

Fallstudie zum Beyond Budgeting: „Radikal“ dezentralisierte Führung und flexible Steuerungsprozesse umsetzen – am Beispiel der Wertbildungsrechnung bei dm-drogerie markt

aus Dillerup/Stoi (Hrsg.):
Praxis der Unternehmensführung: Fallstudien und Firmenbeispiele.
(erscheint im Herbst 2007 bei Vahlen)

von
Niels Pfläging, *Beyond Budgeting Round Table*
Jan Selders, *Interfakultatives Institut für Entrepreneurship der Universität Karlsruhe*

Die Autoren

Niels Pfläging ist Direktor des Beyond Budgeting Round Table (BBRT) und Präsident des Beratungshauses MetaManagement Group mit Sitz in São Paulo. Sein zweites Buch „Führen mit flexiblen Zielen. Beyond Budgeting in der Praxis“ wurde in 2006 mit dem Wirtschaftsbuchpreis von Financial Times Deutschland und getAbstract ausgezeichnet.
Kontakt: niels@metamanagementgroup.com.



Jan Selders promoviert am Interfakultativen Institut für Entrepreneurship der Universität Karlsruhe zum Thema Wertbildungsrechnung und Entrepreneurship. Mit der sozialorganischen Beratung „Führung für Mündige“ unterstützt er Unternehmen bei der Einführung der Wertbildungsrechnung und zu Fragen der Dialogischen Führung.
Kontakt: jan@janselders.com.



Im Überblick

- Lernziel:** Verständnis für die Prinzipien des Beyond Budgeting und Einblick in die Implementierung dieses neuen Steuerungsmodells
- Stichworte:** Beyond Budgeting, Wertbildungsrechnung, Dezentralisierung, Selbstführung, Netzwerkstruktur

3.3 Fallstudie zum Beyond Budgeting

Gegenstand dieser Fallstudie ist der neue Führungsansatz des Beyond Budgeting, bei dem klassische Funktionen der Steuerung von Organisationen wie Planung und Kontrolle nicht mehr mit Hilfe der Budgetierung und – damit verbunden - einer Führung per „Weisung und Kontrolle“ erfolgen, sondern auf der Grundlage erhöhter Transparenz, dezentralisierter Entscheidung und verteilter Verantwortung, sowie anderer, hochgradig anpassungsfähiger Steuerungsprozesse.

Nach der Lektüre des im Herbst 2006 erschienenen Buchs „Führen mit flexiblen Zielen. Beyond Budgeting in der Praxis“ von *Niels Pflüging* entstand seitens der Herausgeber die Idee, eines der Fallbeispiele des Werkes in diese Fallstudiensammlung einfließen zu lassen. Im Mittelpunkt steht das Beispiel des Drogistikhändlers *dm-drogerie markt*. Es zeigt auf eindrucksvolle Weise, wie in Deutschland „radikal“ dezentralisierte Führung und flexible Steuerungsprozesse in einem großen Unternehmen konsequent umgesetzt, über viele Jahre hinweg vertieft und überaus erfolgreich gelebt werden. *Jan Selders*, Doktorand an der Universität Karlsruhe und Kenner des Steuerungsmodells bei *DM*, steuerte wertvolle Informationen und Konzepte aus der Praxis des Unternehmens zu dieser Fallstudie bei. So entstand nach intensiver Diskussion eine Fallstudie des Steuerungsmodells von *DM*, innerhalb derer insbesondere das dort eigenständig entwickelte Instrument der „Wertbildungsrechnung“ eingehend im Kontext des Beyond Budgeting vorgestellt wird.

Im System der Unternehmensführung betreffen das Beyond-Budgeting-Modell und die Fallstudie bei weitem nicht nur die operative Planung und Kontrolle, sondern sie betonen insbesondere die strategischen und normativen Voraussetzungen einer effektiven Steuerung. Darüber hinaus wird auch auf die damit verbundenen Aspekte des Personalmanagements auf der strategischen und normativen Ebene eingegangen (vgl. Abb. 3.3.1).

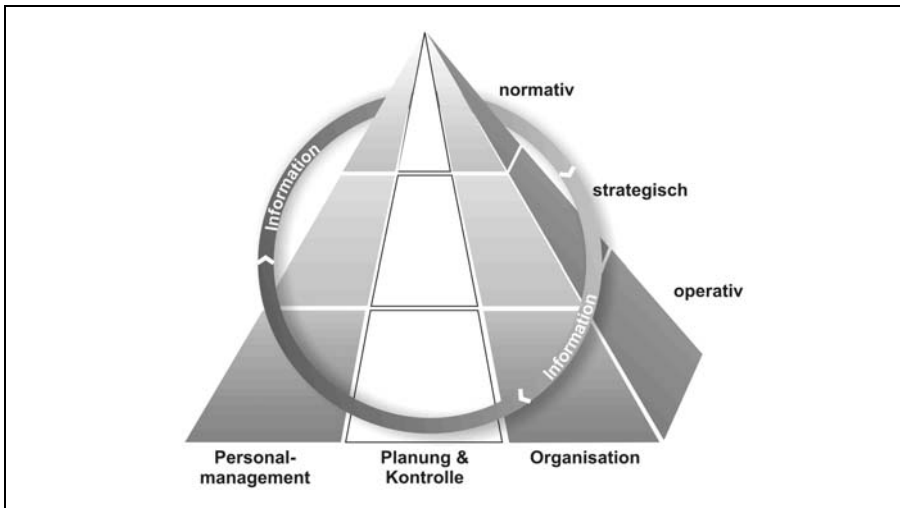


Abb. 3.3.1: Einordnung der Fallstudie in das System der Unternehmensführung

Wenn in den letzten Jahren von „Beyond Budgeting“ die Rede war, dann erregte dabei vor allem Eines Aufmerksamkeit: Bei diesem Management-Konzept geht es um die vollständige Abschaffung von Budgetierung und Budgetsteuerung (vgl. *Dillerup/Stoi*, 2008, S. 415ff.)

Diese Forderung kann für sich allein sicher bereits als „ungewöhnlich“ und „radikal“ gelten – gerade vor dem Hintergrund, dass sich wohl 95% aller größeren Unternehmen bei der

Steuerung ihrer Geschicke massiv auf Budgets und fixierte Pläne stützen. Aber das ist noch nicht alles. Die Mitgliedsunternehmen und Direktoren des *Beyond Budgeting Round Table* – also jener internationalen Forschungsgemeinschaft, die das Konzept hervorgebracht hat, betonen: Neben der Budgetierung müssen auch andere Dinge weichen, wollen Unternehmen und öffentliche Organisationen im Informationszeitalter des 21. Jahrhunderts Bestand haben, wie etwa Quotensysteme für Vertriebsleute. Aber auch fixierte Ziele und Zielverhandlungen aller Art, Mitarbeitermotivierung und „Anreizung“ ganz allgemein; Plan-Ist-Kontrollen, Allokationen und Umlagen. Kurz: Eine ganze Reihe von Praktiken, die im traditionellen, von „tayloristischen“ Werten geprägten Steuerungsmodell normal und unverzichtbar sind oder waren.

Beyond Budgeting hat entsprechend in den letzten Jahren im deutschsprachigen Raum für Furore unter Akademikern, Beratern und Praktikern gesorgt – ganz besonders unter Finanzmanagern und Controllern. Dabei ist die anfangs überaus polemische Diskussion für und wider „Steuerung jenseits der Budgetierung“ inzwischen weitgehender Anerkennung für das Konzept und stellenweise auch aktivem Umdenken gewichen: Unternehmen wie *UBS*, *Hilti*, *Softlab* und *Paradigma* bekennen sich inzwischen zum Beyond-Budgeting-Gedanken und beginnen diesen auch umzusetzen.

Damit kommt hierzulande eine Bewegung in Gang, die 1998 in England begann. Damals gründete die amerikanische Industrievereinigung *CAM-I* in London den *Beyond Budgeting Round Table (BBRT)* als branchenübergreifende Arbeitsgruppe mit dem Mandat, Alternativen zur traditionellen Budgetsteuerung zu erforschen. Fallbeispiele von Organisationen, die bereits ganz oder fast ohne Budgets auskamen, wurden zur Grundlage des in den Folgejahren in Gemeinschaftsarbeit entstehenden Modells. Der BBRT besuchte z.B. *Svenska Handelsbanken*, Schwedens größte Bank, die europäischen Chemiekonzerne *Borealis* und *Rhodia*, den Energieversorger *AES*, die karitative Organisation *Sight Savers International*, den Technologiekonzern *Groupe Bull* und den Kugellagerspezialisten *SKF*. Auch Unternehmen wie *Aldi*, *Ikea* und *Toyota*, die US-Firmen *Southwest Airlines* und *Guardian Industries*, der schwedische Baugroßhändler *Ahlsell* und öffentliche Organisationen wie *Sydney Water*, *Scottish Enterprise* und die *Weltbank* zählen heute zu den Beyond-Budgeting-Fallbeispielen. Führende Unternehmen wie *Statoil* und *Unilever* treiben Implementierungs-Initiativen voran.

Abgeleitet aus Praxisfällen und fallstudienbasierter Forschung beschreibt Beyond Budgeting ein Steuerungsmodell, das Bürokratie durch Führung ersetzt, Top-Down-Anweisung durch unternehmerisches Denken und Handeln auf allen Ebenen, hierarchisch-zentralistische Aufbauorganisation durch selbst-steuernde Netzwerke. Das Modell fußt auf 12 Gestaltungsprinzipien, die sich in allen „Beyond Budgeting-Organisationen“ identifizieren lassen (vgl. *Hope/Fraser*, 2003). Diese Prinzipien sind übersichtsartig in Abb. 3.3.2 dargestellt.

