



controller magazin



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

6/78

Wie man ein Controlling-System einrichtet	225
"Controlling in action"	237
Kundendeckungsbeitragsrechnung	243
Controlling bei internationalen Tochtergesellschaften	251
Gewinnplanungsrechnung	261
Manager und Controller im Gewinn-Management-Team	269

controller magazin

ISSN 0343 - 267X

Herausgeber

Controller - Akademie, Gauting/München

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

Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle

Christa Gabler

Rainer H.G. Senff

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

Verlag

Management Service Verlag
Untertaxetweg 76
D-8035 Gauting 2

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

Telefon: 089 - 850 35 51

Hannelore Deyhle-Friedrich

Erscheinungsweise

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

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

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

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

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

Nachdruck (auch auszugsweise) nur mit Zustimmung der Redaktion.

Vertrieb für Österreich:

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

Vertrieb für die Schweiz:

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

WIE MAN EIN CONTROLLING-SYSTEM EINRICHTET

von Dr. Heinrich Hornef, Mannheim

Ich darf dem Institut danken für die Einladung, vor diesem großen Kreis unsere Erfahrung mit der Einführung eines Controlling-Systems vorzutragen. Sicher wollen Sie nicht, daß ein Vortrag gehalten wird über ideale theoretische Systeme, sondern über die Frage, wie man das wirklich macht. Das heißt, wie geht man praktisch vor; welche Fehler macht man dabei - oder könnte man vermeiden? Boehringer Mannheim hat ein Controlling-System eingeführt. Wir sind damit noch nicht ganz fertig, aber wir können, glaube ich, doch heute schon sagen, daß es geglückt ist. Des Realismus wegen muß ich gleich hinzufügen: Wir haben ungefähr fünf Jahre dafür gebraucht.

Man soll nicht nur die Frage stellen bei einem Controlling-System, was macht man und wie macht man es, sondern noch wichtiger ist vielleicht die Frage, warum eigentlich? Warum wird es gemacht, warum haben wir ein Controlling-System eingeführt und warum haben wir diese ganzen Kosten auf uns genommen; das ist ja nicht billig. Und da sieht man schon, daß man hier in den Bereich kommt, wo die Frage nicht eine Frage rein der Betriebswirte ist.

Warum ein Controlling-System?

Das ist eine Frage des Management; nicht nur des Top-Management, nicht nur von Vorstand und Geschäftsführung; es ist eine Frage des gesamten mittleren und oberen Management! Das wichtigste ist nämlich, daß ein Controlling-System nicht geschaffen wird, damit eine kleine Gruppe von Betriebswirten in der Lage ist, Hunderte von Verantwortlichen auf allen Führungsebenen zu kontrollieren und vielleicht sogar zu schulmeistern, sondern wichtig ist, daß die verantwortlichen Manager selber das Ergebnis um den Er-

folg ihrer Arbeit an klaren Maßstäben messen können. Ein Controlling-System ist also ein Instrument der Selbstkontrolle - nicht der Fremdkontrolle.

Controlling-System als Service-Leistung zum Self-Controlling

Das ist eigentlich eine banale Feststellung; das ist eine Selbstverständlichkeit. Aber ich glaube man muß sagen, die Mehrzahl der Fehlschläge, die bei der Einrichtung von Controlling-Systemen stattgefunden haben, ist darauf zurückzuführen, daß diese Selbstverständlichkeit nicht genügend beachtet worden ist. Die wichtigste Voraussetzung für den Erfolg ist die Erkenntnis und auch die persönliche Einstellung auf den Punkt hin, daß die Einrichtung eines Controlling-Systems eine Service-Leistung ist. Eine Service-Leistung also für andere. Gerade auf einem Controller-Kongress kann man es, glaube ich, nicht laut genug sagen - wir müssen uns alle selbst prüfen. Ist das, was wir liefern, im echten Interesse des Kunden? Der Kunde hier als der Benutzer gedacht.



Dr. Heinrich Hornef ist Mitglied der Geschäftsführung der BOEHRINGER MANNHEIM GMBH und zuständig für das Ressort Finanzen - bestehend aus Finanz- und Rechnungswesen, Organisation und Datenverarbeitung sowie Einkauf. Das Bild zeigt Dr. Hornef anlässlich seines Vortrages beim Controller-Kongress am 8. Mai 1978 in Frankfurt.

Was folgt daraus? Daraus folgt zunächst, daß man auf jeden Fall mit dem Benutzer sprechen muß. Und hier nicht nur über das Was, sondern auch schon über die Frage des Warum. Also keine Modellschneiderei im stillen Kämmerlein; kein Bau von Kunstwerken in Elfenbein-Türmen! Die Gefahr ist aber groß; und ich muß sagen, als wir bei Boehringer an diese Aufgabe herangegangen sind, da sind wir zeitweise auch in der Gefahr gewesen, Modelle im Elfenbeinturm zu entwickeln. Das Controlling-System muß ein Real-Modell sein. Es muß die unternehmerische Wirklichkeit widerspiegeln.

Das Controlling muß die unternehmerische Realität widerspiegeln

Das bedeutet, daß - bevor man anfängt - man wirklich die tatsächlichen Verhältnisse im Unternehmen intensiv studieren muß und daß man sich mit den Fachleuten in den einzelnen Bereichen zusammensetzt und sich von diesen die Verhältnisse erklären lassen muß. Das mag in dem einen Unternehmen leicht sein, in einem anderen schwieriger. Bei Boehringer war es ziemlich schwierig, weil die Materie sehr kompliziert und die Struktur des Unternehmens sowohl organisatorisch als auch in der Produkt-Struktur recht komplex ist. Also sprechen mit den Benutzern!

Empfängerorientiert statt absenderorientiert

Das zweite ist: man muß bis zu einem gewissen Grad den betriebswirtschaftlichen Ehrgeiz zügeln. Jeder hat ja einmal das Bedürfnis, das, was er gelernt hat, nun voll und ganz auszuprobieren. Das braucht aber nicht immer das Richtige zu sein. Das fängt schon bei der Sprache an. Das betriebswirtschaftliche Fach-Chinesisch ist für viele Leute schon ein Greuel. Hier kommt es darauf an, sich einer einfachen und verständlichen Sprache zu bedienen. Und Verzicht auf betriebswirtschaftliche Spielereien. Das gibt es ja. Das Problem fängt schon bei so einfachen Dingen an wie kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Abschreibungen. Was kann man da alles hinzaubern. In was für Probleme kann man hineingehen, wenn man hier nicht den Führungskräften in der Produktion, im Vertrieb verständlich macht, warum man z. B. über 100 % abschreibt. Warum man kalkulatorische Zinsen überhaupt berechnet. Es klingt alles so primitiv, aber ich glaube es ist wichtig, das nicht zu übersehen.

Also das Einfache zuerst; und nicht schwierigere, komplexere Dinge wie Operations research an den Anfang stellen.

Trotzdem "Dahinter-Hersein"

Dieses alles - das Hören auf die Kundenwünsche und das Zügeln von betriebswirtschaftlichem Fach-Ehrgeiz - heißt nun ganz gewiß nicht, daß alle Wünsche der Verbraucher, der Benutzer, erfüllt werden können. Da gibt es liebgewordene Praktiken, da gibt es handgestrickte Taschenbuchhaltungen von Betriebsleitern, da gibt es verschiedene Verschiebe-Bahnhöfe für Kosten, die man am liebsten gar nicht zeigen oder wenn schon, dann lieber an einer anderen Stelle zeigen will, wo sie nicht so sehr der Kritik ausgesetzt sind; z. B. Abfall, Ausschuß-Quoten, fehdisponiertes Material.

Da gibt es auch Kosten-Verschiebungen zur Entlastung von Lieblingskindern; zur Entlastung von etwas schwächlich geratenen oder schwächlich gewordenen Lieblingskindern.

Alles das existiert meistens in den pragmatisch bestehenden Systemen, und wenn man nun etwas Neues schaffen will, dann muß man sich damit auseinandersetzen; dann muß das zur Diskussion gestellt werden.

Und da taucht ein echtes Problem auf; nämlich das zwischen der grundsätzlichen Zustimmung der Mitarbeiter und der Führungskräfte, ein neues System zu schaffen; und der tatsächlichen Praktizierung im eigenen Bereich. Man kann nicht damit rechnen, daß jeder, der sagt: "Jawohl, selbstverständlich, wir brauchen ein völlig neues System und wir sind da alle sehr dafür..." damit schon die Bereitschaft erklärt hat, daß das auch in seinem Bereich voll zum Zuge kommt. Denn ein gutes Informationssystem schafft ja nun einmal Transparenz. Das ist ja der Sinn der Sache; aber Transparenz hat zwei Seiten. Eine erwünschte, eine weniger erwünschte.

Für's Controlling überzeugen

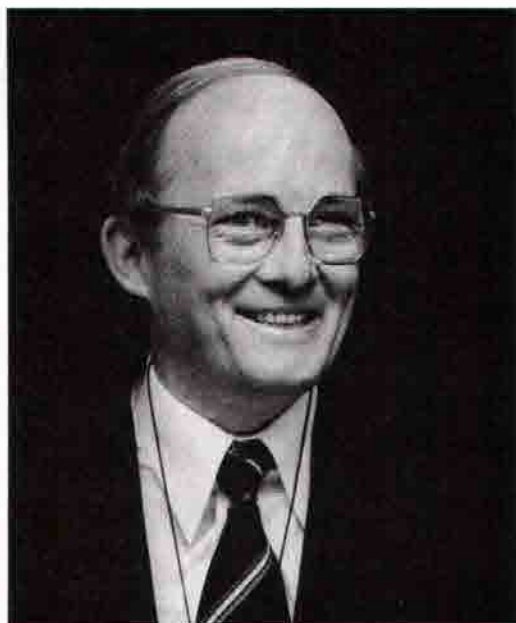
Wenn es nicht gelingt, das, was man entwickelt, als System auch wirklich zu verkaufen - Mitarbeiter also zu überzeugen, daß das wirklich Vorteile bringt für die Funktion, die er auszuüben hat - dann ist es schlecht bestellt. Denn man muß sich darüber im klaren sein, daß man nicht nur Gutes zu bringen hat, sondern auch einmal diese unangenehmen Dinge aus der Transparenz heraus.

Es müssen nämlich viele Führungskräfte aktiv mitarbeiten; nicht nur das Finanzressort und die betriebswirtschaftlichen Abteilungen. Es müssen die mittleren Führungskräfte in einem erheblichen Maß mitarbeiten und sie müssen zum Teil mitarbeiten an Dingen, an denen sie zunächst direkt selbst noch

überhaupt keinen Nutzen haben. Denken Sie an die Vereinfachung, an die Vereinheitlichung von bestimmten Basis-Instrumentarien wie z. B. an das Artikelschlüssel-System.

Ohne ein einheitliches Artikelschlüssel-System über das ganze Unternehmen ist alles andere witzlos. Da bekommen Sie kein geschlossenes System. Da muß also jeder dran mitarbeiten, und er hat gar keinen Vorteil davon, denn da wo - wie es bei uns der Fall war - der Vertrieb ein Artikelschlüssel-System hat, die Produktion ein anderes Artikelschlüssel-System hat und dergleichen versucht doch jeder daran festzuhalten; an dem, was ihm vertraut ist, an dem, was er gewohnt ist. Daß er das jetzt aufgeben soll im Interesse des Ganzen, ist nicht einfach einzusehen. Das erfordert schon enorme Überzeugungsarbeit.

Aber diese Opfer müssen gebracht werden, um Brüche und Widersprüche zu vermeiden. Es gehört eben zur Aufgabe bei der Schaffung eines Controlling-Systems ganz wesentlich dazu, diese mühsame Überzeugungsarbeit zu leisten. Wer also ein Controlling-System einrichtet, ist in der gleichen Lage wie ein Architekt. Er muß die Wünsche der Benutzer aufmerksam anhören; aber er darf sie nicht 1:1 in die Wirklichkeit umsetzen, sondern er muß versuchen, sie in ein sinnvolles geschlossenes und widerspruchsfreies Modell zu übersetzen. Nur wenn in diesem Sinn Systementwickler und künftige Benutzer zusammenarbeiten, nur dann läßt sich das Klassenziel erreichen. Und das Klassenziel heißt, daß es ein Controlling-System sein muß, in dem sich das Unternehmen widerspiegelt; nicht nur das Gesamtunternehmen, sondern auch die einzelnen Arbeitsgebiete, Teil-Betriebe, die einzelnen Produktlinien.



Qualifikationsmerkmale für ein wirksames Controlling-System

Die Qualifikations-Merkmale würde ich so sehen für ein Controlling-System: erstens muß es richtig sein, es muß ein Real-Modell sein; zweitens muß es einfach sein, also klar und verständlich; und drittens muß es akzeptiert sein. Die Benutzer müssen bereit sein, es sich zu eigen zu machen.

Und daraus ergeben sich nochmals zusammenfassend drei Antworten an den Systembauer: Er muß 1) bereit sein zuzuhören, Fakten zu verstehen, Erwartungen und Wünsche zu registrieren. Er muß 2) das ganze in Betriebswirtschaft umsetzen; klar, fachlich, fundiert. Und er muß 3) bereit sein zu erläutern, Kritik anzuhören und zu überzeugen.

Struktur von Boehringer Mannheim

Nun, wenn ich sage, ein Controlling-System muß ein Modell des Unternehmens sein, dann folgt daraus, daß ich Ihnen etwas über Boehringer Mannheim erzählen muß; über den materiellen Unterbau, von dem ich hier sprechen will. Boehringer Mannheim, Sitz in Mannheim, hat vier Produktlinien: Therapeutika, Fein-Chemikalien, Diagnostika und Laborgeräte. Die Therapeutika waren bis vor etwa 10 - 15 Jahren das eigentliche Tätigkeitsfeld des Unternehmens; heute machen sie noch mehr als 50 % vom Umsatz aus. Und diese Historik prägt auch stark die Struktur und die Philosophie des Unternehmens.

Die Fein-Chemikalien sind in Produktion und Forschung zum Teil mit der Therapeutika-Sparte verbunden. Sie gehen in andere Märkte, sie gehen zum Teil sogar als Wirkstoffe für Therapeutika an andere Unternehmen, ja an Konkurrenz-Unternehmen.

Eine neuere Sparte, die nach dem Krieg überhaupt erst forschungsmäßig entwickelt worden ist und in den letzten 10 - 15 Jahren aufgebaut worden ist auch am Markt, sind die Diagnostika mit einer völlig gesonderten Forschungs- und Produktionsbasis, aber auf den Absatzmärkten wiederum mit den Therapeutika verflochten.

Und schließlich Laborgeräte, die in der Anwendung in enger Verbindung mit den Diagnostika benutzt werden. Sie sehen also ein Geflecht von Produktlinien, die sich in verschiedenen Bereichen mit unterschiedlicher Konstellation überschneiden, berühren, teilweise aber auch nicht berühren.

Die Zahl der Mitarbeiter ist 5000, wovon über 1000 in Forschung und Entwicklung tätig sind. Ferner eine

stark ausgebildete fachliche Produkt-Information durch einen Außendienst. Dementsprechend ist in unserem Unternehmen der Anteil der Fixkosten und der Anteil der nicht direkt zurechenbaren Kosten sehr hoch.

Die Zahl der Standorte ist gering. Die Töchter arbeiten zum Teil auf gleichem, zum Teil aber auch auf anderen Gebieten. Auslandstöchter sind überwiegend Vertriebsgesellschaften für unsere Produkte. Eine Sonderstellung nimmt hierbei die USA ein, wo auch ganz andere Produktlinien zu unserer Unternehmensgruppe gehören.

Organisations-Struktur

Die Organisation von Boehringer Mannheim ist im Prinzip funktional gegliedert. In der Geschäftsführung sind die traditionell bekannten Bereiche vertreten. Diese funktionale Gliederung ist aus der historischen Ein-Produkt-Linien-Struktur gewachsen.

Inzwischen aber - durch das Hinzukommen neuer Produktlinien - haben wir gewisse Elemente auch einer Spartengliederung festzustellen. Die Produktlinien zeigen Verflechtungen in verschiedenen Funktionen, teils im Vertrieb, teils in der Anwendung, teils in der Produktion. Dieser Tatsache haben wir dadurch Rechnung getragen, daß neben der funktionalen Linien-Organisation produktlinien-orientierte Elemente auch in der Organisation bestehen.

Und zwar einmal das zentrale Product-Management; das sind Gruppen von Mitarbeitern, die für eine bestimmte Produkt-Linie zuständig sind, und daneben ein Kommissionswesen, das bei uns in sehr starkem Maß Bestandteil der Organisation ist, eben produktlinien-orientiert ausgerichtet.

Es ergibt sich also eine Art Matrix-Struktur der Organisation mit einer in der Basis funktionalen Linien-Gliederung. Und diese Matrix-Struktur erfordert für das Controlling-System einmal Berücksichtigung der funktionalen Linien-Organisation mit Umsatzzielen für die verschiedenen Vertriebsbereiche sowie mit Kostenzielen für alle linien-orientierten Organisations- und Betriebseinheiten. Auf der anderen Seite verlangt es Berücksichtigung der Rentabilität der Produkte und Produktlinien. Letzteres ist wegen des hohen Fixkostenanteils nicht leicht darzustellen. Insofern sind die Bedingungen einerseits durch diese Matrix-Struktur, zweitens durch die hohen Fixkostenanteile erschwert. Trotzdem haben wir uns bemüht, mit unserem Controlling-System ein Modell von Boehringer Mannheim darzustellen.

Organisation des Finanz-Ressorts

Nun zu meinem eigenen Ressort, dem Ressort Finanzen. Dazu gehören:

- o FINANZ- UND RECHNUNGSWESEN
 - Betriebswirtschaftliche Abteilung
 - Internes Rechnungswesen
 - Externes Rechnungswesen
 - Beteiligungen
 - Finanzen
 - Steuern
- o ORGANISATION UND DATENVERARBEITUNG
 - Unternehmensorganisation
 - Systemanalyse und Programmierung
 - DV-Dienste
 - DV-Systemabwicklung
 - Wissenschaftlich-technische DV (Tochtergesellschaft)
- o EINKAUF

Als ich vor etwa fünf Jahren zu Boehringer Mannheim kam, sah die Organisation anders aus. Die Datenverarbeitung hing am Finanz- und Rechnungswesen, was dazu führte, daß dort eine Massierung von Funktionen, eine Massierung von Arbeitsvolumen und an Überlastung festzustellen war; und natürlich auch die bekannten Interessenkonflikte auftraten zwischen der Datenverarbeitung als Hilfsteil des Finanz- und Rechnungswesens und als allgemeiner Service-Betrieb. Wir haben uns entschlossen, die Datenverarbeitung aus dem FRW auszugliedern und mit der Unternehmens-Organisation, die damals eine Stabsstelle war, zusammenzufassen zu dem Bereich Organisation und Datenverarbeitung.

Das Controlling-System war veraltet, zur Steuerung nur sehr begrenzt brauchbar. Das war auch bereits die Einsicht der Verantwortlichen bis in die Geschäftsführung hinein. Und es gab auch schon ein Team zur Schaffung eines neuen - wie es hieß - Kostenrechnungs-Systems. Dieses Team bestand aus einem externen Berater, aus dem Leiter des Finanz- und Rechnungswesens und seinem Stellvertreter. Die Aufgabenstellung war erkannt, daß es nicht nur eine neue Kostenrechnung, sondern daß es ein Steuerungssystem sein müsse, ein gesamtes Controlling-System.

Vorgehens-Organisation

Nun, was wurde getan? Die EDV wurde abgekoppelt vom FRW. Wir haben uns bemüht, ihr einen höheren Stellenwert im Unternehmen zu geben, indem die Rolle als Service-Bereich deutlich herausgestellt worden ist. Wir haben eine Projekt-Organisation eingeführt, auf die ich noch eingehen werde im Zusammenhang mit unserem Controlling-System. Wir haben eine EDV-Kommission

gegründet, in der alle EDV-Benutzer-Bereiche vertreten sind, und wir haben schließlich für die EDV einen mehrjährigen Gesamtplan aufgestellt und eine Kostentransparenz auch auf diesem Sektor eingeführt.

Das zweite, wo es notwendig war, die Gewichte etwas anders zu setzen, war das Team für das neue Steuerungs-System. Wir haben gesehen, daß die eigenen Mitarbeiter, die in diesem Team saßen, wegen ihrer anderen Hauptfunktionen überlastet waren, und wir haben gesehen, daß deshalb der externe Berater eigentlich nicht nur Berater, sondern im wesentlichen Leiter des Teams war. Das fanden wir nicht gut.

Wir haben deshalb folgendes geändert: wir haben die Verantwortung allmählich auf Boehringer-Mannheim-Mitarbeiter übergeleitet. Die Voraussetzung dafür war, daß der Teamleiter als Fulltime-Mann tätig war. Der Berater ist in eine echte Beraterrolle übergewechselt und nach etwa 1 - 2 Jahren war eine Beratung dann nicht mehr notwendig. Und schließlich haben wir eine klare Regelung getroffen zwischen dem Team auf der einen Seite und der Datenverarbeitung andererseits, die bei der Durchführung dann eine sehr starke Verantwortung zu übernehmen hatte. Und wir haben eine klare Regelung gefunden zwischen dem Team und den Fachbereichen.

Eine Eigenheit von Boehringer Mannheim, die ich vorfand, war das Vorhandensein von dezentralen Controllern. Neben dem zentralen Controlling-Bereich im Finanz- und Rechnungswesen sitzen Controller in den drei Vertriebsbereichen, in den verschiedenen Produktionsbereichen und auch in der Forschung. Diese dezentrale Controller-Struktur, die ich von früheren Tätigkeiten her nicht kannte, habe ich aber sehr positiv empfunden, und wir haben deshalb diese Stellen nicht nur beibehalten, sondern das System ausgebaut. Der Vorteil liegt in einer stärkeren Frontnähe, in einer stärkeren Praxis-Bezogenheit. Sie finden eine Identifizierung im Linienbereich, eine interne Rolle in diesem Bereich und gleichzeitig eine Verbindungsstelle zum zentralen Finanz- und Rechnungswesen. Hier liegt natürlich ein gewisser Interessenkonflikt. Der dezentrale Controller hat einmal Interessen nach außen zu vertreten und zweitens übergeordnete Gesamtgesichtspunkte nach innen in seinem Bereich.

"Arbeitskreis Betriebswirtschaft"

Wir haben aus dem Gesamtkreis der dezentralen Controller und einigen anderen Herren den Arbeitskreis Betriebswirtschaft gebildet, in dem nun diese Herren regelmäßig zusammenkommen, über aktuelle Fragen des Unternehmens beraten und auch sich

mit den methodischen Problemen auseinandersetzen. Dadurch haben wir auf der einen Seite erreicht eine Praxisnähe und auf der anderen Seite eine Einheitlichkeit in den Methoden und im Vorgehen. Und wie ich schon sagte, das Ganze hat etwa 5 Jahre in Anspruch genommen.

Unternehmenspolitische Grundsätze

Controlling muß auch mit den unternehmenspolitischen Grundsätzen in Übereinstimmung sein. Sind diese Grundsätze formuliert? In vielen Unternehmen sind sie nicht formuliert. Wir haben uns bei Boehringer Mannheim bemüht in den letzten Jahren, derartige Grundsätze zu formulieren. Wenn Sie mal herangehen an diese Arbeit, das zu tun, dann sehen Sie, daß das gar nicht so einfach ist. Das fängt schon an mit dem Arbeitsfeld des Unternehmens. "Unser Feld ist die Welt", ist da ein schlechter Grundsatz, weil es darauf ankommt, die Felder zu beschreiben, die man realistischerweise bearbeiten soll, die man sich zutrauen kann, wo man eben auch glaubt, wirklich die Kraft und die Potenz zu haben, sie zu bearbeiten.

Die Beschreibung des Arbeitsfeldes ist also mehr eine Selektion, eine Beschränkung. Und wir haben in einem der Planungsbriefe gesagt von seiten der Geschäftsführung an die Mitarbeiter, daß unser Arbeitsfeld der Gesundheitsmarkt ist. Damit ist es ziemlich deutlich beschrieben für die Mitarbeiter.

Wir haben auch gesagt, daß Rentabilität vor Umsatz geht. Deshalb ist Zielmaßstab der ROI. Und wir haben hinzugefügt, daß der langfristige Nutzen von dem kurzfristigen Vorteil gehen muß. Was an und für sich auch selbstverständlich ist. Aber es muß gesagt werden, sonst kann es zu Mißverständnissen führen im Sinne einer kurzfristigen Gewinnmaximierung und Substanzaufzehrung; gerade in einem Unternehmen, bei dem die Produkte eine sehr lange Reifezeit haben wie bei Therapeutika. Daneben steht Sicherung einer soliden Finanzstruktur. Daß dieser Grundsatz mit dem Rentabilitätsgrundsatz in einem Spannungsverhältnis steht, ist auch klar.

Die Steuerungs-Konzeption

Ein weiterer unternehmenspolitischer Grundsatz ist die Planorientierung. Ein Controlling-System könnte ein reines Ist-Erfassungssystem sein. Wir haben das nicht so gesehen, sondern wir haben uns dafür entschieden, ein Planungs- und Informationssystem zu schaffen. Deshalb auch der Name "Betriebswirtschaftliches Planungs- und Informationssystem", kurz "BEPI". Und diese Abkürzung, die ist bei Boehringer Mannheim inzwischen

gang und gäbe. Jeder weiß, was damit gemeint ist.

Der Planungs- und Informations-Rhythmus bei Boehringer Mannheim besteht aus:

- o LANGFRISTPLANUNG
 - Zielformulierung Geschäftsführung (Planungsbrief)
 - Erstellung der Langfristplanung für die Produktlinien und Unternehmen gesamt
 - Beratung
 - Verabschiedung
- o BUDGET (Jahresplanung)
 - Zielformulierung Geschäftsführung (Planungsbrief)
 - Orientierungsdaten (Grobplanung)
 - "Knetphase"
 - Feinplanung
- o LAUFENDE BERICHTERSTATTUNG
 - Monatlicher/quartalsweiser Soll/Ist-Vergleich
- o REVISED FORECASTS (quartalsweise)

Lang- und kurzfristige Planung

Ganz kurz zur Frage: warum trennen wir Langfristplanung und Kurzfristplanung? Wir trennen es auch zeitlich voneinander. Wir machen das eine, nämlich die Langfristplanung, im Frühjahr und die Kurzfristplanung als das Budget möglichst nahe am Beginn des neuen Jahres.

Wir trennen es deshalb, weil die Kurzfristplanung von den gegebenen Voraussetzungen des Unternehmens ausgehen muß. Kapazitäten, Man power, Organisation, auch die Produktpalette, da ist innerhalb von einem Jahr an der Struktur nichts Wesentliches zu ändern.

