



controller magazin

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

2/95

Thomas-Bernhard Bartz Der Einsatz des Mind Mappings bei problemlösenden Besprechungen	69
Alfred Biel Lean-konformes Controlling	73
Frank-Jürgen Witt Lean-Controller's Werkzeuge	79
Heinz Benölken Lean Management Checklist	86
Hans-Hermann Böhm Statistische Prognose der erzielbaren Angebotspreise bei Einzelfertigung	89
Jürgen Graßhoff Zielkosten-Management	98
Impressum	101
Wolfgang Kornblum Controlling in der Praxis - eine kontinuierliche Herausforderung	103
Heinz Lindholz Prozeßkostenrechnung im Klein- und Mittelbetrieb	110
Hans-Werner Stahl Target-Costing	113
Herbert Böhnke Vertriebs-Controlling	116
Literaturforum	122



Vertriebs-MIS bei der Firmengruppe Wendeln

Das Unternehmen

Die Firmengruppe Wendeln ist Resultat einer vor mehr als 75 Jahren in Garrel beginnenden, äußerst erfolgreichen und kontinuierlichen Entwicklung vom Landhandelsbetrieb zum nationalen Marktführer im Umfeld der industriellen Brot- und Backwaren-Produktion, wobei der größte Teil der zentralen Verwaltung – weitestgehend organisiert in der Großbäckerei Wendeln GmbH & Co. KG – nach wie vor in Garrel residiert.

Neben fast 20 Produktionsstandorten und über 40 Niederlassungen im Bundesgebiet gehören auch mehrere Unternehmen im europäischen Umland zur Firmengruppe. Das zum Teil auf Übernahmen und Beteiligungen beruhende außerordentliche Wachstum des Unternehmens gerade in den letzten Jahren gebär den Wunsch nach Ergänzung der operativen DV-Landschaft um ein Management-Informationssystem mit dem Ziel, die zur Unternehmenssteuerung notwendigen aktuellen Daten und Analysen auf einfache Weise der Geschäftsführung sowohl in Garrel als auch in den Regionen zur Verfügung zu stellen.

Reinhard Böger
Leiter Informationsmanagement
Großbäckerei Wendeln
GmbH & Co. KG, Garrel

Ausgangslage

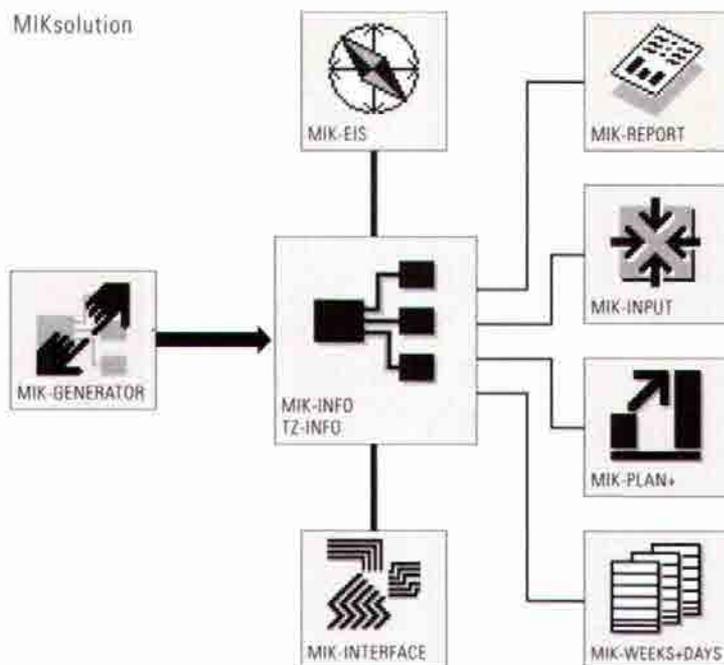
Dem schnellen Wachstum der Firmengruppe konnte die Verwaltung nur durch die hohe Motivation und Einsatzbereitschaft der Mitarbeiter folgen. Um den außerordentlichen Vertriebsereignissen im operativen Bereich ohne personelle »Überentwicklung« nachzukommen, mußte die Weiterentwicklung von dispositiven Systemen auf ein Mindestmaß reduziert werden.

Daraus resultierte eine Ausgabe von Zahlenmaterial für die Geschäftsführung fast ausschließlich in Form von Listen und Tabellen, wodurch die Möglichkeiten zur Analyse stark eingeschränkt wurden.

Zielsetzung

Sowohl der schnelle Zugriff auf aktuelles Zahlenmaterial wie auch die einfache Bedienung der Analyse-Instrumente waren unabdingbare Prämissen bei der Auswahl

MIKsolution



eines Systems, in dem betriebswirtschaftliche Kennzahlen visualisiert werden, das Planungsmöglichkeiten bietet und mit dem Abweichungen schnell zu erkennen und zu analysieren sind, so daß kurzfristig darauf reagiert werden kann.

Status

Nach einer umfangreichen Marktanalyse für Informationssysteme fiel die Vorentscheidung zugunsten von MIKsolution. Die erwünschte Funktionalität in Verbindung mit einem sehr guten Kosten-Nutzen-Verhältnis und einer herausragenden Beratung führten im Sommer 1994 zum Kauf von MIKsolution.

Nach der Programmierung eines eigenen Moduls zur Bedienung der Schnittstellen des Generators und von MIKsolution selbst ist nunmehr eine weitestgehende Flexibilität zur Entwicklung von Varianten für unterschiedliche Aufgabenstellungen im Unternehmen erreicht worden.

Zur Zeit sind mehrere Systeme im Einsatz, u.a. besteht z.B. die Möglichkeit, alle aktiven Artikel im Unternehmen anhand mehrerer Kennzahlen von den jeweiligen Unternehmenseinheiten bis zum einzelnen Kunden-Outlet zu beobachten und Kennzahlenschwankungen zu analysieren.

Ausblick

Die Erweiterung eines Topkunden-Vertriebs-MIS um eine EIS-Komponente steht kurz bevor, die Migration einer auf MIKsolution basierenden Eigenentwicklung zur tagesgenauen Darstellung von Produktionsdaten ist geplant. Die Arbeiten für die Abbildung aller Profit-Center in einem unternehmensweiten TOP-MIS haben begonnen und eine Anbindung der Regionalbereiche erfolgt in Kürze.



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

DER EINSATZ DES MIND MAPPINGS BEI PROBLEMLÖSENDEN BESPRECHUNGEN

Ein Erlebnisbericht von der
Controller-Akademie Stufe II E in Sonthofen

von Thomas-Bernhard **Bartz**, Köln



Thomas-Bernhard Bartz -
Jahrgang 1963 - Studium an der
TH Darmstadt, Wirtschafts-
ingenieurwesen.
Bei der Linde AG - Kältetechnik in
Köln, Bereich: Erzeugnis-
kalkulation und Wertanalyse.
Derzeitiger Aufgabenschwer-
punkt: Integration der COPICS-
gestützten Standardkalkulation in
ein stetig wachsendes SAP-
Umfeld.

AUSGANGSSITUATION

Die "Moderationsfunktion des Controllers" - dies war die erste Aufgabenstellung für unser themenorientiertes Nest.

Themenorientierte Nester

sind CA-typische Konglomerate bestehend aus ca. 12 Vorder- und Hinterbänkern, die gemeinsam an der Lösung von Kleinprojekten oder Fallstudien tüfteln, konzipieren und strukturieren. Anschließend sind die Tagungsergebnisse vor rund einhundert neugierigen Seminarteilnehmern und einem freudig erwartungsvollen Dr. Albrecht Deyhle zu präsentieren.

Abmarsch der Gladiatoren! Mit einem Zeitbudget ausgestattet, pilgerten wir in unseren gut ausgestatteten Gruppenarbeitsraum. Ein blütenweißer Flipchart, eine packpapierbraune Pinwand und ein Stoß blauer Papierkarten lachten uns entgegen. Sie schienen förmlich zu lechzen nach bunter Farbe und harter Information.

Und siehe da! Nach dem ersten vorsichtigen gegenseitigen Beschnuppern entwickelte sich schon bald ein kreatives Chaos mit durchaus unterhaltsamen Zügen. Es wurde gleichsam begeistert wie temperamentvoll aufeinander eingeredet. Einzelne Redebeiträge gerieten recht ausführlich, abschließend diskutiert geglaubte Aspekte wurden laufend neu aufgerollt, vielversprechende Gedankenblitze wurden beim ersten Auftreten von Bedenken schnell wieder fallengelassen.

Der Präsentationstermin rückte in bedrohliche Nähe

Ein Referent mußte gefunden werden. Dieser wurde nach folgender Vorgehensweise auserwählt: Wer nicht fröhlich ein Liedchen pfiif, einen Fensterplatz innehatte oder eine originelle Ausrede zum Besten geben konnte, den sollte es erwischen!

Dank geschulter Rhetorik und etwas Redeerfahrung konnte ein recht facettenreiches Gruppenarbeitsergebnis überraschend glücklich an das neugierige Publikum verkauft werden. Das Referat entstand während des Vortrags, gestützt durch einen kleinen Stoß blauer Papierkarten, die in Windeseile - kurz vor Vortragsbeginn - noch beschriftet wurden.

Doch kaum aufgeatmet, gab es schon die nächste Herausforderung für unser themenorientiertes Nest. Diesmal galt es, „Bauteile für ein Szenario Controller 2022“ zu entwerfen. Welche Funktionen würde

der Controller im Jahre 2022

ausüben, in welcher Arbeitsumgebung würde er sich wohl wiederfinden, welche neuen Technologien würden ihm zur Verfügung stehen?

Wieder pilgerten wir in den uns inzwischen vertrauten Gruppenarbeitsraum. Ein tiefempfundenes Bedürfnis nach mehr Effizienz in der Teamarbeit machte sich breit. Etwas Moderation und eine verbesserte Zielorientierung könnten eigentlich nichts schaden, so der einhellige Tenor. Also - was tun?

PROBLEMLÖSUNG

Diesmal wurde die Technik des Mind Mappings bemüht.

Zum Begriff Mind Mapping

Mind Mapping ermöglicht auf einzigartige Weise das blitzschnelle, schriftliche Erfassen aller Gedanken und Ideen, die bei der Bearbeitung einer Aufgabe oder der Lösung eines Problems auftauchen. Erlernbar ist die Methode innerhalb kürzester Zeit.

Während einer kreativen Phase arbeitet das Gehirn so schnell, daß in der Regel keine Zeit bleibt, alle Gedanken, Bilder und Verknüpfungen verständlich formuliert festzuhalten. Der Mensch denkt weniger in komplexen Formulierungen als vielmehr in Stichworten und assoziierten Bildern.

Zum Erfinder

Das Mind Mapping wurde in den siebziger Jahren von dem Engländer Tony Buzan entwickelt. Die Methode basiert auf den Erkenntnissen der Gehirnforschung und der Aufgabenteilung zwischen den beiden Hemisphären des Großhirns. Während das linksseitige Zentrum für Sprache, Logik, Fakten und das Erfassen von Details zuständig ist, denkt das rechtsseitige Zentrum in Bildern und versorgt uns mit Ideen und kreativen Impulsen. Beim Mind Mapping werden beide Zentren wechselseitig aktiviert.

Zur Vorgehensweise

Im Mittelpunkt des Papierbogens steht immer das Thema. Dieses wird durch einen Kreis umschlossen. Von diesem Kreis gehen später Verzweigungen ab, die das Thema in seine einzelnen Bereiche gliedern. Über diese Verzweigungen breitet sich das Mind Map auf der gesamten Fläche der Unterlage aus.

Regelmäßig genügen Stichworte als Aufhänger für nicht wörtlich ausformulierte Gedankenblitze. So wie einem Schauspieler, der im Text steckengeblieben ist, meist ein Stichwort genügt, um sich an den gesamten Text zu erinnern, kann mit Hilfe des Stichworts ein gefundener Gedankenblitz beliebig oft aufgeschlossen und aktiviert werden.

Sobald der Gedankenblitz als Ast im Mind Map eingebaut ist, ist die Vorstellungskraft offen für neue Einfälle. Stichworte entlasten die linke Gehirnhälfte von der Suche nach langen Sätzen.

Umsetzung

Das blau eingekreiste Referatsthema lachte uns bald schon nicht mehr alleine an. Was war eigentlich mit Szenario gemeint? Was mit Bauteilen? Es wuchs bereits der erste Ast. Weitere Gedankenblitze folgten. Der Einsatz von Methoden der Künstlichen Intelligenz könnte im Controlling bald zur Selbstverständlichkeit gehören.

Unsere Überlinger Firmenvertreterin wies auf völlig neue Betriebsstrukturen hin, die im Jahr 2022 zu erwarten seien. Prozeßorientierte Betriebsorganisation fiel als erstes Stichwort, das von der Koblenzer Verlagsvertreterin aufgegriffen und weiter differenziert wurde.

Die Leipziger Software-Abteilung erläuterte moderne Informationstechnologien, die dem Controller zur Verfügung stehen könnten. Echtzeit in der Informationsgewinnung und -verarbeitung wurden propagiert. Das „Erbsenzähler“-Image würde in den Hintergrund treten, der moderne Controller von morgen könnte sich mehr als Trainer der Geschäftsleitung verstehen.

Die Rigipsabteilung einer großen Karnevalshochburg wies auf den möglicherweise völlig veränderten Aktionsradius des Controllers hin. Das Controlling müßte mit Sicherheit eine ökologische Dimension erhalten. Natürlich würde die internationale Arbeitsteilung noch viel ausgeprägter sein als heute. Weltweites Outsourcing, so ein Düsseldorfer „Banker“, könnte den „Controller 2022“ vor neue Herausforderungen stellen.

Die Steyersche Werkzeugabteilung skizzierte die möglicherweise stark veränderten Gesellschaftsstrukturen im Jahre 38 nach 1984. Der „Big Brother“ - so der norddeutsche Stadtwerkevertreter - könnte doch das Controlling gleich mitübernehmen.

Das Mind Map entwickelte sich nach und nach zu einem Bäumchen.

Planung als die Vorwegnahme zukünftigen Handelns könnte sich in virtuellen Realitäten vollziehen. Der Controller von 2022 würde weniger an „ordinären“ Besprechungen teilnehmen, sondern überwiegend bei weltweiten Multimediakonferenzen mitmischen, um z. B. bei der Erstellung von Öko-Bilanzen kompetent Hilfestellung leisten zu können.

Schließlich wurde noch das Szenario „Vom Controller Verein zur Controller Partei“ ausgiebig diskutiert. Als möglicher Spitzenkandidat wurde der Erfinder der Controller Akademie einstimmig nominiert.

Die Zeit des Vortrags nahte.

Doch siehe da - im Vergleich zum letzten, hektischen Endspurt herrschte diesmal eine gelassene Betriebsamkeit. Diesmal mußte der Referent nicht nach der bereits bekannten Prozedur auserwählt werden. Anhand des erarbeiteten Mind Maps konnte schnell die Struktur für den Vortrag aufgebaut werden.

Zunächst wurden die Oberbegriffe wie z. B. ein verändertes ökonomisches, politisches, technologisches oder betriebliches Umfeld als wichtige Bestandteile für das Szenario „Controller 2022“ festgelegt. Darunter wurden die bisher gesammelten Aspekte subsumiert. Anschließend wurden die Konsequenzen für das neue Stellenprofil skizziert.

Controller 2022 - Bauteile für ein Szenario

Umfeld im Jahr 2022

Ökonomisches, Po- listisches Umfeld	Technologisches Umfeld	Betriebliches Umfeld
Internationale Arbeitsteilung	DV-technische Vernetzung	"Flache" Aufbau- organisation
Freihandel	Vollautomatische Fabrik	"Big Brother"
Oligopole	Methoden der Künst. Intelligenz	Erhöhte Flexibilität
Kontinentale Märkte	Weltweite Echt-Zeit- Kommunikation	
Ressourcen- verknappung		

Controlling im Jahr 2022

Weniger "Erbsenzähler" mehr Trainer		Personalunion Manager/Controller
Controller's "Cockpit" vs. Hausbesuche	Controller als Strategie Strategiespiele	Planung in virtuellen Realitäten
Multimedia-Konferenzen via Satellit		Öko-Controller Öko-Bilanz
Vom Controller-Verein zur Controller-Partei		

Abbildung 2: Das "Szenario Controller 2022" in der Präsentationsform

Zur Diskussion:

LEAN-KONFORMES CONTROLLING

von Alfred Biel, Solingen



Biel greift vor dem Hintergrund der aktuellen Fachdiskussion und auf Basis eigener Projekterfahrungen die Frage auf, welchen Einfluß die lean-geprägten Veränderungen und Entwicklungen auf das Controlling haben. Im Sinne von Vorschlägen stellt er einige grundsätzliche Überlegungen zur Diskussion. (Red.)

Vorüberlegungen

An dieser Stelle soll die sicher sehr berechtigte Frage, ob und wie neu "Lean" überhaupt ist, nicht näher untersucht werden. Auch ist keine Diskussion darüber beabsichtigt, wie sich die vielfältigen "neuen Managementtechniken", etwa Total Quality Management, Kaizen, Business Process Management usw. unterscheiden, ergänzen oder gar widersprechen. Es wird unterstellt, daß wir es nicht mit einem kurzfristigen Modetrend zu tun haben, der „alten Wein in neuen Schläuchen serviert“, sondern **mit ernsthaften Grundsatzfragen**, denen wir uns zu stellen haben. „Lean“ wird in manchen Diskussionsbeiträgen verkürzt und zu flach dargestellt, häufig wird „Lean“ nur mit - in der Tat diskussionswürdigen und -bedürftigen - Begleiterscheinungen wie Personalabbau assoziiert. Bei näherer Betrachtung erweist sich dieses Konzept als ein umfassender und überaus leistungsfähiger Ansatz mit vielfältigen Voraussetzungen und Auswirkungen, der aber auch nicht als Allheilmittel mißverstanden werden darf.

„Kapieren statt kopieren“

Der Klarheit und Eindeutigkeit halber soll vorab herausgestellt werden:

Controlling sollte nicht beeinflusst werden von kurzfristigen Modetrends etwa in dem Sinne „heute so und morgen so“, sondern es sollte auf einem intensiven, kontinuierlichen Erfahrungs- und Lernprozeß im Sinne eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses aufbauen. Schnell wechselnde Projekte und Programme irritieren und überfordern die Anpassungsfähigkeit des Unternehmens und zerstören Glaubwürdigkeit und Identifikation. **Zu recht wird in vielen Unternehmen über zu viele Projekte**

geklagt, die dann nur mit mangelnder Akzeptanz und Konsequenz umgesetzt werden.

Der Controller muß andererseits mehr als andere für neue Entwicklungen und neue Erfordernisse offen sein und für sie eintreten. Ja, **er hat die Pflicht, im „Change Management“ an der Spitze zu stehen** und aktiv den Unternehmenswandel zu gestalten. Hat er sich mit Überzeugung und Augenmaß für ein Konzept entschieden, sollte er es mit Engagement und langem Atem nachhaltig verfolgen in dem Sinne, wenige Projekte, aber die richtigen und diese konsequent und ernsthaft umgesetzt.

Bei diesen Überlegungen geht es nicht um eine „technokratische Sichtweise“, sondern stets um **ein ganzheitliches Verständnis und um eine neue Denk- und Geisteshaltung.**

Im Mittelpunkt steht „kapieren, nicht kopieren“, denn man muß wissen und sicher sein - gerade bei der Vielzahl der neuen Ansätze -, warum man sich für ein Konzept entscheidet und wie man es auf die speziellen Anforderungen und Bedürfnisse zuschneidet. Es gibt kein Konzept von der Stange. Auch wird es überall anders gelebt. Konzepte, sollen sie gelingen, müssen in aller Breite verinnerlicht, als notwendig und geboten verstanden werden.

Begriffliches

Vor diesem allgemeinen Hintergrund und im Hinblick auf die Vielfalt und Unbestimmtheit im Begrifflichen soll hier die von Groth und Kammel geprägte Umschreibung übernommen werden, wonach sich **Lean Management allgemein charakterisieren läßt als ein pragmatisches, ganzheitliches, integratives Konzept der Unternehmensführung mit strikter Ausrichtung auf Kundenzufriedenheit, Marktnähe und Zeiterfordernisse, auf die Durchgängigkeit der auf Kernfunktionen konzentrierten Wertschöpfungs-**

kette, auf die **kontinuierliche gleichzeitige Verbesserung** von Produktivität, Qualität und Prozessen sowie auf die bestmögliche Nutzung des Humankapitals des Unternehmens¹⁾.

Der Controller findet sich sicher hier wieder, da er Führungsunterstützung nur leisten kann, wenn er strikt auf die Bedürfnisse seiner „internen Kunden“ ausgerichtet ist, und alle anderen genannten Aspekte entsprechend ins Kalkül zieht und als sein Anforderungsprofil versteht.

Vier Ansätze zum lean-konformen Controlling

Vorstehende Überlegungen rücken vier Kernfragen in den Vordergrund:

- * Die Frage nach dem Selbstverständnis und dem Rollenbild des Controllers.
- * Die Frage nach den Rahmenbedingungen und den Voraussetzungen für das Wirksamwerden des Controlling.
- * Die Frage, wie Controlling organisatorisch-methodisch verankert wird und worauf der Controller Einfluß nehmen muß und wie dieser Einfluß sichergestellt wird.
- * Die Frage nach den Anwendungsfeldern und dem „Thementepich“.

Untersuchen wir diese vier Ansätze eines lean-konformen Controlling näher.

Selbstverständnis und Rollenbild des Controllers

Im modernen Verständnis ist Controlling ein Prozeß, ein Prozeß des Beherrschbarmachens eines Unternehmens in ökonomischer Hinsicht, wie auch Deyhle mit der ihm eigenen Prägnanz, Eindringlichkeit und Überzeugungsfähigkeit im Vorwort zur 10. Auflage von „Controller Praxis“, dem wohl erfolgreichsten Buch dieser Art, herausstellt²⁾. Man kann ergänzen ein **begleitender und unterstützender Prozeß entlang der Wertschöpfungskette und der betrieblichen Geschäftsprozesse**. Controlling zu betreiben ist Sache jeden Managers und Mitarbeiters. Insofern ist jeder für seine Arbeit controllingverantwortlich und nicht ein irgendwo sitzender Controller, schon gar nicht ein Zentral-Controller. Hingegen **hat der Controller das Controlling zu managen, zu organisieren, zu begleiten und zu unterstützen durch Methodik, Moderation, Koordination und Terminmanagement**. Insofern sollten Controllingabteilungen verstanden und bezeichnet werden als Controllerservice, der die vielen Controller vor Ort unterstützt und begleitet und auf ein gemeinsames Ziel hin koordiniert.

Rahmenbedingungen und Wirksamkeitsvoraussetzungen

Es stellt sich die Frage, welches Menschenbild steht hinter dem Konzept bzw. welches setzt es voraus.

Dankenswerterweise hat z. B. Hans von Sassen, Mitarbeiter der Trigon Unternehmensberatung in Graz, zu deren Arbeitsschwerpunkten „schlanke Unternehmen“ zählen, diesen wichtigen Aspekt besonders herausgearbeitet³⁾. **Die aus der „Lean-Bewegung“ hervorgehende Unternehmenskultur** kann in diesem Verständnis so charakterisiert werden, daß drei Bestrebungen bestimmend werden: Das Streben nach **Kooperation**, nach **Gleichwertigkeit** der Menschen und das Streben nach **Selbstverantwortung** und Freiheit. Diese Grundvoraussetzungen ergeben ein Denken in Entwicklung von Konzepten, Menschen und Prozessen.

Praktisch bedeutet dies, daß Kommunikation, Teilnahme sowie Einbezogen-Sein unbedingt geboten ist. Ebenso das Wissen und Akzeptieren, daß jeder auf den anderen angewiesen ist. Auch wenn die Fähigkeiten der Menschen immer unterschiedlich sein werden, sollten Grundregeln selbstverständlich sein wie z. B. **gefragt und gehört und ernstgenommen zu werden**. Aber auch das Beschränken der Vorschriften auf ein Minimum, die Ermutigung zur Initiative und nicht zuletzt die Chance, sich fortentwickeln und lernen zu können. Wildemann, einer der herausragenden akademischen und praktischen Vertreter der „Lean-Bewegung“, bringt es treffend auf die Formel des Perspektivwechsels von einer sach- zu einer mitarbeiterorientierten Unternehmensführung durch bereichsübergreifende Problemlösungsteams (Prolöts - Ausdruck nach Küchle) und Gruppenarbeit und einer Ausgestaltung der Organisation als ein lernendes System durch kontinuierliche Innovation und flache Hierarchien. Insofern führt dieser Ansatz zu einer Integration aller an der Wertschöpfungskette Beteiligten in Netzwerke sowie parallele Planung und Umsetzung der Aktivitäten.

In einer beachtenswerten Dissertation von Niedermayr bei Eschenbach, einer der führenden akademischen Vertreter des modernen Controlling, an der Wirtschaftsuniversität Wien zum Entwicklungsstand des Controlling⁴⁾ wird dann auch folgerichtig als eine der wesentlichsten Voraussetzungen einer effizienten Gestaltung des Controlling das Vorliegen **einer controllinggerechten Unternehmensführung** betont. Die empirische Erhebung, die dieser Arbeit zugrundeliegt, erbringt dann auch in voller Übereinstimmung mit vorstehenden Überlegungen als Erfolgsvoraussetzungen das Praktizieren eines kooperativen Führungsstils, das Vorhandensein von klarer Ergebnisverantwortlichkeit sowie entsprechende **Zielvereinbarungen und Zielverfolgung**.

Dies fordert den Controller in mehrfacher Hinsicht - auch hier findet sich in vorbezeichneter Dissertation eine Bestätigung - heraus. Er braucht ein klares Leitbild, das er nachhaltig kommunizieren muß, damit er „ankommt“. Er braucht ein Controlling-Handbuch mit verständlichen Informationen für seine „Controllingkunden“. Ferner hat er Ziele und Planungen zu dokumentieren.

Insofern bedarf ein lean-konformes Controlling eines modernen Führungsstils, eines zeitgemäßen Mitarbeiterbildes und einer ausreichenden Formalisierung durch Leitbild, Dokumentation und Handbuch. Nicht zuletzt setzt lean-konformes Controlling eine

verantwortungsbewußt gelebte lösungs- und nicht schuldorientierte Vertrauensorganisation voraus.

Eines darf jedoch nicht verkannt werden, lean-konformes Controlling stellt nicht nur an Management und Controller Anforderungen, auch die Erwartungen und Ansprüche an den Mitarbeiter wachsen deutlich. Wie im nächsten Abschnitt noch näher auszuführen ist, ist der qualifizierte, engagierte und entwicklungsbereite Mitarbeiter gefragt. Teufel brachte es in einem Referat über die Realisierung der „Lean Production bei Canon Giessen GmbH“⁵³ mit einer kurzen Formel auf den Punkt: Er betonte den dreifachen Sinn des Selbst „**Selbst-Motivation, Selbst-Respekt und Selbst-Verlässlichkeit**“. Lean-konformes Controlling bedarf Mitarbeiter dieser Prägung.

Zu den Wirksamkeitsvoraussetzungen gehört letztlich eine ausgeprägte Problemlösungskapazität. In Anlehnung an Wildemann ergibt sich diese aus dem Zusammenwirken von Motivation, u. a. durch Partizipation am Problemlösungs- und Entscheidungsprozeß, Qualifikation, z. B. durch entsprechende Schulung, und schließlich einer geeigneten Arbeitsorganisation, dazu dürfte insbesondere auch mehr technische Intelligenz am Arbeitsplatz gehören.⁵⁴

Organisatorisch-methodische Verankerung und Einflußnahme

Aus dem Gesagten ergibt sich, daß lean-konformes Controlling durchgehend konsequente Selbstverantwortung, Selbstorganisation und Selbststeuerung anstrebt und voraussetzt. Dies erfordert ein weitgehend dezentral ausgerichtetes Controlling, ein Controlling in dezentralen Regelkreisen. Geboten ist ein weitgehendes Unternehmertum.

Praktisch heißt dies, daß lean-konformes Controlling stets prozeßorientiertes Controlling und das Führen durch Standards und Zielvereinbarungen bedeutet. Dies setzt ferner Vermeidung von Verschwendung und Blindleistung in der Organisation voraus, wie es Wildemann nennt⁵⁵.

Im Kern unterscheidet sich lean-konformes Controlling vom „herkömmlichen“ Controlling insbesondere durch

- > Ergänzung der eher kurzfristigen Ergebnisorientierung um eine eher mittel- und langfristige prozeßorientierte Sicht mit Tendenz zu einem Geschäftsprozeß-Controlling. In diesem Zusammenhang zeigt sich, daß die bereits früher geäußerte Vermutung, daß sich die Prozeßkostenrechnung durchsetzen wird, offenbar eine Bestätigung findet. Denn eine prozeßorientierte Gestaltung bedarf zur Abbildung und Steuerung der Prozeßkostenrechnung.
- > Anstelle eines einseitigen Kosten- und Ergebnisbezuges orientiert es sich an den entscheidenden kundenbezogenen Erfolgsfaktoren Produktivität,

Kosten, Qualität und Zeit, und zwar nicht als konfliktäre, sondern als komplementäre Ziele.

- > Es kennt eine mehrdimensionale Sichtweise, die geprägt ist vom vermehrten Einsatz von Mengendaten in den verschiedensten Formen des Controlling „vor Ort“ im Sinne von Kostensteuerung im Verbund mit Mengensteuerung.
- > Dreifache Steuerungsebenen, und zwar eine Basis- und Prozeßsteuerung im Sinne von „Controlling vor Ort“ dezentraler Regelkreise, ferner wertorientierter, deutlich schlanker, klassischer betriebswirtschaftlicher Systeme, und schließlich ein übergreifendes Kennzahlensystem mit den wesentlichen Steuerungs-, Führungs- und Meßgrößen.
- > Eine hinreichende Qualität des Berichtswesens, in dem besonders ein praktikables System der Visualisierung eine dominierende Rolle spielt, insbesondere im „Controlling vor Ort“, und nicht zuletzt eine ausreichende laufende gegenseitige „Auditierung“. Dazu eine breite Information und Vermeidung von Informationsmonopolen.
- > Neben der bereits erwähnten Zielvereinbarung als einer der Bausteine des lean-konformen Controlling, eingebettet in eine gelebte Vertrauensorganisation, ist eine deutliche externe Orientierung des Controlling über target costing und benchmarking geboten.
- > Nicht zuletzt beruht lean-konformes Controlling auf der verantwortungs- und eigenverantwortlichen Selbststeuerung, die Vorrang vor jeder Form der Fremdsteuerung hat. Im Sinne dieser Philosophie kommt es zu einer verantwortungsbewußt gehandhabten Reduzierung der verschiedenen Kontrollformen.
- > Lean-konformes Controlling beruht auf weitgehender Dezentralisierung. Zur Dezentralisation, damit sie verantwortet werden kann, gehören komplementäre Begriffe wie Koordination, Kooperation und Transparenz. Es geht einerseits darum, operative Verantwortung konsequent zu delegieren, aber andererseits genügend Checkpoints einzubauen, damit das Gesamtunternehmen im Sinne von „locker - straff“ zielorientiert auf Kurs gehalten wird. Letztlich stellt lean-konformes Controlling hohe Anforderungen an Führung und Koordination. So ist nicht die Kostenrechnung primäre Aufgabe des Controllers, sondern das darauf gemeinsam mit den Fachbereichen aufbauende Kostenmanagement.
- > In diesem Konzept kommt es zu einer Neudefinition der Transparenzverantwortung des Controllers, die Weber als einer der besonders engagierten akademischen Vertreter der „Neuausrichtung“ dreifach definiert mit Systemverantwortung, Berichtsverantwortung und Kommunikationsverantwortung⁵⁶. So sind betont schlanke Systeme und eine Reduzierung der Komplexität der Systeme und Abläufe gefragt, ebenso die bereits diskutierte Berichtsverantwortung mit neuen Formen der Benutzer- und

Problemadäquanz und in besonderer Weise verstärkte Orientierung an den internen Kunden und eine gesteigerte Erklärungsfähigkeit.

Anwendungsfelder des Controllers

Aus dem Lehrgebäude der Controller Akademie kennen wir „Controller's Thementepich“. Dieser Thementepich vernetzt die Controlling-Anwendungen mit Controller's Tool-Boxes, z. B. die Produktion mit der flexiblen Plankostenrechnung als Management-Rechnung oder die Verantwortlichkeiten der Kostenstellenleiter im Sinne von Führung durch Ziele. Im Sinne von lean-konformem Controlling sind sowohl die Anwendungsgebiete als auch die Systeme und Methoden zu ihrer Betreuung Gegenstand einer Technik, für die sich der Begriff und die Denkweise „**Reengineering**“ offenbar durchgesetzt hat.

Praktisch bedeutet dies, daß drei Kernfragen im Verbund zu beantworten sind:

- * Warum und wofür machen wir etwas, d. h. welchen Nutzen bringt es, insbesondere brauchen wir es in dieser Weise bzw. auf diesem Niveau tatsächlich?
- * Wie machen wir es, d. h. mit welchen Mitteln, Systemen, Methoden, Abläufen usw.? Sind da nicht Vereinfachungen möglich?
- * Was machen wir? Vielleicht haben wir das falsche Betrachtungsobjekt gewählt, weil wir noch funktions- und nicht prozeßorientiert denken.

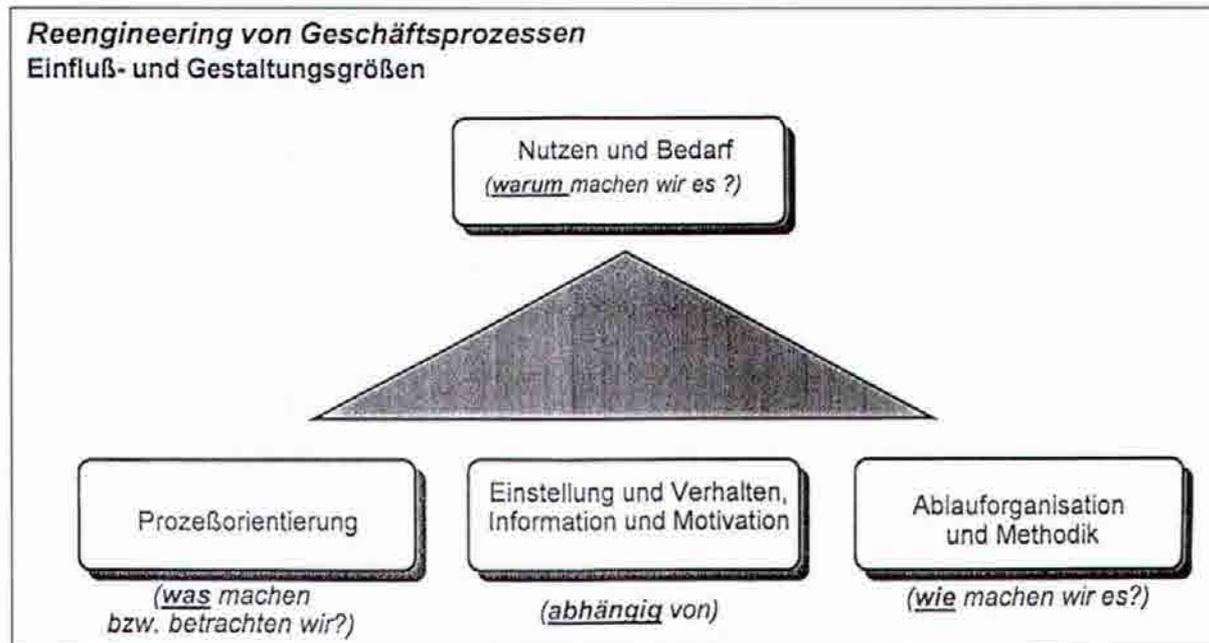
Reengineering darf keinesfalls vor den verschiedenen Controlling-Anwendungen Halt machen, sei es im Controller-Service selber oder in den Fachbereichen. Ein anderer sicher auch sinnvoller Begriff lautet „Geschäftsprozeßoptimierung (GPO)“, wie er z. B. vom Hause Plaut vertreten wird⁹⁾. Bei näherer Betrachtung zeigen sich oft vielfältige Ansätze. So

sollte man z. B. sämtliche „Reparatur-Tätigkeiten“ kritisch überprüfen, die Rechnungsprüfung z. B. mit ihrem Klär- und Suchaufwand könnte so eine sein. Durch welche organisatorischen, methodischen oder personellen Maßnahmen erreicht man aus dem Prozeß heraus eine automatische und aufwandsarme Prüfung. Werden die Prozesse genügend gebündelt, so daß anforderungsgerecht zwischen dem oft 80 % ausmachenden Standardablauf und dem Sonderablauf mit höheren Anforderungen für den Rest unterschieden werden kann? Können Vorgänge nicht parallel statt sequentiell bearbeitet werden. Macht es im Sinne von „Lean“ nicht Sinn, daß der **einen Vorgang eröffnet, ihn ganzheitlich betreut und ihn auch abschließt**. Besondere Aufmerksamkeit sollte der „Komplexitätsfalle“ gewidmet werden, d. h. der zu großen Vielfalt von Systemen, Teilen, Abläufen, Belegen, Richtlinien usw. Bei der Optimierung geht es immer um Fragen nach einer Minimierung des Einsatzes von Funktionen, der Reduzierung des Ressourcenverbrauchs oder der wirtschaftlichen Bereitstellung von Ressourcen.

