



# controller magazin



Sammelstelle für Arbeitsergebnisse  
der controller akademie  
Zeitschrift für Controller-Praxis

**4/77**

Kongreßbilder	121
Interne Periodenerfolgsrechnung bei Unternehmungen mit langfristiger Auftragsfertigung	125
Unternehmensplanung und Controlling-Berichtswesen	133
Management by Bottle-neck (MbB)	143
Erfahrungen mit dem Investitions- Controlling	149
Forum: Gelbe-Blatt-Routine	159
Fallstudie: Nochmals Assekuranz-Controlling	162

# controller magazin

## Herausgeber

Controller-Akademie, D-8035 Gauting/München

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

## Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle

Karl-Heinz Hoh (Schriftleitung)

Christa Gabler (Assistenz)

Rainer H. G. Senff (Layout)

Anschrift: D-8035 Gauting 2  
Postfach 1168  
Telefon 089 - 850 60 13

## Verlag und Vertrieb

Management Service Verlag  
D-8035 Gauting 2  
Untertaxetweg 76

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

Telefon: 089 - 850 35 51

## Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Jeweils Mitte Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

Bezugsgebühr im Abonnement DM 68, -- + DM 6, -- für Porto;  
Einzelheft DM 14, --; die Preise enthalten 5,21 % USt.

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

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

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der  
Redaktion.

Vertrieb für Österreich:

Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, A-1014 Wien, Postfach 56  
Bezugsgebühr im Abonnement S 510, -- + Porto

Vertrieb für die Schweiz:

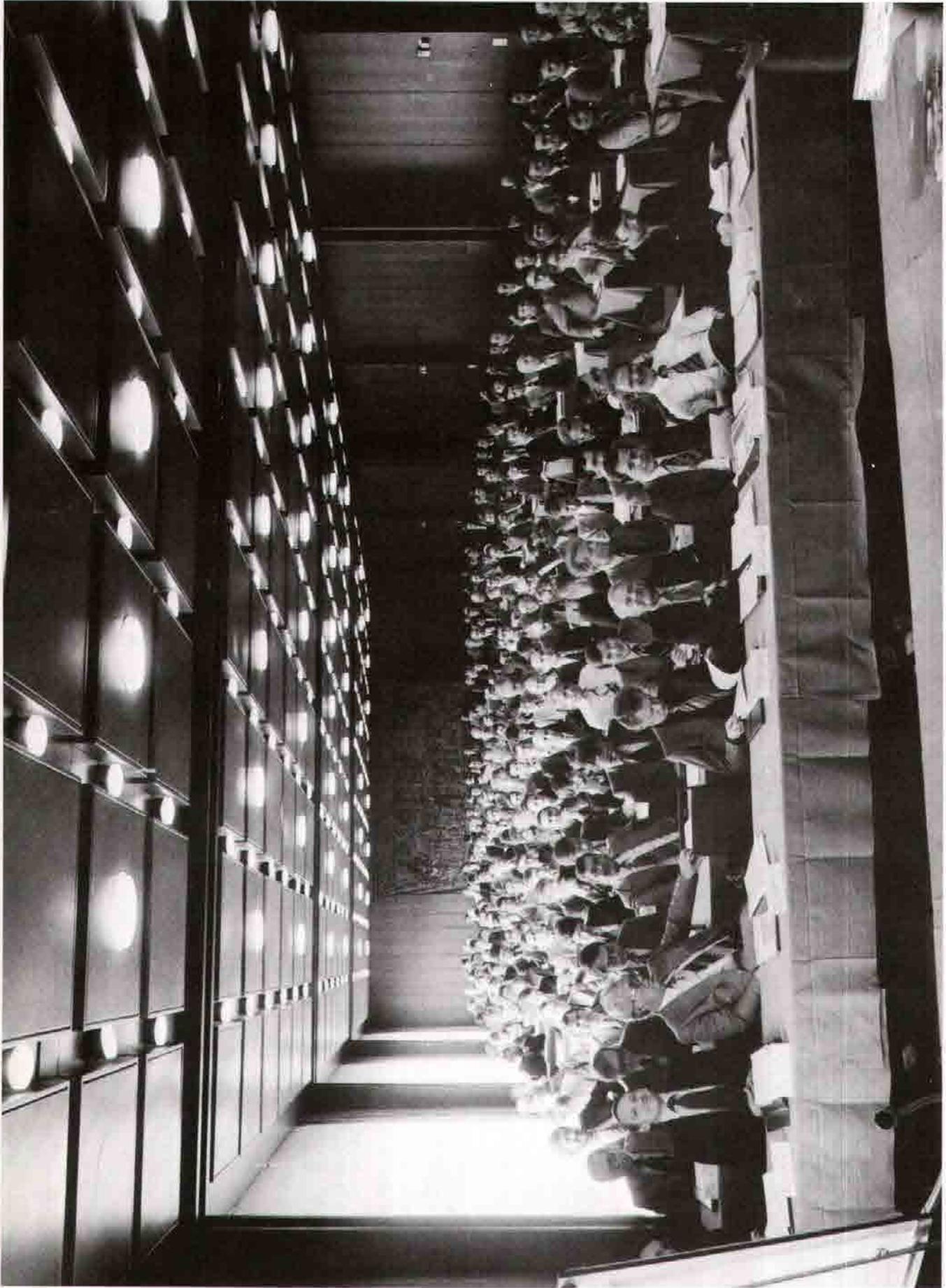
Fortuna-Verlag W. Heidelberger, CH-8172 Niederglatt,  
Haslerholzstraße  
Bezugsgebühr im Abonnement Fr. 77,50 + Porto



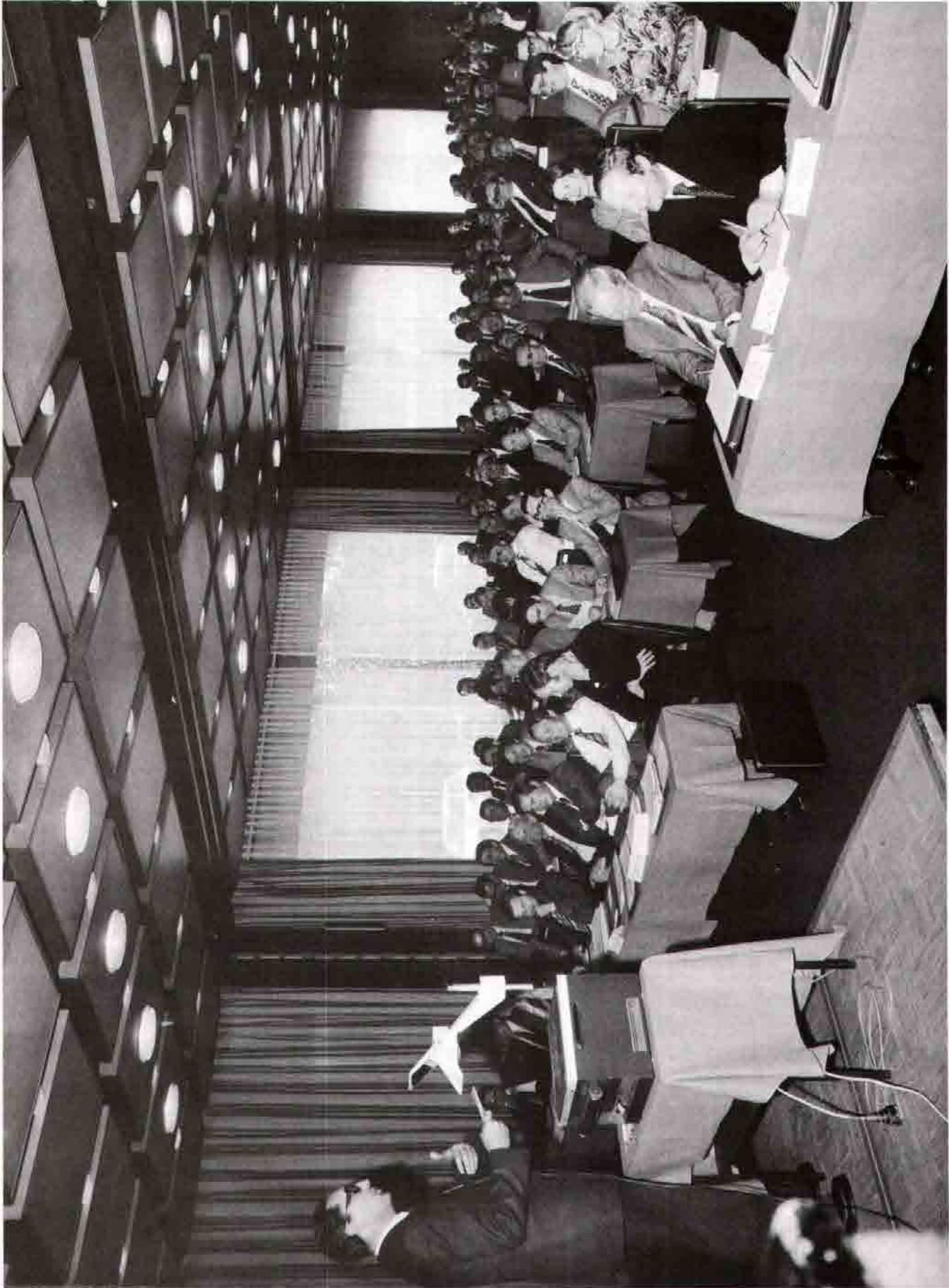
"Die Letzte Abstimmung" - Dipl.-Kfm. Dipl.-Psych.  
Dr. Erwin K ü c h l e (links) und Dipl.-Kfm.  
Dr. Albrecht D e y h l e auf dem Referenten-Podium  
des CONTROLLER-KONGRESSES am 9. Mai 1977 in Frank-  
furt am Main kurz vor dem Start von Dr. K ü c h l e's  
Vortrag um 14.15 Uhr. Was Dr. K ü c h l e sieht, können  
Sie auch sehen, wenn Sie diese Seite rumdrehen.

Controlling in der Unternehmensführung ist ein doppel-  
ter Regelkreis: einmal die *sachlogische Information*  
und Reaktion und sodann das *psycho-logische Gewinnen*  
des Partners für die in den Zahlen liegenden Konse-  
quenzen. Vor allem muß es in der Controller-Arbeit  
gelingen, über den Schatten des an Soll-Ist-Vergleichs-  
Gesprächen hängenden Schuldkomplex-Denkens hinwegzu-  
springen.

Kann man durch Stellenbeschreibungen genau abgrenzen,  
was des Manager's und was des Controller's Job ist?  
Was ist es, wenn man sich in der Controller-Funktion  
vergewissern will, ob eine Planung realistisch ist:  
Service oder dem anderen Zu-nahe-treten? "Der Controller  
hat ein 'NO' für mich gesagt" - wäre das eine mög-  
liche Einstellung im Zusammenwirken zwischen Manager  
und Controller im Team?



*Das Auditorium des 2. Controller-Kongresses am  
9. Mai 1977 in Frankfurt/Main beim Start in die  
Nachmittagsrunde.*



Dr. Kuchle beim Vermitteln und Bestätigen psychologischer Aha-Erlebnisse in der Controller-Arbeit.



Rückkehr auf die Plätze. In der vordersten Reihe v.l.n.r.: Prokurist Arnold M e n d e und Geschäftsführer Dr. Günter C a r n a p (Ernst Leitz Wetzlar GmbH); Dr. Joachim K r ö s k e (Philips GmbH, Wetzlar); Axel M a r k u s (Allgemeine Deutsche Philips Industrie GmbH, Hamburg)



Ja - so ist es: bei Dr. Kühle's Vortrag auf der Referenten-Bank v.l.n.r.: Franz V o e s s , Mitglied des Vorstandes der Dortmunder Actien-Brauerei; Dr. Gerhard R ü s s a h e n , Vorsitzender des Vorstandes, Allgäuer Alpenmilch AG, München; Dr. Walter H e e b , Direktor Zentrale Funktionen, Motor-Columbus Ingenieur-Unternehmung AG, Baden-Zürich.

# INTERNE PERIODENERFOLGSRECHNUNG BEI UNTERNEHMUNGEN MIT LANGFRISTIGER AUFTRAGSFERTIGUNG

- Ein Diskussions-Beitrag -

von Dipl.-Kfm. Heinz Dietz, Bad Homburg

---

## Grundsatzfragen

---

### Totalerfolg und Periodenerfolg

Eigentlich kann der Erfolg eines Unternehmens nur in der Form des "Totalerfolgs" nach Liquidation ermittelt werden. Die Unternehmung wird dabei als Investitionskette aufgefaßt, deren Erfolg mit Hilfe des Kapitalwerts zu bestimmen sei.

Es ist klar, daß diese Erkenntnis eine Leerformel darstellt (KILGER 1962, S. 8), weil der Ermittlung des Periodengewinns bzw. -verlusts eine eminente Bedeutung in der Wirtschaftspraxis zukommt, insbesondere wenn an die modern gewordene "Profit-Center"-Organisation gedacht wird und an die jährliche Rechenschaftsablegung der Manager vor den verschiedensten Gremien.

Deshalb soll im folgenden gezeigt werden, welche Lösungsmöglichkeiten es gibt, wenn es darum geht, eine auf den Unternehmenstyp zugeschnittene Planungs- und Ermittlungsrechnung aufzustellen, die die Quellen und Komponenten des Gewinns aufzeigen soll.

Darüber hinaus ist aber auch klarzustellen, welche Ermittlungsprobleme bestehen und in der Regel verdrängt werden.

Von speziellem Reiz sind diese Überlegungen bei Unternehmen mit langfristiger Auftragsfertigung (Firmen des Großanlagenbaus, Schiffswerften, Hoch- und Tiefbau sowie Engineeringunternehmen usw.), in denen also gleichzeitig mehrere Aufträge mit

unterschiedlicher Reichweite bearbeitet werden; denn in diesen Fällen wird die jeder Periodenerfolgsrechnung innewohnende Problematik besonders deutlich.

### Zeitliche Zurechenbarkeit eines Ertrags

Auf die Problematik der eindeutigen Zurechenbarkeit von Erträgen oder Ertragsteilen auf "Marktsegmente" wird hier nicht eingegangen.

Wann ist ein Ertrag realisiert? Eindeutig ist dies nur im Fall des Barumsatzes ohne nachfolgende Garantieverpflichtung. Wie verhält es sich aber, wenn die beiderseitigen Vertragsverpflichtungen zeitlich auseinanderfallen und sich über Jahre erstrecken? Bei Kreditgewährung ist man sich ziemlich einig darüber, daß ein Erlös nicht erst im Zeitpunkt des Zahlungseingangs als realisiert anzusehen ist, sondern bereits mit dem Entstehen der Forderung gegenüber dem Abnehmer (vgl. z.B. ADLER/DÜRING/SCHMALTZ 1968, § 149 TZ 69; LEFFSON 1970, S. 189). Aber gerade das Entstehen der Forderung gegenüber dem Abnehmer wird in der Literatur unterschiedlich interpretiert (RIEBEL 1971, S. 165).

Schmalenbach nennt in den ersten Auflagen der "Dynamischen Bilanz" die Ablieferung als Kriterium (SCHMALENBACH 1919, S. 100; 1933, S. 125), später den Zeitpunkt des Rechnungsausgangs (SCHMALENBACH 1947, S. 37; 1962, S. 77).

ADLER/DÜRING/SCHMALTZ weisen darauf hin, daß der Realisationszeitpunkt sich oft nicht eindeu-



H. Dietz ist Leiter der Unternehmensplanung bei der Lurgi Verwaltung GmbH, Frankfurt und 1. Vorsitzender des Controller-Vereins e.V. in München.

tig bestimmen lasse (ADLER/DÜRING/SCHMALTZ 1968, § 149 TZ 43); denn in der Praxis fallen doch Rechnungserteilung, Versand, Ablieferung und Gefahrenübergang häufig auseinander. Der Kunde kann innerhalb einer gesetzlich oder vertraglich geregelten Frist Mängelrügen, Schadenersatz- und Garantiansprüche geltend machen. Zudem nutzt es wenig, wenn ein Kunde erbrachte Leistungen zwar anerkennt, aber z. B. Restraten nicht bezahlt.

"Wenn man also, wie üblich, die Erlöse bereits im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung oder des Leistungsübergangs ausweist, dann handelt es sich strenggenommen um noch nicht endgültig realisierte, nur vorläufige Erlöse" (RIEBEL 1971, S. 156).

Daraus folgt aber, daß Ergebnisrechnungen, die Erträge oder Ertragsteile aus Aufträgen noch früher ergebniswirksam werden lassen, sich nur dem Grade nach von Umsatzergebnisrechnungen unterscheiden.