Die Prinzipien bilden kein „Menü“, aus dem Manager und Unternehmen sich nach Belieben ein paar herauspicken können. Vielmehr ergibt erst die Gesamtheit der Prinzipien ein kohärentes, in sich stimmiges Steuerungsmodell, das in dynamischer und komplexer Umwelt zu höherer Leistungsfähigkeit führt.

Als ganzheitlich, dezentralisierend und unternehmerisches Denken und Handeln fördernd beschreiben die Prinzipien eine Unternehmensführung, in der das Potenzial der Mitarbeiter durch „radikal dezentralisierte Entscheidung“ besser genutzt werden kann. Bürokratisch getriebene Hierarchien weichen dabei „organisationsweit geteilter Verantwortung“. In Bezug auf Steuerungsprozesse verzichtet dieses Modell auf vorab verhandelte, fixierte Leistungsverträge nach außen und innerhalb der Organisation - und setzt vielmehr auf „relative Leistungsverträge“. Diese zielen auf kontinuierliche Verbesserung in allen Bereichen – relativ zu internen oder externen, stets aber „realen“ Vergleichsleistungen.

Steuerungsprinzipien für dezentralisierte Organisation und Selbstführung		
Prinzip	Tu dies! (Beyond Budgeting)	Nicht das! ("Budgetsteuerung")
1. Kundenfokus	Fokussierung aller auf die Verbesserung von Kundenergebnissen	Erreichen vertikal verhandelter Ziele
2. Verantwortung	Schaffung eines Netzwerks vieler kleiner, ergebnisverantwortlicher Einheiten	Zentralisierende Hierarchien, Verantwortung „oben“
3. Leistungsklima	Hochleistungsklima, basierend auf relativem Teamerfolg am Markt	Erreichen innengerichteter Ziele „koste es, was es wolle“
4. Handlungsfreiheit	Dezentralisierung der Entscheidungsautorität und -fähigkeit an kundennahe Teams	Mikromanagement/Eingriffe von oben, strikte Planeinhaltung
5. Führung	Steuerung auf Grundlage klar formulierter Ziele, Werte und Begrenzungen	Detaillierte Regelwerke und Budgets
6. Transparenz	Offene und geteilte Information für alle	Restriktiver Informationszugang und Status durch Information
Steuerungsprinzipien für flexible Steuerungsprozesse und Leistungsmanagement		
Prinzip	Tu dies! (Beyond Budgeting)	Nicht das! ("Budgetsteuerung")
1. Zielsetzung	Hochgesteckte, bewegliche Ziele für kontinuierliche, relative Verbesserung	Inkrementelle, fixierte Jahresziele
2. Vergütung	Gemeinsamen Erfolg im Nachhinein anhand relativer Ist-Leistung belohnen	Erreichen individueller vorab fixierter, Ziele
3. Planung	Planung als einbeziehender, kontinuierlicher und aktionsorientierter Prozess	Planung als jährliches Top-Down-Event
4. Kontrolle	Kontrolle anhand relativer Leistungsmessung zu Markt/Kollegen/Vorperioden/Trends	Plan-Ist-Abweichungen
5. Ressourcen	Ressourcen bedarfsbezogen und „ad hoc“ verfügbar machen	Jährliche Budgetzuweisungen, Allokationen und Umlagen
6. Koordination	Dynamische, horizontale und möglichst „marktliche“ Koordination	Jährliche Planungszyklen

Abb. 3.3.2: Die 12 Gestaltungsprinzipien des „Beyond Budgeting“-Modells

Aufgrund der Vielfalt der hier angesprochenen Gestaltungsfelder bedeutet die Implementierung dieses Modells für praktisch jede Organisation einen tief greifenden Wandel. Letztlich kann Beyond Budgeting darum auch als Change-Management-Methode bezeichnet werden.

Beyond Budgeting-Organisationen lassen sich in verschiedensten Branchen, Ländern und Kulturkreisen finden. Das Führungsmodell von *dm-drogerie markt* kann als eines der bedeutendsten Fallbeispiele dafür gelten, wie die Prinzipien des Beyond-Budgeting-Modells in einem Unternehmen im deutschsprachigen Raum gelebt werden – bereits seit zwei Jahrzehnten und eingebettet in eigenständig entwickelte Konzepte wie „Dialogische Führung“ (vgl. Dietz/Kracht, 2002) und „Wertbildungsrechnung“ (vgl. Kaletta/Gerhard, 2002). Andere Firmen wie *Svenska Handelsbanken*, *Aldi*, *Whole Foods* aus den USA, die schwedische *Ahlsell* und *Egon Zehnder International* stehen in Dienstleistung und Handel ebenfalls für eine solch kohärente, radikal dezentralisierte Führung und sind gleichfalls überdurchschnittlich erfolgreich. Im Bereich der Produktionsindustrie hat das *Toyota*-Produktionssystem weltweite Berühmtheit erlangt, weil es jeden Mitarbeiter in die Unternehmensgestaltung und in Entscheidungen mit einbezieht. Als weitere herausragende Beyond-Budgeting-Pioniere sind u.a. *Southwest Airlines*, *W.L.Gore*, *Semco*, *Guardian Industries*, *Dell* und *Google* zu nennen (vgl. Pfläging, 2006).

Die genannten Unternehmen haben trotz aller Unterschiede etwas gemein: Sie verstehen, dass Führung nur Rahmenbedingungen schaffen kann. Diese sollen den Einzelnen bestmöglich bei der Arbeit unterstützen, sodass dieser dann selbständig im Sinne des Ganzen handeln kann. Die Organisation dieses Typs sieht sich nicht als „geführt von oben“, von der Unternehmensspitze her, sondern als verteilt geführt, geleitet vom Markt und dessen Anforderungen. *Götz W. Werner*, Mitbegründer und geschäftsführender Gesellschafter von *dm-drogerie markt* beschreibt diesen Führungsstil treffend wie folgt: „Das einzig legitime Ziel der Führung ist Selbstführung“ (vgl. *Selders*, 2007, S. 85).

Das Unternehmen dm-drogerie markt

dm-drogerie markt (DM) ist mit einem Umsatz von rund 3,7 Milliarden Euro und knapp 25.000 Beschäftigten in rund 1.700 Filialen die zweitgrößte Drogeriemarktkette Deutschlands. Rund die Hälfte seiner Filialen betreibt das Unternehmen in acht mittel- und südeuropäischen Auslandsmärkten. Im gesättigten Drogistikmarkt Deutschlands ist Wachstum nur auf Kosten anderer möglich. Er wird von drei Grossen beherrscht – außer *DM* sind dies *Schlecker* und *Rossmann*. *DM* wächst in diesem Umfeld sowohl per Akquisitionen als auch organisch. *DM* hat bei handelstypischen Indikatoren wie Umsatz pro Mitarbeiter oder Umsatz pro Filiale gegenüber der Konkurrenz die Nase vorn. Neben einer hohen Mitarbeiterzufriedenheit kann das Unternehmen auch die mittlerweile höchste Kundenzufriedenheit im Marktvergleich verzeichnen: Nach einer Erhebung der alljährlichen Marktforschungsstudie "Kundenmonitor Deutschland" erhielt *DM* im Jahre 2006 mit 2,04 die Bestnote von allen deutschen Handelsunternehmen. Kündigungen gibt es im Unternehmen so gut wie nie. *Götz W. Werner*, einer der Unternehmensgründer und heutiger Geschäftsführer, wurde 2005 als „Unternehmer des Jahres“ ausgezeichnet.

Gegründet 1973 und später stark von *Rudolf Steiners* anthroposophischem Gedankengut geprägt, machte *DM* ab den frühen 1990er Jahren einen recht dramatischen Wandel durch. Dieser war geprägt durch weit reichende Dezentralisierung und einen auf Eigenverantwortung und Dialog konzentrierten Führungsstil.

Im Jahr 1977, als das Unternehmen bereits 30 oder 40 Filialen hatte, gab es – unter anderem ausgelöst durch die Zusammenarbeit mit einer Werbeagentur – einen Besinnungsmoment, der zum ersten Mal in der Geschichte des noch jungen Unternehmens zu einer ausbuchstabierten Unternehmensphilosophie führte. *Götz W. Werner* zufolge passierte das „einfach weil die Werbeagentur damals gefragt hat: Warum betreiben Sie dieses Geschäft und wie betreiben Sie das Geschäft?“ Später, so erinnert sich *Werner*, kamen durch die rasant steigende Unternehmensgröße weitere drängende Fragen hinzu: „Alles wurde immer schwerer überschaubar und wir mussten uns fragen: Wie geht man jetzt damit um?“ 1987 begann man mit einer Reihe interner Führungsseminare und Reflexionen darüber, wie Entscheidungen entstehen und sich Führung und Organisation entwickeln sollten. Wenn man in einem kleinen Unternehmen oder Start-up arbeitet, so *Werner* „dann hat man alles selbst in der Hand, dann stellt sich die Führungsfrage gar nicht bewusst.“ (Sofern nicht anders angegeben, vgl. zu den Zitaten in dieser Fallstudie *Dietz/Kracht*, 2002, S. 24-75).

