B 12688 I 33. Jg I EUR 21,50 I ISSN 1616-0495 I www.controllermagazin.de

März/April 2008

CONTROLLER® Magazin

Arbeitsergebnisse aus der Controller-Praxis

Haufe und VCW – die neue Verlagsgemeinschaft

Themen im Focus

Umgang mit Fehlern und BIAS

IFRS: EVA und Entwicklungskosten

Planung und Navigation

Accounting in den USA

Personalcontrolling

Vertriebliche Provision

08002
783777 500997
01450-5053

KONSOLIDIERUNG kann so einfach sein!

Unternehmenssteuerung mit Weitblick mit der Konsolidierungs-Software CP-CONS® von *CORPORATE PLANNING*

- Legalkonsolidierung und Managementkonsolidierung möglich
- Einfache Erstellung von Kapitalflussrechnungen, Segmentberichten sowie diverser Spiegel
- Anwenderfreundliche Darstellung des Konsolidierungsprozesses
- Einfache Bedienung, schnelle Einarbeitung

CORPORATE planning
TO SUCCEED IN BUSINESS

CP CORPORATE PLANNING AG
Große Elbstraße 27 · D-22767 Hamburg · Tel. +49 (0)40 / 43 13 33 - 0 · Fax +49 (0)40 / 43 13 33 - 33
Info@corporate-planning.com · www.corporate-planning.com

Editorial

Auch lange Wege beginnen jeweils mit dem ersten Schritt ...

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

vielleicht haben Sie im letzten Controller Magazin die Meldung entdeckt: „Wir", der Verlag für ControllingWissen AG (VCW), Wörthsee – Etterschlag, sind nun auch zuhause in der Haufe Mediengruppe.

Das **Controller Magazin** (CM) erschien erstmals im Jahr **1975** in Dr. Deyhles Management Service Verlag, Vorläufer der VCW AG. 1975 wurde auch der Controller Verein e.V. gegründet, heute **Internationaler Controller Verein e.V.** (ICV), von den ersten Absolventen des Controller's Diplomprogramms (Stufe I – V) der **Controller Akademie AG** (CA). Die CA, ebenfalls von Dr. Deyhle gegründet, hat den Sitz wie auch der ICV in Gauting / München.

Bald wurde das **CM Sprachrohr und Vereinszeitschrift des ICV,** berichtet aus dessen heute über 50 Arbeitskreisen, vom alljährlichen Controller Congress und den Regionaltagungen. Auch einige der Autorinnen und Autoren kommen aus diesem Netzwerk. Für die **CA** verlegt der **VCW** die seminarbegleitenden Bücher (Controlling Pockets), die geschrieben werden von den Trainern der CA. Die „Controller Praxis" wurde mittlerweile über Sechzigtausend mal verkauft.

Der VCW entstand **1998** als Joint Venture zwischen dem MSV und der Verlagsgruppe Praktisches Wissen GmbH (VPW) in Offenburg. Motiv war, an verlegerischer Kompetenz dazuzugewinnen und langfristig abzusichern. Die Fachbuchreihe Controllers Best Practice wurde in dieser Zeit begonnen, ebenso wie Controller Plus Excel. Im Jahr **2003** wurde VPW von Wolters Kluwer Deutschland GmbH gekauft. In der Folge entstand Controllers Pocket Guide und „CM Spezial" als projektweise erscheinende Beilage zum Controller Magazin.

Mit Jahresende **2007** hat die **Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG** (Haufe) die VPW GmbH gekauft und die 51% Anteile an der VCW AG übernommen.

Durchstarten im Jahr 2008

VCW bringt ein attraktives Produktportfolio aus Controller Magazin, Büchern, Beispielheften und CD-ROM-Produkten sowie eine sehr produktive

Dr. Klaus Eiselmayer

Chefredakteur Controller Magazin, Verlag für ControllingWissen AG

Trainer und Partner der Controller Akademie AG

k.eiselmayer@controllerakademie.de

Vernetzung - „Dreiecksverhältnis" - mit den Partnern **ICV** und **CA** mit **Haufe** fügt eigene Controlling Publikationen, eine leistungsfähige Organisation, Buchhandels- und Online-Kompetenz dazu.

Aus den Zutaten schnüren wir nun ein erweitertes Portfolio mit dem Ziel **Sie, werte Leserinnen und Leser,** bei Ihrer Arbeit noch besser zu unterstützen und vorwärts zu bringen.

Zusammen arbeiten

Spannend, anregend (und anstrengend) ist es, das nun zu erleben – was ich von meiner Zeit bei Porsche und Magna kenne, in Firmenprojekten erlebe und in Seminaren erzählt bekomme. Die Veränderung als Chance zu begreifen, vom Partner zu lernen und Verbesserungen umzusetzen – gleichzeitig bisher gut Gelöstes zu erkennen und zu wahren.

In der Zeit, wo sich nun die Software ebenso ändert wie die Rechner, die Telefonanlage und der Rechnungsworkflow, zählen die persönlichen Kontakte und Beziehungen zu bisherigen und neuen Partnern, vor allen aber zu Ihnen, den Leserinnen und Lesern, den Autorinnen und Autoren.

Einen energiereichen Frühling 2008 wünscht Ihnen

Klaus Eiselmayer

Dr. Klaus Eiselmayer
Herausgeber

Inhalt

Titelthema

Haufe und VCW – die neue Verlagsgemeinschaft | Editorial

IFRS: EVA und Entwicklungskosten Seite 46, 87

Brisant

Umgang mit Fehlern und BIAS | Seite 42, 68

Herwig Winkler | Georg Sobernig
Entwicklung und Einsatz einer Flexibility Scorecard 4

Harald Münzberg
Finanzchefs zwischen Navigation und Komplexitäts-Management 11

Christian Mertins | Bernhard Hirsch
Management Accounting in den USA 14

Ralf Presber | Steffen Sindl
Grundsätze ordnungsgemäßer Planung 20

Detlev R. Zillmer
Überragende Masterarbeiten bei der dritten CA-Master-Class 26

Bernd Britzelmaier | Gernot Westphalen | Martin Kunstmann
Produktdefinition und Preisbildung für Webportale 28

Stefan Rengers
Einführung und Aufbau eines Fördercontrolling 34

Hanno Drews | Morten Friedrichsen
Projektkalkulation: Vorsicht BIAS! 42

Wolfgang Becker | Gregor Mark Schmeken
IFRS und Controlling 46

Christoph Freese | Wolfgang Feige
Optimierung des Wertbeitrags des Personalwesens durch Personalcontrolling 53

Armin Klüttgen
Nachhaltigkeitsprobleme in Bestandssenkungsprojekten meistern 59

Alfred Biel
Controller setzen die Segel neu 61

Inserentenverzeichnis Anzeigen: CP Corporate Planning AG, U2/U4 | Hessenbruch, 71 | Jedox GmbH, 25 | Liebich & Partner AG, 93 | Management Institut Herrenhausen GmbH, 81 Microsoft Deutschland GmbH, U3 | PCS Schießing GmbH, 58 | PST Software & Consulting GmbH, 3 | Schäffer Poeschel Verlag, 67 | Treuenfels GmbH, 19
Beilagen: Kern AG | Palladium Balanced Scorecard Collaborative GmbH

Impressum

ISSN 1616-0495 33. Jahrgang

Herausgeber
Dipl.-Ing. Dr. Klaus Eiselmayer, Vorstandsmitglied des Verlags für ControllingWissen AG, Trainer und Aufsichtsratsmitglied der Controller Akademie AG, Gauting/München

Die Zeitschrift ist Organ des Internationalen Controller Verein eV, München; und berichtet auch aus dessen Veranstaltungen. www.controllerverein.com

Redaktion
Dr. Klaus Eiselmayer, k.eiselmayer@controllerakademie.de
Susanne Eiselmayer, susanne.eiselmayer@vcw.de
Mag. Gundula Wagenbrenner, gundula.wagenbrenner@vcw.de

Abonnenten-Service
Silvia Fröhlich, silvia.froehlich@vcw.de

Magazingestaltung
Susanne Eiselmayer, susanne.eiselmayer@vcw.de

Abonnenten-Service, Redaktion und Magazingestaltung
VCW AG, Münchner Straße 10, 82237 Wörthsee-Etterschlag, Tel 01805 91 31 24*, Fax 01805 91 31 74*
*0,14€/Min. aus dem dt. Festnetz, abweichende Mobilfunkpreise. Ein Service von dtms.

Verlagssitz
VCW Verlag für ControllingWissen AG, Hindenburgstraße 64, 79102 Freiburg i. Br., Haufe Mediengruppe

Literaturforum
Dipl.-Betriebswirt Alfred Biel, Fachjournalist (DFJV), Beethovenstraße 275, 42655 Solingen, alfred.biel@gmx.de

Online-Shop www.controllingwissen.de

Anzeigenverkauf
Conrad Fulda, Tel 0931 27 91 -566, Fax -477, conrad.fulda@haufe-fachmedia.de

Anzeigendisposition
Christine Wolz, Tel 0931 27 91 -472, Fax -477, christine.wolz@haufe-fachmedia.de

Anzeigenleitung
Bernd Junker, Tel 0931 27 91 -566, Fax -477, bernd.junker@haufe-fachmedia.de
Haufe Fachmedia GmbH & Co. KG, Im Kreuz 9, 97076 Würzburg

Konzept und Design | Titelgestaltung
deyhledesign Werbeagentur GmbH, Münchener Straße 45, 82131 Gauting, www.deyhledesign.de

Rubriken

Editorial 1

Kolumne: Gerhard Römer 24

Literaturforum 100

Internationaler Controller Verein eV 110

Susanne Schneider | Daniel Pudliszweski
Aus Fehlern lernen im Controlling 68

Bodo Schließing
Die vertriebliche Provisionabrechnung unter dem Aspekt von Risikomanagement und Compliance 74

Hans-Peter Wohninsland
Die steuerliche Behandlung von Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften 79

Marc Franceschini | Kurt Zischg
Die Mitarbeiterbefragung als Instrument des Personal-Controlling 83

Oliver Schöb
Aktivierungspflicht für Entwicklungskosten 87

Anke Raake | Ronald Gleich | Andreas Wald
Performance Measurement in der Praxis 96

Controller Magazin Spezial
Business Intelligence Supplement

Herstellung Druck-Service Karl, karl.druckservice@t-online.de

Druck Aubele Druck, Tel 08234 9643 -0, Fax -17

Erscheinungsweise
6 Ausgaben pro Jahr: Jan., März, Mai, Juli, Sept., Nov.

Bezugsgebühr pro Jahr im Abonnement € 129,00 plus € 9,90 Versand;
im europäischen Ausland € 17,40; Einzelheft € 21,50 plus Versand;
die Preise enthalten die 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.

Bildnachweis Titel Getty Images

„Ich will alles – am liebsten gleich!"

PSI
The Business Intelligence Company

Alle BI-Tools aus einer Hand: Mittelstandsgerecht, anwenderorientiert, branchenneutral. Hübsch anzusehen und im Handumdrehen einsatzbereit!
www.psi.de

Sonderkonditionen für icv-Mitglieder
Tel.: +49 (0)8161 / 8 62 67 - 0

Foto: uniklu / maurer

Entwicklung und Einsatz einer Flexibility Scorecard

Herwig Winkler und Georg Sobernig, Klagenfurt

Das Unternehmensumfeld ist aktuell durch enormen Konkurrenzdruck, verkürzte Marktzyklen und große Nachfrageschwankungen sowie eine Zunahme an kundenindividuellen Bedürfnissen gekennzeichnet. Damit Unternehmen unter diesen schwierigen Bedingungen erfolgreich bestehen können, wird es zunehmend wichtiger, ein geeignetes Maß an Flexibilität aufzubauen (vgl. Kaluza/Blecker 2001, S. 4 f.). Flexibilität beschreibt die Eigenschaft eines Systems, zielgerichtete proaktive oder reaktive Änderungen der Systemkonfiguration durchzuführen, um die Anforderungen von sich wandelnden Umweltbedingungen zu bewältigen (vgl. Kaluza 1995, S. 4). Zur Planung und Umsetzung flexibilitätsfördernder Maßnahmen ist die Flexibilität explizit als Zielgröße bei der Formulierung der Unternehmensstrategien zu berücksichtigen. Aufbauend auf den Unternehmenszielen sind spezielle flexibilitätsorientierte Strategien zu planen, deren Schwerpunkt in der Entwicklung besonderer Flexibilitätspotenziale innerhalb des Unternehmens liegt. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass Maßnahmen zur Steigerung der Flexibilität auch zusätzliche Kosten verursachen. Es ist daher zu prüfen, wie viel Flexibilität tatsächlich benötigt wird. **Zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit sollte daher der Grundsatz gelten, ein Unternehmen nur so flexibel wie nötig und zugleich so kosteneffizient wie möglich zu gestalten.**

Zur Planung und Implementierung einer flexibilitätsorientierten Strategie benötigen Entscheidungsträger geeignete Instrumente, mit denen die flexibilitätsrelevanten Informationen und Kausalzusammenhänge umfassend abzubilden sind. Bis jetzt liegen dafür keine überzeugenden Lösungen vor. Als Grundlage eines geeigneten Instruments für die Planung und Implementierung flexibilitätsorientierter Strategien und Maßnahmen empfehlen wir das Konzept der Balanced Scorecard (BSC) nach Kaplan/Norton einzusetzen. Die BSC ist dazu jedoch strukturell und inhaltlich zu modifizieren. Wir bezeichnen die modifizierte BSC zur Planung und Implementierung von flexibilitätsorientierten Strategien als Flexibility Scorecard (FSC). Im vorliegenden Beitrag wird das Konzept der FSC ausführlich erläutert. Dazu werden zunächst die Schwächen der traditionellen BSC bei der Umsetzung einer flexibilitätsorientierten Strategie kurz aufgezeigt. Anschließend werden die notwendigen strukturellen und inhaltlichen Modifikationen im FSC Konzept detailliert vorgestellt und beispielhaft veranschaulicht. Anhand von speziellen Ursache-Wirkungs-Beziehungen wird gezeigt, wie Flexibilitätsverbesserungen zu realisieren sind. Zudem werden die Wirkungen spezieller Maßnahmen zur Steigerung der Flexibilität untersucht.

Die traditionelle Balanced Scorecard (BSC) im Kontext von flexibilitätsorientierten Strategien

In den letzten Jahrzehnten wurde der Einsatz der BSC von Kaplan/Norton zur Planung und Implementierung von Unternehmensstrategien in Wissenschaft und Praxis stark diskutiert. Die grundsätzliche Zwecksetzung der BSC besteht darin, **ein gesamtes Unternehmen über alle Hierarchiestufen auf ein einheitliches und konsistentes Zielsystem auszurichten**, Indikatoren zur Beurteilung der Zielerreichung zu definieren und Maßnahmen für die Umsetzung der Ziele festzulegen (vgl. Küpper 2005, S. 385 f.).

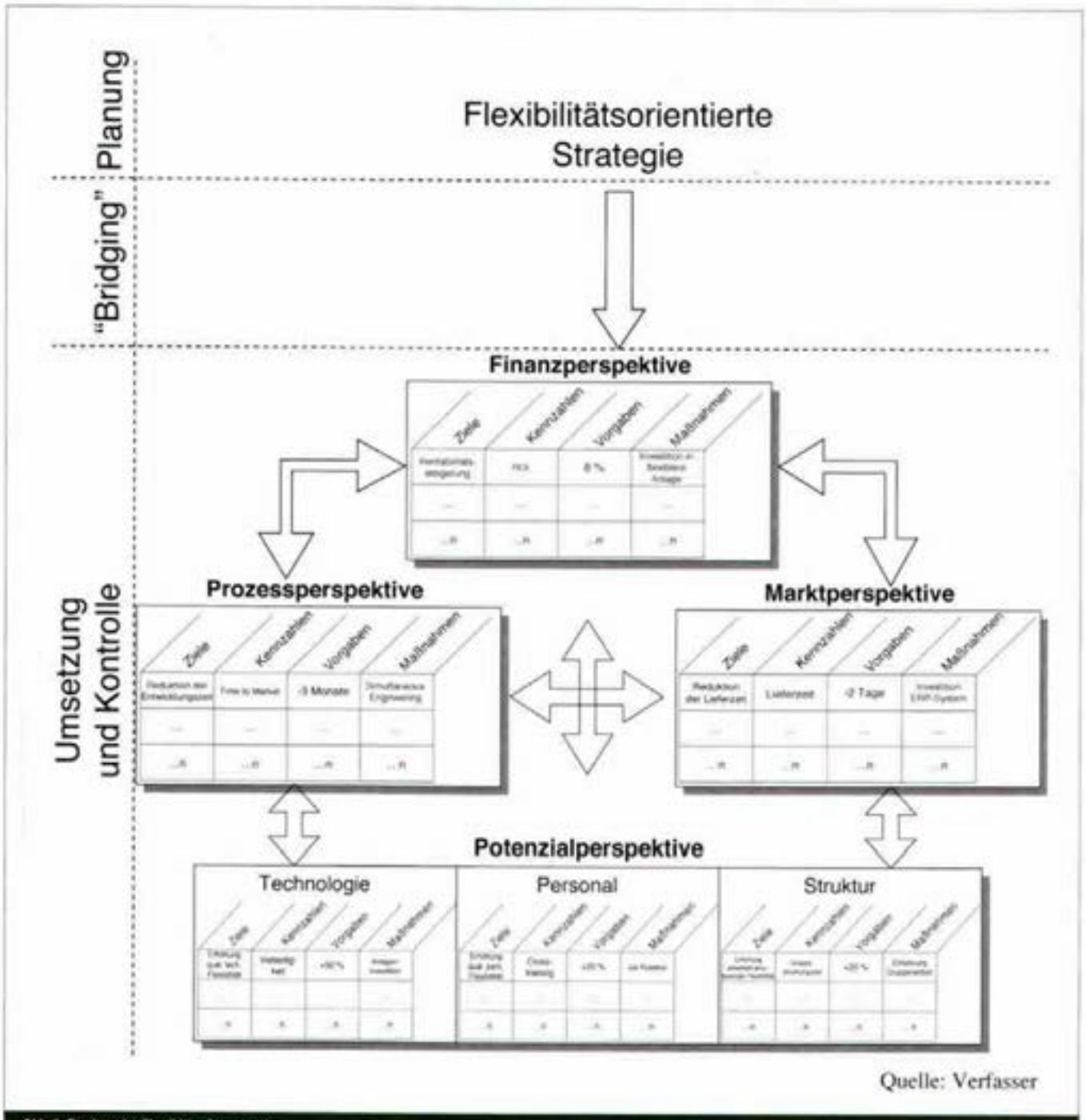


Abb. 1: Struktur der Flexibility Scorecard

Die BSC enthält vier miteinander in Verbindung stehende Perspektiven. Dabei handelt es sich um eine Finanz-, Kunden-, Prozess- sowie Lern- und Entwicklungsperspektive. Innerhalb der Finanzperspektive werden die geplanten finanziellen Zielsetzungen formuliert, welche als Vorgaben für die Ziele der anderen Perspektiven dienen (vgl. Weber/Schäffer 1999, S.15 f.). Die Kundenperspektive enthält die strategischen Vorgaben des Unternehmens zur Erzielung einer hohen Kundenzufriedenheit und des geplanten Markterfolges. In der Prozessperspektive werden die Ziele und Maßnahmen zur Verbesserung der internen Geschäftsprozesse abgebildet. Diese Ziele und Maßnahmen sollen dazu beitragen, die Vorgaben in der Finanz- und Marktperspektive zu erreichen. Die Lern- und Entwicklungsperspektive enthält Zielvorgaben, die dazu dienen, Produkte, Prozesse und Ressourcen prozess- und marktgerecht weiter zu entwickeln. Es wird eine Verbesserung der Mitarbeiterfähigkeiten sowie der vorhandenen Systeme und Ressourcen angestrebt, was zu höherer Rentabilität, Wachstum und Wertsteigerung eines Unternehmens führen soll (vgl. Gleich 2001, S. 53). Innerhalb der einzelnen Perspektiven werden auf die Strategie abgestimmte Ziele definiert und mittels Indikatoren quantifiziert. Zusätzlich werden konkrete Maßnahmen und Aktionen festgelegt, mit denen die formulierten Ziele zu erreichen sind (vgl. Winkler 2005, S. 279). Mit der BSC soll ein Gleichgewicht zwischen kurz- und langfristigen Zielen, zwischen Ergebnissen und deren Leistungstreibern sowie zwischen objektiven und subjektiven Maßgrößen geschaffen werden (vgl. Olve et al. 1999, S. 12 f.). Damit flexibilitätsorientierte Strategien geplant und umgesetzt werden können, ist die Flexibilität in der BSC einerseits als

Zielgröße zu definieren und andererseits als Potenzialgröße zu berücksichtigen. Die strategischen Flexibilitätsziele sind mit Hilfe spezieller Flexibilitätspotenziale bei den eingesetzten Technologien, dem Personal und den Strukturen des Unternehmens zu realisieren. Bei der Unterstützung der Umsetzung von flexibilitätsorientierten Strategien weist die traditionelle BSC jedoch verschiedene Schwächen auf. Beispielsweise bleibt die Flexibilität als Potenzialgröße völlig unberücksichtigt. In der Lern- und Entwicklungsperspektive werden zwar Ziele, Indikatoren und Maßnahmen formuliert, die eine Verbesserung der Fähigkeiten, der Systeme und Abläufe sicherstellen sollen, eine Indikation wie sich diese Verbesserungen auf die Flexibilität des Unternehmens auswirken, ist jedoch nur schwer möglich. Aus diesem Grund ist die traditionelle BSC zu modifizieren.

Das Konzept der Flexibility Scorecard (FSC)

Für die Entwicklung der FSC sind eine strukturelle und verschiedene inhaltliche Modifikationen notwendig. **Die strukturelle Modifikation erfolgt durch die Implementierung einer speziellen Potenzialperspektive** anstatt einer Lern- und Entwicklungsperspektive. Finanz-, Markt- und Prozessperspektive bleiben in der FSC-Struktur weiterhin enthalten. Durch die Potenzialperspektive sollen die wichtigen Flexibilitätspotenziale im Unternehmen umfassend berücksichtigt und abgebildet werden. Neben der strukturellen Modifikation sind in den einzelnen Perspektiven inhaltlich die Ziele, Indikatoren und Maßnahmen auf die flexibilitätsspezifischen Anforderungen abzustimmen. Abbildung 1 zeigt übersichtlich die Struktur der FSC.

Die Finanzperspektive

In der Finanzperspektive der FSC sind jene finanziellen Ziele festzulegen, die durch die flexibilitätsorientierte Strategie zu erreichen sind. Aus diesen Zielen sind zweckmäßige Maßnahmen abzuleiten, die eine Zielerreichung ermöglichen. Die Zielerreichung ist mit geeigneten Indikatoren zu bewerten. Klassische Indikatoren der Finanzperspektive, mit denen die finanzielle Zielerreichung bewertet werden kann, sind beispielsweise Umsatz, Earnings Before Interest and Taxes (EBIT) sowie der Cash Flow. Eine besondere Bedeutung zur Bewertung der finanziellen Flexibilitätswirkung kommt dem Return on Investment (ROI) bzw. dem Return on Capital Employed (ROCE) zu. Das Umsetzen spezieller Maßnahmen zur Steigerung der Flexibilität verursacht in der Regel zusätzliche Kosten. Dabei handelt es sich um Kosten zum Aufbau und zum Erhalt von Flexibilität. Wird z.B. zur Steigerung der Flexibilität in eine flexiblere Fertigungsanlage investiert, erhöhen sich dadurch auch die fixen Kosten. Dies führt dazu, dass der Gewinn und die Umsatzrentabilität sinken. Zudem steigt durch die Investition jedoch das eingesetzte Kapital, was zusätzlich zu einer Reduktion des Kapitalumschlags führt. Durch die Investition in eine flexiblere Fertigungsanlage kann jedoch auch schneller und kostengünstiger auf verschiedene Kundenwünsche reagiert werden. Dies führt zu einer höheren Kundenzufriedenheit. Eine höhere Kundenzufriedenheit ist ausschlaggebend, um höhere Umsätze zu erzielen. Damit sich die flexibilitätsspezifische Investition rechnet, ist es erforderlich, dass die negativen Effekte der gesteigerten fixen Kosten und des erhöhten Kapitaleinsatzes überkompensiert werden, wodurch auch die Rentabilität steigt.

Die Marktperspektive

In der Marktperspektive sind die marktrelevanten Flexibilitätsziele, Flexibilitätsindikatoren zur Bewertung der Zielerreichung sowie die flexibilitätsfördernden Maßnahmen zur Steigerung des Markterfolges zu definieren. Ein aus der flexibilitätsorientierten Strategie abgeleitetes Ziel in der Marktperspektive ist beispielsweise die Erhöhung des Marktanteils durch eine Verbesserung der Kundenzufriedenheit. Die Kundenzufriedenheit ist insbesondere durch die Reduktion der Lieferzeit sowie durch die Erhöhung der Erzeugnisvielfalt zu verbessern. Aufgrund kürzerer Lieferzeiten und einer größeren Erzeugnisvielfalt ist es möglich, flexibler und individueller auf die Kundenbedürfnisse einzugehen (vgl. Kaluza/Blecker 2001, S. 4). Zur Bewertung der marktbezogenen Flexibilitätszielerreichung sind in der Marktperspektive zwei Bündel an Indikatoren einzusetzen. Das erste Bündel umfasst Grundindikatoren, wie Marktanteil, die Kundentreue und die Kundenzufriedenheit (vgl. Weber/Schäffer 1999, S. 9). Das zweite Bündel enthält spezifische flexibilitätsbezogene Indikatoren zur Bewertung der Marktziele. Zu diesem Zweck sind insbesondere die Indikatoren Lieferzeit und Erzeugnisvielfalt zu nutzen. Die Lieferzeit beschreibt die Zeitdauer zwischen der Übermittlung eines Auftrages vom Kunden bis zur Übergabe der Ware. Der Indikator Erzeugnisvielfalt stellt die Anzahl der durch ein Unternehmen am Markt angebotenen Produkte und Produktvarianten dar. Geeignete Maßnahmen zur Reduktion der Lieferzeit sind der Einsatz von höher qualifizierten und flexibleren Mitarbeitern sowie flexibleren Informationssystemen. Damit ist nicht nur die Lieferzeit zu reduzieren, sondern es ist zudem die zeitbezogene Liefertreue zu verbessern. Eine hohe Erzeugnisvielfalt wird als strategischer Erfolgsfaktor immer wichtiger, um Markt- und/oder Kundenziele zu erreichen. Die oftmals durch die Kunden geforderte hohe Anzahl an Erzeugnisvarianten führt in vielen Bereichen, insbesondere in der Produktion und Logistik, zu einer nur schwer beherrschbaren Komplexität. Wird eine hohe Erzeugnisvielfalt in bestimmten Branchen nicht angeboten, werden die Grundindikatoren Kundenzufriedenheit und Marktanteil negativ beeinflusst. Durch den Einsatz von flexiblen Fertigungstechnologien und flexiblem Personal ist die durch die Erzeugnisvielfalt entstehende Komplexität zu reduzieren und zu beherrschen. Das Anbieten einer hohen Erzeugnisvielfalt wird hierdurch überhaupt erst ermöglicht. Durch das breitere Sortiment ist es möglich, die Kundenzufriedenheit zu verbessern, da die Kundenprobleme individueller gelöst werden. Gesteigerte Kundenzufriedenheit wirkt sich positiv auf den Markanteil und die ökonomischen Ergebnisse in der Finanzperspektive aus.

Die Prozessperspektive

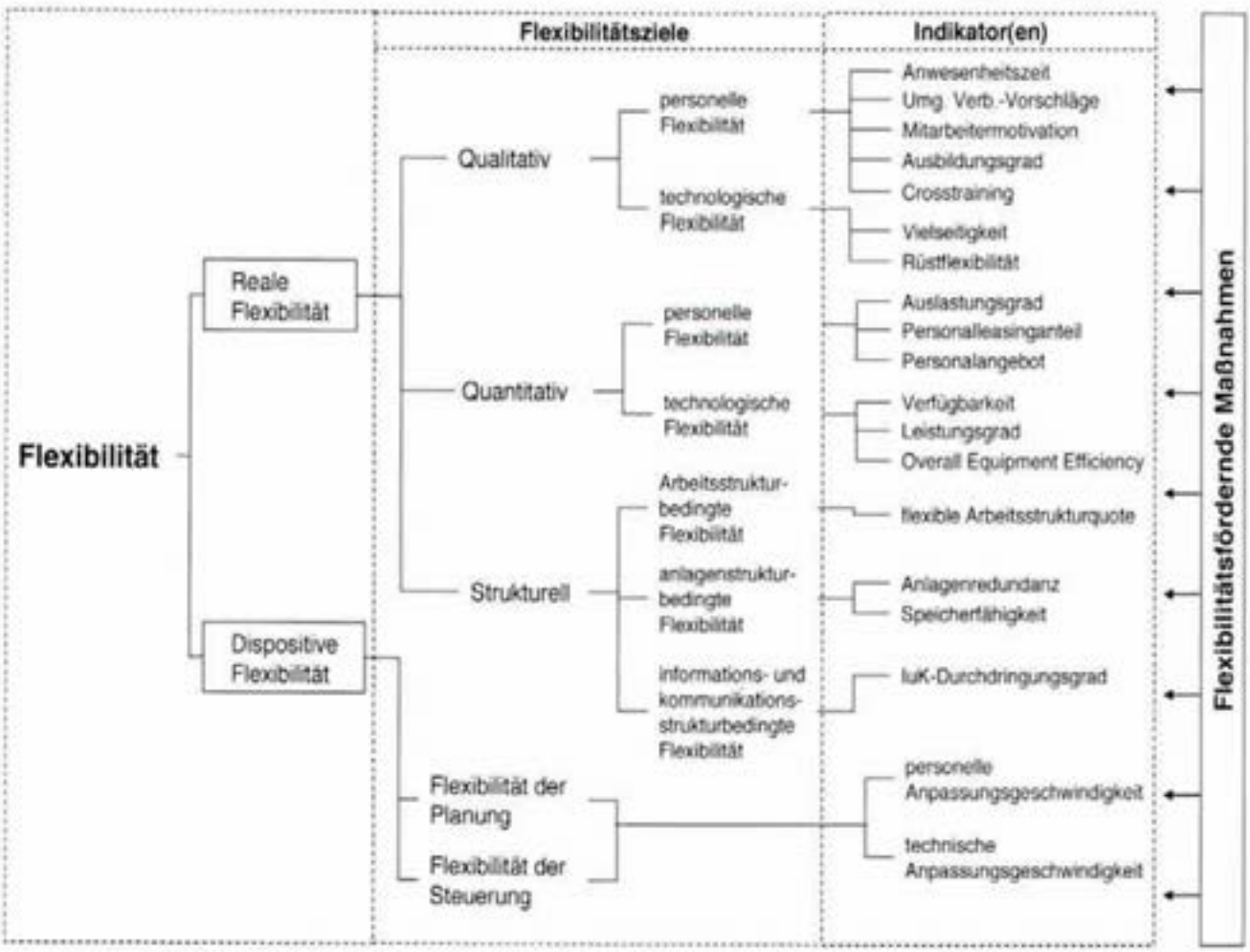
Damit die Ziele in der Finanz- und Markperspektive zu erreichen sind, ist es notwendig, die Prozessperspektive den flexibilitätsrelevanten Unternehmensprozessen anzupassen (vgl. Winkler 2005, S. 280). Aus diesem Grund sind Ziele zu formulieren, die zur Verbesserung der Leistungserstellungs- und -verwertungsprozesse beitragen (vgl. Weber/Schäffer 1999, S. 10). **Beispielhafte flexibilitätsfördernde Zielsetzungen in der Prozessperspektive**

sind die Reduktion der Entwicklungszeit und/oder die Verkürzung der Durchlaufzeit. Zur Bewertung der Zielerreichung sind z.B. die Indikatoren „Time to Market" und Durchlaufzeit einzusetzen. Der Indikator „Time to Market" beschreibt dabei den Zeitbedarf, um ein Produkt bis zur Markteinführung zu entwickeln. Die Durchlaufzeit hingegen ist die Zeitspanne von Beginn der Bearbeitung bis zur Fertigstellung eines Erzeugnisses. Gerade im aktuellen Unternehmensumfeld wird eine kürzere „Time to Market" immer wichtiger, um im Wettbewerb erfolgreich zu sein. Insbesondere ermöglicht eine verbesserte und flexiblere Ausbildung der Mitarbeiter im Bereich der Entwicklung eine Verkürzung der Entwicklungszeit, welche in einem großen Ausmaß die Time to Market determiniert. Zudem fördert eine flexible Arbeitsstruktur, beispielsweise in Form von Entwicklungsteams und Simultaneous Engineering, die Kommunikation zwischen den Beteiligten. Durch eine verbesserte Kommunikation ist die Entwicklungszeit stark zu verkürzen (vgl. Siegwart 1998, S. 103 ff.).

Flexible Leistungserstellungs- und -verwertungsprozesse sind nicht nur zeiteffizient, sondern insbesondere auch robust zu gestalten. Unter Robustheit wird in diesem Zusammenhang eine Unempfindlichkeit gegenüber Umweltveränderungen verstanden (vgl. Damisch 2004, S. 46). Sind die Prozesse nicht robust, treten bei Veränderung Störungen in den Abläufen auf, die beispielsweise nicht nur die Durchlaufzeit erhöhen sondern, zudem zu Qualitätsmängeln bei den gefertigten Produkten führen. Qualitätsmängel erhöhen die Kosten für Nacharbeit oder wirken sich sogar negativ auf die Kundenzufriedenheit aus. Damit eine hohe Zeiteffizienz zu erreichen ist, sind die Durchlaufzeiten zu optimieren. Kurze Durchlaufzeiten ermöglichen eine hohe Flexibilität des Unternehmens aufgrund der besseren Reaktionsfähigkeit. Dadurch sind qualitativ und/oder quantitativ veränderte Aufträge leichter und effizienter zu bewältigen. Zudem sind die Prozesse so zu gestalten, dass Anpassungsbedarfe erst gar nicht entstehen und somit keine aktive Handlung notwendig ist, um auf Veränderungen zu reagieren.

Die Potenzialperspektive

Der Fokus der Potenzialperspektive liegt auf der Verbesserung der Flexibilitätspotenziale im Unternehmen. Die wichtigsten Flexibilitätspotenziale sind die eingesetzten Technologien, das Personal sowie die Strukturen eines Unternehmens. Zur Kategorisierung von Flexibilitätspotenzialen nützen wir den Ansatz der produktionswirtschaftlichen Flexibilität von Kaluza. Kaluza nimmt bei seiner Kategorisierung von



Quelle: Winkler et al. (2007), S. 21

Abb. 2: Ausgewählte Indikatoren zur Beurteilung von Flexibilitätspotenzialen

Flexibilitätspotenzialen eine Unterteilung in die Dimensionen der realen und der dispositiven Flexibilität vor (vgl. Kaluza 1995, S. 17 ff). Träger der realen Flexibilität sind nach Kaluza die betriebswirtschaftlichen Elementarfaktoren menschliche Arbeitsleistung, Betriebsmittel und Werkstoffe. Dabei ist jeweils zwischen qualitativer, quantitativer und struktureller Flexibilität zu unterscheiden. Die dispositive Flexibilität bezieht sich auf die Flexibilität der Planung und Steuerung (vgl. Kaluza 1989, S. 289 ff). Zur Veränderung von Flexibilitätspotenzialen sind in der Potenzialperspektive spezielle Ziele und Indikatoren zu definieren (vgl. Winkler et al. 2007, S. 20 ff.). Ausgewählte Ziele und Indikatoren zur Umsetzung der Veränderung von Flexibilitätspotenzialen zeigt Abbildung 2. Die konkreten Ausprägungen, die Gewichtung sowie die Abhängigkeiten der vorgeschlagenen Indikatoren können unternehmensspezifisch sehr stark variieren. Je nachdem welche Ziele in den Dimensionen der realen und dispositiven Flexibilität verfolgt werden, sind zur Messung unterschiedliche Indikatoren einzusetzen.

Die Potenzialperspektive setzt sich aus den drei Teilperspektiven Technologie, Personal und Struktur zusammen. Es sind in jeder Teilperspektive strategiekonforme Ziele zu formulieren, die eine Verbesserung der Flexibilität im Unternehmen ermöglichen. Die Messung der Zielerreichung erfolgt z.B. mittels der in Abbildung 2 dargestellten Indikatoren. Zur Erreichung der Flexibilitätsziele sind die Flexibilitätspotenziale eines Unternehmens durch verschiedene Maßnahmen zu verändern.

In der Teilperspektive **Technologie** sind Ziele, Indikatoren und Maßnahmen hinsichtlich der Verbesserung der **technologischen** Potenziale eines Unternehmens in Beschaffung, Produktion, Absatz sowie Information und Kommunikation zu definieren. Die technologischen Potenziale sind entsprechend der flexibilitätsorientierten Strategie zu verändern, um die zukünftigen Marktanforderungen zu erfüllen. Wird beispielsweise aufgrund verkürzter Produktlebenszyklen auf den Bedarf einer hohen technischen Anpassungs- und Änderungsfähigkeit geschlossen, fließt dies in die Formulierung der flexibilitätsorientierten Strategie mit ein. In der Potenzialperspektive sind in weiterer Folge Ziele bezüglich der technologischen Potenziale festzulegen, die zur Erreichung der geforderten Flexibilität führen. Liegt das Flexibilitätsziel z.B. darin, **eine Erhöhung der qualitativ technologischen Flexibilität durch schneller umrüstbare Fertigungsanlagen zu erreichen**, um damit schneller auf geänderte Kundenanforderungen im Bereich der Fertigung reagieren zu können, ist die Zielerreichung z.B. mit dem Indikator Rüstflexibilität zu messen. Unter Rüstflexibilität ist die Fähigkeit eines Systems zu verstehen, ohne großen Rüstaufwand und/oder Änderungsaufwand zukünftige, technologisch andersartige Aufgaben zu erfüllen. Zur Erreichung dieser hohen Rüstflexibilität sind entsprechende Maßnahmen wie Investition in eine rüstflexiblere Fertigungsanlage abzuleiten.

Die zweite Teilperspektive **Personal** fokussiert auf Ziele, Indikatoren und Maßnahmen zur Veränderung der **personellen** Potenziale. Die zentrale Rolle des Personals für eine kundengerechte und flexible Problemlösungsfähigkeit von Unternehmen wird zwar heute in vielen Konzepten herausgestellt, dennoch wird die Rolle der Mitarbeiter als entscheidender Potenzialfaktor nicht immer ausreichend berücksichtigt (vgl. Kaluza/Blecker 2001, S. 45). Die Mitarbeiter sind als zentrales Element anzusehen, um die Ziele sämtlicher Perspektiven zu erreichen. Anknüpfend auf das zuletzt genannte Beispiel ist eine Anpassungs- und/oder Reaktionsfähigkeit auf sich ändernde Kundenbedürfnisse nicht nur durch technische Maßnahmen realisierbar. Einerseits sind für die Bedienung der flexibleren Anlagen qualifizierte Mitarbeiter nötig. Andererseits ist gerade für den Bereich der Entwicklung von neuen Problemlösungen ein hohes Flexibilitätspotenzial des Personals zwingend erforderlich. Dementsprechend sind in der Teilperspektive Personal Zielvorgaben abzuleiten, die sicherstellen, dass das Personal den technologischen Flexibilitätsanforderungen gerecht wird. Das aus der Strategie abgeleitete Flexibilitätsziel sollte folglich eine Verbesserung der qualitativen personellen Flexibilität verfolgen. **Zur Quantifizierung ist dazu beispielsweise der Indikator „Crosstraining des Personals der Fertigung" zu verwenden.** Crosstraining kann als Fähigkeitsindex verstanden werden. Zur Bestimmung des Indexes ist die Anzahl aller möglichen Aufgaben der Anzahl der durch einen Mitarbeiter bewältigbaren Aufgaben gegenüberzustellen (vgl. Neely et al. 1995, S. 93). Zweckmäßige Maßnahmen, um die qualitative personelle Flexibilität zu verbessern, sind vor allem die Formen der internen und/oder externen Weiterbildung.

Der dritte Teilbereich der Potenzialperspektive **Struktur** setzt sich mit Zielen, Indikatoren und Maßnahmen zur Veränderung der **strukturellen Potenziale** im Unternehmen auseinander. Strukturelle Potenziale sind in die Ebenen der arbeits-, anlagen- sowie informations- und kommunikationsstrukturbedingten Potenziale

Autoren

Ass. Prof. Dr. Herwig Winkler

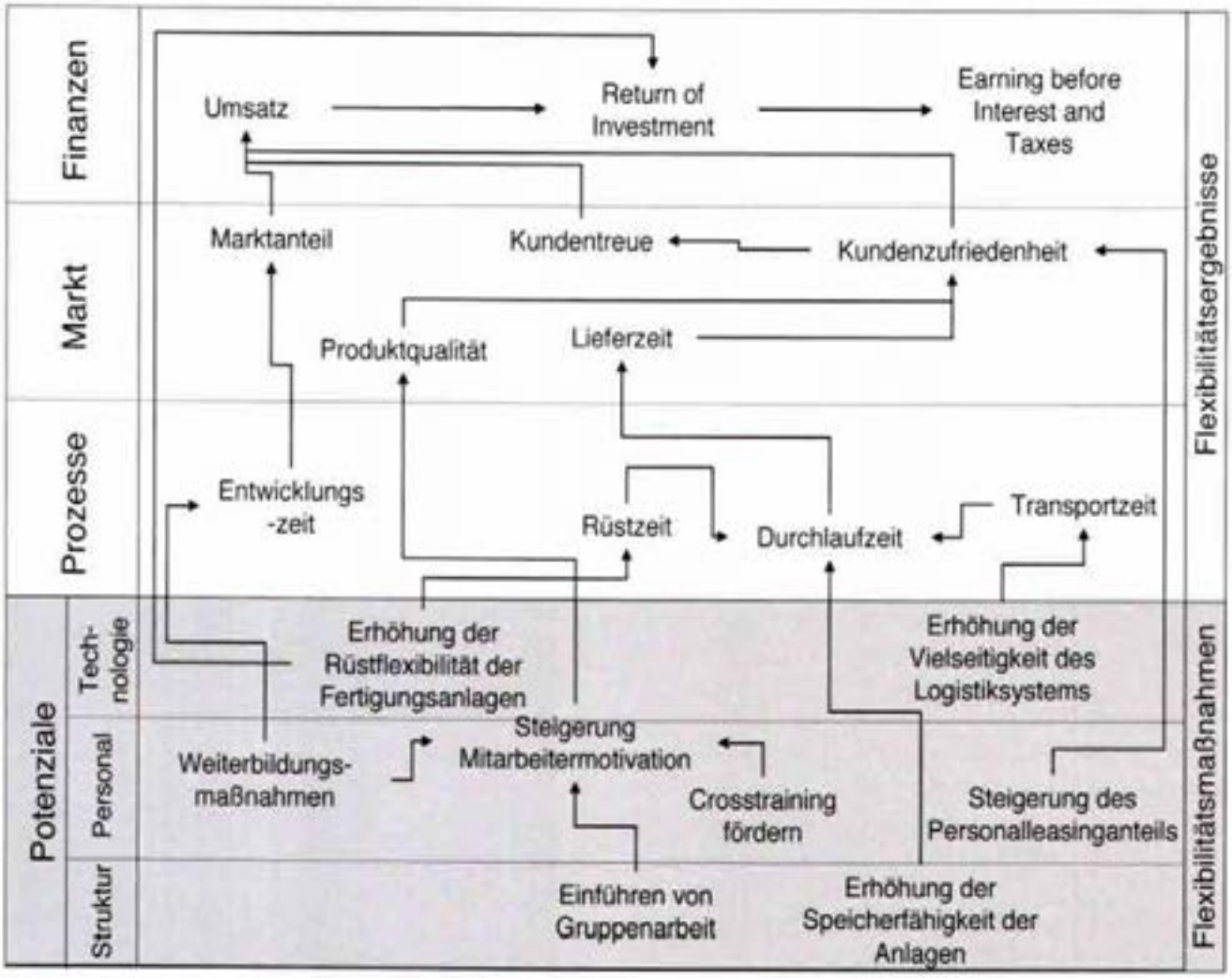
ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Habilitand am Lehrstuhl für Produktions-, Logistik und Umweltmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

E-Mail: herwig.winkler@uni-klu.ac.at

www.uni-klu.ac.at/plum

Mag. Georg Sobernig

ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Produktions-, Logistik und Umweltmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt



Quelle: Verfasser

Abb. 3: Beispielhafte Ursache-Wirkungs-Beziehung der Flexibility Scorecard

zu unterscheiden. Die Arbeitsstruktur bezieht sich dabei auf die organisatorische Gestaltung der menschlichen Arbeit. Das Potenzial der Anlagenstruktur liegt in der technischen Anordnungsbeziehung von Anlagen, das Potenzial der Informations- und Kommunikationsstruktur (IuK) in der Abbildung von Prozessen durch IuK-Systeme (vgl. Kaluza 1995, S. 19 f.). Wird eine hohe Reaktions- und Anpassungsfähigkeit angestrebt, ist beispielsweise eine Verbesserung der arbeitsstrukturbedingten, anlagenstrukturbedingten und/oder IuK-strukturbedingten Flexibilität als Ziel vorzugeben. Zur Messung der Zielerreichung ist bei der arbeitsstrukturbedingten Flexibilität der Indikator flexible Arbeitsstrukturquote einzusetzen. **Die flexible Arbeitsstrukturquote spiegelt in prozentualer Form den Einsatz von Arbeitsfeldvergrößerung und Gruppenarbeit wider.** Veränderungen der anlagenstrukturbedingten Flexibilität sind durch die Indikatoren Anlagenredundanz und/oder Speicherfähigkeit zu messen. Im Bereich der **IuK-Struktur** wird eine flexibilitätsbezogene Verbesserung **durch den Indikator IuK-Durchdringungsgrad quantifizierbar**. Dieser errechnet sich aus der Gegenüberstellung zwischen den durch ein IuK-System abgebildeten Geschäftsprozessen und der Gesamtheit an identifizierbaren Geschäftsprozessen. Je nach strukturellem Flexibilitätsziel sind unterschiedliche Maßnahmen zur Zielerreichung zu ergreifen. Die arbeitsstrukturbedingte Flexibilität lässt sich beispielsweise durch verschiedene Formen der quantitativen und qualitativen Arbeitsfeldvergrößerung positiv beeinflussen.

Bildung von speziellen Ursache-Wirkungs-Beziehungen zur Beurteilung von Zielrelationen

Bei der Bildung und Bestimmung der verschiedenen Perspektiven der FSC stehen zunächst sämtliche Ziele, Indikatoren und dazugehörige Maßnahmen isoliert nebeneinander. Daraus resultiert das Problem, dass Zielrelationen bei der Operationalisierung einer flexibilitätsorientierten Strategie völlig unbeachtet bleiben. Damit eine ausgewogene und somit flexibilitätsorientierte und kosteneffiziente Zielerreichung möglich ist, müssen alle Zielrelationen aufgezeigt und bewertet werden (vgl. Piser 2003, S. 150 f.). Dies erfolgt im Konzept der FSC mit Hilfe der Bestimmung von Ursache-Wirkungs-Beziehungen. Die Beurteilung der Gesamtzielerreichung einer fle-

xibilitätsorientierten Strategie wird im FSC-Konzept dadurch ermöglicht, dass Ziele und Indikatoren innerhalb der jeweiligen Perspektive, mit den Indikatoren anderer Perspektiven verbunden werden (vgl. Pietsch/Memmler 2003, S. 43). Solche speziellen Ursache-Wirkungs-Beziehungen sind beispielhaft in Abbildung 3 dargestellt. Zur Entwicklung von Ursache-Wirkungs-Beziehungen bietet sich nach Küpper eine Herleitung anhand von definitionslogischen Beziehungen an (vgl. Küpper 2005, S. 369 ff). Dieser Herleitungsansatz ist jedoch mit einem grundlegenden Problem behaftet. Es wird keine Aussage darüber getroffen, wie stark oder schwach Indikatoren miteinander korrelieren. Aus diesem Grund sind im Konzept der FSC spezielle Ursache-Wirkungs-Beziehungen mit einem Scoring-Verfahren zu analysieren. Bei diesem Scoring wird durch die Gegenüberstellung der Indikatoren zueinander die Stärke oder Schwäche der Wirkung systematisch untersucht. Es wird dabei von einer Erhöhung/Verringerung eines Indikators ausgegangen und mit Hilfe einer paarweisen sowie sukzessiven Wenn-Dann-Prüfung die Abhängigkeit ermittelt. Dabei können die Indikatoren positive als auch negative Effekte auf andere Indikatoren haben.

Mit dieser Bewertungsmethode ist es möglich, die eingesetzten Indikatoren in aktive, passive, kritische und träge Indikatoren zu untergliedern (vgl. Grüning 2002, S. 130 f). Für die Verfolgung einer flexibilitätsorientierten Strategie sind vor allem aktive Indikatoren und die dahinter stehenden Ziele sowie Maßnahmen anzuwenden, weil sie einerseits große Wirkung auf andere Elemente ausüben, andererseits aber nicht mit bedeutenden unerwünschten Rückkoppelungseffekten zu rechnen ist. Maßnahmen, die die Flexibilität erhöhen sowie gleichzeitig positiv auf die Ziele der Finanz-, Markt- und Prozessperspektive wirken, sind besonders zu forcieren.

Fazit

Im vorliegenden Beitrag wurde die FSC als zweckmäßiges Konzept zu Planung und Umsetzung von flexibilitätsorientierten Strategien vorgestellt. Ausgangspunkt unserer Überlegungen war, dass die traditionelle BSC bei der Planung und Umsetzung flexibilitätsorientierter Strategien deutliche Schwächen aufweist, da die Flexibilität als Ziel- und Potenzialgröße weitgehend unberücksichtig bleibt. Aus diesem Grund wurde die traditionelle BSC hinsichtlich des flexibilitätsorientierten Anwendungsfeldes modifiziert. Dies umfasste insbesondere eine strukturelle Modifikation durch das Einsetzen einer eigenen Potenzialperspektive sowie inhaltliche Modifikationen innerhalb der bestehenden traditionellen Perspektiven. Die erforderlichen inhaltlichen Modifikationen wurden für jede der vier Perspektiven ausführlich erläutert und anhand von beispielhaften Zielen, Indikatoren und Maßnahmen veranschaulicht. Zudem wurde abschließend auf die Notwendigkeit und die Entwicklung von speziellen Ursache-Wirkungs-Beziehungen hingewiesen. Zweck dieser Ursache-Wirkungs-Beziehungen ist es, Zielrelationen innerhalb und zwischen den FSC-Perspektiven aufzuzeigen. Dadurch sind bei der Umsetzung einer flexibilitätsorientierten Strategie konfliktäre Zielbeziehungen zu vermeiden und komplementäre Zielbeziehungen zu forcieren, um einen adäquaten Flexibilitätsaufbau zu gewährleisten.

Literaturhinweise

ADDIN EN.REFLIST Damisch, P.: Wertorientiertes Flexibilitätsmanagement, in: Controller-News (2004) 3, S. 105-110.

Gleich, R.: Das System des Performance Measurement. Theoretisches Grundkonzept, Entwicklungs- und Anwendungsstand, München 2001.

Grüning, M.: Performance-Measurement-Systeme-Messung und Steuerung von Unternehmensleistung, Wiesbaden 2002.

Kaluza, B.: Erzeugniswechsel als unternehmenspolitische Aufgabe. Integrative Lösungen aus betriebswirtschaftlicher und ingenieurwissenschaftlicher Sicht, Berlin 1989.

Kaluza, B.: Flexibilität der Industrieunternehmen, Diskussionsbeitrag des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften der Gerhard Mercator Universität Duisburg Nr. 208, Duisburg 1995.

Kaluza, B./Blecker, Th.: Wettbewerbsstrategien. Markt- und ressourcenorientierte Sicht der strategischen Führung, München 2001.

Küpper, H. U.: Controlling-Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 4., überarb. Aufl., Stuttgart 2005.

Neely, A./Gregory, M./Platts, K.: Performance measurement system design. A literature review and research agenda, in: International Journal of Operations & Productions Management 15 (1995) 4, S. 80-116.

Olve, N.-G./Roy, J./Wetter, M.: Performance Drivers. A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard, Chichester 1999.

Pietsch, T./Memmler, T.: Balanced Scorecard erstellen. Kennzahlenermittlung mit Data Mining, Berlin 2003.

Piser, M.: Strategisches Performance Management, Wiesbaden 2003.

Siegwart, H.: Kennzahlen für die Unternehmensführung, 5., aktual. und erw. Aufl., Stuttgart 1998.

Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling, Wiesbaden 1999.

Winkler, H.: Konzept und Einsatzmöglichkeiten des Supply Chain Controlling. Am Beispiel einer Virtuellen Supply Chain Organisation (VISCO), Wiesbaden 2005.

Winkler, H./Sobernig, G./Kaluza, B.: Flexibilitätsorientierte Lieferantenbewertung, in: PPS- Management 12 (2007) 1, S. 20-23. ■

Finanzchefs zwischen Navigation und Komplexitäts-Management

von Harald Münzberg, Schöneck

In Unternehmen ist es durchaus üblich, kaufmännische Dienstleistungen zu bündeln und in die Verantwortung eines kaufmännischen Geschäftsführers oder Chief Financial Officers (CFO) zu geben. **Die Aufgabenschwerpunkte des CFOs fokussieren in der Regel auf die Finanz- und Controllingprozesse**. Häufig ist das Informations-Management dem CFO zugeordnet.

Aus dieser Spezialisierungsrolle heraus hält er seinen Management-Kollegen den Rücken frei, sich auf das eigentliche Kerngeschäft zu konzentrieren. Er ist die Schaltstelle in der Rechnungslegung. Er sichert die Einhaltung der Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung genauso ab wie die Richtigkeit der Bewertungsansätze in der Höhe und der zeitlichen Abgrenzung. Weiters sichert er die Zahlungsfähigkeit und steuert Währungsrisiken. Die Bereitstellung führungs- und entscheidungsrelevanter Informationen ist der zweite zentrale Aufgabenblock des CFOs. Und schließlich wirkt er auf das Informations-Management ein, dass die Daten in der gewünschten Qualität und Aktualität den Anforderungen der Rechnungslegung und der Unternehmenssteuerung genügen.

In Zusammenarbeit mit seinen Kollegen **erarbeitet der CFO die organisatorischen Voraussetzungen zur Einhaltung der Corporate Governance bzw. KonTraG.** Danach ist beispielsweise der Vorstand verpflichtet, seinen Aufsichtsratsgremien über „die beabsichtigte Geschäftspolitik und andere grundsätzliche Fragen der Unternehmensplanung" zu berichten. Diese Formulierung fordert ausdrücklich eine in die Zukunft gerichtete Kontrolle. Im Zuge der Sorgfaltspflichten der Vorstandsmitglieder sind geeignete Maßnahmen zu treffen, um zu gewährleisten, dass den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen, insbesondere risikobehaftete Geschäfte, Unrichtigkeiten der Rechnungslegung und Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft oder des Konzerns wesentlich auswirken, früh erkannt werden. Dazu gehört dann auch die Einrichtung eines „Überwachungssystems", das auch die zukünftige Entwicklung der Geschäftsparameter einzuschätzen erlaubt. So stellt beispielsweise die Henkel-Gruppe fest, dass „die Corporate Governance im Sinne einer verantwortungsvollen, transparenten und auf die langfristige Steigerung des Unternehmenswerts ausgerichtete Führung und Kontrolle des Unternehmens seit jeher ein wesentlicher Bestandteil der Unternehmenskultur ist.

Jedes der hier aufgeführten Aufgabenelemente ist an sich permanenten Wandlungen unterworfen. Treiber der Veränderungen sind beispielsweise Rechtsänderungen, gegebenenfalls veränderte Standards der internationalen Rechnungslegung oder auch Releasewechsel von eingesetzten Standardapplikationen. Dennoch wird in jüngster Zeit immer häufiger auf Veränderungen im Rollenverständnis des CFOs hingewiesen. So auch die aktuelle Studie von Capgemini zur CFO-Agenda 2008. **Im Folgenden soll diskutiert werden, wo die Felder der Veränderungen liegen, was den Veränderungsdruck auslöst und welche Effekte damit verbunden sein können:**

Optimierung der eigenen Arbeitsweise

Gerade für die kaufmännischen Unterstützungsprozesse **wird erwartet, „mehr mit weniger Aufwand" zu liefern.** Für die Finanz- und Controllingprozesse bedeutet dies, dass zum einen die Verzahnung des externen und internen Rechnungswesens besser zu organisieren ist. Und zum anderen standardisierte volumenorientierte Prozesse, wie die Debitoren- oder Kreditorenbuchhaltung, noch stärker gebündelt, automatisiert und in „fabrikähnlichen Centern" abgewickelt werden. Solche **Shared Service Center werden in Billiglohnländern angesiedelt** und perspektivisch durch unternehmensfremde Partner durchgeführt.

Die Verzahnung von internem und externem Rechnungswesen ist prinzipiell denkbar. Dies insbesondere dann, wenn alle Kosten in ihrer Summe mit den erfolgswirksamen Auszahlungen, alle Leistungen entsprechend mit den erfolgswirksamen Einzahlungen übereinstimmen. (Anmerkung: die kalkulatorischen Zinsen sind hiervon ausgenommen). Allerdings erschwert der bilanzpolitische Umgang mit den Abschreibungen (Abschreibungspläne können voneinander abweichen) und die Bindung der

Steuerbilanz an die Handelsbilanz eine mit der Verzahnung zu erzielende Vereinfachung. Von der Wirkung her interessanter und von der Umsetzung her praktiziert ist die Bündelung und Auslagerung der volumenorientierten Buchhaltungsprozesse.

Wertorientierung etablieren

Es ist immer mehr die Regel, ein Wertmanagement in den Steuerungssystemen zu etablieren. Economic Value Added ist eine Kennzahl, die für eine Wert schaffende Unternehmenssteuerung steht. Der Grundgedanke dieses Konzeptes ist, dass das Ergebnis der operativen Geschäftsentwicklung, der EBIT, die Kosten des gebundenen Kapitals übersteigt. Eine vergleichbare Kennzahl ist die erzielte Rendite auf das eingesetzte Kapital (Return on Capital Employed = EBIT/Capital Employed). **Vom Grundsatz her werden als Konsequenz alle Entscheidungen daran gemessen, ob sie Wert schaffen**. Also die Rendite des eingesetzten Kapitals die Kapitalkosten übertrifft. In einer weiteren Stufe der Operationalisierung kann diese Ausrichtung darauf hinwirken, Innovationen zu beschleunigen, Produkte mit höheren Wertschöpfungsbeiträgen in das Portfolio aufzunehmen und die Wertschöpfungskette auf Effizienz bzw. unnötig hohe Kapitalbindung zu überprüfen.

Diesen Anspruch auch in der Steuerung umzusetzen, greift dann auch unmittelbar in die Steuerung des Geschäftes ein. Dieser „Eingriff" aus Sicht eines CFOs liegt darin, dass im Zuge des Ansinnens, Werttreiber bzw. Wertvernichter zu identifizieren, **immer auch Alternativen zum operativen Geschäftsmodell und seiner Organisation aufzuzeigen sind**. In der Weiterführung dieses Gedankens führt dies zu einem Benchmark-Prozess, der Alternativen an realen Gegebenheiten reflektiert.

Flexible, komplexitätsreduzierte Steuerungsinstrumente bzw. -prozesse

Die Forderung nach einer komplexitätsfreien Steuerung des Geschäftes ist keineswegs neu. Allerdings sind die Finanz- und Controllingprozesse ihrerseits abhängig von der Ausrichtung des Geschäftsmodells. Damit sind Vereinfachungsinitiativen Grenzen gesetzt. Die folgende Abbildung beschreibt zwei unterschiedliche Führungsmodelle eines international ausgerichteten Unternehmens. **Modell 1 ist darauf ausgerichtet, sich flexibel auf die Anforderungen der lokalen Märkte auszurichten. Modell 2 folgt standardisierten und harmonisierten Steuerungsroutinen.** Aus Sicht der Unternehmenszentrale, werden die einzelnen lokalen Einheiten über definierte Leistungskennzahlen gesteuert, die primär auf die Ausschöpfung der lokalen Potenziale ausgerichtet sind. Im Unterschied dazu ist das Modell 2 darauf ausgelegt, definierte Standards auszurollen und zentral vorgegebene Veränderungen im Portfolio und in der Vermarktung zeitnah umzusetzen. Modell 1 steuert individuelle Potenziale des Kapitaleinsatzes, und Modell 2 steuert die zeitnahe Ausschöpfung des Kapitaleinsatzes. Das Controlling und die auf die Effizienzsteigerungspotenziale ausgerichteten Benchmark-Prozesse sind im Führungsmodell 2 wesentlich komplexer. Im Modell 1 lenken die angesetzten Zinsen für das eingesetzte Kapital die Investitionsprioritäten der dezentralen, lokalen Entscheidungseinheiten.

Autor

Dr. Harald Münzberg

verantwortet als Vice President bei Capgemini Deutschland GmbH das Beratungsfeld Konsumgüterindustrie und Handel. Seine Arbeitsgebiete umfassen Unternehmensformationen, Marketing- und Vertriebsstrategien und Komplexitätssenkungsprogramme.

Frühwarnsysteme etablieren

Die Anforderung, eine auf die Zukunft ausgerichtete Kontrolle durchzuführen, führt schließlich dazu, ein Frühwarnsystem aufzubauen. Die Parameter eines solchen Systems können nur bedingt und allenfalls statistisch basiert aus dem Transaktionssystem „gefüllt" werden. Neben der Anbindung der Parameter an die Transaktionssysteme oder anderer Datenquellen besteht die zentrale Herausforderung darin, die Parameter als Frühwarnindikatoren zu definieren.

Die zu definierenden Parameter sind wiederum in hohem Maße von der einzunehmenden Perspektive des Frühwarnsystems abhängig (siehe Bild zu den Perspektiven). So setzt beispielsweise die Einschätzung der „Stabilität" der Herstellungskosten voraus, dass man Risiken der Beschaffungsmärkte und die wahrscheinliche Preisentwicklung kritischer Ressourcen sehr eng verfolgt. Und, darauf aufsetzend, frühzeitig Ausweichstrategien definieren kann. Im Kunden- und Absatzkanal-Management als ein weiteres Beispiel **kommt es darauf an, Veränderungen in der Markenakzeptanz beim Kunden und in den jeweiligen Handelsformaten zu erkennen.** Im Einzelnen kann dies beispielsweise die Preisdurchsetzung oder die Wiederkaufrate sein; genauso ist der Anteil des Umsatzes, der über Aktionen erzielt wird, zentral. Bei diesem Beispiel handelt es sich um Finanzkennzahlen des Kunden. Eine Veränderung gibt hier allerdings schnell die Indikation, ob beispielsweise eine Marke schwächelt oder eine Produktneueinführung einschlägt oder eben nicht.

Schon diese Beispiele zeigen, dass hier ein sehr enges Zusammenspiel des CFOs und seines Teams mit den Funktionalbereichen notwendig ist.

Gerade in diesem Zusammenhang besteht die eigentliche Herausforderung darin, keine „eierlegende Wollmilchsau" aufzubauen. Vielmehr geht es darum, die zentralen Parameter zu definieren, die maßgeblichen Einfluss auf die Ertrags- und Marktposition des Unternehmens haben. Und **dabei gilt es, stets der Versuchung zu widerstehen, mit einem zu hohen Detailanspruch die Komplexität im Controlling und im Informations-Management zu erhöhen**. Auch die Frage der

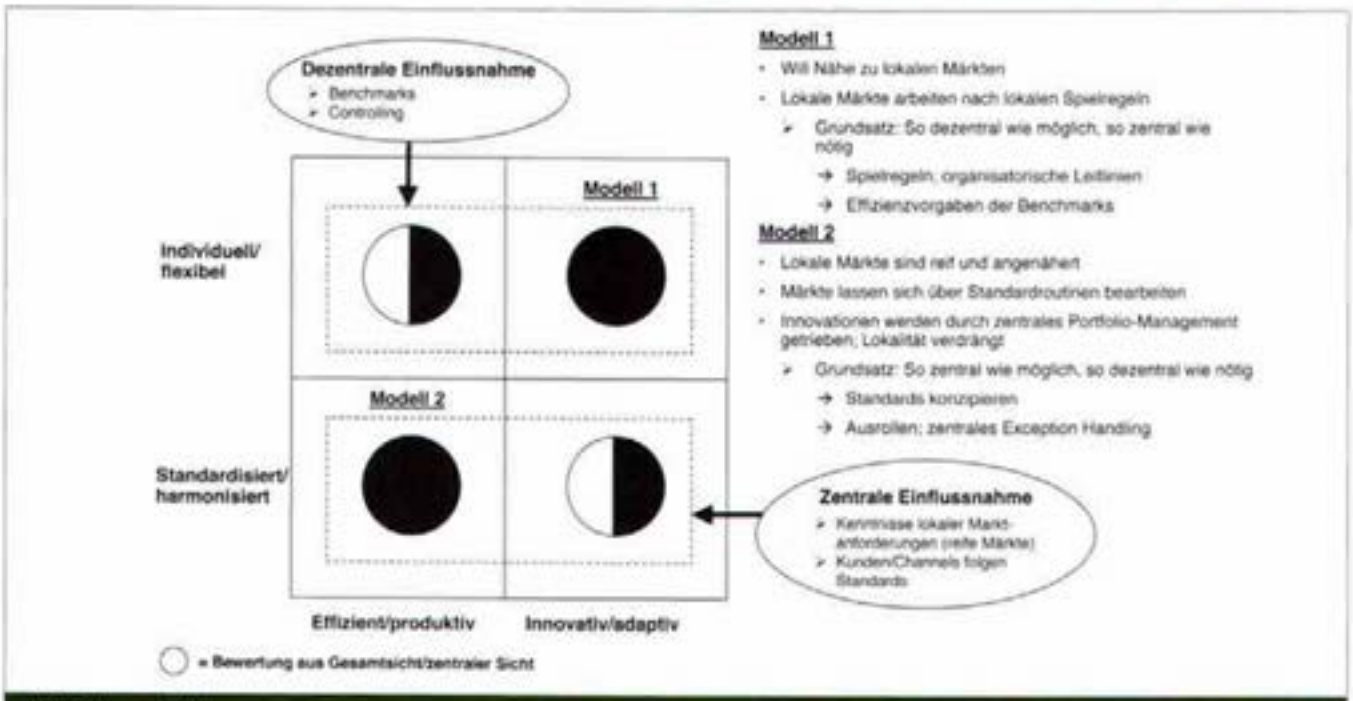


Abb. 1: Führungsmodell

Datenintegration und die Tiefe der Integration, die anzustreben ist, ist hier zu lösen. Denn gerade über eine integrierte Finanzplattform kann die notwendige Flexibilität und Geschwindigkeit im Controlling abgesichert werden. Und dies ohne allzu sehr auf Nebenrechnungen zu setzen.

Ein Großteil der Frühindikatoren kann nicht aus den eigenen Transaktionssystemen abgeleitet werden. Deshalb sind dann in der Applikationsarchitektur Spezialapplikationen „anzudocken", die ein Navigieren mit dem Anspruch des Erkennens zukünftiger Risiken überhaupt ermöglichen.

Ausblick

Aus der hier diskutierten Perspektive wird die Rolle des Kaufmanns im Unternehmen noch interessanter. **Die beispielhaft betrachteten Veränderungsfelder sind im Grunde genommen der Spiegel der zunehmenden Marktdynamik.** Die immer kürzer werdenden Veränderungsrhythmen der Geschäftsmodelle und damit die Anzahl der zu bewertenden Chancen erfordern ein dynamisches Controllingsystem, das dem Anspruch eines Navigationssystems auch entsprechen kann. Komplexitätskontrolliert und flexibel kann es das Fundament für den Prozess des permanenten Erneuerns sein.

Literatur

Capgemini: CFO-Agenda 2008 – Dimensionen einer erfolgreichen Strategie", Berlin 2007. ***Balser,*** Heinrich: Die Aktiengesellschaft: umfassende Erläuterung, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis, 3. Aufl. Freiburg im Breisgau 1997. ***Coenenberg***, Adolf G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Auflage, Stuttgart 2005. ***Eisele***, Wolfgang: Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7. Auflage, München 2002. ***Hax***, Herbert: Integration externer und interner Unternehmensrechnung, in: Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, S.758-767, 4. Auflage, Stuttgart 2002 ■

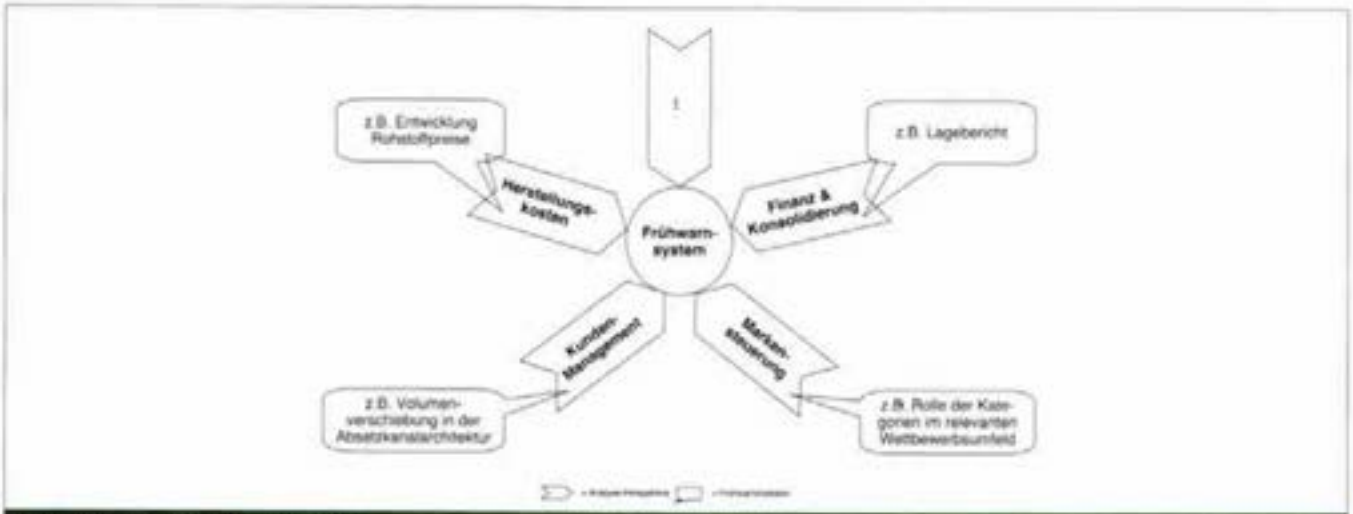


Abb. 2: Perspektiven eines Frühwarnsystems

Universität Neubiberg

Management Accounting in den USA

von Bernhard Hirsch und Christian Mertins

Obwohl der Begriff Controlling angelsäschsischen Ursprungs ist, gibt es heute zahlreiche Unterschiede zwischen der Tätigkeit von Controllern in Deutschland und Management Accountants in den USA. Dieser Beitrag zeigt auf Basis einer fundierten Literaturrecherche und eigener empirischer Untersuchungen das Selbstverständnis, die Aufgaben und die organisatorische Einbindung von Management Accountants in den USA auf und zieht Vergleiche mit der Praxis der Controllertätigkeit in Deutschland.

Unter Controlling lässt sich – trotz aller Diskussionen um den „Kern des Controllings" - eine Unterstützungsleistung für das Management in Form von Informationsbereitstellung, Steuerung, Planung und Kontrolle verstehen [Vgl. Berens/Bertelsmann, 2002, S.282.].

Die ersten Controllerstellen finden sich in staatlichen Organisationen und Unternehmen in den USA [Vgl. Stoffel, 1995, S.7.]. Dennoch **konnte sich der Begriff Controlling in den USA nicht durchsetzen**. Vielmehr nehmen dort sog. **Management Accountants** Aufgaben wahr, die denen von Controllern in Deutschland ähnlich sind. Inwieweit sich die Aufgaben von (deutschsprachigen) Controllern und US-amerikanischen Management Accountants jedoch gleichen bzw. unterscheiden, ist Gegenstand dieses Beitrags. Dabei wird auf die Ausgestaltung des Management Accountings und die Tätigkeit von Management Accountants in den USA fokussiert. Der Bezug zum deutschsprachigen Controlling wird vor allem durch vergleichende Betrachtungen der einschlägigen Literatur hergestellt. Zusätzlich werden Expertenmeinungen zum Selbstverständnis von Management Accountants in den USA beschrieben.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: In Kapitel 1 werden zunächst die Funktionen und Aufgaben von Management Accountants in den verschiedenen Bereichen Planung, Führung und Motivation sowie Kontrolle erläutert. Überdies erfolgt in diesem Abschnitt eine Einordnung von Management Accountants in die Unternehmensorganisation. In Kapitel 2 wird das Fähigkeitsprofil skizziert, das ein Management Accountant abdecken muss. Das Kapitel beschreibt außerdem das Selbstverständnis der Management Accountants in den USA. Das Selbstbild der Personengruppe der Management Accountants von ihren Aufgaben soll vermittelt und das Verhältnis von US-amerikanischen Unternehmen gegenüber ihrem Umfeld beschrieben werden. Schließlich wird in Kapitel 3 ein Fazit der Untersuchung gezogen sowie ein Ausblick präsentiert.

Während die Kapitel 1 bis 2.1 eine Zusammenfassung der Literatur darstellen, fließen in Kapitel 2.2 Ergebnisse einer eigenen empirischen Untersuchung ein, die in diesem Beitrag erstmalig veröffentlicht werden. Dafür wurden 132 Management Accountants aus amerikanischen Unternehmen mittels eines standardisierten Fragebogens befragt. Die Befragung fand in dem Zeitraum von Anfang Januar bis Mitte Februar 2007 statt.

1. Funktionen, Aufgaben und organisatorische Einbindung von Management Accountants in den USA

1.1. Funktion von Management Accountants in den USA

„Management accountants need to be strongly partnered with the line management. They need to be proactive. They need to have a broad sense of business. It's not strictly accounting. It's looking at the full spectrum and range of business." [Hilton, 2005, S.12.].

Diese **Aussage eines Managers des US-Flugzeugbauers *Boeing*** verdeutlicht exemplarisch die Funktion von Management Accountants in den USA. Sie lässt sich als eine funktionsübergreifende Tätigkeit zur Unterstützung des Managements beschreiben, die über die Tätigkeit von Buchhaltern hinausgeht. Management Accountants führen das Management Accounting als Teildisziplin des Accountings neben dem Financial Accounting aus. Sie sind damit Teil der Unternehmensführung und steuern und überwachen das Unternehmen, z.B. durch kontinuierliche Soll-Ist-Vergleiche. Der Management Accountant lässt sich als interner Unternehmensberater betrachten, der unter Beachtung des Globalziels der Gewinnmaximierung ein entscheidungsorientiertes Rechnungswesen verantwortlich betreibt [Vgl. Schäfer, 1990, S.427.].

Oberstes Ziel des Management Accountings ist die Sicherung des Unternehmensfortbestands durch die **Maximierung des intellektuellen und finanziellen Kapitals des Unternehmens**. Darunter versteht man einerseits den Erhalt und die Erweiterung der Wissensbasis im Unternehmen und anderseits die langfristige Erhöhung des Unternehmenswertes [Vgl. Proctor, 2002, S.298.].

