Frage		Unsicher?	Wenn ja Seite
1	Wieso stellt der Kauf von dringend benötigtem Rohmaterial keine Investition dar?		190
2	Wie hängen Investitionen und Abschreibungen miteinander zusammen?		191
3	Welche Besonderheiten von Investitionen machen die Einbindung einer Investitionsentscheidung in die Investitionsplanung und die strategische Planung notwendig?		192
4	Was versteht man unter dem Zeitwert von Geld?		193/194
5	Welchen heutigen Wert haben SFr./DM 1000, welche ich in drei Jahren ausgezahlt bekomme, bei einem Zinssatz von 10 %?		194
6	Welchen Wert haben SFr./DM 751, die ich heute bei einem Zinssatz von 10 % anlege, in drei Jahren?		194
7	Worin liegt der Unterschied zwischen statischen und dynamischen Methoden der Investitionsrechnung?		195
8	Warum werden bei beiden Methoden die Abschreibungen nicht berücksichtigt?		195
9	Warum wird die durch eine Investition notwendig gewordene Erhöhung der Lagerbestände in die Investitionsrechnung einbezogen?		196
10	Würde die durch eine Investition möglich gewordene Einsparung einer Arbeitskraft in die Investitionsrechnung einfliessen? Wenn ja, wie?		196
11	Wie kann man den Kalkulationszinssatz bestimmen?		197
12	Beurteilen Sie folgende Aussage: Wenn der interne Ertragssatz unter dem Kalkulationszinssatz liegt, lohnt sich eine Investition nicht!		203
13	Wieso kann oft auf der Grundlage einer Investitionsrechnung allein kein endgültiger Investitionsentscheid getroffen werden? Welche weiteren Informationsgrundlagen sind zu berücksichtigen?		209
14	Wie sollten die Informationen aus dem finanziellen Rechnungswesen, dem betrieblichen Rechnungswesen und der Investitionsrechnung aufbereitet werden, um eine zweckmässige Planung und Feinsteuerung zu gewährleisten?		Modul 5

Modul 5

Berichtswesen (Reporting)

Im Modul 5 sollen folgende Inhalte vermittelt werden:

- Controlling-Instrumente haben keinen Selbstzweck, sondern stehen im Dienste eines aussagekräftigen *Berichtswesens*. Das Berichtswesen des Controllings stellt eine Plattform dar, auf der Daten (z.B. des finanziellen Rechnungswesens) präsentiert, interpretiert und in Steuerungsinputs transformiert werden.
- Damit *Kursabweichungen* (überhaupt) erkannt und als *Auslöser* für *Korrekturmassnahmen* und *Veränderungsprozesse* verwendet werden können, muss als zukunftsgerichtete Orientierungsgrundlage ein sorgfältig erarbeiteter Plan mit klaren und akzeptierten Zielen vorliegen.
- Ein sorgfältiger Planungsprozess und die dabei erarbeiteten Zielvorstellungen schaffen eine gemeinsame *Verständigungsgrundlage* für zukunftsgerichtetes Handeln. Daraus resultiert im Idealfall auch ein waches Bewusstsein für kurz- und langfristige Auswirkungen allfälliger *Abweichungen*.
- Unter *Planung* verstehen wir eine systematische Auseinandersetzung mit den erwarteten Umweltentwicklungen sowie mit den eigenen Fähigkeiten, Stärken und Schwächen. Eine Planung ist *keine hellseherische Prognose* der Zukunft, sondern eine *Verpflichtung* auf gemeinsam anzustrebende Ziele, die hoch gesteckt, aber grundsätzlich auf jeden Fall erreichbar sein sollen.
- Planung ersetzt den Zufall durch den Irrtum. Aus Irrtümern – nicht jedoch aus Zufällen – kann man lernen. Deshalb birgt jeder ernsthafte Planungsprozess die Chance für einen erfolgreichen individuellen und organisationalen *Lernprozess*.
- Zur Erstellung und Beurteilung von Plänen empfiehlt es sich, so systematisch und hartnäckig wie möglich auch Erfahrungswerte der (besten) Konkurrenten und der Vergangenheit zu sammeln.
- *Zweck* der Budgetierung ist die Erarbeitung von finanziellen Jahreszielen, die im Budget festgehalten werden. Das Budget bildet die

Messlatte für den Geschäftserfolg des Geschäftsjahres. Schwergewichtig geht es dabei um den *erfolgswirtschaftlichen Wertzuwachs*.

- Das Gerüst eines aussagekräftigen Budgets für ein Unternehmen ist die *Plan-Verkaufserfolgsrechnung*.
- Die Mehrjahresplanung ist das wichtigste *Bindeglied* zwischen der eher längerfristig ausgelegten (strategischen) *Unternehmensplanung* (in Worten, qualitativ) und der operativen Jahresplanung, d.h. dem *Budget* (in Zahlen, quantitativ). Zweck der Mehrjahresplanung ist die Sicherstellung der *finanziellen Stabilität* auf mittlere Frist.
- Die Mehrjahresplanung ist im wesentlichen eine *Mittelflussrechnung* mit einem Planungshorizont von drei bis fünf Jahren. Eckpfeiler bilden dabei die geplante Umsatzentwicklung, die geplanten Kostenstrukturen (als %-Sätze vom Netto-Erlös) und die geplanten Investitionen ins Netto-Umlauf- und ins Anlagevermögen.
- Mit Hilfe von Statusberichten (Ergebnisrechnungen) wird die aktuelle finanzwirtschaftliche Lage eines Unternehmens *transparent* gemacht. Erst auf der Grundlage aussagekräftiger Standortbestimmungen kann ein eigentliches Controlling betrieben werden.
- Im Rahmen des Controllings (Controlling-Prozesses) nimmt der *Controller* die Rolle des *Coachs* oder *Moderators* ein. Er hat dabei insbesondere die Aufgabe, rechtzeitig und unmissverständlich auf Abweichungen und *problematische Entwicklungen* hinzuweisen. Er sollte der Tendenz entgegenwirken, dass eine *Ursachenanalyse* zur Identifikation von Schuldigen missbraucht wird. Ebenso sollte er sich strikt davor hüten, Wertungen oder gar Verurteilungen vorzunehmen. Seine Anstrengungen müssen vielmehr unterstützend und empfängerorientiert sein. Die wichtigste Aufgabe des Controllers besteht letztlich darin, kontinuierlich zu einem vertrauensbasierten individuellen und *organisationalen Lernprozess* beizutragen.
- Es können drei Kategorien von Statusberichten unterschieden werden: der *Controller-Bericht*, *Kennzahlenübersichten* und der *Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich*.

1 Berichtswesen als Fokus des Controllings

Controlling-Instrumente haben keinen Selbstzweck, sondern sie dienen einem aussagekräftigen *Berichtswesen*, das im Hinblick auf den aktuellen und zukünftigen Kurs eines Unternehmens ein Mindestmass an (finanzieller) *Transparenz* schaffen soll. Das Berichtswesen beruht demnach auf etwas, das mit der Armaturentafel z.B. eines Autos oder eines Flugzeuges vergleichbar ist. Ein Armaturenbrett enthält Kontrolllampen und eine Anzahl unterschiedlicher Instrumente. Es muss ergonomisch geformt, übersichtlich und leicht verständlich sein.

Wie gut jedoch ein solches Armaturenbrett auch konzipiert sein mag, es ersetzt *nicht* den *fähigen Piloten* bzw. eine *gut zusammenarbeitende Crew*, die aus den Daten der verschiedenen Instrumente rasch die richtigen Schlüsse zu ziehen vermag. Die Daten müssen also zuerst in ihrem Gesamtzusammenhang interpretiert werden, bevor daraus Schlüsse für weiterführende Korrekturmassnahmen gezogen werden können. Es gibt dabei keine simplen Patentrezepte, weil jeder Betrieb, jede Branche und jede Geschäftsperiode ihre Eigenheiten aufweisen.

Das *Unternehmenscockpit*, d.h. alle Orte eines Unternehmens, an denen zielgerichtet auf den Kurs des Unternehmens Einfluss genommen wird, ist vergleichbar mit einer Plattform oder einer Arena, auf der teils periodisch, teils in einem kontinuierlichen Prozess, Daten präsentiert, diskutiert, interpretiert und in Steuerungsinputs transformiert werden.

Das *Berichtswesen* des Controllings stellt eine solche Plattform dar. Es dient dazu, Transparenz über die finanziellen Wirkungen der laufenden und zukünftigen Geschäftstätigkeit zu schaffen.

Die Armaturentafel des Berichtswesens sollte so beschaffen sein, dass rasch und leicht erkennbar wird, wann das Unternehmen oder Bereiche davon vom geplanten Kurs abkommen. Dazu bedarf es Warnlampen und roter Bereiche oder – in der Sprache der Unternehmensführung – eines Planes mit klaren Zielen (Idealwerten mit einem Toleranzbereich), der eine *Orientierungsgrundlage* (Bezugsrahmen) für alle Aktivitäten vorgibt.

Im Berichtswesen gelangen sowohl *Plan*-Grössen als auch *Ist*-Grössen zur Darstellung, denn ein effektives Controlling funktioniert ausschliesslich auf der Grundlage eines harmonischen Zusammenspiels von Planung und vorausschauender Feinsteuerung.

Ein guter Controller als Teil der Führungscrew nimmt dabei gewissermassen die Funktion des *Navigators* ein. Wenn sich ein Betrieb aufgrund seiner geringen Grösse keinen Navigator an Bord leisten kann,

dann müssen Geschäftsführer und Bereichsleiter selber – zumindest in den Grundsätzen – wissen, wie man mit den Navigationsinstrumenten des Cockpits umgeht. Sie müssen in der Lage sein, eine zweckmässige Diagnose zu erstellen, um allfälligen Problemen auf den Grund gehen zu können. Es ist der *Pilot*, bzw. die Führungscrew als Team, *nicht* der Navigator, der das Ziel vorgibt. Nicht der Controller ist verantwortlich für den Plan (Ziele), sondern der *Geschäftsführer*. Der Controller muss aber unerbittlich darauf hinweisen, dass rechtzeitig und sorgfältig geplant wird, und hierzu auch konzeptionelle und methodische Hilfen anbieten. Für den Plan und die gewählte Marschrichtung eines Unternehmens sind indessen der Geschäftsführer und seine Führungscrew verantwortlich.

Die Überlegungen der Module 2 bis 4 haben dazu gedient, aufzuzeigen, was hinter den „Anzeigeinstrumenten" des Controlling-Cockpits an Systematik vorausgesetzt und an Operationen und Überlegungen geleistet werden muss, damit für den Piloten *sinnvolle Steuerinformationen* generiert werden können. Im folgenden geht es nun darum,

- in einem ersten Schritt Hinweise für einen zweckmässigen Aufbau von Planungsrechnungen zu vermitteln und
- in einem zweiten Schritt verschiedene Typen aussagefähiger Statusberichte (Ergebnisrechnungen) und deren Aufbau vorzustellen.

2 Planungsrechnungen

2.1 Überblick

Unter Planung verstehen wir eine *systematische Auseinandersetzung* mit den erwarteten Umweltentwicklungen sowie mit den eigenen Fähigkeiten, Stärken und Schwächen. Auf dieser Grundlage müssen rechtzeitig die Konsequenzen gezogen, d.h. Massnahmen ergriffen und Projekte definiert werden, um den Herausforderungen der Zukunft gerecht zu werden. Es darf dabei aber nicht bei einer *„qualitativen"* Planung in Worten bleiben. Vielmehr bedarf es einer eingehenden Auseinandersetzung mit den finanziellen Voraussetzungen und Folgen der verfolgten Strategie. Somit müssen in jedem Planungsprozess auch *quantitative* Aspekte – ausgedrückt vor allem in finanziellen Grössen – eingehend diskutiert werden. Aber auch umgekehrt gilt: Schöne Zahlen ohne gemeinsame „Übersetzungsarbeit" durch die betroffenen Akteure in konkrete Massnahmen beruhigen allenfalls das Gewissen, vermögen aber keine Verhaltensänderungen auszulösen.

Gegenstand des vorliegenden Kapitels ist eine Anleitung zu einer möglichst einfachen, zweckmässigen quantitativen Planung derjenigen Grössen, die aus Sicht der finanzwirtschaftlichen Führung von ausschlaggebender Bedeutung sind.

Der Planungsprozess entspricht einem *Lernprozess*. Eine Planung ist *keine hellseherische Prognose* der Zukunft, sondern eine *Verpflichtung* auf gemeinsam anzustrebende Ziele, die hoch gesteckt, aber grundsätzlich auf jeden Fall erreichbar sein sollen. Nur auf der Grundlage systematisch erhobener Abweichungen zwischen Ziel und Ist-Position kann man reagieren. Wer nicht plant, wird zum *Spielball* unvorhersehbarer Umweltentwicklungen.

