



controller magazin



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

4/78

How to operate profitably in United States Market	141
Marketing-Controlling-Checklist	145
Vom Produkt zur Anwendung	162
Die Vertriebserfolgsrechnung im Controlling-System	163
Die Standard-Grenzpreisrechnung in der Praxis	167
Forum: Deckungsziel-Kalkulation	171
So machen wir das mit den Abschreibungen und Zinsen in Stellenrechnung und Kalkulation	177
Controlling at home	181

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

controller magazin

ISSN 0343 - 267X

Herausgeber

Controller - Akademie, Gauting/München

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

Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle

Christa Gabler

Rainer H.G. Senff

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

Verlag

Management Service Verlag
Untertaxetweg 76
D-8035 Gauting 2

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

Telefon: 089 - 850 35 51

Hannelore Deyhle-Friedrich

Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

Bezugsgebühr im Abonnement DM 68, -- + DM 6, -- für Porto;
Einzelheft DM 14, --; die Preise enthalten 5,66 % USt.

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

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

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

Vertrieb für Österreich:

Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, Postfach 56, A-1014 Wien

Vertrieb für die Schweiz:

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

HOW TO OPERATE PROFITABLY IN UNITED STATES MARKETS

von Erwin H. Klaus, Los Angeles

Erwin Klaus konnte ich vor 15 Jahren kennenlernen - bei meiner ersten Station in den USA. Er schleppte mich zu einem Interview bei der Los Angeles Times. Der Redakteur schrieb, er fände den Besucher, der zum ersten Mal U.S. damals sah, "as tickled as a kid with a new toy". Das lag besonders auch daran, Erwin Klaus kennengelernt und von ihm US experience eingesaugt zu haben. Jetzt sah ich per Zufall das Manuskript eines Vortrags von ihm, den er 1976 hielt vor Handelsmissionen ausländischer Regierungen in den USA. Er ist immer noch der alte - mit seinen Marketing-Kernsätzen. Deshalb kommt hier (auszugsweise) das Original. Beim Übersetzen würden seine Thesen nur verloren haben.



Erwin H. Klaus, ein gebürtiger Hamburger, seit fünfzig Jahren in den U.S.A. ansässig, ist Präsident der Beratungsfirma Global Operations Inc. in Los Angeles. Global Operations hat sich schon seit langem mit der Einführung ausländischer Erzeugnisse in den amerikanischen Märkten befaßt, und ist für solide Kenntnis des Vertriebes in den U.S.A. bekannt.

A. D e y h l e

To establish their ongoing commercial presence in the United States, overseas manufacturers should comprehend three facts of economic life. One is that they will be marketing their products through distributors, and will get good distributors only if they are seriously intent on competing effectively by way of building markets for their products.

Another fact they need to realize is that marketing management in the U.S. is essentially the management of innovation and of communications, Personnel management or, to use the modern term - the management of human resources, interfaces with marketing management. The purpose is to turn the entire company into a customer-creating and customer-satisfying organism.

A third fact is that the United States is not one but many markets. Marketing research has to yield the intelligence which geographical areas constitute primary, secondary and tertiary market segments for a product line. And all business is local!

Summing up these three facts of economic life, the overseas manufacturer has to familiarize himself with the competitive fundamentals with which he

has to cope... with the marketing management functions and methods he has to master... and finally with the socio-economic underpinnings that gave U.S. markets their unique character.

I Don't Know Who You Are

Let us start with a famous McGraw-Hill advertisement. You see there a prospective buyer telling an imagined salesman:

-
- "I don't know who you are.***
 - I don't know your company.***
 - I don't know your company's product.***
 - I don't know what your company stands for.***
 - I don't know your company's customers.***
 - I don't know your company's record.***
 - I don't know your company's reputation.***
 - Now—what was it you wanted to sell me?"***
-

This buyer is not talking to a foreigner of whom he has never heard. He is talking to an American manufacturer whose company name and products have not and perhaps never will become household words. This applies to well over ninety percent of all American manufacturers. Any one of them is miles ahead of the newcomer from abroad. They have organized their distribution channels, and to varying degrees have created demand for their products - haben den Stallgeruch!

Needed: American Marketing Management Knowhow

Therefore the newcomer's marketing performances has to be as good or better than that of his established competitors. This is a very tall order. That it has been done is of course demonstrated by the overseas manufacturers who succeeded in building markets for a vast array of consumer products and industrial equipment. They did it in various ways. Depending upon size or the caliber of their management they formed U.S. companies, either wholly owned or by way of acquisitions or joint ventures. Others did it by finding effective importer-distributors or licensing partners.

Whatever their methods, they all had one thing in common. The job was done by American marketing managers. It had to be because marketing is the single great economic institution which Americans produced and by constant improvement maintain at a high level of performance. We did not invent manufacturing and, except where new technology is strikingly significant, are not distinctively better at it than are others.

The essence of marketing is managing for results. More important than what the salesman says is what the buyer believes.

Let me insert here that effectiveness is not necessarily synonymous with efficiency. One can be very efficient at doing the wrong thing, which is not being effective. ("Effective" betrifft die strategische Planung; "efficient" die operative.)

And all this has to be brought to life by ideas that flow from abstract thinking and turn managing for results into the management of innovation. How does one define "abstract thinking" as a vital component of management? One man's abstract thinking (the late David F. Austin, when he was executive vice president of U.S. Steel) generated the concept that --

It Is More Important To Own A Market Than It Is To Own A Mill

Let us define and compare these two. A mill is facility for producing a quality product, in adequate quantities, at lowest possible costs. It is a tangible asset.

A market is a quite different thing. It is an amorphous collection of potential buyers whose common interests have to be integrated in order to inject the ingredient of mutual confidence between the producer and the consumer, based on faith in the product, the manufacturer who made it, and those who sell and service it on the one side - and the ability to pay for the product on the other. (Arten und Höhen von Bedarf).

The manufacturer/marketer who earns this confidence will create opportunities for owning and expanding his market in terms of satisfied customers who will buy the product again and spread word of their satisfaction to other potential buyers. (Trampelpfade!)

Only An Integrated Marketing Program Can Achieve Optimum Success

No manufacturer can tell the American consumer - we make this product, you buy it. Rather he has to make the product for markets his marketing research has identified.

That takes the integration of the nine marketing functions described below. All of them, not separately but cumulatively contribute toward producing the customer's buying action at the end of the distribution pipeline.

1. Marketing Research and Analysis

is the qualitative appraisal of the product's saleability. Can it compete? By performance, design, appearance, taste, price, whatever other factors apply? And MR&A is the quantitative assessment of marketing opportunities. Who will buy it? For what reasons? What are the merchandiseable factors?

2. Product Design and Development

Particularly essential in the case of machinery and other industrial equipment is the competitive evaluation of product performance and design. What changes have to be made. Should they be made in the U.S. or abroad? Should other parts, such as engines, be added here? Should parts of the product be shipped unfinished and assembled here. In the

case of consumer products, particularly those that rely on packaging appeal, any need for packaging redesign has to be examined, and consumer acceptance be tested.

3. Distribution

The significance of distribution for the overseas manufacturer can be stated in a single sentence: Without organized distribution he can not even penetrate a single market segment. Many do not seem to know this because they are accustomed to selling customers in other export markets directly or through an agent. In the U.S. products, parts and components and, when required, services, particularly after-sale services, have to be available at short notice from a nearby distribution point. The concept of distance is quite different from that in Europe. A distance of 500 kilometer, for example, is still "nearby".

4. Defining Realistic Prices

for U.S. markets is a must. Many overseas manufacturers provide price lists intended for customers in other countries, usually FOB native port or plant. These are of no practical use to the importer-distributor. He needs CIF prices pre-determined U.S. port, including the cost of seaworthy packing. To these he has to add transshipment costs from dock to warehouse; duty, if any; and figure his marketing and overhead costs, and expected profit margin, in order to arrive at customer prices. When regional sub-distributors are involved their costs and margins have to be considered. Frequently manufacturers do not consider that except for overseas shipments all marketing costs are borne by the importer-distributors and make no allowance for this in their price schedules.

To avoid making costly mistakes overseas manufacturers stand well advised to engage an experienced U.S. marketing consultant who would organize all phases of their distribution in much the same way as would the marketing manager of a domestic manufacturer in the U.S. Utilizing a consultant is considered to be an admission of incapability. In the U.S. the opposite is the case - not using a consultant when his knowhow and skills are needed presents managerial incompetence.

5. Advertising

should inform, pre-sell, and motivate the customer to buy. The two most important advertising functions are effective media selection to assure the greatest impact per advertising dollar, and the

believability of the claims made in the advertising message.

6. Trade Merchandising

includes trade shows, industrial exhibits, and any of the applicable selling supports for stimulating distributors' and dealers' sales performance, such as product literature, reprints of advertising and of articles and publicity items published about the product or the company. When they can be usefully applied, point-of-purchase displays could effectively promote sales.

7. Product Service

is an absolute must when after-sale service is a significant factor. Mark Twain once said, "do what is right, it will pleasantly surprise most people." To illustrate the point, once when I bought a new automobile I was most pleasantly surprised when the salesman called the day after I had taken delivery to inquire if everything was working the way it should. As I had come to him through one of his satisfied customers, I brought him several new customers.

8. Sales Management and Organization

is the most important of all distributor selection criteria. When we select distributors for a client we are most interested in the attitudes and performance of their sales management because the performance of the sales organization can be no better than that of its leadership. We want a positively oriented management which properly encourages and motivates salesmen.

9. Communications

The value of effective communications is generally agreed to, but rarely observed in practice. Although all effort in an organization is proportionate to its communications, because of the prevalent social and political narrowness of management everywhere it takes an almost masochistic delight in causing considerable losses by not doing, or doing very poorly what is so simple to do. Basic to the practice of effective communications is the tenet that one should never underestimate people's intelligence, but never overestimate their information. Communicate! Communicate! Communicate! (Das gilt auch für das "Marketing" im Controller's Job!)

Understanding Americans

The late Guenther Hoeckel, who for two decades was managing director of the Deutsches Institut fuer Betriebswirtschaft, and knew America well, explained the working of the American business enterprise in books he wrote about American management. One of them is fittingly titled "Führen ohne Befehl". He was a bit too generous, but also warned that our "mentality gets Americans in trouble abroad. While superior in nature, it is practiced by a very small minority in the whole world." Many in the world find our mentality, founded on optimism and the desire for achievement, unreal and therefore suspicious. Mostly, however, it is unreal to look for hidden motives in what Americans say because most of them mean exactly what they say. ■

BUCHBESPRECHUNG (Fortsetzung von Nr. 2/78, S. 90)

PETER F. DRUCKER
NEUE MANAGEMENT-PRAXIS
ECON-Verlag, Düsseldorf 1974, 2 Bände
98, -- DM (Leinen), 1092 Seiten

Nachdem Management im ersten Band des Werkes in und durch seine Aufgaben definiert ist, wird im zweiten Band "Management als Arbeit" untersucht, DRUCKER leitet seine Überlegungen durch eine Definition des Managers ein: Das wichtigste Kriterium ist "nicht die Kontrolle anderer, sondern die Verantwortlichkeit für den zu leistenden Beitrag. Nicht die Macht, sondern die Funktion ist das Hauptmerkmal und grundlegende Prinzip" (Bd. II, S. 29). Daraus ergeben sich fünf Grundtätigkeiten des Managers: Als erstes stellt der Manager Ziele auf. Die zweite Aufgabe ist die Organisation. Als nächstes hat der Manager Antriebe zu schaffen. Der vierte grundlegende Bestandteil der Managertätigkeit ist das Bewerten; d. h., er prüft die Leistung, bewertet und interpretiert sie. Schließlich hat der Manager Mitarbeiter zu entwickeln. Für all diese Tätigkeiten hat der Manager ein besonderes Werkzeug: Die Information. "Er handhabt seine Mitarbeiter nicht; er bietet ihnen Motive, führt sie, organisiert sie damit sie ihre Arbeit tun können. Sein Werkzeug - sein einziges Werkzeug -, das er für all dies zur Verfügung hat, ist das gesprochene oder geschriebene Wort oder die Sprache der Zahlen" (Bd. II, S. 40).

In einem Unternehmen gibt es Aktivitäten mit unterschiedlichem Beitrag. Demzufolge schlägt DRUCKER eine Organisationsstruktur vor, die die einzelnen Gruppenaktivitäten nach der Art ihres Beitrags aufgliedert. Er findet vier Klassen von Tätigkeiten: Die ergebnisproduzierenden, die unter-

stützenden, die hygienischen und haushälterischen sowie die "gänzlich andersartigen Aktivitäten der Unternehmensführung" (Bd. II, S. 216 f.). Die Information wird den ergebnisproduzierenden Tätigkeiten zugeordnet. Denn sie ist ein "Fertigprodukt", das für jedes Mitglied einer Unternehmung notwendig ist. Beraten und Unterrichten hingegen sind bei den unterstützenden Tätigkeiten eingegliedert. In diese Gruppe gehören auch die "Gewissensaktivitäten", die darin bestehen, eine Unternehmung beständig an das zu erinnern, was sie tun sollte und noch nicht tut. Sie sollen unbequem sein, das Unpopuläre verteidigen, immer wieder das Ideal vor Augen halten, kurzfristig das "Praktische" bekämpfen.

DRUCKER, dem es bei seiner Betrachtung vornehmlich auf die organisatorische Betreuung dieser unterschiedlichen Aktivitäten, um die "Struktur des Faktors Wissen", ankommt, schließt seine Überlegungen mit der Feststellung ab, daß es bisher noch keine eindeutige Antwort und keine befriedigende Methode der Organisation von Informationsarbeit gibt (vgl. Bd. II, S. 226). Und an anderer Stelle: "Doch sollte man sich zumindest fragen, ob nicht das 'Gehirn' eines Wirtschaftsunternehmens, also sein Top-Management, nicht auch ein eigenständiges Organ zu seiner Versorgung, Stimulation und Information benötigt. In der ganzen Welt 'leiden' die meisten Unternehmen an einem Übermaß an Daten. So gibt es fortwährend Berichte, Untersuchungen, Forschungsprojekte aller Art, Vorführungen und Sitzungen. Doch wer versorgt das Gehirn, wer dient der Führungsspitze?" (Bd. II, S. 334f.).

Die einzelnen Überlegungen und Ergebnisse aus DRUCKERS Werk wurden wiedergegeben, weil sie geeignet erscheinen, Anknüpfungspunkte oder vielleicht gar Nahtstellen zur Controller-Funktion aufzuzeigen. Sieht man die Controller-Funktion als Management Service, sucht man Verhaltensregeln für "Manager und Controller im Team", so ist der vorliegende Doppelband nicht nur eine "Fundgrube" für jeden Manager, sondern auch für jeden Controller. Wer das Wesen des Managements, also dessen Aufgaben und Arbeit, kennenlernen will - und das erscheint für jeden, der eine Controller-Funktion wahrnimmt, unabdingbar - dem ist diese Lektüre sehr zu empfehlen. DRUCKER hat den Stoff flüssig aufbereitet und ist seinem Vorsatz konsequent treu geblieben, ein Buch über das Management ohne Gleichungen, graphische Darstellungen, mathematische Formeln und Tabellen zu schreiben.

K. H. Hoh

MARKETING-CONTROLLING-CHECKLIST

– Wie das Marketing-Controlling bei uns abläuft –

von Dipl.-Kfm. Lothar Schostek, Hannover

Wie so viele Importe des letzten Jahrzehnts sich als zeitgerechte Systeme und Wege für ein erfolgreiches Management verstehen, so nimmt auch das Marketing-Controlling dieses Ziel für sich in Anspruch.

Mit dem zunehmenden Einzug der Controller in unsere Unternehmens-Organisationen werden aus den vorgefundenen, mitgebrachten oder neu geschaffenen Werkzeugtaschen die Instrumente zum Einsatz gebracht, die zur Sicherung abgewogener Entscheidungen mit fest programmierter Rückkoppelung erforderlich sind.

Es sind vielfach alte Bekannte, die gemeinsam mit modernen Entwicklungen zur Zielerreichung herangezogen werden. Aber auch die besten Instrumente versagen, wenn die menschliche Qualität nicht dahinter steht.

Allgemeine Informationen:

Das Unternehmen

Internationaler Konzern mit rd. 1,9 Milliarden Umsatz, Aktiengesellschaft. Mehrere Produktionsstätten im In- und Ausland. Vertrieb weitgehend in eigener Regie, im Ausland z. T. auch in Händen von selbständigen Vertretern.

Produktpalette

besteht aus rd. 27.000 Artikeln, die in ca. 200 Warengruppen zusammengefaßt über mehrere Vertriebswege abgesetzt wird.

Organisation

Funktionale Organisation im Übergangsstadium zur dezentralen Spartenverantwortung.

Rechnungswesen

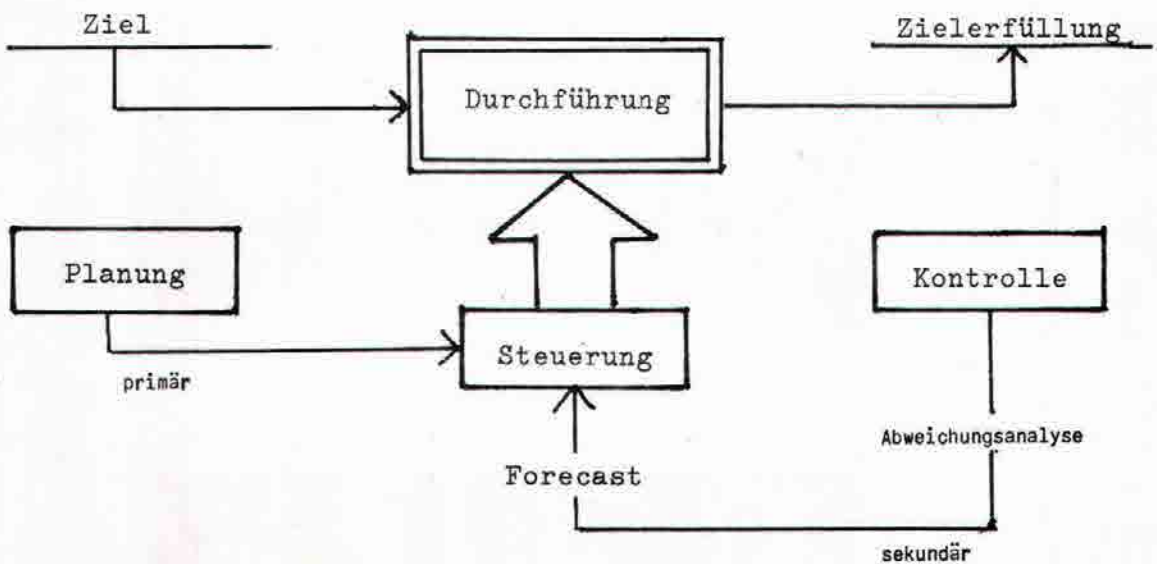
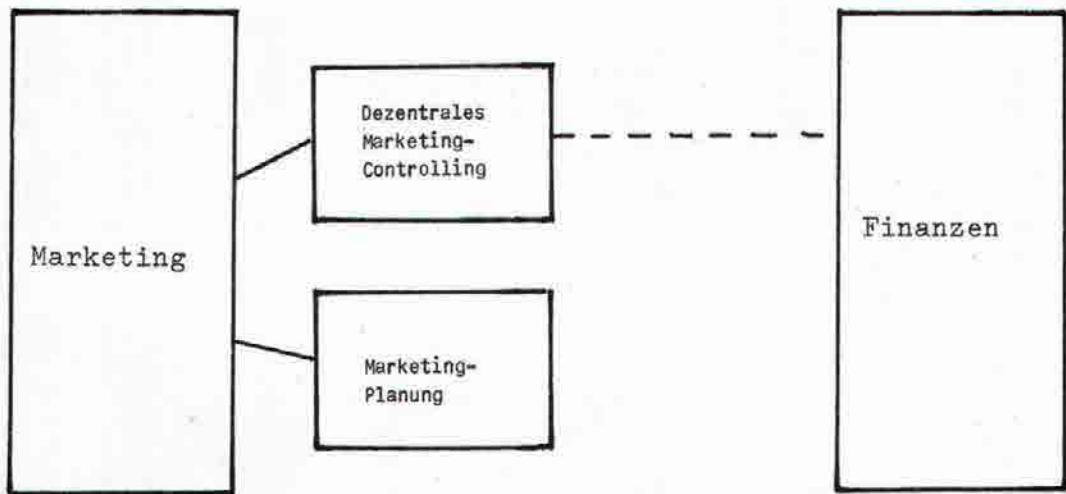
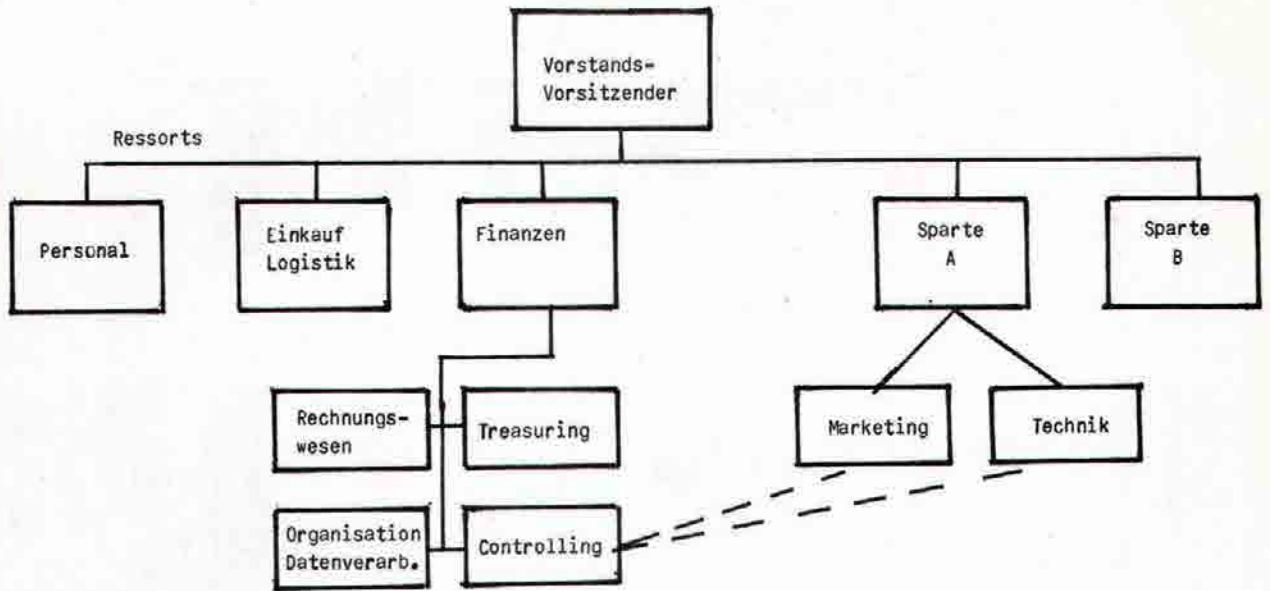
Selbständige Bilanzierung der Tochtergesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit. Konzernbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, Deckungsbeitragsrechnung, Strategische, Langfrist- und Jahresplanung. Interne Management-Erfolgsrechnung der Sparten, Zentrales Reporting.

