

B 12688

32. Jg.

EUR 19,83

CONTROLLER[®]

Magazin

CM CONTROLLER MAGAZIN

Arbeitsergebnisse aus der Controller-Praxis Controlling-Anwendungen im Management

Juli

4/2007

328 Susanne Schneider

Strategisches Controlling in Familienunternehmen

332 Impressum

333 Steffen Jung
Axel Neumann-Giesen
Stefan Linder

Controlleraufgaben bei der Neugestaltung der internen
Servicebereiche

338 Kerin Witt
Frank-J. Witt

Controller's Statistik-Basics fürs Reporting

351 Claudio Kasper

Der Beitrag des Controlling zum Erfolg des
„Unternehmens“ Bundeswehr

357 Frank Keuper
Christian Pape

Anmerkungen zu Garbe und Schneider: „Steuerungsindikatoren für
Wohnungsgenossenschaften“ – aus CM 01/07

361 Sven Schmidt

Beyond Budgeting

364 Melanie Pollmann

Beyond Budgeting: Ein Ansatz zur Verbesserung der
Unternehmensplanung?

374 Michael Simon
Günter Türkcü

Sicherheit der internen Datennetze standardisieren

378 Markus Kottbauer

Intangible Assets und Controller

382 Manfred Bornemann
Sven Wuscher

Ergebnisse des Wissensbilanz Tests am Finanzmarkt
(Schroedertest)

388 Martin Bösch

Brainflow schafft Cashflow

392 Hans-Christoph Reiss
Susanne Löwe

Kostenmanagementprojekt im rheinland-pfälzischen
Justizvollzug

398 Markus Blocher

Market Testing und Target Costing im öffentlichen Sektor

406 Bernhard Colzman

Potenziale der integrierten Unternehmensplanung

414 Frank Sundermann

Teile und herrsche – Konzept für den Aufbau von Systemlieferanten

416 Ralf Kesten

Abbildung des Werteeinflusses von Pensionszusagen

428 Alfred Biel

Literaturforum

438 Int. Controller Verein eV

ICV im CM



Verlag für ControllingWissen AG - Offenburg und Wörthsee / München

ISSN 1616-0495

<http://www.controllermagazin.de>

Controlling kann so einfach sein!



- Planung, Analyse, Reporting mit einer einzigen Software
- Einfache Navigation durch logische Baumstruktur
- Automatischer Datenimport aus diversen Vorsystemen
- Bei mehr als 2.700 Unternehmen erfolgreich im Einsatz



„Wir sind ein stark wachsendes Unternehmen, das in verschiedene Geschäftsbereiche investiert. Wir nutzen CORPORATE PLANNER und die integrierte Finanzplanung IFP, um unsere Expansion zu steuern und mögliche Szenarien zu simulieren. Damit erhalten wir eine schnelle Aussage über die erwartete Ertrags- und Liquiditätslage und können auf Konzernebene entsprechende Maßnahmen einleiten.“

*Elgar von Bernuth, Leiter Finanzen und Controlling
hameln group gmbh*

Liebe Leserinnen und Leser des Controller Magazins!

Der VCW in Etterschlag ist untergebracht in einem liebenswerten Haus mit eigenem Charakter. Hier sitze ich nun auf dem Sessel des Chefredakteurs; Hr. Dr. Deyhle hat einen Berg seiner Unterlagen zwei Häuser weiter transportiert (er wohnt also beinahe in Rufweite).

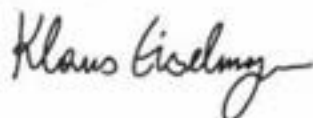
Eine der ersten Aufgaben bestand darin, den Herstellungsprozess des Controller Magazins technisch zu modernisieren. Als Wirtschaftsingenieur für Telematik („Telekommunikation und Informatik“) habe ich früh eine Weisheit kennengelernt, die heißt: **„never change a running system“**. Die Abläufe zwischen Hr. Dr. Deyhle und Frau Kießling waren perfekt eingespielt, über 10 Jahre (!) schrieb sie das CM mit derselben Hard- und Software (Apple und Pagemaker). Das ist nicht nur kostengünstig und funktioniert im Schlaf, das ist auch erstaunlich, wo man doch heutzutage alle paar Jahre Rechner und Betriebssystem auswechseln muss. Nötig wurde der Systemwechsel unter anderem, da unsere Druckerei mit InDesign und nicht mehr mit Pagemaker arbeitet.

Im Sinne des: **„never change a winning team“** war der naheliegende Gedanke, einen Systemwechsel am Ende des Jahres durchzuführen, wo Frau Kießling, die das CM von Anbeginn schreibt, in Rente gehen wird. Nun war doch tatsächlich **ihr Wunsch**, die Umstellung auf iMAC und InDesign selbst noch durchzuführen ... und sie hat es geschafft, rechtzeitig, mit leicht aufgepoliertem Seltenlayout – BRAVO. Begeisterung und Neues sind immer noch ein gigantischer Antrieb.

Bei der Controller Akademie wurde ich ab 1995 von Hr. Dr. Deyhle als Trainer eingearbeitet. Inzwischen mache ich all die Seminare im Stufenprogramm in deutscher und englischer Sprache, habe mir die Fach- und Verhaltensthemen erarbeitet.

Im Verlag, der von der Controller Akademie getrennt geführt wird, sind wir nun eine Zeit nebeneinander her gelaufen für die Stabsübergabe. Ich habe Respekt, die Rolle nun selbst ausfüllen zu dürfen und doch zu wissen, dass Hr. Deyhle da ist, wenn man ihn braucht.

Herzlich Ihr



Dr. Klaus Eismayer
Herausgeber und Redaktion Controller Magazin
Vorstandsmitglied Verlag für ControllingWissen AG
Trainer und Aufsichtsratsmitglied der Controller Akademie AG, Gauting



Frau Kießling und Herr Dr. Deyhle vor den CM Druckfahnen



Frau Kießling mit Herrn Scharmann vor dem neuen iMAC (der gerade Etterschlag bei Google anzeigt)



Frau Kießling und Herr Karl bei der Besprechung der Druckdetails



Klaus Eismayer

Strategisches Controlling im Familienunternehmen

von Susanne Schneider und
Daniel Pudliszewski, Essen



Dipl.-Betriebswirtin Susanne Schneider, früher Markenartikelunternehmen, jetzt Mitarbeiterin im Rechnungswesen eines Technologieunternehmens in Essen, und ihr Kollege Daniel Pudliszewski

Thema des vorliegenden Beitrages sind nicht die in jedem Unternehmen anfallenden Controllingaufgaben, sondern die speziellen Aufgaben, welche in einem Familienunternehmen entstehen. Weiterhin werden nicht operative Aufgaben angesprochen, sondern die notwendigen Maßnahmen, welche ein Familienunternehmen in den Stand versetzen, die gegenwärtigen und zukünftigen Aufgaben derart wahrzunehmen, dass nicht alleine der **Fortbestand des Unternehmens**, sondern auch seine **Form als Familienunternehmen gesichert** werden kann.

Zunehmender Controllingbedarf

Fast alle erfolgreichen Unternehmen wurden als Privatunternehmen von Einzelnen oder Wenigen gegründet. Auch heute sind Familienunternehmen immer noch die wesentliche Stütze der deutschen Wirtschaft. Nicht nur Kleinunternehmen, auch im Mittelstand und selbst bei großen Unternehmen ist diese Form weit verbreitet. Diese Unternehmen weisen aufgrund der engen Bindung an eine Familie erhebliche Unterschiede zu Kapitalgesellschaften auf, welche meistens im Blickpunkt der Controllingkonzepte stehen. Soll der Fortbestand von Familienunternehmen dauerhaft gesichert werden, sind spezielle Maßnahmen seitens des Controllings erforderlich, welche im vorliegenden Beitrag aufgezeigt werden.

Unternehmen werden üblicherweise von einem Menschen begründet, häufig noch ohne Mitarbeiter. Die üblichen

Controllingaufgaben entfallen bei einer derartigen Konstellation zwar nicht, werden jedoch, je nach Ausbildung und Prioritäten des Gründers, allenfalls rudimentär wahrgenommen. Der Gründer setzt allenfalls Instrumente der Kostenrechnung ein, strategische Aufgaben werden größtenteils intuitiv erfüllt, bestimmte Controllingaufgaben, bspw. im Bereich der Koordination, entfallen weitgehend. Dass auch ohne die Controllinginstrumente eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung möglich ist, ist unbestritten, wenn auch die hohe Anzahl des Scheiterns in den Anfangsjahren teilweise auf unzureichendes Controlling zurückzuführen ist. Weiterhin fehlen schlicht die Ressourcen für das Controlling, der Gründer ist mit anderen Aufgaben mehr als ausgelastet, die Einrichtung spezieller Stellen ist aufgrund der Unternehmensgröße nicht bezahlbar.

Mit dem erfolgreichen Wachstum eines Unternehmens gehen jedoch zwei Entwicklungen einher, welche das Controlling in zunehmendem Maße unverzichtbar machen:

1. Das Unternehmen wächst, damit nicht nur die Umsätze und die Mitarbeiterzahl, sondern auch die Komplexität der Aufgaben. Ohne ein professionelles Controlling kann die langfristige Überlebensfähigkeit kaum gewährleistet sein.
2. Mit zunehmendem Alter des Gründers wird die Übergabe an die nächste Generation erforderlich. Meistens nimmt die Anzahl der Besitzer zu, mithin wird aus dem Privat- ein Familienunternehmen. Die

Mitglieder der Familie nehmen nicht nur in unterschiedlicher Intensität Aufgaben innerhalb des Unternehmens wahr, auch die Grund-Interessen können teilweise erheblich divergieren.

Die Controllingaufgaben werden sich in großen Familienunternehmen nicht grundsätzlich von den Aufgaben von Kapitalgesellschaften unterscheiden. Hier sollen jedoch ausschließlich die zusätzlichen, speziellen Aufgaben behandelt werden, welche in einem Familienunternehmen anfallen. Unter dem Begriff des „Familienunternehmens“ werden hier Unternehmen betrachtet, welche sich im Besitz einer Familie befinden, unabhängig davon, welche Rechtsform das Unternehmen besitzt.

Notwendigkeit aufzeigen

Nur wenn der Controller die Notwendigkeit der hier darzustellenden Aufgaben den Familienmitgliedern aufzeigen kann, wird die Durchführung erfolgen. Dabei besteht das Problem, dass in scheinbar guten Zeiten die Notwendigkeit nicht erkannt wird, während bei schon bestehenden Auseinandersetzungen im Kreis der Anteilseigner die Bereitschaft zur konstruktiven Konfliktlösung häufig sinkt. Befindet sich das Unternehmen in einer schwierigen Lage, ist oftmals nicht mehr die Zeit vorhanden, die notwendigen Schritte umzusetzen.

Hier kann der Controller nur eine Ansicht vertreten: der richtige Zeitpunkt

ist grundsätzlich jetzt. Es wird immer Gründe geben, die gegen eine aktuelle Beschäftigung mit dem Thema sprechen. Oft muss erst die Notwendigkeit den Betroffenen aufgezeigt werden. Hier kann ein Blick auf einstmals florierende Familienunternehmen helfen, welche mittlerweile nicht mehr existieren, weil Probleme der Anteilseigner miteinander zur Reduktion der Handlungsfähigkeit geführt haben. Zwar sind es meistens verschiedene Gründe, die zum Scheitern führen, Auseinandersetzungen im Kreis der Anteilseigner sind jedoch in der überwiegenden Anzahl der Fälle ein mitentscheidender Grund.

Wird erstmals ein Controlling eingeführt, gilt es erst die „normalen“ Controllinginstrumente einzuführen, um auf diesem Wege die Akzeptanz des Controllers zu sichern. Erst wenn die Anteilseigner den Controller als kompetenten Ansprechpartner akzeptiert haben, kann sich den sensiblen Themen gewidmet werden. Die Bereitschaft, sich hier mit den Vorstellungen des Controllers auseinanderzusetzen, ist ein wichtiges Zeichen der Akzeptanz des Controlling als wesentlichem Instrument der Unternehmensführung.

Ohne die frühzeitige Einbindung aller relevanten Familienmitglieder wird das Projekt scheitern. Dabei sind auch diejenigen zu berücksichtigen, welche noch nicht aktuell, wohl aber in absehbarer Zeit Anteilseigner werden, insbesondere die nachfolgende Generation. Zwar wird mit wachsender Anzahl der Beteiligten die Konsensfindung schwieriger, aber nur bei der Einbindung aller Betroffenen kann eine langfristige Basis gelegt werden.

Wo erforderlich, ist beharrliche Überzeugungsarbeit zu leisten. Dabei gilt es unmissverständlich aufzuzeigen, dass der dauerhafte Fortbestand des Unternehmens nur mittels der Bewältigung der folgenden Aufgaben möglich ist. Einzelne Familienmitglieder, welche nicht die Bereitschaft zur konstruktiven Zusammenarbeit aufbringen, sollten möglichst zügig aus dem Kreis der Anteilseigner verabschiedet werden, selbst um den Preis größerer Schwierigkeiten bei Aufbringung der dazu erforderlichen finanziellen Mittel. Dabei handelt es sich allerdings

bewusst um den allerletzten Schritt. Zuerst sollte konstruktiv versucht werden, gemeinsame Lösungen zu finden. Bei gutem Willen der Beteiligten sollte dies immer grundsätzlich möglich sein. Die Abbildung zeigt die typischen Einwände und die möglichen Entsprungen auf.

Phase	Ablehnungsgründe	Notwendigkeit
Der Gründer dominiert noch, die Angehörigen sind eng mit dem Unternehmen verbunden, arbeiten größtenteils mit.	Es besteht kein Bedarf, das Projekt führt nur zu Bürokratie und Kosten.	Gerade in dieser Phase ist es noch einfach, die Zukunft des Unternehmens zu sichern.
Die Familie ist größer, einige arbeiten im Unternehmen, andere nicht. Latente Konflikte kommen langsam auf.	Es sollen keine Konflikte offen ausbrechen, der Status Quo so lange als möglich aufrechterhalten werden.	Es besteht noch die Möglichkeit, auch das abnehmende Vertrauen zu nutzen, um zu einem fairen langfristigen Interessenausgleich zu gelangen.
Die Familienmitglieder stehen schon in Konflikt zueinander, die Interessen divergieren deutlich.	Es erscheint kaum noch möglich, einen gemeinsamen Nenner zu finden, ein Kompromiss wird kaum zu finden sein.	Statt juristische Auseinandersetzungen zu suchen, welche alle Beteiligten zu Verlierern machen, sollte ein Versuch erfolgen, den gemeinsamen Nenner zu finden.

Gründe für ein Controlling der Familie

Ein Familienunternehmen kann nur gemanagt werden, wenn auch die Familie gemanagt wird. Hier soll nicht dem „homo oeconomicus“ das Wort geredet werden, welcher bei allen Entscheidungen streng rational die Nutzungsmaximierung verfolgt, soll aber ein Familienunternehmen dauerhaft gegenüber anonymen Kapitalgesellschaften bestehen bleiben, gibt es keine Alternative zum hier dargestellten Prozess. Dabei sind nicht nur die Nachteile wie Zeit- und Kostenaufwand zu beachten, der Prozess als solcher ist identitätsstiftend. Am erfolgreichen Ende steht die Familie und das Unternehmen besser da als vorher. Dieser Vorteil ist nicht unbedingt in wirtschaftlich erfolgreichen, harmonischen Zeiten feststellbar, wohl aber, wenn Probleme im Unternehmen, der Familie oder schlimmstenfalls in beiden Bereichen entstehen.

Grundlagen klären

Familienmitglieder werden teilweise gleiche, teilweise unterschiedliche Ziele besitzen. So trivial diese Erkenntnis auf den ersten Blick wirkt, werden Unterschiede doch häufig überhaupt nicht angesprochen, insbesondere wenn ein dominierender Patriarch

(noch) alle Fäden in der Hand hält. Das bedeutet nicht, dass keine Differenzen existieren, diese werden jedoch noch nicht offensichtlich, da viele auf den Zeitpunkt warten, an dem die Möglichkeit entsteht, die eigene Position durchzusetzen. Es sollte jedoch allen Beteiligten bewusst sein, dass die rechtzeitige

Ansprache unterschiedlicher Positionen sowohl den Handlungszeitraum, als auch die Handlungsmöglichkeiten erhöht. Hier gilt es seitens des Controllings die aktuell dominierenden Familienmitglieder zur Schaffung eines offenen Diskussionsklimas anzuhalten. Dies fällt insbesondere Unternehmensgründern nicht leicht. Die scheinbare Alternative, mittels möglichst ausgeklügelter Verträge die eigenen Vorstellungen auch für die Zukunft festzuschreiben, ist in einer dynamischer werdenden Welt schlicht unsinnig.

Jeder Betroffene hat für sich die folgenden Punkte zu klären. Dabei sollte es in der ersten Phase um die persönliche Willensbildung, nicht den Austausch und die Kompromissuche mit den anderen Familienmitgliedern gehen.

1. Welchen Bezug habe ich persönlich zum Unternehmen? Liegt mir der Fortbestand am Herzen oder ist es eine austauschbare Kapitalanlage? Ist es Lebensinhalt oder nur eine Alternative des Lebenserwerbes?
2. Möchte ich dauerhaft Anteile am Unternehmen halten oder ist ein Ausstieg die bevorzugte Alternative?
3. Inwieweit möchte ich mich persönlich einbringen? Als Hauptverantwortlicher, Mitarbeiter oder passiver Teilhaber? Welchen Anteil

meiner Arbeitskraft möchte ich zur Wahrnehmung der Aufgaben einsetzen?

4. Welche Rolle sehe ich für die nachfolgende Generation? Wie ist zu handeln, wenn die Anforderungen nicht erfüllt werden?
5. Wie soll meiner Ansicht nach die Entscheidungsfindung wahrgenommen werden? Sollen aktive Familienmitglieder besondere Rechte besitzen?

Familiencharta festlegen

Auf Basis der eigenen Vorstellungen gilt es nunmehr, eine Familiencharta gemeinsam zu entwickeln. Diese sollte sich bewusst von dem meistens doch recht wolkig formulierten Unternehmensleitbildern börsennotierter Unternehmen unterscheiden.

Dabei wird diese nicht im luftleeren Raum verfasst, sondern auf der Entwicklung der Vergangenheit, der Geschichte des Unternehmens, aufbauen. Nicht um in Erinnerung zu verbleiben, sondern diese als **Basis der zukünftigen Entwicklung** zu verstehen.

Die Zukunft des Familienunternehmens wird von den Vorstellungen der Mitglieder abhängen. Dabei wird die entscheidende Frage sein, inwieweit die Bindung zum Unternehmen besteht. Wollen die Betroffenen eine Kapitalmaximierung und verfolgen konsequent einen Shareholder Value Gedanken, genügt eine Spargbuchrendite oder reicht es aus, wenn genug Geld dem Unternehmen entnommen werden kann, um den Lebensunterhalt zu sichern. Eng verbunden mit dieser Frage ist die generelle Bedeutung des Fortbestandes des Familienunternehmens für den Einzelnen. Hier ist auch eine unmittelbare Brücke zum Geschäftszweck zu schlagen. Soll das Unternehmen in seiner derzeitigen Form bewahrt bleiben, welche zukünftigen Schritte sind durchzuführen, wobei insbesondere der Kapitalbedarf eine kritische Größe darstellt. Hier schließt sich auch die Brücke zu Fremdkapitalfinanzierung, der Aufnahme neuer Anteilseigner bzw. der Möglichkeit, die Besitzverhältnisse durch Ein- bzw. Auslagen Einzelner zu verändern.

Das Controlling kann den Familienmitgliedern selbstverständlich keine Vorschriften bzgl. der Vorgehensweise machen. Dennoch ist eine Einbindung wichtig, um die Konsequenzen der gewählten Vorgehensweisen deutlich zu machen. Dabei werden insbesondere die folgenden Punkte zu beachten sein:

1. **Entnahmepolitik:** Hier sind einerseits die Auswirkungen bestimmter, im Vorfeld fixierter Ausschüttungen, als auch die konkrete Ausschüttung, falls ein bestimmter Anteil des Gewinnes ausgeschüttet werden soll, darzustellen. Falls sich die Inhaber unterschiedlich verhalten, ist die Änderung der Anteilsquote aufzuzeigen.
2. **Unternehmensentwicklung:** Bei einer expansiven Strategie sind die Möglichkeiten der Kapitalbeschaffung aufzuzeigen und die Auswirkungen auf die Ergebnisentwicklung aufgrund der Kosten der Kapitalbeschaffung. Ebenso gilt es darzustellen, inwieweit Kreditinstitute finanzielle Mittel zur Verfügung stellen, die Anteilseigner persönlich haften müssen bzw. eigene Einlagen zu erbringen haben. Bei einer Schrumpfungstrategie sind die freiwerdenden Mittel und deren alternative Verwendung zu erläutern.
3. **Gewinnerwartung:** Wenn Anteilseigner ihr Engagement ausschließlich als finanzielle Alternative betrachten, gilt es den Wertbeitrag ihres Anteils aufzuzeigen. Dabei haben diese allerdings die angestrebte Verzinsung zu benennen. So wird es einen entscheidenden Unterschied machen, ob der Vergleich mit einer Spargbuchverzinsung oder mit den angestrebten Werten großer Kapitalgesellschaften erfolgt. Wird ein negativer Wertbeitrag erzielt, sollten die erforderlichen Gewinnsteigerungen bzw. die Reduzierung des eingesetzten Kapitals quantifiziert werden, welche zur Erzielung des Zielwertbeitrages erforderlich sind. Genaue Maßnahmen sind noch nicht darzustellen.

Es gilt, die Darstellung ausschließlich objektiv durchzuführen und mögliche Wertungen den Betroffenen zu überlassen. Nur so kann das Controlling

seine Position als objektiver Ansprechpartner der Familienmitglieder gewährleisten. Mit zunehmender Ausrichtung auf eine bestimmte Vorgehensweise wird die Konkretisierung der Möglichkeiten der Zielerreichung zunehmen. Auch hier gilt es, wiederum nur Alternativen durchzurechnen, nicht aber verbindliche Vorgehensweisen festzustellen, welche den Familienmitgliedern scheinbar keine Wahlmöglichkeiten mehr lassen.

Hier werden kaum Kompromisse zwischen den Betroffenen möglich sein. Es gilt eindeutig festzulegen, welche Anforderungen an das Unternehmen bestehen. Wenn die Renditeanforderungen sehr stark divergieren können, wird ein Ausstieg aus dem Unternehmen bzw. eine Trennung der Aktivitäten die beste Lösung darstellen. Hier sollen hektische Lösungen vermieden werden und stattdessen die Suche nach langfristigen Lösungen im Mittelpunkt stehen. Zwar mag die Feststellung unüberbrückbarer Differenzen durchaus Bedauern auslösen, es ist aber für die Überlebensfähigkeit des Unternehmens wesentlich, diese so früh als möglich anzusprechen.

Die Identitätsstiftung ist die entscheidende Grundlage, auf deren Basis die nachfolgenden Aufgaben angegangen werden können, welche die konkrete Ausgestaltung einzelner Aufgaben behandeln. Wenn es auch manchmal unangenehmer erscheint, sich erst um zweitrangige Aufgaben zu kümmern, werden die erfolgten Anstrengungen doch hinfällig, wenn keine grundsätzliche Einigkeit besteht.

Eine Familiencharta ist keine unveränderliche Satzung. Insbesondere wenn neue Familienmitglieder Verantwortung übernehmen, gilt es diese nicht allein über die Familiencharta zu unterrichten, sondern diese auch zu bitten, selbstkritisch zu prüfen, ob eine Zustimmung möglich ist oder neue Wege beschritten werden müssen. Ebenso sollten aber ehemalige Mitglieder des Familienunternehmens oder deren Nachfragen nicht für alle Zeit von der Mitwirkung ausgeschlossen werden. Die Möglichkeit eines erneuten Einsteigens sollte offen gehalten werden.

Entscheidungsfindung festlegen

Mit der Familiencharta ist ein wesentlicher Schritt zur zukunftsicheren Ausrichtung des Familienunternehmens getan. Auf dieser Basis kann die Entscheidungsfindung im Einzelfall festgelegt werden. Dabei wird sich der Grad der Anteilnahme oftmals stark unterscheiden. Während einzelne Betroffene die Entwicklung aktiv verfolgen und möglichst konkreten Einfluss nehmen, geben sich andere mit einer jährlichen Übersicht und dem Jahresabschluss zufrieden. Zu vermeiden ist in jedem Fall eine zu starke Einmischung der Familienmitglieder in das operative Geschäft. Auch hier ist das Controlling nicht berechtigt, Vorgaben zu machen, wohl gilt es aber auf die Einheitlichkeit von Aufgabe, Kompetenz und Verantwortung hinzuweisen. Entsprechend sollten sich die Aktivitäten an denen eines Aufsichtsrates orientieren und ihre konkrete Ausgestaltung in **zustimmungspflichtigen Geschäftsvorfällen (ZGV)** finden. Diese ZGV haben sich nicht nur an den börsennotierten Unternehmen zu orientieren, sondern sollten ebenfalls die Besonderheiten berücksichtigen. Hier können auch historische Besonderheiten berücksichtigt werden, welche Familienmitgliedern am Herzen liegen, sei es die Unveränderbarkeit des Büros des Inhabers oder die Aufbewahrung und Pflege historischer Gerätschaften und Unterlagen, als auch die Förderung bestimmter Institutionen bzw. Vereine.

Das Controlling kann hier einerseits durch die Beibringung entsprechender Kataloge zur Entscheidungsfindung beitragen. Zusätzlich können auf Basis der Familiencharta spezielle Punkte angesprochen werden.

Den folgenden Punkten kommt bei Familienunternehmen besondere Bedeutung zu:

1. Umwandlung von Personal- zu Kapitalgesellschaften,
2. Übertragung von Anteilen, Veränderung der Anteilsstruktur durch Einlagen bzw. Entnahmen,
3. Auszahlungsmodi,
4. Ausstiegsmöglichkeit, Vorkaufsrecht der anderen Anteilseigner, Wertermittlung der Anteile,

5. Gewinnfeststellung, Prüfung und Feststellung durch Wirtschaftsprüfer,
6. Bestellung von Wirtschaftsprüfer durch die Geschäftsführung.

Neben der Festlegung, welche Entscheidungen die Familie trifft, gilt es auch die Entscheidungsfindung zu definieren. Hier gilt es, die folgenden Punkte zu berücksichtigen:

1. Wo ist Einstimmigkeit gefordert,
2. wo wird nach Kopfbzahl entschieden,
3. wo kommen Anteilsanteile zum Zuge,
4. können, sollen bzw. dürfen Gruppen gebildet werden?

Insbesondere mit der Einstimmigkeit ist sehr restriktiv vorzugehen, um den Entscheidungsprozess nicht zu lähmen. Mit zunehmendem Alter des Unternehmens nehmen aufgrund von Vererbung die Anzahl der Entscheidungsträger als auch die Vielfalt der Motive zu und erschweren tendenziell die Erzielung einstimmiger Ergebnisse.

Informationen weiterleiten

Informationen über das Unternehmen sind nicht nur **Grundlage der Entscheidungsfindung**, sondern auch wesentliches Mittel der **Identifikation**, insbesondere wenn kein täglicher Umgang stattfindet. Entsprechend wird sich das Controlling nicht nur an Berichtssystemen von Kapitalgesellschaften orientieren, sondern bei seinen Vorschlägen eine konkrete Ausrichtung an der Familiencharta durchführen. So werden auch Nachrichten über die Branche oder den Standort des Unternehmens bei weit entfernt lebenden Angehörigen willkommen sein, ohne wesentliche Mehrarbeit bei der Zusammenstellung zu verursachen.

Da Informationen nur dann hilfreich sind, wenn diese verstanden werden, kann sich das Controlling als Erklärer anbieten. Hier sind allerdings pauschale Informationsveranstaltungen zu vermeiden, da der Kenntnisstand bei den Angehörigen sehr unterschiedlich sein wird. In diesem Zusammenhang sind auch mögliche Sonderinformationsrechte zu definieren. Werfen

einzelne Familienmitglieder häufig Fragen auf, deren Beantwortung nicht unerheblichen Arbeitsaufwand nach sich zieht, ist auch die Kostenfrage zu klären.

Wesentlicher Teil der Entscheidungsfindung wird die Festlegung der Kontrollmöglichkeit sein, spätestens zu dem Zeitpunkt, von dem an nicht mehr alle Familienmitglieder aktiv im Unternehmen tätig sind. Dazu wird sich ein einem Aufsichtsrat ähnliches Gremium konstituieren. Das Controlling kann Möglichkeiten der Vorgehensweise darstellen.

Festzulegen sind zumindest die folgenden Punkte:

1. Anzahl der Sitzungen, Informationspflicht der Geschäftsführung,
2. Bestellung, Abberufung der Geschäftsführung,
3. Anstellungsverträge der Leitenden,
4. Geschäftsordnung, Geschäftsverteilungsplan,
5. Entlastung der Geschäftsführung.

Insbesondere wenn das Unternehmen durch einen oder mehrere Anteilseigner geleitet wird, kann die Beurteilung der Qualität rasch emotional werden. Das Controlling wird hier die Aufstellung nachvollziehbarer Kriterien anbieten, welche eine Leistungsbeurteilung versachlichen.

Mitarbeit von Familienmitgliedern regeln

Familienunternehmen werden von Einzelpersonen gegründet und von diesen häufig unter aktiver Mithilfe der nächsten Verwandten geführt. Spätestens bei Übergabe des Unternehmens an die nächste Generation stellen sich die folgenden Fragen:

1. Sollen Nachfahren das Unternehmen leiten, mitarbeiten oder überhaupt nicht im Unternehmen tätig werden können?
2. Wie erfolgt die Ausbildung, innerhalb oder außerhalb des Unternehmens? Können und sollen Miteigentümer in untergeordneter Position tätig sein?
3. Wie erfolgt die Beurteilung? Wer stellt fest, ob die generelle Eignung zur Unternehmensführung vorhanden ist?

4. Wie können verschiedene Familienzweige berücksichtigt werden? Wie wird die Entlohnung festgelegt? Werden erfolgsabhängige Bestandteile festgelegt und deren Erreichung überprüft?

Da hier die persönlichsten Sachverhalte berührt werden, sollte dieser Punkt zum Abschluss des Projektes geklärt werden. Allzu häufig erfolgt eine Ausklammerung dieses Punktes, um den **Familienfrieden nicht zu belasten** oder sogar dauerhaft zu beschädigen.

Allen Beteiligten sollte klar sein, dass die Führung eines Unternehmens hohe Anforderungen an die fachlichen und menschlichen Qualifikationen der Verantwortlichen stellt, welche nicht automatisch aufgrund der Familienzugehörigkeit erfüllt werden. Andererseits hat die persönliche Führung durch Inhaber unbestreitbare Vorteile, wird doch der langfristige Erhalt des Unternehmens Ziel allen Handelns sein, während bei angestellten Managern auch die Erreichung kurzfristiger Erfolge einen Schwerpunkt darstellen kann.

Wie immer die Diskussion abläuft, werden doch die aktuellen bzw. geplanten Entwicklungen im Hintergrund eine wesentliche Rolle spielen. Da es sich bei den Controllern um angestellte Mitarbeiter handelt, ist eine Beteiligung an der Diskussion nur schwer möglich. Wenn bspw. die notwendige fachliche Qualifikation betont wird und ein externes Auswahl- und Beurteilungsverfahren für den Führungskräfte nachwuchs angeregt wird, kann sich ein ambitioniertes Familienmitglied rasch persönlich angegriffen fühlen, was die weitere Zusammenarbeit nicht vereinfacht. Auf diesen Sachverhalt sollte das Controlling hinweisen und eine unabhängige Beratung anregen. Generell solle Familienmitgliedern nicht der Aufstieg verwehrt werden, erste berufliche Schritte allerdings extern erfolgen. Eine abschließende Beurteilung kann nur durch unabhängige Personalberater erfolgen. Weiterhin muss auch einem Familienmitglied klar sein, dass Führungspositionen grundsätzlich auf Zeit vergeben werden und eine Verlängerung des Kontraktes nicht automatisch er-

folgt. Wer nicht die Bereitschaft mitbringt, auch abgerufen zu werden, sollte eine entsprechende Position besser nicht antreten.

In jedem Fall zu begrüßen sind dagegen Praktika von jüngeren Familienmitgliedern, um einen besseren Einblick in das Unternehmen zu gewinnen. Warum sollte dieses Praktikum nicht im Controlling erfolgen?

Möglichkeiten und Grenzen akzeptieren

Das hier dargestellte Thema ist viel zu emotional für die Betroffenen, als dass eine ausschließlich rationale Vorgehensweise durchsetzbar ist. Wenn auch einzelne Familienmitglieder durchaus den Vorstellungen des Controllings folgen wollen, gibt es immer wieder Widerstände gegen die Festlegung der hier dargestellten Punkte. Die Verantwortlichen im Controlling sollten persönlich schon einige Zeit im Unternehmen gearbeitet haben und durch ihre persönlichen Leistungen als auch die der Abteilung „Controlling“ die **Akzeptanz** der Unternehmensleitung / Familie gewonnen haben. Nur so wird das unbedingt erforderliche Vertrauen aufzubauen sein.

Erfahrene Controller werden ihre Möglichkeiten sehen, auch aber die Grenzen akzeptieren. In den meisten Fällen wird sich bei Übergabe der Antelle oder in wirtschaftlich schwierigen Lagen ein „Zeitfenster“ öffnen, in welchem die notwendige Akzeptanz besteht. Dieser Zustand bleibt jedoch nicht immer, entsprechend gilt es beharrlich, das dargestellte Projekt zu verfolgen und die Punkte umzusetzen, welche in der aktuellen Situation durchsetzbar sind, ohne den langfristigen Plan aus dem Auge zu verlieren. Eigentlich sollten sich alle Beteiligten in dem grundsätzlichen Ziel einig sein, sollen innerhalb des Familienunternehmens doch langfristige Strukturen geschaffen werden, welche den Unternehmensbestand sichern und die Vorteile des Familienbesitzes bewahren und parallel mögliche Nachteile zu minimieren.

Zuordnung CM-Themen-Tableau

11	22	26	G	F	S
----	----	----	---	---	---

Impressum

ISSN 1616-0495 / 32. Jahrgang

Herausgeber

Dipl.-Ing. Dr. Klaus Eiselmayr,
Mitglied des Aufsichtsrats der
Controller Akademie AG, Gauting/München
k.eiselmayr@controllerakademie.de
Die Zeitschrift ist Organ des Internationalen
Controller Verein eV, München; und berichtet
auch aus dessen Veranstaltungen.
www.controllerverein.com

Redaktion

(Adresse unter CM-Organisation)
Dr. Klaus Eiselmayr, Christa Kießling,
Gundula Wagenbrenner, Mag. art.,
Dr. Albrecht Deyhle

Literaturforum

Dipl.-Betriebswirt Alfred Biel, Fachjournalist
(DFV), Beethovenstraße 275, 42655 Solingen
www.controllermagazin.de
sfroehlich@wolters-kluwer.de

Umschlaggestaltung

deyhledesign Werbeagentur GmbH,
Münchner Str. 45, 82131 Gauting,
www.deyhledesign.de

Herstellung

Druck-Service Karl

Anzeigen

Verlagsredaktion z. Hd. Frau Kießling,
Tel. 08153 - 8041

Verlag

VCW Verlag für ControllingWissen AG
Postfach 2505, D-77615 Offenburg (Firmensitz) - HRB 471840, Amtsgericht Freiburg
info@controllingwissen.de

Online-shop

www.controllingwissen.de

CM-Organisation u. Postanschrift Redaktion

Silvia Fröhlich, Dr. K. Eiselmayr und
Dr. A. Deyhle
VCW AG, Münchner Straße 10,
82237 Würthsee-Exterschlag
Telefon 08153 - 8041; Fax 08153 - 8043

Abonnement-Verwaltung

WKD Wolters Kluwer Deutschland GmbH,
Abonnenten-Service, Jänderstr. 10,
68199 Mannheim,
Tel. 0621/86 26 5276; Fax 0621/86 26 5269

Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr
Januar, März, Mai, Juli, September, November

Bezugsgebühr pro Jahr im Abonnement
EUR 119,- plus EUR 9,90 Versand; im euro-
päischen Ausland 17,40 EUR, Einzelheft
EUR 19,83 plus Versand;
die Preise enthalten die USt.

Sollte CM ohne Verschulden des Verlages
nicht ausgeliefert werden, besteht kein Er-
satzanspruch gegen den Verlag.

Durch die Annahme eines Manuskriptes
oder Fotos erwirbt der Verlag das ausschließ-
liche Recht zur Veröffentlichung. Nachdruck
(auch auszugsweise) nur mit Zustimmung
der Redaktion.



Dr. Steffen Jung (Mitte) ist Senior-Projektleiter beim Managementberatungs- und Trainingsunternehmen CTcon GmbH im Büro Vallendar. Er ist erreichbar unter Telefon 0261-96274-71 bzw. e-Mail s.jung@ctcon.de – Axel Neumann-Giesen (links) ist Senior-Projektleiter bei CTcon im Büro Bonn. Er ist erreichbar unter Telefon 0228-24330-55 bzw. e-Mail a.neumann-giesen@ctcon.de – Dr. Stefan Linder (rechts) ist Berater bei CTcon im Büro Bonn. Er ist erreichbar unter Telefon 0228-24330-38 bzw. e-Mail s.linder@ctcon.de

Controlleraufgaben bei der Neugestaltung der internen Servicebereiche

von Steffen Jung, Vallendar; Axel Neumann-Giesen und Stefan Linder, Bonn

Neugestaltung interner Dienstleistungen als Aufgabenfeld für Controller

Abnehmende Grenzerträge weiterer Effizienzsteigerungsmaßnahmen in den Kernprozessen haben in den letzten Jahren dazu geführt, dass sich der Fokus der Management-Aufmerksamkeit auch auf die zuvor meist eher wenig beachteten internen Dienstleistungsbereiche erweitert hat. Gleichzeitig erhöht die verstärkte Kunden- und Marktorientierung der Unternehmen die Anforderungen an Qualität, Geschwindigkeit und Flexibilität der In-

ternen Serviceleistungen wie auch deren Effizienz (vgl. ähnlich Beer (1997), S. 1). Schließlich verlangen interne Abnehmer von Dienstleistungen von ihren Anbietern mittlerweile zunehmend die auch von externen Lieferanten gewohnte Kundenorientierung.

Diese Erweiterung des Betrachtungsfokus bei der Suche nach Effizienzsteigerungspotenzialen auf unternehmensinterne Dienstleistungen, wie z. B. Rechenzentren, IT-Helpdesks, die Lohn- und Gehaltsabrechnung, das Personalmanagement, das Reisemanagement, das Controlling, die interne

Revision, das Beschaffungsmanagement, die strategische Unternehmensentwicklung sowie die interne Rechtsberatung, hat inzwischen einen wahren Trend zum Kampf gegen das „Parkinson'sche Gesetz“ vom unaufhaltsamen Wachstum der administrativen Bereiche ausgelöst. Im Rahmen dieser Neugestaltung der internen Serviceeinheiten werden grob drei Felder betrachtet (vgl. Weber/Neumann-Giesen/Jung (2006)):

1. Die **Strategie** für die einzelnen internen Dienstleistungseinheiten hinsichtlich **Eigen- oder Fremdfertigung** („make or buy“).

2. Die **Gestaltung der internen Steuerung** der Bereiche.
3. Die **Koordination** der internen Servicebereiche mit den internen Abnehmern.

Einer solchen Welle zur Neugestaltung entsprechend werden von unterschiedlichen Seiten aus Handlungsempfehlungen zu diesen drei Feldern gegeben. Die Empfehlung beispielsweise, die internen Serviceeinheiten auszulagern (Outsourcing), findet sich dabei ebenso wie die Forderung, die administrativen Bereiche, wie von Kerngeschäftsfeldern schon bekannt, als Cost- oder Profit-Center zu führen. Für alle Vorschläge werden jeweils Praxisbeispiele angeführt, die mit diesen Ansätzen (angeblich) große Erfolge erzielt haben. Gleichzeitig finden sich jedoch auch (allerdings weit weniger prominent in der Managementpresse) warnende Worte und Beispiele von Unternehmen, bei denen diese Lösungen nicht zum Erfolg geführt haben.

Angesichts dieser unübersichtlichen Situation stellt sich die Frage, **welchen Beitrag Controller** in ihren Unternehmen **leisten** können, um – ihrer Funktion entsprechend – auch bei der anstehenden Neuausrichtung der internen Servicebereiche die Qualität und Rationalität der (Top-)Management-Entscheidungen und ihrer Umsetzung sicherzustellen. Der vorliegende Beitrag versucht hierzu eine Antwort zu geben, indem er die Aufgabenfelder für Controller bei der Neugestaltung der Steuerung interner Dienstleistungseinheiten herausarbeitet.

Controlleraufgaben bei der Bestimmung der Strategien für interne Dienstleistungseinheiten

Hauptausgangspunkt der meisten Diskussionen um eine Neugestaltung der internen Servicebereiche bildet die strategiebezogene Frage, ob eine bestimmte Dienstleistung weiterhin intern im Unternehmen bereitgestellt oder an externe Anbieter ausgelagert werden soll.

Gerade letzteres wurde in den vergangenen Jahren und Monaten in der Managementpresse intensiv propagiert

und durch Praxisbeispiele veranschaulicht. Ein aktuelles Beispiel für ein solches Outsourcing ehemals interner Dienste bietet Unilever: Im Juni wurde ein Outsourcing-Vertrag mit einem Volumen von rund einer Milliarde Euro mit Accenture für die internen Dienste Lohn- und Gehaltsabrechnungen, Human Resources und Aus- und Weiterbildung von Mitarbeitern geschlossen (vgl. o.V. (2006)).

Angesichts der großen Aufmerksamkeit, die solchen Auslagerungsentscheidungen und den mit ihnen (angeblich) verbundenen Kosteneinsparungen in der Öffentlichkeit zu Teil wird, besteht schnell die Gefahr, dass auch bei anderen Unternehmen der Wunsch aufkommt, durch einen solchen „glatten Schnitt“ viele der empfundenen Probleme mit den eigenen internen Dienstleistungseinheiten schnell zu lösen. Implizit wird daher in Diskussionen zur Neugestaltung interner Dienste meist kurz- oder mittelfristiges Outsourcing als einzig möglicher Entwicklungspfad betrachtet.

Da Dienstleistungen sich jedoch sehr stark hinsichtlich der Ausprägung in den zwei Dimensionen „Höhe der Wissensdefizite beim Management“ und „Strategische Bedeutung der Dienstleistung für das Unternehmen“ unterscheiden (vgl. hierzu Weber/Neumann-Giesen/Jung (2006), S. 11-14), sind vorschnelle Entscheidungen für oder gegen eine Auslagerung gefährlich. Zum Beispiel haben Kfz-Reparaturleistungen eine höhere strategische Bedeutung für Logistikunternehmen als für Banken, so dass hier die Eigen- der Fremderstellung vorgezogen werden könnte. **Unspezifische „One-size-fits-all“-Rezepte** für den Umgang mit jedweder Art interner Dienstleistungen können daher nicht erfolgreich sein. So ist es auch nicht verwunderlich, dass in der Praxis immer wieder vorschnelle Outsourcing-Entscheidungen zu Misserfolgen führen (vgl. exemplarisch den Fall der Austria Metal AG beschrieben bei o.V. (2005)).

Controller sollten hier rationalitätssichernd eingreifen und so einen wichtigen Beitrag zum langfristigen Erfolg der Neugestaltung der internen Dienstleistungsbereiche leisten. Sie können die Strategiefindung für einzelne

Dienste durch Informationsbereitstellung sowie Strukturierung und Koordination des Prozesses begleiten, bei weitergehenden Analysen unterstützen und die formulierten Strategien kritisch hinterfragen.

So trägt insbesondere eine strukturierte Zusammenführung und Bewertung der verschiedenen Eigenschaften der einzelnen Dienstleistungen substantiell zur Qualität der Entscheidung über die Neuausrichtung einer Serviceeinheit bei. Interne Dienste mit geringen Wissensdefiziten beim Management und geringer strategischer Bedeutung werden z.B. eher dazu geeignet sein, an einen externen Anbieter ausgelagert zu werden als solche, bei denen das Management hoher Unsicherheit ausgesetzt ist und die einen großen Einfluss auf den Erfolg des Unternehmens besitzen (vgl. hierzu ausführlich Weber/Neumann-Giesen/Jung (2006), S. 16-18). Eine solche kritische Analyse des Umfelds wirkt vor allem dann rationalitätssichernd, wenn beim Topmanagement potenziell vorschnelle Begeisterung für die Anwendung einer Strategie auf Basis immer wieder anzutreffender euphorischer Berichte über Markterfolge ehemals rein interner Dienstleistungseinheiten entsteht. Zeitgleich sollten Controller den bei der Strategiefestlegung betriebenen Aufwand kritisch im Auge behalten. **Detaillierte Business Cases** zu Kostenvorteilen der einzelnen Alternativen empfehlen sich erst nach einer prinzipiellen Prüfung der Eignung der Alternativen anhand der Eigenschaften der Dienstleistungen. Unnötige oder falsch gerichtete Aktivitäten können so vermieden werden. Nach der Analyse und Bewertung der Ist-Situation der internen Dienstleistungseinheiten im Rahmen der Strategiebestimmung können Controller ggf. notwendige Entwicklungspfade für die einzelnen Serviceeinheiten dem Management aufzeigen, die zu den Unternehmenszielen und den Charakteristika der Dienstleistung passen (vgl. ähnlich Schimank/Strobl (2002), S. 292). Hierbei können auch Szenarioanalysen, die Controllern aus anderen Aufgabenfeldern bekannt sein dürften, sehr hilfreiche Instrumente sein (als Leitfaden vgl. z.B. Weber et al. (2005)).

Da die Controllingabteilung jedoch

selbst eine derjenigen Einheiten ist, die interne Dienstleistungen eines Unternehmens bereitstellen (vgl. Steinle (2004), S. 446), befinden sich Controller bei diesen Aufgaben in einer gewissen Zwitterrolle: Einerseits können (und sollten) sie rationalitätssichernd auf das (Top-)Management einwirken, andererseits sind sie potenziell selbst durch die Entscheidungen zu den internen Serviceeinheiten betroffen (vgl. Weber (2005), S. 1). Damit laufen Controller Gefahr, den unabhängigen Blick zu verlieren, der die Basis für die Glaubwürdigkeit der eigenen Empfehlungen gegenüber dem Management und anderen Einheiten im Unternehmen bildet. Diesen Zwiespalt gilt es explizit zu thematisieren und durch eine eindeutige Orientierung an der Rationalitätssicherungsaufgabe zu minimieren. Dies kann bedeuten, gewohnte und geschätzte eigene „Pfründe“ und Dienstleistungsbereiche abzugeben und sich ebenfalls neu auszurichten. Auch hilft es, sich externer Sparringspartner zu bedienen, um Glaubwürdigkeit und Vertrauen bei den anderen internen Dienstleistungseinheiten zu erhöhen.

Controlleraufgaben bei der Gestaltung der internen Steuerung der Bereiche

Die für die einzelnen internen Dienstleistungen festgelegte Strategie muss sich in strategiadäquaten internen Führungs- und Organisationsmodellen der einzelnen Servicebereiche widerspiegeln. Zum Beispiel ist es wenig viel versprechend, einer internen Dienstleistungseinheit vorzugeben, zukünftig auch am Markt erfolgreich tätig zu sein und Profite erwirtschaften zu müssen, ihr jedoch nicht die entsprechenden Handlungskompetenzen einzuräumen und sie wie bisher eher als ein Expense oder Cost-Center zu führen.

Controller können und sollten auch in diesem Entscheidungsfeld der internen Steuerung der Dienstleistungseinheiten rationalitätssichernd wirken und die Auswahlentscheidung des Managements insbesondere auf zwei Dimensionen unterstützen (vgl. detailliert Weber/Neumann-Giesen/Jung (2006), S. 23–41):

→ Erstens, der Frage nach dem Grad

der Autonomie der mit der Bereitstellung der Serviceleistung beauftragten unternehmensinternen Einheiten. Vereinfacht ausgedrückt geht es hier um die Gestaltungsmöglichkeiten und Freiheitsgrade des Managers der betrachteten Serviceeinheit. In Abhängigkeit der eingeräumten Verantwortung und Entscheidungsfreiheit werden in der Literatur typischerweise fünf Formen so genannter „Responsibility Center“ als grundlegende Führungsmodelle unterschieden: Expense-Center, Cost-Center, Revenue-Center, Profit-Center und Investment-Center (vgl. bspw. Horváth (2001), S. 567).

→ Zweitens, den Grad der Zentralisation oder Konzentration der Erstellung der internen Dienstleistung (vgl. auch Beer (1997), S. 23). Liegen mehrere Einheiten für die Durchführung einer Aufgabe vor, so kann von einem niedrigen Grad gesprochen werden (vgl. hierzu Kosiol (1976); Frese (1992), Sp. 2439). Im Gegensatz dazu ist ein hoher Konzentrationsgrad der Erstellung der internen Serviceleistung durch die Existenz eines sogenannten Shared-Service-Centers (SSC) charakterisiert (vgl. Kagelmann (2001), S. 60). Dieses wickelt administrative Aufgaben für mehrere, in der Regel dezentrale, teilweise auch weltweit verteilte Unternehmensbereiche beziehungsweise -einheiten ab (vgl. ähnlich Kagelmann (2001), S. 3).

Basis dieser Entscheidungsunterstützung bilden die Eigenschaften der betrachteten Dienstleistungen (und die daraus abgeleiteten Strategien). So eignen sich Services, bei denen das Management ein geringes Ausmaß an Wissensdefiziten hat und die nur einen überschaubaren Einfluss auf den strategischen Erfolg des Unternehmens besitzen, eher für eine Profit-Center-Steuerung als solche mit hohen Wissensdefiziten und hoher strategischer Bedeutung (vgl. hierzu detailliert Weber/Neumann-Giesen/Jung (2006), S. 25). Ähnlich sind standardisierbare Dienstleistungen wie z.B. Finanzbuchhaltungsdienste, Facility-Management o.ä. prädestiniert für einen hohen Zentralisationsgrad bzw. ein SSC als wissensintensive Dienstleistungen, wie z.B. Controlling, Risiko-

management oder Treasury (vgl. ebenda, S. 25).

Die Unterstützung des Managements bei der Ableitung eines dienstleistungsspezifischen Führungs- und Organisationsmodells ist hier eine Aufgabe für Controller. Darüber hinaus sollten sie die Neugestaltung der internen Steuerung der Dienstleistungsbereiche durch die Bereitstellung der erforderlichen prozess- und mengenorientierten Kosten- und Leistungsrechnungssysteme, den Aufbau der korrespondierenden Planungs- beziehungsweise Kontrollsysteme und die Identifikation adäquater monetärer wie nicht-monetärer Kenngrößen begleiten (vgl. ähnlich Schimank/Strobl (2002), S. 298f.). Controller sollten dabei jedoch darauf achten, diese Aufgaben nicht „vom grünen Tisch“ aus bewältigen zu wollen, sondern nur in enger Zusammenarbeit mit den Fachbereichen der Dienstleistung vor Ort, um das geschäftsspezifische Wissen zu berücksichtigen.

Schließlich können Controller die internen Serviceeinheiten auch beim alltäglichen, operativen „Leben“ der gewählten internen Steuerungskonzeption unterstützen. Diese Aufgaben entsprechen den „Regelaufgaben“ der Planung und des Berichtswesens, die das Controlling auch für andere Bereiche und Wertschöpfungsprozesse wahrnimmt.

Controlleraufgaben bei der Koordination der internen Servicebereiche mit den internen Abnehmern

Neben der internen Steuerung der Dienstleistungsbereiche durch deren Linienmanager stellt sich für Unternehmen die Herausforderung der Koordination des Zusammenspiels von Serviceeinheiten und internen Abnehmern. Auch hier können und sollten sich Controller mit ihrem Fach- und Methodenwissen einbringen.

Zunächst stellt sich die Frage, ob die internen Dienstleister in die Organisationseinheiten, für die sie ihre Serviceleistungen erbringen, integriert sein oder ob sie besser einer eigenständigen Organisationseinheit zugeordnet werden sollten. Die organisato-

rische Eigenständigkeit wird im Hinblick auf interne Dienstleistungen auch mit dem Schlagwort der Supply-Demand-Trennung XE „Supply-Demand-Trennung“ belegt (vgl. z.B. Weber/Neumann-Giesen/Jung (2006), S. 45). Eine solche Trennung verschafft den internen Dienstleistungen eine größere Autonomie gegenüber den Partikularinteressen der Abnehmer. Das ermöglicht, die Servicebereiche auf die Ziele des Gesamtunternehmens auszurichten. Außerdem werden die Schnittstellen zwischen Anbietern und Abnehmern trennschärfer definiert, wodurch potenzielle Abstimmungsprobleme transparent und entsprechende Verantwortlichkeiten klar zugewiesen werden können. Controller können die Entscheidung des (Top-) Managements über eine Supply-Demand-Trennung durch eine Analyse der Ist-Situation und ein Abwägen der Vor- und Nachteile alternativer Lösungen vorbereiten.

Darüber hinaus ist für die Anbieter der Dienstleistung ein Koordinationsmechanismus auszuwählen, der die richtigen Signale zur Planung und Steuerung ihres Serviceangebotes hin zur effizienten Leistungserbringung setzt. Für die Abnehmer soll die Verfügbarkeit der Dienstleistung in der gewünschten Qualität und Menge gesichert sein, aber kein Anreiz zur Forderung von Übermengen oder Überqualitäten bestehen.

Da diese Signal- und Anreizwirkung zwischen selbstständigen Unternehmen durch Marktmechanismen gewährleistet wird, liegt es nahe, ähnliche Mechanismen auch zur Koordination im Unternehmen einzusetzen XE „Markt, interner“. Jedoch stellt sich die Frage ihrer Ausgestaltung. So lassen sich zwei Grundaussprägungen marktlicher Koordination unterscheiden: (1) Koordination über interne Marktmechanismen inklusive Öffnung für externe Anbieter und (2) interne Märkte ohne Zulassung externer Konkurrenz.

Auf den ersten Blick scheint die erste Variante überlegen, da sie das komplette Spektrum an Anbietern zulässt und damit auch den „besten“ Anbieter zum Zuge kommen lässt. Controller sollten jedoch hier darauf hinweisen,

dass diese Auswahl wiederum durch die Eigenschaften der Dienstleistungen und die aus ihr abgeleitete Strategie bestimmt wird. Bei Festlegung auf eine Eigenfertigung erscheint eine Öffnung des internen Markts für externe Anbieter nicht konsistent. Auch gilt es von Seiten der Controller herauszustellen, dass oftmals der theoretisch mögliche Kostenvorteil durch stärkeren Wettbewerb mit entsprechender Verdrängung der internen Anbieter durch externe in der Realität nicht vorhanden ist. Freiwerdendes Personal der internen Dienstleistungseinheiten ist z.B. häufig nicht kündbar. Damit würde eine Zulassung billigerer externer Konkurrenz eher zu einer Kostenhöhung für das Gesamtunternehmen führen.

Controller können hier durch die Empfehlung und Entwicklung expliziter oder impliziter Kontrahierungszwänge XE „Kontrahierungszwang“ (letzteres zum Beispiel durch administrative Hürden der Fremdvergabe) dazu beitragen, dass die internen Anbieter vor einer für das Gesamtunternehmen unvorteilhaften Intensität der Marktkonkurrenz geschützt werden.

Da dies den Druck auf die internen Anbieter senkt, sich effizient und kundenorientiert aufzustellen, sollten Controller jedoch gleichzeitig die Entwicklung flankierender Maßnahmen in der Steuerung der betroffenen Dienstleister propagieren und unterstützen. So kann ein lediglich auf einige Jahre beschränkter Kontrahierungszwang oder ein anders gestaltetes Zielsystem der Manager unter Verwendung von Marktbenchmarks als Key Performance Indicators (KPI) eine sinnvolle Lösung sein (zur Verwendung benchmarkorientierter Ziele vgl. auch Weber/Linder/Hirsch (2004)).

Unabhängig davon, welche der zwei Alternativen der marktlichen Koordination gewählt wird, sind zum einen die ausgetauschten Leistungen zu beschreiben und zum anderen ein Preis für diese festzulegen. In beiden Bereichen besteht Rationalitätssicherungsbedarf, den Controller decken können.

Bei ersterem handelt es sich um die prozessuale und methodische Begleitung der Aufstellung und Umsetzung

so genannter Service Level Agreements (kurz SLAs), die ähnlich wie Verträge mit Marktanbietern die Leistungsbeziehung zwischen internen Dienstleistern und internen Abnehmern weitgehend spezifizieren. Die Koordination der internen Kunden-Lieferanten-Beziehung erhält so eine solide Basis. Dennoch müssen Controller auch auf die Grenzen dieses Instruments hinweisen. Mit zunehmenden Wissensdefiziten des Managements bezüglich Problemstruktur, benötigten Inputs, Leistungserstellungsprozess und Outputs wird es immer schwieriger, entsprechende Kenngrößen zur Erfassung der Service Level einer Dienstleistung zu definieren und zu messen (vgl. auch Berger (2005), S. 45).

Dies ist insbesondere dann problematisch, wenn diese Dienstleistungen gleichzeitig von großer Bedeutung für den Erfolg des Unternehmens sind (vgl. Weber/Neumann-Giesen/Jung (2006), S. 50). Zwar können Service Level Agreements auch bei Dienstleistungen mit mittleren und höheren Wissensdefiziten prinzipiell eingesetzt werden – und durch die bewusste Auseinandersetzung mit den Leistungen sogar dazu beitragen, diese abzubauen (vgl. Schimank/Strobl (2002), S. 295) – jedoch kommen ihre Stärken insbesondere bei Dienstleistungen mit geringen Wissensdefiziten voll zur Geltung.

Bei der Preisfestlegung für die ausgetauschten Dienstleistungen wiederum geht es darum, folgende unterschiedliche und teils konkurrierende Funktionen der Verrechnungspreise bestmöglich zu vereinen (vgl. z.B. Weber/Stoffels/Kleindienst (2004), S. 15; Köpper (2005), S. 396):

- Die Abstimmung der Aktivitäten der jeweiligen Organisationsbereiche im Hinblick auf das übergeordnete Unternehmensziel (Koordinationsfunktion).
- Der Erfolgsausweis für die internen Dienstleister (Erfolgsermittlungsfunktion).
- Die Motivation der Mitarbeiter zu einem hohen Leistungseinsatz (Motivationsfunktion).
- Den Ausweis der Ergebnisse rechtlich selbstständiger Tochtergesellschaften in Konzernen.

- Die Gestaltung der Steuerlast bei international tätigen Unternehmen aufgrund unterschiedlicher nationaler Steuersätze.
- Die Rechtfertigung von Preisen bei Unternehmen in regulierten Märkten wie Post, Gas, Wasser, Elektrizität, Bahntransport und Telekommunikation.

Da diese einzelnen Ziele nicht immer konfliktfrei zu erreichen sind, sollten Controller bei der Auswahl der situationsadäquaten Transferpreise und der Festlegung von Abrechnungsregeln zwischen internen Dienstleistern und internen Kunden mitwirken. Durch die Moderation der Diskussionen kann inhaltlich aber auch prozessual eine Unterstützung des Managements erfolgen (vgl. ähnlich Schimank/Strobl (2002), S. 297).

Schließlich sind, wie auch empirische Studien zeigen, die administrativen Prozesse zur Etablierung der Service-Level-Agreements und Verrechnungspreise von großer Bedeutung für die Qualität der Ergebnisse (vgl. ähnlich schon Eccles (1985), S. 8). Auch die intime Sachkenntnis über Vor- und Nachteile marktorientierter, kostenorientierter oder verhandlungsbasierter Verrechnungspreise der Controller spielt hier eine wichtige Rolle. Gerade bei den kostenorientierten Transferpreisen bestehen beispielsweise mit Vollkosten und Teilkosten zwei Alternativen, die unter anderem zu potenziell signifikant unterschiedlichen Steuerungswirkungen führen können (vgl. auch Kagelmann (2001), S. 127f.).

Fazit

In den vergangenen Jahren sind interne Servicebereiche zunehmend aus dem Schatten der Konzern- und Unternehmenszentralen herausgetreten. Sie bilden abgetrennte und zum Teil auch eigenständige Managementeinheiten. Überlegungen zur strategischen Ausrichtung der Servicebereiche führen zu Diskussionen um „make or buy“ und Drittmarktaktivitäten. Damit eng verbunden sind Entscheidungen zu Führungs- und Steuerungskonzepten wie Cost- oder Profit-Centern als auch zu Organisationsmodellen wie Shared-Service-Centern. Sie alle lösen Ratio-

nalitätssicherungsbedarfe aus. Auf operativer Ebene wiederum müssen Aspekte der internen Koordination wie Service-Level-Agreements und Verrechnungspreise betrachtet werden.

Controller können bei der Neuausrichtung der internen Dienstleistungseinheiten eine wichtige Rolle bei der Deckung des Rationalitätssicherungsbedarfs spielen.

Das Betätigungsfeld ist dabei, wie der Beitrag veranschaulicht, sehr breit und vielschichtig. Es erstreckt sich von der Unterstützung der Analyse der Ist-Situation über die Identifikation und Bewertung strategischer Optionen bis zur Organisation und Koordination interner Märkte. Der Controller muss entsprechend die Ausgestaltung interner Dienstleistungsbereiche aktiv begleiten und kritisch hinterfragen. Der Aufbau und das Betreiben operativer Prozesse wie Planung und Berichtswesen schafft schließlich den Übergang zu einem funktionierenden Geschäftsalltag.

Literatur

Beer, M. (1997): Outsourcing unternehmensinterner Dienstleistungen: Optimierung des Outsourcing-Entscheidungsprozesses, Wiesbaden.

Berger, T. (2005): Konzeption und Management von Service-Level-Agreements für IT-Dienstleistungen, Dissertation, Technische Universität Darmstadt.

Eccles, R. G. (1985): The Transfer Pricing Problem, Lexington.

Frese, E. (1992): „Organisation“, in: Chmielewicz, K./Schweitzer, M. (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Auflage, Stuttgart, Sp. 1456-1470.

Horváth, P. (2001): Controlling, 8., vollständig überarbeitete Auflage, München.

Kagelmann, U. (2001): Shared Services als alternative Organisationsform: Am Beispiel der Finanzfunktion im multinationalen Konzern, Wiesbaden.

Küpper, H.-U. (2005): Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 4. Auflage, Stuttgart.

Kosiol, E. (1976): Organisation der Unternehmung, 2. Auflage, Wies-

baden.

o.V. (2005): „Sourcing: Den Kurs korrigieren“, in: CIO-Magazin, unter: <http://www.cio.de/misc/article/print/index.cfm?pid=177&pk=814497&op=prn> [12.07.2006].

o.V. (2006): „HR-Outsourcing-Deal zwischen Accenture und Unilever ist perfekt“, in: Computerwoche, unter: <http://www.computerwoche.de/nachrichten/577335/> [12.07.2006].

Schimank, C./Strobl, G. (2002): „Controlling in Shared Service Centern“, in: Gleich, R./Möller, K./Seidenschwarz, W./Stol, R. (Hrsg.), Controlling Fortschritte, München, S. 281-301.

Steinle, C. (2004): „Controlling: Von der erweiterten Koordinationsorientierung zur qualitätszentrierten Dienstleistung“, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.), Controlling: Theorien und Konzeptionen, München, S. 433-456.

Weber, J. (2002): „Dienstleistungs-Controlling“, Editorial zu: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2, S. 1.

Weber, J. (2005): „Outsourcing von Controlling?“, Editorial zu: Zeitschrift für Controlling & Management, 49. Jahrgang, Heft 1, S. 1.

Weber, J./Kandel, O./Spitzner, J./Vinkemeier, R. (2005): Unternehmenssteuerung mit Szenarien und Simulationen: Wie erfolgreiche Unternehmenslenker von der Zukunft lernen, Advanced Controlling Band 47, Weinheim.

Weber, J./Linder, S./Hirsch, B. (2004): „Neugestaltung der Budgetierung: Relative, benchmarkorientierte oder absolute, intern orientierte Ziele?“, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung, 15. Jahrgang, S. 57-75.

Weber, J./Neumann-Giesen, A./Jung, S. (2006): Steuerung interner Servicebereiche: Ein Praxisleitfaden, Weinheim.

Weber, J./Stoffels, M./Kleindienst, I. (2004): Internationale Verrechnungspreise im Konzern: Altes Problem – neuer Fokus, Advanced Controlling Band 40, Weinheim.

Zuordnung CM-Themen-Tableau

02	24	26	G	F	P
----	----	----	---	---	---

Controller's Statistik-Basics fürs Reporting



von Prof. Dr. Frank-Jürgen **Witt** und
Dipl.-Kffr. Kerin **Witt**, Kenzingen/Freiburg

MS-Office, speziell MS-Excel, MS-Powerpoint & Co. richten Controller's Analysen meist perfekt an und sorgen inhaltlich, aber auch optisch für optimales Reporting. Dennoch muss ein Controller auch wissen, welche Interpretationsgefahren bei der Anwendung vermeintlich einfacher statistischer Kennzahlen in Reports bestehen. Zahlreiche Beispielrechnungen sollen dem CM-Leser das Verständnis erleichtern.

Controller's Statistiknutzung

Es geht im folgenden Beitrag nicht um Statistikorgien, sondern um den Aussageintergrund vieler einfacher, häufig verwendeter Statistiktools. Es gibt nämlich durchaus „Anwendungsgrenzen“ gerade bei den vielgeliebten „einfachen“ und überstrapazierten Kennzahlen (z. B. Mittelwerte). Das Plädoyer lautet aber nicht etwa: Hin zu exotischer – und dann dem Managerkunden, vielleicht sogar dem Reporter selbst – unverständlichen Kennzahlen, um auf diese Weise die eingebauten Fehler so mancher gängigen Kennzahl zu umschiffen. Vielmehr muss man um die Interpretationsklippen der klassischen statistischen Kennzahlen wissen, die man immer wieder gerne in die Generierung der Reportkennzahlen einfließen lässt (insbesondere Mittelwert und Streuung). Abb. 1 zeigt zusammenfassend, welche **Tools zur Datenanalyse** der

Controller bzw. Reporter kennt, für sich selbst quasi „im Geheimen“ einsetzt und welche er hingegen seinem Managerkunden präsentiert, also im Reporting explizit präsentiert (Witt 1999, 2). Klassische, einfache Aspekte dominieren hier eindeutig in der Controllinganwendung (arithmetisches Mittel u. ä.).

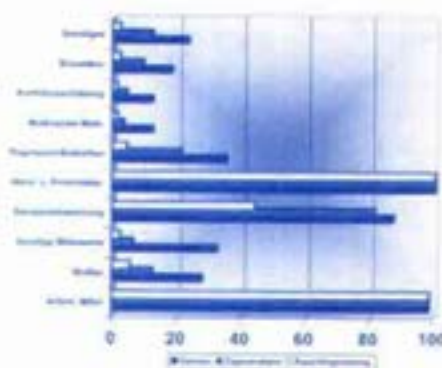


Abb. 1: Statistische Tools im Reporting

Skalen

Man unterscheidet vier Skalenarten, um im Controlling Beobachtungswerte zu messen und im Reporting Ergebnisse zu vermitteln. Diese Unterscheidung ist deshalb wichtig, weil nicht jede Rechenoperation mit jedem Skalentyp durchführbar ist (vgl. Abschnitte zu Mittelwerte und Streuungsmaße). Abb. 2 zeigt Definition und Beispiele auf. Die häufig verwendete Ratingskala (z. B. einer 10er Skala zu Erhebung von Meinungen) ist ein Zwitter zwischen Ordinal- und Kardi-

nalskala:

- Einerseits wird mit ihren Werten gerechnet, als wären die Abstände gleich (Kardinalskala), so etwa Durchschnittswertbildung usw.
- Andererseits sind die Abstände faktisch nicht gleich, sondern – subjektiv bedingt durch den Beantworter einer Ratingfrage – unterschiedlich groß (Ordinalskala). So scheuen viele Personen bei Befragungen die Vergabe von Extremnoten (z. B. Werte 1 und 10 auf einer 10er Skala) und bevorzugen moderaterweise eher in der Mitte liegende Werte, „um nichts falsch zu machen“ (z. B. Wertebereiche 3 bis 8). Dies bedeutet faktisch, dass der subjektive Abstand z. B. zwischen den Werten 5 und 6 deutlich geringer als zwischen 1 und zwei oder 9 und 10 ist.

Mittelwerte

Mittelwerttypen

Geht man von den Beobachtungen oder den Beobachtungswerten x_i ($i=1, 2, \dots, n$) aus, dann können die angeführten fünf Mittelwerte wie folgt definiert werden (die Indizes der verwendeten Summen- und Produktzeichen laufen jeweils über $i=1, 2, \dots, n$):

- **Modus:** der anzahlmäßig häufigste Beobachtungswert
- **Median:** der mittlere Wert bei der Größe nach geordneten Beobachtungswerten, wenn eine ungerade

Skala	Definition bzw. Messniveau	Beispiel
Nominalskala	Eigenschaft vorhanden: ja / nein bzw. beschreibend, also Klassifikation qualitativer Merkmal Rechenoperationen: Bildung von Häufigkeiten	Ein PKW hat die Farbe rot, der andere PKW hat Windowbags nicht
Ordinalskala	Rangordnungsbildung mit Ordinalzahlen, also besser / schlechter als; genaue Abstände nicht angebar Rechenoperationen: Ermittlung des Median	PKW-Design A gefällt dem Kunden PKW-Design B
Intervall- bzw. Kardinalskala	gleichgroße Abstände angebar; Skala hat aber einen willkürlich festgelegten Nullpunkt Rechenoperationen: Addition / Subtraktion	Die mittlere Raumtemperatur beträgt bei Autobahnfahrt und im Auto bei einer Außentemperatur dann 21 ° C, bei PKW B hingegen
Ratio- bzw. Verhältnisskala	gleichgroße Abstände angebar; natürlicher Nullpunkt Rechenoperationen: Addition / Subtraktion / Multiplikation / Division	Der Bremsweg von PKW A beträgt km/h dann 130 m, bei PKW B 150

Zahl von Beobachtungswerten vorliegt; bei einer geraden Zahl von Beobachtungswerten prinzipiell jeder Wert zwischen den beiden mittleren Beobachtungswerten, in der Praxis jedoch ersatzweise das arithmetische Mittel aus den beiden in der Mitte der Rangfolge liegenden Beobachtungswerten

- **Arithmetisches Mittel**, also der Anwendungsdominator schlechthin: $n^{-1} \sum x_i$
- **Harmonisches Mittel**: $n / \sum x_i^{-1}$
- **Geometrisches Mittel**: $(\prod x_i)^{1/n}$
- **Gewichtetes (= gewogenes) arithmetisches Mittel**: $\sum (x_i \cdot w_i) / \sum w_i$
- **Gewichtetes harmonisches Mittel**:

$$\sum w_i / \sum (w_i \cdot x_i^{-1})$$

- **Gewichtetes geometrisches Mittel**: $(\prod x_i^{w_i})^{1/\sum w_i}$

Im folgenden Beispiel werden drei Fälle, nämlich drei Beobachtungswertreihen betrachtet (bereits zur besseren Übersicht nach Größen innerhalb einer jeweiligen Beobachtungsreihe geordnet; vgl. Abb. 3):

- Beobachtungswerte Fall 1: 1, 2, 2, 2, 2, 2, 3, 3, 3, 3, 3, 4, 4, 4, 4, 5, 5, 5, 6, 7 (n = 22)
- Beobachtungswerte Fall 2: 1, 2, 2, 3, 3, 3, 4, 4, 4, 4, 5, 5, 5, 5, 5, 6, 6, 6, 6, 6, 7 (n = 22)
- Beobachtungswerte Fall 3: 1, 2, 2, 3,

3, 3, 4, 4, 4, 4, 5, 5, 5, 6, 6, 7 (n = 16).

Mittelwerte müssen situationsspezifisch eingesetzt werden, um unzuverlässige Controllinginterpretationen zu vermeiden. In Abhängigkeit vom Skalenniveau der Merkmalsausprägungen gelten für die hier betrachteten fünf Mittelwerte die in Abb. 4 zusammengestellten **Anwendungsregeln**.

Mittelwert-Beispiele

Beispiel 1: Unterstellt man, dass die Merkmalsausprägungen (1, 2, 3, 4, 5, 6 und 7) im o. g. Beispiel (vgl. Abb. 2) bestimmte Bewertungsstufen (beispiels-

Beobachtungswert	Abs. Häufigk. F1	Abs. Häufigk. F2	Abs. Häufigk. F3	Rel. Häufigk. F1	Rel. Häufigk. F2	Rel. F3
1	1	1	1	0,046	0,046	0,06
2	6	2	2	0,273	0,091	0,12
3	5	3	3	0,227	0,136	0,18
4	4	4	4	0,181	0,181	0,25
5	3	5	3	0,136	0,227	0,18
6	2	6	2	0,091	0,273	0,12
7	1	1	1	0,046	0,046	0,06
Summe	22	22	16	1	1	1

Mittelwerte	Fall F1	Fall F2	Fall F3
Modus	2	6	4
Median	3	5	4
Arithmetisches Mittel	3,5	4,4	4
Harmonisches Mittel	2,8	3,6	3,2
Geometrisches Mittel	3,2	4,1	3,6

Abb. 3: Häufigkeitstabelle und Berechnungsbeispiele für Mittelwerte

Skala	Mittelwert
Nominalskala	Modus
Ordinalskala	Modus, Median
Intervallskala	Modus, Median, arithm. Mittel
Ratioskala	eine Dimension: Modus, Median oder arithm. Mittel Keine Dimension: Wachstumsraten, zur Berechnung des Durchschnittswachstums ist das geometr. Mittel der Gliedzahlen zu berechnen zwei Dimensionen und Zähler fest: harm. Mittel zwei Dimensionen und Nenner fest: arithm. Mittel

Abb. 4: Anwendungsregeln Mittelwerte

welse ausgezeichnet, sehr gut, gut, mittel, schlecht, sehr schlecht, ungenügend) beschreiben, dann sind etwa im Fall 1 die folgenden Aussagen möglich: Die am häufigsten erzielte Bewertung (Modus) ist 2 bzw. sehr gut, in der Hälfte aller Fälle (Median) ist eine Bewertung schlechter/gleich (oder aber auch besser/gleich) 3 bzw. gut erreicht worden. Diese Interpretation des Medians bietet sich auf Grund seiner „Halbierungseigenschaft“ an.

Beispiel 2: Bei intervallskalierten Merkmalsausprägungen können in Abhängigkeit vom Untersuchungsziel oder mit Blick auf die Interpretation der Modus, der Median und das arithmetische Mittel verwendet werden. Modus und Median sind dabei wenig empfindlich gegenüber Beobachtungswerten bzw. Ausreißern, während in das arithmetische Mittel auch die Informationen über die Differenzgleichheit eingehen. Beispiel: Eine Wetterbeobachtungsstation meldete die folgenden mittleren (monatlichen) Lufttemperaturangaben in °C: 5,9°, -0,1°, 1,7°, 3,1°, 5,7°, 8,1°, 13,5°, 16,6°, 19,5°, 17,5°, 17,1° und 11,1°. Der Modus existiert nicht. Der Median (berechnet als arithmetisches Mittel aus 8,1° und 11,1°) ist 9,6° und das arithmetische Mittel 10,0°. Man kann darüber diskutieren, ob z. B. auch eine Gewinn-/Verlust-Reihung einen willkürlichen Nullpunkt hat. Man wird das in aller Regel bejahen müssen, denn Gewinn = 0 ist ja letztlich eine willkürliche Klassifizierung für eine Einteilung in gewinn- oder verlustbringende Kalkulationsobjekte. Dann wird deutlich, welche praktische Controllingrelevanz das o. g. Wetterbeispiel tatsächlich hat!

Beispiel 3: Der Tagesumsatz von acht Außendienstlern beträgt (in €): 1.500, 600, 1.900, 1.600, 30.000, 600, 1.700, 1.650. Ordnet man die Beobachtungswerte der Größe nach, so scheint der mittlere Umsatz etwa 1.600 bis 1.700 € zu betragen. Es zeigt sich, dass im vorliegenden Fall weder der Modus (kleinster Beobachtungswert) noch das arithmetische Mittel (wegen des „Ausreißers“ zu hoher Durchschnittswert) zu plausiblen Ergebnissen führen. Für die Anwendung des geometrischen oder harmonischen Mittels sind die spezifischen Voraussetzungen hier nicht gegeben. Der Median scheint noch am besten die mittlere Tendenz zu beschreiben. Für die Mittelwerte ergibt sich nämlich: Arithmetisches Mittel: $(1.500 + 600 + \dots + 1.700 + 1.650) : 8 = 4.943,75$ €; harmonisches Mittel: $8 : [(1/1.500) + (1/600) + \dots + (1/1.650)] = 1.254,13$ €; geometrisches Mittel: $(1.500 \cdot 600 \cdot \dots \cdot 1.700 \cdot 1.650)^{1/8} = 1.851,57$ €; Modus: 600 €; Median: $(1.600 + 1.650) : 2 = 1.625$ €; arithmetisches Mittel ohne den „Umsatzausreißer“ 30.000 €: $(1.500 + 600 + 1.900 + 1.600 + 600 + 1.700 + 1.650) : 7 = 1.364,29$ €.

Beispiel 4: Ein Unternehmen weist für die Jahre 2002 bis 2006 die folgenden Wachstumsraten seines Umsatzes aus: 100% (2002), 50% (2003), 100% (2004), 33,3% (2005) und 300% (2006). Die durchschnittliche jährliche Wachstumsrate des Umsatzes beträgt: 100%. Denn bei der Berechnung des Durchschnittswachstums (bzw. des durchschnittlichen jährlichen Wachstums) sind die Wachstumsraten, die für aufeinanderfolgende Jahre vorliegen müssen, zunächst in Gliedzahlen bzw. Wachstumsfaktoren umzurechnen: 2; 1,5; 2; 1,33 und 4. Aus diesen Wachs-

tumsfaktoren ist dann das geometrische Mittel zu bilden, das hier den Wert 2 annimmt. Damit ergibt sich für die durchschnittliche jährliche Wachstumsrate des Umsatzes: 100%. Ergänzende Anmerkung: In der Controllingstatistik wird ein Mittelwert aus dimensionslosen Beobachtungswerten (hier: Prozentwerten) meist lediglich bei Berechnung des Durchschnittswachstums sinnvoll verwendet. Liegen also die Beobachtungswerte wie im Beispiel in Form von Wachstumsraten vor, so liefert das geometrische Mittel aus den entsprechenden Gliedzahlen, das dann anschließend in eine Wachstumsrate noch umzuformen ist, das Durchschnittswachstum in%. Geht man von den Beobachtungswerten selbst aus, dann ergibt sich mit $[(E/A)^{1/n} - 1] \cdot 100$ direkt das Durchschnittswachstum in%, wobei E = Endwert, A = Anfangswert n = Anzahl Beobachtungswerte in der Zeitreihe. Beispiel: Die Wachstumsraten eines Kundengebiets seien im Sinne von Gliedzahlen 26,2, 17,8, 14,2, 8,9, 8,6, 6,9, 9,4 und 11,4 (alles Prozentangaben); diese Prozentangaben wiederum basieren auf den Umsatzwerten (Mio. €) 5.656, 7.136, 8.405, 9.597, 10.452, 11.349, 12.129, 13.266 und 14.783. Das dazugehörige geometrische Mittel, d. h. die achte Wurzel aus dem Produkt der entsprechenden Gliedzahlen (2,61) lautet 1,128, so dass die gesuchte durchschnittliche Umsatzwachstumsrate 12,8% ist. Formt man lediglich das Produkt der Gliedzahlen (2,61) in eine Wachstumsrate um, so ergibt sich mit 161,6% das Gesamtwachstum im betrachteten Gesamtzeitraum, in dem die Beobachtungswerte erhoben wurden. Im obigen Zahlenbeispiel geht's aber etwas schneller, indem man nämlich

einfach die achte Wurzel aus $(14.783/5.656 = 2,61)$ in eine Wachstumsrate umformt.

Beispiel 5: Ein Außendienstler tankt nacheinander bei vier Tankstellen. Die Kraftstoffpreise (€ pro Liter) betragen 0,70, 0,80, 0,90 und 1,00. Der Außendienstler tankt bei jeder Tankstelle 20 l Kraftstoff. Es ist der Durchschnittspreis gesucht. Dieser beträgt: 0,85 €/l. Es ist nämlich das arithmetische Mittel zu berechnen, da aus der Dimension der Beobachtungswerte (€/l) der Nenner (die Literzahl) in der Fragestellung fest vorgegeben ist.

Beispiel 6: Ein Außendienstler tankt nacheinander bei vier Tankstellen. Die Benzinpreise (€ pro Liter) betragen 0,70, 0,80, 0,90 und 1,00. Wenn der Außendienstler bei jeder Tankstelle für 10 € tankt, beträgt der mittlere Preis: 0,835 €/l. Es ist das harmonische Mittel zu berechnen, da aus der Dimension der Beobachtungswerte (€/l) der Zähler (der €-Betrag) in der Aufgabenstellung fest vorgegeben ist. Hinweis: Ist der Zähler der Dimension fest vorgegeben, so kann in jedem Fall auch ein gewichtetes arithmetisches Mittel benutzt werden, wenn die Gewichte aber den (in der Aufgabenstellung nicht fest vorgegebenen) Nenner der Dimension bestimmt werden. Im vorliegenden Fall sind demnach als Gewichte die je Tankstelle gekauften Liter zu verwenden: 14,3; 12,5; 11,1 und 10,0.

Beispiel 7: Neun Assessment-Kandidaten erzielen folgende Bewertungsergebnisse („Noten“): 4, 2, 3, 4, 2, 5, 4, 2, 4. Die Durchschnittsnote beträgt: 4. Denn es ist auf den Median abzustellen, der im vorliegenden Fall mit dem Modus zusammenfällt, da die Beobachtungswerte in der Form von Rangzahlen vorliegen. Allgemein gilt, dass bei ordinal skalierten Beobachtungswerten das arithmetische Mittel nicht verwendet werden sollte.

Beispiel 8: Ein Unternehmen erhöht die Preise des Gutes A (monatl. Absatz 2.000 Stück) um 0,60 €, des Gutes B (20 Stück) um 0,20 €. Die durchschnittliche Erhöhung beträgt: 0,60 €. Es ist zweckmäßigerweise das gewichtete arithmetische Mittel (mit den über die Absatzzahlen berechneten Gewichten) zu benutzen.