Der Controller ist also gefordert, sich selbst zu prüfen, indem er sich selbst auf das Wesentliche konzentriert, eine Überprüfung von Umfang, Häufigkeit und Feinheit seiner Anwendungen, z. B. der Planungen, vornimmt.

Andererseits wird der Controller in neue Anwendungen vorstoßen, insbesondere durch eine ganzheitliche, prozeßorientierte Betrachtung, so hat z. B. Wildemann in konsequenter Weiterführung der Lean-Diskussion Meßsysteme für schlanke Strukturen und Geschäftsprozesse vorgeschlagen, die der näheren Beschäftigung wert sind¹⁰⁾. So gibt es nach eigenen Erfahrungen z. B. interessante Ansätze zu einem PPS-Controlling mit Kennzahlen und Checklisten.

Nicht zuletzt muß sich der Controller prüfen, ob er/sie noch die richtigen Fragen stellt und sie richtig beantwortet. Wenn ein lean-orientiertes Konzept auf den entscheidenden Erfolgsfaktoren Kunden- und



Marktbezug beruht, so müssen wir uns doch fragen, ob und wie wir diese Ausrichtung mit unserem Instrumentarium unterstützen und begleiten. Der Controller braucht eine zunehmende **Außenorientierung**, die z. T. wegführen kann von der z. T. noch vorherrschenden **Innenorientierung**. Mit **Zielkosten** und vielfältigem **benchmarking** sind in den meisten Unternehmen wichtige und richtige Schritte in diese Richtung unternommen worden, diese müssen fortgesetzt und ergänzt werden. Wenn morgen das Management den Controller fragt, wo befinden wir uns mit unserer Kundenorientierung, was antwortet dann der Controller - ist er vorbereitet?

Quellen- und Literaturverzeichnis

- 1) Vgl. **Groth**, Uwe u. **Kammel**, Andreas: Lean Management, Wiesbaden 1994, S. 25
- 2) Vgl. **Deyhle**, Albrecht: Controller Praxis, 10. Auflage, Gauting 1994, S. 7
- 3) Vgl. **von Sassen**, Hans: Welches Menschenbild steht hinter dem Konzept des Schlanken Unternehmens? in: Glasl, Friedrich und Brugger, Erich (Hrsg.): Der Erfolgskurs Schlanker Unternehmen, Wien und Bern 1994, S. 200 ff.
- 4) Vgl. **Niedermayr**, Rita: Entwicklungsstand des Controlling, Wiesbaden 1994, S. 348 ff.
- 5) Vgl. **Teufel**, Peter: Die Realisierung der „Lean Production“ am Beispiel der Canon Giessen GmbH, in: Gesellschaft für Management und Technologie (Hrsg.): Lean Management, St. Gallen und München 1993, S. 293.
- 6) Vgl. **Wildemann**, Horst: Lean Management, Leitfaden zur Einführung schlanker Unternehmensstrukturen, München 1994, S. 13.
- 7) Vgl. wie zuvor, S. 29.
- 8) Vgl. **Weber**, Jürgen: Effizienzsteigerung im Controllingbereich, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 15. Saarbrücker Arbeitstagung 1994, Heidelberg 1994, S. 84.
- 9) Vgl. **Herzog**, Ernst: Geschäftsprozeßbezogenes Activity Based Costing im Integrationsmodell - ein deutsch-amerikanisches Entwicklungsprojekt, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 15. Saarbrücker Arbeitstagung 1994, Heidelberg 1994, S. 397.
- 10) Vgl. **Wildemann**, Horst: Lean Management, Leitfaden zur Einführung schlanker Unternehmensstrukturen, München 1994, S. 109.

Thesen: Lean-konformes Controlling gestaltet sich

- nach dem Prinzip „Das beste Controlling ist das, was nur wenig den Controller benötigt“
- durch eine starke Prozeß- und Projektausrichtung in Arbeitsorganisation, Budgets etc.
- über den Aufbau eines Geschäftsprozeß-Controlling und einer Prozeßsteuerung, durch die Ermittlung geeigneter Indikatoren und Kennwerte,

durch eine prozeßorientierte Sichtweise und einer Bestimmung von Prozeß-Verantwortlichkeiten

- durch eine betonte Außenorientierung, d. h. Unterstützung aller kunden- und wettbewerbsrelevanten Faktoren über entsprechende Führungs- und Steuerungsgrößen sowie Methoden
- durch den verstärkten Einsatz nicht-monetärer Steuerungsgrößen (Mengen-, Zeit-, Leistungs- und Qualitätsdaten sowie Kennwerte) im Sinne von „Controlling vor Ort“
- in der operativen Steuerung über Zielvereinbarung, Kenn- und Steuerungsgrößen, gegenseitige Auditierung und moderne Visualisierung im Rahmen dezentraler Regelkreise
- über die gleichzeitige Steuerung von Einsatzgrößen (Input), Prozeßgrößen und Ergebnissen (Output)
- durch Sicherung sowohl des effizienten Ablaufs operativer Prozesse als auch der begleitenden Prozesse der Planung, Steuerung, Entscheidung und Kontrolle
- durch den Einsatz moderner Organisationsformen wie z. B. Prolöts (Problem-Lösungs-Teams)
- durch einen gebührenden Einbezug von verhaltensbezogenen Aspekten in Instrumenten und Anwendungen

Thesen: Lean-konformes Controlling beruht auf

- einem kooperativen Führungsstil
- einer offenen Unternehmenskultur
- einer Vertrauensorganisation
- einem modernen Controlling-Leitbild
- einem ausgeprägten Selbststeuerungsansatz sowie auf dem weitgehenden Vorrang der Eigen- vor der Fremdsteuerung
- einer Sicherung durch Koordination, Transparenz und Check-points
- einer entsprechenden Weiterentwicklung der Denk- und Verhaltensweisen
- einer engagierten Rolle des Controllers als kompetenter Begleiter des organisatorischen und verhaltensmäßigen Wandels
- einer betonten Team- und Projektorientierung
- intensiver Kommunikation und Zusammenarbeit
- flachen Strukturen
- auf der laufenden Infragestellung der Controllingaufgaben unter Nutzen- und Aufwandsaspekten, so z. B. Häufigkeit, Umfang und Feinheit von Planungen und Berichten
- einer gezielten Ausrichtung am internen Kunden und Abbildung des Controllerbereichs durch geeignete Indikatoren. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
04	05	24	G	T	

MIDAS

Höhenflüge
für Controller und Manager



Mit
MIDAS
Controller-System
nehmen Sie
jede Hürde

MIDAS (IBM AS/400):

- 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

LEAN-CONTROLLER'S WERKZEUGE



Prof. Dr. Frank-Jürgen Witt, Leiter des Transfer-Instituts Management & Controlling, Talhalde 46, D-79341 Kenzingen b. Freiburg

von Frank-Jürgen Witt, Freiburg

Die Vielzahl plakativer Maßnahmenempfehlungen zum Bereich Lean-Controlling bzw. Lean-Management führt in der Unternehmenspraxis gleichzeitig zu Euphorie und zu Verwirrung, da es an konkreten Hinweisen über die Effektivität einzelner Lean-Strategien fehlt. Zwar bietet die Prozeßkostenrechnung erste Möglichkeiten, Lean-Maßnahmen „organisationsökonomisch“ zu quantifizieren, aber es verbleibt indes die Grundsatzproblematik, ob bei einer solchen Operationalisierung hier nicht nur rechentechnische Erfolge „auf dem Papier“ ausgewiesen werden. Angesichts dieses Defizits werden anhand einer empirischen Studie wesentliche Lean-Maßnahmen auf verschiedenen Controlling- bzw. Rechnungswesenebenen quantifiziert. Dabei wird auf der Basis subjektiv abgefragter Realeffekte seitens der Controllingpraxis deutlich, daß die Lean-Effekte divers zu sehen sind und recht unterschiedliche Effektivitätsbeurteilungen erlauben.

I QUANTIFIZIERTE WERKZEUGE IM LEAN-MANAGEMENT

Auf der Suche nach der „idealen Unternehmensstatur“, d. h. insbesondere auch nach einer wettbewerbsrobusten Unternehmensaufbau- und -ablauforganisation führt das inzwischen vielbeschworene Lean-Management häufig zu einem euphorischen „Lean-Everything“, also evtl. sogar zu einer Überbetonung des Schlankheitsgedankens. Was nämlich konkret unter Lean-Management und den damit verbundenen Maßnahmen zu verstehen ist, bleibt im Detail unklar. So reicht das Spektrum, also die Operationalisierung der „Schlankheit“, von veränderten und namentlich abgeflachten Organisationsstrukturen über verringerte Kopffzahlen je Erfolgs- bzw. Ergebniscenter, veränderte Sortiments- und Prozeßbreiten und -tiefen, qualitative Einzeleffekte (z. B. größere Kundennähe, termintreue Produktion und Lieferung) bis hin zu quantifizierten Effizienzindikatoren aus dem rechnungswesennahen Bereich (z. B. Kosteneinsparungen in bestimmten Bereichen).

Bei einer generellen Überlegung werden die Auswirkungen von schlankheitsfördernden Strategien regelmäßig an unternehmensglobalen Indikatoren

ansetzen (müssen), um die durch die Interdependenz von Prozessen resultierenden Effekte überhaupt erfassen zu können. Erste Ansätze zu einer so verstandenen Quantifizierung der Schlankheitseffekte sowie zur Quantifizierung des Controllingbenefit gibt es bereits (z. B. Vergleich von über- vs. unterdurchschnittlich erfolgreichen Unternehmen bestimmter Branchen gemäß ihrer Umsatzrendite, ihrem ROI usw.), um auf diese Weise mit Hilfe empirischer Erkenntnisse die Controllingtheorie zu befruchten und Beiträge zu einer Controllingkultur zu liefern. Es existieren damit zwei Bereiche, aus denen Hinweise auf eine Lean-Effektivität kommen könnten, nämlich

- heterogene qualitative und quantitative, aber nicht rechnungswesennahe Indizien;
- Daten des Rechnungswesen, speziell dabei wiederum Kostendaten.

Trotz dieser prinzipiell notwendigen breiten Fächerung in bezug auf die Konsequenzen von Lean-Maßnahmen zeigt indes ein Blick auf die derzeitige Praxisdiskussion, daß die Organisationsökonomie dort vorwiegend durch die *Steuerung von Prozeßkosten* beeinflusst und begründet wird. Solche Prozeßkosten - die in bestimmter Hinsicht ja die historische

Basis der aktuellen Schlankheitsdiskussion bilden - setzen jedoch regelmäßig nur auf niederrangiger Ebene auf und weisen etwa Kostensätze in bezug auf einzelne Kunden, Produkte oder Detailprozesse auf; damit stehen dann häufig relativ niederrangige Kalkulationsobjekte im Vordergrund, die mit ihren jeweiligen (Prozeß)kosteneffekten die Basis zur Ermittlung der **übergeordneten Komplexitätskosten** bilden. Um die Effektivität einzelner schlankheitsfördernder Maßnahmen quantitativ beurteilen zu können, lohnt sich daher ein kritischer Blick auf die Aussagekraft solcher Prozeßkosten bzw. Prozeßkostensätze, so daß die Frage daher regelmäßig lauten muß: **Wird tatsächlich das Kostenniveau reduziert, oder wird lediglich innerhalb der Kostenstruktur eine kostenrechnerische Verschiebung vorgenommen?** Diese damit beschriebene Gefahr der **durch eine Prozeßvollkosten-Schlüsselung bedingten Pseudotransparenz** tritt vor allem bei praxisinstallierten Rechnungssystemen häufig auf. Wenn man nämlich im Unternehmenscontrolling den Sprung von einer vollkostenbasierten Prozeßrechnung hin zu einer Einzelkosten- bzw. sogar zahlungsfundierten Prozeßrechnung nicht schafft, bleiben die schlankheitsbedingten Auswirkungen häufig aus bzw. zeigen sich nur planungsrechnerisch, nicht aber real.

Versucht man deshalb, die Lean-Management-Effekte rechnungswesennah zu quantifizieren, so muß man auf ein Schichten- bzw. Stufenkonzept zurückgreifen. Die verschiedenen Stufen verschaffen einen jeweils unterschiedlich weiten Zutritt in den Overhead (= Fix- und /oder Gemeinkostenblock), sind aber auch verschieden gut begehbar. Mit anderen Worten: Die zur Effektbestimmung notwendigen Daten sind unterschiedlich gut erfaßbar. Diese einzelnen Stufen zur Ermittlung der Lean-Management-Güte via Prozeßeffekte, die damit auch die Komplexitätskosten operationalisieren würden, sind:

- Prozeßauszahlungen bzw. -ausgaben
- Prozeßeinzelkosten
- Prozeßvollkosten.

Anhand dieser verschiedenen Betrachtungsebenen bzw. -stufen werden im folgenden verschiedene Einzelmaßnahmen und Strategien bewertet, die derzeit als „Aktivitäts-Set“ des Lean-Management angesehen werden.

2 UNTERSUCHUNGSDESIGN

Die fokussierte Fragestellung lautet also: „*Wie sieht typischerweise die Unternehmenspraxis einzelne schlankheitsfördernde Maßnahmen in bezug auf deren jeweilige rechnungswesenmaße Effekte?*“ Um diese Frage zu beantworten, konnte auf eine empirische Untersuchung zurückgegriffen werden. Sie läßt sich in ihrem Untersuchungsaufbau zusammenfassend so charakterisieren:

- **Datenerhebung:** Schriftliche Befragung mittels standardisierter Fragebögen bei 279 Unternehmen des deutschsprachigen Raums (Anzahl nach Rücklauf und Aussonderung fehlender Angaben). Ergänzende vor- und nachgeschaltete Tiefeninter-

views bei 38 Unternehmen, Dokumentenanalyse bei 17 Unternehmen. **Im Rahmen der Feldstudie wurden 1012 Personen befragt**, die maßgeblich in Lean-Management-Aktivitäten involviert waren (zu 43 % Manager, zu 57 % Controller und ähnlich positionierte Personen). Bei den in die Untersuchung eingehenden Daten handelt es sich also um Selbsteinschätzungen, die nur bedingt nachprüfbar waren (Tiefeninterview, Dokumentenanalyse, siehe weiter unten). Angesichts des speziellen Untersuchungsziels, die Lean-Management-Wirkung in der Unternehmenspraxis zu erkennen, erscheint dieser „subjektive“ Datentyp indes vertretbar.

- **Bildung von Unternehmenstypen:** Die in die Studie einbezogenen Unternehmen wiesen alle eine gewisse Reife hinsichtlich des Einsatzes von Prozeßkostenrechnung und Lean-Management auf. Diese auf Eigenangaben basierende Einschätzung wurde zusätzlich durch einen Kurzcheck überprüft. Es erfolgte dann eine Vorquotierung nach Branchen und nach der in Beschäftigten gemessenen Unternehmensgröße, so daß insgesamt neun Vorquotierungscluster eingesetzt wurden; Kleinunternehmen mit einer Personalstärke unter 20 Mitarbeiter wurden nicht betrachtet. Für die im nächsten Abschnitt dargestellten Untersuchungsergebnisse erwies es sich indes als zweckmäßig und vertretbar, lediglich fünf typische Unternehmenssituationen separat auszuweisen, für die sich die Ergebnisse besonders anschaulich gestalten. Es sind dies:

- > Kleinunternehmen unter 100 Mitarbeitern (= Typ K)
- > Kleinere mittelständische Industrieunternehmen mit 100 bis 1.000 Mitarbeitern sowie Inselcontrolling-Abteilungen (etwa dezentrale Abteilungen innerhalb von Konzernstrukturen) (= Typ M_k)
- > Größere mittelständische Industrieunternehmen ab 1.000 Mitarbeiter (= Typ M_g)
- > Großunternehmen ab 5.000 Beschäftigte und zentralem Controlling (= Typ G)
- > Primäre Dienstleistungsunternehmen ab ca. 400 Beschäftigte (= Typ D)

Für bestimmte andere Unternehmenstypen (z. B. den Bereich „Banken“) ließen sich eigenständige und z. gr. T. auch signifikante Ergebnisse ebenfalls ableiten; sie werden hier jedoch aufgrund der jeweiligen, nicht verallgemeinerbaren, oftmals sehr unternehmens- und /oder branchentypischen Sonder-situation nicht präsentiert. Insofern stellen die fünf dargestellten Unternehmenstypen K, M_k , M_g , G und D lediglich einen Ausschnitt dar, der allerdings - an der Anzahl gemessen - mit knapp 85 % Anteil recht hoch ausfällt.

Eine Vorstudie bei 14 Unternehmen legte es nahe, die verschiedenen Lean-Bereiche vorzugsweise anhand grob abgegrenzter Unternehmensfunktionen zu beleuchten, um auf diese Weise zugleich den grundsätzlichen Wertkettenaspekt in den Vordergrund zu stellen (vgl. die Ergebnispräsentation in Abschnitt 3).

● **Untersuchungszeit:** Die Datenerhebungen wurden im Zeitabschnitt von Januar bis Juli 1994 durchgeführt.

● **Auswertung:** Die Datenanalyse erfolgte mittels gängiger Softwares (insbesondere dabei SPSS/Windows und eine eigen erstellte Software zur Inhaltsanalyse der Tiefeninterviews).

Im Rahmen der Feldstudie wurde abgefragt bzw. anhand von Abgaben der Unternehmen überprüft, ob überhaupt und ggf. in welchem Ausmaß rechnungswesennahe Auswirkungen (= tatsächliche Realeffekte, also keine bloßen Planeffekte) hinsichtlich einzelner Maßnahmen beobachtet wurden. Die in Abschnitt 3 präsentierten Ergebnisse sind so zu sehen:

● Die drei o. g. Rechnungswesen-Stufen sind mit A(uzahlung bzw. Ausgabe), R(elative Einzelkosten im *Riebelschen* Sinne) und schließlich V(ollkosten) bezeichnet. In einigen wenigen Fällen wurden auch E(rlöseffekte) genannt. Aufgrund des gewissen Reifegrades der in die Stichprobe einbezogenen Unternehmen hinsichtlich der Lean-Maßnahmen ergab sich eine erstaunlich hohe Quantifizierungsrate. D. h., einzelne Lean-Aktivitäten wurden seitens der Unternehmenspraxis häufig konkret mit Prozentersparungen von Kosten, Auszahlungen usw. aufgeführt. Dies hängt damit zusammen, daß manche der befragten Unternehmen bereits mit dem wenn z. T. auch nur zaghafte Aufbau einer Prozeßgrundrechnung befaßt waren, die die wesentlichen Lean-Maßnahmen als eigenständige Entscheidungs- und damit letztlich als Kalkulationsobjekte betrachtet und damit datenmäßig bebuchbar bzw. kontiert werden läßt. Eine solche - als Insellösung konzipierte - Prozeßgrundrechnung löst sich von einer bloßen vollkostenorientierten Prozeßkostenrechnung.

● Manche Einzelmaßnahmen ließen sich in ihren quantitativen Auswirkungen nicht isoliert, sondern nur zusammenfassend mit anderen Maßnahmen bewerten. In solchen Fällen ist bei der graphischen Visualisierung der Ergebnisse in Abb. 1 bis Abb. 5 der zeilentrennende Strich weggelassen worden; der dort angegebene, obenstehende Wert bezieht sich auf beide Einzelmaßnahmen, ohne daß ein Splitting möglich ist. Mit anderen Worten: Daten in der oberen Hälfte eines „Doppelkastens“ geben den summarischen Wert für zwei Aktivitäten an. Steht indes innerhalb eines solchen „offenen“ Ergebniskästchens ein Wert in der unteren Hälfte, so bezieht er sich lediglich auf die untenstehende Einzelmaßnahme; dies trifft insbesondere auf E(rlöseffekte) zu, die sich dann nur auf die untere Lean-Maßnahme beziehen.

● Sofern sich „übliche“, d. h. plankonforme Konsequenzen ergaben (i. d. R. also Kostensenkungen bei einer einzelnen Maßnahme), werden dafür keine zusätzlichen Symbole angegeben. Führte eine einzelne Maßnahme indes zum Gegenteil, wird dafür ein Pfeilsymbol zusätzlich angegeben (beispielsweise bei einer realisierten Kostenerhöhung vs. einer geplanten Kostensenkung).

● Der Zahlenwert gibt in Prozent das jeweilige

quantitative Ausmaß des Effekts an, sofern mindestens 50 % der Unternehmen diesen Effekt prozentual angaben. Der Zahlenwert stellt also jeweils einen - ungewichteten - Mittelwert dar; aus Gründen der Übersichtlichkeit sind Streuungsmaße nicht aufgeführt. Machten mehr als 50 % der in die Studie einbezogenen Unternehmen keine Prozentangabe, so wird lediglich die Rechnungswesenstufe A, R oder V angegeben, wenn und falls der Effekt doch noch von mehr als 50 % der Unternehmen überhaupt auf einer bestimmten Rechnungswesenstufe gemessen wurde. Für den Fall, daß weniger als 50 % der Unternehmen einen Effekt überhaupt in den Dimensionen A, R oder V quantifizierten, ist „n. e.“ (nicht ermittelbar) angegeben. Dazu zwei Lesebeispiele: **2A bedeutet, daß der jeweilige Teileffekt bei mehr als 50 % der Unternehmen zu einer Auszahlungs- bzw. Ausgabensenkung von durchschnittlich zwei Prozent führte.** V bedeutet, daß lediglich ein Effekt vollkostenorientiert gemessen bzw. in seinen Konsequenzen beobachtet wurde, indes nicht einmal prozentuale Vollkostensenkungen angegeben werden können.

● Hebt man - im Sinne einer Annäherung an übliche Signifikanzniveaus - die 50 %-Grenze deutlich an (etwa auf 75 % oder gar 90 %), so würde die Anzahl der „n. e.“-Angaben überproportional steigen. Die hier gewählte 50 %-Grenze als Cut-off-Kriterium erlaubt jedoch bereits ein hinreichend differenziertes Bild.

● Die einzelnen quantitativen Effektdaten stellen - wie bereits ausgeführt - Durchschnittsangaben bzgl. einer einzelnen Lean-Management-Maßnahme dar und dürfen daher nicht in der Weise mißinterpretiert werden, daß sie aufsummiert zu dann doch exorbitanten Kostensenkungsrealisierungen je Einzelunternehmen geführt hätten. Je Unternehmenscluster ist eine solche grobe - weil letztlich doch Äpfel und Birnen, nämlich A, R und V gleichzeitig einbeziehende - Summation schon eher sinnvoll, weil dadurch divergierende Lean-Management-Realisierungseffekte und damit indirekt auch -Potentiale angezeigt werden.

3 BEURTEILUNG EINZELNER MAßNAHMEN DES LEAN-MANAGEMENT

3.1 Allgemeiner Bereich

Abb. 1 veranschaulicht die verschiedenen Strategien innerhalb des übergreifenden und allgemeinen Bereichs. Insofern handelt es sich um Maßnahmen, die „querliegen“. Zusammenfassend lassen sich folgende Ergebnisse finden:

- Die vielproklamierte Dezentralisierung wird im Vergleich der Unternehmensclusters divergent bewertet.
- Der Einsatz des Benchmarking wird durchaus eigenständig - also „für sich“ quantifiziert und insofern als wesentliches Tool gesehen und sogar mit A-Effekten bewertet.
- Es gelingt der Unternehmenspraxis, aus ihrer - wenn auch subjektiven - Sicht, die aber Maßstab für die unternehmensindividuelle Beurteilung

einzelner Lean-Maßnahmen ist, auch in bezug auf generelle, d. h. nicht klar abgegrenzte Lean-Maßnahmen dennoch Einzeleffekte zu beobachten und insofern unterschiedlich effektive Maßnahmen zu erkennen.

- Die Prozeßkostenrechnung selbst - verstanden als Datengrundlage und Informationslieferant - bekommt eigenständig monetäre Effekte zugewiesen. Dies gilt auch für abgeleitete Maßnahmen (z. B. der Einsatz von Prozeßbudgets).
- Das wertkettenorientierte Total-Quality-Management TQM wird unterschiedlich bewertet. Dies deutet hin auf eine einerseits inhaltlich divergierende Sichtweise von technisierten Prozessen, die wesentliche Basis des TQM bilden, und andererseits auf via betriebswirtschaftliche Analyse generierte Prozeßhierarchien.

weit in die *Messung der Organisationseffizienz* hinein. Selbst wenn man solche monetären Bewertungen - wie analog bereits auch bei Abb. 1 - nur mit Vorsicht und Zurückhaltung sehen darf, zeigt sich hier der Drang der Praxis, Maßnahmen in ihren Auswirkungen zu quantifizieren und namentlich auch zu rechtfertigen.

- Die *Wertkettenorientierung* im F&E-Bereich scheint problematisch und eher kostentreibend denn kosten-senkend einzuschätzen zu sein. Dies hängt insbesondere mit Koordinationskosten zusammen, die - als besondere Ausprägung von Komplexitätskosten - vor allem im Zusammenspiel von Technikern und Kaufleuten, aber auch zwischen einzelnen Projekten entstehen.

• Innerhalb eines einzelnen Projekts kommt dem *Projektmanagement* und damit verbundenen Maßnahmen (z. B. Verantwortlichkeitsdezentralisierung) hohes Gewicht zu.

• Speziell bei kleineren Unternehmen kehrt sich die erhoffte und bei größeren Unternehmen meist denn auch realisierte Kostenwirtschaftlichkeit um, und es kommt eher zu gegenteiligen Effekten. Dies liegt häufig am Fehlen einer durchgängigen, *klaren Strategielinie*, die die Einzelmaßnahmen zusammenfaßt und nicht nur als punktuelle Ansätze isoliert stehen läßt.

Allgemeiner Bereich	K	M _k	M _G	G	D
Allgemeine Dezentralisierungsmaßnahmen	2A↑	1A↑	6V	7V	2R
Flachere Organisationsstruktur		2A	V		2R
Rechtliche Verselbständigung (Unternehmensspaltung zu Funktions- bzw. Prozeßcentern)	n. e.	n. e.	2R	6R	V
Aufbau von Prozeß- und Cost-Driver-Hierarchien	n. e.	V	2R	4R	R
Einsatz der Prozeßkostenrechnung	n. e.	V			3R
Wertkettenorientierte Prozeßzuordnung zu Erfolgscentern	n. e.	V	2R	V	3R
Prozeßverantwortung via Prozeßbudgets	5V	4A	V	2V	2V
Prozeßpreis bzw. Prozeßbepreisung	E	E			E
TQM	n. e.	V↑	2V↑	V	n. e.
Benchmarking	2A	6A	V	3A	3A

Abb. 1: Allgemeiner Bereich

3.2 Forschung und Entwicklung

Der Bereich von Forschung und Entwicklung (F&E) wies in der gezogenen Stichprobe beim Unternehmenscluster „Dienstleister“ verständlicherweise eine sehr geringe Bedeutung auf; daraus resultiert der ganzspaltige „n. e.“-Eintrag. Die in bezug auf die übrigen Unternehmenstypen wichtigen Ergebnisse sind in Abb. 2 dargestellt. Dabei zeigt sich:

- Die *A- und R-Effekte*, die einen möglichst engen und „effektiven“ Zusammenhang zwischen Maßnahme und zugehöriger Ergebnisveränderung - als besondere Schlankheitsausprägung und -konsequenz - anzeigen, haben innerhalb des F&E-Bereichs einen vergleichsweise hohen Anteil. Gerade aufgrund zunehmender projekt- und prozeßspezifischer Budgets lassen sich solche A- und R-Effekte - statt bloßer V-Angaben - inzwischen besser ermitteln.
- Sogar einzelne organisatorische Maßnahmen werden seitens der Unternehmenspraxis monetär bewertet. Damit wagen sich die Controller recht

3.3 Fertigung und Logistik

Die schlanke Fertigung mit den direkt daran angelagerten Logistikleistungen („fertigungsnahe Logistik“) hat vor einiger Zeit als eine starke Wurzel des Lean-Management gedient. Derzeit fällt jedoch der hohe Anteil strategischer Maßnahmen auf, die die eher operativen Maßnahmen - etwa im Rahmen des Kaizen - überflügeln und damit die Lean-Production aktuell aufwerten und konform mit dem gesamtheitlichen Lean-Management gehen lassen. Abb. 3 zeigt als wesentliche Ergebnisse in diesem Bereich:

- Die durch Rechnungswesendaten meßbaren Effekte sind - trotz der Wurzel der *Lean-Production* - nicht mehr als in anderen Bereichen vertreten. Auch der A- und R-Anteil ist im Vergleich zum V-Anteil nicht höher. Dies deutet darauf hin, daß manche, auch operative Maßnahmen, lediglich durch eine

F&E	K	M _k	M _G	G	D
F&E als zentrales Profit-Center	n. e.	V	4R	6A	n. e.
Wertkettenbildung innerhalb des F&E-Bereichs	n. e.	V↑	V	2R	n. e.
F&E-Dezentralisierung auf Produktparten	n. e.	2V	2R	1R	n. e.
F&E-Projektmanagement: Kostenverantwortung	2V	3V	1R	1R	n. e.
Outsourcing von Nicht-Kernprozessen (=Nicht-Kernleistungen)	V	1V↑	1A	2A	n. e.

Abb. 2: Forschung und Entwicklung

Fertigung und Logistik	K	M_K	M_G	G	D
Outsourcing	n. e.	5A	2R	3R	2V
Reintegration (Insourcing)	2V↑	n. e.	1R	1R E	4V E
Fertigungsinseln mit Cost-Verantwortung	V	2A	1V	1V	n. e.
Fertigungsinseln mit profitähnlicher Verantwortung	n. e.	V	V		n. e.
Kaizen-nahe Maßnahmen	n. e.	n. e.	3A	2A	n. e.
Einsatz von Workflow-Tools	n. e.	2V	2R	V	n. e.

Abb. 3: Fertigung und Logistik

Planungsrechnung gutgeheißen werden können, eindeutige Realisationseffekte indes ausbleiben.

- Das Überdenken der Leistungs- und namentlich der Prozeßtiefe in Richtung eines *Insourcing* - statt eines vorbehaltlosen Outsourcing - ist aufgrund wenn auch nur generell quantifizierter Erlöseffekte - also E-Effekte ohne Prozentangaben - interessant (z. B. zusätzliche Vermarktung des eigenen, via Prozesse inkorporierten Know-how). Sieht man solche (re)integrierten Prozesse als vollwertige Kalkulationsobjekte bzw. Erfolgsträger, so relativiert sich der Schlankeitsgedanke: Manche auf den ersten Blick zumindest doch recht vollschlanke Unternehmen sind bei Miteinbeziehung von via Prozeßvermarktung realisierten Erlösen im Ergebnis dann sogar besser als schlankere outsourcingende oder nicht fremdvermarktende Unternehmen einzustufen. Der Januscharakter des Schlankeitsbegriffs wird damit evident!

3.4 Vertrieb und Markt

Der marketingnahe Bereich weist in der theoretischen Diskussion sehr hohe Entschlackungspotentiale auf. Kontrastiert man diese Einschätzung

Vertrieb und Markt	K	M_K	M_G	G	D
Profitverantwortung und -vergütung kleinerer ADM-Bereiche (Vertriebs- bzw. Filialinseln)	n. e.	2V	4R	5V E	2R E
Kundenverantwortlichkeit	n. e.	2V E	V E	2V↑ E	3R↑ E
Gebietsverantwortlichkeit	n. e.		2V		
(Teil)sortiments- statt (Einzel)produktmanagement bzw. -verantwortlichkeit	n. e.	4V	5R E	2R E	n. e.
Sortimentsstraffung aufgrund Prozeß- bzw. Komplexitätsinformation	2V	5V	2R	3R	2R
Sortimentsstraffung aufgrund sonstiger Effekte				1R	1R
Funktionsverlagerung auf nachgelagerte Marktstufen bzw. Service-Provider	1A	4V	2A	2R	2A
Freigabe des Informationsflusses (Holschuld der ADM bzgl. Kundeninformation, DB-Struktur usw.)	n. e.	V E	2V↑ E	1V↑ E	V
Franchise-Intensivierung	n. e.	3V	5R E	n. e.	2V E
Informatiknahe Konzepte zum Mobilien Datenmanagement	2V	6A↑	3A↑	2V	4R
Targetcosting	2V	4V	1R	1A	1V
Targetpricing			E		E

Abb. 4: Vertrieb und Markt

mit den in Abb. 4 veranschaulichten Lean-Management-Effekten, so ist diese Ansicht nicht von der Hand zu weisen - und zwar sowohl was die Quantifizierung durch Prozentangaben als auch was die generelle Identifizierung der Effekte anbelangt. In Abb. 4 fällt u. a. auf:

- Neuere Organisationsformen in Marketing und Vertrieb, so namentlich neue strategische Kalkulationsobjekte (Kunde, Gebiet), die das beinahe schon als obsolet zu bezeichnende und häufig alleinig dominante Kalkulationsobjekt „Produkt“ ablösen, werden in ihren Schlankeitseffekten keineswegs einheitlich beurteilt. Gewisse Kostentreibungen, die zumindest mittelfristig real existent sind, werden von der Unternehmenspraxis stark und z. T. sogar irradierend wahrgenommen.
- Schlankeitsfördernde Sortimentsstrategien - meist: Sortimentsstraffungen - sind den Unternehmen monetär evident. Die hier genannten quantitativen Effekte sollten in der Studie bewußt von allgemeinen Effekten namentlich des Einsatzes der Prozeßkostenrechnung separiert werden. Wie indes zwei Nachuntersuchungen belegen, kommt es hier zu Überschneidungen. Konkret heißt das, daß die positiv zu verzeichnenden Sortimentsstrategien zusammen mit dem aus Abb. 1 bekannten Einsatz der Prozeßkostenrechnung als zwei Seiten derselben Medaille zu sehen sind, die Einzeleffekte sich also nicht vollständig ergänzen.

• Dem bislang in der Erfolgsgespräch etwas vernachlässigten Bereich prozeßbedingter Erlösschmälerungen kommt durch die Funktionsverlagerung zwischen Unternehmen und Marktstufen eine inzwischen vergrößerte Bedeutung zu. An dieser Stelle wird das Denken in Wertketten durch den Aspekt der Funktionsverlagerung mit Leben gefüllt, so daß man indirekt damit auch das Wertkettendenken selbst noch einmal bewertet sehen kann.

- Die häufig auch als komplexitätstreibend angesehene Kommunikation wird in Abb. 4 durch den Informationsfluß sowie durch den Einsatz von Techniken der Information und Kommunikation (IuK, hier mobile Datenerfassung im Außendienst u. ä.) repräsentiert. Die monetäre Bewertung der damit verbundenen Maßnahmen erfolgt divergent. Insbesondere ist der - monetäre - Nutzen des IuK-Sektors nicht unbedingt eindeutig, auch wenn ihm in der theoretischen Diskussion ein hoher Stellenwert im Rahmen von Schlankeitskuren beigemessen wird.

