bezieht sich auf Plan-, Soll-, Ist- oder Forecastdaten. Hierfür ist die Herstellung von Produkten verursachungsgerecht in Material- und in Prozeßkosten abzubilden. Ebenso ist festzuhalten, welche Erlöse bei welchem Kunden erzielt wurden und welche Erlösschmälerungen eingeräumt werden mußten. Deshalb hat ein Controller bei der Konzeption und Realisierung der Controlling-Instrumente eine zweite Aufgabe zu erfüllen: Für die Qualität der Datenbasis zu sorgen - und das heißt in der betrieblichen Praxis in der Regel, in die Aufbau- und Ablauforganisation einzugreifen. Denn: Controlling-Instrumentarien mögen methodisch noch so ausgefeilt sein, wenn die einfließenden Daten nicht stimmen, dann sind die Berichte wertlos. Und die

einfließenden Daten, die **DATENBASIS**, kommen von den Abwicklungssystemen, sie sind die Datenzulieferer.

### Berichtswesenkiste

Hier bewährt es sich, für die Qualität und den Inhalt der betrieblichen Abwicklungssysteme ebenso wie für die Methodik des Berichtswesens **Zuständigkeiten zu regeln**. Beispielhaft illustriert das die **BERICHTSWESENKISTE** (Abb. 15). Berichtswesenkiste deshalb, weil die betrieblichen Abwicklungssysteme und Informations-Systeme nach den Entscheidungsebenen dispositiv, operativ und strategisch klar getrennt, die für jede Entscheidungsebene zuzuliefernden Daten festgelegt und das Rollenverständnis zwischen Controlling, dem Fachbereich EDV sowie den anderen betrieblichen Fachbereichen bestimmt wird.

Manager obliegen häufig dem Irrtum, zu meinen, die Daten der Abwicklungssysteme sind automatisch für die Berichts(Informations-)systeme der operativen und strategischen Entscheidungsebenen zu gebrauchen. Es brauche nur einen "Sortierbefehl" in den EDV-Programmen und die gewünschten Daten seien vorhanden. Die **BERICHTSWESENKISTE** stellt keine Wertigkeit dar nach dem Motto, "diese Systeme sind wichtig und diese Systeme sind weniger wichtig". Sie zeigt vielmehr strukturiert auf, welche Systeme es braucht, **um den Unternehmenszweck / das Tagesgeschäft abzuwickeln**, welche Berichts- und Ent-

scheidungssysteme es zur Unternehmensführung braucht, welche Kategorien an Daten welchen Systemen zuzuführen sind und wer dabei für was verantwortlich / zuständig ist.

Die BERICHTSWESENKISTE ist analog dem RECHNUNGSWESEN- / PLANUNGSPANORAMA eine **Montage-Anleitung für die betriebliche Datenorganisation** und Informationsversorgung zur Entscheidungsfindung in der täglichen Geschäftsabwicklung und der künftigen unternehmerischen Ausrichtung. Jedes Unternehmen muß für sich individuell in die einzelnen Kästchen der BERICHTSWESEN-KISTE den Bedarf an Abwicklungs-, Berichts- / Kontroll-Systemen sowie an Systemen zur unternehmerischen Ausrichtung, der dafür notwendigen Datenbasis sowie das erforderliche Computer-Equipment an Soft- und Hardware eintragen. Die in Abb. 15 eingetragenen Beispiele sind aus meiner Erfahrung ein Minimum an betrieblichen Berichtswesen-Bedürfnissen - zusammengepackt in drei Dimensionen, in einen Würfel, daher die Bezeichnung "Kiste".

Dem Management läßt sich zeigen, wo die Instrumente des RECHNUNGSWESEN-PANORAMA positioniert sind. Nämlich auf der operativen Entscheidungsebene. Ferner wird deutlich, daß die methodische Verantwortung für die Konzeptionierung und Realisierung der Informationssysteme der Fachbereich Controlling die Verantwortung trägt. Natürlich im Dialog mit den einzelnen Fachbereichen, um mit Rücksicht auf deren Bedürfnisse empfangenorientiert berichten zu können.

Für die methodische Gestaltung der Abwicklungssysteme sind die einzelnen Fachbereiche verantwortlich; also für die Materialdisposition der Einkauf / die Produktion, für das Vertriebssystem der Vertrieb, für die Lohn- / Gehaltsabrechnung die Personalabteilung usw. Der Fachbereich Controlling hat sicherzustellen, daß in den Abwicklungssystemen die benötigten Daten für die operativen und strategischen Berichtssysteme bereitgestellt werden. Das Anlegen und die Pflege der Stamm- und Bewegungsdaten, der Datenbasis, in sämtlichen Systemen verantworten ausschließlich die einzelnen Fachbereiche. Die EDV hat dafür zu sorgen, daß die Daten für die einzelnen Systeme der drei Entscheidungsebenen so organisiert, verkettet werden, daß möglichst eine Datenredundanz vermieden wird. Dazu ist ein unternehmensweites Datenmodell zu realisieren, welches sicherstellt, daß der buchhalterische Umsatz übereinstimmt mit den Berichten des RECHNUNGSWESEN-PANORAMAS. Des weiteren ist die EDV dafür verantwortlich, daß für jede Entscheidungsebene die geeignete Soft- und Hardware lauffähig zur Verfügung steht.

Wenn auch die Fachbereiche für die Qualität der DATENBASIS verantwortlich sind, so ist es trotzdem für jeden Controller ein ständiges Thema, sich mit den Problemen über die Stimmigkeit und Plausibilität der Daten zu beschäftigen. Controller-Kollegen haben bei einer Spontan-Abfrage in einem Seminar die in Abbildung 16 und 17 kasuistisch aufgezählten Probleme und Turbulenzen genannt, die im betriebli-

chen Alltag auftreten, weil die DATENBASIS nicht in Ordnung ist.

## Kontierungsanleitung

Sind Erlös- und Kostenarten inhaltlich eindeutig geklärt, dann ist ein erster Schritt in Richtung stimmiger Datenbasis eine unternehmensweit gültige KONTIERUNGSANLEITUNG (vgl. Abb. 18). Die Idee, eine Kontierungsanleitung zu entwickeln, kam mir beim Einrichten des Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleichs. Für die Mitarbeiter der Finanzbuchhaltung ist zu regeln, welche Geschäftsvorgänge auf welchen Sachkonten verbucht werden. Oft ist aus einer Rechnung nicht zu erkennen, ob es sich bspw. um Roh- oder Hilfsstoffe oder um Materialien / Ersatzteile für Instandhaltung oder um zu aktivierende Materialien für neu angeschaffte Maschinen handelt. Des weiteren wird beim Aufbau eines Kostenartenplanes mit den Kostenstellenverantwortlichen festgelegt, welche Geschäftsvorgänge welcher Kostenart zugewiesen werden.

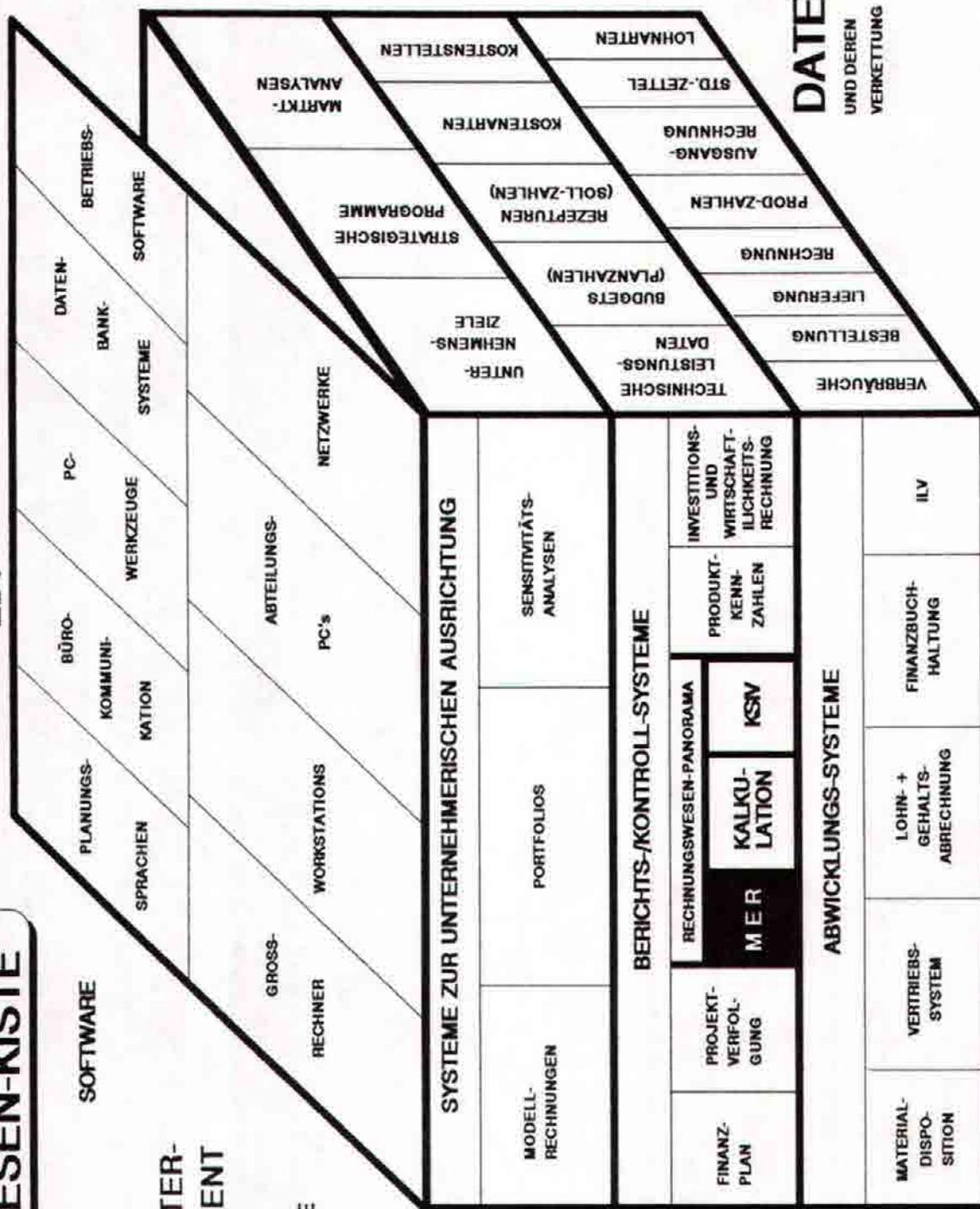
Zwei typische Beispiele zeigt die Abb. 18. Zeitungsannoncen sind unterschiedlich zu verbuchen. Für das Fernziel MER ist für eine künftige Produkt- oder Sparten-Erfolgsrechnung ein Sachkonto "Werbeanzeigen" einzurichten und dieses Konto bspw. der Kostenart "Printwerbung" zuzuordnen. Personalsuchanzeigen hingegen sind auf einem Personalsachkonto zu verbuchen und in einer Einzelkostenart der Personalnebenkosten auszuweisen. Zeitungen, Zeitschriften und Bücher gehören auf dieses Sachkonto und werden bspw. der Kostenart "Fachliteratur, Bücher" zugeordnet. Bücher als Kundengeschenke hingegen scheinen unter der Kostenart "Werbe-geschenke" auf. Nur so lassen sich inhaltlich und methodisch stimmige Daten für eine spätere Kunden-Erfolgsrechnung gewinnen.

Solche Zuordnungsentscheidungen, welche Geschäftsvorgänge auf welche Sachkonten gebucht und welchen Kostenarten diese Sachkonten zugeordnet werden, sind mit die ersten Schritte hin zum Ziel MER. Die Texte in Spalte "Kontierungsanleitung" entwickeln sich kasuistisch. Aus der täglichen betrieblichen Praxis ergeben sich neue Erkenntnisse, Probleme, so daß die Texte ständig erweitert, "perfektioniert" werden.

Gleichzeitig findet eine Verknüpfung der Sachkonten mit den Kostenarten statt - so wie diese dann im Berichtswesen aufscheinen. Diese Verknüpfungsliste enthält auch Informationen darüber, ob bestimmte Geschäftsvorfälle auch nur auf einer oder wenigen Kostenstellen verbucht werden sollen. So kann z. B. festgelegt werden, daß Bestandsveränderungen an Fertig- und Halbfertigprodukten nicht auf den Produktionsanlagen, die die Produkte hergestellt haben, sondern auf einer separaten Kostenstelle, bspw. der des Produktionschefs, ausgewiesen werden.

# BERICHTSWESEN-KISTE

LAUFFÄHIGE VERARBEITUNGS- UND AUFBEREITUNGS-VERANTWORTUNG  
EDV



## DATENBASIS

UND DEREN  
VERKETTUNG

INHALTLICHE VERANTWORTUNG  
STAMM-/BEWEGUNGS-DATEN  
FACHBEREICHE

ENTSCHEIDUNGSGEHÄLFE

METHODISCHE VERANTWORTUNG  
RECHNUNGSWESEN/MANAGEMENTRECHNUNG  
UNTERNEHMENSPLANUNG  
FÜHRUNG DURCH ZIELE:

## CONTROLLING

DISPOSITIVE  
EBENE

OPERATIVE  
EBENE

STRATEGISCHE  
EBENE

COMPUTER-  
EQUIPMENT

HARDWARE

SOFTWARE

SOFTWARE

SYSTEME

BANK-

SYSTEME

WERKZEUGE

PC-

WERKZEUGE

SYSTEME

SOFTWARE

SYSTEME

**Wenn wir das Problem Datenbasis total im Griff hätten, welche Probleme/Turbulenzen dürften dann nie wieder auftauchen?**  
**Ergebnis bei einer Seminar-Teilnehmer-Umfrage während eines Controller-Akademie-Perfektions-Seminars**

Antwort: daß:

- Falschzuordnungen von Abweichungen statfinden
- Verknüpfbarkeit
- Flexibilität situatives Vorgehen
- Insellosungen entstehen
- Interpretationsschwierigkeiten bei der Ergebnisspeicherung
- "unglückliche Controller"
- Killerphrasen in Bezug auf geplante Controlling-Projekte
- ungerechte Entlohnung
- Insolvenzen
- Umsetzungen in Budgets nicht "durchgängig" sind
- Verfügungen in einem Budget zu spät erkannt werden
- das Management die einmal getroffene Entscheidung widerruft
- Ablaufpläne und Zielsetzungen sich wieder ändern
- Unsicherheiten im Berichtswesen entstehen
- falsche Vermutungen aufkommen
- die Aussagekraft durch Manipulation verringert wird

