



# controller magazin



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

**1/81**

|  |    |
|--|----|
| Deyhle<br>"Warum sind Ihre proportionalen Kosten so hoch?"         | 1  |
| Biel<br>Vertriebs-Controlling                                      | 5  |
| Liebl<br>Marketing-Controlling                                     | 13 |
| Laukamm<br>Wirtschaftliche Lagerhaltung                            | 19 |
| Deutgen<br>Amerikanisches Rechnungswesen und "Reporting"           | 25 |
| Strunz<br>Bewertung des Vorratsvermögens in den USA und der BRD    | 30 |
| Strunz<br>Forschungs- und Entwicklungskosten                       | 33 |
| Blazek<br>Controlling in USA                                       | 35 |
| Strunz<br>Beteiligungen nach Anschaffungskosten und Equity-Methode | 38 |
| Controller's Repetitorium<br>Deckungsbeitrags-Anwendungen          | 41 |

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

# controller magazin

ISSN 0343 - 267X

## Herausgeber

Controller - Akademie, Gauting/München

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

## Redaktion

Dr. Albrecht Deyhle

Christa Gabler

Rainer H.G. Senff

Anschrift: Postfach 1168

D-8035 Gauting 2

Telefon 089 / 850 60 13

## Verlag

Management Service Verlag

Untertaxetweg 76

D-8035 Gauting 2

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

Telefon: 089 - 850 35 51

Hannelore Deyhle-Friedrich

## Erscheinungsweise

6 Ausgaben pro Jahr

Januar, März, Mai, Juli, September, November

Abbestellungen mit einer Frist von 3 Monaten zum Jahresschluß.

Bezugsgebühr im Abonnement DM 92, -- + DM 6, -- für Porto;  
Einzelheft DM 16, --; die Preise enthalten 6,1 % 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



## „Warum sind Ihre proportionalen Kosten so hoch?“

... sagt da ein Controller...

## „Ihre Gliederung nach proportional und fix ist willkürlich“

... sagt darauf der technische Chef.

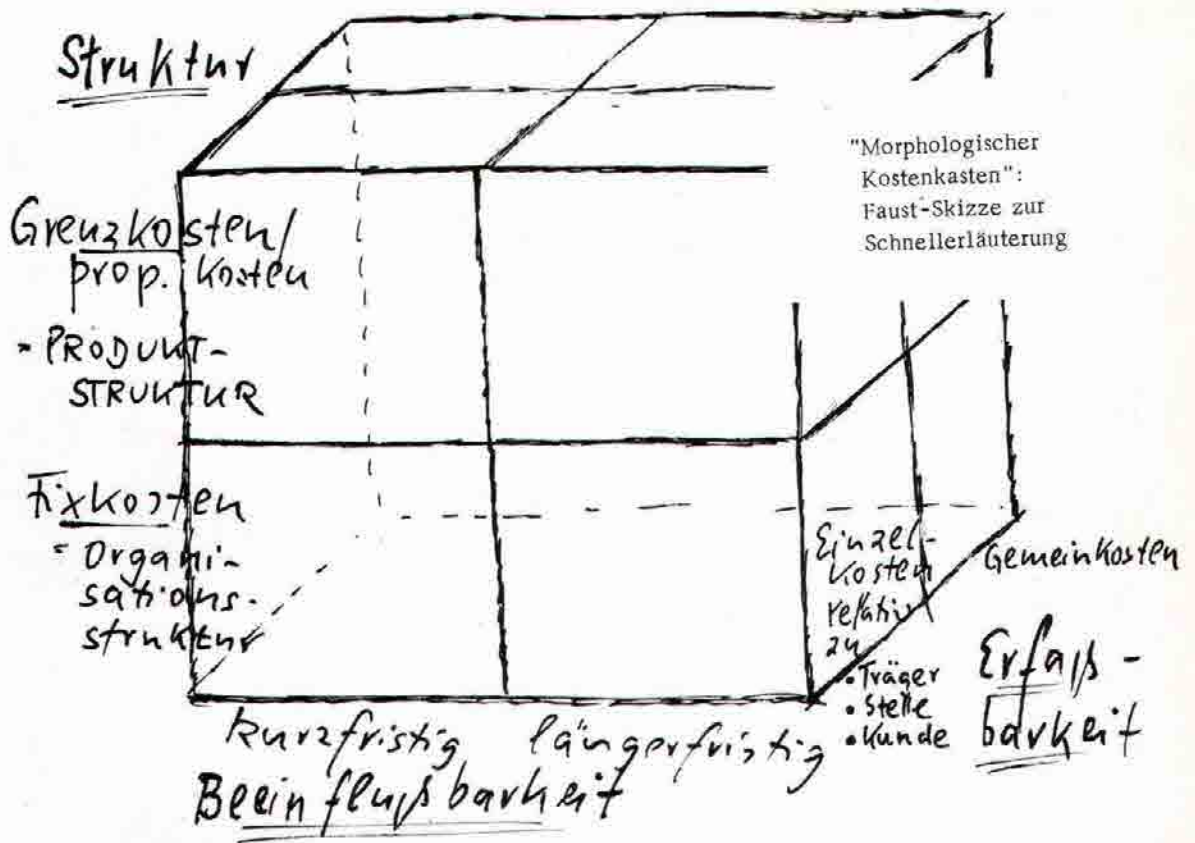
Jetzt ist wieder einmal der Controller am Reden. Er könnte darauf aufmerksam machen, daß man "proportional" und "beeinflussbar" nicht verwechseln darf. Wie in dieser Zeitschrift schon x-mal erörtert, spielt uns dauernd dieses Bi-Wort einen Streich.

Da meint der Controller mit den proportionalen Kosten jene Kosten, die ausdrücken, was das Produkt als Kosten in sich hinein verzehrt, damit es physisch existiert. Also proportionale Kosten als diejenigen Kosten, die "ins Produkt schlüpfen".

Der technische Chef vielleicht aber hat beim Wörtchen proportional daran gedacht, daß er "bei schwankender Auslastung in seiner Produktion nicht auch seine Leute mitschwanken läßt". Er könnte gedacht haben, daß, auch wenn ein Auftrag fehlt, trotzdem seine ganze Mitarbeiter-Crew da ist. Dann sagt er, die ganzen Personalkosten seien fix. Meinen tut er jedoch, sie seien nicht so schnell disponibel oder nicht so schnell eben beeinflussbar.

Also erläutert der Controller wieder einmal das Modell des KOSTENWÜRFELS als MORPHOLOGISCHER KOSTENKASTEN. Da geht es eben darum, daß man wie auch sonst bei einem morphologischen Kasten drei Achsen gleichzeitig betrachtet, um auf zusätzliche Ideen zu kommen. Sonst bleibt es bei der üblichen Schwarz-/Weiß-Malerei.

So könnte man einen morphologischen Kasten in der Weise bauen, daß die Höhe etwa ein Fortbewegungsmittel wäre; daß die waagrechte Achse das Medium kennzeichnet wie Luft, Wasser, Erde ...; während die Tiefe des Würfels die Antriebsenergie-Art symbolisiert. Daraus könnte dann der "atomgetriebene, sich durch Gestein fressende Langlaufski werden". Sinn des morphologischen Kastens ist es ja, Kombinationen zu sehen, die nicht sofort zu erblicken sind. Nicht daß man einfach zu einem "Ist ja klar" durchstürzt und soundsoviele Möglichkeiten nicht abwägt, die vielleicht eine andere Wahrheit liefern.



Da die Fachausdrücke des Controller-Bereichs oft nicht so recht merkfähig sind für den "anderen", könnte man sich auch mit einer Farbsymbolik behelfen. Man könnte sagen, daß die Achse mit proportional und fix die blaue Betrachtung ist, die Beeinflussbarkeit die grüne und die Erfassbarkeit die rote. Dann könnte man dem anderen sagen - Sie reden jetzt blau daher; oder Sie sind ein grün-Denkender.

Überhaupt wäre das vielleicht sinnvoll, die Bezeichnungen in der stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung mit Farben zu machen. Warum sagt man nicht, daß für den Deckungsbeitrag I vielleicht die schwarzen Kosten stehen - die proportionalen. Danach kommen die roten, blauen und grünen als stufenweise fixe Kosten. Man kann ja das Formular auch so gestalten, daß entsprechende Farben hereinkommen.

Da hat ja in Controller-Magazin Nr. 6/80 auf Seite 285 Dr. Victor Bataillard vom Verlag Organisator AG in Zürich vorgeschlagen, daß man statt der proportionalen Kosten doch besser "Schlüpfkosten" und statt der Fixkosten "Bemühkosten" sagen soll. Ja warum eigentlich nicht?

Kinder kriegen ihren Namen, wenn sie auf die Welt kommen. Später wäre manchmal ein anderer Name passender. Vielleicht wäre heute nach soundsoviel praktischem Leben einer Deckungsbeitragsrechnung auch praktisch, wenigstens in der HAUSSPRACHE eines Unternehmens sich eine weniger mißverständliche Ausdrucksweise zurechtzulegen. Vielleicht könnte man sagen:

PROPORTIONALE KOSTEN = PROZESSKOSTEN

FIXE KOSTEN = STRUKTURKOSTEN

Das Wörtchen frais de structure gibt's im französischen Sprachbereich ja schon lange. Da wäre an eine gute Tradition anzubinden. Die fixen Kosten charakterisieren die Organisations-Struktur; die Infra-Struktur. Und Prozeßkosten für die proportionalen entspräche dem Herstellprozeß. Der technische Ablauf von Zeiten und Mengen ist ökonomisch widerzuspiegeln. Damit auch ein direkter Zugang ist zu Konsequenzen bei der produktbezogenen Wertanalyse. Außerdem ist es passend, daß beides mit "pro" anfängt ...

## Der technische Chef hat gar nicht zugehört, weil er nicht das meint, was er sagt.

In der Ausübung der Controller-Funktion braucht man ein SACHWISSEN sowie ein VERHALTENS-  
WISSEN.

Beides ist wahrscheinlich zu gleichen Teilen bedeutsam. Es geht um die Kenntnis des Besteckekastens und dann um die Tischmanieren. Da sticht einer mit der Gabel seinem Nachbarn in den Arm. Dann könnte man den Eindruck gewinnen, hier müssen die Gabeln umkonstruiert werden. Doch liegt es nicht an der Gabel, sondern an der Hand, die die Gabel führt. Die Tischmanieren sind zu ändern.

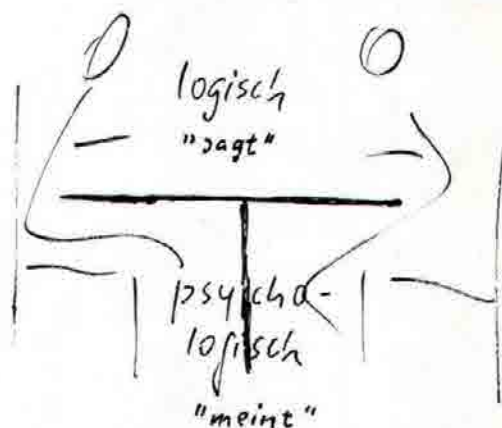
Übertragen heißt das: die Art der Frage ist zu ändern!

Controlling ist nämlich ein doppelter Regelkreis. Er findet "quadrilogisch" (Küchle) sozusagen auf und unter dem Tisch statt. Auf dem Tisch ist, was man sagt. Unter dem Tisch steckt, was man meint. Nicht immer ist das, was man sagt, auch das, was man meint. Oft ist noch etwas Unausgesprochenes unter dem Tisch. Das wirkt dann ständig als Störung und wird auf dem Tisch in einen "Nebenkriegsschauplatz" umgemünzt.

So wirkt die Frage "WARUM SIND IHRE PROPORZIONALEN KOSTEN SO HOCH?", die "auf dem Tisch" logisch ganz richtig ist, "unter dem Tisch" als VORWURF. Man hat das Gefühl, Angeklagter zu sein. Man fühlt sich in die Rechtfertigungs-Situation gedrängt.

Wobei nicht maßgeblich ist, was tatsächlich ist oder von seiten des Fragenden gemeint war. Entscheidend ist, wie sich der Ansprechpartner fühlt. Maßgeblich ist nicht, was der Verkäufer sagt, sondern was der Kunde empfindet. Und die Frage "Warum ... so..." ist eine als Vorwurf empfundene Frage; wird aufgefaßt, als habe man etwas verschlafen; als habe man gesündigt.

Also greift man das Sündenregister an. Also reagiert man am besten so, daß man die Gliederung proportional und fix als völlig arbiträr hinstellt. Auf diese Weise erreicht der technische Chef, daß der Controller sich seinerseits rechtfertigen muß.



Controller's Vexierbild:

Was sehen Sie, wenn Sie das "T" anschauen? Sie könnten ein Konto sehen mit Soll und Haben. Das ist Controller's Sachwissen. Oder Sie sehen den Tisch. Das ist das Verhaltenswissen. Praktisch mischt sich beides.

Tatsächlich ist es oft dann so, daß unsere Erläuterungen, warum die verschiedenen Kostenarten proportional und fix angesetzt sind, wie Entschuldigungen klingen. Kaum hat der andere diesen Eindruck gewonnen - gefühlt -, so setzt er noch einen zusätzlichen Akzent und sagt: "Überhaupt sehe ich den Sinn der Deckungsbeitragsrechnung für unsere Unternehmung gar nicht ein".

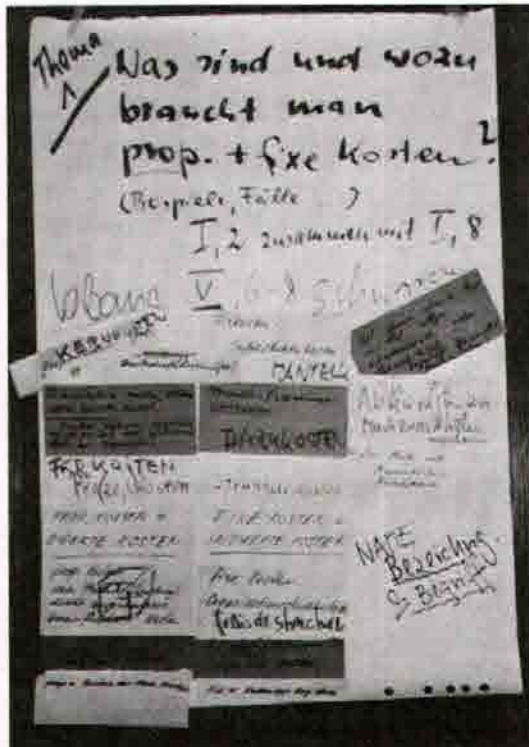
Und jetzt ist der Controller völlig erschüttert und denkt, daß er falsche Messer, Gabeln und Löffel gebaut hat. Dabei liegt es nicht daran, daß unsere betriebswirtschaftlichen "Messer" ungeeignet sind. Man hat sich beim Benutzen des Messers versehentlich in den Finger geschnitten. Das liegt aber nicht am Messer, sondern an den Umgangsformen mit dem Instrument.

Wie heißt dann die RICHTIGE THERAPIE?

Die erste Therapie heißt: ZUHÖREN! Bei vielen Einwendungen dieses Typs wie "Ich sehe den Sinn nicht; Ihre proportionalen Kosten sind falsch; wer kontrolliert eigentlich den Controller..." braucht man gar nichts zu antworten. Man muß einfach verstehen, daß jemand erst einmal sich abreagieren muß. Versucht man jetzt, eine sachliche Begründung zu geben, so wirkt sie vielleicht wie eine Rechtfertigung. Rechtfertigungen soll man aber möglichst unterlassen. Die einfachste Unterlassung ist, dem anderen intensiv zuhören.

Und dann sollte der Fragestil halt nicht in den Rückspiegel gehen und man sollte keine Wertungen aus- teilen. Ließe sich zum Beispiel nicht fragen: "Welche Strukturen und Maßnahmen be- stimmen künftig die Höhe unserer proportionalen Kosten?" Vielleicht kann man auch den Ansprechpartner dazu einladen, Gedanken auf Karten zu notieren im Stil der Moderation (vgl. Controller-Magazin Nr. 6/1980 auf Seiten 251 f.). Dann überzeugt sich der technische Chef vielleicht selber davon, daß "proportionale Kosten" das richtige und für ihn handlungs-geeignete Informationsange- bot des Controllers sind. Sie geben ja nur ein Spiegelbild für das, was er selber definiert und festlegt. Aber gerade so etwas will man oft nicht wahrhaben, wenn es einem wie ein Spiegel entgegengehalten wird.

Deshalb müßte man auch im Verhaltensbild bei der Controller-Arbeit eher neben den Kunden sitzen, als sich ihm gegenüber aufbauen. Neben jemandem sitzen und in seiner Richtung etwa am besten im Sinne eines Flip-charts auf eine große Problemlandschaft schauen, fördert die Idee des Con- trollers in der Rolle als betriebswirtschaftlicher Begleiter.



Alles Gute 1981  
 von A. Deyhle



Ideen und Ideen-Sucher: E. Schmid, Bally Schuhfabriken AG, Schönenwerd; R. Zurfluh, Coop Basel ACV; E. Schneider, Bally International AG, Zürich; bei einem Workshop des SIB im Schloß Hünigen bei Bern.

# VERTRIEBS-CONTROLLING

Integriertes System zur Sicherung und Beeinflussung von Umsatz, Preisen, Kosten und Rentabilität.

von Alfred Biel, Solingen

## I. ZIELE UND AUFGABEN DES SYSTEMS

1. An Markt- und Kostendaten orientierte elastische, flexible Preisfindung (Preisziel-Rechnung).

2. Sicherung und Überwachung dahingehend, daß die realisierten Preise ausreichen, die angefallenen und zurechnungsfähigen Produktkosten (Grenzkosten) und Kostenstellenkosten bzw. Budgets (Fixkosten) einschließlich des angestrebten Gewinnes abzudecken (Preis- und Ergebnissicherungs-Rechnung). Vergleich Ist-Deckungsbeiträge zu notwendigen Deckungsbeiträgen.

3. Beobachtung und Beurteilung, ob im einzelnen die Artikel ausreichende Deckungsbeiträge erwirtschaften, oder ob es notwendig und möglich ist, über verkaufspolitische Maßnahmen (direkte Einwirkung auf Preis, Menge und Umsatzzusammensetzung oder indirekte Einwirkung über Verkaufsförderung) bzw. über Wertanalyse (Grenz- und Fixkosten) Einfluß zu nehmen. Nennung des notwendigen Instrumentariums (Preis- und Rentabilitätsbeurteilung).

4. Anhaltspunkte und Rechenhilfen für die Auswirkungen verkaufspolitischer Maßnahmen hinsichtlich Deckungsbeiträge bzw. Rentabilität, wie z.B. Gewährung von Rabatten und Nachlässen, Zusammenhang von Preis und Menge, Erhöhung oder Senkung von Kosten (Grenz- und Fixkosten), Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug, Vorgehen bei Engpässen und Störungen in der Beschaffung, in der Produktion und Lieferung etc. (Rentabilitätsbestimmung von Einzelmaßnahmen).

5. Umfassende und mehrdimensionale Feststellung der Rentabilität in bezug auf Artikel, Kunden und Vertreter bzw. Gebiete. Verschiedene Formen der Betrachtung und Beurteilung der Wertigkeit und Rangfolge sowie der Rentabilität und der zugrundeliegenden Faktoren (Rentabilitätsrechnung).

6. Gesonderte Erfassung und Einrechnung des Bemühungsaufwandes in Service, Anwendungstechnik und dgl., vor allem im Interesse einer klaren Aussage der Kundenerfolgsrechnung (Fixkostentiefenanalyse).

7. Besondere Darstellung bzw. Herausarbeitung von Verdichtungen und Abweichungen der relevanten Daten (Steuerungshilfen).

## II. BAUSTEINE DES SYSTEMS IM SINNE METHODISCHER UND VERFAHRENSTECHNISCHER VORAUSSETZUNGEN

### 1. Maschinelle Fakturierung

zur Erfassung der Erlöse einschließlich Gutschriften, Nachlässe und dgl. (bereinigte Erlöse) und Erfassung aller mit der Fakturierung zusammenhängender Daten, wie Kunden-Nummer, Artikel-Nummer, Menge, Preis etc.. Damit steht sowohl eine wesentliche Größe des Systems fest, als auch die Möglichkeit, Erlösdaten nach den verschiedenen Gesichtspunkten zu verwenden und zu sortieren. Beispielsweise eine Ausgangsrechnung sowohl nach Kunden-, als auch nach Artikelgesichtspunkten.



A. Biel ist Leiter der Betriebswirtschaft in einer Spezialfirma im Rheinland. Ehrenamtlich ist Biel für verschiedene Zeitschriften sowie als Rezensent für Wirtschaftsliteratur tätig. Daneben arbeitet er an exponierter Stelle in der Facharbeit des Verbandes Deutscher Betriebswirte eV.

## 2. Zugangserfassung der Rohstoffe und Preispflege der Einstandspreise

Mit diesem Untersystem werden die Zulieferungen über die Kontierung der Eingangsrechnungen mit allen verfügbaren Daten, wie Lieferanten-Nummer, Menge, Einkaufs-Nummer und dgl., festgehalten und aufbereitet. Damit sind z. B. Aussagen möglich, welche Lieferanten welche Rohstoffe aufgrund welcher Bestellungen geliefert haben. Gleichzeitig bildet es die wesentliche Voraussetzung der Preispflege der Rohstoffe bzw. des Einsatzmaterials für die Aufträge und Artikel sowie der Materialabrechnung. Die Preispflege ist nach dem A-B-C-System ausgerichtet, d. h. A-Rohstoffe (große Zugangsmengen und/oder große Preisschwankungen) werden im Sinne von Planpreisen vom Einkauf über Bildschirm gepflegt. Die B- und C-Rohstoffe (mittlere bzw. geringe Mengen und/oder mittlere und geringe Preisschwankungen) unterliegen einer automatischen Preispflege, indem der sich aus der Zugangsstatistik ergebende, gleitende Einstandspreis mit einem gruppenweise festgelegten Teuerungszuschlag ergänzt wird und somit aus Aufwandsgründen bei der Vielzahl der Rohstoffe bei B- und C-Rohstoffen der Planpreis vereinfacht gewonnen wird. Mit diesen Untersystemen, nämlich Zugangsstatistik, A-B-C-Analyse sowie Planpreissystem wird die Rohstoffseite in Verbindung mit der Materialabrechnung abgedeckt. Vielfache Aussagen lassen sich ableiten, wie z. B. Art, Umfang und Häufigkeit der Zugänge, Preisentwicklung und Preistrend, Struktur des Rohstoffzuges etc.. Schließlich ermitteln sich die Preisdifferenzen (Vergleich Plan-Preis zu Ist-Preis).

## 3. Standardisierte Arbeitspläne,

über die die geplanten Fertigungszeiten den jeweiligen Artikeln bzw. Aufträgen über die zugrunde liegende Rezeptur zugerechnet werden.

## 4. Artikelstamm- und Kalkulationsdatei

Der Artikelstamm bzw. Teilstammsatz ist ein Verzeichnis der erfaßten Artikel, Rohstoffe, Präparate etc. und enthält zu diesen einzelnen Positionen alle notwendigen Daten, die im Hinblick auf die integrierte Datenverarbeitung in den verschiedenen Vorgängen, Tätigkeiten und Abläufen notwendig sind.

Im Hinblick auf die Kalkulation und die Artikelerefolgsrechnung enthält er auch einen Kalkulationsanteil, über den die in den Rezepturen festgelegten Rohstoffe - bewertet mit den erwähnten Planpreisen - sowie die geplanten Fertigungszeiten aus den

standardisierten Arbeitsplänen - bewertet mit den zugehörigen Verrechnungssätzen - den Artikeln bzw. Aufträgen zugerechnet werden. Dieser Kalkulationsvorgang schließt sich unmittelbar der Fakturierung an.

## 5. Betriebsabrechnung

mit tiefer Gliederung nach Kostenarten und Kostenstellen, sowohl nach Vollkosten als auch nach Teilkosten (nach Deckungsbeitragsgesichtspunkten). Unter Grenzkosten werden die Kosten verstanden, die ein Produkt für sich selber braucht, um entstehen zu können. Das sind insbesondere die Rohstoffe und die Fertigungslöhne. Die Fixkosten hingegen bezeichnen die Kosten von Funktionen, die sich sozusagen um die Produkte bemühen. Das sind vor allem die Kostenstellen im Bereich Material, Verwaltung und Vertrieb. Die Grenzkosten kommen hinzu, wenn eine Einheit mehr produziert wird, bzw. entfallen, wenn die Produktion um eine Einheit vermindert wird. Die Fixkosten sind hingegen im Rahmen bestimmter Größenordnungen von Produktion und Beschäftigung unabhängig. Aufgrund der besonderen Organisations- und Leistungsstruktur sowie des hohen Materialanteiles kann ohne nennenswerte Ungenauigkeiten unterstellt werden, daß der Material-, Verwaltungs- und Vertriebsbereich nur Fixkosten aufweist und der Produktionskostenbereich sowohl Grenzkosten als auch Fixkosten und daher eine Kostenspaltung dort notwendig ist mit der Folge, daß sich ein Stundensatz auf Grenzkosten- als auch auf Fixkostenbasis ergibt. Damit sind die Voraussetzungen für Kostenkontrollen, Kostenanalysen und auch differenzierte Kalkulationen gegeben. Zu den Grenzkosten kommen noch die Sondereinzelkosten, wie Provisionen, Ausgangsfrachten etc., die ebenfalls standardisiert zugerechnet werden.

## 6. Budgetierung,

über die mit grober Untergliederung nach Kostenarten für die jeweiligen Kostenstellen ein Budget aufgestellt wird, das wiederum die erwähnten Fixkosten einschließlich des rechnerischen Nachweises ergibt. Diese Fixkosten müssen über den Deckungsbeitrag (Erlös ./ Grenzkosten) unter Berücksichtigung eines angemessenen Gewinnes abgedeckt werden.

## 7. Abweichungsrechnung

Weil bei den über Rezepturen standardisierungsfähigen Artikeln mit Plan-Rohstoffmengen und Plan-Fertigungszeiten sowie mit Plan-Preisen und Plan-Verrechnungssätzen gearbeitet wird, erfolgt



in einer Nebenrechnung eine laufende Kontrolle auf Angemessenheit und Richtigkeit sowie Feststellung der Abweichungen im Vergleich Plan zu Ist. Bei den nicht standardisierungsfähigen Artikeln, z. B. Sonderanfertigungen, erfolgt die Erfassung und Verrechnung der Ist-Kosten; anstelle der Standard-Kalkulation im Anschluß an die Fakturierung tritt die Ist-Kosten-Zuordnung, weil eine Standardisierung und Planung nicht möglich ist.