Während die Langfristplanung ja gerade darauf abzielt, die Struktur zu ändern, die Struktur weiterzuentwickeln. Herr Deyhle hat es vorhin so ausgedrückt, das Potential des Unternehmens zu erkennen, zu aktivieren und da, wo Schwachstellen sind, das Potential aufzumöbeln. Sie können es auch ausdrücken als Stärken- und Schwächen-Analyse und Schlußfolgerungen daraus. Das ist das, was wir als die Hauptaufgabe der langfristigen Planung ansehen.

Dann ein zweiter Grund, weshalb wir das trennen: die Kurzfristplanung geht sehr ins Detail; und sie muß ins Detail gehen, weil ja jeder Kostenverantwortliche, jeder Abteilungsleiter sein Kostenbudget bekommt, und zwar nach einer Glie-

derung, mit der er auch wirklich steuern kann, mit der er seine Eigen-Aktivität selbst kontrollieren kann. Das wäre bei der Langfristplanung absoluter Unsinn. Hier geht es nicht ins Detail. Es arbeiten auch an der Kurzfristplanung sehr viele Leute mit, weil ja jeder sein eigenes Budget machen soll. Während die Arbeit der Langfristplanung nach unserem Verständnis doch die Aufgabe von Leitungsgremien ist. Da arbeiten bei Boehringer Mannheim vielleicht 25 - 30 Leute mit.

Und dann als letzten Punkt der Unterscheidung: die Kurzfristplanung hat einen hohen Grad von Verbindlichkeit. Jeder soll und will ja auch ernstgenommen werden mit dem, was er plant. Während die Langfristplanung das nicht in diesem Maß hat. Bei der Langfristplanung kommt es darauf an, daß die richtige Richtung eingeschlagen wird, daß die Weichen richtig gestellt werden, daß man nicht mit dem Zug in die falsche Richtung fährt.

Budget-Ablauf: Der Planungsbrief

Das Budget als zentrale Aktivität erfolgt in vier Schritten. Das erste ist der Planungsbrief der Geschäftsführung. Die Geschäftsführung beginnt mit diesem Brief, der etwa im August geschrieben wird. In diesem Brief formulieren wir die Ziele und Arbeitsfelder. Und da spielt wieder herein das Ergebnispotential; die Hinweise darauf, was nach unserer Meinung ausgeschöpft werden muß, was besser ausgeschöpft werden muß, wo wir Schwächen sehen. Wir quantifizieren hier noch nicht - im allgemeinen nicht. Manchmal nennen wir auch bestimmte zahlenmäßige Vorstellungen. Natürlich ist es klar - und da ist jetzt ein Nutzen in diesem Rhythmus Langfristplanung - Kurzfristplanung, das eine im Frühjahr, das andere im Herbst -, daß man bei dem Budget sehr stark auf die Ergebnisse der Langfristplanung zurückgreifen kann. Denn die Langfristplanung soll ja der Rahmen sein, in dem sich jetzt das Unternehmen konkret entwickelt. Deshalb ein starker Bezug der Budgetplanung auf die vorangegangene Langfristplanung, was durch den Planungsbrief hergestellt wird.

Budget-Philosophie: "Das mit Anstrengung Erreichbare"

Welche Maßstäbe legt man an beim Budget? Das ist enorm schwierig, wenn der eine konservativ bleibt und der andere optimistisch oder ambitiös. Wie findet man sich da durch? Das ist ja ein großes Problem. Wir bemühen uns, das dadurch in den Griff zu bekommen, daß wir ein Schlagwort geprägt haben, d. h. Planung ist das mit Anstrengung Erreichbare. Also es soll ein ge-

wisses Maß von Herausforderung sein. Und der einzelne Mitarbeiter soll sich selbst diese Herausforderung setzen; also Planung ist das mit Anstrengung Erreichbare. Aber es muß erreichbar sein. Es muß realistisch sein. In diesem Spannungsverhältnis spielt sich nun einmal Planung ab; und dieses Spannungsverhältnis haben wir versucht, mit diesem Schlagwort zu treffen.

Den Planungsbrief schreiben wir übrigens selbst - die Geschäftsführung. Den lassen wir also nicht von einer Planungsabteilung oder einer Betriebswirtschaftlichen Abteilung oder einer Stabsstelle verfassen. Den schreiben wir selbst; und ich glaube, daß das auch eine sehr wichtige Sache ist, denn die Führungskräfte wollen in dieser Phase hören, was die Geschäftsführung will.

Budget-Ablauf: Orientierungsdaten

Die Orientierungsdaten sind eine Art Grobplanung, die aber schon unter dem Motto steht: Planung ist das mit Anstrengung Erreichbare. Das ist also keine Hochrechnung. Hier versuchen wir nämlich schon in einem frühen Stadium der Planung, ein ungefähres Gesamtbild zu bekommen. Denn das Schwierige ist ja, daß man bei den Maßnahmen, die man plant, wenn man diesen groben Gesamtüberblick nicht hat, irgendwie ins Blaue hineinplant. Und das ist schlecht, wenn man nicht weiß: wohin führt es eigentlich? Reicht das, was wir planen, aus? Z. B. an Kostensenkungsmaßnahmen. Reicht der Deckungsbeitrag aus, den wir aus Umsatzsteigerungen hier oder dort erzielen können?

Deshalb machen wir zuerst mal diese sogenannten Orientierungsdaten als Grobplanung und vermeiden damit eine Detailarbeit in einer Phase, in der eine Detailarbeit noch nicht angebracht ist. Denn mit diesen Orientierungsdaten wollen wir ja noch arbeiten. Da gehts ja erst richtig los.

Die Orientierungsdaten werden dezentral entwickelt jeweils von den Verantwortlichen; in großen Gruppen, aber von unten nach oben in der Organisation. Der Planungsbrief geht von oben nach unten, die Orientierungsdaten kommen von unten nach oben. Und auch da wieder die Frage: mit Anstrengung erreichbar; also Realismus und Ehrgeiz?

Budgetablauf: Knetphase

Ja, und dann kommt die wichtigste Phase; die nennen wir die "Knetphase". Da wird nämlich alles durchgeknetet. Da wird überall geschaut, wo noch Luft herausgeknetet werden kann bei den Kosten,

oder wo das Potential noch nicht ausgenützt ist.

Für die Knetphase nehmen wir uns auch die meiste Zeit - 4 Wochen. Und in dieser Phase finden Sitzungen von allen Führungsgrößen statt, das geht auch von unten nach oben; das geht über diese produktlinien-orientierten Kommissionen, von denen ich gesprochen habe; das geht dann in eine Hauptkommission. Das ist eine Art "Untervorstand"; und dann geht es in die Geschäftsführung. Wir tagen mit den Gremien verschiedentlich zusammen und kneten da nun gemeinsam herum.

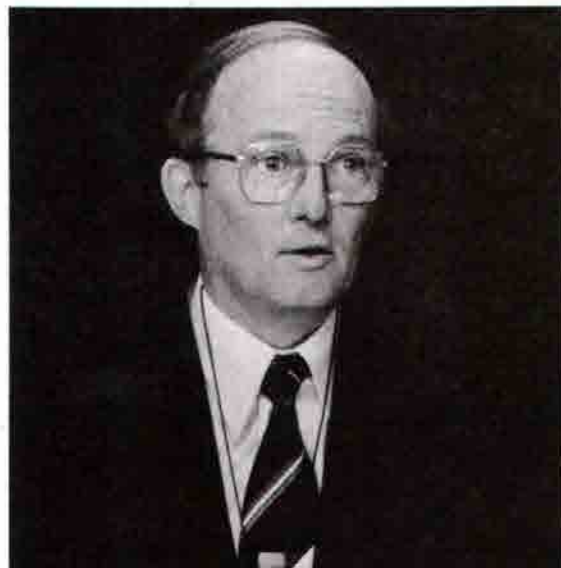
Und hier werden die Weichen gestellt.

Das sehe ich als den wichtigsten Teil einer Planung an, daß man die Weichen stellt, daß man sagt, wo man eigentlich hinauswill. Das Instrumentarium, das einem zur Verfügung steht, muß die Möglichkeit geben, diesen Knetvorgang, die Beschlüsse, die man da faßt, schnell in das System der Zahlen einzuspielen, um zu sehen, was es denn bringt. Was kommt dabei heraus? Deshalb muß das Planungs- und Kontrollsystem detailliert genug sein, aber nicht zu detailliert. Es muß flexibel sein und das nachvollziehen, was die Knetphase bringt.

Die durchgekneteten Orientierungsdaten oder "ÜOD" - d. h. überarbeitete Orientierungsdaten - werden dann schließlich beschlossen; und dann kommt die Feinplanung.

Budget-Ablauf: Feinplanung

Die Feinplanung macht ziemlich viel Arbeit. Da ist aber dann die obersten Führungsebene nicht mehr stark - eigentlich kaum noch - beteiligt. Jetzt wird der Umsatz im Detail geplant, jetzt werden die Kosten je Kostenstelle geplant.



Das ganze basiert auf einem exakten Terminplan. Wenn man eine Budgetplanung macht und macht keinen Terminplan, dann kann man das gleich vergessen. Wir machen es ziemlich exakt. Da sind auch alle Sitzungstermine mit eingeplant. Sonst kriegt man nämlich die Leute nicht zusammen.

Wir ändern nicht die Pläne, das Budget bleibt als Meßlatte bis zum Jahresende unverändert bestehen. Der "revised forecast" ist eine Schätzung für das Restjahr aus aktueller Sicht, und sein Zweck ist genauso wie der Zweck des Soll-Ist-Vergleichs zu überlegen, ob noch Kurskorrekturen möglich sind.

Der laufende Soll-Ist-Vergleich

Der schließt an die Kurzfristplanung an das ganze Jahr über. Alles was geplant ist, wird auch in den Soll-Ist-Vergleich mit einbezogen. Und deshalb ist es einfach ein Gebot, daß Planungs- und Berichtssystem übereinstimmen. Gleiche Begriffe, gleiche Systematik und Gliederung, gleicher Detaillierungsgrad, gleiche Kriterien.

Und das Schlußkriterium ist der ROI. Da machen wir einen "revised forecast" nach Ablauf jedes einzelnen Quartals. Dieser "revised forecast" ist keine Planrevision.

Wie weit ist man von dem Ziel, das man sich für das Jahr gesetzt hat, entfernt? Wenn man zurückgeblieben ist hinter dem Budget: gibt es noch Möglichkeiten, das geplante Budgetziel doch noch einzuholen?

Wie sieht nun der Werkzeugkasten aus?

Der Grundaufbau ergibt sich aus folgendem Schema (Abb. 1). Darin steckt als spezielles Problem der hohe Anteil der indirekten Kosten, ungefähr 75 % im Durchschnitt des Unternehmens mit großen Unterschieden von Produktlinie zu Produktlinie. Und welchen Weg soll man einschlagen?

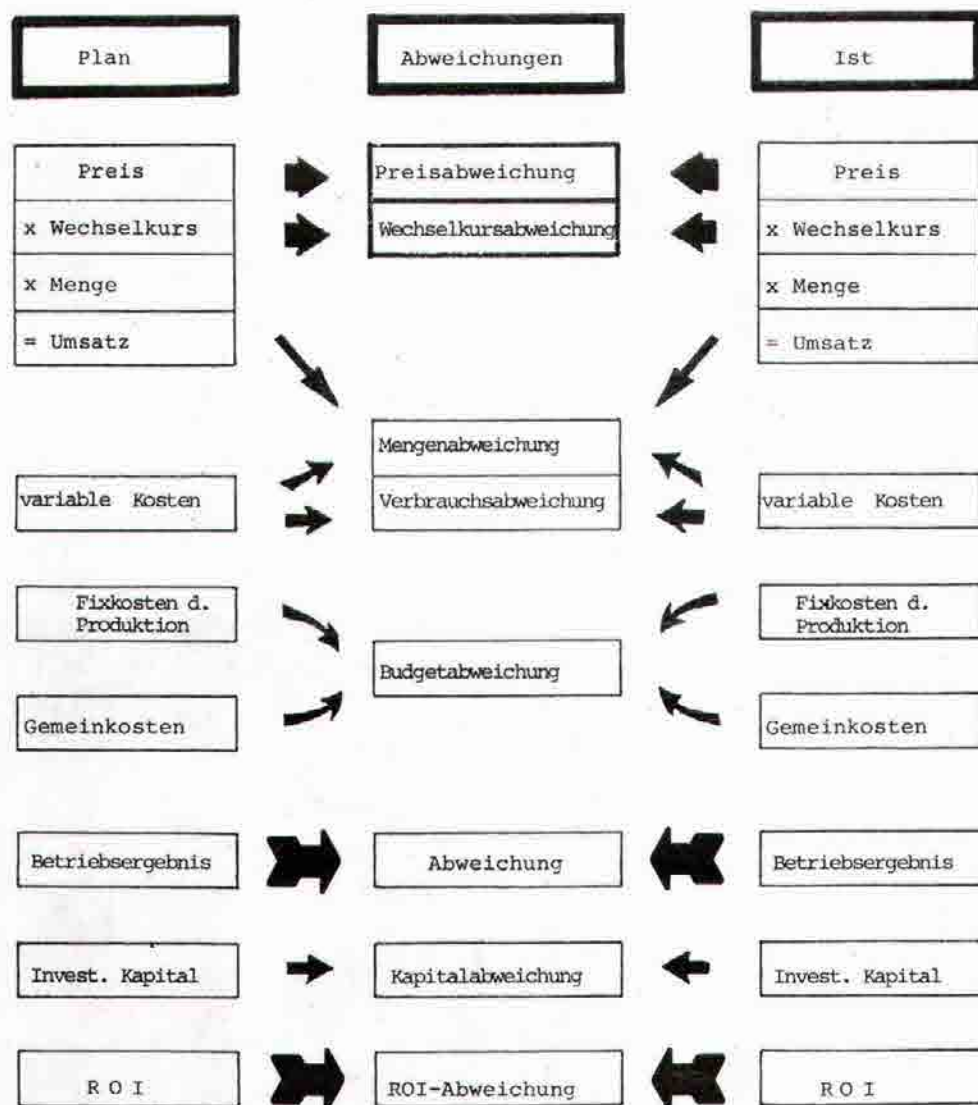


Abb. 1: Plan, Ist-Entwicklung und Abweichungsanalyse

Da gibt es einmal Vollkostenrechnung mit Kostenschlüsselung. Das ist Willkür und meistens nicht wirklichkeitsnah; also Schlüsselung nach dem Gießkannenprinzip. Dann ist die reine Deckungsbeitragsrechnung, die der Wirklichkeit wesentlich näher ist, die aber immer ein Problem zeigt, daß nämlich keine Vergleichbarkeit oft zwischen den einzelnen Produktlinien gegeben ist. Der Grad der Zurechenbarkeit ist unterschiedlich, und wenn man alles zurechnet, was eben zurechenbar ist, und alles andere wegläßt, dann kommt man eben zu Größen, die nicht vergleichbar sind und die man nicht gegenüberstellen kann.

Wir helfen uns durch das, was wir Segmentierung nennen. Ein Beispiel dazu: Die Forschungskosten Therapeutika fallen alle auf die Therapeutika-Linie. Insofern ist die Zurechnung zur Sparte Therapeutika leicht. Die Zurechnung aber zu Teil-Untergliederungen ist nicht möglich, weil geforscht wird meistens für die Produkte, die man noch nicht hat. Deshalb rechnen wir das nur den Therapeutika zu. Daneben haben wir die bio-chemische Forschung, die tätig ist sowohl für Diagnostika, als auch für die Wirkstofflinie Feinchemikalien. Da muß also aufgeteilt werden. Dann gehen wir hinein in die projektbezogene Forschungskosten-Abrechnung, nehmen die Kosten da heraus und teilen sie den beiden Li-

nien segmentiert zu, wie wir das nennen. Also das Prinzip ist - da es keine direkte "automatische" Zuordnung gibt - eine so weit möglich durch analoge Zuordnungshilfen doch verantwortungsgerechte Zuordnung. Und mit dieser Segmentierung gelingt es uns bei Boehringer, einen sehr großen Teil der indirekten Kosten gut und zuverlässig (nach Inanspruchnahme) zuzuordnen.

Abgestuftes Ergebnisbild

Die stufenweise Ergebnisrechnung zeigt Abb. 2. Für Boehringer Mannheim zeigen wir den ROI aus dem Brutto-Ergebnis und dem gesamten gebundenen Kapital. Für die Produktlinien lassen wir das außerordentliche Ergebnis und das nicht-betriebsnotwendige Vermögen außer Betracht und bekommen dadurch den ROI Produktlinie. Die Summe der ROI's oder das gewogene Mittel aus den ROI's der 4 Haupt-Produktlinien entspricht natürlich dann nicht dem ROI des Gesamtunternehmens. Da machen wir noch ein ROI der Gesamtheit der Produktlinien, Zwischen diesem und dem Unternehmens-ROI ist dann eine Differenz, die gekennzeichnet ist durch das außerordentliche Ergebnis einerseits und durch das nicht-betriebsnotwendige Vermögen andererseits.

	BM - GmbH	Produktlinie weltweit	Produktlinie Inl./Ausl.	Produktgruppe Marktregion	Produkt Land	
Umsatz	↓	↓	↓	↓	↓	
Variable Kosten						
<u>Deckungsbeitrag I</u>						
Fixkosten der Produktion						
<u>Deckungsbeitrag II</u>						DB II
Direkte Gemeinkosten						
<u>Deckungsbeitrag III A</u>						DB III A
Segmentierte Gemeinkosten						
<u>Deckungsbeitrag III B</u>						DB III B
neutrale Erträge						
neutrale Aufwendungen						
<u>Bruttoergebnis vor FK-Zinsen</u>	↓ Betriebsergebnis ↓ Bruttoergebnis	↓ Ergebnisbeitrag				
ROI	ROI - B M	ROI-Produktlinie				
Sonstiges Kapital (Finanzanlagen etc.)	↑	↑				
gebundenes Kapital (Sparten)						

Abb. 2: Produkt- und Marktergebnis-Rechnung

Nun, je weiter wir das Ergebnis aufbrechen nach Produktlinien, nach kleineren Produktlinien bis hin zu den Einzelprodukten und den einzelnen Artikeln, umso weniger kann man zurechnen. Je kleiner die erfaßte Einheit, umso mehr verkürzt sich die Rechnung bis hin zur reinen Ermittlung des Deckungsbeitrags. Aber wir machen es so, daß jeweils die Gruppen, die wir gegenüberstellen, dann im Vergleich auch wirklich vergleichbar sind. Und diese Einheiten sind bei unserem System sowohl produkt-orientiert als auch nach einer regionalen Hierarchie geordnet; bis zum einzelnen Verkaufsbüro im Inland, im Ausland bis zum Vertrieb in jedes einzelne Land. Ja bis zum Kunden kann man da gehen.

Deshalb nennen wir dieses System, was sozusagen "die Spitze des BEPI" ist, das Produkt- und Marktergebnis. Und jeder bekommt damit den von ihm beeinflussbaren Teil von den Kosten und vom Umsatz - und dazu segmentiert den indirekten Kostenanteil, der aber außerhalb der eigenen direkten Beeinflussungssphäre liegt.

BEPI-Verflechtungen im "Unterbau"

Ein besonderes Problem, das bei der Realisierung von EDV-Projekten dieser Größenordnung und dieses Ausmaßes auftaucht, ist das der Verflechtung mit anderen EDV-Programmkomplexen. Und das BEPI in der Form, wie wir es konzipiert haben, überschneidet sich an soundsovielen Stellen mit anderen EDV-Programmkomplexen; einmal bezüglich der Eingabedaten. Ich habe das mal versucht, skizzenhaft auf Abb. 3 darzustellen. Dann auch in Bezug auf die gemeinsamen Ordnungssysteme wie z.B. Verschlüsselungen, Stammdateien. Und schließlich gibt es auch eine Verflechtung in bestimmten Vorprogrammen. Denken Sie z.B. an die Verflechtung der Produktionsplanung im Rahmen des BEPI und der technischen Produktionsplanung. Ja wenn da die Basisdaten nicht übereinstimmen oder wenn da die Berücksichtigung von Punkten wie Mengengerüst, Rezepturen, Abfall etc., wenn man da nicht von den gleichen Größen ausgeht und wenn auch die Verarbeitungsprogramme, die hinführen auf der einen Seite zu einer technischen Produktionsplanung, auf der anderen Seite zu der betriebswirtschaftlichen Produktionsplanung - wenn das nicht übereinstimmt, dann ist einfach eine Kontrolle nicht mehr gegeben.

Es müssen deshalb die gleichen Mengengerüste, Rezepturen benutzt werden; auch die verfügbare Kapazität pro Leistungseinheit, Abfallquoten, Ausschuß - alles das ist die Basis für die Standards; und die Standards müssen übereinstimmen. Deshalb war es notwendig,

die vielfältigen Verflechtungen zwischen denen, die an dem BEPI arbeiten, und denen, die an anderen Projekten arbeiten, herbeizuführen. Das war eine sehr umfangreiche und sehr schwierige Arbeit. Und dann der Interessenausgleich. Der ist ja auch oft schwierig; denn viele andere wichtige Programme und Projekte standen auch bei uns auf der Tagesordnung, und andere Bereiche warteten auf die Unterstützung durch die Datenverarbeitung.

Wir haben in der Phase, in der das BEPI erstellt worden ist, von der Geschäftsführung her einen ganz klaren Akzent gesetzt und haben diesem Programm eine vorrangige Stellung gegeben. Es hat dazu geführt, daß die EDV-Kapazität in unserem Unternehmen zeitweise bis zu 50 % durch dieses Gesamtprogramm ausgefüllt war, und Sie können sich vorstellen, daß das natürlich Probleme herbeiführt und Diskussionen. Inzwischen ist auch diese Phase vorüber, es hat sich deutlich vermindert.

BEPI - Output

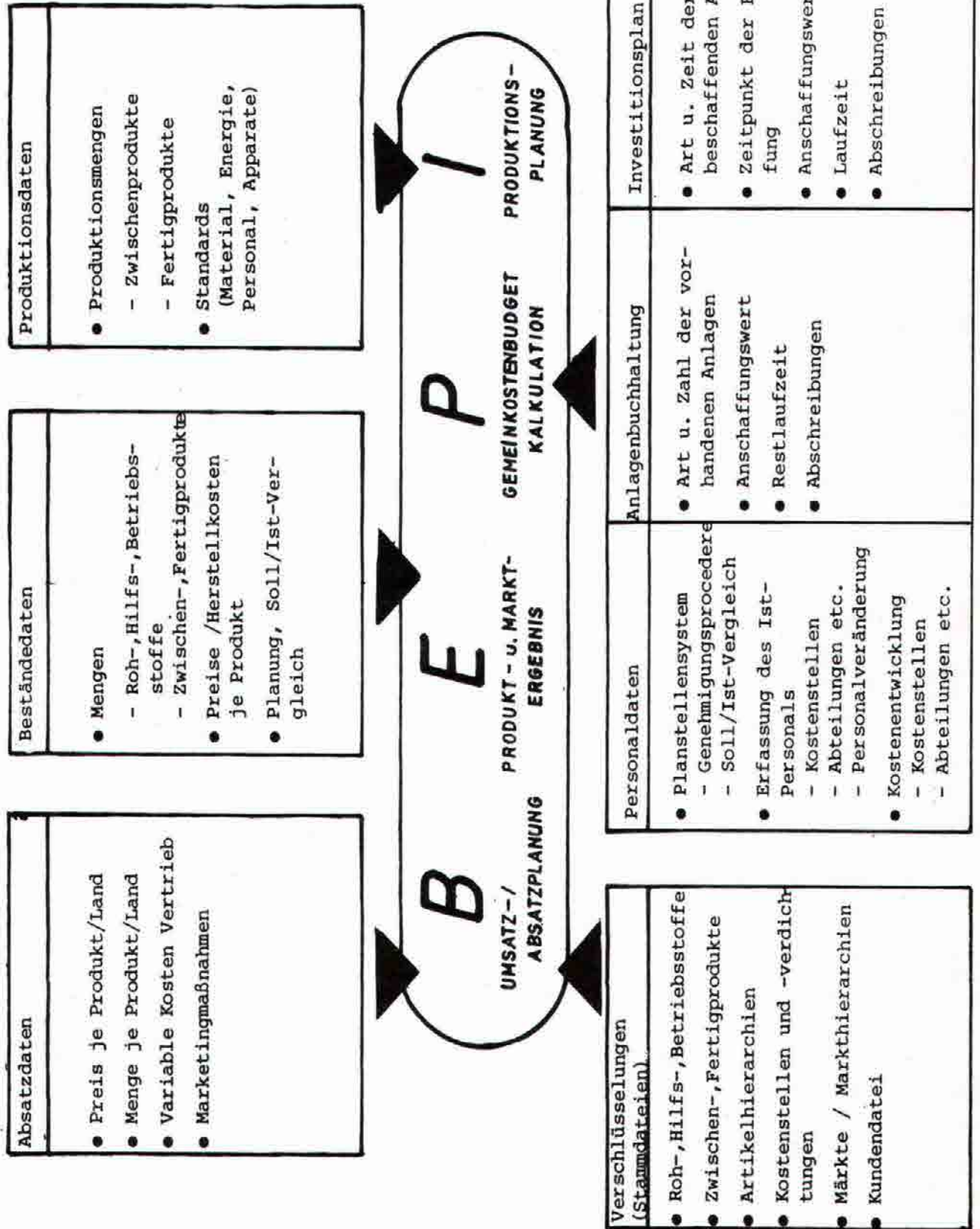
Was bringt das BEPI (Betriebswirtschaftliches Planungs- und Informations-System) den Kunden? Dieses ist skizzenartig auf Abb. 4 dargestellt. Auch da können Sie sich in die Einzelheiten vielleicht noch etwas selber vertiefen. Informationen über Umsatz und Absatz: die Planung erfolgt jährlich im Budget; der Soll-Ist-Vergleich erfolgt monatlich. Hier besonders wichtig in unserem Unternehmen ist, daß diese Gesamtübersichten über Umsatz und Absatz angeschlossen sind an das, was wir Außendienststeuerung nennen. Also die Steuerung unserer Mitarbeiter, die draußen beim Arzt sind, die in bestimmten Gebieten operieren und die natürlich auch ihre Soll-Ist-Vorstellungen haben.

Dann das Produkt- und Markt-Ergebnis, von dem ich schon gesprochen habe, dem wir die Hauptbedeutung geben in der Budgetphase. Wir rechnen zwar diese Produkt- und Marktergebnisse auch als Ist-Ergebnisse aus, aber wir sind der Meinung, daß eine Ermittlung dieser Produkt- und Marktergebnisse auf Planbasis wichtiger noch ist als das Ist, das ja dann doch oft, gerade wenn man stärker in Details geht, von Zufälligkeiten bestimmt wird.