**Wenn wir das Problem Datenbasis total im Griff hätten, welche Probleme/Turbulenzen dürften dann nie wieder auftauchen?**  
**Ergebnis bei einer Seminar-Teilnehmer-Umfrage während eines Controller-Akademie-Perfektions-Seminars**

Antwort: daß:

- unzulässige Frage, da eine Organisation im wesentlichen von einer Dynamik lebt, die durch eine auf Dauer definierte Basis unrealistisch wird
- das Thema Datenbasis zukünftig Anlaß für organisatorische Veränderungen ist
- Abstimmbrücken gebaut werden müssen
- für ein und dasselbe unterschiedliche Zahlen unterwegs sind
- erst die Datenbasis abgestimmt werden muß, bevor man das eigentliche Problem angehen kann
- Zweifel an ausgewiesenen Daten / Abweichungen
- nicht zu erklärende Abweichungen auftreten
- man Fragen nicht beantworten kann, weil die Zahlen fehlen
- fehlende Daten zur Erstellung eines geforderter/gewünschten Berichts
- Außerachtlassen von Vertriebschancen
- Übersehen von Entwicklungen, die korrekturbedürftig sind
- Fehleinschätzung des laufenden Unternehmenserfolgs
- Liquiditätsprobleme überraschend auftreten
- Killerphrasen von der Aussagefähigkeit im Berichtswesen auftauchen

**Verknüpfung von Sachkonten, Kostenarten und Kostenstellen**

Verknüpfung von Sachkonten, Kostenarten, Kostenstellen					
Sachkonto-Nummer	Sachkonto-Bezeichnung	Kontierungsanleitung	Kostenartenbezeichnung	Kostenartennummer	Kostenstellennummer
4720	Werbeanzeigen	Alle Anzeigen, die in der Tages- oder Fachpresse geschaltet werden. Personalsuchanzeigen sind unter der Kostenart "Personalnebenkosten" zu verbuchen.	Printwerbung	23040	
4940	Zeitschriften, Bücher	Alle Tages- und Fachzeitschriften und Fachbücher; Bücher, die Geschenke darstellen, sind unter der Kostenart 'Werbegeschenke' zu verbuchen.	Fachliteratur, Zeitungen	23042	

Eine derartige Verknüpfungsliste, Kontierungsanleitung stellt sicher, daß Erlöse und Kosten über sämtliche Kostenstellen und deren Verdichtungsstufen inhaltlich vergleichbar werden und sind. Dies ist für Klein- und Mittelbetriebe genauso wichtig wie insbesondere für Konzerne.

So wie eine Verknüpfungsliste "Sachkonten - Kostenarten" sind auch noch Verknüpfungslisten "Materialnummern - Kostenarten" und "Lohn- / Gehaltsarten - Kostenarten" anzulegen. Der Aufbau und die Zielsetzung dieser Listen ist vergleichbar mit der Abb. 18, nur daß sich die Überschriften ändern. Alle Verknüpfungslisten sind durch die Verantwortlichen in den Fachbereichen (z. B. Buchhaltung bei Einführung eines neuen GuV-Kontos) mit Unterstützung des Controlling laufend zu pflegen / zu aktualisieren.

**Idealerweise kontiert jeder Kostenstellenverantwortliche bei der Zahlungsfreigabe eine Rechnung vor.** Hier hat sich als "Organisations-Instrument" ein sogenannter "Kontierungsstempel" (vgl. Abb. 19) bewährt. Auf der so gestempelten Rechnung trägt er unter anderem die Kostenart, Kostenstelle, den Betrag und den Buchungstext ein. Dies setzt natürlich voraus, daß der Kostenstellenverantwortliche eine Kontierungsanleitung, geordnet nach Kostenarten, besitzt, und daß er im Handling geschult wurde.

Bestellung vom:		Tagesstempel Rechnungseingang	
Kostenart:	Kostenstelle:	Betrag	
Buchungstext			
geprüft durch:		freigegeben am:	

Buchungsdatum:		Belegnummer:	
Soll-Konto:	Betrag	Haben-Konto:	Betrag
Bezahlt am:			

Abb. 19: Kontierungsstempel

Der Vorteil dieser Vorgehensweise ist doppelt: Der Kostenstellenverantwortliche kann die Rechnung auf inhaltliche Korrektheit prüfen. Er kennt den Geschäftsvorfall im Detail besser als ein Mitarbeiter der Buchhaltung. Rückfragen seitens der Buchhaltung bzgl. des Geschäftsvorfalles werden seltener, ein inhaltlich falsches Verbuchen aufgrund einer Fehlinterpretation der Rechnung wird vermieden. Des weiteren lernt der Kostenstellenverantwortliche für seine Budgeterstellung, wie bestimmte Maßnahmen/ Geschäftsvorfälle buchhalterisch / kostenrechnerisch erfaßt werden. Die Fehler beim Budgetierungsprozeß nehmen ab, die Budgets werden aussagekräftiger.

## Organisation der operativen Jahresplanung

Neben den beschriebenen Schritten zur Organisation der Ist-Datenbereitstellung hat sich der Controller im weiteren Einrichten hin zum Ziel MER um die Organisation der operativen Jahresplanung zu kümmern. Diese Organisationsaufgabe ist ein entscheidender Beitrag des Controllings zum Gelingen der jährlichen Planungsrunde.

An dieser Stelle findet sich das Controllingverständnis der Controller-Akademie wieder. **Nicht das Ausfüllen der Planungsunterlagen ist die Aufgabe des Controllers, sondern das Vorbereiten, Organisieren, Koordinieren und Begleiten des Planungsprozesses** - das dafür Sorgen, daß systematisch und einsehbar geplant wird.

Gerade wenn im Rahmen einer Neuausrichtung des betrieblichen Berichtswesens die operative Jahresplanung erstmals getreu der hier vertretenen Controllingphilosophie im Unternehmen durchgeführt wird, ist mit Widerständen der Verantwortlichen in allen Fachbereichen zu rechnen. Diese Widerstände, die sich in vielen Bedenken oder Killerphrasen äußern, lassen sich in "werbenden" Einzelgesprächen ergründen und klären. Die Verantwortlichen haben **das Problem, vielleicht sogar die Angst, sich in der operativen Jahresplanung festzulegen.** Diese Angst

kann aus einer Unerfahrenheit mit dem Instrumentarium der Planung und somit Unsicherheit resultieren. Diese Angst kann aber auch in der bisherigen Unternehmenskultur begründet sein. Vielleicht haben die Verantwortlichen sich in der Vergangenheit gegenüber den Vorgesetzten festgelegt und sind bei Nichteintritt der Festlegung mit negativen Konsequenzen sanktioniert worden.

In beiden Fällen hat der Controller vielfältige und oft mühevoll Überzeugungsarbeit durch Verkaufen der Controllingphilosophie in Schulungsveranstaltungen, problemorientierten Workshops oder durch Maßnahmen in der persönlichen Beziehungsebene zu leisten. Erfolgreich kann jedoch die Controller-Überzeugungsarbeit nachhaltig und auf Dauer nur sein, **wenn sich die Unternehmensspitze zur Controlling-Philosophie, insbesondere zu den Vorteilen des Planungsprozesses, bekennt und dies auch vorbildlich vorlebt.**

Als Planungsunterlagen / Organisationsmittel haben sich in der beruflichen Praxis bewährt:

- > **Planungsbrief der Unternehmensleitung**
- > **Maßnahmen / Budget-Ablaufplan**
- > **Operative Maßnahmenliste**
- > **Budget-Formulare**
- > **Investitions- und Projektplanungsunterlagen.**

Der

## Planungsbrief

hat die Funktion, die Kostenstellenverantwortlichen auf die operative Jahresplanung einzustimmen durch Zielvorstellungen der Unternehmensleitung über die anzustrebenden Planergebnisse. Hier hat sich das Prinzip bewährt, im Planungsbrief "den groben Weg" (vgl. Abb. 4 - WEG-Symbol) zu skizzieren. Bei welchen Kunden also in welchen Märkten, mit welchen Produkten (jeweils alt / neu) Schwerpunkte gesetzt und welche Zahlen erreicht werden sollen.

Zahlen sind Ziele. Und solche Ziele können bspw. Marktanteile bei Kunden, in Märkten oder Produkten sein ebenso wie hierfür durchschnittlich erwartete Deckungsbeiträge. Von dieser strategischen Ausrichtung, den strategischen Eckdaten, leiten sich dann für die Planungsverantwortlichen bspw. die Absatz- und Produktionspläne (mit allen Folgeplänen), Investitions-, Organisations- und Mitarbeiterprogramme ab (vgl. Abb. 9).

## Budgetablaufplan

Handlungsrahmen hierfür ist der Maßnahmen- / Budget-Ablaufplan. Einen stark vereinfachten Auszug zeigen die Abb. 20 und 21. Der Maßnahmen- / Budget-Ablaufplan zeigt sehr deutlich die Koordinationsfunktion des Controllings im Planungsprozeß. Er ist das Instrument, das die zeitlich logische Reihenfolge der Erstellung der Teilpläne, die Planungsverantwortlichen, von wem sie bei Bedarf unterstützt werden und die Endtermine / Abgabetermine der Teilpläne dokumentiert und festlegt. Er ist ein Netzwerk, welches ganzheitlich aufzeigt, welcher Teilplan von welchem abhängt, welcher Plan Ein- oder Ausgabedaten liefert. Auf diese Weise erfährt jeder Mitarbeiter, der in den Planungsprozeß involviert ist, daß von der termingerechten Abgabe seiner Budgetunterlagen die gesamte Budgetierung abhängt.

Die operative Jahresplanung ist eine Ziele- und Maßnahmenplanung. Die Ziele und Maßnahmen werden in der

## operativen Maßnahmenliste

von jedem Kostenstellenverantwortlichen festgehalten (Abb. 22). Er trägt auch eventuelle Vorbedingungen (Prämissen) ein, die eintreten müssen, damit die Umsetzung der geplanten Maßnahmen möglich oder überhaupt erst sinnvoll ist. Beispielsweise plant der Leiter Controlling für einen einzustellenden Mitarbeiter zwei Seminarbesuche im nächsten Jahr. Hier wäre die Prämisse, daß ein neuer Mitarbeiter gefunden wird. Der Termin ebenso wie die Seminarkosten sind monatsgenau und wertmäßig festlegbar, wenn beim ausgewählten Ausbildungsinsitut gebucht wurde.

Sind die Kostenstellenverantwortlichen in der Kontierungsanleitung geschult, dann können sie auch problemlos die sie betreffenden Erlös- und Kostenarten in der zweiten Spalte des Formulars mit Maßnahmen-, Ziel- und Prämissenangabe angeben und sich damit festlegen. Die Beträge aus der Wertspalte der Maßnahmenliste überträgt der Kostenstellenverantwortliche anschließend in das Kostenstellen-Budgetblatt.

## Budgetblatt

Die Abb. 23 zeigt ein solches Budget. Es beginnt mit der Bezugsgröße der Kostenstelle. Dann folgen in den Zeilen alle Erlös- und Kostenarten, die auf einer Kostenstelle auftreten können (auf einer Vertriebskostenstelle treten z. B. keine Rohstoffkosten auf!) und in den Spalten alle 12 Monate sowie den Jahresplanwert als Gesamtsumme.

Es gehört zum Informationsservice des Controllings, daß in den Budgetblättern selektiert nur jene Erlös- und Kostenarten angegeben sind, die in einer Kostenstelle vorkommen können. So komisch es klingen mag, der Planende fühlt sich dann "daheim", er wird durch seine Planungsaufgaben geführt. Zum Informationsservice gehört auch, daß das Controlling respektiert, daß in der betrieblichen Wirklichkeit nicht alle Kosten monatsgenau exakt planbar sind.

MASSNAHMEN / BUDGET - ABLAUFPLAN 1992 Seite 1				
Lfd. Nr.	Teilpläne	Planungsverantwortung	Unterstützung	Termin
<b>Erlösplanung</b>				
1.	Mengengerüst monatliche kunden- / produktbezogene "Absatzpläne" (in Mengeneinheiten = Anzahl Stunden, km etc.) mit Einsatzort	Gesch.-Führ. Regionalleiter	Controller	19.11.
2.	Produktpreise, kaufmännische Erlösschmälerungen	Gesch.Führ. Regionalleiter	Controller	19.11.
<b>Produktkosten</b>				
3.	Sachmittelpäne je Produkt	Gesch.Führ. Technik		19.11.
4.	Projekte: KSIV-System	Gesch.Führ.	EDV/Controlling	19.11.
5.	Leistungen je Dienststelle	Regionalleiter/ Dienststellenleiter	Controlling	19.11.
6.	Leistungsdaten produktbezog. - Tragzeiten Dienstkleidung - Laufzeit KFZ - Laufzeit Funkgerät	Gesch.Führ. Technik Leiter Mot.-wirtschaft	Controlling	20.11.
7.	Personalstellenpläne	Personal-Abteilung Gesch.Führ	Controlling	22.11.
8.	Schichtkalender 1992 Arbeitszeitbilanz 1992	Personal-Abteilung Dienststellenleiter	Controlling	22.11.

Abb. 20

MASSNAHMEN / BUDGET - ABLAUFPLAN 1992 Seite 3				
Lfd. Nr.	Teilpläne	Planungsverantwortung	Unterstützung	Termin
16.	Abgabe der Budgetblätter (Forts.)			
	- Info/Beratung/Recht	Rechtsabtlg	Controlling	19.11.
	- Bankspesen	Gesch.Führ.	Controlling	19.11.
	- Fachliteratur/Zeitungen	Kostenstell.verantw.	Controlling	19.11.
	- Büromaterial	Gesch.Führ. Dienststellenleiter	Controlling	19.11.
	- Allgemeine Verwaltungskosten	Gesch.Führ.	Controlling	19.11.
	- EDV-Kosten	Kostenstell.verantw.	Controlling	19.11.
	- Betriebskosten	Kostenstell.verantw.	Controlling	19.11.
	- KFZ-Kosten	Dienstwag.-Fahrer	Mat.wirtsch.	19.11.
	- Reisekosten/Bewirtung	Kostenstell.verantw.	Controlling	19.11.
	- Werbung	Öffentlichkeitsarbeit	Controlling	19.11.
	- Kommunikationsmaßnahmen	Services Öffentlichkeitsarbeit	Controlling	19.11.
17.	Versicherungen	Rechtsabtlg		19.11.
18.	Investitionsplan Technik Investitionsplan Verwaltung	Gesch.Führ.	Controlling	25.11.
19.	Abstimmbrücke incl. Steuern	Gesch.Führ.		25.11.
20.	Finanzierungskosten	Gesch.Führ.		25.11.

Abb. 21

In einem solchen Fall ist eine ratiellerliche Verteilung auf das ganze Jahr / Halbjahr oder Quartal zu akzeptieren.