Beispiel 9: Bei 1.000 vom Personalmanagement eines Großunternehmens untersuchten Krankheitsfällen lag folgende Altersstruktur der kranken Arbeitnehmer vor: 350 waren zwischen 20 und 30 Jahre alt, 200 zwischen 30 und 40, 100 zwischen 40 und 50 und 350 zwischen 50 und 60. In diesem Fall sollte wegen der bimodalen Verteilung der Beobachtungswerte (= jeweils 350 Kranke waren zwischen 20 und 30 Jahre bzw. zwischen 50 und 60 Jahre alt) das arithmetische Mittel verwendet werden: 39,5 Jahre, falls die jeweiligen Klassenmitten als Beobachtungswerte zugrunde gelegt werden.

Streuungsmaße

Zwei statistische Massen, deren Mittelwerte identisch sind, können sich u. a. dadurch unterscheiden, dass in der einen statistischen Masse die Beobachtungswerte sehr nahe bei dem betrachteten Mittelwert liegen und dass in der anderen statistischen Masse die Beobachtungswerte stark vom betrachteten Mittelwert abweichen. Analog wie bei der Anwendung von Mittelwerten gibt es auch hier situations- und namentlich skalenspezifische Anwendungsbereiche.

Die Streuung mindestens nominalskalierten Beobachtungswerte kann mit Hilfe der Kennzahl Entropie erfasst werden, die wie folgt definiert ist und vielleicht etwas abschreckend aussieht: $[\ln(n) - 1/n \sum (n_i \cdot \ln(n_i))] / \ln(k)$. Dabei bezeichnen

- i ($i=1, 2, \dots, k$) die Anzahl der Merkmalsausprägungen (die Summe läuft über alle i)
- n_i die absoluten Häufigkeiten je Merkmalsausprägung
- n die Anzahl der Beobachtungswerte
- \ln den Logarithmus zur Basis 2, der z. B. durch Multiplikation des entsprechenden Logarithmus zur Basis 10 mit dem Zweiermodul (3,3219) berechnet werden kann.

Die Entropie ist gleich 0 bei einer Konzentration aller Beobachtungswerte auf eine Merkmalsausprägung, sie ist gleich $\ln(k)$ bei einer gleichen Anzahl von Beobachtungswerten je Merkmalsausprägung. Da somit die Obergrenze der Entropie von der Zahl der

Merkmalsausprägungen abhängt, wird die Entropie häufig durch eine anschließende Division durch $\ln(k)$ in dem Sinn normiert, dass sie nunmehr Werte im Bereich größer/gleich 0 und kleiner/gleich 1 annehmen kann. Beispiel: Das vollbeschäftigte Personal eines Unternehmens teilte sich in einem bestimmten Jahr auf zwei ausgewählte Aufgabenbereiche wie folgt auf: a) Verwaltung: 6.676 AT-Angestellte, 7.300 Angestellte und 9.979 Arbeiter, b) Sonstiges 34.584 AT-Angestellte, 5.073 Angestellte und 2.314 Arbeiter. Der Modus im Bereich Verwaltung „Arbeiter“ und im Bereich Sonstiges „AT-Angestellte“. Die normierten Entropiemaße von 0,99 im Verwaltungsbereich und von 0,52 im Sektor Sonstiges zeigen deutlich die gleichmäßigere Verteilung der Beobachtungswerte auf die drei Merkmalsausprägungen im Bereich Verwaltung. In der Controllingpraxis wird sicherlich die Entropiekennzahl indes recht selten eingesetzt. Dass sie dennoch hier vorgestellt wird, hat seinen Grund darin, dass der Controller auch zumindest sehen sollte, dass es noch außerhalb seines üblichen Horizonts etwas gibt – auch wenn es so etwas nicht unbedingt seinen Managerkunden anbietet.

Bei mindestens rangskalierten Merkmalsausprägungen wird zur Streuungsmessung der **Quartilsabstand** verwendet, mitunter aber auch die **Spannweite**. Bezeichnet man den Median als 0,5-Quantil (Halbierungseigenschaft), dann können analog das 0,25-Quantil und das 0,75-Quantil ermittelt werden, die auch als unteres und oberes Quartil bezeichnet werden. Der Quartilsabstand ist dann die Differenz zwischen dem oberen und dem unteren Quartil. Beispiel: Mit den Zahlenangaben des Beispiels für Mittelwerte (vgl. Abb. 2) erhält man für den Fall 1 (Median = 3) und auch für den Fall 2 (Median = 5) jeweils einen Quartilsabstand von 3 (5 - 2 bzw. 6 - 3); d. h. bei gleicher Streuung ist die Güte bzw. die Verlässlichkeit beider Mittelwerte auch gleich. Im Fall 3 ergibt sich für den Quartilsabstand 5 - 3 = 2, wobei das obere und das untere Quartil jeweils als arithmetisches Mittel der beiden benachbarten Beobachtungswerte zu bilden ist. Intervall- und ratioskalierte Streuungsmaße sind definiert als Mittelwerte der Abwei-

chungen der Beobachtungswerte von Mittelwerten, wobei angestrebt werden sollte, dass auch die Streuungsmaße die Dimension der Merkmalsausprägungen besitzen. In der Controllingstatistik werden die Abweichungen i. d. R. auf das arithmetische Mittel bezogen. Das am meisten verwendete Streuungsmaß ist die **Standardabweichung**, die (mit AM = arithmetisches Mittel, x_i = Beobachtungswert und dem Summationsindex $i=1,2,\dots,n$) wie folgt definiert ist: $\sqrt{\frac{1}{n} \sum (x_i - AM)^2}$. Vergleicht man zwei statistische Massen, deren Merkmalsausprägungen deutlich unterschiedliche Größenordnungen oder unterschiedliche Dimensionen besitzen, dann ist die Standardabweichung durch das arithmetische Mittel zu dividieren. Dieses (dimensionslose) Streuungsmaß wird auch **Variationskoeffizient** genannt. Beispiel: Die Standardabweichungen (bzw. in Klammerangabe: Variationskoeffizienten) für die Daten des o. g. Zahlenbeispiels lauten im Fall 1: 1,56 (0,45), im Fall 2: 1,56 (0,35) und im Fall 3: 1,58 (0,40). In den Fällen 1 und 2 liegt eine gleiche Streuung der Beobachtungswerte um das arithmetische Mittel vor, die sich auch in den Standardabweichungen zeigt. Die Variationskoeffizienten weichen wegen der unterschiedlichen Form der Verteilung und damit wegen der unterschiedlichen arithmetischen

Mittel allerdings voneinander ab. Anwendungsbeispiel: In Hamburg und NYC wurden die Tagesumsätze des Außendienstes aus demselben Konzern erhoben (in T€ bzw. in \$), und zwar jeweils bei sechs Außendienstmitarbeitern. Die jeweiligen Umsatzreihen lauten für NYC: 950, 1.200, 900, 1.050, 1.100, 800 und für Hamburg: 3,40, 2,70, 3,50, 2,60, 3,30, 250. Es stellt sich die Frage, in welcher Stadt die Tagesumsätze stärker streuen. Als Kenn- bzw. Maßzahl für die Streuung wird i. d. R. für eine solche Fragestellung die Standardabweichung benutzt. Es ergeben sich folgende Werte für NYC: Arithm. Mittel 1.000 \$, Standardabweichung 132,3 \$. Für Hamburg: Arithm. Mittel 3 T€, Standardabweichung 0,41 T€. Diese ermittelten Standardabweichungen sollten jedoch nicht miteinander verglichen werden, da unterschiedliche Dimensionen vorliegen (€ vs. \$); auch verbietet sich eine Umrechnung via Wechselkurse. In diesem Fall (wie auch bei deutlichen Größenunterschieden der Mittelwerte) sollte daher dann ein relatives (dimensionsloses) Streuungsmaß verwendet werden, wie z. B. der Variationskoeffizient $V = s/AM$, also das Verhältnis von Standardabweichung und arithm. Mittel. Dann ergibt sich $V_{NYC} = 0,132$ oder 13,2 % und $V_{Hamburg} = 0,136$ oder 13,6 %. Der Variationskoeffizient weist also für Hamburg etwas höhere Werte auf als für NYC. Die

Tagesumsätze streuen in Hamburg folglich etwas mehr als in NYC. Der **Median der absoluten Abweichungen vom Median MAD** (median absolute deviation) einer Stichprobe bzw. einer Zahlenreihe x_1, \dots, x_n berechnet sich als Median m_y der Größen $y_i = |x_i - m_x|$ (für $i = 1, \dots, n$), wobei m_x den Median von x_1, \dots, x_n bezeichnet. Der MAD wird mitunter noch durch Multiplikation mit einer Konstanten korrigiert. Beispiel: Der MAD der fünf Beobachtungswerte -0,5, 1,5 -1, 0,5 -9,5 ist zu bestimmen. Dazu berechnet man zunächst den Median $m_x = -0,5$ von x_1, \dots, x_5 und erhalten dann $y_1 = |x_1 - m_x| = |-0,5 - (-0,5)| = 0$, $y_2 = |x_2 - m_x| = |1,5 - (-0,5)| = 2$, $y_3 = |x_3 - m_x| = |-1 - (-0,5)| = 0,5$, $y_4 = |x_4 - m_x| = |0,5 - (-0,5)| = 1$ und $y_5 = |x_5 - m_x| = |-9,5 - (-0,5)| = 9$. Es ist also $MAD = m_y = 1$. Würde man indes hier nun $x_5 = -9,5$ als „Ausreißer“ nicht berücksichtigen, so hätte man mit $m_x = 1/2 (-0,5 + 0,5) = 0$, d. h. $y_i = |x_i|$ für $i = 1, \dots, 4$ den Wert $MAD = 1/2 (0,5 + 1) = 0,75$. Die MAD-Anwendung ist im Controllingbereich jedoch insgesamt etwas unüblich und findet sich eher im technischen Bereich.

Abb. 5 fasst wesentliche controllingrelevante Streuungsmaße noch einmal zusammen. Die o. g. weiteren Streuungsmaße (z. B. Entropie, MAD) haben in der Controllingpraxis faktisch deutlich geringeres Anwendungsgewicht, können im Einzelfall aber durchaus relevant sein!

Streuungsmaß und Anwendung	Definition	Vorteile	Nachteile
Spannweite: alle Skalen außer Nominalskala	Differenz zwischen dem größten und kleinsten Beobachtungswert	2, 4	1
Durchschnittliche Abweichung: Intervall- und Ratoskala	arithmetisches Mittel der absoluten Abstände jedes Beobachtungswertes vom arithmetischen Mittel	1, 4	3
Mittlere quadratische Abweichung: Intervall- und Ratoskala	arithmetisches Mittel der Abstandsquadrate jedes Beobachtungswertes vom arithmetischen Mittel	1	2
Standardabweichung: Intervall- und Ratoskala	positive Wurzel aus der mittleren quadratischen Abweichung	1	
Variationskoeffizient: Ratoskala	Verhältnis von Standardabweichung zu arithmetischem Mittel	1, 3	
Vorteile		Nachteile	
1. Sämtliche Daten werden verwendet		1. keine ausreichende Information über die Verteilung der statistischen Masse	
2. Leichte Berechnung möglich		2. Schwierig zu interpretieren, da die Dimension ins Quadrat erhoben ist	
3. Relatives, d. h. dimensionsloses Streuungsmaß, besonders für Vergleiche mehrerer statistischer Massen geeignet		3. Korrektur im Rahmen der Stichprobentheorie erfordert aufwendigere Umrechnung	
4. Leicht interpretierbar			

Abb. 5: Streuungsmaße

Fehlerfortpflanzung

Fehlerarten

Werden fehlerhafte Zahlen x_i , deren „wahrer Wert“ x_{i0} jeweils nicht genau bekannt ist, bearbeitet und verknüpft, dann können sich die systematischen Fehler in den Ausgangsdaten vergrößern oder verkleinern (= Fehlerfortpflanzung). Das Ausmaß der Fehlerfortpflanzung hängt von der Größe und von der Richtung der Ausgangsfehler sowie von den jeweils benutzten Rechenschritten bzw. Rechenarten ab. In Abb. 6 werden unter Abstimmung auf die Grundrechenarten die Auswirkungen des Rechnens mit fehlerbehafteten Zahlen aufgezeigt. Anmerkung der relative Fehler ist $f_i = (x_w - x_i)/x_i$. Beispiel: wahrer Ratingwert der Kundenzustimmung 8, beobachteter/geschätzter Wert 7, also $f = (8 - 7)/7 = 14,2\%$. In der Praxis kennt man meist den wahren Wert nicht, hat aber mittels sog. Konfidenzintervall-Schätzungen oder aus dem Bauch heraus eine wenn auch nur subjektive Meinung, wie groß Abweichungen, Schätzfehler usw. ungefähr sind, so dass auf dieser Basis der Gesamtfehler lt. Abb. 6 errechnet werden kann.

Rechenart	Relativer Gesamtfehler
$x_1 + x_2$	$(x_1 f_1 + x_2 f_2) / (x_1 + x_2)$
$x_1 - x_2$	$(x_1 f_1 - x_2 f_2) / (x_1 - x_2)$
$x_1 x_2$	$f_1 + f_2 + f_1 f_2$
x_1 / x_2	$(f_1 - f_2) / (1 + f_2)$
$100 (x_i - x_{i-1}) / x_{i-1}$	$x_i / (x_i - x_{i-1}) * (f_i - f_{i-1}) / (1 + f_{i-1})$

Abb. 6: Fehlerfortpflanzung

Beispiele für Fehler bei einzelnen Rechenarten

Bei **Addition** fehlerbehafteter Ausgangszahlen ergibt sich der relative Gesamtfehler als arithmetisches Mittel der Einzelfehler, wobei mit den fehlerbehafteten Zahlen gewichtet wird. Dieses Ergebnis kann auf i ($i=1, 2, \dots, n$) Beobachtungswerte direkt übertragen werden; es gilt gleichzeitig für das arithmetische Mittel aus diesen i Beobachtungswerten. Die Addition fehlerbehafteter Zahlen führt in jedem Fall zu einer Fehlerreduktion: Bei gleichen Vorzeichen aller relativen Einzelfehler liegt der relative Gesamtfehler (falls nicht alle relativen Einzelfehler

gleich groß sind) zwischen dem größten und dem kleinsten relativen Einzelfehler, bei ungleichen bzw. alternierenden Vorzeichen der relativen Einzelfehler ist eine deutliche Fehlerreduktion zu erwarten. Liegen (wie z.B. bei monatlich berechneten Indexzahlen bzgl. des Unternehmensumsatzes) zwei in etwa gleich große fehlerbehaftete Zahlen vor, die beide positive oder negative Vorzeichen in den relativen Einzelfehlern aufweisen, dann erfolgt bei der **Subtraktion** dieser Zahlen (etwa bei der Berechnung der ersten Differenzen) eine deutliche Vervielfachung der Ausgangsfehler. Bei entgegengesetzten Vorzeichen der relativen Einzelfehler ist der relative Gesamtfehler noch größer.

Die **Multiplikation** zweier fehlerbehafteter Zahlen führt bei gleichen Vorzeichen der relativen Einzelfehler, die in etwa gleich groß sind, praktisch zu einer Verdopplung des relativen Einzelfehlers und damit zu einer deutlichen Fehlerfortpflanzung. Liegen in etwa gleich große positive und negative relative Einzelfehler vor, dann kann der relative Gesamtfehler bei der Multiplikation sehr klein werden, wobei die

Größenordnung der fehlerbehafteten Zahlen selbst in diesem Zusammenhang keine Rolle spielt. Die Multiplikation einer fehlerbehafteten Zahl mit einer festen Zahl (definierter Multiplikator) verändert den relativen Einzelfehler der Ausgangszahl nicht. Bei **Division** zweier fehlerbehafteter Zahlen, deren relative Einzelfehler gleiche Vorzeichen besitzen, erfolgt eine deutliche Fehlerreduktion, wenn die relativen Einzelfehler betragsmäßig in etwa gleich groß sind. Diese Ausgangskonstellation ist in der Unternehmensstatistik z. B. dann gegeben, wenn (bei konstanter Erhebungstechnik) Gliedzahlen aus Monatswerten berechnet

werden; Gliedzahlen sind Messzahlen auf Kettenbasis; d. h. Gliedzahlen beschreiben bei Zeitreihen fortlaufend das relative Wachstum von einem Zeitreihenwert auf den nächsten Zeitreihenwert. Bei unterschiedlichen Vorzeichen der relativen Einzelfehler ist der relative Gesamtfehler des Quotienten aus zwei fehlerbehafteten Zahlen näherungsweise gleich der Summe der relativen Einzelfehler, wenn man eine Größenordnung von bis zu $\pm 10\%$ für die relativen Einzelfehler annimmt. Wird eine fehlerbehaftete Zahl durch eine feste Zahl dividiert (definierter Divisor), dann verändert sich der relative Fehler nicht.

Wachstumsraten sind definiert als Veränderungsrate im Vorjahres- bzw. Vorperiodenvergleich (z. B. Wachstumsrate des Umsatzes). Auch der angeführte allgemeine Ausdruck für den relativen Gesamtfehler einer Wachstumsrate zeigt, dass Wachstumsraten als Kombination aus (ersten) Differenzen und Gliedzahlen aufgefasst werden können. Eine Vervielfachung der relativen Einzelfehler („Fehlerexplosion“) ist immer dann zu erwarten, wenn die in die Wachstumsrate eingehenden Beobachtungswerte in etwa gleich groß sind. Dieser Fall tritt häufig bei der Berechnung von Wachstumsraten aus Indexzahlen auf (z. B. Veränderung des Preisniveaus in einem Marktsegment, Umsatzindizes in Kundengruppen). Dann noch vollständigheitshalber noch ganz kurz zu **höheren Rechenarten**, die aber im Controlling meist nur wenig gefragt sind: Wird eine Zahl x_i , die den relativen Fehler f_i besitzt, potenziert (mit dem Exponenten n), dann beträgt der relative Fehler der n -ten Potenz $(1 + f_i)^n - 1$; d. h. mindestens $n f_i$. Den entsprechenden relativen Fehler der n -ten Wurzel erhält man über $(1 + f_i)^{1/n} - 1$ (näherungsweise: $n^{-1} f_i$). Der relative Fehler des Logarithmus (zur Basis 10) für x_i ist $\log(1 + f_i) / \log(x_i)$. Er ist damit für $x_i = 1$ nicht definiert, und für alle $x_i > 1$ (aber > 0) ändert sich das Vorzeichen des relativen Fehlers. Dies bedeutet, dass unter dem Gesichtspunkt der Fehlerfortpflanzung speziell die Logarithmen von relativen Häufigkeiten nicht verwendet werden sollten. Für einen Fehlerbereich von maximal $\pm 100\%$ der x_i zeigt die Beziehung für den relativen Fehler des Logarithmus

(zur Basis 10) zudem, dass eine (mit wachsender Größenordnung der x_i steigende) Fehlerreduktion für alle diejenigen Zahlen x_i erfolgt, die größer als etwa 2 bis 3 sind. Entsprechend ergibt sich für alle x_i , die kleiner als etwa 2 bis 3 sind, ein Ansteigen des relativen Fehlers f_i .

Soll die Fehlerfortpflanzung bei Mittelwerten, Indexzahlen u. Ä. ermittelt werden, dann ist es zweckmäßig, zunächst die falsche Gesamtgröße (F) und mit Hilfe von Annahmen oder Angaben über die relativen Einzelfehler die „wahre“ Gesamtgröße (W) bzw. das Intervall der „wahren“ Gesamtgröße zu berechnen. Der relative Gesamtfehler (r) für die Gesamtgröße ergibt sich dann über $r = (W - F)/F$, woraus $W = F(1 + r)$ folgt. **Beispiel:** Die vier Beobachtungszahlen 4,5; 1,5; 6,5 und 7,5 sind auf ganze Zahlen zu runden. Der Rundungsfehler für die Summe und das Produkt der vier Zahlen ist zu bestimmen: Die Summenbildung ist etwa dort relevant, falls die vier Beobachtungszahlen z. B. Umsätze verschiedener Verkaufsgebiete sind und nun aggregiert werden. Rundet man, wie in diesem Fall (in dem die Zahlen hinter dem Komma alle 5 lauten) üblich, nun die Zahlen vor der letzten Stelle grundsätzlich auf die nächstgrößere natürliche Zahl (also z. B. 4,5 zu 5), so ergibt sich für die Summe ein relativer Fehler von $r = -9\%$. Werden hingegen die vier Beobachtungswerte multipliziert, so ergibt sich das mathematische Produkt ein relativer Fehler von $r = -41\%$. Der Fall, dass mehrere Werte mit gleicher Dimension oder ohne Dimension multipliziert werden, ist in der Betriebswirtschaft nicht so häufig; diese Situation tritt beispielsweise dann auf, wenn man die Beobachtungswerte als Prozentwerte interpretiert werden: So können beispielsweise durch Multiplikation von dimensionslosen Prozentwerten die Verkaufsanteile eines bestimmten Kunden im Sinne des Drill-down berechnet werden: Der Gesamtmarktanteil beträgt 4,5%; der Anteil eines bestimmten Verkaufsgebiets in diesem Markt beträgt 1,5%, der Anteil einer bestimmten Kundengruppe in diesem Verkaufsgebiet beträgt 6,5%, und der Anteil des spezifischen Kunden in dieser Kundengruppe beträgt 7,5%, also $4,5 \cdot 1,5 \cdot 6,5 \cdot 7,5$. Unter dem Gesichtspunkt der

Fehlerfortpflanzung ist es daher allerdings angebracht, die Rundungsregel dahingehend zu ändern, dass auf die nächste gerade(!) Zahl zu runden ist, wenn an der letzten Stelle eine 5 steht. In diesem Zusammenhang gilt die 0 dann als gerade Zahl. Bei einer größeren Zahl von Beobachtungswerten wird dann nämlich in diesen Situationen in der Hälfte der Fälle aufgerundet, in der anderen Hälfte abgerundet. Die relativen Fehler lauten jetzt: $r = 0$ für die Summe und $r = -14\%$ für das Produkt. Die Fehlerfortpflanzung wurde durch die veränderte Rundungsregel also drastisch reduziert!

Zeitreihenanalyse und Forecasting

Komponenten der Zeitreihe

Unter **Längsschnittdaten oder Zeitreihen** versteht man Merkmalsausprägungen, die zu verschiedenen aufeinanderfolgenden Zeitpunkten (oder Zeiträumen) an ein und derselben Untersuchungseinheit bzw. in Form von Maßzahlen für ein und dieselbe statistische Masse erhoben worden sind (z. B. Umsätze bzw. Erlöse im Zeitablauf). Die eigentliche Analyse der Zeitreihe besteht vor allem in dem Versuch, die Zeitreihe additiv oder multiplikativ in verschiedene **Bestandteile** zu zerlegen, um die Prognose zu erleichtern (quasi ein zeitbezogenes Drill-down); meist betrachtet man dabei die folgenden vier Komponenten:

- der eine langfristige Entwicklung beschreibende Trend t
- die zyklische, z. B. konjunkturbedingte Komponente z (mit Phasen, Wendepunkt, Amplitude und Niveau)
- die perioden- und insbesondere monatstypische Abweichung von Trend und Zyklus, also die Saisonkomponente s (üblicherweise werden die einzelnen Monatswerte von s sich über das Jahr zu 0 addieren, so dass ein einzelnes spezifisches Monats- s positiv oder negativ von der durch $t + z =$ glatte Komponente gebildeten Entwicklung abweichen kann, die die langfristige Entwicklung wiedergibt)
- die irreguläre Komponente r (Rest- bzw. Zufallsgröße).

Diese vier Komponenten können unterschiedlich verknüpft sein. Für Con-

trollingzwecke wird man typischerweise vereinfachend von einer **additiven Verknüpfung** ausgehen. Die **Trendextrapolation** kann nach verschiedenen mehr oder weniger einfachen Methoden erfolgen. Neben den hier vorgestellten Prognoseverfahren gibt es weitere Methoden (z. B. Einsatz von speziellen Filtern), die hier aufgrund ihrer Komplexität für die Controllingpraxis aber nicht dargestellt werden (vgl. z. B. Schittgen / Streitberg 2001). Im einzelnen:

- **Methode der Reihenhälften.** Dabei wird die Zeitreihe halbiert und je Hälfte ein Mittelwert gebildet. Durch diese zwei Mittelwerte kann graphisch eine Gerade gelegt werden, nämlich die gesuchte Trendgerade bzw. die gesuchte lineare Trendfunktion. **Beispiel:** Über 14 Jahre lauten die Jahresumsätze (in Mio-Geldeinheiten) einer Filiale: 7, 8, 10, 9, 12, 10, 14, 15, 15, 17, 20, 21, 28, 31. Das arithmetische Mittel der ersten Reihenhälfte ist 10, das der zweiten Hälfte 21. Durch die Punkte (4; 10) und (11; 21) lässt sich dann die Trendgerade bestimmen als $x = 3,714 + 1,571i$. i ist dabei das jeweilige Jahr, also 1, 2, 3 usw. bis 14.
- **Methode der kleinsten Quadrate.** Die beiden Parameter a und b der linearen Trendfunktion $x = a + bi$ errechnen sich als $b = [n \sum ix_i - (\sum i)(\sum x_i)] : [n \sum i^2 - (\sum i)^2]$ und $a = (\sum x_i)/n - (b \sum i)/n$. Gemäß o. g. Zahlenbeispiel ergibt sich $b = (14 \cdot 2002 - 105 \cdot 217) : (14 \cdot 1015 - 105^2) = 1,646$, a errechnet sich als $a = 217/14 - 1646 \cdot 105/14 = 3,153$. Die Trendfunktion lautet $x = 3,153 + 1,646i$.

Reihenglättung und Saisonbereinigung zur Trendbestimmung

I. d. R. wird die Reihe der arithmetischen Mittel der Originalreihe glatter verlaufen als die Reihe der Originalwerte selbst. Man bildet daher im Sinne eines **gleitenden Durchschnitts** solche Mittelwerte aus den Originalwerten. Am besonders wichtigen Beispiel der Saisonbereinigung einer Datenreihe eines saisonabhängigen Handelsgeschäfts aus den Jahren 2001 bis 2005 sei dies dargestellt: Der gleitende 12-Monatsdurchschnitt MD ist definiert als $MD = 1/12 (1/2 x_{t-6} + x_{t-5} + \dots + x_{t-1} + 1/2 x_{t,0})$ und stellt ein arithmetisches Mittel über zwölf Monatswerte dar. Daraus kann man eine saison-

bereinigte Zeitreihe ermitteln. Gegeben sind die Ausgangswerte lt. Abb. 7. Daraus errechnet sich das arithmetische Mittel gleichnamiger Monate (Werte-Nr. 1, 13, 25, 37 und 49 z. B. für die Januarwerte), so dass z. B. die vier Januarwerte $-0,333$, $-3,0417$, $4,5833$ und $-1,6250$ addiert und durch vier dividiert werden (= Bildung des arithmetischen Januarmittels). Es ergibt sich der Wert $-0,1042$. Die Tabelle „Monatsmittel“ stellt alle so errechneten Monatswerte dar (erste Wertspalte). Der Korrekturwert ist daher $-0,7292 / 12 = 0,0608$. Damit ergeben sich die korrigierten Werte für die Saisonfigur, indem die Monatswerte aus Abb. 8 um $-0,0608$ subtrahiert werden (= $0,0608$ wird addiert). Daraus ergibt sich in der zweiten Wertspalte der Abbildung dann die Saisonfigur. Die Werte der saisonbereinigten Zeitreihe ergeben sich dann schließlich als Differenzen zwischen der Original-, d. h. ursprünglichen Beobachtungswerten

sowie den für den jeweiligen Monat errechneten Näherungswerten der Saisonfigur, also z. B. für den 21. Beobachtungswert (September 2002): $155 - (-15,8455) = 170,8455$. Die saisonbereinigte Zeitreihe ist in der Abb. 9 dargestellt.

Exponentielle Glättung zur Trendbestimmung

Anders als bei der saisonbezogenen Glättung versucht die **exponentielle Glättung 1. Ordnung**, bei der Durchschnittsbildung verschiedene Werte unterschiedlich stark zu gewichten (meist: ältere Werte weniger zu gewichten) und geht dabei von einigen oder sogar von allen Vorgängerwerten aus, die die aktuellen Werte ersetzen. Saisoneffekte werden nicht berücksichtigt, so dass man vorab eine Saisonbereinigung vornehmen sollte. Die exponentielle Glättung erster Ordnung setzt eine konstante glatte Komponente voraus.

Januar	0,1042	-0,0434
Februar	9,0958	0,1345
März	20,0333	20,0947
April	27,5604	27,8212
Mai	10,9271	10,9879
Juni	3,7813	3,8420
Juli	-0,0521	0,0087
August	-5,1042	-5,0434
September	-15,9663	-15,8455
Oktober	-28,0208	-27,9601
November	-22,6042	-22,3434
Dezember	-11,3333	-11,2726
Summe	-0,7292	0

Abb. 8: Monatsmittel

M. a. W.: Die exponentielle Glättung erster Ordnung ist ein Ausgleichsverfahren, mit dem der aktuelle geglättete Wert einer trend- und saisonfreien Originalreihe bzw. einer trend- und saisonbereinigten abgeleiteten Reihe sich als gewogenes arithmetisches Mittel aus dem aktuellen Wert und

Monat bzw. Nr.	x_t	MD	$x_t - MD$				
1	130			31	176	175,7250	0,2750
2	129			32	173	173,6667	-2,6667
3	174			33	180	175,4167	-13,4167
4	181			34	149	175,6250	-26,6250
5	172			35	147	176,2917	-29,2917
6	168			36	133	176,7500	-21,7500
7	155	156,2083	-1,2083	37	182	177,4167	4,5833
8	150	157,7250	-7,7250	38	189	178,1667	10,8333
9	142	159,0333	-17,0333	39	196	178,9167	17,0833
10	130	159,5416	-29,5417	40	210	179,6750	30,1750
11	136	159,6250	-23,6250	41	200	181,7917	14,2083
12	132	160,3417	-8,3417	42	187	184,7500	2,2500
13	161	161,3333	-0,3333	43	186	186,7083	-0,7083
14	176	162,3750	14,6250	44	181	187,3333	-6,3333
15	180	163,4583	16,5417	45	170	188,3750	-18,3750
16	192	164,4583	27,5417	46	162	189,7083	-27,7083
17	187	165,2500	21,7500	47	180	190,6667	-10,6667
18	175	165,7083	9,2917	48	193	191,6250	1,3750
19	167	166,1667	0,8333	49	191	192,6250	-1,6250
20	163	167,2917	-4,2917	50	195	193,2500	1,7500
21	155	169,0000	-14,0000	51	212	193,8333	21,9667
22	141	170,2083	-29,2083	52	223	194,6250	28,3750
23	144	170,8333	-26,8333	53	210	194,7917	-11,2083
24	135	171,4167	-36,4167	54	200	194,8333	-27,8667
25	189	171,0416	18,0417	55	197		
26	189	172,8333	16,1667	56	183		
27	202	173,4583	28,5417	57	180		
28	199	174,0000	25,0000	58	171		
29	195	174,4583	20,5417	59	173		
30	182	174,3833	-6,4167	60	199		

Abb. 7: Berechnungsdaten einer saisonbereinigten Zeitreihe

	2001	2002	2003	2004	2005
Januar		161,0434	169,0434	182,0434	191,0434
Februar		160,8455	179,8455	179,8455	185,8455
März		159,1059	181,1059	175,1059	194,1059
April		164,1788	171,1788	182,1788	195,1788
Mai		168,0121	176,0121	181,0121	191,0121
Juni		169,1580	175,1580	181,1580	194,1580
Juli	154,9913	166,9913	175,9913	185,9913	
August	155,0434	168,0434	178,0434	186,0434	
September	157,8455	170,8455	175,8455	185,8455	
Oktober	157,9601	168,9601	176,9601	189,9601	
November	158,5434	166,5434	169,5434	202,5434	
Dezember	163,2726	166,2726	166,2726	204,2726	

Abb. 9: Saisonbereinigte Zeitreihe

dem vorangehenden geglätteten Wert errechnet. Als Schätzwert für die glatte Komponente wird also - z. B. im Lagerbereich - ein gewogener Durchschnitt aus dem jeweils neu hinzukommenden tatsächlichen Bedarf (z. B. aus der Lagerkartei) einer Periode (meistens Periode bzw. Monat) und dem Durchschnitt der vorherigen Periode ermittelt. Es gilt: Neuer Durchschnitt = α - neuer Bedarf + $(1 - \alpha)$ alter Durchschnitt. Der Durchschnitt wiederum dient als Bedarfsvorhersage z. B. für die nächste Periode (Einschrittprognose). Der Gewichtungsfaktor (hier: α) wird als α -Faktor, Glättungskonstante oder Reaktionsparameter bezeichnet und dient der Steuerung des Prognosesystems. Je größer α bzw. α gewählt wird, desto stärker ist das Gewicht, das auf der Aktualität liegt. Damit reagiert das Prognosesystem schneller auf Strukturbrüche (= Knicke und Sprünge in der Zeitreihe), bringt indes gleichzeitig rein zufällige Schwankungen weniger zum Ausgleich. Einem solchen nervösen bzw. sensiblen Prognosesystem steht das träge oder stabile Verhalten bei einem kleinen α -Faktor (etwa 0,1) gegenüber. In diesem Fall wirkt sich der alte Durchschnitt mehr als die jüngste Bedarfsinformation auf den neuen Durchschnitt aus mit der Folge, dass Zufallsabweichungen stark ge-

glättet und strukturelle Veränderungen erst spät erkannt werden. Da sowohl große als auch kleine α -Faktoren Vor- und Nachteile aufweisen, muss in der Praxis ein Kompromiss zwischen Sensibilität und Stabilität gefunden werden. Besonders häufig sind Glättungskonstanten in der Größenordnung 0,1, 0,2 und 0,3. **Beispiel:** Prognose für Periode 13 = 100; effektiver Bedarf in Periode 13 = 130; α -Faktor: 0,2; Prognose (Periode 14) = $100 + 0,2(130 - 100) = 106$. Beträgt der tatsächliche Bedarf in Periode 14 z. B. 96, dann lautet die nächste Prognose: Prognose (Wo 15) = $106 + 0,2(96 - 106) = 104$ usw. Falls die Zeitreihe eine deut-

t	Originalreihe, also X_{t-1}	X^*_{t-1}	X^*_{t-1} (= Prognosewerte)
1	29	28,2	28,6
2	31	28,6	29,8
3	32	29,8	30,9
4	34	30,9	32,5
5	34	32,5	33,2
6	36	33,2	34,6
7	34	34,6	34,3
8	35	34,3	34,7
9	36	34,7	35,3
10	38	35,3	36,7
11	40	36,7	38,3

Abb. 10: Exponentielle Glättung 1. Ordnung

liche Trendentwicklung aufweist, so sind mit der exponentiellen Glättung erster Ordnung indes keine guten Prognosen zu erzielen, weil der Durchschnitt dann hinter den aktuellen und damit dann erst recht hinter den zukünftigen Daten herhinkt und somit nicht extrapoliert werden darf. Beispiel für diese Gefahr: Die Originalwerte ab Periode 1 lauten 29, 31, 32, 34, 34, 36, 34, 35, 36, 38 und 40. Für den Anfangsprognosewert in der Periode 0 mit 28,2 und $\alpha = 0,5$ zeigt Abb. 10 die Werte. Auch ohne Umsetzung in eine Graphik sieht man bereits, dass die Prognosewerte die Originalreihe „unterzeichnen“.

Im Falle eines **Trendmodells** (= eine nicht um Trendeffekte bereinigte Zeitreihe) ist das einfache Verfahren der exponentiellen Glättung 1. Ordnung zu modifizieren, weil wie erwähnt z. B. der wahre Wert bei Anwendung der exponentiellen Glättung erster Ordnung dann systematisch unterschätzt werden kann (= die Prognosereihe liegt evtl. systematisch unterhalb der Originalreihe). Falls die glatte Komponente einer linearen Funktion folgt, dann muss bei der exponentiellen Glättung erster Ordnung eine Trendkorrektur eingebaut werden oder die im Ergebnis gleiche **exponentielle Glättung 2. Ordnung** zur Anwendung kommen. Bei diesem Verfahren wird der Durchschnitt nochmals gemittelt; d. h., es wird ein Durchschnitt vom Durchschnitt berechnet (double-smoothing). Bei einem steigenden Trend hinkt der erste Durchschnitt, der aus vergangenen (niedrigeren) Bedarfsdaten gebildet wird, hinter dem Wert her, der in der laufenden Periode (Gegenwart) auf

der Trendgeraden zu erwarten ist (Erwartungswert des Bedarfs). Der Erwartungswert ist der auf die Gegenwart hochgerechnete Durchschnitt. Der tatsächliche Bedarf – im Beispiel der Lagerwirtschaft – weicht zufällig nach oben oder unten vom Erwartungswert ab. Da die zuerst ermittelten Durchschnitte nach dem gleichen Prinzip erneut geglättet werden, müssen die zweiten Durchschnitte um dieselbe Menge hinter den ersten Durchschnitten herhinken, wie diese ihrerseits hinter dem Erwartungswert. Belegt man die Durchschnitte erster und zweiter Ordnung mit den Symbolen D_1 und D_2 und kürzt man den Erwartungswert mit E ab, so gilt: $D_1 - D_2 = E - D_1$ oder $E = 2D_1 - D_2$. Mit dem Erwartungswert hat man aber noch nicht die Vorhersage z. B. für die nächste Periode. Deshalb muss man bei der Einschrittprognose noch den zu erwartenden Trendanstieg hinzurechnen. Dieser kann als Differenz der zweiten Durchschnitte zwischen der laufenden und vorherigen Periode interpretiert werden: $D_{2,t} - D_{2,t-1}$ (Der Index „ t “ gibt die Zeitverschiebung um eine Periode an). Die Vorhersage ergibt sich nun aus der Addition von Erwartungswert und durchschnittlichem Trendanstieg: Vorhersage = $E + (D_1 - D_2) = 2D_1 - D_2 + (D_1 - D_2) = 2D_1 - D_2$. Zum praktischen Rechnen sind also nur drei Gleichungen notwendig, nämlich: 1. Durchschnitt des Bedarfs (= erster Ordnung), 2. Durchschnitt des Durchschnitts erster Ordnung (= zweiter Ordnung) und schließlich 3. Vorhersage (= Kombination aus beiden Durch-

schnitten). Die Anwendung dieser Gleichungen sei an folgendem Zahlenbeispiel für $\alpha = 0,2$ erläutert: Die Anfangswerte sind mit 96 und 84 vorgegeben (vgl. Abb. 11). Berechnungsbeispiele für Periode 1: Erster Durchschnitt = $96 + 0,2(110 - 96) = 99$. Zweiter Durchschnitt = $84 + 0,2(99 - 84) = 87$. Vorhersage = $2 \cdot 99 - 84 = 114$ (für Periode 2). Berechnungsbeispiele Periode 2: Erster Durchschnitt = $99 + 0,2(115 - 99) = 102$. Zweiter Durchschnitt = $87 + 0,2(102 - 87) = 90$. Vorhersage 2 = $2 \cdot 102 - 87 = 117$ (für Periode 3). In der Praxis wird zuweilen nur die etwas einfachere exponentielle Glättung erster Ordnung angewandt. Diese Vorgehensweise ist aber nur dann unbedenklich, falls die Zeitreihe eine sehr schwache (im Idealfall: gar keine) Saison- und Trendentwicklung aufweist und der α -Faktor nicht allzu klein ist. Die Trendkorrektur fällt nämlich um so größer aus, je kleiner der α -Faktor und je größer der durchschnittliche Trendanstieg ist. Bei einem α -Faktor von 0,05 beträgt die Korrektur immerhin schon das 19fache des erwarteten Trends. Wenn kein Trend vorliegt, ist die Vorhersage einfach gleich dem ersten Durchschnitt.

Regressionsanalyse

Mittels der Regressionsanalyse als Teil der sog. multivariaten Analysemethoden werden **Beziehungen zwischen einer abhängigen und einer oder mehreren unabhängigen Variablen** untersucht. Auf diese Weise können die

funktionalen Zusammenhänge zwischen den Variablen (etwa bei einer Preis/Absatz-Funktion PAF mit dem Preis als unabhängiger und der Absatzmenge als abhängiger Variable) ermittelt werden. Darüber hinaus können Werte der abhängigen Variablen geschätzt und prognostiziert werden. Die Zeitreihenanalyse stellt daher in bestimmter Hinsicht eine besondere Ausprägung der Regressionsanalyse dar, weil nämlich eine abhängige Variable (z. B. Umsatz) in Abhängigkeit von der Zeit t (unabhängige Variable) untersucht wird. Beispiele für typische Analysen:

- Wie verhält sich die Absatzmenge (abhängige Variable) zum Werbebudget (unabhängige Variable)?
- Hängt der Außendienstlerfolg (= Tagesumsatz als abhängige Variable) von der Besuchsfrequenz (unabhängige Variable) ab?

In der Controllingpraxis wird aus Know-how-Gründen meist nur die **lineare einfache Regression** angewendet (eine unabhängige und eine abhängige Variable in linearer Beziehung zueinander). Sie wird hier als Grundmodell, die das prinzipielle Vorgehen zeigt, vorgestellt. Es soll eine lineare Regressionsfunktion der Form $y_t = a + bx_t$ ermittelt werden (a und b feste Parameter; vgl. zur folgenden Symbolik das Stichwort Korrelationsanalyse). Stelle man die Funktion graphisch dar, so würde sie durch die durch die Beobachtungsdaten gegebene Punktwolke laufen. Nach der Methode der kleinsten Quadrate berechnet sich $b =$

Periode	Tatsächlicher Bedarf	Erster Durchschnitt	Zweiter Durchschnitt	Prognosewert
Anfangswert		96	84	
1	110	99	87	
2	115	102	90	114
3	118	105	93	117
4	125	109	96	120
5	119	111	99	125
6	126	114	102	126
7	134	118	105	129
8	138	122	108,4	134
9	137	125	111,7	139
				141,6

Abb. 11: Exponentielle Glättung 2. Ordnung

$[\sum(x_i - M_x)(y_i - M_y)] : [\sum(x_i - M_x)^2]$. Weiterhin gilt $a = M_y - bM_x$. Beispiel: Zwölf Außendienstler wurden bzgl. ihrer monatlichen Kundenbesuchsanzahl (x) und den hereingebrachten Aufträgen (y) untersucht. Als Mittelwerte ergaben sich $M_x = 177$ und $M_y = 71$. Aus der Arbeitstabelle gemäß Abb. 12 ergibt sich $b = 777 : 770 = 1,009$. Daraus errechnet sich $a = 71 - 1,009 \cdot 177 = -107,59$. Die Regressionsfunktion lautet $y = -107,59 + 1,009x$. Die nicht-lineare Regression generiert hingegen eine nicht-lineare Regressionskurve, ist aber methodisch deutlich anspruchsvoller und wird hier nicht dargestellt.

Mittels des **Korrelationskoeffizienten** wird die Intensität der Korrelation beschrieben: 1 für extreme positive, -1 für extreme negative Korrelation. Ein Korrelationskoeffizient im Bereich 0 sagt aus, dass so gut wie keine Korrelation (weder negative noch positive Korrelation) besteht:

- Der Fechnersche Koeffizient mit den Übereinstimmungen Ü (= im Vorzeichen übereinstimmende Paare beider Datenreihen, wobei ein solches Paar jeweils gebildet wird durch die Differenz von Beobachtungswert minus arithmetischer Mittelwert der jeweiligen Datenreihe) und ent-

biet B und lautet: 103, 102, 110, 115, 90, 89, 87, 86, 83, 96, 98, 105; sie hat den Mittelwert $M_y = 97$. Der Vergleich des ersten Paares ist dann $81 - 82 = -1$ vs. $103 - 97 = 6$, also ein N, da beide Vorzeichen, nämlich -1 vs. 6, nicht übereinstimmen. Die restlichen Vorzeichen der elf anderen Paarvergleiche stimmen indes überein, so dass sich als Korrelationskoeffizient ergibt: $(11 - 1) : (11 + 1) = 0,83$.

- Der Korrelationskoeffizient von Bravais-Pearson ist ähnlich wie der Fechnersche Koeffizient aufgebaut, berücksichtigt aber nicht die Ab-

x_i	y_i	$x_i - M_x$	$y_i - M_y$	$(x_i - M_x)^2$	$(y_i - M_y)^2$	$(x_i - M_x)(y_i - M_y)$
168	62	-9	-9	81	81	81
184	65	7	-6	49	36	-42
165	58	-12	-13	144	169	156
173	69	-4	-2	16	4	8
174	70	-3	-1	9	1	3
181	72	4	1	16	1	4
189	84	12	13	144	169	156
173	78	-4	7	16	49	-28
182	76	5	5	25	25	25
167	60	-10	-11	100	121	110
178	63	1	-8	1	64	-8
190	95	13	24	169	576	312
Summe				770	1296	777

Abb. 12: Regressionsberechnung

Korrelationsanalyse

Mittels der Korrelationsanalyse werden zwei Datenreihen x und y (mit den Merkmalsausprägungen x_i bzw. y_i) darauf hin verglichen, ob bei großen Werten der ersten Datenreihe x auch große Werte der zweiten Datenreihe y auftreten (positive Korrelation) oder bei großen Werten der ersten Datenreihe x kleine Werte der zweiten Datenreihe y auftreten (negative Korrelation) bzw. ob kein Zusammenhang besteht. Die Korrelationsanalyse zeigt indes nur statistische, nicht jedoch ursächliche Zusammenhänge auf.

sprechend den Nichtübereinstimmungen N berechnet sich als $(Ü - N) : (Ü + N)$. Beispiel: Die erste Datenreihe x beinhaltet Tagesumsätze in T€ im Marktgebiet A und lautet: 81, 84, 90, 102, 74, 81, 77, 72, 69, 75, 83, 96; sie hat den Mittelwert $M_x = 82$. Die zweite Datenreihe y beinhaltet ebenfalls Tagesumsätze, aber in Ge-

weichungen vom arithmetischen Mittel M einer Datenreihe, sondern die Abweichungen selbst. Er ist definiert als $[\sum(x_i - M_x) \cdot (y_i - M_y)] : [\sum(x_i - M_x)^2 \cdot \sum(y_i - M_y)^2]^{1/2}$. Bei den o. g. beiden Datenreihen errechnet sich ein Koeffizient von 0,894.

- Der Spearmansche Koeffizient ordnet den Merkmalsausprägungen

R_{x_1}	8	3	9	2	7	10	4	6	1	5
R_{y_1}	9	5	10	1	8	7	3	4	2	6
$R_{x_1} - R_{y_1}$	-1	-2	-1	1	-1	3	1	2	-1	1

Abb. 13: Spearman-Tabelle

der beiden Datenreihen Rangnummern zu, bringt sich zunächst also in eine Rangfolge gemäß ihrer Größe n_i . Man spricht daher auch von Rangkorrelation. Der Koeffizient berechnet sich als: $1 - [6 \cdot \sum(n_{it} - n_{ij})^2] : [(n-1)n(n+1)]$. Beispiel: In einem Assessment-Center erhält bei einer Einzelpräsentation der beste Kandidat die Rangnummer 1, der zweitbeste Kandidat die 2 usw. Dieses Verfahren wird auch beim persönlichen Interview, also bei der nächsten Assessment-Aufgabe der Kandidaten, angewendet. Dann sehen die Rankings der 10 Assessment-Kandidaten wie in Abb. 13 aus. Der Korrelationskoeffizient lautet $1 - [(6 \cdot 24) : (9 \cdot 10 \cdot 11)] = 0,854$. Dies zeigt eine doch recht enge Korrelation zwischen den Kandidatenleistungen bei beiden Assessment-Aufgabentypen.

Preisindex und Mengenindex

Indextypen

Der Controller muss Preis- und Mengenindizes kennen, um volkswirtschaftliche Rahmendaten interpretieren zu können, die unternehmenseigene Inflationsrechnung mit entsprechenden Indizes zu füttern und evtl. eigene marktsegmentspezifische Indizes aufzustellen. Neben weiteren Indizes (z. B. nach Fisher, Lowe) werden insbesondere die beiden Indextypen von Paasche und Laspyres unterschieden, die für praktische Anwendungen besondere Bedeutung aufweisen. Ein **Preisindex** versucht, die Preisentwicklung – quasi die Inflationsrate – im Zeitablauf eines definierten Warenkorbes (z. B. eines typischen Vierperson-Haushalts oder das Einkaufsbudget der Materialwirtschaftsabteilung) zu messen; umgesetzt auf unternehmensspezifische Fragestellungen kann damit z. B. die Kaufkraft eines Marktsegments zeitlich beobachtet werden. Spiegelbildlich dazu versucht ein **Mengenindex**, die Mengenentwicklung zu messen. So wird beispielsweise zur Berechnung eines Laspyres-Preisindex die Preisänderung (Verhältnis neuer zu alter Preis) eines bestimmten Gutes mit seinem Bedeutungsgewicht im gesamten betrachteten Warenkorb bzw. Einkaufsortiment eines Industrieunterneh-

mens multipliziert (= gewichtet); die Summation über alle Güter gibt dann die gesamte Preisniveauänderung im Warenkorb an. Die beiden Paasche-Indizes unterscheiden sich von den beiden Laspyres-Indizes dadurch, wie sie diese Gewichtung vornehmen und welchen Mittelwert sie dabei verwenden:

- Beim Laspyres-Index werden die Gewichte aus der Basisperiode (Symbol: 0), in der der Index aufgestellt oder „renoviert“ wurde, verwendet, so dass damit „altes“ Kaufverhalten in den Index eingeht (= Gewichte sind Ausgaben- bzw. Umsatzanteile der einzelnen Güter in der Basisperiode). Es wird das arithmetische Mittel verwendet.
- Beim Paasche-Index werden hingegen Ausgaben- bzw. Umsatzanteile als Gewichte aus der aktuellen Berichtsperiode mit dem Symbol t (= Einbringung aktuellen Ausgabe- bzw. Kaufverhaltens) verwendet. Es wird das harmonische Mittel benutzt.

Beide Indextypen stellen also letztlich **gewogene Mittelwerte** dar, wobei p den Preis eines bestimmten Gutes (je nach Indextyp aus der Berichts- oder aus Basisperiode) und q die Menge eines bestimmten Gutes (aus der Berichts- oder Basisperiode) bezeichnet und über alle im Warenkorb befindlichen Produkte bzw. Güter summiert wird. Die Indexberechnung gemäß dem arithmetischen Mittel wird meist mittels einer sog. Aggregatform vorgenommen, die sich durch Umformung aus dem jeweiligen Mittelwert ergibt, so dass im Zähler und Nenner jeweils eine Summenformel steht. Dann sehen die Indizes aus gemäß Abb. 14.

In der amtlichen Statistik wird überwiegend auf das Laspyres-Konzept abgestellt, und zwar aus Gründen der Datenerhebbarkeit und -verfügbarkeit. Der **spezifische Einsatz** dieser Indizes muss berücksichtigt:

- Der Preisindex nach Laspyres misst die isolierte Preisentwicklung (= historischer Index: Wieviel mehr oder weniger muss ein Haushalt zahlen, wenn er im Berichtsjahr dieselben Produkte wie im Basisjahr kaufte und die Ausgabenanteile für jedes Produkt im Zeitvergleich unverändert bleiben?)
- Der Mengenindex nach Laspyres misst die isolierte Mengenentwicklung (analoge Interpretation wie beim Preisindex).
- Der Preisindex nach Paasche misst die isolierte Preisentwicklung und unterstellt rationales, nämlich im Zeitablauf angepasstes Ausgabe- bzw. Kaufverhalten (= historischer Index: Wieviel mehr oder weniger muss ein Haushalt zahlen, wenn er im Basisjahr bereits dieselben Produkte wie im Berichtsjahr gekauft hätte und die Ausgabenanteile für jedes Produkt im Zeitvergleich unverändert bleiben?)
- Der Mengenindex nach Paasche misst die isolierte Mengenentwicklung und unterstellt rationales, nämlich im Zeitablauf angepasstes Ausgabe- bzw. Kaufverhalten (analoge Interpretation wie beim Preisindex).
- Der Laspyres-Preisindex ist kleiner als der entsprechende Paasche-Preisindex, falls die Preis- und Mengenänderungen der Warenkorbgüter überwiegend gleichgerichtet sind (Preis- und parallele Mengensteigerung bzw. Preis- und zugleich Mengenreduktion). Damit liegt der Fall rationalen Anbieterverhaltens vor (= Umsatzmaximierung bei konstanter bzw. ausgelasteter Kapazität). Hingegen ist der Laspyres-Preisindex größer als der entsprechende Paasche-Preisindex, falls Mengen- und Preisentwicklung der Warenkorbgüter gegenläufig sind (= rationales Kaufverhalten der Nachfrager bei konstantem Ausgabenbudget und somit Verbrauchsnutzensteigerung).

	Paasche	Laspyres
Preisindex	$\sum p_t q_t / \sum p_0 q_t$	$\sum p_0 q_t / \sum p_0 q_0$
Mengenindex	$\sum p_t q_t / \sum p_t q_0$	$\sum p_t q_t / \sum p_t q_0$

Abb. 14: Preis- und Mengenindizes

	Preis und Menge Periode 0	Preis und Menge Periode 1	Preis und Menge Periode 2	Preis und Menge Periode 3
Gut 1	10; 2	11; 2	12; 4	13; 5
Gut 2	9; 5	9; 6	10; 7	10; 8
Gut 3	5; 3	7; 4	8; 5	8; 6

Abb. 15: Ausgangsdaten

Beispiel

Ein einfaches Rechenbeispiel mit den Ausgangsdaten lt. Abb. 15 zeigt die konkrete Anwendung:

- Der Preisindex von Laspeyres von Periode 0 auf Periode 1 lautet 1,1 bzw. 110 %.
- Der Preisindex von Laspeyres von Periode 0 auf Periode 3 lautet 1,25 bzw. 125 %.
- Der Mengenindex von Paasche von Periode 0 auf Periode 2 lautet 1,61 bzw. 161 %.
- Der Mengenindex von Paasche von Periode 0 auf Periode 3 lautet 1,93 bzw. 193 %.

Indexzahlen können umbasiert werden, also auf ein neues **Basisjahr** umgerechnet werden. Soll dabei eine komplette Zahlenreihe, die aus Indexzahlen besteht (also z. B. ein Preisindex für ein bestimmtes Marktsegment), umbasiert werden, so errechnet man einen Umbasierungsfaktor, der für alle Indexzahlen gilt. Ist hingegen eine nur einzelne Indexzahl umzubasieren, so ist diese spezielle Indexzahl in % der Indexzahl des neuen Basisjahres auszudrücken. Beispiel: Eine Originalindexreihe für die Perioden 0 bis 6 lautet: 100, 103,7, 106,5, 110,9, 117,0, 123,9, 130,5. Soll nun der Wert in der Periode 2 (106,5) auf die Periode 4 umbasiert werden, so lautet die neue Indexzahl mit dem umbasierten Berichtsjahr 4 dann 91 ($= 100 \cdot 106,5 / 117$). Soll die gesamte Originalreihe auf Periode 4 umbasiert werden, so lautet der Umbasierungsfaktor $100 / 117 = 0,8547$. Die neue umbasierte Indexreihe in den Perioden 0 bis 6 lautet: 85,5, 88,6, 91,0, 94,8, 100, 105,9 und 111,5. Eine **Verkettung** ist dann sinnvoll, wenn lange Indexreihen generiert werden sollen, die über einen großen Zeithorizont laufen. Die Originalreihe A der Perioden 0 bis 3 mit dem Basisjahr -3 lautet: 118,8, 127,1, 134,7 und 140,6. Die andere Originalreihe B mit dem Basisjahr 3 lautet für die Perioden 3 bis 9 lautet: 100,

103,7, 106,5, 110,9, 117,0, 123,9 und 130,5. Mit Hilfe der Indexstände in Periode 3 zur Basis -3 wird nun der Verkettungsfaktor errechnet, nämlich $140,8 / 100 = 1,408$. Somit wird die A-Indexreihe durch Multiplikation der jeweiligen Indexzahlen zur Basis 3 mit 1,408 bis zur Periode 9 verlängert; die zusätzlichen Werte ab Periode 4 lauten: 146,0, 150,0, 156,1, 164,7, 174,5 und 183,7. Analog ist i. S. einer Rückrechnung für die B-Indexreihe eine Rückverlängerung bis Periode 0 möglich, indem die jeweiligen B-Indexzahlen durch 1,408 dividiert werden; die B-Indexzahlen für die Perioden 0 bis 2 lauten dann: 84,4, 90,3 und 95,7. Sowohl Umbasierung als auch Verkettung stellen aber lediglich **Näherungslösungen** dar, da die Gewichtungsschemata des Warenkorbes in einem jeden neuen Basisjahr i. d. R. unterschiedlich sind. Aus diesem Grund sind beim Statistischen Bundesamt Umbasierungsfaktoren abrufbar, die diesen Effekt z. T. durch Korrekturgrößen ausschalten.

Literatur

Schlittgen, R. / Streitberg, B. H.: *Zeitreihenanalyse*. 9. Aufl. München 2001

Witt, F.-J.: *Statistik-Essentials für Controlling und Rechnungswesen. Handbuch Finanz- und Rechnungswesen*, hrsg. v. J. Tanski, Landsberg 1999, Nachlieferung 34/1999, VII.1.3, 1-24

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
04	21	26	V	E	T



CONTROLLER'S FACHSEMINAR

WISSENSBILANZ

Das Management des Intellektuellen Kapitals im Unternehmen

Referent:

Dr. Manfred Bornemann
Intangible Assets Consulting GmbH, Graz

Co-Referent:

Dr. Markus Kottbauer
Controller Akademie, Gauting

Montag bis Mittwoch
29. bis 31. Januar 2007
19. bis 21. November 2007

in Feldafing am Starnberger See

Anmeldungen über Controller Akademie AG in Gauting/München
Tel. 089 / 893134-0 oder akademie@controllerakademie.de

Der Beitrag des Controlling zum Erfolg des „Unternehmens“ Bundeswehr



Dipl.-Kfm. Claudio Kasper
Bundesministerium der
Verteidigung
claudiokasper@bundeswehr.org

von Claudio Kasper, Bonn

Ausgangssituation

Mit der Rahmenweisung „**Controlling im Geschäftsbereich des BMVg**“ vom 03. Mai 2002 hat der damalige Bundesverteidigungsminister Rudolf Scharping die Implementierung von Controllerdienstposten und eines durchgängigen Controllingsystems in der Bundeswehr angeordnet. Entsprechend dieser Weisung haben die Streitkräfte (SK) mit der **Einführung von Controlling** begonnen. Dieser Implementierungsprozess ist noch nicht abgeschlossen. Die Bundeswehr folgt hier einer Entwicklung, die sich im gesamten öffentlichen Verwaltungssystem manifestiert. Durch die Einführung von, in der Privatwirtschaft etablierten, anerkannten und erfolgreichen betriebswirtschaftlichen Instrumenten, soll die Ressourcenallokation optimiert werden.

Ausgelöst wurde diese Bewegung vor allem durch die stetig abnehmenden finanziellen Spielräume in den Budgets der öffentlichen Hand. Im Falle der deutschen Streitkräfte kommt hinzu, dass sich durch den Zusammenbruch des Ostblocks und den Kampf gegen den Internationalen Terrorismus einerseits der Auftrag und die **Anforderungen an die Bundeswehr** fundamental verändert haben, andererseits die Erwartungshaltung in Bezug auf eine sogenannte Friedensdividende den Verteidigungshaushalt zusätzlich belastete.

Deutschland wird heute nicht nur am „Hindukusch verteidigt“ sondern auch im Kongo oder vor der libanesischen Küste. Das neue Auftragspektrum zwingt zu einer umfassenden Modernisierung der Ausrüstung, Organisation und Ausbildung der deutschen Streitkräfte. Dieser Prozess wird als „Transformation“ bezeichnet. Die hierfür notwendigen Investitionen und in der Regel auch die Durchführung der Einsätze müssen aus dem Einzelplan 14 (Verteidigungshaushalt) des Bundeshaushalts finanziert werden, wodurch die finanziellen Freiheitsgrade zusätzlich - und mit jedem neuen Einsatz zunehmend und häufig auch unvorhersehbar - eingeschränkt werden.

Unter diesen Rahmenbedingungen ist ein modernes betriebswirtschaftliches Instrumentarium, das dazu beiträgt, die Handlungsfähigkeit zu erhalten, dringend erforderlich. **Controlling** in den Streitkräften soll der militärischen Führung als **betriebswirtschaftliches „Gewissen“** dienen. Im Mittelpunkt steht hierbei die Identifizierung und Ausschöpfung möglicher Optimierungspotentiale im laufenden Betrieb, um weiterhin finanzielle Spielräume für die notwendigen Investitionen zu schaffen. Aktuelle Studien des Sozialwissenschaftlichen Instituts der Bundeswehr (SOWI) belegen, dass das Controlling derzeit dieses Ziel nur in ersten Ansätzen erfüllt.

Vier Jahre nach dem Startschuss zur

Einführung von Controlling in den deutschen Streitkräften, scheint es somit an der Zeit eine kritische Bilanz des bisher Erreichten zu ziehen, und nach den Ursachen zu fragen, warum Controlling noch nicht den erhofften Wirkungsgrad erzielen konnte. Genau dies will dieser Artikel versuchen und die Frage beantworten, welchen Beitrag das Controlling aktuell und zukünftig zum Erfolg des „Unternehmens“ Bundeswehr leisten kann. Hierzu wird zunächst das Controllingverständnis der Bundeswehr analysiert, danach wird versucht, die Ursachen zu identifizieren, weshalb der „gefühlte“ Wirkungsgrad aktuell noch gering ist, um danach die Erfolge des Controlling zu bilanzieren. Abschließend soll die Frage beantwortet werden, welchen Erfolgsbeitrag das Controlling künftig zu leisten vermag.

Controllingverständnis der Streitkräfte

Das Controllingverständnis einer Organisation umfasst im Wesentlichen, welche Ziele, Funktionen und Aufgaben dem Controlling in der Organisation zugewiesen werden. Grundsätzlich lassen sich drei denkbare Ausprägungen von Controlling unterscheiden:

1. Controlling als **Informationsversorgung**: Hauptaufgabe des Controlling ist die Versorgung der Un-

ternehmensführung mit den für sie entscheidenden Informationen. Dabei kommt es besonders darauf an, Informationserzeugung und -bereitstellung effizient mit dem Informationsbedarf zu koordinieren. Hierbei stehen entscheidungsbezogene Informationen im Vordergrund. Das Controlling gilt als effektiv, wenn diejenigen Informationen zur Verfügung gestellt werden, die die Führung für die jeweilige Entscheidung benötigt.¹

2. Controlling als **Koordination des Führungssystems**: Hier soll Controlling die Koordinationsfunktion zwischen den Elementen des Führungssystems (Planung, Kontrolle und Informationsversorgung²) übernehmen. Controlling unterstützt die Führung bei der ergebniszielorientierten Anpassung des Gesamtsystems an Veränderungen der Umwelt.³ Ziel des Controlling ist damit die Sicherung und Erhaltung der Koordinations-, Reaktions- und Adaptionsfähigkeit der Führung.

3. Controlling als **Rationalitätssicherung** der Führung: Controlling dient hier der Sicherstellung von Führungsrationalität.⁴ Dabei wird unter Rationalität die Zweckrationalität einer Handlung verstanden, wobei es darauf ankommt bei vorherbekannten Zwecken, die vorhandenen, begrenzten Mittel effizient einzusetzen.⁵ Hauptaufgabe des Controlling ist es, Rationalitätsempfänger der Entscheidungsträger vorzubeugen.

Diese drei Konzepte sind durchaus chronologisch/ evolutionär zu verstehen und haben sich über einen Zeitraum von ca. 30 Jahren in Literatur und Praxis entwickelt.

Das Controlling in den Streitkräften ist derzeit primär als „Informationsbeschaffer“ für die Führung konzipiert. Ziel des Controlling ist es „...der jeweiligen Führungsebene die notwendigen Informationen zur erfolgreichen Leitung und Steuerung des Verantwortungsbereiches zur Verfügung zu stellen und das Handeln der Entscheidungsträger dauerhaft am **Prinzip der Wirtschaftlichkeit** auszurichten.“⁶

Hieraus ergeben sich folgende Aufgaben:

1. Unterstützung der Führung bei der
 - › Analyse der Rahmenbedingungen und Vorgaben,
 - › Systematisierung der Zielsetzung sowie
 - › Formulierung von Zielvorgaben;
2. Aufbau eines kontinuierlichen Berichtswesens zur Bewertung des Zielerreichungsgrades;
3. Erstellen von Analysen, insbesondere zu Prozessen, Strukturen und Leistungen;
4. Aufzeigen von Handlungsoptionen für den Führungsverantwortlichen sowie
5. die Durchführung von Sonderanalysen.⁷

Neben den Grundsätzen der Effektivität und Effizienz sind Ebenengerechtigkeit, Ganzheitlichkeit (Controlling unterstützt den Führungsprozess in allen Phasen und auf allen Ebenen) sowie die konsequente Umsetzung des „top-down“-Ansatzes weitere wesentliche Eckpfeiler der Aufgabenerfüllung des Controlling.

Oberste Controllinginstitution im Geschäftsbereich des Bundesministers der Verteidigung ist der Stab Leitungscontrolling, welcher unmittelbar der politischen Leitung (Bundesminister und Staatssekretäre) berichtet. Eine Hierarchiestufe darunter ist die oberste Controllinginstanz der Streitkräfte als Referat im Führungsstab der Streitkräfte (Stab des Generalinspektors der Bundeswehr) angesiedelt. Im Rahmen der organisatorischen Ausgestaltung wurden Controllingdienstposten bis hinunter auf die Verbands- und Dienststellen-ebene geschaffen.

Herausforderungen für das Controlling der Bw

Gemäß der informationsversorgungsorientierten Konzeption des Controlling der Bundeswehr wurden in den letzten Jahren hauptsächlich Managementinformationssysteme und -infrastrukturen durch die Controller der verschiedenen Ebenen implementiert. Hierzu fand das Controlling denkbar ungünstige Ausgangsbedingungen

vor. Controlling in der Privatwirtschaft basiert in der Regel auf den Daten des internen und externen Rechnungswesens, insbesondere der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR). Diese Informationsbasis hat sich mit den steigenden Informationsbedürfnissen interner und externer Informationsempfänger über Jahrhunderte institutionalisierten wirtschaftlichen Handelns entwickelt und bildet eine wesentliche Grundlage für Erfolgsmessung und (Unternehmens-) Kommunikation. Eine solche funktionierende, durchgängig harmonisierte, betriebswirtschaftliche Informationsbasis existierte in der Bundeswehr nicht. Das bestehende, lediglich periodische Zahlungsströme betrachtende **System der Kameralistik** kann die benötigten (Steuerungs-) Informationen nicht generieren. Im Konzept des neuen Rechnungswesens der Bundeswehr wurde deshalb das Haushaltswesen um eine **Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung** ergänzt.

Auch das Datenmanagement der Bundeswehr genügt und genügt nicht modernen Standards. Vielmehr ist es geprägt durch veraltete IT-Infrastrukturen, IT-Insellösungen, eine unzureichende Datenqualität und redundante Datenerhebungen. Mit der Einführung der Softwarelösung der Firma SAP sollen diese Probleme zukünftig behoben werden. Zusätzlich zu diesen Herausforderungen der Informationsinfrastruktur sieht sich das Controlling insbesondere mit den folgenden Problemen konfrontiert:

1. dem Transformationsprozess der Bundeswehr und dem damit einhergehenden ständigen Wandel in den Strukturen der Streitkräfte (Umgliederung, Auflösung, Neuaufstellung von Einheiten);
2. dem „menschlichen Faktor“, der i. d. R. bestrebt ist, den „status quo“ beizubehalten und Innovationen skeptisch gegenübersteht („Das haben wir immer schon so gemacht“);
3. der politisch/ historisch bedingten Organisationsstruktur der Streitkräfte mit derzeit fünf nahezu unabhängigen militärischen Organisationsbereichen (Heer, Luftwaffe, Marine, Streitkräftebasis und Zentraler Sanitätsdienst) und den dar-

- aus entstehenden Kommunikations- und Schnittstellenproblemen;
4. der Dominanz der Kameralistik und einer bisher nur wenig ausgeprägten betriebswirtschaftlichen Kultur in den Streitkräften;
 5. den daraus resultierenden Defiziten und mangelnden Anreizen für die Dienststellenleiter (die „ihren“ Controller einsetzen) in betriebswirtschaftlichen Kategorien zu denken und zu handeln;
 6. dem eingeschränkten ebenengerechten Handlungs- und Entscheidungsspielraum;
 7. den Defiziten in der Besetzung von Controllingdienstposten, der Ausbildung der Dienstposteninhaber und der Bereitstellung ausreichender Ressourcen für das Controlling;
 8. der Einführung von Controlling (-instrumenten) ohne hinreichende Berücksichtigung/ Erfahrungen der/ mit den Besonderheiten der Steuerung öffentlicher Verwaltungen bzw. militärischer Organisationen Betrauten sowie
 9. der Schwierigkeit einer Evaluation der Leistungen/ der Produkte von Streitkräften.

Insbesondere die beiden letzten Punkte bedürfen weiterer Erläuterungen. Die Modernisierungsbestrebungen in der öffentlichen Verwaltung folgen der Prämisse, dass erfolgreiche Instrumente aus der Privatwirtschaft zum Management staatlicher Organisationen taugen. Gemäß dieser Annahme wurden in den letzten Jahren vermehrt betriebswirtschaftliche Instrumente zur Steuerung der öffentlichen Verwaltung herangezogen. Die daraus resultierenden Probleme werden seit einiger Zeit in der betriebswirtschaftlichen Theorie diskutiert und maßgeschneiderte Lösungen für staatliche Organisationen gesucht. Dennoch konnte die Frage, warum eine Übertragung privatwirtschaftlicher Instrumente auf staatliche Organisationen, und hier speziell die deutschen Streitkräfte, solch enorme Probleme verursacht, bisher nicht zufrieden stellend beantwortet werden.

Ein Blick in die Theorie kann u. U. etwas Licht ins Dunkel bringen. Als ein Unternehmen kann jede Organisation

bezeichnet werden, die bestimmte Ressourcen (Input) über einen Veredelungsprozess zu einem Produkt (Output) umwandelt. Die Gewinnerzielungsabsicht wird i. d. R. erst als sekundäres Kategorisierungsmerkmal genutzt, um Organisationen der Privatwirtschaft von staatlichen und gemeinnützigen zu differenzieren. Im Sinne dieser Definition kann die Bundeswehr ebenfalls als ein Unternehmen verstanden werden.

Das wesentliche Unterscheidungsmerkmal der Bundeswehr von anderen NPO ist ihr „Produkt“. Die Bundeswehr „produziert“ Sicherheit vor externen Aggressionen gegenüber dem deutschen Staatsgebiet und deutschen Staatsbürgern. Entsprechend wurde der Auftrag der Bundeswehr im aktuellen Weißbuch 2006 zur Sicherheitspolitik Deutschlands wie folgt umrissen:

- Sicherung der außenpolitischen Handlungsfähigkeit Deutschlands,
- Leistung eines Beitrags zur Stabilität im europäischen und globalen Rahmen,
- Gewährleistung der nationalen Sicherheit und Verteidigung,
- Leistung eines Beitrags zur Verteidigung der Verbündeten sowie
- Förderung der multinationalen Zusammenarbeit und Integration.⁸

Das Produkt der Bundeswehr wird in der Folge unter dem Begriff der „Landesverteidigung im weiteren Sinne“ subsumiert. Auf dem „Markt“ für Landesverteidigung sind die deutschen Streitkräfte Monopolist. Problembehaftet ist dieser „Markt“ insoweit, als sich kein Wettbewerbspreis für das Produkt „Landesverteidigung i. w. Sinne“ herausbilden kann. Ursächlich hierfür sind einerseits die im Grundgesetz verankerte Monopolstellung der Bundeswehr, andererseits die Eigenschaften ihres Produkts. „Landesverteidigung i. w. Sinne“ ist ein typisches Beispiel für ein Kollektivgut der Volkswirtschaftslehre.

Konstituierend für Kollektivgüter ist das gleichzeitige Auftreten der beiden Eigenschaften Nicht-Rivalität und Nicht-Ausschließbarkeit. Nicht-Rivalität im Konsum liegt vor, wenn dasselbe Gut, das von einem Konsumenten A genutzt wird, außerdem (gleichzeitig)

von anderen Konsumenten genutzt werden kann. Ein typisches Beispiel hierfür ist das Ansehen einer Fernsehshow, diese kann durch beliebig viele Zuschauer genutzt werden, ohne dass hierfür zusätzliche Nutzungskosten entstehen.

Von Nicht-Ausschließbarkeit spricht man, wenn es einem Leistungsproduzenten nicht möglich ist, Konsumenten von der Nutzung seines Produktes auszuschließen. So ist jeder Bürger Deutschlands Nutznießer der äußeren Sicherheit, die durch die Bundeswehr und andere staatliche Organe produziert wird, und es ist kein Verfahren vorstellbar, Bürger hiervon auszuschließen. Problematisch sind Kollektivgüter insofern, dass sich für deren Produktion, wie der Name schon vermuten lässt, Kollektive zusammenfinden müssen, die diese sicherstellen. Die Kollektivbildung wird dadurch erschwert, dass es für den Einzelnen rational ist, keinen Beitrag zur Produktion zu leisten, solange das Kollektivgut durch die anderen dennoch produziert wird. In diesem Fall kann der „Trittbrettfahrer“ von der Nutzung des Produkts profitieren, ohne selbst einen Beitrag geleistet zu haben. Typisch für Kollektivgüter ist ein Versagen des Marktes, welches die Herausbildung eines adäquaten Preises verhindert. Die Finanzierung der Landesverteidigung wird deshalb zwangsläufig über das Steueraufkommen der Bundesrepublik Deutschland sichergestellt, zu dem jeder Steuerzahler seinen Beitrag leistet.

Für den Controller folgt hieraus, dass eine Definition und damit einhergehend eine Messung des Erfolges der Bundeswehr, anders als bei privatwirtschaftlichen Unternehmen, die über monetäre Kennzahlenkonstrukte wie Return on Investment (ROI), Gewinn oder Economic Value Added (EVA) ihren Periodenerfolg ausdrücken, erheblich erschwert wird.

Erfolgsbilanz

Trotz dieser suboptimalen Voraussetzungen hat das **Controlling** in den zurückliegenden Jahren **wesentliche Erfolge** im Aufbau einer durchgängigen, ebenengerechten Informationsversor-

gung aufzuweisen. Konzeptionelle Voraussetzungen, wie die Formulierung einer Vision, einer Strategie und eines Zielsystems für die Streitkräfte wurden geschaffen und durch den Generalinspekteur der Bundeswehr in Kraft gesetzt (vgl. Abbildung 1).

der zu verzahnen und top-down aufeinanderabzustimmen. Die Einführung einer KLR ist weitestgehend in dafür geeigneten Dienststellen der Bundeswehr erfolgt. In einem nächsten Schritt kommt es darauf an, durch Harmonisierung und Optimierung die Daten-

Vergleichsweise weit auf dem Weg zur Schaffung einer validen, einheitlichen Informationsbasis ist das Controlling im Führungsstab der Streitkräfte. Im Zuge der Etablierung eines regelmäßigen Reportings wurde der Pilot eines „Controlling-Navigators“ (siehe Abb. 2)

entwickelt. Mit dieser HTML-Lösung kann der festgelegte Adressatenkreis bei Bedarf jederzeit auf aktuelle, umfassende Controllinginformationen zugreifen, wie z. B. Quartals- und Halbjahresberichte von BSC und MC, Sonderanalysen, Grundlagendokumente etc. Diese Informationsplattform wurde konzipiert, um

1. jederzeit einen schnellen Zugriff auf führungsrelevante, aktuelle Informationen zu ermöglichen;

2. allen Adressaten die gleiche Daten- und damit Diskussionsgrundlage zur Verfügung zu stellen und langwierige, unproduktive Auseinandersetzungen

auf Grund unterschiedlicher Datenstände/ Ergebnisse zu vermeiden;

3. als Diskussionsplattform für die Auseinandersetzung mit Controllingthemen zu fungieren;

4. die Ablösung paralleler Meldungen/ Vorlagen (Bürokratieabbau) zu ermöglichen;

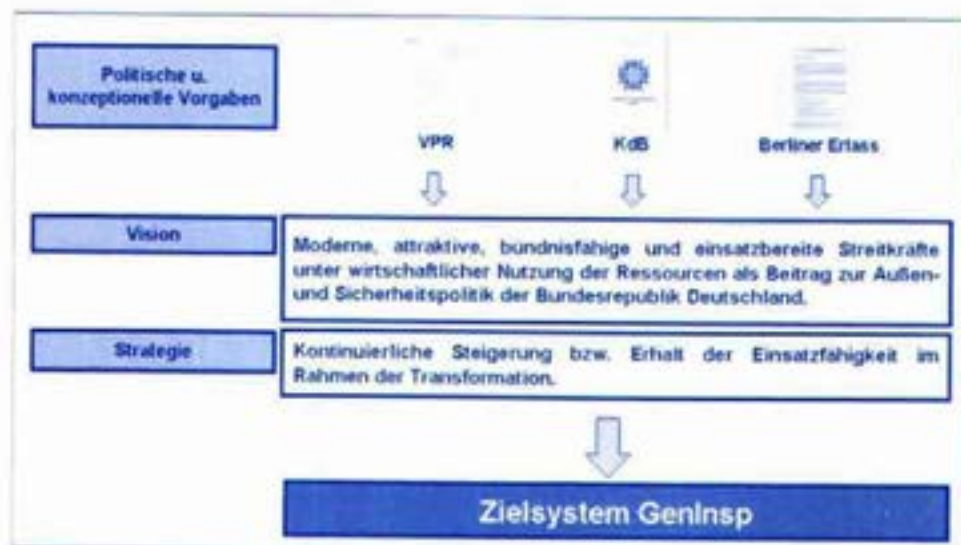


Abb. 1: Vision und Strategie der deutschen Streitkräfte

Die Controllinginstrumente **Balanced Scorecard (BSC)** – für das strategische Controlling - und **Management Cockpit (MC)** – als operatives, unterjähriges Steuerungsinstrument - sind flächendeckend implementiert und werden zunehmend in die Entscheidungsprozesse der militärischen Führer einbezogen. Diese sind im Rahmen der Qualitätssicherung noch enger miteinander

qualität der Kostendaten zu steigern und die Daten als eine Informationsgrundlage des Controlling nutzbar zu machen. Mit dem **Kontinuierlichen Verbesserungsprogramm (KVP)** wurde ein Forum geschaffen, in dem Ideen der Soldaten und zivilen Mitarbeiter über Hierarchiegrenzen hinweg diskutiert und nutzbar gemacht werden können.



Abb. 2: Controlling-Navigator im Führungsstab der Streitkräfte

5. die Ergebnispräsentation des Controlling zu professionalisieren und damit einen Beitrag zur Steigerung der Akzeptanz der Controllerarbeit zu leisten.

Der „Controlling-Navigator“ wurde Ende 2006 der militärischen Führung vorgestellt und als Plattform für ein regelmäßiges Reporting empfohlen. Eine abschließende Entscheidung über die regelmäßige Nutzung dieses Tools steht allerdings noch aus. Die Basis für die Informationsversorgung im Führungsstab der Streitkräfte bildet derzeit ein **Kennzahlenpool** von ca. 160 Kennzahlen. Diese werden je nach Informationsbedarf empfangenorientiert zur Verfügung gestellt. Dies geschieht einerseits innerhalb der regelmäßigen halb- bzw. vierteljährlichen Berichterstattung der Instrumente BSC und MC, andererseits im Rahmen von **Sonderanalysen** (vgl. Abbildung 3). Die Erarbeitung von Kennzahlen, die Berichterstattung der Ergebnisse sowie die Identifizierung von Maßnahmen zur Verbesserung des Kennzahlenergebnisses erfolgt dabei stets unter der engen Mitwirkung des jeweils fachlich zuständigen Referats im Führungsstab der Streitkräfte.

Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang die sich immer wieder aufs Neue herauskristallisierende Bedeutung so genannter Frühindikatoren (Leistungstreiber) und qualitativer Indikatoren. Wie bereits angedeutet, ist die Steuerung von Streitkräften über monetäre Größen (Spätindikatoren), wie in Unternehmen der Privatwirtschaft verbreitet, nicht zielführend. Vielmehr entwickeln sich im strategischen Controlling der Streitkräfte Kennzahlen, wie bspw. der Dienstpostenbesetzungsgrad mit Spezialqualifikationen oder der Ausstattungsgrad mit einsatzwichtigem Hauptgerät, zu Top-Kennzahlen, mit denen die militärische Führung primär steuert und die Streitkräfte fit für zukünftige Herausforderungen macht. Da die Steuerung über Frühindikatoren eine wesentliche Forderung der aktuellen (Controlling-) Literatur darstellt, könnte sich das Controlling der Bundeswehr in diesem Bereich künftig zu einer **Best-Practice-Lösung** entwickeln.

Controlling liefert damit - zumindest in Teilbereichen - bereits heute eine zunehmende Transparenz und eine ganzheitliche Sicht auf die Aspekte der Führung von Streitkräften. Damit hat das Controlling die Voraussetzungen geschaffen, Entscheidungen hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf das Gesamtsystem analysieren zu können und einen Lernprozess angestoßen, dessen Ziel es ist, das Verständnis für die Zusammenhänge im System Bundeswehr weiter zu fördern.

Zukünftige Rolle des Controlling

Zukünftig kann und muss das Controlling über die Position des Informationsversorgers hinauswachsen. Wichtigste Voraussetzung hierfür ist die erfolgreiche Implementierung der Produktfamilie der SAP AG, mit der eine integrierte, ständig aktuelle Datenbasis geschaffen wird, auf die Controller aller Ebenen jederzeit zurückgreifen können. Hier gilt es, sich künftig noch aktiver einzubringen, um sicherzustellen, dass der Informationsbedarf der militärischen Führung abgebildet wird. Mit der Schaffung der oben beschriebenen fachlichen Grundlagen, der Implementierung der Balanced Scorecard und des Management Cockpits, ist dieser Informationsbedarf größtenteils definiert.

Die durch die Automatisierung der Informationsbeschaffung **gewonnenen Freiheitsgrade müssen die Controller nutzen, um ihre Produkte qualitativ weiter zu entwickeln**. Im Mittelpunkt sollte hierbei die Analyse von Zusammenhängen und Ursache- und Wirkungsbeziehungen stehen. Die Identifikation der Einflussfaktoren des Erfolges von Streitkräften ist Aufgabe und Herausforderung der Controller in den nächsten Jahren. Ein Beispiel, wie dies aussehen kann, zeigt Abbildung 3. Ziel muss es sein, das Controlling als kritischen „Sparringspartner“ der Führung zu etablieren, der die Rationalität von Entscheidungen gewährleistet. Controlling muss sich zum „Anwalt“ der Organisationsgesamtansicht entwickeln, der die teilweise widerstrebbenden Interessen der Funktions-/ Fachbereiche mit ihren Auswirkungen auf die Streitkräfte insgesamt bewert-

et und damit die militärische Führung befähigt, im Sinne des Ganzen zu entscheiden.