Der Unternehmenswert soll durch ein aktives Management von Ressourcen, Prozessen und Mitarbeitern gesteigert werden. Zur Erreichung dieses Globalziels des Management Accountings wurden diverse Teilziele für das Management Accounting definiert. Demnach gelten die Planung, Steuerung und Kontrolle des Unternehmens sowie die Unterstützung von Entscheidungen der operativen Manager durch ein effektives und effizientes Informationssystem als zentrale Ziele für das Management Accounting. Die vom Management Accounting bereitgestellten Informationen haben die Anforderungen Zuverlässigkeit, Pünktlichkeit und Relevanz zu erfüllen. Das Management Accounting soll auf die spezifische Informationsnachfrage der einzelnen Bereiche flexibel reagieren und ist somit immer auf die Umsetzung der Unternehmensstrategie ausgerichtet [Vgl. Meyer/Fehr, 2004, S.3.].

Überdies zielt das Management Accounting auf die **Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit und der Unternehmensperformance** durch einen kontinuierlichen Verbesserungsprozess ab. Mit diesen kontinuierlichen Verbesserungen geht ein Unternehmen einen fortlaufenden Veränderungsprozess ein, der vom Management Accounting überwacht wird. Dabei kommt dem Management Accounting eine „Kompass-Funktion" zu. Ziel des Management Accountings ist es, zur Bestimmung der vom Unternehmen zu fahrenden Route (Strategie) und zur Überwachung des Kurses (Strategieanpassung) zielorientiert beizutragen [Vgl. Corbett, 1998, S.8.].

1.2. Teilaufgaben von Management Accountants in den USA

Die Bereitstellung von Informationen zur Entscheidungsunterstützung ist als eine zentrale Aufgabe von Management Accountants anzusehen. Wie bereits verdeutlicht wurde, unterstützen Management Accountants die Manager in zahlreichen weiteren Bereichen. Daher werden Management Accountants auch im operativen Geschäft eingesetzt. Der Aufgabenkatalog der Manager, Planung, Führung, Motivation und Kontrolle, ist von den Management Accountants zielorientiert zu unterstützen. Daher werden im Folgenden die Aufgaben von Management Accountants in diesen vier Segmenten erläutert, um die spezifische Unterstützungsleistung der Accountants bei jeder Tätigkeit der Manager herauszustellen. Zudem gibt es bereichsübergreifende Aufgaben von Management Accountants, wie z.B. der Betrieb eines IuK-Systems oder die Motivation der Mitarbeiter zum kritischen und wirtschaftlichen Denken (IuK: Information und Kommunikation).

Informationsbereitstellung:

Beim Management Accounting handelt es sich um ein Informationssystem, welches vor allem Informationen über finanzielle Parameter zur Strategieformulierung, Planung, Führung und Performance-Berechnung als Einheit identifiziert, misst und kommuniziert, um so Urteile und Entscheidungen von Informationsnutzern zuzulassen. Die Bereitstellung von Informationen soll die Entscheidung des Managers vereinfachen, diese aber auch beeinflussen. Die Nachfrage nach Informationen aus allen Bereichen ist dabei die treibende Kraft des Management Accountings.

Die von Management Accountants gelieferten **Informationen müssen für den jeweiligen Adressaten** (z.B. den operativen Manager) **relevant, exakt, verlässlich, pünktlich, konsistent und leicht zu verstehen sein**. Dabei dienen die Informationen sowohl der Entscheidungsvereinfachung als auch der Entscheidungsbeeinflussung [Vgl. Hilton, 2005, S.16ff.].

Im Rahmen der Bereitstellung finanzieller Informationen **kommt dem Kostenmanagement eine zentrale Bedeutung zu**. Generell hat ein Unternehmen bei der Erhöhung seiner Effizienz zwei Möglichkeiten. Es kann erstens Kosten senken oder zweitens Verkäufe oder Einnahmen erhöhen. Da Letzteres nur schwer zu kalkulieren ist, konzentrieren sich Unternehmen häufig auf die Senkung der Kosten, um so Wertschöpfung zu betreiben. Zumeist werden Schlüsselkennzahlen vom Top-Management nachgefragt. Die vom Management Accounting betriebene Kostenanalyse ist somit eine notwendige und wichtige Voraussetzung im Rahmen der Vorbereitung von Entscheidungen des Managements [Vgl. Mussnig, 1996, S.244.].

Die **Berechnung und Bereitstellung von Kennzahlen** ist ein wichtiger Bestandteil der Tätigkeit von Management Accountants. Dabei ist zu beachten, dass Kennzahlen nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Sie sollen zusammen mit anderen finanziellen und nicht-finanziellen Informationen Entscheidungen von Managern unterstützen. Überdies dienen Kennzahlen der Vergleichbarkeit zwischen internen Abteilungen und Unternehmen in derselben Branche.

Zudem werden Kennzahlen in Verbindung mit wirtschaftlichen Trends zur Abbildung von Entwicklungen und zur Formulierung von eigenen Prognosen genutzt.

Unterstützung der Planung: Im Rahmen der Unternehmensplanung hat das Management Accounting die Aufgabe, Manager bei der Strategieformulierung durch die Erstellung von Budgets zu unterstützen. Dies ist i.d.R. als erster Schritt der Periodenplanung anzusehen.

In den meisten Unternehmen kommt eine traditionelle Top-Down Budgetierung zur Anwendung. Die finanzielle Planung verläuft i.d.R. in drei Schritten. Am Anfang des Prozesses steht die strategische Planung. In dieser Phase werden Grundsatzentscheidungen getroffen und die Unternehmensziele definiert. Darauf aufbauend wird ein unternehmensweites „Capital Budget" erstellt, welches nun im dritten Schritt in operative Budgets unterteilt und den einzelnen Unternehmensbereichen zugeordnet werden muss [Vgl. Edmonds/Edmonds/Tsay/Schneider, 2003, S.280.].

Unterstützung der Kontrolle: Bei der Kontrolle haben Management Accountants die Funktion des **„watch dogging"**, des stetigen Überprüfens, ob die in der Planung gesetzten Unternehmensziele erreicht wurden. Sie stellen die wichtigste interne Überprüfungsinstanz des Unternehmens dar. **Dabei versuchen Management Accountants durch ständiges „Monitoring" der Performance, die Strategie bei Planabweichungen anzupassen.** Auf diese Weise sollen die gesetzten Unternehmensziele erreicht werden. Die Bewertung von Managern und Unternehmensprozessen durch Performance-Messung spielt ebenfalls eine zentrale Rolle im Bereich „Kontrolle". Zudem kommen traditionelle Soll-Ist-Vergleiche sowie „Management by Exception"-Instrumente zum Einsatz.

Weitere Aufgaben: Über das bereits Gesagte hinaus, haben Management Accountants ganz spezifische Aufgaben in verschiedenen Produktions- und Kostensystemen, wie z.B. der „Just in Time"-Produktion. Die Betrachtung dieser Aufgaben in den wichtigsten Systemen ist wichtig, da Systemumstellungen großen Einfluss auf die Weise haben, wie Management Accountants z.B. Rechnungen bezahlen, Arbeitskosten ermitteln oder interne Berichte verfassen. Bei Prozessveränderungen müssen Management Accountants den geänderten Prozess mit den übrigen Prozessen abstimmen. Als **Schlüsselentwicklungen, die den Aufgabenbereich von Management Accountants maßgeblich beeinflusst haben,** sind vor allem die Ansätze „Kontinuierliches Verbesserungsprogramm" (KVP), „Just in Time Production" (JiT) i.V.m. „Lean Production", „Total Quality Management" (TQM), die „Theories of Constraints" (TOC), „Six Sigma", „Customer Relationship Management", „Beyond Budgeting" sowie „E-Business" anzusehen [Vgl. Maher/Stickney/Weil, 2006, S.18.].

Bei allen genannten Systemen besteht das Problem, dass sehr viele Informationen generiert werden müssen. Management Accountants haben daher die wichtige Aufgabe, „Data Migration", die Integration von Informationen in das Informationssystem, gewissenhaft zu betreiben und irrelevante Informationen zu eliminieren [Vgl. Weetman, 2006, S.493.].

1.3. Organisatorische Einbindung von Management Accountants in den USA

In der Regel leitet der „Chief Financial Officer" das Accounting Department. Dieses teilt sich auf in die Bereiche Management Accounting, Financial Accounting (externes Rechnungswesen), Auditing (Rechnungslegung) und Taxation (Steuern). **Als „Management Accounting" wird das gesamte Rechnungswesen bezeichnet, während „Managerial Accounting" speziell auf das führungsorientierte US-amerikanische Rechnungswesen hinweist** [Vgl. Zirkler, 2002, S.18.].

Das Management Accounting ist eine organisatorisch verselbstständigte Einheit, die in den meisten Unternehmen als Stabsposition hierarchisch integriert ist, d.h. als Unterstützungsfunktion für das Management. Es umfasst die Bereiche Finanz- und Rechnungswesen, Budgetierung, interne Kontrolle, Revision, Kostenrechnung, Berichtswesen und Datenverarbeitung. Dabei ist die Funktion der Finanzmanager nicht fest definiert. Vielmehr richtet sie sich nach der Art der vom Management nachgefragten Informationen und Dienstleistungen [Vgl. Linnert/Müller-Seydlitz/Neske, 1972, S.423ff.].

Das Management Accounting besitzt einen hohen Stellenwert und Accountants werden auf allen hierarchischen Ebenen des Unternehmens eingesetzt. Sie befinden sich i.d.R in Stabspositionen, während der CFO eine Linienposition bekleidet. Die Linieninstanzen sind direkt in den Entscheidungsprozess eingebunden und haben eine Weisungsbefugnis gegenüber den Stabsinstanzen.

Die funktionelle Struktur wird in Anlehnung an die im Militär vorherrschende Hierarchie auch „Chain of Command" genannt. Diese Befehlskette, die in den USA formal existiert, jedoch selten angewandt wird, kann allerdings auch ausgesetzt werden. Dies geschieht durch die Integration von Management Accountants in funktionsübergreifende Teams, eine andere Form der Einbindung von Accountants in US-amerikanischen Unternehmen. Diese Teams werden individuell mit Bezug auf das jeweilige Problem aus Managern, Management Accountants und bei Bedarf weiteren Mitarbeitern zusammengestellt und können schnell gebildet und wieder aufgelöst werden. Ziel dieser Organisation ist die Lösung von Problemen an der Problemquelle.

1.4. Vergleich der Controllertätigkeit in den USA - Deutschland

Betrachtet man die Funktion von Management Accountants und deren Einbindung in den organisatorischen Kontext von Unternehmen, so zeigen sich deutliche Parallelen zur Tätigkeit und Einbindung von Controllern in deutschen Unternehmen. In beiden Regionen nehmen Controller Unterstützungstätigkeiten in Form von Informations-bereitstellung, Planung und Kontrolle wahr und sind für die Buchführung, die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) sowie die Dialogverarbeitung von Zahlungskonto, Eingangskonto, Kapitalkonto und Verbindlichkeiten bzw. Fremdkapital verantwortlich [Vgl. Roehl-Anderson/Bragg, 2004, S. 4; für den deutschsprachigen Raum die aktuelle empirische Studie von Weber et al., 2006.].

Insgesamt ist **das US-amerikanische Accounting in den Organisationskontext der Unternehmen weitaus weniger vertikal integriert** als das in Deutschland vorherrschende Controlling. Es ist **führungsorientiert und weitaus finanzorientierter**, d.h. Management Accountants unterstützen durch ihre Tätigkeit mehrheitlich finanzielle Ziele des Unternehmens.

Als inhaltlicher Unterschied zwischen dem in den USA durchgeführten Management Accounting und dem in Deutschland angewandten Controlling ist die Nichtbeachtung kalkulatorischer Kosten und Zinsen in den USA zu nennen. Daraus resultiert eine häufige kalkulatorische Unterbewertung US-amerikanischer Unternehmen. **Zudem erfolgt in den USA die Abrechnung stets auf Vollkostenbasis.** Dies ist in Europa ebenfalls nicht immer, wenn auch vorwiegend, der Fall [Vgl. Behr/Fickert/Gantenbein/Spremann, 2002, S.118.].

2. Anforderungen und Selbstverständnis an bzw. von Management Accountants in den USA

2.1. Anforderungen

Das veränderte Anforderungspotential an Management Accountants zeigt sich in dem Wandel von der reinen Kostenrechnung, die noch bis ca. 1950 vorherrschend war, bis hin zum modernen Ansatz des Accountings als Management-Funktion. Kurz gesagt: Management Accountants sind heute häufig Manager, und **immer mehr Führungskräfte von Unternehmen kommen aus diesem Finanzbereich. Zurzeit sind es ca. 31%.** Der Anteil von Top-Managern aus dem Bereich „Marketing" (derzeit ca. 27%) oder dem technischen Bereich (derzeit ca. 22%) nimmt dagegen stetig ab [Vgl. Marshall/Wayne/Viele, 2007, S.10.].

Arbeiten Manager und Management Accountants im Team eng zusammen, sollen sie ein spezifisches Problem im operativen Bereich lösen. Funktionsübergreifende Teams verdeutlichen, dass der Management Accountant als Partner und vertrauensvoller Berater des Managements gilt. Um im Team agieren zu können, werden Teamfähigkeit, die Fähigkeit zum kritischen Denken und die Fähigkeit zur Auswahl der besten Alternative von Management Accountants verlangt [Vgl. Marshall/Wayne/Viele, 2007, S.660.].

2.2. Das Selbstverständnis von Management Accountants in den USA

Das Selbstverständnis kann in der Psychologie und den Sozialwissenschaften diverse Bedeutungen haben. Im Folgenden sei das „Selbstverständnis" von Management Accountants in den USA als allgemeiner Eindruck der Personengruppe der Accountants von ihren Aufgaben innerhalb einer Unternehmung verstanden. Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass das Selbstverständnis einer Person oder Personengruppe konsistent, jedoch beeinflussbar ist, d.h. das Selbstverständnis kann sich durchaus verändern, z.B. beim Wechsel in eine neue Unternehmung mit anderer Unternehmensphilosophie.

Betrachtet man die Ergebnisse der bereits in der Einführung angesprochenen Befragung von Management Accountants aus 132 amerikanischen Unternehmen, von denen 26 Prozent antworteten (vgl. auch Abbildung 1), **so fällt auf, dass in den USA, mehr als in anderen Ländern, das Ergebnis statt der Aufwand zählt, der in ein Projekt gesteckt wird**. In Deutschland herrscht dagegen häufiger eine straffe Formalisierung des Arbeitstages. In den USA gibt es häufig keine straffe Arbeitszeitfixierung. Golf- oder Tennispartien während der Kernarbeitszeit gehören in den USA zum Arbeitsleben von Middle und Top Management dazu. **Der Weg zum vorgegebenen Ziel kann häufig völlig frei gewählt werden** [Vgl. Campenhausen/Heuer, 2004, S.1ff.].

Wie unsere eigene empirische Erhebung ergab, erledigen zwar die meisten Management Accountants in US-amerikanischen Firmen ihre Hauptaufgaben während der Kern-arbeitszeit, **Nebentätigkeiten werden jedoch auch wie selbstverständlich am Abend bei laufendem Fernseher erledigt**. Dazu zählen u.a. die Kontaktpflege zu Vorgesetzten, Absprachen via Telefon oder einfach die PC-Arbeit. Schließlich ist auch die Einstellung US-amerikanischer Unternehmen gegenüber ihrem Umfeld als Unterschied zu nennen.

Die empirische Untersuchung lieferte einige weitere interessante Zusammenhänge (Abbildung 1). Zunächst bestätigt sie die Vermutung, **dass sich Management Accountants oder Controller als Führungspersonen sehen**, die mehr als nur Kostenrechnung oder Kontrolle betreiben, wie es in Anlehnung an den Begriff „Controlling" häufig unterstellt wird.

88% der Befragten sehen sich mehr als ein reiner Dienstleister für das Management und beantworten die Frage, ob sie ein „Knotenpunkt" innerhalb der Unternehmensführung einnehmen, mit Ja. **Zwei Drittel der Befragten sehen**

Autoren

Prof. Dr. Bernhard Hirsch

unterrichtet am Institut für Controlling an der Universität der Bundeswehr München. Er habilitierte sich an der WHU- Otto Beisheim School of Management und war dort mehrere Jahre als Geschäftsführer des Center for Controlling & Management tätig.

Dipl.Kfm. Univ. Christian Michael Mertins

ist Marineoffizier. Er hat Wirtschafts- u. Organisationswissenschaften an der Universität der Bundeswehr München mit den Schwerpunktbereichen Controlling, Industrielle Produktion und Logistik sowie Wirtschaftsrecht studiert.

	RICHTIG	FALSCH
Management Accounting als Unternehmensführungskonzept	85%	15%
Management Accounting als Knotenpunkt innerhalb der Unternehmensführung	88%	12%
Verantwortung für den periodischen Erfolg des Unternehmens	66%	34%
Verantwortung für den Fortbestand des Unternehmens	85%	15%
Management Accountants als Informationsversorger	100%	/
Management Accountants als Bereitsteller von Kennzahlen	88%	12%
Das Management Accounting muss sich zu einem marktorientierten Kostenmanagementsystem entwickeln	76%	18% *

*6% unentschlossen

Abb. 1: Selbstverständnis von Management Accountants in den USA - Ergebnisse der empirischen Untersuchung. Quelle: Eigene Untersuchung

sich als verantwortlich für den betriebswirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens, mehr als 80 Prozent sehen sich gar (mit)-verantwortlich für die Überlebensfähigkeit des Unternehmens. Dennoch kommen in der Befragung klassische Aufgaben von Management Accountants nicht zu kurz. Alle Antwortenden geben an, Informationen als Entscheidungsgrundlage für das Management bereitzustellen. Fast 90% stellen Kennzahlen als spezifische Informationen bereit.

Die abschließende Frage, die den Management Accountants gestellt wurde, bezieht sich auf die Zukunft des Management Accountings. Dabei wurden die Management Accountants mit folgender Aussage Werner Mussnigs konfrontiert, zu der sie Ihre Zustimmung oder Ablehnung geben mussten: **„Das Controlling/Management Accounting muss in Zukunft flexibler werden [...] und sollte sich daher von einer unternehmensorientierten Produktionskostenrechnung zu einem marktorientierten Kostenmanagementsystem weiterentwickeln."** [Mussnig, 1996, S. 244.]. 76% der Management Accountants stimmten zu, dass die o.a. Entwicklung notwendig sei, 18% verneinten jedoch die Notwendigkeit einer solchen Entwicklung und 6% zeigten sich unentschlossen.

Darüber hinaus hat die Untersuchung erstaunliche Ergebnisse hervorgebracht. Überraschend war die Einschätzung verschiedener Finanzmanager hinsichtlich der direkten Frage, ob die bereits angeführten **Tennis- und Golfpartien während der Kernarbeitszeit**, wie sie in den USA teilweise stattfinden, für gut oder schlecht befinden. **Insgesamt 45% der befragten Accountants bewerten solche Absprachen positiv**, 15% von diesen sogar als überaus positiv.

Warum dies so ist, darüber kann nur spekuliert werden. Möglich wäre es, dass, einigen Aussagen von US-Managern folgend, solche Treffen, aufgrund des angenehmen Umfelds, tatsächlich Entscheidungen und Vertragsabschlüsse beschleunigen. Wichtig sei natürlich eine tatsächliche Konzentration auf die zu erledigenden Aufgaben. Die Ergebnisorientierung des US-amerikanischen Accountings wird in diesem Punkt besonders deutlich, da im Grunde genommen solche Partien zwar Absprachen vereinfachen und ein sehr gutes Ergebnis generieren (dies muss jedenfalls unterstellt werden, um solche Meetings zu rechtfertigen), im Endeffekt jedoch deutlich mehr Arbeit im Nachhinein zur Folge haben **(formal arbeitet ein US-amerikanischer Management Accountant im Durchschnitt 50 Stunden pro Woche bei 20 Tagen Jahresurlaub)** und Kosten (Kosten der Ausflüge abzüglich Einsparungen durch beschleunigte Entscheidungen und Vertragsabschlüsse) entstehen. Ein Management Accountant einer US-Firma betonte in diesem Zusammenhang, dass sich derartige Absprachen stets innerhalb der Grenzen des „Sarbanes Oxley Acts" bewegen müssen.

3. Fazit und Ausblick

Die Literaturanalyse und die Auswertung einer eigenen empirischen Befragung machen deutlich, dass zwischen der Controlling-Praxis in den USA und Europa, hier vor allem Deutschland, zahlreiche Gemeinsamkeiten, aber auch einige Unterschiede existieren. Wichtige Unterschiede gibt es zum einen bei der Kostenverrechnung: Während in den USA strikt alle Kosten auf Vollkostenbasis verrechnet werden, ist dies im europäischen Raum nicht zwingend der Fall, wenn auch die vorherrschende Methode [Vgl. Behr/Fickert/Gantenbein/Spremann, 2002, S.118.]. Überdies kennt das US-amerikanische Accounting keine Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten oder kalkulatorischer Zinsen, was zu einer permanenten Unterbewertung US-amerikanischer Unternehmen führt.

Auch die Kultur der Arbeitswelt unterscheidet sich: Als Beispiel können die bereits angeführten Sportaktivitäten während der Kernarbeitszeit genannt werden. In den USA sind diese „common practice", d.h. sie werden als Bestandteil der Arbeit angesehen und unterliegen einem zu erreichenden Ziel. In Europa, und in besonderem Maße in Deutschland, hingegen herrscht eine formalere Arbeitszeitgestaltung als es in den USA üblich ist. Kurz gesagt, der Grundsatz „Arbeit ist Arbeit und Freizeit ist Freizeit" hat im amerikanischen Raum deutlich weniger Relevanz als im europäischen Raum [Vgl. Campenhausen/Heuer, 2004, S.2.]. Schließlich möchten wir die unterschiedliche hierarchische Einordnung von Management Accountants in US-amerikanischen und europäischen Unternehmen herausstellen. Management Accountants sind in den USA zumeist hierarchisch

niedriger integriert als ihre europäischen Controller-Kollegen [Vgl. Stoffel, 1995, S.116ff.].

Das Management Accounting in den USA wird aufgrund der steigenden Informationsnachfrage seitens der Manager auch in Zukunft eine wichtige Rolle innerhalb der Unternehmensführung US-amerikanischer Unternehmen spielen. Ein stetiger wissenschaftlicher Austausch ist eine notwendige Voraussetzung für weitere Konzeptverbesserungen am Management Accounting. **Hier sollte vor allem die Frage im Vordergrund stehen, welche bewährten Praktiken des US-Controllings Potential für die Entwicklung des deutschen Controllings beinhalten.**

Literaturverzeichnis

Behr, Giorgio/Fickert, Reiner/Gantenbein, Pascal/Spremann, Klaus (2002): Accounting, Controlling und Finanzen – Einführung, München, Wien 2002.

Berens, Wolfgang/Bertelsmann, René (2002): Controlling, in: Küpper, Hans-Ulrich/ Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensrechnung u. Controlling, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 280-288.

Campenhausen, Claus von/Heuer, Stefan (2004): Mein amerikanischer Alltag, Kanufahren und Kinderkonferenz, Kündigungsschutz und Kaffeekochen: Sechs kurze Lektionen über den Arbeitsalltag in denVereinigten Staaten aus der Sicht eines deutschen Managers in New York, New York 2004; in: http://www.brandeins.de/xi-mages/16336_092usacamp.pdf (Stand: 28.01.2007).

Corbett, Thomas (1998): Throughput Accounting – TOC's Management Accounting System, Great Barrington 1998.Edmonds, Thomas P./Edmonds, Cindy D./Tsay, Bor-Yi/Schneider, Nancy W. (2003): Fundamental Managerial Accounting Concepts, 2nd ed., New York 2003.

Hilton, Ronald W. (2005): Managerial Accounting, creating value in a dynamic business environment, 6th ed., New York 2005.

Linnert, Peter/Müller-Seydlitz, Ute/Neske, Fritz (1972): Lexikon Angloamerikanischer und Deutscher Management-Begriffe, Stuttgart 1972.

Maher, Michael W./Stickney, Clyde P./Weil, Roman L. (2006): Managerial Accounting, an Introduction to Concepts, Methods and Uses, 9th ed., Mason 2006.

Marshall, David H./McManus, Wayne W./Viele, Daniel F. (2007): Accounting – What the numbers mean, New York 2007.

Meyer, Beatrice/Fehr, Marcel (2004): Management Accounting – Eine praxisorientierte Einführung, Genf 2004.

Mussnig, Werner (1996): Von der Kostenrechnung zum Management Accounting, Wiesbaden 1996.

Proctor, Ray (2002): Managerial Accounting for Business Decisions, Harlow 2002.

Roehl-Anderson, Janice M./Bragg, Steven M. (2004): Controllership, The Work of the Managerial Accountant, 7th ed., New Jersey 2004.

Schäfer, Wilhelm (1990): Wirtschaftswörterbuch, Band 1, Englisch-Deutsch, 3. Aufl., München 1990.

Stoffel, Kurt (1995): Controllership im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995.

Weber, Jürgen/Hirsch, Bernhard/Rambusch, René/Schlüter, Hendrik/Sill, Frauke/ Spatz, Almuth (2006): Controlling 2006- Stand und Perspektiven, Vallendar.

Weetman, Pauline (2006): Management Accounting, London 2006.

Zirkler, Bernd (2002): Führungsorientiertes US-amerikanisches Management Accounting: Entwicklung – Aufgabenfelder – Spezifika, Wiesbaden 2002.

PROJEKTUNTERSTÜTZUNG IM FINANCE UND CONTROLLING

- IFRS/US-GAAP
- Forderungsmanagement
- Compliance/Riskmanagement
- Einfuhrung ERP-Systeme oder
- Cash-Management

Ergänzen Sie Ihr Projekt-Team durch TreuenFels Interim Experten. Sprechen Sie uns an, wir sind für Sie da!

TREUENFELS
Finance & Controlling Careers

HAMBURG • FRANKFURT • BERLIN
DÜSSELDORF • STUTTGART • MÜNCHEN

info@treuenfels.com | www.treuenfels.com

Grundsätze ordnungsgemäßer Planung (GoP)

Ableitung von Qualitätsmerkmalen für die Operative Planung und das Berichtswesen mittelständischer Unternehmen

von Ralf Presber Wiesbaden, und Steffen Sindl, Worms

Es gibt oft keinen Bezug der strategischen Planung zur operativen Planung. **Die strategische Planung wird im Rahmen des Planungsprozesses häufig stark vernachlässigt**, obwohl durch eine systematisch durchgeführte strategische Planung aktiv Zukunftsvorsorge betrieben werden kann. Diese Problematik wird auch in der im Juni 2007 veröffentlichten Studie „Strategische Unternehmensplanung in kleinen und mittleren Unternehmen" von Prof. Dr. Holger Held, HTW Aalen, verdeutlicht. Von 631 befragten kleinen und mittleren Unternehmen erachten 96% eine Strategische Unternehmensplanung als sinnvoll. Strategische Planung wird aber nur bei 43% der Unternehmen konsequent und umfassend betrieben. Als Gründe dafür werden u.a. Ressourcenengpässe und fehlende Methodenkenntnisse angeführt. **Das Problembewusstsein bei kleinen und mittleren Unternehmen ist somit vorhanden, es gibt aber weiterhin einen erheblichen Umsetzungsmangel.** Ein Blick über den Tellerrand des aktuellen operativen Geschäftes leitet oft notwendige Veränderungen ein. Wir haben die Erfahrung gemacht, dass viele Geschäftsführer mittelständischer Unternehmen noch sehr stark in die operativen Prozesse ihres Unternehmens eingebunden sind und sich von der operativen Hektik treiben lassen. Man löscht täglich einen Brand nach dem anderen und wird somit eher fremd bestimmt. Für ein Zurücklehnen und Gedanken über die systematische Weiterentwicklung des Unternehmens bleibt keine Zeit. Das darf nicht sein. Hier setzt die Strategische Planung an, die basierend auf Vision und Mission strukturiert Veränderungsprozesse anstößt.

Planung und Budgetierung sind in der Praxis darüber hinaus zu sehr vergangenheitsorientiert und oftmals nur eine Fortschreibung von Ist-Daten. Der Planungsprozess weist insofern eine zu geringe Marktorientierung auf, in dem bei der Erarbeitung der Planung Analysen der zukünftigen Entwicklungen des gesamtwirtschaftlichen Umfelds, des Marktes, des Wettbewerbs und der Branche nicht im notwendigen Umfang beachtet werden. Im Rahmen einer mit dem Planungsprozess verketteten Unternehmens- und Umfeldanalyse kann dies verändert werden.

Weiter gibt es immer noch Probleme mit einer mangelhaften Datenintegrität, in dem nicht mit hochwertigen integrierten Planungstools geplant wird, sondern weiterhin mit **Excel-Insellösungen und manuellen Datenübertragungen** aus den verschiedensten nicht verbundenen Systemen. Integration bedeutet hier nicht nur, dass die Ergebnis-, Finanz-, und Bilanzplanung verbunden sind, sondern dass die operative Planung auch direkte Verbindungen zu den Maßnahmen aus der Strategischen Planung und der Analyse hat.

Unternehmensplanungen benötigen Mindeststandards

Ein einheitlicher Standard für eine ordnungsgemäße Planung existiert in Deutschland bislang nicht. Der Bundesverband Deutscher Unternehmensberater BDU e.V. hat daher die Initiative ergriffen und im April 2007 in einem 20-seitigen Leitfaden mit dem Titel „Grundsätze ordnungsgemäßer Planung (GoP)" aus Expertensicht die entscheidenden Anforderungen formuliert. Der BDU empfiehlt, die in den GoP enthaltenen „Mindestanforderungen" grundsätzlich als Maßstab zu berücksichtigen, wenn es darum geht, Unternehmensplanungen zu erstellen oder zu beurteilen. **Mit einer fundierten Planung sind Unternehmen im Markt länger erfolgreich und haben bessere Verhandlungsoptionen gegenüber Kunden, Kreditgebern, Lieferanten und Mitarbeitern.** In einem speziell eingerichteten GoP-Arbeitskreis haben BDU-Berater seit 2006 ihr Know-how und ihre Erfahrung aus unterschiedlichen Beratungsprojekten, wie zum Beispiel Unternehmensführung und Controlling, Sanierungsmanagement, Finanzierung oder Unternehmensgründung, zusammengeführt. Dem Leitfaden liegen die aktuellen Erkenntnisse und Vorgaben von Wissenschaft, Recht und Unternehmenspraxis zu Grunde. Er ist für Unternehmen aller Größenordnungen und Branchen anwendbar.

Der Bundesverband Deutscher Unternehmensberater BDU e.V. hat Mindeststandards für eine integrierte Unternehmensplanung, in der die operative Planung und das monatliche Berichtswesen durch positionsgenau geplante Maßnahmen mit einer detaillierten Ist-Analyse des Umfeldes und des Unternehmens und einer Strategischen Planung verbunden wird, erarbeitet. Der Leitfaden kann auf der Homepage des BDU kostenlos unter www.bdu.de herunter geladen werden. Aus diesen Mindeststandards lassen sich Qualitätsmerkmale für die Operative Planung und das Berichtswesen mittelständischer Unternehmen ableiten.

Das Wesentliche in aller Kürze

Die wichtigste Erkenntnis: alle Teilsysteme der Unternehmensplanung und das darauf aufbauende Berichtswesen sind zu integrieren. Das Ganze ist mehr als die Summe seiner Teile. Finanzielle Auswirkungen aus zu treffenden Maßnahmen einer vorgeschalteten detaillierten

Ist- Analyse müssen positionsgenau in die operative Planung einfließen. Dies betrifft sowohl eine umfangreiche externe Analyse des gesamtwirtschaftlichen Umfeldes, der Branche, des Marktes und des Wettbewerbs als auch eine interne Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, der Produkte, der Kunden-, Organisations- und Mitarbeiterstruktur und der Prozesse. Auch aus der im Rahmen der Bestimmung von Vision und Mission erarbeiteten Ziel- und Strategiedefinition müssen konkrete Verknüpfungen in die operative Planung vorhanden sein. Es müssen Kennzahlen erarbeitet und Meilensteine für die Ziele und die daraus abgeleiteten Maßnahmen „operationalisiert" werden. Dies kann z.B. über eine Balanced Scorecard für die einzeln zu betrachtenden strategischen Geschäftseinheiten umgesetzt werden. Innerhalb der operativen Planung muss die Ergebnis-, Finanz- und Bilanzplanung inklusive der zugrunde liegenden Basisinformationen (Investitionsplanung, Personalplanung etc.) in einer integrierten Planungssoftware für die strategischen Geschäftseinheiten des Unternehmens abgebildet werden. Der monatliche Soll-Ist-Vergleich darf sich nicht nur auf kaufmännische Kennzahlen und einen Rolling Forecast beschränken, sondern muss auch für alle im Rahmen der Strategie und Ist-Analyse entstandenen Maßnahmen den Status und Abweichungen bestimmen. Wenn alle vorgenannten Elemente beachtet werden, entsteht ein in sich geschlossenes Planungs- und Managementsystem (Abb. 1).

Aus der Praxis: Mit der richtigen Strategie zum Erfolg

Zwei Beispiele mit wesentlichen Impulsen aus den Bereichen Marktanalyse und Umfeldanalyse verdeutlichen den konkreten Nutzen einer umfassenden Unternehmensplanung mit verknüpften Strategie- und Analyseelementen, wie die GoP sie vorsieht:

Fallbeispiel 1: Ein Unternehmen, das eine führende Rolle in einem speziellen Bereich des Schienennahverkehrs einnahm, ist nach einer siebenjährigen Wachstumsphase an seine Grenzen gestoßen. Im Kernabsatzgebiet Deutschland hatten Neuprojekte nur noch Seltenheitswert. Es dominierten Reparatur- und Umbauaufträge. Eine unkoordinierte Erschließung des nordamerikanischen und südeuropäischen Raums scheiterte. Daraufhin wurde im Rahmen des Planungsprozesses die bisherige Ausrichtung des Unternehmens kritisch hinterfragt und neu entwickelt. Auf Basis einer Markt- und Wettbewerbsanalyse einschließlich einer Kundenbefragung positionierte sich die Gesellschaft nun als Systemanbieter für die weiterverarbeitende Industrie. Dies hatte zur Konsequenz, dass drei von vier am Markt relevanten Abnehmern die Systeme der Gesellschaft ihren Kunden anboten. Damit wurde ein Standard im Markt erreicht. Der Vertrieb erfolgte damit zum Teil über die weiterverarbeitenden Kunden. Dennoch bestehen in jedem südeuropäischen Land Niederlassungen bzw. strategische Partner. **Um dies zu realisieren, mussten die Ziele mit Strategien unterlegt und hieraus Maßnahmen abgeleitet werden**. In Form eines Kennzahlensystems misst die Geschäftleitung den Erfüllungsgrad und kann situativ steuernd eingreifen. Beispielsweise war die Erfassung der Kundenprodukte die Voraussetzung für die gemeinsame Entwicklung von Formstücken. Nutzen: Besser, schneller, günstiger. Um die neuen Absatzgebiete in Südeuropa bedienen zu können, musste beispielsweise das gesamte Vertragswesen auf die gesetzlichen Anforderungen und Sprache modifiziert werden. Aus allen Unternehmensbereichen (Produktion, Marketing, Verkauf, Rechnungswesen usw.) wurden Maßnahmen dokumentiert, terminiert, priorisiert, personifiziert und auf ihre finanziellen und wirtschaftlichen Auswirkungen untersucht. Erst jetzt konnten alle Informationen in einer integrierten operativen Planung abgebildet werden. Alle Beteiligten wussten, worauf es ankam. Die Geschäftsleitung konnte sich den Kapitalgeber aussuchen. Nach 2 Jahren verzeichnete die Gesellschaft einen Rekordgewinn.

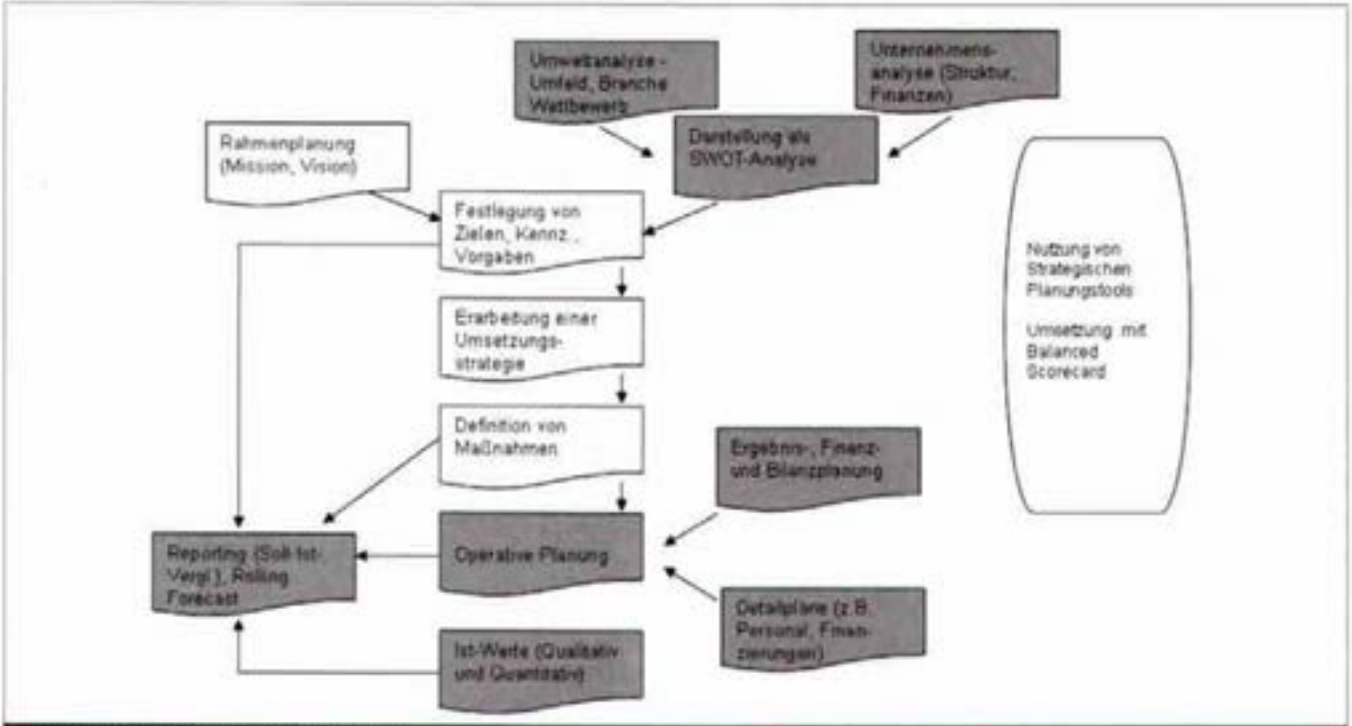


Abb. 1: Teilsysteme der GoP und deren Vernetztheit

Fallbeispiel 2: Gesetzliche Anforderungen und Kundenbedürfnisse veränderten den Mineralwassermarkt grundlegend. Die neue Pfandverordnung stellte kleine Unternehmen vor eine schwierige Aufgabe. Für viele kleinere Brunnen war die Umrüstung auf PET nicht darstellbar. Ein Investitionsvolumen von mindestens 5 Mio. € überstieg die finanziellen Möglichkeiten. Weiterhin erwies es sich als problematisch und kostenintensiv, zwei Abfüllanlagen zu betreiben. Entsprechende Marktuntersuchungen bestärkten die Vermutung, dass mit Einführung der PET Einweg- und Mehrweggebinde ein massiver Preisverfall bei den Glasgebinden einsetzen wird. Erschwerend kam hinzu, dass sich die Absatzkanäle vom Getränkefachgroßhandel hin zu Discountern veränderten. Wie kann die Zukunftsentwicklung bei den zuvor geschilderten Rahmendaten eines regionalen Brunnens aussehen? **Ohne einen strategischen, finanzstarken Partner war es nicht möglich, eine positive Zukunft zu gewährleisten. Dies wurde im Rahmen der umfassenden Unternehmensplanung deutlich**. Was war zu tun? Hinsichtlich des Produktsortiments wurde eine Premium Marke für die Gastronomie eingeführt, die überdurchschnittliche Deckungsbeiträge sicherstellte. Als Vollsortimentanbieter wurden nicht nur die traditionellen Mineralwasser angeboten, sondern man folgte den Kundenbedürfnissen (Mineralwasser mit wenig bzw. ohne CO2 und Schorlen). Mit Ausnahme der Gastro-Premiummarke versteht sich das Unternehmen als regionaler Anbieter mit einer hohen Kundentreue. Die Produktion erfolgt jetzt mit Hilfe einer Kombi-Anlage (PET und Glas). Ohne eine interne und externe Analyse der gegenwärtigen und zukünftigen Marktverhältnisse wäre dieses Traditionsunternehmen am Markt nicht mehr existent.

Worin besteht der Nutzen der GoP und wie wurden diese in den beiden Praxisfällen angewendet?

Die GoP lösen sich von der reinen Betrachtung operativer Vorgänge und Planungen. In der Vergangenheit konzentrierte sich die Sichtweise leider nur zu häufig auf diese beiden Elemente. Schlimmsten Falls wurden die Planungen der Vorjahre einfach fortgeschrieben, nach dem Motto: **„Das haben wir schon immer so gemacht, und das Ergebnis erreichen wir auch wieder"**. Die Praxisbeispiele zeigen aber, dass sich Märkte, Bedürfnisse und Anforderungen durch Kunden oder gesetzliche Rahmendaten ändern. Dies muss im Rahmen einer Unternehmensplanung berücksichtigt werden. Wer dies nicht rechtzeitig erkennt und das Unternehmen nicht darauf ausrichtet, verliert schnell seine Daseinsberechtigung. Umgekehrt: **wer die GoP anwendet, ist mit seinem Unternehmen für den Wettbewerb entschieden besser präpariert**. Die Vorgehensweise in beiden Fallbeispielen erfolgte in enger Anlehnung an die im April 2007 veröffentlichten GoP. Wer sich dafür interessiert, lässt sich nicht auf ein waghalsiges Experiment ein. Er bedient sich, recht betrachtet, vielmehr eines Instrumentariums, das – bei richtiger Anwendung – sein Unternehmen zukunftsfähig macht.

Ableitung von Qualitätsmerkmalen für die operative Planung

Für die Erstellung einer integrierten Ergebnis-, Finanz- und Bilanzplanung bedarf es zahlreicher detaillierter Teilpläne und Verbindungen zur Strategie bzw. zur Analyse über die Maßnahmen (Abb. 2).

Abb. 2: Teilsysteme einer operativen Planung

Zumindest für die Ergebnisplanung sind Detailplanungen nach Geschäftsbereichen zu erstellen. Dies können Strategische Geschäftseinheiten, Produktgruppen, Kundengruppen, Filialen o.ä. sein. Wir haben hier in über 90% aller von uns begleiteten Unternehmensplanungen die Erfahrung gemacht, dass z.B. **hinter einer „Schwarzen Null" des Gesamtunternehmens Geschäftsbereiche stehen, die einen deutlichen Ergebnisbeitrag abliefern und damit Geschäftsbereiche subventionieren, in denen Verluste realisiert werden**. Für diese Erkenntnis bedarf es nicht zwingend einer komplexen Kostenrechnung. Durch die Zuordnung der Umsätze, der Materialkosten, der Personalkosten und z.B. der fünf wichtigsten Aufwandsarten im Rahmen einer detaillierten Ergebnisplanung lassen sich solche Schieflagen innerhalb eines Unternehmens sehr schnell identifizieren.

Die Verknüpfung zur Analyse und zur Strategie über Maßnahmen sollte deutlich erkennbar sein, so dass die finanziellen Auswirkungen aus diesen der operativen Planung vorgelagerten Aktivitäten eindeutig zugeordnet werden können und z.B. somit die für die Zukunftsvorsorge entstehenden Aufwendungen erkannt werden können.

Ein weiteres Qualitätsmerkmal liegt in der Abstimmbarkeit der Auswertungen untereinander. So ist z.B. eine positionsgenaue Überführung der Ergebnisplanung zur Finanzplanung durchführbar, da alle Parameter wie Erträge und Aufwendungen incl. erwarteter Zahlungslogiken und Umsatzsteuerfestlegungen, Veränderungen von Forderungen aus L.u.L. und Verbindlichkeiten aus L.u.L., Investitionen, Tilgungen, Ausschüttungen etc. vorliegen und somit der rechnerische Endbestand an Liquiden Mitteln im Finanzplan nachrechenbar ist.

Alle der Planung zugrunde liegenden **Wert- und Mengengrößen** (z.B. Auftragsbestände, geplante Großkundenumsätze, personengenaue Personalplanungen etc.) sind in mindestens 20 bis 30 Seiten ausführlich zu dokumentieren. Dies ist durch Plausibilisierungen zu ergänzen, z.B. durch Vorjahreswerte, theoretisch realisierbare Maschinenstunden etc..

Auch **die Stimmigkeit bzw. die Überführbarkeit des Planungsschemas zu vorliegenden Jahresabschlüssen oder unterjährigen Ist-Erfolgsrechnungen ist eine Notwendigkeit.** Es kann nicht sein, dass z.B. Kostenpositionen in der Planung komplett anders gegliedert werden, wie dies im Jahresabschluss geschieht. Wir haben bei der Planung i.d.R. eine größere Detaillierung, diese muss aber für den Mehrjahresvergleich mit vorliegenden Jahresabschlüssen oder für den unterjährigen Soll-Ist-Vergleich mit der Ist-Erfolgsrechnung zu den dort vorliegenden Vergleichsgrößen zusammenfassbar sein.

Ableitung von Qualitätsmerkmalen für das Berichtswesen

Ein monatliches Berichtswesen muss eine konzentrierte Zusammenfassung aus den vielen im Unternehmen vorhandenen Daten sein. Die Geschäftsführung sollte damit in die Lage versetzt werden, auf dieser Basis Entscheidungen zu treffen. Den Gesellschaftern und Kreditgebern hat das Berichtswesen die für die Überwachung Ihres Engagements notwendigen Informationen zu liefern.

Ein Berichtswesen steht und fällt mit der Qualität der einfließenden Daten und der zeitlichen Aktualität. Hier sind hohe Anforderungen an eine „abschlussnahe" unterjährige Buchführung mit aktuellen Abschreibungswerten, einer Trennung von Zinsen und Tilgungen, Bestandsveränderungen, gepflegten Rückstellungskonten, monatlichen Abgrenzungen von erwarteten Einmalzahlungen wie Weihnachtsgeld etc. zu stellen, die spätestens bis zum 15ten des Folgemonats vorliegen sollte.

Neben dem obligatorischen Soll-Ist-Vergleich pro Erlös- und Kostengruppe nach Geschäftsbereichen muss auch ein Soll-Ist-Vergleich aller Maßnahmen aus Analyse und Strategie in Bezug auf die Einhaltung von Kostenbudgets, Zeitbudgets, Meilensteinen etc. enthalten sein, um auch hier den Status der Aktivitäten nachvollziehen zu können.

Alle wesentlichen Abweichungen in Bezug auf die Soll-Ist-Vergleiche der Erlös- und Kostengruppen und der Maßnahmen sind schriftlich zu erläutern, so dass klar wird, ob die Zielerreichung scheiterte oder ob es ggf. nur zeitliche Verschiebungen gab, die sich im nächsten Monat wieder ausgleichen werden.

Alle führungsrelevanten Kennzahlen sind in einer zusammengefassten „Chefübersicht" konzentriert darzustellen. In der Regel sollten dies die 10 bis 15 für das jeweilige Unternehmen entscheidenden Kennzahlen sein, um ein umfassendes Bild des letzten Monats und der kumuliert vorliegenden Ergebnisse zu bekommen. Hier sind neben den sich aus GuV und Bilanz ergebenden Kennzahlen auch „weiche" Kennzahlen wie Auftragsbestände, Auslastungsgrade, Erfolgsquoten des Außendienstes etc. einzubeziehen. Diese Auswahl ist individuell für das jeweilige Unternehmen vorzunehmen und ändert sich ggf. auch im Zeitablauf, je nach der Situation des Unternehmens.

Aus der Analyse der vorliegenden Soll-Ist-Vergleiche und der Kennzahlen sind nun neue Maßnahmen zu definieren, um damit bei größeren Abweichungen das „Schiff" ggf. wieder auf Kurs zu bringen.

Auf Basis der bisherigen Planung, der Ist-Zahlen und der neu definierten Maßnahmen ist ein neuer „Rolling Forecast" zu erstellen, der neben die bisherige Planung gestellt wird.

Aus diesen oftmals nur 6 bis 7 Seiten sollten konzentriert alle führungsrelevanten Informationen ersichtlich sein, um schnell ein Bild über die Situation des Unternehmens bekommen zu können.

Fazit:

Das Vorliegen von Qualitätsmerkmalen bei der Operativen Planung und beim monatlichen Berichtswesen mittelständischer Unternehmen **führt zu einer intensiveren Beschäftigung mit dem Unternehmen** und verbessert dadurch auf dieser Informationsbasis zeitnah eingeleitete Veränderungsprozesse, deren Kreditfähigkeit und Wettbewerbsfähigkeit und leistet somit ein **wesentlichen Beitrag zur Existenzsicherung** kleinerer mittelständischer Unternehmen. ■

Autoren

■ **Ralf Presber**

ist geschäftsführender Gesellschafter der Pericon Unternehmensberatung, Wiesbaden sowie Vorsitzender des Fachverbandes Unternehmensführung und Controlling beim Bundesverband Deutscher Unternehmensberater BDU e.V..

E-Mail: r.presber@pericon.de

■ **Steffen Sindl**

ist Partner der Pericon und Inhaber der Sindl Controllingsysteme, Worms. Auch er beschäftigt sich seit fast 10 Jahren intensiv mit Unternehmensplanungen und Berichtswesensystemen mittelständischer Unternehmen.

E-Mail: info@sindlcontrollingsysteme.de

Wie kann der Controller dem Trugbild der Synergie-Effekte Einhalt gebieten

von Gerhard Römer, Hamburg

Fusions- oder Beteiligungsbestrebungen werden gern mit der Ausschöpfung von Synergie-Potentialen von vornherein begründet. Während jedoch Investitionsentscheidungen nach quantitativen Return-Ergebnissen getroffen werden, **basieren Fusions- oder Beteiligungsentscheidungen oft auf qualitativen Faktoren** – eben den erträumten Synergie-Effekten, die sich im nachhinein nur selten verifizieren lassen.

Mit dem Begriff Synergie sei hier zweierlei umschrieben: zum einen eine bestimmte gruppenpsychologische Verhaltensweise, die den Zusammenhalt einer Arbeitsgruppe und die gemeinsame Aufgabenerfüllung erleichtern soll; zum anderen eine Form des Zusammenwirkens von betrieblichen Teilfunktionen aus unterschiedlichen Unternehmen, die sich gegenseitig fördern und fordern, damit **die Gesamtwirkung größer als die Summe der Einzelwirkungen** wird.

Der Controller hat nun **Höhe und Verteilung des Aufwandes** zur Erzielung dieser Synergie-Effekte zu hinterfragen:

- zunächst soll er Transparenz über erzielbare Synergie-Effekte einfordern,
- sodann ist zu fragen: Welche Wirkungen sollen mit welchen Maßnahmen erzielt werden bzw. wie sollen sich die Maßnahmen und die erzielten Wirkungen im Unternehmensergebnis widerspiegeln?
- und letztlich: Welche Prognosefähigkeit hinsichtlich des Unternehmensergebnisses ist mit jeder einzelnen Maßnahme verbunden?

Eine 1. Bedingung und condition sine qua non ist eine erhöhte Transparenz über das eingesetzte Budget für die Maßnahmen. Denn bei Synergie-Potentialen darf eben nicht unterstellt werden, dass sich die angestrebten Leistungselemente den Aufwandsarten paßgenau zuordnen lassen.

Vielmehr wird in der Budgetdiskussion oft eine **Strategie gewählt, die sich nach den zur Verfügung stehenden Geldmitteln richtet**. Ein generelles Hinterfragen des Denkansatzes, der mit dem Budget realisiert werden soll, findet kaum statt. Eine Möglichkeit zur Verbesserung der Potentialausschöpfung durch eine andere Verteilung und Zuordnung der Budgetmittel wird meist nicht in Betracht gezogen.

Eine 2. Bedingung zur Ausschöpfung der Synergiepotentiale liegt im Verständnis der Wirkung des **betrieblichen Kommunikationstrichters**: Wie lassen sich z. B. Maßnahmen und ihre Budgetallokation gemäß ihres Wirkungsbeitrages neu ordnen?

Die Art der Antwort deckt leicht auf, dass Teile des Budgets nicht zwingend begründet eingesetzt oder nur unzureichend aus übergeordneten Zielen abgeleitet sind. Manchmal kommen dabei auch bestimmte Vorlieben einer handelnden Führungskraft zum Vorschein.

Eine 3. Bedingung ist die im Kommunikationsprozess verabredete Wirkung der Leistungen auf das Unternehmensergebnis: Wird die angestrebte Zielwirkung der Synergiepotentiale auch erreicht? Wo bestehen noch Möglichkeiten, die Wirkung durch Umschichtungen noch nachhaltiger zu verbessern?

An diesem Punkt spitzt sich die Budgetdiskussion kontrovers zu: denn der Wirkmechanismus von Synergiepotentialen ist komplex, bedingt sich oft wechselseitig oder lässt sich erst mit einem time-lag konkret abgreifen. Dennoch gilt es, nach Argumenten und/oder Handlungssträngen zu suchen, die Aussicht oder Hinweis auf eine Verbesserung geben können.

Um bei der Suche nach Synergie-Effekten Verschwendung zu vermeiden und Finanzierungsentscheidungen faktenbasiert zu treffen, ist der Aufbau eines Controllingkonzeptes empfehlenswert:

(1) Als Einstieg könnte ein Budget-Verfolgungssystem dienen,

(2) sodann lassen sich Ziele und Wirkungen mit den Budgetmitteln verknüpfen,

(3) auch sind definierte Leistungs-Kennzahlen nachzuhalten,

(4) schließlich sind Verbund- und/oder Austauschrelationen zwischen den einzelnen Maßnahmen und ihre Wirkung auf das Unternehmensergebnis zu erklären,

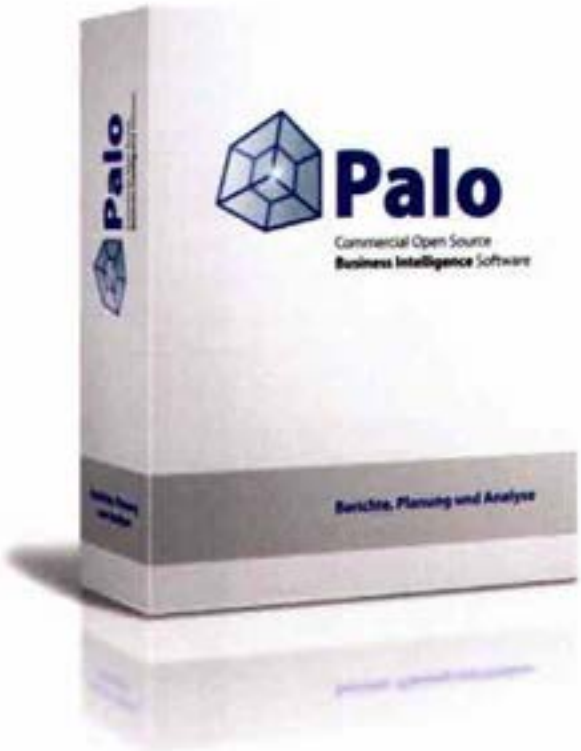
(5) insgesamt bietet ein solches Controllingkonzept eine Perspektive, um die Leistungen aus den Synergie-Effekten an ihren Unternehmens-Ergebnisbeiträgen zu spiegeln.

Der Controller sollte darauf bestehen, dass zumindest näherungsweise Antworten auf seine Fragen gegeben werden! ■

Hat Ihre IT Ihnen eine teure Planungs- und Reporting-Software gekauft, die langsam und unflexibel ist?

Dann ist es Zeit für Palo*.

Rasend schnell, Open Source, integriert in Excel® und sofort einsatzbereit.



* Palo, betreut vom hochqualifizierten Entwicklerteam der Jedox AG, ist lizenzkostenfrei. Optional mit professionellem kostenpflichtigen Support verfügbar ist Palo die Alternative zu kommerziellen OLAP-Produkten, deren Lizenzkosten im Bereich von 20.000 Euro, 100.000 Euro und mehr liegen.

** Abgabe nur solange Vorrat reicht

Excel ist eine eingetragene Marke der Microsoft Corporation in den USA und/oder anderen Ländern

GUTSCHEIN

Gegen diesen Gutschein und Ihre Kontaktdaten erhalten Sie eine Vollversion des Palo Servers** für Excel®.
Senden oder faxen Sie den Gutschein an:

Jedox AG, Bismarckallee 2, 79098 Freiburg,
Fax +49 (0)761 15147-10

www.palo.net

Überragende Masterarbeiten bei der dritten CA-Master-Class

von Detlev R. Zillmer, Trainer der Controller Akademie Gauting

Gegen Ende November eines jeden Jahres ist Master-Class Zeit. Und so trafen sich am 23. und 24. November 2007, bereits zum dritten Mal in Folge, acht Teilnehmende und fünf Beiratsmitglieder im Golfhaus des Hotels Kaiserin Elisabeth in Feldafing zu den Abschluss-Präsentationen der Masterkandidatinnen und -kandidaten des Jahres 2007.

Ein Spiegelbild dessen, was Controller gerade in ihrem Unternehmen beschäftigt

Die Themen, welche die Teilnehmenden an diesen beiden Tagen präsentierten, sind von ihnen selbst zum Start der Masterarbeit vorgeschlagen worden. Um die Zulassung zur Teilnahme zu erlangen, mussten die Kandidaten die Themen vom Beirat genehmigen lassen. Dieser achtet generell darauf, dass es sich dabei um praktische Anwendungsfälle aus den Unternehmen der Kandidaten handelt. Theoretische Arbeiten sollen im CA-Master-Programm nicht erstellt werden. Auf diese Weise stellen die Arbeiten stets auch ein Spiegelbild dessen dar, was in den Unternehmen gerade „Thema" ist.

Ein neuer Controller-Typ: der Sanierungs-Controller

Ein Themenschwerpunkt war in diesem Jahr die Unternehmenssanierung. Die erste Arbeit befasste sich aus Beratersicht mit dem „externen Sanierungscontroller" – ein Begriff, der hier wohl neu geprägt wurde! Zeit ist heute im Controlling generell ein Thema, im Falle einer Sanierung ist sie jedoch besonders kritisch. Die Anforderungen an die betreffende Person sind nicht nur deswegen enorm, muss sie doch auch darüber hinaus die Klaviatur des internen und externen Rechnungswesens nahezu perfekt beherrschen. **Juristische Kenntnisse, Verhandlungsgeschick und Rhetorik, Einfühlungsvermögen** in Mitarbeiter und Inhaber sowie ein gewisses Maß an Empathie zeichnen den Sanierungs-Controller zusätzlich aus. Gut, wenn es dann in Zusammenarbeit mit den Betroffenen gelingt, unter durchaus schmerzlichen Eingriffen das Unternehmen zu retten!

Die zweite Arbeit war im Vergleich zu oben **„eine Sanierung von innen heraus"**, also ein Handeln, bevor es zu Existenz gefährdenden Problemen kommen konnte. Das jahrhunderte alte Familienunternehmen betreibt etliche Produktionsstandorte, wovon einer durch den Nachfragerückgang eines Produktes in seiner weiteren Existenz bedroht wurde. Bedingt durch die hohe Maschinenintensität und -bindung dieses Produktes, sah sich der Kandidat mit drei Szenarien konfrontiert:

- komplette Schließung des Standortes
- Stillegung der betroffenen Anlage, Demontage, Umzug und Wiederaufbau der Anlage an einem alternativen Standort
- Stillegung der betroffenen Anlage und Optimierung des bisherigen Standortes für alternative Produkte.

Auf besonders anschauliche Art und Weise gelang es dem Kandidaten durch die Kombination sowohl quantitativer als auch qualitativer Daten einen Entscheid beim Management zu erwirken. Das dieser Entscheid konform zum schon lange definierten Leitbild des Unternehmens und den strategischen Renditezielen ging, war schließlich das „Tüpfelchen auf dem i". Diese Arbeit wurde nicht nur deshalb vom Beirat mit der besten Note die er vergeben kann ausgezeichnet.

Controlling in Konzernen – national und international

Der nächste Themenschwerpunkt konnte aus der Thematik Konzern-Controlling gebildet werden. Eine Mineralbrunnenfirma hatte in den zurückliegenden Jahren einige andere Unternehmen der Branche übernommen. Jedes dieser übernommenen Unternehmen hatte naturgemäß ein anderes Rechnungswesen- und Controllingsystem. Im Laufe der Zeit wurden nun die Abstimmungsprozesse im Controlling der Mutter immer zeit- und rechenaufwändiger - eine gemeinsame Logik vom Buchungsbeleg bis hin zur Konsolidierung auf Gesamtunternehmensebene musste also her! Dies beinhaltete **nicht nur eine Neugestaltung und Vereinheitlichung der Vertriebs- und Produkthierarchien, sondern auch das Schaffen einer einheitlichen Datenbank mit standardisierten Stammdatensätzen.** Im Grunde sollten Auswertungen über jeden Kunden und jedes einzelne Produkt in seinem Sortiment erstellt werden können – was dann auch eindrucksvoll vom Kandidaten gezeigt werden konnte. Eine ähnlich geartete Problematik gibt es, wenn die zugekauften Unternehmensteile in Nordamerika liegen. Bei dieser Arbeit ging es vor allem um die Harmonisierung der internen Ergebnisrechnung. Da die in den übernommenen Firmen geltenden Definitionen von Umsatz und Deckungsbeitrag nicht mit denen der hiesigen Firma konform gingen, war Basisarbeit zu leisten. Auch das bestehende MIS entsprach nur bedingt den europäischen Anforderungen, so dass auch hier eine Harmonisierung nach europäischer Sichtweise nötig war. Der intensive persönliche Einsatz vor Ort zeigte einmal mehr auf, dass noch ein weiter Weg bis zur Harmonisierung der Denkweisen gegangen werden muss.

Prognosen und Hochrechnungen

Wie berechnet eine Krankenkasse die Beitragssätze des kommenden Jahres? Der Beirat durfte hier lernen, dass dies einer Gleichung mit vielen Unbekannten nahe kommt. Es müssen

Zahlungsströme über mehrere Jahre in der Rechnung berücksichtigt werden, da es z.B. für 2007 noch viele nachlaufende Buchungen im Jahr 2008 gibt. Dieser Umstand liegt übrigens ausserhalb des Einflusses der Krankenkassen im generellen. **Erst gegen Ende 2008 kann eine Krankenkasse dann definitiv sagen, ob das Geld in 2007 (!) auch tatsächlich gereicht hat** oder nicht – und ob man den Beitragssatz zum Beginn des Jahres „hätte" anheben müssen. Der Masterkandidat entwickelte ein Prognosemodell zur Berechnung der Beitragssätze, das schon, bleiben wir beim gewählten Beispiel, Ende 2006 zeigt, ob die Sätze Anfang 2007 erhöht werden müssen oder nicht. Mit Hilfe von Vergangenheitsdaten konnte dieses Modell inzwischen validiert werden und für 2008 steht nun die Feuertaufe an.

Planung unter Unsicherheit – das ist auch bei Projekten der Fall. Dabei meinte der Kandidat dieses Themas „echte Projekte" (Zitat), also solche von mehreren Jahren bis Jahrzehnten Laufzeit und Investitionssummen, die sich eher im Milliarden Euro Bereich bewegen als im Millionenbereich. Es geht um die Einschätzung der eigentlichen Investitionssumme, den Return den man nach erfolgter Investition erhoffen darf (Jahre bis Jahrzehnte später!) und um die verschiedensten Zahlungsströme drum herum (wie z.B. Abschreibungen, Finanzierungskosten, Fremdkapitalzinsen usw.). Diesem Kandidaten ist gelungen, ein überzeugendes, allumfassendes Hochrechnungsmodell zu entwickeln, dass diesbezüglich weder Fragen noch Wünsche offen lässt! Hier ist etwas präsentiert worden, wonach sich mit großer Wahrscheinlichkeit noch andere Unternehmen sehnen werden. Auch in diesem Fall quittierte der Beirat die Arbeit mit der besten ihm zur Verfügung stehenden Note.

Der nächste Kandidat nahm sich des Lebenszyklus eines ausgesuchten Produkts im Investitionsgüterbereich an. Am Beispiel des Produkts wurde die „Produktlebenszyklusrechnung" in der Firma ersonnen, entwickelt und umgesetzt. Die damit erhaltenen Erkenntnisse überraschten alle im Unternehmen und haben bereits Denkprozesse über die weitere Produkt- und Sortimentspolitik im Unternehmen angestoßen. Bevor jedoch übereilte Maßnahmen ergriffen werden, sollen noch weitere Produkte nach der hier präsentierten Methode berechnet bzw. analysiert werden. Sicher ist jedoch bereits jetzt schon, dass man in dem Unternehmen weiß, wo die Wettbewerbsvorteile liegen und wie man sie ausbauen kann.

Budgetierung der Vertriebs- und Marketingkosten

Von einem kleinen mittelständischen, überwiegend regional tätigen, Familienunternehmen der Getränkeindustrie handelt der letzte Beitrag. Der Kandidat ist der einzige Controller und ist nach wie vor mit dem Aufbau eines Controllingsystems beschäftigt. Eines seiner größeren Probleme dabei war die In-Transparenz in den Bereichen Vertrieb und Marketing. Diese wurde überwiegend erzeugt durch die hoch individuellen, unabgestimmten Planungen der unterschiedlichen Bereiche und Personen, die den Marktzugang in dem Unternehmen betreuen. Jeder hatte eine eigene Excel-Tabelle, in der die für ihn interessanten Zahlen niedergelegt waren. Keine Planung glich einer anderen – ein Umstand der im Rahmen dieser Masterarbeit erfolgreich beseitigt wurde. Die Budgetierung für das Jahr 2008 stellte die erste Bewährungsprobe für das neue Vorgehen dar.

Neu für 2008: eine zweite Master-Class Runde

Auch für uns in der Controller Akademie überraschend, hat die Nachfrage nach dem CA-Master schneller und ungestümer angezogen, als wir das geplant hatten. Schon im ersten Quartal 2007 zeigte sich deutlich, dass der jährliche Novembertermin nicht mehr ausreichen würde, den am Master Interessierten in einer vertretbaren Zeit einen Termin anbieten zu können. Beirat und CA konnten sich in der Folge darauf verständigen, einen zusätzlichen, zweiten Termin im Frühjahr anzubieten. Dies wird das erste Mal im April 2008 der Fall sein. Der Novembertermin bleibt unverändert bestehen. Trotz dieser Verdoppelung sind bereits beide Termine in 2008 ausgebucht. Interessenten können sich somit für die beiden Termine in 2009 bei der Controller Akademie anmelden. ■

Produktdefinition und Preisbildung für Webportale

von Bernd Britzelmaier, Gernot Westphalen und Martin Kunstmann

Die Analyse der **Geschäftsprozesse im Vertriebs- und Servicekanal Internet der Deutschen Post World Net** (DPWN) zeigt eine erhebliche Streuung in Intensität, Häufigkeit und Dauer der betrachteten Prozesse. Eine Prozesskostenrechnung (PKR) liefert nach Ansicht der Verfasser somit grundlegend keine hinreichend stabilen Daten für ein Preismodell, das als Grundlage für die Interne Leistungsverrechnung (ILV) dienen kann. Der Umstand, dass bei einer massiven Dominanz der Fixkosten im Kanal Internet für viele Services oder Produkte marginale Grenzkosten auftreten, lässt eine daran angelehnte Preisbildung fragwürdig erscheinen.

Der eingeschlagene Lösungsweg stellt den Nutzen des konzerninternen Kunden in den Mittelpunkt der Betrachtung: Sein Anteil an den Besuchen der Endkunden auf den Portalen – und damit seine Möglichkeit Umsätze zu realisieren – bildet die Basis der ILV der gesamten Fixkosten, inklusive der nennenswerten Leerkosten. Variable Kosten werden auf Basis von Änderungen finanziert: Die Auftrag gebende Fachseite bezahlt durch den Änderungswunsch verursachte Grenzkosten separat. Somit gelingt eine Finanzierung der Webportale, die das im Internet gegebene Umsatzpotential auszuschöpfen hilft, ohne Fehlanreize für die Fachseiten zu bieten, Services oder Produkte mit marginalen Grenzkosten einzusparen.

Zielsetzung der PKR

Im IT-Controlling werden bei Kostenermittlung und Preisbildung vielfältige Ziele verfolgt, die die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung maßgeblich determinieren.

Hauptanliegen sind oft Kostenumlage (Verrechnung der Kosten innerhalb eines Unternehmens) meist **verbunden mit Steuerungs- und Allokationsabsichten und eine Wirtschaftlichkeitskontrolle der IT** insgesamt oder beispielsweise auch einzelner Entwicklungsprojekte.

Wünschenswert wäre darüber hinaus die Kontrolle des wirtschaftlichen Einsatzes von IT-Faktoren in den Fachabteilungen. **Die Preisgestaltung übernimmt dann ebenfalls eine Steuerungsfunktion** und kann somit das Verhalten der Akteure im Unternehmen zu einem ökonomisch sinnvollen Ressourceneinsatz lenken.

Auch zur **Vorbereitung von Outsourcing-Entscheidungen** müssen interne Kosten ermittelt werden, die dann in Gegenüberstellung mit externen Angeboten den Ausschlag für oder gegen das Outsourcing-Vorhaben geben. Dabei sind Zeithorizont der Betrachtung und die Kapazitätsauslastung zu berücksichtigen und daraus folgend Voll- oder Grenzkostenbetrachtungen anzuschließen.

Interessant wäre es, den **Anteil der jeweiligen IT-Kosten an den Kosten der Produkte des Unternehmens zu kennen**.

Zu berücksichtigen ist generell, dass Kosten und Nutzen in der Regel an zwei Stellen auftreten:

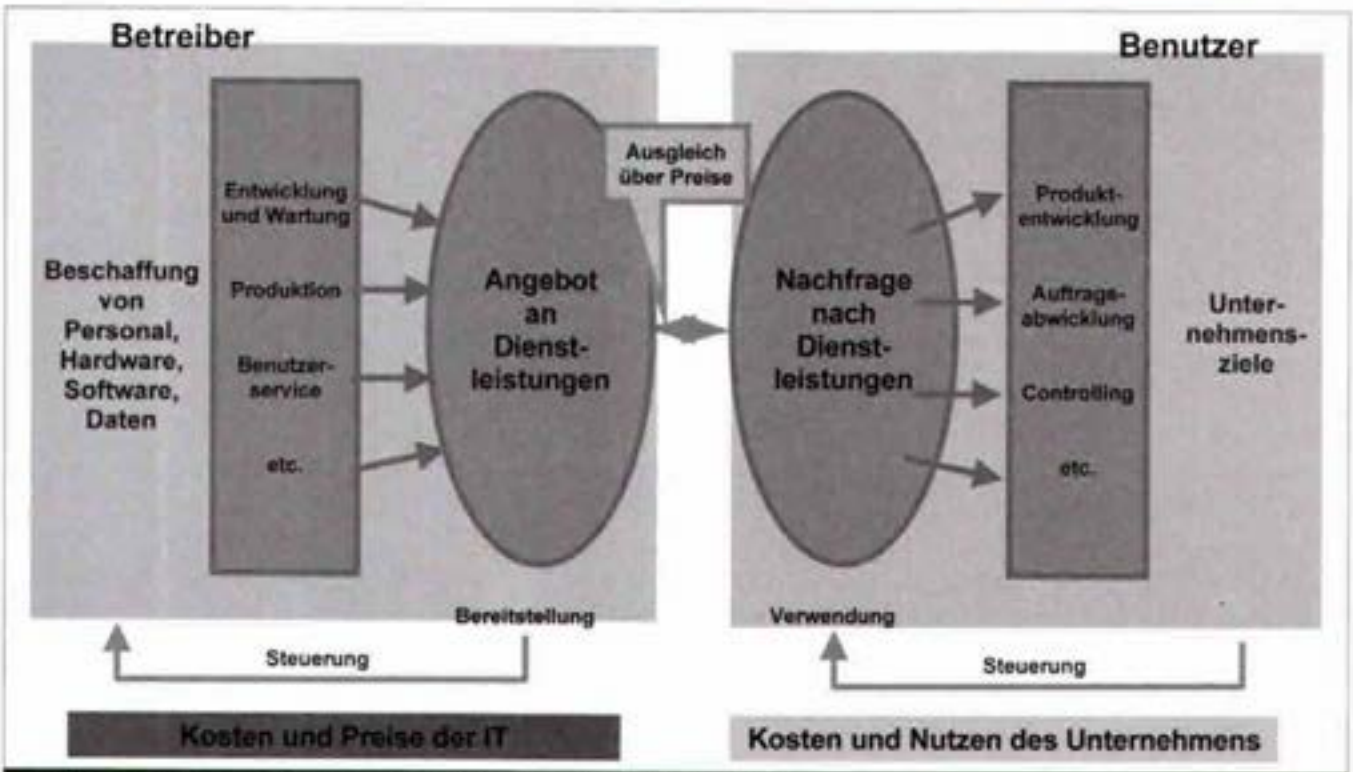


Abb. 1: Zweistufiger Prozess innerbetrieblicher Bereitstellung und Verwendung von IT-Dienstleistungen

Zum einen kauft die IT Ressourcen ein, die sie kombiniert und dann als IT-Produkte abgibt und zum anderen werden diese IT-Produkte in den abnehmenden Bereichen zu Ressourcen, die dann wieder mit anderen Ressourcen kombiniert zu Produkten des Unternehmens werden. Dieser Zusammenhang ist in Abbildung 1 (vgl. Britzelmaier 1999, der sich auf Dobschütz 1992 bezieht) schematisiert.

Als einfaches Beispiel kann die **Verrechnung von Rechnern im Client-Server-Umfeld auf Basis eines definierten Produktkataloges** gelten, die IT beschafft Personal, Hardware, Software und weitere Ressourcen, konfiguriert und installiert PCs, die sie dann an die Fachabteilungen mit einer monatlichen Gebühr verrechnet. Bei der Entwicklung und dem Betrieb von komplexen Anwendungssystemen kann ein dezidiertes System wie z. B. die dynamische Lebenszykluskostenrechnung sinnvoll werden (vgl. Böni, Britzelmaier, Schlegel 1999 und Britzelmaier, Eller 2004). Neue Fragestellungen ergeben sich derzeit insbesondere aus service-orientierten Architekturen.

Im konkreten Fall des Bereichs Internet der DPWN ging es um die faire konzerninterne Umlage der entstehenden Kosten, um Kostenersparnis bzw. Begrenzung der Kosten (Steuerungsfunktion) und um die Steigerung der Wirtschaftlichkeit der eingesetzten Ressourcen.

Kostenverrechnung und Preisbildung

Grundsätzlich bieten sich drei Möglichkeiten der Kostenverrechnung an: auf Basis von Prozessen, von Produkten oder aber zeitbasiert.