Die Produkt- und Markt-Ergebnisse sollen die strukturellen Stärken und Schwächen zeigen an der Produktlinie oder in einer bestimmten Region, unabhängig von Zufallsschwankungen. Deshalb sind sie dann auch besser als Entscheidungsunterlagen geeignet.

Über die Produktionsplanung habe ich schon einiges gesagt. Nur noch mal das Stichwort in Erinnerung rufen: Übereinstimmung der Basisdaten und der Programme im Sinne der Erreichung von ein-

Abb. 3: Eingabedaten des Betrieblichen Planungs- und Informationssystems



heitlichen Standards. Die Planerzeugnis-Kalkulation muß auf dem gleichen System aufbauen. Die Gemeinkostenbudgets bilden in der Knetphase der Budgetplanung einen besonderen Schwerpunkt. Hier geht es dann darum, den Aufwand in dem gesamten Gemeinkostenbereich zu beeinflussen. Da

spielt eine große Rolle der Planstellen-Plan. Wir haben ein ausgearbeitetes Planstellen-System. Wir rechnen also den Personaleinsatz nicht nach dem Ist-Personal, sondern gehen von der Planstellenbesetzung aus.

Geduld und Ungeduld beim Controlling- Aufbau

Der Finanzchef, meine Damen und Herren, muß ungeduldig sein. Wir waren in den letzten Jahren oft ungeduldig, bis allmählich die ersten Ergebnisse aus der BEPI-Küche herausgekommen sind und da-

mit gearbeitet werden konnte. Die Wartezeit glaube ich - kann man sagen - hat sich bei uns gelohnt, die Investition bringt einen vernünftigen ROI und ich hoffe, daß sich auch für Sie das Zuhören gelohnt hat im Sinne eines guten ROT (Return on time invested).

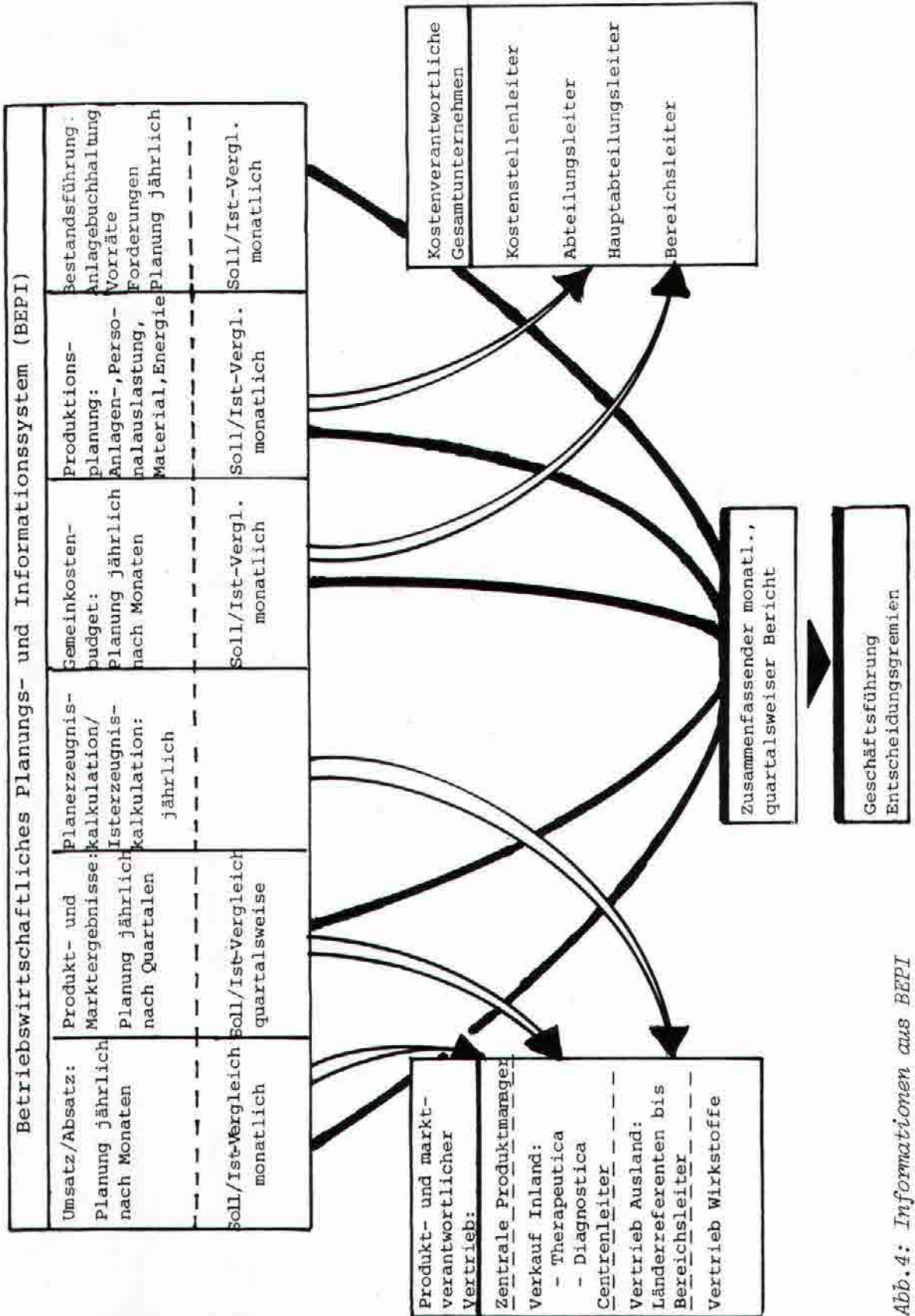


Abb. 4: Informationen aus BEPI

CONTROLLING IN AKTION

Notizen aus den Podiumsgesprächen des 3. Controller-Kongresses 1978:

Partner auf dem Podium:

Dipl.-Kfm. Heinz Dietz, Kaufmännische Leitung, Lurgi Werkstätten/Gotek, Frankfurt/Main, 1. Vorsitzender des Controller Vereins e.V.;

Ing. Manfred Eicker, Controller Ressort Technik, Bayerische Motorenwerke AG, München;

Dr. Heinrich Hornef, Geschäftsführer der Boehringer Mannheim GmbH, Mannheim;

Ing. Paul Ruttkamp, Leiter des Zentralbereichs Betriebswirtschaft der Bayerische Motorenwerke AG, München;

Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Leiter der Controller-Akademie, Gauting/München, Geschäftsführer des Controller Vereins e.V.

Dr. Deyhle:

Als ich Sie, Herr Dr. Hornef, zum ersten Mal kennenlernen durfte, waren Sie bei der Zeitschrift "Volkswirt" in der Redaktion. Und ich glaube, dieses Gefühl für Journalistik ist etwas, was in der Anwendung des "Controlling in action" wesentlich und hilfreich ist; daß wir eben versuchen, etwas weitergebähig darzustellen. Vielen Dank für das, was Sie uns in Ihrem Vortrag gesagt und wie Sie es gesagt haben.

Dietz:

Zu Dr. Hornefs Vortrag hätte ich gerne erst etwas gesagt und dann etwas gefragt. Wir haben bei der Lurgi auch so ein Modell eingeführt, und es hat auch 8 Jahre gedauert. Das Unternehmensgeschehen - Menschen, Sachen, Bestände - wird in Zahlen übersetzt. Was ist als Wichtigstes geblieben nach den 8 Jahren? Daß in Klausurtagungen und Besprechungen, wo die einzelnen Sparten und Funktionen zusammenkommen, ein ganz einfaches Blättchen zusammengestellt wird. Daß einfach gesagt wird, was sind die schlimmsten Probleme, die wir in diesen Bereichen, dieser Sparte haben? Mit Hilfe von Skalen und Zahlen kommt man zu diesem Problem, und dann beschließt man, welche Maßnahmen er-

griffen werden sollen, um es aus der Welt zu schaffen. Also von Zahlen und Skalen zu Maßnahmen, die in Worte gefaßt sind und die man abhaken kann, wenn sie erledigt sind. Dieses "primitive" Gelangen von den Zahlen zu den Maßnahmen scheint mir der Hauptsinn von Planung und Controlling zu sein. Das ist bei uns fast alles, was nach 8 Jahren übriggeblieben ist. Das ist wenig oder sehr viel. Deshalb die Frage jetzt an Herrn Dr. Hornef, wie sieht denn z.B. so eine Maßnahme bei Ihnen aus, die aus einem Gespräch entsteht zwischen einem Spartenforscher und einem Sparten-Außendienstmann, vielleicht einem Ihrer Produktlinien-Männer, wenn es da drum geht, ein bestimmtes Ergebnisziel zu erreichen?

Dr. Hornef:

Gewiß gehen die Interessen oft auseinander. Die Forschung hat bestimmte Programme und versucht natürlich, die zu verfolgen. Sie muß das auch; denn ihre Aufgabe ist in erster Linie, neue Produkte zu entwickeln. Das Marketing und die zentralen Produkt-Manager zumal sind daran interessiert, daß auch die bestehenden Produkte gepflegt werden. Das kann nun bedeuten, daß man von Seiten des Marketing Wün-

sche anbringt sei es in Richtung einer Modifizierung von Präparaten und Produkten, sei es in Richtung der Entwicklung von Kombinations-Präparaten bei Therapeutika, sei es aber auf der Diagnostika-Seite z. B. in Richtung der Entwicklung von Produkten, die die Benutzer-Freundlichkeit erhöhen. Das lenkt die Forscher von ihrer tiefgründigen Arbeit ab, und das ist eben dann einer der Punkte in diesen Planung-Besprechungen, daß die Interessen des Marketing hier genügend mit berücksichtigt werden. Aber auch nicht wiederum im Übermaß, so daß die langfristige Arbeit dabei Not leiden und liegenbleiben würde.

Wir haben z. B. im Zusammenhang mit dieser ganzen politischen Diskussion über die Pharma-Branche gesehen, daß es immer schwieriger wird, neue Produkte in den Markt zu bringen. Die Anforderungen werden immer höher, die Zeit immer länger. Das bedeutet natürlich, daß man der Pflege der vorhandenen Produkte eine stärkere Aufmerksamkeit widmen muß, und wir haben gesehen, daß es dafür sehr nützlich sein kann, wenn man dem Arzt von Zeit zu Zeit wissenschaftliche Arbeiten zur Verfügung stellen kann, indem er neue Informationen erhält über die Produkte, sei es in Bezug auf die Anwendung, sei es in Bezug auf Nebenwirkungs-Gefahren. Wir haben uns deshalb entschlossen, daß der wissenschaftlichen Pflege der bestehenden Produkte stärkeres Gewicht beigemessen wird.

Dr. Deyhle:

Ich fand das hochinteressant, wie Sie, Dr. Hornef, den Prozeß des Erarbeitens der Ziele dargestellt haben. Daß man einmal in der Budgetphase von oben herab "top-down" den Planungsbrief hat. Und dann kommen "bottom-up" die Orientierungsdaten. Die Orientierungsdaten sind noch ein Grobplan, sagten Sie, nicht? Und dann kommt die Knetphase; d. h. jetzt müßte ich erst einmal, bevor ich den ganzen Aufwand der Feinplanung mache, herausarbeiten, ob das übereinstimmt. Ob also dieses Prinzip des mit Anstrengung Erreichbaren realisiert werden kann. Anschließend erst kommt die Feinplanung, das hieße also, nachdem die Knetphase gelaufen ist. Jetzt, Dr. Hornef: wenn sich bei der Feinplanung herausstellt, daß das, was wir da vorher in der Knetphase überlegt haben, nicht geht? Hieße das einfach, daß dann eben in meinem Planungsnetz ein paar Maschen drin sind, die noch grob wären, die im einzelnen nicht definiert bleiben?

Dr. Hornef:

Zunächst mal: die Feinplanung bringt in der Regel keine Überraschung, weil in der Grobplanung bei der Erarbeitung der Orientierungsdaten zwar in groben Blöcken gearbeitet worden ist, aber doch mit einer ziemlich guten Treffsicherheit die Kosten-

blöcke ermittelt worden sind sowie die Umsatzplanung dargestellt und zusammengefaßt worden ist. In der Knetphase versuchen wir, alle Maßnahmen, die wir zusätzlich beschließen, in die Orientierungsdaten zunächst mal hereinzubringen - und deshalb ist das, was aus der Knetphase herauskommt, nicht mehr das an Orientierungsdaten, was reingekommen ist, sondern das sind die überarbeiteten Orientierungsdaten. Und diese überarbeiteten Orientierungsdaten enthalten als grobe Korrekturposten das, was an Maßnahmen oder Änderungen in der Knetphase beschlossen worden ist.

Die Personalplanung ist fertig nach den überarbeiteten Orientierungsdaten; und das wird jetzt kostenmäßig hochgerechnet über jede einzelne Kostenstelle verdichtet bis obenrauf - genauso geschieht das auf der Umsatzseite. Es handelt sich um das detaillierte Nachvollziehen dessen, was als überarbeitete Orientierungsdaten aus der Planung herausgekommen ist. Aber die überarbeiteten Orientierungsdaten sind nicht detailliert genug und auch nicht im Detail zuverlässig genug ermittelt worden, um als Maßstäbe für den Soll-Ist-Vergleich zu dienen. Das heißt also: die Feinplanung ist die Vorbereitung des Soll-Ist-Vergleichs, wenn Sie so wollen.

Diets:

Es ist soweit also gefaßt, daß Sie nicht nur Zahlen austauschen, z. B. daß Sie sagen: "Unser Außenbüro Hamburg macht im nächsten Jahr einen Umsatz für die einzelnen Produktlinien von X", sondern daß da auch steht: "Herr Müller, Leiter dieses Büros, ist berechtigt, drei weitere Außendienst-Mitarbeiter einzustellen".

Dr. Hornef:

Das geschieht ja schon in der Knetphase; also die genehmigten Planstellen, die stehen am Ende der Knetphase absolut fest.

Markus (Philips) aus d. Auditorium:

Herr Dr. Hornef, Sie haben mehrere Male auf die Entwicklungszeit von fünf Jahren hingewiesen. Können Sie in etwa angeben, wieviel "Mannkraftaufwand" von Fachabteilungsleitern und auch EDV in diesem Projekt drinstecken?

Dr. Hornef:

So weit ich weiß hat die Entwicklung uns etwa 2 1/2 Millionen gekostet, wenn Ihnen das etwas sagt. Vor allem ist es auch die vieljährige Geduld, die man braucht, um das Controlling reifen zu lassen.

Stimme aus dem Auditorium:

Wie zentral oder dezentral ist Ihr Planungsablauf?

Dr. Hornef:

Wir tun das nicht im zentralistischen Sinn, daß nun diese Maßnahmen, die im einzelnen von den einzelnen Bereichen geplant werden, daß die z. B. alle zusammen geholt und bei einer Planungsabteilung abgeliefert werden müssen. Das gibt es bei uns nicht. Aber wir erwarten von den Leitern der einzelnen Bereiche, daß sie mit ihren Mitarbeitern konkrete Ziele erarbeiten - und das auch für Service-Abteilungen; z. B. für das FRW.

Da steht dann drauf: "Weltbilanz für die nächsten 2 - 3 Jahre" mit konkreten Schritten, was in einem Jahr, was im zweiten Jahr gemacht werden soll; da werden die Gewichte gesetzt. Das halte ich auch deshalb für nötig, weil es mir anders gar nicht möglich wäre als Geschäftsführer, mit dem Leiter des Finanz- und Rechnungswesens darüber zu sprechen, wie eigentlich er die Prioritäten und ich die Prioritäten sehen für das, was in der Zukunft gemacht werden muß.

Dasselbe gilt auch für Organisation und Datenverarbeitung. Die machen nicht nur ein zahlenmäßiges Budget, sondern sie legen vor Beginn eines jeden Jahres genau fest, wie die Kapazitäten der EDV verteilt sind auf die einzelnen Benutzer-Bereiche. Da werden wiederum Prioritäten festgelegt, und da haben wir diesen EDV-Ausschuß, in dem die Benutzer-Bereiche vertreten sind. Der Plan der Datenverarbeitung geht als einer der zentralen Schlüsselbereiche bis in die Geschäftsführung zur Genehmigung.

Also das machen wir doch ziemlich konkret, und zwar enthalten diese Pläne dann Maßnahmen, die sich in Geld ausdrücken wie auch Maßnahmen, die sich nicht in Geld ausdrücken lassen wie z. B. Mitarbeiterförderung.

Diets:

Bei BMW besonders interessant gefunden habe ich die funktionale Personalbedarfsermittlung (vgl. Controller Magazin Nr. 5/78, S. 205 ff.). Ich habe mir da drunter vorgestellt, daß Sie Mengenaufschreibungen oder so was machen. Ist es so, daß Sie sagen: Wir haben in unserer Buchhaltung XY des Werkes Z soundsoviele Buchungsvorgänge. Also dürften es nur 3 Buchhalter sein, die wir da beschäftigen, und nicht 7. Ist das so?

Ruttkamp:

Ja, wir haben bestimmte Bezugsgrößen - so in der Betriebsbuchhaltung "Durchlauf der Rechnungen", im Einkauf "Anzahl der Lieferanten". So

haben wir eine ganze Reihe Bezugsgrößen ermittelt im Hause BMW, auf denen wir die Planung der indirekten - also der Zeitlöhner - aufbauen. Die Planung der Fertigungslöhner basiert auf Fertigungszeiten, aufgenommen von der Zeitwirtschaft.

Aber das ist noch nicht überall bei uns eingeführt, sondern abschnittsweise und in bestimmten Organisationseinheiten.

Ein Teilnehmer:

Ich hätte eine Frage an Herrn Ruttkamp, und zwar sagten Sie, Sie haben einen Werks-Controller, einen Zentral-Controller und beispielsweise einen Controller im Vorstandsbereich Personal. Was ist, wenn im Werk Personal geplant wird? Sind da alle 3 Controller beteiligt? Ist der Werks-Controller zusammen mit dem Personal-Controller beteiligt oder wie läuft das ab?

Ruttkamp:

Nein, grundsätzlich ist der Werks-Controller zuständig für die Betreuung der gesamten Planung des Werkes. Nach den Prämissen, die ausgegeben werden von der Zentrale, wird der Werks-Controller die Planung durchführen und abstimmen mit dem jeweiligen Ressort-Controller. Das heißt also, der Werks-Controller berichtet einmal an Herrn Eicker als T-C (Technik) und den Teil fürs Personalwesen auch an den Ressort-Controller des Personals (P-C), so daß der Vorstand Personal eine gesamte Information hat über das Gesamtgeschehen des Personalwesens als Querschnittsfunktion.

Ein Teilnehmer:

Mich würde interessieren, wieviel Controller bei BMW im fulltimejob tätig sind und ob Sie die Effizienz der "Controllerei" messen können?

Ruttkamp:

Messen ist sehr schwierig, da haben wir noch keinen Maßstab gefunden. Wir können nur sagen: Wir haben 7 Ressorts und in jedem Ressort sind etwa 7 bis 8 Controller mit rein analytischen, planerischen Berichtsfunktionen engagiert. Und in der zentralen Betriebswirtschaft, wenn Sie die Wertanalyse ausklammern, sind ca. 35 Herren beschäftigt. Und die Werks-Controller sind nochmals ungefähr - nur mit analytischen Funktionen - 10 Herren.

Diets:

Und das ist ohne das Rechnungswesen?

Ruttkamp:

Ja, das ist ohne das Rechnungswesen. Wir haben eben rausgestellt, daß das Rechnungswesen aus dem Controlling rausgelöst wurde und im Controlling konzentriert die analytischen Funktionen sind,

Dann die Einsparungen, die erzielt werden durchs Controlling, direkt nachzuweisen, wird auch sehr schwierig sein. Was festliegt ist, daß wir eine Transparenz haben bis in die letzte Kostenstelle bzw. in die letzte Maschinenstelle. Wenn ich erinnern darf, daß Herr Eicker heute morgen sagte, wir gehen nicht nur auf Kostenstellen, sondern wir gehen auf Maschinenstellen - das heißt also, wir haben einzelne Fräsmaschinen zusammengefaßt, wir haben Drehmaschinen zusammengefaßt und informieren bis in die letzte Einheit rein - und haben dadurch doch Möglichkeiten zur Kostenbeeinflussung und Kostensenkung geschaffen. Und das jetzt separat messen zu wollen, weiß ich nicht, ob das so gut wäre und so im Unternehmen zu verkaufen ist.

Dr. Deyhle:

Die Frage wird gestellt, was bringt nun eigentlich die Controller-Organisation? Ist schon klar, aber die Antwort darauf ist nicht ganz einfach, weil ja der Erfolg nicht nur Sache des Controllers ist, sondern eben auch dieses Mitgehens der "controllenden" Manager. Ist es richtig zu sagen, Herr Ruttkamp, daß am Anfang, wenn man an den Werkzeugen schnitzt, mehr der Zentralbereich mitarbeiter-stark sein muß? Wenn die Werkzeuge vorhanden sind, daß dann das dezentrale Controlling, das örtliche Controlling, stärker wird? Der Zentralbereich hätte dann eher weniger Mitarbeiter?

Ruttkamp:

Am Anfang waren wir in der Zentrale sehr stark; das gesamte Controlling-Personal war in der Zentrale konzentriert. Wir sind nach 1 bis 2 Jahren hergegangen und haben dezentralisiert und die Zentrale wurde immer kleiner, hat sich bewußt zurückgezogen auf anweisende, auf koordinierende, zusammenfassende Richtlinien-Kompetenzen, während das dezentrale Controlling das tägliche Geschäft macht, also das "Doing".

Eicker:

Lassen Sie mich stellvertretend für ein Werk etwas sagen. Wir haben in den beiden großen Werken München oder Dingolfing etwa zwischen 6 und 8 Analytiker "vor Ort" tätig. Dazu gehört aber die gesamte berichtliche Darstellung des Monats; und Sie wissen: das macht sicher einen Aufwand von 3 bis 4 Analytikern allein dafür aus. Wir haben aber Bedarfe dergestalt, daß jeder Bereichsleiter mittler-

weile zu uns kommt und seinen eigenen Controller (Analytiker) haben möchte. Und das ist für uns Grund genug, eigentlich die Bestätigung zu finden. Abgesehen davon gehe ich nie her zu sagen, der Controller hätte eingespart. Ich glaube, das ist heute sehr deutlich zum Ausdruck gekommen.

Der Controller spart nicht ein, sondern der Controller ist eine Servicefunktion, um darzustellen, was vielleicht noch einzusparen wäre. Diese Transparenz wird von uns gefordert; und die liefern wir.

Dr. Deyhle:

Können wir hinzufügen, daß vielleicht das Einsparen stärker ein Kostenverhindern sein müßte? Daß wir eben deutlicher auf eine Kostenverhinderungsplanung hinaus müßten als auf eine Kostenabsäßeplanung. Ich glaube, man sollte das mal klar machen. Gerade auch Engagieren eines Mitarbeiters ist eine Investitionsentscheidung. Wird das entsprechend gehandhabt?

Darf ich etwas fragen: Gibt es bei BMW das Thema der Werksabgabepreise? Bei anderen Autoherstellern ist es so, daß die Werke zu Selbstkosten liefern an den Zentralvertrieb. Das würde die Möglichkeit schaffen, eine Vertriebsergebnisrechnung neben eine Werksergebnisrechnung zu stellen?

Ruttkamp:

Nein, wir arbeiten nicht mit Verrechnungspreisen oder mit Fabrikabgabepreisen, sondern wir haben in den Werken ein reines Cost-Controlling. Wir haben nur zentral eine Deckungsbeitragsrechnung für's gesamte Unternehmen und die Modell-Linien.

Dr. Deyhle:

Also der Erfolg der technischen Bereiche, Herr Eicker, ist gemessen in Kosteneinhaltung, in Bezugsgrößeneinhaltung, im Material-Controlling-Programm und in Terminen.

Eicker:

Wir haben in den Werken und auch im Ressort die Kostenplanung, Kostenverfolgung, Kostenanalyse für die Bereiche Personal, Sachkosten, Gemeinkosten und Investitionen.

Ein Teilnehmer:

Wir haben heute früh von Herrn Dr. Hornef gehört, daß der Fore-cast quartalsweise erstellt wird. Ich halte das auch für sinnvoll und gerecht-

fertigt. Nun haben wir bei Ihnen, Herr Ruttkamp, festgestellt, daß der Fore-cast für Personal, Kosten und Investitionen monatlich erfolgt. Ist das so oft sinnvoll?

Ruttkamp:

Wir kämen vielleicht quartalsweise damit aus. Wir haben es monatlich von Anfang an mit einbezogen und zwar, weil wir sehr stark Schwankungen im Absatz und in der Produktion unterliegen. Denn ob wir Produkte nach USA verschiffen oder nach Belgien oder nach Frankreich, da schwanken doch sehr stark die Produktionszahlen, und es macht sich schon sehr stark bemerkbar. Und die Zielsetzungen, die sich daraus monatlich neu ergeben, fließen dann auch automatisch in die Langfristplanung rein.

Wenn Sie wollen, man könnte monatlich auch drauf verzichten, aber das Instrument ist jetzt so installiert und so voll integriert. Ich glaube, daß die Geschäftsleitung es einfach vermissen würde, wenn es monatlich nicht mehr erscheint. Übrigens kommt der Fore-cast einmal zum Jahresende und dann rollierend immer 12 Monate weiter. Und in der Verwaltungsarbeit ist sehr viel mechanisiert.

Dr. Deyhle:

Können wir mal schnell fragen, wer von uns hier in diesem Raum macht eine solche Erwartungsrechnung / Hochrechnung überhaupt?

Danke herzlich, das ist ja praktisch 100 %ig.

Wer von uns jetzt macht es monatlich? Und wer macht es 2 - 3 mal im Jahr?

Jawohl, das ist der überwiegende Teil ungefähr (60 % quartalsweise; 40 % monatlich).

Herr Ruttkamp hat sicher recht, wenn er sagt, daß eben das auch mechanisiert ist zu einem guten Teil und technisch läuft. Das Problem ist nur, ob sich nicht ein solcher Fore-cast entwertet dadurch, daß man ihn zu oft macht und dann nicht mehr ganz ernst nimmt. Denn es sollte ja nicht nur eine Rechenprozedur sein, sondern eine Maßnahmenplanung. Es müßte ein rollender Maßnahmenplan sein.