Ein neues Leitbild für Dezentralisierung und unternehmerisches Handeln

1991 gab es bei *DM* die erste Initiative für das Empowerment der Filialstruktur „Filialen an die Macht!“ (vgl. *Scheytt*, 2004). Zu dieser Zeit hatte die Mitarbeiterfluktuation zugenommen, die Zusammenarbeit mit den Filialleitern verschlechterte sich. Der in der Folge stattfindende Wandel entsprang nicht Mut, sondern einem Gefühl der Ausweglosigkeit. In der

Zentrale wurde die Ohnmacht immer stärker. *Götz Werner* erinnert sich: „Je mehr Filialen es wurden, desto schwieriger war es, diese Steuerungsfähigkeiten nach außen darzustellen. Deshalb auch die Einführung der Gebietsverkaufsleiter und so weiter, die Kosmetikberatung, und was einem da einfallen konnte. Also das Moment der Kontrolle und der Sicherstellung. Das ist auch eine Art Ohnmacht. Wirklich durchhalten zu können wurde immer aufwändiger und hat immer mehr Entropie verursacht. Auf der anderen Seite sich immer mehr damit zu beschäftigen: Was ist denn nun der Sinn des Lebens, um was geht es denn beim Arbeiten, was heißt Zusammenarbeit, was heißt Team, was heißt kreativ, was heißt Entscheidung, was heißt Initiative, was ist ein **unternehmerischer Impuls**? Bis man gemerkt hat: Das widerspricht sich ja eigentlich, denn dieses Sicherstellen-Wollen setzt eindeutigen Befehl und Gehorsam voraus, und das andere setzt **Eigeninitiative** voraus.“

Im Prozess der Weiterentwicklung der Unternehmenskultur bei *DM* wurde es notwendig, sich zunächst einmal über die eigene Praxis aufzuklären. *Werner*: „Es reicht nicht, erfolgreich zu sein, man muss auch verstehen, warum man erfolgreich ist, um daraus etwas weiter zu entwickeln.“ Es galt also, Begriffe im Zusammenhang mit Führung besser zu verstehen: „Wenn etwa in einem solchen Unternehmen mehr und mehr Empfehlungen an die Stelle von Anweisungen und Vereinbarungen treten sollen, braucht man ein deutlicheres Bewusstsein davon: Was heißt eigentlich Empfehlung?“ Dezentralisierung und das neue Führungsverständnis wurden also nicht erst entwickelt und dann eingeführt, sondern in Seminaren, Workshops und Gruppenbesprechungen nach und nach bewusst gemacht und fortentwickelt.

Die Zentrale der Organisation entwickelte eine Illusion der Kontrolle und eine Fiktion von Standardisierbarkeit: Dies führte dazu, dass im Unternehmen alle Teile der Peripherie auf gleiche Weise behandelt und gesteuert werden sollten. Es gab z.B. Pläne für den „idealtypischen Drogeriemarkt“ – auch wenn keine einzige Filiale dieser Utopie entsprach. Dabei übersah das Management nach eigenem Bekunden mehr und mehr, dass Filialen von der physischen Struktur, von den Mitarbeitern und Kunden, den Umsätzen und sogar Preisen unterschiedlich sind und sein sollten. *Götz Werner* reflektiert: „Wir haben in der Illusion gelebt, dass im Unternehmen alles gleich sein könnte. Wir hatten keine gleichen Filialen, aber wir hatten eine Gleichheitsmanie, eine Gleichheitsvorstellung, die illusionistisch war.“ Die Wirklichkeit stimmte immer weniger mit den Vorstellungen der Zentrale überein, was zu systematischer Bevormundung und Bürokratie führte. Eine Bürokratie, die ihren Ausdruck in zu vielen Besprechungen, Aufwand und Protokollen fand. Aus dem Streben nach Gleichheit wurde Gleichmacherei.

„Wir haben das dann alles mal zusammengestellt und uns bewusst gemacht, wie man aus dieser Sache herauskommt, damit das Ganze schlanker, flacher, einfacher, übersichtlicher wird“. Die Veränderung der Unternehmensstruktur von 1991 wurde dieser Forderung zumindest in Ansätzen gerecht: So machte man bei *DM* „**Leiter**“ zu „**Verantwortlichen**“ ihrer Bereiche. Zunehmend wurde eine Kultur der Beratung und Unterstützung des Filialnetzes durch Regional- und Gebietsverantwortliche sowie die Firmenzentrale gefördert. Entscheidungsautoritäten wurden systematisch auf die Filialen übertragen. Diese Initiative nahm der Zusammenarbeit den organisatorisch-bürokratischen Charakter („Leitung“) und ersetzte ihn durch Selbstverantwortung der Filialen und „**Dialogische Führung**“ – wie die Führungskultur des Unternehmens heute intern bezeichnet wird.

Durch die Veränderung der Verantwortlichkeiten der Geschäftsleitung, die Entfernung einer ganzen Hierarchieebene und die drastische Erweiterung der Leitungsspanne der Bezirksleiter (von sechs bis neun Filialen auf 20 Filialen) wurde ein Macht- und Entscheidungsvakuum geschaffen. „Aber viel wichtiger war, dass wir umgedacht haben und gesagt haben: Wir schauen jetzt nicht mehr von innen nach außen, also nicht mehr in dem Sinne oben wird gedacht, unten wird gemacht, sondern wir denken nur noch von außen her. Wir fragten jetzt: „Wie kann man den Filialen dabei helfen, dass sie selbst erkennen, was notwendig ist und

das nützen, was im Unternehmen vorhanden ist? Und zwar so, wie es für die Filiale richtig ist?“. Filialleiter sind für Personalentscheidungen mit verantwortlich und können Einstellungen selbst vornehmen. Für Filialleiter bedeutete das einerseits eine Befreiung zur Eigeninitiative, andererseits hat die Verantwortung enorm zugenommen: Auch die Filialleiter mussten erst lernen, das neue Führungsverständnis mit ihren Mitarbeitern aufzubauen.

Bei *DM* setzte sich nach und nach die Überzeugung durch: „Kümmere dich um den Menschen, dann kümmern sich die Zahlen um sich selbst“. Ein Instrument zur Unterstützung dieser Führungsphilosophie ist die im Folgenden beschriebene Wertbildungsrechnung.

Wie führt man eine „radikal dezentralisierte“ Organisation und wie wird sie koordiniert?

Wird in einem Unternehmen eine „unternehmerische“ Koordination angestrebt, dann sollte nach dem Prinzip der Dezentralisierung dasjenige Team (oder diejenige „Zelle“) die Entscheidung treffen, das auch von ihr betroffen und „marktnah“ tätig ist. Das Problem besteht darin, wie eine derart autonome und dezentralisierte Struktur eigentlich zu führen ist. Die heute gängigen Vorgehensweisen und Instrumente sind zur Förderung dezentraler Verantwortung und Entscheidung kaum geeignet, da sie auf einem genau gegensätzlichen Paradigma der Steuerung beruhen (tayloristische Teilung zwischen Intention und Ausführung, Aufbauorganisation als Pyramide, Hierarchie, Macht, Kontrolle usw.). Traditionelle Instrumente zur Koordination, wie zentrale Vorgaben und Allokationen, Budgets, verhandelte Ziele und Kontrolle anhand von Plan-Ist-Abweichungen stehen, streng genommen, im Widerspruch zur Forderung nach dezentraler Autonomie und Verantwortung.

Einem zeitgemäßen Führungsverständnis zufolge, das im Einklang mit der Realität dynamischer und komplexer Märkte steht, besteht die Aufgabe der Führung in der Schaffung und Stärkung des Bewusstseins der Menschen mit dem Ziel weitestmöglicher Selbstführung des Einzelnen. Führung sollte dagegen nicht eine direktive, weisungsgebundene Unternehmenskultur anstreben. Die Aufgabe der Unternehmensgestaltung muss demzufolge sein, den Einzelnen in die Lage zu versetzen, **selbstständig und intelligent im Sinne des Ganzen handeln** zu können. Ein wichtiges Element hierbei ist Transparenz – die Bereitstellung und Abbildung finanzieller Informationen und Kennzahlen, die die wirtschaftlichen Vorgänge des Unternehmens wahrnehmbar machen.

Bei *DM* erkannte man sehr schnell, dass dieser Paradigmenwechsel nicht durch bestehende Systeme und Verfahren gelöst werden konnte. Inzwischen ist diese Einsicht in der Literatur detailliert dargestellt und argumentativ gut belegt, z.B. in den Veröffentlichungen von Vertretern des *Beyond Budgeting Round Table* oder von *Reinhard Sprenger* (vgl. 2002). Bei *DM* lautete die Herausforderung aber konkret: Nicht nur der Führungsstil und der Organisationsaufbau würden sich verändern müssen: Das Unternehmen brauchte auch eine andere Form von Reporting, mehr Information für die Mitarbeiter und mehr Transparenz. Ein „mitunternehmerisches“ Berichtswesen sollte Eigeninitiative nicht durch die Ausübung von Vorgaben und Kontrolle verhindern, sondern durch Transparenz fördern. Es sollte die vielen Mitarbeiter in der Peripherie einer Organisation befähigen und ermächtigen, anstatt wenigen Mitarbeitern im Controlling und in der Zentrale als Machtinstrument zu dienen. Es musste also ein völlig neues System entwickelt werden, bei dem das Unternehmen nicht als Pyramide, sondern als Netzwerkstruktur begriffen und dargestellt wird. Daraus entstand in den Jahren 1988-1993 die Wertbildungsrechnung, die bei *DM* als hauptsächliches Berichtswesen finanzieller Kennzahlen dient (vgl. *Kaletta/Gerhard*, 2002).

