



# controller magazin



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

**2/79**

Controller-Funktion in der Praxis (Prof. Dr. Braun)	45
Zero-Base-Budgeting (Dr. Bösch)	57
Bankbetriebliche Planungs- und Entscheidungsmodelle (Prof. Dr. Priewasser)	67
Textkommentare zu Controller- Berichten (Dr. Deyhle)	73
Forum: Nochmals: Verrechnungspreise (Arbeitskreis Mitte)	85
"Controller gesucht"	89
Bi-Begriffe (Dr. Deyhle)	92

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

# controller magazin

ISSN 0343 - 267X

## Herausgeber

Controller - Akademie, Gauting/München

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

## Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle

Christa Gabler

Rainer H.G. Senff

Anschrift: Postfach 1168

D-8035 Gauting 2

Telefon 089 / 850 60 13

## Verlag

Management Service Verlag

Untertaxetweg 76

D-8035 Gauting 2

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

Telefon: 089 - 850 35 51

Hannelore Deyhle-Friedrich

## Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

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

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

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

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

## Vertrieb für Österreich:

Wirtschaftsverlag Dr. Anton O r a c, Postfach 56, A-1014 Wien

## Vertrieb für die Schweiz:

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

# CONTROLLER-FUNKTION IN DER PRAXIS

## Ergebnisse einer Umfrage

von Dr. Hedwig Braun, Reilingen

*Mit dem vorliegenden Artikel werden besonders interessante Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, welche die Verfasserin in Verbindung mit der AGPLAN - Gesellschaft für Planung e. V. - durchführte, zur Diskussion gestellt. Mit dieser Untersuchung sollte ein Einblick in die in der Wirtschaftspraxis realisierten Funktionen des Controlling gewonnen, vor allem aber auch eine Gewichtung dieser Funktionen nach der Bedeutung, die ihnen auf Grund der einschlägigen Erfahrungen der befragten Unternehmen zugemessen wird, herausgearbeitet werden. Anregungen für Unternehmen, die z. Zt. noch ohne ausdrückliches Controlling bzw. erst mit Ansätzen hiervon arbeiten, sollten damit ebenso vermittelt werden wie Informationen als Orientierungshilfe für Schwerpunktsetzungen bei der Ausbildung von Controllern. <sup>2)</sup>*



*Dr. Hedwig Braun ist Professorin an der Fachhochschule des Landes Rheinland-Pfalz, Abt. Ludwigshafen. Ihre Lehrtätigkeit konzentriert sich mit Schwerpunkt auf das Controlling.*

Angesprochen wurden ca. 2 600 Unternehmen, 183 verwertbare Fragebogen kamen zurück. Die Umfrage konzentrierte sich dabei insbesondere auf Unternehmen, die den Controller als Stellenbezeichnung eingeführt hatten. Diese Orientierung ergab sich aus der speziellen Zielsetzung der Untersuchung. Zwar werden Aufgaben des Controlling in der Praxis unter den verschiedensten Bezeichnungen durchgeführt - Geschäftsleitung, kaufmännische Leitung, Betriebswirtschaft, Unternehmensplanung, Finanz- und Rechnungswesen beispielsweise nehmen Funktionen des Controlling oder Teile davon wahr - doch dürfte die Controlling-Konzeption insbesondere bei den Unternehmen einen vergleichsweise hohen Stand erreicht haben, bei denen die Funktionen des Controlling in einer Controller-Position als Stellenbezeichnung institutionalisiert sind.

### CONTROLLER ALS STELLENBEZEICHNUNG MIT WACHSENDER TENDENZ

Von den befragten 183 Unternehmen verwenden 57 (= 31 %) den Begriff Controller als Stellenbezeichnung. Auffallend ist dabei insbesondere die zunehmende Tendenz bei der Einführung von Controllern mit entsprechender Stellenbezeichnung.

<sup>2)</sup> Vgl. auch den ausführlichen Ergebnisbericht mit Auswertungen nach Größenklassen und Branchen unter: Braun H.: Rechnungswesen, Planung, Controller-Praxis, Sonderheft 021 AGPLAN-Gesellschaft für Planung e. V., Frankfurt/Main, März 1978. Diesem Bericht sind auch die nachstehend aufgeführten Tabellen entnommen.

Zeitraum der Einführung	Zahl der Unternehmen
1950 - 1954	0
1955 - 1959	1
1960 - 1964	3
1965 - 1969	15
1970 - 1974	25
1975 / Anfang 1977	12
Keine Angabe	1
Insgesamt	57

*Tabelle 1: Zeitraum der Einführung von Controllern als Stellenbezeichnung*

Nach Größenklassen gruppiert sind Controller als Stellenbezeichnung in den obersten Größenklassen am stärksten vertreten - z.B. verfügen 61 % der befragten Unternehmen über 10 000 Beschäftigte und 50 % der Unternehmen mit mehr als einer Mrd. DM Umsatz über einen solchen Controller. Beachtlich ist jedoch, daß auch kleinere Unternehmen unerwartet häufig mit Controllern als Stellenbezeichnung arbeiten - z.B. haben 30 % der Unternehmen mit 101 - 500 Beschäftigten bzw. 29 % der Unternehmen mit bis 20 Millionen DM Umsatz einen Controller als Stellenbezeichnung eingeführt.

Erfahrungsgemäß beinhaltet die Bezeichnung "Controller" in den einzelnen Unternehmen allerdings sehr unterschiedliche Aufgabenkomplexe. Dies wurde auch durch die Umfrage-Ergebnisse bestätigt: bei kleineren Unternehmen werden neben den eher klassischen Controlling-Aufgaben wie Planung, Steuerung, Kontrolle und Information vergleichsweise häufig auch Abteilungsleitungen bzw. Gruppenleitungen auf den Gebieten Finanzmanagement, Finanzbuchhaltung, Betriebsabrechnung, Organisation, Interne Revision, Statistik, Steuern, Recht, Versicherung und EDV unter der Stellenbezeichnung "Controller" wahrgenommen.

### HOHER ANTEIL VON STELLENBESCHREIBUNGEN

Über eine Stellenbeschreibung "Controller" verfügen 37 (= 65 %) der Unternehmen, die einen Controller als Stellenbezeichnung eingeführt haben. Diese Angabe ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen, daß in deutschen Unternehmen Stellenbeschreibungen z. Zt. noch vergleichsweise selten, d. h. 65 %-Angaben mit "ja" überdurchschnittlich hoch sind.

### SCHWERPUNKTE DER TÄTIGKEIT DES CONTROLLERS

Bei den Aufgaben, die in den befragten Unternehmen vom Controller wahrgenommen werden, stechen die hohen Prozentangaben zu Aufbau von Systemen für Unternehmenssteuerung und -kontrolle, Abweichungsanalyse und -diskussion einschließlich Gegensteuerungsvorschläge sowie Berichte des Controllers an die Geschäftsleitung besonders hervor. Auch weitere gemeinhin als Kernaufgaben der Controllertätigkeit angesehene Aufgaben wie Aufbau von Systemen für Planung und innerbetriebliche Information, sowie die Durchführung von Planungs- und Budgetarbeiten und Erstellung periodischer Soll/Ist-Vergleiche werden mit hohen Prozentzahlen genannt. Bemerkenswert ist insbesondere, daß bei 77 % der Unternehmen der Controller auch bei der Formulierung der globalen Unternehmensziele mitwirkt und bei 89 % bei der strategischen Planung eingeschaltet ist.

Lfd. Nr.	Genanntes Aufgabengebiet	Zahl der Unternehmen	
		absolut	in %
1	Schaffung von Systemen für Unternehmenssteuerung und -kontrolle	54	95
2	Abweichungsanalyse	54	95
3	Berichte an die Geschäftsführung	54	95
4	Information der Geschäftsführung bei nicht tolerierten Abweichungen	52	91
5	Schwachstellenanalyse	52	91
6	Strategische Planung	51	89
7	Abstimmung von Teilzielen und Teilplänen sowie Koordinierung zu Gesamtplan	51	89
8	Erstellung periodischer Soll/Ist-Vergleiche	50	88
9	Systeme für innerbetriebliche Information	49	86
10	Berichte an Abteilungen	48	84
11	Aufstellung von Teilplänen	47	82
12	Break-even-Analysen	47	82
13	Investitionsrechnungen	46	81
14	Mitwirkung bei der Formulierung der globalen Unternehmensziele	44	77
15	Schaffung von Systemen für Unternehmensplanung	44	77
16	Leitung der Abteilung Betriebsabrechnung	42	74
17	Festlegung von Verrechnungspreisen	41	72
18	Externe Berichterstattung	36	63
19	Leitung der Statistik	34	60
20	Festlegung von Preisuntergrenzen	32	56
21	Leitung der Finanzbuchhaltung	22	39
22	Leitung des Finanzmanagements	21	37
23	Leitung der Steuerabteilung	20	35
24	Leitung der Organisationsabteilung	17	30
25	Leitung der Versicherungsabteilung	17	30
26	Leitung der EDV-Abteilung	16	28
27	Leitung der Abt. interne Revision	15	26
28	Leitung der Rechtsabteilung	7	12
29	Leitung der Zölle	4	7
30	Leitung der Frachten	4	7

Tabelle 2: Aufgaben des Controllers in den befragten Unternehmen  
(Bezugsgröße 57 Unternehmen)

Jeweils zweimal wurden genannt:

Betriebswirtschaftliche Sonderaufgaben, Betreuung und Kontrolle von Agenturen und Tochterunternehmen, Kontierung/Nachkontierung

Jeweils einmal wurde genannt:

Forecast-Ergebnisrechnung, Optimierungsrechnungen, Festlegung von Kalkulationsgrundlagen, Bestände- und Anlagenrechnung, Rationalisierungs- und Wirtschaftlichkeitskontrolle, Wertanalyse, Zuständigkeit für Kooperation, Personalwesen und -politik

### CONTROLLER-AUFGABEN JE NACH UNTERNEHMENSGRÖSSE

Einen etwas differenzierteren Einblick ermöglicht die Gruppierung nach Beschäftigten- bzw. Umsatzgrößenklassen:

Bei den Beschäftigtengrößenklassen fällt die Häufung von 100 %-Angaben bei Unternehmen mit über 10 000 Beschäftigten auf, und zwar für

- Schaffung von Systemen für Unternehmenssteuerung und -kontrolle,
- Durchführung von Planungs- und Budgetarbeiten,
- Durchführung von Steuerungs- und Kontrollarbeiten,
- Schwachstellenanalysen.

Besonders interessant ist der Stellenwert, welcher dem Controller insbesondere von den größeren Unternehmen im Hinblick auf globale Zielsetzung der Unternehmung und strategische Planung zugemessen werden: bei den obersten Größenklassen ist der Controller in 82 % der Unternehmen bei der Formulierung globaler Unternehmensziele und in 91 % der Unternehmen bei der strategischen Planung überdurchschnittlich stark eingeschaltet. Abteilungsleitungen werden dagegen nahezu ausnahmslos in diesen Größenklassen weniger häufig als im Durchschnitt als Controlleraufgabe angegeben - wobei allerdings die Abteilung Betriebsabrechnung in 64 % dieser Unternehmen vom Controller geleitet wird.

Bei den unteren Größenklassen nach Beschäftigtenzahl liegt der Akzent auf Durchführung von Steuerungs- und Kontrollarbeiten sowie der Durchführung der innerbetrieblichen Information und den Abteilungsleitungen. Unterdurchschnittlich gefragt ist hier die Mitwirkung des Controllers bei der Formulierung globaler Unternehmensziele, Mitwirkung bei der strategischen Planung sowie bei der Schaffung von Systemen für Unternehmensplanung, -steuerung und -kontrolle und für die innerbetriebliche Information.

*Tabelle 3: Aufgaben des Controllers in den befragten Unternehmen nach Beschäftigtengrößenklassen (Angaben in %; teilweise Rundungsdifferenzen)*

Aufgabe	Summe Un-		Mitarbeiter						Keine Angaben
	absol.	%	Bis 100 %	101 - 500 %	501 - 1000 %	1001 - 5000 %	5001 - 10000 %	10001 u. m.	
Mitwirkung bei Formulierung globaler Unternehmensziele	44	77	-	69	63	84	-	82	-
Mitwirkung bei strategischer Planung	51	89	-	85	88	92	-	91	-
Schaffung v. Systemen für Unternehmensplanung	44	77	-	69	75	80	-	82	-
- Unternehmenssteuerung und -kontrolle	54	95	-	85	88	100	-	100	-
- innerbetriebliche Information	49	86	-	77	88	88	-	91	-

Aufgabe	Summe Un-		Mitarbeiter						
	absol.	%	Bis 100 %	101- 500 %	501- 1000 %	1001- 5000 %	5001- 10000 %	10000 u.m. %	Keine Ang. %
Durchführung v. Planungs- und Budgetarbeiten									
- Aufstellung v. Teilplänen und Budgets	47	82	-	92	88	68	-	100	-
- Abstimmung u. Koordinierung v. Teilzielen u. -plänen zu Gesamtplan	51	89	-	92	63	92	-	100	-
Durchführung v. Steuerungs- und Kontrollarbeit.									
- Erstellung period. Soll-Ist-Vergleiche	50	88	-	92	88	80	-	100	-
- Abweichungsanalyse und -diskussion, Gegensteuerungsvorschläge	54	95	-	100	88	92	-	100	-
- Information d. Unternehmensleitung bei nicht tolerierten Abweichungen	52	91	-	85	88	92	-	100	-
Durchführung der innerbetriebl. Information									
- Berichte an Geschäftsleitung	54	95	-	100	88	96	-	91	-
- Berichte an Abteilungen	48	84	-	92	75	84	-	82	-
Leitung folgender Abteilungen bzw. Arbeitsgruppen									
- Finanzmanagement	21	37	-	46	63	40	-	-	-
- Finanzbuchhaltung	22	39	-	46	50	40	-	18	-
- Betriebsabrechnung	42	74	-	69	88	76	-	64	-
- Organisation	17	30	-	46	50	20	-	18	-
- Interne Revision	15	26	-	23	50	24	-	18	-
- Statistik	34	60	-	69	75	60	-	36	-
- Steuern	20	35	-	38	50	40	-	9	-
- Zölle	4	7	-	13	12	-	-	-	-
- Frachten	4	7	-	13	4	-	-	18	-
- Recht	7	12	-	8	38	12	-	-	-
- Versicherungen	17	30	-	31	50	32	-	9	-
- EDV	16	28	-	46	50	16	-	18	-
- Externe Berichterstattung (an Verbände etc.)	36	63	-	62	75	68	-	45	-
Controller ist verantwortlich für									
- Investitionsrechnung	46	81	-	85	75	88	-	64	-
- Schwachstellenuntersuchungen	52	91	-	92	75	92	-	100	-
- Festlegung v. Preisuntergrenzen	32	56	-	54	63	60	-	45	-
- Festlegung v. Verrechnungspreisen	41	72	-	62	75	76	-	73	-
- Erstellung v. Break-even-Analysen	47	82	-	85	75	88	-	73	-
Bezugsgrößen:	57	-	-	13	8	25	-	11	-

Bei der Gruppierung nach Umsatzgrößenklassen sind zunächst die - mit einer Ausnahme - durchgängig in allen Größenklassen 100 %-Angaben für die Schaffung von Systemen für Unternehmenssteuerung und -kontrolle hervorzuheben. Mit allem Vorbehalt, den die schmalen Bezugsgrößen auferlegen, ist auch auf die durchweg 100 %-Angaben für die Durchführung von Planungs- und Budget-sowie Steuerungs- und Kontrollarbeiten sowohl bei der obersten als auch der untersten Größenklasse hinzuweisen. Ebenso hervorstechend sind die überdurchschnittlich hohen - zumeist 100 %-Angaben - bei der Durchführung der innerbetrieblichen Information speziell bei den unteren Größenklassen. Dagegen werden Schwachstellenanalysen vor allem bei den oberen Größenklassen als Controlleraufgaben genannt. Wie schon bei der Gruppierung nach Beschäftigtengrößenklassen sind Abteilungs- bzw. Arbeitsgruppenleitungen in den unteren Größenklassen auch hier häufiger als im Durchschnitt dem Controller zugeordnet, wobei allerdings die Leitung der externen Berichterstattung auch in den oberen Größenklassen vergleichsweise stark als Controlleraufgabe verankert ist, ebenso wie die Leitung der Abteilung Betriebsabrechnung.

*Tabelle 4: Aufgaben des Controllers in den befragten Unternehmen nach Umsatzgrößenklassen (Angaben in %; teilweise Rundungsdifferenzen; Umsatzgruppen in Millionen DM)*

Aufgabe	Summe Unternehmen		Mio Umsatz:								Keine Angabe
	absol.	%	Bis 20 %	21- 50 %	51- 100 %	101- 250 %	251- 500 %	501- 1000 %	1001 u. m.		
Mitwirkung bei Formulierung globaler Unternehmensziele	44	77	50	80	83	75	70	100	80	67	
Mitwirkung bei strategischer Planung	51	89	75	100	100	88	80	100	90	67	
Schaffung von Systemen für Unternehmensplanung	44	77	100	80	92	63	80	80	80	33	
- Unternehmenssteuerung und -kontrolle	54	95	100	100	100	88	100	100	100	33	
- innerbetriebliche Information	49	86	75	100	100	75	90	100	90	-	
Durchführung v. Planungs- und Budgetarbeiten											
- Aufstellung v. Teilplänen und Budgets	47	82	100	80	100	50	70	60	100	100	
- Abstimmung und Koordinierung v. Teilzielen und -plänen zu Gesamtplan	51	89	100	80	92	75	80	100	100	100	
Durchführung von Steuerungs- u. Kontrollarbeiten											
- Erstellung period. Soll-Ist-Vergl.	50	88	100	100	92	75	80	80	100	67	
- Abweichungsanalyse und -diskussion, Gegensteuerungsvorschläge	54	95	100	100	92	88	100	80	100	100	
- Information d. Unternehmensleitung bei nicht tolerierten Abweichungen	52	91	100	80	92	75	100	100	100	67	
Durchführung d. innerbetr. Inform.											
- Berichte an Geschäftsleitung	54	95	100	100	100	88	90	100	90	100	
- Berichte an Abteilungen	48	84	100	100	92	63	80	100	80	67	



Aufgabe	Summe Un-		Mio Umsatz:							Keine Angabe
	absol.	%	Bis 20 %	21-50 %	51-100 %	101-250 %	251-500 %	501-1000 %	1001 u. m. %	
Leitung folgender Abteilungen bzw. Arbeitsgruppen										
- Finanzmanagement	21	37	50	80	58	50	30	-	-	33
- Finanzbuchhaltung	22	39	75	60	58	38	30	20	10	33
- Betriebsabrechnung	42	74	100	60	83	75	60	100	60	67
- Organisation	17	30	25	40	58	13	20	-	20	67
- Interne Revision	15	26	50	20	42	38	10	-	20	33
- Statistik	34	60	100	60	58	63	70	40	40	67
- Steuern	20	35	50	60	58	25	30	20	10	33
- Zölle	4	7	-	-	-	25	10	-	-	33
- Frachten	4	7	-	-	-	13	-	20	20	-
- Recht	7	12	25	-	42	13	-	-	-	-
- Versicherungen	17	30	50	40	58	38	10	-	10	33
- EDV	16	28	25	60	50	13	20	-	20	33
- Externe Berichterstattung (an Verbände etc.)	36	63	75	40	67	75	60	80	50	67
Controller ist verantwortlich für										
- Investitionsrechnung	46	81	75	100	100	75	70	80	70	67
- Schwachstellenuntersuchungen	52	91	75	100	75	88	100	100	100	100
- Festlegung v. Preisuntergrenzen	32	56	50	60	83	63	40	40	50	33
- Festlegung v. Verrechnungspreisen	41	72	100	60	83	75	60	80	70	33
- Erstellung v. Break-Even-Analysen	47	82	100	100	92	75	80	100	70	33
Bezugsgrößen:	57		4	5	12	8	10	5	10	3

### DIE 5 WICHTIGSTEN AUFGABEN DES CONTROLLERS

Die Unternehmen, die mit Controller als Stellenbezeichnung arbeiten, wurden auch nach den ihrer Meinung nach wichtigsten 5 Aufgaben des Controllers gefragt. Die von den Unternehmen in freier Formulierung genannten Aufgaben wurden zu Aufgabengruppen zusammengefaßt und in umgekehrter Reihenfolge mit den jeweiligen Platzziffern gewichtet (z. B. Platz 1 = Gewichtung 5, Platz 5 = Gewichtung 1). Die so erhaltenen Zahlen wurden dann zu einer Gesamtpunktzahl aufaddiert.

#### Planung und Kontrolle ganz großgeschrieben !

Als die 5 wichtigsten Aufgaben kristallisierten sich heraus:

1. Planung..... mit einer Punktzahl von 146
2. Kontrolle ..... mit einer Punktzahl von 131
3. Information ..... mit einer Punktzahl von 53
4. Mitwirkung bei der Zielsetzung der Unternehmung ..... mit einer Punktzahl von 52
5. Beratung ..... mit einer Punktzahl von 39

Planung und Kontrolle kommt nach Meinung der befragten Unternehmen die größte Bedeutung zu. Bezeichnend ist hier weniger, daß die beiden ersten Ränge von diesen Aufgaben eingenommen werden als vielmehr der weite Abstand der Punktzahlen gegenüber den nachfolgenden, ebenfalls als wichtig erkannten Aufgaben ab Rang 3. Ergänzend ist überdies noch zu beachten, daß Planungs- und Kontrollaufgaben auch noch auf Rang 10/Steuerung und Kontrolle sowie auf Rang 15/Planung und Soll/Ist-Vergleich genannt sind; die unter diesen Bezeichnungen gemischt einlaufenden Nennungen wurden bei der Auswertung der Umfrage nicht den getrennt aufgeführten Planungs- bzw. Kontrollaufgaben zugeteilt.