Ruttkamp:

Das ist natürlich eine Frage der Interpretation und der Berichterstattung. Ich meine, wenn die Erwartungsrechnung ein Selbstzweck ist und das Zahlenmaterial innerhalb des Controlling bleibt, dann gebe ich Ihnen vollkommen recht. Bei uns findet aber regelmäßig jeden Monat eine Vorstandssitzung statt, die sich nur

mit Kosten, Ergebnis und Fore-cast beschäftigt. Und da werden diese Dinge verarbeitet, Maßnahmen daraus abgeleitet. Und wie gesagt, deswegen habe ich eben erwähnt, daß ich kaum glaube, daß unsere Geschäftsleitung auf den monatlichen Fore-cast verzichten würde.

Ein Teilnehmer:

Das eine ist, daß wir zur Zeit in unserem Hause einen Fore-cast auch vierteljährlich machen. Aber es hat sich inzwischen herausgestellt, daß das wohl für eine unternehmenspolitische Steuerung nicht ausreicht, und wir wohl versuchen müssen, in den nächsten 2 Jahren auch dahin zu kommen, monatliche Fore-casts zu machen, weil sonst wir nicht in der Lage sind, daraus kurzfristig Maßnahmen abzuleiten und entgegen zu halten. Und in diesem Zusammenhang habe ich an die Herren von BMW noch eine Frage: Mich würde interessieren, wie schnell liegen die Unterlagen vor, von denen aus der Fore-cast Entscheidungen treffen könnte.

Ruttkamp:

Soll-Ist-Vergleiche der Kosten am 10. Arbeitstag; der Top-Report einschließlich Fore-cast am 15. Arbeitstag des Folgemonats.

Dr. Deyhle:

Wesentlich fände ich beim Controller's Berichtswesen, daß wir versuchen müßten, mehr kasuistisch vorzugehen statt verdichtet. Ich habe in letzter Zeit öfters zu tun mit der Fragestellung, wie mache ich am besten verdichtete Berichte und aus verdichteten wieder verdichtete Berichte. Ja meine Damen und Herren, wie wollen Sie Texte verdichten? Da steht nachher auf der "Streichholzschachtel" nur noch drauf: "Wir sind alle Menschen und machen unsere Fehler eben".

Verdichten kann ich die Zahl, den hochgerechneten Return on Investment. Der Textkommentar sollte kasuistisch sein, das heißt fallbezogen und das möglichst 1 : 1 von der Front bis in den Vorstand; was evtl. dann auch bedeutet, daß der örtliche Controller vortragsberechtigt sein müßte im Vorstand.

Ruttkamp:

Aber das sollten wir auch sagen. Wenn wir eben davon sprachen, daß einmal im Monat der Vorstand sich bei uns mit Kosten- und Ergebnissituationen beschäftigt - und das heißt auch mit dem Fore-cast -; so ist es der Ressort-Controller, also in diesem Fall Herr Eicker, der einen speziellen

Vortrag im Ressort Technik hält über die Kosten- und Investitionssituation.

Eicker:

Hier kommt es sehr stark auf Information und Kooperation an. Man sollte möglichst dem Gesamtvorstand über die Zentrale Betriebswirtschaft nicht

etwas anderes erzählen als man seinem eigenen Ressort-Vorstand berichtet hat oder von was die Werks-Controller den Werksleiter orientieren. Insofern gebe ich Dr. Deyhle recht; da sollte man nicht die Abweichungsanalysen im verbalen Teil verdichten, sondern sollte es bei den berichtswürdigen Fällen belassen. ■



Boehringer Mannheim GmbH · Postfach 31 01 20 · 6800 Mannheim 31

Herrn
Dr. A. Deyhle
Controller-Akademie
Postfach 1168

8035 Gauting 2

Ihr Zeichen dy/hg
Ihre Nachricht 4. Okt. 1978
Unser Zeichen bh/re
Tel.-Durchwahl 750 2433

Boehringer Mannheim GmbH
Fabrik chem. u. pharm. Produkte
Sandhofer Straße 116, Postfach 31 01 20
6800 Mannheim 31
Telefon (06 21) 75 91
Telex 04 83 193 bm d / 04 82 420 bm d
Telegramme Alcoloid Mannheim
Banken:
Deutsche Bank AG, Mannheim
(BLZ: 670 700 10) Kto.: 01/02 832
Dresdner Bank AG, Mannheim
(BLZ: 670 800 50) Kto.: 6 808 231

Mannheim, 12.10.1978
Abteilung Finanz- und
Rechnungswesen

Sehr geehrter Herr Dr. Deyhle,

der Beitrag von Herrn Dr. Hornef zum Controller-Kongreß 1978 beschreibt sehr anschaulich einen wichtigen Teil unserer Aufgaben bei Boehringer Mannheim. Die Hauptabteilung Betriebswirtschaft im Finanz- und Rechnungswesen unserer Gesellschaft ist ein lebendiges und aufgeschlossenes Team, das immer neue anspruchsvolle Ziele anstrebt und realisiert.

Die Mitarbeiter sind angesehene Gesprächspartner im Unternehmen und so begehrt, daß sie uns häufig für kaufmännisch-administrative Führungsaufgaben innerhalb der expandierenden Boehringer-Mannheim-Gruppe ausgespannt werden. Diese wünschenswerte Fluktuation zwingt uns zur intensiven "Nachwuchs"-suche und -pflege.

So fehlt uns gerade jetzt für das Aufgabengebiet "Betriebswirtschaftliche Systeme und Sonderaufgaben" der Leiter und ein Mitarbeiter und außerdem ein weiterer Diplom-Kaufmann, dem die Mitarbeit bei der Langfristplanung Spaß machen würde.

Bestimmt sind diese Aufgaben auch für einige Leser des Controller-Magazin reizvoll.

Ob Sie uns wohl zusammenbringen können, indem Sie unseren Wunsch ausdrücken? Ein lebhaftes Echo würde uns sehr freuen, es soll dann auch bis zu Ihnen schallen.

Mit freundlichen Grüßen

Boehringer Mannheim GmbH
ppa. ppa.

Petermann

Boeh

KUNDEN- DECKUNGSBEITRAGS- RECHNUNG

von Dr. Ernst F. Schröder, Bielefeld

Unser Controlling läuft als operative und dispositive Gewinnsteuerung mit den Instrumenten

- Planung
- Berichtswesen
- Analyse
- Gegensteuerung

in den Unternehmen, in denen sich die Controlling-Mentalität durchgesetzt hat oder im Begriff dazu ist, weitgehend problemlos ab. Mit den Informationspyramiden

- *Produkterfolgsrechnung*
 - Vor-, Nach-, Zwischenkalkulation
 - Produktdeckungsbeitragsrechnung
 - Produktgruppendeckungsbeitragsrechnung
 - Spartergebnisrechnung
 - Gesamtprogrammergebnisrechnung
- *Bereichserfolgsrechnung*
 - Kostenstellenergebnisse
 - Abteilungsergebnisse
 - Bereichsergebnisse
 - Profitcenter etc.

wird heute die aktive Gewinnsteuerung durchgeführt.



Dr. Ernst F. Schröder ist Controller in der Rudolf A. Oetker Zentralverwaltung in Bielefeld

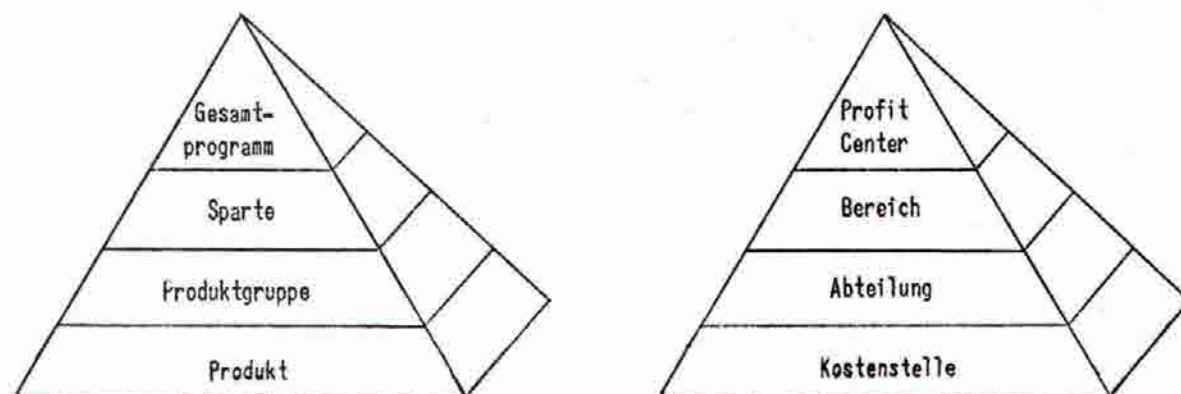


Abb. 1: Informations-Pyramiden Produkt- und Bereichserfolgsrechnung

Symbolisch läßt sich dieses Controlling-Informationssystem in Form der beiden Pyramiden in Abb. 1 darstellen. Die Entwicklung dieser Informationspyramiden geht einher mit dem Umdenkungsprozeß von der Kostenkontrolle des produktionsorientierten Rechnungswesens bis hin zur Entwicklung von Strukturanalysen im Rahmen des produktorientierten Rechnungswesens.

Anforderungen, die noch nicht erfüllt sind

Allerdings reichen diese Instrumente heute nicht mehr aus, da sie schwerwiegende Nachteile und Mängel besitzen:

- das Fixkosten-Controlling ist an seinen Grenzen angelangt; die Budgetsteuerung erfolgt auch heute noch kompetenzorientiert;
- der Schwerpunkt liegt auf der Globalsteuerung und nicht auf einer gezielten Segmentsteuerung;
- nach wie vor steht die Kostenplanung und -kontrolle im Vordergrund; die heute enorm wichtige systematische Erlösplanung und Erlösschmälerungsplanung kommt dagegen zu kurz;
- unser Controlling-Instrumentarium ist immer noch vom introvertierten Betriebsabrechnen geprägt und nicht von der notwendigen umwelt- und strategisch-orientierten Zielgruppen-sicht.

Kundendeckungsbeitragsrechnung als dritte Informationspyramide

Diese Aufgaben werden von der Kundendeckungsbeitragsrechnung als eine die bisher bekannten Informationssäulen überlappende dritte Informationspyramide erfüllt:

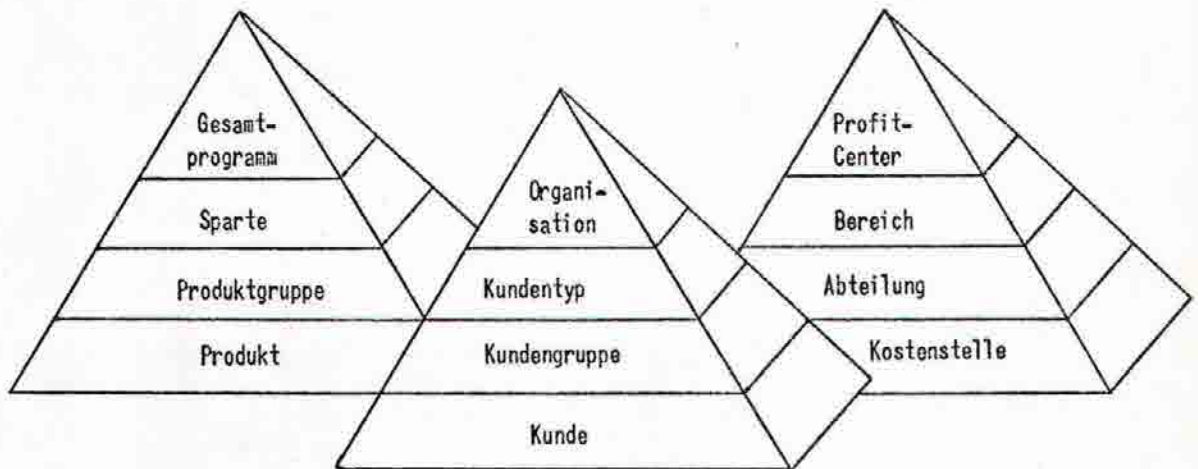


Abb. 2: Kundendeckungsbeitragsrechnung als dritte Informations-Pyramide

Wie die Kundendeckungsbeitragsrechnung entstand

Jedem Markenartikelhersteller ist folgende Situation nicht unbekannt:

"Der Verkaufsleiter eines Markenartikelherstellers trifft sich mit dem Geschäftsführer einer Handelsorganisation zu einer Verkaufsverhandlung. Die Handelsorganisation deckt mit ihren angeschlossenen Outlets im Verkaufsgebiet Nielsen 1 eine physische Distribution von 25 % für die Marken des Herstellers ab. Der Hersteller erzielt mit dieser Organisation 3 % seines Gesamtumsatzes.

Die einzelnen Verbrauchermärkte werden vom Hersteller in regelmäßigen Touren angefahren. In den einzelnen Läden hat das LKW-Personal folgende Einzelaufgaben wahrzunehmen:

- Ware anliefern,
- Ware plazieren,
- alte Waren zurücknehmen.

Zusätzlich werden die Geschäfte vom Außendienst des Herstellers betreut. Dazu gehören:

- Anlieferung und Aufbau von Verkaufsförderungsmaterial;
- Beratung der Marktleiter bei Aktionen und Verkaufsförderungsrunden;
- Sonderplazierung bei Aktionen;
- Ordersätze besprechen;
- Regalpflege.

Während des Gesprächs macht der Geschäftsführer der Handelsorganisation den Vorschlag, die Belieferung der einzelnen Geschäfte selbst zu übernehmen. Er sei dazu jetzt in der Lage, da seine Organisation plane, das hierfür notwendige Frischwarenlager in der erforderlichen Ausstattung zu bauen. Allerdings läßt er sich diesen Sonderservice entsprechend honorieren, so daß es in dem Gespräch letztlich nur noch um die Höhe der Erlösschmälerungen geht."

In dieser Situation helfen unsere heutigen Informationspyramiden des operativen Controlling nicht weiter. Die Frage, die dieses Gespräch aufwirft, ist:

Erzielen wir mit dem Kunden nach Gewährung von Erlösschmälerungen und dem Wegfall der uns bisher entstandenen Kosten noch den gleichen Deckungsbeitrag wie vorher?

Diese Frage kann nur eine Kundendeckungsbeitragsrechnung beantworten, in der alle dem Kunden zurechenbaren Erlöse, Erlösschmälerungen und Kosten erfaßt werden.

Gliederungsschema für die Kundendeckungsbeitragsrechnung

Nach unseren bisherigen Erfahrungen hat sich für den Aufbau einer Kundendeckungsbeitragsrechnung nachfolgendes Gliederungsschema als zweckmäßig herausgestellt:

1. Bruttoumsatz zu Verrechnungspreisen
2. ./, Rechnungsrabatte/Skonti/Preisdifferenzen
3. = Nettoumsatz I
4. ./, Kalkulatorische Erlösschmälerungen (zeitliche Abgrenzungen)
5. = Nettoumsatz II
6. ./, Wareneinsatz
7. = Rohertrag
8. ./, Variable Produktionskosten
9. = Deckungsbeitrag I (nach Produktion)
10. ./, Proportionale, dem Kunden direkt zurechenbare Kosten (z. B. WKZ, Delkredere, Finanzierungsvergütungen)
11. = Deckungsbeitrag II
12. ./, dem Kunden direkt zurechenbare Marketingkosten (z. B. Aktionsrabatte)
13. = Deckungsbeitrag III
14. ./, dem Kunden zurechenbare Verkaufskosten
15. = Deckungsbeitrag IV
16. ./, dem Kunden direkt zurechenbare Logistik-/Service-Kosten
17. = Deckungsbeitrag V
18. ./, Kosten für Sonderleistungen durch die Industrie an den Kunden
19. = Deckungsbeitrag VI

Eigentlich ist das Schema der Kundendeckungsbeitragsrechnung nichts Neues, stellt es doch nur die konsequente Anwendung des Denkens in relativen Einzelkosten nach Riebel dar. Schauen wir uns die einzelnen Positionen näher an, so wird das Problem der Zurechenbarkeit mit zunehmender Zurechnungstiefe schwieriger.

Der Ansatz des Bruttoumsatzes sollte zu Verrechnungspreisen erfolgen, um eine Vermischung von Brutto- und Nettoumsätzen zu vermeiden. Diese Vermischung ist heute überall noch an der Tagesordnung; jeder kennt die Begriffe Nettoumsatz, Nettonettopreis, Nettonettonnettopreis. Durch Fakturierung zum Listenpreis werden die oftmals noch bestehenden kunden-individuellen Preisdifferenzen als Preisdifferenz zwischen Listenpreis und fakturiertem Preis als Erlösschmälerungen erfaßt.

Die Position Erlösschmälerungen sollte zweckmäßigerweise zwei große Gruppen umfassen:

- Rechnungsrabatte/Skonti/Preisdifferenzen,
- Erlösschmälerungen, die nicht an der Rechnung abgehen,

Während die erste Gruppe mit den Rechnungsrabatten, Skonti und Preisdifferenzen alle diejenigen Erlösschmälerungen umfaßt, die direkt von der Rechnung abgehen, fallen in die zweite Gruppe die Erlösschmälerungen, die nicht an der Rechnung abgesetzt werden, sondern in bestimmten Perioden als Quartals-, Halbjahres- oder Jahresrückvergütungen fällig werden. Hier entsteht insbesondere das zeitliche Abgrenzungsproblem und bei Staffeln das Hochrechnungsproblem zur Eingruppierung der einzelnen Kunden in die entsprechende Rabattstaffel.

Die variablen Produktionskosten sind zu Standardgrenzkosten sowohl in der Hochrechnung als auch in der Planung und im Ist in Ansatz zu bringen.

In die Position proportionale, dem Kunden zurechenbare Kosten fallen alle Erlösschmälerungen, die nicht direkt oder indirekt an der Rechnung abgesetzt werden, sondern als Kostenbelastungen oder Zusatzleistungen wirksam werden. Hierzu gehören insbesondere WKZ, Delkredere-Vergütungen, Waggonvergütungen, Wechselspesen etc.

Marketingetats sind auf die Verbraucheransprache gerichtet und dienen in erster Linie dem Aufbau eines Produkt- und Markenimages. Insofern sind die größten Positionen des Marketingetats im Bereich der klassischen Werbung nicht dem Kunden zurechenbar.

Anders sieht es aber bei den sogenannten Verkaufsförderungskosten aus, die in der Regel in den Marketingetats enthalten sind. Diese lassen sich bis auf geringe Ausnahmen dem Kunden zurechnen. Allerdings machen sie in Abhängigkeit von dem Umfang und der Zielsetzung des Etats nur ein Volumen zwischen 20 und 40 % aus, so daß der größere Teil der Marketingkosten als Fixkosten verbleibt, die aus der Summe der Kundendeckungs-

beiträge zu decken sind.

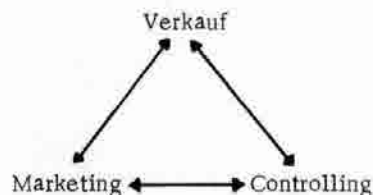
Die Verkaufskosten sind nur bedingt dem Kunden zurechenbar, Ansatzpunkte ergeben sich aus der Besuchsfrequenzsteuerung des Außendienstes und der Verwendung der daraus abgeleiteten Mindestkosten pro Besuch als Verrechnungspreise. Diese Kostensätze lassen sich für Verkaufsförderer und Außendienstmitarbeiter zurechnen, sofern sie für bestimmte Großkunden tätig sind. Nicht zurechnen lassen sich die Kosten der Verkaufsdirektion, des Verkaufsinendienstes und der Verkaufsleitungen.

Die zurechenbaren Logistik-/Service-Kosten umfassen Kosten für Hilfskräfte beim Regaldienst, Auszeichnung, zurechenbare Speditionskosten sowie Lagerkosten, die durch den Kunden entstehen. Die Zurechnung der Kosten des eigenen Fuhrparks scheitert in der Regel an der nicht kostenverursachungsgerechten Organisation des Fuhrparks. Hier bleibt noch ein weites Betätigungsfeld, um insbesondere über kundenorientierte Fuhrparkaufteilungen, systematische Tourenplanungen und Tourenoptimierungen Standardrichtsätze zur Zurechnung auf die einzelnen Kunden zu finden.

Kosten für Sonderleistungen umfassen in erster Linie Zuschüsse an den Kunden für Einrichtungsgegenstände, kalkulatorische Zinsen für Valuta etc.

Aufbau einer Kundendeckungsbeitragsrechnung

Der Aufbau einer Kundendeckungsbeitragsrechnung ist eine interdisziplinäre Aufgabe, die von Verkauf, Marketing und Controlling gemeinsam gelöst werden muß:



Ihr zweckmäßiger Einsatz ist nur im Rahmen eines kundenorientierten Informationssystems möglich, das folgende Mindestbausteine umfassen muß:

- Absatzstatistiken nach
 - Kundengruppen,
 - Outlet-Typen,
 - Outlet-Strukturen,
 - Verbraucherorganisationen;
- Daten der Handelsmarktforschung;
- Daten der Verbrauchermarktforschung;
- Kundendeckungsbeitragsrechnung,

Daneben ist es notwendig, daß auch im Außendienst die notwendige Kundenorientierung nicht nur ein Lippenbekenntnis bleibt, sondern durch organisatorische Maßnahmen untermauert wird. Dazu gehören

- eine zielgruppenorientierte organisatorische Ausrichtung des Absatzbereichs;
- eine systematische Kundenplanung und Kundenanalyse;
- eine kundenorientierte Besuchsrhythmus- und Besuchsfrequenzsteuerung;
- am Kundendeckungsbeitrag orientierte Provisionssysteme.

Auch diese Maßnahmen helfen nicht, wenn die Unternehmenskonzeption weiter in Produktkategorien verankert ist.

Einzelprobleme beim Aufbau

Beim Aufbau einer Kundendeckungsbeitragsrechnung zeigen sich folgende Probleme:

KONTIERUNG

Neben der Kostenart und der Kostenstelle kommt der Kunde als drittes Kontierungskriterium hinzu.

ERSTELLUNGSRHYTHMUS

Eine Kundendeckungsbeitragsrechnung sollte in gleichen Zeitabschnitten erstellt werden wie die übrigen im Rahmen des operativen Controlling zur aktiven Gewinnsteuerung notwendigen Informationen. Dazu gehört auch, daß eine systematische Planung und permanente Hochrechnung auf der Basis der Kundendeckungsbeitragsrechnung erfolgt.

VERDICHTUNGSEBENEN

In den meisten Fällen ist es notwendig, daß die in den Absatzbereichen zu findenden absatzorientierten Kundengruppensystematiken in steuerungsfähige Verdichtungseinheiten, die eine Profitcenterzuordnung zulassen, übergeleitet werden. Die Anzahl der Verdichtungsebenen und Verdichtungsstufen im Rahmen einer Kundendeckungsbeitragsrechnung ist abhängig von den Informationsbedürfnissen und den Steuerungsnotwendigkeiten, die vom Außendienst zu präzisieren sind. Diese Verdichtungsebenen können nur unternehmens-individuell festgelegt werden.

EINHEITLICHE UND DURCHGÄNGIGE KONDITIONSSYSTEME

Die Kundendeckungsbeitragsrechnung deckt in der Regel die an unterschiedlichen Stellen des Unternehmens behüteten Einzelkonditionen der Kunden auf. Beim Aufbau einer Kundendeckungsbeitragsrechnung ist es daher notwendig,

daß einheitliche, transparente und durchgängige Konditionssysteme geschaffen werden.

ANWENDUNGSBEREICH

Die Kundendeckungsbeitragsrechnung ist als Einzelanalyse nur auf die Kunden anzuwenden, bei denen ein echtes Steuerungsbedürfnis erforderlich ist, z. B. die 50, 100 größten Kunden. Die Ergebnisse der restlichen Kunden sind als Summe zu erfassen, um zu garantieren, daß über die Deckungsbeiträge der übrigen Kunden und die nicht zurechenbaren Kosten die dritte Informationspyramide ebenfalls zum Betriebsergebnis führt.

Organisatorische Eingliederung der KDBR

Ebenso wie die Erstellung und die Umsetzung in Steuerungsaktivitäten bei den bekannten Bausteinen des operativen Controlling gehören hinsichtlich der Kundendeckungsbeitragsrechnung folgende Aufgaben zum Kompetenzbereich des Controlling:

- Erstellung und laufende Aktualisierung des Systems (zusammen mit Marketing und Vertrieb);
- Analyse und Vorschlag von Gegensteuerungsmaßnahmen bei gravierenden Abweichungen;
- Verbesserung des Systems und Integration in bestehende Gewinnsteuerungssysteme.

Es ist klar, daß das Controlling nicht die alleinige Kompetenz bezüglich der Kundendeckungsbeitragsrechnung als interdisziplinärem Berichts- und Steuerungsinstrument besitzt. Aufgabe des Controlling ist es, dafür zu sorgen, daß jeder sich selber steuern kann im Hinblick auf die Einhaltung der von der Geschäftsleitung gesetzten Ziele. Dies gilt auch für die Kundendeckungsbeitragsrechnung. Das Controlling hat dafür zu sorgen, daß die zuständigen Abteilungen im Vertrieb mit Hilfe der Kundendeckungsbeitragsrechnung die Selbststeuerung realisieren können.

Diese dispositiven Steuerungstätigkeiten laufen so lange ohne Eingriff des Controlling ab, wie sich die Entwicklung innerhalb vorher fixierter Toleranzwerte bewegt. Bewegen sich die Abweichungen innerhalb einer bestimmten Bandbreite außerhalb der Toleranzlimits, so sollte der Controller versuchen, zusammen mit den Abteilungen des Verkaufs die Gegensteuerungsmaßnahmen einzuleiten. Nur bei gravierenden Abweichungen sind zusammen mit der Geschäftsleitung die notwendigen Korrekturen zu erarbeiten.

Gewinnsteuerung mit der Kundendeckungsbeitragsrechnung

Die Kundendeckungsbeitragsrechnung gibt vielfältige Möglichkeiten des Eingriffs bei der Gewinnsteuerung:

ERLÖSSCHMÄLERUNGEN

Der detaillierte Ausweis der Erlösschmälerungen eröffnet Ansatzpunkte für die zukünftige Erlösschmälerungspolitik. Allein durch die mit der Kundendeckungsbeitragsrechnung erreichte Transparenz im Erlösschmälerungsbereich und dem Zwang zur systematischen Erlösschmälerungsplanung eröffnen sich viele Möglichkeiten des Eingriffs. Dabei sollte die Erlösschmälerungspolitik immer unter dem Leitsatz der Gleichheit von Leistung und Gegenleistung stehen. Dieser Grundsatz ist in der Vergangenheit nicht immer beachtet worden, allein weil aussagefähige und transparente Steuerungsinstrumente gefehlt haben.