Weiterhin wird von RIEBEL darauf hingewiesen, daß bei enger Auslegung des Realisationsprinzips bei einer relativ kleinen Anzahl von Großaufträgen starke Zufallsschwankungen und Sprunghaftigkeiten in die Periodenerfolgsrechnungen Einzug halten (RIEBEL 1971, S. 157) und daß deshalb von verschiedenen Autoren eine Aufteilung des erwarteten Ertrags oder eine Teilrealisation für vertretbar angesehen wird (vgl. hierzu und zu anderen "schwebenden Geschäften" insbesondere VELLGUTH 1928, S. 105 - 111 und LEFFSON 1970, S. 142 - 153).

### Auftragstypen und mögliche Erfolgsrechnungsarten

Die "Plus-Seite" von Plan- bzw. Ist-Periodenerfolgsrechnungen geht immer aus aufaddierten Auftragsdeckungsbeiträgen (Bruttogewinnen) hervor.

Auftragstyp	Verkauf = Vertrag geschlossen	In Arbeit bzw. bearbeitet	Fakturiert	Realisiert = Vertragsleistung des Lieferanten erfüllt	Ergebniswirksam in:
A	ja	offen	offen	offen	Verkaufsergebnis Leistungsergebnis Umsatzergebnis Bilanzergeb.
B	ja	ja	offen	offen	
C	ja	ja	ja	offen	
D	ja	ja	ja	ja	

Abb. 1: Arten von Erfolgsrechnungen

Dabei lassen sich im langfristigen Auftragsgeschäft nach dem jeweiligen Abwicklungszustand vier Haupttypen von Aufträgen und damit die vier Arten von Erfolgsrechnungen in Abbildung 1 unterscheiden.

In bezug auf Geschehensnähe und Sicherheit der Aussagen unterscheiden sich die Ergebnisrechnungen wie folgt:

Ergebnisrechnung	Geschehensnähe	Sicherheit
Verkaufsergebnis	zukunftsorientiert	frühe Planwerte
Leistungsergebnis	ideal	ordentlich
Umsatzergebnis	befriedigend	befriedigend
Bilanzergebnis	überholt	hoch

(Auf die Bilanzergebnisrechnung (completed contract) wird nachstehend nicht näher eingegangen).

Nach RIEBEL haben für die Ergebnisrechnung der Praxis bisher nur zwei von vielen an sich möglichen Stadien des Ertragsbildungsprozesses Bedeutung erlangt (RIEBEL 1971, S. 189):

1. das Stadium der Ertragsrealisation (genauer: ein durch Konvention etwa bestimmter Zeitpunkt in der Realisationsphase);
2. das Stadium des Verzehrs der Kostengüter (der Kosten- bzw. Aufwandsentstehung).

Es handelt sich um das Umsatzkosten- und das Gesamtkostenverfahren, wobei die Schwierigkeiten einmal bei der Periodisierung der Kosten, einmal bei der Periodisierung der Erträge bestehen.

KILGER weist allerdings darauf hin, daß wegen der oft großen Zeitspanne zwischen Verkaufs- und Umsatzakt der eigentlichen kurzfristigen Erfolgsrechnung eine Verkaufserfolgsrechnung (Auftragsingang) vorgeschaltet würde. "Vergleicht

man die kumulierten Bruttogewinne des während eines Jahres bisher abgeschlossenen Auftragsvolumens, so erkennt man, wann das Auftragsvolumen erreicht ist, bei dem erstmalig eine vollständige Deckung des Fixkostenblocks eintritt. Weiterhin läßt die Auftragerfolgsrechnung sofort erkennen, ob die Entwicklung der Verkaufsabschlüsse eine Tendenz zu erfolgsstarken oder zu weniger gewinn-günstigen Erzeugnissen aufweist. Hierin liegt die große verkaufspolitische Bedeutung der Auftrags-erfolgsrechnung, die somit eine wertvolle Ergän-zung der kurzfristigen Erfolgsrechnung darstellt" (KILGER 1962, S. 91 und 92). Eine solche Rech-nung wurde von Christian HESS schon 1953 gefor-dert und in Ansätzen beschrieben (HESS 1953, S. 124 ff.)

Im nächsten Abschnitt soll gezeigt werden, welchen Inhalt und welche Form die Verkaufs-, Leistungs- und Umsatzergebnisrechnung haben, wie die Zusammenhänge dieser Rechnungen sind und daß durch ein System dieser drei Rechnungen der Con-troller eines Unternehmens mit langfristiger Auf-tragsfertigung einen verbesserten Einblick in die Geschäftsentwicklung erhält.

**Die Verkaufs-, Leistungs- und Umsatzer-gbnisrechnung als geschlossenes System**

**Inhalt und Form der Verkaufsergebnis-rechnung**

Welches Ergebnispotential schafft der geplante oder getätigte Verkauf (Auftragseingang) einer Periode für eine Unternehmung unter der Annahme, daß so abgewickelt wird wie vorkalkuliert wurde?

Zunächst können auf der "Plus-Seite" die Brutto-gewinne der Auftragseingänge verbucht werden; diesen sind die Plangemeinkosten des der Auftragseingangsperiode entsprechenden Abwicklungszeitraums gegenüberzustellen. Angenommen, es handle sich um die Verkaufs-periode "1. 1. 77 - 31. 12. 77", dann kommt der "mittlere Auftrag" am 1. 7. 77. Wird eine durch-schnittliche Durchlaufzeit von einem Jahr unter-stellt, so sind die Plangemeinkosten des Zeitraumes vom 1. 7. 77 bis 30. 6. 78 zu ermitteln (Inflatio-nierung, Berücksichtigung von Maßnahmen).

Mit der Plan-Verkaufsergebnisrechnung werden Bruttogewinn-, Kosten- und Eng-paßbelegungsziele für die Unternehmung und ihre Sparten ermittelt. Diese Werte liefern für Einzelangebote und Einzelaufträge Richtsätze für Kalkulationen und Bewertungen der Qualität der Eingänge und dienen als Vergleichsmaßstäbe für die tatsächliche Verkaufsentwicklung der Sparten, indem die eingehenden Aufträge von den Zielgrößen abgetragen werden und damit die aktuelle Deckungslücke aufgezeigt wird.

	Gesellschaft	Sparte 1	.....	Sparte (n)
Zugangziel (Auftragswert)				
Planverkaufsstunden				
BG/Std.    Bruttospa <span>n</span> ne in%				
Verkaufsergebnisziel				
./. Abwicklungskosten				
Zwischensumme				
./. Akquisitionskosten				
./. Forschung u. Entwickl <span>g</span> .				
./. Sonstige Spartenkosten				
./. Wagnisse (kalk.)				
= Spartenbeitrag				
./. Overheads				
Plan-Bruttogewinn				

Abb. 2: Verkaufsergebnisrechnung

Am Ende der Verkaufsperiode kann ein Plan/Istvergleich durchgeführt werden, um das abgelaufene Verkaufsjahr Revue passieren zu lassen und den Übergang zur Planung des Folgejahres zu erleichtern.

### Leistungsergebnisrechnung (percentage of completion)

Die Leistungsergebnisrechnung stellt auf den Abwicklungsstand der einzelnen Aufträge ab und nicht auf deren Fakturierung. Ist also ein Auftrag zur Hälfte abgewickelt, wird in die Plus-Seite der Leistungsergebnisrechnung auch die Hälfte des insgesamt erwarteten Bruttogewinns dieses Auftrages übernommen. Der Abwicklungsstand kann anhand der Arbeits- bzw. Maschinenstunden - wie hier unterstellt -, aber auch nach erreichten Zeitetappen der Abwicklungsperiode, nach individueller Bewertung von Arbeitspaketen (in Prozent der Fertigstellung) durch einen Projektleiter usf. erfolgen.

Die Minusseite der Ergebnisrechnung bilden die tatsächlichen Gemeinkosten der Berichtsperiode.

Voraussetzung für eine solche Rechnung sind aktuelle Zwischenkalkulationen.

**Beispiel (Mio DM):**

	Auftragswert	Drittkosten (Material)	Bruttogewinn (BG)	Stunden	BG/h
Vorkalkulation	50,0	40,0	10,0	100.000	100,-
Zwischenkalkulation	50,0	35,6	14,4	120.000	120,-

Die erwartete Stundenüberschreitung von 20.000 Stunden wird im Beispiel durch die erwarteten Einkaufsgewinne überkompensiert, so daß die Signalgröße für den Auftragserfolg, nämlich der Bruttogewinn pro Auftragsstunde, von 100,- DM/Std. auf 120,- DM/Std. ansteigt.

Sind bis zum Berichtszeitraum von den erwarteten 120.000 Stunden bereits 80.000 geleistet, so wird der "Plus-Seite" der Ergebnisrechnung eine "Leistung" von 9,6 Mio DM gutgeschrieben.

Eine sehr interessante ergänzende Information stellt die Angabe des jeweils am Stichtag vorhandenen Stundenbestandes dar, d. h. die noch zu leistenden Stunden und ihre Qualität (DM/Std.). Hier liegt die Nahtstelle zur Kapazitäts- und operativen Personalplanung.

Es ist klar, daß den Spartenleitern das Zustandekommen der durchschnittlichen Bruttogewinnsätze durch eine kurzgefaßte Auftragsinformation ergänzend belegt wird (vgl. Abb. 4).

### Inhalt und Form der Umsatzergebnisrechnung

Auf diese Rechnung soll nicht detailliert eingegangen werden. Die Plus-Seite wird gebildet aus den Bruttogewinnen der fakturierten Aufträge. Auf der Kostenseite ist es notwendig, die Umsatzkosten zu ermitteln (→ Aktivierungsrechnung).

### Fallstudie zum System der Verkaufs-, Leistungs- und Umsatzergebnisrechnung

#### PRÄMISSEN

- ▷ Die Aufträge werden kontinuierlich hereingenommen und abgewickelt.
- ▷ Die Durchlaufzeit aller Aufträge beträgt 1 Jahr. Der Auftragsbestand am Anfang eines Geschäftsjahres wird also in diesem Jahr fakturiert.
- ▷ Alle Aufträge weisen 1 Mio DM Auftragsdeckungsbeitrag (Bruttogewinn) und 10.000 Abwicklungsstunden auf (DM/Std. = 100 DM).
- ▷ Die Abwicklung entspricht der Vorkalkulation.
- ▷ Es gibt keine Inflation.
- ▷ Die Grenzkosten pro Abwicklungsstunde betragen 40,- DM/Std.
- ▷ Die Fixkosten belaufen sich auf 60 Mio DM p. a.
- ▷ Die Kapazität wird mit Verzögerung angepaßt und orientiert sich an der Entwicklung des Stundenbestands und des Stundenzugangs.

#### BESCHREIBUNG DES FALLES

Ein Engineering-Unternehmen wird gegründet. Es erzielt in den ersten drei Jahren jeweils 80 Mio DM Bruttogewinn mit 800.000 Abwicklungsstunden; in den nächsten drei Jahren 150 Mio DM mit 1,5 Mio Stunden; in den anschließenden drei Jahren 60 Mio DM Bruttogewinn mit 600.000 Stunden. Im zehnten Jahr schließlich wird das Engineering-Unternehmen liquidiert.

DURCHGERECHNET ist dieses Fallbeispiel in Abbildung 5.

#### Informationswert des Ergebnisrechnungssystems

1. Zunächst zeigt die Summe der Einzelrechnungen das gleiche Endergebnis. Verkaufs- und Leistungsergebnisrechnung sind Vorläufer der Umsatzergebnisrechnung, wie diese zur Bilanzrechnung. Überjährlich gehen die Rechnungen ineinander über.

	Gesellschaft	Sparte (1)	.....	Sparte (n)
Ø Stundenleistg. pro Monat				
geleistete Stunden per 30.6.				
x DM/Std. = LEISTUNG				
./.. Abwicklungskosten ./.. Akquisitionskosten ./.. Forschg. und Entwicklg. ./.. Sonstige Spartenkosten				
./.. Wagnisse (kalk.)				
= SPARTENBEITRAG				
./.. Overheads				
= LEISTUNGSERGEBNIS				
Stundenbestand (noch zu leisten)				
DM/Stunde				

Abb. 3: Leistungsergebnisrechnung (1.1. - 30.6.)

- Bei Umschwüngen im Verkauf und abgeschwächt in der Beschäftigung reagieren die entsprechenden Ergebnisrechnungen unmittelbar, während die Umsatzergebnisrechnung zunächst keinerlei Achtungssignale gibt. (Diese Tendenz verstärkt sich im übrigen mit dem Ansteigen der durchschnittlichen Durchlaufzeit.) In den Perioden 4 und 7 entstehen also echte Kontrastpositionen, um einen Ausdruck GÄLWEILERS einmal in diesem Zusammenhang zu gebrauchen.
- Es ist leicht einzusehen, daß entsprechende "echte" Zeitreihen, in denen in den letzten Spalten 1 bis 2 Planjahre eingetragen werden, sehr frühzeitig Eingreifinformationen liefern.
- Wenn es auch nur aus dem Gesamtsystem heraus möglich ist, zu einem abgerundeten Bild zu kommen, liegt doch der Hauptinformativwert für die aktuelle Steuerung der Unternehmung bei der Verkaufs- und Leistungsergebnisrechnung. Sie bilden die Hauptaktivitäten des Spartenmanagements hautnah ab: Akquisition und Abwicklung.
- Aus diesem Grunde sind Verkaufs- und Leistungsergebnisrechnung für den Controller in einem Unternehmen mit langfristiger Auftragsfertigung die idealen Führungsinformationinstrumente (Kommunikations- und Motivationsförderung). Sie sind die eigentlichen Entscheidungsrechnungen.

Sparte: .....

1.1. - 30.6.

Auftrag	Projekt-leiter	Bruttogewinn		Stunden		BG / Std.		multipliziert mit geleistete Std.	ergibt Leistung	Stundenbestand
		Vork.	Zwk.	Vork.	Zwk.	Vork.	Zwk.			
1										
.										
.										
.										
.										
n										
Gesamt										

Abb. 4: Durchschnittliche Bruttogewinnsätze (Vork. = Vorkalkulation; Zwk. = Zwischenkalkulation)

Erfolgskomponenten	Jahre										Summe
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Bruttogewinn im Anfangsbestand	0	80	80	80	150	150	150	50	50	50	840
Bruttogewinn im Zugang	80	80	80	150	150	150	50	50	50	---	840
Bruttogewinn im Umsatz	0	80	80	80	150	150	150	50	50	50	840
Bruttogewinn im Endbestand	80	80	80	150	150	150	50	50	50	---	840
Stundenzugang	800	800	800	1500	1500	1500	500	500	500	---	8400
Stundenleistung	400	800	800	1200	1500	1500	1000	500	500	200	8400
Stunden f. Umsatz lfd. Jahr	0	800	800	800	1500	1500	1500	500	500	500	8400
Stunden f. Umsatz Folgejahre	400	400	400	800	800	800	300	300	300	0	(4500)
Stundenbestand	400	400	400	700	700	700	200	200	200	0	3900
Gemeinkosten p. a.	76	92	92	108	120	120	100	80	80	68	936
davon Aktivierung	16	16	16	32	32	32	12	12	12	0	(180)
Verkaufsergebnis: BG im Zugang	80	80	80	150	150	150	50	50	50	0	840
- Grenzkosten	- 32	- 32	- 32	- 60	- 60	- 60	- 20	- 20	- 20	- 0	- 336
- Fixkosten	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 600
= Verkaufsergebnis	- 12	- 12	- 12	30	30	30	- 30	- 30	- 30	- 60	- 96
Leistungsergebnis: BG der Leistung	40	80	80	120	150	150	100	50	50	20	840
- Grenzkosten	- 16	- 32	- 32	- 48	- 60	- 60	- 40	- 20	- 20	- 8	- 336
- Fixkosten	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 600
= Leistungsergebnis	- 36	- 12	- 12	12	30	30	0	- 30	- 30	- 48	- 96
Umsatzergebnis: BG im Umsatz	0	80	80	80	150	150	150	50	50	50	840
- Grenzkosten	- 0	- 32	- 32	- 32	- 60	- 60	- 60	- 20	- 20	- 20	- 336
- Fixkosten	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 60	- 600
= Umsatzergebnis	- 60	- 12	- 12	- 12	30	30	30	- 30	- 30	- 30	- 96

Abb. 5: Durchrechnung des Fallbeispiels (in Mio DM und 1.000 Stunden)

6. Letztlich bleibt zu fragen, ob das umfangreiche Informationsangebot nicht zu Verwirrungen führt. Der Verfasser glaubt, daß eine Zahlenübersicht, die etwa der im Modell gezeigten Einteilung entspricht, einen durchaus verkraftbaren und für die geschilderte Geschäftsart einfach notwendigen Überblick über die Zusammenhänge gibt.

uns ein brauchbarer und ausreichender Ansatz für die von RIEBEL geforderte kontinuierlich fortschreitende Zeitablaufsrechnung zu sein, die das Problem der eigentlich willkürlichen Zerschneidung in Zeitscheiben und der Zusammenführung von Vorgängen nach Periodengesichtspunkten mildert.