Zusammenfassung und Ausblick

Zusammenfassend lässt sich bilanzieren, dass in den letzten Jahren wichtige Voraussetzungen für eine Optimierung der betriebswirtschaftlichen Steuerung der Bundeswehr geschaffen wurden. Aufgabe des Controlling in den nächsten Jahren ist es, die implementierten Instrumente genauer zu justieren und im Hinblick auf die Besonderheiten des Controllingobjekts weiter zu entwickeln. Die hierzu notwendige Kontinuität muss durch die militärische Führung und die Controller gewollt und gewährleistet werden. Es kommt darauf an, die in der Vergangenheit gewonnenen Erfahrungen und Lernkurveneffekte im vollen Umfang zu nutzen, um gemeinsam ein höheres Qualitätsniveau zu erreichen.

Letztlich plädiert der Autor, gegenüber den Kritikern der Einführung des Controllinginstrumentariums in Streitkräften, für eine Objektivierung der Diskussion. Im Rahmen einer (Nutzen-) Bilanz des Controlling in der Bundeswehr wird häufig übersehen, dass die Entwicklung eines leistungsfähigen Controlling Zeit in Anspruch nimmt. Auch in der Privatwirtschaft wurde das Controllinginstrumentarium nicht innerhalb von vier Jahren zur Wirkung gebracht! Vielmehr handelt es sich bei der Entwicklung und Ausgestaltung eines wirkungsvollen, differenzierten Controllingsystems um einen iterativen, evolutionären, langwierigen Prozess, der durch die oben aufgeführten Besonderheiten bzgl. der Voraussetzungen bei der Einführung des Controlling in Streitkräften zusätzlich erschwert wird. Trotz oder gerade wegen der Komplexität der Evaluierung ihrer Leistung benötigt die Bundeswehr ein funktionierendes Controlling. Ohne eine nachvollziehbare, fundierte Leistungsmessung wird es den Streitkräften auch in Zukunft schwer fallen, ihren Mittelbedarf und deren Verwendung gegenüber der politischen Leitung und der interessierten Öffentlichkeit zu begründen. Ohne Kenntnis - und ein gemeinsames Verständnis - der Einflussfaktoren der (betriebswirt-

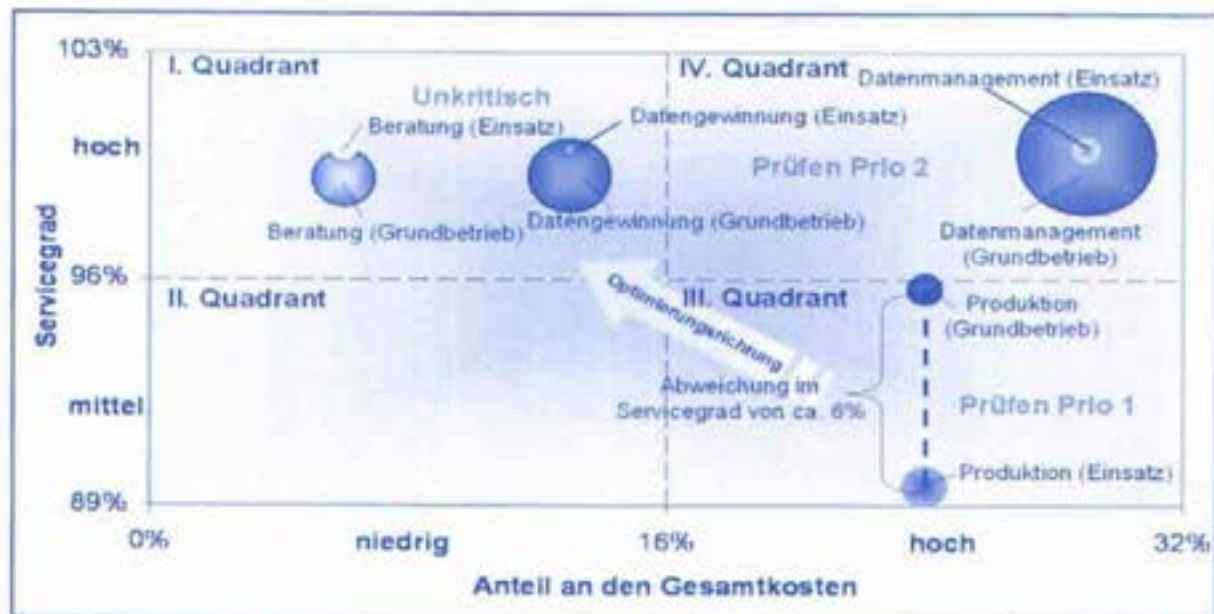


Abb. 3: Beispiel einer Portfolioanalyse zur Identifizierung von Optimierungsstrategien

schaftlichen) Steuerung von Streitkräften werden optimale strategische Richtungsentscheidungen durch die politische und militärische Führung (nahezu) unmöglich sein.

Literatur

BMVg (2006). Weißbuch 2006 – Zur Sicherheitspolitik Deutschlands und zur Zukunft der Bundeswehr. Berlin.

BMVg (2002). Rahmenweisung für das Controlling im Geschäftsbereich des BMVg. Bonn.

Horváth, P. (2001). Controlling, 8. Auflage, Verlag Vahlen, München.

Wall, F. (2002). Das Instrumentarium

zur Koordination dezentraler Entscheidungen als ein Wesensmerkmal des Controlling? Wittener Diskussionspapiere Heft Nr. 94, Universität Witten/Herdecke.

Weber, J., Schäffer, U. (2000). Controlling als Koordinationsfunktion? In: Kostenrechnungspraxis, Bd. 44, H. 2, S. 109 - 117.

Fußnoten

¹ Vgl. zu diesem Abschnitt Wall, F. (2002), S. 2

² Erweiterte Ansätze schließen hier zusätzlich noch die Koordination des

Personalführungssystems und der Organisation mit ein

³ Horváth, P. (2001) S. 153

⁴ Weber, J., Schäffer, U. (2000) S. 113

⁵ Vgl. Wall, F. (2002) S. 6

⁶ BMVg (2002) S. 1

⁷ Vgl. hierzu BMVg (2002) S. 3

⁸ Vgl. hierzu BMVg (2006) S. 70

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
01	11	16	S	R	P



Am Verlagsstand auf dem Controller Congress 2007: Dr. Klaus Eiselmayer, Gundula Wagenbrenner, Angelika Hörmann, Silvia Fröhlich, Burkhard Vitt

Zuordnung CM-Themen-Tableau

23	29	38	S	R	P
----	----	----	---	---	---

„Steuerungsindikatoren für Wohnungsbaugenossenschaften“

Anmerkungen zu Garbe und Schneider:
aus CM 01/07

von Frank Keuper, Berlin, und
Christian Pape, Hamburg

1. Einleitung

Der deutsche Wohnungsmarkt erfährt durch das gestiegene Interesse internationaler Investorengruppen, verschiedener Börsengänge in der jüngeren Vergangenheit sowie einer Ausdifferenzierung der Marktbegebenheiten in den regionalen Teilmärkten gegenwärtig einen Wandel,¹ der – wie Schneider und Garbe zutreffend darstellen – auch eine Professionalisierung der Unternehmenssteuerung von Wohnungsbaugenossenschaften bedingt. Aus diesem Grund entwickeln Schneider und Garbe² in ihrem Beitrag „Steuerungsindikatoren für Wohnungsbaugenossenschaften“ ein Indikatorensystem, mittels dessen das Controlling dieser Gesellschaften einer Fundierung zugeführt werden soll.

Die Empfehlungen der beiden Autoren basieren auf empirisch induzierten partialanalytischen Überlegungen. Aus Sicht der Investitions- und Finanzierungstheorie sind verschiedene Aussagen jedoch zu hinterfragen.

2. Überlegungen zu Verschuldungsgrad und Gesamtkapitalrendite

Einige zentrale Aussagen beziehen sich auf die Kapitalstruktur und die Rentabilität der Wohnungsbaugenossenschaften. Die Autoren empfehlen

bspw. eine Gesamtkapitalrendite > 2% bei einer Eigenmittelquote > 30%. Gleichzeitig soll die Kapitaldienstdeckung, definiert als das Verhältnis von Zins und Tilgung für langfristiges Fremdkapital im Verhältnis zu den Sollmieten, weniger als 40% betragen.³ Diese Benchmark für die Gesamtkapitalrendite erscheint, gemessen am durchschnittlichen Fremdkapitalkostensatz für langfristige Darlehen bundesdeutscher Wohnungsbaugenossenschaften i. H. v. aktuell rd. 4,6% sehr niedrig.⁴ Folgende Erklärungsansätze seien daher ergänzend formuliert:⁵

Damit ist es theoretisch denkbar, dass ein Unternehmen, welches nach den genannten Richtlinien das Unternehmen steuert, positive Ergebnisse im Sinne der Definition des HGB erzielt. Es ist aber aufgrund der genannten Zielwerte ebenso die Insolvenz der Unternehmen denkbar.

Hierzu seien zunächst die durch die Autoren formulierten formalen Zusammenhänge zwischen Eigenkapitalquote und Gesamtkapitalrentabilität dargestellt:⁶

$$r^{EK} = \frac{EAT + \text{Zinsaufwendungen}}{\text{Bilanzsumme}} \quad (1)$$

$$EKQ = \frac{\text{Eigenkapital gm. Bilanz} + \text{EK-ähn. Positionen der übr. Passiva (= EK)}}{\text{Bilanzsumme}} \quad (2)^8$$

Woraus folgt:⁹

- Die Buchwerte des Immobilienbestandes bestandhaltender Wohnungsunternehmen liegen i. d. R. unterhalb der sog. Verkehrs- bzw. Marktwerte.⁹

$$r^{EK} = \frac{EAT}{\text{Bilanzsumme} \cdot EKQ} \quad (3)$$

- Die Gesamtkapitalrendite ist reduziert um die Abschreibungen, welche (1) keinen Abfluss aus dem Unternehmen darstellen und (2) den tatsächlichen Werteverzehr nur unzureichend reflektieren.

$$FK = \text{Bilanzsumme} \cdot (1 - EKQ) = \text{Bilanzsumme} - EK \quad (4)$$

$$r^{FK} = \frac{\text{Zinsaufwendungen}}{FK} \quad (5)$$

$$r^{EK} = r^{EK} \cdot \frac{EK}{\text{Bilanzsumme}} + r^{FK} \cdot \frac{FK}{\text{Bilanzsumme}} \quad (6)$$

$$r^{EK} = r^{EK} + (r^{FK} - r^{EK}) \cdot \frac{FK}{EK} \quad (7)$$



Prof. Dr. Frank Keuper, Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Konvergenz- und Medienmanagement, Steinbeis-Hochschule Berlin. Kontakt: Tel. +49/30-293309-232, E-Mail HYPERLINK „mailto:dr.keuper@t-online.de“ dr.keuper@t-online.de



Dipl.-Kfm. (FH) Christian Pape, Leiter Unternehmensentwicklung/Risikomanagement SAGA GWG (Hamburg). Kontakt: Tel. +49/40-426667101, E-Mail HYPERLINK „mailto:ChrPape@saga-gwg.de“ ChrPape@saga-gwg.de

Um die **nachhaltige Überlebenssicherheit** der Wohnungsgenossenschaft sicherzustellen, muss für die Eigenkapitalrendite r^{EK} dauerhaft ein Wert $> 0\%$ angenommen werden.¹⁰ Andernfalls führen die negativen Ergebnisse nach Steuern (EAT) – auch wenn diese infolge von Abschreibungen eventuell nicht liquiditätswirksam unterlegt sind – zu einer permanenten Reduzierung des bilanzierten Eigenkapitals (EK). Aus Formel (7) folgt hierfür, neben der Eigenkapitalquote EKQ, des Verschuldungsgrades FK / EK und der Gesamtkapitalrendite r^{EK} , weiterhin auch der Fremdkapitalkostensatz r^{FK} als Ansatzpunkt zur Steuerung der Eigenkapitalrendite. Dieser sei hier als effektiver Mischzinssatz interpretiert, d. h. r^{EK} bezieht sich auf die ausgewiesenen Zinsaufwendungen gemäß Gewinn- und Verlustrechnung im Verhältnis zum Fremdkapital FK gemäß Formel (4), welches (vermutlich) auch nicht verzinsliche Verbindlichkeiten und Verpflichtungen umfasst. Diese definitorische Abgrenzung bleibt im Ergebnis unbefriedigend, weil mit diesem retrospektiven Zinssatz bspw. infolge von Pensionsrückstellungen implizierte Zinsaufwendungen – die Bestandteil der Personalaufwendungen sind – o. ä. vom Ideal einer Kalkulation mit gespaltenen und gleichzeitig prospektiv ausgerichteten Zinsfüßen abgewichen wird.¹¹ Für die hier verfolgten Überlegungen kann diese Begriffsbestimmung aber als ausreichend angesehen werden.

Es seien nun die äußeren Grenzwerte der Empfehlungen von Schneider und Garbe aufgegriffen. Für die Eigenkapitalquote sei ein Wert von 30,1 % angenommen; die Gesamtkapitalrendite belaufe sich auf 2,1 %. In dieser Konstellation ergibt sich bei Auflösung von (7) nach r^{FK} ein maximal tragfähiger Mischzinssatz für das Fremdkapital von 3,0 %. Sofern r^{FK} diesen Wert überschreitet, nimmt die Eigenkapitalrendite einen negativen Wert an.

Bei einem durchschnittlichen Zinssatz von bspw. 4,5 % für verzinsliche Darlehen setzt dieses in der dargestellten Konstellation einen Anteil von rd. 23 % für unverzinsliches Fremdkapital bezogen auf die Bilanzsumme voraus. Diese Voraussetzung kann erfüllt sein, muss aber nicht. Die Empfehlungen von

Schneider und Garbe können daher empfehlenswert sein, einen Anspruch auf Allgemeingültigkeit beinhalten diese indes nicht. Es ist ohnedies fraglich, ob vor dem Hintergrund der nicht nur theoretischen Bandbreite unterschiedlicher Rentierlichkeits- und Kapitalstrukturen überhaupt allgemeingültige Empfehlungen formuliert werden können. Die empirisch induzierte Herleitung der Zielwert-Empfehlungen der beiden Autoren kann einer analytischen Überprüfung somit nicht standhalten. Um jedoch negativen Leverage-Effekten vorzubeugen, ist wohl davon auszugehen, dass r^{EK} zumindest r^{FK} entsprechen sollte.

3. Überlegungen zu Investition und Finanzierung

In den verschiedenen Tabellen empfehlen Garbe und Schneider einer westdeutschen Wohnungsgenossenschaft weiterhin folgende Zielgrößen:

- ▶ eine durchschnittliche Sollmiete $\approx 4,50 \text{ €/m}^2$,
- ▶ einen durchschnittlichen Leerstand $\approx 3\%$ für alle Wohnungen mit einer Leerstandsdauer > 3 Monaten,
- ▶ einen Verwaltungskostensatz $\approx 350 \text{ €/WE p. a.}$ und
- ▶ Instandhaltungs- und Modernisierungskosten $> 1.500 \text{ €/WE}$.

Betrachtet sei wiederum eine Wohnungsgenossenschaft, die sich sehr genau an den formulierten Empfehlungen orientiert. Die durchschnittliche Wohnungsgröße dieser Genossenschaft betrage $72,2 \text{ m}^2$, was dem Durchschnittswert der Mietwohnungen in den Alten Ländern entspricht.¹²

Hieraus folgt, bezogen auf die einzelne Wohneinheit, der in Tab. 1 dargestellte Liquiditätsüberschuss vor Finanzie-

rungskosten FCF^{brutto} i. H. v. 1.927 €/WE/p. a. , wobei für diese indikative Berechnung Leerverluste aus Betriebskosten und Kaltmieten der ersten drei Monate zunächst vernachlässigt seien.

Da es sich bei den Instandhaltungs- und Modernisierungsinvestitionen um (jährlich wiederkehrende) Re-Investitionen handelt, ist davon auszugehen, dass diese – von möglichen Bedarfs-spitzen abgesehen – ausschließlich aus der Innenfinanzierung ohne Aufnahme zusätzlichen Fremdkapitals zu bedienen sind. Damit bezeichnet der Überschuss vor Finanzierung FCF^{brutto} unter der Voraussetzung nachhaltiger Generierbarkeit weiterhin die maximale Kapitaldienstfähigkeit KAP^{max} der Wohnungsgenossenschaft bezogen auf die bestehende Verschuldung. Unter der Maßgabe, dass (1) die Genossen auf Ausschüttungen verzichten und (2) die vertragsmäßig zu leistenden Tilgungen refinanziert werden können, errechnet sich KAP^{max} in Abhängigkeit von r^{FK} wie folgt:

$$KAP^{max} = \frac{FCF^{brutto}}{r^{FK}} \quad (8)$$

Sofern r^{FK} bekannt ist und r^{EK} zumindest r^{FK} entsprechen soll, kann hiervon ausgehend für unterschiedliche (als konstant angenommene) Verschuldungsgrade die maximale bilanzielle Bewertung der Vermögenspositionen – hier bezeichnet als maximaler Buchwert BW^{max} bzw. als Mietenmultiplikator MM – ermittelt werden.

$$MM = \frac{BW^{max}}{\text{Sollmiete}} = \frac{\left(\frac{KAP^{max}}{FK} \right)}{\text{Sollmiete}} \quad (9)$$

Position	%	€/m ²	m ²	€/WE
Nettosollmiete		4,49	72,2	3.890
Leerstandsverlust	2,9%			-113
Verwaltungsaufwand				-349
Instandhaltung- und Modernisierung		-20,79	72,2	-1.501
FCF^{brutto}		26,69	72,2	1.927

Tab. 1: Berechnung FCF^{brutto}

Die nachfolgende Tab. 2 zeigt auf dieser Grundlage für verschiedene Fremdkapitalquoten i. V. m. unterschiedlichen (gewichteten) Fremdmittelzinsen die hieraus resultierenden Mietenmultiplikatoren. Auch wenn die deutschen Genossenschaften mit ihrem durchschnittlichen Mietenmultiplikator von 9,0¹³ innerhalb der Empfehlungen von Schneider und Garbe demnach über eine auskömmliche Kapitalstruktur verfügen, so wird weiterhin deutlich, dass sich die formulierten Zielwerte auch hier einer Allgemeingültigkeit entziehen. In Abhängigkeit von der bilanziellen Bewertung des Vermögens sowie der Ausprägung von r^k sind durchaus Kombinationen existent, die auch bei einer Eigenkapitalquote von 30% i. V. m. den übrigen Zielwerten kritische Ausmaße erreichen können. Diese fehlende Allgemeingültigkeit intensiviert sich insbesondere dann, wenn die o. g. Prämissen in Bezug auf Ausschüttungen, Tilgungen sowie der nachhaltigen

4. Konklusion

Die vorstehenden Überlegungen haben gezeigt, dass zwischen den von Schneider und Garbe diskutierten Größen interdependente Abhängigkeiten bestehen, die durch variable Wechselwirkungen gekennzeichnet sind.¹⁴ Die Formeln aus den Abschnitten 2 und 3 haben weiterhin gezeigt, dass Schneider und Garbe ihre Schlussfolgerungen infolge empirischer Beobachten z. T. verfrüht und wenig fundiert gezogen haben. Durch die Vielschichtigkeit der Interdependenzen bleibt ohnehin die Frage zu erörtern, inwiefern allgemeingültige (finanzwirtschaftliche) Zielgrößen für Immobiliengesellschaften formuliert werden können.

Eines kann der einschlägigen Literatur aber zweifelsfrei entnommen werden: Infolge derartiger Interpendenzen ergibt die Summe ermittelter Einzeloptima keinesfalls zwingend das Gesamt optimum.¹⁵ Im Idealfall bedarf es für

rungsmöglichkeiten zum Planungszeitpunkt Berücksichtigung, was für Wohnungsgesellschaften ein Vorliegen sämtlicher denkbarer Modernisierungs- und Neubauvorhaben nebst der zugehörigen Eigen- und Fremdfinanzierungsmöglichkeiten zum Planungszeitpunkt implizieren würde. Da hiermit ein erheblicher Informationsbedarf einhergeht, wird in praxi häufig – wie auch im Beitrag von Schneider und Garbe geschehen – auf Partialmodelle zurückgegriffen.

Gerade für Wohnungsgenossenschaften ist dieser **Rückgriff auf heuristische Modelle** in der praktischen Anwendung u. U. auch konsequent, weil das Zielsystem der Genossenschaft auch Aspekte der Leistungserbringung umfasst und somit gerade nicht ausschließlich auf Gewinnmaximierung gerichtet ist.¹⁶ Dennoch ist es zwingend erforderlich, die verwendeten Modelle im Grundsatz einer theoretischen Fundierung zuzuführen.

Diesbezüglich bedarf es zumindest der widerspruchsfreien Abbildung intra- und intertemporaler Interdependenzen zwischen Investition und Finanzierung, um auf dieser Grundlage langjährig wirkende Investitionsentscheidungen zu treffen.

Als Empfehlung bleibt daher festzuhalten, dass nur ein integriertes Planungsmodell, bestehend aus Gewinn- und Verlustrechnung, Planbilanz und Kapitalflussrechnung, die Schwächen der diskutierten Steuerungsindikatoren zu überwinden vermag.¹⁷ Eine weitergehende Fundierung des Planungssystems lässt sich erreichen, indem das integrierte Planungsmodell mit den durch die Theorie entwickelten totalanalytischen Ansätzen, wie z. B. der Approximativen Dekomposition¹⁸ oder dem Zustands-Grenzpreismodell¹⁹, verknüpft wird.

Um darüber hinaus die Wirkungen unterschiedlicher Umweltentwicklungen zu antizipieren, sollte in verschiedenen Szenarien kalkuliert werden.²⁰

r^k	KAP ^{max}	50%		60%		70%		80%	
		Bw ^{max}	MM	Bw ^{max}	MM	Bw ^{max}	MM	Bw ^{max}	MM
3,50%	55.066	110.133	28,3	91.777	23,6	78.666	20,2	68.833	17,7
4,00%	48.183	96.366	24,8	80.305	20,6	68.833	17,7	60.229	15,5
4,50%	42.829	85.659	22,0	71.382	18,3	61.185	15,7	53.537	13,8
5,00%	38.546	77.093	19,8	64.244	16,5	55.066	14,2	48.183	12,4
5,50%	35.042	70.084	18,0	58.404	15,0	50.060	12,9	43.803	11,3
6,00%	32.122	64.244	16,5	53.537	13,8	45.889	11,8	40.153	10,3
6,50%	29.651	59.302	15,2	49.419	12,7	42.359	10,9	37.064	9,5
7,00%	27.533	55.066	14,2	45.889	11,8	39.333	10,1	34.416	8,8

Tab. 2: Berechnung unterschiedlicher MM

Generierbarkeit von FCFbrutto, was insbesondere für ein mehrperiodiges Modell notwendig sein dürfte, aufgelöst werden.

In Ergänzung zu Tab. 2 ist anzumerken, dass eine Fremdfinanzierung investiver Maßnahmen bei Realisierung von Mieterhöhungsmöglichkeiten z. B. bezogen auf die werterhöhenden Modernisierungskosten nach § 559 BGB grundsätzlich möglich wäre. Die von Garbe und Schneider entwickelten Zielwerte lassen dieses infolge der festgelegten Mietobergrenzen in dieser Konstellation indes nicht zu. Mit hin sind Bestandsinvestitionen für die Beispielgenossenschaft im Zielsystem der beiden Autoren stets unrentabel.

das Controlling einer Unternehmung/ einer Wohnungsgenossenschaft daher eines simultanen Planungsansatzes, der alle in Rede stehenden Investitions- und Finanzierungsentscheidungen der Unternehmung parallel optimiert.²¹ Wesentliches Merkmal simultaner Ansätze ist demnach, dass abweichend von partialanalytischen Entscheidungsmodellen alle Entscheidungsobjekte in einem Rechenwerk – i. d. R. unter Verwendung der Linearen Optimierung – Berücksichtigung finden. Das theoretische Ideal der simultanen Planung ist das „**totale Totalmodell**“, welches auf einer vollständigen Enumeration aller Handlungsoptionen basiert.²² Damit finden in einem solchen Modell gleichzeitig alle möglichen Investitions- und Finanzie-

Im Idealfall verbindet sich die Kalkulation in Szenarien zusätzlich mit der Flexibilitätsplanung, d. h. dass in Abhängigkeit vom Eintritt einer bestimmten Datenkonstellation eine Festlegung der unmittelbar darauf folgenden weiteren Verfahrensweise bereits zum Zeitpunkt der Planung erfolgt.²⁴ Die einschlägigen (hier zitierten) betriebswirtschaftlichen Forschungsarbeiten stellen diesbezüglich unlängst leistungsfähige Entscheidungsmodelle bereit, deren Transformation auf die spezifischen Bedürfnisse von Wohnungsgenossenschaften möglich ist.

Auch über die hier explizit diskutierten Steuerungsgrößen hinaus bleiben Zweifel an der Qualität des Beitrages der beiden Autoren. Nicht nur, dass bei der Aufzählung der drei größten Vermieter Deutschlands der Hamburger Wohnungskonzern SAGA GWG mit 135.000 Wohneinheiten vergessen wird. Auch operative Schlussfolgerungen, z. B. zur Frage, welcher Umfang für eine substanzerhaltende Bestandspflege notwendig ist,²⁵ basieren auf Mutmaßungen bzw. zumindest sehr oberflächlichen Betrachtungen. Es ist den hier angesprochenen Wohnungsgenossenschaften daher zu empfehlen, die Aussagen von Schneider und Garbe vor Übertragung in ihr Steuerungssystem einer kritischen Überprüfung zu unterziehen.

Symbolverzeichnis

BS	Bilanzsumme
BW ^{max}	Maximaler Buchwert
EAT	Ergebnis nach Steuern
EK	Eigenkapital
EKQ	Eigenkapitalquote
FCF ^{netto}	Liquiditätsüberschuss vor Finanzierungskosten
FK	Fremdkapital
FK / EK	Verschuldungsgrad
KAP ^{max}	Maximale Kapitaldienstfähigkeit
MM	Mietenmultiplikator
r ^{EK}	Rentabilität des bilanzierten Eigenkapitals
r ^{FK}	Rentabilität des bilanzierten Fremdkapitals
r ^{GK}	Rentabilität des bilanzierten Gesamtkapitals

Fußnoten

¹ Vgl. HSH NORDBANK (2005), S. 77, MUSSLER (2006), S. 9 und SCHNEIDER/GARBE (2007), S. 55.

² Vgl. GARBE/SCHNEIDER (2007).

³ Vgl. GARBE/SCHNEIDER (2006), S. 57.

⁴ Vgl. GDW (2006), S. 254.

⁵ Vgl. THOMASCHOWSKI/REHKUGLER/NACK (2003), S. 57.

⁶ Als Verkehrswert einer Immobilie wird derjenige Wert bezeichnet, der im Handel zwischen zwei Parteien unbeachtlicher derer persönlichen Verhältnisse erzielt wird, vgl. § 194 Baugesetzbuch.

⁷ Vgl. GARBE/SCHNEIDER (2006), S. 57.

⁸ In ihrem Aufsatz nennen Garbe und Schneider verschiedene Korrekturposten, welche die Autoren dem Eigenkapital zurechnen, vgl. GARBE/SCHNEIDER (2006), S. 57. Diese sind hier zu „EK-ähn. Positionen der übrigen Passiva“ zusammengefasst worden.

⁹ Zu den nachfolgenden finanzwirtschaftlichen Überlegungen betreffend den Leverage-Effekt vgl. auch KEUPER (2000), S. 201 ff.

¹⁰ Damit unterscheidet sich die hier getroffene Definition der Überlebensfähigkeit einer Unternehmung vom in der allgemeinen Betriebswirtschaft vorherrschenden Begriffsverständnis, welches auch die aus einer Alternativinvestition erwachsenden Nutzenwirkung berücksichtigt. Vgl. HERING (2003), S. 9.

¹¹ Hierzu sei auf die Überlegungen von Hering verwiesen, welcher die Bedeutung und Belastbarkeit des Zinssatzes sowohl unter Sicherheit als auch unter Unsicherheit aus Sicht der Investitionstheorie untersucht hat, vgl. HERING (2003), S. 35 ff., 136 ff., S. 269 ff.

¹² Vgl. GDW (2006), S. 196.

¹³ Vgl. GDW (2006), S. 255.

¹⁴ Zu Interdependenzen im Allgemeinen vgl. ADAM (1996), S. 166 ff. und ROLLBERG (2001), S. 15 ff.

¹⁵ Vgl. ADAM (1996), S. 186, ROLLBERG (2001), S. 22.

¹⁶ Vgl. HERING (2003), S. 136 ff.

¹⁷ Vgl. HERING (2003), S. 3.

¹⁸ Vgl. GARBE/SCHNEIDER (2006), S. 56.

¹⁹ Vgl. ROLLBERG (2001), S. 21, 69.

²⁰ Vgl. zu integrierten Planungsrechnungen MANDL/RABEL (1997), S. 158, HERING (2006), S. 30 f., IDW (2005), S. 10, BÄZNER/TIMMRECK (2005), S. 7.

²¹ Erstmals vorgestellt in HERING (1995).

²² Erstmals vorgestellt in HERING (1999).

²³ Vgl. BALLWIESER (1987), S. 23.

²⁴ Zur Flexibilitätsplanung vgl. ADAM (1996), S. 220 ff.

²⁵ Vgl. GARBE/SCHNEIDER (2007), S. 59 f.

Literatur

- ADAM, D. (1996): Planung und Entscheidung. Wiesbaden.
- BALLWIESER, W. (1987): Unternehmensbewertung und Komplexitätsreduktion. Wiesbaden.
- BÄZNER, B./TIMMRECK, CHR. (2005): Die DCF-Methode im Überblick, in: RICHTER, F./TIMMRECK, CHR. (Hrsg.): Unternehmensbewertung – Moderne Instrumente und Lösungsansätze. Stuttgart, S. 3-20.
- GARBE, M.-S./SCHNEIDER, A. W. (2007): Steuerungsindikatoren für Wohnungsbaugenossenschaften, in: Controller Magazin, 32. Jg./2007, S. 55-61.
- GDW (Hrsg., 2006): Wohnungswirtschaftliche Daten und Trends 2006/2007. Berlin.
- HERING, TH. (1995): Investitionstheorie aus der Sicht des Zinses. Wiesbaden.
- HERING, TH. (1999): Finanzwirtschaftliche Unternehmensbewertung. Wiesbaden.
- HERING, TH. (2003): Investitionstheorie. München/Wien.
- HERING, TH. (2006): Unternehmensbewertung. München/Wien.
- HSH NORDBANK (Hrsg., 2005): Branchenstudie Immobilien – Der German Real Estate Trust (REIT) und der deutsche Immobilienmarkt. Hamburg.
- IDW (Hrsg., 2005): Entwurf einer Neufassung des IDW Standards: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW ES 1 n. F.). Düsseldorf.
- KEUPER, F. (2000): Finanzmanagement. München/Wien.
- MANDL, G./RABEL, K. (1997): Unternehmensbewertung – Eine praxisorientierte Einführung. Wien/Frankfurt.
- MUSSLER, H. (2006): Viel frische Kapital, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Ausgabe vom 27. Dezember 2006, S. 9.
- ROLLBERG, R. (2001): Integrierte Unternehmensplanung. Wiesbaden.
- THOMASCHOWSKI, D./REHKUGLER, H./NACK, U. (2003): Der Net Asset Value als Bewertungskonzept, in: REHKUGLER, H. (Hrsg.): Die Immobilien AG-Bewertung und Marktattraktivität. München/Wien, S. 55-72. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau

04	11	17	G	F	P
----	----	----	---	---	---

Beyond Budgeting

Schwierigkeiten und Herausforderungen einer Umsetzung

von Sven Schmidt, Braunschweig

Einleitung

Das heutige Budgetierungsverfahren ist häufig starr und kann nicht mehr schnell genug auf Veränderungen des Wettbewerbes reagieren. Ein Grund dafür ist die Periodenfixierung. Zusätzlich werden bei der jährlichen Planung hauptsächlich finanzielle Größen geplant. Diese beziehen sich nur auf unternehmensinterne Prozesse. Zudem werden beim Budgetierungsprozess unnötige Ressourcen bei der Planung und Durchführung der Abweichungsanalysen in verschiedenen Abteilungen gebunden. Die Nachteile der Budgetierung und daraus entstandene Kritikpunkte haben dazu geführt, dass über neue Möglichkeiten der Unternehmenssteuerung nachgedacht wurde. Aus dieser Situation heraus entstand das Beyond Budgeting, was so viel bedeutet wie „jenseits der Budgetierung“ (vgl. Daum, J. [online. I], S. 1ff.). Mit Beyond Budgeting soll der heutige starre Budgetierungsprozess in Frage gestellt werden. Häufig erfolgt Beyond Budgeting mit einer Gleichsetzung, der Abschaffung des Budgetierungsprozesses. Diese Vereinfachung wird dem Beyond Budgeting nicht gerecht, denn es beschreibt eine Veränderung der heutigen Budgetierungsprozesse. Es verwendet **flexible, dezentrale und wettbewerbsorientierte Strukturen** (vgl. Pfläging, N. [online. II], S. 52, 53). Eine derartige Ausrichtung bietet besonders Unternehmen, die einem hohen Wettbewerbsdruck aus-

gesetzt sind, künftig mehr Flexibilität. Darüber hinaus gestaltet es den Budgetierungs- und Steuerungsprozess einfacher und flexibler. Ein ständiges Vergleichen und Hinterfragen der Prozesse mit dem Wettbewerb verhindert eine reine interne Fokussierung. Zusätzlich trägt eine hohe Transparenz und Verantwortungsverlagerung auf die operative Ebene dazu bei, dass Schwachstellen im Prozess zum Beispiel nicht erst zum Ende einer Auftragslaufzeit entdeckt und dargestellt werden.

Eine erfolgreiche Einführung des Beyond Budgeting ist bis heute nur **von wenigen Unternehmen umgesetzt** worden. Die Erfahrungen, die veröffentlicht wurden, sind ebenfalls nur oberflächlich. Um eine Einführung in anderen Unternehmen zu vereinfachen, wäre es von Vorteil, wenn bei der Umsetzung die auftretenden Schwierigkeiten und deren Lösungsansätze veröffentlicht würden. Bereits hier wird sich zeigen, ob sich eine offene Informationskultur durchsetzt. Häufig fehlt es an Konkretisierungen, wie das Modell umgesetzt werden kann und mit welchen Schwierigkeiten ein Unternehmen zu kalkulieren hat. Es sind noch viele Fragen bezogen auf die praktische Umsetzung offen, besonders in großen Industrieunternehmen und Konzernen. Dadurch wird der Weg für die Unternehmen beschwerlich sein, die sich bereits heute für eine vollständige Umsetzung des Beyond

Budgeting entscheiden. Im Rahmen einer wissenschaftlichen Arbeit habe ich mögliche Schwierigkeiten und Herausforderungen einer Umsetzung untersucht, welche hier zusammengefasst dargestellt werden.

Umdenkungsprozess

Das Beyond Budgeting beruht auf einer Netzwerkstruktur und **verlagert die Verantwortung in kleine Teams**, die dezentral organisiert sind. Diese Veränderungen erfordern ein Umdenken bei allen Beteiligten. Durch die Verlagerung der Verantwortung müssen die Verantwortungsbereiche möglicherweise neu aufgeteilt werden. Zusätzlich bedarf es eines **hohen Vertrauens des Managements** den Mitarbeitern gegenüber (vgl. Daum, J. [online. II], S. 16). Eine der wichtigsten und schwierigsten Aufgaben des Managements besteht darin, ein Hochleistungsklima zu schaffen, um eine entsprechende Unternehmenskultur und die Prinzipien des Beyond Budgeting integrieren zu können (vgl. Lingnau, V. [2004], S. 7, 14). Dabei werden nicht nur neue Anforderungen an das Management gestellt, sondern auch höhere Erwartungen an die Mitarbeiter. Sie müssen teamfähig sein, eine gewisse Sozialkompetenz aufweisen, sich mit einer offenen Informationskultur identifizieren können und **Verantwortung übernehmen** wollen. Durch eine Verlagerung der Verantwortlichkeiten in die



Sven Schmidt, Jahrgang 1980, Diplom-Kaufmann FH, arbeitet im Controlling in einem international tätigen Konzern in der Schienenfahrzeug-Branche

unteren Hierarchieebenen und wenn man auf eine Dezentralisierung setzt, können bei der Umsetzung Widerstände und Akzeptanzprobleme auftreten. Vom Management wurde den Mitarbeitern jahrelang vermittelt, den Fokus immer auf die Budgeteinhaltung zu legen und keine Tätigkeiten ohne Budget durchzuführen. Auch innerhalb des Managements kann es zu Widerständen kommen, da mögliche Kompetenzverluste zu befürchten sind oder Existenzberechtigungen hinterfragt werden könnten, wenn keine Budgets mehr zu erstellen und zu kontrollieren sind.

Konzentration auf das Kerngeschäft

Beyond Budgeting gibt den Fachabteilungen die Möglichkeit, sich wieder intensiver auf die Kernaufgaben zu konzentrieren. Für das Management entfallen schwerfällige und aufwändige Tätigkeiten bzw. „Entscheidungsspiele“, wie zum Beispiel:

- Budgettransfers,
- Auseinandersetzungen mit Budgetinhalten oder
- Budgetbildungsprozesse.

Das hat den Vorteil, dass die freien Ressourcen für notwendige Maßnahmenpläne und die sofortige Umsetzung von Prozessverbesserungen eingesetzt werden können, ohne vorher aufwändige Simulationen von Budget- und Stundensatzauswirkungen ermitteln zu müssen. Da ein Verstecken hinter vorgegebenen Budgets nicht mehr möglich ist und Netzwerkstrukturen eingesetzt werden, wird die Zusammenarbeit verschiedener Abteilungen verbessert. Notwendige Ressourcen ohne bürokratische Wege beschaffen zu können, bietet dem Management und den Teams die Möglichkeit, schneller und effektiver auf Probleme reagieren zu können.

Unternehmenssteuerung

Die Steuerung der Budgetierung erfolgt durch einen Soll-Ist-Vergleich und den Einsatz von fixierten Leistungsverträgen zur Orientierung. Es werden viele analytische Verfahren bereitgestellt, bis hin zum Einsatz von erfah-

renen Unternehmensberatern. Es gibt aber auch die Möglichkeit, Budgets durch eine monatliche Anpassung flexibel zu gestalten. Die Frage, die sich hier stellt, ist folgende: „Weshalb ist ein monatlicher und zeitaufwändiger Budgetierungsprozess notwendig, wenn man weiß, dass dieser bereits im nächsten Monat wieder überarbeitet wird?“ Aus diesem Grund verzichtet das Beyond Budgeting auf den Budgetierungsprozess und fixierte Leistungsverträge. Es konzentriert sich vielmehr auf den Ist-Ist-Vergleich.

Durch den Wegfall von Vorgaben und fixierten Leistungsverträgen besteht die Möglichkeit, **bereits heute verwendete Instrumente** (Rolling Forecast, Balanced Scorecard, Benchmarking usw.) **effektiver einzusetzen**. Auf der anderen Seite müssen neue Steuerungs- und Vergleichsgrößen gefunden werden, die den internen und externen Wettbewerb sowie relative KPIs mit einbeziehen. Nur so kann eine wettbewerbsorientierte Steuerung umgesetzt werden.

Benchmarking ist dabei das wichtigste Instrument, um einen Vergleich mit dem Wettbewerb durchführen zu können. Dies setzt jedoch voraus, dass ein aussagefähiges Benchmarking überhaupt durchführbar ist. Folgende Gründe könnten dagegen sprechen:

- Ein Unternehmen gibt nicht alle Informationen an;
- Es werden immer nur positive Eigenschaften hervorgehoben;
- Es existieren nicht für alle Wettbewerbsbereiche Benchmarks;
- Es ist nicht festgelegt, wer die Benchmarks koordiniert und verwaltet.

Bei der Suche nach neuen wettbewerbsorientierten Vergleichsgrößen muss das Management bedenken, dass durch die Dezentralisierung alle Hierarchieebenen zu integrieren sind. Die Schwierigkeit ist dabei, dass sich alle Verantwortlichen mit den Vergleichsgrößen identifizieren müssen, um möglichen Widerständen vorzubeugen. Des Weiteren muss berücksichtigt werden, dass nur Steuerungsgrößen zu verwenden sind, die von dem operativen Management auch beeinflussbar sind. In der Literatur und Praxis werden häufig Kennzahlen

verwendet, die auf den Gewinn oder das Eigenkapital aufsetzen. Diese Kennzahlen sind nicht zur Steuerung für die Teams geeignet. Der Gewinn kann aufgrund von bilanzpolitischen Vorgängen nicht von den Teams beeinflusst werden (vgl. Müller, A. [2000], S. 27-28).

Dazu zählen zum Beispiel folgende bilanzpolitische Vorgänge:

- Abschreibungen,
- Aktivierungen oder
- Änderungen der Bewertungsgrundlagen.

Vorteil des Beyond Budgeting ist, dass sich alle Hierarchieebenen mit dem Wettbewerb messen müssen. Somit wird das Risiko einer reinen internen Prozessbetrachtung verringert. Unterhalb des Managements fehlt vielen Mitarbeitern der Überblick über die Auswirkungen ihrer Tätigkeiten. Die Gemeinkostensituation wird häufig nur dem Planungs- und Führungsverantwortlichen aufgezeigt. Eine Einbindung der Kostenverursacher geschieht nur selten, obwohl der Gemeinkostenanteil eines Unternehmens bis zu 70% der Gesamtkosten ausmacht (Vgl. BDU [Hrsg.], S. 53). Durch die Integration und den Einsatz von Benchmarking und Ranglisten versucht das Beyond Budgeting, dies zu ändern und gleichzeitig einen **Motivationsanreiz** zu schaffen. Durch Aushänge, zum Beispiel Ranglisten an Infotafeln und die Verknüpfung mit Anreizsystemen für alle Teammitglieder kann das Kostenbewusstsein aller gefördert werden. Dabei ist darauf zu achten, dass zwischen den Mitarbeitern keine Konkurrenz entsteht und nicht gegeneinander gearbeitet wird.

Gemeinkostenverrechnung

Durch den Wegfall der Budgets entstehen für die Unternehmen neue Probleme und Herausforderungen bei der Gemeinkostenverrechnung. Häufig erfolgt diese durch den Einsatz von **Zuschlags- und Verrechnungssätzen**. Sie werden aufgrund von Vorkalkulationen und Budgets ermittelt. Sie sind Bestandteil künftiger **Angebotskalkulationen** und für die monatlichen Gemeinkostenverrechnungen auf die Produkte notwendig. Wenn die

Budgetierung entfällt, fehlt diese Berechnungsgrundlage. Für Produkte, die länger im Unternehmen existieren, könnte man auf durchschnittliche Vergangenheits- oder Erfahrungswerte aufsetzen. Das Risiko, das dadurch entsteht ist, dass kommende Wettbewerbsentwicklungen vernachlässigt und bewusst mit falschen Sätzen kalkuliert werden, was nicht effektiv wäre. Bei neuen innovativen Produkten würde diese Möglichkeit von vornherein entfallen, da keine Erfahrungswerte vorliegen. Eine Alternative wäre der Einsatz von Verrechnungssätzen, die im durchschnittlichen Wettbewerb angewendet werden. Dies setzt voraus, dass ein Benchmarking existiert und die Branchen, Produkte und Unternehmensstrukturen vergleichbar sind.

Effektivere Datenbereitstellung

Bei einer Steuerung ohne Budgets und Soll-Ist-Vergleiche sind Transparenz, Vertrauen und Klarheit in die Datenbereitstellung Voraussetzung. Dies setzt **hohe Erwartungen an die IT-Systeme** voraus. Für die Durchführung von Simulationen zukünftiger Prognosen und die externe Informationsbeschaffung sind systematische Datenaufbereitungen und eine schnelle Bereitstellung notwendig. Moderne IT-Systeme, wie zum Beispiel OLAP oder Data Mining, können dabei unterstützen.

Vorhandene Systeme müssen möglicherweise erweitert werden, da sie sich derzeit noch am klassischen Budgetierungsprozess orientieren. Für die Umstellung und den Einsatz neuer Systeme sind hohe Investitionen und die Bereitstellung von Ressourcen notwendig. Nicht für jedes Unternehmen ist dieser Einsatz wirtschaftlich. Es ist zusätzlich eine einmalige Datenbereinigung und das Festlegen von standardisierten Buchungsabläufen durchzuführen. Dieses trägt zu einem höheren Vertrauen in die Datenbestände bei. Auch das Controlling und das externe Rechnungswesen müssen angepasst werden. Es ist eine Herausforderung, die monatlichen Abschlüsse zeitnah und transparenter zu erstellen. Heute werden Abschlüsse häufig einen Monat versetzt erstellt und beinhalten monatliche Abgrenzungen, da nicht alle Informationen bis zum letzten Arbeitstag vorliegen. Bei einem

sich schnell ändernden Wettbewerb können diese Daten jedoch bereits veraltet sein und zu falschen Entscheidungen führen.

Ein zusätzlicher Aufwand, der beim Beyond Budgeting entsteht, ist die Beschaffung externer Informationen und die Erstellung der internen und externen Vergleiche in Form von Ranglisten. Auch hier müssen die Informationen zeitnah vorliegen, um falsche Entscheidungen oder Interpretationen zu vermeiden. Erst dann können aufbauend auf die Datenbereitstellung, die keiner Manipulation unterliegt und verlässliche Daten beinhalten muss, die dezentralen Teams aussagefähige und glaubwürdige Rolling Forecasts erstellen und aus den Benchmarkings lernen.

Ausblick

Ob eine Umsetzung des Beyond Budgeting sinnvoll ist, kann nicht pauschal mit „Ja“ oder „Nein“ beantwortet werden. Die Antwort ist von der Situation und Größe des Unternehmens abhängig. Eine Umsetzung des neuen Managementmodells ohne Erfolgsversprechen ist mit hohem Aufwand, Kosten und Ressourcen verbunden, welche das Unternehmen bereitstellen muss. Unabhängig davon, ob Kostenüberschreitung nicht an den Kunden weiterberechnet werden oder ob Geschäftsfelder, bei denen die zukünftigen Umweltzustände statisch und somit prognostizierbar sind, können trotzdem die Beyond-Budgeting-Prinzipien umgesetzt werden (vgl. Gleich, R. & Leyk, J. (2003), S. 3). Denn durch

- die Beseitigung starrer Leistungsverträge,
- die aktive Einbeziehung der Mitarbeiter in das unternehmerische Handeln,
- den ständigen Vergleich mit dem Wettbewerb in Form von Benchmarks und
- den Wandel zu einer dezentralisierten Organisation

erhöht sich in jedem Fall die Wettbewerbsfähigkeit und verringert dabei die „Wettbewerbsblindheit“.

Dennoch ist zu erwarten, dass eine **Veränderung der Unternehmenskultur** schwer umsetzbar sein wird. Viele Unternehmen werden daran scheitern

und zum gewohnten Budgetierungsprozess zurückkehren. Die Prozesse im Unternehmen müssen teilweise vollständig überarbeitet und angepasst werden. Dieses bedarf eines hohen Investitionsaufwands, der nicht abschätzbar ist, keinen Erfolg verspricht und über mehrere Jahre dauern kann.

Für eine effektive und vollständige Umsetzung und Anwendung des Beyond Budgeting ist es notwendig, dass die Prinzipien nicht nur in einem Unternehmen, sondern mindestens in der gleichen Branche angewendet werden. Erst durch eine **offene Informationskultur innerhalb der Branche** können zum Beispiel die Best-Practice-Werte in der Qualität ermittelt werden, damit sie als Steuerungsinstrumente einsetzbar sind. Deshalb ist es von Vorteil, wenn eine Umsetzung über einen Verband erfolgt. Diesem müssen sich alle Wettbewerber einer Branche anschließen. Erst dadurch können Probleme wie die Umsetzung von externen Benchmarkings oder das Messen der Best-Practice-Ergebnisse gelöst werden. Ohne eine Integration aller Beteiligten wird sich das Beyond Budgeting in seiner vollständigen Form nicht in allen Unternehmensbereichen durchsetzen und voll entfalten können.

Literaturverzeichnis

- Daum, J. (online. I): Beyond Budgeting – Ein Management- und Controlling-Modell für nachhaltigen Unternehmenserfolg, 05.02.2006, online unter www.juergendaum.de/articles/BB_controlling_berater.pdf
- Pfläging, N. (online. II): Das Ende der Budgetierung, 19.03.2006, online unter: <http://www.metamanagementgroup.com/pdf/geno2004-03.pdf>
- Lingnau, V. (2004): Beyond Budgeting – notwendige Kulturrevolution für Unternehmen und Controller, 1. Auflage, Kaiserslautern 2004
- Müller, A. (2000): Strategisches Management mit der Balanced Scorecard, 1. Auflage, Stuttgart 2000
- BDU [Hrsg.] (2000): Controlling, 4. Auflage, Berlin 2000
- Gleich, R. & Leyk, J. (2003): Beyond Budgeting – bessere Performance durch Abkehr von festen Budgets oder durch adäquate Berücksichtigung der Umfeldturbulenz?. In: Controller Magazin, September 03

Beyond Budgeting

Ein Ansatz zur Verbesserung der Unternehmensplanung?

von Dipl.-Betriebswirtin (FH) Melanie Pollmann, Wesel



Melanie Pollmann hat im Februar diesen Jahres ihr Studium zur Dipl.-Betriebswirtin an der Fachhochschule Gelsenkirchen erfolgreich abgeschlossen. Kontakt: melaniepollmann@aol.com

Einleitung

Die Planung kann als ein wesentlicher Bestandteil des Führungssystems eines Unternehmens beschrieben werden¹. Mit ihrer Hilfe wird die Zukunft einer Organisation gedanklich vorweggenommen, Handlungsoptionen aufgezeigt und hiermit letztendlich eine Basis für Entscheidungen über die weitere Entwicklungsrichtung des Unternehmens gelegt. In den letzten Jahren ist die traditionelle Art und Weise, wie in der überwiegenden Anzahl von Unternehmen geplant wird, jedoch zunehmender Kritik ausgesetzt. Insbesondere die traditionelle operative Planung und Budgetierung (Jahresplanung) ist hiervon betroffen. „In zwei Nächten etwas auf Papler schreiben ist besser als sechs Monate geplant!“ oder „The budget is the bane of corporate America!“, Jack Welch“ sind nur zwei Aussagen aus der Praxis, die in der Literatur vielfach zitiert werden².

Viele Unternehmen nutzen das **Budget als ihr primäres Führungsinstrument** für u.a. die Zieldefinition und die Ressourcenzuweisung. Es stellt häufig sogar das alleinige Instrument der erfolgsorientierten Unternehmenssteuerung dar, obgleich viele von der traditionellen operativen Planung und Budgetierung betroffene Führungskräfte sich zunehmend unzufrieden äußern. Neben der Effizienz („Die Dinge richtig tun“, operative Ebene bzw. ressourcenorientierte Wirksamkeit)

wird insbesondere die Effektivität („Die richtigen Dinge tun“, strategische Ebene bzw. zielorientierte Wirksamkeit) der traditionell stattfindenden operativen Planungs- und Budgetierungsprozesse zunehmend hinterfragt.³ Führungskräfte in Deutschland kritisieren ferner die starke Inflexibilität der traditionellen Budgetierung bzw. den hohen Verbindlichkeitsgrad der jährlich verabschiedeten Budgets⁴.

Ein Unternehmen, das eine Neugestaltung der traditionell stattfindenden operativen Planungs- und Budgetierungsprozesse vornehmen möchte, wird in der Literatur auf zwei wesentliche Lösungsansätze bzw. Extremansätze stoßen. Es handelt sich hierbei auf der einen Seite um den Ansatz des **Better Budgeting**, und auf der anderen Seite um den des **Beyond Budgeting (BB)**. Im Folgenden werden der Ansatz des Better Budgeting sowie des BB weiter vorgestellt. Wobei hierbei insbesondere der Ansatz des BB eingehender erläutert werden soll, um diesen im Anschluss einer kritischen Bewertung zu unterziehen.

Lösungsansätze diskutiert in Literatur und Praxis

Die Übersicht auf der nächsten Seite verdeutlicht zunächst die Kernziele sowie den Hauptfokus der in der Literatur zu findenden wesentlichen Lösungsansätze⁵ im Zusammenhang mit der vielfach geäußerten Kritik an

den in vielen Unternehmen traditionell stattfindenden operativen Planungs- und Budgetierungsprozessen.⁶

Der Ansatz des Better Budgeting kann nicht als geschlossener Ansatz mit definierten Prinzipien, Instrumenten und Techniken bezeichnet werden. Vielmehr handelt es sich hierbei um ein „Sammelbecken“ von unterschiedlichen Lösungsvorschlägen⁷. Das Kernziel des Better Budgeting liegt in der Aufwandsreduktion bzw. Effizienzsteigerung der traditionell in einem Unternehmen stattfindenden operativen Planungs- und Budgetierungsprozesse. Das Führungsinstrument der traditionellen Budgetierung wird demnach im Better Budgeting an sich nicht in Frage gestellt. Vielmehr charakterisieren schrittweise Veränderungen von Planung und Budgetierung diesen evolutionären Ansatz. Letztendlich soll die Budgetierung flexibler und weniger aufwändig gestaltet werden.⁸ Das Erstellen des Jahresbudgets für ein Unternehmen kann nach der Durchführung einer Better Budgeting-Initiative oftmals mit deutlich weniger Mitarbeiterjahren erreicht werden. Zusätzlich wird neben der **Aufwandsreduktion** bzw. **Effizienzsteigerung** der traditionell in einem Unternehmen stattfindenden operativen Planungs- und Budgetierungsprozesse, oftmals auch eine Steigerung der Effektivität und hiermit eine Erhöhung des Nutzens (Qualität) bzw. der **Steuerungsrelevanz** der opera-

Ansätze → Merkmale	Better Budgeting	Beyond Budgeting
Kernziele	<ul style="list-style-type: none"> • Aufwandsverringern/Effizienzsteigerung der trad. operativen Planung- u. Budgetierungsprozesse (Verbesserung der Kosteneffizienz) • „Verschlankung“ bzw. Vereinfachung der Planung 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufwandsverringern/Effizienzsteigerung u. Nutzen- bzw. Effektivitätssteigerung. • Rollierende, auf finanzielle u. nicht-finanzielle Schlüsselkennzahlen fokussierte Planung; Verknüpfung v. operativer u. strategischer Planung; Dezentralisierung der Planung • Optimierung bzw. Umbau des gesamten Managementsystems
Hauptfokus	<ul style="list-style-type: none"> • Punktuelle Schwachstellen (Aufwand) sollen verringert werden • Bedeutung des Steuerungsinstrument Budget bzw. des Prozesses der trad. Budgetierung wird nicht in Frage gestellt. • Vereinfachung u. Konzentration auf erfolgskritische Prozesse (hiermit Reduktion der erforderlichen Budgets u. finanziellen Vorgabegrößen) • Flexibilisierung u. Verkürzung des Budgetierungsprozesses. Es soll weniger detailliert, d.h. fokussierter geplant werden, aber das, was geplant wird, soll besser geplant werden • Better-Budgeting-Initiativen sollen sowohl aktuellere Daten in die Planung mit einbeziehen als auch die Planungszeiträume auf bis zu drei Monate reduzieren 	<ul style="list-style-type: none"> • Verzicht auf den trad. Budgetierungsprozess (trad. Budgetierung); zusätzlich veränderter Managementansatz (z.B. Subsidiarität von Entscheidungen/Aufbau einer Vertrauenskultur u. Rückbesinnung auf mitarbeiterorientierte/partizipative Führungskonzepte) • Veränderte Denkhaltung v. Führungskräften soll erreicht werden • Anwendung moderner Instrumente des Empowerments u. des strategischen Managements (z.B. BSC), um die Nachteile der Budgetierung zu vermeiden u. gleichzeitig einen effizienteren u. effektiveren Steuerungsansatz zu erreichen (Förderung v. kontinuierlichen Prozessen der Strategieentwicklung)

Übersicht 1: Lösungsansätze diskutiert in Literatur und Praxis

tiven Planung erreicht (u.a. werden zu meist Planungskapazitäten freigesetzt, die anschließend zur Steigerung der Planungsgüte verwendet werden können). Auch wenn dies eigentlich nicht, wie zu Beginn angeführt, als das Kernziel des Better Budgeting zu bezeichnen ist.⁹

Dem Ansatz des Better Budgeting steht der des BB gegenüber. BB lässt sich generell übersetzen mit „jenseits der Budgetierung“ oder auch radikaler als „steuern ohne Budgets“¹⁰. Aufgrund geäußelter Zweifel aus der Praxis an der traditionellen Steuerung per Budgetplanung und fixierten Plänen, begann die Entwicklung des BB 1998 mit der Gründung einer Initiative mit dem Namen „Beyond Budgeting Round Table“ (BBRT) durch das „Consortium for Advanced Manufacturing International“ (CAM-I)¹¹. Die Entwicklung des BB-Ansatzes durch den BBRT erfolgte in kleinen Schritten. Dies begründet sich

daraus, dass sich die Forschungsarbeit des BBRT nicht nur auf theoretische Überlegungen beschränkte. Es wurde vielmehr die Erstellung umfangreicher Fallstudien (sog. BBRT Cases) über real existierende Unternehmen vorgenommen¹². Zu den Unternehmen, über die bis Anfang 2003 eine Fallstudie erstellt wurde, zählen bspw. IKEA (Möbelherstellung und -handel/Schweden), Rhodia (Spezialchemie/Frankreich) und Leyland Trucks (Fahrzeugbau/England). Insgesamt wurden bis Anfang 2003 über 20 Fallstudien erstellt.¹³

Zu Beginn der Forschungsarbeit des BBRT fokussierte man sich überwiegend auf das Steuerungsinstrument „Budget“ und hiermit auf die Frage, wie dieses durch andere Methoden und Instrumente ersetzt werden könnte. Es wurden daher zunächst Fallstudien über Unternehmen verfasst, die die traditionelle Steuerung per Budgetpla-

nung und fixierten Plänen aufgegeben oder zumindest ihre Planungs-, Budgetierungs- und Controllingprozesse radikal verändert hatten.¹⁴ Im weiteren Verlauf der Forschungsarbeit des BBRT erfolgte dann jedoch ein Wandel in der Untersuchung. Der Schwerpunkt der Forschungsarbeit verlagerte sich weg von der Untersuchung neuer Steuerungsmethoden und -instrumente hin zu **Organisations- und Verhaltensänderungen** bzw. einer veränderten Denkhaltung von Führungskräften. Es wurden nun Fallstudien über Unternehmen erstellt, die stark dezentral organisiert oder über ungewöhnliche Anreiz- und Entlohnungssysteme verfügten bzw. sogar von der Effizienz des Steuerungsinstruments Budgetierung überzeugt waren. Als Grund für diesen Wandel in der Untersuchung kann angeführt werden, dass mit zunehmendem Erkenntnisstand die BB-Vertreter zu der Ansicht kamen, dass nicht in Planungspraxis und Bud-

gets das eigentliche Problem zu finden war, sondern vielmehr auch in den Werten und Einstellungen innerhalb der Unternehmen. Diese basierten vermehrt auf einer Kultur der „Weisung und Kontrolle“.¹⁵

Letztendlich kamen die BB-Vertreter zu dem Schluss, dass viele Unternehmen durchaus auf die Budgetplanung und -steuerung bzw. den traditionellen Budgetierungsprozess verzichten könnten. Ihrer Ansicht nach stammen fixierte (jährliche) Budgetvorgaben aus einer Zeit, in der die Engpässe nicht im Absatzmarkt zu finden waren, sondern bei den Produktionskapazitäten. Beispielsweise zwangen knappe Finanzmittel die Unternehmen zur Koordination der betrieblichen Aktivitäten, um so die Kosten zu steuern. In der heutigen Zeit spielen jedoch Produktionskapazitäten und Finanzmittel eher eine untergeordnete Rolle. Vielmehr sind nach Auffassung der BB-Vertreter, z.B. die **Absatzmärkte zu den bestimmenden Engpässen geworden**. Ferner kann das Vorhandensein bzw. die erfolgreiche Umsetzung von Strategien als kritischer Erfolgsfaktor bezeichnet werden.¹⁶

Entsprechend den vorangegangenen Aussagen, darf BB nicht als ein Ansatz verstanden werden, der darauf aus ist, ein spezifisches Problem der traditionellen Budgetierung zu lösen. BB ist ebenfalls nicht als eine „raffinierte“ Form von Better Budgeting zu bezeichnen. Hierbei würde übersehen, dass im BB explizit vorgeschlagen wird, auf die traditionelle Budgetierung zu verzichten bzw. diese zu ersetzen. Überdies soll durch Anwendung des BB-Ansatzes nicht nur eine Effizienz-, sondern auch eine Effektivitätssteigerung erreicht werden.

In den folgenden beiden Übersichten (Seiten 367 und 368) sind die zwei Sets der insgesamt zwölf BB-Prinzipien dargestellt¹⁷. Wobei in der jeweils ersten Spalte, die laut den BB-Vertretern eindeutig vorherrschenden Prinzipien bzw. Vorgehensweisen in einem traditionell geführten und gesteuerten Unternehmen aufgeführt sind. In der jeweils zweiten Spalte finden sich demgegenüber die Prinzipien bzw. Vorgehensweisen in einem Unternehmen, das über BB-Prinzipien geführt und

gesteuert wird. In der letzten Spalte jeder Übersicht sind die einzelnen BB-Prinzipien „in Kürze“ angegeben.

In Anbetracht der bis hier im Zusammenhang mit dem BB angeführten Aussagen sowie insbesondere in Betrachtung der Übersichten 2 und 3 bedeutet die Unternehmensführung über BB u.a. folgendes:¹⁷

Steuerung eines Unternehmens ohne „rigide“ Vorgaben bzw. aus der Zentrale heraus. Dies beinhaltet, dass, z.B. auf die Vereinbarung fixierter (jährlicher) Kostenbudgets verzichtet wird. Statt der (jährlichen) „Schätzung“ und Verhandlung von Budgets, gilt es stattdessen bspw. **kontinuierliche Beobachtungsprozesse** hinsichtlich der Kostentrends im Unternehmen zu etablieren.

Eine Rückbesinnung auf mehr durch soziale Beziehungen und mitarbeiterorientierte, partizipativ geprägte Führungs- und Steuerungskonzepte. **Vertrauen** kann überdies als das wesentlichste Element der Mitarbeiterführung in einer BB-Organisation bezeichnet werden.

Ein Verzicht der Unternehmensleitung (Top-Management, Unternehmenszentrale) auf „Macht“, da umfassende Entscheidungsbefugnisse bzw. -autorität sowohl in strategischen als auch in operativen Belangen an die Führungskräfte dezentraler Einheiten (z.B. Profit Center (PC), Strategische Geschäftseinheiten (SGEs)) delegiert wird. Mit der **Delegation** von Entscheidungsbefugnissen bzw. -autorität von der Unternehmensleitung in die Sparten und Geschäftsbereiche, soll den Führungskräften der dezentralen Einheiten jedoch gleichermaßen die **Ergebnis- und Ressourcenverantwortung** übertragen werden. Die überwiegende Anzahl von Entscheidungen wird dementsprechend in einer BB-Organisation nicht mehr durch zentrale Instanzen gefällt, sondern als Folge dezentraler, selbst organisierter Prozesse in den dezentralen Einheiten. Delegation ist im BB demnach auch nicht nur als „Organigramm-Redesign“ zu verstehen.

Konsequenter Abbau von Stabsstellen, Zentralbereichen und hierarchischen Ebenen. Es gilt, die Aufgaben von Zentralfunktionen bspw. in die Linie zu verlagern, oder als interne

Dienstleistungen zu organisieren (Aufbau von Shared Service Centern).

Eine Reduktion der Fremdkontrolle durch die Unternehmensleitung hin zu mehr Selbstkontrolle sowie -steuerung (Selbstbestimmung und Autonomie bzw. unternehmerische Selbstständigkeit). Hierzu muss zuvor jedoch ein klar definierter Rahmen vereinbart werden, der auf Prinzipien, Werten und Handlungsgrenzen aufbaut. Beschrieben bzw. dokumentiert werden, kann dieser z.B. innerhalb eines Verhaltenskodexes oder einer Unternehmensverfassung.

Verzicht auf eine einmal jährlich stattfindende Planung. Stattdessen wird häufiger, aber weniger detailliert geplant und hiermit laufend versucht, das Unternehmen an sich ändernde Umweltbedingungen anzupassen. Überdies soll ein Zugriff der dezentralen Einheiten bzw. Führungskräfte auf Ressourcen jederzeit (jedoch innerhalb vereinbarter Parameter) gestattet werden, damit diese bspw. auf lokal auftretende Chancen am Markt schneller reagieren können.

Aufbau eines „Hochleistungsklimas“, in dem die Mitarbeiter bzw. dezentrale Einheiten versuchen, relativ bessere Leistungen als z.B. vergleichbare andere dezentrale Einheiten oder direkte Wettbewerber zu erzielen. In einer BB-Organisation muss hierzu jedoch auch für größere Leistungstransparenz (z.B. durch die regelmäßige Veröffentlichung von Leistungsranklisten der PC oder SGEs) gesorgt werden. Leistungsschwache Mitarbeiter und Teams sollen hierdurch identifiziert werden. Für diejenigen, die die Erwartungen der Unternehmensleitung nicht erfüllen, sind ebenfalls transparente Konsequenzen vorgesehen (z.B. Schließung eines PC).

Die Unternehmensleitung bzw. das Top-Management übernimmt überwiegend nur noch eine unterstützende Rolle in Form des „Coachens und Unterstützens“ dezentraler Entscheidungsträger (Prinzip des „Managements by Exception“). Die Unternehmensleitung beschränkt sich demnach überwiegend darauf, Empfehlungen auszusprechen. Wie die Empfehlungsempfänger jedoch letztendlich handeln, wird ihnen überlassen. Eingriffe bzw. Entscheidungen des Top-Managements werden demnach nur noch als erforderlich ange-

I. Führungsprinzipien (bzw. Unternehmenskultur- und Strukturprinzipien der Dezentralisation und Delegation)					
Prinzip	Unternehmen geführt/gesteuert nach BB-Prinzipien -selbst gesteuerte, marktlich koordinierte Teams-	Traditionell geführtes/gesteuertes Unternehmen -Budgetplanung/-steuerung, zentrale Kontrolle-	Prinzip	Unternehmen geführt/gesteuert nach BB-Prinzipien -selbst gesteuerte, marktlich koordinierte Teams-	Traditionell geführtes/gesteuertes Unternehmen -Budgetplanung/-steuerung, zentrale Kontrolle-
I.1.	<ul style="list-style-type: none"> Dezentrale Entscheidungsverantwortung durch klares Regelwerk (Prinzipien, Werte, Handlungsgrenzen) Unternehmenskultur geprägt durch Übertragung v. Entscheidungsverantwortung/Vertrauen Führungsstil: „Coachen u. Unterstützen“ Vorgabe v. relativen Zielgrößen u. interner Wettbewerb ohne interne Konkurrenz Leistungsmessung/-bewertung im Nachhinein u. im Vergleich zu intern/externen Benchmarks Verlagerung der Entscheidungsautorität u. -fähigkeit an kundennahe, dezentrale Teams (z.B. PC, SGEs); diese erhalten aber hiermit gleichermaßen auch z.B. die Ergebnisverantwortung Dezentrale Strategiebeteiligung bis Übergabe der Strategieverantwortung 	<ul style="list-style-type: none"> Leistungsmessung/-bewertung im Vergleich zu fixen, jährlichen Budgetvorgaben Kontrolle, Eingriffe v. oben um strikte Pläneinhaltung/-ausführung zu gewährleisten Zentrale Strategieverantwortung; Strategieformulierung u. -ausführung personell getrennt 	I.1.	<p>Gemeinsamer Steuerungsrahmen: Klar formulierte Prinzipien, Werte u. Handlungsgrenzen sollen den Rahmen für eine eigenständige lokale Entscheidungsfindung abstecken (Festlegung v. Rahmenregelungen für die Steuerung).</p>	<ul style="list-style-type: none"> Leistungsmessung/-bewertung im Vergleich zu fixen, jährlichen Budgetvorgaben Kontrolle, Eingriffe v. oben um strikte Pläneinhaltung/-ausführung zu gewährleisten Zentrale Strategieverantwortung; Strategieformulierung u. -ausführung personell getrennt
I.2.	<ul style="list-style-type: none"> Vorgabe v. relativen Zielgrößen u. interner Wettbewerb ohne interne Konkurrenz Leistungsmessung/-bewertung im Nachhinein u. im Vergleich zu intern/externen Benchmarks Verlagerung der Entscheidungsautorität u. -fähigkeit an kundennahe, dezentrale Teams (z.B. PC, SGEs); diese erhalten aber hiermit gleichermaßen auch z.B. die Ergebnisverantwortung Dezentrale Strategiebeteiligung bis Übergabe der Strategieverantwortung 	<ul style="list-style-type: none"> Vorgabe v. jährlichen, inkrementellen, verhandelten, finanziellen Zielgrößen Leistungsmessung/-bewertung im Vergleich zu fixen, jährlichen Budgetvorgaben Kontrolle, Eingriffe v. oben um strikte Pläneinhaltung/-ausführung zu gewährleisten Zentrale Strategieverantwortung; Strategieformulierung u. -ausführung personell getrennt 	I.2.	<p>Hochleistungsklima: Hohe Erwartungen führen zu nachhaltigem Wettbewerbsvorteil. Daher gilt es ein „Leistungsklima“ zu schaffen, das auf einer relativen Leistungsmessung basiert.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Vorgabe v. jährlichen, inkrementellen, verhandelten, finanziellen Zielgrößen Leistungsmessung/-bewertung im Vergleich zu fixen, jährlichen Budgetvorgaben Kontrolle, Eingriffe v. oben um strikte Pläneinhaltung/-ausführung zu gewährleisten Zentrale Strategieverantwortung; Strategieformulierung u. -ausführung personell getrennt
I.3.	<ul style="list-style-type: none"> Vorgabe v. relativen Zielgrößen u. interner Wettbewerb ohne interne Konkurrenz Leistungsmessung/-bewertung im Nachhinein u. im Vergleich zu intern/externen Benchmarks Verlagerung der Entscheidungsautorität u. -fähigkeit an kundennahe, dezentrale Teams (z.B. PC, SGEs); diese erhalten aber hiermit gleichermaßen auch z.B. die Ergebnisverantwortung Dezentrale Strategiebeteiligung bis Übergabe der Strategieverantwortung 	<ul style="list-style-type: none"> Vorgabe v. jährlichen, inkrementellen, verhandelten, finanziellen Zielgrößen Leistungsmessung/-bewertung im Vergleich zu fixen, jährlichen Budgetvorgaben Kontrolle, Eingriffe v. oben um strikte Pläneinhaltung/-ausführung zu gewährleisten Zentrale Strategieverantwortung; Strategieformulierung u. -ausführung personell getrennt 	I.3.	<p>Dezentrale Entscheidungs- und Handlungsfreiheit (Empowerment bzw. Bevollmächtigung): Mitarbeiter mit der Verantwortung, der Freiheit u. dem Spielraum für strategische Entscheidungen fühlen sich dem Erfolg verpflichtet. Daher gilt es den Mitarbeitern die Freiheit einzuräumen, dezentrale Entscheidungen zu treffen, die mit den Unternehmensgrundsätzen/-zielen übereinstimmen</p>	<ul style="list-style-type: none"> Vorgabe v. jährlichen, inkrementellen, verhandelten, finanziellen Zielgrößen Leistungsmessung/-bewertung im Vergleich zu fixen, jährlichen Budgetvorgaben Kontrolle, Eingriffe v. oben um strikte Pläneinhaltung/-ausführung zu gewährleisten Zentrale Strategieverantwortung; Strategieformulierung u. -ausführung personell getrennt
I.4.	<ul style="list-style-type: none"> Unternehmensstruktur: Organisation als interdependentes, selbststeuerndes Netzwerk mit einheitlicher Zielsetzung Teamleistung über Individualleistung Übertragung v. administrativer Unabhängigkeit Dezentrale Führungskräfte sind für die Ergebnisse relativ zu Wettbewerbern od. zu anderen PCs verantwortlich 	<ul style="list-style-type: none"> Unternehmensstruktur: funktionale/departementale Struktur mit Hierarchie u. individuellen Zielen (trad. multidivisionale Organisation) Individualleistung über interdependenter Teamleistung 	I.4.	<p>Dezentrale Verantwortlichkeit der Teams (Ergebnisverantwortung): Kleine Teams fokussieren sich stärker auf Wertsteigerung u. Reduktion v. Verschwendung. Daher gilt es die Verantwortung für Entscheidungen an die vorderste „Front“ zu übertragen, sowie ein Netzwerk vieler kleiner, ergebnisverantwortlicher Teams (z.B. PCs) zu schaffen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Unternehmensstruktur: funktionale/departementale Struktur mit Hierarchie u. individuellen Zielen (trad. multidivisionale Organisation) Individualleistung über interdependenter Teamleistung
I.5.	<ul style="list-style-type: none"> Unternehmensleitung (Zentrale) dient dezentralen Einheiten Wissen („best practices“) ist mitzuteilen bzw. auszutauschen Handlungsprinzip: „Wahrnehmen u. Agieren“ Bereitstellung v. schnellen, offenen u. transparenten Informationssystemen Es gelten hohe ethische Standards für den Informationsfluss 	<ul style="list-style-type: none"> Umsetzung des Plans nicht die Befriedigung v. Kundenwünschen steht im Mittelpunkt der Betrachtung (Produktorientierung) Wissen monopolisiert Handlungsprinzip: „Planen-Herstellen-Verkaufen“ Restriktiver, kontrollierter Zugang/Status durch Information Filterung/Manipulation 	I.5.	<p>Dezentrale Verantwortlichkeit für die Kunden: An der „Front“ stehende, ergebnisverantwortliche Teams streben eher nach einer profitablen Erfüllung der Kundenwünsche. Daher gilt es die Mitarbeiter verantwortlich für den Kundenerfolg zu machen</p>	<ul style="list-style-type: none"> Umsetzung des Plans nicht die Befriedigung v. Kundenwünschen steht im Mittelpunkt der Betrachtung (Produktorientierung) Wissen monopolisiert Handlungsprinzip: „Planen-Herstellen-Verkaufen“ Restriktiver, kontrollierter Zugang/Status durch Information Filterung/Manipulation
I.6.	<ul style="list-style-type: none"> Bereitstellung v. schnellen, offenen u. transparenten Informationssystemen Es gelten hohe ethische Standards für den Informationsfluss 	<ul style="list-style-type: none"> Umsetzung des Plans nicht die Befriedigung v. Kundenwünschen steht im Mittelpunkt der Betrachtung (Produktorientierung) Wissen monopolisiert Handlungsprinzip: „Planen-Herstellen-Verkaufen“ Restriktiver, kontrollierter Zugang/Status durch Information Filterung/Manipulation 	I.6.	<p>Offene und ethische Informationskultur: Offene Informationssysteme begünstigen ehrliches Verhalten. Daher gilt es u.a. offene u. „ehrlische“ Informationssysteme einzurichten, die für „eine Wahrheit“ in der Organisation sorgen</p>	<ul style="list-style-type: none"> Umsetzung des Plans nicht die Befriedigung v. Kundenwünschen steht im Mittelpunkt der Betrachtung (Produktorientierung) Wissen monopolisiert Handlungsprinzip: „Planen-Herstellen-Verkaufen“ Restriktiver, kontrollierter Zugang/Status durch Information Filterung/Manipulation

II.	Prozessprinzipien (Prinzipien für flexible Management- bzw. Planungs- u. Steuerungsprozesse)
	<p>BB-Prinzip in Kürze</p> <p>Zieldefinition: Setze hochgesteckte, bewegliche Ziele für kontinuierliche, relative Verbesserung.</p> <p>Leistungsbewertung und Vergütung (Bonuszahlung): Nehme Leistungsbewertung u. Vergütung im Nachhinein u. anhand relativer Ist-Leistung vor</p> <p>Planung von Strategie und Maßnahmen: Gestalte die Planung als einbeziehenden, kontinuierlichen Prozess. Eine stärkere lokale Einbindung fördert den Ehrgeiz u. eine schnelle Reaktion bei geänderten Umfeldbedingungen.</p> <p>Leistungsmessung und -kontrolle: Messung u. Kontrolle der Leistung erfolgt anhand relativer Schlüsselmesszahlen im Vergleich zu z.B. Markt/Kollegen/Vorperioden.</p> <p>Ressourcenzuteilungsmanagement: Ressourcen sind bedarfsbezogen u. „ad hoc“ zur Verfügung zu stellen. Dies führt zu einer Verringerung v. Verschwendung. Ein direkter lokaler Zugang zu Ressourcen (innerhalb vereinbarter Parameter) sollte ebenfalls gewährt werden.</p> <p>Marktähnliche Koordination Eine Koordination sollte dynamisch, horizontal u. möglichst marktlich erfolgen.</p>
II.1.	<p>Prinzip</p> <p>Unternehmen geführt/gesteuert nach BB-Prinzipien -keine fixierten (jährlichen) Budgetvorgaben-</p> <ul style="list-style-type: none"> Relative Ziele Benchmarkorientierte Ziele Herausfordernde Stretch-Ziele Kurz- u. mittelfristige Ziele Leistung wird nicht anhand v. Zielen bewertet/belohnt
II.2.	<ul style="list-style-type: none"> Leistungsbewertung/-vergütung getrennt v. fixierten, vorgegeben Zielgrößen Annahme: Vergütung dient nicht zur Verhaltensbeeinflussung, sondern zur Erfolgsteilung im Nachhinein Bonuszahlung erst im Nachhinein bestimmt Planung als einbeziehender, kontinuierlicher u. aktionsorientierter Prozess Kontinuierliche Strategie- u. Maßnahmenplanung vornehmlich durch dezentrale Führungskräfte z.B. einer SGE
II.3.	<ul style="list-style-type: none"> Kontrollen basieren auf relative Schlüsselmesszahlen, d.h. Vergleiche zu Markt/Kollegen/Vorperioden (interne/externe Leistungsranklisten) Auch Trendbeobachtung geg. Vorperioden u. Forecasts
II.4.	<ul style="list-style-type: none"> Ressourcen sind bedarfsbezogen u. jederzeit zur Verfügung zu stellen Kurzfristiger Zugang (jederzeit) innerhalb eines zuvor klar vereinbarten Rahmens Aufbau v. internen Märkten
II.5.	<ul style="list-style-type: none"> Koordinations durch Selbstabstimmung bzw. über interne Märkte anstatt über Pläne (Budgets) interne Leistungsvereinbarungen nach Bedarf
II.6.	<ul style="list-style-type: none"> Fixierte, finanzielle u. verhandelte Jahres- od. Periodenziele bzw. Quoten, die oftmals nur zu inkrementellen Verbesserungen führen Maßnahmen auf Zielerreichung gerichtet, selten auf Ergebnismaximierung Leistungsbewertung u. Bonuszahlung ist gekoppelt an das Erreichen v. im Vorfeld individuell vereinbarten fixierten Zielgrößen Annahme: Motivation durch Vergütung Bonuszahlung im Voraus festgelegt Festlegung fixierter Maßnahmenpläne/-programme für das Geschäftsjahr Strategieplanung als Top-down-Event bei Trennung v. Planern u. Handelnden Jährlicher Planungszyklus Fortschreibungscharakter überwiegt Kontrolle anhand v. Plan-Ist-Vergleichen u. Abweichungsanalysen Periodenbezug: Geschäftsjahr/Quartal Verhandlung über Ressourcen erfolgt üblicherweise einmalig u. im Vorfeld Jährliche Budgetzuweisungen, evtl. Kürzungen Oftmals Ressourcenverteidigung u. Einbau stiller Reserven Zentrale Abstimmung durch Budget Jährliche Abstimmung während des Planungszyklus

sehen, wenn durch geplante Handlungen dezentraler Entscheidungsträger z.B. dem Gesamtunternehmen ein ernsthafter Schaden zugefügt werden würde, oder wenn sie von Rechts wegen dazu verpflichtet sind.