• Instrumente des *Targetcosting* und des unmittelbar angelagerten *Targetpricing* sind - auch schon innerhalb ihres theoretischen Konzepts - faktisch nicht trennbar. Beiden Tools wird in der

Studie eine für sich selbst sprechende Effektivität zugeordnet. Steigt man weiter in die Detailanalyse ein, so erkennt man darunterliegende Prozeß-optimierungen, härtere Zielvorgaben usw., also andere Instrumente, die schon gesondert „für sich“ bewertet worden waren. An dieser Stelle zeigt sich sehr deutlich, daß die Lean-Management-Instrumente ineinandergreifen und mitunter in ihren Auswirkungen untrennbar sind. Worauf es aber bei der vorliegenden Studie primär ankam, war überhaupt erst einmal das grundsätzliche monetäre Bewerten größtenteils „weicher“ und bislang nur selten monetär bewerteter Maßnahmen bzw. Strategien.

3.5 Managementprozesse

Die Arbeitsweise im Management und des einzelnen Managers wird durch veränderte Strukturen und Abläufe wesentlich beeinflusst. Umgekehrt bedingen verschiedene Arbeitsweisen im Management auch divergierende Prozeßstrukturen. Abb. 5 veranschaulicht, welche schlankheitsorientierten Bereiche innerhalb der häufig auch personenspezifischen Managementprozesse wie bewertet werden. Dabei kommt u. a. zum Ausdruck:

- Schlankheit und damit wettbewerbsrobustes und -flexibles Handeln manifestiert sich nicht nur durch A-, R- und V-Effekte, sondern insbesondere auch durch E-Effekte.
- Im Bereich der IuK-Techniken werden im Vergleich der Unternehmenscluster wiederum verschiedene langfristige Perspektiven deutlich, daß nämlich mittel- und kurzfristig Kosten sogar steigen können, Rationalisierungseffekte also ausbleiben bzw. überkompensiert werden.
- Auswirkungen von Führungshandlungen und -konzepten lassen sich allenfalls via V-Effekte messen. Allein diese Tatsache ist in sich aber schon interessant, daß nämlich viele Unternehmen von sich aus - also ohne Anstoß durch diese hier referierte Studie - den Bereich Führung in eine Lean-Konzeption einbetten und dann - wenn auch grob - tatsächlich von sich aus quantifizieren.
- Managementprozesse neigen zur Abkehr von streng hierarchisierenden Top-down-Strukturen

Managementprozesse	K	M _K	M _G	G	D
Aufweichen von Top-Down-Beziehungen zugunsten von eher teamorientierten Level-Beziehungen	n. e.	2V	2V	4V	5V
Delegation in bezug auf die direkt nachgelagerte Ebene	2R	V	V	V	4R
Intensivierung MbO-naher Konzepte		V	n. e.	V	
Intensivierung der Führungsgespräche bzw. des Mitarbeiterkontakts	n. e.	V	V E	V E	V
Intensivierung des (persönlichen) Kundenkontakts	V↑ E	5A↑ E	2R↑ E	V↑ E	5A↑
Partielle Übernahme von Controllingfunktionen (z. B. Kundenanalyse)	n. e.	V	V↑ E	V	V
Einsatz moderner IuK-Techniken (Bürokommunikation etc.)	V	2R↑	2A	2R	2R
Einsatz von Zeitmanagement-Hilfen (z. B. Kalendarium)	4V	V	n. e.	n. e.	4R

Abb. 5: Managementprozesse

und favorisieren eher team- und damit levelorientierte flexible Strukturen. Deren monetären Effekte werden hoch eingeschätzt.

4 SCHLUßFOLGERUNGEN FÜR DAS LEAN-CONTROLLING

Die Bewertung der Lean-Management-Maßnahmen offenbart verschiedene Einsichten, die zum Nachdenken über den Strategieeinsatz anregen. So fällt zusammenfassend insbesondere auf:

- Die einzelnen Maßnahmen wurden - vor dem Hintergrund der o. g. 50 %-Grenze - erstaunlich häufig auch im Sinne einer Nachrechnung durch Rechnungswesendaten quantifiziert. Damit geht z. T. auch die Zwangsläufigkeit einher, daß bei dezentraleren Strukturen und bei Zunahme prozeßverantwortlicher Manager und/oder Controller ein solches Reporting zwingend im Unternehmen verlangt wird.

- Vielfach beschränkt sich eine solche Quantifizierung jedoch nur auf die V-Ebene. Dies bedeutet letztlich, daß die Prozeßkostenrechnung auf einer Vollkostenversion stehen bleibt und insofern in ihrer Aussagefähigkeit begrenzt ist, was nämlich die Umsetzung von (voll)kostenrechnerisch ermittelten Effekten speziell in unternehmensglobale und/oder niveaubezogene Effekte (etwa auf der Auszahlungsebene) anbelangt. Die Aussagekraft der sog. strategischen Kalkulation innerhalb der Prozeßkostenrechnung, die aufgrund ihres strategisch-langfristigen Charakters ja weniger zwischen den Stufen A, R und V differenziert und vielmehr langfristig eine enge Entsprechung insbesondere auch von - dann „variabel“ (beeinflussbar [Red.]) werdenden - Fixkosten und entsprechenden Zahlungseffekten unterstellt, wird damit deutlich eingeschränkt, weil offensichtlich der Übergang von der V- zur A-Stufe doch keineswegs zwingend ist, die angenommene Parallelität von rechentechnisch proportionalisierten Fixkosten und der Zahlungsebene nur sehr bedingt eintritt. Die Gefahr der rechnerischen Kostenstrukturverschiebung ohne Auswirkungen auf das Kosten- oder gar auf das Zahlungsniveau ist damit immens groß. Dies impliziert aber ebenfalls, daß die Aussagefähigkeit der praxisgängigen Prozeßkostensätze in bezug auf die Schlankheitsmessung allzu grob erscheint. Die Prozeß(voll)kostenrechnung

spiegelt daher bei ihrer einseitigen Anwendung insofern nur einseitig-verzerrte Tatsachen vor - so wie dies generell eine jede Vollkostenrechnung aufgrund ihrer rechentechnischen Kostenproportionalisierung nun einmal tut.

- Die inzwischen beinahe schon als standardmäßig anzuwendenden und insofern als „klassisch“ zu bezeichnenden Lean-Management-Maßnahmen - so etwa die Sortimentsdurchforstung - weisen auf eine Konformität von Lean-Management-Theorie einerseits - sofern die Rezepturen mancher Schlankheitsgurus überhaupt theoretisch fundiert sind - und den daraus tatsächlich resultierenden Praxiseffekten anderer-

seits hin. Wie die Untersuchung belegt, liegt dies aber deutlich überwiegend gerade nicht daran, daß die Praxis solche evidenten „Strategieklassiker“ besonders intensiv bewertet, neuere Empfehlungen indes nicht; eine Ergebnisverzerrung aufgrund divergierender Augenmerks der Controller und/oder Manager ist in bezug auf die hier vorgestellten Untersuchungsergebnisse damit weitgehend nachrangig einzustufen.

- Schlankheitsfördernde Maßnahmen, die man im üblichen Sprachgebrauch eher als Detailmaßnahme oder als operativ bezeichnen würde (z. B. bestimmte Einzelmaßnahmen innerhalb der Fertigungsorganisation), werden keineswegs „griffiger“ als hingegen entsprechende strategische Maßnahmen (beispielsweise grundsätzliche Kunden- statt Produktorientierung) beurteilt. Dies deutet auf eine Politik der zumindest „größeren Schritte“ hin und verschafft den Eindruck, die Unternehmenspraxis gewinne an grundsätzlicherem Perspektivenhorizont, ohne immer nur in Detailaktionismen zu verfallen. Läßt man diverse Managementrezepturen der letzten zwei Jahrzehnte mit ihrem jeweiligen strategischen Anspruch und dem daraus in der Praxis nachhallenden Strategiedenken Revue passieren, so gibt dies nicht zuletzt auch dem wissenschaftlich ausgerichteten Betriebswirt nun endlich gewisse Hoffnung.

- Kleinere Unternehmenseinheiten (Dienstleiter, speziell aber der Mittelstand) weisen ein höheres *Lean-Management-Potential* auf, das der hier referierten Untersuchung zufolge tatsächlich denn auch realisiert und - etwa seitens des Controlling - explizit denn auch wahrgenommen bzw. gemessen wird. Blickt man auf die Anfänge des Prozeßmanagement und des Lean-Management zurück, so waren es implizit industrielle Großunternehmen, die als Beispiele bzw. Referenzen herangezogen wurden. Tatsächlich scheint die Durchsetzung des Lean-Management aber in flexibleren Strukturen - relativ - besser zu funktionieren, **wodurch der Mittelstand einen Schlankheitsvorsprung erhält.**

- Genau in diesem Bereich liegen auch vergleichsweise die A-Schwerpunkte, die - gewissermaßen als „letzte Konsequenz“ des Lean-Management - als Resultat erhofft werden und die eine „echte“, will heißen *sichtbare Schlankheit* offenbaren.

- Im Bereich der „allgemeinen Verwaltung“ und der Funktion „Vertrieb“, also beim klassischen Overhead, der gemeinhin als besonders fettüchtig gilt, sind relativ viele A- und R-Effekte zu verzeichnen. Dies deutet einerseits auf eine hohe Durchforstungsnotwendigkeit dieses Bereichs hin. Andererseits gibt dies aber auch ein Indiz für die Notwendigkeit *schlankheitsfördernder Maßnahmen in markt- bzw. marketingnahen Bereichen*, die damit deutlich mehr Managementinteresse verdienen als speziell der Fertigungsbereich, der mit dem vielfach schon umgesetzten Gedanken der Lean-Production kaum noch Schlankheitsreserven beinhaltet. Aber selbst bei den Unternehmen, die Maßnahmen der Lean-Production noch nicht ausgereizt hatten und insofern dort noch Lean-Potentiale besitzen, schneidet dieser Sektor vergleichsweise schlechter ab, d. h. bietet einen

relativ geringeren Beitrag als andere Unternehmensbereiche zum Lean-Management.

Insgesamt liegt der Schwerpunkt des Lean-Management im konventionellen Overhead. Dort ansetzende strategische Maßnahmen versprechen höheren Schlankheitserfolg, der zudem auch noch besser meßbar ist. Diese Meßbarkeit wird indes häufig nur bis zur Ebene der Prozeß(voll)kosten reichen. Die Aussagekraft der Prozeßkostenrechnung für institutions- und organisationsökonomische, aber auch für transaktionsbezogene Betrachtungen ist damit eingeschränkt. Publicity-trächtig vermarktete Lean-Management-Effekte sind demnach stets hinsichtlich ihrer gewählten Meßlatte zu hinterfragen und versprechen nicht unbedingt eine echte und/oder langanhaltende Schlankheit. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
03	04	33	G	P	



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

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



öffnet!

+41-1/361-4045
COGNOSCO. DIE LÖSUNG FÜR CONTROLLER
COGNOSCO AG, CH-8057 ZÜRICH, FAX +41-1/361-2126

LEAN MANAGEMENT CHECKLIST



Dr. Heinz Benölken ist geschäftsführender Gesellschafter der Unternehmensberatungsgesellschaft Dr. Benölken + Partner GmbH (BDU) in Düsseldorf.

von Dr. Heinz **Benölken**, Düsseldorf

Von der Vision zur Lean-Strategie	
Traditionell	„lean“
Häufig mangelnde Zielsetzungen	Gemeinsam erarbeitete Ziele
Orientierung an zentralen Vorgaben	Abgestuftes Zielvereinbarungssystem
Größenorientierung	Ergebnisorientierung
Appartorientierung	Personenorientierung
Hierarchien	Flexible Kleinsysteme
Viele Hierarchieebenen	Flache Führungspyramide
„Palast“-Organisation	„Zelt“-Organisation
Sparten	Netzwerke
Ansammlung von Individuen	Gemeinschaftliche Identifikation
Erstarrte Strukturen	Permanente Anpassungsbereitschaft
Augenblickliche Ergebnisorientierung	Der Weg ist das Ziel
Einseitige Ausrichtung	Alternatives, konträres Denken
Einzelbetrachtungen	Ganzheitliches Denken
Potentialorientierte Vertriebsentwicklung	
Kundeninformation	Kundenkommunikation
Bringgeschäft	Holgeschäft
Direktkontakt	Zusätzlich Brief-/Telefonkontakt
Einheitsfiliale	Abgestufte Filialtypen
Verkauf nach Zufall	Potentialbezogene Zielvereinbarungen
Filialen als ausführende Organe	Profit Center im Vertrieb
Alleinvertrieb	Vertriebsallianzen

Traditionell	„lean“
<p>Gleichmäßige Flächenabdeckung</p> <p>Sparten</p> <p>Passive Steuerung durch Kunden</p> <p>Geringe Kapazität im Kundenkontakt</p> <p>Kunden„bedienung“</p> <p>Mehrstufiges Entscheidungssystem</p> <p>Anreizwirkung personenbezogen</p>	<p>Festlegung von Ressourcenprioritäten</p> <p>Zielgruppen</p> <p>Aktives Zugehen auf den Kunden</p> <p>Breit ausgerichtete Front</p> <p>Kundenzufriedenheit als Maxime</p> <p>Verkaufspunktnahe Entscheidungskompetenzen</p> <p>Selbstregulierung im Team</p>
<p>Das zielgruppenorientierte Lean-Problemlösungsangebot</p>	
<p>Funktionen und Produkte im Mittelpunkt</p> <p>Umgangreiche Produktpalette</p> <p>Vielfältige Ausprägungen</p> <p>Einzelproduktbezogen</p> <p>Produkt als Aufreißer</p> <p>Jedes Produkt für alle</p> <p>Gefühlsmäßige Bewertung</p> <p>Jedes Produkt mit eigenständiger Abwicklung</p> <p>Produktorientierung</p> <p>Verkauf nach Zufall</p> <p>Verkappte Zielvorgaben</p> <p>Persönliche Anwesenheitskontrolle</p> <p>„Motivationsdruck“</p> <p>Arbeit nach Vorgaben</p> <p>Zuteilung der Arbeit</p> <p>Dominierendes Sparten-Management</p> <p>Zentrale Verantwortung</p> <p>Außenregulation</p> <p>Hoher Steuerungsaufwand</p> <p>Einzelkämpfer</p> <p>Vorgesetzter</p> <p>Richtlinien</p> <p>Einzelgenehmigungen</p> <p>Informationsdefizite</p> <p>Datenüberfluß</p> <p>Keine Abstimmung von Personal-, Organisations- und Technikentwicklung</p> <p>Gewachsene Organisationen</p> <p>„Zufällige“ Informationsinseln</p> <p>Datenhaltung als Hilfsmittel</p> <p>Statische Datenaufbereitung</p>	<p>Kunden und Mitarbeiter im Mittelpunkt</p> <p>Konzentriertes Zielgruppenangebot</p> <p>Standardisierung</p> <p>Ganzheitliche Problemlösung</p> <p>Produkt als modularer Erfüllungsgehilfe</p> <p>Zielgruppenbezogene Angebote</p> <p>Systemgestützte Bewertung</p> <p>Modulare Produktzusammensetzung</p> <p>Potentialorientierung</p> <p>Ergebnisorientierung</p> <p>Überzeugte Zielvereinbarungen</p> <p>Ziel- und Ergebniselbstkontrolle</p> <p>Selbstmotivation</p> <p>Leistungsbereitschaft</p> <p>Bereitwillige Übernahme</p> <p>Pragmatisches Matrix-Management</p> <p>Gruppenverantwortung vor Ort</p> <p>Selbstregulation</p> <p>Wertschöpfende Führungsaufgaben</p> <p>Gruppenergebnisse</p> <p>Coach</p> <p>Zielvereinbarungen</p> <p>Budgetsteuerung</p> <p>Informationslogistik</p> <p>Information zur richtigen Zeit am richtigen Platz</p> <p>Personelle, organisatorische, technische Harmonisierung</p> <p>Organisationsänderungen auf der Basis der Kommunikationsanalyse</p> <p>Integriertes Informationssystem</p> <p>Informations-Management als Produktionsfaktor</p> <p>Entscheidungsorientiert aufbereitete Daten</p>

Traditionell	„lean“
„Manuelle“ Kopplung von Informationen	Arbeitsprozeßbezogene Informationssteuerung
Leerzeiten für formulargebundene Datenerhebung im Back-office	Optimierte, technisch unterlegte Geschäftsvorgänge
Formularbearbeitung mit redundanten Arbeitsschritten	Arbeitsablaufunterstützende Beratungssoftware
Service an Öffnungszeiten	Service rund um die Uhr
Verarbeitung losgelöst vom Arbeitsfluß	Dialogsysteme
Verspätete Aktualisierung	Ständige Aktualität
Schwerfällige Auswertungsstrukturen	Unmittelbarer Zugriff
Festgelegte Auswertungsstrukturen	Flexible, anforderungsgerechte Auswertungen
Papierakten	Elektronische Akten
Ortsgebundene, funktionsbezogene Arbeitsplätze	Multifunktionale Arbeitsplätze mit PC-/Laptop-Unterstützung
Vertikale Kommunikation	Teambezogene Kommunikation
Sparsame Einwegkommunikation	Offene Kommunikationsprozesse
Host-zentrierte Lösungen	Peripherie-orientierte Systemlösungen
Stand-alone-Systeme	Vernetzte Client-Server-Systeme
Unbefriedigende Host-Leistungen	Entlastung des HOST durch dezentrale Verarbeitung
„Hardwareberge“	Multifunktionale Arbeitsplatzgestaltung
Zentrale Datenhaltung	Verteilte Datenbanken
Taylorismus	Geschäftsprozeßorientierung
Mengengeschäftsunterstützende Informations-Technik	Strategiebestimmende geschäftsprozeßunterstützende Informations-Technik
Debattenorientierte „Wertschöpfungskette“	Keine Station ohne Wertschöpfung
Funktionsbezogene Bearbeitung	Geschäftsprozeß-Optimierung
Arbeitsteilige Bearbeitung von Geschäftsvorfällen (Taylorismus)	Gesamthafte organisationsübergreifende Abwicklung von Geschäftsvorfällen
Papierberge/Akten	Client-Server-Architekturen
Umfangreiche Aktenweiterleitung	Schnittstellenreduktion
Hohe Schnittstellenverluste	Kurze betriebliche Durchlaufzeiten
Papierschnittstellen	Elektronische Schnittstellen
Verzögerung durch Transporte	Sofortige elektronische Verfügbarkeit
Punktbezogene Informationsbearbeitung	Arbeitsflußorientierte Informationsverarbeitung
Ressourcenintensives Mengengeschäft	Produktive Verarbeitung im Mengengeschäft
Redundante Datenhaltung	Geschäftsvorfallbezogene Datennutzung
Ausschnittbetrachtung	Erfolgslebnisse

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
		31	G		



STATISTISCHE PROGNOSE DER ERZIELBAREN ANGEBOTSPREISE BEI EINZELFERTIGUNG

mit Tabellen-Kalulationsprogrammen

von Dipl.-Ing. Hans-Hermann **Böhm**, Karlsruhe



Dipl.-Ing. Hans-Hermann Böhm, Unternehmensberater i. R., Elsa-Brändström-Str. 13, 76228 Karlsruhe-Bergwald; Tel. 0721 - 47 22 78

Für die Bestimmung der Kalkulationssätze der Preiskalkulation bei Einzelfertigung wird eine statistische Prognosemethode beschrieben. Die Kalkulationssätze werden als mehrfache Regressionskoeffizienten bestimmt, die im Vorzeichen beschränkt werden können. Für diese Methode wird die Implementierung in Tabellen-Kalulationsprogrammen angegeben.

Der Stand der Preiskalkulation

Neuere Lehrtexte der Kostenrechnung vermeiden meistens, die Bildung von Angebotspreisen als eine einfache Erweiterung der Kostenkalkulation zu behandeln. Man ist sich heute bewußt, daß in einer Marktwirtschaft die Angebotspreise auf die Marktlage Rücksicht nehmen müssen.

Seltsamerweise findet man aber in der Praxis immer noch die Vorstellung, man müsse - zunächst wenigstens - zur Preisbildung die eigenen Vollkosten vorkalkulieren, um unter Hinzufügung eines Gewinnzuschlags den Angebotspreis zu berechnen.

Bei dieser Verfahrensweise wird folgerichtig vom System der Kostenrechnung verlangt, es müsse in traditioneller Weise die „Vollkosten“ bereitstellen. Diese Forderung behindert erheblich die Anlage und Durchsetzung einer entscheidungsorientierten Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, sei es wegen der mit der Beibehaltung der Vollkostenrechnung eintretenden Konkurrenz der Begriffe und Zahlen, sei es, weil man auf die Einrichtung einer DBR ganz verzichtet, um die Kosten dafür zu vermeiden.

Beobachtungen zeigen nun aber, daß die Praxis gar nicht so verfährt, wie das alte Lehrbücher darstellen: Werner Medicke stellt vielmehr fest: „In Unternehmen der Auftragsfertigung verwendet man für die Preisabgabe von jeher recht globale Ziffern: DM je Tonne Walzwerk, DM je Tonne Brücke...“ und „Gerade in Fällen, in denen der Vorkalkulation preisbildender

Charakter zukommt, wird die Vorkalkulation nach größten Näherungsverfahren erstellt.“¹¹

Nun ist die Preisbildung von großer Bedeutung. Liegen die Preise um 1 % zu niedrig, so fällt die Umsatzrentabilität um dieses eine Prozent kleiner aus. Wir haben also allen Grund, uns um die Treffsicherheit der Preisbildung zu kümmern.

Welches Ziel verfolgt die Bildung der Angebotspreise?

Wir wollen hier die Frage der Preisuntergrenze bereits als beantwortet voraussetzen. Die Preisuntergrenze sichert die Deckung der vermeidbaren Kosten der Ausführung eines Kundenauftrags und wir werden den Angebotspreis nur dann tiefer ansetzen, wenn wir sicher sein können, daß uns der Auftrag nicht erteilt wird. Man kann manchmal auf ein Angebot nicht verzichten, um im Geschäft zu bleiben; man darf dann aber auch nicht „Apothekerpreise“ präsentieren. Rechnen wir jedoch mit der Möglichkeit (Gefahr!) einer Auftragserteilung, so werden wir unser Angebot sicherlich höher stellen als zur Preisuntergrenze.

Würden wir nun nach der Erteilung eines Auftrags an uns, etwa bei einer öffentlichen Ausschreibung, hören, daß der nächste Wettbewerber um 9 % höher lag als wir, dann ärgert uns das: Wir hätten doch um 8,99 % höher anbieten können!

Worauf kommt es also an?

Wir brauchen eine Methode zur Prognose des niedrigsten Preises unserer, dem Produkt nach gleichwertigen Wettbewerber. Eugen Schmalenbach hat sich vor langer Zeit darüber so geäußert: „Mögen diese Konkurrenten eine gute oder eine schlechte Kostenrechnung haben; in jedem Fall kommt die eigene Kalkulation dem Ziel näher, wenn sie die Methoden der entscheidenden Konkurrenz annimmt.“²³

Das Kalkulationsverhalten der Praxis

Die so geforderte Anpassung an die Wettbewerber haben nun die Preiskalkulatoren immer schon mehr oder minder offen vollzogen. Wenn Angebote, die z. B. einen hohen Anteil von Gießereileistungen enthalten, immer wieder zu teuer werden, dann setzt der Kalkulator den Gemeinkostenzuschlag für die Gießerei eben von 250 % auf 220 % herab; die Gießerei muß ja schließlich beschäftigt werden, sonst werden die Zuschläge noch höher! Oder er hört in der Erfa-Gruppe des Verbandes bei den Kollegen herum, mit welchen Zuschlägen „man“ kalkuliert? Wenn er das aber - getreu dem BAB - nicht tut, dann übernehmen andere diese Kostenpolitik: Dann tun das die technischen Kalkulatoren, schätzen den Materialverbrauch zu knapp, setzen zu geringe Fertigungszeiten an usw. In jedem Falle wurden und werden die Kalkulationsgrundlagen solange verbogen, d. h. an die Marktlage angepaßt, bis man damit ausreichend beschäftigt war.

Das hier dargestellte statistische Verfahren rationalisiert diese erforderliche Anpassung an die Marktlage.

Statistische Prognosen

Jede Prognose stützt sich auf die Erfahrung der Vergangenheit. Moderne Methoden der quantitativen Prognose stützen sich auf die statistische Beobachtung der Zeitreihen früherer Zahlen für Umsatz, Bedarfsmengen oder Preise, die dann mit mehr oder minder komplizierten Methoden ausgewertet werden, um eine Prognose zu ermöglichen.

Die leistungsfähigsten Methoden dazu sind heute Varianten der mehrfachen (multivariablen, multiplen) Regressionsanalyse, wobei als unabhängige Variable (Bezugsgrößen) auch mehrere Merkmale der Beobachtungen wirksam gemacht werden können. Neben dem traditionellen Kriterium der Fehlerquadratsumme („kleinste Quadrate“) kann man heute auch unter Anwendung der Simplex-Methode das lineare Kriterium der kleinsten Summe der Fehlerbeträge anwenden, das einige Vorzüge gegenüber dem quadratischen Kriterium hat.

Mit Rücksicht auf die weite Verbreitung der Tabellen-Kalkulationsprogramme wird jedoch hier am Kriterium der Fehlerquadrate festgehalten, weil dann die Iterationsrechnung der Tabellenprogramme zur Lösung eingesetzt werden kann und weil die Formeleingaben dazu äußerst einfach sind.

Die traditionelle Kalkulationsstaffel als lineare Form

Zur Vorbereitung der linearen Regressionsanalyse formen wir zunächst die traditionelle Kalkulationsstaffel um. Die Kalkulationsstaffel hat folgende Form, die sich immer noch in den Lehrbüchern findet:

Einzelmaterial + Materialgemeinkostenzuschlag (MGKZ) in Prozent + Einzellohn + Fertigungsgemeinkostenzuschlag (FGKZ) in Prozent usw.

In der Praxis der Preiskalkulation wird bereits seit längerer Zeit folgende, mathematisch gleichwertige Umformung benutzt:

Als erstes drücken wir die additiven Zuschläge durch Multiplikationen aus:

$$\text{Material} * (1 + \text{MGKZ}/100) \text{ und } \text{Lohn} * (1 + \text{FGKZ}/100).$$

Mit den Abkürzungen VVGKZ für Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkostenzuschlag GZ für Gewinnzuschlag können wir dann die Preiskalkulation unter Vernachlässigung von Sondereinzelkosten so ausdrücken:

$$\text{Preis} = (\text{Material} * (1 + \text{MGKZ}/100) + \text{Lohn1} * (1 + \text{FGKZ1}/100) + \text{Lohn2} * (1 + \text{FGKZ2}/100)) * (1 + \text{VVGKZ}/100) * (1 + \text{GZ}/100)$$

Die Beiträge zu den Fertigungskosten aus den Einzellöhnen sind für die verschiedenen Stellen durchnummeriert.

Man faßt nun die Klammerausdrücke zu Faktoren zusammen:

$$m = (1 + \text{MGKZ}/100) * (1 + \text{VVGKZ}/100) * (1 + \text{GZ}/100)$$

$$f1 = (1 + \text{FGKZ1}/100) * (1 + \text{VVGKZ}/100) * (1 + \text{GZ}/100)$$

$$f2 = \text{usw.}$$

Damit gewinnt man für den Preis eine (homogene) lineare Form:

$$\text{Preis} = \text{Material} * m + \text{Lohn1} * f1 + \text{Lohn2} * f2 * \text{usw.}$$

In diesem Ausdruck sind die Größen Material, Lohn1, usw. individuell durch den anzubietenden Auftrag bestimmt. Nach traditionellen Vorstellungen holen wir uns die Faktoren m, f1, usw. aus der Gemeinkostenabrechnung mit Hilfe des BAB; sie sind also vom einzelnen Auftrag unabhängig.

Bis hierher ist diese lineare Form der Preise nur eine andersartig erscheinende, aber **mathematisch völlig gleichwertige Formulierung des traditionellen Aufbaus der Preiskalkulation aus Elementen der Kostenrechnung.**

Marktgerechte Preise

Wir kommen nun auf unsere Forderung zurück, marktgerechte Preise zu stellen und das heißt, diese sollten an den voraussichtlichen Angebotspreisen

der maßgebenden Konkurrenten ausgerichtet sein. Im Sinn der vorigen Preisformel verlangen wir also die Bestimmung der **Faktoren m, f1, f2 so, daß als Kalkulationsergebnis ein marktgerechter Preis herauskommt.**

Die so erforderliche Höhe der Faktoren können wir nicht mehr aus der Gemeinkostenabrechnung unserer eigenen Kosten ableiten. Wir finden sie aber aus der Erfahrung, d. h. der Marktbeobachtung fremder Angebotspreise.

Anstatt also die Angebotspreise mit vollkostenabhängigen Faktoren zum Markt hin zu bestimmen, leiten wir vielmehr zunächst die Faktoren rückwärts von den bereits bekannten Marktpreisen her ab, um sie dann für neue Angebote einzusetzen.

Zur Vermeidung der gedanklichen Assoziation des Begriffes Kalkulationssatz mit der Kostenrechnung **bezeichne ich im folgenden diese Faktoren als „Teilpreise“.**

Die Bestimmung der Teilpreise durch eine Regressionsanalyse

Anstelle des BAB soll nun die Erfahrung, nämlich die statistische Beobachtung und Analyse der Marktpreise die Faktoren m, f1, f2 usw. der oben gefundenen linearen Form als Teilpreise bestimmen.

Der Absatz erfolgt nur selten in einem einzigen Teilmarkt mit stets gleichen Konkurrenten an eine homogene Kundengruppe. Selbst für eine und dieselbe Produktgruppe sind im Regelfall die Strukturen der Preise in Nordeuropa von denen in Südamerika verschieden. Die im folgenden dargestellte Analyse kann sich daher immer nur auf **eine bestimmte Produktgruppe in einem abgegrenzten Teilmarkt beziehen, für den eine besondere Preispolitik gemacht werden muß.** Die Abgrenzung von Produkten und Märkten ist kritisch: Mit jeder weiteren Teilung nimmt die Anzahl der aktuellen Abschlüsse (Beobachtungen) pro Periode für eine einzelne Analyse ab; diese darf aber aus statistischen Gründen eine bestimmte Grenze nicht unterschreiten.

Nach einer bewährten Faustregel sollte man für jeden Parameter (Regressionskoeffizienten), den man nach dem Fehlerquadratprinzip bestimmt, mindestens 5 Beobachtungen in die Analyse einführen, also z. B. für 5 Teilpreise m, f1 usw. mindestens 25 Beobachtungen. Man steht also vor einem Dilemma, das durch einen praktischen Kompromiß aufgelöst werden muß.

Würden wir uns nun z. B. im Stahlbau damit begnügen, den Preis aus nur einer Bezugsgröße abzuleiten, der Stahltonnage, dann würden wir von einer Beobachtungstabelle ausgehen, die zwei Eintragungen hat, die Tonnage und den Abschlußpreis:

	Preis	Tonnage
Auftrag 1:	250.000	270
Auftrag 2:	330.000	385
usw.		

Diese Tabelle können wir in einen Taschenrechner, der für die einfache Regressionsrechnung eingerichtet ist, eingeben, und der würde uns dann etwa folgendes Ergebnis melden:

Die ausgleichende (vermittelnde) lineare Funktion ist:

$$\text{Preis} = 2.354 + 1225 * \text{Tonnen des Auftrags}$$

Zur Ermittlung des fehlerausgleichenden Preises **wäre also dem rechnerischen Produkt aus der Tonnage des Auftrags und dem Beiwert 1225 DM/Tonne die Konstante 2354 DM für einen Auftrag als Ganzes zu addieren.**

Weil wir zwei Parameter bestimmen, sollten wir nach der Faustregel die Daten von mindestens 10 Aufträgen verarbeiten. Vielleicht erlaubt der Taschenrechner auch, den absoluten Term für den Auftrag als Ganzes abzuschalten; wir kämen dann mit 5 Aufträgen aus.

Anschließend könnten wir den Angebotspreis für einen neuen Auftrag mit dieser Formel berechnen und **dürfen dann vermuten, daß dieser Preis den wahrscheinlichen Wert für den erzielbaren Preis darstellt.**

Nun sind so einfache Formeln mit nur einem einzigen größenabhängigen Term sicherlich nicht in der Lage, alle Varianten der Leistung im Preis möglichst genau abzubilden; es ist also der Mühe wert, nach weiteren Bezugsgrößen zu suchen, welche den erzielbaren Preis genauer abzubilden erlauben. Das könnte z. B. im Stahlbau für Werkshallen der umbaute Raum sein.

Damit würde sich die Beobachtungstabelle mit jeder weiteren Bezugsgröße um eine Spalte erweitern. Die Formel für den ausgleichenden Preis wäre dann

$$\text{Preis} = \text{Konstante} + \text{BEZG1} * \text{TP1} + \text{BZG2} * \text{TP2} \text{ usw.}$$

also nicht nur eine lineare Funktion, sondern eine (inhomogene) lineare Form.

Wir fanden bereits oben als Vereinfachung unserer Kalkulationsstaffel eine (homogene) lineare Form, welcher der konstante Term fehlt. Es ist daher offenbar möglich, an der mathematischen Form und den Bezugsgrößen (z. B. den Einzelkosten) der traditionellen Kalkulation festzuhalten, **jedoch ihre Teilpreise vom Markt her statistisch zu bestimmen.** Das ist möglich, aber die statistische Methode eröffnet neue und bessere Möglichkeiten durch die eventuelle Wahl andersartiger Bezugsgrößen, die zusätzlich oder alternativ hinzutreten.

Die Bestimmung der Teilpreise ist nun durch Auswertung der Beobachtungstabelle mit Hilfe der mehrfachen linearen Regressionsanalyse möglich. *Die erste vollständige Einzelveröffentlichung zu ihrer Anwendung für die Preisbildung stammt von Wilfried Brown und Jacques Elliot: "Product Analysis Pricing, A method for establishing prices without using cost estimates" (London: Heinemann 1964).* Bereits der Buchtitel nennt den Zweck: Ableitung der Preiskalkulation von den Eigenschaften der Produkte und

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	N
20								Korrekturbewert		50		0,00002	0,3
21								Obere-Scl ranke		-5200		1,064	49
22								Untere-Scl ranke		-5232		1,062	47,95
23								LetztAusgleichsabwe		9,47E-05		-0,00105	7,94E-05
24								Teilpreis		-5205,72		1,062373	48,01396
25													
26		SummeGe	7,32	FreihGrad	5			AnSchränke ?		0		0	0
27		StandAbw	0,852176	Summen:	0,09471	1,684793		BezuGrößNr:		Bezugsg-0		Bezugsg-1	Bezugsg-2
28								Bezeichnung:		AbsolutGlie		Material	Stelle-1
29	Produkte	Preis	Gewicht	AusglPreis	Fehler	GewFehle	GewFehl	Quad					
30	Neu			29,61027	-29,6103	0	0		0	0,001	0	15	0,09
31										-5,20572		15,9356	4,321254
32	A	24,023	1	24,86825	-0,84525	-0,84525	0,714453		-0,00085	0,001	-10,2233	12,095	0,07
33										-5,20572		12,84941	3,360975
34	B	30,117	1	29,81529	0,301713	0,301713	0,091031		0,000302	0,001	6,03728	20,01	0,065
35										-5,20572		21,25809	3,120906
36	C	56,345	1	55,60491	0,74009	0,74009	0,547734		0,00074	0,001	26,07634	35,234	0,08
37										-5,20572		37,43166	3,841115
38	D	43	0,9	42,66834	0,331656	0,29849	0,098996		0,000298	0,001	11,97544	40,12	0,02
39										-5,20572		42,62242	0,960279
40	E	79,12	0,9	79,23968	-0,11968	-0,10771	0,012891		-0,00011	0,001	-5,40824	50,21	0,075
41										-5,20572		53,34177	3,601045
42	F	84,32	0,9	84,12689	0,193107	0,173796	0,033561		0,000174	0,001	11,43233	65,78	0,11
43										-5,20572		69,88292	5,281533
44	G	95,23	0,81	95,6968	-0,4668	-0,3781	0,176497		-0,00038	0,001	-31,3324	82,867	0,015
45										-5,20572		88,0357	0,720209
46	H	139,123	0,81	139,232	-0,10903	-0,08831	0,009628		-8,8E-05	0,001	-8,5585	96,913	0,35
47										-5,20572		102,9578	16,80488

Abb. 1

	C	D	E	F
25				
26	=+SUMME(C30:C57)	FreihGrade:	=+ANZAHL(I26:S26)	
27	StandAbweichung	=+WENN(C26-E26>0;WURZEL(G27/(C26-E26));"Unbestimmt")	Summen:	=+SUMME(F29:F46)
28				
29	Gewicht	AusglPreis	Fehler	GewFehler
30		=+SUMME(J31:R31)	=+MP-AUSP	=F*G
31				
32	1	=+SUMME(J33:R33)	=+MP-AUSP	=F*G
33				

	G	I	J
20		50	
21		-5200	
22		-5232	
23		=+SUMME(I30:I48)	
24		=WENN(P+KOR*ABW>OS;OS;(WENN(P+KOR*ABW<US;US;P+KOR*ABW)))	
25			
26		=+WENN(ODER(P=OS;P=US);"Schranke";0)	
27	=+SUMME(G29:G46)	Bezugsg-0	
28		AbsolutGlieD	
29	GewFehlQuad		
30	=F*F*G	=GF*J30	0,001
31		=+P*J30	
32	=F*F*G	=GF*J32	0,001
33		=+P*J32	

Die Spalten I und J werden für K und L, M und N usw. nach rechts kopiert.