Rang Nr.	Aufgaben- gebiete	Zahl der Nennungen nach Platz Nr.						Punkt- zahl
		1	2	3	4	5	6	
1	Planung	19	10		1	3	2	146
2	Kontrolle/Soll-Ist-Vergl.	3	14		16	4	4	131
3	Information	1	4		3	9	5	53
4	Mitwirkung bei Zielsetzung	8	1		2	-	2	52
5	Beratung	4	2		2	2	1	39
6	Schaffung v. Systemen	5	1		1	1	3	37
7	Schwachstellenanalysen	2	1		4	2	-	30
8	Investitionsrechnungen	1	-		3	6	-	26
9	Rechnungswesen	1	2		2	-	2	21
10	Steuerung und Kontrolle	1	2		1	1	1	19
11	Finanzbereich	1	1		1	2	3	19
12	Unternehmensstrategie	-	3		1	-	-	15
13	Entscheidungsvorbereitung	1	1		1	-	1	13
14	Organisation/EDV	1	-		-	2	5	11
15	Planung u. Soll/Ist-Vergl.	-	1		2	-	-	10
16	Preisfindung	-	1		-	2	2	10
17	Mitwirkung bei Unternehmensentscheidungen	-	-		-	1	-	2
18	Steuerung	-	-		-	-	2	2
19	Sonstige	1	2		1	1	5	23

Bezugsgröße: 57 Unternehmen

*Tabelle 5: Überblick über die wichtigsten Aufgaben des Controllers nach Meinung der befragten Unternehmen*

Unter "Sonstige" in Tabelle 5 wurde von den Unternehmen genannt: Betriebswirtschaftliche Untersuchungen aller Art, Sicherung aktueller Führungsdaten, Wirtschaftliche Vorgänge transparent machen, Koordination, Verbesserung des Ertragsdenkens, Verfahrensverbesserung, Grenzkostenüberlegungen, Bildung von Maßgrößen, Personalwesen.

Bei Gruppierung nach Beschäftigten- bzw. Umsatzgrößenklassen lassen sich folgende Schwerpunkte erkennen:

Planung und Kontrolle werden unter den wichtigsten 5 Controlleraufgaben angeführt, meistens auf Rang 1 und 2, und zwar durchgängig bei allen Größenklassen.

Die Informationsfunktion wird in der Gruppierung nach Beschäftigtengrößenklassen durchgängig, in der Gruppierung nach Umsatzgrößenklassen von 5 der 7 Klassen - ausgenommen lediglich die beiden niedrigsten Größenklassen - zu den 5 wichtigsten Controlleraufgaben gezählt.

Die Mitwirkung bei der Zielsetzung ist unter den 5 wichtigsten Aufgaben bei den Beschäftigtengrößenklassen durchgängig zu finden, bei den Umsatzgrößenklassen wird sie bei 4 von

7 Größenklassen aufgeführt - hier vorwiegend bei den unteren Größenklassen. Im einzelnen wurde bei den Unternehmensantworten nicht immer genau spezifiziert, welche Art von Zielsetzung angesprochen wird, doch dürfte der Schwerpunkt bei der globalen Zielsetzung liegen. Die Schaffung von Systemen kommt in der Gruppierung nach Umsatzgrößenklassen in 5 von 7 Größenklassen unter die 5 wichtigsten Aufgaben, bei der Gruppierung nach Beschäftigtenklassen allerdings nur einmal. Auch Schwachstellenuntersuchungen rangieren öfter unter den ersten Fünf, und zwar insbesondere bei den mittleren und oberen Größenklassen nach Umsatzzahlen. Beratungsaufgaben und Investitionsrechnungen kommen ebenfalls mehrfach zum Zuge, wobei Investitionsrechnungen eher von den mittleren Größenklassen angesprochen, Beratung dagegen extrem von niedrigster und oberster Größenklasse nach Beschäftigten gefordert werden. Extrem aufgeführt wird auch die Leitung des Finanzbereichs - sie wird in der obersten Größenklasse nach Beschäftigtenzahlen sowie in der untersten Größenklasse nach Umsatzzahlen unter die wichtigsten Fünf aufgenommen. Ansonsten kommt auch noch die Mitwirkung bei Unternehmensstrategie und -entscheidungen auf die ersten 5 Ränge, und zwar insgesamt zweimal bei den unteren bis mittleren Umsatzgrößenklassen (vgl. hierzu das detaillierte Zahlenmaterial in der eingangs genannten Broschüre, insbesondere Tabellen S. 53 ff.)

**STAB UND LINIE**

In den 57 Unternehmen, die den Controller als Stellenbezeichnung eingeführt haben, ist der zentrale Controller

- in 23 Unternehmen = 40 % als Stabsfunktion
- in 36 Unternehmen = 63 % als Linienfunktion

eingearbeitet. Für den Spartencontroller lauten die entsprechenden Daten:

- in 12 Unternehmen = 21 % als Stabsfunktion
- in 12 Unternehmen = 21 % als Linienfunktion

(Bezugsgröße: 57 Unternehmen; Mehrfachnennungen möglich).

Beim zentralen Controller ist in den niedrigeren Größenklassen (nach Beschäftigten- und Umsatzzahlen) die Linienfunktion, in den oberen Größenklassen die Stabsfunktion stärker als im Durchschnitt vertreten. Beim Spartencontroller läßt sich keine so ausgeprägte Tendenz zur Bevorzugung von Controllern als Linienfunktion in kleineren und als Stabsfunktion in größeren Unternehmen erkennen. Spartencontroller sind hier auch vergleichsweise häufig in den oberen Größenklassen als Linienfunktion ausgewiesen.

**HOHER RANG IN DER UNTERNEHMENSHIERARCHIE**

Soweit hierzu Angaben gemacht wurden, ist der große Anteil der obersten Leitungsebene beim zentralen Controller auffallend. Auch bei der fachlichen und disziplinarischen Unterstellung des Controllers ist die vergleichsweise hohe Einordnung bemerkenswert. Möglicherweise kommt hier aber durch den völlig aus dem Rahmen fallenden, frappierend hohen Prozentsatz fehlender Angaben speziell zu diesem Teil der Umfrage ein zu positiv gefärbtes Bild zustande.

*Tabelle 6: Rang des Controllers in den befragten Unternehmen*

Zentraler Controller		Controller ist	Spartencontroller	
absol.	in %		absol.	in %
8	14	Vorstand, Geschäftsführer, Mitglied der Geschäftsführung, kaufmännischer Leiter	1	2
4	7	stellvertretendes Vorstandsmitglied, stellv. Gesch. führer	-	-
1	2	Abteilungsleiter	-	-
2	4	Hauptabteilungsleiter	5	9

Zentraler Controller		Controller ist	Sparten-controller	
absol.	in %		absol.	in %
2	4	Abteilungsleiter	1	2
2	4	Ressortleiter, Bereichsleiter	-	-
1	2	Referatsleiter	-	-
1	2	Prokurist	1	2
26	63	Keine Angaben	49	86

Bezugsgröße: 57 Unternehmen

### BESSERES INSTRUMENTARIUM IN UNTERNEHMEN MIT CONTROLLER

Angaben zum eingesetzten Instrumentarium wurden nicht nur von Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung, sondern von allen 183 an der Umfrage beteiligten Unternehmen erfragt. Neben Informationen insbesondere zu Fragen des Rechnungswesen und der Unternehmensplanung wurden dadurch auch einige Vergleiche zwischen Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung einerseits und Unternehmen ohne einen solchen Controller andererseits ermöglicht. Das vorliegende Zahlenmaterial spricht dabei eindeutig für diejenigen Unternehmen, die mit einem Controller als Stellenbezeichnung arbeiten. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auch zu beachten, daß Unternehmen der obersten Größenklassen nach Beschäftigten- bzw. Umsatzzahlen einen vergleichsweise hohen prozentualen Anteil von Controllern als Stellenbezeichnungen haben, d.h. daß in dem folgenden Zahlenmaterial auch - aber nicht nur! - der Einfluß der Unternehmensgröße zu sehen ist. (Vgl. zum Einfluß der Unternehmensgröße das detaillierte Zahlenmaterial des oben genannten Berichtes). Von den ermittelten Daten seien im folgenden kurz zusammengefaßt herausgestellt:

1) Von Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung werden häufiger monatliche Bilanzen oder/und monatliche Erfolgsrechnungen aufgestellt als von Unternehmen ohne einen solchen Controller - 54 % und 84 % gegen 44 % und 81 % der Unternehmen. 2) Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung arbeiten vergleichsweise häufiger mit modernen Kostenrechnungssystemen.

Tabelle 7: Anwendung von Kostenrechnungs-Systemen bei Firmen mit und ohne Controller (Bei Prozentangaben teilweise Rundungsdifferenzen)

Kostenrechnungssystem	Unternehmen insgesamt	Controller		Keine Angabe
		Ja	Nein	
Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis				
- absolut	58	21	37	-
- prozentual	32	37	30	-
Grenzplankostenrechnung				
- absolut	45	15	30	-
- prozentual	25	26	24	-
Deckungsbeitragsrechnung				
- absolut	110	37	73	-
- prozentual	60	65	58	-
Deckungsbeitragsrechg. als geschlossenes System				
- absolut	72	25	47	-
- prozentual	39	44	38	-
Deckungsbeitragsrechg. fallweise				
- absolut	80	28	52	-
- prozentual	44	49	42	-
Bezugsgröße (Unternehmen)	183	57	126	-

Mehrfachnennungen möglich

3) Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung weisen durchweg einen höheren prozentualen Anteil bei den einzelnen Teilplänen auf - ausgenommen den Umsatzplan, wo der Prozentsatz der Controller-Unternehmen genau dem Durchschnittssatz entspricht.

*Tabelle 8: Aufstellung von Teilplänen bei Unternehmen mit und ohne Controller (Angaben jeweils in %)*

Teilplan	Zahl der Unternehmen		Zeitlicher Schwerpunkt	Controller	
	absolut	in %		Ja	Nein
Umsatzplan	168	96	1-5 Jahre (61 %)	96	96
Investitionsplan	163	93	1-5 Jahre (61 %)	95	92
Kostenplan	159	91	1-5 Jahre (48 %)	96	88
Finanzplan	155	89	1-5 Jahre (53 %)	93	87
Personalplan	144	82	1-5 Jahre (49 %)	93	77
Erfolgsplan	144	82	1-5 Jahre (63 %)	89	79
Produktionsplan	141	81	Bis zu 1 J. (57 %)	89	76
Werbeplan	128	73	Bis zu 1 J. (72 %)	82	69
Beschaffungsplan	101	58	Bis zu 1 J. (58 %)	73	50
Forschungsplan	99	57	Bis zu 5 J. (56 %)	79	46
Planbilanzen	112	64	Keine auswertb. Ang.	77	58

Bezugsgrößen: 175 Unternehmen

Bei den Spalten "Zeitlicher Schwerpunkt" und "Controller" beziehen sich die Prozentangaben jeweils auf die Zahl der Unternehmen mit dem entsprechenden Teilplan - z. B. 48 % von 159 Unternehmen beim Kostenplan

4) Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung haben ihre Pläne längerfristig angelegt als Unternehmen ohne einen Controller. Ausgenommen hiervon sind lediglich der Personalplan (keine Unterschiede) sowie der Beschaffungsplan

5) Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung nennen durchgehend höhere prozentuale Anteile bei Abstimmung von Teilzielen und Teilplänen und Koordinierung zu Gesamtplan, Planänderungen sowie bei der Aufstellung von Planalternativen.

6) Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung bereiten ihre Investitions-Entscheidungen häufiger auf der Basis von Investitionsrechnungen vor als Unternehmen ohne einen Controller - 98 % bzw. 90 % der Unternehmen.

7) Im einzelnen wird von den Controllerunternehmen bevorzugt eingesetzt die Amortisationsmethode (60 %), der Kostenvergleich (49 %) und die interne Zinsfußmethode sowie die Rentabilitätsmethode (jeweils 42 %), Kapitalwertmethode (23 %), Gewinnvergleich (18 %), Annuitätenmethode (9 %).

Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung arbeiten vergleichsweise stärker mit den dynamischen Verfahren der Investitionsrechnung als Unternehmen ohne Controller. Allerdings finden sich Kombinationen mehrerer Investitionsrechenverfahren stärker bei den Unternehmen ohne Controller als Stellenbezeichnung.

8) Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung arbeiten vergleichsweise häufiger mit Profit Centers und Management by Objectives (MbO) - 58 % bzw. 51 % - als Unternehmen ohne Controller - 28 % bzw. 20 %.

9) Unternehmen mit Controller als Stellenbezeichnung setzen stärker Wertanalyse ein als andere Unternehmen - 44 % gegenüber 27 %.

Es sei abschließend unterstrichen: das hier vorgelegte Material soll Vergleiche, Anregungen, Impulse vermitteln. Es erhebt keinen Anspruch darauf, repräsentativ zu sein. Trotzdem ist nicht zu übersehen, daß sich sehr klare und eindeutige Tendenzen zu Gunsten von Unternehmen abzeichnen, die mit - institutionalisierten - Controllern arbeiten. ■



Sehr geehrter Herr Lindlohr,

das finde ich aber wirklich eine tolle Idee: Gerade erhielt ich nämlich von einem unserer Teilnehmer Ihre Anzeige geschickt, in der die Tür des Controllers zu sehen ist.

Dürfte ich auf diese Idee im Controller-Magazin aufmerksam machen? Oder könnten Sie mir dazu noch ein paar Zeilen schreiben, wie diese Idee im Hause Heimbach entstanden ist. Das wäre dann gleichzeitig noch ein bißchen Story im Controller-Magazin, die zeigt, wie doch auch das Controlling verkaufsfördernde Hilfe geben kann.

Viele herzliche Grüße und Wünsche  
Dr. A. Deyhle

Thomas Josef Heimbach GmbH & Co

**Heimbach**

Sehr geehrter Herr Dr. Deyhle,

Düren, den 12. Januar 1979

vielen Dank für Ihr freundliches Kompliment und für Ihr Interesse an unserer "Meridian"-Anzeige.

Sie wissen ja, daß wir schon seit längerem zum Kreis der "Deyhle-Jünger" gehören und uns intern um ein praxisgerechtes Controlling bemühen.

Die Suche nach wirtschaftlichen Lösungen beansprucht uns in gleichem Maße wie das sicherlich bei unseren Kunden in der Papierindustrie der Fall ist. Das Wissen um diese Probleme (und die spezielle Eigenschaft unseres jüngsten Produktes) brachten uns auf die Idee, nicht allein die technischen, sondern vor allem auch die wirtschaftlichen Aspekte in den Vordergrund unserer Werbung zu stellen.

Und dabei erschien uns der Controller, als das personifizierte ökonomische Gewissen eines Unternehmens, die geeignete Symbolfigur zu sein. Die Werbeidee soll den Technikern den wirtschaftlichen Vorteil unseres Papierfilzes als Argument an die Hand geben, damit auch das "Wohlwollen des Controllers" auf unser Produkte und damit auf uns als Hersteller gelenkt wird.

Wir wollen damit erreichen, daß unsere Kunden uns nicht allein als Lieferanten, sondern auch als einen Geschäftspartner betrachten, der dabei helfen kann, den Produktionsablauf durch seine Produkte und seinen Service wirtschaftlicher zu gestalten: "Ihm (dem Controller) zuliebe". -

Soviel zu unserer Werbe-Idee. Über Ihre Idee, darauf im Controller-Magazin aufmerksam zu machen, freuen wir uns sehr und stellen es Ihnen frei, unsere Anzeige und dieses Schreiben so auszuwerten, wie es Ihnen zweckmäßig erscheint.

Mit freundlichen Grüßen

THOMAS JOSEF HEIMBACH GMBH & CO

*Heimbach v. Colonial*

# „ZERO-BASE-BUDGETING“

von Dr. Martin Bösch, Lustenau

- "an old wine in new bottles", wie es auch amerikanische Kollegen versichern. Zero Base Budgeting (ZBB) ist eine Denkweise und eine Methode. Soweit es die Denkweise betrifft, haben wir das mit anderen Worten immer schon so gesehen (wenn auch vielleicht nicht immer befolgt). In der Methodik bringt ZBB einen Vorschlag zur Anwendungstechnik beim Controlling gerade der "fixen" Kosten; über den man sich vor allem dort Gedanken machen kann, wo - wie oftmals in Verwaltungsbetrieben - Planungs- und Soll-Ist-Techniken noch nicht so ausdrücklich installiert sind (Red.).

"Bei uns wurde die Regel eingeführt, daß ein Manager, der eine Personalanforderung stellt, nicht nur begründen muß, warum er eine zusätzliche Person benötigt und was für Aufgaben der oder die neue Mitarbeiter(in) zu erfüllen hat, sondern es wird gleich die ganze Abteilung durchleuchtet, es werden in Zusammenarbeit zwischen dem personalanfordernden Manager und einem Spezialteam in der Personalabteilung Arbeitsablauf-Untersuchungen, Aufgabenanalysen und Arbeitsverteilungs-Übersichten angefertigt. Oft stellt sich dann heraus, daß die zusätzliche oder ersatzweise beantragte Arbeitskraft gar nicht nötig ist. Seit der Einführung dieser Maßnahme werden von den Managern auch weniger Personalanforderungen gestellt, weil sie vorher sich überlegen, ob nicht durch Reorganisation der Arbeitsabläufe mit dem bestehenden Personalstand das Auslangen gefunden werden kann." Dies berichtete in einem Seminar der Controller-Akademie eine Controllerin aus einer Automobilfabrik. Ist das nicht ein Stück Zero-Base-Budgeting? Ohne es so zu nennen, wird hier ein Grundsatz des ZBB angewendet, der lautet:

## Grundsatz 1: Gewesenes nicht einfach extrapolieren

=====

Nimmt man nämlich das bisherige Ist als Ausgangsbasis für ein neues Budget, addiert dazu eventuelle

Kostensteigerungen im Personal- und Materialsektor und zusätzlich noch ein Paket Kosten für neue Projekte, neue Mitarbeiter und neue Aufgaben, die im Budgetjahr durchgeführt werden sollen, so ergibt sich etwa der Kostenverlauf wie in Abb. 1 dargestellt.

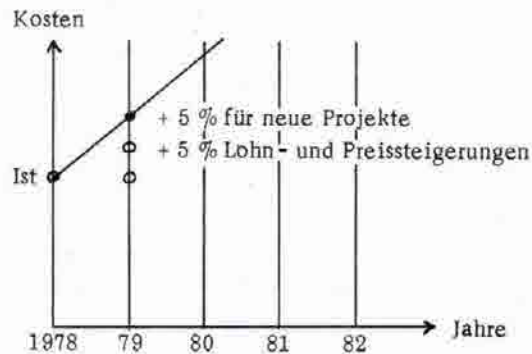


Abb. 1: "Gewesenes nicht einfach extrapolieren" (Beispiel der "Linealplanung")

Bei dieser Vorgehensweise unterstellt man, daß sämtliche in der Vergangenheit geplanten Aktivitäten auch für die zukünftige Planperiode Gültigkeit haben und daß der Kosten-Nutzen-Effekt dieser Aktivitäten auch für die Zukunft positiv ist. Es ist dann kein Wunder, daß angesichts enormer Kostensteigerungen Streichaktionen durchgeführt werden müssen, meistens prozentuale Kürzungen über alle Bereiche hinweg.



Dr. M. Bösch ist Dozent an der Controller-Akademie. Vorher war er mehrere Jahre Controller und Personalleiter in einem Industrieunternehmen (Textil).

Die Folge ist, daß sich die Manager "warm anziehen", Reserven in ihre Budgets einplanen, weil sie wissen, daß gestrichen wird. Außerdem werden die laufenden Budgets möglichst voll ausgeschöpft, das Geld wird kurz vor Ablauf der laufenden Budgetperiode unter allen Umständen noch schnell ausgegeben, oder es werden Belege an der innerbetrieblichen "Belegbörse" zwischen den Abteilungen gehandelt. Dies soll nicht nur in der öffentlichen Verwaltung vorkommen, sondern auch in privatwirtschaftlich geführten Unternehmungen.

Und das leitende Management, das Streichaktionen durchführt, tut das mit Recht, denn man weiß ja, daß Reserven künstlich in die Budgets eingebaut wurden. Nur weiß man nicht so recht, wo. Aus dieser Verhaltenskette führt nur ein Weg zurück zum realistischen, fairen Budget:

**Grundsatz 2: Aufgaben- und maßnahmenorientiert planen**

Hinter dem Kostenschaufenster von Abb. 2 steht ein Aufgaben- und Maßnahmenpaket. Die Aufgaben zeigen an, was in der Budgetperiode zu tun ist. Es sind die Instrumente des Personal-Controllings, insbesondere die Stellen- oder Funktionsbeschreibungen, die Aufschluß über die zu erledigenden Aufgaben geben, sei es als Daueraufgaben oder speziell in einer Budgetperiode geplante Sonderaufgaben und Projekte. Aus diesen zu erledigenden Aufgaben ergeben sich zwangsläufig die hierfür nötigen Personalkosten.