Kritische Bewertung des Beyond Budgeting - Ansatzes

Bewertung der konzeptionellen Grundlagen

In Bezug auf die konzeptionelle Bewertung des BB-Ansatzes ist in Literatur und Praxis noch eine deutliche Zurückhaltung feststellbar²³. Die überwiegende Anzahl der Veröffentlichungen zum Thema BB konzentriert sich auf die Darstellung der Probleme der traditionellen Budgetierung sowie die Ableitung des Veränderungsbedarfs. Veröffentlichungen, die sich umfassend mit den konzeptionellen Stärken und Schwächen des BB beschäfti-

gen, finden sich eher nicht.²⁴ Dies mag daran liegen, dass der Ansatz des BB durchaus als noch „jung“ bezeichnet werden kann. Ferner hat er bis heute in nur wenigen Unternehmen seine **Praxistauglichkeit** wirklich bewiesen. Überdies verweisen Kritiker des Ansatzes gerne darauf, dass selbst eine von den BB-Vertretern immer wieder als Beispielunternehmen angeführte Organisation (das dänische Petrochemieunternehmen Borealis), nach fünfjähriger Steuerung mit BB sich doch wieder dazu entschlossen hat, das Planungs- und Steuerungsinstrument der Budgetierung zu nutzen. Das theoretische Konstrukt auf Basis der noch sehr abstrakten und wenig operationalisierten zwölf Prinzipien scheint in diesem Zusammenhang als noch nicht vollends ausgereift beschrieben werden zu können.²⁵ Obgleich der Neuigkeitsgrad des BB-Ansatzes eigentlich als eher gering bezeichnet werden kann. In einer genaueren Betrachtung fällt auf, dass es

sich beim Ansatz des BB eigentlich um eine Zusammenfassung von Einzelprinzipien bzw. Gestaltungsvorschlägen handelt, welche von einem interessierten Unternehmen zunächst einzeln auf ihre Eignung und Umsetzbarkeit überprüft werden müssen. Die Einzelprinzipien bzw. Gestaltungsvorschläge des BB wurden überdies zwar im Vorfeld in der Literatur noch nicht zusammenfassend als Alternativansatz zur traditionellen Budgetierung propagiert, sind jedoch einzeln betrachtet weitgehend bekannt. Die im BB geforderte Koordination durch Selbstabstimmung bzw. durch interne Märkte anstatt über Pläne (Budgets) stellt bspw. ein Konzept dar, dass in der Praxis durchaus genutzt wird. Wobei in diesem Zusammenhang anzumerken ist, dass ein Unternehmen die Wahl der Koordinationsform (Selbstabstimmung oder Pläne) unbedingt von der Komplexität und Dynamik sowohl innerhalb als auch außerhalb der eigenen Organisation abhängig ma-

Wirkung von ↓ auf →	I.1.	I.2.	I.3.	I.4.	I.5.	I.6.	II.1.	II.2.	II.3.	II.4.	II.5.	II.6.
I. Führungsprinzipien (bzw. Unternehmenskultur- u. Strukturprinzipien der Dezentralisation u. Delegation)												
I.1. Gemeinsamer Steuerungsrahmen		X	X	X	X	X		X	X	X	X	X
I.2. Hochleistungsklima								X	X			
I.3. Dezentrale Entscheidungs- u. Handlungsfreiheit (Empowerment bzw. Bevollmächtigung)				X	X				X	X	X	X
I.4. Dezentrale Verantwortlichkeit der Teams (Ergebnisverantwortung)			X		X				X	X	X	X
I.5. Dezentrale Verantwortlichkeit für die Kunden												
I.6. Offene u. ethische Informationskultur		X	X	X	X			X	X	X	X	X
II. Prozessprinzipien (Prinzipien für flexible Management- bzw. Planungs- u. Steuerungsprozesse)												
II.1. Zieldefinition	X	X						X	X	X	X	
II.2. Leistungsbewertung u. Vergütung (Bonuszahlung)		X							X	X		
II.3. Planung v. Strategie u. Maßnahmen										X	X	X
II.4. Leistungsmessung u. -kontrolle								X	X		X	X
II.5. Ressourcenzuteilung/-management									X	X		X
II.6. Marktähnliche Koordination									X	X	X	

Übersicht 4: Einflussmatrix der zwölf BB-Prinzipien²⁶

chen sollte. Bei steigender Komplexität kann die Koordination durch Selbstabstimmung bzw. durch interne Märkte als eher ineffektiv sowie ineffizient bezeichnet werden und ist damit einer Koordination durch Pläne eher unterlegen.²⁵

Die vorherige Übersicht 4 stellt eine Einflussmatrix dar, in der die zwölf BB-Prinzipien bzw. Gestaltungsvorschläge horizontal sowie vertikal dargestellt sind. Mit Hilfe dieser kann veranschaulicht werden, dass einzelne BB-Prinzipien durchaus einen Einfluss auf andere der Prinzipien bzw. Gestaltungsvorschläge haben. Wobei der Einfluss zwischen einem einzelnen der Prinzipien auf „die Anderen“ innerhalb der nachfolgenden Einflussmatrix mit einem Kreuz gekennzeichnet ist²⁷.

Aus der Einflussmatrix (Übersicht 4) sowie der Betrachtung der Übersichten 2 und 3 sind u.a. folgende kritische Punkte aufführbar:²⁸

Die Komplexität des BB-Ansatzes kann als hoch bezeichnet werden, da die einzelnen Prinzipien bzw. Gestaltungsvorschläge stark miteinander verknüpft sind.

- Die Führungsprinzipien bzw. die Unternehmenskultur und -strukturprinzipien der Dezentralisation und Delegation besitzen einen sehr starken Einfluss auf die Prinzipien für flexible Management- bzw. Planungs- und Steuerungsprozesse.
- Einzelne Inhalte sind auf mehrere Prinzipien verteilt. Demgegenüber umfassen einzelne Prinzipien mehrere wesentliche Inhalte. Aus diesem Grund lässt sich auch die Abgrenzung einzelner der BB-Prinzipien als durchaus schwierig bezeichnen, da es zu einer Vielzahl von Überschneidungen kommt.
- Wesentliche Inhalte, die im gesamten BB-Modell enthalten sind, jedoch nicht explizit als Prinzip dargestellt werden, sorgen für eine noch höhere Komplexität (z.B. Aufbau einer Vertrauenskultur sowie der Sachverhalt der verstärkten Strategiefokussierung).
- Die Gliederung von BB in zwölf Prinzipien bzw. zwei Dimensionen mit jeweils sechs Prinzipien kann als überaus abstrakt bezeichnet werden. Anstatt einer Gliederung in nur

zwei Dimensionen würde vielleicht eine Gliederung in drei Dimensionen (Unternehmenskultur, -organisation bzw. -struktur und flexible Prozesse) zu mehr Übersichtlichkeit verhelfen. Obgleich dann zugegebenermaßen die ohnehin schon bestehende hohe Komplexität des Ansatzes noch weiter steigen würde.

Bewertung der Instrumentalisierungsfähigkeit

Im BB wird davon ausgegangen, dass es nicht als sinnvoll bezeichnet werden kann, wichtige Managementprozesse in nur einem einzigen, geschlossenen Planungs- und Steuerungsinstrument bzw. -system (traditionelle Budgetierung) zu bündeln. Vielmehr wird es als wichtig beschrieben, eine „Entflechtung des Multifunktions-Instruments“ Budgetierung vorzunehmen. Andere Planungs- und Steuerungsinstrumente bzw. -systeme sollen zum Einsatz kommen und den Platz der traditionellen Budgetierung einnehmen. Überdies sollen die zur Umsetzung des BB vorgeschlagenen Instrumente und Systeme organisationsübergreifend eingesetzt werden, um gleichermaßen eine gegenseitige Verstärkung dieser untereinander zu ermöglichen.³⁰ Wobei in der Literatur im Zusammenhang mit der Umsetzung des BB u.a. insbesondere die folgenden sechs Instrumente bzw. Systeme beschrieben werden:³¹

- Wertmanagement,
- Benchmarking,
 - Balanced Scorecard (BSC),
 - Unternehmensweite Management-Informationssysteme,
 - Prozesskostenrechnung bzw. -management und
 - rollierende Forecasts.

In Betrachtung der oben aufgeführten Auflistung kann durchaus angeführt werden, dass zur Umsetzung des BB keine völlig neuen Instrumente bzw. Systeme vorgeschlagen werden. Dieser Sachverhalt kann in einer ersten Wertung im Zusammenhang mit der Instrumentalisierungsfähigkeit des BB als durchaus positiv gesehen werden. Es scheint wahrscheinlich, dass zumindest viele mittlere bis große Unternehmen mit den oben aufgeführten

„Werkzeugen“ schon einschlägige Erfahrungen gesammelt haben oder diese sogar schon aktiv nutzen. In Betrachtung der Anzahl der Veröffentlichungen z.B. zum Thema BSC könnte man sogar zu dem Schluss kommen, dass es kaum ein mittleres bis großes Unternehmen gibt, das nicht bereits aktiv mit der BSC steuert. Dennoch ist anzuführen, dass der Ansatz des **BB keinesfalls als instrumentengetriebener neuer Planungsansatz** verstanden werden sollte. Es wäre falsch, der Vorstellung zu erliegen, dass z.B. eine BSC und ein rollierender Forecast das „mächtige“ Steuerungsinstrument Budget ohne weitere Organisations- und Verhaltensänderungen ersetzen könnte.³²

Bewertung der Implementierungsfähigkeit

Es scheint als wahrscheinlich, dass der ursprüngliche Anstoß zu einer etwaigen Implementierung von BB in den meisten Unternehmen z.B. vom Controlling oder dem Finanzbereich als Ganzem ausgehen wird. Die BB-Vertreter weisen jedoch ausdrücklich darauf hin, dass die praktische Umsetzung des BB ohne persönliches Engagement und nachhaltiges Commitment durch das Top-Management - insbesondere vom „Chief Executive Officer“ (CEO) und „Chief Financial Officer“ (CFO) - nicht möglich ist³³. Überdies werden im Zusammenhang mit der Implementierung von BB in der entsprechenden Literatur überwiegend nur einige Grundsätze³⁴ beschrieben, welche ein an der Implementierung interessiertes Unternehmen berücksichtigen kann. Wobei insbesondere in Betrachtung dieser Grundsätze zur Implementierung deutlich wird, dass, um letztendlich zu einer erfolgreichen BB-Organisation zu werden, es zwangsläufig nicht ausreicht, alleine nur die traditionelle Budgetierung als Prozess abzuschaffen bzw. lediglich u.a. nur neue Planungs- und Steuerungsprozesse in der eigenen Organisation einzurichten. Es gilt stattdessen, überdies in einem langfristigen und aufwändigen Prozess eine neue handlungsleitende, auf **Vertrauen basierende Unternehmens- und Führungskultur im Unternehmen** gemeinsam zu erarbeiten sowie zu etablieren. Es scheint als wahrschein-

lich, dass hierzu nicht in jedem Unternehmen die erforderlichen Ressourcen und/oder der notwendige Wille vorhanden sein wird.

Überdies gibt es nur eine überaus geringe Anzahl von Unternehmen, die sich bis heute überhaupt an die Implementierung des BB „gewagt“ haben²⁵. Dementsprechend gibt es nur **wenige Beispielunternehmen** bzw. „Vorbilder“, an denen sich ein an der Umsetzung interessiertes Unternehmen orientieren könnte. Demgegenüber stellt jedoch eigentlich das Vorhandensein von anderen Unternehmen, die ein Konzept bereits erfolgreich (oder auch durchaus erfolglos) in der Praxis einsetzen, eine entscheidende Voraussetzung dafür dar, dass ein an der Umsetzung des gleichen Konzepts interessiertes Unternehmen unnötige Fehler im Implementierungsprozess vermeiden kann. Ferner ist die Implementierung von Beyond Budgeting an eine Reihe von Prämissen gebunden. Als eine der Prämissen kann das Vorhandensein spezieller Planungssoftware (z.B. Winterheller Professional Planner™) sowie eines leistungsfähigen Intranets beschrieben werden. Auch die Beantwortung der Frage, ob die Unternehmen, die Beyond Budgeting „praktizieren“, durch oder trotz der Anwendung des Beyond Budgeting erfolgreich sind, bleibt offen.²⁶ Hier wäre eine umfassende empirische Untersuchung zunächst abzuwarten, bevor ein Unternehmen in Erwägung ziehen sollte, dem Ansatz des BB zu folgen und vollends auf die traditionelle Budgetierung, welche zweifelsohne einen integralen Bestandteil nahezu jeder Unternehmung darstellt, zu verzichten.

Fazit

Die BB-Vertreter gehen davon aus, dass wenn Strategien erfolgreicher umgesetzt werden sollen, es nicht ausreicht, lediglich nur Änderungen an den traditionellen Planungs- und Budgetierungsprozessen vorzunehmen (Better Budgeting) bzw. nur neue Instrumente und Systeme einzuführen. Vielmehr sollen in einem Unternehmen zusätzlich die immanenten Grenzen verschoben werden. Das grundlegende Modell der Unternehmensführung und -steuerung ist komplett zu ändern.

Um dies zu erreichen, sind die zwölf BB-Prinzipien bzw. Gestaltungsvorschläge, welche auf den ersten Blick durchaus plausibel und unmittelbar nachvollziehbar erscheinen, heranzuziehen. Auf den zweiten Blick wird demgegenüber deutlich, dass die BB-Prinzipien eine allgemeingültige Lösung nicht vorgeben. Vielmehr liegt es in der Verantwortung jedes am Ansatz des BB interessierten Unternehmens selbst, letztendlich eine **individuell passende Form** von budgetloser, flexibler und dezentralisierter **Führung und Steuerung zu entwickeln**. BB ist demnach nicht als „Ready to Work Lösung“ aufzufassen. Vielmehr kann an dieser Stelle durchaus beschrieben werden, dass für ein Unternehmen, das an der Implementierung des BB interessiert ist, die eigentliche „Arbeit“ dort anfängt, wo die Veröffentlichungen zum Thema aufhören.

Des Weiteren ist das Bild, über die in den meisten Unternehmen traditionell stattfindenden Planungs- und Budgetierungsprozesse, welches die BB-Vertreter ihren Aussagen zugrunde legen, als überaus pauschal zu bezeichnen. Die massive Kritik der BB-Vertreter an der traditionellen Budgetierung trifft eindeutig nur dann zu, wenn in einem Unternehmen der Budgetierungsprozess überaus zentralistisch und unflexibel „gehandhabt“ wird. Überdies muss davon ausgegangen werden, dass die verabschiedeten Budgets unterjährig fix, sowie ohne Bezug zur Strategie erarbeitet wurden. Dass diese Vorgehensweise in den meisten Unternehmen stattfindet, scheint als überaus unwahrscheinlich. Ferner ist **nicht** davon auszugehen, dass sich bei jedem Unternehmen das Umfeld so dynamisch darstellt, dass auf die Planung von z.B. Kostenbudgets besser verzichtet werden sollte.

Die Unternehmensführung über BB bedeutet für ein Unternehmen vor allem, dass die Entscheidungsverantwortung bzw. -kompetenz dezentraler Führungskräfte sowohl in operativen wie strategischen Belangen signifikant erhöht wird. Zudem wird an diese auch die Ergebnis- und Ressourcenverantwortung delegiert (Delegation ist im BB demnach nicht nur als „Organigramm-Redesign“ zu verstehen). Demnach kann **Vertrauen, in Verbin-**

dung mit einer Reduktion der Fremdkontrolle durch das zentrale Management, als das wesentlichste Element der Mitarbeiterführung in einer BB-Organisation bezeichnet werden. Zusätzlich soll die Definition gemeinsamer Werte, letztendlich die zentrale Kontrolle über fixierte (jährliche) Budgetvorgaben überflüssig machen. Wie diese auszusehen haben, lassen die BB-Vertreter jedoch offen.

Abschließend ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die in der Praxis zu beobachtende Zurückhaltung in Bezug auf den Ansatz des BB, als durchaus berechtigt scheint. Obgleich der Ansatz des BB auch positive Teilaspekte enthält bzw. durchaus als Ideen- und Impulsgeber für ein Unternehmen dienen kann, das an einer Neugestaltung der traditionell stattfindenden operativen Planungs- und Budgetierungsprozesse interessiert ist. Als Beispiele für durchaus positive Teilaspekte des BB gelten u.a. die Forderung der Dezentralisierung der Planung, die Ausrichtung von Budgets am Wettbewerb statt an denen des Vorjahres, sowie die **Einrichtung eines Zieldefinitions-systems**, welches unabhängig von einer erfolgs- und leistungsabhängigen Vergütung existiert.

Literaturverzeichnis

Bunce, P./Fraser, R./Hope, J.: Beyond Budgeting Whitepaper – The Principles of Beyond Budgeting, BBRT, November 2004. Online abrufbar unter: <http://www.bbrrt.org/pubs.htm>. Letzter Zugriff: 10.12.2006 (zitiert als: Bunce/Fraser/Hope 2004).

Daum, J. H. (Hrsg.): Beyond Budgeting – Impulse zur grundlegenden Neugestaltung der Unternehmensführung und -steuerung, München: Meidenbauer, 2005 (zitiert als: Daum 2005).

Gattermeyer, W./Neubauer, R. M.: Change Management zur Umsetzung von Strategien. In: Hinterhuber, H. H. et al. (Hrsg.): Das neue strategische Management – Perspektiven u. Elemente einer zeitgemäßen Unternehmensführung, 2., vollständig überarbeitete u. aktualisierte Aufl., Wiesbaden: Gabler, 2000, S.241 ff. (zitiert als: Gattermeyer/Neubauer 2000).

Gleich, R./Leyk, J.: Beyond Budgeting – bessere Performance durch Abkehr von festen Budgets oder durch adäquate Berücksichtigung der Umfeldturbulenz? Online abrufbar unter: <http://www.horvath-partners.com/hp3/866493/1891342.html>. Letzter Zugriff: 10.12.2006 (zitiert als: Gleich/Leyk 2006).

Gleich, R./Kopp, J./Leyk, J.: Advanced Budgeting: better and beyond. In: Horváth, P./Gleich, R. (Hrsg.): Neugestaltung der Unternehmensplanung – Innovative Konzepte und erfolgreiche Praxislösungen, Stuttgart: Schäffer, 2003, S. 315 ff. (zitiert als: Gleich/Kopp/Leyk 2003).

Hope, J./Fraser, R.: Beyond Budgeting – Breaking through the barrier to 'the third wave'. In: Management Accounting, Heft 12/1997, S. 20 ff. Online abrufbar unter: <http://www.bbbrt.org/pubs.htm>. Letzter Zugriff: 10.12.2006 (zitiert als: Hope/Fraser 1997).

Hope, J./Fraser, R.: Beyond Budgeting – Wie sich Manager aus der jährlichen Budgetierungsfalle befreien können, aus dem Englischen von P. Horváth und R. Sauter, Stuttgart: Schäffer, 2003 (zitiert als: Hope/Fraser 2003).

Horváth, P.: Controlling, 10., vollständig überarbeitete Aufl., München: Vahlen, 2006 (zitiert als: Horváth 2006).

Horváth & Partners (Hrsg.): Beyond Budgeting umsetzen – Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer, 2004 (zitiert als: Horváth & Partners 2004).

Leyk, J./Kopp, J.: Innovative Planungs- und Budgetierungskonzepte und ihre Bewertung. In: Horváth & Partners (Hrsg.): Beyond Budgeting umsetzen – Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer, 2004, S. 15 ff. (zitiert als: Leyk/Kopp 2004).

Leyk, J./Müller, M.: Advanced Budgeting in der Praxis – Aktuelle empirische Erkenntnisse aus dem Horváth & Partner CFO-Panel. In: Controlling Magazin, Heft 4/2006, S. 378 ff. (zitiert als: Leyk/Müller 2006).

Pfläging, N.: Beyond Budgeting. Better Budgeting – Ohne feste Budgets zielorientiert führen und erfolgreich steuern, Planegg/München: Haufe, 2003 (zitiert als: Pfläging 2003).

Pfläging, N.: Führen mit flexiblen Zielen – Beyond Budgeting in der Praxis, Frankfurt/Main: Campus, 2006 (zitiert als: Pfläging 2006).

Tschandl, M./Schentler, P.: Missverständnis Beyond Budgeting – Warum die Diskussionen um Beyond Budgeting im falschen Kontext geführt werden. In: Controlling Magazin, Heft 1/2006, S. 91 ff. (zitiert als: Tschandl/Schentler 2006).

Weber, J./Lindner, S.: Budgeting, Better Budgeting oder Beyond Budgeting. In: Weber, J. (Hrsg.): Das Advanced-Controlling-Handbuch – Alle entscheidenden Konzepte, Steuerungssysteme und Instrumente, Weinheim: WILEY, 2005, S. 217 ff. (zitiert als: Weber/Lindner 2005).

Ausgewählte Websites zu Better- und Beyond Budgeting

www.bbbrt.org
www.beyondbudgeting.de
www.better-budgeting.de
www.bettermanagement.com
www.competence-site.de
www.juergendaum.de
www.metamanagementgroup.com

Fußnoten

¹ Vgl. Horváth 2006, S. 95

² Die angeführten Zitate finden sich z. B. in: Horváth & Partners 2004, S. V u. Daum 2005, S. 34

³ Vgl. Gleich/Kopp/Leyk 2003, S. 315

⁴ Vgl. Gleich/Leyk 2006, S. 1

⁵ **Anmerkung:** In Literatur und Praxis wird zusätzlich noch über einen dritten Ansatz („Advanced Budgeting“) diskutiert. Dieser integriert laut seinen „Promotern“ die wichtigsten Vorschläge der in der Übersicht enthaltenen beiden Ansätze. Im Rahmen dieses Artikels soll der Ansatz des „Advanced budgeting“ jedoch nicht weiter betrachtet werden. Vgl. für eine kurze Charakterisierung: Leyk/Müller 2006, S. 379ff.

⁶ Die Übersicht 1 wurde in Anlehnung an die sinnverwandten Abb. in den Beiträgen von Tschandl/Schentler 2006, S. 92 u. Gleich/Kopp/Leyk 2003, S. 317 erstellt. Weitere Inhalte: vgl. Horváth 2006, S. 232f.

⁷ Die Lösungsvorschläge beziehen sich bspw. auf Änderungen an den Inhalten der Planung und Budgetierung oder auf eine Verbesserung der Instrumentenunterstützung

⁸ Vgl. Gleich/Kopp/Leyk 2003, S. 316.

Leyk/Kopp 2004, S. 16 ff. u. Pfläging 2003, S. 119 ff.

⁹ Vgl. Pfläging 2003, S. 165 ff. u. Leyk/Kopp 2004, S. 23 f.

¹⁰ Vgl. z. B. Daum 2005, S. 31

¹¹ Das CAM-I ist eine internationale Forschungsvereinigung. Nähere Informationen über z. B. Geschichte, Forschungsprojekte und aktuelle Publikationen finden sich Online auf der CAM-I Website unter: <http://www.cami.com>. Letzter Zugriff: 10.12.2006

¹² **Anmerkung:** Der Ansatz des BB wurde entsprechend aus der unternehmerischen Praxis abgeleitet. Überdies werden bis heute noch neue Fallstudien durch den BBRT erstellt. Der BBRT arbeitet entsprechend bis heute kontinuierlich an der Weiterentwicklung des BB-Modells

¹³ Vgl. Pfläging 2003, S. 84 bzw. S. 112 f. u. Leyk/Kopp 2004, S. 28

¹⁴ Vgl. Hope/Fraser 2003, S. X u. Leyk/Kopp 2004, S. 29

¹⁵ Vgl. Pfläging 2003, S. 84, Leyk/Kopp 2004, S. 29 u. Pfläging 2006, S. 11

¹⁶ Vgl. Hope/Fraser 1997, S. 20

¹⁷ Auch als BB-Prinzipien, Leitlinien oder Gestaltungsvorschläge zu bezeichnen

¹⁸ Vgl. Tschandl/Schentler 2006, S. 94

¹⁹ **Anmerkung:** Da der Ansatz des BB, die eine Lösung demnach nicht vorgibt, sondern nur die Grundeigenschaften eines alternativen Unternehmensführungs- und Steuerungsmodells mit Hilfe von zwölf Prinzipien illustriert, darf BB keinesfalls als „Ready to Work“ Lösung verstanden werden. Vielmehr liegt es letztendlich in der Verantwortung jeder am Ansatz des BB interessierten Organisation selbst, eine individuell passende Form von budgetloser, hochgradig flexibler sowie dezentralisierter Führung und Steuerung zu entwickeln. So auch: Pfläging 2003, S. 119 bzw. S. 180

²⁰ Vgl. Hope/Fraser 2003, S. XIV f., S. 17 ff. bzw. S. 155 ff.

²¹ Vgl. zu den Inhalten beider Übersichten: Hope/Fraser 2003, S. 61 ff. bzw. 125 ff., Pfläging 2003, S. 95 ff., Bunce/Fraser/Hope 2004, S. 7 ff. u. Weber/Lindner 2005, S. 231 ff.

²² Vgl. Tschandl/Schentler 2006, S. 95, Hope/Fraser 2003, S. 26 ff., Pfläging 2003, S. 103 bzw. S. 474 ff. u. Pfläging 2006, S. 201

²³ So auch: Leyk/Kopp 2004, S. 48

- ²⁴ So auch: Weber/Lindner 2005, S.217
- ²⁵ So auch: Horváth & Partner 2004, S.235
- ²⁶ So auch: Weber/Lindner 2005, S.238
- ²⁷ **Anmerkung:** Es kann durchaus davon ausgegangen werden, dass Rückwirkungen bzw. gegenseitige Einwirkungen möglich sind. Eine entsprechende Untersuchung steht bis heute leider noch aus
- ²⁸ Die Einflussmatrix wurde erstellt in Anlehnung an: Tschandl/Schendler 2006, S. 95 (Tab. 1). Die Bezeichnungen der zwölf Prinzipien entsprechen denen, die bereits im Rahmen der Übersichten 2 sowie 3 verwendet wurden.
- ²⁹ Vgl. Tschandl/Schendler 2006, S. 94
- ³⁰ Vgl. Pfläging 2003, S. 177 ff.
- ³¹ Vgl. z. B. Hope/Fraser 2003, S. 158ff.
- ³² Vgl. Leyk/Kopp 2004, S. 47 f. und Pfläging 2003, S. 179
- ³³ Vgl. z. B. Pfläging 2003, S. 483
- ³⁴ **Anmerkung:** Die von den BB-Vertretern angeführten Grundsätze werden vielfach im Rahmen von in der Literatur zur Thematik des „Change Managements“ zu findenden Beiträgen ebenfalls beschrieben. Vgl. in diesem Zusammenhang bspw. den Beitrag von Gattermeyer/Neubauer 2000, S. 255 ff.
- ³⁵ **Anmerkung:** Obgleich der Ansatz des BB durchaus positive Aspekte enthält, kann die in der Praxis zu beobachtende Zurückhaltung in Bezug auf die Implementierung des BB bspw. darauf zurückgeführt werden, dass bis heute in der Praxis immer noch vielfach mit dem Begriff des BB (wenn auch fälschlicherweise) die Abschaffung der Planung assoziiert wird. Ferner scheint ein Grund für die Zurückhaltung in der Radikalität des BB-Ansatzes (Abschaffung der traditionellen Budgetierung) und des hiermit schwer einschätzbaren Aufwands zu liegen (So auch: Leyk/Kopp 2004, S. 48)
- ³⁶ So auch: Weber/Lindner 2005, S. 264 f. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau

04	11	17	G	F	P
----	----	----	---	---	---

Hochinnovativ! Hochkarätig! Hochinteressant!
HORVÁTH & PARTNERS
 MANAGEMENT CONSULTANTS

21. Stuttgarter Controller-Forum

 am 18. und 19. September 2007
 Stuttgart, Haus der Wirtschaft

Erfolgstreiber für das Controlling

Konzepte und Praxislösungen

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

Spezialforum für Public Management:
 Organisatorische Gestaltung des Controllings

www.controller-forum.com

Kongressleitung: Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth

Experten namhafter Unternehmen und öffentlicher Institutionen präsentieren auf dem 21. Stuttgarter Controller-Forum ihre innovativen Tools und Konzepte.

Medienpartner:

ISreport
Informationssysteme für erfolgreiche Unternehmen

Ganz einfach: Anzeige ausschneiden oder kopieren und dann faxen.

Informieren Sie sich jetzt! Ihr Ansprechpartner: Elmar A. Dworski
 per E-Mail: info@controller-forum.com
 per Fax: +49/ 711/ 6 69 19 - 99 • per Telefon: +49/ 711/ 6 69 19 - 25

 Ja, senden Sie mir kostenlos und unverbindlich Informationen zum 21. Stuttgarter Controller-Forum zu:

Vorname/Name

Position

Firma

StraÙe/Postfach

PLZ/Ort

E-Mail

Die Tagungsgebühr beträgt € 1.090,- zzgl. 19% MwSt. Für Mitarbeiter der öffentlichen Verwaltung € 790,- zzgl. 19% MwSt. Im Preis enthalten sind der Besuch aller Vorträge des Stuttgarter Controller-Forums und des Spezialforums, Faszienbräunung, 2 Mittagessen, Abendempfang sowie der ausführliche gebundene Tagungsband, ein Exemplar des neuen Buches „Organisation des Controlling – Grundlagen, Praxisstrategien, Perspektiven“ und sämtliche weitere Tagungsunterlagen.

CM

 Horváth & Partner GmbH • Rotebühlstraße 121 • 70178 Stuttgart
 Fax +49/ 711/ 6 69 19 - 99 • <http://www.controller-forum.com>

Sicherheit der internen Datennetze standardisieren

Netzwerksicherheit mit dem Protokoll IEEE 802.1x



Michael Simon, Siemens Enterprise Communications, Essen



Günter Türkcü, Siemens Enterprise Communications, Essen

von Michael Simon und Günter Türkcü, Essen

Die **Kommunikationsinfrastruktur eines Unternehmens** gehört heute zu den wichtigsten Technologien im Tagesgeschäft. Die Applikationen für die Übertragung von Sprache und Daten tragen wesentlich zum Unternehmenserfolg bei, während gleichzeitig die Abhängigkeit von diesen Anwendungen zunimmt. Nicht von ungefähr steht deshalb die Aufgabe, die Unternehmensnetze **stets funktionsfähig und verfügbar** zu halten, ganz oben auf der Prioritätenliste der IT-Abteilungen. Allerdings liegt bisher der Fokus häufig nur auf den Angriffen, die von außen auf die internen Netzwerke vorgenommen werden. Dagegen werden die internen Zugänge zum LAN (Local Area Network) als **potenzielle Sicherheitslücken** häufig noch unterschätzt. Die Berücksichtigung des international anerkannten Standards IEEE 802.1x kann diese Gefahr erheblich verringern.

Problemaufriss

Die Arbeitswelt hat sich erheblich gewandelt. Früher saß ein Angestellter zumeist den ganzen Tag an seinem persönlichen Schreibtisch mit einer Anbindung an die unternehmensweite Kommunikationsinfrastruktur. In einem Büro, das er vielleicht noch mit einem weiteren Kollegen teilte. Heute dagegen sind in den Unternehmen Großraumbüros, Bürozeilen oder Besprechungszonen üblich, in denen im-

mer wieder unterschiedliche Personen arbeiten, die sich häufig nicht einmal alle persönlich kennen. Und weil auch dort ein Computer genutzt wird, gibt es in diesen Örtlichkeiten natürlich Zugänge zum firmeneigenen Netzwerk. Wer sie nutzen will, so die gängige Auffassung, muss sich zuvor im LAN anmelden. Klappt dies nicht, so erhält eine unberechtigte Person auch keinen Zugriff auf **das digitale Nervensystem des Unternehmens**.

Diese landläufige Meinung ist allerdings nicht ganz richtig, denn die „Anmeldung an ein Netzwerk“ bezeichnet eigentlich die Anmeldung an eine Domänenstruktur, nicht an das Datenetz als solches. Konkret bedeutet das: Auch ohne eine gelungene Anmeldung (an die Domänenstruktur) sind wichtige Systeme im Datennetz bereits erreichbar, sobald eine physikalische Verbindung zum LAN vorhanden ist. Dabei handelt es sich beispielsweise um das Intranet, Domänen-Controller, Voice-Gateways oder Datenbanken, die dann im schlimmsten Fall unerlaubt abgehört, kopiert oder verändert werden können. Letztlich ist es sogar möglich, solche Services auf diese Weise einzuschränken oder unmöglich zu machen (Denial of Service).

Diese Lücken werden nicht nur von professionellen Angreifern genutzt. Auch unachtsame Mitarbeiter, die ihr **Notebook sowohl beruflich als auch privat nutzen**, und Gäste, die gern

„mal eben ihre E-Mails checken“ oder eine Präsentation zeigen möchten, stellen hier eine potenzielle Gefahr dar. Denn die Herkunft und der Zustand der dafür verwendeten Geräte sowie deren Nutzung durch unterschiedliche Anwender kann seitens des LAN-Administrators nicht kontrolliert werden.

Benötigte Software-Komponenten

Um dieses Gefährdungspotenzial deutlich zu verringern, ist der international anerkannte Standard IEEE 802.1x eine sinnvolle Hilfe. Denn er stellt mit seinen Möglichkeiten umfangreiche Werkzeuge zur Verfügung, um den Schutz an diesen Stellen deutlich zu erhöhen. Dabei handelt es sich um ein **genormtes Authentifizierungsverfahren**, das den Zugang zum Datenetz genau reglementiert.

Dazu ist zunächst ein so genannter **„Supplicant“** nötig, ein (in Microsoft Windows XP bereits enthaltenes) Softwareelement im Betriebssystem des Endgeräts. Hinzu kommt der „Authenticator“ als die Komponente, die den Zugang zur Infrastruktur kontrolliert und nach dem Ergebnis der Anmeldung Zugriff gewährt oder unterbindet. Er muss in die Switches implementiert sein, an die die Endgeräte angebunden sind. Der dritte Bestandteil ist schließlich mit dem „Authentication Server“ die Instanz im Netzwerk, die

die Kommunikation des kontrollierten Endgerätes mit Hilfe des „Authenticators“ steuert und letztendlich den Zugang erlaubt oder verbietet.

Notwendige Protokolle

Die EAP-Familie

Die Verbindung zwischen diesen Komponenten lässt sich über Protokolle realisieren. So wird zur Kommunikation zwischen dem Supplicant und dem Authenticator das Extensible Authentication Protocol (EAP) eingesetzt. Es handelt sich hierbei um ein reines Layer-2-Protokoll, das nur auf dem Link zwischen Supplicant und Authenticator genutzt wird. Zu diesem Zweck verwendet das EAP-Protokoll als Zieladresse die EAP Group Adresse, die normalerweise von Layer-2-Switchen nicht weitergeleitet wird.

Die **Protokollfamilie EAP** enthält mehrere unterschiedliche Beschreibungen zur Durchführung der Authentifizierung. Damit entspricht sie dem Standard IEEE 802.1x, in dessen Rahmen es durchaus möglich ist, verschiedene Ansätze zu verfolgen. Die Realisierung nach EAP-MD5 etwa ermöglicht die Authentifizierung auf der Basis von Benutzernamen und Passwörtern. Eine Alternative stellt die Konfiguration nach EAP-TLS dar. Sie erfordert für die Anmeldung eine Zertifikatsinfrastruktur. Die Anmeldung nach dem Verfahren EAP-GTC setzt dagegen eine Token-Infrastruktur voraus.

Grundsätzlich sollten EAP-Datenpakete nur auf dem Layer-2-Link zwi-

schen zwei Endsystemen transportiert werden, etwa zwischen einem PC und dem zugehörigen Switch-Port. Sie sollten nicht durch Switches weitergeleitet werden. Bei verschiedenen Netz-Designs ist aber die Terminierung des EAP-Protokolls – zum Beispiel auf Switchen in VoIP-Telefonen oder in Mini-Switchen – nicht gewollt. Die Terminierung ist also abhängig von der Position des Authenticators im Netzwerk, zu dem die EAP-Datenpakete transparent weitergeleitet werden sollten. Hier hilft im Zweifelsfall die Rücksprache mit dem Hersteller der LAN-Komponenten.

Radius

Auch die Kommunikation zwischen Authenticator und Authentication Server erfolgt über ein Protokoll mit der Bezeichnung Radius. Der Authenticator terminiert die EAP-Kommunikation mit dem Supplicant und setzt die Inhalte für eine **Radius-Kommunikation** mit dem Authentication-Server um. Der Radius-Server muss zur Realisierung der Kommunikation über EAP-Extensions verfügen – eine Anforderung, die von den meisten Radius-Servern erfüllt wird.

Eine direkte Kommunikation zwischen dem Supplicant (Endgerät) und dem Authentication Server (Radius-Dienst) ist technisch nicht möglich und findet daher nur indirekt über den Authenticator statt. Sämtliche Anmeldedaten müssen in einer Datenbank gepflegt werden, um den Anforderungen von IEEE 802.1x zu genügen. Grundsätzlich ist es möglich, diese Informationen auf dem Radius-Server zu hinterlegen.

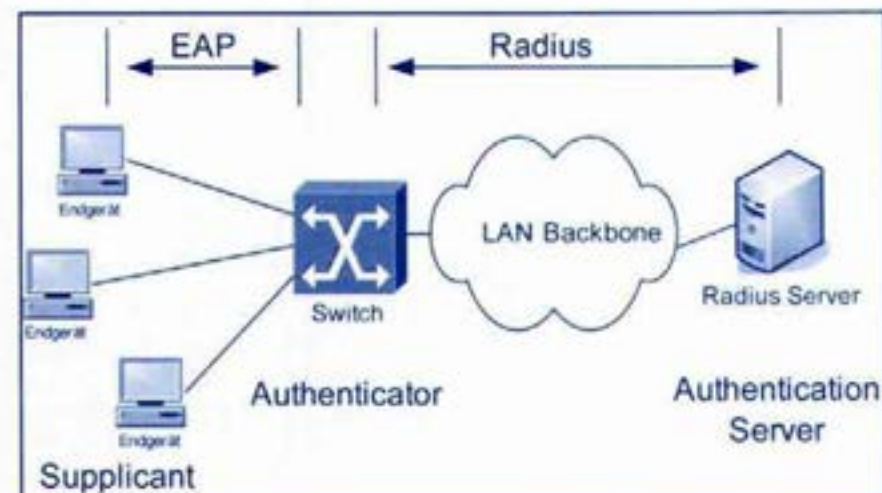
Dadurch wird der Aufwand für die Pflege der Anmeldedaten aber verdoppelt.

Aus diesem Grund werden bereits vorhandene Verzeichnisdienste im Netz eingebunden, sodass der Authentication Server eine Abfrage zum Beispiel über LDAP an einen Verzeichnisdienst durchführen kann. Durch diesen Ansatz entfällt die doppelte Pflege der Daten. Möchte man neben der Funktionalität der Authentifizierung noch die Autorisierung und das Accounting nutzen, so sind weitere Details bei der Planung des Radius-Servers zu beachten. In der IEEE 802.1x sind beide Möglichkeiten optional vorgesehen – es ist allerdings zu beachten, dass sie nicht von allen Komponenten unterstützt und genutzt werden.

Im Rahmen eines IEEE 802.1x-Projektes versteht man unter der Autorisierung die Funktion, dem Authenticator (LAN-Switch) nach erfolgreicher Authentifizierung noch weitere Daten mitzugeben, die die Funktion des LAN-Ports beeinflussen. Hierbei kann zum Beispiel die VLAN-Zuordnung des LAN-Ports verändert und die Priorität (Quality of Service) beeinflusst werden. Auch das Aktivieren von Filterregeln im Sinne von Access-Listen kann unterstützt werden. Die IEEE 802.1x beschreibt hierfür den Einsatz von Radius-Attributen zur Übergabe der notwendigen Informationen.

Das Accounting ermöglicht das Senden von Start- und Stop-Records durch den Authenticator an den Authentication Server. In diesen Datensätzen verbergen sich Informationen wie An- und Abmeldezeiten, Switch- und Port-Informationen, Mac-Adressen und eventuell auch übertragene Datenvolumina.

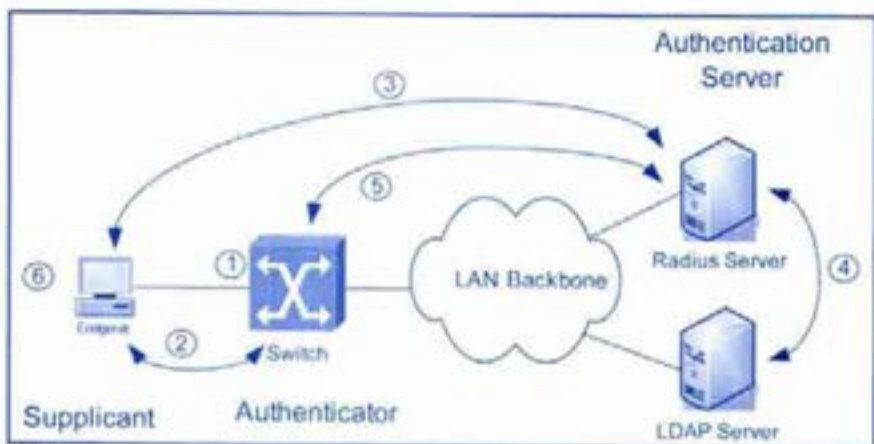
Über die zur Realisierung des Projektes zwingend erforderlichen Komponenten Supplicant, Authenticator und Authentication Server hinaus ist es oftmals nötig, Verzeichnis- und Zertifikatsdienste im Netzwerk aufzubauen bzw. anzupassen. Während ein Verzeichnisdienst die doppelte Pflege von Anmeldedaten vermeiden kann, ist ein Zertifikatsdienst erforderlich, um das EAP-TLS Verfahren zur Authentifizierung zu nutzen.



Bestandteile

Beispielhafte Anwendung des IEEE 802.1x

Die folgende Beschreibung zeigt einen möglichen Funktionsablauf bei der Umsetzung des IEEE 802.1x. Dabei liegen folgende Annahmen zu Grunde: Es soll mit Hilfe von Zertifikaten eine Maschinen-Authentifizierung durchgeführt werden. Der Endanwender wird nicht erneut abgefragt, sondern über die nachfolgende Anmeldung an den Verzeichnisdienst geprüft. Die Schrittfolge ist in der Abbildung „Ablauf“ dargestellt.



Ablauf

Schritt 1

Das Endgerät wird über einen Stecker mit dem LAN-Switch in einem Besprechungsraum oder in einem Büro verbunden.

Schritt 2

Das Endgerät wird eingeschaltet und der Switch erkennt einen „Link Up Event“ an seinem Port. Der Switch-Port unter der Kontrolle von IEEE 802.1x ist zu diesem Zeitpunkt deaktiviert und erlaubt keine Kommunikation mit dem LAN. Es werden ausschließlich EAP-Pakete akzeptiert. Je nach Situation wird die EAP-Session durch den Supplicant auf dem Endgerät oder durch den Authenticator auf dem LAN-Switch initiiert. Ab diesem Zeitpunkt wird die EAP Session zwischen Endgerät (Supplicant) und Switch (Authenticator) aufgebaut.

Schritt 3

Auf Basis von EAP-TLS werden die Zertifikate geprüft. Zum einen prüft das Endgerät das Zertifikat des Radius-Servers auf Korrektheit. Da es zu die-

sem Zeitpunkt keine Kommunikation im LAN durchführen kann, wird das Zertifikat auf Basis lokaler Kriterien geprüft. Der Radius-Server prüft ebenfalls, ob das Zertifikat des Endgerätes korrekt und gültig ist.

Schritt 4

Nach erfolgreicher Abfrage der Zertifikate werden die Endgerätedaten geprüft. Hierbei kann beispielsweise der Full Qualified Domain Name (FQDN) kontrolliert werden. Der Radius-Server erhält diese Daten und gleicht sie über LDAP (Lightweight Directory Access

Protocol) mit einem Verzeichnisdienst ab.

Schritt 5

Die Abfrage des FQDN war erfolgreich und die Kommunikation des Switch-Ports wird freigegeben. Zusätzlich kann der Radius-Server Autorisierungsinformationen mitteilen. So ist es etwa möglich, den LAN-Port in ein gewünschtes VLAN (Virtual Local Network) zu verschieben oder Kommunikationsbeziehungen durch Access-Listen zu begrenzen.

Schritt 6

Das Endgerät durchläuft die weiteren Punkte des Boot-Vorgangs. Es wird zum Beispiel per DHCP (Dynamic Host Configuration Protocol) eine Abfrage gestellt, die jetzt auch aus dem VLAN beantwortet werden kann.

Sollte der Zugang des Endgerätes unterbunden werden, so stehen zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Entweder kann das Zertifikat des Endgerätes für ungültig erklärt werden oder der

Computer Account (FQDN) wird gesperrt.

Schwachstellen und ihre Beseitigung

Nach erfolgreicher Authentifizierung verwaltet der LAN-Switch jedes Endgerät über eine Tabelle, in der die erfolgreichen Authentifizierungen mit den **MAC-Adressen (Media Access Control)** des Endgerätes hinterlegt werden. Ein Anwender, der die Authentifizierung umgehen möchte, könnte nun versuchen, die MAC-Adresse eines Endgerätes zu übernehmen, das eine erfolgreiche Anmeldung durchlaufen hat. Um hier eine ständige Überprüfung zu ermöglichen, kann man eine „Reauthentication“ aktivieren, die in definierten Zeitabständen zyklisch die Anmeldung wiederholt und damit das Endgerät erneut auf Authentizität prüft.

Eine weitere Schwachstelle könnte aus folgender Situation resultieren: Das Notebook eines Außendienst-Mitarbeiters wird **auch privat zum „Surfen im Internet“ genutzt**. Da dieser Mitarbeiter nur in großen Zeitabständen eine der Niederlassungen des Unternehmens besucht, wo der Virens Scanner regelmäßig auf den neuesten Stand gebracht wird, hat er in der Zwischenzeit keinen aktuellen Virenschutz. Theoretisch könnte das Notebook also nach drei Monaten komplett mit unterschiedlichen **Viren verseucht** sein. Wenn die Anmeldung in der Niederlassung nun aus Sicherheitsgründen auf Basis einer Anmeldung nach IEEE 802.1x erfolgt und erfolgreich durchlaufen wird, kann das Notebook mit all seinen Rechten im LAN der Niederlassung arbeiten und auf diese Weise die mitgebrachten Viren verteilen.

Genau in dieser Situation greifen die Mechanismen nach IEEE 802.1x nicht. Aus diesem Grund werden von vielen Herstellern Funktionalitäten ergänzt, die im Rahmen der Anmeldung zum Beispiel den Stand des **Virens scanners** oder Eintragungen der Registry des Rechners prüfen. Im obigen Beispiel würden diese Ansätze die Kommunikation des Notebooks im LAN der Niederlassung unterbinden und zunächst über eine Quarantäne-Zone ein Up-

date des Notebooks erzwingen. Dieses Beispiel macht anschaulich, dass der IEEE 802.1x erst mit der Integration eines Client-Managements die Sicherheitsziele effizient erreichen kann.

Der Standard und die Komponenten

Übrigens sollten die LAN-Komponenten grundsätzlich daraufhin überprüft werden, für welche Funktionalitäten nach IEEE 802.1x sie geeignet sind. Denn je nach Hersteller und Komponentenreihe gibt es hier beträchtliche Unterschiede. Als kleinster gemeinsamer Nenner kann die reine Freischaltung des LAN-Ports auf Basis einer Ja-/Nein-Entscheidung gelten. Die folgende Auflistung enthält die wichtigsten Kriterien bei der Entscheidung für oder gegen einen Hersteller:

- ➔ Anzahl der User oder Endgeräte pro Port
- ➔ Erweiterung zur Ja-/Nein-Entscheidung
- ➔ Kommunikationsrichtungen
- ➔ Teilweise Öffnung von Ports
- ➔ Anmeldeverfahren
- ➔ Gast-Zugang
- ➔ Client-Management
- ➔ Administration.

Zuordnung CM-Themen-Tableau

04	39	L	F
----	----	---	---

Zusammenfassung und Ausblick

Mit dem Standard IEEE 802.1x wird es möglich, alle Endgeräte – wie PCs, Notebooks, Drucker etc. – aber auch die Anwender anhand ihrer Logindaten bereits beim Herstellen der Kabelverbindung bzw. bei der Anmeldung auf ihre **Zugangsberechtigung** zu überprüfen. Außerdem können für das jeweilige Endgerät Kommunikationsprofile aktiviert werden, die etwa die für sie erlaubten Dienste, die Zugangszeiten und ähnliches definieren. Eine Kommunikation über das Firmennetz ist erst dann möglich, wenn die Authentifizierung erfolgreich durchgeführt wurde.

Um den Standard IEEE 802.1x sinnvoll in ein LAN zu integrieren, sind eine intensive Vorplanung und die detaillierte Abstimmung mit den verschiedenen Unternehmensbereichen erforderlich. Denn ein solches Projekt hat Auswirkungen auf die **mittelfristige IT-Planung**, das Client-Management, das User-Helpdesk, die Infrastruktur-Komponenten, die Security-Bereiche etc. Die Zusammenführung dieser einzelnen Bereiche in einen gemeinsamen Ansatz ist ein wichtiger Bestandteil dieser Planung. Der ausführliche Test der geplanten Struktur stellt dann eine wesentliche Voraussetzung für das Gelingen des Projektes dar.

Nimmt man diese Aufgaben ernst, so lohnt sich dieser Aufwand für die Unternehmenssicherheit in jedem Fall. Denn neben der erhöhten **Zugangssicherheit** zum Datennetz und dem **Schutz** der unternehmenskritischen Applikationen und Systeme besteht dann auch die genaue **Kontrolle** darüber, wie das Netzwerk verwendet worden ist. Der Einsatz unbekannter Endgeräte kann beispielsweise unterbunden oder die Verwendung gestohlener Geräte im Datennetz gesperrt werden. Gleichzeitig kann auch firmenfremden Personen ein Internetzugang zur Verfügung gestellt werden, ohne die eigene Sicherheit zu gefährden – bei gleich bleibendem administrativem Einsatz.

IEEE = Institute of Electrical and Electronics Engineers

Dieses Institut (meist als „I triple e“ gesprochen) ist ein weltweiter Berufsverband von Ingenieuren aus den Bereichen Elektrotechnik und Informatik. Es ist Veranstalter von Fachtagungen, Herausgeber diverser Fachzeitschriften und bildet Gremien für die Normung von Techniken, Hardware und Software. Wissenschaftlichen Beiträgen in Zeitschriften oder zu Konferenzen des IEEE wird im Allgemeinen eine besonders hohe fachliche Güte unterstellt. ■

TREUFELS

Personal für das Finanz- und Rechnungswesen



EXPERTEN FÜR IHR FINANZ- UND RECHNUNGSWESEN

Unsere Experten finden pragmatische und kostengünstige Lösungsansätze. Sie bringen mehrjährige Linienerfahrung aus dem Controlling und der Buchhaltung mit und wissen, was es heißt, mit knappen Personalres-

ourcen auf immer neue gesetzliche und betriebliche Anforderungen reagieren zu müssen. TreuenFels bietet Ihrem Unternehmen passende Spezialisten oder stellt ganze Teams. Wir freuen uns auf Ihren Anruf.

Hamburg 040 / 376 44-444 · Frankfurt 069 / 710 456-222 · Berlin 030 / 88 706-2031
Düsseldorf 0211 / 88 242-140 · Stuttgart 0711 / 222 54-130 · München 089 / 288 90-300

www.treuenfels-personal.de

- Einführung neuer Controllingbereiche
- +
- Audit Projekte nach Sarbanes Oxley
- +
- IFRS/US-GAAP-Einführung
- +
- Aufbau von Management-Informationssystemen
- +
- Integration Rechnungswesen nach Fusion
- +
- Optimierung des Forderungsmanagements

Controlling von Intangible Assets

von Markus Kottbauer, Wörthsee

Was zählt zu den Nicht-angreifbaren (Intangible) Werten (Assets)?

Als Intangible Assets (kurz IA) bezeichnet man Werte in einem Unternehmen, die z.B. durch gute Kundenbeziehungen, Mitarbeiterwissen und -motivation, Führungskompetenz, funktionierende Prozesse, Innovationskraft, Marktstellung oder durch eine bekannte Marke bedingt sind. IA werden auch als Immaterielle Vermögenswerte, als Intellektuelles Kapital (intellectual capital) oder auch als weiche Faktoren (soft facts) bezeichnet. Im Gegensatz dazu werden die materiellen Vermögenswerte (z.B. Grund, Gebäude, Maschinen, Rohstoffe) als hard facts oder auch als tangible assets bezeichnet.

Die meisten existierenden Werkzeuge dienen dem Controlling der Intangible Assets

Jedem erfolgreichen Unternehmer ist bewusst, dass nachhaltiger Unternehmenserfolg nur durch die nachhaltige Entwicklung der Intangible Assets möglich ist – auch wenn er diese vielleicht nicht so nennt. Dauerhafter Gewinn kann in der Regel nur mit zufriedenen Kunden erwirtschaftet werden, zufriedene Kunden erreicht man durch hervorragenden Service bzw. mit guten Produkten. Zufriedenstellender Service erfordert gut funktionierende Prozesse im Unternehmen; gute Produkte und optimale Prozesse werden

von innovativen und motivierenden Mitarbeitern geschaffen und gelebt. Mit Hilfe der Balanced Scorecard (BSC) werden seit den 1990er Jahren solche Wirkungsketten in den Perspektiven Kunden, Prozesse und Mitarbeiter beschrieben und zur Strategieumsetzung verwendet (R. Kaplan, D. Norton, 1996). Das WEG-Symbol von Dr. Albrecht Deyhle weist auf diese logischen Zusammenhänge bereits seit den 1970er Jahren hin (A. Deyhle, M. Hauser, 2007). Diese drei Buchstaben, im Kreis vereinigt, stehen für Wachstum, für Entwicklung und das G für Gewinn/Geld. Je mehr Anstrengung ein Unternehmen in das Wachstum und die zielgerichtete Entwicklung der IA steckt, desto größer ist der Wettbewerbsvorteil. Ebenso wie bei der BSC stehen beim WEG-Symbol die Ausgewogenheit der Zielverfolgung im Vordergrund.

Für das Controlling dieser Werte, also das bewusste Weiterentwickeln und das Steuern der Umsetzung dieser Entwicklung, stehen in den Unternehmen eine ganze Reihe an Werkzeugen zur Verfügung. Ein Customer Relationship Management (CRM) System ermöglicht beispielsweise ein gezieltes Management der Kundenbeziehungen. Personalentwicklungsprogramme helfen den Wert eines Mitarbeiters gezielt zu erhöhen. Prozesse in der Fertigung werden mit Werkzeugen wie Total Productivity Management (TPM) oder REFA verbessert oder einfach nur mit der

altbewährten Flexiblen Grenzplankostenrechnung gemanagt. Die Deckungsbeitragsrechnung verwenden wir erstens zur Optimierung des Sortiments-Mix und zweitens um Führung durch Ziele (FZ) für z.B. den Vertrieb oder Profit Center Leiter zu ermöglichen. FZ dient letztlich dazu, die Motivation der zu messenden Verantwortlichen zu erhöhen, weil wir sie an Zielen messen, die sie beeinflussen können. Die ganz „normalen“ Controlling-Werkzeuge sind also eigentlich „Intangible Assets Controlling Werkzeuge“, denn wir optimieren damit jeweils die weichen Faktoren und nur selten direkt den Gewinn. **Brauchen wir denn dann noch zusätzliche Werkzeuge für das Controlling dieser Assets?**

Die Wissensbilanz als weiterführendes Controlling Werkzeug für Intangible Assets

Die klassischen Werkzeuge des Internen Rechnungswesens sind Werkzeuge, um jeweils für ihren speziellen Anwendungsbereich das Optimum herauszufinden. Die Grenzplankostenrechnung z.B. um die optimale Auslastung der Kostenstelle zu erreichen, die DB-Rechnung um die Vertriebs- und Marketingaktivitäten zu optimieren. Anstrengen könnten wir uns also in vielerlei Hinsicht. Wir haben aber nur eingeschränkte Ressourcen zur Verfügung, wichtig ist für uns herauszufinden, wo der Einsatz am Meisten lohnt.



Dr. Markus Kottbauer ist hauptberuflicher Trainer der Controller Akademie. Er beschäftigt sich seit 1999 mit dem Management und der Bedeutung von Immateriellen Vermögenswerten. Dies in der Position als Mitglied der Geschäftsleitung bei der Strategieentwicklung eines Forschungsunternehmens, als Knowledge Manager und Unternehmensberater bei Ernst&Young sowie bei SAP.

Mit Hilfe der Balanced Scorecard werden nach Erarbeitung einer Strategie für das Unternehmen die übergeordneten Ziele auf abhängige Ziele in den Perspektiven heruntergebrochen. Dabei werden in Ursache-Wirkungsbeziehungen die verschiedenen Teilziele, die zumeist Intangible Assets betreffen, mit dem finanziellen Erfolg verknüpft. Die BSC hilft uns also mit der Struktur der Perspektiven, die von der gewählten Strategie abhängigen Stell-schrauben (IA) zu finden um daran zu drehen bzw. Maßnahmen und Projekte zu definieren.

Einen Schritt weiter geht die **Wissensbilanz**, die so wie die BSC ihre Anfänge in den 1990er Jahren hat (L. Edvinsson, 1997). Mit Hilfe dieses Werkzeugs wird in gründlichen Analysen und Diagnosen **bereits vor der Erarbeitung einer Strategie** herausgearbeitet, welche der vielen IA für das Unternehmen momentan tatsächlich bedeutend sind (M. Bornemann et al, 2005; BMWA, 2004). Die Intangible Assets werden dabei als Einflussfaktoren (EF) bezeichnet. Mit Hilfe einer Einflussmatrix nach Frederic Vester (F. Vester, 1999) werden die Einflussfaktoren in Relation zueinander und zum Unternehmenserfolg gestellt. Die Ursache-/Wirkungsbeziehungen werden dabei analytisch erarbeitet, beruhen also nicht wie bei der klassischen BSC auf Vermutungen. Weiters wird eine Bewertung der entsprechenden Einflussfaktoren vorgenommen. Dadurch kann in einem Diagnoseverfahren mitberücksichtigt werden, wie stark ein Einflussfaktor noch verbessert werden kann. Um die Bedeutung dessen zu veranschaulichen im Folgenden ein Beispiel.

Zeigt eine Ursache-/Wirkungsbeziehung z.B., dass die Qualität der Leistung den stärksten Einfluss auf die Kundenzufriedenheit ausübt, würde man sich bei der BSC bei der Findung der Teilziele eher auf diesen Intangible Asset konzentrieren und zwar **auch dann, wenn die Qualität schon sehr gut ist**. Bei der Wissensbilanz hingegen würde man diesen Einflussfaktor nicht mit höchster Priorität berücksichtigen, weil man weiß, dass man auch mit sehr hoher Anstrengung nur noch eine geringe weitere Verbesserung bewirken kann. Durch den Einsatz der Vester-Matrix bei der Wissensbilanz wird

sehr oft aufgezeigt, dass die indirekt wirkenden Einflussfaktoren von größerer Bedeutung sein können als die direkt wirkenden Größen. In der Wissensbilanz wird weiters noch der Stand der Entwicklung eines EF berücksichtigt, denn wo man bisher noch schlecht ist, existiert ein größeres Verbesserungspotenzial. Da könnte dann z.B. ein indirekter Einflussfaktor die Organisationsentwicklung sein, der bisher im Unternehmen wenig Bedeutung beigemessen wurde. Durch Anpassung der Organisation, z.B. Bündelung von Services in neu zu schaffenden Profit Centers, könnten durch die neuen Verantwortlichen bestehende und oder neue Kundenwünsche leichter ausfindig gemacht und so die Kundenzufriedenheit sehr viel stärker zum Positiven beeinflusst werden.

Die Wissensbilanz dient der Strategieentwicklung und zur Kommunikation mit Stakeholdern

Die Komplexität der Wirkung der vielen einzelnen Einflussfaktoren kann mit der Wissensbilanz analytisch gemanagt werden und so das Bauchgefühl entweder bestätigen oder auch ersetzen. Die Wissensbilanz kann bei der Strategieumsetzung mit der BSC nützen, um die wirklich relevanten Stellhebel zu finden. Die Wissensbilanz kann jedoch vor allem auch als Strategiefindungsinstrument eingesetzt werden, also vor der Strategieentwicklung oder als Teil der Strategieentwicklung genutzt werden. Ein weiteres Anwendungsgebiet der Wissensbilanz ist die Kommunikation nach außen hin zu Aktionären, Analysten oder für Banken, um den Stakeholdern offen darlegen zu können, was in die für das Unternehmen relevanten Intangible Assets investiert wurde oder wird. Vielleicht wird es sogar einmal möglich sein, Analysten mit Hilfe der Wissensbilanz die Vorzüge einer Investition in Assets, die nur mit Zeitverzögerung ihre Wirkung entfalten (wie z.B. Mitarbeitermotivation), gegenüber Handlungen, die kurzfristig Gewinne erwirtschaften (z.B. Personalabbau), schmackhaft zu machen.

IA-Controlling Werkzeuge werden nur wenig genutzt

In den letzten zwei Jahrzehnten wurde für die Entwicklung und das Control-

ling der Intangible Assets eine ganze Reihe an Werkzeugen neu geschaffen bzw. weiterentwickelt. Diese werden jedoch erst zum Teil genutzt. Vielleicht liegt der Grund darin begraben, dass die Bedeutung der IA noch nicht in ihrer wahren Größe erkannt wurde. Aussagen wie „unsere Mitarbeiter sind das wichtigste Kapital im Unternehmen“ hört man zwar immer öfter, klingen jedoch nicht immer glaubhaft. Viele Manager verlassen sich bei der Steuerung dieser vielen verschiedenen Einflussfaktoren heute noch immer hauptsächlich auf ihr Bauchgefühl. Es stellt sich die Frage, ob das auf Dauer reicht! Es stellt sich weiters die Frage, wie denn die Bedeutung dieser so schwer greifbaren Werte im Unternehmen gehoben werden könnte. Das, was viel kostet, ist viel Wert, behaupten manche. Sollte man die Intangible Assets mit monetären Werten versehen? Teilweise wird das bereits gemacht.

Darstellung der Intangible Assets in der Bilanz

In einer Bilanz, wie sie nach deutschem HGB (§ 248 (2)) bzw. EStR vorgeschrieben ist (Stand 2007) dürfen nur sehr wenige Immaterielle Vermögenswerte dargestellt werden, dies sind z.B. Good will (Differenz zwischen Kaufpreis und Buchwert eines gekauften Unternehmens) oder Patente. Im Gegensatz zu HGB wird nach IAS/IFRS (IAS 38) gefordert, Intangible Assets darzustellen. Der großen Bedeutung jener Werte im Unternehmen, die den zukünftigen Unternehmenserfolg ausmachen, wird damit Rechnung getragen. Beispielsweise werden neuentwickelte Produkte zu Herstellungskosten im Anlagevermögen aktiviert, währenddessen in einer Bilanz nach HGB, der für ein Unternehmen sehr große Wert einer Innovation nur in den Aufwendungen wiederzufinden ist. Jedoch gibt es auch nach IAS/IFRS einschränkende Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen für eine Darstellung:

- Wahrscheinlichkeit eines zukünftigen Nutzens muss gegeben sein;
- Eine zuverlässige Bestimmung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten ist notwendig;
- Die Identifizierbarkeit des Wertes muss gewährleistet sein;

- Eine Verfügungsmacht über diesen Wert innerhalb des Unternehmens muss gegeben sein.

Da ein Mitarbeiter nicht gezwungen werden kann, im Unternehmen zu verbleiben, das Management also keine Verfügungsmacht hat, werden sich beispielsweise das Wissen und die Erfahrung der im Unternehmen arbeitenden Menschen in einer herkömmlichen Bilanz nicht monetär widerspiegeln. Weil sehr viele Immaterielle Vermögenswerte am Menschen hängen, werden also in einer IFRS Bilanz nur ein kleiner Anteil der gesamten IA monetär dargestellt werden können.

Intangible Assets bei der Kreditvergabe nach Basel II

Von Banken wird die zunehmende Bedeutung der Immateriellen Vermögenswerte bei der Kreditvergabe bereits berücksichtigt. Seit 2007 muss nach Basel II ein Rating zur Bewertung der Bonität (Kreditwürdigkeit) eines Unternehmens durchgeführt werden, wobei die IA zu etwa 50% in die Bewertung einfließen. Aktuell wurde dazu in einer Studie (Schrodertest) festgestellt, dass beim Ratingprozess unter zu Hilfenahme einer Wissensbilanz eine präzisere Beurteilung der Soft facts möglich ist und so die Unternehmen eher zu einer günstigen Einschätzung kommen (siehe dazu den Beitrag in dieser cm-Ausgabe von M. Bornemann und S. Wuscher: Ergebnisse des Wissensbilanz Tests am Finanzmarkt).

Können die IA in ihrer Gesamtheit mit einem monetären Wert versehen werden?

Die Summe der Immateriellen Vermögenswerte erlauben eine Aussage zu treffen über das im Unternehmen gegenwärtig vorhandene Potenzial, in der Zukunft Gewinne erwirtschaften bzw. Cash Flows generieren zu können. Nicht vergessen werden darf, dass man zum Erwirtschaften der Gewinne auch gegenwärtiges materielles Vermögen in Form von Anlagevermögen und einem Umlaufvermögen benötigt, was dem Buchwert eines Unternehmens entspricht. Da die (diskontierten) Cash Flows der Zukunft den Unternehmenswert bestimmen, können somit die Intangible Assets einen wesent-

lichen Anteil eines Unternehmenswertes darstellen. Dieser wiederum sollte sich im Marktwert widerspiegeln. Verfolgt man diesen Gedanken weiter, können IA mit der Differenz von Marktwert und Buchwert eines Unternehmens gleichgesetzt werden.

Marktwert – Buchwert = Immaterielles Vermögen !

Mit Hilfe dieser Formel kann man die Gesamtheit der IA mit einem Geldwert versehen (L. Edvinsson, 1997). Diese monetäre Darstellung der IA ist jedoch nur mit großer Vorsicht zu verwenden, denn es gibt auch Unternehmen mit Marktwerten unterhalb des Buchwerts. Solche Unternehmen, könnte man in logischer Konsequenz ableiten, besitzen dann also negatives intellektuelles Kapital (z.B. negatives Wissen im Kopf?). Anders interpretiert könnte man behaupten, dass ganz bestimmte IA wiederum andere IA und eben auch materielles Kapital im Wert mindern können. Dies können z.B. der negative Einfluss eines schlechten Managements sein, der Staat, der mit Gesetzen oder Regulierungen das Unternehmen hemmt oder der Eigentümer mit eigenwilligen Vorstellungen über das Betreiben des Geschäfts. Noch schwieriger als die Gesamtheit der IA eines Unternehmens monetär darzustellen ist es, den Wert eines einzelnen herausgelösten IA für das Unternehmen zu bestimmen. Die Bedeutung und der Wert eines Immateriellen Vermögenswertes entfaltet sich erst durch die vernetzte kombinierte Wirkung der einzelnen IA. Ist ein störendes Element dabei, wie z. B. eine schlechte Führungskraft, so können dadurch andere Immaterielle Werte wie beispielsweise engagierte hoch motivierte Mitarbeiter in ihrer Wirkung schnell zerstört werden. Eine solche vernetzte Entfaltung von Soft facts funktioniert auch in die andere Richtung. Wenn z.B. ein Mitarbeiter sein Wissen bzw. seine Erfahrungen an seine Kollegen weitergibt, so multipliziert sich das Wissen und somit der Wert. Die reine Addition von IA führt also nicht zur Gesamtsumme des Immateriellen Vermögens (M. Kottbauer et al, 2004).

Dies ist der Grund, warum viele IA-Spezialisten heute davon abraten, diese Werte monetär darzustellen. Für eine monetäre Darstellung spräche jedoch, dass die IA mit höherer Aufmerksamkeit behandelt werden würden und ihr Schattendasein verlassen könnten. Die Gleichsetzung der IA mit der Differenz aus Markt- und Buchwert ist also nicht gut geeignet, um den monetären Wert der IA zu bestimmen, die Beziehung gibt trotz allem einen guten Anhaltspunkt dafür, wie bedeutend die Immateriellen Vermögenswerte in einem Unternehmen sind.

Der Großteil des Unternehmenswerts ist durch IA bedingt

Bei Produktionsunternehmen ist der Marktwert (Marktkapitalisierung + Verbindlichkeiten) meist nur leicht über dem Buchwert (Bilanzsumme). Bei Thyssenkrupp zeigt sich z.B. ein Verhältnis von ca. 100% bei BASF in der Größenordnung um 120% (Ende 2006). Unternehmen mit starken Marken (z.B. McDonalds, Wal-Mart) weisen Werte von 300 bis 400% aus, wissensintensive Unternehmen (z. B. SAP, Microsoft) erreichen sogar Marktwerte, die bis zu 1000% des Buchwertes ausmachen (siehe Abbildung 1).

Bedenkt man, mit wie viel Aufwand (auf den Euro-Cent genau) die materiellen Vermögenswerte, die tlw. nur einen geringen % -Satz des Unternehmenswertes ausmachen, dokumentiert werden und mit wie wenig Aufmerksamkeit teils die Intangible Assets verfolgt werden, entsteht hier eine großer Handlungsbedarf. Da in Mitteleuropa die produzierenden Unternehmen weniger werden und Wissens-

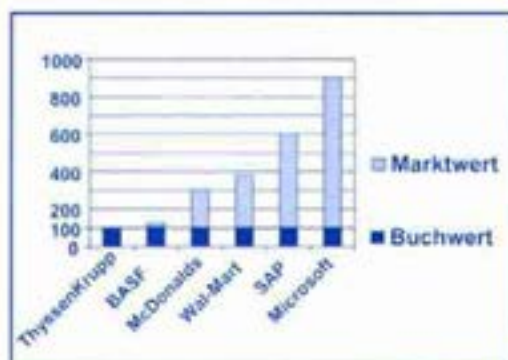


Abb. 1. Bei Produktionsunternehmen ist der Marktwert nur leicht über dem Buchwert, bei wissensintensiven Unternehmen kann der Marktwert bis zu 100% des Buchwertes betragen. Die Bedeutung der Intangible Assets nimmt von links nach rechts stark zu



Abb. 2: Die Abbildung zeigt die Gliederung der IA in Humankapital, Strukturkapital und Beziehungskapital in der Wissensbilanz (BMWA, 2004). Weiters verdeutlicht die Grafik, dass die Einflussfaktoren in Abhängigkeit der Strategie des Unternehmens betrachtet werden müssen

unternehmen an Bedeutung gewinnen, nimmt auch glz. die Bedeutung an gezieltem Management der IA zu.

Die Gliederung der Intangible Assets

Leif Edvinsson verwendete 1994 in seinem weltweit ersten Intellectual Capital Report beim schwedischen Versicherungs- und Finanzdienstleister Skandia Corporation (L. Edvinsson et al, 1997) eine Gliederung nach Humankapital und Strukturkapital. Er beschrieb das Strukturkapital als jene Werte im Unternehmen, die verbleiben, wenn die Mitarbeiter das Unternehmen verlassen. In der weiterentwickelten Wissensbilanz wird heute unterschieden zwischen Human-, Struktur- und Beziehungskapital (siehe dazu Abbildung 2).

Der Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. setzt sich für eine freiwillige externe Berichterstattung über immaterielle Werte ein. Sie empfehlen in Anlehnung an Leif Edvinsson folgende Gliederung der IA:

- **Innovation Capital:** Neuprodukte, F&E-Ausgaben, Patente, Patentklagen; ...
- **Human Capital:** Altersstruktur, Unternehmenszugehörigkeit, Fluk-

uation, Mitarbeiterqualifikation; ...

- **Customer Capital:** Kundenzufriedenheit, Kundenqualität, Marktanteil, Marken; ...
- **Supplier Capital:** Lizenzen, Schlüssellieferanten; ...
- **Investor Capital:** Eigentümerstruktur, Bonität, Bedeutung bei Analysten, Volatilität des Aktienkurses; ...
- **Process Capital:** Prozessqualität, Produktqualität, Schnelligkeit der Prozessabläufe; ...
- **Location Capital:** Standortqualität, Medienpräsenz, Arbeitsmarktattraktivität.

So wie in der Wissensbilanz wird auch hier hervorgehoben, dass die immateriellen Werte nur in Verbindung mit der Strategie des Unternehmens sinnvoll dargestellt werden können.

Zusammenfassung und Ausblick

Sowohl durch die Kreditvergabe nach Basel II als auch durch die Internationalen Rechnungslegungsstandards werden die Bedeutung der Intangible Assets (IA) und somit auch das bewusste Management der IA gefördert. Die Unternehmen werden also mehr und mehr von außen bedrängt, sich intensiv mit ihren IA auseinanderzusetzen. Nicht der Zwang von außen sollte jedoch die Unternehmen dazu

bewegen, sich mit ihren Immateriellen Vermögenswerten auseinanderzusetzen, sondern der unternehmerische Geist ist Grund genug dies zu tun. Wer sich bereits heute bewusst mit seinen IA beschäftigt, kann einen Wettbewerbsvorteil gegenüber jenen Unternehmen geltend machen, die diese Chance noch nicht ergriffen haben. Da die Controller im Unternehmen für das Messen und Berichten zuständig sind, werden Sie es sein, die sich mit der Thematik auseinandersetzen müssen – das Aufgabengebiet der Controller wächst.

Literatur

- Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (2003) in DER BETRIEB, Heft 23 vom 6.6.2003
- BMWA (2004): Wissensbilanz – Made in Germany, Leitfaden 1.0 zur Erstellung einer Wissensbilanz
- Bornemann, M., Edvinsson L., Mertins K., Heisig P., Alwert K., Kivikas M. (2005): Wissensbilanzen – „Made in Germany“ Ein Praxisbericht aus dem Mittelstand: in Wissensbilanzen – Intellektuelles Kapital erfolgreich nutzen und entwickeln, Springer Verlag, 2005
- Deyhle, A., Hauser M. (2007): Controller Praxis, Band I, Führung durch Ziele-Planung-Controlling, Offenburg und Wörthsee 2007
- Edvinsson, L., Brünig, G. (2000): Aktivposten Wissenskapital, Gabler Verlag, April 2000
- Edvinsson, L., Malone, M. (1997): Intellectual Capital, Harper Business, New York 1997
- Kaplan, R., Norton, D. (1996): Translating Strategy Into Action - The Balanced Scorecard, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts 1996
- Kottbauer, M., Eiselmayr K. (2004): „Bewerten mit Hard und Soft facts“ in Controller & Controlling – Festschrift für Dr. Albrecht Deyhle zum 70. Geburtstag, VCW, Offenburg 2004
- Vester, F. (1999): Die Kunst vernetzt zu denken, DVA, 1999

Controlling-Beispielheft 18 ganz frisch: „Immaterielle Werte“

Aufgaben und Kompetenzen des Controllers bei den immateriellen Werten – Format DIN A 4 – 236 Seiten – 98 Abb. verfasst von Dipl.-Betriebswirt Fachjournalist (DFJ) Alfred Biel, Solingen – Preis: EUR 96,80; zu bestellen bei: VCW AG, Wörthsee-Etterschlag, Tel. 08153 / 8041 oder Fax 08153 / 8043 oder Mail: sfroehlich@wolters-kluwer.de

Ergebnisse des Wissensbilanz Tests am Finanzmarkt (Schrodertest)

von Manfred Bornemann, Graz,
und Sven Wuscher, Berlin



Dr. Manfred Bornemann beschäftigt sich seit 1996 als selbständiger Berater mit seiner Firma Intangible Assets Consulting GmbH in Graz mit dem Thema der Bewertung immaterieller Vermögenswerte und ist Gründungsmitglied des Arbeitskreises Wissensbilanz. Seit 2006 ist er der ICV-Ansprechpartner für Intellektuelles Kapital. Manfred.bornemann@chello.at



Dipl.-Kfm. Sven Wuscher beschäftigte sich im Rahmen seiner Diplomarbeit mit dem Test der Wissensbilanz am Finanzmarkt und arbeitet am Fraunhofer IPK in Berlin als Projektleiter an der Erstellung eines Werkzeugkastens zur Optimierung der Kommunikation zwischen mittelständischen Unternehmen und Banken im Kreditvergabeprozess.

Der Internationale Controller Verein unterstützt das seit Oktober 2004 laufende Projekt des **Arbeitskreises Wissensbilanz (AKWB)** „Wissensbilanz - Made in Germany“, das vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (BMWi) unterstützt wird.¹ Durch die Fokussierung auf kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) ist es gelungen, ein preisgekröntes Instrument² zu entwickeln, das aus Kosten-Nutzen-Perspektive ein effizientes Managementinstrument für den deutschen Mittelstand schafft und mehr Transparenz über die bisher verborgenen immateriellen Werte herstellt. Ergebnisse des Projektes, insbesondere der Leitfaden zur Erstellung von Wissensbilanz sowie die vom AKWB entwickelte und vom BMWi herausgegebene Wissensbilanz Toolbox, die diesen Prozess inklusive eines Lernprogramms noch weiter unterstützt, können unter „www.akwissensbilanz.org“ kostenfrei bezogen werden.

Trägt eine Wissensbilanz zur präziseren Einschätzung durch den Kapitalmarkt bei?

Nachdem mit der Methode des AKWB weit über 80 Wissensbilanzen erstellt wurden und sich im internen Management von Organisationen bewähren, stellt sich für viele Finanzexperten die Frage, ob das Instrument auch in der

Schnittstelle zum Finanzmarkt zu einer erhöhten Transparenz führt.

„Wissensbilanz - Chance für den Finanzmarkt?“ Diese Frage steht im Zentrum eines Teilprojektes des AKWB unter der Leitung des **Fraunhofer Institut** für Produktionsanlagen und Konstruktionstechnik in Kooperation mit KMU, Banken und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aus ganz Deutschland.

Erste Erfahrungen mit Wissensbilanzen am Kapitalmarkt wurden bereits in Dänemark gemacht. Im Zentrum stand die Frage, ob strategische Informationen in Ergänzung zur Finanzbilanz zu einer geringeren Streuung in der Unternehmenseinschätzung durch unterschiedliche Investoren führen.³ Wie der Test im **Bankenhaus Schroders** zeigte, führten zusätzliche strategische Informationen zu einer präziseren Einschätzung durch die befragten Investoren. Dieses Ergebnis bestätigt die in der Betriebswirtschaftslehre verbreitete Annahme, dass mehr Information und höhere Transparenz zu effizienteren Entscheidungen führt.

Beschaffung und Aufbereitung von unternehmensspezifischen Informationen ist für große Unternehmen durch nationale und internationale Rechnungslegungsvorschriften notwendig, um ein höchstmögliches Maß an Transparenz über die aktuelle Situa-

on und die zukünftigen Entwicklungen der Organisation herzustellen. Doch wie steht es um KMU, die für das **Berichtswesen nur begrenzte Ressourcen** zur Verfügung haben und vor der Herausforderung stehen, ihrer Hausbank möglichst in einem Firmenkundengespräch die wirtschaftliche Situation ihres Unternehmens vollumfänglich, also inklusive weicher Faktoren, zu beschreiben? Kann eine Wissensbilanz einen nützlichen Beitrag zur Kommunikation zwischen einem KMU und einer Bank leisten? Diese Fragestellung wurde in einem Test mit dem Finanzmarkt anhand zweier Fallstudien untersucht.

Struktur einer Wissensbilanz für Kapitalgeber

In einem einfachen, mehrstufigen Testdesign wurde zunächst mit Experten von verschiedenen Banken und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die sich primär mit dem Mittelstand befassen, geklärt, welche Struktur eine Wissensbilanz haben müsste, um für sie als Informationsquelle für den Bewertungsprozess⁴ interessant zu sein. Im Sommer 2006 wurde mit Unterstützung der Bankenvertreter und basierend auf einer Auswertung einer Befragung bei weiteren 68 Finanzexperten eine Berichtsstruktur für den Kapitalmarkt vorgeschlagen:

Berichtsvorschlag für Intellektuelles Kapital		
Seite	Titel	Inhalt
1	Zusammenfassung	Bulletpoints mit wesentlichen Handlungsfeldern & Maßnahmen
2	Geschäftsumfeld	Beschreibung wesentlicher Tätigkeitsfelder (Branchen & Märkte)
5	Geschäftsstrategie	Darstellung strategischer Ziele (u.a. bzgl. intellektuellen Kapitals)
6	Bericht über das Intellektuelle Kapital	Liste der verwendeten Einflussfaktoren
6	Aussagen zum Status Quo und bisherige Entwicklungen	2-5 Indikatoren je Einflussfaktor in einer Zeitreihe von 4 Jahren (Vergangenheit & Prognose)
8	Analyse	Herausstellung wesentlicher Handlungsfelder anhand interner Analyse
9	Entwicklung/Maßnahmen	Detaillierte Beschreibung von Maßnahmen anhand eines internen Assessments, erwartete Wirkungen, Vorgehen und geplantes Investitionsvolumen
12	Optionalen Anhang	Erklärende Ergänzungen (z.B. Definitionen Einflussfaktoren)

Tabelle 1: Berichtsvorschlag intellektuelles Kapital. Quelle: AKWB 2006

Diese Struktur für ein Dokument von maximal 12 Seiten unterscheidet sich von internen, für den Entscheidungsprozess optimierten Wissensbilanzen durch stärkere Fokussierung auf vergleichsweise „harte“ Aussagen. Ziel dieser Darstellungsform ist es, dem Berichtleser ein schnelles Bild über die Zusammenhänge der Werttreiber im Bereich der weichen Faktoren in Bezug auf die Bilanz- und Investitionszahlen des Unternehmens zu ermöglichen.

Die Suche nach Indikatoren

Eine wesentliche Anforderung an Wissensbilanzen aus Sicht der Kapitalmarktvertreter betrifft Indikatoren. Sie sollen die qualitativen Elemente der Wissensbilanz „mit messbaren Fakten unterlegen“.

Mehrere Studien belegen, dass es nicht an Indikatoren mangelt, allein in der Arbeitsgruppe des AKWB wurden mehr als 850 mögliche Indikatoren gesammelt.

Problematisch ist jedoch der große Spielraum bei der Interpretation der Indikatoren. So ist es nicht möglich allgemeingültige Aussagen bzgl. Relevanz und Aussagekraft zu treffen, die für alle Unternehmen und Berichtsadressaten gleichermaßen nützlich sind. Insbesondere muss der spezielle Kontext des Adressaten berücksichtigt werden, der die Information verstehen und für seine Zwecke interpretieren muss.

Da nur begrenzt viele Indikatoren in einen noch handhabbaren Bericht zu integrieren sind, lag nahe, sich auf Fi-

nanzexperten als Berichtsadressaten zu konzentrieren und von diesen evaluieren zu lassen, welche der Indikatoren **hinreichend große Aussagekraft für eine Unternehmenseinschätzung** haben. Bei Konzentration auf solche Größen wird eine Berichterstattung zwar tendenziell lückenhaft und anfällig für Fehlinterpretationen, für die Zielgruppe jedoch anschlussfähig und effizient nutzbar.

Ergebnis der Erhebung ist eine Liste von wichtigen Indikatoren des intellektuellen Kapitals, die ein Unternehmen kommunizieren sollte, um seine Zukunftsfähigkeit beispielsweise im Rahmen einer Kreditvergabe zu untermauern (siehe Kasten unten rechts).⁹ Aus Sicht der Entwicklung weiterer „aussagekräftiger“ Indikatoren ist die Liste eher Aufforderung zur weiteren Arbeit als abschließendes Ergebnis.

Unterschiedliche Meinungen über Einflussfaktoren

Tabelle 2 macht deutlich, wie stark die Sichtweise der Adressaten die Bedeutung von einzelnen Elementen des intellektuellen Kapitals bestimmt. In der Studie des AKWB wurden die Einschätzungen von Unternehmen bzgl. der Wichtigkeit einzelner weicher Faktoren mit denen von Finanzexperten verglichen.

Auffallend ist, dass Finanzexperten die Beziehungen zu Kunden und zum Kapitalmarkt deutlich höher einschätzen, als dies bei den KMU der Fall ist. Über die Gründe kann man spekulieren, im Ergebnis dürften die Abweichungen aber mit der jeweiligen Rolle zu erklären sein. Das was einen direkt betrifft – im Fall der Finanzexperten die Außenwirkung – steigt in der Priorität.

Umgekehrt sind für KMU interne Steuerungselemente bedeutender und aufgrund des bekannten Kontexts auch grundsätzlich interpretierbar. Eine extern nachvollziehbare Darstellung der subtilen Unterschiede etwa der Führungskompetenzen wäre sehr aufwendig.

In der Kommunikation mit dieser Adressatengruppe ist es daher günstig, sich dieser Wahrnehmungsunterschiede bewusst zu sein und die Darstellungen entsprechend anzupassen.