Abb. 2

nicht von ihren Kosten. Ich zeige jedoch, daß man auch hier das eine tun kann, ohne das andere zu lassen: man kann auch Teilpreise an den traditionellen Elementen des Mengengerüsts der Kostenrechnung bestimmen.

Das in Abb. 1 mitgeteilte Tabellenprogramm führt diese Aufgabe durch. Es hat eine Besonderheit, die dieses Programm von den meisten verfügbaren Programmen für diese Aufgabe unterscheidet: Man kann die Regressionskoeffizienten als Teilpreise im Vorzeichen beschränken. Das ist praktisch wichtig: Die meisten Kalkulatoren werden mit einem negativen Teilpreis in ihrer Kalkulation nichts anfangen können.³⁾

In der Tabelle sind die Aufträge zeilenweise angeordnet und die Bezugsgrößen als Spalten im rechten Teil der Tabelle. Jeder Auftrag hat zwei Zeilen und jede Bezugsgröße zwei Spalten. In Spalte B werden die erzielten Preise eingetragen, in Spalte C die relativen Gewichte der Beobachtungen und in den Spalten J, L usw., in der ersten Auftragszeile die Werte der Bezugsgrößen. Die beiden Zeilen eines Auftrags und die beiden Spalten für eine Bezugsgröße bilden einen „Vierzeller“. Rechts und unter dem Bezugsgrößenwert stehen Rechenformeln (vgl. Abb. 2). Man kann in der rechten unteren Zelle einen Text zur Kennzeichnung von Auftrag und Bezugsgröße eingeben; diese Eintragung stört die Berechnungen nicht.

Die Daten

Die Preise

Erhielt ein Konkurrent für ein dem Produkt nach gleichwertiges Angebot den Zuschlag, so gilt dieser Preis als beobachtetes Datum. Wurde uns der Auftrag erteilt, so setzen wir den nächst höheren Preis eines sachlich gleichwertigen Wettbewerbers ein.

Die Gewichte

Nicht alle Abschlüsse haben als Beispiele für die Marktpreise die gleiche Bedeutung, sie sind nicht gleich-signifikant. Man kann diese Unterschiede durch Vergabe unterschiedlicher relativer Gewichte zum Ausdruck bringen; im Regelfalle wählt man zunächst die 1.

Nun gewinnt man im Laufe der Zeit mit jeder Auftragserteilung eine neue Beobachtung. Diese kann man zur Fortschreibung der Analyse benutzen. Die alten Beobachtungen verlieren im Laufe der Zeit an Bedeutung und man muß daher ihre Gewichte „altern“: Nach dem Prinzip der exponentiellen Glättung der statistischen Prognose multipliziert man periodisch die Gewichte aller früheren Beobachtungen mit einem Faktor <1 durch („Diskontierung“), z. B. mit 0,94 pro Monat, **so daß die alten Zahlen allmählich an Wirkung verlieren, bis man sie ganz entfernt.**

Auf diese Weise hält man die ermittelten Teilpreise durch Anpassung an die Marktlage aktuell.

Die Bezugsgrößen

Als Bezugsgrößen kommen alle Zahlenwerte in Frage, die geeignet sind, den Wert des Auftrags im Markt auszudrücken. Das sind zwar auch, aber nicht

in erster Linie die Zahlen des Mengengerüsts unserer traditionellen Kalkulation, die Einzelkosten oder etwa die Maschinenstunden. **Eher sind Zahlen geeignet, welche die technische Eignung oder den Nutzen für den Kunden kennzeichnen:** Die Ladekapazität eines LKW, das Fassungsvermögen einer Baggerschaufel, die Netto-Tonnage eines Frachtschiffs usw. Es muß sich um extensive Größen handeln, um Zahlen, welche mit der Größe, dem Volumen oder Gewicht des Stückes anwachsen. Z. B. könnte eine bestimmte Geschwindigkeit als intensive Größe etwa in Umdrehungen/Minute eine nutzenbestimmende Rolle spielen, aber ohne Angabe einer begleitenden Menge ist sie kein extensiver Nutzen Ausdruck. Gibt man aber eine Produktionsgeschwindigkeit oder Leistung in Tonnen/Minuten an, so ist diese Zahl vermutlich als Maß des Nutzens brauchbar und sie könnte für die Preiskalkulation mit einem Teilpreis bewertet werden.

Derartige technische Größen, die den Verwendungsnutzen kennzeichnen, lassen sich regelmäßig für ein Angebot viel schneller abschätzen als die typischen Mengengrundlagen der Kostenkalkulation, Material, Löhne usw. Ob sie als statistische Bezugsgrößen für den Zweck der Prognose brauchbarer sind als jene, kann nur das Ergebnis der Analyse im Einzelfall erweisen.

Man sollte in die lineare Form für den Angebotspreis noch eine weitere Bezugsgröße einführen, für welche auch ein negativer Wert zugelassen wird, die 1 für den absoluten Term $1 * A$ für einen Auftrag als Ganzen.

Preis =

$$1 * A + \text{Material} * m * \text{usw.}$$

Das ist bereits aus statistischen Gründen erforderlich. Ohne diesen Term würden nämlich die gewogenen Fehler allein als solche nicht zu Null saldieren.

Bei Ausgleichsrechnungen nach dem Prinzip der Fehlerquadrate werden die Fehler mit sich selbst multipliziert. Führt man nun als Daten bereits hohe Zahlen ein, wie sie für die Auftragsfertigung typisch sind, so werden diese Quadrate unhandlich groß. Aus diesem Grunde ist es vorteilhaft, die Daten zur 1 hin zu skalieren: Idealerweise sollten daher die Preise und die Bezugsgrößenwerte mit einem Skalenfaktor so multipliziert werden, daß die Preise um 1 liegen. Nimmt man nun wie empfohlen den absoluten Term im Ansatz der linearen Form mit, so muß man die Zahl Eins ebenfalls mit dem Skalenfaktor multiplizieren. In der Spalte 10 steht in den Zeilen der Aufträge dann der Skalenfaktor selbst. (Im Beispiel ist dieser 1/1000)

Jedes früher abgeschlossene Angebot wird also durch den Abschlußpreis, das relative Gewicht und durch die Liste seiner Bezugsgrößenwerte gekennzeichnet. Die Bezugsgrößenwerte müssen die zum Angebot vorkalkulierten Werte sein und bleiben; es wäre ein statistischer Fehler, sie nach dem Abschluß etwa durch nachkalkulierte oder „verbesserte“ Werte zu ersetzen.

Das Tabellen-Programm

Die gesuchten Teilpreise (Regressionskoeffizienten) werden in den Feldern J24, L24, usw. errechnet.

Die Rechenformeln sind in Abb. 2 ausgedruckt. Für alle allgemein gültigen Variablen sind Namen eingeführt:

ABW	Ausgleichsabweichung, Zeile 23
AUSP	Ausgleichspreis, Spalte D
F	Fehler der Ausgleichung an der einzelnen Beobachtung, Spalte E
G	Relatives Gewicht, Spalte C
GF	Gewogener Fehler, Spalte F
KOR	Korrekturbeiwert, Zeile 20
MP	Abgeschlossener Marktpreis, Spalte B
OS	Obere Schranke für den Teilpreis, Zeile 21
US	Untere Schranke für den Teilpreis, Zeile 22
P	Teilpreis (Regressionskoeffizient), Zeile 24

Durch die Verwendung dieser Namen wird die Anlage der Tabelle sehr vereinfacht. Man legt zunächst alle Felder für den ersten Auftrag bis zur Spalte L an und kopiert dann für jede weitere Bezugsgröße die Spalten K und L „nach rechts“. Anschließend kopiert man die Doppelzeile für jeden Auftrag „nach unten“.

In der Spalte D wird für jeden Auftrag der ausgeglichene Preis errechnet, der Preis, der sich aus den ermittelten Teilpreisen der Zeile 24 und den Werten der Bezugsgrößen ergibt. Dieser Preis wird hier als „Ausgleichspreis“ AUSP bezeichnet.

In den Zeilen 32, 34 usw. sind die Zahlen von bereits abgeschlossenen Aufträgen als statistische Daten eingetragen. In der Zeile 30 stehen dagegen nur die Bezugsgrößen eines neuen Angebots. Die Felder der Spalten B und C für Preis und Gewicht bleiben hier leer; daher beeinflussen diese Eintragungen die statistische Analyse nicht.

Für diese neuen Angebote ist der Ausgleichspreis AUSP der kalkulierte Angebotspreis.

Nach Abschluß des Auftrages ist zu entscheiden, ob man ihn als mitwirkendes Datum für die weiteren Berechnungen benutzen will. Dann trägt man den Abschlußpreis ein und gibt der Beobachtung das Anfangsgewicht, regelmäßig die 1. Man kann aber auch mit dieser Zahl der Beobachtung nach ihrer Bedeutung ein abweichendes Erstgewicht zuteilen.

In Spalte E wird die Differenz zwischen dem Abschlußpreis MP und dem Ausgleichspreis AUSP als „Fehler“ F errechnet. In Spalte F folgt das rechnerische Produkt aus dem Fehler F und dem Gewicht G, der gewogene Fehler GF, in Spalte G das gewogene Quadrat des Fehlers.

Das Ziel der Ausgleichsrechnung ist die Einstellung der Teilpreise so, daß die Summe dieser Spalte über alle Aufträge, die Summe der „Fehlerquadrate“ zum Minimum wird.

Die Ausgleichsbedingungen

Nach Berechnung der Teilpreise ergeben sich gewogene Fehler GF in Spalte F, deren Vorzeichen

von Auftrag zu Auftrag wechseln. Die Forderung, die Teilpreise so zu bestimmen, daß die **Quadrate** der gewogenen Fehler an den Marktpreisen zum **Minimum** werden, wird bekanntlich mittels der Differentialrechnung durch **Bildung einer „Normalgleichung“ für jede einzelne Bezugsgröße in die Forderung gewandelt, die mit den Bezugsgrößenwerten multiplizierten gewogenen Fehler gegenseitig auszugleichen, sie zu Null zu saldieren.** Diese Normalgleichungen stehen in den Spalten I, K usw. der Tabelle; sie sind ab Spalte M in Abbildung 1 zur Platzersparnis nicht sichtbar. Die Summen ihrer Ausgleichsabweichungen werden in Zeile 23 gebildet.

Diese Abweichungen sind nun gemeinsam durch Veränderung der gesuchten Teilpreise möglichst genau auf Null einzustellen, m. a. W. die Normalgleichungen sind zu „lösen“. Solange die Ausgleichsabweichungen noch nicht ausreichend genau Null sind, werden sie als Korrekturen den Teilpreisen addiert.

Schranken für die Teilpreise

In den Zeilen 21 und 22 werden als Daten obere Schranken OS und untere Schranken US eingetragen, die den zulässigen Bereich für die Teilpreise begrenzen. Diese Begrenzung dient drei Zwecken:

Zum ersten kann man dadurch die Vorzeichen der Teilpreise auf den positiven (oder negativen) Bereich beschränken. In der Regel haben die eingeführten Bezugsgrößen positive Wirkungen auf die erzielbaren Preise. Es macht dann nicht nur keinen Sinn, negative Werte zuzulassen, sondern diese unnötige Freiheit vermindert auch die Stabilität des Iterationsprozesses und der Lösung.

Zum zweiten kann man damit einzelne Bezugsgrößen aus der Regression herausnehmen, sie abschalten. Dazu setzt man die untere Schranke auf 0 und die obere Schranke etwa auf 0,001.

Drittens ist es praktisch nützlich, die Teilpreise bereits vor der Berechnung in Bereichen einzugrenzen, in denen sie erfahrungsgemäß in der Lösung liegen werden. Man hat mit diesen Grenzen Startwerte für den Iterationsprozeß und vermindert die Rechenzeit. Bei der Einführung der Daten neuer abgeschlossener Aufträge als neue Beobachtungen kommt es u. U. zu starken ersten Ausschlägen der Teilpreise - besonders wenn man bei der Dateneintragung Fehler gemacht hat - und es ist dann vorteilhaft, diese Ausschläge an den Schranken abzufangen.

Im Regelfall sind die unteren Schranken der Teilpreise Null, mit der Ausnahme des Teilpreises am absoluten Term der linearen Form für den „Auftrag als Ganzen“. Hier wird man in der Regel auch einen negativen Wert zulassen, weil sonst der Fehlerausgleich für die gewogenen Beobachtungsfehler selbst nicht eintreten könnte.

Die Korrektur der Teilpreise

Die Korrektur geschieht in den logischen WENN-Funktionen in der Zeile 24.

Eine WENN-Funktion enthält drei, durch Semikolon getrennte Ausdrücke. Im ersten Teil steht ein logi-

scher Ausdruck. Wenn dieser WAHR ist, dann wird der Ausdruck im zweiten Abschnitt in das Tabellenfeld eingesetzt, sonst aber der Ausdruck im dritten Abschnitt.

Die WENN-Funktion prüft nun, ob der korrigierte Wert des Teilpreises eine der vorgegebenen Schranken in den Zeilen 21 und 22 verletzen würde. (Für die untere Schranke ist dazu eine weitere WENN-Funktion eingeschachtelt.) In einem solchen Falle setzt die Funktion diese Schranke ein. Sonst aber setzt sie den korrigierten Wert ein.

Wird nun für einen Teilpreis eine der Schranken eingesetzt, dann kommt der angestrebte Ausgleich der gewogenen Fehler für seine Bezugsgröße nicht zustande; ihre Normalgleichung wird nicht strikt, sondern nur als Ungleichung (über-)erfüllt. Die Formulierung von Bedingungen durch Ungleichungen ist typisch für alle Optimierungen; sie stehen stets im Zusammenhang mit Beschränkungen an den Variablen. In der Zeile 20 ist jedem Teilpreis ein Korrekturbeiwert KOR zugeordnet. In den WENN-Funktionen in der Zeile 24, Spalte J, L usw. werden die Korrekturen an den Teilpreisen als rechnerische Produkte aus den Korrekturbeiwerten und den Ausgleichsabweichungen berechnet. Wählt man diese Korrekturbeiwerte zu hoch, dann verläuft der Iterationsprozeß instabil: Die Folge der durch die Korrekturen berechneten Teilpreise nähert sich nicht einem bestimmten Ruhezustand, sondern die Teilpreise springen mit wachsenden Ausschlägen hin und her. Der Mathematiker sagt: Der Iterationsprozeß „konvergiert“ nicht, sondern er „divergiert“. Wählt man die Korrekturbeiwerte sehr klein, dann kann man stets die Konvergenz erzwingen, aber die Rechenzeit bis zum Erreichen einer genügend genauen Lösung wird hoch.

Man muß daher am Beginn der Berechnungen den Verlauf der Teilpreise am Bildschirm verfolgen und diese Beiwerte so einstellen, daß die Konvergenz sicher erreicht wird, ohne die Rechenzeit unnötig auszudehnen. Im allgemeinen erhält man eine günstigste Rechenzeit mit Korrekturbeiwerten, bei denen sich die Teilpreise nicht einseitig asymptotisch der Lösung nähern, sondern leicht pendelnd von beiden Seiten als gedämpfte Schwingung. Hat man dann stabile Korrekturfaktoren gefunden, dann sollte man vor der weiteren Iteration die zu berechnenden numerischen Felder aus dem Bildschirm rücken, um die Wandlung der internen Dualzahlen in die zeichenweise Darstellung am Bildschirm zu sparen; das vermindert erheblich die Rechenzeit. (Dazu braucht man in der Tabelle Platz, den man durch Einfügen von Leer- oder Textzeilen am Anfang der Tabelle leicht schaffen kann.)

Der iterative Ausgleichsprozeß

Zusammenfassend dargestellt, läuft der iterative Lösungsprozeß zum Ausgleich der gewogenen Fehler so ab:

In Zeile 24 liegen die Teilpreise P an oder zwischen den vorgegebenen Schranken US und OS. In den Zeilen 31, 33 usw. werden aus den Teilpreisen Beiträge zu den Ausgleichspreisen berechnet und in der Spalte D A USP summiert. Zu den eingegebenen Abschlußpreisen MP ergeben sich die Fehler F in Spalte D und die gewogenen Fehler GF in Spalte F.

Diese werden in den Spalten I, K usw. mit den Bezugsgrößen multipliziert und die Summe ihrer rechnerischen Produkte in der Zeile 23 als Abweichung ABW der Normalgleichung gebildet. Dann werden die Teilpreise P in Zeile 24 mit $KOR * ABW$ korrigiert und der dargestellte Ablauf beginnt wieder mit der nächsten Iterationsrunde.

Die Beendigung dieses Prozesses wird durch das Endekriterium gesteuert. Für EXCEL wird dieses unter dem Menu (EXTRAS f. EXCEL5) - Optionen - Berechnen festgelegt: Man kreuzt „Iteration“ an, setzt die Höchstzahl der Iterationen auf mindestens 1000 und den Änderungshöchstwert von 0,001 auf 0,01; das verkürzt die Berechnung und die so erreichbare Genauigkeit reicht wenigstens anfänglich aus. Im Dialogfeld Berechnen schaltet man die Automatik aus und setzt „Auf Befehl“. Das letzte Kreuz für das „Berechnen vor dem Speichern“ ist zu löschen.

Die Standard-Abweichung der Ausgleichsfehler

Die Standard-Abweichung der Fehler ist ein Maß für die Güte der Annäherung der linearen Form für die Ausgleichspreise an die beobachteten Marktpreise. Ihre Berechnung ist kein notwendiger Bestandteil zur Ermittlung der Teilpreise. Sie ist aber als Kriterium für eine evtl. nachfolgende Auswahl aus den Bezugsgrößen erforderlich.

In der Zeile 26 ist für alle Teilpreise eine Meldevariable „An Schranke?“ eingeführt. Wird der Teilpreis durch eine seiner Schranken bestimmt, also nicht „frei“ durch die beobachteten Preisabschlüsse, dann meldet diese Variable „Schranke“, sonst wird sie auf 0 gesetzt. Sie hat also im Falle der Beschränkung einen alphabetischen Wert, sonst einen numerischen.

Im Feld E26 werden durch die Funktion ANZAHL die Meldevariablen gezählt, die einen numerischen Wert haben. In der Statistik nennt man diese Zahl die „Anzahl der Freiheitsgrade“ der Analyse. Diese Anzahl geht in D27 in die Berechnung der Standard-Abweichung der Fehler ein. Ist dort die Summe der Gewichte in C26 nicht größer als die Anzahl der Freiheitsgrade, dann wird die Angabe für die Standard-Abweichung auf „Unbestimmt“ gesetzt.

Die Auswahl der Bezugsgrößen

Mit einer einzigen größenabhängigen Bezugsgröße (außer dem absoluten Term pro Auftrag) wird man i. a. nicht das beste Ergebnis der Prognose erwarten können. Die Erfahrung aus vielen Anwendungsgebieten der mehrfachen Regressionsanalyse zeigt jedoch immer wieder, daß man eine statistische Beobachtungstabelle mit nur wenigen Bezugsgrößen zureichend, sogar optimal ⁴⁾ analysieren kann, oft mit nur 3 bis 5 Bezugsgrößen. Das gilt noch mehr für Prognosemodelle: Zur Sicherung möglichst stabiler Prognosen legt man dort Wert auf eine „sparsame“ Repräsentation der Prognosen durch nur wenige Parameter. Die von Medicke beobachteten „größten Näherungsverfahren“ der Praxis mögen sonst unvollkommen sein; wenigstens die Forderung nach sparsamer Repräsentation erfüllen sie perfekt!

Die regelmäßig notwendige Beschränkung der Teilpreise im Vorzeichen erzwingt bereits eine Auswahl: Einige Teilpreise werden auf die Unterschranke Null gesetzt. Damit erreicht die Lösung vermutlich bereits

allein durch die Maßnahme eine optimale Auswahl der Bezugsgrößen; mindestens kommt sie ihr sehr nahe.⁵⁾

Man entscheidet nun persönlich über die Auswahl: Man setzt in verschiedenen Läufen beide Schranken für eine oder mehrere Teilpreise, die eine geringe Wirkung auf die Ausgleichspreise haben, auf Null und vergleicht die erreichten Minima der Fehlerquadrate.

Die Wahl ist schließlich ein Kompromiß nach der erzielbaren Genauigkeit, gemessen durch die Standard-Abweichung, dem Ziel einer sparsamen Repräsentation der Prognoseformel und nach der schnellen und genauen Verfügbarkeit der Bezugsgrößen für neue Angebote.

Bei Einführung der Methode sollte man so vorgehen: Man beginnt mit den 3 bis 4 Bezugsgrößen, die man für die wichtigsten hält. (Vorsicht: Bei nur 2 Bezugsgrößen bilden sich am Anfang leicht falsche Vorstellungen von der Leistungsfähigkeit der Methode!) Nach Einübung des Verfahrens erhöht man die Anzahl sukzessive bis etwa 10 und tritt dann in das Auswahlverfahren ein. Nach Kenntnis der tragfähigen und stabilen Bezugsgrößen löscht man die überflüssigen Daten wieder aus der Tabelle, um die Rechenzeiten nicht unnötig aufzublähen.⁶⁾

Literatur und Anmerkungen

1) Plaut, H. G., Müller u. W. Medicke, Grenzplankostenrechnung und Datenverarbeitung, 2. Aufl., München: 1971 S. 201 f.

2) Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln und Opladen: 1956, S. 483

3) Ausgleichsrechnungen nach dem Prinzip der kleinsten Quadrate gehören zur Klasse der Maxima- und Minima-Rechnungen von Funktionen mit mehreren unabhängigen Variablen. Fordert man die Beschränkung der Vorzeichen der Regressionskoeffizienten, dann stellt man eine Aufgabe der Optimierung, und zwar wegen des quadratischen Zielkriteriums eine Aufgabe der quadratischen Optimierung. Die in der statistischen Literatur und daher Software zu findenden Algorithmen leisten diese Beschränkung heute im Regelfall (noch) nicht.

Der hier vorgestellte Algorithmus für Tabellenprogramme ist eine Abwandlung des früher im CM mitgeteilten Programms für die quadratische Optimierung. Böhm, H.-H., Iterative Berechnung der Opportunitätskosten von Kapazitätsnutzungen mit Tabellenkalkulationsprogrammen. CM 3/94, S. 128 ff.

4) Wählt man als erste Bezugsgröße den absoluten Term der linearen Form $1 \cdot A$, dann wird die Verteilung der Marktpreise nur durch ihren Durchschnitt als Mittelwert und die Standard-Abweichung beschrieben; diese ist dann Maximum. Fügt man geeignete Bezugsgrößen hinzu, dann wird der „Mittelwert“ eine lineare Form dieser Bezugsgrößen und die Standard-Abweichung wird kleiner. Wenn die Standard-Abweichung nicht mehr durch hinzufügen weiterer Bezugsgrößen oder deren Austausch verkleinert werden kann, dann ist die Analyse optimal. Das gilt noch nicht notwendig für die

Prognose: Man muß dazu für verschiedene Prognosemodelle (lineare Formen) die Fehler der Prognose an den jeweils neu abgeschlossenen Aufträgen untersuchen.

5) Diese Vermutung kann so begründet werden: Eine Optimierung unter Nebenbedingungen in der Form von Ungleichungen führt in der Lösung nur dann zur strikten Erfüllung einer Nebenbedingung als Gleichung, wenn das zur Einstellung des Optimums notwendig ist; sonst bleibt ihr Schattenpreis Null. Bei der hier behandelten Anwendung der Regressionsanalyse werden die Ausgleichsbedingungen nur als Ungleichungen verlangt. Nur beim konstanten (absoluten) Term läßt man i. d. R. auch negative Teilpreise zu; erfahrungsgemäß verbessert aber auch ein negativer Teilpreis dafür die Preisanalyse.

Für die optimale Auswahl der Bezugsgrößen bei allgemeinen Anwendungen der Regressionsanalyse gibt es zwar seit langem Programme für die schrittweise (stepwise) Regressionsanalyse, diese bieten jedoch i. d. R. keine Option für die Beschränkung der Vorzeichen. Außerdem ist ihre Wirksamkeit mathematisch-statistisch umstritten, weil die Lösungen nicht immer eindeutig sind. Nicht umstritten ist die volle Enumeration aller Bezugsgrößenkombinationen. Wer diesen Weg verfolgen will, sei hingewiesen auf die Umformung des Tabellenprogramms in ein strukturiertes Programm in CM 3/94 S. 136. Ein solches, für die Statistik angepaßtes Programm kann als Unterprogramm in ein Programm zur Enumeration eingesetzt werden. Der mit der vollen Enumeration verbundene Rechenaufwand zur Auswahl der Bezugsgrößen braucht nur selten getrieben zu werden, weil sich mit neuen Abschlüssen zwar die Werte der Teilpreise ändern, jedoch nur selten die optimale Kombination der Bezugsgrößen.

6) Die mehrfache Regressionsrechnung kann in ähnlicher Weise für die Analyse und Prognose von betriebsinternen Zahlen, wie Materialvorgaben, Arbeitszeiten, Fertigungskosten, Preisuntergrenzen u. ä. angewendet werden. Zur Gewinnung solcher Zahlen werden üblicherweise jeweils zahlreiche Elemente unter erheblichen Kosten vorgeblich genau verarbeitet, und zwar für jeden unterschiedlichen Fall neu, z. B. für eine neue Akkordvorgabe, für einen neuen Arbeitsgang usw. In mathematischen Funktionstabellen, z. B. der Logarithmentafel, kann man mit Hilfe einer Interpolationsformel Zwischenwerte für nichtvertafelte Werte „einschalten“, ohne dazu jeweils einen neuen Tafelwert berechnen zu müssen; die Zwischenwerte sind bereits durch die vorhandenen Tafelwerte als „Stützwerte“ definiert. Die Berechnung der Tafelwerte ist aufwendig, die Interpolationsrechnung dagegen sehr einfach. Wenn man nun die bisher vorliegenden Berechnungsergebnisse z. B. der Zeitstudien als Stützwerte verwendet, und zu ihrer Erklärung eine Regressionsanalyse durchführt, dann kann man die lineare Form (oder höhere Formen) als Interpolationsformel benutzen, die nun die „genaue“ Berechnung neuer Fälle erspart. Das Ausmaß dieser Ersparnis hängt ab von der geschickten Wahl der Bezugsgrößen, die billiger und schneller zu ermitteln sein sollten, als die bisher benutzten Elemente der Berechnungen. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
05	33	39	T	V	A

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
09	31	33	A	T	V

ZIELKOSTEN-MANAGEMENT

- Denkhaltung und Instrumentarium zu höherer Effizienz im Entscheidungsprozeß von Produktinnovationen

von Professor Dr. Jürgen **Graßhoff**, Universität Rostock



Prof. Dr. Jürgen Graßhoff beim Rostocker Orientierungstag des Controller Verein eV (400 Teilnehmer) am 29. Okt. 94

1. Inhaltliche Vorbemerkung

Ein entscheidender Gradmesser für den W.E.G. eines Unternehmens zur langfristigen Existenzsicherung ist die Produktion neuer Erzeugnisse mit hohem Gebrauchswert und niedrigsten Herstellkosten, die kurzfristig und in bedarfsdeckenden Stückzahlen bereitgestellt werden. Als „betriebswirtschaftlicher Begleiter“ des Managements ist der Controller in diesen Prozeß umfassend eingebunden.

Zur Verwirklichung einer solchen Zielstellung sind u. a. zwei Kriterien zu erfüllen:

- > Dem Innovationsprozeß müssen klare ökonomische Ziele zugrunde liegen.
- > Diese ökonomischen Ziele müssen bereits im Entscheidungsprozeß über die Innovation gesetzt werden. Das verlangt, bereits in Vorbereitung der Entscheidung die Wirkungen auf Kosten und Ergebnis des künftigen Erzeugnisses über den gesamten Produktlebenszyklus sowie auf die unternehmerische Gesamteffizienz umfassend einzubeziehen, um daraufhin die günstigsten Varianten und Lösungswege bestimmen zu können. Daraus folgt die Notwendigkeit, die Einflußfaktoren auf Kosten und Ergebnis zu diesem frühen Zeitpunkt besser beherrschbar zu machen.

Es gilt, mit neuen Erzeugnissen solche Gebrauchswerte bereitzustellen, die den aktuellen und künftigen Anforderungen der Kunden entsprechen und über möglichst niedrige Kosten realisiert werden. Zum Zeitpunkt der Entscheidung über eine Innovation ist deshalb die Einhaltung der Relation

$$I_{GW} > I_p > I_k$$

zu fordern, womit Hersteller- und Anwendernutzen erzielt werden.

Es bedeuten:

- I_{GW} - Index (der Entwicklung) des Gebrauchswertes als Gesamtheit der vom Anwender nutzbaren, durch die Gebrauchseigenschaften vermittelten Funktionen;
- I_p - Index (der Entwicklung) des Preises des neuen Erzeugnisses gegenüber dem Vergleichserzeugnis;
- I_k - Index (der Entwicklung) der Kosten des neuen Erzeugnisses gegenüber einem Vergleichserzeugnis.

(Bei dieser Betrachtung wird davon ausgegangen, daß die meisten neuen Produkte irgendein Vorgängerprodukt mit einer gewissen Vergleichbarkeit aufweisen). Abb. 1.

Die Erreichung des W E G E S steht und fällt folglich mit richtigen Entscheidungen. Das verlangt, die Verflechtung wesentlicher Kriterien im Entscheidungsprozeß von Produktinnovationen möglichst umfassend zu berücksichtigen. (Entscheiden bedeutet, daß man herausnimmt, was scheidet - wie entsorgen; also ganzheitliche Denkweise.)

Von grundlegender Bedeutung ist dabei ein zielorientiertes Kostenmanagement, das ein neues Denken und Instrumentarium erfordert.

2. Zielkostenmanagement - eine neue Denkhaltung

„Die Steuerung der Kosten als wesentlicher Einflußfaktor des Unternehmenserfolges ist eine zentrale Managementaufgabe. Kostenmanagement ist (in diesem unternehmerischen Gesamtprozeß folglich) die kostenoptimierende bzw. -minimierende Gestaltung der Kostenbestimmungsfaktoren.“¹⁾

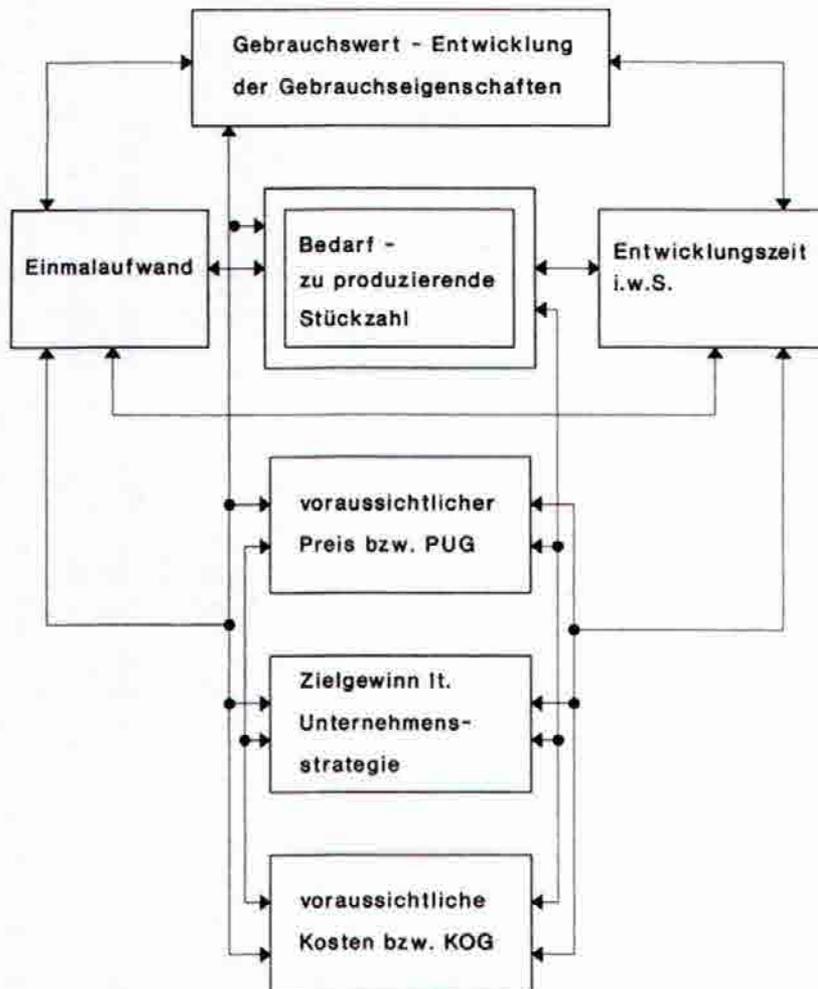


Abb. 1: Verflechtung wesentlicher Kategorien im Entscheidungsprozess von Produktinnovationen (Grundüberlegung)

Im Innovationsprozeß geht es um die Gestaltung eines komplexen Maßnahmenpakets von Kostensenkungsmaßnahmen, die insbesondere strategisch orientiert sein müssen. Es geht darum, **die richtigen Dinge zu tun**, d. h. aus dem Markt abgeleitete Produktentwicklungen mit vom Markt geforderten (und deshalb vermutlich bezahlten) Gebrauchseigenschaften (Produktfunktionen) umfassend zu realisieren. Diese Zielorientierung erlaubt es, die Unternehmensstrategie mitzugestalten, Unternehmensstrukturen mitzubestimmen und den Kosteneinfluß von der Produktentwicklungsidee an immer auszuüben.

Eine solche **aktive Rolle** auf die Gestaltung des Innovationsprozesses und seine Effizienz ist vielfach noch nicht ausreichend verwirklicht. Unter diesem Anliegen läßt sich Zielkostenmanagement als „ein marktorientiertes Kostenmanagement, bestehend aus einer marktorientierten Zielkostenplanung, den Maßnahmen einer möglichst frühzeitigen Kostenbeeinflussung sowie der kostenorientierten Koordination aller Beteiligten im Produktrealisierungsprozeß (im wesentlichen von Marketing, Forschung, Entwicklung und Konstruktion sowie Produktion), bezogen auf die Lebensdauer für ein Produkt vorgegebener Qualität“, definieren.²⁾

3. Target Costing - aktuelles Instrument des Zielkostenmanagements

Target Costing, ein Kostenmanagementkonzept, das in den siebziger Jahren in japanischen Unternehmen konsequent eingeführt wurde, geht in seiner Reinform (es gibt mehrere variierende Ansatzmodelle) auf Sakurai zurück, der das „Grundmodell des Genka-Kikaku“ entwickelte.

