

Management Service Verlag  
Gauting/München  
ISSN 0939-0359



# controller magazin

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

1/95

|   |    |
|---|----|
| <b>I. M. Bogus</b><br>Was macht eigentlich unser Controller?  | 1  |
| <b>A. B. Glutz von Blotzheim</b><br>Strategisches Strukturkosten-Management   | 4  |
| <b>Oliver Fröhling</b><br>Make-or-Buy - Die Kosten richtig rechnen!   | 15 |
| <b>Paul Jürgen Sparwasser</b><br>Zielorientiertes Projektcontrolling im Dilemma starren Verwaltungshandelns   | 23 |
| <b>Cornelia Foltys-Schmidt</b><br>Benchmarking in der kommunalen Versorgungswirtschaft  | 29 |
| <b>Impressum</b>  | 33 |
| <b>Jutta Christ</b><br>Erfolgssicherung durch Umwelt-Controlling  | 34 |
| <b>Michael Uhendorf</b><br>Von der analytischen Kostenplanung über die automatische Errechnung der Maschinenstundensätze zur Kalkulation mit Maschinenstundensätzen | 39 |
| <b>Stephan C. Hansknecht / H. Henning Harmsen</b><br>Reengineering im Mittelstand   | 43 |
| <b>Guido Leidig / Rainer W. Schmidt</b><br>Vertriebscontrolling in Druckereibetrieben   | 47 |
| <b>Siegfried Gänblen</b><br>Controller's Gewissensfragen  | 53 |
| <b>David Gill</b><br>English - does it really deserve to be the world's 'lingua franca'?  | 55 |
| <b>Hartmut Volk</b><br>Kommunikation  | 57 |
| <b>Literaturforum</b>   | 60 |

## MIKsolution als Ausgangsbasis für einen Qualitäts-sprung: dezentrales, integriertes und wirtschaftliches Controlling

### Das Unternehmen

Die LGA (Landesgewerbeanstalt Bayern) als technisches Kompetenzzentrum berät, untersucht und prüft im Auftrag ihrer Kunden technische Erzeugnisse und Systeme mit Blick auf Sicherheit und Qualität für Mensch und Umwelt. Rund 1.000 Mitarbeiter in mehr als 80 akkreditierten und zertifizierten Labors und Prüfeinrichtungen beraten gewerbliche, private und öffentliche Kunden am Hauptsitz Nürnberg sowie an 20 Zweig- und Außenstellen in Bayern in technischen Fragestellungen: Von der Konstruktionssicherheit von Bauwerken, geotechnischen Untersuchungen, der Qualität von Baustoffen und -produkten, Akkreditierungsfragen, Umweltanalytik, Öko-Auditing und Umweltmanagementsystemen, der Einführung oder (EU-weiten bzw. globalen) Zertifizierung von QM-Systemen und Produkten bis zum Transfer technologischen Wissens und der Innovationsberatung reicht das Leistungsspektrum der LGA. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts kann auf eine 125jährige Tradition zurückblicken und wirtschaftet grundsätzlich in eigener Verantwortung auf der Basis eines vollkaufmännischen Rechnungswesens.

### Die Ausgangssituation

Das operative Controlling und Berichtswesen arbeitete bis 1992 weitgehend kostenrechnungsorientiert auf der Basis von eigenentwickelten PC-Softwarelösungen. Die Neustrukturierung der internen Geschäftsbereiche als Profit Center und der konsequente Ausbau der LGA-internen Betriebswirtschaft stellte grundlegend neue Anforderungen an die methodische Flexibilität, Leistungs- und Ausbaufähigkeit des

Dr. Horst Körner

Leiter Controlling und Informationssysteme  
LGA Nürnberg

Controllings und der kaufmännischen Informationssysteme.

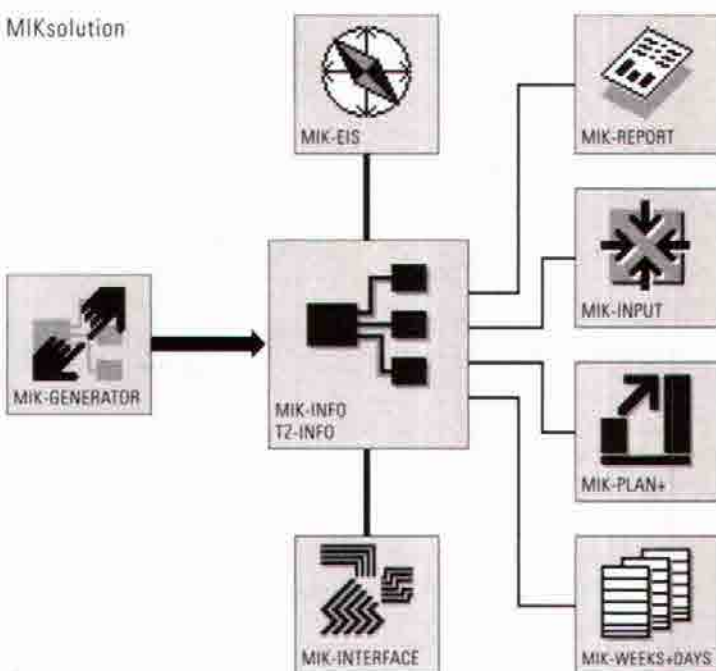
### Systemvoraussetzungen

Die LGA hatte ihre Systemarchitektur bereits in der zweiten Hälfte der 80er Jahre konsequent auf eine Client-Server-Lösung umgestellt. Mittlerweile sind alleine an der Hauptstelle in Nürnberg mehr als 500 PCs über ein NOVELL-LAN miteinander vernetzt. Als Datenbasis dient ein leistungsfähiges relationales ORACLE-Datenbanksystem, das auch für das MIS die notwendigen Basisdaten per Filetransfer liefert.

### Die Zielsetzung

Fünf Aspekte gaben den Ausschlag für MIKsolution als MIS-Basis der LGA: Neben der kurzfristigen Erfolgsrechnung auf Kostenstellenebene sollten erstens alle relevanten betriebswirtschaftlichen Entscheidungs- und Steuerungsparameter schrittweise in ein einziges MIS integriert und dort mit hoher Tiefenschärfe analysiert werden können. Zweitens sollten die Daten den Entscheidungsträgern im Top- und Middle-Management dezentral in einer grafisch-interaktiven Oberfläche präsentiert werden, um schneller an erfolgs- und entscheidungsrelevante Informationen zu gelangen. Drittens sollte die vorhandene vernetzte Client-Server-Architektur mit PC-Front-Ends und einer umfangreichen operativen Datenbasis aus der Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung effizient genutzt werden. Viertens stellte das Controlling hohe Anforderungen an

MIKsolution



die Flexibilität des Basissystems, um Systempflege und methodische Änderungen mit einem Minimum an Aufwand bewältigen zu können. Als nicht zu unterschätzender Bonus von MIKsolution erwies sich der gemischte Netzwerkbetrieb von DOS- und OS/2-Clients, womit die bei GUI-Oberflächen üblichen Hardware-Folgeinvestitionen überschaubar gestaltet werden konnten.

### Die Einführung

Nach umfangreichen Software- und Herstellervergleichen entschied sich die LGA Mitte 1993 für MIKsolution. Anhand eines von MIK Konstanz entwickelten Prototypen wurden die kurzfristige Erfolgsrechnung, Kostenstellen- und -trägerrechnung in das MIS integriert und in der Folgezeit um für einen Dienstleister erfolgskritische Auftrags-, Leistungs- und Personalkennzahlen im Rahmen eines integrierten MIS-Konzepts ergänzt. Bereits zur Jahreswende 1993/94 ging das MIS zentral in den Vollbetrieb; zum zweiten Quartal 1994 arbeitete bereits eine Testgruppe von zwanzig Usern mit TZ-INFO/MIK-INFO.

### Ergebnisse und Ausblick

1995 soll das MIS um die Module Finanzplanung und konsolidierte Erfolgsrechnung sowie weitere Kennzahlenstrukturen erweitert

und die Zahl der dezentralen MIS-Anwender auf bis zu 150 erhöht werden. Der Produktivitätsfortschritt in den mit der Bereitstellung von MIS-Informationen betrauten, indirekten Einheiten hängt in einem nahezu exponentiellen Maßstab von der methodischen Qualität des MIS-Modells und der Abbaubarkeit paralleler Informationsstrukturen ab. In der LGA ist es gelungen, ein Vielfaches an Berichtsaufgaben mit einem unverändert kleinen Personalstamm umzusetzen und notwendige Freiräume für inhaltlich anspruchsvolle Controlling- und Planungstätigkeiten zu gewinnen.

Die LGA sieht im MIS das Instrument, um steigende Anforderungen an die betriebswirtschaftliche Steuerung und das Berichtswesen durch die Bereitstellung aktueller und überschaubar aufbereiteter Management-Informationen erfolgreich bewältigen zu können.

## MIK

**MIK-INFO, MIK-GENERATOR und MIK-REPORT**

sind Produkte der  
**MIK – Gesellschaft für Management und Informatik mbH, Konstanz**

Seestraße 1  
D-78464 Konstanz  
Telefon 0 75 31 - 98 35 - 0  
Telefax 0 75 31 - 6 70 80

**EHEIM**  
Controlling



## WAS MACHT EIGENTLICH UNSER CONTROLLER? ODER "DER LOTSE KOMMT AN BORD"

von I. M. Bogus, Controller; EHEIM GmbH & Co KG, Aquarientechnik, Deizisau

Drei mal im Jahr lädt die Geschäftsleitung der EHEIM GmbH & Co KG, Deizisau, ihre leitenden Angestellten zum "Führungsgespräch" ein. In dieser Nachmittagsveranstaltung informiert der Geschäftsführer über die Geschäftsentwicklung, danach werden fach- und abteilungsübergreifende Projekte vom Verantwortlichen dem Führungskreis vorgestellt. Anlässlich eines solchen Führungsgesprächs lautete einer der Tagesordnungspunkte in der Agenda: "Aufbau und Aufgaben des Controlling" und war von mir zu referieren. Für mich eröffnete sich damit die Möglichkeit, mit einer Analogie in humorvoller Form das Controlling vorzustellen und ein Logo als eine Art "Warenzeichen" des EHEIM-Controlling einzuführen. Auf einem Stufe IV-Seminar bat mich Herr Dr. Deyhle, dem das Logo auf meinen Unterlagen aufgefallen war, die damaligen Ausführungen für das controller magazin zur Verfügung zu stellen. Nachfolgend stehen die Ausführungen im Original-Wortlaut, in den Klammern befinden sich die von mir ausgeführten "Regieanweisungen".

*(Zu der Veranstaltung erschien ich als "Steuermann" in einem blauen, zweireihigen Sakko mit Messing-Knöpfen und hatte unter meinem "Werbematerial" eine Kapitänsmütze dabei.)*

Meine (Damen und)Herren,

*was macht eigentlich das Controlling? Oder, wofür bekommt Herr Bogus sein Gehalt? Anfang dieses Jahres ist er durch das ganze Unternehmen gekrochen, hat Quadratmeter ausgemessen, jedem Mitarbeiter Löcher in den Bauch gefragt und einen Haufen Papier produziert. In der letzten Zeit sieht man ihn etwas seltener, und wenn man ihn sieht, braucht er irgendwelche Zahlen, die so*

*noch nicht vorliegen oder bringt Ausarbeitungen, die einen Haufen Zeit kosten, wozu eigentlich?*

*Bevor ich diese Frage beantworte, möchte ich mit Ihnen einen kleinen Ausflug ins Begriffliche machen: Was bedeutet eigentlich Controlling? "To control" ist englisch und heißt nichts anderes als "steuern", mit dem deutschen "kontrollieren" hat das nur sehr wenig zu tun. Was macht also ein Controller, ein "Steuermann"? Lassen Sie mich ein Beispiel zu unserem "Unternehmens-Schiff" EHEIM machen.*

*(Regie: Kapitäns-Mütze auspacken und auf Tisch vor die Geschäftsführung legen.)*

*Während der Kapitän, das ist unser Geschäftsführer Klaus M. Schroeder, das Reiseziel, den Kurs, und - mit dem Vertrieb zusammen - die Fracht festlegt, kümmert sich der Steuermann darum, daß das Unternehmensschiff auf Kurs bleibt und sicher in die Gewinnzone fährt. Der Steuermann muß dazu sowohl das Schiff als auch die Gewässer genau kennen, er warnt vor gefährlichen Klippen und Untiefen, sagt Stürme voraus, unterstützt die Offiziere, das sind Sie als Führungskräfte unseres Unternehmens, hilft den Rudergängern und bestimmt immer wieder die Position des Schiffs.*

*(Regie: Folie 1 auflegen und Ebenen 1 + 2 aufdecken.)*

*Auf unser EHEIM-Controlling übertragen, gliedern sich diese Aufgaben in drei Aufgabenbereiche: das interne Rechnungswesen, das Berichtswesen und die betriebswirtschaftliche Beratung.*

*Wie der Steuermann zur Bewältigung seiner Aufgaben Instrumente wie z. B. Kompaß, Sextant und Seekarten braucht, benötigt auch das EHEIM-Controlling leistungsfähige Instrumente.*

*(Regie: Folie 1, Ebene 3 aufdecken.)*

Diese Instrumente entsprechen den Hauptaufgaben des Controllings:

- die Ergebnisrechnung als Leuchtturm des Gewinn-Hafens
- die Kalkulation zur Bestimmung, ob vor oder gegen den Wind gesegelt wird
- der Soll-Ist-Vergleich als Sextant zur Positionsbestimmung
- das betriebliche Berichtswesen als Schiffsglocke
- die Informationsaufbereitung als Nebelhorn
- die Statistiken und Auswertungen als Logbuch
- die strategische Planung als Seekarte
- die operative Planung als Bojen an der Fahrwinde
- die Investitionsrechnung als Windmesser zum Segelsetzen
- die Sonderaufgaben bei Skorbut und Sturmwarnung.

Da wir die Instrumente für unser Unternehmensschiff erst nach Maß anfertigen müssen, brauchen wir als allererstes dazu gutes Werkzeug.  
(Regie: Folie 1, Ebene 4 aufdecken.)

Die Werkzeuge des internen Rechnungswesens aufzubauen, sind die Hauptaufgaben des EHEIM-Controllings im Jahr 1994, das sind:

- die Kosten-Erfassung
- die Kostenarten-Rechnung
- die Kostenstellen-Rechnung
- die innerbetriebliche Leistungsverrechnung und der Betriebsabrechnungsbogen
- die Kostenträger-Rechnung.

Jetzt werden Sie fragen, was kann man denn mit diesen in 1994 entstehenden Werkzeugen anfangen, wozu sind sie gut?  
(Regie: Folie 2 auflegen.)

Folgende Fragen werden durch diese Werkzeuge geklärt:

- wie bekommen wir Kosten-Informationen?
- > die Kosten-Erfassung;
- was sind das für Kosten?
- > die Kostenarten-Rechnung;
- wo entstehen die Kosten?
- > die Kostenstellen-Rechnung;
- wie verteilen wir die Kosten?
- > die IBL und der BAB;
- wer trägt die Kosten?
- > die Kostenträger-Rechnung

Dadurch bekommen wir 1994 das erste Controlling-Instrument, die Kalkulation, die zusammen mit dem Soll-Ist-Vergleich und der Ergebnis-Rechnung 1995 folgende Fragen beantworten kann:

- was kosten unsere Produkte?
- wo haben wir Abweichungen?
- wieviel haben wir verdient und woran haben wir verdient?
- was müssen wir tun, damit das so bleibt?

Zwei dieser Werkzeuge habe ich Ihnen heute mitgebracht. Als erstes darf ich Ihnen unseren neuen Kostenstellen-Plan (wo entstehen die Kosten?) vorstellen:

- 7 Unternehmensbereiche mit
- insgesamt 81 funktionalen Einheiten = Verantwortungsbereichen (Kostenstellen)

(Regie: Folie auflegen und konkrete Beispiele mit Publikum machen.)

Zum zweiten finden wir in der neuen Kostenarten-Tabelle (was für Kosten?) alle Arten des "Geldausgebens":  
(Regie: Folie auflegen und konkrete Beispiele mit Publikum machen)

- 30 Kostenarten
- Einzel-/Gemeinkosten
- Prokos/Strukos
- primäre/sekundäre
- direkte/indirekte.

Mit diesen beiden und demnächst noch weiteren Werkzeugen haben wir bis Ende 1994 die Möglichkeit zu üben, bis wir sie beherrschen.

(Regie: Kopien Kostenstellenplan und Kostenarten-Tabelle zum Mit-Nehmen austeilen.)

Wenn sie dann zum Jahreswechsel verbindlich eingeführt werden, haben wir eine Fertigkeit mit ihnen entwickelt, die uns zu versierten EHEIM-Seeleuten auf dem Unternehmensschiff macht und uns die Sicherheit gibt, Tau und Tampen in jeder Situation fest im Griff zu haben. Bevor ich schließe, darf ich mich bei Ihnen für die umfangreiche Unterstützung und Zuarbeit im 1. Halbjahr herzlich bedanken, denn die ersten Erfolge des Controllings sind Ihre Erfolge. Allein, ohne Offiziersstab und Mannschaft, kann der Steuermann das Schiff nicht einmal auftakeln, geschweige denn unter den Wind gehen und Fahrt aufnehmen.

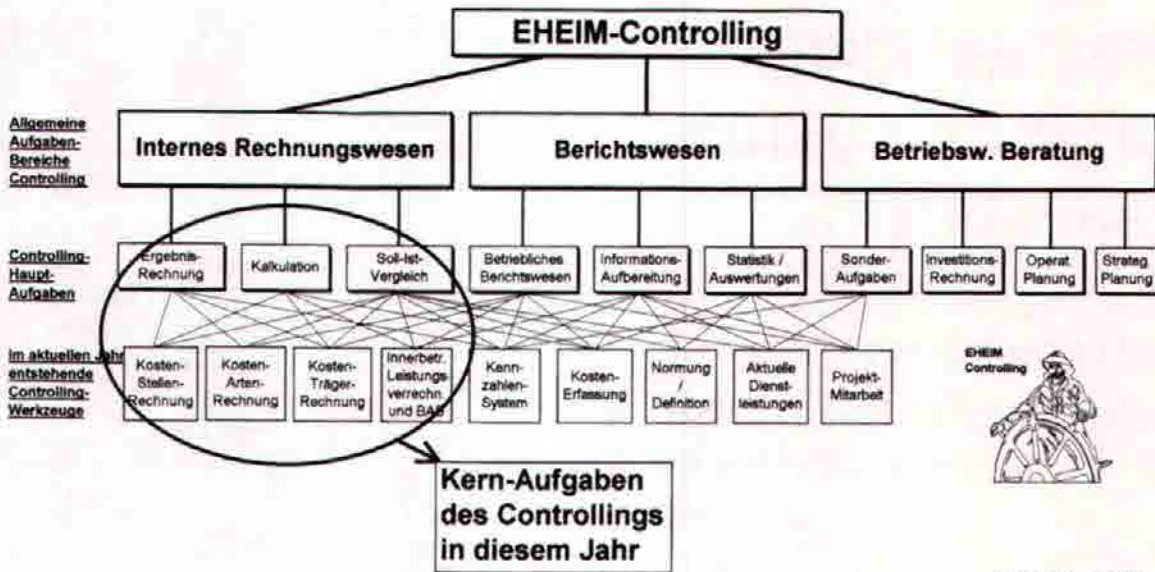
Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit. Für Fragen stehe ich Ihnen gerne noch zur Verfügung.

Der Vortrag war ein Erfolg. Immer wieder wurde gelacht und - noch besser - entsprechende humorvolle Anmerkungen und weitere Analogien kamen aus den Reihen der Zuhörer. Sicher, diese Form der Vorstellung war sehr farbig, doch ist es eine alte Weisheit, daß die meisten Menschen dem Clown lieber zuhören als dem Prediger.

Einige Tage später zierte dann tatsächlich das "Steuer-Mann-Logo" die Ausarbeitungen, Ordner, Mappen, Listen und Tabellen des Controlling. Der erwünschte "Aha"-Effekt stellte sich sofort ein: "Ach ja, der Steuermann, da ist er ja!" und ähnliche Kommentare, stets begleitet mit einem kleinen Schmunzeln ("Der Bogus ist doch ein Witzbold!") rückten das Controlling nachhaltig aus der Sicht des gestrengen Kontrolleurs und Zahlenquälers.

Die Anregungen zu den Analogien und zum Logo hatte ich übrigens von der Controller Akademie, Stufen I bis III, mitgebracht; der Punkt "Geben Sie Ihrem hausinternen Controlling ein Markenzeichen" stand auf meiner seminarbegleitend geführten To-Do-Liste unter "selbst tun".

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |  |
|-----------------------------|----|----|---|--|
| 04                          | 07 | 09 | G |  |



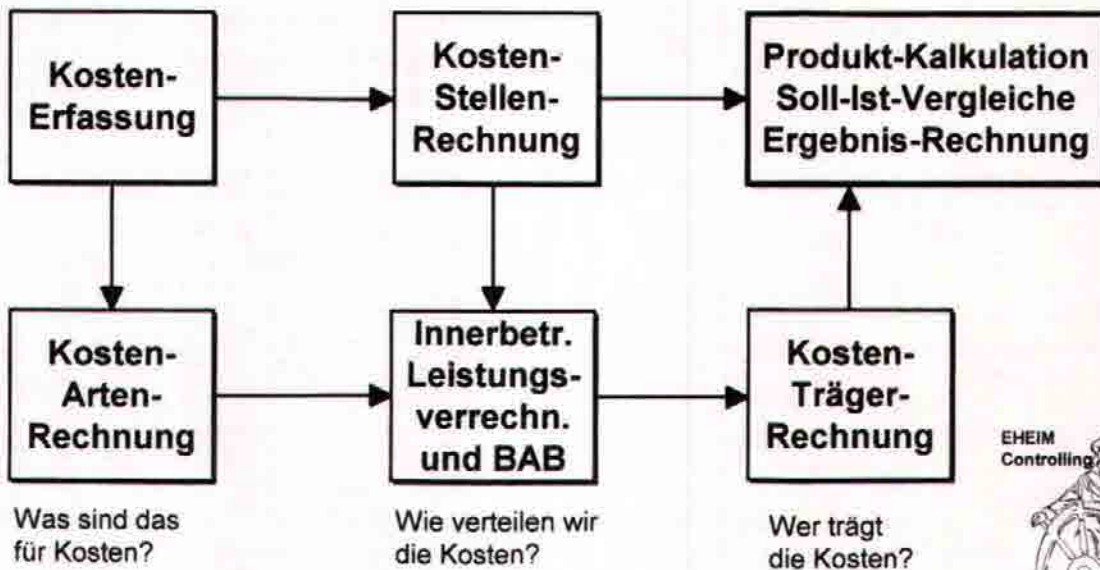
CPRAS945.XLS 1994 I.M. Bogus

**Wozu brauchen wir die im diesem Jahr entstehenden Controlling-Werkzeuge?**

Wie bekommen wir Kosten-Informationen?

Wo entstehen die Kosten?

Was kosten unsere Produkte?  
 Wo haben wir Abweichungen?  
 Wieviel haben wir verdient und woran haben wir verdient?  
 Was müssen wir tun, damit das so bleibt?



CPRAS945.XLS 1994 I.M. Bogus

# STRATEGISCHES STRUKTURKOSTEN- MANAGEMENT

Von pragmatischen Methoden zu Denken  
in Wirkungsketten und Wirkungsnetzen

Eine Möglichkeit zur flexibleren Reaktion  
auf das wirtschaftlich schwierigere Umfeld



von Dr. A. B. **Glutz von Blotzheim**, Controller and Contracting Supervisor, Pharma International  
Clinical Research, F. Hoffmann-La Roche Ltd, Basel, Schweiz

*Empirische McKinsey-Untersuchungen bei deutschen Betrieben weisen darauf hin, "daß sich Renditeunterschiede zwischen Unternehmungen mit vergleichbaren Sortimenten und Fertigungsverfahren primär durch unterschiedliche Gemeinkosten-Strukturen erklären lassen". Vor diesem Hintergrund untersuchen wir im folgenden die Methoden des strategischen "Strukturkostenmanagements" in der Chemischen Industrie. Einführend werden fundamentale **Kostenbegriffe** in Erinnerung gerufen, im zweiten Abschnitt die **Gründe für den ansteigenden Anteil der Strukturkosten** an den Gesamtkosten in den Unternehmungen aufgezeigt, im dritten Abschnitt **Instrumentarien zur Schaffung flexiblerer Strukturen** beschrieben und im vierten Abschnitt **Lean Management** dargestellt. Die Denkweisen der verschiedenen Methoden werden gegeneinander abgegrenzt. Abschließend wird auf den wichtigsten Produktionsfaktor **Humankapital** im Zusammenhang mit dem Freisetzen nicht benötigter Kapazitäten kritisch verwiesen.*

---

## A. KOSTENBEGRIFFE IM ZUSAMMENHANG MIT STRUKTURKOSTEN-MANAGEMENT

---

In den westlichen Volkswirtschaften besteht eine immer stärkere Diskrepanz zwischen der hochdynamischen Entwicklung und der zunehmenden Starrheit der Unternehmungen als Folge des immer höheren Kapitaleinsatzes und der zunehmenden Größe der Betriebe. Die Unternehmungen kennen dadurch das Problem der Strukturkosten. **Vom erfolgreichen Management der Strukturkosten (fixen Kosten) hängt in zunehmendem Maße die Existenz oder zumindest die Wirtschaftlichkeit ab.**

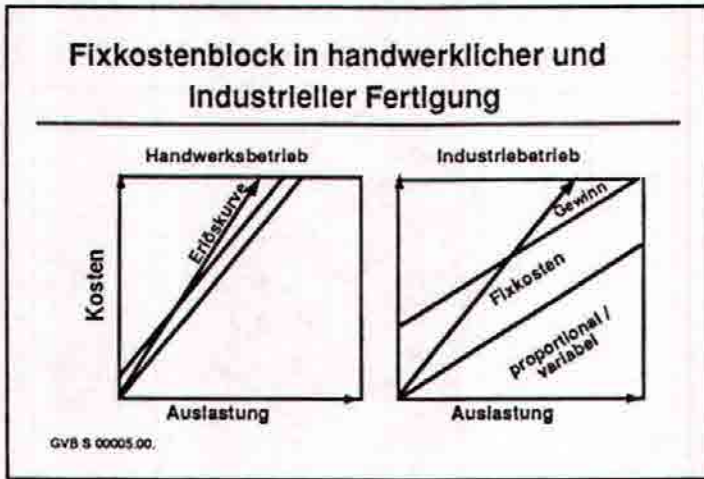
Für die einzelne Unternehmung ist die Kapazität ein Mittel zur Erhöhung der Wirtschaftlichkeit, denn nur bei optimaler Kapazitätsausnutzung ist wirtschaftlichste Produktion möglich. Bei optimalen betrieblichen Kapazitätsverhältnissen können die Strukturkosten (fixen Kosten, feste Kosten) auf die günstigste Produktionsmenge verteilt werden. (K. Mellerowicz, "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre").

Bereits 1928 hat Schmalenbach auf das rasche Wachstum der Fixkosten (Strukturkosten) hingewiesen (vgl. Eugen Schmalenbach, "Die Betriebswirtschaft an der Schwelle einer neuen Wirtschaftsverfassung", zit. in: A. Deyhle, "Grenzkosten und Fixkosten - Produktkosten und Strukturkosten", Arbeitspapier, Gauting/München o. D., S. 2):

"..., daß der Anteil der proportionalen Kosten immer kleiner geworden ist, und zwar so sehr, daß schließlich der Anteil der fixen Kosten für die Produktionsgestaltung bestimmend wurde."

"... die Epoche der freien Wirtschaft war nur möglich, wenn die Produktionskosten im wesentlichen proportionaler Natur waren. Sie war nicht mehr möglich, als der Anteil der fixen Kosten immer beträchtlicher wurde".

Schmalenbach benutzte den Begriff "proportionale Kosten" (variable) doppeldeutig: Einmal drückt er aus, daß sich durch die **technologische Entwicklung das Kostenbild ändert**. In einer handwerklichen Fertigung, in der die manuelle Arbeit dominiert, ist



Im ersten Stadium steigt selbst bei konstantem Input der Output zunächst überproportional an. Es folgt der Übergang in eine proportionale Beziehung und schließlich in eine Sättigungskurve (Asymptote).

Nach Deyhle sind proportionale (vgl. Grenzkosten) "jene Kosten, die das auf dem Markt zu verkaufende Produkt zu sich selber braucht, damit es physisch existiert" (Deyhle, "Controller Praxis"). Grenzkosten sind die Kosten im Sinne der Produktionsfunktion, die anfallen, damit das Produkt physisch zur Welt kommt, damit das Produkt wiederkehrt, also Gestehungskosten - im Gegensatz zu den Strukturkosten (Fixkosten). Diese Produkt-

kosten sind veränderbar, beeinflussbar, teilweise aber eben gar nie veränderbar. Wir müssen uns auch bewußt sein, daß die Produktkosten/Grenzkosten die technische Struktur des Produktes zum Ausdruck bringen. Aus welchem Material besteht es, wie teuer ist das Material, durch welche Stellen im Betrieb läuft es und wie lange, welche Kosten sind um so größer, je länger eine Stelle in der Produktion beansprucht wird?

Sollen die Produktkosten/Grenzkosten günstig beeinflusst werden, z. B. weil der Markt mit dem Verkaufspreis den geplanten Soll-Deckungsbeitrag nicht hergibt oder weil Lohnerhöhungen aufgefangen werden müssen, kann ein Wertanalyse-Programm gute Dienste leisten: **Konstruktionsvereinfachung** oder in der Klinischen Forschung einfachere oder klarer abgegrenzte **Prüfprotokolle**, effizientere **Projektplanung** und -steuerung, **Produktionsrationalisierung**, besser organisiertes **Subcontracting** und/oder günstigeren **Einkauf von Zukaufleistungen**.

Weiter denkt Schmalenbach - mit Hinweis auf die liberale Wirtschaftsordnung - an die schnelle **Reaktionsfähigkeit** auf Änderungen, d. h. die Beeinflussbarkeit oder die Veränderbarkeit der Kosten. (Deyhle, "Grenzkosten und Fixkosten") **Proportional wird vom Praktiker in diesem Sinne oft für kurzfristig beeinflussbar verwendet.** Mit der Veränderbarkeit werden aber die Kosten insgesamt angesprochen, also die Strukturkosten (fixen Kosten) und die Produkt- oder Gestehungskosten (proportionalen Kosten).

Ein weiteres Kosten-Kriterium ist deren **Erfassbarkeit**: Einzelkosten und Gemeinkosten. Dieses Ordnungskriterium stammt aus der betrieblichen Kostenrechnung. "Einzel"-kosten sind solche, die mit Beleg individuell erfassbar sind - relativ zum Produkt, zur Produktgruppe, Kostenstelle, Kostenstellengruppe.

Wenn wir von Strukturkosten sprechen, meinen wir in der Regel die "Kapazitätskosten" (Stillstandskosten, Bereitschaftskosten, beschäftigungsfixe Kosten), die aus der Kapazität der Produktionsfaktoren entstehen, unabhängig davon, ob sie genutzt wird oder nicht, da ihre potentielle Leistungsfähigkeit durch den Zeitablauf verzehrt wird.

Der Kostenwürfel von Deyhle verknüpft in anschaulicher Weise die komplexen Perspektiven: (1) nach Kostenstruktur (WAS?): Strukturkosten i. e. Sinne (Fixkosten), Gestehungskosten/Produktkosten (Grenzkosten) mit (2) der Beeinflussbarkeit: kurz- und längerfristig sowie (3) mit der Erfassbarkeit: als Einzelkosten resp. Gemeinkosten (siehe Abb. nächste Seite).

**Auch die Strukturkosten (Fixkosten) atmen, sind beeinflussbar**, z. B. wenn man sich um neue Produkte, Kunden, neue Potentiale, neue Problemlösungen "bemüht" (vgl. Deyhle). Es gibt die sogenannten "Fixkosten" der Organisationsstruktur. Die Strukturkosten sind je nach Zeithorizont betrachtet: kurz-, mittel- oder langfristig beeinflussbar. Dies bringt der Praktiker etwa zum Ausdruck, wenn er sagt: "Langfristig sind alle Kosten proportional". **Er sagt proportional und meint beeinflussbar.**

Strukturkostenabbau ist Rückzug, Rückzug ist begründet bei Produkten, Leistungen und/oder Funktionen, die in der Phase der Alterung stehen, die überholt werden durch Neues. Ist dies nicht der Fall, dann ist die **gewinnoptimale Lösung nicht Strukturkostenabbau, sondern Umsatzaufbau**. Die Strukturkosten (fixen) werden dadurch nicht absolut, sondern relativ, je Stück, je DM-Umsatz abgebaut (größenbedingte Kostendegression). Umsatzaufbau führt früher oder später periodisch wieder zu einem Ansteigen der Strukturkosten (Fix-/Gemeinkosten).

Diese kurzen theoretischen Hinweise sollen uns daran erinnern, daß es in den Praktiker-Diskussionen betreffend strategisches Strukturkosten-Management meist um eher **komplexe Kostenbetrachtungen** geht: die absolut fixen und relativ fixen Strukturkosten, Overhead- resp. Gemeinkosten sowie unterproportionale und proportionale Kosten - fast immer geht es um eine Sowohl-Als-auch-Betrachtungsweise.

Strukturkosten-Management handelt von Gehäusekosten (fixen) und Gemeinkosten der indirekten Leistungsbereiche. Die Frage der Erfassbarkeit und damit auch der Beeinflussbarkeit stellt sich teilweise als Frage der angewandten kostenrechnerischen Verfahren und Methoden, ist aber auch ganz wesentlich geprägt vom sozio-politischen Systemumfeld und kulturellen Aspekten. Die Implementierung der geläufigen Verfahren, der Kostenerfassung und -zuordnung ist auch weitgehend eine Frage des resultierenden "Aufwandes" im Sinne von Kosten-Nutzen-Verhältnis, der Machbarkeit, der Genauigkeit, der Urteilskraft und Konsequenz in der Anwendung, eine Frage von Definitionen und letztlich der Vernunft ("Was bringt's?"). Die Ermessensspielräume können beachtlich sein.

Im folgenden werden wir großzügig mit den Begriffen umgehen; so werden wir Strukturkosten-Management, Fixkosten-Management und Gemeinkosten-Management mehr oder weniger als Synonyme verwenden. Wir sind uns bewusst, daß bei differenzierter Betrachtungsweise die Akzente immer wieder etwas verschoben werden könnten.

Im Vordergrund stehen die Strukturkosten, die Anpassung bzw. optimale Auslastung der Kapazitäten der Unternehmungen und der Gesamtwirtschaft. Diese werden vor allem durch die Größen Produktivität (Effizienz) und Wirtschaftlichkeit (Effektivität) beeinflusst.

**Produktivität**  
Verhältnis von mengenmässigem Faktorertrag zu mengenmässigem Faktoreinsatz = Technizität

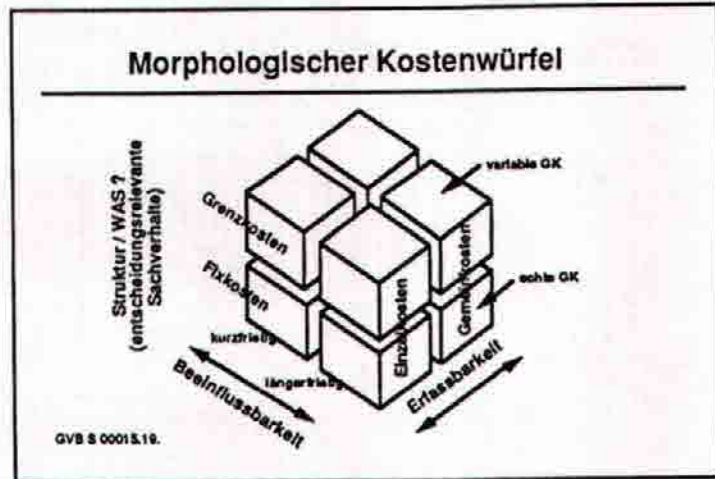
**Wirtschaftlichkeit**  
Kenngrösse, die man erhält, wenn man den Faktoreinsatz mit den Faktorpreisen bewertet und die so erreichten Kosten durch die erstellten Leistungen dividiert

GVB S 00007.00.

### B. KONSTANTE ZUNAHME DER STRUKTURKOSTEN (FIX-/GEMEINKOSTEN)

Was die Gründe für den gestiegenen Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten der Unternehmungen betrifft, so lassen sich hierfür sowohl volkswirtschaftliche Symptome und Ursachen anführen. (siehe Abb. rechts Mitte)

Auf die Problematik ständig steigender Strukturkosten (fixen) wird seit vielen Jahren hingewiesen. Die produktiven Zweige der Wirtschaft - Landwirtschaft und Industrie - schrumpfen weiter zugunsten des Dienstleistungssektors. Die Produktivität der sog. "Blue-collar" Workers ist in den USA und im westlichen Europa überdurchschnittlich hoch. Im Dienstleistungsbereich (Banken, Versicherungen,



Anwälte, Ingenieurbetriebe etc.) schlecht oder sogar negativ. Damit ergeben sich schwache respektiv negative Gesamt-Wachstumsraten in den Volkswirtschaften dieser Wirtschaftsräume. (siehe Abb. ganz unten)

**Symptome:  
Fixkosten-Explosion**

- hoher Verschuldungsgrad
- zunehmende Konkurse
- Globalisierung
- Kollaps der Gesundheitssysteme/  
Zunahme der Obdachlosen
- Überalterung der Bevölkerung/  
soziale Infrastrukturen
- lokale Bauernaufstände
- Verlängerung der Studien/  
funktionales Analphabetentum
- Versagen der staatlichen  
Sicherheit

GVB S 00020.00.

**Ursachen:  
Anstieg der Fixkosten /  
Gemeinkosten**

- Veränderungen der Beschäftigungsstruktur
- Zunahme der durchschnittlichen  
Betriebsgrösse
- zunehmende Wettbewerbsintensität und  
Dynamik
- steigende Anlagenkapitalintensität
- Wachstum der "indirekte Leistungsbereiche"
- zunehmende Automatisierung
- hohe Arbeitsteilung / Kundendienste
- Sicherung der unternehmensinternen  
Flexibilität
- steigende Produkt- und Variantenvielfalt
- kürzere Produktlebenszyklen
- erhöhte Anforderungen an Produktqualität
- kürzere Lieferzeiten
- informationstechnische Durchdringung
- InfoKom als Produktionsfaktor
- hohe Leistungsbereitschaft im  
Dienstleistungsbereich
- teilweise "Fixwerden" bisher variabler  
Kosten

GVB S 00011.00 - A. Müller, S. 5



Dieser Trend wird dadurch verstärkt, daß vor allem in den sog. "indirekten Leistungsbereichen" in vielen Unternehmen ein steigender Anteil von Gemeinkosten festzustellen ist. Im Vordergrund steht die **Be-arbeitung von Informationen** zwecks Erstellen, Koordination und Verwertung der primären betrieblichen Leistungen (der Produkte). Der **Zuwachs an administrativen Tätigkeiten** umfaßt im einzelnen "vorbereitende, koordinierende, planende, steuernde, überwachende Funktionen in Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Logistik, Arbeitsvorbereitung und Programmierung, Produktionsplanung und -steuerung, Instandhaltung, Qualitätssicherung, Auftragsabwicklung, Vertrieb, Rechnungswesen", Personalentwicklung und -verwaltung, interne Revision, Controlling, Organisationsentwicklung, um nur die wichtigsten zu nennen (Armin Müller). Es ist davon auszugehen, daß sich die Veränderung der Kostenstrukturen auch in Zukunft fortsetzen wird.

Diese strukturellen Veränderungen sind nicht neu. Neu sind das abgeflachte Wachstum, die Stagnation der Märkte sowie der **Druck der "emerging markets"**. Solange die Unternehmungen auf stetiges Wachstum ausgerichtet waren, konnten sie die steigenden Kosten an ihre Kunden weitergeben. Wenn die Kunden mit den gelieferten Leistungen nicht zufrieden waren, gab es oft kaum eine andere Bezugsquelle. Wenn der Innovationsprozeß langsam war, haben die Kunden geduldig auf die neuen Produkte und Dienstleistungen gewartet. Aufgrund des stärkeren internationalen Wettbewerbdruckes in stagnierenden Industriezweigen hat sich das Umfeld für die chemischen Unternehmungen drastisch geändert, **die Kosten können nur teilweise oder überhaupt nicht mehr an die Abnehmer weitergegeben werden.**

Ein Phänomen - welches gerne übersehen wird und das ganz besonders **für die Schweizer Wirtschaft** zutrifft - ist, daß ein Volk von mehrheitlich freien Handwerkern, Kleinst- und gewerblichen Unternehmern (Bauern und Handwerkern) sich zu einem Volk von weitgehend abhängigen Angestellten gewandelt hat. Die Denk- und Handlungsweisen von Beamten und Angestellten sind fundamental anders als die von eigenständigen Kleingewerblern und mittelständisch orientierten Unternehmern. Dieser gesellschaftliche Strukturwandel verstärkt zusehends die oben aufgeführten Trends. Das unternehmerische Denken und Handeln ist abhanden gekommen.

Während in den fünfziger Jahren in der Bundesrepublik Deutschland noch 25 bis 35 % der **"Mit"-arbeiter in "Gemeinkostenbereichen"** beschäftigt waren, ist dieser Anteil inzwischen auf ca. 50 bis 55 % im Industriedurchschnitt angestiegen. Der Anteil der Gemeinkosten an der Wertschöpfung hat inzwischen ungefähr 80 % erreicht, während der Anteil der Fertigungslöhne in den Betrieben auf 20 % gesunken ist. In Japan, dem stärksten Konkurrenten auf den Exportmärkten, liegt der vergleichbare Anteil der Gemeinkosten an der Wertschöpfung 20 % tiefer, d. h. bei "nur" 60 %.

Ein großer Anteil der Strukturkosten (Fix- bzw. der Gemeinkosten) stellen Personalkosten dar, insbeson-

dere Gehälter und Gehaltsnebenkosten für Angestellte. Absolute Fixkosten sind die Stillstandskosten, die durch die Existenz des Betriebes entstehen ohne Rücksicht darauf, ob er produziert oder nicht: Kapitalkosten, insbesondere Abschreibungen und Zinsen.

Strukturkosten-Management (Fixkosten- bzw. Gemeinkosten-Management) ist umfassend als Gewinnschwellen-Management zu sehen, mit dessen Hilfe die Gewinnschwelle (Break-even) möglichst niedrig gehalten wird. Wir haben oben bereits darauf hingewiesen, daß die Infrastruktur, das Overhead-Package oder, wie Deyhle es nennt, das "Bemühpaket" nicht als bloßer Gemeinkostenverursacher gesehen werden darf, sondern vielmehr eine Basisbereitschaft gewährleistet und zukunftsorientiert eine Quelle von Wettbewerbsvorteilen darstellt. Im Mittelpunkt der Betrachtung geht es um die gesunde Optimierung des Unternehmens bzw. dessen Bereiche hinsichtlich der dazugehörenden Kosten-/Nutzenverhältnisse.

