



# controller magazin



Sammelstelle für Arbeitsergebnisse  
der controller akademie  
Zeitschrift für Controller-Praxis

**5/77**

Sind Controller Streß-Erzeuger?	165
Marketing und Controlling	167
Praxisbeispiel zur Kosten- und Erfolgssteuerung	179
Forum: F- und E-Controlling	189
Controlling a la française	203
Controller's Toolbox	

# controller magazin

## Herausgeber

Controller-Akademie, Gauting/München

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

## Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle

Christa Gabler

Rainer H.G. Senff

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

## Verlag

Management Service Verlag  
Untertaxetweg 76  
D-8035 Gauting 2

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

Telefon: 089 - 850 35 51

Hannelore Deyhle-Friedrich

## Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

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

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

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

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

### Vertrieb für Österreich:

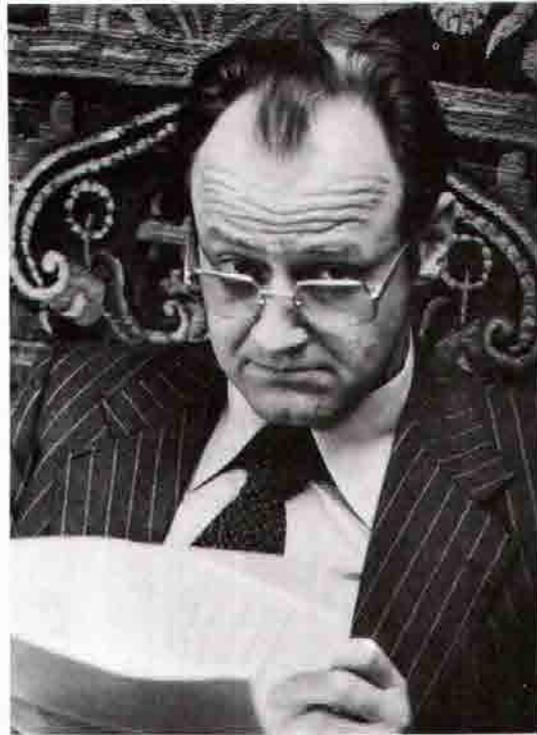
Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, Postfach 56, A-1014 Wien

### Vertrieb für die Schweiz:

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

# Sind Controller

?



# Streß-Erzeuger

In einem Manager-Workshop wurde zur Frage, wodurch Stress entstünde, geantwortet: durch die Controller!

Einmal veranstalteten die Controller einen riesigen Stress durch die Planungs-Prozeduren; insbesondere beim Budget-Kneten. Hinterdrein geht dann ein noch größerer Stress los, wenn Abweichungen entstehen, die man erklären soll. Manch einer im Management mag da denken: hätte ich vorher nicht geplant, müßte ich Abweichungen hinterdrein nicht erklären... Am liebsten wäre es einem, die Sollwerte würden dorthin angesetzt werden, wo das Ist gelandet ist. Dabei handelt es sich um die Methode der bekannten Cowboys, die erst schießen und hinterdrein die Zielscheiben um ihre Treffer herummalen.

In dem diese Nummer des Controller-Magazins eröffnenden Aufsatz von Dr. Gerhard Rüschen wird der "operative Controller" geschildert als eine Komplementär-Funktion zum Marketing-Management. Ein Controller, der "dafür sorgt, daß ..."; einer der "in die Speichen greift". Ist ein solcher Controller ein Stress-Faktor?

Er wird es dann, wenn im Vordergrund stets nur die Suchfrage nach dem "warum" steht; wenn ein solcher Controller hauptsächlich dann erscheint, wenn negative Abweichungen auftreten: "Wie erklären Sie sich diese Abweichung?". Diese logisch zwar korrekten Fragen führen psycho-logisch zur Atmosphäre des Rechtfertigungsberichts und des Schuldkomplex-Denkens.

"Dafür sorgen, daß ..." - das ist eine Aufforderung. Die Methodik des Controllers im Rechnungswesen bildet eine Veranlassungsrechnung. Auch bei Abweichungen steht im Vordergrund die Suchfrage "Wie geht's jetzt weiter; was wird gemacht, um Korrekturzündungen einzuleiten; aber auch wie sichern wir positive Abweichungen und die Fortsetzung der Budget-Erfüllung?"

Deshalb ist es auch so wichtig, daß im Controller-Berichtswesen ein Protokollplatz vorgesehen ist für die von uns so genannte "Erwartungsrechnung". Das Zahlenprotokoll - ergänzt um dispositive Maßnahmen - dazu, wie es weitergehen soll, kann aber nur zwischen Manager und Controller im Team erarbeitet werden. Zum Unterschied vom Rechnungswesenbericht ist also ein Controller-Rapport stets halbfertig. Er fordert wie eine programmierte Unterweisung zur Komplettierung auf.

Stress wird doch wohl hauptsächlich durch die Zeit erzeugt. Zeit ist irreparabel. Abgelaufene Stunden sind nicht mehr zurückzuholen. Fehlentscheidungen im Management mit schwierigen finanziellen Konsequenzen lassen sich reparieren. Verlorene Zeit ist nicht mehr zurückzuholen. Umso wichtiger ist es doch, Zeit gut zu nutzen; und das heißt nichts anderes als planen.

Außerdem kommt Stress durch unbewältigte Probleme, die so wolkenartig da sind; die man spürt - aber nicht im Griff hat. Planung und Controlling dienen auch dem fact-finding - dem Klären durch Erklären-müssen. Auch sorgt Planung für rechtzeitiges Erkennen von nötigen Weichenstellungen, so daß Entscheidungen besser ausreifen können.

Vernünftig betriebenes Controlling vermindert deshalb die Stress-Beanspruchung im Management. Was man bei der Planung im Kopfe hat, braucht man hinterdrein nicht mehr so viel in den Beinen zu haben. Im Team bei der Planung denkt sich's außerdem leichter; man muß in schlaflosen Nächten nicht alles allein verantworten. Und Kontrolle läßt sich zur Selbstkontrolle entwickeln. Wer vernünftig planen, nach Plan arbeiten und sich bei Abweichungen beizeiten melden kann, der braucht von seinem Chef nicht ständig überwacht zu werden. Controller könnten also Stress-Therapeuten werden - wenn sie's richtig anfangen.

Mit herzlichem Gruß

Ihr



Dr. Albrecht Deyhle

# MARKETING UND CONTROLLING

von Dipl.-Kfm. Dr. Gerhard Rüschen, Vorsitzender des Vorstandes der Allgäuer Alpenmilch AG, München

## Marketing und Controlling

Der französische Sozialist Jean Francois Revel schreibt in seinem Buch "Die totalitäre Versuchung":

Wer sich beim Denken im Definieren erschöpfe, wolle keine Probleme lösen. Trotzdem muß man sagen, was man unter Marketing und Controlling versteht, wenn man darüber spricht.

In diesem Zusammenhang verstehe ich unter Marketing nicht im weitesten Sinn das gesamte, vom Markt her bestimmte "Enterprising", aber auch nicht die häufig stabsmäßig administrative Tätigkeit der Marketing-Abteilung, sondern das, was im Gesamtthema dieser Tagung mit "Manager" bezeichnet wird: Das Ziele setzen und Maßnahmen festlegen des Unternehmers. Und Controlling ist nicht die administrative Tätigkeit des Buchhalters und Kostenrechners, sondern das Mitsteuern, das Standortbestimmen, das zukunftsgerichtete Kontrollieren.

## Controlling-Gleichnis

Worauf es mir ankommt, möchte ich anhand eines Beispiels aus dem Sport zeigen. Vor 3 Jahren unternahm ich zusammen mit 4 Freunden einen Segeltörn durch die ägäische Inselwelt. Wir segelten selbst ohne einen berufsmäßigen Skipper und verteilten die Aufgaben wechselseitig wie folgt: Steuermann (Tagesziel festlegen, Route bestimmen, Kommando über Schiff und Crew), Navigator (Wetter und Kartenverhältnisse bestimmen, Vorschlag über Route, dauernde Standortbestimmung, damit es nicht an mangelndem Zahlengerüst zerschellt, Protokollführung), Vorschotmann (verantwortlich für Schiff und Segel), Smut und Reservemann. Mir kommt es auf die Rollen des Steuermanns und des Navigators an. Ersterer ist verantwortlich für das, was ich hier unter Marketing verstehe. Er ist der eigentlich Verantwortliche, der letztendlich die Entscheidungen trifft. Ziel und Kurs bestimmt. Der Navigator ist der Controller, der das "environment" analysiert, mit Hilfe der Steuerungsinstrumente den Kurs plant und verfolgt, den Standort be-

stimmt und die Abweichungen einschließlich Ursachen feststellt. Alle Analogien hinken. Aber das Gleichnis soll zeigen:

1. Marketing und Controlling sind keine administrativen Stabsfunktionen, sondern operative, unternehmerische Aufgaben.
2. Marketing und Controlling sind komplementäre Aufgaben, die im Team ablaufen müssen. Deswegen ist auch ein anderes Bild, das in Dr. Deyhles "Management-Brevier" zu finden ist, sehr passend: Das Bild vom Piloten und Copiloten.

## Einflußgrößen für die Planung

Mindestens genau so wichtig wie die Definition von Begriffen ist für einen Vortrag wie diesen der Hintergrund, vor dem der Vortragende spricht, das "environment", wie wir in der Planung sagen. Hierzu einige Bemerkungen:

- Die Bevölkerungszahl in der Bundesrepublik ist seit einigen Jahren rückläufig. Bis 1973 war durch Geburtenüberschüsse und Zuwanderungen noch ein stetiges Bevölkerungswachstum zu verzeichnen. Nachdem die Zahl der Geburten schon seit 1965 (1.050.000 Geburten) zurückgeht (1975 nur noch 600.000 Geburten, davon 100.000 Ausländerkinder), sind seit zwei Jahren als Folge von Rezession und struktureller Arbeitslosigkeit erstmals seit dem zweiten Weltkrieg die Abwanderungen größer als die Zuwanderungen. Innerhalb von zwei Jahren ist die Einwohnerzahl um mehr als 1 Mio. geschrumpft. Prognosen rechnen bis 1990 mit einem Rückgang um weitere ca. 4 Mio. auf 57 Millionen Menschen in der Bundesrepublik.
- Pro Kopf der Bevölkerung werden täglich durchschnittlich 3.000 Kalorien mit der Nahrung aufgenommen. Diese Zahl, die im übrigen seit Jahren stagniert, ist gegenüber der im Ernährungsbericht der Bundesregierung empfohlenen Kalorienmenge von täglich 2.400 Kalorien (bei mittelschwerer körperlicher Arbeit) zu hoch.



*Diesen Vortrag hielt Dr. Rüschen anlässlich des 2. Controller-Kongresses, veranstaltet vom Controller Verein e.V. zusammen mit der Controller Akademie, am 9. Mai 1977 in Frankfurt am Main.*

- Nach dem sogenannten Engel'schen Gesetz sinkt der Anteil der Nahrungsmittelausgaben am Einkommen mit steigendem Einkommen, wie folgende Zahlen beweisen:

Der Anteil der Nahrungsmittelausgaben am Einkommen betrug 1975 in der Bundesrepublik

bei Verbrauchern mit geringem Einkommen  
(bis DM 950 monatlich) 28,5 %

bei Verbrauchern mit mittlerem Einkommen (von DM 1.700 bis 2.500 monatlich) 20,9 %

bei Verbrauchern mit höherem Einkommen (über DM 3.200 mon.) 14,8 %

In gleicher Weise verringern sich die anteiligen Nahrungsmittelausgaben, wenn beim einzelnen Verbraucher das Einkommen steigt. Die Nahrungsmittelindustrie ist daher in einer hochentwickelten Volkswirtschaft kein überdurchschnittlicher Wachstumszweig (ohne Berücksichtigung von Export und Import).

- Im deutschen Lebensmittelhandel findet seit Jahren ein starker Konzentrationsprozeß statt. 1968 machten 187.000 Lebensmitteleinzelhandelsgeschäfte 50 Mrd. DM Umsatz, 1975 nur noch 119.000 Geschäfte 79 Mrd. DM Umsatz. Nielsen rechnet für 1980 noch mit 75 - 95.000 Geschäften. 1975 machten 1 % der Geschäfte (Verbrauchermärkte) 17 % des Lebensmittelhandelsumsatzes bzw. 13 % der Geschäfte machten 58 % des Umsatzes.

### Kenndaten zum Unternehmen

Die Allgäuer Alpenmilch AG und die Unifranck Lebensmittelwerke GmbH, beide mehrheitlich Nestlé-Gesellschaften, erzielten 1976 einen Umsatz von 900 Mio DM, von denen mehr als 2/3 über den inländischen Lebensmittel- und Fachhandel gingen. Mit ca. 130 Artikeln wurde ein Absatz von ca. 700 Mio. Verbraucher-Einheiten abgesetzt, das heißt, 1 Stück kostet knapp 1,- DM. Das bedeutet, daß wir eine sehr große Zahl von Produkten absetzen, die sehr differenzierte Statistiken erlauben.

Der Absatz dieser Produkte erfolgt über 120.000 Einzelhandelsgeschäfte und knapp 3.000 Direktbezieher. Ca. 3 % unseres Umsatzes wenden wir für Werbung auf, den gleichen Betrag für andere Marketingkosten. Bis zu 50 % unserer Kosten sind Materialkosten, die Personalkosten liegen unter 20 %. Einen hohen Aufwand erfordern Verpackung und

Logistik. Wir besitzen als Marktführer bei den meisten Produkten, die wir verkaufen und produzieren, einen hohen Bekanntheits- und Aufmerksamkeitswert bei Verbraucher, Handel und Öffentlichkeit für alles was wir tun. Wir produzieren in 8 Werken Milchprodukte, Kindernahrungsmittel, Erwachsenen diätetische Produkte, Kaffeemittel, Feinkosterzeugnisse, Mineralwasser und Limonaden. Wir beschäftigen ca. 5.000 Mitarbeiter.

### Langfristige Marketing-Planung

Die Marketing-Planung ist in unserem Planungssystem der wichtigste und umfangreichste Teil der Gesamtplanung. Sie besteht nicht nur aus Absatz- und Umsatzplanung, sondern auch aus Gewinnplanung: produktbezogene und absatzkanal-bezogene Erfolgsrechnung.

Die Planung ist nicht ein einmaliger Vorgang im Jahresablauf, sondern ein dauernder Prozeß. Wir haben eine auf 5 Jahre bezogene Langfristplanung ergänzt um eine 10jährige Grob-Prognose und ein Jahres-Generalbudget, das Vergleichsbasis für alle Ist-Zahlen ist. Beide Budgets enthalten einen umfangreichen Marketing-Plan, bestehend aus dem Zahlenwerk und den formulierten Zielen und Maßnahmen. Gleichzeitig mit der Erstellung des Langfristplanes in der ersten Jahreshälfte entsteht das "Skeleton-Budget", ein Marketing-Rahmenplan für das kommende Jahr, das zum Beispiel Grundlage für längerfristig zu planende Marketing-Ausgaben ist (Rundfunk- und Fernsehwerbung, Aufwendungen für Produkteinführungen). Das Skeleton-Budget wird dann in der zweiten Jahreshälfte im Rahmen der Erstellung des Jahres-Generalbudgets durch einen stark detaillierten Marketingplan präzisiert.

Gemäß Anlage 1 steht am Anfang der Langfristplanung ein sorgfältiges und umfangreiches Nachdenken und Beraten der Geschäftsleitung über die langfristigen Ziele des Unternehmens. Marketingmanager und Controller liefern die hauptsächlichlichen Beiträge zu diesem Brainstorming, das zwar vom vorjährigen Langfristplan ausgeht, das jedoch immer einen von allem festgeschriebenen losgelösten Diskussionsteil enthält. Hier werden z. B. folgende Fragen diskutiert:

Warum sollen wir nicht mit einer bestimmten Marke den Umsatz verdoppeln?

