



Universität Karlsruhe (TH)
Interfakultatives Institut für Entrepreneurship

Entrepreneurship II

Anhang zum Thema Wertbildungsrechnung

Inhalt

Innovation in Distribution und Handel: Die Wertbildungsrechnung bei dm drogerie markt (Artikel aus Controller Magazin 6/1998)

Controlling und unternehmerisches Denken – nicht unbedingt ein Widerspruch (Artikel aus Controller Magazin 1/2007)

INNOVATION IN DISTRIBUTION UND HANDEL:

Die Wertbildungsrechnung
bei dm drogerie markt



Brigitte Kaletta ist Leiterin Controlling bei dm drogerie markt GmbH & Co KG,



Dr. Thorsten Gerhard ist Consultant im Geschäftsbereich Strategie und Organisation bei Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

von Brigitte Kaletta und Dr. Thorsten Gerhard, Wiesbaden

Stagnierende Umsatzentwicklung, adäquate Serviceorientierung und Kostendruck sind nur einige Probleme, denen sich der Handel und andere Branchen derzeit gegenüberstellen. Häufig ist zu beobachten, daß die Unternehmen primär versuchen, ihre Kosten „in den Griff“ zu bekommen. dm drogerie markt geht hier sehr erfolgreich einen anderen Weg als andere Unternehmen. Mit der Wertbildungsrechnung (WBR) hat dm ein Steuerungs- und Führungsinstrument etabliert, das das Prinzip des unternehmerischen Denkens konsequent in allen Bereichen des Unternehmens fördert. Die Mitarbeiter werden bei diesem Ansatz als die wesentlichen Garanten für die Wertschöpfung des Unternehmens gesehen. Wie die folgende Ausführung zeigt, ist die Wertbildungsrechnung nicht eine weitere Variante von bestehenden Instrumentarien, sondern ein grundlegender anderer Ansatz.

Während sich in der klassischen Gewinn- und Verlustrechnung die Größen auf den Umsatz beziehen, dient die WBR als Ausdruck der Handelsleistung. Wesentliche Unterschiede sind die Orientierung an der Wertschöpfung anstelle des Gewinns bzw. Verlusts. Die WBR ist in die Blöcke Deckungsbeitrag, Fremdleistungen, Vorleistungen und Eigenleistungen aufgebaut. Die Fremdleistungen enthalten die Leistungen, die von Exter-

nen in Anspruch genommen werden, wie bspw. Werbeleistung, Entsorgung oder Telekommunikation. Die Vorleistungen gruppieren die Leistungen, die von internen Dienstleistern, wie bspw. das Controlling, erbracht werden. Die **Eigenleistung ist das Resultat von Deckungsbeitrag (Handelsleistung), abzüglich Fremd- und Vorleistung** und ist das Maß für die Wirtschaftlichkeit der Filiale. Die erwirtschaftete Eigenleistung wird verwendet für das Mitarbeiterentgelt, das Entgelt für Investitionen (Abschreibungen), Miete, Warencinsen, Steuern und die Ent-/Verschuldung. Die Entschuldung ist als Bestandteil der Eigenleistung der Filiale das Maß für den Freiraum einer Filiale hinsichtlich ihrer unternehmerischen Initiativen. Entschuldungsfilialen sind in der Lage, sich „etwas leisten“ zu können. Alternativ können sie aber mit Filialkollegen, die sich verschuldet haben, vereinbaren, Kapital bereitzustellen. Diese können die Solidarbeiträge verwenden, um ihre Initiativen zu finanzieren. **Die filialindividuellen Gläubiger-Schuldner-Beziehungen fördern die Verpflichtung untereinander.** Die Gläubigerfiliale stellt Kapital dauerhaft bereit, wenn die Schuldnerfiliale ihre Gläubiger von der Erfolgskraft ihrer Investition überzeugt hat. Darüber hinaus zeigen diese Beziehungen dem Einzelnen größere Zusammenhänge in der Wirtschaftsgemeinschaft dm auf.

Die Wertbildungsrechnung als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen

Ziel eines Controllinginstruments, das unternehmerisches Denken in einem filialisierten und damit per se dezentral organisierten Unternehmen fördert, ist die **Entwicklung der Fähigkeiten und des Bewußtseins der Mitarbeiter.** Denn unternehmerisch denken heißt, sich mit dem Unternehmensgeschehen und seinen persönlichen Beiträgen für das Unternehmen auseinanderzusetzen.

Konsequent findet die Unternehmensphilosophie ihren Niederschlag in der Wertbildungsrechnung (WBR). Dieses „Rechenwerk“ macht Unternehmenszusammenhänge für die Mitarbeiter deutlich und bildet interne wie externe Leistungsströme übersichtlich ab. Dabei verdeutlicht der Begriff Wertbildung die zugrundeliegende Philosophie des Informationssystems, daß ein Unternehmen produktiv ist und Werte generiert werden.

Im Vergleich zu anderen Unternehmen geht dm bewußt einen anderen Weg in der Ausgestaltung der Informationsgrundlage für die unternehmerischen Entscheidungen. Als Wahrnehmungsoberfläche für die Situation und Entwicklung des Unternehmens werden mit der WBR im wesentlichen fünf Ziele verfolgt.

Den Mitarbeitern wird ein operatives Instrument zur Unterstützung der unternehmerischen Initiativen an die Hand gegeben. Durch Offenheit und Transparenz der Abläufe im Unternehmen werden die Mitarbeiter in die Lage versetzt, sich kontinuierlich mit ihrem persönlichen Beitrag für das gesamte Unternehmen auseinanderzusetzen. Dies schließt insbesondere ein, Leistungsbeziehungen mit externen und internen Partnern aufzuzeigen. Als Lerninstrument soll die WBR helfen, die Qualität der Unternehmensleistung kontinuierlich zu verbessern. Schließlich werden die Beziehungen im Unternehmen gefördert und das Bewußtsein über den Leistungsaustausch in Gang gebracht.