Alle Budgetunterlagen sind von den verantwortlichen Kostenstellenleitern zu unterschreiben und zur Genehmigung an die Vorgesetzten weiterzuleiten. Dieser leitet die vorläufig genehmigten Unterlagen ans Controlling weiter, das die Unterlagen auf formale Richtigkeit (Kostenartenzuordnung etc.) und inhaltliche Konsistenz mit den übrigen abgelieferten Budgetunterlagen prüft. Bspw., ob die Absatz- und Produktionsplanung unter Einbeziehung des Lagerbestands übereinstimmen.

Die Dateneingabe der einzelnen Kostenstellenbudgets erfolgt durchs Controlling. Die Daten der Absatz-, Umsatz-, Produktions- und Rohstoffplanung nehmen die einzelnen Fachbereiche vor - soweit möglich direkt in die Zuliefersysteme. Beim Absatz-/Umsatzplan ist für das Fernziel MER auf eine detaillierte Planung zu achten. Dies bedeutet, daß die einzelnen Produkte kundenbezogen (falls Auftragsfertigung vorliegt) zu planen sind. Ebenso ist eine detaillierte und mit dem Absatz-/Umsatzplan abgestimmte Produktionsplanung notwendig. Hierbei ist festzulegen, welche Produkte auf welcher Produktionsanlage, mit welcher Stückliste, wann pro-

duziert werden sollen. Dabei ist von einem Planleistungsgrad (Plan-Wirkungsgrad, Plan-Laufgeschwindigkeiten u. ä.) der Produktionsanlage auszugehen. Eine Bezugsgröße, die für das Produktions-Controlling von enormer Bedeutung ist. Der geplante Leistungsgrad der Produktionsanlage stellt eine Zielvereinbarung mit dem Fachbereich Produktion dar.

Werden die einzelnen Budgets genehmigt, erhalten die Kostenstellenverantwortlichen ihre Unterlagen mit der Gegenzeichnung (Genehmigung des Vorgesetzten) zurück. Sie bilden die persönliche Zielvereinbarung für das nächste Geschäftsjahr. Nachdem alle Teilpläne des Unternehmens abgegeben und DV-technisch erfaßt wurden, erhält der Controller das erste Planergebnis, welches analysiert der Geschäftsleitung vorgelegt wird. Diese entscheidet dann, ob eine "Knetphase" erforderlich ist, weil das Ergebnis ganz oder in Teilbereichen nicht akzeptabel ist. Auch diese Knetphase organisiert und unterstützt der Controller. **Am Ende steht das von der Geschäftsführung verabschiedete Budget als Zielvereinbarung für das nächste Geschäftsjahr.** Das Ergebnis erhält jeder Kostenstellenverantwortliche "schwarz auf weiß" für seinen Bereich in Form von Budgetausdrucken (vgl. Abb. 23).

Der Planungsprozeß sollte spätestens kurz vor Abschluß des laufenden Geschäftsjahres (z. B. Mitte Dezember) abgeschlossen sein. Beim Einrichten eines Berichtswesens ist dies ein Wunschziel, das sich erst bei mehrjähriger Planungspraxis realisieren läßt. So habe ich die Erfahrung gemacht, daß erst im 3. Budgetierungsjahr dieses Ziel fast erreicht worden ist (von Mitte März im 1. Jahr auf Ende Dezember im 3. Jahr).

### Soll-Ist-Vergleiche / Hausbesuche

Damit sowohl die Istdaten- als auch die Solldatenüberstellung an den Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich termingerecht erfolgt, hat es sich in der Praxis bewährt, allen an der "Ergebnisproduktion" beteiligten Mitarbeitern einen verbindlichen Ablaufplan an die Hand zu geben. Diese Checkliste ist der "Countdown" am ersten Arbeitstag eines jeden Monats und regelt, wann welches Zuliefersystem den Controlling-Instrumenten die Daten zu überstellen hat. Dazu gehören Verprobungslisten und Abstimmungsarbeiten.

Auch dies ist eine Organisationsaufgabe des Controllers. Ein Berichtswesen, das einmal am 8. Arbeitstag und ein anderes Mal erst am 15. Arbeitstag dem Management zur Verfügung steht, ist zur aktiven Unternehmenssteuerung nicht zu gebrauchen.

Der monatliche Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich weist in den Zeilen die Erlös- und Kostenarten sowie die Bezugsgrößen als "Vorspann" aus (vgl. Abb. 24). In den Spalten weist er den Jahresplanwert, die monat-

**OPERATIVE MASSNAHMENLISTE ZUM BUDGET 1992**

13. August 1991

Kostenstelle: Materialwirtschaft

Kostenstellen-Nr.: 100

Kostenstellenverantwortlicher: Herr Müller

Seite - 1 -

Lfd.-Nr.	Erlös-/Kostenart	Bezeichnung der Maßnahme / Aktion	Ziel der Maßnahme	Prämisse	Monat/Termin	Wert
<i>Unterschrift (KST-Verantwortl.):</i>						
<i>Genehmigt durch (Vorgesetzter):</i>						

BUDGET 1992 I N D M							Datum: 18.11.1991 Blatt: 1
Kostenstelle: Produktion Verantwortlicher: A. Müller							
KOSTENARTEN- BEZEICHNUNG	Januar Juli	Februar August	März September	April Oktober	Mai November	Juni Dezember	JAHRES- PLANWERT
PRODUKTION IN TONNEN	960 900	1.100 990	1.000 1.460	1.300 1.520	1.200 1.630	1.050 1.600	14.710
ROHSTOFF 1	18.000 19.200	22.000 19.800	20.000 29.200	26.000 30.400	24.000 32.600	21.000 22.000	294.200
ROHSTOFF 2	90.000 96.000	110.000 99.000	100.000 146.000	130.000 152.000	120.000 163.000	105.000 110.000	1.471.000
HILFSSTOFF 1	1.800 1.920	2.200 1.980	2.000 2.920	2.600 3.040	2.400 3.260	2.100 2.200	29.420
HILFSSTOFF 2	2.700 2.880	3.300 2.970	3.000 4.380	3.900 4.560	3.600 4.890	3.150 4.800	44.130
ROHSTOFFKOSTEN	112.500 120.000	137.500 123.750	125.000 182.500	162.500 190.000	150.000 203.750	131.250 200.000	1.838.750
LÖHNE	65.000 70.000	65.000 70.000	65.000 70.000	65.000 70.000	65.000 70.000	65.000 70.000	810.000
GEHÄLTER	23.000 23.000	23.000 23.000	23.000 23.000	23.000 23.000	23.000 23.000	23.000 25.000	278.000

Abb. 23

lichen und die kumulierten Soll-, Ist- und Abweichungswerte aus. Um den Managern die Bedeutung der einzelnen Kostenpositionen zu verdeutlichen, werden auf den Kostenstellen die Ist-Werte der Einzelkostenarten in % der Gesamtkosten der Kostenstelle ausgewiesen. Die Spalte Erwartungsrechnung zeigt den Trend der Erlös- und Kostenentwicklung zum Jahresende auf.

Dieser Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich wird für jede Kostenstelle und jede Verdichtungsstufe erstellt und dem Management schnellstmöglich zur Verfügung gestellt. Durch geeignete Maßnahmen läßt sich der Fertigstellungszeitpunkt in vielen Unternehmen nach vorne verlegen. Aus meiner Erfahrung vom 20. Arbeitstag auf konstant den 7. Arbeitstag. Somit ist das Management unverzüglich über die aktuelle Unternehmensentwicklung informiert.

Ein wichtiges Instrument zur Akzeptanz des Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleichs ist **Controller's Hausbesuch**. Der Controller hat sich nicht nur um die monatliche "Ergebnisproduktion" zu kümmern, sondern im Rahmen seiner Beratungsfunktion aktiv auf die Manager zuzugehen. Dabei ist es zweckmäßig, wenn der Controller über ein Instrument verfügt, das es ihm einfach und damit arbeitsökonomisch ermöglicht, Fragen der Kostenstellenverantwortlichen bzgl. der Verbuchung von Erlösen und Kosten zu klären. Gerade zu Beginn der Einführungsphase eines neuen Berichtswesens wird oftmals die Stimmigkeit der Daten von den Managern bezweifelt. Deshalb braucht es eines sogenannten **Einzelkosten-(beleg)nachweises**. Aus diesem geht jede Einzelbuchung, unabhängig, ob im Vertriebssystem, im Materialwirtschaftssystem oder in der Finanzbuchhaltung erfolgt, hervor. Dieser Einzelkostennachweis ist idealerweise nach mehreren Kriterien (Kosten-

stelle, Kostenart, Betrag, Buchungsdatum etc.) sortierbar. Somit lassen sich Anfragen der Manager schnell und sicher beantworten. **Gerade dieser Einzelkostennachweis war es, der in meiner beruflichen Praxis gekoppelt mit institutionalisierten Hausbesuchen den Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich zum aktiven Informationsinstrument des Managements gemacht hat.**

### Kostenträgeranalyse

Typische Fragestellungen sollen beantwortet werden wie:

- > Welche Produkte bringen welchen Deckungsbeitrag und zwar je Stück und je Produktionsengpaßeinheit (z. B. je Fertigungsstunde)?
- > Welche Produkte decken nicht ihre Vollkosten und welche Soll-DB's sind nicht gedeckt?
- > Wer im Vertriebsmanagement darf Verkaufspreise bis zu . . . . . festlegen?
- > Was kann der Verkäufer, was kann der Vertriebsverantwortliche bei Verkaufsverhandlungen entscheiden, wo sind der Geschäftsführer / Vorstand oder gar die Gesellschafter / Inhaber wegen der strategischen Ausrichtung gefordert?
- > Welche Impulse braucht die Produktion, die Forschung und Entwicklung im Produktionsbereich, um eine ständige wertanalytische Hinterfragung der Rohstoff- und der Prozeßkosten sowie des Produktionsablaufes durchführen zu können?
- > Stimmen meine Verwaltungskosten (Strukturkosten) in Relation zu meinen Produktkosten?

KOSTENSTELLEN-SOLL-IST-VERGLEICH FEBRUAR 1992

Datum: 03.03.1992  
Blatt: 1

Verdichtungsstufe: KONSOLIDIERUNG Verantwortlicher: B. Maier												
Jahresplanwert in TDM	Bezeichnung	Monat		FEBRUAR 1992				Kumul. JANUAR 1992 - FEBRUAR 1992				Erwartungsrechnung in TDM
		SOLL TDM	IST TDM	%	Abweichung		SOLL TDM	IST TDM	%	Abweichung		
143	ANZAHL MITARBEITER	140	145		- 5	- 3,6	140	145		- 5	- 3,6	145
105	DAVON GEWERBLICHE	102	107		- 5	- 4,9	102	107		- 5	- 4,9	107
38	DAVON ANGESTELLTE	38	38									38
1.750	ÜBERSTUNDEN	2.000	1.500		500	25,0	2.000	1.700		300	15,0	1.700
225.750	MASCHINENSTUNDEN	21.000	22.460		1.460	6,9	42.500	43.000		500	1,8	226.250
27.340	PRODUKTION IN TSD. TONNEN	2.500	2.600		100	4,0	4.900	5.200		300	6,1	27.740
26.760	ABSATZ EIGEN IN TSD. TONNEN	2.400	2.500		100	4,2	4.600	5.200		600	13,0	27.360
67.550	UMSATZ	6.100	6.500	100,0	400	6,6	11.700	13.500	100,0	1.800	15,4	69.550
252,50	DURCHSCHNITTS-UMSATZ IN DM	254,17	260,00		5,83	2,3	254,35	259,62		5,23	2,1	254,20
2.524	RABATTE	243	250	3,8	- 7	- 2,9	460	480	3,6	- 20	- 4,3	2.564
1.262	BONI	122	126	2,0	- 6	- 4,9	230	237	1,8	- 7	- 3,0	1.279

Abb. 24

- > **Belaste ich nach dem Verursachungs- und/ oder Plausibilitätsprinzip einzelne Produkte / Dienstleistungen korrekt mit Verwaltungskosten?**
- > **Wie kann das Entscheidungsverhalten bei Voll- und Unterbeschäftigung unterstützt werden?**
- > **Welchen Gewinnbeitrag / ROI muß bzw. kann ein Produkt bringen oder welchen Beitrag bringt es im Ist?**

Zur Beantwortung dieser Fragen bietet sich das Einrichten einer Kostenträgeranalyse mit Interventionspunkten und den folgenden einzelnen Bausteinen an:

- > **Preiszielfindung mit Interventionspunkten**  
Wieviel muß ein Produkt erwirtschaften, damit alle Kosten gedeckt sind?
- > **Soll-/Ist-Produktenerfolgsrechnung**  
Welchen Deckungsbeitrag liefert ein Produkt bei Plan-/Istpreisen?
- > **Produktionsmaschinenoptimierung**  
Belegt Produktionsmaschinen nach dem Kriterium des höchsten Deckungsbeitrags
- > **Verkaufserfolgsrechnung**  
Listet die einzelnen Produkte nach Deckungsbeitrags-Rangfolge nach unterschiedlichen Kriterien (z. B. Inland / Export) auf

- > **Deckungsbeitragsvolumen**  
wie Maschinenoptimierung, nur wird die vorgeschlagene Belegung mit der Produktionsmenge des einzelnen Produktes ausmultipliziert. Ergebnis ist das gesamte, bei dieser Belegung erzielbare DB-Volumen
- > **Preiszielvolumen**  
Die Ergebnisse der Preiszielfindung je Produkt werden mit der Produktionstonnage ausmultipliziert und geben das gesamte Erlös- und Kostenvolumen im Unternehmen wieder.

Bei der methodischen Ausrichtung des Instrumentariums muß der Controller die Definition und die Abbildung der **Produktkosten** im Auge behalten. Die Ermittlung der Rohstoff- und Energiekosten ist in den meisten Fällen kostenrechnerisch unproblematisch, wenn sie dem Kostenträger als Einzelkosten eindeutig zugeordnet werden können.

Für Produktkosten wie Instandhaltung oder Personalkosten gilt dies in weiten Teilen der industriellen Fertigung aber nicht. Sie haben Gemeinkostencharakter und müssen mittels Schlüssel dem Kostenträger zugeordnet werden. Wenn man die Kostenzuordnung nach der Inanspruchnahme des Produktionsaggregats durch den Kostenträger vornimmt, bedient man sich sogenannter "**technischer Leistungsdaten**" der Produktionsanlage bzw. der Produkte. Diese sagen aus, wieviel Produktionszeit die Herstellung eines Produktes in Anspruch nimmt. Im Verhältnis

Produktionszeit des Produktes in einer Periode zur gesamten Produktionszeit der Anlage werden die Produktkosten (Instandhaltung, Personalkosten) den Kostenträgern zugeordnet.