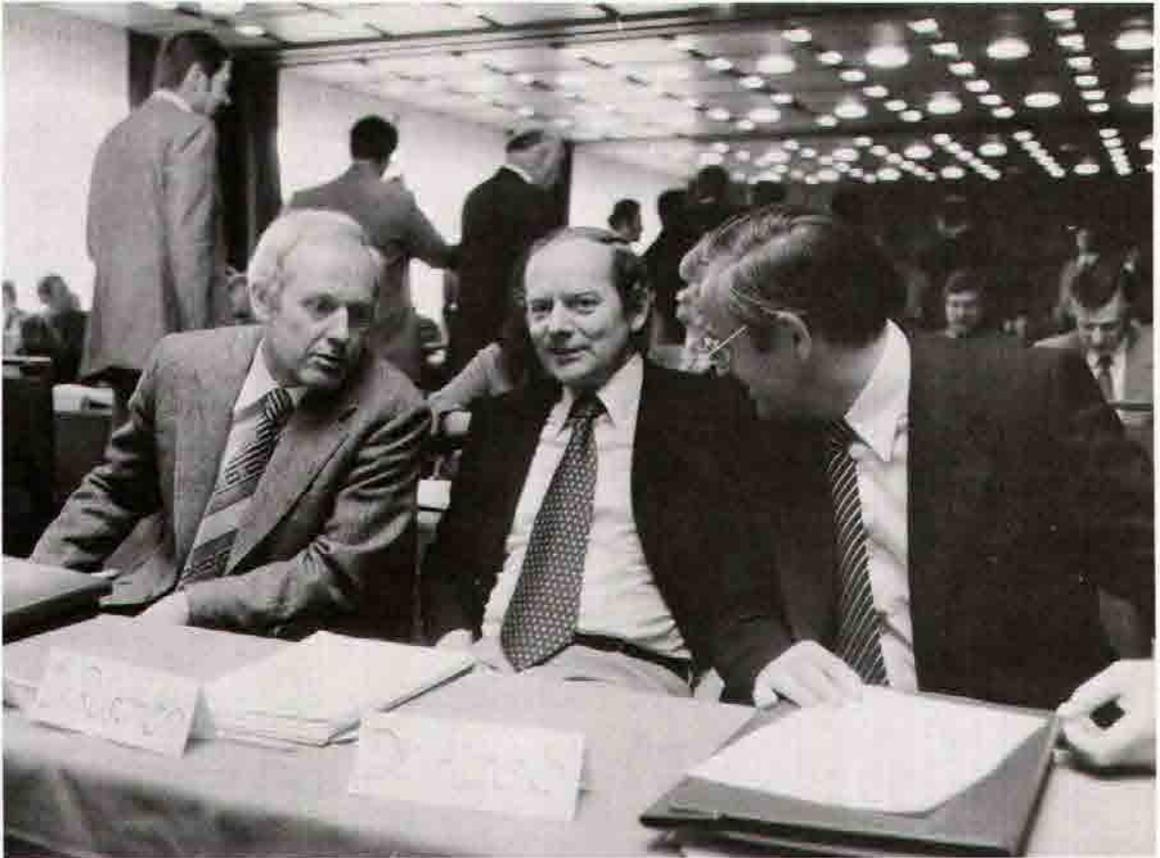
Wo sind Ansatzpunkte bei unseren Produkten für bessere Problemlösungen für den Konsumenten, mit denen wir unsere Marktanteile verbessern können?

Wo liegen unsere spezifischen Stärken in Verkauf, Management, Entwicklung, Produktion, Logistik?

Gibt es Hemmnisse in unserer Organisation gegen Wachstumszielsetzungen?

Anlage 1: Ablaufschema zur Langfristplanung (5 Jahre)

Plan-schritt	T h e m a	Beteiligte
<b>1</b>	Diskussion über langfristige Zielsetzungen des Unternehmens	- Geschäftsleitung - Marketing-Manager - Controller
<b>2</b>	Abstimmung der langfristigen Zielsetzungen mit der Konzernleitung	- Konzernleitung - Geschäftsleitung
<b>3</b>	Feststellung und Prognose wichtiger Umweltweltdaten	- Geschäftsleitung - Controlling
<b>4</b>	Prognose der voraussichtlichen Preisentwicklung für die wichtigsten Kostenfaktoren	- Controlling in Zusammenarbeit mit Personal - Beschaffung - Produktion - Technik
<b>5</b>	Erstellung eines 5-Jahres-Absatzplanes	- Marketing
<b>6</b>	Erstellung eines 5-Jahres-Produktionsplanes mit Kapazitätsplänen	- Produktionsleitung
<b>7</b>	Erstellung eines 5-Jahres-Investitionsplanes	- Technische Leitung
<b>8</b>	Erste Grob-Gewinn- und Verlustrechnung (noch ohne Preiserhöhungen)	- Controlling
<b>9</b>	Festlegung langfristiger Maßnahmen zur Erreichung des Ertragszieles	- Geschäftsleitung - Marketing - Controlling
<b>10</b>	Formulierung der Politik für neue Produkte	- Marketing-Management
<b>11</b>	Endgültige Zusammenstellung des Langfristplanes mit Orientierungsdaten aus der Vergangenheit, in Zahlen umgesetzte Maßnahmen und vorausgeplanter Ertragsentwicklung	- Controlling
<b>12</b>	Verabschiedung des endgültigen Langfristplanes	- Geschäftsleitung
<b>13</b>	Vorlage und Abstimmung mit der Konzernleitung	- Konzernleitung - Geschäftsleitung
<b>14</b>	Ableitung des Skeleton-Budgets aus dem Langfristplan für das nächste Jahr. Inhalt: Absätze / Umsätze / Deckungsbeiträge Grobe Skizzierung der geplanten Marketingaktivitäten	- Controlling - Marketing-Management



*Dr. R ü s c h e n (Mitte) im Gespräch mit Franz V o ß ,  
Vorstandsmitglied Dortmunder Actienbrauerei (links), und  
Dr. W. H e e b , Direktionsmitglied Motor-Columbus-  
Ingenieur-Unternehmung AG, Zürich, beim Controller-Kongreß.*

Das sind nur ein paar Beispiele für eine Planungs- und Managementmentalität, die mit einer gesunden Dosis Selbstbewußtsein das eigene Tun, die eigene Politik gelegentlich in Frage stellt.

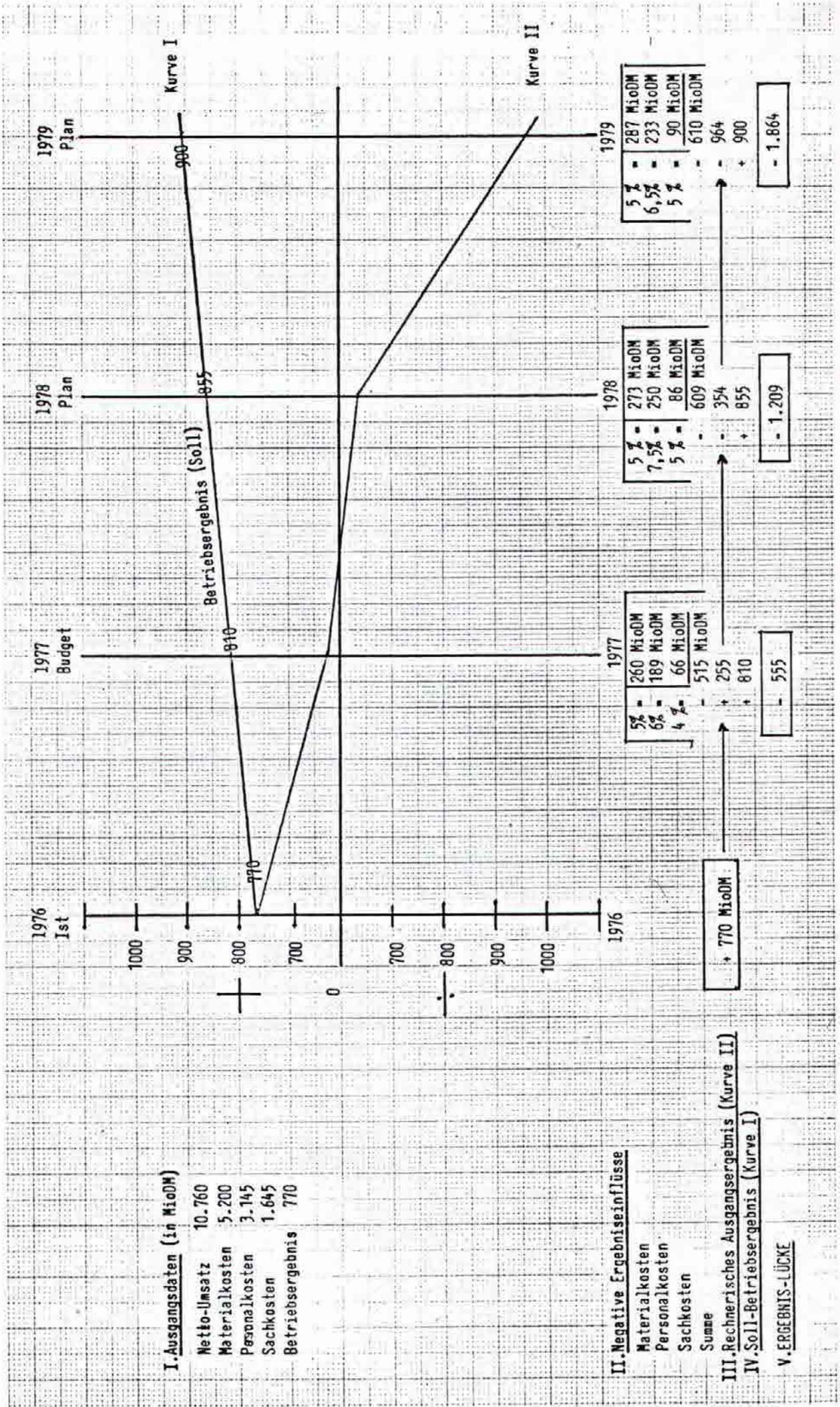
### Konsolidierung und Expansion

Ein Beispiel aus unserem Haus will ich hier einfügen. Die ersten 70er Jahre waren in vielen Unternehmen - auch bei uns - Jahre der Konsolidierung, Rationalisierung, Kosteneinsparung, Vereinfachung der Organisationsstruktur, Verbesserung der innerbetrieblichen Kommunikation standen im Vordergrund. Wir waren damit sehr erfolgreich und haben unsere Erträge verbessert. Aber damit allein ist die Zukunft nicht zu gewinnen. Wir müssen und wir wollen wachsen. Hierfür haben wir umfangreiche Maßnahmen eingeleitet. Zur Durchdringung und Durchsetzung dieser Philosophie im Management und bei den Mitarbeitern haben wir ein Wachstumsteam aus mehreren Unternehmensbereichen mit Mitgliedern unterschiedlicher hierarchischer Stufen gebildet, in dem die gesamten Wachstumsaktivitäten diskutiert und Problemlösungen erarbeitet werden. Hauptziel aber ist das Bewußtmachen dieser Philosophie bis in den letzten Zweig unserer Organisation.

### Ergebnis-Lücke

Der Langfristplan besteht aus einem groben Zahlengerüst über Umsatz, Kosten und Ertrag für das existierende Produktsortiment und die in der Planungsperiode realisierbaren neuen Projekte. Die Exploration aus der Vergangenheit in die Zukunft bringt zunächst eine katastrophale Ertragsentwicklung, die nunmehr durch Maßnahmenplanung zum vorgegebenen Ertragsziel gebracht wird (vgl. Anlage 2). Die aktive, operative Tätigkeit des Controllers, zusammen mit den jeweiligen Fachstellen des Unternehmens, zielt darauf, Maßnahmen zur Ertragsverbesserung und -sicherung zu erarbeiten. Die Kostenstruktur zeigt dem Controller den Schwerpunkt dieser Tätigkeit: Mengenabsätze, Preispolitik, Wertanalyse, Fixkosten, besonders Personal, Logistik. Am Ende dieser Planungstätigkeit steht (hoffentlich) die Erreichung des vorgegebenen Ertragszieles. Dann werden die Maßnahmen - möglichst quantifiziert - aufgeschrieben und bilden die Grundlage für die spätere Jahresplanung. Wenn jedoch die Zielerreichung nicht gelingt, dann sind weitere strategische Maßnahmen zu überlegen, wofür der Controller federführend ist, um bis zur Jahresplanung den "gap" auszufüllen.

Anlage 2: Die Ergebnis-Lücke in der Langfristplanung



## Jahres-Generalbudget

Bei der Langfristplanung kommt es nicht auf die letzte Genauigkeit an. Quantifizierung wird nur insoweit angestrebt, als sie für die Festlegung der grundsätzlichen Politik erforderlich ist. Das Jahres-Generalbudget dagegen wird sehr detailliert erstellt. Hierfür sind nun auch einige organisatorische Formalien dringend notwendig:

- Funktionierende Organisation, klare Abgrenzung der Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung;
- Übersichtliches Formularwesen;
- Technische Einrichtungen (EDV-Systeme);
- Verantwortliche Koordinierung des gesamten Budgets beim Controller;
- Aufgeschlossene, verantwortliche Mitarbeit des gesamten Managements bei der Erstellung der Teilpläne.

Im Gegensatz zur Langfristplanung wird beim Jahresbudget nicht erneut die gesamte Unternehmenspolitik in Frage gestellt. Manager und Controller konkretisieren aufgrund der langfristigen Ziele (strategische Planung) und der aktualisierten Umweltsituation die Jahresziele. Die Ertragszielsetzung lautet z. B.:

- Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals wie im laufenden Jahr unter Berücksichtigung der Preissteigerungsrate.
- Gleicher %-Gewinn vom Umsatz wie Vorjahr.
- Deckungsbeitrag % vom Umsatz wie Vorjahr. Fixkostensteigerungen 1 % weniger als Preissteigerungsrate.
- Bei gleichem Prozent-Deckungsbeitrag vom Umsatz Einsparung einer bestimmten Fixkostensumme zum Einsatz in die Werbung.

Diese Zielsetzungen erfolgen nicht ohne eine vorausgegangene Analyse der Umweltbedingungen, in unserer Branche z. B.:

- Allgemeine konjunkturelle Situation;
- Entwicklung der frei verfügbaren Kaufkraft;
- Bevölkerungsentwicklung, Geburtenrate, Ausländeranteil;
- Entwicklung komplementärer und substitutiver Märkte (z. B. Kaffee für Kondensmilch und Kaffeemittel, Kartoffeln für Kartoffelfertigprodukte und Nudeln und Mayonnaise);
- Entwicklung unserer Marktanteile in der jüngsten Gegenwart, Aktivitäten der Konkurrenz;
- Dazu kommen vielfältige andere Entwicklungen aus Politik, Gesetzgebung, öffentliche Mentalität etc.

Natürlich sind die Zielsetzungen nicht ein einfaches Fortschreiben dessen, was war. Der Markt wird jeden Tag neu verteilt. Unsere Pläne sollen zwar realistisch, aber auch ambitiös sein.

## Erstellung der Absatzpläne

Der nächste Schritt ist die Erstellung der Absatzpläne durch die Marketingstäbe. Dabei spielen die Zielsetzungen über die Marktanteile eine wichtige Rolle. Wollen wir eine aggressive Marktanteils politik mit einem hohen Aufwand an Marketingmitteln betreiben oder liegt uns mehr an einer zurückhaltenden Politik mit höheren Stückerträgen? Zur Festlegung dieser spezifischen Politik, die zudem nicht für jedes Produkt gleich zu sein braucht, ist an dieser Stelle das Zusammenspiel von Marketing und Controlling besonders wichtig. Hier werden in der Regel mehrere Alternativen errechnet und abgewogen.

Der Absatzplan ist nach der Festlegung der Ertragsziele die zweite grundlegende Entscheidung in der Jahresplanung. Ich möchte an dieser Stelle einige unternehmenspolitische Bemerkungen aus unseren Bereichen machen, an denen sie die qualitativen Probleme der Absatzplanung sehen.

## Aufbau und Erhaltung der Marke

Die langfristige Absatzsicherung für ein Produkt beim Verbraucher erfolgt durch den Aufbau einer Marke, mit der die Homogenität des Angebots einer Produktgattung differenziert und beim Verbraucher Präferenzen geschaffen werden. Neben einer guten und gleichbleibenden Qualität, einer verbrauchsgerechten Verpackung, der richtigen Positionierung ist ein hoher Aufwand für Werbung erforderlich. Ausgaben für Werbung sichern selten kurzfristig den Absatz. Man braucht Geld, Zeit und Geduld.

Die Kalkulation eines Markenartikels enthält einen bestimmten Betrag für Marketingausgaben, der je nach Produkt zwischen 3 % und 25 % vom Erlös liegt. Bei unseren Produkten liegen die Marketingausgaben zwischen 5 und 10 % und enthalten Ausgaben für Werbung und Verkaufsförderung verschiedener Art. Während die Media-Werbung hauptsächlich dem langfristigen Aufbau und der Erhaltung der Markenpräferenz dient, verfolgen die Verkaufsförderungsmaßnahmen die kurzfristige Absatzsteigerung. Hier muß immer wieder neu entschieden werden, wo der Schwerpunkt der Ausgaben liegen soll.

## Preispolitik

Die Preispolitik im oligopolistischen Markt ist eine besonders subtile Angelegenheit. Die Einschätzung der Konkurrenz spielt hier eine ganz entscheidende Rolle, z. B.:

- Wirtschaftliche Situation des Wettbewerbsunternehmens;
- Mentalität, Typ, Alter des Managements;
- Familien- oder Kapitalgesellschaft - Gewinnvorstellungen;
- Vergleich der Kostenstrukturen;
- Marktanteile, finanzielle Stärke des Wettbewerbs, wie lange hält der Konkurrent Verluste aus;
- Zielsetzungen des Wettbewerbs: Marktanteilsgewinn oder Ertragsoptimierung;
- Rohstoffvorräte bei Rohstoffpreisänderungen;
- Pokern bei der Preispolitik.

Kenntnis der Konkurrenz, Einfühlungsvermögen, viel Psychologie spielt eine Rolle; z. B. auch wie der Wettbewerber mich selbst einschätzt.