Indikatoren sollen folgende Themen erklären:

Humankapital:

- Ausbildung / Qualifikation der Mitarbeiter
- Fluktuation
- Krankenstand / Fehlzeiten

Strukturkapital:

- Nachfolgeregelungen
- Anzahl und Umsatzanteil neuer Produkte
- Anzahl Produkte in Entwicklung

Beziehungskapital:

- Kundenstruktur (Neukunden, Stammkunden...)
- Umsatzanteile nach Kundenstruktur
- Kundenzufriedenheit
- Anzahl der Kundenreklamationen
- Lieferantenabhängigkeiten
- Rating-Ergebnis

Top 3 aus Sicht der Finanzexperten:	Top 3 aus Sicht der KMU:
• Kundenbeziehungen	• Mitarbeitermotivation
• Beziehungen zu Kapitalgebern	• Führungskompetenz
• Produktinnovation	• Produktinnovation
Soziale Kompetenz und Motivation sind für Finanzexperten eher unwichtig	Beziehungen zu Kapitalgebern sind für KMU eher unwichtig

Tabelle 2: Gegenüberstellung der wichtigsten Einflussfaktoren aus Sicht der Finanzexperten (n=68) und aus Sicht der KMU (n=14). Quelle: AKWB 2006

Test der Wissensbilanz als Berichtsinstrument zu Finanzexperten

Entsprechend der für den Finanzmarkt angepassten Struktur der Wissensbilanz wurden zwei Fallstudien für einen Test erstellt, die auf bereits erstellte Wissensbilanzen zweier realer Unternehmen aufbauen.

Testvorgehen

Im Zentrum des Tests stand die Frage, ob mit der Wissensbilanz die Unternehmensinschätzung präziser und einheitlicher erfolgt, als wenn nur Daten aus dem Prüfungsbericht zum Jahresabschluss zur Verfügung stehen. Daher wurden im Zuge eines Arbeitstreffens in Frankfurt 17 Finanzexper-

ten in zwei Gruppen aufgeteilt und gebeten, beide Unternehmen entsprechend einer vorgegebener Bewertungsskala⁶ zu bewerten.

Ziel der Bewertung war die Beurteilung der Kreditwürdigkeit und der Zukunftsfähigkeit der Organisationen als Basis für eine fiktive Geschäftsbeziehung.

Gruppe I erhielt zunächst den Prüfungsbericht zum Jahresabschluss von Unternehmen A, Gruppe II bewertete die gleiche Organisation mit Prüfungsbericht zum Jahresabschluss und Wissensbilanz. Analog wurde mit Unternehmen B vorgegangen. Ziel des Testdesign war es, herauszufinden, ob die Bewertungen der Experten ohne Wissensbilanz eine höhere Streuung auf-

weisen, als bei der jeweiligen Referenzgruppe, die mit dem Wissensbilanzbericht mehr Informationen zur Verfügung hatte.

Testergebnisse

Abbildung 1 zeigt die Ergebnisse der Bewertung beider Unternehmen durch die jeweiligen Gruppen. An den Achsen sind unterschiedliche Daten aufgetragen. Die linke y-Achse zeigt den Mittelwert (breite Balken) der Bewertungen auf einer für den Test herangezogenen Ratingskala.

Die rechte y-Achse zeigt die für den Test relevante Standardabweichung (schmale Balken), also ein Streuungsmaß um den jeweiligen Mittelwert.

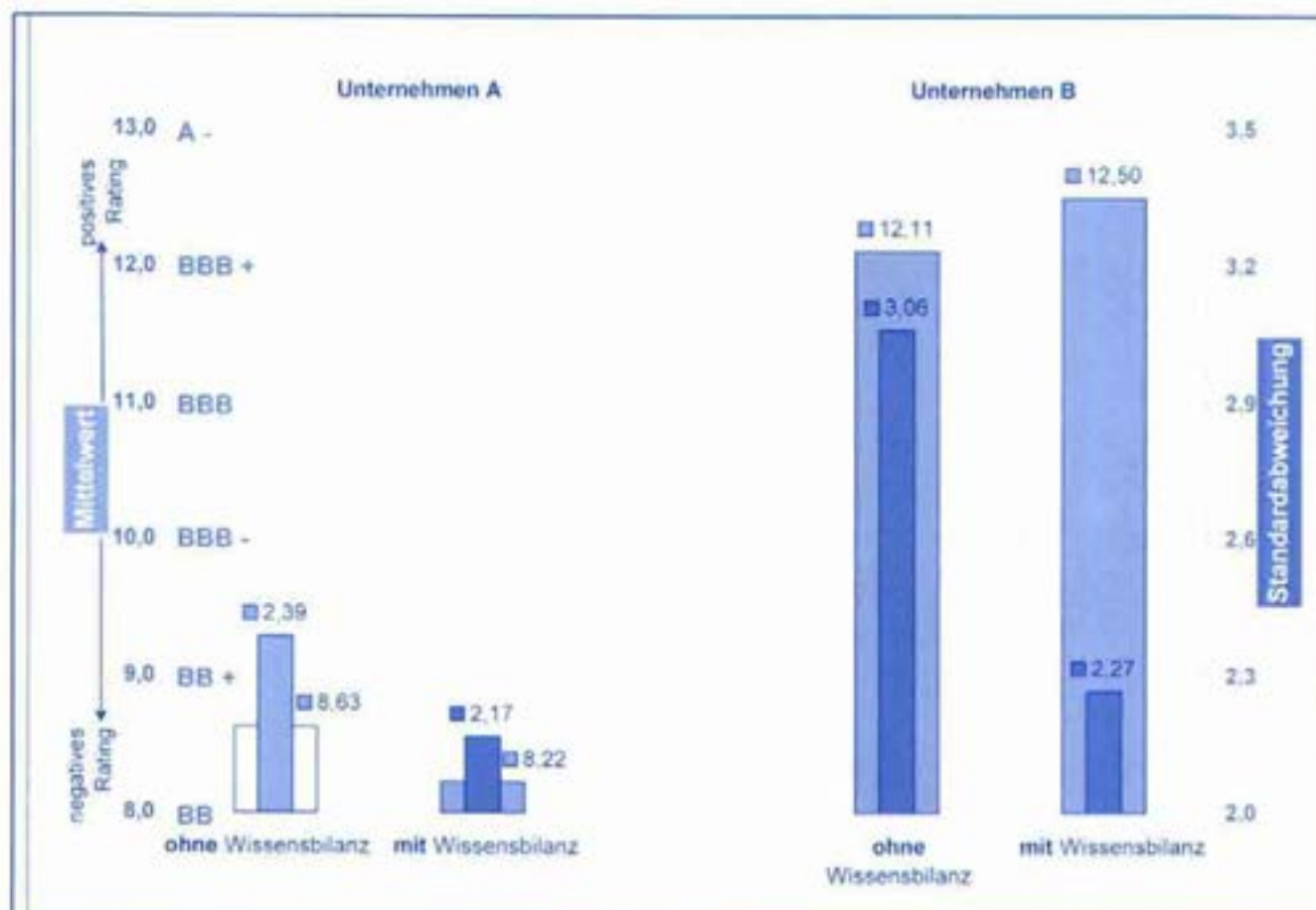


Abb. 1: Bewertung der Bonität zweier Unternehmen, einmal mit und einmal ohne Wissensbilanz. Quelle: AKWB, 2006

Weniger Streuung durch zusätzliche Informationen

Das zusammengefasste Ergebnis des Tests sagt aus, dass in beiden Fallstudien mit zusätzlicher Information durch die Wissensbilanz die Streuung der Bewertungen geringer ausfällt. Die Streuung sinkt bei Unternehmen A von 2,39 auf 2,17, bei Unternehmen B noch deutlich stärker von 3,06 auf 2,27.

Das hat für KMU und für Banken gleichermaßen große Konsequenzen, da es zeigt, dass mit qualitativ hochwertigen, zusätzlichen Informationen, wie sie in einer Wissensbilanz stehen, ein einheitlicheres Bewertungsergebnis zu erzielen ist.

Die Risikoeinschätzung hängt also nicht mehr allein davon ab, WER die Einschätzung macht, oder nach welcher Methode sie durchgeführt wird, sondern vor allem von Informationen, die vom Unternehmen selbst aufbereitet und freiwillig kommuniziert werden.

Schärfung in beide Richtungen

Die zweite Aussage, die sich aus der Auswertung der Daten ergibt ist ebenfalls wichtig: Eine Wissensbilanz verbessert die Einschätzung um die Kreditwürdigkeit nicht automatisch oder zwangsläufig! In Abbildung 1 wird auch deutlich, dass mit mehr Informa-

tionen über die Organisation auch der Konsens entstehen kann, dass es um die Zukunft der Organisation nicht günstig steht.

„Selbstkritische Organisationen“ werden mit der Wissensbilanz vermutlich günstigere Einschätzungen erhalten, „gefährdete Organisationen“ können bereits früher Risiken erkennen und möglicherweise durch Gegenmaßnahmen eine Wende einleiten.

Dieses Ergebnis dient erheblich zur Objektivierung der Diskussion und nimmt vermutlich auch Kritikern Argumente, dass nur „Schönwetterbrochüren“ publiziert werden. Eine Wissensbilanz allein macht eine Organisation noch nicht besser – allerdings steigen damit die Chancen, rechtzeitig problematische Entwicklungen zu erkennen und ihnen entgegen steuern zu können.

Vergleich der Einschätzungen über die Zukunft

Für den Finanzmarkt sind grundsätzlich Informationen über die zukünftige Entwicklung einer Organisation wichtig, da sie das zukünftige Risikopotenzial ausdrückt. Daher wurden der Testgruppe auch Fragen über ihre Einschätzungen zur künftigen

Entwicklung der beiden Fallstudienunternehmen gestellt und die Begründungen abgefragt.

Bei Unternehmen A waren die Experten, die nur den Jahresabschluss zur Verfügung hatten geteilter Meinung. 15% erwarteten eine günstige Entwicklung, etwa 25% eine neutrale, 60% eine negative Entwicklung. Mit den zusätzlichen Informationen aus der Wissensbilanz schärft sich das Bild, 80% sehen eine negative, etwa 20% eine neutrale Entwicklung.

Bei Unternehmen B teilten sich die Meinung relativ gleichmäßig zwischen einer neutralen und einer positiven Entwicklung bei alleinigem Vorliegen des Jahresabschlusses. Mit der zusätzlichen Information aus der Wissensbilanz schärft sich auch diese Einschätzung, sodass nunmehr annähernd 90% eine günstige Entwicklung erwarten, und nur etwas mehr als 10% bleiben bei ihrer neutralen Einschätzung.

Vgl. Hinweis auf CA-Fachseminar „Wissensbilanz – Das Management des Intellektuellen Kapitals im Unternehmen“

Referent: Dr. Manfred Bornemann
von 19. bis 21. November 2007
in Feldafing am Starnberger See

in diesem Heft auf Seite 350



HESSENBRUCH

PERSONALBERATUNG & VERMITTLUNG

WIR VERMITTELN DEUTSCHLANDWEIT!

FACH- UND FÜHRUNGSKRÄFTE FÜR DAS FINANZ- UND RECHNUNGSWESEN

Unsere Geschäftspartner schätzen unser Know-How, unsere Erfahrung im Personalmanagement und beauftragen uns mit folgenden Dienstleistungen:

- Personalvermittlung
- Arbeitnehmerüberlassung
- interim Services
- Outplacement
- Outsourcing
- Personalentwicklung

Wir freuen uns auf Ihren Anruf: HESSENBRUCH - Am Potsdamer Platz - Ebertstraße 1 - 10117 Berlin
Tel.: 030 / 8562 - 1390 Fax: 030 / 8562 - 1399 berlin@hessenbruch-personal.de
www.hessenbruch-personal.de

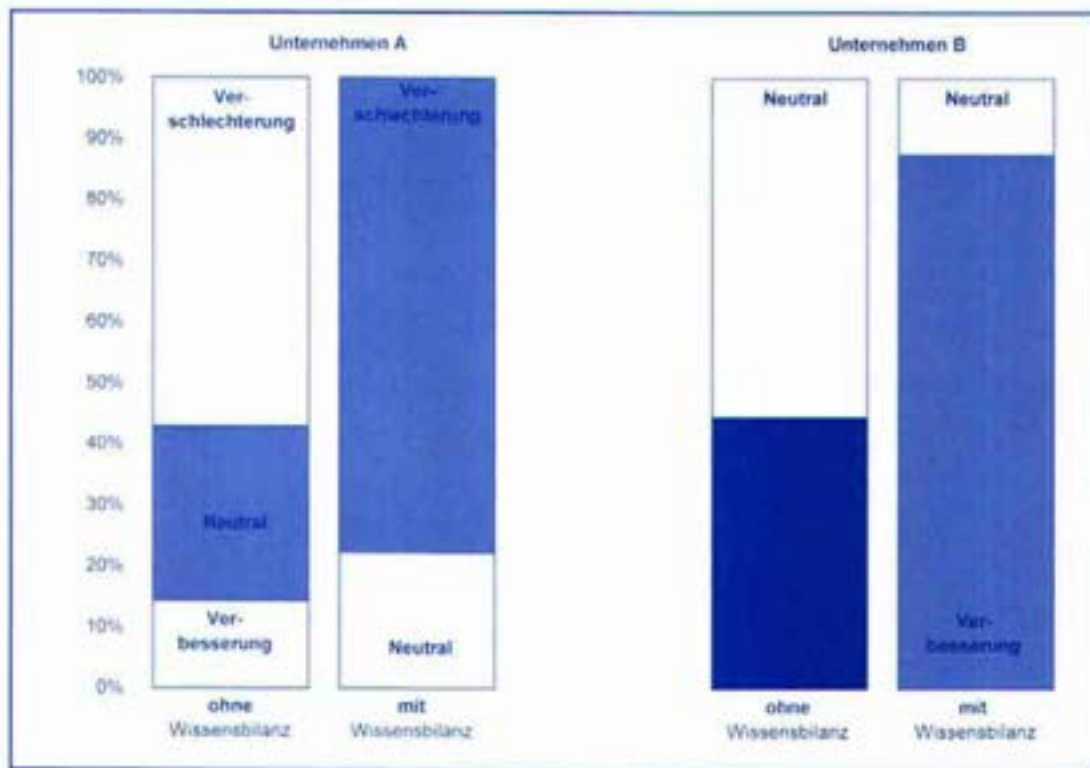


Abb. 2: Gegenüberstellung der Zukunftseinschätzungen zweier Unternehmen, einmal mit und einmal ohne Wissensbilanz. Quelle: AKWB, 2006

Die Analyse zeigt, dass die Wissensbilanz zusätzliche Informationen für den Finanzmarkt anbietet, der damit die Einschätzungen über die künftige Entwicklung deutlich homogener trifft als ohne.

Interessant ist auch in diesem Fall, dass eine Wissensbilanz nicht automatisch eine „günstige“ Aussage über das Unternehmen garantiert, sondern Verschiebungen in beide Richtungen möglich sind und auch eintreten. Aus KMU Perspektive bedeutet das, eine Verbesserung der Bedingungen am Finanzmarkt, wenn es gelingt, vorhandene Stärken auch explizit zu machen.

Umgekehrt ist es kein Drama, sollte die erste Wissensbilanz ungünstig ausfallen. Zunächst gibt es keine Verpflichtung, diese Informationen zu veröffentlichen – und das soll nach Meinung des AKWB auch so bleiben – wohl aber besteht mit dem Wissen um ganz konkrete Verbesserungschancen auch die offensichtliche Option, diese zu nutzen und zeitnah Entwicklungsschritte einzuleiten. Eine kritische Situation an sich ist weniger problematisch, als zu warten, dass sie sich vielleicht von selbst verbessert.

Relativierung

Der Test zeigt interessante Zusammenhänge, doch darf nicht übersehen werden, dass sowohl die Anzahl der verwendeten Fallstudien mit zwei gerade das Minimum darstellt, mit dem Vergleiche noch möglich sind. Auch die Anzahl der Experten und deren Einschätzungen, die für die statistische Auswertung herangezogen werden konnten, sind mit 17 Personen noch knapp unter einer statistischen Signifikanz, aktuell wird die Studie aber weitergeführt und mittelfristig repräsentativer sein. Die verfügbaren Ergebnisse geben aber einen deutlichen Hinweis, dass das Thema Wissensbilanz auch in der Kommunikation zwischen Banken und Unternehmen an Bedeutung zunehmen wird.

Zusammenfassung und Ausblick

Wissensbilanzen erhöhen – wenn sie ordnungsgemäß erstellt werden – grundsätzlich die Transparenz über die Zusammenhänge des intellektuellen Kapitals untereinander, bezogen auf die Geschäftsprozesse und bezogen auf die strategischen Zielsetzungen der Organisation. Das wirkt sich mittelfristig intern und extern,

etwa am Kapitalmarkt, aus. „Selbstkritische Organisationen“ werden mit der Wissensbilanz vermutlich günstigere Einschätzungen erhalten, „gefährdete Organisationen“ können bereits früher Risiken erkennen und möglicherweise durch Gegenmaßnahmen eine Wende einleiten.

Die Analyse zeigte, dass die Wissensbilanz **zusätzliche Informationen für den Finanzmarkt** anbietet, der damit die Einschätzungen über die

künftige Entwicklung deutlich homogener trifft als ohne. Damit steigt die Chance eines gut geführten wissensintensiven KMU, auch eine angemessenen günstige Einschätzung der Zukunftsfähigkeit zu erhalten.

Fußnoten

- ¹ <http://www.bmwi.de/BMWi/Navigation/Technologie-und-Innovation/Informationsgesellschaft/tagung-wissensbilanz.html>
- ² <http://www.bmwi.de/BMWi/Navigation/root,diid=65344.html>
- ³ Vgl. Allison, Thomas: A Tale of Two Reports, in: European business Forum, Issue 16, 2003/4, S. 79-81 URL: http://www.ebr360.org/downloads/ebf_issue16.pdf
- ⁴ Pfeiffer, Guido: Wissensbilanzierung: Ein Mess- und Steuerungsinstrument für die Zukunftsfähigkeit, in Bank-Praktiker 10/2006
- ⁵ AKWB 2007: http://www.akwissensbilanz.org/Projekte/070201_Finanzmarkt_Wirkungstest_Teil2_V17.pdf
- ⁶ Ratingskala in Anlehnung an Standard & Poor's von AAA (höchste Bonität) bis D (ungenügende Bonität) ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau					
04	25	26	F	G	P

Sichern Sie sich diese eNews ...

... www.vpw.de/news

So erhalten Sie regelmäßig Ihre eNews – Fachinformationen per E-Mail: Steuern, Internationale Rechnungslegung, Bilanzierung, Mietrecht, Personalfragen, BFH-Entscheidungen und betriebswirtschaftliche Beratung.

■ Einfach online informiert ...



www.vpw.de/news

... einfach hier eintragen und profitieren:
www.vpw.de/news

Diese eNews informieren Sie aktuell und schnell über alles Wissenswerte zu ausgewählten Themen. Mit wertvollen Tipps und Arbeitshilfen für Ihre tägliche Berufspraxis.

Das Beste ist: Diese eNews sind kostenfrei für Sie!

Alle eNews erhalten Sie, so lange Sie es wünschen. Ohne jede Verpflichtung. Sie können Ihre eNews jederzeit abbestellen.

Sie haben jetzt die Chance, Ihren ganz persönlichen Informationsdienst abzurufen.

Wählen Sie einfach die für Sie interessantesten eNews aus und tragen Sie sich gleich ein: www.vpw.de/news

steuernetz.de

eNews erhalten Sie wöchentlich mit brandaktuellen Themen und Tipps aus Wirtschaft, Recht und Steuern.

gmbhnetz.de

eNews mit aktuellen und kompetenten Praxis-Tipps rund um die steuerlichen und unternehmerischen Fragen zur GmbH.

controllernetz.de

eNews mit praktischen und kompetenten Controlling-Tipps für moderne Unternehmen.

buchfuehrungsnetz.de

eNews bieten sofort umsetzbare Tipps und Lösungen für die Praxis der Buchführung.

bwl-express **NEU**

eNews mit dem Know-how zur betriebswirtschaftlichen Beratung und strategischen Unternehmensführung aus dem Verlag für Deutsche Steuerberater.

personalleiternetz.de

eNews mit Lösungen zu Personalfragen & Arbeitsrecht, kurz und verständlich auf den Punkt gebracht.

vermieternetz.de

eNews mit diesen anwaltsgeprüften Tipps sind Sie als Vermieter und Hausverwalter stets auf der sicheren Seite. Sie erhalten alle 14 Tage kostenlos Ihre Vermieter-eNews.

bfh-urteils-express

eNews mit allen Leitsätzen und Volltexten der aktuellen BFH-Entscheidungen erhalten Sie jeden Donnerstag.

ifrs-express **NEU**

eNews machen Ihre Bilanzierungsarbeit mit aktuellen Infos und News zur Internationalen Rechnungslegung leichter.

bilanznetz.de

eNews mit allem, was Sie für Ihre Bilanzierungspraxis im Rechnungswesen benötigen.

stbnetz.de

eNews mit aktuellem & rechtssicherem Spezialdienst für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer erhalten Sie alle 14 Tage.

www.vpw.de/news

PRAKTISCHES WISSEN
IHR ERFOLG

Verlagsgruppe Praktisches Wissen



Brainflow schafft Cashflow

Ein Essay von Martin Bösch, Lustenau

Was Cashflow ist und woher er kommt, das wissen wir in der Regel ziemlich genau. Er ist, etwas salopp ausgedrückt, das „Überbleibsel“ aus den Geldeingängen des Umsatzes und den Geldausgängen für Kosten und Investitionen. Mit diesem Überfluss an Geld werden die Ansprüche der Shareholder abgegolten, Schulden, wenn vorhanden, zurückbezahlt und, wenn möglich, wird ein Liquiditätspolster für unerwartete Ereignisse angelegt. Ist der Cashflow kein „Überbleibsel“, sondern ein „Unterbleibsel“, d. h. wenn er negativ ist, wenn also Cash abfließt, so nennt man ihn Cashdrain, und all die schönen Dinge wie investieren, Dividende auszahlen und Schulden tilgen müssen fremd finanziert oder unterlassen werden. Das Instrument, das uns über all diese Flüsse Auskunft gibt, ist die Mittelflussrechnung.

Der Cashflow ist ein integrierter Bestandteil im Konzept der Unternehmensführung

Die Liquidität ist der Zustand der Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens. Liquide sein heißt, dass das Unternehmen seinen Zahlungsverpflichtungen zu jedem beliebigen Zeitpunkt nachkommen kann. Der Cashflow ist die Bewegung dieser Liquidität, die Differenz von Ausgaben und Einnahmen in einer Periode. Vergleichen wir die Liquidität eines Unternehmens mit einem See, so ist der Wasserpegel das Liquiditäts-

niveau und die Zu- und Abflüsse sind die Einnahmen und Ausgaben. Blicken wir über den Tellerrand der Liquidität hinaus, so sehen wir, dass der Cashflow den Vorlaufgrößen des Umsatzes und der Kosten „entrinnt“, den so genannten materiellen Erfolgspotenzialen gemäß Abbildung. Die Zuflüsse in einen See haben ja auch nur Wasser, wenn es im Gebirge regnet und die Flüsse aus dem Potenzial der Regenwolken gespeist werden.

So ist es auch im Unternehmen. Wo keine Kunden sind, die unsere Produkte und Dienste beanspruchen und bezahlen und wo kein Angebot an technologisch hoch qualifizierten Produkten und Dienstleistungen vorhanden ist, da gibt es auch keinen Umsatz und keinen Geldeingang. Eine Weile lang gibt es zwar vielleicht einen Geldausgang, aber eben nur eine Zeit lang. Der Geldfluss versiegt, die blühenden Landschaften trocknen aus. Die Liquidität ist somit von den strategischen Potenzialen abhängig.

Strategische Potenziale sind aber nicht nur die Positionen in Markt und Technologie, sondern auch das Wissen, Können und Wollen der Fach- und Führungskräfte im Unternehmen und seinen Partnern. Das sind die normativen Kräfte, die das Potenzial der Produkte, Dienstleistungen und Märkte erst erzeugen und es in Ergebnis und Liquidität umwandeln. Es ist die Managementkraft, die Kraft zur Führung, die

einem Unternehmen oder einer Organisation seine Lebensfähigkeit und seine Entwicklungsfähigkeit einhaucht.

Die Systematik

Der Prozess der Unternehmensplanung folgt der vertikalen Logik von oben nach unten gemäß Abbildung. Das heißt, Voraussetzungen dafür, dass strategisch-materielles Erfolgspotenzial (Produkt- und Marktpositionen) geschaffen und entwickelt werden kann, sind normative Kräfte wie Motive, Einstellungen, Fantasie und Fähigkeiten von Führungskräften im und um das Unternehmen herum.

In der Unternehmenssteuerung ist dieses Prinzip ebenfalls gültig, allerdings von unten nach oben. Wir erleben beispielsweise Ungleichgewichte in der Liquidität in Form von finanziellen Engpässen und steuern dagegen, indem wir z. B. unsere Kunden anhalten, ihre Rechnungen pünktlich zu bezahlen. Das ist von der Systematik der Abbildung her interpretiert eine horizontale Maßnahme, Masse zu Masse, eine Maßnahme innerhalb der Steuerungsgröße Liquidität.

Bald stellen wir fest, dass diese oder ähnliche Maßnahmen zwar durchaus sinnvoll und wirksam sind, allerdings nur beschränkt, denn die Ursachen von Liquiditätsengpässen liegen tiefer.



Dr. Martin Bösch ist Unternehmensberater und führt Strategieworkshops und Führungstrainings in Unternehmen und Organisationen durch. In den Jahren 1978 bis 1999 war er Mitglied des Trainerteams der Controller Akademie

	Führungs- und Steuerungsgrößen	Orientierungsgrundlagen	Instrumente (Beispiele)
Brainflow schafft Cashflow	Normativ: Personelle Erfolgspotenziale (Lebensfähigkeit, Managementkraft, Kraft zur Führung)	<ul style="list-style-type: none"> • Motive, Absichten, Ziele • Einstellungen • Fantasie • Fähigkeiten • Wissen und Erfahrung • Verhaltensweisen • Brainflow 	<ul style="list-style-type: none"> • Vision • Leitbild • Unternehmensplanung • Reporting • Führungsgrundsätze • Intuitives Bogenschießen
	Strategisch: Materielle Erfolgs-potenziale (Produkte, Dienstleistungen, Märkte)	<ul style="list-style-type: none"> • Kundenbedürfnisse • Technologische Lösungen • Marktpositionen • Kostenpositionen 	<ul style="list-style-type: none"> • Umfeldszenarien • Stärken/Schwächen-Analysen • Produkt-Markt-Matrix • Portfolio
	Operativ: Ergebnis	<ul style="list-style-type: none"> • Umsatz & Deckungsbeiträge • Aufwand und Ertrag • Kosten und Leistungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Erfolgsrechnung
	Liquidität	<ul style="list-style-type: none"> • Einnahmen und Ausgaben • Cashflow 	<ul style="list-style-type: none"> • Mittelflussrechnung
	Substanz (materiell)	<ul style="list-style-type: none"> • Kapitaleinsatz • Aktiva und Passiva • Shareholder-Value 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz

Abb.: Cashflow und Brainflow sind integrierte Bestandteile der Unternehmensführung

Warum bezahlen unsere Kunden unsere Rechnungen nicht pünktlich? Stimmt etwas mit unseren Leistungen nicht? Sind unsere Produkte nicht auf dem möglichen Qualitätsstandard? Mit welcher Einstellung gehen wir mit unseren Kunden und Mitarbeitern um? Betrachten und halten wir die Kunden und Mitarbeiter eher als Cashkühe oder eher als Mitgestalter unseres und ihres Lebens? In der Darstellung der systematischen Zusammenhänge der Abbildung entsprechend heißt das, wir müssen höher hinauf denken, wir müssen über die Steuerungsgröße Liquidität hinaus denken. Das Leben zwingt uns, diagonal oder senkrecht nach oben zu denken und wir erkennen, dass unser Denken die materiellen Zustände erzeugt. Mind over matter!

Effizientes Debitorenmanagement wirkt sich erst dann auf die Zahlungsmoral der Kunden nachhaltig positiv aus, wenn unsere Beziehung zu den Kunden „stimmt“ und das ist eine Frage, wie wir unsere normative Kraft der Führung in der Auswahl und im Um-

gang mit Kunden einsetzen.

Die Einstellungen unseres Bewusstseins lassen mehr oder weniger Brainflow zu

Die Kraft zur Führung gleicht einem Strom von Energie, der von unserem Bewusstsein angezapft, gelenkt und kanalisiert wird. Je nach Einstellung unseres Bewusstseins und nach Leistungsfähigkeit unseres Gehirns entnehmen wir diesem Strom konstruktive Gedanken hoher Schwingung oder eher destruktive Gedanken niedriger Frequenz. Die Einstellungen unseres Bewusstseins sind wie Wächter, die darüber wachen, welche Gedanken in unser Gehirn gelangen und zur weiteren Bearbeitung und Manifestierung freigegeben werden.

Einstellungen wie zum Beispiel „unseren Kunden können wir sowieso nie etwas recht machen“ erzeugen eine ganz andere Gedankenfrequenz und einen anderen Gedankenfluss in unserem Gehirn (Brainflow) als die Ein-

stellung „wir haben zufriedene Kunden, die unsere Leistungen schätzen und unsere Preise fair finden“. Ein Verkäufer mit dieser Einstellung wird mit einem Kunden, der Unzufriedenheit betreffend unserer Produkte und Dienstleistungen signalisiert und ruinöse Rabatte herausverhandeln möchte, ganz anders umgehen als ein Verkäufer mit einer resignierenden, ängstlichen oder gar destruktiven Einstellung. Und der Kunde spürt das, denn auch er hat ein Gehirn mit Antennen, die Gedanken und Einstellungen aufnehmen und verarbeiten.

Einstellungen des Bewusstseins ziehen entsprechende Gedankenmuster an, verursachen dementsprechende Verhaltensweisen und diese erzeugen die adäquate Realität. Brainflow schafft Cashflow.

Nun kann man das Bewusstsein nicht so leicht einstellen wie eine Kaffeemaschine oder einen Rasenmäher. Man kann es allerdings mehr oder weniger öffnen, man kann Gedanken von konstruktiver, gestalterischer Art un-

gehinderter einlassen, sozusagen durchwinken, oder aber Türen und Tore mit vielen „Unmöglichkeiten“ bewachen lassen oder mit Ängsten vor Neuem und Ungewissem verschließen. Dadurch verstärken oder reduzieren wir die Gedankenenergie, die nach Manifestation drängt.

Motive, Absichten und Ziele sind die wichtigsten Hebel für die Einstellungen des Bewusstseins

Wenn wir uns darüber im Klaren sind, was wir wirklich wollen, dann können wir die entsprechenden Resultate zielorientiert ansteuern und alle Energie auf deren Umsetzung lenken. Wollen wir wirklich zufriedene Kunden oder fühlen wir uns wohler in einer Opferrolle? Einer Rolle, die heißt, „weil wir unzufriedene Kunden haben, können wir unsere Umsatzziele nicht erreichen?“ Niemand gibt weder nach außen noch gegenüber sich selbst zu, sich als Opfer wohl zu fühlen, und dennoch kommt das vor.

Ein anderes Beispiel: wollen wir wirklich zufriedene und souveräne Mitarbeiter oder haben wir Angst davor, dass solche Menschen unsere Karriere bedrohen oder nur faulenzten und ein hohes Gehalt wollen? Auf welches Menschenbild in Bezug auf unsere Mitarbeiter oder Chefs oder Kunden oder Partner haben wir unser Bewusstsein eingestellt? Was ist unser Motiv, solche oder andere Mitarbeiter oder Chefs oder Kunden oder Partner haben zu wollen? Ist es einfach der Wunsch, mit Menschen zusammenzuarbeiten, die lebensbejahende, konstruktive Einstellungen haben, weil wir uns in diesem Milieu wohl fühlen? Oder ist es der Profit oder der Cashflow, weil wir wissen, dass solche Bewusstseins Erfolg herbeiführen und wir und unser Unternehmen dadurch aus eigener Kraft finanziell unabhängig sind und wir souverän Entscheidungen treffen können betreffend Investitionen in das Sachpotenzial und das personelle Potenzial und betreffend unserer Produkt- und Marktstrategien? Oder haben wir Machtmotive? Egal, welche Motive wir haben, wir orientieren uns jedenfalls an ihnen beim Einsatz unserer normativen Kraft zur Führung.

Vertrauen und Wissen sind die Garanten des Erfolges, Angst verhindert ihn

Bei der erfolgreichen Umsetzung des Prinzips „Brainflow schafft Cashflow“ geht es darum, ob dieser Prozess durch Zweifel und Ängste gestört wird oder nicht. Angst wovor? Angst vor Misserfolg? Das ist ein Mangel an Vertrauen. Vertrauen in wen oder was? Es geht hier nicht um Vertrauen in andere Menschen, sondern um das Vertrauen in das Funktionieren von „Brainflow schafft Cashflow“, oder, anders ausgedrückt, um das Vertrauen in die Gesetzmäßigkeit, dass Bewusstsein und Energie über die Kraft der Gedanken und Wahrnehmungen die beabsichtigte Realität erschaffen. Noch wirksamer als das Vertrauen in diese Gesetzmäßigkeit ist das Wissen um diese.

Wissen kann man erlangen durch das Studium und das Erkennen dieser Gesetzmäßigkeiten oder durch Ausprobieren und indem man die Erfahrungen im Gehirn speichert. In beiden Fällen verändern bzw. erweitern wir die Verkabelung des Neuronetzes in unserem Großhirn und erweitern dadurch unsere Persönlichkeit. Platz hierfür hätten wir genug, wenn man den Neurologen glauben kann, dass wir nur etwa ein Drittel der Kapazität unseres Biocomputers nutzen.

Visionen, Leitbild, Ziele und die normative Kraft der Gedanken

Einstellungen, Verhaltensweisen, Motive, Fähigkeiten, Wissen und Wollen sowie Fantasie sind wichtige normative Orientierungsgrundlagen zur Erhaltung und Förderung der Lebensfähigkeit von Unternehmungen und Organisationen. Die Instrumente, mit denen die Energien in Gang gesetzt und gesteuert werden, sind Visionen, Leitbilder, Führungsgrundsätze sowie die Unternehmensplanung und das Reporting. Sie dienen dazu zu erkennen, was wir wollen und in welche Richtung wir unsere Gedankenenergie richten sollten.

Gedanken sind die Vorläufer der Realität. Alles, was wir in unserer materiellen Wirklichkeit wahrnehmen, war einmal ein Gedanke oder ein Gedanken-

muster. Umgekehrt kann auch alles, was unser Vorstellungsvermögen sich ausdenken bzw. ausmalen kann, verwirklicht werden. Die Betonung liegt auf „kann“, d. h. die Zielbilder sind vorläufig lediglich Möglichkeiten, Potenziale. Damit der Gedanke Realität wird, muss er ins Zentrum, in den Brennpunkt unseres Bewusstseins rücken, dort bildhaft festgehalten und mit emotionaler Energie aufgeladen werden. Das heißt, wir stellen uns die gewünschte Realität wie auf einem Bildschirm in unserem Gehirn als gegeben vor und prüfen, ob wir uns dabei wohl fühlen. Je klarer und intensiver wir diesen Fokus halten, desto erfolgreicher verläuft der Umsetzungsprozess in die materielle Wirklichkeit.

In einer anderen, virtuellen Wirklichkeit – auch Quantenfeld der Potenziale genannt – existiert unser Szenario bereits. Dadurch, dass wir es in den Brennpunkt unseres Bewusstseins platzieren und mit der Absicht ausstatten, es in die physische Realität herunter zu frequentieren, sucht sich das energetische Bild die entsprechenden Ereignisse und Umstände in der physischen Welt. In der Quantenphysik spricht man in diesem Zusammenhang vom Beobachtereffekt. Beobachter sind wir mit unserer Absicht und mit der Ausrichtung unseres Bewusstseins auf das gewünschte Resultat.

Strategische Visionen

Ein zufriedener Kunde ist ein sehr attraktives, anziehendes Bild, das sich ein zufriedener Verkäufer ausmalen und gut vorstellen kann und bei dem er sich auch bestimmt wohl fühlt. Ist Kunde X ein bedeutender Abnehmer unserer Produkte und Dienstleistungen, der unsere Leistungen anerkennt und sie gerne bezahlt, und zwar pünktlich und korrekt? Brainflow schafft Cashflow!

Im strategischen Bereich von Produkten, Dienstleistungen und Märkten sind der Visionskraft – der Kraft des Vorstellungsvermögens – keine Grenzen gesetzt. Die Grenzen sind lediglich die, die uns unser Verstand mit „Möglich“ oder „Unmöglich“ setzt. Diese Grenzen sind jedoch flexibel und können durchaus verschoben werden.

Wir sind nicht unser Verstand, sondern der Verstand ist ein Gehilfe unseres Bewusstseins. Wenn er uns bei der Visionsarbeit im Wege steht, dann sollten wir ihn in seine Schranken weisen. Am Ende einer Visionsarbeit soll er unser Ergebnis durchaus auf Plausibilität prüfen, aber wir müssen darauf achten, dass er nicht schon den ersten Ansatz unserer kreativen Gedanken zu Tode analysiert.

Nützliche Cashflow-Visionen

Die reichen Geschäftsleute aus Oberitalien haben im Mittelalter sich von ihren Künstlern das Bild eines Hundes am Boden ihres Geldschrankes eingravieren lassen, der über das Geld in der Truhe wachte. Wenn der Kaufmann das Bild des Hundes am Boden der Truhe sah, dann war sie leer, das heißt er war „auf den Hund gekommen“. Ich empfehle allen visionären Finanzchefs, eher auf das Bild einer vollen Geldtruhe zu fokussieren, als auf einen Hund am Boden der Truhe, denn wenn Sie den Hund am Boden der Kassa sehen, dann ist es aus finanzwirtschaftlicher Sicht möglicherweise schon zu spät. Aus normativer Sicht könnte es sein, dass die Angst, dass das Geld gestohlen werden könnte, das Geld schon vorher auffrisst, noch bevor der Hund am Boden der Truhe sichtbar wird. Geschichtlich können wir nicht nachvollziehen, ob sich der Reichtum der Kaufleute im Mittelalter aufgrund solcher Bilder eher vermehrt und bewahrt oder eher verflüchtigt hat.

Wie visualisieren wir nun einen Cashflow? Wenn Ihnen das Bild mit der vollen Dukatenruhe im Zeitalter des elektronischen Geldes zu mittelalterlich vorkommt, dann ersetzen Sie es durch eine Computergrafik. Wie wäre es mit einer Grafik, in der der Cashflow 15% vom Umsatz beträgt? Unser Unterbewusstsein kann mit solchen grafischen Symbolen ganz gut umgehen. Es weiß, was wir mit der Distanz zwischen Umsatz, Cashflow und Null in unserer Computergrafik meinen – und darauf kommt es an bei der Visualisierung.

Controller-Visionen

Sind nun Ziele keine Zahlen mehr, sondern nur noch Bilder von Zuständen?

Sollte ein Budget demnach ein Bilderkatalog über zukünftige Zustände sein? Nein, ein Budget ist eine in Zahlen gegossene Vision. Die Vision allein ist noch kein Budget, sie ist die Vorläuferin des Budgets, aber das Budget allein, ohne Vision, ist ein Zahlenskelett ohne Fleisch und ohne Leben.

Was für eine bildhafte Vorstellung vom Unternehmen könnte ein visionsbegabter Controller außer grafischen Kurven, Balken und Säulen haben? Wie wäre es mit einer Waage? Wie wäre es mit einem Bild der Balance von Leistung und Gegenleistung zwischen unseren Führungskräften aus Geschäftsleitung, Einkauf, Verkauf usw. und unseren Stakeholdern, d. h. all denen, die daran interessiert sind, dass unser Business am Laufen gehalten wird? Können Sie sich ein solches Bild vorstellen? Dann sind Sie ein aktiver und bewusster Mitschöpfer und Mitgestalter des ökonomischen Lebens Ihres Unternehmens.

Wenn alle Führungskräfte dies tun, dann bekäme die „Vision“ im Zentrum Ihrer Balanced Scorecard einen neuen Schwerpunkt und den Stellenwert, der ihr gebührt: das aktive Mitschöpfertum aller Führungskräfte im Unternehmen am Erfolg. Erfolg müsste in diesem Zusammenhang allerdings etwas weiter ausgelegt werden als im betriebswirtschaftlichen Sinne von Ergebnis und Gewinn. Erfolg ist das, was aufgrund unseres Wollens, Denkens und Fokussierens erfolgt.

Wer wirft nun was in die Waagschale? Und wer misst das? Wer ist der „Balanced Scorekeeper“, der Punktezahl im Unternehmensspiel? Im Grunde genommen sollte das jede Führungskraft für sich selbst sein. Ein Controller mit einem Verständnis für die normative Kraft der Gedanken und Gefühle könnte dabei helfen und dafür sorgen, dass alle Spieler im Unternehmen ihren diesbezüglichen Beitrag kennen und wägen.

Intuitives Bogenschiessen ist ein hervorragendes Werkzeug zur Visualisierung von Zielen und zum Fokussieren auf Ziele

Was hat intuitives Bogenschiessen mit Cashflow zu tun? Sehr viel, denn es ist

eine hervorragende Methode, Ziele zu visualisieren, sie in den Brennpunkt des Bewusstseins zu bringen, sie dort zu halten und sie zu verwirklichen, indem man den Bogen (Energie) spannt und loslässt. Es ist ein praktisches Training zur Förderung der Imaginationskraft und der Konzentration des Bewusstseins auf ein Ziel. Es fördert den Brainflow.

Intuitiv heißt, wir stellen uns zunächst das Ziel – in diesem Fall die goldene Mitte der Zielscheibe – in unserem Gehirn bildhaft vor und rufen dieses Bild beim Schiessen aus dem Inneren ab. Die Formulierung des Zieles ist ein intellektueller Vorgang und beim Bogenschiessen nicht besonders schwierig. Wir wollen einfach in die Mitte treffen, das ist alles. Das Resultat liegt nach diesem Prozess der Zielformulierung und der Erarbeitung des Resultatbildes in unserem Gehirn am Lager. Beim Schiessen treffen wir sozusagen ohne zu zielen, denn das Ziel haben wir bereits vorher intellektuell definiert und mental im Neuronetz verdrahtet. Wir schießen dann den Pfeil mehr oder weniger in die Mitte der Zielscheibe und diese gibt uns sofortiges Feedback, wo wir getroffen haben.

Das intuitive Bogenschiessen ist eine beliebte und passende begleitende Übung für Controller und Führungskräfte bei Strategiesitzungen und Budgetkonferenzen. Es ist, wie eine Strategie oder ein Budget, mit einem Hauch von Unmöglichkeit behaftet. Wenn Sie aber einmal einen Pfeil im Ziel platziert haben, dann ist das mit einem Vertrauensgewinn in Ihre intuitiven Kräfte verbunden und mit dem Wunsch, diese Erfahrungen in Ihrem Geschäftsalltag bei der Erreichung von Zielen einzusetzen. Das intuitive Bogenschiessen verstärkt das Vertrauen in Ihre Intuition und in Ihr Unterbewusstsein und das ist insbesondere für überwiegend rational denkende Führungskräfte eine neue und wertvolle Erfahrung. Rational ist flach und zweidimensional, intuitiv ist tief und mehrdimensional.

Dies ist ein Essay und soll Sie zum Denken anregen. Sie wissen ja, Brainflow schafft Cashflow. ■

Kostenmanagementprojekt im rheinland-pfälzischen Justizvollzug

Neustrukturierung der Arbeitsverwaltungen im Strafvollzug Rheinland-Pfalz – durchgeführt durch das IFAMS

von Prof. Dr. Hans-Christoph Reiss und Susanne Löwe, Mainz



Derzeit ist der öffentliche Sektor durch Reformierungs- und Modernisierungsbestrebungen geprägt. Auch die Arbeitsverwaltungen des rheinland-pfälzischen Justizvollzugs stehen vor der Herausforderung, Restrukturierungsmaßnahmen vorzunehmen. Diese wurden vom Institut für angewandtes Management in der Sozialwirtschaft (IFAMS) der FH Mainz durch die Erstellung eines Konzepts für ein Kostenmanagementsystem im Rahmen eines studienbegleitenden Forschungsprojekts unterstützt.

Im Folgenden werden die grundlegende Ausgangssituation, arbeitsverwaltungsspezifische Reformierungsbestrebungen und das bestehende Reformierungskonzept des IFAMS beschrieben.

Ausgangssituation

„Das bürokratische Verwaltungssystem ist ein System organisierter Unverantwortlichkeit. Es belohnt nicht die optimale Leistung, sondern den maximalen Ressourcenverbrauch.“¹ Öffentliche Verwaltungen sind verstärkt dieser Kritik im Hinblick auf wachsende Haushaltsprobleme und der drohenden Finanzkrise ausgesetzt. Im Zuge der defizitären Haushalte und der veränderten Leistungsanforderungen seitens der Wirtschaft gewinnt die Forderung nach grundlegenden strukturellen Änderungen des öffent-

lichen Sektors zunehmend an Bedeutung.² In diesem Zusammenhang wurde Anfang der 1990er Jahre das „Neue Steuerungsmodell“ (NSM) von der **Kommunalen Gemeinschaftsstelle** (KGSt) ins Leben gerufen. Dabei handelt es sich um ein vielschichtiges Reformmodell, welches die Modernisierung von Kommunalverwaltungen anstrebt. Ziel des NSM ist u. a. die Adaption von Unternehmensstrukturen in öffentlichen Verwaltungen, die sich in der freien Wirtschaft bewährt haben.³

In diesem Zusammenhang stellen sich die Justizvollzugsanstalten des Landes Rheinland-Pfalz (RLP) der Herausforderung, die durch das NSM geprägten Modernisierungs- und Reformierungsansätze auf ihre Teilbereiche zu übertragen. Fokussiert wird die Sicherstellung der Effektivität und Funktionsfähigkeit der Justiz im Allgemeinen. Hierzu müssen alle untergeordneten Landesbehörden effektiver und wirtschaftlicher gestaltet werden, wodurch zusätzliche finanzielle Mittel generiert und damit eine marktkonforme Flexibilität gesichert werden kann.⁴ In diesem Kontext ist die Einführung von betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumenten unerlässlich, welche i. S. des NSM u. a. die Restrukturierung der Verwaltungsbereiche unterstützen. Das im Verwaltungsbereich angewandte Buchhaltungssystem – die Kameralistik – wird [...] den gestiegenen Anforderungen an eine sich stärker betriebswirt-

schaftlich orientierende Verwaltung nicht mehr gerecht [...]“⁵ Die **Kameralistik verfolgt lediglich finanzwirtschaftliche Ziele**;⁶ sie bietet nicht die Möglichkeit, betriebswirtschaftliche Zwecke zu bedienen. Der **Kosten- und Leistungsrechnung** als internes Steuerungsinstrument kommt in diesem Zusammenhang eine besondere Bedeutung zu. Sie soll ergänzend zur Kameralistik „[...] vorrangig Transparenz schaffen und somit Effizienzpotenziale sichtbar machen!“⁷ Die Reformbewegungen im Justizvollzug sollen letztlich durch die Entwicklung eines adäquaten Berichtswesens untermauert werden, welches die Verwaltungsbereiche in ihren Planungs-, Steuerungs- und Kontrollfunktionen im Geschäftsprozess durch die Aufbereitung und Bereitstellung von relevanten Informationen unterstützt.⁸

Für die Arbeitsverwaltungen (AVW) als untergeordnete Organisationseinheit der Abteilung Strafvollzug (Justizvollzug) wurde zu diesem Zweck im Rahmen eines Projektes durch das Institut für angewandtes Management in der Sozialwirtschaft (IFAMS) der Fachhochschule Mainz ein betriebswirtschaftliches (Kosten-) Managementsystem (im weiteren Verlauf Soll-Konzept genannt) konzipiert. Dieses besteht aus zwei grundlegenden Bestandteilen: einer Kostenrechnung und einem Berichtswesen. Das Soll-Konzept bildet exemplarisch an Hand der Justizvollzugsanstalten Diez und

Wittlich (als Modellanstalten) die Grundstrukturen aller Justizvollzugsanstalten des Landes Rheinland-Pfalz ab.⁸ Das Kernziel des Projektes ist, eine betriebswirtschaftliche Steuerung der Strafvollzugsanstalten i. S. des NSM sicher zu stellen. Basierend auf dem Soll-Konzept wird ein prototypisches Informationsversorgungs-System erstellt, welches sich auf die Abbildung des Berichtswesens beschränkt.

Reformbestrebungen im Justizvollzug

Reform: Hintergrund, Ziele und Probleme

Zunehmende Haushaltsprobleme und die **steigende Ressourcenknappheit** zwingen auch den Justizvollzug, sich an die veränderten Rahmenbedingungen der Wirtschaft anzupassen. Die im November 2004 beschlossene Justizreform fordert in diesem Zusammenhang, dass „[...] auch die Justiz einen Beitrag zur Konsolidierung der öffentlichen Haushalte leisten [...] kann und muss.“⁹ Hierzu soll der für Kommunalverwaltungen entwickelte Modernisierungsansatz des Neuen Steuerungsmodells als grundlegender Richtungsweiser für Landesbehörden dienen.¹⁰ Das NSM wurde Anfang der 1990er Jahre von der Kommunalen Gemeinschaftsstelle mit der Vision entwickelt, die in der modernen Unternehmensführung etablierten Organisations- und Führungsgrundsätze auf den öffentlichen Bereich zu übertragen.¹¹ Im Folgenden soll verdeutlicht werden, warum eine Reform der Justiz als notwendig erachtet wird und auf welche Restriktionen das NSM bei dessen Übertragung auf die Landesbehörde trifft.

Die einzelnen Elemente der Vision werden durch das Leitbild „**Dienstleistungsunternehmen Kommunalverwaltung**“ geprägt, welches weitestgehend auf den Justizvollzug als Landesbehörde übertragbar ist. Das Dienstleistungsspektrum des Strafvollzugs umfasst zum einen die Behandlung bzw. Betreuung der Gefangenen, wie therapeutische bzw. medizinische Behandlung, die Beschäftigung und Aus- bzw. Fortbildung. Zum anderen zählt zu den Dienstleistungen die Gewährleistung der technischen

bzw. administrativen Sicherheit, worunter u. a. die Wahrung der Gefangenen im engeren Sinne verstanden wird.¹² Die Erbringung dieser Dienstleistungen erfordert einen stetig steigenden Ressourceneinsatz wie beispielsweise Kapital und Personal. Die Vereinbarung dieser Tatsache mit der stetig zunehmenden Verknappung der Haushaltsmittel stellt eine wachsende Herausforderung dar. Aufgrund der hoheitlichen Aufgabe der Justiz ist es unerlässlich, die kurz-, mittel- und langfristige finanzielle Versorgung zu gewährleisten. In diesem Zusammenhang ist ein weiteres Problem zu vermerken, welches aufgrund der gesetzlichen Konstatierung der zu erbringenden Dienstleistungen des Justizvollzugs hervorgerufen wird: Eine Steuerung des Dienstleistungsangebots ist nur im von der Rechtsprechung vorgegebenen Rahmen möglich.¹³ Darüber hinaus schränkt der Anspruch der richterlichen und finanziellen Unabhängigkeit der Justiz die Reformbestrebungen wesentlich ein, da der vollständige Aufbau von Unternehmensstrukturen und die unternehmerische Handlungsfähigkeit somit nahezu ausgeschlossen sind.¹⁴

Neues Steuerungsmodell am Beispiel des Justizvollzugs RLP

Der rheinland-pfälzische Strafvollzug reagiert auf die allgemeinen Reformbestrebungen mit der Einführung eines vom IFAMS konzipierten betriebswirtschaftlichen Managementsystems, mit Hilfe dessen eine aus betriebswirtschaftlicher Sicht sowohl zentrale als auch dezentrale Steuerung der Strafvollzugsanstalten ermöglicht wird.¹⁵ Das Managementsystem ist dabei lediglich auf die Arbeitsverwaltungen der Anstalten als untergeordnete Landesbehörde zugeschnitten, wobei übergeordnete Zielsetzungen der Justizverwaltung Beachtung finden.

Ziel der Reformierungsbestrebungen in der Justiz ist, die einzelnen Justizvollzugsanstalten als eigene Wirtschaftseinheiten aufzufassen und diese als solche zentral zu budgetieren.¹⁶ Im öffentlichen Sektor wird unter der **Budgetierung** ein Instrument verstanden, das „die **Zuordnung finanzieller Ressourcen zu einzelnen Entschei-**

dungseinheiten“¹⁷ ermöglicht. Die Budgetierung gestattet in diesem Zusammenhang einerseits, die Justizvollzugsanstalten über wertmäßige Unternehmenszielvorgaben durch Vergabe von Gesamtbudgets zu steuern. Hierzu wird die Budgethöhe auf die **Erreichung eines bestimmten Outputs bzw. Ergebnisses** abgestimmt.¹⁸ Andererseits unterstützt die Budgetierung durch die Verantwortungsübergabe der Budgetallokation auf die dezentralen Facheinheiten (Justizvollzugsanstalten), dem verfolgten Leitgedanken der „selbstständigen Wirtschaftseinheit“ nachzukommen.¹⁹ In diesem Zusammenhang lassen sich nachstehende Teilziele, in Analogie zu den verfolgten Zielen eines vergleichbaren Projekts der Justizbehörde Hamburg²⁰, aufstellen:

- ▶ Erhöhung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit,
- ▶ Stärkung des Kostenbewusstseins,
- ▶ Ergebnisorientiertes Handeln,
- ▶ Optimale eigenverantwortliche Mittelallokation und
- ▶ Kosten- und Leistungstransparenz.

In Anlehnung an die von der KGSt geschilderten Kernelemente²¹ der Verwaltungsmodernisierung werden im Folgenden Instrumentarien spezifiziert, die in Verbindung mit der Budgetierung zur Erreichung der eben beschriebenen Zielstellung eingesetzt werden:

● Die Budgetierung der Wirtschaftseinheiten setzt die sukzessive Deregulierung bzw. **Übereignung der Gesamtverantwortung auf die dezentralen Justizvollzugsanstalten** voraus. Hierunter fällt beispielsweise die Übertragung der Verantwortung für den Ressourceneinsatz, d. h. die dezentralen Bereiche können im Rahmen des ihnen vorgegebenen Budgets frei entscheiden, welche und wie viele Ressourcen für den zu erstellenden Leistungsauftrag eingesetzt werden.²² Zudem wird diese Deregulierungsmaßnahme als Anreiz gesehen, die im Rahmen der Budgetrestriktionen vergebenen Mittel erstmals eigenverantwortlich unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten zu verwenden.²³ Sinngemäß der fokussierten Ziele der KGSt ist damit weitestgehend die Möglichkeit der freien Bewirtschaftung und die Entwicklung von dezentraler Marktverantwortung verwirklicht.²⁴

● Die Dezentralität der Gesamtverantwortung und die Budgetierung setzen voraus, dass die **Entscheidungsträger** in den Strafvollzugsanstalten **rechtzeitig mit Informationen versorgt** werden, die für die Steuerung und Abwicklung des Planungs- und Kontrollprozesses unabdingbar sind.²⁶ Bezüglich der Budgetierung müssen diese Informationen beispielsweise Aufschluss über die zur Verfügung stehenden Mittel (Budget) eines Verantwortungsbereiches geben. Zur Wahrnehmung der dezentralen Ressourcenverantwortung werden etwa die Kosten- und Leistungsstrukturen bzw. die Wirtschaftlichkeiten der Produktionsprozesse benötigt, um Investitionsentscheidungen oder Produktionsprogrammplanung zu untermauern. Die Aufbereitung von steuerungsbzw. entscheidungsrelevanten Informationen und deren Weiterleitung an die entsprechenden Entscheidungsträger (in einer adäquaten Darstellungsweise) ist Aufgabe des Berichtswesens.²⁷

● Die im Berichtswesen bereitgestellten Informationen basieren auf den verbuchten Daten des Rechnungswesens. Die kameralistische Haushaltsrechnung, die die reinen Zahlungsströme und -größen abbildet, genügt jedoch den heutigen Ansprüchen der Verwaltungsreform nicht länger. Unternehmen der freien Wirtschaft bedienen sich im Rahmen des **internen Rechnungswesens**²⁸ der Kosten- und Leistungsrechnung, welche im Gegensatz zur Kameralistik nicht nur Einnahmen und Ausgaben betrachtet, sondern den gesamten Leistungserstellungsprozess und dessen Wirtschaftlichkeit²⁹ zum Gegenstand hat. Durch die Einführung einer KLR kann die notwendige Transparenz über monetäre Kosten und Leistungen hergestellt und folglich das **Kostenbewusstsein** gestärkt werden. In diesem Zusammenhang stellt die KLR ein Instrumentarium dar, welches die Dezentralität der Verantwortung fundiert und eine (ergebnis-)zielorientierte Budgetierung erlaubt.³⁰

Nachfolgende Abbildung fasst diese beschriebenen Instrumentarien und die verfolgten Teilziele der Modernisierungsbestrebungen der Arbeitsverwaltungen zusammen. Gesondert her-

vorzuheben ist, dass die einzelnen Teilziele nicht eindeutig einem Instrument alleinig zuzuordnen sind, vielmehr führt das Zusammenwirken der Instrumentarien zu deren Erreichung.

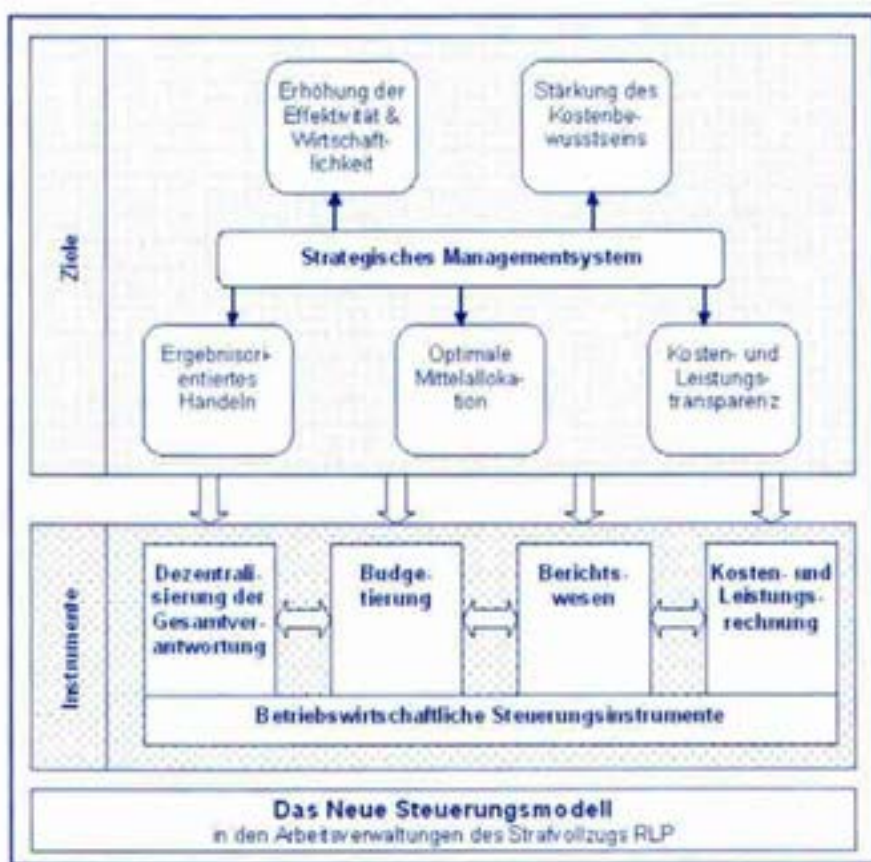
Reformierungskonzept „Neustrukturierung der Arbeitsverwaltungen im Strafvollzug des Landes Rheinland-Pfalz“ des IFAMS der FH Mainz

Im Kontext der erarbeiteten Anforderungen und Zielvorstellung liegt ein vom IFAMS erarbeitetes Konzept zur **„Neustrukturierung der Arbeitsverwaltungen des Strafvollzugs im Land Rheinland-Pfalz“** vor. Das Konzept spezifiziert ein arbeitsverwaltungsspezifisches **Kostenmanagementsystem**, womit die Arbeitsverwaltungen Impulse setzen, der Forderung nach betriebswirtschaftlichen Steuerungsmöglichkeiten i. S. des NSM nachzukommen. Basierend auf den Justizvollzugsanstalten Diez und Wittlich, die beispielhaft die Grundstruktur aller Justizvollzugsanstalten des Landes Rheinland-Pfalz vertreten, ist das Konzept vorrangig auf arbeitsverwaltungsspezifische Ziele ausgerichtet.

Das Soll-Konzept beinhaltet die eigentliche konzeptionelle Entwicklung des Kostenmanagementsystems - bestehend aus einer KLR und einem Berichtswesen - für die exemplarisch gewählten Justizvollzugsanstalten. Es präzisiert dabei aus ökonomischer Sicht die fachlichen Anforderungen und Inhalte der einzuführenden Kosten- und Leistungsrechnung und die des Berichtswesens. Nachfolgend wird kurz die grundlegende Struktur der KLR vorgestellt. Darauf aufbauend wird das seitens des IFAMS konzipierte Berichtswesen detailliert.

Das **Kostenrechnungskonzept besteht aus folgenden Hauptbestandteilen**: Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Diese einzelnen Teilbereiche werden samt Rechenzwecken, zur Verfügung stehenden Instrumentarien und Vorgehensweisen im Soll-Konzept beschrieben. Im Speziellen sind die Teilbereiche der Kostenrechnung folgendermaßen aufgebaut:

● Die **Kostenartenrechnung** stellt sich der Frage, welche Kosten entstanden sind. Sie überführt die vorliegenden Titel der kameralen Struktur in Kostenarten. Zum Zweck der Vergleichbarkeit und Transparenz der



Anstalten ist der Kostenartenplan einheitlich für alle Arbeitsverwaltungen erstellt.

● Die **Kostenstellenrechnung** analysiert den Entstehungsort der Kosten. Hierzu werden arbeitsverwaltungsspezifische Kostenstellen definiert, behördenübergreifend werden sog. Referenzkostenstellen einheitlich gestaltet. Referenzkostenstellen dienen der Clusterung von Kostenstellen, d. h. sie verdichten die Informationen aus gleichartigen, untergeordneten Kostenstellen. Diese Clusterung wird aus Gesichtspunkten des Berichtswesens vorgenommen und soll in diesem Fall die separate Auswertung einzelner Teilbereiche der Arbeitsverwaltungen ermöglichen.²⁵

Darüber hinaus wird im Rahmen der Kostenstellenrechnung in geeigneten Bereichen eine sog. Platzkostenrechnung implementiert, die die Gemeinkostenverrechnung auf einer niedrigeren Aggregationsstufe (den Kostenplätzen) ermöglicht. Die Platz-

kostenrechnung wird in Kostenstellen angewandt, für die im Hinblick der Kostenträgerstückrechnung die Stundensatzrechnung relevant ist.

● Die **Kostenträgerrechnung** besteht aus der Kostenträgerstückrechnung und der -zeitrechnung. Die Kostenträgerstückrechnung ermittelt die Selbstkosten der erstellten Produkte mit Hilfe der summarischen Zuschlagskalkulation bzw. in geeigneten Bereichen mit Hilfe der Stundensatzrechnung (aufbauend auf der Platzkostenrechnung). Ziel der Kostenträgerzeitrechnung ist, den kurzfristigen Erfolg innerhalb einer bestimmten Periode zu berechnen (synonym: Betriebsergebnisrechnung). Zur Ermittlung des Betriebsergebnisses werden konzeptionell das Umsatzkosten- und das Gesamtkostenverfahren bereitgestellt.

Das **Berichtswesenkonzept** dient zur Aufarbeitung und adäquaten Bereitstellung der im Rahmen der Kostenrechnung gewonnenen Informationen.

Das Berichtswesenkonzept beinhaltet neben allgemeinen Informationen die Ausarbeitung von konkreten, arbeitsverwaltungsspezifischen Berichten. Hierunter sind sog. Standardberichte zu verstehen, die durch ihre formale, inhaltliche und zeitliche Fixierung der berichteten Informationen zu charakterisieren sind.²⁶ I. d. R. handelt es sich um Berichte, die in einer bestimmten zeitlichen Abfolge routinemäßig alle notwendigen, steuerungsrelevanten Informationen zur Entscheidungsunterstützung aufbereiten.²⁷ Beispielsweise ist der jährliche Erfolgsbericht und der Auslastungsbericht zu nennen. Der Erfolgsbericht legt den kurzfristigen Erfolg der Arbeitsverwaltungen offen, um die Einführung von Zielvereinbarungen i. S. der Neuen Steuerung (Outputsteuerung) zu ermöglichen. Der Auslastungsbericht zielt auf die Offenlegung der maschinenbezogenen Auslastungsgrade ab. Dieser Bericht untermauert die Planung von Maschinenbelegungen bzw. von Investitionsentscheidungen und

Berichtsinhalt	Berichtszweck	Intervall
Erfolg, kurzfristig	- Ermöglichen von Zielvereinbarungen - Planung, Steuerung und Kontrolle	jährlich
Erfolg, kurzfristig	- Ermöglichen von Zielvereinbarungen - Unterstützung von Planung, Steuerung und Kontrolle - Rechtzeitiges Einleiten von Gegensteuerungsmaßnahmen	monatlich
Maschinenstundensatz	- Unterstützung von Planung, Steuerung und Kontrolle - Informationsversorgung (z. B. Auslastungsgrad) - Darstellung der Maschinenkosteneentwicklung	jährlich
Kostenartenverlauf	- Informationsversorgung - Erkennen von mehrjährigen Entwicklungstendenzen, Verbesserung der Planung und Ermöglichen von Zielvereinbarungen	jährlich
Kostenartenverlauf	- Informationsversorgung - Erkennen von unterjährigen Kostenschwankungen (z. B. aufgrund Saisonalitäten)	monatlich
Produktivitäts- / Wirtschaftlichkeitsbericht	- Unterstützung von Planung und Steuerung	monatlich
Kapazitätsbericht Kostenträger	- Informationsversorgung - Unterstützung von Planung, Steuerung und Kontrolle	monatlich

unterstützt die Verwirklichung der dezentralen Ressourcenverantwortung. Folglich sind die Standardberichte darüber hinaus durch ihre Zweckbindung gekennzeichnet und stets an einen Personenkreis bzw. eine Person adressiert.

Struktur, Aufbau und Inhalt der einzelnen Standardberichte werden vom IFAMS im Soll-Konzept spezifiziert und als Berichtsentwürfe in das Konzept integriert. Im Kontext der Standardberichte ist der Abweichungsbericht der Kostenarten gesondert hervorzuheben. Dieser weist mit Ausnahme der zeitlichen Fixierung alle Charakteristika der Standardberichte auf, wird jedoch nicht in regelmäßigen Intervallen generiert, sondern nur bei Überschreitung bestimmter, frei definierbarer Toleranzgrenzen. Der Abweichungsbericht kann somit als „ausgelöster Bericht“ bzw. Sonderbericht klassifiziert werden.³⁴

Nachstehende Tabelle fasst die konzipierten Standardberichte bzw. den Sonderbericht, die jeweiligen Berichtszwecke und Intervalle zusammen.

Das Berichtswesen umfasst zudem sog. Bedarfsberichte (Ad-hoc-Abfragen), deren Informationen in Form, Inhalt und Zeitpunkt bzw. -raum variabel sein können.³⁵ Die Definition bestimmter Ad-hoc-Abfragen ist aufgrund dieser Charakteristika nicht Bestandteil des Konzepts. Vielmehr besteht der grundlegende Anspruch, situativ und bedarfsgerecht alle - im Rahmen der Kostenrechnung ermittelten - Informationen aufarbeiten und darstellen zu können.³⁶

Die Kombination der drei Berichtsformen - Standard-, Sonder- und Bedarfsbericht - gewährleistet eine optimale Informationsversorgung der Entscheidungsträger.

Resümee

Das Projekt wurde im 2. Quartal 2006 erfolgreich abgeschlossen. Mit der Einführung der vom IFAMS konzipierten Kostenrechnung wird erstmals die notwendige Datengrundlage erhoben, auf der ein betriebswirtschaftlich

sinnvolles und fundiertes Berichtswesen fußen kann. Ergänzend zur Kameralistik wird die Kostenrechnung die zur Planung, Steuerung und Kontrolle notwendigen Daten für die Entscheidungsträger in den Justizvollzugsanstalten und im Justizministerium liefern. Das Soll-Konzept besteht jedoch aus einigen Momentaufnahmen, bspw. bei der Festlegung von Kostenstellen. Aus diesem Grunde muss das Konzept stets auf Aktualität überprüft und notwendige Modifikationen adaptiert werden.

Die Implementierung des Soll-Konzept muss auch durch organisatorische bzw. strukturelle Veränderungen in den AVW unterstützt werden. Hierzu gehört insbesondere die Übertragung von Verantwortlichkeiten und Handlungsspielräumen auf die zuständigen Personen der Arbeitsverwaltungen, um ein zweckgemäßes Kostenmanagementsystem aufbauen zu können. Zudem steht die Landesbehörde vor der Herausforderung, Akzeptanz und Gängigkeit der Kostenrechnung bei den tragenden Personen zu fördern und sicherzustellen. Somit kann eine adäquate Basis geschaffen werden, um das beschriebene Berichtswesen i. S. des Neuen Steuerungsmodells zu realisieren. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das Konzept einen vielseitigen Umbruch in unterschiedlich ausgeprägten Facetten in den Arbeitsverwaltungen verlangt. Dieser kann jedoch die Justiz Rheinland-Pfalz ihrem Ziel „Organisation der Arbeitsverwaltungen als dezentrale Budgeteinheiten“ einen Schritt näher bringen.

Literaturverzeichnis

Arbeitsgruppe „Neues Haushaltswesen“ [a] (2000): Arbeitsgruppe „Neues Haushaltswesen“: Bericht an die Justizministerinnen und -minister, zugesandt durch das nordrhein-westfälische Justizministerium, April 2000, 2000

Arbeitsgruppe „Neues Haushaltswesen“ [b] (2000): Arbeitsgruppe „Neues Haushaltswesen“: Anlage 1: Begriffbestimmungen „Neues Haushaltswesen“, zugesandt durch das nordrhein-westfälische Justizministerium, April 2000, 2000

Banner (1997): Banner, Gerhard: Die kommunale Modernisierungsbeziehung, in: Kommunales Management im Wandel, hrsg. von: Wissenschaftsförderung der Sparkassenorganisation e. V. Bonn, Stuttgart 1997, S. 11 - 38

Bertram, Daum, Schieffen, Wagner (1998): Bertram, Daum, Schieffen, Wagner: Das Neue Steuerungsmodell am Verwaltungsgericht Hamburg: Möglichkeiten und Grenzen, Abschlussbericht aus der Arbeitsgruppe II am Verwaltungsgericht Hamburg, September 1998, 1998

Deubel / Keilmann (2005): Deubel, Ingolf / Keilmann, Ulrich: Der rheinland-pfälzische Weg der betriebswirtschaftlichen Ausrichtung der Landesverwaltung, in: Verwaltung und Management, 11. Jg. 2005, Heft 5, S. 236 - 243

Homann (2005): Homann, Klaus: Kommunales Rechnungswesen: Buchführung, Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitsrechnung, 6., überarbeitete Auflage, Wiesbaden 2005

Horváth (2003): Horváth, Peter: Controlling, 9., vollständig überarbeitete Auflage, München 2003

Horváth & Partners (2003): Horváth & Partners: Das Controllingkonzept: Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingssystem, 5., vollständig überarbeitete Auflage, München 2003

IFAMS [a] (2003): IFAMS: Projektbeschreibung „Projekt zur Neustrukturierung der Arbeitsverwaltungen in den Justizvollzugsanstalten des Landes Rheinland-Pfalz“, 2003

IFAMS [b] (2006): IFAMS: Abschlussbericht zum Modellprojekt „Neustrukturierung der Arbeitsverwaltungen in den Justizvollzugsanstalten des Landes Rheinland-Pfalz“ 2004 - 2006, 2006

Justizbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg (1998): Justizbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg: Projekt „Justiz 2000“: Ziele und Stand des Projekts, in: Reform der Justizverwaltung: Ein Beitrag zum modernen Rechtsstaat, Band 3, hrsg. von: Hoffmann-Riem, Wolfgang, Baden-Baden 1998, S. 37 - 128

KGSt (1993): Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung: Das Neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung, Bericht Nr. 5 / 1993, Köln 1993, über:

http://www.kgst.de/index.html?ionasFrameCheckName=frmMain&ionasFrameCheckUrl=http%3A//www.kgst.de/menu_oben/die_kgst/vorstand/ulrich_potthast/Index.html%3Freferrer%3Dhttp%253A//www.google.de/search%253Fq%253DKGSt+Bericht+5/1993%2526hl%253Dde%2526lr%253D%2526start%253D20%2526sa%253DN

Mecke (2005): Mecke, Christian: „Große Justizreform“ - Eine Zwischenbilanz aus Sicht der Sozialgerichtsbarkeit, in: Soziale Sicherheit, 9/05, S. 306 - 312

Mehde (2000): Mehde, Veith: Neues Steuerungsmodell und Demokratieprinzip, Berlin 2000

Ministerium der Finanzen [a] (2000): Ministerium der Finanzen: Einführung in die Standardisierte Kosten- und Leistungsrechnung Rheinland-Pfalz, Mainz 2000, über: http://www.fm.rlp.de/Finanzen/Kosten_und_Leistungsrechnung/Doc/008_EinfuehrungStandardKLR.pdf

Ministerium der Finanzen [b] (2000): Ministerium der Finanzen: Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung Rheinland-Pfalz, Mainz 2000, über: http://www.fm.rlp.de/Finanzen/Kosten_und_Leistungsrechnung/Doc/008_EinfuehrungStandardKLR.pdf

Ohle (2001): Ohle, Karlheinz: Controlling im Justizvollzug, in: Das Gefängnis als lernende Organisation, Band 16, hrsg. von: Flügge, Christoph; Maelicke, Bernd; Preusker, Harald, Baden-Baden 2001, S. 254 - 287

Schuster (1999): Schuster, Falko: Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung: Controllingorientierte Einführung, München, Wien 1999

Waniczek (2002): Waniczek, Mirko: Berichtswesen optimieren: So steigern Sie die Effizienz in Reporting und Controlling, Frankfurt / Wien 2002

Weber-Hassemer (1998): Weber-Hassemer, Kristiane: Professionelles Justizmanagement: Voraussetzung für eine dezentrale Aufgaben- und Ressourcensteuerung, in: Reform der Justizverwaltung: Ein Beitrag zum modernen Rechtsstaat, Band 3, hrsg. von: Hoffmann-Riem, Wolfgang, Baden-Baden 1998, S. 149 - 162

Wöhe (2002): Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 21., neubearbeitete Auflage, München 2002

Zdrowomyslaw (2001): Zdrowomyslaw, Norbert: Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung, 2., ergänzte Auflage, München / Wien 2001

Fußnoten

¹ Banner (1997), S. 15.

² Vgl. Mehde (2000), S. 84.

³ KGSt (1993), S. 3.

⁴ Vgl. Ohle (2001), S. 283.

⁵ Deubel / Kaulmann (2005), S. 236.

⁶ Vgl. hierzu Homann (2005), S. 2.

⁷ Ministerium der Finanzen [a] (2000), S. 4.

⁸ Vgl. Horváth (2003), S. 362.

⁹ Vgl. IFAMS [a] (2003), S. 3.

¹⁰ Mecke (2005), S. 306.

¹¹ Vgl. KGSt (1993), S. 15.

¹² Vgl. Bertram, Daum, Schlieffen, Wagner (1998), S. 2.

¹³ Vgl. Ohle (2001), S. 268 - 273.

¹⁴ Vgl. Webe-Hassemer (1998), S. 157.

¹⁵ Vgl. Justizbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg (1998), S. 45.

¹⁶ In Anlehnung an: Ministerium der Finanzen [b] (2000), S. 6.

¹⁷ Vgl. IFAMS [a] (2003), S. 4.

¹⁸ Wöhe (2002), S. 211.

¹⁹ Vgl. Horváth & Partners (2003), S. 155.

²⁰ Vgl. Arbeitsgruppe „Neues Haushaltswesen“ [b] (2000), S. 2.

²¹ Vgl. Justizbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg (1998), S. 44.

²² Die Kernelemente des Neuen Steuerungsmodells für Kommunalverwaltungen wurden im KGSt-Bericht 5/1993 veröffentlicht.

²³ Vgl. Schuster (1999), S. 18.

²⁴ Vgl. KGSt (1993), S. 9 - 10.

²⁵ Vgl. KGSt (1993), S. 18.

²⁶ Vgl. Horváth (2003), S. 361.

²⁷ Vgl. Horváth & Partners (2003), S. 244.

²⁸ Vgl. Zdrowomyslaw (2001), S. 25 - 27.

²⁹ Vgl. Horváth (2003), S. 469.

³⁰ Arbeitsgruppe „Neues Haushaltswesen“ [a] (2000), S. 8.

³¹ Vgl. IFAMS [b] (2006), S. I-30.

³² Vgl. IFAMS [b] (2006), S. III-23; Vgl. Horváth (2003), S. 609.

³³ Vgl. Waniczek (2002), S. 133.

³⁴ Vgl. Waniczek (2002), S. 133.

³⁵ Vgl. IFAMS [b] (2006), S. III-23.

³⁶ Vgl. Wöhe (2003), S. 610. ■



Mit Hays aus dem breitesten Spektrum wählen.

Nur wer viele Spezialisten kennt, kann Ihnen auch den richtigen bieten. Mit über 75.000 Business Partnern verfügen wir über den größten Experten-Pool im deutschsprachigen Raum. Egal, ob Sie einen Spezialisten im Bereich IT, Engineering, Finance oder Legal suchen: Wir finden genau den passenden für Ihre Anforderungen – schnell und effizient im Rahmen unserer qualitätsgesicherten Prozesse.

Mehr darüber auf www.hays.de

Specialist Recruitment hays.de **HAYS**

Market Testing und Target Costing im öffentlichen Sektor

Zwei komplementäre Ansätze zur markt-orientierten Leistungstiefenentscheidung

von Markus Blocher, Dresden

New Public Management und das Instrument „Wettbewerb“

Seit Beginn der 1980er Jahre hat sich international der Begriff „New Public Management“ (NPM)* für Reformansätze herausgebildet, die die weltweite Kritik an der Effizienz der klassischen, stark formalistisch geprägten, hierarchischen Verwaltungsbürokratie und deren Verwaltungsprämissen widerspiegeln (vgl. Naschold/Oppen/Wegener 1998, 12; Klages/Haubner 1995, 349; Reichard 1993, 5; Barzelay 1992, 119; Hood 1991, 3). Aus diesen Anfängen hat sich das New Public Management hinsichtlich der **Binnenmodernisierung** des Staates zu einem Ideen- und Gedankengebäude einer neuen Planungs- und Programmsteuerung im politisch-administrativen Raum weiterentwickelt, das konsequent auf einen dezentralisierten, ziel-, ergebnis-, management-, und strategieorientierten Staat ausgerichtet ist und sich zum Ziel gesetzt hat, das traditionelle Bild vom bürokratisch handelnden Verwaltungsstaat abzulösen (vgl. Reichard 2001, 13; Naschold 1995, 50f.; Reichard 1995, 65; Thyne 1994, 60).

Bei Betrachtung der Binnenansätze des NPM muss allerdings kritisch angemerkt werden, dass die neuen Instrumente und Verfahrensweisen des NPM zu einer nicht minder aufwändigen und **neuen Form von Bürokratie und Formalismus** führen (man denke z.B. an das Auftragswesen, die Be-

triebsdatenerfassung oder die Kostenrechnung, die ggf. im Zuge der Einführung betriebswirtschaftlicher Steuerungsinstrumente erforderlich werden) (vgl. Blocher 2006, 124ff., 132, 261; ders. 2006a, 32). Entscheidende Frage ist hierbei, ob durch die Einführung und den Betrieb dieser neuen Systeme ein wirtschaftlicher Nutzen entsteht, der groß genug ist, um die Mehraufwendungen zu decken, die im Zuge der Einführung von NPM-Instrumenten anfallen (vgl. ebenda 2006a, 32ff.). Im Wettbewerbsmechanismus wird hier das zentrale Instrument gesehen, durch das die relevanten Entscheidungsträger dazu angereizt werden können, entsprechende Konsequenzen (z.B. Optimierungsmaßnahmen) aus den gewonnenen betriebswirtschaftlichen Ergebnissen zu ziehen (vgl. Blocher 2006, 133; Andersen/Reichard 2003).

In der **Außenperspektive** des New Public Managements liegt die zentrale Stossrichtung in der Reduzierung der Staatsaufgaben bzw. im Neuzuschnitt des Aufgabenbestandes vor dem Hintergrund des Leitbildes des Gewährleistungsstaates (vgl. Klenk/Nullmeier 2003, 9; Reichard 1993, 5). Als Wege hierzu kommen eine direkte Privatisierung von Staatsaufgaben, die Verringerung der Leistungstiefe des Staates durch die Fremdvergabe der Leistungserbringung¹ und das operativ gefasste Konzept der Kernaufgaben des Staates in Betracht (vgl. Naschold 1995, 26; Reichard 1993, 5). Grundlage



Dr. rer. pol. Markus Blocher hat an den Universitäten Konstanz und Louvain-La-Neuve Politik- u. Verwaltungswissenschaft studiert und an der Universität Potsdam promoviert. Er war zehn Jahre als Unternehmensberater im öffentlichen Sektor sowie als Fachbereichsleiter der Technischen Dienste bei der Stadt Ludwigsburg tätig. Seit Juli 2006 leitet Blocher die Zentralen Technischen Dienste bei der Landeshauptstadt Dresden.

hierfür bilden (1.) die Verstärkung von Markt- und Wettbewerbsmechanismen innerhalb des öffentlichen Sektors; (2.) die Förderung der Aufgabenübertragung an die Zivilgesellschaft sowie (3.) die verbesserte Kunden- und Bürgerorientierung öffentlicher Einrichtungen (vgl. Klenk/Nullmeier 2003, 9; Lüder 2002, 120; Barzelay 1992, 6).

Die Frage der Leistungstiefe kann geklärt werden, indem die relevanten Entscheidungsträger durch das Wirksamwerden von Wettbewerbsdruck zu ökonomisch motivierten **Leistungstiefenentscheidungen** „angereizt“ werden (Blocher 2006, 23f.; Reichard 2002, 592). So ist es bei jeder Leistung zunächst fraglich, ob diese wirtschaftlicher durch Dritte oder die eigene Verwaltung erstellt werden können. Es geht hierbei nicht zwangsläufig darum, in aktiven Wettbewerb zur Privatwirtschaft zu treten, sondern an erster Stelle um die Bewertung der öffentlichen Dienstleistungsproduktion am Maßstab des herrschenden Marktpreises im Zuge eines unverzerrten bzw. lautereren Marktvergleichs (vgl. Blocher 2006, 32ff., 138ff., 262). In Folge verlieren öffentliche Monopoleleistungen ihre Monopolstellung und geraten dadurch unter Wettbewerbsdruck, der seinerseits Optimierungspotenziale realisieren soll.