---

### C. INSTRUMENTARIEN ZUR SCHAFFUNG FLEXIBLERER STRUKTUREN

---

Vor dem Hintergrund eines international sich verhärtenden Konkurrenzkampfes, im Umfeld von lokalen und internationalen Krisen und dem Zusammenschluß von Nationen zu mächtigen Wirtschaftsblocken hat die chemische Industrie bereits in den 80er Jahren pragmatisch den steigenden Kosten gegengesteuert. So haben praktisch alle Schweizer Chemie-Großunternehmungen globale Mitarbeiter-Plafonierung, globale obere Limiten für die jährliche Budgeterstellung und/oder Vorgaben für Budgetreduktionen verordnet. Diesen **Druck von oben** haben die verschiedenen Geschäftsbereiche und funktionalen Organisationseinheiten individuell mit verschiedenen Aktionen proaktiv und methodisch beantwortet. Zu nennen sind vor allem die Anwendung der **"Zero-Base-Planung"**, die "Gemeinkosten-Wertanalyse-Verfahren" und die ersten Erprobungen der **"Prozeßkostenrechnungs-Methoden"**.

---

#### 1. Pragmatische Kostenbremse "von oben" / Personalstopp-Methode

---

Zu den pragmatischen Ansätzen der Strukturkosten-Begrenzung gehören u. a. die Begrenzung der Mitarbeiteranzahl nach Geschäfts- und Funktionsbereichen durch entsprechende Vorgaben des Managements und/oder globale restriktive Personal- und Kosten-Budgetvorgaben bzw. die Durchsetzung von Budgetkürzungen bei gleichzeitigem, strategischem Kurs auf weitere Expansion.

Als Konsequenz dieser Plafonierung bzw. restriktiven Planvorgaben erfolgt - oft auch unter dem Druck der vorgegebenen Rekrutierungsbegrenzungen - ein Verdrängen von administrativen Stellen zugunsten der Einstellung von "Professionals". Gleichzeitig werden administrative Stellen funktional aufgewertet. Vor allem weiblichen Arbeitskräften diverser Berufskategorien wurde z. B. in der schweizerischen chemischen Industrie die

| Personalabbau 1993 |        | Chemische Industrie weltweit           |        |
|--------------------|--------|--|--------|
| <b>USA :</b>       |        | <b>Deutschland:</b>                    |        |
| American Cyanamid  | 2 500  | BASF                                   | 4 000  |
| Baxter             | 350    | Bayer                                  | 3 600  |
| Du Pont            | 5 700  | Boehringer Ingelheim HQ                | 150    |
| Eastman Kodak      | 10 000 | Boehringer Mannheim                    | 1800   |
| Eli Lilly          | 2 000  | Schering                               | 150    |
| Johnson & Johnson  | 3 000  |  |        |
| Marion Merrell Dow | 1300   | Deutsche chemische Industrie insgesamt | 33 000 |
| Merck              | 2100   |  |        |
| Pfizer             | 3 000  |  |        |
| P+G                | 13 000 |  |        |
| Upjohn             | 1 500  |  |        |

GVB S 00017.01. - Roche Nachrichten 1993/10 4

Dienstleistung der Temporärmitarbeiter-Vermittlung bei Verminderung der Kosten **firmenintern zu organisieren**. Aus den oben geschilderten Kostengründen ist die Umwandlung von nicht beeinflussbaren Kosten in beeinflussbare aufmerksam zu verfolgen, da der formelle Abbau von "Köpfen" bzw. Gehaltskosten durch eine unkontrollierte Einstellung von Temporärpersonal, durch Berateraufwand oder verdeckte Dienstleistungen vom freien Markt den Abbau überkompensieren können (z. B. durch externen zusätzlichen Programmieraufwand, Manuskript Überarbeitungen, externe Dia-Produktion, Übersetzungen, externe Abpackung von Prüfmaterial u. a.).

Möglichkeit zu funktionaler Spezialisierung geboten (u. a. werden heute bei Roche teilweise von früheren Sekretärinnen in der Internationalen Klinischen Forschung Basel neu geschaffene Funktionen wahrgenommen: "Clinical Research Associates", "Clinical Project Coordinators", "Clinical Monitors").

Die starren europäischen Maßstäbe an Stellenanforderungen wurden schrittweise amerikanisiert. Dieser Prozeß wurde durch die vermehrte Rekrutierung von Anglo-Amerikanern beschleunigt. Parallel zu diesen Organisationsentwicklungs-Schritten wurde vor allem in der pharmazeutischen Industrie die funktionale Aufwertung der Arbeitsplätze durch Einführung von Standard Operating Procedures und entsprechenden internen und externen Aus- und Weiterbildungsprogrammen und systematisch geführten Qualifikationsgesprächen begleitet und abgesichert. Somit entstand auch intern neues Wettbewerbsdenken und entsprechendes Konkurrenzverhalten.

Ein verfügbarer Personalstopp bzw. Stellenabbau "von oben" bewirkt im Großbetrieb fast immer eine Zunahme der Beeinflussbarkeit der Strukturkosten. Personal wird teilzeitbeschäftigt oder "gemietet" - es findet eine Verschiebung in den Kostenarten statt. Zudem kann immer wieder festgestellt werden, daß Temporärstellen zu "permanentenTemporärstellen" werden. Flexibilität und Abbaubarkeit haben ihren Preis. Weil zugekaufte Kosten auch kurzfristig abbaubar sind und bei einem Beschäftigungsrückgang eher automatisch abnehmen, sind sie somit meist am teuersten (z. B. bei Ersatz von festen Personalstellen durch externe Berater). Personalstopp-Programme sind aus den genannten Gründen immer mit einem **Gesamt-Budget-Kosten-Plafond** zu koppeln. In die Gesamtbetrachtung kurzfristiger Personalstopp-Maßnahmen sind unbedingt auch die Risiken des Abflusses von hochwertigem Know-how einzurechnen. Mittelfristig können Kurzzeit-Optimierungen sehr teuer zu stehen kommen, denn jede zu starke Abhängigkeit hat ihren Preis.

Kapazitätsengpässe werden heute in der Regel über **temporäre Arbeitskräfte** abgedeckt. Die Vermittlung von Temporärmitarbeitern erfolgt vorerst in der Regel fast ausschließlich über spezialisierte Agenturen; aus Kostenoptimierungsgründen ist man bei Roche nun mehr und mehr dazu übergegangen, diese

Ein Gebot der Sorgfalt ist es, kurzfristig vorgesehene Personalstopp-Programme vor ihrer Implementierung immer auch auf die möglichen mittel- und langfristigen strategischen Folgen zu analysieren und zu beurteilen. (Vgl. auch D. Q. Mills)

**Die Verlagerungen von Arbeitsplätzen in die Märkte** (Kapazität) zählt allgemein in den westeuropäischen Hochlohnländern zu den Kostenbegrenzungs- bzw. Kostensenkungs-Maßnahmen und wird heute aktiv von fast allen chemischen Großunternehmen vorangetrieben. Auch dieser lokale Kapazitätsabbau muß global überwacht werden, da der Abbau von lokalen Direktkosten leicht zu neuen, verdeckten Zusatzkosten, zu Verschwendung führen kann. Eine Begleiterscheinung solcher Verlagerungen ist die mehr oder weniger gesteuerte Reduktion des Durchschnittsalters der Mitarbeiter (Kostenreduktion). In der Regel zielen Personalverlagerungsprogramme auf eine generelle Steigerung der Effizienz und Effektivität. Ein geschickt geführtes Personalkostenreduktionsprogramm sollte immer eine Steigerung der Gesamt-Produktivität des Unternehmens nach sich ziehen.

## 2. Zero-Base-Budgeting / ZBB

Zero-Base-Budgeting wurde Ende der sechziger Jahre in den USA bei Texas Instruments für den Bereich der strategischen und operativen Planung entwickelt. Im Jahre 1968 führte man dort ein System zur Beurteilung anstehender Programme und Maßnahmen zur Unterstützung der Budgetplanung für 1969 ein.

Das ZBB ist eine Analyse-, Entscheidungs- und Planungstechnik. Die Methodik wurde eingesetzt, um in einigen allgemeinen Ausgabenbereichen wie Gemein- und sonstigen Verwaltungskosten eine größere Transparenz zu verwirklichen, d. h. die Strukturkosten (fixen) zu senken. Mit dem ZBB sollten leichter bessere Entscheidungen über den Einsatz von Produktionsfaktoren getroffen werden. Die ermutigenden Erfolge in den Bereichen Personal- und Forschungsabteilung der ITT führten bereits im Folgejahr dazu, daß die Methodik bei der Erstellung des Budgets 1971 auf das gesamte Unternehmen übertragen wurde.

ZBB war eine Basis für weitere Versuche einer Konkretisierung und Quantifizierung des Nutzens eines jeden Programmes, einer jeden Funktion, soweit für die Realisierung finanzielle Mittel erstmals oder erneut bereitzustellen sind.

In der Deckungsbeitragsrechnung werden die fixen Kosten jährlich bei der Budgetierung in jeder Kostenstelle bei jeder Kostenart einzeln nach neuesten Überlegungen aus den geplanten Gesamtkosten ausgeschieden. Zugleich ist bei jeder Position zu überlegen, ob sie noch begründet ist. Dadurch entsteht die Gewähr, daß mindestens einmal pro Jahr jede Fixkostenposition überprüft wird. (Siehe R. Dreyfack / J. J. Seibel, "Zero-Base-Budgeting")



Der Grundgedanke einer umfassenden Neuplanung der Unternehmung, eines Geschäfts-, Funktionsbereiches oder einer bestimmten Kostenkategorie - z. B. Informatikprojekte, Forschungshonorare in Vergabe an Dritte in der Klinischen Forschung - erfordert eine vollständige Neubegründung sämtlicher Aktivitäten respektive aller Projekte im Hinblick auf die unternehmerischen bzw. Projektzielsetzungen, ohne daß auf die Budgets oder Ist-Kosten der Vorjahre Bezug genommen werden kann. Die Aktivitäten werden nicht automatisch weitergeführt, sondern strategisch und qualitativ überdacht sowie mengenmäßig neu geplant.

Das ZBB-Planungsverfahren mit Akzent auf der Kosten-Nutzen-Analyse hat in der Industrie und in der öffentlichen Verwaltung in USA, in Japan und Europa eine gewisse Verbreitung gefunden. Das ZBB-Führungsinstrument wird vereinzelt auch in der chemischen Industrie mit Erfolg angewandt.

In der pharmazeutischen Industrie wird dieses Verfahren heute mindestens in Teilbereichen mit Erfolg benutzt. **ZBB und die daraus abgeleiteten**

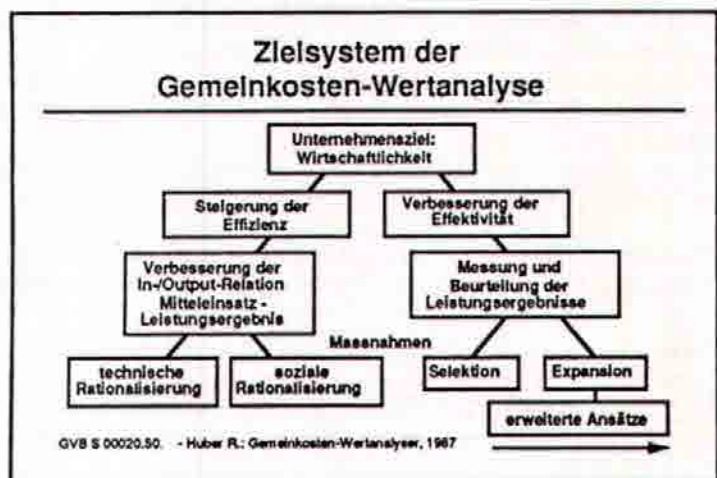
**Verfahren können als methodische Wegbereiter für das heute viel zitierte Activity Based Costing und die Prozeßkostenrechnung betrachtet werden.**

### 3. Gemeinkosten-Wertanalyse-Verfahren / GWA

"Weil die traditionelle Kosten- und Leistungsrechnung nicht in der Lage ist, eine optimale Ressourcenallokation sowie eine effektive Kostenkontrolle in den indirekten Leistungsbereichen zu gewährleisten" (Armin Müller), wird das Instrumentarium der Gemeinkosten-Wertanalyse zur Senkung der Gemeinkosten bzw. zur Steigerung der Produktivität in den Betrieben mit Erfolg eingesetzt. Die traditionelle Budgetierung im Struktur- bzw. sog. Fixkostenbereich orientiert sich in der Regel an Vergangenheitswerten, d. h. an den effektiven Kosten der Vorperiode. Dies führt zu einer Dominanz der alten Aufgabenstrukturen.

Mit dem GWA-Verfahren werden auch die bisherigen Gemeinkostenleistungen überprüft. Dabei ist es durchaus vertretbar, höhere Kosten in Kauf zu nehmen, wenn diese durch einen entsprechenden höheren Nutzen (Wertschöpfung) kompensiert werden. Durch kreatives Denken sind neue Wege zu finden, um über den Umsatzaufbau die Beschäftigungslücke auszufüllen und so die Strukturkosten (fixen) je Stück, je Leistungseinheit abzubauen.

Die GWA basiert auf dem Ansatz der Wertanalyse ("Value Analysis"), welche von Miles 1947 bei General Electric entwickelt wurde, um eine Senkung der Materialkosten ohne Verschlechterung der Produktqualität zu ermöglichen. Die Wertanalyse hat sich als Methode weiterentwickelt. Die GWA hat allgemein zum Ziel, das Verhältnis zwischen Kosten und Wert eines Objektes zu optimieren. Wesentlich



für die GWA ist, daß die Methodik nicht nur die Zielsetzung der Kostensenkung bei gleichbleibender Funktionserfüllung kennt, sondern auch eine Wertsteigerung durch Gewinnverbesserung bzw. Nutzenerhöhung anstrebt. (R. Buksch / P. Rost, "Einsatz der Wertanalyse zur Gestaltung erfolgreicher Produkte")

In der betrieblichen Praxis wird das Instrumentarium der GWA jedoch vorrangig in indirekten

Leistungsbereichen mit dem Ziel der Kostensenkung eingesetzt, durch Abbau nicht zielgerechter Leistungen (Effektivitätskriterium) und/oder durch rationellere Aufgabenerfüllung (Effizienz Kriterium). Die GWA ist somit vor allem ein Rationalisierungs-Verfahren.

Im deutschsprachigen Raum wurde die Methodik vor allem durch den Verein Deutscher Ingenieure (VDI) ausgebaut und 1973 in der DIN-Norm 69910 formalisiert. Das Verfahren ist auch unter den Namen "Overhead Value Analysis" (OVA - McKinsey), Verwaltungskostenanalyse (VKA), Funktionswertanalyse und anderen Bezeichnungen verbreitet worden.

Einer der wesentlichen Kritikpunkte der Verfahren des Zero-Base-Budgeting und der Gemeinkosten-Wertanalyse ist, daß diese mit einem relativ hohen Aufwand verbunden sind und daß es sich dabei um zeitlich begrenzte Aktionen handelt. Zudem ist bei beiden Methoden eine verursachungsgerechte Zuordnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger nicht gewährleistet.

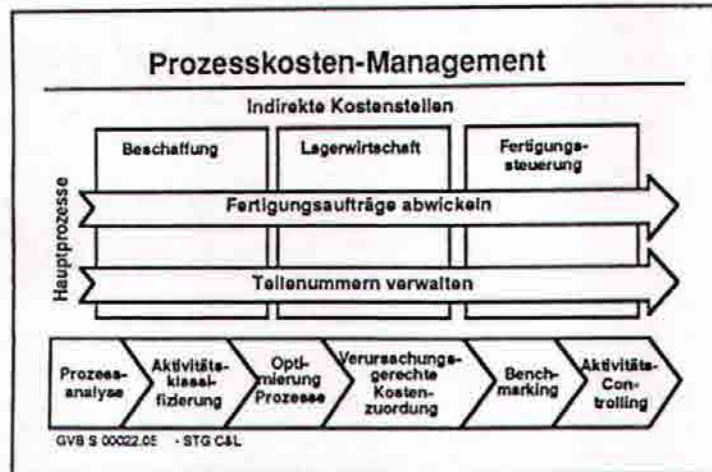
#### 4. Prozeßkostenrechnung / PKR

Seit ca. 1988 wird unter den Begriffen Activity-Based Costing, Activity-Based Management, Transaction Costing, Activity Accounting, Cost-Driver Accounting, Project-Driven Budgeting, Prozeßorientierte Kostenrechnung, Vorgangskostenrechnung eine Methodik in betriebswirtschaftlichen Fachzeitschriften vorgestellt, die die kostentreibenden Prozesse, welche die Gemeinkosten verursachen, unter Kontrolle bringen sollen. Die Zielsetzungen der PKR sind die Prozeßoptimierung (Ergebnisverbesserung durch optimierte Abläufe sowie Kostenreduktion) und das Erstellen einer transparenten und verursachungsgerechten Kostenrechnung. Die PKR versteht sich als Instrument des strategischen Kosten-Managements (vgl. R. Rohrer, STG-Coopers & Lybrand Consulting).

In diesen Verfahren wird das gesamte betriebliche Geschehen als eine Abfolge von Aktivitäten bzw.

verdichteten Prozessen (-Ketten) gesehen. Grundsätzlich dienen alle Aktivitäten eines Unternehmens dazu, die Produktion und den Vertrieb der Produkte und Dienstleistungen zu fördern. Der Aktivitätenverbrauch der einzelnen Produkte/Dienstleistungen ist zu messen und möglichst verursachungsgerecht auf die Kostenträger zu verrechnen. Dabei gilt es, eine Vielzahl von Einflußfaktoren auf die Gemeinkostenentwicklung auf die essentiellen zu reduzieren.

Dies wird erreicht über die Verdichtung der Teilprozesse in den Kostenstellen zu abteilungsübergreifenden Hauptprozessen: z. B. Produktideen erzeugen, Projekte abwickeln, Material beschaffen, Versuchsaufträge abwickeln, Versuchsvorschriften erstellen, Produktänderungen durchführen, Fertigungsaufträge abwickeln, Kunden betreuen (Wertschöpfungsketten).



Die Maßgrößen oder Prozeßmengen (Bezugsgrößen) dieser Hauptprozesse nennen wir Kostentreiber (Cost Drivers). Diese sind letztlich für das Kostenvolumen des indirekten Bereiches verantwortlich.

Die Zusammenfassung von Tätigkeiten zu Teilprozessen und Hauptprozessen ermöglicht ein funktionsorientiertes (nicht nur kostenstellenorientiertes) Projekt-Management und/oder Controlling. Die Vereinfachung bzw. die Konzentration auf das Wichtigste erfüllt ein Gebot der Wirtschaftlichkeit und der praktischen Durchführbarkeit der Prozeßrechnung.

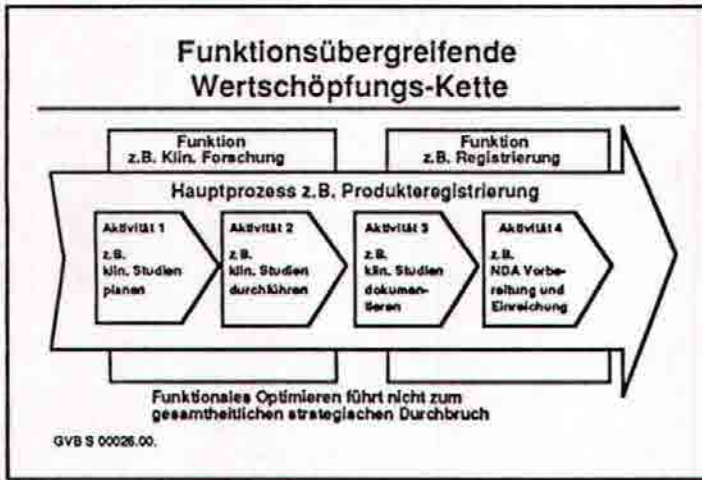
**Verfahrensschritte: Prozeß-KR**

---

- **Analyse der Tätigkeiten**
- **Klassifizierung von Prozessen**  
Teilprozesse  
Hauptprozesse
- **Bestimmung von Prozessmengen (Bezugsgrößen / Kostentreiber)**
- **Ermittlung von Prozesskostensätzen**

GVB S 00021.02

Das Auffinden von geeigneten Prozeßmengen / Bezugsgrößen für Hauptprozesse ist nicht immer problemlos. "Häufig lassen sich in der Praxis keine Kostentreiber bzw. Prozeßkostensätze finden, die sowohl dem jeweiligen Prozeß als auch dem betreffenden Kostenträger quasi als Einzelkosten zugeordnet werden können". In diesem Falle können diese Prozeßkosten, die in keinem direkten Zusammenhang zu Kostenträgern stehen, mit Hilfe von Schlüsselungsmethoden (Hilfsbezugsgrößen oder Kostenpool) auf die Kostenträger verrechnet werden.



in den U.S.A. propagierten Reengineering-Konzept gleichsetzen. Lean Management repräsentiert ein Bündel von Prinzipien und Maßnahmen zur effektiven und effizienten Planung, Gestaltung und Kontrolle des gesamten Wertschöpfungsnetzwerkes industrieller Güter und Dienstleistungen (vgl. M. Hammer / J. Champy, "Reengineering the Corporation"). Durch Optimierung des Wertschöpfungsnetzes, durch Integration der technischen und betriebswirtschaftlichen Funktionen und bewußtere Ausrichtung auf die Zuliefer- und Abnehmermärkte gelingt es dem Lean Unternehmen, Kosten zu minimieren, die Kapitalbindung zu reduzieren, die

Bei der Bildung von Prozeßkostensätzen geht es darum, die Inanspruchnahme der Leistungen in den indirekten Bereichen durch die Kostenträger in der Kalkulation zu berücksichtigen sowie Kennzahlen zu bilden, mit denen eine Kostenkontrolle auf Prozeßebene ermöglicht wird. In der prozeßorientierten Kostenrechnung können damit die Kosten einmal über die Bildung von Zuschlagssätzen, zum anderen mittels Prozeßkostensätzen auf die Kostenträger verrechnet werden. Im Falle einer größeren Zahl von Produktvarianten führt die prozeßorientierte Kalkulation zu erheblichen Kostendivergenzen, d. h. zu einer verursachungsgerechteren Gemeinkostenverrechnung.

Im Mittelpunkt der Prozeßkostenrechnung steht die Frage der Beherrschung der Gemeinkosten (Activity-Based Costing, Profitability Analysis). Die Prozeßkostenrechnung stellt eine besondere Art Gemeinkosten-Wertanalyse dar und unterstützt damit den Entscheidungsprozeß des Management (Cost Management). Die PKR schafft Transparenz in funktionalen Bereichen und garantiert gerechtere Kalkulationen; der Gemeinkostenbereich tritt in Konkurrenz zu Drittanbietern. Als leistungsorientiertes Verfahren (Performance Measurement) dient die Prozeßkostenrechnung zur Steuerung von funktionsüberschreitenden Geschäfts-Prozessen (Business Process Management: "Management von Wirkungsketten").

**D. LEAN MANAGEMENT - NEULAND INDUSTRIELLEN DENKENS**

Die oben dargestellten Methoden des Strukturkosten-Managements konzentrieren sich auf die indirekten Bereiche der Unternehmung, auf Kosten-Nutzen-Analysen bzw. auf den internen Unternehmens-Prozeß oder ausgewählte Segmente dieses Prozesses.

"Lean Management" geht einen radikalen Schritt weiter, ist eine radikal andere Sichtweise des bei uns üblichen Managements industrieller Prozesse; Lean Management ist Neuland industriellen Denkens, ist unternehmerisches Denken in Wirkungsnetzen.

Bis jetzt gibt es keine befriedigende Definition von Lean Management. Man kann es vielleicht am besten mit dem von Michael Hammer und James Champy

**What does Lean Management Mean ?**

- Abandoning long-established procedures and looking afresh at the work required to create a company's product or service and deliver value to the customer
- "Starting over"
- It isn't about patchwork fixes
- It doesn't mean tinkering with what already exists or making incremental changes that leave basic structures intact

GVB S 00029.01. - Hammer, 21

kundenorientierten Produkte schnell auf den Markt zu bringen, die Flexibilität zu erhöhen und so Gewinne zu maximieren.

**Reengineering (Lean Management)**

Reengineering is the fundamental rethinking and radical redesign of business processes to achieve dramatic improvements in critical, contemporary measures of performance, such as quality, productivity, speed, and cost

GVB S 00029.02. - vgl. Hammer, 32

Das Lean-Konzept wurde abgeleitet vom Begriff "Lean Production" (schlanke Produktion oder Magerproduktion). Das Konzept ist nach dem 2. Weltkrieg durch Eiji Toyoda und Taiichi Ohno bei der Toyota Motor Company in Japan schrittweise entwickelt worden. "Lean Management stellt das direkte Gegenkonzept zu dem auf Taylor und Henry Ford zurückgehenden hocharbeitsteiligen Massenproduktionskonzept dar und ist im Ansatz individual- bzw. kundenauftragsorientiert". (Pfeiffer / Weiss, "Lean Management")

Ohno und seine Mitarbeiter haben beim Studium tayloristisch-fordistischer Produktionssysteme im Westen deren fundamentale Widersprüche entdeckt. Für Ohno tendiert das traditionelle Industrie-System durch exzessive Arbeitsteilung und Fragmentierung

der industriellen Prozesse zu einer gigantischen Verschwendung, nämlich: Trägheit im System, ungenutzte Arbeitszeit, schlecht genutzter Raum, eine Überzahl von Arbeitskräften, exzessive Inventare, u. a. (J. P. Womack / D. T. Jones / D. Roos, "The Machine that Changed the World"). Diese Verschwendungen zeigen sich vor allem in den Strukturkosten-Bereichen (fixen Kosten).

Nach Hammer und Champy sind die heutigen Unternehmen "funktionale Silos", in denen die Menschen im Arbeitsprozeß, mit dem Blick nach innen, auf ihr funktionales Departement und nach oben auf den Vorgesetzten richten, niemand schaut nach außen auf den Markt. Die spezialisierten Unternehmensstrukturen und fragmentierten Prozesse sind teilnahmslos, reagieren nicht auf die Märkte. Wer ist wirklich verantwortlich, zuständig für neue Produkte, neue Dienstleistungen. Jedermann - die Forschung, das Marketing, die Finanz, die Produktion - alle sind involviert, aber niemand ist letztinstanzlich und hauptverantwortlich zuständig.

Japanische Unternehmen bleiben bei der Gesamtoptimierung ihrer internen Wertschöpfungskette nicht stehen, sondern greifen auch gezielt, intensiv und optimierend in die Zuliefer- bzw. Abnehmernetzwerke ein. In Reengineering-Prozessen ist die Beherrschung der Komplexität der Schnittstellen sowohl auf der Inputseite ('obere System-Grenze') als auch auf der Outputseite ('untere System-Grenze') des Unternehmens wesentlich. Bei angestrebten Veränderungen wird immer das gesamte, komplexe Wertschöpfungsnetz, über die betriebs-internen Prozesse hinaus, einbezogen.

In ausgereiften Wirtschaftssystemen nehmen Innovationen immer mehr den Charakter von strategisch ausgerichteten Systeminnovationen an. Die Wahrscheinlichkeit eines durchschlagenden Rationalisierungserfolgs hängt weitgehend davon ab, Zulieferanten und Marktteilnehmer dazu zu bewegen, die für die angestrebte Problemlösung notwendigen Teillösungen beizutragen. Die 'direkten' Zulieferer fungieren als 'Systemführer' für einzelne Komponenten bzw. Subsysteme eines komplexeren Produktes, z. B. Subsysteme der Forschung und Entwicklung. Das setzt wiederum voraus, sich volle Klarheit über die Netzwerkstrukturen und vor allem über die möglichen Teilnehmer zu verschaffen. Es ist also nicht damit getan, "Teamarbeit" und ein "Continuous Improvement-Programm" etwa in den Produktionsbereichen einzuführen bzw. eine Segmentierung in der Fertigung durchzuziehen. Die Umsetzung des Lean-Konzeptes geht weit darüber hinaus und kann nicht getrennt werden von der gezielten, strategischen Umgestaltung der Zuliefer- und Absatznetzwerke. Denken in Wirkungsnetzen und nicht in Wirkungsketten ist erforderlich.

Beispielsweise reagieren einzelne Gesellschaften der Pharmaindustrie auf die "konsumentengetriebenen" Veränderungen im Pharmamarkt bei gleichzeitiger Steigerung der F&E-Kosten unterschiedlich:

- einige werden nur Kosten reduzieren, um die Gewinnmargen zu halten;

- andere werden innovative Strategien anwenden. Ein spektakuläres Lean-Management-Konzept dafür ist die Übernahme eines hochentwickelten "Versandhauses" durch Merck & Co. in den USA für einen Betrag von rund 6 Mrd. Dollars. Diese Übernahme wird die Wettbewerbssituation im amerikanischen Pharmamarkt dramatisch verändern.

Unter Zugrundelegung einer radikalen Prozeßorientierung strebt man im Lean-Unternehmen die Gesamtoptimierung von Wertschöpfungsnetzwerken an, also einschließlich auch vom Input/Output-Umfeld. In mehrdimensionalem, verzweigtem Denken versucht man, Nebenwirkungen zu erkennen und versucht daraus Chancen zu machen.

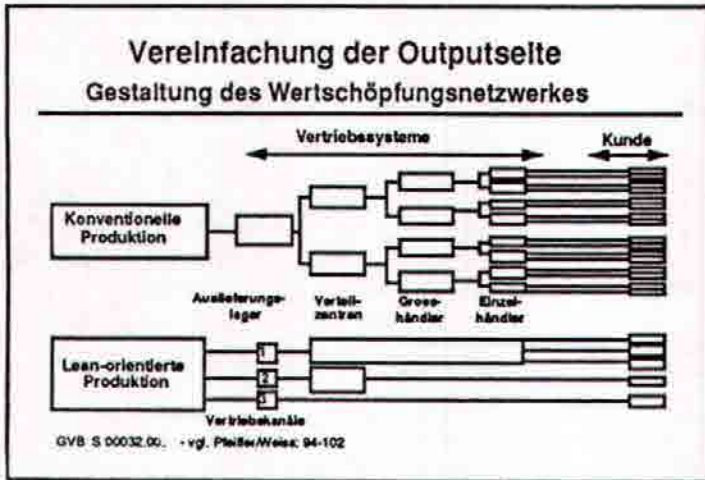
Auf halbem Wege bleibt der stehen, der die Führungs- und Verwaltungssysteme nicht nach denselben Lean-Prinzipien analysiert und umgestaltet. Dies gilt ganz besonders für große Unternehmen mit konzernartigen Strukturen, tief gestaffelten Hierarchieebenen und aufgeblähten Zentralbereichen bzw. Stabsfunktionen. Solche Strukturen sind faktisch oft Quellen für verdeckte Störungen und Friktionen, die nicht allein in Kosten ausgedrückt werden können, aber in hohen Opportunitätskosten negativ zu Buche schlagen ("lost opportunities").

Wesentlich für die Steuerung von Lean-Unternehmen ist der Vorrang der Kriterien auf der Sachebene vor denen der monetären Wertebene. Die Kriterien auf den Sachebenen sind eher meßbar, die der Wertebene hingegen unterliegen stark der Interpretation und sind daher manipulierbar. Erfahrungsgemäß zeigt sich, daß wenn die Sachebenen systemvernetzt, konsequent und mit der notwendigen Akribie in den Kernaktivitäten in Ordnung gebracht werden, die "guten Zahlen" der Wertebene nahezu zwangsläufig folgen, nämlich: tiefere Kosten, gute Erlöse, hohe Rentabilität und starkes Selbstfinanzierungspotential.

Lean Management stellt vorerst die fundamentale Frage nach dem Warum, dem Was, nach dem Kerngeschäft. Dann erst die Frage, Wie.

Lean Management ist radikal. Geht auf den Grund der Dinge - mißachtet bisherige Strukturen, bestehende Prozesse und findet neue Antworten, die Dinge zu tun. (Harrer: "Reengineering is about business reinvention - not business improvement, business enhancement, or business modification") Lean Management stellt fundamental das Unternehmen und betriebliche Abläufe in Frage und bricht klar und unmittelbar mit den ehemals gültigen Regeln. (Siehe Abbildung nächste Seite.)

Was sehr wichtig zu begreifen ist, beim Lean Management-Ansatz geht es nicht um marginale Verbesserungen - es geht vielmehr um Quanten-Sprünge, dramatische Veränderungen. Das ganzheitliche Denken und Handeln der Lean-Unternehmung zeichnet sich vor allem aus durch "vernetztes" Systemdenken, Permanenz und Konsequenz und Kundenorientierung. Dabei sind Permanenz und Konsequenz ohne Perfektion im Kleinen nicht denkbar.



Das unaufhörliche Streben nach Perfektion ist den Nicht-Lean-Unternehmungen weitgehend fremd. In den Nicht-Lean-Unternehmungen scheinen die Führungskräfte durch das ABC-Analyse-Denken verbildet zu sein. Nur die größten Brocken sind ihrer Aufmerksamkeit wert, sie übersehen, daß sich 1000 kleine Fehler wechselseitig u. U. verstärken und zu einem riesigen Probleberg multiplizieren.

Lean Management befaßt sich mit dem Gesamtwertschöpfungsnetzwerk der Unternehmung, dem Gesamt-Prozeß, befaßt sich also nicht mit Funktionsbereichen und Hauptabteilungen der Unternehmung. Daher ist Lean Management ein integrierter und systematischer Management-Ansatz und kann nicht gleichgesetzt werden mit: Restrukturierung, Reorganisation oder einem "Business Improvement" Programm.

### E. FREISETZEN NICHT BENÖTIGTER KAPAZITÄTEN UND HUMANVERMÖGEN

Die Optimierung der Kapazität ist ein Mittel zur Hebung der Wirtschaftlichkeit und eine Frage der Existenzsicherung. Wir haben verschiedene Wege zur Anpassung der Kapazitäten aufgezeigt, vom pragmatischen Personal-Stopp zum Lean Management Verfahren. Alle diese Methoden sind vielschichtig und je nach gegebener Unternehmenslage ist jede geeignet, auf Erfolg hinzusteuern.

Für den Strukturkosten-Manager ist der Prozeß wichtig, der zu den Erfolgen führt und vor allem die permanente Frage, wie man es noch besser machen kann, wie man weiter dazulernen kann. Das Lern- oder Erfahrungs-niveau ist für die Effizienz eines Prozesses sehr wichtig.

Wir wollen hier abschließend festhalten, daß für Nicht-Lean Unternehmungen selbst bei kompetentem methodischem Vorgehen die Verbesserungsprogramme mehrheitlich statisch, introvertiert und punktuell ausgerichtet sind. Sie sind nicht integriert, nicht vernetzt und vor allem auf "Erfolgsmeldung nach oben" ausgerichtet. Nachhaltige Dauerwirkungen können von solchen Aktionen der Kapazitäts-Optimierung kaum erwartet werden, da sie für die "Gruppe" nicht als echte, geteilte Erfolgserlebnisse erlebt werden, weil zu offen der Mangel letzter Konsequenz gespürt und durch mangelndes Ver-

trauen sichtbar wird. (Vgl. Tom Peters, *Thriving on Chaos*.)

Ein Großteil der westlichen Industrie nimmt noch immer die Perspektive von Taylor und Ford ein und übersieht damit jeweils die notwendige komplementäre Investition in Humanvermögen. Der Einsatz von teuren Betriebsmitteln rechnet sich erst dann wirklich, wenn die geistigen Potentiale der Mitarbeiter genutzt werden und diese Potentiale auch als (Human) Kapital verstanden werden, in das es zu investieren gilt.

Ein klar ausgerichtetes strategisches Konzept, unterstützt durch eine proaktive Philosophie der ständigen Verbesserung in kleinen und kleinsten Schritten (*social kaizen*), stellt sicher, daß die jeweiligen analytisch richtig erfaßten Probleme auch wirklich ehrlich angegangen und adrett gelöst werden. Wenn das Vertrauen der Mitarbeiter geweckt wird und es gelingt, ein Unternehmen als lernendes, offenes, anpassungsfähiges System zu organisieren, gewinnt man auf die Dauer nachhaltige Wettbewerbsvorteile.

Bei jeder Veränderung gilt es, sechs Faktoren gemeinsam und in kohärenter Weise im Auge zu behalten: Personal, Sachmittel, interne Organisation, Input und Output des Supersystems sowie Unternehmensklima (einschließlich die Beachtung kohärenter Verhaltens-Prinzipien). Falsche Signale "von oben" oder falsch gedeutete Signale durch die "Gruppe" können die besten Optimierungs-Konzepte und Strategien zu Fall bringen. (Vgl. Dan Ciampa, *"Reengineering with Caution"*.) Die Übertragung des Prinzips der Kundenorientierung auf die Art und Weise, wie die interne Kommunikation und Kooperation im Wertschöpfungsnetzwerk im Lean-Unternehmen zu sehen ist, ist eine logische Ergänzung zum Denken in Prozeßketten bzw. -netzen.

### LITERATURHINWEIS

- Apgar Mahlon, IV:** *Uncovering Your Hidden Occupancy Costs*, in: *Harvard Business Review*, May/June 1993, S. 124-136.
- Bestmann U.** (Hrsg.): *Kompendium der Betriebswirtschaftslehre*, Oldenbourg, München 1982
- Black H. A., Edwards J. D.** (Ed.): *The Managerial and Cost Accountant's Handbook*, Dow Jones-Irwin, Homewood 1979
- Bollmann P.:** *Strategie meßbar machen - Der Weg zu einem strategieorientierten Kostenrechnungssystem*, Verlag Industrielle Organisation, Zürich 1991
- Bucksch R., Rost P.:** Einsatz der Wertanalyse zur Gestaltung erfolgreicher Produkte, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 1985/4, S. 350-361
- Byrne J. A.:** *The Horizontal Corporation - It's about managing across, not up and down*, *Business Week*, 20 December 1993, S. 44 - 49
- Ciampa, Dan:** *Reengineering with Caution*, in: *Management Review*, The American Management Association Magazine, October 1993, S. 50
- Deyhle A.:** *Grenzkosten und Fixkosten - Produktkosten und Strukturkosten*, Referat, Gauting/München o. D.

**Deyhle A.:** Controller Praxis - Führung durch Ziele, Planung, Kontrolle, Bd. I & II, Management Service Verlag, Gauting/München 1982

**Dopuch N.; Birnberg J. G.:** Cost Accounting - Accounting Data for Managements Decisions, Harbrace Series, New York 1969

**Dreyfack R.; Seibel J. J.:** Zero Base Budgeting - Das Budget als Führungsinstrument in Wirtschaft und Verwaltung, Moderne Industrie, 2. Aufl., Zürich 1978

**Fallon W. K. (Ed.):** AMA Management Handbook. 2nd ed, American Management Associations, New York 1983

**Ferry J.:** The British Renaissance - How to Survive the Thrive despite any Recession, Heinemann, London 1993

**Glutz von Blotzheim A. B.:** Entwicklungstendenzen der japanischen Automobilindustrie - Eine Analyse der Wettbewerbsfähigkeit der japanischen Automobilindustrie auf der Grundlage von Veröffentlichungen, Besuchsberichten, Pressemitteilungen und Statistiken, Volkswagenwerk AG (FIP-Grundsatzfragen), Wolfsburg, Dezember 1977

**Glutz von Blotzheim A. B.:** Pragmatisches IS-Controlling - Erfahrungsbericht aus der Internationalen Klinischen Forschung der F. Hoffmann-La Roche Ltd, Basel; in: IM Die Fachzeitschrift für Information Management, München 1993, 2, 72 - 78

**Glutz von Blotzheim A. B. / McDonell J.:** Research Planning and Management - A Review of Planning and Control Requirements in Clinical Research, in: Clinical Trials Journal, Vol. 22, No. 2, 119 - 128, 1985

**Hahn D.; Taylor B.:** Strategische Unternehmensplanung - Stand und Entwicklungstendenzen, Physica, Würzburg/Wien 1980

**Hammer M.; Champy J.:** Reengineering the Corporation - A Manifesto for Business Revolution, Nicholas Brealey Publishing, London 1993

**Harrington H. J.:** Business Process Improvement - The Breakthrough Strategy for Total Quality, Productivity and Competitiveness. Mc Graw-Hill, New York 1991

**Hillebrand W.; Linden F. A.:** Die Jagd ist auf, in: Manager Magazin, 12/1993, S. 129 - 142

**Hinterhuber, H. H.:** Strategische Unternehmensführung, de Gruyter, 2. Auflage, Berlin/New York 1980

**Hochstrasser A.:** Kosten- und Investitionsrechnung für Betrieb und Marketing, Carl Hanser, München/Wien 1974

**Hoffmann-La Roche:** Activity-Based Management, Price Waterhouse, Basel (27/29 August 1991)

**Horváth P. (Hrsg.):** Target Costing - Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 1993

**Horváth P. (Hrsg.):** Prozeßkostenmanagement - Methodik, Implementierung, Erfahrungen. Vahlen, München 1991

**Jansen H. H.:** Lean Production in der mittelständischen Industrie, Springer, Berlin/Heidelberg/New York 1993

**Juran J. M.:** Managerial Breakthrough - A New Concept of the Manager's Job, Md Graw-Hill, New York/Toronto/London 1964

**Kilger W.:** Einführung in die Kostenrechnung, Westdeutscher Verlag, Opladen 1976

**Kitler M. E.:** Optimising the Economic Efficiency of Drug Studies, in: Pharmaco Economics 2(5): 371 - 387, Adis International Limited, 1992

**Meigs W. B.; Johnson Ch. E.; Meigs R. F.:** Accounting - The Basis for Business Decisions, ISE - McGraw-Hill Kogakusha, Tokyo 1977

**Mellerowicz K.:** Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, de Gruyter, Berlin 1958/60

**Mills, D. Q.:** The New Competitors - A Report on American Managers from D. Quinn Mills of the Harvard Business School, John Wiley & Sons, New York 1950

**Müller A.:** Gemeinkosten Management - Vorteile der Prozeßkostenrechnung, Gabler, Wiesbaden 1992

**Müller R.; Rupper P. (Hrsg.):** Lean Management in der Praxis - Beiträge zur Gestaltung einer schlanken Unternehmung, Industrielle Organisation, München/St. Gallen 1993

**Ogger G.:** Nieten in Nadelstreifen - Deutschlands Manager im Zwielicht, Droemer Knaur, München 1992

**Pfeiffer W.; Weiss E.:** Lean Management - Grundlagen der Führung und Organisation industrieller Unternehmen, Erich Schmidt, Berlin 1992

**Peters T.:** Thriving on Chaos - Handbook for a Management Revolution, Pan Books/Macmillan, London 1989

**Peters T.:** Liberation Management - Necessary Disorganization for the Nanosecond Nineties, Macmillan, London 1992

**Peters T. J.; Waterman R. H.:** In Search of Excellence - Lessons from America's Best-Run Companies, Warner Books, New York 1982

**Wäscher D.:** Gemeinkosten-Management im Material- und Logistik-Bereich, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 3/1987, 297 - 315

**Roever M.:** Gemeinkosten-Wertanalyse - Erfolgreiche Antwort auf die Gemeinkosten-Problematik, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 6/1980, 686 - 690

**Rohrer R.; Oswald E.; Stammbach W.:** Transparenz und Effizienz mit Activity Based Management, Seminar STG-Coopers & Lybrand, Zürich, 9. Juni 1993

**Schwarzer U.:** Die Zwangspause, in: Manager Magazin, 12/1993, S. 142 - 145

**Schweitzer M.; Hettich G. O.; Küpper H.-U.:** Systeme der Kostenrechnung, Verlag Moderne Industrie, München 1975

**Stadler K.:** Innovative Unternehmungspolitik - Die Gestaltung und optimale Anwendung der Unternehmungspolitik zur Bewältigung von Veränderung und Unsicherheit, Bd. 2, St. Galler Dissertation, Rüegger, Diessenhofen 1978

**Suzaki K.:** Modernes Management im Produktionsbetrieb - Strategien, Techniken, Fallbeispiele. Hanser, München/Wien 1986

**Vester F.:** Neuland des Denkens - Vom technokratischen zum kybernetischen Zeitalter, Deutsche Verlags-Anstalt, Stuttgart 1980

**Vester F.:** Unsere Welt - ein vernetztes System, Klett-Cotta, Stuttgart 1978

**Wöhe G.:** Das betriebliche Rechnungswesen, Vahlen, München 1990

**Womack J. P.; Jones D. T.; Roos D.:** The Machine that Changed the World - The Story of Lean Production, Harper Perennial, New York 1991. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau

|    |    |    |   |   |   |
|----|----|----|---|---|---|
| 24 | 31 | 32 | G | F | S |
|----|----|----|---|---|---|



# MAKE-OR-BUY - DIE KOSTEN RICHTIG RECHNEN !

von Dr. Oliver Fröhling, Dortmund



*Dr. Oliver Fröhling ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Controlling und Unternehmensrechnung, Otto-Hahn-Str. 6a, 44227 Dortmund, und Projektleiter bei der Controlling Innovations Center (CIC) GmbH, Emil-Figge-Str. 86, 44227 Dortmund.*

## 1. EINLEITUNG

Die Controlling- und Planungsabteilungen in zahlreichen Unternehmen beschäftigen sich, inspiriert und vielleicht auch irritiert durch eine Paradigmenwelle, die mit der Vorsilbe "Lean" in die Geschäftsführungsetagen hereinschwappt, mit der Suche nach der optimalen Fertigungstiefe (vgl. auch Ihde, 1988), die idealerweise so aussehen sollte, daß den Zulieferern die Aufgaben und den Abnehmern die Erträge zugewiesen werden (selbstverständlich nur aus Sicht der endmontierten Hersteller) ! Spaß beiseite, die Reduzierung des betriebsinternen Leistungsspektrums auf die Kernbereiche durch einen systematischen Fremdbezug bzw. ein Outsourcing von bislang selbst erstellten Produktkomponenten (Teile und Komponenten) oder Prozessen (z. B. Dienstleistungen) steht im Mittelpunkt der strategischen Überlegungen. Make-or-Buy hat als Thema also Hochkonjunktur! Dabei gilt es, zahlreiche Aspekte zu berücksichtigen: Bezüglich der qualitativen Dimension stehen vielfältige Sach- (z. B. Entwicklungsqualität, Liefersicherheit, Innovationsfähigkeit) und Sozialziele (z. B. Ökologieverträglichkeit) im Vordergrund des Entscheidungsprozesses (vgl. Hahn/Hungenberg/Kaufmann, 1994, S. 76). Aus quantitativer Sicht gilt es, die Kostenwirkungen von Make-or-Buy-Alternativen in allen ihren Facetten einzufangen (als Standardwerk vgl. immer noch Männel, 1981). Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich mit der Ermittlung problembezogener Make-or-Buy-Kosten im Rahmen eines Fallbeispiels.