---

### Zeitreihen der Ist- und Planergebnisrechnungen als ein wichtiger Ausgangspunkt für strategische Überlegungen

---

Das in der Fallstudie als System vorgeschlagene, eine Vielzahl von Teilinformationsbausteinen zusammenfassende Zahlenbild ist in Form von Zeitreihen aufgemacht, wobei das erste operative Plan- (Budget-)jahr unmittelbar an die Vergangenheitsdaten anschließen sollte. Gleichzeitig wird eine Summierung der letzten n-Jahre durchgeführt, um die sicher in den Jahreszahlen enthaltenen Zufälligkeiten einigermaßen auszugleichen. Dies scheint

Schließlich ist zu bedenken, daß diese Zahlen nur den Ausgangspunkt für Analysen und strategische Überlegungen abgeben, denn es können auch hier durchaus Kontrastpositionen bestehen. Eine tiefeschürfende Betrachtung des Anlagengeschäfts zeigt im übrigen eine noch weitergehende Ertragsverbundenheit, etwa indem ein Auftrag als Referenz eine Kette von Folgeaufträgen induziert oder intern durch die Abwicklung von Aufträgen Lerneffekte auftreten (siehe dazu auch RIEBEL 1971, S. 199 und S. 200: Die Allverbundenheit der Erträge als generelle Grenze der Zurechenbarkeit). Das Ergebnisbild einer Sparte kann ziemlich katastrophal sein, dennoch könnten die langfristigen Aussichten, vom Markt und dem in den Verlustjahren erarbeiteten Know-how her gesehen, ausgezeichnet sein. ■

---

## LITERATURVERZEICHNIS

ADLER/DÜRING/SCHMALTZ (1968), Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Aufl., bearb. von Kurt Schmaltz, Karl-Heinz Forster, Reinhard Goerdeler und Hans Havermann, Bd. 1, Stuttgart 1968

HESS, Christian (1953), Kalkulatorische Erfolgsrechnung aufgrund des Auftrags-  
eingangs, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1953

KILGER, Wolfgang (1962), Kurzfristige Erfolgsrechnung, Wiesbaden 1962

LEFFSON, Ulrich (1970), Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Auflage, Düsseldorf 1970

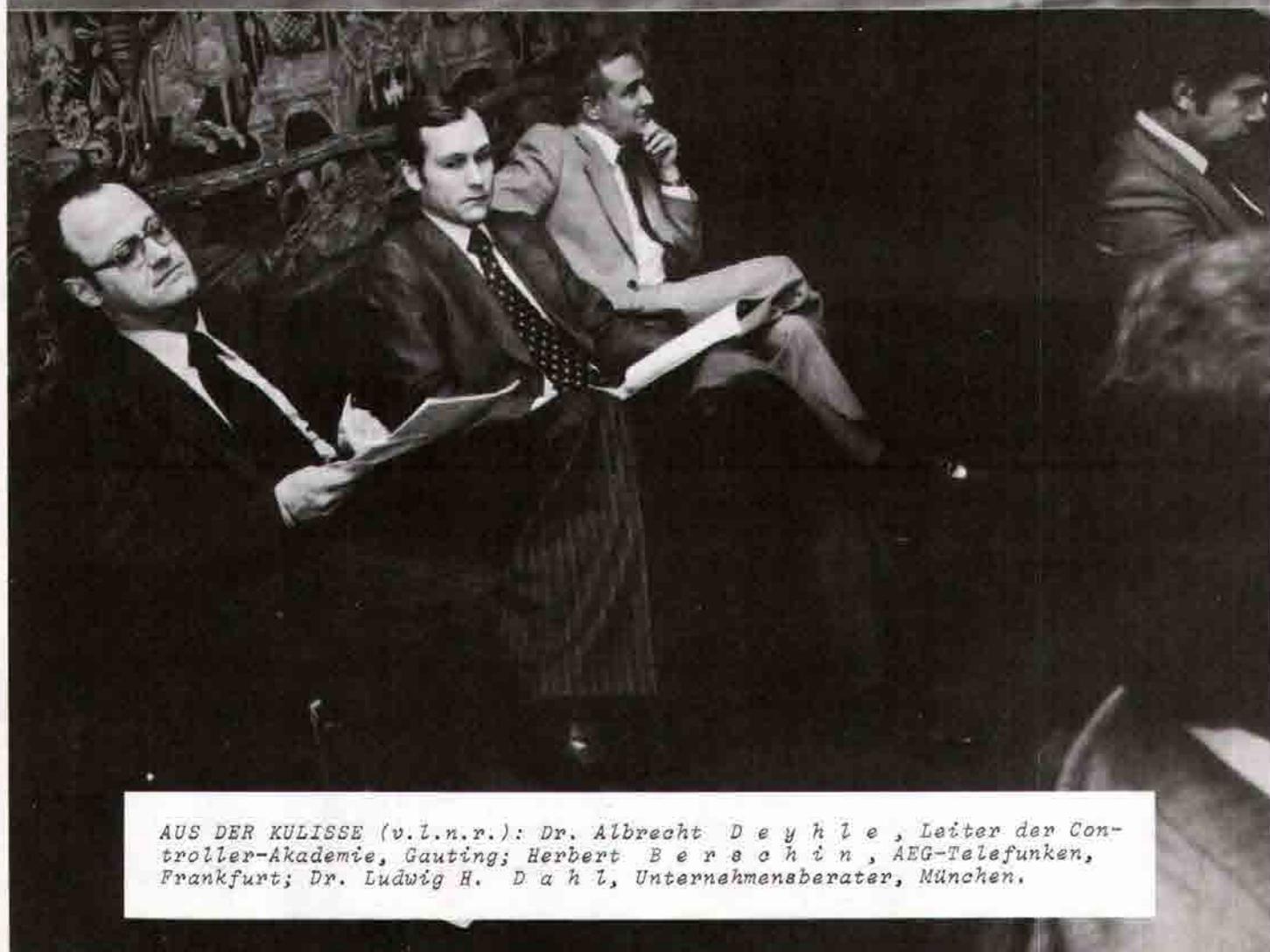
RIEBEL, Paul (1971), Ertragsbildung und Ertragsverbundenheit im Spiegel der Zurechenbarkeit von Erlösen, in: Riebel, P. (Hrsg.), Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Ertragslehre, Opladen 1971

SCHMALENBACH, Eugen (1962), Dynamische Bilanz, 13. Aufl., bearb. von Richard Bauer, Köln und Opladen 1962; sowie 1. Aufl. 1919, 6. Aufl. 1933; 8. Aufl. 1947

VELLGUTH, Karl-Heinz (1928), Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte (Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, Band II), Leipzig 1928



CONTROLLER'S SMALL TALK männlich im Vordergrund - Dr. Gerhard Rüschen (links), Allgäuer Alpenmilch AG, München und Dr. Walter Heeb, Motor-Columbus Ingenieurunternehmung AG, Baden-Zürich - und weiblich im Hintergrund: Frau Dipl.-Kfm. Dörthe Fischbach, Delalande Arzneimittel GmbH, Köln und Frau Dipl.-Volkswirt Maria Schandelmair, Kienzle Apparate GmbH, Villingen.



AUS DER KULISSE (v.l.n.r.): Dr. Albrecht Deyhle, Leiter der Controller-Akademie, Gauting; Herbert Berschön, AEG-Telefunken, Frankfurt; Dr. Ludwig H. Dahl, Unternehmensberater, München.

# UNTERNEHMENSPLANUNG UND CONTROLLING - BERICHTSWESEN

von René Melliger, Schaan

*Es ist nicht das Ziel, mit diesem Artikel Überzeugungsarbeit für Planung und Berichtswesen zu leisten, sondern Denkanstösse zu vermitteln, wie eine geeignete Organisation der Planung und des Berichtswesens aussehen kann, welche sicherstellt, daß die wichtigsten Aktivitäten eines Unternehmens wirtschaftlich und integriert geplant, beurteilt und gesteuert werden.*



R. Melliger, eidg. dipl. Buchhalter, leitet die Hilti-Unternehmensplanung als Stabsstelle beim Vorstands-Vorsitzenden.

## Hilti-Unternehmensdaten

Die Hilti-Gruppe besteht aus der Zentrale, der Hilti AG, mit Sitz in Liechtenstein und Forschungs- sowie Produktionsstätten in Österreich, Deutschland und USA.

Die Produkte werden über ein Direktvertriebssystem weltweit an die Kundschaft verkauft. 90 % des Umsatzes werden von 100 %-igen Tochtergesellschaften erarbeitet, der Rest über nicht integrierte Marktorganisationen, die aber nach derselben Geschäftspolitik arbeiten und unabhängige Agenturen in diversen Entwicklungsländern. Hilti ist in rund 70 Ländern der Welt tätig.

Die Hilti-Gruppe beschäftigt weltweit über 6.500 Mitarbeiter. Der Umsatz betrug 1976 680 Mio. sFr.

Der Tätigkeitsbereich umfaßt die Produktion und den Verkauf von Produkten und Problemlösungen auf dem Gebiet der Befestigungstechnik, im wesentlichen Baugewerbe und Stahlwerke. Die Konzernleitung besteht außer dem Verwaltungsrat aus einem fünf Mitglieder umfassenden Vorstand (Vorsitz, Finanz, F + E, Produktion, Markt).

Die Verknüpfung der zu erfassenden Unternehmens-Aktivitäten soll Abbildung 1 veranschaulichen.

## Organisation der Planung und des Berichtswesens

Die Fachbereiche der Zentrale (inkl. Werke) und die Marktorganisationen (MO's) tragen die Verantwortung für die Planung und Berichterstattung, d. h.

- die Linie plant, berichtet und steuert,
- der Stab koordiniert und unterstützt.

Das Planungs- und Berichtssystem wurde von einem Planungs- und Statistik-Team erarbeitet. Der Systemunterhalt wird ebenfalls durch dieses Team wahrgenommen, in welchem alle Bereiche des Unternehmens vertreten sind.

Die Planabstimmung (Plausibilitäts-, Inhalts- und Integrationskontrolle) sowie die Abstimmung von Planänderungen und wichtigen Steuerungsentscheiden werden in der Zentrale von den Konzern- und Markt-Teams vorgenommen. Steuerungsentscheide innerhalb einer bestimmten Bandbreite werden von diesen Teams selbständig getroffen. Je nach Problemstellung (konzern- oder rein marktbezogen) treten diese Teams in Aktion. In den Marktorganisationen bestehen ähnliche Teams.

Planungs- und Planänderungsentscheide werden durch den Vorstand getroffen. Die Vorstandssitzungen sind in Anlehnung an den Planungsablauf für ein Jahr im voraus fix terminiert.

Die "Exekutiv-Teams" setzen sich aus folgenden Personen zusammen: Konzern-Team: Marketing-Controller, Leiter Marketing-Operations (Marketing-Manager), Leiter Marketing-Technik (Product-Management), Leiter Produktions-Logistik, Controller, Treasurer und Leiter der Stabsstelle U-Planung. Markt-Team: Das Markt-Team besteht außer den Leitern der Produktions-Logistik und U-Planung aus denselben Mitgliedern.

## Grundsätzliches zum Planungs-System

Das Planungssystem baut auf dem Gedanken auf, vom Groben zum Feinen zu planen. Dadurch kann die Integration aller Pläne wesentlich besser gewährleistet werden und durch die Trennung von 5-Jahres- und 1-Jahresplanung tritt keine Vernachlässigung oder Bevorzugung eines Planungsblocks auf. Der multinationale Charakter und der damit verbundene Planungsaufwand und Zeitbedarf zwingt die zentralen Fachstellen, in einem zweistufigen Entscheidungsprozeß (grob und fein) alle Aktivitäten zu überprüfen.

Schwerpunkte der 5-Jahresplanung sind z. B.:

- Neuprodukteplanung,
- Planung langfristiger Marketingkonzepte,
- Produktionsplanung (Verfahren, Standorte etc.),
- F- + E-Planung.

Die Feinplanung (Budget) legt den Handlungsrahmen des Managements für das folgende Jahr fest. In der Feinplanung werden deshalb alle Teilpläne mit größter (vertretbarer) Genauigkeit erarbeitet.

Eine gleichzeitige Erarbeitung der 5-Jahres- und Feinplanung hätte den großen Nachteil, daß die Aktualität der Marktdaten sehr gering würde, da vom Abgabetermin bis zur Genehmigung 8 - 9 Monate Zeit verstreichen würde, welche für die Bearbeitung und Überprüfung in allen Bereichen (inkl. Konsolidierung der Mengen + Werte) nötig wäre. Dadurch wiederum ergäben sich grundsätzlich zwei Gefahren, nämlich wie erwähnt erstens die Bevorzugung eines Planungshorizontes und zweitens die Gefahr von beinahe regelmäßigen Planänderungen (= Zeitaufwand, Integrationsschwierigkeiten etc.) mit der Folge, daß eine halbjährlich rollende Planung entstünde.

## Der Planungsablauf

Der Planungsablauf ist eingeschlossen durch die Aktivitäten Politik und Strategie einerseits und die Kontrolle und Steuerung andererseits. Die Planungsschritte gliedern sich sowohl bei der 5-Jahres- als auch bei der Feinplanung in Zielsetzen, Planen und Entscheiden.

Das folgende Bild Nr. 9 zeigt den groben Ablauf. Dieser Ablauf ist pro Bereich und Spezialplan jeweils im Detail aufgegliedert und dokumentiert.

## Dokumentation und Terminkontrolle im Planungsprozeß

Zu jeder Aktivität besteht eine kurze Beschreibung, wie Sie das aus dem Formularbeispiel der Abb. 3 ersehen. Jeweils ca. 5 Arbeitstage vor Start und Ende einer Aktivität werden die betroffenen Fachabteilungen mittels einer Kopie der Aktivität und einem Begleitschreiben (beides zusammen auf A4 verkleinert und auf rotem Papier kopiert) an den Termin erinnert. Dadurch ist die Planungsinstanz nicht gezwungen, dauernd das Planungshandbuch zu konsultieren, sondern erhält sofort auch die Beschreibung des zu planenden Inhalts.

Wenn Terminverzögerungen oder Inhaltsprobleme auftreten, wird sofort zusammen mit den betroffenen Fachabteilungen ein "Ausweichplan" erstellt.

1976 konnten dadurch alle Ecktermine des Planungsablaufs eingehalten werden.

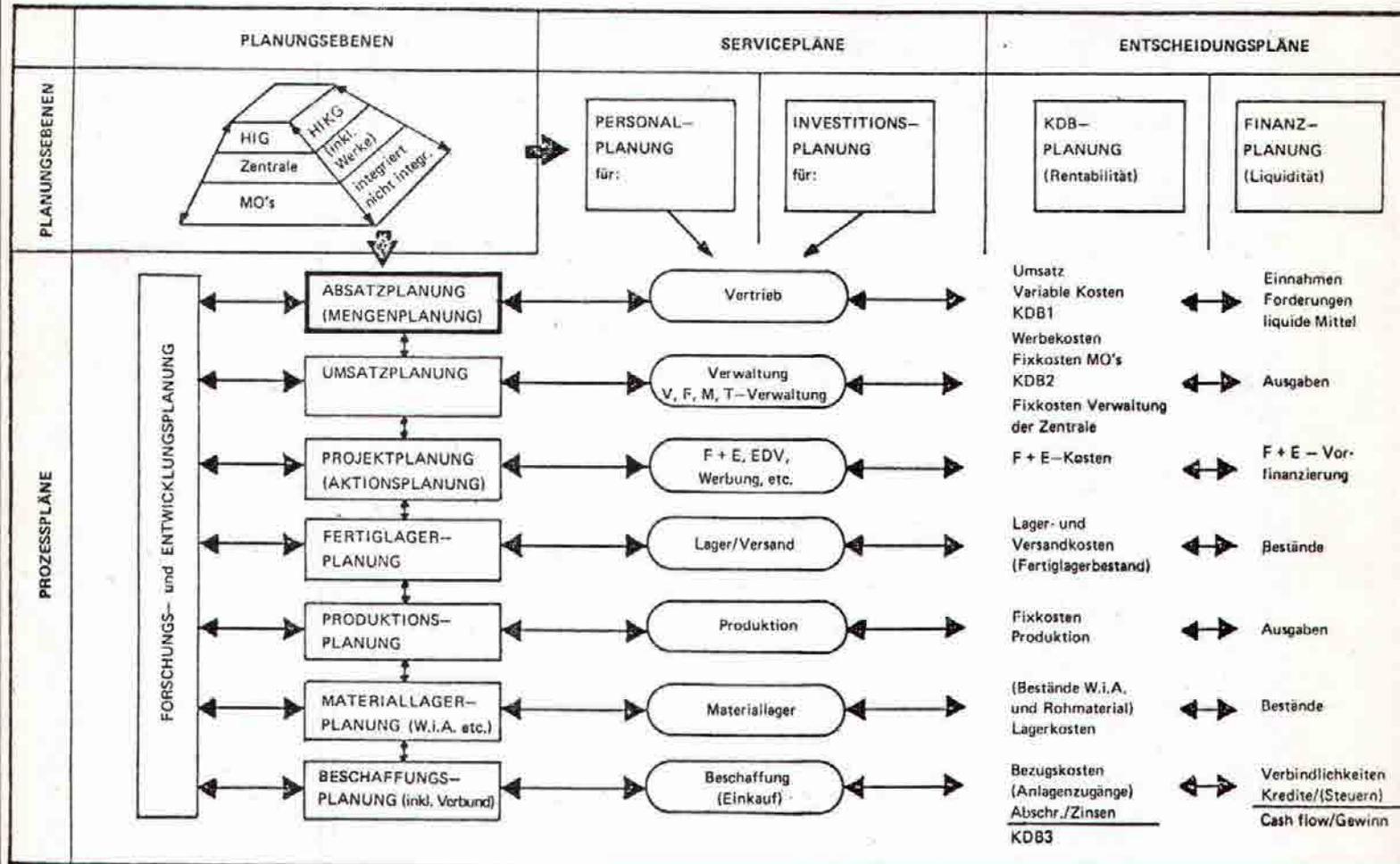


Abb. 1: Zusammenhang der Teilpläne in Zielsetzung, Planung, Steuerung und Kontrolle