Kalkulation der Stückkosten

Aus der Komplexität der Leistungserstellung und der Art der angebotenen Leistung **ergibt sich das anzuwendende Kalkulationsverfahren**, z.B.:

- **Divisionskalkulation** oder Äquivalenzziffernkalkulation bei zeitbasierten Gebühren (Kosten der Periode / Anzahl der Nutzer = Kosten / Nutzer).
- **Prozesskostenkalkulation** bei stark repetitiven Tätigkeiten, die in großer Menge nahezu uniform auftreten; z.B. Batchverarbeitung

Art der Kostenverrechnung		Beispiele	
		Old economy	IT
	Zeitbasiert	Postfach (Miete)	Desktopkosten oder Netzanbindung p.m.
	Produktbasiert	Paketkarton	Umsatzstatistik (Report)
	Prozessbasiert	Briefzustellung	Durchführen eines Backups

Abb. 2: Kostenverrechnungsmöglichkeiten (bricks and clicks)

mit den Teilprozessen Ablaufvorbereitung und Batchsteuerung, wobei als Cost driver die Anzahl der Jobs auszumachen ist.

- **Differenzierende Zuschlagskalkulation, Einzelkalkulation** bei komplexen Dienstleistungen; z.B. in der Anwendungsentwicklung (Business Case).

Preisbildung

Preise werden in der Praxis markt- und kostenbezogen ermittelt oder „politisch" festgelegt. In der IT liefern die Kostenrechnungssysteme oftmals nicht die notwendigen Daten für eine verursachungsgerechte Preisgestaltung.

Für den Bereich Webportale der DPWN gilt es daher, zunächst zu untersuchen, welche Arten von Dienstleistungen (Produktdefinition) erbracht werden und wie für diese dann eine Kostenermittlung und eine Preisbildung erfolgen kann.

Modellierung der Prozesse für den Internetkanal der DPWN

Ausgangspunkt für die Kostenbetrachtung und Preisbildung ist eine **Untersuchung der Geschäftsprozesse, die innerhalb des „Vertriebs- und Servicekanals Internet"** (VSI) der DPWN durchgeführt wird. Zielsetzung dabei ist, zu prüfen, ob **Prozesse als Produkte** an die Abnehmer verrechnet werden können. In Interviews mit den – internen wie externen – Mitarbeitern legen diese ihre Tätigkeiten dar, geben Auskunft über Arbeitsobjekte und Schnittstellen. So setzt sich Schritt für Schritt ein Bild der Abläufe in der Abteilung zusammen, das mit der Software **ARIS**© (Architektur integrierter Informationssysteme, Scheer 1992) von IDS Scheer modelliert wird (vgl. Scheer 2001).

Die **Leistungen oder Vorgänge zur Leistungserbringung** der Abteilung bilden – dargestellt als **„Wertschöpfungskettendiagramme"** – die oberste Hierarchieebene. Darunter befinden sich weitere Wertschöpfungsketten als Teile der übergeordneten. Diese zerfallen in Prozessabläufe, die **als erweiterte Ereignisgesteuerte Prozessketten (eEPK) modelliert** werden. Charakteristisch für diese Art der Darstellung ist das abwechselnde Auftreten von Ereignissen und Funktionen. Erstere sind darin Auslöser und Ergebnis der Funktionen gleichermaßen. Mit logischen Verknüpfungsoperatoren aus der Booleschen Algebra („Und" „Oder" und „exklusives Oder") können Entscheidungspunkte und Verzweigungen in der Prozesskette sachlich richtig nachgebildet werden. Iterationen werden als Schleifen dargestellt; eine Schleife wird erst verlassen, wenn die Abbruchbedingung erfüllt ist; bei Abnahme- oder Freigabeprozessen ist das der Fall, wenn den Qualitätserfordernissen genüge getan wurde.

Bei der Modellierung ist vor allem darauf zu achten, dass Hierarchiestufen scharf getrennt und Funktionen klar definiert werden. Gleiche Funktionen sind identische Einträge in der zugrunde liegenden Datenbank, unabhängig vom Ort ihres Auftretens; so tauchen bestimmte Funktionen in verschiedenen Zusammenhängen immer wieder auf. Dasselbe gilt für Dokumente als Eingang oder Ausgang von Funktionen oder Personen und Gruppen als deren Träger.

Beispielhaft sei im Folgenden die Implementierung einer neuen Applikation im Internetauftritt (Application Integration Management AIM) dargestellt (Abbildung 3): Die Leistung der Abteilung umfasst grundsätzlich das Begleiten des gesamten Life Cycles über die Abstimmung der Anforderungen mit der Auftrag gebenden Fachseite im Konzern, die Entwicklungssteuerung, das Implementieren in die Plattform und den Betrieb. Während die Begleitung der ersten Schritte fakultativ durch die Abteilung erfolgt, werden die beiden letzten Schritte Implementierung und Betrieb zwingend von VSI durchgeführt.

Hieraus ist beispielhaft die Implementierung herausgegriffen, darin sind die Integration der Applikation und eine gegebenenfalls notwendige Anpassung der Plattformumgebung als Vorgangsschritte anzuführen.

Die Implementierung der Applikation erfolgt demnach in mehreren Phasen, aus der die AIM-Analysephase (oben grau markiert) in Abbildung 4 als Prozesskette dargestellt ist.

Der Analysephase geht der sog. „Kick-Off" voran, in dessen Rahmen das Vorgehen mit der auftraggebenden Fachseite abgestimmt wird.

Nach erfolgter Analyse schließt sich ggf. die Phase Design an, in der ein konkreter Entwurf der Software sowie Änderungsanforderungen an die Plattformkomponenten erarbeitet und bis zur Freigabe gebracht werden.

Unter Inkaufnahme des dazu notwendigen Aufwands ließe sich eine weitere Unterteilung der Prozessschritte in Teilprozesse vornehmen. Im vorliegenden Fall wird wegen zeitlicher Restriktionen und aus Kosten-Nutzen-Gründen auf eine weitere Unterteilung in Teilprozesse verzichtet. Im Übrigen steigt mit zunehmender Detaillierung die Gefahr, Selbstverständlichkeiten zu betonen, die den Blick auf die Zusammenhänge und die wirklichen Wert- und Kostentreiber verstellen können.

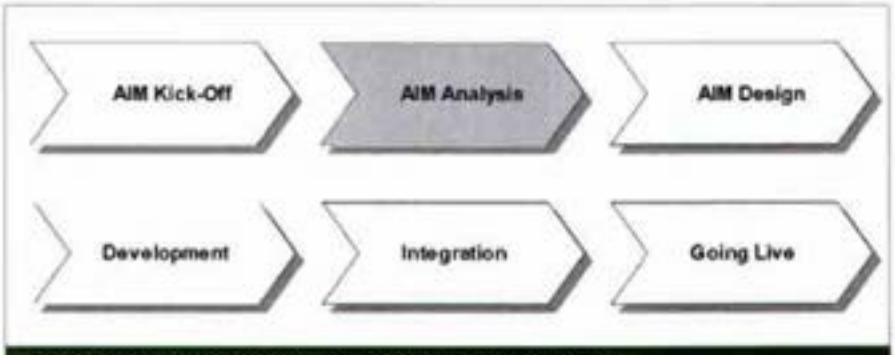


Abb. 3: Wertschöpfungskettendiagramm der Implementierung einer Applikation

Kostenkategorien eines Webportals

Beim Versuch der Erfassung der Kosten für die Prozessschritte und der Zuordnung zu Produkten und Services sowie der Betrachtung ihrer Häufigkeit stellte sich eine **hohe Streuung in Dauer und Intensität sowie gleichzeitig eine schlechte Vorhersagbarkeit** heraus. Die in der IT oft als zielführend

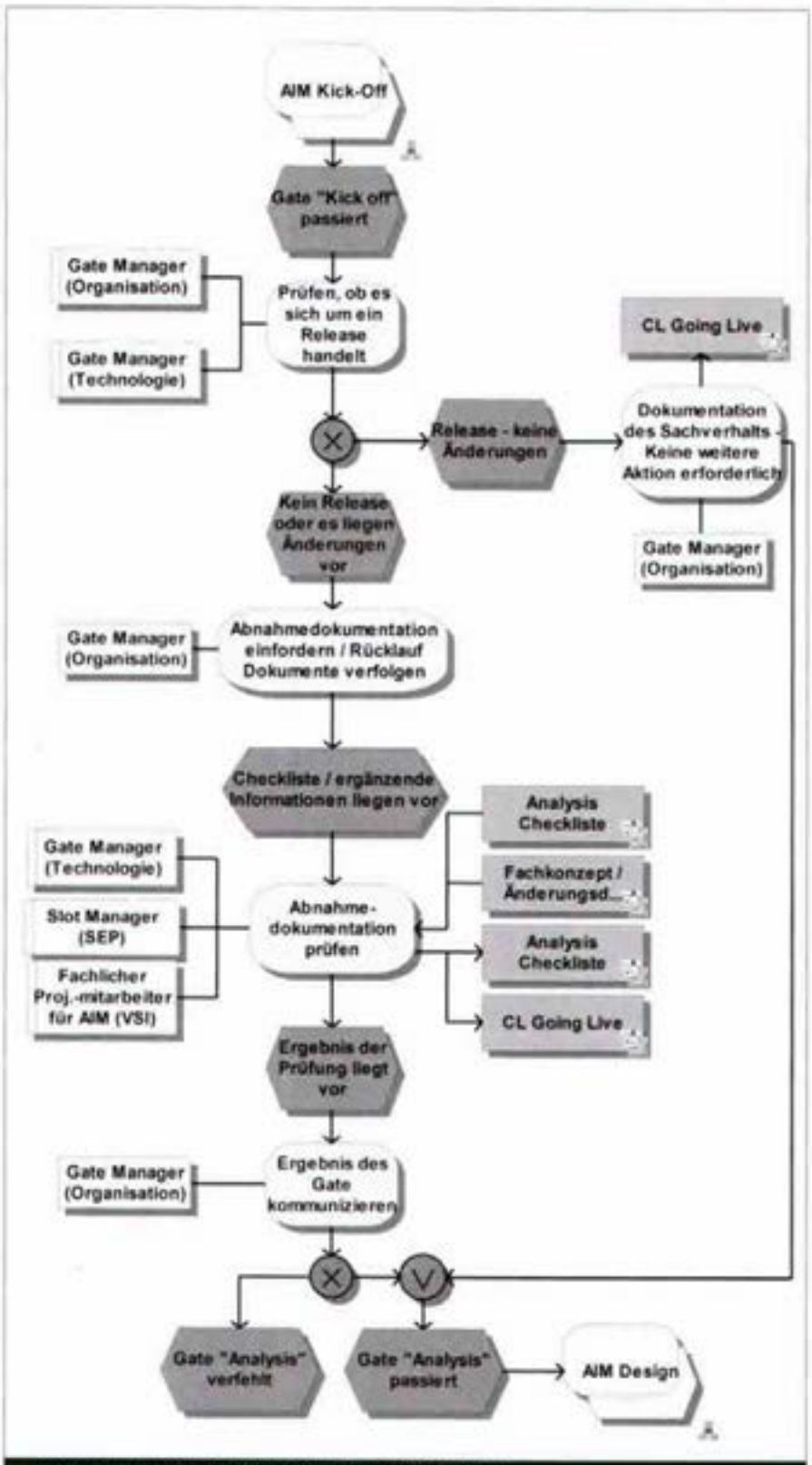


Abb. 4: Prozessdarstellung der Phase „AIM-Analysis" (CL: Checkliste)

angesehene Prozesskostenrechnung ist für den Bereich Webportale ungeeignet, da hier vorwiegend nichtgleichförmige Prozesse mit starker Streuung vorliegen. Ein großer Teil der Kosten kann den gewonnenen Erkenntnissen zufolge in die folgenden Kategorien eingeteilt werden:

Kategorie Rüstzeit oder Vorwarnzeit: Dies sind Kosten für spontan (wegen kurzer Lebensdauer, Time to Market —> 0) ausgelöste Prozesse wie Content Publishing (z. B. Pressemitteilung), Portalintegration von Applikationen, Einrichten, Ändern oder Löschen von Domains, Redirects etc.

Kategorie exzessive Ressourcenausstattung: Durch die Erfordernisse, seltenen Spitzenlastfällen wie z.B. bei einer Pressekonferenz oder im Business Case geforderten Sitzungszahlen standzuhalten, werden Service Levels, Hardware-Ressourcen, Bandbreite etc. bestimmt.

Kategorie Zuordnung zu Produkten/Prozessen unwirtschaftlich oder technisch unmöglich: Das Auswerten einzelner Tickets im Kundenservice ist sehr aufwendig, medienübergreifende Besuchsverläufe (Click Streams, Traffic) können mit der bestehenden Webmining-Infrastruktur nicht vollständig nachvollzogen werden. Für den Organisations-Overhead ist eine Zuordnung generell nicht möglich. Diese Klasse ist größer als gewöhnlich, da der Reifegrad der Web-Technologie noch gering ist.

Die ersten beiden Kategorien umfassen großteils so genannte Leerkosten, die immer dann anfallen, wenn (Produktions-)Potentiale ungenutzt bleiben. Im Gegensatz zur üblichen Vorgehensweise, die Kapazitäten dynamisch an den Bedarf anzupassen, um die Leerkosten zu senken, ist im Fall der Internetportale der DPWN durch das starke Schwanken der Auslastung und die kurzfristig geforderte Verfügbarkeit diese Möglichkeit nicht gegeben.

Abbildung 5 verdeutlicht beispielhaft die Relation zwischen fixen Nutz- und Leerkosten, sowie zu den variablen Kosten.

Eine sinnvolle Zuordnung gelingt aus oben genannten Gründen auch bei den variablen Kosten nur zum Teil, jedoch sind sie vorwiegend

Nutzkosten (fix) 53 %	Leerkosten (fix) 32 %	Variable Kosten 15 %

Abb. 5: Verteilung von Nutz- und Leerkosten (fix) sowie variable Kosten

als abhängig von gewünschten Änderungen anzusehen und somit bietet sich eine Verrechnung über Änderungsgebühren an.

Ermittlung der Kostenanteile

Aus der Kostenanalyse folgt, dass

- aktuell etwa 85% der in den oben genannten Kategorien Nutz- & Leerkosten anfallenden Aufwände als de facto fix anzusehen sind, während
- ein Anteil von ca. 15% variable Kosten darstellt.

Kosten für individuelle Services, darunter fallen Domaingebühren, Kosten für die Erstellung von Webmining-Reports durch Dienstleister etc., werden den Fachabteilungen gesondert in Rechnung gestellt und fallen (zum Teil) nicht in die Budget-Sphäre des untersuchten Bereichs.

Die Fixkosten gliedern sich in Kosten für Hosting (41%), Fachbetrieb Portalmanagement (26%) und Querschnitt (18%), jeweils gemessen an den Gesamtkosten der Abteilung.

Die allgemein variablen Kosten addieren sich auf ca. 15% der Gesamtkosten.

In den vorgefundenen Strukturen haben folgende Bereiche hohe variable Anteile und bilden somit den Großteil der variablen Kosten (allgemein variabel):

Domain Management,

- Application Integration,
- Content Management,
- E-Marketing,
- Kundenservice und
- Portal Management.

An individuell variablen Kosten, die 1:1 durchgereicht werden, und daher nicht in der Betrachtung enthalten sind, fallen an:

- Domaingebühren,
- Slot-Gebühren der Applikationsintegration,
- Webmining-Reports und
- Aufwände für Change Requests.

Verrechnungsmodell – ILV

Im Kanal Internet (Webportale) der DPWN **dominieren die Fixkosten,** für die Masse der Services sind die Grenzkosten marginal. Echte Gestehungskosten für einzelne Produkte und Services sind in der Regel erst nachträglich ermittelbar und hochgradig volatil. Insgesamt betrachtet können aus den Kosten keine vernünftigen, belastbaren Preise für einzelne Produkte oder Services abgeleitet werden.

Ein Preismodell auf Grundlage von an den Durchschnittskosten orientierten Produktpreisen führt zu kontraproduktivem Kundenverhalten, da tendenziell Produkte mit marginalen Grenzkosten systembedingt unabhängig von ihrem Nutzen eingespart werden und somit Umsatzpotentiale unausgeschöpft zu bleiben drohen.

Daher wird ein Paradigmenwechsel als notwendig erachtet.

Mit der Entscheidung für den Unterhalt eines – wie auch immer gearteten – Internetauftritts verursachen die Webportale nennenswerte Fixkosten. Insbesondere für die Verrechnung des Fixkostenanteils (etwa 85% der Gesamtkosten der Abteilung) muss daher eine vernünftige und faire Form der Leistungsverrechnung gefunden werden.

Bislang orientierte sich diese am „Verbrauch": Die Anzahl der genutzten Produkte und Services definierte die Zugehörigkeit zu einem Paket. Die Pakete wurden mit Preisen belegt und in Rechnung gestellt. Zu beobachten war eine Orientierung der konzerninternen Kunden an den Paketgrößen: So lange die maximale Anzahl von Produkten oder Services, die mit dem Paket bezahlt wurde, nicht ausgeschöpft war, wurden weitere davon in Anspruch genommen; die Paketgrenzen stellten signifikante Schwellen dar.

Im neuen Preismodell steht die Nutzung durch die Endkunden im Mittelpunkt. Die Fachseiten beteiligen sich an den Kosten des Internetkanals in Form einer „Provision". Ein guter Indikator für den Nutzen der Fachseiten sind die Besuche (Visits) auf den Portalen. Die relative Anzahl der Besuche – und damit die Möglichkeit, mit einem Kunden Umsatz zu realisieren – definiert den neuen Schlüssel für die Fixkostenverrechnung.

Autoren

Prof. Dr. Bernd Britzelmaier
ist Professor für Controlling, Finanzen- und Rechnungswesen an der Hochschule Pforzheim
E-Mail: bernd.britzelmaier@hs-pforzheim.de

Dr. Gernot Westphalen
obliegt bei der Deutschen Post World Net (DPWN) in der Abteilung Internet Strategie das Umsatz- u. Kostencontrolling für den Kanal Internet.

Martin Kunstmann
ist Projektcontroller bei der DPWN

Im Ergebnis bietet VSI (Vertrieb und Servicekanal Internet) über diese Form der Verrechnung das gesamte Standard-Portfolio der Portale zur freien Nutzung (ohne Volumenbegrenzung). Lediglich für die Änderungen auf den Portalen werden die durchschnittlichen variablen Kosten in Rechnung gestellt.

Bei der Verrechnung dieser Änderungen wird die Komplexität des geänderten Produktes oder Services in Form einer Äquivalenzziffernrechnung berücksichtigt:

Hierbei tragen Pages (Seiten) den Gewichtungsfaktor 1, Domains 3, Formulare nach Komplexität 20 oder 40, einfache Applikationen 250, solche mit Datenbankanbindung 500 etc. Die Änderungskosten werden entsprechend den gewichteten Summen multipliziert mit dem Wert des Änderungspunktes an die verursachenden Fachseiten verrechnet.

Für das Jahr 2006 ergäben sich beispielhaft Internetkanalkosten von ca. 15 ct. pro Visit. Für Information, Beratung und Vertrieb über Call-Center oder eine Filiale lägen die Kanalkosten deutlich über diesem Wert, so dass – eine Verstetigung des Wachstums der Anzahl von Internetnutzern unterstellt – eine weitere Verbesserung der Wirtschaftlichkeit der Internetaktitäten als Ergänzung des klassischen Vertriebs erwartet werden kann.

Fazit

Die eingehende Analyse der Prozesse im Internetkanal der DPWN hat gezeigt, dass eine Verrechnung der erbrachten Leistungen mittels einer Prozesskostenrechnung wenig sinnvoll ist. Das bislang eingesetzte Verrechnungsmodell war nicht verursachungsgerecht und führte zu Unwirtschaftlichkeiten. Mit dem neuen nutzungsbasierten Preismodell ergibt sich eine verbesserte Verursachungsgerechtigkeit, da somit jeder konzerninterne Kunde umfassend an den Kanalkosten beteiligt wird. Zudem wird durch die Kenngröße „Kosten pro Visit" die Wirtschaftlichkeitsanalyse des Internetseinsatzes verfeinert. Probleme könnten auftreten, wenn die Ist-Mengen stark von den geplanten abweichen würden. Dies trifft jedoch auf jedes mengenbasierte Modell zu.

Literatur:

Britzelmaier, Bernd (1999): Informationsverarbeitungscontrolling, Stuttgart/Leipzig

Britzelmaier, Bernd; Böni, Thomas; Schlegel, Markus (1999): Ein IT- Produktkatalog als Basis für die Verrechnung von IV-Leistungen im Client-Server-Umfeld - Eine Konzeption für die LGT Bank in Liechtenstein, in: Controller Magazin 6/1999, S. 485 – 492

Britzelmaier, Bernd; Eller, Brigitte (2004): Aspekte einer Dynamisierung der Lebenszykluskostenrechnung – Wertorientierung im Life cycle Costing?, Controller Magazin 6/2004, S. 527-532

Dobschütz, Leonhard von (1992): Wirtschaftlichkeitsanalyse von Anwendungssystemen, Prämissen und Praxis, Information Management 4/1992, S. 42-47

Gadatsch, Andreas; Gerick, Thomas; Rauh, Christian(2005) : IT-Kosten- und Leistungsverrechnung in der Praxis, Controller Magazin 4/2005, S. 331-335

Gadatsch, Andreas; Mayer, Elmar (2006): Masterkurs IT-Controlling, 3. Aufl., Wiesbaden

Herbert Kargl; Martin Kütz (2007): IV-Controlling, 5.Aufl., München 2007

Kütz, Martin; Meier, Andreas [Hrsg.] (2007): IT-Controlling, HMD Heft 254, April 2007

Scheer, August-Wilhlem (1992): Architektur integrierter Informationssysteme, Berlin et al

Scheer, August-Wilhlem (2001): ARIS-Modellierungs-Methoden, Metamodelle, Anwendungen, 4. Auflage, Berlin et al

Westphalen, Gernot; Britzelmaier, Bernd: Produktdefinition und Preisbildung für Webportale, Vortrag für Cost-IT 2006, Bad Homburg ■

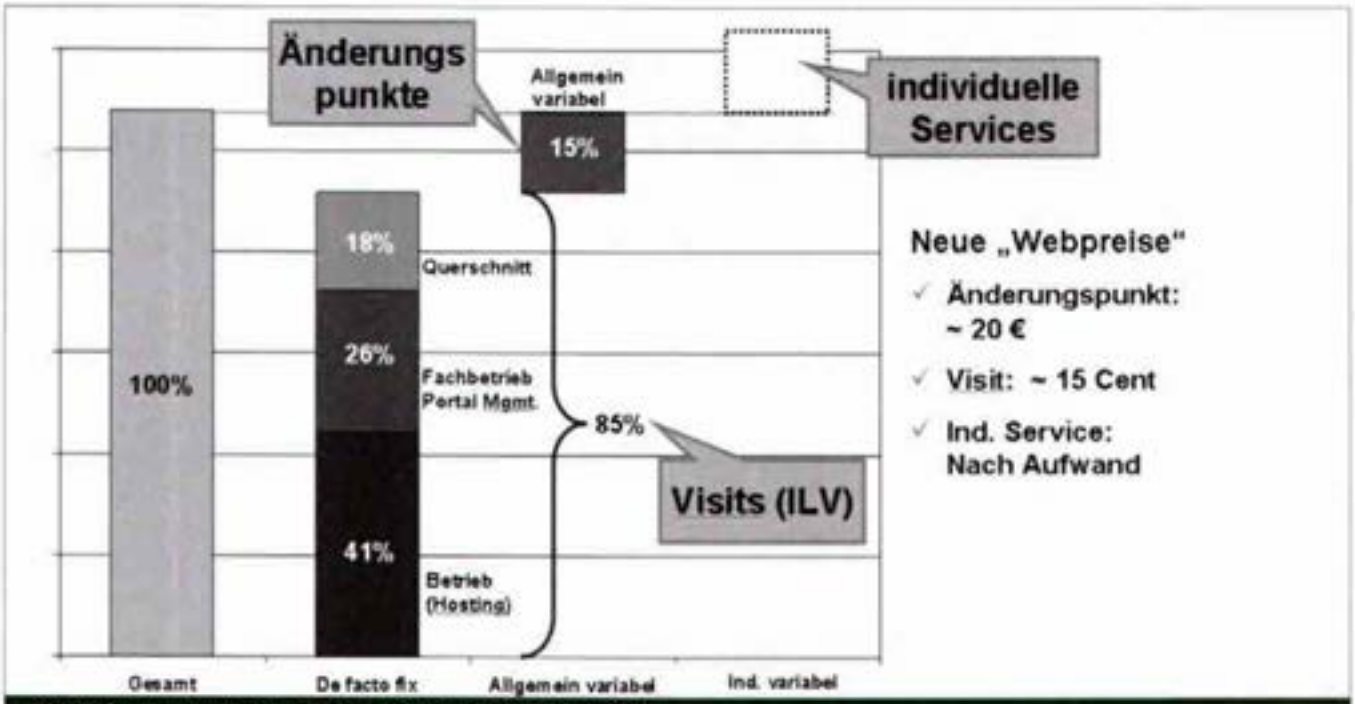


Abb. 6: Refinanzierung von VSI (aus Westphalen/Britzelmaier, Vortrag Cost-IT 2006)

Einführung und Aufbau eines Fördercontrolling in der Landesverwaltung

von Stefan Rengers, Stuttgart

Bund und Länder geben knapp ein Drittel des gesamten Steueraufkommens für Subventionen aus. Zu diesem Ergebnis gelangt, wer den Subventionsbegriff des Kieler Instituts für Weltwirtschaft zugrunde legt. Dieser weite Subventionsbegriff umfasst neben Finanzhilfen und Steuervergünstigen an private Unternehmen auch Fördermittel zugunsten öffentlicher Einrichtungen und Dienstleistungsanbieter, deren Leistungen grundsätzlich auch zu kostendeckenden Preisen angeboten werden könnten. Etwa die Hälfte des Gesamtvolumens von 145 Mrd. Euro (im Jahr 2004) entfällt auf Subventionen an den Unternehmenssektor, wovon Landwirtschaft, Bergbau, Verkehr und Wohnungsvermietung gut zwei Drittel erhalten (vgl. Boss, Alfred / Rosenschon, Astrid, S. 3 ff.).

Die im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesene Summe von rund 59 Mrd. Euro für das Jahr 2003 (Neunzehnter Subventionsbericht, S. 7.) beinhaltet dagegen nur Leistungen des Staates an private Unternehmen bestimmter Branchen und greift damit für eine ökonomische Betrachtung des Themas zu kurz. Subventionen gerade auch an öffentliche Einrichtungen wie Kindergärten, Theater oder Museen sind ein gerne und häufig angewandtes Mittel zur politischen Gestaltung. Die Diskussionen der letzten Monate um die Familienförderung sind ein schönes Beispiel dafür, wie Subventionen zur Profilbildung von Parteien und einzelnen Politikern genutzt werden. Dies ist besonders vor Wahlen zu beobachten. **Da eine Partei davon ausgehen kann, dass sie umso mehr Wählerstimmen erhält, je mehr Wählergruppen sie Subventionen in direkter (Subjektförderung) oder indirekter Form (Objektförderung) zukommen lässt, ist dieses Verhalten auch durchaus zu verstehen.** Es führt jedoch zu einer Vielzahl von Förderprogrammen, die vorrangig nur Partikularinteressen bedienen und die nicht auf einen gesamtwirtschaftlich zu rechtfertigenden Zweck abgestimmt sind.

Wohl allen politisch etablierten Parteien ist klar, dass der daraus resultierende „Subventionsdschungel" gelichtet werden muss, dabei legt jedoch jede Partei großen Wert darauf, dass nicht bei ihrer Wählerklientel Fördermittel gekürzt werden. **In Sonntagsreden wird daher von allen Parteien ein Subventionsabbau gefordert, tatsächlich umgesetzt wird dieser jedoch höchstens, wenn die Wähler aller Parteien gleichermaßen betroffen sind**. Dies konnte man in den vergangenen Monaten sehr deutlich bei der Diskussion um die Pendlerpauschale und die Eigenheimzulage beobachten. Aus dem gleichen Grund wird auch immer wieder ein globaler Subventionsabbau gefordert, der alle Förderprogramme prozentual gleich kürzt. Aus ökonomischer Sicht ist dies allerdings die schlechteste Möglichkeit, da auf diese Weise auch sinnvolle Subventionen (wie für die Grundlagenforschung) anteilig gekürzt werden und manche Förderprogramme wegen unzureichender Mittel ihren Zweck nicht mehr erreichen.

Ein weiterer Aspekt wird bei der Diskussion um globale Kürzungen häufig vergessen: der Verwaltungsaufwand, der für die Bearbeitung der Förderprogramme entsteht, ist weitgehend unabhängig von der Höhe des Fördermittelvolumens. Ein gezielter Abbau von Subventionen führt demgegenüber auch zu einem geringeren Personalbedarf in der öffentlichen Verwaltung. Hiervon betroffen sind vor allem die Verwaltungen der Bundesländer, denen die Aufgabe zukommt, die Förderprogramme von Bund, Ländern und der Europäischen Union zu exekutieren.

1. Zweck des Fördercontrollings

Die erste und wichtigste Aufgabe eines Fördercontrollings muss es sein, alle bestehenden Förderprogramme nach ihrem Förderzweck zu gliedern und den Umfang des Fördervolumens zusammen mit dem erforderlichen Verwaltungsaufwand abzubilden. Dabei muss natürlich nach den Subventionsgebern unterschieden werden. So haben die Bundesländer nur über den Bundesrat die Möglichkeit, Förderprogramme des Bundes, die von den Ländern in Form der Bundesauftragsverwaltung bearbeitet werden, zu beeinflussen. Bei Förderprogrammen mit Kofinanzierung durch die Länder besteht hingegen ein Entscheidungsspielraum dergestalt, dass der Umfang der Subventionsgewährung zur Disposition steht – und damit im Extremfall auch ein Förderprogramm des Bundes oder der EU entfallen kann. Nur in diesem Fall kann auch tatsächlich Personal eingespart werden. Bei Förderprogrammen der Bundesländer besteht darüber hinaus auch die Möglichkeit, das Bewilligungsverfahren zu ändern und dadurch den Personalbedarf zu senken.

Der Zweck des Fördercontrollings besteht nun darin, die Vielzahl der Förderprogramme nach verschiedenen Kriterien wie Förderziel, Förderempfänger und Mittelherkunft zu gliedern und jeweils das Fördervolumen zusammen mit dem erforderlichen Verwaltungsaufwand transparent zu machen. Dieser Teil des Fördercontrollings kann auch als Transparenzfunktion bezeichnet werden. Obwohl die Transparenz im Rechnungswesen normalerweise kein Selbstzweck sein kann, **gehen im Fördercontrolling allein von der Transparenz bereits Steuerungssignale aus**.

In einer zweiten Stufe des Fördercontrollings ist dann mit Hilfe geeigneter Kennzahlen zu prüfen, **ob das angestrebte Förderziel auch tatsächlich erreicht wird (Effektivitätsprüfung) und ob die dafür eingesetzten Ressourcen** (Fördervolumen und Verwaltungskosten) **in einem angemessenen Verhältnis zum tatsächlich erreichten Förderziel stehen (Effizienzprüfung)**. Dieser Teil des Fördercontrollings ist zweifellos nur schwer zu realisieren. Häufig lassen sich kaum geeignete Kennzahlen zur Beurteilung der Wirkung von Förderprogrammen finden, und falls dies doch möglich ist, stellt sich die Frage nach der Kausalität. Ein Beispiel mag dies verdeutlichen: Ob nach der Einführung des Erziehungsgeldes die Fertilität der deutschen Bevölkerung steigt, lässt sich leicht anhand der Geburtenrate ablesen. Die Frage, ob ein Anstieg der Geburtenrate auch tatsächlich durch das Erziehungsgeld bewirkt wurde, kann jedoch nur anhand von Plausibilitätsbetrachtungen beurteilt werden. Dennoch ist dieser Teil des Fördercontrollings auch bei nicht eindeutiger Ursache-Wirkungs-Beziehung von großer Bedeutung, da er die politischen Entscheidungsträger zwingt, sich über die Wirksamkeit von Förderprogrammen Gedanken zu machen.

Autor

Diplom-Volkswirt Stefan Rengers
ist stv. Leiter der Stabsstelle Controlling im Regierungspräsidium Stuttgart

2. Einführung des Fördercontrollings am Beispiel der Landesverwaltung Baden-Württemberg

2.1 Gegenstand des Fördercontrollings – Begriffsbestimmung

In der Landesverwaltung Baden-Württemberg wird zur Zeit ein Fördercontrolling etabliert, welches sich bei der Begriffsdefinition an der Systematik des Staatshaushaltsplans orientiert. Wie eingangs erwähnt, gibt es keine allgemein akzeptierte Definition der Begriffe „Subvention" und „Förderung". Auch der haushaltrechtliche Begriff der „Zuwendung" ist nicht als Abgrenzungskriterium geeignet, da auch dieser nicht eindeutig ist und zahlreiche Fördertatbestände nicht unter diesen Begriff subsumiert werden können. Um nicht von vornherein Gefahr zu laufen, durch eine zu enge Begriffsdefinition einen Teil der Landesförderung unbeachtet zu lassen, empfiehlt es sich, die Struktur des Haushaltsplans zur Grundlage der Begriffsabgrenzung zu machen.

In den Länderhaushalten umfasst die Hauptgruppe 6 die laufenden Ausgaben für Zuweisungen und Zuschüsse einschließlich der Erstattung von Ausgaben. Hierunter fallen jedoch keine Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen. Letztere sind zusammen mit Darlehen und der Inanspruchnahme aus Gewährleistungen in den Obergruppen 85 – 89 etatisiert. Eine solche umfangreiche Abgrenzung beinhaltet neben Zuwendungen im Sinne der Landeshaushaltsordnung auch alle Ausgaben der genannten Haupt- bzw. Obergruppen, die zur Erfüllung bestimmter Zwecke der Landesregierung getätigt werden.

Wird diese Begriffsdefinition Grundlage des Fördercontrollings, so sind grundsätzlich auch Geldleistungen an Dritte, die auf Grund einer Rechtsverpflichtung erbracht werden, Gegenstand des Fördercontrollings. Hierzu gehören auch Geldleistungen aufgrund bundes- oder europarechtlicher Regelungen. Diese Definition umfasst jedoch auch allgemeine, nicht zweckgebundene Zuweisungen an den öffentlichen Bereich (z.B. Ausgaben nach dem Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern). Da diese Ausgaben in der Obergruppe 61 etatisiert sind, sollte diese Obergruppe aus dem Fördercontrolling ausgenommen werden. In den übrigen Obergruppen der

Hauptgruppe 6 ist es in einzelnen Fällen schwierig zu beurteilen, ob insbesondere Kostenerstattungen an Dritte Fördercharakter besitzen oder nur eine Entschädigung für die Wahrnehmung von Landesaufgaben darstellen. Dies betrifft insbesondere Kostenerstattungen an andere Körperschaften (z.B. Kostenerstattungen an die Kommunen für die Unterbringung von Flüchtlingen). Auch Zuschüsse an Landesbetriebe und vergleichbare Einrichtungen, die staatliche Aufgaben erfüllen, im Haushaltsplan aber nur netto über Zuschusszahlungen abgebildet werden, können nicht Gegenstand des Fördercontrollings sein. Es ist daher im Einzelfall anhand der Rechtsgrundlage zu prüfen, ob der Fördermittelempfänger Geld zur Wahrnehmung eigener Aufgaben oder zur Wahrnehmung von Landesaufgaben erhält.

2.2 Definition von Förderprogrammen und -maßnahmen

In der Landesverwaltung Baden-Württemberg wird zwischen Förderprogrammen und Fördermaßnahmen unterschieden. **Förderprogramme beinhalten staatliche Leistungen an externe Dritte, denen keine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht.** Ein Förderprogramm enthält alle Fördermittelausgaben, die auf Basis der gleichen Zuwendungsrichtlinie, der gleichen Rechtsgrundlage und der gleichen Zielsetzung ausgezahlt werden. Die genaue Abgrenzung, ob mehrere Fördertatbestände zum selben Förderprogramm gehören oder separate Förderprogramme bilden, kann jedoch nur im Einzelfall vom jeweils zuständigen Fachressort entschieden werden.

Fördermaßnahmen bilden dagegen eine Untereinheit der Förderprogramme. Durch die Bildung von Fördermaßnahmen lassen sich Förderprogramme genauer darstellen. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Förderung des kommunalen Straßenbaus. Jede geförderte Straße wird als Fördermaßnahme angelegt, so dass die Fördermittelausgaben den einzelnen Straßen(abschnitten) exakt zugeordnet werden können. Jede Fördermaßnahme ist einem Förderprogramm zugeordnet. Der Verwaltungsaufwand wird nur dem Förderprogramm, nicht jedoch den einzelnen Fördermaßnahmen zugeordnet.

2.3 Ermittlung des förderprogrammspezifischen Verwaltungsaufwands

Der mit den Förderprogrammen verbundene Verwaltungsaufwand wird im wesentlichen durch die aufgewandte Arbeitszeit des mit der Programmbearbeitung beschäftigten Personals determiniert. **In der Landesverwaltung Baden-Württemberg ist das Fördercontrolling eingebettet in ein Gesamtkonzept einer Vollkostenrechnung**, deren Ziel es ist, den Produkten bzw. Aufgaben die jeweils verursachten Kosten zuzurechnen, um so zu einer monetär bewerteten Aufgabenkritik zu gelangen. Zu diesem Zweck wurde auf der Basis der Software SAP R/3 eine kostenträgerbezogene Zeiterfassung eingeführt, mit deren Hilfe jeder Mitarbeiter seine Arbeitszeit in 0,5-Stunden-Schritten den gebildeten Produkten zuordnet.

Die Förderprogramme des Landes werden mit einer eigenen Auftragsart im SAP R/3 als Produkt angelegt und können mit der Zeiterfassung bebucht werden. Mit Hilfe eines festen Verrechnungssatzes pro Laufbahngruppe werden so die verursachten Personalkosten den einzelnen Förderprogrammen zugeordnet. Daneben können den Förderprogrammen auch Sacheinzelkosten wie programmspezifisches Verbrauchsmaterial oder die Abschreibungen für Spezial-Software unmittelbar zugeordnet werden. Dies geschieht in Form der erweiterten Kameralistik über eine Anbindung der Kostenrechnung an die Haushaltsmittelbewirtschaftung. Schließlich werden die Förderprogramme noch mit einer Umlage der Kostenstellen und Querschnittsprodukte belastet.

3. Berichtswesen, Auswertungskriterien und Kennzahlen

3.1 Adressaten des Berichtswesens

Eine wichtige Rolle spielt natürlich auch die Interessenlage des jeweiligen Adressaten. In der Praxis ist zu beobachten, dass **sich insbesondere die Fachabteilungen in den Ministerien gegen ein Fördercontrolling sperren und dessen Einführung zu verhindern versuchen.** Aus der Interessenlage der Fachabteilungen ist dies auch durchaus verständlich. Die meisten Menschen identifizieren sich mit ihrer Arbeit, und so fällt es schwer, das eigene Handeln in Frage zu stellen. Vielfach haben sich auch die Interessen der Fördermittel bewilligenden Mitarbeiter mit denen der Fördermittelempfänger vermischt. Dies wird auch in der Öffentlichkeit einschließlich der Medien nicht kritisch genug gesehen.

Besonders deutlich wird dies an den Landwirtschaftsministerien, die häufig als Interessenvertretung der Landwirte gesehen werden. Mehrere Bundeslandwirtschaftsminister waren sogar selbst in der Landwirtschaft tätig. Da außerdem – wie eingangs erwähnt – auch die Regierung als Organ kaum ein Interesse daran haben kann, die von ihr gewährten Förderprogramme zu hinterfragen oder auch nur transparent zu machen, **bleibt als wichtigster Adressat des Fördercontrollings das Parlament.** Das Parlament als den wichtigsten Adressaten des Fördercontrollings zu identifizieren, ist auch deshalb richtig, weil das Parlament zumindest de jure die Etathoheit über die Fördermittel besitzt. Allerdings ist das Parlament nicht der einzige Adressat des Fördercontrollings. Der Staatshaushalt wird ja regelmäßig von der Regierung ins Parlament eingebracht, so dass natürlich auch die Regierung als Ganzes und innerhalb der Regierung die einzelnen Ressorts Adressaten des Fördercontrollings sein müssen.

Das im folgenden Gliederungspunkt dargestellte Berichtswesen basiert auf Überlegungen, die während der Konzeptionsphase des Fördercontrollings in der Stabsstelle für Verwaltungsreform des Innenministeriums Baden-Württemberg angestellt wurden. Alle in den Abbildungen dargestellten Beispiele sind rein fiktiv. Die folgenden Ausführungen sind nur als Anhaltspunkt für ein mögliches Berichtswesen zum Fördercontrolling gedacht, sie treffen jedoch keine Aussage über das künftige Berichtswesen in der Landesverwaltung Baden-Württemberg.

3.2 Ausgestaltung des Berichtswesens für Regierung und Parlament

Regierung und Parlament sollen durch das Berichtswesen in die Lage versetzt werden, sich einen Überblick über die Förderprogramme, deren Zweck und deren Kosten zu verschaffen und ein Urteil über die Effektivität (Wirkung,

Kriterium	Ausprägung
Förderbereich	z.B. „Familien", „Mittelstand", „Landwirtschaft" (Mehrfachnennung möglich)
Leistungsgrund	E = beruht auf EU-Verordnung B = beruht auf Bundesgesetz L = beruht auf Landesgesetz K = komplementär (erforderlich, um Bundes-/ EU-Mittel zu binden) F = freiwillig (ohne gesetzliche Verpflichtung) S = sonstige rechtliche Verpflichtungen (Mehrfachnennung möglich)
Empfänger	öffentlich / privat / Mischform
Zeitpunkt	laufend / einmalig
Beginn und Ende	von (Jahr)_____ (generell) / bis (Jahr) _____ (sofern befristet)
Finanzierungsart	Anteilsfinanzierung / Fehlbedarfsfinanzierung / Festbetragsfinanzierung / Vollfinanzierung
Form der Förderung	Zuschuss / Zinszuschuss / Darlehen / Mischform
Art der Förderung	Projektförderung / institutionelle Förderung
Investitionsförderung	ja / nein
Mittelherkunft	E = EU B = Bund L = Land S = Sonstige (Mehrfachnennung möglich)
Zuständiges Ministerium	Ministerium, in dessen Geschäftsbereich das Förderprogramm fällt
Bewilligungsstelle	Ministerium / RP / Landkreis / L-Bank
Zahlstelle	Ministerium / RP / Landkreis / L-Bank

Tabelle 1: Auswertungskriterien

Zielerreichung) und die Effizienz (Verhältnis Zielerreichung – Aufwand) der Programme zu fällen.

Um überhaupt einen Überblick über die Vielfalt der Förderprogramme zu erhalten, sollten die Förderprogramme anhand verschiedener Kriterien auszuwerten sein. Wichtigstes Kriterium sind die Förderziele oder -bereiche. So sollte es möglich sein, alle Förderprogramme, die z.B. der Familienförderung oder der Erhaltung einer landwirtschaftlich geprägten Kulturlandschaft dienen, ressortübergreifend zusammenzustellen. Dabei wird es häufig vorkommen, dass ein Förderprogramm mehreren politischen Zielen dient. Die Förderprogramme müssen deshalb in ihren Stammdaten mit allen politischen Zielen gekennzeichnet sein, die sie tangieren. Nur so werden Zielkonflikte innerhalb eines Programms oder zwischen Programmen transparent. Mögliche weitere Auswertungskriterien sind in nachfolgender Tabelle 1 aufgeführt.

Am bedeutendsten sind die Kriterien „Förderbereich", „Mittelherkunft" und „Leistungsgrund". **Durch das Kriterium Förderbereich wird überhaupt erst eine Übersicht über die vielfältigen Förderprogramme möglich.** Mit diesem Kriterium lassen sich die Förderprogramme in ein thematisches Raster einteilen; da Förderprogramme nicht immer auf ein Ziel beschränkt sind, sollte eine Mehrfachnennung zugelassen werden. Dadurch werden gegebenenfalls auch Zielkonflikte zwischen den Zielsetzungen deutlich. Das zweite wichtige Kriterium ist die Mittelherkunft; bevor der Landtag sich mit einem Förderprogramm beschäftigt, muss klar sein, durch wen dieses finanziert wird. Ebenso bedeutend ist der Leistungsgrund, also die Rechtgrundlage, auf der die Leistungen erfolgen. Die übrigen Kriterien geben Hinweise zur Art der Förderung, zu Zuständigkeiten oder zum Bewilligungsverfahren.

Neben der Auswertung nach Stammdaten, die einmalig mit einem Förderprogramm verbunden werden, kann man auch über die regionale Verteilung von Fördermitteln als Auswertungskriterium nachdenken. Hierbei handelt es sich jedoch um Bewegungsdaten, die bei jeder Fördermittelauszahlung in der Buchführung mit anzugeben sind. Aus ökonomischer Sicht ist die Abbildung der regionalen Verteilung von Fördermitteln aber nur dann gerechtfertigt, wenn es sich dabei um ökonomisch sinnvoll abgrenzbare Regionen handelt. Dies können sowohl besonders strukturschwache Regionen als auch Industrieregionen oder Ballungszentren sein. Der Aufbau eines **grafisch orientierten Berichtswesen kann mit Hilfe virtueller Karteikarten**, wie sie von

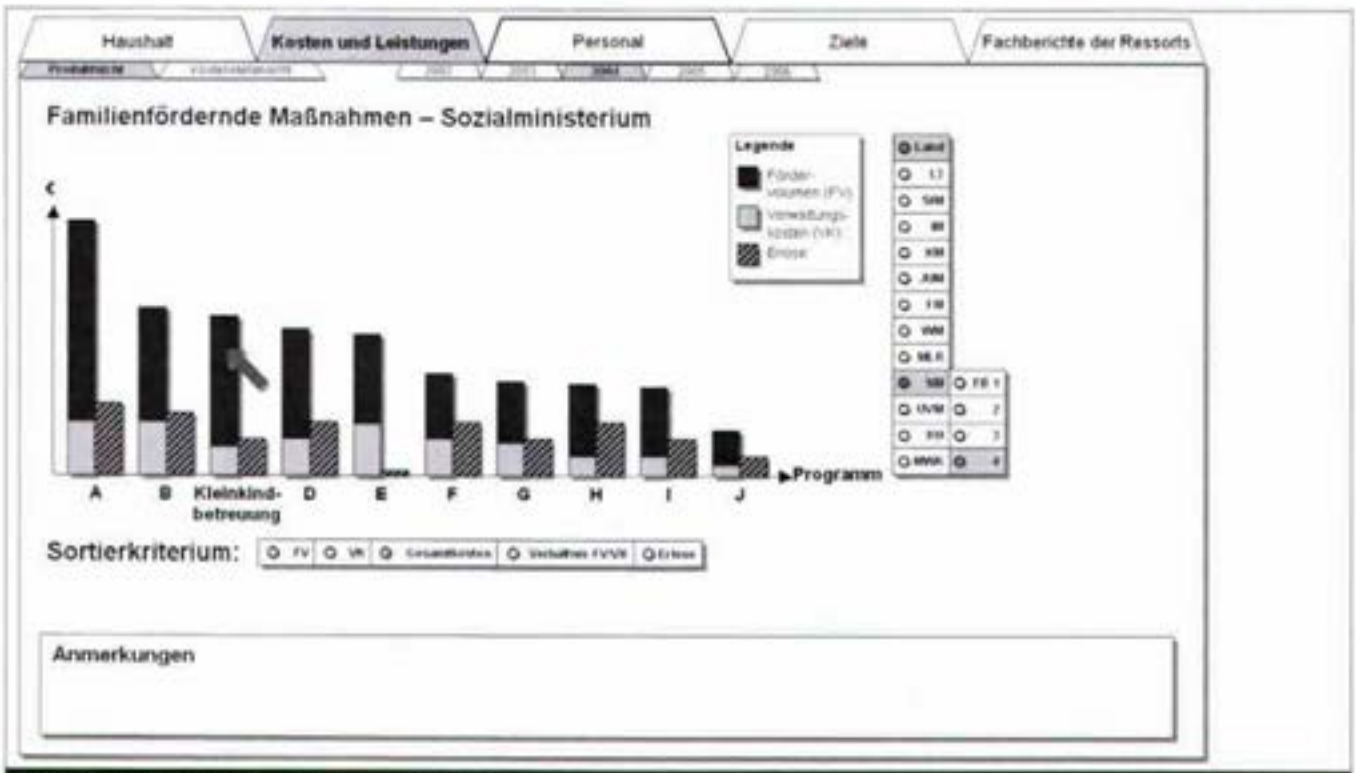


Abb. 1: Darstellung aller Förderprogramme zur Familienförderung

Tabellenkalkulationsprogrammen bekannt sind, realisiert werden. So könnten z.B. die Karteikarten „Haushalt", „Kosten und Leistungen", „Personal", „Ziele" und besondere „Fachberichte der Ressorts" in ein Berichtswesen integriert werden, ohne dass die Abgeordneten in der Vielzahl der Informationen den Überblick verlieren.

Wie das Berichtswesen zum Fördercontrolling ausgestalten werden kann, zeigt Abbildung 1. Unter der Rubrik „Kosten und Leistungen" in der Produktsicht für das Jahr 2004 den Förderbereich „familienfördernde Maßnahmen" im Geschäftsbereich des Sozialministeriums. Neben den politisch zu definierenden Förderbereichen können die Förderprogramme auch noch nach den zuständigen Ressorts ausgewertet werden. Pro Förderprogramm werden immer das Fördermittelvolumen (bei Programmen mit [teilweiser] Fremdfinanzierung auch die zugehörigen Einnahmen) und die Verwaltungskosten (Gesamtkosten aus Personal-, Sachkosten und Umlagen)

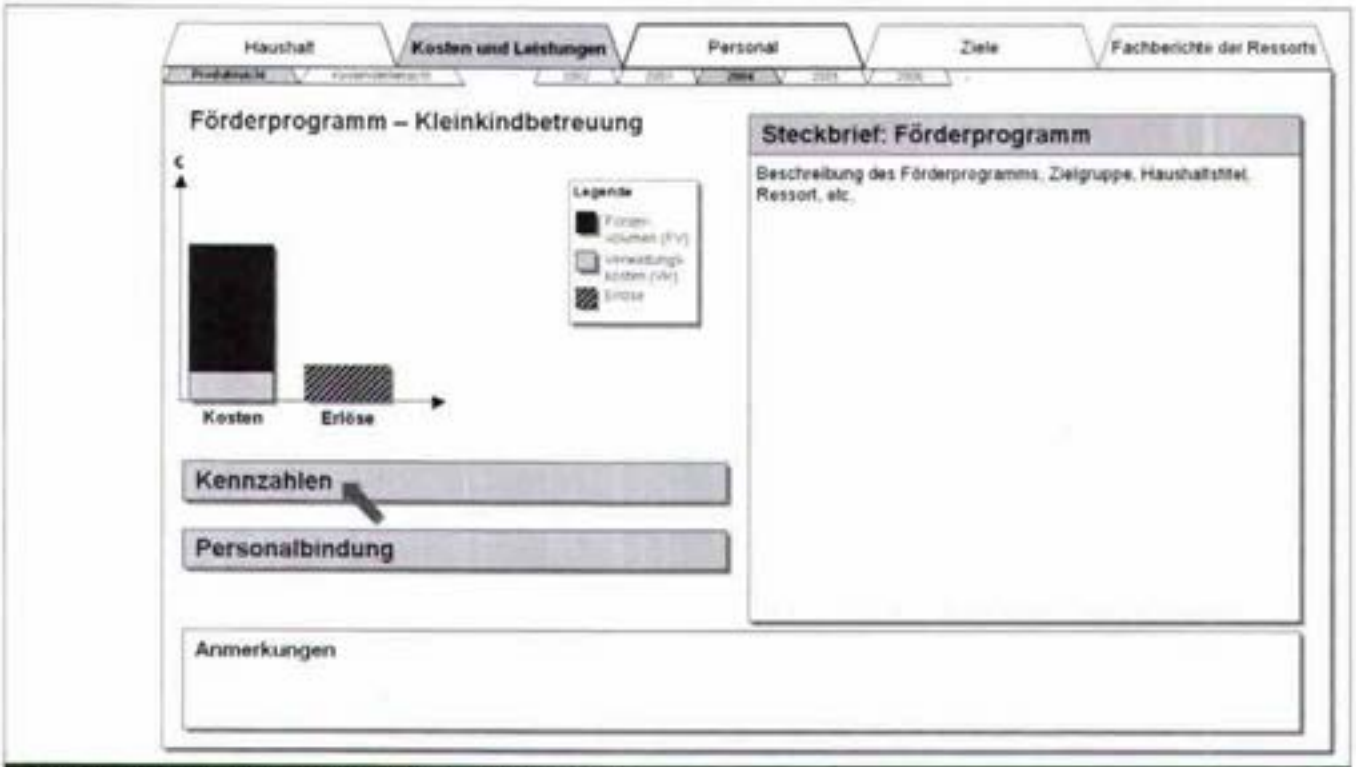


Abb. 2: Darstellung der Informationen zum Förderprogramm Kleinkindbetreuung

Haushalt | **Kosten und Leistungen** | Personal | Ziele | Fachberichte der Ressorts

Förderprogramm – Kleinkindbetreuung

Allgemeine Kennzahlen

	1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal	Planwert
Anzahl Anträge					
Anzahl Bewilligungen					
Prozentanteil VK an FV					

Fachkennzahlen

	1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal	Planwert
Kennzahl 1					
Kennzahl 2					

Anmerkungen

Abb. 3: Kennzahlen zum Förderprogramm Kleinkindbetreuung

abgebildet. Durch Anklicken des Grafikteils, auf den in Abbildung 1 der Pfeil zeigt, werden nähere Informationen zum Förderprogramm abgerufen. Abbildung 2 zeigt das entsprechende Blatt. Ein weiterer „Klick" auf die Schaltfläche Kennzahlen gibt Auskunft über die zum Förderprogramm hinterlegten Kennzahlen (siehe Abb. 3).

In der Beispieltabelle werden zunächst allgemeine Informationskennzahlen zur Anzahl der Förderanträge und der Bewilligungen und darüber hinaus der Anteil der Verwaltungskosten (VK) am Fördermittelvolumen (FV) dargestellt. Hierdurch kann abgelesen werden, in welchem Ausmaß ein Förderprogramm überhaupt nachgefragt wird, und wie viel Anträge letztlich bewilligt wurden. Diese Information ist eine wichtige Entscheidungsgrundlage für die Bemessung des insgesamt zur Verfügung stehenden Fördervolumens. Das Verhältnis von Verwaltungskosten zum Fördervolumen gibt zusätzlich entscheidende Hinweise über die Gestaltung

Haushalt | **Kosten und Leistungen** | Personal | Ziele | Fachberichte der Ressorts

Förderprogramm – Kleinkindbetreuung

Erlöse und Kosten (in TEuro)

Kostenart / Behörde	1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal	Planwert
Erlöse +					
Transfereinnahmen +					
Summe Erlöse					
Personalkosten +					
Sachkosten +					
Ministerium					
RP S					
RP KA					
RP FR					
RP TÜ					
Sonstige					
Fördervolumen +					
Summe Kosten					

Anmerkungen

Abb. 4: Zusammensetzung von Kosten und Erlösen des Förderprogramms Kleinkindbetreuung

des Förderverfahrens. Die Fachkennzahlen bieten Raum für eine Messung der Wirkung des Förderprogramms oder geben Informationen über die mit den Fördermitteln ermöglichten Leistungen, also z.B. über die Anzahl der geförderten Kleinkindgruppen.

Durch Anklicken der Grafik „Kosten" erhält man eine Detailinformation über die Zusammensetzung der Verwaltungskosten nach Kostenarten und Behörden. Dies zeigt die Abbildung 4. In dem dargestellten Berichtswesen kann man nun durch Anklicken der „+"-Schaltflächen zu weitergehenden Informationen gelangen. Im Beispiel sieht man, wie sich die gesamten Sachkosten des Förderprogramms zusammensetzen. Gleiches ist entsprechend für die anderen Kostenarten möglich.

Probleme in der Abbildung des Verwaltungsaufwands entstehen dort, wo Aufgaben von Organisationseinheiten wahrgenommen werden, die nicht zur unmittelbaren Landesverwaltung gehören und deren Verwaltungsaufwand nicht über das landesweite Rechnungswesen abgebildet wird. Dies betrifft in Baden-Württemberg die Landratsämter und die Bürgermeisterämter der Stadtkreise als untere staatliche Verwaltungsbehörden sowie die L-Bank als landeseigene Förderbank.

3.3 Ausgestaltung des Berichtswesens für die Ebene der Verwaltung

Für die Verwaltung besteht der Nutzen eines Fördercontrollings hauptsächlich in der detaillierten Darstellung des Ressourcenverbrauchs, der durch die Bearbeitung der Förderprogramme und -maßnahmen verursacht wird. Wie diese auszugestalten ist, hängt wiederum von der Art und Weise der Budgetierung ab. So wurde im Bundesland Baden-Württemberg die Struktur des Haushalts bislang nicht an die Struktur der Kostenträgerrechnung angepasst.

Für die einzelnen an den Förderprogrammen beteiligten Behörden ergeben sich mit dem Fördercontrolling aber gleichwohl Steuerungsansätze. Durch eine konsequente Zeiterfassung, bei der die aufgewandte Arbeitszeit den einzelnen Förderprogrammen zugeordnet wird, kann ermittelt werden, wie viele Vollzeitkräfte bei den einzelnen Organisationseinheiten (z.B. Referate) mit einem Förderprogramm beschäftigt sind. Werden gleichzeitig die Aufwandstreiber – in der Regel ist dies die Anzahl der eingegangenen Anträge – erfasst, kann der Personalbedarf kostenstellengenau in Abhängigkeit von der als Aufwandstreiber identifizierten Kennzahl ermittelt werden. Zugleich lässt sich das Verhältnis von aufgewandter Arbeitszeit und Kennzahl bei regionalem Verwaltungsaufbau zwischen gleichartigen Ebenen vergleichen.

Dieser Vergleich (Benchmarking) ist sehr wichtig, um die Angemessenheit des Personalaufwands beurteilen zu können. Er funktioniert jedoch nur, wenn alle Produkte bzw. Aufgaben einer Kostenstelle (also z.B. eines Referats) diesem Vergleich unterworfen sind. Andernfalls besteht für die Beschäftigten die Möglichkeit, ihre Arbeitszeit bei der Zeiterfassung in den Aufgabenbereich zu verlagern, der keinem Benchmarking unterliegt.

Läuft ein Förderprogramm aus, kann auf diese Weise auch festgestellt werden, bei welcher Behörde – und innerhalb der Behörden, bei welchem Referat – wie viel Personal freigesetzt wird. Stehen Personalaufwand und Fördermittelvolumen in krassem Missverhältnis, was ohne Fördercontrolling nicht aufgedeckt werden kann, sollte über eine Änderung des Förderverfahrens nachgedacht werden. Gegenstand des Berichtswesens zum Fördercontrolling auf der Ebene der Verwaltung ist also nicht nur die Überprüfung der Wirksamkeit von Förderprogrammen auf der Ebene der Förderempfänger oder einer Region, sondern vor allem die Personalbedarfsplanung in Abhängigkeit von Kennzahlen wie die Anzahl der Förderanträge.

Das Berichtswesen sollte nun so ausgestaltet sein, dass zunächst die gesamten Verwaltungskosten aller am Förderprogramm beteiligten Behörden und das insgesamt bewilligte Fördervolumen ausgewiesen wird. Dabei gibt es auf der Verwaltungsebene unterschiedliche Adressaten: Als erstes sind die Ministerien zu nennen, zu deren Aufgabenbereich die Förderprogramme gehören. Diesen Fachministerien kommt die Aufgabe zu, die sachgerechte Verteilung der Fördermittel zu prüfen und durch Verwaltungsvorschriften und Erlasse das Bewilligungsverfahren festzulegen, sofern die Fördermittelbewilligungen von nachgeordneten Behörden vorgenommen werden. Besitzen die Fachministerien nicht zugleich die Ressourcenverantwortung über die Behörden, die mit der Förderprogrammverwaltung beschäftigt sind, gibt es für sie jedoch keinen unmittelbaren Berichtsbedarf über die Ressourcenbindung bei diesen Behörden. Diesen Bedarf haben vielmehr die Ministerien, die über die Ressourcenverantwortung verfügen.

Neben dem Vergleich der Behörden untereinander, gibt das Berichtswesen eventuell auch noch Anhaltspunkte für eine Änderung des Bewilligungsverfahrens. Allerdings erschwert die Trennung von Fach- und Ressourcenverantwortung diese Controlling-Funktion; das Innenministerium, das die Ressourcenverantwortung für die Regierungspräsidien besitzt, kann eine Änderung eines Bewilligungsverfahrens nicht selbst herbeiführen, da dieses in die Zuständigkeit des jeweiligen Fachressorts fällt. Schließlich haben aber auch die Regierungspräsidien selbst ein Interesse an einem Fördercontrolling.

4. Aufwand für Einführung und Betrieb des Fördercontrollings

Der Aufwand für das Fördercontrolling soll im Folgenden anhand der Erfahrungen in der Landesverwaltung Baden-Württemberg dargestellt werden.

Für die Einführung und den Betrieb eines Fördercontrollings wird ein leistungsstarkes Rechnungswesen benötigt, das ergänzend zum Haushaltswesen auch eine Kostenrechnung enthält. Die Kostenrechnung muss neben der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung auch eine Kostenträgerrechnung aufweisen, da die Förderprogramme betriebswirtschaftlich gesehen als Kostenträger abgebildet werden. Der Begriff mag in diesem Zusammenhang zwar befremdlich erscheinen, da Förderprogramme mangels Erlösen ja im eigentlichen Sinne keine Kosten „tragen", sondern im Gegenteil Finanzmittel an Dritte ohne Gegenleistung beinhalten, er entspricht

aber der betriebswirtschaftlichen Terminologie. Die Einführung einer in das Haushaltswesen integrierten Kostenrechnung ist mit erheblichem finanziellen Aufwand verbunden, der nur gerechtfertigt erscheint, wenn neben dem Fördercontrolling eine vollständige Kostenträgerrechnung eingeführt wird, die alle Staatsaufgaben als Kostenträger bzw. Produkte definiert.

Über die Einführung eines Fördercontrollings sollte deshalb nur in den Bundesländern nachgedacht werden, die bereits über eine Kostenträgerrechnung verfügen oder deren Einführung beabsichtigen. Da in nahezu allen Behörden der Landesverwaltung Baden-Württemberg (mit Ausnahme der unteren staatlichen Verwaltungsbehörden in kommunaler Trägerschaft) vor wenigen Jahren eine in das Haushaltsmanagementsystem integrierte Kostenrechnung auf der Basis von SAP-R/3 eingeführt wurde, die im Jahr 2002 für die meisten Behörden um eine Kostenträgerrechnung mit produktbezogener Arbeitszeiterfassung ergänzt wurde, sind durch die Einführung des Fördercontrollings nur geringe einmalige Zusatzkosten entstanden.

Neben dem finanziellen Aufwand entsteht jedoch bei der Belegschaft aller mit Förderprogrammen beschäftigten Behörden zusätzlicher Arbeitsaufwand, der für die Einführung und den Betrieb des Fördercontrollings erforderlich ist. Dabei ist zwischen einmaligem und laufendem Aufwand zu unterscheiden: Die Definition der als Kostenträger abzubildenden Förderprogramme erfordert einen einmaligen Arbeitsaufwand in den förderprogrammbearbeitenden Fachbereichen. Zum einmaligen Arbeitsaufwand zählt auch die Benennung der Auswertungskriterien der Förderprogramme (vgl. Gliederungspunkt 3.2) für die Anlage der Stammdatensätze. Damit alle Fördermittelausgaben eindeutig einem Förderprogramm zugeordnet werden können, ist es ferner erforderlich, dass von den Fachbereichen für jedes Förderprogramm „Steckbriefe" ausgefüllt werden, die neben der Bezeichnung des Programms und der Zuordnung zum landesweiten Fachprodukt u.a. auch die Rechtsgrundlage, die Adressaten und die Ziele des Förderprogramms (einschl. Messgrößen zu Ergebnissen und Wirkungen) beinhalten.

Fazit

Auch wenn das Fördercontrolling in Landesverwaltung Baden-Württemberg gerade erst eingeführt wird und eine abschließende Beurteilung erst in einigen Jahren möglich sein wird, kann die Ergänzung der vorhandenen Kostenrechnung um ein Fördercontrolling als sinnvoll angesehen werden. Das Fördercontrolling bewirkt einerseits eine Steigerung der Transparenz in der Beziehung zwischen Staat und Bürgern und liefert andererseits wichtige Informationen zur Effektivität (Wirksamkeit) und Effizienz (Wirtschaftlichkeit) des Aufgabenvollzugs innerhalb der Verwaltung. **Damit reiht sich das Fördercontrolling nahtlos in andere Reformvorhaben des New Public Management** (vgl. Sander, Ludger / Langer, Christian, S. 3 f.) **ein. Dessen Zweige Public Governance und Public Management werden vom Fördercontrolling gleichermaßen berührt.** Ersterer dadurch, dass das Fördercontrolling gegenüber dem Parlament und damit gegenüber der Öffentlichkeit alle Förderungen bzw. Subventionen systematisch auflistet und zugleich den damit verbundenen Verwaltungsaufwand darstellt. Nur durch diese Transparenz kann überhaupt eine Subventionskritik in der Öffentlichkeit entstehen. Bislang erfährt der Bürger nur von einzelnen Fördermaßnahmen, einen Überblick über alle Subventionen, die einem Ziel dienen – z.B. der Erhaltung einer bäuerlichen Kulturlandschaft – hat er heute ebenso wenig wie die Parlamentarier. Erst wenn es gelingt, dieses Fachwissen von Lobbyisten einer breiten Öffentlichkeit zugänglich zu machen, hat ein Subventionsabbau, bei dem nicht nur nach der „Rasenmähermethode" vorgegangen wird, eine Chance. Das Fördercontrolling bildet die Voraussetzung dazu.

Im Bereich des Public Management ergänzt das Fördercontrolling eine aufgabenbezogene Kostenrechnung und liefert die nötigen Informationen für eine Verbesserung von Effektivität und Effizienz. An die **Messbarkeit der Wirksamkeit von Förderprogrammen** sollten jedoch keine überzogenen Erwartungen geknüpft werden. Häufig wird man sich mit Plausibilitätsbetrachtungen zufrieden geben müssen. Gegenüber dem derzeitigen Zustand ist aber auch dies bereits ein Fortschritt. Dabei ist die Messung der Effektivität von Förderprogrammen sowohl dem Bereich des Public Management als auch dem Bereich des Public Governance zuzuordnen. Die Prüfung der Wirksamkeit eines Förderprogramms pro Subventionsempfänger oder pro Region obliegt der Verwaltung und gehört somit zum Bereich des Public Managements, die Beurteilung des ganzen Förderprogramms ist dagegen als Aufgabe des Parlaments dem Public Governance zuzuordnen.

Die Zukunft wird zeigen, ob das Fördercontrolling im Bereich des Public Governance tatsächlich eine Chance hat und dadurch der Einfluss von Partikularinteressen auf die Verteilung von Steuergeldern zurück gedrängt werden kann. **Dann wäre das Fördercontrolling auch ein Beitrag zur Stärkung der Demokratie.**

Literatur:

Boss, Alfred / Rosenschon, Astrid: Der Kieler Subventionsbericht: Grundlagen, Ergebnisse, Schlussfolgerungen, Kieler Diskussionsbeiträge, Beitrag Nr. 423, Institut für Weltwirtschaft (Hrsg.), Kiel 2006

Neunzehnter Subventionsbericht: Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 für die Jahre 2001 bis 2004 (19. Subventionsbericht), Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Berlin 2003

Sander, Ludger / Langer, Christian: Reform der Kommunalverwaltung im New Public Management, Volkswirtschaftliche Diskussionsbeiträge, Beitrag Nr. 354, Westfälische Wilhelms-Universität Münster (Hrsg.), 2003

Projektkalkulation: Vorsicht Bias!

von Hanno Drews und Morten Friedrichsen, Heide

In der Praxis des Projektcontrollings nimmt die Projektkalkulation eine wichtige Rolle ein. Mit ihrer hohen Bedeutung gehen jedoch leider einige Problemfelder und eine große Fehlerantälligkeit einher. Das in diesem Artikel zu betrachtende Problemfeld wird in der deutschsprachigen Literatur kaum aufgegriffen und ist den Projektverantwortlichen oft nicht bewusst, obwohl es große Auswirkungen haben kann: Bias. **Unter Bias sind hier verzerrende systematische Fehler zu verstehen**, welche aufgrund spezifischer menschlicher Wahrnehmungs- und Verhaltensmuster entstehen und die Objektivität einschränken können. Beispiele für empirisch belegte Bias, die für die Projektkalkulation Relevanz besitzen, sind die **Tendenz zur Überschätzung von Projekterfolgsaussichten** und zum **Ignorieren von Informationen**, die eigenen Überzeugungen widerstreben.

Der vorliegende Artikel stellt einige ausgewählte Bias mitsamt ihren potenziellen Konsequenzen für die Projektkalkulation vor. Außerdem werden mögliche Maßnahmen zur Minderung unerwünschter Effekte der Bias erörtert. Insbesondere verfolgt der Artikel das Ziel, an Projektkalkulationen Beteiligte für Bias zu sensibilisieren. Er will einen Beitrag zur stärkeren Berücksichtigung verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis des Projektcontrollings leisten.

Projektkalkulation, Intuition und Bias

Projekte sind definitionsgemäß im Wesentlichen durch die Einmaligkeit der ihnen zugehörigen Bedingungen gekennzeichnet. Dies gilt primär in Hinblick auf Faktoren wie eine klar definierte Zielvorgabe, einen begrenzten Zeitrahmen sowie eine trennscharfe Abgrenzung von anderen Vorhaben (vgl. Olfert 2004, S. 13). Daraus erwachsen besondere Anforderungen an die Projektkalkulation. Da die Kalkulation die Grundlage für Projektbudgets und damit verbundene Entscheidungen verkörpert, ist eine möglichst genaue Prognose und Quantifizierung der mit einem Projekt verbundenen Kosten zu erreichen.

Diese Aufgabe konfrontiert Entscheidungsträger vor allem bei hoher Komplexität und bei neuartigen Projekten mit zahlreichen Unwägbarkeiten und Herausforderungen. Tradierte Anschauungen gehen davon aus, dass im Zweifelsfall die Intuition erfahrener Projektmanager den letztlich korrekten Ausschlag gibt. Doch ist dies tatsächlich der Fall?

Die menschliche Intuition gilt für viele Situationen als guter Ratgeber. Nicht jede alltägliche Handlung kann hinsichtlich all ihrer Facetten und Einflussgrößen analysiert werden, ehe sie durchgeführt wird. Stattdessen bedient sich der menschliche Geist un(ter)bewusst so genannter Heuristiken, die eine Form von Entscheidungshilfe darstellen. Es werden bestimmte Erfahrungswerte herangezogen, die das Ausblenden vieler Aspekte ermöglichen sollen. Je lebendiger und prägnanter diese Erfahrungen sind, desto ausschlaggebender sind sie für den jeweiligen Sachverhalt. Man kann sich Heuristiken dementsprechend als „Programme" oder „Faustregeln" vorstellen, die ohne bewusste Steuerung durch den Entscheidungsträger ablaufen.

Im alltäglichen Leben und bei einfachen Sachverhalten sind diese Regeln unverzichtbar, um handlungsfähig zu sein. Im Falle umfangreicher Problemstellungen können aus Heuristiken jedoch Verhaltensweisen resultieren, die kontraproduktiv sind. „Dass richtiges Management *'Gefühlssache'* sei, wie oft zu hören war (und noch ist), verweist auf eine Ratlosigkeit, auf ein Ungefähr. Mit unserer *'Instinktsicherheit'* ist es nicht weit her, **Gefühl und Instinkt lassen uns im Stich, sobald es um komplexere Zusammenhänge geht**." (Heintel/Krainz 2000, S. 10)

Es besteht also das Problem, dass in der Praxis Entscheidungsträger oft intuitive Entscheidungshilfen benutzen, obwohl zumindest bei komplexen oder neuartigen Projekten bei der Projektkalkulation ein hohes Maß an rationaler Analyse erforderlich wäre. Aus Heuristiken, die bei einfachen Sachverhalten gut anwendbar sind und eine brauchbare Ersteinschätzung von Problemen liefern, erwachsen dann Bias. Es entsteht die Gefahr von Fehlurteilen.

Für die Projektkalkulation relevante Bias im Überblick

Tabelle 1 beschreibt zehn ausgewählte Bias, die in der Literatur oft genannt werden (vgl. z.B. Bazerman 2002; Goldberg/von Nitzsch 2004) und in Bezug auf die Kalkulation von Projekten maßgeblichen (negativen) Einfluss haben können. In der Realität wird man gewöhnlich Mischformen verschiedener Bias ausgesetzt sein. Die Stärke der Auswirkungen von Bias kann personen- und situationsabhängig große Unterschiede aufweisen.

Die ersten drei der in Tabelle 1 aufgeführten Bias werden im Folgenden ausführlicher dargestellt. Eine vollständige Darlegung aller für die

Projektkalkulation potenziell relevanten Bias erfolgt aus Platzgründen nicht.

Vorsicht Anchoring: Beeinflussung durch bereits verankerte Zahlen

Anker verleihen Halt und Sicherheit. Diese Wirkung findet sich auch im menschlichen Geist wieder: Zur schnelleren Einschätzung von Sachverhalten und zur Urteilsfindung benutzt man Ausgangswerte (=Anker), die auf „gelernten" Werten oder sonstigen Anhaltspunkten basieren. So wird es beispielsweise einem Personalverantwortlichen auch ohne exakte Kenntnis aller Daten möglich sein, die Personalkosten für einen definierten Projektzeitraum mit definierter Mitarbeiterausstattung näherungsweise zu beziffern.

Probleme ergeben sich jedoch dann, wenn die Prognosen komplexer und aufwändiger werden. Was passiert, wenn der Projektrahmen zunächst nicht klar abgegrenzt werden kann? In einem solchen Fall wird sich der jeweilige Verantwortliche der wenigen Daten bedienen, die ihm zur Verfügung stehen – seien sie auch noch so unpräzise.