Die Sachkosten leiten sich parallel dazu ab, indem die Maßnahmen und Projekte nur mit einem adäquaten Einsatz von Budgetmitteln durchgeführt werden können.

Stellt sich dann heraus, daß zu wenig Mittel vorhanden sind, um sämtliche Budgetvorschläge zu realisieren, so kann aufgezeigt werden, welche Maßnahmen der Reihenfolge ihrer Priorität nach bei Budgetkürzungen nicht mehr durchgeführt werden können. Siehe Abb. 2: wird vom Kostenfenster was weggestrichen, trifft es gleichzeitig auch die dahinter stehenden Aufgaben, Maßnahmen und Projekte.



Abb. 2: "Kostenfenster" und dahinterstehende Maßnahmen, Aufgaben und Projekte

Die spezielle Technik des ZBB besteht nun darin, solche Maßnahmen- und Aufgabenpakete systematisch zu erarbeiten, zu bewerten, in eine Rangordnung zu bringen, zu prüfen und schließlich zu entscheiden, welche Pakete zu Zielen (Budgets) erhoben werden.

**Schritt 1: Erarbeitung von Entscheidungspaketen (Decision packages)**

Ein Entscheidungspaket kann eine ganze Abteilung, ein Bereich, ein Profit Center, ein Projekt, eine Kostenstelle, aber auch eine einzige Aufgabe oder ein Aufgabenbündel sein. Entscheidend ist, daß dieses Paket adressierbar ist, d. h. ein Manager muß diese Aktivitäten und die Kosten hierfür durch seine Entscheidungen beeinflussen können.

Im folgenden Beispiel wäre die Überwachung der Debitoren ein Entscheidungspaket. Das Budget der Debitorenbuchhaltung für 1979 (laufendes Jahr) sehen Sie in Abb. 3 (Personalkosten) und Abb. 4 (Sachkosten). Neben den Kostenarten finden Sie eine Spalte "Standards of Performance", das sind die Leistungskennzahlen zur Beurteilung der Angemessenheit der Höhe der Kosten oder auch das Mengengerüst, von dem ausgehend der Bedarf an Personal ermittelt wird (2 Buchungskräfte für 120.000 Buchungen, 4 Sachbearbeiterinnen zur Bearbeitung von 5.000 Kundenkonten, Erledigung von 21.000 Briefen und 8000 Mahnungen sowie Durchführung von 4.000 Umsatzboni-Berechnungen, eine Führungskraft, die sich neben den Führungsaufgaben mit Spezialaufgaben der Debitorenbuchhaltung beschäftigt). Hinter all diesen Tätigkeiten und Aufgaben muß man sich die Stellen- oder Funktionsbeschreibungen dieser Mitarbeiter vorstellen. Von der Kostenstelle "Debitorenbuchhaltung" stehen in diesem Beispiel nicht sämtliche Positionen zur Debatte, sondern lediglich die Aktivitäten der 4 Sachbearbeiterinnen. Diese Aktivitäten wären, um im Sprachgebrauch des ZBB zu sprechen, Entscheidungseinheiten (decision units), die zu einem Paket (decision package) zusammengefaßt sind. Es folgt nun

**Schritt 2: Erarbeitung von verschiedenen Leistungsniveaus (Levels)**

Ausgehend vom derzeitigen Kosten- und Leistungsniveau (current level) werden nun niedrigere und höhere Niveaus erarbeitet, d. h. die zur Zeit erbrachten Leistungen der 4 Sachbearbeiterinnen werden (a) reduziert, womit sich auch die Kosten reduzieren, und (b) erweitert, wofür auch ein höheres Kostenvolumen notwendig wäre.



Abb. 5 veranschaulicht diesen Vorgang graphisch. Das gegenwärtige Budget von 533 TDM ("current level 2/3 - two of three -"; d. h. Niveau Nummer 2 von insgesamt 3 verschiedenen Niveaus) wird auf ein Leistungsminimum reduziert, dem 482 TDM Kosten entsprechen (minimum level 1/3) und in einem weiteren Vorgang auf ein Leistungsmaximum erhöht, dem 642 TDM Kosten entsprechen (maximum level 3/3 - gesprochen "three of three"). Es können selbstverständlich auch mehrere Niveaus erarbeitet werden, also etwa zwei oder drei Stufen hinunter und ebensoviele nach oben.

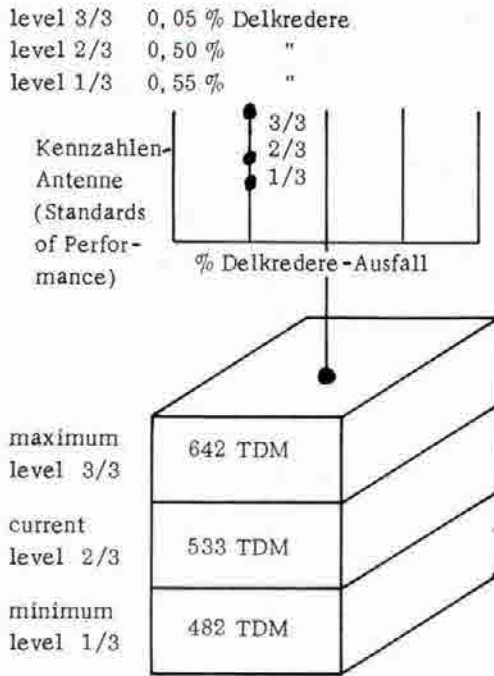


Abb. 5: Kosten- und Leistungsniveaus (Levels) mit Kennzahlen-Antenne

Hinter den Kostenfenstern stehen wieder die Aufgaben und Maßnahmen. Derzeit (current level 2/3) werden die Zahlungseingänge bei allen Kunden laufend überwacht. Das Minimum an Leistung (minimum level 1/3) dieser Aktivitäten wäre die laufende Überwachung der Zahlungseingänge nur bei den neuen Kunden, bei den alten Kunden jedoch nur periodisch, und das Maximum würde darin bestehen, daß gemäß Level 3/3 zusätzlich verstärkte vorbeugende Maßnahmen zur Verhinderung von Forderungsausfällen getroffen werden. Die Kennzahlenantenne auf dem Dach dieser Kosten- und Leistungsblöcke signalisiert die Veränderung der Standards of Performance von Niveau zu Niveau.

## Formular - Pakete

Die Abb. 6, 7 und 8 sind Entscheidungspakete auf verschiedenem Kosten- und Leistungsniveau, in welchen nun die Aufgaben und Tätigkeiten, die Vor- und Nachteile, die Leistungskennzahlen (Standards of Performance), die Konsequenzen der Nicht-Dotierung und Alternativen beschrieben und bewertet wurden. Daneben stehen die hierzu nötigen Mittel als Budgets. Im vorliegenden Fall könnten bei Aufrechterhaltung eines Minimums an Debitorenüberwachung 2 Sachbearbeiterinnen eingespart werden, was sich sowohl auf die Personal- als auch die Sachkosten (Briefe schreiben seitens Zentrales Schreibbüro und EDV) auswirkt.

Eine genaue Kosten-Nutzen-Analyse finden Sie in der Rubrik "Vorteile/Nachteile". Man darf vor allem nicht übersehen, daß über das Budget dieser Kostenstelle hinaus Auswirkungen positiver und negativer Art zu erwarten sind. So würde in diesem Falle der Minimum level 9.200 DM mehr kosten als der gegenwärtige Stand der Leistungen. Sicher ist diese Kosten-Nutzen-Analyse mit einigen Risiken in der Beurteilung der Auswirkungen behaftet, z. B. ist es einerseits von entscheidender Bedeutung, wie hoch der Einfluß der reduzierten Debitorenüberwachung auf die prozentualen Forderungsausfälle angesetzt wird, andererseits ist gerade diese Position schwierig abzuschätzen.

Beim Maximum level 3/3 kehrt diese Kennzahl allein die Kostensituation ins Gegenteil um, indem der Gesamtnutzen gemäß Kosten-Leistungs-Analyse hier 100.000 DM beträgt, sodaß sich folgendes Gesamtbild ergibt:

Maximum level 3/3	433.000 DM
Current level 2/3	533.000 DM
Minimum level 1/3	542.000 DM

Man könnte jetzt daraus schließen, daß schleunigst noch zwei Sachbearbeiterinnen zur verstärkten Debitorenüberwachung einzustellen wären. Zu empfehlen wäre hier unbedingt die Durchführung einer Risikoanalyse zur Sicherung der Auswirkungen der Entscheidung in bezug auf Veränderung des Delkredere-Prözentsatzes von 0,5 % derzeit auf 0,05 %.

## Leistungs-Niveaus (Service Levels) definieren

Innerhalb der Erarbeitung dieser Leistungsniveaus ist gemäß Formularvorschlag Abb. 6, 7 und 8 weiters folgendes zu klären:

KOSTENPLAN

Blatt: \_\_\_\_\_

Bereich: \_\_\_\_\_

F

Datum: 10.10.1978

Kostenstelle/Verantw.: \_\_\_\_\_

Debitorenbuchhaltung (Bäumler)

Periode: \_\_\_\_\_

1979

Konto-Nr.	KOSTENART (Personalkosten)	Betrag	STANDARDS OF PERFORMANCE
4022	<u>Hilfslöhne</u>		
4031, 32, 33	<u>Lohnzuschläge</u>		
	<u>Kalk. Sozialkosten Löhne</u>		
4200	<u>Gehälter</u> 2 Buchungskräfte à 2800 incl. Sozialkosten (Verbuchung 100.000 Fakturen, Zahlungseingänge; 20.000 Gutschriften/Lastschr.) <u>4 Sachbearbeiterinnen à 3.200</u> incl. Sozialkosten (Prüfung ZE, Termine, Konditionen für 5000 Kunden, 3.600 Std. à 20,- incl. S.K.) (Kontenbezogener Schriftwechsel, 3360 Std. à 20,-) (Mahnungen per AKO <sup>x</sup> ) 144 Std. à 20,-)..... (Berechnung Umsatzboni, 260 Std. à 20,-)..... <u>1 Führungskraft/Qualifizierte Fachkraft,</u> 4000 p.m. incl. (Beurteilung und Prüfung der Bonität der Kunden)..... (Bearbeitung schwieriger/wichtiger Fälle und Genehmigung der Aufträge an Rechtsanwalt..... und Inkassobüro).....	67.200   153.600 ( 72.000 ) ( 67.200 ) ( 2.880 ) ( 5.200 ) 48.000	120.000 Buchungen (0,56)   5000 Kundenkonten (14,40) 21.000 Briefe (3,20) 8000 AKO-Mahnungen (0,36) 4000 Berechnungen (1,30)  0,5 % Delkredere (500.000)  max. 200 Fälle max. 1,0 Mio. des Umsatzes
4201	<u>Überstunden-Vergt.Geh.</u> 160 Überstunden p.a. wegen Krankheits- u.a. Ausfällen, Einschulungen etc., à 20,-	3.200	
4202, 03	<u>Zuschläge Gehälter</u> 25 % Überstunden-Zuschl.	800	
	<u>Kalk. Sozialkosten Gehälter</u> (oben enthalten)		
	<b>SUMME PERSONALKOSTEN</b>	272.800	
	x) Automatische Korrespondenz		

Abb. 3: Budget 1979 (Personalkosten)

**KOSTENPLAN**

Bereich:

F

Kostenstelle/Verant.:

Debitorenbuchhaltung (Bäumler)

Periode:

1979

Blatt:

Datum: 10.10.78

Konto-Nr.	KOSTENART (Sachkosten)	Betrag	STANDARDS OF PERFORMANCE
442, 43,44	<u>Instandhaltung</u>		
456	<u>Sonstige Gemeinkosten</u>		
457	<u>Formulare, Bürobedarf</u> Konten, Karteiblätter etc.	5.000	
458	<u>Reisekosten</u>		
459	<u>Telefonkosten</u>	6.000	
460	<u>Porti, Frachten</u>		
461	<u>Zeitschriften</u>		
494, 95	<u>Beratung</u>		
496, 97	<u>Steuern, Versicherungen</u>		
514	<u>Gerichts- und Anwaltskosten</u> 200 Fälle à 500, --	100.000	
516, 17,18	<u>Geld- und Bankspesen</u> Inkassobüro, 2 % von 1,0 Mio. Umsatz	20.000	
520	<u>Auskünfte</u> 500 à 100	50.000	
	<u>Raumkosten</u> 7 Arbeitsplätze à 10 m <sup>2</sup> à 60, --	4.200	
	<u>EDV</u> 8000 AKO-Mahnungen à 1, --	8.000	8.000 AKO-Mahnungen (1,0)
	<u>Zentrales Schreibbüro</u> 3360 Stunden à 20, --	67.200	21.000 Briefe (3,20)
	<u>SUMME SACHKOSTEN</u>	260.400	
	<u>SUMME PERSONAL- UND SACHKOSTEN</u>	533.200	0,53 % vom Umsatz Gesamtkosten der Debitorenbuchhaltung (100, -- Mio. Umsatz) Ø 60 Tage Ziel

Abb. 4: Budget 1979 (Sachkosten)

<b>ENTSCHEIDUNGS-PAKET</b>		Bezeichnung: Überwachung Debitoren	Leistungs- Niveau (Level)	Priori- tät (Rang)	Datum:
Bereich: <u>F</u>			2/3		April 10. 1979
Abt./Kostenstelle: <u>Debitorenbuchhaltung</u>					
Verantw.: <u>Bäumler</u>					
<b>AUFGABE:</b> Sicherung des Geldeinganges nach Höhe und Terminen im Rahmen der Ziele der Finanzplanung durch laufende Überwachung der Außenstände und Zahlungseingänge sämtlicher Kunden	<b>BUDGET</b>		Lfd. Jahr	Budget Jahr	
			1979	1980	
<b>BESCHREIBG. D. TÄTIGKEITEN</b> (1) Laufende Prüfung der ZE betr. Einhaltung der Zahlungstermine und Konditionen für 5000 Kunden  (2) Ausstellen von Gutschriften/Lastschriften an Kunden bei termin- und konditionenwidrigen Zahlungseingängen, Zinsberechnungen, Buchungsanweisung und Begleitbrief an Kunden  (3) Übergabe der Akten nach zweiter Mahnung an Inkassobüro bzw. Rechtsanwalt mit Begleitbrief und Aviso an Kunden, nach Rücksprache mit Gruppenchef	Personalstand		7		
	Personalkosten (1000)		(1000)		
	2 Buchungskräfte		67		
	4 Sachbearbeiter		154		
	1 Führungs/Qualif. Fachkraft		48		
	Überstunden		4		
	<b>Sachkosten</b>		(273)		
Formulare, Büro		5			
Telefon		6			
Gericht/Anwalt		100			
Inkassobüro		20			
Auskünfte		50			
Raumkosten		4			
EDV für Mahnwesen		8			
Zentr. Schreibb.		67			
		(260)			
<b>Gesamt</b>		533			
<b>VORTEILE/NACHTEILE (KOSTEN/NUTZEN-ANALYSE)</b>					
<b>STANDARDS OF PERFORMANCE</b>					
5000 Kundenkonten prüfen (14,40 pro Konto)					
21000 Briefe individuell (3,20 + 3,20 = 6,40 pro Brief)					
8000 AKO-Briefe (0,36 + 1,0 = 1,36 pro Brief)					
0,5% Delkredere					
Ø 60 Tage Ziel					
<b>KONSEQUENZEN, FALLS DIESES LEISTUNGSNIVEAU NICHT DOTIERT WIRD</b>					
Leistungsniveau 1/3 realisieren					
<b>ALTERNATIVEN</b>					
Fremdhilfe erweitern (Rechtsanwalt, Inkassobüro)					

Abb. 6: Kosten- und Leistungsniveau (level) 2/3 = current level

<b>ENTSCHEIDUNGS-PAKET</b>		Bezeichnung: Überwachung Debitoren	Leistungs- Niveau (Level)	Priori- tät (Rang)	Datum:
Bereich: <u>F</u>		Abt./Kostenstelle: <u>Debitorenbuchhaltung</u>	1/3		April 10. 1979
Verantw.: <u>Bäumler</u>					
<b>AUFGABE:</b> Wie 2/3, jedoch durch periodische Überwachung der Außenstände und Zahlungseingänge bei "alten" Kunden	<b>BUDGET</b>	Lfd. Jahr 1979	Budget Jahr 1980		
	Personalstand	7	5		
<b>BESCHREIBG. D. TÄTIGKEITEN</b> (1) Laufende Prüfung der ZE betr. Einhaltung der Zahlungstermine und Konditionen für 200 neue Kunden p. a., viertelj. Prüfung 4800 alte Kunden  (2) Gutschriften, Lastschriften und Begleitbriefe: 80 % von bisher 2000 Briefen per AKO, 20 % wie bisher individuell  (3) Briefe an Rechtsanwalt, Inkassobüro sowie Aviso an Kunden: 50 % von bisher 1000 Briefen per AKO, 50 % wie bisher individuell	Personalkosten (1000)	(1000)			
	2 Buchungskräfte	67	67		
	2 Sachbearbeiter	154	77		
	1 Führg./Qual. Fachk. Überstunden	48	48		
		4	8		
		(273)	(200)		
	<b>Sachkosten</b>				
	Formulare, Büro	5	5		
	Telefon	6	6		
	Gericht/Anwalt	100	100		
Inkassobüro	20	20			
Auskünfte	50	50			
Raumkosten	4	4			
EDV (AKO)	8	42			
Zentr. Schreibbüro	67	55			
	(260)	(282)			
<b>Gesamt</b>	533	482 (90,4%)			
<b>VORTEILE/NACHTEILE (KOSTEN/NUTZEN-ANALYSE)</b>					
- Einsparung 2 Sachbearb. (2100 Std. aus (1), 1600 aus (2) =				- 76.800	
- Einsparung 600 Std. Zentr. Schreibbüro à 20, --				- 12.000	
- Delkredere steigt möglicherweise um 0,05 %				+ 50.000	
- Zahlungsziel steigt evtl. auf Ø 70 Tage; zus. Zinsen				+ 10.000	
- Zusätzl. Überstunden 160 Std. à 20, -- + 25 % Zuschlag				+ 4.000	
- Zusätzl. 17.100 AKO-Briefe à 2, --				+ 34.200	
Vorauss. zusätzl. Kosten insgesamt		Außerdem:		+ 9.200	
		- Knappe Personalkapazität,			
<b>STANDARDS OF PERFORMANCE</b>					
5000 Kundenkonten prüfen (6, - pro Konto)				keine Reserven bei Ausfällen durch Krankheit etc.	
3900 Briefe individuell (4, - + 4, - = 8, - pro Brief)				- Raum für 2 Arbeitsplätze ungenutzt	
8000 AKO-Mahnungen (1,36) und 17.100 AKO-Briefe (2,36 pro Brief)					
0,55 % Delkredere					
Ø 70 Tage Ziel					
<b>KONSEQUENZEN, FALLS DIESES LEISTUNGSNIVEAU NICHT DOTIERT WIRD</b>					
Keine Information über Zahlungseingänge und Einhaltung der Ziele und Konditionen, keine Mahnungen und Einhebung der säumigen Debitoren. Die Ausfallquote steigt dadurch möglicherweise auf 5 bis 10 % (= 5, - bis 10, -Mio). Im Extremfall überhaupt kein Zahlungseingang mehr gewährleistet.					
<b>ALTERNATIVEN</b>					
- Totale Fremdhilfe (Inkassobüro, Rechtsanwalt);					
- Abtretung der Forderungen mit Delkredere-Risiko an Kreditinstitut (Factoring-Institut)					
- Versicherung des Delkredere-Risikos					

Abb. 7: Kosten- und Leistungsniveau (level) 1/3 = minimum level

<b>ENTSCHEIDUNGS-PAKET</b>		Bezeichnung: Überwachung Debitoren	Leistungs- Niveau (Level)	Priori- tät (Rang)	Datum:
Bereich: <u>F</u>					April
Abt./Kostenstelle: <u>Debitorenbuchhaltung</u>					10.
Verantw.: <u>Bäumler</u>			3/3		1979
<b>AUFGABE:</b>	<b>BUDGET</b>	Lfd. Jahr	Budget		
Wie 2/3, jedoch durch verstärkte vorbeugende Maßnahmen		1979	Jahr		1980
	Personalstand	7	9		
	Personalkosten (1000)		(1000)		
<b>BESCHREIBG. D. TÄTIGKEITEN</b>	2 Buchungskräfte	67	67		
Aktivität 1, 2 und 3 wie Leistungsniveau 2/3, Zusätzlich	6 Sachbearbeiter	154	231		
	1 Führ./qual. Fachkr.	48	48		
	Überstunden	4	4		
		(273)	(350)		
(4) Laufende Beurteilung der Bonität der Kunden durch wöchentliche Durchsprache sämtl. Kunden mit zuständigen Verkaufsleitern	<b>Sachkosten</b>				
	Formulare, Büro	5	6		
	Telefon	6	10		
	Gericht/Anwalt	100	80		
	Inkassobüro	20	18		
	Auskünfte	50	100		
	Raumkosten	4	5		
	EDV f. Mahnwesen	8	6		
	Zentr. Schreibbüro	67	67		
		(260)	(292)		
(5) Einholung von mehr Auskünften (statt bisher 500 : 1000)	<b>Gesamt</b>	533	642 (120, 5%)		
<b>VORTEILE/NACHTEILE (KOSTEN/NUTZEN-ANALYSE)</b>					
- 2 Sachbearb. zusätzlich für Bonitätsprüfung		+ 76,800			
- Zusätzl. Arbeitsbelastung Verkauf, 1500 Std. à 28,-		+ 42.000			
- Zusätzl. 500 Auskünfte à 100,-		+ 50.000			
- Büromaterial, Telefon, Raumkosten		+ 6.200			
- Umsatzrückgang 1 % v. 1,0 Mio. bei Ø 20 % Deckungsbeitrag		+ 200.000			
- 2000 Mahnungen weniger		- 2.000			
- Reduzierung Rechtsanwalt- und Inkassospesen		- 22.000			
<b>STANDARDS OF PERFORMANCE</b>	- Reduzierung Delkredere auf 0,05%	- 450.000			
	- Vorauss. Gesamtnutzen	- 100.000			
0,05 % Delkredere 160 Fälle Inanspruchnahme Rechtsanwalt 2 % Inkassogebühren von 0,9 Mio. Umsatz 1000 Auskünfte à 100,-					
<b>KONSEQUENZEN, FALLS DIESES LEISTUNGSNIVEAU NICHT DOTIERT WIRD</b>					
Es bleibt bei Leistungsniveau 2/3					
<b>ALTERNATIVEN</b>					
Fremdhilfe					

Abb. 8: Kosten- und Leistungsniveau (level) 3/3 = maximum level

- Konsequenzen überlegen, die eintreten, falls der vorgeschlagene Level nicht dotiert wird ("if not funded"), d. h. z.B. beim Minimum level, falls dieser nicht durchgeführt wird, sind wir bei Null angelangt. Dann gibt es keine Debitoren-Überwachung mehr, im Extremfall würden dann die Kunden überhaupt keine Rechnungen mehr bezahlen. Das ist lediglich ein theoretischer Ansatz, der nun durch
- Alternativen ergänzt werden muß. In unserem Beispiel wäre eine Alternative die totale oder überwiegende Fremdhilfe, etwa durch ein Rechtsanwalts- oder Inkassobüro oder beides. Dies führt sofort zur Frage:

**"Paßt's zu unserem Leitbild?"**

Diese Frage muß man bei jedem Kosten- und Leistungsniveau sowie bei den Alternativen stellen. Die Fremdhilfe würde unseren Leitbild-Grundsatz stören, wonach wir möglichst alles selber machen wollen, um unabhängig zu sein. Als Entscheidungshilfe dient hierzu die skalierende Beurteilung gem. Abb. 9.