## 8. Organisation

Eine zweckentsprechende und leistungsfähige Struktur- und Ablauforganisation mit klaren Zuständigkeiten, Verantwortlichkeiten usw. ist eine weitere wesentliche Voraussetzung.

## III. INSTRUMENTE ZUR HANDHABUNG UND DURCHFÜHRUNG DES SYSTEMS

### 1. Artikelerfolgsrechnung

Über sie werden die erfaßten Erlöse dargestellt und den zurechnungsfähigen Grenzkosten (Rohstoffeinsatz, Fertigungszeiten sowie Sondereinzelkosten) gegenübergestellt und somit der Deckungsbeitrag ermittelt. Dies erfolgt nach verschiedenen Sortierungen und Gliederungen, wie monatlich und kumuliert oder summenmäßig und pro Mengeneinheit. In einem zweiten Teil wird der Soll-Deckungsbeitrag für Material, Verwaltung und Vertrieb zugerechnet und der Soll-Preis ermittelt sowie der Ist-Deckungsbeitrag mit dem Soll-Deckungsbeitrag verglichen.

In einer verdichteten Zusammenfassung werden die Beeinflussungsfaktoren des Deckungsbeitrages herausgestellt in absoluten und in relativen Zahlen, nämlich Preis bzw. Erlös, Absatzmenge, Grenzkosten sowie Deckungsbeitrag, ebenso der relative Anteil jeder Artikelgruppe am Gesamtanteil. Zudem werden optische Hilfen für die Größenordnung der jeweiligen Veränderung angezeigt. Dies hat den Vorzug, daß auf einen Blick die Bestimmungsgründe des Deckungsbeitrages und dessen Veränderung erkennbar sind. Das konzentrierte Zahlenmaterial gibt die Anhaltspunkte für eine gezielte Beeinflussung des Deckungsbeitrages insgesamt und artikelbezogen, und zwar über die Grundmaßnahmen: Veränderungen von Verkaufspreis, Absatzmenge, Grenzkosten (Material und Fertigungszeit), Sortimentszusammensetzung in Richtung ertragsstarker Produkte und schließlich die Fixkosten selbst, um den notwendigen Deckungsbeitrag (Soll-Deckungsbeitrag) zu beeinflussen. Von besonderem Interesse ist noch der Zusammenhang von Verkaufspreis und möglicher Menge. Damit ergibt sich eine 3-fache Verwendung: Standard-Kalkulation über Ausweis Grenz-

kosten und Soll-Deckungsbeitrag, Analyse der Einflußfaktoren des Deckungsbeitrages und Vergleich Ist- zu Soll-Deckungsbeitrag im Sinne einer Preisbeurteilung.

### 2. Kundenerfolgsrechnung

Sie stellt die Umsortierung der Artikelerfolgsrechnung nach Kunden-Nummern dar. In Ergänzung zur Artikelerfolgsrechnung rechnet sie den auftragsweise bzw. kundenbezogen erfaßten und damit zurechnungsfähig gemachten Bemühungsaufwand für Besuche, Service und Anwendungstechnik und dgl. ein und gelangt damit - unter Berücksichtigung dieses Bemühungsaufwandes und der bereits abgerechneten Grenzkosten - zu einem Deckungsbeitrag 2.

Damit ergibt sich ein relativ konkretes und aussagefähiges Bild darüber, wie gewinnergiebig bzw. deckungsbeitragsstark die einzelnen Kunden sind, und wie die Streuung aussieht. Da die Grenzkosten (Rohstoffe und Fertigungszeit einschl. Rate für Fracht und Verpackung) standardisiert bzw. einheitlich und gleichmäßig zugerechnet werden, liegen die kundenbezogenen Unterschiede nicht in den Kosten, sondern in den jeweiligen Erlösen, den Preiszugeständnissen, Rabatten etc. sowie dem Bemühungsaufwand.

Schließlich ergibt sich durch eine besondere Form der Sortierung, welche Kunden einen betreffenden Artikel führen. Damit erfolgt ein direkter Hinweis auf mögliche Absatzreserven.

### 3. Gebietsrechnung

Vertreter- bzw. Gebietserfolgsrechnung. Dies stellt lediglich eine andere Form der Sortierung dar, so daß Hinweise unterbleiben können.

### 4. Beurteilung und Qualifikation von Artikeln

Sie schließt sich an die Artikelerfolgsrechnung an und stellt zunächst eine Rangfolge der artikelbezogenen, absoluten Deckungsbeiträge dar. Neben dieser gebräuchlichen Darstellung erfolgt eine Erfassung und Auflistung nach einer Produktklassifikation, wie sie aus der Anlage 1 hervorgeht. Diese Klassifikation berücksichtigt einerseits den Deckungsgrad (Deckungsbeitrag in % vom Umsatz) und damit die Voraussetzung, zur Kostendeckung beizutragen. Dieses Schema, was sich auf die jeweiligen Verhältnisse zuschneiden läßt, hat den Vorteil, daß eine übersichtliche und instruktive

Bildung von Kennziffern erfolgt, die für die verschiedensten Zwecke einfach, arbeitsfreundlich und instruktiv ist. z. B. für Förderungsmaßnahmen, Preispolitik oder auch Auswahlentscheidungen bei Engpässen in Lieferung oder Beschaffung. Die Klassifizierung führt letztlich zu einer "Favoritenliste oder Hitparade".

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, daß sich eine Produktanalyse zusätzlich zur ertragsorientierten Analyse anschließen muß, die sich bezieht auf Fragen wie Nutzeffekt beim Abnehmer, Risikoanalyse, psychologische Leistungsfaktoren, wie Wartungsfreundlichkeit etc., sowie Wachstumschancen und andere Kriterien. Aus diesen Kriterien kann generell oder fallweise in Ergänzung zur deckungsbeitragsorientierten Gliederung ein Marketing-Index gewonnen werden, der das Potential und die Chancen des Produktes anzeigt und somit Hinweise auf den zukünftigen Deckungsbeitrag gibt. Die Querverbindungen zu Forschung und Entwicklung, Investition usw. seien der Vollständigkeit halber erwähnt.

Letztlich erfolgt eine zusammenfassende Gliederung sowohl nach Produktgruppen als auch nach Marketing-Kriterien.

## 5. Beurteilung und Qualifikation von Kunden

Diese erfolgt zunächst unter Verwendung der A-B-C-Gliederung nach dem absoluten Deckungsbeitragsvolumen 1 und 2 der Kunden. Daneben findet eine Kundenkategorisierung nach Marketing-Gesichtspunkten statt, und zwar Großkunde, Kleinkunde, Neukunde, entwicklungsfähiger Kunde, Rückgewinnungskunde. Aus der Verbindung beider Klassifizierungen können Kriterien abgeleitet werden, wie z. B. für die Preispolitik oder die Besuchshäufigkeit. Damit soll letztlich die Frage beantwortet werden, auf welche Art und mit welcher Intensität mit dem Ziel der Optimierung der Deckungsbeiträge soll die Kundenbetreuung erfolgen.

## 6. Team Wertanalyse

mit der Zielsetzung, generell oder fallweise die Grenzkosten und/oder Fixkosten zu untersuchen und zu beeinflussen. Dazu zählen z. B. Bemühungen zur ständigen Produktionalisierung durch Standardisierung und Normung, Bemühungen zum Abbau, Kontrolle und Ausnutzung der Fixkosten.

| Produkt-Klassifikation | Deckungsgrad (Deckungsbeitrag in % v. Umsatz) | Umsatz (absolut) <sup>1)</sup> monatlich |
|------------------------|---|--|
| 1                      | über 50 %                                     | über 50.000,- DM                         |
| 2                      | über 50 %                                     | 10.000,- bis 50.000,- DM                 |
| 3                      | über 50 %                                     | weniger als 10.000,- DM                  |
| 4                      | über 35 % bis 50 %                            | über 50.000,- DM                         |
| 5                      | über 35 % bis 50 %                            | 10.000,- bis 50.000,- DM                 |
| 6                      | über 35 % bis 50 %                            | weniger als 10.000,- DM                  |
| 7                      | über 20 % bis 35 %                            | über 50.000,- DM                         |
| 8                      | über 20 % bis 35 %                            | 10.000,- bis 50.000,- DM                 |
| 9                      | über 20 % bis 35 %                            | weniger als 10.000,- DM                  |
| 10                     | weniger als 20 %                              | unabhängig                               |

<sup>1)</sup> in kumulierter Darstellung entsprechend zeitanteilig

Die Sicht dieses Teams, das die Impulse aus der Artikelerfolgsrechnung bekommt, ist also nach innen gerichtet auf Kapazitäten, Produktionsverfahren, Organisationsstrukturen usw..

## 7. Marketing-Team

Aufgabe des Teams "Marketing- und Produktpolitik" ist es, Impulse aus der Artikel- und Kundenerfolgsrechnung aufzunehmen und vor allem auf Mengen und Preise über geeignete Maßnahmen einzuwirken.

## 8. Berichte

Informationswesen, wozu die geeignete Sammlung und Aufbereitung aller relevanten markt-, produkt- und kostenbezogenen Daten zählt.

## IV. ANWENDUNGSGEBIETE DES SYSTEMS

### 1. Preisfindung und Preispolitik

Sie beinhaltet die Preisstellung unter Berücksichtigung der Faktoren Kosten und Gewinnziel einerseits sowie Nachfrage und Wettbewerb andererseits. Sie steht also im Spannungsverhältnis zwischen dem, was betriebswirtschaftlich nötig und was marktbezogen möglich ist.

Die Preisfeststellung bzw. Vorkalkulation vollzieht sich in 3 Schritten:

- a) Aus der zuvor angesprochenen Artikelerfolgsrechnung ergibt sich durch günstige Aufbereitung die Standard-Kalkulation pro Artikel (Grenzkosten und Soll-Deckungsbeitrag).
- b) Sie wird bezogen auf den speziellen Vorgang aktualisiert oder angepaßt, wenn z. B. wegen langfristiger Lieferung Teuerungszuschläge eingerechnet oder wegen besonderer Verpackung Aufschläge notwendig sind. Damit soll dem jeweils speziellen Fall kostenmäßig entsprochen werden.
- c) Über die Preisdifferenzierung werden zusätzlich zu den kostenbezogenen Überlegungen marktbezogene Betrachtungen berücksichtigt, z. B. in Abhängigkeit von Menge, Kunde, Markt- und Wettbewerbssituation. Nähere Regeln, insbesondere aus Gründen der Kontrolle und Sicherheit, ergeben sich aus speziellen Anweisungen.

Der Soll-Deckungsbeitrag, der zusätzlich zu den Grenzkosten zur Preisfindung und zwar zur Standard-Kalkulation notwendig ist, ergibt sich durch gemeinsame Festlegungen von

Verkauf und Betriebswirtschaft. Bei der gruppenweisen Festlegung des Soll-Deckungsbeitrages wird zunächst gefragt, ob die Artikelgruppe spezifische Fixkosten bindet und in Anspruch nimmt, die dann auch zugerechnet und abgedeckt werden müssen. Die verbleibenden, allgemeinen Fixkosten werden dann nach Maßgabe der geschätzten Inanspruchnahme im Sinne einer Vorgabe zugeteilt. Soweit notwendig, erfolgt im Einzelfalle eine marktbezogene Korrektur nach dem Gesichtspunkt der Tragfähigkeit.

Dieses Abgehen von der üblichen Vollkosten-Zuschlagskalkulation beruht im wesentlichen auf folgenden Gründen:

- aa) Methodisch ist es nicht möglich, die Fixkosten verursachungsgerecht zuzuordnen, z. B. die Kosten des Pförtners zu den jeweiligen Artikeln.
- bb) Die Festlegung der Menge, die bei üblichen Zuschlagsrechnungen erforderlich ist, ist willkürlich und zudem auch noch abhängig von der Höhe des Preises, d. h. das Mitergebnis der Kalkulation ist gleichzeitig Voraussetzung einer üblichen Zuschlags-Kalkulation.
- ac) Bei Fixkosten geht es weniger um die Frage der genauen Zurechnung, vielmehr um das Ziel, sie schnell und wirksam abzudecken.
- ad) Da keine logische Beziehung und Abhängigkeit der Preise zu den Kosten besteht, müssen die Preise in gewissem Rahmen flexibel und elastisch sein.

Bei den meisten Artikeln besteht eine Abhängigkeit und Beziehung zwischen Preishöhe und absatzfähiger Menge. Es kommt darauf an, über Schätzungen und Finger-spitzengefühl den gewinnoptimalen Preis zu finden, d. h. wo das erzielte Deckungsbeitragsvolumen (Einzeldeckungsbeitrag x Menge) am höchsten ist. Gerade hier wird deutlich, daß die Preisbildung nicht das Ergebnis starrer und schematischer Rechenverfahren sein kann, sondern zu einem wesentlichen Teil Können und Geschick erfordert. Nur die Grenzkosten können exakt festgelegt werden, alle anderen Bestandteile unterliegen in gewissem Rahmen einem Ermessensspielraum und damit einer Entscheidung. D. h., bei der Kalkulation muß man unterscheiden zwischen dem, was man ausrechnen kann (Grenzkosten) und dem, was man vereinbaren und entscheiden muß (Fixkosten + Gewinn bzw. Soll-Deckungsbeitrag).

### 2. Preisbeurteilung und Rentabilitätssicherung

Es erfolgt eine globale Ergebnissicherung, indem der über die Artikelerfolgsrechnung festgestellte Ist-Deckungsbeitrag dem Soll-Deckungsbeitrag unter Berücksichtigung des Gewinnzieles gegenübergestellt wird. Mit anderen Worten erfolgt ein

Vergleich der angefallenen bzw. budgetierten Fixkosten mit dem erwirtschafteten Deckungsbeitrag. Über übliche Formeln lassen sich Feststellungen treffen, wie Höhe des erforderlichen Mindestumsatzes, Bestimmung des Zeitpunktes, wann die Fixkosten durch die Deckungsbeiträge abgedeckt sind, usw.. Der Vergleich zwischen erzieltm Deckungsbeitragsvolumen und tatsächlichen Fixkosten gibt Aufschluß darüber, wie das Verhältnis zwischen der betrieblichen Leistungsfähigkeit einschließlich der vorhandenen Kapazität zu den vorhandenen Markt-möglichkeiten steht.

Neben dieser globalen Beurteilung und Sicherung des Gesamtergebnisses erfolgen artikelbezo-gene Überprüfungen, vor allem hinsichtlich der Frage, welche Artikel den vorgegebenen Soll-Deckungsbeitrag durch den tatsächlich erreichten Ist-Deckungsbeitrag nicht erreicht haben.

Mit anderen Worten wird geprüft, ob die erzielten Preise in Verbindung mit den abgesetzten Mengen zur Abdeckung der Kosten (Fix- und Grenzkosten) sowie zur Erzielung eines Gewinnes ausreichen. Überall dort, wo sich ein negativer Befund ergibt, ist zu beraten, ob und welcher Einstieg in Maßnahmen vorgenommen werden soll, nämlich:

Versuch der Beeinflussung von Preis und Menge und damit des Erlöses oder Beeinträchtigung der Fixkosten oder Grenzkosten und damit des erforderlichen Deckungsbeitrages. Somit ist entweder das Team Marketing oder das Team Wertanalyse angesprochen.

Schließlich kann über ein vorhandenes Formelwesen die Auswirkung einzelner Maßnahmen, wie Gewährung von Rabatten, auf den Gewinn er-rechnet werden. Beispiele in Anlage 2.

Auf spezielle Fragen, wie Einsatz der Deckungsbei-tragsrechnung für die Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug, sei der Vollständigkeit hal-ber hingewiesen.

### 3. Sortimentspflege und Pro- duktstrategie

Aus der Sicht der Deckungsbeitragsrechnung stellt sich hier die Aufgabe, über Forcierung, Drosselung oder Streichung von Produkten zur Verbesserung der Umsatzzusammensetzung beizutragen, indem der Anteil ertragsstarker Produkte erhöht wird. Da man in der Praxis die Sortimentspflege nicht ausschließ-lich am Deckungsbeitrag orientieren kann, geht es letztlich um die Frage, was aus der Markt-sicht förderungsfähig und was aus der Sicht des Deckungsbeitrages förderungs-würdig ist. Das Idealsortiment läßt sich nicht erreichen. Es kann nur die Aufgabe sein, ihm stän-dig etwas näher zu kommen.

Wenn der Deckungsbeitrag der Maßstab der Ge-winnergiebigkeit ist, sind letztlich auch die Kundengruppen, Anwendungsge-biete usw. zu bevorzugen, in denen sich hohe Deckungsbeiträge erzielen lassen. Von daher vollzieht sich über den Dek-kungsbeitrag ein Einstieg in die Unternehmenspla-nung und Unternehmenspolitik schlechthin.

Ertragsschwache Produkte können nicht einfach gestrichen werden. Zu-vor sind ernsthafte Prüfungen notwendig, wie Voll-ständigkeit des Sortimentes als "Türöffner" für an-dere Produkte, Bindung und Abbaufähigkeit der dahinter stehenden Fixkosten, welcher Produktbe-reich tritt an die Stelle des zu streichenden Pro-duktbereiches etc.. Andererseits ist zu sehen, daß gerade ertragsschwache Produkte oft mehr an Ko-sten verursachen, als aus der Kostenrechnung er-sichtlich ist, indem z. B. überproportional hohe Zeitan-teile in Verwaltung und Vertrieb gebunden werden, durch geringe Mengen eine unrationelle Lagerführung begünstigt und niedrige Produktivität in der Fertigung hervorgerufen wird.

Zielsetzung eines Sortimentes ist es letztlich, eine lückenlose Problem-lösung zu einem definierten Problem-feld zu geben bzw. Problem- oder Systemlösungen anzubieten. Von daher steht nicht, vor allem im Verkaufsgespräch und auch in der Kundenverkaufsplanung, das einzelne Produkt, sondern das Sortiment und besonders die ertragsstarken Produkte im Vordergrund. Im Ideal-fall wird grob für wesentliche Kunden geplant und angestrebt, welche Umsätze und welche Deckungs-beiträge erreicht werden sollen.

Die Produktpolitik im Sinne von Neu-entwicklungen, Produktveränderungen sowie Produkteliminierung ist eine ständige Aufgabe. Zur Stützung und lang-fristigen Sicherung des Deckungsbeitrages sind re-gelmäßige Überprüfungen und entsprechende Maß-nahmen notwendig, z. B. wegen Problemen und Entwicklungen im Produktionsbereich, im Vertrieb, im Nachfrage- und Anwendungsbereich, im Wett-bewerbsverhalten und Wettbewerbsstruktur, in Kon-junktur, in politischen und gesetzlichen Maßnah-men, auf dem Beschaffungsmarkt, der Technolo-gie, Verfahrenstechnik etc.. Auf den hierauf an-zuwendenden Marketing-Index zur He-rausarbeitung von Potential und Pro-fil des Produktes wurde bereits ver-wiesen.

Letztlich haben die Produkte die Priorität, die fol-genden Kriterien gerecht werden:

- a) hohen Umsatzanteil;
- b) relativ guten Marktanteil oder sonstige Vor-sprünge;
- c) Möglichkeit der Preisvorherrschaft;

- d) hohen Deckungsbeitrag und günstige Kapitalrendite;
- e) günstiger Stand auf der Lebenskurve und geringe Gefahren durch Marktsättigung, Bedarfsänderung sowie Verfahrens- oder Materialsubstitution.

Untersuchung der Auftragsgrößenstruktur.

Letztlich können generelle Untersuchungen ausgelöst werden über die Erfassung und Beeinflussung der Faktoren, die den Absatz bestimmen und damit u. a. den Deckungsbeitrag ausmachen.

#### 4. Verschiedene Anwendungsgebiete in Stichworten

Impulse für Verkaufsorganisation und Verkaufsförderung. So können z. B. zur Sicherung des Deckungsbeitrages neben der realen Produktänderung auch Maßnahmen der Verkaufsförderung in Frage kommen, wie z. B. Beeinflussung des Meinungsbildes.

Impulse für Marktforschung und Vertriebswege. Marketing-Konzept, Steuerung des Außendienstes, Vertriebsorganisation.

#### Gefahren und Risiken

Neben den vielen Vorteilen und Vorzügen sind auch die Gefahren und Risiken zu sehen und zu beherrschen. Sie liegen vor allem in einer möglicherweise zu nachgiebigen Preispolitik und in der Verknüpfung der vielfältigen Abhängigkeiten und Zusammenhänge sowie den Auswirkungen von Einzelmaßnahmen für die Zukunft.

### **Marketing Controller: Statement of Position**

#### ***Basic Role***

**Generates general marketing policy and pricing strategy. Advises and counsels line managers in negotiating with new and present accounts. Provides consultative services to help marketing people make better decisions. The marketing controller's chief responsibility is to provide client and segment profit analysis on a historical and projected basis.**

#### ***Specific Tasks***

- Measuring costs of collections by client based on the quality of the portfolio, geographic dispersion of accounts, economic and business outlook, systems and abilities of client in handling both credits and collections, type of dealership generating the "paper", general characteristics of paying habits of people in the area, and abilities of our own internal staff.
- Measuring costs of handling credit services by client based on demographic and geographic factors, expected approval ratios, percentage of approved contracts purchased, and the attendant paperwork.
- Measuring costs of inventory financing considering the company's role in securing and analyzing dealer financial statements, performing inventory checks, providing insurance, claim handling, establishing compensating deposits, and securing manufacturer repurchase agreements.
- Measuring costs of repossession services considering how repossession frequency and severity will develop based on the quality of the portfolio, quality of dealers and their services, contractual arrangements, geographic distribution of accounts, expected demand for shelter, competitive situation and trends in demand of different products and products financed.
- Measuring costs of developing dealer accounts and servicing the lender-clients in the area of marketing. Consideration should be given to market participants, contractual rights and obligations, special market insights and the general nature of the financial markets.
- Measuring costs of operating segments considering differences in localized characteristics and capabilities.
- Measuring expected income from service fees considering size of loans, contract terms, portfolio runoff from scheduled amortization, prepayments and defaults, contractual agreements, time value of money, depository relationships, insurance to be purchased and any other factor influencing cash flow and income stream.
- Measuring expected insurance commissions considering premium generation, loss development, contingent commissions, cancellation factors, commissions paid to sub-agents, and the economic value of expiration rights.
- Developing formats and presentations to assist marketing personnel in pricing decisions in structuring company offerings to new accounts and restructuring our services or pricing with present accounts.

aus Zeitschrift  
Management Accounting,  
October 1980, Seite 21

## Anlage 2: Formeln und Rechenbeispiele zur Anwendung des Deckungsbeitrages

1. Notwendige Umsatzänderung bei einer Preisänderung (neuer Mengenumsatz in % des alten Mengenumsatzes) =

$$\frac{\text{alter Deckungsgrad} \times 100}{\text{neuer Deckungsgrad} + \text{Preisänderung in \% des Verkaufspreises}}$$

Beispiel: Gewährung von 10 % Rabatt bei 40 % Deckungsgrad

$$\frac{40 \% \times 100}{(40 \% - 10 \%)} = \underline{\underline{133,3 \%}}$$

Der mengenmäßige Umsatz (Umsatzvolumen) muß um 33,3 % zunehmen, wenn derselbe absolute Deckungsbeitrag erzielt werden soll.

Hinweis: Die Beziehungen "alter Umsatz - Preisänderung - notwendiger neuer Umsatz bei gleichem absoluten Deckungsbeitrag" lassen sich auch gut graphisch oder tabellarisch darstellen. Dann hat man den Spielraum auf einen Blick.

2. Notwendiger Mehrumsatz bei Erhöhung der fixen Kosten (notwendiger wertmäßiger Mehrumsatz) =

$$\frac{\text{Fixkostenerhöhung} \times 100}{\text{Deckungsgrad}}$$

Beispiel: Erhöhung wegen Werbeaktion um 54.000,-- DM bei 40 % Deckungsgrad

$$\frac{54.000,-- \text{ DM} \times 100}{40 \%} = \text{Es sind } \underline{\underline{135.000,-- \text{ DM Mehrumsatz notwendig.}}}$$

3. Notwendiger Mehrumsatz bei Erhöhung der Grenzkosten (neuer Umsatz in % des früheren Umsatzes) =

$$\frac{\text{früherer Deckungsbeitrag} \times 100}{\text{neuer Deckungsbeitrag}}$$

Beispiel: Erhöhung der Materialkosten um 20,-- DM pro Stück, ohne Erhöhung des Verkaufspreises

$$\frac{\text{alter Deckungsbeitrag } 60,- \text{ DM je Stück} \times 100}{\text{neuer Deckungsbeitrag } 40,- \text{ DM je Stück}} = \underline{\underline{150 \%}}$$

Der Umsatz muß um 50 % zunehmen, um bei gleichem Verkaufspreis die Steigerung der Grenzkosten aufzufangen.

4. Notwendige Senkung der Grenzkosten infolge einer allgemeinen Senkung des Verkaufspreises =

$$\frac{\text{Preissenkung in \% des Verkaufspreises} \times 100}{(100 - \text{Deckungsgrad})}$$

Beispiel: Senkung des Verkaufspreises um 10 % bei einem Deckungsgrad von 40 %

$$\frac{10 \% \times 100}{(100 - 40 \%)} = 16,7 \%$$

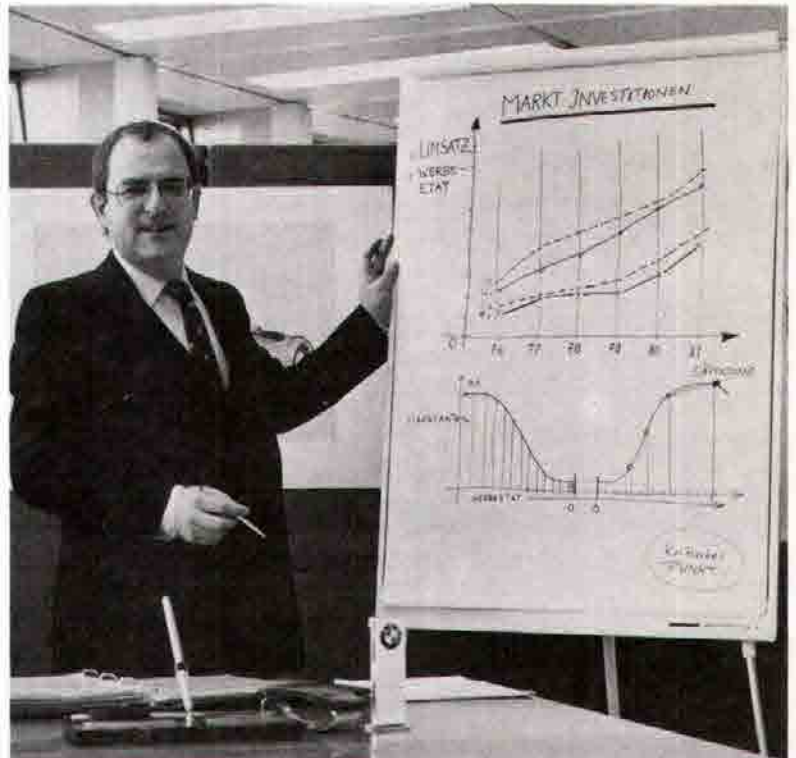
Die Grenzkosten (z. B. Materialkosten) müssen um 16,7 % gesenkt werden, wenn der absolute Deckungsbeitrag gehalten werden soll.