Aufgabenstellungen

Aufgabe 3.3.1: Sie bereiten eine kurze Präsentation für das Top-Management von *dm-drogerie markt* vor, bei der es um Vorschläge zur Neugestaltung von Steuerungsprozessen für die gesamte Organisation geht. Gehen Sie von der These aus, dass (1) Mitarbeiter in allen Teams prinzipiell in der Lage sind „unternehmerisch“ denkend und verantwortlich Entscheidungen zu treffen, und (2) dass die Zukunft nicht vorhersehbar ist – und damit Pläne tendenziell ungeeignet zur Koordination und Steuerung der Organisation sind. In Ihrer kurzen Argumentation wollen Sie deutlich machen, dass überdurchschnittlicher Erfolg gerade durch den Verzicht auf periodenbasierte Planzahlen und zentrale, hierarchische Weisung möglich ist. Bedienen Sie sich bei ihrer Argumentation der Gestaltungsprinzipien des Beyond Budgeting-Modells und zeigen Sie in einer kurzen Argumentationslinie auf, inwiefern Transparenz und erhöhte Verantwortung das Denken und Verhalten der Organisationsmitglieder verändern.

Aufgabe 3.3.2: Dem Beyond-Budgeting-Modell zufolge erfordert eine wahrhaft dezentralisierte und dynamisch agierende Organisation zweierlei Mechanismen. Es bedarf:

- eines Systems von „Transferpreisen“ für Leistungen interner Service-Bereiche wie IT, Personal, Finanzen, Personal, Recht usw. und
- eines „Internen Marktes“, auf dem diese internen Leistungen eingekauft werden (oder nicht).

Skizzieren Sie stichwortartig, anhand welcher Instrumente diese Mechanismen in einem Handelsunternehmen wie *dm-drogerie markt* umgesetzt werden können und wie diese Mechanismen konkret ausgestaltet werden sollten.

Aufgabe 3.3.3: Das *Toyota*-Produktionssystem (TPS) gilt seit Jahrzehnten als beispielhaft für ein Modell, in dem Kosten nicht künstlich und auf kurzfristige Erfolge abzielend „gekürzt“ werden, sondern in dem alle Mitarbeiter kontinuierlich und langfristig auf die Verbesserung von Wertschöpfungsprozessen und die Vermeidung von Verschwendung hinarbeiten. TPS steht dadurch für einen Paradigmenwechsel im Management. Versuchen Sie die folgenden Paradigmenwechsel stichwortartig zu begründen:

- Den Übergang von „Personalkosten“ zu „Mitarbeiterereinkommen“.
- Den Übergang von „Kosten managen“ zum „Ströme der Wertbildung verbessern.“
- Den Übergang vom „Forcieren von Umsatzwachstum“ zur „Verbesserung von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität“.
- Den Übergang von „Zentralbereichen“ als Kostenstellen (mit Kostenverrechnung per Umlageverfahren) zu „Professional Service Firms“, die ihre Leistung intern verkaufen.

Aufgabe 3.3.4: Inwiefern kann ein auf realer (Ist-)Wertschöpfung beruhendes Berichtswesen Budgets und die Allokation von Ressourcen vollständig überflüssig machen? Nennen Sie stichwortartig drei Argumente für diese These.

Aufgabe 3.3.5 Das Beyond-Budgeting-Modell basiert auf 12 Prinzipien – sechs Prinzipien für hochgradig dezentralisierte Führung und Organisation, sechs für anpassungsfähige Steuerungsprozesse innerhalb „relativer Leistungsverträge“. Im Zusammenspiel beschreiben diese Prinzipien Eigenschaften von Höchstleistungsorganisationen, die in komplexen Umwelten agieren müssen.

Listen Sie diejenigen Prinzipien des Modells auf, die durch ein internes Berichtswesen unterstützt werden können und müssen – ein Berichtswesen, das allen Mitarbeitern in der Organisation verständlich und einsehbar sein und das unternehmerische Entscheidung in allen Teams fördern soll. Und beschreiben Sie stichwortartig, inwiefern dieses Berichtswesen zu den jeweiligen Prinzipien beiträgt. Umgekehrt: Welche Prinzipien des Modells sind durch ein Berichtswesen nicht betroffen?

Lösungsvorschlag zur Fallstudie 3.3 „Beyond Budgeting: Wertbildungsrechnung bei dm-drogerie markt“

von

Niels Pfläging, *Beyond Budgeting Round Table*

Jan Selders, *Interfakultatives Institut für Entrepreneurship der Universität Karlsruhe*

Die folgenden Ausführungen beschreiben Ideen, die – aus dem Führungsverständnis bei *dm-drogerie markt* heraus – zur Entwicklung und Umsetzung des neuen Steuerungsmodells des Unternehmens und des Instruments der „Wertbildungsrechnung“ führten (vgl. dazu ausführlich Werner, 2006; Selders, 2007). Zudem werden Konzepte der Implementierung und die Auswirkungen der praktischen Anwendung dargestellt.

3.3.1 Wertbildungsrechnung als Wahrnehmungsoberfläche für dezentralisierte, unternehmensweit verteilte Führung

Betrachtet man ein Unternehmen nicht aus der rein hierarchischen Sicht eines Organigramms, sondern als Zusammenschluss verschiedenster Einzelleistungen, durch die erst die Gesamtleistung der Organisation entsteht, so offenbart sich das Zusammenwirken vieler Menschen als ein **Miteinander-Füreinander-Leisten**. Die Aufgaben innerhalb eines Unternehmens, z.B. die Arbeit einer Abteilung, können gar nicht von einer einzelnen Person erledigt werden. Die Arbeit in Teams, gemeinsam eine Leistung zu erstellen, ist ein Miteinander-Leisten. Die Arbeit des Teams ist jedoch kein Selbstzweck. So wie auch die Leistung eines Unternehmens kein Selbstzweck ist, sondern der Bedürfnisbefriedigung einer weiteren Partei, des Kunden, dient. Die Teilaufgaben eines Unternehmens sind ab einer gewissen Unternehmensgröße nicht mehr alle auf den externen Kunden gerichtet, sondern dienen vielmehr internen Kunden. Dies gilt z.B. für produzierende Abteilungen, die marktnahen Teams des Unternehmens die Produkte zum Vertrieb zur Verfügung stellen, für die Logistik, oder für zentrale Dienstleister (shared services) wie IT, Personalmanagement, Rechnungswesen und Controlling. So sind Bereiche innerhalb des Unternehmens von den Leistungen anderer Unternehmensbereiche abhängig. Diese arbeitsteilige Fremdversorgung ist ein Füreinander-Leisten: Ohne die Bereitstellung von Leistungen anderer Unternehmensteile kann eine Abteilung eventuell gar nicht erst tätig werden. Möchte man das Miteinander-Füreinander-Leisten eines Unternehmens auf direktem Wege koordinieren, und nicht über den Umweg der Hierarchie anordnen, so ist man auf die intelligente Zusammenarbeit der einzelnen Akteure angewiesen.

Ein dezentral organisiertes, authentisches Zusammenwirken im gesamten Unternehmen wird erst möglich, wenn der Einzelne aus eigener Einsicht handeln kann. Ein in diesem Sinn wirksames Controllinginstrumentarium muss also jedem Mitarbeiter verständlich aufzeigen, wie aus den Bemühungen Einzelner ein positiver Gesamtzusammenhang und Teamleistung entstehen. So wird für den Einzelnen sichtbar, wann seine Initiative von Nutzen für andere ist oder nicht. Die arbeitsteilige Zusammenarbeit im Unternehmen bedingt nämlich, dass niemand „für sich selber“ arbeitet, sondern dass wir – sowohl inner- als auch überbetrieblich – immer für andere arbeiten. Somit gilt es, im Sinne effektiver Führung und Steuerung, folgende Aussage in einem Controllinginstrumentarium umzusetzen: „Je mehr der Einzelne selbst sieht, was für andere notwendig ist, desto unternehmerischer wird er in seiner Arbeit sein.“ Der Blick des Einzelnen richtet sich nicht mehr nach „oben“ („Please the boss“-

Denken), sondern er richtet sich nach vorne, auf die Bedürfnisse des Nächsten - sei dies nun ein interner oder ein externer Kunde. Auf diese Weise ist eine dezentrale, autonome Koordination des Unternehmens möglich, wenn jeder möglichst bewusst und möglichst selbstgeführt eine Aufgabe im arbeitsteiligen Prozess ergreifen kann.