## 2. BESTIMMEN SIE DEN BEZUGSRAHMEN DER MAKE-OR-BUY-ENTSCHEIDUNG!

Zur Verdeutlichung der bei einer Make-or-Buy-Entscheidung (MoB) zu berücksichtigenden kosten- und leistungswirtschaftlichen Aspekte wollen wir diese durch ein sukzessiv aufgebautes Fallbeispiel konkretisieren (modifiziert und erweitert nach Reichmann, 1994). Dabei steht die Aufgabe der Eigenfertigung eines bestimmten Objektes zugunsten des zukünftigen Fremdbezugs im Vordergrund. Es handelt sich also um eine Outsourcing-Option (Outside Resourcing).

### 1. Legen Sie zunächst die relevanten MoB-Entscheidungsobjekte nach Maßgabe der unternehmens- und/oder geschäftsfeldspezifischen Strategien fest!

Die Identifizierung eines Objektes, für das ein Übergang vom Fremdbezug zur Eigenfertigung (oder umgekehrt) erwogen wird, erfordert die Berücksichtigung zahlreicher qualitativer und quantitativer Aspekte. Die folgende Abbildung 1 zeigt ausgewählte Fragen, die bei der Überprüfung der Eigenfertigung herangezogen werden sollten (vgl. Reichmann, 1994, S. 36).

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |   |   |
|-----------------------------|----|----|---|---|---|
| 24                          | 31 | 33 | G | T | L |

- Haben die betrachteten Leistungen an wettbewerbspolitischer Bedeutung verloren?
- Müssen verfügbare Eigenfertigungsanlagen erneuert werden?
- Steht die Verlängerung von zur Eigenerstellung notwendigen Verträgen an?
- Ist der Bedarf an den Gütern oder Dienstleistungen, in die die betrachtete Leistung einfließt, nachhaltig rückläufig?
- Steigen die Kosten in den Eigenfertigungs-Kostenstellen spürbar an?
- Bieten sich neue kostengünstigere Lieferanten für die betrachtete Leistung an oder zeichnet sich eine Verringerung des Preisniveaus bestehender Lieferanten ab?
- Steht ein unternehmenspolitisch bedingter Budgetschnitt in den relevanten Leistungsbereichen an?

Abb. 1: Checkfragen zur Überprüfung der Eigenfertigung eines bestimmten Objektes

**2. Definieren Sie die zeitlichen Parameter der MoB-Entscheidung im Planungskontext !**

MoB-Entscheidungen sind stets in ihrem konkreten zeitlichen Kontext zu sehen. Je nach Art und Spezifität des MoB-Objektes sowie unter Berücksichtigung der unternehmensinternen Strukturen kann sich die Entscheidung für einen Fremdbezug auf einen sehr kurzen Zeitraum (z. B. periodischer oder gar auftragsbezogener Zukauf eines bestimmten Einzelteils) oder vergleichsweise langen Zeitraum (z. B. Fremdbezug einer speziellen, noch zu entwickelnden Komponente, die über mehrere Jahre in einem Modell Verwendung finden soll) beziehen. Je länger die mögliche Dauer des Outsourcing ist, desto unsicherer und spekulativer wird die Datengrundlage. Zur Erstellung pragmatischer Planungsrechnungen wird man daher ein zeitliches Limit vorsehen, ab dem eine erneute Überprüfung der objektbezogenen gewählten Option - Eigenfertigung oder Fremdbezug - stattfindet. Diesem Limit wird durch die Vorgabe eines Planungszeitraumes entsprochen. Der Planungszeitraum stellt dabei den zeitlichen Bezugsrahmen für die zu erarbeitenden MoB-Kostenanalysen dar (vgl. Abb. 2).

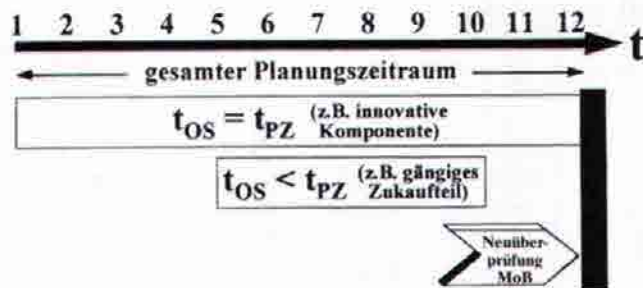


Abb. 2: Der Planungszeitraum determiniert die mögliche Outsourcingdauer!

Bei einem fixierten Ende des Planungszeitraumes (z. B. Dezember 1996) wirkt der Kalkulationszeitpunkt als restriktives Element, wenn in den Vorperioden keine konkrete MoB-Entscheidung gefällt wurde. Zum einen verringert sich schrittweise die mögliche Outsourcingdauer; zum anderen verändert sich das Volumen der einsparfähigen Kosten infolge eines Verzichts auf Eigenfertigung. Wir werden diese Aspekte noch genauer ansprechen.

**3. Identifizieren Sie die MoB-relevanten Strukturobjekte und deren Verknüpfungen im Unternehmen!**

Nach Festlegung des MoB-Objektes ist zu bestimmen, welche direkten und indirekten Leistungsbereiche und -prozesse zur Erstellung im weiteren Sinne beitragen. Es sind also die leistungserbringenden Kostenstellen innerhalb des Unternehmens zu identifizieren. Für unser Beispiel mögen folgende Kostenstellen relevant sein (vgl. Abb. 3).

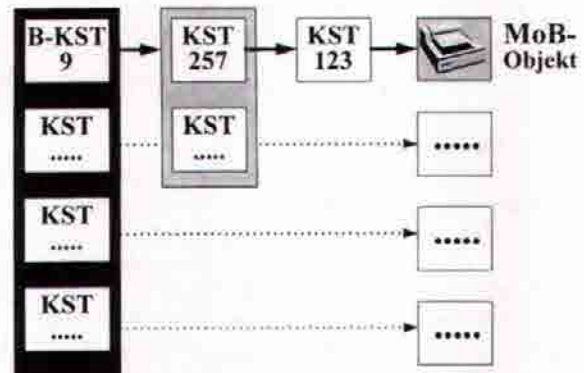


Abb. 3: Primär durch das MoB-Objekt beanspruchte Kostenstellenleistungen

**4. Bauen Sie eine differenzierte Make-Kostengrundrechnung auf!**

Eine differenzierte Analyse der Eigenfertigungskosten des MoB-Objektes ist Grundvoraussetzung für die Erarbeitung von entscheidungsbezogenen Kostenvergleichskalkülen. Entsprechend ist auf Basis der Daten der Plankalkulation eine Make-Kostengrundrechnung zu erstellen (vgl. Abb. 4).

Der Aufbau einer MoB-adäquaten Grundrechnung verlangt methodisch zweierlei: Zum einen sind die Eigenfertigungskosten kostenstellenspezifisch darzustellen. Zur - im ersten Schritt - Vermeidung einer unnötigen Verkomplizierung der Darstellung empfiehlt sich zugleich eine kostenartenbezogene Verdichtung. Hier können DV-gestützte Kostenberichtssystemlösungen, z. B. auf der Basis von Tabellenkalkulationssystemen bzw. marktgängigen

| MAKE-KOSTENGRUNDRECHNUNG                             |  |                |
|--|--|----------------|
| MoB-Entscheidungsoption:                             | Fremdbezug bzw. Buy (Outsourcing)        |                |
| MoB-Entscheidungsobjekt:                             | O-516 (UG-interne Teilenummer: 07851024) |                |
| Planbedarfsmenge:                                    | 15.000 Stück/Jahr                        |                |
| Buy-Planungszeitraum:                                | 2 Jahre                                  |                |
| Kostenpositionen                                     | Kosten/Jahr                              | Ø Kosten/Stück |
| Variable Kosten (primär Materialkosten)              | 97.500,- DM                              | 6,50 DM        |
| Erzeugnisfixe Kosten der KST 123 (⇒ O-516)           | 191.250,- DM                             | 12,75 DM       |
| davon:   |  |                |
| - jeden Monat abbaufähig                             | 26.250,- DM                              | 1,75 DM        |
| - alle 6 Monate abbaufähig                           | 45.000,- DM                              | 3,- DM         |
| - jedes Jahr abbaufähig                              | 45.000,- DM                              | 3,- DM         |
| - nicht abbaufähig (im Planungszeitraum)             | 75.000,- DM                              | 5,- DM         |
| Σ abbaufähige erzeugnisfixe Kosten                   | 116.250,- DM                             | 7,75 DM        |
| Erzeugnisgruppenfixe Kosten der KST 257 (⇒ O-516)    | 315.000,- DM                             | 21,- DM        |
| davon:   |  |                |
| - jeden Monat abbaufähig                             | 0,- DM                                   | 0,- DM         |
| - alle 6 Monate abbaufähig                           | 127.500,- DM                             | 8,50 DM        |
| - jedes Jahr abbaufähig                              | 105.000,- DM                             | 7,- DM         |
| - nicht abbaufähig (im Planungszeitraum)             | 82.500,- DM                              | 5,50 DM        |
| Σ abbaufähige erzeugnisgruppenfixe Kosten            | 232.500,- DM                             | 15,50 DM       |
| Unternehmensfixe Kosten der Bereichs-KST 9 (⇒ O-516) | 420.000,- DM                             | 28,- DM        |
| davon:   |  |                |
| - jeden Monat abbaufähig                             | 0,- DM                                   | 0,- DM         |
| - alle 6 Monate abbaufähig                           | 180.000,- DM                             | 12,- DM        |
| - jedes Jahr abbaufähig                              | 150.000,- DM                             | 10,- DM        |
| - nicht abbaufähig (im Planungszeitraum)             | 90.000,- DM                              | 6,- DM         |
| Σ abbaufähige unternehmensfixe Kosten                | 330.000,- DM                             | 22,- DM        |
| Σ variable und abbaufähige fixe Kosten               | 776.250,- DM                             | 51,75 DM       |
| Σ gesamte Kosten                                     | 1.023.750,- DM                           | 68,25 DM       |

Abb. 4: Eigenfertigungskosten eines MoB-Teiles pro Jahr und Stück (Durchschnittsbetrachtung)

Berichtssystemen (z. B. Kostenplanungssysteme und Decision Support Systems), wertvolle Unterstützung liefern. Zum anderen sind die Fixkosteninformationen dynamisch, d. h. im Hinblick auf ihre (periodenbezogene) Beeinflussbarkeit darzustellen. Dies verlangt, daß im Rahmen der gebräuchlichen Kostenrechnung, d. h. auf der Ebene der Standardauswertungen, bzw. im Rahmen eines eigenständigen Fixkostenmanagements (vgl. Oecking, 1993), welches die traditionelle Kostenrechnung um Spezialauswertungen ergänzt, entsprechende Kostenabbauinformationen vorgehalten werden. Erst auf dieser methodischen Grundlage lassen sich MoB-Kostenanalysen problemgerecht erstellen.

### 3. BESTIMMEN SIE DIE ENTSCHEIDUNGSRELEVANTEN MOB-(STÜCK-)KOSTEN!

Die Ermittlung der entscheidungsrelevanten Kosten der Eigenfertigung  $k_{EF}$  als Vergleichsmaßstab zu den Fremdbezugskosten  $p_{FB}$  erfordert ein sauberes Durchdenken der möglichen kostenpolitischen Konsequenzen. Betrachten wir zunächst die "klassischen" Entscheidungskriterien:

#### Fall 1: Das klassische MoB-Kostenvergleichskalkül ist planungszeitraumorientiert!

Als Standardfall der MoB-Entscheidung werden unternehmensintern gegebene und unveränderliche Kapazitäten unterstellt, d. h. die Kürze des Planungszeitraumes erlaubt keine Anpassung der fixen Kapazitätskosten. In diesem Falle werden als entscheidungsrelevante Kosten die **variablen Selbst- bzw. Herstellkosten** vorgeschlagen (vgl. Kilger, 1974, S. 714). Es ergibt sich das

#### Kriterium I:

$$k_{EF} = k_V = 6,50 \text{ DM,}$$

d.h. "Buy" ist dann vorteilhaft, wenn gilt:

$$p_{FB} < 6,50 \text{ DM}$$

Branchenbezogen können die entscheidungsrelevanten Kosten sogar **gegen Null** gehen, wenn man z. B. an mehrjährige Lieferverträge in der Automobilindustrie denkt (z. B. Modelllebenszyklusverträge). Dabei handelt es sich um Materialbeschaffungsverträge, bei denen das (einheitenüber-

greifende) Entgelt fixiert ist und lediglich der Zugriff auf das Beschaffungsgut volumenmäßig variabel ist. Wir unterstellen beispielhaft, daß im Rahmen einer MoB-Entscheidung überprüft wird, ob die Bestückung von Leiterplatten (Boards), die in Personal Computern Verwendung finden, nicht extern vergeben werden kann. Auf der Ebene der variablen Materialeinzelkosten könnten dann die Kosten für konventionelle Bauteile und sonstige elektrische und nicht-elektrische Bauteile (z. B. Konnektoren, Kühl-elemente etc.) potentiell eingespart werden. Wurden allerdings für diese Bauteile längerfristige Zulieferverträge abgeschlossen, so fallen diese Kosten nicht automatisch weg. Zu berücksichtigen ist ferner, daß bereits fakturierte und auf Lager liegende Rohstoffe und Teile die einsparfähigen variablen Kosten mindern. Um den stückbezogenen Effekt zu berechnen, ist es erforderlich, die entsprechend "gebundenen", ursprünglich variablen Kosten auf die Plan- bzw. Prognosemenge der zukünftig fremd zu beschaffenden Objekte zu beziehen. Den damit angesprochenen **Aspekt der Folgekosten** werden wir weiter unten diskutieren.

Löst man die Prämisse gegebener Kapazitäten auf und unterstellt einen Planungszeitraum, der lang genug ist, um alle mit der Eigenfertigung beschäftigten Kostenpotentiale anzupassen, d. h. konkret: abzubauen, so stellen die **vollen Selbst- bzw. Herstellkosten** die entscheidungsrelevanten Eigenfertigungskosten dar. Dabei muß aber die Zurechenbarkeit der i. d. R. produktfernen bzw. -neutralen Selbstkostenelemente (insbesondere fixe Gemeinkosten) auf das betrachtete Objekt sichergestellt werden. Gerade hier liefert die **Prozeßkostenrechnung** gute Dienste zur Ermittlung der vollen Stückselbstkosten. Entsprechend lautet das

**Kriterium 2:**

$$k_{EF} = k_G = 68,25 \text{ DM,}$$

d.h. "Buy" ist dann vorteilhaft, wenn gilt:

$$p_{FB} < 68,25 \text{ DM}$$

Nun handelt es sich in beiden Fällen aber um die kostenwirtschaftliche Bewertung von "**Kapazitäts-extrema**", was an der alleinigen Betrachtung des Planungszeitraumes liegt. Die beiden dargestellten Entscheidungskriterien sind (zunächst) nur dann richtig, wenn der Zeitraum, für den ein Fremdbezug angedacht wird, kürzer ist als die kürzeste Restbindungsdauer eines Potentialfaktors, der an der bisherigen Erstellung des MoB-Objektes beteiligt ist (Kriterium 1) bzw. länger ist als die längste Restbindungsdauer eines entsprechenden Potentialfaktors (Kriterium 2). Im Fallbeispiel ist z. B. in den Kostenstellen 123 und 257 sowie der Bereichskostestelle 9 der Abbau von Fixkostenpotentialen mit einer Gesamtbindungsdauer von einem Monat (am Periodenanfang gleich der Restbindungsdauer) in einer Höhe von 1,75 DM möglich. Die variablen Kosten sind also nur dann entscheidungsrelevant, wenn der Zeitraum des Fremdbezugs - und damit zugleich der Zeitraum der unternehmensinternen **Stillegung der Produktion** - einen Monat nicht überschreitet. Man erkennt andererseits, daß in den-

selben Kostenstellen auch Fixkostenpotentiale existieren, deren Abbau erst überjährig möglich ist. Hier greift als Restriktion die Länge des Planungszeitraumes. Überschreitet die zeitliche Bindung eines Potentialfaktors  $t_{BZ}$  den Planungszeitraum  $t_{PZ}$  (d. h.:  $t_{PZ} < t_{BZ}$ ), so können niemals die vollen Stückkosten entscheidungsrelevant sein. Somit dürften in den meisten Fällen die entscheidungsrelevanten Kosten zwischen den kurzfristig variablen und den langfristig anpaßbaren, gesamten Stückkosten liegen. Es ergibt sich als

**Kriterium 3:**

$$k_{EF} = k_V + k_{Fa} \text{ (bzw. } k_G - k_{Fna}) = 51,75 \text{ DM,}$$

d.h. "Buy" ist dann vorteilhaft, wenn gilt:

$$p_{FB} < 51,75 \text{ DM}$$

Die vergleichsrelevanten Eigenfertigungskosten i. S. d. potentiellen Kostenersparnis setzen sich also zusammen aus den variablen Stückkosten <sup>1)</sup> und den abbaufähigen fixen Stückkosten  $k_{Fa}$ , was der Preisuntergrenze bei veränderlichen Potentialfaktoren entspricht (sog.  $PUG_{ij}$ ). Einen anderen, retrograden Ermittlungsweg zeigt Hornung (1994) auf: Im Sinne einer stückneutralen MoB-Differenzrechnung berechnet er zunächst den aus einem Fremdbezug resultierenden Kostenvorteil, indem er von den vollen Eigenfertigungskosten ( $K_G$ ) die Fremdbezugskosten subtrahiert ( $p_{FB} \cdot x_{FB}$ ). Vom verbleibenden Betrag werden die nicht-abbaufähigen, remanenten Kosten ( $K_{Fna}$ ) abgezogen. Dabei handelt es sich z. B. um Gebäudekosten, Umlagekosten der Unternehmensleitung/Zentrale und Leitungskosten der Zentralbereiche wie Personal, Rechnungswesen/Controlling und Datenverarbeitung. Ggf. sind auch kalkulatorische Zinsen auf Sonderabschreibungen des Anlagevermögens, Abwertungen der Vorräte und Sozialplanaufwendungen zu berücksichtigen.

Die Höhe der realen Kostenersparnis hängt nun von mehreren Faktoren ab, die in ein modernes MoB-Vergleichskalkül einfließen müssen:

- ✓ **Der Zeitpunkt der MoB-Entscheidungsfindung** (Kalkulationszeitpunkt) im Planungszeitraum. Dieser determiniert
- ✓ **die Länge des potentiellen Fremdbezugszeitraumes** und damit die Länge des Zeitraumes der Produktionsstillegung für das betrachtete MoB-Objekt. Letztere verursacht i. d. R.
- ✓ **Folgekosten**, die sich aus leistungsprozeßbezogenen (z. B. Instandhaltungs- und Lagerkosten für Maschinen) und potentialfaktorbezogenen Kostenelementen (z. B. Abfindungszahlungen für freigesetzte Mitarbeiter oder Abstandszahlungen für gekündigte Miet- oder Leasingverträge) zusammensetzen. Zu berücksichtigen sind ferner potentielle

<sup>1)</sup> Sprechweise Controller Akademie 94: "...aus den Produktkosten und den abbaufähigen Strukturkosten in der Stückkalkulation" (Red.)

✓ **Vorlaufkosten**, bei denen es sich um Aufwendungen handelt, die vom Abnehmer zur Herstellung der Betriebsbereitschaft oder zur Sicherstellung der Leistungsprozeßqualität beim Zulieferer (Fremdbezugsquelle) zu leisten sind (z. B. abnehmerseitige Durchführung von Qualitäts-schulungen und -Audits).

**Fall 2: Das moderne MoB-Kostenvergleichskalkül ist planungs- und fremdbezugszeitraumorientiert und berücksichtigt Vorlauf- und Folgekosten des Fremdbezugs!**

Wir haben bereits darauf hingewiesen, daß die Länge des Planungszeitraumes und die Länge des Outsourcing in einer dependenten Beziehung zueinander stehen. Während die Länge des Planungszeitraumes insbesondere das Volumen der abbau-fähigen Fixkosten determiniert, wird durch die Länge des Outsourcing die Höhe der stückbezogenen (einmaligen) Stilllegungskosten bestimmt. Eine weitere Einflußgröße ist der Kalkulationszeitpunkt, der den Aufbau einer **rollierenden Rechnung** erfordert.

Berücksichtigen wir zunächst Stilllegungskosten in Höhe von 255.000,- DM, so mindern diese den Betrag an einsparfähigen Kosten, d. h. sie sind von diesem zu subtrahieren. Um zu stückbezogenen Kosten zu kommen, sind die Stilllegungskosten durch das gesamte Mengenvolumen des Outsourcingzeitraumes zu dividieren. Unterstellen wir einen linear über die Monate verteilten Jahresbedarf von 15.000 Stück, so ergeben sich folgende stückbezogene Stilllegungskosten (vgl. Abb. 5):

| Outsourcing für ... | Outsourcingvolumen | Stilllegungskosten/Stück |
|---------------------|--------------------|--------------------------|
| 1 Monat             | 1.250 Stück        | 204,- DM                 |
| 6 Monate            | 7.500 Stück        | 34,- DM                  |
| 2 Jahre             | 30.000 Stück       | 8,50 DM                  |

**Kriterium 4:**

$$k_{EF} = k_V + k_{Fa} - k_{St} = 43,25 \text{ DM,}$$

d.h. "Buy" ist dann vorteilhaft, wenn gilt:

$$p_{FB} < 43,25 \text{ DM}$$

Abb. 5: Stilllegungsstückkosten bei alternativen Outsourcingvolumina

Unterstellen wir nun einen Planungszeitraum von 2 Jahren und ein Outsourcingvolumen in Höhe von 30.000 Teilen, so ergibt sich Kriterium 4.

Es wird deutlich, daß die Höhe der Stilllegungskosten durch (gegenläufige) Zeit- und Mengeneffekte beeinflußt wird. Je kürzer der Zeitraum ist, für den ein Outsourcing vorgesehen ist, desto höher sind die stückbezogenen Stilllegungskosten und desto geringer wird zugleich das Volumen an einsparfähigen Kosten (Fixkostenbindung). Die Entscheidung für eine kostenwirtschaftlich optimale Stilllegungsdauer erfordert daher eine **Periodenrechnung**, die beispielhaft in der folgenden Abbildung 6 dargestellt ist. Als Kalkulationszeitpunkt unterstellen wir dabei die Periode  $t = 0$  (Vorlaufperiode des Planungszeitraumes). Wir unterstellen weiterhin, daß eine Outsourcingentscheidung für einen Zeitraum beginnend mit  $t = 1$  zugrundeliegt. Dies bedeutet, daß bei einem Outsourcing von einem Monat nur in  $t = 1$  fremd-

bezogen wird, bei einem Outsourcing von 12 Monaten dagegen während der Zeitspanne von  $t = 1$  bis  $T = 12$ .

In der Abbildung 6 (siehe nächste Seite) erkennt man, daß ein Outsourcing in den Perioden 1 bis 5 nicht empfehlenswert bzw. wirtschaftlich sogar sinnlos ist, da die einsparfähigen Eigenfertigungsstückkosten aufgrund der Ausprägungen der jeweiligen stückbezogenen Stilllegungskosten negativ sind. Es ist darauf hinzuweisen, daß die periodenbezogene Höhe der einsparfähigen Kosten insbesondere von den Bindungsdauern und damit den möglichen Abbauterminen der fixen Kosten abhängt. Analog der Break-Even-Point-Logik läßt sich nun eine **kritische Fremdbezugsmenge**  $x_{FB}$  ermitteln. Im Zähler werden dabei die Stilllegungskosten, hier verstanden als zu deckende Folgekosten der Stilllegung, im Nenner die stückbezogene Nettoersparnis bei Fremdbezug, also die Differenz zwischen einsparfähigen Eigenfertigungskosten und zu investierenden Fremdleistungskosten, betrachtet. Es ist zu berücksichtigen, daß alle Parameter von der Dauer der Stilllegung bzw. des Fremdbezugs abhängen können. Formelmäßig erhält man:

$$x_{FB} = \frac{K_{St}}{(k_{EF} - p_B)}$$

Unterstellt man vereinfacht konstante, d. h. von der Länge der Stilllegung unabhängige Stilllegungskosten wie im Beispiel in Höhe von 255.000,- DM und einen gleichbleibenden Beschaffungspreis in Höhe von

14,50 DM, so ergeben sich in Verbindung mit den Ergebnissen der Abbildung 6 folgende kritische Fremdbezugsmengen für Outsourcingdauern von 1 bis 12 Monaten (vgl. Abb. 7 auf der nächsten Seite), wobei zu berücksichtigen ist, daß in den einsparfähigen Stückkosten der Eigenfertigung keine Stilllegungskosten berücksichtigt werden (also wird Kriterium 3 verwendet).

Man kann erkennen, daß die wertmäßige Annäherung der einsparfähigen Eigenfertigungskosten an den Beschaffungspreis zu einem sprunghaften Anstieg der kritischen Fremdbezugsmenge führt. Insbesondere für Outsourcingdauern von 9 bis 11 Monaten liegt diese bereits über der Teilebedarfsmenge eines Jahres. Die erhebliche Verringerung in der Periode 12 ist darauf zurückzuführen, daß in dieser Periode wieder fixe Kosten abgebaut werden können, die einen Anstieg des Nenners in der Formel nach sich ziehen.

Wir haben bereits oben ausgeführt, daß dem **Kalkulationszeitpunkt** eine bedeutsame Rolle gerade im Hinblick auf Veränderungen des Volumens an einsparfähigen Kosten zukommen kann. Davon tendenziell unberührt sind die Stilllegungskosten, sofern

| <b>Prämissen:</b>                        |  |                       |                       |
|--|--|-----------------------|-----------------------|
| <b>Kalkulationszeitpunkt:</b>            | t = 0  |                       |                       |
| <b>Planbedarfsmenge:</b>                 | 1.250 Stück/Periode                                |                       |                       |
| <b>max. Outsourcingdauer:</b>            | 12 Perioden  |                       |                       |
| <b>Abbauzeitpunkt (K<sub>t,a</sub>):</b> | Periodenbeginn (Kosteneffekt in derselben Periode) |                       |                       |
| <b>Outsourcing für ...</b>               | <b>k<sub>v</sub> + k<sub>Fa</sub></b>              | <b>k<sub>St</sub></b> | <b>k<sub>FF</sub></b> |
| <b>1 Monat</b>                           | 6,75 DM  | 204,- DM              | - 197,25 DM           |
| <b>2 Monate</b>                          | 6,75 DM  | 102,- DM              | - 95,25 DM            |
| <b>3 Monate</b>                          | 6,75 DM  | 68,- DM               | - 61,25 DM            |
| <b>4 Monate</b>                          | 6,75 DM  | 51,- DM               | - 44,25 DM            |
| <b>5 Monate</b>                          | 6,75 DM  | 40,80 DM              | - 34,05 DM            |
| <b>6 Monate</b>                          | 47,- DM  | 34,- DM               | 13,- DM               |
| <b>7 Monate</b>                          | 40,29 DM   | 29,14 DM              | 11,15 DM              |
| <b>8 Monate</b>                          | 35,25 DM   | 25,50 DM              | 9,75 DM               |
| <b>9 Monate</b>                          | 31,33 DM   | 22,67 DM              | 8,66 DM               |
| <b>10 Monate</b>                         | 28,20 DM   | 20,40 DM              | 7,80 DM               |
| <b>11 Monate</b>                         | 25,64 DM   | 18,55 DM              | 7,09 DM               |
| <b>12 Monate</b>                         | 47,- DM  | 17,- DM               | 30,- DM               |

Abb. 6: Ermittlung der einsparfähigen Eigenfertigungsstückkosten bei variierenden Stilllegungsdauern

sich zwischenzeitlich nicht neue Planausprägungen ergeben. In Anlehnung an das Schema der Abbildung 6 wollen wir nunmehr davon ausgehen, daß der Kalkulationszeitpunkt in t = 3 (für die Perioden t = 4 und folgende!) nicht mehr in t = 0 liegt. Dies hat zentrale Konsequenzen für die stückbezogenen Kosten, da ab t = 4 die Planbedarfsmengen neu kumuliert werden (Basisperiode eben t = 4, mit hier 1.250 Stück) und die in den Perioden t = 1 bis t = 3 produzierten Teilmengen als "versunkene Mengen", also als nicht mehr entscheidungsrelevante Mengenausprägungen charakterisiert werden müssen. Ergänzend wollen wir vereinfacht unterstellen, daß Stilllegungskosten wie bisher in einer Größenordnung von 255.000,- DM anfallen. Dann ergibt sich folgende Alternativrechnung (vgl. Abb. 8 auf der nächsten Seite).

Im Beispiel ist erkennbar, daß bereits ab einer Outsourcingdauer von 3 Monaten unter der Berücksichtigung von Stilllegungskosten eine stückbezogene Nettoersparnis erzielt wird. Entsprechend ergeben sich natürlich auch Auswirkungen auf die jeweils kritische Fremdbezugsmenge.

Bislang haben wir allein die möglichen Folgekosten der Eigenfertigung, d. h. bei Beendigung der Eigenfertigung anfallende Kosten, betrachtet. Gerade bei längerfristigen Fremdbezugsentscheidungen können aber auch **Vorlaufkosten des Fremdbezugs** k<sub>VK</sub> anfallen. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn der Abnehmer durch entsprechende Leistungen beim Zulieferer sicherstellt, daß das Fremdbezugsobjekt hinsichtlich der Qualität einem Stand entspricht, der der Eigenfertigung adäquat ist, oder um sicherzustellen, daß die Lieferfähigkeit und -zeit den qualitativ vorgegebenen Anforderungen gerecht wird. Diese Vorlaufkosten, auch verstanden als Investitionen in eine Zuliefergeschäftsbeziehung, entstehen zwar dem Abnehmer, sind aber der Option Fremdbezug zuzurechnen. Sie wirken wie ein (stückbezogener) Zuschlag auf den Beschaffungspreis. Man erhält das

**Kriterium 5:**

“Buy“ ist dann vorteilhaft, wenn gilt:

$$p_{FB} + k_{VK} < k_v + k_{Fa} - k_{St}$$

| <b>Outsourcing für ...</b>  | <b>kritische Fremdbezugsmenge x<sub>FB</sub></b> |
|-----------------------------|--|
| <b>1 Monat bis 5 Monate</b> | <b>negativ (Buy nicht sinnvoll!)</b>             |
| <b>6 Monate</b>             | 7.846 Stück                                      |
| <b>7 Monate</b>             | 9.888 Stück                                      |
| <b>8 Monate</b>             | 12.289 Stück                                     |
| <b>9 Monate</b>             | 15.152 Stück                                     |
| <b>10 Monate</b>            | 18.613 Stück                                     |
| <b>11 Monate</b>            | 22.890 Stück                                     |
| <b>12 Monate</b>            | 7.846 Stück                                      |

Abb. 7: Ermittlung der kritischen Fremdbezugsmenge bei variierenden Stilllegungsdauern

**Prämissen:**

|                              |  |
|------------------------------|--|
| Kalkulationszeitpunkt:       | $t = 3$  |
| Planbedarfsmenge:            | 1.250 Stück/Periode                                |
| max. Outsourcingdauer:       | 12 Perioden  |
| Abbauzeitpunkt ( $K_{Fa}$ ): | Periodenbeginn (Kosteneffekt in derselben Periode) |

| Outsourcing für ... | $k_v + k_{Fa}$ | $k_{St}$ | $k_{EF}$    |
|---------------------|----------------|----------|-------------|
| 1 Monat             | 6,75 DM        | 204,- DM | - 197,25 DM |
| 2 Monate            | 6,75 DM        | 102,- DM | - 95,25 DM  |
| 3 Monate            | 100,75 DM      | 68,- DM  | 32,75 DM    |
| 4 Monate            | 77,25 DM       | 51,- DM  | 26,25 DM    |
| 5 Monate            | 63,15 DM       | 40,80 DM | 22,35 DM    |
| 6 Monate            | 53,75 DM       | 34,- DM  | 19,75 DM    |
| 7 Monate            | 47,04 DM       | 29,14 DM | 17,90 DM    |
| 8 Monate            | 42,- DM        | 25,50 DM | 16,50 DM    |
| 9 Monate            | 96,09 DM       | 22,67 DM | 73,42 DM    |
| 10 Monate           | 87,15 DM       | 20,40 DM | 66,75 DM    |
| 11 Monate           | 79,82 DM       | 18,55 DM | 61,27 DM    |
| 12 Monate           | 73,75 DM       | 17,- DM  | 56,75 DM    |

Abb. 8: Ermittlung der einsparfähigen Eigenfertigungsstückkosten bei variierenden Stilllegungsdauern zu einem alternativen Kalkulationszeitpunkt

Zur Ermittlung stückbezogener Kostenwerte müssen die Vorlaufkosten wie die Stilllegungskosten durch die Fremdbezugsmenge im Outsourcingzeitraum dividiert werden. Entsprechend liefert eine rechen-technische Darstellung keine neuen Erkenntnisse. Gilt:  $K_{vK} = K_{St}$ , so neutralisieren sich beide Effekte und es kann wieder das Kriterium 3 herangezogen werden. Um den Sachverhalt noch einmal klarzustellen: In beiden Fällen erwächst die Kostenbelastung für den Abnehmer. Stilllegungskosten verringern aber die einsparfähigen Kosten bei Verzicht auf Eigenfertigung, während Vorlaufkosten die (dann) aufzuwendenden Kosten bei Fremdbezug erhöhen!

Ein weiterer Aspekt ist in dem **Beschäftigungsgrad** (Voll- versus Unterbeschäftigung) des Unternehmens bzw. seiner MoB-relevanten Teilbereiche zu sehen. Wir haben bislang eine "virtuelle" Vollbeschäftigung unterstellt, indem wir eine Planbedarfsmenge (pro Planungsperiode) angenommen haben, die bei Eigenfertigung einer Vollbeschäftigungssituation entspricht. Man könnte nun argumentieren, daß man bei einer realen Unterbeschäftigung zu anderen Eigenfertigungsstückkosten gelangt, da ja die entsprechende Produktionsmenge geringer ist. Dies ist aber falsch! Das MoB-Kostenkalkül zielt im **Werteteil** alleine auf die einsparfähigen Kosten ab. Gerade die Struktur und das Volumen der abbau-fähigen Fixkosten werden im wesentlichen durch die zugrundeliegenden Vertragsmodalitäten bestimmt und nicht durch die Ausnutzung der Potentialkapazitäten - die Strukturkosten sind ja eben beschäftigungsneutral. Auch im **Mengenteil** ist die Betrachtung bei einer Outsourcingentscheidung irrelevant: Nicht die aktuell produzierte Ist-Teilmenge, sondern die im Rahmen der Planungsrechnung für erforderlich gehaltene Plan-Teilmenge ist entscheidungsrelevant! Insofern sei das hier verwendete Teilvervolumen als Beispielausprägung verstanden.

Der Beschäftigungsgrad ist aber dann von kosten-wirtschaftlichem Interesse, wenn die Option Insourcing (Inside Resourcing), also die mögliche Eigenfertigung von bislang fremdbezogenen Objekten (Make) betrachtet wird.

#### 4. UND WELCHE KOSTENAUSPRÄGUNGEN WEISEN DEN WEG BEI INSOURCING?

Ganz ohne Betrachtung der Kehrseite des Buy, also des Make, geht es denn doch nicht! Abbildung 9 (nächste Seite) zeigt die fallspezifisch relevanten Stückkostenausprägungen bei **Insourcing**.

Man mag zunächst überrascht sein, daß der klassische Fall -  $k_{St}$  (Insourcingstückkosten) =  $k_v$  - nicht in der Abbildung 9 aufgeführt ist. Dies hat folgende Ursachen: Zum einen hat sich, technologisch bedingt, in den letzten Jahrzehnten eine immer stärkere Transformation von variablen in fixe Kosten vollzogen (anschaulich belegt in jüngster Zeit bei Backhaus/Funke, 1994). Somit sind die (früher) variablen Kosten in den (heute) fixen Kosten enthalten, d. h. die Kosteninformation geht nicht verloren. Zum anderen werden ausschließlich jene fixen Kosten berücksichtigt, die sich objektbezogen (und über eine Durchschnittsbetrachtung: stückbezogen) auch verrechnen lassen. Gerade die Prozeßkostenrechnung versucht ja, die ehemals nicht oder nur rein willkürlich produktneutralen Potentialkosten, also Fixkosten, dem betrachteten Leistungsobjekt zuzuweisen.

Zur Erläuterung der Abbildung: Sofern die zur Erstellung des Objektes benötigten Kostenstellenleistungen (Potential- bzw. Strukturleistungen) ausreichen, um die Bedarfsmenge zu erstellen, setzen sich die Insourcingstückkosten aus den variablen Kosten und den ausgenutzten fixen Kosten (Nutz-

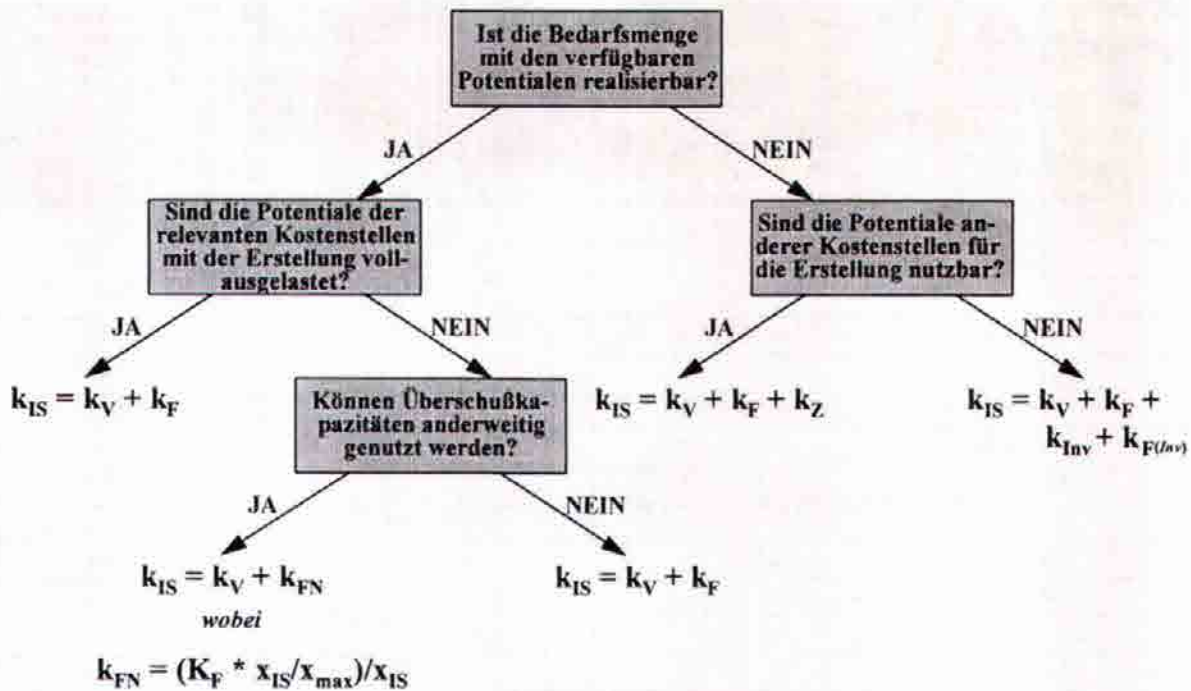


Abb. 9: Fallspezifische Bestimmung der Insourcing- bzw. Makestückkosten

kosten) zusammen. Im Falle der Vollbeschäftigung sowie der Unterbeschäftigung, bei der die Überschusskapazitäten nicht anderweitig genutzt werden können, sind die vollen Stückkosten relevant. Dies bezieht sich wie gesagt nur auf Verantwortungsgebiete, deren Leistungen sich vollständig dem Objekt zurechnen lassen. Im anderen Falle wird man in der Tat auf die objektspezifischen variablen Kosten bzw. auf die variablen und die methodisch zurechenbaren (fixen) Gemeinkosten (z. B. eben durch die Prozeßkostenrechnung) zurückgreifen.