Im Gegensatz zum Monopol spricht Wettbewerb für Innovation und kontinuierliche Leistungsverbesserung in

Qualität und/oder Preis (vgl. Herdzina 1991, 34; Kanzenbach 1967, 16). Man mag entgegenhalten, dass durch Wettbewerb sowohl der Preis als eben auch die Qualität rückläufig sein können. Sofern es für transparente Minderqualität eine Nachfrage gibt, muss man sich jedoch die Frage gefallen lassen, ob transparent gemachte Minderqualität nicht auch ihre Daseinsberechtigung hat. „Transparent“ heißt hierbei, dass die Qualitätsunterschiede eines Angebots nicht verborgen, sondern für die Nachfrage erkennbar sind. Die Frage der Leistungsqualität ist im öffentlichen Leistungsbereich jedoch letztlich eine politische Determinante, die es festzulegen gilt.

Dieser hier vorgestellte Wettbewerbsansatz unterliegt damit durchaus dem ordoliberalen Paradigma, wobei lediglich der unter Wirtschaftsliberalen weithin verbreiteten Vorstellung entgegnet wird, dass privatwirtschaftliche Leistungserstellung stets der öffentlichen vorzuziehen sei. Einer ideologisch geprägten Grundeinstellung gemäß dem **Credo „private Leistungserstellung ist immer besser als eine öffentliche“** wird hier nicht zugestimmt, weil es keinen Sinn ergeben kann, ein öffentliches Monopol durch ein privates Monopol auszutauschen (vgl. Andersen et al. 2005; Hille 2002; Naschold 1995a, 78). Vielmehr sollte das Bestreben im Vordergrund stehen, Leistungsmonopole durch Leistungswettbewerb zu ersetzen. Hierbei entsteht der Wettbewerbsdruck auf die öffentliche Dienstleistungsproduktion durch den systematischen(!) Leistungsvergleich zwischen interner und externer Leistungserstellung, an dessen Ende eine Privatisierung von Leistung erfolgen sollte, wenn die öffentliche Leistung im Vergleich nicht mithalten kann (Blocher 2006, 111f.; KGSt 2000). Insofern kann von einem **Wettbewerb zwischen öffentlicher und privater Leistungserstellung** gesprochen werden, wobei die öffentliche Leistungsproduktion strengen Kriterien unterzogen werden muss, damit die Leistungsvergleiche tatsächlich auch (im Sinne lauterer Wettbewerbsbedingungen) aussagekräftig sind (vgl. Blocher 2006, 34ff., 41ff., 83ff., 116ff.). Der gewährleistende Staat (bzw. die gewährleistende Verwaltung) hat hierbei sicherzustel-

len, dass die politisch gewollten Leistungen zu verbindlichen Kosten- und Qualitätsstandards an die Bürger erbracht werden, wobei deren Erstellung unter Effizienz- und Qualitätsabwägungen sowohl durch eigene (interne) Organisationseinheiten oder durch externe, staatliche wie auch nicht staatliche Anbieter erfolgen kann (vgl. Blocher 2006, 47; Hille 2002, 12; Bernhard 2000, 1; Reichard 1998, 306). Damit ist das Paradigma des gewährleistenden Staates für diesen Ansatz grundlegend, weshalb hier auch von einer neuen ordoliberal geprägten „Denkschule“ gesprochen werden kann, die den Staat „nur“ noch in der Verantwortung sieht, eine funktionsfähige marktwirtschaftliche Wirtschaftsordnung sowie spezifische, politisch erwünschte Leistungen für seine Bürger zu gewährleisten. In diesem Sinne führt die öffentliche Hand Aufgaben nur dann selbst durch, wenn sie dies wirtschaftlicher und wirksamer tun kann (vgl. Andersen/Reichard 2003, 30).

Das Konzept des „Public Management by Competition“ (PMBc)

Es geht an dieser Stelle nicht darum, einen neuen „Management-by“-Trend anzustoßen. Vielmehr soll durch den Begriff „Public Management by Competition“ deutlich gemacht werden, dass der **Wettbewerbsmechanismus als ein wesentlicher Steuerungsaspekt** konsequenterweise auch im Bezug auf die öffentliche Managementlehre in den Mittelpunkt der Diskussion gerückt wird (vgl. Reichard 2005). Dadurch verlieren andere Ansätze, wie z.B. das Management by Objectives keineswegs an Bedeutung. Public Management by Competition steht trotz der Betonung auf „Management“ auch nicht außerhalb der aktuellen Public-Governance-Diskussion. Vielmehr wird hier „Public Governance“ als Oberbegriff für die Steuerungsproblematik im öffentlichen Sektor gesehen, wobei die Steuerung öffentlicher Dienstleistungen durch Wettbewerbsinstrumente eben nur eine Facette von Public Governance abdeckt, die aber mit anderen Facetten (z.B. Kooperation bzw. Netzwerken) nicht zwangsläufig in Widerspruch stehen muss (vgl. Blocher 2006, 4f.; ders. 2006a; Sternatz 2005, 194; Damkow-

ski/Rösener 2003, 17; zum vermeintlichen Dualismus von Wettbewerb und Kooperation vgl. Klenk 2005, 21).

Grundlegend für das PMBc ist wiederum das Modell des „gewährleistenden Staates“, das einen wettbewerbsorientierten Steuerungsansatz erst möglich werden lässt (vgl. Banner/Reichard 1993, 16). Der Vorteil eines wettbewerbsorientierten Steuerungsansatzes für die öffentliche Dienstleistungsverwaltung liegt auf der Hand, wenn der Weg der monopolpreisartigen Leistungsverrechnung verlassen wird. In diesem Fall kann der häufig in dieser Diskussion angeführte **„Kontrahierungszwang“** nicht mehr bedingungslos aufrecht erhalten bleiben (vgl. Blocher 2006, 133f.). Der Kontrahierungszwang bindet einen Leistungsempfänger (Auftraggeber) „vertraglich“ an einen Leistungsanbieter (Auftragnehmer). Beim Stichwort „vertraglich“ muss jedoch klar gestellt werden, dass Verträge zwischen rechtlich nicht verselbständigten Verwaltungseinheiten derselben Gebietskörperschaft keine Rechtsbindung haben (vgl. Sensburg 2004, 232). Dieser interne Kontrahierungszwang kann allenfalls durch das Mittel der verwaltungsinternen Dienstanzweisung verbindlichen Charakter erhalten, indem die betreffenden Verwaltungseinheiten zu dessen Einhaltung verpflichtet werden.

Innerhalb der öffentlichen Verwaltung ist der Kontrahierungszwang ein Garant dafür, dass der interne Auftragnehmer (z.B. der Werkhof einer Kommune) durch Aufträge ausgelastet bleibt, wenn es einen Auftraggeber in derselben Verwaltungseinheit (z.B. das Stadtbauamt derselben Kommune) gibt, der ohne Kontrahierungszwang ebenso einen privaten Unternehmer beauftragen könnte (Blocher 2006, 135). Herrscht ein Kontrahierungszwang vor, dann ist eine beauftragende Verwaltungseinheit stets gezwungen, jenen (öffentlichen) Dienstleistungsbetrieben einen Auftrag zu erteilen, auf die sich der Kontrahierungszwang bezieht. Der auftragnehmende öffentliche Dienstleistungsbetrieb ist dadurch in der Lage, seine **Kosten vollständig und kosten deckend auf den Auftraggeber abzuwalzen**, gleich ob es auf dem privatwirtschaftlichen Markt einen Leis-

tungsanbieter gibt, der diese Leistung zu gleicher Qualität kostengünstiger anbieten könnte. Solange der Kontrahierungszwang bestehen bleibt, fehlt es dem derart „protektionierten“ Leistungsanbieter an einem wirksamen Anreiz, seine Leistungsproduktion in ihren Kosten an das Marktniveau anzupassen.

Öffentliche Dienstleistungen, für die ein Markt existiert, geraten nur dann unter Leistungsdruck, wenn die Kosten der eigenen, öffentlichen Leistungsproduktion nicht mehr unter allen Umständen kostendeckend gegenüber einem Leistungsabnehmer abgerechnet werden können. Das bedingt jedoch die Abschaffung bzw. eine gewisse Flexibilisierung des Kontrahierungszwangs (vgl. KGSt 2000). Beim PMbC orientiert sich die öffentliche Leistungsabrechnung an Marktpreisen, sofern diese vorhanden bzw. ermittelt werden können. Hierzu wird der Kontrahierungszwang abgeschafft bzw. gelockert (vgl. Blocher 2006, 135). Mit dieser Vorgehensweise kann ein Doppelleffekt erzielt werden: zum einen erzeugt dadurch entstehender Wettbewerbsdruck den notwendigen Anreiz, um die öffentliche Dienstleistungsproduktion gemessen an der **Leistungsfähigkeit der Marktbesten** zu optimieren (Binnenperspektive). Zum anderen öffnet sich hiermit ein Weg, der nach Ablauf einer fest definierten Optimierungsphase eine Entscheidung über die **adäquate Leistungstiefe** der eigenen Leistungsproduktion innerhalb der öffentlichen Verwaltung erlaubt (Außenperspektive). Ob hingegen eine Leistung überhaupt noch bzw. in welcher Qualität erstellt werden soll, kann durch diesen Ansatz nicht geklärt werden, denn diese Fragen bedürfen der politischen Entscheidungsfindung.

Der Ansatz des **Public Management by Competition** hat folglich die Zielsetzung, Führungskräfte der öffentlichen Verwaltung durch den Einsatz von adäquaten Wettbewerbsinstrumenten in die Lage zu versetzen, den Bereich der öffentlichen Dienstleistungsverwaltung hinsichtlich Leistungsqualität und -kosten zu optimieren (vgl. Blocher 2006, Andersen et al. 2005; Sternatz 2005; Reichard 2002a; Siemer 2002; Wegener 2002; Naschold 1995a).

Grundzüge des Markttestverfahrens (Market Testing)

Wie kann die öffentliche Dienstleistungsverwaltung unter Wettbewerbsdruck gesetzt werden? Will man die öffentliche Dienstleistungsverwaltung systematisch mit Marktleistungen vergleichen bzw. am Markt testen (Markttest?), dann bestehen im Grunde nur zwei Möglichkeiten:

Marktwettbewerb öffentlicher Dienstleistungen mittels Teilnahme am öffentlichen Ausschreibungsverfahren, sofern dies nicht z.B. durch Verdingungsordnungen für die betreffende Dienstleistungseinheit verwehrt ist (direkter Markttest).

Die Teilnahme von Inhouseleistungen am öffentlichen Ausschreibungsverfahren wird z.B. in Großbritannien unter dem Verfahrensbegriff „compulsory competitive tendering“ bzw. „**market testing**“ erfolgreich angewandt (vgl. Wegener 2002). Diese „direkte“ Markttestvariante beruht auf der Abschaffung des Kontrahierungszwangs (vgl. Milne 1997, 544). Die Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungsverfahren ist in Deutschland aufgrund restriktiver Verdingungsbestimmungen nicht für alle öffentlichen Dienstleistungen zulässig (vgl. Blocher 2006, 88f.). Zudem kann bei der Teilnahme am öffentlichen Vergabeverfahren folgendes Problem entstehen: wenn sowohl die ausschreibende Auftraggeberverwaltung als auch der interne Dienstleistungsbetrieb als Auftragnehmer derselben Gebietskörperschaft angehören, dann ist ggf. mit einem Mehraufwand in Höhe der entstandenen Leerkapazitäten zu rechnen, wenn der Auftragszuschlag nicht an den öffentlichen Dienstleistungsbetrieb ergeht. Dieses Problem tritt auf, wenn die Leerkapazitäten dieses Betriebes nicht durch andere Aufträge rekompensiert werden können bzw. eine anderweitige Verwendung des freiwerdenden Personals nicht möglich ist. Sofern mit der Leistungsvergabe nicht gleichzeitig eigenes Personal abgebaut werden kann, bedeutet dies immer die Frage, ob das Personal entweder in anderen Leistungsbereichen zum Einsatz kommt, vom beauftragten Externen übernommen werden kann oder das Personal un ausgelastet bleibt. Durch die öffent-

liche Ausschreibung kommunaler Inhouseleistungen läuft die Kommune daher Gefahr, Leistungen extern zu vergeben und gleichzeitig Personal, das bislang diese Leistungen erbracht hat, weiter vorzuhalten. Um dies zu vermeiden, kann an Stelle des öffentlichen Ausschreibungsverfahrens ein Markttest in Form eines Vorverfahrens durchgeführt werden, das dem offiziellen Vergabeverfahren sozusagen „vorgeschaltet“ ist (vgl. Blocher 2006, 93ff.; Wegener 2002, 93).

Marktwettbewerb mittels Durchführung eines Markttest-Vorverfahrens (indirekter Markttest).

Ein derartiges Vorverfahren kann aufzeigen, ob eine Leistung am Markt bestehen kann, ohne dass der Kommune Vergaberisiken drohen. Kernbestandteile des „indirekten Markttestverfahrens“ sind zum einen die Flexibilisierung des Kontrahierungszwangs sowie die Einführung budgetwirksamer Leistungsverrechnungen.

Durch das **Konzept des marktpreisgebundenen Kontrahierungszwangs** erhält die auftraggebende Verwaltungseinheit die Möglichkeit, von einer beauftragten Dienstleistungseinheit derselben Verwaltung Leistungen zum Marktpreis zu beziehen. Der Auftraggeber kann somit eine verwaltungsinterne Leistungsverrechnung zu Marktpreisen verlangen. Dennoch bleibt der Auftraggeber verpflichtet, den internen Auftragnehmer zu beauftragen, wenn dieser zum Marktpreis tätig wird. Sofern diese abgeschwächte Form des Kontrahierungszwangs z.B. durch eine verwaltungsinterne Anweisung verbindlichen Charakter erhält und dem Dienstleistungsbetrieb die Auslastung seines Personals zum Ziel gesetzt wird, dann ist grundsätzlich gewährleistet, dass der interne Dienstleistungsbetrieb seine betriebliche Auslastung aufrechterhalten kann. Jedoch ist dann nicht mehr garantiert, dass der interne Dienstleistungsbetrieb seine Kosten vollständig auf den Auftraggeber umlegen kann. Mit diesem Ansatz verlassen die öffentlichen Leistungsanbieter den Weg monopolpreisartiger Leistungsverrechnung und sind in Folge ggf. gezwungen, ihre Produktkosten dem Marktniveau anzupassen bzw. erhalten ggf. die Möglichkeit, ihre Verrech-

nungspreise auf Marktniveau anzuheben. Wichtig ist hierbei, dass die Auslastung des internen Auftragnehmers überwacht wird und der marktpreisgebundene Kontrahierungszwang vom Auftraggeber eingehalten wird, d.h. dass keine Vergabe von Leistungen an Externe erfolgen darf, die üblicherweise vom Inhousebetrieb erbracht werden, ohne dass der Inhousebetrieb vom Auftraggeber befragt wird, ob er die betreffende Leistung zum Marktpreis anbieten möchte.

Die Einführung der Budgetwirksamkeit innerer Leistungsverrechnungen unterstützt den marktpreisgebundenen Kontrahierungszwang (Blocher 2006, 133f.). Das bedeutet, dass der auftraggebenden Verwaltungseinheit ein Budgetanreiz gegeben werden sollte, damit der marktpreisgebundene Kontrahierungszwang wirksam wird. Bei Budgetwirksamkeit der Leistungsverrechnung geht eine Beauftragung von Leistungen seitens des Auftraggebers stets zu Lasten des Auftraggeberbudgets. Das erscheint evident, doch in der Praxis wird meist anders verfahren. Üblich ist, dass im Haushaltsunterabschnitt eines Auftraggebers gesonderte Haushaltsstellen ausgewiesen werden, über die alle Leistungsverrechnungen mit internen Dienstleistungseinheiten abgerechnet werden. Diese Haushaltsstellen befinden sich meist nicht im Budget des Auftraggebers, sondern werden von der jeweiligen auftragnehmenden Dienstleistungseinheit selbst beplant und bewirtschaftet. In Konsequenz findet beim Auftraggeber auch keine Kostenkontrolle der beauftragten Leistungen statt, weil der Auftraggeber keine Reduzierung seines Finanzbudgets befürchten muss. Mit der Einführung der Budgetwirksamkeit der Leistungsverrechnung ändert sich das, indem die Leistungsverrechnungen der internen Auftragnehmer in einen Deckungskreis mit den budgetierten Haushaltsstellen der auftraggebenden Organisationseinheiten gestellt werden. Wenn der marktpreisgebundene Kontrahierungszwang gewährleistet ist und die Auftragnehmerleistungen beim Auftraggeber budgetwirksam werden, dann kann es ggf. dazu kommen, dass am Ende des Budgetjahres eine Unterdeckung beim auftragnehmenden Inhousebetrieb entsteht, weil

dieser seine Leistungen nicht kostendeckend, sondern zum niedrigeren Marktpreisniveau abgeben musste, um seine Auslastung zu sichern. **Das Defizit ist dann Ausdruck der Unwirtschaftlichkeit gegenüber dem Markt.** Dieses Szenario muss aber nicht eintreten, wenn die Herstellungskosten der Inhouseleistungen regelmäßig unterhalb der Marktpreise liegen. In diesem Fall sollte es dem Betrieb gestattet sein, dennoch Marktpreise abrechnen zu dürfen. In Folge würde ein Jahresüberschuss verzeichnet werden, der die Wirtschaftlichkeit des Inhousebetriebes gegenüber dem Markt verdeutlicht.

Soll ein interner Dienstleistungsbetrieb in die Lage versetzt werden, seine Leistungen einem Marktvergleich auszusetzen, dann muss der auftragnehmende Dienstleistungsbetrieb über eine Betriebsdatenerfassung sowie über eine **Auftragsabwicklung** und **Auftragsabrechnung** verfügen, die im Zusammenspiel eine verursachungsgerechte Zuordnung von Kosten- und Leistungsdaten auf Leistungsaufträge erlauben. Die Gefahr von Marktvergleichen ist darin zu sehen, dass der voraussetzungsvolle Vergleichsaufwand schließlich dazu führen kann, dass Leistungen im Marktvergleich unwirtschaftlich werden (vgl. Blocher 2006a). Ein Dilemma entsteht: möglicherweise wären Leistungen ohne den beschriebenen Aufwand im Marktvergleich wirtschaftlich. Der Marktvergleich kann aber nicht ohne diesen Aufwand geführt werden. Wird der Marktvergleich geführt, dann ist die Leistung möglicherweise im Vergleich zum Markt unwirtschaftlich (Markttestdilemma; vgl. Blocher 2006a). Hierzu gibt es die Möglichkeit, den Markttest lediglich zeitlich begrenzt durchzuführen. Wenn ein Markttestverfahren über eine gewisse Zeit gezeigt hat, dass die Leistungen in Eigenproduktion mit den Leistungen externer Anbieter konkurrieren können, dann sollte darüber nachgedacht werden, den Aufwand für den Marktvergleich nach der Testphase wieder zu reduzieren, um den vergleichsweise hohen Marktvergleichsaufwand zu reduzieren. Zudem kann angenommen werden, dass nach einer gewissen Zeit des Marktvergleichs die ursprünglichen Einsparungspotenziale ausge-

schöpft worden sind. Schließlich wird sich der hohe Marktvergleichsaufwand selbst als Einsparungspotenzial anbieten. Aus dem fehlenden Marktvergleich und den zurückgefahrenen Kosten- und Leistungsvergleichen erwachsen möglicherweise wieder neue Ineffizienzen. In Konsequenz kommt eine Lösung in Frage, die einen intervallmäßigen Markttest vorsieht. Denkbar wäre, dass der Markttest im Fünfjahres-Zyklus läuft. Fünf Jahre Markttest im Wechsel mit einem Fünfjahresintervall ohne Marktvergleiche und reduzierte Kosten- und Leistungsrechnung. Der Charme dieser Lösung liegt darin, dass ggf. Verwaltungspersonal für einen anderen Arbeitsbereich freigesetzt werden kann, in dem dann der Markttest erstmals bzw. wieder erneut begonnen wird. So könnte Personal, das auf die Durchführung von Markttests spezialisiert ist, zyklisch (z.B. im 5-Jahreszyklus) zwischen zwei oder mehreren Leistungsbereichen eingesetzt werden.

Besonders interessant ist daher das **„Controlling“ des Marktvergleichs**, das die Wirtschaftlichkeit eines Marktvergleichs zu überprüfen sucht. Dieser Ansatz bedarf selbstverständlich erheblicher Konkretisierung. Es darf hierbei nicht vergessen werden, dass der Marktvergleich nicht nur beim auftragnehmenden Dienstleistungsbetrieb zu Aufwand im Zuge der Einführung betriebswirtschaftlicher Steuerungsinstrumente kommen kann, sondern vergleichbarer Aufwand auch beim Auftraggeber entsteht. Das „Controlling des Marktvergleichs“ muss daher den gesamten Wertschöpfungsprozess betrachten; also den Prozess von der Leistungsplanung bis zur Leistungsausführung. Dies könnte z.B. gewährleistet werden, wenn der Aufwand von Auftraggeber und Auftragnehmer auf Auftragsobjekte gebucht werden würde (z.B. städtische Gebäude).

Im Folgenden wird eine Grundstruktur für Markttestverfahren vorgestellt (Blocher 2006, 272f.):

- 1) Voraussetzungen schaffen (Initialisierung)
 - Ressourcen bereitstellen
 - Leistungen für Markttest auswählen
 - Strategie der Inwettbewerbsetzung festlegen

- Kosten- und Leistungsrechnung einführen
 - Auftraggeber und Auftragnehmer trennen
 - Leistungsverzeichnisse definieren
 - Betriebliche Autonomie gewährleisten
- 2) Wettbewerb aktivieren (Inwettbewerbsetzung)
- Kontrahierungszwang abschwächen / aufheben
 - Budgetwirksamkeit der (inneren) Leistungsabrechnung einführen
- 3) Marktvergleiche durchführen (Marktwettbewerb)
- Marktpreise ermitteln und vergleichen
 - Zuschlag erteilen
- 4) Ergebnisse bewerten (Kontrolle)
- Leistungen kontrollieren
 - Qualität sichern
 - Ergebnisse bewerten; Markttest beenden (weiter zu Punkt 5) oder erneut vergleichen (zurück zu Punkt 3)
- 5) Markttest beenden (Marktaustritt)
- Politische Entscheidungsfindung der weiteren Vorgehensweise z. B.: öffentliche Leistungserstellung einstellen und Leistungen zukaufen oder Beginn einer neuen verwaltungs-internen Optimierungsphase z. B. durch ABC-Analyse etc.

Die Markttestvoraussetzungen sind identisch mit den „klassischen“ Reformmodulen des **New Public Managements**: Auftraggeber-/Auftragnehmer-Trennung; Auftragsabwicklung, Kosten- und Leistungsrechnung etc. Sofern diese NPM-Reformelemente bereits eingeführt worden sind, bedarf der maßgebliche Schritt zum Marktwettbewerb keiner umfassenden Implementierungsanstrengungen mehr (vgl. Blocher 2006, 274). Eine Inwettbewerbsetzung bedingt jedoch, dass der **politische Wille zur Inwettbewerbsetzung** öffentlicher Dienstleistungen vorhanden ist. Es besteht daher Handlungs- und Diskussionsbedarf im politischen Raum. Hierbei wird hier als wichtig erachtet, dass Markttestverfahren als eine marktorientierte Alternative zur „Privatisierung ohne Wettbewerbsoption“ zu sehen sind (Blocher 2006, 22f.). Als wesentliches Argument wird gesehen, dass die

Effizienz öffentlicher Dienstleistungsproduktion transparent und möglicherweise sogar verbessert wird. Die hierfür in der wissenschaftlichen Diskussion teilweise geforderte Aufhebung von rechtlichen Wettbewerbsrestriktionen (vgl. Hille 2002) erscheint nicht zwangsläufig notwendig. Auch sind Änderungs- und Anpassungsempfehlungen der bundes- und landesrechtlichen Rahmenbedingungen nicht zwingende Voraussetzung für (indirekte) Markttestverfahren.

Ein adäquates Vorverfahren zum öffentlichen Ausschreibungsverfahren scheint Wege zu öffnen, diesen Restriktionen auszuweichen. Vielmehr ist es das ordnungspolitisch geprägte Modell der gewährleistenden Verwaltung (Gewährleistungsmodell), das dem Markttestverfahren zugrunde liegt und dessen Umsetzung als notwendige Bedingung daher auch einzu fordern wäre (vgl. Andersen et al. 2005; Hille 2002). „Wettbewerb sollte indes stets als ein Instrument neben anderen gesehen werden und nicht zum alleinigen Heilmittel und Zweck erhoben werden“ (Reichard 2005, 208).

Durch das Markttestverfahren wird die öffentliche Dienstleistungsproduktion folglich dem Marktpreisniveau unterworfen. Die öffentlichen Leistungsproduzenten sind hiernach verpflichtet, ihre Leistungen zu Marktpreisen anzubieten. Damit liegt dem öffentlichen Leistungsproduzenten für das jeweilige Produkt ein marktorientierter Zielpreis vor, an dem er seine Produktionskosten orientieren muss.

Grundzüge des marktorientierten Zielkostenmanagements (Target Costing)

In einem Wettbewerbsumfeld ist es unabdingbar, dass sich die Kosten- und Qualitätssteuerung einer Leistung am Markt orientiert. Target Costing ist ein umfassendes Bündel von Kostenplanungs-, Kostenkontroll- und Kostenmanagement-Instrumenten, die schon in den frühen Phasen der Produkt- und Prozessgestaltung zum Einsatz kommen, um die Kosten und Qualität eines Produktes frühzeitig auf die (Kunden-) Anforderungen des Marktes auszurichten (vgl. Siems 2005, 224;

Seidenschwarz 1994, 74f.; Niemand 1996, 27, 39; Horváth 1993, 4). Der Target-Costing-Ansatz ist folglich auf marktorientiertes Kosten- und Qualitätsmanagement ausgerichtet (vgl. Siems 2006, 281f.; Dollmayer 2003, 3f.; Sauter 2000, 3; Seidenschwarz 1994, 74f.). Die Frage „was wird das Produkt kosten“ wird von der Frage „was darf das Produkt am Markt kosten“ in ihrer Bedeutung ersetzt (vgl. Dollmayer 2003, 5; Seidenschwarz 1991, 199). Hintergrund ist die Idee, dass der Markt mit seinem Marktpreisniveau (target price) nach Abzug des Gewinns (target profit) die Höhe der Kosten (target cost) als Plankosten vorgibt (vgl. Siems 2006, 282; Niemand 1996, 29f.). Wird diese Zielkostengrenze überschritten, dann kann ein Produkt nicht mehr bzw. nicht mehr mit dem erwünschten Profit zu diesem Marktpreis angeboten werden. In Anwendung des Target Costing kommt es bei der Produkt- bzw. Leistungsplanung folglich zu einer retrograden Preiskalkulation, wobei explizit die Kundensicht und der Faktor Qualität mit einbezogen werden (vgl. Siems 2006, 282; Dollmayer 2003, 5).

Für das PMbC-Konzept ist das Target Costing möglicherweise ein geeignetes Instrumentenbündel, um der öffentlichen Dienstleistungsverwaltung innerhalb eines funktionierenden Wettbewerbsumfelds zu mehr Wettbewerbsfähigkeit im Vergleich zu privatwirtschaftlichen Leistungsanbietern zu verhelfen. Für die öffentliche Dienstleistungsproduktion ist hierbei insbesondere das Zusammenspiel mit dem Market-Testing-Ansatz vielversprechend, da hierdurch die Marktpreisermittlung erfolgen kann, wodurch sich wiederum die relevanten Zielkosten ableiten lassen. Die Kombination aus Market Testing und Target Costing entspricht damit dem „**Market-into-Company-Verfahren**“, bei dem die gesamtproduktbezogenen Zielkosten vom Markt aus bestimmt werden (vgl. Siems 2005, 112).

Wenn aber Target Costing auf eine Optimierung bereits bestehender Leistungsqualität und Leistungskosten abzielt (und dies wird die Regel sein), dann muss der Auftraggeber darauf achten, dass dem Preisvergleich auch vergleichbare Leistungsangebote zu

Gründe liegen. Ein derartiger Leistungsvergleich setzt daher voraus, dass die Leistungen in ihrer Qualität vom Auftraggeber vor der Preisermittlung genau spezifiziert worden sind. Ein vorgelagertes Markttestverfahren begünstigt das Target Costing, weil bereits hier eine genaue Leistungsspezifikation für den Marktpreisvergleich erfolgen muss (vgl. Blocher 2006, 238).

Ist für eine Inhouseleistung ein Marktpreis für eine vergleichbare Marktleistung (z.B. im Zuge des Markttestverfahrens) ermittelt worden, dann ergibt sich für einen Inhouse-Dienstleistungsbetrieb genau dann ein Optimierungsbedarf bei den Kosten der Leistungserstellung, wenn der vom Auftraggeber vorgegebene Marktpreis (bei vergleichbarer Leistungsqualität) unterhalb der Selbstkosten der Inhouseleistung liegt und die Preisdifferenz ggf. nicht mittels Mischkalkulation durch den Erlös anderweitiger betrieblicher Leistungen ausgeglichen werden kann.

Eine detaillierte Beschreibung des **Public Target Costing** erfolgte durch Siems (2005). Hier können lediglich nur einzelne Aspekte des Public Target Costing fokussiert werden. So kommt beim Target Costing insbesondere der so genannten „Zielkostenspaltung“ eine besondere Bedeutung zu, bei der die Gesamtzielkosten des Produkts auf einzelne Produktkomponenten verteilt werden (Siems 2005, 114). Hierbei wird der Prozessperspektive besondere Bedeutung beigemessen, indem der gesamte Leistungsprozess in einzelne Teilprozesse bzw. Teilprozesszielkosten aufgeteilt wird (vgl. Siems 2005, 144). Hierbei kann die Optimierung der Leistungseinzelkosten von der Optimierung der Leistungsgemeinkosten unterschieden werden.

Die Leistungseinzelkosten entstehen bei einem spezifischen Leistungserstellungsprozess. Die Gemeinkosten resultieren in der Regel aus der Prozesskoordination (z.B. Managementkosten) bzw. der Bereitstellung der Prozessinfrastruktur (z.B. Kosten für Gebäudeunterhaltung). Beide Kostenaspekte bieten Optimierungsansatzpunkte.

Bei der Optimierung von Einzelkosten steht der Leistungsprozess selbst im

Vordergrund. Durch das Target Costing sollte der Leistungsprozess zunächst in überschaubare untergeordnete Leistungsprozesse (Teilprozesse) zerlegt und kostenmäßig bewertet werden. Sofern sich für diese Teilprozesse Alternativen finden, lassen sich diese den ursprünglichen Teilprozessen gegenüberstellen und kosten- und qualitätsmäßig bewerten. Ein alternativer Teilprozess ist ggf. für sich gesehen zwar als Alternative denkbar, lässt sich jedoch u.U. nicht in den ursprünglichen Leistungsprozess integrieren, weil er nicht kompatibel mit dem Gesamtprozess ist.

Beispiel Grünflächenunterhaltung: Das Grünflächenamt einer Stadt gibt dem städtischen Grünflächenunterhaltungsbetrieb (im Folgenden: „Betrieb“) einen Marktpreis für ein Bündel von Grünflächenunterhaltungsleistungen in einem Pflegebezirk vor. Der Betrieb kalkuliert seine Kosten für die jeweiligen Teilleistungen und errechnet, dass er mit seinen Leistungserstellungskosten den Marktpreis nicht halten kann. Die Annahme des Auftrages zum angebotenen Marktpreis würde dem Betrieb im Hinblick auf die entstehenden Leistungserstellungskosten (über Marktpreis) ein erhebliches Defizit verursachen. Die Betriebsleitung denkt daher über Alternativen der Leistungserstellung nach. Eine Alternative wird darin gesehen, dass der Teilprozess „Mähen“ an einen Subunternehmer vergeben wird, der die Mähleistung zu einem Preis anbieten kann, der dem Betrieb erlaubt, die Kosten des gesamten Leistungserstellungsprozesses um die Preisdifferenz zur Eigenerstellung zu senken. Die durch die Submission freigesetzte Arbeitsleistung der eigenen Betriebsgruppe soll dafür in lukrativeren Leistungsbereichen zum Einsatz kommen, in denen das Leistungsangebot ausgeweitet werden soll (z.B. Baumschnitt). Da der Prozess „Schnittgut einsammeln“ wesentlich aufwändiger ist als der Prozess „Rasen mähen“, besteht eine weitere Alternative darin, regelmäßiger zu mähen, um das Schnittgut nicht einsammeln zu müssen, da kurzes Schnittgut zur Verrottung liegen gelassen werden kann. Das Leistungsverzeichnis schreibt allerdings die Anzahl der Mähvorgänge vor, sodass diese Alternative ausscheidet.

Äußerst detaillierte Leistungsbeschreibungen des Auftraggebers können die Zahl der potenziellen Prozessalternativen einschränken. Es wird hier angeraten, dass der Auftraggeber in den Leistungsspezifikationen das gewünschte Leistungsergebnis und nicht den Weg beschreiben sollte, wie dieses Ergebnis zu erzielen ist. Auf jeden Fall ist seitens des Auftragnehmers darauf zu achten, dass keine Zusatzleistungen bzw. keine Qualität erbracht werden bzw. wird, die der Auftraggeber nicht zu honorieren bereit ist (vgl. Niemand 1996, 32).

Ein wichtiges Instrument des Target Costing ist die **Prozesskostenrechnung**. Mit Hilfe der Prozesskostenrechnung können die betrieblichen Gemeinkosten analysiert werden (vgl. Siems 2005, 135). Es spricht einiges dafür, dass die Gemeinkosten der öffentlichen Leistungsproduktion im Zuge der Einführung des New Public Managements regelmäßig ansteigen. Eine verursachungsgerechte Zuordnung dieser und anderer Gemeinkosten auf die betrieblichen Leistungen wird jedoch durch intransparente Kostenstrukturen erschwert (vgl. Siems 2005, 135; Dollmayer 2003, 66). Problem ist hierbei, dass die Gemeinkosten (Planungs-, Steuerungs- und Kontrollkosten) nicht durch wert- oder zeitabhängige Bezugsgrößen (z.B. Produktionsstunden) ausgelöst werden, sondern durch (gemeinkosten-) kostentreibende Prozesse (z.B. Materialbeschaffung) (vgl. Dollmayer 2003, 68ff.; Niemand 1996, 108ff.). Die „Kostentreiber“ dieser Prozesse sind hierbei Maßgrößen zur Quantifizierung des Outputs (z.B. Anzahl Bestellungen), wodurch die Höhe der Materialgemeinkosten für einen Auftrag nicht mehr durch den Materialwert, sondern z.B. durch die Zahl der Materialbestellungen festgesetzt wird (vgl. Dollmayer 2003, 68ff.). Idealerweise ist der Kostentreiber für alle Prozesse (Haupt- und Teilprozesse) identisch. Dies ist jedoch in der Praxis meist nicht zu realisieren, weshalb sich Hauptprozesse auch aus mehreren Teilprozessen mit unterschiedlichen Kostentreibern zusammensetzen können (Dollmayer 2003, 74; Niemand 1996, 110). Jeder Kostentreiber (z.B. Anzahl der Aufträge) muss quantifizierbar sein, damit diesem als Maßgröße eine

„Prozessmenge“ zugeordnet werden kann (Dollmayer 2003, 74). Der Prozesskostensatz wird ermittelt, indem die Prozesskosten durch die Prozessmenge geteilt werden, während für mengenunabhängige Kosten kein Prozesskostensatz gebildet werden kann, sondern es zur Verrechnung dieser Kosten bei Zuschlagssätzen bleibt (vgl. Dollmayer 2003, 76).

Sofern durch eine Verringerung der Prozessmenge Kapazitäten freigesetzt werden können, lassen sich ggf. Kosten bzw. eine Kostenexpansion vermeiden (z.B. Personalkosten). So könnte z.B. die Zusammenfassung von Einzelaufträgen zu einem Jahresauftrag den Auftragserfassungs- und Auftragsabwicklungsaufwand erheblich reduzieren. Die Bündelung von Materialbestellungen, die Zusammenfassung von Materialabholungen etc. können zu ähnlichen Einspareffekten führen. Die Analyse der Kostentreiber sowie die Überprüfung der Prozessmengen lassen daher **Optimierungspotenziale** für die Prozesskosten entstehen. Umso wichtiger ist es, die adäquaten Kostentreiber zu ermitteln.

Die Anwendung der Prozesskostenrechnung führt nicht zu einer proportionalen Verrechnung der Gemeinkosten (wie bei der Zuschlagskalkulation) (vgl. Dollmayer 2003, 78). Vielmehr werden Leistungen mit absoluten Prozesskostensätzen belegt, wodurch Leistungen mit geringen Einzelkosten deutlich schlechter gestellt werden als Leistungen mit hohen Einzelkosten (vgl. Dollmayer 2003, 80). Voraussetzung ist hierbei natürlich, dass die Prozessmengen richtig bestimmt worden sind.

Fazit

Im Vergleich zur bisherigen Privatisierungspraxis ohne Wettbewerbsoption ist die Durchführung von direkten oder indirekten Markttests **eine wichtige Innovation**, sofern hierdurch transparent gemacht werden soll, ob die eigene Leistungserstellung im Vergleich zur externen Leistungsproduktion wirtschaftlich ist. Im Zuge einer funktionsfähigen Inwettbewerbsetzung ist eine kostendeckende Verrechnung öffentlicher Leistungen nicht mehr möglich, ohne dass die Differenz zum Marktpreis transparent wird. Die

Marktpreisorientierung ist sozusagen die Kür der Leistungsrechnung und muss gleichzeitig oberstes Ziel jeder Reform des öffentlichen Sektors sein, die auf mehr Kosten- und Leistungstransparenz setzt. Im Grunde verleiht der Marktvergleich einem kostenrechnenden Dienstleistungsbetrieb erst seine ökonomische Legitimation, da auf der Basis kostendeckender Monopolpreisverrechnungen kein Wirtschaftlichkeitsbeweis möglich ist.

Der Target-Costing-Ansatz bietet dem auftragnehmenden Inhousebetrieb insbesondere auf Basis der Prozesskostenrechnung eine Möglichkeit des qualitätsorientierten Kostenmanagements unter den Marktpreisvorgaben des Markttestverfahrens. Der Markttest hat hierbei die Aufgabe der Zielkostenfindung und das Target Costing die Aufgabe der Zielkostenerreichung. Oder anders ausgedrückt: der Markttest führt formal in den Marktvergleich (In-Wettbewerbsetzung bzw. Marketization), während Target Costing Wege aufzeigen soll, wie der in den Wettbewerb gesetzte öffentliche Dienstleistungsbetrieb im Marktvergleich erfolgreich bestehen kann (Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit). Target Costing und Market Testing sind daher als sich ergänzende Ansätze eines stark marktorientierten Public Managements zu sehen. Das Zusammenspiel beider Ansätze bedarf jedoch noch erheblicher Konkretisierung, die hier nicht geleistet werden kann. Es ist allerdings bereits sehr deutlich erkennbar, dass das PMbC mit den Ansätzen Market Testing und Target Costing den Weg vom öffentlichen Leistungsmonopol mit monopolpreisartiger Leistungsverrechnung hin zum **markt- und kundenorientierten öffentlichen Dienstleistungsunternehmen** im Wettbewerb eröffnet und damit einen wichtigen Schritt zur Ablösung eines überholten Paradigmas leistet, indem es nicht mehr Ziel ist, Privatisierung um jeden Preis zu betreiben, sondern das öffentliche Leistungsspektrum differenziert zu bewerten und nur dort zu privatisieren, wo durch die Verringerung der öffentlichen Fertigungstiefe auch tatsächlich ein Nutzen für die Bürger entsteht.

Literatur

Andersen, C./ Beck, M./ Selle, S. (2005): Konkurrieren statt Privatisieren.

Strategien zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit kommunaler Dienstleister. Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf.

Andersen, C./ Reichard, C.: (2003): Kommunale Dienstleistungen im Wettbewerb. In: Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft (GöW) (Hrsg.): Ausschreibungswettbewerb bei öffentlichen Dienstleistungen. Berlin, S. 13-41.

Barzelay, M. (1992): Breaking through bureaucracy: a new vision for managing in government. Berkeley, Oxford.

Bernhardt, B. (2000): Neuorganisation der staatlichen Aufgabenerfüllung: Anspruch und Leistungsfähigkeit des New Public Managements. Baden-Baden.

Blocher, M. (2005): Der Markttest - Chancen, Grenzen und Entwicklungsstand am Beispiel von Inhousebetrieben in Großen Kreisstädten in Baden-Württemberg. Kommunalwissenschaftliches Institut. Arbeitsheft 10. Potsdam.

Blocher, M. (2006): Der Markttest kommunaler Inhouseleistungen. Vom internen Monopolisten zum Dienstleister im Wettbewerb. Diss. Bern.

Blocher, M. (2006a): Marketization - ein Arrangement zur Bestimmung der optimalen Leistungstiefe für öffentliche Inhousebetriebe? Eine Bewertung aus den Perspektiven „Transaktionskostentheorie“, „New Public Management“ und „Governance“. In: Birkholz, K./ Maaß, Ch./ Von Maravic, P./ Siebart, P.: Public Management - Eine neue Generation in Wissenschaft und Praxis. Festschrift für Christoph Reichard, Potsdam, S.27-46.

Bogumil, J./ Kißler, L. (1998): Verwaltungsmodernisierung als Machtspiel. Zu den heimlichen Logiken kommunaler Modernisierungsprozesse. In: Budäus, D./ Conrad, P./ Schreyögg, G. (Hrsg.): New Public Management, S.123-149.

Clasen, R./ Schröter, E./ Wiesenthal, H./ Wollmann, H. (1995): Effizienz und Verantwortlichkeit - Reformempfehlungen für eine effiziente, aufgabengerechte und bürgerkontrollierte Verwaltung. Gutachten im Auftrag der Bundestagsfraktion Bündnis90/Die Grünen. Berlin.

Damkowski, W./ Rösener, A. (2003): Auf dem Weg zum aktivierenden Staat. Vom Leitbild zum umsetzungsreifen Konzept. Schriftenreihe: Modernisierung des öffentlichen Sektors, Sonderband 18, Berlin.

Dollmayer, A. (2003): Target Costing. Modernes Zielkostenmanagement in Theorie und Praxis. Marburg.

Haldemann, T. (1995): Internationale Entwicklungen im Bereich des New

- Public Management und der wirkungsorientierten Verwaltungsführung - Übersicht und Vergleich. In: Hablützel, P./ Haldemann, T.; Schedler, K./ Schwaar, K. (Hrsg.): Umbruch in Politik und Verwaltung: Ansichten und Erfahrungen zum New Public Management in der Schweiz. Bern, S.31-56.
- Herdzina, K. (1991): Wettbewerbspolitik. 3.Aufl., Stuttgart.
- Hille, D./ Reichard, C. (Hrsg.), (2002): Konkurrieren statt Privatisieren: kommunale Einrichtungen im Wettbewerb. Kommunalwissenschaftliches Institut. Arbeitsheft 3. Potsdam.
- Hood, C. (1991): A Public Management for all Seasons? In: Public Administration, Vol. 69, No. 1, S.3-19.
- Horváth, P./ Niemand, S./ Wolbold, M. (1993): Target Costing - State of the Art. In: Horváth, P. (1993) (Hrsg.): Target Costing - marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis. Stuttgart 1993. S. 2-27.
- Kamarck, E.C. (2003): Government Innovation around the world. Harvard.
- Kanzenbach, E. (1967): Die Funktionsfähigkeit von Wettbewerb. Göttingen.
- Klages, H./ Haubner, O. (1995): Strategies for Public Sector Modernization. In: Halachmi, G./ Bouckaert, G. (Hrsg.): The Enduring Challenges in Public Management. San Francisco, S.348-376.
- Klenk, T. (2005): Governance-Reform und Identität: Zur Mikropolitik von Governance-Reformen. In: Oppen, M; Sack, D.; Wegener, A. (Hrsg.): Abschied von der Binnenmodernisierung?, Berlin, S.31-52.
- Klenk, T./ Nullmeier, F.: (2003): Public Governance als Reformstrategie. Düsseldorf.
- KGSt (2000): (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement): Bericht 12/2000: Kommunale Leistungen im Wettbewerb - Leistungsvergleich, Markttest und Vergabeverfahren. Köln.
- Lüder, K. (2002): Verwaltung in der Marktwirtschaft. In: Deutsche Verwaltung an der Wende zum 21. Jahrhundert, Baden-Baden, S.119-130.
- Lütz, S./Czada, R. (2000): Marktkonstitution als politische Aufgabe: Problem-skizze und Theorieüberblick. In: Czada, R./Lütz, S. (Hrsg.): Die politische Konstitution von Märkten, Wiesbaden.
- Milne, R. (1997): Market-type Mechanisms, Market Testing and Market Making: A Longitudinal Study of Contractor Interest in Tendering. In: Urban Study, Vol. 34, No. 4, S.543-559.
- Naschold, F. (1995): Modernisierung des Staates: Zur Ordnungs- und Innovationspolitik des öffentlichen Sektors. 3. Auflage, Berlin.
- Naschold, F. (1995a): Ergebnissteuerung, Wettbewerb, Qualitätspolitik - Entwicklungspfade des öffentlichen Sektors in Europa. Berlin.
- Naschold, F./ Oppen, M./ Wegener, A. (1998): Kommunale Spitzeninnovationen. Konzepte, Umsetzung, Wirkung in internationaler Perspektive. Berlin.
- Niemand, S. (1996): Target Costing für industrielle Dienstleistungen. Diss. München.
- Niskanen, W. (1971): Bureaucracy and Representative Government. Chicago.
- Reichard, C. (1993): Experimentelle Freiräume für Kommunen - ein skandinavisches Modell. In: Banner, G./ Reichard, C. (Hrsg.): Kommunale Managementkonzepte in Europa. Anregungen für die deutsche Reformdiskussion. Köln.
- Reichard, C. (1995): Von Max Weber zum "New Public Management", Verwaltungsmanagement im 20. Jahrhundert. In: Hablützel (Hrsg.): Umbruch in Politik und Verwaltung, Ansichten und Erfahrungen zum New Public Management in der Schweiz. Bern, S.57-79.
- Reichard, C. (2001): Verwaltungsmodernisierung in Deutschland in internationaler Perspektive. In: Wallerath, M. (Hrsg.): Verwaltungserneuerung. Eine Zwischenbilanz der Modernisierung öffentlicher Verwaltungen. Baden-Baden, S.13-35.
- Reichard, C. (2002): Institutionenökonomische Ansätze und New Public Management. In: König, K. (Hrsg.): Deutsche Verwaltung an der Wende zum 21. Jahrhundert, Baden-Baden, S.585-603.
- Reichard, C. (2002a): Marketization of public services in Germany. In: International Public Management Review, Vol. 3, Nr. 2., S.63-79.
- Reichard, C. (2005): Daseinsvorsorge unter Wettbewerbsbedingungen. In: Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft e.V. (Hrsg.): Öffentliche Dienstleistungen zwischen Eigenerstellung und Wettbewerb. Berlin, S.208-210.
- Sauter, R. (2000): Marktorientierte Steuerung der Gemeinkosten im Rahmen des Target Costing. Controlling Forschungsbericht Nr. 62. Universität Stuttgart.
- Seidenschwarz, W. (1991): Target Costing - ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, in: Controlling 3/91, S.198-203.
- Seidenschwarz, W. (1994): Target Costing - Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien, in: Controlling 1/94, S. 74-83.
- Sensburg, P.E. (2004): Der kommunale Verwaltungsvertrag. Rechtliche Einordnung kommunaler Zielvereinbarungen. Baden-Baden.
- Siemer, G. (2002): Interne Dienstleistungen der Kommunen im Wettbewerb. Zur Notwendigkeit einer Verselbstständigung kommunaler Serviceeinheiten. Wiesbaden.
- Siems, C. (2005): Public Target Costing. Zielkostenmanagement als Controllinginstrument für die öffentliche Verwaltung. Diss., Frankfurt/M.
- Siems, C. (2006): Zielkostenmanagement als Instrument zur Verbindung von Kostenplanung und Effektivitätssteuerung in der öffentlichen Verwaltung. In: Birkholz, K./ Maaß, Ch./ Von Maravic, P./ Siebart, P.: Public Management - Eine neue Generation in Wissenschaft und Praxis. Festschrift für Christoph Reichard, Potsdam, S.281-299.
- Sternatz, R. (2005): Wettbewerb kann Chance sein: Thesen zur Leistungsfähigkeit kommunaler Verwaltungen. In: Oppen, M; Sack, D.; Wegener, A. (Hrsg.): Abschied von der Binnenmodernisierung?, Berlin, S.193-201.
- Thynne, L. (1994): The Incorporated Company an Instrument of Government: A Quest for a Comparative Understanding. In: Governance, S.59-82.
- Tullock, G. (1965): The Politics of Bureaucracy. In: Public Affairs Press, Washington D.C.
- Wegener, A. (2002): Die Gestaltung kommunalen Wettbewerbs: Strategien in den USA, Großbritannien und Neuseeland. Berlin.
- Ziedler, C. (2004): Endlich mal agieren, statt bloß reagieren. Nur die internationale Politik kann die Globalisierung steuern. In: Stuttgarter Zeitung, Nr. 120 vom 26.05.2004, S.29.

¹ Z. B. Contracting-Out und Compulsory Competitive Tendering vor allem auf der Gemeindeebene.

² Für diese Untersuchung bedeutete der Markttestansatz eingangs, dass die öffentlichen Dienstleistungsanbieter in allen marktfähigen Leistungsfeldern dem Preis-/Leistungsvergleich mit ihrer privatwirtschaftlichen Konkurrenz nach spezifischen Spielregeln (Dauer, Umfang, Verfahren etc.) ausgesetzt werden (Reichard 1998, 309; vgl. auch König/Beck 1997, 131; Naschold 1995a, 72, 78). ■

Potenziale der integrierten Unternehmensplanung

von Bernhard Colmsan, Bad Homburg

1. Unternehmensplanung in internationalen Unternehmen

Planung ist – konsequent und problemkonform praktiziert – ein exzellentes Steuerungsinstrument. Ein **Planungssystem**, das sowohl auf die unternehmensspezifischen Rahmenbedingungen als auch auf die Unternehmensziele abgestimmt ist, stellt die **Basis der Unternehmenssteuerung** dar. Zusammen mit einem integrierten und harmonisierten Managementreporting versetzt die Planung die Unternehmensführung in die Lage, das Erreichen von Zielen und die Wirksamkeit von hierzu eingeleiteten Maßnahmen zu beurteilen.

Neben der vergangenheitsbezogenen Funktion von Planung als Teil des analysierenden Controllings ist Planung vor allem ein **Instrument zur Umsetzung der Unternehmensstrategie** im gesamten Unternehmen, in jedem einzelnen Geschäftsfeld, in jeder einzelnen Funktion.

Ein funktionsfähiger Planungsprozess bricht die Unternehmensstrategie in operationale Größen herunter und kommuniziert diese optimal in alle Bereiche des Unternehmens. Er unterstützt die Abstimmung zwischen organisatorisch selbstständigen Unternehmensteilen und betrieblichen Funktionsbereichen und verhindert Fehlentwicklungen in der Marktbearbeitung.

Planung ersetzt spontan intuitive Reaktionen auf Veränderungen im Unternehmen oder im relevanten Umfeld. Sie ermöglicht es, unter Berücksichtigung kalkulierbarer Risiken optimale Handlungsalternativen für anstehende Entscheidungssituationen zu identifizieren. Dies verringert die Gefahr von Fehleinschätzungen und -entscheidungen nachhaltig.

Effiziente Kontrollprozesse sind ohne Planung nicht realisierbar. Unerwartete sowie negative Entwicklungstendenzen können nur durch planungsbezogene Vergleiche frühzeitig erkannt, analysiert und - darauf beruhend - Gegenmaßnahmen rechtzeitig ergriffen werden.

Ein weiterer positiver Effekt der Planung ist die Möglichkeit zur nachträglichen Analyse erfolgreicher Maßnahmen durch Abgleich ursprünglicher und tatsächlicher Ressourceneinsatzplanungen.

Durch die in den letzten Jahren deutlich wachsende Komplexität von Unternehmensstrukturen und Marktbedingungen stellt die Koordinationsaufgabe der Unternehmensführung eine zunehmende Herausforderung dar. Damit hat die Bedeutung von Planung als entscheidender strategischer Erfolgsfaktor erkennbar zugenommen. Diese Erkenntnis hat sich in den Unternehmen unbestritten durchgesetzt.



Bernhard Colmsan ist bei BearingPoint Manager im Bereich World Class Finance, mit den Schwerpunkten Controlling, Planung und Management Reporting. Er ist Ansprechpartner für 'Integrated Planning' und 'Performance Management'.
Bernhard.colmsan@bearingpoint.com

Die Ergebnisse der vorliegenden Studie (BearingPoint: Planungsstudie 2006) zur betrieblichen Planung können im Sinne des Benchmarking Anregungen und Erkenntnisse für die konzeptionelle Gestaltung sowie für ein zweckorientiertes Redesign betrieblicher Planungssysteme vermitteln.

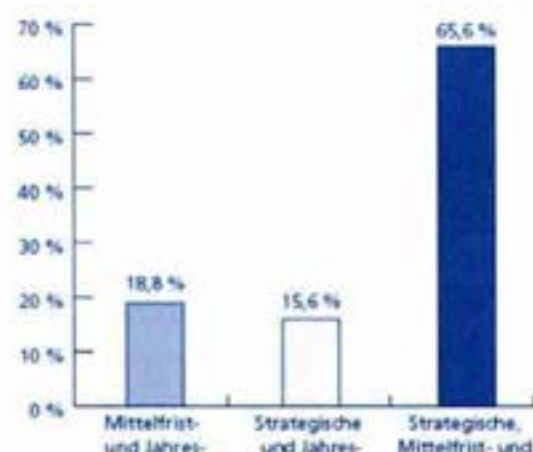
2. Grundstrukturen und Philosophie der Unternehmensplanung

2.1 Ausprägungen und Systematisierung

Strategische Planung schafft die systematische Möglichkeit, ein hohes und sicheres **Erfolgspotenzial** zum frühest möglichen Erkenntniszeitpunkt zu identifizieren und **Fehlentwicklungen** entgegenzuwirken. Zwar sind die Schaffung und die Nutzung von Erfolgspotenzialen immer Gegenstand unternehmerischer Entscheidungen, die Auseinandersetzung damit erfolgt jedoch nicht zwingend in einem vorangehenden Planungsprozess.

Ohne strategische Planung kann eine systematische Auseinandersetzung mit der Zukunft nicht erfolgen. Erfahrungsgemäß sind ein Verzicht auf strategische Planung immer und ein Verzicht auf Mittelfristplanung meist mit wirtschaftlichen Nachteilen verbunden. Der Jahresplan kann eventuell noch durch das erste Jahr der Mittelfristplanung ersetzt werden. Eine mangelnde Auseinandersetzung mit der

Unternehmensstrategie hat aber ein Zielsystem zur Folge, das sich lediglich im Rahmen der bestehenden und bekannten Erfolgspotenziale bewegt. Die Mittelfristplanung wird in diesen Fällen zwangsläufig losgelöst von möglichen künftigen, bisher nicht erkannten Erfolgspotenzialen erstellt.



Die überwiegende Mehrheit der Unternehmen verfügt über ein Planungsverfahren, welches die strategische und die Mittelfristplanung sowie den Jahresplan umfasst. Eine eigenständige strategische Planung erstellen 81% der befragten Unternehmen. Das heißt, immer noch rund 19% der befragten Unternehmen verzichten auf die strategische Planung.

Dieses Ergebnis deckt sich mit unserer Erfahrung. Diese zeigt, dass die in letzter Zeit entwickelten spezifischen Unternehmensplanungssysteme folgende Strukturmerkmale aufweisen:

- Stärkung einer auf die Dynamik des Marktumfeldes abgestellten strategischen Planung, insbesondere hinsichtlich Zeithorizont und Überarbeitungsfrequenz, als Entwicklungsinstanz der Unternehmensplanung.
- Positionierung der Mittelfristplanung als vorgeben- und maßnahmenorientiertes Instrument und damit als Umsetzungsinstanz der Unternehmensplanung zwischen strategischer Planung und Jahresplan.
- Etablierung eines Rolling Forecast als Frühwarninstanz der Unternehmensplanung und zum rechtzeitigen Aufzeigen von Handlungsbedarf.

2.2 Zeitliche Reichweite

Die strategische Planung ist ein systematischer Prozess mit dem Ziel, im Rahmen der Unternehmensvision langfristige Zielsetzungen zu formulieren und damit die Unternehmensentwicklung unter Berücksichtigung des zu erwartenden Umfelds zu optimieren. Gewöhnlich geht dies mit einer möglichst langfristigen Planung einher.

Unserer Studie zufolge umfasst die strategische Planung bei 62% der Unternehmen einen Zeitraum von 5 Jahren und kürzer. Diese zeitliche Reichweite für eine langfristige Erfolgspotenzialplanung erscheint in hochdynamischen und im Zeitverlauf

diskontinuierlichen Märkten als ausreichend. In Unternehmen dagegen, die vorwiegend in stabilen Märkten tätig sind und deren künftige Entwicklung mit einer ausreichenden Sicherheit prognostiziert werden kann, kann die strategische Planung einen Zeithorizont von 5 bis 10 Jahren umfassen. Diesen decken 19% der teilnehmenden Unternehmen ab. Die 19% der Unternehmen, die keine strategische Planung haben, weisen allerdings für die Mittelfristplanung eine Reichweite von 3 bis 5 Jahren aus. Daraus wird deutlich, dass vielfach keine exakte Trennung zwischen Mittelfristplanung und strategischer Planung vorgenommen wird.

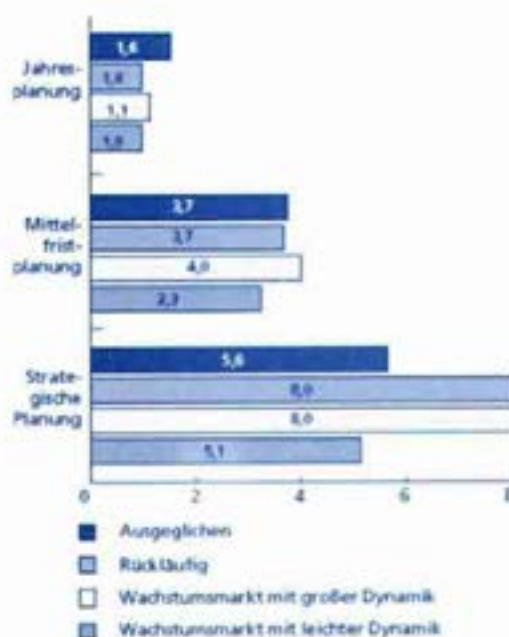
Anders als die strategische Planung, die auf die **Erschließung neuer Wertpotenziale** abzielt, beschränkt sich die Mittelfristplanung auf die **Optimierung vorhandener Wertschaffungspotenziale**. Die vorliegende Studie bestätigt, dass sich dieser Unterschied im Fokus in einem kürzeren Zeithorizont der Mittelfristplanung widerspiegelt. Alle

teilnehmenden Unternehmen begrenzen ihre Mittelfristplanung auf einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren. Aus den Angaben aller befragten Unternehmen ergibt sich für die Mittelfristplanung ein durchschnittlicher Zeithorizont von 3,6 Jahren. Er liegt damit deutlich unter dem der strategischen Planung (etwa 6,3 Jahre). Im Einzelfall bestimmt sich der ideale Zeithorizont – analog zur strategischen Planung – über die Dynamik bzw. Kontinuität der jeweiligen Märkte.

2.3 Detaillierung der Planung

Dem vielfach wahrgenommenen Bestreben einerseits möglichst zielgerichtet und genau zu planen, andererseits aber den als störend empfundenen Aufwand der Planung zu reduzieren, geht die Analyse der verwendeten Planungsobjekte und der Detaillierungstiefe nach.

In sehr dynamischen Märkten ist aufgrund einer erheblich eingeschränkten Prognostizierbarkeit, etwa auf der Ebene einzelner Produkte, eine zu ausführliche Umsatzplanung wenig sinnvoll. Selbst in sehr stabilen reifen Märkten, in denen ein hoher Detaillierungsgrad der Planung möglich ist, ist zu hinterfragen, bis zu welchem **Detaillierungsgrad eine Planung sinnvoll** ist. Über die Hälfte der Studienteilnehmer plant in dynamischen Märkten mit aggregierten Daten oder auf einem mittleren Detaillierungsgrad. Immerhin 44% führen in diesem Umfeld trotz-



dem eine genaue Planung durch. Bei stabilen Absatzmärkten liegt der Anteil der detaillierten Planungen mit 37% niedriger. Mehr als die Hälfte bevorzugt einen geringeren Detaillierungsgrad. In rückläufigen Absatzmärkten steigt der Anteil der Planung mit aggregierter oder mit mittlerem Detaillierungsgrad auf fast 90%.

Eine detaillierte, auf Basis von Einzelkonten durchgeführte Planung ist komplex und weist ein großes Fehlerpotenzial mit hohen Prozesskosten auf. Dem steht aus Unternehmenssicht nicht zwingend ein größerer Nutzen gegenüber, da Daten der Unternehmensplanung auf diesem Detaillierungsgrad

- den Blick auf die wesentlichen Aussagen der Planung und des Berichtswesens aufgrund der Informationsflut verstellen,
- aufgrund der Komplexität vom Management nicht interpretiert und zur Ableitung von Maßnahmen herangezogen werden,
- in ihrer Erstellung und Pflege einen erheblichen Ressourcenbedarf in Anspruch nehmen und damit den gesamten Planungsprozess belasten.

23% der teilnehmenden Unternehmen planen auf GuV-Ebene, 42% auf Kontengruppenebene und immer noch 35% auf Einzelkontenebene. Damit liegt der Anteil der Unternehmen, die ihre Unternehmensplanung auf einem hohen Detaillierungsgrad erstellen, weiterhin sehr hoch.

Mehr als 50% der Unternehmen, die auf mittlerem Detaillierungsgrad planen, beurteilen die Kosten-Nutzen-

Relation als „sehr gut“ bis „gut“. Lediglich 12% der Unternehmen, die auf Einzelkontenebene planen, äußern die gleiche positive Bewertung. Es stellt sich daher die Frage, warum noch immer 19% der teilnehmenden Unternehmen die Abkehr von fragwürdigen Zahlenfriedhöfen bei der Planung nicht vollzogen haben und sich damit mehr Freiräume für die eigentliche Interpretation der Daten sowie die Gestaltung des Unternehmensgeschehens schaffen.

Diese Feststellung entspricht auch den Erfahrungen in Unternehmen, in denen oftmals seitens der operativen Bereiche der Sinn und Nutzen überzogener Detaillierung angezweifelt wird. Ein überhöhter Detaillierungsgrad lässt sich nicht mit dem Bestreben vereinbaren, Planung möglichst effizient zu gestalten und zeigt, dass hier in vielen Unternehmen noch erhebliches Potenzial zur Optimierung liegt.

2.4 Rolling Forecast

Wenn Planung als Teil einer modernen Unternehmenssteuerung verstanden wird, ist es nicht ausreichend, ein Mal im Jahr eine Planung aufzustellen und die definierten Ziele mit den erreichten Größen zu vergleichen. Zwischenzeitlich eingetretene Veränderungen der externen und internen Rahmenbedingungen sind in die Beurteilung der Vergangenheit, aber auch die der nahen Zukunft einzubeziehen. Denn nur

durch eine regelmäßige Anpassung von Maßnahmen an veränderte Umstände können Unternehmen erfolgreich am Markt bestehen. Dies fordert von der Planung eine **regelmäßige Selbstüberprüfung und Anpassung** der einmal gesetzten Ziele für die laufende Planungsperiode.

Das Forecasting erfüllt diese Aufgabe. In der Praxis werden unter Forecasting die unterschiedlichsten Vorschauethoden verstanden. Das Spektrum reicht von der reinen Fortschreibung von Ist-Werten mit den ursprünglichen Planwerten bis hin zum wirklichen rollierenden Forecast.

Die Übergänge der beiden Forecasting-Methoden sind in der Praxis fließend und lassen sich folgendermaßen gegeneinander abgrenzen:

	Fortschreibung	Rolling Forecast
Zeitlicher Horizont	variabel, auf das Ende des Geschäftsjahres bezogen	konstant (5-8 Quartale „rollierend“)
Detaillierungsgrad	mittel bis hoch	gering
Ermittlung durch	Linien- und Funktionsmanagement	„Experten“, unabhängig von der Linienhierarchie
Abstimmung	über die Linie	keine Abstimmung
Planungsparameter	konstant	aktualisiert

Letztendlich wird nur der Rolling Forecast den Aufgaben eines modernen Steuerungsinstruments gerecht. Verstanden nicht als Planung, sondern als Vorstufe und Input für Planung, dient er der Vorausschau, nicht dem Management von Zielen und Maßnahmen. Der Rolling Forecast ermöglicht dem Management das Erkennen zukünftiger Änderungen, Entwicklungen und Risiken und zeigt die wahrscheinlichste weitere Entwicklung. Durch die Verwendung insbesondere aktueller, externer Parameter liefert er objektive und neutrale Zukunftsinformationen, auf deren Grundlage das Management die Planung und Ziele überarbeiten kann.

Diese Einschätzung hat sich inzwischen auch in den Unternehmen durchgesetzt: 25% der befragten Unternehmen verwenden einen rollierenden Forecast mit Neuberechnung der Plandaten und 25% einen Forecast mit Fortschreibung der Ist-Zahlen.

Der durchschnittliche Forecast-Horizont liegt bei 3,8 Quartalen und geht einher mit einem monatlichen Soll-Ist-

Marktdynamik	Aggregiert	Mittel	Detail
Ausgeglichen	27 %	36 %	37 %
Rückläufig	25 %	66 %	10 %
Wachstumsmarkt mit großer Dynamik	17 %	50 %	33 %
Wachstumsmarkt mit leichter Dynamik	20 %	30 %	50 %
Gesamtergebnis	23 %	42 %	35 %

Vergleich (72% der Unternehmen). Im Durchschnitt enthält er 80% der Positionen der Jahresplanung. Dieser Wert liegt deutlich über dem optimalen Niveau.

Bei der Beurteilung der Genauigkeit des Forecast bewerten 34% der Unternehmen ihre Situation mit zufrieden bis sehr zufrieden. 45% bewerten die Genauigkeit neutral, während ein hoher Anteil von 21% mit der erzielten Genauigkeit unzufrieden ist.

Insgesamt besteht bezüglich des Rolling Forecast in den meisten Unternehmen ein größeres Optimierungspotenzial.

2.5 Planungskultur

Neben der Ausprägung der Unternehmensplanung ist auch die im Unternehmen gelebte Kultur für die Qualität der Planung ausschlaggebend. Nur wenn Planung von allen am Prozess Beteiligten **als sinnvolles Prozedere zur Unternehmenssteuerung anerkannt wird**, kann sie ihre Aufgaben erfüllen. Wird in einem Unternehmen Planung von den operativen Bereichen als reine Pflicht empfunden, so wird dies zwangsläufig Auswirkungen auf die Qualität der gelieferten Daten haben.

Die befragten Unternehmen geben an, dass der Planungsprozess zu 39% hauptsächlich vom Controlling getrieben wird. Bei 45% der Unternehmen erfüllen diese Aufgaben Controlling und die operativen Bereiche gemeinsam. Nur bei 16% der Unternehmen hat das Controlling während des Planungsprozesses eine reine koordinierende Aufgabe. Allerdings zeigen diese Werte, dass die Mehrheit der Unternehmen Planung zumindest als wichtige Aufgabe für die operativen Bereiche versteht. Dies spiegelt sich auch im hohen Zufriedenheitsgrad der Controller mit der Qualität wider.

Die hohe Beteiligung der operativen Bereiche wird durch die Art und Weise beeinflusst, wie die in der Planung festgelegten Zielvorgaben in Handlungsfreiräume umgesetzt werden.

Es zeigt sich, dass in der Mehrheit der Unternehmen festgelegte Pläne dem Management ermöglichen, **eigenver-**

antwortlich über Ressourceneinsätze zu entscheiden. Bei 45% der Unternehmen hat das Management die Möglichkeit, vollständig selbstverantwortlich im Rahmen der eigenen Zielvorgaben entscheiden zu können. Für weitere 35% gilt dies teilweise. Damit wird die Festlegung von Zielvorgaben in die operativen Bereiche heruntergebrochen und die Beteiligung des operativen Managements am Planungsprozess motiviert.

3. Planungsprozess

3.1 Orientierungsgrößen und Datenquellen

Wenn anerkannt wird, dass der Unternehmenserfolg nicht unwesentlich von der Markt- und Wettbewerbsorientierung der Zielvorgaben abhängt, dann ist der Aktualitätsgrad dieser Zielvorgaben eines der entscheidenden Elemente für die Qualität der Planung. Gleichzeitig **unterliegt der Planungsprozess aber selbst dem Wirtschaftlichkeitsprinzip**. Aus diesem Spannungsfeld resultiert die Frage nach den richtigen Orientierungsgrößen und deren Herkunft.

Die Fortschreibung interner Vergangenheitswerte ist zwar mit geringen Prozesskosten verbunden, ihre Aktualität und Marktadäquatheit lässt aber insbesondere in dynamischen Marktsegmenten zu wünschen übrig. Welchen Stellenwert dem Aktualitätsgrad der Planung eingeräumt wird, lässt sich daran ablesen, dass nur ein Prozent der befragten Unternehmen dem Prinzip der Fortschreibung folgt. Eine Orientierung an externen Größen ist zwar mit höheren Prozesskosten zur Informationsbeschaffung und -aufbereitung verbunden, aber mittlerweile unerlässlich: 97% der Teilnehmer geben an, dass sie ihre Zielwerte für die Neuplanung aus externen Orientierungsgrößen ableiten.

- Etwa 88% der befragten Unternehmen **analysiert den Markt bzw. die Märkte**, auf denen es agiert, d.h. die zu beschaffenden externen Orientierungsgrößen sind mit relativ geringem wirtschaftlichen Aufwand ermittelbar. Diese werden mit Fortschreibungsregeln extrapoliert.
- 53% verwenden darüber hinaus **In-**

formationen über die direkten oder indirekten Wettbewerber auf dem entsprechenden Markt, was in der Regel aufwändiger ist.

- Ein geringer Prozentsatz von 9% der Unternehmen verwendet zusätzlich weitere Informationen, wie z.B. Prognosen und Entwicklungstendenzen im IT-Sektor, um Informationen zur Planung der unterstützenden Funktionen des Unternehmens zu erhalten.

In der Summe nutzen so gut wie alle befragten Unternehmen externe Daten als Orientierungshilfe für die Zielfixierung im Rahmen der Planung. Hierbei handelt es sich meistens um **internationale Benchmarks**, was aus der zunehmenden Globalisierung der Märkte resultiert. Diese Zielfixierung, die den eigenen Erfolg in Relation zum Erfolg der Wettbewerber stellt, ist mittlerweile State-of-the-art. Nur dadurch werden bestehende Potenziale vollständig identifiziert und ein „Ausruhen“ auf stillen Reserven vermieden. Unterschiede bestehen lediglich im Intensitätsgrad der Ermittlung, d.h. leicht zugänglicher Markt- oder teurer Wettbewerberdaten.

Die Optimierung von Kosten und Nutzen der Planung bedingt allerdings noch immer, dass die Zielvorgaben sowohl aus einer Fortschreibung der Vergangenheitswerte als auch aus Orientierungen an Benchmarks ermittelt werden. Dies zeigt sich insbesondere in der Art der Ermittlung des Rolling Forecast.

In sehr dynamischen Märkten birgt dies allerdings Gefahren, denn gerade dort gilt die Regel, dass Vergangenheitsdaten nichts über die Zukunft aussagen.

Traditionell plant die Mehrheit der Unternehmen finanzbezogen (98%). Unsere Untersuchung ergab zudem eine sehr heterogene Verwendung der Kennzahlen. So bedienen sich die befragten Unternehmen mehr als 109 unterschiedlicher finanzorientierter Kennzahlen, die unter fünf Kategorien subsumiert werden können. Welche Bedeutung diese in der Planungspraxis haben, lässt sich aus der Reihenfolge der Nennungen ablesen (Vergleichszahlen entstammen aus der BearingPoint Planungsstudie aus dem Jahr 2000).

	2000	2006
	in %	
Ergebnis-Kennzahlen	77	75
Kapitalrendite-Kennzahlen	63	60
Cash Flow-Kennzahlen	44	48
Wertorientierte Kennzahlen	22	53
Umsatzrendite-Kennzahlen	19	18
Sonstige finanzielle Kennzahlen	21	15

Die obige Tabelle zeigt die Relation der Häufigkeit der Nennungen einer Kennzahlart, wobei mehrere Nennungen möglich waren: **Ergebnisziele** finden am häufigsten Verwendung. Sie dominieren weiterhin bei den Unternehmen als Gegenstand der finanziellen Planung. Häufig werden dabei EBIT, EBT und Betriebsergebnis genannt. Im Bereich der **Kapitalrentabilitätsziele** spielen ROCE, RONA und ROI eine herausragende Rolle. Interessant ist die Veränderung bei den wertorientierten Kennzahlen – hier spiegelt sich die stärkere **Shareholder-Orientierung** der letzten Jahre wider. In diesem Bereich wird hauptsächlich der EVA als Kennzahl genannt, aber auch der Wertbeitrag / Value Added.

Nahezu jedes zweite Unternehmen verwendet **Cash Flow-Ziele** in der Planung. Dabei werden der reine Cash Flow sowie Brutto / Netto Cash Flow, Free Cash Flow, Operating Cash Flow und Cash Flow-Renditen (CFROI, CFROA etc.) angegeben.

Nichtfinanzielle Zielvorgaben haben eine weitaus geringere Bedeutung als finanzielle. Zwar nutzen nahezu alle Unternehmen mitarbeiter-, markt- oder prozessbezogene Kennzahlen. Als besonders wichtig bezeichnen aber nur 13% der Unternehmen diese Gruppe von Kennzahlen. Hierbei handelt es sich um **mitarbeiter- und marktorientierte Kennzahlen**.

Da finanzielle Kennzahlen selten in einem direkten Zusammenhang zu den Erfolg verursachenden Maßnahmen stehen, ist diese Gewichtung nicht ganz unproblematisch. Für den langfristigen Erfolg ist es unerlässlich, die Umsetzung der Unternehmensstrategie anhand von Kennzahlen zu planen und den

Fortschritt zu messen. Hierzu sind Kennzahlen zu den Finanzen weniger geeignet als Kennzahlen zum Markt, zu Prozessen und zu Mitarbeitern, weil letztere oftmals als Frühindikatoren des späteren Finanzerfolges wirken.

Die Verbreitung bzw. der **Einsatz nicht-finanzieller Kennzahlen** ist jedoch ungeachtet der relativ geringen Bedeutung ausgesprochen hoch. 41% der befragten Unternehmen setzen neben den finanziellen auch mitarbeiterbezogene Kennzahlen in ihrer Planung ein. Für prozessbezogene Planungsinhalte nutzen mehr als 30% der Teilnehmer Kennzahlen, bei den marktbezogenen Sachverhalten sind es deutlich mehr als 68%.

Der hohe Verbreitungsgrad der nicht-finanziellen Kennzahlen bietet eine gute Ausgangsbasis, Erfahrungen mit dieser Art von Kennzahlen zu sammeln und zu einer verstärkten Strategieorientierung der Unternehmensplanung zu kommen. Nichtfinanzielle Kennzahlen sollen vorwiegend den **Fortschritt der Unternehmensstrategie** messen. Gerade hoch dynamische Märkte erfordern grundsätzlich eine völlig andere Strategie als Märkte, die sich eher in ihrem Reifestadium befinden. Unterschiedliche Strategien müssten daher auch in unterschiedlichen Schwerpunkten der nichtfinanziellen Kennzahlen zum Ausdruck kommen.

Der Erfolg einer Unternehmung kann zwar mit finanziellen Kennzahlen gemessen werden, seine Entstehung resultiert aber zumeist aus nichtfinanziellen Faktoren. Die Entwicklung auf diesen Leistungsebenen ist eine Voraussetzung für den finanziellen Erfolg. Die Steuerung des finanziellen Erfolgs findet demnach zum großen Teil über nichtfinanzielle und werttreiberorientierte Zielgrößen statt.

Wird die Berücksichtigung immaterieller und werttreiberorientierter Sach-

verhalte vernachlässigt, mangelt es an Klarheit darüber, welche Maßnahmen zur Durchsetzung der finanziellen Ziele nötig sind. Im Mittelpunkt der Planung steht dann der Ergebnisaspekt (das „Was“) und nicht der Umsetzungsaspekt (das „Wie“).

Wenn **nichtfinanzielle und werttreiberorientierte Ziele** weder in der Planung enthalten sind noch gemessen werden und wenn die Interdependenzen zwischen den finanziellen und nichtfinanziellen Zielen unbekannt sind, besteht eine permanente Unsicherheit über die finanziellen Erfolgsaussichten der getroffenen Maßnahmen.

3.2 Dauer und Aufwand des Planungsprozesses

Die Dauer des Planungsprozesses ist von großer Bedeutung für die Qualität der Planung. Je weiter Planungsbeginn und -ende auseinander fallen, desto größer ist die Gefahr, dass sich wichtige Rahmendaten inzwischen geändert haben. Je später der Planungsprozess gestartet werden kann, umso aktueller sind die Plandaten in Relation zum Unternehmensumfeld. Darüber hinaus weist ein langer Planungsprozess auf eine falsche Ressourcenallokation hin. Dies gilt für alle einbezogenen Bereiche. Statt sich mit der Steuerung der wertschöpfenden Unternehmensprozesse zu beschäftigen, wird zuviel Zeit in die Festlegung der Vorgaben für diese Prozesse gelegt.

Die Studie zeigt, dass Unternehmen hier ein klares Optimierungspotenzial haben. Der zeitliche Bogen, den die Unternehmen für ihre Planung benötigen, ist weit gespannt.

Es ist erkennbar, dass die strategische Planung von rund der Hälfte der Unternehmen nach acht Wochen abgeschlossen ist. Für die Mittelfristplanung nehmen sich die Unternehmen in der Regel zwischen acht und 20 Wochen Zeit. Die Jahresplanung schließen diese Unternehmen innerhalb von fünf bis 12 Wochen ab. Dabei fällt auf, dass die benötigte Zeit für jeden Planungsschritt zwischen den Unternehmen außerordentlich variiert.

Die Dauer des Planungsprozesses ist von großer Bedeutung für die Qualität der Planung

Die benötigte Zeit für jeden Planungsschritt variiert zwischen den Unternehmen außerordentlich

- Die strategische Planung wird von der Hälfte der Unternehmen nach acht Wochen abgeschlossen.
- Für die Mittelfristplanung nehmen sich die meisten Unternehmen zwischen acht und 20 Wochen Zeit.
- Die Jahresplanung schließen Unternehmen innerhalb von fünf und 12 Wochen ab.
- Für den gesamten Planungsprozess von der strategischen bis zur Jahresplanung werden 14 bis 55 Wochen bei einem Mittelwert von 30 Wochen benötigt.

Dauer in Wochen	Strategisch	Mittelfrist	Jahresplanung	Forecast
Minimum	1	2	1	0,6
1. Quartil	5	6	5	1
Median	8	12	11	1
2. Quartil	11	20	12,5	2
Maximum	20	35	35	4

Die Unternehmensplanung kann erfahrungsgemäß ohne Zugeständnisse an die Qualität innerhalb von drei bis vier Monaten abgeschlossen sein.

Gemessen an der gesamten Planungs-dauer benötigt das schwächste Viertel der Teilnehmer mehr als doppelt so viel Zeit (38,5 Wochen) für den Prozess wie das beste Viertel (16 Wochen). Nur 22% der befragten Unternehmen führt die Erstellung der einzelnen Unternehmenspläne streng zeitlich gestaffelt durch. Teilweise werden strategische und mittelfristige Planung stark überlappend durchgeführt. Von dieser Gruppe (20%) wird die Mittelfristplanung bereits kurz nach Beginn der strategischen Planung begonnen, im Extremfall nach einer Woche. Im Durchschnitt beginnt die Mittelfristplanung circa zwei Wochen vor Beendigung der strategischen Planung. Der Großteil der Unternehmen beginnt die Mittelfristplanung mit einem zeitlichen Versatz. Interessant ist hier die extreme Varianz von vier bis 30 Wochen.

	Gesamte Planungs-dauer	Brutto-prozess-dauer
Minimum	14	8
1. Quartil	18	10
Median	30	24
2. Quartil	38,5	30,5
Maximum	55	42

Unter bestimmten Rahmenbedingungen kann die **Unternehmensplanung** nach unserer Erfahrung ohne Zugeständnisse an die Qualität **innerhalb von drei bis vier Monaten abge-**

schlossen sein. Je großzügiger sich die Terminplanung für die einzelnen Prozessschritte gestaltet, um so mehr wird diese Zeit auch mit nicht wertschöpfenden Arbeiten ausgefüllt.

3.3 Guidance und Qualität des Planungsprozesses

Klare, eindeutige Regeln und Vorgaben im Planungsablauf sind essentiell für die optimale Ressourcenallokation und die Qualität der Planung. Zur Fest-schreibung und Kommunikation werden in der Regel Planungshandbücher eingesetzt.

Planungshandbücher sollen Aufbau und Ablauf der Planung erleichtern sowie über Zielsetzung und grundlegende Prinzipien der Planung informieren. Der aufbauorganisatorische Teil des Planungshandbuches dokumentiert die

Aufgaben und Kompetenzen der Planungsträger sowie die Art der Koordination und Integration der Teilpläne zum Gesamtplan. Der ablauforganisatorische Teil des Handbuches enthält in der Regel Vorgaben zum zeitlichen und inhaltlichen Ablauf, zu Planungstechniken und -richtung.

Die **Dokumentation des Sollprozesses** der Planung mit Hilfe eines Planungshandbuches verbessert die Zusam-

menarbeit und die Kommunikation zwischen den Planungsbeteiligten erheblich. Trotzdem verzichten 43,8% der befragten Unternehmen auf ein derartiges Handbuch.