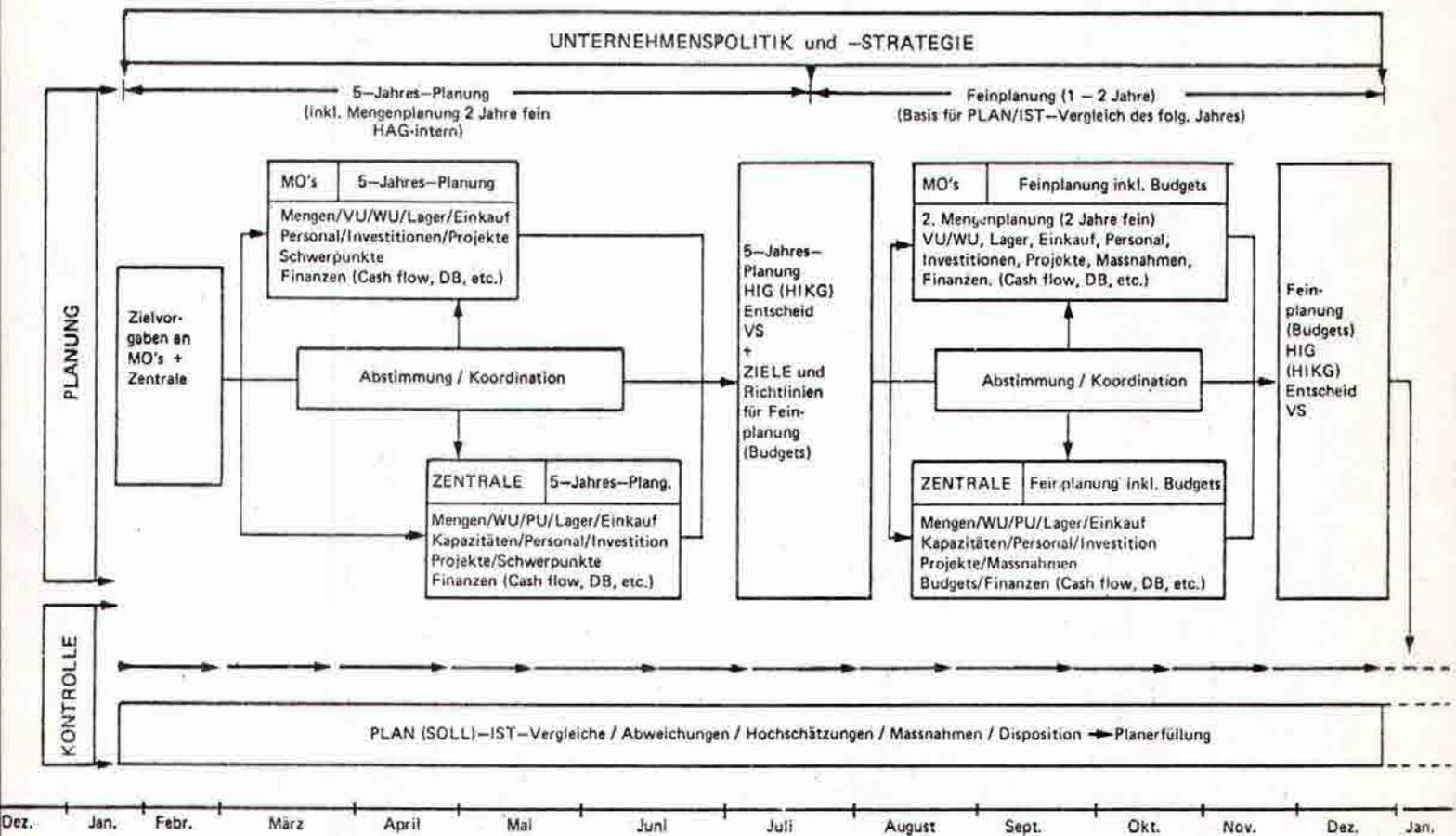


Abb. 2: Hilti Planungsablauf (Kurzfassung des Netzplanes)

## Grundsätzliches zum Berichtswesen

Grundlage des Berichtssystems ist die Planung. Inhalt, Periodizität, Detaillierung, Zuständigkeit etc. sind durch die Planung vorgegeben. Nicht vorgegeben ist, wer was bis wann in welcher Form und in welchem Detaillierungsgrad erhält; d. h. die Organisation des Informationsflusses.

## Inhaltliche Gliederung der Berichte

Das Berichtswesen besteht aus drei Teilen:

1. Logistik (Mengen): Verkauf, Produktion, Lager;
2. Finanz: DBR, Investitionen, Cash flow, F- + E-Projekte;
3. Personal + Organisation: Bestände + Bewegung, Organigramme.

Auf Konzernebene (für den Vorstand) besteht pro Teil eine Mappe. Pro Land und Werk mit Profit-Center-Charakter besteht je 1 Mappe mit reduziertem Inhalt über alle 3 Teile.

## Form der Meldungen

Die Meldungen erfolgen in Form von Graphiken oder Tabellen. Die Formvorschriften wurden nach und nach erarbeitet und ergeben für eine Standard-Graphik die Abbildung 4.

## Melderhythmus und Verfahren

Bis zum 7. Arbeitstag nach Monatsende müssen in tabellarischer Form vorliegen (handschriftlich genügt!):

- Umsatz pro Land und Total in sFr. zu Plan- und  $\emptyset$ -Kursen,
- Absatzmengen der wichtigsten Produktelinien.

Bis zum 26. jeden Monats muß der komplette Inhalt für sämtliche Mappen und Register vorliegen.

Das Verfahren ist einfach, d. h. die Fachabteilung ergänzt auf dem Original die Daten und zeichnet die Graphik. Danach erfolgt die Kopierarbeit und die Verteilung nach einem festgelegten Schlüssel. Die Empfänger tauschen die neue mit der alten Meldung aus.

Nachteile: Papier + Kopieraufwand.

Vorteile: einheitliche Darstellung (Gewöhnung),  
einheitliche Definitionen (Suchbegriffe),  
einheitlicher Inhalt.

## Statistik mit EDV

Die Umsatz- und Absatz-Statistiken auf verdichteter Stufe werden ab April nicht mehr von Hand, sondern mit EDV erstellt. Es handelt sich hier in der Zentrale um rund 900 Statistiken pro Monat. Die Daten werden direkt ab Computer über ein EDV-Zeichengerät zu Papier gebracht. Der Output hat genau die gleiche Form wie die manuelle Meldung gemäß dem Beispiel in Abb. 4.

## Der Abweichungsbericht

Die "Produktion" von Daten und Informationen ist heute grundsätzlich kein Problem mehr.

Die Interpretation der Abweichung und die Umsetzung in Steuerungsmaßnahmen zur Planerfüllung stellt das Hauptgewicht und Ziel des Berichtswesens dar. Die Marketing-Manager müssen pro Land und Quartal einen Länderkommentar gemäß folgendem Formular in Abb. 5 verfassen. Diese Kommentare werden von den zentralen Fachabteilungen zu internationalen Aussagen verdichtet.

1. Aktivität / *Activity*

2. Ausführung durch / *Implementing dept.*

5. Anfang / *Commencement*

3. Kontrolle und Entscheid / *Control and decision*

6. Dauer / *Duration*

Arbeitstage  
*Working days*

4. Weiterleitung an / *Passed on to*

7. Ende / *Conclusion*

8. Ziel der Aktivität / *Objective of activity*

9. Hilfsmittel / *Aids*

10. Verfahren / *Process*





Die wesentlichste Aussage wird mit dem Regelbarkeits-Vermerk erreicht. Bei Tabellen wird mit einem einfachen Regelbarkeits-Code gearbeitet:

- + = regelbar
- = nicht regelbar (Abweichung hochschätzen!)
- ? = noch keine Aussage möglich

## Verknüpfung von Planung und Berichtswesen

Jeder Planungsschritt wird im Berichtswesen dokumentiert, d. h.

- Feinplanung ab 1. 1. jeden Jahres als Basis für den Plan-/Ist-Vergleich
- 5-Jahresplanung ab 1. 7. jeden Jahres
- Soll (im Sinne von Planänderung) ab 1. 7. jeden Jahres (nur für extreme Ausreißer, d. h. wo normale Steuerungsaktionen nicht mehr durchführbar sind)

Die Verknüpfung ist aus der Graphik der Abb. 4 ersichtlich.

## Probleme und Gefahren

Das größte Problem stellt die Auswahl der notwendigen Meldungen (Verdichtung) und die Bestimmung der Empfänger dar. Beide beeinflussen Umfang, Aufwand und die Transparenz.

Ein weiteres Problem ist die "Qualitätskontrolle", d. h. Vermeidung von Fehlmeldungen. Dieses könnte durch Quermeldungen gut in den Griff bekommen werden, d. h. z. B. Mengenmeldung an die Finanz und Wertmeldung von der Finanz an die Logistik.

Durch den Zwang zur Integration werden Fehler frühzeitig erkannt und "das System kontrolliert sich selbst".

Die Durchsetzung des Berichtswesens auf Konzernstufe dauerte rund 1 Jahr. In den Marktorganisationen ist der Durchsetzungsprozeß im Gange. Sprachprobleme, Mentalitätsprobleme, Systemfragen (EDV etc.) stellten in diesem Bereich die schwierigsten Hindernisse dar. Daß die Adaption dieser Berichtsform möglich ist, zeigt die Statistik aus dem Fernen Osten. (Abb. 6)

Die Wirtschaftlichkeitsbetrachtung endet dort, wo die Schätzung des Aufwandes für die Reduktion von Rückfragen, Eilaufträgen etc. beginnt. Grundsätzlich ist die Beurteilung durch den Empfänger, d. h. durch den Vorstand und das übrige Top-Management entscheidend.

## Personelle Kapazität zur Planungs-Betreuung

Bei Hilti wird die Unternehmensplanung (System + Ablauf) und das Vorstandsberichtswesen von einem 3-Mann-Team organisiert und überwacht. Diese Stabsstelle ist direkt dem Vorstandsvorsitzenden unterstellt. Mit der Ausführung sind in jedem Fachbereich die dort zuständigen Linien- und Stabsstellen betraut.

Die Praxis hat gezeigt, daß für ein einwandfreies Funktionieren der Unternehmensplanung im wesentlichen folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen:

1. Unterstützung durch die Geschäftsleitung,
2. Kooperationsbereitschaft des Management,
3. Funktionsfähige Systeme und Abläufe (Planung, Berichtswesen, EDV etc.),
4. Aktive und dauernde Koordination und Überwachung.

Abb. 5: Abweichungsbericht

ERGEBNISSE/RESULTS			SITUATION PER MONAT			Kum. 197			HOCHSCHÄTZUNG PER 31.12.197						
Nr.	Bezeichnung	Einheit (Währung Menge)	regelbar	nicht regelbar	PLAN	SOLL	IST	Δ zum PLAN/SOLL*		PLAN	SOLL	HS	vom:		
								abs.	%				abs.	%	
1	VU/WU-Wert*		= Verkaufsumsatz	/	Warenumsatz (Handelsware)										
2	KDB2		= Konzerndeckungsbeitrag												
3	G/V		= Gewinn	/	Verlust										
4	DX-Geräte														
5	DX-Elemente														
6	Bohrhämmer														
7	Bohrer HAG														
8	Metalldübel														
9															

PROBLEME (in Stichworten)	MASSNAHMEN (in Stichworten)	Zuständigkeit	Termin

**HILTI**  
BERICHTSWESEN

MO:

KOMMENTAR/COMMENTS

Verteiler issued to	V	M	MC	MT	FC	FW	Total total	Währung currency	Bereich dept.	Sachbearb. wf/by	Datum date	Code code
Anz. Kop. no. copies	2	1	1	1	1	1	6	—	M			0.02

\* nicht zutreffendes streichen

(SOLL = bewilligte Planänderung durch VS-Entscheid)



# MANAGEMENT BY BOTTLE-NECK (MbB)

## Zielgruppen-Nutzen- und Engpaß-Konzentrierte Management-Strategie

von Dipl.-Kfm., Dipl. Hdl. Dr. Hardy R. H. Wagner,  
Speyer

### Warum ein weiteres "Management by"?

Die Zielgruppen-Nutzen- und Engpaß-konzentrierte Management-Strategie (MbB) basiert auf den Erkenntnissen und Empfehlungen der "Kybernetischen Managementlehre", die von Wolfgang Mewes ursprünglich als Engpaß-konzentrierte Strategie (EKS)<sup>1)</sup> vorgestellt worden ist. In einem grundlegenden Vortrag vor der Deutschen Management-Gesellschaft (DMG) am 11. 12. 1976 in Heidelberg<sup>2)</sup> hat der Verfasser die entscheidenden Aussagen dieser Lehre in 4 Kern-Elementen zum "EKS-System"<sup>3)</sup> zusammengefaßt. Zugleich hat er aufgezeigt, daß hierin einerseits die ursprüngliche Marketing-Idee eingeschlossen ist und andererseits das bewährte Doppel-Instrumentarium des "Führens durch Ziele" (Controlling/Management by Objectives - MbO) durch die Einbeziehung in das EKS-System eine optimale Wirksamkeit bekommt. Diese Effizienz-Steigerung wird bewirkt sowohl durch das spezifische Leitbild als auch durch die Strategie der Konzentration aller verfügbaren Kräfte auf den jeweiligen Engpaß (bottle-neck), was dieser umfassenden Führungskonzeption die (zunächst provozierend gemeinte) Kurzbezeichnung MbB gegeben hat. Im übrigen wird bewußt von Management- (statt Unternehmensführungs-) Strategie gesprochen, da diese Konzeption auch das "Selbst-Management" einschließt.

### Was ist Management by bottle-neck (MbB)?

MbB stellt somit die konsequente Anwendung der Grundsätze der Engpaßkonzentrierten Strategie auf den Bereich des Controlling einschließlich MbO dar. Die letztgenannten Instrumente können in die-

sem Zusammenhang wie die beiden Seiten ein und derselben Münze betrachtet werden.<sup>4)</sup> Zugleich liegt MbB das eigentliche und allgemeingültige unternehmerische Leitbild einer arbeitsteiligen Wirtschaft zugrunde: Befriedigung gesellschaftlicher Bedürfnisse durch Spezialisierung auf eine immer bessere Problemlösung für eine eignungspezifische Zielgruppe; dies bedeutet zugleich eine Verwirklichung der ursprünglichen - nicht durch das Gewinnenken "pervertierten" - Marketing-Idee.

Aufgrund des ausschließlich markt- bzw. zielgruppen- und insoweit gesellschaftsbezogenen Leitbildes wird gemäß den Erfahrungen mit MbO ein operationales unternehmerisches Zielsystem entwickelt, das mit Hilfe der empirisch entwickelten Grundsätze der engpaßkonzentrierten Strategie verwirklicht wird und nach den bisherigen Erfahrungen optimale Erfolgs-Chancen bietet. Zugleich berücksichtigt MbB auch die Kritik am bisherigen Wachstums- und Krisen-Management und das Postulat, "die jetzige Multikrise" verlange im Sinne eines Chancen-Management "nach neuen Strategien und Führungskonzeptionen."<sup>5)</sup>

### Die vier Elemente des MbB-Systems

(1) LEITBILD: Ständige Verbesserung der Problemlösung durch Spezialisierung auf eine gesellschaftsbezogene Grundaufgabe.

