



controller magazin



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

3/79

CONTROLLER'S VORGEHENSPLAN

– Schrittliste in 16 Punkten –

von A. D e y h l e

sowie aus
Arbeitspapieren der



Controller-Akademie

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

INHALTSVERZEICHNIS

CONTROLLER'S VORGEHENSPLAN - Schrittliste in 16 Punkten -

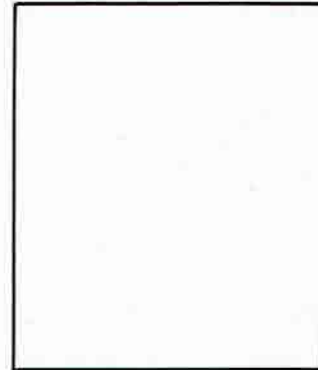
- gelbe Seiten -

1. Controlling Aha-Erlebnis (S. 97)
2. Controller's Anforderungsprofil (S. 99)
3. Die Funktionsbeschreibung von Controller Kraus (S. 100)
4. Controller Kraus' Terminablauf (S. 101)
5. Controller's Rollenverständnis (S. 102)
6. Zur Rechnungswesen-Diagnose der Maschinensparte (S. 107):
 - A) technische Daten
 - B) Diagnose Finanzbuchhaltung
 - C) BAB-Diagnose
 - D) Kalkulations-Diagnose
7. Therapie-Ansatz bei der Kalkulation in einem akuten Fall (S. 109)
8. Messen und Skalieren als Controlling-Technik (S. 111)
9. Was Kraus mit diesem Ausflug in Kalkulations-Kasuistik erreicht hat (S. 111)
10. Diagnose des Systems der Ergebnisrechnung ... und Überzeugungsarbeit für die Deckungsbeitragsrechnung (S. 111)
11. Die Erwartungsrechnung als Konsequenzen-Protokoll aus dem Soll-Ist-Vergleich (S. 121)
12. Der Ausbau der MER zum System der Unternehmensplanung (S. 122 ff.)
 - A) Gegenstand & Voraussetzungen der Planung auseinanderhalten (S. 122)
 - B) Unternehmensplanung ist ein Modell in drei Dimensionen (S. 122)
 - C) Ausstattungs-Revue der Unternehmensplanung (S. 124 f.)
 - 1) Checkliste (S. 127)
 - 2) Annahmen-Inventar (S. 128)
 - 3) Strategische Planung (Formular) (S. 128)
 - 4) Mehrjahresbudget (S. 129)
 - 5) Jahres-Auftragseingangs-Plan (S. 129)
 - 6) Operative Maßnahmenliste (S. 130)
 - 7) Budget im Rahmen der MER (S. 131)
 - D) Der Planungsablauf für 1980 (S. 126 ff.)
 - 1) Formulierung des Ergebnis-Ziels, ausgehend von der Bilanzstruktur (S. 132)
 - 2) Der Zusammenbau der Spartenbudgets in der Budgetkonferenz (S. 133)
 - 3) Überleitung des Budgets im Rahmen der Management-Erfolgsrechnung in die Plan-Bilanz und Finanzberichterstattung (S. 134)
13. Strategische und operative Mehrjahresplanung 1981 bis 1985 am Schwerpunktbeispiel der Planung eines neuen Produkts (S. 137)
 - A) Wie oft entschieden wird (S. 137)
 - B) Die Teilnehmer an der Strategiekonferenz (S. 138)
 - C) Lagebeurteilung für das neue Produkt (S. 138)
 - D) Meinungsbildung im Produkt-/Marktschema (S. 138 f.)
 - E) Die Mehrjahres-MER (S. 139)
 - F) Die Mehrjahresbewegungsbilanz (S. 140)
 - G) Die Verknüpfung von Ergebnis- und Investitionsbudget durch die Return on investment-Rechnung (S. 140)
 - H) Der Soll-Ist-Vergleich kommt dazwischen... (S. 140 / 147)
14. Organisatorisch-strategische Überlegungen (S. 141)
15. Controller's Berichtswesen
 - A) Grundsätze für Controller's Berichtswesen (S. 142)
 - B) Der Berichtsrahmen der Erwartungsrechnung (S. 142 + 145 ff.)
 - C) Ein nicht besonders berichtswürdiger Fall in der Maschinensparte (S. 146)
 - D) Ein insgesamt berichtswürdiger Sachverhalt in der Schokoladesparte (S. 143 / 147)
 - E) Berichtswesen für Planung und Soll-Ist-Vergleich fließen ineinander (S. 143)
16. Controller Kraus resümiert im Herbst 1980 als weitere Arbeitspunkte (S. 144)

Organisation, Situation, Rechnungswesen und Unternehmensplanung in der Budget GmbH

- weiße Seiten -

- Organisationsplan (S. 94)
- Situation der Budget GmbH (S. 95 f.)
- Das Rechnungswesen der Maschinensparte (S. 103 ff.)
- Neue Konzeption für das Rechnungswesen der Maschinensparte (S. 113 ff.)
- Management-Erfolgsrechnung der Schokoladesparte (S. 120)
- "Ausstattungs-Revue" der Unternehmensplanung für 1980 (S. 127 ff.)
- Der Planungsablauf für 1980 (S. 132 ff.)
- Formulare und Beispiele zum Controller's Berichtswesen (S. 145 ff.)



Controller Kraus
(Photo aus den Bewerbungs-
Unterlagen)

„CONTROLLER KRAUS KOMMT, SIEHT UND ...“

Dieses Heft des Controller Magazins ist eine Controller-Vorgehens-Fallstudie. Sie müßten sich jetzt fühlen als Controller Kraus. Sie sind als Leiter des Zentralbereichs Betriebswirtschaft vor einem halben Jahr in die BUDGET GMBH eingetreten. (Wenn Sie als Leser und Benutzer des Controller Magazins auch die 5 Stufen des Controller-Ausbildungs-Programms der Controller Akademie kennen, so müßten Sie hier ein Aha-Erlebnis haben.)

Den Organisationsplan der Budget GmbH zeigt Abbildung 1 auf der Rückseite dieses Blattes. Sie sehen, daß es auch Sparten-Controller gibt. Die organisatorische Lösung ist so gewählt, daß die dezentralen betriebswirtschaftlichen Chefs jeweils der Spartenleitung unterstellt sind (disziplinarisch; solid line). Zwischen Ihnen als zentralem Controller und den örtlichen Controllern besteht die sogenannte "dotted line" - also die Sparten-Controller sind Ihnen als Zentralbereich fachlich unterstellt.

Sie haben sich inzwischen im Unternehmen eingelebt und vor allem die Herren kennengelernt, die Sie im Organisationsplan auch namentlich bezeichnet sehen. Außerdem finden Sie auf Seiten 95 und 96 geschildert, wie es zu einem Unternehmen dieses Typs gekommen ist.

Dieses Fallbeispiel eines Controller's Vorgehens-Plans wird als Schrittliste geführt mit insgesamt 16 Punkten. Damit verknüpft sich die Anregung, diesen Ablaufplan mit Ihrer eigenen Vorgehensweise zu vergleichen. Daraus ergeben sich sicher Anregungen für Ihre tägliche Arbeit in der Praxis; findet sich vielleicht manches bestätigt, was Sie selber bereits eingeführt haben und eventuell kann Ihnen dieses Heft wieder "Munition" liefern, um die eigene Aufgabenstellung sowie Aktivitäten-konzeption im Kollegenkreis besser plausibel zu machen.

In diesem Sinne mit herzlichen ergebene Grüßen.
Ihr

Dr. Albrecht Deyhle

"Organisation ist zwar nicht alles, aber ohne Organisation ist alles nichts".

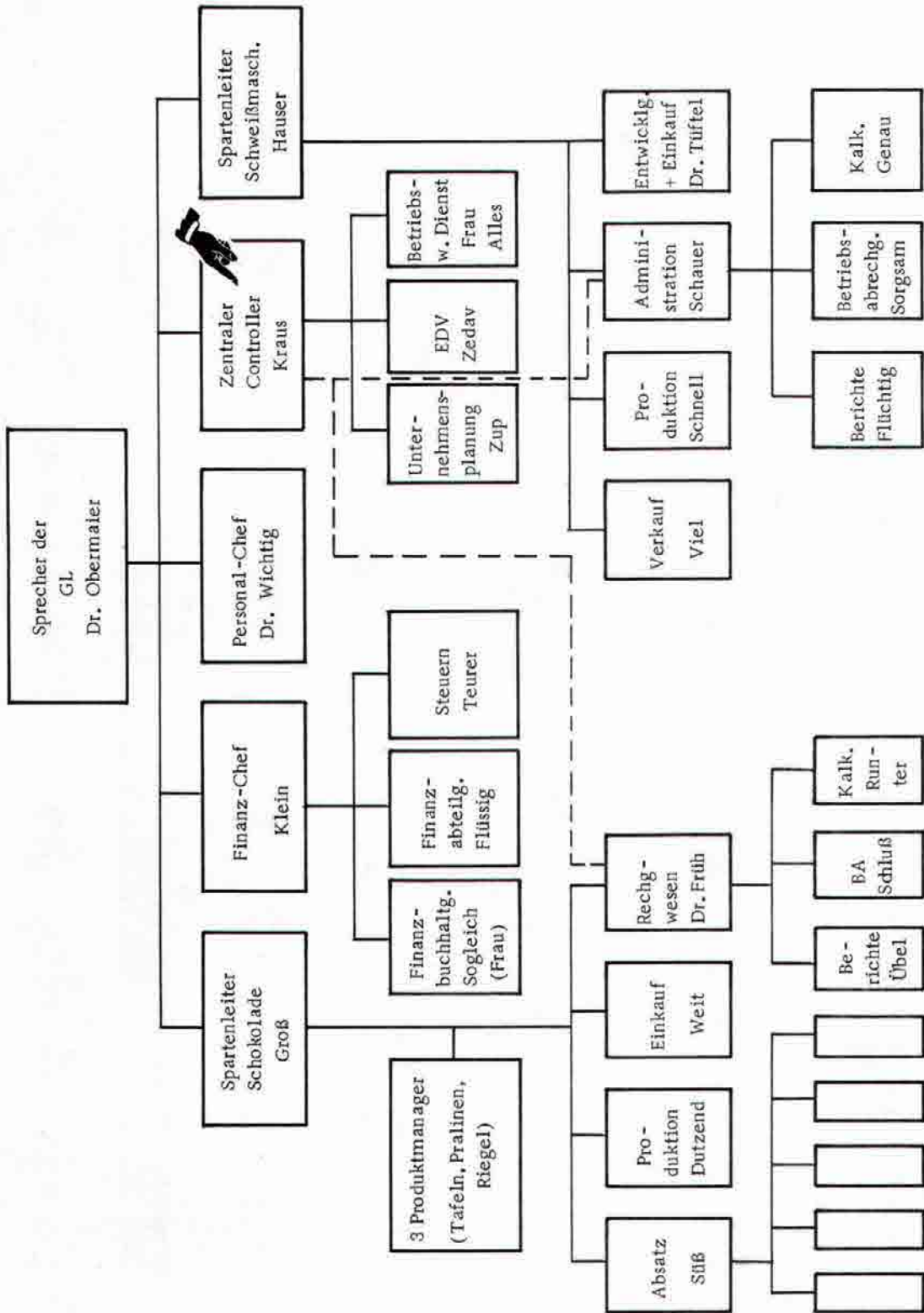


Abbildung 1: Der Organisationsplan der Modellunternehmung "Budet-GmbH"

Die Budget GmbH ist ein "diversifiziertes" Unternehmen, das auf zwei völlig verschiedenen Gebieten tätig ist:

I. Auf dem Gebiet der Herstellung und des Vertriebes von elektrischen Schweißmaschinen; speziell Punktschweißmaschinen und Kontaktschweißmaschinen. Hier besteht Serienfertigung; teilweise Einzelfertigung.

II. Auf dem Gebiet der Herstellung und des Vertriebes von Schokolade-Erzeugnissen ("Markenartikler").

Für diese beiden Programme wurden zwei Sparten gebildet, die organisatorisch selbständig sind, aber keine eigene Rechtsform besitzen ("Divisions").

Zur Sparte Maschinenfabrik

Die Punkt- sowie die Kontaktschweißmaschinen werden in Europa verkauft. In kleinerem Umfang besteht auch USA-Geschäft, vor allem bei den Kontaktschweißmaschinen. Hier besitzt die Budget GmbH einen technischen und service-mäßigen Vorsprung vor ihren Mitbewerbern.

Der Verkauf erfolgt über Handelsvertreter sowie über den Werkzeugmaschinenhandel. Die Verkaufsingenieure unter Leitung eines Verkaufsleiters sind gebietsmäßig organisiert (deutschsprachiger Raum und Italien; Frankreich, Spanien und Benelux-Länder; England und Skandinavien). Sie besuchen als Problemlöser und Berater die in diesen Gebieten ansässigen Kunden und fungieren als Kontaktmänner zu den Vertretern und den Maschinenhandelsfirmen. Die Verkaufsingenieure kümmern sich ferner auch um die Auftragsabwicklung und sind Vermittler zwischen Kunde und Betrieb.

Im wesentlichen wird in der Maschinenfabrik Serienproduktion gefahren. Deshalb gibt es eine Standard-Kalkulation für die 4 Produktlinien. Falls Sonderwünsche der Kunden erfüllt werden, wandern die dabei entstehenden Mehrkosten in den allgemeinen Topf der Abweichungen. Administrator Schauer hat sich deshalb schon ein paarmal überlegt, ob er zusammen mit Herrn Sorgsam und der Herrn Schnell unterstehenden Arbeitsvorbereitung nicht eine auftragsweise Nachkalkulation aufbauen soll. Es kommt doch öfters vor, daß die Verkaufsingenieure Sonderwünsche zum normalen Preis (als Rabattersatz) erfüllen.

Der "Administrator" hat die Funktion des divisionalen Controllers. Sein Bereich ist zuständig für Betriebsabrechnung und Kalkulation in der Maschinenfabrik. Ferner untersteht ihm eine Stelle für Berichte (Spartenberichterstattung sowie Berichte zur Zentrale).

Zur Sparte Schokoladenfabrik

Die Schokolade-Sparte ist umsatzmäßig größer als die Maschinenfabrik. Sie hat im vergangenen Jahr 87 Mio. umgesetzt; die Sparte Maschinenfabrik nur 12,5 Mio. Aber in der Schokoladendivision wurde letztes Jahr ein Verlust eingefahren (1,5 Mio.), während die Maschinenfabrik 0,85 Mio. Gewinn eingebracht hat. Deshalb hat auch die Schokoladendivision zuerst angefangen, ein Budget aufzustellen. Für das laufende Jahr besteht bereits ein Soll-Ist-Vergleich bei Umsätzen und Kosten. Außerdem besitzt die Betriebsabrechnung der Schokoladenfabrik im Gegensatz zur Maschinenfabrik bereits die Gliederung einer Deckungsbeitragsrechnung. Diese Betriebsabrechnung wurde mit "Management-Erfolgs-Rechnung" bezeichnet.

Das Programm der Schokolade-Fabrik folgt im wesentlichen dem "Leitbild", alles zu machen, was Kakao als Rohstoff benötigt (Kakao-Stammbaum). Es wurden 5 Produktlinien eingerichtet, die von drei Produkt-Managern betreut werden. Vom Genre her könnte man das Programm der Budget GmbH im Schokolade-Sektor als "anspruchsvolle Markenschokolade" charakterisieren. Die Firma gehört mit dieser Sparte zwar nicht zu den größten Unternehmungen der Branche, aber zu den bekanntesten. Dieser Ruf mußte allerdings mit viel Werbeaufwand und Handelsförderung erkämpft werden.

Der Verkauf der Schokolade erfolgt über Niederlassungen, die teilweise ein eigenes Auslieferungslager besitzen. Jede Niederlassung wird von einem Gebietsverkaufsleiter "angeführt", dem mehrere angestellte Reisende unterstellt sind. Die direkten Kunden sind Handelsunternehmungen: Einkaufsorganisationen, Ketten, Süßwaren-Großhandel, Lebensmittelfilialisten, einschlägige Fachgeschäfte, Konditoreien, Kioske, Tankstellen, Gastronomie, Belegschaftshandel. Die Schokolade-Sparte verkauft nur im Inland.

Zur Organisation der Budget GmbH insgesamt

Die Budget GmbH ist durch Fusion zweier Familiengesellschaften zustande gekommen. Daher rührt auch das verschiedenartige Programm der beiden Sparten. Die Fusion liegt jetzt 10 Jahre zurück. Das GmbH-Kapital liegt in den Händen sehr vieler Gesellschafter. Es sind Familienmitglieder und Nachkommen der Gründer-Pioniere. Der eine Gründer war Elektrikermeister, der aus seinem Installationsbetrieb heraus die Schweißmaschinenfabrik entwickelt hat. Der andere war seines Zeichens Konditormeister und hat sich so nach und nach auf die Schokoladenherstellung spezialisiert.



Abb. 2: Die Geschäftsführung der Budget GmbH

Die Geschäftsführung (eingetragen im Handelsregister) besteht aus vier Herren. Nur der Sprecher Dr. Obermaier (er ist seiner Ausbildung nach Mediziner) ist auch am Gesellschaftskapital beteiligt, und zwar mit einem Siebtel. Seine Beteiligung ist die größte Einzelbeteiligung.

Der Geschäftsführung gleichgestellt sind ferner der Personalchef Dr. jur. Wichtig und der (zentrale) Controller Dipl.-Kfm. Kraus. Diese 6 Herren bilden das Geschäftsleitungs-Team.

Controller Kraus hat auch die EDV und die Organisation unter sich. Ferner befindet sich bei ihm eine betriebswirtschaftliche Stelle und ein neu geschaffener Stab für die Unternehmensplanung. Das zentrale Controlling besitzt Richtlinien-Kompetenz für die Unternehmensplanung, das Rechnungswesen und die Organisation. Zwischen Herrn Kraus und den Herren Schauer und Früh gibt es die "dotted line responsibility".

	Sparte Maschinen	Sparte Schoko
Zentraler Personalchef	Personalbedarf & -versorgung	
Zentraler Treasurer	Finanzbedarf & -versorgung	
Zentraler Controller	Informationsbedarf & -versorgung zur Navigation in Richtung Ergebnisziel	

Abb. 3: Das Matrix-Bild

Matrix-Organisation

Controller Kraus erkennt beim Studium des Organisationsplans, daß man das Zusammenspiel der Funktionen auch in Form einer Matrix oder Tabelle darstellen könnte. Kennzeichnend für die Matrix ist der Know-how-Verbund, ohne daß die Spalten Chefs der Zeilen wären oder umgekehrt. Also fordert eine Matrix zu Führungstalents besonders heraus. Man muß auf den jeweils anderen hören und dessen Urteil in die eigenen Überlegungen einbinden können - ohne den Eindruck haben zu müssen, selber deswegen an Einfluß zu verlieren. Bloß: wie sehen die Beteiligten ein solches Angebot; als Bereicherung oder als Einmischung? Das läßt sich nicht mehr allein mit Stellenbeschreibungen klären, sondern dazu sind Verhaltensregeln nötig.

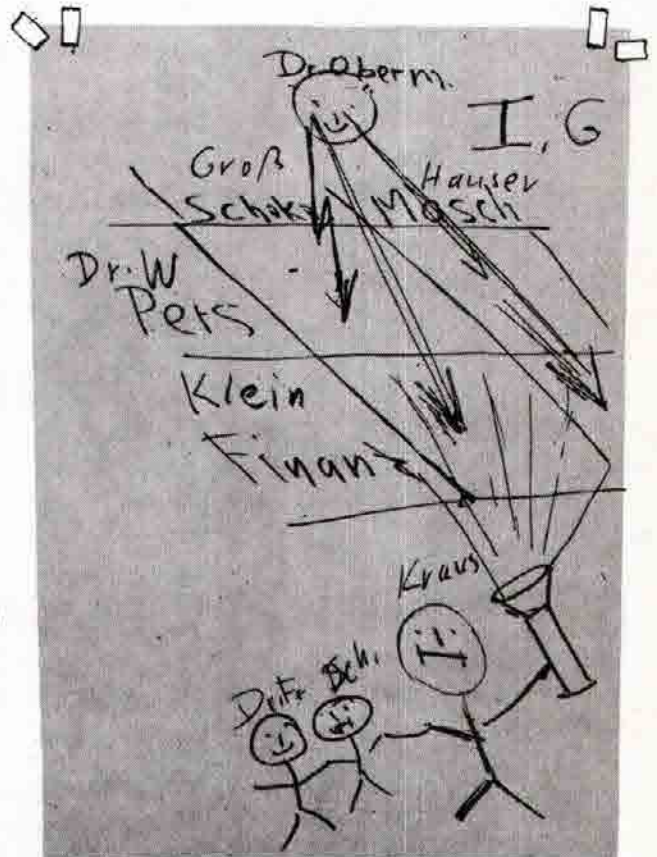


Abb. 4: Wie sich jemand die Controller-Organisation in der Matrix vorstellt

CONTROLLER'S VORGEHENSPLAN

- Schrittliste -

1. Controlling-Aha-Erlebnis

Beim Kennenlernen seiner Kollegen hat Kraus sicher schon ein paarmal erlebt, daß er ausgesprochen oder unausgesprochen gefragt wird, worin eigentlich seine Aufgabe oder Rolle bestünde. Da hat Dr. Obermaier anlässlich einer erweiterten Geschäftsleitungs-Sitzung gesagt, daß wir jetzt im Hause der Budget GmbH einen Controller bekommen würden - und daß dieses der neue Herr Kraus sei. Aber was ist nun ein solcher "Controller"? Ist das ein Kontrolleur?

Benützt man deutschsprachig das Wort Controller, so stößt man auf eine Barriere, die den Kollegen im angelsächsischen Bereich nicht passiert. Control heißt ja regeln oder steuern und nicht kontrollieren. Deutschsprachig wird aber doch sehr schnell das Wort Kontrolle dazugenommen. Dann hat man den Eindruck, daß eben mit amerikanischen Worten operiert wird, damit das Ganze mehr "sexy" ist. Gemeint mag aber doch eben der Kontrolleur sein. Und was daran besonders unsympathisch aufstößt, ist die schnell vorhandene Vorstellung von einer personenbezogenen Kontrolle. Aha - das ist also der, der uns auf die Finger schaut...

Was sagt man hier? Das Dumme ist, daß man nicht so einfach sagen kann, daß ein Controller eben ein ... ist - und auf das Feld mit den drei Pünktchen käme dann ein Hauptwort. Der Controller ist eben ein Controller; doch fehlt dazu bis heute noch eine geschlossene Vorstellung für das, was durch eine solche Berufsbezeichnung zu vertreten ist. Wahrscheinlich wird Herr Kraus in solchen Gesprächen sich behelfen müssen damit, daß er erzählt, daß Controllertätigkeit eben darin besteht, daß man ... macht. Es fällt bei dieser Tätigkeit leichter zu schildern, was man tut, als zu sagen, was man ist. Das ist aber ganz bezeichnend für moderne berufliche Funktionen. Vielleicht ist es ganz vorteilhaft, wenn Controller Kraus sich zur Erläuterung seiner Rolle verschiedener Gleichnisse aus dem Alltag bedient.

Erstes Controlling-Gleichnis

Am einleuchtendsten und für jedermann griffig ist das Controlling-Exempel von der Reise mit dem Auto zu einem bestimmten Ort mit Eintreffen zu einem bestimmten Termin. Ort und Termin sind nämlich dann das Ziel. Der Weg zu diesem Ziel muß geplant werden. Zu bestimmen wären die Maßnahmen - z. B. solche, die sich auf das Auto beziehen, auf das Gepäck, auf sonstige Ausrüstungsgegenstände. Mit Sicherheit ist dann ein Budget in Zeit aufzustellen. Aus diesem Budget an Zeitbedarf erfolgt die Maßnahme, sich tatsächlich zur Abfahrt zu begeben.

Hinter der Planung steckt eine Prognose über voraussichtliche Verkehrsverhältnisse, Wettersituationen und dergleichen. Dazu benutzt man als Annahmenquelle die eigene Erfahrung. Kennt man die Strecke, so fällt das Budget an Zeit leichter, als wenn man die betreffende Reise zum ersten Male macht. Wie Konjunkturnachrichten könnte man Verkehrsnachrichten hören, wobei auch bei diesen das Problem entsteht, daß sie einem oftmals Dinge mitteilen, die gewesen sind, Erforderlich sind aber Informationen über das, was sein wird.

Auch bei dem Budget an Zeit für die Autoreise wird es nicht möglich sein, vorher schon zu planen, wo man bremsen muß oder einen anderen Verkehrsteilnehmer überholen kann. Das ist für jeden selbstverständlich und vielleicht ein gutes Argument, falls man dem Einwand standhalten muß, "daß man doch gar nicht planen könne, wo man vieles gar nicht weiß und doch nicht Prophet sei".

Die Steuerung der Reise läuft so, daß der Istzustand laufend verfolgt und mit Sollpunkten aus dem Budget verglichen wird. Aus dem Soll-Ist-Vergleich erfolgt als Korrekturzündung jetzt die Steuerung der Fahrweise. Es gibt steuermde, revidierende Maßnahmen - z. B. Verzichte auf Pausen, falls

man später dran ist als gedacht. Oder eine zusätzliche Pause bietet sich an, falls der Verkehr flüssiger sich gestaltet, als zuvor angenommen. Vor allem aber macht jeder von uns bei der Autoreise etwas, was typisch ist für eine Controlling-Berichterstattung: man macht sich ja fortlaufend Gedanken darüber, wieviele Kilometer es noch bis zum Ziel sind und wieviel Zeit gemäß Budget noch verfügbar ist. Diese Hochrechnung würde auch dazu führen, eine eventuell sich herausstellende Verspätung demjenigen, der am Zielort auf einen wartet, beizeiten anzukündigen. Eine angekündigte Abweichung ist dann aus der Sicht Führung durch Ziele dennoch eine Zielerfüllung. Schließlich kann und wird man sich irren, vor allem dann, wenn man was unternimmt. Aber man sollte erkannte Irrtümer nicht verstecken.

Controller Kraus könnte, wenn er diese Geschichte erzählt, dann sinngemäß fragen: Nehmen wir die Budget GmbH wie ein Auto - welchen Weg sollen wir zu welchem Ziel zurücklegen? Ist der Weg ökonomisch machbar, wie wollen wir bei Abweichungen steuernd eingreifen und uns gegenseitig die Bälle zuspielen? Oder man könnte davon ausgehen, daß das Unternehmen nicht als ein einziges Auto fährt, sondern da fahren zwei Sparten-Autos. Wie ist deren Ziel im Sparten-Ergebnis oder im Sparten-Marktanteil oder in Kennzahlen zur Spartenbilanz?

Zweites Controlling-Gleichnis

Ein Flugzeug mit Pilot (Manager) und Navigator (Controller) ist unterwegs zum Ziel eines Flughafens. Es entsteht ein Unfall an einem Triebwerk und Treibstoff geht verloren. Die Hochrechnung ergibt, daß bei den knapp gewordenen Ressourcen der Flughafen nicht erreicht werden kann. Die Maschine befindet sich über dem Meer und der Pilot beschließt als (dispositive) Alternative, möglichst in der Nähe der Küste auf das Wasser herunterzugehen. Dort hat es aber hohe Wellen und die Chance, das zu überleben, ist nicht so sehr groß. Aber es sieht so aus, als ob nichts anderes übrig bliebe. Der Pilot - Manager setzt zu entsprechenden Maßnahmen an.

Da stellt der Navigator bei einer neuen Ortsbestimmung fest, daß das Flugzeug 11 Minuten aufgeholt hat. Er rennt mit dieser Information zum Piloten; gestützt auf diese Information korrigiert der Pilot gerade noch rechtzeitig die Wasserung - der vorgesehene Flughafen einer Stadt am Meer wird gerade noch erreicht mit einem winzigen Rest im Treibstofftank.

Frage: wer hat die Korrektur der Korrekturzündung entschieden? Wieviel Prozent in diesem Entscheidungsprozeß war die Handlung des Piloten und wieviel war die Information? Ohne die Informationsfortschreibung durch den Navigator wäre jedenfalls nichts anderes mehr entschieden worden und das (Unternehmens-)Flugzeug hätte auf dem Wasser vielleicht doch einen Teil seiner Passagiere und Besatzungsmitglieder verlieren müssen (das Unternehmen hätte Mitarbeiter entlassen müssen).

Was hat der Navigator - Controller als Information geliefert?

- 1) Eine Art von Zahl - nämlich daß man aufgeholt hat;
- 2) Die Höhe dieser Zahl - eben die 11 Minuten;
- 3) Das "Timing" für die Zahl - er, der Navigator, ging mit der Information auf den Piloten zu.

Sehen Sie, so könnte Controller Kraus seinen Manager-Kollegen erläutern, so hätte der Controller-Navigationsdienst zur Unternehmenssteuerung zu bieten auch Arten von Zahlen wie Deckungsbeiträge, Grenzkosten, Kalkulationen je Stück zu Vollkosten, Cash-Flow-Raten oder den Return on Investment bei neuen Investitions-Entscheidungen.