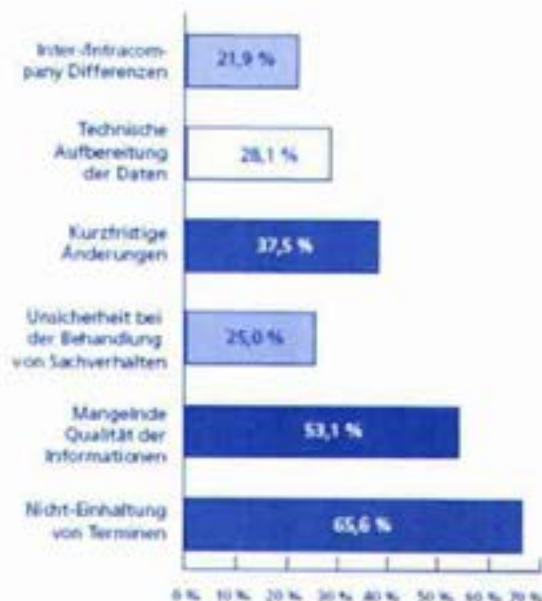
Eine gute Dokumentation der Sollprozesse, der Planungsinhalte und -schritte, der Zuständigkeiten und Termine verringert Missverständnisse und konzentriert die Zusammenarbeit auf die Sicherung von Qualität. Der Planungsprozess

muss daher schon alleine aus Effizienzgründen dokumentiert und allen Planungsverantwortlichen zugänglich gemacht werden. Fehlt diese Dokumentation, kann es zu erheblichen Ineffizienzen, insbesondere bei der Plan-koordinierung, kommen. Diese führen zu entsprechend höheren Prozesskosten und -zeiten. Der Vergleich des Zufriedenheitsgrades mit dem Planungsprozess sowie dem Vorhandensein klarer und dokumentierter Prozessbeschreibungen zeigt, dass zwischen den beiden Parametern eine positive Korrelation besteht.

Betrachtet man die **Ursachen der Unzufriedenheit**, so ergibt sich folgendes Bild (siehe Abbildung auf der nächsten Seite oben).

Mit 65% ist die **Nicht-Einhaltung von Terminen** der Hauptgrund für die wahrgenommenen Prozessunzulänglichkeiten. Geht man davon aus, dass Unpünktlichkeit nur zum Teil aus mangelndem Respekt vor Terminen resultiert, so kann vermutet werden, dass wenigstens einer der weiteren Gründe für Prozessmängel Ursache für die Nicht-Einhaltung der Termine sein dürfte.

Diese Überlegung wird durch den an zweiter Stelle genannten Grund, der **mangelnden Qualität der gelieferten Daten**, gestützt. Ein Mangel an Qualität führt in der Regel dazu, dass Daten mehrfach gemeldet werden müssen. Hieraus ergeben sich zwangsläufig Verspätungen.



Der Mangel an Qualität weist aber auch auf ein zu geringes Verständnis des Planungsverfahrens an sich hin und damit auf eine nicht ausreichende Kommunikation des Verfahrens in die ausführenden Einheiten. An dieser Stelle schließt sich der Kreis von Prozesszufriedenheit und dem Vorhandensein von verständlichen Regeln und Anleitungen des Planungsprozesses.

3.4 Integrationsgrad der Planung und ihrer Systeme

Von integrierter Planung wird gesprochen, wenn die Planung vertikal und horizontal über alle Unternehmensebenen und -bereiche sowohl inhaltlich als auch prozessual abgestimmt erfolgt. Am Anfang steht immer die strategische Planung - soweit durchgeführt - gefolgt von der Mittelfristplanung. Das erste Jahr der Mehrjahresplanung bestimmt häufig den Plan des Folgejahres. Alle zeitlichen Planungsebenen sind vollständig miteinander abgestimmt und arbeiten mit ineinander greifenden Ziel- und Kennzahlensystemen. Die strategische Planung setzt die Vorgaben und bestimmt Programme, welche die Mittelfristplanung in operationale Maßnahmen und Kenngrößen herunter bricht. In der Jahresplanung werden diese Maßnahmen und Kennzahlen weiter detailliert.

Spätestens auf der Stufe der Mittelfristplanung werden sämtliche operativen und administrativen Bereiche

eines Unternehmens, das heißt Produktion, Vertrieb, Beschaffung, Personalwesen etc., in die Planungsaktivitäten einbezogen.

Integrierte Planung stellt daher nicht nur auf die perfekte Verzahnung der zeitlichen Planungsebenen ab, sondern stellt auch die Abstimmung von verschiedenen operativen und administrativen Unternehmensbereichen in inhaltlicher und prozessualer Form sicher. Nur durch einen derartigen integrierten Ansatz können die lang-

fristigen Unternehmensziele effektiv in die Mittelfristplanung umgesetzt werden.

ander verknüpft sind, kann man nur bei weniger als einem Fünftel der Befragten sprechen (18%).

Insbesondere diese Aussage erklärt den in der Praxis regelmäßig zu beobachtenden immensen Aufwand, der Unternehmen während der Planungsphasen belastet. Denn ein wichtiger **Aufwandstreiber** im Planungsprozess ist die **Abstimmung autarker Teilpläne**. Verschärft wird dies, wenn nicht nur die Teilpläne einer Unternehmenseinheit abgestimmt werden müssen, sondern wenn auf den nächsten Stufen Abstimmungen zwischen verschiedenen Unternehmenseinheiten erfolgen müssen. Regelmäßig entsteht Aufwand, der Ressourcen unnötig bindet. Dies bestätigen auch 20% der befragten Unternehmen, die im Bereich der zwischenbetrieblichen Abstimmung ein Hauptproblem im Planungsprozess sehen.

	Integration der Planungsebenen
Keine Integration	11 %
High-Level Verbindungen	25 %
Strategische und Mittelfristplanung stark integriert	39 %
Budget und 1. Jahr der Mittelfristplanung identisch	68 %
Operative Teilpläne sind verknüpft	25 %

25% der Unternehmen geben an, dass zumindest eine eher informelle Verknüpfung zwischen den drei Stufen der Unternehmensplanung existiert. Die Umsetzung ihrer Unternehmensziele sichern 39% der Unternehmen durch eine starke Integration von strategischer und Mittelfristplanung. Bei 68% wird im weiteren Planungsprozess die **Mittelfristplanung in die Jahresplanung herunter gebrochen**. Nur gut 25% der Unternehmen geben an, dass die operativen Teilpläne miteinander verknüpft sind. Von vollständig integrierter Planung, bei der strategische, Mittelfrist- und Jahresplanung sowie die operativen Teilpläne mitein-

Die Integration der Planung ist maßgeblich abhängig von der Integration und Flexibilität der zur Verfügung stehenden IT-Systeme. Die optimale Unterstützung des Planungsprozesses erfordert ein System mit den folgenden Merkmalen:

- Iterative Planerstellung
- Plankonsolidierung und Integration von Teilplänen
- automatisierte Plan-Ist-Vergleiche
- integriertes Berichtswesen
- Flexibilität bei der Erstellung von Analysen und Auswertungen
- Simulation und Szenario-Analysen
- Forecast-Fähigkeit

Mehr als die Hälfte der teilnehmenden Unternehmen verfügt bereits jetzt über eine Verknüpfung der Teilpläne, ein integriertes Berichtswesen sowie automatisierte Plan-Ist-Vergleiche. Dagegen besteht hinsichtlich der Simulations- und Forecast-Fähigkeit erheblicher Nachholbedarf auf dem Weg zu einem marktgerechten Planungssystem. Nur ein Viertel der Planungssysteme der befragten Unternehmen wird diesen Anforderungen gerecht.

Zwei Drittel der befragten Unternehmen setzen im gesamten Planungsprozess bis zu drei Systeme ein. Selbst der Einsatz von datenbankorientierten Tools, die teilweise unabhängig von anderen Systemen (42%) und teilweise an Vorgesysteme gekoppelt (32%) sind, spiegelt diese Tendenz wider.

Führend beim Einsatz von Softwareprodukten ist sowohl für den Planungs- als auch den Reportingprozess immer noch **Microsoft Excel**. Dies erstaunt umso mehr, da im Vergleich zu einer Studie aus dem Jahr 2000 keine Veränderung zu erkennen ist, das **Angebot an integrierten Softwarelösungen** sich in den vergangenen Jahren aber weiterentwickelt und verstärkt an den Bedürfnissen der Unternehmen ausgerichtet hat.

Vermutlich begründet sich der weit verbreitete Einsatz von Microsoft Excel sowohl durch die **extrem hohe Flexibilität** im Bereich der Auswertungen und Darstellung als auch dem weit verbreiteten Know-how der Bedienung. Die Nachteile von Excel-Lösungen wie hohe Fehleranfälligkeit, Unübersichtlichkeit, geringe Verarbeitungsgeschwindigkeit insbesondere bei großen Datenmengen, fehlende Multi-User-Fähigkeit sowie die Inkonsistenz der Datenstrukturen, oftmals bedingt durch den Einsatz von Insellösungen in einzelnen Bereichen, bleiben dabei außen vor. Die im Bereich des Ist-Reporting weit verbreitete Nutzung von integrierten Softwarelösungen scheint im Planungsprozess der Unternehmen noch nicht vollzogen worden zu sein.

Lässt man den Einsatz von Microsoft Excel als mehrheitlich eingesetzte Software sowohl im Planungs- als auch im Ist-Reportingprozess außer

Acht, wird vorrangig für beide Prozesse **SAP BW** genannt. 42% der Unternehmen setzen SAP BW im Planungsprozess und 61% im Ist-Reportingprozess ein. Als modernes Data Warehouse-System bietet SAP BW ein mehrdimensionales Analyse- und Reportingtool sowie die Anbindung von operativen Vorgesystemen, wie **SAP R/3**, als Basis für eine prozessuale und inhaltliche Integration. Die Nutzung des integrierten Planungstools SAP SEM BPS bzw. in neuester Entwicklungsstufe der BI-integrierten Planung des Konsolidierungssystems SAP SEM BCS in Verbindung mit SAP BW, bieten die Möglichkeit zur Abbildung einer vollständig integrierten Planung. Von den Nutzern von SAP BW hat rund ein Drittel entweder SAP R/3 und/oder ein SAP Konsolidierungssystem in den Planungsprozess integriert.

Zusammenfassung

Trotz der erkennbaren Potenziale beabsichtigen nur 39% der Unternehmen in den nächsten 15 Monaten die Realisierung von Optimierungsmaßnahmen. 55% planen keine Veränderungen.

Um die Potenziale in der Unternehmensplanung optimal zu heben, empfiehlt sich ein Planungssystem, welches den **Dreiklang zwischen Integration, Harmonisierung und Flexibilisierung** ideal umsetzt. Ein Paket wie Integrated Planning (IP) hat in diesem Zusammenhang den Vorteil, dass es beliebig skalierbar ist. Dabei kann aus der aktuellen Situation des Unternehmens und seines Umfeldes heraus individuell definiert werden, für welche Elemente mit welchem Integrationsgrad Bedarf besteht.



Die vollständige Integration der Planung muss die Flexibilisierung zur dynamischen Adaption externer Einflüsse ebenso berücksichtigen wie die Harmonisierung zum Ist-Reporting. Dies bietet unter den gegebenen Voraussetzungen der systemischen Unterstützung enorme Verbesserungspotenziale. Das Ist-Reporting ist aufgrund von externen Vorschriften der Planung einen Entwicklungsschritt voraus. Dennoch zeigen aktuelle Tendenzen externer Vorgaben, dass eine Modernisierung der Planung und ihrer systemisch-integrierten Abbildung in naher Zukunft von wertschöpfender Bedeutung sein wird.

In jedem Fall sollte ein optimales Planungssystem, das zeigen sowohl die Ergebnisse der Studie als auch die Erfahrungen, einen echten Rolling Forecast, eine horizontale und vertikale Integration sowie eine geschlossene Systemunterstützung enthalten. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau

04	29	31	G	F
----	----	----	---	---

Teile und herrsche

Konzept für den Aufbau von Systemlieferanten

von Frank Sundermann, Bochum

Die **Industrie brummt** wie lange nicht mehr. Viele Unternehmen denken, dass sie gewappnet sind für den Markt. Sie haben ihre Produkte modularisiert, die Wertschöpfungstiefe angepasst und arbeiten gemäß dem Global Sourcing Gedanken mit Lieferanten aus Asien und Osteuropa zusammen.

Dennoch erleben einige Unternehmen dieses Wirtschaftswachstum trotzdem eher als Abschwung, da man im Zuge des Standardisierens und Outsourcens einen wesentlichen Faktor vernachlässigt hat – die Innovation.

Und dieser Faktor wird umso wichtiger, je kürzer die **Produktlebenszyklen** werden. Wurde vor Jahren noch eine E- oder S-Klasse für ein Jahrzehnt entwickelt, so überleben sie heutzutage am Markt nur noch wenige Jahre. Der Markt verlangt Innovation, und wer diese nicht liefern kann, ist auf Dauer nicht überlebensfähig.

Unter solchen Marktbedingungen ist ein in sich einfacher, aber sehr treffender Grundgedanke der Leitsatz des alten römischen Reiches: „**Divide et impera**“ (Teile und herrsche). Frei übersetzt könnte er lauten „Binde den Lieferanten in die Entwicklung ein und baue ihn zum Systemlieferanten aus“.

Vier handfeste Gründe, so vorzugehen, sind:

- Die **Komplexität** der Technik wird in Zukunft weiter zu- und im Gegenzug die **Halbwertszeit von neuen Technologien** weiter abnehmen. Selber alle Technologien zu beherrschen, würde zu viele eigene Ressourcen verschlingen und ggf. einen internen Wasserkopf aufbauen.
- Die **Lieferanteneinbindung beschleunigt die Produktentwicklung**. lt. einer Studie um 15% aufgrund der Parallelisierung von Aktivitäten. Weiterhin ist nur jedes zweite Unternehmen mit seiner eigenen Innovationskraft zufrieden.
- Die **externe Entwicklung ist kostengünstiger**, da der Lieferant häufig geringere Gemeinkostenstrukturen hat. Weiterhin benötigt er insgesamt aufgrund der höheren Technologienähe auch weniger Zeit.
- Derjenige, der die Einheit baut, erkennt durch die Fertigung/Montage häufig auch, wo noch Optimierungspotenzial steckt. Dies kann in einer stärkeren Nutzung von Standardkomponenten, einer einfacheren Herstellung oder Nutzung neuer Techniken stecken.

Die Vorteile der engen Zusammenarbeit mit Lieferanten im Entwicklungsstadium hat sich bei Unternehmen wie KRONES, ATLAS COPCO oder



Frank Sundermann ist verantwortlich für den Bereich Beschaffung bei Dr. Wüpping Consulting (DWC). Im Mittelpunkt der Beratung von DWC steht die ganzheitliche Optimierung von Wertschöpfungsprozessen bei Unternehmen mit technisch anspruchsvollen Produkten.

SIEMENS erfolgreich bewährt. Basierend auf diesen Erfahrungen und dem obigen Leitgedanken hat DR. WÜPPING CONSULTING hierzu ein zweistufiges Konzept für eine effiziente Lieferanteneinbindung entwickelt:

Schritt 1: Analyse und Konzept

Bestimmung der Kernkompetenzen: Zunächst muss zusammen mit der Entwicklung festgelegt werden, welche Technologien und Weiterentwicklungen auf jeden Fall im Hause bleiben und als Kernkompetenzen fokussiert werden. Dieses kann man anhand der Kerntechnologien, -prozesse und -produkte definieren, die sich anhand von Kundennutzen und Wettbewerbsvorteil bestimmen lassen.

Klassifizierung von Lieferanten: Parallel zur Bestimmung der Kernkompetenzen sind die Lieferanten entsprechend zu klassifizieren. Hierbei ist zu überprüfen, inwieweit der Lieferant selber die fachlichen Entwicklungskapazitäten und die eigene Motivation hat, komplette Module bzw. Systeme selbständig weiter zu entwickeln.

Beide Kriterien sind in einer Portfoliomatrix gegeneinander aufzutragen, um die entsprechenden Handlungsfelder und deren Priorisierung zu erkennen. Innerhalb dieser Matrix kann

noch einmal unterschieden werden in Lieferanten, die im Auftrag weiterentwickeln auf Basis eines klar festgelegten Lastenheftes (Stufe 2), und in Lieferanten, die in Abstimmung mit dem Kunden das Modul/System in eigener Verantwortung weiterentwickeln (Stufe 3). Ziel muss es sein, den Lieferanten zum Systemlieferanten auszubauen.

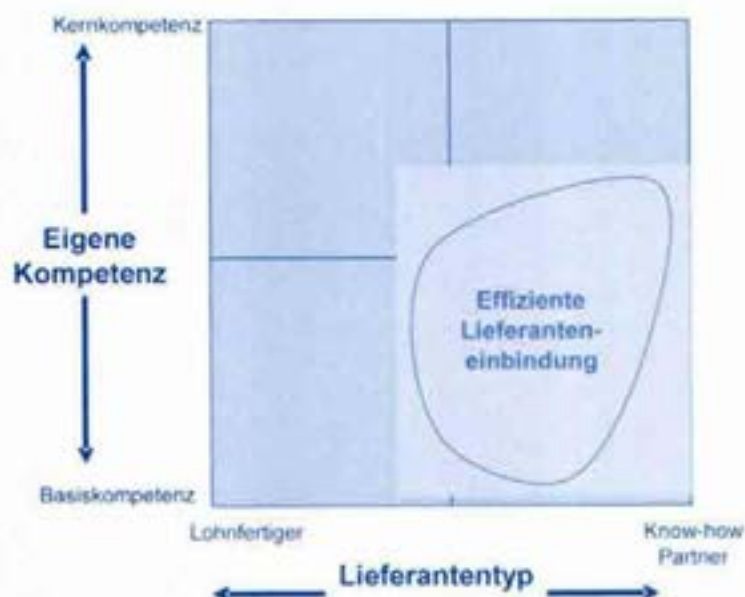
nehmen hinein trägt. So werden diese Personen bei REHAU als Innovation-Scouts und bei SIEMENS als Advanced Purchasing Engineers bezeichnet.

- vom Entwickler Projektmanagement-Fähigkeiten gefordert sind, da dieser nicht selber entwickeln muss, sondern vielmehr strukturierte

Konferenzen nicht nur leere Worthülsen bleiben, sondern verpflichtend verwendet werden und die Zusammenarbeit erleichtern.

Beherzigt man dieses Konzept, so wird zwar Rom nicht innerhalb eines Tages erbaut, aber man kann es mit Ausdauer und Fleiß zur Weltmacht (in seinem Markt) schaffen. ■

■ Aufbau von Systemlieferanten



Lieferantenstufen:

1. Stufe:

- Lohnfertigung des Moduls
- Keine Einbindung in die Weiterentwicklung

2. Stufe:

- Fertigung des Moduls
- Einbindung in Weiterentwicklung in Verantwortung des Kunden (Lastenheft)

3. Stufe:

- Fertigung des Moduls
- Eigenverantwortliche Weiterentwicklung des Moduls (in Abstimmung mit dem Kunden)

Quelle: Dr. Wüpping Consulting

Schritt 2: Dauerhafte Umsetzung

Soll dieses Vorgehen dauerhaft umgesetzt werden, so sind auch entsprechend die eigenen Strukturen anzupassen. Dies bedeutet, dass

- für die Entwicklung und für den Einkauf ein einheitliches Warengruppenmanagement aufgesetzt wird, da der Einkäufer jetzt zum Bindeglied zwischen Lieferant und dem eigenen F&E-Bereich wird. Bei TRUMPF wurde dieses über eine Matrixorganisation gelöst.
- vom Einkäufer ein entsprechender technischer Hintergrund gefordert wird, da er jetzt in die Produktentwicklung stärker involviert ist und neue technische Ideen in das Unter-

Pflichtenhefte verfassen und deren Projektfortschritte kontrollieren soll. Hierzu gehört auch das Krisen- & Claim-Management, wenn die Forderungen im Lastenheft nicht erreicht werden und ein Zeitverzug entsteht.

- Methodische Werkzeuge wie Design to Cost (DTC), Quality Function Deployment (QFD) oder Failure Mode Effect Analysis (FMEA) und vertikale Lieferantentage als strukturelle Werkzeuge eingesetzt werden müssen, um Schnittstellenprobleme zwischen Kunde und Lieferanten zu vermeiden.
- IT-Instrumente wie einheitliche CAD-Werkzeuge, Collaborations-Rooms, Lieferantenplattformen und Video-



Zuordnung CM-Themen-Tableau

24	26	31	G	L	E
----	----	----	---	---	---

Abbildung des Werteeinflusses von Pensionszusagen

Überlegungen im Rahmen eines wertorientierten Controlling

von Ralf Kesten, Elmshorn

Problemstellung

Zu den beiden zentralen Aufgaben im wertorientierten Controlling zählen die laufende Performancemessung von Unternehmen bzw. Geschäftsbereichen sowie ihre Bewertung. In der Praxis der internationalen Unternehmensbewertung werden bevorzugt „outputorientierte“ Discounted Cash Flow- bzw. DCF-Verfahren mit dem Ziel einer subjektiven Grenzpreisermittlung eingesetzt. Drei bedeutende Werteeinflusskomponenten gilt es dabei regelmäßig festzulegen: Der Bewerter muss (a) Annahmen zur Länge des Planungszeitraums treffen, (b) den Planungszeitpunkten entsprechende ausschüttungsfähige Cash Flows zuordnen sowie (c) die periodenbezogenen Cash Flows mit einem geeigneten Kalkulationszinssatz diskontieren. In der Praxis wird vielfach mit einem sog. Zwei-Phasen-Modell gearbeitet: Nach einer sog. „Detailplanungsphase“ folgt eine sog. „Restwertphase“. Für die Abbildung der Detailplanungsphase mit einer Länge von zumeist drei bis fünf Jahren greift man nach Möglichkeit auf Erkenntnisse der internen Unternehmensplanung zurück, was die schwierige Prognose künftiger Cash Flows erheblich erleichtert. Allerdings hat diese erste Phase am Unternehmenswert in der Regel nur einen bescheidenen Anteil (bspw. von 20% oder sogar von unter Null, falls es sich um junge innovative Unternehmen handelt, die noch kein Geld verdienen). In der bedeu-

tenden Restwertphase wird zumeist eine ewige Rente (mit oder ohne Wachstum künftiger Cash Flows) unterstellt, was insbesondere eine Folge des Going-Concern-Prinzips sowie der Tatsache ist, dass die Fähigkeit zu differenzierter Datenprognose mit zunehmender Planungsreichweite stark abnimmt. An die Stelle differenzierter Prognosen tritt die Vorstellung eines „eingeschwungenen Zustandes“ bzw. eines „repräsentativen Normaljahres“, deren Cash Flows sich erkennbar an den prognostizierten Daten der Gewinn- und Verlustrechnung anlehnen und die dann rechnerisch bis in die Unendlichkeit fortgeschrieben werden, sofern besondere Umstände (bspw. endliche Rohstoffvorräte, gesetzlich erzwungene Betriebsstilllegung, weitere Lebensplanung der natürlichen Gesellschafter einer OHG usw.) nicht dagegen sprechen. Zudem kommt der Bestimmung eines adäquaten Diskontierungszinssatzes eine hohe praktische Bedeutung zu. In unserem Kulturkreis ist die Vorstellung eines risikoaversen Investors (gedacht als natürliche Person), welcher international als Adressat einer Unternehmensbewertung gilt, eine allgemein akzeptierte Annahme. Ausgehend von einem „sicheren Basiszinssatz“ i (bspw. Umlaufrendite öffentlicher Anleihen) erhebt die Bewertungspraxis deshalb zusätzlich einen Risikozuschlag z , um einen risikoadjustierten Kalkulationszinssatz k zu generieren, mit dem die erwarteten Cash Flows zu diskon-

tieren sind (sog. Risikozuschlagsmethode).

Aus Sicht der Geldgeber müssen neben den Eigenkapital- auch die Fremdkapitalansprüche im Bewertungskalkül berücksichtigt werden; schließlich wäre die Einkommenserzielung im Unternehmen ohne deren Geldüberlassung nicht in vollem Umfang oder gar nicht möglich. Da sich die Ertragswerte sowie die Buchwerte typischer Fremdkapitalpositionen zumeist entsprechen, kann auf eine differenzierte Bewertung oftmals verzichtet werden. Vielfach stehen deshalb nur die für die Eigentümer erzielbaren Tax-Shield-Effekte aus der Verschuldung im Mittelpunkt der Analyse, wie es bspw. beim Adjusted Present Value- bzw. APV-Ansatz besonders deutlich wird (zum APV vgl. bspw. das Beispiel bei Hommel/Braun 2005, S.225-234; zu den DCF-Verfahren insgesamt bspw. Kesten 2004, S.538 ff.).

Wenn es sich allerdings um Fremdkapital in Form von Pensionsrückstellungen handelt, liegen die Dinge nicht mehr so einfach auf der Hand: Pensionsrückstellungen basieren auf ergänzenden Arbeitsverträgen und stellen damit auch einen Gehaltsbestandteil dar, der erst in der Rentenphase von Mitarbeitern zur Auszahlung gelangt.

Manchmal werden Pensionszusagen gegen Verzicht auf Gehaltssteigerung



Prof. Dr. Ralf Kesten lehrt seit 2002 an der privaten FH NORD-AKADEMIE gAG in Elmshorn im Fachbereich Betriebswirtschaftslehre und verantwortet die Fachgebiete „Rechnungswesen und Controlling“.

oder gegen Gehaltsumwandlung vom Management bzw. den Eigentümern gegeben. Dabei fällt es allerdings schwer, die künftige Gehaltsentwicklung von der der Pensionen zu entkoppeln, weshalb dieser Weg nicht weiter betrachtet werden soll.

In der Welt der DCF-Verfahren sind alle Kapitaltitel an Märkten handelbar. Im Vergleich zu Obligationen trifft dies für Pensionsrückstellungen allerdings nicht zu. Wegen der **fehlenden Handelbarkeit und damit fehlenden Übertragbarkeit auf fremde Dritte** sind die finanziellen Folgen aus Pensionszusagen letztlich den Eigenkapitalgebern zuzuordnen. Und die finanziellen Folgen dieser Zusagen hängen auch vom „Management der Finanzierungswirkungen“ im Unternehmen ab, denn:

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen entstehen insbesondere in der Ansammlungsphase positive Innenfinanzierungseffekte: Verdientes Geld im operativen Geschäft wird durch eine Zuführungsbuchung am Verlassen aus dem Unternehmensbereich zunächst gehindert, steht aber definitiv für alternative Verwendungen zur Verfügung: Ein Unternehmen kann das Ansparen von Pensionszahlungen bereits in der Ansammlungsphase ernst nehmen (wofür es in der Praxis durchaus positive Beispiele gibt), es kann aber auch bspw. aktuelle Schulden tilgen oder neue Investitionen finanzieren. Zudem ist eine zusätzliche Gewinnausschüttung denkbar.

Wenn wir die Annahmen setzen, dass Pensionszusagen zusätzlich zum Gehalt gewährt werden, die Kredit- und Investitionsplanung autonom und unabhängig von Pensionszusagen im Unternehmen erfolgt, verbleiben nur noch zwei zu beachtenden Fälle: Verwendung der Rückstellungsgegenwerte zur Gewinnausschüttung (Fall 1: „kein internes Ansparen“) sowie Verwendung der Rückstellungsgegenwerte zur späteren Pensionsfinanzierung (Fall 2: „internes Ansparen“).

Anhand von Beispielrechnungen soll gezeigt werden, wie man diese beiden Fälle von Pensionszusagen im Rahmen der Gedankenwelt der DCF-Verfahren auf Basis des APV-Ansatzes in ein Bewertungskalkül unter Beach-

tung deutscher Ertragsteuern nach dem Halbeinkünfteverfahren integrieren kann. Um die ohnehin nicht ganz einfache Materie nicht zusätzlich zu verkomplizieren, argumentiere ich nur auf Basis der Beispieldaten und zeige zunächst anhand einer einzelnen Pensionszusage, wie man sich die Ausschüttungswirkungen aus Sicht der Eigentümer vorzustellen hat. Bei diesen Überlegungen hat mir die Lektüre von Kruschwitz/Lodowicks geholfen (vgl. Kruschwitz/Lodowicks 2004, S.272 ff.). Der letzte Abschnitt soll dann auf Basis eines Zwei-Phasen-Bewertungsmodells meine Idee, zunächst die Ausschüttungen unter der Fiktion einer „Pensionszusagenfreiheit“ zu ermitteln und den Wertbeitrag gesondert zu ergänzen, verdeutlichen. Auch hier konnte ich bei dem Aufbau der Jahresabschlussplanung „über die Schulter von Riesen“ schauen (vgl. Henselmann/Kniest 2002, insb. S.279 ff.), was die notwendigen Ergänzungen erleichtert hat.

Abbildung einer einzelnen Pensionszusage unter Beachtung steuerlicher Wirkungen

In Abb. 1 sind die Datenparameter enthalten, die ich dem Beispiel für eine einzelne Pensionszusage zugrunde lege. **Um die Ausführungen zu verstehen, sollte man sich gedanklich zunächst ein komplett pensionszusagenfreies Unternehmen denken und dann den „Schalter im Kopf“ auf die Idee, es würde nun zusätzlich eine Pensionszusage gemacht, umlegen.**

Damit die Abbildungen halbwegs lesbar bleiben, sind Ansammlungs- sowie Auszahlungsphase besonders kurz gehalten. Die Berechnung orientiert sich am deutschen Steuerrecht, da die zu prognostizierenden Zahlungen an die Eigentümer nach Steuern ermittelt werden. In § 6a EStG wird bei der Berechnung von Pensionsrückstellungen ein Zinssatz in Höhe von 6% vorgegeben, der auch in Abb. 1 Eingang gefunden hat. Für den Fall, dass das Unternehmen die späteren Pensionen (im Beispiel 10.000,- pro Jahr) intern anspart, wird ebenfalls ein Geldanlagezinssatz von 6% unterstellt, um die Datenflut in Grenzen zu halten; ein anderer Zinssatz wäre per se möglich. Im Beispiel betragen die Ansammlungs- sowie die Auszahlungsphase je 3 Jahre. Ab dem Zusagenzeitpunkt ist eine „Start-Rückstellung“ zu buchen, d.h. ab $t=1$ und letztmalig in $t=3$, dem Austrittszeitpunkt des Mitarbeiters. Ende des Folgejahres erhält er dann dreimal die in $t=1$ vereinbarte Rentenzahlung.

Für die Rückstellungsberechnung, die in der Praxis auch biometrische Daten berücksichtigt, werden hier nur die finanzmathematischen Grundlagen herangezogen, wobei sich ein Rechenstart im Auszahlungszeitraum empfiehlt: Zu fragen ist zunächst, wie hoch der Barwert der Pensionszahlungen zum Austrittszeitpunkt des Mitarbeiters (hier: $t=3$) aus dem Unternehmen ist. Hierfür nutzt man den Rentenbarwertfaktor (mit den Eingabedaten von 6% und 3 Jahren in der Auszahlungsphase), mit dem man dann die jähr-

Datenparameter	
Rentenhöhe p.a. (GE; konstant)	10.000,00
Beginn Rente $t=$	4,00
Ende Rente $t=$	6,00
Rentendauer (Jahre)	3,00
Beginn Pensionszusage $t=$	1,00
Anspardauer (Jahre)	3,00
Rechenzinssatz PR lt. § 6a EStG	6,00%
Rentenbarwertfaktor PR	2,67
Austritt aus dem Unternehmen in $t=$	3,00
Wert PZ zum Austrittszeitpunkt	26.730,12
Endwertfaktor PR	3,18
Sparanteil Ansammlungsphase PR	8.396,19
Prämiensatz PSV	0,03%
FK-Zinssatz (sicherer Basiszinssatz)	6,00%
Steuersatz Unternehmensebene	40,00%

Abb. 1: Datenparameter für eine Pensionszusage an einen Mitarbeiter

Zeitpunkte t=		0	1	2	3	4	5	6
Veränderung Ergebnisrechnung								
-Zinsanteil PR (ZA)				-503,77	-1.037,77	-1.503,81	-1.100,04	-566,04
-Sparanteil PR (SA)			-8.396,19	-8.396,19	-8.396,19	0,00	0,00	0,00
=Zuführung PR (ZPR)			-8.396,19	-8.899,96	-9.433,96	-1.603,81	-1.100,04	-566,04
-Steuern auf ZPR (Steuervorteil ZPR)			3.358,48	3.559,99	3.773,58	641,52	440,01	226,42
-PSV-Aufwand			0,00	-2,52	-5,10	-8,02	-5,50	-2,83
-Steuern auf PSV-Aufwand (Steuervorteil PSV)			0,00	1,01	2,08	3,21	2,20	1,13
=Veränderung JÜ			-5.037,72	-5.341,49	-5.663,49	-987,10	-663,32	-341,32
Veränderung Bilanzansatz Pensionsrückstellung (PR)								
AB PR		0,00	0,00	8.396,19	17.296,18	26.730,12	18.333,93	9.433,96
+ZPR		0,00	8.396,19	8.899,96	9.433,96	1.603,81	1.100,04	566,04
-PZ		0,00	0,00	0,00	0,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
=EB PR		0,00	8.396,19	17.296,18	26.730,12	18.333,93	9.433,96	0,00
Veränderung Finanzrechnung								
Pensionszahlungen (PZ)			0,00	0,00	0,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
Zahlung Pensionsversicherungsverein (PSV)			0,00	-2,52	-5,10	-8,02	-5,50	-2,83
Steuerminderung PSV-Zahlung			0,00	1,01	2,08	3,21	2,20	1,13
Steuerminderung ZPR			3.358,48	3.559,99	3.773,58	641,52	440,01	226,42
=Veränderung Free Cash Flow an EK-Geber			3.358,48	3.558,47	3.770,47	-9.363,29	-9.563,29	-9.775,28

Abb. 2: Pensionszusage unter der Annahme „kein internes Ansparen im Unternehmen“

liche Rentenzahlung multipliziert: $2,67 \times 10.000 = 26.730,12$. Damit ist sozusagen das (fiktive) „Sparziel“ des Unternehmens bestimmt. Abschließend ist zu fragen, wie hoch denn die jährlichen „Sparbeträge“ in der Ansammlungsphase des Unternehmens sein müssen, damit unter der Annahme einer Verzinsung von 6% p.a. dieses „Sparziel“ auch erreicht werden kann. Da die „Sparbeträge“ laufzeitkonstant sein sollen, können wir die Frage beantworten, indem wir das Sparziel (26.730,12) durch den Endwertfaktor (bei 6% und 3 Jahren in der Ansammlungsphase) dividieren, was zum „Sparanteil“ von jährlich 8.396,19 führt. Dieser Sparanteil entspricht in t=1 in Abb. 2 dem Betrag der ersten Zuführungsbuchung. Ab t=2 kommen zusätzlich sog. „Zinsanteile“ dazu, da der Gesetzgeber bei der Rückstellungsbildung von der (fiktiven) Annahme ausgeht, dass das Unternehmen im Durchschnitt 6% Zinsen auf den jeweiligen Sparbetrag bzw. fiktiven Geldbestand erwirtschaftet. Da in Abb. 2 der Fall „kein internes Ansparen“ betrachtet wird, baut das Unternehmen ab t=1 ff. keinen Geldbestand im Zeitablauf auf. Vielmehr wird zwangs-

thesauriertes Geld in der Ansammlungsphase zusätzlich an die Eigenkapitalgeber ausgeschüttet – zusätzlich heißt: im Vergleich zu einem pensionsfreien Unternehmen! Umgekehrt verhält es sich in der sog. Auszahlungsphase (t=4 bis t=6). Als Unternehmenssteuersatz (s_u) wurden 40% angesetzt, was ein kombinierter Ertragsteuersatz auf Unternehmensebene darstellt, der einen effektiven Gewerbesteuersatz von 20% sowie einen Körperschaftsteuersatz von 25% enthält. Da die Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer anrechenbar ist und die Sozialaufwendungen vollständig bei beiden Steuerarten berücksichtigt werden dürfen, ergibt sich eine definitive Belastung von „nur“ 40%. Um ein Gefühl für den Wertinfluss von Prämienzahlungen an den Pensionsversicherungsverein (PSV) zu bekommen, wurden diese mit in das Beispiel aufgenommen. Die Versicherungsprämie eines Jahres ergibt sich aus dem Prämienatz von circa 0,03% auf den Rückstellungsbestand (PR) zum Ende des Vorjahres.

Nachdem man in Abb. 2 die Dividendenveränderungen c. p. unter der An-

nahme der Vollausschüttungshypothese durch die Pensionszusage bestimmt hat, sind diese gedanklich an den privaten Aktionär weiterzuleiten (falls positiv wie in der Ansammlungsphase) oder aber auch zurückzufahren (falls negativ wie in der Auszahlungsphase). Hierbei ist das sog. Halbeinkünfteverfahren auf der Einkommensteuerebene zu beachten, was in Abb. 3 dargestellt ist.

Da die Dividendenveränderungen aus Sicht der Eigenkapitalgeber mit Sicherheit eintreten werden, sind diese entsprechend des APV-Ansatzes mit einem sicheren Basiszinssatz nach Einkommensteuer zu diskontieren. Im Beispiel von Abb. 3 wurden 6% vor bzw. 3,9% nach Einkommensteuer (Einkommensteuersatz s_e von 35%) unterstellt und sich dabei am Rechenzinssatz für die Bildung der Pensionsrückstellungen orientiert. Grundsätzlich ist auch ein anderer (sicherer) Zinssatz i möglich (bspw. Umlaufrendite öffentlicher Anleihen). Fasst man die Einflusskomponenten, die hinter den Ausschüttungsveränderungen dank Pensionszusagen stehen, formelmäßig zusammen, ergibt sich Abb. 4.

Zeitpunkte t=		0	1	2	3	4	5	6
Veränderung Free Cash Flow Sicht EK-Geber (entspricht Veränderung Dividendenzahlungen)		0,00	3.358,48	3.558,47	3.770,47	-9.363,29	-9.563,29	-9.775,28
zVE nach dem Halbeinkünfteansatz		0,00	1.679,24	1.779,24	1.885,24	-4.681,64	-4.781,64	-4.887,64
Einkommensteuersatz	35,00%							
Steuerzahlungen (-Mehrbelastung; +Minderlast)		0,00	-687,73	-622,73	-658,83	1.638,58	1.673,58	1.710,67
Free Cash Flow nach Einkommensteuer		0,00	2.770,74	2.935,74	3.110,64	-7.724,71	-7.888,71	-8.064,51
sicherer Basiszinssatz (da Effekte sicher!)	6,00%							
Zinssatz nach Einkommensteuer	3,90%							
Wertbeitrag PR aus Sicht EK-Geber nach ESt		-11.395,52	-14.610,68	-18.116,24	-21.933,42	-15.064,11	-7.761,89	0,00

Abb. 3: Dividendenwirkungen aus Sicht privater Aktionäre („kein internes Ansparen“)

$$\begin{array}{l}
 WPR_0 \\
 \begin{array}{l}
 T \\
 t-1 \\
 T \\
 t-1 \\
 T \\
 t-1
 \end{array}
 \end{array}
 \begin{array}{l}
 (1 - 0,5 s_E) s_U ZPR_t (1 - i [1 - s_E])^t \\
 (1 - 0,5 s_E) PZ_t (1 - i [1 - s_E])^t \\
 (1 - 0,5 s_E) (1 - s_U) PSV_t (1 - i [1 - s_E])^t
 \end{array}$$

Abb. 4: Bewertungsformeln im Überblick („kein internes Ansparen“)

In Abb. 4 beschreibt der erste Term die Summe der Wertbeiträge aus den Steuerersparnissen, die dank der Zuführungsbuchungen zu den Pensionsrückstellungen (ZPR) für den Eigentümer generiert werden. Dieser Effekt ist positiv. Ihm folgen zwei weitere negative Werteffekte: Einerseits der bedeutende Effekt aus den zu leistenden Pensionszahlungen (PZ), die direkt die Gewinnausschüttungen nach Einkommensteuer reduzieren sowie der (zu meist vernachlässigungswürdige) Einfluss aus den zu entrichtenden Prämienzahlungen an den Pensionsversicherungsverein (PSV). Die Richtigkeit dieser Formeln kann unter Einbeziehung der Beispieldaten in Abb. 5 nochmals nachvollzogen werden.

vorverlegt werden. Würde man die Prämienzahlungen an den Versicherungsverein vernachlässigen, wären keine Ausschüttungsveränderungen in der Auszahlungsphase (t=4 bis t=6) vorhanden, da annahmegemäß ein Geldbestand mit einer jährlichen 6%igen Vor-Steuer-Verzinsung erst aufgebaut und dann zur Pensionsfinanzierung später verwendet wird.

Die Zahlungsveränderungen für die Eigentümer in Abb. 6 sind dann erneut auf die private Einkommensteuer-Ebene zu übertragen, das zu versteuernde Einkommen (zvE) zu halbieren und der Einkommensteuersatz anzuwenden (vgl. Abb. 7).

licht, dass das interne Ansparen zur Generierung von Zinserträgen führt, die sich im Beispiel annahmegemäß aus 6% auf den jeweiligen Geld- oder Sparbestand zum Ende des Vorjahres ergeben. Damit ist der Zinsanteil Pensionsrückstellungen (Teil des Sozialaufwandes in der GuV!) in jeder Periode stets gleich dem Zinsertrag (vor Steuern auf Unternehmens- und Privatebene!). Andere Annahmen sind auch hier selbstverständlich möglich. Analog zur Situation „ohne Ansparen der Pensionszusagen“ ist abschließend in Abb. 8 noch der Werteinfluss durch die Prämienzahlungen an den Pensionsversicherungsverein wiedergegeben. Die Richtigkeit der Formelzusammensetzung belegt Abb. 9 unter Rückgriff auf die Beispieldaten.

Abschließend wird in Abb. 10 anhand der Daten verdeutlicht, dass in der Ansammlungsphase die Wertdarstellung zwischen dem Bilanzansatz zur Pensionsrückstellung mit den Barwerten der zu leistenden Pensionszahlungen systematisch auseinander fällt und einen unzutreffenden Einblick über die

Bewertung mit Formeln:	0	1	2	3	4	5	6
Steuerersparnis ZPR		2.770,74	2.936,99	3.113,21	529,26	363,01	186,79
Wert aus Steuerersparnis ZPR	8.065,45	6.648,26	3.970,55	1.012,20	522,42	179,79	0,00
PSV-Zahlungen nach Steuern		0,00	-1,35	-2,87	-5,92	-2,72	-1,40
Wert der PSV-Zahlungen	-19,21	-10,61	-9,78	-7,59	-3,92	-1,35	0,00
Pensionszahlungen nach Steuern (nur ESt)		0,00	0,00	0,00	-8.250,00	-8.250,00	-8.250,00
Wert der Pensionszahlungen	-20.458,75	-21.343,33	-22.077,03	-22.838,03	-15.582,61	-7.940,33	0,00
= Wertbeitrag PR (WPR)	-11.295,52	-14.605,68	-18.116,34	-21.833,82	-15.064,11	-7.761,89	0,00

Abb. 5: Anwendung der Bewertungsformeln nach Abb. 4 auf die Beispieldaten

Nun wechseln wir die Annahme bzw. betrachten Fall 2: Das Unternehmen sorgt über einen Internen Ansparprozess ab Zusagenbeginn dafür, dass die Finanzierung der Pensionszusagen in der Auszahlungsphase aus einem speziell gebildeten Geldbestand oder Geldfonds erfolgt. Die gegenüber einem pensionsfreien Unternehmen bewirkten Veränderungen zeigt Abb. 6.

Abb. 6 verdeutlicht im Vergleich zu Abb. 2, dass die negativen Ausschüttungsveränderungen an die Eigentümer nun in die Ansammlungsphase

In Abb. 8 werden analog zu Abb. 4 die relevanten Bewertungsformeln wiedergegeben, die den Wertbeitrag einer Pensionszusagen gegenüber einem pensionsfreien Zustand unter der „Ansparannahme“ verdeutlichen.

Entsprechend Abb. 8 zeigt der Fall „internes Ansparen“, dass es zunächst im oberen Term einen negativen Effekt aus den Ansparbeträgen gibt, wobei die Ansparbeträge auf Unternehmensebene den Zuführungsbuchungen (ZPR), reduziert um Unternehmens- sowie um Einkommensteuern, entsprechen. Der zweite Term verdeut-

künftige finanzielle Belastung des Unternehmens dank Pensionszusagen vermittelt. Dies ist insbesondere für Bewertungsaufgaben bei denjenigen Unternehmen relevant, deren Pensionsverpflichtungensichnochüberwiegend in der Ansammlungsphase (bspw. bei jungen Unternehmen) befinden: Da die Barwerte der Pensionszahlungen um die noch zu leistenden künftigen „Ansparbeträge“ gekürzt bilanziert werden (müssen), ist die tatsächliche finanzielle Belastung nicht direkt aus den veröffentlichten Bilanzen ablesbar. Die faktisch zu erwartende Wertminderung für die Eigenkapitalgeber

Zeitpunkte t*	0	1	2	3	4	5	6
Veränderung Ergebnisrechnung							
-Zinsanteil PR (ZA)			-603,77	-1.037,77	-1.603,81	-1.100,04	-566,04
-Sparanteil PR (SA)		8.396,19	8.396,19	8.396,19	0,00	0,00	0,00
=Zuführung PR (ZPR)		8.396,19	8.899,95	9.433,96	1.603,81	1.100,04	566,04
-Steuern auf ZPR (Steuervorteil ZPR)		3.358,48	3.559,99	3.773,58	641,52	440,01	226,42
-PSV-Aufwand		0,00	-2,52	-5,19	-8,02	-5,50	-2,83
-Steuern auf PSV-Aufwand (Steuervorteil PSV)		0,00	1,01	2,08	3,21	2,20	1,13
=Veränderung JÜ vor Geldanlage		-5.037,72	-5.341,49	-5.603,49	-967,10	-663,32	-341,22
+Zinsertrag aus Geldanlage (sicherer Basiszins)		0,00	503,77	1.037,77	1.603,81	1.100,04	566,04
-Steuern auf Zinsertrag		0,00	-201,51	-415,11	-641,52	-440,01	-226,42
=Veränderung JÜ		-5.037,72	-5.039,23	-5.040,83	-4,81	-3,30	-1,70
Veränderung Bilanzansatz PR							
AB PR	0,00	0,00	8.396,19	17.296,16	26.730,12	18.333,93	9.433,96
+ZPR	0,00	8.396,19	8.899,96	9.433,96	1.603,81	1.100,04	566,04
-PZ	0,00	0,00	0,00	0,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
=EB PR	0,00	8.396,19	17.296,16	26.730,12	18.333,93	9.433,96	0,00
Veränderung Bilanzansatz Geldanlage							
AB Geldfonds	0,00	0,00	8.396,19	17.296,16	26.730,12	18.333,93	9.433,96
+Einzahlung in den Fonds (in Höhe von ZPR)	0,00	8.396,19	8.899,96	9.433,96	1.603,81	1.100,04	566,04
-Auszahlung aus dem Fonds (in Höhe PZ)	0,00	0,00	0,00	0,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
=EB Geldfonds	0,00	8.396,19	17.296,16	26.730,12	18.333,93	9.433,96	0,00
Veränderung Finanzrechnung							
Pensionszahlungen (PZ)		0,00	0,00	0,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
PSV-Zahlung		0,00	-2,52	-5,19	-8,02	-5,50	-2,83
Steuerminderung PSV-Zahlung		0,00	1,01	2,08	3,21	2,20	1,13
Steuerminderung ZPR		3.358,48	3.559,99	3.773,58	641,52	440,01	226,42
Zinsertrag Geldanlage		0,00	503,77	1.037,77	1.603,81	1.100,04	566,04
Steuern auf Zinsertrag Geldanlage		0,00	-201,51	-415,11	-641,52	-440,01	-226,42
Investition (-) Geldanlage		-8.396,19	-8.899,96	-9.433,96	-1.603,81	-1.100,04	-566,04
Auflösung (+) Geldanlage		0,00	0,00	0,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
=Veränderung Free Cash Flow an EK-Geber		-5.037,72	-5.039,23	-5.040,83	-4,81	-3,30	-1,70

Abb. 6: Abbildung der Pensionszusage unter der Annahme „internes Ansparen“ zu 6 %

Zeitpunkte t*		0	1	2	3	4	5	6
Veränderung Free Cash Flow Sicht EK-Geber (entspricht Veränderung Dividendenzahlungen) zVE nach dem Halbeinkunftsansatz		0,00	-5.037,72	-5.039,23	-5.040,83	-4,81	-3,30	-1,70
Einkommensteuersatz	35,00%							
Steuerzahlungen (-) Mehrbelastung, + Minderlast		0,00	881,60	881,86	882,15	0,84	0,58	0,30
Free Cash Flow nach Einkommensteuer		0,00	-4.156,12	-4.157,36	-4.158,68	-3,97	-2,72	-1,40
sicherer Basiszinssatz (da Effekte sicher)	6,00%							
Zinssatz nach Einkommensteuer	3,90%							
Wertbeitrag PR aus Sicht EK-Geber nach ESt		-11.955,74	-7.840,49	-4.009,89	-7,89	-3,92	-1,35	0,00

Abb. 7: Dividendenwirkungen aus Sicht privater Aktionäre („internes Ansparen“ zu 6 %)

$$\begin{array}{l}
 WPR_0 \\
 \begin{array}{l}
 T \\
 t-1 \\
 T \\
 t-1 \\
 T \\
 t-1
 \end{array} \\
 (1 - 0,5 s_E) (1 - s_U) ZPR_t (1 - i [1 - s_E])^t \\
 (1 - 0,5 s_E) (1 - s_U) i PR_{t-1} (1 - i [1 - s_E])^t \\
 (1 - 0,5 s_E) (1 - s_U) PSV_t (1 - i [1 - s_E])^t
 \end{array}$$

Abb. 8: Bewertungsformeln im Überblick („internes Ansparen“)

Bewertung mit Formeln:	0	1	2	3	4	5	6
Ansparbeträge nach Steuern		-4.196,12	-4.405,46	-4.699,81	-793,85	-544,82	-280,15
Wert der Ansparbeträge	13.888,58	-8.972,39	-5.955,63	-4.316,30	-783,63	-269,67	0,00
PSV-Zahlungen nach Steuern		0,00	-1,25	-2,57	-4,07	-2,72	-1,40
Wert der PSV-Zahlungen	-10,21	-10,61	-9,78	-7,69	-3,92	-1,38	0,00
Zinserträge nach Steuern		0,00	249,37	513,70	793,88	544,52	280,19
Wert der Zinserträge	2.042,85	2.122,32	1.955,72	1.518,30	783,63	269,67	0,00
= Wertbeitrag PR (WPR)	-11.955,74	-7.840,49	-4.009,89	-7,89	-3,92	-1,35	0,00

Abb. 9: Anwendung der Bewertungsformeln nach Abb. 8 auf die Beispieldaten

Ergänzungsfrage: Was besagt ein Buchwert PR in der Bilanz?	0	1	2	3	4	5	6
Steuerlicher Barwert Pensionszahlungen (Rechenzinsfuß)	-22.443,12	-23.789,71	-25.217,09	-26.730,12	-18.333,93	-9.433,96	0,00
Steuerlicher Barwert Sparanteile (Teil der ZPR-Rechenzinsfuß)	-22.443,12	-15.393,52	-7.920,94	0,00	0,00	0,00	0,00
Differenzbildung: Wert PZ - Wert SA	0,00	8.396,19	17.296,15	-26.730,12	-18.333,93	-9.433,96	0,00
		Ansammlungsphase			Auszahlungsphase		
		Austritt					
Veränderung Bilanzansatz PR							
AB PR	0,00	0,00	8.396,19	17.296,15	26.730,12	18.333,93	9.433,96
+ZPR	0,00	8.396,19	8.899,96	9.433,96	1.603,81	1.100,04	566,04
-PZ	0,00	0,00	0,00	0,00	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00
=EB PR	0,00	8.396,19	17.296,15	26.730,12	18.333,93	9.433,96	0,00

Abb. 10: Bilanzieller Ausweis der Pensionsrückstellung versus Barwert der Pensionszahlungen

bleibt insofern verdeckt. Dies unterstreicht die Notwendigkeit einer differenzierten Betrachtung bzw. Bewertung.

Wertbeitrag von Pensionszusagen bei Unternehmensbewertungen im Zwei-Phasen-Modell

Die im vorherigen Abschnitt gewonnenen Erkenntnisse sind abschließend auf eine Unternehmensbewertung zu übertragen, wobei eine Bewertung auf Basis des APV-Ansatzes im Vordergrund steht. Um die Überlegungen zu verdeutlichen, greifen wir auf ein Bewertungsbeispiel für ein verschuldetes Unternehmen mit Pensionszusagen zurück und unterstellen, dass dieses Unternehmen für die Bezahlung von Pensionen keinen internen Geldbestand bislang aufgebaut hat. Zudem

wird für das weitere Vorgehen eine autonome und damit praxiserrechte Kredit-, Investitions- sowie Pensionsrückstellungsplanung unterstellt. In den Abb. 11 bis 13 sind die historischen Jahresabschlussdaten des Beispielunternehmens wiedergegeben, die so strukturiert wurden, dass eine spätere Ableitung künftiger Cash Flows problemlos möglich wird. Aktueller Betrachtungszeitpunkt sei t0. Für diesen Zeitpunkt soll eine Bewertung auf Basis des APV-Ansatzes erfolgen.

In den Abb. 11 bis 13 finden wir Angaben zu Pensionsrückstellungen: Zuführungsbuchungen in der GuV (Abb. 11), Rückstellungsbestände in der Bilanz (Abb. 12) sowie die bei indirekter Ableitung der Zahlungsüberschüsse einzubindenden Rückstellungsänderungen zweier aufeinander folgender Bilanzzeitpunkte (Abb. 13).

Um den künftigen Einfluss der Pensionszusagen abzubilden, wird folgendes Vorgehen gewählt:

- Eliminierung der Pensionsrückstellungseinflüsse und damit Abbildung der Historie unter der Annahme einer (fiktiven) Pensionsfreiheit,
- Anwendung des etablierten APV-Ansatzes (dabei zunächst Wertermittlung unter der Fiktion Eigenfinanzierung und dann Ergänzung um die Tax-Shield-Effekte aufgrund der Kreditbestände), der zum vorläufigen Unternehmenswert führt sowie
- Bestimmung des Wertbeitrages aus Pensionszusagen, die sich aus den künftigen finanziellen Konsequenzen laut Unternehmens- bzw. Werttreiberplanung ergeben und Saldierung mit dem vorläufigen Unternehmenswert (Wert GK bzw. Wert EK).

Gewinn- und Verlustrechnung (unbereinigt)	t-3	t-2	t-1	t0
Umsatzerlöse	10.200,00	11.050,00	11.845,00	12.546,00
Bestandsveränderungen (FE) (+) Zunahme / (-) Abnahme	32,00	25,00	207,00	-46,00
sonstige betriebliche Erträge	134,00	156,00	234,00	265,00
Gesamtleistung	10.366,00	11.231,00	12.286,00	12.765,00
Materialaufwand	-4.891,00	-5.120,00	-5.678,00	-5.891,00
Rohrertrag	5.475,00	6.111,00	6.608,00	6.874,00
Personalaufwand ohne Zuführung zu Pensionsrückstellungen	-3.245,00	-3.456,00	-3.578,00	-3.666,00
Zuführung zu Pensionsrückstellungen (ZPR)	-200,00	-190,00	-200,00	-190,00
Planmäßige Abschreibungen	-457,00	-587,00	-456,00	-765,00
Sonstige betrieblichen Aufwendungen	-458,00	-587,00	-765,00	-798,00
Operatives Ergebnis vor Steuern (EBIT)	1.115,00	1.291,00	1.609,00	1.455,00
Zinsaufwand	-187,00	-169,00	-186,00	-199,00
Außerordentliches Ergebnis	213,00	0,00	-245,00	0,00
Jahresüberschuss vor Steuern (EBT)	1.141,00	1.122,00	1.178,00	1.256,00
Hinzurechnung 50% FK-Zinsen für Gewerbesteuer	93,50	84,50	93,00	99,50
Bemessungsgrundlage Gewerbesteuer	1.234,50	1.206,50	1.271,00	1.355,50
effektiver Gewerbesteuersatz	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Gewerbesteuer (effektiv) (-) Zahlung / (+) Erstattung	-246,90	-241,30	-254,20	-271,10
Jahresüberschuss nach Gewerbesteuer	894,10	880,70	923,80	984,90
Körperschaftsteuersatz	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%
Körperschaftsteuer (-) Zahlung / (+) Erstattung	-223,53	-220,18	-230,95	-246,23
Jahresüberschuss	670,58	660,53	692,85	738,68

Abb. 11: Historische Daten der GuV

Aktiva Bilanz (unbereinigt)	t-3	t-2	t-1	t0
Sachanlagen				
Restbuchwert 1.1.	3.345,00	3.419,00	3.854,00	4.229,00
Brutto-Investitionen	567,00	1.100,00	885,00	895,00
Anlagenabgänge (zum Restbuchwert)	-59,00	-78,00	-56,00	-61,00
Netto-Investitionen	511,00	1.022,00	831,00	834,00
Planmäßige Abschreibung	-457,00	-587,00	-456,00	-765,00
Restbuchwert 31.12.	3.419,00	3.854,00	4.229,00	4.298,00
Umlaufvermögen				
Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe (RHB)	2.134,00	2.356,00	2.389,00	2.470,00
Fertige Erzeugnisse (FE)	1.125,00	1.150,00	1.357,00	1.311,00
Forderungen LuL	745,00	544,00	789,00	658,00
Summe Aktiva	7.423,00	7.904,00	8.754,00	8.743,00
Passiva Bilanz (unbereinigt)				
Eigenkapital				
Stand 1.1.	2.538,00	3.192,00	3.456,00	4.219,00
Jahresüberschuss	670,58	690,53	692,85	736,68
(-) Ausschüttung oder Kapitalherabsetzung / (+) Kapitalerhöhung	-16,57	-706,53	70,15	-603,68
Stand 31.12.	3.192,00	3.456,00	4.219,00	4.354,00
Pensionsrückstellungen	700,00	650,00	600,00	500,00
Verbindlichkeiten				
Finanzkredite				
Stand 1.1.	2.678,00	2.444,00	2.642,00	2.647,00
+/- Aufnahme / Tilgung Finanzkredite	-234,00	198,00	205,00	-156,00
Stand 31.12.	2.444,00	2.642,00	2.847,00	2.691,00
Verbindlichkeiten LuL	1.087,00	1.156,00	1.098,00	1.198,00
Summe Passiva	7.423,00	7.904,00	8.754,00	8.743,00

Abb. 12: Historische Bilanzdaten

Finanzflussrechnung (Cash Flow- oder Kapitalflussrechnung), indirekt (unbereinigt)	t-3	t-2	t-1	t0
Interfinanzierung				
Operatives Ergebnis vor Steuern (EBIT)	1.115,00	1.291,00	1.609,00	1.455,00
+ Planmäßige Abschreibung	457,00	587,00	456,00	765,00
- Operativer Cash-Flow vor Änderung des Netto-UV und vor Steuern	1.572,00	1.878,00	2.065,00	2.220,00
- Gewerbesteuer	-285,80	-341,30	-354,20	-371,10
- Körperschaftsteuer	-223,53	-259,18	-258,66	-248,20
+ Operativer Cash-Flow vor Änderung des Netto-UV	1.062,67	1.277,52	1.452,14	1.550,70
Kapitalbindung im Netto-Umlaufvermögen (z.B. Working Capital) incl. Pensionen				
+/- Ab-/Zunahme Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe*	-34,00	-232,00	33,00	-87,00
+/- Ab-/Zunahme Fertige Erzeugnisse*	-32,00	39,00	-297,00	46,00
+/- Ab-/Zunahme Forderungen LuL*	187,00	261,00	-341,00	131,00
+/- Ab-/Zunahme Verbindlichkeiten LuL*	-45,00	88,00	78,00	100,00
+/- Ab-/Zunahme Pensionsrückstellungen*	90,00	-50,00	-50,00	-100,00
+ Operativer Cash-Flow nach Änderung des Netto-UV	758,67	1.383,52	988,14	1.792,68
Kapitalbindung durch Investition in Sachanlagevermögen				
- Brutto-Investitionen in SAV	-567,00	-1.100,00	-885,00	-895,00
+ Anlagenabgänge zum Restbuchwert	36,00	78,00	54,00	61,00
- Netto-Investitionen	-531,00	-1.022,00	-831,00	-834,00
+ Operativer Free Cash Flow	224,58	367,53	155,85	958,68
Beiträge durch außerordentliches Ergebnis				
+ Außerordentliches Ergebnis	213,00	0,00	-245,00	0,00
Free Cash Flow für Gesamtkapitalgeber (Brutto Cash Flow oder Free Cash Flow)	437,58	367,53	110,85	958,68
Kreditfinanzierung und -definanzierung				
- Zinsaufwendungen	-177,00	-194,00	-159,20	-149,20
+/- Aufnahme/Tilgung Finanzkredite	234,00	-198,00	-205,00	-156,00
= Netto-Zahlungen von (+) oder an (-) die Kreditgeber	-41,00	-29,00	-19,20	-155,20
Beteiligungsfinanzierung und Ausschüttung				
Netto-Zahlungen von (+) oder an (-) die Eigentümer (Flow to Equity)	-16,57	-706,53	70,15	-603,68
Kontrolle: Vollauschüttungshypothese Free Cash Flow führt zum Kassenbestand im Null	0,00	0,00	0,00	0,00

* Anmerkung: Die Zahlen in t-3 sind gegeben aus der Veränderung gegenüber t-4 (Annahmen bzw. Engbedeutungen)

Abb. 13: Historische Finanzflussdaten

Gewinn- und Verlustrechnung (bereinigt)	t-3	t-2	t-1	t0
Umsatzerlöse	10.200,00	11.050,00	11.845,00	12.546,00
Bestandsveränderungen (FE) (+) Zunahme / (-) Abnahme	32,00	25,00	207,00	-46,00
sonstige betriebliche Erträge	134,00	156,00	234,00	265,00
Gesamtleistung	10.366,00	11.231,00	12.286,00	12.765,00
Materialaufwand	-4.891,00	-5.120,00	-5.678,00	-5.891,00
Rohertrag	5.475,00	6.111,00	6.608,00	6.874,00
Personalaufwand ohne Zuführung zu Pensionsrückstellungen	-3.245,00	-3.456,00	-3.578,00	-3.666,00
Zuführung zu Pensionsrückstellungen (ZPR)				
Planmäßige Abschreibungen	-457,00	-587,00	-456,00	-705,00
Sonstige betrieblichen Aufwendungen	-456,00	-587,00	-765,00	-768,00
Operatives Ergebnis vor Steuern (EBIT)	1.315,00	1.481,00	1.809,00	1.645,00
Zinsaufwand	-187,00	-169,00	-188,00	-100,00
Außerordentliches Ergebnis	213,00	0,00	-245,00	0,00
Jahresüberschuss vor Steuern (EBT)	1.341,00	1.312,00	1.378,00	1.445,00
Hinzurechnung 50% FK-Zinsen für Gewerbesteuer	93,50	84,50	93,00	99,50
Bemessungsgrundlage Gewerbesteuer	1.434,50	1.396,50	1.471,00	1.545,50
effektiver Gewerbesteuersatz	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Gewerbesteuer (effektiv) (-) Zahlung / (+) Erstattung	-286,90	-279,30	-294,20	-309,10
Jahresüberschuss nach Gewerbesteuer	1.054,10	1.032,70	1.083,80	1.136,90
Körperschaftsteuersatz	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%
Körperschaftsteuer (-) Zahlung / (+) Erstattung	-263,53	-258,18	-270,95	-284,23
Jahresüberschuss	790,58	774,53	812,85	852,68

Abb. 14: Bereinigte GuV-Daten (Eliminierung der Pensionsrückstellungseinflüsse)

Der erste Schritt, die Bereinigung von pensionsbedingten Einflüssen, ist in den Abb. 14 bis 16 dargestellt: Die Zuführungsbuchungen sind in der GuV (Abb. 14) auf Null gesetzt; die Folge: andere (höhere) EBTs sowie andere Jahresüberschüsse.

Analog wurde in Abb. 15 die Bilanzposition „Pensionsrückstellungen“ auf Null gestellt und die Schuldenreduktion dem Eigenkapital zugeschlagen. In Zusammenhang mit Abb. 16 (Finanzflussrechnung) ist zusätzlich für das Jahr t-3 die Rückstellungsveränderung eliminiert worden, was zugleich auch (!) in der Bilanz zu einer Korrektur beim Eigenkapital in t-3 führen muss.

Nach den erfolgten Bereinigungen, die sich im Beispiel allein auf die Einflüsse aus den bisherigen Pensionsrückstellungen beziehen, liegt ein verschuldetes Unternehmen unter der Fiktion der Rückstellungsfreiheit vor. Auf dieser Basis erfolgt dann die sog. Werttreiberplanung, wozu auch die Festlegung der künftigen Investitions- und Kreditpolitik gehört. Diese zeigt Abb. 17. Die Planung der künftigen Rückstellungsentwicklung erfolgt in einem späteren Schritt. Wie man Abb. 17 entnehmen kann, orientiert sich die Werttreiberplanung an den Kennzahlenrelationen aus der Vergangenheit, was für einen Außenstehenden eine meist typische Vorgehensweise darstellt.

Andere Vorgehensweisen sind denkbar.

Auf der Grundlage von Abb. 17 werden für die kommenden Perioden t1 bis t4ff. die entsprechenden Plandaten generiert. Die Perioden t1 bis t3 stellen dabei die Detailplanungsphase dar, an der sich dann die Restwertphase t4ff. bei einfacher ewiger Rente anschließt (Zwei-Phasen-Modell). In Abb. 18 ist die konsistente Finanzflussplanungsrechnung wiedergegeben, die sich bei Umsetzung der Werttreiberplanung ergeben würde. Auf die Wiedergabe der Plan-Bilanz sowie der Plan-GuV wird hier verzichtet, da die Unternehmensbewertung letztlich an den künftigen

Aktiva Bilanz (bereinigt)	t-3	t-2	t-1	t0
Sachanlagen				
Restbuchwert t.1.	3.345,00	3.419,00	3.854,00	4.229,00
Brutto-Investitionen	567,00	1.100,00	885,00	895,00
Anlagenabgänge (zum Restbuchwert)	-26,00	-78,00	-54,00	-61,00
Netto-Investitionen	531,00	1.022,00	831,00	834,00
Planmäßige Abschreibung	-497,00	-587,00	-498,00	-783,00
Restbuchwert 31.12.	3.419,00	3.854,00	4.229,00	4.298,00
Umlaufvermögen				
Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe (RHB)	2.134,00	2.356,00	2.389,00	2.476,00
Fertige Erzeugnisse (FE)	1.125,00	1.150,00	1.357,00	1.311,00
Forderungen LuL	745,00	544,00	788,00	658,00
Summe Aktiva	7.423,00	7.904,00	8.764,00	8.743,00
Passiva Bilanz (bereinigt)				
Eigenkapital				
Stand t.1.	3.288,00	3.892,00	4.106,00	4.819,00
Jahresüberschuss	790,58	774,53	812,85	892,68
(-) Ausschüttung oder Kapitalherabsetzung / (+) Kapitalerhöhung	-196,58	-660,53	-99,85	-817,68
Stand 31.12.	3.892,00	4.106,00	4.819,00	4.894,00
Pensionsrückstellungen				
Verbindlichkeiten				
Finanzkredite				
Stand t.1.	2.878,00	2.444,00	2.642,00	2.847,00
+/- Aufnahme / Tilgung Finanzkredite	-734,00	198,00	205,00	156,00
Stand 31.12.	2.444,00	2.642,00	2.847,00	2.891,00
Verbindlichkeiten LuL	1.087,00	1.156,00	1.098,00	1.198,00
Summe Passiva	7.423,00	7.904,00	8.764,00	8.743,00

Abb. 15: Bereinigte Bilanzdaten (Eliminierung der Pensionsrückstellungseinflüsse)

Finanzflussrechnung (Cash Flow- oder Kapitalflussrechnung), indirekt (bereinigt)	t-3	t-2	t-1	t0
Innenfinanzierung				
Operatives Ergebnis vor Steuern (EBIT)	1.315,00	1.481,00	1.809,00	1.845,00
+ Planmäßige Abschreibung	457,00	587,00	456,00	765,00
= Operativer Cash Flow vor Änderung des Netto-LV und vor Steuern	1.772,00	2.068,00	2.265,00	2.410,00
- Gewerbesteuer	-285,00	-279,32	-294,20	-308,10
- Körperschaftsteuer	-283,53	-258,18	-279,95	-284,23
= Operativer Cash-Flow vor Änderung des Netto-LV	1.221,58	1.530,53	1.690,85	1.818,68
Kapitalbindung im Netto-Umlaufvermögen (sog. Working Capital) incl. Pensionen				
+/- Ab-/Zunahme Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe*	-24,00	222,00	-33,90	-67,00
+/- Ab-/Zunahme Fertige Erzeugnisse*	-32,00	26,00	207,00	46,00
+/- Ab-/Zunahme Forderungen LuL*	-187,00	201,00	348,00	131,00
(-)/+/- Ab-/Zunahme Pensionsrückstellungen*		0,00	0,00	0,00
+/- Ab-/Zunahme Verbindlichkeiten LuL*	-43,00	69,00	-58,00	100,00
= Operativer Cash Flow nach Änderung des Netto-LV	825,58	1.553,53	1.156,85	2.006,68
Kapitalbindung durch Investition in Sachanlagevermögen				
- Brutto-Investitionen in SAV	-567,00	-1.100,00	-885,00	-895,00
+ Anlagenabgänge zum Restbuchwert	26,00	78,00	54,00	61,00
= Netto-Investitionen	-531,00	-1.022,00	-831,00	-834,00
= Ordentlicher Freier Cash Flow	394,58	531,53	325,85	1.172,68
Beiträge durch außerordentliches Ergebnis				
+ Außerordentliches Ergebnis	213,00	0,00	-241,00	0,00
Freier Cash Flow für Gesamtkapitalgeber (Brutto Cash Flow oder Free Cash Flow)	607,58	531,53	80,85	1.172,68
Kreditfinanzierung und -definananzierung				
- Zinsaufwendungen	-197,00	-198,00	-198,00	-198,00
+/- Aufnahme/Tilgung Finanzkredite	-234,00	198,00	205,00	156,00
= Saldo Zahlungen von (+) oder an (-) die Kreditgeber	-431,00	29,00	19,00	-35,00
Beteiligungsfinanzierung und Ausschüttung				
Saldo Zahlungen von (+) oder an (-) die Eigentümer (Flow to Equity)	196,58	-660,53	-99,85	-817,68
Kontrolle: Vollausschüttungshypothese Free Cash Flow führt zum Kassenbestand (H=Null)	0,00	0,00	0,00	0,00

Abb. 16: Bereinigte Finanzflussdaten (Eliminierung der Pensionsrückstellungseinflüsse)

Werttreiber	Historie der Werttreiber				Werttreiberplanung			Restwert t4t
	Vergangenheitsanalyse				Detailplanungszeitraum			
	t-1	t-2	t-1	t0	t1	t2	t3	
Erträge								
Umsatz (jährliches Wachstum in %)	-	6,37%	7,19%	5,92%	6,00%	4,00%	0,00%	0,00%
Sonstige betriebliche Erträge (in % vom Umsatz)	1,21%	1,41%	1,88%	2,11%	1,82%	1,60%	1,82%	1,82%
Aufwandsstruktur								
Materialaufwand (in % der Gesamtleistung)	47,18%	45,88%	46,22%	46,15%	47,00%	47,00%	47,00%	47,00%
Personalaufwand ohne ZPR (in % der Gesamtleistung)	31,30%	30,77%	29,12%	28,72%	29,00%	28,00%	27,00%	27,00%
Sonstige betriebliche Aufwendungen (in % der Gesamtleistung)	4,42%	3,27%	3,22%	3,25%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%
Außerordentliches Ergebnis (in GE)	273,00	0,00	-117,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Investitionen in Sachanlagevermögen								
Brutto-Investitionen (in GE)	567,00	1.100,00	885,00	895,00	700,00	500,00	500,00	500,00
Anlagenabgänge zum Restbuchwert (in GE)	36,00	19,00	54,00	61,00	50,00	19,00	50,00	50,00
Planmäßige Abschreibungen (in GE)	-497,00	-967,00	-990,00	-768,00	-580,00	-480,00	-420,00	-420,00
Netto-UV (Working Capital)								
Rob-, Hilfs-, Betriebsstoffe (in % vom Umsatz)	20,92%	21,32%	20,17%	19,74%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Fertige Erzeugnisse (in % vom Umsatz)	11,93%	10,41%	11,46%	10,45%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%
Forderungen LuL (in % vom Umsatz)	7,30%	4,92%	6,60%	5,24%	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%
Verbindlichkeiten LuL (in % vom Umsatz)	10,95%	10,46%	9,27%	8,55%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%
Finanzkredite								
Neufinanzaufnahme (+) / Nettokredittilgung (-)	-131,00	198,00	205,00	101,00	145,00	-80,00	6,00	0,00
Zinsaufwand (in % der Finanzkredite zum t-1)	6,08%	6,91%	7,04%	6,99%	7,00%	7,00%	7,00%	7,00%
Steuern								
Gewerbesteuer (effektiv)	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Körperschaftsteuer	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%

Abb. 17: Werttreiberplanung für das Bewertungsbeispiel

Finanzflussrechnung (Cash Flow- oder Kapitalflussrechnung), indirekt	Detailplanungszeitraum			Restwert t4t
	t1	t2	t3	
Innenfinanzierung				
Operatives Ergebnis vor Steuern (EBIT)	1.890,26	2.085,24	2.315,93	2.315,93
+ Planmäßige Abschreibung	550,00	600,00	500,00	500,00
= Operativer Cash-Flow vor Änderung des Netto-UV und vor Steuern	2.440,26	2.685,24	2.815,93	2.815,93
- Gewerbesteuer	-355,22	397,30	-443,94	-443,94
- Körperschaftsteuer	-335,67	-272,36	-419,87	-419,87
= Operativer Cash-Flow vor Änderung des Netto-UV	1.745,38	1.915,66	1.952,12	1.952,12
Kapitalbindung im Netto-Umlaufvermögen (sog. Working Capital)				
+/- Ab-/Zunahme Rob-, Hilfs-, Betriebsstoffe	-183,75	-106,39	0,00	0,00
+/- Ab-/Zunahme Fertige Erzeugnisse	-18,88	-51,25	0,00	0,00
+/- Ab-/Zunahme Forderungen LuL	-124,93	-31,92	0,00	0,00
+/- Ab-/Zunahme Verbindlichkeiten LuL	131,88	53,20	0,00	0,00
= Operativer Cash Flow nach Änderung des Netto-UV	1.534,70	1.777,36	1.952,12	1.952,12
Kapitalbindung durch Investition in Sachanlagevermögen				
- Brutto-Investitionen in SAV	-700,00	-500,00	-500,00	-500,00
+ Anlagenabgänge zum Restbuchwert	50,00	50,00	50,00	50,00
= Netto-Investitionen	-650,00	-450,00	-500,00	-500,00
= Ordentlicher Freier Cash Flow	884,70	1.327,36	1.452,12	1.452,12
Beiträge durch außerordentliches Ergebnis				
+ Außerordentliches Ergebnis	0,00	0,00	0,00	0,00
Freier Cash Flow für Gesamtkapitalgeber (Brutto Cash Flow oder Free Cash Flow)	884,70	1.327,36	1.452,12	1.452,12
Kreditfinanzierung und -definanzierung				
- Zinsaufwendungen	-188,37	-198,52	-192,50	-192,50
+/- Aufnahme/Tilgung Finanzkredite	145,00	-80,00	0,00	0,00
= Saldo Zahlungen von (+) oder an (-) die Kreditgeber	-43,37	-278,52	-192,50	-192,50
Beteiligungsfinanzierung und Ausschüttung				
Saldo Zahlungen von (+) oder an (-) die Eigentümer (Flow to Equity)	-841,33	-1.042,84	-1.250,82	-1.250,82
Kontrolle: Vollausschüttungshypothese Free Cash Flow führt zum Kassenbestand ohne Null	0,00	0,00	0,00	0,00

Abb. 18: Finanzflussrechnung zur Unternehmensbewertung

Bewertungsrelevante Zahlungsüberschüsse	Detailplanungszeitraum			Restwert t4t
	t1	t2	t3	
Zahlungen für die Eigenkapitalgeber (Nettomethode)				
Ausschüttungen (+) laut CF-Planung	841,33	1.042,84	1.250,82	1.250,82
Eigenkapitalerhöhungen (Basislagen) (-)	0,00	0,00	0,00	0,00
 Hinweis: Bei Eigenkapitalerhöhungen oder -erhöhungen keine ESt				
Bemessungsgrundlage Einkommensteuer (ESt) z. Halbeinkünfteverfahren	420,67	521,42	625,41	625,41
Einkommensteuersatz	35,00%	35,00%	35,00%	35,00%
Einkommensteuer (-)	-147,23	-182,53	-219,40	-219,40
Zahlungen für die Eigenkapitalgeber nach Einkommensteuer (Flow To Equity = FTE)	694,10	860,34	1.036,01	1.036,01
Zahlungen unter der Fiktion einer 100%igen Eigenfinanzierung (Bruttomethode)				
Flow To Equity (Zahlungen für die Eigenkapitalgeber nach Einkommensteuer aus einer leveraged firm)	694,10	860,34	1.036,01	1.036,01
+/- Tilgung/Aufnahme FK (Kredit)	140,00	80,00	0,00	0,00
+ Zinsen für FK-Geber	188,37	198,52	192,50	192,50
- Einkommensteuer auf die Zinszahlungen	-65,93	-69,46	-67,36	-67,36
- Storno zinszahlungsbedingte Ersparnis an Unternehmenssteuer nach ESt (Teil 1 TS Zins *)	-50,51	-51,23	-51,87	-51,87
+ Storno einkommensteuerlicher Nachteil durch Unternehmensverschuldung (Teil 2 TS Zins *)	32,96	34,74	33,69	33,69
+/- Storno Einkommensteuereffekt Tilgung/Aufnahme FK (Kredit *)	25,38	-15,05	0,00	0,00
Zahlungen für die Gesamtkapitalgeber (Free Cash Flow bzw. Flow To Entry)	679,37	1.041,84	1.146,30	1.146,30

Abb. 19: Bewertungsrelevante Zahlungsfolgen für den APV-Ansatz

Cash Flows ansetzen muss. In Abb. 19 werden die bewertungsrelevanten künftigen Zahlungen dargestellt, die sich ergeben, wobei das

Halbeinkünfteverfahren integriert wurde. Will man die Flows To Equity erhalten, sind die möglichen Zahlungen an die Eigentümer unter der

Annahme der Vollausschüttung (siehe Abb. 18) dem halben Einkommensteuertarif zu unterwerfen, was im oberen Teil von Abb. 19 gezeigt wird.

Eine Bewertung auf der Grundlage des APV-Ansatzes setzt allerdings zunächst das Diskontieren von Zahlungen an die Eigentümer unter der Fiktion der Schuldenfreiheit voraus. Entsprechend wurden im unteren Teil der Abb. 19 sämtliche Zinszahlungs-, Kredittilgungs- bzw. Kreditaufnahme- sowie die damit verknüpften Steuer- effekte (Tax Shields) herausstorniert (zur näheren Vorgehensweise vgl. bspw. Dinstuhl 2003, S.82 ff.). Die Tax Shield-Effekte umfassen (a) einen Vorteil aus der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Gewerbeertrag- sowie der Körperschaftsteuer, (b) einen durch den Zinsaufwand induzierten Steuervorteil aus der Dividendenbesteuerung in einer „leveraged“ gegenüber einer „unleveraged firm“ aufgrund der Ausschüttung einer geringeren Dividendenmenge sowie (c) einen Einkommensteuernachteil beim Privatinvestor durch die auch an ihn fließenden Zinsen in Form von Zinserträgen, die gegenüber Dividenden dem vollen Einkommensteuersatz unterliegen bei ansonsten gleichen operativen Cash-

flows vor Zinsen auf Unternehmens- ebene. Neben diesen drei „zinszahlungsbedingten Steuereffekten“ ergibt sich ein weiterer Effekt im Detailplanungszeitraum: Veränderungen der Kreditbestände (Aufnahme bzw. Tilgung von Krediten) ziehen gegenüber einem schuldenfreien Unternehmen Dividendenveränderungen an die Eigentümer nach sich, da es unter der Annahme von Vollausschüttung und gegebener Kredit- und Investitionsplanung lediglich zu einer Modifikation der Kapitalstruktur kommt. Eine Kredittilgung würde dann die Ausschüttungen an die Eigenkapitalgeber kürzen, was zu einer Reduktion der Einkommensteuerbelastung nach dem Halbeinkünfteverfahren führen würde. Im Falle einer Kreditaufnahme würde die Dividendenmenge gesteigert und eine zusätzliche Einkommensteuerbelastung auf der privaten Ebene der Anteilseigner induziert.

Zum gleichen Flow To Entity bzw. Flow To Equity unter Annahme von Schuldenfreiheit (Abb. 19) gelangt man, wenn man die Kreditposition und die

Kreditzinsen aus den Planungsdaten eliminieren und neu durchrechnen würde.

Abb. 20 zeigt das Bewertungsergebnis entsprechend der Rechenanforderungen des APV-Ansatzes, allerdings noch vor Integration der Wertbeiträge aufgrund faktisch bestehender Pensionszusagen: Im ersten Schritt der Abb. 20 wird der Unternehmenswert in t_0 unter der Fiktion der Schuldenfreiheit ermittelt (10.514,15). Danach wird der Wertbeitrag der „zinszahlungsbedingten“ Tax-Shields (+394,14) sowie der Wertbeitrag aus den Kreditveränderungen im Detailplanungszeitraum (-10,50), die beiden den Eigentümern zuzuordnen sind, hinzuaddiert. Der Unternehmenswert des kreditfinanzierten (aber noch fiktiv pensionsfreien) Unternehmens beträgt 10.897,78. Subtraktion des Kreditbestandes (2.691,-) in t_0 ergibt den Eigenkapitalwert von 8.206,78 vor Pensionszusagen. Deren Wert einfluss ist nun abschließend zu ermitteln (vgl. Abb. 21 und Abb. 22).