### Konditionen

Das System der Verkaufskonditionen ist ebenfalls ein Gebiet, das den Controller angeht; das häufig aber der Vertrieb allein für seine Kompetenz beansprucht. Wenn man bedenkt, welche Größenordnungen an Kosten und Erlösschmälerungen hier bewegt werden (Beträge bis zu 10 % vom Umsatz sind keine Seltenheit), dann verstehen Sie, warum ich das sage.

Konditionen drücken wichtige Bestandteile der Verkaufspolitik aus. Der Controller hat immer wieder nachzuprüfen, ob mit den festgelegten Konditionen die erklärten Zielsetzungen erreicht werden, z. B.

#### Skonti:

Einhaltung von Zahlungsfristen,

#### Mengenrabatt:

Hohe Mengenbezüge pro Einzellieferung zum Einzelablieferungsort,

#### Boni:

Bindung des Abnehmers an das eigene Sortiment,

#### Aktionsrabatt:

Umsatzsteigerung durch Aktionsrabatte.

### Betreuung der Ladengeschäfte durch den Außendienst

Die Größe und Arbeitsweise des Vertriebsstabes ist eine wichtige Maßnahme der Absatzstrategie. Neben der eigentlichen Verkaufstätigkeit im Großhandel geht es um den Umfang der Einzelhandeltätigkeit. Große Markenartikelunternehmen geben ca. 5 % des Umsatzes für den Vertriebsstab aus.

Als Folge der Konzentration im Handel ist die zahlenmäßige Stärke der meisten Verkaufsorganisationen in den letzten Jahren zurückgegangen. Eine schlagkräftige Verkaufsmannschaft ist ein stabilisierendes Element des Absatzes. Gute und laufende Kontakte zum Groß- und Einzelhandel, Einführung neuer Produkte, Verkauf von Promotionen, Infor-

mation und Argumentation gegenüber den Handelspartnern, Beratung über umschlagfördernde Maßnahmen für die eigenen Produkte, Rücknahme überalterter Ware und vieles mehr sind das Bindeglied zum Handel, das ein kontinuierliches Geschäft sichert.

### Lieferservice, Logistik

Die dauernde Lieferbereitschaft ist Voraussetzung für den stetigen Absatz. Sie findet ihre Obergrenze in der Kapitalbindung und in der Haltbarkeitsdauer der Produkte. Eine hervorragende logistische Organisation mit Computerhilfe, aber von tüchtigen Menschen gesteuert, ist häufig absatzsichernder als manche Marketingmaßnahme. Entscheidungen, ob die Produkte vom Werk direkt oder über Auslieferungsläger zum Kunden geliefert werden, spielen hier eine Rolle.

### Zusammenbau der Teilpläne im Jahres-General-Budget

Auf der Grundlage der Absatzpläne werden nun alle anderen Teilpläne erstellt:

- Produktionsplan
- Lagerplan
- Einkaufsplan
- Investitionsplan
- Personalplan
- Kostenplan

Obwohl alle diese Pläne abgeleitete Pläne von Ertragszielsetzung und Absatzplan sind, müssen wir uns hier dagegen wehren, daß sie nur administrativ erstellt werden. Grundvoraussetzung für eine operative Planung in allen Teilbereichen ist die Delegation der Planungsarbeit vom Controller auf die verantwortlichen Fachstellen. Diese erhalten von der Unternehmensspitze - und das ist keine einmalige Angelegenheit - die Information über die übergeordneten Unternehmensziele und vom Controller das Absatzmengengerüst. Der Controller hat dafür zu sorgen, daß in allen Unternehmensbereichen ambitiös geplant wird. Dies geschieht im Stil kooperativer Führung und mit funktionaler Verantwortung des Controllers.

### Ergebnisplan und Verproben

Der Controller fügt die Teilpläne zum Ergebnisplan zusammen. Dieser ist wie gesagt zugleich Marketingplan. Erster Ergebnisplan und Ertragszielsetzung werden miteinander abgeglichen. Bei Nichterreichen kommt es besonders auf die Mentalität des Planers an. Begnügen wir uns mit den Teilplänen, die das Ertragsziel nicht erreichen, oder machen wir gar

Rechenkunststücke, um die Zielerreichung vorzutäuschen? Das sind nur rhetorische Fragen. Vielmehr ist das der dritte kritische Punkt, wo ergänzende Maßnahmen diskutiert werden, z. B.:

- Die Preise müssen stärker erhöht werden (Preisstrukturüberlegungen, Preisstellung etc.);
- Höhere Absatzziele (aber kein wishful thinking);
- Weitere Rationalisierungsmaßnahmen in den Fixkostenbereichen von Produktion, Vertrieb und Verwaltung;
- Wertanalyse, aber keine Qualitätsverschlechterung;
- Senkung der Marketingkosten.

Erst wenn diese Korrekturen angebracht sind, ist der Marketingplan fertiggestellt und nunmehr ist er Grundlage der Gesamtplanung.

Die Qualität der Marketingplanung hängt nicht vom korrekt und fleißig zusammengetragenen Zahlenmaterial ab - das ist Voraussetzung, die bei vielen Firmen irgendwie erfüllt ist -, sondern von den unternehmenspolitischen Überlegungen, die hinter dem Zahlenwerk stehen. Damit genügt es nicht, daß der stabsmäßige Planer administrativ Zahlenreihen fortschreibt - wie es vielfach bis zum Ende der 60er Jahre geschah mit einem gelegentlich bösen Erwachen. Der Controller muß vielmehr als koordinierende Stelle zusammen mit dem Marketing - auf den Gesamtplan bezogen mit dem gesamten Management - den Entscheidungsprozeß im Unternehmen bis zur Fertigstellung des Planes steuern.

### Steuerung und Kontrolle (also Controlling im engeren Sinn)

Wie der Navigator schließlich den Kurs des Segelschiffes bestimmt, so ist der Jahresplan der Weg, auf dem das Unternehmen vorangeht. Absatzmengen, Umsätze, variable Kostenstandards, Fixkosten, verbal formulierte Maßnahmen sind die Solls, nach denen das gesamte Unternehmen beurteilt wird. Das Budget ist der Vertrag des Managements mit dem Unternehmenseigentümer bzw. der entsprechenden Institution (z.B. Aufsichtsrat) für den Planungszeitraum. Die Teilpläne müssen den Verantwortlichen transparent gemacht werden. Der Controller überwacht das gesamte Geschehen anhand einer geeigneten Datenorganisation.

Ich will Ihnen 2 Dinge schildern. Einmal, wie wir die Gesamtertragsentwicklung laufend kontrollieren und prognostizieren und zum anderen, wie der Controller anhand wichtiger Kennzahlen - das sind Zahlenrelationen - Teilpläne einschließlich ihrer Interdependenzen überwacht und zugleich Plausibilitätsrechnungen für die Entwicklung des

Gesamtertrags anstellt.

### Erfolgskontrolle

Das vor Ihnen liegende Formular "Erfolgskontrolle" in Anlage 3 zeigt auf einen Blick die wichtigsten Sensibilitäten unseres Geschäftes:

- Absatz
- Netto-Umsatz (Preispolitik)
- Deckungsbeitrag (Variable Kostenstandards, Abweichungsanalysen, vor allem bei Materialkosten)
- Marketingrabatte (Wichtigstes kurzfristiges Umsatzsteuerungsinstrument)
- Die verschiedenen Fixkostenblöcke.

Entscheidend ist, daß dieses Blatt (bis zur Zwischensumme für jede Produktgruppe) monatlich gemeinsam von Marketing und Controlling erstellt wird. Schon in kurzer Zeit hat dieses einfache Stück Papier zu einer intensiven Diskussion zwischen Marketing und Controlling über die aktuelle Ertragssituation geführt.

### Erläuterung des Erfolgs-Controlling-Formulars (Anlage 3)

Die Spalten 1 - 3 geben die Situation zwischen dem Budget und der Ist-Entwicklung in der abgelaufenen Zeitperiode wieder. Die Spalte 4 enthält die Budgetwerte der Restperiode. Die Spalten 5 - 7 enthalten jene Werte, die sich aufgrund definierter Annahmen für die Entwicklung in der Restperiode einstellen würden: Spalte 5, wie müßte der Umsatz für die Restperiode gegenüber Budget liegen, um das Budget des Gesamtjahres zu erreichen? Spalte 6, welcher Jahreswert ergäbe sich, wenn keine weiteren Abweichungen auftreten? Spalte 7, welcher Jahreswert ergäbe sich, wenn die bisherige Abweichungsquote bestehen bliebe?

In den Spalten 8 und 9 erscheinen die neuen Prognosewerte für die Restperiode und der Grad der Budgeterreicherung.

Die Gesamtjahreszahlen werden nebeneinander ausgewiesen (Spalten 10 bis 13). Die Budgetwerte und die Vorjahreszahlen werden bis zum Betriebsergebnis ausgewiesen. Diese Vergleichswerte sollen einer zusätzlichen Plausibilitätskontrolle dienen.



## Controlling-Kennzahlen zur Logistik

Die folgende Liste von Controlling-Kennzahlen dient der Überwachung der Kostenentwicklung im Bereich der Warenverteilung. Typisch für Controlling-Kennzahlen ist, daß sie sowohl als Planwert (Soll) wie als Istwert bereitstehen.

- 1) Betriebskosten-Kennzahlen (nach Funktionen aufgegliedert):
  - Gesamte Kosten einschließlich der Vorratshaltungskosten
  - Kosten in % vom Nettoumsatz
  - Kosten pro Tonne
  - Kosten pro Versandkarton/Verkaufseinheit
  - Kosten pro Lieferung
- 2) Kundendienst-Kennzahlen (nach geographischen Zonen geordnet):
  - Lieferbereitschaft in %
  - Vollständigkeit der Lieferungen in %
  - Zeitgerechte Lieferungen in %
  - Beanstandete Rechnungen in %
  - Verweigerungs- bzw. rücknahmefreie Lieferungen in %
  - Lieferungen unter der Minimalmenge in %
  - Lieferzeitraum
  - Lieferhäufigkeit
- 3) Vorrats-Vermögen-Kennzahlen (nach Produktgruppen):
  - Wert des durchschnittlichen Lagerbestandes
  - Vorratshaltungskosten der Überbestände
  - Lieferbereitschaft in %
  - Verwirklichung der Umsatzprognosen in %
  - Lagerreichweite in Wochen
  - Änderungen der Lagerreichweite
  - Vorratshaltungs-Verluste.

## Kennziffern (standards of performance) zur laufenden Betriebsüberwachung

- 1) Überwachung der Entwicklung im Fabrikationsbereich (monatlich):
  - Standard-Rohstoffkosten: Effektivkosten
  - Standard-Verpackungsmittelkosten: Effektivkosten
  - Standard-Fabrikationsverluste: Effektivverluste
  - Standard-Einsatzmengen: Effektiveinsatzmengen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; für Lohnstunden-Einsatz; für Energieeinsatz.
- 2) Überwachung der Entwicklung im Fixkostenbereich (Sachkosten) von Fabrikation, Verwaltung und Vertrieb (monatlich):
  - Genehmigte Budgets: Effektivkostenentwicklung
  - Ø-Kosten je Mitarbeiter (im Außendienst)
  - EDV-Kostenvergleiche
  - Telefonkostenvergleiche
  - Reisekostenvergleiche

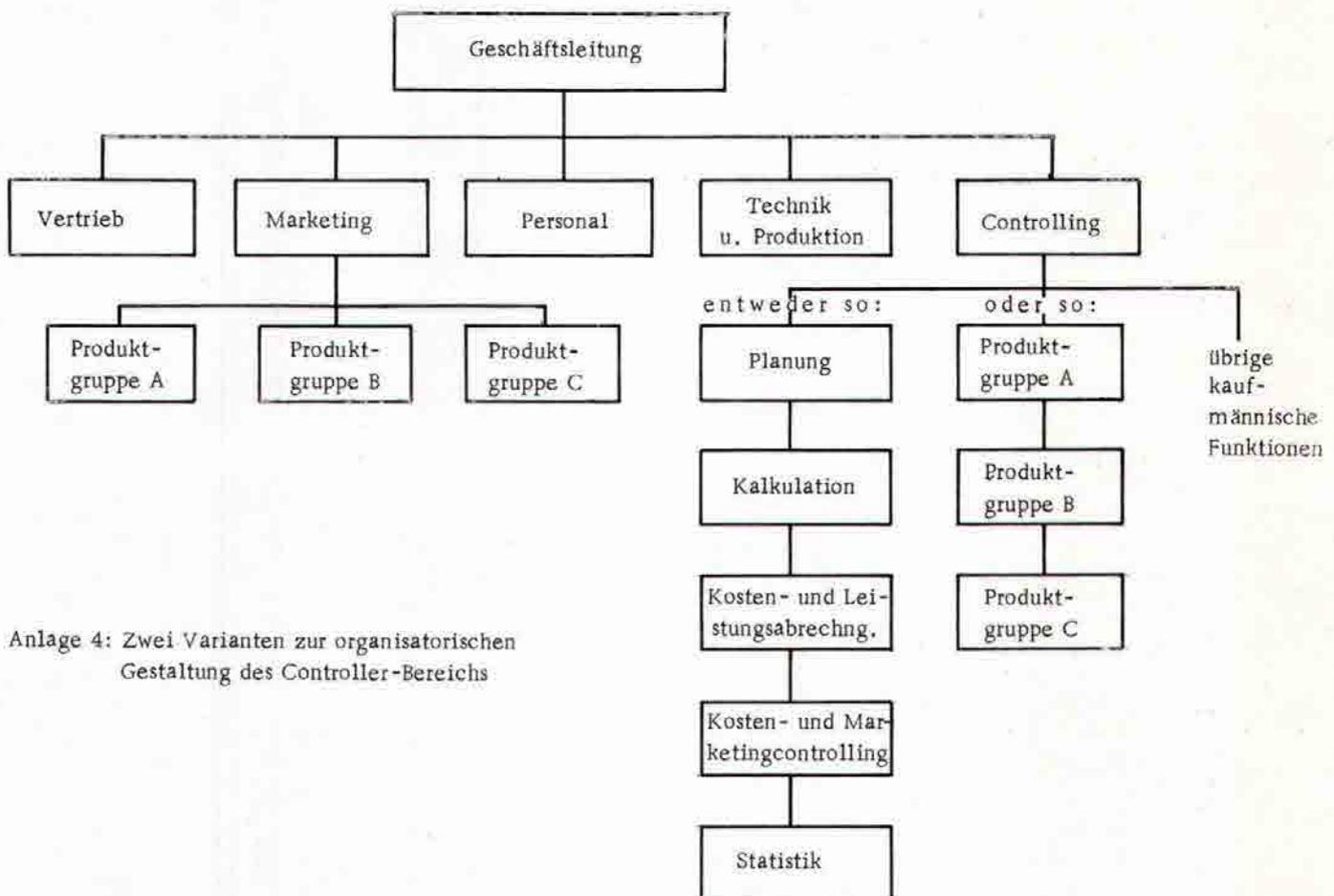
- 3) Überwachung der Entwicklung im Kapitalbereich (monatlich):
  - Entwicklung der Bestände
  - Entwicklung der Kapitalbindung in den Beständen (Reichweitenkontrolle)
  - Entwicklung der Kundenforderungen
  - Entwicklung der Kundenkreditdauer (durchschnittlich).

## Organisation und Rollendefinition des Controllings

Ich habe eingangs das Controlling als operative, nicht als administrative Funktion definiert. Daher muß der Controller in der Organisation so angesiedelt sein, daß er diese Funktion ausüben kann. Da er sich das Zahlenmaterial und das Planungsinstrumentarium meistens aus dem Rechnungswesen holt, ist häufig der Leiter des Rechnungswesens auch der Controller des Unternehmens. Hierfür spricht viel, und ich bin nicht hierhergekommen, um das Rechnungswesen zu demontieren und das Controlling auszugliedern. Mir kommt es überhaupt nicht so sehr auf die formale Organisation eines Unternehmens an - es sei denn, die Organisation ist ausschließlich als formales Korsett geschaffen, dann bin ich gegen sie -. Es kommt nur auf die Funktion und auf die Person an.

Ich wiederhole zum x-ten Male: Die Funktion des Controlling ist operativ. Dagegen ist die Funktion des Rechnungswesens administrativ. Beide können nur zusammensein, wenn das Rechnungswesen ein Dienstleistungsbetrieb des Controlling ist. Der Controller ist nicht Bestandteil des Rechnungswesens, sondern das Rechnungswesen Bestandteil des Controlling. Es genügt nicht, ein guter Buchhalter, Kostenrechner oder Betriebswirt zu sein, um Controller zu werden. Wenn nur ein Teil von dem, was ich gesagt habe, Aufgaben des Controllers sind, dann gehört zu diesen Aufgaben mehr als die Beherrschung von Zahlensystemen und -organisation.

Der Controller muß das Unternehmen ebenso kennen wie Märkte, Umwelt, Marketingstrategien und langfristige Planung. Er muß kreativ mit Zahlen umgehen können, er muß in der Lage sein, das Zahlenwerk zu interpretieren mit Kommentaren, mit Rotstift, mit Hinweis auf das Wichtige. Er muß zukunftsorientiert und in der Lage sein, Diskussionen mit den Marketingmanagern zu führen, die über das rein Analytische hinausgehen. Es ist unbestritten, daß sich in vielen Unternehmen diese Art von Controllern erst in den letzten Jahren entwickelte. Sicher sitzen in diesem Raum besonders viele, die ihre Aufgabe so verstehen.