# MARKETING- CONTROLLING

das rationale Element im Marketing

von Walter F. Liebl, München

*Was bringen die 80er Jahre für unsere Wirtschaft, unsere Unternehmen? Einiges wissen wir, wie nachlassendes Wirtschaftswachstum, international zunehmender Wettbewerb, gesättigte Märkte, Bevölkerungsrückgang in der BRD, Probleme mit der Energieversorgung. Diesen Datenkranz können wir als gegeben betrachten und in unseren Unternehmens-Strategien berücksichtigen. Manches Ereignis wird uns unerwartet treffen.*



Walter F. Liebl ist Leiter des Marketing Controlling der Bayerische Motorenwerke AG in München.

Wir kennen in der Führung von Unternehmen die Entwicklungsphasen der Produktions-, Vertriebs-/Verkaufs- und Marketingorientierung. Die meisten der Klein- und Mittelbetriebe bewegen sich noch in den Phasen der Produktions- und Vertriebs-/Verkaufsorientierung, das gesamte Geschehen wird durch die Brille des Betriebes gesehen, das Umsatzdenken überbewertet, das Denken in Gewinn und Marktanteilen vernachlässigt.

## Dinge so sehen... - aber auch so lassen?

Eine Kienbaum-Studie aus dem Jahr 1979 stellt als Hauptursache von Mismanagement primär Schwächen in der Qualifikation des Managements fest, dann folgen die Entscheidungsbereiche Angebot, Markt und das Fehlen von Führungsinstrumenten wie zeitgerechter Führungsstil, klare Organisation, Planung, Marketing und Controlling.

Wir müssen die Dinge zwar sehen wie sie sind, wir müssen sie aber nicht so lassen. Wer statisch sich verhält, programmiert schon jetzt seine Pleite in den 80er Jahren.

## Controlling und Marketing

In der Controlling-Literatur wird die Funktion des Controlling als die Steuerungsfunktion des Unternehmens dargestellt, der Controller als "Navigator" des "Unternehmensschiffes". Dieser Darstellung kann man zustimmen, aber mit dem Vorbehalt, daß - nachdem ja das "Unternehmensschiff" den "Zielhafen Gewinn" auf Dauer gesehen nur erreicht, wenn die aktuellen, relevanten Marktdaten zur Steuerung berücksichtigt und richtig interpretiert werden - für einen Controller der Begriff Marketing kein Fremdwort sein darf, denn wie sonst kann er ein Unternehmen marktorientiert steuern helfen?

Marketing unter dem Aspekt einer systematischen Führung des Unternehmens vom Markt her gesehen, beginnend bei der Marktanalyse und ständigen Marktbeobachtung. Abgeleitet aus der Marktanalyse das Schaffen von Produktpersönlichkeiten (Innovationen, intelligente Produkte), welche sich positiv von den Konkurrenzzeugnissen differenzieren (also keine Imitationen, keine me-too-Produkte, sondern spezifische Lösung

von Kundenproblemen), damit eine Alleinstellung im Markt erreichen (anders sein als die Konkurrenten um begehrt zu werden!).

## Fließgleichgewicht

Daran anknüpfend der Einsatz unseres Marketing-Instrumentariums, um den Fluß unserer Produktströme zum Markt, gegen den Widerstand des Wettbewerbs (unbedingt erforderlich Konkurrenzanalyse und -beobachtung) in ein Fließgleichgewicht zu bringen (kontinuierliche Abstimmung und Anpassung von Absatz und Produktion, mit der damit verbundenen Möglichkeit einer optimalen Gestaltung der Kostenstruktur).

Marketing ist nicht Selbstzweck, sondern Instrument zur Gewinnerzielung heute und in Zukunft. Daher gilt auch für das Controlling die Hinwendung zur Marketingorientierung.

## Controlling im Marketing?

Viele Marketingleute verschanzen sich hinter einem nebulösen Gehabe oder dem "Marktgefühl". Werden Planzahlen erreicht, betrachtet man sich eben als "Experte", werden Planzahlen nicht erreicht, liegt es an gewissen - nicht vorhersehbaren - Marktveränderungen. Was sie tun sollten ist, aus dieser Deckung hervortreten, ihr Denken und Handeln so publizieren, daß es - auch für die Geschäftsleitung und den Controller - transparent und damit vertrauenserweckend wird. Marketing und Controlling sind - wie die Praxis zeigt - keineswegs Widersprüche.

In dem Maße wie die Marketing-Kosten steigen, nimmt die Unzufriedenheit der Geschäftsleitungen mit der "Wirksamkeit" von Werbe- und Verkaufsförderungsmaßnahmen zu. Man ist nicht mehr bereit, das Wannemakersche Wort der Jahrhundertwende hinzunehmen: "Die Hälfte des Etats werfe ich aus dem Fenster. Ich würde nur zu gerne wissen, welche Hälfte das ist." Das Problem dabei ist, diese 50 % zu erkennen. Die Unternehmer kommen vom "Glauben" zum "Prüfen".

Ein umfassendes Planungs- und Kontrollsystem für das Unternehmen - auch für das Marketing! - wird erforderlich. Das Marketing-Controlling hat im Unternehmen die Funktion einer Schaltstelle zwischen Finanz und dem Marketing, funktionell gesehen also die gewinnorientierte Steuerung des Marketing-Bereiches im Großbetrieb, in Klein- und Mittelbetrieben kann diese Aufgabe durch die Geschäftsleitung bzw. eine Unternehmensberatung wahrgenommen werden.

## Marketing - Controlling mit System

In heutiger Zeit ein Unternehmen nach dem "Kompaß" zu steuern, erscheint selbstzerstörerisch, doch geschieht es. Was wir brauchen ist ein "Radarsystem", welches uns Störfaktoren des Unternehmensumfeldes, Veränderungen des Marktes frühzeitig signalisiert, damit wir agieren können und nicht reagieren müssen. Dazu bietet sich das System des Marketing-Controlling, welches ja aus der Synthese von Marketing - Steuerung des Unternehmens vom Markt her - und Controlling - Steuerung des Unternehmens auf der Basis betriebswirtschaftlicher Daten und Kennzahlen - entstanden ist, an.

Der statische Teil des Systems ist gekennzeichnet durch die Ansprüche, die an ein funktionierendes Marketing-Controlling zu stellen sind, wie Organigramme, Funktionsbeschreibungen und kooperativer Führungsstil. Auf diesen System-Teil näher einzugehen, würde im Rahmen dieses Aufsatzes zu weit führen.

Der dynamische Teil funktioniert wie nachfolgend beschrieben, dabei kann diese Darstellung nur ein Abriß sein, um einmal aufzuzeigen, wie ein Marketing-Controlling-System in der Praxis aussieht und abläuft.

## Marketing-Budget

Im Mittelpunkt dieses Systems steht die Planung und Steuerung des Marketing-Budgets, bestehend aus den Kosten für den Marketing-Apparat, Investitionen und dem Etat. Um den Systemablauf möglichst transparent zu machen, wird dieser am Beispiel der Planung und Steuerung des Marketing-Etats dargestellt.

Unter dem Aspekt der Dominanz des Marktes, stellt das Marketing den Orientierungspunkt des Planungssystems im Unternehmen dar, die Planung der übrigen Funktionen wie Produktion, Produktentwicklung, Finanz etc. baut auf der Marketing-Planung auf; allerdings mit der Einschränkung, daß auf übergeordnete Unternehmensziele - z. B. selbständig bleiben - und die Unternehmensphilosophie - optimale Befriedigung der Abnehmerbedürfnisse - Rücksicht genommen werden muß.

## Marketing-Planungsprozeß

Der Marketing-Planungsprozeß ist eine Aufeinanderfolge von Informations- und Entscheidungsschritten, sie bilden in sich einen geschlossenen Regelkreis. Wenn der Informationsstand über Markt,



Betrieb, Konsument und Handel ausreichend erscheint, erfolgt eine gründliche Analyse und Interpretation des aktuellen Datenmaterials durch den Marktforscher und Marketing-Controller. Daraus resultiert eine Darstellung des Unternehmens - nach Stärken und Schwächen - und Projektion unserer Möglichkeiten auf die reale Marktsituation und -entwicklung.

## ROI-Ziel

Als oberste finanzielle Zielsetzung bietet sich der ROI (Return on Investment, zu deutsch die Verzinsung des investierten Kapitals) an. Hier ist ein Maßstab, der meßbar ist und durch die Trennung in Umsatzrentabilität und Kapitalumschlag operabel wird. Die Aufgabe des Marketing-Controller ist es, die Wünsche und Vorstellungen des Marketing-Bereiches mit den Möglichkeiten des Unternehmens finanziell auf einen Nenner zu bringen. Wie auch in der Mathematik, wo sich zunächst unvereinbare Brüche miteinander vereinen lassen, wenn man ihre gemeinsamen Nenner - in diesem Fall den ROI - findet. Dabei ergibt sich in der Praxis meist ein Zielkonflikt (Finanz = Etatminimierung versus Marketing = Etatmaximierung). Die knappen Ressourcen sind dort einzusetzen, wo die Wirkung am größten ist.

## Informationen von gestern gibt Entscheidungen von gestern

Es gibt viele Wege zum Ziel, und es kommt entscheidend darauf an, unterschiedliche Strategien zu erarbeiten, sie im Hinblick auf ihre finanziellen und sonstigen Auswirkungen zu untersuchen und daraus die zielkonformen Strategien herauszufinden. Voraussetzung ist jedoch das Durchsetzen einer langfristigen Denkweise im Unternehmen über alle Bereiche und Ebenen. Der Langfrist-Marketingplan entspricht im wesentlichen dem jährlichen Marketingplan, jedoch geht die Darstellung über einen größeren Zeitraum, meist 5 Jahre. Der jährliche Marketingplan steht im Mittelpunkt der Marketing-Planungsarbeit. Er wird in der zweiten Hälfte des Geschäftsjahres für das folgende Jahr erstellt, weist die Ziele, Aktionen und Ausgaben detailliert aus; in Form einer Maßnahmenplanung, die nach Verabschiedung durch die Geschäftsleitung verbindlich ist.

Mit dem Marketing-Plan ist die Voraussetzung zur Kontrolle und Steuerung der Marketingaktivitäten geschaffen.

Hervorzuheben ist nochmals die langfristige Kontinuität, "Trampelpfade" anlegen, braucht Zeit und Geduld.

## Planungsverfahren beim Marketing-Plan

Bedingt durch die Vielzahl von Kriterien, die bei der Festlegung des Marketing-Etats zu beachten sind, wird eine Vielfalt von Planungsverfahren angewandt:

- o Gewohnheitsmäßige Bemessung (diese Methode ist leider noch häufig anzutreffen);
- o Vorhandene Mittel (diese Methode berücksichtigt in keiner Weise die absatzwirtschaftliche Situation und führt deshalb zu Fehl-Investitionen);
- o Relations- bzw. wertabhängige Bemessungsgrundlagen (hier wird nicht beachtet, daß der Marktzugang für verschiedene Produkte unterschiedlicher Aktivitäten und Kosten bedarf);
- o Prozentsatz von Vergangennem bzw. Zukünftigem; (dabei wird eine Parallelität von Umsatz und Marketing-Etat unterstellt, die die Praxis nicht zeigt).

Den Etat nach dem zukünftigen Umsatz festzulegen bedeutet, daß eine absolute Werbe-Gläubigkeit vorhanden ist, der zukünftige Umsatz jedoch das Resultat mehrerer Einflußfaktoren wie Preispolitik, Produktgestaltung, Kundendienst, Konkurrenzverhalten und eben auch der Werbung ist.

## Werbe-Richtzahlen

In diesem Zusammenhang wird auch auf die Fragwürdigkeit sogenannter Werberichtzahlen hingewiesen. Es sind dies bestimmte branchenübliche Prozentsätze für die Höhe des Werbeetats, gemessen am Umsatz. In Deutschland schwanken die in der Literatur genannten Sätze zwischen 0,5 und 19%. Diese Zahlen sind nichts anderes als statistische Werte, in die man sich durch die Praxis "hineinprobiert" hat, nach dem Motto "probieren geht über studieren". Von Aussagekraft für die Etatplanung können diese Sätze nicht sein, da sie sich nach dem Umsatz orientieren und die Markt- und Kommunikationsziele außer acht lassen.

Die Werbung muß sich an den Werbezielen orientieren, d. h. das Marketing- und Werbeziel, wie etwa Steigerung des Marktanteils, des Umsatzes, Einführung neuer Produkte usw. bestimmt die Höhe des Etats.

## Werbung für Potentiale

Strategisches Controlling beinhaltet, diejenigen Ausgabenblöcke zu verstärken, die für die Zukunftssicherung unerläßlich sind.

Dazu zählen auch die Werbeausgaben. Werbeausgaben als "Investitionen" in das immaterielle Vermögen erscheinen nicht in der Bilanz, sondern als Aufwand in der Gewinn & Verlust-Rechnung und mindern den steuerpflichtigen Gewinn.

Diese Investitionen in das "heimliche" Vermögen in Form von Marktanteilen, Markteinfluß, Image, Bekanntheitsgrad, soziale Anziehungskraft sind aber durch den Marketing-Controller - entsprechend den anvisierten Unternehmenszielen und sichergestellter Finanzierbarkeit - systematisch zu steuern.

Der geplante Marketing-Etat wird vom Marketing-Controller entsprechend nachfolgend beschriebener Check-Liste analysiert.

### Check-Liste zum "Plankneten":

- o Stimmt die Planung mit den Zielvorstellungen überein?
- o Wurden die Aktivitäten dem Verlauf der verschiedenen Produktlebenszyklen angepaßt?
- o Wie verhält sich die Werbung zu anderen Absatzförderungsaktivitäten wie Preis und Produktqualität?
- o Ist die erforderliche personelle Kapazität vorhanden?
- o Sind die Planwerte realistisch? Erfahrungssätze?
- o Wurden neue Maßnahmen aufgenommen und warum?
- o Wurde die Preissteigerungsrate berücksichtigt, in der richtigen Höhe?
- o Zero Base Budgeting?

Nach Überarbeitung und Änderung der Planung wird eine Dokumentation, ein Vergleich mit den Vorjahreswerten, eine Abweichungsanalyse erstellt und der Geschäftsleitung zur Begutachtung und Genehmigung vorgelegt. Die Genehmigung des Planes zeigt, daß die Geschäftsleitung der Ansicht ist, die einzelnen Positionen des Etats stellen ein wohl-durchdachtes Aktionsprogramm dar. Sie zeigt weiter, daß der Gesamtwert des Etats - im Hinblick auf den angepeilten ROI - annehmbar erscheint.

### Marketing-Controller: wozu legitimiert?

Es ist vernünftig, daß die Geschäftsleitung sich das Recht vorbehält, durch den Marketing-Controller zu prüfen, ob nicht einzelne Projekte wegen stark veränderter Umwelt-/Unternehmensverhältnisse aufgegeben werden sollten. Wenn also die Marketing-Spezialisten die Genehmigung zur Durchführung von Projekten beantragen, werden die Projektziele erneut überprüft, um sicherzustellen, daß sie noch zutreffen.

Es ist bekannt, daß nicht alle Projekte im Zeitpunkt der Aufstellung des Marketing-Etats klar definiert, überzeugend verfochten oder exakt geplant werden können. Es ist auch bekannt, daß im Laufe eines Budget-Jahres die Durchführung von Projekten unterbleibt oder nicht ratsam erscheint.

Die Gelder für diese Projekte werden vom Marketing-Controller "abgeschöpft", einmal im Hinblick auf Ergebnisverbesserung, zum anderen, um evtl. zusätzliche Vorhaben daraus bestreiten zu können, die als Folge eines veränderten Datenkranzes auftauchen. Die Steuerung der Etatsummen je Projekt erfolgt in Form einer Analyse der Marketing-Aktivitäten auf

- o vorhandene Mitteldeckung,
- o Übereinstimmung mit der im Marketing-Plan vorgegebenen Zielsetzung,
- o grundsätzlicher Notwendigkeit, Kosten-/Nutzenrelation,
- o zeitliche Verschiebbarkeit im Hinblick auf die Liquidität,
- o Mittelsubstitution für neue Maßnahmen bzw. Mittelabschöpfung bei abgeschlossenen Maßnahmen und nicht in Anspruch genommenen Planbeträgen.

Ergibt die Prüfung keine Beanstandung, erteilt der Marketing-Controller die monetäre Freigabe der Aktionen.

### "Mischt" sich der Marketing-Controller ein?

Die Verantwortung für Art, Umfang und Termin von Marketing-Aktivitäten bleibt bei den Marketing-Managern. Dabei kommt es gelegentlich - durch die Einmischung des Marketing-Controller in die Marketingarbeit - zu Konflikten, wenn Marketing-Controller und Marketing-Management unter verschiedenen Aspekten denselben Sachverhalt betrachten. Es ist dann die Aufgabe der beiden Parteien, sich nach einer Sachdiskussion zu einigen und gemeinsam eine Entscheidung zu treffen und zu tragen. Wird keine Einigung erzielt, so ist der Konflikt zur Entscheidung der Geschäftsleitung vorzutragen.

Es gibt noch kein Modell, das etwa "auf Knopfdruck" alle Fragen in Richtung Etat-Steuerung beantwortet, doch verfügt der Marketing-Controller durch langjährige Analyse von Marketingmaßnahmen und Diskussion mit den Marketing-Spezialisten über die Zweckmäßigkeit von Maßnahmen - infolge dieses Lernprozesses - über ein entsprechendes Wissen und Gespür, das ihm hilft, die Instrumente der Etatplanung und -steuerung im Hinblick auf "optimale Etats" zu nutzen.

## Funktion des Marketing-Controlllers

Im Rahmen seines Systems übt der Marketing-Controller folgende Funktionen aus:

- o Entwickeln von marketingspezifischen Systemen und Methoden zur Planung, Steuerung und Information;
- o Koordinieren von Planungs- und Entscheidungsprozessen, Konsolidierung des Marketing-Budgets;
- o Analyse der Veränderungen zwischen Zielsetzungen der Planung gegenüber dem Ist-Zustand, Soll-Ist-Vergleiche mit Abweichungsanalysen;
- o Ausarbeitung von Alternativen zur Verbesserung der Situation des Marketing, damit des Unternehmens.

Diese Aktivitäten erstrecken sich auf Personal, Kosten, Investitionen und den Marketing-Etat, zusammengefaßt das Marketing-Budget.

Der Marketing-Controller muß sowohl Daten kritisch beurteilen, als auch selbst im Zusammenhang mit dem jeweiligen Problem stehende Gedanken produzieren können.

Neben klarer analytischer Intelligenz und vielseitigem Interesse, sind es vor allen Dingen zwei Eigenschaften, die ihn auszeichnen müssen: Durchsetzungskraft und Kontaktfähigkeit. Er muß bei seiner Umwelt "ankommen", denn sein Problem besteht darin, andere zu überzeugen. Dazu gehört, daß der Marketing-Controller vom Marketing-Management akzeptiert wird, daß ein harmonisches Verhältnis besteht, aber ohne Liebedienerei.

Der Marketing-Controller muß eine Ausbildung im Controlling und Marketing nachweisen können, die Marketing- und Controlling-Denkweise beherrschen, mit der Philosophie der beiden Fachgebiete vertraut und fähig sein, diese - zunächst - konträren Funktionen - unter Ausschaltung naturgemäß vorhandener Ambivalenz - in Einklang zu bringen.

Wo nun Marketing-Controlling im Unternehmen organisatorisch installiert und integriert wird - im Bereich Marketing oder Controlling, in Klein- und Mittelbetrieben bei der Geschäftsleitung oder zeitweise Wahrnehmung dieser Funktion durch eine Unternehmensberatung - ist nicht so von Bedeutung; von Bedeutung ist einzig und allein das Verständnis für die Marketing-Controlling-Philosophie, die fachliche Kompetenz und die Persönlichkeit des Marketing-Controller.

## Was ein Marketing-Controlling für ein Unternehmen bringt

- o Transparenz der Vorgänge im Marketing, vor allem die finanzielle Transparenz;
- o Fehlentwicklungen lassen sich schneller erkennen;
- o Korrekturentscheidungen können schneller und auf der Basis besserer Entscheidungsunterlagen getroffen werden;
- o der Marketing-Erfolg kann gegenüber der Geschäftsleitung besser dokumentiert werden;
- o die Marketingleute wissen, daß sie ihre Aktivitäten gegenüber dem Marketing-Controller "vertreten" müssen und durchdenken gezwungenermaßen von sich aus die Existenzberechtigung ihrer Maßnahmen im Sinne eines "Selbst-Controlling";
- o insgesamt gesehen eine Ergebnisverbesserung des Marketing und eine größere Sicherheit, daß keine 50 % des Marketing-Etats aus dem Fenster geworfen werden.

Insofern ist es nicht verwunderlich, daß Unternehmer und Management gerade jetzt - im Hinblick auf die unsicheren 80er Jahre - nach dem Marketing-Controller verlangen, der nichts als "gottgewollt" hinnimmt, die Marketing-Manager und -Spezialisten nicht durch unsachliche Kritik demotiviert, der bereit und fähig ist, das "Unternehmensschiff" gemeinsam mit der Geschäftsleitung und dem Marketing-Management in Richtung Erfolg zu steuern. ■

### ZUR MARKETING-CONTROLLING-CHECKLIST:

Besitzen Sie zur Marketing- und Ergebnisnavigation eine Kundenergebnisrechnung mit dem Ziel der

- selektiven Kundenpolitik;
- Steuerung der Erlösschmälerungen;
- dossierten Handhabung von Promotion-Maßnahmen;
- Beeinflussung des Bestellverhaltens;
- kundenbezogenen Auftragseingangsplanung;
- adressierten Orientierung der strategischen Frage, welches Potential das Unternehmen besitzt - verglichen zu Mitbewerbern - zur Lösung eines spezifischen Kundenproblems?

# C O N T R O L L I N G i n M a r k e t i n g

## 1. Szene (bei einem Hersteller):

"Die Verkaufspreise entstehen am Telefon. Die maßgeblichen Einkäufer der Handelsfirmen sagen die Preise je nach dem Tag. Wie das Wetter ist, Monatsanfang oder Monatsende, Feiertage usw. Planen kann man das nicht ..."

## 2. Szene (vier Wochen später bei einem Handelshaus):

"Die (Einkaufs-)Preise entstehen am Telefon. Die maßgeblichen Anbieter sagen da, was sie gerade haben und wie günstig das heute ist. Planen läßt sich das gar nicht ..."

### Also:

Die Preise entstehen am Markt durch das Ringen von Angebot und Nachfrage. Erkundigt man sich aber - zum Beispiel als Controller -, wie ein Preis zustande gekommen ist, so ist es jeweils der andere gewesen ...!

## C O N T R O L L I N G a t h o m e

... ich muß mich fei oft streiten  
mit dieser blöden Barbie ...

Meine Mami sagt dann immer, wir  
sollen uns nicht streiten; und dann  
hilft sie bloß der dummen Bobbe.

Zu meinem Geburtstag kam aber  
der Nikolaus; und der hat gesagt,  
daß wir uns ruhig streiten (lernen)  
sollen. Dann müßten wir uns auch  
wieder vertragen.

Komisch ...

Eure

*Dorle*



# WIRTSCHAFTLICHE LAGERHALTUNG MIT HILFE DER DYNAMISCHEN PROGRAMMIERUNG

von Dr. Thomas Laukamm, Wiesbaden

*Es existieren verschiedene Methoden, die wirtschaftliche Beschaffungs- und Lagerstrategie zu bestimmen. Im folgenden soll die Dynamische Programmierung dargestellt werden.*

Diese Art der mathematischen Planung bietet sich deshalb an, weil sie neben dem Mengenproblem auch den zeitlichen Aspekt der Beschaffung berücksichtigt, nämlich wann welche Mengen beschafft werden sollen.

## Beispiel Ersatzteile-Optimierung

Am Beispiel einer Optimierung der Beschaffung und Lagerung von hochwertigen Ersatzteilen soll die Leistungsfähigkeit der Dynamischen Programmierung gezeigt werden. Selbstverständlich kann dieses Optimierungsverfahren für jede Art der Lagerhaltung angewendet werden.

