



**Hochschule für Technik
und Wirtschaft Berlin**

University of Applied Sciences

- Controlling -

Quellennachweis (alphabetisch)

Texte und Beispiele

A. Coenenberg / Th. Fischer / Th. Günther **Kostenrechnung und Kostenanalyse**
7. Auflage

H. Jung **Arbeitsbuch Controlling**

H.-U. Krause / D. Arora **Controlling-Kennzahlen**

A. Preißner **Praxiswissen Controlling**
6. Auflage

J. N. Stelling **Kostenmanagement und Controlling**
3. Auflage

J. Weber / U. Schäffer **Einführung in das Controlling**
12. Auflage

Inhaltsverzeichnis

- 1. Das Zusammenwirken von Managementsystemen, Controlling, Kostenrechnung und Kennzahlenanalyse**
 - 1.1. Allgemeine Grundsätze**
 - 1.2. Definitionen**
 - 1.2.1. Management und Managementsysteme**
 - 1.2.2. Controlling aus funktionaler Sicht**
 - 1.2.3. Kostenrechnung als Lieferant für das Controlling**
 - 1.2.4. Kennzahlen und deren Analyse – ein wichtiges Controllinginstrument**
- 2. Controlling und Controller im Wandel der Zeit**
 - 2.1. Die Entwicklung des Controlling und die Veränderungen der Controlleraufgaben**
 - 2.2. Anforderungen an den Controller als Akteur**
- 3. Inhalte, Strukturen und Organisation des Controlling**
 - 3.1. Strategisches und operatives Controlling**
 - 3.2. Strukturelle Voraussetzungen für ein erfolgreiches Controlling**
 - 3.3. Organisatorischer Aufbau des Controlling**
- 4. Handlungsfelder auf der operativen Ebene**
 - 4.1. Entscheidungsparameter als Voraussetzung für ein effizientes Controlling**
 - 4.2. Ausgewählte Entscheidungsinstrumente**
 - 4.3. Anwendung der Entscheidungsinstrumente im Unternehmen**
 - 4.3.1. Ausgangssituation im Unternehmen**
 - 4.3.1.1. Die Planung und ihre Budgetierungsverfahren**
 - 4.3.1.2. Die Ergebnisabweichungsanalyse und ihre Teilbereiche an einem Beispiel**
 - 4.3.1.2.1. Umsatzabweichungsanalyse**
 - 4.3.1.2.2. Kostenabweichungsanalyse**
 - 4.3.2. Teilkostenrechnung und ihre Kostenrechnungsinstrumente**
 - 4.3.3. Der Einsatz von Verrechnungspreisen im Unternehmen und ihre Auswirkungen**
- 5. Das kundenorientierte Controlling**
 - 5.1. Abgrenzung des Controllingbereiches zu anderen Bereichen**
 - 5.2. Die interne und externe Kundenorientierung des Controlling**

6. Der Wirkungskreis des Controlling bei der strategischen Ausrichtung eines Unternehmens

6.1. Grundsätze des strategischen Controlling

6.2. Ausgewählte Entscheidungsinstrumente des Planungs- und Kontrollsystems

6.2.1. Das Benchmarking

6.2.2. Die Wertanalyse

6.2.3. Ergänzende Verfahren zu den traditionellen Kostenrechnungssystemen

6.2.3.1. Die Prozesskostenrechnung

6.2.3.2. Das Target Costing

6.2.4. Das Projektcontrolling

6.2.5. Das Risikomanagement

6.2.6. Das Qualitätsmanagement

6.2.7. Der Shareholder Value

6.2.8. Die Identifikation der Werttreiber

7. Erfolgreiches Management – ein entscheidender Faktor für erfolgreiche Unternehmen

7.1. Die Anforderungen an ein erfolgreiches Management

7.2. Der Einsatz von Managementsystemen und ihre Wirkungsweise

7.3. Balanced Scorecard - Bindeglied zwischen operativem und strategischen Controlling

7.4. Anreizsysteme als Stimulie und Leistungsmessung des Management

1. Das Zusammenwirken von Managementsystemen, Controlling, Kostenrechnung und Kennzahlenanalyse

1.1. Allgemeine Grundsätze

Ein Unternehmen, aus Sicht des Controllings, besteht als ein sehr komplexes System. Aufgrund der Komplexität dieses Systems ist es in seiner Gesamtheit so nicht beherrschbar und muss deshalb in viele einzelne Teilsysteme gegliedert werden. Auf diesem Weg sind die notwendigen Erkenntnisse zu gewinnen, um das Unternehmen in die richtige Richtung lenken und leiten zu können. Durch die Zergliederung des Unternehmens in Teilsysteme wird der Grad der Komplexheit verringert und der Grad der Konkretisierung erhöht, d. h. dass damit zusätzliche Merkmale in die Betrachtung einbezogen werden können.

Eine erste erfolgreiche Zerlegung eines Unternehmens erfolgt in ein Führungs- und ein Ausführungssystem.

Für das Führungssystem steht allgemein der Begriff *Management* .

1.2. Definitionen

1.2.1. Management und Managementsysteme

Das Management als Führungssystem beinhaltet alle Funktionen zur zielgerechten Gestaltung, Planung, Organisation sowie Kontrolle und als Institution die Gesamtheit der mit diesen Aufgaben betrauten Personen

Das Erreichen der gesteckten Ziele durch Führung eines Unternehmens erfolgt einerseits durch die zielgerichtete Gestaltung der Systeme und andererseits durch die Steuerung der Prozesse in den Systemen.

Das Führungssystem - *Management* – wird der Funktion nach in personenbezogene Funktionen und in sachbezogene Funktionen gegliedert .

Zu den personenbezogenen Funktionen gehören

Motivation
Kommunikation
Führungsstil

während zu den sachbezogenen Funktionen des Management

Planung
Kontrolle
Organisation
Koordination
Berichtswesen

zählen.

Während die Funktion der Planung sich auf die Unterstützung des Managements bei der Erreichung der vorgegebenen Ziele richtet, in Form von

Zielbestimmung
Steuerung
Koordination
Information
Motivation

ist das Kontrollsystem auf die Erreichung der über die Planung vorgegebenen Ziele gerichtet.

Das Kontrollsystem weist dazu drei Merkmale auf

Kontrollprozess	(Art der Kontrolle)
Kontrollobjekt	(was soll der Kontrolle unterzogen werden?)
Kontrollarten	(z. B. Ergebniskontrolle Verfahrenskontrolle)

Das Management findet sich in zahlreichen Managementsystemen wieder.

Zu den komplexesten Systemen zählen das *Performance-Measurement-System* und das *Performance-Management-System*.

Beide Systeme sind auf die mehrdimensionale Leistungsmessung und Unternehmenssteuerung gerichtet und gehen weit über ein reines Kennziffersystem hinaus.

Die Anforderungen an ein solches System schließen solche Aspekte wie :

- **Festlegung der Unternehmenspolitik**
- **Orientierung auf die Kundenwünsche**
- **Einbeziehung aller Mitarbeiter**
- **Bewertung der Leistung und der Erfolge des Managementsystems und damit des Managements selbst**
- **Dokumentationen**

ein. Die Mehrdimensionierung richtet sich auf die Verknüpfung und deren Schnittstellen in den betrieblichen Prozessen sowie den Ursache – Wirkungs - Beziehungen einzelner Elemente.

eine ureigene Managementfunktion ist das *Controlling* , die gemeinsam vom Management und vom Controller erbracht wird.

1.2.2. Controlling aus funktionaler Sicht

Controlling ist keine Funktion, die aus sich heraus existiert, sondern baut auf die Erfahrungen Und Erkenntnisse, die sich über einen Zeitraum ergeben haben, auf. Es verarbeitet diese Wiederum, um neue Erkenntnisse als Informationen weiterzugeben.

Dazu bedient sich das Controlling verschiedener Methoden und Instrumente.

Das Controlling hat einen langen Erfahrungsweg hinter sich gelegt und hat seine Wurzeln im Englisch sprachigen Raum.

Controlling wird häufig - und heute noch - verwechselt mit *Kontrolle*.

Dabei ist die Übersetzung von **to control**

steuern, im Griff haben , regeln

Das Controlling ist eine spezielle Führungsfunktion, die von *unterschiedlichen* Aufgabenträgern vollzogen werden.

Dazu gehören auch die Kontrollen.

Dabei stellt der Kern des Controlling die *Koordination* der drei Systeme

Planung
Kontrolle und
Informationsversorgung

dar, das heißt

Führen zum tatsächlichen Erreichen der vereinbarten Ziele.

Dabei kann das Controlling in funktionaler Sicht betrachtet werden und die Akteure dieses Führungssystems in institutioneller Sicht.

Controlling	funktionell
Controller	institutionell
Controller ship	institutionell

Controlling ist die zielsystemorientierte, systembildende sowie systemkoppelnde Koordination von Informationsversorgung und Informationsverwendung im Unternehmen.

Dabei steht im Mittelpunkt die Versorgung aller Planungs- und Kontrollsysteme mit entscheidungsrelevanten Informationen.

Durch die Zerlegung des Unternehmens in viele Subsysteme entstehen überall Schnittstellen des Controllings, wie z. B. Personalführungssystem mit dem Vergütungssystem bzw. weiterer Anreize (Erfolgsbeteiligung, Provisionen usw.).

Zusammenfassend besteht die Aufgabe, des Controlling in der Unterstützung der Unternehmensführung .

Der Controller ist der Stelleninhaber, der für den Manager im Rahmen der Funktion Controlling bestimmte Aufgaben wahrnimmt.

Controller ship bezeichnet die Aufgaben, die der Controller ausführt.

Durch das Controlling wird Transparenz im Unternehmen erreicht. Es liefert die notwendigen Daten für wirtschaftliche Entscheidungen, stellt die erforderlichen Instrumente für die Entscheidungsfindung zur Verfügung, steuert den Planungsprozess und liefert über den Kontrollprozess Die Abweichungsinformationen und sorgt für deren Umsetzungen.

Für die Glaubhaftigkeit und Durchsetzungskraft des Controlling sind Transparenz, Wahrhaftigkeit, Plausibilität und Konsequenz Voraussetzungen.

Das Controlling ist seiner Hauptaufgabe, der Durchsetzung der gestellten unternehmerischen Ziele in Unterstützung des Management, verpflichtet. Dabei ist der Hauptlieferant für das Controlling das betriebliche Rechnungswesen, insbesondere die Kostenrechnung.

1.2.3. Kostenrechnung als Lieferant für das Controlling

Das betriebliche Rechnungswesen ist ein Teilsystem der Unternehmensrechnung, sowohl als quantitatives Modell des wirtschaftlichen Handelns innerhalb des Unternehmens inclusive auch zur Umwelt hin – als auch dadurch gekennzeichnet, dass alle Vorgänge in Geld gemessen werden.

Die Funktion des betrieblichen Rechnungswesens als Informationssystem teilt sich in Informationsversorgung an externe Adressaten und an unternehmensinterne Adressaten.

Die dazu gehörigen Subsysteme haben somit die Bezeichnungen

<i>externes Rechnungswesen</i>	und
<i>internes Rechnungswesen</i>	
externes Rechnungswesen	Bilanz und GuV
internes Rechnungswesen	Kosten-Leistungsrechnung bzw. Erfolgsrechnung

Zu den Aufgaben des externen Rechnungswesens zählen Dokumentationsaufgaben, die für Rechenschaftslegungen gegenüber Dritten verwendet werden, wie z. B.

Fiscus
Kapitalgeber (Banken)
Kunden , Lieferanten
Eigner

Das interne Rechnungswesen sichert den Informationsbedarf in allen betrieblichen Entscheidungs- oder Planungs- und Kontrollprozessen ab.

Somit ist das interne Rechnungswesen mit der Kosten-Leistungsrechnung, die auf den Erfolg des Unternehmens gerichtet ist, der maßgebliche Lieferant von Informationen für die Realisierung der Aufgaben des Controlling.

Die Kostenrechnung zeigt die

Abbildung der Unternehmensprozesse in Kosten und Erfolg
Planung und Steuerung der Unternehmensprozesse
Kosten- und erfolgsmäßige Kontrolle der Unternehmensprozesse

Dabei können Zeitvergleiche, Plan-Ist-Vergleiche und darüber hinaus Betriebsvergleiche vorgenommen werden.

Die Kostenrechnung sichert wirtschaftliche Aussagen und Analysen über einzelne Bereiche (Kst) sowie einzelne Produkte (KTR) ab.

Für Auswertung und Analyse innerhalb des Controlling werden Kennziffern innerhalb eines Kennziffersystems genutzt.

1.2.4. Kennzahlen und deren Analyse – ein wichtiges Controllinginstrument

Für das Controlling sind Kennzahlen von zentraler Bedeutung. Mit Hilfe von Kennzahlen können betriebswirtschaftliche Ergebnisse quantifiziert werden und damit für eine schnelle und prägnante Berichterstattung verwendet werden.

Anhand von Kennziffern und deren Auswertung können somit Aussagen zur Entwicklung einzelner oder auch zusammenfassender Komplexe getroffen werden.

Kennziffern treten als relative oder absolute Kennziffern auf. Dabei weist man den relativen Kennziffern eine höhere Bedeutung zu.

Beispiel	<i>absolute Kennziffer</i>	durchschnittlicher Deckungsbeitrag
Beispiel	<i>relative Kennziffer</i>	Qualitäts-Kennziffern

Bei relativen Kennziffern werden unterschiedliche Kennziffern ins Verhältnis gesetzt. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass diese Kennziffern betriebswirtschaftlich einen Bezug haben, da sonst die Aussage keine Wertigkeit für das Management hat.

Die Kennziffern gliedern sich weiterhin in finanzielle und nicht finanzielle Kennziffern.

finanzielle Kennziffern

z.B. Rentabilitäts- und
Erfolgskennziffern

Rentabilitätskennziffern:

z.B. Umsatzrentabilität
Eigenkapitalrentabilität
Return on Investment (ROI)

Erfolgskennziffern:

z.B. Earnings Before Taxes (EBT)
Earnings Interest and Taxes (EBIT)

nicht finanzielle Kennziffern

z.B. Qualitätskennziffern.

z.B. Ausschussquote

Kapazitätskennziffern

z.B. Kapazitätsauslastung
Durchlaufzeiten

Kennziffern im Personalbereich

Während in der Vergangenheit finanzielle Kennziffern dominiert haben, geht die Entwicklung in Richtung Aufnahme sachbezogener Kennziffern, wie z. B. Kundenzufriedenheit, Aussagen zur Leistungsfähigkeit, Qualität usw.

Ein wichtiges Kennzahlensystem ist unter anderem die *Balanced Scorecard*, die eine Verknüpfung zwischen beiden Systemen ermöglicht.

Während die strategische Ausrichtung überwiegend für die finanziellen Kennziffern auf das externe Rechnungswesen zugegriffen wird, ist für die operative Betrachtung die Kosten-Leistungsrechnung ausschlaggebend.

Durch die immer weiterführende Internationalisierung der Märkte sind wertorientierte Kennzahlen, die der Performance-Messung und Steuerung dienen, immer mehr in den Mittelpunkt gerückt. Kennziffern , wie traditionell

Shareholder Value
Economic Value Addect (EVA)
Cash Value Addect (CVA)

Ein wertorientiertes Steuerungssystem muss die Planung und Kontrolle von Wertsteigerungspotentialen ermöglichen - unter Einbeziehung der Mitarbeiter zum wertsteigernden Handeln. Wertorientierte Kennziffern werden vorrangig für Unternehmensbewertungen angesetzt. Mit Hilfe vorliegender Kennziffern kann die Analyse von Wert- und Kostentreibern vorgenommen werden, unter Nutzung des externen und internen Rechnungswesens.

Aufgabe der entscheidungsorientierten Kostenrechnung ist es, notwendige Transparenz bei der Bewertung zu schaffen, ob bei Kostenveränderungen gleichzeitig eine veränderte Ertrags-situation eintritt. Dafür ist die Schaffung relevanter Kosteninformationen zwingend notwendig.

Das interne Rechnungswesen liefert dazu die Informationen, wie z. B. Ergebnisse der Deckungsbeitragsrechnung und Anwendung von Opportunitätskosten. Kennzahlensysteme werden für interne wie für unternehmensübergreifende Bewertungen in Ansatz gebracht.

Trotz der zwingenden Notwendigkeit von Kennziffern und deren Analyse bürden Kennziffern-Systeme auch Gefahren , wie z. B.

*teilweise einseitige Ausrichtung im Handeln
Konzentration auf kurzfristige Erfolge zu Lasten langfristiger Erfolge(Nachhaltigkeit)*

Eine weitere Gefahr besteht auch bei Kennziffern für Branchenvergleiche. Um dort den vorliegenden Durchschnittswerten zu genügen, kann es ebenfalls zu einseitigen Veränderungen des wirtschaftlichen Handelns führen, was sich aber auf andere Handlungsweisen negativ auswirken kann.

Auch hier als Beispiel:

Einhaltung der durchschnittlichen Lagerbestände im Branchenvergleich kann zu Einschränkungen der eigenen Lieferfähigkeit führen (nicht ausreichende Bevorratung für den spezifischen betrieblichen Prozess)

Durch die Informationsverkürzung auf Basis von Kennziffern besteht die Gefahr falscher Informationsverwendung. Der Blick für Zusammenhänge und Abhängigkeiten kann verloren gehen.

Das Controlling mit der Aufgabe der zielorientierten Steuerung hat ein Kennziffernsystem anzubieten, welches Zusammenhänge erkennbar macht und dieses auch kommuniziert werden kann - unter Beachtung notwendiger Veränderungen bzw. Konkretisierung der Kennzahlenausprägung.

Ergänzend zu den Kennziffern gehört die Auswertung derselben, d. h. notwendige verbale Interpretationen, die der vorliegenden Informationsverkürzung entgegenwirken und somit Zusammenhänge zwischen einzelnen Kennziffern herstellen.

Die absolute Kennziffer sagt noch wenig aus. Erst durch die Untersuchung der einzelnen Bestandteile der Kennziffern und deren Entwicklung von Periode zu Periode bzw. Plan zu Ist , gibt Aufschluss über wirtschaftliche Tendenzen.

Erst dadurch wird das Management in die Lage versetzt, die richtigen Rückschlüsse zu ziehen und Einfluss auf notwendige Veränderungen zu nehmen.

2. Controlling und Controller im Wandel der Zeit

2.1. Die Entwicklung des Controlling und die Veränderungen der Controlleraufgaben

Bei der empirischen Betrachtung des Controllings und der Entstehung von Controllerstellen liegt der Ursprung schon im 15. Jahrhundert am englischen Königshof mit Aufzeichnungen ein- und ausgehender Gelder und Güter.

Auch in den USA liegen historische Wurzeln des heutigen Controlling.

Im 19. Jahrhundert findet man Stellen bei der Bankenaufsicht und bei der Rechnungsprüfungsbehörde zu einem etwas späteren Zeitpunkt.

Damit standen schon in der Vergangenheit zwei Aufgabenbereiche in ihren Ursprüngen im Mittelpunkt, das **Rechnungswesen** und **Kontrollfunktionen**, die auch bis heute ihre Gültigkeit haben.

Ende des 19. Jahrhunderts findet man auch in der Privatwirtschaft Aufzeichnungen über die Bildung von Controllerstellen.

Diese Entwicklung wurde sprunghaft im 20. Jahrhundert fortgesetzt - aufgrund eines höheren Wettbewerbsdruckes durch Neubildung von Großunternehmen mit ständig steigender Leistungsfähigkeit.

Gleichermaßen entwickelten sich die Aufgabenstellungen an einen Controller.

Der Controller entwickelte sich vom Vermögensverwalter und Revisor immer mehr zum Leister für die Einführung neuer planungstechnischer Verfahren und budgetbezogener Daten, und zwar zur Einführung, Abstimmung und Auswertung.

Durch den Controller entwickelte sich das Rechnungswesen als Registrier- und Kontroll-Instrument zu einem wirksamen Mittel für die Zukunftsbewältigung, was die Aufwertung des Controllers förderte.

In Deutschland war der Begriff des Controllers längere Zeit unbekannt.

Erst in den 50-iger Jahren wurde die erste Controller – Anzeige geschaltet, was sich dann in den 80-iger Jahren stark progressiv entwickelte.

Controller-Stellenanzeigen sind wesentlich geprägt durch die Anforderungen zur

Budgetierung

Budgetkontrolle

Soll-Ist-Vergleiche

Kostenüberwachung

Empirische Ergebnisse zum Stand der Controller-Aufgaben zeigen, dass sie untrennbar mit der Budgetierung und mit der laufenden operativen Planung verbunden sind. Sie sind für die Gestaltung und das Management der Planung verantwortlich und wirken bei der Formulierung der Ziele mit. Die Controller berichten über die Zielerfüllung auf Basis ihrer laufenden Kontrolle über deren Einhaltung und liefern deren Ergebnisse an das Management zurück. Sie sind für den Aufbau und die Pflege der Informationssysteme verantwortlich und sind Partner und Berater wirtschaftlicher Fragen der Manager.

Bei der Betrachtung des Arbeitstages eines Controllers ist festzustellen, dass er den größten Anteil dem Berichtswesen widmen muss, danach kommt die operative Planung und Kontrolle, Gefolgt von der Kostenrechnung.

In den letzten Jahrzehnten gibt es jedoch einen deutlichen Wandel in den Aufgaben des Controllers, hin zum strategischen Management.

Aufgaben, wie Beratung der Manager, Projektarbeit, strategische Planung und Kontrolle sowie Investitionskontrolle sind im weiteren Arbeitsablauf angesiedelt.

Die Aufgaben des Controllers ergeben mit dem Manager eine erhebliche Schnittmenge, wobei der Manager eindeutig die Ergebnisverantwortung im Unternehmen bzw. im Profit-Center sowie für die strategischen Erfolgspositionen hat, während der Controller die Verantwortung als Träger zum Gewinn durch Transparenz die Verantwortung trägt über einen

**Informations-
Entscheidungs- und
Koordinierungsservice**

Desweiteren hat er als Planungsmoderator zu wirken.

Damit wird der Controller dem Kern des Controlling mit der Koordination der drei Subsysteme *Planung, Kontrolle* und *Information* mit dem Oberziel *Erfolg des Unternehmens* gerecht.

Die Kosten-Leistungsrechnung kann hierbei als wichtiger Informationslieferant an das Controlling wirken, da das interne Rechnungswesen die Steuerung des Unternehmens hinsichtlich seiner gegenwärtigen und zukünftigen Wirtschaftlichkeit zum Ziel hat.

2.2. Anforderungen an den Controller als Akteur

Um die umfangreichen Aufgaben zu erfüllen, werden an den Controller hohe fachliche Anforderungen gestellt, aber auch gleichermaßen hohe Anforderungen an die Persönlichkeit des Controllers.

Voraussetzung für die fachlichen Problemlösungen sind Kenntnisse der Kostenrechnung in Ausprägungen (*Planung, Kontrolle, Entscheidungsmodelle*) erforderlich, was sich in letzter Zeit auch auf Kenntnisse des externen Rechnungswesens ausweitet (Unterstützung in Bewertungsfragen des Unternehmens , hin zum strategischen Controlling).

Für die integrationsbezogenen Problemlösungen sind neben den rein fachlichen Eigenschaften Fähigkeiten notwendig, die der Verhaltenssphäre zuzuordnen sind. Da der Controller Dienstleister gegenüber dem Manager ist, muss der Controller die Fähigkeit besitzen, mit „Kunden“ Den richtigen Umgang zu pflegen und als „Verkäufer“ entsprechend aufzutreten. Dabei benötigt er eine hohe Sensibilität im Umgang mit den Managern sowie didaktische Fähigkeiten bei der Übermittlung ihrer oftmals komplexen, teilweise aber auch abstrakten Leistungen.

Aufgrund der Aufgabenstellung an einen Controller - hier insbesondere durch Kontrolle und Analyse Schwachstellen im Unternehmen aufzuzeigen und zu informieren – kommt für den Controller die Konfliktfähigkeit eine entscheidende Rolle zu.

Im Rahmen seiner Tätigkeit muss ein Controller gegebenenfalls auch in der Lage sein, dem Manager Paroli zu bieten, ohne sich durch hierarchische Aussagen beeinflussen zu lassen. Ein Controller muss Standfestigkeit in Bezug der Darstellung der vorliegenden Ergebnisse seiner Arbeit besitzen. Im Konfliktfall dann gemeinsame Sache mit dem Manager zu machen, wäre das „Aus“ in der Glaubwürdigkeit des Controllers, er wäre erpressbar. Unbestechlichkeit ist somit eine wichtige Fähigkeit, die ein Controller besitzen sollte, da Vertrauen für die Arbeit des Controllers existentiell ist. Dabei sollten die Controller durch ihre Leistung die Zufriedenheit des Managers ständig steigern. Das geht aber nur, wenn neben den persönlichen Anforderungen insbesondere ein hohe fachliche Kompetenz des Controllers besteht. Nur dann wird die Akzeptanz bei der Lösung auch teilweise ungeliebter Probleme in Gemeinsamkeit Manager-Controller möglich sein. Wichtig für das gemeinsame Wirken ist, das Erkennen der progressiven Mitgestaltung des Controllers am Erfolg des Unternehmens, dessen sich der Manager verpflichtet fühlt.

Controller begleiten und gestalten den Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung. Sie tragen somit gemeinsam mit dem Manager die Mitverantwortung für die Zielerreichung. Durch ihre Arbeit tragen die Controller zu höherer Wirtschaftlichkeit bei, indem Transparenz in die einzelnen Teilprozesse gebracht wird. Desweiteren obliegt dem Controller die Koordinierung von Teilzielen über die Teilpläne und die Organisation des zukunftsorientierten Berichtswesens unternehmensübergreifend. Dabei treten Controller als Moderatoren und Gestalter des Prozesses der Zielfindung, Planung und Steuerung auf, damit jeder einzelne Entscheidungsträger sein Handeln zukunftsorientiert darauf ausrichten kann. Controller gestalten und pflegen die Kontrollsysteme und leisten den entsprechenden Service für die betriebswirtschaftliche Daten- und Informationsverarbeitung.

3. Inhalte, Strukturen und Organisation des Controlling

3.1. Strategisches und operatives Controlling

In der Betrachtung des Controlling gibt es die Teilung in das

strategische Controlling und
operative Controlling

Im strategischen Controlling wird die Ausrichtung des Unternehmens festgelegt, das heißt die Zielstellung

- **wohin geht der Weg** - .

Es beschäftigt sich mit Faktoren der Umwelt, zeigt die Chancen und Risiken , sowohl die Stärken als auch die Schwächen des Unternehmens auf und stellt damit die Beziehung zwischen Unternehmen und deren Umwelt auf.

Die Aufgaben liegen dabei auf der Suche nach

- ***neuen Erfolgspotentialen***
 - ***Feststellung von Frühwarnindikatoren***
 - ***Beobachtung der unternehmerischen Umwelt***
 - ***Entwicklung neuer Strategien***
- Die Strategien werden in Zielen untersetzt und in der strategischen Planung quantifiziert. Sie dienen der Existenzsicherung.***

Ziele und deren Umsetzung in Planung sind ein grundlegendes Managementinstrument mit dem zukunftsorientierten Umgang mit den Ressourcen - *Mensch, Zeit, Finanzen* - Ziele dienen der Identifikation mit dem Unternehmen. Die Führungskräfte und Mitarbeiter wollen sich mit den Zielen einer Organisation identifizieren. Ziele sind keine Lösungen, aber mit Zielen können Lösungen entwickelt werden. Formuliere Ziele sind Werkzeuge für das Controlling.

Ziele dienen der

- **gezielten Information**
- **Planung und gesteuerten Planumsetzung**
- **Entscheidungsfindung**
- **Kontrolltätigkeit**
- **Verbesserung von Verfahren und Einflussnahme auf menschliches Fehlverhalten**

Das Führen mit Zielen durch das Management erfordert ein verständliches Zielsystem, das auch von den Menschen des Unternehmens erreichbar ist. Einzelziele müssen aufeinander abgestimmt sein nach Inhalt, Zeit und Zuständigkeit. Die Dokumentation hat schriftlich zu erfolgen.

Während die strategischen Ziele Unternehmensphilosophie und Unternehmensziele beinhalten, unter Einbeziehung der vorhandenen Ressourcen und deren Entwicklungsmöglichkeiten, ist die Gliederung der operativen Ziele in Einzelziele die über Operationen die Planung und Einsatz der vorhandenen Ressourcen zum Inhalt hat.

Die Zielbildung erfordert einzelne Teilschritte, die mit der Suche, Prüfung der Realsierbarkeit bis zum Setzen von Prioritäten, Zeitraum und Zielauswahl reicht.

Im Zuge der strategischen Ausrichtung kann ein Leitbild des Unternehmens als Zielzustand erarbeitet werden, dessen Umsetzung die unternehmerische Aufgabe ist. Dabei gibt es eine Vielzahl von Chancen, Gestaltungsalternativen und schöpferisches Potential.

Dabei können Fragen nach zukünftigen Märkten, Veränderung der Produktpalette, Standortbestimmungen in Strategien umgesetzt und in Ziele formuliert werden.