Anlage 4: Zwei Varianten zur organisatorischen Gestaltung des Controlling-Bereichs

Wenn es lange Zeit anders war, dann hängt das wahrscheinlich damit zusammen, daß die Ausbildung des Kaufmannsgehilfen, des Bilanzbuchhalters und des Betriebswirtes lange Zeit zu einseitig in Richtung einer administrativen Funktion erfolgte und zu wenig als Managementausbildung. Herr Dr. Deyhle hat mit der Controlling-Akademie sicher einen wichtigen Beitrag geleistet, daß sich das ändert.

Aber auch die Ressortorganisation, die in vielen deutschen Gesellschaften noch heute vorherrscht, läßt den operativen Controller nicht aufkommen. Controlling als Bestandteil des Rechnungswesens ist häufig bei dem Geschäftsleitungsbereich angesiedelt, das den administrativ verwaltungsmäßigen Teil des Unternehmens verantwortet. Bei stark marktorientierten Unternehmen ist das Marketing meistens im unternehmerisch orientierten Vertriebsbereich angesiedelt, bei technisch orientierten Unternehmen im technischen Bereich. Oft handelt es sich mentalitätsmäßig um zwei Welten. Diskussionen in der von mir geschilderten Art oder gar job rotation über die Ressortgrenzen hinweg sind dann undenkbar. Die Folge davon ist, daß Marketing und Vertrieb einen Teil des Controlling, nämlich den über Umsatz und Marketingkosten selbst wahrnehmen.

Controlling ist jedoch eine Komplementärfunktion zum Marketing und sollte organisatorisch vom Marketing getrennt bleiben. Wenn das Ressortdenken aufgegeben und das klassische Unterscheiden zwischen Stab und Linie überwunden werden kann, dann ist es durchaus logisch, das Controlling dort anzusiedeln, wo die Steuerungsinstrumente vorhanden sind. Das Rechnungswesen ist dann in erster Linie Hilfsmittel des Controllers.

Wenn Controlling zu einem wesentlichen Teil als Komplementärfunktion des Marketing gesehen wird, dann bietet sich eine spiegelbildliche Organisation an. Dem Produktmanager steht dann der Produktgruppencontroller gegenüber. In unserem Unternehmen sind wir nicht so weit gegangen. Mit der Systematik der Planerstellung und der monatlichen Erfolgskontrolle und -prognose haben wir aber den Kontakt zwischen Marketing und Controlling institutionalisiert. Die Diskussionen zwischen beiden Funktionen und mit der Geschäftsleitung haben einerseits das erfolgswirksame unternehmerische Geschehen transparenter gemacht, andererseits die unterschiedlichen Mentalitäten in ein Team gebracht, das gemeinsam mitdenkt und mithilft, den Erfolg des Unternehmens zu erzielen und zu sichern, was vorher jeder für sich nur in seinem Bereich getan hat.

## Zusammenfassung

Ich möchte meine Ausführungen in 8 Punkten zusammenfassen:

1. Marketing und Controlling sind unternehmerische, operative Funktionen.
2. Marketing und Controlling arbeiten im Team, sowohl bei der Planung, als auch in der Steuerung.
3. Grundlage aller Maßnahmen ist ein Langfristplan, in dem jährlich neu die Grundzüge der Unternehmenspolitik festgelegt werden.
4. Der vom Controlling zusammen mit allen Fachstellen des Unternehmens aufgestellte Jahresplan ist der Maßstab für das Wirtschaften in der Planperiode. Der Controller ist der Navigator, der den Standort feststellt und Empfehlungen für Kursänderungen gibt.
5. Mit einem einfachen, übersichtlichen Kontrollinstrument wird die Gesamtertragssituation anhand der wichtigsten Einflußgrößen vom Manager und Controller laufend verfolgt (Anlage 3).
6. Der Controller schafft sich eine Anzahl wichtiger Kennzahlen, mit welchen er die Erfolgskontrolle auf ihre Plausibilität überprüft und die Teilpläne überwacht.
7. Das Rechnungswesen ist Bestandteil des Controlling und nicht umgekehrt.
8. Auch organisatorisch sollte das Controlling ein Spiegelbild des Marketing sein.

Der Controller hat eine Methodik zu entwickeln, die darauf hinwirkt, daß das Unternehmen Gewinn macht. Zur Methodik gehört, daß der Controller mit Hand anlegt im Team mit dem Manager, in Diskussionen mit Mut, Engagement und Sachkenntnis. Je mehr sich unsere Wirtschaft und unsere Unternehmen mit Stagnationen, Rezessionen und fehlendem Wachstum herumschlagen müssen, umso mehr brauchen wir solche Controller, die in die Speichen greifen.



*Wir brauchen...*



*operative Controller,*



*die in die*



■ *Speichen greifen !*

# PRAXISBEISPIEL ZUR KOSTEN- UND ERFOLGSSTEUERUNG

von Helmut Neidinger, Betriebswirt (grad.), Obertshausen



*H. Neidinger ist als Leiter der Betriebswirtschaft und Organisation in einem Mittelbetrieb der metallverarbeitenden Industrie zuständig für den Bereich Controlling und Organisation incl. der EDV-Entwicklung.*

## 1. Daten zur Unternehmung

Die Situation des Stanz- und Preßwerkes, das dem Beispiel zugrunde liegt:

- Es handelt sich um einen reinen Zulieferbetrieb vorwiegend für die Großindustrie.
- Die Unternehmung tritt am Markt als Problemlöser für eine vorwiegend spanlose Verformung von Metallen auf. Die Basis dazu bildet ein umfangreicher technischer Bereich: Konstruktion, Werkzeug- und Sondermaschinenbau.
- Mit Ausnahme eines kleinen Standardprogrammes betreibt die Unternehmung eine sehr diversifizierte Auftragsfertigung von Groß- und Kleinserienteilen.
- Zur Unternehmensphilosophie gehört ein hoher Qualitätsstandard, und daß es bezüglich der Kundenwünsche im allgemeinen weder von der technischen noch terminlichen Lösung her Unmöglichkeiten gibt.

Die bisherigen Erfahrungen haben das Management in dieser Einstellung bestärkt.

## 2. Aufgabenstellung für's Controlling

Die Aufgabenstellung für das Controlling besteht primär in der Erstellung und Durchsetzung einer Kosten- und Erfolgsplanung mit folgenden Einzelzielen:

1. wettbewerbs- und zielgerechte Preisbildung;
2. Kosten- und Leistungskontrolle als Verantwortungsrechnung;
3. Kurzfristige Erfolgsrechnung und -Kontrolle als Entscheidungsrechnung.

Der nachfolgende Bericht soll einen groben Überblick über die bestehende bzw. mögliche Lösung der gestellten Aufgaben und die Zusammenhänge innerhalb des Steuerungsinstrumentariums vermitteln.

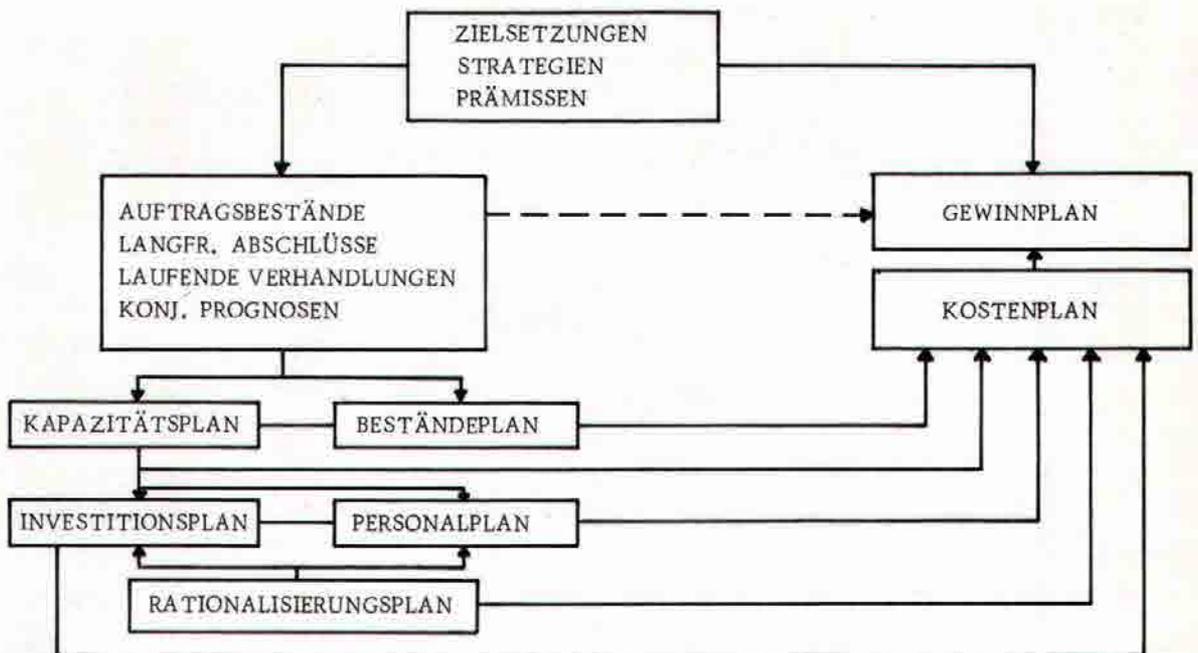
## 3. Systemwahl

Die Lösung der gestellten Aufgaben wird auf der Basis einer "flexiblen Grenzplankostenrechnung" angestrebt. Die Betonung liegt hier auf "Planung" als Mittel zur zielorientierten Steuerung und auf "Grenzkosten" als den Kosten, die leistungsorientiert zugeordnet und angepaßt werden können. Aus Gründen der Angebotspreisbildung für bestimmte Abnehmergruppen kann jedoch auf eine detaillierte Behandlung der Fixkosten nicht verzichtet werden.

## 4. Planungsziel

Planungsziel ist die Erstellung eines flexiblen Kostenbudgets, das zunächst einmal einen groben Fahrplan mit größenordnungsmäßigem Charakter darstellt, und das mit einem monatlichen Forecasting ergänzt und situationell angepaßt werden kann.

Das Kosten- (Operating) Budget bildet den Rahmen für die Entscheidungen der einzelnen Managementbereiche. Daraus resultiert u. a. eine Rationalisierung der Leitung des Unternehmens. Nur bei gewichtigen Abweichungen wird die Unternehmensleitung veranlaßt, in das betriebliche Geschehen einzugreifen und korrektive Maßnahmen zu veranlassen.



### 5. Planungsgebäude (Abb. 1)

Da die Unternehmung kein standardisiertes Produktprogramm, sondern die Leistung "Problemlösung für spanlose Verformung von Metallen" am Markt anbietet, ist die Erstellung einer Artikelumsatzplanung als Ausgangspunkt für die Kosten- und Erfolgsplanung nicht möglich. Sockel für das Planungsgebäude muß daher die Planung einer realisierbaren und wünschenswerten Kapazitätsauslastung und -erweiterung sein.

#### 5.1. Kapazitätsplanung:

Ausgehend von der Zielsetzung der Unternehmensleitung wird anhand der Auftragssituation, dem vorliegenden Auftragsbestand (back log), absehbaren Neuabschlüssen sowie den Konjunktur-Prognosen und dem Trend an den verschiedenen Absatzmärkten eine Hochrechnung der Kapazitätsauslastung vorgenommen und so der Kapazitätsbedarf festgelegt.

#### 5.2. Bestandsplanung:

Die Planung der Bestände spielt nur eine untergeordnete Rolle, da das Unternehmen, wie eingangs erwähnt, nur im geringen Maße Standardprodukte erzeugt.

#### 5.3. Investitionsplanung:

Investitionen werden geplant:

- a) wenn sich im Vergleich der gegebenen Kapazitäten mit dem Kapazitätsbedarf lt. Planung eine dauerhafte Diskrepanz abzeichnet.
  - b) wenn die Hereinnahme neuer Produkte die Anschaffung spezieller Produktionsmittel bedingen.
  - c) als Rationalisierungs- oder Ersatzinvestitionen.
- Engpässe, die nur sporadisch auftreten, werden durch Sonderschichten oder über auswärtige Bearbeitung (Lohnbetriebe) ausgeglichen.

#### 5.4. Personalplanung:

Die Produktionsleitung ermittelt analog der Kapazitäts-, Investitions- und Rationalisierungsplanung den Personalbedarf. Für Ausfälle infolge von Krankheit und Urlaub wird eine entsprechende Reserve eingerechnet. Dort, wo vom Arbeitsmarkt her Engpässe bestehen, müssen auch Überstunden einkalkuliert werden.

#### 5.5. Rationalisierungsplanung:

Abschließend wird eine Rationalisierungsplanung durchgeführt, aufgrund von Erkenntnissen aus der letzten Budgetperiode sowie auch als Ergebnis der laufenden Planungsbesprechungen. Die Rationalisierungsplanung umfaßt alle Maßnahmen zur Verbesserung der Produktivität und der Wirtschaftlichkeit.

#### 5.6. Kostenplanung:

Die Kostenplanung ist eine Zusammenfassung und kostenmäßige Auswertung aller vorgenannten Pläne

Abb. 2: Kostenplanformular mit Hinweisen zur Budget-Erarbeitung

KOSTENPLAN										Zeitraum: 1.1. - 31.12. 1977		Blatt: 1			
KA	RS	Ko.-Stelle		Ko.-Platz		Ko.-Stelle/Ko.-Platz-Bezeichg.				Kostenstellenleiter					
10		530		4711		PRESSEREI/EXZENTERPRESSE				HERR SCHULZE					
1-2	3	4	6	7	10	18				42					
KA	Monatliche Planbeschäftigung					KZ	Bez.-Größe-ME		Mengen-Bezeichnung		KZ	Bezugsgrößen-Bezeichnung			
11							340*					MASCHINENSTUNDEN (Rüst- + Stückzeit)			
1-2						17	25	31			32	33 44			
KA	Kostenarten-Bezeichnung					Kosten-Art	BAB Zeile	BG KZ	Mengen-Ang. Berechnungsgründlagen		Plankosten in vollen DM				
1-2						11-14	15-18	17			Gesamt		Variabel		Fix
											18-24		25-31		
Kostencharakter aus Eigenbezugsbasis variabel/fix	Fertigungslöhne Erzeugn.					4220	08		Personal-Plan			X			
	Löhne für Rüstzeiten					4230	09		empirisch			X			
	Löhne für Nacharbeiten					4235	10		empirisch			X			
	Hilfslöhne (Vorarb./Einrichter)					4240	11		Personal-Plan			X			
	Sonst. Gemeinkostenlöhne					4245	12		empirisch					X	
	Mehrarb.- u. Zeitzuschläge					4250	13		Plan-Auslastung			X		X	
	Gehälter					4260	14		Umlage Kleinstgehälter					X	
	Sozialaufwand Lohn					4310	15		analytisch - Standard-%			X		X	
	Sozialaufwand Gehalt					4340	16		analytisch - Standard-%					X	
	Elektroden u. Schweißm.					4410	17		Hochrechnung			X			
Oberfl.-Veredl. u. Farben					4420-25	18		empirischer Werte			X				
Treib- und Schmierstoffe					4430	19		Wartungsplan			X				
Kleinwerkzeuge					4440	20					X				
Sonst. H- u. B-Stoffe					4480-80	21		Hochrechnung			X				
Beschaffungskosten H + B					4490	22		empirischer Werte			X				
Mieten und Pachten *					4510-20	23		Verträge					X		
Heizmaterial					4530	24		empirisch über m <sup>2</sup> -brutto					X		
Energie Fremdbezug					4540-43	25		theor. Plan-Kwh <sup>Strom</sup> Gastwasser empirisch			X				
Rep.-Mat. u. Ers.-Teile					4550	26		Richtwerte-VDMA/Wartungsplan			X				
Fremdrepaturen					4560-80	27		Verträge / Wartungsplan			X				
Sonst. Betriebskosten					4590	28		empirisch			X				
Steuern und Abgaben					4610-35	29		Berücksichtigung neuer					X		
Vers., Beiträge, Gebühren					4640-90	30		Anlagen, Richtlinien, Gesetze					X		
Büromaterial - etatisiert					4710-20	31		Etat					X		
Postkosten					4730	32		empirisch					X		
Reisespesen					4740	33							X		
Werbungskosten } etatisiert					4750-60	34		Etat					X		
Sonst. Gemeinkosten					4780	35							X		
Kosten der Betriebsbereitschaft = total-fix	Kalk. Abschreibungen					4810-15	36		wiederbeschaffungswerte Nutzungsplan					X	
	Kalk. Zinsen					4820-25	37		langfr.-Kapital-Zins					X	
	Kalk. Kosten Sonstige					4830-35	38							X	
	Verr. Raumkosten					4850	39	U M L A G E M	m <sup>2</sup> -brutto					X	
	Verr. Sozialkosten					4860	40		geplante Personalkosten					X	
	Verr. Stromkosten					4870	41		Plan-Stromverbrauch					X	
	Verr. Gas					4871	42		Plan Gasverbrauch					X	
	Verr. Kompressor					4872	43		Masch.-Std. d. Hydr. Pressen					X	
	Verr. Transport/innerbetrieblich					4875	44		Plan-Masch.-Std.					X	
	Verr. Instandhaltung					4880	45		Masch.-wert, Alter, Plan-Std.					X	
Verr. Leitungsanteile					4890-92	46							X		
Verr. Sonst. Hilfsstellen Produktion					4895-97	47		Plan-Auslastung					X		
PLANKOSTEN-SUMME										Vollkosten		Grenzkosten		Fixkosten	
										Σ		Σ		Σ	
PLANKOSTENSATZ JE										Stundensatz für Nachkalkulation u. Kostenkontroll		Stundensatz für Angebotspreisbildung		und Basis Plan-Std = 340*	
										Stundensatz für Angebotspreisbildung		branchenübliche Soll-Beschäftigung			

Form.-Nr. 4.3.06

Planung Datum: 78 - 80 Name: \_\_\_\_\_ Stellenleiter einverstanden Datum: \_\_\_\_\_ EDV-Lochen: \_\_\_\_\_  
 Prüfung Datum: \_\_\_\_\_ Name: \_\_\_\_\_ EDV-Prüfen: \_\_\_\_\_  
 \* Falls eine Option auf die gemietete Anlage vereinbart und ein Kauf zum Restwert beabsichtigt ist, wird die Summe der Mieten plus Restzahlung analog der kalkül. ATA auf die Mieten verteilt!

unter Einbeziehung einer zu erwartenden Kostensteigerung der Produktionsfaktoren und des Verwaltungs- und Vertriebsapparates. Homogene Leistungsbezugsgröße und damit Basis zur Ermittlung der Fertigungsgrenzkosten sind die Maschinen- bzw. Handarbeitsstunden lt. Kapazitätsplanung.

