

Controlling als Instrument der Unternehmensführung

Hohe Entscheidungsqualität durch effizientes Controlling

Inhaltsverzeichnis

	Seite	
1	Vorwort	4
2	Die Qualität der verarbeiteten Informationen bestimmt die Qualität des Controllings	5
2.1	Buchhaltung und Kostenrechnung als wichtige Informationslieferanten	6
2.2	Fertigungssteuerung, Personalwirtschaft und Materialwirtschaft als Lieferant von Mengendaten	9
2.3	Der Einfluss der Unternehmensgröße auf die Qualität von Controllinginformationen	10
2.4	Organisatorische Verankerung und Profil des Controllers	11
3	Instrumente zur Steuerung des Unternehmens	15
3.1	Die Ausrichtung der Instrumente auf die Entscheidungserfordernisse	16
3.1.1	Aufbereitung von Routineinformationen im Rahmen von Berichtswesen und Reporting	18
3.1.1.1	Form und Inhalt der kurzfristigen Ergebnisrechnung	18
3.1.1.2	Aufbau und Struktur von Deckungsbeitragsrechnungen und damit einhergehende Analysemöglichkeiten	19
3.1.1.3	Vertiefung der Informationen aus der Ergebnisrechnung	21
3.1.2	Planung als zentrales Element der Unternehmenssteuerung	21
3.1.3	Aufgabeninhalte des Controllings im Rahmen unternehmerischer Einzelentscheidungen	21
3.2	Die Kommunikation von Controllinginformationen als Schlüssel zur Akzeptanz	21
4	Zusammenfassung	21
5	Stichwortverzeichnis	21

Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abb. 1: Die Informationsquellen des Controllings	5
Abb. 2: Systematik zur Bestimmung von Preisuntergrenzen im Rahmen der Kalkulation	8
Abb. 3: Anwendung einer Prozesskostenrechnung im Rahmen der Preisfindung	9
Abb. 4: Profil des Controllers	14
Abb. 5: Grundsätzliche Verwendungszwecke von Controlling-Informationen	16
Abb. 6: Grundsätzliche Geschäftsmodelle mit Auswirkungen auf die Controllinginhalte	18
Abb. 7: Aufbau und Struktur einer kurzfristigen Ergebnisrechnung	19
Abb. 8: Beispiel einer produktbezogenen Deckungsbeitragsrechnung	20
Abb. 9: Differenzierte Abweichungsanalysen auf Basis einer deckungsbeitragsbezogenen Produktergebnisrechnung	21
Abb. 10: Die Struktur der kurzfristigen Ergebnisrechnung als Basis vertiefender Informationen	21
Abb. 11: Aufbau und Inhalt eines Bankenspiegels	21
Abb. 12: Unterschiede in der Leistungserbringung bei Serien- und Projektgeschäft	21
Abb. 13: Vorgehensweise im Rahmen einer Lückenanalyse	21
Abb. 14: Struktur einer Liquiditätsplanung	21
Abb. 15: Beispiel eines Planungskalenders	21
Abb. 16: Systematik der Break-even-Ermittlung	21
Abb. 17: Überblick über die Methoden und Anwendungsbereiche der Verfahren zur Investitionsrechnung	21
Abb. 18: Ergebniseffekte aus einer Produkt- und Sortimentsstraffung	21

1 Vorwort

Eine Unternehmensleitung führt erfolgreich und effizient, wenn sie auf ausreichende Informationen über das wirtschaftliche Geschehen im Unternehmen zurückgreifen kann. Umsätze, Kosten und Finanzströme müssen transparent sein, um jederzeit die richtigen Entscheidungen zu treffen. Dann gelingt es, Chancen in wirtschaftlichen Gewinn umzuwandeln und den Eintritt von Risiken in Form von Verlusten zu vermeiden.

Das Controlling sorgt für diese Transparenz. Es stellt die erforderlichen Instrumente und Methoden bereit, auf deren Basis das Management entscheidet. Diese Aufgabe erfordert eine organisatorische Verankerung, die den Zugang zu den notwendigen Informationen gewährleistet und eine Auswahl an Instrumenten und Methoden, die auf das Unternehmen und sein Geschäftsmodell zugeschnitten sind. Voraussetzung für qualitativ hochwertige Controllinginformationen sind zweckmäßige Basissysteme. Nur wenn die Eingangsinformationen eine hohe Qualität aufweisen, können auch die daraus abzuleitenden Controllinginformationen nutzbringend sein. Die erstellten Informationen erfordern eine adressatengerechte Kommunikation an die Informationsnutzer. Wenn es dem Controlling gelingt, diesem Anspruch zu genügen, erhöht dies die Akzeptanz auf der Managementebene erheblich.

Die vorliegende Broschüre beschreibt Merkmale, Inhalte, Instrumente und Organisationsformen, die ein modernes Controlling aufweisen sollte, um seine Aufgabe zu erfüllen. Sie dient als Hilfestellung, um den Stand des eigenen Unternehmenscontrollings zu prüfen und Ansatzpunkte für seine Optimierung zu finden.

Dr. Günter Lubos

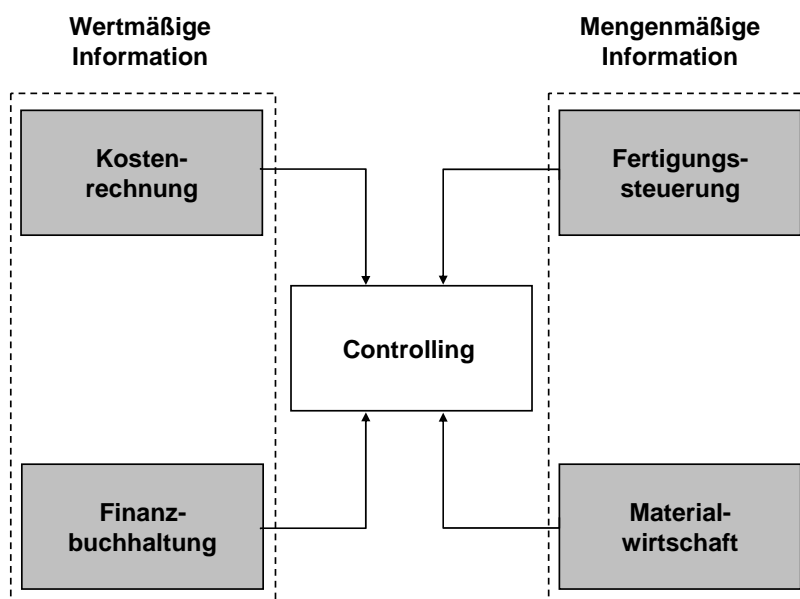
2 Die Qualität der verarbeiteten Informationen bestimmt die Qualität des Controllings

Vorrangiger Adressat von Controllinginformationen ist die Geschäftsführung oder der Vorstand eines Unternehmens. Im Rahmen einer internen **Dienstleistungsfunktion** versorgt das Controlling die Unternehmensleitung mit Informationen. Es verdichtet Daten, führt diese zusammen und interpretiert sie. Damit schafft es neue Erkenntnisse und Aussageinhalte, die jedoch auf bereits vorhandenen **Primärinformationen** fußen (Abb. 1). Controllingdaten sind demzufolge **Sekundärinformationen**, deren Qualität entscheidend von der Verlässlichkeit der Daten aus den **Vorsystemen** abhängt. Um ein leistungsfähiges Controlling aufzubauen oder die Qualität eines bestehenden Systems zu verbessern, ist zunächst die Qualität der Vorsysteme zu prüfen und gegebenenfalls zu optimieren. Dabei existieren zwei grundsätzlich unterschiedliche Informationsinhalte:

- Wertmäßige Informationen
- Mengemäßige Informationen

Wertmäßige Informationen bilden sich vor allem in Buchhaltung und Kostenrechnung ab. Absatzstatistiken, Betriebsdaten, Arbeitspläne, Stücklisten oder Materialwirtschaft liefern mengenorientierte Daten. Stellt ein Unternehmen fest, dass diese Vorsysteme Defizite aufweisen und so die Qualität des Controllings negativ beeinflussen können, dann sollte der erste Schritt eine Optimierung dieser Informationsbasis des Controllings sein. Nur wenn die Vorsysteme des Unternehmens qualitativ hochwertige Primärinformationen liefern, genügen die daraus abgeleiteten Sekundärinformationen den Entscheidungsanforderungen des Managements.

Abb. 1: Die Informationsquellen des Controllings



2.1 Buchhaltung und Kostenrechnung als wichtige Informationslieferanten

Buchhaltung und **Kostenrechnung** bilden eine wichtige Datenquelle aller Controllingsysteme. Die kurzfristige **monatliche Ergebnisrechnung** und eine **stufenweise Deckungsbeitragsrechnung** speisen sich aus diesen Bereichen und ermöglichen einen differenzierten Ergebnisausweis. Aufgrund der Verknüpfung dieser Systeme lassen sich bestimmte Informationen nur generieren, wenn bereits in der Buchhaltung oder Kostenrechnung entsprechende Voraussetzungen bestehen. Dies zeigt sich sehr anschaulich anhand der Strukturierung von **Erlöskonten**. Sind sie wenig differenziert und weist ein Unternehmen nur grobe Unterscheidungen in Inlands- oder Auslandsumsätze aus, erschwert dies die Ergebnisdarstellung nach Produkten, Kundengruppen, Vertriebsgebieten etc.. Dies hat zur Konsequenz, dass Informationen nicht verfügbar sind oder mühsam auf manuellem Wege geschaffen werden müssen. Das Risiko von fehlerhaften Informationen nimmt bei derartigen manuellen Schnittstellen und den damit einhergehenden **Medienbrüchen** erheblich zu. Werden bereits im Rechnungswesen Kunden zum Beispiel in Hinblick auf regionale Lage, Branchenzugehörigkeit, Vertriebsgebiet etc. qualifiziert, so erleichtert dies die spätere Strukturierung und Auswertung der Daten.

Neben den Buchhaltungsdaten beeinflussen insbesondere die Informationen aus der **Kostenrechnung** das Niveau des Unternehmenscontrollings. Drei Komponenten sind von Bedeutung:

- Kostenartenrechnung
- Kostenstellenrechnung
- Kostenträgerrechnung

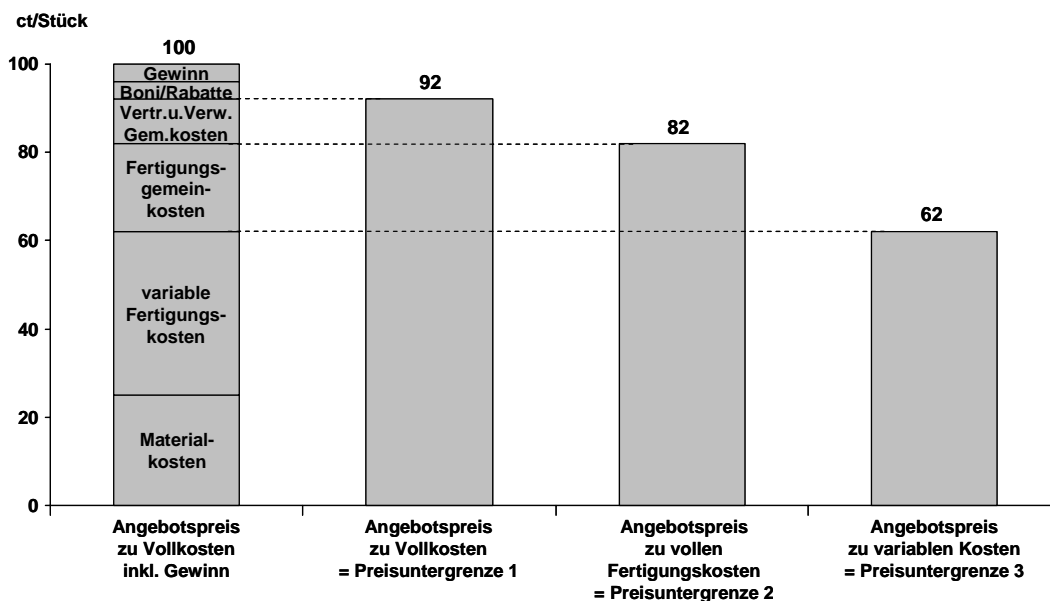
Die **Kostenartenrechnung** knüpft zunächst eng an die Struktur der Kostenarten in der Finanzbuchhaltung an. Zusätzlich fließt sie in die Kostenarten des **Betriebsabrechnungsbogens (BAB)** ein. Im Unterschied zur Finanzbuchhaltung, die sich rein an den externen Rechnungslegungsvorschriften orientiert, spielen dabei kalkulatorische Kosten eine Rolle. In der Praxis erweist sich die Kostenartenrechnung aufgrund dieser Brücke zum Finanzwesen als relativ unproblematisch. Eine Ausnahme besteht, wenn aufgrund umfangreicher kalkulatorischer Kostenarten die Brücke zur **Gewinn- und Verlustrechnung** eines Unternehmens schwer zu schlagen ist, oder – gerade bei kleineren Unternehmen – aufgrund einer fehlenden Kostenstellenrechnung die Kostenartenrechnung diese Aufgabe übernimmt. In diesem Fall trifft man eine Vielzahl extrem differenzierter Kostenarten an, die die Funktion von Kostenstellen übernehmen.

Eine differenzierte **Kostenstellenrechnung** bildet eine wesentliche Grundlage für ein entscheidungsorientiertes Controlling. Sie liefert die Voraussetzungen, um im Rahmen der Kostenträgerrechnung **Kalkulationen** durchzuführen. Sie bildet eine wesentliche Basis für die Aufspaltung von Kosten in fixe und variable Bestandteile. Darauf baut wiederum die Ermittlung und Darstellung des **Break-even-Punktes** auf. Aus der Kostenstellenrechnung leiten sich Lohn- und Maschinenstundensätze ab. Darauf basieren beispielsweise **Make-or-Buy-Entscheidungen**. Die Festlegung von Kostenstellenverantwortlichen begründet gerade bei kleineren Unternehmen erst eine nachvollziehbare **Kostenverantwortung**. Die Vielzahl der Verwendung von Kostenstelleninformationen im Controlling macht deutlich, wie wichtig dieses Instrument ist.

Kostenträger ordnen die Kosten einer Kostenstelle auf den „Kostenverursacher“ zu. Deren Bandbreite ist breit gespannt und abhängig vom spezifischen Geschäftsmodell eines Unternehmens. In der Regel werden vor allem Produkte und Leistungen als Kostenträger definiert. Aber auch **Projekte, Kunden, Vertriebsgebiete, Marken**, etc. sind denkbare Kostenträger. Ihre Darstellung kann als Ist-Abrechnung oder im Rahmen von zukunftsgerichteten Planrechnungen erfolgen. Bezogen auf die Planrechnung stellt die Kostenträgerrechnung die **Kalkulation** des Unternehmens dar. Die laufende Überwachung der Kostenentwicklung über die **Nachkalkulation** oder eine, besonders bei Projekten zweckmäßige **mitlaufende Kalkulation**, liefert Hinweise, ob das Unternehmen marktgerecht produziert. Die Kalkulation stellt die Grundlage für die **Preisfindung** dar. Entsprechend aufgebaut ermöglicht sie Rückschlüsse auf die **Preisuntergrenzen**, zu denen ein Produkt verkauft werden kann. Die Vertriebsorganisation eines Unternehmens erhält so ein Instrument an die Hand, um bei intensivem **Preiswettbewerb** grenzkostenorientiert kalkulieren zu können. Abbildung 2 zeigt beispielhaft eine derartige Systematik für ein Produktionsunternehmen mit verschiedenen Preisuntergrenzen. Je nach Erfordernis kann die Unterteilung der Preisuntergrenzen in der Praxis noch deutlich differenziertere Abstände enthalten.

Hat der Vertrieb die Möglichkeit Wettbewerbspreise zu ermitteln, so ermöglicht dieses System die Durchführung von „**Lost-Order-Analysen**“ im Preisbereich. Die Preise von Wettbewerbsangeboten werden herangezogen, um festzustellen, ob und wo bei den eigenen Kostenstrukturen noch Ansatzpunkte für Kosten- und damit Preisreduzierungen vorhanden sind und zu welchem Preis man ein nicht erfolgreiches Angebot hätte realisieren können. Bei einem konsequenten Aufbau eines derartigen Systems wird aus einer „langweiligen“ Kostenträgerrechnung ein effektives und zukunftsorientiertes System zum „**Target Costing**“. Die Unternehmensleitung kann mit seiner Hilfe frühzeitig erkennen, wo das Unternehmen seine Kosteneffizienz verbessern muss.