Controlling und Controller

Was Controller Kraus wahrscheinlich oftmals finden wird in seinem Unternehmen, das ist, daß man Controlling und Controller durcheinanderwirft. Vielleicht haben manche das Gefühl, Kraus sei der Superstar, der jetzt die ganze Unternehmenssteuerung in die Hand nimmt. Alle anderen sind dann zu Statisten verdonnert. Man muß das trennen: das Controlling zu tun, ist jeweils Job des Managers. Es war auch Sache des Flugkapitäns, das Flugzeug zum Ziel hin zu steuern unter Bewältigung der aufgetretenen Turbulenzen. Das Controlling im Vertrieb in der Hand zu haben zu einem Umsatz-, Marktanteils- oder Deckungsbeitragsziel, ist Sache des

jeweiligen Vertriebs-Managements; ebenso wie das Werks-Controlling zu betreiben Aufgabe des Werksleiters ist. Er muß bei dem, was er tut, schauen, daß auch die Zahlen stimmen - Kosten-zahlen oder Investitionsaufwand-Zahlen oder Kennzahlen wie Ausschußquoten, Stillstandszeiten...

Die Controller-Aufgabe besteht im Liefern der Zahlen, im Interpretieren und im dafür sorgen, daß bei Entscheidungen zum Vorhinein schon auf deren Auswirkungen im Ergebnis geachtet wird.

Will man also mit einem Wort kennzeichnen, was der Controller ist, so läßt sich vielleicht aus diesem Flugzeug-Gleichnis der Navigator ausborgen. Wobei nicht auszuschließen ist, daß die Navigator-Funktion auch einmal in die Lotsen-Funktion übergeht. Wenn es in den Zahlen außerordentlich kritisch aussieht - sinngemäß wie wenn ein Schiff durch besonders kritisches Fahrwasser geht - dann kann eben der Manager der sogenannten "Linie" sich nicht erlauben, den Rat - die "Strong recommendation" - seines Controllers einfach in den Wind zu schlagen. Die Information, der Rat, kann dann oftmals so viel schon sein wie die Entscheidung selber, etwas tun oder unterlassen zu müssen.

Als Controller muß Kraus - zusammen mit den Sparten-Controllern - dafür sorgen, daß mit Rechnungs- und Planungswesen als Werkzeugkästen eine Informationsmethodik besteht, die veranlassend darauf hinwirkt, daß die Unternehmung das Gewinnziel erreicht - also daß das Unternehmens-Flugzeug nicht am nicht-erreichten Gewinn abstürzt.

Daraus folgt die Aktivität der Werkzeugmacherei für betriebswirtschaftliche Instrumente sowie die Funktion des Einrichters für diese Werkzeuge vor Ort. Damit ergibt sich auch schon eine Aufgaben-Priorität für Kraus, Früh und Schauer (vgl. Abb. 1). Die Spartencontroller sind mehr die örtlichen, sachverhalts-kundigen Einrichter; Kraus mit der zentralen Datenverarbeitung ist stärker die Werkzeugmacherei. Aber auch Kraus wirkt als Einrichter, soweit es sich um die fachlichen Richtlinien für Arten und Anwendungen von Zahlen handelt. Also ließe sich generell sagen, der Controller sei ein betriebswirtschaftlicher Begleiter der Manager.

2. Controller's Anforderungsprofil

Zwar gab es, als Kraus sich um die Aufgabe des Zentralbereichs Betriebswirtschaft beworben hatte, auch eine Stellenausschreibung mit einem Umriß über das Aufgabengebiet und die dabei erwünschten Anforderungen. Doch wurde er, so müßte er sich selber sagen, wahrscheinlich mehr engagiert nach dem Prinzip: "Den nehmen wir mal - es wird schon nicht schiefgehen". Während seiner ersten Tage im Unternehmen und bei dem Bemühen, seine Aufgaben zu interpretieren vor allem auch den skeptischen Kollegen gegenüber, dämmert ihm herauf, was eigentlich so alles in der "Speisekarte" eines Controller-Anforderungsprofils enthalten sein sollte.

Methodisch-fachliche Fähigkeiten	Verhaltensanforderungen
Beherrschen des Systems des Rechnungswesens	Die Geduld, stets auf's Neue die gleichen Sachverhalte zu interpretieren
Ganzheitlich-systematisch denken können	Liebenswürdige Penetranz
Abstraktionsvermögen	Toleranzbreite
EDV-Kenntnisse, um Auftraggeber für Systemlösungen sein zu können	Bildhafte Ausdrucksweise (visualisieren)
Erklärungsfähigkeit	Spüren, ob einer zuckt (oder schluckt)
Trainerbegabung	Courage, nicht jeden Sachverhalt gleich an die große Glocke zu hängen
Kenntnis in Kommunikationsmethodik	Hofnarren-Allüren, um unangenehme Wahrheiten so zu bringen, daß man über sich selber lacht
Lernfähigkeit	Sich selbst nicht so wichtig nehmen
Allrounderbegabung	Unverdrossenheit
Analytische Neugierde	
Beherrschen von Vorgehens- und Problemlösungstechnik	
Umgehen können mit Kommunikationswerkzeugen (Flipcharts, Stiften, Overhead, Pinwänden, Konferenz-Mobiliar)	

Abb. 5: Zum Controller's Anforderungsprofil

Soweit es sich um die fachlichen Anforderungen handelt, ist Kraus sich mit seinem Finanzchef-Kollegen Klein einig, daß Herr Klein die Finanz- und Bankbeziehungen vertritt; aber auch daß Klein der Bilanzier des Unternehmens und der Buchhaltungs-Fachmann des Hauses sein soll. Ferner müßte Klein Kenntnisse und zumindest Verständnis für juristische Zusammenhänge haben, weil er auch für die externe Berichterstattung zuständig ist nach Handelsrecht, GmbH-Gesetz und anderen öffentlichen Richtlinien.

Steuerliche Angelegenheiten liegen ebenfalls in der Hand von Klein. Man könnte das Wortspiel daraus machen, daß sich der Controller um die Steuerung, der Treasurer hingegen um die Besteuerung zu kümmern hätte. Treasurer Klein fällt dadurch auch das Amt eines "Gegenprüfers" im Falle einer steuerlichen Betriebsprüfung zu. Das löst auch die Frage aus, ob man nicht ganz generell die Rechnungswesen-Teile, die gesetzmäßig notwendig sind, von jenen Rechnungswesen-Bausteinen strikt trennt, die zur internen Unternehmensplanung und Steuerung erforderlich sind. So könnte es sich als praktisch erweisen, wenn im Bereich von Treasurer Klein separat ein steuerlicher Betriebsabrechnungsbogen aufgestellt und betreut würde, so daß die Standard-Kalkulationen der Artikel im Bereich des betrieblichen Rechnungswesens von Herrn Kraus für Fragestellungen wie Bestandsbewertung in der Steuerbilanz nicht benötigt würden.

3. Die Funktionsbeschreibung von Controller Kraus

- 1) Funktionsbezeichnung: Controller
- 2) Rang: Prokurist; Mitglied der Geschäftsleitung
- 3) Aufgabe: Der Controller soll dafür sorgen, daß eine Methodik existiert, die darauf hinwirkt, daß die Unternehmung Gewinn erzielt (Verlust verhindert). Dabei hat er seine Funktion als Interpret, Ratgeber, ökonomischer Begleiter für die Manager so zu erfüllen, daß jeder sich durch arbeitsfähige "Werkzeuge" selber kontrollieren kann.
- 4.1) Der Funktions-Inhaber berichtet an: Gesamt-Geschäftsleitung; er ist dem Sprecher der Geschäftsführung direkt unterstellt.
- 4.2) Der Funktions-Inhaber erhält fachliche Richtlinien von: Zentraler Treasurer hinsichtlich der Überleitung des Erfolgs-Budgets in das Finanz-Budget sowie in steuerlichen Angelegenheiten.
- 5.1) Funktionsbezeichnungen der direkt unterstellten Mitarbeiter: Leiter der Organisation, Systemanalyse und Datenverarbeitung; Leiter des betriebswirtschaftlichen Sonderdienstes, Leiter der Unternehmensplanung.
- 5.2) Funktions-Inhaber gibt fachliche Weisungen an: Die Sparten-Controller hinsichtlich der Abläufe des Rechnungs- und Planungs-Wesens; insbesondere hinsichtlich der
 - Systemkonzeption des betrieblichen Rechnungswesens (Gliederung der Deckungsbeitragsrechnung, der Preiskalkulation, der Kostenstellenrechnung, der Investitionsrechnung);
 - Gliederung des Planungs-Systems nach Planungsstoff und Planungsterminen;
 - Gestaltung von Formularen zur EDV-gerechten Erfassung der Istdaten;
 - Verhaltensgrundsätze in der Gestaltung der Unternehmensplanung, der Controller-Praxis und des Controller-Berichtswesens.
- 6) Der Funktions-Inhaber wird vertreten von: den ihm direkt unterstellten Mitarbeitern wechselnd je nach Aufgabenbereich bzw. vom zentralen Treasurer.
- 7) Der Funktions-Inhaber vertritt: den Treasurer.
- 8) Spezielle Befugnisse: Terminhoheit gemäß Planungskalender.
- 9) Beschreibung wesentlicher einzelner Tätigkeiten und Kompetenzen:
 - a) beim Aufbau der Planung
 - Mitwirkung bei Festlegung von Unternehmensleitbild und -zielen;
 - Federführung und Koordinierung der Planungs- und Budget-Arbeiten;
 - Abstimmung der Teilziele und Teilpläne und Zusammenführung zum Gesamtplan;
 - Moderator in der Budget-Knetphase;
 - "Show-Master" bei der Budgetpräsentation.
 - b) in der Berichterstattung
 - Einrichtung eines aussagefähigen Informations- und Berichts-Systems, in welchem sich inhaltsgleiche Daten in Plan, Ist sowie in der Erwartungsrechnung entsprechen;
 - Berücksichtigung der speziellen Informations- und Berichtsbedürfnisse der Sparten;
 - rechtzeitige Lieferung periodischer Soll-Ist-Vergleiche bezüglich Umsatz, Kosten und Gewinn, Finanzen und Investitionen, gegebenenfalls mit Erläuterungen im Hinblick auf Maßnahmen zur Verbesserung oder Vermeidung der Fortsetzung ungünstiger Abweichungen;

- Signalisierung der "exceptions" an die Unternehmensleitung beim Überschreiten bestimmter, in der Planung bereits eingesetzter Checkpoints;
- Analyse der Abweichungen und Diskussion der Ergebnisse mit den verantwortlichen Stellen sowie Erarbeitung von Alternativen und Empfehlungen zur Gegensteuerung;
- Koordinierung der Erwartungsrechnung zu den verabredeten Terminen und Bericht an die Geschäftsleitung;
- Durchführung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen für neue Projekte außerhalb der Sparten.

10) Ziele, die der Funktionsinhaber erreichen soll:

- Lieferung der Monatsberichte am ... ten Arbeitstag des Folgemonats;
 - Präsentation des Budgets mit ... Tagen Verspätung gegenüber dem Planungs-Terminkalender;
 - ... % Abweichung des zum 30. 9. angekündigten voraussichtlichen Ist gegenüber dem effektiven Ist am 31. 12. eines Geschäftsjahres im Return on Investment.
- Ferner Projekt- oder Problemlösungs-Ziele wie Einrichtung eines Planungs-Systems bis zum ... -Termin; oder Umstellung des Rechnungswesens der Maschinenfabrik von der heutigen Vollkostenrechnung auf eine Deckungsbeitragsrechnung bis zum ... -Termin.

4. Controller Kraus' Terminablauf

Kraus kam zur Budget GmbH am 1. Oktober 1978. Unterstellt wurde ihm die zentrale Datenverarbeitung - Herr Zedav. Hinzu kam zum 1. Jan. 1979 die Zentrale Unternehmensplanung; besetzt mit Herrn Zup. Am 1. April 79 kam hinzu Frau Alles als "betriebswirtschaftlicher Dienst". Sie soll sich vor allem um die Budgetierung der administrativen Stellen kümmern - speziell um Anwendungen von "Zero Base Budgeting". (CM 2/79, S. 57)

Jetzt haben wir Mai 1979 (diese CM-Ausgabe ist das Heft 3 im Jahr 1979 - erschienen im Mai). Bei seinem bisherigen Tun hat Kraus kapiert (nicht nur kopiert), daß er nicht allein eine Aufgabe wahrzunehmen, sondern auch eine Rolle zu übernehmen hat. Ferner sieht er, daß das Interpretieren der Rolle eine Art "ewige Themenliste" sein wird.

Der Terminablauf ist so, daß jetzt bis zum Sommer 1979 das Rechnungswesen zu diagnostizieren ist daraufhin, ob es für's Controlling geeignet ist. Dann folgt - teilweise läuft das mit Hilfe von Herrn Zup parallel - die Entwicklung des Systems der Unternehmensplanung bis zum Herbst. Sicher ist es dann höchste Zeit dazu, das Budget für das Jahr 1980 zu machen. Dabei entsteht voraussichtlich eine Themenliste für eine Strategiekonferenz - vielleicht im März 1980; gefolgt von einer 5 Jahresplanung 1981 bis 1985.

Die Soll-Ist-Vergleiche "rollen" inzwischen monatlich - beginnend mit dem Januar 1980. Wahrscheinlich wird Kraus vorschlagen, in Verbindung mit den SIV's quartalsweise (eventuell nur zwei Mal im Jahr) eine Erwartungsrechnung auf die voraussichtliche Zielerfüllung per Jahresende durchzuführen. Der Zeitablauf dieser Vorgehens-Schrittliste "im Spiel" umfaßt die Zeit bis September 1980. Anzunehmen ist jedoch, daß der echte Herr Kraus dafür mindestens 3 Jahre, vielleicht sogar 5 Jahre brauchen wird.

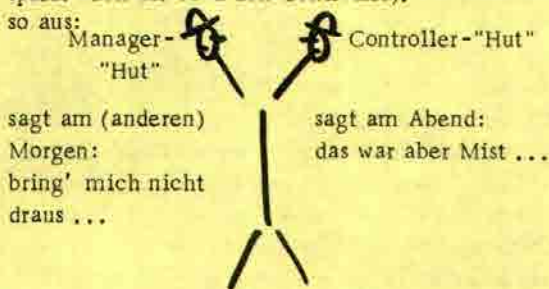


Controller Kraus (zweiter von links) bei der Controlling-System-Konzeption mit Herrn Zup (weißer Pullover) und Herrn Zedav (rechts Vordergrund)

In Wirklichkeit handelt es sich um eine Controller's Budget-Workshop-Szene im März 79 im Kloster Zangberg. Die Personen (von links nach rechts): Josef A u e r , Tyrolit-Swarovski KG Schwarz/Tirol; Hermann J e n n y , SIG Schweiz. Industrie Ges., Neuhausen; Adolf F i s c h e r , Jenaer Glaswerk Schott, Mainz; Joachim K e l z , Reemtsma GmbH, Hamburg (verdeckt) und Miroslav S u v a d a , Mettler AG, Greifensee ZH.

5. Controller's Rollenverständnis

Der "Urzustand" für die Controller-Funktion ist das Selbstgespräch. Da ist jemand in der Pionierphase Manager und Controller zugleich (vielleicht spielt auch die Frau den Controller). Das sieht dann so aus:



Sobald die Unternehmung größer wird, ist Controller's Navigationsdienst arbeits- teilig zu organisieren. Da gibt es dann zwei Figuren. Und jetzt fragt sich der Manager: "Was will denn der? Wie kommt so ein Controller dazu, mich überhaupt etwas zu fragen?" In der Funktions- beschreibung auf Seite 100 steht, daß der Control- ler die Budgets zu koordinieren hätte. Was heißt das? Heißt "koordinieren" soviel wie "addieren"? Was hat der Controller noch zu fragen, wenn ein Budget aufgestellt ist? Das gilt sinngemäß auch oft für die Einstellung der dezent- ralen Controller gegenüber dem Zentralbereich Betriebswirtschaft (auch als "Planung und Kontrolle" bezeichnet).

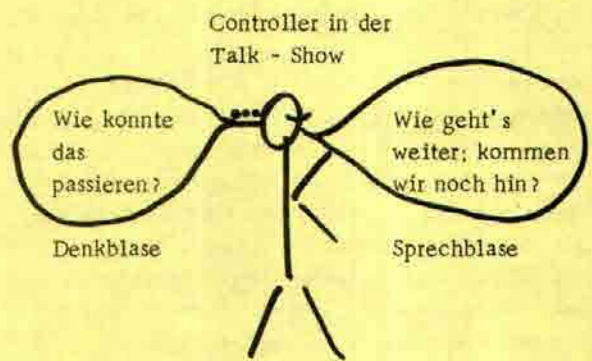
Deshalb ist das Wichtigste in der Rolle des Control- lers, daß er die Legitimation (Narrenfrei- heit) hat zu fragen. Eintrittskarte dazu ist seine fachliche Kompetenz als Methodenmann (oder -frau) in Sachen Rechnungs- und Planungs- wesen. Dann muß er fragen dürfen - wie ein gutes Gewissen fragt oder pickt (PIC als Abkürzung für Planung, Information und Control) oder tickt (TIC als Symbol für Technik, Informa- tion und Control) und dabei merkt, ob der Ansprech- partner zuckt (ZuK als Abkürzung für Zentrale und Kontrolle) oder schluckt.

Zucken tut der angesprochene technische oder ver- käuferisch tätige Manager in der Regel dann, wenn er gefragt wird in der Art

- wie erklären Sie sich diese erheb- liche Abweichung?

Dabei ist das auch noch logisch richtig - aber psychologisch kritisch. Controller's Rolle ist nicht nur Problem-, sondern auch Span- nungsfeldlöser. Es sind zwei Rollen, die der Controller spielt - die der Problem- lösung nach Anamnese, Diagnose und Therapie - sowie diejenige der Spannungsfeld- oder Konflikt- lösung, in der das Suchbild ...

(Vgl. CM 3/78, Seite 41 und CM 2/79, Seite 77.)



dominiert. Ferner sollte sich der Controller mög- lichst davor hüten zu werten. Das wird ihm nicht abgenommen. Vor allem ist schlimm, daß derartige Reklamationen nicht gesagt werden - unausgesprochen bleiben. Also merkt man gar nicht, daß ins Fettnäpfchen getreten wird. Gerade auch deshalb nicht, weil es doch gut ist (logisch), bei erheblichen (besonders negativen) Abweichun- gen sich als Controller zu melden. Das "erheblich" wird bereits als Wertung verstanden - und viel- leicht gleichzeitig als "überheblich" ausgelegt. Wo Licht ist, befindet sich eben zwangsläufig auch Schatten.

<p>⊕ LICHT</p> <p>Analytisches Denken → Org. d. Rechnungswesens</p> <p>Zielkonsequenz (Beharrlichkeit) → FdZ-System: Ziel und Zuständigkeit</p> <p>Wissen (fachlich) → Org. d. Planungswesens (Mobilisierung Informationsbasis)</p> <p>Querinformation (Zusammenhänge) → Org. d. Planung (Teilpläne koordinieren)</p> <p>Nüchternheit → Org. d. Planung (nicht hoffen, Maßnahmen)</p>	<p>WERKZEUGE</p>
<p>⊖ SCHATTEN</p> <p>Überzeugungsschwäche → Sache sprechen lassen; Schritt- macher einsetzen; Trainer spielen</p> <p>Überheblichkeit → Zuhören, Lernprozesse, Rolle</p> <p>Geheimniskrämerei → Ziele erarbeiten m. Betroffenen</p> <p>Destruktive Einstellg. → Controller-Funktion von Treasurer trennen</p> <p>Gefährdet Sicherheit → Berichtstechnik "avant"; Erwartungsvorhersage</p>	<p>MASSNAHMEN</p>

Abb. 6: Licht- und Schattendiagnose für die Control- ler-Arbeit

...AUS DEM RECHNUNGSWESEN DER MASCHINENSPARTE...

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG DER FINANZBUCHHALTUNG für das abgelaufene Geschäftsjahr 1978

AUFWENDUNGEN	Maschinen- fabrik		Schoko- Sparte		Zentrale		Gesamt	
	TDM		TDM		TDM		TDM	
Material- und Energie- aufwand	6.100		49.000				55.100	
Personalaufwand	4.815		39.000		800		44.615	
Abschreibungen								
a) auf Anlagevermögen	2.100		2.000		100		4.200	
b) auf Umlaufvermögen	600		200				800	
Zinsaufwendungen	1.100		1.500				2.600	
Steuern								
a) vom Einkommen u. Ertrag	-		-		100		100	
b) vom Vermögen	100		150				250	
Sonstige Aufwendungen	1.600		3.000		100		4.700	
Bilanzgewinn/-verlust	855		./.	1.500	./.	600	./.	1.245
	<u>17.270</u>		<u>93.350</u>		<u>500</u>		<u>111.120</u>	

Im Bereich der Maschinenfabrik wurde die Bestandsveränderung bei fertigen Erzeugnissen wie folgt ermittelt:

Maschine	Zugang	Herstellungskosten je Stück	Gesamtverände- rung
		DM	DM
Leicht	200	5.700, --	1.140.000, --
Schwer	100	7.000, --	700.000, --
Universal	52	40.000, --	2.080.000, --
Spezial	10	65.000, --	650.000, --
			<u>4.570.000, --</u>

ERTRÄGE	Maschinen- fabrik		Schoko- Sparte		Zentrale		Gesamt	
	TDM		TDM		TDM		TDM	
Umsatzerlöse (netto)	12.480		87.170				99.650	
Bestandserhöhung bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen	4.570		6.000				10.570	
Erträge aus aktivierten Eigenleistungen	10		-				10	
Zinserträge	10		-				10	
Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	100		50		500		150	
Beteiligungserträge	-		-				500	
Sonstige Erträge	100		130				230	
	<u>17.270</u>		<u>93.350</u>		<u>500</u>		<u>111.120</u>	

Im Bereich der Schokoladenfabrik haben sich die Bestände an Fertigerzeugnissen, ebenfalls bewertet zu Herstellungskosten, wie folgt erhöht:

	DM
Tafeln, massiv	3.500.000, --
Tafeln, gefüllt	1.000.000, --
Riegel	750.000, --
Pralinen	250.000, --
Kakao-Sofortgetränke	500.000, --
	<u>6.000.000, --</u>

BUDGET GMBH KOSTENTRÄGER-ABRECHNUNG - 1978 - SPARTE MASCHINENFABRIK

	Punktschweißmaschinen			Kontaktschweißmaschinen			SUMME Gesamt
	Leicht	Schwer	Summe	Universal	Spezial	Summe	
Verkaufte Stück	500	250	750	70	25	95	845
Netto-Erlöse	3.560.000, --	2.645.000, --	6.205.000, --	4.135.000, --	2.140.000, --	6.275.000, --	12.480.000, --
Kosten des Umsatzes	3.826.500, --	2.550.000, --	6.376.500, --	3.195.080, --	1.945.000, --	5.140.080, --	11.516.580, --
Standard-Betriebsergebnis	./.	266.500, --	./.	939.920, --	+ 185.000, --	+ 1.134.920, --	+ 983.420, --
+ Günstige Abweichungen aus den Soll-Ist-Vergleichen							+ 603.668, --
Betriebsergebnis effektiv							<u>1.567.088, --</u>

Überleitung zum Bilanzergebnis

Bestandserhöhung bei Fertig-Erzeugnissen	DM
- bewertet zu Selbstkosten	5.702.088, --
- bewertet zu Herstellungskosten	4.570.000, --
	./.
Abschreibungen	
- bilanziell	2.100.000, --
- kalkulatorisch	1.600.000, --
	./.
Zinsen	
- effektive Fremdzinsen	1.100.000, --
- kalkulatorisch	2.400.000, --
	+ 1.300.000, --
./.	600.000, --
Abschreibungen auf Umlaufvermögen	
Aktivierete Eigenleistungen	+ 10.000, --
Zinserträge	+ 10.000, --
Auflösung von Rückstellungen	+ 100.000, --
Sonstige Erträge	+ 100.000, --
Bilanzgewinn Maschinenfabrik	+ 855.000, --
	=====

Der Netto-Erlös in Höhe von TDM 12480 entspricht jenem in der Gewinn- und Verlustrechnung auf Seite 103, Berücksichtigt man jedoch, daß Sondererlöskosten des Vertriebs wie z. B. Frachten hier schon abgezogen sind, so ist das nicht buchhaltungskonform. Frachten wären nicht auf ein Erlöskonto, sondern auf ein Aufwandskonto ins Soll zu setzen. Die Netto-Erlöse der Buchhaltung entsprechen mithin nicht exakt den steuerlichen Entgelten gemäß der Umsatzsteuer. Darauf sei hingewiesen. (Der Zahlen-Berichtersteller der Maschinensparte heißt Flüchtig - Seite 94 - und Frau Sogleich in der Finanzbuchhaltung bucht so, wie sie heißt.)

Diese Kostenträger-Zeitrechnung enthält - über die Standardvollkosten - die fixen Kosten, soweit sie dem Absatz entsprechen. Bei schlechtem Geschäftsgang verbessert sich dabei das Resultat, Ist das ein reelles - d. h. wirklichkeitskonformes Ergebnis?

Selbstkosten-Standardkalkulation Punktschweißmaschine "Leicht"

<u>1. Material</u>	<u>Vorgabestunden</u>	<u>Kosten</u>
1 Bezugsteil Trafo	0	1.242,70
<u>Eigenteile</u>		
1 Maschinengehäuse	10,9	395,43
1 Oberarm	2,8	263,48
1 Unterarm	4,6	214,22
1 Kopf	7,0	420,--
1 Frontplatte	3,4	435,--
1 Stromzuführung	2,8	160,65
Luftinstallation	2,0	488,70
Elektroinstallation	2,5	195,40
Wasserinstallation	3,0	232,58
Summe Materialkosten		4.048,16
<u>2. Fertigungskosten</u>		
Montage = Fertigungslohn 12,0 h · 7,15 DM Lohn/h	12,0	85,80
Fertigungsgemeinkosten Montage 140 %		120,12
Alle übrigen Stellen 19,0 · 7,15 DM Lohn/h	19,0	135,85
Fertigungsgemeinkosten 512 %		695,55
Summe der Vorgabestunden	70,0	
Summe der Fertigungskosten		1.037,32
<u>3. Herstellkosten und Selbstkosten</u>		
Herstellkosten (4048,16 + 1037,32)		5.085,48
Konstruktionszuschlag	8,4 %	427,18
Werkzeugzuschlag	7,3 %	371,24
Vertriebszuschlag	16,4 %	834,02
Verwaltungszuschlag	18,4 %	935,64
Summe Selbstkosten		7.653,56

Standard-Selbstkostenkalkulation Kontaktschweißmaschine "Universal"

<u>1. Materialkosten</u>	<u>DM</u>
A) Fertigungsmaterial und Zukaufteile	14.000,--
B) Eigene Bauteile (darin enthalten 200 Vorgabestunden)	9.000,--
	23.000,--
<u>2. Fertigungskosten</u>	
A) Kostenstelle Dreherei	
10 h · 7,15 Fertigungslohn	71,50
Fertigungsgemeinkosten 466 %	333,19
B) Kostenstelle Bohrwerke	
30 h · 7,15 Fertigungslohn	214,50
Fertigungsgemeinkosten 608 %	1.304,16
C) Kostenstelle Montage	
60 h · 7,15 Fertigungslohn	429,--
Fertigungsgemeinkosten 140 %	600,60
D) Alle übrigen Kostenstellen	
100 h · 7,15	715,--
Fertigungsgemeinkosten 512 %	3.660,80
Summe der Fertigungskosten (darin enthalten 200 Vorgabestunden)	7.328,75
<u>3. Herstellkosten und Selbstkosten</u>	
Herstellkosten (darin enthalten 400 Vorgabestunden)	30.328,75
Konstruktionszuschlag 8,4 %	2.547,55
Werkzeugzuschlag 7,3 %	2.213,94
Vertriebszuschlag 16,4 %	4.973,79
Verwaltungszuschlag 18,4 %	5.580,35
Summe Selbstkosten	45.644,38

BUDGET GMBH: BETRIEBSABRECHNUNGSBOGEN (BAB) - 1978 - MASCHINENFABRIK

Kostenarten	Zahlen der Buchhaltung	Konstruktion	Werkzeugmacherei	Hilfsstellen	Klein-Dreherei	Bohrwerke	Montage	Alle anderen Fertigungsst.	Vertrieb	Verwalt. -u. sonst. Stellen
Sozialkosten	1.265.000,-	100.000,-	210.000,-	140.000,-	41.535,-	24.030	161.190	353.245	180.000,-	55.000,-
Gehälter	1.600.000,-	420.000,-	-	240.000,-	-	-	-	-	720.000,-	220.000,-
Hilfslöhne	750.000,-	-	480.000,-	170.000,-	6.500	1.800	15.000	76.700	-	-
Werkzeugkosten	300.000,-	-	-	-	32.000	20.000	28.000	220.000	-	-
Hilfsstoffe	350.000,-	30.000,-	20.000,-	50.000,-	8.000	4.000	44.000	194.000	-	-
Instandhaltung	800.000,-	-	-	100.000,-	20.000	6.500	8.000	665.500	-	-
Bürokosten	200.000,-	20.000,-	-	10.000,-	-	-	-	-	100.000,-	70.000,-
Werbeausgaben	400.000,-	-	-	-	-	-	-	-	400.000,-	-
Energiekosten	450.000,-	-	50.000,-	50.000,-	19.680	3.840	2.880	323.600	-	-
Abschreibungen	1.600.000,-	200.000,-	200.000,-	200.000,-	99.960	75.000	24.000	701.040	100.000,-	-
Kalk. Zinsen (15 % ROI vor Steuern z. Zinsen auf direkt inv. Kapital 16 Mio)	2.400.000,-	150.000,-	150.000,-	150.000,-	31.200	56.400	9.000	578.400	75.000,-	1200.000,-
Sonstige Spesen und Beiträge	300.000,-	-	-	-	-	-	-	-	50.000,-	250.000,-
Summe	10.415.000,-	920.000,-	1110.000,-	1110.000,-	258.875	191.570	292.070	3.112.485	1.625.000,-	1795.000,-
Umlagen		Konstruktions-zuschlag	./ 310.000		30.000	10.000	5.000	265.000		
			Rest Werkzeugschl.	./ 1110.000	111.600	111.920	182.200	304.280		
Summe	10.415.000,-	920.000,-	800.000,-	0	400.475	313.490	479.270	3.681.765	1.800.000,-	2020.000,-
Fertigungslöhne	1.200.000,-	-	-	-	85.800	51.600	343.200	719.400	-	-
Zuschlagsätze					466 %	608 %	140 %	512 %		

Die Herstellkosten setzen sich zusammen aus:

Fertigungsmaterial und Fremtteile 5.000.000,-
 Fertigungslöhne 1.200.000,-

Fertigungsgemeinkosten lt. BAB:

400.475
 313.490
 479.270

3.681.765
 Herstellkosten
 4.875.000,-
 11.075.000,-

Daraus ergeben sich auf der Basis der jährlichen Herstellkosten für die

Kalkulation folgende Zuschlagsätze:

a) Konstruktionszuschlag:

DM 920.000,- auf 11.075.000,- Herstellkosten = $\frac{8,4}{110,75} = 8,4\%$

b) Werkzeugkostenzuschlag:

DM 800.000,- auf 11.075.000,- Herstellkosten = $\frac{7,3}{110,75} = 7,3\%$

c) Vertriebskostenzuschlag:

DM 1.800.000,- auf Herstellkosten = $\frac{16,4}{110,75} = 16,4\%$

d) Verwaltungskostenzuschlag:

DM 2.020.000,- auf Herstellkosten = $\frac{18,4}{110,75} = 18,4\%$

CONTROLLER'S VORGEHENSPLAN

- Schrittliste -

6. Rechnungswesen-Diagnose - Maschinensparte

Controller Kraus geht zusammen mit Administrator (Sparten-Controller) Schauer das derzeitige Rechnungswesen der Maschinensparte durch. Dieses führt von der Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung (Seite 103) über eine Überleitungsbrücke zur Betriebsergebnisrechnung auf Seite 104. Die Betriebsergebnisrechnung folgt dem System einer Standard-Vollkostenrechnung. Die verkauften Stückzahlen sind bewertet mit den Standard-Voll-Selbstkosten der Produkte.