> Planung ersetzt den Zufall durch den Irrtum.
> Aus Irrtümern – nicht jedoch aus Zufällen – kann man lernen.
> Deshalb birgt jeder ernsthafte Planungsprozess die Chance für einen erfolgreichen individuellen und organisationalen Lernprozess.

Jede Planung muss sehr sorgfältig erstellt werden. Wesentlich ist indessen *nicht*, sich bei der Ermittlung der Zielwerte um drei Stellen hinter dem Komma zu streiten, sondern dass der resultierende Plan in seiner *Gesamtheit „stimmig"*, d.h. in sich *konsistent* und *plausibel*, ist und von den Betroffenen im Sinne einer *Selbstverpflichtung* auch tatsächlich *akzeptiert* wird.

Controlling muss selber wirtschaftlich sein. Deshalb beruht Controlling – im Gegensatz zur Buchhaltung – auf genügend genauem Rechnen. Zahlen müssen lediglich genügend genau, dafür aber rasch vorliegen, damit zeit- und sachgerechte Entscheide getroffen werden können. Das gilt für die Planung genauso wie für die Abrechnung des tatsächlichen Geschäftsverlaufes.

Die Zielwerte der Planung haben die Funktion von *Leuchttürmen*. Sie sind zentrale Orientierungswerte und erlauben uns, rasch zu erkennen, wann wir vom Weg zum Ziel abkommen.

Zielwerte der Planung können *absolute* Werte sein, also Beträge in SFr./DM wie Umsatzziele, Deckungsbeitragsziele, Cash Flow- und Gewinnziele.

Fast noch wichtiger sind indessen *Strukturziele*, d.h. Erlös- und Kostenpositionen in *Prozenten* einer bestimmten Referenzgrösse, z.B.

Brutto-Marge, DB I in % des Netto-Erlöses, Personalkosten, Verwaltungskosten, Verkaufserfolg in % der Netto-Erlöse usw.

Einige solcher „Strukturkennzahlen" haben wir bereits im Modul 2, Kapitel 6 kennengelernt (z.B. Cash Flow-Rentabilität, Selbstfinanzierungskraft). Deren Entwicklung im Zeitablauf zeigt relativ frühzeitig an, wann die Erlös- und Kostenstruktur eines Unternehmens „aus dem Ruder läuft".

Je nach Unternehmensstruktur empfiehlt es sich, so systematisch und hartnäckig wie nur möglich auch Erfahrungswerte der (besten) Konkurrenten und der Vergangenheit zu sammeln, die beispielsweise aufzeigen, wieviel Werbe-, Verwaltungs- oder EDV-Kosten in Prozent vom Netto-Erlös in der entsprechenden Branche üblich bzw. notwendig sind und auch verkraftet werden können. Dabei müssen im Grunde genommen die folgenden zwei Fragen (wiederum im Gegenstromprinzip) möglichst präzise beantwortet werden können:

- Wieviel Kosten (einschliesslich einer angemessenen Verzinsung des gesamten investierten Kapitals!) können wir uns ausgehend vom *bestehenden Umsatzvolumen* (und dem dahinter stehenden Leistungsangebot) auf die lange Frist überhaupt leisten?
- Wieviel Umsatz müssten wir eigentlich generieren, um das *bestehende Kostenvolumen* langfristig problemlos verkraften zu können?

Bei der finanzwirtschaftlichen Planung unterscheiden wir zwischen der *Budgetierung*[59], d.h. der operativen Jahresplanung mit einem Planungshorizont von einem Jahr (kurzfristige Planung), und der Mehrjahresplanung mit einem Zeithorizont von drei bis maximal fünf Jahren (Mittelfristplanung).

Abgesehen vom unterschiedlichen Zeithorizont gibt es *keine* grundsätzlichen Differenzen, was den *konzeptionellen Aufbau* dieser beiden Planungsrechnungen anbelangt.

Was hingegen den Zweck und den damit zusammenhängenden Detaillierungsgrad betrifft, bestehen natürlich tiefgreifende Unterschiede.

59 Im folgenden werden die Begriffe Jahresplan und Budget sowie operative Jahresplanung und Budgetierung synonym verwendet.

2.2 Budgetierung (Operative Jahresplanung)

Zweck der Budgetierung ist die Erarbeitung von finanziellen Jahreszielen, die im Budget festgehalten werden. Das Budget bildet die Messlatte für den Geschäftserfolg des Geschäftsjahres. Schwergewichtig geht es dabei um den *erfolgswirtschaftlichen Wertzuwachs* (siehe Modul 1).

Durch den relativ hohen Detaillierungsgrad soll das Budget vor allem ein *rasches, differenziertes Eingreifen* bei Abweichungen ermöglichen. Das Budget bildet damit die Grundlage für eine *wirksame erfolgswirtschaftliche Feinsteuerung*.

Während der alljährlichen Arbeit am Budget empfiehlt es sich sehr, die *Planannahmen* und *zentralen Entscheidungen* auf dem Weg zu den Plan-Werten genaustens festzuhalten.

Dies ist um so bedeutungsvoller, je mehr zur Ermittlung einigermassen vernünftiger Plan-Werte *umfangreiche Abklärungen* vorgenommen oder heikle Annahmen getroffen werden müssen, deren Angemessenheit im Zeitablauf unbedingt überprüft werden sollte. Zu vermeiden ist dabei, dass:

- einerseits die Budgetierung zu einem für alle Beteiligten mühsamen Ritual verkommt und
- andererseits bei jedem Budget das Rad gewissermassen neu erfunden werden muss.

Das Gerüst eines aussagekräftigen Budgets für ein Unternehmen ist die *Plan-Verkaufserfolgsrechnung* (siehe Modul 3, Kapitel 4.6 und 4.7). Im folgenden finden sich deshalb im Sinne eines kleinen Planungsleitfadens die notwendigen Hinweise für eine zweckmässige Ermittlung der einzelnen Erlös- und Kostenpositionen.

Eine Plan-Verkaufserfolgsrechnung kann nicht in einem „grossen Wurf" erstellt werden, sondern setzt sich aus einer Anzahl Teilbudgets zusammen (siehe Elemente des ROI-Stammbaums, Modul 1, Kapitel 1). Idealerweise folgt die Planung dem „Gegenstromprinzip".

Auf der einen Seite gehen wir bei der Ermittlung der Absatzziele von der *Zukunftsperspektive des Marktes* aus. Die Absatzziele müssen der allgemeinen Wettbewerbsdynamik und der aktuellen konjunkturellen Lage Rechnung tragen.

Auf der anderen Seite haben wir die Perspektive unseres eigenen Unternehmens, dessen Leistungspotential und Strukturen über viele Jahre

gewachsen sind und einen bestimmten (inneren) Wert aufweisen, der im investierten *Eigenkapital* zum Ausdruck kommt. Daraus lassen sich bestimmte Ertragsziele (DB, Gewinn, Rentabilitätsziele) ableiten, die eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals (Dividenden, Reservenbildung) gewährleisten müssen.

Dazwischen – gewissermassen im „Sandwich" zwischen Markt und Kapitalgebern bzw. Eigentümern – steckt die *betriebliche Leistungserstellung*, die *genau soviel kosten darf*, dass aus den *geplanten Netto-Erlösen* nach Abzug aller Kosten ein Ertrag verbleibt, der mindestens den gesteckten Ertragszielen entspricht.

Ausgangspunkt jeder Budgetierung ist somit die *Erlösplanung* – möglichst (analytisch) nach erzielbaren Mengen und Preisen pro Absatzpartner oder Verkaufskanal differenziert, einschliesslich der entsprechenden Erlösminderungen.

Bevor es in einem nächsten Schritt zur Bestimmung des *Produktionsprogrammes* kommt, muss ein allfälliger *Lageraufbau* berücksichtigt werden. Da im Lager knappes Kapital gebunden wird – wodurch Opportunitätskosten entstehen – sollte mit Hilfe einer schlanken kundenorientierten Logistik und kurzer Durchlaufzeiten angestrebt werden, die Lager grundsätzlich so tief wie möglich zu halten.

Auf der Grundlage des Produktionsprogrammes kann mit Hilfe der *Arbeitspläne* aus der *Kalkulation* die *Kapazitätsnachfrage* der einzelnen *Kostenstellen* berechnet werden. Der entsprechende Leistungsmassstab (z.B. Anzahl Maschinenstunden, Anzahl Arbeitsstunden) wird dabei als *Planbezugsgrösse* bezeichnet. Die ermittelte Kapazitätsnachfrage muss in jeder Kostenstelle mit dem entsprechenden Kapazitätsangebot abgestimmt werden. Dies erlaubt es, rechtzeitig mögliche Engpässe erkennen zu können. Im Rahmen dieses Abstimmungsprozesses wird für jede Kostenstelle die geplante Leistung (Plan-Beschäftigung) als Planungsvorgabe für den einzelnen Kostenstellenleiter definiert. Die *Plan-Beschäftigung* dient als Grundlage für die Planung der Ressourcen einer Kostenstelle, damit die geforderte Leistung auch tatsächlich erbracht werden kann, und für die Planung der sich daraus ergebenden Kosten (pro Kostenstelle).

Bei einer voll integrierten Kostenrechnung kann somit ausgehend vom *geplanten Produktionsprogramm* mit Hilfe der *Stücklisten* und *Arbeitspläne* aus der Kalkulation der Bedarf an Material, Fremdleistungen und internen Kapazitäten pro Kostenstelle *analytisch* ermittelt werden. Dabei stellt das geplante Produktionsprogramm die Kapazitätsnachfrage dar, die im Rahmen einer analytischen Kostenplanung umgesetzt wird in die Plan-Beschäftigungen der einzelnen Kostenstellen.

Ausgehend von der Plan-Beschäftigung der jeweiligen Kostenstelle plant jeder Bereichs- und/oder Kostenstellenleiter für seine Kostenstelle(n) alle Ressourcen (Personalkosten, Fremdleistungskosten, Raum-/Mietkosten, Abschreibungen, Zinsen usw.), die er von seinen *Versorgungspartnern* benötigt (siehe hierzu das Beispiel Kostenstellenbericht Kostenstelle Tischdruckerei, Modul 3, Kapitel 4.3, S. 142).

In der *Verkaufserfolgsrechnung* werden die *Erlös-* und die *Kostenplanung* – gegliedert beispielsweise nach Erlösträgern, Absatzpartnern, strategischen Geschäftseinheiten (SGE) oder Produktgruppen – *integriert*. Im folgenden findet sich die bereits in Modul 3, Kapitel 4.6 dargestellte Verkaufserfolgsrechnung als Planungsgerüst.

Die *proportionalen* Kosten werden ausgehend von den Plan-Verkaufsmengen ermittelt. Diese bilden die Referenzgrösse – gewissermassen den „Treiber" – zur Berechnung der proportionalen Kosten, deren Verlauf als proportional zur Plan-Verkaufsmenge angenommen wird. Mit Hilfe der Arbeitspläne (geplante Kapazitätsbeanspruchung) und der Stücklisten (Plan-Einsatzmengen) aus der Kalkulation sowie den proportionalen Kalkulationssätzen aus der Kostenstellenrechnung und den Plan-Einkaufspreisen können die proportionalen Kosten berechnet werden.

Die *fixen* Kosten der einzelnen Kostenstellen werden dagegen als Blöcke von den einzelnen Kostenstellen direkt in die Plan-Verkaufserfolgsrechnung übertragen. Dabei stellt sich das zentrale Problem der Zurechenbarkeit (Schlüsselung) von fixen Kosten z.B. auf einzelne Erlösträger(gruppen), d.h. das Problem der Ermittlung angemessener *Deckungsziele*.