## Dynamisches Modell

An einem einfachen Schema soll die Aussagekraft des Dynamischen Modells demonstriert werden:

Angenommen, man stehe vor der Entscheidung, die Beschaffung einer Ersatzteilart für die nächsten drei Jahre im voraus zu planen, wobei die voraussichtlichen Bedarfsmengen pro Jahr bekannt seien; im vierten Jahr werde das Ersatzteil nicht mehr benötigt. Dann ergäben sich für den Entscheidungsträger folgende Alternativen:



*Dr. Thomas Laukamm, Mitarbeiter von Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden; Interessenschwerpunkt: Optimale Entscheidungsfindung im Unternehmen.*

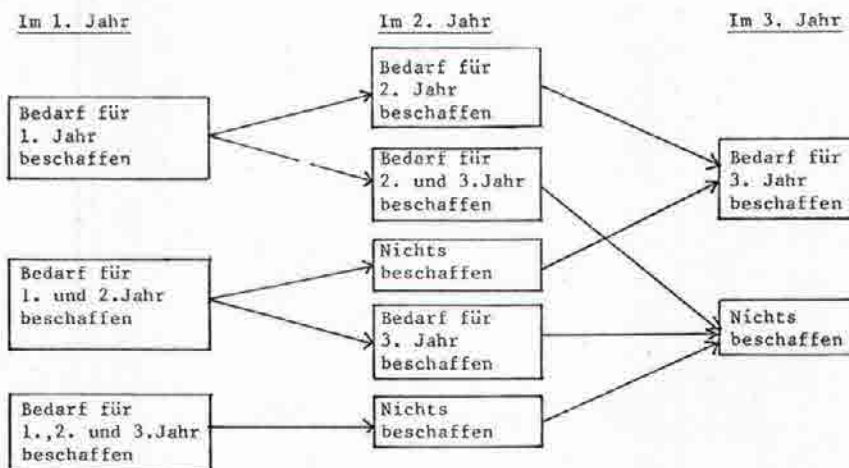


Abb. 1: Beschaffungs-Alternativen

Die Dynamische Programmierung ermittelt unter allen möglichen und zulässigen Alternativen die kostengünstigste Beschaffungsstrategie über den gesamten Planungszeitraum. Eine solche Strategie könnte zum Beispiel sein: Beschaffung des Bedarfs für die ersten beiden Jahre im ersten Jahr, keine Beschaffung im zweiten, und Beschaffung des Bedarfs für das dritte Jahr im dritten Jahr.

## Wie das Modell vorgeht

Bevor das Verfahren an einem praktischen Beispiel erläutert wird, soll zunächst das Vorgehen allgemein dargestellt werden.

Das Modell geht von einem Zustand (z. B. Lageranfangsbestand) in einer Periode aus und bestimmt die kostenoptimale Entscheidung in dieser Periode (z. B. Beschaffung). Dabei werden alle möglichen Zustände und Entscheidungen aller Perioden miteinander verknüpft, so daß über den gesamten betrachteten Zeitraum (Planungshorizont) eine optimale Strategie (z.B. Beschaffungspolitik) ermittelt wird. Gleichzeitig werden begrenzende Einflüsse (Restriktionen) wie z. B. Finanzmittel, Lagerkapazität o. ä. berücksichtigt.

Wenn es sich bei den betrachteten Perioden beispielsweise jeweils um ein Jahr handelt und der Planungszeitraum die Jahre 1981 bis 1984 umfaßt, sieht die Methode folgendermaßen aus:

Man ermittelt zu jedem möglichen Lageranfangsbestand des letzten Jahres im Planungshorizont, 1984, die Beschaffungsmenge mit der geringsten Summe aus Beschaffungs- und Lagerkosten. Unter Berücksichtigung dieser jeweils kostengünstigsten Beschaffungen des Jahres 1984 werden nun jene Beschaffungen für das Jahr zuvor, 1983, ermittelt, die - in Abhängigkeit des Lageranfangsbestandes von 1983 - unter Einbeziehung der Folgekosten in 1984 zu den minimalen Gesamtkosten über die beiden letzten Jahre des Planungshorizontes, 1983 und 1984, führen.

Im dritten Schritt geht man noch ein Jahr zurück und nimmt die gleichen Berechnungen für 1982 vor, und zwar unter Einschluß der bereits ermittelten minimalen Kosten der Jahre 1983 und 1984.

Auf diese Weise erhält man je nach möglichem und zulässigem Lagerbestand am Anfang des Jahres 1982 eine Kostenminimierung über alle drei letzten Jahre des Planungshorizontes (1982, 1983, 1984).

Diese Prozedur wird zeitlich rückschreitend solange wiederholt, bis man zum Anfang des Planungszeitraums gelangt. Mit der letzten Optimierungsphase

erhält man dann die den möglichen Lageranfangsbeständen des ersten Jahres, 1981, entsprechenden minimalen Kosten über den gesamten Zeitraum. Ausgehend vom jeweiligen Lageranfangsbestand des ersten Jahres, 1981, ergibt sich dann die diesen minimalen Gesamtkosten entsprechende optimale Beschaffungsstrategie über den gesamten betrachteten Zeitraum, also von 1981 bis 1984.

## Komponenten der Berechnung

In die Rechnungen gehen z. B. ein

- a) Lageranfangsbestand je Periode (Zustandsvariable)
- b) Beschaffungsmenge je Periode (Entscheidungsvariable)
- c) Verbrauch je Periode
- d) Fixe Kosten je Beschaffungsvorgang
- e) Lagerkosten je Periode
- f) Sonstige relevante Kosten
- g) Lager-, Liefer-, Etat-Restriktionen.

## Verbale Programmformulierung

Zur Ermittlung der optimalen Beschaffungs-/ Lagerungs-Strategie lautet die Rechenanweisung:

Minimiere die Summe der Kosten für Beschaffung und Lagerung über den gesamten Planungszeitraum in Abhängigkeit vom Anfangslagerbestand dieses Zeitraumes und unter Berücksichtigung bestimmter Nebenbedingungen.

## Formale Programmdarstellung

|            |            |   |
|------------|------------|---|
| $K_B$      | =          | Fixe Kosten je Beschaffungsvorgang  |
| $K_L$      | =          | Lagerkosten pro Jahr  |
| $B$        | =          | Beschaffungsmenge eines Jahres  |
|            | $B_{\max}$ | = maximale Beschaffungsmenge pro Jahr   |
| $L$        | =          | Lagermenge am Anfang eines Jahres   |
|            | $L_{\max}$ | = maximale Lagermenge (Lagerkapazität)  |
| $V$        | =          | Verbrauch in einem Jahr   |
| $n$        | =          | Index, der das entsprechende Jahr bezeichnet und vom Ende des Planungszeitraumes ( $n=N$ ) bis zum Beginn ( $n=1$ ) rückschreitend läuft. |
| $G_n(L_n)$ | =          | Gesamtkosten der kostenoptimalen Strategie für die Zeit von Jahr $n$ bis Jahr $N$ in Abhängigkeit vom Lageranfangsbestand im Jahre $n$ .  |

## Programm

(1) Zielfunktion: Minimiere  $\sum_{n=N}^1 = (K_B + K_L)_n$

(2) Rekursionsformel:  $G_n(L_n) = \text{Min}$   
 $(K_B + K_L)_n + G_{n+1}(L_{n+1})$

Nebenbedingungen:

$$B_n \leq B_{\max} \quad (\text{Beschaffungsrestriktion})$$

$$L_n \leq L_{\max} \quad (\text{Lagerrestriktion})$$

$$L_n + B_n \geq V_n \quad (\text{Bedarfsdeckung})$$

$$L_n + B_n - V_n = L_{n+1} \quad (\text{Mengenausgleich})$$

$$L_n, B_n, V_n \geq 0, \text{ ganzzahlig} \\ n = N, \dots, 3, 2, 1$$

Das Gesamtproblem mit der Zielfunktion (1) wird also in ein sequentielles Problem umgeformt, das mit Hilfe der Rekursionsformel (2) gelöst wird.

Das Modell ist hier sehr vereinfacht dargestellt. Selbstverständlich gehen in die zu minimierende Kostensumme alle relevanten Kosten ein wie ggf. Transportkosten, Ersatzteilpreise usw., soweit diese mengen- oder zeitabhängig variieren. Die Ersatzteilpreise werden z. B. dann entscheidungsrelevant, wenn sie sich durch Rabattstaffeln oder im Zeitablauf ändern. Auch weitere Restriktionen können berücksichtigt werden.

Das Programm ist entsprechend erweiterbar und nur hier zur allgemeinen Verständlichkeit so stark vereinfacht.

## Das Ersatzteil-Beispiel

An einem Beispiel soll der Rechenvorgang demonstriert werden. Die Rechnungen werden selbstverständlich von einem Computer vorgenommen. Um ein Beispiel "per Hand" durchzurechnen, muß es schon sehr stark vereinfacht werden. So sind die Zahlen des folgenden Anwendungsfalls mehr willkürlich zwecks anschaulicher Rechnung gewählt, als daß sie der Wirklichkeit entsprechen.

Ein Ersatzteil kostet DM 4.000 und wird jährlich zu drei Stück benötigt. Bei jedem Beschaffungsvorgang fallen fixe Kosten von DM 5.000 an. Maximal können drei Teile auf Lager genommen werden. Die Lager- und Zinskosten sind mit 20 % des Kaufpreises angesetzt. Für den Kauf der Ersatzteile stehen jährlich Mittel von maximal DM 20.000 zur Verfügung.

Die Ersatzteilbeschaffung soll für die Jahre 1981 bis 1984 geplant werden, wobei zu Beginn des Jah-

res 1981 kein Lageranfangsbestand vorhanden ist und am Ende des Jahres 1984 keine Ersatzteile dieses Typs mehr auf Lager sein sollen, weil ab 1985 voraussichtlich das Teil nicht mehr benötigt wird.

Die bisher geübte Praxis sei, daß jährlich drei Ersatzteile beschafft und verbraucht werden. Danach würden für den Planungszeitraum 1981 bis 1984 Kosten in Höhe von  $4 \times 5.000 = 20.000$  DM, d. h. nur die fixen Kosten für jeden Beschaffungsvorgang, anfallen.

Frage: Gibt es unter den genannten Bedingungen eine billigere Beschaffungspolitik?

Die Rekursionsformel zur Berechnung der optimalen Beschaffungsstrategie lautet:

$$G_n(L_n) =$$

Minimum

$$\left[ \underbrace{K_{Bn}}_{\text{fixe Kosten der Beschaffung}} + \underbrace{0,20 \cdot 4000 \cdot (L_n + B_n - V_n)}_{\text{Lagerkosten im Jahre } n} + \underbrace{G_{n+1}(L_{n+1})}_{\text{Folgekosten}} \right]$$

im Jahre n

Nebenbedingungen:

$$B_n \leq 20.000 \text{ DM} : 4.000 \text{ [DM/Stück]} = 5 \text{ Stück} \\ (\text{Geldmittel sind beschränkt})$$

$$L_n \leq 3 \text{ Stück} \quad (\text{Lagerkapazität ist beschränkt})$$

$$L_n + B_n \geq 3 \text{ Stück} \quad (\text{Bedarf muß gedeckt werden})$$

$$L_n + B_n - V_n = L_{n+1} \quad (\text{Lageranfangsbestand eines Jahres geht aus Lageranfangsbestand, Beschaffung und Verbrauch des Vorjahres hervor})$$

$$n = 1984, 1983, 1982, 1981$$

$$B_n, V_n, L_n \geq 0, \text{ ganzzahlig}$$

Die Ersatzteilpreise sind in diesem Beispiel nicht entscheidungsrelevant, weil sie für die gesamte Planungsperiode 1981 bis 1984 als konstant angenommen werden.

## Tabellarische Darstellung der Berechnungen

Die Berechnungen sollen tabellarisch dargestellt werden. Tabelle 1 zeigt die Kostenermittlung für 1984.

Es sind Anfangslagerbestände von 0, 1, 2, 3 Stück möglich. Dem entsprechen Beschaffungen von 3, 2, 1 oder 0 Stück, weil am Ende des Jahres kein

Lagerbestand mehr vorhanden sein soll und der Verbrauch bei 3 Stück liegt. Da 1984 keine Lagerung für künftige Jahre erfolgen soll, sind nur die beschaffungsfixen Kosten relevant.

In Tabelle 2 sind die Kostenrechnungen für 1983 dargestellt. Für jede Lager-/Beschaffungskombination ist die Summe aus beschaffungsfixen Kosten, Zins- und Lagerkosten sowie Folgekosten des Jahres 1984 aufgeführt.

Für das stark umrandete Feld der Kombination "2 Stück auf Lager, 3 Stück beschaffen" soll die Berechnung exemplarisch erläutert werden: Da beschafft wird, fallen beschaffungsfixe Kosten von 5.000 DM an. Für 1983 stehen 5 Stück zur Verfügung (2 vom Lager, 3 durch Beschaffung), davon werden annahmegemäß 3 Stück verbraucht. Das führt zu einem Lagerbestand von 2 Stück und damit zu Lagerkosten in 1983 von  $2 \cdot 0,2 \cdot 4.000 = 1.600$  DM. Aus Tabelle 1 entnimmt man die Folgekosten für den Lageranfangsbestand von 2 Stück (DM 5.000). So ergibt sich die Kostensumme von DM 11.600.

Die durchkreuzten Felder zeigen an, daß diese Kombination wegen der bestehenden Nebenbedingungen (Lagerkapazität, Bedarfsdeckung und Beschaffungsgrenze) nicht zulässig sind.

Es werden nun pro Zeile (d. h. je möglichem Anfangsbestand) die minimalen Kosten und die dazugehörige Beschaffungsmenge ermittelt.

Tabelle 3 zeigt die Berechnungen für das Jahr 1982. Das stark umrandete Feld sei wieder exemplarisch erläutert: Lageranfangsbestand 0, Beschaffung 4, Verbrauch 3 Stück. Daraus folgt ein Lagerbestand von 1 Stück mit Lagerkosten von DM 800. Hinzu kommen die beschaffungsfixen Kosten von DM 5000 und die Folgekosten in den Jahren 1983 und 1984 von DM 7.400, die man aus Tabelle 2 bei einem Lageranfangsbestand 1983 von 1 Ersatzteil entnimmt. Im Jahre 1981 (Tab. 4) ist annahmegemäß kein Lagerbestand vorhanden. Deshalb enthält die Tabelle nur eine Zeile. Die minimalen Gesamtkosten entstehen bei einer Beschaffung von 3 oder 4 Stück in Höhe von DM 18.200.

Die optimale Beschaffungsstrategie bestimmt man nun aus den Spalten der minimalen Kosten der vier Tabellen.

| Lagerbestand Anfang 1984 Stück | Beschaffungsalternativen Stück | Kosten |
|--------------------------------|--------------------------------|--------|
| 0                              | 3                              | 5.000  |
| 1                              | 2                              | 5.000  |
| 2                              | 1                              | 5.000  |
| 3                              | 0                              | 0      |

Tabelle 1: Verbrauch = 3 Stück

| Lagerbestand Anfang 1983 Stück | Beschaffungsalternativen in 1983       |  |  |         |                   |                   | Kostenminimum |        |
|--------------------------------|--|--|--|---------|-------------------|-------------------|---------------|--------|
|                                | 0 Stück                                | 1 Stück                                | 2 Stück                                | 3 Stück | 4 Stück           | 5 Stück           | Stück         | DM     |
| 0                              | <del>5.000</del>                       | <del>5.000</del>                       | <del>5.000</del>                       | 5.000   | 5.000             | 5.000             | 3             | 10.000 |
|                                | <del>Lagerkosten . . . . . 0</del>     | <del>Lagerkosten . . . . . 0</del>     | <del>Lagerkosten . . . . . 0</del>     | 0       | 800               | 1.600             |               |        |
|                                | <del>Folgekosten . . . . . 5.000</del> | <del>Folgekosten . . . . . 5.000</del> | <del>Folgekosten . . . . . 5.000</del> | 5.000   | 5.000             | 5.000             |               |        |
|                                | <del>10.000</del>                      | <del>10.000</del>                      | <del>10.000</del>                      | 10.000  | 10.800            | 11.600            |               |        |
| 1                              | <del>5.000</del>                       | <del>5.000</del>                       | 5.000                                  | 5.000   | 5.000             | 5.000             | 5             | 7.400  |
|                                | <del>Lagerkosten . . . . . 0</del>     | <del>Lagerkosten . . . . . 0</del>     | 0                                      | 800     | 1.600             | 2.400             |               |        |
|                                | <del>Folgekosten . . . . . 5.000</del> | <del>Folgekosten . . . . . 5.000</del> | 5.000                                  | 5.000   | 5.000             | 0                 |               |        |
|                                | <del>10.000</del>                      | <del>10.000</del>                      | 10.000                                 | 10.800  | 11.600            | 7.400             |               |        |
| 2                              | <del>5.000</del>                       | 5.000                                  | 5.000                                  | 5.000   | 5.000             | <del>5.000</del>  | 4             | 7.400  |
|                                | <del>Lagerkosten . . . . . 0</del>     | 0                                      | 800                                    | 1.600   | 2.400             | <del>3.200</del>  |               |        |
|                                | <del>Folgekosten . . . . . 5.000</del> | 5.000                                  | 5.000                                  | 5.000   | 0                 | <del>5.000</del>  |               |        |
|                                | <del>10.000</del>                      | 10.000                                 | 10.800                                 | 11.600  | 7.400             | <del>11.600</del> |               |        |
| 3                              | 0                                      | 5.000                                  | 5.000                                  | 5.000   | <del>5.000</del>  | <del>5.000</del>  | 0             | 5.000  |
|                                | 0                                      | 800                                    | 1.600                                  | 2.400   | <del>3.200</del>  | <del>4.000</del>  |               |        |
|                                | 5.000                                  | 5.000                                  | 5.000                                  | 0       | <del>5.000</del>  | <del>5.000</del>  |               |        |
|                                | 5.000                                  | 10.800                                 | 11.600                                 | 7.400   | <del>11.600</del> | <del>11.600</del> |               |        |

Tabelle 2: Verbrauch = 3 Stück



| Lagerbestand<br>Anfang 1982<br>Stück | Beschaffungsmenge in 1982  |                                 |                                   |  |                                   |                                   | Kostenminimum |        |
|--------------------------------------|----------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|--|-----------------------------------|-----------------------------------|---------------|--------|
|                                      | 0<br>Stück                 | 1<br>Stück                      | 2<br>Stück                        | 3<br>Stück   | 4<br>Stück                        | 5<br>Stück                        | Stück         | DM     |
| 0                                    |                            |                                 |                                   | Beschaffungsfixe Kosten... 5.000<br>Lagerkosten 1982..... 0<br>Folgekosten..... 10.000<br>15.000 | 5.000<br>800<br>7.400<br>13.200   | 5.000<br>1.600<br>7.400<br>14.000 | 4             | 13.200 |
| 1                                    |                            |                                 | 5.000<br>0<br>10.000<br>15.000    | 5.000<br>800<br>7.400<br>13.200  | 5.000<br>1.600<br>7.400<br>14.000 | 5.000<br>2.400<br>5.000<br>12.400 | 5             | 12.400 |
| 2                                    |                            | 5.000<br>0<br>10.000<br>15.000  | 5.000<br>800<br>7.400<br>13.200   | 5.000<br>1.600<br>7.400<br>14.000  | 5.000<br>2.400<br>5.000<br>12.400 |                                   | 4             | 12.400 |
| 3                                    | 0<br>0<br>10.000<br>10.000 | 5.000<br>800<br>7.400<br>13.200 | 5.000<br>1.600<br>7.400<br>14.000 | 5.000<br>2.400<br>5.000<br>12.400  |                                   |                                   | 0             | 10.000 |

Tabelle 3: Verbrauch = 3 Stück

| Lagerbestand<br>Anfang 1981<br>Stück | Beschaffungsmenge in 1981 |            |            |  |                                  |                                    | Kostenminimum |        |
|--------------------------------------|---------------------------|------------|------------|--|----------------------------------|------------------------------------|---------------|--------|
|                                      | 0<br>Stück                | 1<br>Stück | 2<br>Stück | 3<br>Stück   | 4<br>Stück                       | 5<br>Stück                         | Stück         | DM     |
| 0                                    |                           |            |            | Beschaffungsfixe Kosten... 5.000<br>Lagerkosten 1981..... 0<br>Folgekosten..... 13.200<br>18.200 | 5.000<br>800<br>12.400<br>18.200 | 5.000<br>1.600<br>12.400<br>19.000 | 3 oder<br>4   | 18.200 |

Tabelle 4: Verbrauch = 3 Stück

Ausgehend von der optimalen Beschaffungsmenge im Jahre 1981 von 3 Ersatzteilen kann die optimale Bestellstrategie aus den Tableaus abgelesen werden.

| Jahr | Lageranfangsbestand<br>Stück | optimale Beschaffungsmenge<br>Stück |   |   | Verbrauch<br>Stück | Lageranfangsbestand des folg. Jahres<br>Stück | aufsummierte Kosten | Tab.                            |   |
|------|------------------------------|-------------------------------------|---|---|--------------------|---|---------------------|---------------------------------|---|
| 1981 | 0                            | +                                   | 3 | - | 3                  | =   | 0                   | 5.000<br>0<br>13.200<br>18.200  | 4 |
| 1982 | 0                            | +                                   | 4 | - | 3                  | =   | 1                   | 5.000<br>800<br>7.400<br>13.200 | 3 |
| 1983 | 1                            | +                                   | 5 | - | 3                  | =   | 3                   | 5.000<br>2.400<br>0<br>7.400    | 2 |
| 1984 | 3                            | +                                   | 0 | - | 3                  | =   | 0                   | 0<br>0<br>0<br>0                | 1 |

Herleitung der optimalen Beschaffungsstrategie a) aus den Tabellen 4, 3, 2 und 1:

Daraus ergibt sich ...

Für 1982 ergibt sich daraus: Lageranfangsbestand  
 1982 = Beschaffung 1981 - Verbrauch 1981 =  
 3 Stück - 3 Stück = 0 Stück

Die optimale Beschaffungsmenge für 1982 wird dann aus der Zeile mit dem Anfangsbestand 0 abgelesen (Tabelle 3). Sie ergibt 4 Stück.

Ebenso verfährt man für die Jahre 1983 und 1984.

Diese Herleitung der optimalen Strategie über den gesamten Planungshorizont wird ebenfalls vom Computer durchgeführt. Es ergeben sich dann als Resultat für das dargestellte Beispiel zwei gleichwertige Strategien:

- a) 1981 Beschaffung von 3 Stück  
 (1982 Lageranfangsbestand = 0)
- 1982 Beschaffung von 4 Stück  
 (1983 Lageranfangsbestand = 1)
- 1983 Beschaffung von 5 Stück  
 (1984 Lageranfangsbestand = 3)
- 1984 Beschaffung von 0 Stück  
 (1985 Lageranfangsbestand = 0)

- b) 1981 Beschaffung von 4 Stück  
 (1982 Lageranfangsbestand = 1)
- 1982 Beschaffung von 5 Stück  
 (1983 Lageranfangsbestand = 3)
- 1983 Beschaffung von 0 Stück  
 (1984 Lageranfangsbestand = 0)
- 1984 Beschaffung von 3 Stück  
 (1985 Lageranfangsbestand = 0)

Beide Strategien verursachen Gesamtkosten in Höhe von DM 18.200 und damit eine Ersparnis von DM 1.800 bzw. 9 % gegenüber der geübten Praxis, jedes Jahr 3 Ersatzteile zu beschaffen.

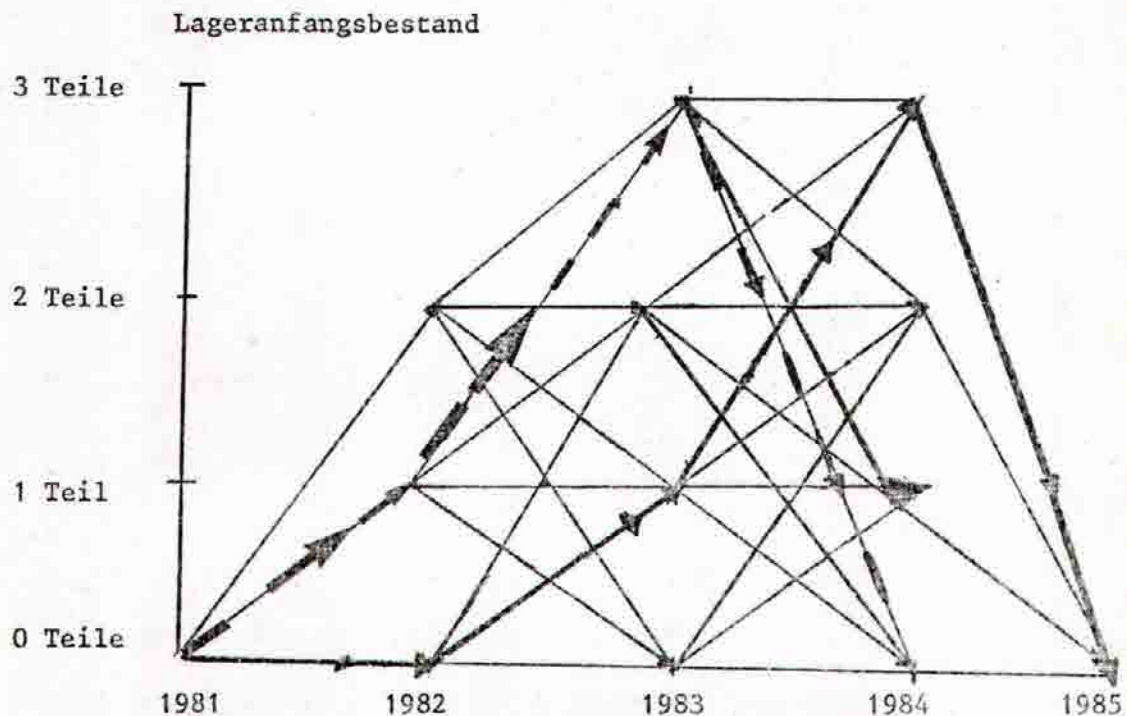
In Abbildung 2 sind nochmals alle Alternativen des Beispiels sowie die beiden optimalen Strategien graphisch gezeigt.

Dieses stark vereinfachte Zahlenbeispiel sollte das Vorgehen der Dynamischen Programmierung demonstrieren. In der Praxis sind Sicherheitslagerbestände, Rabattstaffeln, veränderliche Preise, Diskontierungsfaktoren, variierende Kosten und Finanzmittel im Laufe der Jahre ergänzend zu berücksichtigen.

Die Methode der Dynamischen Programmierung wurde deshalb am Beispiel hochwertiger Ersatzteile demonstriert, weil ein solches Beispiel sich dank geringen Rechenaufwandes besonders gut als Demonstrationsobjekt eignet. Natürlich läßt sich die Dynamische Programmierung für jedes Lager- und Beschaffungsproblem anwenden und darüber hinaus noch für eine Reihe anderer Entscheidungsprobleme.