Wie sich die Standard-Selbstkosten ermitteln, zeigen die Kalkulationsbeispiele für die Punktschweißmaschine Leicht und die Kontaktschweißmaschine Universal auf Seite 105. Analog ergeben sich die Selbstkostensätze der "Schwer" mit 10.200,- und der "Spezial" mit 77.800,-.

Die Kalkulationssätze stammen aus dem Betriebsabrechnungsbogen auf Seite 106. Dort sind die Aufwandszahlen der Buchhaltung (Seite 103) auf die Kostenstellen zugeteilt. Die Hilfsstellen sind auf die Fertigungsstellen sowie auf die Verwaltungs- und Vertriebsstellen umgelegt worden. In den Spalten der Fertigungsstellen ergeben sich die Fertigungsgemeinkosten-Zuschlagsätze in % auf die Fertigungslöhne. Bezugsbasis für Konstruktions- und Werkzeugkosten sowie Vertriebs- und Verwaltungskosten sind die Herstellkosten. Diese bestimmen sich, wenn man zur BAB-Gemeinkostensumme die Fertigungslöhne sowie das Einzelmaterial hinzuaddiert.

Soweit es den Fertigungslohn betrifft, besteht in der Maschinensparte ein Zeitakkord-System. Der durchschnittliche Zeitgrad beträgt 140 %. Der Akkord-Richtsatz beläuft sich im Fallbeispiel durchschnittlich auf 7,15 DM. Der Durchschnittsverdienst der Fertigungslöhner liegt dann bei $7,15 \cdot 1,4 = 10,-$ je Stunde. Soweit - so findet Controller Kraus - in der

A) Diagnose der technischen Daten

daß für das Rechnungswesen der Maschinensparte ein guter technischer Unterbau aus der Arbeitsvorbereitung heraus geleistet worden ist. Die Stunden in der Kalkulation der Produkte auf Seite 105 sind Vorgabestunden; also Richtwerte.

Diese Richtwerte haben eine Doppelfunktion: einmal regeln sie sachbezogen einen bestimmten Fertigungsablauf. Zum anderen dienen sie personenbezogen zugleich auch als Zielmaßstäbe oder "standards of performance" für den Betrieb.

B) Diagnose Finanzbuchhaltung

An der Finanzbuchhaltung haben die Controller nichts weiter auszusetzen - zumal sie Treasurer Klein unterstellt ist. Aufgabe der Finanzbuchhaltung ist nachzuweisen, wie der Finanzcontrolling-Rhythmus bei den Aufwandspositionen aussieht. Jede Buchung im Soll wäre als Mittelverwendung berichtsmäßig zu verstehen; eine Buchung im Haben ist Mittelherkunft. Das Prinzip, daß Soll und Haben stimmen müssen, ist also jenes des Geldbeutels. Man kann Geld nicht verwenden, wenn man es nicht irgendwo herbekommt.

Ferner liefert die Finanzbuchhaltung Informationen über die Aufwandsarten. Allerdings schaltet sie ab, sobald die Frage auftaucht, wo und von wem Kosten disponiert werden können (Kostenstellen) sowie wofür Kosten eingesetzt sind (Kostenträger im Sinne innerbetrieblicher oder kundenbezogener Auftragsnummern). Für diese Information hat die Maschinensparte eine "Betriebsabrechnung" aufgebaut. Bloß ist nun dieses Rechnungswesen als management- und controlling-geeignet zu beurteilen?

C) BAB-Diagnose

Vom Controller-Standpunkt aus wäre am Betriebsabrechnungsbogen der Seite 106 auszusetzen, daß

- 1) mit den Zuschlags-Sätzen Kosten auf Kosten kalkuliert werden anstelle einer Berechnung von Kosten auf Leistung (sobald der Lohnsatz sich ändert, stimmen auch die Zuschlagsätze nicht mehr);
- 2) bei rückläufiger Beschäftigung der Zuschlagsatz der Fertigungsstelle steigt (nicht alle Kosten gehen mit der Beschäftigung analog zurück), so daß die Gefahr besteht, sich bei schrumpfender Auslastung über höhere Kostensätze noch weiter aus dem Markt herauszukalkulieren;

Wie sich Controller Kraus die Kalkulation vorstellt - Flip-Chart-Entwurf

PROJEKT-BEURTEILUNG

Kriterien	Wert	Urteil - Vergleich zu Konkurrenz
tech. Qualität	10	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$ viel besser | gut | viel schlechter
Vielzijdigheid	20	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$ viel besser | gut | viel schlechter
Umrüst-fähigkeit	15	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
tech. Kundendienst	5	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
Ersatzteil-Verfüg.	15	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
Montage-unterstütz.	5	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
Aufbau-hilfe	10	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
After Sales service	10	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
Liefer-präzision	5	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
Zahlungs-bedürfn.	5	$\begin{matrix} + & + & = & - & - \\ 5 & 4 & 3 & 2 & 1 \end{matrix}$
	100	

KALKULATION

Konkurrenzpreis f. eine "SCHNER" 38000

Unser Preis (je 105) **45600**

Was tun?

Verzicht auf Verk. Abschreib. + Zinsen (Bank cash) gesamt 3000,-

Zwischenziel **42600**

Verzicht auf Entwicklungskosten, weil schon geleistet ("sunk costs") ca. 2000

Zwischenziel **40600**

Grenzkosten gesamt **29000**

Also: es kommen raus 380 Punkte.
Bei überall "gleich" wären es 300 Punkte gewesen.

Also: Unser Preis könnte liegen bei:
 $380/300 \cdot 38000 = 48260$

Wer entscheidet im Rückzugsgefecht an welcher Linie?

Abb. 7: Das von Controller Kraus entworfene Bild von
a) einer Kalkulation von Zwischenzielen;
b) einer Nutzenanalyse zur Bestimmung dessen, was als Verkaufspreis möglich sein müßte.

- 3) die Zuordnung der Kosten auf die Stellen - vor allem soweit es die Umlagen der Hilfsstellen auf die Fertigungsstellen betrifft - zu global vorgenommen ist;
- 4) dieses Informations-System an die kostenbeeinflussenden Manager nicht adressierbar ist;
- 5) suggeriert wird, als sei das Allerwichtigste, auf das es im Rechnungswesen ankommt, eben der Umstand, daß die Zahlen der Betriebsabrechnung am Schlusse mit jenen der Finanzbuchhaltung übereinstimmen.

D) Kalkulations-Diagnose

Bei der Kalkulation sieht es so aus, als gelte allein das Prinzip "take it or leave it". Kalkulieren bedeutet aber im Controlling nicht bloß ausrechnen, was ein Produkt gekostet hat, sondern Kalkulation hat den Sinn, einen zu diskutierenden Vorschlag zu machen, was eine Maschine an Erlös bringen soll. Dazu bedarf es zum Beispiel der Zwischenziele. Wer darf bei welchem Zwischenziel noch eine Konzession machen: was entscheidet bei Sonderpreisen ein Verkaufingenieur draußen; was muß Herr Viel bewilligen, wo ist Spartenleiter Hauser selber einzuschalten?

7. Therapie-Ansatz bei der Kalkulation in einem akuten Fall

Wie Herr Kraus sich die Kalkulation vorstellt, demonstriert er auf dem nebenstehenden Flipchart-Bild (Seite 108) anlässlich einer "heißen", von Herrn Viel (Verkaufsleiter der Maschinensparte) aufgegriffenen Spur, Herr Viel hätte einen interessanten Türöffner-Kunden, der eine Punktschweißmaschine "Schwer" ausgeschrieben hat. Ein ebenfalls sehr interessierter Mitbewerber hat bereits zu 38.000 angeboten. Herr Viel erhielt von Herrn Schauer die Selbstkostenkalkulation, die mit 45.644 endet (Seite 105). Jetzt meint Verkaufsleiter Viel, daß man so doch nicht kalkulieren könne, wenn der kostenrechnerisch verlangte Preis im Markt sowieso nicht drin sei. Also solle Herr Schauer eben nochmals kalkulieren, damit das herauskommt, was Herr Viel sehen will.

Da ist Controller Kraus strikt dagegen. Er meint, daß eine Gegenrechnung von den Kosten her nötig sei - aber nicht stur, sondern mit der Einsicht in das "Zuck- und Schluck-Prinzip" ausgestattet. Aber der Verkauf brauche doch schließlich eine unabhängig von den Marktmöglichkeiten ermittelte Meßlatte für das, was zur Kostendeckung nötig ist. Demgegenüber wäre auszuloten, was möglich ist.

Statt nochmaliger Kalkulation mit neuen Zuschlägen würde Kraus vorschlagen, ein System von Interventionspunkten in die Kalkulation einzuziehen. So hat er probeweise erst einmal die Abschreibungen und kalkulatorischen Zinsen herausgeschätzt. Darauf ließe sich kurzfristig auch verzichten. Zwar gefährdet ein solcher Verzicht nachhaltig die Substanzerhaltung der Unternehmung; jedoch kurzfristig nicht die Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Ferner ließe sich ein noch tieferer Interventionspunkt bestimmen nach Verzicht auf Entwicklungskosten. Die Entwicklung dieser Maschinentype mag schon abgeschlossen sein. Also wären es hier "versunkene Kosten" (sunk costs). Soll-Deckungsbeiträge für Entwicklung betreffen neue Problemlösungen. Jedes laufende Produkt muß heute einen Beitrag leisten zur Deckung der Kosten von Projekten zur Förderung künftiger Potentiale des Unternehmens. Doch kurzfristig - im Interesse des Öffnens dieser Kundentüre - ließe sich darauf auch einmal verzichten.

Überhaupt fragt sich Controller Kraus, ob man von der betriebswirtschaftlichen Seite her nicht auch eine Rechnung machen könne für das, was im Markt an Verkaufspreis möglich sein sollte. Die Kostenkalkulation sagt, was nötig ist; der Verkauf stellt dagegen, was möglich ist ... Aber was sollte als Preis erzielbar sein? Herr Schauer ist sehr skeptisch und fragt Herrn Kraus, wie er sich das denn vorstelle.

Darauf notiert - teilweise auf Zuruf der Herren Viel, Dr. Tüftel und Hauser (vgl. Organisationsplan auf Seite 94) - Kraus eine Reihe von Kriterien, auf die es im Verkaufsgespräch besonders ankommt (linke Seite der Abb. 7 auf Seite 108). Diese Merkmale charakterisieren, worin das Potential des Unternehmens besteht - verglichen mit diesem Mitbewerber.

Vielleicht sind nicht alle diese Kriterien gleich bedeutsam. Controller Kraus schlägt deshalb vor zu bewerten. Durch Zuruf ergibt sich die in Abb. 7 genannte Punktdifferenzierung. Darauf entwirft Kraus eine Beurteilungs-Skala. Die Mitte liegt bei "gleich gut wie dieser Mitbewerber"; die linke Seite enthält ein besseres Urteil; die rechte Seite charakterisiert schlechtere Noten als der Klassenkamerad (Branchenkamerad) Konkurrent X.

Wieder notiert Kraus - wie ein Börsenmakler - auf Zuruf. Dabei ergibt sich das in Abb. 7 gezeigte Notenbild. Gibt man dem "viel besser" eine 5, dem "viel schlechter" eine 1 und dem "gleich gut" eine 3, dann entsteht aus der Multiplikation von Wertpunkten und Urteilsnote eine Summe von 380 Punkten. Wäre überall mit "gleich gut" geurteilt worden, so wären 300 Punkte herausgekommen.

Sparten - Beurteilungsbogen

Wo stehen wir im Verhältnis zum Vergleichspartner

Vergleichspartner:
(Mitbewerber)

<u>Vergleichskriterien</u>	<u>Wert</u>	<u>Beurteilungsskala</u>
1. Zielgruppenkenntnis	10	+ = - |-----|-----|
2. Beherrschen der Vertriebswege	10	|-----|-----|
3. Sortimentsspektrum	10	|-----|-----|
4. Produkt-Design	15	|-----|-----|
5. Darreichungsform/Pack.Gr.	5	|-----|-----|
6. Promotionshandwerk/Media	15	|-----|-----|
7. Außendienstorganisation	10	|-----|-----|
8. Preis- und Rabattpolitik	15	|-----|-----|
9. Lieferbereitschaft/Logistik	5	|-----|-----|
10. Bezahlung leistungsgerecht	5	+ = - |-----|-----|

Bitte werten Sie selbst!

Abb. 8: Sparten-Beurteilungsbogen - skizziert vom Personalchef

380 Punkte "Potentialfaktor" liegen um das 1,26fache über dem Vergleichswert der Konkurrenz. Also wäre der Preis, der auf Grund des von der Budget GmbH gebotenen Potentials möglich sein sollte, 1,26 mal der Konkurrenzpreis = DM 48.000.

Warum also im Verkaufspreis heruntergehen? Unser Potential müßte doch den vorkalkulierten Verkaufspreis tatsächlich vertragen? Oder wir haben uns bei der Notenbildung geirrt und "selbstverständlich" angenommen, besser zu liegen als die Konkurrenz.

8. Messen und Skalieren als Controlling-Technik

Der zufällig dazugekommene Personalchef Dr. Wichtig ist von der durch Herrn Kraus vorgestellten Methode sehr angetan. Begeistert springt er auf und meint, dies sei doch so viel wie ein Beurteilungsbogen. Solange Herr Kraus nämlich redete, hat er selber auch gezeichnet und den in Abbildung 8 dargestellten Beurteilungsbogen skizziert.

Vor allem meint er, daß jeder selber benoten solle. So wie Herr Kraus das in Abb. 7 auf Zuruf praktiziert habe, könne mit keinem verlässlichen Urteil gerechnet werden. Wenn jemand geheim "in seiner Wahlkabine" ankreuzen würde, käme ein ehrlicheres, skeptischeres Urteil heraus als vor der ganzen Versammlung - vor allem wenn man noch nicht so richtig gelernt habe, hierarchiefrei zu arbeiten.

Wenn zum Beispiel Herr Spartenleiter Hauser sagen würde ... "das ist jedenfalls meine Meinung", dann hielten das alle nicht nur für eine Meinung, sondern schon für einen dienstlichen Auftrag. Wenn folglich Spartenleiter Hauser einen Punkt irgendwo auf der Skala hinsetzt, dann traut sich manchmal einer seiner Mitarbeiter nicht mehr, seinen Punkt wo anders anzukleben. Jedoch auf einem anonymen, in Selbstanalyse und Selbstgespräch ausgefüllten Fragebogen bestünde dieser "Überstrahlungseffekt" nicht.

Das leuchtet den Beteiligten ein. Die Controller meinen nur, daß man aus den Potential-Kriterien den Verkaufspreis (Ziffer 8 in Dr. Wichtiges Bogen) herauslassen müsse, weil dieser nicht Ursache, sondern Folge von Potential sei - also von dem, was man beherrscht. Ferner ist Dr. Wichtiges Bogen eher generell gehalten. Die Meßzahl wäre hier weniger ein einzelner Preisvergleich, als vielmehr etwa die Zielgröße Marktanteil.

9. Was Kraus mit diesem Ausflug in Kalkulations-Kasuistik erreicht hat

Mehrere Gesichtspunkte konnte er höchstwahrscheinlich verbuchen.

- a) Er hat den Horizont für sein Methodenangebot abgesteckt und sich aus der Rolle des Rechenknechts herausbegeben.
- b) Er konnte im Sinne des Know how-Verbands den Personalbereich mit in das Controlling-Boot holen.
- c) Er konnte demonstrieren, daß er schnell schalten und auch improvisiert etwas bieten kann.
- d) Er zeigte den Sinn oasenweisen Vorgehens dort, wo gerade etwas zur Debatte steht.
- e) Er hat die Beteiligten wahrscheinlich erwischt dabei, sich selber etwas vorzumachen - also er hat die Gewissensfunktion des Controllers exerziert.
- f) Er fand den Zugang zur Idee der Selbstüberzeugung des Management (statt zur Überredung zu etwas von Seiten des Controllers).

10. Diagnose des Systems der Ergebnisrechnung ...

Ist nun die seitherige Ergebnisrechnung der Maschinenpartei, wie sie auf Seite 104 verzeichnet ist, für Entscheidungen geeignet? Natürlich weiß Kraus, worauf er hinaus will - nämlich auf die Realisierung einer stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung. Wenn er aber sagen würde, daß dieses nötig sei, so käme das auf die Gesprächsführung eines Verkäufers hinaus, der den Kühlschrank verkauft anstatt des kühlen Bieres. Nicht das System sollte er zeigen, sondern dessen Nutzen. Das geht bei den Deckungsbeiträgen besonders gut durch das Aufzeigen von Selbst-Täuschungen auf Grund des alten Systems.

Zum Beispiel könnte Herr Kraus den Verkaufsleiter, Herrn Viel, fragen, wovon dieser denn besonders viel verkaufen wolle, damit das Ergebnis besser wird. Falls jener dann sagen würde, daß die kleinen Punktschweißmaschinen Verlustbringer seien und daß mit jeder zusätzlich verkauften "Leicht" der Gewinn der Sparte um 533, -- abnehmen müsse (266.500 Produktverlust, dividiert durch 500 verkaufte Stück seither), dann ist das falsch. Nicht alle in den 3.826.500, -- auf die Leicht verrechneten Kosten nehmen im Verhältnis zum Absatzvolumen zu oder ab. Es sind diejenigen Kosten zu isolieren, die man auch als die proportionalen Kosten bezeichnet. Dann entsteht nicht gleich das Kostenträger-Ergebnis, sondern erst einmal im Sinne einer Zwischensumme die Planungs- und Steuerungsgröße des Deckungsbeitrags.

... und Überzeugungsarbeit für die Deckungsbeitragsrechnung

Herr Kraus macht erneut eine Erfahrung, die er auch aus seiner früheren beruflichen Tätigkeit schon kennengelernt hat: daß es nämlich elend schwierig ist zu erläutern, wieso man die Deckungsbeiträge im System einer Betriebsergebnisrechnung braucht. Gerade unter den Controllere-Fachleuten hat sich inzwischen herumgesprochen, daß "Rechnungswesen-Wohnungen" ohne Kühlschränke unvollständig sind. Bloß wieso der Deckungsbeitragskühlschrank nötig ist - nämlich sinn-gemäß für das kühle Bier oder die frische Wurst - ist viel schwerer zu sagen.

Auch hier bewähren sich vielleicht ähnliche Gleich-nisse, wie sie von Kraus auf Seite 97 f. schon für das Controlling überhaupt verwendet worden sind. So könnte man einer Präsentation der eigenen Dek-kungsbeitragsrechnung vielleicht eine "Aha-Erleb-nis-Modell-Geschichte" voranstellen - zum Bei-spiel den "Getränkestand" aus Deyhle, Con-troller-Praxis, 4. Aufl. 1979, Band I, Seite 43 ff. Dann könnten die Zuhörer - also die Herren aus der Maschinen- und Schokoladeparte - unbe-fangen erst einmal den Sinn dieses Rechnungswesens einsehen. Fängt man gleich mit den eigenen Beispielen an, denkt jeder sofort: "Was will denn der von mir",... und schaltet vielleicht auf rot (statt aufs Zuhören). Da hat Kraus auch von anderen Kollegen gehört, daß sie es so machen würden.

Außerdem bewährt sich der Versuch, mit den seit-herigen Zahlen den Reinfall zu demonstrieren - wie zum Beispiel durch den Hinweis, daß mit je-der zusätzlich verkauften Maschine "Leicht" ja nicht ein Verlust von 533, -- je Einheit hinzukom-men kann. Bloß kann das psycho-logisch wieder kritisch sein, weil es der so Angesprochene als Tadel empfinden kann. Jeder Hinweis, etwas bes-ser zu machen, könnte als Vorwurf an die Ver-gangenheit ausgelegt werden. Deshalb sagt man auch so gerne: "Wir machen es jetzt optimaler". Dieses Wörtchen "optimaler" gibt es logisch eigent-lich nicht. Aber psycho-logisch ist dieses Wort goldrichtig. Es besagt nämlich "unter dem Tisch", daß es der andere bisher schon optimal gemacht hat (so gut wie menschenmöglich).

Da fällt Kraus ein Satz ein, den er einmal gelesen hat und der Papst Johannes XXIII zugesprochen wird:

"Er war voller Verständnis für die Irrenden - aber unnachgiebig mit dem Irrtum".

Das ist auch ein gutes Controlling-Leit-wort. Vielleicht sollte Kraus erreichen, daß Dr. Obermaier (der Boss) dies bei der Budget-konferenz zur Einleitung sagt. Voller Verständnis für die Irrenden Menschen nämlich, die - wenn sie etwas tun - eben auch Feh-ler machen (dürfen). Nur wer nichts tut, ist fehlerfrei. Bloß erkannte Irrtümer in der Sache sollen sich nicht fortset-zen. So ist es ja auch im Controlling.

METZGER+ RICHNER TRANSPORT AG

Hauptsitz Basel
Clarettstrasse 2
Postfach
4005 Basel
Telefon 061 25 33 33
Telex 63 239
Postfach 40-22169
Baselandschaft Kantonalbank, Arlesheim
Schweiz, Bankverm., Basel
Dresdner Bank AG, Lönach

Filiale Schaffhausen
Vormatt 23
Postfach 2139
8201 Schaffhausen
Telefon 053 5 04 85
Telex 78 706

HIV
Höhere Wirtschafts- und
Verwaltungsschule Zürich
Schöntalstrasse 6
8004 ZÜRICH

**Spesennota
Note de frais**

Für Zahlungen: No. 701621
Four paiements:

Für Rückfragen: Ref. 1.71.66.020 / 6 lw Schaffhausen, 6. August 1976
Four réponses:

gez. Adresse - 1 Karton Handbücher und Arbeitsmappen
kg brutto 70.- ex. Management Service,
D-8035 Gauting - verzollt in Thayngen
am 14. Juni 1976 - per LKW nach Zürich
frei ankunft Zürich, unverzollt

<p>► Grenzkosten, Einfuhrverzollung, Auslad, Wiegen und Verteilen, feste Gebühr</p> <p>Warenverkehrsbescheinigung</p> <p>Belege: 1 Zollfreiquittung Annexe: 1 Faktura</p>	<p>50.50</p> <p>5.--</p> <p>Fr. 55.50</p>
---	---

Zi Ihren Laster
A vote d'atit

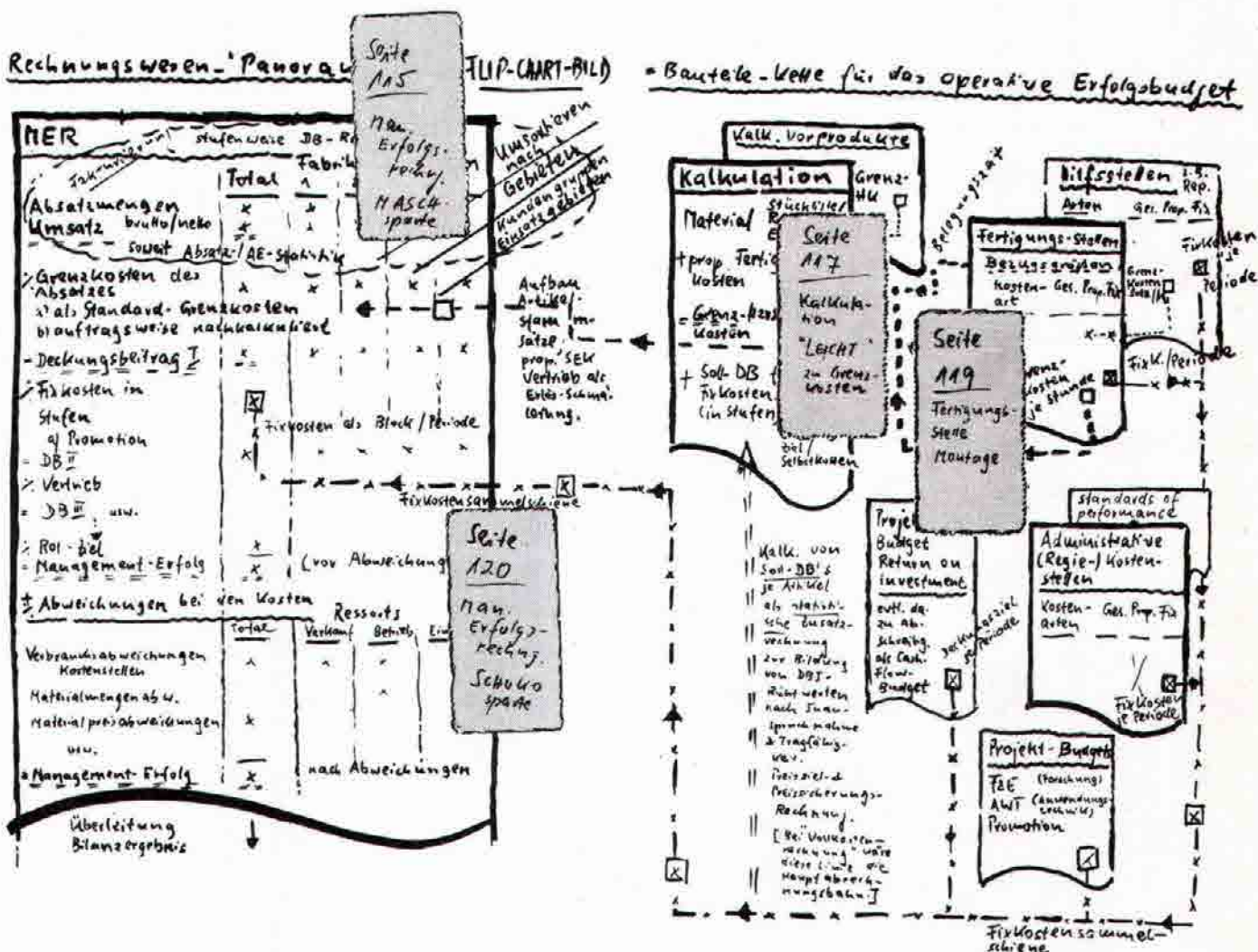
Hausssprache mit Abkürzungen

Dann hängt das Rechnungswesen immer wieder auch an der Art der Ausdrucksweisen. Da kommt in der Deckungsbeitragsrechnung das Wort "Grenzkosten" vor - und schon denkt jemand, daß solche Kosten nur vorkommen können, wenn es sich um Exportgeschäfte (an der Grenze entstehen-de Kosten) handelt. Oder das Wort "Deckungsbei-trag" löst die Idee aus, es entstamme der Land-wirtschaft, speziell der Viehzucht... Deshalb ist vielleicht zu raten, Abkürzungen zu ver-wenden und daraus eine Hausssprache zu formen. Statt "Deckungsbeitrag" ließe sich immer "DB" sagen, Statt Grenzkosten vielleicht "GK" (Verwechslungsgefahr mit "Gemeinkosten") oder GrK und GHK (Grenzherstellkosten) oder SKV (Selbstkosten variabel). Der Verwender soll sich dann nur noch die Abkürzung mer-ken und was damit gemeint ist, nicht mehr jedoch den ursprünglichen Wortsinn. (So wie eine Unternehmung wie etwa die BASF auch verges-sen lassen möchte, was das wörtlich heißt; weil sonst manche der Produkte dieses Unternehmens unter dem ausgeschriebenen Firmenwortlaut nicht so recht denk-bar wären - wie etwa Tonbänder).