Marketing-Controlling-Definition

als organisatorisch verankertes System von Planung, Kontrolle und Steuerung der wichtigsten Marketing-Aktivitäten unter Inanspruchnahme möglichst umfassender Markt- und Unternehmensdaten.



L. Schostek ist bei der CONTINENTAL Gummi Werke AG, Hannover, verantwortlich für den Bereich Produkt-, Invest- und Marketing-Controlling. Davor hat er die Funktionen Material-, Arbeits-, Betriebswirtschaft, Fertigungsplanung und Verkehrswesen ausgeübt.



Organisatorische Zuordnung

Die vereinfachte Darstellung der Organisation zeigt die direkte Zuordnung des Controlling und Treasuring zum Ressort Finanzen. Das gilt auch wegen der Bedeutung für das externe Rechnungswesen (Richtlinienkompetenz, Konzern- und Weltbilanz). Das Treasuring umfaßt die Funktionen: Finanzen, Kunden- und Lieferantenbuchhaltung, Steuern, Zölle.

Die Organisation und Datenverarbeitung ist schließlich für die Systemplanung und Programmierung, Organisation und Textverarbeitung, die technisch-wissenschaftliche Datenverarbeitung und den EDV-Betrieb zuständig.

Bei den Sparten, die sich aus den Linienfunktionen: Marketing, Forschung und Entwicklung, Produktion und Technik zusammensetzen, liegt die Produkt- und Ergebnisverantwortung.

Den Sparten sind disziplinarisch diejenigen dezentralen Controller-Funktionen zugeordnet, die zweckvollerweise vor Ort auszuüben sind. Dazu gehören das Marketing- und Kosten-Controlling. Sie sind mit einer "dotted-line" mit dem Ressort Finanzen verbunden, bei dem die Richtlinienkompetenz liegt.

Controller-Funktionen

Zentral ausgeübte Funktionen

Kosten- und Erfolgsrechnung
(Management-Erfolgsrechnung)
Teilplankoordination
Ergebnis- und Finanzplanung
Langfristplanung
Zentrales Reporting

Produkt-Controlling
Investitions-Controlling
Zentrale Kalkulation und Pricing
Wertanalyse

Dezentral ausgeübte Funktionen

Kosten-Controlling
(Kostenarten, Kostenstellen, Werbebudget, Promotion)

Wirtschaftlichkeit von technischen Verbesserungen und Rationalisierungen, Personalplanung und Kontrolle) Bestands-Controlling, Auftrags-Controlling

Mitwirkung bei Marktstrategien, Planüberlegungen und Formulierungen. Detailplanung, Analyse der Abweichungen, Planung und Kontrolle der Zielaktivitäten, Forecast-Koordination.

Steuerung der Aktivitäten

Die Steuerung der Aktivitäten mit dem Ziel einer permanenten Anpassung an das Planergebnis bildet das Kernstück des Marketing-Controlling.

Die Frage: "Was ist zu tun, um bei Abweichungen die vorgegebenen Planziele dennoch zu erreichen", ist erst zu beantworten, wenn es gelingt, eine plausible Erklärung der externen und internen Verursachungsfaktoren zu finden. Je größer der Wahrscheinlichkeitsgehalt der gefundenen Gründe, um so größer ist die Chance, die richtigen Maßnahmen zur Gegensteuerung zu definieren.

Analyse-Objekte sind die der Planung zugrunde liegenden

- externen Daten und das Wettbewerbsverhalten
- Eigene Planprämissen und-Daten
- * Maßnahmenplan-Ist-Vergleich

Das daraus resultierende "Forecast" beantwortet die Frage: "Aufgrund welcher Korrekturfaktoren erwarten wir welches neue Zielergebnis?"

Marketing-Planung

Analyse und Bewertung externer und interner Faktoren

Gesamtwirtschaftliche Daten

Volkseinkommen	Politische Entwicklung
Preisindex, Sparrate	Währungsentwicklung
Konjunkturelle Entwicklung	Zinsentwicklung
Öffentliche Aufträge	Steuerpolitik
Subventionen	Energieversorgung, Umweltschutz

Bewertung der Stärken und Schwächen
des Unternehmens im Vergleich zum Wettbewerb

Produkt-Status

(je Warengruppe)

Produkte

- mit rückläufiger Lebenserwartung
- mit noch ansteigender bzw. stagnierender Lebenserwartung (Cash-Kühe)
- neue Entwicklungen

Marketing-Status

(je Warengruppe)

Image

- Marktdurchdringung
- Internationalität
- Größenordnung
- Flexibilität
- Zuverlässigkeit
- Sortimentsbreite
- Preis- und Konditionenpolitik
- Produktgestaltung
- Vertriebswege
- Werbung

Technologischer Status

(je Warengruppe)

- Forschungs- und Entwicklungskapazität
- Kreativität
- Verfahrens-Know-How, Lizenzen
- Standortvorteile
- Kostenstruktur
- Beschaffungsmarkt
- Qualität
- Zuverlässigkeit
- Lieferfristen

Finanzstatus

insgesamt

Finanzkraft

- Währungs-, Steuer-, Zinsvorteile
- Zahlungskonditionen

Marketing-Planung

Die Marketing-Planung ist die essentielle Grundplanung im Gesamtplanungssystem. Die hier gesetzten Prämissen, Fakten und Daten sind Grundlage insbesondere für die

- Kapazitätsplanung
- Produktionsplanung
- Personalplanung
- Materialbeschaffungsplanung
- Beständeplanung
- Investitionsplanung
- Kostenplanung
- Finanzplanung

Bei der Bedeutung dieser Planung für das Unternehmen muß die Produkt- und Marktbeurteilung für die nächsten Jahre oberste Präferenz haben.

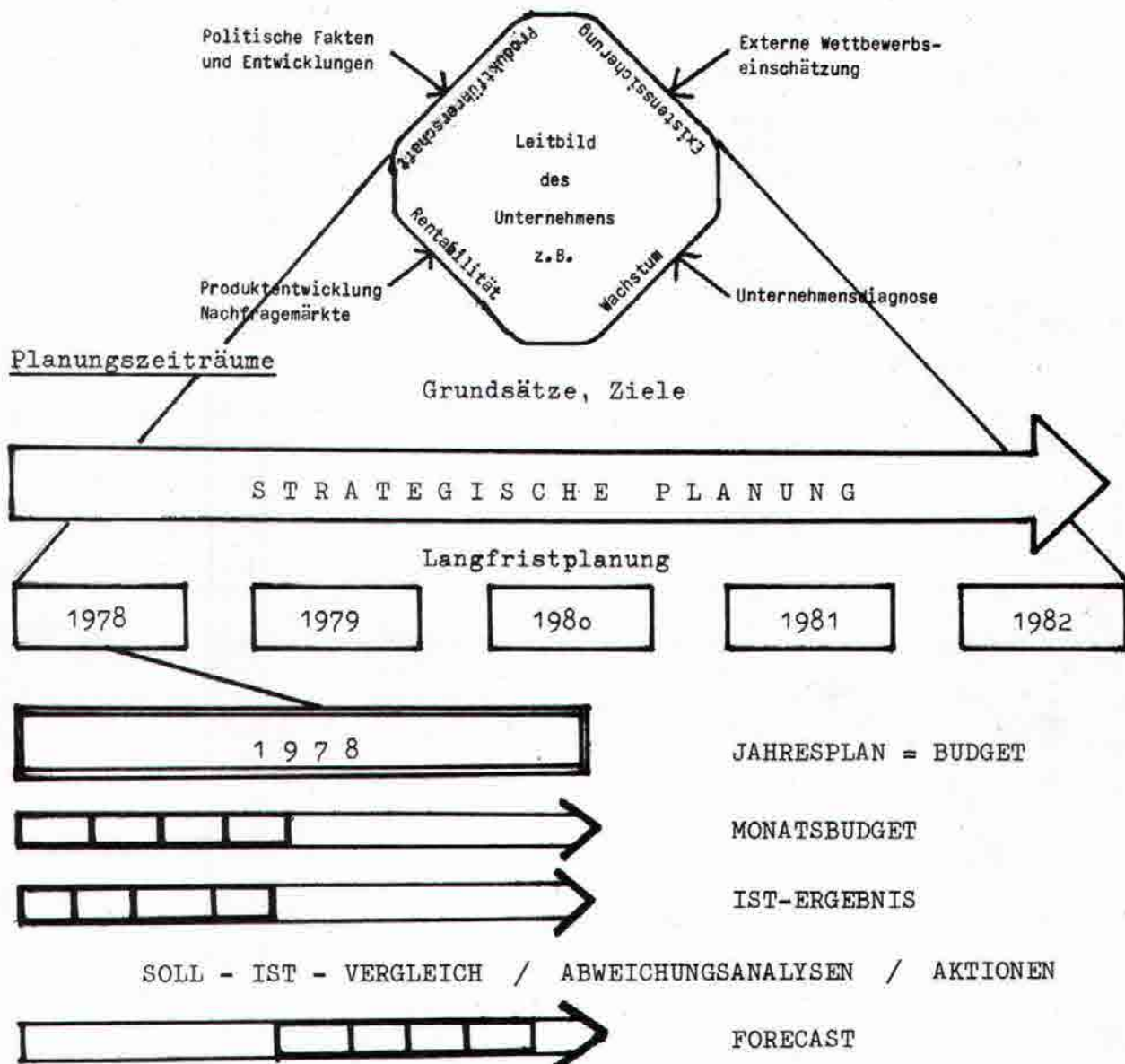
Dabei sind die Lebenskurven der aktiven Produkte, die Kenntnis der eigenen Stärken und Schwächen sowie die des internationalen Wettbewerbs, die Produktstruktur- und -Politik unserer Abnehmer sowie die externen politischen und gesamtwirtschaftlichen Prognosen zu berücksichtigen.

Unternehmen mit verabschiedeten Leitzielen und daraus abgeleiteten Strategien, kurzum mit einer vorhandenen "Strategischen Planung" haben es leichter, die Ressourcen zielgerichtet einzusetzen.

Es ist erfolgreicher, eine zumindest mittelfristige Leitlinie mit massivem Mitteleinsatz zu befolgen, als laufend auf das tägliche Kunden- und Wettbewerbsverhalten zu reagieren. Dabei verliert man zu meist das Fernziel von "morgen" aus dem Auge.

Zur Marketing-Planung zählen

- Umsatzplanung (Mengen, Erlöse, Konditionen)
- Maßnahmenplanungen (Werbung, Promotion, Absatzwege usw.)
- Kosten- und Investitionsplanung als Folgeplanung der Umsatz- und Maßnahmenplanung.



Umsatz-Planung

Formulierung der

Prämissen

Markt
Wettbewerb
Fertigung
Produkt
Qualität

nach
Analyse
der
Entwicklungen
Stärken
Schwächen

Erarbeitung der

Ziele

z.B. Marktanteil
Preisniveau

} Mengen
Erlöse
Konditionen } Budget

Festlegung der

Strategien

Maßnahmen

Produkt
Preis
Vertrieb
Promotion

} Aktivitäten
mit Zeitplan
Kosten-Budget
Invest-Planung

Wer plant?

Die verantwortlichen Linienvorgesetzten.
(Produktmanager, Vertriebsleiter, Niederlassungsleiter)

Wer unterstützt?

Soweit vorhanden die Stabsabteilung Marketing-Planung.
Sie beschafft mit Hilfe der Marktforschung die Marktdaten und wertet diese zielgerichtet aus.
Koordiniert und verdichtet Marketing-intern die Teilplanungen.
Nimmt die Aufteilung der Jahresplanung auf die Monate vor (z.B. unter Berücksichtigung des Saisonverlaufs).
Sorgt für eine termingerechte Ablieferung an das Zentrale Controlling.

Was macht der dezentrale Controller?

- Er sorgt für einen einheitlichen Formalismus und die Integrationsfähigkeit mit der Gesamtplanung.
- Bei allen Überlegungen, Formulierungen und Mittelplanungen hat er als Moderator die Aufgabe, eine anspruchsvoll-ehrgeizige, aber auch realistisch-erreichbare Planung erstellen zu lassen.
- Er übt betriebswirtschaftliche Servicefunktionen bei alternativen Plan-Überlegungen aus und weist unermüdlich auf das Ertragsziel hin.

Was sollte beplant werden?

Letztlich jeder Kunde und alle Produkte
Produkte - nach Artikelgruppen, Produktbereichen

Verdichtung der Planungsunterlagen

- Kunden - nach branchen-spezifischen Merkmalen
(z.B. Kraftfahrzeug-Industrie, Bergwerke, Elektroindustrie)
- nach absatzspezifischen Merkmalen
(z.B. Industrie-Unternehmen, Großhändler, Händler, Vertreter usw., jeweils getrennt nach Inland und Ausland)

Die Planungsmatrix muß mit den anderen Unternehmensfunktionen und -daten kompatibel sein.

Umsatzplanung - Budgetformulierung

A) Gesamtwirtschaftliche Daten

Diese sollten durch die Geschäftsleitung in der Planungsfibel neben der Präambel (Unternehmensziele) in Form von Rahmenprämissen festgelegt werden.
 Sie sind für den Planer eine Vorgabe der äußeren Wegmarkierungen.
 Dabei sind die Annahmen, Quellen usw. mit aufzuführen; soweit möglich auch Alternativ-Daten bei sich ändernden Ereignissen.
 Die aufgezeigten Rahmenprämissen gelten immer nur für eine bestimmte Volkswirtschaft und sind nicht für alle branchenspezifischen Belange aussagefähig.

Wenn erforderlich, auch im Vergleich zum internationalen Wettbewerb.
 Prämissen haben den Zweck, den Mengen-, Preis- und Ertragsplan (Budget) durch gezielte, d.h. terminlich und materiell klar festgelegte Ziele zur Beseitigung oder Besserung der eigenen Schwächen (Engpaßkorrektur) zu ermöglichen. Als Bewertungsmaßstab kommt, je nach Branche, das Einzelprodukt oder eine Produktgruppe, für die ein Plan erstellt werden soll, in Betracht.
 Die anzusetzenden Wertigkeitskriterien und die Einstufung sollten ein Ausdruck der Marktbeurteilung sein (durch Händler, Kunden, Presse u.ä.). Für die Beurteilung des eigenen Standortes im Vergleich zum Wettbewerb eignen sich namentlich alle Methoden, die auf der Punktbewertung aufgebaut sind, weil diese einfach und mit relativ geringem Aufwand durchzuführen sind.

B) Planprämissen

Planprämissen sollte man erst nach sorgfältiger Analyse der Stärken und Schwächen des eigenen Unternehmens im Vergleich zum Wettbewerb definieren.

Planungs - Pr ä m i s s e n							
Produktgruppe: "X 300"			Markt: Ersatzgeschäft Deutschland				
↓ Bewertungskriterien	Wertigk. Kennzahl	Eigenes Untern.	W e t t b e w e r b e r				
			A	B	C	D	
A) Marketing-Status	1 - 3 absolut		Bewertung 1 - 5				
Marktanteil in %		18	35	22	8	6	
1 Image	3	3	5	4	3	2	
2 Qualität	3	4	5	4	3	2	
3 Preis	3	4	2	3	4	5	
4 Sortimentsbreite	3	4	5	4	3	3	
5 Flexibilität	2	4	3	4	4	3	
6 Zuverlässigkeit, Service	3	3	4	3	3	2	
7 Unternehmensgröße	1	4	5	4	4	2	
8 Marktdurchdringung	2	4	4	3	4	3	
9 Produktgestaltung, (Design)	2	4	5	5	4	5	
10 Werbung	1	3	2	3	2	4	
11 Zahlungskonditionen	2	3	1	2	3	4	
Gesamt			91	96	89	84	78
Rang			2	1	3	4	5

Aus der Analyse für den Planungszeitraum abzuleitende Ziele:

- Ziel Nr. 1 - Konsequente Qualitäts- und Designverbesserung.
 Weitgehende Annäherung an Wettbewerber A (Produktführer)
- Ziel Nr. 2 - Serviceleistungen verbessern
- Ziel Nr. 3 - Sortiment kritisch überprüfen; 5 % der Positionen unserer Produktpalette aufgeben (Sortimentsbereinigung) und durch neue, modern gestaltete Produkte ersetzen.

Prämissen: (alle Daten als Durchschnitt des Jahres 1978)

- Der Gesamtnachfragerwert für dieses Marktsegment wird um 4 % steigen. Wir erwarten eine durchschnittliche Preissteigerung von 2 %, so daß die Mengenentwicklung rd. 2 % betragen wird.
- Die eigenen Produktkosten werden durch externe Preiseinflüsse um 4 % ansteigen (Einkaufsteile, Rohstoffe, Tarife).

Kernziel: Marktanteil halten, d.h. an der Gesamtnachfrage proportional teilhaben. Der externe Kostenanstieg ist zu 50 % durch Preiserhöhung zu eliminieren.

Ersatzgeschäft Deutschland		Umsatzplanung 1978					Produktgruppe "X 300"																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
Negative Faktoren		Herausnahme aus dem Sortiment von 10 Produkten					Preiserh. 4%																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
Umsatz in Stück																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
Positive Faktoren		Kunden-inform.		Produkt-Wettbewerb Werbezuschüsse			Individ. Verkaufsanreize		Einlauf neuer Produkte																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																									
Monate		J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																					
Saisonkurve		6,5	7,5	9,0	8,0	7,5	9,0	8,0	9,0	12,5	10,0	7,0	6,0																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																					
Umsatz-Budget in Stück		220	260	320	280	260	320	280	320	430	350	250	210																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																					
Umsatzziel 1978:		3 500																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
Maßnahmen - Planung		<table border="1"> <tr> <td>1) Qualitätsverbesserung in den 5 wichtigsten Produkten</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>2) Sortimentsbereinigung</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>3) Sortimentserweiterung durch neue Produkte</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>4) Eröffnung von 2 neuen Service-Stationen</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>5) Preiserhöhung</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>6) Zahlungskonditionen ändern, Bankeinzugsverfahren forcieren</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>7) Rabatte, sonstige Konditionen überprüfen</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>8) Verstärkte direkte Kundenbetreuung (lt. Plan)</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>9) Dezentrale Veranstaltungen mit unseren Händlern zur Demonstration der neuen Produkte</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>10) Allgemeine Kunden-Informationen (Prospekte, Schwerpunktbefuche) Beteiligung an der Hannover-Messe</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>11) Verbundwerbung</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>12) Produkt-Wettbewerb</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> <tr> <td>13) Individuelle Verkaufsanreize</td> <td colspan="2">J</td><td colspan="2">F</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">M</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">J</td><td colspan="2">A</td><td colspan="2">S</td><td colspan="2">O</td><td colspan="2">N</td><td colspan="2">D</td> </tr> </table>												1) Qualitätsverbesserung in den 5 wichtigsten Produkten	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		2) Sortimentsbereinigung	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		3) Sortimentserweiterung durch neue Produkte	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		4) Eröffnung von 2 neuen Service-Stationen	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		5) Preiserhöhung	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		6) Zahlungskonditionen ändern, Bankeinzugsverfahren forcieren	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		7) Rabatte, sonstige Konditionen überprüfen	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		8) Verstärkte direkte Kundenbetreuung (lt. Plan)	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		9) Dezentrale Veranstaltungen mit unseren Händlern zur Demonstration der neuen Produkte	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		10) Allgemeine Kunden-Informationen (Prospekte, Schwerpunktbefuche) Beteiligung an der Hannover-Messe	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		11) Verbundwerbung	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		12) Produkt-Wettbewerb	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D		13) Individuelle Verkaufsanreize	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D	
1) Qualitätsverbesserung in den 5 wichtigsten Produkten	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
2) Sortimentsbereinigung	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
3) Sortimentserweiterung durch neue Produkte	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
4) Eröffnung von 2 neuen Service-Stationen	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
5) Preiserhöhung	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
6) Zahlungskonditionen ändern, Bankeinzugsverfahren forcieren	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
7) Rabatte, sonstige Konditionen überprüfen	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
8) Verstärkte direkte Kundenbetreuung (lt. Plan)	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
9) Dezentrale Veranstaltungen mit unseren Händlern zur Demonstration der neuen Produkte	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
10) Allgemeine Kunden-Informationen (Prospekte, Schwerpunktbefuche) Beteiligung an der Hannover-Messe	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
11) Verbundwerbung	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
12) Produkt-Wettbewerb	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											
13) Individuelle Verkaufsanreize	J		F		M		A		M		J		J		A		S		O		N		D																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											

Diese vereinfachte Darstellung setzt voraus, daß alle abzuleitenden Aktivitäten, Mittel und Teilplanungen im Sinne einer Projektabwicklung abgedeckt werden. Die Teilpläne sind als verbindliche Zielvorgabe (Budget) mit Festlegung der Verantwortung und Terminierung sowohl auf das Zielobjekt als auch auf die organisatorische Einheit auszurichten.

Wichtig ist ferner, daß sich die Definierung der Planansätze den gegebenen Abrechnungsmodalitäten

anpaßt und sich schließlich auch kontrollieren läßt.