Die bei *DM* seit 1993 verwendete Wertbildungsrechnung verkörpert als Instrument des internen Berichtswesens eine Steuerungs- und Führungsphilosophie, die das Prinzip des unternehmerischen, prozessorientierten Denkens und die Transparenz des Zahlenwerks konsequent in alle Bereiche des Unternehmens hineinträgt. Die Wertbildungsrechnung wurde bei *DM* entwickelt, um ein die Filialen des Unternehmens befähigendes und somit ein Entscheidungen dezentralisierendes Steuerungsmodell zu unterstützen. Das Instrument ermöglicht es, jede Filiale und jede Zentralabteilung als ein eigenes „virtuelles“ Unternehmen im Gesamtunternehmen zu betrachten. Statt sie durch Budgetvorgaben hierarchisch zu steuern und ein Führungsmodell von Anweisung und Kontrolle auszuüben, werden diese vielen „virtuellen“ Unternehmen als selbstständige Einheiten eines größeren Kollektivs aufgefasst. Um aber die netzwerkartige, prozessorientierte Struktur des Unternehmens transparent zu machen, müssen die innerhalb des Unternehmens existierenden Leistungsbeziehungen abgebildet werden. In der Wertbildungsrechnung werden interne Leistungen dazu nicht planwirtschaftlich verrechnet, sondern marktwirtschaftlich berechnet. Dies führt zu einem Bewusstsein für den Leistungsaustausch. Aus den marktlichen Leistungsbeziehungen werden die Wertbildungsrechnungen der einzelnen Abteilungen zusammengeführt, die so als eigenständige Einheiten auch rechnerisch erfassbar sind. Damit wird unternehmerisches Handeln in der Peripherie und auf allen Ebenen der Organisation möglich – aber auch gefordert. Die Wertbildungsrechnung bei *DM* kann als eine von den Mitarbeitern sehr geschätzte, einfach zu handhabende und einheitliche **Wahrnehmungsoberfläche** verstanden werden, die sowohl die Struktur als auch die Prozesse des Unternehmens abbildet.

Zusammenfassend und als Lösungsvorschlag zur Aufgabe 3.3.1 kann konstatiert werden:

- **Leistung** innerhalb eines Unternehmens wird nicht von einzelnen Akteuren erbracht, sondern ist stets Ergebnis von Teamarbeit – von „Miteinander-Leisten“ und „Füreinander-Leisten“. Es gibt in Organisationen keine „Individuelleistung“.
- Alle Teilaufgaben in einem Unternehmen sind entweder **auf interne oder externe Kunden** gerichtet, die durch ihre Nachfrage Prozesse und Handeln in der Organisation „steuern“ – und damit auch die Organisation als Ganzes.
- Koordination mittels fixierter Pläne, Anweisung und Hierarchie steht letztlich immer im Widerspruch zu dieser „**natürlichen**“ **Steuerung per Marktzug** – Unternehmen sind vielmehr auf die intelligente Zusammenarbeit und Selbststeuerung der einzelnen Akteure angewiesen.
- Ein dezentral organisiertes, authentisches Zusammenwirken im gesamten Unternehmen wird erst dann möglich, **wenn der Einzelne aus eigener Einsicht handeln** kann, und wenn der Nutzen des eigenen Handelns sichtbar wird.
- Dazu muss das Controllinginstrumentarium **jedem Mitarbeiter verständlich** aufzeigen, wie aus den Bemühungen Einzelner Teamleistung und letztlich Unternehmensleistung entstehen.
- **Transparenz des Zahlenwerks** in allen Bereichen ist eine notwendige Voraussetzung, um Marktkräfte in die Organisation zu tragen. Eine Darstellung der Leistungszusammenhänge zwischen einzelnen Bereichen, die zu virtuellen Einheiten innerhalb eines Kollektivs werden, leitet den Marktzug in alle Bereiche hinein.
- Leistungsbeziehungen sollten nicht zentral oder durch zyklisch aufgestellte Pläne ausgelöst und koordiniert, sondern **dezentral und marktlich** durch Marktzug getrieben sein.

3.3.2 Elemente der Wertbildungsrechnung – Leistungskataloge und Berichte

Soll die Koordination zwischen verschiedenen Teams innerhalb einer größeren Organisation wahrhaft „dynamisch“ erfolgen, so dass Veränderungen in den Märkten unmittelbar Anpassungen auslösen können, dann ist zentralisierende, planbasierte Abstimmung keine Lösung. Besser funktioniert ein System aus „Transferpreisen“ einerseits und „internen Märkten“ andererseits. Die Wertbildungsrechnung bei *DM* integriert beide Mechanismen. Sie besteht im Wesentlichen aus zwei Elementen: Den „WBR-Leistungskatalogen“ (die Leistungsverflechtungen zwischen Zellen der Organisation beschreiben) und dem „WBR-Berichtswesen“. Beide Instrumente des Konzepts sollen im Folgenden kurz dargestellt werden.

Instrument 1: Die Leistungskataloge der Wertbildungsrechnung

In den Leistungskatalogen einer Wertbildungsrechnung wird definiert, was in einer Zelle der Organisation für andere geleistet wird. Die Erstellung des Leistungskataloges ist dabei ausdrücklich nicht Aufgabe einer Stabsabteilung, sondern sie wird eigenverantwortlich und bewusst von den jeweiligen Leistungserbringern gestaltet (siehe Abb. 3.3.3). Die angebotenen Leistungen werden dabei mit einem Preis versehen, der gerade kostendeckend sein soll. Es ist nämlich nicht sinnvoll – und führt teilweise zu dysfunktionalem Verhalten – wenn Gewinne nicht dort ausgewiesen werden, wo sie ausschließlich hingehören: an die vorderste Stufe der Prozesskette, an die Schnittstelle zum externen Kunden. Gewinnzuschläge müssen daher in internen Leistungsverflechtungen unterbleiben.

Durch die so aufgestellten Leistungskataloge, deren Struktur möglichst einfach gehalten werden sollte, kommen auch interne Abteilungen zu „Umsätzen“. Im Gegensatz zu einer Prozesskostenrechnung geht es nun jedoch nicht darum, internen Arbeitsabläufen über Kostentreiber Kosten zuzuordnen und diese irgendwie „zuzurechnen“. Ziel ist es vielmehr, für erbrachte Leistungen einen Wertbeitrag zu bemessen und diesen sowohl dem Empfänger als auch dem Erbringer ins Bewusstsein zu rufen. Im Sinne der Wertbildungsrechnung gibt es im Unternehmen keine „Kosten“, sondern nur „Leistungen“. In der Folge werden dann auch nicht „Kosten gemanagt“, sondern „Wertschöpfungsströme verbessert“. Die Leistungen werden nicht wie eine Schuldzuweisungen *verrechnet*, sondern wie in einem wirtschaftlichen Handel *berechnet*, was zu größerem Bewusstsein hinsichtlich der Wertschöpfung und zu einem Dialog über den internen Leistungsaustausch führt.

Aus dieser neuen Sicht von Leistung und Wert ergeben sich spannende Konsequenzen. So ist es im Sinne der Wertbildungsrechnung unsinnig, von „IT-Kosten“ zu sprechen: Die IT verursacht keine Kosten, sondern sie erfüllt Bedürfnisse, die an anderen Stellen des Unternehmens im Zusammenhang mit Kunden-Wertschöpfung entstehen. Wäre dies nicht so, dann könnte die IT Abteilung in der Konsequenz aus „Kostengründen“ geschlossen werden. Genau so verhält es sich übrigens auch mit den „Mitarbeiterereinkommen“ in der Wertbildungsrechnung – den „Personalkosten“ im traditionellen Steuerungssystem.

Instrument 2: Der Bericht der Wertbildungsrechnung

Aus den Leistungskatalogen ergibt sich die Struktur der Berichte der Wertbildungsrechnung (siehe Abb. 3.3.4). Vom Umsatz, der entweder extern über Filialen, Produkte oder Dienstleistungen, oder intern über Leistungskataloge erwirtschaftet wurde, wird der Wareneinsatz abgezogen. Unter dem Begriff des Wareneinsatzes sind alle physischen Vorprodukte vereint. Bei *DM* wird der Wareneinsatz dabei direkt in den Filialen verbucht. Als Differenz

Leistung	Beschreibung	Kunde	Preis
Bewerbermanagement	Ausschreibung, Vorauswahl, Gespräche, Vertragserstellung	Alle Mitarbeiter	1000 Euro pro Vorgang
Auswertungen	Personalstand, Cash-Flow, rechtliche Meldungen	Rechnungswesen	500 Euro pro Monat
Gehaltsabrechnung	Überweisungen, Meldung ans Finanzamt, Steuerabzüge	alle Abteilungen	15 Euro pro Mitarbeiter pro Monat

Abb. 3.3.3: Leistungskatalog der Wertbildungsrechnung am Beispiel der Personalabteilung

aus Umsatz und Wareneinsatz erhält man den Deckungsbeitrag. Dieser ist jedoch nicht auf ein einzelnes Produkt bzw. auf eine einzelne Dienstleistung hin verrechnet (es gibt keine Produktmargen-Betrachtung), sondern lediglich auf die Gesamtleistung der Abteilung.

In der Wertbildungsrechnung werden alle Positionen immer auf den Deckungsbeitrag des Teams bezogen, weil der Umsatz im Handel eine unerhebliche Größe der Unternehmenssteuerung darstellt. Erst im Deckungsbeitrag findet sich ein wertschöpfender Anteil am wirtschaftlichen Ergebnis – der Wareneinsatz dagegen wird von vorgelagerten Unternehmen wertschöpfend hergestellt.