Reichen die verfügbaren Potentiale der vorgesehenen Leistungsbereiche zur Erstellung der Bedarfsmenge nicht aus, so sind i. d. R. zwei Alternativen zu prüfen: Zum einen ist zu überlegen, ob nicht weitere Bereiche im Unternehmen zur Beseitigung des Engpasses beitragen können. Wenn dies möglich ist, so entstehen **Zusatzkosten**  $k_z$ , die der Option Insourcing zuzuordnen sind. Dahinter verbergen sich z. B. die mit den Verrechnungssätzen der entsprechenden Kostenstellen bewerteten Arbeitsgänge bzw. über Werkaufträge verrechnete Kosten. Im ungünstigen Falle führt das Ausweichen auf die Leistungen zusätzlicher, ursprünglich nicht eingeplanter Leistungen anderer Kostenstellen zu Engpässen. In diesem Fall ist mit **Opportunitätskosten** im Sinne von engpaßbezogenen Stückkosten (vgl. Kilger, 1974, S. 715) bzw. Deckungsbeiträgen zu rechnen. Ist eine Kapazitätserweiterung erforderlich, so sind zu den variablen und ausgenutzten fixen Kosten zwei Kostenelemente hinzuzuaddieren: (1) Die stückbezogen zugerechneten Kosten der Erweiterungsinvestition. Die Kosten für die Beschaffung von neuen Maschinen (Beschaffungspreise) und ggf. Mitarbeitern (Such-, Einstellungs- und Einarbeitungskosten) sind vereinfacht auf die für den Planungszeitraum vorgesehene Bedarfsmenge zu beziehen. Und (2): Die durch die Investition in die zusätzlichen Potentiale ausgelösten laufenden fixen Kosten (insbesondere Gehälter) sind ebenfalls durch

die planungszeitraumsspezifische Bedarfsmenge zu dividieren.

**Literatur**

**Backhaus, K./Funke, S.:** Fixkostenintensität und Kostenstrukturmanagement, in: Controlling, 6. Jg. (1994), S. 124-129.

**Fröhling, O.:** Dynamisches Kostenmanagement, München 1994.

**Hahn, D./Hungenberg, H./Kaufmann, L.:** Optimale Make-or-Buy-Entscheidung, in: Controlling, 6. Jg. (1994), S. 74-82.

**Hornung, K. H.:** Was darf Fremdbezug kosten, wenn die Kosten in der eigenen Firma noch weiterlaufen?, in: Th. Reichmann (Hrsg.), Tagungsband Make-or-Buy, München 1994.

**Ihde, G. B.:** Die relative Betriebstiefe als strategischer Erfolgsfaktor, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 58. Jg. (1988), S. 13-23.

**Kilger, W.:** Flexible Plankostenrechnung, 6. Aufl., Opladen 1974.

**Männel, W.:** Die Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug, 2. Aufl., Stuttgart 1981.

**Oecking, G. F.:** Strategisches und operatives Fixkostenmanagement, in: Controlling, 5. Jg. (1993), S. 82-90.

**Reese, J.:** Is Lean Production Really Lean?, in: G. Fandel/T. Gullledge/A. Jones (Hrsg.), Operations Research in Production Planning and Control, Berlin u. a. 1993, S. 49-70.

**Reichmann, Th.:** Make-or-Buy: Kostenreduzierung im Unternehmen realisieren, aber wie? in: Th. Reichmann (Hrsg.), Tagungsband Make-or-Buy, München 1994.

**Reichmann, Th./Fröhling, O.:** Integration von Prozeßkostenrechnung und Fixkostenmanagement, in: Kostenrechnungspraxis - Sonderheft 2, 1993, S. 63-73.



# ZIELORIENTIERTES PROJEKTCONTROLLING IM DILEMMA STARREN VERWALTUNGSHANDELNS



*Paul Jürgen Sparwasser,  
Burgstraße 83, D-53177 Bonn,  
Dipl.-Ing., Dipl.-Wirtschaftsing.  
(FH), ist Referent im Fachbereich  
Kostencontrolling der General-  
direktion Telekom in Bonn.  
Gegenwärtiges Hauptaufgabengebiet ist die Wirtschaftsplanung  
im Aufwandsbereich und zentrale  
Kostensteuerung.*

von Paul Jürgen Sparwasser, Bonn

Die Deutsche Bundespost Telekom befindet sich gegenwärtig im Umbruch von einem Staatsunternehmen mit Verwaltungsstruktur zu einem marktorientierten Unternehmen.

Besonders betroffen hiervon ist das Finanz- und Rechnungswesen, welches bisher auf Grundlage des Haushaltsrechts ausgestaltet war. Insbesondere der Bereich der Ziel- und Kostensteuerung wurde weitgehend aus einer Sichtweise der "kameralistischen" Mittelbewirtschaftung betrachtet. Hierbei stand das "Etatdenken" und die damit verbundene (auf politischen Vorgaben beruhende) Sachzielerfüllung (z. B. volle Bedarfsdeckung) im Vordergrund.

Nach der Maßgabe des Haushaltsrechts ist wohl bei der Sachzielerreichung ein möglichst "sparsamer und wirtschaftlicher Einsatz der Finanzmittel" vorgegeben, jedoch fehlte instrumentell eine Verknüpfung der Kostenseite mit der Leistungsseite (Ressourceträgerrechnung). Ebenso fehlten entsprechende rasch reagierende Mechanismen in der Unternehmenssteuerung, um erkannte Kostenfehlentwicklungen und ineffiziente Ressourceneinsätze zeitnah und vor allem rechtzeitig auszuregeln.

## Schwächen der Verwaltungskameralistik ("Mittelbewirtschaftung")

Bei der Mittelbewirtschaftung werden über detaillierte Haushaltspläne, Haushaltsabschnitte, -kapitel und -titel verwendungsbezogenen Ressourceneinsätze für das laufende Haushaltsjahr vorgegeben. Dieser damit vorgegebene detaillierte Kostenartenstamm gewährleistet jedoch nur den geforderten Rechtmäßigkeitsnachweis aus der Haushaltsbudgetierung (verbindliche Vorgabewerte mit Vergangenheitscharakter).

Eine effizienzorientierte Ressourcensteuerung erfordert jedoch eine ständige Anpassung an die tatsächliche betriebliche Kosten- und Leistungssituation. Die kameralistische Einnahmen-/Ausgabengrößenbetrachtung des Haushaltsrechts ist hierzu völlig unzureichend und bedarf einer Ergänzung durch ein adäquates Kostenrechnungssystem, welches Kosten- und Leistungsgrößen periodisiert. Durch ein derartiges Kostenrechnungssystem wird der tatsächliche Werteverzehr des Betriebes erst erfaßbar und die fehlende Verbindung von Ressourcen- und Leistungsebene erst hergestellt.

Somit kann für ein wirtschaftliches und rechtmäßiges Verwaltungshandeln nicht auf die obengenannten ergänzenden Kostenrechnungssysteme verzichtet werden, da sie erst im Sinne einer ergänzenden und adaptiven "Feinsteuerung" die Betriebsrealitäten im Gegensatz zum veranschlagten Haushaltsplan (als Absicht und "Grobsteuerung") einfließen lassen. Für ein im Markt handelndes und sich behauptendes Unternehmen gilt dies umso mehr, ist eine solche adaptive Kostensteuerung doch existenzbestimmend.

Als Schwachpunkt der Verwaltungskameralistik bzw. der Philosophie der behördlichen "Mittelbewirtschaftung" kann somit die einseitige und starre Fixation auf die rechtmäßige Mittelverwendung gemäß Haushaltsplan und fehlende systemische Flexibilität auf die Betriebswirklichkeit und die Berücksichtigung von neuen Beobachtungen und Erkenntnissen erkannt werden.

Die angedeutete Systemschwäche der Verwaltungskameralistik soll am Beispiel der Projektsteuerung verdeutlicht und vertieft werden.

In der kameralistischen Denkweise werden für ein genehmigtes mehrjähriges Projekt Finanzmittel aus den genehmigten Haushaltsplänen bereitgestellt und nach der Auftragserteilung "festgelegt". Damit sind die Finanzmittel als "Projektbudget" für das Projekt (exklusiv) reserviert. Die Kostensteuerung des Projektes orientiert sich in der konventionellen kameralistischen "Mittelbewirtschaftung" nun weitgehend einseitig an der Einhaltung dieses rechtmäßigen "Projektbudgets" ("**Topfdenken**"). Vom Kostensteuerungssystem wird hier über die "Ausgabe" als Beobachtungs- und Steuergröße das Projekt gesteuert ("Mittelabflußkontrolle" à la "Wasserstandsmeldev erfahren").

Eine weitergehende Beobachtung von Termin- und Zielerfolgsbeobachtung ist systemisch bei der kameralistischen "Mittelbewirtschaftung" nicht vorgesehen. Damit wird jedoch ein wesentliches Kriterium für die Beurteilung des wirtschaftlichen Ressourceneinsatzes völlig außer Acht gelassen. Denn **verspäteter oder nicht zielgerechter Projektabschluss** hat für die Projekt-Effizienz und die Projektkosten eine hohe Bedeutung. Insbesondere für marktorientierte Unternehmen kann das "**timing**" gerade das entscheidende Kriterium für eine Wirtschaftlichkeitsbeurteilung des Projektes sein. Es gibt nichts teureres als ein in seiner Funktion eingeschränktes bzw. seiner Zielsetzung verfehltes oder überflüssiges Projekt.

#### Vorschläge zu einem effizienten Projektcontrolling

Bei der Formulierung eines Systems zum "Projektcontrolling" sollte daher auf eine **projektbegleitende Zielsteuerung** geachtet werden, die **Kosten- und Terminsteuerung** integriert.

Hierzu sind im Prinzip die aus dem Controlling bekannten Verfahren der analytischen Kostenplanung und der Abweichungsanalyse auf die besonderen Abläufe eines Projektes zu übertragen.

Man unterteilt ein geplantes Projekt in erkenn- und bewertbare Zwischenstadien ("**Meilensteine**") und plant und bewertet für alle "Meilensteine" **integrierte Kosten- und Terminziele** (Kosten- und Termin-tupel).

Bei der Projektsteuerung ist darauf zu achten, daß die Abweichungsanalyse jedes erreichten "Meilensteines" sich sowohl auf die Kosteneinhaltung als auch die Termineinhaltung erstreckt. Denn nicht nur Plankostenüberschreitungen des jeweiligen "Meilensteines" erhöhen die Gesamtprojektkosten, sondern auch die Planterminüberschreitungen können erhebliche kostenrelevante negative Auswirkungen auf das Gesamtprojekt haben. Hierbei sind die durch längere Projektlaufzeit bedingten höheren Kapitalkosten und die Deckungsbeitragsausfälle durch verspätete Projektfertigstellung nur die quantifizierbaren Kosten.

Auf **strategische Gesichtspunkte, die eine "Projektverspätung"** bei im Markt handelnden Unternehmen bewirken, sei nur am Rande verwiesen. So kann ggf. eine solche "Projektverspätung" den Nutzen bzw. den Erfolg des Gesamtprojektes insgesamt in Frage stellen (z. B. wenn die "Creation" des Projektes "Badekleidung" statt im Hochsommer im Winter endet). Damit wird die Bedeutung einer **begleiten-**

**den und steuernden Projekterwartungsrechnung** besonders deutlich, da auch immer von "Meilenstein" zu "Meilenstein" eine strategische Zielerfolgsabschätzung vorgenommen werden sollte. Denn in ein frühzeitig als nicht zu den erwarteten Marktkonditionen vermarktbar erkanntes Projekt kann man sich jede weitere Investition ersparen. Hier ist allerdings der Mut der Entscheidungsträger gefordert, ggf. "Fehlinvestitionen" frühzeitig als solche zu erkennen, wahrzunehmen und zu handeln. Dies zeigt aber auch umso deutlicher, welche wichtige Bedeutung innerhalb der Unternehmenssteuerung einem weitgehend von Sachzwängen unabhängigen Controlling zukommt und welche Komplexität der Controller bei seinen Analysen zu berücksichtigen hat.

Eine zum Projektstart erstmalig vorgenommene "Meilensteinplanung" des Projektes sollte mindestens bei jedem "Meilenstein" konsequent hinsichtlich Kosten und Termine bis zum Projektabschluss überarbeitet werden. Hierbei sollten die zum jeweiligen "Meilenstein" faktischen Kosten- und Terminabweichungen einer umfassenden Ursachenanalyse unterzogen werden, um Rückschlüsse und abgesicherte Einschätzungen auf den zukünftigen Projektverlauf bzw. die nachfolgenden "Meilensteine" ziehen zu können.

Die gesamte Projektsteuerung kann damit bis zum Projektabschluss als ein kognitiver Prozeß verstanden werden.<sup>1)</sup> Aus dieser erkenntnisvermittelnden Bedeutung der Ursachenanalyse ergibt sich auch der hohe Informationswert eines möglichst authentischen Projektberichts wesens bzw. einer begleitenden zeitnahen Projektdokumentation.

Exemplarisch zeigt Abb. 1 (Wochenbericht) einen **Formularvorschlag für die Gestaltung eines projektbegleitenden Wochenberichtes**.

Mindestens bei jedem "Meilenstein" sollte auch für den Projektcontroller resp. die Projektleitung die Gelegenheit zu einer "Projektzielüberprüfung" wahrgenommen werden. Während die Überarbeitung der Kosten und Termine künftiger "Meilensteine" eine quantifizierbare und mehr oder minder leicht verifizierbare und ggf. standardisierbare Aufgabe ist, erfordert eine "Projektzielüberprüfung" i. d. R. höhere Ansprüche an das Erkenntnisvermögen des Beurteilers.

#### Zusammenfassende Methodendiskussion zur Meilensteinplanung

Durch die Meilensteinplanung erfolgt eine ereignisorientierte Projektplanung, bei der Termin- und

<sup>1)</sup> Oder um es mit den Worten des Philosophen Karl Raimund Popper zu sagen, "es gibt keine endgültige Erkenntnis der Wahrheit". Diese Aussage Poppers für die "Logik der Forschung" gilt auch für jedes Projekt, insbesondere dann, wenn Neuland betreten wird. Genauso wie jedes Forschungsergebnis vorläufig ist und durch neue Beobachtungen in Frage gestellt werden kann bzw. sich in Frage stellen muß, ist jeder "Meilenstein" eines Projektes nur ein vorläufiges erkenntnisvermittelndes "Etappenergebnis", welches erst bei zielgerechter Projekterfüllung (innerhalb Funktion, Kosten, Termin) seiner Bedeutung gerecht wird.

# Wochenbericht

der Woche: \_\_\_\_/95 (Projektwoche: \_\_\_\_)

(Woche/Jahr)

Projekt: \_\_\_\_\_

Ziel: \_\_\_\_\_

Projektleiter: \_\_\_\_\_

Projektsteuerung: Datum der letzten Teamsitzung (D./entfällt): \_\_\_\_\_

Protokoll erstellt (ja/nein; beigefügt): \_\_\_\_\_

Projektcontroller: \_\_\_\_\_

Hemmnisse (ja/nein; siehe Anlage): \_\_\_\_\_

Entscheidungsbedarf (ja/nein; siehe Anlage): \_\_\_\_\_

Datum/Unterschrift: \_\_\_\_\_



| Lfd<br>Woche | Aktueller<br>Projekt-<br>status<br>(Realisierungs-<br>grad %) | Projektziel-<br>beurteilung<br>(Ziel noch<br>realistisch;<br>ja/nein) | Projektverlauf   |  | Erledigte<br>Aktivitäten/<br>Meilensteine | Ausstehende<br>Aktivitäten/<br>Meilensteine | Kommentare/<br>Bemerkungen/<br>Kennziffern/<br>Statistiken/<br>Anlagen |
|--------------|---|---|--|--|---|---|--|
|              |   |   | im lfd. Kq.<br>bereits<br>erreicht<br>(Geld, Menge,<br>Termin) | im lfd. Kq.<br>noch zu erreichen<br>(Geld, Menge,<br>Termin) |   |   |  |
|              |   |   | TDM, _____<br>%  | TDM, _____<br>%  |   |   |  |

Projektcontrolling

Abbildung 1

Kostenplanung integriert werden und in ihrer Gesamtheit dargestellt werden.

Der Vorteil dieser "Ganzheitsdarstellung" ergibt sich in der Vermittlung der Transparenz der gegenseitigen Abhängigkeit von Zeitbudget und Kostenbudget bzw. dem gemeinsamen Einfluß auf das Ergebnis bzw. dem angestrebten Nutzen.

Eine nur einseitige Betrachtung des Zeitbudgets oder des Kostenbudgets zeigt nur einseitig die Folgen dieses partiellen Engpasses und vernachlässigt die oftmals sich gegenseitig verstärkenden Einflüsse bei Ziel- bzw. Teilzielabweichungen.

Insbesondere bedeutet eine fehlende Zeitorientierung bzw. Terminsteuerung bei einem Projektcontrolling faktisch eine fehlende Marktorientierung. So führt z. B. eine kostengerechte Produktion der Handelsware "Weihnachtengel" zu Ostern faktisch zu einem Absatzausfall bzw. entwertet die Produktion zur Lagerware.

Durch ihre mehrdimensionale Darstellung von Abweichungen im Zeit- und Kostenbudget (vgl. Abb. 2) können Ursachen prozeßbezogen analysiert werden und folgende Produktionsprozesse evtl. zielgenauer

jeden Projektcontrolling sein. Hierbei sollte bei jedem bedeutenden Projekt ereignis als Meilenstein ein Plan-Ist-Vergleich für Termin und Kosten vorgenommen werden und die Folgeplanung für das Restprojekt aktualisiert werden. Entsprechend der Projektzielsetzung können hierbei bei erkennbaren unvermeidbaren Zielabweichungen so bereits im Vorfeld "Gegenmaßnahmen" veranlaßt bzw. geplant werden. Zur Erhöhung der Ziel-Sicherheiten können "Alternativplanungen" vorgesehen werden oder sonstige Ausweichstrategien entsprechend der mit Wahrscheinlichkeiten bewerteten Szenarien vorbereitet werden.

Die Abb. 2 - 4 [aus 1] geben am Beispiel eines Projektes zur Elektrogeräte-Entwicklung einen Überblick über mögliche grafische Darstellungen zur Analyse (Abb. 2: Plan-Ist-Zeit-/Kostenkurvenverlauf in der normierten Darstellung, Abb. 3: Meilenstein-Trend-Analyse und Abb. 4: Kostentrendanalyse).

Insbesondere die Plan-Ist-Gegenüberstellung des Projektverlaufes im normierten Diagramm des

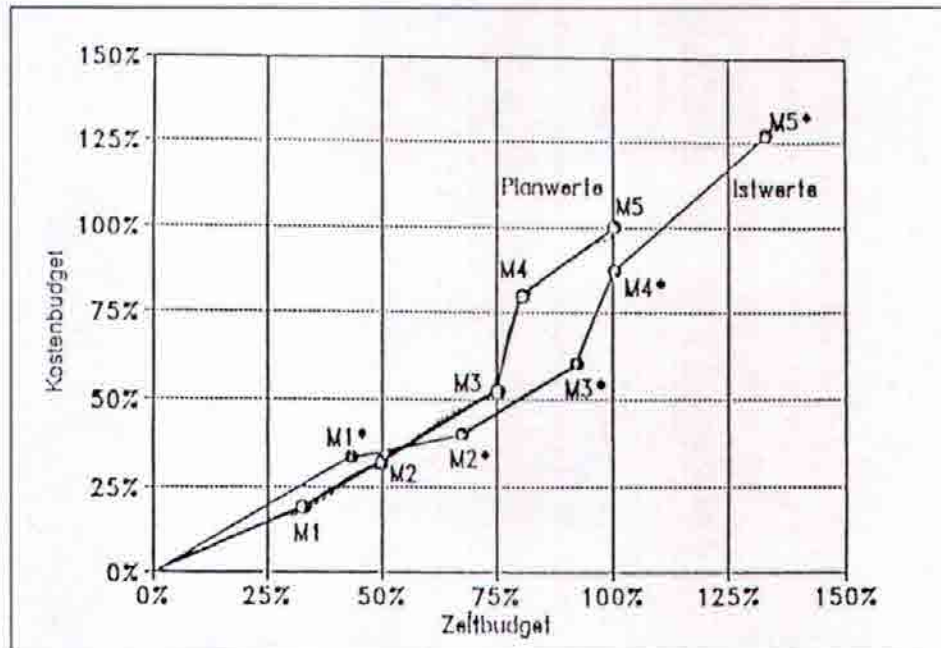


Abb. 2: Zeit-/Kostenkurve mit Meilensteinen

(Terminraster) beeinflußt werden. Außerdem erlaubt die Berücksichtigung der "Zeit" bei Analyse und Folgenbewertung eine Berücksichtigung von diskontierten Kapitalwerten bei quantitativen Gegenüberstellungen von zusätzlichen Deckungsbeiträgen nach Projektabschluß und Kapitaleinsatz für die Projektressourcen. Damit erlangt die Nutzenbewertung des Projektes eine höhere Qualität. Unterliegt der Fertigstellungstermin eines Projektes nicht strategischen Zwängen bzw. ist er nicht vom Markt fixiert, lassen sich auf diese Weise Projektabläufe und die ihr zugrunde liegende Logistik kapitalorientiert optimieren.

Aus dieser Sicht sollte eine Meilensteinplanung mit begleitender Projekterwartungsrechnung Kernpunkt

Kostenbudgets über dem Zeitbudget erscheint hier als ein geeignetes grafisches Bewertungsinstrument zur "Projektverfolgung". Durch den Verlauf der normierten Planwertkurve sind sofort die zum jeweiligen Meilenstein-Ereignis geplanten Budgetverbräuche erkennbar (z. B. Meilenstein 3: 50 % der geplanten Projektkosten und 75 % der geplanten Projektzeit). Durch Ablesen der jeweiligen Ist-Ereignisse an den Budgetachsen lassen sich die jeweiligen PIV-Abweichungen prozentual zum

Planwert bestimmen bzw. orientiert am normierten Planwertverlauf vorhersagen (Parallelverschiebung, wenn nachfolgende Planwerte nicht aktualisiert werden).

#### Literatur

- 1: Michel, Reiner M.; Taschenbuch Projektcontrolling (Know-how der Just-in-time-Steuerung), Heidelberg: Sauer 1993.
- 2: Reichmann, Th.; Haiber Th., Kommunales Ziel- und Ressourcen-Controlling, Controlling, 6. Jg. (1994), S. 184 - 195.

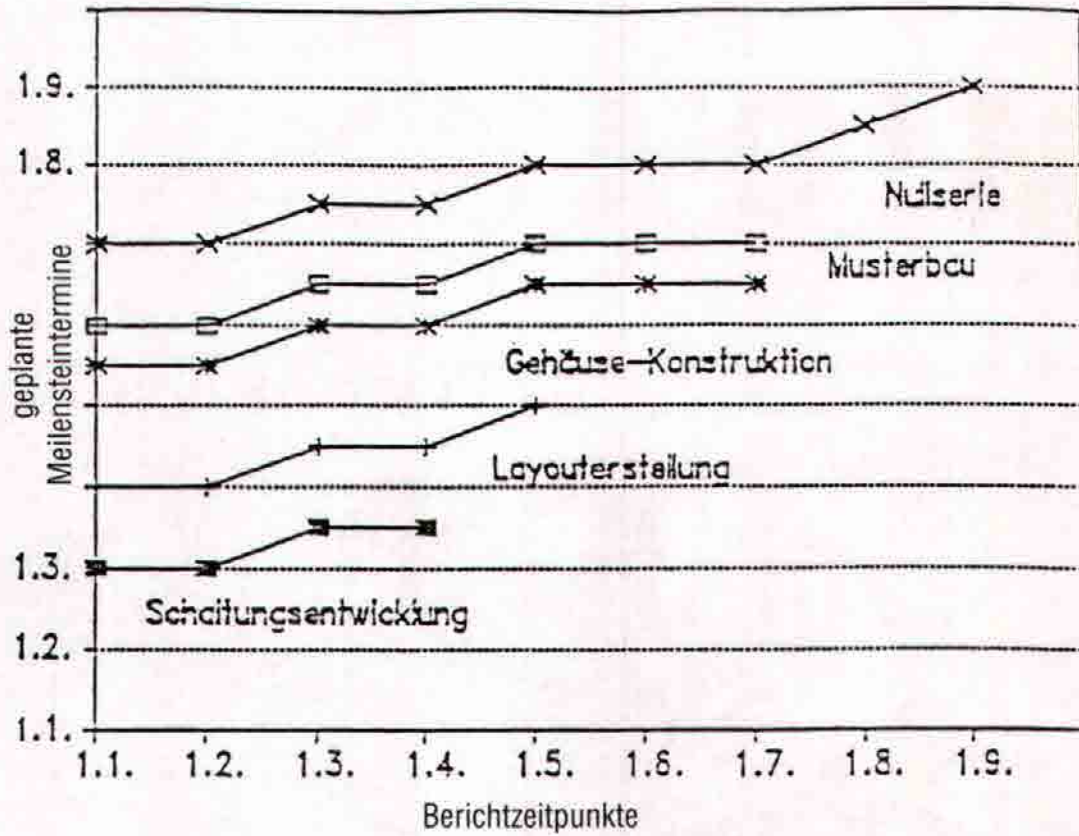


Abb. 3: Meilenstein-Trend-Analyse

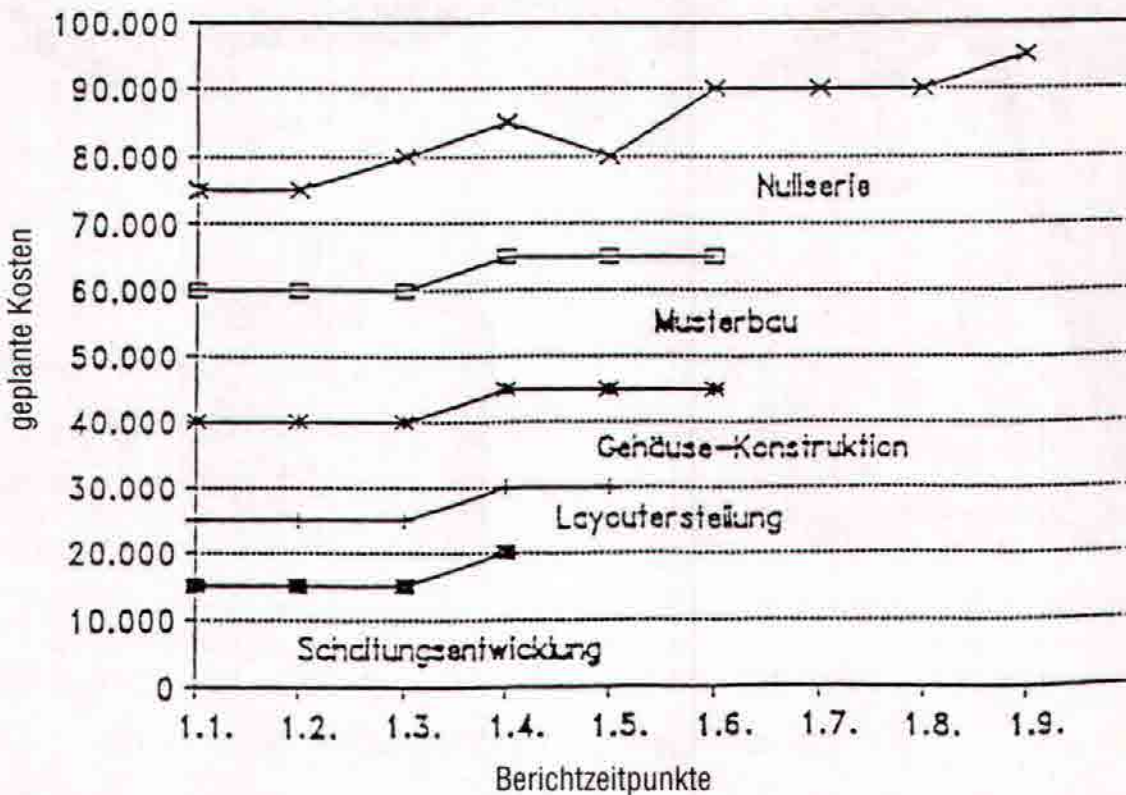


Abb. 4: Kostentrendanalyse

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |   |   |
|-----------------------------|----|----|---|---|---|
| 33                          | 36 | 37 | G | F | T |

# MIDAS

Höhenflüge  
für Controller und Manager



MIDAS (IBM AS/400):

Mit  
MIDAS  
Controller-System  
nehmen Sie  
jede Hürde

- Management-Informationssystem    Effiziente und flexible Informationsaufbereitung
- Kostenrechnung    Kostentransparenz durch moderne Verfahren
- Executive-Informationssystem    Grafisches Frühwarnsystem - nicht nur für die Chefetage

## EIN STARKES PAKET UNTERNEHMENSERFOLG

**PST**®

Ihr Partner für Management-Informationssysteme

**PST Software GmbH**  
Keferloher Straße 24  
85540 Haar

Tel.: 0 89 / 43 90 06 - 0  
Fax: 0 89 / 43 90 06 - 12

Haar • Bremen • Gießen • Heilbronn • Lachen





*Cornelia Foltys-Schmidt hat von 1984 bis 1988 Wirtschaftswissenschaften an der Gesamthochschule/Universität in Kassel studiert. Im März 1988 hat sie ihre Tätigkeit bei der Städtische Werke AG in Kassel als Leiterin Controlling in der Abteilung Finanz- und Rechnungswesen begonnen. Seit dieser Zeit ist sie mit den vielfältigsten Aufgaben im Rahmen des Controlling-Aufbaus befaßt.*

# BENCHMARKING IN DER KOMMUNALEN VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

von Cornelia Foltys-Schmidt, Kassel

Angesichts eines disproportionalen Wachstums von Kosten und Erlösen in vielen Branchen, steigender Umweltdynamik und zunehmendem Wettbewerbsdruck sind verstärkt Instrumentarien gefragt, die sowohl Ansatzpunkte im Rahmen des Kostenmanagements bieten als auch bei der Unternehmensplanung mit dem Ziel, die Unternehmens-Effizienz und -effektivität zu verbessern.

---

## Ein solches Instrument ist das Benchmarking

---

**Benchmarking wird definiert als ein Prozeß des kontinuierlichen Vergleichens von Kosten und Prozessen i. d. R. mit dem besten Unternehmen der jeweiligen Branche.** Vergleiche mit branchenfremden Unternehmen sind dann sinnvoll, wenn diese den zu vergleichenden Prozeß besonders gut beherrschen (vgl. Männel 1993, S. 40).

Das Benchmarking kann in einen internen und einen externen Bereich unterteilt werden.

- Das **interne Benchmarking** wird durch den innerbetrieblichen Vergleich von Kosten und Prozessen mit dem Besten im eigenen Unternehmen charakterisiert.
- Für das **externe Benchmarking** ist der Vergleich mit dem besten Unternehmen der Branche kennzeichnend.

Benchmarking ist ein Instrument, welches die Möglichkeit bietet zu erfahren, wie andere Unterneh-

men Prozesse und Funktionen erfolgreich gestalten. Dadurch werden Ansatzpunkte erkannt, was im eigenen Unternehmen verändert werden soll, aber auch was beibehalten und weiterentwickelt werden kann.

Leider gibt es auch Unternehmenskulturen, die der Auffassung sind, daß das Lernen von anderen für sie nicht notwendig ist und daß ihre Tätigkeiten so einzigartig sind, daß sinnvolle Vergleiche nicht möglich sind.

**Benchmarking hat in zahlreichen Unternehmen in kurzer Zeit hervorragende Resultate erzielt.** Es hat neben anderen Instrumentarien wesentlich dazu beigetragen, die Marktführerschaft zu erlangen, sie zu halten, oder es wird eingesetzt, um sie wieder herzustellen.

Aus den im Rahmen des Benchmarking durchgeführten Vergleichen resultieren Stärken und Schwächen. Von besonderer Bedeutung bei den Bestrebungen, besser oder gar der Beste zu werden, sind die erkannten Schwächen bzw. Leistungslücken. Die Leistungslücken werden auf ihre Ursachen hin untersucht. Sind die Ursachen ermittelt worden und bilden sie tatsächlich Ansatzpunkte für Verbesserungen der Unternehmens-Effizienz, dann sollte eine operationale Zielvorgabe für den strategischen, oder für den mittelfristigen, oder für den kurzfristigen Planungshorizont formuliert werden und anschließend die Maßnahmenplanung erfolgen. Diese Verfahrensweise führt systematisch zum schnellen, sicheren und kostengünstigen "Abspecken" bei Kosten und Prozessen.

Angesichts der Monopolstellung der kommunalen Versorger und damit eines relativ gesicherten Absatzmarktes erhebt sich zunächst die berechnete Frage: Welche Bedeutung kann das Benchmarking in der kommunalen Versorgungswirtschaft haben?

Die kommunalen Versorgungsunternehmen haben entsprechend dem Energiewirtschaftsgesetz ihre Leistungen preiswürdig anzubieten. Dies bedeutet, sie müssen diese kostengünstig erbringen. Im Rahmen dieser Aufgabenstellung ist das Benchmarking ein hervorragendes Mittel zum Aufspüren von Ansatzpunkten zur Verbesserung der Unternehmens-Effizienz.

Der Benchmarking-Prozess verläuft in drei Phasen:

1. Vorbereitung
2. Analyse
3. Umsetzung mit begleitender Kontrolle.

### 1. Die Vorbereitungsphase

In der Vorbereitungsphase sollte der **Benchmarking-Gegenstand** bestimmt werden. Dies können die Bilanz, der Unternehmenserfolg, die Finanzierung oder auch betriebliche Funktionen sein wie der Vertrieb von Strom, die Stromerzeugung, die Materialwirtschaft u. a.

Anschließend sollte der **Beurteilungsmaßstab** ausgewählt werden. Den Beurteilungsmaßstab können Kennzahlen darstellen.

Von besonderer Bedeutung für die Aussagekraft des Vergleichs ist neben der Auswahl der Kennzahlen die Auswahl der Vergleichsunternehmen. Dann erfolgt die **Auswahl der Informationsquellen**. Dies können z. B. Geschäftsberichte, Datenbanken oder die Auseinandersetzung mit dem Überörtlichen Betriebsvergleich kommunaler Versorgungsunternehmen (ÜBV) oder dem Betriebsvergleich kommunaler Versorgungsunternehmen (BKV) sein. Der ÜBV ist ein auf Kennzahlen der Kostenrechnung beruhender Vergleich, an dem ca. 30 großstädtische kommunale Versorgungsunternehmen teilnehmen. Der BKV ist ein Vergleich, an dem hauptsächlich kleine und mittlere kommunale Versorgungsunternehmen teilnehmen (zur Zeit 211 Stadtwerke). Sowohl die Teilnehmer des ÜBV als auch des BKV stehen nicht miteinander im Wettbewerb, deshalb können betriebsinterne Daten untereinander ausgetauscht werden. Beide Vergleiche dürfen allerdings nur vertraulich und unternehmensintern verwendet werden. Die Basis für die Vergleiche bildet der **Gemeinschaftskontenrahmen**, dessen Anwendung für die Teilnehmer am Vergleich Pflicht ist.

Die Daten der o. g. Informationsquellen gilt es dann entsprechend zu erfassen. Dies kann relativ einfach mit einem Tabellenkalkulationsprogramm oder dem **Aufbau einer Datenbank** erfolgen, die z. B. eine Struktur aufweisen könnte, wie sie in Abb. 1 zu sehen ist.

Vor dem Aufbau der Datenbank müssen zunächst geeignete Vergleichsunternehmen der kommunalen Versorgungswirtschaft gefunden werden. Wesentliche Kriterien bei der Auswahl sind die Spartenstruktur, die Größe des Versorgungsgebietes, die Anzahl der Zähler, der Umsatz, das Investitionsvolumen u. a.

Das beste Unternehmen der kommunalen Versorgungswirtschaft kann beispielsweise auch über eine Recherche in der Datenbank FIRA bei der örtlichen Industrie- und Handelskammer ermittelt werden. Ranglisten zu einzelnen Kennziffern ermöglichen die Selektion des sog. **"Klassenbesten"**. Eine andere Möglichkeit zur Ermittlung des besten kommunalen Versorgungsunternehmens besteht darin, auf der Basis des ÜBV und BKV ebenfalls Ranglisten von kommunalen Versorgern aufzustellen, die in den dort aufgeführten Kennziffern die beste Ausprägung aufweisen. Anschließend können einzelne Funktionen des eigenen Unternehmens mit dem Unternehmen, das diese am besten beherrscht, anhand der ausgewählten Kennziffern des ÜBV oder BKV verglichen werden (vgl. Abb. 2).

### 2. Die Analyse

Der Vorbereitungsphase schließt sich die Analyse an. Wie bereits oben angesprochen, ist das Erkennen

| Benchmarking auf der Basis des ÜBV                  |  |      |      |      |      |
|---|--|------|------|------|------|
| Personalwirtschaftliche Kennzahlen: Gesamtübersicht |  |      |      |      |      |
| Abteilung:  |  |      |      |      |      |
| Nummer: 8<br>Kennzahl: 7350                         | Gesamte Personalkosten je Beschäftigten DM/a<br>(Lohn/Gehalt, ohne SV, ohne Azubi, ohne Bader) |      |      |      |      |
| Jahr:   | 1991   | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 |
| Unternehmen X1                                      |  |      |      |      |      |
| Unternehmen X2                                      |  |      |      |      |      |
| Unternehmen X3                                      |  |      |      |      |      |
| Unternehmen Xn                                      |  |      |      |      |      |
| Durchschnittsunternehmen:                           |  |      |      |      |      |
| WIR:  |  |      |      |      |      |
| "Klassenbester":                                    |  |      |      |      |      |
| 1. Vergleichsebene<br>(Delta zum Durchschnitt)      |  |      |      |      |      |
| Index   |  |      |      |      |      |
| 2. Vergleichsebene<br>(Delta zum "Klassenbesten")   |  |      |      |      |      |
| Index   |  |      |      |      |      |

Abb. 2: Benchmarking auf der Basis des ÜBV



**EIGENKAPITALQUOTE**

Der Anteil des Eigenkapitals an der Bilanzsumme ist eine Kennzahl für die finanzielle Stabilität eines Unternehmens. Sie verdeutlicht, wieviel Prozent des Gesamtkapitals durch das Eigenkapital finanziert sind.

Die EK-Quote hat im Rahmen der Kapitalanalyse große Bedeutung, da dort primär Kennzahlen benutzt werden. Für diese Kennzahl wird als Normwert 1/3 der Bilanzsumme angegeben.

Formel:  $(\text{Eigenkapital} / \text{Bilanzsumme}) * 100$

| Jahr                             | 1988  | 1989  | 1990  | 1991  | 1992  |
|----------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Unternehmen X1:</b>           |       |       |       |       |       |
| Bilanzsumme (Mio DM)             | 615,9 | 649,8 | 689,3 | 706,9 | 722,1 |
| Eigenkapital (Mio DM)            | 127,3 | 128,7 | 160,5 | 154,0 | 153,7 |
| Eigenkapitalquote (in %)         | 20,7  | 19,8  | 23,3  | 21,8  | 21,3  |
| Index (in %)                     | 88,7  | 85,0  | 100,0 | 93,5  | 91,4  |
| <b>Unternehmen X2:</b>           |       |       |       |       |       |
| Bilanzsumme (Mio DM)             | 674,8 | 761,2 | 763,0 | 813,0 | 873,1 |
| Eigenkapital (Mio DM)            | 218,8 | 225,7 | 217,8 | 208,9 | 220,3 |
| Eigenkapitalquote (in %)         | 32,4  | 29,7  | 28,5  | 25,7  | 25,2  |
| Index (in %)                     | 113,8 | 104,0 | 100,0 | 90,2  | 88,5  |
| <b>Unternehmen X3:</b>           |       |       |       |       |       |
| Bilanzsumme (Mio DM)             | 605,5 | 617,4 | 639,6 | 669,9 | 712,9 |
| Eigenkapital (Mio DM)            | 120,0 | 120,0 | 125,0 | 135,0 | 150,0 |
| Eigenkapitalquote (in %)         | 19,8  | 19,4  | 19,5  | 20,2  | 21,0  |
| Index (in %)                     | 101,6 | 99,7  | 100,0 | 103,3 | 107,9 |
| <b>Unternehmen Xn:</b>           |       |       |       |       |       |
| Bilanzsumme (Mio DM)             | 491,3 | 480,0 | 480,1 | 471,9 | 479,2 |
| Eigenkapital (Mio DM)            | 167,3 | 170,3 | 175,1 | 179,2 | 183,2 |
| Eigenkapitalquote (in %)         | 34,1  | 35,5  | 36,5  | 38,0  | 38,2  |
| Index (in %)                     | 93,3  | 97,2  | 100,0 | 104,0 | 104,7 |
| <b>"Klassenbester":</b>          |       |       |       |       |       |
| Bilanzsumme (Mio DM)             | 663,9 | 650,0 | 648,3 | 648,0 | 658,0 |
| Eigenkapital (Mio DM)            | 240,6 | 248,1 | 255,9 | 266,0 | 272,8 |
| Eigenkapitalquote (in %)         | 36,2  | 38,2  | 39,5  | 41,0  | 41,5  |
| Index (in %)                     | 91,7  | 96,6  | 100,0 | 103,9 | 105,0 |
| <b>Durchschnittsunternehmen:</b> |       |       |       |       |       |
| Eigenkapital (Mio DM)            | 186,7 | 191,0 | 193,5 | 197,3 | 206,6 |
| Bilanzsumme (Mio DM)             | 608,9 | 627,2 | 632,8 | 650,7 | 680,8 |
| Eigenkapitalquote (in %)         | 30,7  | 30,5  | 30,6  | 30,3  | 30,3  |
| Index (in %)                     | 100,2 | 99,5  | 100,0 | 99,1  | 99,2  |
| <b>Branchendurchschnitt</b>      |       |       |       |       |       |
| Eigenkapitalquote (in %)         | 29,5  | 28,8  | 33,4  | 34,5  | 34,5  |
| Index (in %)                     | 88,3  | 86,2  | 100,0 | 103,3 | 103,3 |

Abb. 1: Beispiel einer Dateistruktur als Grundlage für die Analyse von Leistungsstärken und -schwächen auf der Basis von Jahresabschlüssen.

und Beseitigen der Leistungslücken von besonderer Bedeutung für die Steigerung der Unternehmens-Effizienz. Die Leistungslücken müssen auf ihre unternehmensspezifischen Ursachen hin untersucht werden. Erfahrungsgemäß wird zunächst eine Grobanalyse erfolgen, der sich in Einzelfällen eine detaillierte Analyse anschließt.