Ausgangspunkt jedes Managements - auch des Selbst-Managements - ist das unternehmerische



Dr. H. Wagner ist Professor für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling, und geschäftsführender Direktor des Forschungsinstitutes für Angewandte Betriebswirtschaft (FAB) an der Fachhochschule des Landes Rheinland-Pfalz. Dr. Wagner war nach einer kaufmännischen Lehre und dem Studium der Betriebswirtschaft, Sozialpolitik und Wirtschaftspädagogik in Köln und Bonn zunächst einige Jahre als Hochschul-Assistent und Forschungsbeauftragter tätig, anschließend 9 Jahre in der Wirtschaft, zuletzt als Geschäftsführer.

Leitbild (Unternehmens-Philosophie), von dem dann die Rahmenziele und die Planung abgeleitet werden und das somit letztlich jede Entscheidung beeinflusst. Das Leitbild ist eine Funktionsbeschreibung, die eigentliche Aufgabenstellung der Unternehmung. Allgemein: "Die Aufgabe der Unternehmung besteht darin, auf dem Markt - also für die Kunden - einen Auftrag zu erfüllen." <sup>6)</sup> Das Leitbild ist qualitativ, demgegenüber müssen Ziele operational sein: "Ziele sind Zahlen" (Deyhle).

In der Erarbeitung eines marktorientierten Leitbildes - u.U. schon in dem Bewußtmachen der Notwendigkeit - liegt bereits der erste Schritt zur Verwirklichung der neuen Führungs-Konzeption. Überraschenderweise haben viele Unternehmen kein formuliertes Leitbild, was leicht zu einem "falschen" - unternehmens- statt marktbezogenen - Leitbild führt und/oder auch dazu, daß sich ein durchaus in der Unternehmensspitze vorhandenes Leitbild in der Vorstellung der Führungskräfte sehr unterschiedlich niederschlägt.

Die Erarbeitung des unternehmens-spezifischen Leitbildes bedarf jedoch einer eingehenderen Analyse, als dies in der Praxis - wenn überhaupt - oft der Fall zu sein scheint: Das Leitbild sollte auf der Grundlage der Eignungs- und insbesondere einer Differenzierungs-Analyse und der darauf aufbauenden spezifischen Problemlösungserfahrung zunächst möglichst konkrete und damit homogene Zielgruppen benennen, deren langfristige Grundbedürfnisse das Unternehmen zu befriedigen bereit und in der Lage ist. Nur eine derartige gesellschaftsbezogene Aufgabe kann Leitbild eines MbB-Systems sein, was die empirische Analyse des "Erfolgs" immer wieder neu zeigt. Die Begründung hierfür gibt die uralte Forderung nach der Konzentration der Kräfte in Verbindung mit der eigentlichen Marketing-Idee: Der "Erfolg" des Unternehmens - im Sinne der Verwirklichung des Leitbildes - ist umso größer, je besser die (wahren) Wünsche der Kunden erkannt und erfüllt werden. Das optimale Erkennen setzt deshalb eine möglichst homogene, langfristig allerdings veränderliche Zielgruppe voraus; die optimale Befriedigung erfordert die Konzentration aller verfügbaren Kräfte, und zwar jeweils auf den Ansatzpunkt, der die größte Nutzensteigerung für die Zielgruppe zu erreichen verspricht. Dies führt konsequent zur höheren Spezialisierung, aber nicht auf substituierbare Rohstoffe, Verfahren etc., sondern auf eine bestimmte Problemlösung (Soziale Spezialisierung).

(2) FÜHRUNGSKONZEPTION: Partizipative Führung durch Ziele (MbO) - Zielvereinbarung nach Bejahung des Leitbildes.

Nicht ohne Grund wird heute der Unternehmensführung erhöhte Bedeutung beigemessen: Das Bundeswirtschaftsministerium hat das RKW (Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft) mit der Abwicklung des Förderungsprogramms Zielorientierte Unternehmensführung - 2-tägige firmeninterne Seminare für die gesamte Führungsmannschaft mittelständischer Industriebetriebe <sup>7)</sup> - beauftragt; hier hat sich die Erkenntnis niedergeschlagen, daß Führungsfehler die wichtigste Ursache der Insolvenzen (nicht nur) mittelständischer Unternehmen sind. Daß diese Ursache - wenn auch nicht diese Konsequenz (wegen der Eingriffe der öffentlichen Hände zur Arbeitsplatzsicherung) - auch und gerade bei größeren und großen Unternehmen zutrifft, zeigen gleichfalls zahlreiche Beispiele.

So hat die Kienbaum-Unternehmensberatung in einer Auswahl (28 der insgesamt ca. 70) der im Manager-Magazin veröffentlichten Miß-Management-Stories die Hauptursachen untersucht und dabei

- o das "Managementpersonal" - und zwar einheitlich in allen Wirtschaftsbereichen - als die Hauptursache Nr. 1 (25 %) für das Mißmanagement analysiert,
- o gefolgt vom "Leistungsprogramm" (19,7 %).
- o Die beiden letzten Plätze (5. und 6.) belegten "Technologie, Rohstoffe, Standort" (12,7 %) und "Finanzen" (10,7 %), wengleich mit Recht auf den interdependenten Zusammenhang hingewiesen worden ist, <sup>8)</sup>

Die Analyse zeigt zugleich die Bedeutung des unternehmerischen Leitbildes, das von Schwab als Voraussetzung für ein echtes Chancen-Management angesehen wird: "Der Dienst der Unternehmung an der Gesellschaft im Rahmen ihrer vielseitigen wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Interessen ist die Triebkraft des unternehmerischen Wirkens." <sup>9)</sup>

Andererseits ist nach Schwab "Kernpunkt der Organisation das Chancen-Management... das partizipative Verhalten der Mitarbeiter und die partizipative Struktur der Organisationsform." <sup>10)</sup>

Damit stellen sich Controlling und Management by Objectives als eine kybernetische Führungskonzeption, bei der die Kontrolle weitgehend durch Information und Selbstkontrolle (Rückkopplung: Soll-Ist-Vergleich und ggf. Abweichungsanalyse) ersetzt wird, nicht nur als optimaler Baustein, sondern als

der organisatorische Unterbau des MbB-Systems dar.

(3) ENGPASS-KONZENTRATION: Konzentration aller verfügbaren Kräfte auf den sich stets wandelnden Engpaß.

Beim Aufbau des Zielsystems und der Formulierung der daraus abzuleitenden Maßnahmen ist die Beachtung des Grundsatzes der Engpaß-Konzentration von ausschlaggebender Bedeutung. Konkret heißt das: Ausgangspunkt ist das Leitbild von der bestmöglichen Problemlösung einer unveränderlichen gesellschaftlichen Grundaufgabe, bezogen auf eine konkrete Zielgruppe. Im Hinblick hierauf ist aber zunächst im Sinne einer an der Wirklichkeit orientierten Vorkoppelung die Frage zu beantworten: Was hindert diese konkrete Zielgruppe denn am stärksten daran, unser heutiges Problemlösungsangebot (besser noch: die Problemlösung der Branche!) anzunehmen?

Die Antwort hierauf ist doch derjenige Ansatzpunkt für die unternehmerischen Aktivitäten, dem die höchste Priorität beizumessen ist, mit anderen Worten: auf den alle (verfügbaren) Kräfte zu konzentrieren sind.<sup>11)</sup> Wird nämlich dieser "Engpaß" beseitigt, kann zugleich das Wachstum des Unternehmens und damit seine weitere Entwicklung einschließlich des dafür notwendigen Gewinns erfahrungsgemäß am nachhaltigsten gefördert werden: das eigentliche Erfolgspotential (Gälweiler) eines Unternehmens liegt damit nicht in Marktanteil und Marktwachstum,<sup>12)</sup> sondern in der richtigen Grund-Strategie einer konsequent markt- und kundennutzenbezogenen Unternehmensführung bzw. dem entsprechenden Leitbild.

Durch die Kräfte-Konzentration auf den Engpaß - übrigens ein uralter Grundsatz der Militär-Strategie - wird dieser ja umso sicherer beseitigt und gemäß der Erkenntnis, "Nichts ist beständiger als der Wandel!", stellt sich zwangsläufig ein anderer Faktor als der zentrale Engpaß heraus, der nunmehr die Konzentration aller Kräfte erfordert. Aufgrund unserer zum Teil auf der Extrapolation der Erfahrungen der Vergangenheit in die Zukunft beruhenden "linearen" Betrachtungsweise, werden diese Zusammenhänge - obwohl grundsätzlich bekannt - oft nicht oder nicht ausreichend beachtet. Wie sonst ist es zu erklären, daß heute in der Wirtschaft dem Kapital noch weitgehend die Qualifikation eines Beschränkungsfaktors beigemessen wird, die ihm wenigstens in den Industriestaaten schon längst nicht mehr zukommt, was gerade vor wenigen Jahren die sogenannte Rohölkrise erkennen ließ. Vielleicht erklärt dies zugleich die innere Krise sowohl von Kapitalismus als auch von Sozialismus, da sich beide letztlich am Engpaß von vorgestern - an der Divi-

dende (aber auch einem ROI als Selbstzweck) bzw. am Mehrwert (oder dem Lohn-Zuwachs) - orientieren und dabei die zwangsläufig in einer dynamischen Gesellschaft sich verändernden Strukturen und Beschränkungsfaktoren übersehen.

(4) STRATEGISCHES MANAGEMENT-INFORMATION-SYSTEM (SMIS): Früherkennung künftiger Engpässe durch Indikatoren für Spannungs-Veränderungen.

Das verbindende Instrument des MbB-Systems ist deshalb ein strategisches Management-Informationssystem. Dieses, von Wolfgang Mewes als Spannungsbilanz bezeichnete System von Indikatoren zur Früherkennung der sich ändernden Engpässe, basiert auf der insbesondere auf Analogien im naturwissenschaftlichen Bereich beruhenden Erkenntnis, daß materielle Wirkungen (z. B. Streit, Streik, Krankheit etc.) ihre eigentlichen (energetischen) Ursachen in einer vorausgegangenen immateriellen Ursache (persönliche Spannung, soziale Spannung, psychische Spannung etc.) haben; wenn es also gelingt, Indikatoren (Kennzahlen) für diese Spannungen zu definieren, sie zu ermitteln - und zwar zu verschiedenen Zeitpunkten -, so lassen sich aus der Veränderung dieser Kennzahlen - z. B. Verschlechterung der Abschlußquote oder der Kunden-Anfragen, Erhöhung der Fluktuationsquote, der relativen Fehltag, oder Verbesserungs-Vorschläge, zunehmende öffentliche Zustimmung zu den Aktivitäten der Kernenergie-Gegner, Quotient aus Lizenzgebühren und -Einnahmen oder einer Verlängerung durchschnittlicher Kunden-Ziele etc. - Anhaltspunkte dafür gewinnen, welche Sektoren und Faktoren in naher Zukunft Engpaß-Charakter annehmen könnten.

Mann hat den gedanklichen Ansatz der EKS-Spannungsbilanz als "Strategisches Controlling"<sup>13)</sup> bezeichnet, wobei dieser Begriff zweifellos eingängiger ist als Spannungsbilanz, jedoch leicht in Richtung auf das Gälweiler'sche Erfolgspotential<sup>14)</sup> - Marktanteil und Marktwachstum - interpretiert wird, während es um die diesen Komponenten vorgelagerten Faktoren sowie auch um potentielle Engpässe in anderen Sektoren geht: Das Erfolgspotential im Sinne von Gälweiler ist entscheidend davon abhängig, wie die Nutzenschätzung unserer Produkte bzw. Problemlösungen auf dem Markt erfolgt, was insbesondere durch Qualität, Preis und Werbung beeinflussbar ist. Zugleich ist es mindestens ebenso wichtig, neue und bessere Problemlösungen zu entwickeln, wobei uns vor allem interessiert, was unsere Kunden u. U. davon abhalten könnte, diese Problemlösung anzunehmen.<sup>15)</sup> Dieser etwaige Hinderungsgrund ist dann der Engpaß, auf dessen Beseitigung alle verfügbaren Kräfte zu konzentrieren sind. Es gilt nun, ein System von Indikatoren zu entwickeln, das möglichst frühzeitig derartige

Veränderungen der Engpaß-Qualifikation der potentiellen internen Beschränkungsfaktoren anzeigt, allerdings immer vor dem Hintergrund der Nutzen-schätzung seitens der Zielgruppe.

Derartige "Spannungen" - etwa die Reklamations-, Krankheits- oder Fehlquote, die Erfolgsquote im betrieblichen Vorschlagswesen, die Relation von Lizenz-Aufwand und Lizenz-Ertrag etc. - lassen sich in Kennzahlen (i. d. R. Beziehungszahlen) ausdrücken, die in verschiedenen Zeitpunkten oder in verschiedenen Zeiträumen gemessen werden können. Die Veränderung dieser Kennzahlen im Zeitablauf, die durch Meßzahlen und/oder Schaubilder (z. B. einfache Stab-Diagramme) dargestellt werden kann, gibt u. U. interessante und wichtige Informationen hinsichtlich künftiger Engpässe.

### Zur Wirksamkeit von MbB

MbB als Zielgruppen-Nutzen und Engpaß-konzentrierte Management-Strategie bedient sich also des bekannten und bewährten Instrumentes MbO - Management by Objectives (Unternehmensführung durch Zielvereinbarung), wobei das Leitbild (Unternehmens-Philosophie) und das darauf aufbauende Ziel-System erstens konsequent zielgruppenbezogen - im Sinne der ursprünglichen Marketing-Idee - und zweitens konsequent engpaß-konzentriert sind, indem auf jeder Stufe der Unternehmens- und zugleich Ziel-Hierarchie im Sinne der engpaß-konzentrierten Strategie (EKS) jeweils nur ein Ziel verfolgt wird, nämlich die Beseitigung des Engpasses, das den einzelnen Verantwortungsträger am stärksten daran hindert, einen größtmöglichen Beitrag zur Erreichung des jeweiligen Oberziels zu leisten.

Das übergeordnete Unternehmens- bzw. Sparten-Ziel ergibt sich insoweit aus der Beantwortung der Frage: Was hindert unsere Zielgruppe am stärksten, die Problemlösung unserer Branche anzunehmen bzw. welcher interne Beschränkungsfaktor steht der Beseitigung dieses Haupt-Hindernisses entgegen? Hieraus ergibt sich ein engpaß-kongruentes und voll konsolidierbares Zielsystem, wobei mit steigender Erfahrung sogar ressort- und arbeitsplatz-bezogene Spannungs-Bilanzen aufgestellt werden können und sollten.

Wenngleich MbO - nach Ansicht maßgebender Fachleute - als das zur Zeit leistungsfähigste Führungsinstrument gilt, kann es dennoch die Schwierigkeiten der Unternehmen und der Wirtschaft nicht beseitigen, sondern nur vermindern. Die Ursache hierfür ist darin zu sehen, daß MbO zwar ein hervorragendes Instrument ist, jedoch nur dann erfolgreich und optimal eingesetzt werden kann,

wenn es zur Verwirklichung des richtigen und optimalen Leitbildes bzw. Zieles dient: Ein richtiges Ziel kann auch - wenngleich langsamer und schwieriger - auf Umwegen oder mit falschen Methoden erreicht werden, jedoch nutzen die besten Methoden und Instrumente nichts, wenn damit nur umso "erfolgreicher" das falsche oder ungeeignete Ziel angesteuert wird. Beispielsweise muß die Operation durch einen noch so guten Chirurgen und im modernsten Krankenhaus zu einer Fehlleistung werden, wenn vorher eine unzutreffende oder ungenaue Diagnose gestellt worden ist.

Soweit die Leitbilder unserer Unternehmen - die sog. Unternehmens-Philosophie - nicht ganz konsequent die eigentliche unternehmerische Aufgabe einer arbeitsteiligen Wirtschaft - bestmögliche Problemlösungen für ein gesellschaftliches Grundbedürfnis - zum Ausgangspunkt aller weiteren Überlegungen und insoweit auch des Zielsystems machen, wird das tief in uns allen verwurzelte gewinn- und kapitalorientierte Denken die Oberhand gewinnen, sei es als "Ertragspotential" (Gälweiler),<sup>16)</sup> oder sei es sozial motiviert als "Überleben" oder als "Verpflichtung gegenüber der Belegschaft". MbO ist jedoch in denjenigen Unternehmen erfolgreich, deren Zielsystem mehr oder weniger intuitiv an einem konsequent marktbezogenen Leitbild orientiert ist. Dank der Erkenntnisse der Kybernetischen Managementlehre (EKS) können aber heute Zufall und Intuition durch eine konsequente, auf den jeweiligen Engpaß konzentrierte Strategie ersetzt werden.