Schematisches Beispiel Plan-Verkaufserfolgsrechnung

Budget 1996	SGE ALPHA (Produktgruppe A bis E)						SGE BETA (G'einheiten F bis H)					**Ergänzungen Leserin/Leser**
	A	B	C	D	E	Total	F	G	H	Total	Total	
Planverkaufsmengen Planpreis Brutto-Umsatz	Angaben aus dem **Verkaufsbudget**, möglichst analytisch nach einzelnen Produkten, Produktgruppen, Sortimenten, Kunden, Kundengruppen, Vertriebswegen, Regionen, Aussendienstabteilungen usw. ermittelt											
Erlösschmälerungen	Angaben aus dem **Verkaufsbudget**											
Netto-Erlös	Referenzgrösse für die Strukturkennzahlen der nachfolgenden Deckungsbeiträge											
Proportionale Herstellkosten pro Einheit insgesamt	Ausgangsgrösse: Planverkaufsmengen multipliziert mit: • Plan-Einsatzmengen (Verbrauchsmengen) aus den **Stücklisten** multipliziert mit den **Plan-Einkaufspreisen** und • Plan-Kapazitätsbeanspruchung (Vorgabezeiten) aus den **Arbeitsplänen** multipliziert mit den proportionalen **Kostensätzen** derjenigen **Kostenstellen**, deren Leistungen **unmittelbar** den **Erlösträgern** zugeordnet werden können.											
Deckungsbeitrag I	Saldo, Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös											
Erlösträgerfixkosten (Promotions, Product Management)	Angaben aus den Kostenstelle(n) der Verkaufsförderung (Fixkosten), also derjenigen **Kostenstellen**, deren Leistungen **unmittelbar** den **Erlösträgern** zugeordnet werden können. Diese sind auf der horizontalen Dimension der Plan-Verkaufserfolgsrechnung angegeben (in unserem Beispiel: Produktgruppe A bis H). Sobald eine direkte Zuordenbarkeit der entsprechenden Fixkosten der Kostenstellen auf die einzelnen Erlösträger nicht mehr möglich ist, werden die Fixkosten in grössere Blöcke aggregiert, die der tatsächlichen Kostenverursachung auch gerecht werden.											
Deckungsbeitrag II	Saldo, Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös											
Fixkosten des Verkaufs	Angaben aus den Kostenstellen des Verkaufs											
Deckungsbeitrag III	Saldo, Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös											

Budget 1996	SGE ALPHA (Produktgruppe A bis E)						SGE BETA (G'einheiten F bis H)					**Ergänzungen Leserin/Leser**
	A	B	C	D	E	Total	F	G	H	Total	Total	
Deckungsbeitrag III	Saldo, Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös											
Fixkosten der Produktion und Logistik	Angaben (Zusammenzug der Fixkosten) aus den Kostenstellen der Produktion und Logistik											
Deckungsbeitrag IV	Saldo, Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös											
Fixkosten der Forschung und Entwicklung	Angaben (Zusammenzug der Fixkosten) aus den Kostenstellen der Forschung und Entwicklung											
Deckungsbeitrag V (Spartenerfolg)	Saldo, Strukturkennzahl (Sparten-Umsatzrentabilität) in % vom Netto-Erlös											
Fixkosten der Verwaltung	Angaben (Zusammenzug der Fixkosten) aus den Kostenstellen der Verwaltung											
Deckungsbeitrag VI	Saldo, Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös (Cash Flow)											
Kalkulatorische Abschreibungen, Gewinnbedarfsbudget	Zusammenzug der kalk. Abschreibungen und Zinsen (inkl. ROI-Ziel) aus allen Kostenstellen											
Plan-Verkaufserfolg insgesamt	Saldo, Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös											
Abstimmbrücke • Sachliche und zeitliche Abgrenzungen • Gutschrift/Belastung Fixkosten der Bestandesänderung Halb- und Fertigfabrikate • Finanzergebnis • Saldo der Liegenschaftsrechnung • Sonstige neutrale Aufwendungen/Erträge • Aktivierung von Eigenleistungen • Steuern	• Sachliche und zeitliche Abgrenzungen aus der Kostenartenrechnung • Weitere Angaben aus dem Absatzbudget, dem Produktions-programmplan, der Finanzbuchhaltung und allenfalls weiteren Hilfsbuchhaltungen											
Reingewinn der Bilanz (geplant)	Saldo											

Allgemeine Bemerkungen zum Budget 1996

2.3 Mehrjahresplanung

Die Mehrjahresplanung ist das wichtigste *Bindeglied* zwischen der eher längerfristig ausgelegten (strategischen) *Unternehmensplanung* (in Worten, qualitativ, z.B. bestehend aus einem Portfolio strategischer Projekte) und der operativen Jahresplanung, d.h. dem *Budget* (in Zahlen, quantitativ).

Zweck der Mehrjahresplanung ist die Sicherstellung der *finanziellen Stabilität* auf *mittlere Frist*. Die Mehrjahresplanung soll zum einen *Finanzüberschüsse* aufzeigen, die im eigenen Betrieb oder extern (z.B. durch den Kauf von Beteiligungen oder Börsenpapieren) sinnvoll reinvestiert werden können.

Zum anderen soll sie rechtzeitig auf drohende *Finanzierungslücken* aufmerksam machen, die z.B. in Phasen starken Wachstums durch grosse Investitionen ins Nettoumlaufvermögen oder durch Investitionen in Sachanlagen verursacht werden können.

Die Mehrjahresplanung soll eine *längerfristige Feinsteuerung* der *finanziellen Stabilität* eines Unternehmens ermöglichen. Nichtsdestoweniger können die Eckwerte der Mehrjahresplanung im Sinne von „Interventionsschwellen" auch als Auslöser für kurzfristig zu ergreifende Massnahmen dienen.

Die Mehrjahresplanung ist im wesentlichen eine *Mittelflussrechnung* mit einem Planungshorizont von drei bis fünf Jahren. Eckpfeiler bilden dabei:

- die geplante Umsatzentwicklung,
- die geplanten Kostenstrukturen (als %-Sätze vom Netto-Erlös) und
- die geplanten Investitionen ins Nettoumlauf- und ins Anlagevermögen.

Ein Mehrjahresplan kann entweder eingefroren werden und jeweils am Ende der Planungsperiode durch einen neuen Mehrjahresplan für die folgende Planungsperiode ersetzt werden. Im nachfolgenden Beispiel würde dies bedeuten, im Jahre 1996 eine Planung für die Jahre 1997 bis 1999 vorzunehmen. Der erarbeitete Mehrjahresplan 97-99 wäre dann einzufrieren und erst wieder im Verlaufe des Jahres 1999 im Rahmen einer nächsten Planungsrunde durch einen Mehrjahresplan für die Jahre 2000 bis 2002 (mit Ausgangsgrösse Budget 1999) zu ersetzen.

Eine Mehrjahresplanung kann aber auch *rollend* überarbeitet und ergänzt werden. Dabei empfiehlt es sich, diesen Überarbeitungsprozess

nicht im Rahmen des jährlichen *Budgetierungsprozesses* durchzuführen, sondern im Rahmen der *Aktualisierung* der *Unternehmensplanung*, also zu einem Zeitpunkt, wo *strategische* Fragestellungen mit den entsprechenden langfristig bindenden Investitionsentscheidungen zur Diskussion stehen. Im nachfolgenden Beispiel würde dies bedeuten, dass die Mehrjahresplanung, beispielsweise im Rahmen einer „strategischen Review" oder „strategischen Kontrollrunde", im Jahre 1996 für den Planungshorizont 1997 bis 1999 überarbeitet bzw. ergänzt würde.

Bei einer *rollenden* Überarbeitung der Mehrjahresplanung ist schliessslich vor dem sogenannten *„Hockey-Stick-Effekt"* zu warnen. Damit ist gemeint, dass oftmals die Tendenz besteht, die unmittelbare Zukunft eher pessimistisch zu sehen, d.h. nur mässig anspruchsvolle Ziele zu planen (Selbstverpflichtung!), um dann das Ende der Planungsperiode jeweils in um so schöneren Farben zu zeichnen.

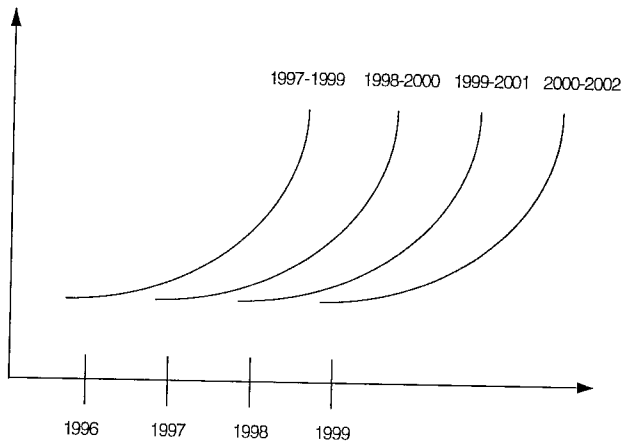


Abbildung 52: Hockey-Stick-Effekt

Zuerst wird nachfolgend in Form einer Tabelle (im Sinne eines Planungsformulares) eine mögliche Struktur einer zweckmässigen Mehrjahresplanung dargestellt. Diese Tabelle findet sich auch als Arbeitsformular im Anhang II (Formular MJP). Anschliessend werden in einer zweiten Tabelle die entsprechenden Positionen kurz erläutert.

Selbstverständlich ist es von grossem Nutzen, auch die Mehrjahresplanung (als Plan-Mittelflussrechnung) wie die Verkaufserfolgsrechnung auf die *Wertschöpfungsfunktionen* (Product Management, Verkauf, Produktion, Logistik, Forschung und Entwicklung, Verwaltung/zentrale Dienste) auszurichten.

Ein Aufbau nach *Versorgungspartnern* (Personalkosten, Sachkosten, übrige Kosten) hat den Vorteil der Einfachheit in der Erstellung (keine Kostenrechnung notwendig), eine solche Struktur vermag aber viel zu wenig die Erfolgsbeiträge (Zu- und Abflüsse) der einzelnen Unternehmensfunktionen widerzuspiegeln.

Aus führungsorientierter Sicht ist es z.B. wichtig, wieviel die Verwaltungsleistungen (zentralen Dienste) eines Unternehmens kosten. Ob sich die Verwaltungskosten primär aus Personalkosten oder als Folge eines hohen Rationalisierungsgrades vor allem aus Kosten für Informatik-Dienstleistungen zusammensetzen, ist von zweitrangiger Bedeutung.

Der nachfolgend dargestellten Mehrjahresplanung liegt folgendes Rechnungsschema zugrunde[60]:

	Netto-Erlös
./.	*ausgabenwirksame* proportionale und fixe Kosten (ohne kalkulatorische Positionen)
./.	Positionen der Abstimmbrücke
=	Cash Flow
./.	Investitionen ins Nettoumlaufvermögen
+	Desinvestitionen aus dem Nettoumlaufvermögen
=	Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit
./.	Investitionen ins Anlagevermögen
+	Desinvestitionen des Anlagevermögens
=	**Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten *(„Freier Cash Flow")***
./.	geplante Dividendenzahlungen
=	Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten vor weiteren Finanzierungsaktivitäten
	p.m. Finanzierungsreserven (unausgenützte Kreditlimiten, zusätzlich beschaffbares Eigenkapital)

60 Als ausgabenwirksam bzw. einnahmenwirksam sind dabei solche Aufwendungen und Erträge zu betrachten, die das Nettoumlaufvermögen beeinflussen. Nicht dazu gehören die Bildung/Auflösung langfristiger Rückstellungen, Gewinne/Verluste aus dem Verkauf von Positionen des Anlagevermögens, Abschreibungen usw.

Die Position „Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten" wird auch als *Freier Cash Flow* (Free Cash Flow) bezeichnet. Im Rahmen des sogenannten „Shareholder Value"-Ansatzes ist diese Grösse zentral für die Ermittlung des Unternehmenswertes (Wert des Eigenkapitals).[61]

Dabei werden die zukünftig geplanten, abdiskontierten[62] „Free Cash Flows" aufaddiert und mit dem Zinssatz, der die Kapitalkosten[63] des investierten Kapitals widerspiegelt, kapitalisiert.

Für die mittel- bis langfristige Finanzplanung sind die beiden letzten Zeilen von ausschlaggebender Bedeutung. Wenn der Saldo „Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten vor weiteren Finanzierungsaktivitäten" negativ ausfällt und nicht durch angemessene (risikolose und günstige) Finanzierungsaktivitäten gedeckt werden kann, dann sollte eine grundlegende Überarbeitung der Mehrjahresplanung erfolgen (z.B. Kürzung von Investitionen, strafferes Kostenmanagement usw.).

61 siehe hierzu Gomez 1993

62 siehe hierzu Modul 4, Kapitel 5.1 und 6

63 Der Zinssatz, der die Kapitalkosten zum Ausdruck bringen soll, ergibt sich vereinfacht aus dem Zinssatz für risikoloses Fremdkapital (z.B. Bundesobligationen) zuzüglich eines Risikozuschlages, welcher das Geschäftsrisiko angemessen berücksichtigt.