Hierbei besteht das Problem, daß die Begrenzung der Aussagekraft jeder Analyse im Grad der Diskrepanz zwischen Informationsbedürfnis und mit Hilfe der Analyseergebnisse erreichbarer Informationsmöglichkeiten liegt.

Die Mangelhaftigkeit der Informationsquellen stellt die wichtigste Einschränkung der Aussagekraft jeglicher Analyseergebnisse dar. Die Mangelhaftigkeit hat verschiedene Ursachen. Eine Ursache ist die Manipulationsmöglichkeit der Informationsquellen. Die Zahlen der Jahresabschlüsse z. B. sind aufgrund der Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte keine eindeutig definierten Größen und auch die Zahlen des ÜBV und BKV werden innerhalb bestimmter Spielräume erstellt. Bestehen z. B. bei den miteinander verglichenen Unternehmen Unterschiede bei der Beschaffungs-, Netz- oder Kundenstruktur, dem Umfang von Fremd- und Eigenleistungen, dann beeinflusst das unmittelbar die Zahl der Beschäftigten. Die Offenlegung bzw. Kenntnis derartiger Strukturunterschiede in einem zwischenbetrieblichen Vergleich ist wichtig, um die Aussagekraft der Kennzahlen abzusichern. Trotzdem gehören die Jahresabschlüsse, der ÜBV und der BKV zu den z. Z. wichtigsten Informationsquellen für derartige Vergleiche in der Praxis der kommunalen Versorgungswirtschaft. Die hier angesprochene Begrenzung der Aussagekraft der auf den Vergleichen aufbauenden Analysen soll nicht zu dem Schluß verführen, es sei sinnlos, Analysen dieser Art durchzuführen. Die Kenntnis der Grenzen und ihre Beachtung muß vielmehr sowohl bei der Auswahl der Analysemethode als auch bei der Ergebnisinterpretation berücksichtigt werden.

Wenn dies entsprechende Beachtung gefunden hat, dann kann das eigene Unternehmen gemäß den Ausprägungen der einzelnen Kennzahlen innerhalb der ausgewählten Gruppe von Versorgungsunternehmen (vergleichbare Versorgungsunternehmen) positioniert werden. Nach den gewichteten Erfolgsfaktoren wird ein Profil erstellt und ein

Rangplatz dem eigenen Unternehmen zugeordnet, wobei die Differenz zum "Klassenbesten" von besonderer Bedeutung ist. Danach richtet sich auch die Positionierung auf der Stärke-/Schwäche-Skala, die von 0 (Schwäche) bis 5 (Stärke) reicht. Stärke und Schwäche sind relative Größen. Sie lassen sich des-



Abb. 3: Stärken-/Schwächenprofil als Ergebnis des Benchmarking auf der Basis von Geschäftsberichten.

halb nur im Vergleich mit den kritischen Erfolgsfaktoren der vergleichbaren Versorgungsunternehmen sinnvoll beurteilen.

Die ermittelten Leistungsstärken und -schwächen können durch eine einprägsame Grafik, wie z. B. in Abb. 3 dargestellt, noch visualisiert werden.

### 3. Die Umsetzungs- und Kontrollphase

Ergeben die Analyseergebnisse tatsächlich Ansatzpunkte für Verbesserungen, so sollten diese über die Integration in den Planungs- und Kontrollprozeß, wie in Abb. 4 dargestellt, umgesetzt werden. Dabei können die Analyseergebnisse sowohl die strategische, die mittelfristige, als auch die kurzfristige Planung betreffen.

Somit kann es in der Umsetzungsphase der Benchmarkingergebnisse sogar zu einer Überprüfung und erforderlichenfalls zu einer neuen Festsetzung von Unternehmenszielen bzw. sogar neuer Strategien kommen. Daraus resultieren dann entsprechende neue Maßnahmen- und Ressourcenpläne, die zielorientiert realisiert werden müssen.

Doch oft sind die besten und noch so fachkundig vorgebrachten Analysen leider wertlos, wenn deren Resultate in der Unternehmenspraxis keine Beachtung finden.

Die Umsetzungsphase muß eine begleitende Fortschrittskontrolle beinhalten, die Auskunft über den Entwicklungsstand der eingeleiteten Maßnahmen zur Verbesserung der Unternehmens-Effizienz geben kann.

Der hier grob skizzierte Benchmarking-Prozeß darf kein einmaliger Vorgang sein, sondern ein permanentes Instrument in der Controlling-Tool-Box. Unabdingbare Voraussetzung für den unternehmerischen Nutzen und damit den Erfolg des Benchmarking ist die Bereitschaft zum Lernen von anderen und das Wollen aller am Benchmarkingprozeß Beteiligten, sich mit den Differenzen zum Besten ernsthaft auseinanderzusetzen. Eine weitere Voraussetzung ist die uneingeschränkte Unterstützung durch das Top-Management.

### Einige Erfahrungen aus der Praxis

Beim Einsatz von neuen Instrumenten, die unternehmensweit greifen sollen, erzielt man in der Regel die besten Ergebnisse, wenn praktische Erfolge in einem begrenzten Unternehmensbereich (quasi Testgebiet) vorzuweisen sind.

Um das Prinzip des Benchmarking-Prozesses z. B. auf der Basis des ÜBV zu demonstrieren, könnte man einen Unternehmensbereich auswählen. Dies könnte beispielsweise das Zählerwesen sein.

Im Bereich des Zählerwesens wird festgestellt, daß bei der Kennziffer - Personalkosten pro Zähler in DM pro Stück - in den Sparten Strom, Gas und Wasser die Kennzifferausprägungen auffällig über denen des besten Unternehmens (Unternehmen mit der kostenoptimalen Kennzifferausprägung) liegen. Da der Differenzbetrag zwischen der Bench und den eigenen Kennzifferausprägungen jährlich einen Millionenbetrag darstellt (bezogen auf die Gesamt-

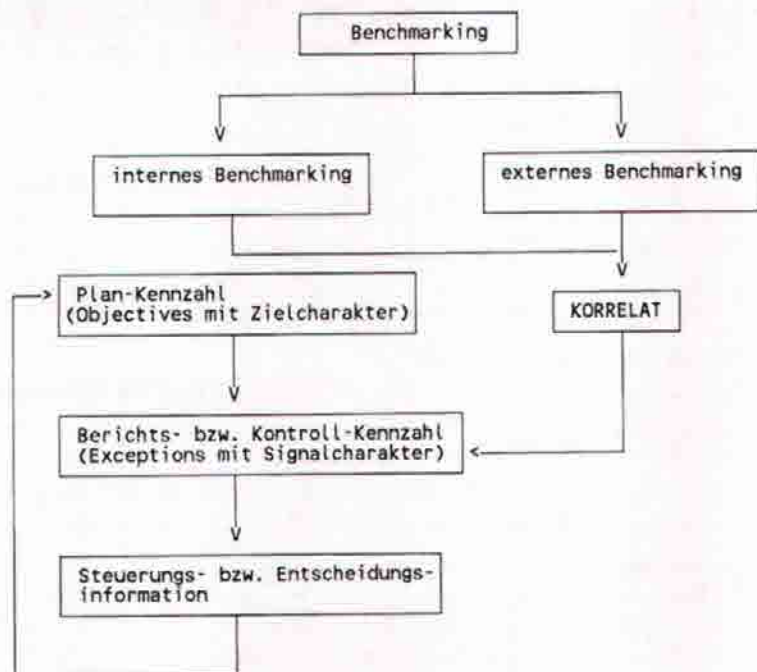


Abb. 4: Integration des Benchmarking in den Planungs- und Kontrollprozeß

anzahl der Zähler), handelt es sich zweifelsohne um eine sog. auffällige Abweichung. Aufgrund dessen wird nach der Vornahme einer Grobanalyse Kontakt zu dem Unternehmen aufgenommen, das bei dieser Kennzifferausprägung als führend gilt. Die Kontaktaufnahme erfolgt entweder per Telefon oder über einen kurzen Brief, in dem die Gründe und die Ziele dargelegt werden, verbunden mit der Bitte um einen Termin für ein erstes Treffen. Ist ein Treffen zustande gekommen, dann wird das Vorhaben erläutert und die Informationsgrundlagen besprochen, denn dies ist außerordentlich wichtig, um nicht Äpfel mit Birnen zu vergleichen und damit den Vergleich bedeutungslos werden zu lassen.

Aus dem so entstandenen Diskussionsprozeß könnte ein mittelfristiges Kostenoptimierungsprogramm resultieren, welches z. B. die Reduzierung von Werkstattkapazitäten, die Einführung modernster Technik und die Veränderung von Prozeßabläufen zur Folge hätte.

Ist das Benchmarking-Projekt in eine Phase getreten, in der erste positive Resultate zu beobachten sind, dann kann darüber im Unternehmen auf breiterer Basis berichtet werden. Anschließend könnte die Geschäftsleitung die übrigen Unternehmensbereiche auffordern, ebenfalls Anstrengungen zu unternehmen, um den Abstand zu einer Bench zumindest zu reduzieren.

Von einem Zwang zur Darstellung der festgestellten Deltas (zwischen Bench und der eigenen Kennzifferausprägung), ohne die Möglichkeit, vorher entsprechende Maßnahmen zu ihrer Reduzierung einleiten zu können, sei hier abzuraten, denn dies gleicht einem Vorführeffekt, zu dem niemand in einem Unternehmen von sich aus bereit sein dürfte.

Der Bedarf für das Instrument -Benchmarking- steigt mit der Realisierung entsprechender organisatorischer Maßnahmen, die zu dezentralisierten Unternehmenseinheiten (Profit-Center oder sog. Ergebnis-, Leistungs-, Effizienz- bzw. Cost-Center) führen. Hier wird quasi der "Markt" für Vergleiche mit dem Besten geschaffen.

Das Wesentliche für den Erfolg des Benchmarking-Konzeptes ist, daß sich Manager und Mitarbeiter auf dieses Instrument einlassen und ihre Denkmuster und Verhaltensweisen darauf ausrichten.

**Literatur**

**Eppelein, R.:** BKV ein unverzichtbares Instrument; in: Zeitung für kommunale Wirtschaft, 11/1993, S. 6

**Karlöf, B. / Östblom, S.:** Das Benchmarking-Konzept, Verlag Franz Vahlen, München 1994

**Männel, W.:** Gemeinkostenmanagement - moderne Kalkulationsmethoden - differenzierendes Ergebniscontrolling, in: Schriften zur Betriebswirtschaftslehre, Verlag der Gesellschaft für angewandte Betriebswirtschaftslehre, Nürnberg 1993. ■

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |   |
|-----------------------------|----|----|---|---|
| 05                          | 25 | 33 | T | S |

**Impressum**  
ISSN 0939-0359

**20. Jahrgang**

**Herausgeber**

Dipl.-Kfm. Dr. rer. pol. Albrecht Deyhle,  
Gründer der Controller Akademie, Gauting/München

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

**Redaktion**

Dr. Albrecht Deyhle, Christa Kießling, StR Sibylle Gänster,  
Gundula Váth, Mag. art.  
Anschrift: Postfach 1168, D-82116 Gauting, Tel. 089 / 89 31 34-14  
FAX 089 / 89 31 34-25 - Literaturforum: Dipl.-Betriebswirt  
Alfred Biel, Beethovenstraße 275, 42655 Solingen

**Herstellung**

Senff-Service, Angerweg 8  
D-82131 Gauting, Tel. 089 / 850 75 62, FAX 089 / 850 04 61

**Anzeigen**

direkt an den Verlag, z. Hd. Frau Kießling

**Verlag**

Management Service Verlag, Leutstettener Str. 2  
D-82131 Gauting, Tel. 089 / 89 31 34 30; FAX 089 / 89 31 34 31

Hannelore Deyhle-Friedrich

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

**Verkauf Schweiz:**

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

**Erscheinungsweise**

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

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum jeweiligen Laufzeitende.

Bezugsgebühr **pro Jahr** im Abonnement DM 114,- + DM 10,- für Porto; Einzelheft DM 19,-; die Preise enthalten die USt.

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

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

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

☆☆

**Ein Controlling-starkes 95**

**wünscht Ihnen**

**und Ihrem Unternehmen**

**sowie Ihrer Familie**

**Ihr**

**Controller Magazin**

**Redaktions Team**

☆☆

# ERFOLGSSICHERUNG DURCH UMWELT- CONTROLLING

von Jutta Christ, Wiesbaden

Umweltcontrolling - wieder nur ein neuer Begriff in unserer doch so dynamischen und kurzlebigen Unternehmenswelt? Im folgenden Artikel soll das Zusammenwirken zwischen Controlling und Umweltschutz als zukunftsorientiertes Instrumentarium im Zuge einer Neuorientierung unserer Unternehmen vorgestellt werden.

## Der Controller

### Das Controlling

Controlling wird im deutschsprachigen Raum oft mit dem Wort 'Kontrolle' übersetzt, dies kann allerdings nur als ein kleiner Teilbereich des Controllings angesehen werden. Unter 'Control' wird in der englischsprachigen Literatur dagegen Beherrschung, Lenkung, Steuerung, Regelung von Prozessen verstanden. Controlling ist somit eine zentrale Managementaufgabe, bei der der Controller beratend zur Seite steht (Abb. 1).

### Aufgaben des Controllers

Die Aufgabe des Controllers besteht in erster Linie in der Unterstützung des Managements. Er erarbeitet aufgrund seiner internen und externen Unternehmenskenntnisse Entscheidungshilfen für die Geschäftsleitung. Der Controller entscheidet nicht selbst, seine Funktion ist die eines objektiven Beraters. Seine Position - intern oder extern - ermöglicht ihm/ihr, das Unternehmen als Einheit zu betrachten.

### Werkzeuge des Controllers

Zu den Werkzeugen des Controllers gehören:

- ✓ Erstellung eines bereichsübergreifenden Informationssystems, mit dessen Hilfe kurzfristig stichhaltige Entscheidungen möglich sind;
- ✓ Installation eines Frühwarnsystems, um rechtzeitig auf Störungen reagieren zu können;



Jutta Christ,  
Adelheidstr. 99,  
65185 Wiesbaden,  
Dipl.-Betriebswirtin, ist seit  
5 Jahren im Controlling  
mehrerer Industrieunter-  
nehmen beschäftigt, z. Zt.  
Leiterin Controlling/  
Betriebswirtschaft eines  
mittelständischen Unter-  
nehmens der Maschinen-  
baubranche und gleichzei-  
tig Beraterin in Fragen des  
Controllings eines  
Ingenieurbüros für  
Umweltechnik.

- ✓ Erarbeitung von Planungs- und Analyseinstrumentarien, um aus Abweichungen die nötigen Konsequenzen ziehen zu können.

## Der Controller: Berater im Umweltmanagement

Die enormen Bevölkerungszuwächse, der erhöhte Lebensstandard der Industrieländer, die stetige Zunahme neuer Produktionsverfahren und die Verknappung von lebensnotwendigen Rohstoffen machen Umweltschutzmaßnahmen zu einer zukunftssichernden Notwendigkeit.

Um trotz erhöhter Ausgaben für den Umweltschutz die Existenz des Unternehmens zu sichern und auszubauen, bedarf es einer auf das Unternehmen abgestimmten Strategie, die der Controller mit dem Management gemeinsam erarbeitet.

## CONTROLLING



Abb. 1: Controlling (Quelle: Controller Verein eV)

**Erarbeitung einer neuen, umweltverträglichen Unternehmensphilosophie**

Die Unternehmensphilosophie ist ein strategisches Unternehmensziel, welches den Standpunkt und die Absicht des Unternehmens nach innen und außen klar definiert. Da es ein sehr wichtiges Ziel darstellt und alle anderen Ziele sich danach ausrichten, sollte hierauf ein besonderes Augenmerk gelegt werden.

**Mitarbeitermotivation:** Nach Festlegung der Unternehmensphilosophie ist diese den Mitarbeitern nahezubringen, denn ohne Akzeptanz der Mitarbeiter ist eine neue Unternehmensphilosophie niemals durchsetzbar.

**Öffentlichkeitsarbeit:** Eine neue, umweltverträgliche Unternehmensphilosophie ist der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Der Konsument und potentielle Verbraucher muß über die Absicht des Unternehmens informiert werden.

**Überarbeitung der Produktpalette**

Die vom Unternehmen angebotenen Produkte und Dienstleistungen müssen hinsichtlich der neuen Unternehmensphilosophie überprüft werden. Hier sind Synergie- und Akkumulationseffekte zu berücksichtigen.

**Analyse interner Unternehmensbereiche**

Nachdem Unternehmensphilosophie angepaßt und Produktpalette definiert wurden, ist es erforderlich, die einzelnen Unternehmensbereiche hinsichtlich ihrer Umweltverträglichkeit zu überprüfen. Der derzeitige Ist-Zustand der einzelnen Bereiche ist ihrem zu erarbeitenden Soll-Zustand gegenüberzustellen. Schwachstellen sind zu erkennen, zu analysieren und zu beseitigen (Abb. 2).

Da zwischen den einzelnen Bereichen Abhängigkeiten bestehen, kann kein Unternehmensbereich isoliert betrachtet werden. Hier ist durch Koordination der Ziele und Teilpläne eine ganzheitliche Ablauforganisation zu erarbeiten.

**Der Aspekt der Wirtschaftlichkeit**

Da wir den Gesetzen der freien Marktwirtschaft unterliegen, muß jede nach ökologischen Gesichtspunkten notwendige Maßnahme auch ökonomisch vertretbar sein, da wir ansonsten langfristig unsere Unternehmensexistenz gefährden. Um dies zu verhindern, ist es wichtig, die Chancen und Risiken, die sich durch Umweltschutzmaßnahmen ergeben, rechtzeitig zu erkennen und zu nutzen.

**Planungs- und Analyseinstrumentarien**

Um Gelder für Umweltschutzmaßnahmen bereitstellen zu können, müssen diese definiert und monetär bewertet werden. Hierbei wird zwischen langfristigen (strategisch) und kurzfristigen (operativ) Planungskonzepten unterschieden.

Bei der strategischen Planung wird die Richtung festgelegt, es handelt sich in der Regel um qualitative Aussagen, sie sind nicht quantitativ meßbar (z. B. Unternehmensphilosophie, Entwicklung der Produktpalette).

Bei der kurzfristigen Planung, auch Budgetierung genannt, werden die bei der langfristigen Planung ermittelten Unternehmensziele zu konkreten Budgets.

**Investitionsplanung**

Um das zur Verfügung gestellte Budget optimal einzusetzen, ist eine Gegenüberstellung alternativer Investitionen sinnvoll. Hier ist allerdings auf eine Vergleichbarkeit der Alternativen zu achten (z. B. Nutzungsdauer, Wiederbeschaffungswert, Abschreibungsmöglichkeiten, Instandhaltung, Bedienerfreundlichkeit).

| Unternehmensbereiche | Schwachstellenanalyse   |
|----------------------|---|
| Entwicklung          | Sicherstellung umweltverträglicher Produktentwicklung bis hin zum Endprodukt<br>Berücksichtigung knapper Ressourcen (endliche, unendliche Ressourcen) |
| Materialwirtschaft   | Einsatz umweltverträglicher Rohstoffe, Recylbarkeit der Materialien   |
| Produktion           | umweltverträgliche Produktionsverfahren unter Berücksichtigung des optimalen Einsatzes von Hilfsstoffen (z.B. Energien)                               |
| Logistik             | umweltverträgliche Transportwege und Einsatzmittel bis hin zum Endverbraucher   |
| Verwaltung           | umweltfreundliche Materialien, Überprüfung der Wiederverwendbarkeit, Recylbarkeit   |
| Vertrieb             | Überprüfung der Kundenbetreuung und - akquirierung hinsichtlich ihrer Umweltverträglichkeit (z. B. Telefonverkauf)                                    |

Abb. 2: Analyse der einzelnen Unternehmensbereiche

### Finanzierung

Da jede Investition seitens des Unternehmens finanziert werden muß, sind hier verschiedene Alternativen zu erarbeiten. Bei der Finanzierung von Umweltschutzmaßnahmen können oftmals öffentliche Gelder in Anspruch genommen werden. Diese werden beispielsweise in Form von Steuervergünstigungen, öffentlichen Krediten und Subventionen gewährt.

### Gesetzliche Auflagen / freiwillige Maßnahmen

Bereits heute gibt es eine Fülle von gesetzlichen Auflagen, die von den Unternehmen einzuhalten sind. Eine durch Medien und Umweltschutzinitiativen sensibilisierte Bevölkerung, immer aussagefähigere Meß- und Analysemethoden und ein gestiegener Bedarf werden in Zukunft immer höhere Umweltschutzmaßnahmen von den Unternehmen fordern. Hier ist durch eine vorausschauende Unternehmenspolitik ein Optimum zwischen gesetzlichen Auflagen und freiwilligen Maßnahmen zu erzielen. Sind Umweltschutzmaßnahmen bereits vom Gesetzgeber beschlossen, sind diese meist in kürzester Zeit zu realisieren und belasten das Unternehmen mit erheblichen Kosten. Durch eine vorausschauende Denkweise können Maßnahmen kombiniert und Einsparungspotentiale freigesetzt werden. Der Aspekt der Imageverbesserung sollte hier ebenfalls Berücksichtigung finden.

### Kostenarten-/Kostenstellenplanung

Um die Kosten für den Umweltschutz kalkulierbar und planbar zu machen, ist es sinnvoll, für Umweltschutzmaßnahmen eigene Kostenarten und Kostenstellen einzurichten. Durch die Ermittlung geeigneter Bezugsgrößen ist eine Überrechnung auf das einzelne Produkt möglich. Mit Hilfe von Plan-/Ist-Vergleichen können Abweichungsanalysen angestellt, Schwachstellen erkannt und beseitigt werden (Abb. 3).

### Erlöse

Bei Umweltschutzmaßnahmen wird zwischen den direkt produktbezogenen und nicht direkt produktbezogenen Kosten unterschieden. Direkt produktbezogene Kosten sind Kosten, die einen direkten Einfluß auf das Produkt haben (z. B. Einsatz von umweltfreundlichen Rohstoffen). Diese Kosten führen in der Regel durch höhere Umsatzerlöse zu Gewinnsteigerungen. Diese Erlös- und Kostenanteile separat darzustellen, ist relativ einfach. Nicht direkt produktbezogene Kosten sind Kosten, die keinen direkten Einfluß auf das Produkt haben (z. B. umweltschonende Produktionsverfahren). Hier ist kein direkter Bezug zwischen Kosten und Erlösen herzustellen. Der zusätzliche Gewinn für das Unternehmen ist durch qualitative Merkmale gekennzeichnet (z. B. Imageverbesserungen, gestiegene Akzeptanz beim Kunden, Erhöhung des Marktanteils, Nutzung von Marktnischen). Eine quantitative Einschätzung ist nur langfristig möglich, sollte bei einer Wirtschaftlichkeitsbetrachtung allerdings nicht vernachlässigt werden.

### Bilanz / Gewinn- und Verlustrechnung

Ein weiterer Schritt, Umweltschutzmaßnahmen die nötige Transparenz zu geben, um bei Abweichungen

steuernd einzugreifen, ist das detaillierte Ausweisen in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Abb. 4).

### Informations- und Frühwarnsysteme

Um kurzfristig Entscheidungen treffen zu können, ist eine aktuelle, der Entscheidungsebene angemessene Detaillierung des Zahlenmaterials unerlässlich. Jeder sollte die für ihn relevanten Informationen erhalten. "Zahlenfriedhöfe" sind zu vermeiden.

### Berichtswesen

Die Erstellung des Berichtswesens ist Aufgabe des Controllers. Unter Berichtswesen wird auf der einen Seite der immer **wiederkehrende Bericht** (z. B. Monatsbericht, Quartalsbericht, Kostenstellenbericht, Bilanz, GuV) verstanden. Hier werden die Istdaten den Plandaten gegenübergestellt, analysiert und ggf. Maßnahmen eingeleitet. Das dargestellte Zahlenmaterial sollte auf die jeweilige Hierarchiestufe abgestimmt sein und nur für die Hierarchiestufe relevante Kennzahlen enthalten.

Eine weitere Berichtsform ist der **individuelle, vom Controller je nach Bedarf erstellte Bericht**. Er ist neben dem Standardbericht ein sinnvolles Instrumentarium, Schwachstellen im Unternehmen frühzeitig zu erkennen. Beide Berichtsformen sollten das Unternehmen in die Lage versetzen, auf Chancen und Risiken **nicht nur zu reagieren, sondern auch agierend auf das Umweltgeschehen einzugreifen**. Ein aussagefähiges Berichtswesen dient dem Unternehmen gleichzeitig als Frühwarnsystem.

### Öko-Bilanz

Die Öko-Bilanz, eine Form des ökologischen Berichtswesens, ist eine wirksame Methode, Schwachstellen im Bereich des Umweltschutzes zu erkennen. Dem Input auf der Aktiv-Seite der Bilanz wird der Output auf der Passiv-Seite gegenübergestellt. Aus einer solchen Darstellung lassen sich Informationen über die Verwendung der eingesetzten Ressourcen gewinnen. Öko-Bilanzen dienen in Form von Planbilanzen als umweltorientierte Frühwarnsysteme. Mit ihrer Hilfe können Optimierungs- und Rationalisierungsmaßnahmen und die Überschreitung gesetzlicher Vorschriften aufgezeigt werden (vgl. Thomas Rück; Öko-Controlling als Führungsinstrument). Ein vereinfachtes Beispiel einer Öko-Bilanz wird in Abb. 5 gezeigt.

### Fazit

Umweltschutz ist notwendiger und zukunftssichernder Bestandteil unserer Lebensgrundlage geworden. Ohne Umweltschutzmaßnahmen ist die Erde als Lebensraum für Mensch und Tier nicht zu erhalten. Aus dieser Feststellung ergibt sich zwangsläufig ein Handlungsbedarf für öffentliche und private Industrieunternehmen. Umweltschutz sollte hier allerdings nicht als Hemmnis, sondern als Chance für den Unternehmenserfolg betrachtet werden. Die richtige Unternehmensstrategie, eine vorausschauende und ganzheitliche Denkweise, aussagefähige Informationssysteme und ein funktionierendes Frühwarnsystem werden auch langfristig die Existenzgrundlage für ihren Unternehmenserfolg darstellen.



| Aktiva  | Passiva   |
|---|---|
| <p><b>A. Anlagevermögen</b></p> <p><b>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</b></p> <p>1.a. Rechte an der Mitbenutzung von Umwelthanlagen</p> <p>3.a. geleistete Anzahlungen auf Rechte an Umweltschutzanlagen</p> <p><b>II. Sachanlagen</b></p> <p>2.a. technische Anlagen und Maschinen die für den Umweltschutz eingesetzt werden</p> <p>3.a. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, die für den Umweltschutz eingesetzt werden</p> <p>4.a. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau, die für den Umweltschutz eingesetzt werden</p> <p><b>B. Umlaufvermögen</b></p> <p><b>I. Vorräte</b></p> <p>1.a. Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe, die dem Umweltschutz zuzurechnen sind</p> <p>2.a. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen, die dem Umweltschutz dienen</p> <p>3.a. umweltschützende fertige Erzeugnisse und Waren</p> <p>4.a. geleistete Anzahlungen auf Vorräte, die dem Umweltschutz dienen</p> <p><b>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</b></p> <p>1.a. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die dem Umweltschutz zuzurechnen sind</p> | <p><b>A. Eigenkapital</b></p> <p><b>III. Gewinnrücklagen</b></p> <p>4. Rücklagen für Umweltschutz-Investitionen</p> <p><b>B. Rückstellungen</b></p> <p>3. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus Umweltschäden</p> <p>b. Rückstellungen für Rekultivierungen von Landschaftsflächen</p> <p>c. Rückstellungen für Abraumbe-seitigungen gemäß § 249 (1) Nr. 1 Handelsgesetz</p> <p><b>C. Verbindlichkeiten</b></p> <p>2.a. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten aus Krediten für Umweltschutzmaßnahmen</p> <p>4.a. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die dem Umweltschutz zuzurechnen sind</p> <p>8.a. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten aufgrund verursachter Umweltschäden</p> |

Abb. 4: Vorschlag einer tieferen umweltschutzbezogenen Untergliederung der Bilanz  
 Quelle: Thomas Rück, Öko-Controlling als Führungsinstrument

| Aktiva (Input)   | Passiva (Output)            |
|--|-----------------------------|
| Verbrauch<br>x hl Frischwasser<br>x hl CKW-belastetes Wasser<br>Rodung von x ha Wald<br>Verbrauch von x kwh  | x to CKW-gebleichtes Papier |
| <p><b>Bilanzausgleich (Maßnahmen)</b></p> <p>Verwendung von Recycling-Papier oder Papier, das aus der Durchforstung und durch Sägereste hergestellt wurde; ohne Chlorbleiche</p> <p>Ergebnis:<br/>                     bis zu 80 % weniger Frisch- und Abwasserverbrauch<br/>                     keine Waldrodung<br/>                     2/3 weniger Energieverbrauch</p> |                             |

Abb. 5: Öko-Bilanz (Quelle: in Anlehnung an Controller Magazin 6/90; Karl Dominik Zoehl, Oberschleißheim) ■



# VON DER ANALYTISCHEN KOSTEN- PLANUNG ÜBER DIE AUTOMATISCHE ERRECHNUNG DER MASCHINEN- STUNDENSÄTZE ZUR KALKULATION MIT MASCHINENSTUNDENSÄTZEN



von Michael Uhlendorf, Kehlberg 6, 57349 Attendorn

Besonders für Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaues sowie für Serienfertiger der Metall-, Elektro- und Kunststoffindustrie ist die Kalkulation auf der Basis von Maschinenstundensätzen gut geeignet.

Die **Kalkulation der Herstellkosten** auf der Basis von **Maschinenstundensätzen** ist zwar teilweise recht aufwendig, führt aber zu einer sehr genauen und verursachungsgerechten Kostenzurechnung und damit zu sehr genauen Herstellkosten.

Im nun folgenden praktischen Beispiel werden die einzelnen Schritte auf dem WEG

\* von der **analytischen Kostenplanung**  
\* über die **Errechnung der Maschinenstundensätze**  
\* zum Ziel **Kalkulation mit Maschinenstundensätzen** beschrieben.

Wobei angemerkt werden muß, daß die analytische Kostenplanung große Anforderungen an die planenden Manager, die betreuenden Controller und an die Kostenrechnungssoftware darstellt.

## E X K U R S      Kalkulation mit Maschinenstundensätzen

Die Kalkulation mit Maschinenstundensätzen wird prinzipiell folgendermaßen durchgeführt :  
(Schematische Beschreibung ; stark vereinfacht)

- 1) Die aus dem Arbeitsplan entnommene Arbeitszeit je Arbeitsgang und Kostenstelle wird multipliziert mit dem Maschinenstundensatz der Kostenstelle.
- 2) Die aus dem Arbeitsplan entnommene Arbeitszeit je Arbeitsgang und Kostenstelle wird multipliziert mit dem Personalkostensatz der Kostenstelle.
- 3) Die aus der Stückliste entnommenen Einzelteile werden multipliziert mit dem im Materialstammsatz hinterlegten Materialpreis. (wahlweise Planpreis ; gleitender Durchschnittspreis oder aktueller Ist-Preis )

-----  
Die Summe der Positionen 1-3 ergibt die Herstellkosten.

Eine Verrechnung von Produktionsgemeinkosten entfällt total, da alle Hilfsstellen in der Produktion, auch die Produktionsleitung, über entsprechende Sender-Empfängerbeziehungen in die produzierenden Endkostenstellen verrechnet werden.

Um die Kalkulation auf der Basis von Maschinenstundensätzen durchführen zu können, sollten folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Arbeitspläne für jedes Produkt (Fertigteile und Halbfertigteile);
- Stücklisten für jedes Produkt (Fertigteile und Halbfertigteile);
- eine gute Kostenstellenorganisation;
- Plankostensätze für jede Kostenstelle.

Außerdem sind sowohl für die Leistungsplanung als auch für einen monatlichen Soll/Ist-Vergleich der Leistungen und Kosten Daten aus dem Betriebsdatenerfassungssystem (BDE) eine zwingende Voraussetzung.

Weiterhin sollte auf eine gute **Anbindung** an schon **vorhandene Systeme** wie Finanzbuchhaltung, Personalabrechnung, Materialwesen und Anlagenbuchhaltung geachtet werden, um gute und "richtige" Daten in das Kostenrechnungssystem einspeisen zu können.

**Denn ohne aussagefähige und richtige Grunddaten (Plan- und Istdaten) ist jede Kostenrechnung nicht einmal das Papier wert, auf dem sie steht.**

---

## LEISTUNGS- UND KOSTENPLANUNG

### 1 Art der Kostenrechnung

Für den Bereich der **Produktion** sollte eine **analytische Plankostenrechnung** aufgebaut werden. Das heißt, die primären und sekundären Kosten der einzelnen Produktionskostenstellen werden von den zu erbringenden (geplanten) Leistungen abgeleitet.

---

### 2 Definition der Leistungsarten

Um mit der Leistungs- und Kostenplanung beginnen zu können, müssen zuerst die Leistungsarten, welche im Unternehmen Verwendung finden sollen, definiert werden.

Hier eine Auflistung der möglichen Leistungsarten:

Jede **Produktionskostenstelle** erbringt 3 Leistungsarten:

- \* Die Bereitschaftszeit der Maschine;
- \* die Rüstzeit der Maschine;
- \* die Ausführungszeit der Maschine.

Außerdem werden noch **Hilfskostenstellen** der Produktion eingerichtet und beplant, welche die Leistungsart

- \* Fertigungshilfsleistung erbringen.

Zusätzlich wird das zur Produktion notwendige Personal in den **Personalkostenstellen** geplant und zwar unter den Leistungsarten

- \* Rüstzeit Personal,
- \* Ausführungszeit Personal.

Daneben gibt es noch **Abteilungskostenstellen**, welche die Leistung

- \* Abteilungsleitung erbringen und abgeben.

Sowie **Energieversorgungskostenstellen**, welche die Leistung

- \* Energie erbringen und abgeben.

Die Grundlagen jeder analytischen Kostenplanung werden mit einer detaillierten **Leistungsplanung** auf Basis der schon angesprochenen Leistungsarten gelegt. Es stehen also im ersten Schritt nicht so sehr die Kosten im Vordergrund, sondern die Leistungsplanung. Erst im 2. Schritt werden, **abhängig von den Leistungen, die Kosten geplant**.

Wichtig für diese Form der Maschinenstundensatzermittlung bzw. Planpreisermittlung ist ein **abgestimmtes Netz** von Leistungs-Erstellern (Sendern) und Leistungs-Nehmer (Empfänger). Außerdem muß für jede Kostenstelle, die weiterverrechnet werden soll, neben der Planleistung auch ein Planpreis ermittelt werden.

Das Denken in Leistungsgrößen (Einheiten/Mengen) ist für den Bereich der Produktion schon lange typisch und auch praktikabel. Für die Bereiche Vertrieb, Verwaltung und Marketing ist es etwas ungewohnt, in Leistungs- statt in Kostenbegriffen zu denken, aber auch dort wird es möglich sein, nachdem entsprechende **SOP's** (Standards of Performance) definiert worden sind, eine an der Leistung orientierte Kostenplanung aufzubauen.

---

### 3 Praktische Planungstätigkeit

Für die praktische Planungstätigkeit ist jeweils das Durchlaufen von drei Arbeitsschritten notwendig:

- ☛ Leistungsplanung
- ☛ Leistungsabhängige Kostenplanung
- ☛ Planpreisermittlung

Diese Arbeitsschritte wiederholen sich bei allen Kostenstellen und werden jetzt an einer Produktionskostenstelle beispielhaft dargestellt. Das sich durch die Leistungs- und Kostenplanung ergebende Leistungsnetz wird in der Abbildung 1 schematisch dargestellt. Die Herkunft der notwendigen Daten (Plan / Ist) wird in der Abbildung 2 dargestellt.

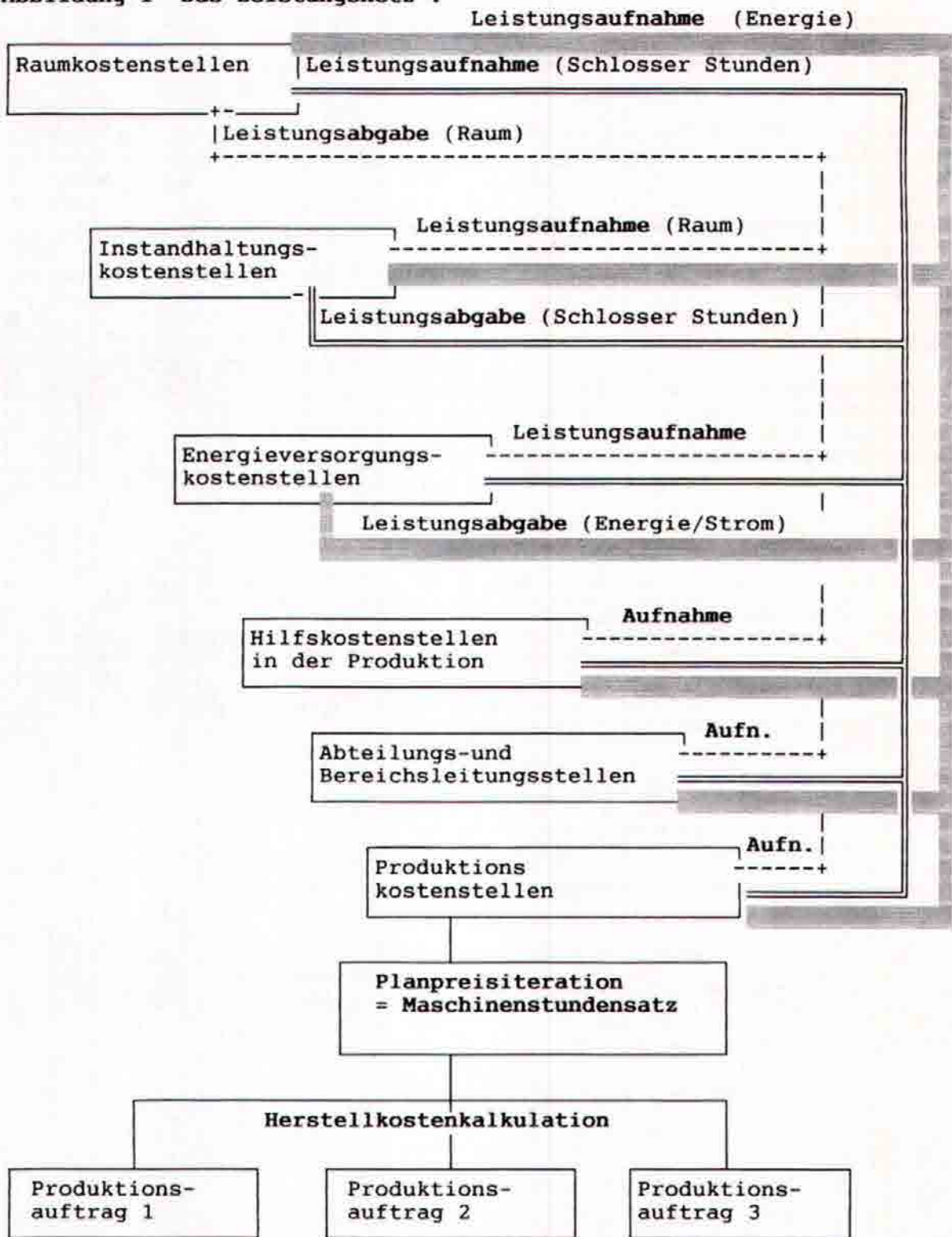
#### 3.1 Leistungsplanung

- Geplante Leistungsabgabe in Leistungseinheiten (Stunden) = Planleistung der Stelle  
Diese Daten können aus dem Betriebsdatenerfassungssystem bzw. dem PPS-System entnommen werden.

#### 3.2 Kostenplanung

- **Hilfslöhne** der Mitarbeiter in der Produktionskostenstelle;
- **Sonstige Sachkosten** in der Produktionskostenstelle;

Abbildung 1 Das Leistungsnetz :



- **Abschreibungen** der Anlagen in der Produktionskostenstelle;
- **Zinsen** der Anlagen in der Produktionskostenstelle;
- Inanspruchnahme von **Energie** durch die Produktionsstelle (als Leistungsaufnahme von den Versorgungsstellen);
- Inanspruchnahme von **Raum** durch die Produktionsstelle (als Leistungsaufnahme von den Raumstellen);
- Inanspruchnahme von **Hilfsleistungen** durch die Produktionsstelle (als Leistungsaufnahme von den

- Hilfskostenstellen);
- Inanspruchnahme von **Service-Stunden**, z. B. Schlosser (als Leistungsaufnahme von den Instandhaltungskostenstellen);
- Inanspruchnahme von **Abteilungsleitungs-Stunden**, z. B. Meister (als Leistungsaufnahme von den Abteilungsstellen);
- Inanspruchnahme von **Werkleitungs-Stunden** (als Leistungsaufnahme von der Werkleitungsstelle).

-----  
 Summe = **Plankosten der Stelle**

3.3 Planpreisermittlung

$$\frac{\text{Plankosten der Stelle}}{\text{Planleistung der Stelle}} = \text{Kostensatz je Leistungseinheit (h)}$$

Die PLANPREISERMITTLUNG für ca. 1000 Kostenstellen dauert etwa 15 Minuten.

Selbstverständlich wird sowohl die Kostenplanung als auch die Planpreisermittlung nicht auf Basis eines Vollkostensatzes durchgeführt, sondern es **wird jede Kostenstelle getrennt nach variablen und nach fixen Kostenbestandteilen geplant** (Proko/Struko).

3.4 Ergebnisse

Die ermittelten Maschinenstundensätze der Produktionskostenstellen (Endkostenstellen) können zu folgenden Zwecken genutzt werden:

- Herstellkostenkalkulation;
- Wirtschaftlichkeitsberechnungen;

- Bestandsbewertung;
- Deckungsbeitragsbasis.

Vorgehen

Dies alles kann mit der entsprechenden Software und einiger Unterstützung durch einen Software-Berater auch von wenigen Mitarbeitern für die komplette Produktion eines größeren Unternehmens innerhalb von 1 - 2 Jahren aufgebaut werden.