Aus dem "Kuriositäten"-Kabinett von
Controller Kraus

NEUE KONZEPTION FÜR DAS RECHNUNGSWESEN DER MASCHINEN-SPARTE

Controller Kraus skizziert am Flipchart folgendes Panorama-Bild für den Zusammenhang der Rechnungswesen-Bauteile. Wichtig ist ihm dabei vor allem, daß die Manager, besonders auch diejenigen der Technik, sehen, daß Rechnungswesen eine Informations-Produktion darstellt (also eine "produktive" Aufgabe). Die Bauteile im Rechnungswesen wie Kostenstellen, Stückkalkulationen und Ergebnisrechnungs-Komponenten sind ähnlich zu sehen wie Fabrikationsstufen im Herstellplan der Erzeugnisse. Man kann bei der Schokoladeproduktion auch nicht das Walzen weglassen und denken, daß es schöne Schokolade ohne Knollen gibt. Auf dieses Panorama-Bild heftet Kraus dann die Papiere des Rechnungswesens gemäß den Entwürfen auf den folgenden Seiten 115, 117 und 119. Das soll den technisch-systematischen Zusammenhang vermitteln, nicht daß die Herren vom Rechnungswesen bloß den Eindruck einer durcheinanderflatternden Blätterwirtschaft haben.



Der Rechnungswesen-Info-Stand von Controller Kraus - vgl. CM 3/78, S. 98 f.

Rechentechisch ...

realisiert die neue Management-Erfolgsrechnung der Maschinensparte das Prinzip einer Deckungsbeitragsrechnung. Nach dem Erlös folgen - mit Standardsätzen (Plansätzen) bewertet - die Grenzkosten bzw. proportionalen Kosten, soweit sie dem Absatz entsprechen. Also ist die Bestandsveränderung zu Grenzkosten fortgeschrieben. Da in der Periode 1978, für die unsere Zahlen (noch) gelten sollen, mehr produziert als verkauft worden ist, haben die Bestände zugenommen. Die Grenzkosten der Bestandserhöhung an fertigen Maschinen im Wert von TDM 3220 erscheinen in der Management-Erfolgsrechnung nicht. Sie stehen auf dem Bilanzkonto "Fertiglager".

Dagegen erscheinen in der Management-Erfolgsrechnung die fixen Kosten der Periode (als Block). Hier handelt es sich um die fixen Kosten der Produktion. Desgleichen beziehen sich die Abweichungen auf die Produktion. Soweit folglich (gemäß Seite 103) die Bestände in der Bilanz zu (vollen) Herstellkosten bewertet worden sind, ergibt sich in der Abstimmbrücke eine günstige Differenz zum Bilanzergebnis. Fixe Kosten werden über die Bilanz aus der einen Periode heraus und in die nächste hineingeschleust. Das zeigt sich dann bei der Planung für das kommende Budgetjahr 1980 auf Seite 131.

In der Maschinensparte wird der Vereinfachung wegen das Jahr 1979 "vergessen"; das Budget geht sofort vom Vorjahr 1978 auf das Folgejahr 1980. CONTROLLER'S DENKJAHR 1979 wird als eine Art Nullzeit zwischen 31. 12. 1978, Mitternacht, und 1. 1. 1980, Null Uhr, behandelt (was man sich in der Praxis tatsächlich oftmals wünschen würde - nämlich den Betrieb einmal anzuhalten und das Controlling "in Ruhe" zu installieren).

Abweichungen bei den Kosten behandelt das System der Management-Erfolgsrechnung (vgl. auch die Darstellung für die Schokoladesparte auf Seite 120) im Sinne einer Korrektur der fixen Kosten oder der Deckungsziele. Berichtet werden die Abweichungen als Aufforderungs-Signale zur Gegensteuerung nicht den Kostenträgern (die nicht reagieren), sondern den Managern, die darin die Idee erblicken mögen, als würde der Fußball auf ihre Fußspitze rollen. Kann jetzt der Betreffende selber das Tor schießen? Oder muß der Informations- und Handlungsball erst einem Ressortkollegen zugespült werden?

Sollte es sich als nötig herausstellen, als Folge von Abweichungen die Standardkalkulationen zu ändern, so ist Kraus der Meinung, daß dies nicht mit gewesenen, sondern mit erwarteten Abweichungen zu geschehen hätte. Entscheidungen korrigieren, geht nur für die Zukunft. Aktualisierte Werte als Entscheidungsdaten müssen voraussichtlich gültige Annahmen für die Periode sein, auf die sich die Entscheidungen beziehen. Dazu kommt, daß Abweichungen aus Produktion und Einkauf von den Deckungsbeiträgen, die den Verkauf direkt betreffen, abgegrenzt sein müssen. Sonst entsteht ein Zahlenmischmasch, in dem die Zielmaßstäbe der Ressortchefs nicht getrennt ersichtlich sind.

Der Interpretation nach ...

dienen die Zahlen der Management-Erfolgsrechnung

- A) der ENTSCHEIDUNGSFINDUNG - also der Klärung der Frage, wie sich eine Entscheidung im Ergebnis auswirken wird. Der Kontrollsatz dafür lautet: Was ändert sich, wenn ... (was entschieden wird)? Damit ist auch eingeläutet das "Wenn..., dann...-Prinzip" als Kneten von Entscheidungs-Alternativen beim Planungsaufbau.
- B) den ZIELMASS-STÄBEN - also der Klärung der Zuständigkeits-Zahlen nach dem Kontrollsatz: Wer kann bis wieweit Zahlen beeinflussen?

Wenn zum Beispiel der Verkauf zusätzliche Maschinen leicht akquiriert, so ist zwangsläufig nach dem heutigen Operationenplan damit ein Zeiteinsatz von 70 Stunden verbunden. Also muß Herr Viel sich vorher ("vorne gerührt, brennt hinten nicht an") überlegen, daß dies nötig ist. Das drückt sich in den Standard-Grenzkosten vor dem Deckungsbeitrag I aus. Ob aber die Produktion auch wirklich damit hinkommt, ist nicht Sache des Verkaufs. Also das kann er nicht beeinflussen. Also ist dies gegenüber seinen Deckungsbeitrags-"standards of performance" auszuklammern. Die Standardzeiten sind die "standards of performance" für die Fertigungsabteilungen unter Herrn Schnell.

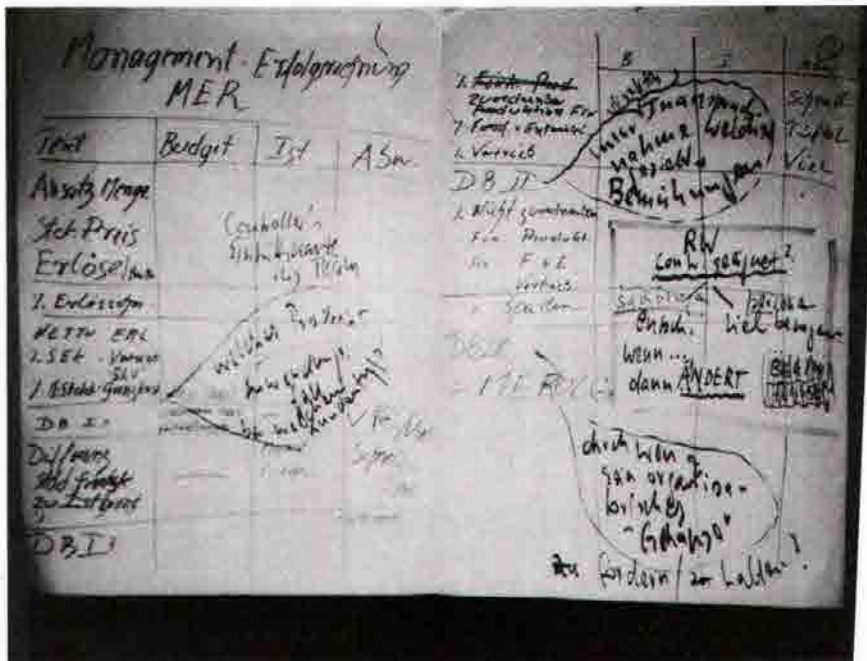
Kraus antwortet Herrn Schnell, daß

- Kostenbeeinflussung bereits darin zu sehen sei, daß man mit den vorgegebenen Zeiten, Mengen und Kostenbudgets auskomme; schon das Einhalten der Planzahlen sei ein Akt von Beeinflussungskunst (wovon Herr Schnell beeindruckt ist);
- Kostenbeeinflussung Teamarbeit verlange - z.B. daß Hilfsstellen wie Reparaturbetrieb, Werkzeugmacherei oder Energiezentrale soviel wie Kostenartenmanager seien, mit denen sich seine Fertigungsgruppenleiter zusammenfinden müßten,

1. Verkaufserfolgsrechnung	Punktschweißmaschinen			Kontaktschweißmaschinen			SUMME Gesamt
	Leicht	Schwer	Summe	Universal	Spezial	Summe	
Verkaufte Mengen	500	250	750	70	25	95	845
Netto-Erlös	3.485.000,-	2.592.500,-	6.077.500,-	4.063.500,-	2.070.000,-	6.133.500,-	12.211.000,-
Proport. Herstellkosten	2.000.000,-	1.500.000,-	3.500.000,-	1.750.000,-	1.300.000,-	3.050.000,-	6.550.000,-
Deckungsbeitrag I	1.485.000,-	1.092.500,-	2.577.500,-	2.313.500,-	770.000,-	3.083.500,-	5.661.000,-
Produktgruppen-direkte Fixkosten für Promotion			400.000,-			1.000.000,-	1.400.000,-
Deckungsbeitrag II			2.177.500,-			2.083.500,-	4.261.000,-
Spartendirekte Fixkosten							5.725.000,-
Sparten-Management-Erfolg vor Abweichg. (DB III)							./ 1.464.000,-
2. Abweichungsanalyse	Herren Viel	Dr. Tüffel	Schnell	Hauser	Schauer		Summe Gesamt
+ ./ Abw. Erlösschmälerungen	./ 27.500,-						./ 27.500,-
+ ./ Abw. Vertriebs-Sonderkst.	+ 296.500,-						+ 296.500,-
+ ./ Materialmengenabw.		0					0
+ ./ Materialpreisabw.		0					0
+ ./ Abw. der Kosten auf den Kostenstellen	./ 40.000,-	+ 55.000,-	+ 195.000,-	+ 50.000,-	+ 20.000,-		+ 280.000,-
Summe der Abweichungen	229.000,-	+ 55.000,-	+ 195.000,-	+ 50.000,-	+ 20.000,-		+ 549.000,-
Management-Erfolg nach Abw.							./ 915.000,-
3. Abstimmbrücke zum Bilanzergebnis							+ 1.350.000,-
+ Fixkosten in der Bestandsveränderung bei fertigen Erzeugnissen							./ 500.000,-
+ ./ bil. /kalk. Abschreibungen							+ 1.300.000,-
+ effektive Zinszahlungen/ROI-Ziel							./ 600.000,-
+ ./ Abwertungen auf das Umlaufvermögen							+ 10.000,-
+ Aktivierte Eigenleistungen							+ 10.000,-
+ Zinserträge							+ 100.000,-
+ Auflösung von Rückstellungen							+ 100.000,-
+ Sonstige Erträge							+ 100.000,-
Bilanz-Erfolg Maschinenfabrik							+ 855.000,-

Der Lagerzugang, bewertet zu Standard-Grenzkosten, beläuft sich auf:

Maschine	Lagerzugang	Kostensatz	Lagerwert
Leicht	200	4.000,-	800.000,-
Schwer	100	6.000,-	600.000,-
Universal	52	25.000,-	1.300.000,-
Spezial	10	52.000,-	520.000,-
Wert des Lagerzugangs zu Grenzkosten		3.220.000,-	
Lagerzugang zu steuerl. Herstellungskosten (Seite 103)		4.570.000,-	
Aktivierete Fixkosten		+ 1.350.000,-	



Entwicklungs- und Interpretationsbild zur Management-Erfolgsrechnung - aus einer Workshopsitzung Kraus, Schauer, Früh.

Aus den drei Deckungsbeitrags-Stufen formuliert sich das Sprechblasenschema (vgl. CM 3/78, Seite 103). Der Deckungsbeitrag I dient der Entscheidung darüber, welches Produkt in welchem Einsatzgebiet bei welchem Kundentyp in welcher Region förderungswürdig ist. Was bringen zusätzliche Auftragseingänge an zusätzlichem Deckungsbeitrag? Dafür sind nötig die Deckungsbeitrags-Darreichungsformen nach der Prioritätenliste auf Seite 117. (Übrigens hat Herr Kraus diesen Typ eines Rechnungspapiers in seiner früheren Tätigkeit als "Strategieliste" bezeichnet. Aber da wußte er noch nicht so recht, was unter strategischer Planung zu verstehen ist - vgl. Seite 123.)

Danach folgen dieser Prioritäten-Erkenntnis Maßnahmen zur Realisierung. Die Kosten dieser gezielten verkaufsunterstützenden Maßnahmen nennt Kraus "Promotionkosten". Das ist aber nicht allein Werbung, Prospekte und Gebrauchsanleitungen, sondern dazu rechnen namentlich auch anwendungstechnische Projekte im Bereich von Dr. Tüftel. Also dient der Deckungsbeitrag II der Entscheidung, solche Maßnahmen zu verstärken, fortzusetzen oder abzublasen. Allerdings müssen die Kosten der Projekte von Dr. Tüftel dann zu Budgets angesetzt sein auch in der Ist-Management-Erfolgsrechnung, weil Herr Viel sonst nicht sich mit dem Deckungsbeitrag II als Zielmaßstab identifizieren könnte. Nicht daß die Herren des Entwicklungsbereichs einfach ihre Stunden verbraten, ohne daß die Verkaufingenieure das gebilligt haben. Falls ein Nachtragsbudget nötig werden sollte, würde es Herr Viel bewilligen können, falls es ihm rechtzeitig angekündigt worden ist (Projekt-Controlling - vgl. CM 2/79, Seite 76).

Der Deckungsbeitrag III wirkt als Zielmaßstab für das Sparten-Management. Er enthält nur Zahlen, auf die Herr Hauser und seine Mitarbeiter direkt Einfluß haben. Sachverhalte in der Bilanz aus handels- und steuerrechtlichen Gründen betreffen nicht die Managerfunktion von Herrn Hauser als Spartenleiter, wohl aber seine Rechenschaftslegungspflichten als GmbH-Geschäftsführer. Kraus hofft, diesen Unterschied im Laufe der Zeit durch ständiges Interpretieren begrifflich machen zu können.

Die Grenzkosten- und Fixkosten-Definition ...

fordert Herrn Kraus immer wieder zu neuen Interpretations-Anläufen heraus. So ist mit dem Statement "Was ändert sich, wenn..." bei der Entscheidungsbegründung ein Differenzprinzip formuliert. Diejenigen Zahlen sind der Entscheidungsfindung zugrunde zu legen, die sich mit der Entscheidung ändern. Was sowieso da ist, bleibt außer Ansatz. Dafür wird auch das Wort "entscheidungsrelevante" Kosten verwendet. Manche sprechen, statt vom Differenz-, dann auch vom Marginalprinzip. Und jetzt gibt es Ärger. Die sich ändernden Kosten sind nämlich nicht bloß die Grenzkosten als Folge zusätzlicher oder wegfallender Stückzahlen, sondern es gibt auch sich ändernde Fixkosten.

BUDGET GMBH KALKULATION DER STANDARD-GRENZKOSTEN

Maschinentyp: Punktschweißmaschine Bezeichnung: "Leicht"
 Ausführung: mit kurzem Unterarm Losgröße: 50 Stück (Lagerergänzungsauftrag)

Stück	Gegenstand	Zeichnung	Vorgabestunden	Grenzkosten	
1	Maschinengehäuse	1-80037-1	10,9	337,38	
1	Trafo	11-1/276	0	1.242,70	
1	Oberarm	3-80050-3	2,8	243,20	
1	Unterarm	2-80063-4	4,6	189,60	
1	Kopf	3-80101-5	7,0	365,60	
1	Frontplatte	4-80146-6	3,4	400,--	
1	Stromzuführung	3-80162-7	2,8	128,70	
-	Luftinstallation	2-80210-8	2,0	368,95	
-	Elektroinstallation	3-80235-9	2,5	173,65	
-	Wasserinstallation	4-80278-10	3,0	205,70	
	Total der Einzelteile			<u>3.655,48</u> =====	
		GKS	VKS		
	Montage	11,50	16,50	12,0	138,--
	Verdrahtung	9,30	17,40	4,0	37,20
	Malerei	12,60	23,20	4,0	50,40
	Prüfung	11,40	17,90	8,6	98,04
	Fertigstellung	8,70	12,60	2,4	20,88
	Total			70,0	
	Total Fertigungskosten				<u>344,52</u>
	Grenzerstellkosten				<u>4.000,--</u> =====

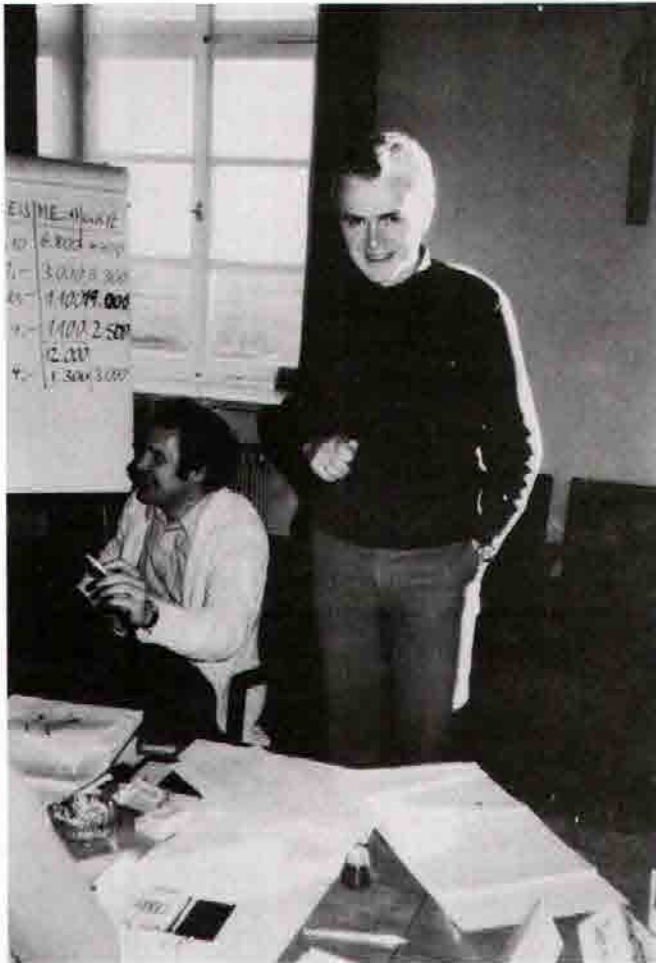
BUDGET GMBH OPERATIVE PRIORITÄTENLISTE - KALKULATIONSAUSZUG

Artikel	Plan-Netto-Erlös je Stück	Standard-Grenzerstellkosten	Deckungsbeitrag je Stück	Deckungsbeitrag in % von NE	Fertigungszeit in Std. je Stück	Deckungsbeitrag je Stunde
Leicht	7.000,-	4.000,-	3.000,-	42,8 %	70	43,-
Schwer	11.000,-	6.000,-	5.000,-	45,4 %	130	38,50
Universal	62.500,-	25.000,-	37.500,-	60 %	400	93,70
Spezial	80.000,-	52.000,-	28.000,-	35 %	700	40,--

Interpretation: In der Auftragseingangsplanung hat innerhalb der Punktschweißmaschinen die "Leicht" die Ergebnispriorität. Sie bringt zwar je Stück einen kleineren Deckungsbeitrag als die "Schwer", aber je Fertigungsstunde liegt sie besser. Geht man davon aus, daß die Maschinensparte mit einer Fertigungskapazität in einer Schicht auskommen soll - gekorener Engpaß als Beispiel für eine Prämisse im strategischen Formular auf Seite 128 - so müßte sich Herr Viel gerade um die Leicht besonders kümmern, die in der alten Ergebnisdarstellung auf Seite 104 schlecht weggekommen ist (operative Planung). Strategisch soll sich Dr. Tüftel darum bemühen, eine "leichte Leicht" zu entwickeln für den Do-it-yourself-Markt.

Daß eine größere Maschine mit Speziallösungen im Deckungsbeitrag je Stunde schlechter herauskommt als ein Serienprodukt, ist (leider) öfters der Fall. Der Markt vergütet nicht angemessen höher den größten Problemlösungsaufwand. Aber daß die "Spezial" sogar im Deckungsbeitrag je Stück ungünstiger liegt als die "Universal", ist ein dringendes Signal in Richtung Wertanalyse (bessere "Schubladisierung" der Konstruktion). Vgl. dazu die operative Maßnahmenliste für 1980 bei der Maschinensparte auf Seite 130.

Was soll Kraus antworten, wenn ihm Herr Spartenleiter Groß von der Schokolade mitteilt, daß er die Werbeetats "sehr variabel" handhaben würde? Wie kann Kraus Herrn Groß dann ausreden, daß die Promotionkosten vor dem Deckungsbeitrag I (auf Seite 120) zu stehen hätten? Doch nur dadurch, daß er sagt, daß Werbung eine Investition in Marktgeltung sei und nichts mit dem Herstellprozeß der zu verkaufenden Schokolade zu tun habe. Die Anzeigenrechnung dient nicht dazu, die Schokoladetafeln einzupacken.



Spartendirektor Groß sagt gerade, daß er Werbe-Etats "sehr variabel" handhaben würde ...; links neben ihm Einkaufs-Chef Weit.
(In Wirklichkeit sind es - stehend - Harald L ö f f - l e r , Daimler Benz AG, Gaggenau, mit Wilhelm J a - c o b , Schwarzkopf GmbH, Hamburg, im Kloster Zang-berg.)

Beginn- struktur	Kurz- bis 1 Jahr	mittelfristig > 1 Jahr
Grenzk. • Produkt • Herstell- • Prozess	Die Spezial- ent-lüftung, Schnell-er- produzieren	Elektronik- systeme in Maschinen- Konstruktion einsetzen
FixK. "Strom- oder- Gehäuse- organ- satorisch"	Schnelle Skalierung bei Werbe- Maßnahmen	Verkaufs- organisation in USA aufbauen

Kostenberichtstabelle (nach Deyhle, "Kostenwürfel", CM 2/76 Seite 45)

Warum gehören die Kosten der Debitorenbuchhaltung bei Frau Sogleich nicht in die Grenzkosten der Schweißmaschinen? Weil im Herstellplan für die "Leicht" nirgendwo die Buchhaltung vorkommt. Die Buchhaltung dient in der Budget GmbH der Regie. Es sind Kosten, die ins Gehäuse gehören - nicht in das, was aus dem Gehäuse kommend dem Markt verkauft wird. Schließlich will der Schweißmaschinenkunde eine Maschine kaufen und nicht die Rechnung. Das wäre anders, wenn Herr Klein auf die Idee käme, Buchhaltungsleistungen im Lohndienst zu verkaufen an Mandanten. Dann wäre Debitorenbuchhaltung eine dem Markt zu bietende Leistung. Folglich, sagt Kraus, könne es Grenzkosten nur geben, wo es sich um eine dem Markt zu bietende Leistung als Produkt oder Dienstleistung handelt.

Kraus folgt der Definition, daß Grenzkosten jene Kosten seien, die das zu verkaufende Produkt zu sich selber braucht, damit es physisch existiert. Daraus folgt dann von selber, daß zusätzliche Stückzahlen auch dazukommende Grenzkosten kausal (WEIL produziert wird) zur Folge haben,

Aber eben auch die Fixkosten kriechen - gleichsam wie eine Schnecke - langsam, doch beharrlich davon. Auch das Gehäuse atmet; es dehnt sich aus. Final - also DAMIT mehr verkauft und ein größeres Umsatz- und Kundenvolumen bewältigt werden kann - müssen auch die fixen Kosten, muß sich auch das organisatorische Gehäuse (oder die Infrastruktur) ausdehnen. Auch für die administrativen Dienste und deren Fixkosten gibt es Leistungskennzahlen oder "standards of performance". In gewissem Sinne "proportional" dazu dehnen sich die Fixkosten aus - oder gibt es bei Rückgang in der Zahl der Dienstleistungen die Chance, den Block der Fixkosten zu redimensionieren.

Aber da ist ein wesentlicher Unterschied bei Grenzkosten und Fixkosten, sagt Kraus sich selber und anderen: Die Zeiten, die zu den Grenzkosten gehören, SCHLÜPFEN INS Produkt (beinahe hätte er gesagt "schlumpfen"); die Zeiten im Fixkostenpaket BEMÜHEN SICH UMS Produkt. Zum Beispiel die Montagezeiten im KOSTENPLAN MONTAGE:

Leistungseinheit (LE) Vorgabestunden
 Planleistung pro Monat 4000 LE (20 Mitarbeiter á 140 h/Schicht á 140 % Zeitgrad)

Kostenart	DM Gesamt	DM Proportional	DM Fix
Fertigungslohn 4000 Vorgabestunden á 7,15 Akkordrichtsatz	28 600	28 600	-
Hilfslohn 100 Stunden á 10,-/h Durchschnittsverdienst	1 000	-	1 000
Lohnzuschläge	-	-	-
Gehälter Montagemeister auf Bereichsstelle 45 %	-	-	-
Kalk. Sozialkosten auf Lohn	13 481	13 031	450
Kalk. Sozialkosten auf Gehalt	-	-	-
Instandhaltung	500	-	500
Hilfs- und Betriebsstoffe Reinigungsmittel, Schrauben, U-Scheiben, Federringe usw.	4 000	3 500	500
Werkzeugkosten Handwerkszeug	2 000	1 000	1 000
Sonstige Betriebsgemeinkosten	-	-	-
Energiekosten zus. 40 kW install. Leistung á 0,5 · 80 h Laufzeit á 0,15/kWh	240	240	-
Abschreibungen Hilfsmaschinen 120 000,-/5 Jahre	2 000	-	2 000
Kalk. Zinsen $\frac{120\,000 \cdot 15}{2 \cdot 12 \cdot 100}$	750	-	750
Kalk. Raumkosten 800 m ² á 8,- Kosten/Mon. u. m ²	1 600	-	1 600
Sonstige Kostenanteile Fixkostenverrechnung	12 000	-	12 000
Monatliche Kostensumme	66 171	46 371	19 800
Kostensatz je LE	16,50	11,50	5,--

MANAGEMENT-ERFOLGSRECHNUNG - SCHOKOSPARTE

- Vergleich Budget und Ist zum 30. Juni 1979 -

Artikelgruppen Bezeichnung	Menge in t		Rechnungs- wert DM	Standard- Erlös- Schmal. DM	Netto- Erlös DM	Prop. Kost. (Standard- Grenzk.) DM	DB I DM	Ist-Mark- kst. /Hän- delsförg. DM	DB II DM
	Budget	Verkauf							
	t	Ist t							
Tafeln massiv	2.000	3.000	25 384 621	2 263 548	23 121 073	13 382 300	9 738 773	2 237 333	7 501 440
Tafeln gefüllt	500	800	6 387 424	533 812	5 853 612	3 004 101	2 849 511	398 480	2 451 031
Riegel	1.000	500	5 634 856	523 416	5 111 440	2 536 118	2 575 322	2 456 817	118 505
Pralinen	500	300	8 724 703	863 482	7 861 221	5 412 327	2 448 894	2 813 412	./.. 364 518
Kakao Sofortgetränk	1.000	1.010	4 550 609	489 303	4 061 306	2 351 039	1 710 267	854 667	855 600
Total	5.000	5.610	50 682 213	4 673 561	46 008 652	26 685 885	19 322 767	8 760 709	10 562 058
Spartendirekte Kosten = Deckungsbeitrag III									
Resort		Groß	Stuß	Dutzend	Früh	Weit	Product-Manag.		
Abweich. art		DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM
Abweichung Erlösschmälerungen									
Verbrauchsabweichungen (Kostenst.)									
Rohstoffe - Material		./.. 189.230	./.. 56.622	./.. 462.223	+ 10.413	+ 2.464	./.. 85.617	./.. 56.622	+ 36.749
Ausstattungen - Preisabweichung		+ 381.482	+ 381.482			+ 899.850		+ 899.850	+ 1.343.239
Rohstoffe - Material				+ 340.893		+ 443.389		+ 443.389	+ 331.185
Ausstattungen - Mengenabweichung				./.. 9.708					+ 1.653.551
Subtotal der Abw. analyse b. d. Kosten									+ 1.537.792

MANAGEMENT-ERFOLG (Betriebsergebnis vor Soll-DB für zentrale Kosten und vor ROI-Ziel)

Kalkulationsauszug

Produkt- Gruppe	Standard- Grenzkosten je kg	Darin		Rühr- Stunden je t	Arbeits- stunden je t	Plan-Netto- Verkaufspreis je kg		Ist-Verkaufs- preis Netto je kg 1. Halbjahr
		Rohstoffe je kg	Ausstattung je kg			je kg	je kg	
Tafeln massiv	4,46	3,-	0,50	24	50	8,50	7,70	
Pralinen	18,04	8,40	4,70	10	220	26,20	26,20	

CONTROLLER'S VORGEHENSPLAN

- Schrittliste -

Parallel operierend, hat die Schokoladesparte das System der Management-Erfolgsrechnung bereits eingeführt. Auch wurde dort vom Sparten-Controller Dr. Früh schon ein Budget für das laufende Jahr 1979 aufgestellt. Allerdings wäre zu berichten, daß dies erst noch eher eine Art "driftendes Budget" gewesen ist. Dr. Früh hat das noch mehr für sich selber veranstaltet. So ein richtiger Fahrplan für die Manager der Schokoladesparte ist es noch nicht - mehr eine neben dem operativen Geschehen aufgestellte Vorscheurechnung.