Hier sollen beispielhaft genannt werden :

- **Umsetzung von Visionen in Geschäftsgrundsätze**
z.B. *Neue Dienstleistungen*
Solar-Technik mit bester Kundenorientierung
- **Entwicklung von Strategien**
z.B. *Nischenstrategie*
Kostenführerschaft
- **Formulierung der Ziele**
Rendite in %
Umsatzzuwachs
- **Bestimmung der Erfolgsfaktoren**
Auftragsdurchlauf
Senkung der Verwaltungskosten

Um zu den erfolgssichernden Zielstellungen für das strategische Controlling zu gelangen, werden zahlreiche Instrumente eingesetzt. Dazu gehören :

- **Benchmarking**
- **Portfolio-Analyse**
- **Make or buy**
- **Potenzial-Analyse**
- **Produkt- Lebenszyklus-Kurve**
- **Prozesskostenrechnung**
- **Zielkostenmanagement**

Diese Instrumente werden für die bestehenden Kennziffersysteme genutzt, um über Vergleichskennziffern den richtigen Weg für die Entwicklung des Unternehmens festzulegen. Das strategische Controlling hat hierbei die Träger- und Leitfunktion und liefert an das Management die erforderlichen Daten für die Ausrichtung des Unternehmens. Es liefert die notwendigen Werkzeuge zur Planung, Steuerung, Kontrolle und Informationsversorgung.

Beispiele von Kennziffern :

Wertbasierende Kennziffern

wie z.B. Economic Profit

Kapitalmarkt Kennziffern

wie z.B. Dividentenrendite

Rentabilitäts- Kennziffern

wie z.B. Kapitalrentabilität

Sollen die strategischen Ziele erreicht werden, müssen sie in operative Ziele heruntergebrochen werden.

Herunterbrechen kann bis zu Mitarbeiterzielen erfolgen, da der beste Erfolg durch Mitwirkung aller Unternehmensmitarbeiter gesichert werden kann. Dabei sind die Unternehmensziele in Bereichsziele, Abteilungsziele, Produktziele zu differenzieren. Dabei sollten Prioritäten klar erkennbar sein.

Die aufgabenbezogene Betrachtung des Controlling baut auf die Zielvorgabe auf und steht im engen Zusammenhang und Wechselwirkung.

Das operative Controlling verfolgt die Umsetzung der strategischen Ziele für einen begrenzten Zeitraum (1 bis 2 Jahre) - aber wesentlich stärker präzisiert auf einzelne Bereiche und Stellen. Dabei geht es von festen Potential-Ressourcen aus, wie z. B. Fertigungsstätten, Anlagen, Produktportfolio usw.

Die strategischen Ziele werden in konkrete Teilzielstellungen umgesetzt, unter Nutzung der operativen Planung und Kontrolle sowie Analyse und Einsatz bestimmter Instrumente.

Operatives Controlling zeigt, wo das Unternehmen steht (Ist- Analyse) und wo das Unternehmen hin will und wie diese Ziele zu erreichen sind.

Dazu bedarf es vieler Instrumente, die im operativen Controlling eingesetzt werden. Dabei liegt der Schwerpunkt der Betrachtungsweise auf der Kosten-Leistungsrechnung sowie dem daraus resultierenden Erfolg. Durch das interne Rechnungswesen ist es möglich, Teilziele über einzelne Bereiche und Produkte zu untersetzen, durch den späteren Plan- Ist- Vergleich Abweichungen von den quantifizierten Zielstellungen festzustellen, zu analysieren und die Auswertungen dem Management zur Verfügung zu stellen.

Darauf aufbauend werden über Festlegungen von Maßnahmen Lösungen erarbeitet, um den Zielabweichungen entgegen zu wirken.

Für die aktive Steuerung des operativen Controllings kann auf zahlreiche Instrumente zurück gegriffen werden. Dazu gehören z. B. :

- **Break-Even-Analyse**
- **Deckungsbeitragsrechnung**
- **Engpassanalyse**
- **Auftragsgrößenanalyse**

- **Kurzfristige Erfolgsanalyse**
- **Losgrößen-Optimierung**
- **Qualitätsanalyse**
- **Rabatt-Analyse**
- **Verkaufsanalyse**
- **Soll- Ist- Vergleich**

Der Hauptlieferant für den Einsatz dieser Instrumente ist die Kostenrechnung.

Aus diesem Spektrum abgeleitet wird der Unterschied zwischen strategischem und operativem Controlling deutlich. Während das strategische Controlling sich überwiegend mit der Ganzheit des Unternehmens im Vergleich zur Umwelt beschäftigt, geht das operative Controlling in die einzelnen Strukturen - unter Einbeziehung der vorhandenen Ressourcen zur Optimierung des Gesamtprozesses.

Zur Komprimierung der Einzelergebnisse wird auch beim operativen Controlling auf Kennziffern-Systeme zurückgegriffen, um über relevante betriebswirtschaftliche Kennziffern die Ergebnisse sichtbar zu machen und auch die notwendigen Maßnahmen einzufordern.

Im Rahmen dieser zentralen Aufgabenstellungen nimmt der Controller eine Vielfalt von Einzel-Aufgaben wahr.

Diese Aufgabenvielfalt unterliegt in den vergangenen 50 Jahren einer stetigen Entwicklung. Beginnend mit betriebswirtschaftlicher Beratung, hoher Anteile in der Kostenrechnung / Kalkulation sowie des Einsatzes der Controller im Steuerwesen, veränderten sich die Schwerpunkte in den Aufgaben hin zum Berichtswesen, Soll – Ist – Vergleiche und Analysen sowie der operativen Planung. Ein weiterer Trend geht hin zu Projektkoordination, sowie Steuerung und Führungsaufgaben, während in der Mitgestaltung der Unternehmenspolitik und deren Ziele erst in den letzten Jahren ein Aufwärtstrend zu verzeichnen ist.

3.2. Strukturelle Voraussetzungen für ein erfolgreiches Controlling

Das Controlling schafft die Voraussetzungen effektiven Führens. Es beschäftigt sich mit der Unternehmensleitung und allen Funktionsbereichen, mit Unterstützung von IT-Systemen. Dabei liegen die Aufgaben auf einem Ziel – das heisst ergebnisorientiertes Führen und Arbeiten, mit den Funktionen der Planung, Kontrolle und Steuerung unter Beachtung des Marktes.

Die Bedeutung des Controlling in der Funktion ist sehr hoch, die Controllingdenkweise sehr wichtig. Um die Funktion des Controllings erfolgreich ausführen zu können, bedarf es insbesondere beim operativen Controlling eines funktionsbereichsgesteuerten Controlling, unter Einbeziehung der jeweiligen Ressourcen.

Funktionsbereiche in diesem Sinne sind z. B. :

- **Personalbereich**
- **Marketing und Vertrieb**
- **Logistik**
- **Produktion**
- **Beschaffung**
- **Forschung und Entwicklung**
- **IT – Bereich**

Ausgehend von den jeweiligen Funktionsbereichen beschäftigt sich das Controlling neben den bereichsneutralen Aufgaben mit den funktionsbereichsspezifischen Besonderheiten und Ressourcen.

Personalcontrolling

Der Personalbereich mit der Verwaltung des „wichtigsten Gutes“ - dem Menschen, wird als wichtiger Erfolgsfaktor eines Unternehmens angesehen.

Das Interesse an einer genaueren Durchleuchtung der Personalkosten und der Effektivität des Personalwesens erfordert einen wachsenden Einsatz von Controllingverfahren.

Für das operative Controlling sind Personalkostenquoten mit der Aufschlüsselung nach Personalgruppen oder Kostenarten von Bedeutung. Sie können auf unerwünschte Entwicklungen aufmerksam machen. Dazu gehören auch quantifizierte Auswertungen von Ausfallzeiten, Krankenstand u. ä.

Folgende Kennziffern kommen für die erforderliche Auswertung und Information z. B. zur Anwendung :

- **Personalkosten / Umsatz**
- **Ausfallzeiten**
- **Krankenstandsquote**
- **Überstunden / Gesamtarbeitszeit**
- **Personalkosten je Mitarbeiter**

Für strategische Entscheidungen werden im Rahmen langfristiger Planungen Informationen über das Anforderungsprofil innerhalb der Stellenplanung und der dazu verfügbaren Qualifikation benötigt. Darauf können z.B. Arbeitsplatzbewertungen aufgebaut werden und Entscheidungen durch das Management für das künftige Budget der Weiterbildung (Qualifizierung der Mitarbeiter) getroffen werden (z. B. Steigerung um 20 %).

Der Bildungsbereich wird als zukunftsorientierte Investition betrachtet.

Aber auch weitere Informationen , wie zum Arbeitsklima und andere kulturelle Faktoren sind im Rahmen eines Personalcontrolling von Bedeutung, um über Erhebungen von Mitarbeiterzufriedenheit Führungsstrukturen und -verhalten kritisch zu hinterfragen.

Marketing- und Vertriebscontrolling

Beim Marketing - und Vertriebscontrolling werden Daten für die klassischen Vertriebsaufgaben bereit gestellt. Untersucht wird die Abhängigkeit des Umsatzes und Deckungsbeitrages von einzelnen Produkten und Kunden.

Es macht auf Risiken für zukünftige Erträge aufmerksam sowie auf Chancen (z. B. Direktvertrieb, Vertrieb über einzelne externe Händler, Provisionszahlungen usw.)

Grundlage dafür bilden Teilpläne des Umsatzes, mit der Betrachtung Umsatzentwicklung, gemessen am Marktvolumen.

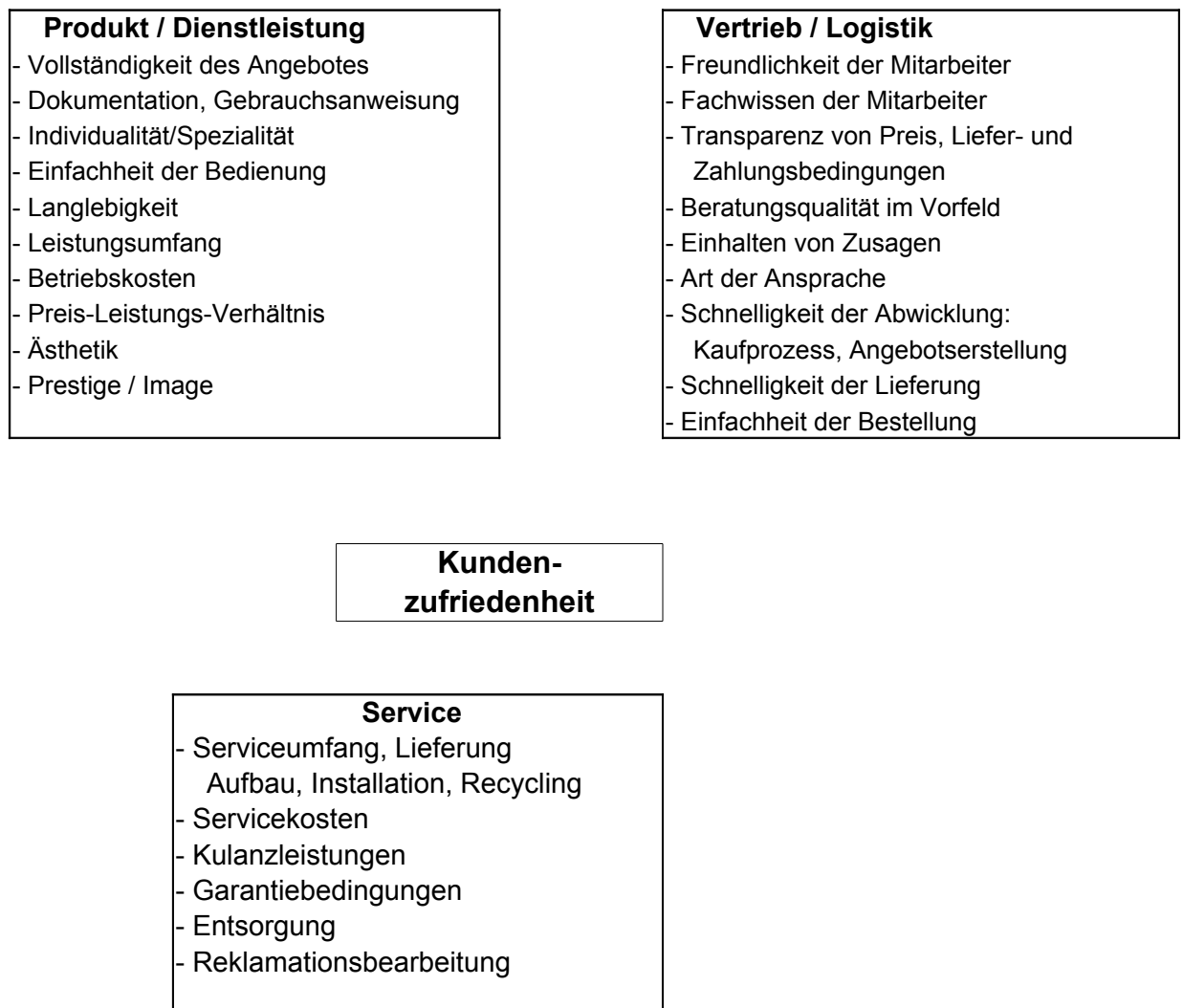
Folgende Kennziffern werden in Ansatz gebracht auf der Basis der Kunden- oder Produkterfolgsrechnung :

- **Umsatz pro Produkt**
- **Deckungsbeitrag pro Produkt**
- **Auftragseingangshöhe**
- **Kundenreklamationsquote**

Darüber hinaus gibt es für die strategische Aufstellung des Unternehmens die Auswahl und Bewertung von Geschäftsfeldern im Hinblick auf die Wettbewerbssituation oder auf die Markt-orientierung, - oder auch Entscheidungen zur Eigenfertigung - alleine oder mit Partnern.

Ein wichtiger Komplex im Marketing- Vertriebs- Controlling ist mittlerweile die Kundenzufrieden-heit - entscheidend für zukünftige Marktanteile der Produkte eines Unternehmens.

Folgende Einflüsse bestehen auf die Kundenzufriedenheit :



Ein weiteres Beispiel zum spezifischen bereichsgesteuerten Controlling wird hier in Verbindung zum Produktionscontrolling gestellt

Produktionscontrolling

Aufgrund des hohen Kostenanteils in der Produktion, gemessen an den Gesamtkosten, kommt dem Produktionscontrolling mit der Kostenkontrolle und -auswertung eine hohe Verantwortung zu.

Grundlage sind die Bildung von Kostenstellen in der Fertigung, um durch die Vorgabe von Planwerten die gezielte Steuerung des Kostenvolumens sicher zu stellen.

Mit speziellen Analysen, z. B. Differenzierten Plankostenanalysen unter Einbeziehung von Sollkosten , können Abweichungen unterschiedlicher Art (Menge Preis, Stunden) ermittelt werden, und damit auch andere Funktionsbereiche in das Auswertungsergebnis mit einbezogen werden.

Wichtige Faktoren , die auf das Kostenniveau der Produktion wirken, sind :

- **Kapazitätsauslastung
(Leerkosten)**
- **Ausschuss / Qualität**
- **Produktivität**
- **Betriebsunterbrechungen**
- **Investitionen**
- **Innovationen**
- **Umwelt**

Kennziffern im Rahmen des Produktionscontrolling sind z. B. :

- **Kapazitätsauslastungsgrad**
- **Engpassspezifischer Deckungsbeitrag**
- **Ausschussquote**
- **Instandhaltungskosten-Intensität**

Aber auch weitere Informationen , wie zum Arbeitsklima und andere kulturelle Faktoren sind im treffen, die den größten Teil der Fertigungs- , Wartungs- und Kundendienstkosten bestimmen. Aus diesem Grund ist das Controlling aufgefordert, eine Kostenstellenstruktur aufzubauen - mit entsprechender Verantwortlichkeit.

Forschungs- und Entwicklungscontrolling

An hoher Bedeutung innerhalb des Controllings hat das Forschungs- und Entwicklungscontrolling gewonnen.

Die Projekte der Entwicklung werden in Projektform geführt, was wiederum parallel zur Erfassung der Kosten auf die Kostenstellen ein Projektcontrolling erforderlich macht.

Die Projekte dienen als einzelne Kostenträger, so dass eine projektbezogene Erfolgsrechnung möglich ist. Innerhalb des Projektcontrolling sind die Ziele Meilensteine mit entsprechenden Informationen (Anarbeitungsstand, Zeitmanagement, Kosteninanspruchnahme) zu implementieren, die eine Verbindung zur Kostenstellen-Rechnung schaffen.

Wichtige Verfahren für das Entwicklungscontrolling sind :

- **Target Costing**
- **Prozesskostenrechnung**

Beim Target costing hat das Controlling zwischen Entwicklung und Marketing zu koordinieren. Auf dieser Basis werden die zulässigen Kosten ermittelt und laufend überprüft. Änderungen (konstruktionsseitig, zeitlich usw.) haben Auswirkungen auf das Endprodukt. Der Einsatz der Prozesskostenrechnung kann die Herstellkosten vorausschauend analysieren. Hier ist die Zusammenarbeit zwischen Controlling und Fertigung notwendig, um gemeinsam die notwendigen Prozesse, wie Bearbeitung, Montage, Verpackung , zu entwickeln und zu bewerten.

Anwendung von Kennziffern :

- **Forschungs- und Entwicklungsintensität**
- **Prozesskostensatz**
- **Break-Even-Time**

3.3. Organisatorischer Aufbau des Controlling

Die Organisation des Controlling gliedert sich in die

- **Aufbauorganisation**
- **Ablauforganisation** (Prozessorganisation)

Aufbauorganisation

- durch *Aufgabenanalyse* der Gesamtaufgabe Gliederung in Teilaufgaben
- durch *Aufgabensynthese* Zusammenfassung einzelner Teilaufgaben zu einzelnen Stellen.
Zusammenfassung mehrerer Stellen zu einer Abteilung

Ablauforganisation

- untersucht die Arbeits- und Bewegungsabläufe der Arbeitsaufgaben
- *Arbeitsanalyse* – Zerlegung der Abläufe in ihre elementaren Arbeitsanteile
- *Arbeitssynthese* fasst die Arbeitsabläufe danach zusammen, unter zeitlicher, personeller oder räumlicher Sicht.

Um bestmöglich die Unternehmensziele zu erreichen, ist es entscheidend, dass die Controlling-Abteilung an die richtige Stelle angesiedelt wird.

Als erstes muss entschieden werden :

- **unternehmensexternes Controlling** oder
- **unternehmensinternes Controlling**

Bei kleineren Unternehmen wird häufig aus Wirtschaftlichkeitsgründen auf die Variante des unternehmensexternen Controllings zurückgegriffen, d. h. Beauftragung von Controlling-Aufgaben an Institutionen wie Beraterfirmen, Steuerberater oder ähnliche Dienstleister. Der Nachteil für diese Entscheidung liegt in der fehlenden Nähe zum eigentlichen Betriebsgeschehen.

Bei der Entscheidung, das Controlling durch eigene Mitarbeiter des Unternehmens zu besetzen, also ein unternehmensinternes Controlling aufzubauen, muss dann auch die Aufgabenzuordnung entschieden werden.

Es kann entschieden werden für ein Selbstcontrolling, wo die Aufgaben die Manager selbst die Aufgaben übernehmen, oder für ein Fremdcontrolling, d. h. Übernahme der Controllingaufgaben durch Einsatz eines Spezialisten zur Unterstützung der Manager.

Werden bei der Entscheidung zum Fremdcontrolling die Aufgaben des Controlling zentralisiert, so wird von einer Institutionalisierung des Controllings gesprochen.

Eine andere Form kann das funktionale Controlling sein, d. h. an bestehende Formen, wie Finanzbuchhaltung, Planungsabteilung usw. werden die Controllingaufgaben mit angesiedelt -

Neben der Ansiedlung von Controllingaufgaben an bestehende Funktionsbereiche, gibt es die Zuordnung der Aufgaben in Verantwortung von Bereichs-Controlling, wie Cost-Center, Profit-Center oder andere Struktureinheiten.

Bei einem zentralen Controlling müssen enge Beziehungen zum dezentralen Controller, der in den bereits beschriebenen Funktionsbereichen angesiedelt wird, oder zum Sparten- bzw. Projektcontroller bestehen.

Das zentrale Controlling muss die Anlaufstelle der dezentralen Controller sein. Die dezentralen Controller haben die erforderliche Nähe zum Bereichsmanager.

Unabhängig, wie die Controllingstellen zugeordnet sind, steht die Frage der Struktur der Weisungskompetenzen. Dies gilt sowohl für die Beziehung der dezentralen Controller zum zentralen Controller, als auch vom zentralen Controller zum Manager.

Für die Klärung dieser Frage gibt es unterschiedliche Varianten, die in den Unternehmen praktiziert werden :

- Das dezentrale Controlling wird dem jeweiligen Fach- bzw. Bereichsleiter fachlich und disziplinarisch direkt unterstellt.
- Der dezentrale Controller wird fachlich und disziplinarisch dem zentralen Controlling unterstellt.
- Der dezentrale Controller wird disziplinarisch dem zentralen Controller unterstellt, fachlich dem Bereichsleiter.
- Der dezentrale Controller wird fachlich dem zentralen Controlling und disziplinarisch dem Bereichsleiter unterstellt.

Die beiden letzten Varianten werden als sogenanntes dotted line – Prinzip bezeichnet, da das fachliche Weisungsrecht durch das disziplinarische Weisungsrecht unterbrochen werden kann. Diese Varianten haben jedoch die Chance der Zusammenarbeit beider Vorgesetzter. Allerdings kann es auch zu erheblichen Konfliktsituationen für den dezentralen Controller kommen. In welche Richtung das notwendige Zusammenspiel geht, liegt einmal an den Personen selbst und zum anderen an der Art und Weise der Entscheidungskompetenz.

- **Verfügungskompetenz**
Verfügt über die Personen, die zur Aufgabenerfüllung notwendig sind.
- **Antragskompetenz**
Antrag über Entscheidung von Sachverhalten in eine bestimmte Richtung
- **Mitsprachekompetenz**
Recht auf Konsultation mit Anhörungsrecht oder Mitberatungsrecht, Vetorecht, Mitentscheidungsrecht.
- **Entscheidungskompetenz**
Recht auf eigenständige Entscheidungen zwischen Alternativen
- **Anordnungs- oder Weisungskompetenz**
Das Recht, anderen Stellen Anordnungen zur Umsetzung der Entscheidungen geben zu können.

Über welche Kompetenzen die Controller verfügen, hängt von der Art und vom Umfang der übertragenen Aufgaben an die Controller ab, was wiederum abhängig ist vom Ansehen, Kompetenz und Vertrauen des Management gegenüber den Controllern.

Nachdem die Kompetenzfragen geklärt sind, ist bei einem zentralen Controlling die betriebsinterne Struktur des Controlling zu entscheiden.

Auch hier gibt es unterschiedliche Modelle in den Unternehmen, unter Einflussnahme unternehmensspezifischer Faktoren und externer Umfeldbedingungen.

Grundlage sollte das Controlling-Konzept sein. Beim deutschen Controlling-Konzept dominiert die Zuweisung des internen Rechnungswesens dem Controlling, während das externe Rechnungswesen überwiegend noch der Finanz- und Finanzierungsrechnung zugewiesen wird.

Im Gegensatz dazu wird beim amerikanischen Controlling-Konzept überwiegend das interne und externe Rechnungswesen zugeordnet, da das amerikanische Controlling schon seit seiner Entwicklung sich stark mit finanziellen Problemen auseinandersetzt.

Allerdings wird auch im deutschsprachigen Raum immer häufiger auch auf das externe Rechnungswesen zurückgegriffen, insbesondere bei DAX-Unternehmen.

4. Handlungsfelder auf der operativen Ebene

4.1. Entscheidungsparameter als Voraussetzung für ein effizientes Controlling

In den Unternehmen gibt es eine Flut von Informationen. Es gilt aus dieser Flut die Informationen herauszufiltern, die für die Realisierung der Zielstellung des Unternehmens wichtig sind und innerhalb des Controllings als Messgrößen verarbeitet werden.

Dabei werden einerseits quantifizierbare Messgrößen für die Planung, Auswertung, Kontrolle und Analyse erarbeitet, wie z. B. Preis/Stück, Kosten/Stück, Kosten / Std., Fertigungszeit/Stück usw. Darüber hinaus gibt es auch Informationen, die nicht quantifizierbar sind, wie z. B. notwendige Auswertungen im Personalcontrolling, wo teilweise andere Entscheidungsparameter geschaffen werden müssen.

Dazu können z. B. die Mitarbeiterzufriedenheit zählen, die wiederum abhängig ist von :

<i>Einarbeitungsplänen</i>	
<i>Entwicklungsplänen</i>	- <i>Qualifizierungsmaßnahmen</i>
<i>Personalbeurteilungen</i>	
<i>Entlohnungssystem</i>	(z.B. <i>Erfolgsbeteiligung</i>)

Ein wichtiges Instrument sind gezielte und dokumentierte Mitarbeitergespräche mit Beurteilung zur Motivation, Können, Weiterbildung, Arbeitsstil und Arbeitsergebnissen.

Diese Beurteilungskriterien sind mit qualitativen Kennziffern untersetzbar, wie beispielsweise :

- Motivation	<i>Einsatzwille, Initiative, Identifikation</i>
- Können	<i>Belastbarkeit, Flexibilität, Kreativität</i>
- Arbeitsstil	<i>Selbständigkeit, Sorgfalt, Verlässlichkeit</i>

Der Lieferant der relevanten Informationen für die qualitativen Messgrößen ist einerseits die Kosten-Leistungsrechnung, die sowohl in der Unternehmensbetrachtung, als auch in der funktionalen Betrachtungsweise (Bereichscontrolling), organisationsbezogene Betrachtung (Cost Center, Profit-Center), die entscheidende Rolle spielt, als auch externe Quellen, z. B. bei unternehmensübergreifenden Auswertungen (Banchmarking, unternehmensrelevante Quellen, Qualitätsparameter).

4.2. Ausgewählte Entscheidungsinstrumente

Die in Entscheidungsparameter verarbeiteten Informationen finden ihre Verwendung in entsprechenden Entscheidungsinstrumenten. Diese sind Werkzeuge für das Controlling.

Hier sind einige ausgewählte Instrumente genannt :

- **Break-Even-Analyse**
- **Ergebnis-Abweichungsanalyse**
- **Deckungsbeitragsrechnung**
- **Budgetierungsverfahren**

Die dazu gehörenden Anwendungsbereiche sind :

Break-Even-Analyse

- Feststellung Kostengleichheit bzw. Gewinnschwelle
z. B. Entscheidung über möglichen Fixkostenanteil,
Fremdkauf oder Eigenleistung

Ergebnis-Abweichungsanalyse

- Analyse des Umsatzes bzw. Erlöses - produktbezogen
- Analyse der Kostens - produkt- und Kostenstellen-bezogen
kostenartenbezogen, Auslastungsentwicklung

Lieferant: Vollkosten- und Teilkostenrechnung, Leistungsrechnung/Erfolgsrechnung,
Plankostenrechnung

Deckungsbeitragsrechnung

- Deckungsbeitrag / Stück
- absoluter Deckungsbeitrag, relativer Deckungsbeitrag
Bestimmung Preisuntergrenzen
Kurzfristige Erfolgsplanung und kurzfristige Ergebnisrechnung
- produktbezogen -

Verrechnungspreise

- Innerbetriebliche Leistungsverrechnung zwischen Kostenstellen
- Leistungsverrechnung zwischen Profit-Centern
- konzerngeleitete Tochterunternehmen

Lieferant: Kosten-Leistungsrechnung
Externer Markt

Budgetierung

- Planungssysteme für das Unternehmen und für Bereiche
Jahrespläne, operative Pläne

Im Punkt 4.3. werden durch Fallbeispiele diese Entscheidungsinstrumente und deren Nutzung praxisbezogen dargestellt.

4.3. Anwendung der Entscheidungsinstrumente im Unternehmen

4.3.1. Ausgangssituation im Unternehmen

Die weitere Betrachtungsweise soll hier auf einige typische Probleme, die im Unternehmen auftreten können , gerichtet sein.

Im Mittelpunkt des Unternehmens steht die Ergebnissituation.

Situation Die Ergebnissituation ist unbefriedigend, da das geplante Ergebnis nicht erreicht wurde. Der Umsatz weist eine Untererfüllung aus, das Kostenbudget wurde nicht eingehalten.
Des Weiteren konnte die Fertigungskapazität nicht voll ausgelastet werden. Zudem stehen Entscheidungen für das künftige Produktionsprogramm an und strukturell will sich das Unternehmen auch neu aufstellen, um eine notwendige Steigerung seiner Effektivität zu erreichen.