Abb. 2: Systematik zur Bestimmung von Preisuntergrenzen im Rahmen der Kalkulation



In vielen Unternehmen wachsen im Zeitablauf die Anzahl der Produkte oder Kunden. Damit steigen die Komplexität der Organisation und in deren Folge die **Komplexitätskosten** des Unternehmens. Die Abwicklung der ständig steigenden Vielfalt erfordert mehr Personal, um den gestiegenen Arbeitsaufwand zu bewältigen und zieht den Aufbau von **Fixkosten** nach sich. Die von vielen Unternehmen eingesetzte **Zuschlagskalkulation** bildet die Kosten dieser Vielfalt unzureichend ab. Über die Zuschlagskalkulation werden die Fixkosten mehr oder minder unbewusst nach dem **Tragfähigkeitsprinzip** und nicht nach dem **Verursachungsprinzip** auf die Kostenträger zugeordnet. Große Aufträge oder Produkte werden mit mehr Fixkosten belastet, als sie verursachen. Kleine Aufträge und Produkte tragen weniger Kosten als sie auslösen. Damit kalkuliert sich ein Unternehmen preislich aus dem Markt oder versäumt es, vorhandene Erlöspotenziale beispielsweise über **Mindermengenzuschläge** auszuschöpfen. Eine **Prozesskostenrechnung** reduziert diese Problematik. Das Beispiel in Abbildung 3 zeigt eine Anwendung in der Praxis. In diesem Fall werden anstatt prozentualer Zuschläge feste Kostensätze pro Angebot, Auftrag, Lieferung, Kunde etc. gebildet. Dies führt zu einer (verursachungsgerechten) „Verteuerung“ kleiner Aufträge, die im administrativen Bereich denselben Aufwand verursachen wie größere Aufträge. Diese werden durch einen festen **Prozesskostensatz** entlastet, wenn eine bestimmte Größenordnung überschritten ist. Im Vorhinein verbessert dies die Kosten- und Preisentscheidungen, im Nachhinein ermöglicht die Vorgehensweise eine Sortimentsbereinigung und die Korrektur der Umsatzstrukturen.

Abb. 3: Anwendung einer Prozesskostenrechnung im Rahmen der Preisfindung

Kostenbeeinflussende Größen	Kosten in Abhängigkeit von unterschiedlichen Auftragsgrößen			
	pro Stück	200 St.	500 St.	1.000 St.
Herstellkosten	20,00 €	4.000,00 €	10.000,00 €	20.000,00 €
Gemeinkostenzuschlag pro Stück	5 %	200,00 €	500,00 €	1.000,00 €
Prozesskostensatz pro Auftrag	500,00 €	500,00 €	500,00 €	500,00 €
Gesamtkosten bei Zuschlagskalkulation		4.200,00 €	10.500,00 €	21.000,00 €
Gesamtkosten bei Prozesskostenkalkulation		4.500,00 €	10.500,00 €	20.500,00 €
Stückkosten bei Zuschlagskalkulation		21,00 €	21,00 €	21,00 €
Stückkosten bei Prozesskostenkalkulation		22,50 €	21,00 €	20,50 €
Abweichung		- 1,50 €	0,00 €	0,50 €

2.2 Fertigungssteuerung, Personalwirtschaft und Materialwirtschaft als Lieferant von Mengendaten

Kostenrechnung und Buchhaltung liefern wertmäßige Informationen. Sie resultieren aus mengenmäßigen oder kapazitiven Grundlagen. Arbeitspläne und Stücklisten sind typische Beispiele für derartige Mengengerüste. Sie geben Auskunft darüber, welche Zeit an Arbeitskraft und welcher Umfang an Material erforderlich sind, um ein Produkt oder eine Leistung zu erstellen.

Arbeitspläne als Bestandteil der Fertigungssteuerung sind dabei in zweierlei Hinsicht für das Controlling einzusetzen. In Kombination mit den Kosten der Kostenstelle sind Aussagen zu den jeweiligen Lohnstückkosten eines Produktes ableitbar. Sie sagen aus, wie viel es bezogen auf die Ressource Personal kostet, eine Einheit eines Produktes zu erstellen. Gerade bei arbeitszeitintensiven Produkten ist dies eine wichtige Kenngröße. Die Addition der Arbeitspläne über das gesamte Produktspektrum ergibt die zeitliche **Kapazität**, um ein Produktprogramm zu erstellen. Damit wird eine wichtige Basis für die **Personalbedarfsermittlung** gelegt, die wiederum in die Personalplanung als Bestandteil des Controllings einfließt. Der spätere Vergleich geplanter und tatsächlich realisierter Stunden dient als Basisinformation für Soll-Ist-Analysen und bildet den Ausgangspunkt für Maßnahmen zur **Produktivitätssteigerung**.

Eine ähnlich gelagerte Funktion haben die **Stücklisten** im Rahmen der **Materialwirtschaft**. Sie bilden ab, welches Material in welchem Umfang in ein Produkt eingeht. Sie fließen in die Dispositionsabläufe des Unternehmens ein. Mittels dieser so genannten **Stücklistenauflösung** disponieren die Fertigungssteuerung oder der Einkauf die benötigten Vormaterialien aus dem Lagerbestand oder beim Lieferanten. Unzureichend gepflegte Stücklisten führen sehr schnell zu **Fehl-**

teilen beim Material und im Extremfall zu kostenintensiven **Stillständen** in der Produktion. Da Stücklisten wie die Arbeitspläne auch in jede Kalkulation einfließen, wirken sich mögliche Mängel auch dort aus. Unvollständigkeit bedeutet in diesem Zusammenhang zu niedrige Kalkulation der Stückkosten und damit eine realitätsferne **Preisfindung**. Die **Materialdisposition** ist ein wichtiges Vorgesystem, da sie die **Bestandsführung** des Unternehmens berührt. Sie beeinflusst über **Bestandserhöhung** und **Bestandsabbau** nicht nur die monatliche Ergebnisrechnung. Die Überwachung und liquiditätsorientierte Steuerung von Beständen in den Bereichen Fertigwaren, Halbfertigwaren und Roh- und Hilfsstoffen hat gerade bei Liquiditätsengpässen herausragende Bedeutung. Für bestandssenkende Maßnahmen ist es wichtig, neben den Wertinformationen auch über aussagefähige Mengeninformationen bei den Vorräten zu verfügen. Da Unternehmen, nicht nur in einer Krise, sondern generell in immer stärkerem Maße auf ihre Eigenfinanzierungskraft angewiesen sind, kommt dem Erkennen von **Finanzierungspotenzialen** große Bedeutung zu.

2.3 Der Einfluss der Unternehmensgröße auf die Qualität von Controllinginformationen

Bewertet man die Qualität von Controllingssystemen in Abhängigkeit unterschiedlicher **Unternehmensgrößen**, so kristallisieren sich zwei unterschiedliche Problemfelder heraus. Typisch für kleinere Unternehmen sind die unzureichende Qualität der Vorgesysteme und ein Mangel an tatsächlichen Controllinginformationen. Um zu aussagefähigen Controllinginformationen, zum Beispiel in Form eines monatlichen Berichtswesens zu gelangen, ist zunächst eine deutliche Verbesserung der Basissysteme erforderlich. Erst wenn diese Aufgabe abgeschlossen ist, lassen sich in weiteren Schritten verlässliche und nutzbare Controllinginformationen generieren.

In größeren Unternehmen resultieren aus den Basissystemen meist geringe Probleme. Die Verbindung von gesetzlichen Vorschriften und der Einsatz leistungsfähiger Rechnungswesensoftware normieren das Rechnungswesen eines Großunternehmens erheblich und begrenzen Defizite im Bereich der Finanzbuchhaltung. In der Kostenrechnung wandelt sich das Bild auch bei diesen Unternehmensgrößen. Gewachsene Strukturen und zu geringe Entscheidungsorientierung sorgen auch bei Großunternehmen für eine unzureichende Qualität der Kostenrechnung. Ein häufiges Problem des Controllings in Großunternehmen ist allerdings die **Informationsvielfalt** zu ein- und demselben Sachverhalt. Ursache hierfür ist die Tiefe und Breite der Organisation, die in das Controlling hineinwirkt. Eine Vielzahl von Informationslieferanten versorgt das Management des Unternehmens mit Informationen und Daten aus unterschiedlichen Informationsquellen. Das Controlling ist nur einer dieser Lieferanten. Je mehr unterschiedliche Informationsquellen dem Management zuarbeiten, desto größer ist die Gefahr, dass es zu einem „**Informationsoverkill**“ kommt. Dieses Übermaß an Informationen führt dazu, dass die Informationen von den Empfängern nicht mehr verarbeitet werden können, da die Zeitbudgets neben den übrigen Managementaufgaben dafür nicht ausreichen. Zum anderen wächst mit zunehmender Anzahl der Informationen und Informationsquellen die Gefahr, dass Informationen zu gleichen Sachverhalten nicht mehr eindeutig sind oder sich sogar widersprechen.

Jede Informationsquelle bereitet Daten aus dem eigenen Blickwinkel auf. Am Beispiel der Berichterstattung über Monatsumsätze aus dem Blickwinkel von Vertrieb, Finanzbuchhaltung und Controlling eines filialisierten Handelsunternehmens lassen sich die Probleme anschaulich erläutern. Die Buchhaltung definiert den Monatsumsatz als **Nettoumsatz** nach Erlösschmälerungen ohne Umsatzsteuer. Sie bezieht Nebenerlöse zum Beispiel aus dem Verkauf von Anlagen entsprechend dem Jahresabschluss mit ein. Ihre Vorgehensweise richtet sich nach externen Rechnungslegungsvorschriften. Das Controlling weicht bereits von dieser Sichtweise ab. Es geht in seiner Berichterstattung vom **Bruttoumsatz** vor Erlösschmälerungen aus, da es die Information über die Höhe und Entwicklung der Erlösschmälerungen als wesentlich für die Unterrichtung des Managements ansieht. Immerhin beziehen beide Bereiche ihre Informationen aus dem Finanz- und Rechnungswesen und damit derselben Quelle. Der Vertrieb setzt den Umsatz mit dem Verkauf der Produkte und Leistungen gleich. Die Nebenerlöse sind ihm nicht bekannt. In seine Berichterstattung an das Management kann er sie demzufolge überhaupt nicht einbeziehen. Darüber hinaus bezieht er seine Umsatzinformationen aus einer anderen Informationsquelle. Der Vertrieb betrachtet die Summe der **Kassenumsätze** aller Filialen. Diese enthalten die Umsatzsteuer und unterscheiden sich aufgrund zeitlicher Abgrenzungen zusätzlich von Umsätzen laut Rechnungswesen.

Gelangen die Umsatzinformationen auf getrennten Wegen zur Unternehmensleitung, so verursacht diese Definitionsverwirrung im günstigen Fall erhebliche und unnötige Kosten für die parallele Aufbereitung von Informationen. Im ungünstigen Fall verunsichert die **Informationsvielfalt** das Management und beeinträchtigt dessen Entscheidungsfähigkeit und Entscheidungssicherheit oder führt im Extremfall sogar zu Fehlentscheidungen. Das Filtern der „richtigen“ Information als Basis einer zu treffenden Entscheidung ist zeitintensiv und bindet unnötigerweise Managementkapazität. Es gehört auch nicht zu den Aufgaben des Managements, als „Informationsschiedsrichter“ zu fungieren. Aus diesem Grund empfiehlt es sich für Großunternehmen, eine ausufernde Informationsversorgung des Managements zu verhindern und Controllinginformationen von Zeit zu Zeit auf ihren Sinn und ihre Nutzung zu überprüfen.

2.4 Organisatorische Verankerung und Profil des Controllers

Der Begriff „Controlling“ beschreibt in einem Unternehmen zwei unterschiedliche Inhalte:

- Funktion, Aufgabe und Profil des Controllers als Person
- Organisatorische Verankerung des Controllers in der Unternehmensorganisation

Mit der Definition der Funktion und Aufgabe wird festgelegt, welche Aufgabeninhalte das Controlling in einem Unternehmen wahrnimmt und welche Instrumente und Methoden es einsetzt. Daraus leitet sich ab, welche personellen Anforderungen und welches Profil sich für den Controller als Person ergeben. In der organisatorischen Verankerung drückt sich aus, wie das Controlling in das Unternehmensgefüge eingegliedert ist.

Beide Aspekte sind von erheblicher Bedeutung für die Wirkungskraft des Controllings. Das beste System kann keine entscheidungsorientierten Informationen

liefern, wenn der Funktionsinhaber nicht ausreichend qualifiziert, die organisatorische Verankerung im Unternehmen unzweckmäßig ist und die Kompetenzen nicht ausreichen, um die Aufgaben zu erfüllen. Die optimale Ausgestaltung des Controllings wird durch vier Faktoren beeinflusst:

- Festlegung der Aufgaben
- Ausgestaltung der Kompetenzen
- Eingliederung in die Gesamtorganisation
- Persönlichkeitsprofil des Controllers

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird der Controller oft als „Navigator“, „Steuermann“, „Lotse“ oder „betriebswirtschaftliches Gewissen“ eines Unternehmens bezeichnet. Allen Begrifflichkeiten ist gemein, dass sie einen nach vorne gerichteten Aspekt beinhalten. Navigieren oder steuern erfordert ein nach vorne schauen. Damit ist die Aufgabe inhaltlich beschrieben. Anders als das Rechnungswesen, das sein Augenmerk in die Vergangenheit richtet, soll der Controller zukunftsorientiert arbeiten. Daher gehören das Erstellen von Planungen, Hochrechnungen oder Szenarien zu seinen wichtigsten Aufgaben.

Damit er die notwendigen Informationsgrundlagen erhält und Entscheidungen auslösen kann, sind ausreichende **Kompetenzen** unerlässlich. Fünf unterschiedliche Abstufungen von Kompetenz sind denkbar:

- Verfügungskompetenz
- Antragskompetenz
- Mitsprachekompetenz
- Entscheidungskompetenz
- Anweisungskompetenz

Bei einer reinen **Verfügungskompetenz** führt ein Controller auf Zuruf oder Anordnung Analysen durch. Von **Antragskompetenz** spricht man, wenn über Standardauswertungen hinausgehende Analysen durch den Controller beantragt werden müssen. **Mitsprachekompetenz** ist dann gegeben, wenn der Controller bei wesentlichen Entscheidungen im Vorfeld gehört wird, allerdings nicht am Entscheidungsprozess beteiligt ist. **Entscheidungskompetenz** liegt vor, wenn der Controller nicht nur gehört wird, sondern auch mitentscheiden kann. Bei der **Anweisungskompetenz** wird der Kompetenzrahmen zusätzlich erweitert, indem der Controller Managementfunktion erhält. Eine derartige Differenzierung möglicher Kompetenzen ist vor allem in großen Organisationen mit einer umfassenden Aufgabenteilung zwischen verschiedenen Organisationseinheiten von Bedeutung. In einem mittelständischen Unternehmen kann diese Frage wesentlich weniger formal gehandhabt werden. Die Unternehmensleitung wird hier oft durch einen geschäftsführenden Gesellschafter repräsentiert, der sich in der Rolle des wesentlichen Entscheiders sieht.

Am häufigsten wird das Controlling als **Stabsfunktion** ohne Anweisungsbefugnis im Unternehmen verankert. Diese Form der Eingliederung führt möglicherweise dazu, dass man den Zugriff auf bestimmte Informationen verwehrt oder erschwert. Das Controlling als Stabsfunktion muss zumindest die Berechtigung haben, auf alle aufgabenrelevanten Informationen selbständig zugreifen zu dürfen. Gleichzeitig sollte das Controlling das Recht haben, an die Stellen heran-

zutreten, in deren Zahlenwerk oder Verantwortungsbereich es Probleme vermutet. Beraubt man das Controlling dieser Möglichkeit, kann es seine Aufgabe nicht erfüllen. Im Grunde genommen ist von der Wirksamkeit des Controllings erst ab der Kompetenzstufe Mitspracherecht auszugehen. Alle niedrigeren Abstufungen behindern den Controller bei der Ausübung seiner Aufgaben. Nur die Einbeziehung im Vorfeld von Entscheidungen ermöglicht die vorausschauende Bewertung der Entscheidungsfolgen unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten.

Besonders bei traditionell und patriarchalisch geführten Unternehmen beginnen bereits bei den **Informationsrechten** die Probleme. Aber auch in großen Organisationseinheiten wie tief gegliederten Konzernen ist das Recht auf Einsichtnahme in Informationen keine Selbstverständlichkeit für den Controller. Oft behindern **Kompetenzstreitigkeiten** und Ressortegoismen den Informationsfluss. Je näher das Controlling organisatorisch an der Unternehmensleitung ist, desto mehr Gewicht kann es bei der Durchsetzung seiner Informationserfordernisse einbringen.