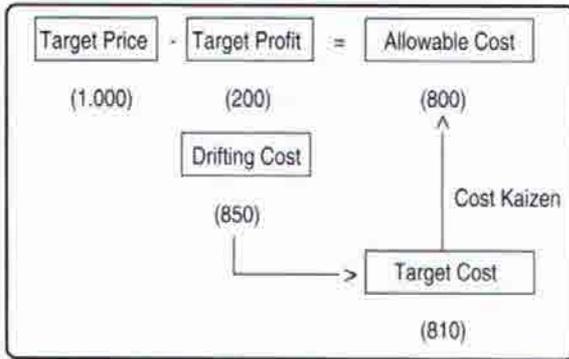
Ausgangspunkt ist der aufgrund konkreter Kundenwünsche (Marktanforderungen) bestimmte bzw. möglicherweise zu realisierende Preis (**Target Price**). Unter Abzug eines durch das Produkt, aus der Unternehmensstrategie o. a. Faktoren abgeleiteten, zu erbringenden Gewinns (**Target Profit**) ergeben sich maximal zulässige, vom Markt erlaubte Kosten (**Allowable Cost**). Diese Kosten (was darf das Produkt kosten) bilden eine Obergrenze, die unbedingt eingehalten werden muß, weil anderenfalls Gewinnbestandteile verloren gehen oder Verluste eintreten. Diesen Allowable Cost werden geschätzte Kosten auf der Grundlage **vorhandener** Fertigungs- und Entwicklungsbedingungen,

vom Charakter her „Standardkosten“, gegenübergestellt (**Drifting Cost**), die normalerweise höher sind und demzufolge einen **Kostenreduzierungsbedarf** auslösen. Daraus werden Zielkosten (**Target Cost**) abgeleitet, die unter Berücksichtigung im späteren Produktrealisierungsprozeß gegebener weiterer Kostensenkungswirkungen (**Cost-Kaizen**) die Einhaltung der Allowable Cost sichern.

Auf der Basis dieser Grundüberlegung erfolgt die Entscheidung über die Produktinnovation. Das setzt voraus, daß die Zielkosten (Target Cost) durch **detaillierte Zielkostenspaltung nach Produktfunktionen**, diese realisierenden Produktkomponenten (-baugruppen) und -einzelteile aufgeschlüsselt (untersetzt) werden. Eine solche Zielkostenspaltung ermöglicht, auf **jeder „Ebene“** konkrete Maßnahmen zur Kostensenkung bis zur Zielkostenerreichung durchzusetzen.

Seidenschwarz hat dieses Grundmodell (siehe nächste Seite) weiter spezifiziert.³⁾

Diese Denkweise des Zielkostenmanagements im Target Costing **muß von Vollkosten** ausgehen; zum einen, weil die Allowable Cost maximal zulässige Gesamtkosten eines Produkts beinhalten, zum anderen, weil längerfristig alle Kosten als beeinflussbar anzusehen sind und zur Zielkostenerreichung auf alle Kostenbestandteile Einfluß ausgeübt werden



Grundmodell des Genka-Kikaku

muß. Die bekannten Instrumente der Kostenrechnungstheorie und -praxis, beispielsweise auch die **Prozeßkostenrechnung**, bereits in den Entscheidungsprozeß einzubeziehen, kann die Zielkostenbestimmung, -spaltung und -analyse wesentlich qualifizieren. Hierzu sind jedoch noch weitere Forschungsarbeiten erforderlich.

Die nachfolgend genannten wesentlichen Arbeitsschritte des Target Costing (Genka-Kikaku) sind in der Literatur ausführlich dargestellt.⁴⁾ Hier ein Überblick:

1. Bestimmung der Funktionsstruktur des neuen Produkts!
2. Gewichtung der Produktfunktionen!
3. Entwicklung eines Grobentwurfs des neuen Produkts!
4. Vornehmen der Kostenschätzung der Produktkomponenten!

5. Gewichtung der Produktkomponenten!
6. Bestimmung des Zielkostenindex der Produktkomponenten!
7. Optimierung des Zielkostenindex mit Hilfe des Zielkostenkontrolldiagramms!
8. Vornehmen weiterer Kostensenkungen!

4. Fazit / Kostensenkungs-Effekte

Die als Grundüberlegung vorangestellte Verflechtung wesentlicher Kriterien im Entscheidungsprozeß von Produktinnovationen wird nunmehr unter Berücksichtigung des Zielkostenmanagement-Denkens wie folgt konkretisiert (Abb. 2).

Diesen Prozeß muß der Controller engagiert betriebswirtschaftlich „begleiten“.

Bei Verwirklichung eines überzeugenden Zielkostenmanagements sind **Kostensenkungseffekte** aus folgenden Aktivitäten zu erwarten:

- Frühzeitige Orientierung der Kostenrechnung (des Kostendenkens) auf Markt- und Umwelteinflüsse;
- Prozeß- und produktlebenszyklusbezogene Gestaltung der Organisation;
- Strategische Produktsteuerung;
- Kostenminimaler (-optimaler) Ressourceneinsatz;
- Qualifizierung des maßnahmenbezogenen Kostenmanagements, schon im Produktentstehungs- und -entwicklungsprozeß;
- Optimierung der Beziehungen zwischen Produktfunktionen und Produktkosten;
- Erhöhung des Kostenbewußtseins auf allen Ebenen im Unternehmen.



Aula der Universität Rostock beim Controlling-Orientierungstag im Oktober 94

DIE KOMPLETTE LÖSUNG FÜR DIE DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG IN DER ASSEKURANZ

Die wichtigste Aufgabe der Deckungsbeitragsrechnung (DBR) in Versicherungsunternehmen ist die Betrachtung der Schadenseite, da diese der zentrale Kostenverursacher ist. Dabei müssen die Versicherungsbeiträge als Ertragsgröße den Schadenaufwendungen als Kostengröße gegenübergestellt werden. Anders als das klassische Rechnungswesen, das eine solche Gegenüberstellung vornehmlich auf Konzernebene vornimmt, müssen für die Deckungsbeitragsrechnung auch detailliertere Verdichtungsebenen darstellbar sein, beispielsweise für einen Vertriebsbereich oder ein Spartenrisiko. Auf diese Weise kann die Deckungsbeitragsrechnung die „starken“ und „schwachen“ Segmente des Versicherungsgeschäfts identifizieren.

Deckungsbeitragsrechnung gehört zum Aufgabenbereich des strategischen Controlling. Um keine redundanten oder gar inkonsistenten Datenstrukturen zu etablieren, sollten die DBR-relevanten Daten in einer durchgängigen dispositiven Informationsdatenbank bereitgestellt werden, wie sie das Data Warehouse des SAS Systems bietet. Denn erst die Verfügbarkeit verschiedenster Verdichtungsebenen in einem System garantiert, daß die DBR per flexiblem Drill Down über mehrere Aggregationsebenen erfolgen kann.

Auf unterster Verdichtungsstufe braucht eine Versicherung zur Deckungsbeitragsrechnung Beitrags- und Schadenzahlungen, Schadenreserven sowie vom Vertrieb Provisions-

und Zuschußwerte. Diese Informationen liegen in der Praxis typischerweise in verschiedenen Datenhaltungssystemen. Mit dem SAS System steht ein Werkzeug zur Verfügung, um komfortabel auf unterschiedliche Datenquellen zugreifen zu können, die uneinheitlich strukturiert sind und in einer heterogenen Systemlandschaft existieren.

Mit dem SAS System stellt SAS Institute den Versicherungen eine komplette Lösung bereit, mit der verteilte, heterogene Datenbestände für die Deckungsbeitragsrechnung strukturiert aufbereitet werden können. Die so gewonnenen Daten stehen dann in der komfortablen graphischen Benutzungsoberfläche des SAS Systems für das gesamte Spektrum möglicher Auswertungen zur Verfügung. Mit der leistungsfähigen Methodenbank des SAS Systems lassen sich die gewünschten Datenanalysen dabei sehr einfach und rasch vornehmen.

Weitere Informationen:



SAS Institute GmbH

In der Neckarhelle 162 • 69118 Heidelberg
Tel.: 0 62 21 / 4 15 - 0 • Fax: 0 62 21 / 4 15 - 1 01
Hamburg • Berlin • Köln • Heidelberg • München • Wien

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 Gänslar
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

Druck-Service Karf, 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.

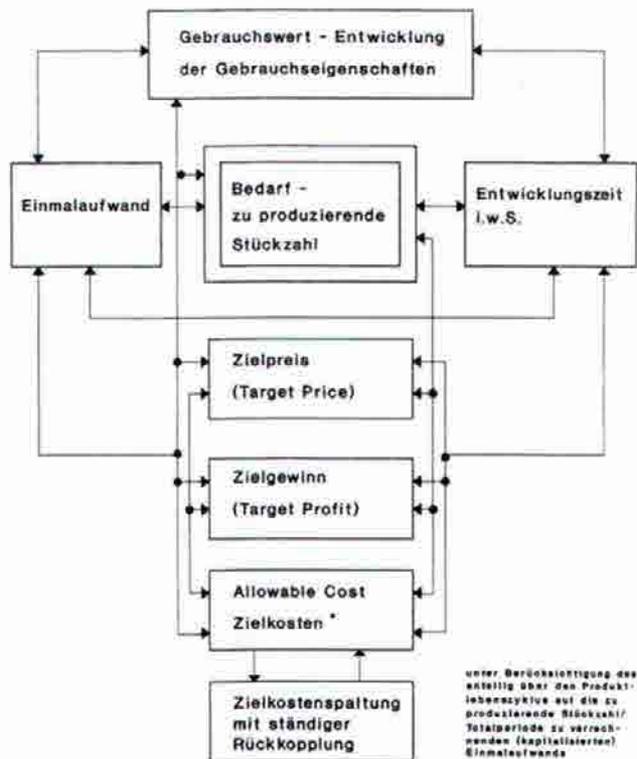


Abb. 2: Verflechtung wesentlicher Kategorien im Entscheidungsprozess von Produktinnovationen (im Rahmen des Zielkostenmanagements)

Alles führt zur umfassenden Stabilisierung der Marktposition.

Für das Controlling ergeben sich daraus u. a. weiterführende Anforderungen:

1. Controlling beginnt beim Kunden.
2. Controlling muß in den Köpfen der Mitarbeiter stattfinden.
3. Starte sofort und verbessere laufend - vor allem Prozesse.
4. Steuerungsgrößen muß jeder verstehen.
5. Einfachheit muß selbstverständlich sein.
6. Nicht nur die Führung, jeder muß informiert sein.
7. Controller müssen Abteilungsgrenzen überwinden.
8. Controlling darf nicht am Werkstor enden.
9. Controlling muß der Unternehmensstrategie dienen.
10. Mehr Flexibilität durch kürzere Planungszyklen.

Literaturverzeichnis

1. Franz, K.-P.: Moderne Methoden der Kostenbeeinflussung, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. v. W. Männel, Wiesbaden 1992, S. 1492-1505
2. Horváth, P.; Seidenschwarz, W.: Zielkostenmanagement, in: Controlling 3/1992, S. 142-150
3. IFuA Horváth u. Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München 1991
4. Monden, Y.; Sakurai, M. (Hrsg.): Japanese Management Accounting. A World Class Approach to Profit Management, Cambridge, Mass. 1989
5. Sakurai, M.: Target Costing and How to Use it, in: Journal of Cost Management, Summer 1989, S. 39-50

6. Sakurai, M.: Target Costing and Management Accounting in Japan, Vortrag auf dem Kongreß Target Costing am 28. 9. 1992 in Frankfurt a. M.
7. Sakurai, M.: The Influence of Factory Automation on Management Accounting Practices: A Study of Japanese Companies, in: Measures for Manufacturing Excellence, hrsg. v. R. S. Kaplan, Boston, Mass. 1990, S. 39-62
8. Seidenschwarz, W.: Target Costing. Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, in: Controlling 4/1991, S. 198-203
9. Seidenschwarz, W.: Target Costing, München 1993
10. Seidenschwarz, W.: Target Costing - Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 1/1994, S. 75
11. Tanaka, M.: Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of a New Product, in: Japanese Management Accounting, hrsg. v. Y. M. Monden u. M. Sakurai, Cambridge, Mass. 1989, S. 49-71
12. Diverse Autoren: (Hrsg. Blazek, A.; Günther, C.): Zeit des Controlling - Albrecht Deyhle zum 60. Geburtstag, 1994.

Fußnoten

- 1) Seidenschwarz, W.: Target Costing, 1993, S. 71.
- 2) Horváth, P. / Seidenschwarz, W.: Zielkostenmanagement, in: Controlling, Heft 3/1992, S. 150.
- 3) Seidenschwarz, W.: Target Costing - Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 1/1994, S. 75; vgl. auch Niemand, S.: Target Costing für industrielle Dienstleistungen, in: Controller Magazin 2/94, S. 66.
- 4) Horváth, P. / Seidenschwarz, W.: Zielkostenmanagement, in: Controlling 3/1992, S. 145 ff. ■

Arbeitskreise und Veranstaltungen Controller Verein eV - (Auszug)

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

Arbeitskreis Nord II - Leiter: R. Nilsson
am 27./28. April 95 in Essen

Arbeitskreis Berlin-Brandenburg - Leiter: H.R.Friedag
am 4./5. Mai 95 in Berlin

Arbeitskreis Regio - Leiterin: E. Schmitz-Angelini
am 11. Mai 95 in Offenburg

**Mitgliederversammlung
am 28. Mai 95 in München, Sheraton-Hotel**

**20. Congress der Controller
am 29./30. Mai 95
in München, Sheraton-Hotel**

Arbeitskreis Schweiz I - Leiter: H. Schäppi
am 20. Juni 95

Arbeitskreis West III - Leiter: M. Herrmann
am 22./23. Juni 95

CONTROLLING IN DER PRAXIS - eine kontinuierliche Herausforderung

von Dipl.-Kfm. Wolfgang Kornblum,
Mitglied des Vorstands, Nordland Papier AG, Dörpen



W. Kornblum beim Rostocker Orientierungstag
des Controller Verein eV

1. Problemstellung heute

In einer Situation der Turbulenz und des Übergangs des wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und politischen Umfeldes der Unternehmen, in der laufend neue, nicht vorhersehbare Probleme auftauchen - für deren Lösung es keine oder nur wenige Bezugspunkte in der Vergangenheit gibt - wird die Führung von Unternehmen eine zunehmend schwierige Aufgabe. **Die Lage ist vergleichbar mit der Navigation in unbekanntem Gewässern, ohne zuverlässige Karten und ohne sichere Orientierungspunkte.**

Die Intensivierung der technischen Innovation, die sich in der reduzierten Lebensdauer der Produkte, aber auch der Produktionsanlagen und -verfahren niederschlägt, ist ein Merkmal des intensiven Wandels. Die zunehmende Konzentration, internationale Verflechtung und Globalisierung der Märkte und die damit verbundene Verschärfung des Wettbewerbs sind weitere Merkmale einer strukturellen Veränderung. Zudem gewinnen restriktive Einflüsse des gesellschaftlichen und politischen Umfeldes an Bedeutung. Die erhöhten Veränderungsgeschwindigkeiten, harter Wettbewerb und hoher Kostendruck bestimmen heute die Geschäftspolitik. Sie schränken den Spielraum unternehmerischer Entscheidungen mehr und mehr ein. **Fehlentwicklungen können schwieriger revidiert werden.**

Gleichzeitig mit den Veränderungen des Umfeldes haben sich viele Unternehmen intern ebenfalls verändert. Ihre betrieblichen Abläufe sind komplexer und dadurch weniger transparent geworden. Die Vielzahl der externen und internen Einflußfaktoren, ihre wechselseitigen Beziehungen und die Unsicherheit über ihre zukünftigen Entwicklungen führen zu ständig neuen Entscheidungsproblemen für die Verantwortlichen der einzelnen Funktionsbereiche eines Unternehmens. Daraus resultiert ein wachsender

Informationsbedarf der Entscheidungsträger und ihrer Mitarbeiter, was zu einer Informationsflut geführt hat.

Unternehmen, die nur noch in einem einzigen Geschäft tätig sind, sind selten geworden. Viele Unternehmen haben ihre Angebotspalette erweitert, um die Märkte besser zu bedienen, Risiken zu minimieren oder freiwerdende Kapazitäten zu füllen. **Die wachsende Komplexität dieser Organisationen läßt es nicht mehr zu, auf der Basis von Intuitionen und Improvisationen geführt zu werden.**

Welche Konsequenzen ergeben sich hieraus für die Führungskräfte und Mitarbeiter der Unternehmen? Die traditionellen Instrumente und Verfahren des Informationsmanagements werden den hieraus resultierenden Anforderungen kaum gerecht. **Notwendig ist ein „Instrumentenkasten“, der Werkzeuge zur sicheren Navigation des Managements bereithält.** Dies zwingt die Unternehmen, ihre Strategien, ihre Beziehungen zu den Wettbewerbern, ihre Führungssysteme sowie die Organisationsstrukturen ständig neu zu durchdenken und sich ändernden Verhältnissen anzupassen.

Diese Herausforderungen ergeben sich aus der Notwendigkeit, im Vergleich mit der Konkurrenz zu bestehen und die langfristige Überlebenssicherung bzw. Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens unter Berücksichtigung einer Reihe von Randbedingungen, wie Erhaltung der Umwelt, Arbeitszufriedenheit etc., zu verbessern.

In vielen Unternehmen **ist der Wettbewerb ein „Kopf-an-Kopf-Rennen“**, in dem Produktivität, Effizienz, Schnelligkeit, Innovation und Flexibilität entscheiden. Die Maßstäbe des Unternehmenserfolges sind gleich geblieben: **Marktanteile, Gewinn und finanzielle Solidität.** Neben diesen zentralen

Erfolgsvoraussetzungen gewinnen in Zukunft immer mehr Faktoren wie Schnelligkeit, Flexibilität, Sensitivität gegenüber den Signalen des Marktes sowie Antizipation der Bedürfnisse und Erwartungen der Kunden an Gewicht. Mit zunehmender Fragmentierung der Nachfrage gewinnt der Begriff „Qualität“ eine neue Dimension.

Die Qualität in diesem Zusammenhang ist nicht mehr bloß Merkmal eines Produktes, sondern wird zu einer ganzheitlichen Beziehung zwischen dem Unternehmen und den Kunden.

Die Fähigkeit des Unternehmens, die Erwartungen der Kunden rechtzeitig zu erkennen und zu erfüllen, die Flexibilität und Offenheit gegenüber neuen Kundenwünschen und das Angebot von Problemlösungen, die weit über die traditionelle materielle Dimension hinausgehen, kennzeichnet den Begriff „Qualität des Leistungsbündels“ eines Unternehmens.

Die beste „Qualität“ hier zu erreichen ist mehr eine Führungsaufgabe als eine Frage der Technologie. Diese Aufgabe erfordert ein neues Durchdenken der internen Funktionen des Unternehmens, auch zwischen dem Unternehmen und seinen Lieferanten, Kunden, Kapitalgebern, Mitbewerbern und der Gesellschaft im Sinne der Umweltaspekte. Notwendig ist ein Denken in einer neuen Dimension. Neben dem simplen „Ursache-Wirkung-Denken“ der Vergangenheit, das sich an Einzelproblemen orientiert und auch beachtliche Erfolge erzielt hat, braucht man eine Hinwendung zu einem Denken in größeren Zusammenhängen - zu einem Verständnis der komplexen Systeme, aus denen das Umfeld des Unternehmens und das Unternehmen selbst besteht. Neue Konzepte müssen erarbeitet werden. Wer nicht die richtigen Weichen stellt, wird langfristig zu den Verlierern gehören.

Mit starren Strukturen, die durchkonstruiert sind wie eine Maschine, stoßen die Unternehmen heute bei den schnellen Innovationszyklen, der wachsenden Komplexität, der Dynamik und der Globalisierung der Märkte, aber auch durch den beschleunigten Wandel der Informationsanforderungen und der Geschwindigkeit des Informationstransports (moderne Informations- und Kommunikationstechniken) an ihre Grenzen. Die daraus resultierende enorm wachsende Komplexität der Führung von Unternehmen bekommt man nicht mehr in den Griff durch noch mehr Spezialisierung, durch noch mehr Regeln, noch mehr Kontrolle und noch mehr Bürokratie. Den erwähnten dynamischen, von Diskontinuitäten geprägten „Umweltbedingungen“ kann mit innovativen Unternehmensstrategien besser begegnet werden als mit traditionellen, konformistischen Strategiemustern, die in einer Zeit relativ stabiler Umweltegebenheiten entstanden sind. Anders formuliert ist demnach die Frage zu beantworten: „Wie sieht das zukünftige Erfolgsfaktorenprofil innovativer Unternehmen aus?“

Antizipation zukünftiger Potentiale und Risiken, Einbeziehung des Zufalls im Rahmen der Unternehmenspolitik, Reaktionsfähigkeit, Schnelligkeit, Anpassung, konzertiertes und auch individuelles Handeln auf der Grundlage einer Führungskonzeption

sowie klare und explizite Strategien sind nur möglich, wenn auch die Führungsinformationssysteme diese Bedürfnisse abbilden.

Diese Gründe zwingen die Unternehmen heute, nach neuen Ansätzen und Methoden zu suchen, die es ihnen ermöglichen, Strategien zu entwickeln, um auch künftig den Herausforderungen der Märkte erfolgreich zu begegnen. Das „Controlling“ übernimmt hier die Aufgabe der „Entscheidungs- und Führungshilfe“.

2. Unternehmenssteuerung für das Management - eine strategische Aufgabe

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

Am Beispiel der Papierindustrie soll versucht werden, den Marktmechanismus zu beschreiben. Die Beobachtung der Vergangenheit verdeutlicht, daß die Marktentwicklung durch einen ständigen Wechsel wirtschaftlicher Hochphasen mit schnell folgenden Nachfrageeinbrüchen gekennzeichnet ist. Diese Einbrüche sind durch ein Auseinanderlaufen von Kapazität (Angebot) und Nachfrage charakterisiert. Die Ursachen hierfür sind bei mangelnder Nachfrage, aber auch bei zu optimistischer Kapazitätsplanung zu suchen.

Eine Unterschätzung der Mengeneffekte von Rationalisierungsinvestitionen bei gleichzeitiger Überschätzung des Marktwachstums führt zu Investitionsentscheidungen, die Überkapazitäten - und damit ein potentielles Überangebot - schaffen können. In einem Markt, der durch freien Zugang konkurrierender Papiererzeuger des In- und Auslandes, bei weitgehender Substituierbarkeit der konkurrierenden Produkte, hoher Transparenz und schnellen Reaktionsmöglichkeiten von seiten der Anbieter und Nachfrager gekennzeichnet ist, können sich Ungleichgewichte von Angebot und Nachfrage schnell auf die Preisgestaltung auswirken.

Zeitreihen der Vergangenheit haben gezeigt, daß dieser Markt-Preis-Mechanismus nach unten hin sehr schnell, nach oben hin aber langsam funktioniert. Analysen der statistischen Zeitreihen belegen, **daß in Phasen guter Nachfrage die Preise nahezu parallel zu der steigenden Kostenentwicklung verlaufen. Sie orientieren sich nicht voll an der Marktkraft des relativen Unterangebots. In Zeiten rückläufiger Nachfrage und Beschäftigung hingegen funktioniert der Marktmechanismus. Die Preise sinken.**

Stellt man die Frage, warum der Marktmechanismus nur einseitig funktioniert, so wird die Befürchtung, Marktanteile zu verlieren, als möglicher Grund genannt. Die auch bei Unterbeschäftigung aus Tradition gestellte Forderung nach Vollaustattung und die Meinung, hohe Kapitalintensität verlange Maximalauslastung, gibt dem Mengendenken nur zu oft Vorrang vor dem Ergebnisdanken. Dabei wird oft übersehen, daß einem Anbieter, der das Preiskarussell in Bewegung setzt, in kurzfristiger Reaktion die Konkurrenten folgen. Letztlich finden sich alle auf einem niedrigeren Preisniveau wieder.

Geht die Nachfrage strukturell, konjunkturell oder saisonal bedingt zurück, so kann auch ein Nachgeben in der Preishärte die Nachfrage nicht stimulieren. Es tritt vielmehr die Situation ein, daß Preise und Mengen zurückgehen.

Betrachtet man dazu noch die Wettbewerbssituation der Unternehmen, so zeigt die Anbieterstruktur mehrere gleichwertige, leistungsstarke Anbieter (Polypol). Der starke Konkurrenzdruck wird außerhalb der Bundesrepublik Deutschland durch die Integration von Industrie und Feinpapiergroßhandel noch verstärkt. Die zunehmende Internationalisierung und Globalisierung der Märkte, wettbewerbsverzerrender Kostendruck, Wechselkursdevaluierung und der Importdruck ehemaliger „Ostblockländer“ verstärken die Situation.

Vor diesem Hintergrund beinhaltet die Unternehmenssteuerung eine hohe Herausforderung an das Management der Unternehmen, verlangt sie doch Verantwortungsgefühl für das eigene Unternehmen und die gesamte Branche, richtige Einschätzung der Entwicklung, rechtzeitiges Vorausdenken und entsprechende Vorsteuerung von Logistik, Produktion, Verkauf und Finanzen.

Aus dieser Problemstellung heraus ergibt sich die Forderung nach Neuorientierung und systematischer Erarbeitung und Realisierung von zielorientierten Strategien und Maßnahmen. Dies darf nicht verwechselt werden mit langfristigen Unternehmensplänen, die so gut das „Gewissen“ beruhigen und den Anschein geben, daß nur operative Probleme bestehen und das Unternehmen langfristig erfolgreich ist, also strategisch von selbst richtig liegt.

Um im zunehmend schärfer werdenden Wettbewerb zu bestehen, reicht es längst nicht mehr aus, nur auf das Produkt und den Kunden zu vertrauen. Vielmehr müssen zukünftig Märkte und Kunden entwickelt werden und in ein Konzept zur konsequenten Kundenorientierung eingebunden werden (Kunden-Nutzen-Management). Darüber hinaus wird die Schlagkraft der Organisation wesentlich stärker in den Focus gestellt werden müssen.

Gewinner von morgen werden also insbesondere diejenigen Unternehmen sein, die die Anforderungen des Marktes im Hinblick auf Innovationshäufigkeit, Reaktionsfähigkeit (einschließlich Antizipation) sowie logistische Leistungsfähigkeit und Serviceorientierung besser und schneller als der Wettbewerb zu erfüllen vermögen.

In den zukünftigen Märkten ist nur der wettbewerbsfähig, der über eine effiziente Organisation verfügt. Zugleich stellt dies ganz andere Anforderungen an das Controlling und die Informationsverarbeitung als das vorher der Fall war.

3. Anforderungsprofil an das Instrumentarium des Controlling

Welche Konsequenzen ergeben sich hieraus für die Aufgaben des Controlling im Sinne der Entscheidungs- und Führungshilfe?

Zur Unternehmensstrategie gehört es heute, kritische Erfolgsfaktoren festzulegen und zu verfolgen.

Werkzeuge dafür sind **computerunterstützte Führungsinformationssysteme**, die die generelle Aufgabe haben, dem Management als **Navigationsinstrument** zu dienen.

Die traditionellen Instrumente und Verfahren der Informationsverarbeitung werden den hieraus resultierenden Anforderungen kaum gerecht.

Die Versorgung des Managements mit Führungsinformationen erfolgt in der überwiegenden Mehrzahl mit Hilfe gedruckter Berichte oder überfrachteter Bildschirmseiten, die positive wie negative Entwicklungen ex post darstellen. Die dahinter stehenden Systeme sind jedoch von der zu verarbeitenden Flut interner und externer Daten vermehrt überfordert und ersticken ihrerseits das Management mit einer enormen Flut an Informationen. Im gleichen Zuge wird ein Mangel an „**echter Information**“ offenbar, d. h. an situativ selektierten, visuell aufbereiteten und nicht zuletzt bei Bedarf unmittelbar zur Verfügung stehenden Daten.

Hinzu kommt, daß sich das Anforderungsprofil der Fachabteilungen an den Informationsbedarf gewandelt hat.

Welche **Anforderungen** sind von daher an einen zeitgemäßen „Controlling-Werkzeugkasten“ zu stellen?

● Qualitative Informationsdarstellung

- > **Vollständige Informationen** aus einem Teilbereich ist von geringem Wert oder kann sogar kontraproduktiv sein, wenn dadurch komplexe Kausalbeziehungen gekappt werden. Es müssen Informationen aus allen Bereichen des Unternehmens und seines ökonomischen Umfelds (Zugriff auf externe Daten) in einer hoch verdichteten und aussagestarken Form verfügbar gemacht werden. Diese Verdichtung darf jedoch den gezielten Zugriff auf Detailinformationen nicht erschweren.
- > Es muß möglich sein, eine **Extraktion** einer Datenbasis nach individuell formulierten Such- oder Selektionskriterien vorzunehmen. D. h. die Implementierung des „**Drill-Downs**“ und die Führung des Benutzers beim **Navigieren**.

- > **Trendanalyse und Disaggregation** von Informationen.
Es ist weniger Präzision im Sinne von Dezimalstellen gefordert. Vielmehr müssen Ergebnisse und Entwicklungen möglichst genau widergespiegelt werden. Dies hat einmal mehr absolute Aktualität zur Voraussetzung. Bei numerischer Information sind zusätzlich Möglichkeiten der **Trendextrapolation** und der **Disaggregation** bereits kumulierter Vergangenheitswerte wünschenswert, d. h., es bedarf einer **Dynamisierung** der bisher durchweg statischen Berichtssysteme.
- > **Exception Reporting**
Herausheben von Ausnahmesituationen auf der Basis von Schwellenwerten (**Ampel-Design**).
- > **Höhere Datenaktualität** als in monatlichen Berichten („Nichts ist so alt wie die Zeitung von gestern!“) und **Schlüsselinformationen**
- > **Konzentration auf erfolgs- und entscheidungsrelevante** Informationen
- > **Integration von Tabellen, Grafiken, Texten, Sprache und Bild**
Die Berichte müssen ergänzt werden durch soviel **grafische Interpretation** als möglich und die Verwendung von Farben (**Ampel-Design**) zur Hervorhebung von Problembereichen. **Textliche Informationen** sollten zur weiteren Erklärung dienen.
- > Einfache Werkzeuge zur **Datenanalyse**
- > Einfache **Modellanalyse** („What if?“, Simulation)
- > **Aufbereitung strategischer Informationen**
- > **Breiteres Informationsspektrum**
 - **Verknüpfung** von Informationen aus verschiedenen Quellen einschließlich externer Daten
 - **Vergleichende Darstellung** von Informationen (wenn möglich auch der Konkurrenz)
 - Informationen über **Markt- und Wirtschaftstrends**
- > Übersichtliche, individuelle Szenarien

● **Flexibler Informationszugang**

- > Extrem **komfortable Benutzeroberfläche** und **-bedienung**, z. B. durch Menüs, Hot-Spots, Icons, Maus etc.
- > Integration in die **Unternehmenskommunikation**, z. B. Schnittstelle „Bürokommunikation“
- > Anschluß an **externe Datenbanken**
- > Zuschnitt auf den **kognitiven Stil des Managements**
- > **Systemarchitektur** muß schnelle Änderungen (**Flexibilität**) und **Wachstumspotentiale** ermöglichen (**Systemevolution**). „Ein statisches System ist ein totes System“.
- > Instrument zur **proaktiven Bewältigung von Problembereichen**, d. h., die Werkzeuge müssen zu mehr Produktivität und Effizienz des Managements führen und nicht nur der Darstellung von Informationen dienen.

- > **Bestandteil der Unternehmenskultur**
- > **Durchdringung der Gesamtorganisation**

4. Neue Herausforderungen an das Controlling und Abschied von alten Zöpfen

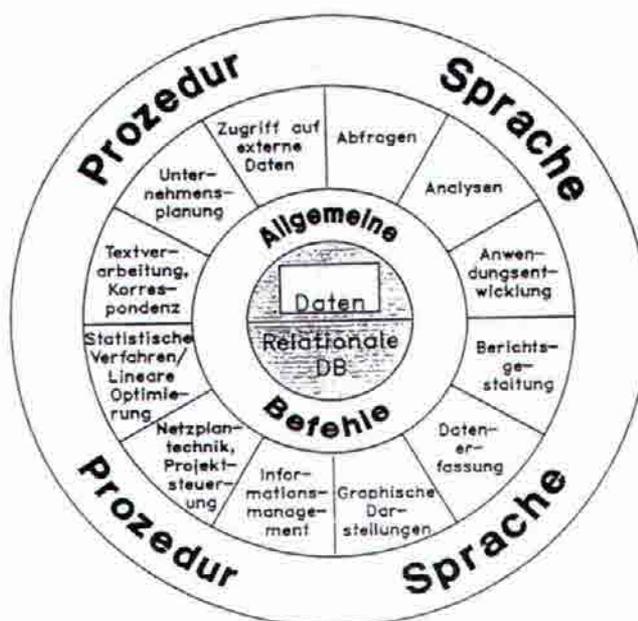
Neue Marktstrukturen erfordern andere Unternehmensstrategien und darauf zugeschnittene Organisationsformen, unabhängig davon, welche strategische Neuorientierung maßgebend ist: Ob stärkere Segmentierung nach Geschäftsfeldern, globale Vermarktung, Zeitoptimierung oder Konzentration auf Kernkompetenzen - die Unternehmensstruktur ändert sich in jedem Fall. Häufig führt das zu einer Neuabgrenzung von Geschäftsfeldern, die jeweils eigene Anforderungen an den Markt stellen und für die spezifische Erfolgsfaktoren gelten, und zu selbständig operierenden Geschäftsbereichen (Profit Center oder Cost Center).

Das vom Markt her inspirierte neue Denken bleibt nicht ohne Rückwirkungen auf die Aufgaben des Controlling. Deren Infrastruktur ist in vielen Unternehmen noch auf die Verhältnisse der 80er Jahre zugeschnitten. Das hemmt die Reaktionsfähigkeit auf veränderte Anforderungen, die der Markt an das Unternehmen und dessen organisatorische Leistungsfähigkeit stellt. Gerade dabei ist aber eine effektive Unterstützung seitens des Controlling und auch der Informationsverarbeitung von vitaler Bedeutung.

Die hier skizzierten Herausforderungen, Zusammenhänge und Entwicklungen erfordern andere Schwerpunkte des Controlling. Als integraler Bestandteil einer funktionsfähigen Organisation wird auch das Controlling von dieser Zeitenwende voll erfaßt; z. B.:

4. 1 Controlling als „Triebkraft“ für die Neugestaltung der Informationslandschaft (Stichwort: „innovative Führungsinformationssysteme“)

4. 2 Bereitstellung bereichsübergreifender Methoden- und Modellbanken



Mit einem solchen „Werkzeugsystem“ werden z. Z. neben den bereichsübergreifenden strategischen und operativen Planungsrechnungen die folgenden Anwendungen geleistet:

- Abweichungsanalyse, Interpretation und Diagnose
- Sensitivitätsanalyse („Was wäre, wenn...?“ bzw. „Wie ist zu erreichen, daß...?“)
- Simulationsrechnungen
- Forecastrechnungen
- Modellrechnungen
- Frühwarnung
- Mathematische und statistische Anwendungen (z. B. Optimierung, Netzplantechnik)
- Analysen, Berichte und „Ad-hoc-Auswertungen“.

Die Ergebnisse dieser Anwendungen werden in Form von farbigen Grafiken, übersichtlich und mit wenigen Zahlen versehenen Tabellen und standardisierten Berichten ausgegeben. Die Grafiken dienen insbesondere dazu, auf einfache Weise Sachverhalte wie z. B. Trends, Abweichungen, Vergleiche, Beziehungen sofort deutlich zu machen, und das viel einprägsamer als jede Tabelle oder Liste. Welche Form der Darstellung man wählt, hängt von den Daten und der Aussage, die man machen will, ab.

Die Entwicklung der Problemlösung und die Arbeit am Bildschirm wird in gleichem Umfang von den Bereichsleitern, ihren Abteilungsleitern und Mitarbeitern getan.

Die Einordnung des „Werkzeugsystems“ als Instrument der entscheidungsunterstützten Informationsverarbeitung in die existierende Informationslandschaft zeigt die nachfolgende Abbildung.