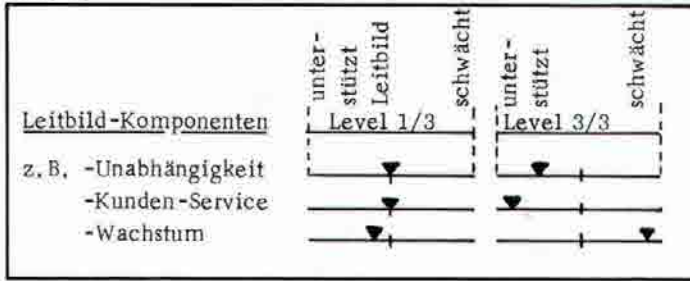


Abb. 9: Skalierend beurteilen "Paßt's zu unserem Leitbild?"

Die Leitbild-Prüfung soll die Frage beantworten, ob die verschiedenen Leistungsniveaus ins Konzept der strategischen Planung passen. Außerdem ist zu prüfen, ob die Levels mit den anderen operativen Teilplänen verzahnt werden können, welche Auswirkungen etwa auf den Finanzplan, Personalplan, Investitionsplan zu erwarten sind.

**Schritt 3: Prioritäten setzen ("Ranking")**

Die einzelnen Kosten- und Leistungsniveaus der verschiedenen Entscheidungspakete sind nun nach ihrer Dringlichkeit und Wirtschaftlichkeit unter Berücksichtigung der Auswirkungen auf das Unternehmens-Leitbild in eine Rangordnung zu bringen, um den nächsten Schritt, die Entscheidung über die Durchführung vorzubereiten.

**Schritt 4: Entscheidung**

Welche Projekte sollen nun tatsächlich realisiert werden? Der Manager, bepackt mit einer Reihe von Entscheidungspaketen, von denen er bereits eine Vorstellung über die Dringlichkeit und damit die Priorität in der Durchführung erarbeitet hat, kommt nun mit seinen Vorschlägen an den Budget-Verhandlungstisch seines Vorgesetzten, der seinerseits sich Gedanken gemacht hat, wieviel Mittel zur Dotierung der Budgets zur Verfügung stehen und was für Leistungen erwartet werden können. Abb. 10 zeigt diesen Prozeß der Zielerarbeitung, wobei hier der Controller als betriebswirtschaftlicher Begleiter und Berater zur Verfügung steht.

Der Pfeil symbolisiert das "Blitzen" beim Aufeinandertreffen von Zielerwartung und Zielvorschlag in der Planungsphase. Je konkreter die Entscheidungspakete vorbereitet sind, desto schneller und sachlicher kann dieser Prozeß abgewickelt werden, und desto sicherer ist und bleibt das Budget ein Führungsinstrument. Soll es das nämlich sein, so muß sich

der für die Durchführung zuständige Manager mit dem Ziel identifizieren. Der höchste Identifikationsgrad ist aber nur dann gegeben, wenn der verantwortliche Manager die Ziele selbst erarbeitet hat.

Und das hat er ja getan, egal, ob der Minimum level oder der Maximum level eines Entscheidungspaketes zum Ziel erhoben wird, es ist in jedem Falle sein Ziel, vielleicht mit einigen Abänderungen, die im Gespräch mit dem Chef noch erarbeitet wurden. Jeder Level ist eine Herausforderung, ein Ziel, das mit Anstrengung erreichbar (Horner) sein soll. Und die nicht dotierten Levels werden zu Schubladenprojekten, zu Alternativen. Falls sich während des Budgetjahres grundlegende Prämissen ändern, sind sie jederzeit verfügbar.

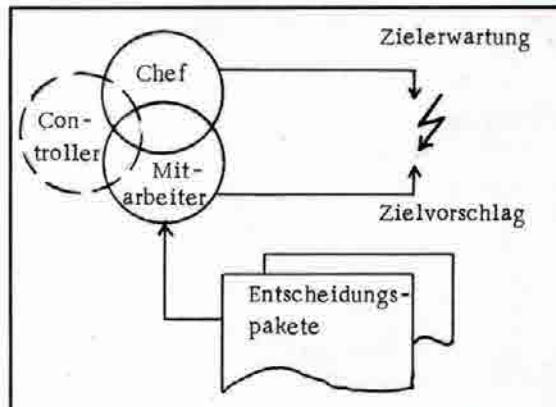


Abb. 10: Zielerarbeitung im Team (gemeinsames Erarbeiten von "Objectives" des Mitarbeiters)

In Ergänzung zu den Grundsätzen 1 und 2, die sich hauptsächlich mit der Technik des ZBB-Prozesses befassen, wären noch einige weitere Grundsätze anzuführen:

Grundsatz 3: Anlässe wahrnehmen  
=====

Die Technik des ZBB ist sehr aufwendig, ein Umstand, der dieses System in manchen Unternehmen und staatlichen Institutionen zum Scheitern brachte. Man sollte deshalb aber nicht das Kind mit dem Bad ausschütten und ZBB als neuen Papiertiger rundweg ablehnen. Vielmehr wären Anlässe wie eingangs geschildert wahrzunehmen, etwa wenn ein zusätzlicher Mitarbeiter in einer Abteilung beantragt wird oder eine Ersatzbesetzung einer Stelle nötig erscheint, diese Abteilung, Kostenstelle oder auch nur diesen Aufgabenbereich zu "leveln". Dies muß somit nicht nur während der Periode der Budgetierung erfolgen, sondern kann fallweise auch während des Budgetjahres praktiziert werden. ZBB wäre somit ein Prozeß, der sich während des ganzen Jahres quer durch alle Abteilungen hinzieht.

Grundsatz 4: Oasenförmig vorgehen  
=====

Auch dies ist ein die Administrationsflut eindämmender ZBB-Begleit-Grundsatz. Man sollte nicht versuchen, ZBB auf allen Ebenen in allen Abteilungen und Bereichen auf einmal einzuführen und anzuwenden. Man kann aber Schwerpunkte setzen, Budget-Oasen bilden und auf diese Weise von Planung zu Planung das Budgetsystem verbessern und differenzieren. Ein einziger gründlich durchdachter, ausgewogener und konsequent durchgeführter ZBB-Entscheid ist besser als 100 halb durchdachte Vorschläge, von denen dann vielleicht 50 mit halbem Herzen durchgeführt werden und möglicherweise schon in der Anfangsphase steckenbleiben. Wenig ist oft besser als zu viel.

Grundsatz 5: Schon im Vorfeld der Investitionsentscheidung ansetzen  
=====

Das gilt für Sach- wie auch Personalinvestitionen. Eine gründliche Investitionsrechnung erspart manchen Ärger bei der späteren Budgetierung der Kosten. Die Kostenstellen, die uns heute Sorgen bereiten, sind möglicherweise die Investitions-Fehlentscheidungen von gestern, und die Investitionen von heute sind die Kostenstellen von morgen. Die Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung ist eigentlich schon lange ein Instrument des ZBB, denn vor der Investitionsentscheidung stehen wir bei neuen Projekten ja bei Null.

Grundsatz 6: Paralyzing by analysing vermeiden  
=====

Eine gute Sache kann auch tot-analysiert werden. Soll die Kosten-Nutzen-Analyse ein Medikament bleiben oder eine Vorsorge-Untersuchung, so muß sie auch wohl dosiert unter ärztlicher Aufsicht (des Controllers) angewendet werden. Manchmal sind technisch-analytische Berechnungen und Null-Budget-Konzeptionen aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen ab einer gewissen Grenze nicht mehr tunlich, dann soll man sich auch einmal aufs Gefühl, aufs "Gefühl" der Kostenstellenverantwortlichen verlassen dürfen. Nur eines ist nicht ratsam: sich immer nur auf das Gefühl verlassen. Das wäre praktischer Leichtsinn (vgl. hierzu Deyhle, "No-Risk-Management" in CM 1/79, Seite 1).

Ist ZBB in Unternehmen anwendbar, in welchen bisher noch kein Budgetsystem installiert ist?

Ja und nein. Wo bisher noch nicht budgetiert wurde, sind zunächst die konstitutionellen Voraussetzungen für das Funktionieren von Budgetprozeduren zu schaffen, die Infrastruktur des Management by Objectives. Dazu gehört die Kostenstellenplanung und die Organisation des Soll-Ist-Vergleichs. Außerdem müssen die Leitbilder des Unternehmens formuliert sein, die Funktionsbeschreibung des Unternehmens. Erst dann kann man sinnvollerweise das Budgetsystem mit zusätzlichen differenzierten und anspruchsvollen Techniken wie ZBB anreichern. Und hierbei gilt auch für ZBB nichts anderes und Neues als für jede Art und jede Entwicklungsstufe der zielorientierten Führung von Unternehmungen, nämlich daß das beste und differenzierteste System nichts nützt, wenn die Menschen, die damit täglich umgehen und arbeiten, nicht überzeugt sind, daß es zu ihrem Nutzen geschieht. Führung durch Ziele setzt Motivation der Beteiligten voraus, und die beste Motivation ist das Einbeziehen der Beplanten in die Planung.

Dort ist auch die kritische Stelle beim Ansetzen eines "Cut-off-points". Um zu einem Minimum-Level zu kommen, setzt man oft die These, daß nur "80 % der Kosten zulässig sind (get funded)". Das ist dann ein "Where-discussion-has-to-start-point", der die Prozedur des "Ranking" und die Kosten-Debatte auslösen soll. Bloß ist dann damit zu rechnen, daß Befangenheit bei den Beteiligten eintritt. Deshalb bewährt sich besonders die Regel, mit ZBB-Analysen anzusetzen, um dazukommende Kosten zu verhindern. Auch das zwingt zum "Sich-nach-der-Decke-strecken" und zum Prioritäten "leveln".



# BANKBETRIEBLICHE PLANUNGS- UND ENTSCHEIDUNGSMODELLE

– Fragen und Erhebungen zur Implementierung

von Professor Dr. Erich Priewasser, Marburg/Lahn

*Die heutige Entwicklungsphase ist gekennzeichnet durch eine Fülle von modelltheoretischen Ansätzen, während andererseits der praktische Einsatz von Planungs- und Entscheidungsmodellen in Banken nur sehr zögernd vor sich geht. Zur Diskussion zu stellen sind damit jene Einflußfaktoren, welche für die Modellimplementierung, die als innovativer Prozeß im Rahmen der Unternehmensführung zu sehen ist, von ausschlaggebender Bedeutung sind. Unterstützt durch eine Primärerhebung bei 60 Unternehmensplannern und 53 Entscheidungsträgern in Kreditinstituten in der BRD werden wesentliche Implementierungskriterien näher analysiert und hier auszugsweise dargestellt.*



Die Bankbetriebslehre verfügt heute über eine Anzahl von Planungs- und Entscheidungsmodellen, die z. T. völlig eigenständige Entwicklungen darstellen, z. T. aus der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre resp. aus der Industriebetriebslehre

adaptiert wurden. Im Gegensatz zu diesem Fundus an Theorie-Modellen ist die Anwendungsdichte von analytischen Ansätzen in praxi noch gering, wie aus folgendem Untersuchungsergebnis zu ersehen ist (Tabelle 1).

*Tabelle 1: Die Anwendungsdichte von Planungs- und Entscheidungsmodellen bei Kreditinstituten in der BRD*

Modell	in Anwendung (%)	Anwendung geplant (%)	keine Anwendung (%)
1. Planung der Aktiva mit LP-Ansatz	15,8	10,5	73,7
2. Liquiditätsplanung	26,3	18,4	55,3
3. Portfolio Selection	2,6	7,9	89,5
4. Devisenarbitrage-Modelle	-	5,3	94,7
5. Bilanzprognose-Modelle	23,7	10,5	65,8
6. Credit scoring	2,6	10,5	86,9
7. Prognose der Entstehung dubioser Debitorenkonten	5,2	13,2	81,6
8. Bestimmung der optimalen Verfolgungsdauer notleidend gewordener Kredite	10,5	5,2	84,3

Diese frühere Erhebung, die 1975 bei 100 deutschen Kreditinstituten (Rücklaufquote 38 %) vorgenommen wurde, zeigt deutlich, daß der Einsatz quantitativer Ansätze in Banken nur sehr zögernd vor sich geht. Wir stehen damit vor der Frage, welche Barrieren einer erfolgreichen Modellimplementierung entgegenstehen.

Um die relevanten Implementierungskriterien in den Griff zu bekommen, wurde im Rahmen des Institutes für Bankbetriebslehre der Universität Marburg/Lahn im März 1977 eine Primärerhebung durchgeführt. Die Untersuchung wendete sich - unter entsprechender Streuung nach Größenklassen und Bankengruppen - parallel an 150 Entscheidungsträger und an 200 Unternehmensplaner in deutschen Kreditinstituten. Die Rücklaufquote betrug bei den Entscheidungsträgern 35,3 %, bei den Unternehmensplanern 30,0 %.

Kenntnis der Entscheidungsträger über Planungsmodelle

Unsere Erhebung zeigte zunächst, daß die Kenntnisse von Entscheidungsträgern über einschlägige

Planungs- und Entscheidungsmodelle noch sehr gering sind. In hohen Graden halten sowohl die Unternehmensplaner als auch insbesondere die befragten Entscheidungsträger selbst die mangelnde Modellkenntnis als einen triftigen Grund für ihre geringe Anwendungsdichte.

Die Implementierung jedes Planungs- und Entscheidungsmodelles stellt eine Innovation in der Unternehmensführung dar, die eine partielle oder totale Änderung jahrelang geübter Verhaltensweisen von Entscheidungsträgern erzwingen kann. Die objektivierte Form der Entscheidungsvorbereitung könnte als Präjudizierung des Entscheidungsprozesses verstanden werden und den Entscheidungsspielraum damit einengen. Aber auch befürchtete hierarchische Veränderungen spielen hier mit.

Unsere Befragung zeigt jedoch deutlich, daß die angesprochenen Zielgruppen eine sehr realistische Beziehung zur Funktion von Modellen haben. Die Befragten sehen die Ansätze in Kombination mit Informationssystemen und EDV-Einsatz als Instrument der Entscheidungshilfe (Tabelle 2).

Tabelle 2: Die Veränderung des Entscheidungsspielraumes durch kombinierten Einsatz von Planungs- / Entscheidungsmodellen

Wirkungen	Bankenbefragung 1977		Befragung Großindustrie 1971 Entscheidungsträger
	Entscheidungsträger	Unternehmensplaner	
o der Entscheidungsspielraum wird im Prinzip nicht verändert, auch keine Bedeutung als Mittel der Entscheidungsvorbereitung	0	0	39,0 %
o der Entscheidungsspielraum wird im Prinzip nicht verändert, aber Verbesserung der Entscheidungsvorbereitung	94,1 %	86,0 %	56,0 %
o die zu treffende Entscheidung wird präjudiziert	5,9 %	12,3 %	0
o keine Angabe	0,0 %	1,7 %	5,0 %

Zu Vergleichszwecken wurde in Tabelle 2 eine 1971 im Auftrag der Kommission für wirtschaftlichen und sozialen Wandel durchgeführte Erhebung bei 36 Spitzenmanagern der Großindustrie aufgenommen (Barck, Mickler, Schumann, Verlag Otto Schwarz, 1974).

Intuitive Entscheidung und Modelltechniken

Mehrere Kontrollfragen in der Banken-Stichprobe bezeugen eindrucksvoll, daß intuitive Verfahren der Entscheidungsfindung gegenüber Modelltechniken keineswegs als grundsätzlich überlegen einge-

schätzt werden. Neben der Bewältigung des Massengeschäftes soll die EDV auch zur Unterstützung des Entscheidungsprozesses im Unternehmen eingesetzt werden. Andererseits wird die Aussagekraft von Planungs- und Entscheidungsmodellen nicht überschätzt. Die befragten Entscheidungsträger und Unternehmensplaner setzen die modell-

hafte Analyse der entscheidungsrelevanten Daten keineswegs mit der Vornahme einer Entscheidung gleich. Eine abschließende Frage nach den in Banken überwiegend vertretenen Manager-Typen liefert zumindest ein Indiz dafür, daß den Entscheidungen neben quantifizierbaren Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen auch nichtquantifizierbare Einflußfaktoren zugrundeliegen.

Eine abschließende Frage, ob das Management der Bank auch ohne die Implementierung von Planungs- und Entscheidungsmodellen erfolgreich genug ist, so daß kein besonderer Anlaß für die Heranziehung innovativer Planungs- und Entscheidungstechniken besteht, wurde insbesondere von den Unternehmensplanern deutlich bejaht.

### Wer kümmert sich um die Einführung?

Die Schwierigkeit aus der Sicht der Banken liegt heute weniger darin begründet, Experten zu finden, welche die in Betracht kommenden Modelltechniken beherrschen. Unternehmensforschern fehlt aber meist eine ausreichende Bank-Praxis, die unabdingbare Voraussetzung zur Findung geeigneter Anwendungsfelder für quantitative Ansätze resp. zur Entwicklung bedarfsadäquater Modellstrukturen ist. Die mangelnde Bereitschaft, Unternehmensforscher im Sinne einer Investition zugunsten effizienterer zukünftiger Planungs- und Entscheidungssysteme längerfristig auf operativer Ebene einzusetzen, unterstreicht, daß der endgültige Durchbruch von quantitativen Ansätzen in Banken noch keineswegs geschafft ist.

US-amerikanische Untersuchungen, die Anfang der siebziger Jahre im Auftrag der National Science Foundation in Angriff genommen worden sind, führten zu dem Ergebnis, daß der Kooperationsgrad ("interface"-Faktor) als entscheidende Einflußgröße bei der Realisierung von Innovationen anzusehen ist. Aus einer Studie von Gruber, Poensgen und Pracke (1974) läßt sich entnehmen, daß eine stark positive Korrelation zwischen der Qualität des "interface"-Faktors und der Anzahl der EDV-Applikationen in Kreditinstituten vorliegt.

Wir wollen den Kooperationsgrad Unternehmensforscher - Entscheidungsträger in mehrfacher Hinsicht analysieren. Zunächst interessiert der Kontakt Unternehmensforscher - Geschäftsleitung im Sinne der Interaktion von Fach- und Machtpromotor. Unsere Untersuchung läßt auf eine durchschnittliche Kontakthäufigkeit schließen, d. h. Kontakte zur Geschäftsleitung bestehen von seiten der Unternehmensforscher in ähnlichem Umfang wie auch von anderen Stabsstellen.

### Nahverhältnis zwischen Entscheidungsträgern und Unternehmensforschern

Planungs- und Entscheidungstechniken zählen, wie aus beiden Stichproben unserer Untersuchung hervorgeht, nur selten zu den bevorzugten Interessengebieten von Entscheidungsträgern. Nur in Ausnahmefällen sind informelle Beziehungen zwischen Unternehmensforschern und Entscheidungsträgern gegeben. Daten, welche die Qualität des "interface"-Faktors entscheidend beeinflussen, lassen damit auf eine noch höchst unzureichende Kooperation schließen.