WARENEINSATZ

Der Wareneinsatz und damit der Deckungsbeitrag I repräsentiert in der Kundendeckungsbeitragsrechnung das Sortimentmix des Kunden. Hier repräsentiert sich die Leistungsfähigkeit des Kunden bei der Durchsetzung der Sortimentsstrategien des Herstellers. Die Position läßt erkennen, inwieweit die Sortimentpolitik des Kunden und des Herstellers kongruent sind.

DEM KUNDEN ZURECHENBARE KOSTEN

Die dem Kunden zurechenbaren Kosten sind bei jeder Entscheidungssituation in ihrem Verhältnis zur Veränderung der Erlösschmälerungen zu betrachten. Die Kundendeckungsbeitragsrechnung gibt hier dem Verkauf bei den Verkaufsverhandlungen eine Entscheidungsgrundlage, die ein sicheres Auftreten in schwierigen Verhandlungen gewährleistet.

KDBR als Budget- und Zielsystem

Wie die Deckungsbeitragsrechnung ist auch die Kundendeckungsbeitragsrechnung dann ein gefährliches Instrumentarium, wenn die zur Gewinnsteuerung notwendigen Richtgrößen und Sollwerte fehlen. Als Zielgrößen kommen infrage:

SOLL-DECKUNGSBEITRÄGE

Ebenso wie bei den übrigen Ausprägungsformen der Deckungsbeitragsrechnung gilt auch hier die Forderung, daß jedes Teilsegment den vorgegebenen Solldeckungsbeitrag zur Abdeckung der fixen Kosten erbringen soll. Eine Subventionierung von Teilbereichen aus den Deckungsbeiträgen anderer Teilsegmente ist unter kurzfristigen

operativen Gesichtspunkten auch bei der Kundendeckungsbeitragsrechnung nicht machbar. U. E. reicht aber die Vorgabe von Solldeckungsbeiträgen mit der Forderung, daß jedes Teilsegment diese Richtwerte erreichen soll, bei der Kundendeckungsbeitragsrechnung nicht aus.

UNTERNEHMENSINDIVIDUELLE RICHTWERTE

Vergleiche der einzelnen Kundendeckungsbeiträge sowohl innerhalb der Teilsegmente als auch relativ unter den einzelnen Teilsegmenten sind u. E. als Richtwerte innerhalb der Kundendeckungsbeitragsrechnung abzulehnen. Auch unternehmensindividuelle Anspruchsniveaus, die nicht durch unternehmenspolitische Entscheidungen untermauert sind, können als Steuerungsgrößen nicht befriedigen.

STRATEGISCHE ZIELGRÖSSEN

Als strategische Zielgrößen kommen bei der Kundendeckungsbeitragsrechnung als zielgruppenorientiertem extravertiertem Steuerungsinstrument

- Marktpotentiale
 - Outlet-Typenpotentiale
 - Vertriebsweg-Potentiale
- infrage.

Diese Zielgrößen können nur durch Ableitung aus der Unternehmensstrategie fixiert werden und sind eine Aufgabe aller Abteilungen der Unternehmung.

Insofern stellt gerade die Kundendeckungsbeitragsrechnung das Bindeglied zwischen operativem und strategischem Controlling dar. Eine Steuerung mit Hilfe der Kundendeckungsbeitragsrechnung ist ohne eine strategische Untermauerung durch eine strategische Unternehmensplanung nicht möglich. Insofern sind alle Versuche, die Kundendeckungsbeitragsrechnung ohne eine strategische Unternehmensplanung einzusetzen, letztlich zum Scheitern verurteilt, manifestieren sie doch nach wie vor produktorientiertes, intravertiertes Denken anstelle des notwendigen Zielgruppendenkens. Alle diese Versuche nutzen die Kundendeckungsbeitragsrechnung zwar zur Beruhigung, um sagen zu können, man ist fortschrittlich, aber nicht zum aktiven zielgruppenorientierten Controlling.

Nutzenprovision und Kundendeckungsbeitragsrechnung

Bildet der Absatzmarkt den Unternehmensengpaß, so stellt die Kundendeckungsbeitragsrechnung das adäquate engpaßorientierte Steuerungsinstrument dar. Die notwendige Umsetzung der auf die Zielgruppe gerichteten Maßnahmen wird aber nur dann erreicht, wenn neben einer

kundenorientierten Ausrichtung der Organisationsstruktur im Absatzbereich das Provisionssystem auch an den Kundendeckungsbeitrag gekoppelt wird.

Nur dadurch werden Sortimentsaufblähungen, hohe Absatzzahlen bei deckungsbeitragsschwachen Artikeln, die Gewährung von Rabatten und die Bereitwilligkeit, Sonderausführungen ohne Mehrpreis zu liefern, eingeschränkt. Eine Nutzenprovision auf Basis des Kundendeckungsbeitrags ermöglicht den selektiven Verkauf.

Durch Gewährung einer Nutzenprovision auf Basis des Kundendeckungsbeitrags wird sichergestellt, daß alle die in der Vergangenheit beklagten Beigaben zur Erreichung hoher Absatzzahlen kontrollierbar werden; der Verkäufer wird angehalten, bei der Gewährung von Rabatten darauf zu achten, daß diese in einem angemessenen Verhältnis zur vom Kunden übernommenen Gegenleistung steht. Zielsetzung sollte immer sein, Rabatte nur in Höhe der beim Hersteller entfallenden Kosten zu gewähren. Dazu ist es natürlich erforderlich, daß die dem Kunden zurechenbaren Kosten (Verkauf-, Marketing-, Logistikkosten) zu Standardwerten angesetzt werden.

Die Kopplung der Nutzenprovision an den Deckungsbeitrag des Kunden gewährleistet darüber hinaus, daß sich die Kundenorientierung auch beim Verkäufer durchsetzt. Sie trägt dazu bei, daß die Ausnutzung des Engpaßfaktors "Kunde" mit dem nötigen Nachdruck angestrebt wird und das Account-Management nicht nur ein Lippenbekenntnis darstellt, sondern aktiv betrieben wird.

Die Ausgestaltung des Provisionssystems auf Basis des Kundendeckungsbeitrages hängt von den speziellen unternehmenspolitischen Zielsetzungen mit der Zielgruppe ab. Sie garantiert die Erreichung des notwendigen Umdenkungsprozesses auf die Zielgruppe hin im gesamten Absatzbereich.

Ergänzungs-Systeme

Die alleinige Gewährung von an den Kundenerfolg gekoppelten Nutzenprovisionen garantiert zwar eine deckungsbeitragsoptimale Ausschöpfung des Potentials der Zielgruppe, verhindert aber die Erreichung der produkt- und sortimentspolitischen Zielsetzungen des Herstellers.

Deshalb sollte die an den Kundenerfolg gekoppelte Nutzenprovision um ein Provisionssystem ergänzt werden, das die Erreichung der produkt- und sortimentspolitischen Zielsetzungen des Herstellers gewährleistet.

Im Rahmen der Kundendeckungsbeitragsrechnung hat sich die Provision zur Forcierung des Produkt- und Sortimentsniveaus am Wareneinsatz (Standardgrenzkosten) zu orientieren. Die Standardgrenzkosten der Produktion repräsentieren in der Kundendeckungsbeitragsrechnung den Sortimentsmix und sind deshalb der Anknüpfungspunkt für diese Provisionssysteme.

KDBR: Pro & Contra

Die Kundendeckungsbeitragsrechnung besitzt folgende Gefahren:

- Sofern die notwendige Zielgruppenorientierung innerhalb der Unternehmung fehlt, ist sie letztlich nur ein Spielzeug, das einer Alibifunktion dient.
- Falls die einzelnen, dem Kunden zurechenbaren Kosten nicht nach dem Prinzip der Kostenverursachung zugerechnet werden, hat die Kundendeckungsbeitragsrechnung schwerwiegende Fehlentscheidungen zur Folge.
- Ohne Zielgrößen, die aus der strategischen Unternehmensplanung abgeleitet sind, führt die Kundendeckungsbeitragsrechnung dazu, daß sich die Unternehmung an der Zielgruppe vorbei manövriert. In diesem Falle steht die Unternehmensleitung bei jeder größeren Entscheidung vor der Wand und wird letztlich gezwungen, taktische Entscheidungen ohne den Filter der strategischen Zielgrößen treffen zu müssen.

Wer obige Punkte nicht beachten will, sollte tunlichst auf die Einführung einer Kundendeckungsbeitragsrechnung verzichten. Wem diese Gefahren aber bewußt sind und wer gewillt ist, die Kundendeckungsbeitragsrechnung aktiv im Sinne eines zielgruppenorientierten Controllings einzusetzen, dem bringt die Kundendeckungsbeitragsrechnung folgende Vorteile:

- Es wird eine konsequente mehrdimensionale Durchleuchtung des Fixkosten- (Gemeinkosten-)Bereichs erreicht mit dem Effekt, daß anstelle einer Globalsteuerung die gezielte Segmentsteuerung ermöglicht wird.
- Die an Portfolio-Gesichtspunkten ausgerichtete strategische Kundensteuerung erfährt ihre im operativen Bereich notwendige instrumentale Untermauerung.
- Die Kundendeckungsbeitragsrechnung stellt den konsequenten Übergang vom introvertierten zum extravertierten zielgruppenorientierten Denken innerhalb des Controlling dar und ist das Bindeglied zwischen operativem und strategischem Controlling.
- Die Kundendeckungsbeitragsrechnung ist der Übergang von der kompetenzorientierten zur zielgruppenorientierten Budgetsteuerung; sie garantiert den zielgruppenorientierten Mitteleinsatz und verhindert die Budgetsteuerung nach funktionsorientierten Eigeninteressen.

Literatur

Mann, Rudolf: Die Controlling-Funktion des kaufmännischen Geschäftsführers, in: Der kaufmännische Geschäftsführer, München 1978

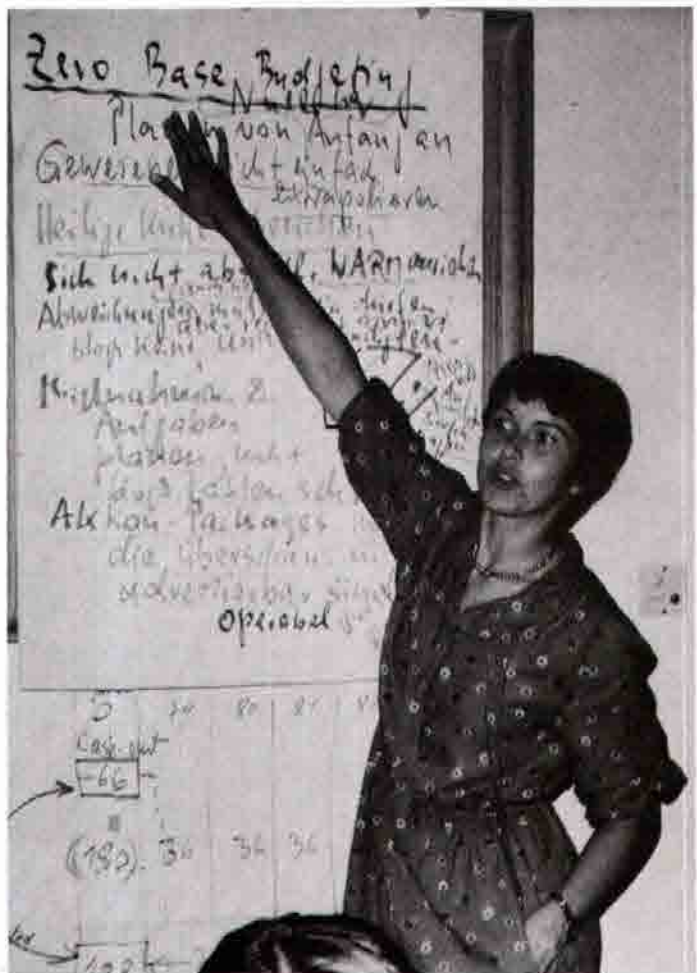
Mann, Rudolf: Strategisches Controlling, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 10, 1977, S. 34 ff.

Muttke, Uller: Die Betriebsabrechnung als Informationsinstrument. Kundenbezogene Vertriebs-Ergebnisrechnung, in: Brauwelt 1972, S. 1471 - 1475.

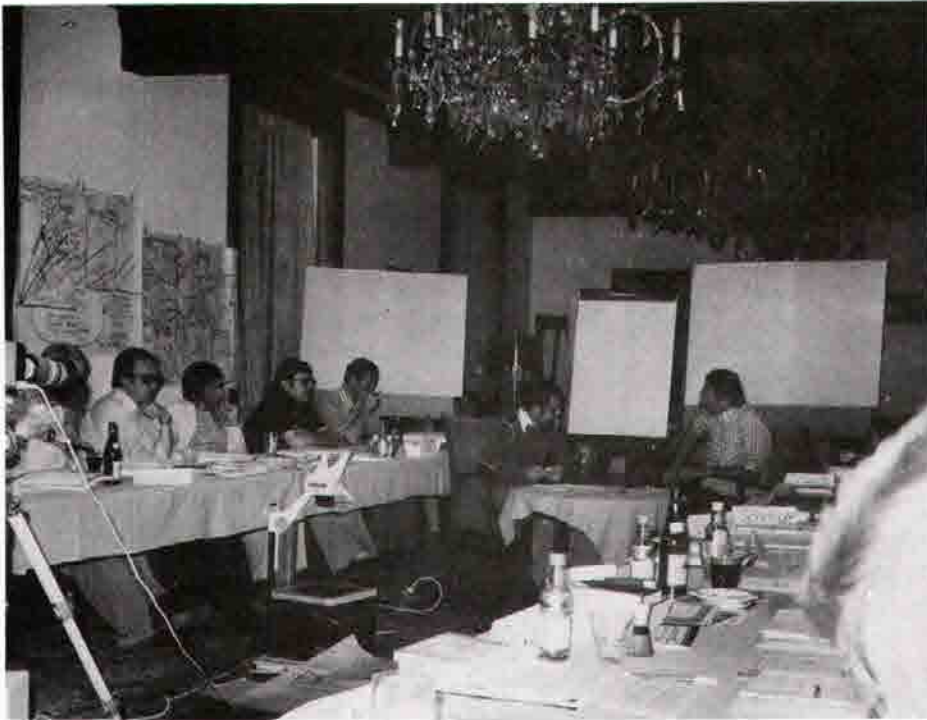
Petersen, Helge B.: Kunde als Drehpunkt, in: Manager Magazin, Heft 2, 1978, S. 53 - 60

von der Groeben, Friedrich: Handels-Marketing: Konflikte erwünscht, in Wirtschaftswoche, Heft 21, 1978, S. 68 - 70

Wagner, Hardy R.H.: Management by Bottle-neck (Mbb), in: Controller Magazin, Heft 4, 1977, S. 143 ff.



"Zero-Base-Budgeting" - Aufforderung: Brigitte Anderl, Bayerische Motoren Werke AG, München (Controller im Personalbereich; vgl. Seite 239), im Controller's Budgetseminar (Stufe II).



Kostenbudget- Gespräch

(nach "Zero Base
Budgeting")

Akteure: Rudolf
Weiss, RAFI
Ravensburg (links
als Reparaturchef)
mit D. Schäfer,
GEBERIT, Rappers-
wil (rechts als
Werkscontroller).

"Zuschauerbank":
(von links nach
rechts) Dir. Günther
Raithel, Rosen-
thal AG, Selb;
Detlef Spann,
Schwarzwälder
Röhrenfabrik;

Volkmar Säurig, Kontron GmbH, Eching; Wolfgang Steinhoff, Philips GmbH, Hamburg:
Es geht um die Planung der Reparaturkosten und der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung.

Controller- Ladies vor dem Budget- Ablaufplan

(von links nach
rechts)

Erika Pahlke,
Deutsche Balzers
GmbH, Geisen-
heim; Brigitte
Anderl (verdeckt)
Christiane Lin-
dermuth, Dieck-
mann Arzneimittel
GmbH, Bielefeld;
Hannelore Waß-
mann, Gebr.
Sulzer Klimatechnik
GmbH, Stuttgart.



Visualisierung des Planungsablaufs wie z.B. eingangs durch Dr. Hornef aus der Boehringer-
Mannheim-Praxis geschildert. Vgl. zu diesem Bild CM 3/78, Seite 121.

CONTROLLING BEI INTERNATIONALEN TOCHTERGESELLSCHAFTEN

von Emil Rebmann, lic. oec., Mutschellen (Schweiz)

Mit dem vorliegenden Aufsatz sollen keine neuen Theorien aufgestellt werden; er soll lediglich ein Denkanstoss sein, Möglichkeiten aufzeichnen, wie in einer mittleren multinationalen Firmengruppe die komplexen Probleme des Controlling gehandhabt werden. Die Herren Peter Kelterborn, Dipl.-Ing. ETH, Produkteplanung und Peter Laeng, Dipl.-Ing. ETH, Marketingplanung, haben diesen Aufsatz unterstützt.



E. Rebmann lic. oec. HSG ist Vorstandmitglied Sika-Finanz AG (Konzernleitung); Leiter Finanz- und Administrationswesen der Sika-Gruppe

1. EINLEITUNG

Zum besseren Verständnis beschreibe ich in Kürze die Sika-Gruppe:

- Sika stellt chemisch-technische Produkte für die Bauindustrie her. Aus Gründen des Transportes, der Respektierung von Landes-Baunormen, der örtlichen Rohstoffe usw. ergibt sich eine ausgeprägt dezentralisierte Unternehmensform.
- Sika ist in mehr als 25 juristisch selbständige Tochtergesellschaften aufgliedert; der Weltumsatz beträgt Fr. 250 Mio., was mit rund 2.700 Mitarbeitern erreicht wird.
- Die Führungspolitik darf wie folgt beschrieben werden:
 - Marketing: Delegation an den örtlichen Geschäftsführer.
 - Produktion: do.; die Eigenfabrikation neuer Produktlinien resp. die davon abgeleiteten Investitionen bedürfen der Zustimmung der Konzernleitung.
 - Finanz- und Rechnungswesen: Einheitliche Berichterstattung an die Konzernleitung.

2. CONTROLLING-PHILOSOPHIE

2.1. Die Konzernleitung verlangt

- nur Zahlenmaterial, welches in der Tochtergesellschaft normalerweise auch für die Geschäftsführung notwendig ist.
- kein Zahlenmaterial ohne Begründung.

2.2. Mit dem eingeforderten Zahlenmaterial

soll das Selfcontrolling gefördert werden. Außerdem:

- In formeller Hinsicht
Sicherstellung, daß die unterstellten Gesellschaften in Buchhaltung und Statistik à-jour sind:
 - andernfalls können die Daten nicht geliefert werden.
- In materieller Hinsicht
Sicherstellung, daß die Abweichungen laufend durch die lokalen Organe zur Kenntnis genommen und kommentiert werden:
 - andernfalls kann keine sinnvolle Begründung angegeben werden.

2.3. Richtlinien

Mittels

- Kontenplan,
 - normierten Umsatzstatistiken,
 - Richtlinien für die Abfassung der Berichte der Wirtschaftsprüfer
- wird dem örtlichen Finanz- und Rechnungswesen ein einheitlicher Controlling-Stempel aufgedrückt.

2.4. Ertragsorientiertes Marktverhalten

Alle Daten müssen marketing-orientiert abgefaßt sein.

- Der Verkauf muß mittels verschiedenartigst dargestellten Deckungsbeitrags-Rechnungen zu ertragsorientiertem Verhalten geführt werden.
 - Umsätze,) Produkte-Gruppe/
 - Deckungsbeitrag,) Absatzkanal
 - Verkaufskosten,
 - Spartenrechnungen.
- Die Verkaufsleitung und die unteren Stufen sollen die ihnen zustehenden Daten jederzeit und nachprüfbar in empfangen-orientierter Art und Weise erhalten.

3. CONTROLLING-INSTRUMENTE (Beilage A)

Die Controlling-Instrumente sind in nachstehender Tabelle der Beilage A dargestellt, einzelne mir wichtig erscheinende Formulare sind wiedergegeben.

3.1. Monatsbericht (Beilage B)

Der Monatsbericht ist aufgeteilt in einen finanziellen und einen statistischen Umsatz-Teil.

- Der finanzielle Teil
orientiert über die Geldflüsse des kommenden Monats und kurzfristigen Schuld- und Forderungsverhältnisse.
Auf einen Blick kann festgestellt werden, ob
 - die monatlichen Zahlungseingänge die Zahlungsausgänge abdecken, allenfalls unter Anspruchnahme von Krediten;
 - die Kundenguthaben überhöht sind (Mahnwesen);
 - die Kreditoren schleppend bezahlt werden;
 - die konzerninterne Verschuldung zu- oder abnimmt,
- Der statistische Teil
orientiert über die Umsatzsituation:
 - Nettoerlöse) im Vergleich zum Budget;
 - Deckungsbeiträge)
 - Mengenumsätze nach Produktgruppen.

Da Sika eine schweizerische multinationale Unternehmung ist, ist eine Umrechnung der Landeswährungen in Schweizer Franken vorgezogen.

Aufgrund der finanziellen und statistischen Monatsinformationen kann

- der örtliche Geschäftsführer
 - die Konzernleitung
- das Monatsgeschehen relativ rasch überblicken.

Nachdem - mit Ausnahme des Materials und der Energie - der größte Teil des Aufwandes kurzfristig überhaupt nicht beeinflussbar ist, hat die ständige Überwachung der Deckungsbeiträge einen hohen Stellenwert.

Bei budget-konformer Umsatz- und Deckungsbeitragsentwicklung kann einer Gesellschaft kaum noch etwas Schlimmes passieren; es sei denn, das Inkassowesen (Debitoren) habe versagt, wodurch der Geldzufluß zum stocken kommt und in der Folge Liquidität beschafft und das Mahnwesen verbessert werden muß.

Die statistischen Monatszahlen (Umsatz / Deckungsbeiträge) ermöglichen die Vorhersage des Trendes und bei aufwanddisziplinierten Gesellschaften sehr oft sogar eine erstaunlich genaue Abschätzung des möglichen Jahresergebnisses.

Einzig in Inflationsländern mit nachlässig gehandhabter Deckungsbeitrags-Statistik kann es vorkommen, daß infolge nicht angepaßter Grenzkosten (im EDV-Stammsatz) ein zu hoher DB ausgewiesen wird und die Zwischenabschlüsse Überraschungen bringen.

Bei sehr großen Inflationsquoten, wo die herkömmliche Deckungsbeitragsrechnung versagt; werden die Rohstoffe auf NIFO-Basis ("next-in first out") mit einem "Überleben sichernden" Faktor multipliziert und derart die Verkaufspreise festgelegt.

3.2. Quartalsbericht

Die Quartalsberichterstattung umfaßt einen

- finanziellen Teil,
- statistischen Teil,
- Prognose-Teil,
- Der finanzielle Teil
 - Bilanz mit Vorjahresvergleich,
 - Erfolgsrechnung
 - . bezogen auf das abgelaufene Quartal mit Budgetvergleich (z. B. das 2. Quartal);
 - . bezogen auf das laufende Jahr mit Budget- und Vorjahresvergleich (z. B. 1. 1. -30. 6.);
 - . aufgliedert nach Sparten Inland/Export/eigene Gesellschaften.

- Der statistische Teil (Beilage C)
 - "Geld"- und "Mengen"-Umsätze sowie die Deckungsbeiträge werden für das abgelaufene Jahr (z. B. 1.1. - 30. 6.) wie folgt nach Hauptabsatzkanälen (Märkten) gegliedert:
 - . Inland,
 - . Eigene Gesellschaften (pro Gesellschaft),
 - . Exporte (nach Ländern),
 - . Total.
 Dabei gilt als Maxime, daß in jeder Gesellschaft dem Inlandmarkt erste Priorität eingeräumt wird.
 - Kommentar bei Abweichungen vom Budget (management by exception),
 - Der statistische Teil muß mit den Umsatzzahlen des Monatsberichtes übereinstimmen.
- Der Prognose Teil
 - Prognostizierte Erfolgsrechnung zum Jahresende,
 - Auch bei einer tieferen Prognose-Rechnung bleibt das ursprüngliche Budgetziel bezüglich Nettoerlös und Cashflow in Kraft.

Die statistischen Umsatz-, Mengen- und Deckungsbeitragsangaben gepaart mit der Prognose-Erfolgsrechnung geben den Quartalsabschlüssen einen stark marketing- und zukunftsorientierten Informations-Charakter.

3.3. Jahresbericht

Im Prinzip werden dieselben Unterlagen wie beim Quartalsbericht verlangt, Dazu kommen

- Konsolidierungsangaben,
- Bericht der örtlichen Wirtschaftsprüfer,
- Jahresbericht des Geschäftsführers (Facts and Figures),
- Die Konsolidierungsangaben
 - Die konsolidierte Bilanz und Erfolgsrechnung dient nicht nur der Publikation im Geschäftsbericht, sie ist ebenfalls ein Führungsinstrument auf Ebene der Konzernleitung.
 - Zur Eliminierung der konzerninternen Geschäftsbeziehungen sind zum Jahresende zusätzliche Angaben notwendig, deren Richtigkeit von den örtlichen Kontrollstellen zu bestätigen ist, z. B.:
 - Bilanz:
 - . Zwischengesellschaftliche Schuld- und Forderungsverhältnisse,
 - . Lagerbestände vorgelagerter Schwesterfirmen (Eliminierung der noch nicht realisierten Gewinne)

- Erfolgsrechnung: . Innenumsätze,
 . Innenzinsen,
 . Lizenzen von Schwestern und Töchtern,
 . Dividenden von Töchtern.

- Der Bericht der Wirtschaftsprüfer
 - Die örtlichen Wirtschaftsprüfer prüfen die Jahresrechnungen unserer Tochtergesellschaften aufgrund von Landesrecht und den Konzernweisungen (Revisionsschwerpunkte),
 - Der Revisionsbericht an die Konzernleitung ist entsprechend unserem international gültigen Kontenplan abzufassen,
 - Neben der Bilanzprüfung erhalten die örtlichen Revisoren Spezialaufträge für Steuern, EDV, usw.,
 - Die örtlichen Wirtschaftsprüfer werden periodisch von der Konzernleitung besucht.

- Der Bericht der Geschäftsführer (Facts and Figures)
 Die zahlenmäßige Darstellung des abgelaufenen Geschäftsjahres (Bilanz, Erfolgsrechnung, Statistiken) wird textlich ergänzt, indem Besonderheiten hervorgehoben werden, insbesondere der Absatz.