Im Vergleich zu einer klassischen Wertschöpfungsrechnung verdienen einige Besonderheiten an dieser Stelle einen kurzen Hinweis. Die WBR weist sowohl die Entstehung als auch die Verwendung der Wertschöpfung in einem Instrument aus. Andere Unternehmen, die die Wertschöpfungsrechnung nutzen, verfolgen entweder die Entstehung oder die Verwendung der Wertschöpfung. Die erbrachten Vorleistungen werden in eigen- und fremderstellte differenziert. Abschreibungen werden dahingehend unterschiedlich behandelt, daß sie teilweise zur Wertschöpfung zählen. Bei der expliziten Ausweisung als „Entgelt für Investitionen“ zählen sie zur Wertschöpfung.

Für die Filialleiter hat sich durch die Werbildungsrechnung die Ausgestaltung der Aufgaben am stärksten verändert

Der monatliche Auszug der WBR macht die Leistungsbeziehungen innerhalb des Unternehmens bewußt. Anstelle einer pauschalen Umlageverrechnung werden vereinbarte Leistungen zu festgelegten Preisen berechnet. Neben den Mitarbeitern in den zentralen Diensten erhalten vor allem die Filial- und Gebietsleiter monatlich den Bericht. Die Ergebnisse und die Entwicklung der Filialen bzw. des Gebiets werden auf dieser Grundlage monatlich zwischen den Verantwortlichen besprochen. Zu den Aufgaben der Filialleiter gehört auch die Planung der Positionen, die sie mit ihrem unternehmerischen Handeln auch beeinflussen bzw. in Anspruch nehmen können. Die zentralen Dienstleister deklarieren hier

für ihre Leistungen und Preise. **Da die jahresmäßige Planung für die Feinsteuerung des Unternehmens zu grob ist, wird bei dm tertialweise geplant.** Die Planung ist dabei als Instrument zur Bewußtseinsbildung vor der Festlegung der Ziele zu verstehen. Die zugrundeliegende Planungsphilosophie kann so umschrieben werden, daß es bei dm nicht darauf ankommt, einen Plan abzuliefern, sondern sich einen Plan von den Vorgängen im Unternehmen zu machen. Dies führt zu einem stärkeren Bewußtsein für die Ausgestaltung von den Leistungsprozessen im nächsten Tertial.

Mit der Einführung der WBR hat sich für die Mitarbeiter in den Filialen einiges geändert. **Die konsequente Dezentralisierung der Planungs- und Entscheidungskompetenz hat zu einem stärkeren Prozeßbewußtsein bei den Filialverantwortlichen geführt.** Durch die entstandenen unternehmerischen Möglichkeiten sehen die Filialen eine Aufwertung ihrer Rolle im Unternehmen.

Die Konzeption der Wertbildungsrechnung wird von der grundsätzlichen Orientierung des Unternehmens getragen, die Produktivität zu erhöhen und die Wettbewerbsfähigkeit auszubauen. Wie die Wachstumsentwicklung bei dm zeigt, kann eine **erfolgreiche Wachstumsstrategie aus dieser Grundorientierung** resultieren. Wie auch eine Studie zu den Managementtrends zeigt, scheint sich hier eine Entwicklung zu einer sekundären Bedeutung ertragswirtschaftlicher Unternehmenszielsetzungen zu etablieren. Die Entwicklungsziele können durch langfristige Existenzsicherung und qualitatives Wachstum umschrieben werden. Das Controlling ist darauf ausgerichtet, die menschlichen und ökonomischen Potentiale im Unternehmen zur Entfaltung zu bringen.

Thesen zu der Nutzung, den Vorteilen und den Erfahrungen der Wertbildungsrechnung

Zusammenfassend beschreiben vier Thesen die Nutzungsmöglichkeiten, Vorteile und Erfahrungen der Wertbildungsrechnung. Die Frage nach der Einsatzmöglichkeit und den Rahmenbedingungen läßt sich leicht dahingehend beantworten, daß grundsätzlich alle Unternehmen die WBR implementieren können.

Wichtig erscheint jedoch, daß die Unternehmenskultur durch Offenheit und Transparenz die Ziele der WBR unterstützt. Voraussetzung, um ein solches Controllingwerkzeug erfolgreich zu implementieren, ist eine Informationspolitik der Klarheit und Eindeutigkeit. Informationen dürfen nicht nach dem Motto „zeige nur das, was sicherstellt, daß das passiert, was seitens der Geschäftsleitung gewollt ist“ vorenthalten bzw. gefiltert werden. Klarheit und Eindeutigkeit bedeutet stattdessen, allen Mitarbeitern zu jeder Zeit richtige, „wahre“ Zahlen zu zeigen, damit jeder weiß, wo er mit seinem „Unternehmen“ Filiale steht. Dies muß so verständlich sein, daß jeder „vor Ort“ bzw. Verantwortungsbereich selbstständig handeln kann. Bei dm ist es selbstverständlich, **daß die Geschäftsleitung dieselben Informationsinstrumente erhält wie der Filialleiter.** Einziger Unterschied ist der Umfang des Verantwortungsbereichs. Ferner ist ein Abschied von „Verschleierungswerkzeugen“ des Controllings notwendig. Controllingwerkzeuge wie komplizierte Kosten(ver)rechnung, mehrstufige Zuschlagskalkulation und/oder die Subventionierung der Verwaltungsbereiche mittels sogenannter „Zentraltöpfe“ oder Budgets abstrahieren unternehmerisches Geschehen und machen dies für die Mitarbeiter in den Filialen unverständlich.

Die WBR kann dann ein Instrument sein, das in Abstimmung mit dem Führungskonzept eine Kultur, die durch unternehmerisches Denken und Handeln gekennzeichnet ist, im Unternehmen zu etablieren. Die unternehmensindividuelle Ausgestaltung der WBR schlägt sich dann insbesondere in der Art der Leistungsaustauschbeziehungen, in der Kommunikationspolitik und in der Etablierung der Lerninstrumentarien nieder.