Da in Fertigungsbetrieben die Kosten der Instandhaltung oder des Personals einer Produktionsanlage nur in geringen Teilen kurzfristig beeinflussbar sind, bleiben auch bei Produktionsrückgang die Kosten in fast voller Höhe kurzfristig bestehen. Dies hat der Controller bei der Entwicklung seiner Kostenträgeranalyse zu berücksichtigen. Eine Lösungsmöglichkeit ist die Verrechnung der Produktkosten mit Gemeinkostencharakter auf Basis einer unterstellten anzustrebenden Auslastung / Produktionszeit der Produktions-Anlagen durchzuführen. Das heißt, Berechnungsgrundlage ist nicht die tatsächliche Produktionszeit der Anlagen, sondern die angestrebte Produktionszeit oder die machbare Produktionszeit, wenn genügend Aufträge vorhanden wären. Dieses Vorgehen bildet die Produktkosten in der Höhe ihrer technologischen Notwendigkeit ab.

An dieser Stelle muß der Controller zusammen mit den Fachbereichen über die verwendeten technischen Leistungsdaten sprechen. Je nachdem, welche Informationen die Bausteine der Kostenträgeranalyse liefern sollen (Standardkalkulation oder / und Nachkalkulation), ist mit der Produktion über die "richtigen" technischen Leistungsdaten zu beraten und darauf hinzuwirken, daß er die für die Kostenträgeranalyse "richtigen" Daten erhält. Oft wird er Plan- oder Standard-Daten als technische Leistungsdaten erhalten. Bei der Standardkalkulation ist dies auch sinnvoll, aber nicht bei der Nachkalkulation. Hier will man wissen, was das Produkt wirklich gekostet hat und zwar nicht unter Idealbedingungen, sondern unter den Bedingungen der Realität.

Die Soll-Deckungsbeiträge in der

### Preiszielfindung

bilden eine stufenweise Verrechnung der im Unternehmen anfallenden Strukturkosten ab (Abb. 25). Es sind dies die Beiträge, die die Produkte zur Deckung dieser Strukturkosten erwirtschaften sollen. Zuerst werden zu den Produktkosten die Maschinen-/Werk-Strukturkosten hinzuaddiert. Hierbei handelt es sich um Strukturkosten, die Gehäusekosten der Produktion (ohne Abschreibungen) darstellen. Wie bei den Prozeßkosten innerhalb der Produktkosten, ist auch bei den Strukturkosten eine inanspruchnahmegerechte Verrechnung anzustreben.

Der Soll-DB I wird um den Soll-DB Ia, dem "Auslastungszuschlag" bei Unterbeschäftigung, ergänzt. Die Summe aus Produktkosten, Soll-DB I und Soll-DB Ia ergibt den Interventionspunkt 1. Danach folgen die Strukturkosten der Verwaltung (ohne Abschreibungen) als Soll-DB II, die zum Interventionspunkt 2 führen. Hierauf werden die Abschreibungen, und zwar als Summe der Abschreibungen der Produktionsanlage, des Werkes und der Verwaltung addiert, dies führt zum Interventionspunkt 3. Zum Netto-

preisziel gelangt man nach der Methodik der Preiszielfindung, indem zum Interventionspunkt 3 das ROI-Ziel des Produktes addiert wird. Sind Erlösschmälerungen wie Rabatte, Skonti oder Reklamationen üblich, müssen diese in der Kalkulation als Erlösschmälerungsrate abgebildet werden. Dies führt zum Bruttopreisziel. Der erzielte Verkaufspreis wird bei einer solchen Nachkalkulation dem Bruttopreisziel gegenübergestellt.

Durch die Bildung eines bspw. über die Produktions-tonnage gewichteten Durchschnitts aller auf einer Anlage geplanten oder gefertigten Produkte erhält man im Plan und im Ist eine Aussage, inwieweit die dort gefertigten Produkte in ihrer Gesamtheit vollkostendeckend sind oder nicht. Das beschriebene Instrumentarium "Preiszielfindung" ist sowohl als Nachkalkulation wie auch als Vorkalkulation in der Planung bzw. bei einer Angebotsabgabe zu verwenden. **Der zuständige Verkäufer sieht auf diese Weise sehr schnell, welches Preisziel er zur Vollkostendeckung anzustreben hat.** Andererseits erkennt er bei Eingabe des angestrebten Verkaufspreises, ob die Entscheidung über Annahme und Ablehnung des Auftrages noch in seinem Kompetenzrahmen liegt. Bei einer solchen Angebotskalkulation erhält der Verkäufer sofort die Information, ob ein Interventionspunkt unterschritten ist.

Der Begriff INTERVENTIONSPUNKT ist aus der Börsensprache abgeschaut. Die Idee dabei ist, die Deckungsbeitragsstufen der Kalkulation mit dem betrieblichen "Hierarchiegramm" zu verbinden. Druck auf die Festlegung eines KOMPETENZRAHMENS auszuüben - wer kann / darf Zahlen bis wohin beeinflussen. Konsequenz ergibt sich dann die Bezeichnung PREISZIELFINDUNG anstatt Kalkulation. Das hat psychologische Gründe. Der Vertrieb reagiert berechtigterweise ablehnend, sich vom Controller den zu erzielenden Verkaufspreis vorrechnen, vorschreiben zu lassen. **Der Preis muß sich finden zwischen dem, was der Markt hergibt und die Produktion an Herstellungskosten sowie das Unternehmen insgesamt an Strukturkosten braucht.** Die Methodik der Interventionspunkte fordert somit zum "round-table-Gespräch" aller Fachbereiche, zu einem zukunftsorientierten Miteinander auf. Das Controlling-Instrumentarium wird so zu einem Stück Führungs- und Unternehmenskultur.

Der Kompetenzrahmen regelt, wer bis zu welchem Interventionspunkt entscheiden kann. Dieser Kompetenzrahmen dient der Absicherung der Verkaufspreise und damit der nachhaltigen Ertragssicherung des Unternehmens und ist vornehmlich an den Vertrieb und die Geschäftsführung gerichtet. Beispielhaft könnte er so aussehen:

- **Interventionspunkt 3:**  
Verkäufer
- **Interventionspunkt 2:**  
Vertriebschef und Chefcontroller
- **Interventionspunkt 1:**  
Gesamt-Vorstand / Geschäftsführer
- **Produktkosten:**  
Gesellschafter / Inhaber

<b>Preiszielfindung</b>		Maschine 1			Planwerte in DM/ME
Basis: Operative Jahresplanung 1992					Seite 1
	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Ø Maschine	
Personalkosten	11,50	9,78	8,01	9,91	
Rohstoffkosten	132,51	106,77	123,67	121,66	
Instandhaltung	1,38	0,69	0,44	0,88	
Energiekosten	25,66	12,87	9,65	16,81	
Prozeßkosten	19,50	15,17	13,45	16,32	
<b>PRODUKTKOSTEN PRODUKTION</b>	<b>190,55</b>	<b>145,28</b>	<b>155,22</b>	<b>165,58</b>	
Verpackung	15,78	15,30	15,40	15,51	
Provisionen	9,78	2,47	4,35	5,83	
Ausgangsfrachten	5,01	1,95	2,90	3,40	
<b>PRODUKTKOSTEN VERTRIEB</b>	<b>30,57</b>	<b>19,72</b>	<b>22,65</b>	<b>24,75</b>	
SOLL-DB I f. Maschinen-/Werks-Strukturkosten	25,03	25,03	25,03	25,03	
SOLL-DB Ia Auslastungszuschlag	11,00	11,00	10,00	10,70	
<b>INTERVENTIONSPUNKT 1</b>	<b>257,15</b>	<b>201,03</b>	<b>212,90</b>	<b>226,06</b>	
SOLL-DB II Verwaltungs-Strukturkosten	15,00	15,00	15,00	15,00	
<b>INTERVENTIONSPUNKT 2</b>	<b>272,15</b>	<b>216,03</b>	<b>227,90</b>	<b>241,06</b>	
SOLL-DB III f. AFA	4,85	4,85	4,85	4,85	
<b>INTERVENTIONSPUNKT 3</b>	<b>277,00</b>	<b>220,88</b>	<b>232,75</b>	<b>245,91</b>	
SOLL-DB IV ROI-ZIEL	1,08	1,08	1,08	1,08	
<b>NETTO-PREISZIEL</b>	<b>278,08</b>	<b>221,96</b>	<b>233,83</b>	<b>246,99</b>	
Kfm. Erlösschmälerungen	8,40	4,22	4,59	5,93	
Techn. Erlösschmälerungen	9,90	5,01	4,98	6,87	
<b>BRUTTO-PREISZIEL incl. Auslastungszuschlag</b>	<b>296,38</b>	<b>231,19</b>	<b>243,40</b>	<b>259,79</b>	
<b>BRUTTO-PREISZIEL excl. Auslastungszuschlag</b>	<b>285,38</b>	<b>220,19</b>	<b>233,40</b>	<b>249,09</b>	
Verkaufspreis	272,23	250,67	209,55	246,68	
Diff. zum Brutto-Preisziel incl. Auslastungszuschlag	- 24,15	19,48	- 33,85	- 13,11	
Diff. zum Brutto-Preisziel excl. Auslastungszuschlag	- 13,15	30,48	- 23,85	- 2,41	
<b>PRODUKTIONSTONNAGE</b>	<b>9.000</b>	<b>7.500</b>	<b>7.000</b>	<b>23.500</b>	

Abbildung 25

Ein sich daraus entwickelndes controllinggerechtes Managementverhalten wäre gegeben, wenn ein Vertriebsmitarbeiter bei Preisverhandlungen beim Kunden unterstützt von einem Lap-Top (hat aktuelle Daten der Preiszielfindung gespeichert) seine Angebotsabgabe vornimmt oder bei wichtigen Kunden, wenn mit "spitzem Bleistift" zu kalkulieren ist, **während einer Verhandlungspause seinen Controller anruft** und eine spezielle Kalkulation oder dessen Zustimmung im Rahmen des betrieblichen Kompetenzrahmens erbittet.

## Produktfolgsrechnung

Ein weiterer Einzelbaustein ist die Produktfolgsrechnung (vgl. Abb. 26). Sie "arbeitet" methodisch entgegengesetzt zur Preiszielfindung und liefert als Ergebnis die Deckungsbeiträge je Produkt im Plan und im Ist. Die Deckungsbeiträge werden sowohl je Mengeneinheit, aber auch je Engpaßfaktor, z. B. Maschinenstunde, ausgewiesen und in einer sortierten Reihenfolge dargestellt. Hieraus lassen sich Produkt-Hitlisten der stärksten Deckungsbeitragsbringer je Produktionsanlage, je Engpaßfaktor oder insgesamt ermitteln. Diese Auswertungen sind Grundlage von notwendigen Sortimentsbereinigungen und bilden den Einstieg in Strategiediskussionen / Portfolioanalysen.

Die Produktfolgsrechnung übernimmt die Daten der Preiszielfindung und sortiert diese um. Daran sieht man auch, daß die Beschäftigung mit der Problematik der Unterauslastung im Rahmen der Produktkosten so wichtig ist. Die erzielten Deckungsbeiträge des Produktes verändern sich somit unabhängig von der Maschinenauslastung nicht. **Somit schwanken die Deckungsbeiträge nicht in Abhängigkeit der Maschinenauslastung, ein Umstand, der verhindert, daß es zu völlig falschen operativen oder gar strategischen Reaktionen des Managements kommt.** Beschäftigungsschwankungen sind Gegenstand der ABWEICHUNGSANALYSE der MER. Und diesem Fernziel kommen wir jetzt immer näher.

Auf der Basis der ermittelten Deckungsbeiträge eines Produktes und der Kenntnis der benötigten Produktionszeit eines Produktes lassen sich die geplanten Produktionsprogramme unter dem Gesichtspunkt der DB-Maximierung optimieren. Dieser Baustein "Maschinoptimierung" (vgl. Abb. 27) ist eine eindimensionale Optimierung und als Einstieg in eine Produktions-Programmoptimierung zu sehen. Anzustreben ist eine Verkettung mit einem weiteren Optimierungsprogramm als Baustein eines PPS-Systems.

## Ziel"bahnhof" MER

Die Abb. 28 zeigt die Struktur einer MER als konsolidiertes Unternehmensergebnis. Die Idee dabei ist, dem Management auf **einer Seite standardmäßig Zahlen zu präsentieren.** Dieser monatliche oder periodisch kumulierte STANDARDBERICHT geht

jedem Manager zu und **"eröffnet" seinen ressortspezifisch selektierten BERICHTSSET.**

Je nach Verantwortungsbereich werden einzelne Erlös- und Kostenpositionen selektiv aufgebrochen. Bei der Instrumentierung / Implementierung der MER hat der Controller darauf zu achten, daß einzelne Positionen wie bspw. Erlösschmälerungen, Produktkosten Produktion oder Vertrieb ebenso wie Strukturkosten "aufgeblättert" werden können und ansonsten die Summenzeilen der Abb. 28 (da auf Zielkurs) komprimiert ausgewiesen werden. Nur so sind kraft Berichtswesen zielgerichtete Aktionen bzw. Reaktionen durch das Berichtswesen zu initiieren. Im Bedarfsfalle ist die MER über sämtliche Positionen des Erlös- und Kostenartenplanes aufzulösen.

Die MER weist Plan- und Ist-Werte aus. Die Ist-Werte stehen in der Spalte "Bericht". Da die Werte in der Berichtsspalte eine Kombination aus Ist-Werten und Standard-Werten darstellen, wird bewußt auf die Spaltenbezeichnung "IST" verzichtet und die Bezeichnung "Bericht" gewählt. Dennoch stimmen der Bilanzenerfolg des Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleiches und der Bilanzenerfolg der MER ebenso wie mit der finanzbuchhalterischen Gewinn- und Verlustrechnung exakt überein.

Die MER erhält **aus dem Vertriebssystem Daten wie Absatzmengen, Erlöse, Erlösschmälerungen und die Produktkosten Vertrieb.** Die Produktkosten - in der MER als Standardkosten abgebildet - werden je Produkt und Produktionsanlage **aus der Plan-Preiszielfindung übernommen.** Die **Strukturkosten werden ressortbezogen vom Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich** analog den Materialpreis-, Währungskurs-, Verbrauchsabweichungen aus dem KSIV überstellt bzw. mit Hilfe der MER-internen Sollwertermittlung errechnet. Ebenso werden die den Positionen der Abstimmbrücke an die MER überstellt. Der Strukturkostenanteil an den Bestandsveränderungen wird MER-intern, wie in Kap. V beschrieben, ermittelt. Die Zuliefersysteme beliefern sowohl die Plan- als auch die Ist-MER.