Position	Laufender Monat	in %	Vorjahres-Monat	in %	Differenz LM - VJ
Umsatz	10.000,00		9.600,00		400,00
- Wareneinsatz	4.000,00		3.800,00		200,00
= Deckungsbeitrag	6.000,00	100%	5.800,00	100%	200,00
Stadtwerke	120,00	2%	110,00	2%	10,00
+ Verbrauchsmaterial	340,00	6%	360,00	6%	(20,00)
+ Strom	400,00	7%	380,00	7%	20,00
+ Telekom	60,00	1%	60,00	1%	-
+ Versicherung	80,00	1%	70,00	1%	10,00
= (1) Summe Fremdleistungen	1.000,00	17%	980,00	17%	20,00
Personalmanagement	50,00	1%	50,00	1%	-
+ IT	90,00	2%	80,00	1%	10,00
+ Controlling	30,00	1%	40,00	1%	(10,00)
+ Logistik	160,00	3%	140,00	2%	20,00
+ Gebietsleitung	70,00	1%	60,00	1%	10,00
= (2) Summe Vorleistungen	400,00	7%	370,00	6%	30,00
Steuern	40,00	1%	40,00	1%	-
+ Entgelt für Investitionen	200,00	3%	180,00	3%	20,00
+ Warenzinsen	160,00	3%	200,00	3%	(40,00)
+ Mitarbeiter-Einkommen	4.000,00	67%	3.800,00	66%	200,00
+ Ent-/Verschuldung	200,00	3%	230,00	4%	(30,00)
= (3) Eigenleistung	4.600,00	77%	4.450,00	77%	150,00

Abb. 3.3.4: Schematische Darstellung eines Wertbildungsrechnungsberichts für eine Filiale

Der Deckungsbeitrag wird nun aufgeteilt in „Fremdleistungen“, „Vorleistungen“ und „Eigenleistungen“:

- **Fremdleistungen:** Hierunter fallen alle extern eingekauften Leistungen, z.B. Spedition oder Beratungsleistungen.
- **Vorleistungen** sind diejenigen Leistungen, die eine Abteilung von anderen Stellen des Unternehmens bezieht. Sie ergeben sich aus den Leistungskatalogen. Die in traditioneller Kostenrechnung existierenden, fast immer wenig transparenten „Gemeinkosten“ gibt es in der Wertbildungsrechnung nicht mehr. Nichtssagende Positionen wie „Verwaltungskosten“ oder „Vertriebskosten“ fallen weg. Die Vorleistungen zeigen der Abteilung ihre Abhängigkeit von den Leistungen anderer auf, ohne die sie eventuell gar nicht tätig werden könnte.
- **Eigenleistung:** Zieht man Fremd- und Vorleistungen vom Deckungsbeitrag ab, erhält man die Eigenleistung. Die Eigenleistung stellt den Betrag dar, der verteilt bzw. konsumiert werden kann. Er entspricht der Wertschöpfung, die an dieser spezifischen Stelle des Unternehmens geleistet wurde. Die Eigenleistung teilt sich auf in die Einkommen der Mitarbeiter, die Forderungen des Staates (Steuern), die Forderungen des Kapitals (Zinsen) und „Gewinne“.

Der übrig gebliebene Gewinnbetrag steht dem Unternehmen zur Verfügung, um ihn durch Entgelte für geleistete oder zukünftige Investitionen zur Regeneration oder zum Wachstum zu verwenden oder um sich zu entschulden. Eine Filiale trägt durch die Entschuldung zum Abbau der Fremdkapitalquote bei und erhöht den Anteil des durch Eigenkapital gedeckten Vermögens des Unternehmens. Macht eine Filiale einen Verlust, so entsteht eine Verschuldung, der entweder durch die Entschuldung anderer Filialen ausgeglichen werden muss, oder tatsächlich zu einer Verschuldung des Gesamtunternehmens führt.

Der Lösungsvorschlag zur Aufgabe 3.3.2 ist übersichtsartig in Abb. 3.3.5 aufgezeigt.

Transferpreise („WBR-Leistungskataloge“)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Leistungskataloge definieren, was in einer Zelle für andere interne Bereiche geleistet wird. ▪ Die Erstellung der Leistungskataloge ist Aufgabe der die Leistung erbringenden Einheit ▪ Jede Leistung ist mit einem Preis versehen. Interne Bereiche kommen so zu Umsätzen. ▪ Alle Leistungen werden ohne Gewinnaufschläge berechnet - interne Servicebereiche arbeiten im Unterschied zur Profit-Center Rechnung kostendeckend und nicht gewinnbringend. ▪ Leistungskataloge sollten „einfach“ sein, also möglichst wenige Transferleistungen pro Bereich enthalten. ▪ Denken in „Kostenkategorien“ wird abgelöst durch Denken in „Leistungskategorien“.
Interne Märkte („WBR-Berichtswesen“)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Die dezentralen Einheiten (Filialen) sind voll verantwortlich für die eigene Ressourcennutzung (Autorität liegt nicht bei Zentralbereichen). ▪ Wo möglich steht es Filialen offen, Leistungen intern oder auch extern zu beziehen. ▪ Filialen haben vollen Einblick in ihre eigenen Finanzdaten und in die anderer Teams. ▪ Auf Kennzahlen bezogene Vergleichsdaten sind für alle Teams verfügbar. ▪ Für Teams ist es sinnvoll, dass eine Klassifizierung in Fremdleistungen Dritter, Vorleistungen anderer Teams und authentischer Eigenleistung sichtbar wird.

Abb. 3.3.5: Gestaltungsmerkmale von Transferpreisen und internen Märkten

3.3.3 Die Nutzung des Instruments im Unternehmen

Die Wertbildungsrechnung bietet auf den zweiten Blick eine deutlich andere Art der Darstellung von Finanzflüssen als eine klassische Gewinn- und Verlustrechnung, in der – vereinfacht gesagt – der Umsatz „gut“ ist und der Rest „böse“, wobei dann die „bösen“ Positionen so weit wie möglich „gekürzt“ und reduziert werden sollen.

Das Instrument orientiert sich beim näheren Hinsehen nämlich keineswegs an einer kostenrechnerischen und somit immer den Wertschöpfungsprozessen fremden Weltsicht. Es geht nicht um „Kosten sparen“, sondern um das „transparent machen der Leistungsströme“. Es gibt folgerichtig in dieser Darstellung auch **keine „Personalkosten“**, sondern lediglich „Mitarbeiter Einkommen“. Das ist einerseits produktiver und intuitiv besser verständlich. Aber es soll durch diese Richtigstellung der Begrifflichkeiten auch zum Ausdruck kommen, so bemerkt *Götz Werner*, dass „die Handhabung der Zahlen auch Einstellungen zu den Menschen widerspiegelt.“

Eine Wertbildungsrechnung ordnet die Mitarbeiter Einkommen zudem der Leistungserstellung zu, nicht der „Gewinnschmälerung“, wie in der Gewinn- und Verlustrechnung. Gleiches gilt für Investitionen/Abschreibungen. Statt also Personalkosten mit Telefonkosten implizit auf eine Stufe zu stellen – als den Gewinn schmälernde Abflüsse – werden „Mitarbeiter mit Einkommen ausgestattet, um gemeinsam Leistungen erbringen zu können“. Oder, präziser formuliert und konsistent mit der Führungsphilosophie von *DM*: Den Mitarbeitern wird durch ihr Einkommen „Freiheit“ gegeben. Nämlich die Freiheit, sich mit ihrer Leistung kreativ ins Unternehmen einzubringen. So wird jedem Mitarbeiter bewusst, wie viel vom erwirtschafteten Umsatz tatsächlich als Einkommen zur Verfügung steht.

Leistungsströme im Unternehmen werden nicht heimlich oder durch die unsichtbare Hand von Zentralabteilungen zwischen Kostenstellen verschoben, sondern wahrnehmbar und verständlich dargestellt. Jede Abteilung ist für diesen Leistungsstrom sowohl als Lieferant (abgebildet durch den Umsatz) als auch Empfänger (abgebildet in den Vorleistungen) verantwortlich. Durch die Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben erfolgt eine ganzheitliche Sicht, statt Maßnahmen rein auf Ebene der **Kosten** (der buchhalterischen Konsequenz von Aktivitäten und Ausgaben) anzuregen. Teams versuchen mit Hilfe des so gestalteten Berichtswesens, den Anteil der eigenen Wertschöpfung (Eigenleistung), relativ zum Deckungsbeitrag möglichst groß werden zu lassen. Sie streben somit eine nachhaltige Leistungsverbesserung an.

Da alle Positionen stets prozentual im Verhältnis zum Deckungsbeitrag berichtet werden, sind verschiedene Schlüsselindikatoren der Leistung („KPIs“), wie etwa „Deckungsbeitrag über Gehälter“ direkt ablesbar. Es besteht zusätzlich die Möglichkeit des Vergleichs zwischen verschiedenen Einheiten, z.B. zwischen den Filialen – unabhängig von deren Größe. „Die Filialleiter gucken nicht in die eigenen vier Wände, sondern haben direkt eine Relativierungsmöglichkeit mit anderen *DM*-Märkten“, so Geschäftsführer *Erich Harsch*. Und von dieser Möglichkeit machen die Einheiten auch intensiven Gebrauch. „Wir verzichten aber auf umsatzbezogene Berechnungen“, betont *Harsch*. Denn derartige Darstellungen könnten dazu führen, dass sich Filialen „gesund rechnen“ oder das **Umsatzwachstum** um der reinen „Größe“ willen suchen. Das Unternehmen strebt aber nicht vor allem nach Umsatz und Wachstum, sondern vielmehr nach Wirtschaftlichkeit und Rentabilität (vgl. *Schmitz*, 2006, S. 38ff).