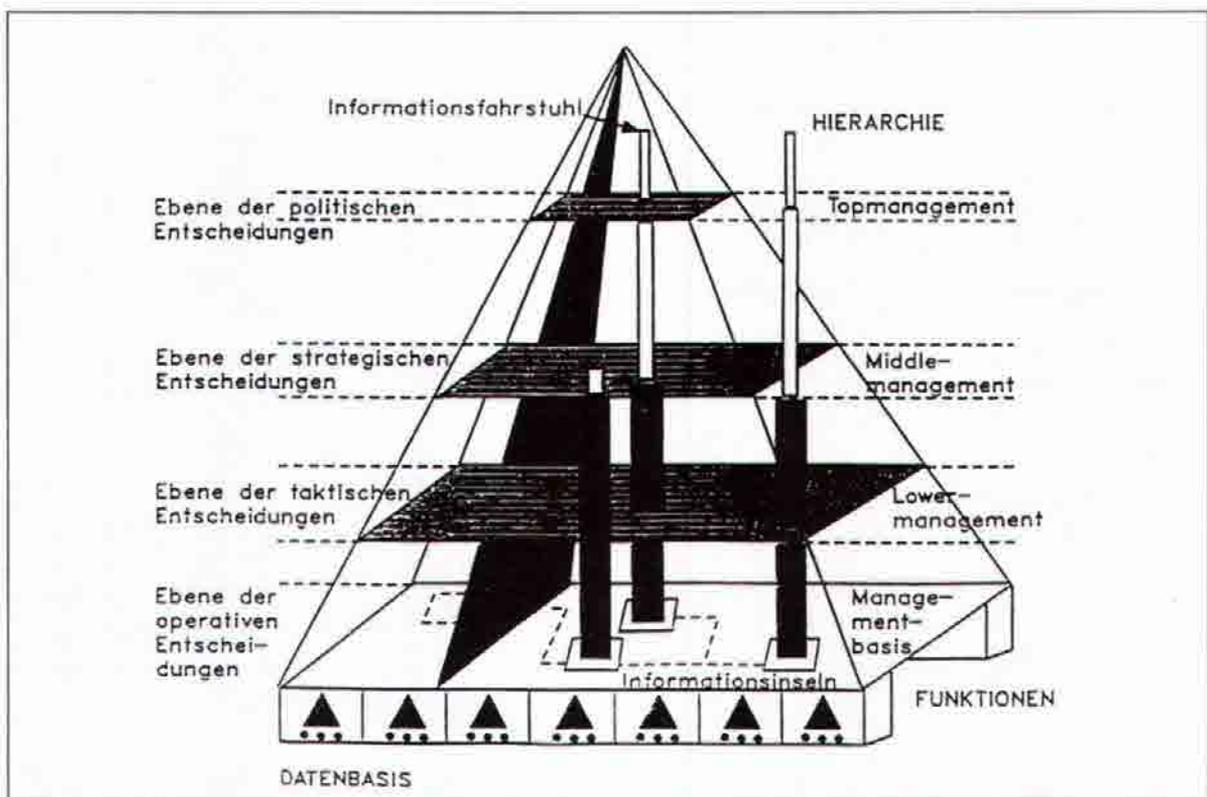
Dieses „Werkzeugsystem“ ist Basis zur Problemlösung sowohl von Aufgaben der Unternehmensplanung als auch von Aufgaben aus dem kaufmännischen, technischen und mathematisch-statistischen Bereich. Die Verwendung dieser Möglichkeiten - einzeln oder in ihrer Kombination - machen es zu einem wirtschaftlich arbeitenden Instrument für die Lösung von Problemen, die in den unterschiedlichen Fachabteilungen auftreten. Der Nutzen beim Einsatz dieses Systems wird durch die schnelle Durchführung im Dialog erreicht, was besonders bei der Durchleuchtung alternativer Strategien wichtig ist. Die Fähigkeit, sofort präsentierbare Berichte und Grafiken zu erzeugen, beschleunigt die Entscheidungsprozesse. Der Anwender (= Auftraggeber) entwickelt, betreibt und pflegt seine Problemlösung im Dialog mit dem Computer und kennt damit seine Anwendung am besten. Er ist „Know-how“-Besitzer. Die IV wird somit entlastet, Kommunikationsverluste werden vermieden.

4.3 Unterstützung im Rahmen des Krisenmanagements

Die Hauptgründe einer Krise lassen sich wie folgt formulieren:

- > mangelnde Anpassung
- > mangelnde Kontrolle
- > zu hohe Risikofreudigkeit
- > externe Einflüsse.

Die Sensibilisierung einer Krise läßt sich über **Krisenindikatoren (quantitativer und qualitativer Art)** steuern. Einige dieser Indikatoren sind im folgenden aufgezeigt (Stichwort: „Frühwarnsystem“):



Krisenindikatoren quantitativer Art

- > Verschuldungsgrad in %
- > Nettoumlaufvermögen
- > Zinslast in % zum Umsatz
- > Ergebniskomponenten
 - Verkaufspreis
 - Absatz
 - Deckungsbeitrag in % zum Umsatz
 - Gewinn absolut
- > Debitoren- und Kreditorenfristen
- > Lagerumschlagshäufigkeit
- > Anzahl Reklamationen
- > Personalfluktuationen, Krankenquote etc.

Krisenfaktoren qualitativer Art

- > Management
 - erkennt und kontrolliert die Ereignisse nicht
 - reagiert statt zu agieren
- > Personal / Organisation
 - schlechte Stimmung
 - „Schönreden“-Mentalität
 - „Jammern“
 - keine klaren Verantwortungen/Kompetenzen
- > Kunden wenden sich ab
- > Qualität sinkt
- > Fertigungsprobleme häufen sich
- > Lieferanten verlangen Voraus- und Cash-zahlungen
- > Schlechte Kontakte zu Banken
- > Führungsinformationen
 - unpräzise, unvollständig, zu spät
- > Schulden werden bei Fälligkeit nicht bezahlt.

4.4 Lean Reporting

Angebotene und nachgefragte Führungsinformationen müssen kritisch im Hinblick auf ihre objektive Relevanz geprüft werden. Ziel ist es, durch intensive Abstimmungsgespräche und durch Entrümpelung des Berichtswesens nachgefragte, angebotene und objektiv notwendige Informationen zunehmend zur Deckung zu bringen:



Durch die Definition von wesentlichen Erfolgsfaktoren für das Unternehmen (Geschäftsprozesse,

Organisationseinheiten) und die Meßbarkeit und Bewertung relevanter Indikatoren läßt sich der Informationsbedarf objektiv ableiten.

4.5 Effizientes Maßnahmen-Controlling

Die konsequente, bereichsübergreifende und problemorientierte Umsetzung von Maßnahmen und deren Verfolgung ist einer der Schlüsselfaktoren für ein effizientes Controlling im Unternehmen. Die Funktionsfähigkeit eines solchen Maßnahmen-Controlling hängt entscheidend von den Antworten der folgenden Fragen ab:

- ☞ Besteht ein aussagefähiges betriebswirtschaftliches Rechnungswesen (Stichworte: marktorientierte Fixkostendeckungsrechnung, strategische Geschäftseinheiten und Profit Center, Prozeßkostenrechnung etc.)?
- ☞ Ist die Struktur der Geschäftsbereiche und/oder der Sortimente sinnvoll, d. h.
 - > logisch
 - > homogen
 - > marktorientiert
 (Stichworte: innovatives Produktmanagement, permanente Durchleuchtung des Sortiments, der Kunden und regionalen Märkte)?
- ☞ Wie kann die Qualität der Führungskräfte und Mitarbeiter, ihre Einstellung, ihre Motivation und ihr Engagement sowie ihre Fähigkeit und Bereitschaft zum „Mannschaftsspiel“ beurteilt werden (Stichwort: Human Resources)?

Im folgenden werden beispielhaft am Problembereich „Überwindung einer Krise“ einige ausgewählte Maßnahmen aufgezeigt:

- ☞ **Kostensenkung**
 - > Make or buy (Stichwort: „Outsourcing“)
 - > Beeinflußbarmachen von fixen Kosten (Strukturkosten)
 - > Verminderung der Fertigungstiefe (Stichwort: „Lean Production“)
 - > Streichen von Führungsebenen (Stichwort: „Lean Organization“)
 - > Keine „Zukunfts“-Investitionen (Schließen, Abstoßen unrentabler Geschäftsbereiche) und kein „management by hope“

Methodisch lassen sich die Kostensenkungspotentiale z. B. durch folgende Tools herausfinden:

- > ABC-Analyse der Kostenarten
- > strukturelle Analysen
- > Prozeßkostenrechnung
- > Wertanalysen

- ☞ **Konzentrierte Sortimentspolitik**
- ☞ **Konzentrierte Distributionspolitik (Kunden, Vertriebskanäle, Regionen)**
- ☞ **Kapazitätsanpassung**
- ☞ **Produktivitätserhöhung und Rationalisierung**

Wie auch immer die eigene Nabelschau im Fall der „Krisenüberwindung“ ausfallen mag, hängt nicht zuletzt vom grundlegenden Managementverhalten, der Fähigkeit zur Selbstdiagnose sowie der konsequenten Einleitung entsprechender „therapeutischer“ Maßnahmen ab. Das Controlling übernimmt hier die Aufgaben, „den Finger in eigene Wunden zu legen“ und „Triebfeder“ zur Durchsetzung und Verfolgung des Maßnahmenpaketes zu sein.

„Vom Paradigma des Machens“ hin zum „Paradigma des Dienens“.

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
09	21	31	G	V	S



Rostocker Orientierungstag 29. Okt. 94: Referentenbank (v. links): German Saam, Unternehmensberatung CON-CRET, Rostock; Horst Wehrenberg, Mitglied der Geschäftsleitung Rostocker Brauerei AG; Gerd Glöde, Controller, Dieselmotorenwerk Rostock GmbH

Österreichisches Controller-Institut
D. PROF. DR. ROLF ESCHENBACH · WIRTSCHAFTSUNIVERSITÄT WIEN



4. Controlling-Fachsymposium

Reengineering und Controlling

Wien, 22. – 23. Juni 1995

- ▲ Grundlagen des Reengineering
- ▲ Konzeption – Realistisch vorausdenken
- ▲ Umsetzung – Gezielt durchführen
- ▲ Verankerung – Kosten-, Qualitäts- und Zeitmanagement
- ▲ Zukunftsperspektiven

Kompetenter durch Wissenschaft und Praxis.

Für Information und Anmeldung wenden Sie sich bitte an das
Österreichische Controller-Institut, Döblinger Hauptstraße 7a/11, A-1190 Wien; Tel.: (0)222/3778 21, Fax: (0)222/3778 24

PROZESSKOSTENRECHNUNG IM KLEIN- UND MITTEL- BETRIEB (KMB)



Diplom-Kaufmann Heinz Lindholz leitet seit 1976 die Akademie für Unternehmensführung der Handwerkskammer für München und Oberbayern und versucht u. a., neue Verfahren des Rechnungswesens in „Klein- und Mittelbetrieben“ einzuführen.

von Heinz Lindholz, München

Die im KMB häufig verwendeten Ausdrucksweisen „variable und fixe Kosten“ gehören zu Grabe getragen.¹⁾

Ein einfaches Beispiel zur Begründung stellen die Zeitlöhne dar. Wenn ein Meister zu einem Bruttogehalt von DM 4.000,-/Monat eingestellt wird, dann wären dies nach der bisherigen Definition klassische Fixkosten, da sie von der Beschäftigung her gesehen als unabhängig gelten, d. h. ob im Monat 1000 oder 1500 Stück hergestellt werden, der Angestellte bekommt dasselbe Gehalt.

Aus der Sicht der Struktur des Produkts sieht das jedoch anders aus. Wenn man alle Aktivitäten und Materialien zusammenfaßt, die dazu nötig sind, das Produkt physisch herzustellen, dann empfehlen die Controller das Wort **Produktkosten**. Ich würde das Wort **Gestehungskosten** vorziehen, da damit noch deutlicher wird, worauf es ankommt bei der Abgrenzung. Aktivitäten, die nicht direkt mit der Entstehung des Produkts etwas zu tun haben **und im organisatorischen Umfeld stattfinden**, werden als **Strukturkosten** bezeichnet. Betrachtet man nun die neuen Kostenbegriffe aus der Sicht der Beeinflussbarkeit, dann leuchtet ein, daß ein Teil der sogenannten Fixkosten doch nicht so fix sind wie angenommen. Nehmen wir das einfache Beispiel, **daß in der Verwaltung die vorhandenen Kapazitäten durch Aufträge unterschiedlich belastet werden**.

So ist es vorstellbar, daß bei einem Projekt durch die Vielzahl der Positionen in **einem Angebot die Verwaltungsangestellte (oder Frau des Meisters)** weit mehr beansprucht wird als bei einem anderen Auftrag.

Die Zahl der Leistungseinheiten wirken als Kostentreiber in der Weise, daß mehr Telefongespräche, mehr Büromaterial usw. verbraucht wird und insofern sind diese sogenannten „Fixkosten“ doch nicht so fix wie angenommen. (Also besser der Ausdruck **Strukturkosten**.)

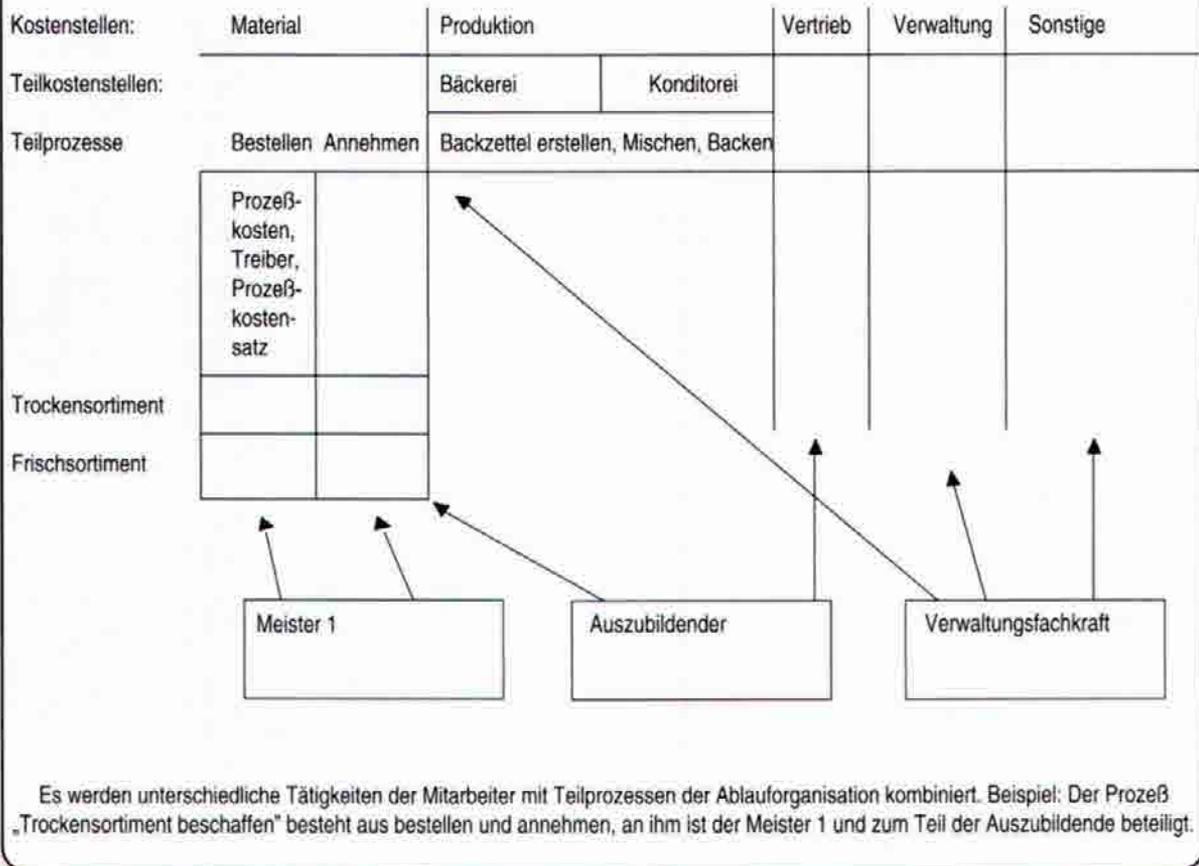
Aus diesem Grund kann es falsch sein, jeden Auftrag gleich mit einem Aufschlagssatz von x-Prozent zu belasten. Besser wäre es, **soviel wie möglich Gemeinkosten als Einzelkosten weiter zu verrechnen**.

Damit sind wir bei der Prozeßkostenrechnung. Bevor wir uns hierzu ein Beispiel ansehen, sei noch darauf hingewiesen, daß fälschlicherweise gerade in Klein- und Mittelbetrieben die Verwaltung oft generell als Fixkostenblock betrachtet wird.

Anders als in Industriebetrieben wird das Personal im Klein- und Mittelbetrieb nicht nur jeweils einer Kostenstelle zugeordnet sein. Aus diesem Grund hat man es nicht nur mit unterschiedlichen Prozessen zu tun, sondern man muß gleichzeitig analysieren, **welche Personen an Teilprozessen beteiligt sind**. Aus der nachfolgenden Abbildung wird ersichtlich, daß die Tätigkeiten „Trockensortiment und Frischsortiment annehmen“ der Meister 1 sowie der Auszubildende ausführen. Weil der Hauptprozeß Beschaffung aus mehreren Teilprozessen und verschiedenen Mitarbeitern besteht, bietet es sich an, von einer zweidimensionalen Prozeßkostenrechnung zu sprechen. Bei der Berechnung auf Seite 112 wurde aufgrund von Zeitanalysen festgehalten, wie stark Mitarbeiter im Beschaffungsbereich pro Jahr belastet sind. Daraus wurden die Kosten ermittelt und dann durch Kostentreiber (Zahl der Backzettel, Zahl der Bestellungen) dividiert.

¹⁾ Vgl. A. Deyhle: Controller Magazin 3/94, S. 127

Zweidimensionale Prozeßkostenrechnung im Klein- und Mittelbetrieb



Ausgehend von einer vorhandenen Kostenstelleneinteilung sind bei der Prozeßkostenrechnung Tätigkeitsanalysen durchzuführen.²⁾

Anschließend sind den Teilprozessen die Personal- oder Sachkosten zuzuordnen. Das nachstehende Beispiel stammt aus einem Bäckereibetrieb: Es wurden folgende Prozeßkosten ermittelt:

1 Backzettel erstellen	Bäckerei	10,56 DM *
	Konditorei	5,69 DM

* ergibt sich aus: $\frac{52000 \text{ DM}}{1600 \text{ h}} = 32,50 \text{ DM / h} \cdot 195 \text{ h} = 6337,50 : 600 \text{ Vorgänge} = 10,56 / \text{Vorgang Backzettel}$

1 Bestellung Trockensortiment	12,50 DM
Frischsortiment	5,21 DM

1 Lieferung Trockensortiment	36,50 DM
Frischsortiment	9,21 DM

Berücksichtigt man, daß eine Charge Backzettel immer aus 3 Stück besteht, dann ergeben sich für die Bäckerei 31,68 DM und für die Konditorei 17,07 DM an Prozeßkosten (Strukturkosten).

Wenn auf einer Backzettelcharge für die Bäckerei für 5.000 Semmeln, 4.000 Brezeln und 6.000 sonstige Artikel der Rohstoffbedarf berechnet wird, dann ergibt sich für den kompletten Beschaffungsprozeß folgendes Bild:

31,68 DM (Backzettel erstellen)
12,50 DM (Trockensortiment bestellen)
36,50 DM (Lieferung)

80,68 (Beschaffungsprozeßkosten) : 15.000 Stücke Endprodukt = 0,005 DM/Stück Strukturkostenanteil. Der Prozeß „Rohstoffe für 1 Brezel zu beschaffen“ beansprucht Kosten von einem halben Pfennig. Damit wird das Ziel der Prozeßkostenrechnung, Gemeinkosten als Einzelkosten zu verrechnen, erreicht. Das regiemäßige sich Bemühen bildet sich am Produkt ab.

Wesentlich bei diesem Verfahren ist auch die Erfassung der Restgemeinkosten. Aus der Sicht der Beeinflussbarkeit heißt das, was macht der Meister in der Restzeit, in der er nicht mit bestellen und liefern zu tun hat?

Wird er im Sinne der Produktivität richtig eingesetzt und könnte evtl. die Zeit für bestellen und liefern gekürzt werden?

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
	32	33	S	A	T

²⁾ Vgl. F. Schröder in Controller Magazin 3/94, S. 154

Tätigkeit	Kosten	Kommentar (Personal)	Std. Jahr	davon	
1. Backzettel erstellen		52000	1600	195	Bäckerei
		Std. Satz	32,5	105	Konditorei
	(Verwaltungsfachkraft)		Kosten	Proz.Kosten	
		Bäckerei	6337,5	10,56	
		Konditorei	3412,5	5,69	
		Kostentreiber Backzettel		600	
2. Bestellen		Kosten	Std.		
	(1 Meister ist für Bestellen)	80000	1600		
	und Liefern zuständig		37,5		
		Min./Woche	Std. Jahr	Kosten	Prk-Satz
	Trockensortiment	20	16,67	625	12,50
	Frischsortiment	25	20,83	781,25	5,21
3. Liefern	a) Meister				
	Trockensortiment	20	16,67	625	
	Frischsortiment	25	20,83	781,25	
	Kostentreiber				
		Trockensort.	Bestellungen	50	(1xWoche)
		Frischsortiment		150	(3xWoche)
	b) Lehrling (Annahme Aufräumen)				
		DM	12000	Jahr	
	bei	1000	Std.	"	
		entspr.	12	DM/Std.	
	pro Woche	2	Std.		
	50	Wochen / J	100	Trockensort.	1200
		1	Std.		Prozeßkosten
			50	Frischsort.	600
					Prozeßkosten
	c) ges. Kosten Liefern				
				DM	
		a) Trockensortiment		1825	
		b) Frischsortiment		1381,25	
	Prozeßkostensatz Liefern bei		Bestellungen	Prk-Satz	
		a) Trockensortiment	50	36,50	DM/Lieferung
		b) Frischsortiment	150	9,21	"
Restgemeinkosten RG	Verwaltungs-	Pers.Kosten	abzügl.	RG	
	kraft	52000	9750	42250	
	Meister	60000	2812,5	57187,5	
	Azubi	12000	1800	10200	

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
31	32	33	V	T	

TARGET-COSTING

Zielkostenmanagement mit Hilfe eines Fixkosten-Simulationsmodells

von Hans-Werner Stahl, Rottenburg

Die Diskussion über Target-Costing nimmt in letzter Zeit deutlich zu. Vermehrte Veröffentlichungen, Anwenderberichte und Projekte zeigen, daß diese neue Denkweise gerade in Unternehmen mit strukturellen Problemen gerne aufgenommen wird. Der japanische und auch amerikanische Ansatz des Target-Costing stützt sich dabei auf die national unterschiedlich ausgeprägten Kostenrechnungssysteme ab, die oft wesentlich grober sind, als die in Deutschland gebräuchlichen Verfahren.

Mit dem vorliegenden Beitrag soll versucht werden, den kreativen Ansatz des Target-Costing aus Sicht des Controllers um eine Fragestellung zu ergänzen, die in der bisherigen Diskussion eher vernachlässigt wurde. Es geht dabei um die Berücksichtigung von Fixkostenremanenzen im Zielkostenmanagement und deren Auswirkung auf die im Zentrum des Target-Costing stehende Produktkalkulation.

1. Der Ansatz des Target-Costing

Das traditionelle Vorgehen zur Ermittlung des Verkaufspreises eines Produktes ist durch die bottom-up-Sichtweise geprägt: man addiert die analytisch ermittelten Material- und Leistungsmengen je Produkt, bewertet diese mit Kosten- und Zuschlagsätzen und erhält so die Selbstkosten des Produktes. Damit ist die Basis für eine erste Festlegung des Verkaufspreises gegeben. Falls der Markt diesen Preis nicht annimmt, werden verkaufspreissenkende Maßnahmen, wie etwa konstruktive Vereinfachungen oder gar eine Wertanalyse, eingeleitet. In einem iterativen Prozeß wird dann ein tragfähiger Verkaufspreis gefunden.

Das Target-Costing geht demgegenüber unternehmensweit top-down vor. Ausgangspunkt ist der Markt, auf dem das Produkt angeboten wird. Über eine klare strategische Positionierung ist zu definie-



Professor Dr. Hans-Werner Stahl unterrichtet Rechnungswesen und Controlling am Europäischen Studienprogramm für Betriebswirtschaft in Reutlingen. Nach vielen Jahren praktischer Controllertätigkeit in Industrie und Beratung betreut er im Euro-Management-Institut der Fachhochschule Reutlingen Projekte zur Einführung und Weiterentwicklung von Controlling-Systemen. (Magdeburger Str. 14, 72108 Rottenburg.)

ren, welche kaufentscheidenden Faktoren für den Käufer eines Produktes bestehen, bzw. welchen Nutzen der Käufer durch den Kauf erfährt. Der nächste Schritt besteht darin, zu erkunden, was der Käufer für dieses Produkt in dem definierten Marktsegment bereit ist zu bezahlen, oder, falls dort bereits Wettbewerber bestehen, zu erfahren, wie hoch der Wettbewerbspreis ist.

Dieser von extern in das Unternehmen übernommene Marktpreis wird nun mit einer unternehmensinternen bottom-up-Kalkulation verglichen. Meistens wird wohl festzustellen sein, daß der Marktpreis niedriger ist als derjenige Verkaufspreis, welcher über eine interne Kostenkalkulation dargestellt wird.

Und hier beginnt der entscheidende Target-Costing-Ansatz: In einem unternehmensumgreifenden, teamorientierten Vorgehen werden alle kostenbeeinflussenden Aspekte des Produktes (und des Unternehmens) so verändert, daß nach Ende des Target-Costing-Prozesses die dem Produkt zukalkulierten Kosten deutlich abgesenkt wurden. Und zwar so weit, daß mit dem Marktpreis noch ein akzeptabler Gewinn erzielbar ist.

Innerhalb des Target-Costing-Prozesses darf nichts als unantastbar gelten. Das heißt, das Target-Costing beschränkt sich nicht etwa nur auf die Absenkung der Lieferantenpreise oder der Konstruktionsabwicklungszeit. Alle kostenbestimmenden Faktoren sind einzuschließen: von der Entwicklung, Konstruktion über die Beschaffung, Fertigung, Logistik und Overhead werden alle Verbrauchsmengen kritisch untersucht, ob und wie diese zu verringern sind bei Erhalt des Kundennutzens.

Target-Costing läßt sich damit auf folgende Frage reduzieren: „Wie muß ein Unternehmen und ein Produkt strukturiert werden, damit es langfristig mit einem (gegebenen) Marktpreis Gewinn erzielen kann“.

2. Die Bedeutung des Target-Costing

In den meisten Veröffentlichungen über Target-Costing wird das Schwergewicht auf die Neudefinition der Produktkosten gelegt. Dies ist natürlich auch einer der ganz wichtigen Kerninhalte. Die Möglichkeit, über die Produktkosten im Herstellungsbereich hinaus bis zur unternehmensstrukturellen Neuordnung zu kommen, wird nur selten erwähnt. Doch liegt gerade dort die zunehmende Bedeutung des Target-Costing für deutsche und auch europäische Unternehmen.

In Deutschland mit seinen sehr hohen Lohnkosten werden vermehrt Unternehmen von ausländischen Konkurrenten bedrängt, die qualitativ vergleichbare Produkte deutlich billiger anbieten. Im deutschen Maschinenbau sind Preisunterschiede bis zu 50 % durchaus gängig.

Diese Größenordnung von Preisunterschieden bedeutet, daß ein rein produkt- und herstellungsbezogenes Target-Costing bei weitem nicht ausreicht. Eine Erweiterung um die ganze Unternehmensstruktur mit den wichtigen Overheadkosten ist zwingende Überlebensnotwendigkeit.

Im Einzelfall kann das Ergebnis eines solchen Target-Costing-Prozesses sein, daß Teile der Fertigung in lohnkostengünstigere Länder verlagert werden müssen, worauf die gesamte Overheadstruktur incl. aller Abläufe neu zu dimensionieren sind.

Der hohe Stellenwert des Target-Costing für die gesamte Unternehmenspolitik liegt damit in der systematischen und vorurteilsfreien Durchdringung, Neustrukturierung und -dimensionierung des gesamten Unternehmens, um langfristige Gewinne abzusichern.

Leider wird dieser unternehmenspolitisch wichtige Ansatz auch in jüngster Zeit nicht immer gesehen¹⁾.

3. Die Bewertung des Produkt-Mengengerüstes

Auf die einzelnen Schritte des Target-Costing soll hier nicht näher eingegangen werden²⁾. Es erfolgt vielmehr eine Beschränkung auf einige wichtige Details im Prozeßablauf, die in bisherigen Veröffentlichungen und Projekten vernachlässigt wurden und daher hier beschrieben und mit Lösungsansätzen versehen werden.

Große Bedeutung hat im Gesamtprozeß des Target-Costing die Bewertung des Produkt-Mengengerüstes mit den Kostensätzen und Zuschlagsfaktoren des Rechnungswesens. Hier entstehen einige schwerwiegende Probleme.

Im einfachsten Fall sei unterstellt, daß ein Unternehmen ein zusätzliches Produkt auf den Markt bringen möchte und sich überlegt, wie es dies bei einem vorgegebenen Marktpreis realisieren kann. Es besteht eine Produktidee und eine Vorstellung über die Mengendaten für Material und Fertigung. Um die Produktkosten zu ermitteln, müssen die Mengen mit den Preisen, Kostensätzen und Zuschlagsfaktoren bewertet werden, die aus dem bisherigen Rechnungswesen bekannt sind. Der Sonderfall, daß

Kosten zu schätzen sind, da nicht nur das Produkt, sondern auch die dazu notwendige Fertigung eingeführt werden soll, wird im folgenden ausgeklammert.

Die Produktkosten ergeben sich also aus vorhandenen Informationen. Da diese Kosten nun zu hoch und abzusenken sind, beginnt im Target-Costing das „Kostenkneten“³⁾ so lange, bis ein verträgliches Maß erreicht ist. Der Kostenabsenkungsprozeß bezieht sich dabei weitgehend auf die Lieferantenpreise und die Mengenstrukturen der Produkte. Die zur Bewertung verwendeten Kostensätze werden innerhalb des Prozesses in der Regel als gegeben angenommen. Diese Annahme kann aber nur dann gelten, wenn ein neues Produkt mit der vorhandenen Betriebskapazität zu produzieren ist.

Schwieriger wird es, wenn ein bestehendes Produkt mit den Methoden des Target-Costing neu strukturiert werden soll, um es wieder verkaufsfähig zu machen. Eine Verringerung der Fertigungsstunden je Produkt führt automatisch zu einer Reduzierung der nachgefragten Fertigungsleistung. Wenn nun nach Realisierung des Target-Costing-Prozesses insgesamt weniger Fertigungsstunden notwendig sind, dann entsteht eine direkte Auswirkung auf die Fixkostendeckung der Produktionskapazität.

Hier entsteht die Frage, wie das im Target-Costing-Prozeß angewandte Kostenrechnungsverfahren mit dieser Fixkostenunterdeckung und ihrer Auswirkung auf die Kostensätze umgeht.

3. 1. Produktkalkulation mit Voll- oder Teilkosten

Die im Target-Costing beschriebene Produktkalkulation geht von Vollkosten aus. Weniger häufig sind Hinweise auf die Aufspaltungsnotwendigkeit in fixe und variable Kosten zu finden.⁴⁾

Die Anwendung von Vollkosten ist zunächst auch zu verstehen, da die Target-Costing-Kalkulation auf den gesamten Lebenszyklus des Produktes ausgelegt und daher langfristig ist. In der Langfristkalkulation sind natürlich auch die Fixkosten abzudecken.

Nur ist ganz genau zu definieren, welche Fixkosten in die Kalkulationssätze übernommen werden. Es muß im Target-Costing-Prozeß ein klarer Beschluß herbeigeführt werden, auf welche Produktionskapazität die Vollkostensätze für die Kalkulation zu errechnen sind.

Bei näherer Betrachtung erscheint es wirklich zweifelhaft zu sein, ob immer nur ausschließlich die Vollkostensätze aus „der ersten Stunde“ des gesamten Prozesses des Kostenknetens anzuwenden sind. Diese Probleme sind im bisherigen Target-Costing selten diskutiert⁵⁾, da die Kostenrechnungsverfahren in dessen Herkunftsländern nicht so ausgeprägt wie in Deutschland sind.

Man muß daher innerhalb des Target-Costing-Prozesses aufzeigen und klären, welcher Einfluß der Produktionsveränderungen auf die Fixkostenstruktur entsteht.

3. 2. Auswirkungen von fixen und variablen Kosten auf die Target-Costing-Kalkulation

Im oben erwähnten schwierigeren Fall führt eine Verringerung der nachgefragten Produktionsleistung zu einer Fixkostenunterdeckung. Das heißt, daß alle vorgehaltenen Kapazitäten nicht mehr voll genutzt werden, von den Räumen für die Fertigung angefangen über die Maschinen selbst, die gesamten Umlagekostenstellen, wie Arbeitsvorbereitung, Betriebsleitung, Werkzeugmacherei usw. Aber auch in produktionsferneren Kostenstellen entstehen Auswirkungen.

Im System der flexiblen Plankostenrechnung werden bei rückläufiger Beschäftigung die variablen Kosten in vielen Kostenstellen durch eine Wertdeckungsrechnung innerhalb der Sollkostenrechnung angepaßt und sind somit für die Kalkulation automatisch richtig.

Die Fixkosten bleiben jedoch konstant und verlangen nach Entscheidungen.

Bei einer planmäßigen Verringerung der Produktionsauslastung müssen die Fixkosten in dem Umfang reduziert werden, wie sie durch den Produktionsausfall unterdeckt sind. Dies nennt man eine „kostensatzneutrale Fixkostenanpassung“⁶⁾. Nur so wird gewährleistet, daß der Kostensatz für die Produktkalkulation vor mit demjenigen nach dem Target-Costing-Prozeß übereinstimmt.

Ein Target-Costing-Projekt, das sich nur auf die Reduzierung von produktionsorientierten (variablen) Verbrauchsmengen beschränkt, ohne die Fixkostenstruktur mit einzuschließen, kann daher keine optimalen Ergebnisse bringen.

4. Der Einsatz des Simulationsmodelles

Der im Detail sehr schwierige Nachweis, wieviele Fixkosten in welchen Kostenstellen durch eine Verringerung der Produktionsauslastung ungedeckt sind, soll mit Hilfe eines Simulationsmodelles erreicht werden. Dieses Modell wurde am Euro-Management-Institut der Fachhochschule Reutlingen⁷⁾ in Zusammenarbeit mit einer Software-Gesellschaft entwickelt.

Das Simulationsmodell basiert auf einer Verbindung zwischen der Menge der produzierten Produkte und der Fixkostenausstattung des Unternehmens.

Verändert sich nun die Produktionsmenge oder die Menge der Fertigungsstunden, dann wird im Modell die Auswirkung auf die Fixkostendeckung je Kostenstelle/Bezugsgröße dargestellt. Je Bezugsgröße wird der notwendig zu erzielende Fixkosteneinsparungsbetrag ausgewiesen, der die geforderte Kalkulationskonstanz gewährleistet.

Erreicht wird diese Aussage durch eine sehr differenzierte Bezugsgrößensystematik im System der flexiblen Plankostenrechnung. Möglichst viele Bezugsgrößen werden direkt verrechnet, um die Umlagen gering zu halten.

Die direkt verrechneten Bezugsgrößen sind in den Produktkalkulationen über die bewerteten Arbeitspläne verarbeitet.

Mit einer solchen knappen Schilderung des Simulationsmodells entsteht zunächst der Eindruck, daß hier eine reine Proportionalisierung von Fixkosten vor-

liegt. Dies wäre sogar weitgehend richtig, da es sich um eine langfristige Betrachtung handelt. Eine Erweiterung und Verbesserung des Ansatzes wird jedoch durch einen prozeßkostenorientierten Datenaufbau erreicht, da nicht alle Overhead-Abläufe sich linear zu den Produktionsmengen und -zeiten verändern. Die genaue Auswirkung der Mengen- und Zeitänderungen auf das Fixkostenvolumen kann nur in einer genauen prozeßanalytischen Betrachtung ermittelt werden.

Eine solche umfassende prozeßorientierte Systematik ist sehr aufwendig zu gestalten und weist auch dann in vielen Teilen eine nicht eindeutige Beziehung zur Mengenstruktur der Produkte auf.

Im engeren Produktionsbereich wurde aus diesen Gründen im Rahmen eines ersten Entwicklungsschrittes des Simulationsmodells die Prozeßanalyse reduziert auf die Frage, welche Overhead-Leistungen produktmengenabhängig sind und welche nicht. Vom Produktionsprozeß weiter entfernte Kostenstellen wurden ebenfalls soweit wie möglich mit prozeßorientierten Bezugsgrößen versehen.