Schritte zur Problemlösung

1. Die umsetzung der Zielstellungen in eine Planung muss in einem geeigneten Budgetierungsverfahren erfolgen.
2. Nutzung der Ergebnisse aus der Kosten-Leistungsrechnung für den Plan-Ist-Vergleich
3. Erstellen der Abweichungsanalyse
4. Erarbeitung von Vorschlägen für Maßnahmen und Konsequenzen
5. Informationen an das Management
6. Unterstützung des Management bei der Umsetzung der Maßnahmen und Konsequenzen

Nur bei inhaltlich richtigen Planvorgaben kann in Gegenüberstellung zum tatsächlichen Ist eine betriebswirtschaftlich gezielte Abweichungsanalyse erstellt werden, die neben der operativen Nutzung auch für die Umsetzung der strategischen Ziele richtungsweisend ist.

4.3.1.1. Die Planung und ihre Budgetierungsverfahren

Anfänglich soll die traditionelle Budgetierung betrachtet werden, die seit langer Zeit im Unternehmen genutzt wird.

Das System der operativen Planung, das die Grundlage für eine effektive Kontrolle und Analyse bildet, gliedert sich in

1. **Sachzielplanung** und
2. **Formalzielplanung**

- ↓
1. Die Sachzielplanung liefert für die Budgets die Informationen und beginnt in der Phase der Unternehmensplanung mit der
Absatzplanung

↓

Planung Fertigungsprogramm
(unter Berücksichtigung von Fertigwarenbeständen)
nach Sortiment und Menge

↓

Fertigungsablaufplanung
(Losgrößen, Terminplanung, periodenbezogene Ablaufplanung
Maschinenbelegung)

Beschaffungs- und Bereitstellungsplanung
(Betriebsmittel, Personalplanung, Materialplanung,
Kapazitätsplanung)

Abgeleitet von der Sachzielplanung sind beispielsweise die Budgets

- *Verkaufsbudget* (Artikel in Menge, Preis, Vertriebswege)
- *Produktionsbudget* (Stückzahlen und Termine)
- *Personalbudget* (Mitarbeiterzahlen, Tarifgruppenzuordnung
Weiterbildungsprogramme sowie weitere
personalbedingte Sachverhalte)

2. Die Budgets stellen die formalzielorientierten Pläne dar in Form von z.B.

Erlösplanung

Liquiditätsplanung

Einzahlungsplanung

Auszahlungsplanung

Erfolgsplanung

Kostenplanung

Kostenbudget (nach Bereichen)

Investitionsbudget

Finanzbudget (Einnahmen, Ausgaben)

Darüber hinaus sind weitere Detailplanungen erforderlich, wie z.B.

- *Auflösung des Produktionsbudgets in Rezepturen, Stücklisten*

Schritte des Budgetierungsprozesses

- Erkennen von Veränderungen des Unternehmens und dessen Umwelt gegenüber dem Vorjahr.
- Budgetrelevante Faktoren für die Folgeperiode auf Basis von Informationen der Vorperiode festlegen
- Festlegen von Budgetzielen für das Gesamtunternehmen und Bereiche unter Einbeziehung der Anstriche 1 u. 2.

- Gesamtbudget erstellen sowie für einzelne Bereiche
- Planung von Einzelbudgets
(z.B. Kostenplanung, Erlösplanung)
- Einreichung der Budgetanträge und deren Prüfung an die zuständigen Instanzen.
- Abgleichung der top-down mit den bottom-up – Werten
- Koordination der Teilpläne und Zusammenfassung zum Gesamtplan
- Genehmigungsverfahren durch die Unternehmensleitung

Ausgangspunkt sollte immer die Grundsatzplanung die Strategie sein.

Alle Ergebnisse der Teilpläne werden zentralisiert, einerseits in den finanziellen Kennziffern der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, andererseits konkretisiert in der Budgetierung auf Teilbereiche und Produkte durch Nutzung der Kosten-Leistungsrechnung (Kostenstelle, Kostenträger) in Form des sogenannten Gegenstromverfahrens.

Budgetierung ist das zentrale Fundament für operative Planung und Kontrolle. Das traditionelle System der Budgetierung unterliegt jedoch immer mehr der Kritik. Es wird als sehr zeitaufwendig und unflexibel bezeichnet, bindet zu viele Kapazitäten. Es ist zu wenig mit strategischen Zielen verknüpft und orientiert sich nicht ausreichend am Markt und hat einen zu zentralen Charakter.

Ausgehend von den Kritikpunkten werden neue Formen der Budgetierung in Anwendung gebracht, die von Reformen bis zur völligen Abkehr von der Budgetierung reichen. Dazu gehören die Systeme

- **Better Budgeting** und
- **Beyond Budgeting**

Beide neuen Systeme setzen auf verstärkte Dezentralisierung, Marktorientierung, kontinuierliche Prognoseprozesse in Form eines Rolling Forecasts, Selbstkontrolle sowie teambezogene Anreizschaffung.

Better Budgeting	Entfeinerung der klassischen Budgetierung , flexiblere Gestaltung , geringerer Aufwand, analytische Neuplanung, Stärkung einer zeitnahen Prognose. Steigerung der Dynamik auf Effizienz und Effektivität kann abgemildert werden. Komplexitätsreduktion.
Beyond Budgeting	Abkehr von der bisherigen Budgetierungspraxis, keine Anwendung von Budgets, sondern Selbstabstimmung, dezentrale Ergebnisabstimmung, marktähnliche Koordination, Selbstkontrolle , rollierende Prognose und teambasierte Vergütung.

Dieses Modell ist besonders bei hoher Dynamik geeignet, aber hat beim Einsatz eines Unternehmens mit hoher Komplexität Nachteile.

Dagegen steht das klassische System der Budgetierung

- *Schwächen bei hoher Dynamik aufgrund zu viel Detailplanungen*
- *Stärke aber bei hoher Komplexität*

Keines der drei Systeme ist das Idealsystem. Der Einsatz richtet sich nach der Art des Unternehmens. Auch eine teilweise Integration eines Teils in ein anderes Budgetierungssystem kann die beste Lösung für ein Unternehmen sein. Ein klassisches System plus Rolling Forecast kann für ein sehr komplex gestaltetes Unternehmen die ideale Form sein.

Am folgenden Musterbeispiel soll die operative Planung eines Unternehmens innerhalb des klassischen Budgetierungssystems demonstriert werden.

(siehe **Anlage 1**)

Bei den Aufgaben des Controllings spielt die Planungsfunktion eine zentrale Rolle. Der Controller übernimmt als erstes vorbereitende Aufgaben, wie Auswahl der Planungsprämissen, Auswahl des Budgetierungsverfahrens, zeitliche und sachliche Organisation des Budgetierungsprozesses. Besondere Bedeutung kommt dann der Koordinierung der Teilpläne zu, mit dem Ziel der termingerechten Abgabe des Gesamtplanes.

Die Koordinierung aller Teilpläne erfolgt letztendlichen Endes einerseits in der GuV und Bilanz und andererseits in der produktbezogenen Erfolgsrechnung, für die der Controller häufig der Akteur ist.

Im Prozess der operativen Planung muss es ein enges Zusammenwirken zwischen Controller und Manager geben. Die Qualität des Planungsprozesses und dessen Ergebnisse sind messbare Leistungen über das Wirken und die Wirksamkeit der Controller.

Die hohe Qualität der Budgets versetzen das Management auf Basis der Abweichungsanalyse in die Lage, die richtigen Konsequenzen zu ziehen und damit die strategischen Ziele zu erreichen.

Nach Ablauf einer Periode erfolgt die Auswertung im Plan- Ist- Vergleich in Form der Ergebnisabweichungsanalyse.

4.3.1.2. Die Ergebnisabweichungsanalyse und ihre Teilbereiche an einem Beispiel

Die Ergebnisabweichungsanalyse gliedert sich in die Umsatzabweichung und in die Kostenabweichung. An einem Beispiel soll diese Abweichungsanalyse demonstriert werden

(**Anlage 2**):

Es liegen folgende Daten vor :

	Produkt A		Produkt B		Gesamt	
	Plan	Ist	Plan	Ist	Plan	Ist
Absatzvolumen	120.000	110.000	30.000	50.000	150.000	160.000
Umsatzerlöse Preis/ Stück €	5,00	6,00	10,00	8,50		
Summe	600.000	660.000	300.000	425.000	900.000	1.085.000
./ variable Kosten var.Kosten / Stück	4,00	5,00	3,00	4,00		
Summe	480.000	550.000	90.000	200.000	570.000	750.000
Deckungsbeitrag	120.000	110.000	210.000	225.000	330.000	335.000
Stück / DB	1,00	1,00	7,00	4,50		
./ Fixkost. Fertigung	150.000	170.000	120.000	130.000	270.000	300.000
./ Sonst. Fixkosten					30.000	30.000
					30.000	5.000

Die negative Abweichung von 25.000 € soll anschließend untersucht werden im Plan- Ist- Vergleich und im Soll- Ist- Vergleich.

Dazu sind nachstehende Schritte notwendig :

- **Umsatzabweichungsanalyse**
- **Kostenabweichungsanalyse**
- **Plankostenabweichungsanalyse der variablen Einzelkosten**
- **Flexible Plankostenabweichungsanalyse der Gemeinkosten**

Für die flexible Plankostenabweichungsanalyse sind im Vorfeld methodische Schritte erforderlich, da Gemeinkosten sich fix oder variabel im Leistungsprozess verhalten können.

Gemeinkosten können sowohl als auch fix oder variabel sich im Leistungsprozess verhalten. Da die Zuordnung der Gemeinkosten auf die Produkte in Form einer Plankostenverrechnung erfolgt, treten bei der Vollkostenrechnung folgende Probleme auf :

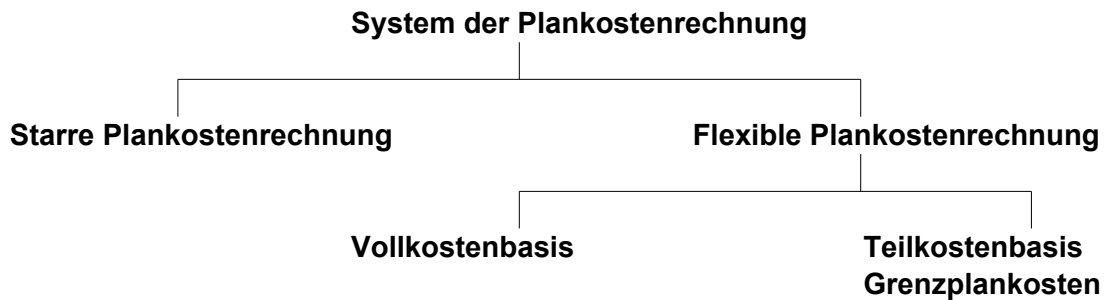
- Liegt die Ist-Leistung unter der geplanten Leistung bzw. Beschäftigung, werden bei der Planverrechnung aufgrund des fixen Verhaltens von Gemeinkosten zu wenig Kosten auf die Produkte verrechnet.
- Liegt die Ist-Leistung (Beschäftigung) über der geplanten Leistung, werden zu viel Gemeinkosten auf die einzelnen Produkte verrechnet.

Dieses Problem tritt bei einer Teilkostenrechnung, wo produktbezogen nur die variablen Einzelkosten und Gemeinkosten verrechnet werden, nicht auf.

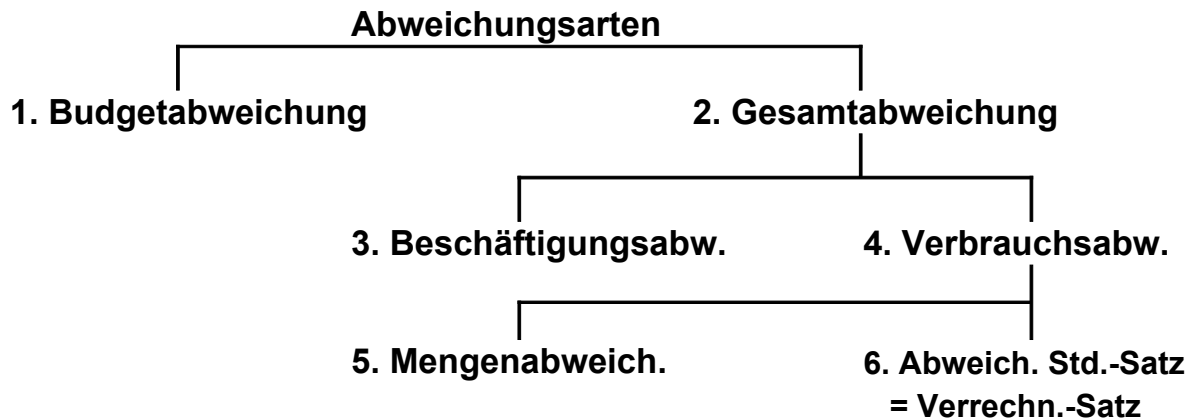
Eine Beschäftigungsabweichung kann bei einem klassischen Plan – Ist – Vergleich nicht analysiert werden. Für den Nachweis der Beschäftigungsabweichung, d. h. wieviel Fixkosten konnten z. B. durch Leistungsrückgang nicht gedeckt werden, nicht ausgelastete Fixkosten, wird für die Kostentransparenz und Kostenkontrolle der Kostenstellen die sogenannte *flexible Plankostenanalyse* auf Vollkostenbasis angewandt.

Bei der Teilkostenrechnung besteht das Problem der Beschäftigungsabweichung nicht, da die Fixkosten nicht auf die Produkte verrechnet werden.

Hier ein Überblick über das System der Plankostenrechnung



Ausgehend von diesem System können folgende Abweichungsarten ermittelt werden :



1 + 2 **Abweichungen ohne Trennung der Gesamtkosten in variable und fixe**
 = starre Plankostenrechnung
 Dient als Basis für die flexible Plankostenrechnung

3 - 6 **Abweichungsarten flexible Plankostenrechnung unter Nutzung der Trennung Gesamtkosten in variable und fixe Bestandteile (bzw. der Sollmenge).**

Flexible Plankostenrechnung

Voraussetzung:	Kostenspaltung der Plangemeinkosten in
	- variable Kosten
	- fixe Kosten
Methoden:	- mathematische
	- grafische
	- der kleinsten Quadrate
Maßgröße:	Variator
	= $\frac{\text{Variable Plankosten}}{\text{Gesamtkosten Plan}} \times 10$
	Plankosten (KST oder KA)
	. / . variable Kosten
	= fixe Kosten

Beispiele zur Kostenspaltung

- Mathematische Methode

Planwerte	KA	Hilfslöhne		
	Lohn		Fertigungsstunden	
Jan	10.000		200	
Feb	12.000		330	
	Variable Kosten	=	$\frac{12.000 \text{ ./. } 10.000}{330 \text{ ./. } 200}$	
	(Differenzrechnung)	=	$\frac{2000}{130}$	
		=	15,38	
	Variable Kosten	15,38 x 200 =	3.076	
			10.000	
		./. =	3.076	
	Fixe Kosten		<u>6.924</u>	
	Variator		10.000	Gesamtkosten der KA
	davon		3.076	variabel (3,1 -- 31%)
			6.924	fix (6,9 -- 69%)
	0,3			

Um die Beschäftigungsabweichung zu ermitteln, ist eine Kostenspaltung der einzelnen Kosten in variable und fixe Kosten notwendig, um mit Hilfe des Variators die Selbstkostenfunktion zu bestimmen.

Teilschritte der Umsatz- und der Kostenabweichungsanalyse

1. Umsatzabweichungsanalyse

- a) *Preisabweichung*
- b) *Mengenabweichung*
- c) *Absatzmixabweichung*
- d) *Absatzvolumenabweichung*
- e) *Abweichung der Deckungsbeiträge*

2. Kostenabweichungsanalyse

2.1. Planabweichungsanalyse der variablen Einzelkosten

2.2. Flexible Plankostenabweichungsanalyse der Gemeinkosten

2.1. Planabweichungsanalyse der variablen Einzelkosten (Muster)

- a) Plan – Ist – Abweichung
- b) Einzelpreis – Abweichung
- c) Verbrauchsabweichung
- d) Veränderung der geplanten variablen Kosten durch Verbrauchsabweichung
(Plan – Ist)

2.2. Flexible Plankostenabweichungsanalyse der Gemeinkosten

Um eine vollständige flexible Plankostenanalyse durchzuführen, sind folgende Arbeitsschritte notwendig :

Arbeitsschritte flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis

a). Ermittlung Sollkosten

$$\frac{\text{variable Plankosten}}{\text{Planmenge}} \quad \times \quad \text{Istmenge}$$

$$+ \text{ fixe Plankosten}$$

$$= \text{ Sollkosten}$$

b). Ermittlung Budgetabweichung

Plankosten
$$. / . \text{ Istkosten}$$

$$= + . / . \text{ Abweichung}$$

c). Ermittlung Gesamtabweichung

Istkosten bei Istbeschäftigung
$$. / . \text{ Plankosten bei Istbeschäftigung}$$

$$\quad \text{(Planverrechnungssatz x Istmenge)}$$

$$= + . / . \text{ Abweichung}$$

d). **Ermittlung Beschäftigungsabweichung**

Sollkosten

**. / . Plankosten bei Istbeschäftigung
= Beschäftigungsabweichung**

e). **Ermittlung Verbrauchsabweichung**

Istkosten

**. / . Sollkosten
= Verbrauchsabweichung**

f). **Ermittlung Sollmenge**

variable Planmenge ^{xx)} (h) x Istmenge
Planmenge (Stck)
+ fixe Planmenge ^{xx)}
= Sollmenge

**^{xx)} Aufschlüsselung im gleichen
Verhältnis wie die Plankosten**

g). **Ermittlung der Mengenabweichung**

Istmenge x Verrechnungssatz – Plan (Stunden-Satz)

**. / . Sollmenge x Verrechnungssatz – Plan (Stunden-Satz)
= Mengenabweichung**

h). **Ermittlung Preisabweichung**

Istmenge x Verrechnungssatz – Ist (Stunden-Satz)

**. / . Istmenge x Verrechnungssatz – Plan (Stunden-Satz)
= Preisabweichung**

Bei der Durchführung dieser Plankostenanalyse gibt es mehrere Varianten :

1. Gesamt-Beschäftigungs- und Verbrauchsabweichung auf Basis von Zeiteinheit (produktive Stunden) als Planmenge anzusetzen – Keine Fortführung der weiteren Analyseschritte
2. Fortsetzung der Analyse unter Einbeziehung der Produkte als Produktionsmenge für die Sollkostenfunktion.
3. Komplette Analyse unter Ansatz der Produkte für die Ermittlung der Sollkostenfunktion.

Entscheidend ist die Aufgabenstellung für die Variantenanwendung.

4.3.2. Teilkostenrechnung und ihre Kostenrechnungsinstrumente

Während die Vollkostenrechnung alle Kosten, variable und fixe Kosten, auf die Produkte –Kosten-Träger – verrechnet, werden bei der Teilkostenrechnung nur die variablen Kosten den Produkten zugeordnet. Ein erster Schritt dazu ist die bereits erwähnte Kostenspaltung und Plankostenanalyse.

Die variablen Kosten setzen sich aus den Kostenträger-Einzelkosten und aus den variablen Gemeinkosten der Kostenstellenrechnung zusammen.

Bei der Vollkostenrechnung besteht die Gefahr der nicht produktbezogenen Kostenverursachung durch Verrechnung der fixen Gemeinkosten, die nicht leistungsabhängig sind.

In der Teilkostenrechnung besteht diese Problem nicht, da alle dem Produkt verrechnete Kosten im Leistungsbezug stehen.

Die Teilkostenrechnung erfordert die Kostenspaltung innerhalb der Kostenstellenrechnung in variable und fixe Gemeinkosten und wird sowohl für die Kostenträgerstückrechnung, als auch für die Kostenträgerzeitrechnung in Ansatz gebracht.

Die Kostenträgerstückrechnung dient der Ermittlung des Stück-Deckungsbeitrages, während die Kostenträgerzeitrechnung den Gesamt-Deckungsbeitrag des Unternehmens über eine Periode ermittelt.

Der Stück-Deckungsbeitrag ermittelt sich :

$$\begin{array}{r} \text{Preis / Stück} \\ . / . \text{ Variable Kosten / Stück} \\ \hline = \text{Deckungsbeitrag / Stück} \end{array}$$

Bei der Kostenträgerzeitrechnung wird in gleicher Weise für die einzelnen Kostenträger und das Gesamt-Unternehmen bezogen auf eine Periode der Gesamt-Deckungsbeitrag ermittelt :

$$\begin{array}{r} \text{Produktion / Umsatz einer Periode} \\ . / . \text{ Variable Kosten} \\ \hline = \text{Deckungsbeitrag / gesamt} \\ \text{je KTR und in Summe aller KTR für das Unternehmen} \end{array}$$

Der Deckungsbeitrag des Unternehmens dient der Deckung aller Fixkosten.

Die Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung lässt viele Möglichkeiten zu.

Einige davon sollen hier genauer betrachtet werden :

1. Break-Even -Analyse

Für ein Unternehmen ist es von besonderem Interesse, die Informationen zu erhalten, bei welchen Mengen ein 100 %-ige Abdeckung aller Kosten erfolgen kann, bzw. ein zusätzlicher Gewinn erwirtschaftet werden kann. Dazu wird als Instrument die Break-Even- Analyse eingesetzt.

Mit Hilfe des Break-Even-Punktes wird die Kostengleichheit bzw. Gewinnschwelle ermittelt. Das heißt, dass mit der ermittelten Menge eine Gleichheit zwischen Preis und Gesamtkosten besteht und mit jeder zusätzlichen Menge Gewinn erwirtschaftet wird.

Beispiel :

Fixkosten	160.000 €
Variable Kosten	12,00 € / Stck
Verkaufspreis / Stück	20,00 € / Stck

$$\text{Break-Even-Punkt} = \frac{\text{Fixkosten}}{\text{DB}} = \frac{160000}{(20 - 12)} = 20.000 \text{ Stck}$$

20.000 Stück müssen gefertigt werden, um alle Kosten über den Preis abzudecken.

Durch die hier ermittelte Break-Even-Menge ergeben sich folgende Daten :

Break-Even-Menge	20.000 €	
DB/ Stck	8,00 €	
Anteilig zu deckende	€	
Fixkosten/Stck	8,00 €	
Variable Kosten/Stck	12,00 €	
Selbstkosten/Stck	20,00 €	(Kosten = Preis)

$$20.000 \times 20,00 \text{ Preis/Stck} = 400.000$$

$$\begin{aligned} 20.000 \times 12,00 \text{ VK/Stck} &= 240.000 \\ + \text{Fixkosten} &= 160.000 \\ \hline &= 400.000 \end{aligned}$$

Das Ergebnis ist Null.

Steht jetzt aber die Forderung, ein Mindestgewinn von 20.000 € zu erwirtschaften, dann wird die Formel des Break-Even wie folgt eingesetzt :

$$= \frac{\text{Fixkosten} + \text{Mindestgewinn}}{\text{Deckungsbeitrag}} = \frac{160.000 + 20.000}{8} = 22.500 \text{ Stck}$$

Um einen Mindestgewinn von 20.000 € zu erzielen, müssen 22.500 Stück gefertigt werden.

$$22.500 \times 20,00 \text{ Preis/Stck} = 450.000$$

$$\begin{aligned} 22.500 \times 12,00 \text{ var.Kosten/Stck} &= 270.000 \\ + \text{Fixkosten} &= 160.000 \\ \hline \text{Selbstkosten} &= 430.000 \\ \text{Gewinn} &= 20.000 \end{aligned}$$

Bei der Erhöhung des Deckungsblockes, z.B. durch neue Investitionen und die damit verbundenen laufenden Fixkosten um 10.000 € - würde sich folgendes Bild ergeben :

$$\begin{aligned} \text{Formel in Fortsetzung} & \quad \frac{160.000 + 10.000 + 20.000}{8} \\ & = 23.750 \text{ Stck} \end{aligned}$$

Also sind 1.250 Stück (23.750 – 22.500) zusätzlich notwendig, um die Fixkosten von 10.000 € abzudecken.

Mit Hilfe der Break-Even-Analyse können gerade in der Planungsphase unterschiedliche Modelle ermittelt werden, indem Verfahrensvergleiche mit unterschiedlicher Technik vorgenommen werden und die kritische Menge ermittelt wird, d. h. bei Vergleich neuer und alter Technik ist Kostengleichheit bei einer bestimmten Menge erreicht : z.B. Formel

$$\begin{aligned} \text{Kosten alte Anlage} & & \text{Kosten neue Anlage} \\ \text{Fixkosten x var. Kosten/Stck X} & = & \text{Fixkosten x var. Kosten/Stck X} \\ 160.000 \times 12 X & = & 360.000 \times 5 X \\ & & X = \frac{200.000}{7} \\ & & X = 28.571,43 \end{aligned}$$

28.571,43 Stück müssen gefertigt werden, um Kostengleichheit zwischen Einsatz der neuen und alten Anlage zu erreichen.

Gleichermaßen können auch Deckungsmengen für einzelne Deckungsblöcke ermittelt werden, wie z.B. für fixe Personalkosten in Höhe von 60.000 € .

Formel

$$\frac{60.000}{8 \text{ (DB)}} = 7.500 \text{ Stck}$$

usw.

Für die Ermittlung einer Mindest-Umsatzrentabilität wird folgende Rechnung aufgestellt:

$$\begin{aligned} \text{Forderung der Umsatzrentabilität} & \quad 20 \% = 4,00 \text{ €} \\ & \quad (20 \% \text{ von } 20,00) \text{ Gewinn /Stck} \\ \text{Break-Even-Menge} & \quad \frac{160.000 \text{ Fixkosten}}{8 - 4 \text{ DB u. Gewinn/Stck}} \\ & = 40.000 \text{ Stck} \end{aligned}$$

Um die Umsatzrendite zu erfüllen, müssen 40.000 Stück realisiert werden.

Ein weiterer Einsatz der Deckungsbeitragsrechnung im Bezug zum Break-Even-Punkt erfolgt bei Entscheidungen Fremdkauf oder Eigenleistung .

Beispiel :

Angebot Fremdkauf	20,00 €
variable Kosten Eigenleistung	15,00 €
notwendige zu deckende Fixkosten bei Eigenleistung	150.000 €

$$\text{Break-Even} = \frac{150.000}{5} = 30.000 \text{ Stck}$$

30.000 Stück müssen gefertigt werden, bei Kostengleichheit Fremd- oder Eigenfertigung. Ab 30.001 Stück ist die Eigenfertigung günstiger als Fremdkauf.

Vergleich:

30.000 x 20,00 €	=	600.000 €
30.000 x 15,00 €	=	450.000 €
+ Fixkosten	=	<u>150.000 €</u>
		600.000 €

Ein weiterer Einsatz der Deckungsbeitragsrechnung wird einerseits bei Engpassentscheidungen vorgenommen, andererseits auch bei Entscheidungen zu Umsatzoptimierungen, z.B. bei Steigerung des Umsatzes, lediglich am Gesamtvolumina gebunden , ohne Kapazitätsengpass.

Für beide Varianten bedarf es einer weiteren Messgröße, dem relativen Deckungsbeitrag und den engpassspezifischen Deckungsbeitrag.

Im Gegensatz zum bisher behandelten absoluten Deckungsbeitrag wird der relative Deckungsbeitrag über die Relation des absoluten Deckungsbeitrages zu einer anderen Maßeinheit.

Soll eine Optimierung des Umsatzes vorgenommen werden, bei freier Wahl der Zusammensetzung der Produkte und Volumina, wird der relative Deckungsbeitrag in Relation zum Preis/ Stück ermittelt.

Umsatzoptimierung

2. Umsatzentscheidung

Zusatzumsatz 36.000 €

Zusatzumsatz : Stück-Erlös = Stückzahl

KTR A	36.000	18,00	2.000 Stück
KTR B	36.000	24,00	1.500 Stück
KTR C	36.000	32,00	1.125 Stück

Zusätzlicher DB (absoluter DB)

$$\text{Stückzahl} \times \text{Stück-DB} = \text{Gesamt - DB}$$

KTR A	2.000	13,00	26.000 €
KTR B	1.500	16,00	24.000 €
KTR C	1.125	22,00	24.750 €

c) *Umsatz - Entscheidung*

A erwirtschaftet bei einem Zusatzumsatz von 36.000 € mit 26.000 € den höchsten Zuwachs an DB.

A hat den höchsten relativen DB = DB in % vom Umsatz

KTR A	13,00	18,00	72,22 %
KTR B	16,00	24,00	66,67 %
KTR C	22,00	32,00	68,75 %

Je 1.00 € Umsatz werden bei Produkt A 0,7222 € DB erwirtschaftet.

Auswertung der Entscheidung

Vergleich absoluter zum relativen DB

Anwendung absoluter DB	höchster KTR C
Anwendung relativer DB	höchster KTR A

absoluter Deckungsbeitrag / Stck

KTR C	1.125 Stck x 22,00	=	24.750 €
KTR A	2.000 Stck x 13,00	=	26.000 €

Bei einem zusätzlichen Umsatz ohne Einschränkungsmerkmale von 36.000 € kann bei Einsatz des Produktes A ein zusätzlicher Deckungsbeitrag von 26.000 € bei einem Absatz von 2.000 Stück erzielt werden.

Bei Verkauf des Produktes C wird bei einem Absatz von 1.125 Stück und ebenfalls einem Umsatz von 36.000 € ein zusätzlicher Deckungsbeitrag von nur 24.750 € erreicht, obwohl Produkt C den höchsten absoluten DB hat.