Je unternehmerischer und strategischer Entscheidungen werden, desto mehr geht die Aufgabe des Controllers über die reine Aufbereitung von Zahlen hinaus und entwickelt sich zur Managementfunktion. Damit verändert sich auch sein Profil. Will er seine Aufgabe adäquat erfüllen, so muss er sich als „**Mitunternehmer**“ verstehen und unternehmerisch denken. Dies gelingt dem Controller, wenn er neben den reinen Zahlenbetrachtungen auch qualitative Aspekte in seine Arbeit einbringt und unternehmensübergreifende Zusammenhänge erkennt und darstellt. Erst diese Eigenschaften sorgen dafür, dass der Controller beim Management als Gesprächspartner akzeptiert und nicht nur als „Rechenknecht“ eingesetzt wird. Dies erfordert zusätzlich zur fachlichen Eignung ein entsprechendes Persönlichkeitsprofil (Abb. 4).

Abb. 4: Profil des Controllers

Fach-Kompetenz	Methoden-Kompetenz	Sozial-Kompetenz
<p>Unternehmensplanung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Strategische Werkzeuge • Operative Mehrjahresplanung • Jahresplanung • Budgetierung 	<p>Techniken</p> <ul style="list-style-type: none"> • Präsentation • Moderation • Kommunikation • Kreativität • Problemlösung 	<p>In Bezug auf die eigene Person</p> <ul style="list-style-type: none"> • selbständig • selbstkritisch • tolerant • leistungsbereit/belastbar • kontaktfreudig • mit Mut zu Unangenehmen
<p>Berichtswesen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reporting • Abweichungsanalyse • Erwartungsrechnung 	<p>Projektmanagement</p> <ul style="list-style-type: none"> • Selbst- und Zeitmanagement • Management by Objectives • Team-, Gruppenarbeit 	<p>In der Wirkung auf Andere</p> <ul style="list-style-type: none"> • sozialkompetent • motivierend • kooperativ • tolerant • kommunikativ • teamfähig • konfliktfähig • sensibel • integer
<p>Kostenrechnung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Marktorientierte Kalkulation • Kennziffern • Kostentreiberanalyse 	<p>Personalmanagement</p> <ul style="list-style-type: none"> • Delegation • Integration • Teambildung • Didaktik/Trainerbegabung • Psychologie • Personalführung 	<p>In der Sache</p> <ul style="list-style-type: none"> • vernetzt denkend • objektiv • kreativ • konstruktiv kritisch
<p>Externe Unternehmensrechnung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilanzen/Jahresabschluss • Intern. Bilanzierung (AS..) • Konsolidierung 		
<p>Finanzen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Finanzen/Liquidität • Wertorientierte Unternehmensführung 		

3 Instrumente zur Steuerung des Unternehmens

Die Instrumente des Controllings erfüllen ihren Zweck, wenn sie eine Reihe grundsätzlicher Anforderungen abbilden:

- Die Informationen müssen widerspruchsfrei zu anderen Daten und Fakten sein
- Die Bereitstellung muss zeitnah erfolgen
- Die Informationen müssen bedarfsgerecht und entscheidungsorientiert aufbereitet sein

Nichts gefährdet die fachliche Autorität des Controllings bei den Adressaten mehr als das Aufkommen von Zweifeln an der Zuverlässigkeit von Daten. Weist das Controlling aufgrund einer unzuverlässigen Datenbasis beispielsweise auf gravierende Umsatzprobleme hin, so kann diese Analyse bei einer umstrittenen Datenqualität schnell zu kontroversen Diskussionen führen. Diese Situation tritt vor allem dann ein, wenn jeder Bereich in einem Unternehmen eigene Statistiken führt und Informationen aufbereitet. Im besten Fall ist das Controlling in der Lage, einen derartigen Wildwuchs an Informationen zu unterbinden. Eine zentrale, IT gestützte Datenhaltung hilft dabei. Zusätzlich ist es Aufgabe des Controllings dafür zu sorgen, dass vorhandene Widersprüche im Vorfeld beseitigt und vermeintliche Widersprüche durch inhaltliche Überleitungen verschiedener Informationsquellen ausreichend interpretiert werden

Informationen nützen wenig, wenn sie zu spät verfügbar sind. Nur zeitnahe Informationen erfüllen eine Entscheidungs- und Frühwarnfunktion. Die rechtzeitige Bereitstellung setzt eine automatisierte Erfassung und Zusammenführung von Daten voraus. Je mehr Informationen zusammengeführt werden, je mehr Dateninseln bestehen, die zu **Medienbrüchen** und damit zu manuellen Aufbereitungen führen, desto langsamer und fehleranfälliger wird ein System. Um dies zu vermeiden, sind zeitaufwändige Abstimmungsprozesse oder integrierte Systeme erforderlich, die automatisierte Datenübergaben ermöglichen.

Um die Entscheidungsrelevanz von Informationen zu beurteilen, ist zwischen verschiedenen **Entscheidungsträgern** und Entscheidungssituationen zu unterscheiden. Ein Vertriebsverantwortlicher benötigt andere Informationen als ein Produktionsverantwortlicher. Viele Controllingssysteme leiden unter einer Vernachlässigung dieses Grundsatzes und führen zu mangelnder Akzeptanz ganzer Controllingabteilungen. Die Unternehmensleitung wird mit irrelevanten Detailinformationen überschüttet. Gleichzeitig klagen dezentrale Bereiche über zu abstrakte und zu wenig detaillierte Informationen. Eine einfache Zeitbetrachtung zeigt, wie rasch es zu einer Informationsüberlastung der Adressaten von Controllinginformationen kommen kann.

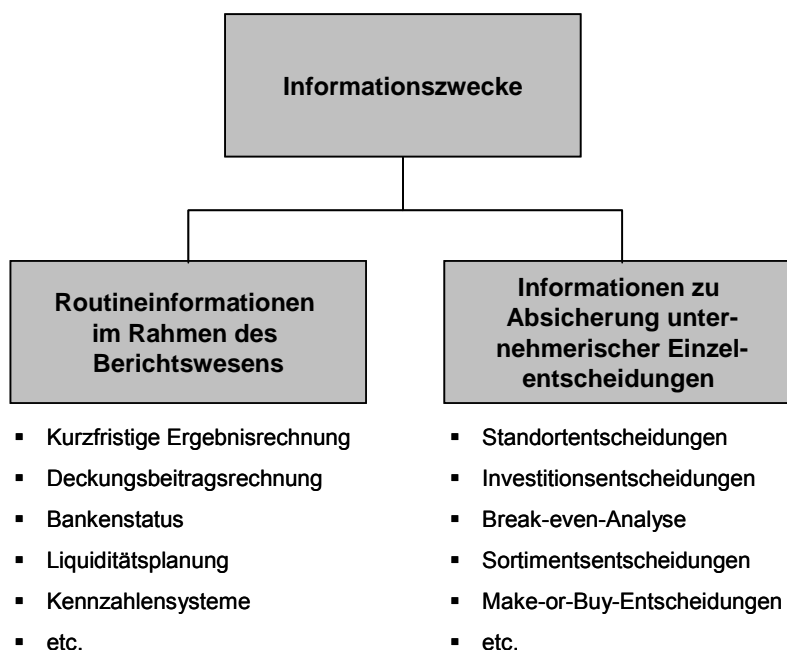
Benötigt der Leser ein bis zwei Minuten, um eine DIN-A4-Seite konzentriert zu lesen und inhaltlich aufzunehmen, so erfordert ein Berichtswesen mit 100 Seiten die Bereitschaft, sich ein bis zwei Stunden damit zu beschäftigen. Er muss sich zusätzlich mit den Inhalten noch auseinandersetzen und entsprechende Aktivitäten auslösen. Bereichert man diese Erkenntnis noch um das Wissen, dass die **Konzentration** des Menschen nach vierzig Minuten stark nachlässt, so kann man sich die Folgen einer derartigen „Information“ sehr gut vor Augen führen. Entweder der Leser beschäftigt sich intensiv mit den Inhalten und hat zu wenig Zeit für andere wichtige Aufgaben oder er wird sich schnell der Mühe entziehen

und sich mit den Informationen nicht in der objektiv gebotenen Intensität auseinandersetzen. Das Beispiel zeigt, wie wichtig die bedarfsgerechte und entscheidungsorientierte Aufbereitung ist, um Akzeptanz zu erzielen. Der Grundsatz der Bedarfsgerechtigkeit schließt die Notwendigkeit ein, das Geschäftsmodell eines Unternehmens abzubilden. Die ständige Weiterentwicklung der Informationstechnologie hat dazu beigetragen, dass leistungsfähige IT-Systeme beinahe jede gewünschte betriebswirtschaftliche Auswertung liefern. Wichtig ist, sich auf diejenigen Informationen zu konzentrieren, die für die Entscheidungen des Unternehmens nicht nur in strategischer Hinsicht sondern auch im „Tagesgeschäft“ von wesentlicher Bedeutung sind. Es ist unsinnig, Instrumente für ein Unternehmen mit Einzelfertigung auf ein Unternehmen mit Serienfertigung anzuwenden, weil die IT-Systeme eine auftragsbezogene Abrechnung ermöglichen. Nur wenn man sich vertieft mit der **Geschäftsmechanik** und den geltenden „Spielregeln“ des Marktes auseinandersetzt, schafft man ein individuell auf die Bedürfnisse des Unternehmens und seines Managements zugeschnittenes Controllingssystem.

3.1 Die Ausrichtung der Instrumente auf die Entscheidungserfordernisse

Richtet das Controlling Informationen konsequent auf die Informationszwecke der Nutzer aus, beinhaltet dies die Unterscheidung in regelmäßige Routineinformationen im Rahmen eines standardisierten Berichtswesens und unternehmerische Einzelentscheidungen (Abb. 5).

Abb. 5: Grundsätzliche Verwendungszwecke von Controllinginformationen

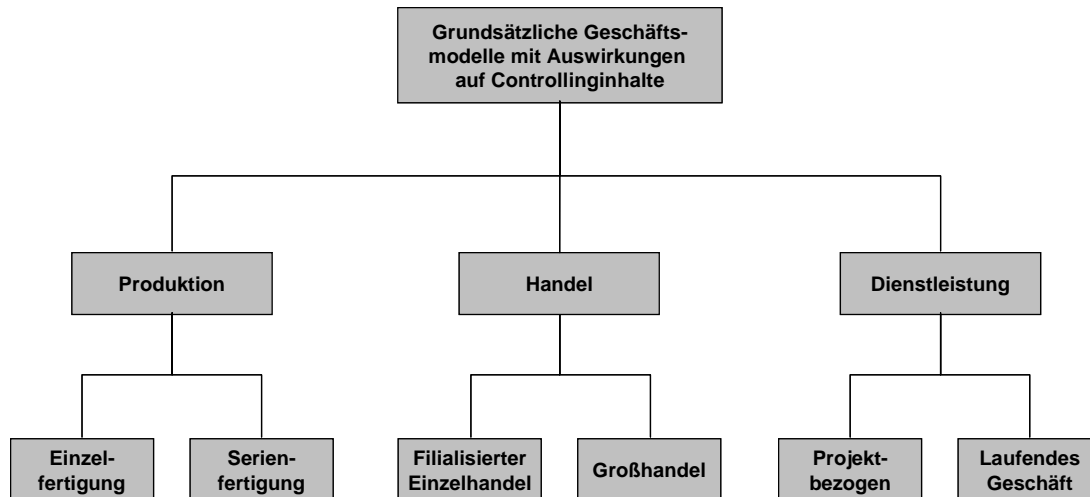


Routineinformationen richten sich zusätzlich zur Unternehmensleitung an alle wesentlichen Funktionsbereiche des Unternehmens. Das „klassische“ Reporting oder Berichtswesen mit den darin enthaltenen betriebswirtschaftlichen Informationen eines Unternehmens zielt darauf, über die aktuelle wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu informieren und notwendige Entscheidungen in unterschiedlichen Funktionsbereichen vorzubereiten. Diese Empfängerbreite erfordert eine Orientierung an verschiedenen Informationsbedürfnissen und Informationsanforderungen. Angefangen von der Unternehmensleitung, über Vertriebsbereiche, Produktionsbereiche bis zu logistischen Funktionen erwarten alle Funktionsbereiche im Unternehmen, dass sich ihre spezifischen Informationsbedürfnisse im Berichtswesen abbilden.

Unternehmerische Einzelentscheidungen haben häufig strategischen Charakter und greifen umfassend und tief in das unternehmerische Geschehen ein. Typische Beispiele sind Überlegungen, ob ein Standort zu schließen ist oder ob eine umfassende Erweiterungsinvestition in eine neue Fertigungskapazität erforderlich wird. Diese Entscheidungen zählen nicht zu den täglichen Aufgaben. Sie erfordern über die Nutzung bestehender Routineinformationen die zusätzliche Beschaffung weitergehender Informationen, um mögliche Entscheidungsoptionen aufzuzeigen.

Ein gutes Controlling bildet die Besonderheiten des **Geschäftsmodells** eines Unternehmens ab. Es stülpt dem Unternehmen nicht irgendein Controllingkonzept über, sondern richtet es an den Besonderheiten des Unternehmens aus. Die Bedeutung des Geschäftsmodells für die Wahl der richtigen Instrumente zeigt das Beispiel einer Brauerei. Egal ob sie dunkles oder helles Bier, Pils oder Weißbier braut, die Herstellkosten unterscheiden sich kaum. Damit verfügt die **Produktergebnisrechnung** nur über begrenzte Aussagekraft. Entsprechend dem Geschäftsmodell kommt den Konditionen der Brauerei in Form von **Rabatten** und **Boni** gegenüber ihren Kunden erhebliche Bedeutung zu. Eine differenzierte Ergebnisrechnung bildet dies in einer Betrachtung der Vertriebswege ab. Sie ermöglicht einen Ergebnisausweis, der zwischen der Gastronomie, dem Lebensmitteleinzelhandel, dem Großhandel oder den Getränkeabholmärkten unterscheidet. In der höchsten Detailstufe ermöglicht dies die Betrachtung des Ergebnisbeitrags einzelner Kunden im Rahmen einer **Kundenerfolgsrechnung**. Das Controlling erhält so einen vertriebsorientierten Charakter und unterstützt Entscheidungen im Rahmen jährlicher Verhandlungen über Konditionen. Die Betrachtung des Beitrags einzelner Produkte im Rahmen der produktionsorientierten **Produkterfolgsrechnung** tritt deutlich in den Hintergrund. Die Gestaltung oder Optimierung eines Controllingsystems fällt besonders adressatenorientiert aus, wenn derartige grundsätzliche Gedanken und Differenzierungen nach den unterschiedlichen Geschäftsmodellen in die Konzeption einfließen (Abb. 6).

Abb. 6: Grundsätzliche Geschäftsmodelle mit Auswirkungen auf die Controllinginhalte



Auch bei einer Differenzierung nach so unterschiedlichen Geschäftsmodellen wie **Produktion**, **Handel** oder Dienstleistung wird es immer Verdichtungsebenen geben, auf denen diese Unterschiede nicht oder nur geringfügig ins Gewicht fallen. Die kurzfristige Ergebnisrechnung ist hierfür ein typisches Beispiel. Werden alle Zahlen und Informationen zur kurzfristigen Ergebnisrechnung des Gesamtunternehmens verdichtet, so fallen die Unterschiede der Geschäftsmodelle aufgrund des hohen Verdichtungsgrades kaum ins Gewicht. Die Vielfalt möglicher Geschäftsmodelle bedingt, dass eine generelle Aussage darüber, wie ein Controlling aussehen sollte, nicht möglich ist.

3.1.1 Aufbereitung von Routineinformationen im Rahmen von Berichtswesen und Reporting

Berichtswesen und **Reporting** stellen ein zentrales Instrument des Controllings dar. Mit ihrer Hilfe werden die Unternehmensleitung und die Funktionsbereiche des Unternehmens über die wirtschaftliche Entwicklung auf dem Laufenden gehalten. Ein regelmäßig verfügbares Reporting stellt in Zusammenhang mit Planungsdaten und Abweichungsanalysen ein Instrument dar, das die Frühwarnfunktion des Controllings abbildet. Geht man von der Gewinnerzielung als oberstem Ziel eines Unternehmens aus, so kommen der kurzfristigen Ergebnisrechnung und in einem weiteren Schritt der differenzierten Deckungsbeitragsrechnung erhebliche Bedeutung als Steuerungsinformationen zu.