Nun ist es Aufgabe des Controllers, dafür zu sorgen, daß alle Erlöse und Produktkosten eines Artikels im Plan und im Ist auf "Kunden-, Vertriebsregionen-, Produkt- und Produktionsanlagen-Ebene" vorhanden sind. Das bedeutet, daß bspw. die Absatzmengen und die Erlöse je Kunde und Produkt einzeln geplant und im Ist erfaßt werden müssen. Des weiteren ist es notwendig, daß der Absatz-/Umsatzplan in einen konkreten Produktionsplan je Produkt und Produktionsanlage überführt wird. Im Ergebnis muß die MER einen Datensatz erhalten, in dem sowohl im Plan als auch im Ist je Absatzeinheit der Kundenbezug und der Bezug zur Produktionsanlage enthalten ist.

Diese Anforderungen zeigt das Strukturbild der Abbildung 29. Die Einflußfaktoren des Unternehmenserfolges sind in sechs Faktoren zerlegt. Basis sind die Produktkosten für Kunde / Verkaufsgebiet, Produkt und Produktionsanlage. Daher die Bezeich-

<b>Produkterfolgsrechnung</b>		<b>Planwerte in DM/ME</b>					Seite 1
		sortiert nach Rangfolge DB/ME					
<i>PRODUKT</i> <i>Maschinen-NUMMER</i>	Produkt 1 1	Produkt 1 5	Produkt 5 1	Produkt 1 2	Produkt 3 1	Produkt 5 4	
VERKAUFSPREIS	272,23	272,23	200,00	272,23	209,55	200,00	
/ ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	18,30	18,30	6,30	18,30	9,57	6,30	
= NETTOERLÖSE	253,93	253,93	193,70	253,93	199,98	193,70	
/ PRODUKTKOSTEN PRODUKTION	190,55	195,38	130,93	199,47	155,22	134,64	
/ PRODUKTKOSTEN VERTRIEB	30,57	30,57	37,43	30,57	22,65	37,43	
= DECKUNGSBEITRAG je Mengeneinheit	<b>32,81</b>	<b>27,98</b>	<b>25,34</b>	<b>23,89</b>	<b>22,11</b>	<b>21,63</b>	
RANGFOLGE DB je Mengeneinheit	1	2	3	4	5	6	
DECKUNGSBEITRAG je Maschinenstunde	<b>2.187</b>	<b>500</b>	<b>177</b>	<b>398</b>	<b>221</b>	<b>92</b>	
RANGFOLGE DB je Maschinenstunde	1	2	5	3	4	6	

Abb. 26

<b>Optimierungskriterium: Plan-DB/Maschinenstunde</b>						
<b>Basis: Operative Jahresplanung 1992</b>						
<i>PRODUKT</i> <i>Maschinen-NUMMER</i>	Produkt 1 1	Produkt 1 2	Produkt 3 1	Produkt 1 5	Produkt 5 4	Produkt 5 1
LAUFZEIT JE ME/STD.	0,015	0,060	0,100	0,056	0,234	0,143
ME JE STUNDE	66,67	16,67	10	17,86	4,27	6,99
TAGESLEISTUNG IN ME	1.600,08	400,08	240,00	428,64	102,48	167,76
PLAN-DB / MASCHINENSTUNDE	2.187	398	221	500	92	177
RANGFOLGE DB JE MASCHINENSTUNDE	1	3	4	2	6	5
PLAN-MASCHINENBELEGUNG IN ME	9.000	6.800	7.000	4.988	1.365	1.655
%-UALE PLAN-KAPAZITÄTSAUSLASTUNG	35,2	12,37	25,79	25,39	4,22	5,04
PLAN-DB-VOLUMEN TDM	295	162	155	140	29	42

Abb. 27

# MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG

03. FEB. 1992  
SEITE 1

## JANUAR 1992

	PLAN	%	BERICHT	%
ABSATZ (ME)			IST	
UMSATZ				
(DM/ME)				
KFM. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN			IST	
TECHN. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN				
NETTOERLÖSE				
(DM/ME)				
PRODUKTKOSTEN PRODUKTION			STANDARD	
PRODUKTKOSTEN VERTRIEB			IST	
DECKUNGSBEITRAG				
(DM/ME IN % V. NE)				
DB HANDELSWARE			IST	
DB I				
(DM/ME IN % V. NE)				
STRUKTURKOSTEN VERTRIEB			IST	
DB II				
STRUKTURKOSTEN ALLGEMEIN			IST	
MANAGEMENT-ERFOLG V. ABW. ABWEICHUNGEN				
<b>MANAGEMENT-ERFOLG</b>				
KP. BESTANDSVERÄNDERUNGEN			IST	
EIGENLEISTUNGEN			IST	
BEWERTUNGSDIFFERENZEN			IST	
INVENTURDIFFERENZEN			IST	
RÜCKSTELLUNGEN			IST	
WERTBERICHTIGUNG			IST	
STEUERN VON BESITZ, VERMÖG., ERTRAG			IST	
SONDER-ABSCHREIBUNG			IST	
NEUTRALES ERGEBNIS			IST	
DEWISENTERMINGESCHÄFTE			IST	
<b>BILANZERFOLG</b>				

Abb. 28

nung BASISSEKTION. Diese Daten müssen für die MER-Struktur (Modellvariablen) verfügbar sein. Ebenso wie für unterschiedliche Berichtswerte wie Plan, Soll, Ist, Abweichung usw. Darüber hinaus für verschiedene Berichtsperioden wie Monate, Quartale, Jahre. Damit ist die Basis für Erfahrungskurven in der strategischen Ausrichtung gelegt. Die MER wird so zu einer MEHRDIMENSIONALEN ERFOLGSANALYSE.

Gelingt es dem Controller, die Datenbasis im Unternehmen und die Qualität der Zuliefersysteme (insbesondere das Vertriebssystem) auf die MER-Anforderungen auszurichten, erhält das Management umfassende Informationen über Produkte, Kunden und Produktionsanlagen. Diese Informationen werden innerhalb der MER dadurch erzeugt, daß die Daten der Basissektionen nach verschiedenen Hierarchieebenen verdichtet / zusammengeführt werden. Grundsätzlich gibt es somit drei Hierarchieebenen mit beliebigen Unterstrukturen / Zusammenfassungen. Bspw. werden alle Produkte, die verkauft

und auf der Anlage 1 hergestellt wurden, mit ihren Standard-Kosten und Erlösen in einer Produktionsanlagen-Erfolgsrechnung ausgewiesen. Somit erhält das Management den Deckungsbeitrag der Anlage 1. Gibt es nun am Standort A neben dieser Produktionsanlage noch weitere Anlagen und werden die Ergebnisse aller Anlagen zusammengefaßt, erhält man das Ergebnis des Produktionsstandortes A. Also eine Werks- oder Sparten-Erfolgsrechnung.

Sämtliche Kunden eines Unternehmens werden bzgl. ihrer Plan- und Berichtsergebnisse (vgl. Abb. 30) für das Management transparent. Alle Kunden eines Landes ergeben zusammengefaßt den Erfolg des Landes, dargestellt in der Länder-Erfolgsrechnung (Abb. 31). Die Produktergebnisse werden in der Produkt-Erfolgsrechnung (vgl. Abb. 32) einzeln aufgezeigt. Werden die Produkte, die durch eine Produktionsanlage gefertigt wurden, zusammengefaßt, erhält man die Produktionsanlagen-Erfolgsrechnung (vgl. Abb. 33).

Entscheidend für das Management ist, daß der Berichtsaufbau in Zeilen und Spalten bei jedem Ergebnisbericht immer identisch ist und sich so beim Lesen und Interpretieren sofort zurechtfindet. Jede Information muß sich immer an derselben Stelle wiederfinden. Der Controller gewinnt dadurch auch Akzeptanz in der Stimmigkeit und Plausibilität "seiner" erzeugten Zahlen.

Das Ziel MER ist erreicht. Das RECHNUNGS- UND PLANUNGS-PANORAMA im ganzheitlichen Controlling positioniert, Spezialthemen aus Controller's Werkstatt angesprochen. Die Voraussetzungen, daß ein Unternehmen seinen WEG finden und erfolgreich mit Hilfe des Controller's Informationsservice und -Interpretationshilfe gestalten kann, sind geschaffen. Eine Zusammenfassung gibt **Controller's Toolhouse** (Abb. 34). Die Treppen hierzu führen über die betrieblichen Abwicklungssysteme. Viel Glück und alles Gute bei der Architektur. ■

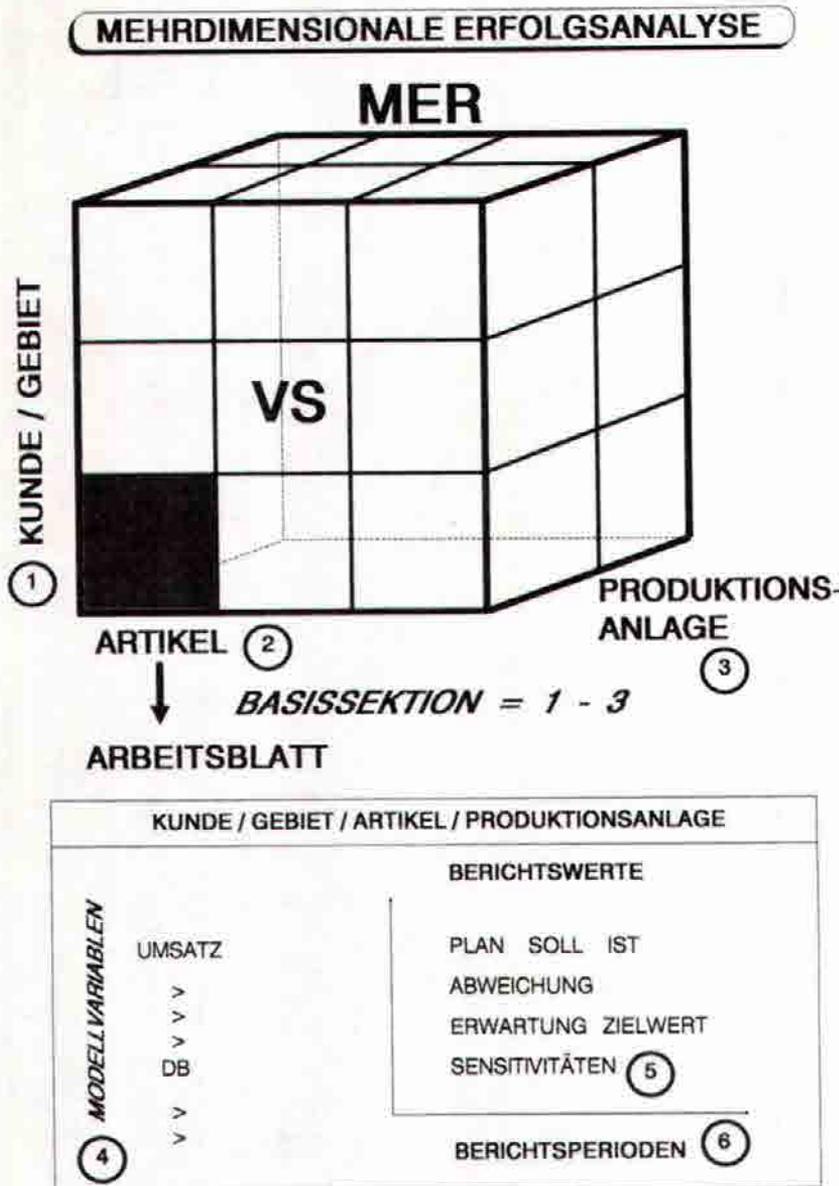


Abb. 29

# MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG

## *KUNDEN-ERFOLGSRECHNUNG*

**KUNDE: Müller GmbH**  
**JANUAR 1992**

	<b>PLAN</b>	<b>%</b>	<b>BERICHT</b>	<b>%</b>
ABSATZEIGEN (ME)	200,00		230,00	
PRODUKTION (ME)	189,00		234,00	
UMSATZ	42.665,00	100,00	46.000,00	100,00
(DM/ME)	213,33		200,00	
RABATTE	312,00	0,73	331,00	0,72
BONI	304,00	0,71	335,00	0,73
SKONTI	320,00	0,75	221,00	0,48
KFM. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	936,00	2,19	887,00	1,93
RETOUREN	415,00	0,97	371,00	0,81
REKLAMATIONEN	610,00	1,43	432,00	0,94
TECHN. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	1.025,00	2,40	803,00	1,75
NETTOERLÖSE	40.704,00	95,40	44.310,00	96,33
(DM/ME)	203,52		192,65	
PRODUKTKOSTEN PRODUKTION	28.911,00	67,76	25.869,00	56,24
(DM/ME)	144,55		112,47	
VERPACKUNG	1.220,00	2,86	1.507,00	3,28
PROVISIONEN	2.125,00	4,98	1.060,00	2,30
PRODUKTKOSTEN VERTRIEB	3.345,00	7,84	2.567,00	5,58
(DM/ME)	16,73		11,16	
DECKUNGSBEITRAG	8.448,00	19,80	15.874,00	34,51
(DM/ME)	42,24		69,02	

Abb. 30

03. FEB. 1992

SEITE 1

**MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG****LÄNDER-ERFOLGSRECHNUNG****DEUTSCHLAND****JANUAR 1992**

	<b>PLAN</b>	<b>%</b>	<b>BERICHT</b>	<b>%</b>
ABSATZEIGEN (ME)	1.469,00		1.438,00	
PRODUKTION (ME)	1.433,00		1.458,00	
UMSATZ	286.743,00	100,00	290.675,00	100,00
(DM/ME)	195,20		202,14	
RABATTE	3.120,00	1,09	3.310,00	1,14
BONI	3.104,00	1,08	3.305,00	1,14
SKONTI	2.120,00	0,74	2.210,00	0,76
KFM. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	8.344,00	2,91	8.825,00	3,04
RETOUREN	3.210,00	1,12	3.710,00	1,28
REKLAMATIONEN	4.220,00	1,47	4.320,00	1,49
TECHN. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	7.430,00	2,59	8.030,00	2,76
NETTOERLÖSE	270.969,00	94,50	273.820,00	94,20
(DM/ME)	184,46		190,42	
PRODUKTKOSTEN PRODUKTION	176.978,00	61,72	172.058,00	59,19
(DM/ME)	120,48		119,65	
VERPACKUNG	12.270,00	4,28	10.507,00	3,61
PROVISIONEN	13.408,00	4,68	12.060,00	4,15
PRODUKTKOSTEN VERTRIEB	25.678,00	8,95	22.567,00	7,76
(DM/ME)	17,48		15,69	
DECKUNGSBEITRAG	68.313,00	23,83	79.195,00	27,24
(DM/ME)	46,50		55,07	