Engpassrechnung

Hier liegt eine andere Ausgangssituation vor.

In der Fertigung der möglichen Produktion treten Engpässe auf, z.B.

- Produktionsengpässe
- Materialengpässe
- Personalengpässe
- Raumengpässe durch Lagerkapazitäten

Hier ein Beispiel zum Produktionsengpass – Auslastung einer Produktionsanlage
 300 Fertigungsstunden stehen in der Periode zur Verfügung
 Zu den einzelnen Produkten liegen folgende Informationen vor :

Produkt / KTR	A	B	C	D	E	F
Produktionszeit (h/ME)	2,5	1,25	4,6	4	3,8	3,5
Absatzhöchstmenge(ME)	20	19	22	13	25	20
Produktionszeit (h)	50	23,75	101,2	52	95	70
				Summe	391,95 Stunden	

Für die Herstellung der Produkte mit der Absatzhöchstmenge in summe 119 Stück wird eine Produktionszeit von rund 392 Stunden benötigt.
 Zur Verfügung stehen aber nur 300 Fertigungsstunden.

Deckungsspannen absolut und relativ

Produkt / KTR	A	B	C	D	E	F
Deckungsspanne (€/ME)	800	1250	2300	1200	950	700
Produktionszeit (h/ME)	2,5	1,25	4,6	4	3,8	3,5
Relative Deckungs- spanne (€/h)	320	1000	500	300	250	200
Rangfolge	3	1	2	4	5	6

Wenn kein Engpass bestehen würde, könnte mit der Absatzhöchstmenge ein Gesamtdeckungsbeitrag von :

800	x	20	=	16.000
1250	x	19	=	23.750
2300	x	22	=	50.600
1200	x	13	=	15.600
950	x	25	=	23.750
700	x	20	=	14.000
				<u>143.700</u> (€)

Da die Produktionskapazität jedoch nicht ausreicht, wird ein Auswahlverfahren erforderlich. Das Produkt F mit dem niedrigsten Deckungsbeitrag / Stunde und einer anteiligen Produktionszeit von 70 h würde aus dem Produktionsprogramm heraus genommen.

Damit entsteht eine notwendige Produktionszeit von

$$\begin{array}{r}
 391,95 \\
 ./. \quad 70,00 \\
 \hline
 321,95
 \end{array}$$

Es müssen noch 22 Stunden weiterhin eingespart werden. Die zweitniedrigste Deckungsspanne weist das Produkt E aus, mit einer Fertigungszeit von 3,8 h/Stück. Damit reduziert sich diese Absatzhöchstmenge von 25 Stück auf 19 Stück

$$22 : 3,8 \text{ rund } 6 \text{ Stück}$$

Dadurch ergeben sich folgende Produktionsstückzahlen :

Produkt / KTR	A	B	C	D	E	F
Produktionsmenge (Stck)	20	19	22	13	19	0
DB	800	1250	2300	1200	950	0
DB gesamt (DB x Stck)	16.000	23.750	50.600	15.600	18.050	0
Summe DB			124.000			

Durch die eingeschränkte Produktionskapazität sinkt der Deckungsbeitrag von
143.700
auf 124.000

Also eine negative Auswirkung auf das Ergebnis von 19.700 € .

Wenn jedoch die Auswahl auf Basis der absoluten Deckungsbeiträge/ Stück erfolgt wäre, dann wäre nach der Rangfolge Produkt F ganz und dann anteilig Produkt A mit 9 Stück geringer gefertigt worden (22 zu reduzierende Stunden : 2,5 entspricht rund 9 Stück)

Dadurch ergibt sich ein Gesamtdeckungsbeitrag von :

800	x	11	=	8.800
1250	x	19	=	23.750
2300	x	22	=	50.600
1200	x	13	=	15.600
950	x	25	=	23.750
		DB Summe		<u>122.500</u> (€)

Und eine weitere Ergebnisverschlechterung von 1.500 €.

Ein weiterer Einsatz des engpassspezifischen Deckungsbeitrages ist dann wirtschaftlich sinnvoll, wenn Entscheidungen zu einem Zusatzauftrag erfolgen sollen, aber mit Übernahme des Zusatz Die Kapazitäten nicht ausreichen. Es liegt bereits eine Kapazitätsauslastung vor. Der Zusatzauftrag könnte aber dem Unternehmen beispielsweise die Möglichkeit der Erweiterung der Produktpalette ermöglichen. Bei der Entscheidungsfindung geht man davon aus, dass es zur Verdrängung oder Teilverdrängung bestehender Produkte zu Gunsten des Zusatzauftrages kommt, um Kapazitäten frei zu bekommen. Voraussetzung sollte sein, dass der bisherige Deckungsbeitrag des Unternehmens auch mit den Veränderungen durch den Zusatzauftrag zu Lasten bestehender Produkte eingehalten wird.

Dazu wird die Preisuntergrenze des Zusatzauftrages ermittelt, d. h. variable Kosten plus notwendiger Deckungsbeitrag des Zusatzauftrages.

Beispiel :

Ausgangsdaten

KTR	A	B	C
variable Stückkosten in € / Stück	100	80	120
Preis / Stück	160	130	198
Fertigungszeit h/Stck	4	5	6
Summe Produktions- menge in Stück	4.000	2.000	6.000
Kapazitätsauslastung Stunden	16.000	10.000	36.000
Gesamtauslastung (h)		62.000	= Vollausslastung

Angebot eines Zusatzauftrages :

var. Stückkosten	140 €
Fertigungszeit / Stück	4 h
Produktionsmenge	1.000 Stück

Aufgabe :

Entscheidung zu Gunsten des Zusatzauftrages und zu Lasten eines bisherigen Produktes

1. Ermittlung des relativen Deckungsbeitrages

	A	B	C
DB	60	50	78
DB / h	15	10	13
Rangfolge	1	3	2

Entscheidung : Bei Annahme des Zusatzauftrages zu Lasten KTR **B** (geringster DB / h)

2. Zusatzauftrag

	4000 h	=	1000 Stück
Produkt B	5000 h	=	2000 Stück
Teilverdrängung Produkt B			800 Stück
	$\frac{4000}{5}$	=	800 Stück

3. Ermittlung PUG für Zusatzauftrag

$$140 + \frac{800 \times 50}{1000} = 140 + 40 = 180$$

$$1000 \text{ Stück} = 1000 \times 180 = 180.000$$

	<u>DB alt</u>	<u>DB neu</u>
A	60 x 4000 = 240.000	60 x 4000 = 240.000
B	50 x 2000 = 100.000	50 x 1200 = 60.000
C	78 x 6000 = 468.000	78 x 6000 = 468.000
D		40 x 1000 = 40.000
	808.000	808.000

Liegt kein Kapazitätsengpass und keine Fixkostenveränderung im Unternehmen vor, dann liegt die Preisuntergrenze bei den zu deckenden variablen Kosten, die durch den Zusatzauftrag entstehen.

Als letzter Teil der Teilkostenrechnung wird noch die stufenweise Fixkostendeckung betrachtet.

Mehrstufige Fixkostendeckung

Die Fixkostendeckung , auch als mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung bezeichnet, ist ein weiteres Verfahren der Deckungsbeitragsrechnung. Die Fixkosten werden nicht wie bei der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung in einem Block vom jeweiligen Deckungsbeitrag abgesetzt, sondern in einzelne Blöcke zerlegt und stufenweise in Abzug gebracht. Die stufenweise Zuordnung der Fixkosten wird auf Produkte, Produktgruppen, Bereiche bzw. Sparten bezogen.

Während bei der einstufigen Fixkostendeckung von einem homogenen Teil ausgegangen wird, wird bei der mehrstufigen Fixkostendeckung von unterschiedlicher Zurechenbarkeit ausgegangen. Die Gliederung des Fixkostenblockes in eine stufenbezogene Fixkostenrechnung ermöglicht die stufenweise Ermittlung von Deckungsbeiträgen, um anschließend eine tiefere Analyse als bei der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung vornehmen zu können.

Voraussetzung ist die Gliederung des Unternehmens in einzelne Sparten bzw. Bereiche. Dabei wird die Fixkostenschichtung von unten nach oben vorgenommen, d. h. es erfolgt eine Verdichtung , ausgehend von den Produkten – zu den Produktgruppen – den Leistungsbereichen und schließlich die Zuordnung der restlichen Fixkosten des Unternehmens.

Modell stufenweise Fixkostendeckung

	Nettoerlös des Produktes (KTR)
. / .	Variable Kosten des Produktes
=	DB I des Produktes
. / .	Fixkosten des Produktes
=	DB II
Summe	DB II der Produktgruppe
. / .	Fixkosten der Produktgruppe
=	DB III der Produktgruppe
Summe	DB III des Leistungsbereiches
. / .	Fixkosten des Leistungsbereiches
=	DB IV des Leistungsbereiches
Summe	DB IV des Unternehmens
. / .	Fixkosten des Unternehmens
=	<i>Betriebsergebnis</i>

Bei diesem Modell wird deutlich die stufenweise Verrechnung in Form stufenweiser Verdichtung vom Einzelprodukt bis zum Gesamtunternehmen.

Das Unternehmen gliedert sich in Divisionen, die wiederum in Leistungsbereichen zu Produktgruppen zusammengefasst werden, um letztlich als Unternehmen ebenfalls zusammengefasst zu werden.

Beispiel :

Eine Division eines Unternehmens gliedert sich in zwei Leistungsbereiche. Beispielhaft soll ein Leistungsbereich in einer stufenweiser Fixkostenrechnung dargestellt werden :

Leistungsbereich I

Produktgruppe Produkt	A		B		
	1	2	3	4	5
Erlöse ./ var. Kosten = DB I	330.000	600.000	400.000	200.000	315.000
Produkt-Fixkosten = DB I	310.000	415.000	218.000	210.000	122.000
Summe DB II	20.000	185.000	182.000	-10.000	193.000
Produktgruppen Fixkost. = DB III	95.000			195.000	
Bereichsfixkosten = DB IV			280.000		
			200.000		
			80.000		

Dieser DB IV von 80.000 € wird mit dem DB IV des Leistungsbereiches II verdichtet, z.B. mit 25.000 €

= DB U	105.000
Um dann die Fixkosten zu verrechnen	80.000
Es ergibt sich ein Betriebsergebnis von	<u>25.000 €</u>

für die Division.

Durch diese stufenweise Fixkostendeckung kann eine tiefere Analyse über den Einfluss einzelner Unternehmensstrukturen auf die Ergebnisse der Produkte und Produktgruppen vorgenommen werden.

Bei diesem Beispiel ist das Produkt 4 mit negativem Deckungsbeitrag II von – 10.000 € das kritische Produkt. Entweder es besteht die Möglichkeit der Fixkostenreduzierung, der Preisveränderung oder das Unternehmen sollte mittelfristig sich von diesem Produkt verabschieden.

Eine kurzfristige Entscheidung wäre sinnlos, da erstens eine Fixkostenreduzierung langfristig nur möglich ist, ebenso Preisverhandlungen –und andererseits der Deckungsbeitrag I des Produktes noch positiv ist und damit für die Kapazitätsauslastung und die Beschäftigung einen positiven Einfluss hat.

Erst bei negativem Deckungsbeitrag sollte sich ein Unternehmen so schnell wie möglich von den Produkten trennen.

4.3.3. Der Einsatz von Verrechnungspreisen im Unternehmen und ihre Auswirkungen

Ein weiteres Instrument zur Schaffung von Transparenz und inhaltlich besserer Bewertungsmöglichkeiten wirtschaftlicher Prozesses für das Unternehmen ist die Bildung und Anwendung von Verrechnungspreisen.

Verrechnungspreise sind Wertansätze für innerbetrieblich erstellte Leistungen, die von anderen Unternehmensbereichen bezogen werden. Das können sowohl Cost-Center als auch Profit-Center oder auch konzernbezogene Tochterunternehmen sein - und darin liegt der Unterschied, welche Art von Verrechnungspreisen in Anwendung kommen.

Cost-Center sind Einheiten, die keinen Zugang zum Markt haben, z.B. Kostenstellen. Sie sind zuständig für die Effizienz der eigenen Leistungserstellung unter der Betrachtung der Kosten-Wirtschaftlichkeit.

Profit-Center dagegen haben Marktzugang und sind erfolgsorientiert. Sie nehmen alle Kernfunktionen wahr und tragen die Verantwortung für das operative Ergebnis. Als Bemessungsmaßstäbe werden Kennziffern wie Rentabilität, Deckungsbeitrag, Cash flow, Return on Investment, Profit-Center-Gewinn herangezogen.

Darüber hinaus gibt es noch Profit-Center mit Investitionsverantwortung, wo weitere Sharholder Value – Kennziffern in Ansatz kommen.

Die Tochterunternehmen sind wirtschaftlich selbständige Unternehmen mit allen dafür in Frage kommenden Verantwortlichkeiten und sind durch konzerninterne Regeln miteinander verbunden

Verrechnungspreise erfüllen nach innen die Funktionen :

- *Koordination*
- *Erfolgsermittlung*
- *Anreizmotivation*

und nach außen

- *Erfolgsermittlung*
- *Steueroptimierung*
- *Preisrechtfertigung*

Aufgrund der unterschiedlichen Funktionen der Verrechnungspreise können Zielkonflikte zwischen Koordination und Erfolgsermittlung sowie bei betriebswirtschaftlichen und strukturellen Betrachtungsweisen auftreten.

Die Bildung von Verrechnungspreisen kann auf Basis von Marktpreisen, Voll- oder Grenzkosten erfolgen. Aus steuerlicher Sicht gilt als Voraussetzung für die Verrechnungspreisbildung, dass diese zu gleichen Bedingungen wie zwischen unabhängigen Unternehmen zustande kommen.

Marktpreisorientierte Verrechnungspreise

Bedingung dafür ist der uneingeschränkte Zugang des Profit-Centers zum Markt.

Haben beide Profit-Center – Lieferant und Abnehmer – Marktzugang, ist der Einsatz des Marktpreises die beste Form, ohne Konfliktsituation.

Weitere Voraussetzungen an die Anforderungen des Verrechnungspreises bestehen in

- *einheitliche Preise am Markt*
- *keine Qualitätsunterschiede zum Markt*
- *keine Kapazitätsbeschränkungen*
- *Anpassungen der Verrechnungspreise bei Marktpreisschwankungen*

Konfliktsituationen können beispielsweise dann auftreten, wenn einer der Partner (Profit-Center) keinen Marktpreis anwenden kann, z. B. der Lieferant – und zu Selbstkosten verkaufen will.

Der Abnehmer ist aber an einen Marktpreis gebunden, der den Bezug vom innerunternehmerischen Partner als Einkaufspreis nicht abdeckt, - oder ungünstiger als vom externen Markt ist.

Ist der Verrechnungspreis des Lieferanten anzupassen, hat zwar der Abnehmer sein Ergebnis optimiert, der Lieferant würde jedoch keine Kostendeckung haben, bzw. keine Optimierung des Ergebnisses. In Sicht des Gesamtunternehmens müssen Verrechnungspreise so gestaltet werden, dass diese die Ergebnisoptimierung des gesamten Unternehmens unterstützen, und nicht nur die Interessen der einzelnen Profit-Center wahr nehmen.

Eine weitere Konfliktsituation kann durch Auslastungsprobleme entstehen. Kann der Abnehmer (Profit-Center) frei wählen zwischen internen oder externen Kauf, besteht die Gefahr, dass der Lieferant(Profit-Center), fehlende Auslastung in seiner Fertigung hat. Dies ist auch dann gegeben, wenn es sich um Leistungen zwischen Cost-Centern handelt, d.h. Leistungen, die nicht für den externen Markt bestimmt sind.

Ein Beispiel sind interne Werkstattleistungen oder auch Fuhrparkleistungen.

Kommen kostenorientierte Verrechnungspreise bei Lieferleistungen zwischen zwei Profit Centern zum Einsatz, kann es zu Konfliktsituationen, aber auch zu manipulierten Verrechnungen führen.

Beispiel Verrechnungspreis auf Vollkostenbasis

Ein Profit-Center 1 verkauft auf dem Markt und an das Profit-Center 2 seine Produkte. Center 2 verarbeitet das eingekaufte Produkt von Profit-Center 1 als Material für sein Endprodukt.

Profit-Center 1

Absatzmenge von 2.000 Stück zum Stückpreis von 200,00 €.

Lieferung an Profit-Center 2 von 200 Stück zum Vollkostenpreis von 130,00 €.

Durch den internen Verkauf an Profit-Center 2 entgeht dem Profit-Center 1 bei einem Äquivalenten Erlös auf dem Absatzmarkt je verkauftem Stück ein Gewinn von :

200,00 €	
130,00 €	
<hr/>	
70,00 € / Stck	x 200
14.000 €	gesamt

Ein Gewinn von 14.000 € ist für das Profit-Center 1 nicht realisierbar, da der interne Verkauf nur die Selbstkosten abdeckt.

Aber auch für Profit-Center 2 kann der Bezug von Profit-Center 1 unwirtschaftlich sein, wenn Profit-Center 1 keine Vollausslastung hat, damit keine 100 %-ige Fixkostendeckung und der Verrechnungspreis dadurch zu hoch ist.

Bei der Bildung des Verrechnungspreises Vollkosten plus Gewinnzuschlag würde zwar Profit-Center 1 sein Ergebnis optimieren können, aber zu Lasten von Profit-Center 2.

Besteht für das intern gelieferte Produkt kein Markt, ist die Idealform der Verrechnungspreis auf Basis variabler Kosten – Grenzkosten, da diese nur den zusätzlichen Kostenverbrauch innerbetrieblich darstellen.

Voraussetzung dafür ist allerdings, dass kein Beschäftigungsengpass beim liefernden Profit-Center besteht und kein Absatzmarkt. Bei dann eingeforderter Variante, wie z.B. Grenzkosten plus Fixkostenzuschlag oder noch zusätzlicher Gewinnzuschlag, was wiederum eine zentrale Festlegung erforderlich macht, ist die Motivationsfunktion stark eingeschränkt.

Eine etwas bessere Anreiz fördernde Variante sichert den Verrechnungspreis auf Grenzkostenbasis plus Anteil am tatsächlichen Gewinn ab.

Damit partizipieren beide Profit-Center am Gewinn der Endprodukte. Allerdings liegt auch hier eine zentrale Festlegung der Verteilung des Gewinns vor.

5. Das kundenorientierte Controlling

5.1. Abgrenzung des Controllingbereiches zu anderen Bereichen

Das operative Controlling lebt vom Informationsbedarf des Managements und ist entscheidender Lieferant dieser benötigten Informationen. Dabei nimmt der Controller die Funktion eines Dienstleistenden gegenüber dem Kunden Manager wahr. Dazu bedarf es einer klaren Abgrenzung zu anderen Unternehmensbereichen, wie z.B. zur

- *internen Revision*
- *Treasurag / Finanzen*
- *externes Rechnungswesen (Accountants)*

Der oftmals zwischen diesen Bereichen und zum Controlling bestehende Wettbewerb bzw. Konkurrenzkampf sollte dahin gelenkt werden, Synergieeffekte zu nutzen.

Ein in den letzten Jahren stärker werdender Wettbewerber zum Controllingbereich ist das externe Rechnungswesen.

Beide, Controllingbereich und externes Rechnungswesen, greifen für ihre Auswertungen auf die gleichen Rohdaten zurück. Dabei ist die wesentliche Aufgabe des externen Rechnungswesens die Informationsversorgung unternehmensexterner Kunden, wie Kapitalgeber, Banken, Lieferanten und Kunden.

Der Controllingbereich versorgt überwiegend die internen Kunden.

Beide Bereiche sind jedoch zu einer konstruktiven Zusammenarbeit verpflichtet, aufgrund bestehender Wechselwirkungen.

Das gilt beispielsweise bei Investitionsentscheidungen, wo der Controllingbereich die Investitionsrechnung übernimmt, während das externe Rechnungswesen die steuerliche Ausgestaltung übernimmt. Führend ist der Controllingbereich gegenüber dem externen Rechnungswesen in der methodischen Aufbereitung von Daten und tritt verstärkt als Informationslieferant gegenüber dem externen Rechnungswesen auf.

Durch Nutzung der bestehenden Vorteile des internen Rechnungswesens in der Frage strukturelle Transparenz (Bereiche, Produkte, DB, HK usw.) greift das externe Rechnungswesen auf Informationen des Controllings zurück.

Allerdings steigt der Konkurrenzdruck zwischen beiden Bereichen in den Unternehmen, die unterjährig Abschlüsse erstellen und damit für das Management wertvolle Informationen liefern müssen.

Bezüglich der Planung hat der Controllingbereich die besseren Erfahrungen, wie auch bei zukunftsorientierten Betrachtungen.

Eine potentielle Konkurrenz besteht seitens Strategieabteilungen, die direkt dem Management, dem Vorstand, zugeordnet sind.

Die Aufgaben der Strategieabteilungen ähneln strukturell und inhaltlich den Aufgaben des Controllings sowohl bei der Aufgabe der Informationsversorgung, der Aufgabe der strategischen Planung und Kontrolle und den sonstigen Aufgaben.

Der verbleibende Vorteil des Controllingbereiches liegt auf unternehmensinternen Kenntnissen und Informationen und dessen Nähe zur Basis .

Die Abgrenzung der Controllerbereiche zu anderen Bereichen, die das Management mit controllingrelevanten Informationen versorgen, ist insoweit wichtig, um die jeweiligen Stärken zu nutzen, damit die Qualität der Arbeit gefördert wird, aber auch, um Doppelinformationen und unwirtschaftliche Überschneidungen zu vermeiden.

5.2. Die interne und externe Kundenorientierung des Controlling

Entscheidend für den Erfolg des Controllings ist die interne Kundenorientierung, d.h. andere Abteilungen und deren Mitarbeiter als Kunden zu sehen.

Das bedeutet für das Controlling in der Gestaltung und Wahrnehmung seiner Aufgaben einen hohen Freiheitsgrad unter Anpassung der spezifischen Wünsche der Struktureinheiten.

Die interne Kundenorientierung geht von drei Betrachtungsebenen aus :

- *Informationsbezogene Betrachtung*
- *Kulturelle Betrachtung*
- *Strategische Betrachtung*

Die informationsbezogenen Kundenorientiertheit richtet sich auf die Kenntnisse der Kundenbedürfnisse. Dazu muss der Controller seine Kunden den Fähigkeiten entsprechend analysieren, um zu entscheiden, ob vom Kunden Entlastung, Ergänzung oder Begrenzung erforderlich ist. Um zu den richtigen kundenbezogenen Erkenntnissen zu gelangen, muss der Controller die Form (z.B. Interview) entscheiden, um so zu den benötigten Informationen des jeweiligen Kunden zu gelangen, die beispielsweise durch Präsenation auch anderen zugänglich gemacht werden, um dadurch der Koordinationsfunktion des Controllingbereiches besser nachkommen zu können. Entscheidend für den Erfolg des Controllings ist die Reaktion des Controllingbereiches in Form der Umsetzung seiner Arbeit, das heisst, das die Informationen für den Kunden

- *verständlich und transparent sind*
- *Vergleichbarkeit der Daten besteht*
- *die Methoden und Verfahren plausibel sind*
- *authentisch und zuverlässig sind*
- *den strategischen Zielen dienen*

Um den Erfolg des Controlling sicherzustellen, bedarf es daher einer konstruktiven Zusammenarbeit des Controllingbereiches mit den anderen Bereichen, die Controllingaufgaben für das Management ausüben, wie die bereits genannten Bereiche des externen Rechnungswesens, Finanzen, Revision.

Dabei besteht die Notwendigkeit der einheitlichen Zielausrichtung und der Vermeidung von widersprüchlichen Aussagen bei interner und externer Nutzung der Informationen.

Zwischen dem Controller-Bereich und den weiteren Bereichen muss eine Wechselwirkung im Austausch der Informationen bestehen. Dabei sind Verfahren anzuwenden, deren Informationen Sowohl interner Nutzung , als auch externer Nutzung dienen.

Externe Kunden, die Informationen des Controlling nutzen, sind beispielsweise Kreditinstitute, Finanzbehörden, Rating-Agenturen, Börse, Beratungsunternehmen und vor allem Shareholder.

Das operative Controlling , als Teil des Gesamtcontrolling, dient der Realsierung der strategischen Ausrichtung unter Beachtung der aktuellen Situation.

Nur bei einem kundenorientierten Controlling ist die Einbeziehung aller Mitarbeiter in das Unternehmenskonzept möglich.

6. Der Wirkungskreis des Controlling bei der strategischen Ausrichtung eines Unternehmens

6.1. Grundsätze des strategischen Controlling

Während sich das operative Controlling auf die Wirtschaftlichkeit betrieblicher Prozesse mit dem Ziel der Gewinnoptimierung richtet, - unter Nutzung überwiegend qualitativer Informationen und Einsatz operativer Planung sowie der Kosten- und Leistungsrechnung - ist die Zielgröße des Strategischen Controlling auf den Unternehmenswert des Unternehmens gerichtet, unter Beachtung der Umwelt und dem Einsatz der strategischen Planung.

Das strategische Controlling verfolgt innovative Aufgaben für die Existenzsicherung und Herausarbeitung von weiteren Erfolgspotentialen auf der Basis der Chancen und Aussichten des Unternehmens, unter Beachtung der vorhandenen Stärken und Schwächen.

Dabei ist ein wichtiger Punkt die unternehmerische Umwelt.

Wichtige Instrumente, die das strategische Controlling für die Bewertung sowie für die Auswertung und Kontrolle strategischer Zielstellungen einsetzt, sind :

- *Benchmarking*
- *Wertanalyse*
- *Produkt-Lebenszyklus-Kurve*
- *Sharholder-Value*
- *SWOT-Analyse*
- *Frühwarnsysteme, Risiko-Controlling*
- *Prozesskostenmanagement*
- *Target-Costing (Zielmanagement)*
- *Qualitätsmanagement*
- *Projektcontrolling*

Das Management erhält vom Controlling über diese Entscheidungsinstrumente Daten für die Ausrichtung des Unternehmens. Das Controlling als Unternehmensbereich liefert die notwendigen Werkzeuge zur Planung, Steuerung, Kontrolle und Informationsversorgung .

Das strategische Controlling dient der langfristigen Sicherstellung des Unternehmens und der Optimierung des Erfolges unter Nutzung neu entwickelter Strategien.

Dabei werden solche Fragen gestellt, wie z. B. :

- *Was tut das Unternehmen in fünf Jahren ?*
- *In welchen Märkten agiert das Unternehmen ?*
- *Eigenfertigung oder Fremdfertigung ?*
- *Firmenzukauf oder langfristige Kooperation ?*
- *Weitere Kapitalisierung - fremd oder eigen ?*
- *Portfolio – Erweiterung oder Nischenfertigung ?*

Mit Hilfe der Entscheidungsinstrumente soll das Management in die Lage versetzt werden :

- *die richtigen Entscheidungen zu treffen*
- *die Strategien für das Unternehmen festzuschreiben*
- *Strategien und Ziele zu untersetzen*

Und durch die Arbeit des Controllingbereiches über den Stand der Umsetzung dieser Ziele durch die laufende Auswertung und Kontrolle zeitgleich informiert zu werden.

Ziel der Geschäftsstrategie ist die stärkere Nutzung der Unternehmensstärken gegenüber dem Wettbewerber. Dabei wird die Steuerungsfunktion von der strategischen Kontrolle übernommen, um potentiellen Störungen entgegen zu wirken, bevor sie sich negativ auf den Realisierungsprozess auswirken können.

Vor Auswahl und Einsatz der richtigen Entscheidungsinstrumente zur Steuerung des strategischen Prozesses, sind die Anforderungen an ein Steuerungssystem herauszuarbeiten. Die zentrale Anforderung liegt dabei auf der Entscheidungsrelevanz. Die anzuwendenden Planungsinformationen müssen die wirtschaftlichen Konsequenzen der zur Auswahl stehenden Alternativen aufzeigen. Sie sind zukunftsorientiert und sollen die Risiken für künftige Entwicklungen des Unternehmens in das Steuerungssystem mit aufnehmen.

Die Zukunftsorientierung unter Beachtung der Risikoorientierung ist die entscheidende Anforderungen an Steuergrößen.

Eine weitere Anforderung bildet die Kontrollrelevanz, die der Verhaltenssteuerung zuzuordnen ist und eventuellen Konflikten zwischen zentraler Unternehmensleitung und Geschäftsbereichen Rechnung tragen muss.

Durch die unterschiedlichen Aufgaben der zentralen Unternehmensleitung und der Geschäftsbereichsleitung ergeben sich zwangsläufig Konflikte, hervorgerufen durch Leistungstransfer zwischen Geschäftsbereichen sowie interner Konkurrenz um Investitionsmittel, Marktanteile und andere gemeinsame Ressourcen.

Deshalb sollten die Vorgaben eines Geschäftsbereiches von der Unternehmensleitung so gestaltet werden, das die Geschäftsbereichsleitung motiviert wird, im Interesse der Unternehmensziele zu handeln.