### Welche Vorzüge bietet MbB?

Da MbB sich der Methodik des in der Praxis bewährten Instrumentes MbO - über dessen Erfolge zahlreiche Erfahrungsberichte<sup>17)</sup> vorliegen - bedient, braucht in den Unternehmen nicht mit den üblichen Vorbehalten gerechnet zu werden, die sonst der Einführung einer guten, aber unbekanntem Konzeption entgegenstehen. (Ein methodischer Grundsatz der Pädagogik lautet: Neuen Stoff jeweils an bekannte und vertraute Lehrinhalte anknüpfen!) Dieser Effekt kann einerseits Unternehmen ohne systematische Führungskonzeption zur Einführung von MbB motivieren, andererseits aber auch Unternehmen, die bereits MbO oder eine andere Führungskonzeption verwirklicht haben und insoweit schon mehr oder weniger optimale organisatorische Voraussetzungen bieten, die also nur noch den kleinen, aber entscheidenden Schritt gehen müssen: die Entwicklung eines konsequent marktorientierten Leitbildes, das dann sogar die Verwirklichung eines darauf aufbauenden Zielsystems entscheidend erleichtert.

Denn hier liegt der nächste, ausschließlich sachbezogene Vorzug der neuen Führungs-Konzeption: Die Einführung von MbB schließt die Anwendung der empirisch entwickelten Grundsätze des EKS-Systems ein, nämlich

- (1) eine soziale Spezialisierung im Sinne einer Profilierung für die optimale Problemlösung in Bezug auf ein gesellschaftliches Grundbedürfnis (zielgruppenorientiertes unternehmerisches Leitbild/Schloß-Schlüssel-Beziehung);
- (2) die unabdingbare Forderung nach Konzentration aller (verfügbaren) Mittel auf die Beseitigung des größten Beschränkungsfaktors, dessen Bestimmung sich aus zielgruppenorientierter Sicht ergibt;
- (3) die Veränderung von Planungsmethoden einerseits und Bewußtseinslage andererseits, indem der ständige Wandel der Beschränkungsfaktoren nicht nur als zwangsläufig und notwendig oder sogar gefährlich angesehen, sondern gerade als Chance und Voraussetzung für den Fortschritt erkannt wird;
- (4) die Möglichkeit, Planung und Entscheidung unter der Unsicherheit der dynamischen Entwicklung durch die Entwicklung eines spannungsorientierten strategischen Management-Information-Systems (SMIS) maßgeblich zu verbessern.

Da sich die Anwendung dieser Grundsätze als erfolgreichste Verhaltensweise herausgestellt hat, bietet die Einführung von MbB zwar keine Erfolgsgarantie, aber die große Wahrscheinlichkeit, bei konsequenter Verwirklichung die Leistungen für den Markt und damit auch den Erfolg des Unternehmens kontinuierlich zu verbessern.

Hinzu kommt eine erhebliche Verstärkung der Motivation der Mitarbeiter, die beispielsweise nachstehende Gründe haben kann:

- (1) höhere Operationalität der Ziele im Zusammenhang mit der eindeutigen Bestimmung und zugleich erforderlichen Flexibilität im Rahmen einer engpaß-kongruenten Ziel-Hierarchie einschließlich der Verminderung von Zielkonflikten;
- (2) höhere Effizienz der Zielerreichung aufgrund der Konzentration der Kräfte (nichts ist erfolgreicher als der Erfolg!);
- (3) höhere Wertschätzung von eigenen Zielen und Zielsystem aufgrund des gesellschaftsbezogenen Leitbildes statt der üblichen Gewinnorientierung;
- (4) höhere Nutzenerwartung für den einzelnen - Sicherheit der Arbeitsplätze und verbesserte Ertragslage - dank der konsequenten Markt-orientierung.

## MbB-System als Chancen-Management

MbB ist die systematische Anwendung aller wichtigen Erkenntnisse der Kybernetischen Führungslehre (EKS), die sich als die erfolgreichste Führungskonzeption und Verhaltensweise herausgestellt hat. Nahezu alle Elemente des EKS-Systems sind zwar im Detail, zum Teil seit Jahrtausenden (etwa in der Militär-Strategie), bekannt und Bestandteile verschiedener Führungskonzeptionen. MbB bezieht alle Erkenntnisse der EKS - nicht zuletzt die ursprüngliche Marketing-Idee - ein; darüber hinaus bedient sich MbB des bisher erfolgreichsten Führungs-Instrumentes MbO. Durch diese Einbeziehung in die EKS und inhaltliche Neugestaltung wird MbO aus einem Führungsinstrument zu einer neuen Führungskonzeption - MbB -, deren Eigenständigkeit ihren besonderen Ausdruck in dem allgemein-gültigen gesellschaftsbezogenen unternehmerischen Leitbild findet, das zugleich der Verwirklichung eines echten Marketing dient.

Aufgrund der vorstehenden Darlegungen stellt sich nun die Frage, ob nicht MbB die "neue Strategie und Führungs-Konzeption" darstellt, die Schwab in der Eröffnungsrede des 5. Europäischen Symposiums in Davos als Chancen-Management postuliert hat.

Allein die Tatsache, daß die Erkenntnisse und Empfehlungen der Engpaß-Konzentrierten Strategie (EKS), die auf einer sehr eingehenden empirischen Analyse von "Erfolg" und "Mißerfolg" durch Mewes aufbauen, und deren praktische Anwendung bisher zu keiner Falsifizierung<sup>18)</sup> geführt hat, zugleich die Basis von MbB ist, könnte bereits eine positive Beantwortung durchaus rechtfertigen. Hinzu kommt, daß die Praktikabilität als Führungskonzeption zusätzlich erhöht wird, indem MbB die bewährten Instrumente von MbO und Controlling voll integriert und damit auf einem vorhandenen organisatorischen Rahmen aufbaut.

Das vordergründige Neue ist zunächst "nur" einerseits die aus dem ursprünglichen Marketing-Denken ohnehin bekannte konsequent am Nutzen der Zielgruppe ausgerichtete "Unternehmens-Philosophie" (Leitbild). Letztlich wird jedoch die "Kurs-Änderung" konsequenterweise zu einer neuen Denkweise und damit letztlich zu einer neuen sozialen Verhaltensweise führen. Andererseits wird in einem MbB-System durch die Eindeutigkeit der Ziele, durch die Verstärkung der Motivation und die Einführung von spannungsorientierten Indikatoren für künftige Engpaß-Änderungen (nicht als Gefahr, sondern als Chance!) im Sinne eines Strategischen Management-Information-Systems (SMIS) auch die instrumentelle Seite und damit die Operationalität der bisherigen Führungskonzeption entscheidend verbessert.

- 1) Der inzwischen von Wolfgang Mewes eingeführte Begriff "Ergo-Kybernetische Strategie" ist zwar umfassender und zutreffender, dürfte jedoch dem Praktiker nicht so unmittelbar einleuchtend erscheinen. Überdies ist es bedauerlich, daß der Zugang zu den Erkenntnissen der EKS, insbesondere für die Zielgruppe Wissenschaftler, z. Zt. noch sehr erschwert ist: abgesehen von der mutmaßlich viele Interessenten abstoßenden und nicht zu Unrecht als unwissenschaftlich bzw. nicht seriös empfundenen "Informations-Werbung" (z. B. FAZ) steht die Kybernetische Managementlehre bisher nur als Fernlehrgang mit über 1.000 Seiten zur Verfügung. Hinzu kommt, daß viele Aussagen und Erkenntnisse im Detail durchaus zutreffend als "Binsenwahrheiten" angesehen werden können. In der Tat liegen die meisten Erkenntnisse, z. T. seit Jahrtausenden, vor. Die Leistung von Mewes liegt jedoch darin, die Zusammenhänge erkannt und die Wirkung und Chancen einer konsequenten Anwendung nachgewiesen zu haben sowie viele wertvolle Empfehlungen und Check-Listen zur unmittelbaren praktischen Anwendung zu geben.
- 2) Vgl. Handelsblatt vom 28. 12. 1976, S. 8, "Zielorientiertes Führen durch Engpaßstrategie", sowie Wagner, Hardy: Strategie zum Überleben, in: IHK Magazin (IHK für die Pfalz, Ludwigshafen), H 1/77, S. 19 ff.
- 3) Wagner, Hardy: Das EKS-System, bisher unveröffentlichtes Maschinen-Manuskript, Speyer im Januar 1977, 20 S.
- 4) In diesem Sinne hält es z. B. Deyhle für "unmöglich, ein Management-by-objectives-System zu praktizieren, ohne daß das Rechnungswesen in Richtung eines solchen Instruments entwickelt worden ist." Deyhle, Albrecht, Gewinn-Management, München 1971, S. 17.
- 5) Schwab, Klaus: Chancen-Management, Düsseldorf 1976, S. V.
- 6) Deyhle, Albrecht: Management-Brevier, Bd. II, Gauting/München 1976, S. 12; vgl. auch derselbe, Controller-Praxis, Bd. I, 3. Auflage, Gauting/München 1975, S. 12 ff.
- 7) Das FAB führt solche firmeninternen Seminare, an denen die gesamte Führungsmannschaft gemeinsam das Unternehmens-Leitbild entwickelt, auch für Dienstleistungsunternehmen durch.
- 8) "Die dargestellten Ursachen des Mismanagements zeigen die Notwendigkeit klarer Unternehmens- und Bereichskonzeptionen auf: ein Unternehmensleitbild, daraus abgeleitete Ziele für das Unternehmen und die Bereiche sowie Strategien und Maßnahmen zum Verwirklichen der Ziele." Schwetlick/Lessing: Bilanz des Versagens, in: mm 3/77, S. 33; vgl. auch dieselben, "Therapie gegen Mismanagement", in mm 4/77, S. 36 und 39.
- 9) Klaus Schwab, Chancen-Management, Düsseldorf 1976, S. 85.
- 10) "Jeder Mitarbeiter wird damit zu einem vollen geistigen Teilhaber des Unternehmens." Schwab, a. a. O., S. 78
- 11) Bei der operationalen Ausgestaltung und Analyse der konkreten Priorität ist hier weiter nach dem jeweiligen Minimumsektor - ggf. speziellen Minimum-Faktor - zu suchen, der die bessere Problemlösung am stärksten behindert; soweit dieser Faktor von Dritten (Minimum-Gruppe) gehalten wird, liegt der "letztendliche Engpaß" - auf den alle Kräfte zu konzentrieren sind - in dem kybernetisch wirkungsvollsten Ansatzpunkt, durch den die jeweilige Minimumgruppe veranlaßt wird, den Minimum-Faktor zur Verfügung zu stellen. Für diese Engpaß-Analyse liegen praxiserprobte Check-Listen vor.
- 12) Vgl. Fußnote 15)
- 13) Mann, Rudolf: Kündigungsgrund für Buchhalter, in: Manager-Magazin 5/76, S. 70 ff.
- 14) Gälweiler fordert ein "strategisches Informationswesen", um "erste Anzeichen herauszufinden, aus denen sich erkennen läßt, ob positive oder negative Wirkungen auf die Marktanteilsposition oder auf das Marktwachstum zu erwarten sind." Gälweiler, Aloys: Controller & Strategische Planung, in: Controller Magazin 5/76, S. 178.
- 15) In diesem Zusammenhang ist auch auf das "Markt-Leistungs-Profil" von Deyhle sowie insbesondere auf die hervorragende Matrix-Analyse der "Konzeption der Chancen-Strategien" bei Schwab hinzuweisen: Deyhle, Albrecht: Controller-Handbuch Bd. III, S. 126 ff. Gauting 1974, sowie Schwab, Klaus: Chancen-Management, a. a. O., S. 14-63.
- 16) Gälweiler, Aloys: Unternehmensplanung, Frankfurt/New York, S. 254 u. a.
- 17) vgl. z. B. Humble, John: Praxis des MbO, München 1972; Ferguson, Jan R. G.: MbO in Deutschland, Frankfurt/ New York 1973 u. a.
- 18) In diesem Zusammenhang verdient auch die Tatsache Interesse, daß derjenige, der die inneren Zusammenhänge der oft als "Binsen-Wahrheiten" apostrophierten Elemente der EKS erkannt hat, ein entsprechendes Verhalten in vielen Berichten über "erfolgreiche Unternehmen" zu erkennen in der Lage ist; vgl. die FAZ-Serie, Mit Ideen zum Erfolg, sowie etwa: Schierz, Jürgen: Strategische Planung - made in Japan: Nicht kleckern, mehr klotzen, in Manager-Magazin 3/77, S. 82 ff oder MBS-Gruppe: In zehn Jahren ein Textilimperium mit 200 Millionen Umsatz errichtet, in: Industriemagazin 3/77, S. 26 u. v. a.

# ERFAHRUNGEN MIT DEM INVESTITIONS-CONTROLLING

*Dieser Beitrag schildert Erfahrungen bei der Erarbeitung und Verfolgung von Investitionsprojekten. Der Schwerpunkt liegt auf dem Zusammenbau der Investitionsdaten; die Rechenroutinen sind dort angegeben, wo sie im Schema hingehören (vgl. Details zur ROI-Berechnung in CM 1/76)*

von Herbert Ammering, Hallein

Die Papier- und Zellstoffindustrie gehört zu jenen Branchen, die bei sehr hoher Kapitalintensität bezogen auf den Umsatz einen geringen Kapitalumschlag erzielen. Dazu kommt eine sehr rasche technische Entwicklung, die zu immer größeren Produktionseinheiten führt. Papier besitzt in der Regel den Charakter eines technischen Vorproduktes und ist aufgrund seiner Abhängigkeit von Holzaufkommen (tropische Hölzer haben etwa ein Drittel der Wachstumszeit gegenüber europäischen Hölzern), enormem Wasserverbrauch und großer Umweltbelastung künftig als eines jener Produkte zu sehen, denen in der dritten Welt, bei Einkauf des Know-how große Chancen eingeräumt werden müssen.

Die Entwicklung zeigt immer deutlicher die Eigenheit eines Weltmarktes, was auch durch die Bemühungen in Europa, die Zollmauern abzubauen, begünstigt wird.

Aus dieser kurzen Übersicht kann man erkennen, daß den Investitionen in der Papiererzeugung große Aufmerksamkeit geschenkt werden muß, da sie zu großen finanziellen Belastungen führen und die Ent-

wicklung der Unternehmungen sehr langfristig beeinflussen.

Die Ausführungen geben Erfahrungen und Denkanstöße aus der Praxis wieder.

---

## Investitions - Budgetierung

---

Die Investitionsplanung ist integrierter Bestandteil der langfristigen Unternehmensplanung und abzustimmen mit

- o den Unternehmenszielen,
- o der technischen Entwicklung und somit Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit,
- o den Bedürfnissen des Marktes,
- o dem Erneuerungs- und Rationalisierungsbedarf der bestehenden Anlagen und
- o den finanziellen Möglichkeiten,

Nach Erstellung der jährlichen Situationsanalyse und Überprüfen des Unternehmensleitbildes (13 - 14 Monate vor neuem Budgetjahr) beginnt im 1. Quartal des Planungszeitraumes die Projekteinreichungs- und Selektionsphase.

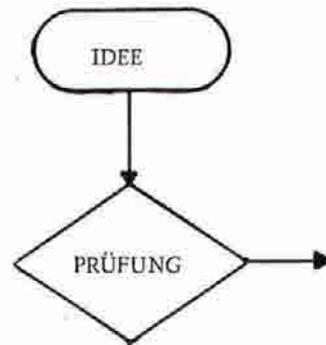


*H. Ammering hat seine praktischen Erfahrungen in der Papierbranche gesammelt und ist heute Leiter der Betriebswirtschaft bei der Borregaard Österreich AG in Hallein.*

## Wie ein Projekt entsteht

Dieser Ablauf gilt für alle Abteilungen des Unternehmens:

- ▶ IDEE
- ▶ FACHABTEILUNG
- ▶ ERARBEITUNG VORSCHLAG



PROJEKTVORSCHLAG:	NUMMER:
Projektbeschreibung	
Projektbegründung	
Schätzung Investitions-Kosten	
Wirtschaftliche Auswirkungen	
Verteilung Ausgaben	
Pay back Zeit	
Return on Investment (ROI)	

- ▶ EINREICHUNG AN INVESTITIONSPLANUNGSGRUPPE

Zusammensetzung:  
 Produktion A  
 Produktion B  
 Produktion C  
 Technische Hilfsdienste  
 Technische Leitung  
 Verkauf  
 Personal und Administration  
 Controller  
 Treasurer



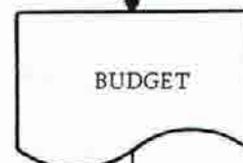
- ▶ ERSTELLUNG DES INVESTITIONSBUDGETS
- ▶ GENEHMIGUNG DES INVESTITIONSBUDGETS

Die zum Vorschlag vorgesehenen Investitions-vorprojekte sind zu gliedern in:

- A** Projekte = grundsätzlich Neues  
 Beispiele: Anlagen für neue Projekte;  
 Aufkauf von Betrieben;  
 Sozialmaßnahmen.

- B** Projekte = bestehender Betrieb  
 Beispiele: Erweiterungen, Umordnungen;  
 Modernisierung und Rationali-sierung;  
 Großreparaturen;  
 Umweltschutz.

Innerhalb dieser Gruppen ist zu reihen nach der Höhe der Investitionsausgaben und der zuständi-gen Bewilligungsinstanz, sowie dem Zeitraum, für welchen die Investitionsbewilligungs-Anträge vorgesehen sind.