Abb. 31

**MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG*****PRODUKT-ERFOLGSRECHNUNG*****PRODUKT 1  
JANUAR 1992**

	<b>PLAN</b>	<b>%</b>	<b>BERICHT</b>	<b>%</b>
ABSATZEIGEN (ME)	840,00		825,00	
PRODUKTION (ME)	823,00		838,00	
UMSATZ	228.674,00	100,00	229.322,00	100,00
(DM/ME)	272,23		277,97	
KFM. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	7.056,00	3,09	7.089,00	3,09
RETOUREN	4.203,00	1,84	4.176,00	1,82
REKLAMATIONEN	4.110,00	1,80	4.380,00	1,91
TECHN. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	8.313,00	3,64	8.556,00	3,73
NETTOERLÖSE	213.305,00	93,28	213.677,00	93,18
(DM/ME)	253,93		259,00	
PERSONALKOSTEN	9.345,00	4,09	9.467,00	4,13
ROHSTOFFKOSTEN	114.667,00	50,14	113.677,00	49,57
INSTANDHALTUNG	6.231,00	2,72	5.321,00	2,32
ENERGIEKOSTEN	23.879,00	10,44	21.567,00	9,40
PROZEBKOSTEN	14.477,00	6,33	13.567,00	5,92
PRODUKTKOSTEN PRODUKTION	168.599,00	73,73	163.599,00	71,34
(DM/ME)	200,71		198,30	
VERPACKUNG	13.258,00	5,80	10.305,00	4,49
PROVISIONEN	8.212,00	3,59	7.240,00	3,16
AUSGANGSFRACHTEN	4.208,00	1,84	5.220,00	2,28
PRODUKTKOSTEN VERTRIEB	25.678,00	11,23	22.765,00	9,93
(DM/ME)	30,57		27,59	
DECKUNGSBEITRAG	19.028,00	8,32	27.313,00	11,91
(DM/ME)	22,65		33,11	

Abb. 32

**MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG****PRODUKTIONSANLAGEN-ERFOLGSRECHNUNG****PRODUKTIONSANLAGE 5****JANUAR 1992**

	<b>PLAN</b>	<b>%</b>	<b>BERICHT</b>	<b>%</b>
ABSATZ EIGEN (ME)	840,00		825,00	
PRODUKTION (ME)	823,00		838,00	
UMSATZ	228.674,00	100,00	229.322,00	100,00
(DM/ME)	272,23		277,97	
KFM. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	7.056,00	3,09	7.089,00	3,09
RETOUREN	4.203,00	1,84	4.176,00	1,82
REKLAMATIONEN	4.110,00	1,80	4.380,00	1,91
TECHN. ERLÖSSCHMÄLERUNGEN	8.313,00	3,64	8.556,00	3,73
NETTOERLÖSE	213.305,00	93,28	213.677,00	93,18
(DM/ME)	253,93		259,00	
PERSONALKOSTEN	9.345,00	4,09	9.467,00	4,13
ROHSTOFFKOSTEN	114.667,00	50,14	113.677,00	49,57
INSTANDHALTUNG	6.231,00	2,72	5.321,00	2,32
ENERGIEKOSTEN	23.879,00	10,44	21.567,00	9,40
PROZEBKOSTEN	14.477,00	6,33	13.567,00	5,92
PRODUKTKOSTEN PRODUKTION	168.599,00	73,73	163.599,00	71,34
(DM/ME)	200,71		198,30	
VERPACKUNG	13.258,00	5,80	10.305,00	4,49
PROVISIONEN	8.212,00	3,59	7.240,00	3,16
AUSGANGSFRACHTEN	4.208,00	1,84	5.220,00	2,28
PRODUKTKOSTEN VERTRIEB	25.678,00	11,23	22.765,00	9,93
(DM/ME)	30,57		27,59	
DECKUNGSBEITRAG	19.028,00	8,32	27.313,00	11,91
(DM/ME)	22,65		33,11	

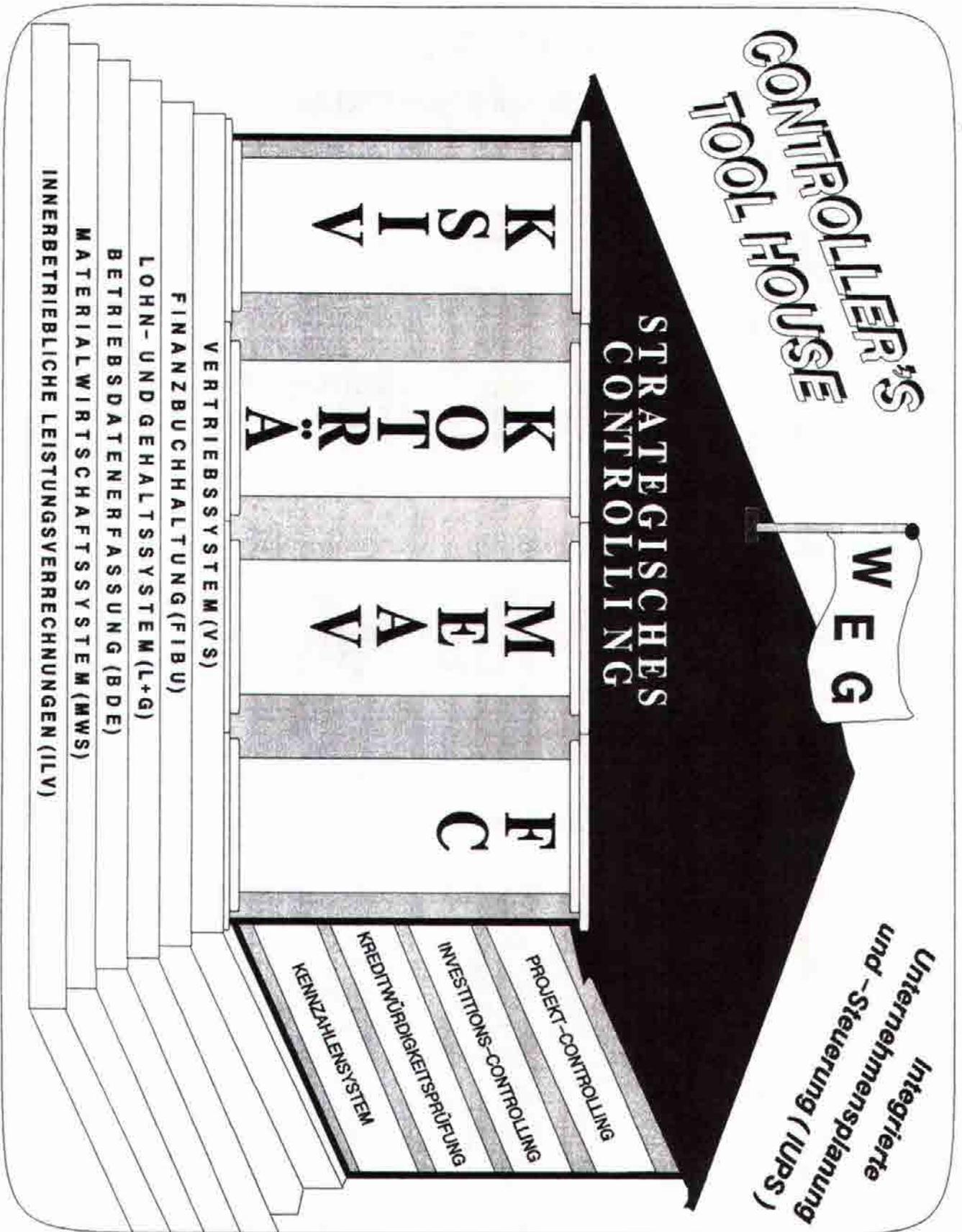


Abb. 34

**Mit Karl-Heinz Hoh zusammenarbeiten . . .**

. . . tue ich schon seit anfangs der 70er Jahre. Da schrieb mir der Student Hoh, damals an der Höheren Wirtschaftsfachschule in Pforzheim eingeschrieben, ob es nicht Material gäbe aus der Praxis zu seiner Facharbeit, die er über die Controllenfunktion zu machen habe. Da es ein aus der Reihe üblicher solcher Briefe herausragendes Schreiben war, lud ich ihn einfach ein, zu uns zu kommen und sich vor Ort zu überzeugen, was da läuft.

So nahm Karl-Heinz Hoh an den ersten Erfahrungsaustauschkreisen teil, die in der ersten Hälfte der 70er Jahre in den Räumen des Export-Club München am Lenbachplatz stattfanden. Dieser Erfahrungsaustausch war der "Urschleim", aus dem sich der Controllerverein - neben den Seminaren der Controllera Akademie - herausgebildet hat. Manche der damaligen Meinungsbildner sind die ersten Arbeitskreisleiter des Controllerverein eV gewesen. Karl-Heinz Hoh war dabei und Zeuge des Zeitgeschehens.

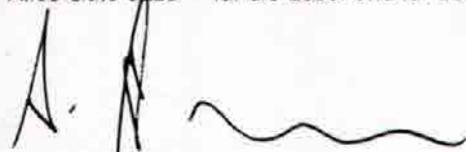
Hoh setzte dann seinen Abschluß an der HWF / Fachhochschule fort durch ein hinzugefügtes Studium an der Universität München zum Diplom-Kaufmann. In dieser zweiten Phase seines Studierens wirkte Karl-Heinz Hoh mit freiberuflich an der Controllera Akademie.

Dabei half er mir vor allem projektweise, das Controllermagazin auf die Welt zu bringen. Die Null-Nummer des Controllermagazin, die 1975 geboren wurde, ist intensiv mit seiner Hilfe gemacht worden. Im ersten und zweiten Jahrgang hat Hoh dann sehr viel beigetragen zur Themenauswahl, zur Strukturierung der Beiträge, zum Interviewen der Autoren, zur Schrittmacherfunktion daraufhin, wie ein rechter Beitrag aussehen soll.

Da er auf diese Weise immer schon mit Papier zu tun hatte, wurde Diplom-Kaufmann Karl-Heinz Hoh dann Verwirklicher der Controlling-Idee als Chef Betriebswirtschaft bei den München-Dachauer Papierfabriken. Auch in dieser Zeit blieb die Zusammenarbeit mit ihm und seinen Kollegen im Unternehmen sowie mit dem gesamten Management bei MD-Papierfabriken erhalten.

Wenn jemand gut ist, wollen ihn auch andere haben. So ist Diplom-Kaufmann Karl-Heinz Hoh jetzt selbständig tätig als Trainer und Berater und kann "geordert" werden und praktisch behilflich zu sein, den in diesem Heft geschilderten Vorgehensweg zum Erstellen sowie zur Anwendungspraxis mit der Management-Erfolgsrechnung kompetent zu gehen.

Alles Gute dazu - für die Leser und für den Autor.



Dr. Albrecht Deyhle  
Herausgeber des Controllermagazins und Leiter der  
Controllera Akademie

## Impressum

ISSN 0939-0359

17. Jahrgang

### Herausgeber

Dipl.-Kfm. Dr. rer. pol. Albrecht Deyhle,  
Leiter der Controllera Akademie, Gauting/München

Die Zeitschrift ist Organ des Controllerverein e. V., München;  
und berichtet aus dessen Veranstaltungen und Arbeitskreisen.

### Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle, Christa Kießling, StR Sibylle Gänslar  
Anschrift: Postfach 1168, D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 60 13  
FAX 089 / 850 24 15

### Herstellung

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

### Anzeigen

zusammen mit Kreativ Beratung Peter Rubin, München  
direkt an den Verlag z. Hd. Frau Kießling

### Verlag

Management Service Verlag, Untertaxetweg 76, Postfach 1168,  
D-8035 Gauting, Tel. 089 / 850 35 51; FAX 089 / 850 81 72

Hannelore Deyhle-Friedrich

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

### Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr  
Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum jeweiligen  
Laufzeitende.

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

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

Durch die Annahme eines Manuskriptes oder Fotos erwirbt der Verlag  
das ausschließliche Recht zur Veröffentlichung.  
Nachdruck (aus auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

Verkauf Schweiz:  
Fortuna-Finanz-Verlag AG  
Postfach  
CH-8123 Ebmatingen  
Tel. 01 / 9 80 36 22

# Scheffler · Konzernmanagement

## Lücke...

Trotz der wachsenden Bedeutung von Konzernen hat sich die Betriebswirtschaftslehre mit dem Konzern als unternehmerischer Einheit nur ansatzweise und bezogen auf einzelne Fachgebiete auseinandergesetzt. Auf der anderen Seite wird der rechtlichen Problematik einheitlicher Leitung von juristisch selbständigen Konzernunternehmen zunehmendes Gewicht beigemessen.

## ...geschlossen

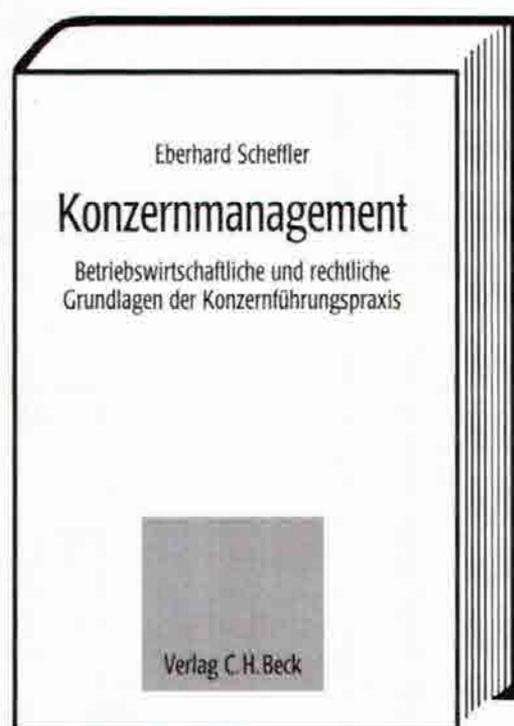
Diese Lücke schließt der Autor – selbst Finanzvorstand einer internationalen Holding – mit seinem neuen Werk. Es behandelt anschaulich die betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen der Konzernführungspraxis und bietet damit einen umfassenden Überblick über das Konzernmanagement.

## Aus dem Inhalt:

- Konzerntypen, -struktur, -organisation
- Aufgaben der Konzernführung
- Rechtliche Strukturen, Konzernobergesellschaft
- Arbeitnehmermitbestimmung im Konzern
- Bereiche und Instrumente der Konzernführung
- Konzernplanung
- Konzern-Controlling
- Konzern-Finanzmanagement
- Konzerninterne Lieferungen und Leistungen
- Konzern-Rechnungslegung
- Bilanzierung und Bewertung im Konzernabschluß, Konsolidierung, Konzernanhang und Konzernlagebericht
- Konzern-Bilanzpolitik
- Der Konzern im Steuerrecht
- Erwerb und Veräußerung von Unternehmen
- Übernahmeangebote

## Adressaten:

Das neue Buch ist eine Orientierungshilfe für alle Leitungsebenen in Konzernen und deren Unternehmen. Studierenden der Wirtschaftswissenschaften werden die betriebswirtschaftlichen Anforderungen, das Instrumentarium und die rechtlichen Rahmenbedingungen für das Konzernmanagement vermittelt. Juristen, die sich mit dem Konzernrecht befassen, werden die wirtschaftlichen Zusammenhänge der Konzernleitung verständlich nahegebracht.