Auch auf diese Weise kann man als Controller eine gewisse Vorbildfunktion für Lean-Management übernehmen. ■

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |  |    |   |   |  |
|-----------------------------|--|----|---|---|--|
|                             |  | 32 | T | S |  |

Abbildung 2 Die Datenherkunft :

Das Kostenrechnungssystem sollte als Ist- und als flexible Plankostenrechnung konzipiert werden und daher müssen sowohl Ist- als auch Plandaten in das System einfließen. Außerdem basiert das Kostenrechnungssystem auf Primären- und Sekundären Kosten. (die Sekundären Kosten entstehen durch die Innerbetriebliche Leistungsverrechnung) Bevor die Kosten allerdings geplant werden können, müssen die Leistungen geplant werden, das heißt es muß ein Leistungsplan auf der Ebene der Kostenstellen erstellt werden :

1) Erstellen des Leistungsplanes

Datengrundlage / Datenherkunft :

Das Betriebsdatenerfassungssystem/PPS-System speist ein : Ist Leistungsdaten  
Plan Leistungsdaten

2) Primäre Plan und Istkosten

Datengrundlage / Datenherkunft :

Die Kostenplanung/Sachkonten speisen ein :  
die Primären Plankosten

Die Kreditorenbuchhaltung speist ein :  
die Primären Istkosten

3) Sekundäre Plan- und Istkosten

Die notwendigen Sekundären Kosten- und Leistungsdaten fließen parallel zu den Leistungen (in der 1. Abbildung dargestellt). Entscheidend für den Datenfluß sind somit die Leistungen die von den Senderkostenstellen abgegeben werden und die von den Empfängerkostenstellen (als Sekundäre Leistungen und Kosten ) aufgenommen werden.

Die Sekundäre Kosten -und Leistungsverrechnung speist ein : Innerbetriebliche Leistungen (Plan)  
Innerbetriebliche Leistungen (Ist)  
Kosten der Innerbetrieblichen Leistungen (Plan und Ist)

Die Anlagenbuchhaltung speist ein : Kalk. Abschreibung  
Kalk. Zinsen

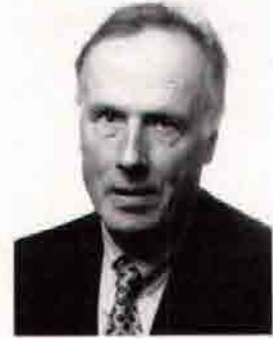
# REENGINEERING IM MITTELSTAND

- eine Methode zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit -

von Dr. Stephan C. **Hansknecht** und  
Dipl.-Kfm. H. Henning **Harmsen**, Hamburg



*Dr. Stephan Hansknecht war nach dem Studium der Physik und Mathematik mehrere Jahre in leitenden Funktionen im Maschinen- und Anlagenbau tätig. Seit 1986 ist er als Unternehmensberater und seit 1993 in selber Funktion bei Putz & Partner - Unternehmensberatung Hamburg - mit den Schwerpunktthemen Prozeßanalyse, Business Reengineering und Informationstechnologie tätig.*



*Dipl.-Kfm. H. Henning Harmsen ist nach über 10-jähriger Tätigkeit bei zwei führenden Unternehmen der Computerindustrie seit 15 Jahren als Unternehmensberater tätig. Seit 1989 bei Putz & Partner - Unternehmensberatung - Hamburg, gehören betriebswirtschaftlich-organisatorische und informationstechnologische Fragestellungen zu seinen Schwerpunktaufgaben.*

## 1. ZIELE VON REENGINEERING IM MITTELSTAND

Reengineering im Mittelstand (RIM) ist eine in der Praxis bewährte, ganzheitliche Vorgehensweise zur **Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit** eines Unternehmens (siehe Abb. 1).

Dem Reengineering liegen in Großunternehmen bewährte Methoden zur Unternehmensentwicklung zugrunde. Sie wurden an die besonderen Bedürfnisse mittelständischer Unternehmen angepaßt. Basierend auf der systematischen **Untersuchung von Funktionsbereichen und Hauptprozessen** sowie der **Analyse von Unternehmens- und Marktdaten** wird ein **Maßnahmenplan** erarbeitet.

Ziel von RIM ist vor allem, **unternehmerische Chancen** zu erkennen und wahrzunehmen, um die **Zukunft des Unternehmens zu sichern**.

Wichtigster Erfolgsfaktor ist dabei die **Mobilisierung der kreativen Potentiale von Mitarbeitern und Führungskräften**.

## 2. AUSGANGSLAGE

Die marktpolitischen Rahmenbedingungen, denen sich die Unternehmen aus Industrie, Handel und dem Dienstleistungsgewerbe stellen müssen, sind in den letzten Jahren einem deutlichen Wandel unterworfen:

- anhaltende Unsicherheiten im osteuropäischen Markt,
- weltweite Rezession,
- Sättigungstendenzen vieler bisher erfolgreicher Absatzmärkte,
- zunehmende Verlagerung von Produktionen in Billiglohnländer als Folge nicht mehr wettbewerbsfähiger Produktionskosten,
- aufgrund falscher Markteinschätzung entstandene Produktionsüberkapazitäten,
- durch die Liberalisierung des europäischen Binnenmarktes verstärkter internationaler (Preis-)Wettbewerb,
- gesetzliche / ökologische kostenwirksame Auflagen,
- konjunkturell sowie strukturell bedingte zunehmende Arbeitslosigkeit / Kurzarbeit und dadurch ausgelöste Kaufzurückhaltung der Bevölkerung.

Diese Entwicklung hat viele Unternehmen des Mittelstandes ebenso wie Großunternehmen in einen Verdrängungswettbewerb getrieben und in Ertragskrisen gestürzt.

Großunternehmen sind zwar oft weniger flexibel, können sich diesen Marktentwicklungen aber wegen gut ausgestatteter Finanzkraft und entsprechender Risikostreuung sowie entscheidungsorientierter Controllinginstrumente mit gewissen Verzögerungen anpassen. Mittelständische Unternehmen sind aufgrund ihrer begrenzten finanziellen Mittel und ihrer häufig anzutreffenden Spezialisierung **einem erhöhten Anpassungsdruck** ausgesetzt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn entsprechende

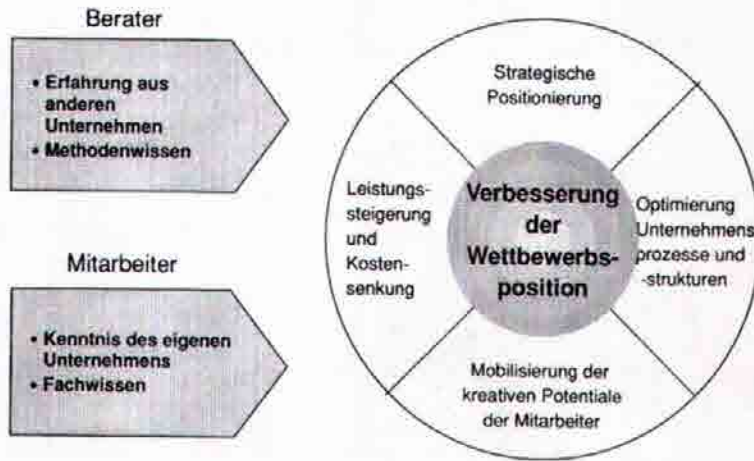


Abb. 1: Merkmale Reengineering im Mittelstand

Frühwarnsysteme wie z. B. Kosten-Leistungsrechnung mit Soll-Ist-Vergleichen oder Deckungsbeitragsanalysen nach Verantwortlichkeiten und Produkten nicht verfügbar sind, mit deren Hilfe ein Veränderungsprozeß durchgeführt werden könnte.

In einer derartigen Krisensituation reicht eine symptomatische Behandlung der Schwachstellen nicht mehr aus, allenfalls zur notdürftigen ersten Hilfe. Vielmehr geht es darum, die Ursachen der Schwachstellen zu analysieren und Maßnahmen zur Zukunftssicherung zu definieren, die geeignet sind, das Unternehmen wieder auf Ertragskurs zu bringen. Dafür eignet sich RIM.

### 3. VORGEHENSWEISE

RIM-Projekte erfolgen in 4 Schritten:

- \* Projektvorbereitung
- \* Analyse
- \* Erarbeitung von Verbesserungsmaßnahmen
- \* Realisierung

#### 3.1 Projektvorbereitung

Im Schritt "Projektvorbereitung" werden die Schwerpunkte und die einzusetzenden Methoden und Werkzeuge gemeinsam mit der Geschäftsleitung festgelegt. Danach erfolgt die Abstimmung der Projektorganisation und des Projektplanes. Vor der Analyse werden Führungskräfte, Betriebsrat und Mitarbeiter über Ziele und Vorgehensweise der Untersuchung informiert. Ziel ist die Einweisung der beteiligten Mitarbeiter in die Methode und die **Herstellung von Akzeptanz** für die Untersuchung im Unternehmen.

#### 3.2 Analyse

Zu Beginn der Analyse liegt erfahrungsgemäß folgende Ausgangssituation vor:

Führungskräfte und Mitarbeiter stehen vor **einer wachsenden Zahl von Einzelproblemen**, die kurzfristig gelöst werden müssen. Schwachpunkte in den

Abläufen führen immer wieder zu Frustrationen, ohne daß die organisatorischen Randbedingungen, die diese Schwachpunkte hervorrufen, in Frage gestellt werden ("Das haben wir schon immer so gemacht!"). Das Unternehmen ist permanent damit beschäftigt, die Folgen dieser Probleme zu bewältigen, ohne daß die Ursachen beseitigt werden.

Es gibt eine Vielzahl von z. T. bekannten Verbesserungsideen, die aber nicht umgesetzt werden.

Ziel der Analyse ist die **Ermittlung der wesentlichen Stärken und Schwächen des Unternehmens und die Identifikation von Verbesserungspotentialen** (siehe Abb. 2).



Abb. 2: Stärken-/Schwächen-Analyse

Wichtigstes Instrument hierfür ist die **Funktionsanalyse**, mit der die **Transparenz** des Unternehmens hergestellt wird. In der Funktionsanalyse werden die regelmäßigen Tätigkeiten in den Funktionsbereichen ablauforientiert dargestellt und die zugehörigen Arbeitsaufwände der Mitarbeiter geschätzt. Desweiteren werden die **Verbesserungsideen** von Führungskräften und Mitarbeitern erfaßt.

Die Funktionsanalyse ist Grundlage für eine systematische Ermittlung von Verbesserungspotentialen im Unternehmen.

Ergänzend zur Funktionsanalyse erfolgt die **Analyse verfügbarer Unternehmens- und Marktdaten**. Trendanalysen und Branchenvergleiche liefern zusätzliche Hinweise auf spezielle Stärken und Schwächen des Unternehmens.

Die Ergebnisse der Analysen werden abschließend kritisch gewürdigt und zu Kernaussagen zusammengefaßt. Hieraus werden **Sofortmaßnahmen** und **Vorschläge für das weitere Vorgehen** abgeleitet und in einer Zwischenpräsentation mit der Geschäftsleitung abgestimmt.

---

### 3.3 Verbesserungsmaßnahmen

---

In diesem Schritt werden die vorliegenden Verbesserungsideen ergänzt und bewertet. Sie können sich auf das Gesamtunternehmen oder auf einzelne Funktionsbereiche beziehen.

Ideen, die das Gesamtunternehmen betreffen, werden auf Geschäftsleitungsebene entschieden. In der Regel liegen zu diesem Zeitpunkt auch Vorschläge zu Grundsatzfragen wie z. B. strategische Positionierung, Standorte, Aufbau- und Ablauforganisation vor. Zu solchen Vorschlägen müssen Entscheidungsgrundlagen erarbeitet werden. Dies kann zusätzliche Analysen, Gespräche oder Workshops erfordern.

Ideen, die sich auf einzelne Funktionsbereiche beziehen, werden mit den - für die jeweiligen Bereiche verantwortlichen - Führungskräften abgestimmt und letztendlich von der Geschäftsleitung entschieden. Die wichtigsten Entscheidungskriterien sind Kosten-/Nutzen-Aspekte und die Verträglichkeit mit dem unternehmerischen Gesamtkonzept.

Als Ergebnis liegt eine **Zusammenstellung realisierbarer Verbesserungsansätze** vor.

---

### 3.4 Realisierung

---

Im Schritt Realisierung werden Maßnahmenpläne und Projektvorschläge mit Verantwortlichkeiten und Terminen erarbeitet und mit der Geschäftsleitung abgestimmt.

Um sicherzustellen, daß die Maßnahmen/Projekte zügig, aber auch mit Augenmaß umgesetzt werden, hat sich die aktive Mitarbeit des externen Beraters in der Realisierungsphase als vorteilhaft erwiesen. Dies kann durch aktive Mitarbeit in den Projekten oder einem "Coaching" der Geschäftsleitung erfolgen.

---

## 4. TYPISCHE ERGEBNISSE VON RIM-PROJEKTEN

---

Die Verfasser haben eine Reihe von RIM-Projekten in mittelständischen Unternehmen durchgeführt und Unternehmenskonzepte erarbeitet. Obwohl jeweils kundenindividuelle Lösungsansätze erarbeitet wurden, gibt es deutliche, branchenübergreifende Schwerpunkte:

---

### 4.1 Produkte und Märkte

---

Die Märkte, auf denen mittelständische Unternehmen operieren, unterliegen einem ständigen Wandel: Gesetzliche Rahmenbedingungen werden geändert, Kunden formulieren neue Anforderungen, Substitutionsprodukte erreichen die Marktreife, neue Wettbewerber operieren mit aggressiven Vertriebsstrategien in angestammten Märkten.

Unternehmen reagieren auf solche Entwicklungen oft nur mit operativen und taktischen Maßnahmen

wie Preisnachlässen und einem Ausweichen in Marktnischen. Dies führt u. a. zu sinkenden Deckungsbeiträgen, einer Verbreiterung der Produktpalette und einer Zersplitterung der Kundenstruktur, so daß zusätzliche Probleme in Gestalt von sinkenden Erlösen und steigenden Komplexitätskosten entstehen.

Derartige Symptome sind ein sicherer Hinweis, daß eine Überprüfung der Unternehmensstrategie erforderlich ist. Die Entwicklung neuer Produkte und die Erschließung neuer Märkte sind mögliche Ergebnisse einer Strategieüberprüfung. Maßnahmen zur Straffung der Produktpalette und Bereinigung der Kundenstruktur sind ebenfalls typische Ergebnisse einer solchen Überprüfung. Es kann aber auch notwendig sein, ganze Produktgruppen aufzugeben oder den Rückzug aus Teilmärkten anzutreten.

---

### 4.2 Vertrieb

---

In mittelständischen Unternehmen sind Vertriebsabteilungen vielfach zu stark mit administrativen Tätigkeiten befaßt. Marketing- und Vertriebsinitiativen erfolgen eher zufällig und unsystematisch. Dies hat meist historische Gründe: Marketing und Vertriebsaufgaben wurden in der Vergangenheit in vielen Betrieben fast ausschließlich vom Inhaber wahrgenommen.

Zur Steigerung der Vertriebsleistung sind Maßnahmen wie z. B. eine genaue Zielgruppenanalyse, die eindeutige Festlegung von Vertriebsverantwortlichkeiten, die Einführung einer Deckungsbeitragsplanung und eines leistungsorientierten Entlohnungssystems sinnvoll.

---

### 4.3 Aufbau- und Ablauforganisation, DV-Unterstützung

---

Während Großunternehmen oft überorganisiert und überreglementiert sind, bestehen in mittelständischen Unternehmen in der Regel organisatorische Defizite. In Großunternehmen wird die bestehende Arbeitsteilung derzeit im Rahmen von "Lean-Management" durch Integration von Funktionen und Abbau von Hierarchien zurückgeführt. In mittelständischen Unternehmen hingegen besteht oft die Notwendigkeit, die Aufbauorganisation durch eine sinnvolle Arbeitsteilung und eindeutige Regelungen von Kompetenzen und Verantwortlichkeiten den Anforderungen des Geschäfts entsprechend anzupassen oder erstmalig festzulegen.

Oft wird wie in der Gründungsphase auf Zuruf gearbeitet, obwohl das Unternehmen bereits eine Größe erreicht hat, bei der diese Arbeitsweise zu erheblichen Reibungsverlusten führt. Es fehlen organisatorische Hilfsmittel zur Unterstützung der Abläufe; die Beschaffung notwendiger Informationen ist mit erheblichen Aufwänden verbunden. In solchen Fällen können nachhaltige Verbesserungen mit z. T. einfachen Maßnahmen, wie z. B. der Festlegung eines Standardablaufs, der Entwicklung eines Formulars oder eines PC-Programms erreicht werden.

#### 4.4 Führungsorganisation

Die Arbeitsweise mittelständischer Unternehmen ist stark durch die Persönlichkeit der Führungskräfte geprägt, wohingegen in Großunternehmen die Strukturen eine größere Rolle spielen. Speziell in eigergeführten Unternehmen wurde oft über Jahrzehnte ein patriarchalischer Führungsstil praktiziert. Erfolgt dann der Generationswechsel in der Geschäftsleitung, führt das nicht selten zu krisenhaften Entwicklungen, weil ein klar definiertes und akzeptiertes Führungssystem fehlt. Die Einführung des "Management by Objectives" ist in solchen Fällen eine notwendige Maßnahme.

#### 4.5 Controlling

Bei vielen mittelständischen Unternehmen ist ein Controlling nur in Ansätzen entwickelt. Es gibt kein ausreichendes Navigationssystem zur Steuerung des Unternehmens. Wenn unternehmerische Entscheidungen intuitiv und nicht auf der Grundlage gesicherter analytischer Informationen getroffen werden, sollte ein Controlling-Konzept erarbeitet und eingeführt werden. Hierfür müssen die Frühwarnindikatoren und Stellschrauben erarbeitet werden, über die das Unternehmen gesteuert werden kann.

#### 5. QUANTITATIVE EFFEKTE

Ziele von RIM-Projekten sind die Steigerung der Unternehmensleistung und die Senkung der Kosten.

Einsparungen - insbesondere im Personalbereich - sind für viele Mittelständler zu einer Überlebensfrage geworden. Die Senkung der Personalkosten ist deshalb ein wichtiger Bestandteil von RIM-Projekten. In den von den Verfassern durchgeführten RIM-Projekten konnten **realisierbare Einsparpotentiale in einer Größenordnung von durchschnittlich 20 %** erreicht werden.

Darüberhinaus werden mit den in RIM-Projekten erarbeiteten Maßnahmen zusätzliche Effekte erreicht wie z. B. Steigerung von Umsatz und Deckungsbeitrag, Verkürzung von Durchlaufzeiten der Kundenaufträge durch schlankere Abläufe, oder ein Absinken der Reklamationsrate infolge verbesserter Produktqualität. ■

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |   |   |
|-----------------------------|----|----|---|---|---|
|                             | 24 | 31 | G | P | S |



**HOLEN SIE RAUS,  
WAS IN DEN  
ZAHLEN STECKT!**

Mit KORE R/4, dem idealen Kostenrechnungs- und Controllingssystem für moderne betriebswirtschaftliche Konzepte. Rufen Sie Herrn Hunziker an: Er sagt Ihnen gerne, welche Möglichkeiten Ihnen KORE R/4 er-



**+41-1/361-4045**  
COGNOSCO. DIE LÖSUNG FÜR CONTROLLER  
COGNOSCO AG, CH-8057 ZÜRICH, FAX +41-1/363-7226

#### **Arbeitskreise im Controller Verein eV (Auszug)**

**Arbeitskreis Berlin + Berlin-Brandenburg**  
Leiter: Herwig R. Friedag und H. J. Schmidt  
am **10. März 95**  
Thema: Marketingstrategien

**Arbeitskreis Nord III**  
Leiter: Hillert Onnen  
am **23./24. März 95** in Salzgitter

**Arbeitskreis Süd I**  
Leiter: W. Assmann  
am **27./28. April 95** bei SAP

**Arbeitskreis Stuttgart**  
Leiter: G. Ranger  
am **27./28. April 95**

**Arbeitskreis Mitte**  
Leiter: J. Gelitz  
am **27./28. April 95**



# VERTRIEBS- CONTROLLING IN DRUCKEREI- BETRIEBEN



Dr. Guido Leidig



Dipl.-Kfm. Rainer W. Schmidt

von Dr. Guido **Leidig** und Dipl.-Kfm. Rainer W. **Schmidt**, Wiesbaden

Die mit ständig zunehmender Betriebsgröße entstehende Unübersichtlichkeit des Unternehmensgeschehens und die steigende Komplexität von Entscheidungen hat zu einer arbeitsteiligen Differenzierung von Führungsaufgaben geführt.

Gerade in Zeiten tiefgreifender Veränderungen auf den Absatz- und Beschaffungsmärkten ist eine schlagkräftige Vertriebsorganisation unerlässlich, um den Herausforderungen des Marktgeschehens erfolgreich zu begegnen. Der Vertrieb wird somit - als zentrale Schnittstelle zum Markt - zu einem Schlüsselfaktor des Erfolgs.

---

## Notwendigkeit

---

Auch in den Unternehmen der Druckindustrie besteht Handlungsbedarf, das Vertriebsmanagement neu auszurichten. Kurzfristige Umsatzziele als Orientierungslinie gehören der Vergangenheit an.

Derzeit sind jene Betriebe im Markt erfolgreich, die den Vertrieb und seine Ziele in die Gesamtunternehmensstrategie einbeziehen und eine gleichgerichtete konzentrierte Unternehmenspolitik umsetzen können.

Hilfestellungen bietet hier das Instrument des Vertriebs-Controlling, welches das gesamte Instrumentarium des Controlling gezielt auf den Vertriebsbereich überträgt und dessen spezifischen Bedürfnissen elastisch anpaßt.

Dies ist umso bedeutsamer, da gerade in rezessiven Zeiten Erfolge eine kurze "Lebenserwartung" haben. Bewährte Erfolgspfade brechen plötzlich ab und verwandeln sich in beschwerliche "Holzwege".

Mithin kann gerade im Vertriebsbereich das beharrliche Festhalten an althergebrachten Methoden und Praktiken sogar kontra-produktiv in dem Sinne wirken, daß die Wettbewerbsfähigkeit eines Druckereibetriebes mittelfristig eher gefährdet als gesichert wird.

Hieraus resultiert die Notwendigkeit des Vertriebs-Controlling: Vorbereitung und Unterstützung der Führung, um auf externe Veränderungen schnell und wirkungsvoll zu reagieren. Denn das Management hat die Aufgabe, Wandel zu erkennen und in zukunftsweisende Aktionen umzusetzen, die den Bestand des Betriebes sichern.

---

## Zielsetzung

---

Um erfolgreich zu bleiben bzw. es zu werden, müssen Druckereibetriebe über die Fähigkeit verfügen, Umweltveränderungen schnell zu folgen bzw. diese durch proaktives Verhalten vorwegzunehmen. Die Realität sieht jedoch vielfach anders aus.

Vertriebs-Controlling hat demzufolge die Aufgabe, einen Beitrag zur Entscheidungsfindung zu leisten und eine selektive Vertriebspolitik zu ermöglichen, indem aktuelle Informationen, die für ein effizientes Vertriebsmanagement bedeutsam sind, verdichtet und entscheidungsrelevant aufbereitet werden.

Im Mittelpunkt steht somit das

- Aufdecken von Verlustquellen bzw. Schwachstellen im Verkauf sowie
- Erarbeiten von Möglichkeiten zur Optimierung der Vertriebsaktivitäten.

## Aufgaben

Vertriebs-Controlling umfaßt

- Planungs-,
- Informations-,
- Überwachungs- und
- Steuerungsfunktionen.

Die Planungsfunktion soll die Operationalisierung der Vertriebsziele und somit die Festlegung der angestrebten Sollgrößen als Ausgangsbasis des weiteren Controllingprozesses sicherstellen.

Die Informationsfunktion umfaßt die Koordination von Informationsbedarf und -angebot sowie die strukturierte Aufbereitung vorhandener Daten. Das erfordert eine optimale Ausschöpfung aller Quellen von Marktdaten sowie von internen Informationen. Im nächsten Schritt gilt es, die Daten mit Hilfe eines entsprechend aufgebauten Rechnungswesens und mit Kennziffern zu strukturieren.

Ein weiterer Bereich der Informationsfunktion besteht im Aufbau eines Berichtssystems, mit dem die verdichteten Ergebnisse an die Entscheidungsträger weitergeleitet werden.

Die Überwachungsfunktion beinhaltet die Analyse der quantitativen und qualitativen Vertriebsdaten und gegebenenfalls die Ermittlung der Abweichungsursachen.

Die Steuerungsfunktion hat schließlich die Aufgabe, mögliche Strategien der Entgelt-, Kunden- und Produktpolitik darzustellen sowie Maßnahmen in bezug auf die Vertriebskosten und -struktur - einschließlich der Auswirkungen - aufzuzeigen.

Diese Aspekte des Vertriebs-Controlling (die Anpassungsnotwendigkeiten offenzulegen und die Wirtschaftlichkeit in diesem Funktionsbereich sicherzustellen) sind des weiteren in Abhängigkeit von der Dimension Zeit zu sehen. Prinzipiell sollen Entwicklungen der Vergangenheit zeigen, inwieweit

Anpassungserfordernisse aufgrund veränderter Bedingungen vorliegen. Die Darstellung der Zukunftslage zeigt Handlungsbedarf im Hinblick auf erwartete Veränderungen auf.

Im Rahmen des strategischen Vertriebs-Controlling gilt es mithin, Informationen zur Frühwarnung bereitzustellen, die erkennen lassen, wie die künftige Lage zu beurteilen ist. Im operativen Bereich sind es die Kontrollinformationen, die Anpassungen des absatzpolitischen Instrumentariums bewirken.

## Informationsbasis

Bei der Einführung eines funktionsbezogenen Controlling in Druckereibetrieben ist neben dem Bedarf an Informationen insbesondere deren Verfügbarkeit zu überprüfen. Die Informationsquellen des Vertriebs-Controlling sind im Gegensatz zu anderen Controlling-Systemen vielfältiger, da neben betriebsinternen auch -externe Informationen einer Erschließung bedürfen (s. Abb. 1).

Die Definition der notwendigen Informationen sowie deren Nutzung ist nicht ausreichend. Der Controller muß an den verschiedenen Stellen der Versorgung mögliche Probleme folgender Bereiche überprüfen:

- Datenerfassung,
- Datenbereitstellung,
- Datenpflege,
- Datenqualität,
- Datenaufbereitung,
- Datenverdichtung und -selektion.

Nur so läßt sich sicherstellen, daß das für Führungsentscheidungen notwendige Wissen jederzeit zur Verfügung steht, um flexibel auf sich verändernde Marktsituationen zu reagieren.

## Analysebereiche

Im Hinblick auf die Analyseebene ist es sinnvoll, zwischen strategischem und operativem Vertriebs-Controlling zu unterscheiden (s. Abb. 2).

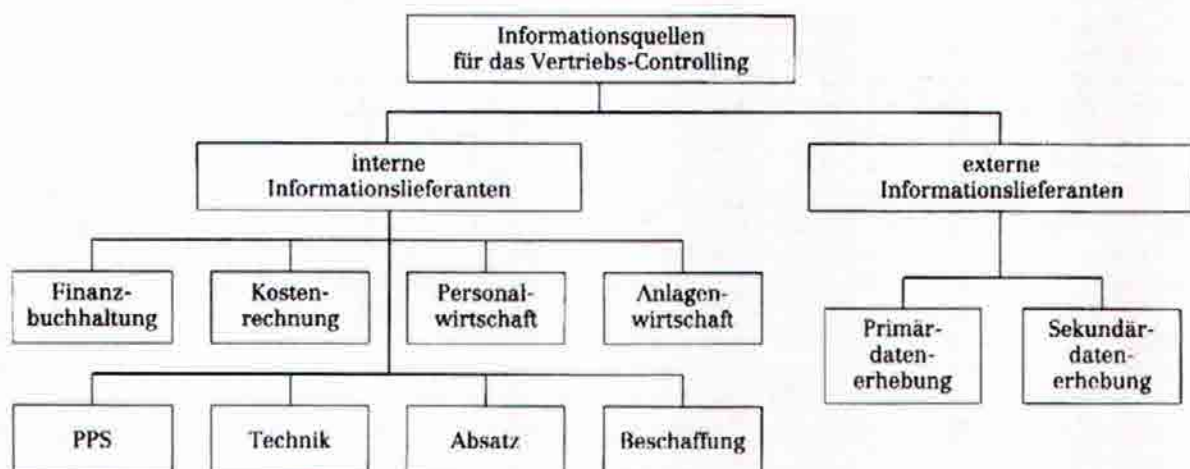


Abb. 1: Informationsquellen des Vertriebs-Controlling (Quelle: R. Rick-Lenze, Erfahrungen mit einem Führungsinformationssystem zum Vertriebs-Controlling in einem Unternehmen der Elektroindustrie, in: Th. Reichmann (Hrsg.), DV-gestütztes Unternehmens-Controlling, S. 167 ff. München 1993)

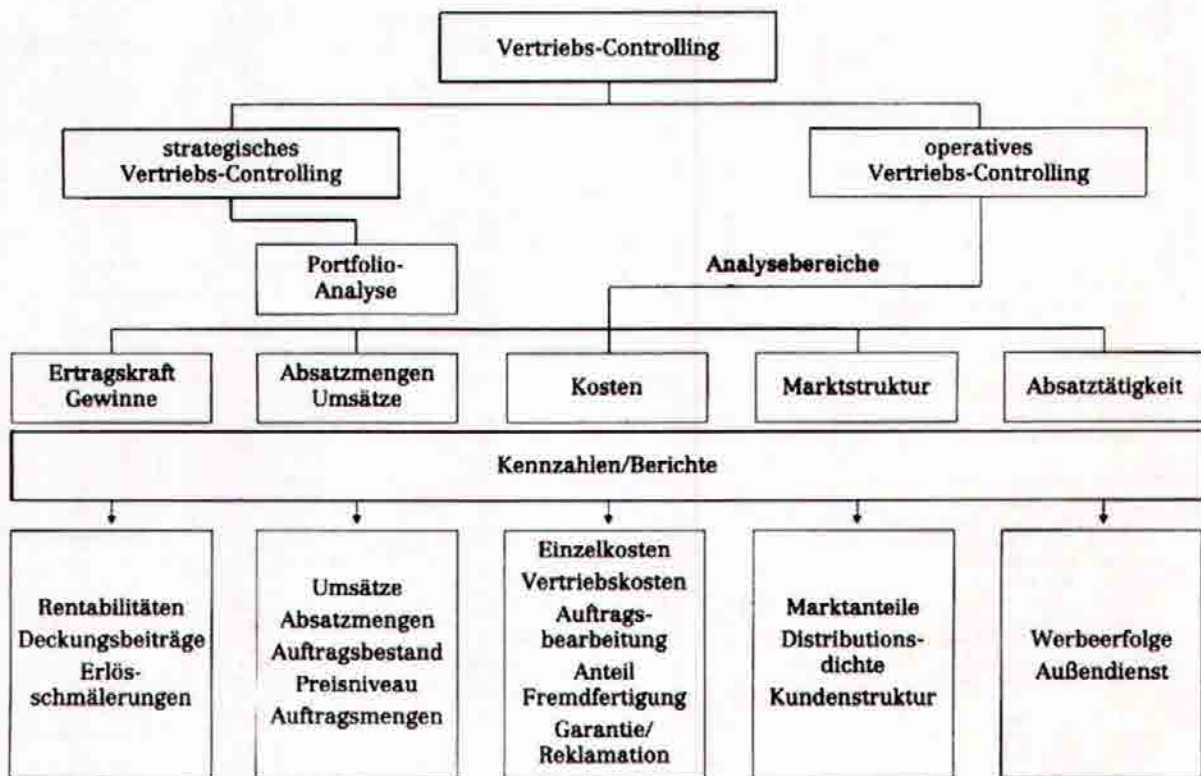


Abb. 2: Struktur des Vertriebs-Controlling (Quelle: R. Rick-Lenze, 1993, S. 173)

**Strategisches Vertriebs-Controlling**

Grundsätzlich soll das strategische Vertriebs-Controlling die nachhaltige Ertragskraft des Druckereibetriebes sichern. Die Analysebereiche orientieren sich im wesentlichen an den unternehmensspezifischen Bezugsobjekten "Produkt/Produktgruppe" oder "Kunde/Kundengruppe".

Hierzu können z. B. Produkt- oder **Kundenportfolios** erarbeitet werden, z. B. Abb. 3.

**Operatives Vertriebs-Controlling**

Im operativen Bereich, der sich primär an dem Bestimmungsfaktor "Gewinnmanagement" orientiert, werden folgende Bereiche unterschieden:

- Gewinn und Ertragskraft,
- Absatzmengen und Umsatz,
- Kostenstruktur,
- Marktstruktur und
- Absatztätigkeit.

**\* Gewinn- und Ertragskraftanalyse**

Zur Beurteilung der Gewinnlage des jeweiligen Bezugsobjektes - z. B. ein Produkt - kann das ROI-(Return on Investment)Kennzahlensystem Anwendung finden.

Diese Kennzahlen stellen die Rentabilität der jeweiligen Bezugsobjekte hinsichtlich der Vertriebsleistung dar, indem sie die Frage nach dem Kapitaleinsatz, mit dem die entsprechende Leistung erbracht wurde, beantworten. Die Anwendung des

an der Rentabilität des betriebsnotwendigen Vermögens orientierten ROI-Kennzahlensystems ist auf die koordinative Aufgabe des Vertriebs-Controlling zurückzuführen, welche eine ganzheitliche Betrachtung des Druckereiuunternehmens als Grundlage hat.

Der Ertragskraftanalyse liegt eine nach den Bezugsobjekten des Vertriebs-Controlling differenzierte Deckungsbeitrags-Analyse zugrunde (vgl. dazu "Kosten- und Leistungsrechnung Druckindustrie - Neue Richtlinie für die betriebliche Praxis" sowie Controlling-Handbuch der Druckindustrie).

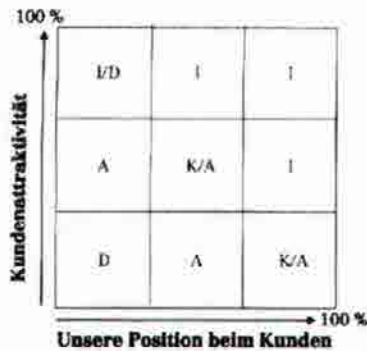
Die Deckungsbeiträge je Bezugsobjekt können in Form einer

- "Renner-/Penner"-Liste,
- Schwellenwertanalyse und
- deckungsbeitragsorientierten ABC-Analyse dargestellt werden.

Die am Deckungsbeitrag ausgerichtete Beurteilung ist um eine Untersuchung der **Erlösschmälerungen** zu erweitern. Nur so können gezielt diejenigen Produkte bzw. Produktgruppen identifiziert werden, die sich am Markt nur noch über die Gewährung überdurchschnittlicher Preisnachlässe absetzen lassen.

**\* Absatzmengen- und Umsatzanalyse**

Abweichungen der Ertragslage sind unter Umständen neben einer Veränderung des Deckungsbeitrages, der auf einer Preis- bzw. Kostenänderung beruhen kann, auch auf eine Mengenveränderung zurückzuführen.



**Kundenkategorien**

- I Investitionskunden
- K Konsolidierungskunden
- A Abschöpfungskunden
- D Desinvestitionskunden

**Kundenbearbeitungsstrategien**

- I/D Kunde wird ausgebaut (I) oder man zieht sich zurück, weil der Aufwand nicht zu vertreten ist (D).
- I Kunde ist zukunftsreich, es lohnt sich zu investieren.
- K/A Aufwand in Grenzen halten. Kunden gewinnträchtig stabilisieren (K) oder unter Nutzung der starken Position „holen“, was zu „holen“ ist (A).
- A Wenig Aufwand bei besten Konditionen.
- D Rückzug vom Kunden, Bearbeitung einstellen, da sich die Anstrengungen nicht auszahlen.

| Kriterien   | Bewertung |   |   |   |   | Wert<br>(max. = je 30 Punkte)     |
|---|-----------|---|---|---|---|-----------------------------------|
|   | 1         | 2 | 3 | 4 | 5 |                                   |
| Ertragskraft                                      |           |   |   | ● |   | 4                                 |
| Umsatzentwicklung                                 |           |   | ● |   |   | 3                                 |
| Regionale Marketingposition                       |           |   |   |   | ● | 5                                 |
| Marketing-Konzept/Eigenkreativität/Produktpolitik |           | ● |   |   |   | 2                                 |
| Preis-/Konditionenpolitik                         |           |   |   |   | ● | 4                                 |
| Organisations-Struktur (Qualität/Quantität)       |           |   | ● |   |   | 3                                 |
| <b>Summe</b>                                      |           |   |   |   |   | <b>Punkte: 21<br/>% von 30:70</b> |
| Umsatzanteil am Potential                         |           | ● |   |   |   | 2                                 |
| Umsatzentwicklung                                 |           | ● |   |   |   | 2                                 |
| Deckungsbeitragsentwicklung                       |           |   | ● |   |   | 3                                 |
| Wachstumschancen                                  |           |   |   |   | ● | 5                                 |
| Kooperationsbereitschaft                          |           |   |   | ● |   | 4                                 |
| Akzeptanz unseres Marketing-Konzepts              |           | ● |   |   |   | 3                                 |
| <b>Summe</b>                                      |           |   |   |   |   | <b>Punkte: 19<br/>% von 30:63</b> |

Abb. 3: Kundenportfolio & Kundenportfolio-Bestimmung (Quelle: J. Koinecke, Effizientes Verkaufs-Management. Maßnahmen, Instrumente und Umsetzung für die Praxis, 1. Aufl., Landsberg/Lech 1990, S. 137 f.)

Sie verdeutlicht, daß der Vertriebs-Controller nicht nur in der Lage sein muß, das verursachende Produkt oder die verursachende Produktgruppe zu erkennen. Vielmehr sollte er auch die verschiedenen Kennzahlen aus den entsprechenden Bereichen logisch verknüpfen. Liegen keine entsprechenden Informationen vor, ist eine "körperliche" Analyse in verschiedenen Funktionsbereichen des Betriebes durchzuführen.

In diesem Kennzahlenbereich sind die Absatzmengen sowie Umsätze differenziert zu dokumentieren und diese wiederum wie folgt darzustellen:

- ABC-Analyse der Umsätze/Absatzmengen und
- "Renner-/Penner"-Liste.

**\* Kostenstrukturanalyse**

Dieses Instrument verdeutlicht z. B. der Geschäftsleitung, inwiefern Ertragskraft-Abweichungen des Bezugsobjektes auf eine Veränderung der Kostenstruktur zurückgeführt werden können.

Die dem Bezugsobjekt direkt zurechenbaren Einzelkosten sind in einer an dem Aufbau der Deckungsbeitragsrechnung orientierten Verdichtung bzw. Gliederung aufzuführen. Zu unterscheiden sind beispielsweise variable

- Fertigungseinzelkosten,
- Materialeinzelkosten und
- Vertriebsseinzelkosten.

Bezüglich der Fixkostenanalyse kommt es darauf an, die einem Produkt bzw. einem Bezugsobjekt oder einer Gruppe zuzurechnenden fixen Kosten in ihrer Veränderung darzustellen.

Analog zur Beurteilung der produkt- bzw. produktgruppenfixen Kosten muß eine Analyse der als unternehmensfix bestimmten Kostenarten erfolgen. Diese sollten jedoch nicht in einem Zusammenhang mit wechselnden Auslastungen untersucht werden, da auf Unternehmensebene Veränderungen der Auslastung nur bedingt mit dem betrachteten Bezugsobjekt in einem ursächlichen Zusammenhang stehen.

Im Bereich der Kostentreiber gilt es vornehmlich, solche Aktivitäten zu identifizieren, die sich aus Sicht des Vertriebs als gemeinkostensteigernd herausstellen.

Hier kommt es vor allem auf eine Untersuchung

- der Kapazitätsauslastung und
  - des Liefer-Service-Grades
- an. Eine nähere Betrachtung der Kapazitätsauslastung in der Herstellung zeigt, inwiefern das Bezugsobjekt, dessen Ertragskraft mit Hilfe einer Deckungsbeitragsrechnung festgestellt wird, in Abhängigkeit der Ist-Auslastung fixe Kosten - insbesondere der Fertigungskostenstellen - zu tragen hat. Darüber hinaus läßt die Analyse der Kapazitätsauslastung aus der Vertriebsperspektive heraus einerseits Rückschlüsse zu auf die Möglichkeit der Akquisition von Zusatzaufträgen zu Grenzkosten und andererseits auf die Notwendigkeit einer Verringerung der Vertriebstätigkeit aufgrund ausgelasteter Fertigungskapazitäten.

Die Untersuchung des Lieferbereitschaftsgrades (als Maß für den Zeitraum, der zwischen Auftragsannahme und Auslieferung verstreicht) kann Auf-

**Allgemeine Kennzahlen**

|                  |   |   |
|------------------|---|---|
| Angebotserfolg   | Kennzahl zur Ermittlung der Effizienz des Verkaufs                      | $\frac{\text{Erteilte Aufträge}}{\text{Abgegebene Angebote}} \times 100$  |
| Auftragseingang  | Anteil der Aufträge je Außendienstmitarbeiter und/oder Handelsvertreter | $\frac{\text{Auftragseingang in DM je Außendienstmitarbeiter}}{\text{Gesamt-Auftragseingang in DM}} \times 100$ |
| Auftragsbestand  | Auftragsbestand in Prozent des geplanten Umsatzes                       | $\frac{\text{Auftragsbestand in DM am Monatsende}}{\text{Geplanter Monats-Umsatz in DM}} \times 100$            |
| Umsatzkennzahlen | Umsatz je Mitarbeiter   | $\frac{\text{Netto-Umsatz in DM}}{\text{Durchschnittliche Beschäftigtenzahl}} \times 100$                       |
|                  | Umsatz je Kunde   | $\frac{\text{Netto-Umsatz in DM}}{\text{Anzahl der am Umsatz beteiligten Kunden}} \times 100$                   |
|                  | Umsatz je Auftrag – durchschnittliche Auftragsgröße                     | $\frac{\text{Netto-Umsatz in DM}}{\text{Anzahl der ausgelieferten Aufträge}} \times 100$                        |
| Umsatz-Struktur  | Umsatz-Anteil der einzelnen Erzeugnisgruppen                            | $\frac{\text{Netto-Umsatz in DM je Erzeugnisgruppe}}{\text{Gesamt-Netto-Umsatz in DM}} \times 100$              |
|                  | Umsatzanteil je Hauptabnehmer   | $\frac{\text{Netto-Umsatz in DM mit Hauptabnehmer}}{\text{Gesamt-Netto-Umsatz in DM}} \times 100$               |
| Reklamationen    | Kostenanteil der Reklamationen gemessen am Netto-Umsatz                 | $\frac{\text{Kosten der Reklamationen in DM}}{\text{Netto-Umsatz in DM}} \times 100$                            |
| Vertriebskosten  | Kennzahlen zur Vertriebskosten-Analyse                                  | $\frac{\text{Vertriebskosten in DM}}{\text{Netto-Umsatz in DM}} \times 100$                                     |
|                  |   | $\frac{\text{Vertriebskosten in DM}}{\text{Gesamtkosten in DM}} \times 100$                                     |
|                  |   | $\frac{\text{Provisionen in DM}}{\text{Netto-Umsatz in DM}} \times 100$   |

**Kundenbezogene Kennzahlen**

|                |                                       |  |
|----------------|---------------------------------------|--|
| Anzahl         | Kunden                                |  |
|                | Interessenten                         |  |
| Umsatz         | gewonnene Neukunden                   |  |
|                | verlorene Kunden                      |  |
|                | Angebote                              |  |
|                | Aufträge                              |  |
|                | Besuche bei                           | – Kunden                                       |
|                |                                       | – Interessenten                                |
|                | Besuche nach                          | – Verkäufern                                   |
|                |                                       | – Branchen (Banken, Versicherungen, Industrie) |
|                |                                       | – Kundenkategorien (A-B-C-Kunden)              |
|                |                                       | – Besuchsarten (Erstbesuche, Wiederbesuche)    |
|                | – Produkten                           |  |
| Verkaufskosten | Reisetage                             |  |
|                | Bürotage                              |  |
|                | Besuche je Reisetag (Besuchsfrequenz) |  |
| Kilometer      | je Besuch                             |  |
|                | je Reisetag                           |  |

Abb. 4: Vorschlag eines Kennzahlensystems

schlüsse darüber geben, ob bestimmte Aufträge am Markt nur deshalb akquirierbar waren, weil dem Kunden ein vorgezogener Liefertermin zugesichert wurde. Ferner kommt es darauf an, die gemeinkostentreibenden Aktivitäten im Vertriebssektor aufzuzeigen.