Adjusted Present Value	t0	Detailplanungszeitraum			Restwert
		t1	t2	t3	
Zahlungen für die Gesamtkapitalgeber (Fiktion 100% Eigenfinanzierung)		679,37	1.041,84	1.146,39	1.146,39
Eigenkapitalkostensatz eines Investors für unverschuldetes Unternehmen nach ESt		10,40%	10,40%	10,40%	10,40%
<i>risikofreier Basiszinssatz = FK-Zinssatz vor ESt</i>		7,00%	7,00%	7,00%	7,00%
<i>risikofreier Basiszinssatz = FK-Zinssatz nach ESt</i>		4,55%	4,55%	4,55%	4,55%
<i>Marktzinssatz vor ESt</i>		13,00%	13,00%	13,00%	13,00%
<i>Beta-Faktor unverschuldetes (Vergleichs-)Unternehmen</i>		0,80	0,80	0,80	0,80
<i>Einkommensteuersatz</i>		35,00%	35,00%	35,00%	35,00%
<i>Marktzinssatz nach ESt</i>		11,86%	11,86%	11,86%	11,86%
<i>Hinweis: 50% der Marktzinssätze sind aus steuerfreien Veräußerungsgewinnen entstanden; damit unterliegen nur 50% der Besteuerung nach dem sog. Halbeinkünfteverfahren</i>					
Restwert				11.022,95	
Wert des fiktiv eigenfinanzierten Unternehmens (Wert GK unleveraged)	10.514,15	10.028,25	11.022,95	11.022,95	
Wertbeitrag (sicheres) zinszahlungsbedingtes Tax Shield					
<i>Zinszahlungen</i>		198,37	198,52	192,50	192,50
<i>Ersparnisse an Unternehmenssteuer incl. ESt-Belastungswirkung</i>		50,51	53,23	51,61	51,61
<i>Einkommensteuernachteil durch unternehmensseitige Verschuldung</i>		-32,95	-34,74	-33,59	-33,59
Summe der (sicheren) zinszahlungsbedingten Steuereffekte (TS Zinsen)		17,54	18,40	17,93	17,93
<i>risikofreier Basiszinssatz = FK-Zinssatz nach ESt</i>		4,55%	4,55%	4,55%	4,55%
Restwert				393,99	
Wertbeitrag der zinszahlungsbedingten Steuereffekte (WBTS Zinsen)	394,14	394,53	393,99	393,99	
Wertbeitrag (sicherer) Einkommensteuereffekt durch Tilgung/Aufnahme FK					
<i>+/- Tilgung/Aufnahme FK (Kredit)</i>		-142,00	86,00	0,00	0,00
<i>Einkommensteuereffekt (+/-) Tilgung / (-) Aufnahme FK (Kredit)</i>		-25,38	15,05	0,00	0,00
Summe der (sicheren) ESt-Effekte durch FK-Veränderung (TS FK-Änd.)¹⁾		-25,38	15,05	0,00	0,00
<i>risikofreier Basiszinssatz = FK-Zinssatz nach ESt</i>		4,55%	4,55%	4,55%	4,55%
Restwert				0,00	
Wertbeitrag der ESt-Effekte wegen FK-Änderung (WBTS FK-Änd.)	-10,50	14,40	0,00	0,00	
<i>¹⁾ FK-Veränderung beeinflusst die Gewinnausschüttung an die EK-Geber. Hieraus resultieren bei den Kapitalgebern Einkommensteuereffekte</i>					
Wert des Gesamtkapitals des verschuldeten Unternehmens (Wert GK)	10.897,78	11.337,17	11.416,94	11.416,94	
- Fremdkapitalbestand (Kreditbestände: Wert FK)	-2.691,00	-2.636,00	-2.750,00	-2.750,00	
Wert des Eigenkapitals des verschuldeten Unternehmens (Wert EK)	8.206,78	8.501,17	8.666,94	8.666,94	

Abb. 20: Bewertungsergebnisse vor Integration der Einflüsse aus Pensionszusagen

Annahme: Kein internes Sparen für Pensionen (Zahlungen an PStV vernachlässigt)	Historie der Werttreiber				Werttreiberplanung			
	Vergangenheitsperiode				Zukunftsperiode			
	t-2	t-1	t	t+1	t+2	t+3	t+4	Restwert t+4
Entwicklung Pensionsrückstellungen								
Pensionsrückstellungen								
ZPW (in % des Personalaufwands ohne ZPW)	8,16%	5,50%	5,59%	5,18%	5,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Pensionsrückstellungen (in % des Personalaufwands ohne ZPW)	21,37%	18,81%	16,71%	13,64%	13,00%	10,00%	7,00%	7,00%

Abb. 21: Werttreiberplanung für die Pensionsrückstellungen

Entwicklung im Jahresabschluss laut Planung	10	11	12	13	14ff
Bestand Pensionsrückstellungen per 31.12.	500,00	511,10	395,72	266,11	266,11
Zuführung Pensionsrückstellungen	-190,00	-190,58	-158,20	-132,06	-132,06
Veränderung Pensionsrückstellungen per 31.12.		11,10	-115,38	-139,61	0,00
=Pensionszahlungen		-193,48	-273,87	-281,67	-132,06
Bewertungsrelevante Zahlungen (Sicht EK-Geber)					
Steuerersparnisse durch Zuführungen Pensionsrückstellungen		64,87	52,24	50,18	50,18
Pensionszahlungen nach Einkommensteuer (HEV)		-153,02	-225,78	-232,38	-125,45
Wertbeitrag Pensionsrückstellungen (Sicht EK-Geber)					
Wertbeitrag aus Steuerersparnissen von Zuführungsbuchungen	1.118,79	1.104,82	1.102,86	1.102,86	
Wertbeitrag der Pensionszahlungen nach Einkommensteuer	-2.062,86	-2.050,93	-2.850,42	-2.757,14	
Summe Wertbeitrag Pensionsrückstellungen	-1.850,07	-1.846,11	-1.796,56	-1.654,28	

Abb. 22: Bestimmung des Wertbeitrages der Pensionszusagen

In Abb. 21 ist die Planung der weiteren Entwicklung der Rückstellungsbestände sowie der Zuführungsbuchungen wiedergegeben, wobei ich mich bei der Kennzahlenbildung an den bisherigen Personalaufwendungen orientiert habe. Damit lassen sich die künftigen Pensionszahlungen ermitteln, wobei ab der Restwertphase tff. die Annahme „Pensionszahlungen in Höhe der Zuführungsbeträge“ gesetzt wurde, was zu einem konstanten Rückstellungsbestand im Zeitablauf führt („eingeschwungener Zustand“). Diese Annahme sollte selbstverständlich im konkreten Einzelfall auf Realitätsnähe hinterfragt werden. Sie ist bspw. für auslaufende Pensionsverpflichtungen oder in schrumpfenden Unternehmen nicht haltbar.

In Abb. 22 wurden die im vorherigen Abschnitt entwickelten Wertbeitragsformeln (vgl. nochmals Abb. 4) genutzt und der aktuelle Wertbeitrag in t=0 bestimmt. Dieser Wertbeitrag (-1.850,07) signalisiert, dass die bislang bestimmten Unternehmenswerte (vgl. Abb. 20) abschließend noch zu reduzieren sind. Als endgültigen Unternehmensgesamtwert (Wert GK) bzw. Eigentümerwert (Wert EK) erhält man 10.897,78 bzw. 8.206,78 abzüglich 1.850,07 und damit 9.047,71 bzw. 6.356,71 unter Einbeziehung der künftigen finanziellen Wirkungen aus den antizipierten Pensionsverpflichtungen unter der Annahme, dass ein interner Ansparprozess zur Finanzierung von Pensionszahlungen im Unternehmen unterbleibt.

Literaturhinweise

- Dinstuhl, V.: Konzernbezogene Unternehmensbewertung, Wiesbaden 2003
- Henselmann, K./Kniest, W.: Unternehmensbewertung: Praxisfälle mit Lösungen, 3. Aufl., Herne/Berlin 2002
- Hommel, M./Braun, I.: Unternehmensbewertung case by case, Frankfurt/Main 2005
- Kesten, R.: Methodische Stolpersteine für Controller im Rahmen von Unternehmensbewertungen. In: Controller Magazin, 6/2004, S. 538-547
- Kruschwitz, L./Lodowicks, A.: Bewertung von Pensionszusagen. In: Finanz Betrieb 4/2004, S. 272-284. ■

Zuordnung CM-Themen-Tableau				
23	37	F	P	



Sanierungsexperten

„Die **FH Kufstein** Tirol konnte sich als einzigartiges Kompetenzzentrum für Wirtschaft und Management etablieren. Das neue Studium konzentriert Know-how in Krisenmanagement, Restrukturierung von Unternehmen und Sanierungsinstrumenten.“

Krisen- & Sanierungsmanagement
 Voraussetzung: Abschluss eines fachmänn. DI/BA-Studiums (DJK od. FH)
 Weiterführendes berufbegleitendes Master-Studium in 4 Semestern
 Berufsbegleitende Vorlesungszeiten:
 Freitagsnachmittag, Samstag

www.fh-kufstein.eu



fh Kufstein Tirol
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

FH Kufstein Tirol | Andreas Hofer Straße 7 | A - 6330 Kufstein | Tel. +43 / 5372 / 71819 | info@fh-kufstein.ac.at

Die Kunst, Prozesse zu verknüpfen.

50/50 Connect Stuttgart

RECHNUNGSWESEN-PLUS®

Das System, das Fachinformationen und Arbeitsprozesse perfekt verbindet.

- SICHER:** Alle Fachinformationen werden automatisch aktualisiert.
- EFFIZIENT:** Alle Inhalte sind mit den jeweiligen Arbeitsbereichen verknüpft.
- TRANSPARENT:** Die ganze Abteilung arbeitet mit dem gleichen System.
- VORAUSSCHAUEND:** Zukünftige Themen wie Internationale Rechnungslegung oder Controlling sind integriert.
- EINZIGARTIG:** Der individuell veränderbare Workflow erleichtert den gesamten Arbeitsalltag.

GRATIS: 4 Wochen Online-Test – mit allen Inhalten und Funktionen unter www.rechnungswesenplus.de

GRATIS:

4 Wochen online testen unter www.rechnungswesenplus.de

RECHNUNGSWESEN-PLUS®
TEAM-EDITION

Für professionellen Workflow

NEU



Alle Herausforderungen meistern.

Verlag
Praktisches
Wissen

A WoltersKluwer Company

Bestellservice:

Alle vorgestellten Titel können Sie einfach und unkompliziert über den **GMV MedienVerbund** beziehen. Senden Sie Ihre Bestellung mit Absender und Lieferangabe bitte per Fax an die Nr. 0821 / 24 280 49 oder geben Sie Ihre Bestellung einfach telefonisch unter 0821 / 24 280 12 (Frau Göbl) durch.



Alfred Biel, Fachjournalist (DFJV)

Auf einen Blick

**Sehr geehrte Damen und Herren,
Liebe Kolleginnen und Kollegen,**

Ich darf Sie zur vorliegenden „Sommer-Ausgabe“ herzlich begrüßen. Durch eine systematische Auswahl aus der Fülle der Neuerscheinungen und Neuauflagen versuche ich, Sie zu orientieren und ihnen einen zielbewussten Einblick in die aktuelle Buchproduktion zu vermitteln. Auch diese Ausgabe unterrichtet Sie, wer welche Bücher schreibt, wovon sie handeln und wie die Themen bearbeitet werden. Letztlich erfahren Sie Hinweise, die Ihnen helfen sollen, die Bücher im Hinblick auf Ihre eigenen Belange zutreffend einzuschätzen.

Sie finden in dieser Ausgabe:

- Literarische Schlagzeilen für Controllerinnen und Controller
- Themen in der Diskussion
- Aktuelles zum Controlling
- Rechnungslegung, insbesondere nach IFRS
- Unternehmenskommunikation
- Allgemeine Betriebswirtschaftslehre
- Betriebliche Prüfungen
- Steuern
- Der „ganze Controller“ – Themen in eigener Sache

Literarische Schlagzeilen für Controllerinnen und Controller

„Das heißt, sich mit Controllingfragen zu beschäftigen, ist ein Merkmal von Professionalität“ – Aus: Schick, Siegfried: Interne Unternehmenskommunikation, Stuttgart 2007.

„Nicht finanzielle Mittel, auch nicht die Ausgangsposition, sondern die Strategie entscheidet über Erfolg oder Misserfolg. Die Strategie muss präzise, nachvollziehbar und kommunizierbar sein...“ – Aus: Harmann/Herrmann/Schlepppegrell: Strategisch richtig entscheiden, Zürich 2007.

„Trotz der eminenten Bedeutung von Zukunftsorientierung und Innovationen ist Controlling in beiden Disziplinen bisher wenig bis gar nicht präsent“ – Aus: Weber/Vinkemeier: Controlling und Innovationen, Weinheim 2007.

„Darüber hinaus rücken Themen wie Corporate Governance, Risiko- und Compliance-Management durch neue gesetzliche Vorschriften, wachsenden Druck von Finanzmärkten und steigenden Erwartungen der Aktionäre in den Mittelpunkt.“ – Aus: Schöler/Will/Schäfer: CoBIT und der Sarbanes-Oxley-Act, Bonn 2007

„Naturgemäß haben gerade Verwaltungsfunktionen oder Zentralbereiche wie Rechnungswesen und Controlling, aber auch EDV-Abteilungen anfänglich Schwierigkeiten, Begriffe wie Vision, Strategie, Geschäftsprozesse oder Kundenzufriedenheit im eigenen Aufgabengebiet anzuwenden“ – Aus: Haas/Oetinger/Ritter/Thul: Nachhaltige Unternehmensführung, München 2007.

„Die IAS/IFRS sind inzwischen sehr unübersichtlich, weitschweifig, kompliziert und unbeständig geworden.“ – Aus: Born, Karl: Rechnungslegung international, Stuttgart 2007.

„Obwohl das Wissen um den starken Einfluss des Führungsstils auf die Arbeitsleistung des Mitarbeiters vorhanden ist, werden selbst Grundregeln in der Praxis noch immer viel zu häufig missachtet.“ – Aus: Reinker, Susanne: Rache am Chef, Berlin 2007.

„Kritisch ist, dass sich Veränderungsvorhaben häufig ausschließlich auf technische, produktbezogene oder strukturelle/prozessuale Anpassungen beziehen – und dabei die Menschen und die Organisation als Ganzes vergessen.“ – Aus: Bär/Krumm/Wiehl: Unternehmen verstehen, gestalten, verändern, Wiesbaden 2007

„Die Wertorientierung beginnt schon mit der Berücksichtigung der Feed-Forward-Indikatoren in der Unternehmenssteuerung. Die Kunden- und Mitarbeiterzufriedenheit sind keine konkurrierenden Ziele der Investorenrendite, sondern, langfristig betrachtet, Voraussetzungen einer angemessenen Kapitalverzinsung.“ – Aus: Stern, Hermann J.: Marktorientiertes Value Management, Weinheim 2007.

Themen in der Diskussion: Nachhaltige Unternehmensführung, Zukunftsoptimismus, Employability (Arbeitsmarktfähigkeit)

Haas, Bernhard / Oetinger, Ralf / Ritter, Albert / Thul, Martin (Hrsg.): Nachhaltige Unternehmensführung
München, Wien: Carl Hanser Verlag 2007 – 288 Seiten, € 49,90

Über die Autoren und das Buch

Dr. Bernhard Haas ist Vice President Manufacturing und Global Sourcing des Unternehmens Deere & Company. Prof. Dr. Ralf Oetinger ist Professor für Industrieinformatik. Dr. Albert Ritter ist Inhaber und Leiter des Forschungs- und Beratungsinstituts Dr. Albert Ritter Forschung - Beratung - Training (FBT), Otterberg. Dr. Martin J. Thul ist stellvertretender wissenschaftlicher Leiter des Instituts für Technologie und Arbeit (ITA). Die Autoren berichten über Aspekte einer nachhaltigen Unternehmensführung aus ihren beruflichen Positionen in global agierenden Unternehmen, Hochschulen und Forschungsinstituten und widmen diese Publikation Prof. Dr. Klaus J. Zink, Lehrstuhl Industriebetriebslehre, TU Kaiserslautern, zum 60. Geburtstag. An diesem Buch sind 17 Autoren mit 21 Einzelbeiträgen einschließlich Zusammenfassungen beteiligt. Der Untertitel erläutert Ziel und Inhalt des Buches: „Excellence durch Verknüpfung wirtschaftlicher, sozialer und gesellschaftlicher Forderungen.“

Über den Inhalt

Excellence durch eine nachhaltige Unternehmensführung – Umsetzungsschwerpunkte Managementstrategien und -systeme, Human Resource Management, unternehmerische Nachhaltigkeit und Prozessmanagement – Verzeichnisse

Bemerkenswertes zum Buch

Den grundlegenden Gehalt der Ausführungen kennzeichnet diese Feststellung der Herausgeber: „Ein Unternehmen muss Gewinne machen. Unbestritten. Aber es ist auch seinen Mitarbeitern, seinen Partnern sowie der Gesellschaft, in der es agiert, verpflichtet. Unternehmen, die ihrer ökonomischen und sozialen Verantwortung gerecht werden, sind nicht nur kurzfristig erfolgreicher, sondern auch bestens gewappnet für die Bewältigung aktueller und zukünftiger Herausforderungen.“ Der Begriff „Nachhaltigkeit“ verweist auf eine lange Tradition, auch wenn er erst seit Mitte der 80er Jahre durch ein wachsendes umwelt- und entwicklungspolitisches Denken ins Bewusstsein der breiten Öffentlichkeit gelangte. Das Nachhaltigkeitsdenken drängt nun zunehmend in die betriebswirtschaftliche Diskussion und in die Unternehmen. Das vorliegende Buch belebt und fördert diese Diskussion in glaubhafter und überzeugender Weise. Durch eine nachhaltige Unternehmensführung, wie sie dieser Sammelband darlegt, tragen die Unternehmen aus Sicht der Autoren der wachsenden Bedeutung eines verantwortungsvollen Umgangs mit begrenzten Ressourcen sowie zur Förderung der betrieblichen Potenziale (Wissen, Fähigkeiten der Mitarbeiter etc.) entscheidend bei und antizipieren dadurch gesellschaftliche Entwicklungen mit dem Ziel einer Win-win-Situation. Nach einführenden konzeptionellen Überlegungen, die das theoretische Gerüst liefern, beleuchten die Autoren Umsetzungsaspekte aus verschiedenen Perspektiven. Die Autoren zeigen anschaulich und kenntnisreich, wie Nachhaltigkeit angestrebt und im Unternehmen verankert und konsequent verfolgt werden kann. Insgesamt ein sehr bemerkenswerter Beitrag zum Ausgleich zwischen wert- und wertorientierter Unternehmensführung mit konkreten Umsetzungsmöglichkeiten und Realisierungsstrategien auf der Basis vielfältigen Praxisbeispiele und fundierten theoretischen Überlegungen.

Horx, Matthias: Anleitung zum Zukunfts-Optimismus

Frankfurt: Campus Verlag 2007 – 310 Seiten, € 24,90

Über den Autor und das Buch

Matthias Horx gilt als einflussreicher Trend- und Zukunftsforscher im deutschsprachigen Raum. Der Untertitel „Warum die Welt nicht schlechter wird“ umschreibt Ziel und Inhalt des vorliegenden Buches. Auf dem Umschlagstext findet sich plakativ, wie Autor und Verlag diese Neuerscheinung einordnen: „Ein Pamphlet gegen Untergangs-Ideologen, Panik-Publizisten, Apokalypse – Spießherren und andere Angst-Gewinner“.

Aus dem Inhalt

Die Zukunftswette – Teil I: Das Imperium der Angst (Auguren der Apokalypse, Lobbys des Alarmismus etc.) – Teil II: Die Skripte der Zukunftsangst (Märchen von der bösen Globalisierung, der „aufklaffenden Schere“ zwischen Arm und Reich, der medialen und sonstigen Verblödung der Menschheit usw.) – FUTURE MIND: Plädoyer für einen evolutionären Optimismus.

Bemerkenswertes zum Buch

Der Autor erhebt den Anspruch, aufzurütteln und Mut zur Zukunft zu machen. Horx behandelt die Thematik, um Wirkung und Aufmerksamkeit zu erzielen, in einem besonderen Stil. Horx spitzt zu, überspannt, dramatisiert und provoziert. Diese Übersteigerung findet z. B. in der abwertenden Darstellung der aktuellen Erörterungen des Klimawandels oder der demografischen Verände-

rungen und anderer Besorgnisse als „Märchen“ beispielhaft einen Niederschlag. Journalisten, Intellektuelle und Medienverantwortliche erfahren von Horx deutliche Schmähungen. Er macht aber auch berechtigt auf z. B. bestimmte journalistische Auswüchse aufmerksam. Dabei bedient er sich selbst allerdings ähnlicher Mittel wie die, die er bei den Beschuldigten kritisiert. In diesem Buch ist der Stil selbst ein Teil der Aussage; er wird bewusst entwickelt und gezielt in der argumentativen Auseinandersetzung als „Keule“ eingesetzt. Eine nähere Auseinandersetzung zeigt jedoch auch, dass das Buch durchaus Aussagekraft besitzt und berechtigten Anspruch erheben kann, im Meinungsstreit und bei der Suche nach der zutreffenden Bewertung der drängenden Themen der Gegenwart und Zukunft angemessen einbezogen zu werden. Diese Lektüre fördert nämlich eine differenzierte und ganzheitliche Betrachtung. Insbesondere vermittelt Horx Optimismus als mentale Kraft. Ein kritischer und distanzierter Umgang mit dieser Veröffentlichung führt nicht zu einer Einschätzung, es werde schon gut gehen, sondern zur Einsicht, dass „Gut gehen“ das Ergebnis von Engagement und Anspannung ist und berechnete Chancen bestehen, die Zukunftsprobleme mit Hingabe und Anstrengung zu bewältigen. Verdienst dieses Buches ist, die mühsamen Auseinandersetzungen um die Probleme von Gegenwart und Zukunft perspektivisch zu bereichern. Horx stärkt den Mut zur Zukunft und leitet zu einem skeptischen und realistischen Optimismus an. Die ausgefallenen und betont scharfkantigen Darlegungen sind eine Frage des individuellen Stilgefühls.

Kres, Michael: Integriertes Employability-Management

Bern, Stuttgart, Wien: Haupt Verlag 2007 – 236 Seiten, kartoniert, € 32,--

Über den Autor und das Buch

Dr. Michael Kres ist Geschäftsführer der Schweizerischen Gesellschaft für Employability – Gesellschaft für Arbeitsmarktcompetenz (HYPERLINK „<http://www.employability.ch>“ www.employability.ch). Das vorliegende Buch thematisiert die Arbeitsmarktfähigkeit als Führungsaufgabe. Arbeitsmarktfähigkeit (Employability) ist im Sinne dieses Buches „die Fähigkeit eines Einzelnen, ohne substantielle Unterstützung eines Dritten in einen relevanten Arbeitsmarkt einzutreten, dort zu verbleiben und im gegebenen Fall auch wieder eine neue Herausforderung anzutreten“.

Aus dem Inhalt

Ausgangslage – Employability – Arbeitswelt der Zukunft – Konsequenzen von Employability für den Menschen, für das Management, für die Organisationsentwicklung und für die Human Resources – Chancen und Risiken – Ausblick – Zusammenfassung Employability fördernder Rahmenbedingungen

Bemerkenswertes zum Buch

Der erste Teil dieses Buches geht der Frage nach, warum das Prinzip Employability entstanden ist. Ausgehend von der Veränderung der Rahmenbedingungen aus wirtschaftlicher und technologischer Sicht werden die sich daraus ergebenden Entwicklungen auf dem Arbeitsmarkt erörtert. Die Darlegungen münden in die Formel „Spieler ohne Stammsplatzgarantie“. Der erste Teil endet mit einer näheren Darstellung der Definition von Employability und der unmittelbaren Auswirkungen auf klassische Formen der Zusammenarbeit. Der zweite Teil befasst sich facettenreich mit den Konsequenzen der Employability. Das Buch richtet sich an Führungsverantwortliche und an alle, die sich mit den Entwicklungen auf dem Arbeitsmarkt auseinandersetzen und dem hier dargelegten ganzheitlichen Ansatz Beachtung schenken. Im globalisierten Wettbewerb von heute können Unternehmen ihren Mitarbeitern keine Arbeitsplatzsicherheit mehr bieten. Bei vielen Menschen führt dies zu wachsender Orientierungslosigkeit und Zukunftsangst. Dieses Dilemma sucht das seit einiger Zeit verstärkt diskutierte Personalmanagement-Konzept „Employability“ konstruktiv zu lösen. Es beinhaltet eine moderne Partnerschaft, in der das Unternehmen Wettbewerbsfähigkeit gegen Eigenverantwortung und Entwicklungsmöglichkeiten der Mitarbeiter tauscht. Diese Neuerscheinung ist die vermutlich ausführlichste Beschäftigung mit diesem Ansatz und die mutmaßlich derzeit vielseitigste und umfangreichste Beschreibung von Employability. Der Verfasser leistet eine ernsthafte und betont lösungsorientierte Aufarbeitung der Auswirkungen der Veränderungen auf dem Arbeitsmarkt. Bemerkenswert ist, dass der Autor die Sichtweise des einzelnen Arbeitnehmers genauso einnimmt wie die Perspektive des Managements und des Personalbereichs. Dieser überzeugenden konzeptionellen Leistung sollte eine eingehende und konkrete Darstellung von Umsetzungsbeispielen folgen, um diesem wichtigen Ansatz stärker die innewohnende Komplexität zu nehmen sowie in der Themenbehandlung den hohen Abstraktionsgrad weiter abzubauen.

Aktuelles zum Controlling – unsere Kernkompetenz

Seicht, Gerhard (Hrsg.): Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2007

Wien: LexisNexis Verlag ARD Orac 2007 – 504 Seiten, € 79,--

Über die Autoren und das Buch

Der Herausgeber, o. Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Gerhard Seicht, ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftslehre der Industrie an der Wirtschaftsuniversität Wien. Das Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2007 enthält 20 aktuelle Beiträge renommierter Fachautoren. Die Schwerpunkte dieses 23. Jahrgangs liegen vor allem bei Themen der Investition und Finanzierung, der Kostenrechnung und der externen Rechnungslegung.

Aus dem Inhalt (Auszug)

Rechenverfahren zur Ermittlung dynamischer, kumulativer Rentabilitätskennzahlen – Bedeutung von Ratingkennzahlen für die Investitions- und Finanzplanung – Modellierungsaufgaben in der marktorientierten Planungsrechnung – Entscheidungsgrundlagen für Standortverlagerungen – Rechnungslegung im Widerstreit der Interessen – Problemfelder im Controlling international tätiger Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung der Erfolgsermittlung von Verrechnungspreisen.

Bemerkenswertes zum Buch

Das Jahrbuch enthält kompakte Grundsatzbeiträge zu ausgewählten aktuellen und in der Regel auch komplexen und drängenden Fragestellungen, die einer sachkundigen Erörterung bedürfen. Die Beiträge fördern den betriebswirtschaftlichen Erkenntnisgewinn, ebenso sind sie aber auch von praktischem Nutzen. Beispielsweise dient der Beitrag „Rechnungslegung im Widerstreit der Interessen“ von o. Univ.-Prof. Dr. Dieter Rückle der klareren Bewertung der Chancen und Risiken angesichts des aktuellen Vordringens der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung. Der Beitrag „Entscheidungsgrundlagen für Standortverlagerungen“ von Ing. Mag. Roman Schmid, Finanzdirektor eines österreichischen Konzerns, unterstützt beispielsweise Unternehmen, die sich unter dem Stichwort „Globalisierung“ konkret mit Standortfragen auseinandersetzen müssen.

Stern, Hermann J. : Marktorientiertes Value Management

Weinheim: WILEY-VCH Verlag 2007 – 303 Seiten, € 59,-

Über den Autor und das Buch

Dr. Hermann J. Stern ist Geschäftsführer bei der CFO Intelligence Force Obermatt. Er zählt zu den führenden Vertretern der wertorientierten Unternehmensführung. Mit einer weiteren Veröffentlichung setzt Stern durch eine noch stärkere Marktorientierung neue Akzente in der Ausrichtung der wertorientierten Unternehmensführung. „Nicht das Budget schlagen, sondern die Konkurrenz“ ist das Motto des vorliegenden Buches. In diesem Buch geht es um eine neue Form der finanziellen Führung „mit“ dem Kapitalmarkt. Internet: <http://www.financeintelligence.org>.

Aus dem Inhalt

Marktorientiertes Value Management – Peer-Universum – Kapitalkosten – Leistungsmessung – Kapitalmarktziele – Marktverhalten – Operativer Index – Stern-Radar – Finance Intelligence Veränderungen im Unternehmen – Anhang – Glossar.

Bemerkenswertes zum Buch

Ziel des Buches ist es nach den Worten des Verfassers, Werkzeuge und Methoden der Kapitalmarktanalyse vorzustellen, die in der finanziellen Führung des Unternehmens zur Anwendung kommen. Im ersten Teil wird das Thema „Messen“ behandelt. Hier geht es darum, Kennzahlen vergleichbar zu definieren und Datenbanken zu identifizieren, die für die wertorientierte Unternehmensführung aus Sicht des Verfassers besonders geeignet sind. Die folgenden Kapitel beschäftigen sich damit, wie die Messdaten in Entscheidungen überführt werden können. Im dritten Teil werden die neuen Konzepte „Operativer Index“ und „Stern-Radar“ eingeführt, die es nach dem Verständnis des Autors erlauben, den Planungsprozess im Unternehmen Top-down durchzuführen. Stern lockert die anspruchsvolle Veröffentlichung durch aussagekräftige Interviews, Gastbeiträge, Anwendungsbeispiele und zahlreiche Tabellen und Abbildungen auf. Ein Glossar erläutert kurz und präzise die wichtigsten Begriffe, die in diesem Buch eine Bedeutung haben und entsprechend Verwendung finden. Aus Sicht des Verfassers wirkt sich „Finance Intelligence“ in vielfacher Weise vorteilhaft in den Unternehmen aus. Beispielsweise werde die Planungs- und Strategieentwicklung stärker kapitalmarktorientiert durchgeführt oder die Leistungsmessung erfolge immer öfter mit Bezug zum Wettbewerb statt zum Budget. Stern bereichert die Diskussion zur Wertorientierung um eine deutlichere Betonung der Marktorientierung und um teilweise neuartige Instrumente und Methoden wie insbesondere den „Stern-Radar“. Erwähnenswert ist auch, dass sich Stern kritisch mit den negativen Shareholder-Value-Erscheinungen auseinandersetzt. Offen bleibt, wie komplex und aufwendig Umsetzung und Anwendung dieses Gesamtkonzeptes ist und welche Anforderungen es an die Unternehmen tatsächlich stellt.

Weber, Jürgen / Hirsch, Bernhard / Spatz, Almuth: Perspektiven des Controllings

Weinheim: WILEY-VCH Verlag 2007 – 75 Seiten, Softcover – € 24,90

Über die Autoren und das Buch

Prof. Dr. Dr. h. c. Jürgen Weber lehrt Controlling an der WHU. Prof. Dr. Bernhard Hirsch ist Vertreter der Professur für Controlling an der Universität der Bundeswehr München. Almuth Spatz ist Doktorandin am Lehrstuhl von Prof. Dr. Dr. Weber. Diese Veröffentlichung erscheint in der Reihe Advanced Controlling als Band 55 mit dem Untertitel „Erfolgreich bleiben trotz Veränderungen“.

Aus dem Inhalt

Vorwort – 1 Einleitung – 2 Controllingerorganisation – 3 Controllingverständnis und Aufgaben des Controllierbereichs – 4 Controllierrollen und Gestaltungskompetenzen – 5 Wettbewerber und Wettbewerbsbeziehungen des Controllierbereichs – 6 Anforderungen an den Controllierberuf – 7 Zusammenfassung und Ausblick.

Bemerkenswertes zum Buch

Dieses Buch basiert gemäß den Ausführungen im Vorwort auf einer breit angelegten empirischen Studie, die der Lehrstuhl von Prof. Dr. Dr. Weber in Zusammenarbeit mit dem Internationalen Controller Verein e. V. (HYPERLINK „<http://www.controllerverein.com>“ www.controllerverein.com) durchgeführt hat. Wir haben die wichtigsten Ergebnisse dieser Studie, so Weber, in diesem Band zusammengefasst und daraus einige Schlüsse für die Praxis gezogen. Insofern überschneidet sich die vorliegende Veröffentlichung auch in gewissem Umfang mit der Studie „Controlling 2006 – Stand und Perspektiven“, die ebenfalls auf der bereits angesprochenen Erhebung beruht. Der vorliegende AC-Band ist inhaltlich kompakter und in der Form handlicher sowie mit einigen zusätzlichen Aspekten versehen. Dieser Band vermittelt eine gesicherte Bestandsaufnahme und damit auch eine realistische Einschätzung von Stand und voraussichtlicher weiterer Entwicklung des Controllings. So machen die Autoren u. a. deutlich, das Controlling muss aufgrund der aktuellen Entwicklungen in der Unternehmenspraxis, wie z. B. der Konvergenz des Rechnungswesens, zunehmend sein Aufgabenfeld gegenüber anderen (internen) Dienstleistern abgrenzen und sich einem wachsenden Wettbewerb um die Aufmerksamkeit des Managements stellen. Dieser AC-Band bietet eine fundierte Informationsgrundlage zur Auseinandersetzung mit relevanten Fragestellungen wie beispielsweise zum aktuellen und zukünftigen Aufgabenfeld, zu aktuellen und zukünftigen Aufgabenschwerpunkten oder zur Positionierung des Controllings im Unternehmen.

Hartmann, Albrecht / Herrmann, Dagmar / Schleppegrell, Jürgen: Strategisch richtig entscheiden

Zürich: Orell Füssli Verlag 2007 – 276 Seiten, gebunden, € 34,80

Über die Autoren/-innen und das Buch

Den vorliegenden Informationen nach hat sich Dr.-Ing. Albrecht Hartmann als Bereichsleiter Unternehmensplanung in deutschen Konzernen erfolgreich als strategischer Problemlöser betätigt. Dagmar Herrmann hat Erfahrungen und Fähigkeiten bei strategischen Visualisierungen erworben. Dr.-Ing. Jürgen Schleppegrell hat sich nach leitender Funktion in der Industrie mit strategischen Beratungen und insbesondere mit der Erstellung von Portfolio-Software beschäftigt. „Überzeugen mit visualisierten Entscheidungsparametern“ lautet der Untertitel. Gegenstand dieser Neuerscheinung ist das Finden geeigneter Lösungswege zu strategischen Fragestellungen.

Aus dem Inhalt

Einführung – Warum Visualisierung der Top-Strategie und wie? – Beispiele aus der Praxis für die Praxis (z. B. Fragestellung – Lösung – Erkenntnis) – Zusammenfassung und Vorteile – Anhang (Prozess der Strategischen Unternehmensplanung, Informations- und Datenbeschaffung, Widerstände gegen die Anwendung im Unternehmen).

Bemerkenswertes zum Buch

Im Mittelpunkt der Veröffentlichung stehen 62 behandelte strategische Fragestellungen. Beispiele: Wo steht mein Unternehmen im Markt? Wo liegen meine größten Potenziale für profitables Wachstum? Insourcing oder Outsourcing? Die Autoren behandeln ein breites Spektrum relevanter strategischer Fragen des unternehmerischen Alltags, sei es im KMU oder im Konzern. Die Autoren leisten mit dieser Veröffentlichung eine beachtenswerte Unterstützung zur Entwicklung und Erstellung ausdrucksstarker Vorlagen. Die zugrunde liegende Methodik, die sich den Angaben zufolge aus der Praxis heraus entwickelt hat, zeichnet sich insbesondere durch folgende Merkmale aus: 1. Relativ einfache Anwendbarkeit, 2. Verständlichkeit der Ausarbeitung und Ergebnisse, 3. über Visualisierung leichte Kommunizierbarkeit, 4. Nachvollzieh- und Messbarkeit, 5. Verdichtung komplexer Zusammenhänge. Die Autoren legen ein „Anwendungsbuch“ vor, mit dessen Hilfe der Leser eigene Fragestellungen bearbeiten kann. Die vorgestellten Beispiele werden nach einer dreistufigen Vorgehensweise vermittelt: 1. Die Frage-/Aufgaben-/Problemstellung, 2. Methode für die Lösung, 3. Ergebnis. Das Buch selbst ist recht übersichtlich und anschaulich aufgebaut. Methodisch ist dieses Buch von besonderem Interesse.

Bär, Martina / Krumm, Rainer / Wiehle, Hartmut: Unternehmen verstehen, gestalten, verändern

Wiesbaden: Gabler Verlag 2007 – 196 Seiten, € 36,90

Über die Autoren und das Buch

Martina Bär ist nach Verlagsangaben Mitglied der Geschäftsleitung des Beratungs- und Trainingsunternehmens Arctos-Consulting in München. Rainer Krumm ist Partner, Senior-Consultant und Trainer der Commax Consulting AG in Grünwald bei München. Hartmut Wiehle ist Mitglied der Geschäftsleitung der business force Unternehmensberatung - Beratung von Unternehmen in schwierigen Veränderungsprozessen in Krailling. Im Mittelpunkt steht das „Graves-Value-System“ in der Praxis. Dieses System geht auf den amerikanischen Wissenschaftler, Prof. Dr. Graves, zurück. Näheres im Internet unter: <http://www.gravesvaluesystem.de/>

Aus dem Inhalt

Vorwort – Change-Prozesse sind doch anders – darum dieses Buch – Das Graves-Value-System in der Praxis – Entwicklungsstufen in Unternehmen – Der Veränderungsrahmen – Fallbeispiele – Schlusswort und Ausblick – Anhang: Theoretische Vertiefung und Hintergründe des Modells.

Bemerkenswertes zum Buch

Das zugrunde liegende Modell baut auf drei wesentlichen Grundprinzipien auf: 1. Entwicklungsstufen, in denen sich das Unternehmen befindet. 2. Wesentliche Voraussetzungen im Bereich der Veränderungsfähigkeit und -bereitschaft bzw. des Könnens und Wollens. 3. Begleitvarianten wie z. B. „Optimieren und Stabilisieren“, sie definieren Maßnahmen, die zielgerichtet eingesetzt werden, um das Unternehmen in den gewünschten Zustand zu entwickeln. Die Autoren erläutern die wesentlichen Grundlagen des Modells. Sie wählen hierzu die bildhafte Darstellung des Hauses und vergleichen u.a. Veränderungen mit einem persönlichen Umzug. Die Unterstützung von Veränderungsbemühungen braucht ein Modell, so die Autoren, das den Zustand und das Potenzial des Unternehmens in allen Facetten betrachtet. Hierzu schlägt das Autorenteam das „Graves-Value-System“ vor. Ziel ist die Vermittlung eines modellhaften Vorgehens. Zur erfolgreichen Umsetzung und Nutzung des zugrunde liegenden Konzeptes bedarf es vermutlich einer über dieses Buch hinausgehenden Beratung und Unterstützung. Unabhängig von dieser – in mehrfacher Hinsicht – Konzeptvermittlung bietet das Buch eine Fülle von Hinweisen und Anregungen zur erfolgreichen Durchführung von Veränderungsvorhaben. Eine intensive Lektüre kann eine bemerkenswerte Hilfe sein, Aspekte der allgemeinen Veränderungsmechanik besser zu verstehen und damit konkrete Veränderungsprozesse erfolgreicher zu gestalten.

Bono, Maria Laura: NPO-Controlling

Stuttgart: Schäffer – Poeschel Verlag 2006 – 223 Seiten, gebunden, € 39,95

Über die Autorin und das Buch

Maria Laura Bono war den Angaben zufolge in mehreren NPOs in leitender Position tätig und bis 2006 im Amt der Vorarlberger Landesregierung für das Controlling des Sozialfonds verantwortlich. Heute ist sie selbstständige Beraterin für Nonprofit-Organisationen. Diese Neuerscheinung thematisiert die professionelle Steuerung sozialer Dienstleistungen und damit ein noch relativ junges Einsatzfeld des Controllings.

Aus dem Inhalt

Warum Controlling für NPOs? – Soziale Dienstleistungen - Ein vielfältiger und komplexer Markt – Zielorientierung im Nonprofit Bereich – Den Erfolg messen - Wirkungsorientierte Kennzahlen für den sozialen Bereich.

Bemerkenswertes zum Buch

Die vorliegende Arbeit, so die Autorin, will theoretische Hintergrundinformationen mit praxisnahen Hinweisen und Erfahrungsberichten verbinden, um es NPOs zu erleichtern, bevorstehende Entwicklungen aktiv mitzugestalten. Zunächst begründet die Autorin die Notwendigkeit eines NPO-Controllings und skizziert dessen spezifische Ausrichtung. Anschließend setzt sie sich mit den Besonderheiten des Angebots bzw. der Nachfrage nach sozialen Dienstleistungen auseinander. Es folgen Themen der Definition von Zielen, der Entwicklung von Strategien und der Fokussierung der Ressourcen auf Produkte. Die weiteren Überlegungen gelten den Aspekten der Wirksamkeit sozialer Dienstleistungen. Mehrere Fallbeispiele, rund 70 Abbildungen und eine anschauliche Darstellung sichern eine sach- und benutzergerechte Themenvermittlung. Dieses Buch mit Beispielen aus Deutschland, Österreich und der Schweiz fokussiert Themen wie Marktorientierung, Leistungsverträge oder Wirkungskennzahlen und damit das effiziente Wirtschaften von NPOs unter Berücksichtigung der charakteristischen Eigenschaften dieser Organisationen insbesondere in ethischer Hinsicht. Insgesamt eine anregende, das Wesentliche zusammenfügende und nicht zuletzt mit besonderem persönlichem Engagement geschriebene Veröffentlichung zu einem entwicklungsfähigen Themengebiet.

Rechnungslegung, insbesondere nach IFRS, immer noch im Fokus

Tipp: Facharbeitskreis IFRS des Internationalen Controller Verein e.V.

Meyer, Claus: Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht

Herne: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe 2007 - 428 Seiten, Broschur, € 29,80

Der Autor, Prof. Dr. Meyer, lehrte lange Zeit an der Hochschule Pforzheim. Diese Neuauflage mit Updates im Internet, erstmals 1976 erschienen, liegt nun in 18., vollständig überarbeiteter Auflage vor und hat sich als Longseller unter den erfolgreichsten Büchern dieser Art etabliert. Eine der früheren Auflagen zählte auch – mit Erfolg – zu den Studienbüchern des Rezensenten. Dieses Lehrbuch vermittelt verständlich und anwendungsnahe allgemeine Grundlagen, die Rechnungslegung der einzelnen Unternehmung und der Konzerne sowie die Grundzüge der internationalen Rechnungslegung. Mehr als 100 Tabellen, Schaubilder und Übersichten erleichtern das Verständnis des Stoffgebietes. 360 Kontrollfragen, 60 Aufgaben und die Lösungen am Ende des Buches erleichtern den Lernerfolg. Insgesamt ein recht empfehlenswertes Basiswerk für Studierende und Praktiker.

Born, Karl: Rechnungslegung international

Stuttgart: Schäffer – Poeschel Verlag 2007 -703 Seiten, gebunden, € 79,95

Der Autor, Unternehmensberater Karl Born, hat – den Verlagsangaben nach – langjährige Erfahrung in der Bewertung von in- und ausländischen Unternehmen. Er gilt als Experte der internationalen Rechnungslegung. Dieses Standardwerk erscheint in 5., aktualisierter und erweiterter Auflage. Im Mittelpunkt steht der Vergleich zwischen IAS/IFRS, HGB und US-GAAP bereits mit Ausblicken auf die Konvergenzprojekte von IASB und FASB. In der 5. Auflage machen erstmals Fallbeispiele die Überleitung von HGB- und US-GAAP-Abschlüssen auf IFRS-Abschlüsse transparent. Ziel dieses vertiefenden Werkes ist der „Durchblick“ durch die IAS/IFRS-Regeln und eine vergleichende Einordnung der alternativen Systeme der Rechnungslegung. Born wählt eine klare und verständliche Sprache, eine anschauliche anwendungsorientierte und beispielhafte Darstellung sowie eine tief strukturierte Vermittlung, die vor allem auch Praktiker erreicht. Dieses Werk verdient als IAS/IFRS-Kompodium Aufmerksamkeit. In einer späteren Neuauflage sollten Abbildungen und Lesehilfen stärker eingesetzt werden.

Heuser, Paul J. /Theile, Carsten: IFRS-Handbuch

Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt 2007 – 916 Seiten, € 99,--

Dieses Handbuch liegt in der 3., neu bearbeiteten Auflage vor. Gegenstand der Veröffentlichung ist der Einzel- und Konzernabschluss. Das Handbuch hat sich unter den maßgebenden „Navigationshilfen durch die IFRS-Gewässer“ beständig etabliert. Die vorliegende Neuauflage bringt die Darstellung und Kommentierung auf dem aktuellen Stand zum 1.1.2007. Sie gefällt neben sorgfältigen und kompetenten Erläuterungen mit kritischen Anmerkungen vor allem durch das hohe Maß an Benutzerfreundlichkeit. Neben einer lesefreundlichen Textgestaltung, einem übersichtlich gegliederten Aufbau fördern zahlreiche Beispiele und Praxis-hinweise den Praxisnutzen. Ferner fördern die IFRS-Anhangschecklisten und insbesondere auf bilanzpolitische Fragestellungen hinweisende Randzeichen den Gebrauchswert. Die Stärke des Handbuches liegt weniger in der Darstellung von Fein- und Einzelheiten, sondern – insbesondere durch die inhaltliche Ausrichtung sowie Art der Darstellung und Vermittlung – in der praktischen Brauchbarkeit. Inhalt: Internationale Normen statt HGB-Rechnungslegung; Rahmenkonzept und Rechnungslegungsmethoden für den IFRS-Abschluss – Ansatz und Bewertung der Bilanzposten sowie Angabepflichten – Konsolidierung – Berichtsinstrumente und weitere Angabepflichten – Erstmalige Anwendung von IFRS – IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen – Anhang-Checkliste.

Unternehmenskommunikation – Controller als „Betriebsjournalist oder als Betriebswirtschaftlicher Kommunikationsmanager“?

Tipp: Der Internationale Controller Verein e. V. /ICV) hat u. a. einen Facharbeitskreis „Kommunikationscontrolling“.

Piwinger, Manfred / Zerfaß, Ansgar (Hrsg.): Handbuch Unternehmenskommunikation

Wiesbaden: Gabler Verlag 2007 – 930 Seiten, gebunden, € 129,-

Über die Autoren und das Buch

Manfred Piwinger ist heute als freier Consultant im Bereich Image und Kommunikationsberatung tätig. Der Rezensent veröffentlichte mit Piwinger im CM 6/2006 ein Interview über Kommunikationscontrolling. Prof. Dr. Ansgar Zerfaß ist Professor für Kommunikationsmanagement an der Universität Leipzig. Beide Herausgeber wurden mehrfach ausgezeichnet. Die rund 70 Autoren aus Hochschulen, Agenturen und Unternehmenspraxis sind namhafte Fachvertreter unterschiedlicher Fachgebiete. Die Neuerscheinung vermittelt eine moderne zusammenfassende und Themen übergreifende Gesamtdarstellung der Unternehmenskommunikation.

Aus dem Inhalt

Einführung – Grundlagen der Unternehmenskommunikation, z. B. Unternehmensführung in der Mediengesellschaft und Aspekte des Kommunikationsmanagements – Wertschöpfungsstufen der Kommunikation, z. B. Analyse von Umfeld und Meinungsbildung und Werbeterminung und Evolution – Handlungsfelder der Unternehmenskommunikation, u. a. Konzepte für besondere Kommunikationssituationen.

Bemerkenswertes zum Buch

Das Buch behandelt in handlicher Aufmachung in über 50 Beiträgen vielfältige Aspekte der Unternehmenskommunikation in kurzgefasster, aber doch eingehender Form. Das Buch bietet eine übersichtliche Darstellung eines komplexen Gebietes und vermittelt kompaktes Kommunikationswissen. Es verbindet dabei betriebswirtschaftliches Know-how mit kommunikationswissenschaftlichen Konzepten und Erfahrungen aus der Unternehmenspraxis und erstreckt sich damit auf vielfältige Themen und Anwendungsfelder. Besonders beachtenswert ist das Kapitel Wertbestimmung und Evaluation sowie die vielseitige und vielförmige Behandlung von Controllingaspekten und des Kommunikationscontrollings. Angesichts der thematischen Breite und des zugrunde liegenden innovativen Buchkonzeptes erreicht das Werk eine breite und vielfältige Zielgruppe. Ein Buch auf neuestem Stand des Wissens. Es zielt auch auf weiterführende Forschung, es dient aber vornehmlich der raschen praxisnahen Orientierung innerhalb des gesicherten Wissensgebietes. Insgesamt leistet die vorliegende Neuerscheinung einen recht eindrucksvollen Beitrag, die Unternehmenskommunikation als Werttreiber und Erfolgsfaktor zu erkennen und zu verstehen und sie entsprechend ihrer Bedeutung angemessen einzusetzen und auch zu steuern.

Schick, Siegfried: Interne Unternehmenskommunikation

Stuttgart: Schäffer – Poeschel Verlag 2007 – 219 Seiten, € 39,95

Dr. Siegfried Schick, geschäftsführender Gesellschafter von Schick+Partner, Agentur für Unternehmenskommunikation und u. a. früherer Leiter Führungskräfteinformation bei BMW, legt dieses Buch in 3., überarbeiteter und aktualisierter Auflage vor. Es vermittelt konkret und systematisch zeitgemäßes Kommunikations-Management und professionelle Handlungs- und Arbeitshilfen. Schick beschreibt und betreibt die Weiterentwicklung der internen Kommunikation zum strategischen Führungsinstrument. Er behandelt die Rolle der internen Unternehmenskommunikation, den Prozess der internen Unternehmenskommunikation sowie ihre Organisation und aktuelle Aufgaben und neue Ansätze der internen Unternehmenskommunikation. Besondere Aufmerksamkeit erfährt das Controlling in der Unternehmenskommunikation und die Betrachtung durch eine „betriebswirtschaftliche Brille“. Der Autor skizziert sehr diskussionswürdig die Dimensionen eines Kommunikationscontrollings. Für kommunikationsorientierte Controller und Kommunikationsmanager eine inhalts- und ideenreiche Veröffentlichung.

Frühbrodt, Lutz: Wirtschaftsjournalist

Berlin: ECON Verlag 2007 – 256 Seiten, € 23,-

Über den Autor und das Buch

Dr. Lutz Frühbrodt ist Wirtschaftsreporter und Kolumnist der Zeitungen »Die Welt« und »Welt am Sonntag«. Er unterrichtet an der Journalistenakademie Axel Springer. Das Buch stellt sich als Handbuch für Ausbildung und Praxis vor.

Aus dem Inhalt

Vorwort – Beruf Wirtschaftsjournalist – Themen finden, entwickeln, recherchieren – Klassiker des Wirtschaftsjournalismus – Recherchemittel – Rechtliche und ethische Normen – Mitspieler – Gegenspieler? (Informanten des Wirtschaftsjournalisten) – Voll im Trend: Die Exklusivgeschichte.

Bemerkenswertes zum Buch

Das vorliegende Buch vermittelt spezifisches Basiswissen und richtet sich an Einsteiger, die sich auf wirtschaftsjournalistische Fragestellungen spezialisieren wollen. Ebenso an alle, die sich einen Überblick über Grundsätze, Strategien, Instrumente und Arbeitsweise des modernen Wirtschaftsjournalismus verschaffen wollen. Der Akzent des Buches liegt auf „Wirtschaft“ und „Journalismus“, ohne jedoch die einschlägige Wirtschafts- oder journalistische Literatur zu ersetzen. Besonders für Controller mit Schnittstellen zu Medien oder Öffentlichkeitsarbeit interessant.

Puttenat, Daniela: Praxishandbuch Presse- und Öffentlichkeitsarbeit**Wiesbaden: Gabler Verlag – 169 Seiten, € 36,90****Über die Autorin und das Buch**

Daniela Puttenat ist Leiterin Unternehmenskommunikation & Öffentlichkeitsarbeit REpower Systems AG, Hamburg (Windenergie). Das Buch ist eine Einführung in die professionelle PR und Unternehmenskommunikation.

Aus dem Inhalt

Was ist PR – und wie kann ich sie gezielt nutzen? – Die PR-Konzeption – Pressearbeit als Basis erfolgreicher PR – Die wichtigsten PR-Veranstaltungen – Interne Kommunikation – Kommunikation bei Krisen – Ein Exkurs zu Weblogs, Podcasts & Co. – Acht Gebote guter PR – Glossar.

Bemerkenswertes zum Buch

Das Buch ist sehr praxisnah und verständlich geschrieben. Es liefert Basiswissen zum Verständnis von Public Relations und gibt konkrete Anleitungen und Hilfen zur klassischen Pressearbeit. Es eignet sich als Praxisratgeber vor allem für Einsteiger in die PR-Branche (Volontäre, PR-Assistenten usw.), aber auch für alle, die gelegentlich oder „nebenbei“ Aufgaben im Bereich der Presse- und Öffentlichkeitsarbeit wahrnehmen, wie Office Manager/Innen oder auch Controller/Innen.

Yaverbaum, Eric / Bly, Robert W. / Benun, Ilise: PR für Dummies**Weinheim: Wiley-VCH Verlag 2007 – 354 Seiten, Softcover, € 24,95**

Dieses Buch erscheint in einer der weltweit erfolgreichsten Buchreihen und liegt nun in 2., aktualisierter Auflage (November 2006) vor. Im Mittelpunkt steht der richtige Umgang mit der Presse, Konzeption und Umsetzung einer PR-Strategie sowie die Anwendung des PR-Handwerkszeugs.

Allgemeine Betriebswirtschaftslehre – die Basis unserer Arbeit**Thommen, Jean-Paul / Achleitner, Ann-Kristin: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre Arbeitsbuch****Wiesbaden: Gabler Verlag 2007– 576 Seiten, Broschur, € 39,90**

Dieses Übungsbuch legen die beiden Univ.-Prof. in 5., überarbeiteter Auflage als Ergänzung ihres Lehrbuchs „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre“ vor. Es folgt der Struktur des Lehrbuches. Teil 1 beinhaltet mit rund 60 Seiten Repetitionsfragen zur Überprüfung des Wissens mit Bezug zum Lehrbuch. Der Teil 2 umfasst auf etwa 140 Seiten Aufgaben und kleine Fallstudien zur Anwendung und Vertiefung des Stoffes. Im dritten Teil mit ca. 370 Seiten finden sich die Lösungen zu den Aufgaben im zweiten Teil. Das Buch richtet sich vor allem an Studierende. Auch Praktikern kann es zur Auffrischung des theoretischen Wissens dienen und zudem bei der Erarbeitung von Präsentationen und Konzepten bei den Bemühungen, genauer zu bestimmen, eindeutiger zu beschreiben und klarer zu strukturieren, förderlich sein.

Röhrich, Martina: Grundlagen der Investitionsrechnung**München, Wien: R. Oldenbourg Verlag 2007, 190 Seiten, broschiert, € 29,80****Über die Autorin und das Buch**

Prof. Dr. Martina Röhrich lehrt Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen, Controlling und Public Management an der School of International Business der Hochschule Bremen. Diese Neuerscheinung in der Reihe „Lehrbuch International“ ist, so der Untertitel, eine Darstellung anhand einer Fallstudie.

Über den Inhalt

Einführung in das Wesen von Investitionsentscheidungen – Statische Verfahren der Investitionsrechnung – Dynamische Verfahren der Investitionsrechnung – Investitionsentscheidungen bei Unsicherheit, z. B. Risiko- und Sensitivanalyse – Spezialfragen der Investitionsrechnung, u. a. Steuern und Inflation.

Bemerkenswertes zum Buch

Das vorliegende Lehrbuch basiert den Angaben zufolge auf den langjährigen Erfahrungen mit Studierenden insbesondere an der School of International Business der Hochschule Bremen. Die klare Zweckbestimmung, die Investitionsrechnung lehrhaft darzubieten, kennzeichnet diese Neuerscheinung. Das Buch gefällt durch eine hohe didaktische Qualität: Kapitelweise Lernziele, Zusammenfassungen und Beurteilungen sowie Aufgaben mit Lösungen. Zur besseren Verständlichkeit wird ein durchgängiges Fallbeispiel für sämtliche vorgestellten Methoden konstruiert und auftauchende Fragen am praktischen Beispiel erläutert, die sich an der erfahrbaren Lebenswirklichkeit orientieren. Die Veröffentlichung ist in einer gut lesbaren Sprache geschrieben, tief strukturiert und mit zahlreichen Lese- und Arbeitshilfen wie Merksätze und Tabellen durchzogen. Insgesamt eine gut verständliche und lernaktive Darstellung und Vermittlung der Fundamente der Investitionsrechnung für Studierende und Praktiker.

Kieser, Alfred / Walgenbach, Peter: Organisation**Stuttgart: Schäffer – Poeschel Verlag 2007 – 533 Seiten, kartoniert, € 29,95**

Dieses Lehr- und Nachschlagewerk der beiden Universitäts-Professoren zählt zu den führenden Publikationen der Organisationsliteratur. Es liegt in 5., überarbeiteter Auflage vor. Nach einer Einführung (was ist Organisation) werden die theoretischen Grundlagen erörtert. Es folgen Kapitel über Beschreibung und Einflussgrößen formaler Organisationsstrukturen. Zum Schluss folgt ein kleines bemerkenswertes Kapitel: Was haben wir gelernt und was können wir damit anfangen? Fragen im Text und am Ende der Kapitel aktivieren den Leser, Lernfortschritte zu überprüfen und Inhalte zu rekapitulieren. Dieses Buch richtet sich neben Studie-

renden an aktive Organisationsgestalter, passiv von der Organisation Betroffene sowie Fach- und Führungskräfte mit organisatorischen Aufgaben bzw. organisatorischer Verantwortung.

Betriebliche Prüfungen

„Prüfungen“ hat für Viele einen eigenartigen Klang. Es bedeutet Abnahme und Begutachtung oder auch Revision und Test, aber meistens auch Belastung, manchmal auch Kummer. Daher diese Themenbesprechung.

Marten, Kai-Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus: **Wirtschaftsprüfung** Stuttgart: Schäffer – Poeschel Verlag 2007 – 766 Seiten, gebunden, € 49,95

Dieses Werk der drei Universitäts-Professoren erscheint in 3., überarbeiteter Auflage. Es vermittelt Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen. Das tief gegliederte Hand- und Lehrbuch besteht aus drei Teilen: Ökonomische Probleme des Prüfungswesens und ihre Lösungsansätze, Prüfungsprozesse sowie weitere Prüfungsdienstleistungen. Umfassend und verständlich führt die Veröffentlichung durch Theorie und Praxis des betrieblichen Prüfungswesens. Die Autoren dokumentieren anschaulich den Stand der aktuellen Entwicklungen, zu denen z. B. die Änderungen der WPO-Novellen, der neuen Berufssatzung und der internationalen Normen zählen oder auch neue Themen, wie beispielsweise die Prüfung der Kreditwürdigkeit oder von Sanierungskonzepten. Auch Controller mit Schnittstelle zu Prüfung und Rechnungslegung finden hier vielfältige Anregungen und Materialien, wie der Rezensent aus eigener praktischer Erfahrung bestätigen kann. Die Neuauflage ist zusätzlich mit vielen Beispielen, Kontrollfragen und einer Fallstudie versehen.

Schöler, Sabine / Will, Liane / Schäfer, Marc O.: **CobIT und der Sarbanes-Oxley Act**

Bonn: Galileo Press 2007 – 220 Seiten, brosch., € 29,90

Über die Autoren (den Angaben zufolge) und das Buch

Sabine Schöler leitet komplexe SAP-Implementierungs- und Entwicklungsprojekte. Liane Will unterstützt Kunden bei der Implementierung und Optimierung des Systembetriebs. Marc O. Schäfer arbeitet bei der SAP als Produktmanager. Dieser Pocketguide stellt sich als Wegweiser zur Umsetzung der relevanten CobIT Controls mit SAP-Mitteln vor. Der Untertitel „Leitfaden für den SAP-Betrieb“ spezifiziert die Verwendung dieses Buches.

Aus dem Inhalt

Einleitung – Zentrale SAP-Werkzeuge – CobIT-Domäne: Plane und organisiere – CobIT-Domäne: Beschaffe und implementiere – CobIT-Domäne: Erbringe und unterstütze – CobIT-Domäne: Monitore und evaluiere – Bedeutung von CobIT und COSO für die Erfüllung von SOX – Ausblick – CobIT Controls.

Bemerkenswertes zum Buch

Ausgehend von den Anforderungen, die der Sarbanes-Oxley Act an die Unternehmens-IT stellt, erläutern die Autoren die Bedeutung der einzelnen Controls des CobIT-Frameworks und zeigen, welche Tools und Services SAP zur Umsetzung in der Infrastruktur zur Verfügung stellt. Besonderes Augenmerk liegt dabei auf der neuen Compliance-Lösung der SAP, SAP Governance, Risk and Compliance. Dieses Buch eignet sich für Leser, die sich unter fachlichen als auch unter IT-Aspekten mit dem Themenfeld Corporate Governance, Risiko- und Compliance-Management in einer SAP-Systemwelt befassen.

Schuppenhauer, Rainer: **GoDV - Handbuch**

München; Verlag C.H. Beck 2007 – 873 Seiten, Leinen, mit CD-ROM, € 198,00

Über den Autor und das Buch

Der Autor, Dipl.-Ing. Rainer Schuppenhauer, vermittelt mit diesem Handbuch seine jahrzehntelangen Erfahrungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Datenverarbeitung und der DV-Revision. Das Werk erscheint in 6., vollständig überarbeiteter und erheblich erweiterter Auflage.

Aus dem Inhalt

Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung (GoDV) – Grundsätze und Methoden der DV-Prüfung – Checklisten für die DV-Prüfung – Musterbericht über eine DV-Systemprüfung – Grundsätze zu Vorlagen für eine ordnungsgemäße Entwicklungs-Dokumentation – Fachliche Kontroversen – Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im E-Commerce-Rechnungswesen (GoDV/E-Commerce) einschließlich Checklisten – Anhang (Sammlung von gesetzlichen Vorschriften, Stellungnahmen etc.).

Bemerkenswertes zum Buch

Das vorliegende Werk macht eine komplexe und sich aus vielfältigen Quellen speisende Materie transparent und zugänglich. Dabei bedient sich der Autor klarer Strukturen, logischer Arbeitsregeln und einer Ausdrucksweise, die auch von der breiten, verschiedenartigen Zielgruppe verstanden werden kann. Fach- und Vermittlungskompetenz in Verbindung mit einer profilierten und überzeugenden Themenbehandlung – u. a. „Vorschrift korrekt, Auslegung irrig“ – geben dem Werk den Charakter eines anwendungsfreundlichen Standardwerkes. Auf der beiliegenden CD-ROM befinden sich Checklisten, Musterberichte, gesetzliche Vorschriften.

Rödler, Erwin: **Handbuch IT – gestützte Prüfung und Revision**

Weinheim: Wiley-VCH 2007 – 249 Seiten, € 58,-

Über Autor und das Buch

Erwin Rödler ist Geschäftsführer der eigenen Unternehmensberatung Rödler GbR mit dem Schwerpunkt IT-Beratung, Risiko- und Projektmanagement in Trier. Im Mittelpunkt der Veröffentlichung steht die Datenanalyse mit IDEA und ACL. Dabei handelt es sich um Softwareprodukte, die darauf zielen, dem Prüfer und Revisor geeignete Werkzeuge für die Datenanalyse und Prüfung bereitzustellen.

Aus dem Inhalt

Vorwort – Ordnungsmäßigkeit und Nachvollziehbarkeit rechnungslegungsrelevanter Daten – Die EDV-technischen Möglichkeiten der Datei- und Datenanalyse mit Hilfe von Prüfsoftware – Die Funktionen und Verfahren der Prüfsoftware für den Prüfalltag – Revisions- und Prüffälle in der Praxis – Anhang.

Bemerkenswertes zum Buch

Dieses Buch befasst sich im Allgemeinen mit grundsätzlichen Prüfungsfragen und im Besonderen vertiefend mit dem Einsatz einschlägiger Prüfungssoftware und den damit zusammenhängenden Fragen. Darüber hinaus vermittelt Rödler durch vielfältige praxisbezogene Beispiele Einblick in ein breites Spektrum von Prüfungsfragen, unabhängig von der jeweiligen Prüfungstechnik.

Steuern – ein unbeliebtes, aber wichtiges Thema**Deutsches wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater (Hrsg.): Handbuch zur Umsatzsteuer 2006**

München: Verlag C.H. Beck - 975 Seiten, Leinen, € 34,--

Das USt-Handbuch enthält neben der geschlossenen Wiedergabe des UStG (Umsatzsteuer-Gesetz) im Hauptteil eine Kommentierung der einzelnen UStG-Vorschriften in Verbindung mit den zugehörigen Bestimmungen der UStDV (Umsatzsteuer - Durchführungsverordnung), den UStR (Umsatzsteuer-Richtlinie) und den einschlägigen Verwaltungsanweisungen. Der Anhang weist verschiedene Verordnungen und BMF-Schreiben (Bundesministerium der Finanzen) aus. Das Werk wendet sich an alle, die sich näher mit umsatzsteuerrechtlichen Fragen befassen.

Graf, Wolfgang / Obermeier, Arnold: Steuerrecht aktuell Spezial Steuererklärungen

Herne: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe 2007 - 500 Seiten, Broschur, € 34,00

Dieses Buch wendet sich an Arbeitnehmer, Selbstständige und kleine Gewerbetreibende. Es unterstützt die Steuererklärungen 2006 hinsichtlich Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer. Es enthält zudem Vordrucke mit Erläuterungen, Gesetze und Richtlinien, Verfügungen und Erlasse, Rechtsprechung. Die Steueränderungen 2007 werden in einem Überblick vermittelt.

Der „ganze Controller“ – Themen in eigener Sache**Reinker, Susanne: Rache am Chef**

Berlin: Econ im Ullstein Buchverlag 2007 – 208 Seiten, Paperback, € 16,95

Über die Autorin und das Buch

Susanne Reinker schreibt auf der Basis ihrer Erfahrungen mit in- und ausländischen Arbeitsstrukturen praktische Ratgeber für Berufstätige. Der nun neu vorliegende Band mit dem Untertitel „Die unterschätzte Macht der Mitarbeiter“ berichtet den Angaben zufolge über Formen und Folgen der „kollektiven Unbelehrbarkeit in den Chefetagen“.

Aus dem Inhalt

Teil I: Chefs und ihre Mitarbeiter: eine kleine Grundlagenkunde – Teil II: Masters of Disasters. Wie Chefs die Leistungslust erwürgen; Teil III: Altes Testament, Business Version: Auge um Auge am Arbeitsplatz

Bemerkenswertes zum Buch

Immer mehr Mitarbeiter, so die Autorin, wehren sich gegen unfaire und unfähige Vorgesetzte. Fantasievoll sorgen sie gemäß den Ausführungen für ausgleichende Gerechtigkeit – durch „Rache am Chef“. Die Autorin gelangt zum Ergebnis, dass innere Kündigung, stiller Boykott, Vergeltung, Intrigen und Sabotage sowie „Katastrophenchefs“ die Arbeitswelt in den Büros bestimmen. Die Mitarbeiter schlagen zurück, dies ist die zentrale Botschaft des Buches. Das Buch beruht auf vielfältigen Quellenangaben und vermittelt den Eindruck, gut recherchiert zu sein. In lockerer Sprache und mit spitzer Feder beschreibt Susanne Reinker aus ihrer Sicht die vorherrschende Arbeitswelt. Aus einer subjektiven Sicht schildert und interpretiert die Autorin Missstände und leistet einen anerkennenswerten Beitrag zur Zeit- und Wirtschaftskritik. Sie nutzt gekonnt Stilmittel wie Parodie, Spöttelei, Übertreibung, Verzerrung ins Lächerliche und die Überbetonung negativer Aspekte. Mit Ironie und scharfem Witz übt die Autorin Kritik an den Führungskräften und prangert in vielfältiger Weise die Verhältnisse im Berufsleben an. Einerseits prägen Einseitigkeit und Übertreibung diese Veröffentlichung, andererseits bietet das Buch eine profunde Analyse der Probleme im Führungsalltag und der Versäumnisse sicher nicht aller, aber vieler Vorgesetzter. Dieses Buch setzt einen Kontrapunkt, einen Gegenpol zu der vorherrschenden Führungsliteratur.

May, Hermann: Wirtschaftsbürger-Taschenbuch

München, Wien: R. Oldenbourg Verlag 2006 – 534 Seiten, € 34,80

Das vorliegende Taschenbuch vermittelt für Beruf und Alltag relevantes wirtschaftliches und rechtliches Grundwissen. Übersichtlich und tief gegliedert werden u.a. folgende Themen aufgegriffen: Verbraucherrecht, Sparen ist Konsumverzicht, Arbeit und Produktion, Arbeitsrecht sowie Finanzen und Steuern.

Viel Lern- und Lesefreude sowie Arbeits- und Controllingenerfolge wünscht Ihnen bis zum nächsten Male mit besten Grüßen

Ihr

Mha lin

Alfred Biel

<<Vormerken>>

3. CAB am 15. November
Die ICV-Regionaltagung
Controlling Advantage
Bonn (CAB) stellt am
15.11.2007 Beiträge zur
Entwicklung und Umset-
zung von Strategien in
den Vordergrund.

Programm unter: www.controllerverein.de; Früh-
bucherrabatt bei Anmel-
dung bis 30.9.2007.



Internationaler Controller Verein eV
im Controller Magazin

<<Personalie>>

Robert H. Fiedler
ist von der ICV-Mitglie-
derversammlung für eine
weitere 2-jährige Amts-
zeit als Rechnungsprüfer
gewählt worden.

Dr. Rembergt Vaerst
ist neuer Geschäftsführer
der Anstalt öffentlichen
Rechts „f & w fördern und
wohnen AöR“.

Gemeinsam kräftig „am schaffa“

Am 6. Mai hat mich die Jahresversamm-
lung des Internationalen Controller Ver-
eins zum neuen Vorsitzenden seines
Vorstandes gewählt. Das Vertrauen, das
Sie mir mit diesem Votum ausgespro-
chen haben, ist für mich Ansporn und
Verpflichtung zugleich, unsere Organi-
sation gemeinsam mit Ihnen fortzuent-
wickeln und die vor uns liegenden Auf-
gaben mit Tatkraft anzupacken.

Als stellvertretender Vorsitzender
des Vorstands und CFO der Hans-
grohe AG weiß ich aus eigener Er-
fahrung, dass ein guter Controller
mehr zu sein hat als ein Abziehbild
des immer noch verbreiteten Kli-
schees vom „Erbsenzähler“. Er/sie
muss unternehmerisch denken, alle
für die Wertschöpfung relevanten
Bereiche „seines“ Unternehmens
verstehen, aber auch dessen Märkte
und Kunden kennen. Dass ich etwa
als Finanzvorstand bei Hansgrohe
auch eine Marktregion und das In-
ternationale Projektgeschäft zu be-
treuen habe, verschafft mir genauso
wie Messe- und Kundenbesuche ein
besseres, tiefer gehendes Verständ-
nis für Vertrieb und Marketing in un-
serem Haus. Demselben Ziel dient,
dass unsere Controller erst einmal
in anderen Unternehmensbereichen
tätig gewesen sind, bevor sie in der
Controlling-Abteilung starten. Dass
das „Sales up!“-Projekt von Hans-
grohe den „Controller-Preis 2007“
gewonnen hat, freut mich vor diesem
Hintergrund nicht allein als Vertreter
des ausgezeichneten Unternehmens,
sondern noch mehr als ICV-Vorsitzen-
der: Denn „Sales up!“ steht durch die
gelungene, strategische Verknüpfung
von Controlling und Vertrieb beispiel-
haft für eine moderne Auffassung von
den Aufgaben eines Controllers und

seiner Rolle in einem Unternehmen.
Für eine Verbreitung dieses Control-
ler-Bildes auch in einer breiteren Öf-
fentlichkeit zu sorgen, habe ich mir als
ICV-Vorsitzender vorgenommen. Darü-
ber hinaus sehe ich den Schwerpunkt
unserer Aufgaben im ICV vor allem auf
der strategischen Weiterentwicklung,
Internationalisierung und Professiona-
lisierung unserer Organisation. Dazu



gehört auch, vorhandenes Wissen zu
bündeln, um es so leichter verbreiten
zu können. Im Zuge unserer Internati-
onalisierung gilt es besonders, die Vor-
stellungen und Werte des ICV in den
neuen EU-Ländern zu verankern. Die
Professionalisierung unseres Vereins
zielt zum einen auf eine größere Trans-
parenz in den Planungsprozessen und

in der Kommunikation, zum anderen
auf eine verstärkte inhaltliche wie finan-
zielle Ergebnisorientierung unserer Ar-
beit sowie auf eine ausgeprägte Qua-
litätssicherung in den Arbeitskreisen,
um unser Know-how und unsere Ex-
pertise auch entsprechend vermarkten
zu können. Schließlich wird es uns nur
so gelingen, Unternehmen den Wert
einer Mitgliedschaft im ICV deutlich zu
machen und die Zahl der Firmen-
mitgliedschaften zu erhöhen; nur so
können wir auch unseren Einzelmit-
gliedern einen optimalen Wissens-
transfer und Service anbieten und
damit für sie attraktiv bleiben.

Im ICV sind wir, wie man es in meiner
schwäbischen Heimat sagen würde,
gemeinsam kräftig „am schaffa“, um
die genannten Ziele zu erreichen.
Wir sind dabei auf das Engagement
aller Ehrenamtlichen angewiesen,
denen ich für ihren Einsatz vielfach
Dank sagen möchte. Nach mehr als
26 Jahren im ICV und sieben Jahren
in unserem Vorstand weiß ich, dass
ich auch in meiner neuen Funktion
auf Ihre Unterstützung zählen kann.
Ich freue mich daher auf die weitere
gute Zusammenarbeit mit Ihnen al-
len!

Herzlichen Dank möchte ich an die-
ser Stelle im Namen aller Mitglieder
auch meinem Vorgänger im Ehren-
amt des ICV-Vorsitzenden ausspre-
chen. Dr. Wolfgang Berger-Vogel
hat in den letzten zwölf Jahren unseren
Verein maßgeblich mitgeprägt und wei-
terentwickelt. Mit seinem Wirken für den
ICV und die Controller-Zunft hat er sich
große Verdienste erworben und Maß-
stäbe gesetzt.

Siegfried Gänßlen,
Vorsitzender des ICV-Vorstands

Neue ICV-Vorstände

Die ICV-Mitgliederversammlung am 6. Mai hat Siegfried Gänßlen aus Schiltach (D) zum neuen ICV-Vorsitzenden als Nachfolger von Dr. Wolfgang Berger-Vogel gewählt. Dr. Adrianna Lewandowska aus Poznan (PL) und Marcus H. Haegi-Largo aus Reinach/ Basel (CH) wurden Vorstandsmitglieder. Prof. Dr. Heimo Losbichler aus Steyr (A) wurde neuer Stv. ICV-Vorsitzender.

Dr. Adrianna Lewandowska hat Germanistik studiert und einen MBA für Wirtschaftswissenschaften. Seit 2004 ist sie selbständige Beraterin für Strategie und Strategieumsetzung. Sie ist maßgeblich an Aufbau und Koordination der polnischen ICV-Arbeitskreise beteiligt, leitet den AK Poznan sowie die ICV-Geschäftsstelle und ist im Ausschuss Öffentlichkeitsarbeit/Internet aktiv.



Marcus Haegi (links), Hermann Jenny.

Marcus H. Haegi-Largo folgt als neues Schweizer Mitglied im Vorstand des ICV Hermann Jenny. Haegi, der sich als praktizierender Controller vor allem mit den Themen Wertorientiertes Controlling und Internes Kontroll System IKS befasst, ist langjähriger Leiter des Schweizer AK „Mittelland“. Er wird die über 500 Schweizer Mitglieder im ICV repräsentieren und die weitere Verbreitung des ICV mit regionalen AKs in der Schweiz forcieren.

Hermann Jenny, seit Anfang 2000 im ICV-Vorstand gewesen, wird auch weiterhin die Schweizer Controller-Tagung organisieren und im ICV als Controller wirken.

Controller-Gesundheits-tagung in Berliner Charité

Am 14. Juni fand im historischen Hörsaal der Pathologie der Charité Berlin die 8. Internationale Controller-Gesundheits-tagung statt. Die ICV-Arbeitskreise „Gesundheitswesen“ D, A und CH hatten diese Veranstaltung erstmals mit der Deutschen Gesellschaft für Medizincontrolling e. V. organisiert.



Die lebhafteste Podiumsdiskussion mit den Referenten (v.l.n.r.: Dr. Thomas Kehl, Hubert Königer, Dr. Jan Helling, Matthias Hennke, Johannes Janiszewski, Margit Vasicek, Wolfgang Kirchknopf, Ulrike Kislati) zum Abschluss unterstrich, dass die Organisatoren die richtigen Themen zur richtigen Zeit gewählt haben.

Risikomanagement und -controlling im Energiehandel

Die Liberalisierung der Energiemärkte führt zu neuen Herausforderungen für das Controlling in Energieversorgungsunternehmen. Auf Einladung der Trianel European Energy Trading GmbH, Aachen wurde im AK Versorgungswirtschaft Ende April das Risikocontrolling im Energiehandel beleuchtet. Da die

Liberalisierung auch zu erheblichen organisatorischen Änderungen in den EVUs geführt hat, wurde zusätzlich eine Bestandsaufnahme zum Stand der Organisationsentwicklung erstellt. Nächstes AK-Treffen ist am 16./17. September. Kontakt AK-Leiter: ulrich.dorprigter@t-online.de.

Treffen der polnischen Arbeitskreisleiter in Poznan



Am polnischen AK-Leiter-Treffen zur Erörterung der operativen Ziele 2007 sowie der „Strategie 2010“ am 16. Juni nahmen ICV Vorstand Dr. Adrianna Lewandowska (links) und der Regionaldelegierte Ost, Dr. Herwig R. Friedtag (Mitte sitzend), teil. Der ICV hat neun Arbeitskreise in Polen, zwei weitere werden 2007 gegründet.

<<Termine>>

Controlling Innovation Berlin
8. September 2007

Controlling-Tagung Schweiz
11. September 2007

AK Rhein-Main
Treffen am 13./14.09.2007;
Info: Andreas Blecher
Tel.: +49-6257-99 18 52

F-AK Contr. & Qualität
17.09.2007, Köln;
Info: Rainer Vieregge
Tel.: +49-(0)241-888 060

AK Versorgungswirtschaft
16./17.09.2007, Stuttgart,
„Anreizregulierung & das
Controlling im Netzbereich“;
Info: Ulrich Dorprigter
Tel.: +49-211-40 80 423

AK Gesundheitswesen (A)
20.09.2007, AKH Wien;
„ICV-Forum Gesundheitswesen Österreich“;
Info: Dr. Martin Reich
Tel.: +43-1-40400-3997

AK West III
20.09.2007, Bonn, Dt. Post
World Net, „Research & Development (R&D)“; „TCO“;
Info: Martin Herrmann
Tel.: +49-22 47-25 74

AK Nord I
20./21.09.2007, AOK Kiel;
Info: Uschi Uhlig
Tel.: +49-461-487 1223

AK Sachsen
35. Treffen am 21.09.2007,
HTWK Leipzig, „Unternehmen & Controlling aus Bankensicht“; „IFRS for SME“;
Info: Henri Lüdeke
Tel.: +49-351-86 7986 31

Fach-AK IFRS
Treffen am 28.09.2007;
Info: Andreas Krimpmann
Tel.: +49-30-84 72 03 42

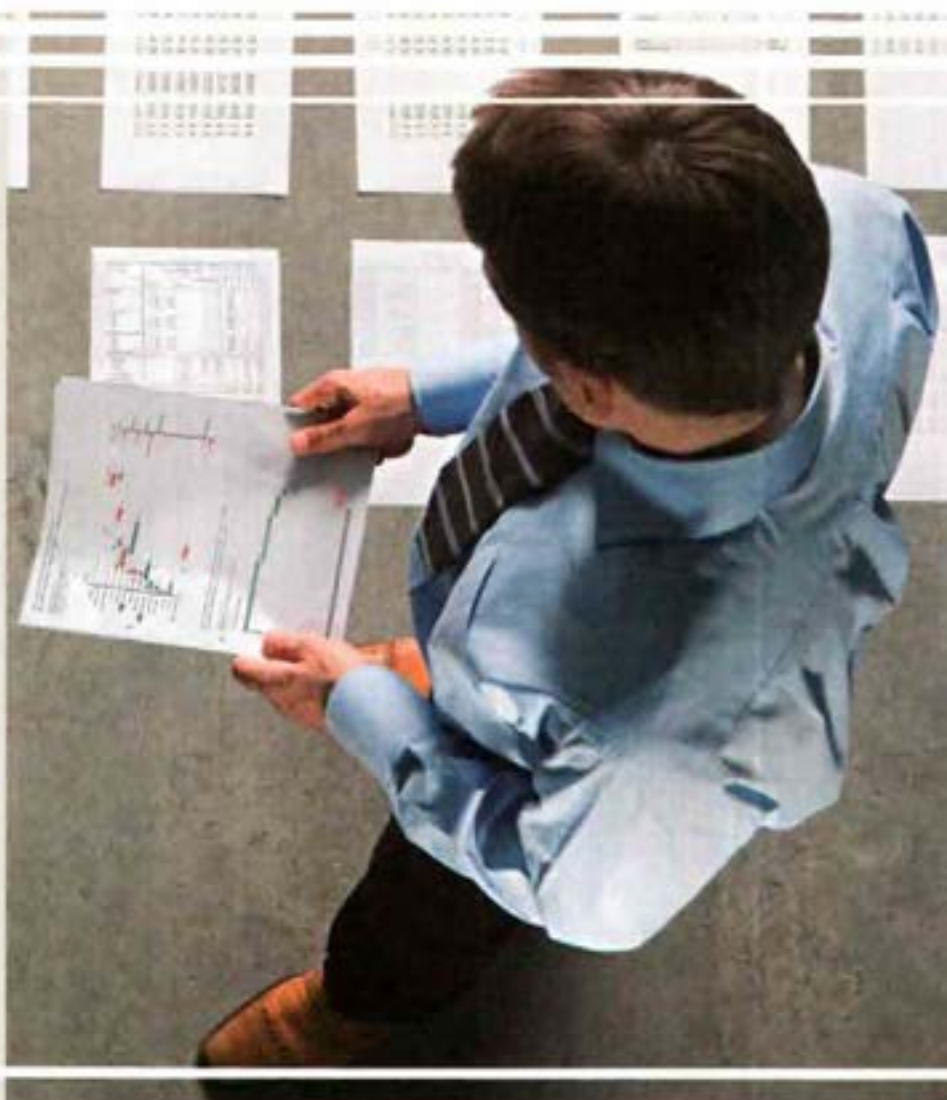
„CBaltikum“
12.10.2007 in Vilnius;
Info: Aistė Loergen
Tel.: +49-163-6316546





Bringen Sie Wichtiges auf den Punkt.

Mit Präzision zum Erfolg. Managementberichte helfen Ihnen, zeitnah und verständlich die von den Entscheidern gewünschten Informationen zu liefern. Lernen Sie schnell und praxisnah auf dieser Fachtagung, Ihre Berichte professionell zu gestalten – sowohl inhaltlich als auch formell.



Fachtagung Managementberichte

6. September 2007, Frankfurt/Main

Buchung und Information unter:

Tel. +49 (0)89 89 31 34-0
www.controllerakademie.de

In Kooperation mit  HICHERT
PARTNER

controller akademie®