Die vorgesehenen Kosten, Planstellen und Investitionen sollten, nachdem sie Bestandteil der verabschiedeten Jahresplanung wurden, unbürokratisch verfügbar sein, um die erforderliche Reagibilität am Markt nicht zu unterlaufen.

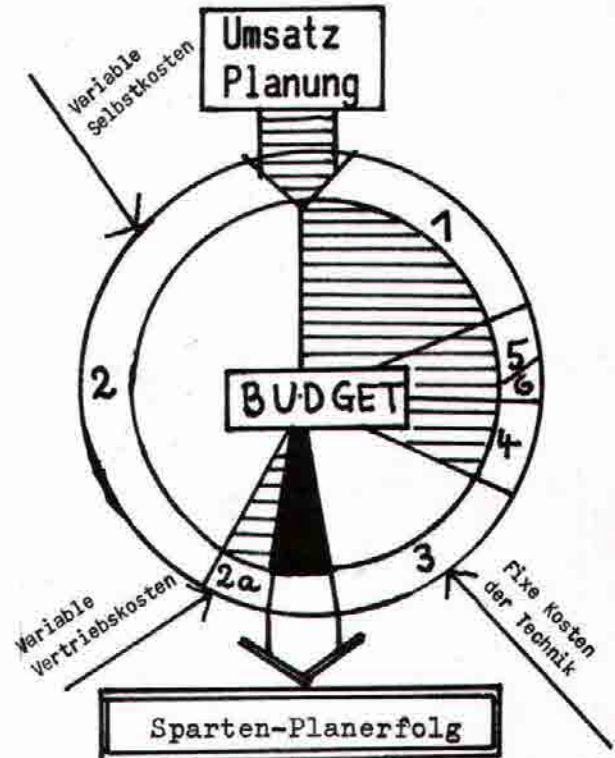
Integrierte Planabstimmung und permanente Koordination sind unerlässlich.

Sparten - Budget

Die schraffierten Flächen gehören neben der von der Bedeutung primären Umsatzplanung zum Wirkungsfeld des Marketing-Controllers. Welche der hier liegenden Funktionen zweckvollerweise zentral oder dezentral auszuüben sind, richtet sich nach der Organisation, der Größe und Eigenart sowie dem Reifegrad der Controller-Akzeptanz eines Unternehmens.

Bei vielfach getrennt vorzufindenden dezentralen Controlleraktivitäten sowohl für die Technik als auch das Marketing (z.B. bestimmt durch getrennte Verantwortung und/oder getrennte Standorte) kommt der Fach- und Zielkoordination große Bedeutung zu.

Unternehmen mit zentraler Marketing-Konzentration und mehreren Produktionsstätten übertragen teilweise auch die Zuständigkeit für alle Werkbelange an einen Werkcontroller. In diesem Fall kann es schwierig werden ggf. mehrere Sparten zu betreuen, soweit in diesem Werkverbund für diese Sparten produziert wird. Andererseits kann der Vorteil der "kurzen Wege", der Übersicht und schnellen Reaktionsfähigkeit nicht geleast werden.



1 Variables Konditionen-Budget/Erlösschmälerungen

- 1 Rabatte kundenbezogen
produktbezogen
aktionenbezogen
 - 2 Sonstige Nachlässe (z.B. Sonderpreise)
 - 3 Boni (Mengenstaffel)
 - 4 Prämien
 - 5 Zuschüsse
 - 6 Skonti, Zahlungsmodalitäten
- ↓ ↓ ↓
- 10 Reklamationen-Abwicklung
 - 11 Kulanz-Regulierungen

2a Variables Vertriebskosten-Budget

- 1 Verpackung
- 2 Frachten
- 3 Zölle
- 4 Zinsen der Kapitalbindung für Fertigwaren-Bestände, Außenstände der Kunden
- 5 Variable Umschlagkosten (Lagerung, Versand)

4 Marketing Kostenstellen-Budget (fix)

- 1 Aquisition
- 2 Verkaufsabwicklung
- 3 Verkaufsverwaltung
- 4 Marketing-Planung
- 5 Sonstige Marketing-Stabsabteilungen
- 6 Agenten
- 7 Kunden- und Mitarbeiter-Schulung

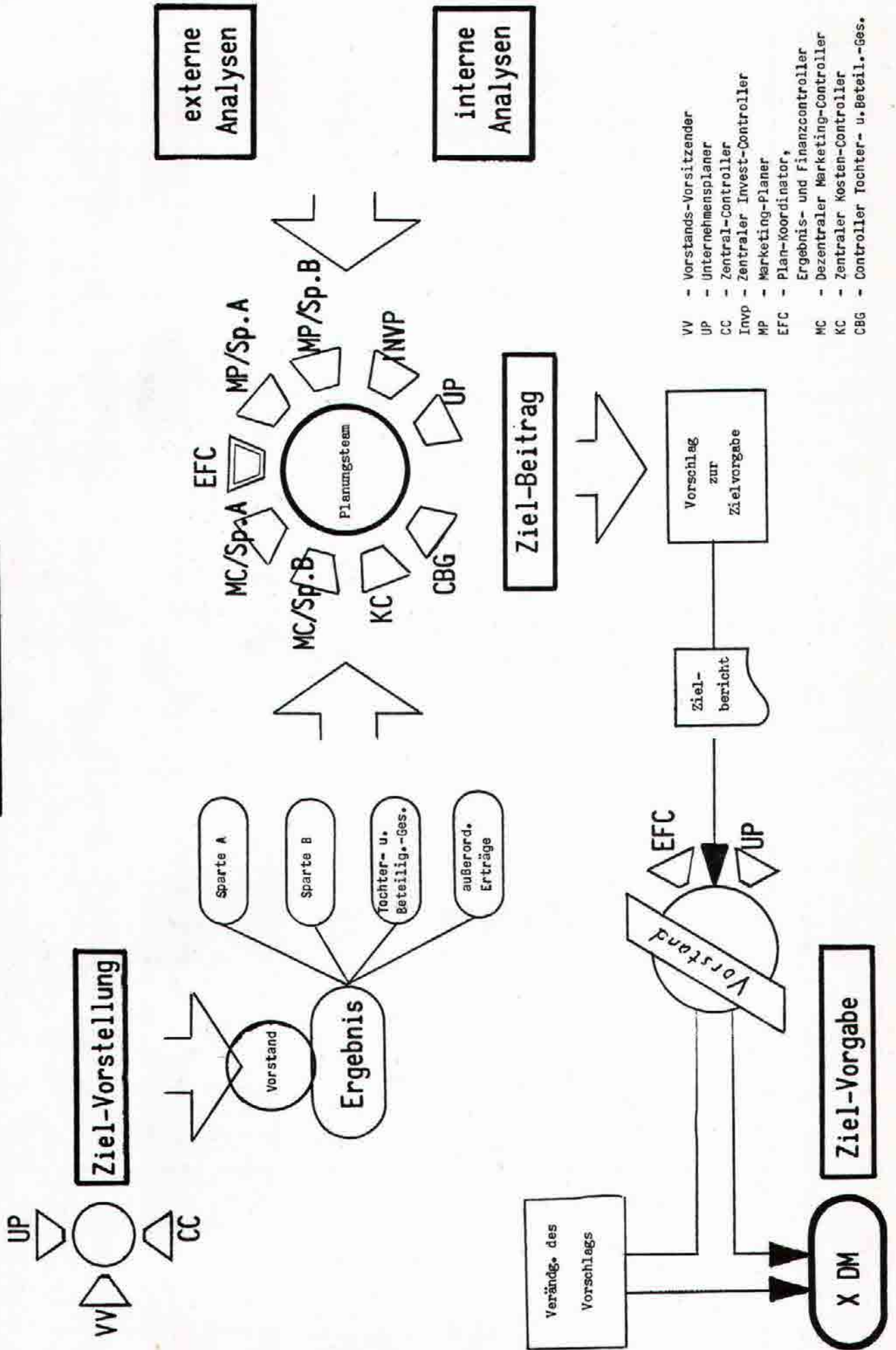
5 Aktivitäten-Budget (nach Projekten)

- 1 Maßnahmen-Projektplanung
 - 2 Promotion
 - 3 Handling
 - 4 Projekt-werbung
- } nach
Produktgruppen
Kunden
Terminen
Verantwortungen
- ↓ ↓ ↓

6 Zentrales Werbekosten-Budget

- 1 Darlehen an Kunden (Zinsen)
 - 2 Eigene Personal- und Sachkosten
 - 3 Werbe-Agenturen
 - 4 Messen
 - 5 Allg. Insertionen, Plakatierungen
 - 6 Service-Stationen, Service-Fahrzeuge
- ↓ ↓ ↓

Z I E L - V o r g a b e



Planungsablauf, Termine

Wenn man die Jahres- oder gar die Mittelfristplanung nach dem Motto: "Nun plant mal schön" beginnen läßt, braucht man sich in der Endstufe über den Mißerfolg nicht zu wundern. Dann verbleibt am Ende der Planung zunächst nur noch Zeit zur Improvisation und Flickschusterei, um zumindest optisch den Anschein einer gestandenen Planung vorzutäuschen.

Man kann halt nicht die Entscheidung über den anzusteuernden "Zielhafen" der Mannschaft allein überlassen, sondern hier gehört nach vorherigen eingehenden Überlegungen und Wertungen aller Fakten an den Anfang die Zielansprache des Readers.

Diese Zielansprache wird in der Praxis immer ehrgeizig sein; sie sollte jedoch einen machbaren Realitätsgrad zum Inhalt haben. Ist das nicht der Fall, sollte man gleich den aufwendigen Planungsprozeß abkürzen, denn die Planenden identifizieren sich doch nicht mehr mit "ihrem" Plan.

Einen Mitarbeiter, der nicht voll hinter seiner Planung steht, kann man nur bedingt bei Abweichungen zur Verantwortung ziehen.

Nach offizieller Verabschiedung der Ziele beginnt sich das Planungskarussell zu drehen.

Machart und Abläufe werden sich in den einzelnen Unternehmen nicht groß unterscheiden. Nach der Lernphase wird vieles zur Routine. Aus den gemachten Erfahrungen, insbesondere den negativen Erfahrungen, lernt man

schnell. Leider auch "Einiges", wie man es nicht machen sollte.

Man ist mit der Zeit nicht mehr so aufgeschlossen und bereit, übergroße Wagnisse einzugehen. Es fällt schwer, die Motivationstechnik und Thematik immer wieder durch neue Aspekte und Argumente anzureichern und neu zu beleben. Die Gefahr liegt gewissermaßen in einer disziplinären Verbeamtung und damit sequenziellen Einschläferung des Ideenreichtums und der Begeisterung.

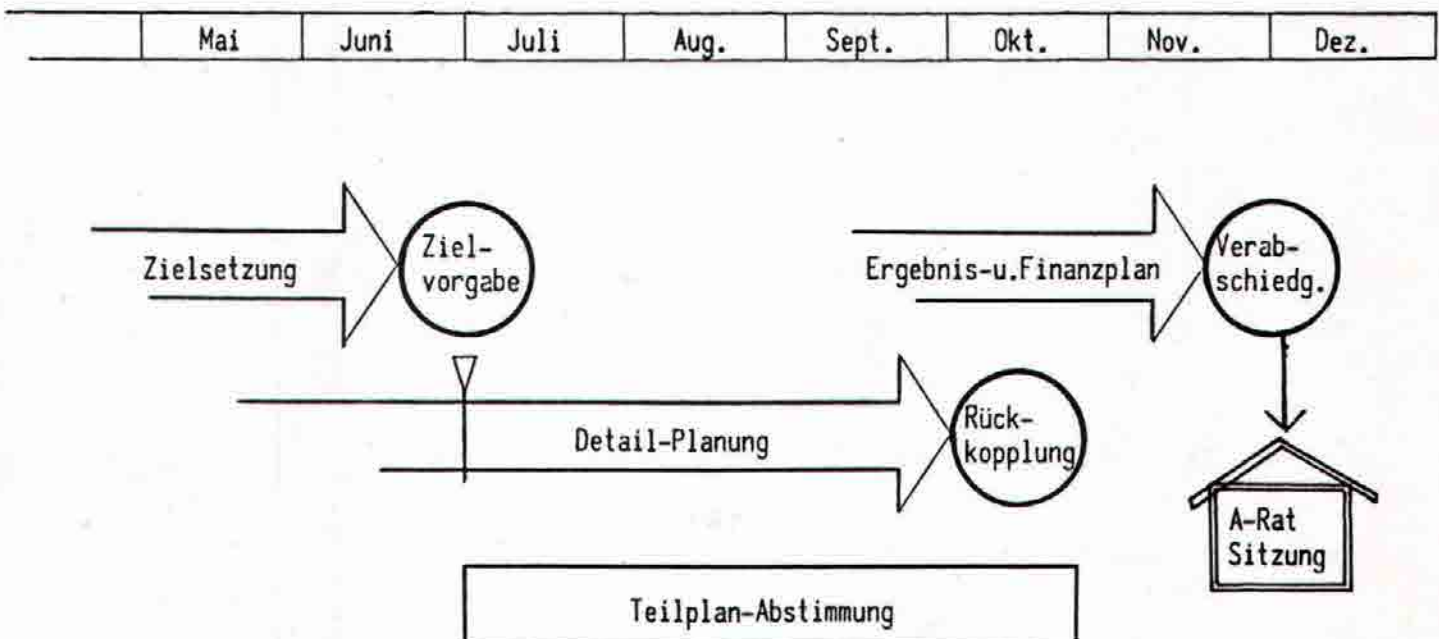
Routine tötet!

Die Controller sind deshalb aufgerufen, immer wieder neue Impulse der Planungsphilosophie zu geben und die Abläufe mit einem Hauch von knisternder Spannung zu versehen, die sich nicht nur auf die "Knetphase" beschränken sollte.

Die gesetzten Termine werden für die an der Planung Beteiligten immer zu kurz sein.

Die Gratveränderung zwischen den Terminzwängen und der gerade noch vertretbaren Genauigkeit ist, das zeigt die Erfahrung, erstaunlich weit optimierbar. Es gilt, zunächst den Riesenumfang der vielfältigen Planungsinformationen und -Daten auf die unbedingt erforderliche Genauigkeit zu untersuchen und zurückzuführen. Mit Hilfe der Netzplantechnik läßt sich anschließend eine nie erwartete Optimierung der Planungszeit erreichen. Mit etwas Mut zum vertretbaren Risiko läßt sich schließlich erreichen, daß die Planungsperiode in einem Unternehmen nicht mit Stillzeit aller laufenden Aktivitäten gleichzusetzen sein muß.

Zeitlicher Ablauf der Jahres- und Langfristplanung



Reporting

Das zentrale Reporting hat die Aufgabe, den Verantwortlichen aller Ebenen die benötigten Daten, Kennzahlen und Soll-Ist-Vergleiche rechtzeitig zur Verfügung zu stellen und, soweit erforderlich, in Zusammenarbeit mit der Linienfunktion die Abweichungen auch zu kommentieren.

Ziel sollte es sein, im Sinne eines Management-Information-System den Berichtempfängern der einzelnen Organisationsebenen die für ihre Aufgabenerfüllung benötigten Informationen lückenlos zuzustellen. Dabei werden Informationen bereits als Auswertungen verstanden, die in der Lage sein sollten, die leider immer noch so beliebten zusätzlichen Spezialauswertungen beim Informationsempfänger überflüssig zu machen. Bei einem ausgeprägten homo informaticus muß allerdings auch das bestausgeklügelte Informationssystem versagen. Die in der Primärauswertung der Plan- und Ist-Daten zwangsläufig anfallenden Zahlenfriedhöfe werden in der Informationspyramide zunehmend verdichtet und als Management-Erfolgsrechnung aufgezogen. Dabei hat der Soll-Ist-Vergleich und die daraus sich ergebenden Abweichungen Signalwirkung für einzuleitende Aktivitäten in Richtung einer Kurskorrektur zum Planziel.

Alle Korrekturmaßnahmen werden wieder in einen Projektplan einbezogen und kontrolliert.

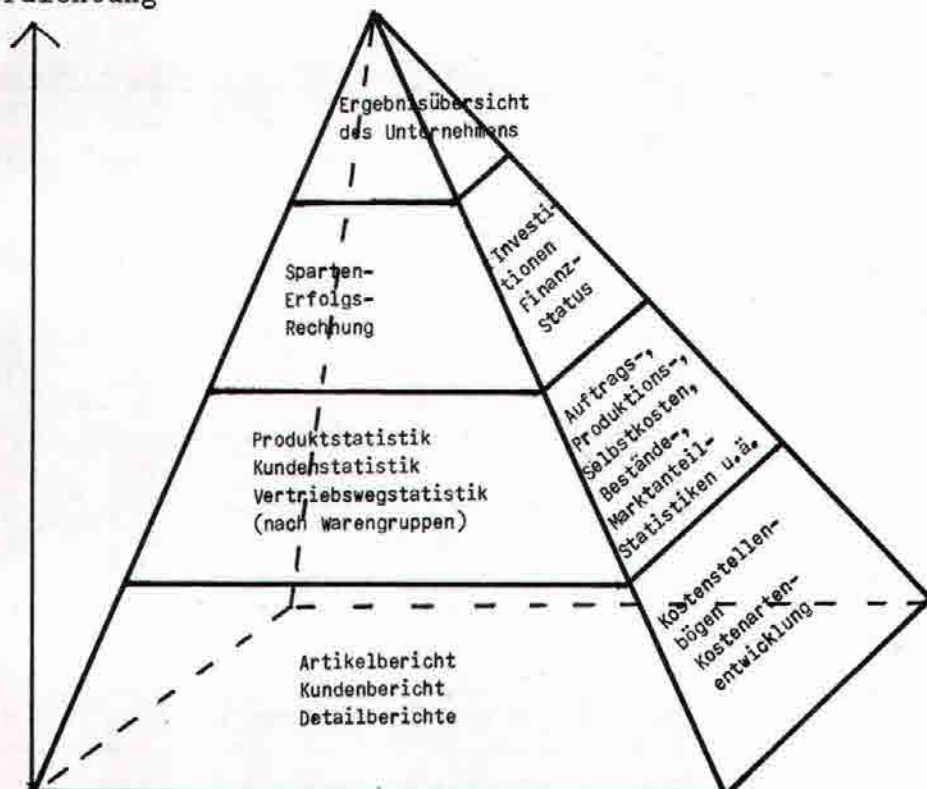
Das sich monatlich ergebende Forecast wird mit der Abweichungsanalyse und den Korrektur-Protokollen dokumentiert. Das Forecast zeigt auf Basis aktuellster Erkenntnisse und vorgesehenen Steuerungsmaßnahmen die Prognose-Ergebnisse, insbesondere per Jahresende, und ist mit die wichtigste Information für das Management. Dementsprechend sollten alle Informationen, Prognose-daten, Zielkorrekturen und Schätzungen sehr sorgfältig erarbeitet werden.

Als Endziel wäre ein revolvierender Forecast anzustreben, dessen Treffsicherheit jedoch aufgrund der Überschreitung der Jahresplangrenze zu wünschen übrig läßt bzw. nur mit einem überdurchschnittlichen Aufwand erstellt werden kann.

Plandaten, interne Verrechnungspreise, Bezugsbasen, Leistungsgutschriften usw. werden im Laufe des Jahres nicht geändert.

Neben den jeweiligen "Control-Standards" werden im Laufe des Jahres monatlich die wichtigsten Kosten- und Spezifikationsveränderungen zur Findung von "Currant-Standards" herangezogen. Mit Hilfe der Auswertung dieser Effektivdaten ist eine permanente Versorgung der Marketing-Front auch mit detaillierteren Kosten-Informationen für die Einzelprodukte möglich.

zunehmende
Verdichtung



Soll = Istvergleich

**Kostenkontrollbogen (KB)
Kostenstellen-Abrechnung**

23 Fixkosten 71297			Kostenkontrollbogen KB II			verantwortlich: SCHMIDT		
Abt. Nr. NDL. HAMBURG			KoSt.-Bez. NDL. HAMBURG			KoSt.-Nr. 96311		
Istkosten	Jahr bisher Abweichung (DM)	Abw/Soll (%)	KoA	Kostenarten Bezeichnung	Zelle	Istkosten	03.78 Sollkosten	Abweichung
41808	108	0,3	20.	Gehälter Außendienst	9			
14006	35	0,3	22:	verr. Sozialkosten auf Gehalt	10	13925	13900	25
2234	2866-	56,2-	720	Reisespesen und Kundenausl.	11	4665	4657	8
5445	2955-	35,2-	728	Kosten für PKW	12	1933	1700	233
63493	5678-	8,2-		Kosten des Außendienstes (Ndl.)	13	3613	2800	813
					14	24136	23057	1079
46083	174-	0,4-	20	Gehälter Innendienst	15			
15438	60-	0,4-	220	verr. Sozialkosten auf Gehalt	16	15361	15419	58-
30012	4944	19,7	14.-16.	Löhne	17	5146	5166	20-
			18.	Zulagen	18	10008	8356	1652
			15.-17.	Zusatzlohn	19			
			21.	Aufsicht: Lohn/Gehalt	20			
			184	Lohnfortzahlung	21			
10054	1654	19,7	190	verr. Sozialkosten auf Lohn	22			
101587	6364	6,7		Personalkosten (innendienst)	23	3353	2800	553
3390	660-	16,3-	32.	Brenn- u. Treibstoffe	24	33868	31741	2127
3142	1208-	27,8-	33.	Fremdenergie	25	3454	1350	2104
			350	verr. Strom	26		1450	1450-
			36.	verr. Dampf, Heißwasser	27			
			37.-38.	verr. sonstige Energie	28			
					29			
640	145	29,3	41.-49.	Hilfsstoffe	30			
105	195-	65,0-	58.-61.	Werkzeuge, Kleingeräte, Formen	31	121	165	44-
1483	1050-	100,0-	527	PK der techn. Beir. f. Instandh.	32	105	100	5
957	133	9,9	52.-53.	Reparat. Instandh., Umstellung	33	782	350	350-
138	255-	100,0-	540	Mieten für Maschinen	34		450	332
			55.	kalk. Abschreibungen	35		85	85-
			560	kalk. Zinsen	36	319	319	
			56.	Großreparaturen	37	46	46	
2471	1429-	36,6-	63.	Reparaturen, Instandh., Reing.	38			
15267	243-	1,6-	64.	Mieten und Hausnebenkosten	39	1002	1300	298-
			65.	kalk. Abschreibungen	40	5089	5170	81-
			660	kalk. Zinsen	41			
			66.	Großreparaturen	42			
			669	verr. Gebäude- und Raumkost.	43			
					44			
65	1135-	94,6-	70.	Muster und Gratisabgaben	45		400	400-
			72.	Reisekosten (außer Ndl.)	46			
4050	1200-	22,9-	83	Fernsprech- u. s. Postgeb.	47	1567	1750	183-
			84.-85.	Gebühren, Versich., Steuern	48			
			86.	Beratung, Prüfungen	49			
			76.-77.	sonstige Kosten, Gruppe I	50			
			78.-79.	sonstige Kosten, Gruppe II	51			
130	130		8.	sonstige Kosten, Gruppe III	52	12		12
					53			
	6000	100,0-	92.-93.	Hilfsleistg. v. u. f. andere KoSt.	54		2000-	2000
			743	Ein- und Auslagerungen	55			
672	2742-	100,0-	74	Leasing von Last- u. Lieferw.	56		914	914-
8869	678-	50,2-	74.	Kosten für LKW	57	377	450	73-
1189	2531-	22,2-	74.-75.	Frachten, Paketporto (f. Ndl.)	58	2961	3800	839-
	11-	0,9-	48.	Verpackungsmaterial	59	476	400	76
					60			
42568	6929-	14,0-		Sackkosten	61	16311	16499	188-
207648	6243-	2,9-		Gemeinkosten, gesamt	62	74315	71297	3018

Die für die Informationsebene I bestimmte Kostenstellen-abrechnung ist für alle Vorgesetzten vorgesehen, die die Verantwortung für eine Kostenstelle haben. Die Kostenarten werden hier zu Kostenartengruppen zusammengefaßt. Die weit umfassendere Übersicht der Kostenarten wird, wenn erforderlich, für Analysen herangezogen.