Strategie gliedert sich dabei in Aufgaben der Unternehmensstrategie und der Geschäftsstrategie, die in engem Zusammenhang stehen :

Strategie

Unternehmensstrategie

Portfoliomanagement

Ressourcenzuteilung

Kernfähigkeiten

Synergien

Geschäftsstrategie

Wettbewerbsvorteil

Ressourceneinsatz

Umsetzung von Kernfähigkeiten

Realisierung von Synergien

Um den vorprogrammierten Konflikten entgegen wirken zu können, ist an das Steuerungssystem Anforderungen an die Anreizverträglichkeit und die Kommunikationsfähigkeit zu stellen.

Die Anreizverträglichkeit soll zum einen sicherstellen, dass sowohl das Beurteilungskriterium die Ziele des Unternehmens widerspiegelt, als auch zum anderen dies beeinflussbare Faktoren.

Dabei greifen die Delegationsverhältnisse von Eigentümer - Vorstand – Geschäftsbereichsleitung.

Die Kommunikationsfähigkeit ist deshalb entscheidend, da das Steuerungssystem auf die Menschen ausgerichtet ist und deshalb verständlich und aussagefähig sein muss.

Die Aussagefähigkeit findet sich in der Analysefähigkeit wieder, wo Abweichungen sichtbar gemacht werden, die Abhängigkeit der Einflussfaktoren aufgezeigt werden und künftiges Handeln abschätzbar ist.

Durch ein nachvollziehbares und einfach gestaltetes Steuerungssystem kann das erforderliche Kriterium der Verständlichkeit erfüllt werden.

Alle Anforderungen an die Steuergrößen, ob Entscheidungsrelevanz oder Kontrollrelevanz, haben als gemeinsamen Faktor die Anforderung an die Wirtschaftlichkeit eines Steuerungssystems.

6.2. Ausgewählte Entscheidungsinstrumente des Planungs- und Kontrollsystems

Durch die Globalisierung des Marktes und den immer stärker werdenden nationalen und internationalen Wettbewerb sind Neuausrichtungen von Unternehmen von existenzieller Notwendigkeit. Die erforderlichen Neuausrichtungen findet man in den Strategien, die in Unternehmensziele heruntergebrochen werden, wieder. Dabei sind gerade in letzter Zeit die Strategien der Unternehmenseigner als oberstes Unternehmensziel auf die Unternehmenswert-Maximierung gerichtet, hervorgerufen durch die zunehmende Kapitalmarktorientierung vieler Unternehmen.

In der Bemessung der Wertigkeit eines Unternehmens ist die Relation dieser Größe zu den Zielen Erfolgspotential, Erfolg und Liquidität zu sehen. In der Wertgenerierung ist die Verflechtung und Steuerung dieser drei Zielgrößen verankert :

- *freie Liquidität ermöglicht Investitionen in Sachkapital*
- *daraus erwächst Erfolgspotential,*
- *was in Erfolge umgesetzt werden kann .*

Dabei ist der strategische Faktor auf den Unternehmenswert, die Investitionen und die Erfolgspotentiale, während der tatsächliche Erfolg dem operativen Faktor zugeordnet wird.

Aufgrund der Vielzahl der Entscheidungsinstrumente im Rahmen des strategischen Controllings werden hier exemplarisch nur einige davon dargestellt und in kurzgefassten Übersichten und Beispielen etwas näher betrachtet :

6.2.1. Das Benchmarking

Um auf dem hart umkämpften Markt besehen zu können, ist für die Unternehmen ein unternehmensübergreifender Vergleich von großer Bedeutung.

In den letzten Jahren hat sich als besonders attraktiv das Instrument des *Benchmarking* als sogenannte Maßstabsmessung herausgebildet.

Das Benchmarking ist ein Instrument, mit dem ein systematischer Vergleich des eigenen Unternehmens mit dem Besten verstanden wird, mit dem Ziel, Schwächen des eigenen Unternehmens zu identifizieren und durch Verbesserungsmaßnahmen den Besten anzugleichen. Benchmarking kann sich auf Prozesse, Leistungen oder Produkte beziehen.

Entscheidend ist die richtige Auswahl des Benchmarking-Partners. Nach der Auswahl kann unterschieden werden nach

- *branchenorientiertes Benchmarking* (z.B. Mitglied einer Bietergemeinschaft Wettbewerber)
- *branchenfremdes oder branchenübergreifendes Benchmarking* (kein Wettbewerber)
- *internes Benchmarking* (z.B. Profit-Center des eigenen Unternehmens)

Um ein erfolgreiches Benchmarking durchführen zu können, müssen von anderen Unternehmen die notwendigen Daten beschafft werden. Dabei ist der offene Weg der Bessere, da genauere Daten vorliegen. Die Informationen werden im gegenseitigen Einvernehmen ausgetauscht.

Ist der Weg nicht gegeben, dann müssen sich die Daten über sogenannte Indikatoren hergeleitet werden. Informationen über Produkte sind weniger das Problem, da nach Einführung in den Markt Informationen öffentlich vorliegen.

Das Problem liegt bei Informationen über Kostenstrukturen. Muss der Weg dabei über Indikatoren gehen, dann sind die Kostentreiber zu bestimmen, wie z. B.

verwendete Materialien
Dauer der Produktion
Art der Montage
Produktionsvariante
Konstruktionsprinzipien
Absatzmenge

oder bei Dienstleistungen :

Qualifikation der Mitarbeiter
Schnelligkeit
Servicegrad

usw.

Innerhalb einer Branche sind die Einflüsse dieser Faktoren bekannt.

Selbst bei offenem Zugang zu den erforderlichen Daten sind vor Verwendung einige vorbereitende Schritte notwendig. Diese Daten der Vergleichs-Unternehmen müssen inhaltlich und von der Zusammensetzung vergleichbar sein, müssen nach gleichen Regeln bearbeitet werden (z.B. Zuordnung der Kostenarten zu Kostengruppen).

Es ist äußerst wichtig, die Glaubhaftigkeit der Ergebnisse des Benchmarking darzustellen, da Sonst der Weg der Veränderung sehr schwierig wird.

Aufgrund der Probleme der Vergleichbarkeit der Daten wird Benchmarking teilweise auch abgelehnt. Entscheidend ist das Zusammenwirken der Unternehmen, die Benchmarking betreiben.

Ergebnisse von Benchmarking können aus quantitativen Kennziffernvergleichen heran gezogen werden, oder auch durch qualitative Vergleiche. So kann beispielsweise bei Prozessvergleichen sich ergeben, dass die Durchlaufzeit von Angebot bis zur Realisierung beim Vertragspartner vier Wochen kürzer liegt, die Monatsberichterstattung fünf Tage früher der Geschäftsleitung vorliegt und die Planung drei Wochen weniger Zeit in Anspruch nimmt.

Der Erfolg eines solchen Benchmarking-Projektes hängt unter anderem von der Beteiligung und Akzeptanz der Manager ab. Deshalb sollten die Manager vom Projekt überzeugt sein, die Mitarbeiter informiert und die Vorgehensweise logisch und nachvollziehbar sein. Das Controlling übernimmt dabei die permanente Projekt-Dokumentation. Bei der erfolgreichen Durchführung von Benchmarking sind zu beachten, wie z. B. Vertraulichkeit und Nutzungsprinzipien der Daten, Wahrung von Geheimhaltungsverpflichtungen, Vollständigkeitsprinzip hinsichtlich Termin- und Vereinbarungserfüllung sowie Handlungs- und Verständnisprinzip hinsichtlich individueller Wünsche der beteiligten Partner berücksichtigt werden können.

Die Festlegung der Kennzahlen, die für das Benchmarking herangezogen werden sollen, obliegt dem jeweiligen Unternehmen.

Aufgrund der Fülle an anzuwendenden Kennziffern sollen hier nur exemplarisch einige genannt werden :

- **Fertigungskosten / Stück**
- **Fertigungszeit / Stück**
- **Verkaufspreis / Stück**
- **Aufträge / Region**
- **Kundenreklamationen / Auftrag**
- **Beschaffungskosten / Umsatz**
- **Ausschusskosten / Stück**
- **Garantieaufwand / Umsatz**

6.2.2. Die Wertanalyse

Die Wertanalyse beschäftigt sich überwiegend mit den Kosten einzelner Produkte, die bereits auf dem Markt sind und wo Kostenprobleme entstanden sind. Sie enthält im Wesentlichen eine systematische Vorgehensweise zur Kostensenkung unter Bezug der Funktion eines Produktes Und setzt damit auch an der Definition des Wertes an :

$$\text{Wert} = \frac{\text{Nutzen}}{\text{Aufwand}}$$

Dabei unterscheiden sich die Ansicht des Kunden von der des Herstellers

$$\text{Kunde} = \frac{\text{Kundenzufriedenheit}}{\text{Aufwand / Preis}}$$

$$\text{Hersteller} = \frac{\text{Qualitätsmerkmale}}{\text{Kosten}}$$

Um eine Wertanalyse durchzuführen, bedarf es eines interdisziplinären Teams, das sich nicht nur mit dem Produkt beschäftigt, sondern auch mit Prozesssteuerung, Problemen des Einkaufs, Lagerung usw. Wertanalyse ist ein Konzept zur Steigerung des Wertes von Produkten und muss vom Management getragen werden. Hier liegt eine Verknüpfung von technisch orientierten Prozessen mit management-psychologischen Entwicklungen vor und soll zur Verbesserung der Teamfähigkeit und Kreativität der Mitarbeiter führen.

Ein weiteres Merkmal der Wertanalyse ist die Funktionsorientiertheit, d.h. die einzelnen Leistungsmerkmale eines Produktes sind kein Selbstzweck, sondern das Produkt dient der Erfüllung von Funktionen. Das heißt : keine überflüssigen Leistungen, die Geld kosten – aber Nicht den Wert für den Kunden steigern.

Die Wertanalyse übernimmt dabei eine Kontrollfunktion, die im Gegensatz zum Target-Costing noch nicht in die Entwicklungsphase eines Produktes eingreift.

Die Vorgehensweise einer Wertanalyse ist in **DIN 69919** geregelt und verläuft in sechs Grundschritten :

1. *Vorbereitende Maßnahmen*
2. *Ermittlung des Istzustandes*
3. *Prüfung des Istzustandes*
4. *Ermittlung von Alternativen*
5. *Prüfung und Bewertung der Alternativen*
6. *Auswahl und Verwirklichung einer Lösung*

Zu 1. Dazu gehört die Auswahl des Wertanalyse-Objektes mit der entsprechenden Zielstellung, sowie der Bildung einer interdisziplinären Arbeitsgruppe Untere Mitwirkung der Controlling-Abteilung und Festlegung des zeitlichen Rahmens.

Zu 2. Kernstück der Wertanalyse ist die darauf folgende Funktionsanalyse, in der Die Funktionen der einzelnen Produktteile beschrieben werden, um dann Eine Verbindung zwischen Teilfunktion und den dazu gehörigen Teilkosten Herzustellen. Bei dieser Prüfung geht es um die Zielerfüllung der einzelnen Funktionen bezüglich der Verhältnisse Kosten - Nutzen.

Zu 2. Ermittlung des Istzustandes

Beispiel (nach Küpper/Brenner/Daschmann)
Auszug aus einer Funktionsstruktur

Ein Kugelschreiber

Gesamtkosten je Stück und Herstellung : 1,00 €

Funktion Hauptfunktion
Schreiben

Zu 2. Ermittlung des Istzustandes

Funktionen	Unterfunktion I		Anwendung erleichtern		Kosten reduzieren		Prestige vermitteln
	Unterfunktion II	Striche ziehen	Handhabung erleichtern	Verschmutzung vermeid.	Verlustgefahr vermeiden	Verbrauch verringern	
Produkt-teile	Hülse						X
	Chlip				X		X
	Mine	X				X	

Zu 3. Prüfung des Istzustandes

Auszug : Erstellung einer Funktionskostenmatrix
 = Zuordnung der Teilkosten zu den Teilfunktionen

	Striche ziehen	Handhabung erleichtern	Verschmutzung vermeid.	Verlustgefahr vermeiden	Verbrauch verringern	Prestige vermitteln	Gesamt Teile-Kosten
Hülse						100% 0,040	0,04
Chlip				90% 0,090		10% 0,010	0,10
Mine	80% 0,192				20% 0,048		0,24

Mit dieser Analyse kann sowohl ein Plan-Ist-Vergleich, als auch eine Auswertung von Kosten – Leistungsvergleichen am Markt vorgenommen werden.

Dabei sind folgende Fragen zu beantworten :

- *Stehen Kosten-Nutzenanteil in einem positivem Verhältnis ?*
- *Welche Abweichungen bestehen zwischen geplanten und tatsächlichen Funktionskosten ?*
- *In welchem Maße werden die Leistungsziele der Funktion erreicht ?* und
- *Warum liegen Abweichungen vor ?*

Kostenabweichungsprobleme können durch höhere Bearbeitungszeiten, höheren Ausschuss , höhere Materialpreise als Beispiele entstehen.

Leistungsabweichungsgründe können in höheren Fertigungstoleranzen, nicht ausreichenden Produktionskenntnissen usw. liegen.

Zu 4. Ermittlung von Alternativen

Hierbei geht es um kostengünstigere und zuverlässigere Lösungen und es ist Kreativität notwendig.

Mögliche Alternativen können sein :

- *Einsatz eines anderen Materials*
- *neue Zusammenstellung von Arbeitsgängen und Abläufen*
- *Teilverlagerung der Fertigung an einen externen Anbieter*
- *kürzere Durchlaufzeiten*
- *veränderte Qualitätskontrollen* usw.

Alternativen des Beispiels Kugelschreiber :

Kostensenkung: Clip aus kostengünstigem Kunststoff herstellen

Qualitätssteigerung: Großraummine statt Standardmine

Zu 5. Prüfung und Bewertung der Alternativen

Die einzelnen möglichen Alternativen werden auf Umsetzbarkeit geprüft - und zu welchen Kostensenkungen bzw. Leistungssteigerungen sie führen können

Einsatz wie Tests und Arbeitsstudien oder auch externe Angebote sind erforderlich

Zu 6. Auswahl und Verwirklichung einer Alternative

Auswahl der optimalen Lösung wird vorgenommen und umgesetzt.

6.2.3. Ergänzende Verfahren zu den traditionellen Kostenrechnungssystemen

Die bisherigen aufgezeigten Verfahren in der traditionellen Kostenrechnung zeigen Mängel auf. Während die *Vollkostenrechnung* zwar die Zuordnung aller Kosten auf Kostenträger möglich macht, muss sie mit dem Vorwurf der ungenauen Zuordnung von Gemeinkosten durch Verrechnungssätze auf die Kostenträger leben. Die

Die *Teilkostenrechnung* schließt diesen Fakt zwar aus, hat aber einen großen Anteil der Selbstkosten, nämlich die Fixkosten, überhaupt nicht produktbezogen zugeordnet.

Durch die Verschiebung der Kostenstruktur in neuerer Zeit zu Lasten der variablen Einzelkosten und damit Anstieg der fixen Gemeinkosten (betrifft insbesondere den Fertigungslohn einerseits und den Anstieg von Abschreibungen, Zinsen u. ä. andererseits) wirken sich die Mängel beider Verfahren noch stärker aus.

Bei der Teilkostenrechnung z. B. nimmt der Deckungsbeitrag immer mehr zu und bei der Vollkostenrechnung erlebt man einen starken Anstieg der Gemeinkostensätze.

Während der Anteil der traditionellen Fertigungsprozesse durch die weitere Automatisierung am Gesamtprozess abnimmt, nehmen indirekte Leistungsbereiche, wie Forschung und Entwicklung, Konstruktion, Qualitätssicherung, Arbeitsvorbereitung etc. an der gesamten Wertschöpfung zu.

Um die aufgezeigten Probleme besser lösen zu können, sind in neuerer Zeit ergänzend zu den traditionellen Kostenrechnungssystemen weitere Verfahren entwickelt worden. Dazu gehört führend die Prozesskostenrechnung, die versucht, die Gemeinkosten nicht mehr über wertmäßige Bezugsgrößen den Kostenträgern zuzuordnen, sondern über Prozesse als wirkliche Verursacher von Gemeinkosten im Unternehmen.

Ein weiterer Mangel der bisherigen Kostenrechnungssysteme ist die Kurzfristigkeit. Die Plankostenrechnung befasst sich primär mit der Entwicklung der Kosten in der Produktionsphase. Zwischenzeitlich hat sich die Entscheidung

„was kostet ein Produkt“

bis zu 90 % schon in die Entwicklung und Konstruktion verlagert. Es ist somit eine mittel- und langfristige Kostengestaltung zwingend notwendig, um auf dem Markt bestehen zu können.

Zur Verbesserung dieser notwendigen Strategie wird seit einiger Zeit das Konzept der **Target Costing** , auch *Zielkostenmanagement* genannt, in der Wirtschaft angewandt. Target Costing verfolgt einen marktbezogenen Ansatz zur zielorientierten Kostenplanung und -steuerung im Rahmen des Kostenmanagements.

6.2.3.1. Die Prozesskostenrechnung

Der Prozesskostenrechnung liegt grundsätzlich die Auffassung zugrunde, dass ein Großteil der Gemeinkosten durch Arbeitsgänge und Tätigkeiten und nicht ursächlich durch die Kostenträger verursacht wird.

Bei den traditionellen Verfahren werden z. B. Den Kostenträgern mit hohen Materialeinzelkosten auch hohe Materialgemeinkosten verrechnet, obwohl die Arbeitsgänge – also Arbeitsprozesse im Materialbereich - genau so viele Kosten verursachen, wie bei einem Kostenträger mit geringen Materialeinzelkosten.

Deswegen ist das vorrangige Ziel der Prozesskostenrechnung, die verursachungsgerechte Zuordnung der Gemeinkosten im indirekten Leistungsbereich auf die Kostenträger.

Der Ablauf der Prozesskostenrechnung erfolgt in fünf Schritten:

0. Bestimmung des Projektteams und Untersuchungsbereich
1. Tätigkeitsanalyse
2. Bestimmung von Bezugsgrößen (Cost Driver)
3. Ermittlung von Prozesskostensätzen
(leistungsmengenabhängig und leistungsmengenunabhängig)
4. Gemeinkostenverrechnung auf die Kostenträger

Aufgrund der Komplexität der Prozesskostenrechnung ist eine sofortige Umstellung auf diese Art und Ausschaltung der traditionellen Kostenrechnung nicht sinnvoll, sondern sollte ergänzend und bezogen auf entscheidende Bereiche / Abteilungen beschränkt werden. Dabei sollte es sich um Bereiche mit hohen Einsparpotentialen und hohen Effizienzsteigerungsmöglichkeiten handeln. Diese Bereiche sollten auch ein hohes Gemeinkosten-Volumen zu vertreten haben.

Am Beispiel der Kostenstelle „Einkauf“ soll hier die Prozesskostenrechnung auf der Basis eines Kundenauftrages erläutert werden.

<u>Beispiel</u>	Kst Einkauf
<u>Einzelkosten je Kundenauftrag</u>	(für Kalkulation)
Einkauf Material	1.000
Fertigung	300
FGK	200,00%

Die Aufgaben der Mitarbeiter der Kostenstelle „Einkauf“ sollen im Rahmen einer Tätigkeitsanalyse in einzelne Teilprozesse zerlegt werden, hier im Beispiel der Hauptprozess des Einkaufs in fünf Teilprozesse.

Diesen einzelnen Teilprozessen sind Teilkosten (geplante oder tatsächliche Kosten) aus den jeweiligen Gemeinkostenvolumen der Kostenstelle anteilig zuzuordnen.

Dabei sind die ersten vier Teilprozesse leistungsmengenabhängig, während der fünfte Teilprozess leistungsmengenunabhängig ist.

Die Aufschlüsselung der Kosten erfolgt über einen Zeitschlüssel, d. h. Festlegung des Zeitaufwandes für die einzelnen Prozesse, z.B. zwei Stunden für Prozess Nr.1.

Als Basis-Kostenschlüssel wird die dominierende Kostenart, hier die Personalkosten, in Ansatz gebracht. Alle anderen Sachkosten sind in Relation zu den Personalkosten zuzuordnen.

Bevor die Kostenzuordnung erfolgt, sind ausgehend von den Teilprozessen die Cost-Driver d. h. die Bezugsgröße für die einzelnen Teilprozesse festzulegen sowie die dafür aufgewandten Mengen (siehe Pkt 2)

Durch Multiplikation Stunden / Prozess x Prozessmenge werden die Teilkosten je Teilprozess ermittelt.

In diesem Beispiel „Einkauf“ erfolgt die Aufschlüsselung der 410.000 € Gemeinkosten gesamt über 370.000 € leistungsabhängig, mit den verbleibenden 40.000 € leistungsunabhängigen Kosten wird die Leitung der Abteilung belastet.

1. Tätigkeitsanalyse

Zuordnung Personal- u. Sachkosten

Angebote einholen	200.000	
Bestellungen durchführen	80.000	
Material prüfen	70.000	410.000
Reklamationen bearbeiten	60.000	
Abteilung leiten	40.000	

2. Cost Driver (Bezugsgrößen)

	<u>Bezugsgröße</u>	<u>Prozessmenge</u>
1. Angebote einholen	Anzahl der Angebote	2.000
2. Bestellungen durchführen	Anzahl der Bestellungen	7.000
3. Material prüfen	Anzahl der Materialprüfungen	700
4. Reklamationen bearbeiten	Anzahl der Reklamationen	100
5. Abteilung leiten	-	

- 1. - 4. leistungsmengenabhängig
- 5. leistungsmengenunabhängig

3. Prozesskostensatz ermitteln

1. - 4.	Prozesskostensatz ermitteln	<u>Prozesskosten</u>	<u>Prozessmenge</u>
		70000	60000
		700	100
		100,00	= 600,00

4. Umlagesatz

Ermittlung des Umlagesatzes für Schritt 4.

$$= \frac{40.000}{410.000} \times 100 = 9,76 \%$$

Erhöhung der Schritte 1 – 4 um 9,76 %

Schr. 1.	100	x	109,76	%	=	109,76
Schr. 2.	11,43	x	109,76	%	=	12,54
Schr. 3.	100	x	109,76	%	=	109,76
Schr. 4.	600	x	109,76	%	=	658,56

5. Verrechnung Gemeinkosten

Bildung von Prozesskoeffizienten

$$= \frac{\text{Prozessmenge}}{\text{Kundenauftrag}}$$

Angebote einholen	2	je Kundenauftrag
Bestellungen durchführen	1	je Kundenauftrag
Material prüfen	1	je Kundenauftrag
Reklamationen bearbeiten	¼	je Kundenauftrag

6. Kalulation je Kundenauftrag

1. Materialeinzelkosten				1.000,00
2. Materialgemeinkosten	Prozesskostensatz	Koeffizient		
Angebote einholen	109,76	2		219,52
Bestellungen durchführen	12,54	1		12,54
Material prüfen	109,76	1		109,76
Reklamationen bearbeiten	658,56	¼		164,64
				<hr/> 506,46
3. Fertigungseinzelkosten				300,00
Fertigungsgemeinkosten	0			600,00
HK je Kundenauftrag				2.406,46

Entscheidend im Rahmen des Prozesskostenmanagement ist die Auswertung der Analyse mit der Zielstellung , den Prozess „Einkauf“ effizient zu gestalten, um Kosten im Gemeinkostenbereich zu senken.

Dabei werden Kostengrößen vorgegeben, wie z.B. für :

- *Mengenänderungen*
- *Bearbeitungszeiten*
- *Effizienz*
- *Personalbudget*
- *Sachkostenbudget*

Diese Vorgaben sind so gewählt, dass sie in der Endkonsequenz Einfluss auf die Material- die Personalkosten- und die Sachkostenplanung haben.

Auch solche Maßnahmen , wie Strukturveränderungen, andere Zuordnung von Prozessen, sind Ergebnisse des Prozesskostenmanagement.

6.2.3.2. Das Target Costing

Während der Ansatz bei einer Wertanalyse auf dem fertigen Produkt liegt, wird das Target Costing begleitend von Beginn der Entwicklung eines Produktes bis zur Fertigstellung eingesetzt. Target Costing ist marktbezogen, zur zielorientierten Kostenplanung und -steuerung im Rahmen des strategischen Kostenmanagements.

Ausgehend vom Kundenwunsch, über die Entwicklung, Konstruktion, Produktion und Auslieferung an den Kunden ist Target Costing ein geschlossenes Instrument über den gesamten Lebenszyklus eines Produktes.

Da bereits vor der Fertigung eines Produktes der größte Anteil der Herstellkosten in der Phase der Entwicklung bestimmt wird, besteht die Notwendigkeit, auch bereits in dieser Phase gesichert die Kosten zu bestimmen und nicht erst im laufenden Produktionsprozess.

Um die erforderliche Kostensteuerung gezielt vornehmen zu können, ist die Marktorientierung zwingend erforderlich, - unter Beachtung der Kundenwünsche, d. h. welche Gebrauchseigenschaften und Funktionen sollte ein neues Produkt mit auf den Markt bringen und welcher Preis ist damit auf dem Markt erzielbar.

Aufgrund der hohen Komplexität dieses Verfahrens, wird Target Costing vorwiegend in Hochtechnologischen Unternehmen angewendet, wie z.B. in der Auto- und Elektroindustrie.

Neben der strikten Markt- und Kundenorientierung ist eine ganzheitliche Betrachtung des Produktlebenszyklus unter Kostengesichtspunkten notwendig. Damit funktionsübergreifende Kostensenkungspotentiale offen gelegt werden können, sollten in der Kostenplanung – beginnend bei der Entwicklung und Konstruktion, alle für die Produktentwicklung relevanten Unternehmensbereiche mit einbezogen werden.

Damit stellt das Target Costing ein System dar, das einen Ansatz für die systematische Kostenreduktion des Gesamtunternehmens gibt.

Entscheidend ist nicht mehr die Frage

Was wird das Produkt kosten ?

sondern

Was darf das Produkt kosten ?

Der Prozess des Target Costing wird in

- *Zielkostenfunktionsphase*
- *Zielkostenerreichungsphase*
- *Phase der permanenten Kostenverbesserung*

gegliedert.

Die Zielkostenphase beginnt mit der Ermittlung des erzielbaren Preises, der über Marktforschung, bei völlig neuen Produkten unter Einbeziehung der Kundenbefragung, bestimmbar ist - Gebrauchswerteigenschaften - Preisverhältnis .

Vom Target-Price wird im zweiten schritt auf Basis strategischer Erfolgs- und Finanzplanung zu planende Gewinnspanne – Target-Profit – festgelegt. Aus der Differenz :

$$\begin{array}{r}
 \text{Target-Price} \\
 . / . \quad \text{Target-Profit} \\
 - \quad \text{Target-Costs (Allowable Costs – erlaubte Kosten)}
 \end{array}$$

sind die Zielkosten zu ermitteln.

Die Produktkosten sind in einzelne Kostenblöcke zu trennen, zu spalten. Dabei kann man die Produktkosten in Funktionskosten, in Komponentenkosten oder auch in Teilkosten aufspalten.

Vorgehensweise (**am Beispiel eines Kleinlasters**)

1. Bestimmung der Funktionsstruktur des Produktes
2. Wichtung der Funktionen zueinander
3. Festlegung der Kostenanteile und voraussichtlichen Kosten der einzelnen Komponenten
4. Wichtung der einzelnen Komponenten in Bezug zur Realisierung der Funktionen

Dabei sollte der Anteil der Kosten an den Gesamtkosten einer Produktkomponente gleich dem Anteil an der Erfüllung der Produktfunktion sein :

$$\begin{array}{l}
 \text{Zielkostenindex :} \\
 = \text{relativer Kostenanteil der Komponente zu} \\
 = \text{relative Bedeutung der Komponente}
 \end{array}$$

Auszug (Kleinlastwagen)

1. Funktion

		<u>Teilgewichtung</u>			
z.B.	Zuladung	Funktion I	20%	von	100
	Geschwindigkeit	Funktion II	20%	von	100
	Verbrauch	Funktion III	15%	von	100
	Leistung	Funktion V	10%	von	100
	Wartungsfreudigkeit	Funktion VI	20%	von	100

2. Funktionelle Einteilung der Komponenten

hier Motor und Getriebe

		<u>Kostenanteil</u>			
	Motor		20%	von	100
	Getriebe		10%	von	100

3. Zuordnung der Funktionsgewichte auf die Anteile der Komponenten

Motor	50%	v. Funktion Geschwindigkeit	II
	50%	v. Funktion Verbrauch	III
	50%	v. Funktion Leistung	V
	20%	v. Funktion Wartungsfreundlichkeit	VI
Getriebe	25%	v. Funktion Zuladung	I
	25%	v. Funktion Geschwindigkeit	II
	10%	v. Funktion Verbrauch	III
	35%	v. Funktion Leistung	V
	30%	v. Funktion Wartungsfreundlichkeit	VI

4. Relative Gewichtung der Komponenten

(Verbindung von 1. und 3.)