**\* Marktstrukturanalyse**

Das Ergebnis bzw. die Effizienz der Umsetzung eines bestimmten Marketing-Mix kann nicht ausschließlich isoliert von internen Entwicklungen - d. h. ohne Beachtung des Marktgeschehens - unter-

sucht werden. Resultate, die vornehmlich auf unternehmensinternen Daten beruhen, sind durch externe Informationen zu überprüfen. Dies können z. B. Marktpotential-, Marktentwicklungsdaten, Preise bzw. Preisentwicklung von Substitutionsprodukten und der relative Marktanteil sein.

**\* Analyse der Absatztätigkeit**

Schwerpunkt dieses Bereiches ist die Analyse der Außendienstmitarbeitertätigkeit. Dabei sind die Potentiale zur Informationsgewinnung vielfältig. Beispielhaft sei die Anwendung einer Profit-Center-Ergebnisrechnung je Außendienstmitarbeiter genannt. Zur Kontrolle der Akquisitionstätigkeiten können verschiedene Kennzahlen verwendet werden. Dabei gilt es jedoch zu beachten, daß das Vertriebs-Controlling nicht zu einem Instrument heranwächst, welches die Außendienstmitarbeiter in so starkem Maße steuert und reglementiert, daß Kreativität und Einsatzbereitschaft leiden. Grundsätzlich ist hier ein sensibles Vorgehen bei Neuerungen notwendig.

**Wichtige Steuerungskennzahlen**

Kennzahlen geben wertvolle Hinweise über die Stellung des Unternehmens im Markt für die Vorbereitung kurzfristiger Entscheidungen (s. Abb. 4).

Sie zeigen neben der trendmäßigen Entwicklung auch periodische Schwankungen deutlich auf.

Weiterhin liefern sie Informationen für vertriebspolitische Maßnahmen und weisen frühzeitig auf Veränderungen hin. Mit ihrer Hilfe sind Vertriebsaktivitäten kontrollierbar und steuerbar. Kennzahlen, ein zentraler Bestandteil des innerbetrieblichen Berichtswesens, müssen kurzfristig seitens der Geschäftsführung abrufbar sein.

Nach ihrer statistischen Form lassen sie sich wie folgt systematisieren:

**- Gliederungszahlen**

Sie setzen ungleichrangige Größen gleicher Kategorie, also Teilmassen in Bezug zu einer Gesamtmasse (z. B. Produktumsatz/Gesamtumsatz).

**- Beziehungszahlen**

Mit ihrer Hilfe werden ungleichartige Größen, zwischen denen aber sachlogische Verbindungen bestehen, zueinander in Beziehung gesetzt (z. B. Umsatz/Kunde).

**- Indexzahlen**

Diese Art von Kennzahlen setzt gleichartige Größen mit unterschiedlichem zeitlichen Bezug zueinander in Beziehung (z. B. Umsatz Periode B / Umsatz Periode A).

Diese Kennzahlensystematik stellt eine Anregung dar, die betriebsindividuell anzupassen ist (Erweiterung/Reduzierung).

Grundsätzlich sollte die Auswahl auf einige unternehmenstypische Kennzahlen beschränkt sein, deren Aussagefähigkeit mit den Erwartungen der die Kennzahlen nutzenden Zielpersonen übereinstimmen. Zu beachten ist weiterhin, daß Kennzahlen isoliert betrachtet nur einen minimalen Aussagewert besitzen und erst durch Soll-Ist-Vergleich, Zeit-, Branchen- oder Unternehmensvergleiche die gewünschte Aussagefähigkeit erhalten. Die Qualität der Kennzahlen ist natürlich abhängig von der Genauigkeit der zugrundeliegenden Informationen. ■

1. Erhalten die Führungskräfte in allen Betriebsbereichen die Informationen, die ihren Kompetenzbereich betreffen?
2. Enthalten die Berichte das Wesentliche?
3. Werden neben den „Istzahlen“ auch „Planzahlen“ dargestellt?
4. Erfolgt eine Darstellung der Abweichungen zwischen den Plan- und Istzahlen – sowohl absolut als auch relativ (in Prozent)?
5. Enthalten die Berichte Auskunft über die Abweichungsursachen und zeigen Verbesserungsmaßnahmen auf?
6. Werden neben den Routineberichten auch spezielle engpaßorientierte Teilberichte erstellt, die sich an den Informationsbedürfnissen der Entscheidungsträger ausrichten?
7. Erfolgt die Aufbereitung der Berichte in graphischer Form?
8. Werden die Berichte rechtzeitig (täglich, wöchentlich, monatlich) erstellt und übermittelt?
9. Deckt die Berichterstattung die wichtigen Steuerungsfelder Umsatz, Kosten und Gewinnsituation ab?

Abb. 5: Checkliste zur Berichterstellung

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |   |  |
|-----------------------------|----|----|---|---|--|
| 13                          | 31 | 35 | S | V |  |

Dipl.-Betriebswirt (FH) sucht

### Controller-Position

- o seit 1992 in der Managementberatung

**Schwerpunkte:**

- Controlling, MER, MIS
- Unternehmensplanung

- o Auslandspraktikum bei WP-Gesellschaft
- o Studienschwerpunkt Controlling
- o Prädikatsexamen

Zuschrift erbeten unter Code Nr. 999  
an CM, Management Service Verlag, 82131 Gauting

# CONTROLLER'S GEWISSENSFRAGEN

von Siegfried Gänßlen, Schiltach

Der Arbeitskreis Südwest des Controller Verein eV hat sich in mehreren AK-Sitzungen mit dem Thema "Controlling / Controller in der Krise" beschäftigt. Ausgelöst wurde die Fragestellung durch die Probleme der Kollegen mit der konjunkturellen Talfahrt, verbunden mit strukturellen Schwächen in den unterschiedlichen Branchen. Die daraus resultierenden Fragen führten dazu, daß wir über den Gedankenaustausch das Thema systematisch aufbereitet haben mit dem Ziel, eine Hilfestellung für Kollegen anzubieten.

Jedes Unternehmen wird von seinen Kunden, Mitarbeitern und Problemlösungen (Produkten) geprägt. Deswegen kann der nachstehende Leitfaden weder ein Patentrezept noch eine lehrbuchartige Musterlösung sein. Bei der Analyse unserer Fallbeispiele haben wir jedoch Übereinstimmungen im Ablauf der Krisen und in der Reaktion innerhalb der Unternehmen festgestellt. Daraus entstand (keine Rangreihe) die folgende Liste:

- Quantensprünge durch Druck von außen?
- Kann ich sicher sein, daß durch Druck/Aktionismus nicht falsche Entscheidungen getroffen werden?
- Haben wir die Möglichkeiten der Konkurrenz richtig eingeschätzt?
- Können wir die Reaktionsmöglichkeiten der Wettbewerber strategisch und operativ richtig einschätzen?
- Ist die Krisensituation
  - allgemein (national/international)?
  - branchenspezifisch?
  - firmenspezifisch?
- Haben wir schon alle Ideen gesammelt, die zur Rationalisierung und Entwicklung der Stärken beitragen?  
Gibt es eine Systematik dafür?
- Kennen wir die Erfolgspotentiale der wichtigsten Absatzmärkte?
- Haben wir Antennen / Sensoren für Früh-Indikatoren?
- Müssen wir Krisen-Szenarien entwickeln?
- Wie will man seine Wettbewerbsfähigkeit bestimmen, wenn man seine eigenen Fähigkeiten nicht kennt?
- Stellen wir permanent Prozesse ertragsorientiert in Frage?



Siegfried Gänßlen



Herwig Würthner

- Geschieht dies im Einklang mit der Firmenphilosophie / Unternehmenskultur?
- Benötige ich Hilfe von außen?
- Haben wir 'Manager' oder 'Vorgesetzte' als Partner?
- Sind alle Mitarbeiter angemessen informiert?
- Werden die Entscheidungen von den Mitarbeitern mitgetragen?
- Ist das Problembewußtsein im ganzen Unternehmen vorhanden, nicht nur im Controlling?
- Wie können wir die Hierarchie-Stufen für 'Aufbruchstimmung' aufbrechen?
- Gibt es Widersprüche in der strategischen Ausrichtung, z. B. Flexibilität oder Kostenführerschaft?
- Müssen wir operativ auslöffeln, was wir uns strategisch eingebrockt haben?
- Erst: 'Strategische Lücke'  
dann: 'Operative Lücke'  
dann: 'Liquiditäts-Lücke'
- Haben wir unser Kern-Geschäft richtig definiert?
- Haben wir eine Chancen-Risiko-Bewertung für Randbereiche?
- Sind Funktionen nach zentral-dezentraler Strategie untersucht?
- Entlassungsaktionen bringen nur kurzfristige Entlastung?
- Werden durch die getroffenen Maßnahmen Spar-schäden verursacht?
- Was kommt nach der Krise?  
(Den Weitblick nicht verlieren)
- Wirkung und Fristigkeit von Maßnahmen bedacht?  
(Produktbereinigung ist kein Crash-Programm)
- Kurzfristige Aktualisierung der Geschäftsstrategie?
- Der Kunde: Soll er etwas davon 'merken'?
- Soll er eventuell etwas davon abbekommen?
- Sind die Personal-Ressourcen ausgelastet?
- (Ist Outsourcing eine Alternative?)
- Welche Möglichkeiten der Ertragssicherung gibt es bei kurzfristig nicht beeinflussbaren Kostenstrukturen?
- Sind alle staatlichen Förderprogramme bekannt und ausgeschöpft?
- Welche Möglichkeiten der Kooperation gibt es mit
  - Lieferanten?
  - Kunden?
  - Konkurrenzunternehmen?
  - Kreditinstituten?
- .....
- .....

Die gelisteten Maßnahmen sind in den Unternehmen ergriffen worden, um die Krise aktiv anzugehen.

Bei der Diskussion hat sich herausgestellt, daß die Maßnahmen hinsichtlich Wirkung und Fristigkeit unterschiedlich zu bewerten sind. Jedes Unternehmen hat für sich die Prioritäten festzulegen.

Ein besonderer Stellenwert muß bei der Bewältigung der Krise der Personalführung beigemessen werden. Der Arbeitskreis war sich einig, daß die Führungskultur und der Führungsstil im Unternehmen einen Schlüsselfaktor bei der Bewältigung der Krise darstellen. In diesem Zusammenhang ist auch der Controller gefordert. Dazu fielen uns folgende Themen ein:

- Offensive, frühzeitige Information / Kommunikation
- Erläuterung für den Mitarbeiter (Ängste nehmen, was können Mitarbeiter erwarten)
- Selektionskriterien bekanntgeben
- Mitarbeiter-Kompetenzen definieren
- Zukunftsperspektiven darlegen für bleibende und scheidende Mitarbeiter
- Unterstützung geben, Prozeß des Ausscheidens begleiten
- Kriterien für Sozialplan festlegen, frühe finanzielle Vorsorge
- Fragebogen für die soziale Situation je Mitarbeiter erstellen, verteilen, auswerten
- Nachvollziehbarkeit, Kriterien dafür schaffen
- Handlungsalternativen zur Entlassung ("neue Zeitmodelle")
- Suchen und Diskussion
- Berater-Unterstützung anfordern
- Mitarbeiterbefragung zum Arbeitsklima
- Vorschlagswesen
- Wer Erfolg haben will, ist immer auf die Unterstützung seines sozialen Umfeldes angewiesen
- Management Buy-Out Ursachen offenlegen

Leider haben wir festgestellt, daß die derzeitige Krise mit herkömmlichen Methoden angegangen wird.

Bestehende Strategien, die bisher für einen Erfolg gesorgt haben, werden zu spät in Frage gestellt.

| Maßnahmen   | Wirkung | Bemerkungen |
|---|---------|-------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Freiwillige Sozialleistungen abbauen</li> <li>• Übertarifliche Leistungen kündigen</li> <li>• Tarifierhöhung anrechnen</li> <li>• Einstellungs-Stop</li> <li>• Personalabbau durch Ausnutzung der natürlichen Fluktuation</li> <li>• Überstunden-Abbau</li> <li>• Kurzarbeit</li> <li>• Sozialplan/Interessenausgleich</li> <li>• Vertrauenskultur</li> <li>• Tantiemen auf freiwilliger Basis kürzen</li> <li>• Freiwillige Selbstverpflichtung/ Außendienst</li> <li>• Personalabbau                         <ul style="list-style-type: none"> <li>- Selektionskriterien bekanntgeben</li> <li>- Kriterien für Sozialplan festlegen, frühe finanzielle Vorsorge</li> <li>- Fragebogen für die soziale Situation je Mitarbeiter erstellen, verteilen, auswerten</li> <li>- Kriterien für Nachvollziehbarkeit schaffen</li> </ul> </li> <li>• Alternativen zum Personalabbau                         <ul style="list-style-type: none"> <li>- neue Zeitmodelle, weitgehende Flexibilisierung der Arbeitszeit (z.B. unregelmäßige Arbeitszeit, längere Freistellung mit Wiedereinstellungs-Garantie)</li> <li>- Bonus- und Anreizsysteme</li> <li>- Weiterbildung in der Kurzarbeit</li> <li>- Umschulung</li> <li>- akzeptierte Nebentätigkeit</li> </ul> </li> <li>• Mitarbeiter-Befragung zum Arbeitsklima</li> <li>• Vorschlagswesen</li> <li>• Wer Erfolg haben will, ist immer auf die Unterstützung seines sozialen Umfeldes angewiesen</li> <li>• Seminare kürzen</li> </ul> |         |             |

Der Wandel verlangt nun

- \* eine lernende Organisation,
- \* das Verlassen erstarrter Denkweisen,
- \* die kreative Ausrichtung auf echte Kundenbedürfnisse,
- \* die Kommunikation mit Kunden und die Auseinandersetzung mit deren Erwartungen und unseren Problemlösungen
- \* die kreative Vorwegnahme von künftigen Kundenbedürfnissen.

Das bedeutet für den Controller, daß er seine unternehmerische Kompetenz dafür einsetzt, über die herkömmlichen Methoden und Instrumente hinaus, einen Veränderungsprozeß zu initiieren und aktiv mitzugestalten und diesen auch dem Management und den Mitarbeitern zu vermitteln. ■

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |  |  |
|-----------------------------|----|----|---|--|--|
|                             | 09 | 24 | G |  |  |



# ENGLISH - DOES IT REALLY DESERVE TO BE THE WORLD'S 'LINGUA FRANCA' ?

by David Gill, Oxford

Nothing seems likely now to impede the onrush of English towards the status of everybody's second language. It is already used in the great forums of the world, like the United Nations, and at countless commercial, scientific and cultural international conferences, not to mention the Controller Akademie's twice-yearly English seminars at Feldafing. And yet this advance towards universality may not be universally welcomed. After all, native-speakers of English, whether British, American, Australian or Canadian enjoy an automatic advantage over all those nations that have to learn English as a second language. More importantly, when you stand back and consider English as a functional code for international communication, you may wonder why such a difficult and idiosyncratic language is tolerated in this role. Shouldn't a 'lingua franca' be easy to learn, if everybody needs to learn it?

---

## The spelling quagmire

---

Let's begin with written English. It is at least reassuring to find that the Roman alphabet has only 26 characters, not as few as the 24 in Korean, but child's play compared to the many hundreds of ideograms used by the Chinese and Japanese. But there the student's relief fades as the sheer unpredictability of English spelling dawns upon him. What, for instance, does this word spell: ghoti. Answer: fish. How so?

|        |       |        |
|--------|-------|--------|
| gh     | o     | ti     |
| enough | women | nation |
| /f/    | /i/   | /sh/   |

And how would a foreigner pronounce the name of the town in this sentence:

*Though it was summer, and there was a drought, he began to cough as his train passed through Slough.*



*David Gill, English language consultant to the Controller Akademie, is well aware of the benefits of English as a world language. He has enjoyed them himself, having had the opportunity to teach English on three continents. However, he has a lot of sympathy for those struggling to learn a language that in many ways seems designed to frustrate the logical mind.*

Is it 'slow' as in 'though', 'slow' as in 'drought' or 'how', 'sloff' as in 'cough', or 'slew' as in 'through'? Actually, it's 'slow' as in 'drought' or 'how'.

The problem is simply that English hasn't got enough characters to symbolise its 45 phonemes or distinctive speech sounds. All attempts so far to introduce a phonetic form of spelling have foundered on the rocks of conservatism and sentiment. Just consider for a moment the number of classroom hours spent by British children trying to master a perverse spelling system that has drifted almost beyond earshot of the language they hear and speak! There is something almost sadistic about the way parents, bothered by spelling problems themselves, pester their children to improve their spelling at the expense of other, more worthwhile writing skills. However, if you **can** spell, the social rewards are great: you are entitled to look down your nose at those who can't. If native-speakers wage a losing battle with their orthography, what chance have foreigners? I must admit, as an EFL teacher of some experience, that foreigners cope surprisingly well. I can only assume that when you learn a foreign language you are more disposed, or should I say resigned, to accepting peculiarities of all sorts and make the necessary effort to learn the correct forms.

---

## Idioms are all very well, but ...

---

A second drawback to English as a viable international language is that, as languages go, it is highly idiomatic. An idiom, by the way, is 'a peculiarity of phraseology approved by usage and often having a meaning other than its logical or grammatical one.' (Oxford English Dictionary) Just consider this situation. You believe there is still some ice-cream in the fridge and you want to offer some to your grandson. But when you look, you find there is none left. "Oh dear," you say, "I'm afraid you've had it!"

Your grandson might object quite literally that he hadn't had it.

Idioms also include those conventional ways of saying things such as 'able to do' and 'capable of doing'. There is no grammatical reason why 'able' should be followed by the infinitive and 'capable' by of + gerund. They are just idioms and have to be learnt. All those phrasal verbs that native-speakers often prefer to their latinate equivalents are idiomatic too. E. g. George **came up with** a brilliant idea for cutting costs. In other words he **produced** a good idea. It is idiom that renders a language complex, rich and interesting, but for the practical purposes of an international medium it only frustrates communication. Nothing could be more idiomatic than the English used by William Shakespeare to entertain Elizabethan audiences - and nothing would be more inappropriate for an international business conference.

Like all languages, English is based on rules, but compared to German grammar, English grammar is fraught with ambiguities and paradoxes, and the more inconsistencies you have in a language, the more difficult it is to learn. A strictly logical (because artificial) language like Esperanto has only sixteen rules. It has a present tense which refers exclusively to the present. English, as you may know, has a simple present tense which refers to the present, the past and the future!

E. g. George hears a strange noise outside ...  
 George hears his exam results tomorrow.  
 I hear that George passed his exam. ('I hear' refers to a moment in the past when I actually heard this news.)

But English has a second present tense (who really needs two?), described in grammar books variously as the present continuous or the present progressive. This is reserved largely for actions that are in the process of happening, e. g.:

Look! The shareholders are waving their fists.  
 or  
 Why are you smoking? Can't you see the no smoking sign?

Once you have grasped the idea that the present continuous is used to describe **present** actions, it comes as a shock to discover that it is also used to describe **future** arrangements!

E. g. We are returning to Munich tomorrow.

Whilst still on the subject of tenses, I feel I ought to share some collective guilt for the Present Perfect. This is used, for instance, to describe the completion of some activity. 'Look, I've cut the grass. (Now can I have a beer?)' So when you read: 'Henry has been in prison for five years' you might think that he'd completed his sentence, but not so: he's still inside. German and French speakers insist, much to the EFL teacher's chagrin, that 'Henry is in prison since five years'. Where Germans tend to use the Present Perfect for any completed event, at least in speech, the British make a careful distinction between **what is past** and **what is past with some bearing on the present**. My first awareness of the different German usage occurred years ago in North Oxford, home to many refugees from Hitler. At the corner of a street a little old lady, her eyes on the pavement, ran straight

into me. "Ach", she exclaimed, "I'm so sorry, I haven't seen you!" An English person would, of course, have said, "I didn't see you!"

One of the more bizarre bits of tense behaviour is where the simple past is used to refer to the future, albeit a hypothetical one:

'It's time you bought an umbrella.'  
 'If you caught the evening train, you could be here by tomorrow.'

For Germans the second sentence, an example of a type 2 conditional, is especially bewildering, the most fluent often replacing the 'If you caught...' with an 'If you would catch...':

---

### Singular or plural?

---

Students of English grammar often complain that the simplest rules are peppered with exceptions. What could be more straightforward than the notion of the subject of a sentence agreeing with the verb in number, i. e. a singular subject gets a singular verb, a plural subject a plural verb? In German it is always 'Die Regierung trifft neue Maßnahmen' and never 'Die Regierung treffen...'. Yet in English it is perfectly in order to say 'The government is/are introducing new measures.' Here there is no mechanical rule of concordance, no simple surface grammar. The English native-speaker dives boldly below the surface to interrogate the meaning of his subject. Is 'the government' to be thought of as a collective entity, and therefore singular, or is it rather an assortment of cabinet ministers and members of parliament, in which case it is plural? Sports commentators almost always use plural verbs for football teams, e. g. 'Chelsea are through to the final'. They are clearly thinking of 11 individuals in blue and white strip, and not some harmonious body that moves as one. Where Chelsea - and most other soccer teams - are concerned, the commentators are, of course, quite right.

---

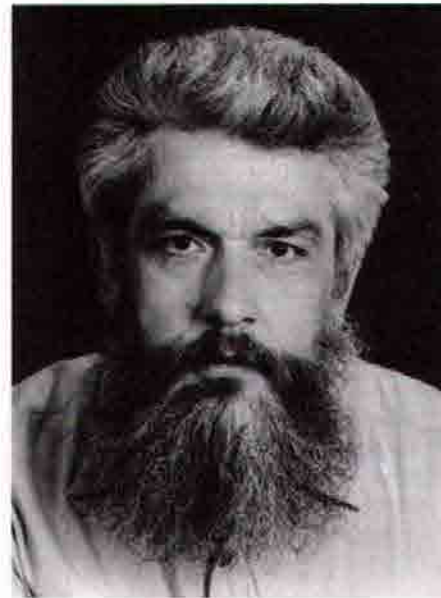
### No real alternative

---

If we lived in a world governed by Reason (ah!), the question of a world language would be debated at the United Nations. You can imagine that the People's Republic of China would argue in favour of Mandarin Chinese, since already more people in the world speak that language than any other. The Spanish delegate, with fervent support from the Latin Americans, would counter that Spanish is not only one of the more common languages of the world but is also easier to learn than English. The Koreans would speak up for their minimal alphabet of 24 letters. The Greeks would counter that their alphabet had 24 letters. The Japanese would claim that nothing could be easier than a language with no grammatical gender. But English will continue to proliferate throughout the world as the universal second language. ■

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |  |
|-----------------------------|----|----|---|--|
|                             | 04 | 06 | R |  |

## KOMMUNIKATION - DIE KUNST, SICH AUSZUDRÜCKEN, VERSTANDEN ZU WERDEN UND ZU ÜBERZEUGEN



von Dipl.-Betriebswirt Hartmut Volk, Wirtschaftspublizist, Bad Harzburg

Die An- und Herausforderungen in der Arbeitswelt steigen. Die wesentlichen Gründe dafür sind schnell zusammengetragen:

- \* Mit der **zunehmenden Globalisierung des Wettbewerbs** explodiert die Wettbewerbsintensität auch lokal förmlich. Erschwerend kommt hinzu, daß die eingesetzten Methoden und Mittel nicht unbedingt feiner werden.
- \* Das rasante **Innovationsgeschehen** reduziert die Lebens-, zumindest aber die verkaufsstarke Aktualitätsspanne von Dienstleistungen und Produkten gleich welcher Art kontinuierlich. Zum Wettbewerbsdruck kommt mithin der Erneuerungsdruck.
- \* Die **Kostenentwicklung** macht das Spiel mit der **Preisgestaltung** zu einer immer bedenklicheren markterschließenden und -erhaltenden Maßnahme.
- \* Der landläufige Umgang nicht weniger Medien mit Daten, Fakten und Zusammenhängen geschieht zunehmend auflagen- und effektorientiert. Mit **Halb- und Teilwahrheiten** werden gesamte Märkte mitunter über Nacht destabilisiert.
- \* Die Ideologie- und **Interessenpolitik** in unheiliger Allianz mit einer ausufernd-lähmenden **Bürokratie** liegt wie ein Spinnennetz über dem Wirtschaftsgeschehen. Veröffentlichungen wie beispielsweise die von Hans Herbert v. Arnim 'Staat ohne Diener - Was schert die Politiker das Wohl des Volkes?' (Kindler Verlag, München); Rudolf Wassermann 'Im Wind der Veränderung - Politische Essays zur Lage der vereinten Nation' (Mut Verlag, Asendorf); Günther Müller 'Faß ohne Boden - Die Eurokratie von Brüssel und unser Geld' (Verlag Langen Müller/Herbig, München); Irenäus Eibl-Eibesfeld 'Wider die Mißtrauensgesellschaft - Streitschrift für eine bessere Zukunft' (Piper Verlag, München) und auch Jürgen Roth und Marc Frey 'Die Verbrecherholding - Das vereinte Europa im Griff der Mafia' (Piper Verlag, München) verdeutlichen das aus unterschiedlichen Perspektiven.

Diese Rahmenbedingungen zwingen nicht allein den Unternehmen einen so noch nie dagewesenen Kampf ums Überleben auf. Auch der einzelne Arbeitnehmer täte gut daran, die Zeichen der Zeit illusionslos und unsentimental zur Kenntnis zu nehmen. Morgen mögen durchaus wieder konjunkturell bessere Zeiten kommen. Aber ausschließlich für den, der bereits heute begriffen hat, daß das nur für diejenigen zutreffen wird, die sich aus eigener Initiative heraus ein fortlaufendes Selbstverbesserungsprogramm verordnet haben. Es gibt keine andere Maßnahme außer dieser, mit der auszuschließen wäre, eher früher denn später beruflich in die Bredouille zu geraten.

Denn: Zu dem wirtschaftlich-geschäftlichen gesellt sich ein zunehmend härter und rücksichtslos geführter zwischenmenschlicher Verdrängungswettbewerb. Wenn, wie es nur noch mit einer Vogel-Strauß-Politik zu überstehen ist, für immer mehr Menschen immer weniger Arbeitsplätze zur Verfügung stehen (werden), kann es im klassischen darwinschen Sinne nur ein 'survival of the fittest' geben; behält auf die Dauer nur derjenige einen Arbeitsplatz, jann sich nur derjenige Karrierehoffnungen machen, dem es aus eigenem Antrieb heraus immer wieder gelingt, sich nicht nur den ständig wachsenden, sondern viel mehr noch sich den ständig verändernden Anforderungen der Arbeitswelt anzupassen.

Eine Konsequenz dieser Entwicklung ist es, daß Wissen und Können im Sinne von fachlicher und methodischer Kompetenz keine ausschließliche Grundlage mehr für eine überzeugende Handlungs-kompetenz sind. Je härter der zwischenmenschliche Verdrängungswettbewerb wird, desto wichtiger wird nicht allein die mentale und körperliche Fitness, sondern auch die **Kunst, sich auszudrücken, verstanden zu werden und zu überzeugen**. Das heißt, Menschen auf sich aufmerksam zu machen, für sich zu gewinnen, für das eigene Anliegen in

persönlicher (berufliches Vorankommen) und sachlicher (berufliche Aufgabenstellung) Hinsicht einzunehmen und glaubhaft sein zu können. In sich abgerundete Handlungskompetenz verlangt mithin eine ausgesprochene Beziehungs- und Umgangs- oder, wie es mit dem modernen Fachbegriff heißt, Sozialkompetenz.

Nun verbirgt sich hinter dem Begriff 'Sozialkompetenz' bei genauerem Hinschauen ein ausgesprochen breitgefächertes Eigenschafts- und Fähigkeitsspektrum. Werner G. Faix und Angelika Laier können für sich in Anspruch nehmen, in ihrem Buch 'Sozialkompetenz - der Schlüssel zum unternehmerischen und persönlichen Erfolg' (Gabler Verlag, Wiesbaden) diese Vielfalt alltagsnützlich dargestellt zu haben.

Doch trotz dieses breiten Eigenschafts- und Fähigkeitsspektrums, das unter dem Begriff 'Sozialkompetenz' zusammengefaßt ist, gibt es so etwas wie einen Schlüsselbaustein sozialkompetenten Verhaltens.

Und das ist die Kommunikationsfähigkeit. **Grundlage von Berufserfolgen ist stets mit das Wort.** Und nur wer sich der Wirkung des Wortes bewußt ist und entsprechend mit dem Wort umzugehen vermag, kann in Konkurrenz zu anderen aus der Masse herausragend mit anderen **beziehungsprägend, beziehungsstabilisierend und beziehungs-nutzend** umgehen. Nur wer die Fallstricke der Kommunikation kennt und die Gesetze der Kommunikation beherrscht, ist in der Lage, das Geschehen zu beherrschen, das heißt, dessen Eigendynamik zu steuern, ihm die erwünschte Richtung zu geben und das in Aussicht genommene Ziel zu erreichen.

Denn, so der Hamburger Psychologieprofessor und herausragende Kommunikationsexperte Friedemann Schulz von Thun, "Manches kann schiefgehen, wenn wir miteinander reden. Geglückte Kommunikation hängt nicht nur vom 'guten Willen' ab, sondern auch von der Fähigkeit zu durchschauen, welche seelischen Vorgänge und zwischenmenschliche Verwicklungen ins Spiel kommen, wenn Ich und Du aneinandergeraten. Die Psychologie der zwischenmenschlichen Kommunikation hat etwas anzubieten, wenn wir persönlich und sachlich besser miteinander klarkommen wollen."

"Kommunikationspsychologische Erkenntnisse dienen zwar Therapeuten als Instrumente", erklärt Schulz von Thun. "Was aber absolut nicht heißt, daß sie deshalb ausschließlich in die Geheimgänge der Psychologie gehören. Ganz im Gegenteil. Als immer wesentlicher werdende Alltagshilfe gehören sie unbedingt in die Hand von jedermann!"

Und Schulz von Thun hat sein Wissen in die Hände von jedermann gegeben. Mit seinen im Rowohlt Verlag in der rororo-Sachbuchreihe erscheinenden Taschenbüchern 'Miteinander reden 1 - Störungen und Klärungen - Allgemeine Psychologie der Kommunikation'. 'Miteinander reden 2 - Stile, Werte und Persönlichkeitsentwicklung - Differentielle Psychologie der Kommunikation' sowie dem Band 'Klärungshilfen - Handbuch für Therapeuten, Gesprächshelfer und Moderatoren in schwierigen

Gesprächen' (zusammen mit Christoph Thomann) hat er unbestritten die fundiertesten Veröffentlichungen zum Thema vorgelegt.

Und, wie die Auflagenzahlen beeindruckend demonstrieren, auch die erfolgreichsten. Und das in einer sprachlichen Verständlichkeit, die ebenfalls unter Veröffentlichungen dieses Tiefganges ihresgleichen sucht.

Der Kerngedanke, oder besser die Kernerkenntnis, auf der sich Schulz von Thun Kommunikationspsychologie aufbaut, ist die Vielschichtigkeit des sprachlichen Ausdrucks. Wenn jemand etwas von sich gibt, so fand er heraus, dann enthält seine Mitteilung vier psychisch, das heißt für die Beziehung wichtige Seiten:

\* **Sachinhalt** (oder: Worüber ich informiere) = Zunächst enthält die Nachricht eine Sachinformation. Immer wenn es 'um die Sache' geht, steht diese Seite der Nachricht im Vordergrund - oder sollte es zumindest.

\* **Selbstoffenbarung** (oder: Was ich von mir selbst kundgebe) = In jeder Nachricht stecken nicht nur Informationen über die mitgeteilten Sachinhalte, sondern auch Informationen über die Person des Senders. Schulz von Thun: "Ich wähle den Begriff der Selbstoffenbarung, um damit sowohl die gewollte Selbstdarstellung als auch die unfreiwillige Selbstenthüllung einzuschließen. Diese Seite der Nachricht ist psychologisch hochbrisant."

\* **Beziehungshinweis** (oder: Was ich von dir halte und wie wir zueinander stehen) = Aus der Nachricht geht ferner hervor, wie der Sender zum Empfänger steht, was er von ihm hält. Oft zeigt sich dies in der gewählten Formulierung, im Tonfall und anderen nichtsprachlichen Begleitsignalen. Für diese Seite der Nachricht hat der Empfänger ein besonders empfindliches Ohr; denn hier fühlt er sich als Person in bestimmter Weise behandelt oder mißhandelt.

\* **Appell** (oder: Wozu ich dich veranlassen möchte) = Kaum etwas wird nur so gesagt - fast alle Nachrichten haben die Funktion, auf den Empfänger Einfluß zu nehmen. Die Nachricht dient also (auch) dazu, den Empfänger zu veranlassen, bestimmte Dinge zu tun oder zu unterlassen, zu denken oder zu fühlen. Dieser Versuch, Einfluß zu nehmen, kann mehr oder minder offen oder versteckt sein - im letzteren Falle sprechen wir von Manipulation.

"Für mich selbst", berichtet Schulz von Thun, "war es eine faszinierende 'Entdeckung', die ich in ihrer Tragweite erst nach und nach erkannt habe, **daß ein und dieselbe Nachricht stets vier Botschaften gleichzeitig enthält.** Dies ist eine Grundtatsache des Lebens, um die wir als Sender und Empfänger nicht herumkommen. Daß jede Nachricht ein ganzes Paket mit vielen Botschaften ist, macht den Vorgang der zwischenmenschlichen Kommunikation so kompliziert und störanfällig, aber auch so aufregend und spannend!"

Auf die etwas provozierende Frage, ob denn nicht trotz allem in letzter Konsequenz die vielzitierte

zwischenmenschliche Chemie auch bei der Kommunikation die eigentlich ausschlaggebende Rolle spielen, ob Menschen miteinander reden oder überhaupt miteinander 'können' oder nicht, gibt Schulz von Thun eine ebenso freimütige wie eindeutige Antwort: "Mit der Chemie sieht meine Lebenserfahrung so aus: Bei etwa 10 - 15 % der Gesprächspartner klappt es auf Anhieb, da geht es vital und reibungslos hin und her, wie von selbst. Bei weiteren 10 - 15 % geht es gar nicht, da kann man sich, wie Sie so bildhaft sagen, 'auf den Kopf stellen'. Bei den restlichen 70 - 80 % will der gute Kontakt erst kunstfertig etabliert und bewahrt sein, hier hilft eine kommunikationspsychologisch verinnerlichte Professionalität im Umgang mit den eigenen Impulsen und den Lebensäußerungen der Gesprächspartner!"

Darunter versteht Schulz von Thun:

- ☛ **Sensibilisierung für die Selbstwahrnehmung** mit den Schlüsselfragen
  - Wie verhalte ich mich in Wortwahl, Lautstärke, Tonfall, Gestik und Mimik?
  - Wie *wirke* ich dadurch auf andere?
  - Was *bewirke* ich mit dieser Wirkung?
- ☛ **Sensibilisierung für die Wahrnehmung des anderen** mit den Schlüsselfragen
  - Was sagt mir der andere in der Gesamtheit seines Kommunikationsverhaltens, also verbal und nonverbal?
  - Was löse ich mit meinem gesamten Kommunikationsverhalten (s. o.) *bei* und *in* dem anderen aus?

Eine weitere wichtige Schlüsselfrage zur Verbesserung des eigenen Kommunikationsverhaltens lautet:

- ☛ Was sagen mir meine **kommunikativen Ansprüche an andere für mein eigenes Kommunikationsverhalten**? Die alte Lebensweisheit "Was du nicht willst, das man dir tu, das füg auch keinem anderen zu!" ist also auch ein wesentlicher Schlüssel zu einem verbesserten Kommunikationsverhalten.

So bedeutsam und so notwendig die Anstrengungen zur Verbesserung des Umgangs mit dem Wort für eine geglückte Kommunikation auch sind, es sollte aber nicht übersehen werden, **daß Menschen nicht mit Worten allein, sondern mit ihrem ganzen Körper kommunizieren**. Die nonverbale Kommunikation ist ein nicht unwesentlicher Kommunikationsbaustein. Allerdings auch ein nicht ungefährlicher, wie Schulz von Thun sehr deutlich zum Ausdruck bringt. Für ihn ist die Schulung in nonverbaler Kommunikation mit einer großen Chance und einer großen Gefahr verbunden.

Die Chance: im Kontakt mit dem Gesprächspartner achtsam zu werden auf das, was der Körper an Begleitsignalen gibt, "so daß ich nicht 'über seinen Körper hinwegrede". Die Gefahr: "Diese Achtsamkeit," so Schulz von Thun, "sollte aber in Sach- und

Geschäftskontakten einen beiläufigen Charakter haben. Sonst besteht die Gefahr, daß Menschen anfangen, genau das zu tun, was man ihnen in Trainingskursen beigebracht hat: genauestens darauf zu achten, wie der andere die Finger spreizt und in welche Richtung er die Augen verdreht, um daraus angeblich schlaue Schlüsse zu ziehen. Menschen, die mangelnde innere Souveränität durch derartige 'Oberhandsicherungs-Techniken' auszugleichen hoffen, sind begeisterte Konsumenten solcher Bücher und Kurse!"

"Wenn der andere sich ebenfalls auf diese Art von (pseudo-)professionelle Kontaktgestaltung spezialisiert hat", verdeutlicht Schulz von Thun die Problematik, "schleichen die Gesprächspartner wie Detektive umeinander herum - und was den Kontakt eigentlich verbessern sollte, hat ihn auf skurile Art ruiniert. Dies ist ein Teil dessen, was ich '**das Elend der Geschulten**' genannt habe. Von daher ist es wichtig, von welchem Sinn und Geist Bücher zur nonverbalen Kommunikation sind. Meines Erachtens empfehlenswert: Otto Schober: Körpersprache - Schlüssel zum Verhalten (Heyne Ratgeber 08/9212, Heyne Verlag, München).

Lesenswert auch Michael Argyle: Körpersprache und Kommunikation (Junfermann Verlag, Paderborn). Christiane Tramitz, Verhaltensforscherin an der Forschungsstelle für Humanethologie in der Max-Planck-Gesellschaft in Andechs bei München, hat unter einem ganz speziellen Blickwinkel ein Buch zur nonverbalen Kommunikation veröffentlicht: 'Irren ist männlich - Weibliche Körpersprache und ihre Wirkung auf Männer' (Bertelsmann Verlag, München).

Bleibt die Frage nach dem Schlußwort. Schulz von Thuns abschließende Äußerung stimmt sehr nachdenklich: "Was das heutige Leben auf dem Erdball so gefährlich macht, ist **das gigantische Auseinanderklaffen zwischen technologischem Vermögen und zwischenmenschlichem Unvermögen**. Es ist dringend geboten (wenn nicht schon zu spät), in der Fähigkeit zur Verständigung aufzuholen!" ■

| Zuordnung CM-Themen-Tableau |    |    |   |   |  |
|-----------------------------|----|----|---|---|--|
| 05                          | 06 | 16 | G | P |  |

vgl. Beitrag  
**Kommunikation**  
des Controller-Kollegen-Teams  
aus den Arbeitskreisen  
des Controller Verein eV  
in Nr. 6/94.

# LITERATURFORUM

Guten Tag, liebe Leserin!  
Guten Tag, lieber Leser!

Ich begrüße Sie recht herzlich zur ersten Ausgabe unseres Literaturforums in 1995.

Heute stelle ich Ihnen vor

- eine Fortsetzung unserer Reihe "In der Diskussion";
- Aktuelles zum Controlling und Rechnungswesen;
- Neue Veröffentlichungen aus der Schriftenreihe Institut für Interne Revision;
- Lehr- und Handbücher der Betriebswirtschaftslehre sowie eine neue Ausgabe "Taschenbuch Service".



Im Mittelpunkt von "In der Diskussion" stehen Veröffentlichungen zum Lean Management. Ich habe versucht, ein relativ breites Sach- und Meinungsspektrum abzubilden, damit sich möglichst viele Leser mit ihren unterschiedlichen fachlichen Standorten und persönlichen Standpunkten berücksichtigt finden. Ich selbst habe für mich "leankonformes Controlling" entdeckt und thematisiert, worauf ich in einem anderen Zusammenhang in Kürze noch eingehen werde.

## IN DER DISKUSSION

**Morris, Daniel und Brandon, Joel: Revolution im Unternehmen**  
Landsberg: Verlag Moderne Industrie 1994 - 367 Seiten - DM 98,-

---

### Autoren und Konzeption

Daniel Morris und Joel Brandon sind Geschäftsführer von Morris, Tobarski, Brandon & Co. - einer Unternehmensberatungsfirma aus Chicago. Das Buch erhebt "Reengineering für die Zukunft" zum Thema.

### Aufbau und Inhalt

Dynamische Unternehmensorganisation - Unternehmen und seine Prozesse - Paradigmenwechsel - Das Konzept der Positionierung - Instrumentarium zur Modellbildung im Unternehmen - Vorgehensweise bei der Positionierung - Betriebliches Reengineering: Unternehmensprozesse, Informationspotential und Arbeitskräftepotential - Schaffung einer neuen innerbetrieblichen Umgebung.

### Kommentierung

Das vorliegende Buch vermittelt eine Philosophie zum Reengineering und einen Ansatz zum Innovationsmanagement. Es befaßt sich insbesondere mit der Anwendung von Techniken zur Analyse derzeitiger Betriebsabläufe, der Entwicklung einer neuen Organisationsstruktur und der optimalen Umsetzung. Das Buch richtet sich vor allem an Führungskräfte, denen es ein geschlossenes Verständnis, eine Methodik und Motivation zu den notwendigen radikalen Veränderungsprozessen anbietet.

**Groth, Uwe und Kammel, Andreas: Lean Management**  
Wiesbaden: Gabler Verlag 1994 - 284 Seiten - Broschur - DM 128,-

---

### Autoren und Konzeption

Dr. Groth ist nach mehreren Jahren Praxis in der Industrie und der Personalverwaltung selbständiger Personalberater. Dr. Kammel ist wissenschaftlicher Assistent und Habilitand an der TU Braunschweig. Das vorliegende Buch vermittelt fundiertes und systematisches Grundwissen zum Konzept Lean Management, führt eine kritische Analyse, erörtert praktische Lösungsansätze und Umsetzungsfragen.