3.1.1.1 Form und Inhalt der kurzfristigen Ergebnisrechnung

Der Aufbau einer innerjährlichen **kurzfristigen Erfolgsrechnung** auf Monatsbasis orientiert sich zweckmäßigerweise an der Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung eines Jahresabschlusses. Dies erleichtert Überleitungen zwischen der Erfolgsrechnung zum Ultimo eines Geschäftsjahres und der Ergebnisrech-

nung laut Jahresabschluss. Dies berücksichtigt die Forderung nach Widerspruchsfreiheit der Informationen. Wichtig ist dies in Fällen, in denen der Adressatenkreis innerbetrieblicher Informationen erweitert wird, weil beispielsweise Kreditinstitute oder Kreditversicherer einbezogen werden, die sich in ihren Betrachtungen stark an den **Jahresabschlüssen** orientieren. Die Abbildung 7 zeigt eine Verdichtungsform unter Einbeziehung von Ist-Zahlen, Planung und Hochrechnung, wie sie sich in der Praxis bewährt hat. Die Struktur beinhaltet die wesentlichen Kostenarten in komprimierter Form. Das **Betriebsergebnis I** beziehungsweise **Ebit** zeigt, ob das Unternehmen vor den Finanzierungskosten Gewinne erzielt oder ob das operative Geschäft defizitär ist. Gerade in Hinblick auf die Frühwarnfunktion des Controllings ist dies von Bedeutung. Ein negatives **Ebit** weist auf deutliche Probleme des Unternehmens im operativen Geschäft hin. In diesem Zusammenhang ist auch der separate Ausweis einmaliger Kosten oder Erträge von Bedeutung. Wird ein Unternehmen im Rahmen einer Restrukturierungssituation mit zeitlich begrenzten Einmalkosten in Form von Personalabfindungen oder Mietabstandszahlungen belastet, so entlastet eine Ausgliederung aus den entsprechenden Kostenarten das **Ebit** und zeigt das Erreichen der Gewinnzone im laufenden Geschäft.

Abb. 7: Aufbau und Struktur einer kurzfristigen Ergebnisrechnung

Kurzfristige Ergebnisrechnung der Hoffnung GmbH	Plan jfff		HR jfff		Abw. in T€
	in T€	in %	in T€	in %	
Umsatz	22.200	100,0%	19.850	100,0%	-2.350
Bestandsveränderung	30	0,1%	200	1,0%	170
Sonstige Erträge	0	0,0%	0	0,0%	0
Gesamtleistung	22.230	100,1%	20.050	101,0%	-2.180
Materialeinsatz	-10.000	-45,0%	-9.500	-47,9%	500
Rohergebnis	12.230	55,1%	10.550	53,1%	-1.680
Personalkosten	-7.000	-31,5%	-6.200	-31,2%	800
Abschreibungen	-500	-2,3%	-450	-2,3%	50
Sonstige Sachkosten	-3.000	-13,5%	-2.800	-14,1%	200
Summe Kosten	-10.500	-47,3%	-9.450	-47,6%	1.050
Ebit	1.730	7,8%	1.100	5,5%	-630
Beteiligungserträge	0	0,0%	200	1,0%	200
Zinsergebnis	-500	-2,3%	-550	-2,8%	-50
Ergebnis vor Einmalkosten	1.230	5,5%	750	3,8%	-480
Einmalkosten/Einmalserträge	0	0,0%	-200	-1,0%	-200
Ergebnis vor Steuern	1.230	5,5%	550	2,8%	-680

3.1.1.2 Aufbau und Struktur von Deckungsbeitragsrechnungen und damit einhergehende Analysemöglichkeiten

Die kurzfristige Ergebnisrechnung, zumeist in Form des Gesamtkostenverfahrens, gibt einen wichtigen aber stark verdichteten Überblick über die Ergebnislage des Unternehmens. Sie bildet die Spitze der „Berichtshierarchie“ im Unternehmen. Die Frage nach dem Ergebnisbeitrag von Produkten, Kundengruppen, Regionen oder Marken beantwortet sie nicht. Diese Aufgabe erfüllt eine

auf dem **Umsatzkostenverfahren** basierende stufenweise Ergebnisrechnung mit dem Ausweis unterschiedlicher **Deckungsbeiträge**. Mit dem Einsatz dieses Instrumentariums sorgt das Controlling im Rahmen regelmäßiger Berichterstattung für hohe laufende Transparenz und schafft eine ergänzende Basis für unternehmerische Einzelentscheidungen wie zum Beispiel eine Sortimentsbereinigung.

Eine typische **Deckungsbeitragsrechnung** ordnet festgelegten Kostenträgern beziehungsweise Erlösträgern Kosten und Erlöse verursachungsgerecht zu und verdichtet sie in mehreren Stufen. Im Beispiel der Abbildung 8 werden mehrere Produkte zu übergeordneten Produktlinien zusammengefasst. Diesen **Produktlinien** werden deren spezifische Kosten in Form von Werbung und Fixkosten des Produktmanagements zugeordnet.

Abb. 8: Beispiel einer produktbezogenen Deckungsbeitragsrechnung

Produktergebnisrechnung Hoffnung GmbH	Produkt A		Produkt B		Produktlinie I		Produkt C		Produkt D		Produktlinie II		Gesamt	
	€	%	€	%	€	%	€	%	€	%	€	%	€	%
Plan jiji														
Stück in Tausend	20.000		10.000		30.000		1.000		19.000		20.000		50.000	
Bruttoerlöse	8.000	100%	6.000	100%	14.000	100%	200	100%	8.000	100%	8.200	100%	22.200	100%
Erlösschmälerungen	-200	-3%	-150	-3%	-350	-3%	-50	-25%	-20	0%	-70	-1%	-420	-2%
Nettoerlöse	7.800	98%	5.850	98%	13.650	98%	150	75%	7.980	100%	8.130	99%	21.780	98%
Herstellkosten	-6.000	-75%	-3.000	-50%	-9.000	-64%	-150	-75%	-4.000	-50%	-4.150	-51%	-13.150	-59%
DB I (Produktergebnis)	1.800	23%	2.850	48%	4.650	33%	0	0%	3.980	50%	3.980	49%	8.630	39%
Produktlinienbezogene Werbung					-500	-4%					-1.000	-12%	-1.500	-7%
Produktmanagement					-200	-1%					-100	-1%	-300	-1%
Summe Produktlinienkosten					-700	-5%					-1.100	-13%	-1.800	-8%
DB II (=Produktlinienbeitrag)					3.950	28%					2.880	35%	6.830	31%
Lagerkosten					-100	-1%					-1.000	-12%	-1.100	-5%
Transportkosten					-600	-4%					-1.500	-18%	-2.100	-9%
Summe Logistikkosten					-700	-5%					-2.500	-30%	-3.200	-14%
DB III (=Kundenerfolg)					3.250	23%					380	5%	3.630	16%
Vertriebskosten													-1.400	-6%
Verwaltungskosten													-1.000	-5%
Summe Overheadkosten													-2.400	-11%
DB IV (=Unternehmererfolg)													1.230	6%

Die Aussagefähigkeit einer Deckungsbeitragsrechnung steigt durch die Einbeziehung vergleichbarer Maßeinheiten wie Stück, Tonnen, Meter, Quadratmeter, Laufmeter etc. als Bezugsgrößen. Sie ermöglichen umfassende Betrachtungen in Form von **Mengenabweichungen**, **Preisabweichungen**, **Strukturabweichungen** oder **Kostenabweichungen**. Ein solches Instrumentarium verdeutlicht die Wichtigkeit von Daten aus den Vorsystemen Materialwirtschaft oder Produktion. Ohne sie wären derartige Analysen nicht durchführbar. Das Heranziehen von Planzahlen, Vorjahreszahlen oder Hochrechnungswerten ermöglicht eine umfassende Ursachenforschung für die Gründe der Planabweichung. Negative Trends werden offensichtlich und ermöglichen dem Management rechtzeitiges gegensteuern. Die Analyse fußt auf der Ermittlung von **Stückerlösen**, **Stückkosten** und **Stückdeckungsbeiträgen** für einen Plan- und Ist-Zeitraum. Darauf baut die Ermittlung einer Gesamtabweichung nach den Kriterien Menge, Preis/Struktur und Kosten auf. Die abgesetzten Ist-Mengen werden mit den Planerlösen multipliziert und von den Planmengen zu Planpreisen abgezogen. Als Differenz ergibt sich die **Mengenabweichung**. Die **Preis-/Strukturabweichung** wird ermittelt,

indem man Ist-Mengen zu **Planpreisen** und Ist-Mengen zu **Ist-Preisen** vergleicht. Der Ausweis des Kosteneffekts erfolgt durch den Vergleich von Ist-Mengen zu Planherstellkosten mit den Ist-Mengen zu Ist-Herstellkosten (Abb. 9). Eine solche Vorgehensweise setzt eine Planung als zentrales Element eines Controllingkonzeptes voraus.

Abb. 9: Differenzierte Abweichungsanalysen auf Basis einer deckungsbeitragsbezogenen Produktergebnisrechnung

Produktlinie	(Werte in T€)	Plan jjjj	Ist jjjj	Abweichungen			Werte pro Stück			
				Gesamt	Menge	Preis-/ Struktur	Kosten	Plan	Ist	Abw.
Produkt A	Stück	20.000	15.000	-5.000	-5.000					
	Nettoerlöse	7.800	6.920	-880	-1.950	1.070		0,39	0,46	0,07
	Herstellkosten	-6.000	-5.000	1.000	1.500		-500	-0,30	-0,33	-0,03
	DB I	1.800	1.920	120	-450	1.070	-500	0,09	0,13	0,04
Produkt B	Stück	10.000	5.000	-5.000	-5.000					
	Nettoerlöse	5.850	3.700	-2.150	-2.925	775		0,59	0,74	0,16
	Herstellkosten	-3.000	-2.500	500	1.500		-1.000	-0,30	-0,50	-0,20
	DB I	2.850	1.200	-1.650	-1.425	775	-1.000	0,29	0,24	-0,05
Produkt C	Stück	1.000	1.500	500	500					
	Nettoerlöse	150	300	150	75	75		0,15	0,20	0,05
	Herstellkosten	-150	-250	-100	-75		-25	-0,15	-0,17	-0,02
	DB I	0	50	50	0	75	-25	0,00	0,03	0,03
Produkt D	Stück	19.000	20.000	1.000	1.000					
	Nettoerlöse	7.980	8.460	480	420	60		0,42	0,42	0,00
	Herstellkosten	-4.000	-5.000	-1.000	-211		-789	-0,21	-0,25	-0,04
	DB I	3.980	3.460	-520	209	60	-789	0,21	0,17	-0,04
Gesamt	Stück	50.000	41.500	-8.500	-8.500					
	Nettoerlöse	21.780	19.380	-2.400	-4.380	1.980				
	Herstellkosten	-13.150	-12.750	400	2.714	-500	-1.815			
	DB I	8.630	6.630	-2.000	-1.666	1.480	-1.815			

3.1.1.3 Vertiefung der Informationen aus der Ergebnisrechnung

Verdichtete Informationen entwickeln eine begrenzte Aussagekraft. Erst detaillierte Informationen erschließen weitergehende Erkenntnismöglichkeiten. Die Struktur der **kurzfristigen Ergebnisrechnung** bildet die Ausgangsbasis für den Aufbau eines differenzierten Berichtswesens. Dieses orientiert sich an den Posten der Ergebnisrechnung und stellt passende Vertiefungen zu den darin enthaltenen Werten zur Verfügung. Durch diese „**Drill-down**“ Systematik kann der Umsatz ebenso differenziert werden, wie die Personal-, Sach- und Finanzierungskosten einschließlich der „zugehörigen“ Bilanzpositionen (Abb. 10).

Ein Beispiel zeigt, wie eine derartige Vorgehensweise in der Praxis aussieht. Jeder Umsatz setzt die Abgabe eines Angebots durch den Vertrieb des Unternehmens voraus. Aus dem **Angebot** resultiert im positiven Fall ein **Auftrag**. Wird der Auftrag nicht sofort abgearbeitet, so bildet er sich zwischenzeitlich im **Auftragsbestand** ab. Erst zu einem späteren Zeitpunkt schlägt sich der Auftragsbestand im **Umsatz** nieder. Prinzipiell geht jeder Umsatz diesen Weg. Allerdings können die Zeitabstände zwischen den einzelnen Phasen sehr unterschiedlich

sein. Besonders im **Projektgeschäft** liegen erhebliche Zeitabstände zwischen den einzelnen Ausprägungen eines **Auftragsdurchlaufs**. Bei einem Unternehmen mit **Serienprodukten** kann der Durchlauf so schnell sein, dass im Prinzip aus einem Angebot oder Auftragseingang innerhalb des üblichen Berichtszeitraums von einem Monat der allergrößte Teil des Auftragseingangs Umsatz wird. In einem derartigen Fall lohnt eine umfassende Darstellung nach Auftragsphasen nicht. Anders sieht dies im Fall eines lang laufenden Projektgeschäfts aus. Hier hat eine differenzierte Darstellung nach Auftrags- und Umsatzphasen große Bedeutung, um zukunftsorientierte Hochrechnungen und Umsatzplanungen zu erstellen.

Abb. 10: Die Struktur der kurzfristigen Ergebnisrechnung als Basis vertiefender Informationen

Funktionen	Marketing / Vertrieb	Produktion	Einkauf / Logistik	Verwaltung
Umsatz	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Angebots- und Auftragssituation ▪ Umsatzzusammensetzung 			
Materialkosten / Fremde Dienstleistungen			<ul style="list-style-type: none"> ▪ Materialpreise ▪ Transportkosten 	
Personalkosten Abschreibungen Sonstige Kosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kosten der Kostenstelle ▪ Werbekosten ▪ Verkaufsförderungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fertigungspersonal ▪ Anlagenauslastung 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Logistikpersonal 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Overheadpersonal
Betriebsergebnis I				
Finanzierungskosten			<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bestände 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kreditkonditionen ▪ Kreditinanspruchnahme

In einem Unternehmen mit Einzelfertigung oder Projektgeschäft gehören daher folgende Größen zwingend zum Berichtswesen:

- Angebotsstand
- Auftragseingang
- Auftragsbestand

Der **Angebotsstand** zeigt, wie viele aktive Angebote durch den Vertrieb herausgelegt sind und so gegebenenfalls zum Auftrag werden können. Er ist in Verbindung mit der **Erfolgsquote** eine Vorsteuergröße, um den voraussichtlichen Auftragseingang und Umsatz abzuschätzen. Seine Nutzung setzt voraus, dass die Aufträge durch den Vertrieb oder das Controlling systematisch erfasst und regelmäßig auf ihre Aktualität überprüft werden. Nicht mehr aktuelle Angebote oder Anfragen verzerren das Bild vom realistischen **Angebotsvolumen** und führen bei Hochrechnungen und Planungen in die Irre. Eine Bewertung der Aufträge nach Eintrittswahrscheinlichkeit schafft Abhilfe. Der **Auftragseingang** stellt dar, welche der Angebote innerhalb des Monats zu fest vereinbarten Aufträgen wur-

den und schlägt sich im Auftragsbestand nieder, sollte er im Folgemonat nicht zu Umsatz werden. Der Auftragsbestand ermöglicht eine Vielzahl von Analysen. Wichtig ist die Möglichkeit zur **verlustfreien Bewertung** des Auftragsbestandes. Hierbei wird schon der Auftragsbestand auf mögliche Ergebnisrisiken untersucht. Werden Aufträge abgearbeitet und zu Umsatz, so schlägt sich dies in dem Monat im Ergebnis nieder, in dem die umsatzwirksame Verbuchung erfolgt. Der Auftragsbestand enthält also bei fest vereinbarten Preisen und kalkulierten Kosten zukünftige Gewinne aber auch Verluste, wenn ein Auftrag zu nicht kostendeckenden Preisen hereingenommen wurde. Aus beiden Größen lassen sich Abschätzungen für die Ergebnisentwicklung der Folgemonate ableiten. Natürlich ist die Genauigkeit einer Schätzung davon abhängig, ob es zu unerwarteten positiven oder negativen Ereignissen wie der kurzfristigen Veränderungen von Rohstoffpreisen oder dem unerwarteten Eintritt technischer Schwierigkeiten kommt. Immerhin bietet dieses Zahlenmaterial aus dem Berichtswesen aber gute Ansatzpunkte für konkrete Hochrechnungen und Prognosen.

Die klassischen Elemente eines vertriebsorientierten Berichtswesens sind Absatz und Umsatz des Unternehmens beziehungsweise Deckungsbeiträge. Sie werden im Rahmen des vertiefenden Berichtswesens nach geschäftsrelevanten Größen untergliedert. Hierzu zählen Aufteilungen wie Umsatz nach Produkten, Regionen, Vertriebsgebieten etc.