In ihrer konkretesten Form zeigen sich die Beziehungen zwischen Unternehmensforschern und Entscheidungsträgern bei der Implementierung eines Modelles. Eine enge Kooperation zwischen Modellbauer und potentiellen Modellanwendern ist dabei unverzichtbar.\*) Unsere Untersuchung zeigt in diesem Punkt noch gravierende Unzulänglichkeiten auf. Unternehmensforscher tendieren dazu, den Nutzen von betriebswirtschaftlichen Planungs- und Entscheidungsmodellen zu überschätzen und stoßen damit die zuständigen Entscheidungsträger eher ab. Unternehmensforschern gelingt es zudem häufig nicht, die mit der Anwendung eines Modelles erzielbare Effizienzsteigerung unter Beweis zu stellen.

Aus motivationalen Gründen ist von Beginn des Implementierungsprozesses an die aktive Mitarbeit der potentiellen Modellanwender geboten. Ähnliche Erfahrungen wurden auch bei der Installation von Informationssystemen gesammelt. Es zeigte sich, daß betriebliche Informationssysteme vorwiegend von jenen Entscheidungsträgern geschätzt und genutzt werden, die an der Entwicklung des Systems von Beginn an beteiligt waren.

Die höchste Implementierungschance besteht aber dann, wenn die Initiative zur Modellimplementierung von einem Entscheidungsträger ausgeht. Die Kooperation Modellanwender - Modellbauer vollzieht sich hier in der Tat in einer besonders aktiven Form, da die Initialzündung vom potentiellen Modellanwender kommt, während die konkrete Modelladaptation sodann Aufgabe des Unternehmensforschers ist.

\*) Vielleicht muß hier der Controller als "Übersetzer" fungieren

(Red.).

### Reicht der Stand der Ausbildung?

Die geringe Vertrautheit mit betriebswirtschaftlichen Modellen ist vorwiegend darauf zurückzuführen, daß die heute verantwortlichen Entscheidungsträger in ihren berufsvorbereitenden und berufsbegleitenden Ausbildungsprogrammen noch kaum mit Modelltechniken in Berührung kamen. Auch heute noch stehen bei der Auswahl von Bank-Managern fundierte Kenntnisse über einzelne Geschäftsparten und betriebliche Teilfunktionen sowie Führungsqualitäten deutlich im Vordergrund, kaum dagegen die Beherrschung quantitativer Planungs- und Entscheidungsinstrumente.

Wie werden sich diese Anforderungs- und Eignungsprofile in der Zukunft entwickeln? Die in dieser Hinsicht abgefragten Themenkomplexe lassen einigen Optimismus aufkommen. So wurde zunächst untersucht, ob Planungs- und Entscheidungsmodelle dann in größerem Umfang zum Einsatz kommen werden, wenn die in den einschlägigen Modelltechniken ausgebildeten (Bank-) Betriebswirte in verantwortliche Positionen aufrücken. 61,7 % der befragten Unternehmensplaner stimmten dieser These deutlich zu. Zu diesem Zweck war es notwendig, in Erfahrung zu bringen, welcher Stellenwert aus der Sicht der Bank-Praxis diesem Wissensgebiet zugeordnet wird. So wurden die Unternehmensplaner vor die hypothetische Situation gestellt, sie würden sich noch in ihrer universitären Ausbildung befinden, verfügten jedoch bereits über ihre heutige berufliche Erfahrung und hätten Gewißheit über eine in Zukunft einzunehmende leitende Position in der Unternehmensplanung einer Bank. Unter diesen Voraussetzungen halten 75,0 % der Befragten Lehrveranstaltungen über Planungs- und Entscheidungsmodelle für sehr wichtig und würden sie intensiv besuchen. Nur 23,3 % würden ein solches Lehrangebot lediglich interessehalber, etwa zur Wissensabrundung, absolvieren, aber für die Praxis nicht besonders bedeutungsvoll halten. Kein einziger Unternehmensplaner erklärte, auf den Besuch völlig verzichten zu wollen.

### Wirtschaftlichkeitsprobleme

Vorweg ist festzustellen, daß die absolute Höhe der Entwicklungskosten von Modellen, wie sowohl aus unserer Erhebung als auch aus verschiedenen US-amerikanischen Untersuchungen deutlich hervorgeht, als Hinderungsgrund einer Modellimplementierung kaum ins Gewicht fällt. Infragegestellt wird aber die Wirtschaftlichkeit dieser Investitionen.

Die Entwicklung und Einführung von analytischen Ansätzen stellt keinen Selbstzweck dar. Verfolgt wird die Erhöhung der Effizienz von Entscheidungen. Die besonderen Schwierigkeiten, die einer Implementierung modelltheoretischer Ansätze in größerem Umfang heute entgegenstehen, sind u.E. vor allem dadurch bedingt, daß die erhöhte Effizienz von solcherart zustandekommenden Entscheidungen - im Sinne einer überzeugenden Motivierung potentieller Modellanwender - noch nicht bewiesen werden kann. Wenn es gelingt, die Überlegenheit bankbetrieblicher Planungs- und Entscheidungsmodelle gegenüber anderen Verfahren, die ggf. nur partiell auf quantifizierte Beziehungsstrukturen aufbauen bzw. von der Intuition dominiert werden, schlüssig unter Beweis zu stellen, wird dies mit Sicherheit eine starke Forcierung analytischer Entscheidungstechniken in Banken zur Folge haben.

Die Forschung auf dem Gebiete der Effizienzmessung von Entscheidungen befindet sich heute noch im status nascendi. Generelle Ansätze zur Messung der Effizienz von Entscheidungen (resp. von Entscheidungsmodellen) sind noch kaum in ein anwendungsreifes Stadium vorgedrungen. Am ehesten ist es heute noch bei den Portfolio-Selection-Modellen möglich, die Effizienz von modelltheoretisch unterstützten Entscheidungen in den Griff zu bekommen. Dies deshalb, weil mit den Kursindizes ein relativ objektiver Vergleichsmaßstab gegeben ist.

Will man die Effizienz von bankbetrieblichen Planungsmodellen messen, bedarf es komparativer Tests zwischen den bislang angewendeten Verfahren und den zur Diskussion stehenden verbesserten Ansätzen.

### Aktiva-Planung einer Bank

Betrachten wir als repräsentativen Beispielfall die Planung der Aktiva einer Bank. Die optimale Strukturierung ließe sich, wenn wir vom Idealfall ausgehen, nur dann ermitteln, wenn zum Planungszeitpunkt  $t_0$  vollkommene Information über alle relevanten Eingabedaten für den gesamten Planungszeitraum vorliegt, d. h. wenn alle ex ante errechneten Prognosen zutreffen würden. Dies wird in praxi kaum jemals der Fall sein. Nun ist gegenüber dieser idealtypischen Planung zu vergleichen, zu welcher Strukturierung das konventionelle Verfahren realiter geführt hat bzw. welche Aktivplanung ein innovatives Planungssystem, in das ex ante erstellte Prognosen eingehen, ergeben hätte. Auf theoretisch fundierter Basis haben Echols und Elliott (Journal of Bank Research, Vol. 6, 1976) die mit der Implementierung eines formalisierten Planungssystems in

Kreditinstituten erzielbare Effizienzsteigerung untersucht. Sie kommen zu dem Ergebnis, daß unter der - in praxi illusorischen - Prämisse "vollkommener Information über die relevanten Eingabedaten" ein formalisiertes Planungssystem eine ins Gewicht fallende Effizienzsteigerung (+ 10,32 % Gewinnerhöhung) bringt, die sich allerdings bei der Verwendung ex ante erstellter Prognosen erheblich verringert (+ 2,08 % Gewinnerhöhung).

Prioritätenklärung der Nutzeffekte

Um der Leistungsfähigkeit von quantitativen An-

sätzen voll gerecht zu werden, sind neben den unmittelbar verfolgten Nutzeffekten "zieladäquatere Entscheidungen" resp. "effizientere Planung" auch Sekundär- und Tertiäreffekte in Rechnung zu stellen, die mit der Modellimplementierung impliziert sind. Tabelle 3 gibt Aufschluß über die Prioritätenskala einzelner Nutzeffekte. Zum Vergleich finden Sie neben unserer Banken-Untersuchung die Ergebnisse einer Erhebung von Naylor und Schauland (In Management Science, Vol. 22, 1976), die 1974 bei 364 Unternehmen verschiedenster Wirtschaftszweige mit Sitz in Nordamerika bzw. - zu geringen Teilen - in Europa durchgeführt wurde.

Tabelle 3: *Prioritätenskala der Nutzeffekte von Planungs- und Entscheidungsmodellen*

Nutzeffekte	Bankenbefragung 1977		Befragung Naylor/ Schauland 1974
	Entscheidungsträger	Unternehmensplaner	
Zieladäquatere Entscheidungen	1	1	2
Verbreiterung des Alternativenpotentials	3	2	1
Effizientere Planung	2	3	3
Ausschaltung von Vorurteilen und Verobjektivierung des Entscheidungsprozesses	7	4	-
Schnellere Entscheidungsfindung	5	5	5
Zeitgerechtere Informationen	6	6	6
Präzisere Prognosen	4	7	7
Fundierteres Verständnis für betriebliche und marktmäßige Prozesse	8	8	4
Erhöhtes Vertrauen in intuitiv getroffene Entscheidungen	9	9	-

Tabelle 4: *Geforderte Renditen von Modellimplementierungen*

Geforderte Rendite p. a.	Bankenbefragung 1977		Daellenbach 1973/74
	Entscheidungsträger	Unternehmensplaner	
über 100 %	10,4 %	20,5 %	19 %
50 - 100 %	25,0 % (35,4 %)	20,5 % (41,0 %)	25 % 44 %
30 - 49 %	20,8 %	12,2 %	22 %
20 - 29 %	14,6 % (70,8 %)	16,3 % (69,5 %)	15 % 81 %
10 - 19 %	14,6 %	26,5 %	19 %
5 - 9 %	8,3 %	2,0 %	-
unter 5 %	6,3 %	2,0 %	-

Die Modellimplementierung zieht heute noch für jedes Unternehmen ein erhebliches Investitionsrisiko nach sich. Man wird sich deshalb in praxi nur dann dazu entschließen können, wenn diesem Risiko ein unter Berücksichtigung der Eintrittswahrscheinlichkeit adäquater Nutzen gegenübersteht. Die geforderten Gewinnraten, die eine unabding-

bare Voraussetzung der Modellimplementierung darstellen, liegen deshalb (Tabelle 4) auch außerordentlich hoch. Die in Tabelle 4 ergänzend angeführte Erhebung von Daellenbach (In Interfaces, Vol. 6, 1976, S. 51) datiert aus 1973/74 und umfaßt 150 der 300 größten US-amerikanischen Industrieunternehmen.

*Tabelle 5: Verhalten von betrieblichen Teilorganisationen gegenüber Planungs- und Entscheidungsmodellen*

Verantwortungsbereich	sehr interessiert	interessiert	indifferent/ weniger inf.	un- interessiert	keine Angabe
Geschäftsleitung Banken	28,3 %	51,7 %	11,7 %	1,7 %	6,6 %
Industrie (Naylor/Schauland)	30,0 %	60,0 %	8,0 %	1,0 %	1,0 %
Unternehmensplanung Banken	58,3 %	28,3 %	1,7 %	0	11,7 %
Industrie (Naylor/Schauland)	67,0 %	22,0 %	4,0 %	1,0 %	6,0 %
Marketing Banken	30,0 %	41,6 %	16,7 %	6,7 %	5,0 %
Industrie (Naylor/Schauland)	23,0 %	39,0 %	24,0 %	8,0 %	6,0 %
Einlagengeschäft Banken	6,7 %	28,3 %	48,3 %	13,3 %	3,4 %
Kreditgeschäft Banken	6,7 %	31,7 %	43,3 %	15,0 %	3,3 %
Produktion Industrie (Naylor/ Schauland)	15,0 %	31,0 %	31,0 %	8,0 %	15,0 %

Von den befragten Kreditinstituten in der BRD führen allerdings bislang nur 16,2 % der Modellanwender regelmäßig und 23,4 % in Ausnahmefällen Wirtschaftlichkeitsvergleiche bei Modellimplementierungen durch. In den USA dagegen unterwerfen bereits 73,6 % der Unternehmen, die Planungs- und Entscheidungsmodelle implementieren, einer unternehmensbezogenen cost-benefit-Analyse (Daellenbach 1976, S. 50).

#### Implementierungsprobleme - also Fragen, wenn es in die Realisierung geht

Widerstände prinzipieller Natur gegen ein Management des Wandels treten bei den Nichtanwendern stärker zutage als bei Modellanwendern.

Die deutlich geringsten Widerstände zeigen sich bei jenen Banken, die eine erstmalige Modellanwendung planen. In diesen Instituten herrscht offensichtlich - wie auch aus einer Vielzahl anderer Fragenkomplexe zu ersehen ist - ein euphorischer Zustand mit hohen Erwartungen in das zu implementierende Modell.

Unterschiedlich ist die grundsätzliche Einstellung einzelner betrieblicher Teilorganisationen gegenüber Modellimplementierungen einzuschätzen, wie Tabelle 5 veranschaulicht. Zu Vergleichszwecken finden Sie in dieser Übersicht wieder die

Ergebnisse einer bereits zit. Untersuchung von Naylor und Schauland (1976, S. 935).

Insgesamt gesehen wird zwar von seiten der Unternehmensspitze und einzelner Stabsabteilungen (Unternehmensplanung, Marketing) größeres Interesse entgegengebracht, doch exekutive Verantwortungsbereiche, die zentrale Geschäftssparten repräsentieren (Banken: Einlagen- und Kreditgeschäft; Industrie: Produktion), haben zu Planungs- und Entscheidungsmodellen noch wenig Vertrauen.

#### Kommunikation Theorie - Praxis

Während der Informationsfluß innerhalb der betreffenden wissenschaftlichen Disziplinen heute im wesentlichen gut funktioniert, ist die Kommunikation zwischen Theorie und Praxis noch ungenügend. In einschlägigen wissenschaftlichen Publikationsorganen und bei Kongressen ist der Anteil anwendungsorientierter Beiträge noch immer stark unterrepräsentiert, wodurch nur in sehr beschränktem Maße ein gegenseitiger Informationsaustausch zwischen Forschern und Managern zustandekommt. Im Informationsfluß fehlt damit eine Dimension, d. i. die Rückkoppelung Praxis - Theorie. In unserer Erhebung werden als primäre Ursachen dieses mangelhaften Rückkoppelungsprozesses die noch geringen Erfahrungen über Modellanwendungen, aber auch die aus Wettbewerbsgründen für notwendig erachtete Diskretion genannt. ■

# TEXTKOMMENTARE ZU CONTROLLER- BERICHTEN



von Dr. Albrecht Deyhle, Gauting/München

*"Wer schreibt, der bleibt". Ist es nötig, zu Zahlen-Informationen schriftliche Kommentierungen abzugeben? Ist der Controller ein Essayist? Im Fremdwörter-Duden steht unter "Essay", daß es sich um eine "kürzere, leichtverständliche, aber geistreiche Abhandlung über eine literarische oder wissenschaftliche Frage" handle. Besteht die Kunst des Controllers also darin, Aufsätze zu verfassen? Hat der Manager, der die Berichte erhält, die Aufgabe eines Lektors wie in einer Verlagsredaktion?*

*Dr. Deyhle als Controller-Trainer im Rechnungswesen-Überseminar - A-Projekt des -Fortsetzungsprogramms*

Sicherlich soll der Controller kein Essay-, sondern ein "Essentials"-Schreiber sein. Aber wie am besten? Wie löst man den gordischen Knoten, daß man entweder zu wenig schreibt und dann keine ausreichenden Erklärungen und Hintergründe liefert - oder daß man viel schreibt und es dann niemand mehr liest?

Praktischer Notbehelf: es werden verdichtete Berichte gemacht. In solchen verdichteten Darstellungen finden sich dann noch vielleicht Äußerungen wie: "Im Durchschnitt stimmt's immer". Das bleibt häufig noch übrig.

## Ist-Zustände für Berichte aus dem Rechnungswesen

Sieht man einmal vom Geschäftsbericht oder Rechenschaftsbericht in Verbindung mit dem vorgelegten Jahresabschluß ab, so gibt es in der Sphäre des Rechnungswesens zwei typische Formen einer schriftlichen Kommentierung von Zahlen:

A) den Fall des Textteils neben einem Zahlen-teil.

Das sieht gewöhnlich so aus, daß vor einer Folge von DIN A 4-Blättern mit Zahlen, meist auf Formularen, so etwa 10 bis 50 Blätter textlicher Kommentar liegen. Diese Erläuterungen sind meistens fortlaufend geschrieben. Äußerlich wirkt so etwas wie ein Aufsatz. Und natürlich können manche Berichtsgeber das besser als andere (geistreicher). Außerdem: je mehr man mitteilt, desto dickleibiger wird so ein Textteil; desto größer wird aber auch die Unlust, sich damit zu befassen. Man liest die Geschichte nur noch "diagonal".

Vom System her mischen die Textteile der Praxis zudem häufig drei Sachverhalte, die eigentlich getrennt zu behandeln wären. So gibt es zum Beispiel Formulierungen wie etwa

- 1) ... daß die spanische PKW-Industrie sich planmäßig weiterentwickelt hat ...
- 2) die bewiesene Lieferpünktlichkeit, unsere verschärfte Qualitätskontrolle und der angelaufene Investitionsplan haben uns gegenüber Mitbewerber X und Y einen Image-Vorteil gebracht ... Preisvergleiche bei Artikel "sowieso" haben gezeigt, daß wir wettbewerbsfähiger geworden sind, obwohl die Konkurrenz X etwa 10 % unter unseren Notierungen liegt.
- 3) Die Fertigstellung des 1. Bauabschnitts unserer neuen Produktionshalle ist trotz verschiedener Schwierigkeiten bei der Beschaffung der Baugenehmigung nach wie vor für Ende Februar ... vorgesehen.

Logisch zu monieren ist hier, daß einerseits Voraussetzungen der Planung (Ziffer 1) wie Analysen und Prognosen und andererseits Entscheidungsabläufe als Gegenstand der Planung (Ziffern 2 und 3) zu einem Eintopf

zusammengerührt sind. Ferner wird nicht getrennt ein strategisch-qualitativer Sachverhalt wie jener in Ziffer 2), der als eine Stichprobe im Sinne einer Potential-Analyse zu verstehen ist, von einem operativen Durchführungskonzept mit dispositiver Anpassung, wie es das Beispiel der Ziffer 3) erzählt.

Also wäre nötig eine Standard-Gliederung solcher Textteile, nicht daß man einfach bloß eine Fläche freien Papiers beschriften muß.

B) Abweichungs-Kommentare zeilenkonform

Während bei der Lieferung von Text- und Zahlen- teilen zwei getrennte Abteilungen von Zahlen und Kommentar bestehen, mischen sich im zweiten Typ dessen, was man als schriftliche Erläuterungen des Rechnungswesens in der Praxis antrifft, Zahlen und Texte ineinander. Das kann zum Beispiel so aussehen:

Kostenart	Veränd. z. Vorjahr		Abw. v. Budget		Begründg. i. Kurzform
	TDM	%	TDM	%	
Hilfslöhne	./ 850	9,8	./ 900	10,0	Überschreitg. d. Personalvorgaben wegen Anlaufschwierigk. Modell Z
Anlernen, Umschulen	./ 251	155	./ 215	10,5	Neu-Einstellungen
Verschleißwerkzeuge	./ 341	48,9	./ 91	10,3	Kürzlg. der Zentrale konnte nicht eingehalt. werden.

Da bleibt dem Leser häufig nichts anderes als die Bemerkung "Na und?". Außerdem verleitet eine solche Liste, die bei jeder Kostenart zu einer Stellungnahme auffordert, dazu, daß man sich halt etwas aus den Fingern saugt, damit was drin steht. Im Vergleich zum Vorjahr fällt einem eigentlich immer etwas ein - und "bist Du auch kein Kirchenlicht, so hast Du doch den Vorbericht."

Logik und Psycho-Logik im Berichtswesen

Dem analytisch denkenden, logisch-systematisch nachvollziehenden Controller oder Rechnungswesen-Fachmann fällt häufig besonders schwer zu erkennen, was man sich bei den logisch korrekten Fragen nach dem "Warum ist es passiert?" psycho-logisch einbrockt,

So ließe sich die Spalte im eben gezeigten Listenbild mühelos auch überschreiben mit "Entschuldigung" für die Abweichung statt mit dem benutzten Wort "Begründung". Viele Kommentare haben nämlich - unsichtbar hinten auf dem Blatt drauf - noch den Hinweis "da kann man halt nichts machen"; "das ist einfach passiert"; "ich bin's doch nicht gewesen" (z.B. die Zentrale ist schuld).

Diejenigen, die berichten oder über die berichtet wird, sind ja nicht allein Dinge, sondern Personen. Der Rückkoppelungs-Prozeß im Controlling als Führungs- und Kommunikationsaufgabe des Rechnungswesens läuft nicht exakt wie die technische Steuerung zum Beispiel einer Klimaanlage. Zum Informieren der Sache nach kommt eben auch ein rechtfertigendes Informationsverhalten. Die Wirkung ist oft so, wie wenn man zu Hause die "Wer ist es gewesen-Frage" stellt. (vgl. Umschlag, hintere Innenseite)

Eine solche Reaktionsweise ist natürlich. Jeder Mensch hat ein Gefühl für Sicherheit - ein Selbstwertgefühl, Ich möchte mich bei dem, was ich tue, auch "happy" fühlen. Genau diese Sorte von "Feeling" wird indessen durch die Informationsarbeit des Rechnungswesens herausgefordert. Dabei ist die psychologische Seite bei der Kooperation im Unternehmen nicht nachteilig zu sehen. "Drive", Initiative, Engagement, sich um etwas kümmern (kommt von Kummer), sich identifizieren ... sind alles Faktoren aus der irrational-emotional-psychologischen Seite. Das ist doch eine Kraft. Sicherheitsgefühl kann deshalb auch verstanden werden als Leistungs-laune. Verkrampfte Gehirne, die sich von der Informationsarbeit des Rechnungswesens torpediert fühlen, finden halt nicht so leicht und unbekümmert zu den erwünschten und erhofften Maßnahmen als Folge der Rechnungsberichte.