So wie es geplant worden ist, folgen monatlich und kumuliert für die einzelnen Monate aber jetzt auch die Istzahlen. Wie das aussieht, demonstriert das Listenmuster in Seite 120. Die Darstellung entspricht dem System, das inzwischen auch die Maschinensparte installiert hat - gemäß Seite 115. Also hat der zentrale Controller Kraus soweit über seine Richtlinienkompetenz hinsichtlich der Gestaltung des Rechnungswesens (vgl. Funktionsbeschreibung Ziffer 5.2 auf Seite 100) bereits einen wesentlichen Erfolg in der Vereinheitlichung der Methoden erzielt.

11. Die Erwartungsrechnung als Konsequenzen-Protokoll aus dem Soll-Ist-Vergleich

Kraus hat die Vorstellung, daß Controller-Berichte zunächst eigentlich nur halbfertig sein können. Der Controllerbereich kann - gerade auch mit Hilfe der Datenverarbeitung - Istzahlen liefern und diese mit dem im Stammsatz stehenden Budget vergleichen. Aber das ist bei weitem nicht alles. Solche Informationen sollen ja Anlässe bilden zur Steuerung; zum In-gang-setzen von Korrekturzündungen, falls Abweichungen vom Fahrplan aufgetreten sind. Und dann erinnert Kraus seine Kollegen Früh und Schauer an seine Gleichnisse zum Controlling (Seite 97). Ein Controller-Bericht soll wie bei der Planung und Steuerung einer Reise zu einem bestimmten Reiseziel gestaltet sein in der Art: "Wieviele Kilometer sind es noch bis zum Ziel; wieviel Zeit ist noch verfügbar gemäß Budget; kommen wir durch geeignete Steuerungsmaßnahmen noch hin; oder wer muß beizeiten von einer Verspätung oder auch von einem früheren Eintreffen am Zielort verständigt werden?"

Diese Hochrechnung oder Erwartungsrechnung mit dem voraussichtlichen Ist kann aber der Controllerbereich nicht allein machen. Die nötigen Entscheidungen trifft das Management. Die Herren Groß, Süß, Dutzend und Weit müssen definieren, welche

Maßnahmen sie in Gang setzen, fortführen oder abblasen wollen. Also ist der Controllerbericht erst fertig als Konsequenzen-Protokoll aus einer Talk Show.

Kraus sieht als zentraler Controller gerade darin eine der hervorragenden Aufgaben der Sparten-Controller. Schließlich haben die Herren Schauer und Früh samt ihren Mitarbeitern bei den Sparten die Nähe zum Problem, sie sind dort im Thema zuhause; wissen, wovon geredet wird und besitzen namentlich den Stallgeruch, in den Sparten als "unser Mann" und nicht als ein Fremdling aus der Zentrale zu gelten.

Wie diese Erwartungsrechnung als Ergebnis der Besprechungen von Dr. Früh mit den leitenden Herren der Schoko-Sparte aussieht, zeigt die Abbildung 9. Dieses Papier ist noch nicht formuliert, sondern noch ein ins Unreine geschriebenes Blatt. Außerdem konzentriert sich die Erwartungsrechnung vorerst nur auf die Absatz- und Produktions-Tonnen, noch nicht auf das ganze System der Management-Erfolgsrechnung (inklusive Hochrechnung der Abweichungen). Aber schließlich ist es der Anfang, der damit gemacht worden ist. Vor allem reicht schon dieser Anfang, um in Gang zu setzen, was Kraus mit der Erwartungsrechnung noch im Sinne hat - nämlich einen Umsteigebahnhof damit zu schaffen von den Istzahlen in die Budgetierung des kommenden Jahres 1980 und womöglich in die Planung von noch weiteren 4 Jahren dazu.

	Absatz- Plan 79	Ist- Absatz 1. Hj.	Erwar- tung 2. Hj.	Voraus. Ist 31.12.79	Bemerkungen / Konsequenzen
	t	t	t	t	
Tafeln massiv	4,800	3,000	3,000	6,000	Beständeabbau; Absatzsteigerung über Preis- senkungen; Rohstoffpreise sind ebenfalls ge- fallen.
Tafeln gefüllt	1,200	800	800	1,600	Am Anfang des Jahres fehlten Mitarbeiter im Sondervertriebsweg Kioske und Tank- stellen.
Riegel	2,400	500	1,400	1,900	
Pralinen	1,200	300	700	1,000	Produktlinie noch neu; Pralinenfabrik war im 1. Halbjahr unterbeschäftigt.
Sofortgetränke	2,400	1,010	1,400	2,400	i. O.
Summe	12,000				

Abb. 9: Erste Erwartungsrechnung der Schokoladesparte für das 2. Halbjahr 1979

12. Der Ausbau der Management-Erfolgsrechnung zum System der Unternehmensplanung

Das Budget, eingehängt in den Rahmen der Management-Erfolgsrechnung, stellt nicht einfach bloß den Ergebnisplan dar. Darin sind - mit ihrer Auswirkung auf das Gewinnziel - protokolliert die Preis-/Absatz- und Promotionmaßnahmenplanung; darin sind verankert die technischen Abläufe sowie Beschaffungsmarktverhältnisse in der Herstellung der zu verkaufenden Produkte (steht hinter den Grenzkosten) und im Arrangement der fixen Kosten zeigt sich die Gestalt des organisatorischen Gehäuses. Mit einem Budget als System stufenweiser Deckungsbeiträge hätte Kraus einen wesentlichen Teil der Planungsernte bereits eingefahren. Bloß ist Planung insgesamt mehr als die Management-Erfolgsrechnung.

A) Auseinanderzuhalten sind Gegenstand der Planung und Voraussetzungen für die Planung

Kraus findet, auch wenn er sich bei dem umsieht, was Kollegen auf diesem Gebiet machen, gelegentlich den Fehler, daß Voraussetzungen für die Planung wie Annahmen, Analysen und Prognosen einerseits und die Planung selber - also die Entscheidungen, die Gegenstand der Planung sind - durcheinandergeworfen werden. Das kommt oftmals daher, daß ein Planungsbericht in a) einen Textteil und b) einen Zahlenteil gegliedert wird. Dann laufen im Textteil nicht selten Elemente der Lagebeurteilung (Analysen), Maßnahmenpläne und strategisch-konzeptionelle Statements "wie Kraut und Rüben" durcheinander. Dabei sollte einleuchten, daß wir deshalb nicht von Wettplanen sprechen, weil wir das Wetter nicht

machen können. Aber es sollte nicht einfach von Umsatzprognosen die Rede sein, weil nämlich in der Auftragseingangsplanung ein Maßnahmenpaket von Handlungen aufzubauen ist, wie durch eigenes Zutun der Umsatz akquiriert werden soll.

Die Herren Kraus und Zup beginnen die Planungs-Architektur bei der Ordnung der Annahmen nach Sachverhalts-Typ sowie nach Informationsquelle und bauen darauf die Typen von Entscheidungen auf, die sie in der Hausprache der Budget GmbH als "strategische" bzw. "operative" Entscheidungen bezeichnen. Wie das aussieht, was die Herren Kraus und Zup entworfen haben, zeigt die Abb. 10.

B) Unternehmensplanung ist ein Denkmodell in drei Dimensionen

Daraus ergibt sich, daß in der Unternehmensplanung 3 Gesichtspunkte zu integrieren sind: 1) der Planungs-Stoff - gegliedert nach strategisch, operativ und dispositiv; 2) die Dauer der zeitlichen Bindungen als kurz-, mittel- und langfristige Planung sowie 3) der Satz der Analysen und Prognosen als Informationsbasis für die Planung. Strategische Konzeptionen gelten dabei in der Regel langfristig, betreffen jedoch auch schon den nächsten Moment. Operative Pläne konzentrieren sich zunächst auf das bevorstehende Jahr, sind jedoch gleichfalls mehrjährig zu denken. So ist die Preis-/Absatzplanung nicht nur ein Jahresbudget. Oder Investitionen fordern immer zu einer Mehrjahresplanung heraus.

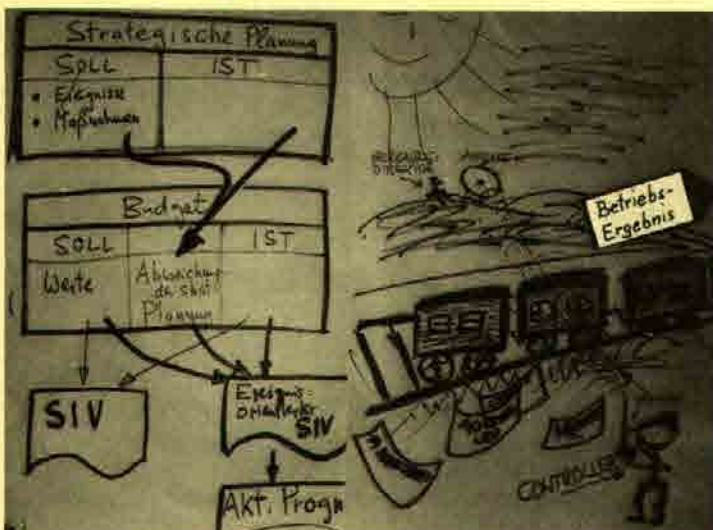
Übrigens: daß man investiert und wie die Ausbaustufen dosiert sind, stellt einen Gegenstand der operativen (Durchführungs-)Planung dar. Warum man investieren will, ist der strategische Notenschlüssel (Strategische Planung als die "Was tut oder was läßt man-Planung).

I) ANNAHMEN

Sachverhaltstyp Informations- quelle	strukturelle Sachverhalte	konjunkturelle Annahmen
<u>Unternehmens-Analyse</u>	Potentialprofil : eigene Stärken und Schwächen: z. B. Confiserie-Pralinés nach Art des Chefs "von Hand" gemacht	Ergebnisse : seitherige Bemühungen beim Nutzen von Potentialen, aus- gedrückt in Stückzahlen
<u>Umwelt-Analyse</u>	Arten von Bedarf: a) Lebensgefühl zuhause b) langsames Autofahren durch süße Gefühle ausgleichen	Höhen von Bedarf: zunehmend; ständige Saison zunehmend; wo deckt man sich dabei dann ein? Saisonabhängig

II. DARAUF AUFBAUENDE ENTSCHEIDUNGEN

<p>Pralinen-Modell- politik</p> <ul style="list-style-type: none"> o Alltag o Sonntag o Geschenktag o Fahrtag (Stautag - also "aus Freude am stehen") 	}	<p>solche Typen von Entschei- dungen nennt Kraus in der Hausprache der Budget GmbH "strategisch"</p>
<p>solche Typen von Entscheidungen nennt Kraus "operativ"</p>	}	<p>Auftragseingangs- planung als</p> <ul style="list-style-type: none"> o Kundenbesuchsplan o Werbeaktionsplan o Verkaufsförderungs- Aktionsplan o Dosieren dieser Maß- nahmen gemäß Höhe des Bedarfs



Die Unternehmensreise zum Ergeb-
nisziel mit Controller als
Zugbegleiter oder
auch "Wege-Scout".

Bild aus einer Gruppenarbeit,
vorgeführt von Magister Willi-
Hans Prener, BP-
Austria, Wien, bei einer
Stufe V im März 1979 in Feldafing.

Abb. 10: Entwickeln des Planungs-Stoffes

Wie dieses dreidimensionale Denkmodell zu verstehen ist, zeigt folgendes treppenförmige Gebilde in Abbildung 11. Im Vordergrund steht - zusammen mit dem Ist - das dispositive Ereignis (Stolperstein). In mittlerer Höhe (Vorgebirgslandschaft) befinden sich die operativen Hügelketten, fußend auf konjunkturellen Annahmen. Im Hintergrund thront das strategische Hochgebirge, auf strukturellem (Ur-)Gestein wachsend.

Allerdings ist Kraus klar, daß es sich hier um ein Ordnungsmodell im Kopf, nicht um ein Papier zum Ausfüllen handelt. Nachher wird es praktisch so aussehen, daß ein vorne liegendes Papier die Festlegungen der Planung enthält und daß die Annahmen die Anlagen "dahinter" sind. Falls die Maßnahmenpläne und Budgets auf Flipcharts vorgeführt werden, könnte man die Flips, auf denen die Lagebeurteilung steht, hinter den Maßnahmenflips aufbauen (Akteure und Kulisse).

C) Der betriebswirtschaftliche Zentralbereich sowie die Sparten-Controller organisieren die "Ausstattungs-Revue" für die Unternehmensplanung

Folgende Papiere werden im Frühherbst 1979 entworfen, um als Instrumente zu dienen, mit deren Hilfe die Unternehmensplanung für 1980 in den

beiden Sparten realisiert wird. Die folgenden Seiten berichten "oasenförmig", wie diese Teile der Toolbox aussehen und wie sie ausgefüllt worden sind.

1) Dr. Fröh und Schauer gehen mit dem Sparten-Management ein Checklisten-Papier durch, das als Überleitung von der Management-Erfolgsrechnung mit den stufenweisen Deckungsbeiträgen in die Unternehmensplanung gedacht ist. Melodiegeber für die Planung sind zunächst der Verkaufs- und der Entwicklungsplan. Und gerade sie sollen - sozusagen als von den Zahlen losgelöste "Sprechblasen" - auf dieses Papier erst einmal schriftlich "hingenschelt" werden (Selbstklärungsprozeß). Es handelt sich - vgl. Seite 127 - um ein planungsvorbereitendes Papier.

2) Herr Zup stellt ein Inventar der für die Planung erforderlichen Analysen und Prognosen zusammen. Die Abbildung auf Seite 128 greift die Idee aus Abb. 10 auf und systematisiert den Stoff der Annahmen. Natürlich kann Zup dies, was da erfragt oder hinterfragt werden soll, nicht alles selber beantworten. Aber er will formulieren, wonach gefragt werden soll mit System; weil eben Fragezeichen zugleich auch Angelhaken sind.

HÖHE: GLIEDERUNG DER PLANUNG ALS ENTSCHEIDUNGSSTOFF

Strategische Planung

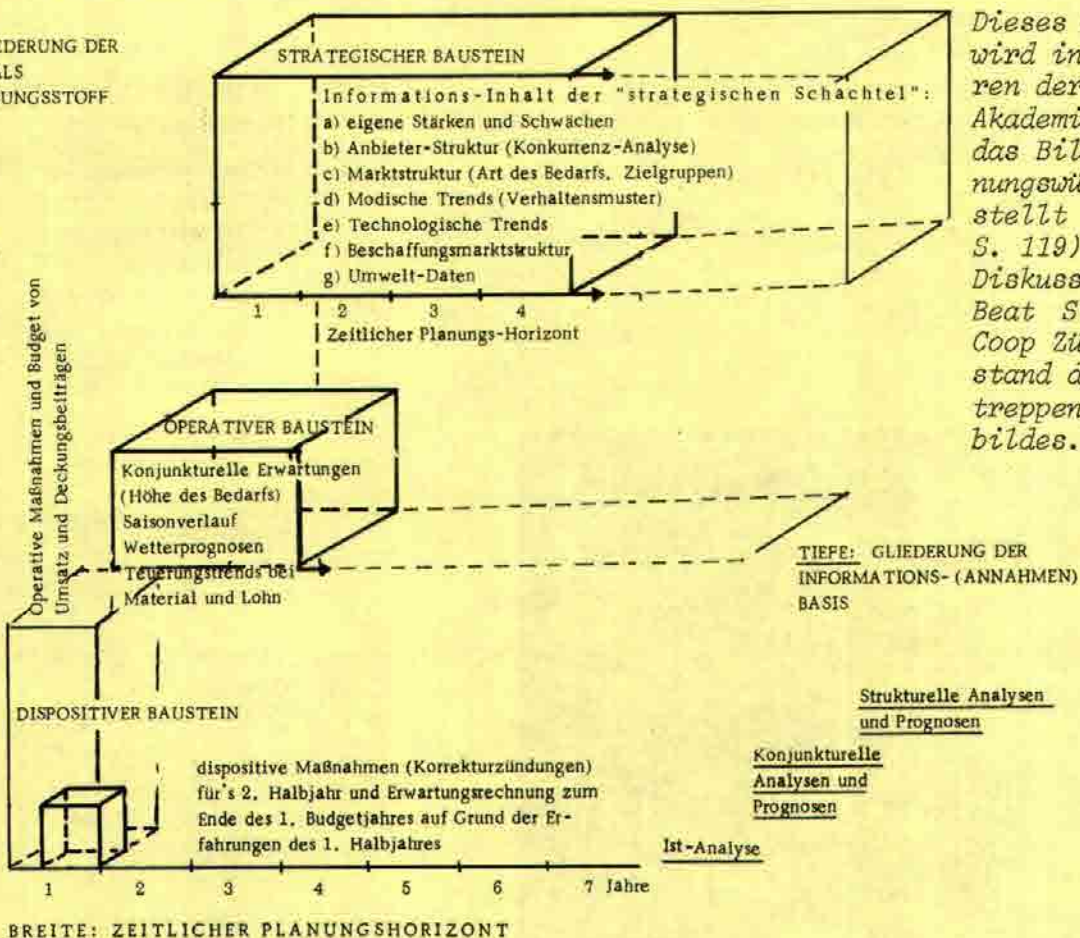
Erfolgspotential schaffen; was tun?

Operative Planung

Erfolgspotential nutzen; wie realisieren?

Dispositive Planung

steuern; wie reagieren?



Dieses Konzept wird in den Papieren der Controller-Akademie sonst als das Bild des Planungswürfels vorgestellt (vgl. CM 3/78, S. 119). In einer Diskussion mit Beat Steigmeier, Coop Zürich, entstand die Idee des treppenförmigen Gebildes.

Abb. 11: Dreidimensionales Ordnungsmodell für das System der Unternehmensplanung (dispositive, operative und strategische Stufen).

3) Das Formular zur strategischen Planung ist auf Seite 128 zu sehen. Ausgefüllt wurde es in der Schokoladesparte speziell für die Produktlinie Pralinen. Das Leitbild ist zu verstehen als Unternehmensaufgabe - fast als Unternehmensstellenbeschreibung. Was tun wir / was lassen wir? Was wir tun, muß etwas sein, was wir auch beherrschen (Potential; Analyse der eigenen Stärken und Schwächen - vgl. Beurteilungsbogen von Dr. Wichtig auf Seite 110).

Strategien sind leitbildkonforme Wege, um Ziele zu erreichen. Unter den Prämissen ist nicht eine Abschrift zu verstehen der Annahmen laut Ziffer 2). Es handelt sich um Verhaltensprämissen bei "anderen" wie z.B. bei Konkurrenten, wichtigen Kunden, Regierungsstellen, beschlußfassenden Organen bei Gemeinden - aber auch um Festlegungen von Seiten einer Holding oder Hauptsparte. Woher eine solche Prämisse stammt und ob sie verlässlich ist, ergibt sich aus den Analysen etwa der Konkurrenz laut Annahmen-Inventar. Auch entsteht die Frage, ob es Maßnahmen geben kann, ein solches, als wichtig zu unterstellendes Verhalten zu beeinflussen.

Soweit das strategische Formular auch Maßnahmen enthält, sind es zunächst noch Maßnahmen-Erfordernisse. Noch ist nichts realisiert, Maßnahmen im Formular 3) auf Seite 128 in Kasten 5 sind noch ungefährlich. Erst wenn es in die operative Maßnahmenliste laut Seite 130 übergeht, wird es kritisch. Dort stehen nämlich Termine. Bei Terminen wird man fleißig. So könnte im strategischen Formular enthalten sein, daß investiert werden soll. Im operativen Formular steht ein Termin der Fertigstellung einer Investitionsausbaustufe. Da wird gehandelt. Dann kommen Rechnungen ins Haus. Ist budgetiert, daß wir diese auch bezahlen können?

4) Verbindungsbrücke zwischen strategischer Planung und operativem Ergebnisbudget ist die Kennzahl Marktanteil. Die Planung der eigenen Absatzmengen - im Beispiel die Pralinen-Absatz-Tonnen - sind mit dem Marktvolumen und dessen Entwicklung zu verknüpfen. Das zeigt die Abbildung auf Seite 129, wo auch zu sehen ist, wie Dr. Früh das "vor Ort" vorträgt.

Das Listenbild der Mehrjahresplanung ist sicher nach den Produktgruppen zu machen. In der Maschinensparte wären es die Punkt- und die Kontaktschweißmaschinen; in der Schokosparte die Riegel, Tafeln, Pralinen, Sofortgetränke. Hinter der Entwicklung einer Produktlinie (Therapiegebiet) im Markt stehen auch die Verhaltensweisen der verschiedenen Markt-

nischen. Dadurch gelangt das Management von der Analyse der Höhen von Bedarf (quantitativ-konjunkturell) zur Untersuchung der Arten von Bedarf (qualitativ-strukturell).

Das Bild der Mehrjahresplanung gilt zugleich als die Planung "top down". Deshalb meinen Kraus und Zup, daß nicht die 4- bis 5-Jahresplanung sowie das Jahresbudget 1980 in einem Zuge durchgeplant werden sollen. Das läuft sonst leicht auf die reine Anwendung des Lineals bei der Planung hinaus. Das 4-Jahres-Budget hat Vorlauf und hätte eigentlich schon im April/Mai 1979 für die Jahre 1980 bis 1983 gemacht werden sollen. Dann bestünde auch noch genügend Vorlauf, sich ergänzend Gedanken zu machen, Maßnahmen zu überprüfen und aktuelle Entwicklungen abzuwarten.

5) Vor allem hat das Bild der Jahresplanung im Detail für 1980 eine andere Perspektive. Hier geht es um die Realisierung ("operativ") der Auftragseingangsplanung. Das beginnt in der Maschinensparte mit der Planung der Reisetage. Das sind Initiativen, Besuche, Offerten, Probe-Entwürfe, anwendungstechnische Austüfteilen. Das Budget "bottom up" in der Schokoladesparte enthält die Kundenbesuchsplanung, die Planung von verkaufsfördernden Maßnahmen, die Werbeaktionen und deren saisonorientierte Terminierung während des Jahres.

Dieses Budget ist näher dran am Termin und näher dran am Kunden, der vielleicht "zuckt" und das Angebot noch nicht "schluckt". Das "Bottom-up-Budget" ist viel stärker personenorientiert "Auge in Auge". Deshalb ist die erste Sortiergröße in diesem Budget auch nicht das (sachbezogene) Produkt, sondern der Kunde (sowie das geographische Gebiet, in dem man ihn findet). Dadurch kommt eine unabhängige "Gegenplanung" zustande.

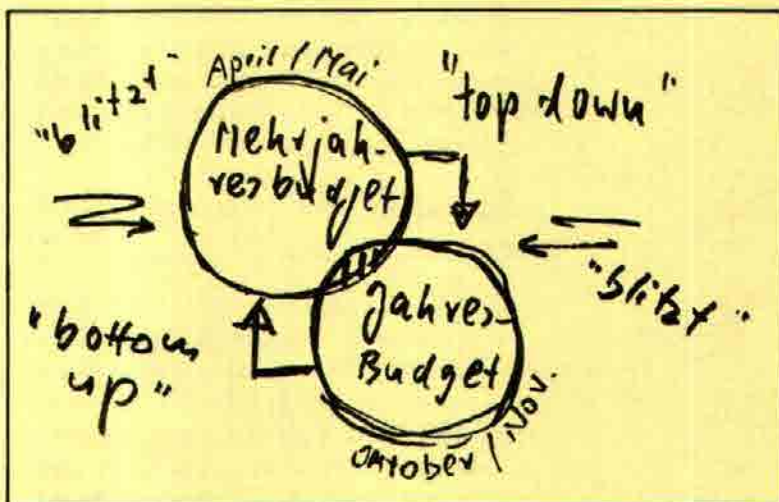


Abb. 12: Planungs-Knetbild (von Herrn Zup aufgezeichnet)

Kraus muß jetzt organisieren, daß es "blitzt". Das ist die Knetphase der Planung. Die Absatzmengen, die im Listenbild auf Seite 129 unten herauskommen, werden wohl mit den 1100 Tonnen für 1980 im Listenbild auf Seite 129 oben nicht übereinstimmen. Teilweise läßt sich die operative Lücke dann noch für das Budgetjahr 1980 schließen. Teilweise wird es nötig sein, offene Punkte der dispositiven Planung anzuvertrauen nach dem Prinzip "da müssen wir eben dann noch schauen ...". Teilweise gibt es einen Themenspeicher für den Termin der nächsten rollenden Mehrjahresplanungs-Besprechung im April/Mai 1980 für die Jahre 1981 bis 1984.

6) Der operative Maßnahmenplan sieht für die Maschinensparte so aus, wie auf Seite 130 gezeigt. Aus der Sicht des Budgets gibt es dabei erfolgswirksame und /oder finanzwirksame Vorgänge. Soweit es sich um die Ergebnisplanung handelt, sind die Annahmen, strategischen Konzeptionen und operativen Maßnahmen eingefangen in das Budget der Management-Erfolgsrechnung.

7) Wie das Ergebnisbudget bei der Maschinensparte aussieht, zeigt Seite 131. Dieses Budget kanalisiert die Entscheidungen bei der Planung - bezogen auf Produkte, Märkte, technische Abläufe und organisatorische Strukturen - so, daß es von der Ergebnis-Zielsetzung her machbar erscheint. In der Budget-Phase wären Änderungen der Zahlen in der Management-Erfolgsrechnung zugleich Alternativen in der Preis-/Absatzmengen- und Promotion-Maßnahmenplanung. Änderungen an den Grenzkosten bedeutet Wertanalyse; also andere Zeit- und Mengengerüste im Herstellplan des zu verkaufenden Produkts. Einzelheiten wären aus den Kalkulationsblättern gemäß der auf Seite 105 gezeigten Struktur nachzuvollziehen. Variationen in den Fixkosten betreffen organisatorische Änderungen - z.B. Ausbau oder Abschmelzen in der Vertriebsorganisation oder Verschiebungen in den anwendungstechnischen Schwerpunkten für die einzelnen Schweiß-Therapiegebiete.

D) Der Planungsablauf für das Budgetjahr 1980

Von September bis Anfang November 1979 erarbeiten die Sparten unter Betreuung der Sparten-Controller Schauer und Dr. Früh nach den unter Federführung des Zentralbereichs Controller entworfenen Systemen und Papieren die Planung für das Jahr 1980. Die Seiten 127 bis 131 zeigen beispielhaft, was dabei niedergelegt worden ist. Man könnte sagen, daß es sich um die Planung "bottom up" innerhalb der Sparten handelt; auch die strategischen Konzeptionen

sind "von der Front her" entwickelt.

Um das Budget in der zweiten Hälfte November 1979 verabschieden zu können, sind drei Fragen zu beantworten:

- 1) Ist das Budget zielführend im Gewinn?
- 2) Ist die Planung realistisch?
- 3) Wie steht es um die finanzielle Sicherung?

1) Dr. Obermaier und Treasurer Klein konstruieren "top down" das Gewinnziel für das Jahr 1980. Dabei meint Dr. Obermaier, daß er dieses Ergebnisziel nicht einfach kraft Amtes verkünden, sondern planungskonform begründen wolle.

Treasurer Klein rechnet dazu die Bilanz hoch zum 1. 1. 1980 und meint, daß Eigenkapitalanteil, kurzfristige Verschuldung und das Verhältnis von Umlaufvermögen und kurzfristiges Fremdkapital ("working capital") nicht zum besten stünden. Er formuliert das auf Seite 132 vorgestellte Gewinn-Bedarfs-Budget.