Ausgehend von den Kostenstrukturen innerhalb einer Ergebnisrechnung lassen sich im Berichtswesen die zusammengefassten **Kostenarten** untergliedern. Dies kann auf Basis von Kostenarten der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen. Eine verdichtete Form des **Betriebsabrechnungsbogens** kann als Ergänzung sinnvoll sein, indem übergeordnete Verdichtungsebenen ausgewiesen werden. Zu diesem Bereich des Berichtswesens zählt auch die **Personalstatistik**, in der die Anzahl an Mitarbeitern aufgeführt wird. Im Grundsatz möchte man annehmen, dass es sich hierbei um eine relativ einfach zu schaffende Information handelt. In der Praxis stellt sich immer wieder heraus, dass Personalstatistiken erhebliche Probleme in ihrer Aussagequalität aufweisen. Dies gilt vor allem für eine Zuordnung der Mitarbeiter auf Funktionen, wenn nicht nur Bezeichnungen wie Gehaltsempfänger oder Lohnempfänger als Unterscheidungsmerkmal genutzt werden. Oft beeinträchtigt die Vielzahl der **Arbeitszeitmodelle** die Aussagekraft einer Personalstatistik. Zur Erhöhung der Aussagequalität bietet es sich an, Beschäftigungsmodelle in Vollzeitbeschäftigte umzurechnen und damit Kopfzahlstatistiken zu ergänzen. Besonders Kennzahlenauswertungen mit einem Kopfzahlbezug wie Umsatz pro Kopf erhalten dadurch erst die erforderliche Aussagekraft.

Die **Liquidität** stellt für viele Unternehmen einen Engpass dar. Liquiditätsrelevante Größen sollten sich daher in jedem Berichtswesen wiederfinden. Dies schließt nicht nur die flüssigen Mittel ein, sondern auch die Größen, die sie beeinflussen:

- Warenbestände
- Debitoren
- Kreditoren
- Bankverbindlichkeiten

Warenbestände binden je nach Geschäftsmodell in erheblichem Umfang Liquidität. Daher ist ihre Abbildung in den unterschiedlichen Ausprägungen wie Roh-,

Hilfs- und Betriebsstoffe, Halbfertigfabrikate und Fertigwaren wichtig. Sie sind in absoluter Ausprägung als Wert in Form von T€, Mio. € oder in den verschiedenen Maßeinheiten wie Stück, Tonnen, kg etc. abzubilden. Als **Steuerungsgröße** eignen sie sich vor allem, wenn sie in Relation zu anderen Größen gesetzt werden und diese **Kennzahlenbildung** die Vergleichbarkeit mit **Benchmarks** aus anderen Unternehmen ermöglicht.

Auch der Ausweis von **Debitoren** und **Kreditoren** erlangt über Kennzahlen wie zum Beispiel Reichweiten eine wesentlich höhere Aussagekraft. Die Darstellung absoluter Zahlen für diese Steuerungsgrößen lässt sich allerdings dadurch erheblich steigern, indem man ihre **Altersstruktur** im Rahmen einer vertiefenden Darstellung ausweist.

Anstatt die dargestellten Kenngrößen als Einzelpositionen aufzuzeigen, kann es sinnvoll sein, diese Werte im Rahmen einer **Monatsbilanz** auszuweisen. Dies ist ein Optimalzustand, der einen entsprechenden Aufwand im Finanz- und Rechnungswesen voraussetzt. Eine andere Möglichkeit des Ausweises besteht darin, Bestände, Debitoren und Kreditoren zu einer **Working Capital** Aufstellung zusammenzufassen. Bei **Konzernen** und **Unternehmensgruppen** kann es sinnvoll sein, die **Verrechnungskonten** der Unternehmen beziehungsweise **Forderungen und Verbindlichkeiten an verbundene Unternehmen** separat auszuweisen.

Disponieren Unternehmen ihre Vorprodukte über einen sehr langen Zeitraum verbindlich vor, weil beispielsweise die Zulieferware knapp oder die Erstellung der Vorprodukte sehr zeitaufwendig ist, so ist die Darstellung dieses **Bestellobligos** ein wichtiges Element im Berichtswesen. Diese zukünftige Liquiditätsbelastung findet sich während der Bestellphase weder in der Bilanz- noch in der Gewinn- und Verlustrechnung eines Unternehmens wieder. Sie stellt eine wichtige Eingangsgröße für die **Liquiditätsplanung** dar und zeigt, welcher Finanzbedarf auf das Unternehmen in welchem Zeitraum zukommt.

Klassisches Element jedes Berichtswesens eines Unternehmens ist der **Bankenspiegel**. Er zeigt dem Management die verfügbaren Kreditlinien, deren aktuelle Ausschöpfung und die dagegen stehenden **Sicherheiten**, geordnet nach kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten (Abb. 11).

Die bislang dargestellten Inhalte des Reportings basieren auf dem Ausweis absoluter Zahlen. Die Aussagekraft des Berichtswesens wird gesteigert, wenn die Zahlen in einer sinnvollen Relation zueinander stehen und so aussagefähige Kennzahlen bilden. Dies gilt vor allem für den Vergleich der Kennzahlen des Unternehmens mit den **Benchmarks** anderer Unternehmen. Auf diese Weise ist rasch ersichtlich, wie sich das Unternehmen im Wettbewerbsvergleich präsentiert. Als Quelle für Benchmarks können Auswertungen von Verbänden, Banken, oder öffentlich zugängliche Datenbanken veröffentlichungspflichtiger Unternehmen etc. dienen. Oft wird in diesem Zusammenhang kritisiert, dass derartige Kennzahlen den Spezifika eines Unternehmens nicht gerecht werden. In der Praxis erweisen sie sich jedoch in der Regel als guter Einstieg in das Erkennen von Handlungserfordernissen.

Abb. 11: Aufbau und Inhalt eines Bankenspiegels

Kreditgeber	Kredit- rahmen in Mio. €	Valuta am tt.mm.jjjj in Mio. €	Aus- schöpfung in %	Tilgung p.a. in Mio. €	Fälligkeit/ Laufzeit tt.mm.jjjj	Kondition in %	Sicher- heiten
A-Bank	2,5	2,4	96,0%		30.06.2005		Blanko
B-Bank	3,2	3,0	93,8%		30.09.2005		Blanko
C-Bank	4,0	4,1	102,5%		31.12.2004		Bestände
D-Bank	1,0	1,0	100,0%		31.07.2005		Forderungen
Kurzfristgläubiger	10,7	10,5	98,1%				
A-Bank	2,0	1,0	50,0%	0,2	5 Jahre		Grundschild
C-Bank	5,0	4,0	80,0%	1,0	4 Jahre		Grundschild
D-Bank	3,0	3,0	100,0%	0,5	6 Jahre		Grundschild
E-Bank	2,0	1,5	75,0%	0,5	3 Jahre		Grundschild
Langfristgläubiger	12,0	9,5	79,2%	2,2			
Summe Banken	22,7	20,0	88,1%	2,2			
A-Bank	5,0	1,0	20,0%		1 Jahr		
A-Versicherer	3,0	2,0	66,7%		0,5 Jahre		
B-Versicherer	2,0	0,0	0,0%				
Summe Avalrahmen	10,0	3,0	30,0%				
Gesamt	32,7	23,0	70,3%				

Zur Bildung von **relativen Kennzahlen** bieten sich die im Standardberichtswesen dargestellten absoluten Werte als Basis an. Diese lassen sich nach Funktionsbereichen nutzerorientiert strukturieren. Die nachfolgende Auflistung zeigt eine Reihe von Kennzahlen, wie sie funktional gegliedert, aus den absoluten Zahlen des Berichtswesens abzuleiten sind:

Beispiele für vertriebsorientierte Kennzahlen:

- Trefferquoten bei Angeboten als Relation von Auftragseingang zu abgegebenen Angeboten
- Umsatzreichweiten aus dem Auftragsbestand als Relation von durchschnittlichem Monatsumsatz zum Auftragsbestand
- Auftragseingang oder Umsatz pro Vertriebsmitarbeiter
- Durchschnittserlös pro Einheit (z. B. pro Stück, qm, Tonne etc.)
- Durchschnittlicher Umsatz pro Vertriebsmitarbeiter
- etc.

Beispiele für kostenorientierte Kennzahlen:

- Personalkostenproduktivität als Relation von Rohertrag zu Personalkosten
- Rohertrag pro Kopf
- Laufzeiten/Standzeiten von Maschinen in Bezug zur möglichen Gesamtlaufzeit pro Schicht
- etc.

Beispiele für finanzorientierte Kennzahlen:

- Reichweite der Forderungen in Tagen bzw. Forderungsumschlag als Relation von Umsatz zu Forderungen
- Reichweite der Bestände in Tagen bzw. Bestandsumschlag als Relation von Umsatz oder Materialeinsatz zu Fertigwaren und Halbfertig- und Rohwaren
- Reichweite der Kreditoren in Tagen bzw. Umschlag der Verbindlichkeiten als Relation aus Verbindlichkeiten zu Umsatz
- Entschuldungsfähigkeit des Unternehmens als Relation aus freiem Cash-Flow nach Steuern und Investitionen in Relation zu den Bankverbindlichkeiten
- etc.

Diese Beispiele bilden nur einen kleinen Ausschnitt aus der Gesamtheit möglicher Kennzahlen. Welche Kennzahlen tatsächlich in ein Berichtswesen einfließen, hängt neben der IT-technischen Verfügbarkeit von den Erfolgsfaktoren des Geschäfts oder dem Geschäftsmodell ab. Spielt beispielsweise die **Liefertermintreue** eine wichtige Rolle, so sind entsprechende Kennzahlen in das Berichtswesen aufzunehmen. Ähnliches gilt für **Reklamationsquoten**, **Retouren** oder **Abschriftenquoten** zum Beispiel bei Handelsunternehmen. Bereits die Unterscheidung zwischen einer Serien- und Einzelfertigung bei einem Produktionsunternehmen macht deutlich, wie wichtig das Eingehen auf das Geschäftsmodell ist (Abb. 12).

Abb. 12: Unterschiede in der Leistungserbringung bei Serien- und Projektgeschäft



Im Falle des **Seriengeschäftes** spielt der Auftragseingang als Steuerungsgröße eine untergeordnete Rolle. Der rasche Durchfluss von Bestellungen führt dazu, dass Auftragseingang und Umsatz nahezu identisch sind. Eine differenzierte Analyse des Auftragseingangs führt im Vergleich zu einer Betrachtung von Umsatzstrukturen in diesem Fall nur zu einem geringen Erkenntniszuwachs, bewirkt jedoch gleichzeitig einen hohen Aufwand für die Informationsbeschaffung. Anders sieht dies im Fall von **Einzelfertigung** und **Projektgeschäft** aus. Hier bilden Auftragseingang und Auftragsbestand eine wichtige Steuerungsgröße. Aufgrund des Geschäftsmodells sollte in diesem Fall der Bankenstatus nicht nur die **Barkredite** ausweisen, sondern auch die Darstellung von **Avalen** umfassen.

Das Berichtswesen eines **Handelsunternehmens** erfordert wiederum völlig andere Inhalte. Hier spielen beispielsweise **Lagerbestand**, **Lagerumschlag** oder die **Rohrertragsspanne** eine bedeutende Rolle, wenn es darum geht, den Ergebnisbeitrag des Sortiments zu überwachen. Handelt es sich um ein filialisiertes Einzelhandelsunternehmen, so ist es für das Management wichtig zu sehen, welchen Ergebnisbeitrag die einzelnen Filialen erbringen. Demzufolge sind **Filialergebnisrechnungen** und **Filialkennzahlen** ein wichtiges Steuerungsinstrument im Rahmen des Controllings.

Die Darstellung aller Möglichkeiten zur Bildung von Kennzahlen sprengt den Rahmen dieser Broschüre. Eine unternehmensindividuelle Bildung von **Kennzahlen** erfordert eine genaue Analyse des spezifischen Informationsbedarfs.

3.1.2 Planung als zentrales Element der Unternehmenssteuerung

Die **Planung** verkörpert ein wesentliches Instrument des Controllings. Sie unterscheidet das Controlling vom historisch orientierten Finanz- und Rechnungswesen. Planung bedeutet die gedankliche Vorwegnahme zukünftiger Ereignisse und versetzt damit das Controlling in die Lage, eine Frühwarnaufgabe hinsichtlich zukünftiger Ergebnisrisiken wahrzunehmen. Um zu Planungsinformationen zu kommen, gibt es zwei grundsätzliche Methoden.

Bei einer „**Bottom-up**“-**Planung** wird von der kleinsten Planungseinheit ausgegangen. Diese kann eine Kostenstelle, ein Produkt, ein Kunde etc. sein. Die Summe aller **Einzelplanungen** wird danach zur **Gesamtplanung** verdichtet. Stellt die Unternehmensleitung am Ende eines Verdichtungsprozesses fest, dass die Planung nicht den Erwartungen und den angestrebten Zielen entspricht, werden in einem nachfolgenden Schritt die Planungseinheiten im Rahmen eines **Feedback-Prozesses** aufgefordert, Änderungen in ihrer Planung vorzunehmen. Diese Änderungen dienen dazu, die Ziele der Unternehmensleitung zu erreichen. Sie sollen sich nicht nur auf dem Papier abspielen. Es ist essentiell, dass den Veränderungen auch entsprechende Maßnahmen vorangestellt werden. Andernfalls wird bereits zum Planungszeitpunkt die Basis für eine spätere **Planverfehlung** gelegt. Bei dieser Vorgehensweise sind die planenden Organisationseinheiten des Unternehmens umfassend eingebunden. Dies fördert die Akzeptanz der Planung, macht den gesamten Prozess jedoch sehr zeitintensiv.

Aus diesem Grund wird gerade bei schwierigen Ergebnissituationen stärker auf die Variante einer „**Top-down**“-**Planung** gegangen. Hierbei formuliert die Unternehmensleitung entsprechende Zielvorgaben. Aufgabe der planenden Einheiten ist es, nach Wegen zu suchen, diese Vorgaben zu erfüllen. Der Prozess der Pla-

nung wird dadurch beschleunigt. Dieser Ablauf hat den Nachteil geringerer Akzeptanz bei den Planungseinheiten. Mangelnde Akzeptanz wird in der Praxis jedoch nur dann zum Problem, wenn die Vorgaben völlig unrealistisch sind. Angesichts der Krisensituation haben die meisten Planungsverantwortlichen im Unternehmen Verständnis für zeitsparende Planungssystematiken. Ein Planungsprozess, der Elemente aus beiden Vorgehensweisen vereint, bildet in der Praxis die häufigste Systematik.

Jede Planung wirft die Frage auf, auf welchen Informationen und auf welchem Erkenntnisstand die Planung aufsetzen soll. Die „**Zero-based-Budgeting**“-Methode stellt im Vorfeld des Planungsprozesses alle Gegebenheiten im Unternehmen in Frage. Die Planung ist gleichsam eine Planung „auf der grünen Wiese“. Jede Planungsgröße ist für sich immer wieder neu zu begründen, als hätte sie zuvor nicht existiert. In der Regel sind damit jedoch die meisten Planungsverantwortlichen im Unternehmen überfordert. Zum einen weil es häufig an der erforderlichen Distanz zum Unternehmensgeschehen fehlt und sich eine gewisse „Betriebsblindheit“ breit gemacht hat. Zum anderen, weil die Planenden sich unter Umständen selbst in Frage stellen müssten und zum Beispiel die eigene Abteilung zur Disposition stellen würden.

Eine einmal erstellte Planung sollte in der Regel verbindlichen Charakter haben und eine unveränderliche **Zielgröße** darstellen. Dies bedeutet, dass die einmal erstellte Jahresplanung bis auf wenige Ausnahmen nicht mehr geändert wird. Die Ausnahme bildet die kurzfristige **Liquiditätsplanung** des Unternehmens. Wird mit fortschreitender Zeit offenkundig, dass die Realität vom Planungsziel abweicht, so führt dies zur Änderung oder Erneuerung der Liquiditätsplanung. Anders stellt sich dies im Falle der kurzfristigen Ergebnisplanung dar. Sie sollte in Hinblick auf ihre Komplexität und die vielfachen Auswirkungen auf die Teilbereiche des Unternehmens innerhalb des Planungsjahres nicht modifiziert werden.