Abwehr-Argumente

Also trifft der informierende Kostenanalytiker auf Äußerungen wie zum Beispiel:

- ich bin nur ein Techniker; Ihre Zahlen verstehe ich nicht;
- erläutern Sie mir doch bitte mal den Istkostennachweis; ich glaube nämlich, da stimmt was nicht;
- da sind doch einige Kosten abzugrenzen (Aufwandsausgleichskonten, Listen für vorausgezählte und geschuldete Kosten);
- die Planung ist nicht richtig; die müssen Sie erst mal auf die inzwischen gültigen Verhältnisse umstellen;
- Ihre Zahlen sind nicht aktuell genug;



- Sie bringen viel zu viele Details; was wir brauchen, ist den Überblick;
- Ihre Zahlen sind viel zu global; es kommt nämlich auf die vielen kleinen Details an.

So etwas nennt man "Killer-Phrasen". Oft handelt es sich um Schutzbehauptungen, Man will eben nicht festgelegt sein, um nachher nicht Rede und Antwort stehen zu müssen. Hinterdrein stimmt's nämlich dann immer. Wir haben das Höchstmögliche erreicht bei minimalen Kosten. Das ist der Lottoschein, der am Montagmorgen ausgefüllt wird,

Der Rechnungswesen-Navigationsdienst als Problemlöser und als Spannungsfeldlöser

Das Controller-Berichtswesen - ebenso wie die Erarbeitung einer Planung - folgt dem der Medizin abgeschauten Prinzip von Anamnese, Diagnose und Therapie. Damit ist auch eine Reihenfolge verbunden. Zuerst kommt die Diagnose; dann die Therapie. Was aber der Patient zuerst will, ist das Rezept. Also gilt es, in der Controllerarbeit 2 Rollen zu beachten:

A) Die Rolle des Problemlösers:

Hier geht es um die logische Reihenfolge von

1. Anamnese (wo tut's weh, da tut's weh):

Zur Anamnese gehört auch eine Analyse dahingehend, ob die Signale richtig sind. Funktioniert das Nervensystem des Rechnungswesens? Stimmen die Kontierungen? Sind die Zahlen der Art und der Höhe nach aussagefähig, um zu erkennen, wo es weh tut - und das möglichst frühzeitig?

2. Diagnose (warum?):

Ganz klar, daß es hier wieder der Analysen bedarf. Meist geht so ein medizinisches Gespräch doch so vor sich, daß man sich auf Grund der Sachverhalts-Schilderung eine Grob-Diagnose bildet, "Aha, natürlich ...". Aber das könnte vielleicht nicht zutreffen. Also sind Röntgenbilder nötig, ein Blutbild erforderlich, zumindest wären Teststreifen angezeigt.

Sinngemäß so ist es auch in der Controller-Arbeit. Das heißt aber, daß ein Controller für seine Berichte recherchieren muß. Dazu gehört das Interview. Und wie bei den Journalisten auch: schlampige Recherchen führen zur Zurücknahme von Aufsätzen, zu Richtigstellungen und zu Imageverlusten des Redakteurs.

3. Therapie (Man nehme, aber auch man lasse 3 mal täglich):

Auf Grund der Diagnose käme zuerst noch die

Prognose. Hat man die Faktoren erkannt, die einen Schmerz kausal ausgelöst haben, so läßt sich auch abschätzen, wie sich das - ohne eine Therapie - weiterentwickeln wird. Die Therapie ist das Aktionspapier; das ist die Maßnahmenliste. Man "nehme" ist eine Handlung mit Zuständigkeit und Termin. Und genau das soll doch aus den Soll-Ist-Vergleichen wie überhaupt aus den Zahlen des Rechnungswesens abgeleitet werden. Das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen fungiert als Veranlassungs- oder Aufforderungsrechnung. Eigentlich als eine Aufforderungsrechnung zu einer passenden Therapie - möglichst vor allem zu einer Vorsorgetherapie, die verhindern soll, daß es später weh tun wird.

In der analytischen Problemlöserfunktion gilt folglich der Satz:

Bevor man eine Therapie verordnen kann, muß erst genau untersucht werden, woran es gelegen hat und warum es zu dem zu heilenden Sachverhalt gekommen ist.

Gerade darin liegt zugleich die psycho-logische Fingerspitzen-Brisanz. Warum ist das passiert? "Warum, warum - frag' nicht so dumm!" - "Ich war's bestimmt nicht" - "Die Zahlen stimmen nicht."

B) Die Rolle des Spannungsfeldlösers:

Kommunikation des Rechnungswesens heißt Zusammenwirken mit anderen. Vielleicht ist ganz typisch, daß "Con"troller und "Kon"ferenz mit demselben Wörtchen "con" (= zusammen) beginnen. Dieses Zusammen-Kommen muß aber gefördert und nicht gestört werden.

Für die personenbezogene Interview-Arbeit empfiehlt sich als Gesprächspriorität:

Zuerst ist zu erarbeiten, wie es weitergeht (Therapie), und nicht so sehr zu fragen, warum es dazu gekommen ist.

Die beiden Merksätze erscheinen zuerst als ein Widerspruch. Sie sind es aber nicht. Der erste Satz ist die logische Reihenfolge. Der zweite Satz charakterisiert, wo man im Gespräch den Anfang und das Ende suchen soll (Start und Landung an-geschnallt). Die beiden Sätze verknüpfen den logischen und den psycho-logischen Aspekt.

Das Protokoll der Controlling-Konferenz

Controlling-Gespräche sollen aber nicht bloß ein Palaver darstellen, zu dem man hauptsächlich Zeit verbraucht. Die Therapie muß auf einen Rezeptblock. Das Typische am Controlling-Listenbild besteht darin, daß für das, was

auf Grund von Zahlen zu veranlassen ist, ein "Commitment" festgehalten wird. Dies folgt der Spalten-gliederung:

Sachverhalt 1	Budget Projekt 2	Istanfall seither 3	Erwartungs- rechnung 4	Voraussichtliches Ist Ende 5
<u>Information am 31. 5. 78</u>				
Stundenbedarf	10 000	3 000	8 000 <sup>+</sup> )	11 000
		Bearbeitungs-Stand geschätzt 25 %		
<u>Information am 30. 9. 78</u>				
Stundenbedarf	10 000	5 000	5 500 <sup>++)</sup>	10 500
		Bearbeitungs-Stand annähernd 50 %		
		<sup>+</sup> ) Dazu Maßnahmenliste <sup>++)</sup> Dazu Bericht, wie die veranlaßten Maßnahmen zur Gegensteuerung vom Mai aus gezündet haben.		

Abb. 1: Modell für das Controlling-Listenbild

Kennzeichnend für einen Controller-Bericht ist, daß er nicht fertig sein kann, wenn er geliefert wird. Der Berichtgeber aus dem Rechnungswesen ist nicht in der Lage, den Bearbeitungsstand eines Projekts und die noch erforderlichen Stunden, bis das Ganze steht, selber einzusetzen. Er kann diese Zahlen nur eintragen als Resümee aus der Konferenz mit den das Projekt realisierenden Managern und deren Mitarbeitern.

Das gezeigte Beispiel in Abb. 1 bezieht sich auf ein Projekt - sei es ein internes Bauprojekt oder Entwicklungsvorhaben oder auch ein Kundenauftrag bei langfristiger Einzelfertigung. Dasselbe Prinzip gilt auch für das Jahresbudget. Statt Projekt-Budget müßte es dann eben heißen "Jahres-Umsatz-Plan", "Jahres-Kosten-Budget", usw. Wesentlich dabei ist, daß dieses Jahres- oder Projekt-Budget, das zugleich Träger des Jahres- oder Projekt-Ziels ist, nicht wegradiert wird. Nicht daß man einfach den Inhalt der Spalte 5 in die Spalte 2 umsetzt und das dort Geschriebene löscht.

*Controlling als Vergleich von Budget, Ist und angekündigter Abweichung*

Das wichtigste Prinzip in der Controlling-Praxis liegt darin, daß man trotz der sorgfältigsten Planung nicht verhindern kann, daß Abweichungen auftreten; was man aber verhindern können sollte, das ist, daß es

Abweichungen gibt, die nicht angekündigt sind.

Diesen Grundsatz kennt jeder doch auch aus dem privaten Alltag. Da hat sich jemand zu Besuch angesagt. Das Essen steht auf dem Feuer, der Termin verstreicht. Man weiß nicht, was man machen soll. Würde die Verspätung vorher avisiert worden sein, hätte man sich darauf einrichten können.

Folglich wäre eine Kennzahl zur Erfolgsmessung bei der Informationsarbeit des Controllers der Unterschied zwischen dem Ist am 31. 12. eines Jahres - oder am Ende eines Projektes - zum angekündigten Ist; etwa wenn man davon ausgehen will, daß eine Erwartungsrechnung 3 mal im Jahr durchgeführt wird (zum 31. 3. als Vorlauftermin; zum 31. 5. als Haupt-Berichtstermin für eine koordinierte Erwartungsrechnung; zum 30. 9. als Nachfaßtermin).

So passen übrigens auch die Hardware - also das Listenbild für die Resultate aus einer Controlling-Konferenz - und die Software, nämlich die Art der Verhandlungsführung, zueinander. Die Sprechblase im Controller-Mund (Abb. 2) "Wie geht's weiter?" findet die Antwort im Protokollrahmen der Erwartungsrechnung.

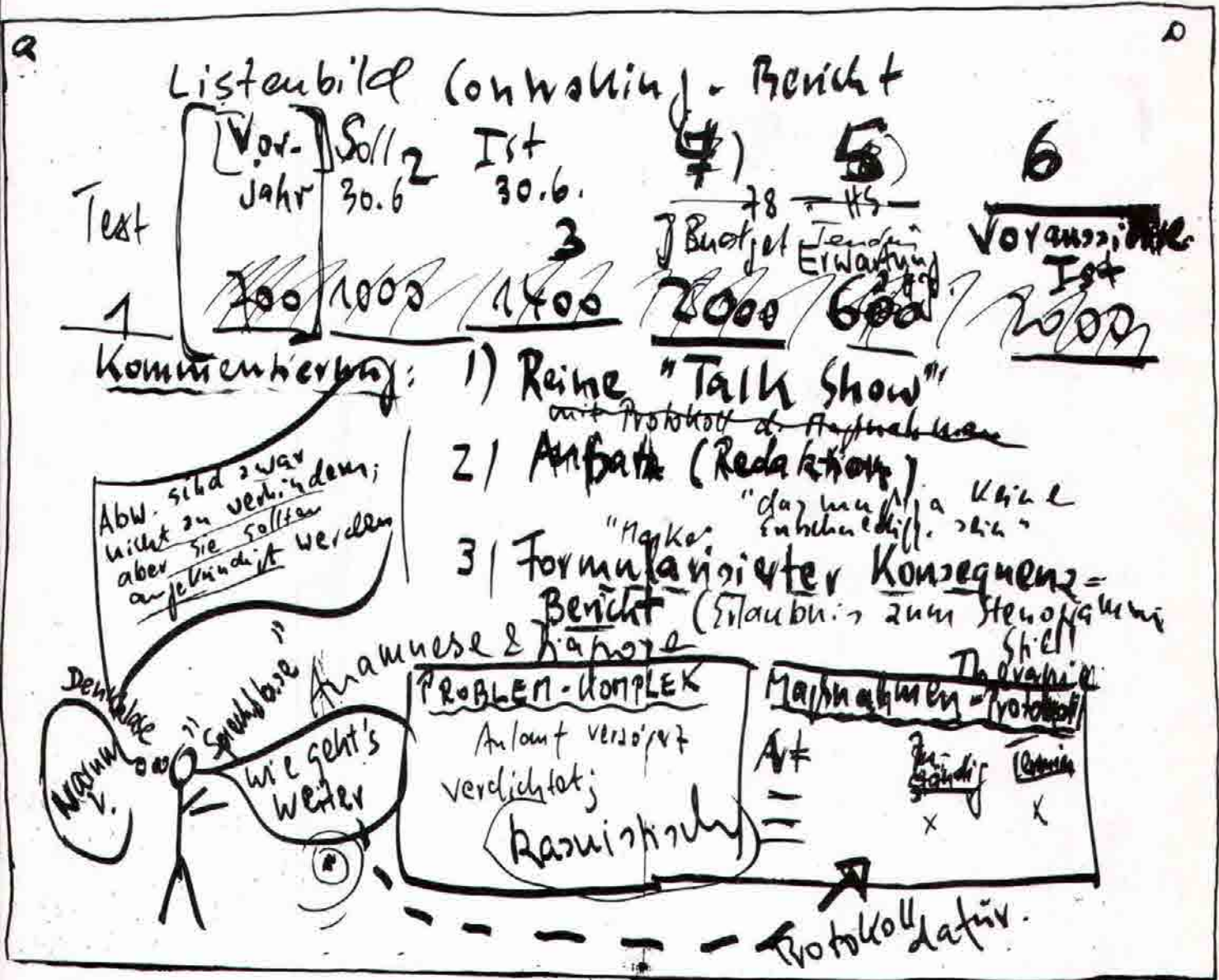


Abb. 2: Nuschelbild zur Ideen-Entwicklung (Photographie eines Flip-Charts als Brainwriting und Vorstufe für Abbildung 4)

Und die Erfahrung lehrt, daß in der Antwort auf die Erkundigung, mit welcher Fortsetzung der Dinge zu rechnen ist, auch fast als Abfallprodukt mitgeliefert wird, woran es gelegen hat - und zwar emotionsfrei, weil funktional eingesetzt als Begründung (Diagnose) für die neuen Maßnahmen (Therapie).

Also müßte der Controller nach dem vorstehenden Flip-Chart-Bild in Abb. 2 mit der Sprechblase antreten: "Was jetzt; wie setzt

es sich fort?" - jedoch aber die Frage "Warum ist es passiert?" als Denkblase mit sich im Hinterkopf führen.

Notfalls ist es auch nötig, die Denkblase zur Sprechblase zu machen mit dem Vorspann: Jetzt ist's fällig! Jetzt kommen eben die bohrenden Fragen. Das ist dann wie beim Zahnarzt. Bohren tut weh, ist aber therapeutisch sehr nützlich. Man könnte sich als Controller auf diese Weise eine Rolle definieren und dem Partner das Signal zuspiesen: "Nimm's nicht tragisch, es gehört halt dazu".

Berichterstattung des Rechnungswesens als "Talk Show"

Alle diese Hinweise über

- Controller und Konferenz;
- zum Kunden hingehen, wie es ein Verkäufer auch tut;
- ein Protokoll führen über das, was als Konsequenz aus den Zahlen und ihrer Hochrechnung beschlossen worden ist;
- sich empfangenorientiert sowie nach Maß auf den Kunden einstellen!
- die Sprache derer zu sprechen, an die sich die Rechnungswesen-Berichterstattung adressiert;

hören sich jetzt so an, als sei die Informationsarbeit des Controllers in erster Linie eine Talk-Show. Also bestünde der Bericht des Rechnungswesens nur aus Zahlen, die verbal erläutert - notfalls ergänzend graphisch illustriert - werden. Der berichtende Rechnungswesen-Mann wäre also ein Show-Master.

Nur setzt das voraus, daß diejenigen, denen er seinen Bericht liefern will, auch da sind. Haben sie alle Zeit - möglichst alle auf einmal? Ist der Berichtgeber, der vielleicht näher an der Front (oder eben in der Hierarchie tiefer) steht, zur Präsentation "Auge in Auge" überhaupt zugelassen. Muß nicht eine höhere Instanz - vielleicht der zentrale Controller - die mündliche Erläuterung übernehmen; dazu vorher aber sachlich durch schriftliche Erläuterungen gerüstet sein?

Das gilt vor allem dann als Problem, wenn zum Beispiel die örtlichen Rechnungswesenleiter mehrerer Werke an das Zentrale Rechnungswesen berichten; sinngemäß in jenen Fällen, in denen Berichte der kaufmännischen Leiter von Tochtergesellschaften im Ausland an eine zentrale Stelle "Beteiligungs-Controlling" gehen. Hier ist die reine Talk-Show nicht drin. Schon deshalb nicht, weil man sich nicht so ohne weiteres treffen kann.

Andererseits gilt das Prinzip der Talk-Show mit Konsequenz-Protokoll voll innerhalb der dezentralen Controlling-Informations-Kreise. Sicher braucht nicht ein Kostenstellenleiter vom Kostenanalytiker einen ausführlichen Roman als Kommentar zum monatlichen Soll-Ist-Vergleich seiner Stelle zu erhalten. Hier wird man mündlich besprechen, was nötig ist; für das zu Veranlassende aber dann eine die Konsequenzen festhaltende Notiz machen. Sinngemäß gilt das für die Tätigkeit des Sparten-Controllers gegenüber den Mitgliedern der Spartenleitung oder für den Marketing-Controller innerhalb eines Vertriebs-Information-Systems. Hier dominiert die Talk-Show. Der örtliche Controller - "all business is local" - ist dabei, kennt sich aus, ist

"in", hat den Stallgeruch bei den anderen und weiß, was los ist - schon bevor er die Zahlen sieht. Er kennt vermutlich auch weitgehend schon, welche Therapien zur Diskussion stehen oder vielleicht sogar schon eingeleitet sind.

Was aber, wenn man sich nicht trifft? Bleibt's dann bei den Essays, den Aufsätzen, beim Papier schaufeln auf den Schreibtischen der Empfänger - oder im Flugzeug, in der Bahn, im chauffeur-gesteuerten Auto?

Die verdichteten Berichte

Als Ausweg aus der Berichtsmisere - schriftlich muß halt sein, aber vor allem zur Geschäftsleitung hin nicht zu viel - wurde der verdichtete Bericht erfunden. Oft sagt man dann, der Bericht an den Geschäftsleiter müsse auf eine Postkarte gehen. Auf dem verdichteten verdichteten Bericht an eine Konzernleitung kann aber vielleicht nur drauf stehen: "Wir sind alle Menschen, machen alle unsere Fehler - aber die Fehler des Menschen machen ihn liebenswert". Das letztere soll übrigens Goethe gesagt haben.

Oder aber Inhalt des verdichteten Berichts ist das "Statement": "So wie die Dinge jetzt laufen, erfüllen wir bis Ende Jahr unser(e) Ziel(e) - oder über-/unterschreiten die Zielerfüllung um ..."

Unterschrift: Der (zentrale) Controller.

Bei diesem verdichteten Bericht würde es sich um die Zusammenfassung der Erwartungsrechnungen handeln - so wie es bei der Planung auch erforderlich ist, die einzelnen Teilziele und Teilpläne zum gesamten Unternehmensziel zu koordinieren.

Maßgeblich für die Akzeptanz eines solchen Urteils ist dabei natürlich, welche Glaubwürdigkeit der Controller erreicht hat. Also wäre wieder an die Controller-Leistungs-Meßzahl zu erinnern, daß das Ist, das nachher kommt, vom angekündigten Ist nicht so weit weg liegen sollte.

Will man im verdichteten Bericht Sachverhalte zu den Zahlen schildern, so wäre zu erwägen, ob eine Kasuistik nicht besser ist als eine Verdichtung. Kasuistische Schilderungen von Vorkommnissen sind Fallbeispiele - übrigens wären auch die guten Beispiele schilderungswürdig, nicht immer bloß diejenigen, die zu ungünstigen Abweichungen geführt haben. Ein solcher (gewichtiger) Fall wäre dann 1 zu 1 bringen; also nicht in einer Verdichtung (Verkleinerung).

Berichtsgliederung nach Rang und Ressort

Im übrigen ließen sich die einzelnen Berichte des Rechnungswesens in einer Tabelle nach dem folgenden Muster inventarisieren (Abb. 3). Diese Liste bringt zum Ausdruck, daß jedes Ressort die Arten von Unterlagen haben muß, die es zur Erfüllung seiner Aufgaben typisch braucht. Also funktionale Informationen; nicht einfach Prestigeberichte, die nur im Sekretariat abgehakt werden.

Andererseits würden sich die Berichte nach oben hin verdichten. Diese Verdichtung bezieht sich aber auf die Zahlen, nicht auf die Texte. So werden in der Produktion zum Werksleiter oder Technischen Vorstand hin die Kostenstellenbögen addiert. Er erhält einen summarischen Soll-Ist-Vergleich. Die einzelnen Kostenstellenleiter operieren mit ihren detaillierten SIV-Listen und Istkostennachweisen sowie Kennzahlen in den "Flash Reports". Sinngemäß im Vertrieb: Die Verkaufserfolgsrechnung gesamt über Produktgruppen oder große Regionen oder Vertriebswege muß bei den Bereichen, die an den Vertriebs-Vorstand berichten, detailliert in Erscheinung treten.

Wichtig ist, daß die Zahleninformationen nach dem gleichen Prinzip geordnet sind. Eine Summen-Zeile in der Erfolgsrechnung eines Vorstandsressorts muß sich in den Erfolgsrechnungen der nachgelagerten Bereiche wieder finden und dort aus den Details des Bereichs zusammensetzbar sein.