Da vom Kostenanfall gesehen die Produktion an anderen Kostenarten-Gruppen interessiert ist als es beispielsweise im Marketing-Ressort der Fall ist, werden für diese Bereiche in der Kostengruppierung unterschiedliche Darstellungen erstellt (KB I und KB II).

Die rechte Seite zeigt das monatliche Soll (Budget), die Istkosten und die Abweichungen. Auf der linken Seite werden die kumulierten Istkosten und Abweichungen des Jahres ausgewiesen. Die Sollkosten-Ermittlung erfolgt nach den Grundsätzen der Grenzplankostenrechnung (Aufteilung nach fix und variabel).

Die Abweichungen werden zwischen den Linienvorgesetzten und dem dezentralen Controller monatlich besprochen und ggf. analysiert. Soweit erforderlich, ist es Aufgabe des Controllers, für einzuleitende Aktivitäten zur Behebung der Abweichungen Sorge zu tragen.

Kalkulation

Rohstoffe, Halbfabrikate,
Einkaufsteile,
Abfälle, Materialgemeinkosten

Akkorde, Tarife, Sozialkosten

Energie, Reparaturen, Wartung,
Werkzeuge, Hilfsstoffe, Raumkosten

Verpackung, Frachten, var. Umschlag-
kosten, Zinsen auf das Umlaufvermögen

Fixe Kosten der Fertigung,
Konstruktion, Service-Kosten

Forschung und Entwicklung
Qualitätssicherung

Logistik, Läger, Versand,
Marketing

Unternehmen

Fertigungsmaterial

Fertigungslohn

Fertigungsgemeink.

Herstellkosten var.

Vertriebskosten var.

Selbstkosten var.

Fixkostenstufen 1 - 2

Fixkostenstufe 3

Fixkostenstufen 4 - 5

Fixkostenstufe 6

Vollkosten

Abk. Arbeitsunterlagen

FM Rezepturen
Stücklisten
Effektive Daten

FL Fertigungsspezifikationen
Akkordblätter

FGK Maschinen-Laufzeiten
Maschinen-Stunden-Kosten

HKV

VVGK Standards
Indiv. Zurechnungssätze

SKV

Fixkosten-Zumessung
individuell

indirekt nach den
geplanten Aufgaben

Standards
Marketing nach Produktgruppen

nach Festlegung durch
die Geschäftsleitung

VK

Artikel - Bericht					RE = Reinerlös			
Artikel-Daten		Kosten-Daten			Erfolgs-Daten			
Art.-Nr.	SKv	SKv+Fix 1-2	SKv+Fix 1-4	Ziel-Preis	Menge	Erlös	DBo	%RE
Art.-Bezeichnung Fabrik-Abt. WGR-Nr.	11,00	12,80	14,60	18,00	8	130	42	32
			16,25					
	60,00	71,50	82,00	105,00	2	150	30	20
		75,00						
↓			↓			↓		

Für jeden Lagerartikel werden vierteljährlich den aktuellen Kostendaten (Current Standards) die Umsatz-Istergebnisse gegenübergestellt. Das EDV-Programm zeigt, welche Kostendeckung erzielt wurde, indem der durchschnittliche Erlös/Stück unter der zutreffenden Kostenspalte ausgewiesen wird.

Die Steuerung der Verkaufspreise geschieht, soweit der Soll-Zielpreis nicht erreicht werden kann, durch festgelegte Handlungsspielräume für die Marketing-Ebenen. Der Controller hat bei Unterschreitung der Soll-Untergrenze (SKv + Fix 1 + 2) ein Vetorecht.

Plan-Ist-Vergleich

(Mengen)

PGR = Produktgruppe
WGR = Warengruppe

PGR/WGR nach Vertriebs- wegen	Jan. - x			Forecast						Jan. - Dez.			Erläuterungen
	IST	PLAN	Abw.	1. Folgemonat	2.	3.	4.	5.	6.	Forecast	Plan	Abw.	
lfd. Monat Jahr-bisher													zu den Abweichun- gen und der weite- ren Entwicklung

Plan-Ist-Vergleich

(Reinerlöse/Mengen/Deckungsbeiträge)

PGR/WGR nach Vertriebswegen	Reinerlöse (TDM)			Mengen TSt/t			Reinerlöse (T DM)		
	IST	PLAN	Abw.	IST	PLAN	Abw.	Forecast	PLAN	Abw.
lfd. Monat Jahr-bisher									

PGR/WGR nach Vertriebswegen	Deckungsbeiträge (TDM)			Abw.-Analyse			Deckungsbeiträge (TDM)		
	IST	PLAN	Abw.	Menge	Preis/ Mix	Kosten/ Mix	Forecast	Plan	Abw.
lfd. Monat Jahr-bisher									

Nach diesem Berichtsschema können sowohl

- die einzelnen Produkte
- Warengruppen
- Produkt-Gesamtheiten

als auch

- Kunden
- Gebietsgliederungen, z.B. Niederlassungen
- Vertriebswege

dargestellt werden.

Wichtig ist, daß neben dem klassischen Soll-Ist-
vergleich das Forecast und die verursachungsbezo-
gene Abweichungsanalyse aufgeführt werden.

Nur wenn man weiß, wodurch Abweichungen entstanden
sind, lassen sich die notwendigen Korrektur-
Steuerungen richtig definieren und durchführen.

Deckungsüberschußrechnung für:							
* Produkte/ Warengruppe	Reinerlöse				Deckungsbeiträge		
	TDM	% NE	% PLAN	%Vj	TDM	% RE	% PLAN
	Monat Jahr bisher						
*Warengruppe Produktgruppe Σ							

Fixkosten:	(Stufen)	Monat Jahr bisher		
Produktion	1 - 2			
Entwicklung	3			
Deckungsbeitrag	3			
Logistik	4			
Marketing	4 - 5			
davon: Außendienst		()	()	()
Innendienst		()	()	()
Zentr. Werbung		()	()	()
Maßnahmen		()	()	()
Promotion		()	()	()
Lizenzen		()	()	()
Sparten-- Fixkosten	Σ			
Unternehmen-Fixkosten/	Stu6			
Betriebsergebnis/ Deckungsüberschuß				

*) Nichtzutreffendes streichen

Die bislang gezeigten Berichtsbeispiele schließen mit der Deckungsüberschuß-Rechnung, dessen flexible Berichtstechnik den individuellen Branchenbelangen angepaßt werden kann.

Im Sinne der MIS-Informationspyramide können die Ergebnisdarstellungen speziell für die anzusprechenden Ebenen von Technik und Marketing mit zunehmender Daten- und Informationsverdichtung herausgelegt werden.

Während ein Marketing-Gebietsverantwortlicher sicherlich

die Daten für alle Produkte kennen muß, genügen dem Leiter des "Ersatzgeschäft Deutschland" die Daten der Warengruppen.

Sonderentwicklungen einzelner Produkte werden in diesem Fall als "exzeption" kommentiert.

Die Ergebnisdarstellung zeigt zugleich:

- den Soll-Istvergleich (% v. Plan)
- den Vergleich zum Vorjahr (% v. Vorjahr)
- die Erlösschmälerungen (% v. NE)
- die Fixkostenentwicklung (absolut u. % v. RE)

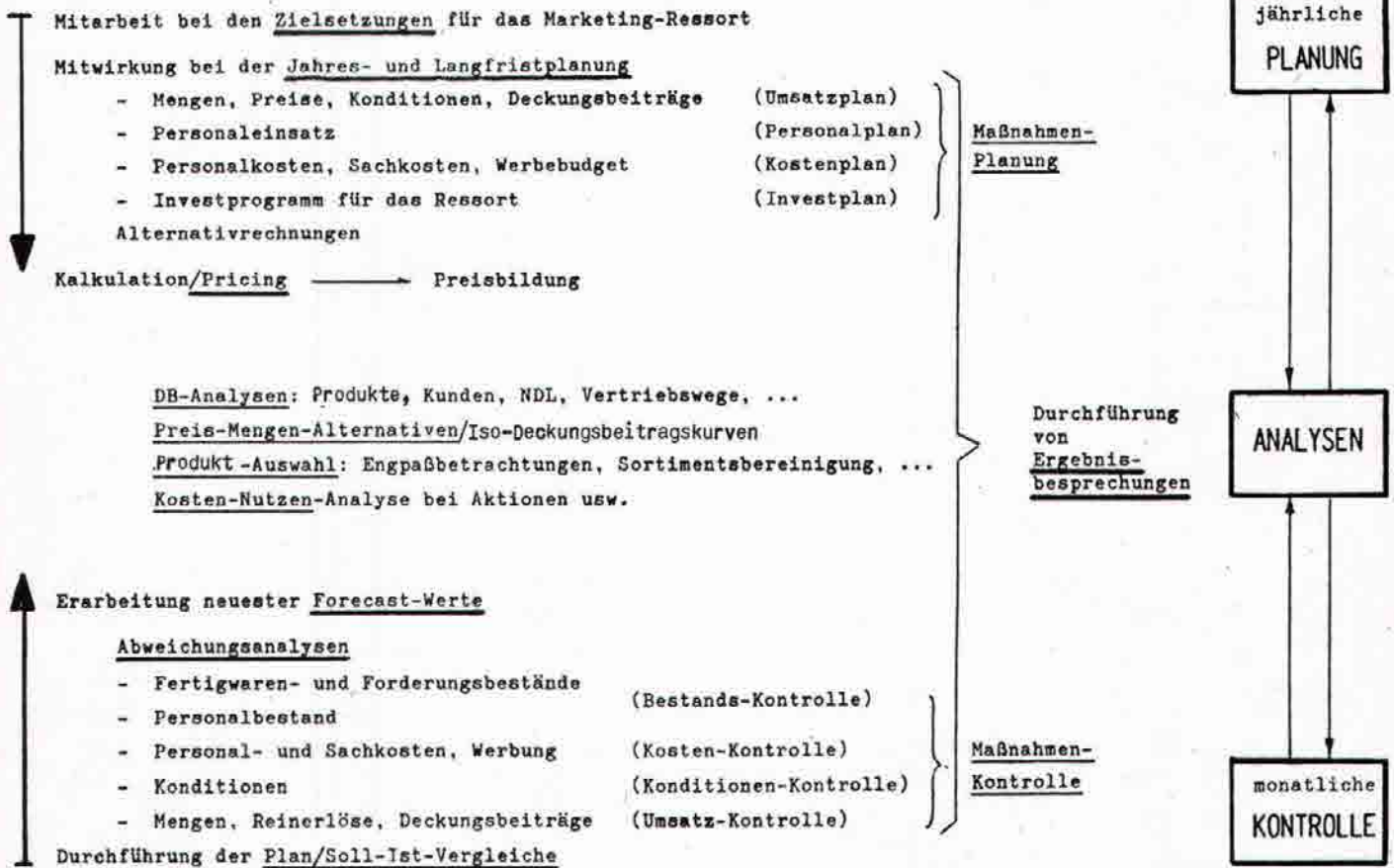
Steuerung/Aktionen

Es ist nicht nur Aufgabe des Controlling, Sorge zu tragen für eine integrierte Langfrist- und Jahresplanung, die laufende Abrechnung und eine schnelle, informative Berichterstattung. Diese Berichte müssen, falls es erforderlich ist, rechtzeitig die "rote Warnlampe" aufleuchten lassen. In diesem Fall ist es wieder Aufgabe des

Controllers dafür zu sorgen, daß etwas geschieht, d.h. daß das verantwortliche Management die Steuerung ausübt, um aufgrund der durch die Sensitivitätsanalyse georteten Positionen und Klippen und in Kenntnis der kalkulierten Unternehmens-Auswirkungen, das Schiff wieder auf Plankurs zu bringen. Hierbei ist entscheidend, vorher mit Hilfe der Simulation, unter Zuhilfenahme der Erfahrung, auszuleuchten, wie der Markt und der Wettbewerb auf das eigene Handeln reagieren wird.

Nachstehend noch einmal das Arbeitsfeld des Marketing-Controlling:

Marketing - Controlling (Funktionen)



Zur Sicherung und Bewahrung des Erreichten gehören aber noch einige flankierende Maßnahmen. Obwohl die angesprochenen Disziplinen nicht in den Dunstkreis des eigentlichen Marketing-Controlling hineinragen, ist die Auswirkung auf den Unternehmenserfolg von weitreichender Bedeutung.

Es ist deshalb einleuchtend, daß Vertreter der Finanz, zumeist in der Person des Controllers, auch in den nachstehenden Funktionen-Komplexen vertreten sind:

- Produktplanung
- Sortimentsbereinigung
- Konzern-Verrechnungspreise
- Eigenfertigung oder Zukauf
- Computer-Stammdaten
- Pricing

VOM PRODUKT ZUR ANWENDUNG

- die "Eselbrücke" zwischen operativer und strategischer Planung

Strategische Planung ist - vereinfacht gesagt - die "Was-tut-oder-läßt-man-Planung"; operative Planung besteht aus der "Wie-realisiert-man-es-Planung". Typisch für ein operatives Budget ist die Plan-Ergebnisrechnung, die mit Absatzzahlen, Verkaufspreisen und Grenzkosten beginnt. Gegliedert ist die Ergebnisrechnung zuerst einmal nach Produkten. Das Erzeugnis wird fakturiert; es ist Träger der Mengeneinheit und Bemessungsbasis für den Verkaufspreis. Sinngemäß gilt das auch für Dienstleistungen. Stellt man ein Budget auf, so gehört zu den Annahmen für die Plan-Ergebnisrechnung die Höhe des Bedarfs, der für das Budgetjahr veranschlagt wird.

Neben der Höhe des Bedarfs existiert aber noch die Art von Bedarf. Wieviele Raucher gibt es und wie oft rauchen sie? Das ist Höhe. Warum wird geraucht? Wegen stimulierender Wirkung, um die Hände zu beschäftigen, als Friedenspfeife, um dem Lutschbedürfnis zu frönen? Wieviele ziehen eine Krawatte an? Aus welchem Motiv? Manche - zum Beispiel der Verfasser dieser Ergänzung zur Marketing-Checklist von Schostek - ziehen auch Krawatten deswegen an, damit im Hals die richtige Betriebstemperatur herrscht. Das Krawattentragen demnach als Substitutstechnologie zum Gurgelwasser.

Wieviele Reifen man braucht, ist Höhe von Bedarf. Was die Kunden mit ihren Autos machen, bedeutet Art von Bedarf. Hinter der Art von Bedarf stecken Verhaltensweisen. Zum Beispiel das Verhaltensbild von Eltern, die ihren Kindern ausreden wollen, Süßigkeiten zu essen und dann ein Ersatzangebot brauchen. Ein Produkt-Manager müßte deshalb eher ein "Verhaltens-Manager" sein und kundenorientiert denken. Aus den Verhaltensweisen ergibt sich auch, ob ein Markt wächst oder nicht. Es ist zu spät, wenn man es erst daran erkennt, daß die Absatzzahlen der Produkte der Höhe nach nicht mehr stimmen - oder wenn ein Mitbewerber das Timing für ein neues Programm richtig gewählt hat; und man sich selber darüber ärgert.

Die strategische Planung baut auf strukturellen Annahmen auf; die operative Planung auf konjunkturellen Daten. Die Art von Bedarf ist strukturell; die Höhe des Bedarfs konjunkturell. Strukturell ist, daß es in bestimmten Gebieten schneit. Konjunkturell/saisonal ist, wann und wie lange es schneit.

Arten von Bedarf sind abstrakter als Höhen von Bedarf. Die Zahl der Köpfe der Bevölkerung ist konjunkturell und Basis für operative Pläne. Warum Ehepaare heute meistens 2 Kinder haben und nicht drei oder mehr, ist strukturell - vielleicht weil die Frau "hinter dem Kochtopf" nicht soviel gilt wie die Karrierefrau im Beruf. Vielleicht auch weil die Kinder nicht mehr erzogen, sondern geführt sein wollen. Und das ist erheblich anspruchsvoller.

Weil strukturelle, qualitative Sachverhalte schwerer abzuschätzen sind als quantitative, ist es gut, einen Schrittmacher zu verwenden, der einen bei der Planung unter Zugzwang setzt, auch diese Elemente ausdrücklich einzubeziehen. Eine solche Eselsbrücke wäre der Austausch von "Produkten" durch "Einsatzgebiete" (Arten von Bedarf). Man kann ganz generell den Sprachgebrauch der pharmazeutischen Industrie übernehmen, die von Therapiegebieten spricht. Zum Beispiel sind die Reifen oder technischen Gummiartikel des Hauses Continental auch Therapien; Indikationen oder Arten von Bedarf sind auch die technischen Gewohnheiten von Konstrukteuren. Verwendet "man" Gummi-Artikel in Metallkonstruktionen?

Die strategische Planung hätte zu lösen, daß Arten von Bedarf (Verhaltensbilder von Zielgruppen) sowie eigene Stärken und Schwächen zusammenpassen. Arten von Bedarf stellen Marktaufgaben. Die Unternehmung analysiert ihr Eignungsprofil (Potential); und wenn das nicht zusammenstimmt, ist ein Förderungskonzept einzuleiten - oder man wird aus dem Markt hinausbefördert.

(Deyhle)

DIE VERTRIEBSERFOLGSRECHNUNG IM CONTROLLING-SYSTEM

von Dipl.-Kfm. Hans Blings, Wiesbaden

Für das operative Controlling sind Unternehmensplanung, Unternehmenserfolgsrechnung als Soll-Ist-Vergleich sowie Deckungsbeitrags- und Plankostenrechnung typische und gebräuchliche Instrumente zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten. Mit ihrer Hilfe kann das Management die Realisierung der angestrebten Ziele weitaus besser verfolgen, als dies früher mit den Mitteln der herkömmlichen Betriebsabrechnung möglich war. Das Arbeiten mit diesen Instrumenten hat darüber hinaus den Blick für branchen- bzw. unternehmensspezifische Möglichkeiten geschärft und dadurch eine Weiterentwicklung des Controlling-Instrumentariums bewirkt bzw. neue Anwendungen in den Bereichen erschlossen, in denen es für den Erfolg eines Unternehmens von besonderer Bedeutung ist.



Hans Blings ist seit 10 Jahren in der Oetker-Gruppe tätig und seit 1973 als Leiter der Hauptabteilung Betriebswirtschaft für das Controlling in der Söhnlein-Noris-Gruppe, welche die Sekt- und Spirituoseninteressen der Oetker-Gruppe wahrnimmt, zuständig.

Motiv und Anforderungen

Eine dementsprechende Anwendung soll in dem folgenden Beispiel dargestellt werden. Wir sind ein Markenartikelunternehmen der Nahrungs- und Genussmittelindustrie und betätigen uns auf einem Markt, der einerseits einem sehr starken Wettbewerb unterliegt und andererseits durch weitgehende Organisation und zunehmende Konzentration im Handel eine außerordentlich starke Position der Nachfrage aufweist. Deshalb ist von allen betrieblichen Funktionen der Absatz von ganz besonderer Bedeutung für den Unternehmenserfolg. Diese Tatsache hat uns dazu bewogen, ein geeignetes Informationsmittel zu entwickeln, das insbesondere diesen Anforderungen genügen mußte:

1. Informationen über erfolgsorientierte Planerfüllung im Verkauf;
2. Beschränkung auf die wesentlichen beeinflussbaren Faktoren;
3. Empfängerorientierte Darstellung und Handhabung;
4. Zeitnahe, schnelle Information.

Dieses als Vertriebserfolgsrechnung bezeichnete Informations- und Steuerungsmittel soll in seiner

Grundkonzeption kurz erläutert und anhand eines Fallbeispiels mit "gegriffenen" Zahlen dargestellt werden.