Die Wertbildungsrechnung richtet sich auf den (internen) Kunden und dessen Bedürfnisse. Durch die Bewusstseinsbildung für den kontinuierlichen Leistungsaustausch ordnet sie eine Teilaufgabe im Unternehmen in den Prozess ein und ermöglicht dadurch eine dezentrale Koordination. Bereits durch die Erstellung des eigenen Leistungskataloges und dessen „Bepreisung“ schaut jede Abteilung über den eigenen Tellerrand hinaus. Es soll Unterneh-

men geben, die allein dadurch schon erfolgreicher wurden. Unternehmensintern werden so aus **Zentralabteilungen** „Professional Service Firms“, wie sie etwa *Tom Peters* seit einigen Jahren vehement fordert (vgl. *Peters*, 2005, S. 73ff.). Ebenso ist es für die einzelnen Teams eine neue Erfahrung, klar aufgezeigt zu bekommen, von wem und von was sie eigentlich „abhängig“ sind.

3.3.4 Die Rolle der Wertbildungsrechnung im Kontext der Unternehmensführung

Durch die Leistungskataloge wird ermöglicht, dass auch Abteilungen ohne Marktkontakt einen Kunden haben, dem sie ihre Leistungen „verkaufen“ müssen. Der Umsatz des Marktes gliedert sich so in das Unternehmen hinein bis zum Anfang der Prozesskette hin auf: Der „Markt kommt in das Unternehmen herein“. Abteilungen sind somit keine Kostenstellen mehr, die mit Kosten belastet oder durch Schlüsselung und Verrechnung entlastet werden, sondern sie erhalten zusätzlich zur Ausgaben- auch eine Einnahmenseite. Die Abkehr von einem kameralistischen Kostensystem mit Soll-Ist Vergleichen ist damit möglich. Der Umsatz einer Abteilung stellt ihre Leistung für andere dar und verdeutlicht das von ihr Gewünschte. Die bezogenen Leistungen oder die Eigenleistung als verkonsumierte Leistung stellen dabei den Rahmen des Möglichen dar. Das Gewünschte im Rahmen des Möglichen, nämlich mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen bestmöglich zu gestalten, ist eine unternehmerische Herausforderung. Unterstützt durch den passenden Führungsgedanken schafft die Wertbildungsrechnung einen Freiraum, aber auch klare Rahmenbedingungen für unternehmerische Entfaltung und die Initiative des Einzelnen.

Das für die jeweilige Wertbildung verantwortliche Team hat die von ihm verursachten Ausgaben selber zu verantworten. Es kann dies auch tun, da es bestrebt sein muss, sich nicht zu verschulden. Wird durch eine Produktivitätssteigerung die Leistung verbessert, so entsteht in der Wertbildungsrechnung aufgrund höherer Einnahmen die Möglichkeit zu höherem Verbrauch. Kosten müssen also nicht mehr von der Geschäftsführung „gemanagt“ werden, sondern liegen in der Verantwortung des Einzelnen. Der Beitrag der Wertbildungsrechnung für die Unternehmensführung ist es, jedem tatsächlich ein sachliches Urteil zu ermöglichen.

Gelingt es einer Abteilung durch eine Produktivitätsverbesserung weniger verschwenderisch mit ihren eigenen Leistungen bzw. mit den Leistungen anderer umzugehen, so reduzieren sich die bezogenen Vor- und Fremdleistungen bzw. die verbrauchten Eigenleistungen (dies entspricht einer „Kostensenkung“ im klassischen Managementdenken). Eine Abteilung mit Marktkontakt erhöht so ihre Entschuldung oder bekommt Raum zu einer besseren Preisgestaltung am Markt. Eine intern leistende Abteilung kann die Preise im Leistungskatalog anpassen, bis sie wieder ausgeglichen arbeitet.

Ein weiterer interessanter Aspekt der Wertbildungsrechnung eröffnet sich für die Planung, denn Budgets und eine Steuerung von Ressourcen durch Allokation werden prinzipiell überflüssig. Leistungen können im Wertbildungskonzept zwischen den einzelnen Bereichen frei verhandelt werden. Nachgelagerte Bereiche werden nicht zu viele Aufträge an interne Dienstleister vergeben, da diese als Vorleistungen bezahlt werden müssen. Für die internen Dienstleister stellen die an sie vergebenen Aufträge eine Art „Budget“ dar – das allerdings zeitnah durch reale, dezentrale Nachfrage und nicht periodenbezogen durch zentralistische Zuweisung oder Verhandlung gesteuert wird. Ist z.B. bei *DM* im Leistungskatalog für die Sortimentsgestaltung ein Preis festgelegt, so ergibt dieser Preis, multipliziert mit der Anzahl der Filialen, den Umsatz der „Sortimentsabteilung“. Innerhalb dieses Rahmens muss die Aufgabe nun bestmöglich gelöst werden. Die unternehmerische Disposition jedes Verantwortlichen führt dabei zur Bemühung in allen Bereichen, die Leistungen zu möglichst nied-

rigen Preisen weitergeben zu können. D.h. mit wachsenden Aufträgen ist eine Preissenkung in den Leistungskatalogen möglich, wenn die Abteilung Degressionseffekte nutzen kann. Kann sie das nicht, müssen eventuelle Preiserhöhungen den internen Kunden gegenüber begründet werden.

Statt also hierarchisch darüber zu verhandeln, wie viel etwas kosten darf, was nötig ist und was gute Arbeit ist, wird dies im dialogischen Prozess zwischen Zentrum und Peripherie der Organisation deutlich. Eventuell nötige Änderungen müssen nicht durch hierarchische Autorität oder Neuplanung gelöst, sondern können dezentral und im Prozess zwischen Lieferant und Kunde angegangen werden. Planung und Koordination erfolgen dadurch sozusagen „automatisch“ und „kontinuierlich“.

3.3.5 Die Vorgehensweise: Einführung des Systems

„Wir hatten auf einmal Zahlen!“ sagt die ehemalige Filialleiterin *Erika Michel*. Während Filialen bei *DM* bis Anfang der 1990er Jahre lediglich selbst einen Monatsbericht mit Umsatz, Kundenanzahl, Brutto- und Nettoleistung zu erstellen hatten („alle anderen Zahlen hatte mein Bezirksleiter im Koffer“), so brachte die Strukturveränderung bei *DM* schnell neue Steuerungsinformationen, z.B. Umsätze für Bereiche wie Babytextilien und Pharma. Hinzu kamen später mit der Einführung der Wertbildungsrechnung als monatlicher Ergebnisrechnung Wirtschaftlichkeits-Kennzahlen für das ganze Unternehmen, differenziert für Regionen, Gebiete, Filialen und die einzelnen Ressorts der Zentrale. Außerdem führte *DM* Warenwirtschaftssysteme ein, die eine flexible Preisbildung in den Filialen zuließen. Filialen bei *DM* haben heute die Freiheit, alle Produkte selbstständig und filial-individuell zu „bepreisen“. Umsätze und andere Kennzahlen der Nachbarfilialen sind über das interne Datennetz abrufbar. Hinzu kamen jährliche regionale Filialleitermeetings, bei denen die Zentralabteilungen für die Kollegen aus den Filialen „da zu sein haben“. Und ein Email-System, das die Kommunikationsfähigkeit der Filialen verbesserte, noch vor dem Aufkommen des Internets.

Sowohl die Leistungskataloge als auch die Berichte der Wertbildungsrechnung wurden im SAP-System des Unternehmens implementiert. Diese Implementierung begann nach der Entwicklung und konzeptionellen Umsetzung Anfang der 1990er Jahre. Heute beraten sich Gebietsverantwortliche untereinander zu Fragen wie Mitarbeiterereinkommen und Aktionsplanung und es gibt regionale „Marktplätze“, in denen sich Filialleiter alle sechs bis acht Wochen zu praktischen Fragen beraten. *DM* baute so neben der strukturellen Veränderung auch ein ganzes Netz aus passender instrumenteller Infrastruktur für dezentrale Entscheidung und Autonomie auf.

Insgesamt wird also Vieles getan, um eine „Wahrnehmungsoberfläche für den hauswirtschaftlichen Verstand der Mitarbeiter in den Filialen“, der Profit Center bei *DM*, zu schaffen. Es handelt sich bei der Wertbildungsrechnung denn auch keineswegs um ein Kontrollinstrument, sondern ein Instrument für Dezentralisierung von Entscheidungen hin zur Schnittstelle mit dem Kunden. Informierte und mit dem Unternehmensinteresse übereinstimmende Entscheidungen sollen lokal getroffen werden.

Aus Sicht des Beyond Budgeting hat ein die Wertschöpfung abbildendes Berichtswesen wie die Wertbildungsrechnung somit Einfluss nicht nur auf einige wenige der 12 Prinzipien des Modells. Sondern auf alle Dimensionen oder Prinzipien des Steuerungsmodellmodells, wie unser Lösungsvorschlag zur Aufgabe 3.3.5 in Abb. 3.3.6 aufgezeigt.