Trotz der genannten Einschränkung wird mit dem Simulationsmodell ein sehr gut verwertbares Ergebnis erzielt. Die prozeßorientierten Auswertungen lassen jedoch erkennen, daß die ursprünglich geforderte Kostensatzneutralität zunächst nicht exakt eingehalten werden kann, da einige Fixkosten auftragsabhängig sind. Das bedeutet, daß die Kostensätze tendenziell steigen.

Hier sind dann im gesamten Fixkostenbereich zusätzliche Analysen und Maßnahmen erforderlich, um das Postulat der Kalkulationskonstanz doch noch einhalten zu können. Andernfalls wären oft deutliche Kalkulationsdifferenzen zu verkräften.

5. Einschluß des gesamten Overheads in das Target-Costing-Simulationsmodell

Wie schon erwähnt, liegt die große Bedeutung des Target-Costing in der Neudimensionierung der gesamten Unternehmensstruktur inklusive des Overheads im Verwaltungs-, Entwicklungs- und Vertriebsbereichs.

Auch das Simulationsmodell darf daher nicht im Herstellkostenbereich aufhören. Zur Zeit wird es entsprechend weiterentwickelt, um die Beziehung zwischen Produktionsmengen und -zeiten und dem restlichen Overhead aufzuzeigen.

Anmerkungen

- 1) z. B. Witt, F.-J.: Prozeßgrundrechnung als Datenbasis für das Prozeßcontrolling. In: Kostenrechnungspraxis, Zeitschrift für Controlling, Sonderheft 1/94, S. 11
- 2) z. B. Seidenschwarz, W.: Target-Costing, München 1993
- 3) Seidenschwarz, W.: Target-Costing - Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien. In: Kostenrechnungspraxis, Zeitschrift für Controlling 1/94, S. 81
- 4) z. B. Monden, Y.: Total cost management systems in Japanese automobile corporations. In: Japanese Management Accounting, hrsg. von Y. Monden und M. Sakurai, Cambridge, Mass. 1989, S. 15 ff.
- 5) z. B. Franz, K. P.: Target Costing - Konzept und kritische Bereiche. In: Controlling 3/93, S. 124 ff.
- 6) Stahl, H.-W.: Controlling - Theorie und Praxis einer effizienten Systemgestaltung, Wiesbaden 1992, S. 126
- 7) Euro-Management-Institut, Alteburgstr. 150, 72762 Reutlingen

Bereichs-Controlling in Zeitungsverlagen: **VERTRIEBS- CONTROLLING**

von Herbert **Böhnke**, Hamburg

1. KURZE PROBLEMBESCHREIBUNG

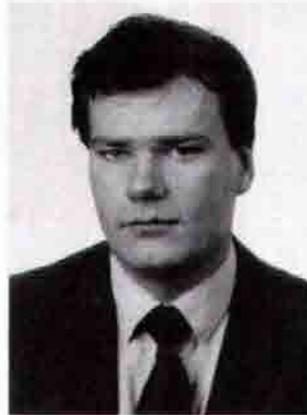
Über Jahrzehnte war die Welt bei den Zeitungsverlagen in Ordnung. Gewinne und Renditen in dieser Branche lagen weit über dem Durchschnitt anderer Wirtschaftszweige. Wettbewerb und Konkurrenz fehlten fast vollständig.

Doch dieses Bild hat sich in den letzten Jahren grundlegend gewandelt. Die Tageszeitungen verloren mit dem Aufkommen der neuen, elektronischen Medien ihre Monopolstellung. Der Wettbewerb um Abonnenten/Leser und Anzeigenkunden verschärfte sich erheblich. Zwar sind die Tageszeitungen immer noch bei weitem die stärksten Werbeträger, aber der Anteil am „Werbekuchen“ geht zurück (1988: 35,3 %; 1993: 30,3 %).

Mittlerweile macht sich das auch beim Umsatz bemerkbar, der 1993 nach mehreren Jahren unter die magische Grenze von 10 Mrd. DM (Angaben nach ZAW für 1993) gefallen ist. Die Folgen sind stark zurückgehende Gewinne. Nicht selten haben sich sogar schon rote Zahlen in die Bilanzen eingeschlichen.

Der Ergebnisdruck trifft die Verlage unvorbereitet. Um von dem Strukturwandel nicht überrollt zu werden, müssen Maßnahmen auf der Kosten- und der Erlösseite ergriffen werden. Hartes Kosten-Management ist heute in den Verlagen gefordert. Mangels hochwertiger Informationen und Transparenz in der Geschäftstätigkeit werden dabei häufig an den falschen Stellen Aktivitäten entwickelt. Die Ergebnisse sind dementsprechend unbefriedigend.

Wichtigste Aufgabe ist es, durch ein aussagekräftiges Controlling Transparenz vor allem in den beiden wichtigsten Leistungsbereichen eines Verlages - **Anzeigen und Vertrieb** - herzustellen. Diese beiden Bereiche sind umso bedeutender als in ihnen ein **hoher Grad an Kosten- und Erlös-Beeinflussung**



Dipl.-Kfm. Herbert Böhnke ist Senior-Berater bei der Schickler & Partner Unternehmensberatung GmbH in Hamburg. Seit mehreren Jahren arbeitet er erfolgreich in der Verlagsbranche und entwickelte dabei neue Ansätze zur Führung und Steuerung von Zeitungsverlagen.

vorhanden ist. Denn die Papierpreise bestimmt der Markt und Rationalisierungspotentiale in der Herstellung sind wegen des hohen technischen Standards weitgehend ausgeschöpft.

Neue Controlling-Systeme und -Instrumente müssen geschaffen werden, um die Geschäftstätigkeit in diesen beiden Leistungsbereichen in die richtigen Bahnen zu lenken.

In diesem Beitrag wollen wir ein Controlling-System für den Vertrieb vorstellen. In einer der nächsten Ausgaben folgt dann das Controlling für den Anzeigenbereich.

2. DARSTELLUNG DER VERTRIEBSAUFGABEN

Die bedeutendste Aufgabe für den Vertrieb ist die morgendliche Belieferung der Abonnenten mit der aktuellen Zeitung. In der Regel wird angestrebt, daß sich die Zeitung zwischen 6.00 h und 6.30 h im Briefkasten des Abonnenten befindet.

Für die Durchführung dieser Aufgabe werden folgende Teilfunktionen (ohne Führung) eingesetzt:

- Vertriebs-Außendienst und/oder Vertriebs-Agenturen für die Zusteller-Betreuung;
- Betreuung der Einzelverkaufsstellen;
- Distribution;
- Versand;
- Kundenservice
 - Abo-Verwaltung
 - Vertriebs-Buchhaltung;
- Werben und Verkaufen.

Bei regionalen Zeitungsverlagen erfolgt der Vertrieb über verlagseigene Zustell-Organisationen, die häufig auch die Zustellung von überregionalen Zeitungen oder anderen Medien-Objekten übernehmen. Dabei werden für die morgendliche Zustellung nicht selten mehrere Tausend Zusteller eingesetzt, die von

einer Vielzahl von Belieferungs-Fahrzeugen versorgt werden müssen. Es ist offensichtlich, daß ein Zeitungs-Vertrieb personalintensiv ist. Die Kostenstruktur spiegelt dies wider. Mehr als 50 % der Kosten werden durch Zusteller und den betreuenden Außendienst verursacht (s. Abb. 1). Nimmt man die Distribution hinzu, sind es nahezu 75 %.

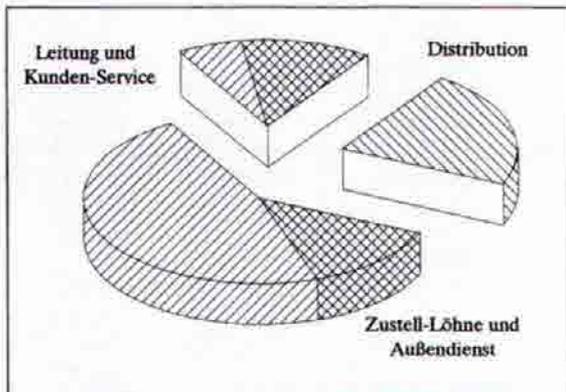


Abb. 1: Kostenverteilung im Vertrieb bezogen auf die Gesamtkosten

Die wichtigste Restriktion für die Lösung des logistischen Problems ist die „knappe“ Zeit. Für den gesamten Prozeß der Auslieferung (Distribution) und der Zustellung durch die Boten stehen in der Regel lediglich 2 - 5 Stunden zur Verfügung. Innerhalb dieser kurzen Zeit müssen alle Abonnenten rechtzeitig mit einwandfreien Zeitungen beliefert sein.

Da der Markt bzw. die Abonnenten eine frühe Belieferung mit „ihrer“ Zeitung ohne Kompromisse verlangen, gelingt auch allen Verlagen eine Lösung für diese logistische Aufgabe. Den Kosten wird allerdings dabei nur in ungenügendem Maße Rechnung getragen. Man kann dies überspitzt etwa so formulieren: **Die Zeitungen müssen zum Leser - koste es, was es wolle.** Nicht selten werden die entstehenden Kosten von den Führungsebenen fatalistisch hingenommen: Vertrieb ist eben teuer.

Diese Darstellungen zeigen, daß in einem Zeitungsvertrieb der Logistik eine weitaus höhere Bedeutung zukommt, als das üblicherweise in anderen Vertrieben der Fall ist.

Dennoch kann und darf die akquisitorische Aufgabe des Vertriebes nicht vernachlässigt werden. Wenn es auch in der neuen Medienlandschaft mit ihren veränderten Mediengewohnheiten (lokaler Rundfunk, privates Fernsehen) schwer ist, neue Abonnenten den Zeitungen zuzuführen, so muß trotzdem alles versucht werden, dem schleichenden, aber kontinuierlichen Aufschwund entgegenzutreten. Wird dieser Entwicklung nicht energisch und mit neuen, dezidierten Werbe-Konzepten begegnet, werden sich auf Dauer Maßnahmen zur Rationalisierung kaum vermeiden lassen.

Die Untersuchungen von Schickler & Partner bei vielen Verlagen haben deutlich gezeigt, daß die Versorgung der Haushalte (Haushaltsabdeckung) mit Zeitungen regional, ja sogar innerhalb einer Stadt

oder einer Ortschaft erheblich differieren kann. Große Mailing-Aktionen, wie sie in der Vertriebswerbung üblich sind, tragen dem kaum Rechnung und erbringen folglich, bedingt durch die großen Streuverluste bei hohen Kosten, nur sehr beschränkte Erfolge.

Eine differenzierte Beobachtung und Analyse der Auflage über das Verbreitungsgebiet auf tiefstem Niveau und eine Werbe- und Marketing-Konzeption, die den unterschiedlichen Verkaufspotentialen in hohem Maße Rechnung trägt, sind notwendig, wenn Werbeaufwendungen nicht ergebnislos verpuffen sollen.

3. ZIELSTELLUNGEN FÜR VERTRIEB UND VERTRIEBS-CONTROLLING

Aus den Aufgabenstellungen ergibt sich unmittelbar, daß die Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung einer hohen Zustell-Sicherheit und -Qualität auf der einen Seite und einer positiven Auflagenentwicklung auf der anderen Seite die bedeutendsten Zielstellungen für einen Zeitungsvertrieb sind. Vor allem der Wirtschaftlichkeit kommt dabei eine hohe Priorität zu. Die gegenwärtige Kosten-Entwicklung läßt hier keine Nachlässigkeiten mehr zu.

Die Darstellung der Vertriebsziele macht deutlich, daß das Vertriebs-Controlling sich mit folgenden Schwerpunkten auseinandersetzen hat:

1. **Kosten-Controlling**, insbesondere für alle Aufgaben bei Distribution und Zustellung und
2. **Controlling von Zustell-Sicherheit und -Qualität**
3. **Auflagen-Controlling.**

Die wichtigsten formalen Zielsetzungen, die mit dem Controlling verfolgt werden, sind die Schaffung einer hohen Transparenz in diesen Schwerpunkten, um eine sichere Beurteilung der Vertriebstätigkeit vornehmen und Maßnahmen zu ggfs. notwendigen Veränderungen einleiten zu können.

Diese formalen Ziele lassen sich am besten durch den Vergleich geeigneter Soll-, Plan- und Ist-Größen erreichen. An diesem mangelt es aber zumeist.

Welche Bedeutung hat z. B. die Aussage, daß für alle Zusteller einer Zustell-Organisation **durchschnittlich DM 4,- je Monatsstück als Lohn gezahlt werden.** Orientiert sich dieser Lohn an der Leistung der Zusteller, welche Leistungen werden durch die Zusteller wirklich erbracht und sind diese Leistungen immer gleich, so daß sie auch einheitlich vergütet werden müssen/können? Die gleichen Fragestellungen ergeben sich bei der Beurteilung der Kosten für die Distribution.

Gegenwärtig gibt es in der Branche einen Trend, sowohl Zustellung als auch Distribution an externe Dienstleister zu vergeben. Die Durchführung der morgendlichen Zustellung und die aufwendige Aufgabe der Zustellerbetreuung wird durch selbständige Vertriebsagenturen wahrgenommen, die wie die Zusteller in Monatsstücken vergütet werden. Damit soll vor allem der personalintensive Vertriebsaußen-

dienst kostengünstiger gestaltet werden. Die Distribution wird häufig an einen oder mehrere große Spediteure übergeben, die für die Durchführung wiederum kleine Fuhrunternehmen einsetzen.

Der Einsatz von externen Dienstleistern führt allerdings nur dann zum Erfolg, wenn diese quantitative und qualitative Vorgaben einhalten müssen, damit nicht durch eine Absenkung der Zustell-Qualität und -Sicherheit die Kosten reduziert werden.

Das Vertriebs-Controlling spielt gerade bei intensivem Einsatz von externen Dienstleistern eine überragende Rolle. Führung und Steuerung der Dienstleister sind nur dann möglich, wenn Kosten und Leistungen auf der Grundlage realistischer Zielvorgaben sicher beurteilt werden können.

Diese komplexe Aufgabe - Vorgabe setzen, anhand der Ist-Daten Leistungen beurteilen und Maßnahmen zur Verbesserung einleiten - kann nur im Rahmen eines gut funktionierenden Controllings erfüllt werden. Wir haben es häufig erleben müssen, daß **überhöhte Leistungsvergütungen bei vergleichsweise schlechter Zustell-Qualität gezahlt werden, weil keine Vorgaben erstellt und gesetzt wurden.** Eine Erfolgskontrolle kann dann sowieso nicht stattfinden.

Es ist vor allem die ungenaue Kenntnis über das Vertriebsgeschehen, die zu den hohen, zumeist durch nichts gerechtfertigten Kosten führt. Eine analoge Problematik tritt im Auflagen-Controlling auf.

Viele Vertriebe beschränken sich auf eine regelmäßige Auflistung ihrer verkauften und verbreiteten Gesamt- und Teil-Auflagen. Was nützt aber die Aussage, daß im Januar 1995 die Auflage im Vergleich zum Januar 1994 um 1,2 % zurückgegangen ist? Welche Zu- und Abgänge stehen dahinter, wo hat es überdurchschnittlich hohe Rückgänge gegeben, gibt es Besonderheiten in diesen Gebieten, welche Maßnahmen versprechen dort den größten Erfolg? Diese und ähnliche Fragen werden in vielen Vertrieben nicht gestellt.

Wie wollen die Manager aber den kontinuierlichen Rückgängen wirkungsvoll entgegenwirken, wenn ihnen unbekannt ist, was diese verursacht? Das Auflagen-Controlling verfolgt hier das Ziel, Potentiale für einen effektiven Einsatz von Werbe-Aktivitäten aufzuzeigen und nachfolgend, soweit dies möglich ist, den Erfolg der Maßnahmen darzustellen. Notwendig ist dafür, das Vertriebsgebiet auf tiefem Niveau zu strukturieren, um genaue Kenntnis über die jeweiligen Entwicklungen zu bekommen.

4. INSTRUMENTE DES VERTRIEBS-CONTROLLING

4.1 Grundlagen

Um die oben geforderte Transparenz herzustellen, ist ein detailliertes Berichtssystem zu installieren, in dem die Entwicklungen des Vertriebsgeschehens nicht nur exakt dargestellt, sondern auch **zum besseren Verständnis kommentiert werden müssen.** Die

Daten und Informationen, die zur Führung eines derartigen Berichtswesens notwendig sind, können fast alle der Vertriebs-DV entnommen werden. Es zeigt sich sogar, daß die Problematik des Vertriebs-Controllings weniger in der Datenbeschaffung als vielmehr in der zielorientierten Datenstrukturierung, -auswertung und -speicherung liegt.

In der Praxis bietet sich die Führung des Berichtswesens auf der Grundlage der Organisationsstruktur des Vertriebes an, vor allem da der größte Teil der Kosten durch eine Teilfunktion, nämlich durch die Zustell- und Außendienst-Organisation verursacht wird. Im Grunde gibt es dann ein Kosten- und Qualitäts-Controlling für jede (wichtige) Teilfunktion.

Im folgenden wollen wir die wichtigsten Instrumente des Controlling vorstellen. Bei konsequenter Anwendung dieses Instrumentariums kann vor allem ein qualitativ sehr gutes Kostenmanagement realisiert werden. Im Hinblick auf das Ziel der Wirtschaftlichkeit im Zeitungsvertrieb ist das ein bedeutender Schritt nach vorne.

Aus Platzgründen müssen wir allerdings auf eine vollständige Darstellung des „Werkzeugkastens“ verzichten.

4.2 Controlling der Zustell-Organisation

Den größten Kostenblock im Vertrieb bilden die Lohnkosten für die Zusteller, die nahezu die Hälfte der gesamten Vertriebskosten ausmachen. Wichtigste Aufgabe ist es also, ein Controlling für die Zustell-Entlohnung aufzubauen.

Basis für die Entlohnung ist heute in allen Verlagen üblicherweise die sogenannte Stücklohn-Vergütung. Hat ein Zusteller im Durchschnitt über einen Monat jeden Tag 200 Zeitungen zugestellt und erhält er je Exemplar DM 4,-, so beträgt sein Lohn DM 800,-. Diese Vergütungsvariante stellt damit einen Stückakkord dar, der zu einer sicheren Zustellung anreizen soll. Der Bote hat ein materielles Interesse daran, seine Zustellung gut durchzuführen und seine Abonnenten zu behalten.

Da der Vergütungssatz für alle Boten gleich ist, wird ein Bote mit hohen Exemplarmengen gegenüber einem mit geringen Mengen bevorzugt (s. Abb. 2). Bei gleichem Zeiteinsatz können die Stundenlöhne erheblich voneinander abweichen! Ursache hierfür ist letztlich die unterschiedliche Bevölkerungsdichte, an der ein Zusteller aber schuldlos ist. In einer ländlichen Region wohnen eben weniger Menschen je qkm² als in Städten. Insofern ist es unsinnig, den Zusteller für diesen Sachverhalt zu bestrafen oder zu belohnen. Ein Ausgleich kann nur **über einen differenzierten Stücklohn** erfolgen.

Von der Schickler & Partner Unternehmensberatung ist nun ein Modell zur (Stück-) Lohndifferenzierung entwickelt worden, das der oben dargestellten Problematik Rechnung trägt. Aus Parametern wie Besiedlungs- und Bevölkerungsdichte ermittelt das Modell eine Zustellschwierigkeit (s. Abb. 3 Konzentration), die wiederum Auskunft darüber gibt, wieviel Zeit ein Bote für die Zustellung benötigt.

	einheitlicher Stücklohn		einheitlicher Stundenlohn	
	Stadt	Land	Stadt	Land
Exemplare	250	80	250	80
Vergütungssatz (je Monatsstück in DM)	4,00	4,00	2,43	7,59
Gesamtlohn (je Monat in DM)	1.000,-	320,-	607,-	607,-
Zeiteinsatz (in Stunden)	2,0	2,0	2,0	2,0
Stundenlohn (in DM je Stunde)	19,76	6,32	12,-	12,-

Abb. 2: Differenzen in den Löhnen bei unterschiedlichen Entlohnungsverfahren

Nach der Bewertung des Zeitbedarfs mit einem festgelegten Stundenlohn zeigt das Modell dann die **Struktur-Kosten** je Zustellschwierigkeit (Klasse) auf (siehe Abb. 4 Preistabelle). Diese Strukturkosten sind bis auf den Entscheidungsparameter Stundenlohn ausschließlich eine Folge der genannten strukturellen Parameter, die wiederum unabhängigen Datenquellen (z. B. statistische Landesämter) entnommen werden können; bei den so ermittelten Kosten handelt es sich nicht um Soll- oder Plankosten. Werden nun alle Zustellbezirke eines Vertriebsgebiets nach der Tabelle in Abb. 4 klassifiziert und bewertet, erhält man die Strukturkosten für das Gebiet.

Die nach dem Modell aufgestellten Strukturkosten geben damit natürlich eine hervorragende Grundlage für einen Vergleich mit den Ist-Kosten ab (s. Abb. 5 Buntes Bild).

Wirtschaftlich ineffiziente Vertriebsbereiche werden auf diese Weise sofort entdeckt!

Dieses Modell ist mittlerweile bei weit mehr als 10.000 Zustellbezirken eingesetzt worden. Nicht selten ergab sich durch die Einführung der Lohn-differenzierung ein Einsparungspotential von mehr als 15 %.

Neben diesem intensiven Kosten-Controlling ist natürlich ein detailliertes Qualitäts-Controlling durchzuführen, insbesondere wenn Vertriebs-agenturen mit der Zustellung beauftragt sind.

Die Beurteilung der Zustell-Qualität erfolgt nach mehreren Kriterien. Die wichtigsten sind:

- Anzahl Reklamationen und Reklamationsbearbeitung;
- Botenwechsel;
- Ausbuchungen und Erlösminderungen;
- gesonderte Zustell-Kontrollen;
- Krankenstände;
- akquisitorische Erfolge.

Vergleicht man diese Kriterien incl. der oben dargestellten Lohnkosten zwischen mehreren Außendienst- oder Agenturberreichen, kann eine genaue Aussage über deren Leistungen getroffen werden. Es ist sogar möglich, für jeden einzelnen Bereich ein Leistungsprofil zu erstellen (s. Abb. 6).

Eine Beurteilung der jeweiligen Vertriebsleistungen fällt anhand derartiger Informationen nicht weiter schwer. Dieses Verfahren hilft aber nicht nur bei der Beurteilung, sondern zeigt auch auf, wo Handlungsbedarf besteht. Bei genauerer Analyse des Daten-Materials kann sogar am 'grünen Tisch' recht genau festgestellt werden, wo die Ursachen für die Fehl-Entwicklungen zu suchen sind.

4. 3 Distribution

Das Instrumentarium für das Controlling bei der Distribution ist analog zu dem der Zustell-Organisation aufgebaut. Allerdings kann für die Kostenbeurteilung leichter eine objektive Vergleichsgröße in Form der allgemeinen **Frachttarife für Nahverkehrsleistungen** (Kosten je Tonnage und Kilometer) beschafft werden.

Die wichtigste Aufgabe besteht in diesem Umfeld eher darin, auf das Mengengerüst, also die gefahrenen Kilometer bzw. der angefahrenen Ablagestellen und auf die Einhaltung von qualitativen Vorgaben zu achten. Legt ein Fahrer die Zeitungspakete an einer falschen Ablagestelle oder auch nur zu spät ab, erhalten u. U. mehrere Hundert Abonnenten keine Zeitung. Ein kleiner Fehler kann hier fatale Folgen haben. Insofern ist eine strenge und genaue Kontrolle der Spediteure anhand von genau definierten Zielvorgaben notwendig.

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
	31	33	S	V	L

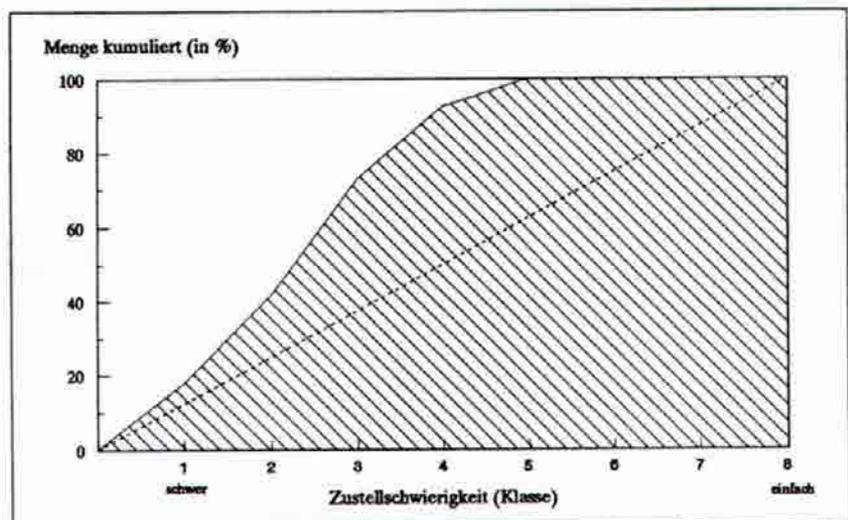


Abb. 3: Darstellung der Zustellschwierigkeit durch Zuordnung der Zustellbezirke in leichte oder schwere Klassen - Das Beispiel zeigt einen relativ schwierigen Bereich

Klasse	zustellbare Menge (in 120 Min.)	Lohnkosten je Zeitung (DM/Monatsstück)
I schwierig	147	4,14
II	158	3,84
III	183	3,31
IV	211	2,87
V	238	2,55
VI	269	2,26
VII	303	2,00
VIII einfach	369	1,64

Abb. 4: Lohnkosten nach Zustellschwierigkeit (Klassen) auf Basis Stundenlohn DM 12,-

Abonnenten ist verständlich, daß neue Abos, Kündigungen, Reisenachversand, kurze Unterbrechungen in sehr großer Zahl regelmäßig zu bearbeiten sind.

Da diese Belegströme in der Regel aber über Jahre hinweg eine hohe Kontinuität aufweisen, kann eine langfristige Personaldisposition leicht erstellt werden. Diese sollte allerdings regelmäßig überprüft werden.

Von größerer Bedeutung ist eher die Tatsache, daß es durchaus im Jahresablauf Spitzenbelastungen in dem Belegeingang gibt, wie z. B. kurz vor der Urlaubszeit. Für diese Spitzenbelastungen sollte ein flexibles Dispositionssystem erstellt werden.

Die wesentlichen Kriterien für die Beurteilung der Distributionsleistung sind:

- Kosten und Kilometer;
- Anzahl Touren / Fahrzeuge;
- Reklamationen;
- Fahrerwechsel;
- Einhaltung von Anlieferzeiten;
- Anlieferung an die vorgegebenen Ablagestellen;
- Einhaltung von vorgegebenen Tourenplänen;
- Präventiv-Organisation;
- Kontaktpflege zum Vertrieb / Außendienst.

Aus diesen Informationen heraus kann die Leistung eines / mehrerer / vieler Distributeure recht genau eingeschätzt werden.

Ebenso wie bei den Zustell-Agenturen gilt, daß der Einsatz eines externen Dienstleisters nur dann sinnvoll ist, wenn er anhand genauer Vorgaben kontrolliert werden kann. Die Neigung der Spediteure, Transport-Aufträge bei Zeitungsvertrieben zu ihren Gunsten 'auszulegen', ist überaus groß.

Bei genauer Kontrolle ist jedoch die externe Vergabe weit aus effizienter als die Führung eines eigenen Distributions-Managements. Daher sollte eine Lösung mit mehreren Spediteuren, die also in Konkurrenz zueinander stehen, möglichst präferiert werden.

4.4 Vertriebs-Administration (Innendienst)

Die administrativen Aufgaben in einem Zeitungsvertrieb werden beherrscht von dem umfangreichen Belegfluß. Bei oft mehr als hunderttausend

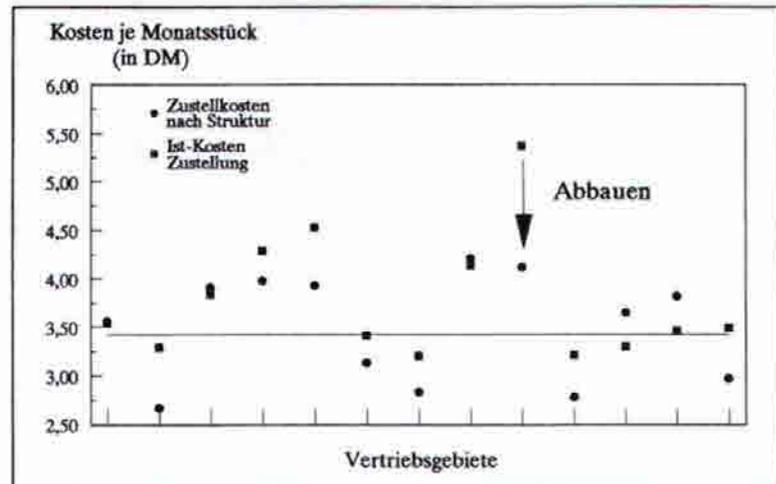


Abb. 5: Vergleich Ist- und Strukturkosten für einzelne Vertriebsgebiete z. B. Verantwortungsbereiche der Außendienst-Mitarbeiter

Ebenso ist mit den DV-Techniken eine Dezentralisierung des Belegeingangs und damit der Erfassung anzustreben. Innerhalb einer Geschäftsstellen-Organisation kann auf diese Weise die Personalkapazität in der zentralen Funktion entsprechend abgebaut werden.

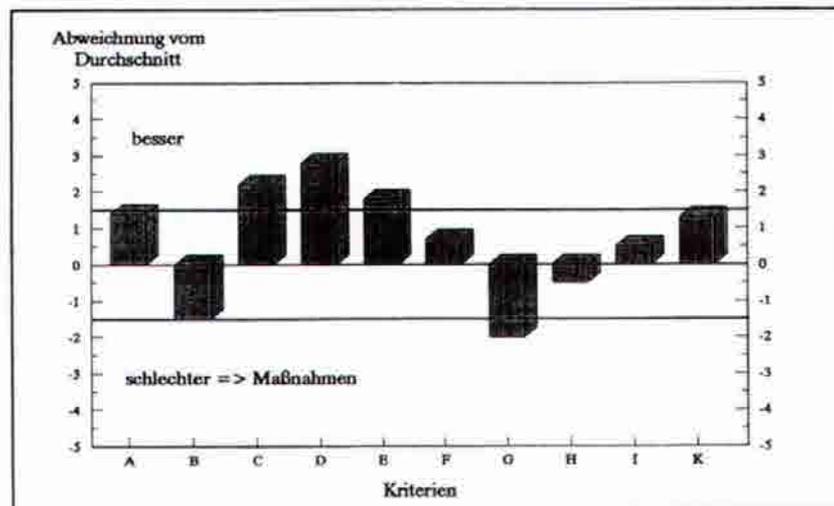


Abb. 6: Leistungsprofil für einen Außendienstbereich ermittelt nach einzelnen Kriterien und normiert auf die Skala -5 bis 5

4. 5 Auflagen-Controlling

Um eine positive Entwicklung der Auflage erreichen zu können, ist eine ständige Beobachtung des Marktgeschehens notwendig. Diese darf sich jedoch nicht nur auf die Entwicklung der Gesamt- und/oder Teilaufgaben beschränken, sondern muß in wesentlich tieferen Struktur-Einheiten Auskunft geben können (s. Abb. 7).

Das Auflagen-Controlling besteht im wesentlichen aus der Beobachtung der Auflagen-Entwicklungen innerhalb zielgerichtet definierter Einheiten. Die Basis-Einheit ist der Zustellbezirk, für den alle wichtigen Auflagenbewegungen in der Vertriebs-DV aufgezeichnet werden. Eine Basiseinheit, die noch tiefer geht (z. B. Straße, Straßenblock, etc.), ist zwar in anderen Vertriebssystemen (Hubbuch, Vegas, in Zukunft auch SAP) technisch möglich; wir halten aber die Pflege für zu aufwendig. Die Auswertbarkeit wird dadurch auch nicht nachhaltig verbessert; schließlich bleibt ein Dorf immer ein Dorf, auch wenn man es straßenweise analysiert.

Die Zustellbezirke als Basiseinheiten können zu größeren Einheiten, wie z. B. Dörfer/Gemeinden, Stadtteile oder Städte zusammengefaßt werden. Aber auch andere Strukturierungen nach sozio-/demographischen oder regionalen Bezügen oder nach Wettbewerbsgebieten lassen sich erstellen.

Für diese Einheiten gibt es umfangreiche, zusätzliche Informationen (z. B. Alters-, Einkommens-, Erwerbsstrukturen, etc.) durch allgemein zugängliche, statistische Veröffentlichungen. Diese können in das System miteinbezogen werden. Je genauer dieser Informationsfundus genutzt und gepflegt wird, um so einfacher und besser können Aussagen oder Vermutungen zu den Abo-Bewegungen erstellt werden.

Bei genauerer Kenntnis über die Ursachen fällt auch die Erstellung von zielgerichteten Gegenmaßnahmen wesentlich leichter. Die Streuverluste gehen zurück und die Werbe-Aktionen werden effizienter.

Ein detailliertes und differenziertes Auflagencontrolling schafft erst die Voraussetzungen für eine effiziente Vertriebswerbung!

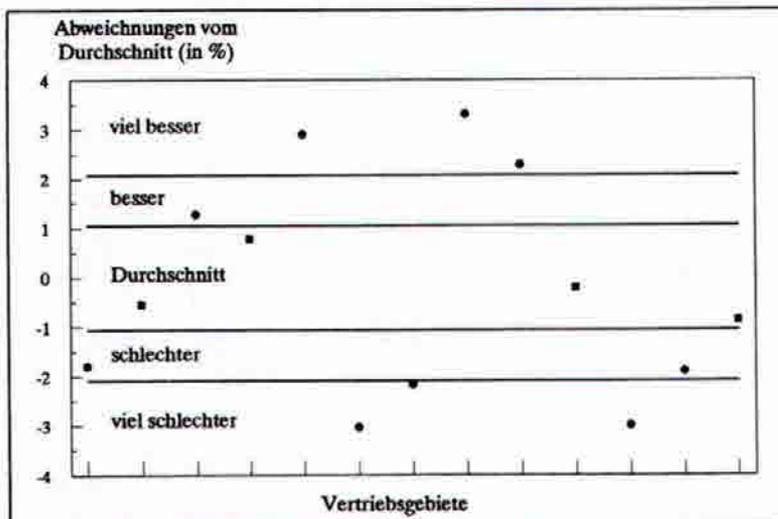


Abb. 7: Quartalsvergleich Auflagenentwicklung über einzelne Vertriebsgebiete

In welcher Form nun ein Auflagen-Controlling ausgestaltet ist, hängt von den jeweiligen Gegebenheiten ab und kann hier naturgemäß in konkretum nicht dargestellt werden.

5. VERFAHREN UND METHODE

Ein wesentliches Ziel des Berichtswesens ist der Vergleich von Kennzahlen zwischen den einzelnen Vertriebs- und/oder Verantwortungsbereichen. Zum Vergleich können Durchschnitts-, Struktur-, Plan- oder Sollzahlen herangezogen werden. Von besonderer Bedeutung ist dabei, daß auch Entwicklungen in form geeigneter Prozentangaben dargestellt werden. Änderungen und Auswirkungen von Maßnahmen zeigen sich in einem Zeitungsvertrieb erst nach längeren Zeitabschnitten, insofern kommt der Beobachtung der zeitlichen Entwicklung eine wichtige Rolle zu.

Als Basis für die Leistungsbeurteilung sind die monatlichen Werte für die jeweiligen Kriterien von großer Bedeutung. Die meisten Daten werden für diesen Zeitabschnitt gesammelt und können sich nur innerhalb dieses Zeitraumes ändern.

Die wichtigsten Datenquellen für das Berichtswesen sind der Vertriebs-DV und dem Lohnabrechnungssystem automatisch zu entnehmen. Zwar müssen dann noch mancherlei Daten manuell gepflegt werden (z. B. Reklamationen, etc.), aber dies bedeutet zumeist keinen allzu großen Mehraufwand.

Die monatlichen Werte sind in Quartalsberichte zusammenzufassen. Dies dient zum einen der Übersichtlichkeit, zum anderen dem besseren Erkennen von tendenziellen Entwicklungen. Häufig verbergen sich nämlich in den monatlichen Daten einmalige Sondereinflüsse, die für längerfristige Betrachtungen unerheblich sind. Wenn allerdings innerhalb eines Quartals erhebliche negative Abweichungen in einem Vertriebsbereich festzustellen sind, sollte unverzüglich mit einer genaueren Ursachenforschung reagiert werden. Insofern handelt es sich bei diesem Controlling-System um eine Ereignissteuerung. Es wird nur auf das schlechte (gute) Ereignis in Form der negativen (positiven) Abweichung reagiert.