Aber - um es nochmals zu sagen: Dieses System gilt für die Zahlen. Es steht zu bezweifeln, daß sich dasselbe Prinzip auch textlich nachvollziehen läßt.

Nachteile der schriftlichen Erläuterungen zu Zahlen

- Schriftliche Kommentare mit textlichen Erläuterungen
- lassen sich nicht so gut konsolidieren wie Zahlen;
  - haben mit ihren Worten oft eine psychologische Huckepack-Orientierung noch dabei (das Budget ist "optimistisch" heißt zugleich: wer es abgibt, ist ein leichtsinniges Huhn);
  - wirken leicht wertend, so daß der Berichterstat-ter des Rechnungswesens als Zensor oder Merker erscheint;
  - führen dazu, daß man die Zahlen nicht anschaut, weil man denkt, daß sowieso alles nochmals gesagt wird;
  - bringen zerbrechliche, flüchtige Sachverhalte nicht (zum Beispiel solche strategischer Natur):

- weil man nur das schreibt, was man sicher sagen kann;
- sind nicht in derselben Form jedermann's Geschmack; müßten also ständig umformuliert werden;
- benutzen Ausdrucksweisen, die für einzelne Empfänger unbewußt Reizworte enthalten;
- sehen nicht, ob der Empfänger zuckt oder schluckt;
- führen zu Gegenberichten;
- machen Arbeit;
- führen zu Reklamationen, die nicht ausgesprochen werden;
- kennen die Stimmung nicht, in der sie der Empfänger gerade liest.

Bleibt es also dann bei der Talk Show? Vielleicht gibt es Kompromisse?

Kompromiß zwischen Talk-Show und Essay in der Rechnungswesen-Berichterstattung

Man könnte das eine - also die verbale Interpretation und Präsentation in der Konferenz - tun, ohne das andere (auch zur Konferenzvorbereitung) zu unterlassen. Die Lösung im Sinne eines Kompromisses heißt Text in der Formularmaske. Auf diese Weise könnten Zahlen textlich kommentiert werden nach dem schon geschilderten Anamnese/Diagnose/Therapie-Prinzip. Andererseits würden die Nachteile des Aufsatz-Schreibens vermieden.

Die Vorteile formularisierter Texte wären:

- Der Raum innerhalb der Text-Maske ist begrenzt, Romane unterbleiben.
- Die Integration von Text und Zahl ist sichergestellt,
- Man darf sich Telegramm-Stil erlauben, der auf freiem Papier als zu salopp, unvollständig oder unhöflich aufgefaßt werden kann.
- Stichwortschilderungen ließen sich im gebundenen Berichtsraum auch handschriftlich machen.
- Die Konsequenzen-Orientierung der Berichterstattung hat einen Schrittmacher.
- Die Chance zur Kasuistik bleibt erhalten; im Gegenteil, gerade dazu wird aufgefordert.
- Man darf schreiben, wie man spricht - im Extremfall bis zur Methode des optischen Nuscheins.
- Ein solcher formularisierter Bericht läßt sich während eines Controlling-Gesprächs endgültig schon nebenher verabschieden.
- Man könnte auch die Photographie eines Flip-Chart-Bildes einkleben und würde die Originalität der Atmosphäre des Erarbeitens der Maßnahmen dem Berichtsempfänger weitergeben.

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

Abb. 3: Entwurf zur Führungsunterlagen-Matrix als Gewinn-Management-Datenbank

Wie dieser Kompromiß praktisch aussehen könnte, zeigt das Formular in Abb. 4. Im oberen Teil sind die Zahlen zu sehen - seien es Zeilen über Umsätze und Deckungsbeiträge; seien es Kostenartengruppen oder wesentliche Beständepositionen. Vgl. auch René Melliger, CM 4/77, Seite 141.

Das Arrangement der Zahlen bringt im linken Teil die bis zum Ende des Berichtsmonats aufgelaufenen Istzahlen. Das neben dem Plan (dem kumulierten Plan bis zum Ende des Berichtsmonats) stehende "Soll" wäre etwa ein je nach Auslastung im Betrieb umgeformtes Kostensoll (Plankosten der Istbeschäftigung).

Im rechten Teil folgen das Jahresbudget sowie die Erwartungsrechnung für den Rest der Periode. Das erwartete oder voraussichtliche Ist zum Ende des Jahres wird mit dem Plan verglichen. Der Weg von der linken in die rechte Hälfte der Zahlen führt über den textlichen Teil in der unteren Hälfte des Blattes. Links stehen zu

den bis dahin aufgelaufenen Ist-Zahlen die dabei erlebten Sachverhalte. Falls steuerbar, müßten im rechten Teil der Text-Maske Maßnahmen angegeben sein - samt Zuständigkeit und Termin. Die Konsequenzen dieser Maßnahmen wären rechts oben in den Zahlen der Erwartungsrechnung niedergelegt.

Ereignisorientierte Berichte

Die Zahlen im Formular der Abb. 4 sind integrierte Informationen aus der Erfolgsrechnung, der Kostenstellen-(Projekt-) Rechnung sowie aus der Beständerechnung. Das ist auch erforderlich, wenn man - wie vorgeschlagen - kasuistisch berichten will. "Kasuistisch" bedeutet soviel wie ereignis- oder problem-(projekt-)orientiert; einen Bericht eben in (berichtswürdigen) Fällen. Dann müssen die Zahlen aber auch signalisieren, wo überall sich das Ereignis auswirkt - in Umsätzen und Deckungsbeiträgen, in Differenzen bei den Kostenblöcken und in Positionen der Bewegungsbilanz.

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

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

Abb. 4 : Listenbild zur Controller's Berichterstattung - Zahlen und Text; Budget, Iststände und Erwartungsrechnung

Beispiel zum Investitions-Controlling

Wie das Formular in Abb. 4 benutzt werden kann, soll im folgenden Beispiel gezeigt werden. Die AUTO AG bezog das Armaturenbrett für die von ihr hergestellten Personenwagen früher von einem fremden Zulieferer. Dann wurde im Jahr 1977 beschlossen, die Eigenfertigung dieses Teils in Angriff zu nehmen. Gründe dafür waren der eigene Zugang zum Designing, die zunehmenden Stückzahlen und damit die Versorgungs-Sicherheit und natürlich die Wirtschaftlichkeit.

Bei der Ende 1977 durchgeführten Investitionsrechnung wurde mit folgenden Daten operiert:

Projekt-Daten

Investitionsaufwand 10 Mio.

Seitheriger Lieferpreis von außen: 100, --

Grenzkosten der Eigenherstellung:

- 1. Jahr 45, -- (Material darin 20, --)
- 2. Jahr 42, -- (Material darin 18, --)
- 3. Jahr 40, -- (Material darin 18, --)

Teilebedarf:

- 1. Jahr 100 000 Stück
- 2. Jahr 150 000 Stück
- 3. Jahr 200 000 Stück

Fixe Kosten (Durch das Projekt dazukommend):

- 1. Jahr: 1 Mio.
- 2. Jahr: 2 Mio.
- 3. Jahr: 2 Mio.

Termin für den Start der Eigenfertigung:

- 1. 1. 1979

Aufgabe 1: Der zum 1. 1. 1979 im Unternehmen neu tätig gewordene Werks-Controller vollzieht bei diesem Projekt erst noch einmal die damalige Investitionsrechnung nach. Wie geht das vor sich nach der Discounted Cash Flow-Methode? Wo liegen die Unsicherheiten bei diesem Projekt in den Annahmen? Konnte man das damals schon erkennen?

Daß die Frage nach der Unsicherheit dieses Projekts berechtigt ist, zeigt nämlich der Soll-Ist-Vergleich. Zum 30. 6. 79 wird festgestellt, daß das Projekt nicht - wie vorgesehen - am 1. 1. 79 zum Laufen kam, sondern erst nach dem 1. 4. 79 startete. Die Grenzkosten der Eigenfertigung liegen - statt wie geplant bei 45, -- noch bei 55, -- (Material darin 25, --). Außerdem steht der Investitionsaufwand bei 11 Mio.; dabei fehlen noch Montagerrechnungen.

Das bringt den Controller auf den Gedanken, ob bei diesem Fertigungsprojekt die dazugehörige Tech-

nologie der Kunststoffverarbeitung und Rezeptbeherrschung ausreichend im Griff ist. Er möchte die Frage des "strategischen Potentials" zur Sprache bringen und das Controlling-Gespräch nicht nur auf die operativen (Durchführungs-)Maßnahmen konzentrieren.

Aufgabe 2: In einer Controlling-Talk-Show, an der teilnehmen der Werkleiter, der Einkaufsleiter, der Leiter der zuständigen Konstruktionsabteilung sowie der Controller soll der Sachverhalt analysiert und ein Bericht an den Technischen Vorstand der AUTO AG erstellt werden.

Lösungsvorschläge:

Die Investitionsrechnung wird gemäß folgendem Muster nochmals nachvollzogen. Die Faktoren, mit denen der Cash Flow (Einnahmenüberschuß) abgezinst worden ist, finden sich z. B. in CM 3/78, Seite 115.

Sachverhalt	heute 77/78	1. Jahr 79	2. Jahr 80	3. Jahr 81
		Mio	Mio	Mio
Investitionsaufwand		10		
wegfallende Ausgaben		10	15	20
./. Dazukommende Ausgaben				
a) Grenzkosten		4,5	6,3	8,0
b) Fixkosten		1	2	2
Einnahmenüberschuß	DCF	4,5	6,7	10
	= discounted cash flow			
Diskontiert bei 30 % ROI	11,8	3,4	3,9	4,5
Diskontiert bei 45 %	9,6	3,1	3,2	3,3

Abb. 5: Bild der Investitionsrechnung

Dabei wurde probeweise vorgegangen. Bei 30 % ergibt sich ein Gegenwartswert (Barwert oder DCF) in Höhe von 11,8. Das liegt höher als 10 Mio. Also steckt in diesem Projekt ein höherer Kapitalertrag (interner Zinsfuß) drin als 30 %. Bei 45 % kommt als Gegenwartswert gerade rund 10 Mio. heraus. Also ist der Projekt-Return on Investment 45 %. Die 10 Mio. DCF ("discounted cash flow") sichern die Amortisationsbedingung.

Also konnte man tatsächlich dem Projekt damals zuraten. Die operative (Durchführungs-)Planung sieht günstig aus. Allerdings wurde der Investitions-



ERGEBNISSE/KOSTEN		INFORMATIONEN PER MONAT (KUMULIERT)				ERWARTUNG ZUM 31. 12. 1979				Abw. voraus-
Nr.	Produkte	PLAN per..	SOLL	IST per ...	Abweichg. z. Plan / Soll	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl. Zeit	Vorauss. Ist Ende TDM	sichtl. Ist z. Jahresplan TDM
		DM			TDM %					
1	Absatz									
2	Umsatz									
3	DB I									
4	DB II									
5	DB III									
Nr.	Kostenarten	PLAN	SOLL	IST	Abweichung zum Plan	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Vorauss. Ist	Ange kündigte Abweichung
1	Personalkosten		1. Halbj.	551 / St.	15% v. Plan	34 451 / Stück			501 74.	51 / St.
2	Sachkosten					Projekt				
Nr.	Bestände	PLAN		IST	Über- / Unterschreitung	JAHRES-PLAN	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl.	Vorauss. EB	Plan-Über- / Unterschrtg.
1	Läger				TDM %					
2	Debitoren									
3	Anlagen	10 710		11 010	11 010	10 710	0,5 D. 10		11,5 D. 10	1,5 D. 10

SACHVERHALTE (in Stichworten) = ANAMNESE & DIAGNOSE	MASSNAHMEN (in Stichworten) = THERAPIE	Termin
<p>Synergie (passt zu uns):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Untert 0% bei Invest. einseitig</li> <li>50% 100% Verfahren Integration Systeme</li> <li>Ein-4-weg heute Rezept Wartung</li> </ul> <p>Strategische Lage i. D. Disparitive Anlag. Turbulenzen</p> <p>Kosten/stück</p>	<p>Reparatur handwerk er dazustellen / Anschaff- verminderung / Rezeptänderung Zusatz- stoff</p> <p>15.6.79</p>	<p>1.8.-31.12.79</p> <p>Aug. 79</p>

Abb. 6: Der Bericht des Werks-Controllern an den Technischen Vorstand

aufwand zu kurz geschätzt. Offenbar hat man versäumt, alle erforderlichen Aktivitäten durchzuplanen (Netzplan). Es würde sich mithin eine Sensitivitäten-Analyse nach dem Wenn... dann...-Prinzip bewährt haben. Immerhin bleibt auch beim Ist-Investitionsaufwand gemäß Erwartungsrechnung in Abb. 6 noch ein ROI von 30 %.

Kritisch ist auch, daß bei der Investitionsentscheidung unterstellt worden ist, als würde der seitherige Lieferant stets beim Preis von 100, -- je Stück stehen bleiben. An eine den Zulieferanten einbeziehende Wertanalyse ist offenbar nicht gedacht worden. Dabei hätten die Aussichten auf steigende Stückzahlen schon erlaubt, günstigere Einkaufsrichtwerte durchzusetzen. Aber jetzt steht die Armaturenbrettfertigung im Haus. Betreibt man das, so besteht die Chance auf ein Gewinnen von zusätzlichem Fertigungspotential. Die Turbulenzen fordern zum "I work better under pressure" heraus.

### Talk Show-Konsequenzenbericht

Als Ergebnis der Controlling-Talk-Show liefert der Werks-Controller an den Technischen Vorstand den als Abb. 6 gezeigten Bericht. Es handelt sich um das ausgefüllte Formular der Abb. 4 - und zwar von Hand. Innerhalb der Textmaske mag die handschriftliche (und sehr rationale) Mitteilung erlaubt sein. Sie wäre es sicher nicht, wenn diese Notizen auf einem blanken weißen Blatt Papier stünden. Dann würde dort ein Roman daraus. Schließlich kann man über Potentialanalysen wirklich viel (und gar nichts) schreiben.

Die Berichtsnotizen ergänzen zunächst einmal die Investitionsrechnung um eine qualitative Beurteilung. Auf diesen Skalen ist als Resümee aus der Besprechung auch eine Ist-Position herausgeschätzt worden. Das kann so gelaufen sein, daß die beteiligten Herren auf dem vom Controller vorbereiteten Nuschelpapier ihre Punkte hingeklebt haben. Das Ist-Resultat läge dort, wie die Punkte sich "gehäufelt" haben.

Da an der Controlling-Konferenz mehrere Partner mitgewirkt haben, könnte der Controller das Papier der Abbildung 6 auch auf einem Flip-Chart vorbereitet haben. Dann würden die Notizen mit Filzschreiber in der Konferenz erarbeitet worden sein. Also ließe sich auch denken, daß die Abb. 6 eine Photographie dieses großen Blattes ist.

### Kasuistisch statt verdichtet berichten

Hat das Unternehmen mehrere Werke, so kann es beim Technischen Vorstand einen Technischen Controller geben, der die Berichte der einzelnen

Werks-Controller erst zusammenfaßt. Dieser Technische Controller könnte - soweit er den Sachverhalt für berichtswürdig hält - ein solches Papier wie in Abb. 6 gerade so - vielleicht bestätigend - an den T-Chef weitergeben. Er bräuchte nicht die Reportagen der Werks-Controller umschreiben. Verdichtet würden auf diese Weise nur die Zahlen der Erwartungsrechnung; der Textkommentar dazu bliebe kasuistisch - vielleicht noch mehr auf Schwerpunkte konzentriert, an diesen Stellen aber auch Einzelheiten referierend.

Natürlich muß man dann dafür sorgen, daß es immer etwas zu berichten gibt. Das ist wie bei der Zeitung auch. Man würde nicht jeden Monat dieselben Ereignisse wieder aufgreifen - wohl aber ein wichtiges Ereignis wie auch das Beispiel der neuen Armaturenbrettfertigung nach zwei bis drei Monaten bestätigend oder auch nochmals neu durchstartend wieder erwähnen.

### Veränderungsberichte

Hervorzuheben ist auch das Prinzip, jeweils nur zu berichten, was sich gegenüber dem letzten Mal geändert hat. Das ist rationell und merkfähig und verdeutlicht die Veranlassungsrechnung. Das bezieht sich sowohl auf einen Planungskommentar zwischen zwei Budgetentwürfen als auch auf eine nachgefaßte Erwartungsrechnung.

### Differenzkosten und Grenzkosten

Bei dieser Gelegenheit sei auch wieder gesagt, daß Zahlen in der Entscheidungsfindung ("decision accounting") dem Kontrollsatz folgen: "Was ändert sich, wenn ..." (vgl. CM 3/78, Seite 96). Man spricht hier gerne auch von "entscheidungsrelevanten" Kosten (Pack).

Dieses "Wenn" wäre zu konkretisieren; z. B.

- Förderung eines Artikels im vorhandenen Sortiment;
- dabei Veranlassen zusätzlicher Promotionmaßnahmen (dazukommende Fixkosten);
- Gründung weiterer Verkaufsfilialen (neue Fixkosten);
- Hinzufügen weiterer Produktlinien (weitere Grenzkosten, Fixkosten und Kapitalbindungen);
- Redimensionieren des Artikelsortiments (Kostenschrumpfen, Bilanzverkürzung).

Was dazukommt oder wegfällt - als Differenz aus der jeweiligen Entscheidung -, sind nicht nur jeweils die Artikelgrenzkosten, sondern je nach Gewicht der Entscheidung auch Fixkosten. Das organisatorische "Gehäuse" lebt mit dem Volumen mit. Das kennzeichnen auch die Decision packages - kombiniert mit den Leistungsvolumenskennzahlen z. B. auf Seite 59 ff dieses Heftes. ■

# FORUM

Nochmals

## VERRECHNUNGSPREISE

Zur Fortsetzung der Verrechnungspreis-Diskussion - vgl. CM 1/79 - bringen die folgenden Seiten einen Auszug aus dem Protokoll des CONTROLLER - FORUMS MITTE I des Controller-Vereins e. V., das sich in seiner letzten Sitzung in Gruppenarbeiten mit dem Verrechnungspreis-Thema befaßt hat.

Arbeitskreisleiter: Dipl.-Kfm. Ingolf Rehwald, Frankenthal  
Mitglied der Geschäftsführung der Galenus Mannheim GmbH

Mitglieder an der Sitzung:

Karlheinz Bender, W.C. Heraeus GmbH, Neu-Isenburg;  
Klaus Bücken, Alfa Metalcraft Corporation, Bingen;  
Siegfried Burkl, Jenaer Glaswerk Schott & Gen., Mainz; Dr. Wolfgang Dinter, Biotest Serum Institut GmbH, Frankfurt; Dr. Jürgen Drechsel, BASF AG, Ludwigshafen; Adolf Fischer, Jenaer Glaswerk Schott & Gen., Mainz; Lothar Gloeck, Fesco.Cinzano & Cia. GmbH, Frankfurt; Reinhold Kämmerer, Weidemann GmbH & Co KG, Aschaffenburg; Georg Klose, Boehringer Mannheim GmbH, Mannheim; Manfred Meinhardt, Jenaer Glaswerk Schott & Gen., Mainz; Peter Pfeiffer, Flughafen Frankfurt/Main AG, Frankfurt; Hans-Peter Schuchter, J.Hengstler KG, Altdingen; Hans von Wehrden, Steffen-Möbel GmbH, Mastershausen; Peter Winck, AEG, Frankfurt; Hans-Joachim Wolf, Lurgi-Verwaltung GmbH, Frankfurt; Bruno Winkel, Biotest Serum Institut GmbH, Frankfurt.



Dipl.-Kfm. Ingolf Rehwald war langjähriger Leiter der Marketing- und Vertriebscontroller bei der Boehringer Mannheim GmbH, Mannheim, und leitete in den Jahren 1977/78 den Arbeitskreis Mitte im Controller-Verein e.V. Seit 1. 10. 1978 ist er Stellvertretender Geschäftsführer der Boehringer Mannheim-Tochter GALENUS MANNHEIM GmbH, Mannheim.

### CONTROLLER - KONGRESS 1979

Referenten: Dr. Albrecht Deyhle, Leiter der CONTROLLER-AKADEMIE, Gauting/München; Dipl.-Kfm. Heinz Dietz, Kaufmännischer Leiter, LURGI WERKSTÄTTEN Gotek, Frankfurt/M.; Dr. Aloys Gälweiler, Generalbevollmächtigter, BROWN, BOVERI & CIE. AG, Mannheim; Reiner v. Geldern, Mitglied des Vorstandes, FELTEN & GUILLEAUME AG, Köln; Otto Müller, Geschäftsführer, MANNESMANN REVISION GMBH, Düsseldorf; Dr. Klaus Nuding, Direktor, WACKER CHEMIE GMBH, München; Professor Dr. Werner Popp, Betriebswirtschaftliches Institut der UNIVERSITÄT BERN; Dr. Karlheinz Vellmann, Mitglied der Geschäftsleitung, HENKEL KGaA, Düsseldorf; Dr. Ulrich Wöhr, Mitglied des Vorstandes, VDO AG, Schwalbach.