Abb. 2: Graphische Darstellung der Alternativen des Beispiels und der beiden optimalen Beschaffungsstrategien.

a) → b) →



# AMERIKANISCHES RECHNUNGSWESEN UND „REPORTING“

von Jörg Deutgen, Schleiden-Wolfgarten

*Die neue Position im eigenen oder neuen Unternehmen oder Veränderung in den Eigentumsverhältnissen des Unternehmens wird gelegentlich auch von Veränderungen im Rechnungswesen gegenüber dem Gewohnten begleitet und erfordert zusätzliche Umdenk- und Gewöhnungsprozesse im innerbetrieblichen (und konzerninternen) Berichtswesen.*

*Die auftretenden Unterschiede können so vielfältig sein, daß dieser Beitrag bei weitem keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben kann, sondern vielmehr beim Umsteigen bzw. Umdenken ins amerikanische Rechnungswesen und Reporting helfen soll.*

Wie aus heiterem Himmel liegen da plötzlich dicke Bücher: Gebrauchsanweisungen für die komplette Buchführung und Kostenrechnung, für die Abwicklung von Investitionen, für das Handhaben von Einkauf und Rechnungslegung, Personalrichtlinien und nicht zuletzt Sicherheitsbestimmungen für Geschäftsdaten; zu neu-deutsch Manual, Policy, Procedure, Guidelines oder ähnlich genannt.

## Manuals

Das ausführliche Studium dieser Unterlagen sollte auf keinem Fall auf die lange Bank geschoben oder auf die leichte Schulter genommen werden. Die (Konzern-)interne Revision versteht da keinen Spaß. Jeder Verstoß gegen diese Richtlinien wird aktenkundig und Gott und der Welt mitgeteilt. Ist eine Abweichung vom Manual unumgänglich, weil z. B. die Konzern-Abschreibungsraten in Deutschland nicht zulässig sind, empfiehlt es sich, Rückendeckung von der (wenn vorhanden) europäischen Zentrale in schriftlicher Form einzuholen. Je nach Wichtigkeit und Anzahl der Abweichungen ist es praktikabler, eine sogenannte "Konzern-Bilanz" zu entwickeln, denn einerseits wird

a) an die jeweiligen Ergebnisse der Anspruch der

Konsolidierungsfähigkeit mit anderen Konzerntöchtern gestellt,  
b) das oftmals angewandte "Direct Costing" bei den Beständen vom Fiskus nicht anerkannt.

Alle Berichts- und Ergebnisdaten sind in jedem Fall in US-Dollar auszuweisen - unter Hinweis auf den angewandten Wechselkurs; teilweise wird zusätzlich auch "Landeswährung" verlangt.

## Budget, Reporting, Due Date

Passend zum Manual und zur IST-Abrechnung ist selbstverständlich auch das Budget zu entwickeln. Im Gegensatz oftmals zum deutschen Unternehmen werden jedoch 5 Jahre im voraus geplant, zuzüglich eine neueste Schätzung des laufenden Jahres, gegenübergestellt zum laufenden (gültigen) Jahresbudget und einige Vergangenheitswerte (1 bis 3 Jahre). Auf Grund dieser Langzeitplanung ist die Notwendigkeit der "Consistency", zur Vergleichbarkeit der Daten verschiedener Perioden leicht zu erkennen.

Deshalb ist es auch so schwer, Veränderungen am Manual durchzusetzen.



Jörg Deutgen war als Leiter Budget und Analysen zunächst für einen amerikanischen Nahrungsmittelkonzern, jetzt für General Electric Informations Service (Mark III-Service) tätig.

Im Falle von Veränderungen ist der Betroffene natürlich nicht gerade begeistert über die anfallenden Anpassungsarbeiten an alten und neuen Daten zu den neuen Vorschriften.

Oftmals ein Handicap ist der Termin (Due Date). "Der" Amerikaner hat überhaupt kein Verständnis für Terminüberschreitungen, soweit es sich um Reporting handelt: Entschuldigungen werden nur in den seltensten Fällen anerkannt. Würden ein Teil der Konzerntöchter dauernd mit irgendwelchen Entschuldigungen die Abgabetermine für die Reports überschreiten, so kommt das Zusammenfügen der Ergebnisse zum Gesamtkonzern-Resultat wahrscheinlich erst viel zu spät zu Stande.

Allgemein kann gesagt werden, daß die "drei heiligen Kühe" der amerikanischen Unternehmen

BUDGET REPORTING DUE DATE  
bestens gepflegt werden sollten.

## Rechnungswesen-Positionen

Der folgende Kurz-Kommentar schildert, wie die wichtigsten Rechnungswesen-Positionen zu handhaben sind; sowohl in Budget als auch im Reporting. Die Bemerkungen beziehen sich vor allem auf die Besonderheiten, auf die erfahrungsgemäß zu achten ist.

Zunächst erstreckt sich der Kommentar auf einige Bilanzpositionen; dann schwenkt die Betrachtung über auf das G- und V-Konto der Bilanz; von dort aus dann in die einzelnen Gliederungselemente der Gewinn- und Verlustrechnung. Dieses Profit- und Loss-Statement enthält zugleich das "Direct Costing."

## Bilanz

Die Dollar-Werte werden mit dem jeweils gültigen Umrechnungskurs neu bestimmt; Ausnahme sind die Positionen mit "historischem Wechselkurs".

## Kasse

Meistens liegt das Limit des maximalen Kassenbestandes zwischen DM 500, -- und 2.000, -- je geführte Kasse. Teilweise wird das Postscheckkonto für Berichtszwecke der Kasse zugeschlagen. Auch ist es üblich, erhaltene, noch nicht gutgeschriebene Schecks von Schwesterfirmen zusammen mit dem Kassenergebnis unter der Position "Cash" zu berichten.

vgl. Strunz, Kassensystem auf Festbestand, CM 6/80, Seite 283

## Forderungen

Die Forderungsbestände sind nach ihrer Altersstruktur und als Anzahl Tage zu analysieren und berichten. Normalerweise liegt ein strenges "Credit-Manual" zugrunde, das die Einrichtung und Einhaltung von Kreditgrenzen vorschreibt. Das gilt nicht nur für Kundenforderungen, sondern auch für Vorauszahlungen an Lieferanten und für Lagerhalter von Firmeneigentum.

Forderungen gegenüber konzerninternen Firmen werden innerhalb der Bilanz als separate Position gezeigt. Der einmal errechnete Dollarbetrag eines jeden DM-Wertes bleibt unverändert bestehen (Historical Item). Während des periodischen Abschlusses werden die Salden mit den Konzernmitgliedern vor dem Berichtsdatum individuell abgestimmt.

## Warenbestände

FIFO als Lagersystem ist üblich. Die am Jahresende vorzunehmende "Abschreibung zu Marktwert" ist nach dem Niederstwertprinzip durchzuführen. Es kommt vor, daß der Umrechnungskurs für die Bilanz ein anderer ist als für die Gewinn- und Verlustrechnung der gleichen Periode. Das liegt daran, daß die Bilanz ein Stichtagergebnis ist und der Kurs möglichst genau den Periodenendkurs widerspiegelt. Dagegen für die G+V ein Durchschnittskurs ermittelt wird. Wenn also die Kurse unterschiedlich sind, ist unbedingt darauf zu achten, daß Anfangs- und Endbestand in Dollars mit den Bilanzwerten in die G+V zu übernehmen sind. Bei den zu ermittelnden Inventurveränderungen können also in den Dollar-Ergebnissen Kursschwankungen enthalten sein.

## Anlagevermögen

Die Anlagenbestände sind ebenfalls historische Positionen. Solange sich die DM-Werte nicht ändern, dürfen es auch nicht die Dollar-Beträge. Bei Anlagenabgängen ist mit den ursprünglichen Einkaufsbeträgen in DM und Dollar zu arbeiten. Das gilt auch für die aufgelaufene Wertberichtigung, die sich auch immer auf den damaligen Dollarbetrag stützt.

## Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen

Die Abschreibung wird entsprechend den DM- und Dollar-Beständen vorgenommen und ist daher automatisch als "historisch" anzusehen. Das System der indirekten Abschreibung ist vorherrschend.

Vorsicht bei den Abschreibungsraten! Diese können im Widerspruch zu den gesetzlich zulässigen stehen.

### Kurz- und langfristige Verpflichtungen

Die Daten müssen in jedem Fall getrennt nach ihrer Währung berichtet werden, in der sie zahlbar sind; entweder Dollar oder Landeswährung. Es handelt sich nicht um historische Beträge. Es kann jedoch vorkommen, daß die Verpflichtung in Dollars eingegangen wird. Der zu bilanzierende DM-Betrag wird mittels Umrechnungskurs, vom "fixen" Dollarbetrag ausgehend, ermittelt. Das heißt, bei Kursänderungen variiert der DM-Betrag.

### Rückstellungen

Die eine oder andere Rückstellungsmöglichkeit nach hiesigem Steuerrecht ist im amerikanischen Abschluß nicht zu verwirklichen, da sie der "Procedure" oder der Firmenpolitik widerspricht.

### Verbindlichkeiten gegenüber Schwesterfirmen

Die Beträge sind wie bei den Forderungen gegenüber konzerninternen Firmen historisch zu führen und mit der jeweiligen "Schwester" individuell abzustimmen. Rechnungen älterer Perioden (mit eventuell anderem Kurs) werden Zahlungen neuerer Perioden gegenübergestellt. Die entsprechenden Ausgleichsbuchungen werden entweder unter "Unrealisierte Kursgewinne/-verluste" gebracht, falls die Abweichung im Dollar-Teil entstand, oder unter "Realisierte Kursgewinne/-verluste" im Falle der DM-Abweichung. Sind Verbindlichkeiten auf ein Darlehen begründet, so muß unbedingt auf die Währung geachtet werden.

### Kapital

Die geradezu klassische Position eines historisch zu führenden Betrages. Wenn keine Kapitalerhöhung oder -senkung vorgenommen wird, ändern sich weder DM- noch Dollar-Betrag, ganz gleich wie hoch die Wellen der Kursschwankungen schlagen.

### Laufender Jahresgewinn

In dieser Position ist auch der Kursausgleich für alle historischen Positionen enthalten. Berechnet wird aber eigenartigerweise diese Differenz über die "normalen" Veränderungen der Positionen als Zugang bzw. Abgang.

## Gewinn- und Verlustrechnung

Alle Daten der letzten Abrechnungsperiode werden zum gültigen Kurs der Periode umgerechnet und dem alten kumulativen Ergebnis zugerechnet. Mit Ausnahme der Bestandsveränderungen, aller Arten von Abschreibungen, Verlusten aus Anlagenabgängen und selbstverständlich die nicht realisierten Kursgewinne bzw. -verluste, die ohnehin nur in Dollars ermittelt werden.

### Netto-Umsatz

Mit Netto-Umsatz ist der Gesamtumsatz (natürlich ohne MWSt) abzüglich aller Rabatte, Skonti, Provisionen selbständiger Vertreter sowie Frachtkosten gemeint. Umsätze innerhalb des Konzerns werden in verschiedenen Abstufungen der Konzernebene separat gezeigt. Die Umsätze hier müssen mit den Einkäufen dort übereinstimmen oder dürfen nur um die Höhe der Transport- und Grenzabfertigungskosten - also an der Landesgrenze! - abweichen.

Ebenfalls separat werden Exportumsätze dargestellt.

### Proportionale Kosten

Der wesentliche Teil innerhalb der proportionalen Kosten ist nochmals abgeteilt und steht unter dem Begriff "Direct Costs".

### Direct Costs

Hier gleich eine der ausführlichsten Methoden zur Feststellung der Herstellkosten:

- Rohstoffeinsatz, kontrolliert über periodisch durchzuführende Inventuren und evtl. Bewertung zu Marktwert;
- + Verpackungsmaterial, dito;
- + Variable Prozeßkosten der Periode;
- = Herstellkosten der Produktionsmenge innerhalb der Periode; denn die gesamte Produktion wird theoretisch über das Fertiglager gezogen, deshalb:
- + Anfangsbestand der Periode in Menge und Wert;
- = Total verfügbare Ware zu (Grenz-) Herstellkosten;
- Abgänge für Muster und Naturalrabatte;
- Abgänge durch Beschädigung, Zählfehler und Schwund;
- Endbestand laut körperlicher Bestandsaufnahme, evtl. neu bewertet;
- = Kosten der Lieferungen der Abrechnungsperiode = Direct Costs.

Zusätzlich als variable Kosten sind noch zu behandeln Aufwendungen für außerbetriebliche Lagerhaltung, Maklergebühren, Aufwendungen für Reklamationen und damit verbundene Nachlässe.

Nach Abzug der variablen Kosten vom Netto-Umsatz wird die erste Deckungsbeitragsstufe erreicht (Profit Contribution, Income from Sales).

## Kosten für Werbung und Promotionen

Eine weitere Zwischenstufe bilden die Aufwendungen für Werbung und Verkaufsförderung. Die Kosten für Werbung werden meist in gleich hohen Beträgen auf alle 12 Monate verteilt und zwar als Zwölftel des erwarteten Jahresaufwands.

Die unterschiedlichen Arten der Promotionskosten werden entsprechend den tatsächlichen Aufwendungen der Periode in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen. Die Berechnung der Kosten für Naturalrabatte und Musterlieferungen nimmt eine Sonderstellung ein.

Die Gratislieferungen werden wie ganz normaler Umsatz betrachtet und sind deshalb im Brutto- und Nettoumsatz enthalten, als Menge und Wert zu Verkaufspreisen. Auch bei der Berechnung der variablen Kosten wird kein Unterschied gemacht. Innerhalb der Promotionskosten wird der volle Verkaufs(preis)wert der Gratislieferungen abgesetzt. Der Vorteil dieser Methode besteht darin, daß der Deckungsbeitrag unverfälscht entsprechend dem Verhältnis des Marktanteils gezeigt wird.

Eine andere Möglichkeit der Darstellung der Kosten für Gratislieferungen: Der Netto-Umsatz zeigt nur den "realisierten" Umsatz. Abgänge vom Bestand für Musterware bzw. Naturalrabatte werden mit dem entsprechenden Bestandswert abgebucht und den Promotionskosten zugerechnet; zuzüglich Distributionskosten und Fixkostenanteil.

Zu Werbung und Verkaufsförderung gehören auch die Aufwendungen für Marktforschung, ebenfalls gewölftelt. Danach ergibt sich die nächste Stufe des Deckungsbeitrags. An dieser Stufe wird das Product-Management gemessen. An dieser Stelle werden die verschiedenen Produktgruppen, Kundengruppen, etc zur Company-P+L, der Gesamt-Deckungsbeitragsrechnung für das Unternehmen zusammengezogen.

Die fixen Herstellkosten werden entsprechend der Produktionsmenge auch über das Konto der Fertigwarenbestände abgewickelt.

Zu bemerken ist noch, daß die Zugänge der Wertberichtigung auf Forderungen zu den Konten der Verwaltungskosten zugerechnet werden bzw. gebucht werden.

Nachdem unter Berücksichtigung der Fixkosten eine weitere Stufe des Deckungsbeitrags ermittelt wurde, können die Gewinne aus Interkonzern- und Exportumsätzen zuaddiert werden.

## Kursausgleich

Für die Ermittlung des geschäftlichen Erfolgs in Dollars ist in der Reihenfolge der Vorgehensweise der Periodenabrechnung als erstes die Bilanz und damit der Dollargewinn festzustellen. Alle Umsatz- und Kostenpositionen der Gewinn- und Verlustrechnung sind zu bestimmen. (Historische Kurse für Bestandsveränderungen und Abschreibungen beachten!)

Der Bilanzgewinn wird in die Gewinn- und Verlustrechnung übertragen und dort in der Zeile Kursausgleich (nicht realisierte Kursgewinne bzw. Verluste) saldiert.

Die Probe auf Richtigkeit dieses Betrages verläuft etwas umfangreich: Abweichung durch Kursänderung aller Bilanzpositionen, das sind alle Beträge, die nicht mit historischen Kursen behaftet sind, inklusive Gewinnvortrag des laufenden Jahres. Aus der G+V sind Kursdifferenzen aller Positionen zu bestimmen. Alle Differenzen mit richtigem Vorzeichen addiert ergeben wieder die Summe "Nichtrealisierte Kursgewinne bzw. -verluste".

## Zinsen

Zinserträge gehören zum A/O-Aufwand/Ertrag. Zinsaufwendungen dagegen werden in getrennter Linie dargestellt und zwar getrennt nach Zinsen zahlbar an Konzernmitglieder und an Banken (oder an andere).

## Investitionen

Erstmalig wird die geplante Investition im Projekte-Budget genannt und mit den erforderlichen Beschreibungen, Erklärungen und Berechnungen versehen.

Im Budget des laufenden Geschäftsjahres wird dann die gleiche Investition wieder mit den kompletten Unterlagen berichtet, bei denen auf keinen Fall weder die Bestimmung der Pay-Back-Periode fehlen darf noch die Berechnung des ROI. Der zugrunde zu legende Betrachtungszeitraum für die Investitionsrechnung soll normalerweise 5 bis 10 Jahre betragen.

Bei Mietobjekten (wegen des Mietvertrages notwendig) wird die zu zahlende Miete für mindestens die Dauer des Vertrages, normalerweise aber wieder 5 bis 10 Jahre als Ausgangsbasis benutzt.

Während und nach erfolgter Investition wird ständiges Reporting und Analyse der Aufwendungen und Erklärung zu evtl. Abweichungen erwartet (für beide Währungen!). Bei längerfristigen Investitionen sind zusätzliche Informationen über Stand, Verpflichtungen und Summe zur Komplettierung des Vorhabens zu berichten.

## Budget

Die Budgetierung ist zweckmäßigerweise immer in beiden Währungen vorzunehmen. Sie ist jedoch von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich, um dafür generelle Regeln aufzeigen zu können.

## Reporting

Abgesehen vom ausführlichen Monatsbericht an die Konzernleitung sind regelmäßig die vielfältigsten Reports pünktlich zu versenden:

- o Manpower-Report gibt Auskunft über Anzahl der Beschäftigten innerhalb jeder Kostenstelle oder -gruppe inklusive Lohn- bzw. Gehaltskosten;
- o Credit-Report über Verpflichtungen gegenüber Kreditgebern sowie Bewegungen und Endstand der Geldkonten;
- o Inventur-Report über Bewegungen, Endbestände und Fehlbestände der fertigen und unfertigen Erzeugnisse;
- o selbstverständlich G+V (Deckungsbeitragsrechnung) pro Produktgruppe, Kundengruppe, Absatzgebiet;
- o weiterhin Investitions-Report, Bewegungs-Bilanz, Cash-Flow-Statement, Verpflichtungen bzw. Forderungen gegenüber Konzernmitgliedern, Altersanalyse der Forderungen, etc.

## Die Unzulänglichkeiten des Reportings als Instrumente für Management-Entscheidungen

Bei strenger Anwendung der gegebenen Vorschriften des amerikanischen Rechnungswesens ist ein sogenanntes "Profit-Management" nicht möglich.

"Yo-Yo-Effects" sind dadurch schon vorprogrammiert, da Bewertungsspielräume weitestgehend eingeschränkt sind. Um die verfügbaren Resultate für Management-Entscheidungen aussagefähig zu

machen, muß das Ergebnis transformiert werden. Alle "Exposures" (irreführende Aussagen) des entsprechenden Berichts bzw. Ergebnisses werden auf ihren wahren Gehalt untersucht, dargestellt und kommentiert.

Grundsätzlich sollten für diese (innerbetrieblichen) Reports nur DM-Werte oder "parity-adjusted" Dollar-Beträge verwandt werden. Damit ist schon mal das ganze Währungsproblem außen vor.

Zur Beantwortung von Controller's höchster Priorität: "Wie geht's weiter?" sind die Commitments (eingegangene Verpflichtungen, die sich noch nicht in den Ist-Daten niedergeschlagen haben) unbedingt heranzuziehen und darzustellen.

Nach amerikanischer Vorschrift ist IST gleich IST! Dem hiesigen Controller dagegen liegt das Argument "Ist ist nicht gleich Ist" viel mehr. ■

"F i v e most important words  
I am proud of you!

F o u r most important words  
What is your opinion?

T h r e e most important words  
If you please!

T w o most important words  
Thank you!

M o s t important word  
You

Least important word  
I"

ausgewählt von  
Jörg Deutgen

# BEWERTUNG DES VORRATSVERMÖGENS

in den USA und der BRD

von Dipl.-Volkswirt Willi Strunz, Siegelisdorf

- Ein Vergleich der wichtigsten Grundsätze -



Dipl.-Volkswirt Willi Strunz, seit 1975 selbstständig tätig als Steuerberater und Rechtsbeistand; Erfahrungen in deutschen und amerikanischen WP-Gesellschaften.

## I) Unterschiedliche Bewertungsgrundlagen in den USA

Nicht erst im internationalen Vergleich im Verhältnis zur BRD, sondern bereits auf nationaler Ebene in den USA lassen sich in der dort angewandten Praxis der Bewertung des Vorratsvermögens unterschiedliche Bewertungsgrundlagen und -grundsätze feststellen. Diese Unterschiede bei der Vorratsbewertung in den USA können in drei große Gruppen eingeteilt werden:

1. Unterschiede in der Zusammensetzung der Stückkosten und bei der Umlage der Gemeinkosten auf die Kostenträger. Hierbei geht es vor allem um die Frage, die Kosten zu bestimmen, die der Herstellung zuzuordnen und bei der Stückkostenkalkulation zu berücksichtigen sind.
2. Unterschiede in den unterstellten Verbrauchsfolgen bei der Ableitung der Periodenkosten auf den Vorratsbestand und die verkauften Erzeugnisse.
3. Unterschiede bei der Anwendung des auch in den USA geltenden Bewertungsgrundsatzes des "Niederstwertprinzips" ("lower of cost or market"). Hier finden sich insbesondere unterschiedliche Auslegungen des Begriffes "Wiederbeschaffungskosten" ("market").

## II. Das Problem der Stückkostenermittlung in den USA und der BRD

Trotz der eben genannten nationalen Unterschiede bei der Vorratsbewertung in den Vereinigten Staaten sind auch dort wie in der BRD die "Kosten" der Vorräte deren grundlegende Bewertungsbasis.

Bei den Handelswaren versteht man dabei auch in den USA unter "Kosten" allgemein die Anschaffungspreise zuzüglich der angefallenen Anschaffungsnebenkosten, während die Kosten des Einkaufes, der Lagerung, der Verwaltung und des Verkaufes als Kosten der betreffenden Periode bei der Vorratsbewertung unberücksichtigt bleiben.

Unterschiede ergeben sich jedoch bei der Bestimmung der Herstellungskosten für unfertige und fertige Erzeugnisse in den USA. Grundsätzlich werden dort jedoch im allgemeinen bei der Bewertung der Erzeugnisse alle Kosten berücksichtigt, die mit ihrer Produktion im Zusammenhang stehen. Kosten der allgemeinen Verwaltung und der Finanzierung werden hingegen bei der Ermittlung der Herstellungskosten ausgeschlossen.

Dabei wird es auch in den USA nicht immer als einfach angesehen, zu entscheiden, ob nun ein



bestimmter Vorgang im Betrieb "produktionsbezogen" ist oder nicht. Durch eine genaue Analyse der einzelnen Funktionen der Abteilungen werden meistens jedoch Ergebnisse erzielt, die dem in USA als wichtig geltenden Postulat einer vergleichbaren Vorratsbewertung genügen.

Während also nach US-Grundsätzen die Kosten der Betriebsverwaltung zu aktivieren sind, besteht gemäß deutschem Aktienrecht hinsichtlich des gesamten betrieblichen Verwaltungsaufwandes ein Aktivierungswahlrecht (vgl. § 153 Abs. 2 AktG.; ferner ADLER-DÜRING-SCHMALTZ, Kommentar zum Aktiengesetz, 4. Auflage, Anm. 74 zu § 155).

Aktienrechtlich besteht auch hinsichtlich der Abschreibungen ein Aktivierungswahlrecht (§ 153 Abs. 2 AktG.). Für amerikanische Zwecke werden im allgemeinen auch die Abschreibungen bei der Ermittlung der Herstellungskosten der Erzeugnisse berücksichtigt.

Als weiteres Problem bei der Bewertung des Vorratsvermögens taucht in den USA auch die Frage auf, inwieweit die dem Produktionsbereich zuzurechnenden Aufwendungen bei der Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse berücksichtigt werden müssen. Als unzweifelhaft wird angesehen, daß abnormal hohe Kosten und Kosten eindeutiger Überkapazitäten ("idle facilities and excess capacities") für Zwecke der Bewertung der Vorräte auszuschneiden sind. Im übrigen sind die Aufwendungen nach dem Prinzip von Ursache und Wirkung auf die Produkte zu verteilen.

Welche Methoden hierfür anzuwenden sind, hängt vom Einzelfall ab. Für den Fall der Werkstattfertigung wird eine Erfassung der Kosten auf Kostenstellenbasis empfohlen. Auch eine Standardisierung der verrechneten Aufwendungen ist in den USA zulässig; die Standards sind jedoch regelmäßig - meist jährlich - zu überprüfen und anzupassen an eventuell geänderte Verhältnisse bzw. Preise.

Auch in den USA wird die Frage diskutiert, ob die Methode des "direct costing" für die Bewertung der Vorräte zulässig ist. Nach allgemein dort herrschender Auffassung ist jedoch eine Bewertung der Erzeugnisse nur zu den variablen Kosten - während alle fixen Kosten als Aufwand der Periode behandelt werden - mit den "allgemein anerkannten Grundsätzen der Rechnungslegung" ("generally accepted accounting principles") nicht vereinbar. Allein für zulässig gehalten wird also eine Vorratsbewertung auf der Basis der Vollkosten. (Vgl. aber Erfahrungsbeitrag Deutgen, Seite 27. - Red.).

Nach bundesdeutschen aktienrechtlichen Grundsätzen hingegen ist es nach herrschender Auffassung durchaus zulässig, nur die variablen Kostenbestandteile zu aktivieren. Die leistungsabhängigen Kosten bilden dabei die Bewertungsuntergrenze, während die nicht leistungsabhängigen Kosten einschließlich der Verwaltungskosten aber ausschließlich der Vertriebskosten nach dem ordnungsgemäßen Ermessen des Kaufmannes aktiviert werden dürfen (vgl. z. B. GESSLER-HEFERMEHL, Kommentar zum Aktiengesetz, 1973, § 155 AktG., Anm. 11 ff.).