Will die Unternehmensleitung wissen, wie sich das Ergebnis unter Berücksichtigung von erfolgten oder noch zu erwartenden Planabweichungen darstellt, so ist eine **Vorschau-** oder **Hochrechnung** des Unternehmensergebnisses zum Ende des Planungszeitraums das richtige Vorgehen. Sie basiert auf den bereits realisierten Ist-Werten und bezieht für den Rest des nicht abgelaufenen Planungszeitraums neue Erkenntnisse und daraus abgeleitete Zukunftswerte ein. Die erste **Hochrechnung** erfolgt bei Identität von Geschäftsjahr mit Kalenderjahr meist auf Basis von Mai- oder Juni-Zahlen. Damit wird im Juni oder Juli transparent, ob das Planziel noch erfüllbar ist oder nicht. Dieser Zeitpunkt ist früh genug, um bei negativen Plan-Ist-Abweichungen Maßnahmen einzuleiten. Alles was an Erkenntnissen zu einem späteren Zeitpunkt gewonnen wird, birgt das Risiko, dass Aktivitäten aufgrund zeitverzögerter Wirksamkeit erst im nächsten Geschäftsjahr zu Erfolgen führen. Als zweiter Termin für eine Hochrechnung bieten sich der September oder Oktober des Geschäftsjahres an. Zu diesem Termin wird die Planung für das Folgejahr angestoßen. Die Hochrechnung bildet eine gute Basis, um daraus Ziele und Plangrößen für das Folgejahr abzuleiten.

Eine **Lückenanalyse** ermittelt, ob ein Planziel überhaupt noch zu erreichen ist. Dabei werden die erreichten Ist-Ergebnisse den Planzahlen gegenübergestellt (Abb. 13). Die Differenz oder Lücke zwischen dem Jahresplan und den Ist-Zahlen kann über Plausibilitätsbetrachtungen für die einzelnen Posten dahingehend überprüft werden, ob sie durch Umsatzsteigerungen, Margenverbesserungen oder Kostensenkungen zu schließen ist. Ist die Erzielung der ursprüng-

lich geplanten Ergebnisse für diesen Lückenzeitraum unrealistisch, so ist hierfür ersatzweise eine Hochrechnung zu erstellen. Die dargestellte Lückenanalyse weist nach, dass das Unternehmen seine Planungsziele kaum erreichen kann. Die Zielerreichung würde eine Steigerung von Umsatz und Rohertragsquote erfordern, die deutlich über dem Niveau des ersten Halbjahres liegen müsste. Um diese Steigerung auf Plausibilität zu überprüfen, ist ein Plan- Ist-Vergleich für das erste Halbjahr vorzunehmen. Anhand historischer Verteilungen der Monatsumsätze lässt sich feststellen, ob es saisonale Effekte gibt, die eine Möglichkeit zur Aufholung und Kompensation der Planabweichung untermauern. Würde diese Saisonalität existieren, hätte das Controlling sie bereits in der Planung des Geschäftsjahres abbilden müssen.

Abb. 13: Vorgehensweise im Rahmen einer Lückenanalyse

Lückenanalyse der Hoffnung GmbH	Ist 1-6 / jiii		Lücke zum Plan		Plan jiii	
	in T€	in %	in T€	in %	in T€	in %
Umsatz	10.000	100,0%	12.200	100,0%	22.200	100,0%
Bestandsveränderung	0	0,0%	30	0,2%	30	0,1%
Sonstige Erträge	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Gesamtleistung	10.000	100,0%	12.230	100,2%	22.230	100,1%
Materialeinsatz	-4.700	-47,0%	-5.300	-43,4%	-10.000	-45,0%
Rohergebnis	5.300	53,0%	6.930	56,8%	12.230	55,1%
Personalkosten	-3.600	-36,0%	-3.400	-27,9%	-7.000	-31,5%
Abschreibungen	-250	-2,5%	-250	-2,0%	-500	-2,3%
Sonstige Sachkosten	-1.700	-17,0%	-1.300	-10,7%	-3.000	-13,5%
Summe Kosten	-5.550	-55,5%	-4.950	-40,6%	-10.500	-47,3%
Ebit	-250	-2,5%	1.980	16,2%	1.730	7,8%
Beteiligungserträge	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Zinsergebnis	-250	-2,5%	-250	-2,0%	-500	-2,3%
Ergebnis vor Einmalkosten	-500	-5,0%	1.730	14,2%	1.230	5,5%
Einmalkosten/Einmalserträge		0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Ergebnis vor Steuern	-500	-5,0%	1.730	14,2%	1.230	5,5%

Planungsgegenstand sind im Wesentlichen die Größen, die sich im Berichtswesen wiederfinden. Die Planung wird im ersten Schritt als Jahresplanung aufgesetzt. Sobald sie von der Unternehmensleitung verabschiedet ist, erfolgt eine Aufteilung auf monatliche Werte. Eine noch tiefere Untergliederung, zum Beispiel in Form von Wochen- oder Tageswerten ist eher selten. Ein solch zeitliches Planungsverfahren ist stark abhängig von den Besonderheiten des Geschäfts. Denkbar sind Vorgaben zum Beispiel in Form von Tagesumsätzen für Einzelhandelsunternehmen zu bestimmten Saisonspitzen. Eine Ausnahme von der Monatsorientierung bildet die **Liquiditätsplanung**. Bei engen Liquiditätsspielräumen wird auf Wochen- oder Tagesbasis geplant, um die Unternehmensliquidität zu steuern. Dies überschreitet allerdings die Grenze der Planung durch das Controlling hin zur operativen Disposition durch das Cash-Management. Liquiditätsplanungen haben im Gegensatz zu den übrigen Planungen des Unternehmens revolvierenden Charakter. Dies bedeutet, dass eine bestehende Liquiditätsplanung in regelmäßigen Abständen auf Basis neuer Zahlen durch eine

überarbeitete Planung ersetzt wird. In Abbildung 14 wird die Struktur einer Liquiditätsplanung dargestellt, wie sie sich in der Praxis bewährt hat.

Abb. 14: Struktur einer Liquiditätsplanung

Liquiditätsplanung <i>Hoffnung GmbH</i> [Angaben in T€]	Status xx.xx. GJ	Jan	Feb	Mrz	Apr	Mai	Jun	Jul	Aug	Sep	Okt	Nov	Dez
		GJ	GJ	GJ	GJ	GJ	GJ	GJ	GJ	GJ	GJ	GJ	GJ
		1. Einzahlungen aus Debitoren											
1.1 Forderungen aus LuL alt													
1.2 Forderungen aus LuL neu													
2. Einzahlungen aus sonstigen Erträgen													
2.1 Mieten, Pachten													
2.2 sonstige													
3. Einzahlungen aus Finanzerträgen													
3.1 Zinserträge													
3.2 Beteiligungserträge													
4. Einzahlungen aus Desinvestitionen													
4.1 Sachanlagen													
4.2 Finanzanlagen													
I. Summe Einzahlungen													
1. Auszahlungen für Kreditoren													
1.1 Kreditoren aus LuL alt													
1.2 Kreditoren aus LuL neu													
2. Auszahlungen für lfd. Geschäftsbetrieb													
2.1 Personal (Gehälter / Löhne)													
2.2 Raum- und Entsorgungskosten													
2.3 Versicherungen, Gebühren													
2.4 Sonstige													
3. Auszahlungen für Investitionen													
3.1 Bereich EDV													
3.2 Sachanlagen / Produktion													
4. Auszahlungen des Finanzverkehrs													
4.1 Zinsen													
4.2 Tilgung													
5. Steuerauszahlungen													
5.1 Gewerbe-, Grundstücksteuer													
5.2 Körperschaftsteuer													
5.3 Mehrwertsteuer-Zahllast													
II. Summe Auszahlungen													
Bankenstand Periodenbeginn (Barmittel)													
Saldo Einzahlungen / Auszahlungen													
III. Bankenstand Periodenende													
Bankenlinien/Kreditlinien													
IV. Über- / (-) Unterdeckung													

Neben der jährlichen **Budgetplanung** kann eine Ausdehnung des zeitlichen Planungshorizonts auf eine 3- bis 5-Jahresperiode sinnvoll sein. Typische Auslöser für derartige Planungen sind bevorstehende unternehmerische Einzelentscheidungen. Deren Auswirkungen auf das Unternehmen werden erst im Rahmen eines längerfristigen Planungszeitraums erkennbar. Umfassende Investitionsvorhaben, Ergebnisbelastungen und Ergebnisentlastungen aus Restrukturierungen aus Produktbereinigungen etc. schlagen sich erst nach einem längeren Abstand zur Entscheidung nieder. Die kurzfristige Jahresplanung bildet diese Effekte nicht in vollem Umfang ab. Erst die **Mehrjahresplanung** ermöglicht die Darstellung derartiger Ergebnisbeiträge. Je weiter der Planungshorizont in die

Zukunft reicht, desto schwieriger ist die Prognose der Zukunftserwartungen. Dies gilt besonders für Planungsgrößen, die durch das Unternehmen nur begrenzt beeinflussbar sind. Vor allem Absatz und Umsatz sind **Planungsparameter**, die von Marktgegebenheiten abhängen und deshalb schwer planbar sind. Daher dominiert in der längerfristigen Planung der Top-down-Charakter der Planungsmethodik gegenüber der Bottom-up-Planung. Diese kommt eher für die kurzfristige Budgetplanung in Betracht. Eine weitere Möglichkeit die Unsicherheiten einer Langfristplanung zu bewältigen, ist die Ausgestaltung der Planung in einer „Best Case“ und einer „Worst Case“ Variante. Dies ermöglicht es mit unterschiedlichen Annahmen hinsichtlich unsicherer Planwerte zu arbeiten.

Wesentliche Voraussetzung für den reibungslosen Ablauf der Planung ist die systematische Organisation des **Planungsprozesses**. Ein **Planungskalender** fasst die Aufgaben, Termine, Verantwortliche und allgemein gültige Planungsprämissen zusammen (Abb. 15). Dieser Planungskalender wird mit allen Beteiligten und Betroffenen abgestimmt und legt den Planungsablauf verbindlich fest.

Abb. 15: Beispiel eines Planungskalenders

Arbeitsschritte	verantwortlich	Aug.	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
Festlegung der Planungsprämissen	Controlling	■				
Erstellung von Planungsanweisungen für die Planungsverantwortlichen	Controlling		■			
Erstellung einer Hochrechnung als Planungsbasis (Kostenstellen, Gesamtunternehmen)	Controlling		■			
Ausgabe der Planungsunterlagen	Controlling			■		
Durchführung der inhaltlichen Planung	Umsatz- und Kostenverantwortliche			■		
Zusammenfassung der Teilplanungen zum ersten Planungsentwurf	Controlling				■	
Durchführung der Planungsgespräche mit den Verantwortlichen	Controlling				■	
Vorlage der vorläufigen Planung bei der Geschäftsführung	Controlling				▲	
Diskussion, Modifikation, Verabschiedung der Planung	Geschäftsführung / Controlling					■
Einarbeitung von Planungsmodifikationen	Controlling					■
Endgültige Verabschiedung der Planung	Geschäftsführung					▲
Aufteilung auf Monatswerte	Controlling					■

3.1.3 Aufgabeninhalte des Controllings im Rahmen unternehmerischer Einzelentscheidungen

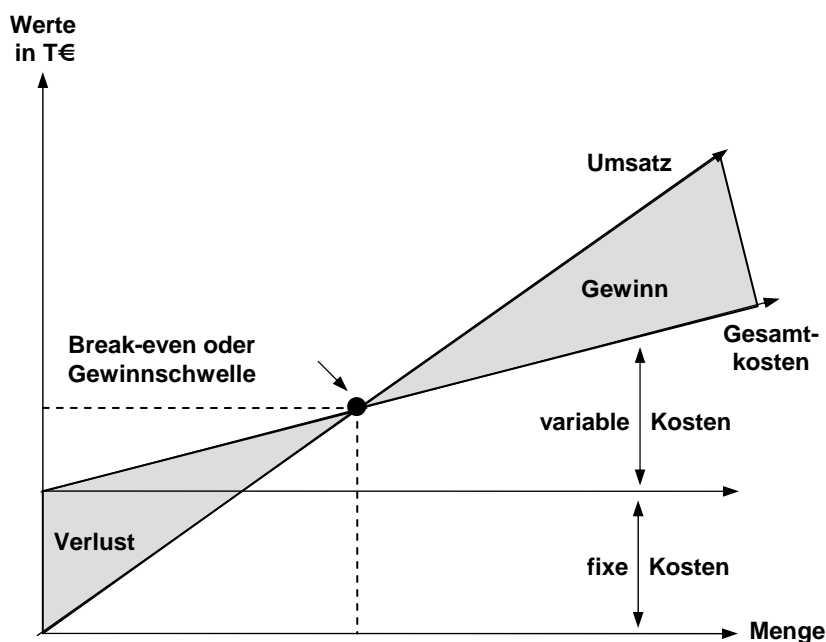
Außerhalb der laufenden Routineaufgaben unterstützt das Controlling das Management bei unternehmerischen Einzelentscheidungen. Häufig stoßen Erkenntnisse aus dem Reporting solche unternehmerischen Entscheidungen an. Die nachfolgenden Aufgaben, die außerhalb der Controllingroutine stattfinden, sind

typisch für die Vorbereitung von unternehmerischen Einzelentscheidungen durch das Controlling:

- Durchführung von Break-even- und Sensitivitätsanalysen
- Vorbereitung von Investitionsentscheidungen
- Auslösen von Produkt- und Sortimentsbereinigungen
- Vorbereitung von Standortentscheidungen
- Vorbereitung von Make-or Buy-Entscheidungen

Die Durchführung einer **Break-even-** oder **Sensitivitätsanalyse** stellt keine unternehmerische Einzelentscheidung dar, sondern bereitet sie vor. Sie dient als Basis um Entscheidungen zu treffen. Im Rahmen der Break-even-Betrachtung ermittelt das Controlling, ab welchem Punkt das Unternehmen die **Gewinnschwelle** erreicht. Aufbauend auf einer Unterteilung in fixe und variable **Kostenbestandteile** ermittelt das Controlling, ab welcher Umsatzhöhe das Unternehmen positive Ergebnisse erzielt (Abb. 16).

Abb. 16: Systematik der Break-even-Ermittlung



Die Ermittlung des Break-even-Punktes wird erleichtert, wenn das Unternehmen bereits im Rahmen der Kostenrechnung eine Aufspaltung in fixe und variable Kostenbestandteile vornimmt. Diese Nutzung von Daten aus den Vorkontrollsystemen reduziert den Aufwand für Analysen und Betrachtungen des Controllings erheblich. Die Erkenntnisse aus der Break-even-Analyse zeigen, welche Auswirkungen die Veränderung der Absatzmengen, der Preise, der variablen Kosten und der Fixkosten für das Ergebnis bewirkt. Die Break-even-Betrachtung ermöglicht dadurch eine **Sensitivitätsanalyse**. In deren Rahmen wird festgestellt, welche Auswirkung beispielsweise eine Veränderung der Absatzmenge um 5 % in die eine

oder andere Richtung auf das Ergebnis hat. Darauf aufbauend kann das Management entscheiden, ob beispielsweise durch eine Fixkostenreduzierung oder eine Veränderung der variablen Kosten gegenzusteuern ist. Eine andere Entscheidungsrichtung kann in einer Steigerung der Umsätze durch intensivierte Vertriebsmaßnahmen liegen.

Ein typisches Betätigungsfeld für das Controlling ist die Vorbereitung von **Investitionsentscheidungen**. Erweiterungsinvestitionen und wertmäßig bedeutende Investitionsvorhaben erfordern eine umfassende wirtschaftliche Betrachtung. Das Controlling stellt zu diesem Zweck einen umfassenden Instrumentenkasten mit verschiedenen Rechenverfahren zur Verfügung. Diese unterscheiden sich hinsichtlich ihres Zeithorizonts in **statische** und **dynamische Verfahren**. Zu den statischen Verfahren zählen die folgenden Instrumente:

- Kostenvergleichsrechnung
- Gewinnvergleichsrechnung
- Rentabilitätsrechnung
- Amortisationsrechnung

Bei der **Kostenvergleichsrechnung** werden die fixen und variablen Kosten unterschiedlicher Investitionsalternativen verglichen. Die Beschränkung auf die Kostenbetrachtung ist eine wesentliche Schwachstelle dieses Verfahrens. Die mit der Investition verbundenen Erträge werden nicht berücksichtigt, obwohl sie den Erfolg der Investition wesentlich beeinflussen. Die **Gewinnvergleichsrechnung** gleicht diese Schwachstelle aus. Bei ihr fließen die erwirtschafteten Erträge in die Betrachtung ein. Setzt man die vom Investitionsgut erwirtschafteten Gewinne in Relation zum benötigten durchschnittlichen Kapitaleinsatz, so wird die Gewinnvergleichsrechnung zur **Rentabilitätsrechnung** weiter entwickelt. Die **Amortisationsrechnung** ermittelt, wie lange es dauert, bis das eingesetzte Kapital wieder ins Unternehmen zurückgeflossen ist. Dieses Verfahren wird daher auch **Pay-back-Methode** genannt.