Da die Ergebnisse der Aktivitäten und Maßnahmen, die im Vertrieb durchgeführt werden, erst in späteren Perioden bzw. nach mehreren Monaten erkennbar werden, ist es unabdingbar, entsprechende Jahresstatistiken zu führen.

Zur besseren Anschaulichkeit müssen die Entwicklungen in graphische Darstellungen umgesetzt werden. Da insbesondere die Abweichungen von Richtwerten von Bedeutung sind, sollte dem durch geeignete Darstellungen Rechnung getragen werden (z. B. die Abb. 5, 6 und 7). Der Vorteil der graphischen Darstellung liegt darin, daß die Beurteilung der Kriterien überaus anschaulich wird. ■

LITERATURFORUM



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

Ich begrüße Sie zur neuen Ausgabe des Literaturforums.
Ich habe versucht, Ihnen einen anregenden und
nützlichen Literaturüberblick zu vermitteln mit den
Themenschwerpunkten

In der Diskussion - auch heute steht der unternehmerische Wandel im Mittelpunkt des Interesses

Rechnungswesen und Controlling - u. a. mit der Neuauflage eines bekannten „Klassikers“, einer beachtenswerten Dissertation und zahlreichen interessanten Neuerscheinungen und Neuauflagen

Technik - mit Veröffentlichungen zur Logistik, Fertigungswirtschaft, PPS und Schnittstellenthemen.

In der Diskussion

Gomez / Hahn / Müller-Stewens / Wunderer (Hrsg.): Unternehmerischer Wandel
Wiesbaden: Gabler Verlag 1994 - 424 Seiten - DM 98,-

Autoren und Konzeption

Namhafte Vertreter der renommierten Hochschule St. Gallen ehren mit dieser Veröffentlichung Prof. Dr. Knut Bleicher zum 65. Geburtstag, der mit Abschluß des Sommersemesters 1994 emeritierte. Die Autoren widmen diese Festschrift in Würdigung der Verdienste um die Betriebswirtschaftslehre und um die Hochschule St. Gallen Prof. Dr. Knut Bleicher und diskutieren in diesem Buch gemeinsam mit weiteren Mitautoren Konzepte zur organisatorischen Erneuerung.

Aufbau und Inhalt

Managementkonzepte und Wandel - Management des Wandels - Wandel als Erneuerungsprozeß - Anhang.

Kommentierung

Die Autoren nehmen die allgemein kritische Situation der Wirtschaft zum Anlaß, mit diesem Sammelband aus der Sicht der Managementwissenschaften Fragen des Umgangs mit unternehmerischem Wandel zu erörtern. Dabei richten sie den Akzent insbesondere auf die Prozesse zur Bewältigung der zunehmenden Innen- und Außenkomplexität der Unternehmen. Das Buch verkörpert das Bemühen, mit wissenschaftlichen Mitteln einzudringen in den Fragenkreis, was in Organisationen in Phasen fundamentaler Veränderungen auf der Prozeßebene geschieht und abläuft. Ein aktueller und bedeutsamer Beitrag zur Neuorientierung und zur Gestaltung des Wandels im Management und durch das Management aus wissenschaftlicher Perspektive.

GFMT (Hrsg.): Lean Management

St. Gallen: Gesellschaft für Management und Technologie 1993 - 488 Seiten - DM 148,-
(zu beziehen über Transfer-Centrum in München, Tel./Fax: 089 / 98 29 651)

Autoren und Konzeption

Der Untertitel „Der Weg zur schlanken Fabrik“ umschreibt Inhalt und Zielsetzung des vorliegenden Sammelbandes, an dem zahlreiche Experten aus Wissenschaft und Praxis mitwirkten, so u. a. führende Universitäts-Professoren wie Wildemann oder Bullinger oder erfahrene Praxis-Vertreter aus namhaften Unternehmen wie u. a. IBM Deutschland GmbH, Hoesch Hohenlindenburg oder der Volkswagen AG.

Inhalt (Auszug)

Strategien zur Realisierung „Schlanker Strukturen“ - Prozeßorientierung in Produktion und Materialwirtschaft - Lean Production in Philosophie und Realität - Durch kontinuierliche Verbesserung zur schlanken Fabrik - Die japanische Herausforderung - Implementierung und Erfolgsbasis des Lean Managements.

Kommentierung

Dieses Gemeinschaftswerk spiegelt in einem breiten Bogen das Bemühen wider, aus unterschiedlichen Perspektiven den Themenkomplex auszuleuchten und die Essentials herauszuarbeiten. Die Autoren, jeder mit seinen eigenen Mitteln, Erfahrungen und Zielsetzungen, beschreiben und erörtern, wie Lean Management in Organisation und nicht zuletzt im Selbstverständnis und in der Mentalität verankert werden kann. Das Buch vermittelt Anregungen und Impulse, es zeigt einen Orientierungsrahmen auf und nicht zuletzt motiviert es zum „Tun“.

Kraemer-Fieger, Sabine und Dreesmann, Helmut (Hrsg.): Moving
 Frankfurt: Frankfurter Allgemeine Zeitung 1994 - 355 Seiten -
 Leineneinband mit Schutzumschlag - DM 72,--

Autoren und Konzeption

Sabine Kraemer-Fieger ist Geschäftsführende Gesellschafterin der UDF-Management Consulting GmbH in Stuttgart und Düsseldorf. Helmut Dreesmann leitet die Personalentwicklung in einem IT-Konzern und ist Dozent für Organisationspsychologie. Zusätzlich wirken elf weitere Fachautoren aus Praxis und Beratung mit. Neue Managementkonzepte zur Organisation des Wandels sind Inhalt dieser Neuerscheinung.

Aufbau und Inhalt

Betrachtungen aus systematischer Sicht - Innovationsprozesse - Wie weit sind organisatorische Veränderungsprozesse planbar - Umgang mit Widerständen in organisatorischen Veränderungsprozessen - Promotoren des Wandels - Kaizen und Innovation - Fallbeispiele (aus der Zulieferindustrie, Industrie, Chance-Management am ABB-Institut, Gesundheitswesen, Öffentliche Verwaltung, Verbände) - Anhang.

Kommentierung

Das vorliegende Buch behandelt Brennpunkte des Moving, des Bewegens in einer komplexen und dynamischen Zeit. Der erste Teil vermittelt theoretische Grundlagen im Sinne „Vom Verstehen zum Handeln“ und informiert, welche Voraussetzungen für Veränderungen geschaffen werden müssen und wo die Gefahren und Risiken bei der Umsetzung liegen. Im zweiten Teil zeigen Wirtschaftspraktiker im Sinne „Vom Handeln zum Erfolg“ anhand von Fallstudien, wie Unternehmen aus den verschiedenen Bereichen ihren Wandel organisiert und Chance-Management betrieben haben. Das Buch will Ratgeber und Arbeitsbuch für Unternehmer, Führungskräfte und Berater sein, die professionelle und erfolgreiche Veränderungsprozesse in Gang setzen und durchführen wollen. Moving, wie es hier dargestellt wird, hat einen programmatischen Charakter. Ein Buch, das Anforderungen und Ziele setzt. Ein Buch, das deutlich macht, daß das so oft eingeforderte „neue Tun“ in Form neuer Strukturen, Prozesse usw. auch ein verändertes Denken sowie ein gezieltes Veränderungsmanagement voraussetzt. Eine Neuerscheinung, die ganz im Sinne eines Prozeßspannungsbogens insbesondere die entscheidenden Anfangsphasen, etwa „Aufwärmen“, Vision, Bestandsaufnahme und Handlungskonzepte unterstützt. Ein Buch, das Initiatoren, Gestaltern und Umsetzern innovativer Konzepte bei ihrer schwierigen Arbeit nützlich und hilfreich ist.

Doppler, Klaus und Lauterburg, Christoph: Change Management
 Frankfurt: Campus Verlag 1994 - 345 Seiten - gebunden - DM 78,--

Autoren und Konzeption

Klaus Doppler (München) und Christoph Lauterburg (Buchberg/Schweiz) sind seit vielen Jahren selbständige Organisations- und Managementberater. Sie haben sich auf die Begleitung von Entwicklungs- und Veränderungsprozessen spezialisiert und beraten angesehene Großunternehmen. Das Buch befaßt sich mit der Frage, wie der Unternehmenswandel gestaltet werden kann.

Aufbau und Inhalt

Teil I Szenarium 2000 (Zukunftsbild und Perspektive, „Design for Change“, Das neue Bild des Managers) - Grundsätze des Vorgehens (u. a. Psycho-Logik des Mißlingens, Schlüsselfaktoren erfolgreichen Vorgehens, Führung im Wandel, Hierarchie und Macht) - Blick in die Werkstatt (u. a. Organisationsdiagnose, Prozeßorientiertes Projektmanagement, Umgang mit Widerstand, Konfliktmanagement, Kriterien erfolgreicher Unternehmensführung).

Kommentierung

Das Buch, allgemeinverständlich, spannend und anziehend geschrieben, nimmt den Leser überaus gekonnt hinein in die gewaltige Problematik der Gestaltung des Unternehmenswandels und skizziert anschaulich, begreifbar und nachvollziehbar ein Management des Wandels. Zu Beginn liefern die Autoren eine brillante Analyse, die die Ausgangssituation definiert und die Frage nach dem Warum von Veränderungen sowie deren Ziele diskutiert. Es schließen sich grundsätzliche Überlegungen an, wie Veränderungen effizient umgesetzt und sozial verträglich gestaltet werden können. Im dritten Teil geht es um das methodische Instrumentarium, um das konkrete Vorgehen und um die realen Situationen und Fragen, wie sie üblicherweise bei derartigen Projekten auftreten. Das Buch erfüllt voll und ganz das gesteckte Ziel, Veränderungsprozesse so zu unterstützen, daß sie erfolgreich gestaltet werden können. Hervorzuheben bleiben noch die zahlreichen, erfahrungsgestützten, kritischen Anmerkungen und der Versuch, für eine Kurskorrektur bei Einstellungen und Verhalten einzutreten, wo es geboten ist.

Rechnungswesen und Controlling

Deyhle, Albrecht: Controller Praxis
 Gauting: Management Service Verlag - 2 Bände - zusammen 393 Seiten - DM 50,--

Auflagenerfolg

„Der Klassiker“ unter der Standard-Literatur zum modernen Controlling hat die 10., neubearbeitete Auflage mit inzwischen über 40.000 verkauften Exemplaren erreicht und damit ein seltenes Rekordergebnis erzielt.

Aufbau und Inhalt

Band 1 der bewährten Reihe „Management Pockets“ des Management Service Verlages in Gauting/München befaßt sich mit Unternehmensplanung und Controllenfunktion (u. a. Leitbild und Zielsetzung, Struktur der Gewinn-Zielsetzung, Modellbeispiel, Organisation nach Profit Centers, Bausteine im System der operativen Planung). Band 2 widmet sich dem Soll-Ist-Vergleich und dem Führungsstil (u. a. Führungs- und Planungsgrundsätze, Controller-Berichte, Controller in Führungsmodell und Führungspraxis). Die Neuauflage wurde an verschiedenen Stellen neu geschrieben und berücksichtigt insbesondere den geänderten Sprachgebrauch von proportionalen Kosten zu „Produktkosten (Proko)“ sowie von Fixkosten zu „Strukturkosten (Struko)“.

Verwendung und Nutzen

Ein Buch, das ganz auf die praktischen Bedürfnisse des Controllers abgestimmt ist und sich nachhaltig als begleitendes Arbeitsbuch anbietet. Es eignet sich exzellent als einführende und grundlegende Lektüre in die Controller-Praxis. Es „atmet“ das beispielhafte Engagement und die überragende, richtungweisende Fachkompetenz des Verfassers und definiert Controlling verlässlich und maßgebend.

Müller, Heinrich: Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung

Wiesbaden: Gabler Verlag 1993 - 659 Seiten - Broschur - DM 168,-

Autor und Konzeption

Dr. Müller ist Mitglied des Verwaltungsrats der Plaut-Gruppe, Dozent an der Wirtschaftsuniversität Wien und seit über 30 Jahren Unternehmensberater. Das Buch diskutiert Stand, Nutzenanwendung und Tendenzen der Grenzplankostenrechnung.

Aufbau und Inhalt

Kosten- und Leistungsrechnung im betriebswirtschaftlichen Gesamtsystem (u. a. Entwicklung der Plankostenrechnung, Kosten- und Leistungsrechnung im betrieblichen Umfeld, Kostenrechnung und Controlling) - Prozeßkonforme Grenzplankostenrechnung (u. a. Gemeinkostencontrolling, Produktkosten-Controlling, Vertriebs-Controlling) - Entwicklungstendenzen bei der Nutzenanwendung der prozeßkonformen Grenzplankostenrechnung - Informationsverarbeitung als Voraussetzung prozeßkonformer Grenzplankostenrechnung - Zusammenfassung.

Kommentierung

Müller vermittelt einen breit angelegten und fundierten Überblick und beschreibt anschaulich und überzeugend die heute erreichte betriebswirtschaftliche Plattform. Dabei verbindet er die theoretische Herleitung, die praktische Nutzenanwendung sowie softwaregestützte Lösungsansätze zu einer gesamtheitlichen Darstellung. Die vorliegende Arbeit liefert neben ihrer umfassenden Beschreibung der prozeßkonformen Grenzplankostenrechnung ergänzende Begründungen und stellt betriebswirtschaftliche Entscheidungshilfen dar, insofern versteht sie sich als allgemeiner Wegweiser für den Betriebswirt. Die Veröffentlichung vermittelt kaum eine praktische Anleitung zur direkten Umsetzung, hier verweist Müller auf die heute weitgehend eingesetzten Standard-Softwaresysteme mit ihren entsprechenden Verarbeitungsregeln. Das Buch empfiehlt sich als umfassendes Lehr- und Nachschlagewerk sowohl für Studierende und Lehrende als auch für die betriebliche Praxis.

Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV - 15. Saarbrücker Arbeitstagung 1994

Heidelberg: Physica-Verlag 1994 - 551 Seiten - DM 178,-

Autor und Konzeption

Prof. Dr. Scheer, Herausgeber dieses Sammelbandes, leitet das Institut für Wirtschaftsinformatik der Universität des Saarlandes und gilt als einer der ganz maßgeblichen Vertreter moderner Wirtschaftsinformatik. Dieser Tagungsband bringt die schriftliche Fassung von 25 Beiträgen ausgewiesener Fachvertreter des Rechnungswesens und der EDV, so z. B. Vertreter der Geschäftsleitung der Plaut-Gruppe oder Prof. Dr. Jürgen Weber von der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung oder auch Praxisvertreter z. B. von der BASF AG oder von Oetker.

Aufbau und Inhalt

Informationsmanagement - Kostenmanagement - Öffentliche Verwaltung - Beherrschbarkeit verteilter Systeme - Internationalisierung / Neue Märkte und Produkte - Geschäftsprozeßoptimierung.

Kommentierung

Auf der 15. Saarbrücker Arbeitstagung 1994 gaben exzellente Referenten unter dem Motto „Innovatives Controlling - Der Weg zum Turnaround“ eine Bestandsaufnahme und vermittelten in gewohnter Weise wertvolle Impulse und Anregungen. Herausragende Schwerpunkte - von Umfang und Inhalt her - waren insbesondere Kostenmanagement und vor allem Geschäftsprozeßoptimierung. Die Veröffentlichung verbindet die theoretische Diskussion neuer Ansätze und Methoden mit Praktikervorträgen in gelungener Weise. Auch die 15. Tagung bot ein attraktives Vortragsangebot und ein Forum zwischen Theorie und Praxis, so daß der Tagungsband wieder eine Fundgrube für alle ist, die sich mit den aktuellen Tendenzen befassen und insbesondere das „Innovative Controlling“ diskutieren.

Männel, Wolfgang: Kostenrechnung für mittelständische Unternehmen

Lauf: Verlag der GAB Gesellschaft für angewandte Betriebswirtschaft mbH 1994 -

331 Seiten in A 4 - Preis unbekannt

Nähere Informationen über Verlag (Peter-Henlein-Str. 15, 91207 Lauf an der Pegnitz)

Dieser Tagungsband beinhaltet die Referate auf der Fachtagung „Kostenrechnung für mittelständische Unternehmen 1994“, veranstaltet und geleitet von Prof. Dr. Männel, Direktor des Betriebswirtschaftlichen Instituts der Universität Erlangen-Nürnberg und Herausgeber der Zeitschrift Kostenrechnungspraxis. Wissenschaftler und Praktiker behandeln in diesem Sammelband u. a. Themen wie „Moderne, schlanke und geschlossene Kostenrechnungskonzepte für mittelständische Industriebetriebe und Dienstleister, Integrierte Softwarelösung, Integration von PPS und Produktkalkulation, Moderne Formen der Kalkulation und Ergebnisrechnung für den Mittelstand.“ Zusätzlich enthält diese Veröffentlichung Firmenportraits zahlreicher Software- und Beratungsanbieter, eine umfangreiche Literaturübersicht, eine Darstellung von PC-Lernprogrammen sowie Anzeigen.

Herter, Ronald: Unternehmenswertorientiertes Management

München: Verlag Vahlen 1994 - 236 Seiten - kartoniert - DM 75,-

Der Veröffentlichung liegt eine Dissertation der Universität Stuttgart zugrunde. In dieser Arbeit wird ein strategisches Erfolgsbeurteilungssystem für dezentrale Organisationseinheiten und deren Leitungen entwickelt, das den Anspruch verfolgt, sowohl die Koordination als auch die Motivation, Entscheidungsunterstützung und Leistungsbeurteilung der dezentralen Organisationseinheiten zu unterstützen. Dieses System baut auf dem Instrument der Wertsteigerungsanalyse auf und beinhaltet eine Integration der operativen und strategischen Planungs-, Steuerungs- und Kontrollsysteme auf der Ebene der dezentralen Organisationseinheiten. Im Rahmen der Ausführungen - unabhängig von der Zielsetzung der Arbeit - stößt der Leser verschiedentlich auf eine für den Controller recht nützliche und hilfreiche Argumentation, z. B. hinsichtlich des Unterschiedes relevanter und steuerbarer Umfänge.

Weber, Manfred: Kaufmännische Buchführung von A - Z

Planegg/München: WRS Verlag 1993 - 364 Seiten - Broschur - DM 39,80

Diese Veröffentlichung ist ein übersichtliches Nachschlagewerk über das Basiswissen der Buchführung, das sich an den Bedürfnissen des Praktikers orientiert. Der Aufbau in Lexikonformat begünstigt den direkten Zugriff auf die gesuchte Information. Das eignet sich insbesondere für Bildungsmaßnahmen, etwa für Auszubildende oder auch für Um- und Einsteiger in die Buchführung.

Eschenbach, Rolf (Hrsg.): Controlling

Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag 1994 - 699 Seiten - gebunden - DM 58,-

Autoren und Konzeption

Ein Team von 30 Autoren aus Wissenschaft und Praxis trägt unter Leitung des renommierten Herausgebers diese Veröffentlichung. Alle Autoren fühlen sich durch dieselbe Controlling-Philosophie verbunden und stehen in einem engen Verhältnis zum Institut für Unternehmensführung der Wirtschaftsuniversität Wien, dessen Direktor der Herausgeber ist, sowie zum österreichischen Controller-Institut und zur Contrast Consulting Wien. Dieses Gesamtwerk versteht sich als umfassende und praxisorientierte Einführung in das strategische und operative Controlling.

Aufbau und Inhalt

Teil 1: Konzeptionelle Grundlagen (z. B. Führungsergänzung durch Controlling, Organisation sowie Realität des Controlling) - Teil 2: Aufgabenfelder und Instrumente (z. B. Strategieplanung, Projektplanung und -steuerung, Operative Unternehmensplanung, Führungskräfteinformation) - Teil 3: Aufbau und Gestaltung (z. B. Psychologische Regeln für den Aufbau und die Durchsetzung, EDV-Unterstützung, Abhängigkeit von Unternehmensgegenstand und -struktur mit zahlreichen Beispielen) - Teil 4: Ausblick.

Kommentierung

Dieses Buch leistet eine Bestandsaufnahme, beschreibt und analysiert Controlling in zahlreichen Einzelbeiträgen systematisch und geschlossen. Das Buch ist eine gelungene Kombination wissenschaftlich fundierter konzeptioneller Grundlagen und praktischem Anwender-Know-How. Der Preis von DM 58,- für ein ausgereiftes Lehr- und Nachschlagewerk mit beachtlicher Breite und Tiefe ist im Vergleich so günstig, daß er der Erwähnung bedarf. Besondere Aufmerksamkeit wird den Aufgaben und der Verantwortung des Controllers gewidmet. Ein besonderer Schwerpunkt liegt in der Darstellung von Anwendungsbeispielen und der Besonderheiten des Controlling in den verschiedenen Wirtschaftsbereichen und Betriebstypen. Der Band ist verständlich, gut lesbar und anschaulich gehalten, er vermittelt sowohl fundiertes theoretisches Rüstzeug als auch konkrete praktische Hilfestellung.

Niedermayr, Rita: Entwicklungsstand des Controlling

Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag 1994 - 428 Seiten - Broschur - DM 118,- / öS 921,- / SFr 118,-

Autorin und Konzeption

Das Buch erscheint in der Reihe „Edition österreichisches Controller-Institut“, die von Prof. Dr. Rolf Eschenbach

herausgegeben wird. Der Veröffentlichung liegt eine Dissertation an der Wirtschaftsuniversität Wien zugrunde. Das zentrale Forschungsziel bestand darin, ein theoriegeleitetes und empirisch gestütztes Aussagesystem zur Messung bzw. Diagnose des Entwicklungsstandes des Controlling in einem repräsentativen Querschnitt österreichischer Unternehmen, sicher mit Aussagekraft für den gesamten deutschsprachigen Raum, zu entwickeln und die Effizienz der implementierten Controllingansätze zu beurteilen.

Aufbau und Inhalt

Grundlagen - Konzeption des Controlling - Einflußgrößen für die Gestaltung des Controlling - Empirische Befunde - Fazit - Anhang.

Kommentierung

Im Sinne der theoriegeleiteten empirischen Forschung baut die Arbeit einerseits auf einem konzeptionellen Bezugsrahmen und andererseits auf einer umfassenden empirischen Erhebung auf. Die Autorin liefert dem wissenschaftlich interessierten Leser einen beachtenswerten Bezugsrahmen und gibt Einblick in eine überzeugende Forschungsmethodik. Soweit bekannt, werden mit dieser Veröffentlichung erstmals operationale Erfolgsfaktoren des Controlling herausgearbeitet und nicht nur auf dem Papier, sondern auch in der Praxis nachgewiesen. Für Theorie und Praxis gleichermaßen bedeutsam vermittelt die Studie Ergebnisse eines Orientierungsrahmens für ein effizientes Controlling. Aus Sicht des Praktikers ist die Ableitung von Gestaltungsempfehlungen mit einer Checkliste zur effizienten Gestaltung des Controlling Kern der Publikation. Diese Checkliste konkretisiert das bei Dissertationen häufig anzutreffende globale und abstrakte Aussageniveau und rückt diese Arbeit auch in ein besonderes Interesse des Praktikers. Ein Buch, das die weitere effiziente Ausgestaltung des Controlling fundiert und unterstützt. Ein Buch, das dem Fortschritt des Controlling in Theorie und Praxis dient.

Mayer, Liessmann, Mertens: Kostenrechnung

Stuttgart: Verlag Schäffer-Poeschel 1994 - 455 Seiten - kartoniert - DM 68,-

Dieses erfolgreiche Lehrbuch erscheint bereits in 5., verbesserter und erweiterter Auflage. Die Autoren sind Professoren an der Fachhochschule Köln. Das Buch vermittelt das notwendige kostenrechnerische Grundwissen für den Controllerdienst. Es macht sicher in den Grundbegriffen und den methodischen Grundlagen der Kostenrechnung. Das Buch zeichnet sich durch eine gelungene Verbindung von Theorie und praktischer Anwendung aus. Die Veröffentlichung gefällt durch ihren hohen Praxisbezug, denn es werden nicht nur die in den Betrieben tatsächlich verwendeten Formulare und Methoden dargestellt, sondern auch zahlreiche Fallbeispiele angeführt, die sich auf Originaldaten aus der Industrie stützen.

Schiederer, Dieter und Loidl, Christa: Aufbaukurs der Buchführung

Stuttgart: Taylorix Fachverlag 1994 - 144 Seiten in A 4 - DM 29,80

Diese Arbeitsmappe beinhaltet einen weiterführenden Lehrgang, der buchhalterische Grundkenntnisse voraussetzt. Die Unterlage vermittelt durch viele Beispiele und Aufgaben hohe Praxisnähe und eignet sich u. a. aufgrund der Aufgaben und Beispiele - für Neueinsteiger und Umsteiger oder auch zur fallweisen Behandlung buchhalterischer Aufgaben - besonders zum Selbststudium.

Seicht, Gerhard (Hrsg.): Kostenrechnung und Controlling

Stuttgart: Taylorix Fachverlag 1994 - in Verbindung mit dem Linde Verlag, Wien - 389 Seiten - broschiert - DM 68,-

Dieser Sammelband bringt in der 2., erweiterten Auflage von den jeweiligen Referenten überarbeitete Vorträge, die auf dem Kostenrechnungskongreß 1990 gehalten wurden, u. a. über Prozeßkostenrechnung, Kostenmanagement, Ganzheitliches Controlling, Target Costing oder Kaizen.

Kleinebeckel, Herbert: Finanz- und Liquiditätssteuerung

Freiburg: Rudolf Haufe Verlag 1994 - 402 Seiten - A4-Ringbuch - DM 125,-

Die jetzt in der 4., erweiterten und aktualisierten Auflage erschienene Veröffentlichung stellt sich vor als Leitfaden und Rezeptbuch eines Controlling-Praktikers. Diese Arbeitsmappe läßt sich mehrfach nutzen: als „Rezeptbuch“ zum Aufbau eines Finanz- und Bilanz-Steuerungssystems im mittelständischen Unternehmen; ferner als Leitfaden für Maßnahmen zur Steigerung der Rentabilität und letztlich als Hilfe bei der Erstellung von Unterlagen für Kreditverhandlungen und dergleichen. Das Buch ist versehen mit einer umfassenden Fallstudie, zahlreichen Beispielen, kopierfähigen Formularen und einem Software-Angebot.

Eschenbach, Rolf und Kunesch, Hermann: Strategische Konzepte

Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag 1994 - 300 Seiten - gebunden - DM 58,-

Die vorliegende Veröffentlichung bringt in der 2., überarbeiteten und erweiterten Auflage die bewährtesten Management-Ansätze von Ansoff bis Ulrich in systematischer und geraffter Form. Der Praktiker erhält direkt anwendbare Schemata für die Darstellung von Strategien, der theoretische interessierte Leser einen komprimierten Überblick.

Riekhof, Hans-Christian (Hrsg.): Praxis der Strategieentwicklung
Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag 1994 - 410 Seiten - kartoniert - DM 68,-

Diese Neuauflage beinhaltet in der 2., überarbeiteten und erweiterten Auflage Konzepte, Erfahrungen und Fallstudien zu den Themenbereichen Strategieentwicklung: Von der Langfristplanung zur strategischen Evolution - Zeitwettbewerb: Dimension der strategischen Ausrichtung - Strategisches Planungsinstrument: Handwerkszeug der Strategen - Innovationsprozeß: Strategie zwischen Planung und Chaos - Management der Strategieumsetzung: Spannungsfeld zwischen Strategie und Alltagsgeschäft.

Riedel, Günther: So macht man Inventur
Stuttgart: Taylorix Fachverlag 1993 - 142 Seiten

Die vorliegende Veröffentlichung befaßt sich mit Fragen der Inventur unter den Aspekten Organisation, Erfassung, Bewertung sowie Auswertung.

Schmidt, Harald: Buchführungstraining
Freiburg: Rudolf Haufe Verlag 1994 - 352 Seiten - Broschur - DM 59,80

Diese Neuauflage, erschienen als 3., aktualisierte Auflage, versteht sich als Lehrbuch für Studierende, als Seminar-Kompendium und als Handbuch für die Praxis. Zahlreiche Beispiele, Übersichten und graphische Darstellungen veranschaulichen den Stoff. Der Bogen spannt sich von den Grundlagen der Buchführung über die Buchung der Umsatzsteuer und die Aktivierung der Anlagenzugänge bis zum Jahresabschluß.

Krause, Gerda: Grundlehrgang der Lohn- und Gehaltsabrechnung
Stuttgart: Taylorix Fachverlag 1994 - 79 Seiten im Format A 4 - DM 36,80

Der Lehrgang vermittelt das zur Durchführung von Lohn- und Gehaltsabrechnungen notwendige Basiswissen. Das gebotene theoretische Wissen wird durch übende Anwendungen vertieft.

Oecking, Georg: Strategisches und operatives Fixkostenmanagement
München: Verlag Franz Vahlen 1994 - 338 Seiten - kartoniert - DM 75,-

Das vorliegende Buch vermittelt einen umfassenden Überblick über die Methodik eines modernen Fixkostenmanagement unter besonderer Berücksichtigung des Einsatzes und der Weiterentwicklung von Vertragsdatenbanken. Inhalt: Grundlagen des Fixkostenmanagements, Instrumente des Fixkostenmanagements, Fixkostenmanagement in der praktischen Anwendung.

Bichler/Gerster/Reuter: Logistik-Controlling mit Benchmarking
Wiesbaden: Gabler Verlag 1994 - 151 Seiten - Broschur - DM 39,80

Das Buch richtet sich an Fach- und Führungskräfte, die die Möglichkeiten des Benchmarking, bezogen auf das Logistik-Controlling, näher kennenlernen wollen und mit Hilfe dieses Instruments eine Prozeßoptimierung sowie eine interne Strategieformulierung anstreben. Inhalt: Grundlagen des Benchmarking als strategisches Instrument des Logistik-Controlling und Ansatzpunkte für ein praxisbezogenes Logistik-Controlling mit Hilfe von Benchmarking.

Technik

Specht, Olaf: Betriebswirtschaft für Ingenieure und Informatiker
Ludwigshafen: Kiehl Verlag 1993 - 552 Seiten - DM 42,-

Dieses Buch, in 3. Auflage erschienen, behandelt das gesamte betriebswirtschaftliche Instrumentarium der industriellen Führungspraxis, das Ingenieure und Informatiker sowie Wirtschaftsingenieure für eine gute Zusammenarbeit im Team mit Kaufleuten benötigen. Es gliedert sich in die Hauptteile Unternehmens- und Existenzgründung, Aufgaben und Arbeitsmethoden der Hauptfunktionsbereiche des Industrieunternehmens sowie Controlling-Instrumente mit einigen recht lesenswerten Unterkapiteln. Zahlreiche Abbildungen und Aufgaben unterstützen dieses Lehr- und Nachschlagewerk.

Steinbuch, Pitter und Olfert, Klaus: Fertigungswirtschaft
Ludwigshafen: Kiehl Verlag 1993 - 462 Seiten - kartoniert - DM 38,-

Dieser Band, erschienen in der 5. Auflage in der bewährten Reihe „Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft“, vermittelt einen umfassenden Überblick über die Fertigungswirtschaft des industriellen Unternehmens einschließlich relevanter Randgebiete. Obwohl im betriebswirtschaftlichen Rahmen angelegt, stellt das Buch

auch technische Zusammenhänge und Problemstellungen dar. Insoweit ermöglicht das Buch, fundierte und anwendbare Kenntnisse aus dem Bereich der Technik in verständlicher Form zu gewinnen.

Kobayashi, Iwao: Die Japan-Diät

Landsberg: Verlag Moderne Industrie 1994 - 280 Seiten - DM 78,-

Der Verfasser ist einer der bekanntesten Unternehmensberater Japans. Das Buch erscheint in der Reihe „MI Japan-Service“ unter dem Herausgeber der deutschen Ausgabe Rolf-Peter Bohr von der Hella KG, einem der profiliertesten Zulieferunternehmen der Automobilindustrie. Das 20-Schlüssel-System, das in diesem Buch beschrieben wird, ist ein bewährtes und sehr praxisorientiertes Instrument zur Optimierung von Produktionsbetrieben und spricht u. a. an Aktivitäten in Kleingruppen, überwachungsfreie Produktion, Effizienzkontrolle, Zeiteinteilung oder Einsparung von Energie und Material. Das Buch dient der Standortbestimmung und bietet konkrete Maßnahmen an.

Faisst, Richard: Musterpflichtenheft PPS- und Logistik-Systeme

Renningen-Malmsheim: Expert Verlag 1994 - 318 Seiten - DM 84,-

Das Buch richtet sich an verantwortliche Fach- und Führungskräfte in Einkauf, Produktion, Vertrieb, Logistik und Kostenrechnung, die ein PPS-System einführen oder ein vorhandenes System verbessern möchten. Das Werk unterstützt den Leser von der Vorgehensweise, der Leistungsfestlegung über die Formulierung der Auswahlkriterien bis hin zur Vertragsgestaltung durch direkt übernehmbare Methoden und Praxishilfen.

Gerhard, Edmund (federführend): Kostenbewußtes Entwickeln und Konstruieren

Renningen-Malmsheim: Expert Verlag 1994 - 416 Seiten - DM 64,-

Der Themenband will Entwickler und Konstrukteure zu einer effizienten, methodischen und damit kostenoptimalen Vorgehensweise führen. Er vermittelt zudem die betriebswirtschaftlichen und kalkulatorischen Grundlagen für Entwicklung und Konstruktion. Das Werk ist mit 176 Bildern, 216 Literaturstellen, zahlreichen Kalkulations- und Bewertungsformblättern sowie mit praktischen Beispielen aus Maschinenbau, Feinwerktechnik und Elektrotechnik versehen.

Hammerbeck, Ulrich: Material- und Fertigungswirtschaft mit EDV

Hamburg: S + W Steuer- und Wirtschaftsverlag 1994 - 330 Seiten - kartoniert - DM 38,-

Das vorliegende Lehr- und Arbeitsbuch setzt sich zur Aufgabe, sowohl dem Anwender als dem Studierenden fundierte Kenntnisse über die Material- und Fertigungswirtschaft unter besonderer Beachtung EDV-orientierter Lösungsansätze zu vermitteln. Inhalt: Materialwirtschaft, Klassische Fertigungswirtschaft und -steuerung, Produktionsplanung und -steuerung mit dem PC.

Grupp, Bruno: Materialwirtschaft mit EDV im Mittel- und Kleinbetrieb

Renningen-Malmsheim: Expert Verlag 1994 - 206 Seiten - DM 48,-

Diese 4., völlig neu bearbeitete Auflage enthält in komprimierter Form den Stoff eines Materialwirtschafts-seminars und befaßt sich mit den Einführungsschritten, der Standardsoftware und den Umstellungsproblemen. Im Mittelpunkt steht die Praxis.

Weber, Rainer: Zeitgemäße Materialwirtschaft mit Lagerhaltung

Renningen-Malmsheim: Expert Verlag 1994 - 304 Seiten - DM 88,-

Diese 3., verbesserte Auflage mit starker praxisorientierter Ausrichtung stellt Flexibilität, Lieferbereitschaft, Bestandsreduzierung und Kostensenkung in die Aufmerksamkeit. Das Buch zeigt, wie mittels Organisation, manueller Mittel und/oder EDV-Einsatzes die Materialwirtschaft in den Griff zu bekommen ist.

Hesse, Stefan: Lexikon Automatisierung der Arbeitssysteme

Renningen-Malmsheim: Expert Verlag 1994 - 257 Seiten - DM 58,-

Das Buch erklärt 1600 Begriffe von ABC-Analyse über Impuls oder PPS bis zu Zykluszeit zur fertigungstechnischen Automatisierung für Lehre, Studium und Beruf knapp und präzise.

Bis zum nächsten Male recht herzliche Grüße und alles Gute
Ihr

M. Malin

Alfred Biel

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
- CS3 Deckungsbeitragsrechnung
- CS4 Erfolgsrechnung/Management-Reporting
- CS5 PC Support
- CS6 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