Elemente der Vertriebserfolgsrechnung

Ausgangspunkt für die Entwicklung einer Vertriebs-erfolgsrechnung war die Frage: Welche Faktoren, die im Einflußbereich des Verkaufs liegen, sind für den Unternehmenserfolg einer Periode von entscheidender Bedeutung? Bei der Beantwortung kristallisierten sich schließlich drei Punkte als besonders wichtig und gleichzeitig als beeinflussbar heraus:

1. Absatzmenge pro Artikel
2. Nettoerlös pro Artikel
3. Absatzstruktur, d. h. die Zusammensetzung des Gesamtabsatzes nach Artikeln, und zwar unter besonderer Berücksichtigung des teilweise stark differierenden Deckungsbeitrages 1 pro Artikel.

Bereits an dieser Stelle sei darauf hingewiesen, daß es noch manch andere Faktoren gibt, die den zum Maßstab dienenden Kriterien entsprechen und die

ebenfalls in eine solche Rechnung einbezogen werden können, wie z. B. fixe Vertriebskosten. Dennoch haben wir uns bewußt auf die drei vorgenannten Elemente beschränkt, weil sie von der Gewichtung Vorrang haben und außerdem für die übrigen Faktoren andere spezifische Controlling-Instrumente vorhanden sind, für die fixen Vertriebskosten beispielsweise Soll-Ist-Vergleiche für jedes Verkaufsgebiet.

Bei der Einführung einer Vertriebserfolgsrechnung auf der Basis der drei genannten Hauptelemente ist eine Absatz- und Deckungsbeitragsplanung nach Artikeln unverzichtbar. Außerdem ist ein Soll-Ist-Vergleich der Artikelerlöse und -erlösschmälerungen eine weitere wesentliche Voraussetzung.

Wenn diese Bedingungen erfüllt sind, ist die Aufstellung der Vertriebserfolgsrechnung einfach, da sie mit Hilfe von Formularen schematisch erstellt werden kann. Dabei wird, abgeleitet aus der jährlichen Unternehmensplanung, monatlich zunächst ein Plan aufgestellt, aus dem der Vertrieb seine Teilziele in bezug auf

- o Absatz pro Artikel
- o Durchschnittserlös pro Artikel und
- o DB-Volumen pro Artikel

genau ablesen kann. Nach Ablauf des Monats wird dann ein Plan-Ist-Vergleich angefertigt, um zu erkennen, ob der Plan-DB insgesamt und pro Artikel über- oder unterschritten wurde und welches die Ursachen für Abweichungen waren. Nur bei genauer Kenntnis der Ursachen kann, ggfs. mit Hilfe einer Hochrechnung, beurteilt werden, ob der Jahresplan nach dem augenblicklichen Stand noch erreicht wird oder ob Maßnahmen zur Gegensteuerung erforderlich sind.

Deckungsbeitrags-Analyse anhand eines Fallbeispiels

Im Formular der Abbildung 1 ist die Vertriebserfolgsrechnung anhand eines konstruierten Beispiels für eine Produktgruppe dargestellt. Dabei stehen in der Spalte 1 alle Artikel der betreffenden Produktgruppe untereinander. Die Angabe des Plan-Deckungsbeitrages 1 pro Mengeneinheit folgt in der Spalte 2 für jeden Artikel, wobei der DB 1 so definiert ist:

$$\begin{array}{l}
 \text{Bruttoerlös} \\
 \text{./. Erlösschmälerungen} \\
 \text{./. variable Produktionskosten} \\
 \text{./. variable Vertriebskosten} \\
 \hline
 = \text{DB 1.}
 \end{array}$$

Spalte 3 enthält den geplanten Monatsabsatz eines jeden Artikels, der multipliziert mit dem Plan-DB pro Mengeneinheit (Spalte 2) das geplante DB-Volumen eines jeden Artikels in Spalte 4 ausweist.

Dieses Plan-Deckungsbeitragsvolumen pro Artikel und insgesamt ist der Maßstab bzw. die Zielgröße, an der der tatsächliche Verlauf gemessen wird.

Spalte 5 zeigt die effektiv verkaufte Menge und Spalte 6 demzufolge die Mengenabweichung gegenüber Plan. Multipliziert man diese Mengenabweichung mit dem Plan-Deckungsbeitrag pro Mengeneinheit (DM per M.E.), so erhält man in Spalte 7 die absatzbedingte Deckungsbeitragsabweichung in TDM.

Bezogen auf den einzelnen Artikel ist diese Abweichung ausschließlich eine Mengenabweichung. In bezug auf die Summe aller Artikel einer Produktgruppe beinhaltet sie gleichzeitig neben der Mengenabweichung auch die sogenannte Strukturabweichung. Sie besagt, ob die Absatzstruktur - im Hinblick auf den absoluten Deckungsbeitrag per Artikeleinheit - plangemäß, besser oder schlechter für das Unternehmensergebnis war. Oder anders ausgedrückt: sie gibt an, ob das Verhältnis der Absatzmengen deckungsbeitragsstarker und -schwacher Artikel zueinander positiv oder negativ im Vergleich zum Plan war.

Die Strukturabweichung innerhalb der Produktgruppe kann somit als relative (positive/negative) Mengenabweichung definiert werden. Rechnerisch wird sie wie folgt ermittelt:

$$\begin{array}{l}
 \text{Mengen- und Strukturabweichung} \\
 \text{./. reine Mengenabweichung} \\
 \hline
 \text{(Mengenabweichung x Plan-DB per M.E.)} \\
 = \text{Strukturabweichung.}
 \end{array}$$

Beispiel aus Abb. 1:

Mengen- und Strukturabweichung	TDM - 43,5
./. reine Mengenabweichung	
(+ 10 x 0,87 = + 8,7)	TDM + 8,7
= Strukturabweichung	TDM - 52,2

Neben der Mengen- und Strukturabweichung wird in Spalte 8 die Preisabweichung pro Artikeleinheit ausgewiesen. Diese Preisabweichung wird anhand eines Soll-Ist-Vergleiches der Artikelerlöse und -erlösschmälerungen ermittelt, indem der erzielte Durchschnittserlös eines Artikels dem geplanten gegenübergestellt wird. Das Produkt aus Preisabweichung pro Einheit und Mengenabweichung (Spalte 6) des betreffenden Artikels ergibt die gesamte Preisabweichung (in TDM) in Spalte 9.

Wird nun die Mengenabweichung (Spalte 7) und die Preisabweichung (Spalte 9) addiert, so resultiert daraus die Gesamtabweichung zwischen dem geplanten und dem tatsächlich erzielten Deckungsbeitrag in Spalte 10.

Vertriebsfolgsrechnung				Deckungsbeitragsanalyse Produktgruppe 1				Monat:	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Artikel	Plan-DB pro Einheit DM per M.E.	Absatz 1.000 M.E.	Plan-DB TDM	Ist- Absatz 1.000 M.E.	Mengenabweichung incl. Strukturabweichung 1.000 M.E.	Mengenabweichung TDM	Preisabweichung DM per M.E.	Preisabweichung TDM	Gesamt- abweichung TDM
A	0,60	160	96	156	- 4	- 2,4	+ 0,02	+ 3,1	+ 0,7
B	1,-	280	280	275	- 5	- 5,0	-	-	- 5,0
C	0,30	240	72	278	+ 38	+ 11,4	- 0,03	- 8,3	+ 3,1
D	2,50	90	225	71	- 19	- 47,5	+ 0,15	+ 10,7	- 36,8
E									
F									
Summe Produktgruppe 1	Ø 0,87	770	673	780	+ 10	- 43,5	-	+ 5,5	- 38,0

TDM = Tausend DM

M.E. = Mengeneinheit

Abb. 1: Deckungsbeitragsanalyse

Vertriebsfolgsrechnung				Gesamtzusammenstellung			
Produktgruppe	Plan - DB TDM	Ist - DB TDM	Gesamtabweichung TDM	Mengen - incl. Strukturabweichung Mengenabweichung TDM	Strukturabweichung TDM	Preisabweichung TDM	
1	673,0	635,0	- 38,0	+ 8,7	- 43,5	- 52,2	+ 5,5
2	320,0	348,0	+ 28,0	+ 15,5	+ 25,5	+ 10,0	+ 2,5
3	570,0	642,0	+ 72,0	+ 68,0	+ 86,0	+ 18,0	- 14,0
4	260,0	215,0	- 45,0	- 51,0	- 55,3	- 4,3	+ 10,3
Vertriebsfolgs	1.823,0	1.840,0	+ 17,0	+ 41,2	+ 12,7	- 28,5	+ 4,3

Abb. 2: Gesamtzusammenstellung Vertriebsfolgsrechnung

Vertriebs-Erfolg zusammengefaßt

Dieser Plan-Ist-Vergleich wird pro Produktgruppe monatlich und kumulativ nach Abschluß der Fakturierung und nach Vorlage der Erlöskontrolle erstellt. Anschließend werden alle Produktgruppen auf dem Formular der Abbildung 2 zusammengefaßt, wobei die Gesamtabweichung je Produktgruppe in Mengen-, Struktur- und Preisabweichung unterteilt wird. Die Gesamtabweichung zwischen dem Plan-DB und dem Ist-DB aller Produktgruppen stellt demnach den Vertriebs-Erfolg dar.

Selbstverständlich kann eine derartige Vertriebs-Erfolgsrechnung noch um die direkt zurechenbaren Fixkosten des Vertriebes ergänzt werden. Wir verzichten darauf, da wir diese Kosten in das Fixkosten-Controlling einbeziehen. Es kommt allerdings vor, daß zu Beginn eines Geschäftsjahres, wenn die Risikobandbreite der Ergebnisplanung noch nicht exakt abgeschätzt werden kann, seitens der Geschäftsleitung ein gewisser Teil des Marketingbudgets gesperrt und die Freigabe davon abhängig gemacht wird, ob die Vertriebs-Erfolgsrechnung zu einem bestimmten Zeitpunkt eine negative Gesamtabweichung ausweist oder nicht. Es wird dann zu diesem Zeitpunkt eine Hochrechnung auf das Jahresende aufgestellt und anschließend entschieden, ob und in welcher Höhe die gesperrten Mittel freigegeben werden können.

Wie in dem angeführten Beispiel erläutert, wird in der Vertriebs-Erfolgsrechnung mit Deckungsbeiträgen auf Basis Standardkosten pro Artikeleinheit gerechnet und nicht mit Ist-Deckungsbeiträgen, mit Ausnahme der Erlöse. Durch Einbeziehung der Preisabweichung wird der Plan-DB um die Abweichung zwischen dem geplanten Erlös des Artikels und dem tatsächlich erzielten korrigiert. Das ist deshalb wichtig, weil die Ist-Erlöse ausschließlich durch den Vertrieb beeinflusst werden und ihnen deshalb ein dementsprechend großes Gewicht bei der Quantifizierung des Vertriebs-Erfolges beizumessen ist. Die Abweichungen bei den variablen Kosten sind dagegen in erster Linie durch andere Bereiche - Produktion, Materialwirtschaft, Transport- und Lagerwesen - zu vertreten und bleiben aus diesem Grund unberücksichtigt.

Aufgaben und weitere Anwendungsmöglichkeiten

Die Hauptaufgabe der Vertriebs-Erfolgsrechnung besteht darin, der Vertriebsleitung ein zeitnahes permanentes Informationsmittel zur Verfügung zu stellen, mit dem die wesentlichsten Erfolgskomponenten im Vertrieb beobachtet und gesteuert werden können. Daneben dient sie auch als Frühindikator

für die Entwicklung des Unternehmensergebnisses, da sie mindestens eine Woche früher vorliegt als die kurzfristige Erfolgsrechnung; und die Tendenz und Größenordnung der Entwicklung des Unternehmensergebnisses, unter Berücksichtigung des Fixkostenverlaufs und der annähernd bekannten Soll-Ist-Abweichungen bei den variablen Kosten, sehr deutlich widerspiegelt.

Eine solche oder abgewandelte Vertriebs-Erfolgsrechnung eignet sich analog auch dafür, eine erfolgsorientierte Steuerung von Verkaufsgebieten zu verfolgen. Sie setzt dann allerdings eine Absatz- und Erlösplanung pro Gebiet voraus und sollte gleichzeitig um die zurechenbaren Fixkosten des Verkaufsgebietes ergänzt werden. Natürlich kann eine derartige Gebietserfolgsrechnung auch zur Grundlage eines Prämiensystems oder einer sonstigen Art erfolgsabhängiger Honorierung von Verkaufsmitarbeitern gemacht werden.

Ebenso ist es denkbar, eine Kunden-Deckungsbeitragsrechnung in entsprechend abgewandelter Form aufzubauen. Die Erkenntnis, neben einer Artikel- und Gebietserfolgsrechnung in Zukunft auch ein kundenbezogenes Steuerungsinstrument zu benötigen, wächst in vielen Unternehmen und wird in dem Maße zunehmen, wie die Abhängigkeit eines Unternehmens von wenigen aber bedeutenden Kunden zunimmt.

Kundenerfolgsrechnung

Eine Kundenerfolgsrechnung kann ähnlich aufgebaut werden wie die in Abb. 1 dargestellte Vertriebs-Erfolgsrechnung, wenn eine kundenbezogene Absatz-, Erlös- und Deckungsbeitragsplanung nach Artikeln für diejenigen Kunden vorliegt, die in eine solche Rechnung einbezogen werden sollen. Dabei ist jedoch besonders wichtig, daß bei der Ermittlung kundenspezifischer Artikel-Deckungsbeiträge alle Erlös- und Kostenkomponenten, die kundenabhängig unterschiedlich hoch sein können, auch für jeden Kunden gesondert geplant und ermittelt werden. In der Regel dürfte dies hauptsächlich auf Erlöse und Erlösschmälerungen sowie auf bestimmte variable Vertriebskosten wie z. B. Fracht- und Lagerkosten zutreffen.

Daneben sind auch hier die einem Kunden direkt zurechenbaren Fixkosten (kundenbezogene Verkaufsförderung, Valutagewährung u. ä.) mit in Ansatz zu bringen, um den Kunden-DB 2 = Kundenerfolg so exakt wie möglich festzustellen. Falls eine detaillierte Absatz- und DB-Planung pro Kunde nicht existiert, kann eine Kunden-Deckungsbeitragsrechnung natürlich auch nur mit Ist-Werten erstellt werden. Das Problem in diesem Fall besteht meist darin, daß ein geeigneter Beurteilungsmaßstab für die Höhe des Kunden-DB fehlt.

DIE STANDARD- GRENZPREISRECHNUNG IN DER PRAXIS

– Das Rechnen mit Opportunitätskosten –

von Dr. Martin Bösch, Lustenau und Gauting

Dieser Beitrag soll eine Methode im Rechnungswesen beschreiben, wie man Engpässe in der Produktion kalkulatorisch in den Griff bekommt und bewertet, wie man die opportunity cost, die Opportunitätskosten bestimmt und was für Konsequenzen das Rechnen mit Opportunitätskosten im Verkauf mit sich bringt. Die Opportunitätskosten sind allerdings nur ein Element des Systems der Grenzpreisrechnung, das auch das Rechnen mit proportionalen Kosten, Optimalkosten, die Stellen-Erfolgsrechnung, Kapazitätskostenkontrolle usw. usf. umspannt.

Warum wird in den Unternehmen, in denen die Deckungsbeitragsrechnung installiert ist, häufig versucht, möglichst viele Kosten in die Proportionalen zu packen? Einerseits wohl deshalb, weil häufig "proportional" mit "beeinflussbar" gleichgesetzt wird, andererseits aber auch aus Gründen der Preissicherung, so nach dem Motto: "Was man in die Grenzkosten kalkuliert, das kommt über den Preis sicher herein, aber ob der Verkauf dann auch genügend Deckungsbeiträge in die Scheune einfährt, das ist ungewiß, denn die Konkurrenz, der Markt, das Wetter diktieren unsere Verkaufspreise und Absatzmengen". Kann man aber die Konkurrenz und das Wetter dadurch beeinflussen, daß man möglichst hohe Grenzkosten kalkuliert? Wohl nicht. Aber man kann statt einen Preis zu errechnen einen begründungsfähigen Vorschlag machen, was das Produkt an Preis bringen soll. Dafür sind eine Reihe von Methoden entwickelt worden. Das Rechnen mit Opportunitätskosten geht in diese Richtung, denn es wird verdeutlicht, was denn außer den Grenzkosten noch an Kosten dazukommen, wenn wir eine Einheit mehr herstellen und verkaufen wollen. Es sind dies die opportunity cost, die Opportunitätskosten. Was dann noch übrig bleibt vom Erlös, nachdem diese gedeckt sind, ist ein "gestutzter" Deckungsbeitrag oder die Verkaufsspanne.

Bei einem dominierenden Engpaß in der Produktion

Ein Beispiel: wir wollen wissen, wieviel zusätzlichen Deckungsbeitrag oder Gewinnbeitrag uns ein neues Produkt I bringt, von dem wir 500 Stück pro Jahr zu einem Preis von 100, -- DM absetzen könnten. Die Grenzkosten sollen 60, -- DM betragen, der Deckungsbeitrag pro Stück somit 40, --. Soweit Kapazitäten in der Produktion verfügbar sind, wird man sich für die Aufnahme dieses Produktes ins Sortiment wohl entscheiden. Falls aber Engpässe vorhanden sind, wird man sich fragen, wie hoch die Deckungsbeiträge der anderen Produkte sind, die durch die Aufnahme von I ins Sortiment verdrängt werden. Hierzu Grafik Abb. 1.

Angenommen, unser Produkt I nimmt 2 Stunden Belegungszeit der Engpaßstelle in Anspruch, der Deckungsbeitrag pro Engpaßstunde wäre somit 20, -- DM. Gemäß Abb. 1 haben wir Produkte im Sortiment, die weniger Deckungsbeitrag bringen als das neue Produkt I, nämlich im Extremfall nur 5, -- pro Stunde bei Produkt H. Wir entscheiden uns also für die Aufnahme des Produktes I ins Sortiment und ins Produktionsprogramm. Mit dieser Entscheidung verdrängen wir Produkt H aus dem Programm, das uns 5, -- DM pro Stunde Deckungsbeitrag eingespielt hätte. Aus der Not machen wir nun eine Tugend und verlangen grundsätzlich und



Dr. M. Bösch ist Dozent an der Controller-Akademie. Vorher war er mehrere Jahre Controller und Personalleiter in einem Industrieunternehmen (Textil) und hat dort die Standard-Grenzpreisrechnung in der Praxis kennengelernt und angewendet. Einer der Begründer dieser Methode der Deckungsbeitragsrechnung, Dipl.-Ing. H. H. Böhm, war Berater in diesem Unternehmen und Dr. Bösch hatte dadurch ständigen Kontakt zur Wiege des Systems.

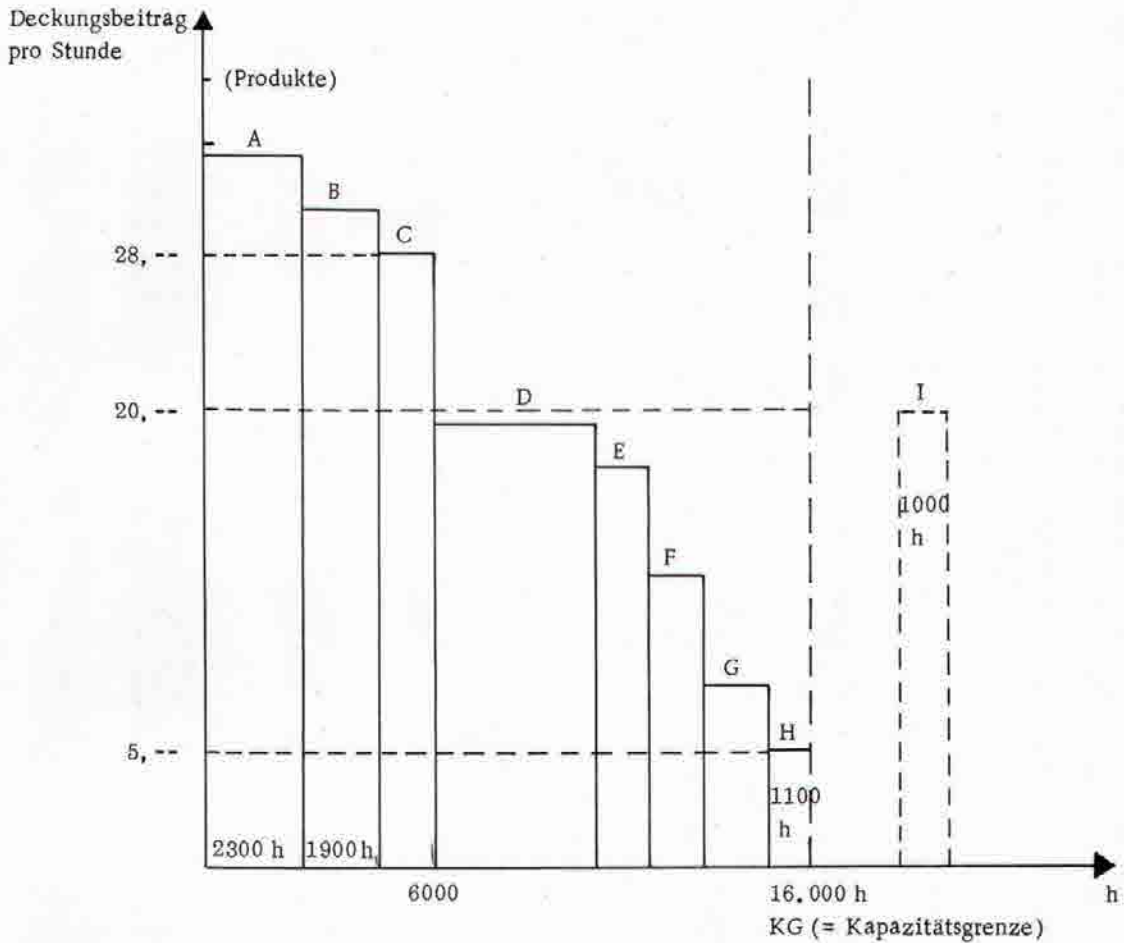


Abb. 1: Engpaßstelle (dominierender Engpaß)

für alle Produkte einen Mindest-Deckungsbeitrag von 5, -- pro Engpaß-Stunde¹⁾. Diese verhinderten 5, -- DM Deckungsbeitrag des Produktes H werden zu den Grenzkosten hinzuaddiert, in unserem Beispiel somit 60, -- + (2 Stunden x 5, -- DM) = 70, --, es verbliebe somit ein gestutzter Deckungsbeitrag von 30, --.

den, wäre sie sehr knapp, beispielsweise 6000 Stunden, so müßten viele Aufträge abgelehnt werden und die Geschäftsleitung würde nur die Aufträge für die Produkte A, B und C herausnehmen, die Opportunitätskosten für die Produkte A und B wären dann 28, -- DM/h, das ist der Deckungsbeitrag des Produktes C.