1. Die WBR ist ein Führungskonzept, das die Mitarbeiter in ihrem unternehmerischen Denken und Handeln unterstützt

Als Führungskonzept stellt die WBR zunächst ein gemeinsames Verständnis über Ziele und Wirkungszusammenhänge im Unternehmen sicher. Die Kommunikation wird gefördert, weil sie zum einen als „Vehikel“ genutzt wird und zum anderen ein einheitliches und abgestimmtes Bewußtsein für Prozesse sicherstellt.

Abbildung 1

Aufbau der Filial-WBR

	Ist (DM)	%
Umsatzerlöse		
Wareneinsatz Inventurdifferenz		
Summe Deckungsbeitrag		
Werbeleistungen Telekommunikation ...		
Summe Fremdleistungen		
Finanzen und Controlling Logistik Marketing und Beschaffung Datenverarbeitung ...		
Summe Vorleistungen		
Mitarbeiterinkommen Entgelt für Investitionen Miete und Mietnebenkosten Warenzinsen Steuern Ent-/Verschuldung		
Summe Eigenleistungen		



Informationswert der WBR
<ul style="list-style-type: none"> • Umsatzerlöse sowie Warenkosten und somit auch der Deckungsbeitrag werden pro Filiale ausgewiesen • Differenzierung in externen Leistungsbezug (Inanspruchnahme von Fremdleistungen) und internen Leistungsbezug (Inanspruchnahme von Vorleistungen) • Darstellung der eigenen Leistung der Filiale • Im Überblick werden Istzahlen (Vorjahr und laufenden Jahr), Planzahlen und prozentuale Abweichungen für aktuellen Monat, Tertiäl und Gesamtjahr dargestellt

Die WBR stößt zum Nachdenken an, da durch sie Fragen und Antworten zu Geschäftsvorfällen abgeleitet werden. Dies führt auch gewollt und bewußt dazu, daß Mitarbeiter Fragen stellen bzw. „Dinge“ in Frage stellen. Als Orientierungshilfe werden Handlungsbedarfe abgeleitet und Entscheidungen urteilsfähiger getroffen. Durch die Kontinuität und Vergleichsmöglichkeiten sowie das Aufzeigen von Zusammenhängen ist die WBR ein Instrument zum Lernen. Schließlich werden Mitarbeiter motiviert, da das Ergebnis ihrer Arbeit dargestellt wird.

2. Mitarbeiter sind Leistungsträger und nehmen durch die Eigenleistung an der Wertschöpfung teil

In herkömmlichen Erfolgsrechnungen werden Mitarbeiter durch die Begriffswahl Personalkosten auf einer Ebene mit Telefonkosten und Werbekosten gestellt, bei dem jeder Posten den Unternehmensgewinn mindert. In der WBR sind die Einkommen Bestandteil der Eigenleistung der Filiale und somit wichtiger Produktivfaktor im Wertschöpfungsprozeß. Dieser Grundhaltung wird bei dm durch variable Einkommensbestandteile Rechnung getragen, die bei positiver Eigenleistungsentwicklung filialindividuell ausgeschüttet werden.

3. Die WBR unterstützt das Denken in Leistungsprozessen

Schon durch die Wahl des Deckungsbeitrags als Bezugsgröße wird die Wertschöpfungsorientierung im Unternehmen unterstützt. Im Vordergrund steht nicht die Gewinnerzielung, sondern die **Eigenleistungsgenerierung**. Die Deckungsbeitragsentwicklung ist das „kaufmännische“ Maß für den Erfolg des Kundenzuspruchs. Bei dm wurde die Deckungsbeitragsorientierung statt der Umsatzorientierung gewählt, um deutlich werden zu lassen, daß Artikelpreise im Markt bzw. Wettbewerb entstehen und nicht durch Zuschlagskalkulation. Die Abgrenzung der Leistungsbeziehungen erfolgt entsprechend der vorhandenen Leistungsbereiche. Als Instrument zur Erfolgskontrolle werden letztendlich die eigenen wie auch die bezogenen Leistungen produktiver verwendet. Die Rolle der Zentrale als der eines Dienstleisters für die Filiale wird offenbar.

4. Von der Kostenverrechnung zur Leistungsberechnung

Die WBR führt von einem Verhalten der ausgeprägten Planorientierung weg. Das bewußte Erfassen der Leistungsaustauschbeziehungen impulsiert den Willen zur Leistungsverbesserung. Die Ressorts bzw. Arbeitsgruppen in der Zentrale deklarieren im Wertbildungskonzept ihre Leistungen gegenüber den internen Kunden nach dem Motto „mein Kollege – mein bester Kunde“. Die Offenlegung führt zu einem vielstimmigen Feedback der Kunden über die Qualität und den Wert von Leistungen. Das hat für die zentralen Dienste die Konsequenz, daß diese adäquat produzieren und ihre Preise ständig rechtfertigen müssen. Die interne Preisbildung zielt auf ein kosten-deckendes Arbeiten ab. Die Arbeitsgruppen sind bestrebt, Dauerpreise auszuloben und Produktivitätsgewinne an die internen Kunden in Form von Preissenkungen weiterzugeben. Deckungsbeitragsentwicklung in den Ressorts ist dann möglich, wenn neue Kunden gewonnen werden oder den Stammkunden neue und/oder bessere Produktleistungen angeboten und von diesen honoriert werden. Diese Handlungsweise ist somit analog zu dem Bestreben gegenüber den Filialkunden von dm, günstige Dauerpreise anzubieten.

Wer und wie sollten andere Unternehmen die WBR nutzen?

Wie die Erfahrungen anderer Unternehmen zeigen, kann die klassische Gewinn- und Verlustrechnung das wirkliche Geschehen im Unternehmen nur unvollständig erklären. Mit der Wertbildungsrechnung ist es dm gelungen, ein von den Mitarbeitern voll akzeptiertes Steuerungs- und Führungsinstrumentarium zu etablieren, das die dynamische Weiterentwicklung des Unternehmens fördert. Erfahrungen seit vier Jahren zeigen, daß die WBR als operatives Instrument in hohem Maße das unternehmerische Denken und Handeln der Mitarbeiter impulsiert.