Merkmal der statischen Verfahren ist, dass sich die Betrachtung auf eine Zeitperiode beschränkt. Dies vereinfacht die Beschaffung der erforderlichen Daten, reduziert aber die inhaltliche Aussagequalität und damit auch die Entscheidungssicherheit des Verfahrens. Aus diesem Grund werden statische Verfahren vor allem bei **Ersatz-** und **Rationalisierungsentscheidungen** angewandt. Bei komplexen und umfassenden Entscheidungserfordernissen kommen dagegen dynamische Verfahren zur Anwendung, die es in mehreren Ausprägungen gibt:

- Kapitalwertmethode
- Endwertmethode
- Interne Zinsfußmethode
- Annuitätenmethode
- MAPI-Methode

Alle genannten Verfahren verbindet der Einbezug mehrerer Zeitperioden. Dies erhöht den Aufwand der Datenbeschaffung, führt aber im Gegenzug zu einer höheren Aussagekraft und Entscheidungsqualität. Bei der **Kapitalwertmethode** werden die Ein- und Auszahlungen in Zusammenhang mit der Investition durch die **Abzinsung** vergleichbar. Vor allem bei **Erweiterungsinvestitionen** kommt

dieses Verfahren zum Tragen. Bei der **Endwertmethode** erfolgt eine **Aufzinsung** der Zahlungsströme zum Ende der **Nutzungsdauer** der Investition. Unter mehreren Investitionsalternativen ist diejenige als erfolversprechend anzusehen, die den höchsten Endwert aufweist. Die interne Zinsfußmethode, auch **Internal Rate of Return Methode (IRR)** genannt, ermittelt einen Abzinsungsfaktor in Form eines Prozentsatzes, bei dem der **Kapitalwert** der Investition gleich null ist. Diese Methode ist einsetzbar, wenn es darum geht, einzelne Investitionen zu beurteilen und das Unternehmen ein **Mindestzinsfuß** als **Benchmark** für seine Investitionsvorhaben festgelegt hat. Für einen Vergleich verschiedener Investitionsmöglichkeiten, die sich über mehrere Perioden erstrecken, zu verschiedenen Zeitpunkten getätigt werden und einen unterschiedlichen Mitteleinsatz erfordern, ist dieses Verfahren wenig geeignet. Die **Annuitätenmethode** betrachtet den Kapitalwert der Investition nicht als eine alleinige Größe. Sie verteilt ihn gleichmäßig über die **Nutzungszeit** der Investition. Ist die Annuität größer oder gleich null, so ist eine Investition positiv zu beurteilen. Dies bedeutet, dass das Unternehmen das eingesetzte Kapital, verzinst zum zugrunde gelegten Zinsfuß, zurückerhält. Das Anwendungsgebiet der Annuitätenmethode liegt vor allem bei der Betrachtung von Erweiterungs- und Ersatzinvestitionen. Das am „Machinery and Allied Products Institute“ in den USA entwickelte **MAPI-Verfahren** ist eine Weiterentwicklung der statischen Rentabilitätsmethode. Es dient zur Beurteilung volumenmäßig begrenzter Ersatz- und Rationalisierungsentscheidungen. Bei diesem Verfahren werden die Kosten und Erträge der Investition für das Folgejahr mit dem ersparten **Kapitaleinsatz** bei Verzicht auf die Investition verglichen. Da dieses Verfahren bestimmte Annahmen hinsichtlich Verschuldungsgrad, Eigenkapitalverzinsung und Höhe der Fremdkapitalzinsen unterstellt, kann ein Abweichen im Einzelfall zu einer Verzerrung der Ergebnisse und Aussagen führen.

Aus der Vielfalt möglicher Rechenverfahren leitet sich eine der wesentlichen Aufgaben des Controllings ab. Die Auswahl des geeigneten Verfahrens zur Durchführung der Investitionsrechnung ist Aufgabe des Controllings. (Abb. 17). Dies stellt allerdings nur eine unter mehreren Aufgabeninhalten dar:

- Auswahl des geeigneten Verfahrens
- Durchführung der Investitionsrechnung
- Priorisierung der Investitionsalternativen hinsichtlich ihrer Wirkungen auf das Ergebnis
- Nachkalkulation der Investitionsrechnung

Über die Wahl der Methode und der grundsätzlichen Berechnungsparameter wie Abzinsungsfaktor, Nutzungszeiträume etc. werden die Ergebnisse der Investitionsrechnung beeinflusst. Würde jeder Bereich des Unternehmens die Investitionsrechnung nach eigenen Vorstellungen durchführen, so hätte die Unternehmensleitung keine hinreichende Sicherheit, ob und in welchem Umfang die verschiedenen Investitionswünsche vergleichbar sind. Die Systematisierung und **Standardisierung** der Verfahren durch das Controlling stellt den zweckgerichteten und zielorientierten Einsatz der Verfahren sicher.

Abb. 17: Überblick über die Methoden und Anwendungsbereiche der Verfahren zur Investitionsrechnung

Verfahren	Investitionsverfahren	Ersatz- / Rationalisierungs- investitionen	Erweiterungs- investitionen	Kapitaleinsatz	
				gering	hoch
Statische	Kostenvergleichsrechnung	x		x	x
	Gewinnvergleichsrechnung	x		x	x
	Rentabilitätsrechnung	x		x	x
	Amortisationsrechnung	x	x	x	x
Dynamische	Kapitalwertmethode		x		x
	Endwertmethode		x		x
	Interne Zinsfußmethode		x		x
	Annuitätenmethode		x		x
	MAPI-Methode	x		x	

Für die Durchführung der Investitionsberechnungen bietet sich das Controlling ebenfalls an. Dies kann allerdings nur im Rahmen einer intensiven Zusammenarbeit mit den investierenden Bereichen geschehen. Nur so ist gesichert, dass auch qualitative Aspekte der Investition in die Entscheidungen einfließen und nicht nur Rechenwerke am grünen Tisch entstehen. Das Controlling übernimmt in diesem Zusammenwirken neben der Unterstützung der Geschäftsleitung zusätzlich eine Dienstleistungsfunktion für die investierenden Bereiche.

Investitionsentscheidungen erfolgen im Spannungsfeld unterschiedlicher Interessenlagen. So wünscht die Produktion eine Erneuerung des Maschinenparks, der Vertrieb dringt auf „Investitionen“ in Produkte oder Vertriebswege, die Verwaltung hingegen sieht die Notwendigkeit einer raschen Erneuerung der IT-Struktur. Auch innerhalb von einzelnen Funktionsbereichen gibt es Spannungsfelder. Produziert ein Unternehmen an verschiedenen Standorten, so wird jeder Standort „seine“ Maschineninvestition als die wichtigste ansehen. Die Bereiche überblicken dabei die Tragweite ihrer Investition auf das Gesamtergebnis und im Verhältnis zu den Investitionswünschen der übrigen Bereiche oft nicht. Gelangen die Investitionswünsche ungefiltert zur Unternehmensleitung, so muss diese die Auswirkungen der verschiedenen Investitionsvorhaben für das Unternehmen vergleichen und die notwendigen Prioritäten in Form von Freigaben oder Budgets setzen. Hier unterstützt das Controlling, indem es die Vorhaben vergleicht und die Auswirkung auf Ergebnis, Bilanz und Liquidität darstellt. Die Entscheidung wo und in welcher Höhe investiert wird, ist Aufgabe der Unternehmensleitung.

Die **Nachkalkulation** von Investitionen unterbleibt in der Praxis häufig. Die Gründe dafür sind vielfältig. Sie reichen von der Einstellung, dass die Entscheidung ohnehin nicht mehr revidierbar ist, über die Problematik mangelnder Zuordenbarkeit erforderlicher Ist-Daten auf die Investition bis hin zum Wunsch, eine unproduktive und konfliktbehaftete Diskussion über Verantwortlichkeiten für (Fehl-)Investitionen zu vermeiden. Mit einer Vernachlässigung der Nachkalku-

lation beraubt sich ein Unternehmen jedoch der Möglichkeit, die Entscheidungsqualität bei zukünftigen Investitionen zu verbessern. Die Analyse der negativen Einflussfaktoren und eine **Abweichungsanalyse** der zugrunde gelegten Parameter bewirken einen Lerneffekt. Die gemachten Erfahrungen aus einer Nachkalkulation ermöglichen präzisere Berechnungen und damit eine wachsende Entscheidungsqualität bei späteren Investitionen. Natürlich sind nicht alle Investitionen gleichermaßen im Nachhinein zu betrachten. Ob und in welchem Umfang Nachkalkulationen erfolgen, ist von der Investitionshöhe, der unternehmerischen Bedeutung und der Art der Investition wie Ersatz- oder Erweiterungsinvestition abhängig.

Produkt- oder Sortimentsentscheidungen zählen zu den strategieorientierten und unternehmerischen Entscheidungen. Zwei grundsätzliche Stoßrichtungen lassen sich unterscheiden:

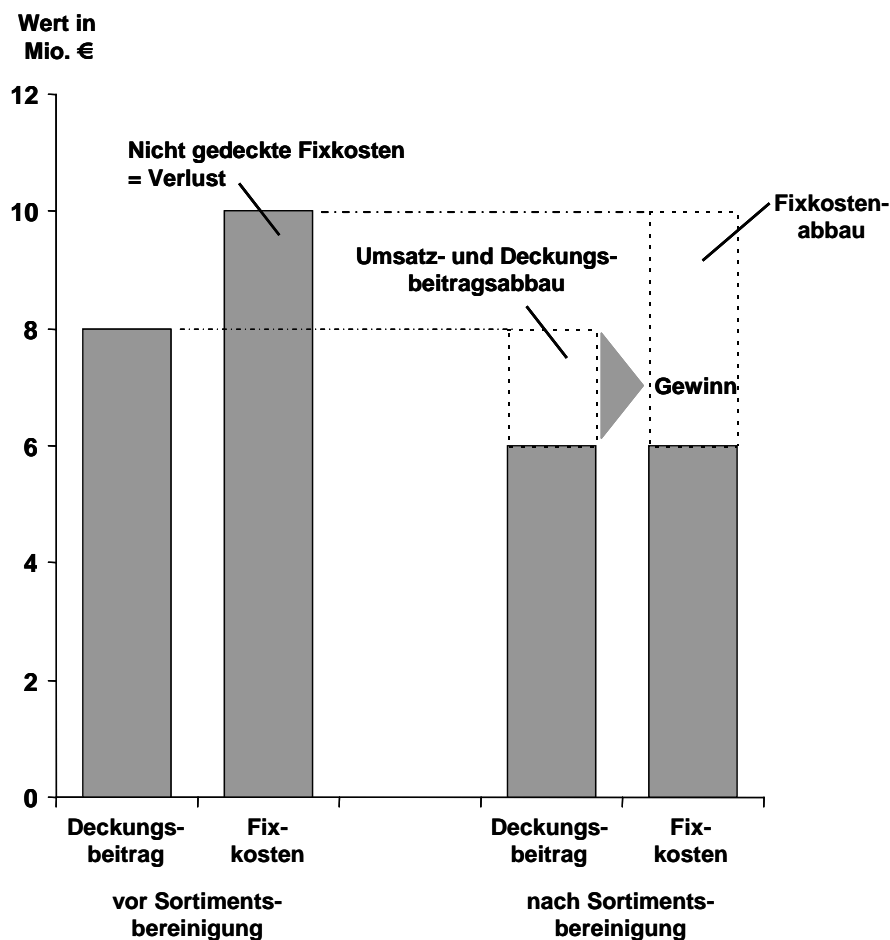
- Produkt- und Sortimentserweiterung
- Produkt- und Sortimentsstraffung

Die **Erweiterung des Produktspektrums** ähnelt einer Investitionsbetrachtung. Ausgangspunkt ist die Frage, welcher Mitteleinsatz in welchem Zeitraum erforderlich ist, um das Angebotsspektrum des Unternehmens auszubauen. Darauf aufbauend ist die **Amortisation** des Mitteleinsatzes aus dem **Rückfluss** in Form der erwarteten Deckungsbeiträge zu planen. Der notwendige Aufbau von zusätzlichen Fixkosten, die Zunahme der variablen Herstellkosten und vor allem der erwartete Absatz zum geplanten **Preisniveau** aus den neuen Produkten gehen in diese Berechnung ein. Vor allem für dynamische und umsatzgeprägte Vertriebsorganisationen, die die Performance beim Kunden durch eine breite Produktpalette steigern wollen, ist diese Form des Vertriebscontrollings von besonderem Nutzen, um eine ungesteuerte Sortimentserweiterung zu vermeiden. Dabei fällt dem Controlling nicht die Aufgabe zu, eine derartige Erweiterung zu verhindern. Im Vordergrund steht die Schaffung von **Transparenz** über die positiven und negativen Folgen der Erweiterung. Das Controlling kann diese Aufgabe jedoch nur erfüllen, wenn es über Vorgaben der Unternehmensleitung verfügt. Hierzu zählen Zielsetzungen hinsichtlich der **Amortisationszeiträume** von **Produktinvestitionen** oder relative und absolute **Mindest-Deckungsbeiträge**. Hier kann das Controlling aus seinem laufenden Reporting unternehmensinterne Benchmarks liefern, nicht jedoch die unternehmerische Entscheidung treffen, ob die Erweiterung des Angebotsspektrums erfolgen soll. Eine umfassende Betrachtung der Sortimentserweiterung im Vorfeld der Entscheidungen reduziert die Wahrscheinlichkeit, dass das Produktportfolio ausufert und eine aufwändige Sortimentsstraffung erforderlich wird.

Das historische Wachstum des **Produktportfolios** führt dazu, dass die Anzahl der Artikel im Vergleich zum Umsatz und vor allem gegenüber dem Deckungsbeitrag überproportional ansteigt. Geht dies noch mit einem Anstieg der Fixkosten aufgrund von zusätzlich benötigten Funktionen und Personen für das Handling der erweiterten Produktpalette einher, so zieht dies in vielen Fällen den Rückgang des relativen und teilweise auch des absoluten Ergebnisses nach sich. Die Bereinigung dieser Situation ist als unternehmerische Grundsatzentscheidung einzustufen und erfordert eine **Sortimentsstraffung**, bei der das Controlling Unterstützung leistet. Sie berührt eine Vielzahl von internen wie externen Beziehungen des Unternehmens. Das Streichen von Produkten wirkt sich auf die Kundenbeziehungen, auf die Vertriebsorganisation oder die Verwendbarkeit

bevorrateter Vorprodukte durch die Produktion aus. Um den Entfall von Deckungsbeiträgen zu kompensieren, ist ein überproportionaler Abbau von Strukturen und damit Fixkosten erforderlich. Dieser kann auch Einmalkosten der **Produktbereinigung** nach sich ziehen. Betrachtet man diese als Investition, so hat auch die **Sortimentsentscheidung** den Charakter einer Investition. Die Durchführung der Sortimentsbereinigung setzt ein umfassendes Verständnis und damit umfassende Transparenz hinsichtlich der Wirkungszusammenhänge im Unternehmen voraus. Dem Controlling stehen die erforderlichen Informationen zur Verfügung, um beurteilen zu können, ob aus reduzierten Umsätzen positive Effekte auf das Unternehmensergebnis zu erwarten sind (Abb. 18).

Abb. 18: Ergebniseffekte aus einer Produkt- und Sortimentsstraffung



Ebenso wie die Sortimentsentscheidung hat auch die **Standortentscheidung** strategischen und damit unternehmerischen Grundsatzcharakter. Standortentscheidungen sind ähnlich den Produktentscheidungen unter dem Aspekt der Erweiterung und der Zusammenfassung zu sehen. Die Erweiterung erfordert eine Investitionsbetrachtung unter Amortisations- und Rentabilitäts Gesichtspunkten. Dem Management stellt sich die Frage, ob der Anstieg der Fixkosten aufgrund der Investition in einen zusätzlichen Standort durch die damit einhergehenden Deckungsbeiträge gerechtfertigt ist. Diese Vorgehensweise verdeutlicht die Nähe

zur Investitionsrechnung. Die **Standortaufgabe** oder **Standortzusammenlegung** erfordert die Ermittlung der positiven Ergebniseffekte. Diese ergeben sich aus der Einsparung von **Fixkosten** oder **Leerkosten**, die im Falle der Aufgabe oder Zusammenlegung von Standorten entfallen. Die Einmalkosten aus der Realisierung sind ebenfalls zu ermitteln.

Eine Standortentscheidung kann alle Funktionen des Unternehmens betreffen. Im Produktionsbereich tangiert sie die Fertigungsstandorte, in der Logistik Lagerstandorte, im Vertrieb Filialen oder Vertriebsbüros, in der Verwaltung regional verteilte Organisationseinheiten. Da Standortentscheidungen schwer umkehrbar sind und ein hohes **Konfliktpotenzial** nach innen und außen beinhalten, erfordern sie eine hohe Entscheidungsqualität. Unternehmensleitungen, die sich **Standortdiskussionen** aussetzen, müssen besonders umfassend vorbereitet sein. Dazu ist eine Vielzahl von Optionen zu prüfen und abzuwägen. Aus diesem Grund kommt bei dieser Entscheidungsvorbereitung dem Controlling eine besondere Bedeutung zu. Dies verlangt mehr als bei anderen Entscheidungssituationen eine umfassende unternehmerische Sichtweise.