Kosten und/oder Deckungsbeiträge

Was sind nun diese 5, -- DM pro Stunde? Erstens sind es Kosten, und zwar im Sinne des "Opfers einer Möglichkeit, einen Ertrag oder Erfolg zu erzielen", also opportunity cost, Opportunitätskosten.

Zweitens sind die 5, -- DM/h bzw. die 28, --/h bei knapperer Kapazität Deckungsbeiträge, die bei Erhöhung der Produktion pro Stunde in dieser Höhe anfallen. Es sind Mindestdeckungsbeiträge oder, wenn man so will, auch Soll-Deckungsbeiträge der Stellen.

Der Ansatz dieser Kosten hängt von der Knappheit der Kapazität ab. Ist sie wie in Abb. 1 mit 16000 Stunden begrenzt, so müssen die letzten Aufträge eventuell zu gedrückten Preisen angenommen wer-

Management by bottle-neck mit Grenzpreis-Verrechnungspreisen

Kalkulieren wir nun zu den Grenzkosten die Opportunitätskosten hinzu, so ergibt dies bei Produkt A (s. Abb. 2) 90, -- + 15, -- = 105, -- DM/Stück. Wir verrechnen nun diesen Grenzpreis dem Verkauf weiter, somit bliebe diesem ein gestutzter Deckungsbeitrag von 87, -- DM, bei Produkt B in Höhe von 135, --. Nach Verrechnung der Kosten für die Engpaß-Inanspruchnahme ergibt sich eine neue

1) s. Böhm-Wille, Deckungsbeitragsrechnung, Grenzpreisrechnung u. Optimierung, S. 241 ff (Verlag Moderne Industrie, München, 5. Aufl.) Nach Böhm-Wille "Spezifischer Mindestdeckungsbeitrag"

Hit-Parade der Produkte. Sofern nämlich sonst keine Engpässe vorhanden sind, wäre nun Produkt B mit dem höchsten "gestutzten" Deckungsbeitrag pro Stück der bessere Verdienere. Würden wir nur auf den Deckungsbeitrag pro Engpaßstunde blicken, so wäre es Produkt A.

Management by bottle-neck bedeutet in diesem Fall, daß die Produktions-bottle-necks dem Verkauf in Form von Preisen (Verrechnungspreisen, Grenzpreisen) in Rechnung gestellt werden, ohne daß dadurch die Entscheidungsgrundlagen für die Produktpolitik im Vertrieb verzerrt werden, wie das bei den meisten Arten von Verrechnungspreisen der Fall ist. Im Gegenteil, die Bestimmung von Prioritäten im Artikel-Sortiment unter Berücksichtigung der Opportunitätskosten steuert im Idealfall das optimale Produktionsprogramm an. Siehe auch Deyhle, Controller-Praxis I, S. 81. Dort wird als Methode der Bildung von Verrechnungspreisen zwischen produzierenden Werken und Vertrieb u. a. angeführt, daß bei schlechter Auslastung die Verrechnungspreise herabgesetzt und bei guten Auftragsbeständen erhöht werden. Genau dieser Aspekt ist der Leitgedanke der Standard-Grenzpreisrechnung.

Geborene und gekorene Engpässe

Was ist nun ein dominierender Engpaß in der Fertigung? Zunächst sollte man auseinanderhalten, ob es sich um einen entstandenen (geborenen) oder einen gewollten (gekorenen) Engpaß handelt. Engpässe kann man durch Investition beseitigen oder durch Personaleinstellung, wenn die Arbeitskapazität knapp ist. Will man jedoch die Kapazität aus Gründen, die etwa im Leitbild des Unternehmens zu suchen sind oder in der strategischen Planung, nicht erweitern, so sind dies gewollte Engpässe. Beispiel: ein Familienunternehmen will keine weiteren kostspieligen Investitionen mit Fremdkapital durchführen wegen Überschuldungsgefahr, oder will das Eigenkapital nicht

aufstocken, oder will nicht mehr als 1000 Mitarbeiter beschäftigen, damit das Führungsgremium nicht erweitert werden muß usw.

Dominierend ist ein Engpaß immer dann, wenn das gesamte Produktionsprogramm diese Fertigungsstelle durchlaufen muß, z.B. die Montage in einem Apparatebau-Unternehmen, oder der Spannrahmen in einer Textilfabrik.

Bei konkurrierenden Engpässen in der Produktion

Sind mehrere Engpässe in der Produktion vorhanden, und das dürfte häufiger vorkommen, so wird die Sache zwar rechnerisch schwieriger, der Grundgedanke bleibt jedoch derselbe. Man fragt sich auch hier: "Um wieviel DM wird der Gesamt-Deckungsbeitrag höher, wenn Produkt I eingeführt wird?" Nicht um 40, -- DM/Stück, sondern um 40, -- abzüglich sämtlicher in allen anderen Engpaß-Stellen verdrängten Deckungsbeiträge jener Produkte, die wegen der Aufnahme des Produktes I ins Programm nicht mehr erzeugt und realisiert werden können. Zur Berechnung dieser entgangenen Deckungsbeiträge existieren EDV-Standard-Programme (Linear Programming), die schrittweise zunächst das optimale Produktionsprogramm, also die Produktionsmengen ermitteln und außerdem die verdrängten Deckungsbeiträge pro Produkt errechnen; die Mathematiker sprechen von "Schattenpreisen" ²⁾ oder "Dual-Werten" oder "Simplex-Multiplikatoren", die Betriebswirte von Opportunitätskosten oder Soll-Deckungsbeiträgen der Stellen.

2)

vgl. Popp, W., Einsatz des Operation Research; Aufsatz aus "Die Unternehmung", Schweizerische Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Nr. 3/77, Paul Haupt Verlag, Bern

	A	B		H	I
Verkaufspreis	192, -	310, -		100, -
./. Grenzkosten	90, -	150, -			60, -
= Deckungsbeitrag/Stck	102, -	160, -			40, -
./. Opportunitätskosten bzw. Soll-Deckungsbeitrag der Stelle (5, -- pro Stunde)	15, -	25, -			10, -
= "Gestutzter" Deckungsbeitrag	87, -	135, -			30, -
Belegungszeit Stunden	3	5			2
Deckungsbeitrag/Stunde	34, -	32, -		5, -	20, -

Abb. 2: Produkt-Erfolgsrechnung mit "gestutzten" Deckungsbeiträgen

Auch dann, wenn mehrere konkurrierende Engpässe vorhanden sind, ändert sich durch die Verrechnung von Opportunitätskosten die Hit-Parade der Deckungsbeitrags-Bringer im Artikelsortiment, und zwar je nachdem, welche Engpaß-Stellen und in welchem Ausmaß die Produkte diese Stellen in Anspruch nehmen (Durchlaufzeiten). Aber gerade das ist ja auch der Zweck der Grenzpreisrechnung bzw. des Ansatzes von Opportunitätskosten, nämlich die Absatzpolitik des Unternehmens danach auszurichten, daß die knappen Kapazitäten optimal ausgelastet werden. Optimal heißt, daß insgesamt, also als Summe sämtlicher erzeugter und verkaufter Produkte der größtmögliche Deckungsbeitrag realisiert wird. Bei Unterauslastung sind die Opportunitätskosten Null oder zumindest niedrig, d. h. die Deckungsbeiträge im Verkauf sind gar nicht oder nur wenig gestutzt, es verbleiben Spannen, mit denen gezielt Promotion finanziert werden kann, der Absatz wird belebt. Kommt die Kapazität dadurch wieder in die Zone der Voll- oder Überbeschäftigung, entstehen höhere Opportunitätskosten, niedrigere Verkaufsspannen, und dies führt schließlich zu stagnierenden Verkäufen, zur Absatzdrosselung. Im Idealfall pendelt sich das Produktions- und Verkaufsvolumen dann beim optimalen Programm ein.

Zukauf von fremder Kapazität

Wenn wir bei vollbeschäftigten Stellen die Möglichkeit haben, fremde Kapazität zuzukaufen, dann können wir die Opportunitätskosten auch auf Grund von externen Daten ermitteln. In Abb. 3 erkennen wir, daß unsere proportionalen Kosten 30, -- DM pro Stunde ausmachen, dazu kämen 5, -- DM Soll-Deckungsbeitrag der Stelle, die intern ermittelten Opportunitätskosten, und nun noch weitere 10, -- DM pro Stunde Soll-Deckungsbeitrag, extern ermittelt als Differenz zum Fremdpreis. Überlegen wir uns: die Maschine ersetzt mit jeder zusätzlichen Maschinenstunde den Fremdbezug, der 45, -- pro Stunde kostet. Das ergibt einen ersparten Aufwand bei Eigenfertigung in Höhe von 45, -- abzüglich 30, -- proportionale Kosten = 15, -- DM pro Stunde = Opportunitätskosten oder Soll-Deckungsbeitrag der Stelle.

Fremdvergabe von freier Kapazität

Umgekehrt könnte man sich vorstellen, daß eine unterbeschäftigte Stelle die freien Kapazitäten fremd verkauft. Siehe Abb. 4. Jede verkaufte Maschinenstunde bringt 38, -- DM, das heißt doch, daß wir von unseren eigenen Produkten, die diese Kapazität in Anspruch nehmen, denselben Ertrag verlangen dürfen; denn wenn unsere Produkte nicht mindestens die Differenz zwischen den 38, -- entgehenden Erträgen aus Fremdvergaben und

unseren proportionalen Kosten in Höhe von 30, --, also 8, -- DM pro Stunde Deckungsbeitrag einbringen, dann tun wir ja besser, die Kapazität fremd zu beschäftigen. Die 8, -- DM sind entgangene Erträge bei Eigenerzeugung, d. h. Opportunitätskosten, d. h. Soll-Deckungsbeiträge der Stelle. Was aber, wenn man ein Produkt, das diesen Deckungsbeitrag von 8, -- pro Stunde nicht bringt, sondern z. B. nur 6, --, wenn man dieses Produkt nicht aus dem Sortiment streichen kann bzw. will, weil es zur Abrundung des Angebots unbedingt erforderlich ist? Dann erhält dieses Produkt in der Produkt-Erfolgsrechnung einen Minus-Deckungsbeitrag von 2, -- DM pro Stunde, das wären z. B. bei einer Durchlaufzeit von 2 Stunden ./ 4, -- DM. Zur Erreichung des gesamten Deckungsbeitrags-Solls muß dann dieses Minus durch andere Plus ausgeglichen werden.

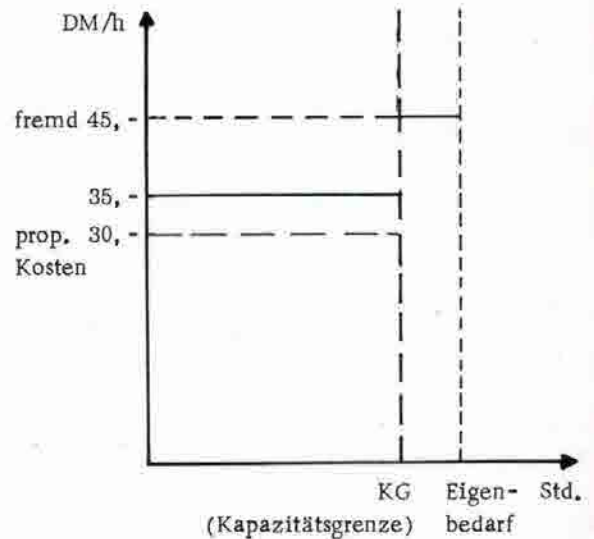


Abb. 3: Zukauf von fremder Kapazität

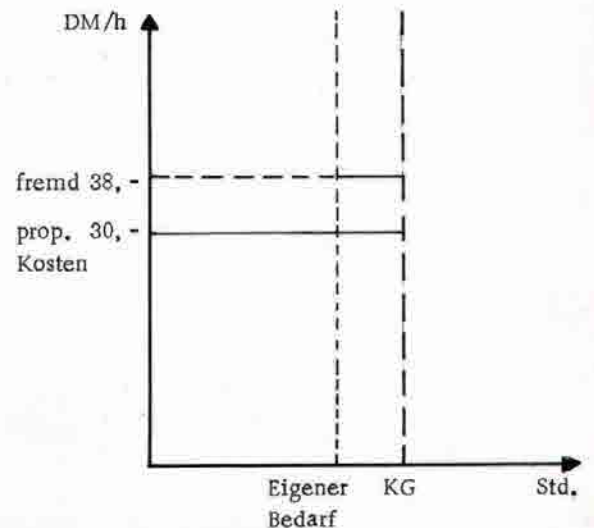


Abb. 4: Stundenpreis über Lohnaufträge

FORUM

DECKUNGSZIEL-KALKULATION

Das Erarbeiten von Deckungszielen für die Kalkulation auf der Grundlage der operativen Mehrjahresplanung

Dieser Beitrag bringt eines der in Heft 2/1978, Seite 84, angekündigten Beispiele zur Abschreibungs-Budgetierung und -kalkulation außerhalb der Kostenstellen. Es handelt sich um ein Projektbudget gemäß Mehrjahresplanung, das direkt in die Artikelkalkulation einfließt.

von Heinz Ruoff, lic.oec. HSG, Bachenbülach

1. VETROPACK-GRUPPE: "JOB DESCRIPTION"

Die Vetropack-Gruppe erzielte 1977 im Bereich Verpackungsglas mit 870 Mitarbeitern einen Umsatz von 120 Mio. Franken. Sie deckt den schweizerischen Bedarf an Getränkeflaschen, Glasbehältern für die Lebensmittel- und Flaconnage für die chemisch-pharmazeutische Industrie zu rund 85%. Ein Zehntel der Produkte wird im Ausland abgesetzt. In drei Glasfabriken werden mit 4 Öfen und 16 Produktionslinien im ununterbrochenen Betrieb pro Jahr rund 650 Mio. Behälter in den Farben grün, weiß und braun hergestellt. Dafür sind 180.000 t Rohmaterialien nötig, zur Hauptsache Sand, Kalk und Soda und zu über 40% Scherben aus dem Recycling, von Abfüllbetrieben und Ausschuss aus der eigenen Produktion. Charakteristisch für die Verpackungsglasindustrie sind der ununterbrochene Betrieb (ein Schmelzofen wird während 4 - 6 Jahren nie abgestellt), erheblicher Investitionsbedarf (8% vom Umsatz) und hoher Personalkostenanteil (34%). Alle Produkte durchlaufen im Prinzip denselben Produktionsprozeß. Den größeren Teil der Produktion machen Standardartikel aus, die an mehrere Kunden geliefert werden.

Die drei Produktionsstätten der Vetropack-Gruppe sind rechtlich selbständige Aktiengesellschaften. Die Funktionen Produktentwicklung und Verkauf, Planung und Disposition der Produktion, technische Anlagenplanung und die Verwaltung werden jedoch zentral durch die Dienstleistungsfirma Vetropack AG wahrgenommen. Da die zentralen Fachdienste matrixartig in die Werkorganisationen hineingreifen, ist der Entscheidungsspielraum der Werke sehr beschränkt.

Soviel zu den Randbedingungen. Sie sind wichtig, um das Planungs- und Kalkulationskonzept, das ich darstellen werde, zu werten. Vorausschicken möchte ich, daß wir per Januar 1978 mit der Einführung dieses Konzeptes begonnen haben. Die Erfahrungen in der Praxis sind also noch sehr beschränkt und verschiedene Teilprobleme sind noch nicht voll gelöst. Die Glasindustrie mit ihren sehr einfachen Voraussetzungen für die Kalkulation stellt quasi einen Modellfall dar. Unser Konzept ist darauf zugeschnitten und stellt keinen Anspruch, allgemein anwendbar zu sein.

2. PLANUNGS- UND KALKULATIONS-KONZEPT

2.1. Ausgangslage

Die herkömmliche Standardvollkostenkalkulation, die wir bis Ende 1977 anwendeten, war für uns aus folgenden Gründen unbefriedigend:

- Unfruchtbare Diskussionen mit Kostenstellen- und Werkleitern wegen zu hoher kalkulatorischer Kosten und riesigen Beschäftigungsabweichungen.
- Problematische Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen: Trennung zwischen Ersatz- und Erweiterungsinvestitionen nicht eindeutig; aufwendiges Mutationswesen bei Stilllegung, Ersatz oder Verschiebung von Anlagen.
- Sprunghafte Veränderung der kalkulatorischen Einheitskosten bei Kapazitätserweiterungen und Auslastungsänderungen.
- Vermischung von kalkulatorischen und "echten" Fixkosten in der Kalkulation, so daß der Cash-Flow-Beitrag eines Artikels nicht einmal für das Controlling ermittelbar.



H. Ruoff ist seit Anfang 78 Leiter der Abteilung Controlling in der Zentralverwaltung der Vetropack-Gruppe in CH-8180 Bülach. Er ist verantwortlich für die Planungsorganisation, das betriebliche Rechnungswesen, das Informationswesen und die Kalkulation.

- In Rezessionsphase vom Käufer und der Konkurrenz diktierte Preise: Kalkulierte Preise viel zu hoch und deshalb kein Preisziel mehr für den Verkauf, Entsprechend geringes Vertrauen des Verkaufs in Kostenberechnungen des Kalkulators.
- Nicht durch budgetierte Erlöse abdeckbare kalkulatorische Kosten führen zu budgetiertem Betriebsverlust: Wirkt frustrierend statt motivierend auf Entscheidungsträger.

Aus diesen Gründen suchten wir nach besseren Lösungen und entwickelten das vorliegende Konzept. Die Realisierung begann mit der Kostenbudgetierung im letzten Herbst und wird nun schrittweise weitergeführt. Bevor ich auf einige zentrale Fragen eingehe, kurz die wesentlichsten Punkte:

2.2. Charakterisierung des Konzeptes

- Keine kalkulatorischen Kosten mehr auf den Kostenstellen, da nicht entscheidungsrelevant.
- Ermittlung eines langfristigen Cash-Flow-Zieles in Übereinstimmung mit der Unternehmungspolitik als Maßstab für die Wertung des Plan-Cash-Flows und Ausgangspunkt zu strategischen Entscheidungen.
- Festlegung des Preiszieles pro Artikel im Rahmen der Absatzplanung auf der Basis der ABC-Sortiments- und Kundenanalyse nach Grenzdeckungsbeiträgen.
- Messung des Budget-Cash-Flow (= Summe der Artikel-Deckungsbeiträge ./, Periodenkosten) am langfristigen Cash-Flow-Ziel und Auslösen allfälliger Korrekturmaßnahmen.
- Für Preisfindungskalkulation (Auftragskalkulation, neue Artikel) werden nur variable Kosten kalkuliert; Soll-Deckungsbeitrag wird vom Ist-DB markt- und kostenmäßig vergleichbarer Artikel abgeleitet.
- In die Produktions- und Verkaufserfolgsrechnung geht der effektiv budgetierte Cash-Flow als Summe anstelle von kalkulatorischen Zinsen und Abschreibungen ein, also Erfolgsziel Null. Budgetabweichungen werden so direkt im Betriebserfolg sichtbar und wirken entscheidungsauslösend.

3. DAS CASH-FLOW-ZIEL IN PLANUNG UND BUDGETIERUNG

3.1. Das langfristige Cash-Flow-Ziel

Die Idee der kalkulatorischen Abschreibungen geht davon aus, daß die zusätzlichen Erlöse oder Einsparungen aus einer einmal getätigten Investition die Auslagen nach und nach wieder

hereinbringen müssen. Zudem soll sich das damit gebundene Kapital - unabhängig davon, ob aus Eigen- oder Fremdmitteln finanziert - angemessen verzinsen.

Unser Konzept löst sich von diesem vergangenheitsorientierten Ansatz und stellt die Frage anders:

Welche finanziellen Mittel müssen wir über die Deckung der laufenden Kosten hinaus erwirtschaften, um die zukünftigen Unternehmungsziele zu erreichen?

Die Festlegung dieses Zieles ist, da langfristig orientiert, keine komplizierte Computermodell-Aufgabe, bei der es auf 3 Stellen hinter dem Komma ankommt, sondern ein unternehmungspolitischer Entscheid, der die Marschrichtung festlegt und als Maßstab für die Wertung von Planungs- und Budgetergebnissen dienen soll.

Anhaltspunkte für die Ermittlung des Cash-Flow-Zieles (vgl. Deyhle, Controller-Handbuch IV., S. 98 ff.) ergeben sich aus der rollenden 5-Jahresplanung und statistischen Daten:

- Ersatzinvestitionen: Erfahrungswerte über Lebensdauer in Verbindung mit Unterhaltsplänen;
- Rationalisierungs- und Erweiterungsinvestitionen: Investitionsplan der Technik auf der Basis der Kapazitätsplanung;
- Investitionen in Betriebsmittel und Warenlager bei geplantem Wachstum; Planbilanzen bzw. Mittelflußrechnung;
- Finanzbedarf für Entwicklungsprojekte (z. B. neue Produkte, Markterschließung, etc.);
- Notwendige Rückstellungen zur Abdeckung von Risiken;
- Dividenden und andere Formen der Ausschüttung gem. Gewinnverwendungspolitik;
- Steuern und Bildung gesetzlicher Reserven aufgrund Planerfolgsrechnungen.

Die Zielbildung geht also vom gesamten zukünftigen Mittelbedarf aus. Abzuziehen von diesem Cash-Flow-Ziel ist die mögliche bzw. erwünschte Fremdfinanzierung.

Vom langfristigen Cash-Flow-Ziel her werden die Ziele für die einzelnen Jahre des 5-Jahresplanes abgeleitet.