Planungsschema einer Mehrjahresplanung

Planungsgrösse	1996 (Budget)		1997		1998		1999	
	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös
Brutto-Erlös								
Erlösminderungen								
Netto-Erlös		100		100		100		100
Warenaufwand, Fremdleistungen								
DB 0 (Brutto-Gewinn, Rohertrag)								
Übrige proportionale Kosten (Produktion, Vertrieb)								
DB I								
Erlösträgerfixkosten (Promotions, Product Management)								
DB II								
Fixkosten des Verkaufs								
DB III								
Fixkosten der Produktion und Logistik								
DB IV								
Fixkosten der Forschung und Entwicklung								
DB V (Spartenergebnisse)								
Fixkosten der Verwaltung								
DB VI (Plan-Verkaufserfolg ohne kalk. Kosten)								

Planungsgrösse	1996 (Budget)		1997		1998		1999	
	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös
DB VI (Plan-Verkaufserfolg ohne kalk. Kosten)								
Positionen der Abstimmbrücke ./. Steuern + Finanzergebnis (Kapitalerträge minus Fremdkapitalzinsen, ausgehend von der bestehenden Kapitalstruktur unter Berücksichtigung allfällig entstehender Finanzüberschüsse/Finanzierungslücken + Saldo der neutralen Erträge und Aufwendungen (ohne Abschreibungen; z.B. Saldo der Liegenschaftsrechnung)								
Cash Flow								
./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Kundenforderungen*								
./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Warenvorräte (Lager)*								
./. Abnahme bzw. + Zunahme der *Lieferantenschulden*								
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit								
./. Investitionen in Sachanlagen und Beteiligungen								
+ Desinvestitionen von Sachanlagen und Beteiligungen								
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten								
./. geplante Dividendenzahlungen								
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten vor weiteren Finanzierungsaktivitäten								
p.m. Finanzierungsreserven (unausgenützte Kreditlimiten, zusätzlich beschaffbares Eigenkapital)								

Allgemeine Bemerkungen zu wichtigen Planannahmen und Trendentwicklungen/Trendbrüchen der Mehrjahresplanung

Hinweise für die Planung der einzelnen Positionen der Mehrjahresplanung

Planungsgrösse	Planungsgrundlagen	Ergänzungen Leserin/Leser
Brutto-Erlös	Marktwachstum, Veränderungen/Erweiterung der Produkt- und Dienstleistungspalette	
Erlösminderungen	Entwicklung der Wettbewerbs- und Marktdynamik, Effizienzentwicklung des Verkaufs, Anreizsysteme Verkauf, %-Satz vom Brutto-Erlös	
Netto-Erlös	Zentrale Planungsgrösse, die als Referenzzahl für die meisten weiteren Planungsgrössen dient.	
Warenaufwand, Fremdleistungen	hängt von der Einkaufspolitik des Einkaufs und der Entwicklung des Sortimentes (Sortimentsbreite) ab, in % vom Netto-Erlös	
DB 0 (Brutto-Gewinn, Rohertrag)	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
Übrige proportionale Kosten (Produktion, Vertrieb)	%-Satz vom Netto-Erlös	
DB I	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
Erlösträgerfixkosten (Promotions, Product Management)	mittelfristig geplante Verkaufsförderungsprogramme, absoluter Betrag oder in % vom Netto-Erlös	
DB II	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
Fixkosten des Verkaufs	%-Satz vom Netto-Erlös	
DB III	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
Fixkosten der Produktion und Logistik	in % vom Netto-Erlös	
DB IV	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
Fixkosten der Forschung und Entwicklung	mittelfristig geplante Aufwendungen für *Innovation*, absoluter Betrag oder in % vom Netto-Erlös	
DB V (Spartenergebnisse)	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	

Planungsgrösse	Planungsgrundlagen	Ergänzungen Leserin/Leser
DB V (Spartenergebnisse)	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
Fixkosten der Verwaltung	in % vom Netto-Erlös, evtl. absoluter Betrag, abhängig von mittelfristigen Effizienzsteigerungsprogrammen in der Verwaltung	
DB VI (Verkaufserfolg ohne kalk. Kosten)	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
Saldo der Liegenschaftsrechnung ohne Abschreibungen	Geplante Mietzinserlöse und Liegenschaftskosten; zur Berechnung des Cash Flow dürfen keine Abschreibungen in den Saldo der Liegenschaftsrechnung einfliessen.	
Positionen der Abstimmbrücke ./. Steuern + Finanzergebnis (Kapitalerträge minus Fremdkapitalzinsen, ausgehend von der bestehenden Kapitalstruktur unter Berücksichtigung allfällig entstehender Finanzüberschüsse/Finanzierungslücken + Saldo der neutralen Erträge und Aufwendungen (ohne Abschreibungen; z.B. Liegenschaftsrechnung)	• Zur Berechnung der **Kapitalerträge** und **Fremdkapitalzinsen** müssen die *voraussichtlichen Veränderungen in der Kapitalstruktur* eines Unternehmens berücksichtigt werden, die grundlegend von den in dieser Mehrjahresplanung sich ergebenden Finanzüberschüssen und Finanzierungslücken abhängen ("Schwanzbeisser"). Zudem müssen *Annahmen* über die voraussichtliche *Zinsentwicklung* auf den Geld- und Kapitalmärkten getroffen werden. • In den meisten Ländern sind bei den juristischen Personen sowohl die Fremdkapitalzinsen als auch die Steuern *steuerlich abzugsfähig.* Ausgangsgrösse zur **Berechnung der Steuern** bildet der Gewinn vor Steuern. Dieser entspricht dem nachfolgenden Cash Flow abzüglich der *geplanten Abschreibungen.* Diese hängen wiederum vom bestehenden Anlagevermögen zuzüglich der *geplanten Investitionen und Desinvestitionen* ab.	
Cash Flow	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	

Planungsgrösse	Planungsgrundlagen	Ergänzungen Leserin/Leser
Cash Flow	Strukturkennzahl in % vom Netto-Erlös	
./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Kundenforderungen*	./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Kundenforderungen* Bemessungsgrundlage: %-Satz vom geplanten Umsatz. Zu beachten sind im übrigen geplante Änderungen im Zahlungsverhalten der Kunden, d.h. eine Verlängerung oder Verkürzung der Zahlungsfrist.	
./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Warenvorräte (Lager)*	./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Warenvorräte (Lager)* Bemessungsgrundlage: %-Satz vom geplanten Umsatz. Zu beachten sind im übrigen geplante Änderungen im Bereich der Logistik und im Marketing (Lieferbereitschaft der Lieferanten, Durchlaufzeiten im eigenen Unternehmen usw.).	
./. Abnahme bzw. + Zunahme der *Lieferantenschulden*	./. Abnahme bzw. + Zunahme der *Lieferantenschulden* Bemessungsgrundlage: %-Satz vom geplanten Einkaufsvolumen. Zu beachten sind im übrigen geplante Änderungen der Zahlungsbedingungen von Lieferanten, d.h. eine Verlängerung oder Verkürzung der Zahlungsfrist.	
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit	Als Zwischenresultat ergibt sich nun der Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit.	
./. Investitionen in Sachanlagen und Beteiligungen	gemäss mittelfristiger Investitionsplanung (Schlüsselprojekte der Unternehmensplanung)	
+ Desinvestitionen von Sachanlagen und Beteiligungen	gemäss mittelfristiger Investitionsplanung (Schlüsselprojekte der Unternehmensplanung)	
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten (Free Cash Flow)	Saldo	

Planungsgrösse	Planungsgrundlagen	Ergänzungen Leserin/Leser
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten (Free Cash Flow)	Saldo	
./. geplante Dividendenzahlungen	gemäss Verwaltungsrat und Generalversammlung	
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten **vor weiteren Finanzierungsaktivitäten**	Ist dieser Betrag ein Überschuss, dann kann er als *Finanzanlage angelegt* werden oder zur *Rückzahlung von Fremdkapital* eingesetzt werden. Je nach Finanzierungsentscheid ergeben sich somit gleichbleibende oder sinkende Fremdkapitalzinsen (bzw. steigende Kapitalerträge) für die entsprechenden Folgeperioden. Ist dieser Betrag dagegen ein Fehlbetrag, dann entsteht eine Finanzierungslücke, die entweder durch *Veräusserung von Wertschriften* (Desinvestition von Finanzanlagen), durch *Aufnahme von Fremdkapital* oder durch *zusätzliches Eigenkapital* (Kapitalerhöhung) gedeckt werden muss. Je nach Finanzierungsentscheid ergeben sich somit steigende oder gleichbleibende Fremdkapitalzinsen (bzw. sinkende Kapitalerträge) für die entsprechenden Folgeperioden.	
p.m. Finanzierungsreserven (unausgenützte Kreditlimiten, zusätzlich beschaffbares Eigenkapital)	Diese Grösse wird auch als **potentielle Liquidität** bezeichnet. Sie gibt Hinweise auf die **Sicherheit** des Betriebes. Sicherheit ist eines der zentralen Ziele der langfristigen **finanziellen Stabilität** des Betriebes. Die potentielle Liquidität gibt Hinweise auf den verbleibenden **Finanzierungsspielraum** im Falle von Umsatzausfällen oder Überschreitungen bei den Kosten und bei Investitionsprojekten.	

3 Statusberichte (Ergebnisrechnungen) zur Feinsteuerung

3.1 Logik und Psychologik im Umgang mit Statusberichten

Mit Hilfe von Statusberichten (Ergebnisrechnungen) wird die aktuelle finanzwirtschaftliche Lage eines Unternehmens *transparent* gemacht. Erst auf der Grundlage aussagekräftiger Standortbestimmungen kann ein eigentliches Controlling betrieben werden. Solche Standortbestimmungen sollen Auseinandersetzungen provozieren, woraus idealerweise geeignete Massnahmen und Aktionen hervorgehen. Bei der Gestaltung einer geeigneten Controlling-Plattform, d.h. einer konstruktiven „Diskussionsplattform", gilt es ein paar Gesichtspunkte und Spielregeln im Auge zu behalten.

Controlling hat ganz wesentlich mit dem Prozess der Führung zu tun. Daran sind Menschen beteiligt. Wenn Controlling nicht das Handeln von Menschen zu beeinflussen vermag, dann nützen alle Anstrengungen, Auswertungen und Analysen *nichts*. Demzufolge muss neben die *Sach*logik der Zahlen auch die *Psycho*logik des Feingefühles treten. Dies soll im folgenden näher beleuchtet werden.

Zunächst einmal stehen, da Controlling strikt *zukunftsgerichtet* ist, nicht Fragen der folgenden Art im Vordergrund:

> Wer ist schuld an allem?
> Warum sind so hohe Kosten angefallen?
> Wieso haben wir so und soviel nicht verkauft?

Vielmehr muss folgende Denkhaltung den Controlling-Prozess dominieren:

> Wie geht es weiter?
> Wie können wir die aktuelle Entwicklung am besten beeinflussen?
> Wie können wir das ursprünglich ins Auge gefasste Ziel trotz negativer Abweichungen dennoch erreichen?
> Welche Massnahmen müssen wir bis wann dazu ergreifen?
> Wer muss dabei behilflich sein?
> Wer kann alles zum Gelingen der Korrekturmassnahmen beitragen?

Bei der Bearbeitung solcher Fragen sind ein paar Grundregeln zu beachten:

- Der Controller – oder falls keiner vorhanden, dann der Geschäftsführer selber – ist der *Coach* oder *Moderator* dieses Prozesses.
- In *sachlichen* Fragen darf keine beteiligte Person (Controller, Geschäftsführer, Bereichsleiter usw.) davor zurückschrecken, rechtzeitig auf *Abweichungen* und *problematische Entwicklungen* aufmerksam zu machen, die (mehr oder weniger) unbestritten einen *Handlungsbedarf* markieren. Unnötige Beschönigungen und Verschleierungsmanöver rächen sich gewöhnlich früher oder später. Bei einer verspäteten Reaktion müssen (im Sinne eines Sachzwanges) oft Massnahmen getroffen werden, die der ursprünglich angestrebten Unternehmensvision völlig zuwiderlaufen und z.B. aufgrund eines (oftmals weitgehend unvermeidbaren) Mangels an Sozialverträglichkeit dem Unternehmen einen schweren Imageschaden zufügen können.
- In *psychologischer* Hinsicht darf eine *Ursachenanalyse nie* im Sinne eines Tribunals dazu dienen, *Schuldige* zu identifizieren. Es geht *nicht* darum, bisher geleistete Arbeit und Anstrengungen *abzuwerten*, sondern auch unangenehme Lehren als Chance und damit als Investition in die Zukunft zu begreifen, dank der alle Beteiligten *lernen* können und als Folge ihrer Teilnahme an diesem Lernprozess in die Lage versetzt werden, in ähnlichen Situationen rasch(er) und besser adäquate Ziele zu setzen bzw. die richtigen Korrekturmassnahmen zu realisieren.
- Als Coach muss sich der Controller der Versuchung widersetzen, Wertungen vorzunehmen. Er verurteilt nicht (d.h. er wertet nicht ab), sondern er *unterstützt*.
- Information entsteht immer erst im Kopf des Empfängers. Alle Anstrengungen im Controlling als Dienstleistungsfunktion müssen daher *strikt empfängerorientiert* sein. Wo es nicht gelingt, Verständnis bei den Adressaten zu erlangen, ist zum einen Ausbildungsbedarf angezeigt. Zum anderen könnte dies ein Hinweis dafür sein, die Adressaten persönlich stärker in den Controlling-Prozess einzubinden.