### III) Die Möglichkeit, bestimmte Verbrauchsfolgen zu unterstellen in den USA und der BRD

Für den Fall, daß eine genaue Kostenzuordnung ("specific identification") aus bestimmten Gründen nicht möglich ist, kann auch in den USA wie in der BRD eine bestimmte Verbrauchsfolge für das betreffende Vorratsvermögen unterstellt werden, also z. B. "Fifo, Lifo, base stock concept, average". Dabei ist man in den USA überwiegend der Auffassung, daß die "Fifo-Unterstellung" die Anziehungskraft des Anschaulichen für sich hat. Da die meisten Güter durch längeres Lagern einer gewissen Wertminderung unterliegen, wird jeder Kaufmann bemüht sein, die zuerst eingekauften Güter auch zuerst zu verwerten, bzw. zu verkaufen. Ist jedoch bei einem Betriebe ein "eiserner" Bestand klar zu erkennen, dann bietet die "Lifo-Unterstellung" einen zufriedenstellenden Ersatz für das Konzept des eisernen Bestandes, das steuerrechtlich in den USA nicht zulässig ist.

Es gilt also festzuhalten, daß für US-Zwecke nach dort geltendem Recht unabhängig von der tatsächlichen eine bestimmte Verbrauchsfolge des Vorratsvermögens unterstellt werden darf. Dies gilt grundsätzlich auch nach den deutschen aktienrechtlichen Vorschriften (§ 155 Abs. 1 AktG.). Allerdings ist die für US-Zwecke mögliche Methode des "dollar-value-Lifo", die das Vorratsvermögen ohne Beschränkung auf gleichartige Gegenstände nach Index-Ziffern bewertet, nach dem Wortlaute von § 155 Abs. 1, Satz 3 AktG. unzulässig (vgl. ADLER-DÜRING-SCHMALTZ, a. a. O., § 155 AktG., Tz 127 ff.).

### IV) Das "Niederstwertprinzip" bei der Vorratsbewertung in den USA und der BRD

Gemäß den in den USA geltenden und dort "allgemein anerkannten Grundsätzen der Rechnungslegung" kann ein amerikanischer Unternehmer in

zwei Fällen von den Kosten als der Basis der Vorratsbewertung abweichen:

- 1) Wenn es unausführbar ist, die Stückkosten für gewisse Produkte zu bestimmen, deren Charakteristika Austauschbarkeit und gesicherte Verkaufspreise sind.
- 2) Wenn ein Nutzenverlust festgestellt wird bei der Anwendung des sog. "Niederstwertprinzips" (oder wie es im amerikanischen heißt, des Prinzips des "lower of cost or market").

Für amerikanische Zwecke gilt folglich:

- (a) Die Vorräte müssen abgewertet werden, wenn das Prinzip der verlustfreien Bewertung bei ihrer bestimmungsgemäßen Verwertung nicht gewährleistet ist;
- (b) sie können abgewertet werden, wenn die Wiederbeschaffungspreise gesunken sind;

(c) sie sollten nicht stärker abgewertet werden als zur Sicherung eines "normalen" Gewinnes notwendig ist.

Nach aktienrechtlichen Vorschriften gilt hingegen in der BRD:

- (a) Es ist der Grundsatz der Einzelbewertung zu beachten;
- (b) Die Vorräte müssen abgewertet werden, wenn das Prinzip der verlustfreien Bewertung nicht gewährleistet ist; bei dem Abschlag kann ein normaler Gewinn berücksichtigt werden.
- (c) Bei sinkenden Wiederbeschaffungskosten müssen die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und die Handelswaren abgewertet werden; bei den unfertigen und fertigen Erzeugnissen kann eine entsprechende Wertkorrektur vorgenommen werden (vgl. ADLER-DÜRING-SCHMALTZ, Kommentar zum AktG., a. a. O., Anmerkungen zu § 155 AktG).

**V) Bewertung des Vorratsvermögens in den USA und der BRD in tabellarischer Übersicht:**

|  | <u>U S A</u>   | <u>B R D</u>  |
|--|--|---|
| Aktivierung der Verwaltungskosten:               | Aktivierungszwang für Kosten der Betriebsverwaltung;   | Aktivierungswahlrecht für den gesamten Verwaltungsaufwand;  |
| Aktivierung von Abschreibungen:                  | Berücksichtigung in den Herstellungskosten   | Aktivierungswahlrecht   |
| Umfang der Herstellungskosten:                   | Vollkosten;  | Variable Kosten sind Untergrenze; Aktivierungswahlrecht für Betriebs- und Verwaltungskosten;  |
| Eiserner Bestand:                                | In Handelsbilanz zulässig, in Steuerbilanz nicht;  | Weder in Handels- noch Steuerbilanz erlaubt;  |
| "Dollar-value-lifo":                             | Erlaubt;   | Verboten;   |
| Niederstwertprinzip ("lower of cost or market"): | Abwertungszwang auf den niedrigeren, nach dem Prinzip der verlustfreien Bewertung ermittelten Wert; Abwertungswahlrecht bei gesunkenen Wiederbeschaffungskosten; | Grundsatz der Einzelbewertung; Abwertungszwang auf den niedrigeren, nach dem Prinzip der verlustfreien Bewertung ermittelten Wert; bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und Handelswaren Abwertungszwang auf die niedrigeren Wiederbeschaffungskosten; bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen Wahlrecht zur Abwertung auf die niedrigeren Wiederherstellungskosten. |

# FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSKOSTEN IN DER RECHNUNGSLEGUNG VON UNTERNEHMEN IN DEN USA

von Dipl.-Volkswirt Willi Strunz, Siegersdorf

Forschungs- und Entwicklungskosten werden in den USA in der Rechnungslegung der Industrieunternehmen hinsichtlich ihrer Bewertung und der Darstellung im Jahresabschluß nicht einheitlich behandelt. Die Abschlüsse dieser Unternehmen sind deshalb - auch bei Vorliegen wirtschaftlich gleicher Sachverhalte - auch aus diesem Grunde nicht ohne weiteres vergleichbar.

Worin diese unterschiedliche Handhabung der Forschungs- und Entwicklungskosten in den USA im einzelnen vor allem besteht, sollen die folgenden Ausführungen aufzeigen.

## Die gegenwärtige Handhabung in den USA

Für die gegenwärtige Behandlung der Forschungs- und Entwicklungskosten in den USA sind vor allem folgende Aspekte kennzeichnend:

1) Der Begriff der Forschungs- und Entwicklungskosten wird in den USA nicht einheitlich ausgelegt, insbesondere die Abgrenzung zu den Herstellungskosten ist vielfach unklar oder wird recht unterschiedlich gesehen.

2) Forschungs- und Entwicklungskosten werden in den Vereinigten Staaten von der überwiegenden Mehrheit der Industrieunternehmen im Jahre ihres Anfalls als Aufwand behandelt; nur wenige Unternehmen aktivieren Forschungs- und Entwicklungskosten.

Die Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten im Jahr des Anfalls als Aufwand wird be-

günstigt durch die amerikanische Steuergesetzgebung (Revenue Act, Section 174), die es gestattet, diese Kosten bei ihrem Anfall als steuerlich abzugsfähig zu behandeln.

3) Die Darstellung von Forschungs- und Entwicklungskosten im Jahresabschluß amerikanischer Unternehmen ist recht uneinheitlich. Häufig fehlt es an einem gesonderten Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung und im Falle von aktivierten Forschungs- und Entwicklungskosten an der Darstellung der angewendeten Abschreibungsverfahren.

## Die allgemein anerkannten Grundsätze einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung

in den USA als Maßstab zur richtigen Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten in den Jahresabschlüssen der Unternehmen sind wie folgt zu interpretieren:

1) Vergleichbar den in der BRD geltenden Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung gibt es in den USA die sog. "generally accepted accounting principles" (allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze). Diese Grundsätze gebieten unter anderem, die angefallenen Kosten den ihnen entsprechenden Erträgen zuzuordnen (sog. matching concept). Dieser Grundsatz macht es erforderlich, angefallene Kosten, die zu den Erträgen zukünftiger Perioden in einer Beziehung stehen, zu aktivieren. Der Grundsatz gilt nicht nur für sogenannte Produkt-

kosten, d. h. einem einzelnen Produkt direkt zu-rechenbare Kosten, sondern auch für sogenannte Periodenkosten, unter die normalerweise auch die Forschungs- und Entwicklungskosten fallen.

Eines der wichtigsten Kriterien für die Aktivierung von Kosten ist in den USA also, daß diese Kosten im Zeitpunkt der Aktivierung bei vorsichtiger Betrachtung bestimmten zukünftigen Perioden oder Erträgen zurechenbar sind. Dieses Kriterium stellt gleichzeitig auch die Berechnungsgrundlage für die Amortisation der aktivierten Kosten dar.

So einfach die geschilderte Konzeption einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung auch klingt, ihre Umsetzung in die Praxis bereitet jedoch z. T. große Schwierigkeiten; und es stellt sich z. B. die Frage, ob eine Aktivierung auch dann zu rechtfertigen ist, wenn eine klare Beziehung zu bestimmten zukünftigen Erträgen - sei es zu Produkten oder zu Perioden - nicht aufgezeigt werden kann.

- 2) Trotz der angedeuteten Schwierigkeiten versucht man, den theoretischen Erkenntnissen und Anforderungen der allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze für die Behandlung der Forschungs- und Entwicklungskosten dadurch gerecht zu werden, daß man hier vor allem zwei Bereiche zu unterscheiden pflegt, nämlich:
- a) continuing research
  - b) substantial development projects.

"Continuing research programs" bestehen dabei im allgemeinen aus Projekten der angewandten Forschung, obwohl häufig darunter auch kleinere Entwicklungsvorhaben zu verstehen sind.

Ein "substantial development project" dagegen ist die Entwicklung eines neuen Produktes oder Verfahrens, das sich bereits als technisch realisierbar erwiesen hat.

Zur Ergänzung dieser Zweiteilung sei noch darauf hingewiesen, daß es sich bei der routinemäßigen technischen Hilfestellung (technical support) nicht um Forschung und Entwicklung handelt. Es gilt auch einzuräumen, daß die Grenzen zwischen Entwicklung und Herstellung recht fließend sein können und möglicherweise noch von Branche zu Branche gesondert festgelegt werden müssen, wenn eine einheitliche Bilanzierung erreicht werden soll.

In Bezug auf obige Zweiteilung der Forschungs- und Entwicklungskosten ergibt sich für deren Behandlung im Jahresabschluß folgendes unter Anwendung der allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze der USA:

- "Continuing research" ist im Zeitraum der Entstehung als Aufwand zu behandeln;

- Aufwendungen für "development projects" hingegen sind zu aktivieren.

## Vergleich mit der Bilanzierung in Deutschland

Die soeben für "continuing research" dargestellte Handhabung deckt sich weitgehend mit den deutschen aktienrechtlichen Vorschriften auf diesem Gebiete. Der für "substantial development projects" erwähnten Behandlung hingegen steht in der BRD die Vorschrift des § 153 Abs. 3 AktG. dann entgegen, wenn den aufgewendeten Entwicklungskosten lediglich immaterielle Werte gegenüberstehen und wenn sie nicht entgeltlich erworben wurden, denn in dieser Bestimmung heißt es: "Für immaterielle Anlagewerte darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden."

Diese Vorschrift ist aber dann nicht anzuwenden, wenn es sich um eine Auftragsentwicklung handelt, da dann ein Ausweis unter den Umlaufwerten zu den Herstellungskosten abzüglich möglicherweise unrealisierter Verluste in Betracht kommt.

### IDEA CHECKLIST

**Put to new uses?**  
New ways to use as it is now? Other uses if modified?

**Adapt?**  
What else is like this? What other ideas does this suggest? Does the past offer a parallel? What or whom could I copy?

**Modify?**  
Can we change: colour, meaning, smell, taste, motion, form, shape, sound?

**Magnify?**  
Can we add something? Can we multiply, duplicate, exaggerate? More time? More often? Can it be louder, longer, stronger, fatter, wider, heavier, thicker, of more value?

**Reduce?**  
What can we subtract? Can it be shorter, smaller, thinner, lighter, streamlined, quieter, slower, understated?

**Substitute?**  
Who else? What else? Can we change ingredient, process, material, power, place, approach?

**Rearrange?**  
Interchange parts? Transpose cause and effect? Can we use other layout, sequence, time pattern?

**Reverse?**  
Transpose positive and negative? How about opposites? Backwards? Upside down? Reverse roles? Turn tables?

**Combine?**  
Units? Purposes? Appeals? Ideas? Can we make a blend, alloy, ensemble, assortment?

ausgewählt von Jörg Deutgen



## CONTROLLING IN USA

Erlebnisse, berichtet und interpretiert.

von Dipl.-Kfm. Dr. Alfred Blazek, Krailling

### Die Legende vom Elefanten

Ein Division-Controller eines sehr erfolgreichen Unternehmens der Elektronik-Branche erzählte mir eine Legende aus dem Orient über Blinde, die einen Elefanten durch Abtasten identifizieren sollten. Einer dieser blinden Menschen ergreift den Rüssel und sagt, das Tier ist lang und weich. Ein anderer umfaßt das Bein und meint, es ist massiv und zylindrisch. Ein dritter erwischt die Ohren und schließt daraus, daß es sich um ein zähes Tier mit schuppiger Haut handelt. So hält jeder einen Teil des Elefanten in der Hand und kann seine eigene, begrenzte Feststellung (übertragen: ... eines Sachverhalts, einer Situation) machen. Allerdings ergibt es keinen Elefanten, wenn wir "lang und weich", "massiv und zylindrisch", "zäh und schuppig" zusammenfügen. Ohne die Entwicklung einer Gesamtanschau, einer ganzheitlichen Sicht, bleiben wir verloren in unserem isolierten Problemlösungsversuch, in unseren individuellen Sichtweisen.

Was bedeutet die Aussage dieser Legende z. B. für das, was wir Kostenbewußtsein nennen? Es sind viele Kombinationen von "lang und weich", "massiv und zylindrisch", "zäh und schuppig" denkbar, aber nur eine ganz bestimmte Kombination ergibt einen Elefanten. Kosten sollten sich nicht ergeben aus einer Addition voneinander unabhängiger Sachverhalte. Einer im Management-Team muß immer den Elefanten im Gesichtsfeld ("Visier") haben; alle anderen können sich dann konzentrieren auf den Rüssel (z. B. Forschung und Entwicklung), das Ohr (z. B. Marketing) oder das Bein (z. B. Produktion). Ich meine, der Controller sollte diese Rolle der ganzheitlichen Sicht von Kosten, von Kosten-

strukturen bewußt übernehmen. Wie es gemeint ist, sollte der Versuch einer Verknüpfung von Produkt-Lebenszyklus und funktioneller Verantwortlichkeit zeigen (siehe Abb. 1). Die ganzheitliche Sicht führt durch den Controller zu einer Übersetzung der Aktivitäten in Zahlen. Sie sind der gemeinsame Nenner unseres Tuns, mit dem wir den Erfolg eines Unternehmens messen.

Ergebnisorientierung und Kostenbewußtsein werden heute immer häufiger verlangt. Appelle allein reichen da nicht; zur Unterstützung des geforderten Verhaltens sind Instrumente nötig. Der zuständige "Werkzeugmacher" ist der Controller. Für die Anwendung bedarf es seiner Erläuterungsfähigkeit.

Dazu fällt mir ein Erlebnis in New York ein. In Führern über New York wird z. B. vor betrügerischen Taxifahrern gewarnt, die einen zu hohen Fahrpreis verlangen. Dieser Hinweis hilft allerdings wenig. Ich kann ja dem Taxifahrer (übertragen: Kostenstellen-Verantwortlichen) nicht gut sagen: "... daß Sie mich ja nicht betrügen" ("... daß Sie ja nicht verschwenderisch sind"). Ist es nicht hilfreicher, wenn man dem Neuling in New York empfiehlt, darauf zu achten, daß der Taxifahrer das "meter" einstellt (dem Kostenstellen-Verantwortlichen sagt, daß er auf Kostenplan, Soll-Ist-Vergleich und die Signale der Abweichungsanalyse schauen soll)? Der Fahrpreis kann vom Fahrer und Kunden abgelesen werden; der richtige Wert "ergibt sich", falls das Instrument geeicht ist. (Angemerkt sei: meine Frau und ich haben in New York Lehrgeld gezahlt.)

| Funktion<br>Produkt<br>Lebens-<br>zyklus | Verantwortlichkeit in den Funktionen .... für ..... |   |   |  |
|--|---|---|---|--|
|  | F & E   | Marketing   | Beschaffung                             | Produktion                             |
| Entwicklung<br>ART of COSTS              | Design<br>"Feasibility"                             | Markt-<br>Prognose  | Auswahl<br>Lieferanten<br>Liefer-Quoten | Kapazitäts-<br>planung                 |
|  | Controller: Kostenschätzung / Rentabilität          |   |   |  |
| Einführung<br>(Pilot-Projekt)            | Fertigungsgerecht<br>Sicherheit                     | Vorstellung des<br>neuen Produkts                             | Lieferanten-<br>Verträge                | Auslegung der<br>Kapazität,<br>Anläufe |
|  | Controller: Plankosten, Standards                   |   |   |  |
| Wachstum<br>SCIENCE of COSTS             | Entwicklung<br>Nachfolger                           | Promotion   | Verstärkter<br>Materialfluß             | Verstärkter<br>Ausstoß                 |
|  | Controller: Kurzfristige Erfolgsrechnung            |   |   |  |
| Reife                                    | Technische<br>Verbesserungen,<br>Serienbetreuung    | Aktionen  | Kontinuität in der<br>Lagerhaltung      | Automatisierung<br>Roboter             |
|  | Controller: Produktkostenanalysen                   |   |   |  |
| (Ver-)<br>Alter(-ung)                    | F & E stellt<br>Aktivität ein                       | Aussteuern,<br>Preis erhöhen:<br>der Kunde soll<br>nein sagen | Verstärkte Be-<br>standskontrolle       | Vereinfachte<br>Fertigung              |
|  | Controller: Kosten- und Rentabilitätsanalysen       |   |   |  |

Abb. 1: Verantwortlichkeit der operativen Funktionen und des Controllers im Produkt-Lebenszyklus

**F I S H**

LIFO (last in, first out) und FIFO (first in, first out) sind bekannte Verfahren für die Bewertung von Vorräten. Ein Autohändler aus Los Angeles hat nun ein neues Bewertungsverfahren entdeckt: FISH - first in, still here. Was ist das für ein Problem, das durch diese "Gaudi" durchleuchtet? Ist es ein dispositives Problem beim Handel, das durch Aktionen - wie gehabt und geübt - zu lösen ist? Ist es ein Problem der Automobil-Branche, bedingt durch eine konjunkturelle Entwicklung? Oder ist hinter diesem als dispositives Problem sichtbar gewordenen Sachverhalt ein strategisches Versäumnis zu sehen, sind strukturelle Veränderungen nicht rechtzeitig erkannt worden?

Ich habe in einem Buch von J. Patrick Wright mit dem ironischen Titel "On a Clear Day You Can See General Motors" geschmökert. Der Autor hat die Erinnerung des früheren Top-Managers von General Motors, John De Lorean, aufgeschrieben. Besonders bedenkenswert, und zwar unabhängig von der Richtigkeit der Darstellung und Interpretation, erscheint mir sein Hinweis auf zwei "Kardinalfehler" in der Entwicklung von General Motors. 1. Im Laufe der letzten Jahre haben "Finanz-Typen" die Ingenieure in der Unternehmensspitze von der Macht

verdrängt, was dazu führte, daß unternehmerische Entscheidungen im wesentlichen dadurch bestimmt waren, was kurzfristig unter dem Strich herauskam.

2. Die Ausgewogenheit von zentraler und dezentraler Unternehmensführung - vom berühmt gewordenen Alfred P. Sloan ("My years with General Motors") geschaffen - mußte einer verstärkten Zentralisierung weichen.

Als Kommentar einige Fragen: Ist Controlling so "in", daß man darüber Marketing und technische Innovation vergißt? Wird die Leistung des Management zu sehr am kurzfristigen Erfolg gemessen? Liegt der Grund für dieses Verhalten darin, daß aussagefähige, "empfindliche", interpretationsfähige Instrumente und Methoden für eine Mehrjahresplanung fehlen? Liegt eine der Gefahren der Zentralisierung der Entscheidungen darin, daß sich das Top-Management im Tagesgeschäft verliert (denn: die Tagesprobleme sind dringend, die strategischen Fragen "nur" wichtig) und den "Elefanten" nicht sieht? Und wenn die Informationsflut im Tagesgeschäft, die sich aus der Spezialisierung ergibt, nicht mehr bewältigt werden kann: kommt das durch die Informationsfilter, was zur Beurteilung der "Realitäten" nötig ist?

In FORTUNE (vom 11. August 1980) erklärte ein japanischer Autohersteller, daß er sich über eine amerikanische Konkurrenz erst dann den Kopf zerbrechen werde, wenn sich in den US-Autogiganten der Management-Stil verändert. Der bekannte amerikanische Management-Lehrer und -berater Peter F. Drucker sagt seinen Landsleuten: "Wir müssen nicht die 'Regeln' lernen - wir haben sie erfunden. Was wir tun müssen ist, sie in die Praxis umsetzen". Noch vor 10 Jahren hat die Welt gefragt, so Peter Drucker, was man vom amerikanischen Management lernen kann. Heute stellt sich für amerikanische Manager die Frage: "Können wir von den Europäern und Japanern lernen, wie man Einsichten ("Regeln") über modernes Management in die Praxis umsetzt?" Beispielhaft führt Drucker die "quality circles" (Wie können wir das, was wir schon tun, noch verbessern?) bei den Japanern und den "Meister" in Deutschland an, der mehr als Trainer und Helfer handelt und Zielmaßstäbe setzt, denn als Boß und Überwacher agiert.

### Strategisches Controlling

Aus Gesprächen bei Beratungsfirmen in USA konnte ich erfahren, daß strategische Planung in amerikanischen Unternehmen bei weitem nicht so praktiziert wird wie man aus dem Stand der Forschung und Literatur in USA schließen könnte. Das paßt ja zu der Aussage von Drucker über die "Regeln", die nicht angewandt werden. Wie steht's mit unserem Know-how im strategischen Bereich der Unternehmensführung? Folgt der amerikanischen Auto-Krise eine deutsche, europäische, trotz des Lobs von Peter Drucker? Ich denke, daß wir uns auf diesem Gebiet noch sehr entwickeln müssen. Die Auswahl im "Werkzeugkasten" ist noch nicht sehr groß, die vorhan-

denen Instrumente größtenteils nicht ausgereift und deren Anwendung noch wenig geübt (Abbildung 2). Die Chancen liegen vor allem darin, daß diese Methoden als Schrittmacher für das gemeinsame Nachdenken, das "Sich-Heranmeinen" dienen. Das ist so wichtig, weil der Grad der Abstraktion im strategischen Denken sehr hoch ist. Umso hilfreicher ist dann die Visualisierung, das Sichtbar-Machen des Miteinander-Denkens z. B. in einem Produkt-Portfolio oder in einem Wettbewerbs-Profil. Bilder sind gewissermaßen "offene Systeme", die fast automatisch Vergleiche, Gegenbilder und Analogien verlangen. Bildhaftes Denken bietet weit mehr Ansatzpunkte als ein verbales oder mathematisches, um etwa eine technische Idee so zu entwickeln, daß sie in unsere Welt paßt, das heißt den Umweltbedingungen im weitesten Sinne (Kundenwünsche und -nutzen, Gesetzgebung, Rohstoffversorgung, etc.) entsprechen. Die sprachliche Verständigung erfolgt "systembedingt" sequentiell; in Schriftform ergibt das einen Buchstaben-Bandwurm. Verstaubt vielleicht deshalb so manche Projektstudie in der Schublade? Das Bild eröffnet die Chance, die vernetzte Wirklichkeit (Frederic Vester in seinem neuen Buch "Neuland des Denkens") simultan zu erfassen.

Gefahren der neuen bildhaften Methoden liegen in einer allzu "mechanischen" Anwendung, die vor-schnell zu "Überzeugungen" und Entscheidungen führen kann. Wenn man einem Chor neue Notenblätter austeilt, kann er nicht gleich besser (vom Blatt weg) singen. Zeit, Geduld und Ausdauer zum Einüben ist nötig, um vom Wissen zum Können zu gelangen. Dieser Weg war z.B. bei der Deckungsbeitragsrechnung nicht weniger mühevoll. Befreit von der Konzentration auf die Methodik - die man dann beherrscht - wird deren Anwendung helfen, Phantasie und Erfindergeist besser zu nutzen. Diese Qualitäten ersetzt kein Werkzeugkasten. ■

| STRATEGISCHES CONTROLLING   |   |
|---|---|
| "Werkzeuge"   | Verhalten   |
| z. B.<br>● Portfolios<br><br>● Erfahrungskurve<br><br>● Potentialprofile<br><br>● Strategische Geschäftseinheiten<br><br>● Szenarios<br><br>● Skalierungsmethoden | Die Spezialisierung des Fachwissens erfordert eine Spezialisierung im Führungswissen und -können.<br><br>Wer beherrscht die "KON-Funktionen"<br><br>● Kommunikation<br>● Kooperation<br>● Koordination<br><br>zur Nutzung d. spezialisierten Fachwissens? |

Abb. 2: Werkzeuge und Verhalten im Strategischen Controlling

# BETEILIGUNGEN NACH ANSCHAFFUNGSKOSTEN UND EQUITY-METHODE

von Dipl. -Volkswirt Willi Strunz, Siegelndorf

*- Dargestellt anhand eines praktischen Falles -*

Die vor allem in den USA verbreitete Methode zur Bilanzierung von Beteiligungen zu "Equity" und nicht zum Anschaffungswert hat auch hierzulande in letzter Zeit relativ viel "literarischen Staub" aufgewirbelt. Auch auf dem letzten, dem 11., Accountants-Kongreß im Oktober 1977 in der Bayerischen Landeshauptstadt wurde sie in Arbeitskreisen von Fachleuten des Rechnungs- und Prüfungswesens ausgiebig diskutiert.

Dennoch werden der "equity-Methode" zur Bilanzierung von Beteiligungen in der BRD nur geringe Chancen eingeräumt, daß es ihr gelingen möge, die bei uns verbreitete traditionelle Anschaffungswertmethode bei der Beteiligungsbilanzierung eventuell zu verdrängen. Dies hängt vor allem damit zusammen, daß man in der BRD sowohl handels- als auch steuerrechtlich trotz Tendenzen der Geldentwertung hartnäckig an dem Anschaffungskostenprinzip als Fundament jeder Rechnungslegung festhält. In dem "Equity-Verfahren" hingegen sieht man einen Verstoß vor allem gegen diesen Grundsatz.