3.2. Zieldarstellung in der 5-Jahresplanung durch die Break-even-Analyse

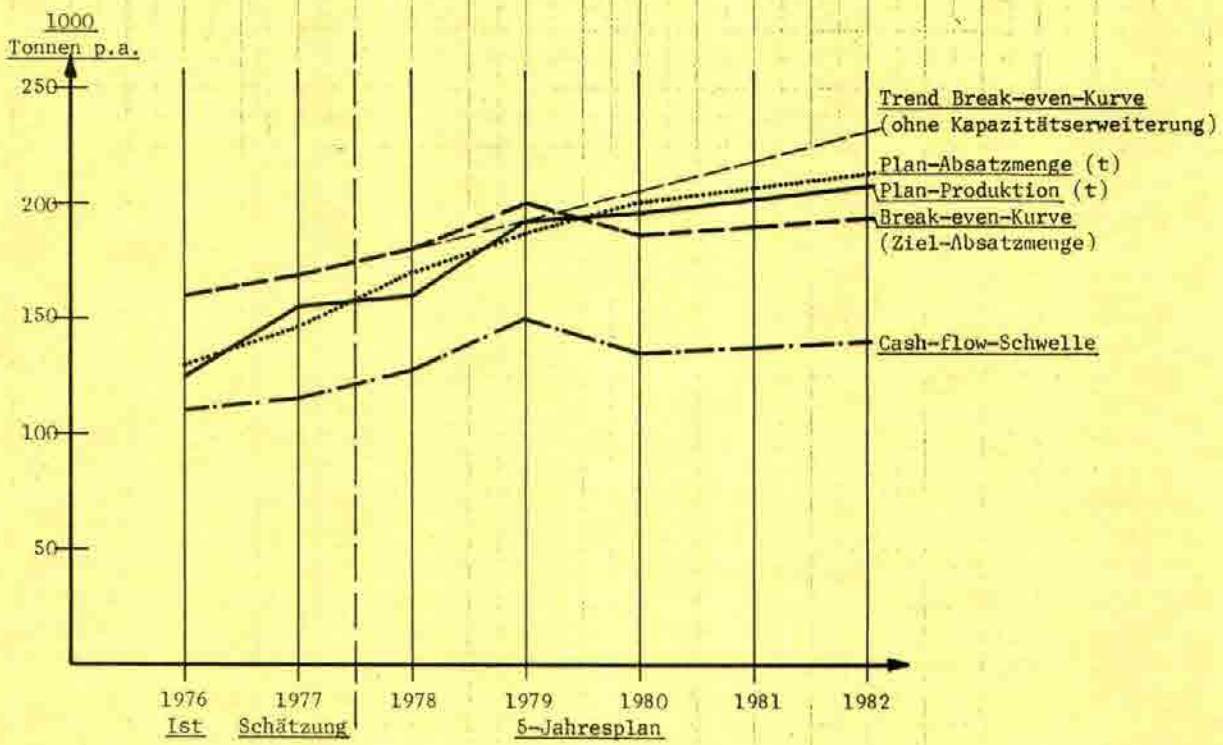


Fig. 1: Cash-flow - Ziel-Darstellung als Break-even-Kurve

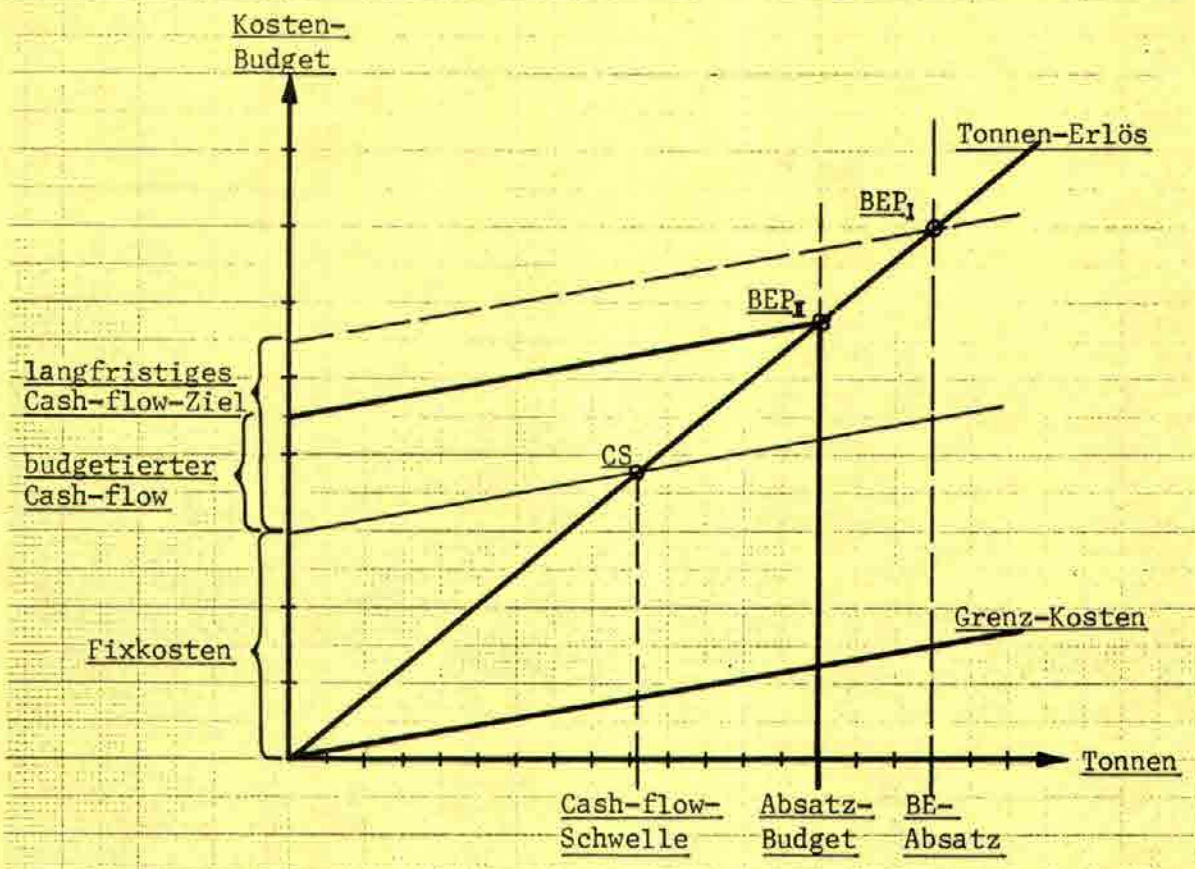


Fig. 2: Analyse des Kosten- und Ertragsbudgets mit dem Break-even-Diagramm

Die Break-even-Kurve bzw. die zur Erreichung des Gewinnzieles notwendige Absatzmenge pro Jahr errechnet sich aus (geplante Fixkosten + Cash-Flow-Ziel) dividiert durch Grenz-DB pro Tonne. Das Kurvenbeispiel zeigt einen Kapazitätsengpaß im Jahr 1978, der kurzfristig durch Vorproduktion und Zukauf überwunden wird. Die Erweiterungsinvestition im Jahr 79 senkt die Grenzkosten pro Einheit, so daß die Absatzkurve wieder über die Break-even-Kurve zu liegen kommt, das Gewinnziel also übererfüllt wird, während noch 1976/77 sogar ein kalkulatorischer Verlust ausgewiesen wurde.

Der überstarke Anstieg der Break-even-Kurven im Jahr 1979 ist nicht etwa auf die Steigerung der kalkulatorischen Abschreibungen wegen der Erweiterungsinvestition zurückzuführen (dank dem Ersatz der kalkulatorischen Kosten durch den zukünftigen Mittelbedarf verläuft die Gewinnzielentwicklung nicht sprunghaft!), sondern auf die Häufung von Unterhaltsarbeiten während des Produktionsunterbruches.

Mit dieser einfachen Break-even-Graphik lassen sich komplizierte Planungszusammenhänge auch für zahlenscheue Manager in kurzer Zeit erklären. Durch entsprechende Ergänzung der Graphik lassen sich auch der Einfluß von Risiken (z. B. Erlös- oder Absatz-Rückgang, Energie- und Rohstoffpreiserhöhungen, oder von Planalternativen, etc.) auf die Gewinnziel-erreichung leicht darstellen.

3.3. Das Cash-Flow-Ziel in Budget und Kalkulation

In der Budgetierung dient das langfristige Cash-Flow-Ziel dazu, das Budgetergebnis zu überprüfen und allenfalls Maßnahmen zur Situationsverbesserung (z. B. Absatzsteigerung durch Preissenkung, Beeinflussung der Kostenstruktur) einzuleiten. Anhand des Break-even-Diagramms (Fig. 2) lassen sich der Einfluß von Absatzmengen (im Beispiel ist Gleichheit von Absatz und Produktion angenommen) und Kosten- oder Erlös-Veränderungen sehr einfach und eindrucklich zeigen.

In die Kalkulation wird nur das definitiv festgelegte Cash-Flow-Budget als Deckungs-Ziel übernommen, da sonst die kalkulierten Sollerlöse pro Einheit wegen der Fixkostenaufteilung auf weniger Verkaufseinheiten über das Verkaufspreis-Budget ansteigen. Folge: Man kalkuliert sich aus dem Markt hinaus. Das Deckungsbeitragsziel für die Budgetperiode wird ermittelt aus budgetiertem Netto-Umsatz minus Grenzkosten.

4. ARTIKELKALKULATION UND VERKAUFSERFOLGSRECHNUNG

4.1. Sortimentsanalyse nach Grenzdeckungsbeiträgen

Ein EDV-Programm liefert uns eine ABC-Analyse des Sortimentes (vgl. Fig. 3). Diese Rangliste kann je nach Bedarf nach den folgenden Kriterien umsortiert werden:

- Umsatz
- Absatz
- Glasgewicht
- Deckungsbeitragssumme
- Anteil des DB am Umsatz
- DB pro Tonne Glas

Die Auswertung wurde erstmals für den Ist-Absatz des Jahres 1977 erstellt und wird im Rahmen der Absatzplanung 1979 - 83 die Basis für die Festlegung der Sortiments- und Preispolitik bilden.

Die gleiche Auswertung, aber gespeist mit den budgetierten Absatzmengen und Verkaufspreisen und den neuen Kalkulationssätzen wird für die Kontrolle der Budgetergebnisse erstellt.

Die ABC-Analyse, welche später auch nach Kunden erstellt werden soll, erlaubt den direkten Einstieg über die Standardartikelkalkulation in die artikelbezogene Sortiments-, Kunden- und Preispolitik. Das Verkaufspreis-Ziel muß also nicht mehr wie in der herkömmlichen Vollkostenkalkulation von unten her ermittelt werden, sondern ergibt sich als Ergebnis der gezielten Steuerung des Planungsprozesses aufgrund der bisherigen und geplanten Grenzdeckungsbeiträge (= Erlös ./.. Grenzkosten).

Die problematische Zurechnung von Fixkosten auf die Produkte mit Hilfe von komplizierten Schlüsseln entfällt vollständig. Die Frage nach der Verursachung von Fixkosten, wie sie die Vollkostenkalkulation stellt, ist vergangenheitsgerichtet und damit falsch: Durch frühere Investitionen erstellte Kapazität kann nur mehr oder weniger wirtschaftlich genutzt werden, Maßstab für die Wirtschaftlichkeit aber ist bei jeder Entscheidungssituation nur die Höhe des erzielbaren Grenzdeckungsbeitrages pro Engpaßeinheit. Die Diskussionen über die einem Produkt zuzurechnenden Fixkosten sind deshalb vollkommen irrelevant.

Im Grunde genommen gilt das Prinzip der Grenzdeckungsbeiträge auch für die Auftragsfertigung, z. B. im Großmaschinenbau, wenn der Grenzkostenbegriff entsprechend angewendet wird. Investitionen z. B., die nur im Hinblick auf einen bestimmten Großauftrag getätigt werden, sind dann als Grenzkosten (Differenzkosten) dem Auftrag zuzu-

VETROPACK AG
CONTROLLING
L314015-2501

ARTIKEL-DECKUNGSBEITRAGS-RANGLISTE PER 25.01.78
NACH GRENZ-DECKUNGSBEITRAG PRO TONNE

LEGENDE: UMSATZ = NETTO-UMSATZ
GDB = GRENZ-DECKUNGSBEITRAG
GDBU % = GDB IN % VOM UMSATZ
STPA = STUECK-PREISABWEICHUNG

*****25.01.78*****

RANG	ARTIKEL-NR	MS	MD	INH F	BEZEICHNUNG	UMSATZ 1000 FR.	MENGE 1000 STK	GEWICHT TO	GDB 1000 FR.	GDBU %	GDB/TO IN FR.	STPA %
40	707	60	49	0050 2	50ML	17	99	6.156	9.015	54.2	1.464	0.0+
41	747	61	49	0025 3	25ML	222	2.437	88	126	56.6	1.436	1.8=
42	742	61	49	0007 3	7.7ML	13	198	3.368	4.830	37.1	1.434	1.9=
43	742	61	49	0020 3	20ML	11	124	4.328	6.192	58.6	1.431	0.0+
44	542	65	00	0860 3	860ML	6.376	7.459	3.543	5.010	78.6	1.414	2.3+
45	124	15	07	0700 2	70CL	19	16	11	16	80.9	1.406	0.0+
46	742	61	37	0052 3	52ML	23	124	8.679	12	52.4	1.397	0.0+
47	700	62	34	0100 3	100ML	147	587	70	98	67.0	1.396	0.0+
48	702	60	49	0050 3	50ML	14	91	6.389	8.796	61.6	1.377	0.0+
49	130	09	11	0250 2	25CL	24	64	14	19	80.8	1.367	0.8=
50	706	60	49	0015 3	15ML	76	825	26	35	45.9	1.359	0.8+
T O T A L U EBER 50 ARTIKEL						3,247	30,552	1,106	1,868	57.5	1,689	6.19+
51	706	60	49	0010 3	10ML	37	441	12	17	45.4	1.358	7.8=
52	742	61	49	0030 3	30ML	41	397	21	28	68.2	1.346	0.3=
53	705	64	07	0060 3	60ML	11	48	4.056	5.457	51.6	1.345	0.0+
54	704	64	37	0110 2	110ML	22	87	9.552	13	58.8	1.337	0.0+
55	720	63	30	0050 3	50ML	29	173	10	14	46.9	1.317	0.0+
56	700	62	34	0150 3	150ML	9.456	32	4.763	6.164	63.8	1.294	0.0+
57	707	60	49	0050 3	50ML	102	839	42	53	51.5	1.258	0.0+
58	758	17	10	0020 1	20ML	74	602	27	34	46.1	1.256	5.0=
59	732	60	39	0030 3	30ML	10	55	1.985	2.487	24.1	1.253	29.7+
60	760	65	07	0100 1	100ML	4.180	14	2.448	3.063	73.3	1.251	0.0+
61	126	15	05	0350 2	35CL	10	14	5.967	7.430	72.6	1.255	10.1+
62	709	60	37	0100 3	100ML	58	242	33	40	69.3	1.234	11.2=
63	782	28	39	0065 3	65ML	23	23	1.866	2.285	60.3	1.235	0.0+
64	709	60	36	0700 3	700ML	42	68	28	34	79.9	1.212	0.6=
65	720	63	30	0250 2	250ML	8.959	29	4.990	5.971	66.7	1.197	1.3+
66	703	60	34	0100 3	100ML	30	107	15	18	59.7	1.195	1.6=
67	706	61	49	0015 3	15ML	38	505	15	18	45.6	1.195	13.7=
68	762	65	37	0100 1	100ML	69	233	40	47	68.1	1.194	0.9+
69	732	60	39	0030 3	30ML	20	209	11	13	64.4	1.174	6.0=
70	700	62	34	0150 3	150ML	21	86	10	12	57.9	1.163	1.1+
71	742	61	49	0010 3	10ML	9.017	127	3.942	4.565	50.6	1.158	0.0+
72	706	60	49	0020 3	20ML	95	1,057	37	42	44.7	1.143	3.7=
73	722	61	37	0085 3	85ML	115	797	72	81	70.8	1.135	8.7=
74	752	17	37	0100 1	100ML	15	70	9.092	10	66.6	1.124	0.6+
75	126	15	37	0350 2	35CL	19	33	12	13	72.9	1.122	1.0+
76	122	15	00	0350 1	35CL	57	81	38	42	74.0	1.105	0.0+
77	718	64	32	0100 2	100ML	18	60	7.505	8.228	46.9	1.096	0.0+
78	708	94	30	0021 2	21CC	98	1,241	45	48	49.4	1.083	0.0+
79	700	62	34	0100 3	100ML	49	206	25	27	54.3	1.077	0.0+
80	150	35	11	1000 3	100CL	24	33	18	19	79.9	1.051	0.0+
81	760	65	43	0125 2	125ML	27	98	12	13	47.2	1.050	0.0+
82	707	60	49	0075 3	75ML	15	101	8.064	8.441	57.1	1.047	0.0+

Fig. 3: Artikel-Deckungsbeitrags-Rangliste

rechnen. Maschinenunterhalt und der Ersatz von Standardmaschinen, die nicht der technischen Veralterung unterworfen sind, müßten soweit als Grenzkosten in die Kalkulation eingehen, als eine eindeutige Beziehung zwischen entstehenden Kosten und der ins Produkt eingehenden Leistung besteht. Bei Auftragsfertigung fehlen vergleichbare Marktpreise häufig. Das Marktziel kann deshalb nicht direkt als Planerlös festgelegt werden, sondern muß über die Zuteilung von Solldeckungsbeiträgen an die Produktgruppen gemäß ihrer Tragfähigkeit ermittelt werden.

4.2. Preisfindungskalkulation

Die Standardartikelkalkulation, welche im Rahmen der Budgetierung für das ganze Sortiment erstellt wird, geht von Plan- bzw. Erfahrungswerten (Nachkalkulation) bezüglich Serienlänge, Ausschuß, Maschinengeschwindigkeit, etc. aus. Für Preisverhandlungen mit Kunden werden deshalb laufend Preisfindungskalkulationen erstellt, welche den neuesten Informationsstand bezüglich zu erwartender technischer Daten berücksichtigen.

Der Preisvorschlag der Kalkulation ergibt sich aus der revidierten Grenzkostenkalkulation plus Soll-Deckungsbeitrag gemäß Budgetierung. Für neue Produkte wird der Soll-Deckungsbeitrag vom Plan-DB marktmäßig ähnlich gelagerter Artikel abgeleitet.

4.3. Kontrolle der Absatz- und Kostenzielerreichung

In der ABC-Analyse (vgl. Fig. 3, letzte Spalte) ist auch die Stückpreisabweichung eingebaut, die der quartalsweisen Überwachung der Erlösziele dient. Das EDV-Programm ermittelt die prozentuale Abweichung des effektiven Durchschnittserlöses vom Budgetpreis pro Artikel und summiert die Preisabweichungen aller Artikel. Die Abweichung des Umsatzes vom Budget läßt sich so in eine Preis- und eine Volumen-/Mix-Abweichung zerlegen, die nach Artikeln analysierbar sind.

Die artikelbezogene Analyse von Deckungsbeitragsabweichungen des Absatzes von den Grenzkosten her wird erst durch die Programmierung der Vor- und Nachkalkulation möglich. Vorläufig verfügen wir aber wenigstens über eine globale Nachkalkulation der produzierten Menge und die Möglichkeit der manuellen Nachkalkulation wichtiger Produktionsserien. Die Abweichungsanalyse in den monatlichen Produktionserfolgsrechnungen der Werke ermöglicht die laufende Kontrolle und Interpretation von Abweichungen zwischen den kalkulierten Standards und der effektiven Kostenentwicklung.

In den Produktions- und Verkaufserfolgsrechnungen wird die Erreichung des Erfolgszieles nach dem Prinzip der stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung nachgewiesen, so daß Abweichungen vom Budgetziel schnell sichtbar werden und Korrekturmaßnahmen ausgelöst werden können.

5. AUSWIRKUNGEN AUF DIE BETRIEBSABRECHNUNG

Die Kostenstellen sind von kalkulatorischen Zinsen und Abschreibungen für Gebäude und Anlagen befreit, da diese Kosten als Gesamtsumme ins Cash-Flow-Ziel eingehen.

Kostenstellengespräche lassen sich so auf die Kostenbeeinflussung konzentrieren. Verbrauchsabweichungen erscheinen in den richtigen Proportionen und Beschäftigungsabweichungen werden aussagefähiger, da sie - von zeitlichen Abgrenzungen abgesehen - nur die in der Periode effektiv anfallenden Kosten betreffen.

Da die Leistungssätze der Kostenstellen keine kalkulatorischen Anteile enthalten, werden Eigenleistungen z.B. für Investitionsprojekte zu tief ausgewiesen. Dieser Nachteil läßt sich vermeiden durch Verrechnung solcher internen Leistungen über ein Abgrenzungskonto, das die Differenzen zwischen Entlastungs- und Belastungssätzen auffängt.

Für den Entscheid Eigen-/Fremdfertigung, z.B. wenn Werkstätten für Projekte Offerten zu stellen haben, die in Konkurrenz zu externen Angeboten treten, könnten Probleme entstehen. Hier ist ein Umdenken erforderlich, denn dieser Entscheid darf nicht aufgrund des direkten Offertvergleiches gefällt werden, sondern muß immer für Eigenfertigung ausfallen, wenn in der Abteilung freie Kapazität vorhanden ist und mindestens die Grenzkosten gedeckt sind.

Sollen einzelne Betriebsteile als eigentliche Profit- oder Cost-Centers geführt werden, deren Leiter auch über Investitionen im eigenen Bereich entscheiden, müßten diese Einheiten wie selbständige Firmen behandelt werden und hätten ihr eigenes "Cash-Flow"-Ziel zu erreichen.