Als „Wahrnehmungsoberfläche“ ist die WBR einfach und verständlich aufgebaut und erfordert keine ausgesprochenen Fachkenntnisse im Controlling – Abb. 1. Somit entspricht das Controlling als interner Dienstleister auch den Anforderungen der internen Kunden, einfache aber effektive Instrumente bereitzustellen. Schließlich ist die WBR ein Lerninstrument, über das die Qualität der Unternehmensleistung kontinuierlich optimiert werden kann. Durch die periodische Widerspiegelung der Leistung kann der Entwicklungsgrad des Lernens nachvollzogen werden. Die WBR schafft Rahmenbedingungen, um durch individuelle Initiativen die Potentiale der Mitarbeiter voll entfalten zu können und so zum Gesamtwohl dieser „Wirtschaftsgemeinschaft“ zu führen.

rungen der internen Kunden, einfache aber effektive Instrumente bereitzustellen. Schließlich ist die WBR ein Lerninstrument, über das die Qualität der Unternehmensleistung kontinuierlich optimiert werden kann. Durch die periodische Widerspiegelung der Leistung kann der Entwicklungsgrad des Lernens nachvollzogen werden. Die WBR schafft Rahmenbedingungen, um durch individuelle Initiativen die Potentiale der Mitarbeiter voll entfalten zu können und so zum Gesamtwohl dieser „Wirtschaftsgemeinschaft“ zu führen.

Literatur

Fischer, T. M.: Die Wertzuwachskurve als Instrument der Produktkostenplanung. In: WiSt Heft 7, Juli 1993, S. 367-370.

Hardorp, Benediktus: Unternehmensbezogene Einkommensbildung, assoziative Preisbildung und Soziales Hauptgesetz. In: Die wirtschaftlichen Assoziationen, Sozialwissenschaftliches Forum. Band 2. Stuttgart 1987, S. 212-230.

Meyer, E.: Controlling-Konzepte. Wiesbaden 1994.

Meyer-Merz, A.: Die Wertschöpfungsrechnung in Theorie und Praxis, Zürich 1985

Reichmann, T. / Lange, C.: Kapitalflußrechnung und Wertschöpfungsrechnung als Ergänzungsrechnung des Jahresabschlusses im Rahmen einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung. In: ZfB 1980, S. 518ff.

Weber, H.K.: Wertschöpfungsrechnung. Stuttgart 1980.

Weber, J.: Controlling 2000: Der Abschied vom „Erbsenzähler“. In: Gablers Magazin 9/97. S. 36-39. ■

B 12688

32. Jg.

EUR 19,83

CONTROLLER[®]

Magazin

Januar

1/2007

CM CONTROLLER MAGAZIN

Arbeitsergebnisse aus der Controller-Praxis

Controlling-Anwendungen im Management

1	Albrecht Deyhle	Stabwechsel
2	Sven Hennige	Deutschen Finanzabteilungen fehlen Controller
5	Frank-Jürgen Witt	Zeit-Management in Controller's Reporting
11	Alfred Biel	KMU - Barometer Controller Services 2006
13	Ralf Kesten u.a.	Toolgestützte Wirtschaftlichkeitsanalyse von IT-Investitionen
23	Rolf Kluge	Strategie – ein ganzheitlicher Managementprozess
33	Impressum	
34	Henry Dannenberg	Kostenkalkulation unter Einbeziehung von Kosten der Risikotragung am Beispiel eines Bauunternehmens
38	Stephan Kress Robert Tenfelde Michael Theisling	Prozesskostenrechnung in der Materialwirtschaft und dem Vertrieb bei einem Unternehmen des Sondermaschinenbaus
49	Guenter Hoffschult Jens Tischendorf	Komplexitätsmanagement zur Sicherstellung langfristiger Wettbewerbsfähigkeit in der Automobilindustrie
55	Marc-S. Garbe u.a.	Steuerungsindikatoren für Wohnungsbaugenossenschaften
62	Peter Hoberg	BWL „vor Gericht“: Chaos in der Investitionsrechnung
67	Siegfried Weinmann u.a.	Softwarepatente für Europa?
72	Shuqin Zhou u.a.	Umfassende Investitionsbeurteilung mit spezieller Risikobetrachtung
77	Gabriele Hiener	Cashflowbetrachtung bei starkem Wachstum bei einem kapitalintensiven Recurring Business Modell
85	Jan Selders	Controlling und unternehmerisches Denken
90	Thomas Padberg	Markenbewertung im internen und externen Rechnungswesen
93	K. Panitz, D. Maras, Frank S. Zipfel	Planung und Forecast optimieren – Empirische Erkenntnisse und Ansätze
100	Alfred Biel	Literaturforum
108	Int. Controller Verein eV	ICV im CM



Verlag für ControllingWissen AG - Offenburg und Wörthsee / München

ISSN 1616-0495

<http://www.controllermagazin.de>

CONTROLLING UND UNTERNEHMERISCHES DENKEN – NICHT UNBEDINGT EIN WIDERSPRUCH !

Dialogische Führung und das Instrument der Wertbildungsrechnung bei dm-drogerie markt

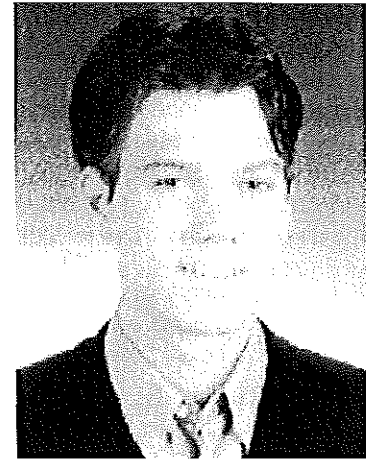
von Jan Selders, Schwäbisch Gmünd

„Wie wird ein Unternehmen unternehmerisch?“ So lautet wohl die meistgestellte Frage im Bereich der Führung und Organisation von Unternehmen. Zur Antwort kann das Controlling einen wesentlichen Teil beitragen, indem es die Frage umformuliert in: „Welche betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen müssen zunächst einmal geschaffen werden, um unternehmerisches Handeln im Unternehmen wirksam zu unterstützen?“