2) Die Budgetkonferenz zur Präsentation der Spartenplanungen eröffnet Dr. Obermaier mit dem Gleichnis der Unternehmens-Reise, die, gemäß der Darstellung auf Seite 123, zu einem Ergebnisziel führen muß, weil sonst die Unternehmensexistenz nicht gesichert ist. Er hebt zu Beginn der Aussprachen die Rolle von Controller Kraus hervor und gibt ihm die Legitimation, Fragen stellen zu dürfen. Er sähe die Aufgabe von Herrn Kraus nicht so, daß dieser die Sparten-Deckungsbeiträge einfach nur noch zu addieren brauche, sondern der Controller solle die Planung auf Plausibilität abklopfen helfen - auch wenn seine Fragen dann nicht immer sehr bequem erscheinen würden. Wie die Konferenz endete, wie und was Controller Kraus gefragt hat, zeigt S.133.

3) Den Budgetweg von der Management-Erfolgsrechnung zur Planbilanz - damit die Integration von Erfolgs- und Finanzbudget schildern die Seiten 134, 135 und 136. Diese Arbeiten wurden in der ersten Hälfte des Dezember gemacht, wobei hier Controller Kraus und Treasurer Klein eng zusammengewirkt haben. Vor allem ging es den beiden Herren auch darum, einen Trampelpfad anzulegen, nach dem diese Integration möglichst "narrensicher" durchgeführt werden könne. Die Maschinensparte hat dazu gedient, in dieser Richtung "ein Exempel zu statuieren".

„AUSSTATTUNGS-REVUE“

DER UNTERNEHMENSPLANUNG

1) Planungs-Checklist - von MER her entwickelt

<u>Schokolade</u>	<u>Schweißmaschinen</u>
<u>Für welche Kunden (Endverbraucher)</u>	
Die sich das Rauchen abgewöhnen Allein gelassene Frauen Kinder Leute, die keine Zeit zum Essen haben (glauben) Gelangweilte (am Fernsehen)	Elektro-Industrie Fahrzeugindustrie; dabei Konstrukteur (verkaufen ins "Brett") Produzent Qualitätskontrolle Einkauf als Kundschaft (wer ist meinungsbildend?) "Do-it-yourselfer?"
<u>In welchen Gebieten</u>	
national	international
"all business is local" wohin bestehen Trampelpfade?	
<u>Über welchen Vertriebsweg</u>	
Lebensmittelhandel Konditoreien Belegschaftsverkauf Kioske, Tankstellen, Automaten Gastronomie	direkt Werkzeugmaschinen-Handel
<u>Mit Hilfe welcher Anwendungs-Experten</u>	
Eltern Lehrer Zahnärzte Testinstitute	Lehrstühle Gewerbeämter
<u>Gegen welche Mitbewerber (Substituts-Technologien)</u>	
Kaugummi Mittagessen Spannende Spiele	Klebertechnik Nageln Nieten
<u>Welche Produkte in welchen Darreichungsformen</u>	
und Packungsgrößen - auch unter Eingehen auf welche Sonderwünsche	
<u>Zu welchem Preis (brutto/netto)</u>	
<u>In Höhe welcher Grenzkosten (was ist die ins Produkt gebaute Qualität)</u>	
<u>In welchen Mengen</u>	
<u>Durch welche verkaufs-unterstützenden Maßnahmen</u>	
Werbung, Verkaufsförderung, Aktionen	Anwendungstechnische Projekte
<u>Mit welcher Vertriebsorganisation / Logistik</u>	
Niederlassungen, Vertretergebiete, Tourenplanung	Handelsvertreter, Verkaufingenieure, Auslieferungsläger, techn. Büros, Ersatzteilversorgung

2) Analysen-Inventar

Quelle \ Typ	Strukturelle Analysen und Prognosen	Konjunkturelle Analysen und Prognosen
interne Untersuchung	eigene Stärken und Schwächen bei Produkten und Märkten Problemlösungspotential von Dr. Tüftel Internationaler Know who der Maschinensparte Dr. med. Obermaier Vertriebswegpotential im Lebensmittelhandel	Bisherige Absatzverläufe nach Artikeln, Vertriebswegen und Kundengruppen Lernkurven-Effekte als Folge größerer Stückzahlen Persönliche Jahres-Rhythmen
externe Analyse	Stärken und Schwächen der Mitbewerber (Substitutstechniken) technologische Trends: z. B. Relais-technik / Mikroprozessoren Arten des Bedarfs (Zielgruppen, Marktnischen) Verhaltensmuster; auch Konstruktionsgewohnheiten Versorgungs-Strukturen, Rohstoff / Energie-Engpässe Umweltfaktoren (gesetzliche Auflagen) Warum Ø weniger als 2 Kinder?	Höhe des Bedarfs (Käuferzurückhaltung) Materialteuerung, Lohnsteigerung Saisonale Trends, Wetterprognosen Bevölkerungs-Statistik Besondere Ereignisse (Messen, Sportveranstaltungen)

3) Formular zur schriftlichen strategischen Planung

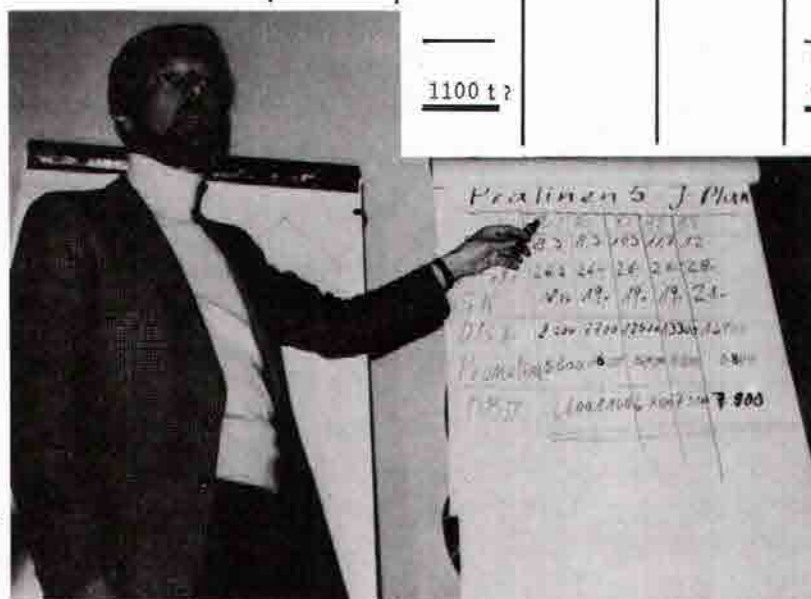
BUDGET GmbH	SPARTE: Schokolade; spez. Pralinen	VISUM: Groß	Fassung vom Sept. 79	STRAT. PLANUNG 80 bis 83
1. LEITBILD Aufgabenbeschreibung der Sparte	Kakao-Stammbaum treu bleiben; Lebensqualität durch süßen Wohlgeschmack; Kunst beim Speisen; Katalysator für Konversation; Kontaktbrücken bilden (sich gegenseitig etwas Feines anbieten können)			
2. ZIELSETZUNG 5-Jahresziele	Marktanteil von 8 % auf 12 % steigern; DB II aus der Produktlinie verdreifachen - jeweils bis Ende 1983			
3. STRATEGIEN Wege, um die Ziele zu erreichen	individuelle Formgebung; Produktkonstruktionen "architektonisch" schön; Vertriebsweg Confiserien aufbauen; Frischegarantie; Typenvielfalt; Geschenkaufmachung			
4. PRÄMISSEN Verhaltensprämissen bei anderen	Konkurrent X bewegt sich im unteren Genre In der Süßtechnologie bleibt's beim Zucker			
5. MASSNAHMEN In Ausübung der festgelegten Strategie erforderliche Maßnahmen	Depots bei Konditoreien einrichten; Rückrufaktionen bei Beginn der warmen Jahreszeit; Verfallsdatum auf Packung bringen			

4) Operatives Mehrjahresbudget

Text	Jetzt	80	81	82	83
Marktvolumen	12 000 t	13.250	14.560	16.240	17.500
Marktanteil	8,3 %	8,3 %	10,3 %	11,7 %	12 %
Absatzmengen	1 000 t	1.100	1.500	1.900	2.100
Verkaufspreis pro kg	26,20	26,--	26,--	26,--	28,--
Grenzkosten je kg	18,04	19,--	19,--	19,--	21,--
	<u>TDM</u>	<u>TDM</u>	<u>TDM</u>	<u>TDM</u>	<u>TDM</u>
Deckungsbeitrag I	8.200	7.700	10.500	13.300	14.700
Promotion	<u>5.600</u>	<u>6.600</u>	<u>5.800</u>	<u>6.000</u>	<u>6.800</u>
Deckungsbeitrag II	2.600	1.100	4.700	7.300	7.900

5) Jahres-Auftragseingangsplan (Verkaufsbudget) 1980

Land / Kunde	Produkte	Menge (kg)	Konditionen	Umsatz- bzw. Auftragseingangswert	Deckungsbeitrag I	Kunden-direkte Kosten	Kunden-DB II
<u>S Ü D</u>							
<u>Hurler</u>	Pralinen	500					
	Tafeln	1000					
	Riegel	800					
<u>CC-Markt Pasing</u>	Pralinen	500					
	Tafeln	400					
	Riegel	100					
<u>Konditorei Keil, Gauting</u>	Pralinen	5					
<u>Aral-Tankstelle, Neuried</u>	Riegel	50					
		<u>1100 t ?</u>			<u>TDM</u>		
					<u>7700 ?</u>		



Sparten-Controller Dr. Früh präsentiert das Pralinen-Mehrwahresbudget. Es handelt sich um die Planungs-Landschaft "top down" lt. Ziffer 4). Dagegen steht das Budget "bottom up" laut Ziffer 5).

(Dr. oec. Fritz Ospelt, Vaduz, beim Controller's Budget-Workshop im Kloster Zangberg)

6) Operative Maßnahmenliste (die Maschinensparte plant 1980 ausgehend von 1978 - das Jahr 1979 wird auf Null gestellt)

PLANUNG 1980		BUDGET GmbH Maschinensparte		FASSUNG VOM: November 79		MASSNAHMEN-AKTIONSPLAN		
Lfd. N.	Bezeichnung der Maßnahme / Aktion	Zweck der Aktion	verantwortl. f. Ausführung	Termine Beginn	Termine Ende	Ergebnisver- besserg. DM	Erforderl. Personal	Erford. Invest. TDM
1)	Prioritäten realisieren bei leichten Punktmaschinen	Sales Mix gemäß Deckungsbeitrag fördern (Seite 117)	Viel	lt. Reiseplanung		43, - DB je Fert. Std.	vorhanden	-
2)	Lagerabbau bei Punktmaschinen	Kapitalfreisetzung (Seite 103)	Viel, Schnell	1.1.80	31.12.80	lt. Budget	vorhanden	./ 1840
3)	Wertanalyse bei Spezial	Verbesserung des DB/Stück (Seite 117)	Dr. Tüftel	30. 6.80		+5000,- DB/ Stück	vorhanden	-
4)	Entwicklung "leichte Leicht"	Do-it-yourself-Angebot	Dr. Tüftel, Schnell	1.1.80	30. 6.81	./ 300 TDM Kosten	2 neue Mitarbeiter	-
5)	Einkauf wird Herrn Schauer unterstellt	Tüftel entlasten; Lagerverminderung bei Rohstoffen	Schauer Dr. Wichtig	1.1.80		-	-	./ 500 bei Rohstofflager
6)	Fertigstellung neues Fabrikgebäude	Expansion bei Punktmasch. sichern	Schnell		31.12.80	./ 200 Ab- schreibg.	-	+ 800
7)	Aufbau Ostgeschäfte	Regionale Expansion	Viel	1.1.80		Promot. Etat	2; neue Ver- kaufing.	-

*Budget-Workshop Stufe IV Kloster
Zangberg. (Von links): Dieter Thiel-
mann (Black & Decker GmbH, Idstein);
Claus Brunen (Babcock Brown, Boveri
Reaktor GmbH, Mannheim); Roland
Krebs (Götz Metallbau GmbH, Deggen-
dorf); Karl-Ernst Beinersdorf
(Felten & Gulleame AG, Köln).*

*Planungskonferenz in der Maschinen-
Sparte: Administrator Schauer rechnet die Kosten-
Konsequenzen von Verkaufs-Maßnahmen des Herrn Viel
durch; Spartenleiter Hauser beobachtet dabei die Reali-
sierung des strategischen Potentials.
Von links nach rechts: Dr. Tüftel (denkend), Sparten-
leiter Hauser (stehend), Schauer (rechnend), Verkaufs-
leiter Viel (gebugt).*



7) Das Budget der Maschinensparte im Rahmen der Management-Erfolgsrechnung

<u>Text</u>	<u>Leicht</u>	<u>Schwer</u>	<u>Universal</u>	<u>Special</u>	<u>Total</u>
Stück	900 ¹⁾	450 ²⁾	120 ⁴⁾	35 ⁴⁾	---
Verkaufspreis / Stück	7000,-	11.000,-	60.000,- ⁵⁾	80.000,-	---
Grenzkosten	4000,- ³⁾	6000,- ³⁾	25000,- ³⁾	47000,- ⁶⁾	---
Deckungsbeitr.	3000,- TDM	5000,- TDM	35000,- TDM	33000,- TDM	---
Umsatz	6300	4950	7200	2800	21250
Prop. Kosten	3600	2700	3000	1645	10945
DB I	2700	2250	4200	1155	10305
Promotion	800 ⁷⁾		1200		2000
DB II	4150		4155		8305
Spartenkosten					8) 4725
DB III (Spartenbetriebsergebnis vor Zinsen und Steuern)					3580

Interpretation des neuen Ergebnis-Budgets

Vorbemerkung: In diesem Spiel wird unterstellt, daß die Maschinensparte das Budget 1980 ausgehend von den Zahlen des Jahres 1978 aufbaut (vgl. Seiten 103 bis 119). Für die Maschinensparte existiert das Jahr 1979 also nicht. Wie es aussehen müßte in Sachen Controlling-Architektur, zeigt die Erwartungsrechnung der Schokoladesparte auf Seite 122.

- 1) Die Fertigungskapazität im Vorjahr betrug 700 Stück bei einer Schicht (Seite 115). Der Lagerzugang von 200 soll im Jahr 1980 verkauft werden (Maßnahmen Nr. 1 und 7 in der Maßnahmenliste auf S. 130).
- 2) Analog wie 1).
- 3) Lohn- und Materialteuerung werden durch Rationalisierung aufgefangen; die Grenzkosten entsprechen dem Vorjahr (Seite 117).
- 4) Die Produktion wird verkauft; das Lager bleibt höher (Seite 115).
- 5) Ungünstigere Exporterlöse.
- 6) Wertanalyse-Maßnahmen - vgl. Ziffer 3 der Liste auf Seite 130.
- 7) Promotion-Etat verdoppelt gegenüber Vorjahr (Seite 115).
- 8) Die Spartenkosten auf Seite 115 in Höhe von TDM 5 725 enthalten kalkulatorische Zinsen in Höhe von TDM 2 400 laut BAB auf Seite 106. Da der DB III vor Zinsen formuliert sein soll, belaufen sich die operativen Spartenkosten auf TDM 3 325. Dieser Betrag ist aufzustocken um die Kostenerhöhungen aus den Maßnahmen 4 und 6 der Liste auf S. 130 in Höhe von TDM 500; sowie um weitere TDM 900 - zusammen also um TDM 1 400.

DER PLANUNGSABLAUF FÜR 1980

1) Formulierung des Ergebnisziels

a) Hochgerechnete Eröffnungsbilanz der Budget GmbH zum 1. 1. 1980

AKTIVA (Mittelverwendung)	Masch	Scho-	Zen-	Ge-	PASSIVA (Mittelherkunft)	Masch	Scho-	Zen-	Ge-
	fabrik	ko	trale	samt		fabrik	ko	trale	samt
	TDM	TDM	TDM	TDM		TDM	TDM	TDM	TDM
Grund und Boden	200	1000	650	1850	Stammkapital	-	-	7000	7000
Betriebsgebäude	1000	900	800	2700	Rücklagen	-	-	500	500
Maschinen	1200	3000	-	4200	Rückstellungen für				
Betr. u. Gesch. ausstattg.	800	1600	1650	4050	Pensionsanwartschaft	1000	1500	1900	4400
Anlagen im Bau	800	1500	-	2300	Sonst. Rückstellungen	1300	550	100	1950
<u>Anlagevermögen</u>	<u>4000</u>	<u>8000</u>	<u>3100</u>	<u>15100</u>	Bankdarlehen (langfr.)	2000	2000	2000	6000
Beteiligungen (strat.)	-	-	1000	1000	kurzfr. Bankkontokorrentkredite	5500	19600	50	25150
Roh-, Hilfs- u. Betr. stoff	1500	12000	-	13500	Leistungsverbindlichk.	2700	4350	150	7200
Unfert. u. fert. Erzeugn.	6500	8000	-	14500	Verr. kto. Zentrale	3500	4000	-7500	-
Leistungsforderungen	3500	3650	-	7150	<u>Summe Passiva</u>	<u>16000</u>	<u>32000</u>	<u>4200</u>	<u>52200</u>
Flüssige Mittel	500	350	100	950					
<u>Umlaufvermögen</u>	<u>12000</u>	<u>24000</u>	<u>100</u>	<u>36100</u>					
<u>Summe Aktiva</u>	<u>16000</u>	<u>32000</u>	<u>4200</u>	<u>52200</u>					

Unterstellt ist, daß der Gewinn des Jahres 1979 den Verlust aus 1978 (vgl. S. 103) gerade ausgleicht.

b) Die Begründung der Höhe des Return-on-investment-Ziels durch Treasurer Klein:

ROI-Ziel 1980

- Verzinsung Stammkapital (300) 8% = 240 TDM
- Zinsen Fremdkap. (3000)
 - kurzfr. langfr. = 5 Mio. 7% = 350 TDM
 - Bankrot. = 25 Mio. 6% = 1500 TDM
- Working capital
 - UV = 22.2 Mio.
 - 22% = 4884 TDM
 - + 31.2 Mio.
 - Ziel 20% v. UV = 7.24 Mio. 5.4% = 3900 TDM
- Steuern
 - a) auf Ausschüttung (10%) = $\frac{500 \cdot 10}{100 \cdot 100} = 460$
 - b) auf unternehm. (65%) = $\frac{2000 \cdot 65}{100 \cdot 100} = 6200$

24% v. Gesamtkapital (300) → 12.700 TDM

Gewinnbedarfs - Budget:

	TDM
Fremdzinsen	1.980
Ausschüttung	560
Erhöhung Rücklagen	3.400
Ertragsteuern	6.760

Return-Ziel 12.700;

"bezogen auf das Investment" von TDM 52.200 ergibt das einen ROI von 24 %.

In der Zusammenarbeit von Treasurer und Controller liefert Treasurer Klein die Begründung für die nötige Höhe des Gewinnziels; Controller Kraus topft das ROI-Ziel der Unternehmung im Budgetprozeß in Einzelziele - z. B., in die DB III-Ziele der Sparten, in Absatzmengen, Durchlaufzeiten, Einstandspreise.

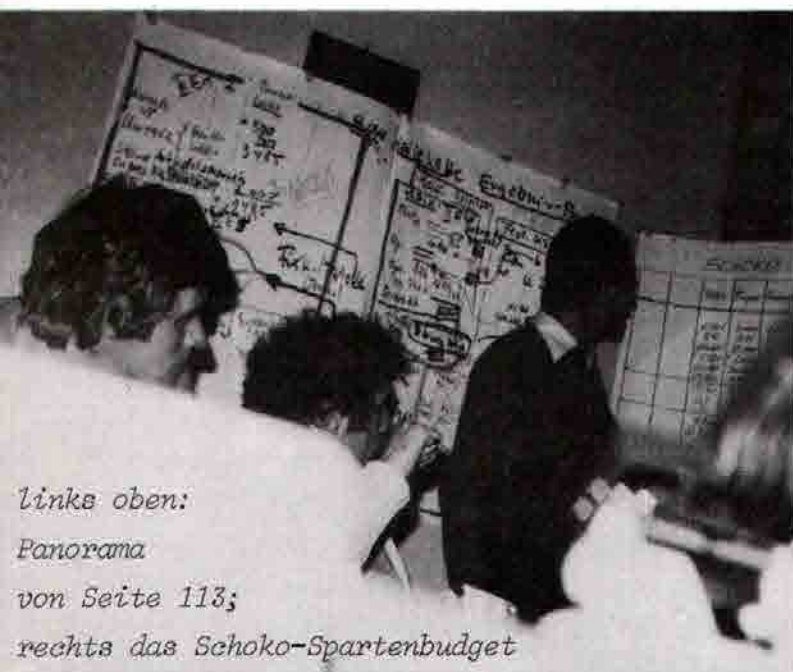
2) Der Zusammenbau der Spartenbudgets

a) Die Budgetierung endet bei folgendem Ziel:

	<u>Schoko</u>	<u>Maschinen</u>	<u>Total</u>
Sparten-Deckungsbeitrag III	10 000	3 580	13 580
./. Zentrale Kosten		(lt. Seite 131)	1 000
./. ROI-Ziel			<u>12 700</u>
= Management-Erfolg			<u>./.</u> <u>120</u>

In Höhe von TDM 120 konnte das ROI-Ziel nicht komplett erreicht werden. Falls exakt erfüllt, stünde beim Management-Erfolg die Zahl Null oder der Buchstabe O für Objective.

b) Controller Kraus in der Planungs-Präsentation



Controller's Standard-Fragenkatalog:

- 1) Analysen und Prognosen ausreichend und verlässlich?
- 2) Maßnahmen geplant, oder bloß Zahlen geschrieben?
- 3) Warm angezogen oder zu euphorisch?
- 4) Alles ökonomisch logisch?
- 5) Ist Kontinuität (Beharrlichkeit) drin?
- 6) Strategische Planung und operative Budgets verzahnt?
- 7) Operative Teilpläne integriert?
- 8) Budget auch von "unten nach oben" in der Sparte erarbeitet?
- 9) Wenn ..., dann ... Alternativen überlegt?
- 10) Alles richtig durchgerechnet?

Controller Kraus (Hermann Jenny, SIG, Neuhausen ZH) interviewt das Sparten-Management mit den 10 Budget-Check-Fragen

c) Dr. Obermaier "segnet" die Planung ab unter Hinweis auf

1. Einverständnis mit Zielerfüllung;
2. Einsicht in Realität der Planung;
3. Akzeptanz dafür, daß bittere Controllerfragen eine therapeutisch wichtige Medizin darstellen;
4. Aufforderung an Controller, nun sein vergleichendes Berichtswesen mit Erwartungsrechnung zu installieren;
5. Eintragen der 4. Märzwoche 1980 als Termin für eine besondere Strategiekonferenz.

3. Überleitung des Budgets im Rahmen der Management-Erfolgsrechnung in die Plan-Bilanz

Die folgende Aufstellung übernimmt die MER-Zahlen der Maschinensparte von Seite 131. Das Beispiel behandelt die Sparte Schweißmaschinen jetzt so, als ob es eine Unternehmung für sich wäre.

Sinn dieses Budget-Bausteins ist:

- a) Aufgliederung der Kosten von vorher proportional und fix auf einzelne Kostenarten wegen der Einnahmen- und Ausgaben-Planung;
- b) Umsetzen von der Systematik der Deckungsbeitragsrechnung auf die Soll- und Haben-Technik der Buchhaltung als der Finanz-Controlling-Rahmen.

Konto	Et. MER von S. 131	Umformung/ Bemerkungen	Budgetierte Gewinn- u. Verlustver- änderung TDM
<u>SOLL</u>	<u>TDM</u>		<u>TDM</u>
Materialaufwand	5500	% Kosten in Bestandsabbau	4900
Lohnaufwand	3000		2550
Fertigungsgemeinkosten	2445		2095
Σ Prop. Kosten	10945	% Lagerabbau zu Grenzk. Et. S. 115	1400
Gehälter	3000		3000
Sachkosten	1925		1925
Abschreibungen Anlagen	1600	Et. S. 103	2100
Abschreibungen Umlaufverm.	200	" S. 130	350
Zinsaufwand		S. 132: 10% auf AB (Et. S. 103 1100)	800
Ertragsteuer aufwand		bei 60% ca. 900	900
Σ Fixkosten	6725		
Summe Kosten	17670		18620
<u>HABEN</u>			
Umsatz-Erlöse	21250		21250
Bestandsveränd. Fertiglager	S. 103)	% 200 Leicht 1140 % 100 Schwer 700	1840
Erträge			19410
Betriebsergebnis (DB III)	3580	(S. 131)	
<u>ABSTIMMBRÜCKE</u>			
Fixkosten in Bestandsabbau	% 440		
Diff. Abschreibungen	% 300		
Abschreib. Umlaufverm.	% 350		
Zinsaufwand	% 800		
Ertragsteuer aufwand	% 900		
Bilanzgewinn	790		790

Die Liste der Plan-Bilanzbuchungen liefert:

- a) Die Geschäftsfälle des Budgetjahres als Buchungs-Sätze; so ist Buchung 1) als die Summe sämtlicher Buchungen zu verstehen, die in diesem Typ während des Planjahres passieren; gegen diese Plan-Jahresbuchung lassen sich die täglichen Buchungen sammeln und hochrechnen.
- b) Mit dem Konto "Flüssige Mittel" den operativen Finanzplan als das Budget der Einnahmen und Ausgaben; gemeint ist die Jahres-Finanzbedarfs- und -Deckungsrechnung; daneben läuft die Finanzsteuerung je Terminwoche.
- c) Die Positionen der Bewegungs-Bilanz als Einstieg in die Finanzberichterstattung über das Woher und Wohin der finanziellen Mittel.

Konto Flüss. Mittel = Finanzbudget	
Einnahme	Ausgabe
AB 500	EB 400
① 15250	④ 2400
③ 3150	⑤ 2700
	⑥ 800
	⑧ 11270
Einn. 18900	Ausg. 17570
Überdeckg.	1330
Beschlup: Kredit	Tilg. Bankkredit
	gez. Klein

Nr.	Liste der Plan-Bilanz-Buchungen	Soll MV	Haben MH
1)	<u>Buchg. Erlöse u. Zahlungseingang</u> G-u. V-Konto Debitoren Flüssige Mittel	6000 15250	21250
2)	<u>Abbau Fertiglager</u> Fertiglager G-u. V-Konto	1840	1840
3)	<u>Zahlungseingang aus Ford</u> Debitoren G-u. V-Konto Flüss. Mittel	350 3150	3500
4)	<u>Materialkäufe u. Abbau Rohstofflager</u> G-u. V-Konto Rohstofflager Kreditoren Flüss. Mittel	4900	500 2000 2400
5)	<u>Zahlung Lieferanten-Schulden</u> Kreditoren Flüssige Mittel	2700	2700
6)	<u>Fertigstellung Maschinengebäude</u> Anlagen im Bau Flüss. Mittel	800	800
7)	<u>Abdrückungen auf Anlagen</u> G-u. V-Konto Maschinen Ausstattg. Gebäude	2100	800 700 600
8)	<u>Buchung gesamter Kosten- u. Erlösgüterveraufwand</u> G-u. V-Konto Flüssige Mittel	11270	11270
9)	<u>Rückzahlg. Bankkredit</u> Konto Korrentkredit Flüssige Mittel	1330	1330

Die Aufstellung der Plan-Bilanz

- a) bildet den Einstieg in die strategische Finanzplanung (Finanzverfassung der Unternehmung);
- b) ist Ausgangspunkt auch für die Steuerplanung, die hier nur grob hereingeschätzt ist (vgl. Seite 134).

Konto (Maschinenpartien - Bilanz)	Eröff. Bil. Et. 5. 132	Bewegungsbilanz Mittelv.	Bewegungsbilanz Herkunft	Plan-Schlus-Bilanz 31.12. 80
Grund und Boden	200			200
Betriebsgebäude	1000		③ 600	400
Maschinen	1200		⑦ 800	400
Ausstattung	800		⑦ 700	100
Anlagen im Bau	800	⑥ 800		1600
<u>Anlagevermögen</u>	<u>4000</u>			<u>2700</u>
Roh- Hilfs- u. Betriebsstoffe	1500		④ 500	1000
unfert. u. fertige Erzeugnisse	6500		② 1840	4660
Debitoren	3500	④/③ 2500		6000
Flüssige Mittel	500	Et. Fin. plan		400
<u>Umlaufvermögen</u>	<u>12000</u>			<u>12060</u>
<u>AKTIVA</u>	<u>16000</u>			<u>14760</u>
"Stammkapital" (Verr. zentrale)	3500			3500
Rückstellungen langfr.	2300			2300
Bankdarlehen langfr.	2000			2000
Kontokorrentkredit	5500	⑦ 1330		4170
Verbindlichkeiten	2700	④/⑤ 700		2000
Gewinnkonto	-			790
<u>PASSIVA</u>	<u>16000</u>			<u>14760</u>

Zur Finanzberichterstattung

bestimmt Treasurer Klein

- a) den Eigenkapitalanteil, der sich in der Plan-Bilanz von vorher 22 % auf 29 % verbessert (TDM 3 500 Stammkapital + 790 Gewinn auf die verkürzte Bilanzsumme von TDM 14 760),
- b) die Bewegungsbilanz nach dem folgenden Muster:

Mittelverwendung		Mittelherkunft	
innen für	TDM	selbst erwirtschaftet aus	TDM
Investition	800	Gewinn	790
Debitorenerhöhung	2500	Abschreibungen	2100
außen für		= Cash Flow	2890
Kredittilgung Bank	1330	Beständeabbau bei	
Abbau Kreditoren	700	Rohstoffen	500
		Fertiglager	1840
		Flüssige Mittel	100
Summe	5330	Summe	5330

- c) den "Working Capital"-Vergleich gemäß folgendem System:

	Eröffnungsbilanz	Schlussbilanz
Umlaufvermögen	12 000	12 060
./. Kurzfr. Fremdkapital	8 200	6 170
Working Capital	3 800	5 890
	WC = 0,32 UV	WC = 0,49 UV

Verbessert hat sich das Working Capital um 2 090; das ist der ins Umlaufvermögen investierte Cash Flow (Abschreibungen 2 100 + 790 Gewinn - 800 für Anlagen im Bau).