	I	II	III	IV	V	VI	Summe
Motor	-	10	7,5	-	5	4	26,5
Getriebe	5	5	1,5	-	2,5	6	20,0

5. Ermittlung Zielkostenindex

	<u>Kostenanteil</u>	<u>Relative Bedeutung</u>	<u>Index</u>
Motor	20%	26,5	0,75
Getriebe	10%	20,0	0,50

6. Auswertung

Beide Komponenten liegen hier günstig, da der wahrscheinliche Kostenanteil unter der relativen Bedeutung liegt – eventuell geht es zu Lasten der Qualität.

Es sollte nochmals überprüft werden.

Mit Hilfe des Zielkostenindex kann überprüft werden, inwieweit die festgelegten Kostenanteile der Komponenten dem erforderlichen Funktionsanteil entspricht. Die Kostenanteile sind durch Spaltung der über eine Differenzrechnung ermittelten Zielkosten des Gesamtproduktes zugeordnet.

Diese Zielkosten sind den sogenannten Standardkosten gegenüber gestellt. Standardkosten sind die Kosten, die mit Einsatz bisheriger Verfahren und Technologien erreicht würden. Liegen die Standardkosten über den Zielkosten, sind entsprechende Maßnahmen zur Kostenreduktion einzuleiten, um im Rahmen der Zielkostenerreichungsphase eine sukzessive Angliederung der Standardkosten an die Zielkosten zu erreichen.

Dazu zählen z. B. Verbesserungen der Kostenstruktur innerhalb einzelner Funktionsbereiche zur Senkung von Gemeinkosten, insbesondere der fixen Gemeinkosten.

Sinnvoll wäre da der Einsatz der Prozesskostenrechnung, um kostenintensive Prozesse sichtbar zu machen. Durch die entwicklungs- und konstruktionsbegleitende Kalkulation des Produktes sind einzelne Konstruktionsschritte und deren Auswirkungen auf die Kostenstruktur sichtbar . Zur Durchsetzung der Zielkosten sind klare Verantwortlichkeiten erforderlich, unter Vorgabe einzelner Zielgrößen.

Geeignete organisatorische Form für die Überwachung ist dafür das *Projektcontrolling*.

6.2.4. Das Projektcontrolling

Wie bereits ausgeführt, würde sich für Entwicklungsaufgaben als Überwachungs- und Auswertungssystem das Projektcontrolling anbieten.

In der **DIN 69901** ist der Begriff *Projekt* eindeutig definiert, d. h. es sind Vorhaben, die im Wesentlichen durch die Einmaligkeit in ihrer Gesamtheit gekennzeichnet sind.

Ein Projekt verlangt eine

- *Zielvorgabe*
- *zeitliche, personelle und finanzielle Begrenzung*
- *Abgrenzungen gegenüber anderen Vorhaben*
- *spezifische Organisation*

Ein Projekt tritt einmalig oder selten auf, beinhaltet besondere Tätigkeiten, die auch einen besonderen Aufwand verursachen und einen hohen organisatorischen Rahmen verlangen. Es besteht die Notwendigkeit der Kontrolle über den Projektfortschritt und Projekterfolg.

Durch die Stellung des Controlling im Unternehmen, nicht am operativen Geschäft der projektmitglieder beteiligt zu sein, sind die organisatorischen Voraussetzungen zur Übernahme des Projektmanagements gegeben. Zur bestehenden betriebswirtschaftlichen Qualifikation bedarf es zusätzlich jedoch der managementbezogenen Eignung des Controllers.

Das Controlling übernimmt dabei die Aufgabe der Organisation, der Steuerung, der Planung und Überwachung von Kosten und Zeit.

Seitens der Organisation eines Projektes gibt es unterschiedliche Formen, das Alleinstellungsprinzip (eigene Abteilungen), kein selbständiges, von anderen Bereichen losgelöstes Projekt und letztlich eine Verbindung beider Arten - Projektleitung und Abteilungsleitung sind gleichgestellt.

Die Auswahl der Projektmitglieder sollte nach fachlichen und persönlichen Eignungsmerkmalen erfolgen. Neben der fachlichen Qualifikation bedarf es z.B. einer großen Teamfähigkeit, Akzeptanz des Anderen, um Konfliktsituationen weitestgehend auszuschließen (Konkurrenzverhalten)

Die Projektleitung übernimmt Aufgaben wie :

- *Formulierung der Projektziele*
- *Antragstellung zur Genehmigung*
- *Planung und Überwachung , Zeit und Kosten*
- *Ressourcenbeschaffung*
- *Auswertung und Information über den Projektfortschritt*

Die Strukturierung eines Projektes und die Arbeitsweise hängt davon ab, ob das Projekt objektbezogen oder funktionsorientiert durchgeführt werden soll.

Objektbezogene Strukturierung, wie z.B. die Entwicklung einer Kaffeemaschine, erfordert die Zerlegung des Objektes in einzelne Komponenten, wie z.B. Gehäuse, Halter des Kaffeefilters, Heizplatte, Kaffeekanne usw.

Die funktionsorientierte Strukturierung erfordert dagegen die Zerlegung in einzelne Arbeitsschritte, wie z.B. Auswertung von Fehlern bisheriger Kaffeemaschinen, Entwicklung neuer Ideen, Bau von Prototypen, Musterbau und schließlich Einführung in die Produktion.

Welche Variante eingesetzt wird, hängt von der Komplexität des Projektes ab. Ist das Objekt abhängig von vielen Teilarbeitsschritten, ist die funktionsorientierte Strukturierung des Projektes von Vorteil, bei vielen einzelnen Komponenten hat die objektbezogene Strukturierung die Priorität. Unabhängig davon, welche Art der Strukturierung erforderlich ist, sind die weiteren Schritte bei der Planung der Projekte notwendig :

- *Zeitplanung*
- *Kapazitätsplanung*
- *Kostenplanung*

Die Zeitplanung erfordert eine hohe Koordination der Aktivitäten, die zeitlich voneinander abhängig sind, aber von unterschiedlichen Projektmitgliedern ausgeführt werden.

Über einen Projektstrukturplan sind die Aktivitäten zu erfassen, um dann jeweils den einzelnen Aktivitäten den Zeitbedarf – eine Woche oder vier Wochen als Beispiele – zuzuordnen, unter Kennzeichnung der Abhängigkeit von anderen Aktivitäten. Mit Hilfe von Balkendiagramme bei komplexen Projekten Einsatz der Netzplantechnik – erfolgt die Koordinierung der zeitbezogenen Aktivitäten. Um eventuelle Risiken zu berücksichtigen, sollten sogenannte Pufferzeiten in die Ablaufplanung eingebaut werden, indem jeweils ein frühester und ein spätester Anfangs- und Endzeitpunkt genannt werden.

Aufbauend auf die Zeitplanung müssen die erforderlichen Kapazitäten in die Projektplanung einbezogen werden. Den einzelnen Aktivitäten sind sowohl der Personalbedarf, als auch der dazu gehörige Zeitbedarf zuzuordnen.

Die Ermittlung der Projektkosten ist wohl der schwierigste Teil. Bei vorhandenen ähnlichen Projekten können über die Analogmethode vergleichbare Kosten für das laufende Projekt ermittelt werden. Bei nicht vergleichbaren Projekten, also völligen Neuentwicklungen, ist der Einsatz von Target Costing die geeignete Methode. Reine Kostenschätzungen können Manipulationen für persönliche Ziele beinhalten, z.B. bei zu hoher Einschätzung angeblich Hohes Einsparungspotential usw.

Für die Planung und für die Erfassung der tatsächlich angefallenen Kosten können einzelne Kostenstellen, die dann dem Kostenträger = Projekt zugeordnet werden, aufgebaut werden. Aber auch die Methode eines überbetrieblichen Auftrages = Projektes zur Planung und Abrechnung der einzelnen Kosten ist möglich. Die anfallenden Kosten tragen grundsätzlich den Charakter von Einzelkosten, die direkt zuordenbar sind. Ausnahmen bilden gemeinsam genutzte Investitionen oder Infrastrukturen.

Um eine wirksame und einflußnehmende Kontrolle durchführen zu können, sind Projekte in sogenannte Meilensteine einzuteilen. Meilensteine sind Zwischenschritte, die erlauben, den Projektfortschritt zu dokumentieren. Mit Hilfe der Meilensteine wird die Verbindung zwischen Zeit und Kosten hergestellt, d. h. Ist der Kostenverbrauch relevant zum erreichten Projektfortschritt in vorgegebener Zeit. Durch diese Auswertung sind Zeit- und Kostenabweichungen während der Projektlaufzeit sofort feststellbar und eine rechtzeitige Einflussnahme möglich. Rechtzeitige Fertigstellung einer Neuentwicklung ist entscheidend über spätere Marktanteile. Zu späte Fertigstellung kann dagegen das Aus für das neue Produkt bedeuten – und gerade da werden viele Kosten verbrannt.

6.2.5. Das Risikomanagement

Die Risikovorsorge basiert auf einem im Jahr 1998 verabschiedeten Gesetz für börsenorientierte Unternehmen. Allerdings orientieren sich auch Geschäftsführungen anderer Unternehmen an .

Diesem Gesetz und damit wird das Risikomanagement zum Standard im System des Managements. Das Gesetz fordert geeignete Maßnahmen für den Fortbestand der Gesellschaft unter der Früherkennung gefährdender Entwicklungen und verlangt ein geeignetes Überwachungssystem.

Dabei geht es nicht darum, Risiken prinzipiell zu vermeiden oder nur noch 100%-ig sichere Geschäfte abzuschließen, sondern Risiken früh zu erkennen und deren Auswirkungen zu beurteilen, um Unternehmen von unangemessenem risikohaftem Verhalten zu schützen.

Ein gewisses Risiko gehört zum unternehmerischen Handeln, da sonst ein Vorwärtkommen eines Unternehmens nicht möglich ist.

In das System des Risikomanagement sind alle betroffenen Bereiche einzubeziehen, um alle Früherkennungsinformationen zu erfassen.

Aufgabe des Controllings ist dabei die formelle Aufbereitung unter Einsatz von Bewertungsverfahren. Um Bewertungsverfahren einzusetzen, ist das Erkennen der einzelnen Risikoarten erforderlich.

Unterschiedlichen Funktionsbereichen werden auch unterschiedliche Risiken zugeordnet, wie beispielsweise :

- | | |
|------------------------------------|---|
| - <i>Finanzen</i> | <i>Liquidationsengpässe</i> |
| - <i>Produktion</i> | <i>Auslastungsrisiko</i> |
| - <i>Vertrieb</i> | <i>Reklamationsquote</i> |
| - <i>Beschaffung</i> | <i>Lieferausfälle</i> |
| - <i>Forschung und Entwicklung</i> | <i>Verzögerung der Entwicklungsprojekte</i> |
| - <i>Unternehmensführung</i> | <i>Zuverlässigkeit des Qualitätsmanagements</i> |
| - <i>Personal</i> | <i>Motivation und Zufriedenheit</i> |

Diese Risiken sind relativ feststehend und bei allen Unternehmen gleichermaßen anwendbar. Bei veränderter Strategie können sich diese Risiken auch verändern und müssen dann entsprechend angepasst werden, wie z. B.

*10 % höheren Marktanteil gewinnen
mit dem Risiko des Preiskampfes*

Für das Erkennen der jeweiligen im spezifischen Unternehmen vorhandenen Risiken können verschiedene Methoden angewendet werden, z. B. :

SWOT – Analyse

Diese untersucht , welche Stärken und Schwächen und welche Risiken und Chancen im Unternehmen bestehen. SWOT-Analyse dient der strategischen Planung. Für die Durchsetzung der Strategie ist es unabdingbar, die damit verbundenen Risiken zu kennen. Stärken sind meist bei der Umsetzung mit Risiken behaftet.

Als weiteres Instrument der Risikoerkennung kann die *Produktlebenszyklusanalyse* herangezogen werden. Diese Analyse beschäftigt sich mit einem Produkt von der Planung, Entwicklung, Einführung in die Produktion, Absatz – und den damit verbundenen Kosten. Ein Produkt kostet bereits vor Einführung in die Produktion (Entwicklung) und auch nach Auslaufen der Produktion (Garantiepflichtungen, Vorhalten von Ersatzteilen usw.). Risikobehaftet ist ein Produkt insbesondere in der Lebensphase von wachsendem Umsatz in die auslaufenden Verkaufsmöglichkeiten (z.B. zusätzliche Kundenkreise akquirieren, um das Auslaufen des Produktes kostengünstiger zu gestalten).

Als letzte Maßnahme soll hier beispielhaft die Frühaufklärung – auch als Schwäche-Signale bekannt - genannt werden. Das Frühaufklärungssystem geht im ersten Schritt von der Frühwarnung aus, das die Information aus Kennziffern von Prognoserechnungen erhält, wie z.B. der Verschuldungsgrad . Der zweite Schritt ist die Früherkennung, die auf Indikation aus komplexen Messobjekten, verstärkt aus dem Unternehmensumfeld, aufgebaut ist. Diese Indikationen haben Maßstabsfunktion und werden zur Messung betriebswirtschaftlicher Sachverhalte eingesetzt.

Die Frühaufklärung beinhaltet demgegenüber das aktive Einleiten von Gegenmaßnahmen. Die „schwachen Signale“ weisen auf Veränderungen der Umwelt hin, sind aber immer noch unscharfe Informationen , wie z. B. :

- *Pressemitteilungen wirtschaftlicher Organisationen*
- *Neue Rechtsprechung*

Bei der Informationsgewinnung der Frühaufklärung geht man vom Abtasten des Umfeldes, wo die schwachen Signale kommen, aus, - um danach die erhaltenen Informationen genau zu untersuchen. Die Frühaufklärung ist damit ein wichtiges Instrument des Risikomanagement, weil Früherkennung die Rettung eines Unternehmens wahrscheinlich macht.

Die Risikoanalyse erfordert die Bewertung der Risiken, die Eintrittswahrscheinlichkeit und den zu erwartenden Schaden der jeweiligen Auswirkung. Die Aufgabe des Controlling ist die systematische Erfassung und Dokumentation, um eine zielgerichtete Steuerung vornehmen zu können.

Der Risikowert wird durch Multiplikation der Eintrittswahrscheinlichkeit mit dem Schadensmaß ermittelt :

	Eintrittswert	Schadensmaß	Risiko
<i>Steigerung des Kreditzinses</i>	5	4	20

Nach dem Risikowert sind die Prioritäten festzulegen und die Verantwortlichkeiten sowie Gegenmaßnahmen zu erfassen.

Die Risikosteuerung kann durch Akzeptanz des Risikos (bei untergeordneten) erfolgen, durch Kompensation mit einem anderen Risiko (z.B. witterungsabhängige Produkte) oder durch Verringern von Risiko.

Durch veränderte Fertigungsverfahren, Zulieferbedingungen, Prüfverfahren können Risiken eingeschränkt werden. Das Vermeiden von Risiken sollte dann vorgenommen werden, wenn z. B. ein potentiell Geschäft mit einem so hohen Risiko belegt ist, dass z. B. die Liquidität des Unternehmens gefährdet wird.

- *Leistungserbringung über mehrere Jahre, ohne Akzeptanz des Kunden für Teilabrechnungen oder Anzahlungsverfahren*

Für den Erfolg eines Risikomanagements gehört selbstverständlich die Risikoüberwachung mit der Kontrolle der Wirksamkeit der Maßnahmen und eventueller Veränderungen bzw. Neuentstehen von Risiken.

6.2.6. Das Qualitätsmanagement

Qualität ist ein strategischer Erfolgsfaktor hinsichtlich der Steigerung der Kundenzufriedenheit und der Senkung der Kosten. Zur Verwirklichung dieser Zielstellungen sind viele Qualitätssicherungssysteme und -verfahren entwickelt worden.

International für die Qualitätssicherung steht die Normreihe **ISO 9000** ff. Hier wird der Aufbau, der Ablauf der Maßnahmen und deren Dokumentation eines Qualitätsmanagementsystems beschrieben.

Bei Umsetzung zu erforderlichen Organisationsveränderungen und Führungsverantwortlichkeiten kann das Qualitätsmanagement zertifiziert werden. Dazu gehört eine exakte Beschreibung der einzelnen Prozesse in Arbeitsschritten sowie Nachweis der Schnittstellen eines Arbeitsbereiches zu einem anderen Arbeitsbereich. Die Zertifizierung erfolgt in Form eines Audites.

Qualitätsmanagement steht für Kundenorientiertheit, Mitarbeiterbeteiligung, Prozessorientiertheit, Lieferantenbeziehungen sowie ständige Verbesserung des Gesamtprozesses. Hierbei geht es nicht nur um technische Prozesse, sondern ebenfalls um organisatorische Prozesse, Prüfprozesse usw.

Es verpflichtet das Unternehmen zur Unterstützung der Qualitätsziele und Einsatz eines Qualitätssicherungssystems, innerbetriebliche Kunden-Lieferanten-Beziehungen zu stärken und zum Einsatz von Verfahren zur Behebung von Qualitätsproblemen. Dabei Orientiert man sich an den Kundenwünschen hinsichtlich höchster Kundenzufriedenheit.

Diese Forderungen an das Qualitätsmanagement werden zusammengefasst im Konzept des

Total Qualitätsmanagement

Das Controlling gibt den Anstoß durch andere Auswertungen für den Einsatz eines Qualitätssicherungssystems und übernimmt die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit eines Projektes.

Das wohl am meisten genutzte Verfahren des Qualitätsmanagements ist

Six Sigma

Als sogenanntes Zielkonzept unter Einbindung anderer Methoden zur Qualitätssicherung. Bei Six Sigma geht es um die Verbesserung der durchschnittlichen Prozessleistungen und Verringerung der Abweichungen vom Mittelwert.

Beispiel :

Festlegung einer Fehlerquote als Mittelwert und Ermittlung der Toleranzgrenzen über Sigma-Abstände

Six Sigma – Quote

3,4 Fehler pro 1.000.000 Möglichkeiten

Zahlreiche Six-Sigma-Projekte beschäftigen sich damit, Prozesse zu vereinheitlichen, Fehlermöglichkeiten zu reduzieren, Erfahrungen zu verstärken und Ressourcen nicht zu verschwenden. Die Projekte arbeiten an ständigen Verbesserungen der Prozesse, verbunden mit erforderlichen Neustrukturierungen.

Im Rahmen des *Total Quality Management* ist der kontinuierliche Verbesserungsprozess (KVP) das Herzstück. In diesen Prozess sind alle Mitarbeiter einzubinden, damit ihre Arbeit hinterfragt wird, um sich Gedanken zu machen über ständige Verbesserungen. Das erfordert ein innovationsfreudiges Klima, das zur Motivation für die Vorschläge der Mitarbeiter erforderlich ist. Dabei sollten Vorschläge, die nicht ganz der Realität entsprechen, die einfach abgelehnt werden, sondern es sollte versucht werden, durch Gespräche eine Realisierungsmöglichkeit zu schaffen. Hier haben das Management und die Führungskräfte eine hohe Verantwortung für die Wirksamkeit dieses Verfahrens, um über die Vielzahl von Verbesserungsvorschlägen den Gesamtnutzen für das Unternehmen sicherzustellen.

Ein weiteres Konzept ist das *Quality Function Deployment*, das sich genau wie beim Instrument des Target Costing mit der Umsetzung von Kundenwünschen in das Produkt beschäftigt und das Qualitätsmanagement bereits in der Entwicklungsphase einsetzt.

Der Einsatz dieses Verfahrens erfolgt in mehreren Schritten, wie z. B. :

- *Auflistung der Kundenwünsche
sowie Ermittlung kritischer Kundenanforderungen*
- *Wettbewerbsanalyse aus Sicht des Kunden und des Unternehmens*
- *Bestimmung der zu spezifizierenden Merkmale*
- *Ermittlung der kritischen Merkmale durch Vergleich mit den
Kundenanforderungen*

Das Controlling übernimmt auch hier eine unterstützende Funktion gegenüber dem Qualitätsmanagement. Das Kernstück des Qualitätscontrolling ist die Qualitätskostenrechnung. Dabei handelt es sich um die Erfassung, Aufbereitung, Kontrolle und Auswertung von Kosten, die im Zusammenhang mit der Qualität entstehen.

Die Qualitätskosten werden gegliedert in :

- *Prüfkosten*
- *Fehlerkosten*
- *Fehlerverhütungskosten*

Prüfkosten fallen bei dem Testen der Qualität eines Produktes oder Produktteiles an. Prüfverfahren sind z. B. Belastungstests oder Dichtigkeitsprüfungen. Prüfkosten entstehen bei

- *Eingangsprüfung*
- *Endfertigungsprüfung*
- *Abnahmeprüfung*
- *Einsatz von Prüfmitteln (Abschreibung, Instandhaltung, Energie usw.)*
- *Laboruntersuchungen*
- *Gutachten und Dokumentationen*

Es bietet sich an, alle diese Kosten auf einer Hilfs-Kostenstelle zu erfassen, um über innerbetriebliche Leistungsverrechnung dann die empfangenden Kostenstellen zu belasten, zwecks Verrechnung auf die Kostenträger.

Die Fehlerkosten haben direkt mit dem fehlerhaften Produkt zu tun. Man unterscheidet dann nach internen und externen Fehlerkosten.

Zu Fehlerkosten zählen unter anderem :

- *Ausschuss und Nacharbeit*
- *Mengenabweichungen*
- *Wertminderungen*
- *Problemuntersuchungen*

Externe Fehlerkosten sind Kosten für

- *Ausschuss und Nacharbeit*
- *Gewährleistung*
- *Garantie*
- *Reklamationsannahme*

- *Produkthaftung*
- *Schadensersatz*
- *Vertragsstrafe*

Fehlerkosten lassen sich größtenteils den Produkten – Kostenträgern - zuordnen und können wie Einzelkosten behandelt werden.

Die Fehlerverhütungskosten sind Kosten, die entstehen durch Maßnahmen zur Vermeidung von Qualitätsproblemen.

Dazu zählen z. B. :

- *Aktivitäten des Qualitätsmanagements*
wie z.B. Quality Function Deployment
- *Zertifizierungen*
- *Durchführung von Verbesserungsprozessen*
- *Qualitätsplanung*
- *Lieferantenbeurteilungen*
- *Schulungen*
- *Qualitätscontrolling*

Neuerdings gliedert man auch die Qualitätskosten in :

- *Kosten der Übereinstimmung* und
- *Kosten der Abweichung*

Kosten der Übereinstimmung entstehen bei der Schaffung von Qualität, während Kosten der Abweichung entstehen durch nicht vorhandene Qualität.

Die Fehlerverhütungskosten werden den Kosten der Übereinstimmung zugeordnet, die Fehlerkosten den Kosten der Abweichung. Prüfkosten . wie z.B. Kosten der Wareneingangsprüfung werden den Kosten der Übereinstimmung zugeordnet (Kosten, die vor der Herstellung entstehen) Prüfkosten, die nach der Herstellung entstehen, z. B. Abnahmeprüfungen oder Stichprobenkontrollen fertiger Produkte, zählen zu den Kosten der Abweichung.

Abschließend werden die Qualitätskosten in einem Qualitätskostenbericht dargestellt. Der Qualitätskostenbericht sollte zweigeteilt sein, zum Einen die Darstellung der angefallenen Kostenarten in der Auswertung Plan-Ist-Vergleich – und zum anderen eine Auswertung über Kennziffern.

Mögliche Kennziffern sind :

- *Ausfallzeiten*
- *Reklamationsquote*
- *Prozessqualität*
- *Kundenzufriedenheit*
- *Beanstandungsquote Wareneingang*

Weitere relevante Qualitätskennzahlen :

- *Reklamationskosten / Umsatz*
- *Externe Fehlerkosten / Umsatz*
- *Qualitätskosten / Herstellkosten*
- *Fehlerkosten / Stück*
- *Qualitätskosten / Stück*

6.2.7. Der Sharholder Value

Ausgehend von der vernachlässigten Kapitalmarktorientierung in vergangenen Jahrzehnten, die die Unterbewertung von Unternehmen nach sich zogen und zu feindlichen Übernahmen auf dem Aktienmarkt anregten, um bei Wiederverkauf erhebliche Gewinne zu realisieren, galt es, Gegenmaßnahmen zu ergreifen – in Form von wertorientierter Unternehmenssteuerung mit dem Ziel der Steigerung des Unternehmenswertes.

Im Mittelpunkt steht damit der Wert des Anteilseigners, dem Sharholder Value. Das Konzept des Sharholder Value basiert auf der Überlegung, dass durch Cash Flows, die eine Verzinsung über den erwarteten Kapitalkosten erbringen, den Wert des Unternehmens zu steigern. Wenn diese Verzinsung höher ist, als die Verzinsung anderer Anlagen auf dem Kapitalmarkt, dann lohnt es sich für einen Anleger, sich an diesem Unternehmen zu beteiligen. Die allgemeine Formel für den Unternehmenswert ist :

$$\text{Unternehmenswert} = \text{Fremdkapital} + \text{Sharholder Value}$$

und damit

$$\text{Sharholder Value} = \text{Unternehmenswert} - \text{Fremdkapital}$$

Das Problem besteht in der Quantifizierung des Unternehmenswertes. Dafür müssen die wertschaffenden Faktoren (Value Drive) herangezogen werden :

- *Umsatzwachstum*
- *Umsatzrentabilität*
- *Steuerquote*
- *Nettoinvestitionen in das Anlagevermögen*
- *Nettoinvestitionen in das Umlaufvermögen*
- *Kapitalkosten*
- *Dauer der Wettbewerbsvorteile*

Über diese Faktoren werden die freien Cash Flows ermittelt, die geteilt durch den Kapitalkostensatz den Sharholder Value ergibt.

$$\text{Sharholder Value} = \text{Freier Cash Flow} / \text{Kapital-Kostensatz}$$

Die Cash Flows sind für den Zeitraum zu berechnen, in dem das Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil hat. Die Ermittlung des Sharholder Value wird unter der Annahme durchgeführt, dass das Unternehmen in der Lage ist, mit dem Cash Flow die Kapitalkosten zu decken.

Das Berechnungsmodell (*nach Rappaport*) für den freien Cash Flow lautet :

$$\begin{aligned} \text{Freier Cash Flow} &= \frac{\text{Umsatz des Vorjahres} + \text{Wachstumsrate des Umsatzes}}{\text{Erwarteter Umsatz}} \times \text{Gewinnmarge} \\ &= \text{Erwarteter Gewinn} \times \text{Gewinnsteuer} \\ &= \text{Gewinn nach Steuern} \\ &./.\text{ Zusatzinvestitionen AV und UV} \\ &= \text{Gewinn nach Zusatzinvestitionen AV / UV} \\ &= \text{Freier Cash Flow} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kapitalkostensatz} &= \text{Eigenkapitalkostensatz} \\ &\quad \times \text{Eigenkapitalquote} \\ &\quad + \text{Fremdkapitalkosten} \\ &\quad \times (1 - \text{Eigenkapitalquote}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Eigenkapitalkostensatz} &= \text{risikofreier Zins} + \text{Beta-Faktor} \\ &\quad \times \text{Marktrisikoprämie} \\ &\quad (\text{Aktienmarkttrendite} - \text{risikofreier Zinssatz}) \end{aligned}$$

$$\text{Risikofreier Zins} = \text{Zinssatz für risikofreie Staatsanleihen}$$

$$\text{Beta-Faktor} = \frac{\text{Von Investmentbank ermittelter Faktor des Risikos der Geldanlage im untersuchten Unternehmen}}{\text{im Verhältnis zum Risiko des gesamten Aktienmarktes}}$$

$$\text{Marktrisikoprämie} = \text{Differenz zwischen risikofreier Anlage und der erwarteten Aktienmarkttrendite}$$

$$\begin{aligned} \text{Fremdkapitalkostensatz} &= \text{Fremdkapitalzinssatz} \times (1 - \text{Steuersatz}) \end{aligned}$$

$$\text{Gewinnmarge} = \frac{\text{Verhältnis von Betriebsgewinn vor Zinsen und Steuern zum Umsatz}}$$

$$\text{Cash-Gewinnsteuersatz} = \frac{\text{Steuern auf den Betriebsgewinn des Steigerungsjahres}}{\text{(ohne Steuerrückstellungen)}}$$

$$\begin{aligned} \text{Zusatzinvestitionen} \\ \text{Anlagevermögen} &= \text{Investitionsausgaben} - \text{Abschreibungen} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Zusatzinvestitionen} \\ \text{Umlaufvermögen} &= \text{Nettoinvestitionen in Debitoren, Lager- und Kreditoren-Bestände sowie in Rückstellungen} \end{aligned}$$

Beispiel :

Umsatz des Vorjahres	10.000.000
Umsatzwachstumsrate	10,00%
Gewinnmarge	4,00%
Gewinnsteuersatz	43,00%
Investitionen ins AV	100.000
Investitionen ins UV	50.000
Eigenkapitalquote	15,00%
Fremdkapitalzinssatz	11,00%
Risikofreier Zinssatz	6,00%
Erwartete Aktienmarktrendite	12,00%
Beta-Faktor des Unternehmens	1,2
Erwarteter Umsatz	11.000.000
Erwarteter Gewinn	440.000
Gewinn nach Steuern	250.800
Gewinn nach Inv. ins AV	150.000
Gewinn nach Inv. ins UV	100.000
Freier Cash Flow	100.000
Fremdkapitalkosten	6,27%
Eigenkapitalkosten	13,25%
Kapitalkostensatz	7,31%
Sharholder Value	1.367.989

Um zu einer richtigen Aussage zu gelangen, kann der Sharholder Value nur das Ergebnis einer langfristig angelegten Strategie sein, also ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien und sich nicht verselbständigen, wie es teilweise in letzter Zeit passiert ist.