3.2 Kategorien von Statusberichten

Für ein wirksames Controlling sind im wesentlichen die folgenden drei Kategorien von Statusberichten von grundlegender Bedeutung:

- Wir benötigen erstens einen *Controller-Bericht*, der die genau gleiche Struktur aufweist wie die Verkaufserfolgsrechnung. Der Con-

troller-Bericht soll mit seiner Marktorientierung den aktuellen Geschäftsverlauf im Vergleich zum Budget (und allenfalls zum Vorjahr) zum Ausdruck bringen.
- Zweitens erlauben es uns *Kennzahlenübersichten* mit finanzwirtschaftlichen und anderen betrieblichen Kennzahlen, in kurzer Zeit einen guten Überblick über die finanzielle Situation und die Ertragslage des Unternehmens zu gewinnen. Vergleiche über mehrere Perioden (Jahre, Quartale, Monate) ermöglichen ein rasches Erkennen von Trends, Trendänderungen oder gar Trendbrüchen.
- Ein differenzierter *Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich* erlaubt uns drittens eine wirksame Kosten- und Leistungsbewirtschaftung.

Nachfolgend soll die jeweilige Grundstruktur und Handhabung dieser drei Kategorien von Statusberichten näher erörtert werden. Beim Durchlesen der folgenden Ausführungen empfiehlt es sich, im Anhang II einen Blick auf die entsprechenden Berichtsformulare[64] zu werfen. Diese Berichtsformulare zeigen im Sinne von Anregungen für eigene konzeptionelle Gestaltungsarbeiten, wie aussagekräftige Statusberichte aufgebaut sein können.

3.3 Verkaufserfolgsrechnung als Instrument zur Steuerung des Geschäftserfolges („Controller-Bericht")

Die *Verkaufserfolgsrechnung* ist das *zentrale Führungsinstrument* des Unternehmens zur Planung und Feinsteuerung des Geschäftserfolges. Sie zeigt den Beitrag der einzelnen Erlösträger und Wertschöpfungsfunktionen zum Geschäftserfolg. Vor allem Verkaufsleiter und Verkäufer tragen die Umsatzverantwortung. Den Geschäftserfolg beeinflussen können sie aber nicht nur durch die *Menge* der verkauften Produkte, sondern auch durch die Rabattgestaltung, die Festlegung der Zahlungsbedingungen (Erlösminderungen) sowie durch gezielte Promotionsmassnahmen (Verkaufsförderungskosten) pro Produkt oder Produktegruppe.

Sofern keine Kosten(stellen)rechnung vorhanden ist, muss auch die *Kostenbewirtschaftung* in der Verkaufserfolgsrechnung als Soll-Ist-Vergleich stattfinden. Es kann also auch mit einer sehr gut ausgebauten Buchhaltung eine Kostenkontrolle betrieben werden. In einem solchen

64 Es ist natürlich ausserordentlich hilfreich, wenn Formulare dieser Art zusammen mit entsprechenden Planungs- und Kennzahlenformularen in Spreadsheets eines Tabellenkalkulationsprogrammes umgesetzt werden, was dann mit geringem Aufwand auch die Durchführung entsprechender Plan-Simulationen, das Durchdenken möglicher Zukunftsszenarien und damit ein wirklich *proaktives Controlling* ermöglicht.

Falle müssen die einzelnen Aufwandspositionen direkt bestimmten Erlösträgern (d.h. Marktleistungen im Sinne von Produktegruppen, Sparten usw.) und dem dafür verantwortlichen Manager zugeordnet werden können. Die sogenannte *„Verbrauchsabweichung"*, welche die wichtigsten beeinflussbaren Kostenabweichungen zum Ausdruck bringt, ergibt sich dann als Differenz zwischen den budgetierten Kosten und den Ist-Kosten.

3.31 Struktur und Handhabung des Controller-Berichtes

Im Modul 1 haben wir Controlling definiert als einen *Prozess* der *Planung* (Zielvereinbarung und Massnahmenbestimmung) und vorausschauenden *Feinsteuerung* im finanzwirtschaftlichen Bereich.

Planung setzt einen systematischen Planungsprozess voraus, in den möglichst alle Unternehmensangehörigen im Sinne eines Management by Objectives einzubinden sind. Für jede Planungsperiode sind pro Bereich bzw. pro Person *fünf bis sieben* anspruchsvolle, aber grundsätzlich auf jeden Fall realisierbare Ziele festzulegen. Eine wirksame Feinsteuerung umfasst ihrerseits die in Abbildung 55 dargestellten Aktivitäten.

Diese „Controlling-Philosophie" widerspiegelt sich nun auch in der Ausgestaltung des Controller-Berichtes. Zu diesem Zweck dienen die Formulare C1, C2 und C3, die im Anhang II zu finden sind.

> Diese drei Formulare sind nicht nur als Statusberichte zu verstehen, sondern vor allem als *Arbeitsinstrumente*, mit deren Hilfe die verantwortlichen Führungskräfte des Unternehmens (Geschäftsleitung und Bereichsleiter) aktuelle finanzwirtschaftliche Herausforderungen der laufenden und zukünftigen Geschäftsentwicklung aktiv bearbeiten können.

Jedes dieser Formulare umfasst verschiedene Blöcke, die im folgenden als *Berichtsfenster*[65] bezeichnet werden. Insgesamt finden sich *sechs* Berichtsfenster, die der Bearbeitung der oben angeführten Fragestellungen entsprechen. Zur Verbesserung der Übersicht und zu einer erleichterten Bearbeitung ist das Berichtsfenster 1 („Relevante Zahlen") sowohl auf dem Formular C1 als auch auf dem Formular C2 aufgeführt. Bei der Erstellung des Controller-Berichtes, d.h. beim Bearbeiten dieser Formulare C1 bis C3, gilt es, zunächst ein paar allgemeine Angaben festzuhalten.

65 angelehnt an Deyhle/Steigmeier 1993, 138ff

Elemente der Feinsteuerung („Berichtsfenster")	Fragestellungen zur Bearbeitung
Standortbestimmung	Was haben wir bis jetzt erreicht? Wo stehen wir jetzt?
Abweichungsanalyse	In welcher Hinsicht befinden wir uns nicht mehr auf Zielkurs, d.h. inwiefern ist es bereits absehbar, dass mit dem bisherigen Kurs die gesetzten Budgetziele nicht mehr erreicht werden können? Welche Abweichungen sind so wichtig, dass sie eine dringliche Bearbeitung erfordern?
Ursachenanalyse	Warum ist es zu den aufgetretenen Abweichungen gekommen? Welches sind die tieferliegenden Ursachen der aufgetretenen Abweichungen?
Massnahmenplanung	Welche Massnahmen müssen ergriffen werden, damit unser Unternehmen bis zum Ende des Jahres wieder auf Budgetkurs kommt?
Erwartungsrechnung	Welche Resultate wollen wir aufgrund der aktuellen Position und Entwicklungstrends sowie der geplanten Korrekturmassnahmen bis zum Ende des Jahres im Minimum doch noch erreichen?
Aktionsplanung (Projektplan)	Wer ist für diese Massnahmen verantwortlich? Wer muss dabei zusätzlich mithelfen oder ist zumindest davon betroffen? Wie sieht der Zeitplan aus?

Abbildung 55: Elemente der Feinsteuerung und deren zentrale Fragestellungen

Feld „Berichtsperiode"

Wird monatlich oder quartalsweise ein solcher Bericht erstellt, so können dabei einerseits die Werte der *Berichtsperiode*, d.h. des entsprechenden Monates bzw. Quartals, eingetragen werden, z.B. 2. Quartal 1996, Juli 1996 usw.

Andererseits bilden aber auch die *kumulierten* Werte der bisherigen Berichtsperioden des laufenden Jahres, z.B. 1. + 2. Quartal, Januar bis und mit Juli 1996 usw., einen guten Überblick über den bisherigen Geschäftsverlauf. Selbstverständlich ist auch eine Kombination dieser beiden Möglichkeiten denkbar.

Feld „Geschäftsbereich/Sparte"

Idealerweise wird der Controller-Bericht einzeln für jeden Geschäftsbereich oder jede Sparte und aggregiert für das ganze Unternehmen erstellt. Der Controller-Bericht besteht also aus einem Satz von einzelnen Teilberichten (pro Geschäftsbereich) und aus einer Gesamtübersicht.

3.32 Berichtsfenster 1 – relevante Zahlen für die Standortbestimmung

Dieses Fenster bildet gewissermassen das *Kernstück* des Controller-Berichtes, weshalb es sowohl auf dem Formular C1 als auch auf Formular C2 zu finden ist. Die relevanten Zahlen für die Standortbestimmung stammen aus:

- dem *Jahresplan*, d.h. dem Budget („Plan per"),
- der *Ist-Abrechnung* aus der Buchhaltung und der Kostenrechnung („Ist per") und allenfalls
- dem Geschäftsabschluss des *Vorjahres* („Vorjahr").

Die Differenzen zwischen dem „Plan" und dem „Ist" bilden die *Abweichungen*. Diese sind in absoluten Beträgen und in Prozenten des Planes festzuhalten.

Zusätzlich kann die prozentuale Abweichung zum Vorjahr eine hilfreiche Zusatzinformation sein.

3.33 Berichtsfenster 2 – Abweichungsanalyse

Ein Plan ist nie eine hellseherische Prognose der Zukunft, sondern eine Selbstverpflichtung der Unternehmensführung. Abweichungen – zumindest innerhalb gewisser Bandbreiten – sind als *normal* zu betrachten. Abweichungen bilden den *zentralen Auslöser* von *Korrekturmassnahmen*. Deshalb müssen sie Position für Position mit wenigen Stichworten, d.h. ganz kurz erklärt werden. Mit „Anamnese" (Aufnahme der Krankheitsgeschichte eines Patienten durch den Arzt) ist dabei das Festhalten allfälliger Probleme gemeint, mit „Diagnose" ein erstes Nachspüren nach möglichen Ursachen dieser Probleme.

Mit anderen Worten geht es zunächst einmal lediglich darum, die Bedeutung der aufgetretenen Abweichungen für den Geschäftserfolg festzuhalten (z.B.: wichtig/unwichtig, innerhalb/ausserhalb eines bestimmten Toleranzbereiches, normal/abnormal, unbedeutend/bedrohlich usw.). Dabei genügt es, sozusagen die *Symptome* für diese Abweichungen darzustellen (z.B. Grosskunde X hat von unserem Unternehmen zum Konkurrenten Y-AG gewechselt). Selbstverständlich müssen hier auch besonders erfreuliche Leistungen und Entwicklungen Erwähnung finden.

3.34 Berichtsfenster 3 – Ursachenanalyse und Schlussfolgerungen

Obwohl sich schon durch eine saubere Abweichungsanalyse in den meisten Fällen ein hohes Mass an Transparenz über alle wesentlichen Ursachen von Abweichungen ergibt, müssen in einer gesonderten *Ursachenanalyse* die tatsächlichen Gründe für die aufgetretenen Abweichungen sorgfältig herausgearbeitet werden (z.B. Kunde X ist abgesprungen, weil er mit der Lieferqualität nicht mehr zufrieden war, oder: Wir wissen noch gar nicht, warum Kunde X den Lieferanten gewechselt hat usw.).