INVESTITIONSVORSCHLÄGE HAUPTABTEILUNG..... BUDGETJAHR....										
Vor-schl. Nr.	KURZBEZEICHNUNG	Pay-back zeit	ROI %	Inv. aufw. ges.	ZÄHLUNGEN					
					JAHR 1.	JAHR 2.	JAHR 3.	JAHR 4.	JAHR 5.	Σ 5 JAHRE
	Zu bewilligen Hauptabteilung									
	Zu bewilligen Lokalvorstand									
	Zu bewilligen Konzernleitung									
	Gesamt									

Abb. 1: Bewertung der vorgesehenen Investitionsprojekte

### Investitionsplanung ist Gruppenarbeit

Innerhalb der Investitionsplanungsgruppe hat nun jede Abteilung ihre Ideen vorzustellen und zu erläutern. Die Erfahrung zeigt, daß in dieser Phase der Verhandlung ein sehr entscheidender Prozeß in der Investitionsplanung liegt, da die Projekte von den Vertretern der übrigen Abteilungen genau analysiert werden, die Alternativen überprüft oder angeboten werden oder Argumente auftauchen, die gegen das Projekt sprechen.

Nach eingehender Prüfung der Einreichungen und Vornahme notwendiger Korrekturen werden nun unter Berücksichtigung der finanziellen Möglichkeiten die zur Verfügung stehenden Mittel bestmöglichst und in Abstimmung zwischen allen Abteilungen "im Unternehmen gewinnbringend angelegt". Dieser Tätigkeit kommt sehr große Bedeutung zu, da man zum entscheidenden Zeitpunkt eine Fülle von Investitionsmöglichkeiten zur Verfügung hat und verhindert werden soll, daß nach dem Gießkannenprinzip die technisch perfektsten Lösungen an den lautesten Schreier gegeben und die wirtschaftlichen Notwendigkeiten übersehen werden. Das Ergebnis muß am 1. Mai festliegen und ist mit den übrigen Plänen vor der Urlaubszeit abzustimmen.

Vor Verabschiedung des Budgets (15. Oktober) ist eine weitere Investitionsrunde abzuhalten, um die Ergebnisse der Detailplanung und die zwischenzeitlichen Entwicklungen noch einfließen zu lassen.

### Investitions - Bewilligung

Für die im Investitionsplan enthaltenen Investitions-Vorschläge können nunmehr Investitionsbe-

willigungsanträge ausgearbeitet und zur Bewilligung eingereicht werden. Bei Großprojekten ist um Genehmigung der Vorprojektkosten anzusuchen.

Die Abbildung 2 zeigt einen solchen Investitionsbewilligungsantrag. Dahinter steckt mehr als nur ein Formular-ausfüllen. Deshalb sollen einzelne Positionen erläutert werden.

#### AUFWANDSZUSAMMENSTELLUNG (3.)

Um den Bewilligungs- und Begutachtungsinstanzen eine möglichst objektive Beurteilung zu ermöglichen, ist es sinnvoll, folgende Routinen einzuführen:

a) Gliederung der Aufwandszusammenstellung in gegenständliche - wirtschaftliche Einheiten (in Abstimmung mit der Anlagenbuchhaltung)

- Beispiele:
- Grundstücke
  - Gebäude Produktion
  - Gebäude Verwaltung
  - Straßen
  - Geleise
  - Brücken
  - Kanäle
  - Plätze
  - Maschine ....
  - Maschine ....
  - Förderanlagen
  - Aufzüge
  - Rohrleitungen
  - Betriebs- und Geschäftsausstattung
  - EDV-Anlagen
  - Ersatzteile
  - Forschung, Marktuntersuchung
  - Schulung von Mitarbeitern
  - Anlaufkosten

weitere sind anzugeben:

- Erlöseinbußen während Bau- und Anlaufzeit
- Entwicklung Umlaufvermögen

INVESTITIONSBEWILLIGUNGSANTRAG Projekt: <input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> B		Bewilligungs-Nr.:
Gesellschaft:	Hauptabteilung:	Vorschlag-Nr.:
Bezeichnung des Projektes:		
1. Beschreibung:		
2. Begründung		
3. Aufwandszusammenstellung:		
4. Wesentliches aus dem Zeitablauf:		
5. Gliederung Aufwand nach Anfall: Gliederung Ausgaben:		
6. Zusammenfassung Wirtschaftlichkeit und Rentabilität:		
7. Projektverantwortlicher	Prüfungsvermerk	Bewilligung
	<input type="checkbox"/> Zentrale Planung <input type="checkbox"/> Beschaffung <input type="checkbox"/> Technische Hilfsdienste <input type="checkbox"/> Verkauf <input type="checkbox"/> Organisation <input type="checkbox"/> Controller <input type="checkbox"/> Pers.u. Adm. <input type="checkbox"/> Investitions-Kontrollbüro	Leiter Hauptabt. Vorstand Konzernleitung

Abb. 2: Investitionsbewilligungsantrag

Für jede Einheit ist ein eigenes Aufwandskalkulationsblatt zu erstellen, das die  
 b) Gliederung in Aufwandsarten (vgl. Abbildung 3) enthält.

Die Berechnung der Aufwendungen ist zu dynamisieren, die Sicherheit der Kalkulation anzugeben. Für Unsicherheiten ist eine ausreichende Vorsorge einzubauen. Nicht übersehen werden darf die Auswirkung auf die Versorgung durch die Hilfsbetriebe wie beispielsweise Energieversorgung, Werkstätten, EDV, Verwaltung. Hinsichtlich der Auswirkung während der Bauzeit, wie Beeinträchtigung des Produktionsablaufes oder Anlaufkosten muß eine realistische Berechnung aufgestellt werden. Bezüglich der notwendigen Finanzmittel für das Umlaufvermögen sind mit der Finanzabteilung und den zuständigen Fachabteilungen Festlegungen zu treffen. Die Beschaffung und die Schulung der Mitarbeiter und Berechnung der Kosten hat in Abstimmung mit der Personalabteilung zu geschehen.

WESENTLICHES AUS DEM ZEITABLAUF (4.)  
 Hier soll ein Überblick darüber gegeben werden, wann und wie die wesentlichen Abläufe geplant sind. Es ist dies ein Auszug aus der Projektzeit- und Ablaufplanung.

GLIEDERUNG DES AUFWANDES BZW. AUSGABEN (5.)  
 Wie bereits bei 3. ausgeführt, ist für die einzelnen Positionen der Aufwandszeitraum anzugeben (Lieferzeitpunkt), der nun hier seinen Niederschlag findet. Diese Gliederung findet Eingang in die Bilanz- und Steuerplanung. Abweichungen im Zahlungsrhythmus sind anzugeben für den Finanzplan (Anzahlungen, Lieferantenkredite).

ZUSAMMENFASSUNG WIRTSCHAFTLICHKEIT UND RENTABILITÄT (6.)  
 In einem Fragebogen (vgl. Check-Liste der Abb.4) ist vom Projektverantwortlichen Auskunft über die Auswirkungen der Investition zu geben.

Auswirkungen auf dem Markt?	Mengen und Erlöse pro Produkt (bei bestehenden Produkten Vergleich)
Auswirkungen auf Roh- und Hilfsstoffe?	Rezeptur- und technologische Änderungen oder Grundlagen
Auswirkungen auf Beschaffung?	Änderung in den Einstandspreisen
Auswirkungen auf das Zeit = Kapazitätsgerüst?	Fertigungszeiten, Durchlaufzeiten, Produktionsweg
Auswirkungen auf Gemeinkosten?	Material Personal Dampf Werkstätten Reparaturen Strom Wasser Verwaltung etc.
Technische Lebensdauer der Anlage?	
Wirtschaftliche Nutzungsdauer der Anlage?	
a) Wirtschaftlichkeitsrechnung (bis zum 1. Normaljahr)	Die Erlöse und Kosten sind im Sinne einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung für diesen Zeitraum in der Entwicklung zu beschreiben und zu berechnen. Auf Unsicherheiten ist hinzuweisen. Die Auswirkungen der Investition auf die "Kalkulation der Produkte" ist auf die mögliche Durchsetzung auf dem Markt zu überprüfen. Es sollen realistische Ansätze verwendet werden und es darf nicht von den optimalen Verhältnissen ausgegangen werden. Die Zinsen werden außer Ansatz gelassen.
b) Rentabilität	Zu berechnen sind Pay-back-Zeit bei Ansatz des internen Zinsfußes (bei Kleininvestitionen verkürztes Verfahren möglich). ROI auf die Nutzungsdauer der Anlage nach der Barwertmethode.

Abb. 4: Check-Liste für Investitions-Auswirkungen

Sachtätigkeiten	Gesamt- Aufwand	AUFWANDSZEITRAUM Abweichung der Zahlungsfrist angeben											
		JAHR . . . .				JAHR . . . .				JAHR . . . .			
		1. Tertial	2. Tertial	3. Tertial	Σ	1. Tertial	2. Tertial	3. Tertial	Σ	1. Tertial	2. Tertial	3. Tertial	Σ
Planungskosten													
Vorbereitungsarbeiten													
wie Baustelleneinrichtung,													
Abbruchsarbeiten etc.													
Fundamente Bau													
Bauleistungen													
Zimmermannsarbeiten													
Dachdecker													
Spengler													
Schlosser													
Tischler													
Glaser													
Boden + Fliesen													
Maler + Anstreicher													
Sanitäre Installation													
Licht Installation													
Aufräumarbeiten													
Maschinen													
Fracht und Zoll													
Verp. Instrumente													
Armaturen													
Motore													
Fundamente													
Montage													
E-Versorgung Hochsp.													
E-Versorgung Niedersp.													
Rohrleitungen													
Verkabelung, Wasserversorgung													
Druckluftversorgung etc.													

Abb. 3: Gliederung der Aufwandsarten



vestitionen befaßten Techniker sollen sich mit der technischen und organisatorischen Abwicklung befassen und nicht dazu angehalten werden, Geheimbuchhaltungen zu führen. Das Investitionskontrollsystem erfüllt eine echte Funktion im Management-Informationssystem (vgl. Abbildung 5 und 6).

Läßt die Entwicklung erkennen, daß die Aufwendungen oder Termine wesentlich abweichen, so sind die Bewilligungsinstanzen zu verständigen und um Nachgenehmigung anzusuchen. Es sind auch alle übrigen betroffenen Abteilungen zu verständigen.

### Investitions - Nachrechnung

Die Zielsetzung der Investitions-Nachrechnung ist in der Überprüfung der Rentabilität zu sehen, die darüber hinaus in ihrem Regelkreis darauf hinwirkt, daß bei Projekteinreichung realistische Schätzungen abgegeben werden.

Ausgangspunkt sind die Beantwortung der Fragen anlässlich des Investitionsbewilligungsantrages in Bezug auf Markt, Roh- und Hilfsstoffe, Fertigungszeiten, Gemeinkosten, Lebensdauer, Umlaufvermögen und Anlaufkosten. Die Nachrechnung wird 1 Jahr nach Erreichen eines Normaljahres (Vollauslastung) angesetzt. Nicht immer ist es möglich, wie bei Großobjekten die Rentabilität nachzurechnen, da bei Kleininvestitionen oftmals Koppelungen und nicht lokalisierbare Tatbestände gegeben sind.

Doch das Wesentliche, nämlich der SOLL-IST-Vergleich über die mit der Investition abgezielten Entwicklungen, ist in der Regel möglich. In einem eingespielten "Investitionsteam" führt das Rückkoppeln an den Anfang eines Projektes zu Korrekturzündungen, zu neuen Ideen, die das Ergebnis verbessern.

Die Investitionsnachrechnung soll nicht im Sinne von "Vergeltung" verstanden werden.

Liste der noch nicht verfügbaren Aufwendungen (hier können Ansatzpunkte über Terminverzögerungen abgelesen werden)

gegliedert in:

- a) PROJEKT
  - b) Gegenstand
  - c) Tätigkeit
- } (Einheit in tabellarische SOLL-IST nach Zeiträumen)

Liste der noch nicht ausgelieferten Bestellungen (Ansatzpunkte über Lieferverzögerungen)

Stand der Investition:

	Genehmigte Summe	noch nicht verfügt	verfügt und bestellt	geliefert	voraussichtl. Über- oder Unterschreitungen
je Tätigkeit und Gegenstand					
je Objekt					
Gesamt-rahmen					

Abb. 6: Output des Investitions-Kontrollsystems:

## Zusammenfassung

Das Schaubild der Abbildung 7 soll den Kern und die Abläufe des Investitionscontrolling aufzeigen. Es ist einfacher, die Entstehung von Fixkosten beispielsweise durch Investitionen zu beeinflussen, als nachher deren Entwicklung durch Kampagnen versuchen in den Griff zu bekommen.

Speziell die stetig steigenden Fixkosten (Personal, Verwaltung, Sozialbilanz) geben in der Papierindustrie oftmals zu Ausbau-Überlegungen Anlaß, um einen höheren Divisionsfaktor zu erhalten.

Diese Handlungsweise führte zu nicht unbeträchtlichen Überkapazitäten und zum Stagnieren der Erlöse. Nach erfolgter Investition zwingt die Kostenstruktur zur Vollaustattung der Kapazitäten, so daß auf einzelnen Märkten mit minimalen Deckungsbeiträgen verkauft wird.

Es ist zu hoffen, daß es nicht zuletzt durch das Investitionscontrolling gelingt, die Produktions- und Ausbauprogramme der Branche abzustimmen, um die Ertragskraft der Unternehmen zu verbessern.

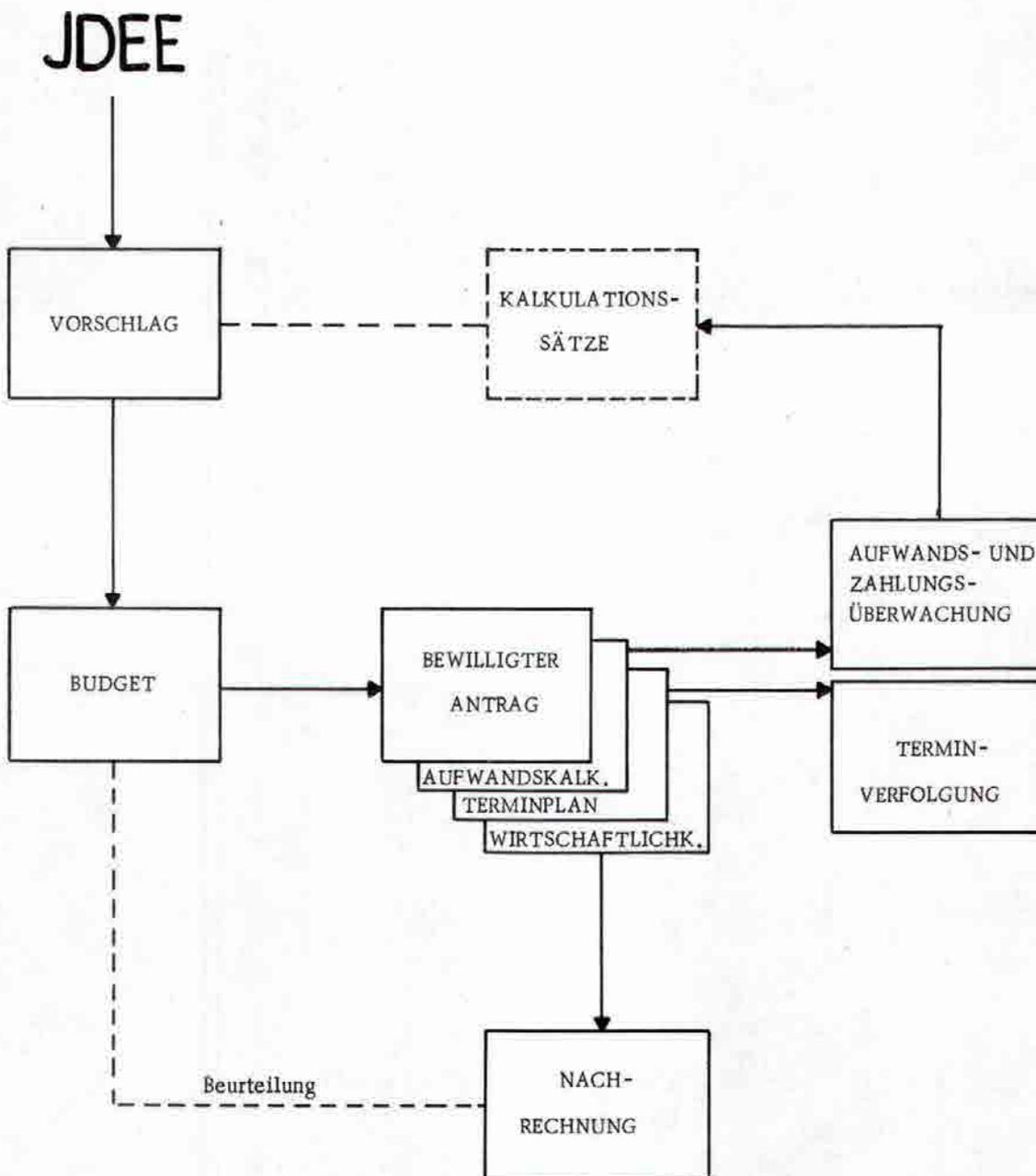


Abb. 7: Komponenten des Investitionscontrolling



*Controller-Kongress 1977: die Teilnehmer bei der Input-Funktion*



# FORUM

## GELBE-BLATT-ROUTINE

von Lothar Glock, Frankfurt

Vor ca. 7 Jahren wurde in unserem Konzernunternehmen weltweit das Instrumentarium des Controllers ins Leben gerufen. Nachdem wir uns durch Besuche verschiedener Lehrgänge mit dem Begriff Controller etwas vertraut gemacht hatten, begannen wir mit unserer Tätigkeit.