Damit profitieren die Aktionäre durch Kurssteigerungen und die Manager an erfolgsorientierten Bezügen.

Kurzfristigkeit zerschlägt den Gedanken des Sharholder Value.

Da dieser auf vielen Schätzungen für zukünftige Zeiträume beruht und in der Ermittlung recht kompliziert ist, werden für kurzfristige Wertbetrachtungen andere Verfahren, wie z. B. der *Economic Value Added* und der *Cash Value Added* in Ansatz gebracht :

Economic Value Added Ermittlung eines Übergewinns
(EVA) (Gewinn über den Kapitalkosten)

Cash Value Added Cash Flow return on Invest
- Kapitalkostensatz x Bruttoinvestitionen

dabei errechnet sich der Cash Flow return on Invest
= $\frac{\text{Cash Flow vor Ertragssteuern und Zinsen}}{\text{durchschnittliches Anlagevermögen + Nettoumlaufvermögen}}$
(Wiederbeschaffungswert)

6.2.8. Die Identifikation der Werttreiber

Um eine wertorientierte Unternehmensstrategie durchzuführen, bedarf es der Identifikation der sogenannten Werttreiber, die eine hohe Relevanz für das wirtschaftliche Ergebnis im Unternehmen haben.

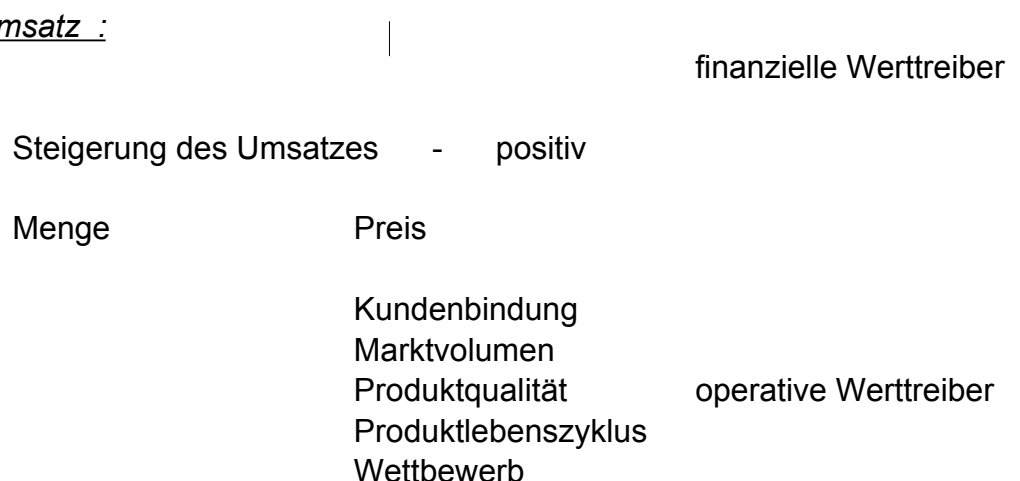
Werttreiber gliedern sich in finanzielle und operative und werden kurzfristig in sogenannte Werttreiberhierarchien miteinander verbunden.

Finanzielle Werttreiber sind z. B. Umsatzwachstum, Umsatzrentabilität und Gewinnsteuern. Operative Werttreiber sind den finanziellen Größen vorgelagert, d. h. Größen, die die finanziellen Werttreiber beeinflussen, wie z. B. Produktqualität als Einflußfaktor für dauerhaften Umsatz.

Über die Indikation von Werttreibern im Unternehmen können die Ziele konkretisiert werden und für alle Mitarbeiter verständlich gemacht werden. Das führt zum einheitlichen Denken im Unternehmen und orientiert auf das gemeinsame Geschäftsverständnis in der Kommunikation.

Verknüpfung von finanziellen und operativen Werttreibern :

Beispiel Umsatz :



Negativ wirkende finanzielle Werttreiber sind

- *Betriebliche Steuern*
- *Betriebliche Kosten*

Betriebliche Kosten, untergliedert in fixe und variable Kosten, können gerade bei den variablen Stückkosten positiv oder negativ von operativen Werttreibern beeinflusst werden, hier durch variable Beschaffungs- und Produktionskosten oder auch Kundenbetreuungskosten.

Unabhängig , auf welche Verfahren zurück gegriffen wird, ein wirksames Controlling hört nicht vor der eigenen Tür auf, sondern gerade in der Phase der Globalisierung und des verstärkten Wettbewerbes ist die Einbeziehung der Kunden und der Lieferanten von großer bedeutung. Das wurde bereits sichtbar gemacht bei solchen Verfahren, wie Target Costing oder Total Quality Management.

Verfahrensweisen wie „Just in Time“ oder gemeinsame Qualitätsprüfungen (entweder beim Lieferanten oder Empfänger) können positiv auf die Unternehmensentwicklung einwirken.

7. Erfolgreiches Management – ein entscheidender Faktor für erfolgreiche Unternehmen

7.1. Die Anforderungen an ein erfolgreiches Management

Der in den letzten Jahren durch die Globalisierung immer härter werdende Wettbewerb stellt immer höher werdende Ansprüche an das Management. Das erfordert auch immer bessere und insbesondere auch komplexere Informationssysteme.

Allein auf dem Finanzmarkt gibt es einschneidende Veränderungen, die basierend auf der Bezeichnung „Basel II“ Kreditinstitute verpflichten, bei Kreditvergabe – ausgehend vom jeweiligen Risiko des Kreditnehmers – Eigenkapitalquoten vorzuhalten, die als Konsequenzen unterschiedliche Zinssätze nach sich ziehen. Je geringer das Risiko, um so niedriger der Zinssatz. Da das Interesse der Kreditnehmer an niedrigen Zinsen gelegen ist, werden von den Unternehmen entsprechend transparente Unterlagen erarbeitet, die eine Kreditvergabe seitens der Banken auf Basis der zu erwartenden Zahlungsfähigkeit schneller möglich macht.

Das Rating bezieht sich jedoch nicht nur auf quantifizierbare Zahlen, sondern bezieht auch qualitative Faktoren ein, so wie die Bewertung des Managements, die Prozesse, den Markt und das Verhalten des Unternehmens dem Umfeld gegenüber. Die quantifizierten Kennziffern beziehen sich auf die Ertrags- und Finanzlage.

Schwerpunkte bei der Bewertung des Management richten sich auf die Erfahrung des Management, Haftungsverhältnisse und Aufbau der Unternehmensstrukturen. Die Prozessbewertung bezieht die Qualität des Berichtswesens, Qualität der Planungsprozesse sowie das Vorhandensein und die Nutzung von Controllingdaten ein.

Bewertungsfaktoren des Marktes sind u. a. die Kundenstruktur, Marktentwicklung, Kunden - Lieferantenbeziehungen.

Verhaltensbezogene Faktoren seitens des Rating sind Einhaltung von Zahlungsverpflichtungen, Dauer und Intensität der Kundenbeziehung, Kontenüberziehungen usw.

Zu den quantifizierten Kennziffern zählen u. a. Umsatzrendite, Profitabilität, Cash flow, Working Capital, Personalkosten.

Das Controlling kann aufgrund seiner Kennziffernhoheit das Rating maßgebend unterstützen, insbesondere hinsichtlich der finanziellen Kennziffern. In Rückkoppelung kann das Controlling durch die Auswertung von Kennziffern Einfluss auf die Ratingbewertung durch Festlegung gezielter Maßnahmen, wie z. B. gezieltes Mahnwesen und dadurch Verbesserung der Finanzstruktur, Einfluss nehmen.

Die Optimierung des Rating ist aber nur ein Verfahren, das hohe Ansprüche an das Management stellt, weit über die in der Vergangenheit gestellten Ansprüche, die sich in messbaren qualitativen Kennziffern niedergeschlagen haben.

7.2. Der Einsatz von Managementsystemen und ihre Wirkungsweise

Weitere Anforderungen an ein Managementsystem findet man im Qualitätsmanagement, Umweltmanagement, Arbeitsschutzmanagement sowie weiteren Managementsystemen z.B. Risikomanagement, Personalmanagement, Innovationsmanagement.

Dabei hat das Management alle Mitarbeiter des Unternehmens einzubeziehen durch klare Zielstellungen, die auf einzelne Ebenen – ausgehend von der Unternehmensstrategie – herunter zu brechen sind. Zu den Anforderungen an die Managementsysteme gehört die Bewertung des Erfolges der Systeme und die kontinuierliche Weiterentwicklung und Verbesserung.

Aufgrund der Vielzahl der Ziel- und Steuerungsgrößen, die teilweise auch untereinander wirken, ist es von Vorteil, ein integriertes Managementsystem zu schaffen, um einerseits alle für sich laufenden Systeme gemeinsam zu verwalten und andererseits dadurch die Leistungsfähigkeit des Management zu fördern.

Ein wichtiger Schritt, den hohen Ansprüchen an das Management zu genügen, stellt das Performance-Measurement-System dar, das im Gegensatz zu einem reinen Kennzahlensystem, die mehrdimensionale Leistungsmessung und Unternehmenssteuerung möglich macht. Dieses System bezieht nicht nur die Messung von bisherigen Leistungsgrößen ein, sondern geht von einer komplexen, ganzheitlichen Betrachtungsweise aus, wie z. B. die Mitarbeiter und deren Leistung und Verhalten im Unternehmen und ist das Basissystem für das Performance Management.

Auch die Kundenzufriedenheit als wichtiger Faktor für die Umsetzung von Strategien und Überlebenschancen im harten Wettbewerbsgeschehen ist im Performance-Measurement-System verankert.

Die gewonnenen Informationen aus dem operativen Geschehen und den strategischen Zielstellungen sind Grundlage für die Aufbereitung der Kennziffern – unter Führerschaft des Controlling. Dazu gehören die klassischen finanziellen Kennziffern, wie z. B. Der ROI (Return on Investment), der aus dem Quotient aus Erfolg und dem Gesamtkapital ermittelt wird, Kennziffern des Cash-Flow in allen Ausprägungen :

- *Brutto-Cash-Flow - direkte Ermittlung*
 - = Einnahmewirksame Erträge
 - Ausgabenwirksame Aufwendungen
- *Brutto-Cash-Flow - indirekte Ermittlung*
 - = Ergebnis
 - + Ausgabenunwirksame Aufwendungen
 - ./. Einnahmenunwirksame Erträge
- *Vereinfachter Cash-Flow*
 - = Ergebnis
 - + Abschreibungen
 - + ./. Ergebniswirksame Erhöhungen / Minderungen
von langfristigen Rückstellungen

sowie der operative Cash-Flow, der sich wie folgt ermittelt :

- *Brutto-Cash-Flow*
- + *.I.* Veränderung des Netto-Umlaufvermögens
- = operativer Cash-Flow

Das Nettoumlaufvermögen ermittelt sich dabei aus :

- Vorräte
- + Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- .I.* Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- .I.* Erhaltene Anzahlungen
- = Netto-Umlaufvermögen

Weitere traditionelle Kennziffern sind die EBIT als Messgröße des Ergebnisses der operativen Geschäftstätigkeit vor Finanzergebnis und steuern sowie bei Einbeziehung weiterer Größen die EBITA oder auch EBITDA (mit der Eliminierung planmäßiger Abschreibungen auf Sachanlagen).

Aber auch solche finanzielle Kennziffern wie Umsatzrentabilität, Umsatzrendite, Kapitalrendite usw. werden in die Managementsysteme integriert.

Ergänzend dazu treten gerade in letzter Zeit die wertorientierten Kennziffern auf, wie bereits betrachtet Sharholder Value, EVA und der auf dem Cash Flow Return on Investment aufbauende Cash Value Added.

Diese Kennziffern dienen der wertorientierten Unternehmenssteuerung.

Neben diesen Kennziffernsystemen sind auch andere Kennziffernsysteme wirksam, die z. B. zeitbezogene Kennziffern zum Inhalt haben, die in die Leistungsmessung des Unternehmens mit einbezogen werden.

Dabei unterscheidet man in zeitneutrale und zeitrelevante Kosten.

Zu den zeitneutralen Kosten zählen z.B. Versicherungen für Gebäude oder Kosten für die Anmeldung von Patenten.

Zeitrelevante Kosten sind Kosten, die sich aus zeitbezogenen betrieblichen Vorgängen definieren, wobei es wiederum zeitrelevante Kosten mit eindeutigen Zeittreiber oder ohne eindeutige Zeittreiber gibt.

Durch eine höhere Umschlagsgeschwindigkeit der Bestände können beispielsweise die Kapitalbindungskosten gesenkt werden.

Durch Senkung der Fertigungszeiten können

- a) die Produktionskosten gesenkt werden sowie*
- b) das Nettoumlaufvermögen, und damit eine schnellere Refinanzierung gesichert werden.*

Zeitbezogene Kennziffern sind Bewertungen zur Umschlagsgeschwindigkeit der Vorräte, Kennziffern des Fertigungsprozesses wie z.B. Ausfallzeiten, Kapazitätsauslastung, bis hin zu den Auslieferungszeiten der Produkte. Die Auslieferungszeit kann neben anderen Faktoren wie Qualität und Preis, einen entscheidenden Faktor für den Marktanteil darstellen.

Um die zeitrelevanten Kosten beeinflussen zu können, sind die Einflussfaktoren für die Kostenreduktion durch die Beschleunigung der Prozesse zu bestimmen. Dabei darf es nicht um Zeitminimierung um jeden Preis gehen, sondern in der Gegenüberstellung von Kosten und Nutzen, und damit um Zeitoptimierung.

Die in Kennziffern aufbereiteten Informationen sind in bestimmten Verfahren, die der Entscheidungsfindung dienen sollen, einzubinden.

In dem System der Leistungsmessung gibt es zahlreiche Verfahren, wie z.B. die wertorientierte Führung und wohl als bekanntestes Verfahren die *Balanced Scorecard*

7.3. Balanced Scorecard - Bindeglied zwischen operativem und strategischen Controlling

Die Balanced Scorecard ist eine Verfahren, das sich von den bisherigen Verfahren dadurch maßgeblich unterscheidet, dass es sich von mathematischen Zusammenhängen zum klassischen ROI-System löst und eine Verbindung zwischen strategischen Controlling und operativem Controlling darstellt.

Die BSC stellt die Verbindung von der Entwicklung einer Strategie und deren Umsetzung her und sollte eine Mischung zwischen Ergebniskennzahlen und Leistungstreibern beinhalten, die als vorlaufende Indikatoren für die Ergebniskennzahlen wirken.

Die Balanced Scorecard wurde in den 90-iger Jahren von *Kaplan* und *Norton* in den USA entwickelt – im Rahmen eines Forschungsprojektes.

Ausschlaggebend dafür war die immer stärker werdende Kritik an der Eindimensionalität finanzieller Kennziffernsysteme. Ohne Leistungstreiber können Ergebniskennzahlen nicht vermitteln, wie die Ergebnisse erreicht werden können.

Je komplexer die Aufgaben des Management sind, umso mehr muss es in der Lage sein, mehrere Aspekte gleichzeitig und gleichrangig zu beobachten und entsprechende Rückschlüsse zu ziehen.

Die BSC soll zur Umsetzung der strategischen Ziele führen, unter einheitlicher Zielausrichtung aller Handlungsträger, d. h. Verbindung der Ziele einzelner Teams und Handlungsträger mit der BSC und Einbeziehung von Anreizsystemen sowie Kommunikations- und Weiterbildungsprogrammen.

Das Konzept der BSC geht davon aus, dass das Unternehmen eine Vision hat und davon die Unternehmensstrategie abgeleitet wird, die wiederum mit konkreten Zielen untersetzt wird. Um die Einbeziehung aller Mitarbeiter zu gewährleisten, ist eine interne Kommunikation über diese Ziele erforderlich, um dann durch die Mitarbeiter die Unterziele abzuleiten. Für den Erfolg der Ziele ist die Identifikation des Management mit diesen Zielen die grundlegende Voraussetzung überhaupt. Die strategischen Ziele werden dann in den Perspektiven der Balanced Scorecard festgelegt und miteinander verbunden.

Die BSC betrachtet vier Perspektiven :

- *Finanzielle Perspektive*
- *Kundenperspektive*
- *Perspektive der internen Geschäftsprozesse*
- *Lern- und Entwicklungsperspektive*

Die finanzielle Perspektive zeigt, ob die Umsetzung der Unternehmensstrategie zur Ergebnisverbesserung beiträgt und nimmt eine Doppelrolle ein, indem sie einerseits die finanzielle Leistung definiert, und andererseits das Endziel für die übrigen Perspektiven darstellt. Die Kennzahlen der anderen Perspektiven sollten über Ursache – Wirkung – Beziehung mit den finanziellen Kennziffern verbunden sein und als Indikatoren für die Ergebnisentwicklung fungieren.

Während die finanziellen Kennziffern vergangene Leistungen messen, werden auch andere Kennziffern eingesetzt, die einen aktiven Zeitbezug zur wirtschaftlichen Lage des Unternehmens haben.

Die zweite Perspektive der BSC ist die Kundenperspektive und ist auf die Kunden- und Marktsegmente ausgerichtet, mit dem Hauptziel, das Unternehmen konkurrenzfähig zu machen und mit den notwendigen Ressourcen für ein erfolgreiches Wirtschaften auszustatten.

Für die Bewertung sind z.B. Aussagen zur Kundenzufriedenheit, Kundentreue, Kundenakquisition - bezogen auf die Kunden und die Marktsegmente – bedeutend.

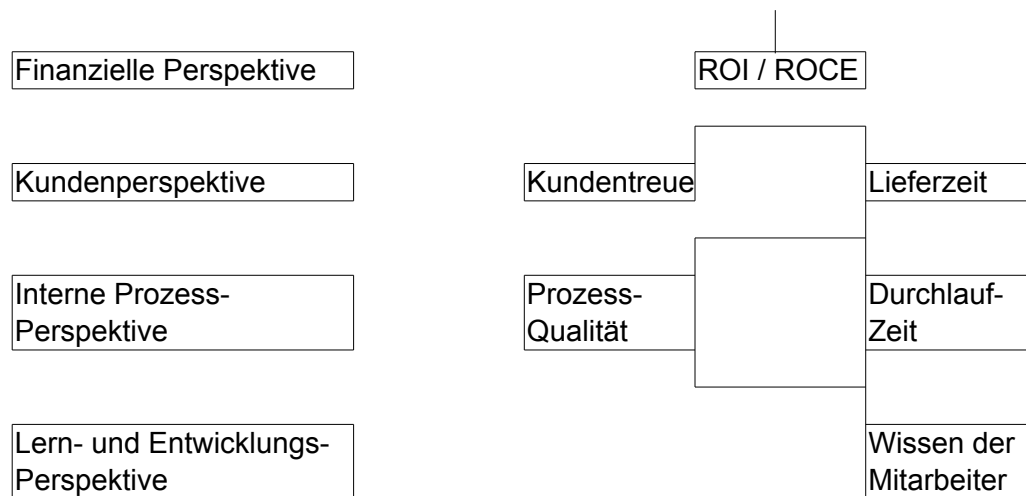
Auf die Erreichung der finanziellen und kundenperspektivischen Ziele richtet sich die Aufgabe der internen Prozessperspektive.

In dieser Perspektive werden Prozesse identifiziert, die am erfolgreichsten bei der Durchsetzung und Verwirklichung der Unternehmensstrategie sind. Dazu wird die gesamte Wertschöpfungskette dargestellt, unter der Prämisse der Innovation, betriebliche Prozesse und Kundendienst. Die Innovationsprozesse dienen der Umsetzung der erforschten Kundenwünsche in der Schaffung neuer Produkte. Im betrieblichen Prozess werden diese Produkte verkauft, mit dem nachlaufenden Prozess des Kundendienstes in Form von Serviceleistungen und Inanspruchnahme anderer Dienstleistungen.

Die vierte Perspektive der BSC, die Lern- und Entwicklungsperspektive, schafft die Infrastruktur zur Erreichung der Ziele der anderen drei Perspektiven und entwickelt Ziele und Kennzahlen zur weiteren Entwicklung einer lernenden und wachsenden Organisation. Dabei geht es vor allem um die Notwendigkeit der Investitionen in die Zukunft durch Qualifizierung der Mitarbeiter, Motivation und Zielausrichtung der Mitarbeiter sowie der Leistungsfähigkeit des Informationssystems.

Aufgabe der BSC ist es, diese vier Perspektiven und deren Ziele miteinander zu verbinden. Die Bindung der vier Perspektiven beruht auf einer Ursache – Wirkung – Beziehung, d. h. dass die Ursache, die als Leistungstreiber direkt und einer Perspektive zugeordnet ist, Auswirkungen auf einen Leistungstreiber einer anderen Perspektive hat.

Von Kaplan /Norton wird die Ursache – Wirkung – Kette wie folgt dargestellt :



Ausgangspunkt ist in diesem Modell dabei das Fachwissen der Mitarbeiter als Ursache des Unternehmenserfolges und wird der Lern- und Entwicklungsperspektive zugeordnet. Durch die Qualität der Mitarbeiter wird die Prozessqualität verbessert, was Auswirkungen auf die Durchlaufzeiten hat – betrifft die Phase der internen Prozessperspektive. Durch kurze Durchlaufzeiten sind die Produkte durch kurze Lieferzeiten schneller auf dem Markt, was zum einen die Kunden befriedigt und neue Kunden anzieht. Kundenzufriedenheit zieht Kundentreue nach sich. Beide Faktoren, Lieferzeit und Kundentreue, sind der Kundenperspektive zugeordnet, und alle hier beschriebenen Ursache – Wirkung – Beziehungen, wirken sich auf die finanzielle Perspektive aus, den ROI / ROCE. Die drei leistungsbezogenen Perspektiven sind mit ihren Ursache – Wirkungs – Beziehungen auf die finanzielle Perspektive, auf das Ergebnis des Unternehmens, ausgerichtet und verknüpft.

Die BSC ist somit ein Ordnungssystem, was auf die strategischen Ziele des Unternehmens ausgerichtet ist, um mit daraus entwickelten Messgrößen auf die Umsetzung der strategische Ziele einzuwirken.

Die Bausteine innerhalb der BSC sind bei allen vier Perspektiven gleich :

- *Strategische Ziele*
- *Kennzahlen*
- *Vorgaben*
- *Maßnahmen*

Da fast alle wirtschaftlichen Faktoren als eine Ursache – Wirkung – Beziehung betrachtet werden können, besteht die Gefahr der Überfrachtung bei der Gestaltung einer BSC. Deshalb ist eine strikte Selektion für den Erfolg unabdingbar, ebenso wie die Kennziffern für die Vorgaben auf die jeweiligen Ziele gerichtet sein müssen.

Perspektive	Strategische Ziele	Kennziffer
<u>Finanzielle Perspektive</u>		
Frage nach den Zielvorstellungen hinsichtlich der Erwartungen der Kapitalgeber	<ul style="list-style-type: none"> - Markorientierte, wettbewerbsfähige Kostenstrukturen erreichen - Anteil Konsumgüterproduktion ausbauen 	<ul style="list-style-type: none"> ROI % Gesamtkosten am Umsatz % Vertriebs- und Verwaltungskosten % Konsumgüter am Gesamtumsatz
<u>Kundenperspektive</u>		
Frage nach den Zielen hinsichtlich Struktur und Anforderungen der Kunden, hinsichtlich der Realisierung der finanziellen Ziele	<ul style="list-style-type: none"> - Produkte im Niedrigpreissegment vertreiben - Produktqualität erhöhen - Kundenbetreuung aktivieren 	<ul style="list-style-type: none"> - Marktanteil am Massensegment - Nach- und Gewährleistungskosten/Umsatz - Wiederverkaufsquote
<u>Prozessperspektive</u>		
Frage nach den Zielen hinsichtlich des Prozesses zur Zielerreichung der Kunden- und Finanz-Perspektive	<ul style="list-style-type: none"> - Fertigungstiefe an Kernkompetenz ausrichten - Produkte standardisieren - Synergien nutzen 	<ul style="list-style-type: none"> - Kerntechnologiequote - Gleichteilekosten / Materialkosten gesamt - Personalkosten % vom Umsatz
<u>Lern- und Entwicklungsphase</u>		
Welche Ziele muss sich das Unternehmen setzen um den künftigen Anforderungen gewachsen zu sein	<ul style="list-style-type: none"> - Qualifizierung fortführen - Mitarbeitermotivation steigern - neue Medien nutzen 	<ul style="list-style-type: none"> - Anteil der Qualifizierungskosten an den Gesamtkosten - Mitarbeiterbefragungswerte - Bestellvorgänge per Internet

Der Einsatz des Managementsystems BSC wird in drei verschiedenen Varianten vorgenommen :

1. Kombination von finanziellen und nichtfinanziellen strategischen Kennziffern
2. wie 1. plus Einbeziehung der Ursache-Wirkungs-Beziehung hinsichtlich der Beschreibung der Unternehmensstrategie
3. wie 2. plus Zielwerte und festgelegte Aktionen mit der Verknüpfung eines Anreizsystems

7.4. Anreizsysteme als Stimuli und Leistungsmessung des Management

Durch ständige Weiterentwicklung der Technik und der technologischen Prozesse, verbunden mit den Ausprägungen des nationalen und internationalen Wettbewerbes, steigen einerseits die Anforderungen des Managements an die Informationssysteme und andererseits die Anforderungen an das Management hinsichtlich der erfolgreichen Unternehmensführung im Sinne der Shareholder .

Der Einsatz von Anreizsystemen dient als wichtiges Instrument zur Unternehmensführung .

Anreizsysteme messen die Leistungen des Management und fördern die Leistungsbereitschaft über immaterielle und materielle Anerkennung.

Immaterielle Motivationsanreize sind z.B. Leistungssteigerung, Machtstreben, Aufbau sozialer Kontakte, - materielle Anreize sind Einkommen, Pensionszusagen, Qualifizierungsmaßnahmen, Firmenwagen usw.

Damit Anreizsysteme sich auch tatsächlich leistungsfördernd auswirken können, müssen Elemente definiert werden, die auf die betrieblichen Ziele gerichtet sind, und die vom Betroffenen beeinflussbar sind, Belohnungscharakter tragen und Anreize geben. Dabei ergibt sich die Belohnungsfunktion aus dem Zusammenspiel von den Bemessungsvorgaben und den Anreizen.

Anreiz durch Belohnung oder Sanktions-Vergütungssysteme sind besonders geeignet für Die materielle Belohnung.

Vergütungssysteme sollten nach zwei Hauptkriterien aufgebaut werden,

nach der fixen und
nach der variablen Vergütung.

Die fixe Vergütung ergibt sich aus der Art der Tätigkeit, Anforderungsprofil, Branchenbedingungen, Größe des Verantwortungsbereiches und nicht zuletzt aus den Arbeitsmarktbedingungen.

Variable Vergütungsanteile , wie z.B. Tantieme oder Bonus, sind an Vorgaben gekoppelt. Sie können sich gliedern in persönliche Ziele und in die Erreichung von Unternehmenszielen. Die individuellen Ziele ergeben sich aus dem unmittelbaren Verantwortungsbereich des Partizipanten

Bei den Zielvorgaben muss berücksichtigt werden, um welche Mitarbeiter es sich handelt. Für einen Manager im unteren Management stehen eher operative Zielgrößen im Vordergrund, während für Manager im oberen Management strategische Ziele im Vordergrund stehen sollten.

Dabei sollten die Ziele des unteren Management von den Zielgrößen des oberen Management abgeleitet werden bzw. in Kongruenz mit dem betrieblichen Zielsystem stehen. Aus organisatorischer Sicht ist es sinnvoll, Anreizsysteme mit individuellen Zielvereinbarungen zu verbinden. In diesen Zielvereinbarungen sind alle Modalitäten bis hin zum Zahlungszeitraum festzuschreiben.

Die vorgegebenen Ziele sollten an Bemessungsgrößen festgemacht werden. Tritt durch die Handlung des Partizipanten eine Steigerung des vorgegebenen Unternehmenszieles ein, hat das als Folge eine Steigerung der Belohnung.

Das gleiche gilt für den Umkehrschluss.

Damit ist der Zielbezug hergestellt. Der Entscheidungsbezug verlangt die eigene Beeinflussbarkeit der Bemessungsvorgabe.

Weiterhin soll die Ermittlung der vorgegebenen Komponenten nicht subjektiv vorgenommen werden, um damit Manipulationen vorzubeugen.

Die Gestaltung eines Anreizsystems sollte auf der Basis festgelegter Gestaltungsparameter und deren Formen erfolgen.