Eine solche weiterführende Ursachenanalyse ist durch folgende Merkmale und Aktivitäten gekennzeichnet:

- In der Ursachenanalyse des Berichtsfensters 3 werden (im Sinne eines Management by Exceptions) nur noch wirklich relevante Abweichungen und deren *Ursachen* festgehalten.
- Sie werden mit kurzen und prägnanten Worten kommentiert und in eine *Prioritätsrangfolge* (Dringlichkeit) gebracht.
- Den wichtigsten Abweichungen wird mit weiterführenden Detailanalysen auf den Grund gegangen.
- Dazu gehört auch eine *Trendanalyse* (siehe hierzu auch Kapitel 3.4 dieses Moduls), womit folgende Fragen beantwortet werden sollen:
  - Steckt hinter den aufgetretenen Abweichungen ein bestimmter Trend, der möglicherweise die zukünftige Geschäftsentwicklung prägen wird? Sind die aufgetretenen Abweichungen ein Signal (Indikator) für einen Trendbruch? Wenn ja, wie lassen sich dieser Trend und seine kurz- und langfristigen Folgen beschreiben?
  - Wo landen wir, wenn diese Trends anhalten und wir *keine* Reaktion zeigen?

- In Stichworten wird schliesslich der *notwendige Handlungsbedarf* skizziert.

3.35 Berichtsfenster 4 – Massnahmen

Standortbestimmung, Abweichungs- und Ursachenanalyse dienen nicht dazu, fatalistisch den Kopf in den Sand zu stecken, sondern *zeit- und situationsgerecht* Korrekturmassnahmen zu planen und zu realisieren.

Deshalb gehört zu jedem zweckmässigen Controller-Bericht ein Massnahmenkatalog mit Verantwortlichkeiten und Terminen.

3.36 Berichtsfenster 5 – Erwartungsrechnung

Massnahmen müssen mit klaren Zielen verbunden sein. Die im Berichtsfenster 4 skizzierten Massnahmen sollen dazu dienen, ein Unternehmen möglichst wieder auf den ursprünglich ins Auge gefassten (geplanten) Kurs zurückzubringen.

Gerade für den Fall, dass die ursprünglich vereinbarten Ziele *nicht mehr vollständig* erreicht werden können, ist es von ausschlaggebender Bedeutung, dass modifizierte Zielvorstellungen entwickelt und im Sinne einer *revidierten Selbstverpflichtung* verbindlich festgehalten werden. Es geht also gewissermassen darum, festzulegen, welcher „Ersatzflughafen" bzw. welches „Ausweichziel" trotz der bereits eingetretenen Abweichungen doch noch „angeflogen" werden soll.

Diese modifizierten Ziele werden in den Spalten „Erwartung restliche Zeit" und „Erwartetes Ist-Ende" festgehalten.

Die Spalte „Erwartetes Ist-Ende" bildet dabei sozusagen ein modifiziertes Budget der gesamten Planungsperiode, *ohne* dass das ursprüngliche Budget abgeändert werden muss. Denn es ist grundlegend falsch, ein Budget (= „Selbstverpflichtung") bei jedem „Windstoss" den aktuellen Gegebenheiten anzupassen. Damit geht nicht nur ein grundlegendes Orientierungssystem zur Ermittlung von Korrekturmassnahmen verloren, sondern es wird auch auf die Chance eines Lernprozesses verzichtet. Zudem birgt eine solche Gewohnheit im allgemeinen die Gefahr in sich, dass daraus ein opportunistisches, d.h. ein lasches und nachlässiges („laisser-faire") Geschäftsgebaren resultiert, weil negative Entwicklungen systematisch externalisiert, d.h. „unbeeinflussbaren" Umfeldentwicklungen zugeschrieben werden können.

Die Spalte „Erwartung restliches Ende" hält nun fest, was in der noch verbleibenden Zeit bis zum Ende der Planungsperiode durch die Verantwortlichen im Einzelfall erreicht werden muss.

Die restlichen Spalten dienen wiederum der Darstellung der Abweichungen des „erwarteten Ist-Endes" zum ursprünglichen Jahresplan.

3.37 Berichtsfenster 6 – Aktionsplan

Nach der Umsetzung des Massnahmenplanes (Berichtsfenster 4) in modifizierte quantitative Zielvorstellungen (Berichtsfenster 5) kann bzw. muss nun der Massnahmenplan durch *Planung einzelner Aktionen* verfeinert, d.h. konkretisiert werden. Diesem Zweck dient das Formular C3.

3.4 Kennzahlenübersichten

Neben dem Controller-Bericht, der ein *Arbeitsinstrument* darstellt und sich sehr stark an der *Verkaufserfolgsrechnung*, d.h. am Geschäftserfolg der betrieblichen Tätigkeiten orientiert, bedarf es weiterer Statusberichte, die das Gesamtbild der aktuellen Geschäftsentwicklung zu vervollständigen vermögen. Hierzu dienen Kennzahlenübersichten. Dazu gehören:

- die finanzwirtschaftliche Kennzahlenübersicht im Mehrjahresvergleich,
- die Ertragsstrukturanalyse der einzelnen Geschäftsbereiche im Mehrjahresvergleich (Trendanalyse) und
- Kennzahlen-Periodenübersichten.

Die Kennzahlen-Periodenübersichten dienen eher der *kurzfristigen* Überwachung des Geschäftsverlaufes und werden deshalb monatlich, vierteljährlich oder halbjährlich erstellt. Sie beziehen sich zum einen auf das Gesamtunternehmen, vor allem aber auf die Geschäftsentwicklung der einzelnen Geschäftsbereiche.

3.41 Finanzwirtschaftliche Kennzahlenübersicht im Mehrjahresvergleich

Die einzelnen Kennzahlen dieser Kennzahlenübersicht, d.h. die entsprechenden Definitionen und deren Aussagegehalt, wurden bereits in Modul 2, Kapitel 6 erläutert, weshalb sich hierzu im Anhang II lediglich noch ein Arbeitsformular (Formular KZ-MVGL) findet.

Die vorliegende Übersicht bezieht sich auf das Gesamtunternehmen und sollte jährlich rollend aktualisiert werden.

Kennzahlen dienen nicht zuletzt der *Frühwarnung*, d.h. der frühzeitigen Aufdeckung von sich anbahnenden positiven oder negativen *Trends* und *Trendbrüchen*. Der Aussagewert von Kennzahlen steigt entscheidend, wenn sie im Kontext eines *Zeitvergleiches*, eventuell sogar *Konkurrenzvergleiches*, dargestellt werden. Deshalb hat eine finanzwirtschaftliche Kennzahlenübersicht, die sich auf ein einziges Jahr bezieht, einen vergleichsweise geringen Wert.

Selbstverständlich kann es sinnvoll sein, bei Bedarf nach sorgfältigem Abwägen auch die Soll-Werte anzupassen.

3.42 Ertragsstrukturanalyse der einzelnen Geschäftsbereiche im Mehrjahresvergleich

Die Ertragsstrukturanalyse (siehe Formulare ESA-1 und ESA-2 (speziell für den Verkauf) im Anhang II) ist im Grunde genommen eine extrem vereinfachte Verkaufserfolgsrechnung, wobei nur Strukturkennzahlen aufgeführt sind, die jeweils die Bedeutung der einzelnen Geschäftsbereiche (bzw. deren Entwicklung im Zeitablauf) im Vergleich zum gesamten Unternehmen zum Ausdruck bringen. Wenn mit der Erstellung einer solchen Ertragsstrukturanalyse begonnen wird, fehlen möglicherweise gewisse Daten der Vergangenheit. Dies ist jedoch kein Grund, auf die Erstellung dieser aussagekräftigen Kennzahlenübersicht zu verzichten.

3.43 Periodenübersichten von betrieblichen Kennzahlen

Zum Zwecke einer aktiven und zeitgerechten (raschen) Beeinflussung des betrieblichen Geschehens finden sich im Anhang zwei Beispiele von Kennzahlenübersichten. Sie beziehen sich auf den aktuellen Geschäftsverlauf

- des Gesamtunternehmens (Formular KZ-Total) und
- des Verkaufes (Formular KZ-VK).

Die einzelnen Kennzahlen sind weitgehend selbsterklärend.

Bei sämtlichen Kennzahlenübersichten findet sich jeweils ganz links der *Budget-Wert* der Berichtsperiode (Plan-Wert), daneben der tatsächlich erreichte *Ist-Wert* und rechts davon die *vier Ist-Werte* der entsprechenden Vorperioden, die selbstverständlich bei jeder Erstellung einer neuen Kennzahlenübersicht rollend angepasst werden müssen.

Auch dieses Konzept soll einen Zeitvergleich und damit die Entdekkung von positiven oder negativen Trends ermöglichen. Zudem empfiehlt es sich, die ermittelten Trends mit denjenigen von Konkurrenzunternehmen zu vergleichen.

Die Kennzahlen-Periodenübersicht des Gesamtunternehmens sollte zumindest halbjährlich, wenn immer möglich quartalsweise, erstellt werden, diejenige des Verkaufs unbedingt monatlich.

3.5 Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich (Kostenstellenbericht)

Zu einem integrierten, umfassend ausgebauten betrieblichen Rechnungswesen gehört eine aussagekräftige Kostenstellenrechnung (siehe hierzu Modul 3, Kapitel 4.3). Die Kostenstellenrechnung und daraus

abgeleitet der Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich ist ein sehr wichtiges Instrument zur *Kosten- und Leistungsbewirtschaftung* (Feinsteuerung).

Mit Hilfe einer Kostenstellenrechnung kann zum einen eine *Leistungskontrolle*, d.h. eine Überprüfung der *Produktivität* vorgenommen werden, zum anderen eine *Kostenkontrolle*.

Die *Leistungskontrolle* bezieht sich auf die erbrachten Leistungen einer Kostenstelle. Mit Hilfe der *Standard-Vorgaben* (Standard-Zeiten und Standard-Mengen) aus den Arbeitsplänen und Stücklisten, multipliziert mit dem tatsächlich bewältigten Produktionsprogramm, kann global, d.h. über alle Aufträge und Fertigungslose kumuliert, ermittelt werden, ob die erbrachte Leistung:

- mehr oder weniger Zeit in Anspruch genommen hat, als die Arbeitspläne eigentlich zugestanden hätten, und
- ob der Materialverbrauch höher oder tiefer war im Vergleich zu den Soll-Vorgaben in den einzelnen Stücklisten.

Bei der *Kostenkontrolle* werden vor allem Verbrauchsabweichungen ermittelt. Verbrauchsabweichungen beziehen sich auf die wichtigsten beeinflussbaren Abweichungen einer *Kostenstelle*. Unter einer *Verbrauchsabweichung* verstehen wir die *Differenz* zwischen *Ist-Kosten* und *Soll-Kosten*.

Die Berechnung der Verbrauchsabweichung in einer Kostenstelle hängt davon ab, ob in der Planung eine analytische *Kostenspaltung* vorgenommen worden ist. Es geht also um das Problem, ob in der Kostenplanung unterschieden wird:

- in *proportionale Kosten*, deren Verlauf als proportional zur Leistungsbeanspruchung der Kostenstelle betrachtet wird, und
- in *fixe Kosten*, die infrastrukturbedingt unabhängig von der erbrachten Leistung fix anfallen.

Wenn *keine* Kostenspaltung stattfindet, dann ergibt sich die Verbrauchsabweichung als Differenz zwischen den geplanten Kosten und den Ist-Kosten der Kostenstelle.

Wenn eine Kostenspaltung vorgenommen wird, dann werden die Ist-Kosten nicht gegen ein „starres" Ziel, d.h. die budgetierten Kosten, gemessen, sondern der als proportional geplante Teil der Kosten wird in Abhängigkeit von der tatsächlichen Leistung („Ist-Beschäftigung") nach oben oder nach unten angepasst (siehe hierzu Modul 3, Kapitel 4.3).

Die Ist-Kosten werden also *nicht* den geplanten Kosten, sondern den sogenannten *Soll-Kosten* gegenübergestellt, welche folgendermassen definiert sind:

> Soll-Kosten = Geplante Fixkosten +
> (*Ist-Leistung* x proportionaler Plan-Kostensatz)

Dabei wird die Verbrauchsabweichung sowohl pro Kostenstelle insgesamt als auch für jede einzelne Kostenart pro Kostenstelle ermittelt. Es empfiehlt sich, dass die Abweichungen pro Kostenart bis zum ursprünglichen Erfassungsbeleg in der Buchhaltung (Ist-Kosten-Nachweis) zurückverfolgt werden können, damit nicht allfällige Kontierungsfehler oder ausserordentliche Aufwendungen zu falschen Schlussfolgerungen verleiten.

> *Verbrauchsabweichungen* bei den beeinflussbaren Kostenarten sind für einen Kostenstellenleiter ein wichtiges *Signal*, dass er sich *Korrekturmassnahmen* für den weiteren Geschäftsverlauf überlegt. In Industrien mit hohem Kostendruck sollten Kostenstellenberichte deshalb *monatlich* und mit möglichst *geringer Zeitverzögerung* erstellt werden.