Daß dieser Verstoß jedoch nicht in jedem Fall auch "material" oder zu gut deutsch "wesentlich" zu sein braucht und damit auch ernst genommen werden muß, sollen unsere folgenden Ausführungen zeigen, aus denen das Resultat unterschiedlicher Bilanzierungsmethoden speziell mit Blickrichtung auf Abweichung von den Anschaffungskosten der betreffenden Beteiligung zu erkennen sein soll.

## Der Ausgangsfall

Zum 1. 1. 1980 erwirbt die X-AG Anteile der inländischen Y-GmbH zu einem Anschaffungswert von TDM 1.600. Ihr Nominalwert beträgt TDM 160. Das Stammkapital der Y-GmbH liegt bei TDM 400. Die Beteiligung der X-AG an der Y-GmbH macht somit 40 % aus.

Der sog. "Fair-value" - oder Ertragswert - der Y-GmbH beträgt zum 1. 1. 1980 TDM 3.000.

Für das Wirtschaftsjahr 1980 schüttet die Y-GmbH insgesamt eine Dividende von TDM 20 aus. Der Jahresüberschuß soll für 1980 TDM 40 betragen.

Als entsprechende Zahlen für das folgende Wirtschaftsjahr 1981 wollen wir annehmen: Ausschüttung TDM 20; Jahresüberschuß für 1981 TDM 50;

Im folgenden soll dargestellt werden unter Verwendung von T-Konten, wie der Jahresabschluß der X-AG in 1980 und im Folgejahr 1981 aussieht je nachdem, ob die Beteiligung zu Anschaffungskosten bilanziert wird oder nach der "equity-Methode". Bei der letztgenannten Methode soll nochmals differenziert werden, ob eine Abschreibung des Good-will bei Beteiligungserwerb am 1. 1. 1980 erfolgt oder nicht.



### 1) Bilanzierung der Beteiligung an der Y - GmbH zum Anschaffungswert

In diesem Fall sind keine "equity-Buchungen" zum 31. 12. 80 und 31. 12. 81 zusätzlich vorzunehmen. Der Jahresabschluß des X-AG hat am Jahresende folgendes Bild:

|              | Bilanz (TDM) |  | G + V (TDM) |                                      |
|--------------|--------------|--|-------------|--------------------------------------|
| 31. 12. 1980 |              |  |             |                                      |
| Ansch. Wert  | 1.600        |  |             |                                      |
| Saldo        | <u>1.600</u> |  |             | <u>8 Dividende</u><br><u>8 Saldo</u> |
| 31. 12. 1981 |              |  |             |                                      |
| Vortrag      | 1.600        |  |             | 8 Dividende                          |
| Saldo        | <u>1.600</u> |  |             | <u>8 Saldo</u>                       |

### 2) Bilanzierung der Beteiligung an der Y - GmbH unter Anwendung der "Equity-Methode" mit Abschreibung des "Good-will":

In diesem Fall wurden unter (1) - (3) folgende "equity-Buchungen" vorgenommen:

- (1) Verbuchung der Ausschüttung (Umbuchung "Equity")
- (2) Verbuchung Jahresüberschuß
- (3) Verbuchung "Afa Goodwill"; unter Berücksichtigung einer Laufzeit von 40 Jahren.

Nach Vornahme dieser drei Abschlußbuchungen sieht der Jahresabschluß der Muttergesellschaft "X-AG" am 31. 12. 80 bzw. 81 wie folgt aus:

|              | Bilanz (TDM)                |              | G + V (TDM) |                 |
|--------------|-----------------------------|--------------|-------------|-----------------|
| 31. 12. 1980 |                             |              |             |                 |
| Goodwill     | 400                         | 8 (1)        | 8           | 8 Dividende     |
| Equity       | 1.200                       | 10 (3)       | 10          | 16 (2)          |
| (2)          | 16                          |              |             | <u>6 Saldo</u>  |
| Saldo        | <u>1.598 = Goodwill 390</u> | Equity 1.208 |             |                 |
| 31. 12. 1981 |                             |              |             |                 |
| Vortrag      | 1.598                       | 8 (1)        | 8           | 8 Dividende     |
| (2)          | 20                          | 10 (3)       | 10          | 20 (2)          |
| Saldo        | <u>1.600 = Goodwill 380</u> | Equity 1.220 |             | <u>10 Saldo</u> |

### 3) Bilanzierung der Beteiligung an der Y-GmbH unter Anwendung der "Equity-Methode", jedoch ohne Abschreibung des "Good-will":

Bei dieser Bilanzierungsmethode für die erworbene Beteiligung an der Y-GmbH wurden unter (1) und (2) folgende "equity-Buchungen" ausgeführt:

- (1) Verbuchung der Ausschüttung (Umbuchung "equity")
- (2) Verbuchung Jahresüberschuß

Nach diesen beiden Abschlußbuchungen sieht der Jahresabschluß der Muttergesellschaft "X-AG" am 31. 12. 80 bzw. 81 wie folgt aus:

|              | Bilanz (TDM)                |              | G + V (TDM) |                 |
|--------------|-----------------------------|--------------|-------------|-----------------|
| 31. 12. 1980 |                             |              |             |                 |
| Goodwill     | 400                         | 8 (1)        | 8           | 8 Dividende     |
| Equity       | 1.200                       |              |             | 16 (2)          |
| (2)          | 16                          |              |             | <u>16 Saldo</u> |
| Saldo        | <u>1.608 = Goodwill 400</u> | Equity 1.208 |             |                 |
| 31. 12. 1981 |                             |              |             |                 |
| Vortrag      | 1.608                       | 8 (1)        | 8           | 8 Dividende     |
| (2)          | 20                          |              |             | 20 (2)          |
| Saldo        | <u>1.620 = Goodwill 400</u> | Equity 1.220 |             | <u>20 Saldo</u> |

4) Übersicht über die Bilanzposition "Beteiligung Y-GmbH" im Jahresabschluß der "X-AG"

| Bilanzierungsmethode              | Bilanz der X-AG zum 31. 12. |            | Vereinnahmte Erträge aus Betellig. an Y-GmbH |            |
|-----------------------------------|-----------------------------|------------|--|------------|
|                                   | 1980 (TDM)                  | 1981 (TDM) | 1980 (TDM)                                   | 1981 (TDM) |
| Zu Anschaffungskosten             | 1.600                       | 1.600      | 8  | 8          |
| Zu "Equity" mit Afa<br>Good-will  | 1.598                       | 1.600      | 6  | 10         |
| Zu "Equity" ohne Afa<br>Good-will | 1.608                       | 1.620      | 16   | 20         |

Schlußfolgerung

Betrachtet man die eben aufgestellte Übersicht über die Bilanzposition "Beteiligung an der Y-GmbH" im Jahresabschluß der Muttergesellschaft "X-AG" am Ende des Jahres des Erwerbes der Beteiligung und zum Schluß des Folgejahres 1981, so kann daraus auch der Schluß gezogen werden, daß der Einwand, die Bilanzierungsmethode zu "Equity" für Beteiligungen würde generell das Anschaffungskostenprinzip verletzen, in dieser allgemeinen Aussage nicht zu halten ist. Wir sehen nämlich, daß wir für den 31. 12. 81 bei Anwendung der "Equity-Methode" mit Abschreibung des Good-will einen Betrag für die Beteiligung haben, der dem Anschaffungswert zum 1. 1. 80 entspricht. Zum 31. 12. 80 haben wir sogar einen Wert, der noch unter diesen Anschaffungskosten liegt, nämlich bei TDM 1.598.

Auch die Abweichungen vom Anschaffungswert nach oben bei Anwendung der "Equity-Methode" ohne Abschreibung des Good-will sind mit ca. 1 % kaum als "material" oder wesentlich einzustufen, so daß auch in diesem Fall die Bedenken der Vertreter der traditionellen Beteiligungsbilanzierungsmethode "at cost" weitgehend zerstreut sein dürften.

Betr.: Artikel im letzten  
Controller-Magazin  
"Frauen als Controller"

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem Artikel von Frau Hannelore Zechtl "Frauen als Controller" möchte ich nur folgendes sagen: Ich verstehe die Gleichberechtigung der Frau im Berufsleben gar nicht als ein Thema, sondern als eine Selbstverständlichkeit.

Herzliche Grüße



Lutz Pessel  
c/o Freudenberg & Co  
Postfach 1369  
6940 Weinheim/Bergstraße

"Als ich am Montag, nachdem ich aus Feldafing gut angekommen war, ins Hotel Intercontinental mußte, um etwas zu erledigen, ging ich durch diese Drehkreuztüre (Sie kennen diese ja; - wenn Sie zu langsam aussteigen, sind Sie wieder draußen, wenn Sie zu schnell aussteigen, fliegen Sie der Rezeption um den Hals!), als von der anderen Seite zur gleichen Zeit (!) Wolfgang Schäfer durchwollte, um frische Luft zu schnappen! In der Freude des Wiedersehens umarmten wir uns beide - was bei einem "mediterranen Wiener" ja nicht soviel bedeuten mag - aber bei einem Hamburger?! Er hatte kurzfristig etwas in Wien zu tun, und wollte mich eben anrufen gehen. Wir haben uns eine Viertelstunde unterhalten - über die einmalige und herzliche Stimmung von vergangener Woche..."

Otto Langer, Wien, aus einem Brief nach dem C-Kolleg (Moderation-Oberseminar)

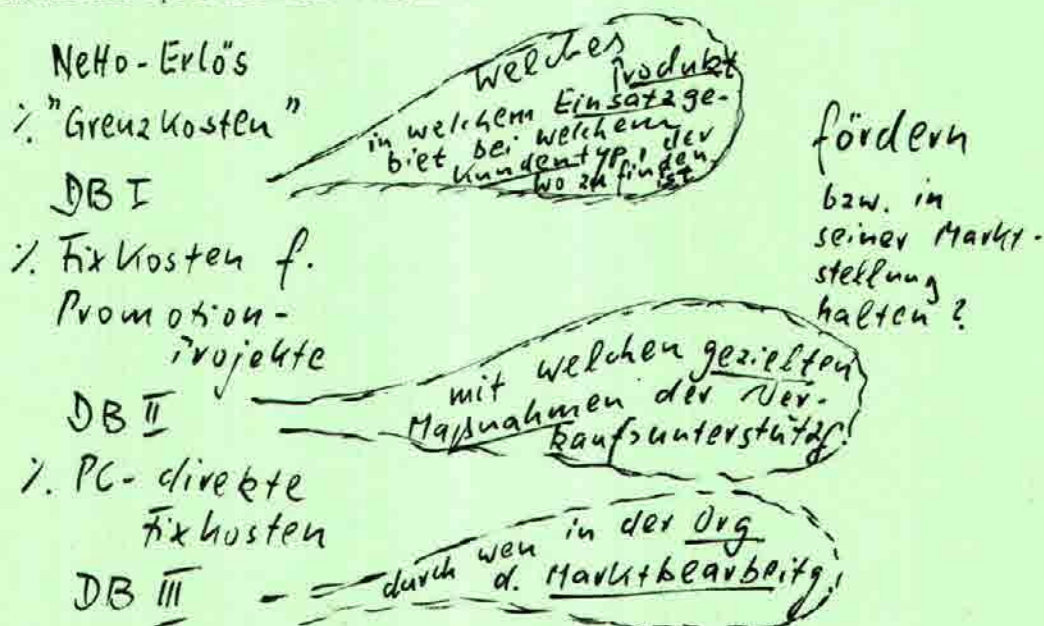
# CONTROLLER'S REPETITORIUM

## DECKUNGSBEITRAGS- ANWENDUNGEN

von Dipl.-Kfm. Dr. Albrecht Deyhle, Gauting

Wie eine Deckungsbeitragsrechnung aussehen soll, hat sich inzwischen geregelt und herungesprochen. Immerhin findet man nach wie vor Beispiele, in denen das Hauptgliederungsmerkmal der Deckungsbeiträge die Zuordenbarkeit zu Produkten, Produktgruppen, Sparten usw. ist. Der Kommentar lautet dann etwa so, daß man vom Deckungsbeitrag I eben diese Kosten abzieht, und daß dann Deckungsbeitrag II herauskommt... Aber so etwas ist eher "für den Papierkorb". Daß ein Deckungsbeitrag sich ergibt, wenn man eine Zahl von einer weiter oben stehenden Zahl abzieht, ist ja nicht gerade eine umwerfende Erkenntnis. Damit ist die Deckungsbeitragsrechnung nämlich bloß ein Rechenschema, und kein Aufforderungsprinzip zur Planung.

Dies geschieht mit dem Sprechblasen-Schema:



Eine Ergebnisrechnung mit Deckungsbeiträgen ist kein Abrechnungsschema, sondern ein Protokollrahmen für

- 1) Marktplanung (Preis-/Absatzplanung, Zielgruppenplanung, Vertriebswegplanung, Promotion-Maßnahmen);
- 2) Technische Strukturen (die als Rezepte und Arbeitsgänge hinter den Grenzkosten stehen);
- 3) das organisatorische Gehäuse (das hinter den Fixkosten steckt).

Die Sprechblasen der Deckungsbeiträge fordern auf, Antworten zu geben. Vor der "Kulisse" der Deckungsbeitragsrechnung spielt sich das Planungstheater ab im Sinne von Produktplanung, technischen Abläufen und organisatorischen Maßnahmen. Was man betreiben will, wird ergebniswirksam in die Deckungsbeitragsrechnung zurücksortiert.

Damit ist eine sogenannte "Deckungsbeitragsrechnung" ein typisches betriebswirtschaftliches Werkzeug. Es protokolliert begleitend in wirtschaftlichen Maßstäben das, was man betreibt - bzw. betreiben will.

## Deckungsbeitrag als Hebel für Sortimentsprioritäten

Dies ist ein "Paradebeispiel" für den Einsatz der Deckungsbeitragsrechnung. Welches Produkt ist jenes, woran man mehr verdient? Das ist eine Aussage, die man aber nicht deshalb wissen will, weil sie interessant ist. Maßgeblich ist vielmehr, wofür das relevant sein soll: nämlich für die Entscheidung, von solchen Produkten entsprechend mehr zu verkaufen.

Dann kommt der Kontrollsatz: was ändert sich, wenn zusätzliche Stückzahlen verkauft werden sollen von bestimmten Produkten. Dann kommen soundsoviele Kosten nicht zwangsläufig dazu, sondern nur jene Kosten, die man als die "proportionalen" Kosten bezeichnet. Dahinter steckt der technische Ablauf zur Herstellung eines zu verkaufenden Produkts. Zu den Grenzkosten oder proportionalen Kosten gehören das Materialgerüst und das Zeitgerüst. Gemeint sind solche Zeiten, die im Herstellprozeß in die physische Existenz des zu verkaufenden Produkts - oder der dem Markt zu bietenden Dienstleistung - hineinschlüpfen.

Fixe Kosten bestehen gleichfalls aus Zeiten und deren Bewertung. Aber es sind solche Zeiten, die sich um das Produkt, um den Kunden, um die Abwicklung bemühen - also nicht solche, die ins Produkt "schlüpfen". Nur daß eben auch, je mehr man sich bemühen muß für größeres Volumen, desto mehr auch zusätzliche Fixkosten die Folge sein werden.

Bemühen würde man sich erst einmal um zusätzliche Deckungsbeiträge I. Welche Kosten sind nun hautnah mit diesen Bemühungen verbunden? Im Sprechblasenbild sind diese Kosten "Promotionkosten" genannt. Gemeint ist mit diesem Sammelausdruck die Summe jener Maßnahmen und deren Kosten, die werbenden oder verkaufunterstützenden Charakter haben: Werbekosten, Werbekostenzuschüsse, Aktionen, anwendungstechnische Hilfen, kundenspezifischer Service, Muster.

Also ergibt sich ein Zusammenspiel aus Deckungsbeitrag I und Deckungsbeitrag II. Würde der Deckungsbeitrag II negativ sein, so heißt dies nicht, daß ein Produkt nichts taugt oder nicht förderungswürdig wäre. Sondern die Maßnahmen sind in Frage zu stellen. Vielleicht sind diese Maßnahmen nicht förderungsfähig; vielleicht ist die Marktkurve überhaupt so eng, daß hier ein großer Werbeaufwand sich nicht lohnt.

## "Das geht alles nicht, denn was man verkaufen kann, bestimmt der Markt"

Obwohl die Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung zur Sortimentspriorität ein uraltes Thema ist, läßt die praktische Realisierung vieles noch offen. Zwar führt man eine Deckungsbeitragsrechnung durch, aber man wendet sie nicht an. Das Werkzeug hängt im Schrank.

Geht man mit dieser Information jedoch unter die Leute, so kommt meist so ein Hinweis, daß dies doch gar nicht gehen könne. Das stimmt auch oftmals, wenn man es von den Produkten her allein sieht. Natürlich läßt sich nicht dort, wo ein dickes Kabel verlangt wird, ein dünnes Kabel prioritätsmäßig hervorheben oder umgekehrt. In diesem einen Anwendungsfall eines Produktes bei einem Kunden gibt es keine Alternative vom Artikel her.

Bloß wieso haben wir uns zu diesem Kunden hinbemüht? Hätten wir uns nicht bemühen können um Kunden, die Produkt-Applikationen haben, die im Deckungsbeitrag stärker sind?

Das Anwenden der Deckungsbeiträge wird machbar, wenn man vom Kunden her denkt. Welche Produkte sind die interessanteren im Deckungsbeitrag? Wo hat es folglich Kunden, die in welchen Regionen für diese interessanteren Produkte in Frage kommen? Für welche Produkte oder Dienstleistungen soll man dann mehr tun im Sinne der Verkaufsunterstützung - aber auch im Sinne der Produktentwicklung?

Die Anwendung der Deckungsbeiträge ist doch ein Grundprinzip, das immer gültig ist: man hat Zeit - und sinngemäß Geld - nur einmal verfügbar. Wofür soll man den Engpaß Zeit besonders einsetzen? Alles auf einmal kann nicht gemacht werden. Also welches selektiv zuerst? Das ist umso bedeutsamer, je geringer das Wachstum ist.

Wenn ich gestern Verkäufer geworden wäre ...

Begegnet man als Controller solchen Killerphrasen von seiten des Verkaufs hinsichtlich der Anwendung der Deckungsbeiträge, so ist oftmals ganz bewährt die Spielregel, daß man sich erkundigt, wie der Arbeitsalltag aussehen würde, wenn man jetzt Verkäufer geworden wäre.

Vielleicht empfiehlt es sich auch, wenn man als Controller im Verkauf einmal mitgeht! Situationelles Anbieten von Deckungsbeitrags-Information nach Maß ist nur möglich, wenn man auch tatsächlich das Kundengespräch kennt.

Erst einmal wäre zu definieren, welches Gespräch mit welchem Kunden zu führen ist. Bei welchen Kunden soll man Termine machen; bei welchen Kunden geht man dann noch so vorbei, weil es auf dem Wege liegt? Termine machen müßte man mit denjenigen Kunden, die in den Deckungsbeiträgen interessanter sind - oder zu interessanteren Kunden gemacht werden können.

Beim Kunden selber: welche Alternativen in den Produkten gibt es? Ist es ein Endverbraucher oder ein Wiederverkäufer? Könnte man innerhalb der Produktpalette sozusagen die grünen Produkte bestimmen (solche mit den besseren Deckungsbeiträgen) und diese grünen von den schwarzen abgrenzen (solche mit den schlechteren Deckungsbeiträgen). Oft ist so eine Farbcodierung ganz gut merkfähig.

DREHZAHL-KATEGORIEN | PRODUKTE KLASSEN NACH DECKUNGS BEITRÄGEN

|           | I<br>grüne | II<br>blaue | III<br>rote | IV<br>schwarze |
|-----------|------------|-------------|-------------|----------------|
| A schnell |            |             | "Standard"  |                |
| B mittel  |            |             |             |                |
| C länger  |            |             |             |                |
| D langsam | "Luxus"    |             |             |                |

Abb. 2:  
DZ-Orientierung im Verkauf

*Steuerungstableau für den Außendienst nach Deckungsbeiträgen*

Abbildung 2 schildert, wie für den Außendienst eine solche Deckungsbeitrags-Orientierungstabelle aussehen könnte. Klasse I wären die grünen, Klasse II die blauen, Klasse III die roten und Klasse IV die schwarzen Produkte. Es würde sich um eine Art Güteklasse im Deckungsbeitrag handeln. Ein 1000-Mark-Schein Umsatz ist eben auf diesen 4 Klassen unterschiedlich ergiebig im Maßstab Deckungsbeitrag.

Nur daß die Produkte mit den besseren Deckungsbeiträgen je Einheit oftmals diejenigen sind, die in der Drehzahl nicht so häufig vorkommen. Also ließen sich noch Absatzkategorien bilden - nicht daß ein Verkäufer einen Monat lang "fought" um einen Auftrag mit einem hohen Deckungsbeitrag und viele, leichter zu holende Aufträge mit kleineren Deckungsbeiträgen übersieht.

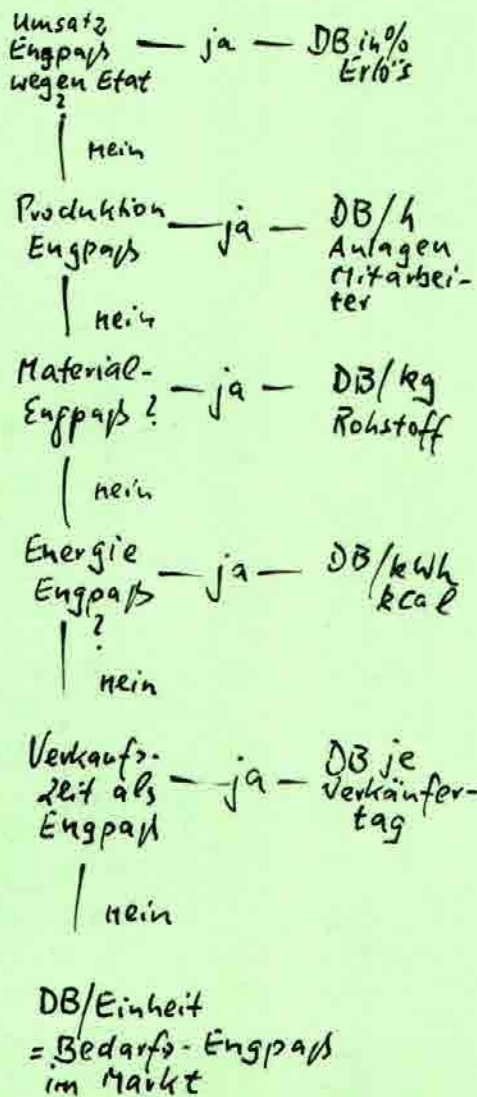
Aber die Befürchtung ist vielleicht nicht so ernst zu nehmen. Schließlich hat jeder Mann im Außendienst ein gutes Volumengefühl. Es könnte sogar so werden, daß die Deckungsbeiträge eine Art neuer Volumenmaßstab im Verkauf sind. Sowieso würde man - wenn man noch frei wählen könnte - anstelle des Wortes Deckungsbeitrag besser vielleicht Netto-Netto-Netto-Umsatz sagen. Deckungsbeiträge sind ein Überschuß des Erlöses über die Grenzkosten. Also zieht man die Grenzkosten ab wie Rabatte und Boni und erhält dann einen zum Deckungsbeitrag I zusammengezogenen, zur Kostendeckung verfügbaren Erlösteil.

Jetzt wäre es darum zu tun, daß man im täglichen Verkaufsgespräch möglichst Umsätze erreicht, die in diesem Schachbrett links oben enthalten sind. Welche Artikelnummern stehen dort? Und gibt es auf diese Artikelnummern vielleicht auch eine bessere Provision. Dies wäre dann die gestaffelte Umsatzprovision, die belohnen würde, wenn es gelingt, entsprechende Umsatzerfolge selektiv zu erreichen.

Jeweils von Budgetperiode zu Budgetperiode könnte man dann versuchen, den Standardartikel aus Klasse III nach Klasse II zu bringen - z. B. durch Wertanalyse und rationellere Produktion und Beschaffung. Oder sinngemäß den Luxusartikel von Kategorie D nach C - z. B. durch verkaufsunterstützende Maßnahmen.

### Work smarter not harder

Auch müßte sich der Verkauf vorstellen, daß durch Controller's Angebot sein Bemühen um Umsatz auch entlastet werden kann. Sind z. B. 10 Millionen Kosten zu decken, so verlangt dies bei 33 1/3 % Spanne oder Deckungsbeitrag I einen Umsatz von 30 Millionen. Würde es selektiv möglich sein, den Deckungsbeitrags-Spannensatz auf 40 % zu erhöhen, so ist die Kostendeckung bereits bei 25 Millionen Umsatz erreicht. Oder - steigende Kosten können auch bei konstantem Umsatzvolumen, das aber selektiv besser gesteuert wird, abgefangen werden.



### Darreichungen für die Deckungsbeiträge

Gefährlich war in dem Beispiel eben nur, daß diese rechnerische globale Überlegung mit dem Deckungsbeitrag in % vom Umsatz gemacht worden ist. Das ist auch korrekt, wenn es sich um die großen Zusammenhänge handelt.

Aber kasuistisch - im Verkaufsgespräch des Einzelfalles - kommt es mehr auf den Deckungsbeitrag je Einheit an. Oder es ist auf einen Stunden-Deckungsbeitrag umzurüsten. Dabei sind dann nicht nur solche Engpässe maßgeblich, die von außen her bestehen als "geborene" Engpässe. Auch gekorene Engpässe sind in gleicher Weise maßgeblich für Deckungsbeitrags-Prioritäten.

Gekorene Engpässe entstehen z. B. durch das Setzen einer Null-Prämisse beim Engagieren von Mitarbeitern. Dann ist strategisch eine Prämisse gesetzt, die eine operative Planung auf einen Engpaß bindet und operative Prioritäten nach dem Deckungsbeitrag je Fertigungsstunde vorschreibt.

In erster Linie maßgeblich ist immer der Deckungsbeitrag, der sich vom Kunden her ergibt. Formuliert der Kunde sein Einkaufsvolumen in DM gemäß Etat, so richtet sich die Deckungsbeitrags-Hitparade nach dem prozentualen Deckungsbeitrag vom Umsatz. Das gilt sinngemäß, wenn bei einem schlecht bezahlenden Kunden die Kreditlinie begrenzt sein muß. Dann

ließe sich auf ein bestehendes Forderungsvolumen immer noch mehr Deckungsbeitrag holen durch selektives Verkaufen solcher Produkte, die im Deckungsbeitrag je Engpaß Umsatz und dessen Finanzierung am höchsten liegen.