### Aufbau und Inhalt

Einleitung - Begriffliche und konzeptionelle Grundlagen - Kritische Analyse - Praktische Lösungsansätze - Konsequenzen für das Personalmanagement - Integriertes Informationsmanagement - Implementierung des Lean Management.

### Kommentierung

Diese Neuerscheinung trägt den Charakter eines einführenden Lehrbuches, das den State of the Art im Lean Management systematisch und relativ umfassend darstellt. Dabei verbindet es in besonderem Maße gründliche theoretische Überlegungen mit Praxisbezug. Das Buch wird dem Anspruch und der Problematik von Lean Management voll und ganz gerecht, indem es diesem viel diskutierten Ansatz sowohl einer gewissen Verflachung und Beliebigkeit als auch einem unkritischen "Kopieren statt Kopieren" entzieht, ihn als umfassendes Konzept versteht, aber auch den vielfältigen Anforderungen und Konsequenzen ebenso nachgeht wie ersten

Erfahrungen und nicht abweisbaren Schwierigkeiten und Problemen. Ein Buch, das zur rechten Zeit erscheint, das bei der Suche nach einer Neuorientierung theoretisches Rüstzeug vermittelt und hilft, praktische Wege bei der konkreten Umsetzung und Anwendung zu finden und zu gehen.

**Wildemann, Horst: Lean Management**

München: TCW Transfer Centrum Verlag GmbH, München - 151 Seiten A 4 - DM 480,-  
(nähere Infos Telefon/FAX 089 / 9829-651)

---

**Autor und Konzeption**

Univ.-Prof. Dr. Horst Wildemann, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt Logistik an der Technischen Universität München, zählt zu den Wegbereitern und führenden Vertretern betrieblicher Veränderungskonzepte und -prozesse. Hiermit legt Wildemann seinen Leitfaden zur Einführung schlanker Unternehmensstrukturen und Geschäftsprozesse der Fachöffentlichkeit vor.

**Aufbau und Inhalt**

Ausgangssituation und Bausteinkonzept - Basisstrategien für Lean Management - Leitlinien für schlanke Strukturen und Prozesse - Bausteine zur Einführung schlanker Unternehmensstrukturen - Meßsysteme für schlanke Strukturen und Geschäftsprozesse - Betriebswirtschaftliche Wirkungsanalyse - Einführungsstrategien.

**Kommentierung**

Mit dieser Veröffentlichung macht einer der führenden Experten sein Methoden-Konzept einer breiteren Öffentlichkeit zugänglich. Der Leitfaden fördert und unterstützt ein einheitliches Verständnis des Konzepts für schlanke Unternehmensstrukturen und Geschäftsprozesse. Durch die Darstellung von Leitlinien, Basisstrategien, Bausteinen und deren Anwendung und Wirkungsweise vermittelt der Leitfaden fundierte Hilfen für die Formulierung eines eigenen Weges und für das eigene Umsetzungskonzept. Die Veröffentlichung, weitgehend aus ausdrucksstarken, gehaltvollen Charts zusammengestellt, eröffnet einen sehr effizienten Zugang zur Materie, gibt Hilfen, Anregungen und Orientierung beim Erkennen von Defiziten. Insgesamt ein hochkarätiger Methoden-Leitfaden zur Begleitung und Unterstützung von Restrukturierungs-Aktivitäten.

**Glasl, Friedrich und Brugger, Erich: Der Erfolgskurs Schlanker Unternehmen**

Bern: Verlag Paul Haupt 1994 - 230 Seiten - kartoniert - Fr. 38,- / DM 43,- / öS 336,-

---

**Autoren und Konzeption**

Autoren aus Unternehmen und der Beratungspraxis vermitteln mit Impulstexten und Praxisbeispielen Erfahrungen und Aspekte zum Lean Management.

**Aufbau und Inhalt**

Was bedeutet eigentlich "Schlankes Unternehmen" - Was heißt "schlank-sein" für einzelne Funktionsbereiche - Wie wird man ein Schlankes Unternehmen - Zur Orientierung.

**Kommentierung**

In dieser Veröffentlichung zeigen 23 Einzelbeiträge die Thematik Lean Management in beeindruckender und fachkompetenter Weise auf. Zunächst wird das "Schlanke Unternehmen" näher definiert und dieser Ansatz dargestellt. Dann wird das Konzept "schlank-sein" in kurzen Darlegungen auf alle wesentlichen betrieblichen Funktionsbereiche übertragen, so u. a. auf Marketing und Entwicklung oder auch Führung und Controlling. Im Beitrag "Neue Wege im Controlling" wird der Aspekt der Orientierung am Kundennutzen und der Änderung des Funktionsverständnisses und der Vorrang der Selbststeuerung vor der Fremdsteuerung herausgestellt, als Instrumente werden Prozeßkostenrechnung und Target Costing skizziert. Abschließend werden die notwendigen Veränderungsprozesse erörtert. Im Anhang findet sich u. a. ein Glossarium der "Schlanken Fremdsprache". Das Buch ist insbesondere für Menschen mit Veränderungswillen gedacht, die auch dieses Konzept umsetzen und praktische Konsequenzen sehen wollen. Das Buch bringt Philosophie, Methodik und Instrumente des Lean Management näher, macht Lean Management verständlich, begreifbar und greifbar. Das Buch ist in gewisser Weise aktionsorientiert, da es bei so manchem Leser das Gefühl wecken oder stärken wird, daß in seinem Unternehmen Handlungsbedarf besteht. Diese Neuerscheinung ragt unter den einschlägigen Veröffentlichungen wegen ihrer Anschaulichkeit, Praxisnähe und didaktischen Gestaltung hervor.

**Ederer, Günter: mi-Video Lean Production (Teil 1); Die Schlanke Fabrik (Teil 2); 2 Cassetten (VHS)  
mit je 45 Minuten Laufzeit aus dem Verlag Moderne Industrie, 86895 Landsberg zu DM 395,-**

---

**Autor und Konzeption**

Günter Ederer ist Wirtschaftsjournalist und Filmautor und veranschaulicht mit diesen Videos Ursprung, Chancen, Inhalt und Grenzen dieses Konzepts.

**Aufbau und Inhalt**

Pilotprojekte, flächendeckende Projekte, Gruppenarbeit in Fertigungsinseln und am Fließband, Kaizen, der kontinuierliche Verbesserungsprozeß - Die Visualisierung der Produktionsabläufe - Das Mittelmanagement als kritisches Glied in der Wertschöpfungskette - Was Manager von Lean Production halten - Japanische

Eigenheiten, die sich nicht auf Europa übertragen lassen - Japanische Entlohnungssysteme - Konkrete Betriebserfahrungen aus deutschen und japanischen Unternehmen.

#### **Kommentierung**

Gedreht in deutschen und japanischen Betrieben, gibt dieser Film einen kompakten Überblick. Erstmals wird ein japanischer Entlohnungsvergleich offengelegt, den der Autor als einen der Kernpunkte für erfolgreiches Lean Production sieht. Das erste Video ist relativ allgemein gehalten, unterstützt durch zahlreiche praktische Beispiele und Erfahrungen. Der zweite Film dringt etwas tiefer in die Problematik ein, u. a. durch eine kompakte problemorientierte Darstellung durch Prof. Dr. Bullinger und eine einführende Erörterung erforderlicher staatlicher und gesellschaftlicher Rahmenbedingungen. Das Video ist als Schulungs- und Anschauungsmaterial für den flächendeckenden Einsatz recht gut geeignet, ein geeignetes Medium, den Ansatz und die Problematik der schlanken Fabrik allgemein und einführend zu vermitteln.

#### **Kath, Joachim: Die Kostenknechte**

München: Wirtschaftsverlag Langen Müller/Herbig 1994 - 241 Seiten - DM 39,80

---

#### **Autor und Konzeption**

Joachim Kath, Kommunikationswissenschaftler und Wirtschaftspsychologe, ist internationaler Unternehmensberater in Fragen visionären und innovativen Denkens, in der Formulierung von Strategien und Konzepten sowie deren visueller Realisation. Die beiden Untertitel "Niemen ohne Innovation" und "Unternehmen zu Tode rationalisieren" umschreiben Inhalt und Stoßrichtung der Veröffentlichung.

#### **Aufbau und Inhalt**

Abkehr vom Minimaletos - Kulturelles Defizit - Extreme Selbstverwirklichung - Wahrnehmungsverweigerung - Stereotypes Verhalten - Schizoide Charaktermerkmale - Zahlenfetischismus - Mangel an sozialer Kompetenz - Neigung zum Okkultismus - Strategische Wissenslücken - Konzeptionelle Ignoranz - Visionäre Abstinenz.

#### **Kommentierung**

Kath beschäftigt sich schonungslos mit den tatsächlichen oder vermeintlichen Schwächen der heutigen Führungskräfte. Diese liegen, so der Autor, im Horizont, im Charakter, im Denken und im Verhalten des Managements. Kath argumentiert und folgert, daß die ursprünglichen Vorbilder in den Chefetagen ihren Ruf als ausgewählte Minderheit durch Inkompetenz, realitätsfernes, oft auch neurotisch-kostenfixiertes Verhalten verloren haben. Mit der weitverbreiteten Kostensteuerung und der klassischen Kostenrechnung zieht der Verfasser besonders ins Gericht. Er ruft dazu auf, die - wie es heißt - Kostenknechte und Rationalisierer, die Verwalter von Zahlenfriedhöfen und Statistikkolonnen auszutauschen gegen Visionäre, die Konzepte entwerfen und Risiken erkennen, aber sie nicht scheuen. Das Buch liest sich über weite Strecken wie eine Abrechnung und Anklage, aber ebenso wie ein ungewöhnlich engagiertes Plädoyer zugunsten innovativer Eroberer und neuer Wege in Wirtschaft und Management. Eine scharfe und brillante Analyse und Kritik, die in gewisser Weise überzeichnet und verfremdet, jedoch bei aufmerksamer Betrachtung hinsichtlich so mancher Erkenntnis und Beobachtung nicht nur diskussionsbedürftig, sondern auch nachhaltig diskussionswürdig erscheint im Hinblick auf Erneuerung und Umbruch. Insoweit gehört das Buch in die Diskussion. In formaler Hinsicht sollte eine Neuauflage das schnelle und übersichtliche Lesen unterstützen, inhaltlich ist deutlichere konstruktive Wegweisung erwünscht.

#### **Horx, Matthias: Trendwörter von Acid bis Zippies**

Düsseldorf: ECON Verlag 1994 - 249 Seiten - DM 34,-

---

Gesellschaftliche Entwicklungen gehen oft Hand in Hand mit Sprachentwicklungen. Sprachformen und Trends verändern sich gemeinsam mit unserer Gesellschaft, sie spiegeln die allgemeine gesellschaftliche Veränderung wider und drücken sie sprachlich aus. Das vorliegende Trendlexikon möchte dabei helfen, einen Weg zu finden durch die oft undurchsichtig erscheinende Wörter-Welt. Führende Autoren der deutschen Trendszenen starten mit diesem Buch den Versuch, aktuelle Wortschöpfungen aufzubereiten und verständlich zu erläutern. Das Trendwörterbuch versteht sich als Lesebuch, das einen einfachen und guten Einstieg und die Möglichkeit bietet, sich lesenderweise in das Land der Trends und Umbrüche versetzen zu lassen.

## **AKTUELLES ZU CONTROLLING UND RECHNUNGSWESEN**

#### **Baier, Peter: Führen mit Controlling**

Berlin, Bonn, Regensburg: Walhalla Fachverlag - 207 Seiten - gebunden - DM 68,-

---

#### **Autor und Konzeption**

Das vorliegende Buch ist aus einem erfolgreichen Seminar des Verfassers entstanden und faßt die Erfahrungen aus zahlreichen Beratungsprojekten, insbesondere bei mittelständischen Industrie-Unternehmen, zusammen.

#### **Aufbau und Inhalt**

Einführung - Controlling als unterstützendes Instrument der Unternehmensführung - Einführung und Verbesserung eines Controlling-Systems - Nutzung des Controlling-Systems - Anhang



**Kommentierung**

Diese recht praxisbezogene Neuerscheinung hilft, ein auf die jeweiligen Unternehmens-Bedürfnisse zugeschnittenes Controlling-System einzuführen, einzusetzen oder zu optimieren, indem es die wesentlichen Ziele und Inhalte beschreibt, Anforderungen an Controller, Controlling und Unternehmen definiert und anschaulich, mit Erfahrungswissen und fundierter Fachkompetenz, unmittelbar nutzbare Unterstützung zur Einführung bzw. Verbesserung eines Controlling-Systems anbietet. Baier bemüht sich weniger um die theoretische Begründung und breite Darstellung von Controlling, sein Schwergewicht - und dies recht erfolgreich - liegt vielmehr in der Ein- und Umsetzung sowie Anwendung von Controlling. Das Buch fördert das praxisbezogene Verständnis und unterstützt es wirkungsvoll mit konkreten Handlungsempfehlungen. Insgesamt eine Bereicherung der anwendungsorientierten Basis-Literatur zum Controlling, vor allem für die mittelständische Zielgruppe.

**Barth, Hartmund: Controlling - ein Instrument zur Gewinnsteuerung**  
**Stuttgart: Taylorix Fachverlag 1994 - 120 Seiten - broschiert - DM 24,80**

Dieses Buch richtet sich an interessierte Führungskräfte der mittelständischen Wirtschaft, die sich einen Überblick über das Controllingkonzept verschaffen wollen und die Anregungen für Ansatzpunkte im eigenen Betrieb suchen. Das Buch informiert über Controlling als betriebliches Instrument der Gewinnsteuerung, Deckungsbeitragsrechnung als Voraussetzung für ein wirkungsvolles Controlling, Unternehmensplanung und Controlling, Soll-Ist-Vergleiche mit Abweichungsanalysen und Gegensteuerungsmaßnahmen, das Berichtswesen des Controllers sowie über flankierende Maßnahmen der Unternehmensführung zur Sicherung des Controllings.

**Schmidberger, Jürgen: Controlling für öffentliche Verwaltungen**  
**Wiesbaden: Gabler Verlag 1994 - 432 Seiten - Broschur - ca. DM 148,-**

**Autor und Konzeption**

Die in 2., aktualisierter Auflage vorliegende Arbeit wurde von der Universität Erlangen-Nürnberg (Lehrstuhl Prof. Männel) angenommen. Sie widmet sich eingehend der Thematik "Verwaltungs-Controlling". Sie beruht auf einem breiten systematischen Überblick vorliegender Veröffentlichungen von Wissenschaftlern und Verwaltungspraktikern sowie der Darstellung der Ergebnisse einer Befragung von Verwaltungen, die sich in konkreter Form mit dem Einsatz von Controlling befassen.

**Aufbau und Inhalt**

Grundlegung - Controlling-Ansätze in der öffentlichen Verwaltung in der Literatur und als Ergebnis einer Befragung - Kernfunktion des Controlling - Bedeutsame Aufgabenfelder - Rechnungswesen als bedeutendes Instrument - Bedeutende Objektbereiche - Funktionen, Instrumente und Objektbereiche des Verwaltungs-Controlling.

**Kommentierung**

Dieses Buch stellt die bisher von Wissenschaft und Praxis entwickelten Ansätze systematisch dar. Diese Neuauflage spricht Studierende, Dozenten mit Schwerpunkt öffentliche Verwaltung und Controlling und nicht zuletzt Verwaltungspraktiker und politische Verantwortungsträger an.

**Ebert, Günter: Kosten- und Leistungsrechnung**  
**Wiesbaden: Gabler Verlag 1994 - 254 Seiten - Broschur - DM 59,80**

Dieses moderne Lehr- und Nachschlagewerk, jetzt bereits in der 7., erweiterten Auflage, vermittelt Studierenden und Praktikern einen Gesamtüberblick über den aktuellen Stand der für die Praxis relevanten Grundlagen und Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung. An einem ausführlichen Fallbeispiel können wesentliche Rechnungen nachvollzogen werden.

**Loseblattwerk "Controlling - das Unternehmen mit Zahlen führen"**  
**in 3 Ordnern, DIN A 5, ca. 2.500 Seiten, Preis DM 198,-**

**Auf Wunsch mit laufendem Ergänzungsdienst.**

**Nähere Informationen von: WEKA Fachverlag für Geschäftsführung und Management, Römerstr. 16, 86438 Kissing; Tel. 08233 / 23-839 und FAX 08233 / 23-606**

Band 1: Inhalt, Verzeichnisse, Aktuelle Hinweise, Operatives Controlling, Strategisches Controlling  
 Band 2: Finanz-Controlling, PC-Controlling, Personal-Controlling, Sparten-Controlling  
 Band 3: Fallbeispiele aus der Praxis - Praktische Arbeitshilfen

Dieses Loseblattwerk zählt zu den ersten bzw. ältesten Loseblattwerken über Controlling. Das Werk ist für die Anwendung im Betriebsalltag konzipiert. Praxis steht im Vordergrund mit Vorgehensweisen, Arbeitshilfen, Vordrucken, Checklisten usw.

**Witt, Frank-Jürgen (Hrsg.): Controllingprofile**

München: Verlag Vahlen GmbH 1994 - 260 Seiten - gebunden - DM 75,-

---

#### **Autoren und Konzeption**

Prof. Dr. Witt leitet das Transfer-Institut "Management & Controlling" und ist durch zahlreiche Veröffentlichungen bekannt. Mitarbeiter aus Groß- und Mittelstandsunternehmen stellen realisierte Controllingbeispiele vor und vermitteln konkrete Anwendungsbeispiele. Vertreten sind u. a. Beiersdorf AG, Benteler AG, Deckel AG, Deutsche Lufthansa AG, EAM (Energie AG Mitteldeutschland), Gardena GmbH, Jungheinrich AG, Melitta Gruppe oder Mercedes Benz AG.

#### **Aufbau und Inhalt**

Controllingposition (Kultur und System) - Übergreifende Controllingperformance (MIS, Controllingleitstand, Investitionscontrolling, Prozeßcontrolling, Controlling in öffentlicher Verwaltung) - Funktionale Controllingperformance (Beschaffung, F&E, Fertigung und Produkt, Logistik, Vertrieb, Marketing und DV).

#### **Kommentierung**

Das Buch veranschaulicht zunächst in einer Art Vogelperspektive, wie sich die Controllingaufgabe derzeit in der Unternehmenspraxis etabliert hat. Im Anschluß vermittelt es einen Einblick in die aktuelle Controllingperformance einzelner Unternehmen. Die einheitliche Gliederung dieser Beiträge fördert zudem Vergleichbarkeit und Aussagefähigkeit. Der letzte Buchteil fokussiert die Controllingperformance in einzelnen wesentlichen Unternehmensfunktionen. Die Veröffentlichung bietet Orientierung über Stand und Entwicklung der Unternehmenspraxis, lädt zum Vergleich ein, unterstützt bei der Skizzierung des eigenen Controllingprofils und vermittelt vielfache Anregungen. Der systematische und fachkompetente Aufbau des Buches fördert den Verwendungsnutzen. Ein Buch über und mit Profil.

**Haschke, Wolfgang: DV-Controlling**

München: Computerwoche-Verlag 1994 - 249 Seiten - DM 248,- (unter Vorbehalt)

---

#### **Quellen und Konzeption**

Die Veröffentlichung - mit einem Vorwort von Ragnar Nilsson, Vorstandsmitglied des Controller Verein eV, München - fußt auf den Beratungen sowie Schulungs- und Erfahrungsaustauschseminaren der EDV-Controlling Unternehmensberatung (ECU) in Heppenheim/Bergstraße. Zur Untermauerung und Bestätigung der DV-Controlling-Konzeption erfolgte - mit Unterstützung des Controller Verein eV - im Herbst 1993 zusammen mit der Computerwoche Verlag GmbH, München, eine umfassende DV-Controlling-Enquete über die Bedeutung und Arbeitsweise des DV-Controlling im deutschsprachigen Raum.

#### **Aufbau und Inhalt**

Einleitung - Begriffsdefinitorische Abgrenzung zwischen DV-Controlling und DV-Revision - Kontroll- bzw. Prüfungskriterien - Praktische Aufgabenabgrenzung zwischen DV-Controlling und DV-Revision - Grundsätze effizienter Datenverarbeitung - Kurzdiagnose der Effizienz des DV-Einsatzes - Ergebnisse der DV-Controlling-Enquete 1993 - Planung und Budgetierung des ORG/DV-Bereichs - Kosten- und Leistungsverrechnung sowie Berichtswesen des ORG/DV-Bereichs - Outsourcing der Informationsverarbeitung - Interviews "DV-Controlling" in deutschen Unternehmen - Zusammenfassung.

#### **Kommentierung**

Die vorliegende Veröffentlichung vermittelt aktuelle, vielfach fundierte und überaus fachkompetente Informationen zu Stand und Entwicklung des DV-Controlling. Sie lädt ein zum Standortbestimmungsvergleich und unterstützt bei den Bemühungen zur Optimierung von Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Informationsverarbeitung. Das Buch fächert checklistenartig das ganze Spektrum des DV-Controlling auf und fördert einen wertenden Zugang zur eigenen betrieblichen Situation. Die Publikation arbeitet das Profil des DV-Controlling deutlich heraus und definiert Anforderungen und Problemzonen. Vermutlich die derzeit führende Veröffentlichung zum DV-Controlling.

**Mellwig, Winfried: Betriebswirtschaft - Kompendium für das Examen zum vBP/WP, Band 2**

Hamburg: S + W Steuer- und Wirtschaftsverlag 1994 - 531 Seiten - kartoniert - DM 132,-

---

Das vorliegende Buch will die Prüfungsvorbereitung erleichtern bzw. erst ermöglichen, es beinhaltet die Lehrunterlagen von Seminaren zur Vorbereitung auf die Prüfung. Über die Darstellung des Stoffes hinaus beinhaltet das Buch 345 Kontrollfragen und Kontrollaufgaben mit Rückverweisungen auf den darstellenden Text. Zehn ausführliche Vortragsthemen bieten Trainingsmöglichkeiten für den Kurzvortrag.

**Inhalt:** Grundlagen - Unternehmensführung - Finanzwirtschaft - Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen

**Dicken, André: Bilanzsteuerrecht**

Hamburg: S + W Steuer- und Wirtschaftsverlag 1994 - 245 Seiten - kartoniert - DM 29,80

---

Diese Neuerscheinung eines erfahrenen WP und StB beschränkt sich auf das Wesentliche und vermittelt knapp und anschaulich einen Überblick über das ebenso umfangreiche wie schwierige Gebiet. Zahlreiche Anwen-

dungsbeispiele und Lösungen erleichtern den Einstieg. Das Lehrbuch präsentiert den gesamten, für das Steuerberaterexamen notwendigen Stoff des Bilanzsteuerrechts mit Ausnahme der Sonderrechnungslegungs-vorschriften für Personenhandelsgesellschaften.

**Breit, Schweizer, Weßling: Steuerfachgehilfen-Handbuch**  
Ludwigshafen: Kiehl Verlag - 824 Seiten - gebunden - DM 68,-

Steuerfachgehilfen und vergleichbare Beschäftigte finden in diesem praxisrelevanten und arbeitsplatzbezogenen Handbuch gebündelt das Wissen, das die tägliche Arbeit erfordert. Es gliedert sich in die Abschnitte Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Vermögensteuer/Bewertungsgesetz, Umsatzsteuer, Abgabenordnung, Buchführung (mit 50 Fällen) sowie Jahresabschlussanalyse und Berufsrecht.

**Olfert, Klaus: Finanzierung**  
Ludwigshafen: Kiehl Verlag 1994 - 500 Seiten - kartoniert - DM 39,80

Dieser Band, bereits die 8. Auflage, des bewährten Kompendiums der praktischen Betriebswirtschaft vermittelt einen umfassenden Einblick in das Gebiet der Finanzierung. Kontrollfragen zu allen Kapiteln und der Übungsteil mit 60 Aufgaben bzw. Fällen dienen der Wissenskontrolle.

**Gliederung:** Grundlagen - Finanzplanung - Zahlungsverkehr - Beteiligungsfinanzierung - Fremdfinanzierung - Innenfinanzierung - Finanzwirtschaftliche Analyse - Anhang. Aus Sicht des Controllers leistet das Buch einen respektablen Beitrag zur finanzwirtschaftlichen Führung.

**Michel, Reiner und Mitautoren: Finanzplanung und -controlling**  
Renningen-Malsheim: Expert Verlag 1994 - 300 Seiten - DM 78,-

Das Buch erscheint in der bewährten Reihe "Kontakt & Studium", herausgegeben von der Technischen Akademie Esslingen. Der Verfasser hat bei der SAP das Finanzinformationssystem FIS mitentwickelt, welches in seinem Informationsgehalt dargestellt wird. Michel umschreibt sein Konzept mit rollierender Disposition der Liquidität. Das Buch ist die Ergänzung zu "Taktische und strategische Finanzplanung mit dem PC". Das Buch gliedert sich (Auszug): Der betriebswirtschaftliche Informationsgehalt beim traditionellen Finanzplankonzept und dem modernen Finanzcontrolling via EDV - Der Tagesfinanzstatus - Die Verwertung vorhandener Vorinformationen für den kurzfristigen Finanzplan - Electronic Banking - Finanzdisposition und Finanzmanagement via EDV - Finanzierungsregeln aus Theorie und Praxis.

**Kresse, Werner (Hrsg.): Die neue Schule des Bilanzbuchhalters - Band 4**  
Stuttgart: Taylorix Fachverlag 1994 - 504 Seiten - DM 89,- / Band 1 - 4 zu DM 320,-

Mit diesem 4. Band ist das umfassende und bewährte Lehr- und Nachschlagewerk für den gesamten Bereich des kaufmännischen Rechnungswesens komplett (in der 6. Auflage 1993/94). Der vorliegende Band befaßt sich in Ergänzung zu den bereits vorliegenden Bänden mit dem sogenannten funktionsübergreifenden Teil der Bilanzbuchhalterprüfung, und zwar mit den volks- und betriebswirtschaftlichen Grundlagen, dem Recht sowie der EDV sowie den Informations- und Kommunikationstechniken.

**Nahlik, Wolfgang: Praxis der Jahresabschlussanalyse**  
Wiesbaden: Gabler Verlag 1993 - 259 Seiten - DM 79,-

Das Buch gibt einen umfassenden Überblick zu den gesetzlichen Vorschriften, vermittelt Erläuterungen zu Aussagewert und Risikogehalt sämtlicher Bilanzpositionen und Positionen der G+V, stellt praktisch relevante Kennzahlen mit ihrer Bedeutung vor, beinhaltet Erläuterungen und Kritik zu den Grenzen der Analyse und schließlich auch Beispiele zur Realisierung bilanzpolitischer Ziele. Ein gutes Fachbuch, das die Materie zudem praxisnah, anschaulich und aufgelockert darstellt.

**Scheer, August-Wilhelm: Wirtschaftsinformatik**  
Berlin: Springer-Verlag - 786 Seiten - DM 128,-

Dieses Standardwerk "Referenzmodelle für industrielle Geschäftsprozesse" brachte es inzwischen zu zwei überarbeiteten Neuauflagen innerhalb von 5 Monaten und liegt nun in der 5. Auflage vor. Das Buch gliedert sich in vier Teile: Architektur und Beschreibung integrierter Informationssysteme, Logistikprozesse, Leistungsgestaltungsprozesse sowie Informations- und Koordinationsprozesse.

**Loseblattwerk "Praxis des Rechnungswesens"**

---

Grundwerk mit rund 3.800 Seiten in drei Ordnern, bis zum Liefertag ergänzt und eingeordnet zum Preis von DM 138,-. Jährlich erscheinen etwa sechs Ergänzungslieferungen mit je rund 150 Seiten zum Seitenpreis von 25,2 Pf.

Erschienen im Rudolf Haufe Verlag, Hindenburgstr. 64, 79102 Freiburg, Telefon 0761 / 36 83-0; Telefax 0761 / 36 83-950.

Das Loseblattwerk PdR ist ein bewährtes, umfassendes Nachschlagewerk zu allen wesentlichen Themen des betrieblichen Rechnungswesens und eignet sich besonders als Informationsquelle in Klein- und Mittelbetrieben.

**NEUE VERÖFFENTLICHUNGEN AUS DER IIR-SCHRIFTENREIHE (Band 21 und 22)**

**Revision des Rechnungswesens**

**Berlin: Erich Schmidt Verlag 1994 - 92 Seiten - kartoniert - DM 38,60**

---

Dieser Prüfungsleitfaden für die Revisionspraxis, erarbeitet im Arbeitskreis "Revision des Finanz- und Rechnungswesens" des Deutschen Instituts für Interne Revision e. V., bereitet prüfungsrelevante Aspekte auf und setzt sie in Prüfungsfragen um.

**Inhalt:** Einführung - Geschäftsbuchhaltung (Haupt-, Kontokorrent- und Anlagenbuchhaltung) - Betriebliches Rechnungswesen (Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung, Innerbetriebliche Leistungsverrechnung, Kostenplanung und -kontrolle) - Aufbewahrung der Unterlagen.

**Muster-Revisionshandbuch**

**Berlin: Erich Schmidt Verlag 1994 - 64 Seiten - kartoniert - DM 28,60**

---

Dieser Prüfungsleitfaden für die Revisionspraxis, erarbeitet von einer Projektgruppe des Deutschen Instituts für Interne Revision e. V., basiert auf den "Grundsätzen der Internen Revision" des Instituts. Es versteht sich als wichtiges Grundlagenwerk, das die gegenwärtigen und zukünftigen Anforderungen an die Revisionspraxis herausarbeitet. Es soll die praktische Revisionsarbeit unterstützen und begleiten.

**Inhalt:** Vorwort - Zielsetzung - Organisation - Prüfungsplanung - Prüfungsablauf - Prüfungshinweise - Diverse Anlagen.

**Jehle, Blazek, Deyhle: Finanz-Controlling**

**Gauting/München: Management Service Verlag 1994 - 240 Seiten - DM 54,-**

---

**Autoren und Konzeption**

Dieses Management Service Taschenbuch, erstmals in 1976 veröffentlicht und jetzt bereits in 5. Auflage erschienen, wurde neu bearbeitet von Alfred Blazek und Manfred Grotheer, zwei erfahrenen und bewährten Trainern der Controller Akademie. Als "Management Pockets Band 8/9" ist es ein Praxisbuch gemäß dem Arbeitsprogramm der Controller Akademie. Der vorliegende Doppelband widmet sich der Planung und Steuerung von Finanzen und Bilanzen.

**Aufbau und Inhalt**

Was wir unter Finanz-Controlling verstehen - Treasurer- und Controller-Aufgaben - Buchhaltung und Bilanz - Fallbeispiel zum Finanz-Controlling - Fallstudie zur Mehrjahres-Finanzplanung - Finanz-Controlling mit Kennzahlen - Finanzplanung und Finanzbericht - Die Investitionsrechnung-Ergebnis- und -Finanzplanung im Verbund - Vom Erfolgsbudget zum Finanzbudget - eine System-Fallstudie.

**Kommentierung**

Dieses Buch beschäftigt sich mit der Darstellung des Rahmens für das Finanz-Controlling, also mit der "Apparatur" für die Planung und Steuerung der Finanzen. Das Buch steht in der bewährten und erfolgreichen Tradition der Management Service Taschenbücher (inzwischen 22 Bände erschienen). Recht anschaulich, unterstützt durch 74 Abbildungen und eingebettet in das Lehrkonzept der Controller Akademie, vermittelt die Neuauflage ein geschlossenes anwendungsorientiertes Konzept des Finanz-Controlling und leistet gelungenen Praxis-Transfer. Ein Buch, das das "Wie" in den Mittelpunkt stellt, erklärend und beschreibend, aber auch begründend engagiert am Thema arbeitet. Besonders Schnittstellen und die Integration des Finanz-Controlling in das gesamte RW/Controlling-Umfeld, so z. B. die Überleitung vom Betriebsergebnis zum Bilanzenerfolg, finden gebührende Beachtung.

**Kraemer, Wolfgang: Effizientes Kostenmanagement**

**Wiesbaden: Gabler Verlag 1993 - 311 Seiten - DM 148,-**

---

**Autor und Konzeption**

Dr. Wolfgang Kraemer war wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Wirtschaftsinformatik an der Universität des Saarlandes. Heute ist er Leiter des Bereichs Controlling bei der IDS Prof. Scheer GmbH, Saarbrücken.

Der Veröffentlichung liegt die Dissertation des Verfassers zugrunde, die sich mit der EDV-gestützten Datenanalyse und -interpretation durch den Controlling-Leitstand befaßt.

#### **Aufbau und Inhalt**

Einleitung - Betriebswirtschaftliche Konzeption für eine Erweiterung des Kostenmanagements - Das Kostenmanagement als Einsatzgebiet für wissensbasierte Systeme - Konzeption und Realisierung eines Controlling-Leitstands - Schlußwort.

#### **Kommentierung**

Das vorliegende Buch ist an der Schnittstelle zwischen Wirtschaftsinformatik und Kostenrechnungstheorie angesiedelt. Diese wissenschaftliche Arbeit faßt Informationstechnik und Betriebswirtschaft in der Fragestellung zusammen, wie die Informationstechnik betriebswirtschaftliche Problemstellungen im Sinne einer EDV-orientierten Betriebswirtschaft erfüllen kann. Zielsetzung der Arbeit ist, die zeitintensive Suche nach signifikanten Kostenabweichungen (Symptome) zu reduzieren und in ein System zu fassen. In diesem Sinne übernimmt der hier diskutierte Controlling-Leitstand Frühwarnfunktion, indem die Kostendaten automatisch und kontinuierliche überwacht werden. Das Buch ist dort eine wertvolle Unterstützung, wo es um methodische Fragen beim Aufbau von Kosteninformationssystemen, Kostenanalysen oder um Fragen des betriebswirtschaftlichen Berichtswesens geht.

## **LEHR- UND HANDBÜCHER DER BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE**

**Corsten, Hans und Reiß, Michael (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre**  
München: Oldenbourg Verlag 1994 - 1092 Seiten - gebunden - DM 78,-

Die Herausgeber legen unter Mitwirkung zahlreicher, durchweg junger Fachvertreter ein modernes, gut verständliches und übersichtliches Kompendium der Betriebswirtschaftslehre vor, das sich gliedert in die Hauptkapitel: Grundlagen, Planung und Entscheidung, Führung, Internes Rechnungswesen, Externes Rechnungswesen, Beschaffung, Produktion, Marketing, Investition und Finanzierung. Das Handbuch will betriebswirtschaftliches Grundwissen in anwendungsorientierter Form vermitteln. Die einzelnen Beiträge liefern neben der - auf Basis des aktuellen Standes - Klärung von Grundbegriffen einen Überblick über typische Problemstellungen für das Management.

**Kreis, Rudolf: Handbuch der Betriebswirtschaftslehre**  
München: Oldenbourg Verlag 1993 - 1069 Seiten - gebunden - DM 98,-

Dieses Werk verfolgt eine dreifache Zielsetzung: Es vermittelt einen umfassenden Überblick über das aktuelle betriebswirtschaftliche Wissen, es stellt ein System operationeller Techniken für eine effiziente Unternehmensführung dar und erleichtert mit Hilfe von Aufgaben und Lösungen den Einstieg in die Thematik und die Anwendung des Wissens.

**Gliederung:** Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Allgemeine betriebswirtschaftliche Organisations- und Entscheidungslehre (Managementlehre), Investitions- und Wertschöpfungskette des Betriebes, Rechnungswesen - Rentabilitätssteuerung des Betriebes. Dieses Handbuch weicht von vergleichbaren Darstellungen ab, so widmet es sich u. a. auch Untersuchungsaspekten wie Coaching und optimale Manager-Plazierung, Organisation und Strategie japanischer Unternehmen usw. Das Werk beinhaltet eine beachtliche Fülle und Dichte an Stoff, die Übersichtlichkeit könnte verbessert werden.

## **TASCHENBUCH - SERVICE**

**Kern, Mehrmann, Jasper: Sie GmbH - Gründung und Führung**  
ECON Taschenbuch Nr. 21189 - 496 Seiten - DM 16,90

**Aus dem Inhalt:** Einführung - Errichtung der GmbH - Rechtsverhältnisse - Vertretung der Geschäftsführung - Kapitalausstattung und Finanzierung - Jahresabschluß - Steuerliche Aspekte - Besonderheiten in den neuen Ländern - Anhang mit Vertragsmustern und Gesetzes-Auszügen

**Siepe, Werner: Geld verdienen als Vermieter**  
ECON Taschenbuch Nr. 21257 - 325 Seiten - DM 16,90

Das Buch beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit den Aspekten Wertzuwachs, Steuerersparnis und Kalkulation bzw. Mietertrag.

**Badura, Karl-Heinz: Steuern sparen wie ein Profi - mit Diskette**  
ECON Taschenbuch Nr. 21241 - 845 Seiten - DM 30,-  
(bei Interesse darauf achten, daß Ausgabe zum Jahr der Steuererklärung paßt)

---

Diese Original-Ausgabe vermittelt vielfältige Tips und geldwerte Hinweise und unterstützt bei der eigenen Steuer-Strategie. Das Buch erweist sich als relativ umfassender Ratgeber für den Steuerzahler. Eine umfangreiche Steuerprogramm-Diskette, die auch unter Windows 3.1 läuft, liegt dem Buch bei.

**Dornbusch/Jasper: Steuern sparen von A - Z**  
Beck-Rechtsberater im dtv Nr. 5602 - 379 Seiten - DM 16,90

---

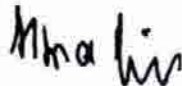
Dieser Ratgeber ist eine Hilfe für alle Steuerzahler, um Steuern zu sparen. Er wendet sich an Nicht-Spezialisten, und zwar an einen breiten Anwenderkreis. Die dargestellten Stichworte reichen von Abbruchkosten über Münsammlung oder Rechtsmittel bis Zwischenfinanzierungszinsen.

## ZU GUTER LETZT

Ich danke Ihnen für Ihre Aufmerksamkeit. Ich hoffe, das neue Jahr hat für Sie gut begonnen. Ich würde mich freuen, Sie auch in 1995 mit dem Literaturforum durch das Jahr begleiten zu dürfen.

Herzliche Grüße und alles Gute

Ihr



Alfred Biel

## STECKBRIEF des Marketing-Club für das Gesundheits- und Sozialwesen (MCGS) e. V. - Vereinsregister 3430 Essen

### WIR SIND

Führungskräfte aus Einrichtungen des Gesundheits- und Sozialwesens  
Unternehmer aus der Industrie und dem Dienstleistungsbereich  
Wissenschaftler mit dem Schwerpunkt Marketing

### WIR WOLLEN

Führungskräften und Leitungsgremien von Krankenhäusern und anderen sozialen Einrichtungen geeignete Methoden und Instrumente des Marketing nahebringen

Führungskräfte und Leitungsgremien bei der Gestaltung der inner- und außerbetrieblichen Voraussetzungen und der Durchführung konsequenter Marketingarbeit unterstützen

ein verlässliches Bild der ständig zunehmenden, vielseitigen Anforderungen im Gesundheits- und Sozialwesen geben, so daß Pläne, Methoden und Werkzeuge (u. a. Marketing-Controlling) erläutert und diskutiert werden

die Sozialverträglichkeit jeder Marketing-Aktivität vorrangig berücksichtigen und

ein Treffpunkt sein, in dem Erfahrungen aus allen Bereichen der Gesellschaft ausgetauscht und Erkenntnisse für das Marketing sozialer Einrichtungen nutzbar gemacht werden.

### WIR ERFÜLLEN UNSERE AUFGABE DURCH

Vorträge, Diskussionen, Foren, Workshops und Seminare  
Begegnungen mit namhaften Marketing-Praktikern, Wissenschaftlern und Politikern  
Öffentlichkeitsarbeit  
Anregung und Unterstützung wissenschaftlicher Arbeiten zum Marketing sozialer Einrichtungen

Marketing soll als ein Element der Kommunikation zwischen allen Beteiligten (nach innen und außen) verstanden werden.

Wir sind der Meinung, daß es in den Unternehmen keinen Mitarbeiter gibt, der keine Marketing-Funktion hat.

Präsident: Dipl.-Volkswirt Armin Kunde  
Duisburger Straße 155  
40885 Ratingen 4  
Tel. 0211 / 97 00 150  
Fax 0211 / 97 00 153

Unser Angebot ist unser Name: CS Controlling Software Systeme.

# CONTROLLING IST MEHR ALS SCHLICHTE KOSTENRECHNUNG.

Die modulare Softwarefamilie CS können Sie individuell bis zum voll ausgebauten Executive Information-System ausbauen: Soll/Ist-Analysen, Simulationen "Was wäre wenn?", Forecasts, Vor- und Nachkalkulation, Cash-flow, Bilanz und GuV...

Die CS-Module unterstützen (für die Hardware-Plattform IBM AS/400) alle Funktionen für Ihre aktuelle Unternehmensanalyse:

CS1 Kostenstellenrechnung

CS2 Kostenträgerrechnung und

CS3 Standardkalkulation

CS4 Deckungsbeitragsrechnung

CS5 Erfolgsrechnung/Management-Reporting

CS6 PC Support

CS7 Finanzbuchhaltung

CS7 Anlagenbuchhaltung

Software ist programmierte Unternehmensberatung. Controlling Software Systeme (CS) betreut Sie von der Analyse bis zur Implementierung und Einführung der CS-Lösungen. Individuell, branchenübergreifend und international.

CS ist als internationaler Partner des führenden Softwarehauses SSA (Chicago/Illinois) auf allen Kontinenten vertreten. In einer Vielzahl von Branchen. Aber immer mit einer individuell parametrisierten Lösung - auf Basis der CS Standard-Software.

Die CS Module sind bereits heute verfügbar in den Landessprachen: deutsch, englisch, französisch, spanisch und italienisch.



**CS Controlling Software Systeme GmbH**

Riedbachstraße 5 • 74383 Pleidelsheim  
Telefon 07144/81 44-0 • Fax 07144/81 44-10

# EIS

**EXECUTIVE INFORMATION SYSTEME**

VON SAS INSTITUTE

**FÜR FÜHRUNGSKRÄFTE** EIN DIREKTER ZUGRIFF

AUF DIE STEUERUNGSRELEVANTEN INFORMATIONEN

**FÜR DAS CONTROLLING** EIN INTEGRIERTES SYSTEM

ZUR ANALYSE, PLANUNG UND SIMULATION

**FÜR DAS UNTERNEHMEN** EIN AUF ALLEN EBENEN

DURCHGÄNGIGES INFORMATIONSSYSTEM

**DAS SAS® SYSTEM**

WELTWEIT BEI 27000 UNTERNEHMEN IM EINSATZ

SAS Institute, In der Neckarhelle 162, 69118 Heidelberg, Tel. 06221/415 123, Fax 415 101

The SAS logo consists of the letters 'SAS' in a stylized, white, italicized serif font. The letters are connected and have a slight shadow effect, giving it a three-dimensional appearance.

HAMBURG · BERLIN · KÖLN · HEIDELBERG · MÜNCHEN · WIEN