Gestaltungsparameter können sein :

- *Festlegung des Vergütungssystems und Art der Vergütung*
- *Festlegung des teilzunehmenden Mitarbeiterkreises*
- *Festlegung der Art der Leistungsmessung*
- *Festlegung von Ober- und Untergrenzen*
- *Festlegung zur Auszahlung der Vergütung*

In welcher Form diese Gestaltungsparameter eingesetzt werden, wird im Folgeschritt festgelegt, wie z.B. bei Art der Leistungsmessung :

- entweder
- *Kennzahlen aus dem Rechnungswesen*
 - *absolute oder relative Kennziffern*
 - *finanzielle oder nichtfinanzielle Kennziffern*

oder bei Auszahlung der Vergütung

- *Auszahlung nach Ende einer Periode*
oder
- *nach Teilabschnitten*
oder
- *verzögerte Auszahlung*
- *Regelungen bei Ausscheiden eines Managers vor Ablauf der festgelegten Periode (gar keine, oder anteilige Vergütung)*
- *bei Verstößen eines Managers* usw.

Zielgrößen zur Leistungsmessung des Managements können z.B. sein Umsatz, Bereichsergebnisse, Kapitalrentabilitäten, Deckungsbeiträge, Cash-Flow, Ausschussquote, Kundenreklamationsquote, Personalkosten/ Umsatz oder Messgrößen, die aus dem Benchmarking abgeleitet sind.

Auch beim Anreizsystem kann auf finanzielle und nicht-finanzielle Kennziffern als Messgröße zurück gegriffen werden.

Das Controlling übernimmt dabei eine unterstützende Funktion des Management in der Wechselwirkung durch Messung der eigenen Leistung des Management und der Durchsetzung der strategischen Ziele des Unternehmens. Dazu gehört die Aufbereitung ab-rechenbarer Messgrößen und Lieferung der ausgewerteten Plan – Ist – Werte aus der Kontrolltätigkeit.

Das Management ist analog aller anderen Komponenten ein ausschlaggebender Faktor für die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens mit dem Ziel der Wertsteigerung oder zu-mindest der Substanzerhaltung.

Aus diesem Grund ist auch das Management einer Leistungsmessung zu unterziehen, wo-bei schwache Mitglieder in diesem Managementsystem mit ihren Leistungen an die Lei-stungen der starken Mitglieder des Management herangeführt werden müssen, um in dieser Gemeinsamkeit den gestellten Anforderungen gerecht werden zu können.

Das Management kann nur so gut arbeiten, wie es mit Informationen versorgt wird. Dabei nimmt das Controlling als Institution eine herausragende Rolle ein, da die Informationsver-sorgung zu den wichtigsten Aufgaben des Controlling zählt. Diese Informationsversorgung zentralisiert sich im Berichtswesen, der Übermittlung von innerbetrieblichen Informationen.

Das Berichtswesen dient der Dokumentation wichtiger Daten des Unternehmens, der Kon-trolle wirtschaftlicher Prozesse sowie der Steuerung des Unternehmens durch die Aus-wertung der Kontrollergebnisse.

Das Kernstück des Berichtswesens sind die Monatsberichte, die aktuell das Management über die Situation des Unternehmens unterrichten. Die Festlegungen zum Berichtstyp (Standardberichte, Bedarfsberichte) , den Berichtsinhalt (Informationsgegenstand) sowie die Berichtsform (Umfang,Aufmachung, Gestaltung) sind entscheidend über die Wirkungs-weise der Berichterstattung. Ziel muss es sein, ein benutzerfreundliches und effektives Berichtswesen im Unternehmen zu installieren.

Diese Gestaltung des Berichtswesens und die Pflege ist die Kernaufgabe der Controller. Dabei muss er einerseits die Kenntnis über den Berichtszweck und damit über die Ziel-stellung der Informationsübermittlung besitzen, sowie Kenntnisse über den Informations-adressaten haben.

Andererseits muss der Controller darüber Kenntnis haben, wie der Empfänger die bereit-gestellten Informationen nutzt, ob sie für ihn verständlich sind und er darüber mit anderen Managern kommunizieren kann. Darauf baut sich die Gestaltung des Berichtswesens auf. Dabei sollte die Anzahl der Informationen nicht überfrachtet werden – viel ist nicht immer gut.

Zu umfangreiche Berichterstattungen verschwinden oftmals in der Schreibtischschublade.

Bei Berichten über Negativentwicklungen sollte der Manager über die Richtigkeit der Schlussfolgerungen durch strukturierte Argumentationen überzeugt werden. Informationen über negative Entwicklungen werden gern erstmal als unrichtig entgegen genommen, deshalb muss die Argumentation des Controllers fachlich fundiert sein und überzeugen.

- Anlage 2 -

Ergebnisabweichungsanalyse

(nach Coenenberg / Fischer / Günther
„Kostenrechnung und Kostenanalyse“)

Ausgangsdaten

	Produkt A		Produkt B		Gesamt	
	Plan	Ist	Plan	Ist	Plan	Ist
Absatzvolumen	120.000	110.000	30.000	50.000	150.000	160.000
Umsatzerlöse Preis/ Stück €	5,00	6,00	10,00	8,50		
Summe	600.000	660.000	300.000	425.000	900.000	1.085.000
./ variable Kosten var.Kosten / Stück	4,00	5,00	3,00	4,00		
Summe	480.000	550.000	90.000	200.000	570.000	750.000
Deckungsbeitrag	120.000	110.000	210.000	225.000	330.000	335.000
Stück / DB	1,00	1,00	7,00	4,50		
./ Fixkost. Fertigung	150.000	170.000	120.000	130.000	270.000	300.000
./ Sonst. Fixkosten					30.000	30.000
					30.000	5.000

Die negative Abweichung von 25.000 € soll anschließend untersucht werden im Plan- Ist- Vergleich und im Soll- Ist- Vergleich.

Dazu sind nachstehende Schritte notwendig :

- **Umsatzabweichungsanalyse**
- **Kostenabweichungsanalyse**
- **Plankostenabweichungsanalyse der variablen Einzelkosten**
- **Flexible Plankostenabweichungsanalyse der Gemeinkosten**

1. Umsatzabweichungsanalyse

Die Umsatzabweichung soll nach den Einflussfaktoren

Preisabweichung
Mengenabweichung

untersucht werden.

Plan- Ist- Vergleich

Gesamtumsatz	Plan	900.000 €
	Ist	1.085.000 €
		185.000 € = Übererfüllung

Für die Ergebnisentwicklung ergibt sich aus der Übererfüllung des Umsatzes eine positive Entwicklung.

Welchen Einfluss auf diese Übererfüllung Produkt A und Produkt B haben, wird im 2. Schritt wie folgt ermittelt :

<u>Vergleich</u>	Ist – Preis / Stück x Ist – Menge	
	- Plan- Preis / Stück x Plan Menge	<hr/>
<u>Produkt A</u>	Ist	660.000 €
	Plan	600.000 €
		<hr/> 60.000 € = Übererfüllung
<u>Produkt B</u>	Ist	425.000 €
	Plan	300.000 €
		<hr/> 125.000 € = Übererfüllung
Summe		185.000 €

Produkt B hat einen höheren Anteil an der Umsatzentwicklung als Produkt A. Diese Gesamtbetrachtung ist für eine vollständige Analyse nicht ausreichend, sondern es wird weiter die Umsatzabweichungen nach den Faktoren Preis und Menge untersucht.

Damit das möglich ist, wird die Soll-Funktion angewendet.

a) Ermittlung der Absatzpreisabweichung

	Ist – Preis / Stück x Ist – Menge	
	- Plan- Preis / Stück x Ist - Menge	<hr/>
<u>Produkt A</u>	6 x 110.000 =	660.000 €
<u>+ Produkt B</u>	8,50 x 50.000 =	425.000 €
		<hr/> 1.085.000 €
		Istumsatz
- <u>Produkt A</u>	5 x 110.000 =	550.000 €
<u>+ Produkt B</u>	10,00 x 50.000 =	500.000 €
		<hr/> 1.050.000 €
		Sollumsatz
Differenz		<hr/> 35.000 €
		Positiver Einfluss auf das Betriebsergebnis

b) Ermittlung der Absatzmengenabweichung

	Plan – Preis / Stück x Ist – Menge	
	- Plan- Preis / Stück x Plan Menge	<hr/>
<u>Produkt A</u>	5 x 110.000 =	550.000 €
<u>+ Produkt B</u>	10,00 x 50.000 =	500.000 €
		<hr/> 1.050.000 €
		Sollumsatz

	- <u>Produkt A</u>	5 x 120.000 =	600.000 €		
	+ <u>Produkt B</u>	10,00 x 30.000 =	300.000 €		
			900.000 €		Planumsatz
	Differenz		150.000 €		positive Entwicklung
	davon Anteil Produkt A		550.000		
		zu	600.000		
			-50.000	negativ	
	davon Anteil ProduktB		500.000		
		zu	300.000		
			200.000	positiv	

Mengenabweichung

Zusammenfassung: Vergleich Sollumsatz zu Planumsatz
 Sollumsatz höher als Planumsatz *positiv*
 Planumsatz höher als Sollumsatz *negativ*

Preisabweichung

Zusammenfassung: Vergleich Sollumsatz zu Istumsatz
 Isollumsatz höher als Istumsatz *negativ*
 Istumsatz höher als Sollumsatz *positiv*

Preisabweichung + Mengenabweichung = Gesamtabweichung Umsatz
 35.000 x 150.000 = 185.000
positive Abweichung

Diese Analyse kann bei Mehrprodukt-Unternehmen noch weiter fortgesetzt werden, indem untersucht wird, welchen Einfluss Strukturveränderungen bei den einzelnen Produkten zwischen Plan und Ist auf die Umsatzentwicklung gewonnen haben.

Diese Teilanalyse der Absatzmengenabweichung wird als *Absatzmixabweichung* bezeichnet.

c) Ermittlung der Absatzmixabweichung

Geplanter Preis/Stck x tatsächlicher Absatzmix x Ist-Gesamtmenge
 - Geplanter Preis/Stck x geplanter Absatzmix x Ist-Gesamtmenge

Tatsächlicher Absatzmix

A	Ist-Menge Produkt A	=	110.000	=	
	Ist-Menge Gesamt		160.000		0,6875
B	Ist-Menge Produkt B	=	50.000	=	
	Ist-Menge Gesamt		160.000		0,3125

Im Rahmen der Umsatzabweichungsanalyse wird in den Unternehmen ein weiterer Schritt der Abweichungsanalyse wahrgenommen, indem untersucht wird, wie sich durch die Absatzabweichungen Deckungsbeiträge verändern können.

e) Abweichung der Deckungsbeiträge

1. Deckungsbeitrags – Absatzmengenabweichung

<u>Ermittlung:</u> geplanter DB/Stck x Diff. Absatzvolumen Plan - Ist			
A	1 x (-10.000) =	-10.000	<i>negativ</i>
B	7 x (+20.000) =	140.000	<i>positiv</i>
Erhöhung des absoluten DB		130.000	<i>positiv</i>

2. Deckungsbeitrags – Absatzmixabweichung

<u>Ermittlung:</u> Gepl. DB/Stck x Diff. tatsächl Absatzmix – gepl. Absatzmix x Gesamtmenge Ist			
A	1 x (0,6875-0,8) x 160.000 =	-18.000	<i>negativ</i>
B	7 x (0,3-0,2) x 160.000 =	126.000	<i>positiv</i>
Summe		108.000	<i>positiv</i>

Das Produkt A mit dem niedrigeren DB ist im Ist um 10.000 Stück geringer, während das Produkt B mit dem höheren DB pro Stück um 20.000 Stück gesteigert werden kann.

3. Deckungsbeitrags – Absatzvolumenabweichung

<u>Ermittlung:</u> Geplanter DB/Stck xgeplanter Absatzmix x Diff.Gesamtmenge			
A	1 x 0,8 x 10.000 =	8.000	
B	7 x 0,2 x 10.000 =	14.000	
Summe		22.000	<i>positiv</i>

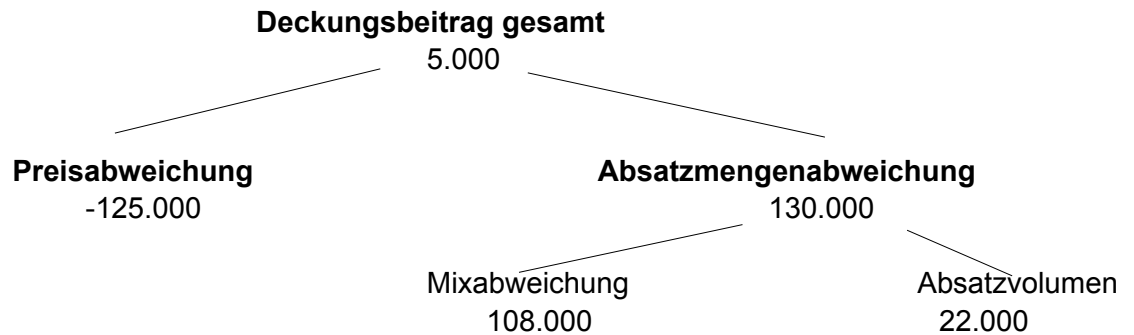
Anteil B liegt höher als bei B

4. Deckungsbeitrags – Preisabweichung

<u>Ermittlung:</u> (Ist DB/Stck - Pan DB/Stck) x Ist-Menge			
A	(1 – 1) x 10.000 =	0	
B	(4,50 - 7) x 50.000 =	-125.000	
Summe		-125.000	<i>negativ</i>

Nur das Produkt B beeinflusst durch Senkung des DB/Stück negativ diese Abweichung.

Insgesamt splittet sich die Veränderung des Deckungsbeitrages gesamt wie folgt auf :



Somit ist der ausschlaggebende negative Einfluss auf die absoluten Deckungsbeiträge durch die Preisstruktur erfolgt.

2. **Kostenabweichungsanalyse**

Die bisherigen Auswertungen sind unter der Betrachtung der Umsatzentwicklung innerhalb einer Periode erfolgt, ohne die Einflussnahme der Kostenentwicklung zu berücksichtigen.

Im folgenden Abschnitt wird nun über eine Kostenabweichungsanalyse in unterschiedlicher Betrachtungsweise diese Einflussnahme untersucht.

Dabei soll diese Abweichungsanalyse in zwei Teilanalysen aufgesplittet werden

1. **Planabweichungsanalyse der variablen Einzelkosten**
2. **Flexible Plankostenabweichung – Analyse der Gemeinkosten**

2.1. Planabweichungsanalyse der variablen Einzelkosten

Die Abweichungsanalyse der variablen Einzelkosten bedient sich analog der Umsatzabweichungsanalyse Auswertungen des Plan – Ist – Vergleiches unter Einbeziehung der Soll – Kosten -Funktion.

Eine sinnvolle Analyse sollte auf das Einzelmaterial der Produkte zurückgehen.

In folgendem Teil soll exemplarisch das am Produkt A demonstriert werden :

Das Produkt hat variable Kosten von 4,00 € / Stück geplant, davon 3,00 € Materialeinzelkosten und 1,00 €/Stück variable Fertigungseinzel- und Gemeinkosten.

Die geplanten Materialeinzelkosten von 3,00 €/Stück setzen sich wie folgt zusammen:

Einzelmaterial	Bedarf/Stck Produktion	Plan-Preis/Stck (€)	Ist-Preis/Stck (€)
C	5	0,30	0,40
D	3	0,40	0,35
E	2	0,15	0,20

Summe Verbrauchsmenge	(in Stück)		
	Ist-Verbrauch	Soll-Verbrauch	Plan-Verbr.
C	542.800	5 x 110.000 = 550.000	5x120.000 = 600.000
D	377.600	3 x 110.000 = 330.000	3x120.000 = 360.000
E	259.600	2 x 110.000 = 220.000	2x120.000 = 240.000
Summe	1.180.000	1.100.000	1.200.000

a) Ermittlung Plan – Ist -Abweichung

Ist-Preis x Ist-Stück-Verbrauch – Plan-Preis x Plan-Stück-Verbrauch

$$\begin{aligned}
 &= 0,40 \times 542.800 + 0,35 \times 377.600 + 0,20 \times 259.600 \\
 &- 0,30 \times 600.000 + 0,40 \times 360.000 + 0,15 \times 240.000 \\
 &= 401.200 - 360.000 \\
 &= 41.200 \quad \text{Kostenüberschreitung} \quad \text{negativ}
 \end{aligned}$$

Um eine Aussage treffen zu können, in wie weit sich der Einsatzpreis einerseits und unter Beachtung der dazu verbrauchten Menge andererseits, sich auf die Materialkostenabweichung ausgewirkt haben, wird die Analyse fortgeführt.

b) Ermittlung der Einsatzpreis-Abweichung

Summe Ist-Verbrauch x Ist-Preis/Stück - Summe Ist-Verbrauch x Plan-Preis/ Stück

C	0,40x542.800-0,30x542.800	=	54.280	negativ
D	0,35x377.600-0,40x377.600	=	-18.880	positiv
E	0,20x259.600-0,15x259.600	=	12.980	negativ
			<u>48.380</u>	negativ

Das absolute Ist liegt über den Plankosten des Istverbrauches.

c) Ermittlung der Verbrauchs-Abweichung

Plan-Preise/Stück x Summe Ist-Verbrauch – Plan-Preise/Stück x Summe Soll-Verbrauch

C	0,30x542.800-0,30x550.000	=	-2.160	positiv
D	0,40x377.600-0,40x333.000	=	19.040	negativ
E	0,15x259.600-0,15x220.000	=	5.940	negativ
			<u>22.820</u>	negativ

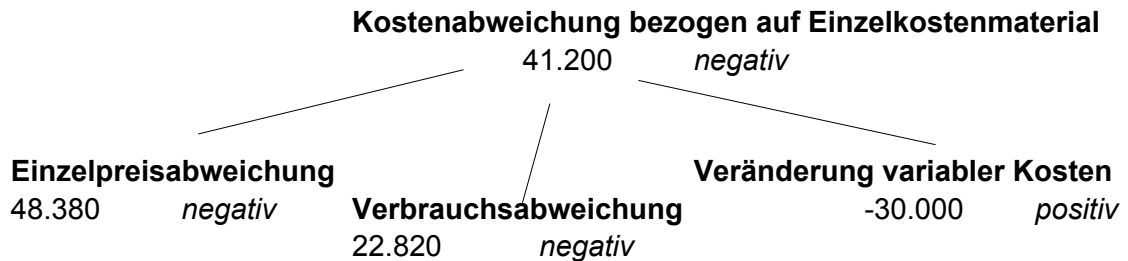
Die Plankosten des Istverbrauches liegen über den Plankosten des Sollverbrauches, d. h. bei konstanten Planpreisen sind mehr Verbrauchsfaktoren eingetreten.

Die letzte Teilanalyse der Materialkostenabweichung soll die Veränderung der variablen Kosten nachweisen.

d) Ermittlung der Veränderung

	Plan-Preise/Stück x Summe Soll-Verbrauch – Plan-Preise/Stück x		Summe Plan-Verbrauch
C	0,30x550.000-0,30x600.000	=	-15.000 <i>positiv</i>
D	0,40x330.000-0,40x360.000	=	-12.000 <i>positiv</i>
E	0,15x220.000-0,15x240.000	=	-3.000 <i>positiv</i>
			-30.000 <i>positiv</i>

Keine Aussage zur Wirtschaftlichkeit, dient nur zur Vervollständigung der Teilanalyse zur Gesamtabweichung :



Nach der Darstellung der Abweichungsanalysen der variablen Materialkosten soll nun abschließend auf die Plankostenanalyse eingegangen werden.

Die Plankostenanalyse soll hier explizit für die Gemeinkostenanalyse in Anwendung kommen.

Ausgangsform dafür ist immer die Kostenstellenrechnung und deren Kontrolle, entweder in Gesamtbetrachtung einer Kostenstelle durch Plan – Ist – Soll – Vergleiche oder einzelne Kostenarten.

Während die variablen Einzelkosten direkt einem Produkt leistungsbezogen zugeordnet werden können, besteht bei der Verrechnung von Gemeinkosten auf Produkte dem Verhalten der Gemeinkosten geschuldet, ein prinzipielles Problem bezüglich der Leistungsbezogenheit.

Gemeinkosten können sowohl als auch fix oder variabel sich im Leistungsprozess verhalten.

Da die Zuordnung der Gemeinkosten auf die Produkte in Form einer Plankostenverrechnung erfolgt, treten bei der Vollkostenrechnung folgende Probleme auf :

- Liegt die Ist-Leistung unter der geplanten Leistung bzw. Beschäftigung, werden bei der Planverrechnung aufgrund des fixen Verhaltens von Gemeinkosten zu wenig Kosten auf die Produkte verrechnet.
- Liegt die Ist-Leistung (Beschäftigung) über der geplanten Leistung, werden zu viel Gemeinkosten auf die einzelnen Produkte verrechnet.

2.2. Flexible Plankostenabweichung – Analyse der Gemeinkosten

Unter Ansatz des Beispiels des Modells für die Ergebnisabweichung, kann folgende flexible Plankostenanalyse durchgeführt werden.

Zur Demonstration bezogen auf das Produkt A

Unterstellt wird, dass das Produkt A und das Produkt B in unterschiedlichen Fertigungsstätten produziert werden und demnach auch getrennte Kostenstellen existieren.

Eine Kostenspaltung wurde durchgeführt.

Fertigungskostenstelle Produkt A

	<u>Plan</u>	<u>Ist</u>
Variable Kosten (€)	36.000	33.400
Fixe Kosten (€)	150.000	170.000
Gesamtkosten (€)	186.000	203.400
Fertigungsstunden (h)	100.000	90.000
Produkte (Stück)	120.000	110.000
Stundenverrechnungssatz (€)	1,86	2,26
Kosten / Stück	1,55	1,85

1. Variante

1. Sollkostenermittlung auf Basis produktive Stunden

<u>Variable Plankosten</u> Planstunden	x	Ist- Stunden	+	fixe gepl. Stunden
<u>36000</u> 100000	=	0,36	x	90.000
	=	32.400		variable Sollkosten
	+	<u>150.000</u>		geplante Fixkosten
		182.400		Sollkosten

2. Budgetabweichung Gesamtkosten

Ist	203.400	
Plan	<u>186.000</u>	
	17.400	Überschreitung

3. Plankosten-Verrechnung – Gesamtabweichung

Plankosten-Istbeschäftigung		
1,86 x 90.000 h =	167.400	
Ist	<u>203.400</u>	
	36.000	Zu wenig auf Produkt A verrechnete Gemein- kosten

4. Beschäftigungsabweichung

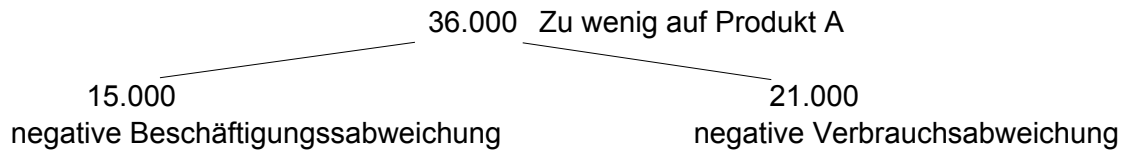
Sollkosten zu Plankosten der Istbeschäftigung

182.400	Sollkosten
<u>167.400</u>	Plankosten Istbeschäftigung
15.000	Leerkosten nicht genutzte Fixkosten

5. Verbrauchsabweichung

Sollkosten ./ Istkosten

182.400	Sollkosten
<u>203.400</u>	Istkosten
21.000	Kostenüberschreitung durch Mehrverbrauch



2. Variante

1. Ermittlung der Sollkosten auf Produkte bezogen

$$\frac{36.000}{120.000} \times 110.000 = 33.000 \text{ variabel}$$

$$+ \frac{150.000}{183.000} \text{ fix}$$

2. Verbrauchsabweichung

Sollkosten ./. Istkosten		183.000		Sollkosten
		203.400		Istkosten
		20.400		Kostenüberschreitung

3. Ermittlung Sollmenge

Unterstellung : gleiches Verhältnis variable und fixe Sollmenge wie Kostenspaltung

Verhältnis	variabel	19.355	%	=	19.355	var. Stunden
	fix	80.645	%	=	80.645	fixe Stunden
						lt. Plan

Sollmenge	19.355		x		110.000	
	120.000					
	0,16		x		110.000	=
					17.600	variabel
					80.645	fix
				Sollmenge	98.245	h

4. Ermittlung Mengenabweichung

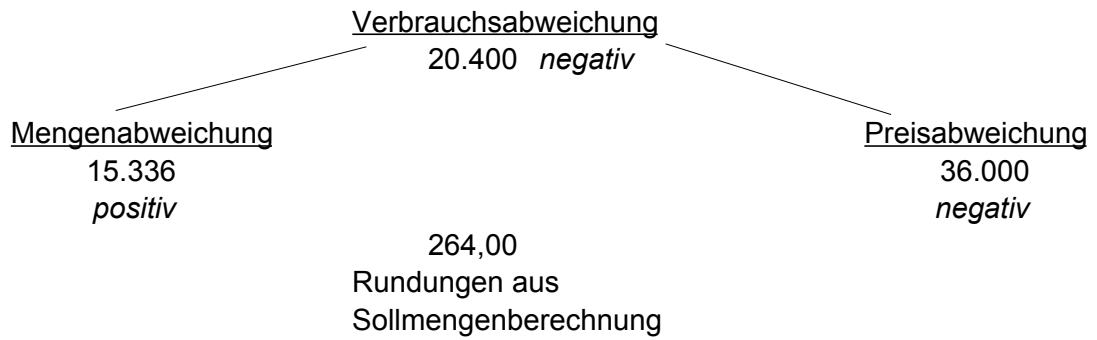
	Istmenge h	x		Plan - Verrechnungswert
./. ./. Sollmenge h	x	x	x	Plan - Verrechnungswert

	90.000	x	1,86	=	167.400	
	167.400				Ist	
./. ./. Sollmenge h	98.245	x	1,86	=	182.736	Soll
					15.336	Unter- schreitung

5. Ermittlung Preisabweichung

	Istmenge h	x		Ist - Verrechnungswert
./. ./. Istmenge h	x	x	x	Plan - Verrechnungswert

	90.000	x	2,26	=	203.400	
	203.400				Ist	
./. ./. Istmenge h	90.000	x	1,86	=	167.400	Soll
					36.000	Über- schreitung



3. Variante

bezieht sich durchgängig auf Produkte

1. Plankosten der Ist-Produktion
 $1,55 \times 110.000 = 170.500$

2. Gesamtabweichung

Plankosten Istproduktion	170.500
Istkosten	203.400
Überschreitung	32.900

3. Beschäftigungsabweichung

Sollkosten	183.000
Plankosten Istproduktion	170.500
	12.500 Leerkosten

4. Verbrauchsabweichung

Sollkosten	183.000
Istkosten	203.400
	20.400

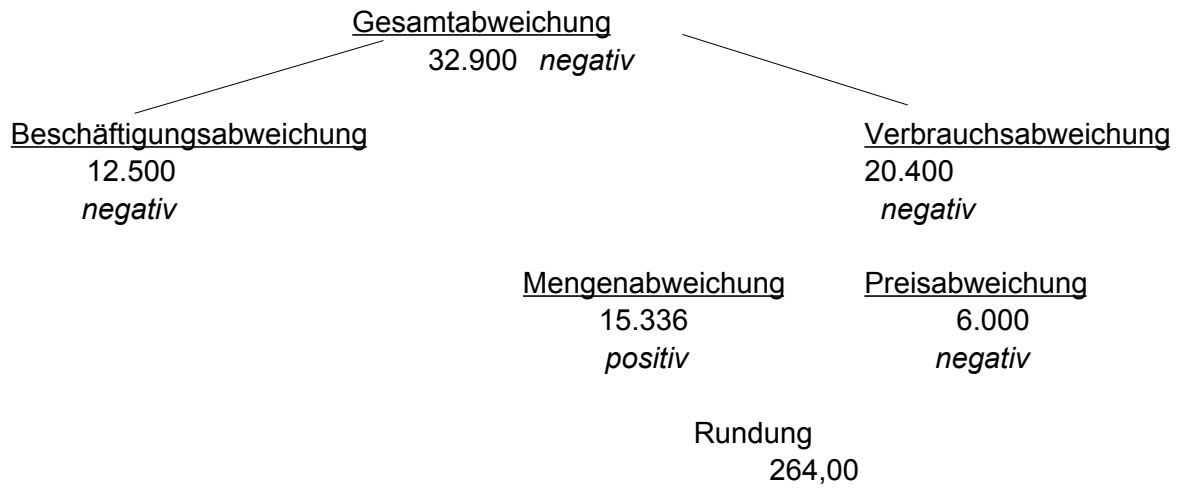
32.900 Gesamtabweichung

5. Mengenabweichung

Istmenge	167.400
Sollmenge x Verrechn.-wert	182.736
	15.336 Unterschreitung

6. Preisabweichung

Ist	203.400
Istmenge x Planverr.	167.400
	36.000 Überschreitung



Die Variante 3 weicht in der Gesamtabweichung und der Beschäftigungsabweichung gegenüber der Variante 1 ab.
Zurückzuführen ist das auf ein anderes Entwicklungsverhältnis Plan – Ist bei den Produktions – Stunden gegenüber der Produktion.