Beispiel 1: Anchoring-Effekt (vgl. Bazerman 2002, S. 27) *Im Rahmen einer Studie sollten Testkandidaten die Anzahl afrikanischer Staaten schätzen, die Mitglieder der Vereinten Na-*

Bezeichnung des Bias	Beschreibung	Mögliche Auswirkung auf die Projektkalkulation (Beispiel)
Anchoring	Verzerrung quantitativer Einschätzungen durch „Ankerwerte"	Falsche Bezifferung des Projektvolumens
Framing	Beeinflussbarkeit von Entscheidungen durch Art und Kontext einer Problemformulierung	Fehlerhafte Einschätzung von Projektalternativen
Streben nach Bestätigung und Dissonanzfreiheit	Ausblendung oder Unterbewertung von Informationen, die im Widerspruch zu eigenen Entscheidungen und Überzeugungen stehen	Argumente, die gegen den Projekterfolg sprechen, werden zu wenig beachtet
Leichtigkeit der Erinnerung	Überbewertung von Informationen, die besonders prägnant, von persönlichem Interesse oder aus anderen Gründen gut verfügbar sind	Unzulängliche bzw. willkürliche Einbeziehung von Informationen
Überoptimismus und überhöhtes Selbstvertrauen	Überschätzung von Projekterfolgsaussichten und eigenen planerischen Fähigkeiten	Projektkosten werden zu niedrig geschätzt
Fehleinschätzungen von Trends, Korrelationen, Konjunktionen	Unterstellung von Trends, Überschätzung kausaler Zusammenhänge, Überschätzung der Wahrscheinlichkeit der gleichzeitigen Erfüllung mehrerer Annahmen	Fehlerhafte Prämissen als Planungs- und Kalkulationsgrundlage
Herdenverhalten	Übernahme der Meinung anderer ohne angemessene Kritik	Wesentliches Wissen fließt nicht in die Kalkulation ein
Reflection Effect	In Gewinnsituationen Suche nach Sicherheit; in Verlustsituationen Bevorzugung riskanter Alternativen	Inkonsistente Beurteilung von Projektalternativen
Sunk Costs Effect	Nicht mehr beeinflussbare, durch frühere Entscheidungen bestimmte Kosten wirken sich auf aktuell anstehende Entscheidungen aus	Obwohl Projekterfolg nicht mehr erreichbar, erfolgt Nachschuss von Finanzmitteln
Hindsight Bias	Im Nachhinein Überschätzung dessen, was man vor einem Ereignis über dessen Ausgang gewusst hat	Aus Fehlern der Vergangenheit wird nicht für zukünftige Projekte gelernt

Tabelle 1: Zehn ausgewählte Bias und ihre Folgen für die Projektkalkulation

tionen sind. Jeder Testperson wurde eine zufällig ermittelte Zahl als Ausgangspunkt ihrer Schätzung mitgeteilt. Zunächst sollten die Probanden lediglich einschätzen, ob die gesuchte Zahl höher oder niedriger als der Startwert ist; anschließend wurden sie um ihre bestmögliche Schätzung gebeten.

Im unter Beispiel 1 geschilderten Experiment stellte sich heraus, dass die Mitteilung eines beliebigen Startwertes die Schätzungen der Testpersonen substanziell beeinflusste. Ein Ausgangswert von 10 führte beispielsweise zu geschätzten 25 Ländern, bei einem Startwert von 65 belief sich das Schätzungsergebnis im Durchschnitt auf 45 Länder. Dabei spielte es keine Rolle, dass der Anker zufällig gewählt war und in keinerlei Beziehung zur durchzuführenden Schätzung stand. Selbst die Mitteilung eines unrealistischen Wertes (beispielsweise 1000 Länder) zieht einen Anchoring-Effekt nach sich.

Welche Folgerungen ergeben sich aus dieser Problematik für die Projektkalkulation? Zunächst einmal müssen sich Verantwortliche der Tatsache bewusst sein, dass sie – sobald quantitative Informationen aufgenommen werden – unweigerlich einem Anchoring-Effekt ausgesetzt sind. Außerdem ist sicherzustellen, dass die bei der Projektkalkulation vorzunehmenden Schätzungen von Kosten und Nutzen tatsächlich analytisch fundiert und – zumindest im ersten Ansatz – weitgehend ergebnisoffen erfolgen.

Vorsicht Streben nach Bestätigung und Dissonanzfreiheit: Beeinflussung durch unzulängliche Einbeziehung von Informationen

Zum Zwecke einer Projektkalkulation ist es erforderlich, auf eine Vielzahl von Informationen zurückzugreifen. Es ist dabei kaum vermeidbar, dass einzelne Informationen zueinander in widersprüchlicher Beziehung stehen. Doch der menschliche Geist strebt generell nach Dissonanzfreiheit. Im Kern lässt sich aussagen, „dass **jeder Mensch versucht, Unstimmigkeiten in Wahrnehmung und Denken möglichst schnell zu beseitigen**, da er diese als unangenehm empfindet. Und wie gelingt ihm dies? Indem er einzelne Kognitionen so manipuliert, dass sie zu den anderen passen." (Goldberg/von Nitzsch 2004, S. 119)

Die Stärke der empfundenen Dissonanz hängt von der Bedeutung einer Entscheidung ab. Bei einer hohen Wichtigkeit wird die mit dem Projekt betraute Person ein starkes Einsatzpflichtgefühl empfinden. Dann wirken sich auftretende Dissonanzen besonders gravierend aus.

Die Folgen aus diesem Phänomen sind vielfältiger Natur. Durch selektive Wahrnehmung werden diejenigen Informationen ausgeblendet, die Dissonanzen auslösen, und nur solche aufgenommen, die in Einklang mit einem „geschlossenen Bild" stehen. Auch besteht die Gefahr, dass die verantwortliche Person manipulative Maßnahmen ergreift, falls beispielsweise von vornherein feststeht, dass aus der Projektkalkulation ein politisch erwünschtes Ergebnis zu resultieren hat.

Beispiel 2: Streben nach Bestätigung und Dissonanzfreiheit (vgl. Bazerman 2002, S. 34f.) *Gegeben sei die Zahlenreihe 2 – 4 – 6 verbunden mit dem Hinweis, dass sie einer Regel folgt. Diese Regel ist herauszufinden, und zwar durch das Aufstellen anderer Zahlenreihen, welche der gleichen Regel folgen. Die Testpersonen erhalten jeweils Feedback, ob ihre Zahlungsreihe die Regel erfüllt oder nicht.*

Als Lösung zu Beispiel 2 vermuten die meisten Testpersonen die Regel „Zahl erhöht sich jeweils um zwei zur vorhergehenden Zahl" oder „Differenz zwischen den ersten beiden Zahlen ist gleich der Differenz zwischen den letzten beiden Zahlen" und stellen entsprechende Zahlenreihen auf. Die zu findende Regel lautet aber „drei beliebige, aufsteigend angeordnete Zahlen". Um herauszufinden, ob eine bestimmte Regel zutrifft, muss man Zahlenreihen ausprobieren, die nicht der Regel folgen. Die Beschränkung auf Zahlenreihen, die der vermuteten Regel folgen, führt in die so genannte Bestätigungsfalle.

Sucht man im Rahmen einer Projektkalkulation immer nur nach Bestätigung der bereits vorhandenen Annahmen, dann ist der Nutzen daraus erzielbarer Erkenntnisse und damit die Qualität der Kalkulation eingeschränkt. Es verspricht größeren Nutzen, die Annahmen in Frage zu stellen. Trotzdem geraten viele Menschen oft in die Bestätigungsfalle.

Autoren

Prof. Dr. Hanno Drews
lehrt Controlling an der Fachhochschule Westküste in Heide
E-Mail: drews@fh-westkueste.de

Dipl. -Kfm (FH) Morten Friedrichsen
ist wissenschaftlicher Mitarbeiter im Bereich Controlling an der Fachschule Westküste in Heide.
E-Mail: friedrichsen@fh-westkueste.de

Im Rahmen der Projektkalkulation besteht unter anderem die Gefahr, dass von verschiedenen Seiten bereits erste Einschätzungen des Projektvolumens abgegeben werden, aber noch keine analytisch fundierte Kalkulation vorgenommen wurde. Diese Einschätzungen können – ungeachtet ihrer Qualität – massive Auswirkungen auf das letztendliche Ergebnis einer Kalkulation haben, zumal sie die Verantwortlichen zur höheren bzw. niedrigeren Bezifferung einzelner Positionen verleiten.

Wie kann nun den unerwünschten Folgen des Strebens nach Bestätigung und Dissonanzfreiheit begegnet werden? Um dieses Streben einzuschränken, ist eine durch Werte wie Kritikfähigkeit und Offenheit geprägte Unternehmenskultur wesentlich. Als konkrete Maßnahme bietet sich außerdem an, die Projektkalkulation nicht durch einzelne Personen durchführen zu lassen, sondern generell mehrere (darunter auch mindestens einen nicht für das Projekt verantwortlichen) Mitarbeiter einzubeziehen.

Vorsicht Framing: Beeinflussung durch die Darstellungsform

In der Regel existieren alternative Projekte bzw. verschiedene Wege, ein Projekt durchzuführen. Um eine Entscheidung zwischen den Alternativen fällen zu können, werden Informationen über sie gesammelt, aufbereitet und dargestellt. Dabei wird ein Aspekt vielfach vernachlässigt: **Nicht nur die Informationen an sich beeinflussen die Entscheidung, sondern auch der Kontext und die Form der Präsentation der Informationen.** Eine andere Form der Darstellung kann zu vollkommen unterschiedlichen Ergebnissen führen – im Extremfall zum Verwerfen eines zuvor attraktiv erscheinenden Projektansatzes.

Die angesprochene Problematik wird in der Literatur als Framing-Effekt bezeichnet. Insbesondere im Bereich der Alternativenauswahl wird diesem Bias eine hohe Bedeutung zugesprochen (vgl. Gerling 2007, S. 167f.).

Beispiel 3: Framing-Effekt (vgl. Thaler 2000, S. 245) *Stellen Sie sich vor, dass Sie gerade dabei sind, in einem Geschäft ein Jackett für a) 125 € bzw. b) 15 € sowie einen Taschenrechner für a) 15 € bzw. b) 125 € zu kaufen. Der Verkäufer des Taschenrechners informiert Sie, dass Sie den gewünschten Rechner in einer anderen Zweigstelle für nur a) 10 € bzw. b) 120 € erwerben können. Eine Autofahrt zu dieser Zweigstelle würde 20 Minuten erfordern. Würden Sie den Weg auf sich nehmen?*

Die beiden Versionen der in Beispiel 3 geschilderten Fragestellung führen zu unterschiedlichen Ergebnissen. Bei einem Ausgangspreis des Taschenrechners in Höhe von 15 € sind die meisten Probanden bereit, die Autofahrt zur Zweigstelle auf sich zu nehmen; im Szenario mit einem Referenzpreis von 125 € ist dies nicht der Fall. Hätten sich die Testpersonen jeweils gefragt, ob sie bereit sind, 20 Minuten für eine Ersparnis von 5 € zu fahren, dann hätten sie für beide Versionen die gleiche Entscheidung getroffen.

Das Beispiel verdeutlicht, dass durch die Formulierung der Problemstellung gezielt unterschiedliche Ergebnisse erwirkt werden können. Die Darstellungsform führt dazu, dass die Probanden die Ersparnis als eine Art Rabatt auffassen, nicht aber als eine Größe, die sie einer in beiden Versionen gleichen Fahrtzeit gegenüberstellen müssen.

Was ist nun allgemein zum Umgang mit Framing-Effekten im Projektcontrolling zu raten? Da es keine neutralen Präsentationsformen gibt, empfiehlt sich zur Minderung von Framing-Effekten die Darstellung der Projektalternativen aus verschiedenen Blickwinkeln. Zudem kann durch eine kritische Diskussion der Alternativen eine einseitige Aufnahme der Informationen vermieden werden.

Fazit

Wie jede menschliche Handlung wird auch die Projektkalkulation durch Bias beeinflusst. Gerade die Einmaligkeit von Projektbedingungen sorgt diesbezüglich für eine hohe Anfälligkeit insbesondere komplexer und neuartiger Projekte. Tabelle 1 hat die Vielfalt entsprechender Problembereiche verdeutlicht, indem sie für die Kalkulation bedeutsame Bias auflistet. Zur Illustration und für ein praktikables Verständnis wurden drei Bias näher erläutert.

Eine vollständige Beseitigung von Bias ist weder wünschenswert noch möglich, da diese ein fester Bestandteil menschlicher Verhaltensschemata sind. **Es ist jedoch die Aufgabe des Controllers, als rational-analytischer Managementunterstützer dafür zu sorgen, dass negative Auswirkungen von Bias eingedämmt werden.** Eine Maßnahme dafür ist die Sensibilisierung und Weiterbildung der Controller, sowie weiterer an Projektkalkulationen Beteiligter, hinsichtlich von Bias.

Das Controlling sollte zudem dafür sorgen, dass Intuition durch Analyseinstrumente unterstützt oder sogar ersetzt wird, und zwar in einem jeweils für die Situation angemessenen Maße. Für wesentliche Einschätzungen im Rahmen der Projektkalkulation sollten grundsätzlich mehrere Mitarbeiter, darunter auch mindestens ein nicht für das Projekt Verantwortlicher, einbezogen werden.

Eine solche Verfahrensweise mag zunächst teurer und zeitaufwändiger sein, dürfte sich aber insbesondere bei großen Projekten insgesamt lohnen und **einen wichtigen Beitrag zur Risikovorsorge leisten.**

Literatur

Bazerman, M. H., Judgment in Managerial Decision Making, 5. Auflage, Hoboken/New Jersey (USA) 2002

Gerling, P. G., Controlling und Kognition, Köln 2007

Goldberg, J./von Nitzsch, R., Behavioral Finance – Gewinnen mit Kompetenz, 4. Auflage, München 2004

Heintel, P./Krainz, E. E., Projektmanagement, Wiesbaden 2000

Olfert, K., Kompakt-Training Projektmanagement, Leipzig 2004

Thaler, R. H., Mental Accounting Matters, in: Kahneman, D./Tversky, A. (Hrsg.), Choices, Values, and Frames, Cambridge (UK) 2000, S. 241-268 ■

IFRS und Controlling

Bedeutung neuer Rechnungslegungsstandards am Beispiel des Economic Value Added (EVA)

von Wolfgang Becker, Bamberg, und Gregor Mark Schmeken, Frankfurt am Main

06 23 37 G F R Zuordnung CM-Themen-Tableau

Controlling stößt, als integrierte Aufgabe der Unternehmensführung, das Handeln wertschöpfungsorientiert an bzw. richtet dies entsprechend aus. Zur Wahrnehmung dieser originären Funktion des Controllings bedarf es der begleitenden Erfüllung derivativer Funktionen der Abstimmung und Information. Die Abstimmung von internen Performance-Informationen mit denen des Rechnungswesens ist eine Voraussetzung für eine adäquate Informationsversorgung des Managements. Insofern sind konsistente Kennzahleninformationen die notwendige Basis für ein wertschöpfungsorientiertes Handeln.[1]

Im Spannungsfeld zwischen Rechnungswesen und Controlling

Der Umbruch im Rechnungswesen zwingt das Controlling zum Umdenken. **Mit der Einführung der internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS/IAS werden die Bestandteile der Kennzahlensysteme internationaler Konzerne neu definiert.** Grundlage für die frühzeitige Identifikation relevanter Unternehmensentwicklungen sind im Wesentlichen die Konzernabschlüsse des externen Rechnungswesens. Durch die Umstellung von HGB oder US-GAAP auf IFRS/IAS werden die Steuerungsgrundlagen des Controllings nachhaltig verändert:

- Bilanz- und auch Gewinn-/Verlustpositionen werden neu definiert,
- Periodenvergleiche sind nicht mehr ohne erhebliche Anpassungen zur Überleitung möglich,
- Budgets- und Planungsprämissen /-vorgaben müssen neu abgeleitet werden,
- Aussagen vieler Kennzahlen wie EVA oder Bruttomarge müssen neu interpretiert werden.

Ferner sind neben den genannten, grundlegenden Aspekten ergänzende Gesichtspunkte von Bedeutung: So müssen europäische Unternehmen, die an der amerikanischen Börse gelistet sind, derzeit drei Abschlüsse machen bzw. Rechnungslegungsstandards anwenden: Dies sind der lokale Steuerabschluss auf Basis der jeweiligen Rechnungslegung wie HGB (HB1-Abschluss) in Deutschland; der Abschluss für kapitalmarktorientierte Unternehmen nach IFRS/IAS sowie der Abschluss bzw. die Überleitung nach US-GAAP. Dies führt zu mehr Komplexität sowie Organisations- und Systemanpassungen. Problemfelder bestehen z.B. im Bereich der Bilanzierung von Rückstellungen, deren parallele Abbildung sich in der Praxis als äußerst komplex und aufwändig erweist.

Der erhebliche, zusätzliche personelle und finanziele Ressourcenbedarf stellt für alle US-gelisteten EU-Unternehmen einen signifikanten Wettbewerbsnachteil im Vergleich zu amerikanischen Peers dar. **So verursacht die zusätzliche Einführung von IFRS im Siemens Konzern Einmalkosten von Euro 70 Mio. und laufende Kosten von Euro 50 Mio. jährlich.**[2] Damit entstehen nicht nur zusätzliche Kosten für Testate und IT-Systeme, sondern auch eine höhere Komplexität des Controllings durch die Vielzahl der Bewertungsansätze. Ferner wird die Harmonisierung zwischen dem internen und externen Rechnungswesen erschwert.[3]

Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass Management und Controlling nicht nur mit den wesentlichen Aspekten der Rechnungslegungsstandards wie IFRS/IAS, US-GAAP und HGB vertraut sein sollten, sondern auch mögliche Ansätze bzw. Wahlrechte mitgestalten sollten.

IFRS versus US-GAAP und HGB

Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen in Europa ihre Jahresabschlüsse nach IFRS erstellen. Diese Forderung betrifft auch Unternehmen, die bereits nach internationalen Rechnungslegungsstandards wie US-GAAP bilanzieren oder lediglich mit Schuldtiteln handeln. Damit verfolgt die EU grundsätzlich das langfristige Ziel der Harmonisierung der Rechnungslegung und somit der internationalen Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen.[4]

Europäischen Unternehmen, die Anfang der 90er- Jahre den Weg an die NYSE (New York Stock Exchange) antraten, blieb die frühzeitige Umstellung von HGB auf US-GAAP nicht erspart. **Zu einem der legendärsten Börsengänge zählte im Jahr 1993 der von Daimler Benz. Der Abschluss nach US-GAAP zeigte immense quantitative Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen.**

Während Daimler Benz im Jahre 1993 nach HGB ein Jahresergebnis von DM +615 Mio. erzielte, wurden die gleichen Geschäftsvorfälle nach den US-GAAP mit einem Ergebnis von DM -1.839 Mio. ausgewiesen.[5] Auch zwischen IFRS und US-GAAP sowie HGB bestehen deutliche Unterschiede. Ein Beispiel hierfür ist der IFRS-Abschluss der BASF Gruppe, siehe Abb. 1. Hierbei ergibt sich aus der Anwendung der unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards ein

nach IFRS um Euro 324 Mio. oder 7% höheres Ergebnis. Insgesamt sind für internationale Konzerne insbesondere die zentralen Aspekte der Umstellung der Rechnungslegung von US-GAAP nach IFRS von Interesse, Vergleiche zum HGB werden ergänzend aufgeführt.

Während der oberste **Grundsatz des HGB das Vorsichtsprinzip ist und somit der Gläubigerschutz** gewährleistet werden soll, steht für **US-GAAP die Entscheidungsnützlichkeit für die Investoren und somit** der Gedanke der **Fair Value Presentation** im Mittelpunkt.[4]

Das Vorsichtsprinzip des HGB wird gestützt durch die drei Säulen des Realisations-, des Imparitäts- und des Niederstwertprinzips. Die Fair Presentation von US-GAAP geht zurück auf die Kriterien der Periodenabgrenzung (accrual basis), der Unternehmensfortführung (going concern), der Messbarkeit (measurability) und der Vorsicht (prudence). Inhaltlich lehnt sich IFRS an den Fair Presentation-Ansatz von US-GAAP an: Ein Abschluss muss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens abgeben. Diese werden durch den Grundsatz der Periodenabgrenzung, den der Unternehmensfortführung sowie die qualitativen Anforderungen Verständlichkeit, Vergleichbarkeit, Relevanz und Zuverlässigkeit definiert.

Die Anlehnung von IFRS an US-GAAP wurde bekräftigt durch die **Kritik am strengen Vorsichtsprinzip** des HGB, welches einen frühzeitigen Ausweis von zukünftigen Verlusten vorschreibt und somit die Bildung von stillen Reserven zulässt. Ein **weiterer Kritikpunkt ist das Maßgeblichkeitsprinzip**, welches besagt, dass die Handelsbilanz maßgeblich für die Steuerbilanz ist. Jedoch haben Unternehmen das Interesse, den Überschuss in der Steuerbilanz möglichst gering auszuweisen. Insofern stellt sich die Frage, ob nicht eine gegensätzliche Maßgeblichkeit vorliegt. Das Maßgeblichkeitsprinzip, wie es das HGB kennt, gibt es im amerikanischen Rechnungslegungsstandard nicht.

BASF Gruppe

1. Quartal		2. Quartal		3. Quartal		4. Quartal		Jahr 2004	
IFRS	HGB	IFRS	HGB	IFRS	HGB	IFRS	HGB	IFRS	HGB
1.075	1.038	1.250	1.181	1.076	950	1.779	1.679	5.180	4.856

EBIT nach HGB	**4.856**
Aktivierung von Bauzeitzinsen	-64
Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte	-54
Bilanzierung von Pensionen	68
Bilanzierung von Rückstellungen	13
Bilanzierung von Finanzinstrumenten	67
Bewertung von Vorräten	-3
Aufhebung planmäßiger Goodwill-Abschreibungen und Vornahme von Abschreibungen infolge von Wertminderungen	151
Sonstige Anpassungen	-24
Auswirkungen des Finanzierungssaldos aus Personalverpflichtungen	150
Anpassungen an IFRS	**324**
EBIT nach IFRS	**5.180**

Werte in Millionen Euro

Abb. 1: BASF Überleitung HGB nach IFRS

Mit dieser Kritik gingen die Forderungen einher, dass sämtliche Geschäftsvorfälle, die innerhalb einer Periode anfallen, auch in derselben Periode ausgewiesen werden müssen.

Mit der **Umsetzung der Rechnungslegung nach IFRS** gemäß der EU-Verordnung 1606/2002 wurde ein Rahmen für die Harmonisierung der Rechnungslegungssysteme und eine **breite Basis für den europäischen Kapitalmarkt geschaffen**. Jedoch steht - trotz mehrheitlicher Sitze von Vertretern der Angloamerikanischen Rechnungslegungssysteme im International Accounting Standard Board (IASB) - eine internationale Anerkennung von IFRS aus - siehe auch Abbildung 2. **Eine mögliche Akzeptanz der IFRS-Abschlüsse wurde von der SEC für den Zeitraum 2007 bis 2009 erstmals in Aussicht gestellt.**

IAS/IFRS	US-GAAP
• Jeder Standard behandelt abschließend einen Sachverhalt • Befreiende Konzernabschlüsse sind grundsätzlich problemlos möglich • Wenig ausgereifte Standards, unterliegen ständigen Änderungen • SEC Annerkennung nur in Verbindung mit US-GAAP Überleitung	• Rechnungslegungssystem bestehend aus einer Vielzahl einzelner Detailregelungen • Annerkennung an EU-Börsen • Führendes internationales Rechnungslegungssystem aufgrund des hohen US-Handelsvolumens

Abb. 2: Charakteristika IFRS und US-GAAP

IFRS – Chancen für die Steuerung kapitalmarktorientierter Unternehmen

Mit der primären Orientierung an den Interessen der Investoren bietet IFRS für das Controlling die Chance, dass sich die Qualität der Steuerungsinformationen verbessert. Dabei hat der Economic Value Added (EVA), welcher die Investorsicht durch den Ansatz der Kapitalkosten berücksichtigt, als interne Kennzahl eine besonders hohe Relevanz für die Praxis.

Fast die Hälfte der 30 DAX-Unternehmen nutzt den EVA als Steuerungsgröße.[7] Im Gegensatz zu reinen Investor-Kennzahlen wie Earnings per Share (EPS) ist der EVA jedoch nicht an den aktuellen Aktienkurs gekoppelt. Die Erfolgstreiber für EVA-gesteuerte Unternehmen sind neben dem Nettojahresüberschuss nach Steuern (NOPAT) die Höhe des Geschäftsvermögens bzw. dessen Kapitalkosten. Als Saldo aus NOPAT und Kapitalkosten reflektiert der EVA den in einer Periode geschaffenen oder verzehrten Beitrag der Geschäftstätigkeit. Ein positiver Wert bedeutet, dass ein Unternehmen mehr als seine Kapitalkosten verdient.[8]

Die Umstellung auf IFRS als führenden Standard kann einen erheblichen Einfluss auf den EVA haben, dessen Höhe grundsätzlich von der internen Berechnungsgrundlage abhängt. Dabei bestehen Unterschiede in der Berechnungssystematik und der Rechnungslegung. So bestehen beispielsweise Differenzen in der Berechnung durch eine abweichende Abgrenzung des Geschäftsvermögens. Viele kapitalmarktorientierte Unternehmen ermitteln den EVA auf Basis von US-GAAP. **Ein Praxisbeispiel für ein EVA-gesteuertes Unternehmen ist der Siemens Konzern**. Seit ihrem NYSE-Börsengang im Jahre 2001 bilanziert das Unternehmen nach US-GAAP. Nach Ablauf der Aufschubregelung der EU wird der Siemens Konzern zum 30.09.2006 erstmalig einen IFRS-Konzernabschluss aufstellen und veröffentlichen. Daraus folgt eine retrospektive Anwendung aller IFRS bis zum 30.09.2005 (bzw. 01.10.2004 für die Erstellung der IFRS Eröffnungsbilanz).

Grundsätzlich könnte von den zwei **IFRS-Prinzipien** des Grundsatzes der wirtschaftlichen (**Substance over Form**) sowie der periodenkongruenten (Matching Principle) Betrachtungsweise auf eine allgemeine Verbesserung des Informationsgehalts des externen Rechnungswesen geschlossen werden. Zur konkreten Beurteilung der wesentlichen Einflüsse der Umstellung auf das Controlling und dessen Steuerungsinstrumente wie den EVA müssen jedoch die Auswirkungen detaillierter betrachtet werden. Zudem muss diese grundsätzlich positive Einschätzung für den Einzelfall hinterfragt werden. Hierzu werden die wesentlichen Einflüsse auf den NOPAT und das Geschäftsvermögen einzeln kritisch betrachtet sowie an Beispielen verdeutlicht.

NOPAT - Auswirkungen von IFRS auf Positionen der Gewinn-/ Verlustrechnung

Bei der Gewinn- und Verlustrechnung können zwei grundsätzlich verschiedene Einflüsse der Umstellung von US-GAAP auf IFRS unterschieden werden. Zum einen bestehen strukturelle Unterschiede in der GuV, welche den Saldo bzw. Jahresüberschuss nicht verändern, jedoch erhebliche Einflüsse auf einzelne Kennzahlen haben. Zum anderen bestehen substanzielle Unterschiede, welche die Höhe des ausgewiesenen Jahresüberschusses direkt beeinflussen.

Wesentliche **strukturelle Unterschiede** könnten in der Zuordnung der Umsatzkosten und der Funktionskosten bestehen. Gemäß Interpretation der IFRS sollten alle Kostenpositionen den **Umsatzkosten** zugeordnet werden, welche direkt zur Umsatzerzielung beitragen. Hierzu gehören beispielsweise neben den direkten Umsatzkosten von Material oder Fertigung auch sonstige Umsatzkosten der Applikationsentwicklung. Letztere könnten jedoch auch gemäß HGB den Funktionskosten der **Forschung und Entwicklung** (F&E) zugeordnet werden.

Bei Industrieunternehmen wie dem Siemens Konzern spielt die Position F&E eine große Rolle: bei einem Umsatz von 75 Mrd. € werden bei dem Siemens-Konzern rund 5 Mrd. € oder 6,8 % für F&E ausgegeben. Würde ein erheblicher Anteil gemäß IFRS als sonstige Umsatzkosten ausgewiesen, **so entspricht dies einer deutlichen Änderung der Kostenstruktur** (Erhöhung der Umsatzkosten / Reduktion der F&E-Kosten). Für Kennzahlen wie Bruttomarge oder F&E-Kosten / Umsatz müssten u.a. von Management und Controlling neue Planungsvorgaben definiert werden. Trotz der erheblichen Umbrüche in der Kostenstruktur bleiben die Effekte jedoch ohne Wirkung auf den Jahresüberschuss, NOPAT oder EVA.[10]

Im Gegensatz zu den strukturellen Änderungen **sind die substanziellen Änderungen direkt erfolgswirksam**. Wesentliche Effekte resultieren aus den unterschiedlichen Bewertungsansätzen bezüglich der Bilanzierung. Dies betrifft die Höhe der Aktivierung und damit die Höhe der Abschreibung oder Wertaufholung in der GuV.

Ein Beispiel hierfür sind US-GAAP-Aufwandspositionen der GuV wie Entwicklungskosten, die nach IFRS aktiviert und über die Laufzeit abgeschrieben werden können. Hierbei werden sowohl die GuV als auch die Bilanz verändert und damit **der EVA deutlich beeinflusst**. Die Darstellung der relevanten Bewertungsansätze nach IFRS erfolgt im Folgenden gemäß der Bilanzstruktur für die Aktiva und Passiva getrennt.

Bewertung der Aktiva - Vermögenswerte

Vermögenswerte können prinzipiell in immaterielle und materielle Positionen untergliedert werden. Hierbei sind für die Umstellung nach IFRS insbesondere die folgenden Punkte von Bedeutung:

- bei immaterielle Vermögensgegenstände die Aktivierung von F&E-Projekten;
- bei materiellen Vermögensgegenständen der Komponentenansatz bei Sachanlagen und die Bewertung der Vorräte sowie
- Übergreifend der Asset-Impairment-Test.

Größere wertmäßige Verschiebung durch IFRS bestehen aus Controlling-Sicht **insbesondere bei den immateriellen Vermögenspositionen (IAS 38)**. Diese haben in der Industrie eine hohe Bedeutung. Sie sind ein Indikator für die Leistungs- und Innovationsfähigkeit eines Unternehmens. Erworbene immaterielle Vermögenswerte werden zu Anschaffungskosten aktiviert.

Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte, aus denen dem Unternehmen künftiger Nutzen zufließt und die verlässlich bewertet werden können, werden mit ihren Herstellungskosten aktiviert. IFRS unterscheidet zwei Typen von immateriellen Vermögenswerten: Solche mit unbegrenzter (indefinite) und solche mit begrenzter (finite) Nutzungsdauer. Immaterielle Vermögensgegenstände mit unbegrenzter Nutzungsdauer sind nicht planmäßig abzuschreiben, sondern jährlich einem Impairment-Test zu unterziehen. Immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer sind planmäßig über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben.

Während nach US-GAAP **Forschungskosten einem Aktivierungsverbot unterliegen**, wurden bei Entwicklungskosten einige Ausnahmen gemacht. Beispiel hierfür sind die Aktivierung von Auftragsforschung und -entwicklung sowie die Entwicklung von Software. IFRS sieht für die Behandlung von Forschungskosten keine Veränderung zu US-GAAP vor,

sodass diese Kosten ebenfalls einem Aktivierungsverbot unterliegen.

Bei Entwicklungskosten kann es bei einer Aktivierung nach IFRS jedoch zu erheblichen Verschiebungen zwischen der GuV und der Bilanz kommen. Dies betrifft insbesondere generische Entwicklungen wie die Entwicklungen von Produktfamilien ohne konkrete Kundenapplikation oder ohne das Vorliegen eines spezifischen Kundenauftrags. Dies kann auch Basistechnologien betreffen, die in späteren Kundenprojekten modular oder als Plattform eingesetzt werden.

Die Aktivierung schränkt IFRS jedoch auf wesentliche F&E-Aufwendungen ein. Wobei die Festsetzung der wertmäßigen Wesentlichkeitsgrenze nicht in den IFRS/IAS definiert ist. Dies wird allerdings i.d.R. auf Basis einer internen Bewertung durch den Wirtschaftsprüfer in Abstimmung mit der Unternehmensleitung bestimmt. Ferner ist ein aus der Entwicklung (oder der Entwicklungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert nur dann anzusetzen, **wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind**:

- technische Realisierbarkeit,
- Absicht zur Fertigstellung, Nutzung oder Verkauf,
- Fähigkeit der Nutzung oder des Verkaufs,
- künftiger wirtschaftlicher Nutzen,
- Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen,
- verlässliche Bewertung des immateriellen Vermögenswertes während seiner Entwicklung.

Eine nachträgliche Aktivierung, von zuvor als Aufwand verbuchten Entwicklungskosten, ist nicht zulässig. Bei Vorliegen der oben angesprochenen sechs Kriterien sind Entwicklungen in der Bilanz als Entwicklungskosten auszuweisen und abschreibungspflichtig. Durch eine zusätzliche Aktivierung von Produktentwicklungskosten würde sich das Eigenkapital der Siemens AG zum 30. September um 251 Mio. Euro erhöhen, während sich gleichermaßen ein positiver Ergebniseffekt in Höhe von 17 Mio. Euro abzeichnen würde.[11]

Aus Management- und Controlling-Sicht ist die Aktivierung von Entwicklungsleistungen insbesondere durch die Vorwegnahme von Ergebniseffekten fraglich. Ferner besteht die Problematik der Vergleichbarkeit des Periodenerfolgs, schließlich führt allein die Aktivierung einzelner Leistungen oder deren Abwertung zu erheblichen NOPAT-Ausschlägen. So ergäbe sich beispielsweise für den Volkswagen Konzern ein Effekt durch Aktivierung von 2,2 Mrd. Euro.[12] Die Wirkung der Aktivierung von F&E-Leistung auf den EVA ist, wie das Beispiel zeigt, enorm. Dabei kommt es insbesondere zum Zeitpunkt der Umstellung durch den hohen Gewinnausweis zu einem erheblich höheren EVA.

Ferner bringt die regelmäßige Prüfung und Dokumentation einen erheblichen Verwaltungsaufwand mit sich. Insgesamt kann jedoch Einfluss genommen werden, ob die Aktivierung die Ausnahme bleibt und nicht zur Ergebnisgestaltung missbraucht wird. Dies liegt neben der Festlegung geeigneter Wesentlichkeitswerte vielmehr an der restriktiven Prüfung der Ansatzkriterien wie der Fähigkeit der Nutzung und des Verkaufs.

Beim Anlagevermögen besteht ein wesentlicher Unterschied in der Bewertung der Sachanlagen (IAS 16) nach IFRS im Vergleich zu US-GAAP und HGB in der Anwendung des Komponentenansatzes. Danach werden bei wesentlichen komplexen Vermögenswerten bzw. Aggregaten die Komponente bzw. das Bauteil gesondert erfasst, über die erwartete Nutzungsdauer einzeln bewertet und planmäßig abgeschrieben. Die einzelnen Komponenten eines Aggregats unterliegen in der Regel individuellen Einzelnutzungsdauern, die sich von der Gesamtnutzungsdauer des Aggregats unterscheiden. Verbleibende unwesentliche Bestandteile werden als eigene Komponente zusammengefasst und über ihre durchschnittliche Nutzungsdauer abgeschrieben.

Die Anwendung des Komponentenansatzes beeinflusst die Abschreibungshöhe und somit den NOPAT als auch das Geschäftsvermögen direkt. Dabei ist die Höhe der Wirkung von dem jeweiligen Unterschied der Bewertungen abhängig. So wäre beispielsweise bei einem Sachanlagevermögen des Siemens Konzerns von 12 Mrd. € selbst die Wirkung einer Abweichung der AfA >1 % erheblich. Grundsätzlich birgt eine solche detaillierte Bewertung einen erheblichen administrativen Aufwand ohne eine klare Nutzenindikation.

Eine Änderung hat zudem eine fehlende Vergleichbarkeit zur Folge. So müssten insbesondere in dem Geschäftsjahr der Umstellung Zielvorgaben für Investmentquoten (Investment / AfA) korrigiert werden. Die Möglichkeit der Beeinflussung für Management und Controlling der Problematik des Komponentenansatzes kann durch die Festsetzung der Wesentlichkeitsgrenze vorgenommen werden. So wären beispielsweise ein erheblicher Ausschluss der Investitionen für Industrieunternehmen schon bei Wertgrenzen in der

Autoren

Dr. Gregor Mark Schmeken

Director Business Administration Siemens VDO Automotiv AG, Frankfurt am Main

Univ.-Professor Dr. Wolfgang Becker

Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensführung und Controlling an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg

Größenordnung von >0,1 % des Sachanlagevermögens (SAV) für technische Anlagen oder Fertigungsstraßen bzw. >0,2 % SAV für Immobilien gegeben.

Im Falle einer Wertminderung von Vermögenspositionen wird ein Impairment-Test (Wertminderungstest) durchgeführt. Mögliche Indikatoren hierfür sind bspw. eine Marktwertminderung oder der Hinweis auf eine Überalterung (= triggering event). Im Vergleich zu US-GAAP unterscheidet sich der IFRS-Ansatz im Wesentlichen in dessen Ablauf. Während IFRS (**IAS 36**) einen einstufigen Impairmenttest fordert, innerhalb dessen der Buchwert des Assets oder der Cash Generating Unit (CGU) mit dem erzielbaren Betrag verglichen wird, schreibt US-GAAP für Vermögenswerte mit beschränkter Nutzungsdauer einen zweistufigen Test vor (vgl. Abb. 3).

IAS/IFRS	US-GAAP	
IAS 36	SFAS 142	SFAS 144
• einstufig • sämtliche immateriellen Vermögenswerte • Übergang von der unbeschränkten zur beschränkten Nutzungsdauer	• einstufig • immaterielle Vermögenswerte mit unbeschränkter Nutzungsdauer • Übergang von der unbeschränkten zur beschränkten sowie von der beschränkten zur unbeschränkten Nutzungsdauer	• zweistufig • immaterielle Vermögenswerte mit beschränkter Nutzungsdauer

Abb. 3: Impairment-Test

Hierbei wird zur Aufdeckung stiller Ansatz- und Bewertungsreserven auf der zweiten Stufe der Buchwert mit der Summe der undiskontierten Cashflows verglichen. Der erzielbare Betrag nach IAS/IFRS ist der höhere Betrag aus Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert. Die Ermittlung des Nettoveräußerungspreises erfolgt über den Markt, während der Nutzungswert eine unternehmensindividuelle Größe darstellt. Dieser wird als Barwert der zu erwartenden zukünftigen Cashflows bei risikoadjustiertem Zinssatz bestimmt. Unterschreitet an einem Bilanzstichtag der erzielbare Betrag den Buchwert des Vermögenswerts, liegt ein Wertminderungsaufwand vor, der in der GuV ergebniswirksam erfasst wird. Insgesamt führt die Bewertung nach IFRS zu einem vergleichbaren Wertansatz nach US-GAAP. Damit könnte es im Vergleich zu US-GAAP wenn überhaupt nur zu geringen Abweichungen im NOPAT und Geschäftsvermögen kommen.

Bei dem Umlaufvermögen ist insbesondere die **Bewertung der Vorräte (IAS 2)** nach IFRS von Interesse. Sowohl US-GAAP als auch IFRS berücksichtigt Wertminderungen. Im Hinblick auf Wertaufholungen besteht ein Unterschied. Während nach US-GAAP Wertaufholungen unzulässig sind, werden Wertaufholungen nach IAS 2 zwingend vorgeschrieben, jedoch nicht höher als zum Wert der fortgeführten Anschaffungskosten (Cost Model). Sowohl US-GAAP als auch IFRS erlauben bei der Bewertung von Vorräten unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung von Vereinfachungsverfahren wie dem **Fifo-Verfahren**. Ein Unterschied besteht jedoch im Hinblick auf die Anwendbarkeit des Lifo-Verfahrens: Das **Lifo-Verfahren** ist als Sammelbewertungsverfahren gemäß IFRS nicht zulässig; wohingegen nach US-GAAP ein Wahlrecht besteht. Dies begründet sich dadurch, dass es im Rahmen von Preissteigerungen und dem Einsatz dieses Verfahrens zur Bildung von stillen Reserven kommen kann und dies nach IFRS, wie bereits oben angesprochen, unzulässig ist.

IAS/IFRS	US-GAAP
• Eintrittswahrscheinlichkeit > 50% • Rückstellung der durchschnittlichen Beträge bei Bandbreiten gleich wahrscheinlicher Beträge • Diskontierung bei wesentlichen langfristigen Rückstellungen	• Eintrittswahrscheinlichkeit > 70% • Rückstellung des niedrigsten Betrags bei Wertebandbreiten • Keine Diskontierung

Abb. 4: Rückstellungsbildung

Die EVA-Wirkung dieser Unterschiede ist als gering einzustufen. So spielte beispielsweise für den Siemens Konzern das Lifo-Verfahren nur eine untergeordnete Rolle, da es nicht angewandt und ab dem 01. Januar 2004 konzernweit für unzulässig erklärt wurde. Die Wertaufholung wird durch die Anwendung der Reichweitenanalyse vielfach bereits heute umgesetzt.

Bewertung der Passiva - Kapitalwerte

Die Passiva können in Eigen- und Fremdkapital unterschieden werden. Das Fremdkapital bzw. die Schulden können in Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Eventualschulden unterteilt werden. **Von besonderer Relevanz für deren Bilanzierung nach IFRS sind die Abzinsung von Rückstellungen (IAS 37) sowie Bewertung von Personalrückstellungen (IAS 19).**

Eine Rückstellung ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit und/oder ihrer Höhe ungewiss ist. **Nach IAS/IFRS sind langfristige Rückstellungen abzuzinsen** und somit zu jedem Stichtag mit dem aktuellen Barwert anzusetzen, sofern es sich um wesentliche Ein-

zeltitel handelt. Wesentliche Einzeltitel sind Rückstellungen, deren Bruttobetrag vor Abzinsung die Wesentlichkeitsgrenze übersteigt. Eine Abzinsung von kurzfristigen Rückstellungen wird nicht durchgeführt. (vgl. Abb. 4)

Durch die Diskontierung nach IFRS im Vergleich zu HGB und US-GAAP kommt es zu einem niedrigeren Wertansatz. Dieser führt wiederum zu einem höheren NOPAT und geringeren Kapitalkosten. Die Höhe des Effekts hängt jedoch von der Definition der Wertgrenzen wesentlicher Einzeltitel ab, die wiederum in Abstimmung zwischen dem Wirtschaftsprüfer und der Geschäftführung festgelegt wird.

Sondereffekte im Rahmen der Bilanzierung von Rückstellungen können den NOPAT jedoch ebenfalls reduzieren. Einen solchen Effekt stellt der Diskontierungsfaktor nach US-GAAP dar. Gemäß US-GAAP ist eine Abzinsung nur auf bestimmte Rückstellungsarten, wie z.B. Rückbau-, Stillege- und ähnliche Verpflichtungen möglich. Dabei gilt, dass der Abzinsungsfaktor zum Zeitpunkt der erstmaligen Passivierung maßgeblich ist. Vor dem Hintergrund sinkender Diskontierungsfaktoren im Zeitablauf stellt dies einen wesentlichen Unterschied zu IFRS dar. Die Auswirkungen zeigen sich anhand höherer Barwerte unter IFRS, was wiederum eine Reduktion des NOPAT nach sich zieht. Anhand der Bilanz der Siemens AG lässt sich zeigen, dass solche Sondereffekte erheblichen Einfluss auf einen ursprünglich positiven erwarteten EVA-Effekt haben.

GuV- / Bilanzposition	EVA-Wirkung GuV / Bilanz / EVA	Maßnahmen
• GuV-Struktureffekte F&E	++ / ⊗ / ⊗ EVA neutral	• Auslegung der Bewertungskriterien prüfen
• Aktivierung F&E-Leistungen	++ / ++ / ++	• Wesentlichkeitsgrenze prüfen, evtl. hoch setzen
• Komponentenansatz SAV	+ / + / +	• Eröffnungsbilanz prüfen, evtl. anpassen
• Impairment-Test	?/- / ?/- / ?/-	
• Verbot Lifo-Verfahren	⊗ / ⊗ / ⊗	
• Wertaufholung	+ / + / +	
• Abzinsung von Rückstellungen	+ / + / +	
• Personalrückstellungen	++ / ++ / ++	

Abb. 5: EVA Effektstärke der Neubewertung nach IFRS

	Erläuterung	30. September		Eröffnungsbilanz zum 1. Oktober
		2006	2005	2004
Eigenkapital unter U.S. GAAP		29.306	27.822	26.760
Änderung des Ausweises von Minderheitsanteilen	a	702	656	529
Eigenkapital unter U.S. GAAP, einschließlich Minderheitsanteile		30.008	27.678	27.289
Aktivierung von Entwicklungskosten	b	251	230	217
Nach der Equity-Methode bilanzierte Beteiligungen	c	– 141	– 164	– 182
Sale and Leaseback-Transaktionen	d	207	186	208
Finanzinstrumente	e	252	– 266	– 235
Pensionen und pensionsähnliche Leistungszusagen	f	– 1.667	– 849	– 1.932
Abfindungen	g	– 532	– 305	– 347
Rückstellungen	h	– 385	– 234	– 62
Sonstiges		– 191	– 69	– 36
Latente Steuern	i	– 1.527	– 2.026	– 1.664
Gesamte Anpassungen		– 3.733	– 3.497	– 4.033
Eigenkapital unter IFRS		26.275	24.181	23.256

	Erläuterung	Geschäftsjahr	
		2006	2005
Gewinn (nach Steuern) unter U.S. GAAP		3.033	2.248
Änderung des Ausweises von Minderheitsanteilen	a	213	158
Gewinn (nach Steuern) unter U.S. GAAP, einschließlich Minderheitsanteile		3.246	2.406
Aktivierung von Entwicklungskosten	b	17	13
Nach der Equity-Methode bilanzierte Beteiligungen	c	32	15
Sale and Leaseback-Transaktionen	d	21	– 22
Finanzinstrumente	e	– 294	64
Pensionen und pensionsähnliche Leistungszusagen	f	613	552
Abfindungen	g	– 231	42
Rückstellungen	h	– 148	– 173
Sonstiges		– 110	– 60
Latente Steuern	i	189	– 177
Gesamte Anpassungen		89	254
Gewinn (nach Steuern) unter IFRS		3.335	2.660

Abb. 6: Überleitung Siemens AG

Personalrückstellungen (IAS 19) werden beispielsweise bei Altersteilzeitregelungen oder für Entlassungsabfindungen gebildet. Hier besteht im Vergleich zu HGB und US-GAAP insbesondere ein Unterschied in der Höhe und dem Zeitpunkt der Rückstellungsbildung. Schließt ein Unternehmen bei Entlassungen oder freiwilligen Austritten mit den Mitarbeitern Aufhebungsverträge ab, so muss hierfür eine Rückstellung gebildet werden. Nach US-GAAP erfolgt der Ansatz einer Verbindlichkeit zum Zeitpunkt der Unterzeichnung, wohingegen gemäß IAS/IFRS eine Rückstellung bereits mit Datum des Angebots gebildet wird. Hierin spiegelt sich ein signifikanter Unterschied zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen wider.

Die Bewertung der Personalrückstellungen nach IFRS führt zu einer frühen Bildung. Des Weiteren werden unter IFRS versicherungsmathematische Gewinne und Verluste aufgrund von Änderungen der Prämissen zur Bewertung der Pensionsverpflichtungen nun direkt im Eigenkapital und somit erfolgsneutral erfasst. Nach US-GAAP fand ein diesbezüglicher Ausweis ergebniswirksam statt. Diese Verschiebung innerhalb der Bilanzpositionen bewirkt einerseits einen negativen

Eigenkapitaleffekt, andererseits aber einen positiven Ergebniseffekt und somit eine Erhöhung der Kennzahl EVA.

Fazit

Die IFRS sind als jüngster Rechnungslegungsstandard noch nicht endgültig ausgereift, was auch dadurch ersichtlich wird, dass die Standards teilweise häufigeren Änderungen unterliegen. Während IFRS über konsistente und überschaubare Regelungen verfügt, enthält US-GAAP eine Vielzahl detaillierter und unübersichtlicher Regelungen. **IFRS findet Unterstützung durch die EU-Kommission, jedoch keine Anerkennung an den US-Börsen**. US-GAAP verfügt hingegen durch langjährige Anwendung über größere Bekanntheit und eine entsprechende „Marktstellung".

Die Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen sind teilweise groß, jedoch überschaubar in ihrer Anzahl und Komplexität. Für das Controlling sind die strukturellen Verschiebungen durch die Veränderung der Kostenstruktur bspw. durch den Ausweis anteiliger Entwicklungskosten in den sonstigen Umsatzkosten relevant. Ferner spielen substanzielle Unterschiede in der Aktivierung der Entwicklungskosten als immaterielle Vermögenswerte sowie in der Bewertung der Personalrückstellung und bei der Abzinsung längerfristiger Titel eine wesentliche Rolle.

Die Umstellung auf IFRS kann für das Unternehmen positiv gestaltet werden, wenn Wahlrechte und offene Regelungen im Sinne von US-GAAP interpretiert werden. Oder: Falls beide Standards parallel verwendet werden, können Wahlrechte im US-GAAP an die neuen Regelungen von IFRS angepasst werden (Bsp. wäre der Verzicht auf das Lifo-Verfahren). Des Weiteren können Ermessensspielräume bei der Prüfung von Bewertungskriterien sowie beim Ansatz von Wesentlichkeitsgrenzen entsprechend ausgeschöpft werden.

Bei der Betrachtung der Effekte auf interne Kennzahlen wie dem EVA konnten in Teilbereichen erhebliche Beeinflussungen festgestellt werden. Hier ist eine Abschätzung der Effektstärke für das jeweilige Unternehmen durchzuführen und gegebenenfalls eine Strategie zur Reduktion der Effekte in Abstimmung mit einem Wirtschaftsprüfer auszuarbeiten. (vgl. Abb. 5)

In jedem Fall müssen die Controllinginstrumente überprüft und sowohl Planungs- als auch Zielprämissen nachjustiert werden. Ein Blindflug von Management und Controlling bei der Umstellung auf einen neuen Rechnungslegungsstandard birgt hingegen erhebliche Risiken, insb. das der Fehlinterpretation von kaufmännischen Steuerungsinformationen.

Literatur

Afra, S. / Aders, C. (2000): Shareholder Value Konzepte: Eine Untersuchung der DAX 100 Unternehmen, Hrsg: KPMG Consulting, Frankfurt a. M. 2000.

Becker, W. (1999): Begriff und Funktionen des Controlling, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Nr. 106, Bamberg 1999.

Born, K. (2005): Rechnungslegung international, 4. Auflage, Stuttgart 2005.

Buchholz, R. (2002): Internationale Rechnungslegung, Jahresabschluss nach HGB, IAS und US-GAAP im Vergleich, Würzburg 2002.

Hayn, S. / Waldersee, Graf G. (2004): IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, Synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss, 5. Auflage, Stuttgart 2004.

Hirsch, K. (2003): Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IAS/IFRS, Berlin 2003.

Hostettler, S. / Stern, H. (2004): Das Value Cockpit: Sieben Schritte zu wertorientierten Führung für Entscheidungsträger, Weinheim 2004.

Neubürger, H.-J. (2006): IFRS, in: C. Börsig / A. Wagenhofer (Hrsg.): IFRS in Rechnungswesen und Controlling, Stuttgart 2006, S. 3-18.

Stern, J. M. / Shiely (2001): The EVA challenge: implementing value-added change in an organization, New York 2001.

Weber, J. / Schäffer, U. (2006): Einführung in das Controlling, 11. Aufl., Stuttgart 2006.

Fussnoten

[1] Vgl. Becker (1999), S. 2 ff.

[2] Vgl. Neubürger (2006), S. 16.

[3] Vgl. Weber/Schäffer (2006), S. 101 ff.; 115 ff.

[4] Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards und Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 sowie zur Siebenten Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 über Rechnungslegung.

[5] Die Geschäftszahlen des Daimler-Benz Konzerns sind dem Geschäftsbericht 1993 entnommen.

[6] Das HGB folgt ähnlich dem US-GAAP einer „true and fair view". Diese ist jedoch beim HGB nicht Investororientiert und bildet aufgrund des Vorsichtsprinzips nicht den Marktwert (fair value) ab.

[7] Vgl. Afra/Aders (2000), S. 7 f.

[8] Zur Darstellung des EVA-Konzepts siehe Stern/Shiely (2001), S. 5 ff.; Hostettler/Stern (2004), S. 11 ff.

[9] Die Geschäftszahlen des Siemens Konzerns sind dem Geschäftsbericht 2005 entnommen.

[10] Vgl. zur Umsatzkostenallokation IAS 11 und IAS 18.

[11] Die Geschäftszahlen des Siemens Konzerns sind dem Geschäftsbericht 2006 entnommen.

[12] Die Geschäftszahlen des VW Konzerns sind dem Geschäftsbericht 2001 entnommen. ■

Optimierung des Wertbeitrags des Personalwesens durch Personalcontrolling

von Wolfgang Feige, Konstanz, und Christoph Freese, Königsfeld

In der Rolle des Dienstleisters und strategischen Business-Partners ist es die Aufgabe des Personalwesens, für die Unternehmensleitung sowie für alle Fachbereiche, Stäbe und deren Funktionsträger spezifische Nutzen zu stiften.

Vom Personalwesen wird zunehmend wertschöpfendes Handeln gefordert. Will es dem entsprechend seine Kapazitäten wertschöpfend einbringen, muss es wissen, welche Leistungen von seinen Kunden abgefordert werden und welche Nutzen sie dort stiften.

Zu diesem Zweck muss das Personalcontrolling Instrumente entwickeln, die den Nutzen des Personalwesens für die Empfänger seiner Leistungen messen und dem eigenen Aufwand gegenüber stellen können. Darüber hinaus sollte ein Wettbewerbsvergleich mit den besten Anbietern personalwirtschaftlicher Dienstleistungen die Außenperspektive sicher stellen.

Fragestellungen

Der Nutzen des Personalwesens entsteht durch die Wirkung seiner Produkte und Dienstleistungen in den Fachbereichen bzw. für die Unternehmensleitung. Dies führt für das Personalwesen im wesentlichen zu folgenden Fragestellungen:

- Welchen (internen und externen) Kunden liefern wir welche Leistungen?
- Welchen Nutzen erzeugen die Leistungen (= Produkte) für den Kunden?
- Welcher Aufwand ist mit den Leistungsprozessen verbunden?
- Wie kann ein Produktportfolio aus Nutzen und Aufwand für den Personalbereich aussehen?
- Welche alternativen externen Anbieter gibt es für welche Produkte?
- Wie ist deren Nutzen-Aufwandsverhältnis im Vergleich mit dem eigenen Personalwesen?
- Bieten wir die richtigen Produkte an – welche Veränderungen zeichnen sich im Bedarf ab?
- Wie können wir als Personalwesen unser Produktportfolio ändern, um Nutzen (inkl. Qualität) und Mitteleinsatz zu optimieren?

Damit ergeben sich Antworten auf die zentralen Fragen nach

- dem Wertschöpfungsbeitrag des Personalwesens (= Summe der Nutzen abzgl. Aufwand),
- der strategischen Positionierung gegebener und künftiger Produkte/Dienstleistungen und
- Ansatzpunkten zur Prozessoptimierung (Kosten, Zeit und Qualität) bzw. zur Fremdvergabe (make or buy) bestimmter Prozesse.

Das praktische Vorgehen

Um ein **methodisches Raster für ein** derartig aufgebautes **firmenspezifisches Personalcontrolling** zu entwickeln, sind mehrere Arbeitsschritte notwendig, die im Wechsel von moderierten Gruppen- und Einzelarbeiten mit Mitarbeiter/innen des Personalwesens abgearbeitet werden sollten.

Schritt 1: Erfassung von Produkten/Dienstleistungen und die Klassifizierung der Kunden nach ihrer Bedeutung für das Personalwesen (A-, B-, C-Kunden)

Schritt 2: Bewertung und Klassifizierung der Produkte/Dienstleistungen nach ihrem Nutzen

Schritt 3: Die Erstellung eines Portfolios Produktnutzen / Kundenrelevanz

Schritt 4: Die Erfassung des Aufwandes je Produkt / Dienstleistung

Schritt 5: Ermittlung strategischer Stärken und Schwächen aus der Analyse des Portfolios

Schritt 6: Ermittlung von Ansatzpunkten zur Optimierung der Entstehungsprozesse wichtiger Produkte

1. Schritt: Ermittlung der Produkte und der Kunden

Jede Organisationseinheit des Personalwesens listet ihre Produkte bzw. Leistungen auf, die sie für andere (Unternehmensleitung, Betriebsrat, Fachbereiche, Stäbe etc. sowie für Externe) erbringt. Möglicherweise ist es sinnvoll, aus vielen Einzelprodukten eine übersehbare Zahl von Produktgruppen zu bilden.

Jedes Produkt, jede Leistung geht im Arbeitsprozess an einen Empfänger. Er ist der interne oder externe Kunde, dem die Leistung Nutzen stiftet. Jedem oben definierten Produkt sollten in diesem Schritt ein oder mehrere Empfänger, also Kunden zugeordnet werden. Das **Ergebnis** des ersten Schrittes ist eine **Produkt-Kunden-Matrix**.

2. Schritt: Ermittlung der Produktnutzen für die Kunden

Der Lieferant, in unserem späteren Beispiel die Abteilung Personalentwicklung, muss nun aus der Sicht seiner Kunden jedes seiner Produkte / Leistungen daraufhin **untersuchen, welchen Nutzen die Kunden** davon **haben**.

Dazu fragt er: Was wäre, wenn der Kunde dieses Produkt nicht bekäme? Die Antworten beschreiben den Nutzenverlust, den der Kunde bei Produktentzug zu verkraften hätte. Im Umkehrschluss ergeben sich die Nutzen der Produkte für die Kunden.

Wenn es nun spezifisch auf den Wertschöpfungsbeitrag des Personalwesens (in unserem Beispiel der Personalentwicklung) ankommt, wäre genauer zu fragen: Was wäre, wenn der Kunde dieses Produkt nicht vom Personalwesen bekäme?

Beispiel: Das Produkt seien DV-Seminare für Mitarbeiter des Bereiches A. Der Nutzen des veranstaltenden Personalbereichs ist nun nicht nur darin zu sehen, dass die Seminare veranstaltet werden und die Mitarbeiter einen Knowhow-Gewinn bekämen. Sie könnten ihn auch durch Entsendung auf externe Seminare bekommen oder durch ein von der Fachabteilung veranstaltetes Seminar. Der spezifische Nutzen des Personalbereiches wäre möglicherweise eine gezieltere inhaltliche Ausgestaltung und eine bessere Referentenauswahl sowie eine effizientere Vorbereitung und Durchführung (einschließlich Abstimmung mit dem BR). Dieser Nutzen des Produktes „Seminarvorbereitung und –durchführung" ließe sich grob kalkulieren, zumindest hat er quantifizierbare Bestandteile, und er wäre dem Nutzen durch Knowhow-Gewinn hinzuzufügen.

Bei diesem Schritt der Nutzenermittlung kann man sich zunächst auf die wichtigsten Kunden beschränken. Die ermittelten Nutzen wären, wie im Beispiel gezeigt, zu unterscheiden nach quantifizierbaren und nicht quantifizierbaren Nutzen.

3. Schritt: Matrix Produktnutzen je Kunde

Die quantifizierten Größen wären in eine zusammenfassende Nutzwerttabelle (Abb. 1) einzutragen (Matrix mit den Achsen: „Produkte" und „Kunden" wobei in den resultierenden Kreuz-Feldern die Nutzwerte für die Kunden einzutragen sind).

Aus den Summenspalten ergeben sich die quantifizierbaren Nutzen der einzelnen Produkte für alle Kunden bzw. die Nutzen aller Produkte für jeden Kunden. Diese Liste könnte ergänzt werden um Zusammenstellungen mit nicht oder schlecht quantifizierbaren Nutzen der Produkte / Leistungen.

Das Personalwesen könnte dann beispielweise argumentieren: Die Aufwendungen für das Personalwesen liegen bei ca. 1,5 Mio. € /Jahr. Mit unseren Leistungen erzeugen wir bei unseren z.B. 25 Kunden einen rechenbaren Nutzen von ca. 1,2 Mio €. Das bedeutet, dass wir knapp 67% unserer Aufwendungen mit rechenbaren Nutzen abdecken. Diesen Wert wollen wir im kommenden Jahr auf 80% steigern. Hier geht

	Produktkategorie nach Aufwand	Kunde 1	Kunde 2	Kunde 3	Summe Nutzwerte je Produktgruppe
Produktgruppe 1	A	Nutzwert 1/1	Nutzwert 1/2		
Produktgruppe 2	B	Nutzwert 2/1		Nutzwert 2/3	
Produktgruppe 3	B	Nutzwert 3/1	Nutzwert 3/2		
Produktgruppe 4	C	Nutzwert 4/1		Nutzwert 4/3	
Produktgruppe 5	C		Nutzwert 5/2		
Summe Nutzwerte/Kunde					

Abb. 1: Nutzwerte-Tabelle: Hier ist der „Nutzwert" bzw. sein rechenbarer Anteil als konkreter Wert in € einzutragen. Für die nicht rechenbaren Nutzen könnte man entsprechende Listen zusammen stellen.

es in der Zielsetzung also um die Reduzierung eines Werteverzehrs.

Einfaches Modell zum Start

Wenn man ein solches Modell nicht gleich bis ins Detail hinein sehr genau entwickeln will, reicht es für die praktischen Fragen sicher zunächst aus, alle Produkte / Dienstleistungen aufzulisten und sie nach dem Aufwand für das Personalwesen in z.B. drei Kategorien (**A-,B- und C-Produkte**) einzuordnen. Die Nutzwertermittlung könnte man dann zunächst auf die A- und B-Produkte (Aufwandstreiber) in der obigen Tabelle beschränken. Diese Möglichkeit bietet sich besonders dann an, wenn man primär den Zweck verfolgt, den Nutzen der wesentlichen Aufwandstreiber zu hinterfragen bzw. ihren Nutzwert zu steigern.

Wenn man im laufenden Jahr mit einer solchen Arbeit beginnt, kann man in den folgenden Jahre sukzessive den Genauigkeitsgrad erhöhen. Dies erschließt die Chancen, besonders bei den C-Produkten wirtschaftlicher zu werden: Gerade hier geht es um die Fragen nach Effektivität und Effizienz: Welche C-Produkte brauchen wir überhaupt? – Wie können wir sie mit geringerem Aufwand herstellen? Dazu wäre es sinnvoll, mit dem erweiterten Modell fortzufahren.

Erweitertes Modell für spätere Phasen

Jeder Kunde wird nach dem Aufwand des Personalwesens der insgesamt für ihn betrieben wird, einer von 3 Kategorien zugeordnet: **A-, B- oder C- Kunde**. Diese Zuordnung nach Aufwand berücksichtigt dabei die Anzahl der genutzten Produkte, die Anzahl der nutzenden Mitarbeiter des Kundenbereiches, den Aufwand für jedes genutzte Produkt.

Im zweiten Schritt werden die Produktgruppen jeweils einer von 3 Nutzwertkategorien zugeordnet: **niedriger, mittlerer, hoher Nutzen**. Dies sollte nicht allzu schematisch geschehen, denn ein Produkt, was für einen A- Kunden einen hohen Nutzwert besitzt, kann für einen anderen A-Kunden einen niedrigen Nutzwert haben. Bei der Zuordnung der Produktgruppen zu einer Nutzenkategorie wäre also abzuwägen, welche Nutzenhöhe im allgemeinen oder überwiegend erzeugt wird. Man würde also im Beispiel der folgenden Abbildung formulieren, dass die Produktgruppen 1 und 2 bei der überwiegenden Mehrheit meiner A-Kunden auch hohe Nutzwert erzeugen. Diese etwas globale Aussage reicht aus, **um die strategische Bedeutung der Produktgruppe zu erkennen**.

Mit diesem zweiten Schritt (vgl. Abb. 2) werden die Produkte, die bereits gem. ihrem Aufwand für das Personalwesen als A-, B- oder C-Produkte klassifiziert sind, noch einmal klassifiziert, und zwar nun nach ihrem Nutzen für die Kunden in **(H) =hoch–; (M)= mittel–; (N)= niedrig– nutzende Produkte und (P) = Pflichtprodukte**. Daraus lassen sich später Handlungsalternativen entwickeln, wie z.B.: Wenn bestimmte C-Produkte (z.B. Produktgruppe 6 in folgender Tab.) gleichzeitig überwiegend niedrige Nutzen stiften, ist zu fragen, ob sie künftig überhaupt noch angeboten werden müssen. Stiften bestimmte C-Produkte jedoch hohen Nutzen, dann wäre zu prüfen, inwieweit der Entstehungsprozess zu optimieren wäre.

Theoretisch ist es möglich, dass z.B. die Produktgruppe 6 bei einzelnen A- oder B-Kunden einen hohen Nutzwert erzeugt. Hier wäre später sicher zu stellen, dass bei Produkt-/Prozess-Optimierungen der nur bei einzelnen Kunden hohe Nutzwert nicht nachteilig reduziert wird.

Manche Produkte sind (gesetzlich) vorgeschrieben und haben damit einen unverzichtbaren, aber möglicherweise sehr geringen Nutzen. Diese Produkte könnten wir einer eigenen Gruppe zuordnen, denn es entfällt die spätere Frage, ob diese Produkte überhaupt benötigt werden. Vielmehr wird es „nur" darum gehen, wie diese Produkte evtl. vereinfacht und/oder mit geringerem Aufwand hergestellt werden können.

Strategische Relevanz der Produktgruppen

Nutzwerte	Produkt-kategorie nach Aufwand	C-Kunden	B-Kunden	A-Kunden
Hoch	A			Produktgruppe 1 Produktgruppe 2
Mittel	B		Produktgruppe 4 Produktgruppe 5	Produktgruppe 3
Niedrig	C		Produktgruppe 6	Produktgruppe 6
Pflicht	A,B,C	Produktgruppe 7	Produktgruppe 7	Produktgruppe 7

Kundenbedeutung

Abb. 2: Produktnutzen-Portfolio: Nutzen je Kunde und Produktgruppe

4. Schritt: Erfassung des Aufwandes

Wenn der Aufwand sehr genau erfasst werden soll, wäre eine entsprechende Prozesskostenrechnung einzuführen. Dies ist wohl in den meisten Fällen zu komplex und vielleicht – mit Bezug auf die Zielsetzung der Steigerung des Wertschöpfungsbeitrages des Personalwesens – auch nicht notwendig. Es reicht im allgemeinen, z.B. **durch Zeitaufschreibungen für repräsentative Zeiträume oder entspre-**

chende Aufwandschätzungen zu den notwendigen Daten zu kommen, so dass die Aufwendungen für die relevanten Produktgruppen im ersten Ansatz relativ schnell ermittelt werden können. Hier können mit verfeinerten Methoden in den folgenden Perioden genauere Ergebnisse erzielt werden, wenn dies nötig sein sollte.

5. Schritt: Ermittlung strategischer Stärken und Schwächen

Wenn wir auf die oben dargestellte Weise den Wertschöpfungsbeitrag der einzelnen Produktgruppen ermittelt haben, stellen wir im allgemeinen folgende Fragen:

1) Wie können wir die Effektivität des Personalwesens durch eine gezielte Veränderung des Produktportfolios verändern?
2) Welche Produkte sind auch künftig von großer Bedeutung, welche werden an Bedeutung verlieren?
3) Welche neuen Produkte sollten wir aufnehmen?

Insbesondere bei den Fragen 2. und 3. lohnt es sich, mit verantwortlichen Vertretern der Kunden zu sprechen und deren künftigen Bedarf zu erfassen.

6. Schritt: Ansatzpunkte zur Optimierung von Entstehungsprozessen

Die Gegenüberstellung von Nutzen und Aufwand einzelner Produkte (Produktgruppen) erbringt in vielen Fällen Indikatoren zur Prozessoptimierung. Diese Arbeit macht natürlich nur dort Sinn, wo der Nutzen für die Kunden so hoch ist, dass dieses Produkt auch künftig im Angebot der Personalabteilung enthalten sein muss. Ist das positiv entschieden, ist zu fragen, wie die Effizienz des Prozesses erhöht werden kann. Hier finden dann die bekannten Methoden der Prozessoptimierung bzw. –gestaltung ihre zielgenaue Anwendung.

Im Sinne einer Optimierung des Angebotes ist ein Wettbewerbsvergleich bei bestimmten Produktgruppen durchaus erkenntnisfördernd: Was kostet der Einsatz eines Externen, welcher Aufwand verbleibt dennoch bei uns im Personalwesen und wie ist der Nutzen des externen Dienstleisters für den Kunden zu bewerten?

Die Wertschöpfung des Personalwesens kann so über die Nutzen seiner Leistungen für die internen und externen Kunden ermittelt werden. Mit der künftig höheren Bedeutung stark wertschöpfender Produkte und der Effizienzsteigerung aufwendiger Prozesse lässt sich die Wertschöpfung relativ zielgenau und schnell steigern. Selbstverständlich können hier Instrumente wie die Balanced Scorecard eingesetzt werden um den Realisierungsprozess der angestrebten Änderungen zu steuern.

Ein praktisches Beispiel: Der Bereich Personalentwicklung

In einem Unternehmen der Pharmaindustrie wurde mit den Fachgruppenleitern der Personalentwicklung **zunächst die Produkte ermittelt**. Sie finden sich (als Auszug) in der zweiten Spalte von Abbildung 3. Im zweiten Schritt wurden die internen und externen Kunden festgestellt. Sie finden sich auszugsweise in der ersten Zeile.

Produktkat. [1])	Kunde /Kundenkat. [4] / Produkt	Betriebsrat / C	Fachabteilung / B	Betroffene Mitarbeiter / A
A	**Ausbildungsorganisation**	M[5] (MA-versorgung)	M (Übernahme+Leistung)	H (Ausbildungsinhalte/-Übernahme)
A	**Führungsnachwuchskräfte-programm**	M (interne Nachfolgen)	M (Übernahme/Motivation)	H (Chance)
A	**Seminarorganisation**	-	H (maßgeschneidert)	H (Bildung)
B	**Prozessbegleitung /Moderation**	N (keine ext. Consulants)	H (Problemlösung)	M (Betroffene beteiligt)
B	**interne Trainerleistung**	-	H (kostengünstig, untern.-spezifisch)	M (firmenspez./schnell)
A	**Beratung**	N (keine ext. Consultants)	H (Problemlösung)	H (Problemlösung)
C	**Bildungscontrolling**	H (Überblick)	M (Überblick)	N (Überblick)
A	**Bildungsbedarfsanalyse**	H (bedarfsgerecht)	M (bedarfsgerecht)	M (bedarfsgerecht)
B	**Ideenmanagement**	N(Verbess.pot. heben)	M (Produktivität steigt)	H (Einbringen/Prämie)

Abb. 3: Beispiel Produkt-, Kundenmatrix und Nutzenermittlung

Der dritte Schritt versucht eine globale **Bewertung der Produkte für die Kunden**. In den einzelnen Produkt-Kundenfeldern findet sich die Bewertung jedes Produktes für jeden nutzenden Kunden in Gestalt der Zuordnung zu den Kategorien H (hoch), M (mittel) oder N (niedrig). Der Überblick in den einzelnen Kundenspalten ergibt die Möglichkeit, die stark nutzenden und weniger stark nutzenden Kunden (A-, B- oder C-Kunden) zu klassifizieren. Dies ist als grober Durchschnittswert in der oberen Zeile geschehen.

Ansätze zur quantitativen Nutzenermittlung

Wieder an Beispielen der Personalentwicklung und einiger ihrer Produkte sind im folgenden kleine und einfache Rechenbeispiele zur Kalkulation der Nutzwerte vorgestellt.

Fall 1: Internes Training bei ca. 12 Teilnehmern: *Internes Training Kosten pro Teilnehmer 200.-€. Externes Training Kosten pro Teilnehmer 2.000.-€. Erspamis an Kursgebühr durch Angebot der internen Kurse pro Teilnehmer: 1.800.-€ (zusätzlich müssen noch Erspamis von Spesen berechnet werden)*

Fall 2: Trainertätigkeit von Mitarbeiter/innen der Bildungsabteilung: *Externer Trainer ca. 2.000.- € pro Tag, interner Trainer 500.- €/Tag. Erspamis: 1.500.-€ pro Trainingstag*

Fall 3: Berufsausbildung: *Senkung der Personalbeschaffungskosten der Unternehmung durch Übernahmen von fertigen AZUBI's: Erspamis: ca. 5.000 € pro übernommenem AZUBI. Senkung der Einarbeitungszeit des übernommenen AZUBI's im Vergleich einer Neueinstellung vom Markt: Erspamis ca. 2000.-€ pro Monat und übernommenen AZUBI. (Selbstverständlich ist hier ein nicht unerheblicher Aufwand gegenzurechnen – im Beispielunternehmen wird aber die Kostensenkung nur als „Nebeneffekt" gesehen – wichtiger ist die Versorgung des Unternehmens mit am regionalen Markt nicht verfügbaren Fachkräften). Um diesen Nutzen zu berechnen, müsste man Annahmen zu den Konsequenzen der Unterversorgung des Unternehmens treffen.*

Fall 4: Nutzendimensionen diverser Trainings:

- *Moderationstraining*
  schnellere Sitzungen, gezieltere TN, ...
- *Führungstraining*
  Erspamis der FK, gute Delegation, gutes Feedback, weniger Rückfragen durch MA...
- *IT-Training*
  schnellere Anwendung, weniger Anrufe bei Helpdesk...
- *Arbeitstechnik/ Zeitmanagementtraining*
  schneller, priorisiert, ...
- *Konflikttraining*
  weniger Konflikte, konstruktiverer Umgang, schnellere Konfliktlösung,...

Beispielkalkulation für das Moderationstraining: Ausgangslage: Ein Mitarbeiter hat 200 Sitzungen / Gespräche pro Jahr zu leiten. Kürzung durch z.B. Bessere Vorbereitung, Teilnehmer gezielter einladen, präzisere Aufträge und Entscheidungen. Er schafft durch gutes Moderationstraining eine Kürzung jeder Sitzung um 10 Minuten: = 2.000 Minuten, = 33,3 Stunden, = knapp 5 Tage/Jahr, so spart er = 2,5 % seiner jährlichen Arbeitszeit. Darüber hinaus spart er auch die entsprechende Zeit von allen Sitzungsteilnehmern.

Strategische Bewertung der Produkte und Kunden im Portfolio

Sortiert man nun die Produkt-Kunden-Tabelle in den Spalten nach der Zuordnung zu A-, B- oder C- Kunden sowie in den Zeilen nach der Zuordnung zu H-, M- oder N-Produktgruppen (hoher, mittlerer, niedriger Nutzen), erhält man neun Felder. In der Vertikalen: Produkte mit niedriger, mittlerer und hohem Kundennutzen und in der Horizontalen mit niedriger, mittlerer und hoher Kundenrelevanz für die Personalentwicklung.