Bei strategischen **Make-or-Buy**-Überlegungen entscheidet die Unternehmensleitung, wie die **Wertschöpfung** im Unternehmen organisiert wird. Das Unternehmen kann Produkte oder Teile von Produkten selbst erstellen oder von externen **Zulieferunternehmen** beziehen. Auch diese Entscheidung kann sich auf neue Produkte im Rahmen einer Umsatzerweiterung oder auf das bestehende Produktprogramm beziehen. Das Controlling wertet zur Vorbereitung vorhandene Routineinformationen aus und stellt Berechnungen an, wie sich die Entscheidung auf das laufende Ergebnis und eventuelle Einmalkosten auswirkt. Da die Ergebniswirkung von **Make-or-Buy**-Entscheidungen zeitverzögert einsetzt, erleichtert eine **Mehrjahresplanung** die Bewertung der Vorteilhaftigkeit. Das Controlling muss umfassend mit den betroffenen Unternehmensfunktionen kommunizieren und neben quantitativen Aspekten auch qualitative Elemente in die Betrachtung einbeziehen.

3.2 Die Kommunikation von Controllinginformationen als Schlüssel zur Akzeptanz

Viele Controllingabteilungen und Controller beklagen eine unzureichende Akzeptanz ihrer Tätigkeit beim Management. Die Unternehmensleitung sieht zwar die Notwendigkeit und Bedeutung des Controllings, die Nutzung der Controllinginformationen durch die Unternehmensleitung hinkt jedoch der Bedeutung der Funktion als Entscheidungsvorbereiter hinterher. Ursächlich hierfür sind weniger Methoden- und Instrumentendefizite und damit fachliche Aspekte, als vielmehr die Art und Weise der Informationsvermittlung. Nicht der Inhalt, sondern die **Kommunikation** der Inhalte stellt ein Problem für die Empfänger dar. Bei Controllinginformationen handelt es sich vorwiegend um Zahlen und Fakten. Daher dominiert die schriftliche Kommunikation das Controlling. Das Management an der Spitze einer Unternehmensorganisation bevorzugt kurze, knappe und häufig mündliche Informationen. Oft gelingt es dem Controlling nicht, aus der Vielzahl der Zahlen, Daten und Fakten die eigentliche „Botschaft“ herauszuschälen und zu kommunizieren. Eine Betrachtung der unterschiedlichen Kommunikationsformen zeigt Wege zu erhöhter Akzeptanz:

- Optimierung schriftlicher Berichte
- Nutzung mündlicher Kommunikationsmöglichkeiten

Dem Controlling stehen in Form von Tabellenkalkulationen und Präsentationsprogrammen eine Vielzahl von Möglichkeiten zur Verfügung, Controllinginformationen in Form von **Tabellen**, **Grafiken** und **Diagrammen** aufzubereiten. In der Vielfalt dieses Angebots liegt ein Grundproblem der Kommunikation. Die exzessive Nutzung der Möglichkeiten zur Aufbereitung verstellt den Blick auf das Wesentliche. Die Form der **visuellen Gestaltung** durch eine zu hohe Informationsdichte, ausuferndes Farbenspiel, wechselnde Skalierungen, unpräzise Begriffe und Legenden, unverständliche Abkürzungen, fehlende verbale Interpretationen des Zahlenwerks und der Mangel an expliziten Hinweisen auf das tatsächlich Auffällige und Wichtige bewirkt den Mangel an Akzeptanz von Controllinginformationen. Das Controlling vermeidet diese Akzeptanzfalle, wenn es bestimmten Gestaltungsregeln folgt. Eine klare und einfache Gestaltung von Tabellen, Diagrammen und Grafiken erleichtert die Informationsaufnahme durch den Leser. Dies beinhaltet die Konzentration auf wesentliche Größeneinheiten. Das Übereinanderstapeln von zehn Zahlenwerten in einem **Säulendiagramm** führt ebenso zur Unlesbarkeit wie eine Vielzahl sich wild überschneidender Linien in einem Liniendiagramm. Der geplante Aussageinhalt in Form von Zeitreihenvergleichen, Strukturvergleichen, Korrelationen oder Rangfolgen bestimmt die optische Aufbereitung. Entsprechend sind Balkendiagramme, Liniendiagramme, Tabellen, Tortendiagramme oder Portfolios zielgerichtet für bestimmte Aussageinhalte einzusetzen.

Aufgrund der Zahlenorientierung dominiert die schriftliche Kommunikation das Controlling. Die **mündliche Kommunikation** stellt eine sinnvolle Ergänzung dar. Mündliche Besprechungen auf Basis schriftlicher Unterlagen erlauben eine bessere Informationsvermittlung, vor allem wenn es sich um komplexe Sachverhalte handelt. Durch die Möglichkeiten zur direkten Interaktion zwischen Ersteller und Nutzer der Information werden Entscheidungsprozesse beschleunigt. Diese Form der Kommunikation erleichtert es, qualitative Elemente in Bewertungen und Diskussionen einfließen zu lassen. Diese gehen in umfänglichen Zahlenwerken oder ergänzenden **schriftlichen Kommentaren** oft unter. Die mündliche Kommunikation sollte sich nicht nur auf die Beziehung von Unternehmensleitung und Controlling konzentrieren. Bezieht das Controlling seine Informationslieferanten oder die Nutzer in den verschiedenen Funktionsbereichen im Rahmen eines Besprechungswesens systematisch ein, so schafft es mehrfachen Nutzen. Es selbst nimmt frühzeitig Informationen auf, die für die eigenen Einschätzungen und Bewertungen eine Rolle spielen. Die aktive Teilnahme an Besprechungen schafft Präsenz. Das Controlling wird mit seinen Aufgaben und Beiträgen wahrgenommen und kann gestalterische Beiträge zur Unternehmensentwicklung leisten. Im Rahmen der Jahresplanung sollten Budgetgespräche vor allem im Fall unterschiedlicher Sichtweisen über die „Richtigkeit“ der Planungen eine Selbstverständlichkeit sein. Ein regelmäßiger Informationsaustausch mit Marketing-, Vertriebs-, Produktions-, Einkaufs- oder Logistikverantwortlichen erleichtert es dem Controlling, auch außerhalb der Budgetphase, die Gesamtsituation des Unternehmens unter verschiedenen Blickwinkeln zu betrachten. Dies fördert die Akzeptanz bei der Unternehmensleitung, die diese gesamthafte Sichtweise selbst besitzen muss.

4 Zusammenfassung

Ein gut ausgebautes Controlling unterstützt die Unternehmensleitung bei der Steuerung des operativen Tagesgeschäftes und bei strategischen und unternehmerischen Einzelentscheidungen. Die Informationsqualität des Controllings hängt von der Qualität der Eingangsdaten ab. Daher sind funktionierende Vorgesysteme im Bereich von Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung, Fertigungssteuerung und Materialwirtschaft erforderlich, um den Controllingzweck zu erfüllen. Bestrebungen zur Verbesserung des Controllings müssen auch diese Systeme einbeziehen.

Geschäftsmodell und Unternehmensgröße beeinflussen die organisatorische Einordnung und inhaltliche Ausgestaltung des Controllings. Jedes Unternehmen, ob Produktions-, Handels-, oder Dienstleistungsunternehmen weist Merkmale auf, die sich im Controllingkonzept abbilden müssen. Selbst innerhalb der genannten Geschäftsmodelle gibt es gravierende Unterschiede zu beachten. Wenn sich das Controlling konsequent am Geschäftsmodell orientiert, stellt es ein vielfältig einsetzbares Instrumentarium für die Unternehmensleitung und das Management zur Verfügung. Mit den Instrumenten Berichtswesen oder Planung erfüllt das Controlling seine Aufgaben im laufenden Geschäft durch Bereitstellung von Routineinformationen. Mit der Durchführung von Investitionsrechnungen unterstützt es abhängig von Höhe und Tragweite der Investition bei unternehmerischen Einzelentscheidungen. Bei dieser Aufgabe wählt es zwischen statischen und dynamischen Verfahren. Diese sind normiert und lassen dem Controlling wenig gestalterische Spielräume. Dieses Bild wandelt sich, wenn die Unternehmensleitung Sortimentsbereinigungen, Standortentscheidungen oder Make-or-Buy-Entscheidungen anstrebt. In diesem Fall ist die analytische Kreativität des Controllings gefragt. Durch die Analyse und Zusammenführung von Informationen aus unterschiedlichen Datenquellen erstellt es für die Unternehmensleitung die erforderlichen Entscheidungsunterlagen. Ein unternehmerisch denkender Controller erstellt nicht nur ein Datengerüst. Er wird auch qualitative Aspekte in seine Überlegungen einbeziehen. Je unternehmerischer seine Sicht- und Vorgehensweise ist, desto höher wird seine Akzeptanz bei den Entscheidungsträgern sein.

Dies zeigt den Einfluss von Stellenbesetzung und Profil des Controllers auf die Qualität des Controllings. Umfassende fachliche Kompetenz des Controllers ist nur einer unter verschiedenen Aspekten. Leistungen und Ergebnisse des Controllings müssen zielgerichtet kommuniziert werden, damit sie in der Fülle der Informationen im Unternehmen nicht untergehen. Eine adressatengerechte Aufbereitung fördert die Akzeptanz bei den Nutzern. Diese beinhaltet eine ausgewogene Gestaltung der schriftlichen Informationen. Eine aktive mündliche Kommunikation im Rahmen eines Besprechungswesens ergänzt die schriftliche Informationsübermittlung.

Geht ein Unternehmen den Aufbau oder die Optimierung des Controllings zielgerichtet an, so verbessert sich die Entscheidungsqualität. Bei Entscheidungen kann sachlich fundiert zwischen unterschiedlichen Optionen abgewogen werden. Der Zugriff auf Daten und Fakten in einem etablierten System erhöht die Entscheidungsgeschwindigkeit. Beide Aspekte erhöhen die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens.

5 Stichwortverzeichnis

Abschriften	26	Einzelfertigung	27
Abweichungsanalyse.....	36	Einzelplanung	27
Abzinsung.....	33	Endwertmethode.....	34
Altersstruktur	24	Entscheidungsträger.....	15
Amortisation.....	36	Erfolgsquote.....	22
Amortisationsrechnung.....	33	Erfolgsrechnung.....	18
Amortisationszeiträume.....	36	Ergebnisrechnung.....	6
Angebot	21	Erlöskonten	6
Angebotsstand.....	22	Erweiterungsinvestition.....	33
Angebotsvolumen.....	22	Feedback-Prozess	27
Annuitätenmethode	34	Fehlteile	10
Arbeitspläne.....	9	Filialergebnisrechnung.....	27
Arbeitszeitmodelle	23	Filialkennzahlen	27
Auftrag	21	Finanzierungspotenziale.....	10
Auftragsbestand	21	Fixkosten.....	38
Auftragsdurchlauf	22	Forderungen und Verbindlichkeiten an verbundene Unternehmen	24
Auftragseingang	22	Gesamtplanung	27
Aufzinsung.....	34	Geschäftsmechanik	16
Avale.....	27	Geschäftsmodell	17
Bankenspiegel	24	Gewinn- und Verlustrechnung	6
Barkredite	27	Gewinnschwelle	32
Benchmark	24, 34	Gewinnvergleichsrechnung	33
Berichtswesen	18	Grafiken	39
Best Case	31	Handel	18
Bestandsabbau.....	10	Handelsunternehmen	27
Bestandserhöhung	10	Hochrechnung	28
Bestandsführung	10	Informationsoverkill.....	10
Bestellobligo	24	Informationsrechte	13
Betriebsabrechnungsbogen	23	Informationsvielfalt.....	10, 11
Betriebsergebnis.....	19	Internal Rate of Return Methode (IRR).....	34
Boni.....	17	Investitionsentscheidung	33, 35
Bottom-up-Planung.....	27	Ist-Preise.....	21
Break-even-Analyse	32	Jahresabschlüsse	19
Break-even-Punkt.....	6	Kalkulation	6, 7
Bruttoumsatz	11	Kapazität	9
Buchhaltung.....	6	Kapitaleinsatz.....	34
Budgetplanung	30	Kapitalwert	34
Debitoren	24	Kapitalwertmethode	33
Deckungsbeitrag.....	6, 20, 36	Kassenumsätze	11
Diagramme	39	Kennzahlen	27
Dienstleistungsfunktion	5	Kennzahlenbildung	24
Drill-down.....	21	Kommentar	39
Dynamische Verfahren.....	33	Kommunikation	38, 39
Ebit	19		

Kompetenzen	12	Planung	27
Kompetenzstreitigkeiten	13	Planungsgegenstand	29
Komplexitätskosten	8	Planungskalender	31
Konfliktpotenzial	38	Planungsparameter	31
Konzentration	15	Planungsprozess	31
Konzern	24	Planverfehlung	27
Kostenabweichung	20	Preis-/Strukturabweichung	20
Kostenarten	23	Preisabweichung	20
Kostenartenrechnung	6	Preisfindung	7, 10
Kostenbestandteile	32	Preisniveau	36
Kostenrechnung	6	Preisuntergrenze	7
Kostenstellenrechnung	6	Preiswettbewerb	7
Kostenträger	7	Primärinformationen	5
Kostenverantwortung	6	Produktbereinigung	37
Kostenvergleichsrechnung	33	Produkterfolgsrechnung	17
Kreditoren	24	Produktergebnisrechnung	17
Kundenerfolgsrechnung	17	Produktinvestitionen	36
Kurzfristige Ergebnisrechnung	21	Produktion	18
Lagerbestand	27	Produktivitätssteigerung	9
Lagerumschlag	27	Produktlinien	20
Leerkosten	38	Produktportfolio	36
Liefertermintreue	26	Produktspektrums	36
Liquidität	23	Projekte	7
Liquiditätsplanung	24, 28, 29	Projektgeschäft	22, 27
Lost-Order-Analyse	7	Prozesskostenrechnung	8
Lückenanalyse	28	Prozesskostensatz	8
Make-or-Buy	6, 38, 40	Rabatte	17
MAPI-Verfahren	34	Reklamationsquoten	26
Marken	7	Relative Kennzahlen	25
Materialdisposition	10	Rentabilitätsrechnung	33
Materialwirtschaft	9	Reporting	18
Medienbrüche	6, 15	Retouren	26
Mehrjahresplanung	30, 38	Rohertragsspanne	27
Mengenabweichung	20	Routineinformationen	17
Mindermengenzuschläge	8	Rückfluss	36
Mindestzinsfuß	34	Säulendiagramm	39
Mitlaufende Kalkulation	7	Sekundärinformationen	5
Mitunternehmer	13	Sensitivitätsanalyse	32
Monatsbilanz	24	Seriengeschäft	27
Nachkalkulation	35	Serienprodukte	22
Nettoumsatz	11	Sicherheiten	24
Nutzungsdauer	34	Sortimentsentscheidung	36, 37
Nutzungszeit	34	Sortimentsstraffung	36
Pay-back-Methode	33	Stabsfunktion	12
Personalbedarf	9	Standardisierung	34
Personalstatistik	23	Standort	38
Planpreise	21	Standortentscheidung	37, 38
		Statische Verfahren	33

Steuerungsgröße.....	24	Verlustfreie Bewertung	23
Stillstände	10	Verrechnungskonten.....	24
Strukturabweichung.....	20	Vertriebsgebiete.....	7
Stückdeckungsbeiträge	20	Verursachungsprinzip	8
Stückerlöse	20	Visuelle Gestaltung.....	39
Stückkosten	20	Vorschaurechnung.....	28
Stücklisten	9	Warenbestände	23
Target Costing	7	Wertschöpfung.....	38
Top-down-Planung	27	Working Capital	24
Tragfähigkeitsprinzip	8	Worst Case	31
Transparenz	36	Zero-based-Budgeting	28
Umsatz	21	Zielgröße.....	28
Umsatzkostenverfahren	20	Zulieferunternehmen.....	38
Unternehmensgröße	10	Zuschlagskalkulation	8
Unternehmensgruppen.....	24		



TAC Consulting GmbH

Rosental 6 · 80331 München

Tel.: 089 52302-01 · Fax: 089 52302-150

Benrather Schloßallee 49-53 · 40597 Düsseldorf

Tel.: 0211 718000-50 · Fax: 0211 718000-17

Email: tac@tac-consulting.de · <http://www.tac-consulting.de>