- Absatz
 - Analyse der Produktgruppen nach Umsatz und Deckungsbeiträgen:
 - . Konkurrenzsituation (Marktanteil nach Produktgruppen, Preis-/Qualitätssituation),
 - . "Hitparade" nach Umsatz und Deckungsbeiträgen,
 - . die 10 wichtigsten Kunden,
 - . die 5 bedeutsamsten Garantiefälle;
 - neu eingeführte Produkte und deren Erfolg oder Mißerfolg;
 - Zukunftsaussichten; sich abzeichnende Tendenzen auf dem Baumarkt;
 - Umsatz nach Mitarbeitern der Gesamtfirma resp. der Verkaufsorganisation.
- Produktion
 - Mengenproduktion pro Produktgruppe;
 - Mengenproduktion pro Mitarbeiter in der Produktion;
 - Investitionen
 - . Kapazitätsausweitung,
 - . Rationalisierung.
- Verwaltung
 Anzahl Mitarbeiter,

- Der "Facts and Figures-Bericht" des Geschäftsführers
- ist eine Schwachstellenanalyse im Sinne des Selfcontrolling bezüglich
 - Wachstum,
 - Rentabilität,
 - Abhängigkeiten (von einzelnen Kunden/Produktgruppen);
 - ist eine sinnvolle Grundlage für die Planung
 - Budgetierung,
 - 3-Jahresplanung,

3.4. Budgetierung

Formell

Die Budgetierung wird im 3. Quartal in Gang gesetzt, wobei wiederum das Schwergewicht bei einer detaillierten Umsatzplanung liegt.

Das Budget ist quartalsweise aufgliedert, es besteht aus folgenden Teilen:

- Umsatzbudget (Beilage D)
 - mit Umsatz-, Mengen-, Deckungsbeitragsangaben, detailliert in
 - . Inland-Verkäufe,
 - . Verkäufe an Schwestergesellschaften (pro Gesellschaft),
 - . Export (pro Land).
- Aufwandbudget
 - Material, Fabrikation, Verkauf, Verwaltung gem. Kontenplan.
- Planerfolgsrechnung.
- Investitionsbudget
 - mit Angabe der quartalsweisen Investitionszahlungen.
 - Die Investitionen werden - sofern sinnvoll - entsprechend einem Investitionsmanual beurteilt (discounted cashflow).
- Finanzplanung.

Materiell

Es werden folgende Ziele gesetzt und aufeinander abgestimmt:

- Umsatzziele (Wachstum)
 - Quantifizierung und Nachweis im detaillierten Umsatzbudget;
- Cashflowziele (Eigenfinanzierung und Transfer)
 - Nachweis durch Planerfolgsrechnung;
- Transferziele (Ertragsabführung an die Mutter)
 - Nachweis durch Finanzplan.

3.5. Mittelfristige Planung

Zeitraum

Die mittelfristige Planung bezieht sich auf 3 Jahre; sie ist rollend mit jeder Budgetierung zu überarbeiten.

Formell

Die 3-Jahresplanung ist in Einführung begriffen.

- Sie besteht aus:
- Absatzplanung,
 - Personalplanung,
 - Investitionsplanung,
 - Planerfolgsrechnung,
 - Finanzplanung,
 - Planbilanzen.

Materiell

Das Schwergewicht liegt beim Absatz, indem die Absatzpläne produktgruppenweise in Form von

- Textangaben
 - Absicht, Vorgehen, Mittel (Personal, Investitionen usw.);
- Zahlenangaben
 - Umsätze-, Mengen-, Deckungsbeiträge beschrieben werden müssen (Beilage E)

DIE OBEN BESCHRIEBENEN CONTROLLING-INSTRUMENTE SIND IN DER HEUTIGEN UNTERNEHMUNGSFÜHRUNG SICHERLICH NOTWENDIG; SIE NÜTZEN JEDOCH NUR ETWAS, WENN MIT IHNEN GEARBEITET UND GELEBT WIRD. DIE VERANTWORTLICHEN IM FINANZ- UND RECHNUNGSWESEN MÜSSEN SICH DESHALB STÄNDIG BEMÜHEN, DIE "ZAHLENWERKE" IM SINNE EINER "VERANLASSUNGSRECHNUNG" DEN LINIEN- UND ERTRAGSVERANTWORTLICHEN NÄHER ZU BRINGEN, ZU VERKAUFEN. ■

... und dürfen sich dabei auch nicht draus bringen lassen.

Zahlen sind nicht immer sympathisch. Kommt ein Ergebnis heraus, hat man das Gefühl, ob es wohl stimme - ob es wirklich das "echte" Ergebnis sei. "Résultat réel" heißt nicht "echtes" Ergebnis, sondern wirklichkeitskonformes Ergebnis. Die Zahlen sollen widerspiegeln, was in der Periode gelaufen ist. Wurden teurere Rohstoffe in Bestände an Halb- und Fertigfabrikate am Jahresende verarbeitet, so hat man das getan; die Zahlen sollen es zeigen. Wurden Marketing- oder Forschungsprojekte unternommen, so gehören die Kosten in jene Periode, in der sie disponiert sind - auch wenn ihr Nutzen über Jahre reicht. Es bringt kein Controlling-Röntgenbild, wenn man Zahlen abgrenzt. Saure-Gurken-Zeiten sollen in den Zahlen auch so aussehen.

Legt man aber Zahlen vor, so wirkt das auch personenbezogen. Von daher kommt die Idee, da könne 'was nicht stimmen. Oft sind das Schutzbehauptungen. So ähnlich wie wenn man, falls die Uhr eine unsympathische Zeit anzeigt, das Gangwerk bezweifelt ("beat the system"). Die Fachleute des Rechnungswesens sollten sich bei aller Service-Bereitschaft nicht aus dem geschaffenen Informations- und Rechnungswesen herausdiskutieren lassen. Das System der Management-Erfolgsrechnung bleibt; bei aller Konzilianz in der Berichterstattung. Außerdem bedeutet im Controlling "Ergebnis" soviel wie "Zielerfüllung".

(Deyhle)

1. Monatsbericht

1.1. Finanzen

- Liquidität/Geldfluss
- Schuld- und Forderungsverhältnisse

1.2. Umsätze

- Nettoumsätze
- Deckungsbeiträge
- Mengenangaben

2. Quartalsbericht

2.1. Finanziell

- Bilanz mit Vorjahresvergleich
- Erfolgsrechnung
 - quartalsbezogen mit Budgetvergleich
 - abgelaufene Jahresperiode mit Budget- und Vorjahresvergleich
- Spartenrechnung

2.2. Statistisch

- | | | |
|--------------------|------------------------------|--|
| - Umsätze | } Soll-
Ist-
Vergleich | } - Inland
- Eigene Gesellschaften
- Exporte |
| - Deckungsbeiträge | | |
| - Mengen | | |

2.3. Prognose zum Jahresende

- prognostizierte Erfolgsrechnung

3. Jahresbericht

3.1. analog Quartalsbericht

3.2. Konsolidierungsangaben

3.3. Bericht des Wirtschaftsprüfers

3.4. Bericht des Geschäftsführers "Facts and Figures"

4. Budgetierung

(quartalsweise Gliederung)

4.1. Umsatzbudget (Wert, Menge, Deckungsbeiträge) nach Produktgruppen

- Inland Markt
- Eigene Gesellschaften
- Export Markt

4.2. Aufwandbudget

4.3. Planerfolgsrechnung

4.4. Investitionsbudget

4.5. Finanzplan

5. Mittelfristige Planung

(in Einführung)

analog Budgetierung

Absatzplanung

Personalplanung

Investitionsplanung

Planerfolgsrechnung

Finanzplanung

Planbilanzen

GESELLSCHAFT:

Monatsbericht

vom bis

FINANZEN

(vom bis)

000

<u>1. Flüssige Mittel</u>		
Kasse, Banken		.....
<u>2. Unbenützte Bankkredite</u>		
Kreditlimite	.....
davon benützt	.....	.....
<u>3. Verfügbare Liquidität</u> (1 + 2 = 3)		.....
<u>4. Geschätzte Eingänge</u>		
- Kunden	.....
- Sika-Gesellschaften	.....
- übriges	.....	.....
<u>5. Verfügbare Mittel</u> (3 + 4 = 7)		.....
<u>6. Geschätzte Ausgänge</u>		
- Kreditoren	.....
- Personal	.....
- andere Zahlungen	.....
- Sika-Gesellschaften	.....
- Lizenzen/Dividenden	.....	.....
<u>7. Saldo am Ende der Periode</u> (5 - 6 = 7)		.....
<u>8. Verbindlichkeiten</u>		
. kurzfristige Verbindlichkeiten		.....
. Schulden bei Sika-Gesellschaften		.....
<u>9. Forderungen</u>		
. Kundenguthaben		.....
. Guthaben bei Sika-Gesellschaften		.....

Beilage B: System des Monatsberichts: Finanzen

U M S A E T Z E
=====

Monat	kumuliert
.....	1.1.-

1. In lokaler Währung

1.1. Ausführung

- Fakturierung

IST

SOLL

in 000.....

.....
.....

1.2. Verkauf

- Nettoumsatz

IST

SOLL

.....
.....

- Deckungsbeitrag

IST

SOLL

.....
.....

2. In Schweizer Franken

2.1. Ausführung

- Fakturierung

IST

SOLL

in 000 SFr.

Kurs	addierte SFR Werte
.....
.....

2.2. Verkauf

- Nettoumsatz

IST

SOLL

in 000 SFr.

.....
.....

3. Mengen Umsätze

A Beton und Mörtel

B Fugen

C Reparatur und Bautenschutz

D Flexible Isolationen

E Spezialitäten

T o t a l

in Tonnen

Datum

Unterschrift

.....

.....

SIKA COMPANY:

SALES, effective and Budget as at

RWQ-1.

(..... Sales) national currency and weight in thousands

Dynamic Product Area	Effective 1.1.19.. -		Budget 1.1.19.. -		Comments
	weight sales	contr. weight sales	weight sales	contr. weight sales	
<u>I Concrete + Mortar:</u>					
- admixtures					
- ready mix mortars					
- surface products					
- supp.products + varia					
Total Concrete + Mortar					
<u>II Joints</u>					
- plastic sealants					
- elastic sealants					
- plastic profiles					
- elastic profiles					
- supp.products + varia					
Total Joints					

*Z. Beispiel:
Inland
Export
Sika XY*

Signature

Beilage C: Statistischer Teil des Quartalsberichts

SIKA COMPANY:

SALLES BUDGET

Period of budget:
(year)

(..... Sales) national currency and weight in thousands

Dynamic Product Area	1st quarter		2nd quarter		3rd quarter		4th quarter		TOTAL			
	weight	sales	contr.	weight	sales	contr.	weight	sales	contr.	weight	sales	contr.
<u>III Resins and Coatings</u>												
- adhesives + mortars												
- non reactive coats												
- reactive coats												
- floor products												
- supp. products + varia												
Total Resins and Coatings												
<u>IV Flexible Insulation:</u>												
- bituminous felts												
- preformed sheets												
- waterproofing coats												
- thermal + sound insulation												
- supp. products + varia												
Total Flexible Insulation												
<u>V Specialities:</u>												
- equipment												
- Perfo												
- Varia												
Total Specialities												
Total (I to V)												

Beilage D: Gliederung des Umsatzbudgets

(dieses Form. ist für jede dyn. Produktgruppe zu erstellen)

	Absatz-Budget		
	Tonnen	Umsatz	DB
<u>Dyn. Produktgruppe:</u>			
<u>197 - Ziele:</u> (kurze Beschreibung)			
Massnahmen:			
<u>197 - Ziele:</u>			
Massnahmen:			
<u>197 - Ziele:</u>			
Massnahmen:			

Datum: Unterschrift:

Beilage E: Papier zur 3-Jahresplanung mit Zielen und Maßnahmen

GEWINNPLANUNGSRECHNUNG

– ein EDV-Softwaresystem für ein erfolgreiches Controlling –

von Dipl.-Volkswirt Uwe Fock, Bad Oldesloe

1. INSTRUMENTE ZUR DARSTELLUNG DES RECHNUNGSWESENS PANORAMA

Aufgabe des Controlling ist es, ein betriebsspezifisches Konzept zu entwickeln und durchzusetzen für die Planung und Steuerung der unternehmerischen Maßnahmen zur Erreichung des Gewinnzieles. "Da Gewinn, Kostendeckung oder Verhinderung von Verlusten ein Ziel in Zahlen darstellt, gehört in die Navigations-Werkzeuge zu diesem ökonomischen Ziel zwangsläufig das Zahlenhandwerk." ¹⁾ In den in jedem Unternehmen parallel zu den Realgüterprozessen erzeugten Zahlenwerken der Buchhaltung, Fakturierung und anderen Abrechnungssysteme sind die Informationen über Erfolg oder Mißerfolg der durchgeführten Managementmaßnahmen in irgendeiner Weise enthalten, aber sie genügen nicht der Prüffrage: "Sind die Zahlen entscheidungsgerecht; sind sie zielgerecht?" ²⁾

1.1 Aufbereitung der Istdaten

Ein wesentliches - wenn nicht das wesentliche - Instrument in der "Tool box" des Controllers ist ein System zur Aufbereitung des betrieblichen Zahlenmaterials in Informationen für die betrieblichen Entscheidungen. Das System hat die Aufgabe, eine Selektion der Zahlen vorzunehmen, d. h. nicht Relevantes auszusondern, sinnvolle Verdichtungen vorzunehmen und eine Differenzierung der Werte bereits bei ihrer Erfassung zu erzwingen. Für eine empfängerorientierte Aufbereitung des Datenmaterials ist eine Zuordnung zu abgegrenzten Kontrollbereichen vorzunehmen und die wertemäßige

Verflechtung dieser Kontrollbereiche auszuweisen. Für die Adressaten sind die Informationen sachlich und optisch ansprechend auszugeben und für die übergreifenden Hierarchiestufen verdichtete Listen zu generieren. Selbstverständlich muß das System gewährleisten, daß alle verarbeiteten Zahlen bis hin zu den Uraufschreibungen belegbar und mit den Basiszahlenwerten abstimbar sind.

1.2 Integration der Unternehmensplanung

Mit der Aufbereitung des betrieblichen Zahlenwerkes allein ist noch nicht dafür gesorgt, "daß sich jeder selbst kontrollieren kann im Rahmen der durch die Budgets definierten Maßstäbe und damit im Hinblick auf die Einhaltung der erarbeiteten Ziele", was Deyhle ³⁾ mit Recht als die eigentliche Controller-Funktion definiert.



Uwe Fock ist Geschäftsführer der Organisationspartner GmbH, Bad Oldesloe - sowohl Manager als auch "systems realizing expert".

- 1) DEYHLE, Albrecht
"Management-Brevier; Controlling zum Gewinnziel" Bd. II, Gauting, 1976, S. 121
- 2) ebenda
- 3) DEYHLE, Albrecht
"Stammsätze zum Aufbau eines Management-Systemes - Notizen in einem Vortrag von Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Gauting/München 1978

Nur über Vergleiche der effektiven Werte mit den bis in die einzelnen Planzahlen "herabgebrochenen" Zielvorstellungen und dem zeitnahen Ausweis der "Kursabweichungen" werden die Adressaten der Controllerberichte in die Lage versetzt, im Rahmen ihrer dispositiven Planung Maßnahmen zur Gegensteuerung einzuleiten.

Das Informationssystem des Controllers muß also die operative Planung des Unternehmens aufnehmen und Soll-Ist-Vergleiche erzeugen, wobei die Abweichungen in der Weise zu isolieren und aufzubereiten sind, daß der Verantwortliche eines Kontrollbereiches nur jene Abweichungen angezeigt bekommt, deren Ursachen in seinem Einflußbereich liegen. Diese Forderung impliziert, daß eine eindeutige Deckungsgleichheit von Kontrollbereich und Verantwortung praktiziert wird. Ferner sind Abweichungen, die unterschiedliche Ursachen haben, getrennt auszuweisen. Voraussetzung für eine verursachungsgerechte Isolation ist die Existenz eines Systemes von Standardverrechnungspreisen für alle Transaktionen von Gütern und Leistungen zwischen den einzelnen Kontrollbereichen.

Um diesen Anforderungen zu genügen, muß das Rechnungswesen im Sinne einer Controlling-Tool-Box als "Teil" Kostenrechnung gestaltet sein, "mit Ansatz jeweils des Teiles der Kosten, der sich mit einer Entscheidung ändert bzw. den ein Ressort-Chef beeinflussen kann" 4).

Daneben muß das Rechnungswesen aber die vom Fiskus geforderte Bewertung zu Vollkosten für Halb- und Fertigfabrikate liefern. Die Teilkosten- bzw. Deckungsbeitragsrechnung muß eine Vollkostenkalkulation aber auch für die Beurteilung bzw. Findung der Verkaufspreise (bzw. bei öffentlichen Aufträgen zur Preisbildung) mit einschließen; denn besonders bei umfangreichen Sortimenten und intransparenten Märkten ist die Vertriebsorganisation überfordert, den "Marktpreis" zu erstanen.

1.3 Realisierung eines Controller-Berichtssystems

Diese allgemeinen Prinzipien gelten für alle einzelnen Zweckrechnungen, die in ihrer betriebsindividuellen Ausgestaltung und in ihrem Zusammenspiel das Rechnungswesen-Panorama (Deyhle) des Unternehmens ausmachen. Des Datenvolumens und der Aktualitätsanforderungen wegen müssen die Zweckrechnungen maschinell durchgeführt werden, wobei je nach dem Zweck der Rechnungen die EDV-technisch geeignetste Abrechnungsmethode eingesetzt werden sollte. Bei individueller Programmierung wird die Realisierung eines umfassenden Systemes, das allen genannten Anforderungen genügt, sehr

teuer und zeitaufwendig.

Als Alternative bietet sich die Möglichkeit an, Standard-Software-Produkte einzusetzen, wobei am deutschen Markt etwa ein gutes Dutzend verschiedener Systeme miteinander konkurrieren. Bei der Auswahl erhält neben den klassischen Auswahlkriterien wie Ausgereiftheit, Benutzerfreundlichkeit, Kosten, die Frage nach der Flexibilität des Systems überragende Bedeutung; denn die Werkzeuge in des Controller's Tool-Box genügen zwar allgemeinen Prinzipien, müssen aber für die betriebsindividuellen Gegebenheiten und Abrechnungen maßgeschneidert sein. So ist immer die Frage zu stellen: "Können mit dem angebotenen Standard-Programmsystem unsere Zwecke ohne Abstriche erfüllt werden?"

1.4 Das Programmsystem "Gewinnplanungsrechnung"

Die Erfahrung aus der Vorbereitung und Installation individueller EDV-Lösungen in mehreren Unternehmen haben zu der Konzeption eines modularen Programmsystemes "Gewinnplanungsrechnung (GPR)" geführt, das diesen Anforderungen genügt, da von Anfang an die Flexibilität und Anpassungsfähigkeit vorrangige Designkriterien waren. Das System wurde mit öffentlicher Förderung des Bundesministeriums für Forschung und Technologie realisiert und umfaßt folgende Planungsrechnungen:

- Flexible Kostenrechnung (SKR) mit den Bausteinen Kostenstellenrechnung (KST) und Kostenträgerrechnung (KTR);
- Flexible Deckungsbeitragsrechnung (DBR) mit den Bausteinen nach Verantwortungsbereichen (DBV) und nach Artikeln/Produkten (DBA);
- Betriebsergebnisrechnung (BER).

Das System ist unabhängig von der Hardware, es wurde bereits auf allen gängigen Computersystemen implementiert. Die Programmiersprache ist Cobol ANS.

4) DEYHLE, Albrecht
 "Controlling zum Ergebnis-Ziel - Stammsatz für eine Controller-Toolbox mit Gebrauchsanleitung"
 Controller Magazin 3/78,
 S. 96 - 98

Von seiner Konzeption her ist das System in der Weise ausgelegt, daß der mit dem Controlling beauftragten Fachabteilung eine weitgehende Unabhängigkeit von der EDV-Organisation gegeben wird. Stammdatenpflege, Abrechnungssteuerung und Selektion des Ausdrucks werden durch die Fachabteilung vorgenommen, wobei anwenderfreundlich konzipierte Eingabebelege und eine betriebswirtschaftlich orientierte Terminologie in den Dokumentationen diese Selbständigkeit erleichtert.

Aus dem EDV-System ausgegliedert wurden zwei Module: 1) die Kalkulation, weil sie nach bisherigen Erfahrungen eine weitgehende unternehmensspezifische Lösung in Abhängigkeit vorhandener Datensysteme erfordert und der Anpassungsaufwand einer Standardlösung verhältnismäßig hoch ist. 2) die Materialpreis-Planungsrechnung, weil dieses Teilsystem in der Praxis häufig im Rahmen des Abrechnungssystems Finanzbuchhaltung oder im Rahmen der Materialabrechnung organisiert wird. Die Anschlußmöglichkeiten eines gesonderten Moduls sind im Rahmen des flexiblen Kostenrechnungssystems SKR gegeben.

2. GESAMTÜBERSICHT ÜBER DAS GPR-KONZEPT

Die Aufteilung des Gesamtsystems in die oben aufgeführten selbständigen Teilsysteme geht von zwei Erfordernissen der Praxis aus:

1) Entsprechend den unterschiedlichen Funktionen eines Unternehmens ergeben sich grundsätzlich unterschiedliche Anforderungen an die Planungs-, Abrechnungs- und Kontrollfunktionen des internen Rechnungswesens. So werden z. B. Anforderungen für die Steuerung und Kontrolle der Vertriebsfunktionen zwischen Handels- und Fertigungsunternehmen mit vergleichbaren Sortimentsstrukturen und Vertriebsorganisationen sehr ähnlich sein, während die Auslegung des Rechnungswesens für die Planung und Kontrolle der Herstellungsprozesse für den Handelsbetrieb entfällt.

Die Module "Flexible Kostenrechnung (SKR)" und "Deckungsbeitragsrechnung" (DBR) sind überlappend ausgelegt. So kann im Rahmen von DBR auch eine Kostenstellenrechnung abgebildet werden, während durch Anlage geeigneter Stammdaten in SKR in bescheidenem Maße eine Deckungsbeitragsrechnung oder eine Profitcenter-Organisation eingerichtet werden kann. Doch haben derartige "Verkehrungen" der eigentlichen Abrechnungszwecke ihre Grenzen in einer Erhöhung der Bearbeitungszeiten und Erschwernis des Systemverständnisses bei der Stammpflege und bei der Abstimmung mit den Primärdaten.

2) Die Entwicklung der Organisation des internen Rechnungswesens kann auch zwischen zwei Unter-

nehmen gleicher Funktionsstruktur zu unterschiedlicher Ausprägung und zeitlicher Priorität für die Teilbereiche führen.

Betriebsgröße, Organisationsstand, EDV-Potential, Mitarbeiter-Struktur und Anspruchsniveau der Unternehmensleitung sind einige der Bestimmungsfaktoren für unterschiedliche Dringlichkeiten. Dabei ist die schrittweise Einführung der einzelnen Rechnungswesen-Instrumente in der Regel zweckmäßig.

Zunächst sind daher bei der Einführung oder Reorganisation des betrieblichen Rechnungswesens als Planungs-, Abrechnungs- und Kontrollsystem folgende Maßnahmen erforderlich:

- Aufstellung eines 'Generalbebauungsplanes' mit Festlegung der gewünschten Funktionen für die einzelnen Kontrollbereiche.
- Aufstellung eines Realisierungsplanes für die einzelnen Stufen unter Berücksichtigung der Dringlichkeit.

Die schrittweise Einführung der Teilsysteme darf nicht dazu führen, daß Insel-Lösungen ohne Integration zu einem Gesamtsystem entstehen. Der Generalbebauungsplan und die darauf ausgerichteten Bausteine des Systems Gewinnplanungsrechnung vermeiden diese Entwicklung. Bei vollständiger Einführung der Teilsysteme ist die Integration aus der in Abbildung 1 dargestellten betriebswirtschaftlichen Systemstruktur erkennbar.

Das Ergebnis entspricht den Anforderungen eines aussagefähigen Rechnungswesens für das Gewinn-Controlling:

- Funktionale Unterteilung nach Kontrollbereichen und Abweichungsanalyse nach Verursachungsfaktoren;
- Zusammenfügung der Teilergebnisse und Abweichungen zu einem Gesamtbild nach Unternehmensbereichen und für das Gesamtunternehmen;
- automatische Weiterverrechnung mit eindeutigen Schnittstellen zwischen den Teilsystemen zur Minimierung der Organisationskosten und Vermeidung von Verrechnungsfehlern.

Der betriebswirtschaftlichen Zielsetzung entsprechen die Software-Bausteine des GPR-Systems. Der Zusammenhang wird durch das in Abbildung 2 skizzierte Schema verdeutlicht.