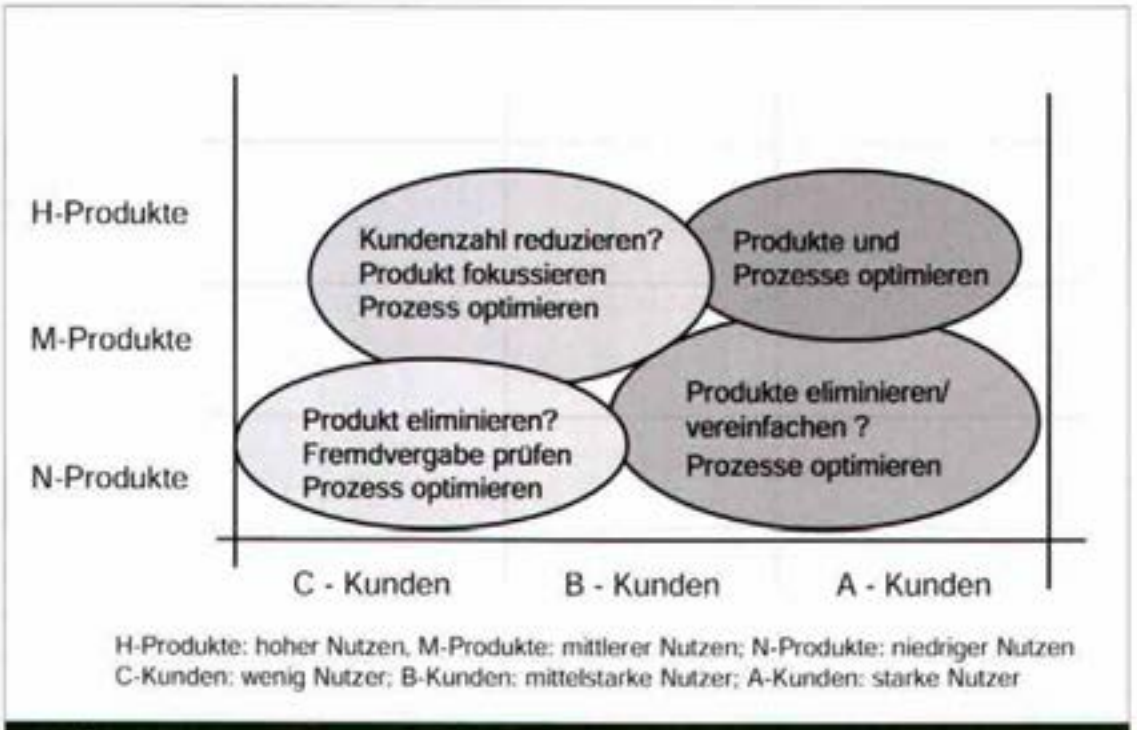


Abb. 4: Strategische Bewertung der Produkte und Kunden im Portfolio

Es stellen sich folgende Fragen:

- Welche Produkte müssen wir weiter ausbauen?
- Welche Kunden müssen wir besser oder eher weniger gut bedienen?
- Wo steht unser Aufwand in geringem Nutzen zum Kundennutzen?
- Wie verändert sich die Bedeutung bestimmter Produkte in der Zukunft?
- Wo entstehen neue Bedarfe?

Diese Fragen sollen zunächst innerhalb der Personalentwicklung, dann aber auch in Strategie-Workshops oder den regelmäßig stattfindenden Jahresgesprächen mit den relevanten und/oder künftig interessanten Kunden bearbeitet werden. Das Ergebnis wird dann auf

Autoren

Dr. Christoph Freese

studierte Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, arbeitete ca. 10 Jahre in leitender Funktionen der Personalentwicklung und des Marketings in internationalen Konzernen und ist seit 1991 als Berater und Trainer selbstständig tätig.

E-Mail: cfreese@t-online.de

Dr. Wolfgang Feige

gründete 2007 die Beratungsfirma WFmanagementsolutions (Beratung-Coaching-Trainings-Workshops). Zuvor arbeitete er rund 20 Jahre in leitender Position in der nationalen und internationalen Personal- und Organisationsentwicklung.

E-Mail: Feige@WFmanagementsolutions.de

dem üblichen Entscheidungsweg im Unternehmen als PE-Strategie festgelegt und beispielsweise innerhalb der PE-Fachbereiche mittels BSC-Methodik umgesetzt.

Praktische Ansätze zur Optimierung relevanter Nutzen-Aufwand-Verhältnisse

Die interne Analyse zeigte bei bestimmten Produkten ein deutliches Verbesserungs-potenzial. Einige generierten nur einen geringen Nutzen, waren aber aufwendig in der Erstellung. Da der Nutzen selber durch andere Lösungen kompensiert werden konnte, wird auf diese Produkte künftig verzichtet.

Andere Produkte sind sehr wichtig und auch nicht substituierbar. In der Erstellung sind einige von ihnen aber auch sehr aufwendig, was Benchmarks mit externen Anbietern zeigten. Hier wird es darauf ankommen, Vorteile einer Fremdvergabe zu eruieren und den eigenen Entstehungsprozess zu optimieren

Bei einer dritten Produktkategorie (bestimmte interne Seminare) stellte sich die Frage nach den Möglichkeiten der Nutzensteigerung durch eine spezifischere Ausrichtung des Angebotes verbunden mit einer Verkürzung der Seminardauer. Hier wird das Feintuning des Seminarinhaltes und seiner Methoden gemeinsam mit einem Beauftragten der Fachabteilung erarbeitet.

Bedeutung des Personalcontrolling für den kontinuierlichen Verbesserungsprozess

Mit der Einführung eines Personalcontrolling im beschriebenen Sinne und gemeinsam mit den Mitarbeiter/innen des Personalwesens wird zunächst ein Umdenken erzeugt oder verstärkt. Unsere Bedeutung als Personalbereich hängt von der Wertschöpfung ab, die wir mit unserer Arbeit bei unseren internen und im Einzelfall auch externen Kunden erzeugen.

Die Entwicklung eines Produkt-Kundenportfolios erfordert sodann die Auseinandersetzung mit den Kunden und ihren Bedarfen. Dies stärkt massiv die Dienstleistungsorientierung.

Die strategische Beurteilung unserer Produkte vor dem Hintergrund ihres jeweiligen heutigen und künftigen Wertschöpfungsbeitrages stärkt die Fähigkeiten zur konstruktiven Kritik und zur Entwicklung von Optimierungsstrategien. Damit wird zugleich ein Prozess der permanenten Verbesserung gestartet, in den die Mitarbeiter/innen stark eingebunden sind. ■

PCS SCHLESSING
Professional Commission Services

Der Outsourcing-Experte für Ihre vertriebliche Provisionsabrechnung!

- Fehlt Ihnen Transparenz und Übersicht bei den Provisionen?
- Kostet Sie die Provisionsabrechnung zu viel Zeit und Ressourcen?
- Plagen Sie sich mit „handgestrickten" Tabellen?
- Hätten Sie gern den Rücken frei für Ihr Kerngeschäft?

Wir helfen Ihnen aus diesem Dilemma:

- ✓ zuverlässige, zügige Abrechnungserstellung
- ✓ komplettes Lösungspaket incl. u.a. Buchungsbeleg, Berichtswesen, Abstimmungen
- ✓ Dokumentation der Kontrollschritte
- ✓ variable Kosten abhängig von der Zahl der Abrechnungen

Kontaktieren Sie uns für ein unverbindliches Erstgespräch:
PCS Schließing GmbH, Tel.: +49 (0)178 695 5358 oder E-Mail an info@pcs-schlessing.de / kostenloser Unternehmenscheck unter www.pcs-schlessing.de (Menüpunkt „Beratung")

Professionelles Provisionsmanagement mit sacsys
Schlessing Advanced Commission System

Nachhaltigkeitsprobleme in Bestandssenkungsprojekten meistern

Die Reduzierung des Bestands demaskiert ungelöste Probleme der Supply Chain

von Armin Klüttgen, Herzogenrath

Mit viel Elan und bestem Willen werden vielerorts Bestandssenkungsprojekte angegangen. Die vom Management vorgegebene Marschroute lautet meist: 98% Lieferbereitschaftsgrad bei gleichzeitiger Senkung der Bestände um 25%. So etwas nennt man mit Recht Steigerung der Wirtschaftlichkeit und Kundenzufriedenheit zu einem erstklassigen Preis-/Leistungsverhältnis. Mit viel Aufwand für die optimale Justierung der Disposition lassen sich diese Ziele auch immer erreichen. Stolzen Hauptes freuen sich die Projektbeteiligten über die erreichten Ziele: „Schlank und kundenorientiert sind wir jetzt und haben gleichzeitig unsere Liquidität gesteigert." Beste Perspektiven also für die heiße Schlacht im harten Wettbewerb.

Erste Ernüchterung

Nach Abschluss solcher Projekte und erster Euphorie über die erzielten Erfolge lässt die Ernüchterung jedoch bei fehlendem ganzheitlichen Projektmanagement nicht allzu lange auf sich warten. Die Bestandswerte kehren bisweilen schon nach wenigen Monaten wieder zurück, der Lagerumschlag sinkt wieder in Richtung altes Niveau und die angestrebte Lieferbereitschaft, auf die sämtliche Parameter des Bestandsmanagements doch zugeschnitten wurden, stellt sich nicht dem prognostizierten Potenzial entsprechend ein. Von Nachhaltigkeit also keine Spur. Hat dieses Projekt überhaupt Sinn gemacht? Man kann doch nicht ständig dieses aufwendige Procedere erneut umsetzen! Sind Bestandssenkungsprojekte folglich Eintagsfliegen und letztlich nicht praxistauglich?

Häufig werden wir zu Unternehmen gerufen, die zuvor vergeblich versucht hatten, ihre Bestände mit einer internen Mannschaft zu senken. Eine Analyse der Zusammenhänge in solchen Projekten offenbart die eigentlichen Probleme erfolgloser Bestandssenkungsversuche.

Das eigentliche Problem

Bestandsmanagementprojekte können nur erfolgreich sein, wenn auch die Störgrößen in der Supply Chain selber attackiert werden, denn diese sind häufig die Auslöser für einen erneuten Bestandsaufbau. Der Bestand verdeckt eben viele Probleme bzgl. Schrotterzeugung, Performance der Lieferanten, fehlender Flexibilität bei sich ändernden Marktanforderungen, mangelhafter Produktionsplanung und -steuerung sowie der Beherrschung störanfälliger Prozesse, weil man ja stets lieferbereit ist. Insofern muss man das Absenken des Bestandspegels als Demaskierung der Probleme verstehen, die es zu attackieren gilt. Man darf sie nicht einfach erneut mit Beständen kosmetisch überdecken! Doch in der Praxis wird vielfach lieber weiter an den Symptomen gedoktert, als die Ursachen zu bekämpfen.

Das Absenken des Bestandspegels demaskiert die Probleme, die es zu attackieren gilt!

Nachhaltige Bestandssenkung und Lieferbereitschaftssteigerung sind nur möglich, wenn die nach Bestandssenkungsprojekten offenliegenden Schwachstellen der Supply Chain nicht erneut zugekleistert, sondern beseitigt werden. Ansonsten sind viele Anstrengungen für die Katz.

Probleme bei der Beschaffung

- Lieferanten liefern zu spät, zu wenig, zu schlechte Qualität.
- Es gibt Einschränkungen des Vormaterialbezugs (z.B. nur begrenzte Anzahl qualifizierter Routen).
- Belieferungskonzepte (Anlieferfrequenz, Menge, Vorlaufzeit der Bestellung, Mindestbestellmengen etc.) verhindern eine bestandsarme Lösung. —> Azyklischer Einkauf preislich sehr volatiler Materialien verursacht im Wechsel Lieferbereitschafts- und Bestandsprobleme.

Ein Unternehmen der Luxusgüterindustrie verzeichnete bei einem Teil seiner fremdbeschafften Materialien eine Quote von 10-20, zum Teil gar bis zu 50% nicht verwendbarer Teile. Diese werden, wenn gemäß Qualitätssicherung zulässig, überarbeitet, was die Durchlaufzeit erhöht. Der Rest der Teile wird an die Lieferanten zurückgesendet und fällt somit für Nachbevorratungszwecke aus. Zusätzlich wird diese Unsicherheit übertagert durch Lieferterminabweichungen, die erheblich sein können.

Probleme in der Produktion

- Es wird nicht produziert, was zu produzieren geplant war.
- Störanfällige Prozesse (beispielsweise in der Metallindustrie) werden „sicherer gemacht", indem man hinter der instabilen Fertigungsstufe Bestände aufbaut.

- Verfahrenstechnische Zwänge führen zu Zwangsfluss des Materials in die Fertigung, vorgegebene Produktionsreihenfolgen und Kampagnenbildung erzeugen unerwünschte Bestandseffekten.

Bei einem Unternehmen der assemblierenden Fertigung hebelten die Meister in der Fertigung sämtliche Vorgaben der Planung dadurch aus, dass sie die Aufträge aus Gründen der „Wirtschaftlichkeit" und der „Durchsatzoptimierung" in Eigenverantwortung zusammenfassten, um eine Losgrößenoptimierung zu erreichen. Darüber hinaus wurden auch vorgegebene Reihenfolgen und Kampagnenbildungen im Scheduling übersteuert. Die Denke, dass eine Losgröße ihrer Aussage nach eben groß sein muss, ist leider allerorten noch sehr gegenwärtig. Diese Sichtweise ist jedoch einseitig auf die Effizienz der Produktion bzw. oft auch nur eines einzigen Produktionsschrittes ausgerichtet. Die Sicht auf das Gesamtoptimum ist ihr nicht gegeben.

Ein sensibles Element sind auch Ausschüsse (geplante und ungeplante Schrotte), die nicht oder nur mangelhaft in die Planung einbezogen werden. Dinge, die nicht sein dürften, werden halt nicht gerne geplant. Doch ein nicht sauber geplanter Ausschuss ist der Killer für einen hohen Lieferbereitschaftsgrad. Eine realistische Planung ist also insbesondere auch hier von Nöten.

Probleme im Vertrieb

- Der Vertrieb hält eigene Puffer vor. Das verfrühte Einlasten von Aufträgen oder die Verwendung von „Dummy-Aufträgen", die Kapazitäten belegen und Vormaterial allokieren, sind dabei beliebte Spielarten.
- Die Genauigkeit der Absatzplanung ist mangelhaft und die Integration unterschiedlicher, hierarchisch angeordneter Planungsebenen wird nicht konsequent verfolgt.
- Bei standort-übergreifender Produktion kommt es durch fehlende Abstimmung und Synchronisierung an den Schnittstellen der Unternehmen zu Lieferproblemen.

In einem Unternehmen der Metallbranche erzeugte sich der Vertrieb durch unterschiedliche Mittel eine zusätzliche Bestandsreichweite von ca. 1 Woche. Man arbeitete offiziell mit einem internen und einem externen Soll-Termin, um nach außen hin die harten Deadlines einhalten zu können. Die Wurzeln dieser Systematik lagen in einer Zeit, wo die Produktion nicht ausreichend performant war und der Vertrieb das Vertrauen in die Lieferbereitschaft der eigenen Fertigung verloren hatte. Mehr Bestand und täglich vielfache telefonische Versuche des Vertriebs, in die Produktionsplanung einzugreifen, waren die Folge.

Autor

Armin Klüttgen
Senior Consultant bei Abels & Kemmner, Herzogenrath
E-Mail: www.ak-online.de

Generische Probleme

Ungeachtet dieser Einzelaspekte und der im Nachhinein haarsträubend wirkenden Anekdoten aus der täglichen Praxis erheben letztlich zwei Probleme in der Planung- und Steuerung der Bestände und Lieferbereitschaft den Anspruch darauf, die größte Verbreitung über alle Branchen hinweg gefunden zu haben:

- Unzureichende Datenqualität, -vollständigkeit und –interpretation
  - Stamm- und Bewegungsdaten sind falsch oder unvollständig, werden nicht ausreichend gepflegt sowie unterschiedlich interpretiert.
  - In heterogenen IT-Landschaften werden individuelle Insellösungen verwendet, die inhaltlich nicht konsistent zueinander und unterschiedlich aktuell sind.
- Fehlende Bestandstransparenz
- In vielen Unternehmen scheitert man häufig schon an der Beantwortung der Frage, wie hoch denn die Bestände sind. Dabei kann man doch nur verbessern, was man kennt.

Fazit

Will man den Preis der hohen Bestände und schlechten Lieferbereitschaft nicht (dauerhaft) zahlen, gilt es, nach einem bzw. begleitend zu einem Bestandssenkungsprojekt die auftretenden Störungen maximal zu attackieren. Dort, wo diesbezüglich keine Freiheitsgrade existieren oder aber die Maßnahmen noch nicht abgeschlossen sind, sie planerisch zu berücksichtigen.

- Lieferanten sollten qualifiziert werden, gleichzeitig aber existierende Mängel in der Liefertermintreue oder aber der abgelieferten Qualität durch Liefer-Sicherheitsbestände planerisch berücksichtigt werden. Diese Bestände können sodann mit fortschreitender Lieferantenqualifizierung wieder reduziert werden.
- Ausschussquoten in der Fertigung sollten der QS und der Verfahrenstechnik Anlass zu Maßnahmen geben, gleichzeitig aber entsprechend eingeplant und mit zunehmender Verbesserung reduziert werden.
- Kampagnenplanungen, Losgrößen sowie Rüstfolgen sollten auf den Prüfstand gestellt werden. Hier werden die Auswirkungen unterschiedlicher Parameter häufig falsch eingeschätzt.
- Last not least würden viele Unternehmen ganz erheblich von einer „Datenqualitäts- und -verfügbarkeitsinitiative" profitieren.

Für Bestandssenkungsprojekte ist es, um das große Optimierungspotenzial in Gänze ausschöpfen zu können, vielfach nicht ausreichend, eine isolierte, von der Supply Chain abgekoppelte Parameteroptimierung durchzuführen. Die **enge Verzahnung der Prozesse und Strukturen innerhalb der Supply Chain** machen den **Blick über den Tellerrand** hinaus und damit einen ganzheitlichen Ansatz zur Erreichung der Lieferbereitschaft bei minimalen Beständen zu einem Muss. So gelingt es, Bestandsreduzierungen Nachhaltigkeit zu verleihen, das vorhandene Potenzial vollständig zu realisieren und darüber hinaus die Basis für einen kontinuierlichen Verbesserungsprozess zu legen. ■

Controller setzen die Segel neu

Kommentierende Nachlese zu Controller-Veranstaltungen, Neuerscheinungen und Neuauflagen der Frankfurter Buchmesse

von Alfred Biel, Solingen

Der Artikel steht unter der Fragestellung, welche Themen in der Controller Community diskutiert werden, welchen Tendenzen und Entwicklungen sich abzeichnen, womit Controllerinnen und Controller sich auseinandersetzen sollten. Die Abhandlung beginnt mit Vergleichen und Verbildlichungen, die im Controlling gern benutzt werden, und endet mit einem Thesenpapier zu Perspektiven und Trends im Controlling.

Schiff- und Luftfahrt - beliebte Controller – Metapher

Ein Blick vor allem in ältere Controlling – Bücher zeigt, dass besonders unsere großen Controlling – Pioniere gerne Metaphern einsetzen, um das zu vermitteln, was sie meinten und der interessierten Fachöffentlichkeit vermitteln wollten. Der abstrakte Begriff „Controlling" sollte veranschaulicht und durch allgemein Bekanntes erklärt und erläutert werden. Da sich **Controller als Steuermann, als Navigator oder als Lotse** verstehen, lag es nahe, Bilder und Vergleiche aus der Schiff- und Luftfahrt heranzuziehen. Die Erklärung des Fremdwortes Navigation - Gesamtheit der Maßnahmen zur Bestimmung des Standorts und zur Einhaltung des gewählten Kurses – klingt wie Controlling-Briefing.

In letzter Zeit finden wir wieder verstärkt beispielhafte und beispielgebende Darstellungen aus der Schifffahrt und aus dem Bereich des Fliegens. Es geht weniger darum, Aspekte von grundlegender Bedeutung in die Fachöffentlichkeit zu transportieren, sondern vielmehr darum, die wachsende Komplexität und die Weiterentwicklung unseres Fachgebiets zu veranschaulichen und in die Fachöffentlichkeit zu transportieren.

Unser großer Controlling – Pionier, **Dr. Albrecht Deyhle,** wählt einen ähnlichen Vergleich: „Controllerinnen und Controller sollen wie ein Lotsendienst dazu beitragen, dass das Unternehmen seinen Weg findet, durch stürmische Marktsee hindurch und wohlbehalten immer wieder im Hafenbecken der Gewinnzone anlangt – bzw. das Unternehmensflugzeug sicher in der Piste der Gewinnzone aufsetzt" (Deyhle 2005, S.37).

Ein weiterer bedeutender Controlling – Pionier, **Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth**, hat folgende Darstellungsweise im Vorwort zum Tagungsband zum 21. Stuttgarter Controller – Forum aufgegriffen: „Dem bereichsinternen Controller ähnlich, unterstützt der Bordnavigator den Piloten bei der Steuerung des Flugzeugs" (Horváth 2007, S. V). Horváth führt weiter aus, zur erfolgreichen Gesamtkombination ist jedoch eine weitere personelle Funktion notwendig, die mit der Tätigkeit von Controllern, diesmal speziell von zentralen Controllern, ver-

gleichbar ist: die des Lotsen im Flughafen. Im weiteren Verlauf beschreibt er Luftraum, Flugzeug und Flughafen bildlich und recht anschaulich und lebendig als beispielhaftes Aktionsfeld der Controller.

Diese vergleichenden Bilder von Deyhle und Horváth drängen sich dem Verfasser als Teilnehmer mehrerer Controller - Großveranstaltungen im Jahre 2007 auf. Die Summe der Informationen, Eindrücke und Erfahrungen lässt sich in Anlehnung an diese Bilder etwa so zusammenfassen:

- Die meisten Unternehmen befinden sich in „stürmischer See". In Anlehnung an die „Fünf Kräfte nach Porter" sehen sich viele Unternehmen verstärkt dem Druck der Wettbewerber und der Bedrohung durch den Markteintritt neuer Wettbewerber, etwa aus dem asiatischen Raum ausgesetzt. Zudem wächst oft die Verhandlungsstärke, sowohl der Zulieferer als auch der Kunden. Zahlreiche Unternehmen fühlen sich zudem der Gefahr von Ersatzprodukten oder veränderter Nachfrageverhältnisse ausgesetzt. Insofern gilt es zunehmend, Klippen zu umschiffen. Klippen im übertragenen Sinne als Risiken des modernen Geschäftslebens. Um im Bild zu bleiben, Wetter, Wind und Wogen werden für nahezu alle Unternehmen rauer und damit kritischer. Die Steuerung wird anspruchsvoller.

- Das „Schiff Unternehmen" verändert sich ebenfalls. Unter dem Einfluss neuer Anforderungen in dem Sinne, dass Struktur und Organisation der Strategie und den Unternehmenszielen folgen. Veränderte Ziele und Strategien und wachsende Veränderungen, die auf das Unternehmen einwirken, führen dazu, dass sich das „Unternehmensschiff" wandelt und damit auch das Objekt, das Controller zu steuern haben. Im Übrigen erneuert sich nicht nur die Unternehmensorganisation, sondern auch die Controllerorganisation.

- Auch der „Hafen", in dem das Unternehmensschiff einlaufen soll, unterliegt vielfachen Wandlungen. Die zu erreichenden monetären und nicht monetären Ziele sind nicht nur schwieriger zu erreichen, sondern sie passen sich auch den Veränderungen an. Beispielsweise orientiert sich die Kapitalrendite am Kapitalmarkt oder der Marktanteil an der jeweiligen Strategie.

Wenn sich nun in unserem Bild drei bedeutende Einflussgrößen als recht veränderlich erweisen, dann erhebt sich die Frage, wie ist darauf zu reagieren, wie kann das „Unternehmensschiff" trotz aller Widrigkeiten nach vorne getrieben werden. Auch „Nicht-Seeleute" wissen, dass ein Segel bei Segelschiffen ein drei- oder viereckiges Tuch ist, das am Mast aufgespannt wird, so dass sich der Wind darin fängt und das Schiff vorwärtstreibt. Wir wissen aber auch um die Wortspiele wie: Die Segel streichen im Sinne von Aufgeben oder „mit vollen Segeln" als Metapher für mit aller Energie oder mit vollem Einsatz voran.

Ein Blick ins Lexikon klärt uns zudem auf, die Segel unterscheiden sich nach ihrer Form und ihrer Verwendung und je nach dem Wetter, z. B. die kleinen Sturmsegel aus schwerem Zeug und die leichten, besonders rund geschnittenen Segel für leichten Wind.

In Diskussionen mit Controllern oder um das Thema Controlling herum wird gerne folgendes geflügelte Wort zitiert: „Dem weht kein Wind, der keinen Hafen hat, nach dem er segelt." Dieser offenbar sehr treffend ins Controlling passende Ausspruch wird Michel Eyquem de Montaigne (1533 - 1592) zugeschrieben. De Montaigne war Politiker, Philosoph und Begründer der Essayistik.

"Regierungen sind Segel, das Volk ist Wind, der Staat ist Schiff, die Zeit ist See." Dieses Zitat von Ludwig Börne zeigt, dass offenbar Menschen zu allen Zeiten sich angeregt fühlten, Bilder und Vergleiche heranzuziehen, wie wir es in diesem Beitrag tun. Carl Ludwig Börne (1786 -1837) war ein deutscher Journalist, Literatur- und Theaterkritiker und gilt auch als Wegbereiter der literarischen Kritik in Deutschland.

Der französischen Dichter und Pilot Saint Exupery wird unter Controllern ebenfalls gerne zitiert: **„Wenn du ein Schiff bauen willst ..., wecke in ihnen die Sehnsucht nach dem endlosen weiten Meer."** Man könnte auch übersetzen: Wenn wir die Globalisierung erfolgreich bewältigen wollen, müssen wir uns neue Kräfte, Sehnsüchte und Ziele wecken. Und zur Abrundung diesen nicht minder wichtigen Hinweis: **„Wie oft verglimmen die gewaltigsten Kräfte, weil kein Wind sie anbläst"** (Jeremias Gotthelf).

Die Bestimmung eines Schiffes erfüllt sich hauptsächlich darin, dass es fährt, also unterwegs ist, sich zum gesetzten Hafen bewegt und nicht an Ort und Stelle liegenbleibt. Fragen wir uns also, wie sich die Controller aus Sicht führender Veranstaltungen im Jahre 2007 bewegen sollten.

32. Congress der Controller (CC 2007)

Beim Congress der Controller in München – unter Leitung des damaligen Vorstandsvorsitzenden des Internationalen Controller Vereins e.V. , **Dr. Wolfgang Berger-Vogel,** ging es im besonderen Maße darum, die Segel neu zu setzen, weil dies die Entwicklung und die Verhältnisse offenbar erfordern.

Dieser Fachkongress, der größte dieser Art im deutschsprachigen Raum, stand unter dem Motto „Controlling gut – Unternehmen gut". Die Veranstaltung setzte den Akzent darauf, dass ein gutes und leistungsfähiges Controlling eine entscheidende Voraussetzung und Bedingung für ein erfolgreiches Unternehmen ist. Damit strahlten die Veranstalter ein gewisses Selbstvertrauen aus und zeigten deutlich Flagge.

Das Kongress-Motto bezog sich auch auf eine gemeinsame Studie des Internationalen Controller Vereins eV (ICV) und des Lehrstuhls für Controlling & Telekommunikation der WHU – Otto Beisheim School of Management, die einen signifikant **positiven Zusammenhang zwischen erfolgreichem Controlling und erfolgreichen Unternehmen** nachweist. Nach dieser Untersuchung **haben Controller mit ihrer großen Nähe zur Unternehmensführung heute bessere Möglichkeiten,**

nicht nur unterstützend für das Management zu arbeiten, sondern auch spürbaren Einfluss auf das Management und dessen Entscheidungen zu nehmen. In diesem Sinne stellt sich die Frage, was ist gutes Controlling und wie kann es positiv auf das jeweilige Unternehmen wirken. Die Studie vermittelt insgesamt den Eindruck, die Chancen der Controller, die Segel richtig zu setzen, sind in den meisten Unternehmen gestiegen.

Der 32. Congress der Controller sah das Setzen der Segel vor allem in einer Betonung der Innovationen, in der Frage nach den Erfolgsfaktoren erfolgreicher Unternehmensentwicklung, in der Perspektive „Vertrauen schafft Werte" und in der Hinwendung zu einer stärkeren Markt- und Zukunftsorientierung. Vertiefen wir beispielhaft diese Aspekte.

Der Internationale Controller Verein eV (ICV) verlieh den Preis für das Programm „Sales Up! Wachstum gegen den Trend" der Hansgrohe AG als „mustergültige Controlling-Lösung". Mit dieser Preisverleihung machte die Jury deutlich, dass Controller verstärkt darauf achten, wie sich – um im Bilde zu bleiben – Wind und Wetter verändern und erforderlichenfalls dagegen anzukämpfen. Hierzu erklärte **Siegfried Gänßlen**, CFO bei Hansgrohe AG und zugleich Vorstandsvorsitzender des ICV ergänzend: „Sales Up steht durch die gelungene, strategische Verknüpfung von Controlling und Vertrieb beispielhaft für eine moderne Auffassung von den Aufgaben eines Controllers und seiner Rolle im Unternehmen".

Dieses Programm beinhaltet integrierte, vernetzte Bausteine, die in einer standardisierten Toolbox zusammengefasst sind:

- Analyse der Markt- und Wettbewerbsposition von Hansgrohe;
- Analyse der Wachstumspotenziale in den Vertriebskanälen bzw. bei einzelnen Kunden/Kundengruppen;
- Segmentierung der Kunden und ein daraus abgeleitetes Betreuungsmodell, Kundenbearbeitungskonzepte und Wachstumspläne;
- Weiterentwicklung der Vertriebsorganisation;
- Systematisches Projektmanagement mit Pilot- und Rollout-Phase.

Inzwischen wurde dieses Konzept aufgrund der Vermittlung des Verfassers u.a. auch erfolgreich an der Universität Kassel, Lehrstuhl von **Prof. Dr. Jörg Link,** vorgestellt und interessiert daher zunehmend die Fachpresse.

Ein anderes Beispiel, die Segel neu zu setzen, zeigte **Dipl.-Ing. Dietmar Pascher**, Trainer und Partner der Controller Akademie auf. Er sprach sich für "Value Controlling" anstelle "Cost – Controlling" aus. Kosten runter, Kosten runter – wie lange noch, fragt Pascher. In den letzten Jahren, so Pascher, schien sich die Kreativität vieler Manager auf das Thema Kostensenkung zu fokussieren. Langfristig besteht die Gefahr, so Pascher, dass wir immer mehr Qualität aus unseren Produkten „herausquetschen" und die Innovationskraft verlieren, zumindest stark bremsen. Daher müssen wir uns stärker als bisher, so war zu hören, auf die **nachhaltig verteidigbaren Werte**, die unseren Wettbewerbsvorteil erhalten bzw. noch steigern, konzentrieren. Um auch bei unseren Kostenstrukturen in Zukunft noch Gewinne bzw. eine Wertsteigerung erzielen zu können, müssen wir nach Pascher im Sinne dieses Ansatzes in Wachstum, in unsere Märkte und Kunden sowie in die Entwicklung unserer Produkte, Services, Organisationen, Prozesse und Mitarbeiter investieren.

Ziel muss es demnach sein, den **Kundennutzen (Customer Value) so zu erhöhen, dass der Kunde bereit ist, für unsere Produkte und Dienstleistungen den Preis (Customer Equtiy) zu bezahlen**, den sie kosten und den wir für weitere Investitionen in den Customer Value, aber auch für einen positiven Shareholder-Value benötigen.

Damit das gelingt, müssen wir laut Pascher Kernkompetenzen bewerten, Kundennutzen und Marktwerte ermitteln, sowie unseren Wettbewerbsvorteil messen und kontinuierlich weiterentwickeln. Wir müssen Pascher zufolge heute genauso viel, wenn nicht sogar einen größeren Augenmerk auf das Value Controlling legen, wie wir es heute bereits beim Cost Controlling tun. Pascher gab eine bemerkenswerte Zusammenfassung seiner Überlegungen und Vorschläge: Hohe Wettbewerbsfähigkeit entsteht zuerst in den Köpfen der Führungskräfte und Mitarbeiter. Der Erfolg hängt dabei vom Verhältnis zwischen Power und „JAM" ab. Je mehr Power (Einsatz) und je weniger JAM (Einheit für Jammern) desto besser.

In der gegenwärtigen Diskussion bekommt die **Frage nach der „richtigen Budgetierung"** eine besondere Bedeutung. Controller diskutieren kontrovers, wie bei diesem wichtigen Instrument die Segel zu setzen sind. Der ICV – Vorstand nutzte daher die Gelegenheit zu einer grundsätzlichen Positionsbestimmung in der laufenden Debatte zur „richtigen Budgetierung". **Der ICV erteilte dem vieldiskutierten Ansatz „Beyond Budgeting" eine Absage** und sprach sich für „Moderne Budgetierung" aus. Nach Überzeugung des ICV – Vorstandes ist der richtige Ansatz eine moderne und bessere Budgetierung, eine sogenannte „Moderne Budgetierung". **Diese „Moderne Budgetierung" zeichnet sich** gemäß den einschlägigen Verlautbarungen des ICV Verbandes **u. a. durch folgende Merkmale und Eigenschaften aus:**

- Vorhandensein eines klaren Unternehmensleitbildes / Unternehmenszieles
- Darauf aufbauend die Entwicklung der Unternehmensstrategie mit Frühwarnindika-

Autor

Alfred Biel

Fachjournalist (DFJS)

Leiter des Redaktionsausschusses des Int. Controller Vereins e.V. / Moderator Wirtschaftsjournalismus im Deutschen Fachjournalisten Verband e.V.

E-Mail: alfred.biel@gmx.de

toren für eventuell notwendig werdende Strategieänderungen

- Verknüpfung der Strategiebildung mit der operativen Planung (nicht nur finanzielle Kennzahlen, als geeignetes Instrument gilt die Balanced Scorecard)
- Entwicklung von KPIs (Key Performance Indicators)
- Flexibilisierung der Planung / Budgetierung mit laufenden Forcasts und rollierender Planung (keine starren Kalenderjahre)
- Beachtung des Subsidiaritätsprinzip: Entscheidungsfindung dort, wo sie dem Geschäftsprozess am besten dient
- Delegation von Verantwortung für Kursänderungen und Nachjustieren der Budgetierung
- Erhöhung und Beschleunigung der Kommunikation mit den entsprechenden zentralen Stellen
- Verbindung mit einem sinnvollen Anreizsystem, das nicht nur die kurzfristigen Erfolge berücksichtigt, sondern auch mehrere Dimensionen umfassen sollte etwa im Sinne der Unternehmensparameter **nach Deyhle (WEG = Wachstum, Entwicklung, Gewinn)**

Insgesamt sah der Internationale Controller Verein im Beyond Budgeting keine Lösung für die Steuerung der Unternehmen – erst recht nicht in den heutigen dynamischen, globalisierten Märkten. Die Empfehlung des ICV lautete: Moderne Budgetierung im vorstehend skizzierten Sinne.

Alles in allem war es ein klassischer Fachkongress, wie auch die Themenzentren zeigten: Erfolgreiche Controlling-Lösungen, Controlling von Logistik-Prozessen, Macher im Mittelstand sowie Controlling und Qualität. Bei letzterem Thema folgte der Kongress der Linie des ICV als Veranstalter, der seit geraumer Zeit versucht, die gemeinsame Schnittmenge von Controlling und Qualitätsmanagement auszuloten.

Insgesamt bestätigte der Congress der Controller in 2007 seine Funktion und Bedeutung als „Branchentreff der Controller". Diese Tagung diente der Stärkung der Bedeutung des Controllings und der Betonung des Einflusses des Controllings auf eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung.

21. Stuttgarter Controller - Forum (SCF 2007)

Das Stuttgarter Controller-Forum, unter Leitung von Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth, stand unter dem Motto **„Erfolgstreiber für das Controlling"** und suchte dieses Leitthema durch Konzepte und Praxislösungen zu belegen und zu veranschaulichen. Im Mittelpunkt dieser Fachveranstaltung standen Themen wie:

- Organisatorische Positionierung des Controllings,
- Rollenwandel des Controllers,
- Effizienzsteigerung der Controllingprozesse,
- Controlling im Mittelstand und
- IT – Management

Dieser Kongress thematisierte vor allem die Organisation von Controller und CFO s Konzerncontrolling, Kundenorientierung, Effizienzsteigerung und Risikocontrolling sowie Controlling im Familienunternehmen.

Den Eröffnungsvortrag widmete **Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth** der Organisationsgestaltung als Herausforderung an den Controller. Er sah eine doppelte Herausforderung: Unter der Fragestellung, wie organisiert man das Controlling, sprach er von Gestaltung der Controllingorganisation. Unter dem Aspekt der Beurteilung von Effizienz und Effektivität hingegen von Organisationscontrolling. Horváth stellte im weiteren Verlauf die Gestaltungsvariablen und die Kontextfaktoren des Controllings heraus. Zu den Gestaltungsvariablen zählte er: Zentralisation / Dezentralisation, Funktionalisierung, Delegation, Partizipation, Standardisierung, Arbeitsteilung, Ablauforganisation und Aufgabenabgrenzung. Zu den Kontextfaktoren gehören nach Horváth: Unternehmensumwelt, Technologie, Organisationsstruktur, Unternehmensgröße, Strategie und Kultur.

Der Tagungsleiter umschrieb die organisatorische Herausforderungen mit zeitbasiertem Wettbewerb, unternehmensübergreifender Arbeitsteilung, Kostensenkungsnotwendigkeiten, opportunistischem Verhalten, zunehmenden Risiken und höherer Komplexität und Diskontinuität. Der Organisationserfolg wird diesen Ausführungen zufolge als Konfigurationserfolg und Motivationserfolg gemessen. Horváth gelangte zum Schluss, „wir brauchen mehr als Kästchen". Die strategiegerechte und effiziente Gestaltung der Controllingorganisation ist daher – neben den eingesetzten Instrumenten – der wesentliche Erfolgstreiber des Controllings.

Die Vorträge beschäftigten sich in vielfältiger Weise mit der Rolle des Controllers und insbesondere mit seiner Rolle als Treiber von Veränderungen und Entwicklungen. Beispielsweise setzte sich Michael Welt, Vorstand bei der Gildemeister AG, mit dem Thema „Konzerncontrolling im Wandel der Zeit" auseinander und stellte die Einführung eines integrierten Planungs-, Berichts- und Risikomanagement-System als Antwort auf die gestiegenen internen und externen Anforderungen heraus.

Zu den Beiträgen, die besonderes Interesse fanden, zählte u.a. der Vortrag von **Prof. Dr. Ulrich Hemel** „Werte als Wettbewerbsvorteil". Er setzte sich mit der Werteorientierten Unternehmenssteuerung, der Werte-Steuerung und dem Ethik-Controlling auseinander. Er sprach u.a. von der Vorbildfunktion der Unternehmensführung („Handeln und Deuten") und vom Wahrnehmungsdelta zwischen proklamierten und gelebten Werten.

Breiten Raum nahm die Problemstellung der Effizienzsteigerung der Controllingprozesse ein. Dabei ging es u.a. um die Frage, welche Effizienzpotenziale ergeben sich durch ein Reengineering von Planung, Budgetierung und Reporting oder darum, wie lassen sich vorhandene Kontrollmechanismen optimieren (Compliance Controlling).

Das Spezialforum für Public Management - organisatorische Gestaltung des Controllings im öffentlichen Bereich – gehörte auch dieses Jahr zur Besonderheit des Stuttgarter Controller Forums. Dieses Forum gliederte sich in die Sektionen Kommunen, Hochschulen, öffentliches Fernsehen, Kliniken, Bundeswehr, Länder und IT-Dienstleister. Dieses Forum diskutierte u.a. Fragen wie diese: Wie lässt sich das Controlling in Non-Profit-Organisationen und der öffentlichen Verwaltung effektiv organisatorisch verankern? Was sind die spezifischen Erfolgsfaktoren eines Controllings im Public Manage-

ment? Welche Rolle müssen Controller hierbei wahrnehmen?

Prof. Horváth fasste **die fünf wichtigsten Erfolgstreiber des Controllings** aus den Vorträgen der zwei Tage zusammen: • Einbezug von Werten in das Controlling • Ausrichtung an der Strategie • Vorhandensein des Organisationsfits • Verwendung finanzieller und nicht-finanzieller KPIs • eine eindeutige Rollendefinition des Controllers.

22. Deutscher Controlling Congress (DCC 2007)

Der Deutsche Controlling Congress in Dortmund unter Leitung von **Prof. Dr. Thomas Reichmann** stand unter dem Leitmotiv „Automotive – Innovative Potenziale für Management & Controlling" und setzte somit einen branchenspezifischen Schwerpunkt. Weitere Schwerpunktthemen waren: Strategisches und Operatives Marketing, Beschaffungs- und Produktions-Management & -Controlling, Personal-Management & -Controlling, Rechnungswesen und Controlling, Globales Reporting und integrierte Planung.

Ein Höhepunkt war die Podiumsdiskussion. Sie thematisierte die Frage „Ist die Zeit reif für ein Politik-Controlling in der Automobilindustrie?". Der Ansatz eines betriebswirtschaftlichen Politik - Controllings wird seit einiger Zeit intensiv und engagiert von Prof. Dr. Reichmann vertreten.

Der Congress bot an dieser Stelle einen sehr interessanten Austausch von Ansätzen, sowohl aus theoretischer, wie auch praktischer Sichtweise. Man darf gespannt sein, wie sich diese Diskussion entwickelt und ob sich hier tatsächlich ein völlig neues Controlling – Anwendungsfeld ergibt und Controlling eine zusätzliche Stoßrichtung hinzugewinnt.

Bezogen auf die Thematik der Automobilindustrie bedeutet ein betriebswirtschaftliches Politik – Controlling im Sinne dieses von Reichmann vertretenen Ansatzes u. a., es ist nicht nur über Benzinverbrauch, Schadstoffausstoß (CO_2) oder Feinstaubbelastung, Geschwindigkeitsbeschränkung oder die Verlagerung auf die Bahn zu diskutieren, sondern auch **über die Nutzenstiftung von PKW, Bussen und LKW nachzudenken.** Die Expertenrunde auf dieser Veranstaltung verdeutlichte, um welche komplexen und schwierigen Fragen sich ein betriebswirtschaftliches Politik-Controlling zu kümmern hätte. Aus Controllersicht, so die Verfechter dieses Konzeptes, müsste hier über die komplexen Zusammenhänge zwischen den unterschiedlichen Graden der Nutzenstiftung für die Wirtschaft aber auch für die Lebensqualität der Einzelnen bis hin zur Sicherheit von Insassen in PKW's nachgedacht werden und in einem zweiten Schritt müsste in der Logik dieser Controllingrichtung die Nutzenstiftung dann in Relation zu den zusätzlichen Kosten einer Reduzierung des CO_2 – Ausstoßes, der Feinstaubbelastung, des Benzinverbrauchs oder einer Arbeitsplatzvernichtung gestellt werden.

Ein betriebswirtschaftliches Politik-Controlling müsste nämlich politische Entscheidungen unter ökonomischen Aspekten sowohl durchsichtiger als auch verstehbarer gestalten – ohne jedoch das Primat der Politik beeinträchtigen zu wollen. Ganz im Sinne der Pioniere des Controllings: Controller leisten Führungs- und Entscheidungsunterstützung, ohne jedoch die Führung selbst zu stellen.

Erwähnenswert ist u. a. auch der Beitrag „Modernes Human Resource Management – Anforderungen an das Personal-Controlling". Dieser Vortrag wies u.a. darauf hin, dass ein modernes Personal-Controlling eine strategische Fundierung bedingt und große Herausforderungen bezüglich der Messung des Wertbeitrages auf die Unternehmen zukommen werden.

Traditionell nimmt bei dieser Veranstaltung neben betriebswirtschaftlichen Lösungen auch die moderne DV-Technologie einen besonderen Platz ein. Die Veranstaltung unterstrich, im Rahmen der Softwareentwicklung nimmt die Bedeutung der globalen Analyse und Reportings ständig zu.

Reichmann verfolgt mit dem DCC das Ziel, die Entwicklung in der Softwareentwicklung und in der Systemgestaltung mit aktuellem betriebswirtschaftlichen Wissen zusammenzubringen. Ferner geht und ging es auch bei diesem Kongress wieder darum, operative Optimierungen entlang der Wertschöpfungskette herauszuarbeiten und darüber hinaus innovative Potenziale offen zu legen.

9. Handelsblatt Jahrestagung „Controlling-Kongress 2007"

Die Handelsblatt Jahrestagung in Düsseldorf unter Leitung von **Prof. Dr. Klaus-Peter Franz** stand unter der Überschrift **„Finanzfokus im Wandel"** und galt der erfolgreichen Gestaltung der Veränderungsprozesse. Prof. Dr. Franz definierte die Finanzfunktion wie folgt: • Controlling, • Rechnungswesen / Accounting, • Finanzen (Treasury), •. Steuern und • Corporate Control (Compliance, Corporate Governance, Risikomanagement).

Franz sah die zunehmenden Anforderungen an den Service des Controlling in der Qualität (Informationen müssen mit den Rechnungslegungsvorschriften kompatibel sein und Entscheidungsrelevanz aufweisen), der Zeit (Verkürzung der Planungs- und Vorschauzyklen sowie Schnelligkeit und Flexibilität) sowie im Wissen (Strategische Planung, Umsetzung strategischer Planung, nicht-finanzielle Zielgrößen und integrierte Finanzprozesse).

Wie die vielfältigen Anforderungen an die Finanzfunktion erfüllt werden können und welche Instrumente hierfür zur Verfügung stehen – diese Kernfrage durchzog diese Veranstaltung. **„Der Controller wird vermehrt als Business Partner des Managements wahrgenommen"**, meinte **Prof. Dr. Ronald Gleich** (European Business School Oestrich-Winkel) und wies auf eine Veränderung des Aufgabengebietes der Finanzfunktion hin.

Die Mehrzahl der Unternehmen erwartet verstärkt – so die Vorträge und die Diskussion auf diesem Fachkongress -, dass Controller nicht nur Richtungen aufzeigen und Informationen liefern, sondern sich auch aktiv an der Entwicklung von Strategien und deren Umsetzung beteiligen.

Die Bausteine eines ganzheitlichen Wertmanagements, so **Dr. Thorsten Feix**, Knorr-Bremse AG, bestehen aus: Strategieentwick-

lung, strategisches Wertportfolio, internes Wachstumsprogramm sowie M&A-Management.

Sascha Meyer, Henkel AG, umschrieb die Anforderungen an managementorientierte Berichte mit 1. Adressaten, Zeitpunkt, Inhalt und Art des Reports, 2. Wettbewerbsfaktoren Zeit, Information, Technologie und 3. umfassende Information versus Decision Support Tool. Dieser Kongress vermittelte die Botschaft vom „Controller als unternehmerischer Stratege" und „neue Aufgaben erfordern neue Lösungen".

Frankfurter Buchmesse 2007

Die Frankfurter Buchmesse ist im Sinne unserer Diskussion als **weltweit größte Buchmesse** ein „Flaggschiff". Langjährige bzw. regelmäßige Besucher wissen, dass diese Messe mal durch ruhigere, mal durch unruhige Gewässer fährt und die Messeleitung, die Aussteller und die Fachbesucher die Segel immer wieder neu setzen. So auch auf der Frankfurter Buchmesse 2007.

„Geschäftig wie nie, intellektuell ansprechend, lebendig und fröhlich", so charakterisierte Messedirektor **Jürgen Boos** die Frankfurter Buchmesse 2007, die weltweit größte Buchmesse. Nach den Angaben der Messeleitung verzeichnete die Messe eine Rekordzahl von 7.448 Ausstellern aus 108 Ländern, die insgesamt 391.653 Titel präsentierten. Trotz des Streiks der Lokomotivführer und Herbstferien waren insgesamt 283.293 Besucher (2006: 286.621) zur Buchmesse gekommen.

Auf einer modifizierten Basis relevanter Neuauflagen der Frankfurter Buchmesse 2007 (insbesondere: Steinle/Daum 2007, S. 989 ff. / Jung 2007, S. 48 ff.) lassen sich 13 Thesen zu den Perspektiven und den Trends des Controllings ableiten.

„Fragt man nach dem Zukunftsbild des Controllers, nach der Vision des Controlling, so kann eine Entwicklung vom operativen über das strategische zu einem systemintegrierten Controlling festgestellt werden. Zukunftscontrolling bedeutet ganzheitliches, sich weitestgehend selbststeuerndes integriertes Controlling im Rahmen des Vertrauensmanagement!" (Jung).

Der Controller bzw. die Controllerin wird

- in hohem Maße Anpassungs- und Wandlungsfähigkeit sowie eine konsequente Markt- und Ressourcenorientierung beweisen;
- sich künftig verstärkt am Wertschöpfungsprozess und weniger an den Funktionsbereichen orientieren und insgesamt ganzheitlicher werden und Geschäftsprozesse innovativ gestalten;
- in Zukunft stärker als bisher strategisch, antizipativ und früherkennungsorientiert sein und insbesondere Innovationsprozesse im Unternehmen fördern;
- sich künftig konsequenter als bisher auf die Steuerung von marktwirtschaftlichen Erfolgsfaktoren bzw. die Identifikation und Entwicklung erfolgsentscheidender Kernkompetenzen konzentrieren;
- sich noch intensiver wert- und werteorientiert ausrichten;
- vermehrt eine kompetenzbezogene Verschlankung betreiben und eine Verantwortungsübernahme der Mitarbeiter fördern;
- verstärkt Lernprozesse initiieren und moderieren;
- den Dienstleistungs- und Beratungscharakter verstärken;
- deutliche Qualitätssteigerungen und Prozessoptimierungen anstreben;
- eine intensivere informationstechnologische Unterstützung forcieren;
- eine wichtige Aufgabe darin sehen, ein Instrumentarium bereitzustellen, dass es erlaubt den Wert von Intangibles zu messen und damit steuerbar zu machen;
- sich zunehmend in das System der Corporate Governance integrieren;
- die zusätzliche Funktion eines Informationsdienstleisters für Bilanzzwecke übernehmen und verstärkt Kenntnisse in der Rechnungslegung aufbauen.

Es hat selten eine Buchmesse gegeben mit einem so einhellig optimistischen Blick in die Zukunft", sagte **Dr. Gottfried Honnefelder,** Vorsteher des Börsenvereins des Deutschen Buchhandels, zu Messeende. „Für die Verlage und den Buchhandel ist das sehr wichtig, denn sie sind sensibel für Stimmungen. Deshalb hat diese Branchensicht auch großen Einfluss auf die weitere Entwicklung des Buchmarktes."

Auch zeigte die Buchmesse, dass sich das Themenfeld Controller und Controlling fest im Fachbuchmarkt etabliert hat. Die wichtigsten Neuerscheinungen und Neuauflagen der Frankfurter Buchmesse werden im Literaturforum des Controller Magazins vorgestellt. Das Fachbuch hat auch weiterhin eine Zukunft, wie die weltweit größte Buchmesse mit einem breiten Angebot an Sach- und Fachbüchern verdeutlichte. Allerdings wird das Fachbuch zukünftig verstärkt mit anderen Medien kooperieren, beispielsweise mit einem begleitenden Online-Service.

Die Frankfurter Buchmesse 2008 findet vom 15. - 19. Oktober 2008 statt. Der Zeitraum vom 15.-17. ist für Fachbesucher reserviert, der 18. – 19. steht auch Privatbesuchern offen.

Liebe Leserin und lieber Leser, der Verfasser wünscht Ihnen, dass Sie die Controlling - Segel allseits gut und richtig setzen – und volle Fahrt voraus!

Literaturhinweise

Deyhle, Albrecht: Deyhle´s Fach-Lexikon für Controllerinnen und Controller 2005,

Horváth, Péter: Erfolgstreiber für das Controlling, Stuttgart 2007

Jung, Hans: Controlling, München 2007

Steinle, Claus / Daum, Andreas: Controlling, Stuttgart 2007 ■

Controlling im Wandel...

Fallbeispiele: BMW, Deutsche Bahn, Deutsche Telekom, RuV Versicherungen, RWE, Voestalpine AG u. a.

Neue Aufgaben für das Controlling. Aufgrund aktueller Entwicklungen in der Unternehmenspraxis muss das Controlling sein Aufgabenfeld gegenüber anderen (internen) Dienstleistern abgrenzen und sich einem wachsenden Wettbewerb um die Aufmerksamkeit des Managements stellen. Neue Erkenntnisse und Sichtweisen der Wissenschaft und Forschung können dabei helfen, besser zu verstehen, was diese Veränderungen auslöst und wie sich Controller darauf einstellen können.

Ernst u. a. (Hrsg.)
Die neue Rolle des Controllers
Aufgaben, Anforderungen, Best Practices
2008. 250 S. Geb., € 39,95
ISBN 978-3-7910-2760-9
Erscheint im Mai.

☐ **Ja, ich bestelle** zzgl. Versandkosten
Die neue Rolle des Controllers,
ISBN 978-3-7910-2760-9, € 39,95

Name, Vorname

Straße, Hausnummer

PLZ, Ort

Telefon, Datum, Unterschrift 5680

Sie haben ein gesetzliches Widerrufsrecht gem. §§312d, 355 BGB.
Bei einem Warenwert bis einschl. € 40,–
liegen die Kosten der Rücksendung bei Ihnen.

Schäffer Poeschel Verlag für
Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
Postfach 10 32 41, 70028 Stuttgart;
Amtsgericht Stuttgart HRB 24814

SCHÄFFER POESCHEL

Jetzt gleich bestellen: Fax 08 00/7 77 77 70 (gebührenfrei) | www.schaeffer-poeschel.de

Aus Fehlern lernen im Controlling

von Susanne Schneider und Daniel Pudliszweski, Essen

Ist es an der Zeit, den jährlichen Controllerworkshop vorzubereiten? Sollen exotische Themen ohne konkreten Handlungsbedarf angesprochen und sich anschließend auf die Schultern geklopft werden, um dann zum Tagesgeschäft überzugehen? Oder wäre es an der Zeit, einmal das eigene Handeln kritisch zu hinterfragen, um darauf Neues und Besseres aufzubauen? Dann sei eine Auseinandersetzung mit den Fehlern, nicht mit den Erfolgen angeraten! Der folgende Beitrag gibt Hinweise.

Betrachtet man die Berichterstattung über **erfolgreiche Unternehmen und/oder Unternehmensführer,** ergeben sich zahlreiche Parallelen. **Frühzeitig wurden zukunftsweisende Lösungen entdeckt und diese mit entschiedenem Nachdruck, auch gegen zahlreiche Widerstände, durchgesetzt**. Die Gründe des Erfolges werden zwar meistens angesprochen, unterscheiden sich jedoch selten wesentlich. Der richtige Mann (manchmal auch die richtige Frau) war zur richtigen Zeit zur richtigen Stelle. Dass diese Hinweise insbesondere in wirtschaftlich schwierigen Zeiten gerne aufgenommen werden, zeigt die unverändert hohe Zahl an Veröffentlichungen über erfolgreiche Unternehmen und Unternehmenspersönlichkeiten. So weit so gut, nur Hinweise für das eigene Vorgehen lassen sich so kaum gewinnen.

Noch undifferenzierter ist Berichterstattung über Misserfolge. Die primäre Grund läge im persönlichen Versagen. Habgier oder Verschwendung, persönliche Überforderung oder mangelnde Kenntnisse werden als pauschale Gründe aufgeführt. Könnte aber aus Fehlern nicht ebenfalls gelernt werden? Vielleicht sogar besser als aus Erfolgen? Getreu der Aussage, die **Leo Tolstoi** im gleichnamigen Roman Anna Karenina machen lässt: **„Alle glücklichen Familien gleichen einander, jede unglückliche Familie ist auf ihre eigene Art unglücklich."**

Im Controlling setzt sich die oben beschriebene Verhaltensweise fort. **Nur keine Schwächen zeigen**. Erfolg ist mit der eigenen Person verbunden, Misserfolg wurde durch die Anderen verursacht. Schon die Frage nach den eigenen Schwächen im Vorstellungsgespräch versetzt den offenen Kandidaten in Unruhe. Abgeklärte antworten mit der Pauschalaussage „Ungeduld".

Die gefährlichen Auswirkungen dieser Vorgehensweise können in euphorischen Wachstumsphasen immer wieder beobachtet werden, so in Deutschland zuletzt im Internetboom der 90er Jahre. **Positive Aussichten werden schnell zur ungezügelten Begeisterung, realistische Marktchancen werden grotesk überbewertet, die eigenen Fähigkeiten überzeichnet.** Die Auswirkungen sind allgemein bekannt.

Dabei ist es eigentlich einleuchtend, dass auch über Fehler geredet werden sollte, anstatt nur Lobeshymnen, vor allem auf sich selber, anzustimmen. Lernen kann man nicht nur aus eigenem Verhalten, sondern auch aus den Erfahrungen anderer. Dies beinhaltet die offene Weitergabe der Erfahrungen, der Guten wie der Schlechten, sind diese doch meistens nur Kehrseiten der gleichen Münze. Kaum ein anderes Instrument kann derart rasch den Austausch wertvoller Erfahrungen ermöglichen und die Entwicklung entsprechender Vorgehens- und Verhaltensweisen zur frühzeitigen Erkenntnis und dem entschlossenen Gegensteuern unterstützen. Insbesondere Nachwuchskräfte können auf diese Weise in hohem Maße Anregungen für ihre Tätigkeit erhalten, die über die üblichen Pauschalempfehlungen hinausgehen. (Fehler machen - aber richtig! In: Lufthansa exclusive, 02/2005, S. 22-26)

Ist ein derartiges Thema sinnvoll? Gibt es nicht schon genug Kassandrarufer? Würde eine intensive Beschäftigung mit Misserfolgen die Teilnehmer nicht eher in Depressionen stürzen anstatt zum Erfolg des Unternehmens beitragen? Kann sich nicht eine gefährliche Eigendynamik entwickeln, die den Beteiligten die erforderliche Dynamik raubt? Wird im schlimmsten Fall nicht sogar Munition gegen einen sehr offenen Teilnehmer gesammelt, der zu viele Schwächen preisgibt? Nicht unbedingt. Wenn man gewisse Grundsätze einhält, können die Beteiligten von einer Beschäftigung mit diesem Thema profitieren, auch zum Wohl des Unternehmens.

Voraussetzungen

Grundsätzliche Voraussetzung eines entsprechenden Projektes ist eine **unkritische Situation, sowohl des gesamten Unternehmens, des Controllings, als auch der individuellen beruflichen Situation**. In einer problematischen Phase wird das Gesamtklima derart beeinträchtigt sein, dass ein offener, konstruktiver Dialog nicht möglich ist. Die Beteiligten werden die eigene Situation im Hinterkopf haben und permanente Vergleiche ziehen. Die tatsächlichen oder vermeintlichen „Schuldigen" sitzen mit am Gesprächstisch, zumindest in den Köpfen der Teilnehmer. Jede Aussage wird auf mögliche, wenn auch nur indirekte Beschuldigungen von Unternehmensangehörigen geprüft.

Ohne eine gewisse Lockerheit, aber auch Sicherheit kann der erforderliche Dialog

nicht geführt werden. Das Verhältnis der persönlichen Teilnehmer untereinander sollte nicht beeinträchtigt sein, „offene Rechnungen" dürfen nicht bestehen.

Generell sollte eine Streuung der Teilnehmer angestrebt werden. Dabei ist allerdings zu **beachten, dass die Hierarchieunterschiede nicht eine Funktionsebene** überschreiten. So wird der Geschäftsführer eines Unternehmens nicht unbedingt seinen größten Fehler einem Auszubildenden im zweiten Lehrjahr offenbaren wollen.

Ziele

Das grundsätzliche Ziel ist einfach zu beschreiben, aber schwierig umzusetzen: **die Entscheidungsqualität des Controlling soll verbessert werden**. Einerseits ist der Umgang mit Fehlern zu verbessern, anderseits sollen Fehler in ihrer Entstehung möglichst vermieden werden. Der Schwerpunkt des hier vorgestellten Vorgehens wird auf dem Umgang mit Fehlern liegen, da die Vermeidung dieser ein generelles Ziel darstellt, das als konkretes Projektziel zu allgemein ist.

In allgemeinen Diskussionen zum hier gewählten Thema wird gerne betont, dass noch schlimmer als Fehler keine Fehler seien. Pauschal ist diese Aussage sicherlich richtig, aber konsequent umgesetzt für jedes Unternehmen höchst gefährlich. Deshalb sollte der Begriff der „Fehlertoleranz" allenfalls vorsichtig verwandt werden.

Scharf abgrenzen muss man die Bereitschaft, aus Fehlern zu lernen, von der Bereitschaft diese zu akzeptieren. Fehler als fast zwangsläufige Auswirkung eines Lernprozesses zu betrachten, geht einen entscheidenden Schritt zu weit. Kein Fehler ist gut, weder für das Unternehmen, noch für das Controlling. Umso mehr **gilt es zu gewährleisten, dass aus Fehlern gelernt wird**. Damit werden diese zukünftig nicht verhindert, allerdings reduziert bzw. in ihren Auswirkungen leichter handhabbar.

Die Bereitschaft, mit Fehlern umzugehen, wird in den Unternehmen zwangsläufig zunehmen müssen, weil fehlerhafte Entscheidungen eine Folge veränderter Rahmenbedingungen sind. Die Internationalisierung der Märkte, die sich immer rascher verändernden politischen und technischen Rahmenbedingungen sowie die erforderliche höhere Geschwindigkeit der Entscheidungsfindung wird vermehrt Fehler provozieren.

Dafür ist in zahlreichen Controllingabteilungen ein Paradigmenwechsel erforderlich, gilt es doch als wesentliche Tugend an einmal getroffenen Entscheidungen festzuhalten. Entschlossenheit wird mit Führungskompetenz eng verknüpft. Insbesondere in unsicheren Zeiten wünschen sich Menschen verstärkt Orientierung. Die Verantwortlichen im Controlling sollen berechenbar sein. Diese Eigenschaft hat verführerischen Charme, ist allerdings auch sehr gefährlich.

Unternehmen können nur dann erfolgreich bleiben, wenn es ihnen gelingt, Fehler möglichst frühzeitig zu erkennen und die erforderlichen Korrekturmaßnahmen einzuleiten. Dazu bedarf es vor allem der Bereitschaft einmal getroffene Entscheidungen zu hinterfragen und gegebenenfalls zu korrigieren. Zwar wird in theoretischen Diskussionen gerne auf die Einrichtung sog. „Meilensteine" verwiesen, deren Erreichung oder Nichterreichung über den Fortbestand eines Projektes entscheiden. In der Praxis werden dann aber immer wieder Gründe aufgeführt, warum die Nichterreichung bestimmter Zwischenziele nicht zur Revidierung der ursprünglichen Entscheidung führt, sondern im Gegenteil vermehrte Anstrengungen sinnvoll macht. Daraus resultiert allzu leicht ein Vorgehen, bei dem **„gutes Geld schlechtem hinterher geworfen wird."**(Kramer, Roderick: Kurswechsel ohne schlechtes Gewissen, in: Harvard Business Manager 2/2005, S. 20 ff.) In diesem Zusammenhang kann es auch hilfreich sein, das **Konrad Adenauer** zugeschriebene Wort zu zitieren: **„Was stört mich mein Geschwätz von gestern."**

Diese Aussagen werden in ihrem Kern von allen Betroffenen akzeptiert, bei der Umsetzung bestehen jedoch immer noch Defizite, wie ein Blick auf die (Fehl) Entscheidungen von Unternehmen zeigt. Deshalb wird eine allgemeine, mehr theoretische Beschäftigung mit diesem Thema den Erfordernissen kaum gerecht werden.

Eine dauerhafte, permanente Behandlung dieses Themas ist allerdings kaum geeignet, die Mitarbeiter zu motivieren. Auf diesem Grund sind gewisse **„Spielregeln" bei der Verbesserung der Fehlerkultur** einzuhalten, die im Rahmen der Organisation eines entsprechenden Projektes zu beachten sind.

Autoren

Dipl. BW Susanne Schneider
ist im Controlling eines Maschinenbauunternehmens in Düsseldorf tätig.

Daniel Pudliszweski
ist ein Kollege von Frau Schneider und im Bereich Rechnungswesen beschäftigt.

Organisation

Als hervorragender Auftakt hat sich der Vortrag eines ehemaligen Spitzenmanagers entpuppt. Insbesondere wenn sich dieser im Ruhestand befindet, wird die persönliche Eitelkeit selten einer kritischen Selbstanalyse im Wege stehen. Viele Angesprochene haben Freude daran, nun-

mehr nicht mehr ständig die Bedeutung und Unfehlbarkeit der eigenen Person zu betonen. Die erfolgreiche Vita ermöglicht es den Zuhörern jedoch, die aufgezeigten Fehlentscheidungen zu relativieren und in das Gesamtbild einzuordnen. Auch die Arbeitsgruppen können sehr positiv von der Teilnahme von Personen, die sich und Anderen nichts mehr „beweisen" müssen, stark profitieren, weshalb sowohl ehemalige Verantwortungsträger als auch kurz vor dem Ruhestand befindliche Mitarbeiter jede Arbeitsgruppe bereichern können.

Auf Basis dieser Aussagen kann nunmehr die eigentliche Projektarbeit beginnen. Schon zu Beginn der Veranstaltung ist zu verdeutlichen, dass keine „fertigen" Lösungen existieren. Das Vorgehen wird an den entsprechenden Fallstudien ausgerichtet sein, welche im Weiteren vorgestellt werden.

Grundsätzlich gilt es sich zu verdeutlichen, dass Lernmöglichkeiten vage bleiben. Hilfen für die Entscheidungssituation lassen sich finden, konkrete Handlungsanweisungen dagegen nicht gewinnen. Die konkrete Planung der einzelnen Sitzungen orientiert sich an den in Abbildung 1 dargestellten Parametern. Auch die Reihenfolge der Vorgehensweise folgt der Darstellung der einzelnen Punkte.

Vergleichbarkeit gering, Situation speziell

Ein Einsatz von Beispielen aus diesen Feldern wird keinerlei Anregungen für das Unternehmen geben. Welchen Gewinn sollen die Mitarbeiter eines deutschen Lebensmittelproduzenten aus den wirtschaftlichen Schwierigkeiten einer englischen Tankstellenkette ziehen? Wenn man lange genug sucht, werden sich immer vage, allgemeine Hinweise gewinnen lassen. Es lassen sich allerdings erheblich bessere Möglichkeiten finden, die angesprochenen Lernprozesse anzustoßen.

Vergleichbarkeit gering, Situation allgemein

In diesem Themengebiet lassen sich gute Einstiegsmöglichkeiten finden, ohne dass die Punkte berührt werden, welche das Unternehmen direkt betreffen. Es kann ungezwungen diskutiert und verschiedene Möglichkeiten können durchgespielt werden. Schon die Analyse der Situation ist dabei aufschlussreich. Hier darf das Themengebiet allerdings nicht zu weit gewählt werden, als dass sich die Teilnehmer in zahlreichen vagen Alternativen ergehen. Der Untergang vergangener Weltreiche eignet sich deshalb nicht. Interessant sind völlig unerwartete Katastrophen, welche die Verantwortlichen in noch so sorgfältig ausgearbeiteten Szenarien nicht berücksichtigt haben. Hier werden Themen wie die Nuklearkatastrophe von Tschernobyl, das Seilbahnunglück von Kaprun oder der Untergang der Fähre Estonia behandelt. Zu diesen Fällen sind zahlreiche Veröffentlichungen verfasst worden. (Hinweise finden sich bepw. im Buch: Die Logik des Misslingens von D. Dörner) Inwieweit konkrete Informationen bereitgestellt werden, hängt vom zeitlichen Rahmen der Teilnehmer als auch von deren Fähigkeiten der Analyse ab.

Die „Unverwundbarkeit" ist auch im Controlling mehr oder weniger ausgeprägt. Entsprechend können hier konkrete Handlungshinweise gewonnen werden. Ohne den Ergebnissen vorgreifen zu wollen, zeigen entsprechende Analysen immer wieder, **dass der Zusammenbruch der beschriebenen Systeme nicht in der mangelnden Perfektion, sondern im blinden Vertrauen darauf lag**. Weniger perfekte „robuste" Lösungen sind sehr viel sicherer. Konkrete Nutzbarkeit für die individuelle berufliche Situation ist zu diesem Zeitpunkt weder zu erwarten, noch anzustreben. Mögliche spezielle Diskussionen sollten bewusst auf einen späteren Zeitpunkt vertagt werden.

Ziel dieses ersten Arbeitsbereiches ist es, an das Thema herangeführt zu werden und zu entdecken, **dass Fehler immer Bestandteile des menschlichen Handels sind**, selbst dort wo 100 % Sicherheit erwartet und mit allen Mitteln erreichen werden soll. Die Beschäftigung mit diesem Thema kann interessant und nützlich sein. Damit wird die Bereitschaft geweckt, sich intensiver mit dem Thema auseinander zu setzen und auch eigenes Handeln zu hinterfragen. Die Zusammenarbeit der Mitglieder wird sich entwickeln und Vertrauen aufgebaut.

In einem nächsten Schritt kann das Scheitern von Unternehmen oder der Rückgang ganzer Branchen behandelt werden. Von besonderem Interesse sind einerseits Unternehmen, welche als Ausnahmen weiterhin existieren, aber auch jene, wo mit mehr oder minder großem Geschick die anderen Anbieter den Ausstieg bewältigt haben oder gescheitert sind.

Dabei sollten bewusst Unternehmen anderer Branchen behandelt werden. Insbesondere bei größeren, börsennotierten Unternehmen lässt sich meistens eine Fülle von Informationen gewinnen. Die Fachleute können die Feh-

Vergleichbarkeit mit dem eigenen Unternehmen	***Hoch***	generelle Anregungen	konkrete Hinweise
	Gering	Einsteig	unbrauchbar
		Allgemein/ Unternehmensweit	***Speziell/ Controllingbezogen***
		Entscheidungssituation	

Abb. 1: Ausgewählte Aufgabenfelder der Fallstudien

ler in ihren eigenen Bereichen analysieren, Gründe ermitteln und den anderen Teammitgliedern mitteilen. Wichtig ist die Zusammenführung der Informationen zu einem Gesamtbild, wobei auffallen wird, dass es selten einzelne Gründe gibt, sondern erst ein Zusammentreffen verschiedener Faktoren erklärt, warum viele Anbieter zu spät reagiert haben und damit die erforderlichen Optionen nicht mehr nutzen konnten.

Häufig wurde noch ein **Festhalten am ursprünglichen Geschäftsmodell** versucht, wo längst die Voraussetzungen des Erhaltes der Wettbewerbsfähigkeit verloren gegangen ist, so in Deutschland bei Geschäftsfeldern, die einen hohen Anteil an Personalkosten beinhalten **wie der Herstellung einfacher Textilien**.

Damit wird deutlich, dass die Identifikation der „Schuldigen" nicht einfach ist. Alle Beteiligten haben am Unternehmenserfolg und am Misserfolg ihren gewissen Anteil. Wenn also später die Analyse des eigenen Unternehmens anhand vergleichbarer Fälle erfolgt, wird auch hier kein Fachbereich alleine an den „Pranger" gestellt werden.

Ziele:

- Heranführung an das Thema über allgemeine Fälle,
- Erkenntnis, dass 100 % Sicherheit allenfalls theoretischer Natur ist,
- Entwicklung „robuster" Strategien, welche zumindest die Entstehung von Katastrophen verhindern können,
- Vermeidung von Analysen, die die eigentliche Situation ausblenden.

Vergleichbarkeit hoch, Situation allgemein

Im weiteren Projektverlauf wird die Analyse konkreter. Entsprechend werden auch Handlungsweisen für den beruflichen Alltag besser zu gewinnen sein. **Es werden (ehemalige) Konkurrenten des Unternehmens betrachtet, welche im Wettbewerb gescheitert sind**. Dabei ist es meistens hilfreich, relativ unbekannte oder weiter zurückliegende Beispiele zu nehmen. Ist die Erinnerung zu frisch, verfügen die Teilnehmer häufig über eine schon längst vorgeprägte Haltung, die ein vorurteilfreies Analysieren nur schwer ermöglicht. Fast alle Branchen haben in der Vergangenheit Phasen der Konzentration durchlebt, so dass entsprechende Beispiele vorhanden sein sollten.

Dabei wird es nicht alleine um den vollständigen Zusammenbruch eines Unternehmens gehen. Hier kann es auch interessant sein festzuhalten, welche Unternehmen zu einem bestimmten Zeitpunkt die größten bzw. erfolgreichsten Unternehmen der Branche waren und wie und warum sich die Verhältnisse geändert haben. Werden die Teilnehmer nach einer Einschätzung der Marktverhältnisse vor 20 oder 30 Jahren gefragt, lösen die tatsächlichen Ergebnisse fast immer Erstaunen aus. Meistens sind aus ehemaligen Marktführern kleine Mitbewerber geworden, während Unternehmen, die kein etablierter Anbieter Ernst nahm, heute deren Stellung bedrohen.

Bei der näheren Auswahl der Unternehmen gilt es, gewisse Voraussetzungen einzuhalten. Aufgrund der länger zurückliegenden Ereignisse kann die Informationsgewinnung Probleme bereiten, wovon insbesondere die Eigendarstellung des Unternehmens betroffen sein kann. Entsprechend gilt es, möglichst börsennotierte Unternehmen auszuwählen, welche entsprechende Publikationsvorschriften einhalten mussten. Ebenfalls geeignet sind Unternehmen mit einem (ehemaligen) Sitz in der Nähe, da als besondere Möglichkeit u. U. auch persönlich involvierte Personen die Informationen im Gespräch ergänzen und die Diskussion interessanter Ergebnisse generieren können. Bei einer gewissen Größenordnung werden auch Veröffentlichungen über den Fall vorliegen, wobei nicht nur die Fachpresse, sondern auch lokale Zeitungen interessante Informationen aufweisen. Weiterhin sollten die analysierten Unternehmen aus dem gleichen

HESSENBRUCH
PERSONALBERATUNG & VERMITTLUNG

Wir sind ein Spezialist in der Vermittlung von
Fach- und Führungskräften für das Finanz- und Rechnungswesen/Controlling.
Darüber hinaus vermitteln wir Führungskräfte für technisch/gewerbliche Bereiche.

Langjährige Berufserfahrung unserer Berater aus dem Personalmanagement verschiedener Unternehmen garantiert Ihnen unser Know-how und eine hohe Kompetenz.

Besuchen Sie unsere Homepage: www.hessenbruch-personal.de
und rufen Sie uns an unter 030-85621390

HESSENBRUCH - Am Potsdamer Platz - Ebertstraße 1 - 10117 Berlin

Grund bzw. dem gleichen Zeitraum gescheitert sein, lassen sich doch nur so verschiedene Blickweisen gewinnen.

Gründe eines Unternehmenszusammenbruches sind selten singulär. Fast immer liegen mehrere Ursachen und deren verhängnisvolle Verknüpfung zusammen. Dennoch stellt sich die Frage, ob bei einer näheren Analyse die jeweiligen Fachleute im Projektteam ihren eigenen oder einen fremden Fachbereich betrachten sollen. Diese Frage kann nicht allgemein beantwortet werden, sondern hängt von der Zusammensetzung der Arbeitsgruppe ab. Bei jüngeren Mitarbeitern sollte der eigene Fachbereich analysiert werden, bei erfahrenen Kräften ist oftmals die Untersuchung eines anderen Aufgabenbereiches sinnvoll. In der anschließenden Diskussion, welche die Fachleute im eigenen Unternehmen einschließt, lassen sich oftmals wertvolle Erkenntnisse erzielen, welche sich hervorragend zu einem besseren Verständnis des Aufgabenfeldes, insbesondere der Möglichkeiten und Grenzen der angrenzenden Fachgebiete eignen. In diesem Zusammenhang können auch neue Instrumente vorgestellt werden, die seit dem Zusammenbruch des betrachteten Unternehmens eingesetzt wurden. So wird eine Weiterbildung über die aktuellen Möglichkeiten erzielt.