Zur Bestimmung der Grenzkosten haben wir aus Gründen der Vereinfachung und der Transparenz eine definitionsgemäße Charakterisierungs-Methode gewählt, d. h. wir haben von vornherein festgelegt, welche Kostenarten innerhalb der Produktion als Grenzkosten und welche als Fixkosten anzusehen sind. Die Hilfsstellen der Fertigung werden als Faktoren zur Erhaltung der Betriebsbereitschaft angesehen und sind somit als "total - fix" definiert.

Die Kosten werden teils analytisch und teils auf empirischer Grundlage geplant (vgl. Kostenplan-Formular in Abb. 2). Über die Fixierung von Planwerten hinaus enthält die Kostenplanung auch Regelungen zur Kontierung der Ist-Kosten und periodischen Abgrenzungen, um eine parallele Gegenüberstellung von Kosten und Leistung im Soll-Istvergleich zu ermöglichen.

5.7. Gewinnplanung:

Unter dem Begriff Gewinnplanung ist hier die Festlegung des Deckungszieles für ein Budget-Jahr zu verstehen. Das Deckungsziel besteht aus der Summe der Plankosten plus dem ROI vor Steuern, der von der Unternehmensleitung als Ziel vorgegeben wird.

### 6. Bildung von Maschinen / Handarbeitsstundensätzen

Die Stundensätze werden über die Planfertigungskosten je Kostenplatz (Maschinengruppe / Handarbeitsplatz) als Standardverrechnungssätze für die Dauer der Budgetperiode ermittelt. Dabei ergibt sich eine unterschiedliche Aufgabenstellung:

1. Ermittlung von Kalkulationsfaktoren zur Angebotspreisbildung;
2. Bildung von Verrechnungssätzen für die Nachkalkulation und Kostenkontrolle.

Zur Bildung von wettbewerbsgerechten Angebotspreisen werden die fixen Plankosten unabhängig von den geplanten Planstunden eines Kostenplatzes auf eine branchenübliche Kapazitätsauslastung bezogen ("Als-ob-Auslastung"). Ausgenommen von dieser Regelung sind alle kundenbezogenen Einzweckmaschinen. Für die Nachkalkulation und die Kosten-Kontrolle werden die Stundensätze als Basis der Planbeschäftigung ermittelt.

### 7. Preisbildung und Preissicherung

Die Angebotspreise ergeben sich aus der Bewertung des Materialeinsatzes und der Produktionsvorgaben der Arbeitspläne. Zur Ermittlung der Fertigungskosten werden zu den reinen Arbeitsplatz- (Maschinen) Kosten alternativ die Lohnkosten von 1 - 4 Bedienungskräften eingerechnet, da die Anzahl der Maschinenbediener produktbezogen starken Schwankungen unterliegt. Die Kalkulation erfolgt jeweils zu Grenz- und Vollkosten.

In einer konjunkturell schwierigen Situation wurden die Angebotspreise außerdem zu ausgabewirksamen Kosten (Grenzkosten und bare Fixkosten) kalkuliert, um die Liquidität des Unternehmens sicherzustellen. Diese Form der Angebotspreiskalkulation soll in Zukunft ergänzt oder ersetzt werden durch eine Erlöszielrechnung über den Soll-Deckungsgrad und Soll-Deckungsbeiträge. Diese werden aus der Gewinnplanung abgeleitet und sollen helfen, die Gewinnzielsetzung besser zu realisieren.

a) Ermittlung des Erlöszieles über den Solldeckungsgrad

$$1. \text{ Soll - Deckungsgrad} \\ = \frac{\text{budgetierte Fixkosten} + \text{Gewinnziel}}{\text{budg. Plan-Erlös}} \cdot 100$$

$$2. \text{ Erlösziel} \\ = \frac{\text{Grenzkosten}}{1 - \text{Solldeckungsgrad}}$$

Diese pauschale Erlöszielrechnung dient vorübergehend dem Verkauf als Maßstab für eine schnelle, zielgerechte Preiskalkulation.



## b) Erlöszielrechnung mit Soll-DB je Kapazitätsstunde

## 1. Ermittlung des Deckungsbedarfes:

$$\begin{array}{l} \text{Plangewinn (ROI vor Steuern)} \\ + \text{budgetierte Fixkosten} \\ \hline = \text{Deckungs-Beitrags-Ziel} \end{array}$$

## 2. Ermittlung des Soll-DB:

$$\frac{\text{DB - Ziel}}{\text{budg. Jahreskapazität in Std.}} = \text{Soll-DB je Kapazitäts-Stunde}$$

## 3. Ermittlung des Erlöszieles

$$\begin{array}{l} \text{Soll-DB je Std.} \cdot \text{Fertigungszeit je Produkt} \\ = \text{Soll-DB des Artikels} \\ + \text{Grenzkosten des Artikels} \\ \hline = \text{vorgeschlagener Verkaufs-Preis} \end{array}$$

## 8. Nachkalkulation der Aufträge (Kostenträger)

Die Nachkalkulation wird gemäß Abbildung 3 getrennt durchgeführt für:

- a) Produktion
- b) Werkzeugneuanfertigung
- c) innerbetriebliche Leistungen.

Die Nachkalkulation erfolgt Werkauftrags- und Teile-bezogen bzw. bei innerbetrieblichen Leistungen auch Kostenstellen- und Kostenplatz-bezogen. Sämtliche Rückmeldungen aus dem Betrieb werden vor Eingabe in die Nachkalkulationdateien einer Plausibilitätsprüfung unterzogen, um mit der Nachkalkulation eine absolut verlässliche Unterlage zur Beurteilung des betrieblichen Geschehens und vor allem auch der Vorkalkulation zu gewährleisten.

Der Materialaufwand wird mit Durchschnittspreisen bewertet. Der Fertigungslohn entspricht der effektiven Auszahlung lt. Lohnabrechnung. Die Fertigungsgemeinkosten errechnen sich aus der Summe der gebrauchten Zeit je Arbeitsgang und den Standardkosten des jeweiligen Kostenplatzes. Die Maschinenbelegungszeit wird über die Lohnscheine ermittelt, indem die Lohnstunden durch die Anzahl der Maschinenbediener dividiert werden. Materialgemeinkosten, Lohnkosten und Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten werden über Standard-Zuschlagssätze verrechnet.

Zur Nachkalkulation von Zusammenbauteilen müssen zuerst die Komponenten, beginnend mit der höchsten Dispositionsstufe der Stückliste, in absteigender Sortierfolge nachkalkuliert werden. Die Herstellungskosten je Stück werden unmittelbar nach jeder einzelnen Nachkalkulation in den Teilestamm weggespeichert. Von dort werden sie dann zur Nachkalkulation der Baugruppen abgerufen. Die Kosten werden quasi in der Reihenfolge der Produktion zusammengebaut.

## 9. Kosten- und Leistungskontrolle in der Kostenstelle:

Die Kosten- und Leistungskontrolle wird gemäß Abb. 4 als Soll-Ist-Abrechnung pro Monat und auflaufend per Monat durchgeführt. Die Kosten- und Leistungskontrolle dient der Klärung von Ursachen für Abweichungen, die über ein bestimmtes Maß hinausgehen. Dazu ist vor allem eine Differenzierung der Gesamtabweichung nach Anteil Beschäftigungs- und Anteil Verbrauchsabweichung erforderlich. Größere Verbrauchsabweichungen werden zur Vorbereitung der Budgetbesprechungen von ihrer Verursachung her bezüglich der Kostenart und dem Kostenplatz geklärt. Bei einer Beschäftigungsabweichung muß vor allem festgestellt werden, ob die Gründe dafür auftragsbedingt sind oder ob innerbetriebliche Faktoren ausschlaggebend waren. Entsprechend der feststellbaren Ursachen negativer Abweichungen werden korrektive Maßnahmen zur Behebung der Schwachstellen beschlossen. In den nächsten Budgetsitzungen wird zu Anfang jeweils geprüft, inwieweit diese Maßnahmen realisiert wurden und inwieweit sie den gewünschten Erfolg bringen.

Zur Behebung von Mängeln innerhalb des Betriebsdurchlaufes der Werkaufträge ist die Feststellung der Verfahrensabweichungen sehr nützlich. Dazu ist eine Gegenüberstellung der Grenzkosten des Ist-Durchlaufes lt. Nachkalkulation mit dem Soll-Durchlauf lt. Arbeitsplan erforderlich.

Abb. 4: Kostenkontrolle

Kostenstelle	Nr. Bezeichnung	Kosten-Anfall DM	Kosten-Verre. DM	Soll-Kosten DM	Kosten-Deckung DM	Besch.-Abw. DM	Verbr.-Abw. DM	Verrechn. Basis /t. Planung		GK - Sätze DM/Std.	Plan Be-zugsgröße Std.	Diff. Plan-Ist Besch.Grad
								Art.	Wert			
		1	2	3	* 2 - 1	* 2 - 3	* 3 - 1	Anfall	Verre.	1 : 4	2 : 4	4 : 5
320	Werkzeugbau - Masch.							Std.				
330	Werkzeugbau - Hand							"				
Sa	Werkzeugbau							Std.				
410	Härterei							"				
420	Bonderei							"				
430	Altbau Werk I							"				
440	Schweißerei							"				
450	Brennmasch.							"				
460	Automaten							"				
470	Bohrerei/fräs.							"				
480	Spritzerei							"				
500	Schleiferei							"				
510	Kurbelwellenb.							"				
520	Spalt.-u. Rollmasch.							"				
530	Presserei							"				
535	Schlagschere							"				
540	Glühöfen							"				
545	Punktschweißmasch.							"				
550	Schneckenflügel							"				
Sa.	Fertigungs-Hauptst.							Std.				
620	Versuch u. Ent.							"				
Sa.	Fertigungsbereich							Std.				
Sa.	Rest - BGK											
Sa.	Materialbereich							Mat.				
Sa.	Verwaltungs-Ber.							-				
Sa.	Vertriebs-Ber.							-				
Sa.	Verwaltg. u. Vertr.							HK.				
Sa.	Betrieb insg.							-				

\* Die Darstellung der Abweichungen erfolgt zum besseren Allgemeinverständnis so, daß eine Minus-Abweichung ein negatives Ergebnis bedeutet und umgekehrt eine Plus-Abweichung ein positives Ergebnis.

## 10. Kurzfristige Erfolgsrechnung

Die kurzfristige Erfolgsrechnung in Abb. 5 nach Artikeln wird monatlich als eine Deckungsbeitragsrechnung durchgeführt, die sowohl markt- als auch betriebsbezogene Aussagen anbietet. Sie kann mit Hilfe der EDV auch nach Kunden, Branchen oder Verkaufs- und Vertretergebieten umsortiert werden.

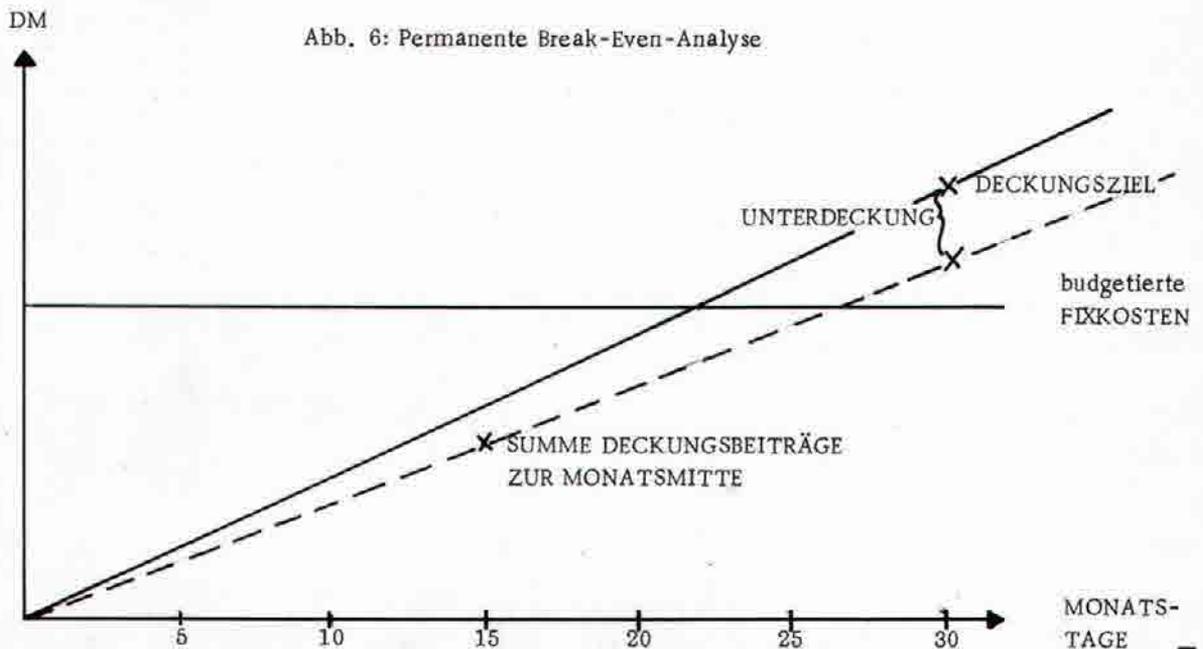
Die fakturierte Menge wird mit den Standard-Grenzkosten je Artikeleinheit multipliziert und dem Umsatz-Netto gegenübergestellt. Zur Beurteilung der Erfolgspriorität eines Artikels, Kunden oder Branche können die Platzziffern der Favoritenrangfolge (Spalte 4, 8, 11, 14) herangezogen werden. Dabei ist unbedingt auch die regionale Streuung des Sortiments zu beachten. Die Rangfolge kann sich von Gebiet zu Gebiet völlig unterschiedlich darstellen, so daß eine bloße Gesamtsicht zu falschen Entscheidungen führen würde.

Die Umsatz-Rangfolge (Spalte 4) gibt aus der Sicht des Unternehmens Auskunft über die Marktposition eines Artikels innerhalb des Sortiments. Die Rangfolge zum Deckungsbeitrag I (Spalte 8) signalisiert den Beitrag, den ein Artikel zum Gesamterfolg geleistet hat. Die Frage, bei welchen Artikeln sich zusätzliche Stückzahlen besonders rentieren, ist mit Hilfe des DB I je Einheit (Spalte 10) in Verbindung mit der Rangfolge (Spalte 11) zu beantworten. Zeigt die Kapazitätsbelegung aufgrund einer Auflösung der Auftragsbestände betriebliche Engpässe, dann sind bei der Hereinnahme neuer Aufträge die Artikel zu bevorzugen, die den höchsten DB I je Bedienungsminute, bezogen auf die jeweiligen Engpässe, bringen (Spalte 14).

Der Deckungsbeitrag II (Spalte 16) weist den Spartenerfolg aus. Er ergibt sich, indem man vom DB I (Spalte 6) die Standard-Fixkosten der Sparte wie z. B. Kosten der Vertriebsorganisation, Promotionkosten und dgl. in Abzug bringt.

Während der DB I zur Artikelbeurteilung herangezogen wird, vermittelt der DB II einen Einstieg in die Strategiebeurteilung. Zur Ermittlung des Umsatzergebnisses zu Istkosten ist eine Anpassung der verrechneten Standardkosten an die monatlichen Istkosten vorzunehmen, Außerdem sind noch die "Zentralen Fixkosten" vom DB II zu subtrahieren.