Betriebswirtschaftliche und rechtliche  
Grundlagen der Konzernführungspraxis

Von Prof. Dr. Eberhard Scheffler, Mitglied  
des Vorstandes der BATIG Gesellschaft für  
Beteiligungen mbH, Hamburg

1992. XII, 225 Seiten. Gebunden DM 78,-  
ISBN 3-406-35525-0

**Verlag C. H. Beck**

# Ausgezeichnetes, internationales Controlling in Berlin

Wir sind die deutsche Tochtergesellschaft eines weltweit führenden amerikanischen Markenartikelunternehmens für Rasiersysteme, Körperpflegemittel und Schreibgeräte mit Sitz in Berlin. Unser Berliner Werk – mit ca. 1500 Mitarbeitern das größte in Europa – konzentriert sich auf die Herstellung von Rasierklingen und Rasierapparaten. Für den Bereich Cost Control suchen wir einen neuen

## Controller

Mit Ihren 4 Mitarbeitern erstellen Sie unsere Budgets, monatlichen Abschlüsse und Forecasts. Abweichungsanalysen und Kostenstudien sind Kernelemente unserer unternehmerischen Zielsetzung des Profit-Managements. Neben dem Jahresabschluß gehört der Schriftverkehr in englischer Sprache mit anderen Konzerngesellschaften und der Zentrale zu Ihren Aufgaben. Sie sind dem Manufacturing Controller unterstellt.

Wir erwarten ein abgeschlossenes Hochschulstudium als Betriebswirt oder Wirtschaftsingenieur und gute Englischkenntnisse. Schön wäre es, wenn Sie eine Controller-Ausbildung an der Controller Akademie in Gauting absolviert hätten.

Sie sollten schon 3-4 Jahre Erfahrungen im Controllingbereich eines Investitions- oder Konsumgüterunternehmens haben, möglichst mit Führungserfahrungen, vielleicht als zweiter Mann oder zweite Frau. Gute Kenntnisse in der Anwendung von PC-Software setzen wir voraus. Entscheidend für uns ist Ihre hohe Leistungs- und Lernbereitschaft, gekoppelt mit Ihrem Wunsch, sich in unserem Haus zum exzellenten Controller mit internationalem Zuschnitt zu entwickeln.

Wenn Sie diese Aufgabe anspricht, wenden Sie sich bitte an die von uns beauftragte Dr. Zeplin Controlling & Personal Managementberatung GmbH, Hohenzollernstr. 8, 1000 Berlin 39, Tel.: 030/805 30 16 oder schreiben Sie. Wir versichern strengste Diskretion.



DR. ZEPLIN · CONTROLLING & PERSONAL

# Bei uns lernen Sie die breite Palette aller Controlling-Instrumente kennen

Wir sind ein größeres selbständiges Unternehmen einer weltweit tätigen Maschinenbaugruppe. Die deutsche Gesellschaft mit Stammsitz in Berlin ist mit vielen Tochterunternehmen – auch in den neuen Bundesländern – und insgesamt mehr als 3.500 Mitarbeitern sehr erfolgreich tätig. Für unsere Abteilung Planung und Berichtswesen suchen wir einen jüngeren Mitarbeiter als

## Controller

Durch Job-rotation sollen Sie sukzessive alle Hauptaufgaben der Abteilung selbständig und eigenverantwortlich wahrnehmen. Diese sind im einzelnen der gesamte Planungsprozeß für den Konzern und seine Beteiligungsunternehmen, die laufenden Abweichungsanalysen und das monatliche Berichtswesen. Neben der Finanz- und Liquiditätsplanung gehören auch die konsolidierten Quartals- und Jahresabschlüsse dazu. An der Verfeinerung und Fortentwicklung der Instrumente werden Sie aktiv mitarbeiten. Wir erwarten ein abgeschlossenes Studium als Betriebswirt oder Wirtschaftsingenieur. Schön wäre es, wenn Sie eine Controller-Ausbildung an der Controller Akademie in Gauting absolviert hätten.

Sie sollten schon einige Berufserfahrungen im Finanz- und Rechnungswesen haben. Kenntnisse in der Anwendung von PC-Software setzen wir voraus. Entscheidend für uns ist Ihre hohe Lernbereitschaft, gekoppelt mit dem Wunsch, selbständig zu arbeiten und Verantwortung zu tragen. Der hierfür notwendige Freiraum ist gegeben.

Wenn Sie diese Aufgabe anspricht, wenden Sie sich bitte an die von uns beauftragte Dr. Zeplin Controlling & Personal Managementberatung GmbH, Hohenzollernstr. 8, 1000 Berlin 39. Sprechen Sie mit Herrn Dr. Zeplin, Tel.: 030/805 30 16 oder schreiben Sie ihm. Wir versichern strengste Diskretion.



DR. ZEPLIN · CONTROLLING & PERSONAL

Wir sind eine führende deutsche Unternehmensgruppe mit mehreren Milliarden Jahresumsatz weltweit. Unsere Aktivitäten liegen im Bereich Markenartikel/Konsumgüter. Im Rahmen des Aufbaus eines neuen Controllingbereiches suchen wir

## Marketing Controller / -innen

Die weiteren Entwicklungs- und Aufstiegsmöglichkeiten sind außerordentlich vielversprechend.

Idealerweise verfügen Sie über ein abgeschlossenes Hoch- oder Fachhochschulstudium und mehrjährige Erfahrung im Bereich Controlling & Marketing in der Markenartikel-/Konsumgüter-Industrie, u. U. auch in Marktforschung und Agenturen.

Geboten werden die finanziellen und sozialen Rahmenbedingungen eines fortschrittlichen Großunternehmens.

Standort ist eine norddeutsche Großstadt.

Interessierte Damen und Herren bitten wir um Zusendung Ihrer Bewerbungsunterlagen an die von uns beauftragte



**AUCTOR GMBH · Unternehmensberatung**

WILHELMSTRASSE 34 · 6200 WIESBADEN · TELEFON 06 11 - 3 98 59

ÖSTERREICHISCHES  
CONTROLLER-INSTITUT  
o. Prof. Dr. R. Eschenbach  
Wirtschaftsuniversität Wien  
Augasse 2-6, A-1090 Wien



2. Österreichischer  
Kongreß für EDV-gestütztes Management  
mit der *MANAGEWARE 92*

Erfolgsfaktor Führungsinformation

### Executive Information Systems - Management Information Systems

Anspruch und Wirklichkeit

Fachvorträge, branchenspezifische Anwendungsberichte und eine Software-Ausstellung geben Ihnen einen umfassenden Marktüberblick über:

- EIS/MIS - Lösungen für die Industrie
- EIS/MIS - Lösungen für den Handel
- EIS/MIS - Lösungen für Finanzdienstleister

Für Information und Anmeldung kontaktieren Sie bitte unser Kongreßbüro Tel.: 0222/313 36/4568 Fax: 0222/313 36/723  
Eine Veranstaltung des Österreichischen Controller-Instituts  
in Kooperation mit:



**Microsoft**



**COMPAQ**  
Computer mit Netzwerk

## Sachbearbeiter(in) Betriebscontrolling

Wir haben uns in den vergangenen Jahren zum größten europäischen Flugcatering-Unternehmen entwickelt und versorgen neben Lufthansa weltweit weitere 200 internationale Fluggesellschaften mit allem, was das Fliegen für die Passagiere an Bord angenehm macht. Über zahlreiche Tochter- und Beteiligungsunternehmen im In- und Ausland sichern wir uns auch zukünftiges Wachstum. Grundlage unseres Erfolgs sind unsere qualifizierten und einsatzbereiten Mitarbeiter. LSG Lufthansa Service beschäftigt in ihren Betrieben auf allen größeren deutschen Flughäfen rund 6.700 Mitarbeiter. Für unseren Betrieb Flugservice Konzern am Frankfurter Flughafen suchen wir eine(n) Sach-



bearbeiter(in) Betriebscontrolling. Idealerweise haben Sie ein abgeschlossenes betriebswirtschaftliches Fachschulstudium absolviert oder verfügen durch eine Ausbildung und Berufserfahrung über gleichwertige Kenntnisse und Fähigkeiten. Sie kennen sich mit elektronischer Datenverarbeitung aus

und haben gute PC-Kenntnisse. Selbständige Arbeitsweise, Einsatzbereitschaft, Flexibilität und Durchsetzungsvermögen setzen wir ebenso voraus wie ein gutes Zahlenverständnis und Kostenbewusstsein. Auch Berufsanfänger haben für diese Position gute Chancen.

Wir bieten Ihnen neben einem sicheren Arbeitsplatz eine leistungsgerechte Vergütung mit den für ein zum Lufthansa-Konzern gehörendes Unternehmen üblichen Sozialleistungen. Bitte senden Sie Ihre vollständigen Bewerbungsunterlagen an: LSG Lufthansa Service GmbH Betrieb Frankfurt Flugservice Konzern Personalanwerbung Lufthansa-Basis 6000 Frankfurt 75

**LSG Lufthansa Service**

**C I L O G**

*Kompetenz*

**Kostenartenstellenrechnung**

*im*

**Personalwesen**

*Rechnungswesen*

**Anlagenbuchhaltung**

**Kosten-träger-rechnung**

**Finanzbuchhaltung**

*Über 400 Software-Installationen!  
Selbstverständlich auch unter UNIX.*



**CAB**

CAB Computeranwendungs-Beratungs GmbH Am Luftschaft 21  
D-4300 Essen 13 Tel.: 0201-592140 · Fax: 0201-5921450

Zur CeBIT '92: Halle I, HP-Stand 7 i2 / k1

**L.&C. ARNOLD**



Wir sind ein mittelständisches Unternehmen der Metall- und Holzverarbeitung mit ca. 1300 Mitarbeitern in mehreren Werken in der Bundesrepublik.

Schwerpunkte unseres Geschäfts sind Krankenmöbel sowie Befestigungs- und Verbindungselemente. Für die Zukunft ist eine Neuordnung der Krankenmöbelfertigung für die europäischen Märkte begonnen worden.

Wir suchen den

## **Controller,**

dem Sprecher des Vorstandes berichtend, mit Standort Kempen/  
Krefeld.

Wir bieten die Chance der echten Mitgestaltung der Unternehmenszukunft.

Wir erwarten:

- die Beherrschung der Controlling-Arbeit aus praktischer Erfahrung
- den Wunsch, das strategische und operative Controlling in enger Zusammenarbeit mit Vorstand und Kollegen der 1. Ebene aufzubauen
- die Bereitschaft, auch selbst anzupacken und nicht alles zu delegieren
- die Fähigkeit, Mitarbeiter anzuleiten, zu führen und weiterzuentwickeln
- einen ausgebildeten Controller zwischen 35 – 50 Jahre, der Freiraum zum Arbeiten braucht und ernst genommen werden will.

Bitte rufen Sie den Sprecher des Vorstandes  
der L.&C. ARNOLD AG, Arnoldstr. 13, 4152 Kempen 1,  
Herrn Dr. Klimant, unter der Telefonnummer 0 21 52-144 119 an.

# CONTROLLING PRAXIS

Herausgegeben von  
Prof. Dr. Péter Horváth und  
Prof. Dr. Thomas Reichmann

NEU

## Renner, **Kostenorientierte Produktionssteuerung**

Anwendung der Prozeßkostenrechnung in einem datenbankgestützten Modell für flexibel automatisierte Produktionssysteme.

Von Dr. Andreas Renner.  
**1991. XVIII, 228 Seiten.**  
**Kartoniert DM 65,-**  
ISBN 3-8006-1566-5

CIM- und Just-in-time-Konzepte im Produktionsbereich erfordern hohe Investitionen, die sich nur rechtfertigen lassen, wenn die Wirtschaftlichkeit des Produktionsprozesses laufend sichergestellt werden kann. Unwirtschaftliche Prozeßabläufe haben nicht nur Einfluß auf die direkten Produktionskosten, sondern führen auch zu steigenden Gemeinkosten in den Bereichen Logistik, Arbeitsvorbereitung und Qualitätssicherung. Eine kostenorientierte Produktionssteuerung, die minimale Produktionskosten eines Auftragsprogramms garantiert, scheitert bislang an der fehlenden Kostenorientierung der PPS-Systeme und der fehlenden Kostentransparenz in den Gemeinkostenbereichen der Produktion aufgrund ungeeigneter Kostenrechnungssysteme und Kalkulationsverfahren. Zur Lösung dieses Problems wird in diesem praxisorientierten Werk das neue betriebswirtschaftliche Instrumentarium der »Prozeßkostenrechnung« angewandt, dessen Ergebnisse direkt in ein Simulationsmodell zu Ablaufplanung und Produktionssteuerung einfließen. Anhand einer empirischen Untersuchung von 50 Anbietern von PPS-Standard-Software wird nachgewiesen, daß auch beim laufenden Betrieb moderner Produktionssysteme noch erhebliche Rationalisierungspotentiale bestehen, die durch eine Integration von Kosteninformationen in den Steuerungsprozeß erschlossen werden können.

## Schwellnuß, **Investitions- Controlling**

Erfolgspotentiale auf Basis systematischer Investitionsnachrechnungen sichtbar machen.

Von Dr. Axel Georg Schwellnuß.  
**1991. XI, 225 Seiten.**  
**Kartoniert DM 65,-**  
ISBN 3-8006-1597-5

Erfolgspotentiale aufzudecken, ist Absicht dieses Buches. Strategisch ausgerichtete Investitionsnachrechnungen ebnen den Weg zu diesem Ziel. Weiß der Controller um die Vorteile, die systematisch betriebene Investitionskontrollen bieten, muß geklärt werden, wie diese zu konzipieren sind. Das vorliegende Buch stellt hierzu einen Leitfaden dar.