Wenn man von „unternehmerischem Verhalten“ im Unternehmen spricht, dann kann damit nur gemeint sein, dass sich der einzelne Mitarbeiter selbstbestimmt, initiativ und kreativ in das Gesamtgeschehen stellt, statt allein durch die Ausführung von Anweisungen zu agieren. Dafür benötigt der Einzelne jedoch Freiräume, in denen er nicht nur entscheiden kann, wie etwas getan werden soll, sondern auch, was getan werden soll und warum. Führungsansätze dieser Art kursieren vielfach unter den Begriffen „Job Enlargement“, „kooperative Mitarbeiterführung“ oder „partizipatives Management“, um nur einige zu nennen. Wirklich revolutionär sind jedoch nur subsidiäre Führungstheorien, die Verantwortung an der Stelle im Unternehmen belassen, wo sie tatsächlich sein soll: beim ausführenden Mitarbeiter, tief „unten“ in der Hierarchie. Somit ist subsidiäre Führung gleichzusetzen mit radikalem Empowerment, Autonomie

und Selbstverantwortung. Verfechter eines ernst gemeinten Führungswandels, die diesen auch tatsächlich durchführen konnten, sind daher immer noch sehr selten anzutreffen und machen in den Medien eher als „Paradiesvögel“ von sich reden. Dazu gehören im deutschsprachigen Raum Ausnahmeunternehmen wie z. B. dm-drogerie markt und Vertreter eines mitunternehmerischen Führungsgedankens wie Reinhard Sprenger¹ oder Karl-Martin Dietz und Thomas Kracht². Gerade im Bereich des Controlling hat zudem das „Beyond Budgeting“ als ganzheitliches, „dezentralisierendes“ und empowerndes Führungs- und Steuerungsmodell viel Aufmerksamkeit erlangt.³ Die genannten Ansätze haben etwas gemein: Sie verstehen, dass Führung nur Rahmenbedingungen schaffen kann, die den Einzelnen bestmöglich bei der Arbeit unterstützen – so dass dieser dann selbständig „im Sinne des Ganzen“ handeln kann. Götz W. Werner, Mitgründer und Leiter von dm sagt treffend: „Das einzig legitime Ziel der Führung ist Selbstführung“.

Führungsansätze dieser Art stoßen immer noch auf sehr viel Skepsis. Teilweise liegt dies am weiterhin dominanten „negativen“ Menschenbild, von dem die meisten Manager und Controller geprägt sind – der einzelne Mensch wird als determiniertes Reiz-Reaktionswesen betrachtet. Oder die Angst vor einer Autonomie der Mitarbeiter oder auch



Jan Selders promoviert am Interfakultativen Institut für Entrepreneurship der Universität Karlsruhe bei Prof. Götz W. Werner zum Thema „Wertbildungsrechnung und Entrepreneurship“ und unterstützt hauptberuflich ein mittelständisches pharmazeutisches Unternehmen bei der Einführung der Wertbildungsrechnung. janselders@gmx.de

konservative Bewahrhaltung sind der Grund. Vielfach wird mit dieser Art von Führung unberechtigterweise ein „weiches“ Management oder die Gefahr des Kontrollverlusts verbunden. Und letztlich wird gefragt: „Macht in meinem Unternehmen jetzt jeder nur noch, was er will?“ Überspitzt formuliert sollte das sogar so sein. Ricardo Semler, Geschäftsführer der höchst unorthodoxen und sehr erfolgreichen brasilianischen Firma Semco, führt nach dem Grundsatz „Letting them do whatever the hell they want.“⁴ Bei solchen Aussagen mag es nicht wundern, dass bei eher traditionell denkenden Managern der Verdacht aufkommt, hier würde „dem Chaos Tür und Tor“ geöffnet.

Beitrag der Rechnungslegung zum „Führen des Bewusstseins“ möglichst vieler Mitarbeiter

Controlling und Rechnungslegung tragen eine gewaltige Verantwortung dabei, in Unternehmen ein robustes Instrumentarium zu schaffen, das ein derartiges, radikal „anderes“ Führungsdenken unterstützt. Leider leisten die heutzutage verwendeten Controlling-Instrumente das genaue Gegenteil: Sie unterwandern oft Kreativität und Eigenverantwortung, sie zementieren Hierarchie und Bürokratie ein, und sie basieren

hauptsächlich auf einer „Command and Control“-Mentalität. Fixierte Ziele, „herunterbrechen“ von Vorgaben, Bonus-Malus-Systeme (als Symptom der Anreizungskultur), Budgets, Kostenstellenberichte und Soll-Ist-Vergleiche, Allokationen und zentral angeordnete Leistungsverrechnungen, „aufschlüsseln“ und Geheimniskrämerei – all dies sind Relikte aus einem Führungsdenken, das vom Anfang des vorletzten Jahrhunderts herrührt, als ein völlig anderes Umfeld für Unternehmen herrschte, als dies heute der Fall ist.⁵ So fristen Betriebsabrechnungsbögen, Kostenstellenberichte, Forecast I, Forecast II, MiFri-Planung, überbordende Scorecards und sonstige Zahlengräber ein Leben fernab von realistischen Marktberührungen und dynamischen, innovativen Vorgängen innerhalb des Unternehmens. Wird-Soll-Vergleiche (Forecast gegen Budget) können als krassestes Beispiel realitätsferner Traumwelten gelten. Sie lassen sich durchaus vergleichen mit dem Versuch, ein Auto durch Abgleich von Rückspiegel und Straßenkarte zu fahren. Derartige Steuerung hat nichts mit vorausschauendem, dynamisch agierendem Fahrverhalten zu tun. Hier wird nicht mehr geführt, sondern verwaltet und trügerische Berechenbarkeit vorgegaukelt. Dementsprechend verhalten sich viele Mitarbeiter in Unternehmen dann auch alles andere als initiativ. Wie Niels Pfläging vom Beyond Budgeting Round Table es ausdrückt: Planungsrituale werden so, wie ein „Immunsystem gegen Veränderung“, zu einem widerstandsfähigen Bollwerk gegen die eigentlich notwendige Dezentralisierung, Autonomie und Selbstverantwortung.