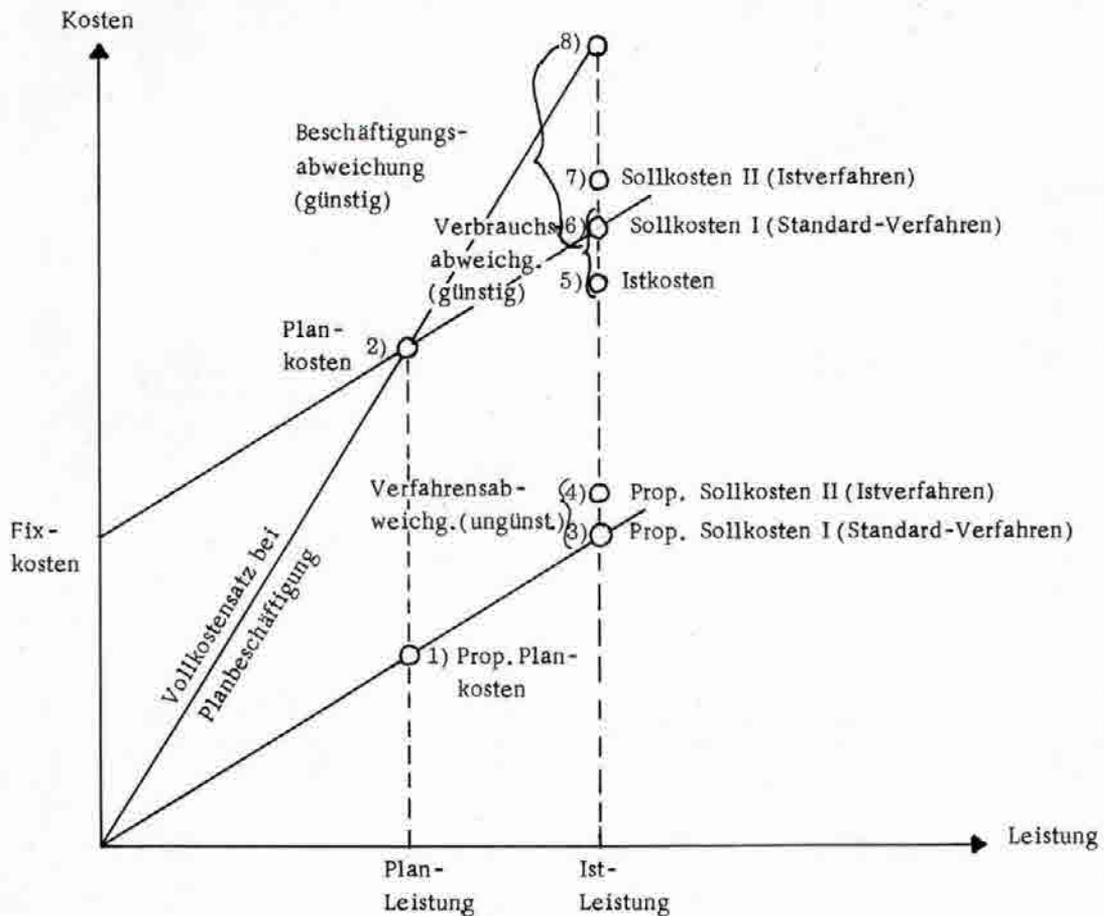
Zur graphischen Präsentation der Erfolgsrechnung bringt eine permanente Break-even-Analyse auf Basis von Deckungsbeiträgen, wie sie in Abb. 6 dargestellt ist, eine leicht zu erstellende und doch wertvolle Orientierungshilfe zu den Erfolgsaussichten. Bei einer monatlichen Übersicht der permanenten Break-even-Analyse sollte die Summe an Deckungsbeiträgen (DB I), die bis zur Monatsmitte aufgelaufen ist, als Basis für die trendmäßige Abweichungsanalyse gegenüber dem geplanten Deckungsziel verwendet werden. Die gleiche Analyse wäre monatlich außerdem als Soll-Ist-Vergleich per Ende der Budgetperiode durchzuführen, wobei auf der Zeitachse dann eine monatliche Einteilung vorzunehmen ist.



	U M S A T Z				D E C K U N G S B E I T R A G										Standard-Fixkosten Sparten-bezogen	Deckungsbeitrag II in TDM	
	Stückzahl	TDM	in % zur Gesamt- Sparte	Rangfolge - gesamt -	Standard-Grenzkosten des Umsatzes	TDM / DB I	in % zur Gesamt- Sparte	Rangfolge - DB I	Deckungsgrad in %	DB I in TDM je Einheit	Rangfolge DB I/ Einheit	Fertig., -Min/Stck, Engpaß	DB I je Engpaß-Min, innerhalb der Sparte	Rangfolge nach Eng- paß-Priorität			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
SPARTE A	1100	900	100		550	350	100		38,9	318					./.	270	
Artikel-Gruppe 1	200	150	16,7	7	60	90	25,7	4	60,-	450	2	15	30	2			
Artikel-Gruppe 2	150	180	20,-	6	70	110	31,4	3	61,1	733	1	20	37	1			
Artikel-Gruppe 3	350	250	27,8	5	170	80	22,9	5	32,-	229	3	15	15	4			
Artikel-Gruppe 4	400	320	35,5	3	250	70	20,-	6	21,9	175	4	10	18	3			
SPARTE B	5000	1600	100		1000	600			37,5	120					./.	480	
Artikel-Gruppe 5	1400	290	18,1	4	110	180	30,-	2	62,1	129	5	20	6	3			
Artikel-Gruppe 6	2100	950	59,4	1	710	240	40,-	1	25,3	114	7	15	8	2			
Artikel-Gruppe 7	1500	360	22,5	2	180	180	30,-	2	50,-	120	6	10	12	1			
Umsatz-Ergebnis zu Standardkosten	6100	2500			1550	950				156						750	
Unter-/Überdeckg. Standardgrenzk.	Differenz zwischen Istkosten der Kostenstellen und verrechneten Kosten nach Spalten 5 und 15.															./.	50
Unter-/Überdeckg. Sparten-Fixk.																./.	60
Zentrale Fixkosten																./.	320
Umsatz-Ergebnis zu Istkosten																	320

Abb. 5: Kurzfristige Erfolgsrechnung

Graphischer Soll-/Istvergleich in der Kostenstelle mit Verbrauchs-, Beschäftigungs- und Verfahrens-Abweichung



Die Punkte 1) und 2) in dieser Darstellung kennzeichnen den Kostenplan-Stammsatz auf der Basis der Planauslastung. Im Soll-/Ist-Vergleich beim flexiblen Kostenbudget werden normalerweise die Punkte 3) und 6) bestimmt. Mit der Ist-Auslastung werden die proportionalen Sollkosten hochgerechnet (multipliziert mit Beschäftigungsgrad) und die fixen Kosten als Konstante hinzuaddiert. Die für die Kostenstelle erfaßten Istkosten (Punkt 5) ergeben - verglichen mit den Sollkosten in Punkt 6) - die Verbrauchsabweichung.

Soll eine Verfahrens-Abweichung abgespalten werden, so ist im Sinne auftragsweiser Nachkalkulation der Istverbrauch von Fertigungsstunden je Auftrag festzuhalten. Im Beispiel liegt er höher. Es ergeben sich dann die Sollkosten II mit den Punkten 4) und - um die Fixkosten erhöht - 7). Diese Sollkosten II sind ein nachgefaßtes Soll - so als hätte man die Standards korrigiert. Die Verfahrensabweichung selber (Punkt 3) minus Punkt 4) ist ungünstig. Um diese ungünstige Verfahrensabweichung ist die Verbrauchsabweichung also noch besser ausgefallen (Punkt 7) minus Punkt 5).

Die gesamte Kostenstellen-Abweichung zwischen Istkosten und verrechneten Standard-Vollkosten beträgt Punkt 5) minus Punkt 8). Sie zerlegt sich in die günstige Komponente der Beschäftigungsabweichung (8) minus 6); die günstige Verbrauchsabweichung (7) minus 5) und die ungünstige Verfahrensabweichung (7) minus 6) - *Redaktion*

# FORUM

## F- UND E- CONTROLLING

*Erfahrungsaustausch des "Controller-Arbeitskreises-Mitte" zum Thema Controlling im Bereich Forschung und Entwicklung*

*Arbeitskreisleiter: Dipl.-Kfm. Heinrich Trosch, Frankfurt am Main*

*Teilnehmer im Arbeitskreis:*

*Klaus Bückner, Alfa Metalcraft Corporation, Bingen; Otto Deister, Anasco GmbH, Wiesbaden; Horst Diekmann, Boehringer Mannheim GmbH, Mannheim; Heinz Dietz, Lurgi Verwaltung GmbH, Frankfurt; Dr. Wolfgang Dintler, Biotest Serum Institut GmbH, Frankfurt; Bernd Grosse, Hoechst AG, Frankfurt; Arnold Mende, Ernst Leitz GmbH, Wetzlar; Ingolf Rehwald, Boehringer Mannheim GmbH, Mannheim; Hans-Peter Speicher, Lurgi Verwaltung GmbH, Frankfurt; Heinrich Trosch, Lurgi Chemie und Hüttentechnik GmbH, Frankfurt; Karl-Heinz Wenzel, Biotest Serum Institut GmbH, Frankfurt.*

*Berichterstatter: Dipl.-Kfm. Hans-Peter Speicher, Frankfurt am Main*

*Die ersten Sitzungen des Arbeitskreises Mitte fanden in Unternehmen statt, in denen dem Bereich Forschung und Entwicklung eine hohe Bedeutung zukommt:*

- Lurgi Gesellschaften, Frankfurt*
- Ernst Leitz GmbH, Wetzlar*
- Boehringer Mannheim GmbH*

*Der Arbeitskreis dankt diesen Firmen für ihre Gastfreundschaft und für die gewährte Unterstützung durch Zurverfügungstellung von Referenten und Arbeitsunterlagen.*



Arbeitskreisleiter Trosch



Berichterstatter Speicher (bei Controller-Kongress in Frankfurt/M.)

## A. Erhöhung der Transparenz im Bereich Forschung und Entwicklung

Erster Schritt für ein wirksames Controlling im Bereich Forschung und Entwicklung ist die Erhöhung der Transparenz des Bereiches, um über bessere Planung und ein aussagefähigeres Berichtswesen zu erhöhter Effizienz zu kommen. Dabei ist auch sofort auf die Bedeutung einer guten Kommunikation zwischen Forschern und verkaufenden Sparten hinzuweisen.

Folgende wichtigen Unterlagen müssen vorhanden und "up to date" sein:

- a. Organisationsplan: Klare Unterstellungsverhältnisse
- b. Übersicht über das im Forschungsbereich tätige Personal und seine Qualifikation
- c. Verzeichnis der vorhandenen Sachmittel (Raumüberblick, Anlagenkartei: Versuchsanlagen, Maschinen, Aggregate) sowie etwaige Nutzungsrechte und Forschungsmöglichkeiten bei Konzernunternehmen oder Partnern.
- d. Kosten gegliedert nach:
  - Arten
  - Abteilungen
  - Forschungsthemen, Produkten und Produktbereichen, inkl. evtl. Weiterberechnungsmöglichkeiten oder öffentliche Förderungsmittel.
  - Die Aufstellung von Zeitreihen für diese Werte kann Hinweise auf Schwerpunktverlagerungen und Schwachstellen geben.
- e. Ermittlung der Kennzahlen
  - Prozentanteil der Forschungskosten an den Gesamtkosten
  - Prozentanteil der Forschungskosten am Umsatz
- f. Beschreibung der wichtigsten Forschungsthemen
 

Eine solche Beschreibung gibt wichtige Hinweise auf Einflußfaktoren und kritische Punkte bei laufenden bzw. abgeschlossenen Vorhaben. Auch aus der Analyse fehlgeschlagener Forschungsprojekte können wertvolle Erkenntnisse für die Planung zukünftiger Vorhaben gewonnen werden; sehr oft sind durchaus Teilerkenntnisse gewonnen worden, die in neuen Kombinationen erhebliche Bedeutung gewinnen können.
- g. Eigene Patente, übernommene bzw. gegebene Lizenzen, Baurechte usw. sowie die hierfür ausgegebenen bzw. erhaltenen Zahlungen.
- h. Protokolle der Laborsitzungen und der Koordinierungsgespräche Forschung/Verkauf.
 

Grundsätzlich sind im Bereich Forschung zwei Kategorien von Entscheidungen zu treffen:

  1. Entscheidungen bezüglich eines Einzelthemas
  2. Entscheidungen über die Höhe des Forschungsbudgets der Planperiode.

## B. Entscheidungen über ein Einzelthema

Hier geht es darum zu entscheiden, ob ein Thema aufgenommen, aufgegeben, vorübergehend auf Eis gelegt wird, ob forciert oder gebremst werden soll. Es geht um die Prioritäten zwischen den einzelnen laufenden Themen. Dabei ist es vor allem wichtig, daß die Forschungsentscheidung vernünftig in die Strategie des Gesamtunternehmens eingebettet ist und nicht isoliert getroffen wird. Denn immer liegt ja der Konfliktfall des WEG-Modells vor: "Tausche gegenwärtigen Gewinn gegen Zukunftschancen".

Die Gruppe Mitte hielt es deshalb für wichtig, bei jedem Forschungseinzelthema zunächst von der strategischen Position des Unternehmens auszugehen (siehe Punkt 1 der Checkliste in Anlage 1. Danach soll eine möglichst genaue Projektanalyse durchgeführt werden. Mit welcher zukünftigen Marktsituation wird das Unternehmen sich auseinandersetzen haben, einen Erfolg des Forschungsprojektes vorausgesetzt? Wird es sich um einen Wachstumsmarkt oder einen stagnierenden Markt handeln? Welches Volumen wird vorliegen? Wie ist die Konkurrenzsituation? Gibt es schon heute einen dominierenden, finanzstärkeren Wettbewerber? Es wäre grundfalsch, zu unterstellen, dieser würde schlafen und hätte keine Reaktionsmöglichkeiten, wenn wir auf dem Markt auftauchen. In welches Schubfach unserer Produkt-Markt-Matrix fällt unser Vorhaben?

Markt /	alt	neu
Produkt /		
alt		
neu	a) für uns	
	b) generell	

Schließlich sind wichtige Sensitivityfaktoren auszuarbeiten (Währungsrisiken, Umweltschutz, politische Risiken, u. a.)

Im nächsten Schritt sollte sich das Unternehmen klar machen, welche Erfolgswahrscheinlichkeit besteht: Welches Know How ist vorhanden, ist zu schaffen, kann teilweise zugekauft werden? Welche Zeitvorstellung ist realistisch? Für die offenen Punkte ist ein Zeit- und Aktivitätenplan aufzustellen, der Teilschritte definiert und einen Verantwortlichen dafür benennt.

Zumindest für jedes größere Projekt sollte vor der endgültigen Entscheidung eine Risikoanalyse durchgeführt werden. Hierzu bieten sich folgende Kriterien an, wobei es sich lohnen wird, zwischen der Eintrittswahrscheinlichkeit und der Tragweite von Störungen zu trennen, um entsprechend vorbeugende bzw. Feuerwehrmaßnahmen frühzeitig zu durchdenken.

### 1. Technische Risiken

- z.B. das gewünschte Projektziel kann nicht erreicht werden weil:
- Kein geeigneter Werkstoff vorhanden ist,
  - kein geeigneter Produktionsapparat zur Verfügung steht,
  - die Umweltbelastung zu hoch ist.

### 2. Nachfragerisiken

- Bedarfsentwicklung ist gestört,
- Substitutionskonkurrenz,
- Umweltschutz,
- Wegfall von Verwendungsmöglichkeiten.

3. Konkurrenzrisiken

- Konkurrenz bringt besseres Produkt oder Verfahren heraus,
- Produkt kann nicht geschützt werden, daher leichte Nachahmungsmöglichkeit.

4. Finanzielle Risiken

- Geschätzte Entwicklungskosten werden überschritten,
- geschätzte Deckungsbeiträge werden nicht erreicht.

	Tragweite				Wahrscheinlichkeit			
	sehr groß	groß	mittel	klein	Über 33%	33 - 20 %	20 - 10 %	10 %
1. Technische Risiken								
·								
·								
·								
2. Nachfrage-Risiken								
·								
·								
·								
3. Konkurrenz-Risiken								
·								
·								
·								
4. Finanzielle Risiken								
·								
·								
·								

Alle bisher beschriebenen Vorarbeiten und Analysen finden Eingang in die Projektbewertung. Diese kann

- a. in Form einer üblichen Investitionsrechnung erfolgen, in dem alle mit einem Forschungsprojekt zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben sowie die zukünftig aus der Marktverwertung des Vorhabens erwarteten Einnahmen gegenübergestellt und auf einen einheitlichen Zeitpunkt bezogen werden (Kapitalwertmethode).
- b. da die mit einem Forschungsvorhaben zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben im Zeitpunkt der ersten Entscheidung meist völlig unbekannt sind, hat sich in der Praxis die Verwendung von Checklisten durchgesetzt. In diese Checklisten werden alle für ein Vorhaben relevanten Daten, die zum Teil schon in Vorstufen (z. B. bei der Projektanalyse) ermittelt wurden, aufgenommen. Als Beispiel sei genannt:

Kriterien des Marketing

	Bewertung	Gewichtung	B x G
- geschätztes Marktvolumen			
- Inlandsmarkt			
- Auslandsmarkt			
- Zahl der möglichen Nachfrager			
- Wachstum des Bedarfes			
-			
-			
-			
-			

(Vergleiche dazu E. HEINEN, Industriebetriebslehre, Wiesbaden 1972, Seite 436 ff.).