Geht es dagegen um ein technisches Anwendungsthema wie Garn für eine Strickerei oder Teppichböden für neue Häuser oder Schokoladeprodukte für Süßgefühle oder Getränke für Durstbedürfnisse, so ist immer maßgeblich der Deckungsbeitrag je Einheit. Diese Einheit ist ein Quadratmeter, Kilogramm oder Liter - bzw. eben das Stück.

## Deckungsbeitrag je Energieeinheit

Diese Deckungsbeitragsanwendung ist zukünftig vielleicht ausschlaggebend. Für die Betriebswirte ergibt sich der Vorteil, daß auf diese Weise sich sogar die Anwendung rechnerisch erheblich vereinfacht.

Ist nämlich der Deckungsbeitrag auf Maschinenstunden zu beziehen, so ist immer wieder schwierig, jene Kapazität herauszunehmen, die als dominierender Engpaß gelten soll. Sind es mehrere Engpässe gleichzeitig, so lassen sich Äpfel und Birnen eben nicht gut addieren. Dann wäre simultan über mehrere Engpässe nach dem Linear Programming zu rechnen.

Nimmt man aber die Kilowatt-Stunden als Engpaß und würde man sagen, die Produkte sollten gefördert werden, die den größten Deckungsbeitrag je Kilowatt-Stunde besitzen, so ist ein solcher Engpaß leicht addierfähig.

In jedem Maschinenstundensatz stecken Energiekosten, die über die Kilowatt-Stunden gerechnet sind. Diese Energie-Teilchen, die als Prozeß-Energie ins Produkt schlüpfen, lassen sich addieren. Der Deckungsbeitrag wäre auf diese Energie-Einheiten zu beziehen.

Liegen Erzeugnisse im Deckungsbeitrag je Kilowatt-Stunde schlechter, so müßte man sie zwar mitführen - oftmals als Türöffner oder zur Ergänzung der Palette; aber eben nicht in den Vordergrund stellen. Überhaupt kriegt man in Diskussionen oft den Eindruck, als würde das Kind immer gleich mit dem Bade ausgeschüttet werden. Deckungsbeitrag-stärkere Produkte fördern, heißt ja nicht, die anderen völlig in den Papierkorb werfen. Die anderen könnten mitlaufen. Und falls ein deckungsbeitrag-schwacher Artikel je Engpaßeinheit trotzdem strategisch gefördert werden soll, so müßte man eben schauen, daß dort der Preis entweder erhöht werden kann oder daß sich die Grenzkosten lernkurvenartig senken lassen.

Produkte mit einem schlechten Deckungsbeitrag je Kilowatt-Stunde dürften auch aus volkswirtschaftlicher Sicht dann im Preis erhöht werden. Schließlich würde das ja die marktmäßige Steuerung sein, knappe Energie-Ressourcen jeweils dorthin zu lenken, wo der belastbarste Bedarf ist.

## Wenn..., dann...-Prinzip bei Energieknappheit

"Was tun Sie, wenn bei uns, da wir viel Wärmeenergie brauchen, plötzlich Kontingentierungen zu bewältigen sind..." - fragte einmal ein technischer Vorstand.

Natürlich kann man als Controller jetzt keine marktmäßige oder technische Antwort geben. Man muß eine Controller-Antwort produzieren. Diese lautet, daß man kurzfristig jene Produkte fördern soll, die je Wärmeinheit den besseren Deckungsbeitrag haben - singemäßig jene anderen drosselt, die je Wärmeinheit schlechter dastehen. Die schnellste Maßnahme zur Realisierung liegt in der Steuerung der Liefertermine.

Längerfristig und unter strategischen Überlegungen wären Produkte zu suchen, die weniger Energie fressen. Gibt es Produktänderungen nach dem Grundsatz "Not macht erfinderisch", die für die Kundschaft dasselbe Therapiegebiet erfüllen, aber nicht so aufwendig sind im Herstellprozeß bei Verwendung von Öl oder Gas zum Schmelzen oder Heizen, Brennen, Trocknen. Oder hat es die Möglichkeit, neue Technologien im Herstellverfahren zu erschließen, die weniger Energie verbrauchen? Durch solche Fragen führt die Deckungsbeitragsanalyse in Quo-vadis-Betrachtungen hinüber.

## Deckungsbeitragsstärkere Therapiegebiete

Hilfreich ist für das Controlling oftmals der Sprachgebrauch der Pharmazeuten. So sollte man sich angewöhnen, statt von Produkten mehr von den Therapiegebieten zu sprechen. Zwingend ist bei pharmazeutischen Produkten, daß man im Produkt nicht einfach entweder/oder sagen kann. Ist eine Präparate-Linie für Kreislauferkrankungen im Deckungsbeitrag interessanter, so kann man nicht diese Präparate dann verordnen, wenn ein Patient Verdauungsbeschwerden hat.

Aber zulässig, nötig und richtig ist, wenn man sich fragt, in welchen Therapiegebieten - folglich bei welchen Präparate-Linien - der Deckungsbeitrag günstiger ist. Bei solchen Präparaten würden sich gezielte Bemühungen, dort die Marktstellung auszubauen, besser lohnen. Operative Maßnahmen wären Informationsgespräche bei Ärzten - und zwar selektiv angesetzt schon deswegen, weil der Arzt ja nicht Zeit hat, beliebig für alle möglichen Präparate-Vorschläge zuzuhören. Schon auch weil die Zeit beim Kunden begrenzt ist, kommt es darauf an, in dieser knappen Spanne, wo der andere geneigt ist zuzuhören, das Richtige zu bringen.

Für das im Deckungsbeitrag bessere Produkt würde es sich auch ökonomisch rechtfertigen, zusätzliches an Entwicklung zu tun. Schließlich können solche Maßnahmen und deren Kosten nur finanziert werden, wenn es Produkte gibt, die Deckungsbeitrag dazu liefern.

Sinngemäß so könnte man ganz generell von Therapiegebieten sprechen. Dann kommt die Frage, welche Therapiegebiete auf den Märkten wachsen, welche konstant bleiben und welche schrumpfen. Das führt auch ins Portfolio. Dazu kommt dann die Frage, auf welchen solchen Gebieten man selber verstärkt wachsen will. Auch auf schrumpfenden Märkten ließe sich ja der eigene Marktanteil ausbauen. Wo lohnt sich das besser?

## Anwendungsfall für's Therapiegebiet-Denken

Im folgenden "Bei-Spiel" geht es um das Therapiegebiet Tapeten. Da könnte man sagen, daß Tapeten die Anwendung "Schönheit" erfüllen. Man könnte auch Tapeten mit Landschaftsmustern haben und auf diese Weise im Zimmer besser spazieren gehen. Auch das ist ein Therapiegebiet. Oder Tapeten dienen dem Energiesparen. Dann würde es auch nichts ausmachen, wenn man neue Tapeten über die alten klebt. Umso besser wird die Mauer isoliert. Oder Tapeten könnten, wenn selber angebracht, auch das Therapiegebiet erfüllen, Freizeit durch aktives Erleben auszufüllen. Auch könnte Familienproblemlösungsarbeit im Team dadurch gefördert werden sozusagen TZI (Themenzentrierte Interaktion).

Zu solchem kundenorientierten Denken wäre dann einzubeziehen auch die ökonomische Priorität. Das gerade veranlaßt, daß ein die Kundschaft und die Ware Kennender, für Verkauf Zuständiger sich auch eben des Controllers als des betriebswirtschaftlichen Souffleurs oder ökonomischen Begleiters bedient. Nicht weil der Controller sich einmischen will, sondern weil er im Know-how-Verbund als Profi ein Werkzeug-Angebot macht, das fallweise zu interpretieren ist.

## Kasuistisches Vorgehen

Will man als Controller das Management davon überzeugen, daß es mit Deckungsbeiträgen besser lebt oder an der Anwendung der Deckungsbeiträge nicht vorbeigehen kann, so sollte man möglichst kasuistisch vorgehen. Ein Manager - gerade ein Verkaufsmanager - lebt in Fällen. Er ist beeindruckt von dem, was er gerade vor sich hat. Da ist der Kunde und dessen Stimmung an einem bestimmten Tag mit den Ereignissen in der Umwelt und dem, was die Mitbewerber gerade gemacht haben. Der Manager lebt in den Leuten, die er kennt. Er ist ereignis-geprägt und erlebnis-orientiert.

Also wäre zum konkreten Erlebnis als Sortiergröße der Deckungsbeitrag hinzuzufügen. Man sollte nicht generell operieren, sondern auf den Einzelfall hin denken. Immer wenn man einen Einzelfall formuliert, ergibt sich eigentlich, daß ein Deckungsbeitrag eine hilfreiche Orientierungsgröße ist.

Außerdem gibt es wechselnde Situationen. Man darf nicht glauben, daß Deckungsbeitragsanwendungen sich dadurch erledigen, daß man einmal davon geredet hat. Die praktische Anwendung bildet sozusagen eine "ewige Themenliste".



## Deckungsbeitrags-Anwendungen in einer Fallstudie

Der Do-it-yourself-Laden "ALLES FÜR HAUS UND HOF" ist ein Detail-Handelsgeschäft. Das Unternehmen ist nach Waren-Sparten organisiert. Es handelt sich um die Sparten Heimwerkzeuge, Farben und Tapeten.

In der folgenden Darstellung Nr. 4 ist die Erfolgsrechnung der Tapeten-Sparte verzeichnet. Es handelt sich um die Durchschnittszahlen je Monat aus den letzten 9 Monaten des laufenden Geschäftsjahres (Kalenderjahres). In der Tapeten-Sparte ergibt sich dabei ein Ergebnis (vor Steuern) von ./.. 4.000, --.

Gemäß der Abbildung 5 macht die Farben-Sparte einen Betriebsverlust von 6.000, --; während die Werkzeug-Sparte 15.000, -- Ergebnis positiv einfährt. Die Rendite auf das investierte Kapital (Return on investment bzw. Return on assets) beträgt 2,5 % - vor Ertragsteuern.

Die zentralen Kosten sind auf die 3 Sparten zu gleichen Teilen zugeordnet. In der Tapetenerfolgsrechnung sind die direkten und zugeteilten Fixkosten nach dem Schlüssel Umsatz auf die Produkte zugeordnet. Nur die Produktlinie der Papiertapeten ist in ihrem Ergebnis ausgeglichen laut Abb. 4.

|  | <u>Summe</u><br><u>Rollen</u> | <u>Papier</u><br><u>Rolle</u> <u>m<sup>2</sup></u> | <u>Vinyl</u><br><u>Rolle</u> <u>m<sup>2</sup></u> | <u>Metall</u><br><u>Rolle</u> <u>m<sup>2</sup></u> |
|--|-------------------------------|--|---|--|
| Preis je Rolle / m <sup>2</sup> netto      |                               | 15,- 3,-   | 56,- 7,-  | 60,- 12,-  |
| Einstand je Rolle / m <sup>2</sup>         |                               | <u>7,50</u> <u>1,50</u>                            | <u>32,-</u> <u>4,-</u>                            | <u>40,-</u> <u>8,-</u>                             |
| Rohertrag je Rolle / m <sup>2</sup> (DB I) |                               | 7,50 1,50  | 24,- 3,-  | 20,- 4,-   |
| DBU  |                               | 50 %   | 43 %  | 33 %   |
| Erklärungsbedürftigkeit                    |                               | 1  | 1,5   | 4  |
| DB I gewichtet                             |                               | 1,5  | 2   | 1  |
|  |                               | <u>Rollen</u>                                      | <u>Rollen</u>                                     | <u>Rollen</u>                                      |
| Absatz / Monat                             | 1.700                         | 1.000  | 500   | 200  |
| Umsatz                                     | 55.000,-                      | 15.000,-   | 28.000,-  | 12.000,-   |
| Einstandswert                              | <u>31.500,-</u>               | <u>7.500,-</u>                                     | <u>16.000,-</u>                                   | <u>8.000,-</u>                                     |
| Deckungsbeitrag I                          | 23.500,-                      | 7.500,-  | 12.000,-  | 4.000,-  |
| Artikelgruppendiferente Kosten             | <u>?</u>                      | <u>?</u>   | <u>?</u>  | <u>?</u>   |
| Deckungsbeitrag II                         | 23.500,-                      | ?  | ?   | ?  |
| Spartendiferente Kosten                    | <u>12.500,-</u>               |  |   |  |
| Deckungsbeitrag III                        | 11.000,-                      |  |   |  |
| Zentrale Dienste                           | <u>15.000,-</u>               |  |   |  |
| Betriebsergebnis der Sparte                | ./.. 4.000,-                  |  |   |  |
| Kostenzuordnung auf Artikel                | 27.500,-                      | <u>7.500,-</u>                                     | <u>14.000,-</u>                                   | <u>6.000,-</u>                                     |
| Kostenträger-Zeit-Ergebnis                 | ./.. 4.000,-                  | 0  | ./.. 2.000,-                                      | ./.. 2.000,-                                       |
| Kostenträger-Stückergebnis je Rolle        |                               | 0  | ./.. 4,-  | ./.. 10,-  |

Abb. 4: Ergebnisrechnung der Tapeten-Sparte (Ø aus 9 Monaten)

|  | <u>Summe</u>   | <u>Werkzeuge</u> | <u>Farben</u>   | <u>Tapeten</u>  |
|--|--|------------------|-----------------|-----------------|
| DB III   | 50.000,-   | 30.000,-         | 9.000,-         | 11.000,-        |
| Zentrale Kosten  | <u>45.000,-</u>  | <u>15.000,-</u>  | <u>15.000,-</u> | <u>15.000,-</u> |
| Betriebsergebnis   | 5.000,-  | 15.000,-         | ././ 6.000,-    | ././ 4.000,-    |
| Investiertes Kapital   | 2.400.000,-  |                  |                 |                 |
| ROI  | 2,5 % (5000 · 12; bezogen auf Ø Bilanzsumme während des Jahres). |                  |                 |                 |
| Spartendirektes Kapital  |  | 1.200.000,-      | 480.000,-       | 240.000,-       |
| COI (Contribution on investment)<br>= DB III vom direkt investierten Kapital |  | 30 %             | 22,5 %          | 55 %            |

Abb. 5: Unternehmenserfolgsrechnung (Ø aus 9 Monaten)

### Fragen und Antworten

1) Wenn ein Kunde in den Laden kommt und für 100 qm Wandfläche Tapeten sucht; welche der 3 Produktlinien soll diesem Kunden bevorzugt angeboten werden, wenn der Tapeten-Spartenleiter möglichst schnell seinen Betriebsverlust abbauen will?

Maßgeblich für eine Entscheidung sind die Zahlen, die sich durch die Entscheidung ändern (Umsätze, Kosten, Änderungen in der Mittelbindung). Bei der Alternative, dem Kunden entweder die eine oder die andere Sorte Tapeten anzubieten, ändert sich in der Erfolgsrechnung der Tapetensparte nur der dazukommende Umsatz und die dazukommenden, auch "proportional" genannten Kosten. Der Spartenleiter hat, nachdem der Kunde den Laden verlassen hat, zwei zusätzliche Belege: die Kopie des Kassenzettels, der den Umsatz bestätigt; den Materialbezugsschein für den zusätzlichen Wareneinsatz. Alle anderen Größen in der Kostenstruktur bleiben unverändert - sind, bezogen auf diese Entscheidung, "sowieso" da.

Die Sortimentspriorität hat sich folglich nach dem Deckungsbeitrag I zu orientieren und nicht etwa nach dem Netto-Stückergebnis. Da der Kunde 100 qm sucht, ist der Deckungsbeitrag je Verkaufseinheit qm zu verwenden. Es kommt darauf an, was Gegenstand des Verkaufs-Gesprächs ist.

2) Welche Darreichungsform des Deckungsbeitrags ist in welcher Situation diejenige, mit der die Artikelpriorität (der Hitparadenplatz) im gegebenen Sortiment bestimmt werden soll?

Der Deckungsbeitrag ist jeweils auf die Basis zu setzen, die situationell Engpaßcharakter annimmt. Grundsätzlich immer vorhandener Engpaß ist die mit Tapeten zu verkleidende Fläche an den "4 Wänden" der Kunden. Das wäre ein Markt-Engpaß. Folglich Deckungsbeitrag I je qm. Deckungsbeitrag je Rolle dürfte kaum zur Anwendung kommen, da ein Kunde keine Rollen kauft, sondern eine Fläche dekorieren will.

Kauft der Kunde mit einem Budget ein, in das er eine Kollektion von Tapeten erwirbt, so würde der Deckungsbeitrag in % vom Erlös maßgeblich sein für die Artikel-Hitparade nach Ertragsstandpunkt. Bei privaten Endverbrauchern als Kundschaft ist das wohl selten. Aber im Wiederverkäufergeschäft kann das oft vorkommen, wenn z. B. der Einzelhändler vom Großhändler oder Hersteller nach einem Einkaufs-Etat ordert. Oder wenn der Lieferant ein Kreditlimit für die Debitoren festgelegt hat, und es dann darum geht, auf dieses Limit an ständig beanspruchten Außenständen möglichst viel Deckungsbeitrag zu akquirieren. Oder es handelt sich um einen öffentlichen Auftraggeber, der gehalten ist, nach Etat zu ordern. Es kann aber auch jemand sein, der in seinem Kostenbudget gegen Ende eines Jahres hin noch etwas übrig hat. In Sorge, vielleicht nächstes Jahr den alten Etat nicht wiederzuerlangen, wird schnell noch etwas gekauft - mangels eines besseren Vorschlags eben Tapeten, die man irgendwann dann immer schon mal brauchen kann. Auf den mit diesem Kunden zu erreichenden Umsatz-"Korb" wäre dann jenes Produkt ver-



Übrigens spielt die Iso-Deckungsbeitragskurve jetzt auch national-ökonomisch eine Rolle. Setzt Präsident Reagan die Idee durch, die Steuersätze zu senken, so ist das wie eine Preissenkung. Erreicht man damit eine wirtschaftliche Belebung, so könnte der Besitzstand an Steuereinnahmen des Staates vielleicht sogar noch übertroffen werden. Zwar gäbe es im Steuerpaket eine Umschichtung von der Einkommensteuer zur Umsatzsteuer; aber das Einnahme-Volumen des Staates könnte bei niedrigeren Einnahmesätzen eher sogar zunehmen. Also; man darf auch aus Controller-Sicht gespannt sein, wie das gehen wird.

*5) Dem Tapeten-Spartenleiter untersteht außer dem Verkauf der Einkauf. Er ist auch für Personal- und für die Lagerdisposition verantwortlich; auch hat er Antragsrecht auf Investitionen im Sinn von Laden- oder Lagereinrichtungen. Welche Zahl ist der für ihn geeignete Zielmaßstab?*

Zielmaßstab ist das, worauf der Spartenleiter Einfluß hat. Dieser Einfluß ist in der Fragestellung zu Punkt 5 umrissen. Es handelt sich dort um eine kurze Funktions- oder Stellenbeschreibung.

Danach wäre passender Zielmaßstab der Deckungsbeitrag III. Aber es wäre vielleicht in diesem Falle günstig, den Deckungsbeitrag III auch auf das direkt in der Sparte arbeitende Kapital (direktes betriebsnotwendiges Vermögen) zu beziehen. Also könnte als Sparten-Zielmaßstab der "contribution on investment" dienen.

Oder man nimmt die Kapitalbindung auf ein "extra Blatt". Dann hieße es eben: Ziel ist ein bestimmter Deckungsbeitrag III (in Sachen Ergebniswirksamkeit) unter Einhaltung einer bestimmten Kapitalbindung - etwa im Umlaufvermögen bei Lägern und Debitoren. Dazu kämen natürlich Zielkennzahlen vom Markt her wie etwa Marktanteil, Distributionsgrad oder Wiederkäufer-Quote.

Unbedingt nötig ist es aber, in einem Zielmaßstab - sei es Deckungsbeitrag III je Periode oder contribution on investment als Faktor - eine individuelle Budget-Vorgabe zu erarbeiten, in der sich die Strukturen der Sparten ausdrücken (neue Produkte, alte Produkte, Kunden mit besserer und schlechterer Konjunktur, unterschiedliche Regionen). Man darf eine solche Kennzahl nicht einfach zum Betriebsvergleich von Sparte zu Sparte benutzen.

### Richtige Antworten auf falsche Fragen?

Oft wird an der Rechenmethodik herumdiskutiert. Da werden die Controller aufgefordert, "gefälligst" einmal eine bessere Rechnung zu machen oder eine andere Methode zur Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen Produktion und Vertrieb oder Mutter und Tochter oder von Sparte zu Sparte zu finden.

Dann bemüht man sich in der Controller-Funktion, das Angebot zu verbessern. Aber damit wird das Problem nicht gelöst. Es liegt nämlich gar nicht an der Antwort, sondern an der Frage.

Die beiden Fragen lauten:

Wer ist der bessere Profit Center Chef (Spartenleiter) unter dem Strich?

Erfüllt der Spartenleiter das mit ihm individuell vereinbarte Ziel?

Welche der beiden Fragen ist die richtige - welche ist die falsche?

Die falsche ist diejenige, die links steht. Es ist die falsche Frage - und (leider) die häufigere. Falsch ist diese Frage deswegen, weil sie eine Rückspiegel-Frage enthält. Man braucht ja nur noch das Wörtchen "gewesen" hinzufügen. Solche Fragen fordern zur Rechtfertigung heraus. Und sie führen dazu, daß man das "to beat the system" erlebt. Eine andere Rechenmethodik wird die Einwendungen deshalb nicht aus dem Feld räumen, wenn die Fragetypen bleiben.

Die richtige Frage ist diejenige, die rechts angesiedelt ist. Aber sie ist natürlich viel schwerer zu beantworten. Sie setzt ja voraus, daß vorher nach dem "Zuck- und Schluck-Prinzip" ein Budget als Ziel erarbeitet worden ist. Also Ziele dürfen nicht einfach top down verkündet sein, sondern müssen auch bottom up begründet werden.



# 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

? wo die wichtigsten Unwirtschaftlichkeiten auftreten und aus welchem Grund

? ob Ihre Fertigungskoststellen 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

? in welchen Vertriebsbereichen die Preise und Erlösschmälerungen nicht gehalten worden sind und

wieviel Gewinn dadurch verloren-ging (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-, und Verwaltungs- und Vertriebskosten eingehalten und gedeckt werden

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

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

? wie hoch sind Ihre Halbfabrikate für die Bilanz zu bewerten

? welche Kosten für öffentliche Aufträge abzurechnen sind

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.

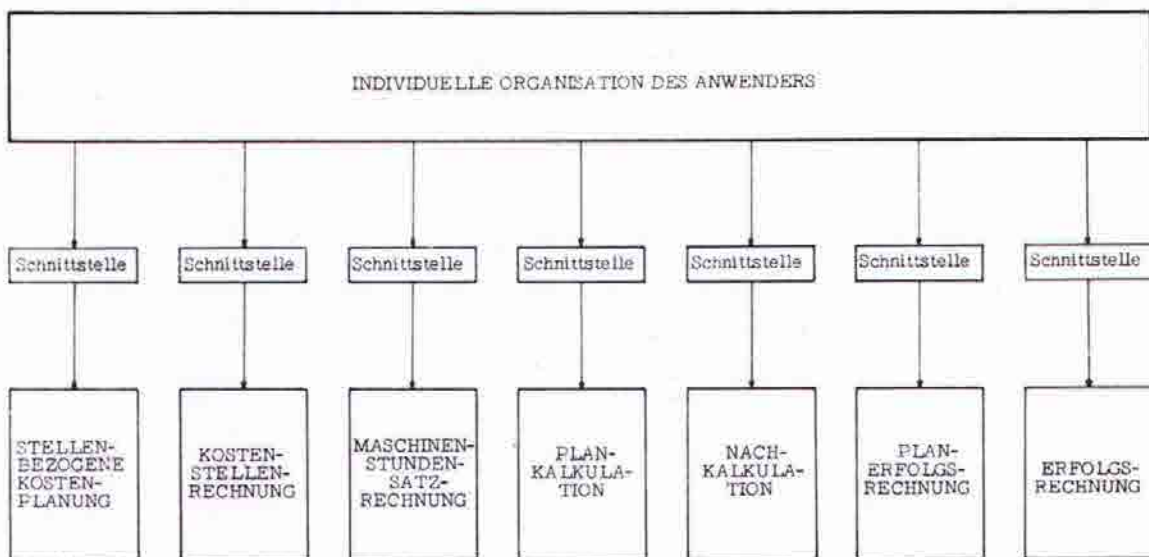
Die Einführung können Sie stufenweise durchführen. Von einer einfachen Auslegung als „Istkosten- und Ergebnisrechnung“ bis hin zu einer flexiblen Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. Teil- und Vollkosten können parallel verrechnet werden.

\* 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. 045 31/80 42 14 – Fr. Sturtz/CM  
*Rechnungswesen à la carte*

## Leistungsfähige Software für Kostenrechnung, Unternehmensplanung und -steuerung

### IKORES



IKORES ist ein branchenunabhängiges, anpassungsfähiges Softwarepaket, mit dessen Hilfe Sie ein „maßgeschneidertes“ Planungs-, Abrechnungs- und Steuerungsinstrument für Ihr Unternehmen schaffen können. IKORES ermöglicht integrierte Datenverarbeitung.

Das Programmpaket ist aufgeteilt in die vier Bausteine KOSTENSTELLEN-/KOSTENARTENRECHNUNG, MASCHINENSTUNDENSATZRECHNUNG, KOSTENTRÄGERRECHNUNG, ERFOLGSRECHNUNG. Diese Bereiche wurden bereits zum Zeitpunkt der Planung des Projekts in allen Einheiten aufeinander abgestimmt. Sie können auch einzeln bzw. stufenweise eingeführt werden.

Neben einer Vollkostenrechnung kann mit IKORES parallel dazu eine Grenzkosten-/Deckungs-

beitragsrechnung durchgeführt werden. Dadurch wird die Kosten- und Erlösstruktur (Ergebnisstruktur) des Unternehmens sichtbar. Die Informationen werden verursachungsbezogen ausgewiesen. Somit sind auch alle zum Aufbau eines Controller-Berichtswesens erforderlichen Voraussetzungen erfüllt.

Für die Entwicklung von IKORES wurden 12 Mannjahre aufgewendet. Dieses Projekt wurde im Rahmen des 2. DV-Programmes durch das Bundesministerium für Forschung und Technologie gefördert, weil in den Programmen die Belange des Rechnungswesens und der EDV vorbildlich verwirklicht wurden.