Kann die Standardsoftware zur Kosten- und Erlösrechnung auch zu Investitionsbeurteilungen herangezogen werden? Oder: eignet sich eigentlich die originäre Investitionsplanung als Maßstab für Investitionskontrolle? Das alles ist ein Ausschnitt von Fragen, die bei der Konzeption bedacht werden müssen. Gerade die letzte Fragestellung steht hierbei für einen nicht zu vernachlässigenden Aspekt, der häufig übersehen wird und als »roter Faden« in diesem Werk betrachtet werden kann. Orientiert man sich etwa an der originären Investitionsplanung, läuft man Gefahr, im Zeitablauf überholte Maßstäbe der aktuellen Beurteilung zugrunde zu legen. Notwendig ist aber häufig – zumindest bei strategisch bedeutsamen bzw. umfassenden Investitionen – eine grundsätzliche Neuorientierung der dem Ist gegenüberzustellenden Soll-Werte, will man den Erfolg im Unternehmen maßgeblich verbessern.

VERLAG  
VAHLEN

# Fachkonferenzen

Gleich drei Fachkonferenzen zu hochaktuellen Themen finden unter der Leitung von **Prof. Dr. Péter Horváth** in der ersten Jahreshälfte jeweils im **Haus der Wirtschaft in Stuttgart** statt:

## Von der Prozeßkostenrechnung zum Prozeßkostenmanagement, 11. - 12. Mai 92

*Infos: 0711 / 60107-10*

**Steigende Gemeinkosten** werden für viele Unternehmen ein Problem. **Prozeßkostenmanagement** schafft Transparenz im Gemeinkostenbereich und heißt, aus neuem Kostenverständnis strategische Impulse für Produktentwicklung, Beschaffungsstrategien, Logistikkonzepte und Marketingentscheidungen abzuleiten.

Erfahrene **Praktiker aus Industrie und Beratung** werden detailliert zeigen, wie man Prozeßkostenrechnung einführt und als Managementinstrument einsetzt. Als Referenten und Arbeitsgruppenleiter stehen **Dr. J. Holst** (IBM Deutschland GmbH), **M. Jöckel** (GUBOR Schokoladenfabrik GmbH), **Joachim Löffler** (Hewlett-Packard GmbH), **U. Lohmann** (GARDENA Kress + Kastner GmbH), **N. Schau** (Stihl KG), **Dr. R. Voigt** (BMW AG), **G. Wetzel** (FESTO KG) sowie leitende Berater der Firma **IFUA Horváth & Partner GmbH** zur Verfügung.

Mit **PROZESSMANAGER** wird nun auch die allseits geforderte **DV-Lösung** präsentiert. **Arbeitsgruppen und Diskussionsrunden** erarbeiten anhand von Praxisbeispielen konkrete Prozeßstrukturen für betriebliche Funktionsbereiche.

## Target Costing - Marktorientiertes Zielkostenmanagement, 05. - 06. Mai 92

*Infos: 0711 / 121-3171*

Gleich zwei Fachkonferenzen (verbilligte Teilnahme bei Besuch beider Veranstaltungen möglich) werden zu einem Thema angeboten, das sowohl in Praxis als auch in Wissenschaft **brandneu** und von stark steigendem Interesse ist: **Target Costing**.

**Marktorientierung** im Sinne einer konsequenten Befriedigung der Kundenwünsche kann nur durch eine Planung der Kosten vom Markt her erreicht werden. Diesen Ansatz verfolgt das in Japan entwickelte Target Costing in nie gekannter Konsequenz und mit methodisch stringenter Vorgehensweise. Beginnend bei den **frühen Phasen der Konstruktion und Entwicklung** gewährleistet Target Costing **frühzeitige Kostengestaltung** statt verspäteter Kostenverwaltung. **Fachleute aus Japan, England und Deutschland** stellen die Methodik, Vorgehensweise und organisatorische Verankerung des Target Costing vor. **Prof. Dr. K.-P. Franz** (Universität Kaiserslautern), **Prof. T. Hasegawa** (Gifu Keizai Universität, Japan), **Masanori Kajita** (Nissan Europa, Sunderland), **Werner Seidenschwarz** (Universität Stuttgart) und **Jürgen Stolze** (Toyota Deutschland) sorgen neben dem Leiter der Veranstaltung, **Prof. Dr. P. Horváth** (Universität Stuttgart, IFUA Horváth & Partner), für eine kritische, differenzierte und umfassende Behandlung des Themas. Zusätzlich zu den Vorträgen werden die gezeigten Lösungsansätze in **Diskussionsgruppen** auf ihre Anpassungs- und Umsetzungsfähigkeit hin untersucht.

## Target Costing - Japanische und amerikanische Erfahrungen, 11. Juni 92 mit Prof. Robin Cooper, Harvard University

*Infos: 0711 / 121-3176*

Für die Veranstaltung konnte der äußerst renommierte **Harvard Professor Robin Cooper** gewonnen werden. Robin Cooper gilt als **einer der Väter des Activity-Based Costing** in Amerika und wurde auch in Deutschland durch seine Artikelserie in der Fachzeitschrift "Kostenrechnungspraxis" bekannt. Daneben veröffentlichte er im "Harvard Business Review" sowie im von ihm herausgegebenen "Journal of Cost Management". Für die in letztgenannter Zeitschrift ab 1987 regelmäßig publizierten Artikel wurde ihm der **"Notable Contribution to Management Accounting Literature Award 1991"** von der American Accounting Association zugesprochen.

Ausgehend von den **Mängeln der traditionellen Kostenrechnung** wendet er sich neben Target Costing in jüngerer Zeit verstärkt **modernen Methoden des Kostenmanagements** zu. In Stuttgart wird Prof. Cooper über seine Erfahrungen mit Target Costing berichten. Neben der Methodik an sich werden hier zusätzlich auch Umfeldfaktoren eine große Rolle spielen. Sein Vortrag wird deshalb durch **Fallstudien** und eigene **Erfahrungen aus der Unternehmenspraxis** ergänzt. Im Anschluß findet ein **Diskussionspanel** statt, in dem neben **Prof. Cooper** u. a. **Prof. Horváth** sowie **Dr. Hans Krag** (Geschäftsführer Wella Great Britain, davor gleiche Position in Japan) teilnehmen werden.

Donnerstag, 7. Mai 1992 in München, Hotel Park Hilton

# Controlling von EDV-Projekten

## - Vertragsgestaltung und Kostenkontrolle -

Referenten: Rechtsanwalt **Dr. Benno Heussen**, München

Dipl.-Kfm. **Karl-Heinz Hoh**, Eching

Die Einführung und Umgestaltung von EDV-Systemen bedeutet stets einen tiefen Eingriff in die Organisationsstruktur des Unternehmens und gehört zu den bedeutenden unternehmerischen und damit strategischen Investitionen. Sie erfordern nicht nur technische und finanzielle Planung, sondern eine weitgehende ressortübergreifende Einbeziehung von Mitarbeitern auf allen Hierarchiestufen.

Der Mißerfolg eines EDV-Projekts kann die Existenz des Systemhauses ebenso gefährden wie diejenige des Anwenders, denn das Scheitern des Projekts bedeutet nicht nur einen technischen und finanziellen Fehlschlag, sondern löst weitreichende Folgeschäden in der Unternehmensorganisation aus.

Ziel des **RWS-Seminars** ist es,

- diese Risiken frühzeitig zu erkennen und im vertraglichen Vorfeld zu vermeiden
- Planungs- und Entscheidungswerkzeuge für das kaufmännische und rechtliche Controlling vorzustellen
- anhand konkreter Beispielfälle aus der Praxis die Schwierigkeiten beim begleitenden Projekt-Controlling zu veranschaulichen
- Lösungsvorschläge für eine erfolgreiche Projektabwicklung aufzuzeigen.

Die engen Beziehungen zwischen Planung und Entscheidungen in SW- und HW-Investitionen und ihre rechtliche Absicherung durch geeignete Vertragsgestaltung werden dabei deutlich.

Das **RWS-Seminar** richtet sich an Projektleiter in Systemhäusern und EDV-Abteilungen der Anwender sowie deren Berater und soll praktische Hilfe bei der Planung, Durchführung und Kontrolle von EDV-Projekten geben.

### Themenübersicht:

1. Die Werkzeuge des kaufmännischen und rechtlichen Projekt-Controlling und ihr Einsatz bei EDV-Projekten
  - Leistungskontrolle und Anschlußplanung
  - Verhalten im Vorfeld rechtlicher Auseinandersetzungen
2. Typische Risiken in einzelnen Projektphasen:
  - Problemanalysen, Lösungsfindung und daraus folgende Leistungsbeschreibung
  - Auswahl und Koordination der Leistung
  - Abnahme der Leistung
3. Risikobegrenzung durch kaufmännisches Controlling
4. Risikobegrenzung durch vorausschauende und flexible Vertragsgestaltung

Rechtsanwalt **Dr. Benno Heussen** befaßt sich seit Jahren mit EDV-Projekt-Verträgen und ist durch viele Publikationen in diesem Bereich hervorgetreten. Er ist Mitherausgeber und Autor des "Computer-Rechtshandbuchs", einem Standardwerk auf diesem Gebiet.

Dipl.-Kfm. **Karl-Heinz Hoh** war fast 10 Jahre Ressortleiter Controlling und Informationswesen in einem anlagenintensiven industriellen Fertigungsbetrieb und dort für Konzeptionierung und Realisierung einer integrierten Unternehmensplanung und -steuerung zuständig. Seit 1991 ist er selbständiger Unternehmensberater auf diesem Gebiet. Seine Erfahrungen fließen seit Jahren in Seminare bei der Controller-Akademie sowie in firmenspezifische Workshops und in seine redaktionelle Mitarbeit beim "Controller Magazin" ein.

Die Teilnehmergebühr beträgt DM 780,- zuzüglich 14 % MwSt. (einschließlich Seminarunterlagen, Pausenerfrischungen und Mittagsmenü)

**Anmeldung:** Beim Verlag, Telefon: 0221 / 400 88 - 18 (Frau Mansch), Telefax: 0221 / 400 88 - 28 (-47); für Teilnehmer aus den neuen Bundesländern auch über Büro Berlin (Ost) Telefon/Telefax: (Vorwahl) 24 35 32 24

**Zimmerreservierungen:** Beim Tagungshotel oder durch das örtliche Verkehrsamt

**Anmeldungen, Programmankündigungen, Teilnahmebedingungen:**



**Verlag Kommunikationsforum GmbH Recht Wirtschaft Steuern • Köln**  
Postfach 27 01 25 • 5000 Köln 1 • Telefon (0221) 400 88 - 0 • Telefax (0221) 400 88 - 28 (-47)

# Plaut Software für die effiziente Kosten- und Erfolgskontrolle.

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

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

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

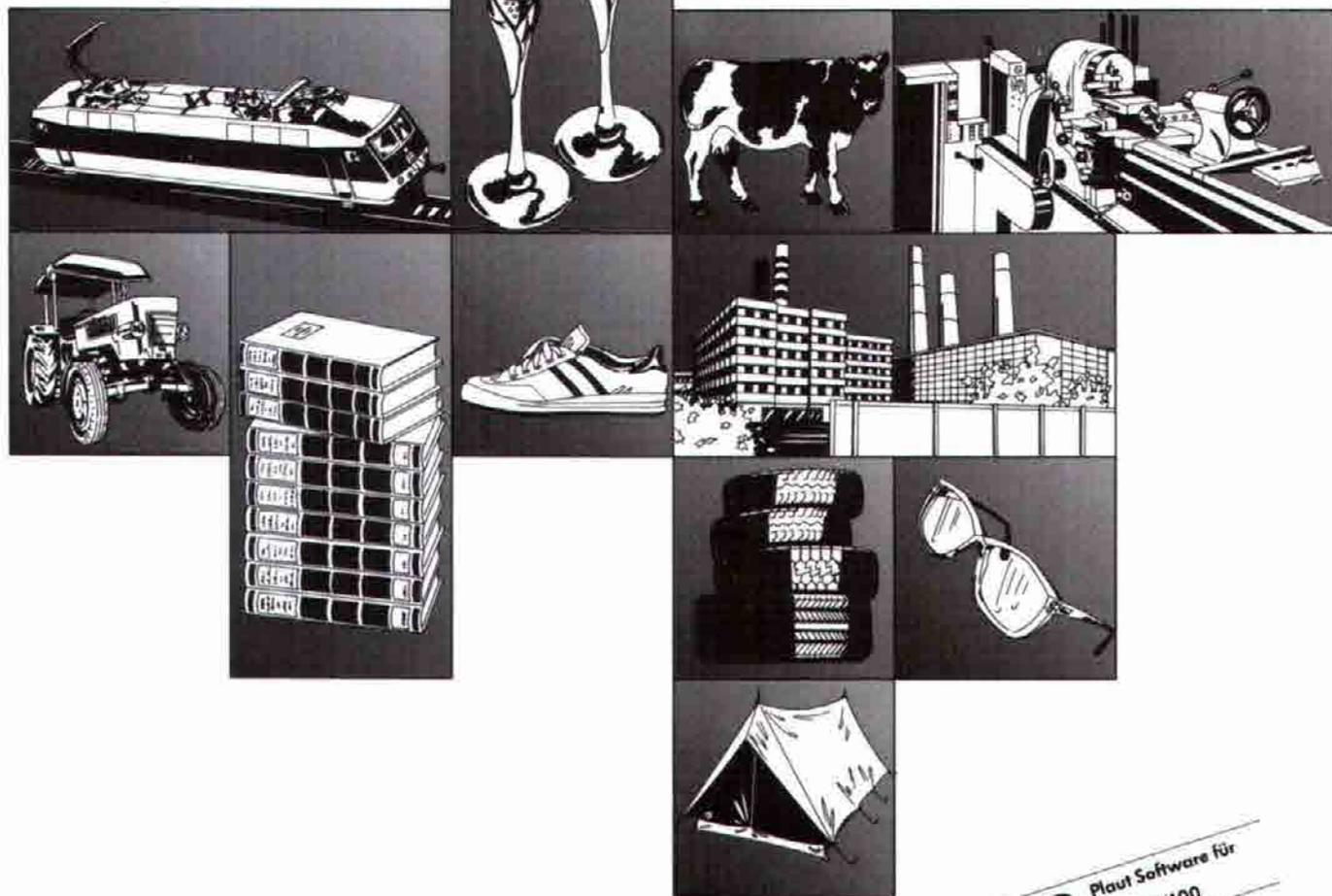
- Produktionsplanung und -steuerung
- Materialwirtschaft
- Finanzbuchhaltung
- Anlagenbuchhaltung
- Vertriebsabwicklung

Plaut Software für Unternehmen aller **Größenordnungen** aus vielen Branchen der Industrie mit Serien- und Einzel-fertigung, aber auch für Handels- und Dienstleistungsunternehmen. Plaut setzt je nach DV-Konfiguration seiner Klienten zur Projektrealisierung Programm-systeme aus eigener Entwicklung oder Lizenzprogramme ein.

**PLAUT**

M 100  
M 110  
M 120

**SAP**  
M 110/R



**NEU M120** Plaut Software für  
IBM AS/400

Basis für Controlling und CIM

# PLAUT