Von grundsätzlichem Interesse wird nicht allein der Auslöser der Schwierigkeiten sein, sondern vor allem, wie mit den anfangs meistens noch schwachen Signalen umgegangen wurde. Ziel der Analyse kann nicht die Ausschaltung aller unternehmerischen Risiken sein, wohl aber Steigerung der Aufmerksamkeit bei bestimmten Indikatoren und die gemeinsame Analyse der erforderlichen Schritte mit allen wesentlichen Stellen des Unternehmens.

Ziele:

- Heranführen an die Entwicklungen in der Wirtschaftswelt,
- Erkenntnis typischer Verhaltensmuster in Krisenzeiten,
- Analyse der Wechselwirkung der verschiedenen Aktionspartner.

Vergleichbarkeit hoch, Situation speziell

Nicht mehr die allgemeine Fähigkeit, aus Fehlern zu lernen, sondern konkrete Hinweise für die eigene Tätigkeit stehen nunmehr im Blickpunkt, da sich eine Vergleichbarkeit zum eigenen Controlling ergibt. Entsprechend stehen einzelne Entscheidungen zur Diskussion, nicht mehr die Unternehmen als Gesamtheit. Da hier die aussagefähigsten Erfahrungen gewonnen werden können, ist eine ausführlichere Betrachtung geboten. Abbildung 2 zeigt die einzelnen Möglichkeiten der Vorgehensweise auf. Sicherlich wird dieses Feld den größten Nutzen für die Teilnehmer bieten können, allerdings auch die Gefahr persönlicher Rechtfertigungen herbeibeschwören. **Konstruktiver Dialog wird nur bei entsprechendem Vertrauen der Teilnehmer untereinander möglich sein**, weshalb auf die bereits dargestellten Analysen und die vorherige Zusammenarbeit über einen gewissen Zeitraum keinesfalls verzichtet werden sollte.

Für die Analyse sind spezielle Informationen erforderlich, welche nicht immer der Öffentlichkeit zugänglich sind. Da aber innerhalb einer Branche zumindest mit einigen Konkurrenten intensivere Beziehungen bestehen, bzw. schon aus anderen Gründen Informationen gesammelt werden, sollte dennoch eine entsprechende Analyse möglich sein. Das Analyseteam kann sich allgemein oder aus Controllern zusammensetzen.

Fremdes Unternehmen, allgemeines Analyseteam

Dass falsche Entscheidungen falsch waren, ist offensichtlich. Allzu schnell gibt man sich mit dieser trivialen Erkenntnis jedoch zufrieden. Ziel der Analyse wird es nicht sein, vorschnell zu urteilen, sondern die Entscheidung zu verstehen, wozu eine intensive Betrachtung der Umstände hilfreich sein wird. **Insbesondere die oftmals selektive Informationsgewinnung und –verarbeitung ist hier zu beachten**. Wie hat oder hätte das eigene Unternehmen entschieden, wird die zentrale Frage sein.

Ausgewähltes Unternehmen	***Fremdes***	Verständnis für generelle Denk- und Handlungsweisen	Überprüfung der eigenen Vorgehensweise
	Eigenes	Abgleich von Unternehmenskultur und Handlungsweisen	konkrete Hinweise für zukünftiges Vorgehen
		Allgemeine	***Controller***
		Analyseteam	

Abb. 2: Möglichkeiten der Analyse

Ziel:

- Verständnis für die Informationsverarbeitung und Entscheidungsfindung in Krisen gewinnen.

Eigenes Unternehmen, Controller Analyseteam

Betrachtete Entscheidungen dürfen nicht zu weit in der Vergangenheit liegen, um noch einen Lerneffekt zu erzeugen, sollten allerdings auch nicht zu aktuell sein, sind doch meistens nicht alle Auseinandersetzungen um Ursachen und Gründe beendet. Entsprechende Entscheidungen sollten ca. vor 3 - 8 Jahren getroffen worden sein. **Bei einer bereichsübergreifenden Betrachtung wird es interessant sein, das Zusammenspiel der verschiedenen Abteilungen und Verantwortungsträger zu betrachten**, insbesondere in wieweit sich Ent-

wicklungen gegenseitig verstärkt haben. Hier ist ein Rückblick zum erstgenannten Punkt der allgemeinen Fehlentscheidungen oftmals aufschlussreich. Werden mehrere Entscheidungen betrachtet, sollte das primäre Ziel nicht in der Analyse einzelner Entscheidungen, sondern der Entscheidungsmuster innerhalb des Unternehmens liegen. Hier können die Teilnehmer auch einen besseren Einblick in die Verhaltensweisen anderer Fachabteilungen gewinnen. Zumindest einige der damaligen Entscheidungsträger werden noch im Unternehmen tätig sein. Deshalb gilt es, mit persönlichen Schuldzuweisungen besonderes zurückhaltend zu sein.

Ziel:

- Umsetzung der allgemeinen Erkenntnisse in die Situation des eigenen Unternehmens.

Fremdes Unternehmen, Controller Analyseteam

In aller Regel werden die benötigten Informationen nicht zur Verfügung stehen, weshalb sich diese grundsätzlich interessante Vorgehensweise kaum anwenden lassen wird. Bestehen aber Sonderfälle, so wie die Übernahme eines anderen Unternehmens, kann eine Analyse durchaus interessant sein. Hier gilt es, die eigenen Instrumente und Möglichkeiten auf einen Einsatz unter den speziellen Möglichkeiten zu überdenken.

Eigenes Unternehmen, allgemeines Analyseteam

Mit dem letzten Punkt schließt sich wieder der Kreis zur Einführung dieses Beitrages und der anfangs zitierten Frage: **Wo liegen ihre Schwächen? Weniger persönlich als in der Zusammenarbeit der Fachabteilung, sowohl fachlich als auch kommunikativ.** Die Orientierung an real vollzogenen Ereignissen vermeidet eine theoretische Betrachtung. Entsprechend wird das Ziel in der Gewinnung konkreter Handlungshinweisen liegen. Dabei können die Ergebnisse der vorher angestellten, eher allgemeinen Untersuchungen von Fehlern eine wertvolle Ausgangsbasis darstellen. Der Grund von Fehlentscheidungen liegt selten in den nicht vorhandenen Informationen oder völlig unerwarteten Ereignissen, sondern in der Ausblendung von Faktoren, die schlicht nicht zur Kenntnis genommen wurden. Treu dem Motto: **„Was nicht sein darf, was nicht sein kann."**

Konstruktive Ergebnisse werden allerdings nur bei einer zukunftsorientierten Betrachtung gewonnen. Was man hätte besser machen können, ist immer relativ einfach zu ermitteln, schwieriger werden dagegen gezielte Empfehlungen für zukünftige Entscheidungen. Letztlich gilt es sich mit **Lion Feuchtwanger** zu trösten: **„Wenn man nicht sehr jung stirbt, muss man sich wohl zuweilen widersprechen."** (Feuchtwanger, Lion: Die Allianz)

Ziel:

- Überprüfung der eignen Instrumente und Verhaltensweisen.

Weiterentwicklung

Das hier gewählte Vorgehen eignet sich grundsätzlich eher in der Weiter- als in der Ausbildung. Zwar sollten auch in der Ausbildung die Nachteile gewisser Verhaltensweisen und Instrumente angesprochen werden, **ständige Verweise auf mögliche Fehlerquellen führen allerdings nur zur Verunsicherung und Entscheidungsschwäche**. Erst nach der Erzielung gewisser Erfolge im Berufsleben stellt sich die erforderliche Souveränität ein, auch Fehler freimütig zu akzeptieren und einzuräumen.

Langfristigen Erfolg wird das Projekt nur haben, wenn eine **Weiterentwicklung der Unternehmens- und Controllingkultur** erreicht wird. Dass ein derart ambitioniertes Ziel nur langfristig anzustreben ist, wird den Verantwortlichen deutlich sein. Wer einen Fehler als solchen zugibt, wird auch bei Erfolgsmeldungen auf größere Resonanz stoßen. Vertuschung von Fehlern führt zur späten Korrektur, fast immer gibt es Warnsignale, welche aber geleugnet, vertuscht und bagatellisiert werden. **Ist Vertrauen gewachsen, kann aktiv auf die eigenen Fehler hingewiesen werden**; wie man bei Erfolgen auf sich aufmerksam macht, ist allgemein bekannt.

Es kann durchaus auch Spaß machen, sich mit dem Thema zu beschäftigen, wie ein Blick auf die Internetseite „Show des Scheiterns" (www.show-des-scheiterns.de) aufzeigen kann. Vollends skurril wird es, wenn man sich mit dem „Darwin Award" beschäftigt, welcher alljährlich postum an die Menschen vergeben wird, welche sich auf die merkwürdigste Weise von ihrem Leben verabschiedet haben (www.darwinawards.com). Werden Diskussionen einmal zu hitzig oder festgefahren, kann ein Blick auf die angesprochenen Veröffentlichung wieder zur erforderlichen Lockerheit zurückführen.

Es gilt aber gleichermaßen, die Grenzen des hier vorgestellten Projektes zu beachten. **Nur auf der Vermeidung von Misserfolgen können keine Erfolge aufbauen**. Nicht das Ausbleiben von Misserfolgen, sondern das Erzielen von Erfolgen sichert die Überlebensfähigkeit der Unternehmen. Das hier vorgestellte Instrument kann sehr wohl aber helfen, das Miteinander im Unternehmen zu verbessern und die Entscheidungsqualität heraufzusetzen.

- Präsentation der Ergebnisse gegenüber der Unternehmensleitung,
- Gewinnung eines Feedbacks der Teilnehmer,
- Planung und gegebenenfalls Verbesserung der zukünftigen Projekte,
- Institutionalisierung des Vorgehens.

Fazit

Mit weiter zunehmendem Innovationstempo in der Wirtschaft ist der Ausschluss von Fehlern im unternehmerischen Handeln illusorisch. Mit dem hier vorgestellten Projekt kann das Personalwesen allerdings einen wichtigen Beitrag im Umgang mit Fehlern leisten. Nicht die Vertuschung und Schuldzuweisung an Dritte, sondern das frühzeitige Ansprechen und gemeinsame Problemlösen wird die Zukunftsfähigkeit des Unternehmens gewährleisten.

Oder um es mit **Mark Twain** zu sagen: **„Wenn sich eine Katze einmal auf eine heiße Herdplatte gesetzt hat, tut sie das nie wieder - und das ist richtig. Aber sie setzt sich auch nie wieder auf eine kalte - und das ist vielleicht nicht richtig"** (www.manager-magazin.de vom 23.02.07: James March: Der Meister der Ideen). ■

Die vertriebliche Provisionsabrechnung unter dem Aspekt von Risikomanagement und Compliance

von Bodo Schleßing, Münster

Unter Provisionsabrechnung im weitesten Sinn versteht man den Prozess der Ermittlung von variablen Gehaltsbeträgen auf Basis regelmäßig auszuwertender Messgrößen, deren Zusammensetzung und Gewichtung im Vorfeld zwischen Unternehmen und Mitarbeiter vereinbart wurde. Typischerweise ist dies in vielen Unternehmen mit starker Vertriebsorientierung vorzufinden. Die Vertriebsmitarbeiter sollen so Anreize erhalten, bestimmte Ziele (meist Umsatzgrößen, aber auch Auslastungskennziffern u.a.) zu erreichen oder gar überzuerfüllen.

Die Durchführung und Überwachung dieses Prozesses ist meist im Bereich Finanzen/Controlling angesiedelt, oder dieser Bereich ist zumindest stark in den Ablauf integriert.

Der folgende Beitrag beleuchtet den Themenbereich der Provisionsabrechnung aus dem Blickwinkel der aktuellen Schlagworte „Compliance" und „Risikomanagement", da beide für eine zuverlässige und sichere Abwicklung dieser oft komplexen Materie zunehmend von grundlegender Bedeutung sind. Nach Darstellung der Problemfelder werden Lösungsmöglichkeiten erarbeitet, wie sich Unternehmen den steigenden Anforderungen stellen können.

Charakteristika der Provisionsabrechnung

Die vertriebliche Provisionsabrechnung ist durch eine gewisse Komplexität und oft schwierige Rahmenbedingungen gekennzeichnet:

- individuelle Pläne je Unternehmen mit sehr spezifischen Messgrößen
- oft mehrere Plankomponenten, z.B. Umsatz im Produkt- und im Beratungsbereich, Umsatz je Produktgruppe etc.
- mehrstufige Berechtigungen (Mitarbeiter, Gruppenleiter, Manager) mit Akzeleratorregelungen bei mehr als 100% Zielerreichung
- fehlende Systemunterstützung, häufige Planänderungen und –wechsel verhindern einen strukturierten Systemaufbau
- Kaufsoftware ist teuer und ebenfalls noch pflegeintensiv, so dass meist mit selbsterstellten Tabellenkalkulationen gearbeitet wird
- für Vertriebsmitarbeiter oft schwer nachvollziehbare Abrechnungen ohne ausreichende Details
- mangelhaftes Berichtswesen, Konsolidierung von Zahlen erfolgt manuell
- unzureichende Dokumentation der Vorgehensweisen und Kontrollen
- fehlende Systemkenntnisse bei den Mitarbeitern, dazu Überlastung und Termindruck bei der Durchführung
- uneinheitlich bei mehreren Standorten, was eine konsolidierte Betrachtung erschwert.

Diese Restriktionen, gepaart mit zunehmenden Anforderungen von interner wie externer Seite (Prüfer, Banken, Arbeitsgerichte, Gesetzgeber etc.) führen zu einem Dilemma, dem sich die Unternehmen gegenüber sehen (Abb. 1). Die intensive Diskussion über Compliance und Risikomanagement verschärft dieses Spannungsfeld.

Betrachtung aus der Perspektive von Compliance und Risikomanagement

Compliance und Risikomanagement sind zwei der großen Schlagworte, die in jüngerer Zeit Eingang in die Unternehmenswelt gefunden haben. Verursacht durch große Firmenzusammenbrüche in den USA, wurde dort z.B. der inzwischen schon berüchtigte Sarbanes-Oxley-Act erlassen, der börsennotierte Unternehmen zu einer umfassenden Analyse, Überarbeitung und Dokumentation ihres internen Kontrollsystems verpflichtet. Dies ist mit erheblichem administrativem Aufwand und enormen Kosten verbunden. So werden nach einer Studie die durchschnittlichen Gesamtkosten je Unternehmen in 2004 mit 7,8 Mio USD beziffert, und selbst für das Jahr nach der ersten Implementierung noch mit 4,2 Mio USD.[1]

Auch in Europa wird die Auseinandersetzung mit Ethik und Korruption sowie deren Bekämpfung im Wirtschaftsleben mittlerweile als wichtig und notwendig angenommen. Nicht zuletzt die Affären bei VW und Siemens haben ein Bild von bisherigen Vorzeigeunternehmen gezeichnet, welches dringenden Handlungsbedarf signalisiert.

Dabei **wird „Compliance" als die Einhaltung vorhandener oder zu erwartender Vorgaben definiert.** Diese Vorgaben können extern (z.B. durch den Gesetzgeber oder auch durch Selbstverpflichtung von Interessensverbänden) wie auch intern (Ethikrichtlinien) gemacht werden.

Der Begriff des **„Risikomanagements" wiederum beschreibt die Maßnahmen, die ein Unternehmen trifft, um die Compliance sicherzustellen**, also „wie" die Vorgaben erfüllt, Risikopotentiale erkannt und Fehler oder Mißbrauch verhindert werden.

US-Firmen oder an der US-Börse gelisteten europäischen Firmen), sind auch unmittelbare Bestrebungen zu beobachten, die Unternehmen und deren Mitarbeiter zwingen sollen, **ethisch korrekt zu handeln, Korruption zu unterbinden und dafür interne Kontrollen einzurichten bzw. zu verstärken** (z. B. der Winter-Report der EU oder der Corporate Governance Kodex).

Dass mit Verstößen gegen Vorschriften nicht zu spaßen ist, zeigen ebenfalls Gerichtsurteile in USA: mehrjährige (bis über 20 Jahre) Haftstrafen für ehemalige Topmanager wurden bereits verhängt. Vorsätzliche oder grob fahrlässige Unterstützung doloser Handlungen, möglicherweise noch zum eigenen persönlichen Vorteil, werden nicht mehr als „Kavaliersdelikte" abgetan, sondern führen zu drastischen Konsequenzen. Zu groß ist mittlerweile der Druck der Öffentlichkeit und von Seiten geschädigter Anleger.

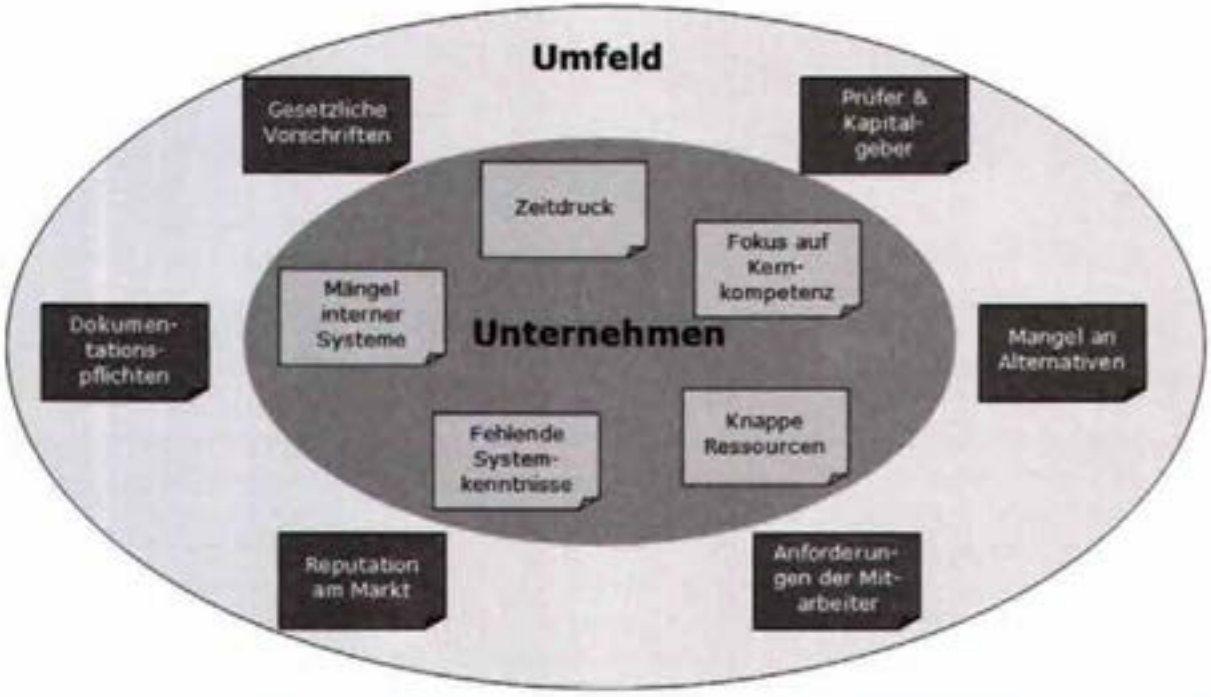


Abb. 1: Das Dilemma der Provisionsabrechnung

Compliance-Aspekte

Neben dem bereits erwähnten Sarbanes-Oxley-Act, dessen Wirkungsbereich sich auch auf Europa erstreckt (z. B. bei Tochterfirmen von

Die Unternehmen müssen sich dieser Thematik stellen, wenn ihre Reputation nicht leiden soll. Eine vorausschauende Strategie anstelle von ad hoc Aktionismus ist dabei zweifellos hilfreich.

Auf das Gebiet der Provisionsabrechnung bezogen bedeutet dies z. B., dass die Unternehmen dafür Sorge tragen sollten, dass

- der Prozess der Provisionsermittlung genau definiert und dokumentiert ist
- Verantwortlichkeiten eindeutig geregelt sind
- die verwendeten Provisionspläne klar strukturiert und nachvollziehbar sind sowie arbeitsrechtlichen Anforderungen genügen
- dass bei unlauterem Zustandekommen von Abschlüssen Sanktionsmechanismen greifen
- die Zuordnung von Ist-Größen zu den Mitarbeitern für diese verständlich ist
- Veränderungen in den Stammdaten zeitnah verarbeitet werden und dies dokumentiert wird
- die Mitarbeiter klare, verständliche, detaillierte Abrechnungen erhalten
- das Management Transparenz über die Höhe und Zusammensetzung der Provisionen hat
- die verarbeiteten Daten abgestimmt werden
- die durchgeführten Abstimmungen und Kontrollen dokumentiert werden
- stichprobenartig Testrechnungen durchgeführt werden
- auch für Rückstellungen strengere Maßstäbe angelegt werden?

Alleine diese Stichwortliste macht schon deutlich, dass es sich hierbei nicht um ein Randthema handelt, das man quasi nebenher erledigen kann. Wie beispielsweise in der Gehaltsabrechnung müssen Rahmenbedingungen geschaffen werden, die Missbrauch vorbeugen und eine sichere und transparente Abrechnung garantieren.

Risikomanagementaspekte

Hier geht es um die konkrete Umsetzung, d. h. wie kann man sicherstellen, dass alle Risiken erkannt und durch kompensierende Kontrollen ausgeschaltet werden?

Zunächst gilt es, die möglichen Risiken zu identifizieren und ggf. zu klassifizieren (Risikoanalyse). Risiken können sich durch Prozesse, Mitarbeiter, Hilfsmittel und fehlende oder unzureichende Kontrollen ergeben:

- Analyse der Prozesse
  - Ermittlung aller Teilprozesse
  - Detaillierte Ist-Aufnahme (Ablaufdiagramm)
  - Dokumentation als Prozessbeschreibung
  - Identifizierung von Schwachstellen
- Bestimmung aller Beteiligten und ihrer genauen Aufgabenfelder
  - Berechtigungen (z. B. Systemzugriff, Unterschriften)
  - Qualifikationsstand
  - Risikobewusstsein
  - Bereiche mit Selbstkontrollen (anstelle des 4-Augen-Prinzips)
- Prüfung der verwendeten Hilfsmittel
  - Vollständige Ermittlung aller verwendeten Tabellen, Datenbanken o.ä. Software
  - Klassifizierung in wesentliche („in scope") und unwesentliche („out of scope") Hilfsmittel; dabei sind die wesentlichen jene, deren Ergebnisse unmittelbar ins Finanzssystem Eingang finden, z. B. Vorbereitungsdateien für Buchungsbelege
  - Detaillierte Formel- und Funktionsprüfung der wesentlichen Hilfsmittel
- Existierende Kontrollen
  - Welche Kontrollschritte werden bereits durchgeführt
  - Wie werden diese dokumentiert
  - Wie werden sie ausgewertet, zu welchen Maßnahmen führen die Ergebnisse

Im Anschluss werden Sollzustände definiert und formuliert. Deren Implementierung und Umsetzung ist entscheidend für die Fortschritte in Qualität und Effizienz des Kontrollsystems.

Mögliche Verbesserungen können z. B. sein:

- Prozesse
  - Eliminierung von unnötigen Prozessschleifen oder Einfügen von Rückkoppelungsschritten
  - Einführung von „Haltestellen", an denen Kontrollen und/oder Dokumentationen erfolgen müssen
  - Vereinbarung von Durchlaufzeiten mit den Beteiligten
- Beteiligte
  - Definition und Dokumentation, wer worauf Zugriff hat oder was abzeichnen darf
  - Schärfung des Risikobewusstseins, z. B. durch Fallbeispiele
  - Schulungen, z. B. um sicherere Berechnungsblätter aufzubauen
- Hilfmittel
  - Schaffung eines Bewusstseins darüber, dass die meisten der verwendeten Tabellenkalkulationen fehlerhaft sind[1]
  - Sorgfältiges Testen vor dem Echteinsatz mit entsprechender Dokumentation
  - Schaffung von Zugriffsregelungen
  - Standardisierung verwendeter Dateien, z.B. durch einheitliche Struktur, vorgegebene Speicherpfade etc.
- Kontrollen
  - Klassifizierung der Kontrollen nach ihrer Wichtigkeit
  - Einheitliche Vorgehensweise, d.h. für jede Kontrolle Festlegung des Zwecks, der Häufigkeit, des Durchführenden und der geforderten Nachweise
  - Einführung nötiger, aber noch nicht oder nicht vollständig durchgeführter Kontrollschritte
  - Implementierung eines Regelkreises zur regelmäßigen Überarbeitung des Kontrollsys-

Autor

Dipl.-Kfm. Bodo Schießing

ist Geschäftsführer der PCS Schießing GmbH und verfügt über langjährige Erfahrung als Controller und Prokurist in verschiedenen internationalen Firmen.

E-Mail: www.pcs-schiessing.de

tems, um auf entstandene Änderungen der Rahmenparameter oder aufgetretene Schwachstellen zu reagieren

Lösungsansätze

Die vorausgehenden Ausführungen zeigen deutlich, welchen großen Herausforderungen Unternehmen gegenüberstehen, die Provisionsmodelle verwenden. Die betriebliche Realität lässt oft genug keinen Raum für eine systematische Auseinandersetzung. Hinzu kommt, dass es sich „nur" um administrative Tätigkeiten handelt, d.h. mangels unmittelbarem Wertschöpfungsbeitrag ist es schwer, dafür noch Mittel und/oder Ressourcen zu erhalten.

Dies gilt in besonderem Maße für mittelständische Unternehmen, die schon finanziell nicht in der Lage sind, den administrativen Bereich auszubauen. Auch die besonders für US-Firmen typische Betrachtung nach Kopfzahlen verhindert meist eine adäquate Ausstattung des Verwaltungsbereichs mit Mitarbeitern.

Welche Optionen haben diese Firmen, um dem beschriebenen Dilemma zu entkommen und wie sind sie zu beurteilen? Vier Vorgehensweisen bieten sich an:

Inhouse-Ansatz mit eigenen „Champions"

Firmen, die bereits über eigene Wissensträger zum Thema Compliance und internes Kontrollsystem verfügen, können dieses Wissen nutzen und auf die Provisionsabrechnung übertragen. Die Mitarbeiter können ihre Erfahrung weitergeben (als „Champions") und den Vorteil nutzen, dass sie die betrieblichen Abläufe und Ansprechpartner kennen. Bestehende Prozessdokumentationen können verwendet werden, der Anpassungsaufwand ist begrenzt. Die Provisionsabrechnung kann in ein bestehendes Kontrollsystem integriert werden.

Nachteilig ist hier lediglich die möglicherweise begrenzte Verfügbarkeit der Erfahrungsträger, wenn gleichzeitig andere Projekte stattfinden, für die sie gebunden sind. Auch der berühmte Blick über den Tellerrand bleibt evtl. aus, d.h. der Einblick, wie andere Unternehmen mit diesem Thema umgehen.

Diese Option bietet sich Unternehmen an, die sich der Problematik unternehmensweit bereits stellen und nun bestrebt sind, die noch bestehenden Lücken zu schließen.

Inhouse-Ansatz mit externer Unterstützung

Diese Vorgehensweise kann die Vorteile des ersten Ansatzes übernehmen und gleichzeitig dessen Nachteile kompensieren: ob schon Strukturen bestehen und Wissensträger vorhanden sind oder nicht, die Zuhilfenahme externer Experten für einen begrenzten Zeitraum bringt zusätzliches Wissen ins Unternehmen, kann durch bessere Verfügbarkeit das Projekt beschleunigen und gleichzeitig dabei unterstützen, Wissen im Unternehmen auf- oder auszubauen. Beachtet werden sollte dabei jedoch, dass der Berater auch während der Umsetzungsphase verfügbar ist. Sonst besteht die Gefahr, dass die Umsetzbarkeit in der Vorbereitungsphase nicht ausreichend kritisch geprüft wird.

Der Weg ist attraktiv für Firmen, die die Herausforderungen erkannt haben, und nun die entsprechenden Strukturen schaffen wollen. **Möglicherweise bietet sich die Provisionsabrechnung als Pilotprojekt an.** Jedenfalls kann die Hinzunahme externer Fachleute als Beschleuniger in der Anfangsphase wirken, so dass die „Lernkurve" der eigenen Mitarbeiter kürzer und flacher verläuft.

Unterstützung durch Kaufsoftware

Zumindest was Systemkontrollen und die durchgängige Verarbeitung der Daten betrifft, ist der Kauf einer Software zur Provisonsberechnung eine interessante Alternative zu den selbsterstellten Tabellenkalkulationen oder anderen Eigenlösungen. Die Daten werden i.d.R. nur einmal erfasst, Eingriffe in die Verarbeitung werden verhindert, möglicherweise werden Zwischenschritte dokumentiert.

Dem gegenüber gilt es aber auch, bestimmte Punkte zu beachten: zunächst die nicht unerhebliche Investitionssumme, die die Software selbst einschließlich Pflege- und Wartungskosten und dann oft noch entsprechenden Beratungs- bzw. Schulungsbedarf umfasst. **Das lohnt sich unter Umständen erst ab einer Vertriebsgröße von 150 Mitarbeitern und mehr.** Weiterhin ist ein solches Programm möglicherweise auf standardisierte Planstrukturen mit wenigen Parametern beschränkt. Auch bei flexiblen Modulen wird es meist nicht ohne „customizing" gehen, also eine Programmanpassung an die hauseigenen Pläne, da der umgekehrte Weg, eine Vereinfachung der Planstrukturen und deren Anpassung an die Software, auf Widerstände stößt.

Dieses customizing wiederholt sich am Beginn des nächsten Geschäftsjahres, wenn die neuen Pläne erstellt werden und sich – wenn vielleicht auch nur geringfügig – von denen des Vorjahres unterscheiden. Bei Reorganisationen im Vertriebsbereich ist dies aber bisweilen auch im laufenden Geschäftsjahr gegeben, so dass die Änderungszyklen noch kürzer sind.

Schließlich bindet auch ein gekauftes System eigene Ressourcen, die es pflegen und aktuell halten müssen. Die Alternative, dies alles über Berater des Softwarehauses abzuwickeln, steht aus finanziellen Gründen oft nicht zur Debatte.

Kaufsoftware eignet sich für finanzstarke Firmen mit ausreichender Kapazität in der Provisionsabrechnung, die mit stabilen, relativ einfachen Planstrukturen arbeiten, so dass nach dem Kauf und der Implementierungsphase nur ein geringer Änderungsbedarf besteht.

Auslagerung der Provisionsabrechnung

Als vierte Option bietet sich der Weg an, die Provisionsabrechnung außer Haus zu geben. Bisher war dies mangels Angeboten nicht wirklich eine Alternative, doch die Situation hat sich mittlerweile geändert. Ähnlich wie bei der Gehaltsabrechnung, wo dieser Weg inzwischen durchaus „salonfähig" ist und häufig praktiziert wird, bietet dies die Chance, einen unverzichtbaren, jedoch komplexen administrativen Prozess, der keinen unmittelbaren Wertschöpfungsbeitrag leistet, an dritte Experten zu vergeben. **Damit können die hauseigenen Res-**

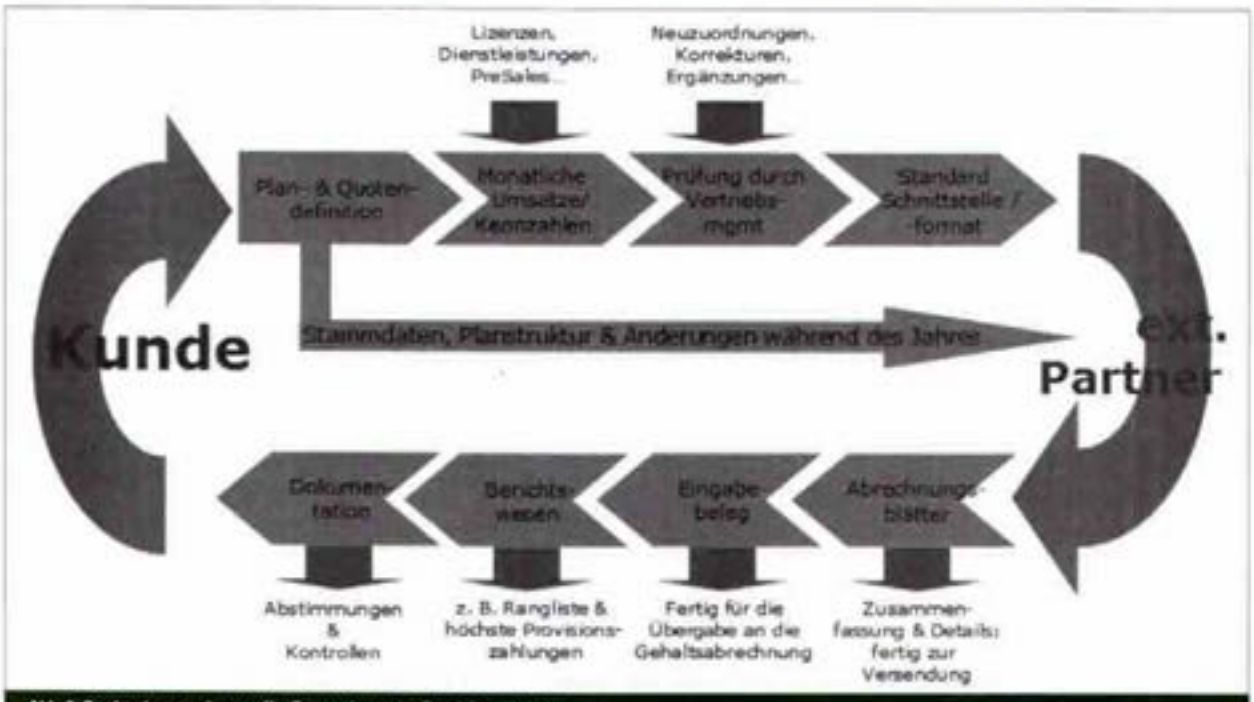


Abb. 2: Strukturierte und gestraffte Prozesskette der Provisionsabrechnung

sourcen verstärkt für wertschöpfende Tätigkeiten eingesetzt werden. Effizienzpotentiale werden somit realisiert, das Unternehmen konzentriert sich auf seine Kerntätigkeiten. Voraussetzung dafür ist natürlich, dass der externe Dienstleister die gleichen Qualitätsmaßstäbe erfüllt, wie sie intern gestellt würden. Daher ist die Vorbereitung mit detailliertem Pflichtenheft und sorgfältigen Gesprächen unverzichtbar. Der Kunde muss davon überzeugt sein, sich in gute Hände zu begeben und eine partnerschaftliche Zusammenarbeit einzugehen, die für beide Seiten Vorteile bringt.

Bei einem Full Service Provider ist der Kunde letztlich nur noch für die vorbereitende Tätigkeit zuständig: das Erstellen der Pläne (wobei der Dienstleister möglicherweise auch hier seine Expertise einbringen kann) sowie die monatliche oder quartalsweise Zuordnung der Umsätze zu den Mitarbeitern (bei festen und stabilen Kundenzuordnungen kann selbst dieser Schritt entfallen) und übergibt diese dem Dienstleister zur weiteren Verarbeitung.

Mit einer solchen Vorgehensweise lässt sich die gesamte Prozesskette stabilisieren und im Idealfall erhält der Kunde nicht nur die Abrechnungen, sondern darüber hinaus den fertigen Buchungsbeleg für die Gehaltsbuchhaltung, ein aussagekräftiges Berichtswesen, den Abstimmungsnachweis der verarbeiteten Daten sowie weitere Kontrolldokumentationen (Abb. 2).

Der Dienstleister wiederum kann durch seine Spezialisierung wesentlich effizienter sein und Größenvorteile, sogenannte economies of scale, realisieren. Was dem einzelnen Unternehmen schwer fällt bzw. unmöglich ist, kann er umsetzen, nämlich einen strukturierten, dokumentierten und prüfungssicheren Prozess in der Provisionsabrechnung.

Damit bietet sich dieser Weg Unternehmen, die sich in einem dynamischen Umfeld bewegen, die beschriebene Problematik erkennen und akzeptieren, jedoch keine eigenen Kapazitäten für deren Lösung einsetzen können oder wollen.

Zusammenfassung

Das Themengebiet der Provisionsabrechnung wird aufgrund der Diskussionen um Compliance und Risikomanagement in Unternehmen stärker als bisher in den Fokus der Aufmerksamkeit verschiedener Interessengruppen rücken.

Auf die Frage, wie sich Unternehmen dieser Situation am besten stellen, wurden vier Alternativen vorgestellt. **Einen alleingültigen Königsweg gibt es nicht, vielmehr gilt es, anhand verschiedener Parameter (Unternehmens- und Vertriebsgröße, Komplexitätsgrad der Provisionspläne und Umsatzstruktur, Verfügbarkeit interner Ressourcen etc.) eine Entscheidungsgrundlage zu erstellen und sich dann für einen Weg zu entscheiden.**

Grundsätzlich ist jedoch absehbar, dass die Unternehmen diese Herausforderung am erfolgreichsten meistern werden, die sich proaktiv mit Lösungsansätzen befassen und nicht warten, bis es gilt, kurzfristig auf neue Vorgaben zu reagieren.

Fußnoten:

[1] CRA, Sarbanes-Oxley Section 404 - Costs an Remediation of Deficies, 2005 S. 2 u. 5.

[2] So musste die Softwarefirma CA, inc. in USA ihren Aufwand für Provisionen im 4. Quartal ihres Geschäftsjahres 2006 um 31 Mio $ korrigieren, die bereits im 3. Quartal hätten berichtet werden müssen. Ursächlich dafür war die mangelhafte Berechnung von Rückstellungen und die fehlende Abstimmung zu den erfolgten Zahlungen; Jahresbericht der Firma CA, Inc., S. 60 und 145.

[3] Vgl. z.B. die Ergebnisse der European Spreadsheet Risk Interest Group (www.eusprig.org/stories.htm), die zahlreiche Fälle auflistet, in denen fehlerhafte Tabellenkalkulationen zu erheblichem finanziellen Schaden und/oder Imageverlust geführt haben. ■

Die steuerliche Behandlung von Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften

von Hans-Peter Wohninsland, München

Der **Kapitalbedarf einer Kapitalgesellschaft** kann einerseits durch **Eigenkapital** (Grund- oder Stammkapital bzw. Kapitalrücklagen) oder andererseits durch **Fremdkapital** gedeckt werden.

Bei einer Kapitalgesellschaft können im Gegensatz zu einem Einzelunternehmen neben der Bereitstellung von Eigenkapital auch Darlehen zur Verfügung gestellt werden. Soweit ein Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, spricht man von **Gesellschafter-Fremdfinanzierung.**

Die im Rahmen der Fremdfinanzierung von der Gesellschaft gezahlten Zinsen sind grundsätzlich steuerlich voll als Betriebsausgabe abzugsfähig (Zinsen für langfristige Darlehen sind gewerbesteuerlich nur zur Hälfte abzugsfähig), wenn wie unter fremden Dritten angemessene Vereinbarungen zugrunde liegen. Gleichzeitig sind die Zinszahlungen beim Gesellschafter als Kapitalerträge zu versteuern.

Wenn Gesellschaft und Gesellschafter in Deutschland steuerpflichtig sind, hat dies für den Fiskus kaum steuerliche Konsequenzen, da die Zinsaufwendungen bei der Gesellschaft zwar den Gewinn mindern, aber wiederum beim Gesellschafter der Besteuerung unterworfen werden.

Wenn der Gesellschafter im Ausland ansässig ist, kann aber die Gesellschafter-Fremdfinanzierung dazu genutzt werden, dass steuerpflichtige Einkünfte in ein Niedrigsteuerland verlagert werden.

Autor

Dipl.- Volkswirt Hans-Peter Wohninsland

ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei der SRT Südbayrischen Revisions- und Treuhandgesellschaft mbH in München

www. srtgmbh.de

Einführung von § 8a KStG (Standortsicherungsgesetz von 1992)

Um die vorbeschriebene **Gewinnverlagerung in ein Niedrigsteuerland zu verhindern**, wurde mit dem **Standortsicherungsgesetz von 1992** erstmalig § 8a KStG eingeführt. Danach durften Zinsaufwendungen nicht abgezogen werden, wenn eine inländische Kapitalgesellschaft von einem mit mehr als 25% beteiligten ausländischen Anteilseigner Fremdkapital erhalten hat und eine bestimmte Quote von Fremdkapital zu Eigenkapital überschritten wurde (zuletzt 1,5 : 1).

Mit Urteil vom 12. Dezember 2002 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass **diese Vorschrift mit Europarecht nicht vereinbar ist**. Aufgrund dieser Entscheidung wurde § 8a KStG geändert.

§ 8a KStG (Steuervergünstigungsabbaugesetz von 2004)

Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz von 2004 wurde die Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung des § 8a KStG geändert.

Danach sind Fremdkapitalzinsen dann nicht abzugsfähig (verdeckte Gewinnausschüttungen), wenn die Zinsen Vergütungen für Fremdkapital darstellen, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig

- von einem Anteilseigner, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr mit mehr als 25% (wesentliche Beteiligung) mittel- oder unmittelbar beteiligt ist, oder
- von einer einem wesentlich beteiligten Anteilseigner nahestehenden Person, oder
- von Dritten mit Rückgriffsmöglichkeiten auf wesentlich beteiligte Anteilseigner oder diesen nahe stehenden Personen erhalten hat und die Vergütungen insgesamt mehr als EUR 250.000 betragen und wenn
- eine nicht in Bruchteilen des überlassenen Fremdkapitals bemessene Vergütung vereinbart ist, oder

- in einem Bruchteil des überlassenen Fremdkapitals Vergütung vereinbart ist, soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahres das 1,5-fache des anteiligen Eigenkapitals übersteigt („safe haven").

Diese Vorschriften gelten sowohl für in- als auch ausländische Gesellschafter. Soweit § 8a KStG zur Anwendung kommt, erhöht sich bei der Gesellschaft das zu versteuernde Einkommen um die nichtabzugsfähigen Zinsaufwendungen und beim Anteilseigner ist eine verdeckte Gewinnausschüttung zu versteuern.

Diese Vorschrift hat starke Kritik hervorgebracht, da einerseits ganz alltägliche Vorgänge einer steuerlich nachteiligen Behandlung unterworfen wurden und andererseits in der Anwendung des § 8a KStG Unklarheit auftrat, so dass ein umfangreiches Anwendungsschreiben des Bundesministeriums für Finanzen herausgegeben wurde. § 8a KStG a.F. wurde im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 durch die Zinsschrankenregelung ersetzt, die im Folgenden ausführlich erläutert wird.

§ 4h EStG in Verbindung mit § 8a KStG

Allgemeine Ausführungen zu § 4h EStG

Durch das **Unternehmensteuerreformgesetz** wurde mit der **Zinsschranke des § 4h EStG** eine neue Zinsabzugsbeschränkung eingeführt, die gemäß § 8 Abs.1 KStG auch für Kapitalgesellschaften Anwendung findet.

Mit der Zinsschranke sollen einerseits asymmetrische Finanzierungsstrukturen von Konzernen zulasten des deutschen Fiskus und andererseits eine übermäßige Gesellschafterfremdfinanzierung von Körperschaften verhindert werden.

Die Zinsschranke ersetzt den § 8a KStG a.F. Nach § 4h Abs.1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs bis zur Höhe der Zinserträge abzugsfähig. Darüber hinaus sind Zinsaufwendungen nur bis 30% des steuerpflichtigen Einkommens vor Zinsen und Abschreibungen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Soweit daher Zinsaufwendungen nicht abgezogen werden können, können diese zeitlich unbegrenzt auf die folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden. Für Kapitalgesellschaften enthält § 8a KStG Sonderregelungen, die insbesondere die Ausnahmen von der Zinsschranke für Kapitalgesellschaften einschränken.

	EUR	EUR
maßgebliches Einkommen		1.500.000
darin enthalten		
Abschreibungen nach § 7 EStG	600.000	
Zinserträge	300.000	
Zinsaufwendungen	2.000.000	
Berechnung der nicht abziehbaren Zinsaufwendungen		
maßgebliches Einkommen		1.500.000
Zinsaufwendungen		2.000.000
Zinserträge		-300.000
Abschreibungen nach § 7 EStG		600.000
Steuerlicher EBITDA		3.800.000
Zinssaldo		1.700.000
30% des steuerlichen EBITDA		-1.140.000
nichtabzugsfähige Zinsen		560.000
maßgebliches Einkommen		1.500.000
nichtabzugsfähige Zinsen		560.000
zu versteuerndes Einkommen		2.060.000

Abb. 1: Berechnungsbeispiel zu § 4h EStG

Anwendung des § 4h EStG

Gemäß § 4h Abs.1 Satz 1 EStG können Zinsaufwendungen bis zur Höhe des Zinsertrages abgezogen werden. Darüber hinaus können Zinsaufwendungen nur noch in Höhe von 30% des maßgeblichen Einkommens zuzüglich der in Abzug gebrachten Zinsaufwendungen und Abschreibungen sowie abzüglich der vereinnahmten Zinserträge (steuerlicher EBITDA) steuerlich berücksichtigt werden. Maßgebliches Einkommen ist das nach den Vorschriften des EStG und KStG ermittelte Einkommen mit Ausnahme der §§ 4h EStG, 10d EStG (Verlustabzug) und des 9 Abs.1 Nr.2 KStG (Spenden).

Aufgrund der Zinsabzugsbegrenzung hat sich im Beispiel in Abbildung 1 das steuerpflichtige Einkommen um EUR 560.000 er-

	Fall A	Fall B	Fall C	Fall D
Zinsaufwand an wesentlich beteiligten Gesellschafter	200.000	200.000	200.000	200.000
Zinsaufwand gesamt	2.000.000	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Zinsertrag	0	500.000	1.000.000	1.100.000
kein Konzernunternehmen	ja	ja	ja	Ja
Zinsschranke	nein	ja	ja	nein

Abb. 3: Anwendungsbeispiele zur Anwendung der Zinsschranke

höht. Dieser Betrag kann in die folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden. Sollte sich an den wirtschaftlichen Verhältnissen in den Folgejahren nichts ändern, können auch in den Folgejahren die vorgetragenen Zinsaufwendungen nicht geltend gemacht werden. Vielmehr laufen weitere Zinsen als vortragsfähige Zinsaufwendungen auf, so dass der Vortrag ins Leere läuft.

Ausnahmen von der Zinsschranke

Die Ausnahmetatbestände sind in § 4h Abs.2 EStG geregelt, wobei diese für Kapitalgesellschaften nach § 8a Abs.2 und 3 nochmals eingeschränkt werden. Schematisch lassen sich die Ausnahmeregelungen wie in Abb. 2 darstellen (siehe Seite 82).

Soweit der Nettozinsaufwand weniger als EUR 1.000.000 beträgt, ist immer die volle Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen gegeben. Ebenso sind konzernfreie Kapitalgesellschaften von der Zinsschranke ausgenommen, es sei denn, wenn Zinsen durch eine Gesellschafter-Fremdfinanzierung anfallen. Ist die Freigrenze von EUR 1 Mio. überschritten, ist ein Darlehensgeber Gesellschafter zu mehr als 25% beteiligt (wesentliche Beteiligung) und betragen die Darlehenszinsen an diesen Gesellschafter mehr als 10% des Nettozinsaufwands ist die Zinsschranke in vollem Umfang anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn der Darlehensgeber eine dem Gesellschafter nahe stehende Person oder ein rückgriffberechtigter Dritter ist (§ 8a Abs.2 KStG). Beispielsweise sind folgende Fälle denkbar, wie oben in Abbildung 3 dargestellt.

Im Fall A ist die Zinsschranke nicht anwendbar, da der Zinsaufwand an den wesentlich beteiligten Gesellschafter nicht mehr als 10% beträgt. Im Fall B und C wird die 10%-Grenze (Verhältnis zum Nettozinsaufwand) überschritten, so dass die Zinsschranke zur Anwendung kommt. Im Fall D ist zwar die 10%-Grenze überschritten, jedoch liegt der Nettozinsaufwand mit EUR 900.000 unter der Freigrenze von EUR 1 Mio., so dass die Zinsschranke nicht zu berücksichtigen ist.

Soweit ein Konzernunternehmen gegeben und die Freigrenze von EUR 1 Mio. überschritten ist, jedoch die Eigenkapitalquote des Betriebs größer oder gleich der Eigenkapitalquote des Konzerns ist (Escape-Klausel) kommt ebenfalls die Zinsschranke nicht zur Anwendung. Dies gilt auch dann noch, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs um maximal 1% schlechter ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns. Ferner ist in diesem Fall nachzuweisen, dass bei keinem einzigen Rechtsträger des Konzerns eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung von außerhalb der Konzerns vorliegt (§ 8a Abs.3 KStG).

Vortragsfähiger Zinsaufwand und zeitlicher Anwendungsbereich

Grundsätzlich ist der aufgrund der Anwendung der Zinsschranke nicht abzugsfähige Zinsaufwand uneingeschränkt in den Folgejahren abzugsfähig. Der vortragsfähige Zinsaufwand geht allerdings in den Fällen eines schädlichen Beteiligungserwerbs ganz oder anteilig unter (§ 8c KStG). Ferner geht der Zinsvortrag in Umwandlungsfällen unter. Ebenso geht er bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs unter (§ 4h Abs. 5 EStG).

Die neuen Regelungen bezüglich der Zinsschranke in den §§ 4h EStG und 8a KStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anwendbar, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen und nicht vor dem 1. Januar 2008 enden.

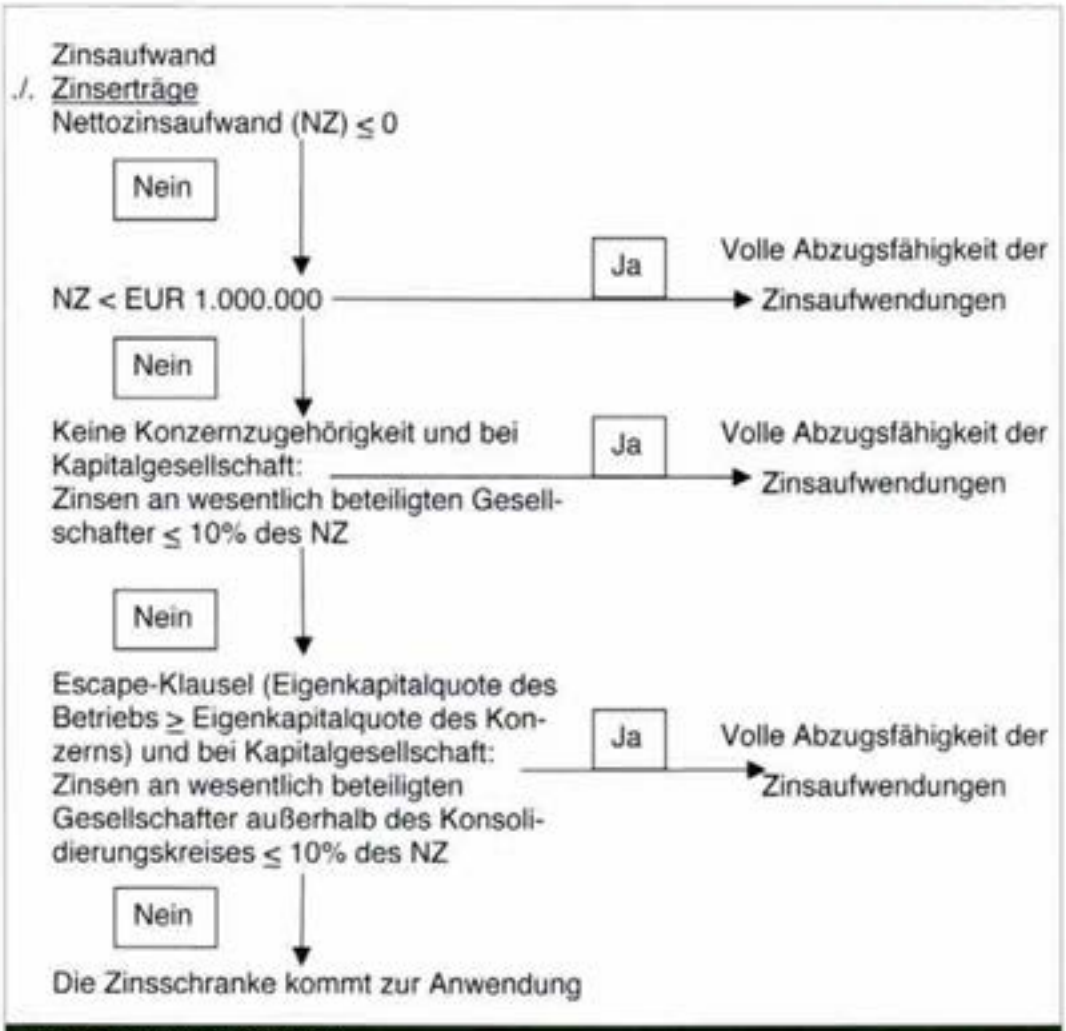


Abb. 2: Ausnahmen von der Zinsschranke

Entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr, ist die Zinsschranke erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2008 anwendbar, bei abweichenden Wirtschaftsjahren, die nach dem 25. Mai 2007 beginnen, grundsätzlich für das Wirtschaftsjahr 2007/2008. Hat das abweichende Wirtschaftsjahr vor dem 25. Mai 2007 begonnen, ist die Zinsschranke erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 anzuwenden.

Fazit

Abschließend ist zu sagen, dass mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen in Abhängigkeit von der Zinsschranke weiter eingeschränkt wurde. Die Regelungen der Zinsschranke sind sehr bedenklich, da sie nicht nur zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen dienen, sondern auch bei üblichen Sachverhaltsgestaltungen zu einer erheblichen Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führen.

Ferner ist aus der täglichen Praxisarbeit zu berichten, dass die Anwendung der Vorschriften bereits jetzt eine Vielzahl von Zweifelsfragen aufwirft, wie z.B. die Behandlung von vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die Anwendung des erweiterten Konzernbegriffs u.ä. Hier ist wohl wie bei § 8a KStG a.F. mit einem umfangreichen Anwendungsschreiben zu rechnen. ■

Aus den E-Mail Rückmeldungen zum neuen CM-Layout:

Liebe Frau Eiselmayer,
lieber Herr Dr. Eiselmayer,

meine Verlage" haben sich z.T. recht positiv zum neuen CM" geäußert. Hier ein Beispiel:

"Lieber Herr Biel,

ich habe die "neue" Zeitschrift gesehen und bin sehr beeindruckt. Ein sehr ansprechendes, einladendes Layout."

Ich möchte dies hiermit allen weitergeben, die Anteil an dieser Verbesserung haben, sozusagen als Motivation, unser CM inhaltlich und formal an der Spitze zu halten. Ich trage im Rahmen meiner Möglichkeiten gerne dazu bei.

Herzliche Grüße
Alfred Biel

Guten Tag Herr Dr. Eiselmayer,

seit über 20 Jahren beziehe ich das Controllermagazin. Zuletzt war die Verpackung schon sehr hausbacken und langweilig.

Endlich – modern, übersichtlich, grafisch mit Pepp, einfach klasse! Ehrlich – seit zwei, drei Jahren habe ich spontan wieder mit Spaß zwei Artikel gelesen. Das Layout macht darauf wieder Lust.
Weiter so!

Mit kollegialen Grüssen

Jürgen Schmidt

Hallo Herr Dr. Eiselmayer,

ich gratuliere zum neuen Layout und wünsche damit viel Erfolg für noch mehr Einfluss auf die Controller-Community!

Mit besten Grüssen aus dem quirligen Berlin / best greetings from wonderful Berlin

Herwig R. Friedag

Wir alle in der Redaktion bedanken uns herzlich für Ihr Lob!

Die Mitarbeiterbefragung als Instrument des Personal-Controllings

von Marc Franceschini, Hard, und Kurt Zischg, Dornbirn

Für den Erfolg eines Unternehmens sind qualifizierte und motivierte Mitarbeiter heute unbestritten ein entscheidender Faktor. Um im globalen Wettbewerb bestehen zu können, müssen die Fähigkeiten und das Wissen des Personals optimal genutzt werden.

Allerdings verdeutlichen uns diverse Studien und Untersuchungen immer wieder, dass es um das Engagement und die Motivation der Mitarbeiter oft nicht zum Besten bestellt ist. **„85 % der Arbeitnehmer in Deutschland verspüren keine echte Verpflichtung ihrer Arbeit gegenüber.** 16 % von ihnen sind sogar aktiv unengagiert", veranschaulicht uns eine Gallup-Studie, in der der damit verursachte gesamtwirtschaftliche Schaden allein für Deutschland mit mehr als 200 Mrd. Euro beziffert wird („Der Standard" vom 25. Oktober 2002, K1).

Die Folgen dieses mangelhaften Engagements sind eine schwache Mitarbeiterbindung, beträchtliche Fehlzeiten, hohe Fluktuation und niedrige Produktivität.

Eine Mitarbeiterbefragung ist ein effektives Instrument, um die Differenz zwischen den hohen Ansprüchen des Managements an ihre Mitarbeiter und der tatsächlichen Stimmungslage unter den Arbeitnehmern auszuloten. Es ist festzuhalten, dass die Anwendung unabhängig von der Unternehmensgröße funktioniert und somit auch für KMUs geeignet ist.

Bei der Betrachtung der **drei typischen Entwicklungsphasen** (Baumgartner, I.; Häfele, W.; Schwarz, M.; Sohm, K.: OE-Prozesse, Die Prinzipien systemischer Organisationsentwicklung, S. 67 ff.) einer betrieblichen Organisation – Pionierphase, Differenzierungsphase, Integrationsphase – fällt auf, dass sich viele Klein- und Mittelbetriebe noch in der Pionierphase befinden.

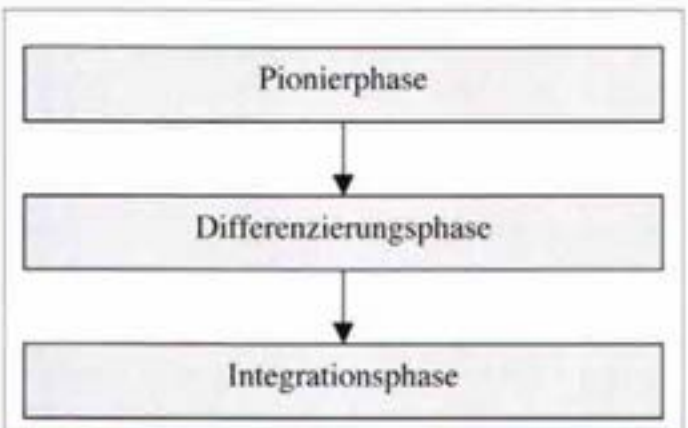


Abb. 1: Die 3 Entwicklungsphasen einer Organisation

Hier dominiert die Persönlichkeitsstruktur des Pioniers die Struktur der Organisation; die Führung wird als autokratisch-patriarchalisch beschrieben. Dabei ist der Blick des Patriarchen auf das Innenleben des eigenen Unternehmens oft durch die subjektive Sichtweise verfälscht. Hier kann eine Mitarbeiterbefragung

zu einer sachlichen Objektivierung der aktuellen Situation im Unternehmen beitragen. Dieser spezifische Benefit, den eine Mitarbeiterbefragung speziell also in KMUs darstellt, ist bewusst hervorzuheben.

Im Rahmen eines Beratungsprojekts in einem österreichischen Mittelbetrieb galt es, ein aktuelles Stimmungsbild innerhalb der Belegschaft zu zeichnen und einen nachhaltigen Evaluierungsprozess anzustoßen.

Da eine Mitarbeiterbefragung ein sehr mächtiges, aber auch sensibles Instrument des Personalcontrollings darstellt, war eine überaus feinfühlige und doch zielgerichtete Vorgangsweise zu wählen.

Im vorliegenden Artikel wird auf die Umweltbedingungen, sowie die Vorgehensweise im Rahmen der Mitarbeiterbefragung eingegangen und der dabei firmenindividuell erstellte Fragebogen komplett skizziert. Auf die eigentliche Durchführung und daraus resultierenden Ergebnisse der Studie wird hier bewusst nicht eingegangen.

Zielsetzung und Inhalte

Um die Stoßrichtung des Fragebogens festzulegen, sind zuerst die damit verbundenen Absichten der Unternehmensleitung zu definieren. Die multiplen Zielsetzungen der Geschäftsleitung an die durchzuführende Mitarbeiterbefragung wurden innerhalb mehrerer Meetings diskutiert.

Man einigte sich darauf, folgende Ziele im Speziellen zu verfolgen:

- Untersuchung des Betriebsklimas
- Untersuchung der Mitarbeiterzufriedenheit
- Einholen eines Feedbacks über (evt. künftige) Bedürfnisse
- Erreichung einer kontinuierlichen Verbesserung auf möglichst breiter Basis

Auch die Themengebiete des Fragebogens galt es dabei grundsätzlich festzulegen. **Zu folgenden Inhalten sollten die Mitarbeiter im vorliegenden Projekt befragt werden:**

- Arbeitsplatzsituation: Arbeitsinhalte und äußere Arbeitsbedingungen
- Betriebliche Information und Kommunikation
- Weiterbildung, Karriere, Entwicklung
- Führung
- Kooperation, Koordination, Zusammenarbeit
- Entgelte, Sozialleistungen
- Images, Einschätzung des Unternehmens, Bindung an das bzw. Identifikation mit dem Unternehmen

Damit war der Rahmen des Fragebogens ausreichend abgesteckt und der eigentliche Entwurf des Fragebogens konnte beginnen.

Methodik und Vorgangsweise

Das Thema Mitarbeiterbefragung mittels Fragebogen ist ein bereits oft erprobtes Instrument des Personalcontrollings. Dementsprechend breit ist das Fachwissen rund um dieses Thema. **Um ein möglichst großes Spektrum an Einflussfaktoren zu generieren, wurden mehrere Informationsquellen angefragt:**

- AFQM bzw. EFQM
- Johannes Kepler, Universität Linz, Institut für Unternehmensführung
- ETH Zürich, Institut für Verhaltenswissenschaften
- Ludwig-Maximilians-Universität München, Institut für Psychologie
- FH Vorarlberg Dornbirn: Themenangebot im Rahmen einer Diplomarbeit

Obwohl keine der angefragten Quellen ein in allen Belangen geeignetes Muster eines Mitarbeiter-Fragebogens zur Verfügung stellen konnte (was von den Studienautoren auch nicht erwartet wurde), wurden dabei wichtige Inputs für das eigene Projekt gewonnen.

Im Rahmen der Recherche zum Thema Mitarbeiterbefragung wurde bald klar, dass vorher einige Grundsätze erarbeitet werden müssen, die den gesamten Befragungsprozess begleiten sollen. **Innerhalb der Geschäftsleitung schienen folgende Rahmenbedingungen als zweckmäßig:**

- Fragebogen mit Begleitschreiben nach Hause schicken
- Codierung der Fragebögen zur Sicherstellung, dass jeder Mitarbeiter auch nur einen Fragebogen abgibt
- Geplante Schritte nach der Auswertung (Aktionsplan) schon im Vorfeld kommunizieren
- Anonyme Fragebogen-Abgabe und –Auswertung
- Ergebnisse sollen so weit wie möglich mit anderen Unternehmen verglichen werden können („Benchmarking")
- Offene Kommunikation und Diskussion, eventuell mit externer Moderation
- Bereitschaft zum Wandel
- Nachhaltigkeit durch periodische Wiederholung

Autoren

Prof. Dr. Kurt Zischg
ist beim Backwarenbetrieb „Rudolf Ölz Meisterbäcker GmbH", Dornbirn / Vorarlberg, als Geschäftsführer für den Bereich „Finanzen, IT & Personal" verantwortlich.

Mag. Marc Franceschini
ist beim Holzfeuerungsanlagenhersteller „Mawera GmbH", Hard / Vorarlberg, als Mitglied der Geschäftsleitung für den Bereich „Finanzen & Administration" verantwortlich.

Frage Nr.	Bereich	☺ trifft **voll** zu	trifft **eher** zu	trifft **teils** zu	trifft **eher nicht** zu	☹ trifft **gar nicht** zu
1.	Wenn Sie der Aussage **voll** zustimmen, dann kreuzen Sie bitte das erste Feld an.	① X	②	③	④	⑤
2.	Wenn Sie der Aussage weder zustimmen noch sie verneinen können, diese aber dennoch **teils** zutrifft, dann kreuzen Sie bitte das dritte (mittlere) Feld an.	①	②	③ X	④	⑤

Abb. 2: Fragebogenmuster

Diese Definitionen sind von fundamentaler Bedeutung für die zu transportierende Grundhaltung und die eigentliche Erstellung des Fragebogens.

Projektablauf mit Fragebogen

Nachdem die Rahmenbedingungen ausreichend abgesteckt worden sind, galt es, aus der Menge an Inputs einen qualitativen Fragebogen zu entwerfen. Dabei wurde darauf geachtet, dass die Fragen konkret und unmissverständlich formuliert und thematisch sauber zugeordnet sind.

Da eine bedeutende Anzahl von Fragen in ähnlicher Form in anderen, wissenschaftlichen Umfragen bereits gestellt und ausgewertet wurde, besteht die Möglichkeit eines Benchmarking, also eines Vergleichs der eigenen Ergebnisse mit repräsentativen Studien.

Im Folgenden ist die komplette, individuell auf dieses Unternehmen zugeschnittene Umfrage inklusive erklärendem Begleitschreiben angeführt.

Sehr geehrte Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter,

Der Fragebogen bezieht sich auf folgende Bereiche:

1) Mein Arbeitsbereich
2) Kollegenbeziehungen
3) Kooperation mit Vorgesetztem
4) Bereichsübergreifende Zusammenarbeit
5) Betriebsklima und Organisation
6) Berufliche Entwicklung und Anerkennung

Bitte beachten Sie bei der Beantwortung der Fragen folgendes:

- Beantworten Sie die Fragen so, wie Sie die beschriebene Situation in Ihrem Arbeitsbereich erleben.
- Kreuzen Sie bei jeder Frage nur jenes Antwortfeld an, das die Situation am besten beschreibt.
- Beantworten Sie die Fragen zügig und ohne zeitliche Unterbrechung.
- Bei jeder Frage ist nur eine Antwort / Markierung zulässig.

Siehe Abbildung 2

1. Mein Arbeitsbereich

- Bei der Durchführung der mir übertragenen Aufgaben habe ich genügend eigenen Entscheidungsspielraum.
- Ich kann bei meiner Arbeit bleiben, ich werde nicht ständig unterbrochen.
- Hier werden Eigeninitiative und eigenverantwortliches Verhalten gefördert.
- Die räumlichen Bedingungen erleichtern die funktionsgerechte Erledigung der Aufgaben.
- Die äußeren Arbeitsbedingungen wirken sich nicht ungünstig auf meine Gesundheit aus.
- Die für meine Arbeit notwendigen Hilfsmittel sind verfügbar.
- Der Arbeitsanfall macht es möglich, die Qualität meiner Arbeit zu halten.
- Die derzeitige Arbeitszeitregelung entspricht meinen Bedürfnissen.
- Ich werde meinen Fähigkeiten entsprechend eingesetzt.
- Die derzeitige Vertretungsregelung (z.B. bei Abwesenheiten) ist bestens organisiert.
- Es gibt keine Aufgaben in meinem Bereich, die von einer anderen Stelle effizienter erledigt werden könnten, da auch ein Großteil der dazu notwendigen Informationen hier anfällt.
- Alle Aufgaben, die in meinem Bereich bearbeitet werden, stehen in einem ausgewogenen Verhältnis bezüglich Aufwand zu Nutzen.
- In meinem Arbeitsbereich sind alle Abläufe bestens organisiert – die Effizienz meiner Arbeit lässt sich dadurch nicht mehr steigern.
- Für alle Aufgaben / Aufgabenbereiche meines Bereichs sind Richtlinien bzw. Dokumentationen vorhanden. Deren etwaiges Fehlen wirkt sich nicht nachteilig auf die Erledigung aus.

2. Kollegenbeziehungen

- Bei uns gibt es „Gemeinschaftssinn", man denkt nicht nur an sich selbst.
- Die Kolleginnen und Kollegen unterstützen sich gegenseitig, ihre Aufgaben besser zu meistern.
- Wir sprechen öfters über die Qualität unserer Zusammenarbeit.
- Probleme werden gemeinsam angegangen.
- Konflikte werden bei uns offen behandelt.
- Bei uns braut man nicht in der Gerüchteküche, es wird offen informiert.
- Man kann bei uns offen seine Meinung über innerbetriebliche Vorgänge artikulieren; ein offenes Wort wird überall geschätzt.
- Bei uns gibt es ein sehr gutes Verhältnis zwischen den Mitarbeitern.

3. Kooperation mit Vorgesetztem

- Ich kann ein (persönliches) Problem mit meinem Vorgesetzten besprechen.
- Ich werde mit meinen Vorschlägen von meinem Vorgesetzten ernst genommen.
- Mein Vorgesetzter informiert mich klar, so dass ich meine Arbeit zielgerecht ausführen kann.
- Ich bekomme genügend Rückmeldungen von meinem Vorgesetzten, so dass ich genau weiß, wie es um meine Leistung steht.
- Mein Vorgesetzter mischt sich nicht in Details meiner Aufgabe ein.
- Mein Vorgesetzter bindet uns nach Möglichkeit in seine Entscheidungen ein.
- Mein Vorgesetzter lässt mir ausreichend Entscheidungsspielraum in meinem eigenen Aufgabengebiet.
- Mein Vorgesetzter nimmt meine Anregungen / Ideen gerne wahr.
- Mein Vorgesetzter sorgt für eine reibungslose Zusammenarbeit zwischen uns Mitarbeitern.
- Mein Vorgesetzter nimmt Kritik von uns Mitarbeitern an.
- Mein Vorgesetzter steht auch in schwierigen Situationen zu mir.
- Mein Vorgesetzter behandelt mich bei meiner Arbeit fair.
- Meinem Vorgesetzten gelingt es, mich für meine Aufgaben zu begeistern.

4. Bereichsübergreifende Zusammenarbeit

- Für die erfolgreiche Zusammenarbeit mit anderen Arbeitsbereichen bekommen wir rechtzeitig genügend Informationen.
- Informationen aus anderen Bereichen kommen so wie wir sie brauchen. Wir müssen sie also nicht noch einmal bearbeiten, sortieren, verdichten, spezifizieren usw.
- Vorschläge und Ideen aus anderen Arbeitsbereichen prüfen wir unvoreingenommen.
- Es ist leicht herauszufinden, ob es in anderen Arbeitsbereichen Mitarbeiter gibt, die zur Lösung meiner Probleme beitragen können.
- Wenn ich Informationen bzw. Unterstützung aus anderen Arbeitsbereichen brauche, kann ich diese zuverlässig bekommen.
- Mitarbeiter aus anderen Arbeitsbereichen mischen sich nicht unangemessen in unsere Angelegenheiten ein.
- Die beteiligten Arbeitsbereiche halten sich immer an getroffene Absprachen.
- Der Arbeitsanfall in unserem Bereich macht es möglich, dass wir die Zusammenarbeit mit anderen Arbeitsbereichen intensivieren können.
- Bei uns arbeiten die einzelnen Arbeitsbereiche bestens miteinander zusammen.
- Wir nehmen uns die Zeit, um die notwendigen Absprachen mit anderen Arbeitsbereichen zu treffen.
- Wir werden mit unseren Vorschlägen von anderen Arbeitsbereichen ernst genommen.

5. Betriebsklima und Organisation

- Unser Betriebsklima ist ausgezeichnet.
- Mir wird in unserem Betrieb das Gefühl vermittelt, einen wichtigen Beitrag zu leisten.
- Bei uns werden Anstrengungen unternommen, die Arbeitsbedingungen zu verbessern.
- Über wichtige Vorgänge, die die Entwicklung unseres Unternehmens betreffen, werden wir ausreichend informiert.
- Es kommt nie vor, dass wir vor vollendete Tatsachen gestellt werden.
- In unserem Unternehmen wird bei Fehlern in erster Linie nicht nach Schuldigen gesucht, sondern nach besseren Lösungen.
- Bei uns wird man dazu ermutigt, Verbesserungsvorschläge zu machen.
- Bei Planungen werden diejenigen miteingebunden, die später die Auswirkungen zu tragen haben.

6. Berufliche Entwicklung & Anerkennung

- Personalentscheidungen sind für mich nachvollziehbar.
- Bei uns werden Frauen nicht benachteiligt.
- Es gibt für mich optimale Möglichkeiten der Fort- und Weiterbildung.
- Über Fragen des Arbeits- und Dienstrechts werde ich ausreichend informiert.
- Aufgrund dieser Befragung werden sich bei uns positive Veränderungen ergeben.

Um Ihre Antworten für die nachfolgende Auswertung und Diskussion richtig zuzuordnen: In welchem Bereich des Unternehmens arbeiten Sie (bitte eine Zahl - ankreuzen)?

1) Vertrieb
2) Produktion
3) Materialwirtschaft
4) Finanz, Personal, EDV, Organisation

Herzlichen Dank für Ihre Mitarbeit!

Konklusion & Ausblick

Die Durchführung einer Mitarbeiterbefragung zählt zu den sensibelsten und zugleich wirkungsvollsten Instrumenten des Personalcontrollings. Ein entsprechend behutsames Vorgehen ist in diesem Bereich zu wählen. Im vorgestellten Projekt wurde sehr viel Wert auf eine gründliche Auseinandersetzung der Geschäftsleitung mit den Rahmenbedingungen und Auswirkungen der Mitarbeiterbefragung gelegt.

Andererseits sollte auch den Mitarbeitern verdeutlicht werden, dass damit keine Garantieerklärung für eine umgehende Steigerung der Zufriedenheit im Unternehmen verbunden ist oder die Unternehmensleitung für die Abarbeitung von Mitarbeiter-Wunschlisten zuständig sein soll.

Der hier dargestellte Fragebogen kann – sofern die Rahmenbedingungen und Zielsetzungen identisch bzw. ähnlich sind – inklusive Begleitschreiben 1:1 in der betrieblichen Praxis eingesetzt werden und stellt damit einen wertvollen Anhaltspunkt für den Personal-Controller dar. Dieser praxisorientierte Zugang eröffnet speziell Klein- und Mittelbetrieben einen flotten Einstieg in das Thema, ohne sich mit zu viel Theorie zu beladen.

Der nächste Schritt für die Anwender besteht anschließend in der eigentlichen Durchführung und Auswertung der Befragung sowie die Interpretation bzw. Diskussion der Ergebnisse und Einleitung von Verbesserungsmaßnahmen. ■

Aktivierungspflicht für Entwicklungskosten

Konsequenzen und Umsetzungsempfehlungen für den Controller

von Oliver Schöb, Ismaning

Börsennotierte Unternehmen müssen seit dem 01.01.2005 ihre Konzernabschlüsse nach IFRS abgeben. Viele andere Unternehmen beschäftigen sich mit dem Thema und befinden sich zurzeit noch in der Entscheidungsphase. **Durch eine IFRS-Einführung entstehen zusätzliche Interdependenzen zwischen dem externen und dem internen Rechnungswesen** und der Controller wird in wesentlich stärkerem Ausmaß als bisher für die Erstellung der Bilanz und GuV benötigt. Vorbei sind die Zeiten, in denen es zwei Abteilungen gab, die nicht viel miteinander zu tun hatten. Stattdessen ist im Zusammenhang mit IFRS-Einführungen auf einmal viel vom so genannten Management Approach und von integrierter Rechnungslegung die Rede (siehe Abbildung 1 Seite 88).

Unter **Management Approach** versteht man die Übertragung von intern genutzten Planungs- und Steuerungsinformationen in die Finanzberichterstattung.[1] Falls die extern benötigten Daten intern bereits vorliegen, ist lediglich deren fehlerfreie Übertragung vom internen zum externen Rechnungswesen sicher zu stellen. Der Aufwand hierfür ist überschaubar. Ganz anders sieht es dagegen aus, wenn die extern benötigten Informationen für das interne Reporting bisher bedeutungslos waren. In diesem Fall müssen neue Instrumente eingeführt werden.