CONTROLLER'S VORGEHENSPLAN

- Schrittliste -

Es ist jetzt März 1980. Allmählich wird es Zeit, sich auf die von Dr. Obermaier für die 4. Märzwoche vorgesehene Strategie-Konferenz zu rüsten (vgl. Auftrag von Ende November 1979 laut Seite 133). Dazu hat Controller Kraus ein Protokollschema entwickelt, das den auf Seiten 123 bis 136 skizzierten Planungstoff einfangen hilft. Sinn dieses Papiers ist es, schwerpunktförmig ein Differenzprotokoll zu führen. Auch wäre so etwas, groß auf Flipcharts vorbereitet, ein zum Brainwriting geeigneter Rahmen. Wie dieses "Papier" aussieht in Prinzip und Modellbeispiel, zeigt folgende Abbildung 13 (vgl. zum Panoramabild "Controller's Ladenbau" die hintere Umschlagseite).

Sachverhalt	Strategische Konzeption	Ergebnis-Wirkung	Finanzwirkung
z. B. Getrennte Preise Hardware und Software in einem Reifenfachgeschäft. "Hardware" ist die Lieferung der Reifen; Dienstleistung ist das Montieren und Wuchten der Pneu's.	Beherrschen der Dienstleistung; verglichen zu Mitbewerbern wie z. B. Tankstellen: Zielgruppenkenntnis Technik-Beherrschung Eindruck d. Mitarbeiter	Zahl der Bedarfsfälle; Höhe des Preises je Dienstleistungs-Einheit ("zuckt" der Kunde oder "schluckt" er?) Welche Promotion-Maßnahmen sind zusätzlich nötig?	Investition in Dienstleistungs-"Equipment"; zum Beispiel in Einrichtungen auf dem Hof und in elektronisches Wuchten. Protokoll im Sinne der Bewegungsbilanz von Seite 136.

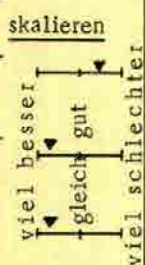
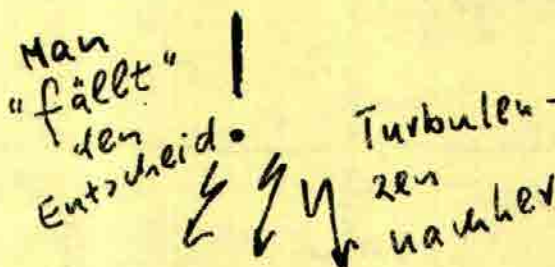


Abb. 13: Rahmen mit "Lassowirkung" für das strategische Sich-Heran-Meinen in der Klausur-Konferenz

13. Strategische und operative Mehrjahresplanung 1981 bis 1985 am Schwerpunkt-Beispiel der Planung eines neuen Produkts

Dr. Obermaier, der von der Berufsausbildung her Mediziner ist, hat eine neue Rezeptur entdeckt für Hustenbonbons mit "durchschlagender Wirkung". Klinisch getestet ist die Substanz bereits. Es geht um die Frage, ob man diese Idee ins Programm der Budget GmbH aufnehmen oder in Lizenz an jemand vergeben soll. Da Dr. Obermaier und die Herren Spartenleiter Groß und Hauser sehr dynamische Herren sind, denken sie eher daran, das selber zu machen. Jetzt aber Vorsicht - nicht daß einfach nach dem Ausrufezeichen-Prinzip entschieden wird,

die Geschichte schneller vorüber ist. Nachher aber, wenn es nicht funktioniert... Das sieht dann symbolisch so aus:

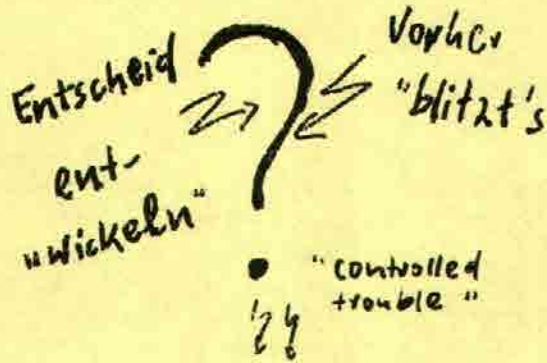


A) Wie oft entschieden wird ...

Häufig "fallen" Entscheidungen einfach wie ein Ausrufezeichen. Der Chef ist der Meinung, daß... Oder, ist hier jemand anderer Auffassung? Alles schweigt; und manche verwechseln Schweigen mit Zustimmung. Oft hält man nur den Mund, damit

Besser wäre es, nach dem Fragezeichen-Symbol eine Entscheidung zu ent-"wickeln" - also erst zu wägen und dann zu wagen. Aber nicht ewige Schlangenlinien kurven lassen. Das Fragezeichen führt zum Punkt des Beschlusses, der erarbeitet worden ist so, daß es vorher möglichst alle Zweifel "ausblitzt". Das braucht zwar erst mehr

Zeit, spart jedoch nachher das Vielfache an Zeitverbrauch und Nervenverschleiß infolge Hinterdreinlaufens nach Zügen, die schon abgefahren sind.



Beruhigender ist es, wenn der Planungs-Zug noch im Bahnhof steht. Und da sind jetzt in der BUDGET GmbH die maßgeblichen Herren beieinander, um das Projekt der Hustenbonbons auszubrüten.

B) Die Teilnehmer an der Strategiekonferenz zum Thema Hustenbonbons

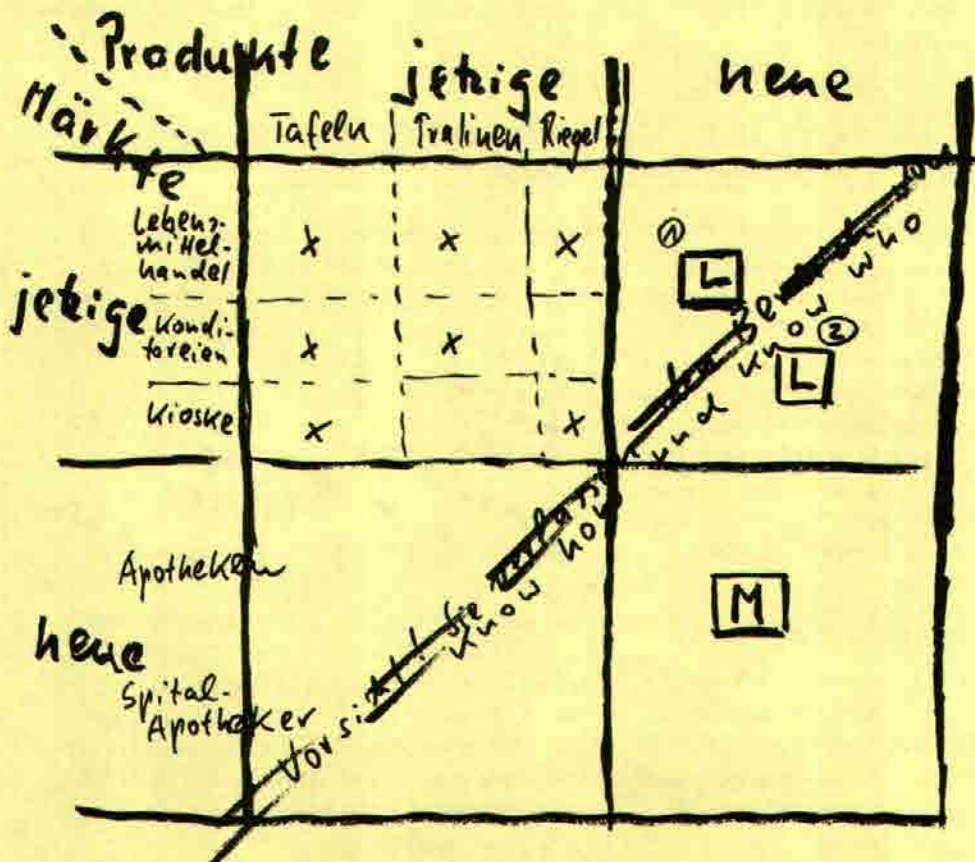
Dr. Obermaier führt selber den Vorsitz, Er macht aber dabei so mit, daß man schon fragen muß, wer eigentlich hier der Chef ist, Controller Kraus ist der Methoden-Mann. Zugegen sind Dr. Wichtig und Finanzchef Klein, Und dann ist die Schokoladeparte vertreten mit den Herren Groß, Süß, Dutzend, Weit und dem Sparten-Controller Dr. Früh, Spartenleiter Hauser von der Maschinensparte ist auch da - allerdings mehr prozeßbegleitend.

C) Lagebeurteilung für das neue Produkt

Nach der Tabelle auf Seite 128 sammeln die Partner im strategischen Kollegium erst einmal Eindrücke und Meinungen über die hier maßgeblichen Arten von Bedarf und über die Produkte von Mitbewerbern. Immerhin könne man davon ausgehen, daß

- zunehmende Luftverschmutzung Hustenreize fördere;
- nicht funktionierende Klimaanlage trockene Schleimhäute hervorriefen;
- bei Zentralheizungen nicht auf die Luftfeuchtigkeit geachtet würde;
- infolge der Teamarbeit und des kooperativen Führungsstils soviel geredet werden müsse, daß man als Chef ständig damit zu rechnen habe, heiser zu sein.

Abb. 14: Produkt-/Markt-Matrix zur Positionierung des neuen Programms nach Know how und Know who (Flipchart-Bild)



D) Meinungsbildung im Produkt-/ Markt-Schema

Controller Kraus hat eine Tabelle (Abb. 14) auf großes Packpapier aufgemalt und das Papier auf eine Pinn-Wand aufgezo-gen. Quer durch diese Matrix läuft eine Vorsichtslinie, die symbolisieren soll, wo man beginnt, den Bereich des erarbeiteten Know how (Produkte, Techniken, Rezepte) oder Know who (Kundschaft, Vertriebsweg) zu verlassen. Dabei zeigt sich die entscheidende strate-gische Weiche: Soll es sich bei den Husten-bonbons um ein medizinisches Produkt oder um einen hygienischen Lutschartikel handeln? Je nach-dem ist die Schokoladesparte näher dran am strate-gischen Potential oder weiter weg davon. Ent-sprechend größer werden Zeit und Lehrgeld sein - aber auch der Auf-bau von neuem Potential in der Un-ternehmensentwicklung.

Die Herren stecken Kärtchen an, um ihr Gefühl - ihre Intuition in dieser Sache - durch ein Positio-nieren im Matrixfeld auszudrücken. Controller Kraus merkt, daß es gut wäre, noch ein ergänzen-des Skalieren zur Verprobung zu machen.

Er wirft das Stichwort "Synergie" in die De-batte. Inwieweit paßt das Projekt Hustenbonbons zu dem, was die Schokoladesparte heute bereits macht. In Abbildung 15 sind die Urteile der Teil-nehmer zu sehen - die Kreuzchen beziehen sich auf den Fall med.-wiss. Produkt; die Punkte auf den Lutschartikel. Daraus ergibt sich eine zwei-te, skeptischere Positionierung von L(utschartikel) in Abbildung 14.

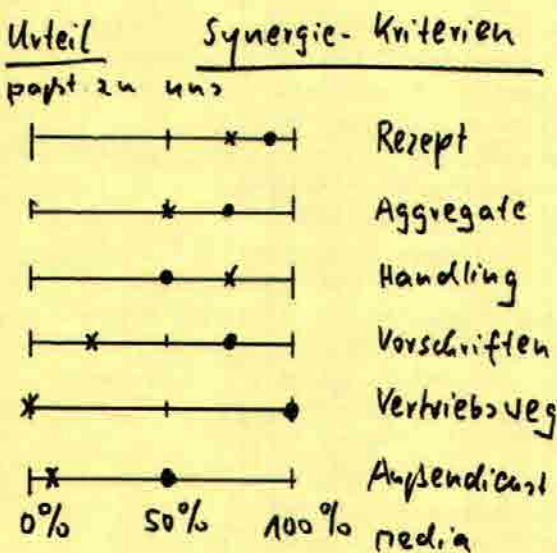


Abb. 15: Synergie-Skalierungs-Schema

E) Die Mehrjahres-Management-Er-folgsrechnung

Kraus entwirft hierzu auf 2 Flipcharts ein Struktur-bild für die einzusammelnden Zahlen. Er empfindet als typisch für seine Controller-Auf-gabe, daß er Schrittmacher liefern muß zur Selbstklärung und zur Sicherung von Vollständigkeit der Perspektiven bei der Ent-scheidungsfindung. Dieses operative Mehrjahres-budget soll alternativ für die medizinische und für die gehoben-laienmäßige Lösung durchgear-beitet werden.

Nach Produkten (-gruppen) gegliedert ("Key products") - hier Hustenbonbons	jetzt	81	82	83	84	85
Marktvolumen	1000	....	1200			
Marktanteil	2 %	....	5 %			15 %
Absatzmengen	20	....	60			225
Verkaufspreise	(netto je Einheit)					
Grenzkosten	(je Einheit)					
(darin A-Rohstoffe Lohnkosten Energie)	Tastziffern im "Skeleton"-Budget ohne detaillierte Stücklisten- oder Fertigungsplanauflösung. Strukturelle Preisentwicklungen sowie Lernkurveneffekte sind anzusetzen.					
Umsatz (netto)	(Mengen · Verkaufspreise)					
Prop. Kosten	(Mengen · Grenzkosten)					
Deckungsbeitrag I						
Entwicklungskosten						
DB II						
Marketingkosten	(direkte Fixkosten zum Ausbau von Markt-Kapazität)					
DB III						
Distribution	(fixe K. v. Außend. u. Logistik)					
DB IV						
Produktionsfixe Kosten	(fixe K. f. Produktionskapazität)					
DB V						
Administrationskosten						
Betriebsergebnis/ Discounted Cash Flow	DCF:					
		./ 100	./ 20	+ 50	+ 150	+ 300
	125	bei 20 % Zinssatz				
	86,5	bei 26 % Zinssatz				

Abb. 16: Bild des Mehrjahresbudgets im Rahmen der stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung mit abge-zinstem Cash Flow - zur Abzinsungstabelle vgl. CM 3/78, Seite 115.

F) Die Mehrjahres-Bewegungsbilanz

Sinngemäß wie in Abbildung 16 für das Ergebnisbudget, das mit einem Betriebsergebnis und zugleich Cash Flow aus dem Projekt endet, hat Controller Kraus ein Schema für das Kapitaleinsatzbudget als dazukommende Mittelbindung (Bewegungs-Bilanz) in Anlage- und Umlaufvermögen entworfen. Wie das aussieht, zeigt Abb. 17. Es handelt sich jeweils um Bewegungszahlen. Finanzchef Klein war der Meinung, daß man im 1. und 2. Jahr dabei eine Kürzung des Mittelbedarfs um die eingesparten Ertragsteuern vornehmen kann. Falls der Anlaufverlust bei den Hustenbonbons nicht entstände, hätten entsprechend mehr Steuern in Cash bezahlt werden müssen.

	Jetzt	81	82	83	84	85
Anlagevermögen						
Umlaufvermögen						
Läger						
Debitoren						
./. eingesparte Ertragsteuern						
Gegenwartswert	104	+10	+20	0	+50	+50
Finanzbedarf		diskontiert bei 6% auf heute				

Abb. 17: Kapitaleinsatzbudget als Bewegungsbilanz

G) Die Verknüpfung von Ergebnis- und Investitionsbudget durch die Return-on-Investment-Rechnung

Die Ergebnisplanung der Abbildung 16 ist auf den Gegenwartszeitpunkt abgezinst. Nimmt man den Zinssatz von 20%, so ergibt sich als Gegenwartswert, Barwert oder "discounted cash flow" der Betrag von 125. Beim höheren Zinssatz 26% kommt als DCF weniger heraus, nämlich 86,5. Der ROI liegt dort, wo der DCF gerade so groß ist wie die Investitionsausgabe, was die Amortisationsbedingung sicherstellt.

Da der Kapitaleinsatz hier jedoch kein Einmalbetrag ist, sondern ebenfalls eine Reihe, muß auch hier abgezinst werden. Controller Kraus rechnet so, als würde er Treasurer Klein jetzt - 1980 - darum bitten, ihm eine Summe Geldes zu beschaffen, aus der die Investitionen für das Projekt Hustenbonbons zu bestreiten wären. Positionen, die erst später benötigt werden, sollen solange zinsbringend angelegt sein. Kraus rechnet aber nur mit einer Geldanlagemöglichkeit, für die er 6% Zins (und Zinseszins) unterstellt. Daraus ergibt sich ein Gegenwartswert an Finanzbedarf in Höhe von 104.

Um sich weitere Rechnungen zu ersparen, demon-

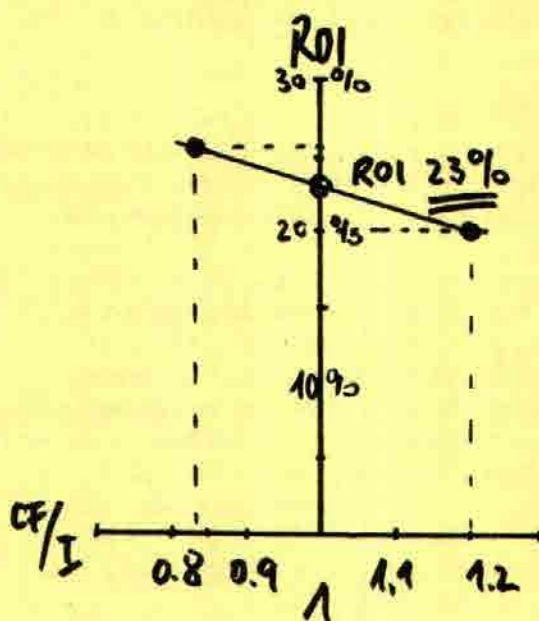


Abb. 18: Schema zur Interpolation bei der ROI-Ermittlung

striert Kraus ein Schema zum Interpolieren in Abbildung 18. Die senkrechte Achse kennzeichnet den ROI-Mast; waagrecht steht verzeichnet das Verhältnis von Cash Flow zu Investitionsausgabe. Dieses Verhältnis liegt bei 20% auf 1,2 (125 DCF : 104 Investitionsausgabe diskontiert); bei 26% auf 0,83. Die Gerade zwischen den beiden Punkten in Abb. 18 ergibt als ROI 23%.

H) Der Soll-Ist-Vergleich kommt dazwischen ...

Dieses Ergebnis erscheint den Herren angesichts des zu erwartenden Risikos nicht ausreichend. Dr. Obermaier will sich die Geschichte über Ostern (1980) nochmals überlegen (ob er das wirklich wollen soll). Mitte April nun braucht er gar nicht mehr weiter darüber nachzudenken. Es gibt nämlich Turbulenzen in der Pralinen-Linie der Schokoladesparte. Und zwar zeigt sich dort die gleiche Situation wieder, wie man sie in der Budget GmbH bereits 1979 erlebt hat (vgl. Seite 120). Nach Ostern stellt sich nämlich heraus, daß die Pralinen schon wieder nicht laufen. Die Fabrik drohselt die Produktion und fragt dringend, was zu tun ist.

Dr. Obermaier beschließt, daß erst einmal die jetzigen Chancen besser realisiert werden sollen - nicht daß man sich bei nicht bewältigten Fragen der Gegenwart in die noch ungewissere Diversifikations-Zukunft stürzt. Die Hustenbonbons kommen auf die Warteliste für die große Strategiekonferenz 1981 (9. - 14. 4. 81).

14. Organisatorisch-strategische Überlegungen

In einem anderen Zimmer des strategischen Klausurhotels (oder Klausurklosters) überdenken die Herren der Maschinensparte die Organisation ihrer Verkaufsarbeit - besser gesagt die "Organisation der Marktbearbeitung". Herr Spartenleiter Hauser, der zwischen den Besprechungen um die Hustenbonbons und den Erörterungen innerhalb seiner Herren hin und her gependelt ist, meint, daß die embryonal schon bisher vorhanden gewesene Matrixorganisation bewußt installiert und in Gang gesetzt werden soll.

Hauser ist sich bewußt, daß eine "Matrix" an sein Talent als Führungspersönlichkeit noch größere Anforderungen stellt. Aber es erscheint ihm unabdingbar, weil nur so ein differenziert-sensibler Know-how- und Know-who-Verbund realisiert werden kann.

So sollen sich die Verkaufingenieure mehr um die regionale Realisierung kümmern. Sie sind auch die Anlaufstelle für die Handelsvertreter und Handelspartner draußen "im Feld". Nicht daß ein Vertreter nicht weiß, an wen er sich in der Budget GmbH intern wenden soll. Da braucht der draußen herumirrende "Mondfahrer"

eine klare Nabelschnur zur Bodenstation. Produkt- und problemlösungsbezogen sollen dafür speziell einzelne Gruppen im Bereich von Dr. Tüftel tätig werden. Sie würden ähnlich zu verstehen sein wie die Produktmanager bei der Schokoladensparte. Es wären die Anwendungsexperten für schweißtechnische - oder allgemein für befestigungstechnische - Angelegenheiten.

Während die Verkaufingenieure regional unter Herrn Viel mehr als "Reinverkäufer" tätig sind - desgleichen die Außendienstmitarbeiter unter Herrn Süß (vgl. Organisationsplan auf Seite 94) -, agiert Herr Dr. Tüftels soweit verkaufsbezogen eingesetztes Team als "Rausverkäufer". So wie die Produkt-Manager sich an die Endverbraucher adressieren, konzentrieren sich die Anwendungsexperten auf die "Endverbraucher" Konstrukteure, Produktions-Chefs, Qualitätssicherungsfachleute und Wertanalytiker bei den Kundenfirmen. Das Rausverkaufen ist die Organisation des Rumsprecheffektes. Man macht gute Erfahrungen, die sich ausbreiten.

Sparten-Controller Schauer hat mit der Abbildung 19 gezeigt, wie das darstellerisch aussieht. Diese Matrix war wieder das Kanalisierungs-System für die zu findende Lösung.

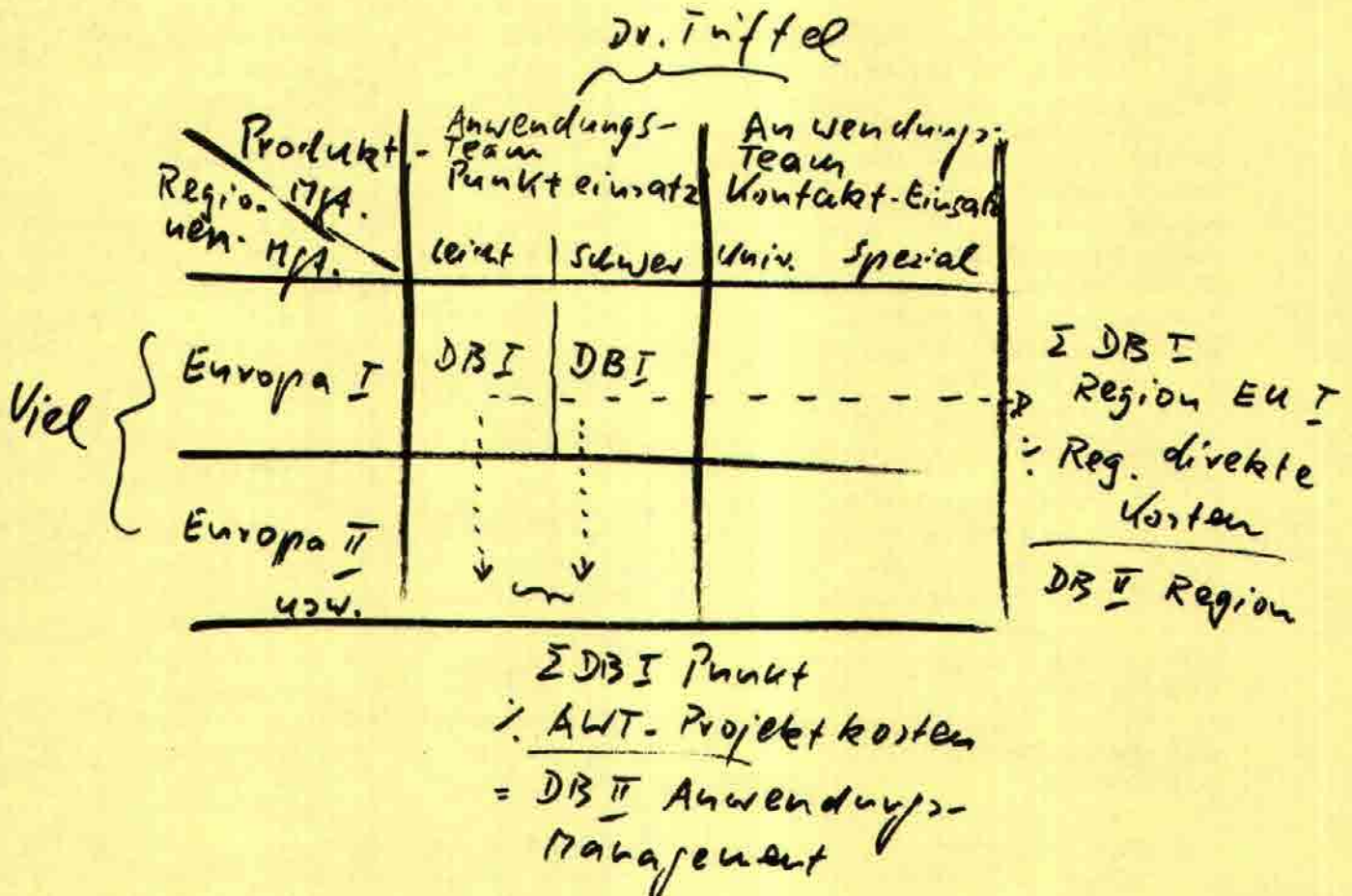


Abb. 19: Matrixverbund in der Kundenbetreuung der Maschinensparte aus (regionalen) Hausärzten und (produkt-spezifischen) Fachärzten.

15. Controller's Berichtswesen

Kennzeichnend für ein Controlling-Reporting ist der Vergleich von Plan und Ist. Dabei entstehen Abweichungen, die Signale zu erforderlicher Gegensteuerung senden. Es handelt sich um ein Aufforderungsschema zur Aktion, bloß daß dies nicht so funktioniert wie ein technisches Steuerungs-System. Überzeugungsgespräche zu führen mit einer elektronischen Prozeßsteuerung, hat nicht viel Sinn. Aber im Controlling als Prozeß der Unternehmensführung sind zwischen Signalen und Handlungen Menschen, die solche in Zahlen ausgedrückten Iststände auch öfters nicht hören (wollen). Warum nicht? Weil man sich mit einer Abweichung persönlich markiert und eventuell angeprangert fühlt.

Dabei ist es wirklich seltsam, daß "Abweichung" vom Wortklang her vielleicht immer etwas Negatives an sich hat. Das mag auch von den Führungs-Usancen herrühren: "Wenn ich nichts sage, ist alles in Ordnung ..." Eine günstige Abweichung wird dann so verstanden, als sei es der Vorwurf, daß man nicht planen könne. Eine ungünstige Abweichung ist der Vorwurf, daß man nicht in der Lage sei, einen Plan effizient zu realisieren.

A) Grundsätze für Controller's Berichtswesen

Den vereinigten zentralen und dezentralen Controllern ist daher klar, daß ihr Berichtswesen das Image erhalten muß, daß sie FÜR die jeweiligen Manager berichten und nicht ÜBER diese Manager. Sobald der Eindruck entsteht, als würde man sich einen Controller deswegen halten, damit er über die jeweiligen Instanzen berichtet, wird man dort bestrebt sein, sich gegen Controlling abzuriegeln; was wiederum den Controller in die Not treibt, tatsächlich peripher über jemanden berichten zu müssen, was wieder das Zublocken beim Management verstärkt. Hier spricht man auch von einer "Verhaltenskette".

Schrittmacher da heraus ist eine konsequenzorientierte Berichterstattung. Kraus will den Akzent nicht auf Berichte über die Analyse von Abweichungen legen, sondern auf das Maßnahmenprotokoll zur Gegensteuerung. Ein solches Protokoll ist als Konsequenz-Rapport aus den einzelnen Controlling-Debatten vor Ort zu erstellen - erst einmal für die dort operierenden Manager selber. Der (dezentrale) Controller ist für den Prozeß der Analyse und Diagnose von Zahlen der Prozeß-Begleiter. Er protokolliert sozusagen das Selbst-Gespräch der Konsequenzen.