Jedes (größere) Projekt wird anhand dieser Checkliste einer Bewertung unterzogen, wobei sowohl ordinale als auch kardinale Bewertungsmaßstäbe denkbar sind. Auch eine unterschiedliche Gewichtung der einzelnen Kriterien ist möglich.

Für jedes laufende bzw. geplante Forschungsprojekt sollte bei der Festlegung des Gesamtprogrammes zumindest ein Übersichtsblatt mit den wichtigsten Informationen vorliegen (Muster s. Anlage 2).

C. Entscheidungen über das gesamte Forschungs- und Entwicklungsprogramm

Die Gestaltung des Forschungsprogrammes beinhaltet Entscheidungen über

- a. die gesamte Höhe des Forschungsbudgets,
- b. die einzelnen Themen und ihren Anteil am Gesamtbudget.

Die Höhe des gesamten Forschungsbudgets orientiert sich in der Regel am Vorjahreswert (vorhandenes Personal, verfügbare Forschungskapazitäten). Auch Kennzahlen wie z. B. Prozentanteil der Forschungskosten an den Gesamtkosten oder Prozentanteil der Forschungskosten am Umsatz können als Richtgröße dienen, und zwar unternehmensindividuell oder am Branchendurchschnitt orientiert. Hier ist auch zu entscheiden, ob die Forschungsaktivitäten in ihrer Gesamtheit gestrafft, forciert, beschnitten oder auf dem Niveau der Vergangenheit fortgeführt werden.

Bei der Verteilung des festgelegten Budgets auf die einzelnen Themen besteht theoretisch die Möglichkeit, alle zur Diskussion stehenden Themen vor Festlegung des Programmes mit Hilfe der Wirtschaftlichkeitsberechnung oder der Checkliste zu bewerten und dann die Projekte nach der Höhe ihres Kapitalwertes oder ihrer Punktzahl sukzessive so lange in das Programm aufzunehmen, bis die vorge-sehene Budgetgrenze erreicht ist.

In der Praxis dürfte es jedoch so sein, daß viele Themen über mehrere Jahre laufen und somit bei der Aufstellung des Programms quasi automatisch ins neue Budget übernommen werden, sofern keine Entscheidung zum Abbruch des Themas getroffen wird.

Der Dispositionsspielraum bei der Gestaltung des Programmes beschränkt sich somit in der Regel auf etwaige Akzentverlagerungen (Forcierung bzw. Beschneidung von in Arbeit befindlichen Themen) und auf die Ersetzung auslaufender Themen durch neue.

#### D. Laufende Überprüfung

Grundsätzlich sollte jedes Forschungsthema (zumindest die größeren Themen) einer regelmäßigen Überprüfung hinsichtlich Einhaltung der vorgegebenen Ziele (Termine, Kosten, Zwischenergebnisse) und des Weiterbestehens der gesetzten Prämissen unterzogen werden. Netzplantechnik, Ergebnisberichte und die oben beschriebenen Bewertungsmethoden (Wirtschaftlichkeitsrechnung, Checkliste) sind dafür geeignete Hilfsmittel. Auf keinen Fall sollte versäumt werden, bei Übergang in ein anderes Stadium der Entwicklung (z.B. Übergang von Laborversuchen zu halbertechnischen Anlagen) eine Überprüfung vorzunehmen. (Ein Vordruck zur laufenden Berichterstattung über die angefallenen Forschungskosten und -stunden ist als Anlage 3 beigelegt).

#### E. Schlußbemerkung

Bei der Einführung eines Controllingsystems treffen zwei diametral entgegengesetzte Anschauungen aufeinander:

1. Das an Rentabilität und Gewinnzielen orientierte Denken der Profit Center Leitung.
2. Das nach möglichst großer Unabhängigkeit und Freiheit von allen Sachzwängen strebende Denken des Forschers.

Gerade hier muß der Controller der besonderen psychologischen Situation Rechnung tragen und ein möglichst großes Einfühlungsvermögen beweisen, um nicht durch unüberlegte Vorgehensweise die Kreativität der Forscher einzuengen und somit letztlich den Erfolg der gesamten Forschungstätigkeit des Unternehmens zu gefährden.

Der Controller leistet dann gute Arbeit, wenn die von ihm bereitgestellten Werkzeuge den Forschern behilflich sind, ihre Forschungsziele zu erreichen. Es gehört somit auch zu seinen Aufgaben, die Abstimmung des Forschungsprogrammes mit dem Verkaufsbereich herbeizuführen, um zu verhindern, daß am Markt vorbei geforscht wird bzw. daß aus einer zu engen Sicht nur der gegenwärtigen Absatzsituation verstäumt wird, interessantes Zukunfts-Knowhow zu erarbeiten.

LITERATUR

Heinen, Edmund: Industriebetriebslehre, 1. Auflage, Wiesbaden 1972, Seite 428 - 438

Brockhoff, Klaus: Forschungsprojekte und Forschungsprogramme: ihre Bewertung und ihre Auswahl. Wiesbaden 1973

RKW-Handbuch: Forschung, Entwicklung, Konstruktion Berlin 1976

Ahrendt, Dieter: Forschungs- und Entwicklungsplanung in einem Industrieunternehmen, Köln 1971

Strebel, Heinz: Unsicherheit und Risiko in der industriellen Forschung und Entwicklung, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 20. Jahrgang, April 1968

Reuter, Joachim: Verfahren zur betrieblichen Entscheidung über den Forschungs- und Entwicklungsaufwand. ZfB 1968, Seite 526 ff.

Bericht über die Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft 1972 mit Diskussionsbeiträgen in ZfbF 24. Jg., 1972, Heft 9.

*Das Controlling im Bereich der Forschung und Entwicklung ist zugleich ein Projekt-Controlling, das nach folgendem Listenbild verlangt:*

<u>Sachverhalt</u>	<u>Projekt-Budget</u>	<u>Bisher verbraucht</u>	<u>Noch nötig</u>	<u>Voraussichtliches Ist Projektende</u>
<i>z.B. Stundenbedarf</i>	<i>5.000</i>	<i>2.000</i>	<i>3.500</i>	<i>5.500</i>
			<i>Hier zu bestimmen Fertigstellungsgrad (Bearbeitungsstand)</i>	

*Die noch erforderlichen Stunden in Verbindung mit dem Bearbeitungsstand - sinngemäß die noch nötigen Sachkosten - sind im Projekt-Team zu erarbeiten.*

Redaktion

I. Unternehmens-Situation

1. Leitbild / Ziele
2. Situation Gesamt-Markt / Produktpalette
3. Ertragssituation
4. Kapitalstruktur

II. Projektanalyse

1. Marktsituation (Volumen / Wachstum)
2. Konkurrenz-Situation (kommerziell / technisch)
3. Sonstige Faktoren: Umweltschutz, Gesetzgebung, politische Risiken

III. Projektziele

1. Marktanteil
2. Absatzmenge
3. Produktimage / Preisziel
4. Ertragsziel

IV. Erforderliche Voraussetzungen zur Zielerreichung

1. Vorhandene Voraussetzungen
2. zu schaffende Voraussetzungen

V. Risiko-Analyse

VI. Projekt-Bewertung

1. Bewertungsfaktoren
2. Wirtschaftlichkeitsrechnung

VII. Entscheidung

*Anlage 1: Checkpoints bei der Entscheidung über ein  
Forschungsthema*

Datum:

F + E-Projekt:

--	--	--	--	--	--	--	--

Veranlasser: \_\_\_\_\_

Verantwortlicher: \_\_\_\_\_

Ort: \_\_\_\_\_

Partner: \_\_\_\_\_

Versuchs-idee/-ziel:

(Anlaß, Marktlücke, Konkurrenz, Patentsituation, Gesetzgebung u.a.)

Stand der Entwicklung (inkl. bisheriger Kosten):

Nächste Schritte:

- 1.
- 2.
- 3.

Termin	Kosten

VERSUCHSTHEMENBERICHT

<b>VERFAHREN</b>	<b>HAUPTTHEMA:</b>	<b>THEMA:</b>						
		<b>VERS. AUFTR. - NR.</b>						
		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;"></td> </tr> </table>						

ZUTREFFENDES ANKREIZEN	ERLÄUTERUNG:
EIGENER VERSUCH	
GEFÖRDERTER VERSUCH	
VERSUCH MIT BETEILIGUNG	
WEITERBERECHENBARER VERSUCH	

**VERSUCHSVERANTWORTUNG:**

**VERFAHRENSVERANTWORTUNG:**

**VERSUCHSORT:**

**PARTNER:**

<b>Kostenarten</b>	
ABSCHREIBUNGEN	
INSTANDHALTUNG, UMBAUTEN	
VERBRAUCHSMATERIAL	
FRENDLEISTUNGEN	
REISEKOSTEN	
VERSCHIEDENE KOSTEN	
AUFTRAGSWEISE KOSTEN	
<b>STUNDENKOSTEN</b>	
<b>GRENZKOSTEN GESAMT</b>	

VORKALKULATION	NACHTRAG	GENEHMIGTE NEUE VORGABE	VORAUSSICHTLICHE ÜBER-(+)/UNTER-(-)SCHREITUNG

BISHER VERBRAUCHT	DAVON LFD. JAHR
<b>GESAMT</b>	

S T U H D E N (h)

BISHER VERBRAUCHT	DAVON LFD., JAHR
	GESAMT

VORKALKULATION	NACHTRAG	GEHEILIGTE NEUE VORGABE	VORAUSSICHTLICHE ÜBERSCHREITG. (+)	UNTERSCHREITG. (-)
----------------	----------	----------------------------	---------------------------------------	--------------------

STUNDEN- SATZ
------------------

STUNDEN LABOR
3... TECHN. BEREICH
4... LABOR 1
4... LABOR 2
STUNDEN AUSWÄRTS
3... TECHN. BEREICH
4... LABOR 1
4... LABOR 2
SUMME ANGESTELLTEN-STUNDEN
LABOR 1
LABOR 2
LABORWERKSTATT
SUMME ARBEITER-STUNDEN

Anlage 3: Formular zur laufenden Projektberichterstattung

# FORUM



## LATENTE STEUERN

von Hans K. Huyskens, Stapelfeld/Hamburg

Im Rahmen der PHILIPS-Unternehmensgruppe Unterhaltungselektronik-Lichtanwendung-Hausgeräte ist Hans K. Huyskens Administrator für den Unternehmensbereich "Kleine Hausgeräte". Die "Administration" bei Philips beinhaltet schwergewichtig das Controlling.

Das Bild zeigt H. K. Huyskens <sup>x)</sup> zusammen mit Horst Schmidt (Verkaufsleiterakademie) beim Controller-Seminar in Feldafing.

x) rechts

*In der organisatorischen Abgrenzung zwischen Controller und Treasurer betrifft das Thema Steuerplanung nach den Vorstellungen der Controller-Akademie die Treasurer-Funktion. Danach wäre dem Treasurer unterstellt der Komplex von Bilanzen, Finanzen und Steuern inklusive der externen Berichterstattung. Der Controller hätte zu betreuen die Unternehmensplanung, das interne Rechnungswesen und eventuell auch Organisation sowie EDV. Der folgende Beitrag ist im Budget-Gebäude dort einzuordnen, wo es darum geht, die Management-Erfolgsrechnung mit den Deckungsbeiträgen auf die Bilanzplanung umzuformen - also Erfolgsbudget und Finanzbudget miteinander zu verknüpfen. Die Controller-Funktion hätte sich zwar nicht fachlich hier auszukennen; müßte aber auch in diesem Komplex zumindest sprachfähig sein.*

### Begriff "latente" Steuern

Latent (lat.) bedeutet soviel wie: versteckt, vorhanden, aber nicht erkennbar. Die latenten Steuern sind also "versteckte Steuern", nicht etwa eine neue Steuerart. Es sind genauer gesagt Ertragssteuern, die zu einem späteren Zeitpunkt fällig werden.

Der Begriff der latenten Steuern wird immer nur dann auftauchen, wenn eine von der Steuerbilanz abweichende Bewertung erfolgt. Da das in der BRD geltende Bilanzrecht auf dem Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz beruht (mit nur wenigen Ausnahmen), ist der Begriff der latenten Steuern in der Bilanzierungspraxis kaum geläufig, zumal das Realisationsprinzip die Aktivierung latenter Steuerforderungen nicht zuläßt und das Verbot von Aufwandrückstellungen die Bildung latenter Steuerschulden ausschließt. Ganz anders verhalten sich da z.B. die Länder England, Holland und USA, die das Prinzip der Maßgeblichkeit von Handelsbilanz und Steuerbilanz nicht kennen und andere Bewertungsmöglichkeiten (z.B. Wiederbeschaffungswertprinzip) erlauben. Das hat zur Folge, daß die bilanzierten Steuerrückstellungen sich zusammensetzen aus den

- wirklichen
- und aus den latenten Steuerschulden.

Vergleichbares hierzu hat der Rat zur Koordinierung der nationalen Gesetzgebungen (EG) hinsichtlich der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften in seinem 4. Richtlinienentwurf formuliert, so daß der Begriff "latente Steuern" möglicherweise auch bei uns für die Bilanzierung eine größere Bedeutung erhält.

### Wann entstehen latente Steuerverpflichtungen?

Latente Steuerverpflichtungen entstehen immer dann, wenn sich stille Reserven bilden oder gebildet werden (u. a. bei degressiver Abschreibung, Sonderabschreibung etc.) Das nachstehende Beispiel soll stellvertretend für alle übrigen latenten Verpflichtungen (auf latente Forderungen wird hier nicht weiter eingegangen) die Entstehung und Abwicklung der latenten Steuerverpflichtungen erläutern.

Beispiel:

Ein Unternehmen mittlerer Größenordnung investiert gemäß Planung TDM 6.000 und kann darauf Sonderabschreibungen im 1. Jahr von 50 % vornehmen.

o Investitionssumme:	TDM 6.000
o Lebensdauer:	6 Jahre
o Lineare Jahresabschreibung:	TDM 1.000 (NA)
o Sonderabschreibung 50 % von den Anschaffungskosten:	TDM 3.000 (SA)
o Steuerliche Abschreibung somit im 1. Jahr	TDM 3.000 (SA)
	+ TDM 1.000 (NA)
	= TDM 4.000
o Jahresabschreibung ab dem 2. Jahr:	TDM 6.000 (Invest.-Summe)
	./. TDM 4.000 (SA + NA)
	= TDM 2.000 (Restwert am Ende des 1. Jahres)
Restnutzungsdauer = 5 Jahre, somit	TDM 400 (jährliche Abschreibung)

Die im Investitionsjahr eingesparten Steuern betragen bei einem angenommenen Steuersatz von 50 % TDM 1.500. Dieser Betrag stellt die latente Steuerverpflichtung dar, die im Falle einer möglichen Bilanzierung Bestandteil der Ertragssteuerrückstellung würde und im Laufe der nächsten Jahre (siehe Beispiel) anteilig fällig wäre.

Für wen sind latente Steuerverpflichtungen wichtig?

Das Wissen um derartige Verpflichtungen kann für den Controller von großer Bedeutung sein. Im Rahmen seiner Aufgaben

- Finanz-Budgetierung und -Planung,
- Finanz-Controlling,
- ggfs. Unternehmensbewertung,

ist dieser Sachverhalt besonders zu beachten, denn hier wird die Frage nach der Sicherstellung der Liquidität eine bedeutende Rolle spielen.

Der heute übliche Weg, Finanzpläne zu erstellen, ist, die Daten von Bilanz und G + V her anzuziehen. Solange sich also die latenten Steuerverpflichtungen nicht aus Bilanzen/G + V ergeben, muß der Controller dafür Sorge tragen, daß diese Posten zusätzlich berücksichtigt werden, es sei denn, daß künftige Gesetzgebungen/Richtlinien eine vom heutigen Bilanzrecht abweichende Bilanzierung gestatten, wodurch dann wieder eine automatische Erfassung ermöglicht würde.

Das vorstehende Beispiel hat gezeigt, daß im 1. Jahr durch die in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen Steuern in Höhe von TDM 1.500 gespart, besser gesagt gestundet werden. Gestundet insofern, als in den folgenden 5 Jahren durch geringere steuerliche Abschreibungen höhere Steuern zu zahlen gewesen wären, und zwar in dem Umfang, in dem diese im 1. Jahr gespart/gestundet wurden. Was hier als Nutzen übrig bleibt sind die gesparten Zinsen.