14. Mai 1979 · Frankfurt/Main · Programm liegt diesem Heft bei

## Verrechnungspreisbeurteilung

Die Einstiegsfrage der Zufriedenheit der 17 Forum-Teilnehmer mit dem im eigenen Unternehmen praktizierten Verrechnungspreissystem bringt dieses Ergebnis:

Mit dem in meinem Unternehmen praktizierten Verrechnungspreisverfahren bin ich / sind wir			
sehr zufrieden	zufrieden	wenig zufrieden	keineswegs zufrieden
1	10	6	-

## Verrechnungspreis-Ermittlungsmethoden

Die Frage nach den überwiegend zur Anwendung kommenden Verrechnungspreisen führt zu 16 (!) verschiedenen Verrechnungspreistypen

a) *Verrechnungspreise nach dem Schema Meinhardt (vgl. CM 1/79, Seite 28 f.)* *davon überwiegend angewandt:*

1. Marktpreis	-
2. Vollkosten	3 x
3. Grenzkosten	3 x
4. Marktpreis ./. Vertriebskosten	2 x
5. Grenzkosten + Fixkosten-Anteile	3 x
6. Marktpreis für Lieferant/Grenzkosten für Bezieher	1 x
7. Grenzkosten + Teilung DB	-
8. Vollkosten + Teilung von Verlust	-
9. Ausgehandelte Verrechnungspreise	2 x
10. Grenzkosten + Opportunitätskosten	-
	14 x

b) Zusätzlich genannte Verrechnungspreise

11. Vollkosten + Gewinnanteil	3 x
12. Herstellkosten zu Vollkosten	1 x
13. Marktpreis ./. Absatzkosten ./. Vertriebskosten ./. Zinsen Forderungen + Handlingkosten	1 x
14. Bilanzpolitischer V.P.	1 x
15. V.P.-Bildung gemäß jährlicher Steigerung der Höhe der Branchenpreise, gemäß der Anteile der V.P. in % vom Umsatz mit Aushandlung aufgrund der Planergebnisse	1 x
16. V.P. fest vorgegeben von Zentralinstanz, keine Beeinflussungsmöglichkeiten	1 x
	8 x

Die 22 Nennungen sind einschließlich Mehrfachnennungen so zu interpretieren, daß es neben der überwiegenden Anwendung je Unternehmen immer wieder auch in Sondersituationen zur Anwendung spezieller Verrechnungspreise kommen kann.

Das Ergebnis dieser Abfrage müßte für weitere aussagefähige Schlüsse infolge der heterogenen Struktur der Teilnehmerfirmen nach Branchen, Produktions- und Vertriebschwerpunkten im einzelnen selektiv aufbereitet werden können. Erst nach Durchführung gezielter Einzeluntersuchungen könnte - mit vorsichtigem Optimismus - an die Ausarbeitung von Verrechnungspreisempfehlungen gegangen werden.

Arbeitsgruppenthema: "Innerbetriebliche Verrechnungspreise" (8 Teilnehmer)

Frage: "WARUM sind innerbetriebliche Verrechnungspreise erforderlich?"

Antworten:

- o zur Ergebnisdarstellung für Produzent und Verkauf
- o zur Leistungsbeurteilung für die Teileinheit
- o V.P. als Faktor der Ergebnisermittlung bei Lieferant und Bezieher
- o zur Bewertung des Materialaustausches beim Bezieher
- o bei Profit-Center-Organisation (divisionaler Unternehmensstruktur) unbedingt erforderlich
- o zur Beurteilung von Produkten durch den Vertrieb
- o bei gleichzeitigem / alternativem internen und externen Bezug
- o zur Ergebnismaximierung für Konzernunternehmen
- o zur Preissicherung für Abnehmer
- o zur DB-Sicherung für Abnehmer
- o als Preisbasis für Vertrieb
- o zur Kostendeckung (Ergebnis- statt Umsatzdenken)
- o zur Risikostreuung

Frage: "WORAUS bestehen die innerbetrieblichen Verrechnungspreise?"

Gesamt-Antwort:

Verrechnungspreis muß so geschaffen sein, daß Beschäftigungsschwankungen sich nur im Vertrieb auswirken.

These:

Deckungsbeitrag ist ein Bestandteil des externen Verkaufspreises.

Frage: "INWIEWEIT hängen Verrechnungspreise von unterschiedlichem Beschäftigungsgrad ab?"

Antworten der 8 Gruppenmitglieder:

Beschäftigungsgrad	Verrechnungspreis-Methode			
	Grenzkosten + Fixkostenanteile	Vollkosten	Grenzkosten + Opport. kosten	Marktpreis ./. Vertriebskosten
Unterbeschäftigung	3 x	-	4 x	1 x
Normal- (= Plan-) Beschäftigung	7 x	1 x	-	-
Überbeschäftigung	1 x	1 x	6 x	-

Arbeitsgruppen-Thema: "Konzern-Verrechnungspreise" (9 Teilnehmer)

Frage: "WAS will ich erreichen mit Konzern-Verrechnungspreisen? WELCHE ZIELSETZUNG ist damit verbunden?"

Antwort-Blocks:

- a) o Steuerungsinstrument schaffen
  - o Steuern
  - o Ziele festlegen
  - o Ziele festsetzen

abgeleitete Oberbegriffe

} STEUERUNG

	<u>abgeleitete Oberbegriffe</u>
b) o Finanzströme lenken o Finanzierung	} FINANZIERUNG
c) o Förderung der dezentralen Führung o Profit-Center-Gedanke o Dezentrale Rechnungslegung und dezentrales Rechnungswesen o Verursachungsgerechte Bezahlung	} DEZENTRALISIERUNG
d) o Gewinnsteuerung o Steuerefälle nutzen o Steuerpolitik: Steueroptimierung o Gewinnverteilung aus Steuergründen o Optimierung des Gewinns nach Steuern o Staatliche Reglementierungen o Schutzfaktoren für Tochterunternehmen	} GEWINN-VERTEILUNG
e) o Erfolgskontrolle o Analysen ermöglichen o Basis für Marktbeurteilung	} ERFOLGSKONTROLLE
f) o Leistungsverrechnung o Leistungsgerechte Verrechnung o Preisbegründung o Preispolitik o Abwägen zwischen Eigen- und Fremdfertigung bzw. -bezug o Kalkulation o Verkaufspreisschutz	} KALKULATION
g) o Förderung der Kreativität o Kommunikation zwischen den Konzerngesellschaften fördern o Motivieren o Bessere Arbeits- und Aufgabengliederung beim Top-Management o Zum Denken anregen über Verkaufspreise, Herstellkosten, Alternativen	} MOTIVATION
h) o Produktionssteuerung	} PRODUKTIONS- STEUERUNG
i) o kurzfristige operative Probleme bestmöglich lösen ohne neue Probleme zu schaffen	} OPERATIVES MANAGEMENT
j) o Bilanzpolitik o "Window dressing"	} BILANZPOLITIK
k) o Realisierung der Strategie unter verschiedenen Aspekten (Motivation und Führung/Wachstum/Bilanzierung und Steuern/Finanzierung)	} STRATEGISCHES MANAGEMENT

Fazit:

Die Konzern-Verrechnungspreise können nahezu alle Managementaufgaben in der Konzern-Steuerung direkt beeinflussen. Der optimale Management-Erfolg beruht nicht zuletzt auch auf der optimalen Handhabung der Verrechnungspreise.

Frage: "WER ist für die Festlegung von Verrechnungspreisen verantwortlich?"

Antwortschema:

Verantwortlicher	Richtlinien-Kompetenz	Exekutive
1. Zentraler Controller	x	
2. Dezentraler Controller	x	
3. Treasurer	x	
4. Geschäftsleitung		x
5. Aufsichtsrat	x	
6. Umwelteinflüsse (Politik)	x	
7. Zuständige Vertriebsleitung		x
8. Rechnungswesen		x
9. Einkauf (Bezieher)		x

# Controller

## IN DIREKTER ZUORDNUNG ZUR GESCHÄFTSFÜHRUNG

gesucht von branchedominierendem konzernfreien Großunternehmen der technischen Gebrauchsgüterindustrie mit mehreren tausend Mitarbeitern, Sitz Süddeutschland, das unter einer aufgeschlossenen Unternehmensleitung international auf Erfolgskurs steuert.

Gedacht ist an einen qualifizierten Betriebswirtschaftler bis Anfang Vierzig, der sein fundiertes theoretisches Wissen in einer adäquaten Position in der Praxis schon bewiesen hat, möglichst in einem Unternehmen ähnlicher Struktur (Serienproduktion mit hoher Fertigungstiefe und großer Typenvielfalt).

Er muß die modernen Methoden des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens sowie der Kosten- und Betriebsergebnisrechnung kennen. Sein Sinn für das Wesentliche sollte ebenso ausgeprägt sein wie die Fähigkeit zur sicheren Analyse des Zahlenwerks und zur Beurteilung der Zahleninhalte. Im übrigen wünschen wir ihn objektiv in der Grundhaltung und überzeugend im Auftreten, dabei loyal in der Zusammenarbeit und von integrem Charakter. Fremdsprachenkenntnisse wären von Vorteil.

Kontaktaufnahme erbeten mit den für die Beurteilung nötigen Unterlagen unter Stichwort "Controller" über Personalberatung E.Theurer, Postfach 86, 6140 Bensheim 1. Absolute Diskretion und Einhaltung von Sperrvorschriften bezüglich der Weiterleitung zugesichert.

# Schlafhorst

W. SCHLAFHORST & CO. · MASCHINENFABRIK · D 4050 MÖNCHENGLADBACH 1

KB/Wä/Kp

697

13.2.1979

Sehr geehrter Herr Dr. Deyhle,

über Ihr Angebot, uns das Forum "Controller-Magazin" als Medium bei der Neubesetzung der Leitung unserer Abteilung "Planung und Controlling" innerhalb der Hauptabteilung Betriebswirtschaft zur Verfügung zu stellen, haben wir uns sehr gefreut.

Aus zahlreichen Gesprächen wissen Sie, daß wir derzeit im Begriffe sind, ein anspruchsvolles geschlossenes Informationssystem als Basis und Instrument für zielgerichtete Planungs- und Kontrollarbeit zu realisieren.

In unserem Unternehmen ist die Technik - sowohl die mit einer hohen Fertigungstiefe operierende Produktion als auch der Forschungs- und Entwicklungsbereich, der den Rahmen des Durchschnitts im Maschinenbau bei weitem übertrifft, - für die Wahrnehmung der Planungs- und Controllingfunktion von besonderer Bedeutung.

Aus diesem Grunde denken wir bei der Besetzung der offenen Position besonders an einen Ingenieur (möglicherweise Wirtschaftsingenieur) mit ausgeprägter Erfahrung im Betrieb und Technik und einem besonderen "Feeling" für Kostenplanungs- und Kostenbeeinflussungsarbeit in diesen Bereichen mit der Fähigkeit, in der Welt der Technik unter besonderer Berücksichtigung von Planungs- und Controllingaspekten zu denken und zu argumentieren.

Gleichzeitig muß die betriebswirtschaftliche Berufserfahrung dieses Ingenieurs von solchem Umfang sein, daß er sich relativ schnell im betriebswirtschaftlichen Bereich selbst zurechtfindet und damit alle Informationen, die für seine Aufgabenerfüllung notwendig sind, richtig zu nutzen, zu erkennen und in Gesamtzusammenhängen denkend zu verarbeiten weiß.

Wir hoffen sehr, daß aus der Leserschaft des Controller-Magazins auf diesen Brief und das unten in Form einer Anzeige skizzierte Anforderungsprofil ein Echo erschallt.

Mit freundlichen Grüßen

W. SCHLAFHORST & CO.

ppa. Ihr



(Dieter Wäscher)



Wir sind ein großes Unternehmen des Spezialtextilmaschinenbaus und beschäftigen in mehreren Werken ca. 4000 Mitarbeiter.

Für die Hauptabteilung Betriebswirtschaft suchen wir den

## ABTEILUNGSLEITER

"PLANUNG und KONTROLLE"

da der derzeitige Stelleninhaber aus familiären Gründen einen Wechsel anstrebt.

Wir möchten diese Stelle mit einem

WIRTSCHAFTS-INGENIEUR

besetzen, da in seinem Aufgabenbereich Technik und Betriebswirtschaft gleichgewichtig aufeinandertreffen. Die Zusammenarbeit mit erfahrenen Führungsstellen unseres Hauses macht eine mehrjährige Praxis in einem ähnlich ausgelegten Aufgabenbereich erforderlich. Wir erwarten Durchsetzungsvermögen bei Kontaktbereitschaft, Einsatzfreude und hohe Belastbarkeit, Fähigkeit zu analytischem Denken, einen selbständigen Arbeitsstil und Verantwortungsfreude.

Das Aufgabengebiet umfaßt u.a.: Koordination/Federführung bei allen Planungs- und Budgetarbeiten, Ausbau und methodische Handhabung eines aussagefähigen Informations- und Berichtswesens, Vorlage von Soll-/Ist-Vergleichen einschließlich der Erarbeitung notwendig werdender Folgerungen. Mitwirkung am Aufbau einer Grenzplankostenrechnung und eines geschlossenen Planungs- und Kontrollsystems, betriebswirtschaftliche Beurteilung von Entwicklungsprojekten.

Die Position ist mit den notwendigen Vollmachten ausgestattet und gut dotiert.

Wenn Sie glauben, unseren Wünschen gerecht zu werden, und eine langfristige Aufgabe in einem modern geführten Unternehmen suchen, senden Sie bitte Ihre Bewerbung mit den erforderlichen Unterlagen (tabellarischer Lebenslauf, Zeugniskopien, Handschreiben, Lichtbild, Einkommensvorstellungen) an die aus vorstehendem Brief ersichtliche Anschrift. Möchten Sie Fragen vorab klären, rufen Sie bitte den Unterzeichner des obigen offenen Briefes an.

*Schlafhorst*

# BI-BEGRIFFE

von Dr. A. Deyhle, Gauting

Viele Worte, die im Controller-Berichtswesen auftauchen, haben eine Doppelbedeutung. Dann kann es leicht passieren, daß man sich streitet - obwohl das gar nicht nötig wäre, wenn man sich vorher semantisch besser verständigt hätte.

"Sema" - ein griechisches Wort - bedeutet soviel wie eine Art Hof-Effekt. So wie der Mond nachts manchmal noch einen Dunst-Hof um sich herum hat, so haben auch Worte noch einen Hof, der sie verschleiert - oder der "huckepack"-artig noch eine Zusatzbedeutung mitsendet.

So wird "Controller" halt gern als Kontrolleur verstanden. Oder die Betriebsabrechnung ist eine Stelle, die mit den Kostenverantwortlichen (Kostenschuldigen) "abrechnet" in einer Art Vergeltungs-Feldzug.

Ganz unangenehm ist auch, daß viele Manager dem Controller vorwerfen, er würde werten. Also Zensuren verteilen. Wieso eigentlich? Wo Licht ist, befindet sich eben auch Schatten. Management by exception ist Licht; der Schatten davon ist der Controller-Auftritt bei einer "erheblichen" Abweichung. "Erheblich" ist schon als Wertung empfunden - hat den Dunst-hof von "überheblich". Also reagiert ein so angesprochener Manager in der Art: "Wie kommen Sie mir eigentlich vor...?"

Man muß eben auseinanderhalten Bezeichnung und Begriff. Sonst bleibt man leicht an den Bezeichnungen hängen - also schon im Vorfeld der Erörterung. Umso wichtiger ist, daß es im Unternehmen eine Haussprache gibt, in der die gewählten Ausdrucksweisen festgeschrieben sind.

Hilfreich gegen den Hof-Effekt sind auch Abkürzungen. Statt Grenzkosten ließe sich GrK sagen - oder SKv (variable Selbstkosten); Deckungsbeitrag kann mit DB gekennzeichnet sein. Dann würden die Worte halbwegs so verwendet wie die Symbole in einer mathematischen Formel.

Bi-Begriffe, die besonders Mißverständnisse wecken, sind Worte mit Doppelbedeutung. So gibt es bei ein paar zentralen Ausdrucksweisen des Rechnungs- und Planungswesens eine und dieselbe Bezeichnung für zwei verschiedene Begriffe oder Bedeutungen.

## Beispiele:

Proportionale Kosten

- 1) Grenzkostenstruktur
- 2) Beeinflußbare Kosten

Fixkosten

- 1) Organisationsstruktur (Gehäusekosten)
- 2) nicht beeinflußbare Kosten

proportional zur Bezugsgröße

- 1) analytisch im Herstellplan als Verzehr von z. B. Zeit für das zu verkaufende Produkt
- 2) administrativ als spezifische Bemühungen um ein zu betreuendes Produkt oder einen "Level" in der Regieleistung

Potential

- 1) Stärken und Schwächen des Unternehmens
- 2) Höhe des Bedarfs in einem Marktgebiet

langfristige Planung

- 1) Strategische Planung
- 2) Mehrjahresbudgets

C O N T R O L L I N G   A T   H O M E

- S z e n e

Chefin: "Dorle, hast Du die Klarsichthülle von meinem Kalender weggenommen"?

Dorle: "Ich nicht".

Chefin: "Barbara, hast Du die Klarsichthülle...?"

Barbie: "Ich nicht".

Chefin: "Mann, hast Du die ...?"

Mann: "Wieso, von was für einem Kalender?"

*Warum stellen wir so häufig "Wer war das-Fragen", obwohl die Erfahrung immer wieder zeigt, daß eine rechte Antwort darauf nicht kommt?*

*(Auch das ist schon wieder eine Warum-Frage ...)*



C O N T R O L L I N G   I N   S C H O O L

- S z e n e

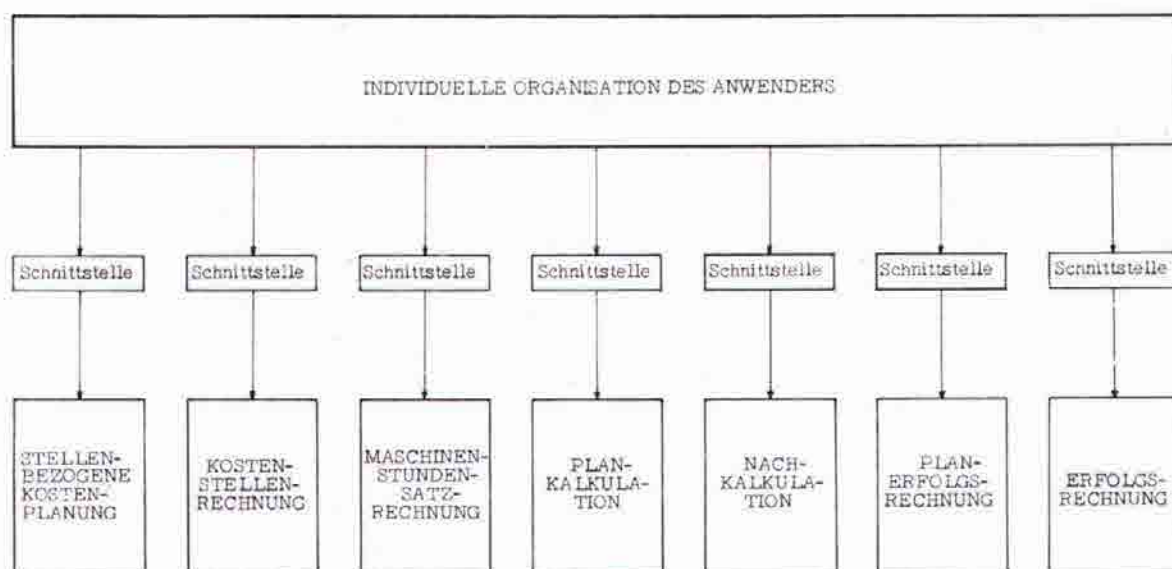
Papi: "In Deutsch solltest Du schon von der 3 auf eine 2 kommen im Sommer.  
Solange kann ich Dir eigentlich nichts vorlesen, weil Du selber lesen sollst."

Dorle: "Ich weiß doch nicht, was ich für Noten krieg'.  
Ich bin doch kein Hellseher."

*Beurteilungen müßte man halt begründen, nicht bloß verkünden (können).*

## Leistungsfähige Software für Kostenrechnung, Unternehmensplanung und -steuerung

### IKORES



IKORES ist ein branchenunabhängiges, anpassungsfähiges Softwarepaket, mit dessen Hilfe Sie ein „maßgeschneidertes“ Planungs-, Abrechnungs- und Steuerungsinstrument für Ihr Unternehmen schaffen können. IKORES ermöglicht integrierte Datenverarbeitung.

Das Programmpaket ist aufgeteilt in die vier Bausteine KOSTENSTELLEN-/KOSTENARTENRECHNUNG, MASCHINENSTUNDENSATZRECHNUNG, KOSTENTRÄGERRECHNUNG, ERFOLGSRECHNUNG. Diese Bereiche wurden bereits zum Zeitpunkt der Planung des Projekts in allen Einzelheiten aufeinander abgestimmt. Sie können auch einzeln bzw. stufenweise eingeführt werden.

Neben einer Vollkostenrechnung kann mit IKORES parallel dazu eine Grenzkosten-/Deckungs-

beitragsrechnung durchgeführt werden. Dadurch wird die Kosten- und Erlösstruktur (Ergebnisstruktur) des Unternehmens sichtbar. Die Informationen werden verursachungsbezogen ausgewiesen. Somit sind auch alle zum Aufbau eines Controlling-Berichtswesens erforderlichen Voraussetzungen erfüllt.

Für die Entwicklung von IKORES wurden 12 Mannjahre aufgewendet. Dieses Projekt wurde im Rahmen des 2. DV-Programmes durch das Bundesministerium für Forschung und Technologie gefördert, weil in den Programmen die Belange des Rechnungswesens und der EDV vorbildlich verwirklicht wurden.