Ein mitunternehmerisches Berichtswesen im Unternehmen sollte Eigeninitiative fördern. Es sollte den vielen Mitarbeitern in der Peripherie einer Organisation Transparenz schaffen, anstatt den wenigen Mitarbeitern im Controlling und in der Zentrale als Machtinstrument zu dienen. Eine eigentlich offensichtliche Tatsache: Organisationen setzen sich aus mehr als einer Person zusammen. Somit macht die Zweckerfüllung einer Organisation die vereinten Bemühungen vieler Personen erforderlich. Ein authentisches Zusammenwirken im gesamten Unternehmen wird jedoch nur möglich, wenn der Einzelne aus eigener Einsicht handeln kann. Ein in diesem Sinn wirksames Control-

linginstrumentarium muss also jedem Mitarbeiter verständlich aufzeigen, wie aus den Bemühungen Einzelner ein positiver Gesamtzusammenhang und Teamleistung entstehen. So wird für den, der „macht was er will“, sichtbar, wann seine Initiative von Nutzen für andere ist oder nicht. Die hochgradig arbeitsteilige Zusammenarbeit im Unternehmen bedingt, dass niemand „für sich selber“ arbeitet, sondern dass wir faktisch – inner- wie 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.“⁶ 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.

So funktioniert das Konzept der Wertbildungsrechnung

Die bei dm-drogerie markt 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-drogerie markt entwickelt, um ein völlig neues, die Filialen des Unternehmens bevoilmächtigendes und somit ein eindeutig Entscheidung dezentralisierendes Steuerungsmodell zu unterstützen. Bemerkenswert dabei: Dieses Berichtssystem trägt dazu bei, Zentralisierung, hierarchisch-bürokratisches Denken und Abhängigkeit der dezentralen Mitarbeiter nicht nur graduell zu verringern, sondern auch aktiv zu verhindern. Es ist damit keine „weitere Variante“ bereits bekannter Kon-

zepte der Kostenrechnung, sondern ein grundlegend anderer Ansatz. Denn: Traditionelle Kostenrechnung ist tendenziell geeignet, zentralistische Weisungskultur zu unterstützen. Sie trägt zumindest wenig dazu bei, um Mitarbeiter mit Autonomie und Verantwortung auszustatten. In der Wertbildungsrechnung hingegen werden interne Leistungen nicht planwirtschaftlich verrechnet, sondern marktwirtschaftlich berechnet, was zu einem Bewusstsein für den Leistungsaustausch und zu Transparenz führt. So wird unternehmerisches Handeln in der Peripherie und auf unterster Ebene der Organisation möglich – aber auch gefordert. Die Wertbildungsrechnung bei dm-drogerie markt kann als eine von den Mitarbeitern sehr geschätzte, einfach zu handhabende „Wahrnehmungsoberfläche“ verstanden werden, die wesentlich zur dialogischen Unternehmenskultur und dadurch zum Geschäftserfolg beiträgt.⁷

Die Wertbildungsrechnung ist aufgebaut aus so genannten Leistungskatalogen, und einem Bericht der Wertbildungsrechnung für jede Abteilung. Wie in Abbildung 1 skizziert, wird in den Leistungskatalogen definiert, was (in einer Abteilung) für andere geleistet wird. Die Erstellung des Leistungskataloges ist dabei ausdrücklich nicht Aufgabe einer Stabsabteilung, sondern er wird eigenverantwortlich und bewusst von den jeweiligen Leistungserbringern gestaltet.

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. Durch die so aufgestellten Leistungskataloge, deren Struktur möglichst einfach gehalten werden sollte, kommen auch interne Abteilungen zu „Umsätzen“.

Leistungen (was?)	Kunden (für wen?)	Leistungspreis (für wie viel?)
Leistung A	Kunde A	Preis 1
	Kunde B	Preis 1
Leistung B	Kunde A	Preis 2
	Kunde C	Preis 3

Abb. 1: Schematische Darstellung eines Leistungskatalogs in der Wertbildungsrechnung

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 Leistung 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“. Diese werden deshalb auch nicht verrechnet (Schuldzuweisung),

sondern berechnet (wirtschaftlicher Handel), 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. Ansonsten könnte die IT-Abteilung aus „Kostengründen“ geschlossen werden. Genauso verhält es sich übrigens auch mit Mitarbeiter-einkommen in der Wertbildungsrechnung – den „Personalkosten“ im traditionellen Steuerungssystem.

Aus den Leistungskatalogen ergibt sich die Struktur der Wertbildungsrechnung (siehe Abb. 2). Vom Umsatz, der entweder extern über Filialen, Produkte

	laufender Monat	Vorjahres Monat	Differenz 1M - VJ
Umsatz	5.000	4.800	200
Wareneinsatz	2.000	1.900	100
Deckungsbeitrag	3.000	2.900	100
Stadtwerke	60	55	5
Verbrauchsmaterial	170	180	-10
Strom	200	190	10
Telekom	30	30	0
Versicherung	40	35	5
Summe Fremdleistungen	500	490	10
Personalmgl.	25	25	0
IT	45	40	5
Controlling	15	20	-5
Prod. Planung	35	30	5
Logistik	80	70	10
Summe Vorleistungen	200	185	15
Steuern	20	20	0
Entgelt f. Investitionen	100	90	10
Kapitalzinsen	80	100	-20
Mitarbeiter-Einkommen	2000	1900	100
Ent-/Verschuldung	100	115	-15
Eigenleistung	2300	2225	75

Abb. 2: Beispielhafte Darstellung einer Wertbildungsrechnung für eine Abteilung

oder Dienstleistungen, oder intern über Leistungskataloge erwirtschaftet wurde, wird der Wareneinsatz abgezogen. Als Differenz erhält man den Deckungsbeitrag. Dieser ist jedoch nicht auf ein einzelnes Produkt bzw. auf eine einzelne Dienstleistung hin verrechnet, sondern bezieht sich lediglich auf die Gesamtleistung der Abteilung. In der Wertbildungsrechnung werden alle Positionen immer auf den Deckungsbeitrag des Teams bezogen, weil der Umsatz 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.