Die Abkürzungen:

BER	=	Betriebsergebnisrechnung
DBA	=	DBR nach Artikeln
DBR	=	Deckungsbeitragsrechnung
DBV	=	DBR nach Verantwortungsbereich
GPR	=	Gewinnplanungsrechnung
KST	=	Kostenstellenrechnung
KTR	=	Kostenträgerrechnung
SKR	=	Flexible Plankostenrechnung

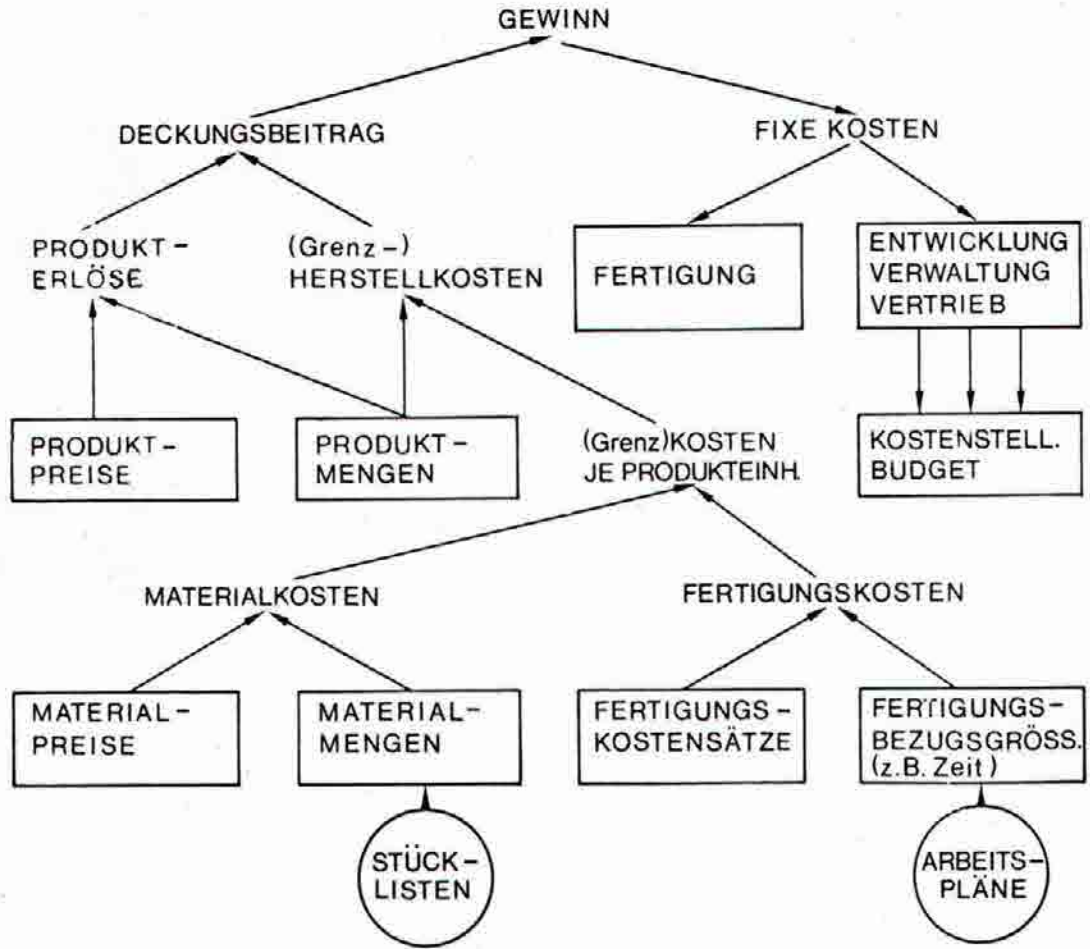


Abb.1: Gewinnplanungsrechnung: Systemstruktur

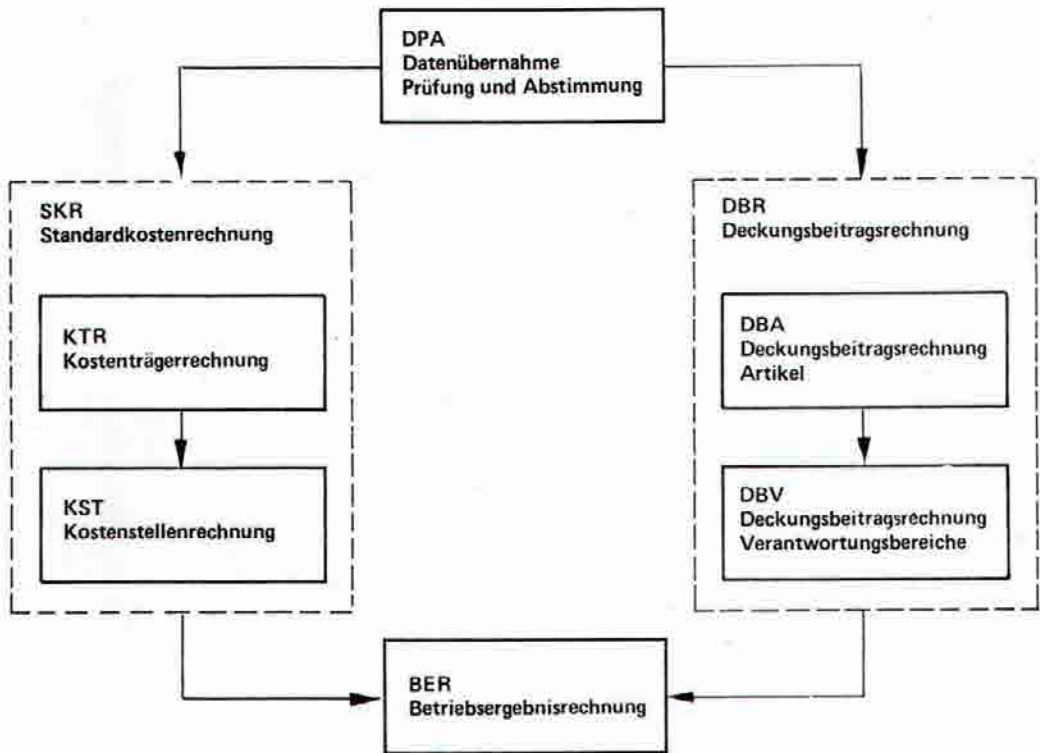


Abb.2: Gewinnplanungsrechnung: Systembausteine

3. FLEXIBLES KOSTENRECHNUNGS-SYSTEM SKR

Im folgenden wird das System der Plankostenrechnung umschrieben.

3.1 Betriebswirtschaftlicher Inhalt

Hauptzielsetzung des Kostenrechnungssystems (SKR) ist die Planung, Abrechnung und Kontrolle der Kosten nach

- Kostenstellen (Arbeitsplatz- und Maschinengruppen);
- Kostenträgern (Erzeugnisse, Aufträge).

Dadurch ergeben sich Wirtschaftlichkeitskontrolle nach Verantwortungsbereichen, Bewertung der Fertigungsleistungen mit Kostensätzen und die Durchführung einer Vor- und Nachkalkulation. Außerdem dienen die Aussagen der Kostenstellen- und Trägerrechnung folgenden Zielen:

- Wahl der wirtschaftlichsten Fertigungsalternativen zwischen vorhandenen Einrichtungen;
- Entscheidung zwischen Eigenfertigung und Fremdbeschaffung (mit und ohne Neuinvestitionen);
- Voraussetzung für eine Preis- und Sortimentspolitik mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung;
- Break-even-Analysen für Investitionsentscheidungen und Unternehmensbereiche;
- Ermittlung der Bestandswerte für Halb- und Fertigerzeugnisse entsprechend den steuerlichen Bewertungsvorschriften;
- Abrechnung von öffentlichen Aufträgen nach der LSP-Verordnung;
- Ermittlung von Kostentrends, Auswirkungen von Kostenänderungen.

Wenn diese Ziele durch die Kostenrechnung erfüllt werden sollen, ist zwingend erforderlich:

- eine Ermittlung von Planwerten als Maßstab der Istwerte und für die Ermittlung der Kostensätze für die Vorkalkulation der Leistungen;
- eine Aufteilung der Kosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung in fixe (leistungsunabhängige) und variable (leistungsabhängige) Anteile.

Nur so können die 'richtigen' Sollkosten entsprechend der Leistung der Kostenstellen für die Wirtschaftlichkeitskontrolle ermittelt werden und die Abweichungen nach beschäftigungsbedingten und verbrauchsbedingten Einflüssen getrennt werden.

Die gleiche Notwendigkeit der Kostenspaltung ergibt sich für die Ziele der Verfahrens- und Beschaffungswahl, wobei gegebenenfalls alternativenabhängige Fixkostenblöcke in die Betrachtung einbezogen werden.

Schließlich ist die Ermittlung der variablen Kosten je Produkteinheit Voraussetzung für eine gewinnorientierte Preis- und Sortimentspolitik sowie die Planung, Abrechnung und Kontrolle der Vertriebsbereiche im Rahmen einer Deckungsbeitragsrechnung.

Für die Ermittlung der Gewinnwirkung von Umsatzvorgängen dürfen zunächst nur die variablen Kosten in Plan und Ist angesetzt werden. Dabei sind im Bereich der Kostenstellen- und Ergebnisrechnung auch mit einer Grenz- oder Teilkostenrechnung alle Kosten zu verrechnen. Aus diesem Grunde könnte betriebswirtschaftlich in der Kostenträgerrechnung auf eine Berücksichtigung der Fixkosten der Fertigung verzichtet werden, wenn nicht drei der aufgezeigten Ziele eine parallele Weiterverrechnung aller Kosten auch in der Kostenträgerrechnung erfordern würden:

- Ermittlung der steuerlichen Ist-Voll-Herstellkosten für den Jahresabschluß;
- Abrechnung von öffentlichen Aufträgen nach LSP-Regeln;
- Gegenrechnung zur Verkaufspreisplanung und -sicherung.

Da zumindest die steuerlichen Erfordernisse der Bestandsbewertung bei allen Fertigungsunternehmen zu berücksichtigen sind, ist ein zielgerichtetes Kostenrechnungssystem nur als Teil- und Vollkostenrechnung richtig ausgelegt.

3.2 Organisatorische Funktionen der Kostenstellenrechnung (KST)

Zur Erfüllung der betriebswirtschaftlichen Zielsetzungen der Kostenstellenrechnung sind folgende Funktionen und Abrechnungstechniken in das System SKR einbezogen worden:

- o Bewertung und Verrechnung der Leistungen;
 - Erfassung und Bewertung der Leistungen in den Kostenstellen, aufgegliedert nach Bezugsgrößen;
 - Verrechnung der Leistungen an absatzbestimmte Kostenträger, Innenaufträge oder statistische Aufträge;
 - Verrechnung von innerbetrieblichen Leistungen zwischen Kostenstellen;
 - Automatische Gutschriftsverrechnung für absatzbestimmte und innerbetriebliche Leistungen;
- o Kostenplanung und Ermittlung der Sollkosten und Abweichungen;
 - Ermittlung von Plankostensätzen je Bezugsgrößeneinheit, wahlfrei unterteilt in fixe und variable Bestandteile;
 - Monatliche Erstellung eines flexiblen Budgets anhand des Verhältnisses von Ist- zu Planbeschäftigung im Produktionsbereich;
 - Automatische Planung saisonaler Kosten;
 - Durchführung von Planungsläufen und Gegenüberstellung zur Planung Vorjahr;

- Abrechnung aller Istkosten des Kostenstellenbereichs und Gegenüberstellung zu den Sollkosten;
- Ermittlung von Verbrauchs- und Beschäftigungsabweichungen;
- o Durchführung automatischer Steuerungen;
 - Ermittlung beliebiger Summierungen, auch unabhängig von der Reihenfolge der Kostenartenzeilen;
 - Maschinelle Ermittlung kalkulatorischer Kostenarten in Abhängigkeit von Basis-Kostenarten;
 - Maschineninterne Ermittlung der Istkosten geplanter kalkulatorischer Kostenarten;
 - Automatische Gutschriftsverrechnung für maschinell gebildete kalkulatorische Kostenarten;
 - Durchführung von Umlagen, wahlfrei zwischen Kostenstellen in mehreren Stufen;
- o Wahlfreie Bildung von Zusammenfassungen für Verantwortungshierarchien;
- o Kontrolle der Planung und Steuerung auf Schlüssigkeit;
- o Trendhafte Hochrechnung der Istkosten auf das Gesamtjahr;
- o Selektive Information aus dem System über Soll-Ist-Kostenvergleiche nach Kostenstellen und ihren Hierarchien, über Istkostenherkunft (Einzelpostennachweise), Leistungsentwicklungen, Soll-Ist-Kostenvergleiche nach Kostenarten sowie über kritische Abweichungen.

3.3 Organisatorische Funktionen der Kostenträgerrechnung (KTR)

- o Abrechnung aller Istkosten des Trägerbereichs und Gegenüberstellung zu Sollkosten;
- o Verrechnung von trägergebundenen Fertigungsleistungen (Ist-Bezugsgrößenverbrauch), Ist-Materialkosten und sonstigen Kosten mit alternativen Bewertungsmöglichkeiten (z. B. Grenz- und Vollkosten);
- o Verrechnung von Aufträgen für innerbetriebliche Leistungen nach Fertigstellung - individuell oder periodisch maschinenintern;
- o Bereitstellung von Buchungssätzen für eine Weiterverrechnung fertig gemeldeter Träger;
- o Alternative Möglichkeiten zur Übernahme von Kalkulationswerten (Standardkosten) oder Plankosten des Trägers z. B. Anbindung an betriebsindividuelle Kalkulationsdateien (Teilestammsatz) oder Pflege der Träger-Kostenplanung innerhalb von SKR;
- o Maschineninterne Verrechnung von Istkosten kalkulatorischer Kostenarten und Gemeinkostenzuschlägen;
- o Verdichtung von Unteraufträgen zu Hauptaufträgen;
- o Automatische Gutschriftsverrechnung für an Kostenstellen oder in die Ergebnisrechnung abgegebene Leistungen;
- o Wahlfreie Zusammenfassung der Träger über Auftrags-hierarchien;

- o Ermittlung der Trägerabweichungen;
- o Selektive Information aus dem System über Höhe und Zusammensetzung der in Arbeit befindlichen Träger (Fertigungsaufträge) und deren Bestandsveränderungen, über Istkostenherkunft (Einzelpostennachweis), Soll-Istkostenvergleich fertiggestellter Träger (Nachkalkulation) sowie aus der Kostenträgerstatistik (Soll-Ist-kostenvergleich abgerechneter Träger nach Perioden).

4. VERTRIEBORIENTIERTE DECKUNGSBEITRAGSRECHNUNG

Die Deckungsbeitragsrechnung wird in erster Linie als Vertriebsinformationssystem gehandhabt.

4.1 Betriebswirtschaftlicher Inhalt

Hauptzielsetzung der Deckungsbeitragsrechnung ist die Planung, Abrechnung und Kontrolle der Gewinneinflüsse aus den Vertriebsfunktionen nach Verantwortungsbereichen (Vertretern, Niederlassungen sowie Kunden und Kundengruppen) und Artikeln (Hauptartikeln und Artikelgruppen). Außer diesen Hauptfunktionen dienen die Ergebnisse der Deckungsbeitragsrechnung der Erstellung von Provisionsabrechnungen sowie der Aufbereitung einer kurzfristigen Erfolgsrechnung; bei Fertigungsbetrieben in Verbindung mit dem flexiblen Kostenrechnungssystem SKR.

Die Darstellung der betriebswirtschaftlichen Inhalte und Grundlagen der flexiblen Kostenrechnung (SKR) hat bereits ergeben, daß die wesentliche Voraussetzung der Deckungsbeitragsrechnung die Ermittlung der variablen Kosten für die abgesetzten Leistungen ist. Bei Fertigungsunternehmen wird daher in der Regel die Einführung der flexiblen Kostenrechnung SKR vor der Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung zu lösen sein.

Die Gegenüberstellung der geplanten und erzielten Deckungsbeiträge durch Verrechnung der variablen Artikelkosten mit den Nettoerlösen bringt jedoch noch keinen Aufschluß über die Ursachen auftretender Abweichungen. So können z. B. folgende Ursachen hinter den Abweichungen verborgen sein:

Abweichungsart	mögliche Abweichungsursachen
1. Umsatzerlöse	- Absatzmengen - Preise
2. Erlösschmälerungen	- Umsatzvolumen - Konditionen
3. Wareneinsatz bzw. variable Herstellkosten	- Umsatzvolumen - Sales-Mix (Programmstruktur) - Einkaufspreise / Herstellkosten
4. Kosten	- Umsatzvolumen - Unwirtschaftlichkeiten

Es stellt sich also die Aufgabe, die Soll-Ist-Vergleiche der Deckungsbeitragsrechnung so zu gestalten, daß die Abweichungen für den jeweiligen Verantwortungsbereich nach wesentlichen Ursachen aufgeteilt werden. Erst diese Unterteilung der Abweichungen nach Ursachen bietet die Voraussetzung für eine richtige Diagnose und damit für eine gezielte und angemessen dosierte Therapie.

Ganz unabhängig von dieser Differenzierung nach Abweichungsarten ist im Regelfall eine Analyse nach Artikeln und Artikelgruppen zweckmäßig. Aus diesem Grund muß für jede Verantwortungsebene bei Bedarf eine artikelbezogene Darstellung zusätzlich als Grundlage einer gezielten Sortimentspolitik erfolgen.

4.2 Organisatorische Funktionen der Deckungsbeitragsrechnung nach Verantwortungsbereichen (DBV)

Die Realisierung der betriebswirtschaftlichen Zielsetzung führte zu folgendem organisatorischen Funktionskatalog für das Teilsystem DBV:

- o Erstellung von Soll-Ist-Vergleichen für beliebige Verantwortungsbereiche nach Erlös- und Kostenarten;
- o Automatische Zuordnung der kontierten Erlös- und Kostenarten auf gewünschte Auswertungszeilen (in beliebiger Reihenfolge auszudrucken);
- o Steuerung des Auswertungszeitraumes (Monat und/oder Jahreswerte aufgelaufen);
- o Berücksichtigung saisonaler Planwerte;
- o Gegenüberstellung der aktuellen Planwerte zu der Planung zum Periodenbeginn (zur Beurteilung der Auswirkung unterjähriger Planänderungen) - der Soll-Ist-Vergleich kann wahlweise mit beiden Planwerten durchgeführt werden;
- o Automatische Ermittlung von Sollwerten für umsatzabhängige Kosten;

- o Ermittlung der DB-Abweichungen getrennt nach Mengenabweichungen, Preisabweichungen, Erlösschmälerungsabweichungen und Sales-Mix-Abweichungen (Sortimentsabweichungen);
- o Automatische Errechnung kalkulatorischer Werte durch kontierbare Rechenformeln (z. B. Sozialkostenzuschläge);
- o Automatische Ermittlung von Ist-Werten für kalkulatorische Plan-/Sollwerte (z. B. Abschreibungen);
- o Bildung beliebiger Summierungen;
- o Ermittlung von Provisionswerten in Abhängigkeit von Deckungsbeitrags- und/oder Umsatzwerten;
- o Zusammenfassung der Soll-Ist-Vergleiche (Verdichtung) entsprechend der Organisationshierarchie;
- o Beachtung von Parallelhierarchien;
- o Beliebige Eingabe von Planwerten je Erlös- und Kostenart auf den einzelnen Hierarchieebenen;
- o Wahlfreie Definition, ob Planwerte zu höheren Hierarchien verdichtet oder getrennt eingegeben werden sollen;
- o Erstellung von Zeilennachweisen für Hierarchieebenen, unterteilt nach Verantwortungsbereichen in beliebiger Sortierfolge (z. B. Vergleich der DB-Ergebnisse aller Vertreter oder Verkaufsbezirke und deren %-Anteil am Gesamtwert).

4.3 Organisatorische Funktionen der Deckungsbeitragsrechnung nach Artikeln (DBA)

Die Planung, Abrechnung und Kontrolle von Deckungsbeiträgen nach Artikeln wird in der Regel einzeln nur für Hauptprodukte, im übrigen nach Artikelgruppen durchzuführen sein. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit des Verfahrens ist außerdem zu prüfen, auf welcher Hierarchieebene zusätzlich zu den DBV-Auswertungen eine artikelgebundene Abrechnung sinnvoll ist.

Die wesentlichen organisatorischen Funktionen dieses DBR-Systemteils sind:

- o Bewertung der Plan- und Istabsatzmengen mit Plan-Verkaufspreisen, Wareneinstands-/Verrechnungspreisen und sonstigen artikelbezogenen Planwerten (z. B. Fixkostenanteile, Sondereinzelkosten);
- o Beliebige Umschlüsselung/Zusammenfassung von Artikel-Nr. zu DBA-Nr. für Plan- und Istdaten (z. B. für Ersatzteile, Kleinteile, Nebenpositionen etc.);
- o Kalkulationskontrolle für alle abgesetzten Artikel (z. B. Unterschreitung vorgegebener Deckungsspannen);
- o Verarbeitung mehrerer Planalternativen zur Ermittlung des 'optimalen' Verkaufsprogramms;
- o Alternative Bewertung von Planmengen zur Beurteilung der Auswirkungen von Kalkulationsänderungen (Preise Planjahr zu lfd. Jahr);
- o Erstellung von Soll-Ist-Vergleichen nach Verantwortungsbereichen (und Gesamtunternehmen) für die artikelbezogenen Erlös- und Kostenarten, die wahlfrei vom Benutzer für das Listbild anzugeben sind;
- o Ermittlung der Deckungsbeiträge für definierte Engpaßeinheiten (Produktionsstunden, Vertriebsbelastung, Raumbedarf usw.);
- o Wahlfreie Sortierung der Artikel nach Umsatz/Deckungsbeitrag Gesamt/je Stück % vom Umsatz/je Engpaßeinheit etc. (Favoritenlisten);
- o Vergabe von Positions-Nr. zur Ermittlung unterschiedlicher Rangfolgen;
- o Zusammenfassung zu Artikelgruppen in mehreren Hierarchiestufen.

5. ZUSAMMENFASSENDE BETRIEBS- ERGEBNISRECHNUNG

Aus den Teilsystemen des flexiblen Kostenrechnungssystems SKR und des Deckungsbeitragsrechnungssystems DBR können die Kosten und Erlöse wahlfrei in die Betriebsergebnisrechnung übernommen werden.

5.1 Der betriebswirtschaftliche Inhalt der Betriebsergebnisrechnung (BER)

Jede Kostenstelle, jeder Kostenträger und jeder Vertriebsbereich kann in beliebiger Zusammenstellung seiner Kosten- und Erlöspositionen an eine frei wählbare Zeile der Betriebsergebnisrechnung gesteuert werden. Welche Wertsummen inhaltlich aus den Teilsystemen übernommen werden, ist dabei eine Frage der Verfahrenswahl zwischen

- a) Umsatzkostenverfahren:
- Absatzerlöse der Periode
 - ./. Plan-, Grenz- (oder Voll-)kosten der Absatzmenge
 - ./. Kostenstellenergebnisse (Verbrauchsabweichungen und ggf. Fixkosten)
 - = Betriebsergebnis

b) Gesamtkostenverfahren:

- Absatzerlöse der Periode
- ./. Saldo der Bestandsänderungen (bewertet zu Grenz- oder Vollkosten)
- ./. Gesamtkosten der Periode
- = Betriebsergebnis

Unabhängig von der Wahl zwischen einer Voll- und Grenzkostenrechnung können beide Verfahren durch das GPR-System mit Hilfe von Stammdaten-Steuerungen realisiert werden.

Für eine schnelle, wirtschaftliche und aussagefähige Ermittlung der Betriebsergebnisse eignet sich in vielen Fällen das Umsatzkostenverfahren besser. Voraussetzung ist allerdings, daß entweder die Kosten über die Kostenträgerrechnung den abgesetzten Leistungen direkt zugeordnet werden können (Auftragsfertigung) oder für das gesamte Sortiment standardisierte Verrechnungswerte laut Plankalkulation vorhanden sind.

Der wesentliche Unterschied aus den Verfahren Grenz- oder Vollkostenrechnung für das Betriebsergebnis ergibt sich aus der Bestandsbewertung der Fertigungsleistungen.

Wenn auch beide Werte (Voll- und Grenzkosten) für unterschiedliche Zwecke geführt werden, so ist für die Betriebsergebnisrechnung entscheidend, welche Bewertung entsprechend den Gutschriften für die Fertigungskostenstellen systembildend ist.

Bei der Vollkostenrechnung werden die verrechneten Fixkosten bestandswirksam und führen in der Fertigungsperiode zu einem Ertrag durch Bestandsmehrung, der die Kosten ausgleicht. Sofern mit Plankostensätzen verrechnet wird, kann es zwischen angefallenen und durch Bestandsbewertung ausgeglichenen Fixkosten zu Differenzen kommen: Beschäftigungsabweichungen.

Bei der Grenzkostenrechnung werden die Fixkosten der Fertigungsperioden nicht neutralisiert, sondern gewinnmindernd im Betriebsergebnis wirksam.

Der Aufbau der Betriebsergebnisrechnung ist vollkommen wahlfrei, da das System BER über ein eigenes Zeilennummernsystem verfügt und den Kosten und Erlösen, die an das BER-System übertragen werden, eine beliebige BER-Zeile zugeordnet wird.

Sofern man das besonders aussagefähige System der Grenzkostenrechnung/Umsatzkostenverfahren wählt, empfiehlt sich ein Aufbau der Ergebnisrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung. Den Deckungsbeiträgen von Produktgruppen oder Unternehmensbereichen werden direkt die diesen Gruppen oder Bereichen zurechenbaren Fixkosten gegenübergestellt.

5.2 Die organisatorischen Funktionen der Betriebsergebnisrechnung (BER)

Die Betriebsergebnisrechnung dient der Zusammenfassung der Soll- und/oder Istwerte aus den einzelnen Teilsystemen des internen Rechnungswesens und enthält folgende organisatorischen Funktionen:

- o Abrechnung der Soll- und/oder Istkosten und Erlöse aus der Kostenstellen- und Trägerrechnung in beliebiger Gliederung;
- o Abrechnung der Soll- und Istwerte aus der Deckungsbeitragsrechnung (DBR);
- o Direkte Abrechnung von Soll- und Istwerten aus anderen Datenbeständen und Aufnahme von Basiswerten für die Kennzahlenermittlung;
- o Durchführung von bis zu 99 Teilbetriebsergebnisrechnungen;
- o Zusammenfassung der Teilbetriebsergebnisse für das Gesamtunternehmen bei wahlfreier Verdichtung der Zeilengliederung;
- o Automatische Bildung beliebiger Zwischensummen je Betriebsergebnis;
- o Automatische Ermittlung von kalkulatorischen Soll- und/oder Istwerten;
- o Automatische Ermittlung von Differenzen und Kennzahlen als %-Werte;
- o Information aus dem System über Soll-Ist-Vergleiche (Monat und Jahr aufgelaufen) sowie Zeitvergleich (Monat und Jahr aufgelaufen zum Vorjahr).

6. INSTALLATION DER GEWINNPLANUNGSRECHNUNG

Bei der Einrichtung einer für die Zwecke des Controlling geeigneten Betriebs-/Vertriebsabrechnung muß man sich über den damit verbundenen personellen Aufwand im klaren sein. Auch bei der Adaption eines Standardsoftwareproduktes für die unternehmensspezifischen Belange ist dieser Aufwand nicht zu unterschätzen. Es ist unerlässlich, daß sich mindestens ein Mitarbeiter der Abteilung Rechnungswesen des Unternehmens intensiv mit dem Leistungsspektrum und Steuerungserfordernissen des Paketes vertraut macht. Von der Firma Organisationspartner GmbH werden zu diesem Zwecke Schulungskurse angeboten. Für die Implementationsphase stehen diesen Firmen mit betriebswirtschaftlich-organisatorischer Beratungsleistung zur Verfügung. Doch sollten diese Leistungen in erster Linie als Wissenstransfer verstanden werden; denn das System soll unternehmens-individuell ausgestaltet werden und diese komplexen Anforderungen können nur unter aktivem Einsatz von Unternehmenspersonal realisiert werden.

Die Auswertung des betrieblichen Informationssystems durch Planungsrechnungen, wie sie sich mit dem Instrumentarium der Gewinnplanungsrechnung realisieren lassen, gibt den Anlaß, sich mit in der

Vergangenheit praktizierten Abrechnungen kritisch zu beschäftigen, häufig mit dem Resultat, daß manch alter Zopf verschwindet. Das mit der Einrichtung des Systems betraute Team muß daher zunächst detaillierte Einsichten gewinnen, was in dem Unternehmen auf dem Gebiete der Organisation in welcher Weise und zu welchem Zwecke abläuft. Die Erfordernis, diese Sachverhalte in die strenge Terminologie, die von einem EDV-System gefordert wird, zu übersetzen, zwingt zu einer tiefgreifenden Analyse. Auch hier ist manchmal als "Erfolg" zu beobachten, daß Inkonsistenzen operierender Systeme aufgedeckt werden.