Was nachher vor die Geschäftsleitung kommt, ist - außer Talk Show - auch schriftlicher Kommentar.

Hier besteht nach Meinung von Kraus die Gefahr, daß zuviel verdichtet wird. Was nach Kraus' Empfehlung Dr. Obermaier fragen soll ist: "Kommen wir voraussichtlich auf unser Ergebnisziel bis Ende Jahr in Höhe von TDM 12 700 hin - welche Abweichung wird avisiert?"

Also: dazu muß Kraus zwar die Zahlen der Erwartungsrechnung verdichten. Er möchte jedoch die Kommentierung kasuistisch bringen. Berichtswürdige Sachverhalte und die daraus fließenden Maßnahmen werden 1 zu 1 rapportiert. Aber was berichtswürdig ist, wird sich "nach oben" hin nicht verdichten, sondern das Sieb der Auswahl hat größere Löcher. Das verlangt die Urteilsfähigkeit der Controller über das, was berichtswürdig ist. Dies - findet Kraus mit seinen Fachkollegen in den Sparten - ist die anspruchsvollste Aufgabe im Controller's Job. An dieser Ecke zeigt sich der Unterschied zwischen Rechen- und Schreibknecht und dem Controller als begleitender Navigator und ökonomischer Pfadfinder.

B) Der Berichtsrahmen der Erwartungsrechnung

Was unter "Erwartungsrechnung" zu verstehen ist, haben Kraus und Spartencontroller Früh schon (früh) auf Seite 122 vorexerziert. Ferner haben die Controller-Herren den Aufsatz im Controller Magazin Nr. 2/1979, Seite 73 bis 84 gelesen. Auch haben sie bereits das dort auf Seite 81 gezeigte Formular erprobt und für anwendungswürdig befunden. Vor allem fördert dieses Berichtspapier als Gesprächs-Maske das ereignis- und konsequenzenorientierte Denken. Ferner eignet es sich - auf dem Flipchart - als Protokoll der Talk Show, das dann vielleicht mit einer Sofort-Bild-Kamera bloß noch fotografiert zu werden bräuchte, ebenso wie als Formular für einen schriftlichen Bericht. Vgl. Seite 145.

C) Ein nicht besonders berichtswürdiger Fall in der Maschinensparte

ist im Formular auf Seite 146 zu sehen. Dort ist verzeichnet der anteilige Plan im Absatz für die Punktschweißmaschine "Leicht" im 1. Quartal mit 300 Einheiten aus dem Jahresabsatzplan mit 900 Stück (vgl. Seite 131). Die Ist-Verkäufe im Sinne der Auslieferungen liegen nur bei 150 Stück. Also sieht es auf den ersten Blick so aus, als habe Herr Viel als Verkaufsleiter seinem Namen nicht viel Ehre gemacht.

Doch Herr Viel hat "gespurt". Der Auftragsbestand beläuft sich nämlich auf 250 Stück. Also wurden bei der "Leicht" 400 Einheiten akquiriert - und das bereits im 1. Quartal. Wieso aber dann die

fehlende Auslieferung - zudem bei Verbrauchsabweichungen auf den Kostenstellen des Betriebes? Die "Leicht" muß man doch leicht herstellen können? Hat Herr Schnell versagt? (Kraus merkt, daß er in das Fahrwasser des Spieles "Schwarzer Peter" gelangt.)

Es könnte sein, daß Herr Schnell nicht gespürt hat. Teilweise konnten die 150 verkauften Stück vom Fertiglager geholt werden, teilweise aber auch nicht. Sonst hätte man ja (vgl. Seite 115 mit 130, Ziffer 2) 200 Stück ausliefern können. Was war also los? Material hat gefehlt. Laut Maßnahmenliste Seite 130, Ziffer 5, wurde der Einkauf von Dr. Tüftel weggenommen und Herrn Schauer unterstellt. Der interviewende Controller Schauer ist es also selber gewesen.

Er aber eigentlich auch wieder nicht, weil Treasurer Klein ihm angeschafft hat, die Materialbestände herunterzufahren. Das hat Schauer in pflichtgemäß-fachlicher Einsicht um die Kapitalbindung und um Bilanzkennzahlen (Eigenkapitalanteil an der Bilanzsumme) auch getan - bloß ist die Versorgung der Montage mit einem wichtigen Zulieferteil hängengeblieben. Die Trafos als Bezugsteil (vgl. Kalkulation auf Seite 117) kommen von einem Lieferanten, der im 1. Quartal einen Streik zu überstehen hatte. Dieser Fall war ("natürlich") nicht eingeplant und deshalb konnte gar keiner etwas machen. Das Thema ist draußen aus den eigenen vier Wänden. Keiner ist es gewesen; die Verhältnisse waren es.

Die Controller Kraus und Schauer meinen nun aber, daß es sich hier lediglich um dispositive Turbulenzen handelt. Zwar ist es ärgerlich, daß Lieferungen hängen geblieben sind und Mitarbeiter in der Montage (vgl. Seite 119) nicht zügig weiterarbeiten konnten (vgl. Verbrauchsabweichung auf Seite 146). Aber das ist ein Problem, das sich nicht wiederholt. Das können wir also vergessen. Lagerdispositionen sollen so sein, daß die Produktion in Ruhe fertigen kann, was in Zukunft gemacht wird. Die Verspätung wird aufgeholt. Die Kunden sind nicht abgesprungen.

Also - so sagt Kraus - bleibt dieses Ereignis innerhalb der Sparte. Er - der zentrale Controller Kraus - findet, daß dies innerhalb der gesamten Geschäftsleitung kein berichtswürdiges Ereignis ist.

D) Ein insgesamt berichtswürdiger Sachverhalt in der Schokoladesparte

Dagegen ist der Pralinenfall in der Schoko-Sparte sehr berichtswürdig. Hier handelt es sich nicht allein um ein dispositives, sondern zugleich um ein strategisches Problem.

Kraus stellt fest, daß die Istzahlen dies nicht von selber mitteilen. Die Abweichung von Ist zu Plan fordert zur Diagnose heraus, die in dispositive und in strategische Therapien münden kann. Das ist auch beim Arzt so. Kopfschmerzen können dispositive Turbulenz sein - z.B. bei Katerstimmung -, dann kann man das ohne großes Aufheben durch ein "Pülverchen" beheben. Oder aber der Grund ist strategischer Natur. Dann verlangt die Therapie, daß die Lebensweise zu ändern ist.

So ist bei den Pralinen die Lebensweise zu ändern. Das Formular der Seite 147 bezieht sich auf den Soll-Ist-Vergleich zum 31. Mai 1980, der von Kraus (wegen der Sommerferien nicht der 30. Juni) zum Halbjahresberichtszeitpunkt bestimmt worden ist. Außerdem findet Kraus, daß Konsequenzen für das 2. Halbjahr am besten schon überlegt werden, bevor das 2. Halbjahr am 1. Juli begonnen hat.

Das gleiche Formular zum 31. 3. 1980 ist auch in die strategische Konferenz hereingewandert, wie auf Seite 140 mitgeteilt. Dadurch wurde der strategische Planungspunkt der Hustenbonbons vertagt und die Neuformulierung der Pralinen-Produktlinie mit Priorität auf die strategische Tagesordnung gesetzt. Wahrscheinlich ist man, so finden die Herren Groß und Obermaier unter dem Eindruck von Controller Kraus' Bildern (Seite 137), seinerzeit bei den Pralinen zu schnell gemäß Ausrufezeichen zur Entscheidung durchgestürzt.

Die dabei beschlossene Alternativplanung sollte noch zum Vollzug ausgesetzt werden, bis Erfahrungen aus dem April und Mai (nach Ostern und Muttertag) vorliegen. Es blieb aber bei dem ungünstigen Bild. Für die Produktion verschärfte sich vor allem der Einfluß der Unterbeschäftigung, weil eine Lagererhöhung bei den Pralines, wenn es auf den Sommer zugeht, aus Qualitätsgründen nicht ratsam ist. Die "nochmals durchgestartete" Erkenntnis war vor allem die, daß bei den Pralinen nicht genug Rücksicht auf verschiedene Arten von Bedarf genommen worden ist, die - bei Stammkundschaft - auch zu einem differenzierten Angebot an verschiedenen Arten von Pralinenmodellen führen muß. Das ist zwar bei der Konzeption der Unternehmensplanung auf Seite 123 als Beispiel angeregt, aber in die operative Durchführungsplanung 1980 nicht mehr eingebaut worden.

E) Berichtswesen für Planung und Soll-Ist-Vergleich fließen ineinander

Controller Kraus zieht aus diesen Erfahrungen die Lehre, daß die strategische Konferenz von 9. bis

14. April 1981 folgenden Input erhalten muß:
 1) Den Soll-Ist-Vergleich 31.3.81 mit Erwartungsrechnung zum 31.12.1981, soweit es sich um strategisch berichtswürdige Ereignisse handelt;

2) Den Themenspeicher aus dem Abschluß des Budgets für 1981 am 20./21. November dieses Jahres (1980), soweit dabei eine strategische Lücke erkannt ist aus dem Plan-Vergleich "top down" (1981 in der Mehrjahresplanung) und "bottom up" (1981 im Detailbudget aus dem September und Oktober 1980);

3) Die Ideen von innen und von außen, die bis dahin einfließen; vor allem soweit es sich um Sachverhalte struktureller Art in der Lagebeurteilung handelt;

4) Die dieses Jahr in der Strategiekonferenz nicht bewältigten Punkte - zum Beispiel die Hustenbonbons, die bis dahin weiter ausgereift sein mögen, oder die man bis dahin als von selber erledigt ansehen kann.

16. Controller Kraus resümiert im Herbst 1980 als weitere Arbeitspunkte, daß

- ein guter Controller als ökonomischer Pfadfinder in die Gefahr gerät, die Jahre nach vorwärts zu verwechseln (wissen Sie zum Beispiel, sehr verehrter Leser dieser Zeilen, noch, daß wir jetzt 1979 haben; der Schreiber mußte sich einen Ruck geben, um in die Gegenwart zurückzukehren);
- der Terminkalender ein für ihn ganz maßgebliches Werkzeug ist, weshalb er den Kalender 1981 schon gleich in Angriff nehmen will (kommt im Controller Magazin später; aber machen Sie, sehr verehrter Leser, doch erst einmal Ihren eigenen auf dem Kalenderblatt 1981, das Sie auf Seite 148 finden);
- folglich in seiner Funktionsbeschreibung auf Seite 100 der Punkt 8 der Terminhoheit ein ganz wichtiger Faktor ist;
- es dann für ihn und seine Controller-Kollegen in den Sparten nicht übel wäre, zum Termin-Management für Planung und Controlling auch die Manager-Sekretärinnen einzuschalten;
- er mit Herrn Zedav sich intensiv um die Computerseite des Controlling kümmern will, wobei ihn dabei der dezentrale Kommunikations-Aspekt des Themas noch mehr interessiert als die integrierte Zahlenproduktion;

- das Konferenz-Management bei den Berichts- und Planungs-Prozeduren top down und bottom up kein Abfallprodukt, sondern eine professionell zu erfüllende Hauptaufgabe darstellt;
- die Zahlenanwendungen eine "ewige Themenliste" bilden;
- es deshalb nicht schlecht wäre, zu diesem Zwecke regelmäßig das Controller Magazin zu studieren, wofür er ein Hauptabonnement mit 98,- DM für sich und 2 Zusatzabonnements zu je 66,- DM für seine Sparten-Controller bei der im Impressum stehenden Anschrift bestellt und dafür in seiner Kostenstelle DM 230 pro Jahr budgetiert minus der darin steckenden Vorsteuer von 6,5% = DM 14,04, also pro Monat nicht einmal einen Zwanzigmarkschein;
- Kostenbeeinflussung bei den Investitionsmaßnahmen anfangs; schließlich sind die Kostenstellen von heute die Investitionen von gestern und vorgestern - und die Investitionen von heute schaffen die Kostenstellen von morgen und übermorgen; also gilt es stets, vorsorgetherapeutisch vorauszudenken;

- Kostenbeeinflussung immer auch zu einer Führungsaufgabe herausfordert, wie es etwa die Matrix in Abb. 20 illustriert, was auch ein "ewiges Thema" bildet.

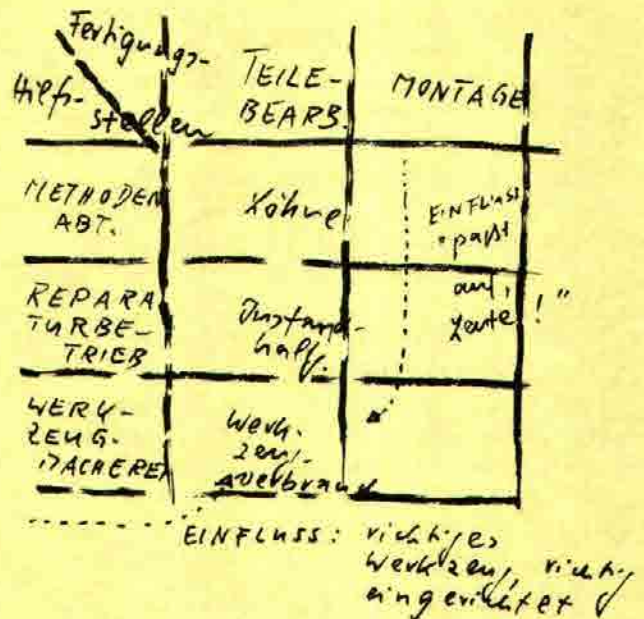


Abb. 20: Werks-Controlling-Kostenbeeinflussungs-Matrix

ERGEBNISSE/KOSTEN		INFORMATIONEN PER MONAT (KUMULIERT)				ERWARTUNG ZUM 31. 12. 197.				Abw. voraus-
Nr. Produkte	PLAN per. . DM	SOLL	IST per ...	Abweichg. z. Plan / Soll		JAHRES- PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl. Zeit	Vorauss. Ist Ende TDM	sichtl. Ist z. Jahresplan TDM
				TDM	%					
1	Absatz									
2	Umsatz									
3	DB I									
4	DB II									
5	DB III									
Nr. Kostenarten	PLAN	SOLL	IST	Abweichung zum Plan		JAHRES - PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Vorauss. Ist	Angekündigte Abweichung
1	Personalkosten			TDM	%					
2	Sachkosten									
Nr. Bestände	PLAN		IST	Über-/Unterschreitung		JAHRES - PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Vorauss. EB	Plan-Über-/ Unterschrtg.
1	Läger			TDM	%					
2	Debitoren									
3	Anlagen									

SACHVERHALTE (in Stichworten) = ANAMNESE & DIAGNOSE	MASSNAHMEN (in Stichworten) = THERAPIE	Zuständig	Termin

Abb. 21: Controller's Formular zur ereignisorientierten Berichterstattung mit Priorität auf den Konsequenzen

ERGEBNISSE/KOSTEN		INFORMATIONEN PER MONAT (KUMULIERT)				ERWARTUNG ZUM 31. 12. 1980				Abw. voraus-
Nr.	Produkte	PLAN per. DM	SOLL	IST per ...	Abweichg. z. Plan / Soll	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl. Zeit	Voraus. Ende TDM	sichtl. Ist z. Jahresplan TDM
					TDM %					
1	Absatz Licht	300	-	150	× 150 Stück	900	450	400	1000	+100 Stk.
2	Umsatz Preis/St.	7000,-	-	7000,-	-	7000,-		7000,-	7000,-	-
3	DB I									
4	DB II									
5	DB III									
Nr.	Kostenarten	PLAN	SOLL	IST	Abweichung zum Plan	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Voraus. Ist	Angekündigte Abweichung
1	Personalkosten Montage		3254578	198573	× 34779	TDM				× 20000
2	Sachkosten Montage	100		100	-	400	200	100	800	-
Nr.	Bestände	PLAN	SOLL	IST	Über-/Unterschreitung	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Voraus. EB	Plan-Über-/Unterschrtg.
1	Lager Fertigerz.	200-100		100 Stück	-	0			0	-
2	Debitoren Aufh.	-		250 Stück	+ 250	0			0	-
3	Anlagen bestand									

SACHVERHALTE (in Stichworten) = ANAMNESE & DIAGNOSE	MASSNAHMEN (in Stichworten) = THERAPIE	Zuständig	Termin
Montage (Ks 5.119) unterbesetzt (Besetzungsgrad 75%) Engpassart Teil fehlte (s. 117)	liberieren d. 2. Quartal Sitzungen beibehalten	Schnock	22.-26. Woche
Einkaufs org. hergestellt und noch nicht ganz vermont. Silanzophic zu formal gehalten hat	Übergabe v. R. in 1. Quartal an Schnock jetzt abge-schlossen Wird elastischer hergestellt	Schnock Tüffel Schnock Glatz	bererh gesehen " 1.11.-31.12.80

Abb. 22: Controller's Konsequenzenbericht in einer dispositiven Turbulenz

ERGEBNISSE/KOSTEN		INFORMATIONEN PER MONAT (KUMULIERT)				ERWARTUNG ZUM 31. 12. 1980				Abw. voraus-	
Nr.	Produkte	PLAN per. DM	SOLL	IST per...	Abweicg. z. Plan TDM	z. Plan %	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl. Zeit	Voraus. Ist Ende TDM	sichtl. Ist z. Jahresplan TDM
1	Absatz	500		250t	250t		1100t	600		850t	1.250t
2	Umsatz	26,-		26,-	-		26,-				
3	DB I										
4	DB II										
5	DB III										
Nr.	Kostenarten	PLAN	SOLL	IST	Abweichung zum Plan TDM	%	JAHRES-PLAN TDM	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Voraus. Ist	Angekündigte Abweichung
1	Personalkosten	72000	66000h	55000h							
2	Sachkosten	4000 TDM		4500 TDM	500 TDM		6600			8000	1400
Nr.	Bestände	PLAN		IST	Über-/Unterschreitung TDM	%	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Voraus. EB	Plan-Über-/Unterschrtg.
1	Läger	+50t		+100t							
2	Debitoren										
3	Anlagen										

SACHVERHALTE (in Stichworten) = ANAMNESE & DIAGNOSE	MASSNAHMEN (in Stichworten) = THERAPIE	Zuständig	Termin
<p>Dringend:</p> <p>Anl. Fabrik</p> <p>55000h</p> <p>Einseitige</p> <p>Modellpolitik f. differenzierte</p> <p>Arten von Bedarf</p>	<p>inkl. 550t</p> <p>220h/2 Sollkosten = 55000h</p> <p>inkl. 550t</p> <p>220h/2 Fertigung = 129000h</p> <p>inkl. 550t</p> <p>220h/2</p> <p>Fertig. Zeit</p> <p>= 129000h</p> <p>Ist-Anr 550t</p> <p>last. Plan-Anl. 300t</p>	<p>Produkt. Promotion Süßwaren</p> <p>Vertriebswege</p> <p>Duzend</p> <p>Rezept</p> <p>Hersteller</p>	<p>April</p> <p>Ma</p> <p>Oktober</p> <p>April</p> <p>April</p> <p>April</p>

Menge 400t

Groß

Einfluß

1.9.80

Abb. 23: Ereignisorientierter Soll-Ist-Vergleich mit strategischen Konsequenzen

Januar	Februar	März	April	Mai	Juni	Juli	August	September	Oktober	November	Dezember
1 Neujahr	1 Sonntag	1 Sonntag	1 Mi	1 Ges. Feiertag	1 Mo	1 Mi	1 Sa	1 Di	1 Do	1 Allerheiligen	1 Di
2 Fr	2 Mo	2 Mo	2 Do	2 Sa	2 Di	2 Do	2 Sonntag	2 Mi	2 Fr	2 Mo	2 Mi
3 Sa	3 Di	3 Fastnacht	3 Fr	3 Sonntag	3 Mi	3 Fr	3 Mo	3 Do	3 Sa	3 Di	3 Do
4 Sonntag	4 Mi	4 Mi	4 Sa	4 Mo	4 Do	4 Sa	4 Di	4 Fr	4 Sonntag	4 Mi	4 Fr
5 Mo	5 Do	5 Do	5 Sonntag	5 Di	5 Fr	5 Sonntag	5 Mi	5 Sa	5 Mo	5 Do	5 Sa
6 Heilige 3 Könige	6 Fr	6 Fr	6 Mo	6 Mi	6 Sa	6 Mo	6 Do	6 Sonntag	6 Di	6 Fr	6 Sonntag
7 Mi	7 Sa	7 Sa	7 Di	7 Do	7 Pfingstfest	7 Di	7 Fr	7 Mo	7 Mi	7 Sa	7 Mo
8 Do	8 Sonntag	8 Sonntag	8 Mi	8 Fr	8 Pfingstmontag	8 Mi	8 Sa	8 Di	8 Do	8 Sonntag	8 Di
9 Fr	9 Mo	9 Mo	9 Do	9 Sa	9 Di	9 Do	9 Sonntag	9 Mi	9 Fr	9 Mo	9 Mi
10 Sa	10 Di	10 Di	10 Fr	10 Sonntag	10 Mi	10 Fr	10 Mo	10 Do	10 Sa	10 Di	10 Do
11 Sonntag	11 Mi	11 Mi	11 Sa	11 Mo	11 Do	11 Sa	11 Di	11 Fr	11 Sonntag	11 Mi	11 Fr
12 Mo	12 Do	12 Do	12 Sonntag	12 Di	12 Fr	12 Sonntag	12 Mi	12 Sa	12 Mo	12 Do	12 Sa
13 Di	13 Fr	13 Fr	13 Mo	13 Mi	13 Sa	13 Mo	13 Do	13 Sonntag	13 Di	13 Fr	13 Sonntag
14 Mi	14 Sa	14 Sa	14 Di	14 Do	14 Sonntag	14 Di	14 Fr	14 Mo	14 Mi	14 Sa	14 Mo
15 Do	15 Sonntag	15 Sonntag	15 Mi	15 Fr	15 Mo	15 Mi	15 Sa	15 Di	15 Do	15 Sonntag	15 Di
16 Fr	16 Mo	16 Mo	16 Do	16 Sa	16 Di	16 Do	16 Sonntag	16 Mi	16 Fr	16 Mo	16 Mi
17 Sa	17 Di	17 Di	17 Karfreitag	17 Sonntag	17 Ges. Feiertag	17 Fr	17 Mo	17 Do	17 Sa	17 Di	17 Do
18 Sonntag	18 Mi	18 Mi	18 Sa	18 Mo	18 Fr	18 Sa	18 Di	18 Fr	18 Sonntag	18 Bußtag	18 Fr
19 Mo	19 Do	19 Do	19 Osterfest	19 Di	19 Fr	19 Sonntag	19 Mi	19 Sa	19 Mo	19 Do	19 Sa
20 Di	20 Fr	20 Fr	20 Ostermontag	20 Mi	20 Sa	20 Mo	20 Do	20 Sonntag	20 Di	20 Fr	20 Sonntag
21 Mi	21 Sa	21 Sa	21 Di	21 Do	21 Sonntag	21 Di	21 Fr	21 Mo	21 Mi	21 Sa	21 Mo
22 Do	22 Sonntag	22 Sonntag	22 Mi	22 Fr	22 Mo	22 Mi	22 Sa	22 Di	22 Do	22 Sonntag	22 Di
23 Fr	23 Mo	23 Mo	23 Do	23 Sa	23 Di	23 Do	23 Sonntag	23 Mi	23 Fr	23 Mo	23 Mi
24 Sa	24 Di	24 Di	24 Fr	24 Sonntag	24 Mi	24 Fr	24 Mo	24 Do	24 Sa	24 Di	24 Do
25 Sonntag	25 Mi	25 Mi	25 Sa	25 Mo	25 Do	25 Sa	25 Di	25 Fr	25 Sonntag	25 Mi	25 1. Weihnachtstag
26 Mo	26 Do	26 Do	26 Sonntag	26 Di	26 Fr	26 Sonntag	26 Mi	26 Sa	26 Mo	26 Do	26 2. Weihnachtstag
27 Di	27 Fr	27 Fr	27 Mo	27 Mi	27 Sa	27 Mo	27 Do	27 Sonntag	27 Di	27 Fr	27 Sonntag
28 Mi	28 Sa	28 Sa	28 Di	28 Himmelfahrt	28 Sonntag	28 Di	28 Fr	28 Mo	28 Mi	28 Sa	28 Mo
29 Do	29 Sonntag	29 Sonntag	29 Mi	29 Fr	29 Mo	29 Mi	29 Sa	29 Di	29 Do	29 Sonntag	29 Di
30 Fr	30 Mo	30 Mo	30 Do	30 Sa	30 Di	30 Do	30 Sonntag	30 Mi	30 Fr	30 Mo	30 Mi
31 Sa	31 Di	31 Di	31 Do	31 Sonntag	31 Fr	31 Fr	31 Mo	31 Do	31 Sa	31 Do	31 Do

Strat. Konf.

Abb. 24: Terminkalender 1981 - Das Management der Budget GmbH hat die strategische Konferenzen bereits eingetragen.



Controller magazin

ISSN 0343 - 267X

Herausgeber

Controller - Akademie, Gauting/München

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

Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle

Christa Gabler

Rainer H.G. Senff

Anschrift: Postfach 1168

D-8035 Gauting 2

Telefon 089 / 850 60 13

Verlag

Management Service Verlag

Untertaxetweg 76

D-8035 Gauting 2

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

Telefon: 089 - 850 35 51

Hannelore Deyhle-Friedrich

Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

Bezugsgebühr im Abonnement DM 92, -- + DM 6, -- für Porto;
Einzelheft DM 16, --; die Preise enthalten 5,66 % USt.

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

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

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

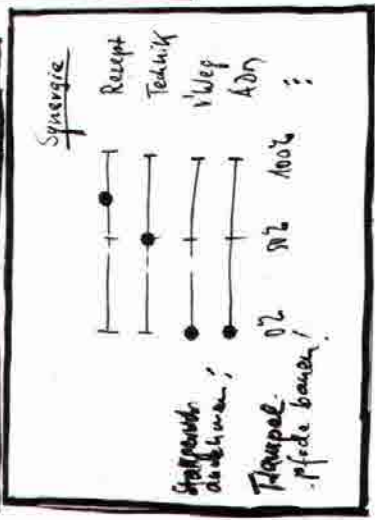
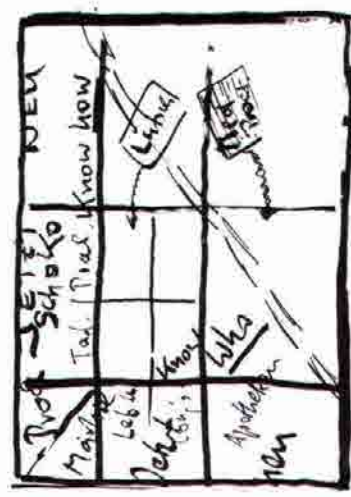
Vertrieb für Österreich:

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

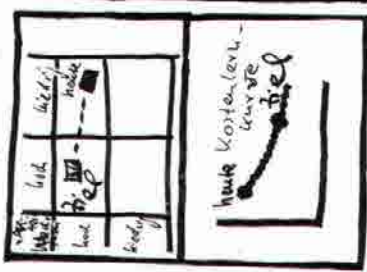
Vertrieb für die Schweiz:

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

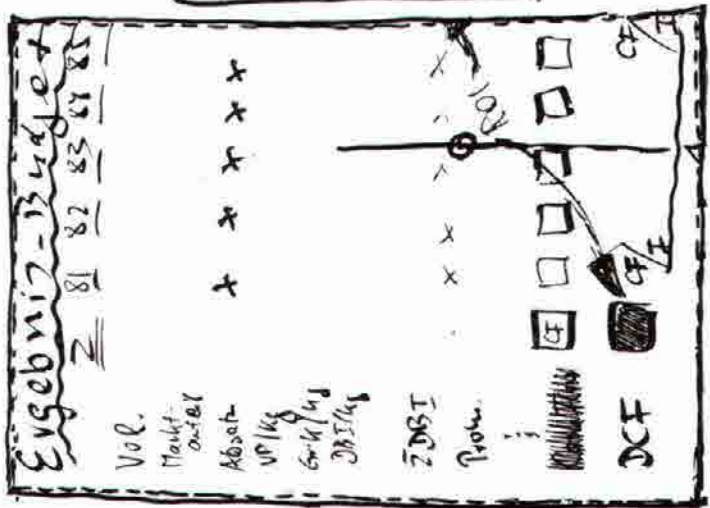
Strategische Ladenfront



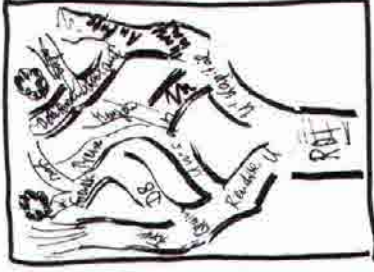
Marktanteil Zielvitrine



Ergebnisfenster



ROI-Zielvitrine



Finanzfenster

Bewegungsbilanz

Kapital	81	82	83	84	85
AV	...	...	...	...	...
UV	...	...	...	...	...
Lage	...	...	...	...	...
Deb	...	...	...	...	...
Σ	...	...	...	...	...

Diskontinuität Kapitalbedarf
 Anforderung Cash bei Treasurys heute

Abb. 25: Controller's Planungs-Ladenbau