Steuerungsprinzipien für dezentralisierte Organisation und Selbstführung	
Prinzip	Wirkung eines internen Berichtswesens im Sinne des Beyond-Budgeting-Modells
1. Kundenfokus	Berichte sorgen für fokussierte Darstellung von Kundenergebnissen (Wertschöpfung), sichtbar für alle Mitarbeiter und Teams
2. Verantwortung	Berichte versorgen das Netzwerk kleiner, ergebnisverantwortlicher Einheiten mit allen Informationen für unternehmerische Entscheidungen
3. Leistungsklima	Berichte machen relativem Teamerfolg am Markt durch das Informationssystem transparent – auch durch Vergleiche zwischen Teams
4. Handlungsfreiheit	Berichte stellen durch ihre Informationen Entscheidungsfähigkeit der kundennahen Teams erst her bzw. erhöhen sie.
5. Führung	Berichte bringen Ziele und Begrenzungen zum Ausdruck – durch „Sinnkoppelung“, nicht Weisung.
6. Transparenz	Berichte tragen unmittelbar zur Transparenz bei, sofern das Zahlenwerk schnell, offen und einheitlich für alle Mitarbeiter sichtbar ist.
Steuerungsprinzipien für flexible Steuerungsprozesse und Leistungsmanagement	
Prinzip	Wirkung eines internen Berichtswesens im Sinne des Beyond-Budgeting-Modells
1. Zielsetzung	Berichte erlauben eine bewegliche Abbildung realer (Ist-)Leistung für kontinuierliche, relative Verbesserung
2. Vergütung	Berichte für können eine Grundlage für Team-Erfolgsbeteiligung anhand der Ist-Ergebnisse darstellen.
3. Planung	Berichte lösen lokale Aktionsplanung als einbeziehenden, kontinuierlichen, Prozess aus (statt periodischer Planungsrituale ohne Aktionsbezug).
4. Kontrolle	Berichte erlauben Selbstkontrolle und Kontrolle durch Gruppendruck – durch relative Leistungsvergleiche zu Markt/Kollegen/Vorperioden/Trends
5. Ressourcen	Berichte erlauben Teams eigenständig, bedarfsbezogen und im Bewusstsein der Folgen über lokale Ressourcennutzung zu entscheiden.
6. Koordination	Berichte erlauben durch dezentrale Ergebnistransparenz dynamische und „marktliche“ Koordination, unabhängig von starker zentraler Abstimmung.

Abb. 3.3.6: Wirkung eines internen Berichtswesens im Sinne des Beyond Budgeting

Lessons Learned: Konsequenzen aus der Einführung

Der Prozess der Dezentralisierung bei *DM* ging keineswegs schnell oder schmerzfrei vonstatten. Das Verhalten in der Organisation änderte sich erst allmählich, die Übergangsphase war von erheblichen Widersprüchen zwischen erklärten Werten und Verhalten im Tagesgeschäft geprägt. Eine ehemalige Filialleiterin berichtet: „Es ging so: Einerseits Bandbreiten aufzeigen und mal so ein bisschen was an die Hand geben, mit dem man loslaufen kann – ein bisschen Sicherheit vermitteln. Aber auf der anderen Seite haute dann der Gebietsverantwortliche mit dem Hammer drauf auf alles, was falsch gelaufen ist“. In vielen Momenten war noch deutlich das alte Hierarchiedenken bei vielen Mitarbeitern spürbar. Erst nach und nach wurde gelernt, Informationen weiter zu geben, um transparent zu machen, warum Dinge so sind, wie sie sind. Ohne, dass dies als Tagesbefehl verstanden wurde.

Bei alledem hat sich das Verhältnis zwischen Zentrale und Peripherie natürlich massiv gewandelt: Aufgabe der Zentrale ist es heute, den Filialen Dienstleistungen anzubieten. Die Zentrale arbeitet für die Filialen, anstatt diese zu managen. „Der Zentrale die Arroganz auszutreiben, das war ein jahrelanger Prozess“, sagt *Erich Harsch*. Sein Kollege *Götz Werner* ergänzt: „Es hat sich ein Bewusstsein für den Leistungsaustausch verbreitet. Die interne Kundenbeziehung ist dadurch bewusst geworden.“

Bei der Dezentralisierung in den Filialen – bis in die gesamte Filial-Mitarbeiterschaft hinein – ist *DM* nach eigenem Bekunden noch nicht so weit, wie sich die Unternehmensleitung dies wünschen würde. *Götz Werner*: „Die Frage ist: Was hat man für eine Vision dabei und was hat man für Voraussetzungen geschaffen? Es ist ja schnell gefordert: unternehmerisches Verhalten. Aber auf das Verhalten kommt es nur bedingt an, deshalb habe ich einmal den Ausdruck unternehmerische Disposition verwendet.“ Gemeint ist, eine geteilte Vision für den Wandel zu entwickeln, die dann nach und nach, unterstützt durch Strukturen und Infrastruktur für die Dezentralisierung, Wirklichkeit wird. Es gehe, so *Werner*, in der Zukunft um die folgende Fragestellung: „Wie bringen wir es fertig, dass insbesondere die Filialen bewußtseinsmäßig über das Tagesgeschäft hinauswachsen?“

Bewertung und Ausblick zur weiteren Entwicklung

Anhand des beschriebenen Fallbeispiels zeigt sich eindrucksvoll, dass Selbstführung, dezentralisierte Entscheidung und verteilte Verantwortung im Unternehmen durch bestimmte Instrumente gefördert werden können – ja gefördert werden müssen. Die Wertbildungsrechnung ist bei *DM* eine wesentliche Grundlage für eine durchgängige, unternehmerische Sicht auf die finanzielle Leistung des Unternehmens in allen seinen Bereichen. Das Instrument schafft Voraussetzungen dafür, dass ein den Prinzipien von Dezentralisierung, Transparenz und unternehmerischem Denken in allen Teams folgender Führungsansatz, wie ihn das Beyond-Budgeting-Modell beschreibt, über den Zeitraum mehrerer Jahrzehnte hinweg konsequent gelebt werden kann.

Das Instrument der Wertbildungsrechnung bei *DM* regt in besonderem Maße ein Verständnis des Unternehmensgeschehens seitens aller Akteure im Unternehmen an, das im Einklang mit den Prinzipien anpassungsfähiger und „vertrauender“ Führungskultur steht. Andere Unternehmen, die den Prinzipien des Beyond Budgeting-Modells folgen, haben ähnliche Instrumente entwickelt: Ein der Wertbildungsrechnung eng verwandtes System ist seit den 1970er Jahren bei der schwedischen Universalbank *Svenska Handelsbanken* unter den Bezeichnungen „Transferpreise“ und „Interne Märkte“ im Einsatz. Auch hier gilt das System laut Aussage der Mitarbeiter als einer der Stützpfiler radikal „dezentralisierter“ Führung und Entscheidung. Das deutsche Handelsunternehmen *Alnatura* hat jüngst eine Wertbildungsrechnung nach dem Vorbild von *DM* eingeführt.

In Pionierorganisationen wie *DM* setzten sich Mitarbeiter und Teams selbst aufregende, anspruchsvolle und kühne Ziele und arbeiten dann „unternehmerisch“ auf bestmögliche Leistung hin. Die Verantwortung von Führungskräften verändert sich folglich ebenfalls in diesem Modell: Sie müssen sich häufig in Fragen des Tagesgeschäfts dazu disziplinieren, „die Hände bei sich zu behalten“ und Entscheidungen bei den Mitarbeitern zu belassen. Die Aufgabe der Unternehmensführung ist es in diesem Kontext, handlungsrelevante Werte und Prinzipien vorzugeben und zu kultivieren, Teams beständig zur Leistungsverbesserung herauszufordern, im Dialog zu prüfen, ob alle relevanten Handlungsalternativen berücksichtigt wurden und Ressourcen zur Umsetzung anzubieten und bereitzustellen.

„Beyond-Budgeting-Organisationen“ weisen immer wieder darauf hin, dass das so geschaffene Potenzial für eigenverantwortliches Handeln und Selbststeuerung zu nachhaltigen Wettbewerbsvorteilen und überlegener Leistung führen kann – und dass dieses nachhaltige Streben nach unternehmerischem Denken und Handeln aller Mitarbeiter hauptverantwortlich für deren außerordentlichen Erfolg in der Vergangenheit war. *Götz Werner* drückt dies so aus: „Wir sind Preisführer im Drogeriebereich, weil wir produktiver sind und das sind wir, weil wir effizienter sind und das wiederum, weil wir menschlicher sind.“

Literaturangaben

Dietz, K.-M./Kracht, T.: Dialogische Führung. Fallbeispiel dm-drogerie markt, Frankfurt/New York 2002.

Hope, J./Fraser, R.: Beyond Budgeting. Wie sich Manager aus der jährlichen Budgetierungsfalle befreien können, Stuttgart 2003.

Kaletta, B./Gerhard, T.: Innovation und Distribution im Handel: Die Wertbildungsrechnung bei dm drogeriemarkt, in: Controller Magazin, 23. Jg., 1998, Nr. 6, S. 403-406.

Peters, T.: Re-Imagine! Spitzenleistungen in chaotischen Zeiten. München 2004.

Pfläging, N.: Führen mit flexiblen Zielen - Beyond Budgeting in der Praxis, Frankfurt/New York, 2006.

Schmitz, Andreas: Ganz nah am Markt, in: CIO, 6. Jg., 09/2006, S. 38-43.

Selders, J.: Controlling und unternehmerisches Denken - nicht unbedingt ein Widerspruch! - Dialogische Führung und das Instrument der Wertbildungsrechnung bei dm drogeriemarkt, in: Controller Magazin, 32. Jg., 2007, Nr. 1, S. 85-89.

Sprenger, R. K.: Aufstand des Individuums. Frankfurt/New York 2002.

Scheytt, S.: Filialen an die Macht, in: McK Wissen, o.Jg., 2004, Nr. 8, S. 68-73.

Werner, G. W.: Führung für Mündige, Karlsruhe 2006.