Latente Steuern, Investitions- und Finanzplanung

Nachstehende Übersicht soll noch einmal das Vorgesagte verdeutlichen:

(TDM)	1. steuerl. Afa.	2. lineare Afa.	3. 1. ./ 2.	4. 50 % Steuern auf 3.
1. Jahr	4.000	1.000	+ 3.000	- 1.500
2. Jahr	400	1.000	- 600	+ 300
3. Jahr	400	1.000	- 600	+ 300
4. Jahr	400	1.000	- 600	+ 300
5. Jahr	400	1.000	- 600	+ 300
6. Jahr	400	1.000	- 600	+ 300
	6.000 (= AW)	6.000 (= AW)	----	----
	(AW = Anschaffungswert)			(Zinersparnis)

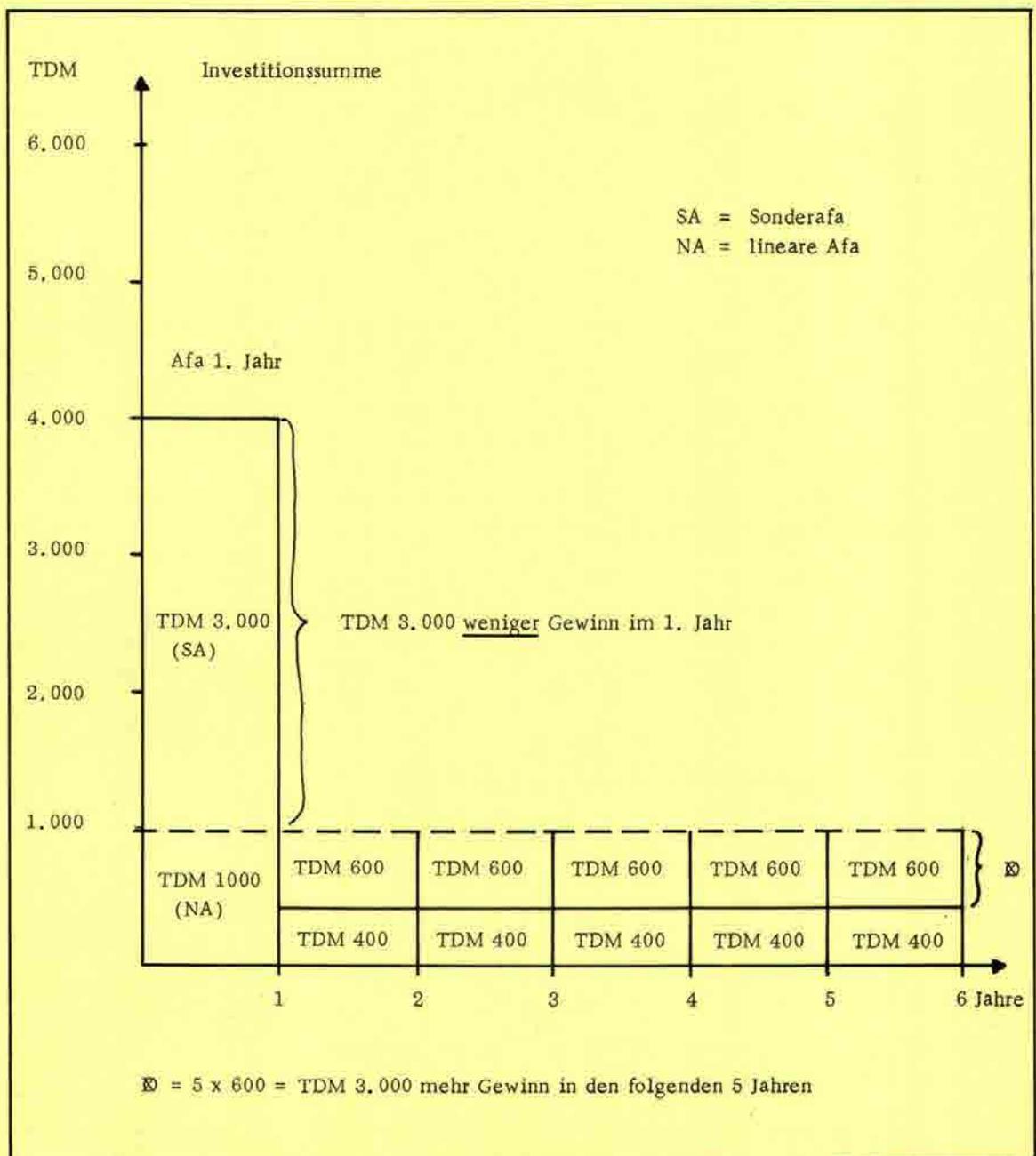
Der in Spalte 4. gezeigte Ablauf verdeutlicht, daß die im 1. Jahr (TDM 1.500) gesparten gestundenen Steuern in den Jahren 2. - 6. fällig werden.

Wenn nun die nicht fälligen Steuern (latente Steuern) des 1. Jahres langfristig investiert werden, so müssen in den Folgejahren zusätzliche liquide Mittel zur Verfügung gestellt werden. Manch einem Unternehmen ist in der Vergangenheit wegen der Nichtbeachtung dieser Zusammenhänge

- latente Steuern,
- langfristige Investitionen und
- Liquidität

"die Luft" ausgegangen.

### Graphische Darstellung des Sachverhalts



# FORUM

## CONTROLLING A LA FRANÇAISE

oder

Freud und Leid eines Controllers in Frankreich

von Dipl.-Kfm. Klaus W. Herterich, Paris

In Frankreich ist jetzt, gottlob, das Wort Controller verboten worden. Ein Gesetz verbietet Fremdwörter überall dort, wo ein französischer Ausdruck gesetzt werden kann. Jetzt kann man mit gutem Gewissen "Contrôleur de Gestion" sagen, das ist "einer, der die Führung kontrolliert".

Aber es wäre unerhört, die Führung kontrollieren zu wollen! Die Führung (nicht das Management, verboten!), ist der Patron! Und der Patron ist in seinem Reich König. Entscheidungen "erläßt er" aus einsamer Höhe, sofern ihm die wichtigste Frage des Tages, die Wahl des Restaurants, dazu Zeit läßt. Man muß sich ihn vorstellen mit einer Allonge-Perücke auf dem Kopf, leichten Knoblauchduft um sich verbreitend, wie Heinrich IV. Das französische Gesellschaftsrecht will, daß er seine Befugnisse ja nicht delegiert und etwa Prokuristen ernennt. Diese würde das Handelsregister gar nicht zur Eintragung akzeptieren.

Die Nachwuchspatrons, Absolventen brillanter Hochschulen, laufen einstweilen wortreich als sogenannte "cadres" in den Führungsetagen herum und dürfen nicht entscheiden. Gott sei Dank! Denn

wo einer entscheidet, wäre er dafür auch verantwortlich. Aber verantwortlich will niemand sein, höchstens der Staat, der aber überall!

In Frankreichs Schulen lernt man, daß Frankreichs Stärke die "grandeur" und Paris der Mittelpunkt der Welt ist. Wozu braucht man da kaufmännische Lehre, Berufsschule, Betriebswirtschaftslehre? Das ersetzt man durch Selbstbewußtsein! Aber weil es zum guten Ton gehört, fährt der Aspirant gelegentlich zu einem Seminar der CEGOS (Commission d'Etudes Générales de l'Organisation Scientifique; Schulungs-, Beratungs- und Marktforschungsinstitut) oder dem Institut Français de Gestion (IFG) in ein Loire-Schloß, um dort Contrôle de Gestion zu hören.

Anschließend kehrt er in die Firma zurück, um Controlling - pardon, Contrôle de Gestion - einzuführen. Er kann sich zum Beispiel auf Octave Gélinier berufen, von dessen Buch "La Direction Participative par les Objectifs", jeder den Titel und kaum einer den Inhalt kennt. Der Patron läßt ihn machen, ja ermuntert ihn, das modernste Verfahren zu wählen, das der Konkurrenz-Patron noch nicht hat. Damit ist der junge Mann und sein Stab auf lange Zeit beschäftigt. Denn wenn "Contrôle de Gestion", dann "à la perfection"! Keine halben Sachen!



K. W. Herterich ist tätig als Unternehmensberater für deutsche Firmen in Frankreich. Er ist Gründer und Leiter des ifec-Institut Franco-Allemand d'Enseignement Commercial in Paris. Im Management Service Verlag erschien sein Buch "Erfolgreich im Frankreich-Geschäft" - ein praktischer Ratgeber, der in der Verkaufsarbeit, in handels- und arbeitsrechtlichen Fragen sowie im Finanz- und Rechnungswesen Klippen umschiffen und Fehler vermeiden hilft.

So ist jeder zufrieden: die Contrôle-Leute, weil sie Arbeit haben und der Patron, weil er seine Ruhe hat.

Letzterer ist immerhin so klug, zur absoluten Verschwiegenheit zu mahnen: "Es darf niemand wissen, daß wir ein Kontrollsystem aufbauen, vor allem nicht der Betriebsrat und der Verkauf. Die würden sofort zum Streik aufrufen!" So verbreitet man im Betrieb, man arbeite an der Umstellung auf EDV. Das beruhigt. Da versteht sowieso niemand etwas davon. Und dem jungen "Contrôleur" gibt man einen schönen Titel, z. B. "Secrétaire générale à la direction financière".

Mitunter kommen solche Systeme zum Funktionieren und produzieren dann Deckungsbeiträge und Abweichungen. Aber das ist nicht so schlimm. Denn äußerst hilfreich wirkt hier der liebenswürdige Mangel an Sinn für Realität. Bei Minus-Abweichungen erlaubt das etwa folgende Argumentation: "Ich bin der Überzeugung, daß wir hervorragende Ergebnisse erzielt haben. Das Rechenprogramm muß wohl falsch sein. Ändern wir die Abweichungen einfach ab, damit die guten Ergebnisse zum Ausdruck kommen!" So etwas gehört zum eisernen Bestand jedes "Controllers" in Frankreich. Wenn der Wirtschaftsprüfer nachher hinter vorgehaltener Hand flüstert, die Firma sei pleite, muß der sich wohl ebenfalls geirrt haben.

Wo käme man auch hin! Der Staat muß ohnehin schon so vieles kontrollieren: die Investitionen, die Kredite, die Preise, den Wahrheitsgehalt der Steuererklärungen. Man kann beim besten Willen niemandem zumuten, daß er alles glaube, was er sieht und hört. Daher ist man gewohnt, die Wahrheit per Entscheidung zu ermitteln. Warum sollte es

im Contrôle de Gestion anders sein? Zahlen hinschreiben kann jeder. Doch Patron ist nur einer. In seine Tasche soll schließlich das Geld fließen. Wenn das Unternehmen wirklich pleite macht, ist ja auch er der Hauptleidtragende. Alle anderen werden vom Staat weiterbezahlt. Er aber muß Steuern nachzahlen oder sogar im Gefängnis einsitzen, wenn einem Mitarbeiter ein Balken auf den Kopf fällt, weil er die Unfallschutz-Vorschriften nicht gelesen hat.

So ist der Patron aus innerster Überzeugung ein Kämpfer für Contrôle de Gestion: "Kontrolleure sind wichtig, damit die Leute im Betrieb mehr schaffen und nicht dauernd die Maschinen kaputt machen".

Natürlich meint er damit nicht unseren ehemaligen "Controlling"-Aspiranten. Der entwickelt inzwischen in einsamer Führungsetage "Contrôle de Gestion" zu einem philosophischen System. Nein, soviel hat der Patron vom "Contrôle de Gestion" gelernt: Kontrolle muß sein, so wie der Staat sein Land durch Polizeipräfekten kontrolliert. Und er stellt Leute ein, die die Arbeit der anderen kontrollieren. Das schafft außerdem Arbeitsplätze. Und die Kosten, die sind ohnehin schon so hoch, da kommt es auf ein paar Hunderttausend Franc nicht an. Man hat dann wenigstens die Körperschaftssteuer gespart.

"Hauptsache, ich habe meine Yacht und meinen Landsitz in der Provence", denkt der Patron, und sinniert zwischen Käse und Nachtisch: "Contrôle de Gestion, was war das noch? Ach ja, das neu-modische Dings da; wenn es schon nichts bringt, so wird es wenigstens nichts schaden..." Dann schläft er zufrieden ein. ■

Dr. Hans-Jürgen  
D r e c h s e l  
(links) und Erich  
S c h i l l i n g  
bei der Präsentation eines Resultats aus der Arbeitsgruppe.



# CONTROLLER'S TOOLBOX

Bedienungsanleitung Stufe V 13. - 17.12.76

Die Teilnehmer in der Stufe V vom 13. - 17. Dezember 1976 sammelten zu einem der Controller-Akademie für die "Nachfahren" überreichten Werkzeugkasten folgende controlling-orientierte Anwendungshinweise in einem schnellen Brainstorming.

Aufgerufen dazu hatte Erich Schilling, Taunusstein; notiert hat Dr. Hans Jürgen Drechsel, Mannheim.

## Hammer

Aufmuntern  
Abklopfen  
Aufschlagen  
Hinterklopfen  
Zerklopfen

## Sandpapier

Kanten wegschleifen  
Polarisieren  
Tränen abwischen  
Nase putzen  
Rasieren  
Problem schleifen  
Anschärfen  
Controller-schleifen

## Kneifzange

An der Wurzel packen  
Problem greifen  
Alte Zöpfe abzwacken  
Bewußt machen  
Aushebeln

## Große Zange

Abweichungen greifen  
Hierarchen packen  
Große und Kleine packen  
Problem greifen  
Alle Kaliber anfassen  
Am Stuhlbein rütteln

## Kleber

Für Holzköpfe  
Zusammenpappen  
Gruppenkitten

## Kleinschraubenzieher

Kleinhirn  
Kleinkariert  
Für Nachwuchs  
Für Damen-Controller  
Für Jung-Controller

## Schrauben

Zusammenfügen  
Festhalten  
Plan-Bausteine verbinden  
Controlling-Gebäude zimmern

## Schraubenzieher

Nase bohren  
Würmer aus der Nase ziehen  
Wissen befestigen  
Lockere Schrauben festziehen  
Verklebte Hirne lockern  
Aktionsschraube aufdrehen  
Im Problemstoff stochern

## Meßstab

Augenmaß vermitteln  
Meßplatte hinhalten  
Maß nehmen  
Maß halten  
Bewerten  
Skalieren  
Bandbreiten abmessen  
Parameter finden  
Freiraum erweitern  
Grenzmarken erfühlen  
Ermessensspielraum  
Abweichungsspielraum

## Säge

Stuhlsägen  
Budget zurecht stutzen  
Alte Zöpfe absägen

## Bohrer

Hinterbohren  
Hinterfragen  
Probleme anbohren  
Verbohrte entbohren  
Dünnbrett/Dickbrett bohren

## Nägel

Nägel mit Köpfen machen  
Vernagelte entnageln  
Nagel, der auf den Kopf zu treffen ist  
Ziel festnageln  
Controller-Fakir

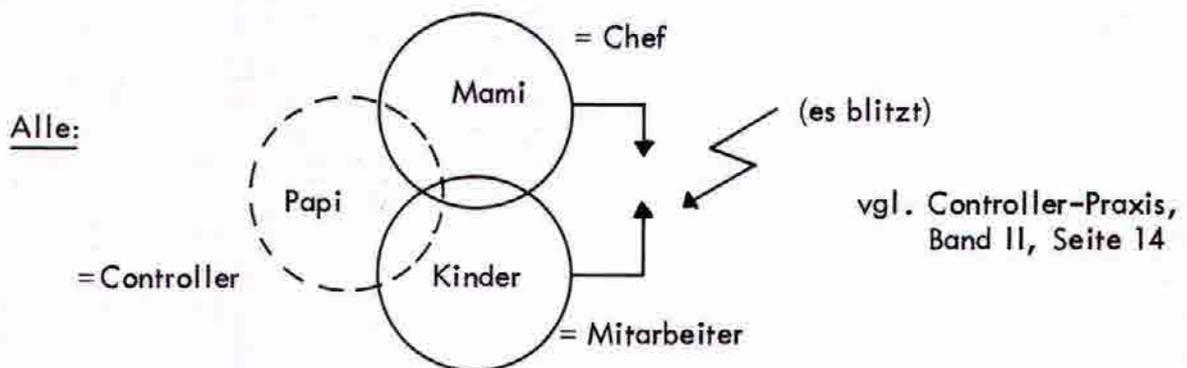
## Schlüssel

Wissen aufschließen  
Verbinden  
Bemuttern  
Informatik verschließen  
Kostenschraube anziehen  
Kreativitätshahn öffnen

## C O N T R O L L I N G   A T   H O M E

Mami:            Wir haben ausgemacht, daß die Kinder heute um 1/2 8 Uhr  
                         ins Bett gehen!

Kinder:            Wenn der Papi da ist, gehen wir erst um 9 Uhr.



Ausgemacht        Bett-Budget startet 20.15 brutto  
wird:                ./ . 0,15 Erlösschmälerung  
                         = 20.30 netto.

Redaktion:        Im kleinen und im großen:  
                         es ist immer das gleiche Lied.  
                         Bloß daß wir Controller-Trainer  
                         von der Controller-Akademie keine  
                         Seminare bei Ihnen zu Hause machen  
                         können. Wir haben da bei uns selber  
                         schon genug um die Ohren.