Der **Grundgedanke der integrierten Rechnungslegung** besteht in der Nutzung identischer Wertansätze für das interne und externe Rechnungswesen.[2] Für den Controller bedeutet dies den Verzicht auf seine hoch geschätzten kalkulatorischen Wertansätze. Er muss den Wert der Finanzbuchhaltung übernehmen und hat anschließend die Aufgabe, mit diesem Wert entscheidungsorientierte Informationen für die interne Unternehmenssteuerung bereitzustellen. Mit dem von IFRS geforderten Prinzip des **„true and fair view"** fließt eine gewisse Marktnähe in die Bewertung ein, was zu einer Annäherung des externen Rechnungswesens an die Planungs- und Steuerungssysteme des Controlling führt.[3]

Am Beispiel der Entwicklungskosten soll nachfolgend erläutert werden, was sich hinter den Schlagwörtern „Management Approach" und „Integrierte Rechnungslegung" im Einzelnen verbirgt. Es wird erläutert, mit welchen Aufgaben der Controller bei der Umsetzung der neuen Anforderungen konfrontiert wird. Das Thema Entwicklungskosten ist insofern von besonderer Bedeutung, als aktuell vieles darauf hindeutet, dass sich die HGB-Berichterstattung an die IFRS-Standards annähert.

Ausgangssituation: Keine Aktivierung der Entwicklungskosten

Nach **HGB** besteht zurzeit **für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände ein**

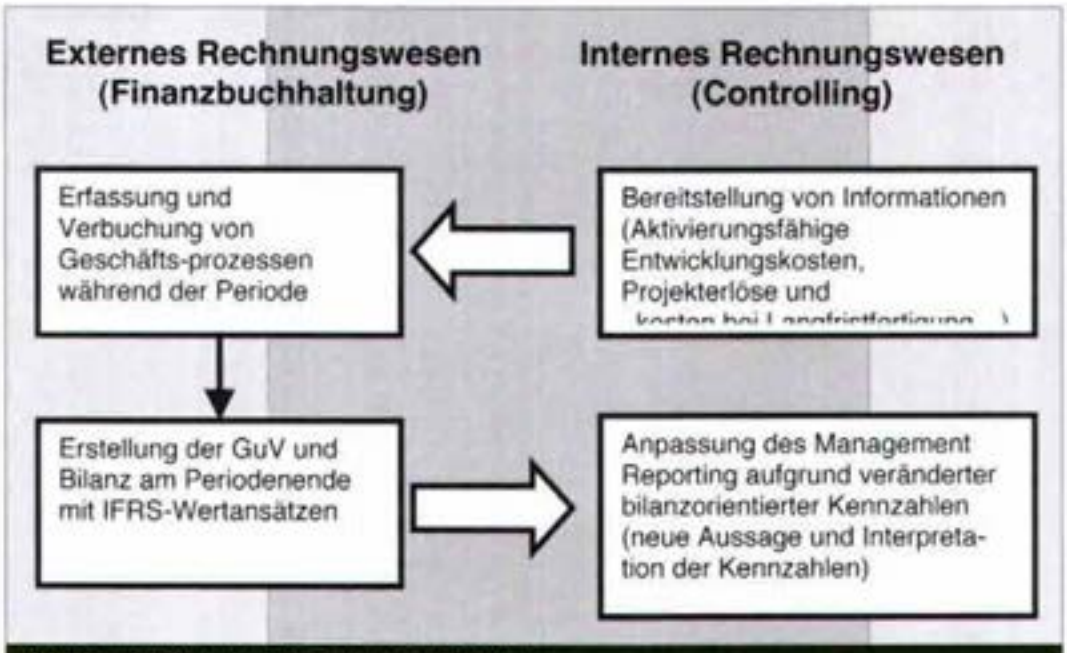


Abb. 1: Neue Aufgaben für das Controlling durch eine IFRS-Einführung

- In der ersten Phase erfolgt die Aktivierung der Entwicklungskosten, d.h. in dieser Phase wird der Zugangswert ermittelt, mit dem das immaterielle Vermögensgut nach Abschluss der Entwicklungsaktivitäten bewertet wird.
- In der zweiten Phase werden diese aktivierten Entwicklungskosten abgeschrieben und auf die Produkte verrechnet.

Im Lebenszyklus eines immateriellen Vermögenswertes sind somit drei Zeitpunkte von besonderer Bedeutung:

Aktivierungsverbot. Zu den immateriellen Vermögensgegenständen zählen bekanntlich neu entwickelte Produkte, Verfahren, Dienstleistungen oder ähnliches. Die in der Entwicklungsphase anfallenden Kosten dürfen nicht aktiviert werden.

Je nach Branche und Unternehmensgröße haben sich für die Behandlung der Entwicklungskosten im Controlling unterschiedliche Ansätze bewährt. Im einfachsten Fall gibt es eine **Kostenstelle für Forschung und Entwicklung**, auf der die Kosten gesammelt werden. Bei Unternehmen mit umfangreicheren Entwicklungsaktivitäten werden ergänzend zu den FuE-Kostenstellen **Entwicklungsprojekte angelegt, auf denen die Kosten geplant und gesammelt werden**. Aus Sicht einer Deckungsbeitragsrechnung ergibt sich dadurch bereits eine Verbesserung.

Zwar werden immer noch die gesamten Kosten in der Periode des Kostenanfalls in voller Höhe ergebniswirksam verrechnet. Im Rahmen einer Stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung ist es aber möglich, die Istkosten dann auf Produktgruppen zu verrechnen (siehe Abbildung 2).

Aktivierung der Entwicklungskosten

Zwei Phasen bei der Aktivierung von Entwicklungskosten

Dem Aktivierungsverbot des HGB steht eine **Aktivierungspflicht** für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände nach IFRS gegenüber. Voraussetzung für eine Aktivierung ist allerdings die kumulative Erfüllung von sechs Ansatzkriterien.[4]

Es sind dabei zwei Phasen voneinander zu trennen (siehe Abbildung 3):

- Der Beginn der Entwicklungsphase (Übergang von allgemeinen Forschungsaktivitäten zu konkreten produktbezogenen Entwicklungsaktivitäten). Voraussetzung für den Übergang in die Entwicklungsphase ist der Nachweis, dass die sechs Ansatzkriterien erfüllt sind (siehe hierzu Fußnote 4).
- Der Beginn der Produktion als zweiter wichtiger Zeitpunkt dürfte ohne größere Probleme zu ermitteln sein.
- Besondere Schwierigkeiten treten beim dritten Zeitpunkt auf, denn dieser muss vorab prognostiziert werden. Erforderlich ist dieser Zeitpunkt für die Festlegung der Nutzungsdauer und damit für die Ermittlung des Abschreibungsbetrages des immateriellen Vermögenswertes.

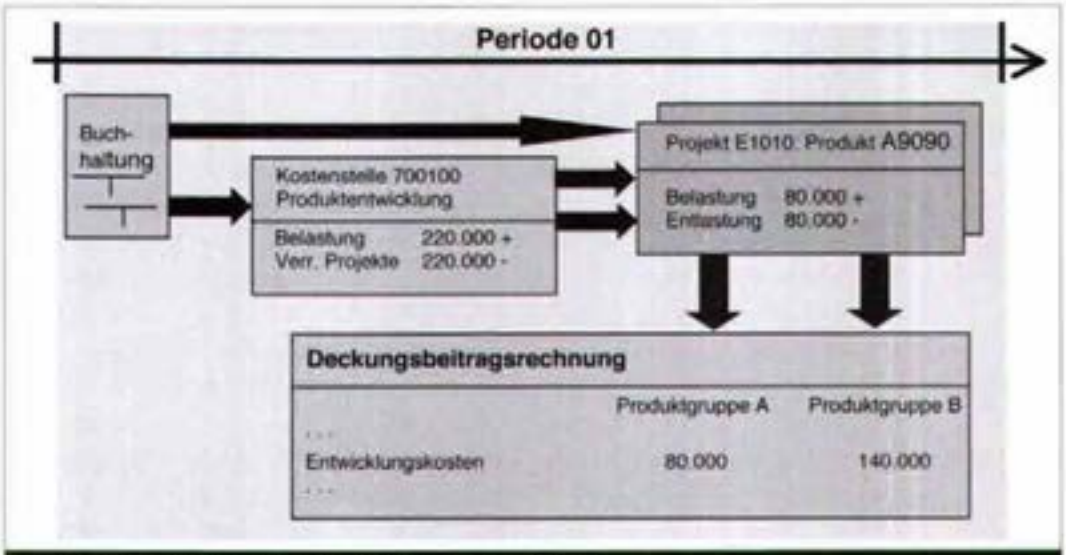


Abb. 2: Wertefluss bei Verzicht auf eine Aktivierung der Entwicklungskosten

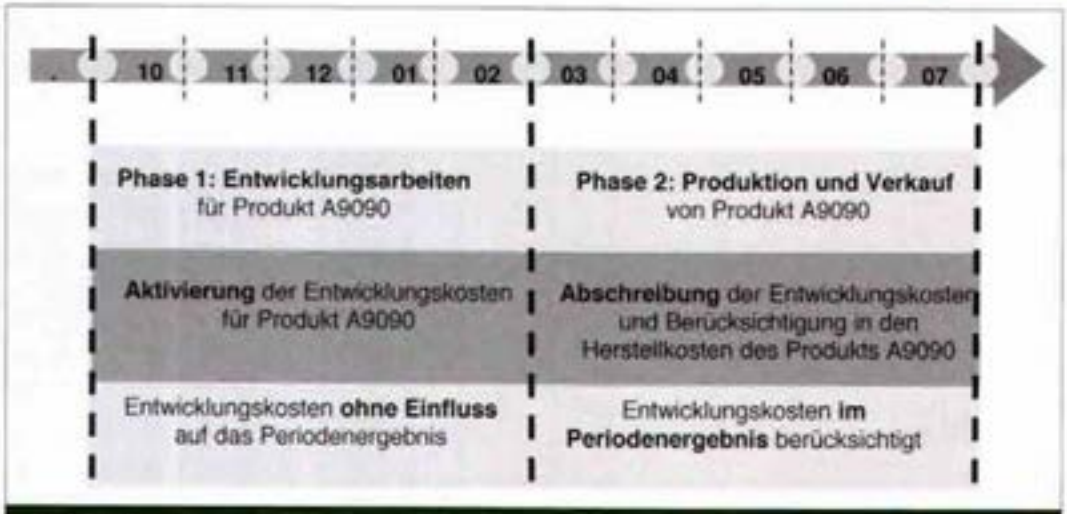


Abb. 3: Zwei Phasen für die Aktivierung und Verrechnung der Entwicklungskosten

eine leistungsartenbezogene Kostenplanung. Jeder Leistungsart sind Plankosten und eine Planbezugsgrößenmenge zuzuordnen.

Nachdem die Voraussetzungen geschaffen wurden, um auf den Entwicklungsprojekten alle Kosten zu sammeln, muss des Weiteren dafür gesorgt werden, dass diese **Kosten monatlich an die Anlagenbuchhaltung abgerechnet** werden (s. Abb. 4).

Aktivierung der Entwicklungskosten in der Entwicklungsphase

In der ersten Phase gilt es, die Herstellungskosten des immateriellen Vermögenswertes zu ermitteln. Aktiviert werden alle Kosten, die ab dem Start der Entwicklungsphase anfallen. Eine Berücksichtigung der zuvor erfolgswirksam verrechneten Entwicklungskosten ist nicht erlaubt. Vorgeschrieben ist der Ausweis von **produktionsbezogenen Vollkosten**.[4]

Welche Umstellungen sind im Controlling erforderlich, um die Erfüllung dieser Anforderungen gewährleisten zu können?

Sofern die wertmäßigen Auswirkungen der Entwicklungsaktivitäten bisher lediglich auf Kostenstellen erfasst wurden, müssen zusätzliche **Gemeinkostenaufträge oder Projekte** nun als Kostensammler eingeführt werden. Auf diesen Kontierungsobjekten sind die Kosten während der gesamten Entwicklungsphase zu sammeln.

Damit auf den Entwicklungsprojekten alle relevanten Kosten gesammelt werden können, sind einige Änderungen erforderlich. Alle **projektbezogenen Einzelkosten** (z.B. Materialverbrauch) können nicht mehr wie bisher auf die Entwicklungskostenstelle gebucht werden, sondern müssen direkt auf das Entwicklungsprojekt kontiert werden.

Projekt-Gemeinkosten lassen sich nur korrekt verrechnen, sofern die Entwicklungsingenieure und Konstrukteure ihre geleisteten Stunden aufschreiben. Hier ist der Controller gefordert, den Betroffenen den Sinn der Stundenaufschreibung zu verdeutlichen und die Angst vor einer Kontrolle zu nehmen.

Um der Anforderung gerecht zu werden, produktionsbezogene Vollkosten auszuweisen, **sind auf den Entwicklungskostenstellen Tarife mit einem Vollkostensatz für alle Leistungsarten (Bezugsgrößen) zu ermitteln**. Dies bedeutet, dass diesen Kostenstellen im Rahmen der Kostenstellenplanung mehr Aufmerksamkeit als bisher geschenkt werden muss. Gefordert ist

Handelt es sich um ergebniswirksame Kosten, dann muss das Kontierungsobjekt in die Deckungsbeitragsrechnung abgerechnet werden. Im anderen Fall, wie bei den hier betrachteten Entwicklungsprojekten, ist eine Abrechnung an die Finanzbuchhaltung zwingend erforderlich. Wie bei materiellen „Anlagen im Bau" kann auch bei den Entwicklungsprojekten mit der Abrechnung nicht bis zum Projekt-Ende gewartet werden. Statt Anlage im Bau könnte man in diesen Fällen von „Entwicklungsprojekt in Arbeit" sprechen.

Entwicklungskosten als Bestandteil der Herstellkosten der Produkte in der Produktionsphase

Die Ermittlung des Zugangswertes für ein selbst erstelltes immaterielles Vermögensgut ent-

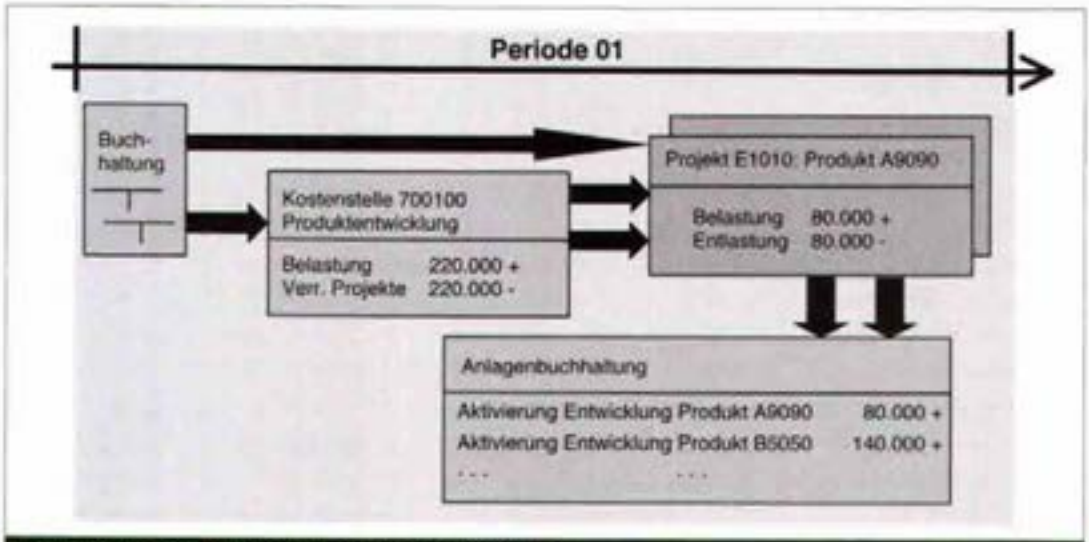


Abb. 4: Wertefluss in der Phase 1 (Aktivierung der Entwicklungskosten)

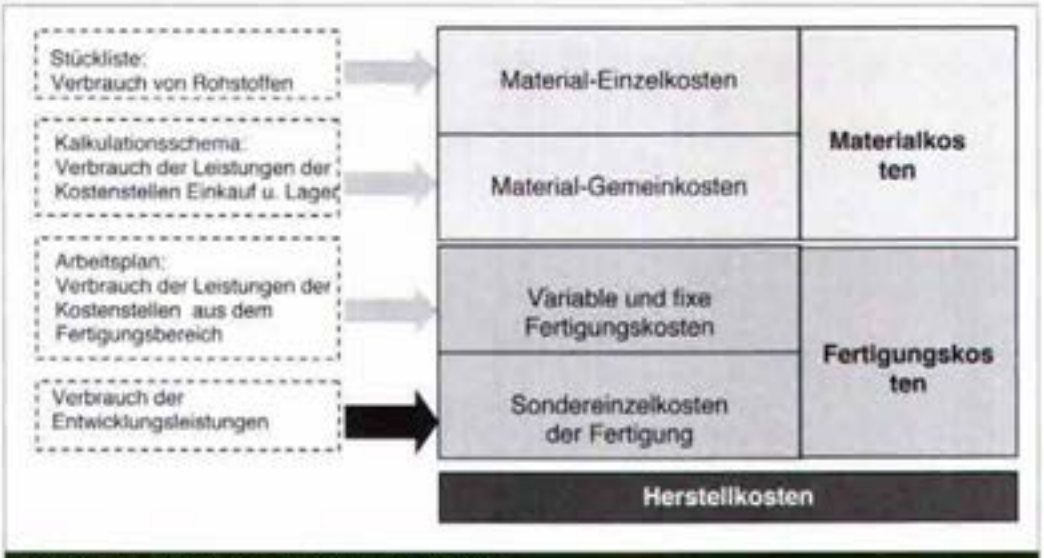


Abb. 5: Entwicklungskosten als Bestandteil der Herstellkosten

spricht also im Wesentlichen der Vorgangsweise, wie sie seit langem bei selbst erstellten materiellen Vermögenswerten üblich ist.

Aus Sicht der Kostenrechnung stellen produktbezogene Entwicklungskosten Sondereinzelkosten der Fertigung dar (siehe Abbildung 5). Zwei Arten von Sondereinzelkosten müssen dabei streng auseinander gehalten werden:[4]

Echte Sondereinzelkosten der Fertigung fallen für eine einzelne Produktart gesondert an und entfallen bei Produktionseinstellung (z.B. Stücklizenzen, Spezialwerkzeuge, ...). Diese Kosten sind in die variablen Herstellkosten zu integrieren und sollten in der Deckungsbeitragsrechnung in den Zeilen für die variablen Kosten angezeigt werden.

Bei der zweiten Kategorie handelt es sich um **Vorleistungskosten**, die für die Schaffung von Nutzungspotentialen anfallen (z.B. Erschließungskosten in Gewinnungsbetrieben, Entwicklungskosten, ...). Vorleistungskosten sind erforderlich, um die Stellung des Unternehmens in zukünftigen Perioden zu verbessern.

Diese Kosten dürfen nicht in die variablen Kosten einbezogen werden und sollten in der Deckungsbeitragsrechnung in den Zeilen für die **fixen Kosten** angezeigt werden (es sind keine entscheidungsrelevanten Grenzkosten). Die Kosten sind zwar nicht mehr beeinflussbar (sunk costs), trotzdem sollte man auf ihre verursachungsgerechte Zurechnung auf das betreffende Produkt nicht verzichten.

Wie kann nun der Wert ermittelt werden, der pro Stück des Endproduktes zu berücksichtigen ist?

Zum Zeitpunkt der Produktkalkulation ist der Zugangswert der aktivierten Entwicklungskosten bekannt. Benötigt wird nun noch eine **verlässliche Schätzung, mit welcher Absatzmenge während der gesamten Verkaufsphase zu rechnen ist**. Dies ist eine diffizile Aufgabe, und in den meisten Fällen müssen die geschätzten Zahlen im Folgejahr angepasst werden.

Als nächstes ist zu klären, wie der gewünschte Betrag in die Produktkalkulation einfließen kann. Verschiedene Ansätze sind vorstellbar. Folgende Datenquellen werden dabei genutzt (s. Abb. 5): Aus der Stückliste werden die Verbrauchsmengen der Einsatzfaktoren gezogen. Bewertet mit den erwarteten Preisen ergeben sich daraus die Material-Einzelkosten. Dem Arbeitsplan werden die Bearbeitungszeiten entnommen, bewertet mit den Kostenstellentarifen resultieren daraus die Fertigungskosten. Ergänzt wird das Ganze noch durch ein Zuschlagsschema, mit dessen Hilfe der Material-Gemeinkostenzuschlag ermittelt wird.

Die zu verrechnenden Entwicklungskosten könnten nun **manuell als additive Kosten hinzugefügt** werden. Bis zu einer gewissen Anzahl von Produkten ist diese Vorgehensweise vorstellbar, damit wäre aber nur das Problem der Kalkulation gelöst, die erforderliche Buchung der Istkosten ist mit dieser Methode nicht sinnvoll.

Wenn man versucht, die bestehenden Datenquellen zu erweitern, so würde man zuerst an das **Zuschlagsschema** denken. Der Wert für einen Zuschlag ergibt sich in der Regel **durch einen prozentualen Aufschlag** auf einen Basiswert. Dies würde bedeuten, dass für jedes Produkt ermittelt werden müsste, wie hoch der Basiswert ausfallen wird. Wenn beispielsweise 0,10 EUR pro Stück als Entwicklungskosten verrechnet werden sollen, und wenn die Material-Einzelkosten 5,00 EUR pro Stück betragen, dann wären für dieses Produkt zwei Prozent Zuschlag für die Verrechnung der Entwicklungskosten erforderlich. Problematisch bei dieser Vorgehensweise ist allerdings, dass die Kalkulationen zweimal durchgeführt werden, da erst mit Hilfe der Ergebnisse des ersten Kalkulationslaufs die Prozentsätze für die Verrechnung der Entwicklungskosten festgelegt werden können.

Der **Zugriff auf die Stückliste** ist sicherlich im ersten Moment nicht einsichtig. Man würde in diesem Fall sozusagen von einem fiktiven Einsatzfaktor sprechen, von dem genau ein Stück pro Endprodukteinheit verbraucht wird.

Autor

Dr. Oliver Schöb

ist bei der Plaut Consulting GmbH als Berater und Projektleiter in zahlreichen nationalen und internationalen Projekten tätig. Zu seinen Aufgabengebieten gehören die betriebswirtschaftliche Beratung sowie die Konzeption und Implementierung betriebswirtschaftlicher Systemlösungen in SAP R/3 CO, SAP BW sowie SAP SEM-PBS und SEM-CPM.

Der Wert für diesen Einsatzfaktor würde dem zuvor ermittelten Entwicklungskostensatz entsprechen. Für die Kalkulation wäre diese Vorgehensweise noch vorstellbar. Die Verbuchung im Ist würde aber Schwierigkeiten bereiten, da es zu einer Materialverbrauchsbuchung käme.

Falls 120.000 EUR Entwicklungskosten angefallen wären und diese auf 1.200.000 Stück des entwickelten Produkts verrechnet werden müssten, würde man einen Anfangsbestand von 1.200.000 Stück mit einem Wert von 0,10 EUR pro Stück unterstellen, und diesen Bestand systematisch abbauen. Für eine reine interne Verrechnung mag dies noch vorstellbar sein, fraglich ist, ob diese Form der Verrechnung das Plazet eines Wirtschaftsprüfers bekäme.

Die Nutzung des Arbeitsplans stellt eine weitere Alternative dar. **Im Arbeitsplan des Produkts wird ein Dummy-Arbeitsgang eingefügt.** Dieser Dummy-Arbeitsgang wird von einer Dummy-Kostenstelle durchgeführt. Für ein Stück des Endprodukts wird eine Stunde der Kostenstelle benötigt. Der Tarif der Leistungsart, die für diese Verrechnung zwischen Kostenstelle und Endprodukt genutzt wird, entspricht dem gewünschten Entwicklungskostensatz. Bei dieser Vorgehensweise wird eine entsprechende Anzahl von zusätzlichen Dummy-Kostenstellen benötigt, was bei einer überschaubaren Anzahl von Entwicklungsprojekten durchaus vertretbar wäre.

Vorstellbar wäre auch, nur eine Kostenstelle zu nutzen, deren Tarif auf 1,00 EUR pro Stunde festgesetzt wird. In diesem Fall müsste die Verbrauchsmenge im Arbeitsplan dem gewünschten Entwicklungskostensatz entsprechen. Für die Kalkulation ist dieser Weg vorstellbar, für die Verrechnung der Istkosten bedeutet es aber einen Verzicht auf die Transparenz, da nur mit großem Aufwand festgestellt werden kann, bei welchem Produkt ein falscher Entwicklungskostensatz verwendet wird.

Ein entscheidender Nachteil bei der Nutzung von Arbeitsplandaten ist der Zugriff auf Daten anderer Abteilungen. In der Regel werden die Arbeitspläne nicht vom Controlling gepflegt. Um dauerhaft eine fehlerfreie Verrechnung der Entwicklungskosten gewährleisten zu können, wäre eine permanente Abstimmung mit der entsprechenden Abteilung im Produktionsbereich sicherzustellen.

Eine weitere Alternative für die Verrechnung der Entwicklungskosten wäre die **Nutzung der Prozesskostenrechnung**. Für jedes entwickelte Produkt wird ein **Dummy-Prozess** angelegt. Dieser Prozess wird bei der Berechnung der Herstellkosten des Produkts genau einmal pro Stück verrechnet. Der Prozesskostenverrechnungssatz entspricht den Entwicklungskosten je Stück. In diesem Fall würde die Arbeit ausschließlich im Bereich des Controlling liegen. Zeitraubende Abstimmungen mit anderen Abteilungen würden entfallen. Größerer Arbeitsaufwand bei der Implementierung dieser Methode ist auch nicht zu befürchten, da die Prozesskostenrechnung häufig fester Bestandteil einer ERP-Software ist.

Alle dargestellten Alternativen sind letztendlich mit einem gewissen Zusatzaufwand verbunden. Welcher Variante der Vorzug zu geben ist, kann nicht allgemeinverbindlich festgelegt werden. **Nachfolgend wird nur noch auf die Verrechnung mit Hilfe der Prozesskostenrechnung eingegangen.** Die Aussagen sind aber auch auf die anderen Methoden übertragbar.

Verrechnung produktbezogener Entwicklungskosten in der Produktionsphase

Nach Abschluss der Entwicklungsaktivitäten ist der Zugangswert für das immaterielle Vermögensgut aktiviert. In den darauf folgenden Perioden, in denen das entwickelte Produkt produziert und verkauft wird, müssen die aktivierten Entwicklungskosten anteilig verrechnet werden. Da es sich bei den Entwicklungskosten um Einzelkosten handelt, genügt es für die Istverrechnung nicht, wenn der monatliche Abschreibungsbetrag des Entwicklungsprojekts auf eine Kostenstelle gebucht wird. **Es werden Buchungen auf den Fertigungsaufträgen des Produktes benötigt.**

Eine direkte Verrechnung von der Anlagenbuchhaltung auf die Fertigungsaufträge wäre denkbar, eine derartige Verrechnung wird aber in den meisten Fällen vom ERP-System nicht unterstützt. Da zudem in den IFRS-Vorschriften keine explizite Verpflichtung zu dieser Form der Leistungsabschreibung besteht[10], wird nachfolgend eine andere Vorgehensweise beschrieben.

Für die Verrechnung der Entwicklungskosten sind folgende drei Schritte erforderlich (siehe auch Abbildung 6):

- Schritt 1: Verrechnung des Abschreibungsbetrages auf ein Abgrenzungsobjekt
- Schritt 2: Verrechnung des anteiligen Abschreibungsbetrags vom Abgrenzungsobjekt auf die Fertigungsaufträge

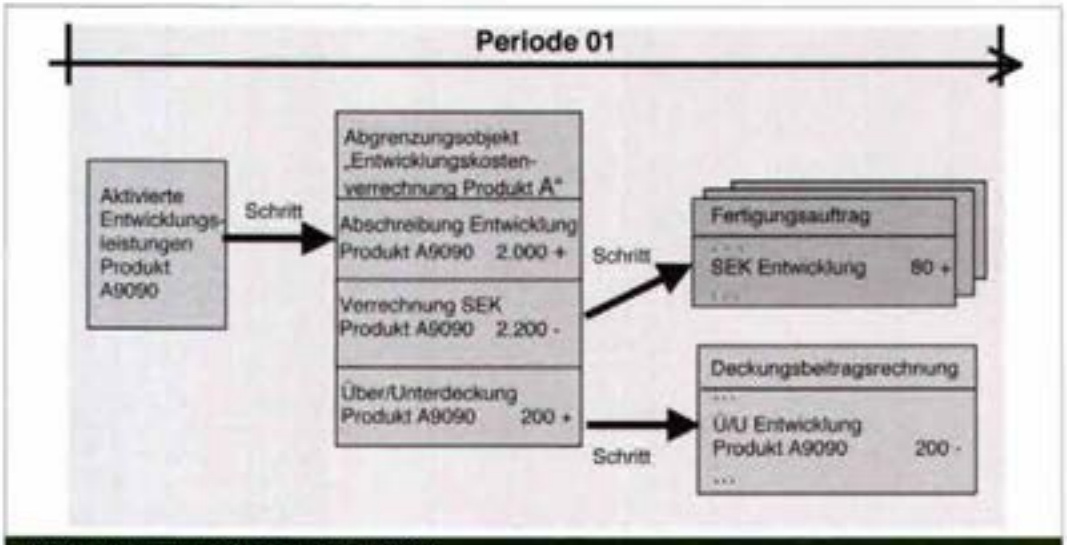


Abb. 6: Ein Abgrenzungsobjekt je entwickeltes Produkt

- Schritt 3: Abrechnung der Über-/Unterdeckung des Abgrenzungsobjekts in die Deckungsbeitragsrechnung

Im **Schritt 1** wird der monatliche Abschreibungsbetrag ermittelt. Nach Beendigung der Entwicklungsphase sind die für das Produkt angefallenen und aktivierten Entwicklungskosten bekannt. In Abstimmung mit der Vertriebsabteilung wird die Dauer der Marktphase für das Produkt festgelegt. Im einfachsten Fall wird ein konstanter Verkauf während der Marktphase unterstellt, so dass ein **linearer Abschreibungsbetrag** verwendet werden kann. Angenommen es wurden für Produkt A9090 Entwicklungskosten in Höhe von 120.000 EUR aktiviert. Bei einem geschätzten Verkaufszeitraum von fünf Jahren (=60 Monate) resultiert daraus eine monatliche Abschreibung von 2.000 EUR.

Die Wahl der linearen Methode unterstellt, dass das immaterielle Vermögensgut einem **Zeitverschleiß** unterliegt. Da ein Unternehmen in vielen Fällen keinen Einfluss auf die Dauer des Lebenszyklus eines Produktes hat, ist es durchaus angebracht, für die aktivierten Entwicklungskosten dieses Produktes einen Zeitverschleiß zu unterstellen. Der auf diese Art ermittelte Abschreibungsbetrag wird monatlich von der Anlagenbuchhaltung auf den **Prozess** kontiert, der für dieses Entwicklungsprojekt angelegt wurde.

Im **Schritt 2** geht es darum, **eine Verrechnung der Entwicklungskosten auf die Fertigungsaufträge vorzunehmen.** Durch die Kalkulation eines Produktes werden dessen Herstellkosten ermittelt. In einem integrierten System lassen sich diese Herstellkosten in der Regel für die Warenbewegungsbuchungen dieses Produktes verwenden. Von besonderem Interesse ist hier die Wareneingangsbuchung, die beim Abschluss der Produktion ausgelöst wird.

Für einen Fertigungsauftrag wird nach Beendigung der Produktionsaktivitäten eine Gutmenge gemeldet. Der Wert dieser Gutmenge wird auf das Bestandskonto gebucht. Die dazugehörige Bestandsveränderungsbuchung ist auf den Fertigungsauftrag zu buchen. Es handelt sich dabei um eine Entlastungsbuchung auf dem Fertigungsauftrag.

Die Belastungsbuchungen auf dem Fertigungsauftrag entstehen durch den Verbrauch von Material und Eigenleistungen. Wenn alles planmäßig gelaufen ist und alle Verbrauchsmengen im Ist den geplanten Verbrauchsmengen entsprechen, dann entsprechen die Istkosten den Plankosten (bzw. den Sollkosten, wenn die Gutmenge ungleich der Kalkulationslosgröße ist).

Ein Verzicht auf die Buchung der Entwicklungskosten hätte zur Folge, dass es auf dem Fertigungsauftrag zu einer Abweichung bei den Entwicklungskosten kommt (siehe Abbildung 7). Im Standardpreis und damit in der Entlastungsbuchung wäre ein Betrag für die Entwicklungskosten enthalten, auf der Belastungsseite würde diese Buchung fehlen. Der Fertigungsauftrag wäre stärker entlastet als belastet. Es würde eine günstige Abweichung angezeigt werden (Kosteneinsparung), was letztendlich eine Verzerrung der gesamten Analyse bedeutete. Das kann nicht erwünscht sein. Deshalb muss ein Weg gefunden werden, wie die in der Kalkulation geplanten Entwicklungskosten auch im Ist verrechnet werden können.

Ziel der Verrechnung im zweiten Schritt muss es sein, dass auf dem Fertigungsauftrag keine Abweichungen für diese verrechneten Entwicklungskosten entstehen. Es genügt somit nicht, dass auf dem Fertigungsauftrag Istbuchungen für Entwicklungskosten entstehen. Diese Istkosten müssen vielmehr auch noch genau den Sollkosten entsprechen.

Eine Abweichung für Entwicklungskosten auf dem Fertigungsauftrag, unabhängig davon wie hoch sie ausfällt, wäre letztendlich immer nur das Zeichen für einen Planungsfehler und keineswegs Indiz für eine gute oder schlechte Leistung der Mitarbeiter. Aus diesem Grund sollten auf einem Fertigungsauftrag nur Abweichungen für die Kostenarten entstehen, auf die die Mitarbeiter aus der Fertigung selbst Einfluss nehmen können.

Mit Hilfe einer Prozesskostenverrechnung kann dafür gesorgt werden, dass die Istkosten in Höhe der Sollkosten verrechnet werden. Erreicht wird dies, indem im Ist eine **Prozessmenge** in Höhe der rückgemeldeten Gutmenge verrechnet wird. Durch diese Verrechnung wird der Fertigungsauftrag in der gewünschten Höhe mit Istkosten belastet, und der **Prozess** in gleicher Höhe entlastet.

Abb. 7: Fertigungsauftrag ohne Istkosten für die Entwicklung

Ein Zahlenbeispiel soll die Vorgehensweise verdeutlichen: Für Produkt A9090 wurden Entwicklungskosten in Höhe von 120.000 EUR aktiviert. Es wird eine Verkaufsmenge von 1.200.000 Stück geschätzt. Daraus ergeben sich Sondereinzelkosten in Höhe von 0,10 EUR pro Stück. Dieser Wert wird als Prozesskostenverrechnungssatz für den Prozess „Abschreibung Entwicklungskosten A9090" hinterlegt. Für die Kalkulation des Produkts wur-

Als weltweit tätiges, wirtschaftlich gesundes und erfolgreiches Unternehmen mit rund 700 Mitarbeitern zählen wir zu den Marktführern auf dem Gebiet der Zerkleinerungs- und Aufbereitungstechnik. Für unsere Kunden in einer Vielzahl von Branchen entwickeln, fertigen und vertreiben wir technologisch hochstehende, kundenspezifische Maschinentypen. Dabei ist es uns wichtig, unseren Kunden nicht nur Maschinen sondern ganzheitliche Problemlösungen mit hohem Nutzen zu bieten.

Im Zuge unseres weiteren Wachstums suchen wir einen

Leiter Controlling (m/w)

Ihr Aufgabengebiet umfasst den Aufbau und die Weiterentwicklung abgestimmter Verfahren und Methoden zur Steuerung der gesamten Unternehmensgruppe sowie sämtliche Aufgaben des strategischen und operativen Controllings. Sie sorgen für den Aufbau einer Profit-Center-Lösung und übernehmen eine Lotsenfunktion innerhalb unseres Unternehmens. Sie unterstützen die Geschäftsleitung bei der Finanzplanung und sorgen für die konsequente Umsetzung Ihrer Analyseergebnisse. Ferner verantworten Sie das Beteiligungscontrolling unserer Tochterunternehmen im Ausland sowie die fachliche und disziplinarische Führung der Ihnen zugeordneten Mitarbeiter/innen.

Sie konnten nach Abschluss Ihres betriebswirtschaftlichen Studiums (idealerweise mit Schwerpunkt Controlling) bereits mehrjährige, fundierte Berufspraxis im Bereich des Controllings sammeln. Durch Ihr überzeugendes und sicheres Auftreten verfolgen Sie konsequent die gesetzten Ziele. Ihre Kompetenz, Konsequenz und Verbindlichkeit machen Sie auf allen Ebenen zu einem gesuchten Gesprächspartner. Führungserfahrung, unternehmerisches Denken sowie gute Englischkenntnisse runden Ihr Profil ab.

Reizt Sie diese verantwortungsvolle Aufgabe mit Perspektive? Dann senden Sie bitte Ihre Bewerbungsunterlagen unter Angabe der **Kennziffer 2268** an die von uns beauftragte Personalberatung. Für Fragen steht Ihnen Herr Bernhard Knaisch gerne zur Verfügung und garantiert die vertrauliche Behandlung Ihrer Bewerbung.

LIEBICH & PARTNER
Management- und Personalberatung Aktiengesellschaft
Schützenstraße 3 · D-76530 Baden-Baden
Tel. 07221/9078-0 · Fax: 07221/9078-90
stellenanzeige@liebich-partner.de · www.liebich-partner.de

de eine Losgröße von 1.000 Stück verwendet. Für diese Losgröße wurde ein Planwert in Höhe von 100 EUR für Entwicklungskosten verrechnet. In der betrachteten Periode wurde das Produkt A9090 mehrmals produziert. Ein Fertigungsauftrag mit einer Planmenge von 1.000 Stück und einer Gutmenge von 800 Stück wurde mit Entwicklungskosten in Höhe von 80 EUR belastet (800 Einheiten des Prozesses, bewertet mit dem Prozesskostensatz von 0,10).

Da der Planwert für die Entwicklungskosten zu 100 % variabel ist, ergeben sich für diesen Fertigungsauftrag Sollkosten in Höhe von 80 EUR. Sollkosten und Istkosten sind identisch. Insgesamt wurden in der betrachteten Periode 22.000 Stück produziert, so dass insgesamt 2.200 EUR Entwicklungskosten zwischen dem Prozess und den Fertigungsaufträgen verrechnet wurden (siehe hierzu auch Abbildung 6).

Im **Schritt 3** erfolgt die Ermittlung und **Verrechnung der Über-/Unterdeckung auf dem Prozess.** Es handelt sich um eine **kalkulatorische Deckungsrechnung**. Die in den Schritten 1 und 2 verrechneten Beträge beruhen immer auf unsicheren Annahmen (Dauer der Marktphase und erwartete Absatzmenge).

Die daraus zwangsläufig entstehenden Differenzen (Über-/Unterdeckungen) sollten am Periodenende erfolgswirksam in der Deckungsbeitragsrechnung ausgewiesen werden. Der Prozess muss hierfür vollständig abgerechnet werden. Anschließend ist es möglich, für jedes Produkt die Über-/Unterdeckung individuell in der Deckungsbeitragsrechnung auszuweisen. Für jedes Produkt lässt sich auf diese Weise sofort feststellen, ob die für die Verrechnungen gewählten Beträge angepasst werden müssen, weil zu hohe Differenzen aufgetreten sind.

Falls es über einen längeren Zeitraum zu Über-/Unterdeckungen mit dem gleichen Vorzeichen kommt, ist zu überlegen, ob in den nachfolgenden Perioden nicht mit anderen Verrechnungsbeträgen gearbeitet werden sollte[iii]. Beide Beträge gleichzeitig anzupassen, ist dabei nicht zwingend. Wenn etwa die geschätzte Marktdauer realistisch war, aber die Absatzmenge viel zu optimistisch geschätzt worden war, muss lediglich der im Schritt 2 verrechnete Betrag korrigiert werden.

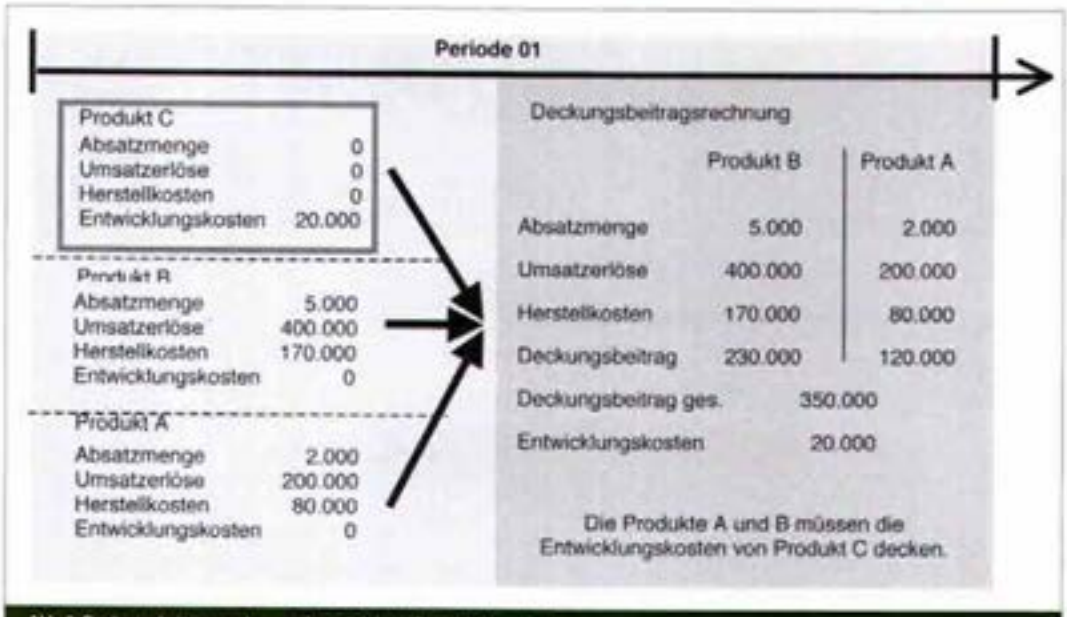


Abb. 8: Deckungsbeitragsrechnung ohne aktivierte Entwicklungskosten

Auswirkungen auf die Deckungsbeitragsrechnung

Aufgabe einer Deckungsbeitragsrechnung ist bekanntlich, den Periodenerfolg eines Unternehmens monatlich zu ermitteln und in Erfolgskomponenten aufzuspalten.

Da kurzfristig nur die variablen Kosten beeinflusst werden können, wird bei den Auswertungsmerkmalen in der Regel nur der Deckungsbeitrag 1 als Differenz zwischen Nettoerlös und variablen Kosten betrachtet. Die Fixkosten der Periode werden in der betrieblichen Praxis auf unterschiedliche Art und Weise berücksichtigt.

Der Ausweis der Fixkosten in einer Summe ohne Zuordnung auf die relevanten Merkmale ist relativ selten, da die Entscheidungsträger ein Denken in Vollkosten bevorzugen und deshalb möglichst viele Kosten auf die Artikel und Kunden zugeordnet bekommen möchten. Im Sinne einer stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung sollte allerdings stets auf verursachungsgerechte Zuordnung geachtet werden. Eine vollständige Verrechnung aller Kosten auf Artikel und Kunden ist abzulehnen, da bei etlichen Kosten nur willkürliche Schlüsselungen möglich sind.

Verzichtet man auf die Aktivierung von Entwicklungskosten, werden die in einer Periode angefallenen Entwicklungskosten in voller Höhe in der Deckungsbeitragsrechnung ausgewiesen. Da die entwickelten Produkte noch keine Deckungsbeiträge erwirtschaften und somit in der Deckungsbeitragsrechnung nicht auftauchen, werden diese Kosten entweder als Fixkostenblock insgesamt ausgewiesen oder es werden produktgruppenspezifische Fixkosten gebildet. In beiden Fällen müssen diese Fixkosten durch die Deckungsbeiträge der aktuell verkauften Produkte gedeckt werden.

Man kann hier in gewissem Sinn von einem „Generationenvertrag" sprechen: die aktuellen Gewinnbringer müssen die Entwicklungskosten der nächsten Generation übernehmen, um auf diese Weise den Fortbestand des Unternehmens zu sichern. Erhebliche Zweifel sind jedoch angebracht, dass bei dieser Vorgehensweise eine sinnvolle Beurteilung der einzelnen Produktgruppen möglich ist.

Ganz anders sieht die Situation aus, wenn es zu einer Aktivierung der Entwicklungskosten kommt. In diesem Fall wird das Ergebnis der aktuellen Periode nicht durch hohe Entwicklungskosten der Nachfolgerprodukte belastet. Vielmehr werden alle Entwicklungskosten verursachungsgerecht auf jedes einzelne Produkt verrechnet (siehe Abbildung 9). Ein heute verkauftes Produkt muss ausschließlich seine eigenen Entwicklungskosten decken und ist nicht mehr für die Deckung der Fixkosten nachfolgender Produktgenerationen zuständig. Der Ausweis von nicht zuordenbaren Entwicklungskosten entfällt.

Auch diese Variante verursachungsgerechter Zuordnung bedeutet natürlich nicht, dass es sich um entscheidungsrelevante Grenzkosten

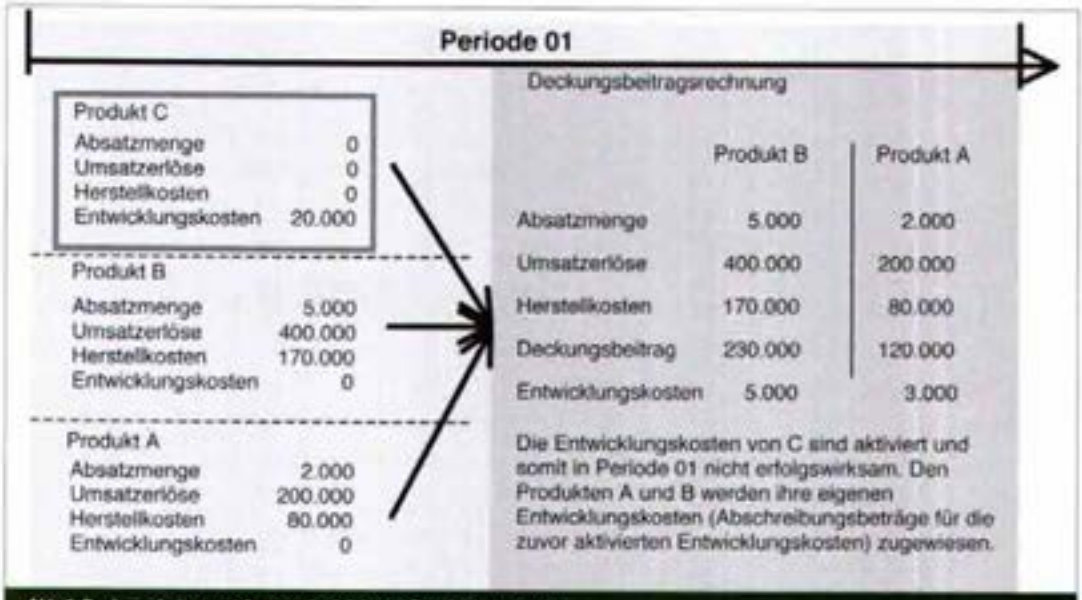


Abb. 9: Deckungsbeitragsrechnung mit aktivierten Entwicklungskosten

handelt. Nach wie vor sollten die Entwicklungskosten als Fixkosten ausgewiesen werden. Letztendlich besteht kein Grund, die Abschreibungen für ein immaterielles Vermögensgut anders zu betrachten als die Abschreibungen für ein materielles Vermögensgut. Die Abkehr vom „Generationenvertrag" ist als Verbesserung der Aussagefähigkeit der Deckungsbeitragsrechnung zu werten. Die Aktivierung der Entwicklungskosten hat somit auch für einen Controller durchaus eine positive Seite.

Kritisch erwähnen sollte man in diesem Zusammenhang allerdings, dass durch die Aktivierung und nachfolgende Abschreibung der Entwicklungskosten die Möglichkeiten für eine Lebenszyklusbetrachtung eines Produktes in der Deckungsbeitragsrechnung nicht mehr gegeben sind.

Bei Verzicht auf die Aktivierung wurden die Entwicklungskosten eines Produkts sofort in die Deckungsbeitragsrechnung verrechnet. Bei einer kumulierten Betrachtung über den Gesamtzeitraum konnte vom Start der Entwicklung an sehr genau verfolgt werden, wie hoch die Entwicklungskosten insgesamt gewesen sind und welcher Anteil davon durch die mit dem Produkt erzielten Deckungsbeiträge bereits gedeckt sind.

Durch die Aktivierung der Entwicklungskosten und die Abschreibung über viele Perioden ist diese Analyse in der bisherigen Form nicht mehr möglich. Da eine Deckungsbeitragsrechnung allerdings in erster Linie als Controlling-Instrument zur Unterstützung kurzfristiger Entscheidungen konzipiert werden sollte, kann man in diesem Fall nicht von einem echten Nachteil sprechen.

Zusammenfassende Betrachtung

Beim Thema Aktivierung von Entwicklungskosten müssen zwei Phasen betrachtet werden. **Die erste Phase dient der Ermittlung des zu aktivierenden Betrages.** Hierfür müssen alle Kosten, die für die Entwicklung anfallen, auf einem Kontierungsobjekt gesammelt und an die Anlagenbuchhaltung abgerechnet werden. **In der zweiten Phase erfolgt die Verrechnung der Abschreibungen der aktivierten Entwicklungskosten.**

Da es sich bei produktbezogenen Entwicklungskosten um Sondereinzelkosten handelt, müssen die Abschreibungen anteilig auf die Fertigungsaufträge der entwickelten Produkte verrechnet werden. Dies entspricht dem Gedanken einer Leistungsabschreibung.

Da für die externe Berichterstattung in der Regel eine lineare Abschreibungsmethode zum Einsatz kommt, wird auf einem Abgrenzungsobjekt die Differenz zwischen der Leistungsabschreibung und der linearen Abschreibung ermittelt. Dieser Betrag wird erfolgswirksam in die Deckungsbeitragsrechnung verrechnet.

Literatur

Biel, Alfred: IAS/IFRS bewegt Controller und verändert Controlling, in Controller Magazin 3/04, S. 202 - 208

Djanani, Christiana; Schöb, Oliver: Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung; Stuttgart 1997.

Kilger, Wolfgang; Pampel, Jochen; Vikas, Kurt: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 11. Auflage, Wiesbaden 2002.

Leibfried, Peter; Pfanzelt, Stefan: Praxis der Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungskosten gemäß IAS/IFRS, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung 12/2004; S. 491 – 497.

Michel, Uwe: Der Finanzbereich im Umbruch, in: Controlling Heft 8/9, August/September 2006, S. 439 – 443.

Padberg, Thomas: Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, in Controller Magazin 1/06; S. 27 – 29.

Petersen, Karl; Bansbach, Florian; Dornbach, Eike: IFRS Praxishandbuch; 2. Auflage; München 2006

Weissenberger, Barbara E.: Controller und IFRS: Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die Finanzberichterstattung nach IFRS; Freiburg 2006.

Wohlgemuth, Michael; Ständer, Ute: Der Bewertungsmaßstab „Herstellungskosten" nach HGB und IAS; Die Wirtschaftsprüfung, Heft 5/2003, S. 203 - 211

Fußnoten

[1] Vgl. Weissenberger, S. 19 ff.

[2] Für Michel resultieren aus dem Zusammenwachsen von internem und externem Rechnungswesen Effizienz- und Effektivitätssteigerungen im Finanzbereich. Siehe Michel, S. 441.

[3] Vgl. Biel, S. 206

[4] Es handelt sich um folgende Kriterien: (1) Die Entwicklung ist technisch bis zur Marktreife realisierbar (2) Es besteht die Absicht der Fertigstellung sowie der Vermarktung (3) Es besteht die Fähigkeit der Nutzung oder Vermarktung (4) Die Art der Nutzenerzielung kann vernünftig erläutert werden (5) Es sind ausreichende technische und finanzielle Mittel vorhanden, um die Entwicklung abschließen zu können (6) Die Entwicklungskosten können verlässlich geschätzt werden. Nähere Einzelheiten zur Auslegung dieser Kriterien siehe Petersen/Bansbach/Dornach, S. 132 ff.

[5] Siehe Petersen/Bansbach/Dornach, S. 139 ff.

[6] Siehe Kilger/Pampel/Vikas, S. 211 ff.

[7] Für die planmäßige Abschreibung eines immateriellen Vermögenswertes sollte eine zum erwarteten Nutzenverbrauch passende Methode gewählt werden. Kann der Verlauf nicht festgelegt werden, sollte die lineare Methode zum Einsatz kommen. Siehe hierzu Petersen/Bansbach/Dornach, S. 140 ff.

[8] Zum Ende eines jeden Geschäftsjahres ist eine Überprüfung der Abschreibungsmethode und des Abschreibungszeitraums vorgeschrieben. Siehe hierzu Petersen/Bansbach/Dornach, S. 142 ■

Performance Measurement in der Praxis

Das Beispiel des ÖPNV (Öffentlicher Personennahverkehr)

von Anke Raake, Ronald Gleich und Andreas Wald

Während Performance Measurement-Systeme in der Privatwirtschaft weit verbreitet und vergleichsweise gut erforscht sind, fristen diese im öffentlichen Sektor nach wie vor ein Schattendasein. Dabei könnte gerade hier der Einsatz eines modernen Performance Measurement zu Steigerung der Effizienz und Effektivität beitragen. Eine Forderung, die vor dem Hintergrund angespannter öffentlicher Haushalte besonders berechtigt erscheint.

Die Übertragung von Marktmechanismen und betriebswirtschaftlichen Konzepten auf öffentliche Unternehmen im Zuge der Einführung des so genannten **„New Public Management"** beinhaltet auch Controlling-Instrumente (vgl. Naschold/Bogumil). Insofern ist von einer **zunehmenden Verbreitung von Performance Measurement-Systemen in öffentlichen Unternehmen** auszugehen. Diese Vermutung wird im Folgenden anhand empirischer Daten aus dem Öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV) nachgegangen. Wir prüfen zudem, inwiefern die eingesetzten Systeme den Anforderungen an „moderne" Performance Measurement-Systeme im engeren Sinne, wie beispielsweise der Balanced Scorecard, entsprechen.

Um als Instrument zur Strategieumsetzung und Steuerung eingesetzt werden zu können, sollten die Systeme demnach folgende Merkmale aufweisen: Ausgewogenheit zwischen finanziellen und nicht-finanziellen Kennzahlen, sowie vorgelagerten Input-Faktoren und Output-Größen, Beschränkung auf eine sinnvolle Anzahl erfolgsrelevanter Indikatoren, Abbildung von Ursache-Wirkungs-Beziehungen, Anbindung an die Strategie, Berücksichtigung unterschiedlicher Stakeholder, die Implementierung auf mehreren Hierarchieebenen und die regelmäßige Anpassung und Überarbeitung (vgl. Gleich 2001; Klingebiel 2000, Horváth & Partner 2001).

Insbesondere Verkehrsdienstleister sind mit Herausforderungen konfrontiert, die sie für die Einführung von Performance Measurement-Systemen prädestinieren. ÖPNV wird in der Regel nicht kostendeckend erbracht und muss öffentlich bezuschusst werden. **Aufgrund der angespannten Finanzlage und einer steigenden Erwartungshaltung der Steuerzahler entsteht ein Druck zur Leistungsverbesserung und zur Senkung des Subventionsbedarfs.** In Deutschland wurde dieser Trend durch Liberalisierungsbemühungen der Europäischen Union verstärkt. Erfahrungen aus anderen EU-Ländern zeigen, dass ausländische ÖPNV-Unternehmen die Liberalisierung dazu nutzen, in neue Märkte einzutreten und ihren Aktionsradius zu erweitern (vgl. Europäische Kommission 2005).

Organisation der empirischen Studie

Das Auswahlkriterium war eine Unternehmensgröße von mindestens 100 Mitarbeitern. In Deutschland entsprechen 154 Unternehmen diesem Kriterium. Die Daten zur Verbreitung und Ausgestaltung des Performance Measurement wurden mit einem standardisierten Fragebogen erhoben. Mit 51,3 % wurde eine sehr hohe Rücklaufquote erzielt. Als Vergleichsland wurden die USA gewählt. Hier wurde ein verkürzter Fragebogen an alle ÖPNV-Unternehmen mit mehr als 1.000 Mitarbeitern (insgesamt 41) versandt. Die Rücklaufquote im amerikanischen Teilsample beträgt 43,9%.

Verbreitung des Performance Measurement im ÖPNV

Die Ergebnisse zum Verbreitungsgrad des Performance Measurement in Unternehmen mit mehr als 1.000 Mitarbeitern sind in Abbildung 1 dargestellt. In beiden Ländern verfügen ca. vier Fünftel der Großunternehmen über Performance Measurement-Systeme. Maßgebliche Unterschiede sind jedoch bei der Art der eingesetzten Konzepte zu erkennen. So überwiegen in den USA mit 61% selbst entwickelte Ansätze, die intern in den Unternehmen erarbeitet wurden und sich nicht auf vorhandene Grundkonzepte stüt-

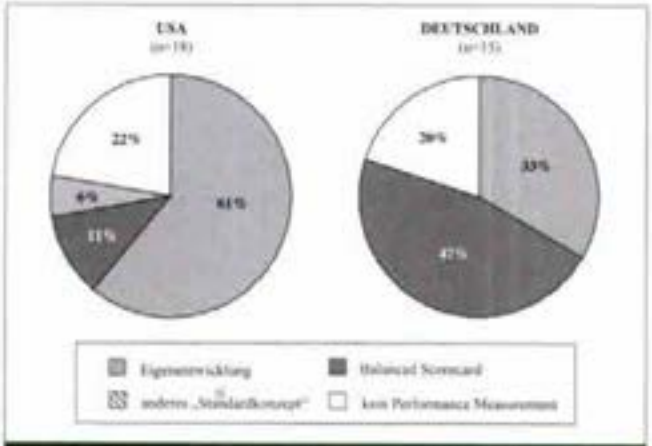


Abb. 1: Verbreitung des Performance Measurement bei großen Unternehmen

zen. In Deutschland hingegen beträgt ihr Anteil nur 33%. Mit Ausnahme der Balanced Scorecard spielen extern entwickelte „Standardkonzepte", wie z.B. die Performance Pyramid oder das Quantum Performance Measurement, erwartungsgemäß eine nur sehr geringe praktische Rolle.

Auffällig ist, dass der Anwendungsgrad der Balanced Scorecard in Deutschland wesentlich höher ausfällt als in den USA. Dieses Ergebnis überrascht, da das Konzept in den USA erfunden wurde und die entsprechenden Publikationen erst mit zeitlicher Verzögerung in deutscher Sprache erschienen sind. Insofern wäre eher zu erwarten gewesen, dass die Verbreitung in den USA bereits weiter vorangeschritten ist. Ein möglicher Grund dafür könnte die anstehende Marktliberalisierung im deutschen ÖPNV sein, die der Einführung effektivitäts- und effizienzfördernder Managementmodelle einen Schub verleiht. Dass dabei häufig auf die Balanced Scorecard als bekanntestes und auch bei Unternehmensberatungen beliebtestes Konzept zurückgegriffen wurde, ist nicht weiter verwunderlich.

Der U.S.-amerikanische ÖPNV hingegen ist weiterhin nahezu ausschließlich monopolistisch organisiert; eine Einführung von Wettbewerb ist derzeit nicht zu erwarten. Informationen zu den in der Balanced Scorecard eingesetzten Perspektiven sowie einzelne näher betrachtete Fallbeispiele weisen außerdem darauf hin, dass Balanced Scorecard-Anwender in Deutschland strenger am ursprünglichen Konzeptaufbau von Kaplan und Norton mit den „klassischen" vier Dimensionen festhalten, während in den USA deutliche Modifikationen durchgeführt werden.

Für das deutsche Teilsample lässt sich eine differenzierte Analyse für große und kleine Unternehmen durchführen. Dabei zeigen sich, wie aus Tabelle 1 ersichtlich, deutliche Unterschiede.

Der Anteil der Unternehmen, die kein Performance Measurement einsetzen, ist bei kleinen Unternehmen (63%) deutlich höher als bei großen Unternehmen (20%). Dieser Befund lässt sich damit erklären, dass bei kleiner Mitarbeiterzahl der Bedarf an formalen Steuerungs- und Koordinationsinstrumenten geringer ist. Das Top-Management ist in der Regel direkt in das gesamte Geschäftsgeschehen eingebunden und kann eine unmittelbare Lenkungs-, Kontroll- und Motivationsfunktion ausüben. Zudem mangelt es kleinen Organisationen oft an personellen und zeitlichen Ressourcen, um neue Instrumente einzuführen sowie aktiv zu pflegen und zu nutzen. Die Kennzahlensysteme in kleineren Unternehmen (58%) sind auch seltener an die Strategie angebunden als in großen Unternehmen (92%) und entsprechen weniger einer Definition des Performance Measurement im engeren Sinne.

n=36	Anteil der Unternehmen*
Unternehmensleitung	86%
Bereich	83%
Abteilung	31%
Prozesse	25%
Mitarbeiter	11%

* Mehrfachnennungen

Tabelle 2: Implementierungsebenen des P.M.

Unternehmen, die Performance Measurement nutzen, setzen dies überwiegend nicht nur auf Unternehmensleitungs-, sondern auch auf Bereichsebene ein (vgl. Tabelle 2). Damit wird die Möglichkeit moderner Konzepte genutzt, mehrere Hierarchieebenen und Organisationseinheiten gleichzeitig und aufeinander abgestimmt zu steuern. Implementierungen auf Abteilungs-, Prozess- und Mitarbeiterebene finden sich in weniger als einem Drittel der Unternehmen.

Ausgestaltung des Performance Measurement im ÖPNV

Im deutschen Teilsample zeigt sich, dass 36% der Systeme über einen längeren Zeitraum entwickelt wurden. In 64% der Unternehmen fand dagegen eine zeitpunktbezogene Konzeption statt. Im Durchschnitt waren zum Zeitpunkt der Befragung vier Jahre seit Implementierungsbeginn vergangen.

Insgesamt weisen 64% der angewendeten Konzepte einen Bezug zur Unternehmensstrategie auf. In der Mehrzahl der Fälle sind Zielwerte (86%) und Maßnahmen zur Zielerreichung (91%) vorgesehen. Über die Hälfte der Unternehmen (53%) teilt die Kennzahlen in verschiedene Perspektiven ein. Ursache-Wirkungs-Darstellungen kommen hingegen lediglich in 36% der Fälle zum Einsatz.

Eine zentrale Frage bei der Ausgestaltung von modernen Performance Measurement-Systemen ist die Anzahl der zu berücksichtigenden Kennzahlen. Das Ergebnis der Praxisbefragung ist in Tabelle 3 zusammengefasst. Die Mehrzahl der Unternehmen (70%) beschränkt sich auf der höchsten Implementierungsebene auf 20 oder weniger Kennzahlen. Mehrheitlich kommen 11-20 Kennzahlen zum Einsatz. Lediglich 8% der Konzepte umfassen auf höchster Ebene mehr als 30 Indikatoren. Der überwiegende Teil der im ÖPNV eingesetzten Systeme entspricht somit der Anforderung an moderne Steuerungskonzepte, sich auf eine geringe Zahl strategisch bedeutsamer Indikatoren zu konzentrieren.

Neben der Anzahl ist die Frage der **Finanz- und Input-Lastigkeit der Kennzahlen** von Bedeutung. In Tabelle 4 sind die Umfrageergebnisse zusammengefasst, **die den meisten deutschen ÖPNV-Unternehmen eine ausgewogene**

n=79	kleine Unternehmen* <1000 MA	große Unternehmen >=1000 MA	gesamt*
Eigenentwicklung	33%	33%	33%
Balanced Scorecard	9%	47%	17%
Anderes Standardkonzept	2%	0%	1%
Kein Performance Measurement	63%	20%	54%

* Mehrfachnennungen

Tabelle 1: Verbreitung des Performance Measurement im deutschen ÖPNV

n=36	Anteil der Unternehmen
mehr als 30 Kennzahlen	8%
21-30 Kennzahlen	19%
11-20 Kennzahlen	53%
1-10 Kennzahlen	17%
keine Angabe	3%

Tabelle 3: Anzahl der Kennzahlen auf höchster Implementierungsebene

Mischung attestieren. In 56% der Fälle liegt ein ausgeglichenes Verhältnis von finanziellen und nicht-finanziellen Kennzahlen vor. Weitere 11 % der Unternehmen setzen überwiegend nicht-finanzielle, 31% überwiegend finanzielle Kennzahlen ein. Lediglich ein Unternehmen operiert fast ausschließlich mit finanziellen Indikatoren und entspricht insofern dem Ansatz „klassischer" Kennzahlenkonzepte der älteren Generation. Rein nicht-finanzielle Systeme kommen nicht vor. Auch das Verhältnis von Input- zu Output-Kennzahlen ist in den meisten (56%) der eingesetzten Systeme ausgeglichen. Jeweils 25% bzw. 6% der Unternehmen setzen hingegen überwiegend bzw. ausschließlich Output-Kennzahlen ein. Eine überwiegende Input-Ausrichtung, die in modernen Steuerungsansätzen vermieden werden sollte, weisen nur 14% der Konzepte auf; reine Input-Konzepte kommen gar nicht vor.

Die Berücksichtigung unterschiedlicher Stakeholder in Performance Measurement-Systemen ist insbesondere für öffentliche Unternehmen wichtig, da sich deren übergeordnete Zielsetzung nicht auf Rentabilitätskennzahlen reduzieren lässt (vgl. Eichhorn 2001). Daher wurde einerseits danach gefragt, welche Stakeholder für die Unternehmen relevant sind bzw. einen Einfluss ausüben, und andererseits inwiefern diese im Performance Measurement berücksichtigt werden. In Abbildung 2 sind die entsprechenden Durchschnittswerte (zwischen 0 = gar kein Einfluss/Berücksichtigung und 5 = sehr starker Einfluss/Berücksichtigung) dargestellt. Darüber hinaus wird angegeben, wie stark Berücksichtigung in den Performance Measurement-Systemen und Einfluss voneinander abweichen.

Lediglich bei zwei Anspruchsgruppen findet eine Überberücksichtigung statt, und zwar bei Mitarbeitern und Subunternehmern. Verglichen zu anderen Anspruchsgruppen werden ihnen relativ große Teile der Performance Measurement-Konzepte – im Verhältnis zur Stärke ihrer Stakeholderposition - gewidmet. Die höchsten Unterberücksichtigungswerte weisen hingegen Eigentümer, Gesetzgeber und die Politik auf. Diese Gruppen können zwar das Unternehmen stark beeinflussen, sind aber selbst schwer beeinflussbar und nehmen vermutlich deshalb in den Steuerungskonzepten vergleichsweise wenig Platz ein. Dennoch sollten die Chancen und Risiken, die von derartigen Stakeholdern ausgehen, nicht vernachlässigt werden. Gerade in modernen Performance Measurement-Ansätzen, die im Gegensatz zu den vergangenheitsorientierten traditionellen Kennzahlensystemen eine Zukunftsausrichtung aufweisen, liegt diese Forderung nahe.

In Liberalisierungssituationen wie im ÖPNV spielt beispielsweise der Gesetzgeber eine zukunftsweisende Rolle, indem er die Finanzierungs- und Vergabepraxis der Branche maßgeblich neu ordnen kann. Da dies erhebliche praktische Auswirkungen für die Marktteilnehmer impliziert, sollten tatsächliche und zu erwartende Entwicklungen zumindest beobachtet und potenzielle Auswirkungen auf die Unternehmensstrategie diskutiert werden. Ob dies im Performance Measurement-Konzept selbst oder über die Kopplung mit einem separaten Risikomanagement geschieht, muss im Einzelfall entschieden werden.

Auch öffentliche Unternehmen agieren in zunehmend dynamischen Umfeldern. Insofern müssen auch hier die Performance Measurement-Systeme regelmäßig überarbeitet und an veränderte Umweltbedingungen angepasst werden. In der betrachteten Stichprobe gaben 23% der ÖPNV-Unternehmen an, ihr Performance Measurement-System selten oder nie einer regelmäßigen kritischen Bewertung und Anpassung zu unterziehen. Demgegenüber führen 31% eine jährliche, 20% eine quartalsweise und 14% eine monatliche Begutachtung durch. Die restlichen 11% gaben andere Frequenzen an, in denen eine Anpassung der Systeme vorgenommen wird. Für die meisten Unternehmen stellt also offensichtlich die jährliche Überarbeitung den besten Kompromiss zwischen Aktualität und Aktualisierungsaufwand dar. Unabhängig von der regelmäßigen Überprüfung werden in 86% der antwortenden Unternehmen die Konzepte auch außerplanmäßig bewertet und erforderlichenfalls angepasst, sofern bestimmte Gründe – wie z. B. Änderungen

Autoren

Anke Raake

arbeitet als Marketing und Business Development Managerin in einem Unternehmen in Philadelphia, USA. Vormals war sie als Unternehmensberaterin bei Horvath & Partners in München. Sie ist externe Doktorandin an der European Business School (EBS), Oestrich-Winkel.

Prof. Dr. Ronald Gleich

ist Professor an der European Business School (EBS), Oestrich-Winkel, und Vorsitzender der Institusleitung des Strascheg Institute for Innovation and Entrepreneurship der EBS.

Prof. Dr. Andreas Wald

ist Juniorprofessor für Aviation Managment an der European Business School (EBS), Oestrich-Winkel, und Mitglied der Institusleitung des Strascheg Institute for Innovation and Entrepreneurship der EBS.

der Strategie oder des Umfeldes – vorliegen. Somit lässt sich konstatieren, dass der überwiegende Teil der Unternehmen bemüht ist, seine Ziele und Kennzahlen auf die jeweils aktuelle Situation abzustimmen und einer Überfrachtung des Performance Measurement mit alten, nicht mehr steuerungsrelevanten Indikatoren vorzubeugen.

n=36	% der eingesetzten Systeme	% der eingesetzten Systeme	
(fast) ausschließlich nicht-finanziell	0%	0%	(fast) ausschließlich Input
überwiegend nicht-finanziell	11%	14%	überwiegend Input
ausgeglichen	56%	56%	ausgeglichen
überwiegend finanziell	31%	25%	überwiegend Output
(fast) ausschließlich finanziell	3%	6%	(fast) ausschließlich Output

Tabelle 4: Art der verwendeten Kennzahlen

Fazit

Die vorliegende Untersuchung hat gezeigt, dass auch im ÖPNV die Potenziale des Performance Measurement erkannt wurden und entsprechende Konzepte weit verbreitet sind. Erwartungsgemäß sind die Systeme eher in größeren als in kleineren Organisationen implementiert. Interessanterweise erfreut sich die Balanced Scorecard in deutschen Unternehmen wesentlich größerer Beliebtheit als in U.S.-amerikanischen; dies stellt möglicherweise eine Reaktion auf den Liberalisierungsdruck dar.

In ihrer Ausgestaltung entsprechen die untersuchten Systeme bereits in vielen Punkten den Ansprüchen moderner Steuerungskonzepte. So werden beispielsweise im überwiegenden Teil der antwortenden Unternehmen neben finanziellen auch nicht-finanzielle, zukunftsgerichtete Kennzahlen eingesetzt. Ferner wird durch regelmäßige und außerplanmäßige Überarbeitungen sichergestellt, dass die Systeme nicht zu „veralteten Zahlenfriedhöfen" verkommen. Dabei wird offensichtlich auch darauf geachtet, dass die Komplexität der Konzepte sich in einem praxiskompatiblen Rahmen hält. So beschränken sich die meisten Systeme, wie für moderne Performance Measurement-Ansätze gefordert, auf 20 oder weniger Kennzahlen. Auch die Möglichkeiten der abgestimmten Steuerung mehrerer Hierarchieebenen werden genutzt. Dass die Konzepte in der Regel nicht weiter als auf Bereichsebene herunter gebrochen werden, erscheint dabei angesichts der relativ geringen Organisationsgrößen sinnvoll.

Verbesserungspotenziale verbergen sich zum einen bei der Berücksichtigung verschiedener Anspruchsgruppen. So hat sich gezeigt, dass einige Stakeholder stärker und andere weniger stark berücksichtigt werden, als es ihr Einfluss auf das Unternehmen nahe legt. Es sollte hier insbesonders darauf geachtet werden, dass keine Anspruchsgruppen vernachlässigt werden, von denen signifikante Risiken für die Organisation und ihre zukünftige Entwicklung ausgehen können. Den wesentlichsten „Makel" stellt jedoch in mehr als einem Drittel der untersuchten Systeme der fehlende Bezug zur Unternehmensstrategie dar. Dadurch wird die wichtigste Funktion des modernen Performance Measurement, und zwar die Ausrichtung der Organisation auf langfristige Zielstellungen, konterkariert. Den Unternehmen ist dringend anzuraten, ihre strategischen Stoßrichtungen explizit auszuformulieren und als Grundlage des Performance Measurement zu nutzen. Gerade auch die in der ÖPNV-Praxis selten eingesetzten Ursache-Wirkungs-Darstellungen können dabei eine wirksame Hilfestellung bieten.

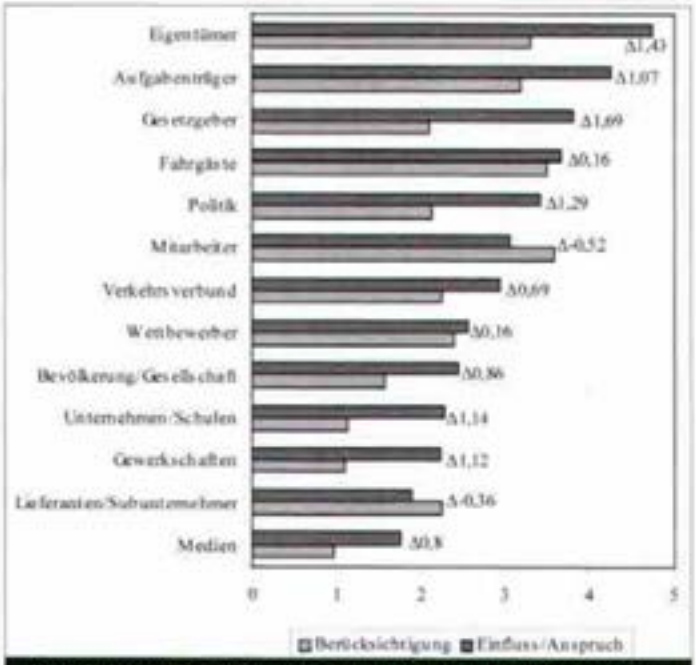


Abb. 2: Einfluss der Stakeholder und Berücksichtigung in den Kennzahlensystemen

Literatur

Eichhorn, Peter (2001) Öffentliche Dienstleistungen – Reader über Funktionen, Institutionen und Konzeptionen, Baden-Baden.

Europäische Kommission (2005) Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über öffentliche Personenverkehrsdienste auf Schiene und Straße, KOM(2005) 319 endgültig vom 20.07.2005, Brüssel.