Bis zur vollständigen Realisierung unseres Planungs- und Kalkulationskonzeptes sind noch eine Reihe von Einzelproblemen zu lösen. Aber auf diesem Weg ist eine engere Verbindung zwischen lang- und kurzfristigen Unternehmenszielen bis hin zu den persönlichen Leistungszielen der Mitarbeiter zu ermöglichen. ■

SO MACHEN WIR DAS MIT DEN ABSCHREIBUNGEN UND ZINSEN IN STELLENRECHNUNG UND KALKULATION

von Gerhard W o c h n e r , Obergrafendorf (Österreich)

Dieses ist ein weiterer Beitrag, der praktisch schildert, wie in Kostenstellenplanung sowie Preiskalkulation die Abschreibungen und Zinsen als Brutto-Cash-Flow gehandhabt werden können.

Unser BAB sieht im wesentlichen wie folgt aus:



G. Wochner ist bei der Teich Aluminium AG in A-3200 Obergrafendorf Controller. (Leiter des internen Rechnungswesens, dazu gehört auch die Abteilung Kalkulation, Kostenstellen-Rechnung, Mat. Buchhaltung, Lohn/Gehaltsverrechnung)

Bezugsgröße	Soll - Leistung		Ist - Leistung		Beschäftigungsgrad	
	lfd. Mon.	kum.	lfd. Mon.	kum.	lfd. Mon.	kum.
Masch. Std. m ² kg						
laufender Monat	Kostenarten				kumuliert	
Soll-kosten					Istkosten	
	prop.	ges.			prop.	ges.
			Personalkosten (m. einigen Unterteilg.) Gemeinkosten-Mat. (detto) Energie Instandhaltung d. Fremde Postgebühren Beratung Zinsen, Spesen (Fremdzins) Werbung Mieten Versicherungen Steuern Reisespesen Sonst. fremde Dienstleistungen Beiträge an Berufsverbände Schadensfälle			
			Summe der Primärkosten			
			Interne Reparaturkosten			
			Interne Probe-Aufträge			
			Interne Sonstige Leistungen			
			Summe interne Leistungs-V.			
			Kostenstellen-Summe			

Aus vorheriger Auflistung ist ersichtlich, daß wir weder eine
 Kalkulatorische Abschreibung
 noch
 Kalkulatorische Zinsen

im BAB enthalten haben.

Die Zeile "Zinsen, Spesen" bezieht sich nicht auf kalkulatorische, sondern auf Fremdzinsen.

Sinn der Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellen-Rechnung gliedert sich weiters in folgende Phasen:

1. Kostenplanung

Die Kostenplanung wird pro Kostenstelle und Kostenart durchgeführt, getrennt nach proportionalen und fixen Kosten.

Die Bezugsbasis ist im wesentlichen die Maschinenstunde. Aus der Kostenplanung erhalten wir also den Stundensatz für die Kalkulation (Grenzkosten).

2. Soll-Ist-Vergleich

Der monatliche Soll-Ist-Vergleich (Grundlage ist das flexible Kostenbudget) zeigt den Kostenstellen-Verantwortlichen die Abweichungen auf.

Hier ist also der BAB die Grundlage für die
Veranlassung (von Maßnahmen zur Beseitigung der Abweichung) und die
Verantwortung.

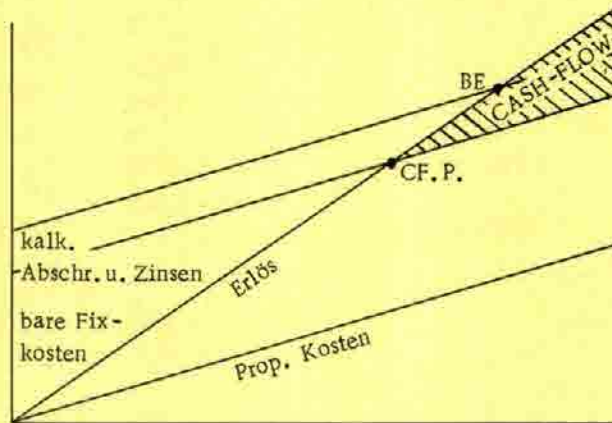
Abschreibungen und Zinsen in der Kostenplanung

- a) Unsere Zielvorgabe erfolgt in Form eines Brutto-Cash-Flows (beinhaltet sowohl Abschreibungen als auch Eigenkapitalzinsen).
- b) Die kalkulatorischen Posten wie Abschreibungen und Zinsen sind für uns nicht Teil der Grenzkosten; auch nicht der Vollkosten in der Kostenstelle. Wir sehen die kalk. Afa als Mittelreservierung für künftige Investitionen an, welche weniger verschleißbedingt sind, als vielmehr durch neue Technologien notwendig werden. Der "verschleißbedingte Teil der Abschreibung" wird ja eigentlich durch die Reparaturen aufgefangen, welche natürlich Bestandteil des Kostensatzes sind.

Der wesentlichste Grund, warum wir der kalkulatorischen Abschreibung im BAB nicht solchen Wert beimessen, liegt aber sicher darin, daß die kalkulatorische Abschreibung auf einer Vergangenheitsbasis beruht (auch wenn mit Wiederbeschaffungswerten gerechnet wird) und daher nur für Ersatz-, aber nicht für Erweiterungsinvestitionen ausreicht.

Wir sehen die Sache vereinfacht ausgedrückt so, daß es uns unerheblich erscheint, was in der Vergangenheit investiert wurde. Wichtiger ist vielmehr die Investitionsabsicht für die Zukunft und dafür müssen Mittel bereitgestellt werden (sprich: durch cash-flow verdient werden).

Der Ansatz von kalk. Zinsen wäre eine Vorwegnahme von cash-flow. Wir haben deshalb in der Kostenrechnung nur Fremdzinsen enthalten. Graphisch sieht die Verbindung von Umsatz- und Kostenplanung bei uns wie folgt aus:



Preisbildung (Gegenrechnung) mit Soll-Deckungsbeitrag

Für Zwecke der Preisbildung brauchen wir einen Soll-Deckungsbeitrag. Dieser setzt sich zusammen aus

- a) den Fixkosten (der Produktion und der Administration)
- b) dem cash-flow (inkl. kalk.Afa + Zinsen).

Diese Fixkosten kommen aus dem Budget und werden in einem Tableau auf die einzelnen Kostenstellen verteilt (nach Inanspruchnahme).

Nachstehend eine vereinfachte Wiedergabe des Tableaus zur Errechnung eines differenzierten Soll-DB's.

Tableau zur Errechnung eines differenzierten Soll-DB's

	Summe der Fixkosten	Produktions-Hauptstellen					
		Walzwerk	Lack. 1	Lack. 2	Kasch. 1	Kasch. 2	Drucken etc.
Verteilungs-Basis: gepl. Masch. Std. zur Lieferg. geplante m ² geplante Rep. Std. geplanter Pers. Stand Stromverbrauch							
<u>A. Fixkosten Produktion</u>							
Stelle 1							
2							
3 etc.							
Summe Fixk. Prod.							
Summe pro Std.							
<u>B. Fixkosten Administr.</u>							
Stelle 1							
2							
3 etc.							
Summe Fixk. Adm.							
Summe Fixk. p. Std.							
Ges. Su. Fixkosten							
Ges. Su. Fixk. /Std.							
<u>C. Brutto-cash-flow (BCF)</u>							

Dieser wird nicht mehr auf die Produktions-Stunden verteilt, sondern in % auf den kalkulierten Wert aufgeschlagen.

Kalkulationsschema

Nachstehend vereinfachtes Schema einer Kalkulation:

Produkt ...:	a) Mat.Einsatz	S
	(= pro Rohstoff kg · S/kg)	
	b) Grenzkosten d.Fertigung	S
	Stelle A - Std.· Grenzkostensatz	
	aus Kostenplanung	
	Stelle B - detto etc.	
	Summe Grenz-HK	S
	c) Soll-DB:	
	c1) Fixkosten d.Produktion	
	= Std.Stelle A·Soll-DB/h	
	lt.Tableau	
	= Std.Stelle B·Soll-DB/h	
	lt.Tableau	
	Zwischensumme	S
	c2) Fixkosten d.Administration	
	= Std.Stelle A·Soll-DB/h	
	lt.Tableau	
	= Std.Stelle B·Soll-DB/h	
	lt.Tableau	
	Summe HK(Vorkalk.)	S
	c3) BCF = ..% auf HK	S
	Summe Soll-Erlös	S
	(ohne Fracht etc.)	

Durch die Unterteilung der Fixkosten und die Möglichkeit einiger CF-Stufen erhalten wir Transparenz im Hinblick auf Preissicherung und Preisbeurteilung - also im Sinne von Untergrenzen und Interventionspunkten. Die Kalkulation bildet somit eine "Gegenrechnung" für das, was von den Kosten her im Preis nötig ist; gegenüber dem, was im Markt als Preis möglich ist. Dies ist bei kundenspezifischer Auftragsproduktion besonders wichtig.

Für jede Position der Verkaufsplanung ist eine Kalkulation abgespeichert, so daß zum geplanten auch der kalkulatorische Verkaufspreis ersichtlich ist. Hier geht es dann weiter in Richtung Deckungsziel nach Tragfähigkeit - darauf will ich aber nicht eingehen, da dies den Rahmen dieses Beitrages sprengen würde.

Soll-Ist-Vergleich in der Kostenstelle

Grundlage ist das flexible Kostenbudget. Sollkosten des Monats = 1/12 der proportionalen Plankosten · Beschäftigungsgrad + 1/12 der fixen Plankosten.

Kalk. Abschreibung und kalk. Zinsen sind vom Kostenstellen-Verantwortlichen nicht beeinflussbar; er hat sie daher direkt auch nicht zu verantworten. Ein Gespräch mit dem Abteilungsleiter (Meister) über kalk. Abschreibung und Zinsen würde keine zusätzlichen Erkenntnisse bringen.

Bleibt noch die steuerliche Bewertung von Eigenerzeugnissen zum Jahresende: Für diesen Zweck wird einmal im Jahr ein 'Bewertungs-BAB' erstellt. Dieser enthält keine kalkulatorische, sondern die "steuerliche Afa".

Zusammenfassend darf ich wiederholen:

- 1) Für die Preisbildung und Preissicherung wird die kalkulatorische Abschreibung miteinbezogen, ist allerdings im "Soll-CF" enthalten und daher nicht getrennt ersichtlich.
- 2) Im BAB sind kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen nicht enthalten, da darüber keine Gesprächsbasis mit den Abteilungsleitern besteht.
Kostenabweichungen im BAB = Veranlassung von Maßnahmen zur Verbesserung Verantwortung.
- 3) Durch Nichtberücksichtigung im BAB enorme Einsparung an Arbeitsaufwand (Problem der Wiederbeschaffungswerte etc.)
- 4) Philosophie: Es muß CF erwirtschaftet werden, um Mittel für zukünftige Investitionen zu haben, egal wieviel in der Vergangenheit investiert wurde. Ein mittelfristiger Investitionsplan ist allerdings empfehlenswert.
- 5) Für die Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate zum Bilanzstichtag wird ein Bewertungs-BAB erstellt, der die steuerliche Abschreibung enthält.

GÜNTHER NOTHACKER

HAUSACKERWEG 3 16. Januar 1978
7543 ENGELSBRAND 1Herrn
Dr. Albrecht Deyhle
Postfach 1168
8035 Gauting 2CONTROLLING
- at home (1)

Sehr geehrter Herr Dr. Deyhle,

vor einiger Zeit streiften wir das Thema "Familienkonferenz".

Sie meinten, das könnte ein Beitrag für die Spalte "Controlling at home" werden, weil Konferenzen ja zum Controller-Dasein gehören.

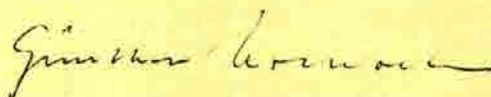
Einmal in der Woche, nämlich am Sonntag abend, halten wir eine solche Konferenz ab. Wir besprechen die abgelaufene und die kommende Woche. Jedes Mitglied hat in dieser Konferenz "Stimm- und Antragsrecht".

Welche Idee aus einer Diskussion über kommende Schulferien entstand, schildert der Bericht unserer Monika über "Das Ferienspiel".

Mehr zum Stichwort Familienkonferenz können Sie dem gleichnamigen Buch von Thomas Gordon, Hoffmann und Campe-Verlag entnehmen.

Mit freundlichen Grüßen

I h r





CONTROLLING
- at home (2)

Monika Nothacker
12 Jahre

Engelsbrand, 15. Januar 1978

Das Ferienspiel

Die Ferien standen vor der Tür und damit auch die Frage: was machen wir den ganzen Tag über, das heißt, wie verteilen wir die Freizeit und die häuslichen Pflichten. In diesem Punkt gingen nämlich die Meinungen unserer Eltern und von uns 3 Kindern (Frieder 15, Monika 12 und Regine 7) auseinander. Wir wollten möglichst viel Freizeit haben zum Faulenzen, spät aufstehen, Lesen, Spielen oder Freunde treffen und Mutter wollte uns an der Hausarbeit beteiligen, damit auch sie etwas von unseren Ferien spürte.

Da hatte unser Vater die Idee des Ferienspiels. Das ging so vor sich:

Wir konnten jeden Tag für

die Gestaltung der Freizeit,
die Hausarbeit,
das Verhalten und
den Tagesbericht

je 6 Punkte erhalten. Unsere Eltern und die beiden anderen Geschwister bewerteten jeden Tag mit Punkten, die unser Vater in eine Tabelle eintrug.

Man muß dabei aber beachten, daß ein kleines Kind noch nicht so viel helfen kann wie der große Bruder und auch der Bericht kann nicht so flüssig und gut sein, wie der, der älteren Schwester. Wir mußten also bei der Bewertung das Alter berücksichtigen.

Jeden Abend warteten wir mit Spannung, bis unser Papa nach Hause kam. Nach dem Essen wurde berichtet und die Punkte vergeben. Einmal war unser Vater verreist, da mußten wir zwei Tage zusammen bewerten, das war nicht so gut, weil wir uns nicht mehr so genau an alle Einzelheiten erinnern konnten.

Am Ende der Ferien gab es drei Preise. Keines von uns Kindern ging also leer aus. Wir haben dann darüber gesprochen, was an dem Spiel zu verbessern wäre. Zum Beispiel bekommt man für einen guten Bericht gleich viel Punkte wie für die beste Arbeit, obwohl man für die Arbeit viel mehr Zeit benötigt und sie auch anstrengender ist. Man müßte also die Arbeit höher bewerten. Vielleicht doppelt oder eineinhalbmal soviel wie den Bericht. Ich habe nämlich bei diesem Spiel den ersten Preis erhalten, weil ich einen Punktevorsprung beim Bericht erzielt habe.

Das Ferienspiel hat uns viel Spaß gemacht, weil unser Vater fast jeden Abend Zeit für uns hatte.

Monika Nothacker

Heute ist der erste Ferientag
24. Oktober 1977

CONTROLLING
- at home (3)

Lieber Frieder, Monika und Regine

denkt darüber nach:

"Wie wollt Ihr den ersten Ferientag gestalten, damit es ein schöner, ein glücklicher Tag wird?"

Als Hilfe:

Freizeit

? Stunden

Spiel, Sport, Lesen, Musizieren, Freunde besuchen oder einladen

Arbeit

Haus, Garten, Einkaufen, Schularbeiten

Heute abend zwischen 7 und 8 Uhr darf jedes erzählen, was es heute erlebt und gearbeitet hat. Die Reihenfolge wird ausgewürfelt.

Damit es Spaß macht und gute Arbeit belohnt wird, wollen wir Punkte vergeben:

- ① 2, 4, 6 Punkte für die beste Freizeitgestaltung
- ② 2, 4, 6 Punkte für die beste Arbeit
- ③ 2, 4, 6 Punkte für gutes Verhalten untereinander
- ④ 2, 4, 6 Punkte für den Tagesbericht

Mama sitzt mit im Schiedsgericht!

Jeder hat eine Chance!

Glückauf zum fröhlichen Ferienspiel mit viel Spaß wünscht Euch

Papa

Kriterien für die Bewertung

1. Freizeit

- Wurde die Freizeit bewußt gestaltet?
- War Abwechslung zu beobachten?
- War Bewegung in frischer Luft dabei?

2. Arbeit

- War der Anteil an Arbeit im Verhältnis zur Freizeit ausgewogen?
- Wurde die Arbeit sauber erledigt?
- War für das Alter ein entsprechender Schwierigkeitsgrad darin enthalten?

3. Gutes Verhalten

- Verhalten gegenüber Eltern
- Verhalten gegenüber den Geschwistern

4. Tagesbericht

- Ist der Bericht vollständig?
- Ist die Darstellung und Ausdrucksweise gut und originell?
- Wie wird aus der eigenen Sicht der Tag beurteilt?

Ferienplan im Anbetracht
1977

	Freizeit	Arbeit	Verhalten	Bericht	Summe
Mo	5	4	5	4	18
Di	6	5	5	4	20
Mi	5	5	5	5	20
Do	4	4	4	5	17
Fr	6	6	6	5	23
Sa	6	6	6	5	23
So	-	-	-	-	-
Mo	5	5	5	5	20
Di	5	5	5	6	21
	42	40	41	39	162

Heller

Mo	5	6	4	5	20
Di	5	5	4	5	19
Mi	6	5	5	4	20
Do	6	5	4	6	21
Fr	5	6	6	6	23
Sa	5	5	6	5	21
So	-	-	-	-	-
Mo	6	5	4	6	21
Di	5	5	5	6	21
	43	42	38	43	166

Morika

CONTROLLING - at home (4)					
Mo	4	6	5	5	20
Di	5	6	4	5	20
Mi	5	5	5	5	20
Do	6	4	4	5	19
Fr	5	6	6	6	23
Sa	6	5	5	5	21
So	-	-	-	-	-
Mo	6	5	5	5	21
Di	5	5	5	5	20
	42	42	39	41	164

Regine

AEG-TELEFUNKEN



AEG-TELEFUNKEN.N4 · Steinhöft 9 · D-2000 Hamburg 11

Herrn
Dr. Albrecht Deyhle
Postfach 1168
D-8035 Gauting 2

Nachrichten- und
Verkehrstechnik

Geschäftsbereich
Schiffbau, Flugwesen
und Sondertechnik

Steinhöft 9
D-2000 Hamburg 11

Telefon: (040) 36 16-1
Telex: 2 11 868
Telegramm: aegschiffbau

Ihre Zeichen und Nachricht vom	Unsere Zeichen	Durchwahl-Nr	Hamburg
	Fr/S-0/Blu	(040) 36 16 705	21. März 1978

Sehr geehrter Herr Dr. Deyhle,

wir nehmen Bezug auf das "controller-magazin 2/78" und den dort auf Seite 74 abgedruckten Brief der Herren Dr. Mann und Dr. Schäkel aus der Zentralverwaltung Rudolf A. Oetker.

Den in diesem Schreiben zum Ausdruck gebrachten Vorschlag, künftig Stellengesuche und -angebote für den Bereich des Controlling zu publizieren, begrüßen wir nachhaltig. Auch wir sind der Meinung, daß Ihre Fachzeitschrift das geeignete Medium ist, die in Frage kommende Zielgruppe anzusprechen.

Wie die Praxis zeigt, stößt die Suche nach geeigneten Fachkräften für das Controlling auf erhebliche Schwierigkeiten.

Wir sind der Auffassung, daß die Realisierung des Vorschlages der Herren Dr. Mann und Dr. Schäkel dazu beitragen wird, bestehenden qualifizierten Personalbedarf auf diesem Wege schnell zu decken.

Mit freundlichen Grüßen

AEG-TELEFUNKEN	
Geschäftsbereich Schiffbau Flugwesen Sondertechnik	
Geschäftsbereich	Fachbereich Schiffbau
 Kontrolle	 Kontrolle

PS.: Auch wir haben z.Zt. 3 Vakanzen im Controlling.

AEG-TELEFUNKEN Nachrichten- und Verkehrstechnik Aktiengesellschaft

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Dr. rer. nat. Walter Cipa · Vorstandsmitglieder: Dr.-Ing. Friedrich Moldenhauer, Vorsitzender; Dipl.-Ing. Joost Frhr. v. Wrangel, stellvertretender Vorsitzender; Dr.-Ing. Horst Nasko · Sitz: Frankfurt/M. · Amtsgericht Frankfurt/M. AZ 72 HRB 154 78

Die Gesellschaft handelt im Namen und für Rechnung der
ALLGEMEINE ELEKTRICITÄTS-GESELLSCHAFT AEG-TELEFUNKEN
Berlin und Frankfurt/M.

4

Struktur der Erfolgsrechnung

VA-WI-RE

Ergebnisübersicht
je Filiale
Mon. o. Qu.

DM
Umsatz: ist. Rep. in. Name
Ganz. z. z. Bereich

USt
N. Ums.
WE

DB I
Einkauf

Rohw.
P. 97,5
nicht-
B. 1
M. 10,11
Z. 11.

DB II
DB III
DB IV
DB V

S. 100
Vor. 100
100

VP (Abgem. in klar. Filial-
vgl. all. Mapp

USt
K. und
F. 100

DB II
K. 100

DB III
F. 100

DB IV
F. 100

DB V
F. 100

DB I
F. 100

100

Welche Produkttypen
Kundentypen

mit welchen
Promotion
Maßnahmen

in den
Markt

Be-
w. durch
W. 100

zu fördern / zu halten?

Klassif.
Klassif.

Maßnahmen

Markt

Be-
w. durch
W. 100

zu fördern / zu halten?

Produktkosten

Filialdirektkosten
3.500.16000

DB IV
Produktkosten

DB V
Produktkosten

Produktkosten

Produktkosten

Filialdirektkosten
3.500.16000

DB IV
Produktkosten

DB V
Produktkosten

Produktkosten

Produktkosten

Filialdirektkosten
3.500.16000

DB IV
Produktkosten

DB V
Produktkosten

Produktkosten

Produktkosten

Filialdirektkosten
3.500.16000

DB IV
Produktkosten

DB V
Produktkosten

Produktkosten

Produktkosten

Filialdirektkosten
3.500.16000

DB IV
Produktkosten

DB V
Produktkosten

Produktkosten

Produktkosten

Filialdirektkosten
3.500.16000

DB IV
Produktkosten

DB V
Produktkosten

Produktkosten

"Nuschelbild"-Beispiel vom Flip-chart aus einem firmeninternen Controller's Problemlösungs-Workshop