Nach Kenntnis der Gegebenheiten und Interpretation der von der Geschäftsleitung gegebenen Zielvorstellungen ist eine Konzeption für die unternehmensspezifische Gewinnplanungsrechnung zu entwerfen. Der Aufwand für diese Aktivitäten sollte nicht zu knapp bemessen sein; denn in der Regel müssen die Teammitglieder erst in ihre neuen Aufgabenbereiche hineinwachsen, so daß häufig nicht unerhebliche Anlaufverluste zu beobachten sind.

Das GPR-System kann zwar als reine Istrechnung angelegt werden, seine Rechtfertigung für den Einsatz erhält es jedoch durch die Einbeziehung der Planung. Die Planung muß analytisch vorgehen, d. h. vor Ort in Rückkopplung mit den einzelnen Verantwortlichen für die einzelnen Kontrollbereiche geschehen. Ein solches Vorgehen ist zwangsläufig - zumal bei einer Erstplanung - zeitaufwendig; aber es ist die einzige Form, um zu echten Planwerten zu gelangen. Der "bequeme" Ausweg einer "automatisierten Planung", bei der auf Grundlage von Istwerten oder normalisierten Werten eine Fortschreibung der Planwerte erfolgt, ist keine geeignete Grundlage für Controllingaussagen. Der letztlich Verantwortliche fühlt sich durch diese Aussagen nicht betroffen, da er sich mit dem Plan nicht identifizieren kann.

Für die mit dem Controlling beauftragte Abteilung ist eine Aufgabenumverteilung bei Einsatz der Gewinnplanungsrechnung zu erkennen. Entlastung bei den "zahlenhandwerklichen" Tätigkeiten, Belastung bei dem Aufbau der Unternehmensplanung und der zweckorientierten Benutzung der Systemsteuerungsparameter, um die geeignetsten Ergebnisaufbereitungen zu erzeugen.

Das aber sind ja doch die eigentlichen Aufgaben des Controllers, der sich als Konfliktvermittler und Planverkäufer versteht. ■

MANAGER UND CONTROLLER IM GEWINN-MANAGEMENT-TEAM*

von Dr. Albrecht Deyhle und Dr. Martin Bösch, Controller-Akademie, Gauting/München

	Ja	Nein	Bemerkungen Aktivitäten												
Wie klären Sie die Frage der Abgrenzung, was Aufgabe des Managers - vor allem des Verkaufsmanagers - und was Aufgabe des Controllers - auch des Vertriebs-Controllers - beim Gewinn-Management ist?															
<p>Wäre folgende Arbeitsregel hilfreich?</p> <table border="0"> <tr> <td><u>Manager's Job</u></td> <td><u>Controller's Job</u></td> </tr> <tr> <td>WAS geplant wird;</td> <td>DASS geplant wird;</td> </tr> <tr> <td>Was möglich ist (im Verkaufspreis vom Markt her);</td> <td>Was nötig ist (im Verkaufspreis von der Kostendeckung her);</td> </tr> <tr> <td>Förderungsfähig von den Möglichkeiten des Marktes und der Mitbewerber aus;</td> <td>Förderungswürdig im Artikelsortiment vom Deckungsbeitrag her;</td> </tr> <tr> <td>Bringt mich nicht draus; jetzt geht's los;</td> <td>Moment mal; erst noch überlegen, ob ...</td> </tr> <tr> <td>Konsequenzen durchdenken akzeptieren.</td> <td>Wenn ..., dann ... Alternativen bereithalten.</td> </tr> </table>	<u>Manager's Job</u>	<u>Controller's Job</u>	WAS geplant wird;	DASS geplant wird;	Was möglich ist (im Verkaufspreis vom Markt her);	Was nötig ist (im Verkaufspreis von der Kostendeckung her);	Förderungsfähig von den Möglichkeiten des Marktes und der Mitbewerber aus;	Förderungswürdig im Artikelsortiment vom Deckungsbeitrag her;	Bringt mich nicht draus; jetzt geht's los;	Moment mal; erst noch überlegen, ob ...	Konsequenzen durchdenken akzeptieren.	Wenn ..., dann ... Alternativen bereithalten.			
<u>Manager's Job</u>	<u>Controller's Job</u>														
WAS geplant wird;	DASS geplant wird;														
Was möglich ist (im Verkaufspreis vom Markt her);	Was nötig ist (im Verkaufspreis von der Kostendeckung her);														
Förderungsfähig von den Möglichkeiten des Marktes und der Mitbewerber aus;	Förderungswürdig im Artikelsortiment vom Deckungsbeitrag her;														
Bringt mich nicht draus; jetzt geht's los;	Moment mal; erst noch überlegen, ob ...														
Konsequenzen durchdenken akzeptieren.	Wenn ..., dann ... Alternativen bereithalten.														
<p>Prinzipiell geht es um die Realisierung des elementaren Controlling-Slogans "Vorne gerührt, brennt hinten nicht an".</p> <p>Controller und Konferenz gehören zusammen. Beides fängt mit "con" an (= zusammen).</p> <p>Wenn der Controller Zahlen für das Budget hören will, muß er erst mal Zahlen sagen.</p>															

* Auszug aus dem "ARBEITSHANDBUCH GEWINN-MANAGEMENT" (zugleich 4. Auflage von Deyhle, Gewinn-Management); Verlag Moderne Industrie, München 1979

Fragen / Sachverhalte	Ja	Nein	Bemerkungen Aktivitäten
<p>Ist i. O., daß ein Controller erst einmal zu klären hätte, wozu eine Rechnung verlangt wird, und erst dann überlegen müßte, WIE die Rechnung aussehen soll?</p>			
<p>So ist die Zuordnung von fixen Kosten auf die Erzeugnisse irreführend für Fragen der Sortimentspriorität - aber eine solche Zuordnung hat Sinn als Einstieg in eine Preiskalkulation.</p> <p>Was steht also zur Entscheidung an: Die "Hitparade" im Sortiment?</p> <p>Oder die Überprüfung der Angemessenheit einer Deckungsbeitrags-Spanne ausgehend von einer Soll-Spanne?</p>			
<p>Für die Sollspanne läßt sich eine "Gegenrechnung" im Sinne einer Vollkosten-Kalkulation aufstellen, die zum Beispiel berücksichtigt,</p> <ul style="list-style-type: none"> - ob langer Weg durch die Produktion oder kurzer; - ob teure Maschinen beansprucht werden oder solche mit geringerer Kapitalbindung; - wie erklärungsbedürftig die verschiedenen Produkte im Verkauf jeweils sind; - ob einzelne Erzeugnis-Linien mehr werbliche Unterstützung benötigen als andere; - inwiefern größere Forschungsintensität besteht. 			
<p>Bei der Sortimentspriorität kommt es darauf an auseinanderzuhalten,</p> <ul style="list-style-type: none"> - ob es sich darum handelt, bestimmte Artikel im vorhandenen Sortiment zu forcieren; - oder ob die Frage darauf lautet, das Sortiment zu kürzen; also bestimmte Produkte im "Zug" der Erzeugnisse total abzuhängen. <p>Gehen Sie einig mit folgendem Ablauf für das Zusammenspiel von Manager und Controller im Team?</p> <p><u>Annahme:</u> Der Preis eines Produkts, der bisher bei 40, -- liegt, soll um 10 % gesenkt werden. Der Grenzkostensatz beträgt 20, --; die seitherige Absatzmenge 400 Einheiten. Also beläuft sich der Besitzstand an Deckungsbeiträgen auf 400 Stück mal (40 - 20) = 8000, -- je Periode.</p>			
<p><u>Gesprächsverlauf</u> wäre dann modellartig wie folgt:</p> <p>Verkauf: Wir müssen den Preis senken um 10 %, wenn wir unsere Absatzmarktpositionen ausbauen wollen.</p> <p>Controller: Dann sind beim Besitzstand von 8000 Deckungsbeitrag je Periode und einem neuen Stück-Deckungsbeitrag von 16 jetzt 500 Stück an Absatzmenge erforderlich. Also 25 % mehr. Und dann machen wir erst soviel Deckungsbeitrag wie seither. Springen wir über diese 25 % Steigerung - und um wieviel?</p>			

Fragen / Sachverhalte	Ja	Nein	Bemerkungen Aktivitäten
<p>Verkauf: Machbar erscheinen mit für die nächste Periode beim neuen Preis von 36 nur 15 % Absatzsteigerung.</p> <p>Controller: Dann müssen wir erst überlegen,</p> <ul style="list-style-type: none"> a) wo diese 15 % Steigerung herkommen: aus einer Erhöhung des Marktanteils oder einer Vergrößerung des Marktvolumens (erweiterte oder öfters vorkommende Anwendungsfälle; wenn der Artikel im Preis günstiger ist)? b) welche andere Kombinationen Preis und Menge denkbar wären? c) ob Alternativen in den Maßnahmen zu Gebote stehen (Promotion statt Preissenkung)? d) wie die Konzeption längerfristig aussieht? e) ob infolge der Steigerung in der Absatzmenge um 15 % eine Reduktion der Grenzkosten, die seither bei 20 liegen, möglich ist? f) wie es um die Auslastung der Produktion steht? g) welche Rückwirkungen diese eine Preissenkung auf die Verkaufspreise der anderen Produkte haben wird ("product line pricing")? 			
<p>Liegen nicht gerade hier Ansatzpunkte, wo der Controller - das Rechnungswesen - als eine Querschnittsfunktion eine Rolle als Team-Moderator zugewiesen bekommen kann?</p>			
<p>Kann man es so sehen, daß der Controller dem Verkauf eine "Vorgabe" macht hinsichtlich dessen, was an Absatz oder Umsatz erreicht werden muß?</p> <p>Falls "Vorgabe" im Sinne von dienstlicher Auftrag gemeint ist, sicherlich "nein".</p> <p>Aber es ist Sache des "Informationsamtes", Controller zu sagen, wieviel Umsatz zur Kostendeckung (zur Break-even-Zielsetzung) nötig ist.</p> <p>Nicht weil dies ein Ermessensentscheid des Controllers sei, sondern weil er diese Quer-Information beisteuern muß.</p> <p>Ist diese Umsatzhöhe im Verkauf nicht machbar, so ginge es darum, die Kosten zu kürzen bzw. zu schieben.</p> <p>Dabei handelt es sich aber um die Entscheidungen auch der anderen Ressort-Chefs,</p> <p>Der Controller muß das aber transparent machen.</p>			
<p>Daß die Kosten so hoch sind, hat nicht der Controller "eingebrockt". Aber sein Informationswesen sorgt für diese unangenehme Nachricht.</p> <p>Natürlich kann man dann dem Überbringer solcher Informationen auch die Türe versperren.</p> <p>Wenn ein Erzeugnis laut Deckungsbeitrag im Sortiments-Zug "Träger der roten Laterne" ist - also das Schlußlicht bildet -, so heißt das noch lange nicht, daß dieser Artikel-Waggon abgehängt wird.</p>			

Fragen / Sachverhalte	Ja	Nein	Bemerkungen Aktivitäten																												
<p>Es kommt nur darauf an, daß er nicht gleich hinter der "Lokomotive" im Verkaufsgespräch "fährt".</p>																															
<p>So richtet sich die Priorität im Sortiment nach dem Deckungsbeitrag I - sei es je Stück oder je Stunde Fertigungs- oder Maschinenzeit.</p> <p>Beispiel: Artikel</p> <table border="1" data-bbox="95 455 784 614"> <thead> <tr> <th></th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> <th>Summe</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Absatz</td> <td>300 t</td> <td>400 t</td> <td>500 t</td> <td>1200 t</td> </tr> <tr> <td>DB/t</td> <td>120, -</td> <td>150, -</td> <td>200, -</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Stunden/t</td> <td>5</td> <td>6</td> <td>10</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Nötige h</td> <td>1500</td> <td>2400</td> <td>5000</td> <td>8900 h</td> </tr> </tbody> </table> <p>Diese 8900 Stunden sollen Engpaß sein.</p>		1	2	3	Summe	Absatz	300 t	400 t	500 t	1200 t	DB/t	120, -	150, -	200, -		Stunden/t	5	6	10		Nötige h	1500	2400	5000	8900 h						
	1	2	3	Summe																											
Absatz	300 t	400 t	500 t	1200 t																											
DB/t	120, -	150, -	200, -																												
Stunden/t	5	6	10																												
Nötige h	1500	2400	5000	8900 h																											
<p>Welcher Artikel ist zu fördern?</p> <p>Bei der Betrachtung je Tonne wäre Artikel 3 am besten. Er bringt zusätzlich mit jeder verkauften Tonne dazukommend 200, -- Spanne.</p> <p>Wenn aber der Stunden-Engpaß nicht überschritten werden kann (geborener Engpaß) oder nicht überschritten werden soll (gekorener Engpaß), dann richtet sich die Sortiments-Priorität nach dem Deckungsbeitrag je Stunde. Dieser liegt bei:</p> <table border="1" data-bbox="95 1006 696 1068"> <thead> <tr> <th>Artikel</th> <th>1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>DB/h</td> <td>24, -</td> <td>25, -</td> <td>20, -</td> </tr> </tbody> </table> <p>Spitzenreiter ist Artikel 2.</p>	Artikel	1	2	3	DB/h	24, -	25, -	20, -																							
Artikel	1	2	3																												
DB/h	24, -	25, -	20, -																												
<p>Ist Ok, daß zusätzlich verkaufte Tonnen von Artikel 2 den Deckungsbeitrag in Summe verbessern?</p> <p>Probe: Angenommen, es ließen sich weitere 100 t von Artikel 2 verkaufen. So erhöht sich dadurch das Deckungsbeitragsvolumen um 15000, --. Zusätzlich gebunden werden 600 Stunden. Nimmt man diese Stunden dem Artikel 3 weg, so fallen dort 60 t aus; damit 12000, -- Deckungsbeitrag. Die Umstellung in der Hitparade - die geänderte Zusammensetzung des Sales Mix - bringt 3000, -- zusätzlichen Deckungsbeitrag.</p>																															
<p>Wie sieht das im Falle einer Standard-Grenzpreisrechnung aus? (Vgl. CM Nr. 4/78, S. 167 ff.)</p> <p>Der Deckungsbeitrag des schwächsten, in der Kapazität noch mitfahrenden Artikels wird - neben den Grenzkosten - als Grenz- Ertragssatz mitkalkuliert.</p> <p>In Zahlen sähe das so aus:</p> <table border="1" data-bbox="95 1748 837 2009"> <thead> <tr> <th></th> <th>Artikel 1</th> <th>2</th> <th>3</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>V'preis</td> <td>260, --</td> <td>400, --</td> <td>450, --</td> </tr> <tr> <td>./ Grenzkosten</td> <td>140, --</td> <td>250, --</td> <td>250, --</td> </tr> <tr> <td>(= alter DB</td> <td>120, --</td> <td>150, --</td> <td>200, --)</td> </tr> <tr> <td>./ Grenzertrag</td> <td>100, --</td> <td>120, --</td> <td>200, --</td> </tr> <tr> <td>(Stunden je t, mal 20, -- DB/h)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Gestutzter DB</td> <td>20, --</td> <td>30, --</td> <td>0, --</td> </tr> </tbody> </table> <p>Effekt: Jetzt ergibt sich die Hitparade nach 2/1/3 bereits nach dem Deckungsbeitrag je Produkt-Einheit (Tonne). Die Reihenfolge entspricht jener des Deckungsbeitrags je Engpaßeinheit.</p>		Artikel 1	2	3	V'preis	260, --	400, --	450, --	./ Grenzkosten	140, --	250, --	250, --	(= alter DB	120, --	150, --	200, --)	./ Grenzertrag	100, --	120, --	200, --	(Stunden je t, mal 20, -- DB/h)				Gestutzter DB	20, --	30, --	0, --			
	Artikel 1	2	3																												
V'preis	260, --	400, --	450, --																												
./ Grenzkosten	140, --	250, --	250, --																												
(= alter DB	120, --	150, --	200, --)																												
./ Grenzertrag	100, --	120, --	200, --																												
(Stunden je t, mal 20, -- DB/h)																															
Gestutzter DB	20, --	30, --	0, --																												

Fragen / Sachverhalte	Ja	Nein	Bemerkungen Aktivitäten
<p>Gerade wenn Wachstumsraten im Markt nicht zu realisieren sind, kommt es umso mehr auf die selektive Verkaufstätigkeit an.</p> <p>Deckungsbeiträge liefern den Einstieg in die Frage, was förderungswürdig ist im Sortiment und verstärkt verkauft werden soll.</p>			
<p>Ob es der Markt zuläßt - ob die Menge sich steigern läßt - ist ausgehend von dieser Gewinn-Management-Information zu erarbeiten.</p> <p>Handelt es sich um ein wachsendes Produkt? Oder ist es stationär? Läuft es schon lange gleichmäßig im Markt?</p>			
<p>Natürlich kann man jetzt nicht sagen, daß zum Beispiel bei einer Kabelfabrik einfach bei einem bestimmten Kunden das Kabel zu verkaufen wäre, daß den besten Deckungsbeitrag liefert.</p> <p>Ist der Deckungsbeitrag je Tonne der dicken Kabel besser als jener der dünnen, so kann man dem "dünnen Kunden" nicht das dicke Kabel hinlegen (Hauptsache der Deckungsbeitrag stimmt).</p> <p>Bloß: wieso steht unser Verkäufer gerade bei einem Kunden, der dünne Kabelanwendungen hat und nicht dickere? Welche Produkthanwendung ist die bessere?</p>			
<p>Oder wenn der Deckungsbeitrag in einer pharmazeutischen Firma auf die Wirkeinheit von Kreislaufmitteln besser ist als jener auf die Wirkeinheit von Verdauungspräparaten, so kann man nicht bei Verdauungsstörungen einfach Kreislaufmittel verordnen.</p> <p>Nur: in welchem Therapiegebiet lohnt es sich mehr, größere Marktstellungen heraus zu arbeiten durch</p> <ul style="list-style-type: none"> - Informationsarbeit bei den Ärzten als den Anwendungs-Experten; - Produktentwicklung, z.B. in bessere Darreichungsformen? 			
<p>Ist akzeptiert, daß "Sortimentspriorität" deshalb sehr häufig eigentlich "Anwendungspriorität" und damit "Kunden-Priorität" heißen muß?</p>			
<p>Die Deckungsbeiträge sind Trittbrett in eine gezielte Auftrags-eingangsplanung, die zuerst - ausgehend vom Artikel und dessen Förderungswürdigkeit - den Kunden suchen muß, der Träger der Indikation ist.</p> <p>Deshalb bedarf es dringend einer Kundendeckungsbeitragsrechnung.</p> <p>Steht man vor einem Kunden, dann ist die Alternative im Sortiment dort vielleicht bereits sehr begrenzt.</p>			
<p>Macht ein Unternehmen Turbinen und Webstühle, so kann man nicht einfach sagen, der Werft, die Schiffe baut, sind Webstühle anzubieten - weil vielleicht in dieser Sparte der Deckungsbeitrag je Kilogramm Maschine (oder je Stunde Fertigungszeit) besser dasteht.</p> <p>Aber legitim ist die Frage: Wo soll man sich im Konzept der Spartenpolitik stärker um den Ausbau von Marktstellungen kümmern?</p>			

Fragen / Sachverhalte	Ja	Nein	Bemerkungen Aktivitäten																																				
Zeit ist nur einmal da. Man muß sich überlegen, wo sie mit Priorität einzusetzen ist. Doch dort, wo die Wertschöpfung im Deckungsbeitrag relativ im günstigsten ist?																																							
Stehen dann Fragen wie Verkaufspreis, Vertriebsweg, Außendienst, Trampelpfade im Gebiet, fehlende Promotion-Unterstützung, mangelnde Präzision der Lieferung im Wege, so ist zu planen, wie derartige Hemmnisse zu beseitigen sind. Ist nicht so die Anwendung der Deckungsbeiträge bei der Planung von Sortimentsprioritäten ein Einstieg nicht nur in die Verkaufsplanung, sondern auch in die Unternehmensplanung insgesamt?																																							
Was aber, wenn ein Produkt - zum Beispiel das an sich vom Deckungsbeitrag her förderungswürdige - unter Beachtung von Perspektiven einer Zuordnung der Fixkosten nachhaltig ungünstig aussieht? Natürlich kommt die Frage, woher die anteiligen fixen Kosten? Läßt sich aber nicht auch für die Produkte eine Aufgaben-Analyse im Bereich der fixen Kosten durchführen?																																							
Wäre nicht möglich herauszuarbeiten mit Plausibilität, was ein Produkt bzw. eine Produktlinie im Apparat der fixen Kosten an Kapazität bindet - so zum Beispiel in - Marketing (Werbung, Kundendienst)? - Außendienst (Erklärungsbedürftige Linie)? - Fakturierung (viele kleine Aufträge)? - Kalkulation (häufige Sonderwünsche)? - Entwicklung (oftmals Problemlösungswünsche)? - Personal (viele Mitarbeiter damit beschäftigt)? - Arbeitsvorbereitung (kleine Aufträge mit Sonderwünschen)? - Einkauf (oftmals spezielle Teile)?																																							
Angenommen, daß unser Beispiel-Produkt Nr. 2 in einer Mehr-Jahres-Betrachtung wie folgt aussieht: <table border="1" data-bbox="127 1367 702 1560"> <thead> <tr> <th></th> <th>80</th> <th>81</th> <th>82</th> <th>83</th> <th>84</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Tonnen</td> <td>400</td> <td>400</td> <td>380</td> <td>380</td> <td>350</td> </tr> <tr> <td>DB/t</td> <td>120</td> <td>120</td> <td>100</td> <td>100</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>DB TDM</td> <td>48</td> <td>48</td> <td>38</td> <td>38</td> <td>35</td> </tr> <tr> <td>Fixkosten</td> <td>50</td> <td>50</td> <td>45</td> <td>45</td> <td>42</td> </tr> <tr> <td>Ergebnis</td> <td>- 2</td> <td>- 2</td> <td>- 7</td> <td>- 7</td> <td>- 7</td> </tr> </tbody> </table> Jetzt geht es nicht mehr um die Frage, ob dieses Produkt im Rahmen der bestehenden Palette zu fördern ist, sondern ob man es nicht überhaupt aus dem Sortiment hinauswerfen - den Artikel 2 "auflassen" soll,		80	81	82	83	84	Tonnen	400	400	380	380	350	DB/t	120	120	100	100	100	DB TDM	48	48	38	38	35	Fixkosten	50	50	45	45	42	Ergebnis	- 2	- 2	- 7	- 7	- 7			
	80	81	82	83	84																																		
Tonnen	400	400	380	380	350																																		
DB/t	120	120	100	100	100																																		
DB TDM	48	48	38	38	35																																		
Fixkosten	50	50	45	45	42																																		
Ergebnis	- 2	- 2	- 7	- 7	- 7																																		
Eine Produktlinie, die nachhaltig die von ihr beanspruchten fixen Kosten nicht deckt, könnte gestrichen werden ... Bloß ist bedacht, ob - diese Linie nicht Türöffner spielt für andere, tragfähigere Programme? - Artikel 2 nicht Platzhalter ist für ein künftiges neues Produkt? - der Artikel 2 zur Vollständigkeit des Sortiments gehört? - im Falle des Streichens von Linie 2 die anteiligen Fixkosten abgeschmolzen werden können? - in welcher Zeitspanne der Abbau der fixen Kosten gelingt? - Linie 2 nicht ein Programm ist, das gerade dann läuft, wenn die Saison schwach ist?																																							



Bringen Sie Ihr Rechnungswesen zum Reden und stellen Sie die

Fragen, die Ihre Buchhaltung offen läßt

? in welchen Unternehmensbereichen (und Verantwortungsbereichen) Abweichungen vom Gewinnziel verursacht worden sind

? wor die wichtigsten Unwirtschaftlichkeiten auftreten und aus welchem Grund

? ob Ihre Fertigungskostenstellen wirtschaftlich arbeiten. Natürlich unter Berücksichtigung der schwankenden Beschäftigung

? ob Ihre Kalkulationen noch stimmen. Die Kostensätze. Die geplanten Fertigungskosten. Die Materialpreise. Die vorgesehenen Materialmengen

? wie Ihre Produkte und Aufträge zum Gewinn beitragen (Favoriten-Reihenfolge)

? wie das Verkaufsprogramm gewinnsteigernd verändert werden sollte

? wie Ihre Fertigungseinrichtungen ausgelastet sind

? mit welchen Fertigungsverfahren Sie Ihre Produkte am wirtschaftlichsten fertigen und welche Teile Sie lieber zukaufen sollten

? wie hoch sind Ihre Halbfabrikate für die Bilanz zu bewerten

? in welchen Vertriebsbereichen die Preise und Erlösschmälerungen nicht gehalten worden sind und wieviel Gewinn dadurch verlorenging (oder gewonnen wurde)

? welche Preise nicht unterschritten werden dürfen, auch nicht bei Sondergeschäften (z. B. auf Exportmärkten)

? ob Ihre Vertreter und Außenstellen gewinnoptimal arbeiten (und welche gewinnorientierte Provision dafür gezahlt werden kann)

? wie hoch der Gewinneinfluß aus Änderungen des Sortiments ist (sales-mix-Abweichung)

? ob Ihre Entwicklungs-, Verwaltungs- und Vertriebskosten eingehalten und gedeckt werden

? welche Kosten für innerbetriebliche Leistungen entstehen (und für Aktionen-Projekte, Messen ...)

? wieviel Fixkosten Sie in den einzelnen Bereichen und Produktsparten abdecken müssen und welcher Umsatz dazu erforderlich ist

Viele dieser Fragen sind auch in Ihrem Unternehmen wichtig. Die Antworten gibt Ihnen unsere „Gewinnplanungsrechnung (GPR)*“

Ein modernes Rechnungswesen-System mit Bausteinen für die einzelnen Kontrollbereiche eines Unternehmens. Ein System, das nicht nur der Abrechnung dient, sondern auch für die Planung und Steuerung genutzt werden kann. Damit Sie Ihre Fragen à la carte wählen können.

Die Einführung können Sie stufenweise durchführen. Von einer einfachen Auslegung als „Istkosten- und Ergebnisrechnung“ bis hin zu einer flexiblen Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. Teil- und Vollkosten können parallel verrechnet werden.

* Die betriebswirtschaftliche Konzeption und die modulare EDV-Software sind als Förderungsprojekt des Bundesministeriums für Forschung und Technologie entwickelt worden. Branchenneutral und in zwei Versionen für unterschiedliche Betriebsgrößen.

**Organisationspartner
GmbH** 2060 Bad Oldesloe - Postfach 1428
Tel. 04531/1531 - Fr. Sturtz

Rechnungswesen à la carte