Dies darf allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, dass ein *grosser* Teil der Kosten – gemäss empirischen Studien bis zu 90 % – durch die Produktstruktur, die Organisation (effiziente Abläufe usw.) und die gewählte Verfahrenstechnologie, also durch die *Qualität* der Produkt- und Verfahrensentwicklung bestimmt werden. Dies erfordert in Ergänzung zu den bisherigen Ausführungen einen grundlegend erweiterten zeitlichen Controlling-Horizont. Auf den wirtschaftlichen Erfolg eines Erlösträgers kann eigentlich erst dann sinnvoll Einfluss genommen werden, wenn die finanziellen Folgewirkungen aller Aktivitäten, die mit diesem Erlösträger verbunden sind, von Beginn weg, d.h. während des gesamten *Produktlebenszyklus* systematisch erfasst und entsprechend sorgfältig bedacht werden (Life Cycle Costing).

> Die *grössten Kostenersparnisse* können somit durch eine wachsame und (folge)kostenbewusste *Produkt- und Verfahrensentwicklung* sowie durch eine transparente und geschickte Planung und Organisation von Produktion und Logistik erzielt werden.
>
> Dazu gehört auch ein optimaler *Einbezug der Kunden, Lie-*

feranten und vor allem der eigenen *Mitarbeiter* sowohl in den Innovationsprozess als auch in die Planungsprozesse von Produktion und Logistik, was umfassende Ausbildungsanstrengungen mit kontinuierlicher Höherqualifikation und eine „Kultur" voraussetzt, die sich durch raschen und ehrlichen Feedback auszeichnet – alles Forderungen, die auch grundlegende Anliegen eines ernsthaften Total Quality Managements zum Ausdruck bringen.

4 Schlussbemerkungen

Im Hinblick auf die langfristige Prosperität eines Gesamtunternehmens (nicht unbedingt aus der Sicht bestimmter Einzelinteressen!) ist *Transparenz* und damit *optimale Führbarkeit* unbedingt ein erstrebenswertes Ziel. Die Reichhaltigkeit der Anforderungen, die ein modernes Controlling an ein aufgeschlossenes Unternehmen stellt, sind allerdings alles andere als leicht erfüllbar – vor allem, wenn die eigenen Ressourcen begrenzt sind. *Finanzwirtschaftliche Transparenz* ist *nicht zum Nulltarif* zu haben. Der Aufbau eines effizienten, aussagekräftigen Controllings will daher in guten Zeiten in Angriff genommen werden. Was nützt eine präzise Benzinanzeige, die erst dann eingebaut wird, wenn der Tank schon nahezu leer ist?

Finanzwirtschaftliche Transparenz muss auf jeden Fall einen *Nutzen* bringen, der den *Controlling-Aufwand* möglichst weit übersteigt. Den Punkt zu treffen, an dem weder zuviel noch zuwenig Controlling-Aufwand betrieben wird, ist nicht einfach. In Schönwetterperioden neigen wir dazu, zu glauben, auf Controlling verzichten zu können, in Schlechtwetterphasen ist es oft zu spät, um ein schlagkräftiges Controlling auf die Beine zu stellen, weil die Krise bereits existenzgefährdend ist oder grundsätzlich einfach die für den Aufbau eines angemessenen Controllings notwendigen Ressourcen (Finanzen, Zeit, Personal, EDV usw.) fehlen.

Je nach Unternehmensgrösse und Betriebsstruktur ist es aus wirtschaftlicher Sicht zweifellos empfehlenswert, bewusst auf das eine oder andere vorgestellte Controlling-Instrument zu verzichten. Mit Sicherheit falsch sind alle Schwarz-Weiss-Lösungen, die aus der *Unerfüllbarkeit überrissener Erwartungen* hervorgehen:

- Eine *einfache, plausible Planung* ist besser als keine Planung!
- Eine *vierteljährliche* Abrechnung ist besser als:
  - eine *jährliche* Abrechnung, wenn sich eine monatliche Abrechnung als zu aufwendig erweist!
  - eine *monatliche* Abrechnung, wenn sich diese auf den Schreibtischen stapelt und infolge von „Information Overload" kaum zur Kenntnis genommen wird. Was die Häufigkeit der Berichterstattung betrifft, ist es somit zweckmässig, eher bescheiden zu sein, aber hartnäckig darauf hinzuwirken, dass Berichte als geschätzte Argumentationsgrundlage zu einer engagierten, ehrlichen, konstruktiven und massnahmenorientierten Auseinandersetzung mit dem aktuellen Geschäftsverlauf beitragen.
- Ein *einfaches Berichtswesen* mit nur wenigen, dafür aber wirklich wichtigen und stets rasch vorliegenden, d.h. aktuellen Informationen und Kenngrössen ist besser als überhaupt kein Berichtswesen!
- Bei der Einführung in verkraftbaren Schritten vorzugehen und über Jahre hinweg kontinuierlich (auch kleine) Fortschritte anzustreben, ist besser, als in einer „Generalstabsübung" (mit entsprechend überhöhten Erwartungen) für alle Zeiten die Akzeptanz der Betroffenen zu verspielen und die eigene Freude am Controlling zu verlieren!
- Und last but not least:

Die Magie der Zahlen verdunkelt oft die Sicht für das Wesentliche!

oder mit anderen Worten:

Der gesunde Menschenverstand lässt sich durch nichts ersetzen!

Frage		Unsicher?	Wenn ja Seite
1	Wo findet eigentlich Controlling statt?		213
2	Was unterscheidet Planung von einer Prognose?		215
3	Was sind typische „Gegenstände" einer qualitativen und einer quantitativen Planung?		215
4	Welche Vor- und Nachteile sehen Sie jeweils bei einer periodischen Neuauflage und einer rollenden Überarbeitung des Mehrjahresplans?		222/223
5	Welche Bedeutung kommt der periodischen Standortbestimmung im Controlling-Prozess zu?		224
6	Wieso ist im Verlaufe des Controlling-Prozesses die Beachtung auch psychologischer Aspekte von enormer Wichtigkeit, und welche Rolle spielt in diesem Zusammenhang der Controller?		232
7	Welche Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit eine Kostenbewirtschaftung auch ohne Kostenstellenrechnung sinnvoll möglich ist?		232
8	Beschreiben Sie in Ihren eigenen Worten den Zusammenhang zwischen den einzelnen Elementen der Feinsteuerung im Controller-Bericht.		234/235
9	Wie können Kennzahlen zur Frühwarnung eingesetzt werden? Wofür könnte ein kontinuierliches Absinken des Eigenfinanzierungsgrades ein deutliches Signal sei? Geben Sie andere Beispiele für alarmierende Entwicklungen verschiedener Kennzahlen mit jeweiligen Interpretationen.		240
10	Was sollte bei der Auswahl von Kennzahlen beachtet werden?		240
11	Welche Voraussetzung muss erfüllt sein, damit eine Verbrauchsabweichung als Differenz von Ist- und Soll-Kosten ermittelt werden kann? Wie berechnet sich die Verbrauchsabweichung, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist?		242
12	Haben Sie Lust bekommen, das vermittelte Wissen in der Praxis anzuwenden?	Vereinbaren Sie einen Termin mit dem Controller in Ihrer Firma und lassen Sie sich die verschiedenen Module in der Praxis zeigen und erläutern. Sie werden dann sehen, dass Controlling keine Hexerei ist.	

Anhang I

Hilfstabellen für Abzinsungsfaktoren

Abzinsungstabelle A: Barwert einer Zahlung von 1 SFr./DM, fällig Ende Jahr

Jahre	Zinssatz i %												
	1	2	4	6	8	10	12	14	16	18	20	22	24
1	0.990	0.980	0.961	0.943	0.926	0.909	0.893	0.877	0.862	0.847	0.833	0.820	0.806
2	0.980	0.961	0.925	0.890	0.857	0.826	0.797	0.769	0.743	0.718	0.694	0.672	0.650
3	0.971	0.942	0.889	0.840	0.794	0.751	0.712	0.675	0.641	0.609	0.579	0.551	0.524
4	0.961	0.924	0.855	0.792	0.735	0.683	0.636	0.592	0.552	0.516	0.482	0.451	0.423
5	0.951	0.906	0.822	0.747	0.681	0.621	0.567	0.519	0.476	0.437	0.402	0.370	0.341
6	0.942	0.888	0.790	0.705	0.630	0.564	0.507	0.456	0.410	0.370	0.335	0.303	0.275
7	0.933	0.871	0.760	0.665	0.583	0.513	0.452	0.400	0.354	0.314	0.279	0.249	0.222
8	0.923	0.853	0.731	0.627	0.540	0.467	0.404	0.351	0.305	0.266	0.233	0.204	0.179
9	0.914	0.837	0.703	0.592	0.500	0.424	0.361	0.308	0.263	0.225	0.194	0.167	0.144
10	0.905	0.820	0.676	0.558	0.463	0.386	0.322	0.270	0.227	0.191	0.162	0.137	0.116
11	0.896	0.804	0.650	0.527	0.429	0.350	0.287	0.237	0.195	0.162	0.135	0.112	0.094
12	0.887	0.788	0.625	0.497	0.397	0.319	0.257	0.208	0.168	0.137	0.112	0.092	0.076
13	0.879	0.773	0.601	0.469	0.368	0.290	0.230	0.182	0.145	0.116	0.093	0.075	0.061
14	0.870	0.758	0.577	0.442	0.340	0.263	0.205	0.160	0.125	0.099	0.078	0.062	0.049
15	0.861	0.743	0.555	0.417	0.315	0.239	0.183	0.140	0.108	0.084	0.065	0.051	0.040
16	0.853	0.728	0.534	0.394	0.292	0.218	0.163	0.123	0.093	0.071	0.054	0.042	0.032
17	0.844	0.714	0.513	0.371	0.270	0.198	0.146	0.108	0.080	0.060	0.045	0.034	0.026
18	0.836	0.700	0.494	0.350	0.250	0.180	0.130	0.095	0.069	0.051	0.038	0.028	0.021
19	0.828	0.686	0.475	0.331	0.232	0.164	0.116	0.083	0.060	0.043	0.031	0.023	0.017
20	0.820	0.673	0.456	0.312	0.215	0.149	0.104	0.073	0.051	0.037	0.026	0.019	0.014

Abzinsungstabelle B: Barwert eines Zahlungsstromes von jährlich 1 SFr./DM, fällig jeweils auf Ende Jahr, während n Jahren

Jahre	Zinssatz i %												
	1	2	4	6	8	10	12	14	16	18	20	22	24
1	0.990	0.980	0.961	0.943	0.926	0.909	0.893	0.877	0.862	0.847	0.833	0.820	0.806
2	1.970	1.927	1.886	1.833	1.783	1.736	1.690	1.647	1.605	1.566	1.528	1.492	1.457
3	2.941	2.884	2.755	2.673	2.577	2.487	2.402	2.322	2.246	2.174	2.106	2.042	1.981
4	3.902	3.808	3.630	3.465	3.312	3.170	3.037	2.914	2.798	2.690	2.589	2.494	2.404
5	4.853	4.713	4.452	4.212	3.993	3.791	3.605	3.433	3.274	3.127	2.991	2.864	2.745
6	5.795	5.601	5.242	4.917	4.623	4.355	4.111	3.889	3.685	3.498	3.326	3.167	3.020
7	6.728	6.472	6.002	5.582	5.206	4.868	4.564	4.288	4.039	3.812	3.605	3.416	3.242
8	7.652	7.325	6.732	6.210	5.747	5.335	4.968	4.639	4.344	4.078	3.837	3.619	3.421
9	8.566	8.162	7.435	6.802	6.247	5.759	5.328	4.946	4.607	4.303	4.031	3.786	3.566
10	9.471	8.983	8.111	7.360	6.710	6.145	5.650	5.216	4.833	4.494	4.192	3.923	3.682
11	10.368	9.787	8.760	7.887	7.139	6.495	5.988	5.453	5.029	4.656	4.327	4.035	3.776
12	11.255	10.575	9.385	8.384	7.536	6.814	6.194	5.660	5.197	4.793	4.439	4.127	3.851
13	12.133	11.348	9.986	8.853	7.904	7.103	6.424	5.842	5.342	4.910	4.533	4.203	3.912
14	13.004	12.106	10.563	9.295	8.244	7.367	6.628	6.002	5.468	5.008	4.611	4.265	3.962
15	13.865	12.849	11.118	9.712	8.559	7.606	6.811	6.142	5.575	5.092	4.675	4.315	4.001
16	14.718	13.578	11.652	10.106	8.851	7.824	6.974	6.265	5.669	5.162	4.730	4.357	4.033
17	15.562	14.292	12.166	10.477	9.122	8.022	7.120	6.373	5.749	5.222	4.775	4.391	4.059
18	16.398	14.992	12.659	10.828	9.372	8.201	7.250	6.467	5.818	5.273	4.812	4.419	4.080
19	17.226	15.678	13.134	11.158	9.604	8.365	7.366	6.550	5.877	5.316	4.844	4.442	4.097
20	18.046	16.351	13.590	11.470	9.818	8.514	7.469	6.623	5.929	5.353	4.870	4.460	4.110

Anhang II

Beispiele für die Berichtsformulare aus Modul 5 (Anregungen für eigene konzeptionelle Gestaltungsarbeiten)

Inhalt

- Formulare für die Mehrjahresplanung (Formular MJP)
- Formulare C1, C2 und C3 für den Controller-Bericht („Berichtsfenster")
- Finanzwirtschaftliche Kennzahlenübersicht im Mehrjahresvergleich (Formular KZ-MVGL)
- Ertragsstrukturanalyse der *einzelnen Geschäftsbereiche* im Mehrjahresvergleich (Formular ESA-1)
- Ertragsstrukturanalyse des *Verkaufs* im Mehrjahresvergleich (Formular ESA-2)
- Kennzahlen-Periodenübersicht Gesamtunternehmen (Formular KZ-Total)
- Kennzahlen-Periodenübersicht Verkauf (Formular KZ-VK)

Hinweis

Es erweist sich als ausserordentlich hilfreich, wenn solche Formulare in Spreadsheets eines Tabellenkalkulationsprogrammes umgesetzt werden können, was dann mit geringem Aufwand auch die Durchführung entsprechender Simulationen (Szenarien) und damit ein wirklich aktives Controlling ermöglicht.