Der Deckungsbeitrag wird nun in einer Wertbildungsrechnung aufgeteilt in Fremdleistungen, Vorleistungen und Eigenleistungen:

- ➔ Unter die Fremdleistungen fallen alle extern eingekauften Leistungen.
- ➔ 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.
- ➔ Zieht man Fremd- und Vorleistungen vom Deckungsbeitrag ab, erhält man die Eigenleistung. Hier wird die selbst erstellte Wertschöpfung der Abteilung aufgeteilt in Einkommen der Mitarbeiter, Steuern, Zinsen, Entgelte für Investitionen und Gewinne.

Die Wertbildungsrechnung ordnet die sogenannten „Mitarbeiterinkommen“ somit der Leistungserstellung zu, nicht der „Gewinnschmälerung“ wie bei klassischer Gewinn- und Verlustrechnung. 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-drogeriemarkt: Den Mitarbeitern wird durch ihr Einkommen „Freiheit“ gegeben. Nämlich die Freiheit, sich mit ihrer Leistung kreativ ins Unternehmen einzubringen.

Vorteile und Herausforderungen der Wertbildungsrechnung

Die Wertbildungsrechnung ist aus instrumenteller Sicht eine geschickte Verknüpfung der vorteilhaften Aspekte mehrerer bekannter Konzepte – unter anderem der Prozesskostenrechnung, der Profit-Center-Organisation und der Wertschöpfungsrechnung. Sie ist jedoch aus einem anderen Bewusstsein heraus entstanden: Nicht als „Tool“ zur Lösung eines technischen Problems des Rechnungswesens, sondern aus einem innovativen Führungsverständnis heraus. Anstatt eine traditionelle Kostenperspektive zu dokumentieren und zu fördern, schult sie unternehmerisches Denken in allen Teams. Im Kontext von mitunternehmerischer Führung angewendet, vermeidet sie viele initiativenhemmende, demotivierende und vor allem bürokratisch kontrollierende Wirkungen der heute gängigen Controlling-Praxis:

- ➔ Statt Maßnahmen rein auf Ebene der Kosten (der buchhalterischen Konsequenz von Wertschöpfung) anzuregen, verbindet sie eine ausgewogene Sicht auf Einnahmen und Ausgaben. Budgets und Ressourcenallokationen werden überflüssig. Leistungen können 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. Die unternehmerische Disposition jedes Verantwortlichen führt zu der Bemühung in allen Bereichen, die Leistungen zu möglichst niedrigen Preisen weitergeben zu können. Preiserhöhungen müssen den internen Kunden gegenüber begründet werden.
- ➔ Leistungsströme im Unternehmen werden nicht heimlich oder durch die unsichtbare Hand von Zentralabteilungen zwischen Kostenstellen verschoben, sondern werden wahrnehmbar und verständlich dargestellt. Damit können sie auch besprochen und produktiv verhandelt werden. Es geht in der Folge auch gar nicht mehr um die Zahlen, sondern um die Qualität der Leistung. Durch die Zahlen wird dieser Prozess der Selbststeuerung und der Selbstführung durch Gruppendruck lediglich angestoßen.

➔ Da jede Abteilung eine eigene Wertbildungsrechnung führt, dient sie als langfristig wirkendes Lerninstrument. Die Auswirkungen von Handlungen der Mitarbeiter werden wirtschaftlich sichtbar.

➔ Nichtssagende Positionen wie „Verwaltungskosten“ oder „Vertriebskosten“ fallen weg. „Gemeinkosten“ verschwinden in dieser neuen Form der Rechnung.

➔ Statt „Prozesskosten zu verfolgen“, werden „Leistungen gewürdigt“. Das ist nicht nur ein sprachlicher Unterschied. Die Prozesskostenrechnung ermöglicht vorrangig abteilungsinterne, in relativ großen zeitlichen Abständen stattfindende Analysen und Erkenntnisgewinne in der Zentrale. Die Wertbildungsrechnung demgegenüber richtet sich auf den Kunden und seine Bedürfnisse. Damit ist die Wertbildungsrechnung unternehmerischer.

➔ Die Wertbildungsrechnung schafft Bewusstsein für den kontinuierlichen Leistungsaustausch und dynamische Koordination. Bereits durch die Erstellung des eigenen Leistungskataloges und dessen Bepreisung schaut jede Abteilung über den eigenen Tellerrand hinaus. Es soll Unternehmen geben, die allein dadurch schon erfolgreicher wurden: Unternehmensintern entstehen so „Professional Service Firms“, wie sie Tom Peters seit Jahren vehement fordert.⁸ Ebenso ist es für die einzelnen Teams eine neue Erfahrung, klar aufgezeigt zu bekommen, von wem und von was sie eigentlich abhängig sind.

Zugleich lassen sich auch einige Risiken einer inkonsequenten Anwendung der Wertbildungsrechnung erkennen:

➔ Die mit dem Instrument verbundene „radikale Dezentralisierung von Entscheidungen“ und die damit erforderliche Verantwortungsübernahme durch Mitarbeiter in allen Teams kann dazu führen, dass einigen Personen (noch) nicht mit der gewonnenen Freiheit umzugehen wissen oder umgehen wollen.

➔ Für Vorgesetzte kann es schwierig sein, sich von einer „steuernden Weisungs-Autorität“ zur „dienenden Führungskraft“ zu entwickeln.