Unserer Arbeit begegnete man am Anfang mit großem Mißtrauen. Von unserer Konzernleitung waren wir beauftragt worden, eine Planung aufzubauen und die hierzu benötigten Daten aus den entsprechenden Abteilungen anzufordern. Diese gewünschten Daten bekamen wir nur sehr zögernd oder überhaupt nicht. Bei Rückfragen an die entsprechenden Abteilungen wurde uns mitgeteilt, daß unsere Anforderungen in der allgemeinen Post untergegangen seien, oder man sei noch nicht dazugekommen, die Fragen zu beantworten. Daraufhin entwickelten wir den Controllerbericht in der Farbe gelb, um ihn aus der üblichen Post hervorzuheben. Somit wurde die Ausrede, man habe den Bericht nicht gesehen, unterbunden.

Durch konzerninterne Terminabsprachen konnten wir unsere Forderungen auf pünktliche Abgabe unserer Wünsche trotz teilweisen Widerstandes durchsetzen. Im Laufe der Zeit hat sich der Controllerbericht mit all seinen Aufgaben durchgesetzt. Mit diesem Bericht wurden von uns schon folgende Auswertungen aufgezeigt:

- Rentabilitätsberechnungen
- Arbeitsabläufe
- Kostenstellenuntersuchungen
- Kostenartenuntersuchungen
- Deckungsbeitragsrechnungen
- Planungsabweichungen (in Menge und Erlös)
- Herstellkostenabweichungen

Selbstverständlich haben diese ganzen Untersuchungen nicht immer zur Beliebtheit des Controllers beigetragen. Es hat sich jedoch in der Zwischenzeit gezeigt, daß es nur zum Besten des Unternehmens ist, wenn gewisse Abweichungen rechtzeitig und frühzeitig erkannt werden, um somit Gegenmaßnahmen ergreifen zu können. Es wurden auch Aufgaben aus den anderen Bereichen an uns herangetragen, die mittels des Controllerberichtes dargestellt und geklärt werden sollten; so beispielsweise Kommunikations-, Termin- und Koordinationsschwierigkeiten. Mit diesem Bericht wurden dann diese Abläufe aufgezeigt, die mit allen betroffenen Abteilungen gemeinsam abgestimmt wurden, was natürlich nicht immer reibungslos von statten ging.

Seit einiger Zeit sind wir nun übergegangen, alles was mit Planung zusammenhängt, auf ein gesondertes Papier zu bringen und zwar auf ein gelbes, was sich bereits nach kurzer Zeit als sehr gut erwies.

Die Gründe hierfür waren folgende:

Es wurden Planungsgespräche über den Absatz, den Umsatz, die Vertriebs-, Marketing- und Verwaltungskosten etc. geführt. Zu jedem dieser Themen wurden Protokolle angefertigt sowie Beschlüsse gefaßt. Mehrmals im Jahr setzte man sich zusammen, revidierte, veränderte, stellte neue auf. Bei diesen Sitzungen stellte sich immer wieder heraus, daß irgend jemandem immer etwas von den vorgegebenen Protokollen fehlte; sie waren verschwunden. Durch Schreiben auf gelbes Planungspapier fällt es den Sekretärinnen jetzt leicht, eine entsprechende Mappe mit den kompletten Unterlagen anzulegen.

Abschließend kann man sagen, daß sich nach anfänglichen Schwierigkeiten "der Controllerbericht" sowie "das Planungsprotokoll" durchgesetzt haben.



L.Glock ist bei der Cinzano Frankfurt für die Planung verantwortlich.

# FORUM

Das sind also diese "gelben Papiere" –

CONTROLLER - BERICHT

Sachliche Klärung erbeten bis .....

An Abteilung:

..... D/

Datum:

Thema:

---

# FORUM

"yellow pages"

## PROTOKOLL

Betrifft Planung:

Thema:

Datum:

Teilnehmer:

Nachstehendes Protokoll gelesen und genehmigt:  
(Handzeichen aller Gesprächsteilnehmer)

---

Anzeige

Wissenschaftlicher Assistent an der Universität München,

Dipl.-Kfm. Dr. rer. pol., mit den Fachgebieten betriebliches Rechnungswesen incl. Kostenrechnung, Investitionsrechnung etc., Unternehmenspolitik, Unternehmensplanung und Mitbestimmung,

gewohnt, empfängerorientiert zu arbeiten,

möchte einem Controller als

## **ASSISTANT CONTROLLER**

zur Seite stehen;

im Großraum München.

Zuschriften unter Chiffre 16177

# - Fallstudien

## DER FALL DER "COMPOSIT ASSEKURANZ AG"

*Für den am Assekuranz - Controlling arbeitenden Leser sei nochmals auf diese Fallstudie aufmerksam gemacht, die in Nr. 1/77 des Controller-Magazin auf Seite 25 bis 32 veröffentlicht worden ist.*

*Dazu erhielt der Verfasser einen Brief von Dr. Erwin Straub, Schweizerische Rückversicherungs-Gesellschaft, Zürich. Dr. Straub hat an einem Seminar der Controller-Akademie teilgenommen und dabei das Fallbeispiel der "Composit Assekuranz AG" gesehen und zur Prüfung mitgenommen. Der folgende Brief erläutert seine Stellungnahme.*

Lieber Herr Deyhle,

eigentlich wollte ich Ihnen meine längst versprochene Stellungnahme zum Fall der "Composit-Assekuranz AG" noch vor Jahresende zukommen lassen - nun ist es halt doch 1977 geworden.

Wir haben mittlerweile Ihre Fallstudie bei uns im Hause etwas diskutiert und uns dabei auch einige Gedanken gemacht, inwieweit sich im Rahmen einer Deckungsbeitragsrechnung Erst- und Rückversicherung unterscheiden. Die Eindrücke aus dieser Diskussion lassen sich etwa wie folgt kurz skizzieren:

1. Ihre Fallstudie ist interessant und enthält vielleicht auch Impulse für unsere eigene Unternehmensplanung. Praktisch wertvoll scheinen uns vor allem die Idee, auf verschiedenen Profit Center Stufen mit verschiedenen Deckungsbeiträgen zu rechnen, die Feststellung, dass der Nenner einer - relevanten - Kennzahl stets als Engpass interpretiert werden kann sowie die Auffassung, jede Deckungsbeitragsstufe als Einstieg für eine entsprechend richtige Fragestellung zu verstehen.
2. Wahrscheinlich wird in Ihrer Studie der Schadenbearbeitung im Vergleich zur Policenbearbeitung und zum "Underwriting" zu viel Gewicht beigegeben. Und dies schon bei der Definition "Versicherungsleistung = Regelung von Schadenfällen": Was, wenn kein Schaden passiert? Muss dann die Prämie an den Versicherten zurückbezahlt werden, weil keine Versicherungsleistung erbracht wurde? Die Versicherungsleistung besteht eben in der Uebernahme von effektiven und potentiellen Schäden, die Versicherung verkauft Sicherheit, indem sie dem Kunden Unsicherheit (=Risiken) abnimmt.  
So betrachtet werden auch für sehr unausgeglichene Branchen - z.B. Hagel- oder Atomversicherungen - Deckungsbeiträge pro Schadenfall, Bearbeitungszeit pro Schadenfall usw. im Budgetentwurf fragwürdig. Ich würde aber auch bei ausgeglichenen Branchen eine pro Risiko- oder pro Policebasis der pro Schadenfallbasis vorziehen.

3. Wesentlicher Unterschied zwischen Erst- und Rückversicherung: Die Verwaltungskosten sind in der Direktversicherung ein erstrangiges Problem (Größenordnung = 30% der Prämieinnahmen) nicht aber in der Rückversicherung (ca. 3%). Bei der Rückversicherung geht es primär um die Verkräftung extremer kurz- bis mittelfristiger Resultatsschwankungen.
4. Vielleicht sollten im Budget der "Composit Assekuranz AG" auch die Rückversicherungskosten berücksichtigt werden. Diese sind zwar wohl ein Teil der zentralen Kosten, aber oft von derart entscheidender Bedeutung, dass sie für die richtige diesbezügliche Fragestellung eigens aufgeführt werden sollten.
5. Zum Schluss erwähne ich in Sachen Literatur die beiden Bücher  
 Hopp Franz Wilhelm, "Die Deckungsbeitragsrechnung in  
 Kompositversicherungsunternehmen"  
 und  
 Wolf Harry, "Beitrag zur Frage der Kostenrechnung in  
 der Kraftverkehrsversicherung"

Mit meinen verspäteten, aber nicht minder besten Neujahrswünschen und freundlichen Grüßen

Ihr

*E. Straub*

Erwin Straub

*Ich würde mich inzwischen auch der Meinung von Dr. Straub anschließen, daß die Kosten der Schadenbearbeitung nicht als Grenzfertigungskosten im Versicherungsbetrieb zu betrachten seien. Dagegen sollten die Rückversicherungskosten nach Ziff. 4 des Briefes wohl doch den Grenz-Schadenskosten hinzugezählt oder vor dem Deckungsbeitrag I als Erlösschmälerung abgezogen werden.*

*In der Ziff. 3 müßte man erkennen, daß die Verwaltungskosten nicht dadurch, daß sie in einem Dienstleistungsbetrieb ein großes Ausmaß einnehmen, "proportional" gemacht werden sollen. Auch für die fixen Kosten läßt sich ein Controlling-System installieren. Ohne weiteres können die Kosten der Policen-Bearbeitung als Fixkosten behandelt werden. Daneben läßt sich aber ein "Standard of Performance" setzen, der die Effizienz der Verwaltungsführung zum Ausdruck bringt wie etwa Zahl der Versicherungsscheinbearbeitungen je Platz oder Bearbeitung der Zahl der Schadensfälle oder durchgeführte Adressen-Änderungen, bezogen auf den Kopf der Sachbearbeiter. Durch solche Kennzahlen werden die Kosten nicht zu Grenzkosten, sondern es handelt sich um Angemessenheitsraten oder Effizienzzraten für die fixen Kosten im Sinne von Regie-Diensten.*

*Sehr häufig passiert es übrigens, auch im privaten Sprachgebrauch, daß man davon spricht, daß viele Ausgaben z.B. auch im Haushaltsbudget eben "fix" seien, wie z.B. Mieten oder Versicherungsbeiträge. Jeweils aber ist das Wort fix hier im Sinne der Terminologie der Deckungsbeitragsrechnung nicht richtig; korrekt müßte es auch in einem solchen Falle heißen "nicht beeinflussbar" oder nicht so schnell beeinflussbar.*

# TOP JOB FOR A TOP-ACCOUNTANT

**START**

July 1977 or later

**TÄTIGKEIT**

## ACCOUNTING

für eine gut geführte

## US-TOCHTER

- Monthly Financial Statements
- Management Information Reporting
- Asset Management
- Taxes & Insurance

**QUALIFIKATION**

Bewerber mit Kenntnissen der US/German Accounting Principles sowie der englischen Sprache

**ANGEBOT**

Absolut selbständige und ausbaufähige Tätigkeit in einer Firma, die über Jahre einen Marktanteil von mehr als 50% hat. Die Beförderung unseres Controllers hängt von Ihren Fähigkeiten ab.

**ANFRAGE**

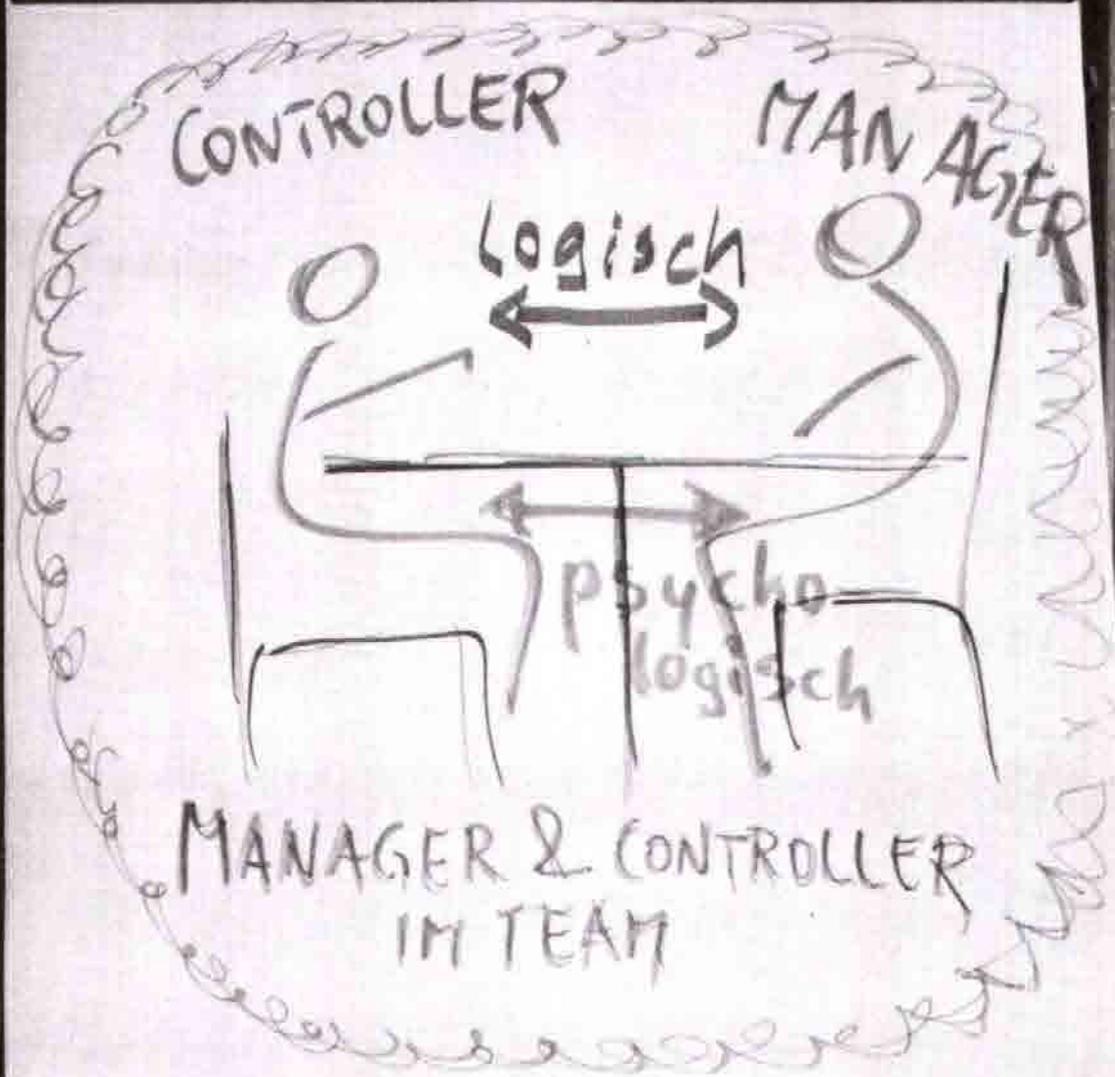
Telefonisch: 06773-1022, 1023  
Sekretariat Frau Lerch  
Schriftlich: Gould-Metall GmbH  
Postfach 20  
7831 Eichstetten/Freiburg i. Brsg.

**GOULD** 

## KEY TO ELECTRONICS



Fragen aus dem Controller Hardware Shop beantwortet Ihnen gerne der  
Management Service Verlag, Postfach 11 68, 8035 Gauting/München;  
Telefon 089 / 850 35 51.



Eines der Leitmotive beim Controller-Kongress "Zusammenwirken von Manager und Controller in der Unternehmenssteuerung" - plakatiert auf einem Flip-chart als visuelles Dauer-Signal.

Die Vorträge beim Controller-Kongress, die von den Herren Dr. Heeb, Dr. Kühle, Dr. Rüschen und Direktor Voss gehalten wurden, lesen Sie in Nr. 5 und 6 des Controller-Magazins (September und November 77).