Gleich, Ronald (2001) Das System des Performance Measurement: Theoretisches Grundkonzept, Entwicklungs- und Anwendungsstand, München.

Horváth & Partner (Hrsg., 2001) Balanced Scorecard umsetzen. 2., überarbeitete Auflage, Stuttgart.

Klingebiel, Norbert (2000) Integriertes Performance Measurement, Wiesbaden.

Naschold, Frieder/Bogumil, Jörg (2000) Modernisierung des Staates: New Public Management in deutscher und internationaler Perspektive, 2. Aufl., Opladen.

Auf ein Wort
Sehr geehrte Damen und Herren,
liebe Kolleginnen und Kollegen!

Schön, dass Sie wieder dabei sind. Ich darf Sie zur vorliegenden „Frühjahrs-Ausgabe" herzlich begrüßen. Ich habe mich für Sie wieder auf dem Buchmarkt umgesehen, Neuerscheinungen und Neuauflagen ausgewählt, gelesen und besprochen.

Themen im Überblick

- Controlling – es gibt immer wieder Neues
- In der Diskussion
- Unternehmen und Produkte
- IT-Controlling und IT-Management
- Betriebs- und volkswirtschaftliche Themen - Grundlage von Management und Controlling
- Unternehmenskommunikation und „Königsdisziplin" Geschäftsberichte
- Unternehmenssteuern und persönliche Steuererklärungen (in Deutschland) sowie Steuerreform
- Preisgekrönte Wirtschaftsbücher 2007

Medienrechtliche Hinweise
Die Inhalte dieser Seiten wurden mit großer Sorgfalt erstellt. Die bibliografischen Angaben, insbesondere die Preisangaben, entsprechen dem Kenntnisstand zum Zeitpunkt der Manuskripterstellung und beziehen sich auf den deutschen Buchmarkt. Für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Daten kann keine Gewähr übernommen werden. Für die Inhalte der verlinkten Seiten ist stets der jeweilige Anbieter oder Betreiber der Seiten verantwortlich. Der Rezensent orientiert sich am Ethik-Kodex für Fachjournalisten.

Literarische Schlagzeilen für Controllerinnen und Controller

Controller dürfen sich nicht als reine Helfer des Managements sehen. Sie müssen ihre Aufgabe auch selbst mitgestalten und verantworten. – Aus: Weber, Jürgen.: Von Top-Controllern lernen, Weinheim 2008, S. 287.

Umwelt und Soziales sind für viele von ihnen keine „nicht-finanziellen" Aspekte, sondern „extra-finanzielle" mit Einfluss auf den Firmenwert. Sie sind bedeutsam, ergab im Mai 2007 eine Befragung der 98 größten Fondsgesellschaften in Deutschland, Österreich und der Schweiz. – Aus: Herzler / Kirchhoff / Ziesemer: Jahrbuch der Unternehmenskommunikation, Berlin 2007

Welche Folgewirkungen ergeben sich aus „besseren Entscheidungsgrundlagen"? Werden tatsächlich „bessere Entscheidungen getroffen, und wie wirken sich diese Entscheidungen dann monetär aus? Bei der Beantwortung dieser Fragen gerät man schnell in den Bereich der Spekulation. Es ist illusorisch anzunehmen, dass über ein allumfassendes Bewertungsverfahren diese Fragen beantwortet und in exakte („richtige") monetäre Größen überführt werden können. – Aus: Kesten / Müller / Schröder: IT-Controlling, München 2007, S. 141

Es gibt wenige Unternehmen, in denen das Thema angekommen ist, noch weniger Unternehmen, in denen erste Erfahrungen mit der Messung und Steuerung von Human Capital gesammelt worden sind. – Aus: DGFP: Human Capital messen und steuern, Bielefeld 2007, S. 14

Alle Verfahren und Instrumente zum Nachweis eines ökonomischen Nutzens stellen eine durchaus aussagefähige argumentative Hilfe dar, um Bildungsinvestitionen zu begründen. Als Beleg für ursächliche Zusammenhänge taugen sie hingegen nicht. Dies hat eine Reihe von Gründen. Sie sind in den komplexen Wirkungsmechanismen ebenso zu suchen wie in externen Effekten und Verzögerungseffekten. – Aus: Gust / Weiß: Praxishandbuch Bildungscontrolling, USP Publishing 2007, S. 45

Vor dem Hintergrund häufig scheiternder IT-Projekte ist es empfehlenswert, neben dem Nutzen auch die Realisierungswahrscheinlichkeit der vorgeschlagenen IT-Projekte zu bewerten. – Aus: Ernst Tiemeyer (Hrsg.): Handbuch IT-Management, München 2007, S. 399

Mehr als ein Drittel der Unternehmen bildet schon keine kalkulatorischen Kosten mehr. – Aus: Jürgen Weber: Aktuelle Controllingpraxis in Deutschland, Weinheim 2008, S. 61

Das Globalziel der langfristigen Existenzsicherung muss das vorrangige Ziel der Unternehmenspolitik darstellen. Dieses hängt in erster Linie von den Erfolgspotenzialen des Unternehmens ab, die als Deckungsgrad zwischen den Stärken und Schwächen des Unternehmens und den Chancen und Risiken des Umfelds konkretisiert werden können. – Aus: Coenenberg / Fischer / Günther: Kostenrechnung und Kostenanalyse, Stuttgart 2007, S. 860.

So dient das Telefoninkasso mit seinen persönlichen Kontakten auch der Frühbeurteilung und dem Sammeln von soft signals im Sinne von Risikomanagement. – Aus: Vorwort von Dr. Deyhle zu:Dietmar Bouwmann: Debitoren-Controlling. Offenburg 2007.

Die ethischen Ansätze stehen grundsätzlich vor zwei Gefahren: Fallen sie zu idealistisch aus, droht ihnen die Wirkungslosigkeit, weil sie wirtschaftliche Realitäten missachten bzw. durch ihre ethischen Maximen die Akteure moralisch überfordern; sind sie zu pragmatisch, ereilt sie die Gefahr der opportunistischen Inhaltsleere aufgrund von Liebedienerei oder Leisetreterei gegenüber der Unternehmensführung. – Aus: Stephan Wirz: Erfolg und Moral in der Unternehmensführung, Frankfurt 2007, S. 272.

Ansatzpunkte im Bereich des Kundenmanagements liegen in der Analyse der Kundenstruktur, der Durchführung einer Kundenwertanalyse sowie insbesondere in der Etablierung eines aktiven Kundenbindungsmanagements – Aus: Albers / Herrmann: Handbuch Produktmanagement, Wiesbaden 2007, S. 862

Controlling – es gibt immer wieder Neues

Weber, Jürgen

Von Top-Controllern lernen

Weinheim: WILEY-VCH Verlag 2008 -. 310 Seiten, Hardcover, € 59,-

Titel und Autor

Professor Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber lehrt Controlling an der WHU – Otto Beisheim School of Management in Vallendar. Im Mittelpunkt dieser Neuerscheinung steht das Controlling in den DAX 30-Unternehmen. Die Interviews mit insgesamt 26 leitenden Konzerncontrollern verbinden sich einerseits mit dem Controllingkonzept des Lehrstuhls und zum anderen mit anderen Studien. Dieser Besprechung lag ein Vorab-Abzug des Buches zugrunde.

Inhalt

1. Einführung – 2. Wer ist „Chefcontroller" in den DAX 30-Unternehmen? – 3. Was verstehen die DAX 30 - Controller unter Controlling? – 4. Welche Fähigkeiten muss ein Konzerncontroller besitzen, welche seine Abteilung? – 5. Welche Stellung besitzt das Controlling im Unternehmen? – 6. Wo liegen die aktuellen Aufgabenschwerpunkte des Controllings in den DAX 30-Unternehmen? – 7. Welche Zukunftschancen hat das Controlling? – 8. Zehn Lehren für das Controlling?

Bemerkenswertes

Weber vermittelt in leicht lesbarer, anschaulicher und fast unterhaltsamer Form die Controlling-Best Practice in deutschen Großunternehmen unter der Fragestellung, was andere Controller hiervon lernen können. Zusätzlich analysiert er, was Top-Controller auszeichnet und was von ihnen erwartet wird. Weber setzt sich kritisch und engagiert mit Theorie und Praxis des Controllings auseinander. So kommen u.a. Theoriedefizite der Praktiker ebenso zur Sprache wie die Schwierigkeit der Praxis, zwischen Controller und Controlling zu unterscheiden. Darüber hinaus werden die „weichen Faktoren" als Engpassfaktoren herausgearbeitet oder die Leitbild-Problematik thematisiert. Weber definiert die Controller-Aufgaben in Abhängigkeit von Eigenschaften des Managers, insbesondere Wollens- und /oder Könnensdefizite, und diskutiert auf dieser Basis die Dreiteilung Entlastung, Ergänzung und Begrenzung. Von besonderem Reiz sind die „Lehren für ein besseres Controlling", die sich unterteilen in Lehren zur Person des Controllers und Lehren zum Controllerbereich. Der Autor in einem CM-Interview mit dem Rezensenten: „Zunächst ging es mir um eine gezielte Verbindung von Theorie und Praxis, dies erlaubt mir eine systematische Einordnung der praktischen Erfahrungen. Darüber hinaus ermöglicht die Verknüpfung großzahlig - quantitativer und qualitativer empirischer Daten eine Verbindung repräsentativer mit sehr in die Tiefe gehenden Informationen („intimer Einblick"). Letztlich kam es mir darauf an, mit einem bewusst leicht verständlichen und „lockeren" Schreibstil eine möglichst gute Verständlichkeit und damit auch eine breite Leserschicht zu erreichen". Insgesamt ist dieses Buch mit die bedeutendste und bemerkenswerteste Neuerscheinung im Controlling-Bereich der letzten Jahre. Das Buch verdient ein hohes Maß an Aufmerksamkeit und auch eine intensive Diskussion.

Bouwmann, Dietmar

Debitoren-Controlling

Offenburg: Verlag für Controllingwissen 2007 – 112 Seiten A4

Titel und Autor

Dipl.-Psychologe Dietmar Bouwmann, Osnabrück (www.der-telefoninkasso-trainer.de) legt mit dem Untertitel „ ... was tun, wenn der Kunde nicht zahlt?" einen Leitfaden für das telefonische Mahnwesen als Selbsttrainingsheft vor. Dieses Werk erscheint als Band 19 und zugleich als vorletztes Heft der Reihe „Controlling-Beispielhefte Controller's best practice", herausgegeben von Dr. Deyhle.

Inhalt

Das Telefoninkasso – Worauf es beim Telefoninkasso ankommt – Die Vorbereitung – Rhetorik-Tools – Das Telefoninkasso-Gespräch– Übungen mit Lösungen – Analyse von Praxisbeispielen mit Lösungen – Checklisten – Projekt „Telefonisches Mahnwesen / Telefon-Inkasso

Alle vorgestellten Titel können Sie einfach und unkompliziert über den GMV MedienVerbund beziehen. Senden Sie per Fax Ihre Bestellung bitte mit Absender und Lieferangabe oder geben Sie Ihre Bestellung einfach telefonisch bei Frau Göbl auf.

Fax 0821 / 24 280 49
Tel. 0821 / 24 280 12

Bestellservice

Bemerkenswertes

Der Herausgeber, Dr. Deyhle, zu dieser Neuerscheinung: „Der Autor gibt uns Controllern / Buchhaltern Leitregeln, wie man auch aus einem Mahngespräch ein Verkaufsgespräch machen kann. Immerhin hat man die Chance, mit dem Kunden zu sprechen und erfährt manches, was sonst ungesagt bliebe. So dient das Telefoninkasso mit seinen persönlichen Kontakten auch der Frühbeurteilung und dem Sammeln von soft signals im Sinne von Risikomanagement." Dieser Band vermittelt praxisnah und konkret sowie anschaulich und gut lesbar, worauf es beim erfolgreichen Telefoninkasso ankommt. Der Autor erörtert die erfoderlichen Einstellungen als Grundvoraussetzungen, gibt greifbare Verhaltenstipps, bietet Formulierungshilfen und stellt Übungsmaterial mit vielfältigen Hilfen zur Verfügung. Im Kern geht es um die Aspekte erfolgreichen Kommunizierens. Über die eigentliche Themenstellung hinaus erfährt der Leser viel Wissenswertes und Brauchbares über die Problematik erfolgreichen Kommunizierens, das auch in anderen Gesprächssituationen wichtig und nützlich ist. Der direkte Nutzen liegt in einer gelungenen Arbeitshilfe für das telefonische Mahnwesen. Der indirekte oder erweiterte Nutzen besteht in Hinweisen und Beispielen zur Verbesserung des allgemeinen kommunikativen Verhaltens.

Weber, Jürgen

Aktuelle Controllingpraxis in Deutschland

Weinheim: WILEY-VCH Verlag 2008 - 81 Seiten, Softcover, € 24,90

Titel und Autor

Der vorliegende Band 59 der Reihe Advanced Controlling stellt die empirischen Ergebnisse einer Benchmarking-Studie vor, an der zahlreiche namhafte Unternehmen teilgenommen haben. Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber lehrt Controlling an der WHU in Vallendar.

Inhalt

Vorwort - 1. Controllerpanel - eine neue Aktivität der WHU - 2. Controller, Controlleraufgaben und Controllingorganisation - 3. Berichtswesen - 4. Periodenbezogene Planung und Kontrolle - 5. Investitionsplanung und -kontrolle - 6. Kostenrechnung - 7. Zusammenhang zwischen Controllingerfolg und Unternehmenserfolg - 8. Zusammenfassung.

Bemerkenswertes

Die kapitelweisen Darstellungen orientieren sich an einer übereinstimmenden Struktur. Zunächst erfolgt ein thematischer Überblick, dem sich eine taktenorientierte Beschreibung anschließt. Beispielsweise eine Darstellung, wie das Berichtswesen aufgebaut ist, wie umfangreich es ausfällt und wie lange Controller zur Erstellung brauchen. Der dritte Schritt kennzeichnet das jeweilige Themengebiet, beispielsweise werden wichtige Einflussgrößen und Zusammenhänge aufbereitet, die helfen, die Ausführungen zu interpretieren und in Bezug zum eigenen Unternehmen zu setzen. Der letzte und besonders aussagefähige Teil gilt der Fragestellung, was erfolgreiche Controller bei der entsprechenden Teilaufgabe von weniger erfolgreichen unterscheidet. Dieser Band vermittelt vielfältige und substanzielle Anhaltspunkte zur Beurteilung des eigenen Controllings. Weber kommt u.a. zum Ergebnis, dass von den Standardaufgaben derzeit das Investitionscontrolling eher vernachlässigt wird. Nach den Erkenntnissen der zugrundeliegenden Studie gilt, je mehr Bedeutung die Controller der Aufgabe zuerkennen, desto größer ist die Zufriedenheit mit der Aufgabenerfüllung. Letztlich sollen sich Controller, dieser Veröffentlichung zufolge, zur Verbesserung ihrer Wirkung insbesondere auf die Qualität der Planung und Kontrolle einerseits und der Beratung des Managements andererseits konzentrieren. Insgesamt vermittelt dieses Buch den aktuellen Stand in der Entwicklung der Controllingpraxis und verknüpft die Darlegungen mit vielfältigen anregenden und hinterfragenden Informationen.

DGFP (Hrsg.)

Human Capital messen und steuern

Bielefeld: W. Bertelsmann Verlag 2007 – 114 Seiten, € 29,--

Titel und Autor

Die Deutsche Gesellschaft für Personalführung e.V. (DGFP), eine Fachvereinigung für das Personalmanagement, legt diese Veröffentlichung als Band 82 der DGFP-Praxis-Edition vor. Ein DGFP-Arbeitskreis mit Mitgliedern aus Industrieunternehmen, dem Handel und dem Dienstleistungssektor sowie der Wissenschaft hat diesen Beitrag erarbeitet. Der Untertitel „Annäherung an ein herausforderndes Thema" umschreibt treffend Inhalt und Ziel dieser Neuerscheinung. Die DGFP greift mit dieser Veröffentlichung die schwierig und kontrovers geführte Diskussion zu Human-Capital-bezogenen Mess- und Bewertungsverfahren kompetent und zielorientiert auf.

Inhalt

Human Capital – Chance für das Personalmanagement – Wertorientiertes Personalmanagement als Ausgangspunkt für ein Human-Capital-Management – Human Capital aus Sicht der Personalmanager – Indikatorenmodell zur Bewertung des Human Capital – das Scoring-Modell des DGFP-Arbeitskreises – schwierige und kontrovers geführten Diskussion zur Human-Capital-bezogenen Mess- und Bewertungsverfahren – Monetäre Human-Capital-Bewertung – Diskussionslinien – Aktionsplan für die Einführung eines Human-Capital-Managements – Zusammenfassung und Ausblick – Anhang.

Bemerkenswertes

Der DGFP-Arbeitskreis legt eine vorbildhafte Auseinandersetzung mit einem der wichtigsten „weichen Faktoren" bzw. einem ganz besonders wertvollen immateriellen Wert vor. Diese Neuerscheinung rückt eine Größe bzw. Kennzahl in die Aufmerksamkeit und vermittelt den derzeitigen Stand der einschlägigen Methodendiskussion. Bereits im Vorwort heißt es „zurzeit allerdings noch ohne konsensfähige Lösungen". Mit intellektueller Redlichkeit stellt sich die DGFP der Tatsache, dass diese Thematik für ein abschließendes Lösungskonzept noch nicht reif ist und verzichtet in achtbarer Weise auf die Verordnung einer themenbezogenen Verbandsmeinung. Dieser souveräne Umgang mit kritischen und kontroversen Themen ist überzeugend. Im Mittelpunkt steht ein detailliert beschriebener indikatorbasierter Ansatz zur Messung und Steuerung des Human Capital mit einer Brücke zum wertorientierten Personalmanagement. Das Ergebnis ist eine Human Capital Scorecard, die neun Indikatoren zu drei Elementen zusammenfasst und die Verrechnung zu einem Human-Capital-Wert ermöglicht. Die Diskussionslinien zur Problematik der monetären Bewertung – je nach Standpunkt befürwortet oder bestritten – bilden einen weiteren Höhepunkt dieser Abhandlung. Die Veröffentlichung zeigt einerseits, dass die Bewältigung dieser Themenstellung nach intensiven Diskussionen und Anstrengungen geboten ist, aber auch, dass mit diesem

Beitrag erste wichtige Schritte unternommen sind. Dieser in diesem Buch abgebildeten Diskussion kommt auch eine gewisse Pilotfunktion für andere immaterielle Größen zu.

Gust, Mario / Weiß, Reinhard

Praxishandbuch Bildungscontrolling

USP Publishing 2007 - ISBN 3-937461-09-4, 417 Seiten, EUR 34,95

Diese 3. überarbeite Auflage lag als Begleitbuch zum 5. Deutschen Fachkongress für Bildungscontrolling im Herbst 2007 in Köln vor. Das Buch ist den Angaben zufolge aus umfangreichen Recherchearbeiten der Herausgeber hervorgegangen, die insbesondere auch den regelmäßig stattfindenden „Deutschen Fachkongress für Bildungscontrolling" einbeziehen. Der Untertitel „Konzepte – Methoden – Instrumente – Unternehmenspraxis" beschreibt, dass das Handbuch den state oft the art im Bildungscontrolling abbildet. Das Buch setzt sich sowohl mit der wissenschaftlichen als auch praktischen Seite des Bildungscontrollings auseinander. Über das Themengebiet Bildungscontrolling heraus ist diese Neuauflage für die grundsätzliche Diskussion „weicher Faktoren", etwa hinsichtlich der Messproblematik, von Bedeutung. Es ist insgesamt eine Bereicherung für die Aufarbeitung der Steuerung und Bewertung immaterieller Leistungen. Über 30 Kapitel behandeln u.a. Feedback als Voraussetzung für die Organisation erfolgreicher Lernprozesse, Bildungscontrolling: Messung des Messbaren, Kompetenzlandkarte, Einfluss von individuellen und organisatorischen Faktoren auf den wahrgenommenen Weiterbildungserfolg, 360 Grad Feedback, Spielräume und Hemmnisse des Lernens im Arbeitsprozess.

In der Diskussion

Wirz, Stephan

Erfolg und Moral in der Unternehmensführung

Frankfurt am Main: Verlag Peter Lang 2007 - 299 Seiten, € 51.50

Titel und Autor

Die Neuerscheinung stellt sich vor als ethische Orientierungshilfe im Umgang mit Managementtrends. Die vorliegende Arbeit wurde gemäß den Angaben als Habilitationsschrift von der Theologischen Fakultät der Universität Luzern angenommen. Der Autor ist Studienleiter für Wirtschaftsethik an der Paulus-Akademie Zürich. Ferner hält er Lehraufträge und Gastvorträge an den Universitäten Luzern und Würzburg sowie an der Fachhochschule Wallis.

Inhalt

Der Mensch in der Produktion: Maschine oder Bedürfniswesen – Der Mensch innerhalb der Unternehmensorganisation: Marionette oder mündiger Mitarbeiter - Das Unternehmen zwischen Gewinnmaschine oder «Corporate Citizen» - Reichweite und Grenzen der ethischen Implikationen der Managementkonzepte.

Bemerkenswertes

Die Kernbotschaft dieser wissenschaftlichen Arbeit: Managementkonzepte preisen sich den Unternehmen als Königswege zum Erfolg an. Ihre «tools and techniques» sind jedoch keineswegs «wertfrei»: Sie enthalten implizite Menschen-, Unternehmens- und Gesellschaftsbilder, die durch die Implementierung der Managementkonzepte in die Unternehmen auch praktische Relevanz gewinnen. Der Autor definiert zwei Zielsetzungen: Erstens, die ethischen Implikationen exemplarischer Managementkonzepte im Hinblick auf die Beziehungsfelder Unternehmen - Mitarbeiter und Unternehmen - Gesellschaft zu analysieren. Zweitens, den Führungspersonen durch ein umfassenderes Verständnis unternehmerischen Handelns eine Orientierungshilfe anzubieten für eine erfolgreiche und ethisch verträgliche Anwendung zukünftiger Managementkonzepte. Als Habilitationsschrift leistet das Buch vorrangig einen akademischen Beitrag zur Diskussion der Unternehmensethik. Der Zusatznutzen, auch Managern und anderen Interessierten eine ethische Orientierungshilfe im Umgang mit Managementtrends zu bieten, wird auch - allerdings mit Einschränkungen - erreicht. Sowohl die erschwerte Lesbarkeit und Verständlichkeit als auch die wissenschaftliche Thematisierung begrenzen den Zugang zu den Ausführungen des Autors. Gleichwohl sprechen zahlreiche Passagen und insbesondere der Schlussteil die Unternehmenspraxis unmittelbar an. Der vom Autor diskutierte «Korridor des ethisch Verträglichen» verdient nähere Aufmerksamkeit und bietet der Unternehmenspraxis eine greifbare und diskussionswerte Orientierungshilfe.

Unternehmen und Produkte

Handelsblatt Mittelstands-Bibliothek, Band 1-12, Geb.

Stuttgart: Schäffer – Poeschel 2007 – 4.083 Seiten, € 149,00
Der Preis für den Einzelbezug beträgt 14,90 € je Band.

Titel und Autoren

Die Handelsblatt Mittelstands-Bibliothek bietet in zwölf Bänden, so der Verlag, fundiertes Basiswissen für die tägliche Praxis. Die Reihe ist den Angaben zufolge auf eine erfolgreiche Unternehmensführung mittelständischer Unternehmen gerichtet. Die Autoren weisen sich als Experten ihres jeweiligen Fachgebietes aus.

Inhalt

Band 1: Tanne; Kostenrechnung - Band 2: Spraul; Controlling - Band 3: Keitsch; Risikomanagement - Band 4: Seefelder; Krisenbewältigung - Band 5: Meier; Projektmanagement - Band 6: Werner; Finanzierung - Band 7: Muschalle; Haftung des Geschäftsführers - Band 8: Felden; Nachfolgeregelung - Band 9: Wagner; Strategie - Band 10: Braun; Geschäftsverträge - Band 11: Deussen; Jahresabschluss - Band 12: Deussen; Unternehmenssteuern.

Bemerkenswertes

Das Gesamtwerk behandelt ein breites Themenspektrum erfolgreicher Unternehmensführung. Das Werk setzt dabei mittelstandsspezifische Schwerpunkte. Führungs- und Personalfragen sowie die Themenkomplexe Organisation und IT, ferner auch Marketing und Vertrieb werden nur zusammengedrängt behandelt. Eine verständliche Sprache und ein lesefreundliches Layout sowie gut strukturierte Darstellungen mit zahlreichen schematischen Darstellungen, Randvermerken, Infokästen und einem Glossar in jedem Band sichern einen hohen Gebrauchswert. Die Ausfüh-

rungen orientieren sich an vorherrschenden Fragestellungen in mittelständischen Unternehmen und sichern damit die Praxisrelevanz des Werkes. Der stabile und frische Hardcover-Einband, die solide Buchgestaltung sowie die Zweifarbigkeit vermitteln ein vorteilhaftes Gesamtbild und sichern so einen langfristigen äußeren Gebrauchswert. Der Controlling-Band gliedert sich wie folgt: Was bedeutet Controlling? Führen mit Zielen und Unternehmensplanung sowie Ausrichtung des Rechnungswesens, ferner Analysieren und Steuern mit Controlling sowie Informationen für das Management. Die Bände können auch einzeln genutzt werden. Jedoch können thematische Überschneidungen zwischen den einzelnen Bänden auftreten. Beispielsweise enthält der 2. Band (Controlling) ein Unterkapitel Risikomanagement. Dieser Thematik ist der 3. Band (Risikomanagement) komplett gewidmet mit Kurzbeiträgen zum Controlling. Insgesamt eine gelungene anwendungsbezogene Unterstützung mittelständischer Unternehmen, eine preiswerte Förderung von Kompetenz und Know-how kleinerer und mittlerer Unternehmen in ausgesuchten betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Schwerpunktthemen.

Albers, Sönke / Herrmann, Andreas (Hrsg.)

Handbuch Produktmanagement

Wiesbaden: Gabler Verlag 2007 – 1.094 Seiten, € 119,--

Titel und Autoren

Dieses Handbuch bietet einen kompakten und breiten Überblick über wesentliche Fragestellungen und Lösungsansätze im Themenfeld Produktmanagement. Prof. Dr. Dr. h. c. Sönke Albers ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre und Marketing an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. Prof. Dr. Andreas Herrmann ist Direktor der Forschungsstelle für Business Metrics und Leiter des Audi Lab for Market Research an der Universität St. Gallen. Die Herausgeber werden von zahlreichen Fachautoren aus Wissenschaft, Praxis und Beratung unterstützt. Das Werk liegt in der 3., überarbeiteten und erweiterten Auflage vor.

Inhalt

Begriff und Anliegen des Produktmanagements – Strategische Aspekte, z. B. Markenbildung – Produktplanung, z. B. Neuproduktplanung – Organisation und Kontrolle, z. B. Organisation des Produktmanagement – Trends im Produktmanagement, z. B. Erlösmodelle im Internet – Ausgewählte Beispiele, u.a. an den Beispielen des Audi Q7 und Körperpflegemitteln sowie Mediengütern und Serviceversprechen.

Bemerkenswertes

Die Entwicklung, Produktion und Vermarktung von Gütern und Diensten bildet den Kern des unternehmerischen Turns, wie die Herausgeber in ihrem Vorwort betonen. Das vorliegende Handbuch gibt dieser betrieblichen Kernfunktion einen angemessenen publizistischen Ausdruck. Unterschiedliche Autoren beschäftigen sich in zahlreichen Einzelbeiträgen mit vielfältigen Einzelaspekten und verhelfen zu einem fundierten Einstieg bei der Behandlung und Lösung von konkreten Fragestellungen wie etwa Generierung von Produktideen und -konzepten oder beim Variantenmanagement, der Wettbewerbsanalyse usw. Die Fülle der Informationen und Erklärungen wirkt – über die konkrete Lösungssuche hinaus – anregend und stößt eine vertiefende Auseinandersetzung mit den Zielen, Aufgaben, Instrumenten und Methoden des Produktmanagements an. Insgesamt ein nützliches Kompendium zu einem zentralen betrieblichen Themenfeld mit einer gelungenen Verbindung von theoretischen Konzepten und ihrer praktischen Umsetzung.

IT–Controlling und IT–Management

Kesten, Ralf / Müller, Arno / Schröder, Hinrich

IT-Controlling

München: Verlag Vahlen, 265 Seiten, 59,00 €

Titel und Autoren

Prof. Dr. Ralf Kesten leitet den Angaben zufolge an der FH Nordakademie die Fachgebiete Rechnungswesen, Controlling, Corporate Finance sowie Unternehmensbewertung. Prof. Dr. Arno Müller ist im Bereich Logistik und Prozessmanagement als Berater und Führungskraft sowie an der FH Nordakademie tätig. Prof. Dr. Hinrich Schröder arbeitete als Unternehmensberater und lehrt an der FH Nordakademie. Dem Vernehmen nach beruht diese Veröffentlichung auf einem Arbeitskreis IT-Controlling sowie auf einem geförderten Forschungsprojekt. Das Buch steht unter dem Untertitel „Messung und Steuerung des Wertbeitrags der IT".

Inhalt

Handlungsrahmen für das IT-Controlling - Ermittlung der strategischen Bedeutung der IT-Analyse und des IT-Reifegrades - Prozessorientierte Planung vom IT-Systemen - Multiprojektmanagement - IT-Projektcontrolling in der Realisierungsphase - Prognose der Wirtschaftlichkeit - Performancekontrolle - Produkt- und prozessorientierte Kalkulation und Verrechnung - Controllingaufgaben im IT-Outsourcing-Prozess - Performance Measurement des IT-Bereiches mit der Balanced Scorecard.

Bemerkenswertes

Das Buch ist nahe an den Aufgaben und Problemen der Unternehmenspraxis und präsentiert sich als Antwort auf die aktuellen Herausforderungen im IT-Controlling. Aus Sicht der Autoren bestehen in vielen Unternehmen Defizite bei der Ausrichtung von Controllingaufgaben auf die Ressource IT. Die Veröffentlichung orientiert sich an der Erkenntnis, dass es nachzuweisen gilt, welche IT-Anwendungen einen tatsächlichen Beitrag zur Unterstützung der Wettbewerbsstrategie des Unternehmens leisten. Das Autorenteam arbeitet zahlreiche praxisrelevante Problemstellungen treffend und anschaulich heraus, z. B. die Dimensionen der strategischen Bedeutung der IT sowohl als Wertbeitrag (Chancen) als auch als Abhängigkeit (Risiken). Oder z. B. die Suche nach Poteruzialen bei den IT- und Prozesskosten einerseits und der Kundenbindung und Umsatzerweiterung andererseits. Die differenzierte und abwägende Darstellungsweise, aber auch die klaren Schlussfolgerungen lassen darauf schließen, dass diesem Buch ein vielschichtiger Diskussionsprozess zugrunde liegt. Die zahlreichen Fallbeispiele und Praxisbezüge verdeutlichen, wie sehr das Buch auf einer intensiven Auseinandersetzung mit Aufgaben und Problemen der Praxis beruht. Über 100 Abbildungen und eine übersichtliche Aufbereitung tragen zur Verständlichkeit bei. Insgesamt ein sehr respektabler Beitrag zum einen praxisorientierten ganzheitlichen IT-Controlling.

Tiemeyer, Ernst (Hrsg.)

Handbuch IT-Management

München: Hanser Verlag 2007 – 700 Seiten, € 59,90

Titel und Autoren

Hinter diesem Handbuch stehen nach Verlagsangaben zehn Experten aus Industrie, Consulting-Unternehmen und Hochschulen. Diese 2., überarbeitete Auflage vermittelt, so der Untertitel, Konzepte, Methoden, Lösungen und Arbeitshilfen für die Praxis.

Inhalt

IT-Management – Herausforderungen und Rollenverständnis heute – IT- Strategien – IT-Architekturen – IT-Servicemanagement – IT-Projektmanagement – Organisation und Führung – IT-Controlling – Qualitätsmanagement – IT-Security-Management – Einführung und Einsatz betriebswirtschaftlicher Standardsoftware – E-Business – Rechtliche Rahmenbedingungen

Bemerkenswertes

Die Autoren erheben den Anspruch, Managern umfassendes, aktuelles und in der Praxis notwendiges Wissen aus allen Bereichen des IT-Managements zu vermitteln. Das Buch richtet sich an Fach- und Führungskräfte, die mit IT-Themen befasst sind. Das Buch ist hinsichtlich Strukturierung, Textaufbereitung, beispielhafter Verdeutlichung sowie grafischer Gestaltung lese- und benutzerfreundlich. Die nähere Lektüre zeigt, dass die einzelnen Kapitel mit hoher Sachkunde, das Wesentliche zusammenfügend und praxisorientiert geschrieben sind. Insgesamt bietet das Werk einen gelungenen Überblick über wichtige Anwendungsfelder der IT sowie eine fachgerechte Unterstützung bei der Nutzung bewährter Methoden und Instrumente im IT-Management einschließlich der relevanten Schnittstellenthemen wie Recht und Controlling.

Kersken, Sascha

IT-Handbuch für Fachinformatiker

Bonn: Galileo Press 2008 – 1.114 Seiten, € 34,90

Diese 3., aktualisierte und erweiterte Auflage versteht sich als „Ausbildungsbegleiter", als Lehrbuch und Nachschlagewerk für Auszubildende und Dozenten der Fachinformatik in den Bereichen Anwendungsentwicklung und Systemintegration. Dieses „Vertiefungsbuch" bringt eine Mischung aus Theorie- und Praxisthemen, von allgemeinen Konzepten und aktuellen Technologien und Methoden. Es befasst sich u.a. mit mathematischen und technischen Grundlagen, Hardware, Netzwerkgrundlagen, Grundlagen und Konzepte der Programmierung, Datenbanken oder Computer- und Netzwerksicherheit.

Holey, Thomas / Welter, Günther / Wiedemann, Armin

Wirtschaftsinformatik

Ludwigshafen: Kiehl Verlag 2007 - 485 Seiten, € 26,00

Diese 2. überarbeitete und erweiterte Auflage aus der Reihe „Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft" bietet Studierenden und Praktikern in kompakter Weise eine strukturierte, anschauliche und verständliche Darstellung der modernen Wirtschaftsinformatik. Eine Vielzahl an Abbildungen, Kontrollfragen mit Lösungshinweisen sowie 50 Aufgaben und Fälle mit Lösungen fördern den Lernerfolg. Inhalt: Grundlagen, Hard- und Software, Datenbanken, Entwicklung von Informationssystemen, Anwendungen und IT-Management.

Betriebs- und volkswirtschaftliche Themen-Grundlage von Management und Controlling

Kreuzer, Christian

BWL kompakt

Wien: Linde Verlag 2007 – 448 Seiten, € 38,-- (D)

FH-Prof. Dr. Christian Kreuzer gibt in dieser 2. aktualisierten und überarbeiteten Auflage einen strukturierten Überblick über100 ausgewählte wichtige betriebswirtschaftliche Fragestellungen. Jedes Thema hat den gleichen Aufbau (Grundlagen, Bedeutung in der Praxis, Illustrationsbeispiel) und ist auf vier Seiten limitiert. Die einzelnen Themenbeiträge vermitteln das Wesentliche und Grundsätzliche zum jeweiligen Stichwort in übersichtlicher Form zu globalen Themen wie etwa Gründung, Budgetierung, Projektmanagement, Markt und Marketing, Strategie, Eigenkapital, Kapitalstruktur oder Anleihe. Insofern eignet sich das Buch vor allem für Nicht-Betriebswirte bzw. Fach- und Führungskräfte, die nach komprimiertem betriebswirtschaftlichen Wissen „im Nebenfach" suchen.

von Colbe / Coenenberg / Kajüter / Linnhoff / Pellens (Hrsg.)

Betriebswirtschaft für Führungskräfte

Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2007, 620 Seiten, € 49,95

Die Zielgruppe dieser 3., überarbeiteten Auflage sind in erster Linie Führungskräfte ohne betriebswirtschaftliche Ausbildung, die sich im Selbststudium oder als Teilnehmer im Ececutive MBA-Programm oder Management-Seminaren zentrale betriebswirtschaftliche Denkweisen und Methoden erschließen möchten. Darüber hinaus wendet sich das Buch auch an Praktiker, die ihr betriebswirtschaftliches Wissen auffrischen wollen und an Bachelor-Studenten, die einen Überblick über wesentliche betriebswirtschaftliche Themen suchen. Das Werk behandelt die Ausrichtung auf Markt und Wettbewerb, die Gestaltung der internen Strukturen und Prozesse, die Instrumente der Unternehmenssteuerung, u.a. auch Controlling, sowie die Finanzberichterstattung. Übungen und Lösungen sowie rund 250 Tabellen und Abbildungen, Marginalen usw. unterstreichen den Lehrbuchcharakter.

Duden

Wirtschaft von A bis Z

Mannheim: Dudenverlag 2008 - 512 Seiten, 24,95 € [D]

Diese 3. Auflage vermittelt, so der Verlag, Grundlagenwissen für Schule und Studium, Beruf und Alltag. Das Handbuch definiert und erläutert den Angaben zufolge rund 2.750 Stichwörter mit ca. 400 Infografiken, Über-

sichten, Fotos, Karten und Infokästen. Das Werk gliedert sich in 12 Kapitel wie u. a. Mikro- und Makroökonomie, Arbeitswelt, Verbraucherschutz usw. und schlägt den Bogen von Abbuchungsermächtigung über u. a. Benchmark, Europarat, Nettozahler, Trend bis Zwischenlager. Gegenüber einschlägigen Fachlexika ist dieses Buch in Inhalt und Sprache allgemeiner und auf einen breiten Leserkreis gerichtet. Der Vorteil liegt in der Verständlichkeit, der Nähe zur erfahrbaren Realität und in der besonderen Lesefreundlichkeit.

Moritz, Karl-Heinz / Stadtmann, Georg

Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung

München: Verlag Vahlen 2007 – 173 Seiten A4, kartoniert, € 12,50

Die vorliegende Neuauflage gibt einen Überblick über die Grundlagen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Sie eignet sich vor allem für Studierende im Grund- oder Bachelorstudium sowie für Praktiker, die ein allgemeines theoretisches Fundament zu Themen wie z. B. Wirtschaftskreislauf, Messung des Preisniveaus oder außenwirtschaftliche Beziehungen suchen.

Schulte, Gerd

Investition

München: Oldenbourg Verlag 2007 – 235 Seiten, € 29,80

Diese 2., überarbeitete Auflage trägt den Untertitel „Investitionscontrolling und Investitionsrechnung" und vermittelt aus Sicht des Verlages umfassende Lehrinhalte für das Grundstudium. Nach einem einführenden Themenüberblick befasst sich Prof. Dr. Schulte mit den statischen und dynamischen Verfahren sowie mit der Nutzwertanalyse. Ferner mit Entscheidungen unter Sicherheit und Unsicherheit sowie mit Finanzplänen und mit der Berücksichtigung von Steuern. Der Anhang enthält 34 Übungsaufgaben mit Lösungen sowie finanzmathematische Ableitungen. Über 100 Abbildungen und zahlreiche Beispiele und Erklärungen erhöhen den Nutzwert des Buches. Die Rechenaufgaben wurden mit Excel erstellt, die Lösungsdateien können im Internet abgerufen werden. Insgesamt ein empfehlenswertes Lehrbuch für Studierende und Praktiker über die Grundlagen von Investitionsrechnung und -controlling.

Kaserer, Christoph

Investition und Finanzierung case by case

Frankfurt: Verlag Recht und Wirtschaft 2007 – 232 Seiten, € 24.90

Ziel dieses Buches, so der Autor, Prof. Dr. Christoph Kaserer von der Technischen Universität München, ist es, die wichtigsten Grundlagen der Investitions- und Finanzierungspolitik eines Unternehmens zu erläutern. Das Buch behandelt die Inhalte anhand von Fallstudien zu den Themenkomplexen Finanzanalyse, Finanzplanung, Investitionsrechnung, Kapitalkosten und Wertmanagement, Finanzierungspolitik sowie Corporate Governance und Vergütungspolitik. Das Werk bietet insgesamt einen gründlichen und anwendungsnahen thematischen Einstieg, der für Studierende, aber auch für interessierte Praktiker, die nach einer soliden theoretischen Grundlage suchen, hilfreich und nützlich ist.

Coenenberg / Fischer/ Günther

Kostenrechnung und Kostenanalyse

Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2007 - 922 Seiten, € 39,95

Dieses Lehr- und Handbuch zählt zur betriebswirtschaftlichen Standardliteratur, es ist in 6., überarbeiteter und erweiterter Auflage erschienen. Das Buch versteht sich als Lerngrundlage zur Einarbeitung in das Gebiet der Kostenrechnung und ihrer Anwendung. Die konzeptionellen Grundlagen der Kostenrechnung bilden den Kern des ersten Teils (Systeme der Kostenrechnung). Die Auswertungsmöglichkeiten der Kostenrechnung für Planung und Kontrolle stehen im zweiten Hauptkapitel im Vordergrund (Kostenanalyse). Der dritte Teil befasst sich mit der kostenorientierten Planung und Kontrolle bei divisionalisierter Organisationsstruktur (Kosteninformationen zur Unternehmenssteuerung). Das hohe inhaltliche und didaktische Niveau dieser Neuauflage, u.a. zahlreiche Fallbeispiele und Kontrollfragen und ein zweifarbiges Innen-Layout, festigt die Stellung dieses Standardlehrbuches. Mit ergänzendem Leser- und Dozentenservice im Internet.

Küpper / Friedl / Hofmann / Pedell

Übungsbuch zur Kosten- und Erlösrechnung

München: Verlag Vahlen 2007 - 403 Seiten, kartoniert, 15,00 €

Die 5., überarbeitete Auflage aus der Reihe „Vahlens Übungsbücher" bietet eine Fülle von Aufgaben und Lösungen zu den verschiedenen Gebieten und Systemen der Kosten- und Erlösrechnung, die den Angaben zufolge in einer Vielzahl von Kursen getestet worden sind. Für Studierende und auch Praktiker geeignet, die ihre kostenrechnerischen Kenntnisse übend aufbauen und trainieren oder aber testen und überprüfen wollen.

Bröckermann, Reiner

Personalwirtschaft

Stuttgart: Schäffer Poeschel 2007 – 676 Seiten, € 29,95

Diese 4., überarbeitete und erweiterte Auflage stellt sich als Lehr- und Übungsbuch für Human Resource Management vor. Der Autor, Prof. Dr. Reiner Bröckermann, lehrt Personalwirtschaft an der Hochschule Niederrhein. Die Neuauflage befasst sich mit den Themen Grundlagen, Personalbeschaffung, Personaleinsatz, Personalbeurteilung, Entgelt, Personalführung, Personalservice, Personal- und Organisationsentwicklung, Personalfreisetzung sowie Personalcontrolling. Ein umfangreicher Übungsteil mit Lösungen vertieft die Ausführungen. Berechnungsformeln, Checklisten, Definitionen, Randbemerkungen, Hervorhebungen sowie Infokästen fördern Lesbarkeit und Verständlichkeit. Sowohl ein hoher Praxisbezug als auch eine deutliche Problemorientierung mit Bezug auf aktuelle Themen und Trends wie etwa Work-Life-Balance erhöhen den Nutzwert. Die Darlegungen zum Personalcontrolling orientieren sich an tendenziell älteren Quellen und an einem eher klassischen Verständnis. Die strategische Ausrichtung dieser Thematik kommt nur begrenzt zum Ausdruck

Unternehmenskommunikation und „Königsdisziplin" Geschäftsberichte

Henzler, Kirchhoff, Ziesemer (Hrsg.)

Jahrbuch der Unternehmenskommunikation

Berlin: ECON Verlag 2007 – 544 Seiten in Großformat, € 98,--

Titel und Autoren

„Champions der Corporate Communication gesucht". Unter dieser Fragestellung steht dieses Jahrbuch. Unter dem Best-Practice-Gedanken schreiben der Econ Verlag und das Handelsblatt den Wettbewerb für den »Econ Award Unternehmenskommunikation« aus. Alle Einsendungen werden gemäß Verlagsangaben von einer hochkarätig besetzten und unabhängigen Fachjury bewertet. Die Sieger und die Beiträge der Shortlist werden im vorliegenden repräsentativen Jahrbuch eingehend vorgestellt. Den Juryvorsitz führte Klaus Rainer Kirchhoff, ein bekannter Unternehmensberater.

Inhalt

ECON Award, Jury und Kategorien – Strategische Unternehmenskommunikation – Geschäftsbericht – Nachhaltigkeitsbericht – Imagebroschüre – Imagefilm – Website – Magazin – PR-Aktion

Bemerkenswertes

Mit diesem ersten Band des Jahrbuchs der Unternehmenskommunikation, so die Herausgeber, sollen Standards definiert und Maßstäbe gesetzt werden. Für die Beurteilung haben Herausgeber und Verlag detaillierte kategorieübergreifende Bewertungskriterien entwickelt, um sowohl das Konzept als auch den Inhalt sowie Gestaltung und Qualität der betrachteten Formen der Unternehmenskommunikation verlässlich einschätzen zu können. Das Jahrbuch bietet in gedrängter Fassung Anforderungen und Kriterien für die verschiedenen Formen der Unternehmenskommunikation (siehe obigen Inhaltsüberblick), eine Fülle kommentierter Vorzeigebeispiele einschließlich Steckbriefe und Unternehmensprofile sowie umfangreiches Adressenmaterial.

Deutsche Standards EDITION GmbH (Hrsg.)

Deutsche Standards – Beispielhafte Geschäftsberichte

Wiesbaden: Gabler Verlag 2007 – 338 Seiten in Großformat, € 59,00

Titel und Autoren

Die vorliegende repräsentative Auswahl mustergültiger und professionell gestalteter Geschäftsberichte, so das Vorwort des deutsche Bundesministers für Wirtschaft und Technologie, Michael Glos, verbreitet Beispiele guter Unternehmensführung. Die vorliegende 10. Auflage vereint aus Sicht der Herausgeber die besten Geschäftsberichte des Jahres 2006 und bietet damit einen Überblick über die „Königsdisziplin" der Unternehmenskommunikation.

Inhalt

Vorwort – Effizienz versus Kreativität? – Die mutige eigenständige Gestaltung nimmt leider ab – Mehr Marke und weniger Rechenschaft – Präsentationen der Geschäftsberichte – Ausgezeichnete Gestaltungsideen.

Bemerkenswertes

Drei kurze einführende Beiträge beleuchten den State of the Art der Geschäftsberichte aus der Perspektive eines Chef-Designers, einer Professorin für Unternehmenskommunikation sowie eines Geschäftsführers einer Public Relations-Beratung. Diese Darlegungen bestätigen, zeigen aber auch Defizite und Optimierungspotenzial auf. Die letzten Seiten stellen einige Geschäftsberichte auszugsweise vor, die sich aus Sicht der Autoren durch außergewöhnliche Gestaltungskonzepte auszeichnen. Der Band präsentiert in Kurzfassungen rund 100 Beispiele gelungener Geschäftsberichte. Die Auswahl und Darstellung der Geschäftsberichte orientiert sich weniger an – etwa aus controllerischer Sicht – Inhalten und Kennzahlen etc. Vielmehr steht das optische Erscheinungsbild der Geschäftsberichte im Vordergrund. Ferner finden Aspekte wie Leitidee, Transparenz sowie Struktur der Darstellungen und die sprachliche Qualität Eingang in die Betrachtungen. In diesem Band geht es darum, auf welche Art und Weise und mit welchen gestalterischen Mitteln Unternehmens- und Finanzkommunikation in Geschäftsberichten betrieben werden kann und sollte.

Hein, Frank Martin

Elektronische Unternehmenskommunikation

Frankfurt: Deutscher Fachverlag 2008, 609 S. incl. DVD, gebunden. € 98,--

Titel und Autor

In diesem Buch mit dem Untertitel „Konzepte und Best Practices zu Kultur und Führung" erörtert der Autor die Problematik der Unternehmenskultur und verknüpft diese mit technischen und menschlichen Aspekten zu einem Erklärungs- und Beschreibungsmodell. Frank Martin Hein ist Communications Director der Bombardier Transportation, Berlin. Zu dieser Veröffentlichung haben den Verlagsangaben zufolge auch an die 50 Experten als Gastautorinnen und -autoren aus Unternehmen verschiedener Branchen und Größen, aus Organisationen und Hochschulen beigetragen.

Inhalt

Einleitung – Das betriebliche Umfeld – Kulturmodelle, Kulturwandel und betriebliche Kommunikation – Elektronische Medien: Formate und Trends – Charakteristika elektronischer Medien – Wissenschaftliche Medien – Elektronische Medien als Plattform betrieblicher Kommunikation – Beispiele elektronisch vermittelter Unternehmenskultur – Zusammenfassung und Ausblick

Bemerkenswertes

Viele Firmen, so der Autor, agieren ohne eine klare Strategie. Hier setzt das vorliegende Buch aus Sicht des Verfassers an. Mit der gezielten Verbindung von Technik, Kultur und Kommunikation schafft Hein einen Perspektivenwechsel und stößt eine neue Qualität der Diskussion an. Dem Autor gelingt es, konzeptionelle Überlegungen mit konkreten Beispielen sowie globale Trends und Entwicklungen mit Betrachtungen im praktischen Detail zu verknüpfen. Unternehmen, die mit elektronischen Medien bewusst und erfolgreich umgehen, kommen in diesem Werk zu Worte und auch zur Geltung. Die Inhalte sind fundiert recherchiert, sorgfältig und anregend aufbereitet. Diese Neuerscheinung ist insgesamt ein gehaltvolles und ausdrucksstarkes Buch, das die wachsende Bedeutung der elektronischen Unternehmenskommunikation angemessen thematisiert. Es leistet eine tiefergehende und grundsätzliche Auseinandersetzung mit Aspekten der

Nutzung der elektronischen Unternehmenskommunikation, ihrer Potenziale, der charakteristischen Merkmale sowie der mit ihr verbundenen Probleme und Risiken. Fragen der Unternehmenskultur und Führung sind zentrale Bezugspunkte des Werkes. Das Buch wendet sich nach den gegebenen Informationen insbesondere an Pressesprecher, Kommunikationsmanager sowie an Fach- und Führungskräfte, die über strategische und operative Fragen der elektronischen Unternehmenskommunikation befinden. Vorkenntnisse auf dem Gebiet der elektronischen Medien sowie zum Themenkomplex Kommunikation fördern und erleichtern das Lesen und die eigene thematische Auseinandersetzung.

Unternehmenssteuern und persönliche Steuererklärungen (in D) sowie Steuerreform

Neufang, Bernd

Unternehmenssteuerreform 2008

Offenburg: Verlag für Deutsche Steuerberater 2007 – 204 Seiten, €39,80

Anlass und Gegenstand dieser Veröffentlichung ist das Unternehmenssteuerreformgesetzt 2008, wie es der Deutsche Bundestag beschlossen hat. Diese Veröffentlichung vermittelt in kompakter Weise alle Gesetzesänderungen, ergänzt um Beratungs- und Gestaltungshinweise. Das Buch bietet Expertenwissen für in Steuerfragen sachkundige Leser. Nach einer allgemeinen Einführung greift das Buch Änderungen in folgenden Bereichen auf: Abgabeordnung, Abgeltungssteuer, Abschreibungen, Begünstigung nicht entnommener Gewinne, Dividendeneinkünfte, Funktionsverlagerung, Gewerbesteuer, Geringwertiges Wirtschaftsgut, Investitionen, Körperschaftssteuer und Zinsschranke. Infokästen und eine übersichtliche Darstellung erleichtern das Arbeiten mit diesem Buch. Zusammenfassende Hinweise, insbesondere zu den Auswirkungen dieser Änderungen, runden das Buch ab.

Volb, Helmut

Unternehmensteuerreform 2008

Herne: NWB–Verlag 2007 – 232 Seiten, € 39,--

Gegenstand dieser Veröffentlichung in der Reihe „Brennpunkt" sind Erläuterungen, Praxishinweise und Gestaltungsempfehlungen zur Unternehmenssteuerreform 2008 der Bundesrepublik Deutschland. Das Buch gliedert sich in die Kapitel: Einführung, Gewerbesteuer, Körperschaftssteuer, Personengesellschaften und Einzelunternehmen, Änderungen bei Abschreibungen, Abgeltungssteuer sowie Teileinkünfteverfahren. Ein Anhang listet die Änderungen im Einkommensteuer, - Körperschafts- und Gewerbesteuergesetz auf. Mit dem Buch erhält der Leser Freischaltcodes für zwei Berechnungsprogramme, wie sich die Unternehmensteuerreform auf die Steuerlast von Personen- und Kapitalgesellschaften auswirkt zum Download. Viele Beispiele verdeutlichen die Neuregelungen. Es richtet sich an steuer- und wirtschaftsberatende Berufe, Finanzverwaltung, Unternehmen.

Stache, Ulrich

Werbungskosten

Wiesbaden: Gabler Verlag 2008 – 235 Seiten, € 49.90

Der Autor, ehemaliger Regierungsdirektor im hessischen Finanzministerium und Mitherausgeber von Steuerkommentaren, legt im Rahmen der Reihe „Steuerpraxis" eine kompetente und umfassende Arbeitshilfe zu den Werbungskosten vor. Nach einer allgemeinen Darstellung über die Problematik der Werbungskosten folgt eine strukturierte Behandlung der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie Werbungskosten bei sonstigen Einkünften. Das Werk erläutert mit zahlreichen Beispielen eine Vielzahl von Werbungskostentatbeständen sowie angrenzende Regelungen und Sachverhalte.

Dittmann / Geckle / Haderer / Happe / Schnell

Steuer 2008

Freiburg: Haufe Mediengruppe 2008 – 542 Seiten, € 14,95

Dieser Ratgeber für die Einkommensteuererklärung 2007 richtet sich an Angestellte, Beamte und Kapitalanleger. Teil 1 bietet eine Schritt-für-Schritt-Ausfüllhilfe zu den Steuerformularen. Teil 2 beinhaltet ein aktuelles Steuerlexikon von Abfindung über z. B. Kinder bis Zinsabschlag. Teil 3 umfasst ergänzende Hinweise zum Veranlagungsverfahren 2007, u.a. auch Checklisten und Kopiervorlagen zur Steuererklärung.

Ramb, Jörg / Schneider, Josef

Die Einnahme-Überschussrechnung von A-Z

Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag 2007 – 817 Seiten, Kartoniert, € 59,95

Das Einkommensteuerrecht kennt neben der Bilanzierung die Einnahme-Überschussrechnung als Gewinnermittlungsmethode. Diese vereinfachte Form der Gewinnermittlung kann insbesondere von kleinen Gewerbetreibenden, Freiberuflern und Vereinen genutzt werden. Die vorliegende 4., neu bearbeitete Auflage von zwei Dozenten der Fachhochschule Rheinland-Pfalz in Edenkoben ist ein umfangreicher und kompetenter Ratgeber, der die Handhabung der Einnahme-Überschussrechnung gründlich und detailliert unterstützt.

Dittmann / Geckle / Haderer / Happe / Schnell

Steuer 2008 für Unternehmer

Freiburg: Haufe Mediengruppe 2008 – 624 Seiten, € 16,95
Einschließlich Steuer-Software TAXMAN spezial insgesamt € 24,95

Dieser Ratgeber richtet sich an Selbstständige, Freiberufler und Existenzgründer. Das Buch bietet eine detaillierte Anleitung zur Bearbeitung der Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärung sowie Hinweise zum Umsatzsteuer-Voranmeldeverfahren. Ein komplettes Steuer-Lexikon sowie ergänzende Hinweise zum Veranlagungsverfahren sichern ein umfassendes Informationsangebot. TAXMANN ist eine bekannte Software zur Erstellung der Steuererklärung.

Christoffel / Geiß

Einkommensteuererklärung leicht gemacht

Freiburg: Haufe Mediengruppe 2008 – 592 Seiten, € 14,95
Einschließlich Steuer-Software TAXMAN spezial insgesamt € 24,95

Dieser Ratgeber vermittelt im ersten Teil Hinweise zum Ausfüllen der Einkommensteuererklärung 2007. Es folgt eine Kurzdarstellung der Vereinfachten Einkommensteuererklärung sowie ein umfangreicher Gestaltungsteil mit Angaben zur Steuergestaltung und mit Steuer-Spar-Tipps.

Preisgekrönte Wirtschaftsbücher 2007

Auf der Frankfurter Buchmesse 2007 ausgezeichnete Wirtschaftsbücher gemäß Pressematerial der Buchmesse.
Der Deutsche Wirtschaftsbuchpreis 2007:

Schäfer, Daniel

Die Wahrheit über die Heuschrecken

Frankfurt: Frankfurter Allgemeine Buch 2006 – 219 Seiten, € 24,90

Die neudeutsch als Private-Equity-Unternehmen bezeichneten Kapitalgeber kennt heute jeder – als Heuschrecken. Es gibt viele Vorteile über sie, Klischees und Dogmen sind im Umlauf. Was stimmt daran? Der FAZ-Wirtschaftsjournalist Daniel Schäfer hat darüber ein Buch geschrieben, das aus Sicht der Jury ebenso sachlich wie unterhaltsam erklärt, wer diese Private-Equity-Gesellschaften sind, welche Ziele sie verfolgen und wer ihre Geldgeber sind.

getAbstract Wirtschaftsbuchpreis 2007:
Prämiert wurden wie jedes Jahr zwei deutsche und zwei amerikanische Wirtschaftsbücher.

Förster, Anja / Kreuz, Peter

Alles, außer gewöhnlich

Berlin: Econ Verlag 2007 - 288 Seiten, € 22,00

Untertitel: Provokante Ideen für Manager, Märkte, Mitarbeiter.
Dazu das Autorenteam: „Dieses Buch nimmt Sie mit auf die Reise. Es zeigt Ihnen, dass es auch anders geht. Und zwar in allen Bereichen.
Inhalt:
1. Bedürfnisse befriedigen auch alle anderen, 2. Vom Führungsamt zur Führungspersönlichkeit, 3. Vom Arbeitsplatzhalter zum Wertlieferanten.

Häring, Norbert / Storbeck, Olaf

Ökonomie 2.0

Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2007 – 217 Seiten, kartoniert, € 14,95

Untertitel: 99 überraschende Erkenntnisse.
Aus dem Vorwort von Prof. Dr. Ockenfels: Storbeck und Härtling gelingt es in diesem Buch, einen auch für Laien verständlichen Überblick über die aufregenden Entwicklungen moderner Wirtschaftswissenschaften und ihrer Erkenntnisse zu geben. Beide Autoren hinterfragten auch das Gelesene kritisch und mit journalistischem Gespür für das Wesentliche.
Inhalt (Auszug):
Was passiert, wenn ein Kindergarten Strafgebühren für verspätetes Abholen der Kinder einführt? – Die Verspätungen nehmen zu. Wer sind die größten Gewinner der Globalisierung? – Die Ärmsten der Armen in der Dritten Welt. Womit verdienen Fitnessstudios und Anbieter von Internet-Zugängen das meiste Geld? – Mit der Faulheit und Irrationalität ihrer Kunden.

„The Black Swan"

von Nassim Nicholas Taleb, Nassim Nicholas Taleb zusammen mit Random House Publishing Group

„The Halo Effect"

von Phil Rosenzweig, Phil Rosenzweig (Reprint)

Den beiden preisgekrönten deutschsprachigen Wirtschaftsbüchern ist gemeinsam, dass sie anschaulich und überzeugend für ein Um-, Anders und Querdenken plädieren und sich im Widerspruch zur „herrschenden Meinung" setzen. Helmut Mauchers Management-Brevier ist »Bestes Managementbuch 2007«

Maucher, Helmut

Management-Brevier

Frankfurt: Campus Verlag 2007 – 200 Seiten, € 16,90

Das im März 2007 bei Campus erschienene Buch von Helmut Maucher „Management-Brevier – Ein Leitfaden für unternehmerischen Erfolg" ist vom Online-Händler Managementbuch.de als »Bestes Managementbuch 2007« ausgezeichnet worden, wie der Campus Verlag am 12.12. berichtete. Sein Buch vereint so »unterschiedliche Vorzüge wie Klarheit, Weitsicht, Originalität, Bescheidenheit und Gebrauchswert in erstaunlicher Weise«, heißt es in der Begründung. Maucher stand fast 20 Jahre lang an der Spitze von Nestlé.
Dieses Buch wurde bereits im Literaturforum 5/07 ausführlich – und auch zustimmend – besprochen.

Zu guter Letzt

Vielleicht lassen Sie mich wissen, welche Themen und Bücher für Sie besonders wichtig sind. Auch interessiert es mich, wenn Sie die Erfahrung machen sollten, dass für Sie ein Buch besonders geeignet oder auch wenig brauchbar war.

Bis zum nächsten Male herzliche Grüße und alles Gute für das, was Sie tun.

Ihr Rezensent Alfred Biel.

Personalien

István Radó, Mitinitiator der ungarischen ICV-Arbeitskreise von IFUA Horváth & Partners Budapest, ist als Mitglied in den geschäftsführenden Ausschuss der International Group of Controlling (IGC) aufgenommen worden.

Marcus Haegi, Schweizer Vorstandsmitglied des ICV, hat mit der accoprax ag eine eigene Firma für Dienstleistungen und Beratung in den Bereichen Management - Accounting, Controlling und Corporate Finance mit Sitz in Reinach BL gegründet.

NachwuchsPreis des ICV ausgelobt

Die Veranstalter der alljährlichen Fachtagung „Controlling Innovation Berlin" (CIB) loben wieder den „ControllingNachwuchspreis" für innovative Diplom- und Masterarbeiten aus. Der mit insgesamt 4.050 EUR dotierte und vom Haufe Verlag und der Haufe Akademie gesponserte Preis steht unter dem Motto: „Lösungen für den Mittelstand". Mit dem Preis will der ICV den Controllernachwuchs fördern sowie innovative und praktikable Ideen einer breiten Controllerschaft zugänglich machen. Arbeiten mit den Bewerbungsunterlagen können bis zum 15. Mai 2008 eingereicht werden. Das diesjährige Motto des Preises lautet: „Lösungen für den Mittelstand". Die Preisverleihung findet am 6. September auf der CIB in Berlin statt. Es wird erwartet, dass die Preisträger ihre Arbeiten im Plenum vorstellen. Alle Bewerber um den Nachwuchspreis haben die Möglichkeit zur kostenlosen Teilnahme an der CIB 2008. Weitere Infos auch auf der ICV-Website www.controllerverein.com unter „Aktuelles" - „Awards".

Kontakt im ICV: *Prof. Dr. Antje Krey, Juniorprofessorin für Funktionalcontrolling, Universität Rostock/WSF, Tel. +49-(0)381-498 44 22.*

Der erfolgreiche Controller - ein wahres Wunderwerk an Mensch

Rosita Blaha, Inhaberin der gleichnamigen Personalberatung für Finance und Controlling, arbeitet aktiv im AK Süd I mit.

Was macht die Karriere im Controlling so spannend? Wie kann man überhaupt Karriere im Controlling machen? Es gibt viele Wege und es gibt viele Hemmnisse. Und immer wieder stellt sich die entscheidende Frage: Was macht den Controller erfolgreich? Das ist ganz einfach: Er soll erkennen, analysieren, kommunizieren, präsentieren, beraten und jonglieren, er soll implementieren und überwachen. Er muss auf alle Fälle unabhängig sein, wenngleich er sehr abhängig ist, bspw. von Systemen und manchmal sogar von vielen. Unabdingbar muss er über ein hohes Maß an sozialer Kompetenz verfügen, gerade und weil er eben doch nicht immer ganz so unabhängig ist, wie er es sein sollte. Als Analytiker liebt er die Zahlen und nicht selten bewegt er sich hoch konzentriert im Umfeld endloser Zahlenfriedhöfe. Das wiederum darf jedoch nicht zu Stille und Ruhe führen. Ganz im Gegenteil. Kommunikative Fähigkeiten sind ein absolutes Muss für jeden erfolgsbewussten Controller. Dazu addieren sich weitere Charaktereigenschaften: Der kluge Controller bewegt sich offen und unabhängig, dennoch spielt er als Sparringpartner etwa zu seinem CFO, Geschäftsführer oder Vorstand im Hintergrund – und er weiß, dass sein Wissen Dienstleistung ist. Die Elektronik sozusagen unter der Motorhaube, damit der Lenker geradeaus fahren kann. Der mutige Controller kommuniziert auch dann, wenn anderen der Mut fehlt – der Steuermann sozusagen, wenn das Flaggschiff hohen Wellengang erlebt. Alles ganz einfach! Oder doch nicht? Der Controller ist ein wahres Wunder der erfolgsgetriebenen Unternehmerschaft. Wohl dem, der dieses Wunder findet. Als spezialisiertes Personalberatungsunternehmen kennen wir die vielen Facetten und auch die Hürden, die für eine erfolgreiche Karriere genommen werden müssen. Den Unternehmen empfehle ich: Nehmen Sie sich Zeit und haben Sie Mut, dieses Wunder aufzubauen und zu entwickeln. Denn der Weg zum Gipfel braucht etwas Zeit. Den erfolgsbewussten Controllern raten wir zu Bescheidenheit und Geduld, gewürzt mit Mut und einer stets präsenten guten Portion dezenter Neugierde und dass Sie im richtigen Moment die richtige Kommunikation anstoßen. An dieser Stelle will ich Sie auf den Controller Congress des ICV am 21./22. April in München aufmerksam machen, erstmals mit einem Themenzentrum „Karrierepfade im Finanzbereich – vom Controller zum CFO". Dort erfahren Sie einiges beispielsweise über Persönlichkeitsbildung, geändertes Anforderungsprofil oder auch den „strategischen Sechskampf des Controllers", den ICV-Vorsitzender Siegfried Gänßlen unter anderem vorstellt. Ich freue mich, wenn ich mit vielen von Ihnen auf dem Congress ins Gespräch kommen kann.

Fach-AK „Controlling und Qualität"

Eines der regelmäßigen Treffen des von Rainer Venegge geleiteten Fach-Arbeitskreises Controlling und Qualität fand am 17. Dezember am Kölner Flughafen statt. Ein Thema war die weitere Unterstützung einer EFQM-Dissertation, einem Kooperationsvorhaben der WHU mit ICV und Deutscher Gesellschaft für Qualitätsmanagement DGQ.

Regionale Tagungen des ICV im Jahr 2008

Die Regionaltagungen des ICV sind für 2008 wie folgt terminiert: CIB Controlling Innovation Berlin: 6. September; Controller-Tagung Schweiz: 9. September in Dättwil; ICV-Forum Gesundheitswesen Österreich: 18. September in Wien; CIBaltikum Tallinn: 22. Oktober; CIA Poznan: 24. Oktober; Controlling Advantage Bonn CAB: 13. November; Controlling Competence Stuttgart CCS: 13. November; Internationale Gesundheitstagung Basel: 18. November; Controlling Insights Steyr CIS: 21. November.

Der ICV unterstützt zudem die Organisatoren des ersten russischen Controller Kongresses am 16. Mai 2008 in Kaliningrad. Hier werden auch drei Referenten aus Deutschland sprechen, die sich bei anderen ICV-Tagungen bewährt hatten. ■

AK Nord II traf sich in Schwabach

Der Arbeitskreis Nord II traf sich Mitte November im Unternehmen des AK-Leiters Eberhard Schwarz, der Maschinenfabrik Niehoff GmbH & Co. KG in Schwabach um sich das strategische und operative Controllingsystem vorstellen zu lassen.

Termine

AK Berlin-Brandenburg
03./04.04.2008; Parkhotel Schloss Wulkow; „Grundsätze ordnungsgemäßen Controllings";
Info: Harald Pick
eMail: pick@wall.de

AK Litauen
03./04.04.2008; Trakai; „Abgrenzungen in Theorie und Praxis";
Info: Aiste Lörgen
Tel.: +49-163-631 6546

AK Heilbronn-Künzelsau
04.04.2008, Heilbronn, Hotel Sperber; „Logistikcontrolling";
Info: Rainer Linse
Tel.: +49-7141-78 55 0

AK Südbayern
04.04.2008; in Garching; „Immobiliencontrolling";
Info: Klemens Küstner
Tel.: +49-89-700 59 817

AK Ostbayern
04.04.2008; Fa. Lindner AG, Arnstorf; „Controlling bei der Lindner AG", „Unternehmenssteuerreform";
Info: Walter Meissner
Tel.: +49-8721-3915

AK Berlin
09.04.2008; Liegenschaftsfonds Berlin GmbH & Co. KG; „Controlling bei Liegenschaftsfonds Berlin";
Info: Dr. Jürgen Zeplin
Tel.: +49-30-806 88 70

AK Weser Harz
19.04.2008; Hannover; „Werttreiber - Was controllen?";
Info: Wolfgang Schneider
Tel.: +49-5371-93 14 15

AK West II
10./11.04.2008; Kölner Zoo; „Controlling im Zoo"
Info: Ralf Lehnert
Tel.: +49-2335-69 120

AK Stuttgart
25.04.2008
Lewa GmbH, Leonberg; Gemeinkostenmanagement
Info: Dieter Friedemann
Tel.: +49-6202-92 48 75

Geballtes IFRS-Know-how veröffentlicht

Der Internationale Controller Verein hat sein neuestes Statement „International Financial Reporting Standards (IFRS)" veröffentlicht. Der Facharbeitskreis IFRS des ICV vermittelt darin grundlegende Ergebnisse eines dreijährigen Arbeitsprozesses. Dabei werden unter Rückgriff auf in der Praxis erfolgreiche Lösungen Hintergründe der laufenden Diskussion ausgeleuchtet und die Relevanz der IFRS für das Controlling bestimmt. Das Statement behandelt die Berührungspunkte der IFRS zum Controlling, den von den Autoren entwickelten Vorschlag zur Harmonisierung der Ergebnisrechnung, die Vorbereitung der Umstellung aus Controllersicht, die Anforderungen der IFRS an den Controller-Service sowie voraussichtliche Entwicklungen. Wie alle ICV-Statements, vermittelt das neueste praktische Entscheidungs- und Handlungshilfen. Das gedruckte Statement wurde an die ICV-Mitglieder versandt. Nicht-Mitglieder können es in der ICV-Geschäftsstelle für 9,50 EUR bestellen. Im Web steht das Statement für ICV-Mitglieder unter www.controllerverein.com zum Download bereit, für Nicht-ICV-Mitglieder zur Ansicht.

Der Facharbeitskreis IFRS bietet auf seiner Website allen Controllern, die sich mit den IFRS beschäftigen und Präsentationen zu diesem Thema halten müssen, im zugangsgeschützten Mitgliederbereich einen besonderen Service an: eine umfangreiche Sammlung von Powerpoint-Folien rund um die IFRS zur Verwendung in Präsentationen. Auf gegenwärtig ca. 600 Folien werden – nach Gebieten sortiert und in Container zusammengefasst – unterschiedliche Aspekte der IFRS beleuchtet.

Lothar Kuhls neuer Regionaldelegierter Nord

Am 24./25. Februar hat eine AK-Leiter-Tagung der Region Nord stattgefunden. Im Beisein von ICV-Vorstandsmitglied Dr. Walter Schmidt wurde über die Richtungen der weiteren Zusammenarbeit gesprochen und Maßnahmen zu Verbesserung der Organisation beraten. Die versammelten AK-Leiter und deren Stellvertreter wählten Lothar Kuhls einstimmig zum neuen Regionaldelegierten Nord, der in diesem Ehrenamt Stephen Schmidt folgt.

Kuhls ist seit 2003 Managementberater in Hamburg und als langjähriges ICV Mitglied im AK-Nord III organisiert. Hier war er maßgeblich seit Herbst 2005 mit Dr. Walter Schmidt an der Einführung einer Balanced Scorecard als Instrument der Führung des AK beteiligt. Ein Beitrag über das Projekt wurde im CM, Ausgabe 05/2007, veröffentlicht.

Lothar Kuhls, ICV-Regionaldelegierter Nord.

Termine

AK West I
21./22.04.2008, Fa. Prymetall, Stolberg;
Info: Dieter Wäscher
Tel.: +49-2131-61 700

AK Zürich-Ostschweiz
17.04.2008; Fa. Zürich Financial Services ZFS; „Projektcontrolling bei der ZFS";
Info: Davide Pezzotta, lic. oec. publ.
Tel.: +41-58-934 76 93

AK Südwest
17./18.04.2008, Hansgrohe Aquademie, Schiltach; „Lean Budgeting";
Info: Ralf Görner
eMail: +49-711-9491 1130

AK Sofia (Bulgarien)
20.04.2008; „Projektcontrolling";
Info: Milena Staeva
eMail: milena.staeva@gmx.net

AK Wien-West
„Mini-Thema" am 07.05.2008;
Sommer-Stammtisch am 11.06.2008;
Info: Günther Pichler
Tel.: 43-664-340 1670

AK Innovation und Controlling
3. AK-Treffen am 19.05.2008 bei der Fa. Behr-Hella Thermocontrol GmbH, Lippstadt; „Bewertung von Innovationen";
Info: Cornelia Bieler
Tel.: +49-89-51727839

AK Estland
7. Tagung am 21./22.05.2008;
Info: Harald Kitzmann
Tel.: 00372-620-3955

AK Nord II
25./26.05.2008; Fa. Möhlenhoff Wärmetechnik GmbH, Salzgitter;
Info: Eberhard Schwarz
Tel.: +49-9122-3124

AK Rhein-Main
05.06.2008; gemeinsame Veranstaltung mit Bundesverband für Materialwirtschaft und Einkauf, Rhein-Main-Region);
Info: Anja I. Gondolf,
Tel.: +49-163-737 9 737

AK Controlling und Qualität
13. Sitzung am 06.06.2008; Köln Airport;
Info: Rainer Vieregge
Tel.: +49-24 05-40 888 20

Bereit für den Erfolg mit Software von Microsoft. **people ready** business

Wie können Ihre Leute aus riesigen Datenmengen die wichtigsten Informationen herausfiltern? Ganz einfach. Geben Sie ihnen die richtigen Werkzeuge wie zum Beispiel Microsoft® Business Intelligence. Lösungen, die Ihren Mitarbeitern immer aktuell zeigen, was sich in ihrem Geschäft tut, damit sie bessere Entscheidungen treffen können. Die einfache Visualisierung der Daten ermöglicht es Ihren Leuten, schnell die richtigen Schlüsse zu ziehen und so vorhandene Daten optimal zu nutzen. Bereit für den Erfolg mit Software von Microsoft. Erfahren Sie mehr unter **microsoft.com/germany/peopleready**

Ihr Potenzial. Unser Antrieb.
Microsoft

Ihre Leute sind bereit, Daten gewinnbringend zu nutzen.

© 2008 Microsoft Corporation. Alle Rechte vorbehalten

CONTROLLING kann so einfach sein!

Unternehmenssteuerung mit Weitblick mit der Controlling-Software von CORPORATE PLANNING

- Planung, Analyse, Reporting mit einer einzigen Software
- Einfache Navigation durch logische Baumstruktur
- Betriebswirtschaftliches Wissen gepaart mit Hochleistungssoftware
- Bei mehr als 3.000 Unternehmen erfolgreich im Einsatz

CORPORATE planning
TO SUCCEED IN BUSINESS

CP CORPORATE PLANNING AG
Große Elbstraße 27 · D-22767 Hamburg · Tel. +49 (0)40 / 43 13 33 - 0 · Fax +49 (0)40 / 43 13 33 - 33
Info@corporate-planning.com · www.corporate-planning.com