Dass sich der einzelne Mensch in der Organisation vom Geführten zum sich selbst Führenden entwickelt, und dass Steuerung zu Führung wird, ist natürlich im Management-Modell von dm-drogerie markt und anderen Pionieren subsidiärer Führung gerade gewollt. Auf die entstehenden Spannungen im Transformationsprozess muss die Organisation jedoch eine angemessene Antwort finden: Zwangsläufig ruft der Wandel bei Mitarbeitern Bedarfe nach Coaching, Training oder Unterstützung hervor. Diese berechtigten Bedürfnisse zu bedienen, ist Teil der Verantwortung des Top-Management und ist das wohl „ressourcenintensivste“ Element des Veränderungsprozesses. Letztlich erfordert der Prozess, dass es im Zusammenspiel zwischen den Abteilungen sowie zwischen Peripherie und Zentrum zu einem „bereinigenden“ Abstimmungsprozess kommt. Gerade Stabsabteilungen und zentrale Dienstleister können und müssen dazu ihr Selbstverständnis vielfach deutlich verändern und „dienen“ lernen. Dies betrifft auch das Controlling.

Zusammenspiel zeitgemäßer Führung und unternehmerischer Rechnungslegung

Es lässt sich festhalten: Durch die Wertbildungsrechnung können die betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen für ein „modernes“ und zeitgemäßes Führungsmodell geschaffen werden – und dies ist zunehmend ein entscheidender Erfolgsfaktor in jedem Unternehmen. Eine Wertbildungsrechnung erhebt, im Gegensatz zu vielen Controlling-Tools, den Anspruch, für jedermann im Unternehmen verständlich zu sein, ebenso wie die dahinter stehende Absicht der „Bevollmächtigung“. Mit der Wertbildungsrechnung soll die Tatsache aufgezeigt werden, dass in einem Unternehmen Fremdversorgung herrscht, und nicht Selbstversorgung.⁹ Diesem Weltbild folgend muss auch das Controlling beginnen, sich als Dienstleister für andere Unternehmensteile zu sehen und sich zu fragen: „Ist das Controllinginstrument für den Controller da oder für die Mitarbeiter?“ Ein Controllinginstrument,

das niemand anderen interessiert, wird im neuen Steuerungsmodell der Zukunft keinen Abnehmer im Unternehmen finden. Selbstverliebte Controller oder Mikromanagement betreibende Führungskräfte werden dies spätestens dann merken, wenn sie ihren Kunden ihren Leistungskatalog vorlegen: Denn in einer Führungskultur, die ernsthaft subsidiär sein will, sind die Mitarbeiter die Kunden des Managements und beginnen, wertvolle Leistung und Unterstützung zu erwarten – nicht Eingriffe von oben und bürokratische Gängelei.

Allein durch ein mitunternehmerisches Berichtswesen wird ein Unternehmen jedoch noch nicht unternehmerisch. Dazu bedarf es einer Führung, die Freiräume und Beziehungen, die durch eine Wertbildungsrechnung aufgezeigt werden, auch mit Leben füllen kann und die zum „Loslassen“ bereit ist. Eine derartige Führung nach dem Subsidiaritätsprinzip wird bei dm-drogerie markt unter dem Begriff „Dialogische Führung“ gelebt.¹⁰ Erst wenn Führungskräfte bereit sind, Mitarbeiter in ihrer Verantwortung zu lassen, braucht man überhaupt ein Instrument wie die Wertbildungsrechnung.¹¹ Andererseits wird es ohne ein derartiges Instrument nicht möglich sein, ernst gemeinte und nachhaltige Veränderungen in Führung und Organisationsgestaltung zu versuchen, ohne „dem Chaos Tür und Tor zu öffnen“. Denn solange wirtschaftliche Zusammenhänge nicht für jeden Mitarbeiter wahrnehmbar werden, solange das Unternehmen in seiner Vielfalt nicht transparent ist, muss eine Organisation fast zwangsläufig durch ein straffes Korsett von Anweisungen und Vorgaben geführt werden, um nicht den „roten Faden“ zu verlieren.

Letztlich ist hier also zunächst der Wille gefragt, mit aller Konsequenz internes Unternehmertum anzustreben. Erst wenn dies ernsthaft gewollt wird, lohnt sich für Führungskräfte und Controller die konkrete, anstrengende und herausfordernde Ausgestaltung einer Wertbildungsrechnung. Im Gegenzug besteht jedoch die Chance, sich von gängigen Verfahren und Ritualen hierarchisch-bürokratischer Steuerung zu lösen, die eine wahrhaft unternehmerische Grundhaltung verhindern.

Literatur

- ¹ Sprenger, Reinhard (2002): Aufstand des Individuums. Campus Verlag, Frankfurt
- ² Dietz, Karl-Martin / Kracht, Thomas (2002): Dialogische Führung. Campus Verlag, Frankfurt
- ³ Pfläging, Niels (2006): Führen mit flexiblen Zielen – Beyond Budgeting in der Praxis, Campus Verlag, Frankfurt
- ⁴ Semler, Ricardo (2001): Managing without managers, Harvard Business Review, S. 76-84
- ⁵ Pfläging, Niels (2003): Beyond Budgeting, Better Budgeting. Rudolf Haufe Verlag, Planegg/München
- ⁶ Werner, Götz W. (2006): Führung für Mündige, Universitätsverlag Karlsruhe
- ⁷ Kaletta, Brigitte / Gerhard, Thorsten (1998): Innovation und Distribution im Handel. Controller Magazin 6/1998, S. 403-406
- ⁸ Peters, Tom (2006): Re-Imagine! Business Excellence in a Disruptive Age. Dorling Kindersley
- ⁹ Werner, Götz W. (2004): Wirtschaft: Das Füreinander Leisten, Universitätsverlag Karlsruhe
- ¹⁰ Dietz, Karl-Martin (2001): Dialog: Die Kunst der Zusammenarbeit. Menon Verlag, Heidelberg
- ¹¹ Sprenger, Reinhard (1997): Das Prinzip Selbstverantwortung. Campus Verlag, Frankfurt

Zuordnung CM-Themen-Tableau

11	19	34	V	F	S
----	----	----	---	---	---



Dialogische Führung im Vorstand des Internationalen Controller Verein e. V. ICV anlässlich Mitgliederversammlung 2006