Planungsschema einer Mehrjahresplanung (Form MJP)

Planungsgrösse	1996 (Budget)		1997		1998		1999	
	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös
Brutto-Erlös								
Erlösminderungen								
Netto-Erlös		100		100		100		100
Warenaufwand, Fremdleistungen								
DB 0 (Brutto-Gewinn, Rohertrag)								
Übrige proportionale Kosten (Produktion, Vertrieb)								
DB I								
Erlösträgerfixkosten (Promotions, Product Management)								
DB II								
Fixkosten des Verkaufs								
DB III								
Fixkosten der Produktion und Logistik								
DB IV								
Fixkosten der Forschung und Entwicklung								
DB V (Spartenergebnisse)								
Fixkosten der Verwaltung								
DB VI (Plan-Verkaufserfolg ohne kalk. Kosten)								

Planungsgrösse	1996 (Budget)		1997		1998		1999	
	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös	absolut	% vom Nettoerlös
DB VI (Plan-Verkaufserfolg ohne kalk. Kosten)								
Positionen der Abstimmbrücke ./. Steuern + Finanzergebnis (Kapitalerträge minus Fremdkapitalzinsen, ausgehend von bestehender Kapitalstruktur bei Berücksichtigung allfällig entstehender Überschüsse/Lücken) + Saldo der neutralen Erträge und Aufwendungen (ohne Abschreibungen; z.B. Saldo der Liegenschaftsrechnung)								
Cash Flow								
./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Kundenforderungen*								
./. Zunahme bzw. + Abnahme der *Warenvorräte (Lager)*								
./. Abnahme bzw. + Zunahme der *Lieferantenschulden*								
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit								
./. Investitionen in Sachanlagen und Beteiligungen								
+ Desinvestitionen von Sachanlagen und Beteiligungen								
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten								
./. geplante Dividendenzahlungen								
Mittelfluss aus betrieblicher Geschäftstätigkeit und aus Investitionsaktivitäten vor weiteren **Finanzierungsaktivitäten**								
p.m. Finanzierungsreserven (ungenützte Kreditlimiten, etc.)								

Allgemeine Bemerkungen zu wichtigen Planannahmen und Trendentwicklungen/Trendbrüchen der Mehrjahresplanung

1. Relevante Zahlen (Standortbestimmung)	**Informationen per** (1000 SFr./DM pro Periode (kum.))			**Geschäftsbereich:**			**2.Sachverhalte in Worten = Anamnese und Diagnose** (Abweichungsanalyse)
Leistungen/Ergebnis	Plan per	Ist per	Vorjahr per	Abweichungen zum Plan			
				in 1000 Fr.	in % vom Plan	in % vom Vorjahr	
Brutto-Umsatz							
Netto-Erlös							
DB 0 (Brutto-Gewinn/Rohertrag)							
DB 0 in % vom Netto-Erlös							
DB I							
DB I in % vom Netto-Erlös							
DB II (Betriebs-Cash Flow)							
DB II in % vom Netto-Erlös							
Operatives Resultat							
Operatives Resultat, % vom NE							
Auftragsbestand							
Fertiglagerbestand							
Personalkosten in % vom Netto-Erlös							
Brutto-Investitionen Nettoumlaufvermögen							
Brutto-Investitionen Anlagevermögen							

3.Ursachenanalyse und Schlussfolgerungen	**Handlungsbedarf - Alternativen**	**Dringlichkeit**

Form C1

1. Relevante Zahlen (Standortbestimmung)	**Informationen per** (1000 SFr./DM pro Periode (kum.))			**Geschäftsbereich:**			**5.Erwartung** bis zum 31.12.19.. (Restplanwert in 1000 SFr./DM)					
Leistungen/Ergebnis	Plan per	Ist per	Vorjahr per	Abweichungen zum Plan			Jahresplan (Budget)	Erwartung restliche Zeit	Erwartetes IST-Ende	Abweichungen Jahresplan erwartetes IST-Ende	Abweichungen in %	
				1000 SFr./DM	in % vom Plan	in % vom Vorjahr					zum Jahresplan	zum Vorjahr
Brutto-Umsatz												
Netto-Erlös												
DB 0 (Brutto-Gewinn/Rohertrag)												
DB 0 in % vom Netto-Erlös												
DB I												
DB I in % vom Netto-Erlös												
DB II (Betriebs-Cash Flow)												
DB II in % vom Netto-Erlös												
Operatives Resultat												
Operatives Resultat, % vom NE												
Auftragsbestand												
Fertiglagerbestand												
Personalkosten in % vom Netto-Erlös												
Brutto-Investitionen Nettoumlaufvermögen												
Brutto-Investitionen Anlagevermögen												

4.Massnahmen = Therapie (in Stichworten)	**Termin**	**verantwortlich**

Form C2

6. Aktionsplan (Zeit – Meilensteine)

Nr.	Priorität	Massnahme	Mitarbeit von	Betroffene	Termin	Hilfsmittel/ Ressourcen	Eventualitäten-Planung

Form C3

Legende

Priorität: beispielsweise A (sofort+persönlich; kritisch für alle weiteren Schritte), B (mittelfristig+persönlich), C (mittelfristig+delegierbar)
Massnahme: Beschreibung in Worten
Mitarbeit: Unmittelbar beteiligte Personen (Wer muss an der Umsetzung dieser Massnahme persönlich mitarbeiten?)
Betroffene: Indirekt betroffene Personen (Personen, die nicht an der Umsetzung mitarbeiten, aber in irgendeiner Weise davon betroffen sind.)
Termin: Bis wann muss diese Massnahme spätestens realisiert sein?
Hilfsmittel/ Ressourcen: Stunden/Tage Arbeitszeit pro beteiligten Mitarbeiter, Beratungsbedarf (extern/intern), EDV-Hardware (PC), Software, Sitzungszimmer, Broki-Schreiber, Pin-Wand usw.
Eventualitäten-Planung: Welche Massnahmen (Nr.) muss ergriffen werden, falls die entsprechende Massnahme auf Widerstand stösst oder scheitert?

Finanzwirtschaftliche Kennzahlenübersicht im Mehrjahresvergleich

Kennzahl	Soll-Wert	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	*1996*
Verschuldungsgrad									
Anlagendeckungsgrad II									
Liquidität I									
Liquidität II									
Liquidität III									
Nettoumlaufvermögen									
Belehnungsgrad der Liegenschaften (Hypotheken)									
Durchschnittlich gewährte Kredit-frist (Debitoren) in Tagen									
Umsatzrentabilität									
Gesamtkapitalrentabilität									
Cash Flow-Rentabilität									
Netto-Verschuldungsfaktor [Jahre]									
Selbstfinanzierungskraft									
Personalbestand									

Form KZ-MVGL

Ertragsstrukturanalyse der *einzelnen Geschäftsbereiche* im Mehrjahresvergleich

Geschäftsbereich		1992	1993	1994	1995	1996	Bemerkungen zur Trendentwicklung
Sparte A	Prozentualer Anteil am Gesamtumsatz						
	Sparten DB II in % vom Gesamt-DB II						
	Prozentualer Anteil an der Summe aller Spartenergebnisse (DB V)						
Sparte B	Prozentualer Anteil am Gesamtumsatz						
	Sparten DB II in % vom Gesamt-DB II						
	Prozentualer Anteil an der Summe aller Spartenergebnisse (DB V)						
Sparte C	Prozentualer Anteil am Gesamtumsatz						
	Sparten DB II in % vom Gesamt-DB II						
	Prozentualer Anteil an der Summe aller Spartenergebnisse (DB V)						
Sparte D	Prozentualer Anteil am Gesamtumsatz						
	Sparten DB II in % vom Gesamt-DB II						
	Prozentualer Anteil an der Summe aller Spartenergebnisse (DB V)						

Form ESA-1

Ertragsstrukturanalyse des *Verkaufes* im Mehrjahresvergleich

Produktgruppe		1992	1993	1994	1995	1996	Bemerkungen zur Trendentwicklung
Sparte A Total	Prozentualer Anteil am Gesamtumsatz						
	Sparten DB II in % vom Gesamt-DB II						
	Prozentualer Anteil an der Summe aller Spartenergebnisse (DB V)						
Produktgruppe **A1**	Prozentualer Anteil am Spartenumsatz						
	Produktgruppen-DB in % vom Sparten-DB II						
	Produktgruppen-DB in % vom Gesamt-DB II						
Produktgruppe **A2**	Prozentualer Anteil am Spartenumsatz						
	Produktgruppen-DB in % vom Sparten-DB II						
	Produktgruppen-DB in % vom Gesamt-DB II						
Produktgruppe **A3**	Prozentualer Anteil am Spartenumsatz						
	Produktgruppen-DB in % vom Sparten-DB II						
	Produktgruppen-DB in % vom Gesamt-DB II						

Form ESA-2

Kennzahlen-Periodenübersicht Gesamtunternehmen

Kennzahlen	Budget der Periode Soll-Wert	Berichtsperiode Ist	Periode Ist	Periode Ist	Periode Ist	Periode Ist
Liquidität						
Liquidität I						
Liquidität II						
Liquidität III						
Investitionen						
Veränderungen des Umlaufvermögens						
Brutto-Investitionen ins Anlagevermögen						
Wirtschaftlichkeit						
DB 0 in % vom Netto-Erlös						
DB I in % vom Netto-Erlös						
Verkaufserfolg						
Netto-Erlös pro Mitarbeiter						
Verkaufserlös pro Mitarbeiter						
Betriebswirtschaftlicher Cash Flow						
Betriebswirtschaftlicher Cash Flow in % von Netto-Erlös						
Bestände						
Auftragsbestand						
Lagerbestand Fertigfabrikate						
Debitoren in % vom Netto-Erlös						

Form KZ-Total

Kennzahlen-Periodenübersicht Verkauf

Kennzahlen	Budget der Periode Soll-Wert	Berichtsperiode Ist	Periode Ist	Periode Ist	Periode Ist	Periode Ist
Umsatz und Marktanteil						
Produktgruppe A						
Produktgruppe B						
Produktgruppe C						
Produktgruppe D						
Produktgruppe E						
Produktgruppe X (wichtigster Konkurrent)						
Wirtschaftlichkeit						
Netto-Erlös pro Verkäufer						
Brutto-Gewinn pro Verkäufer						
Verkaufskosten in % vom Netto-Erlös						
Lagerumschlag						
Fertigprodukte Total						
Produktgruppe A						
Produktgruppe B						
Produktgruppe C						
Produktgruppe D						
Produktgruppe E						

$$\text{Lagerumschlag} = \frac{\text{Anschaffungskosten der } \textit{verkauften} \text{ Marktleistungen der Periode x 12}}{\text{durchschnittlicher Lagerbestand der Periode [½ x (Anfangsbestand + Endbestand)]}}$$

Form KZ-VK

Anhang III

Abbildungsverzeichnis

	Modul 1	
1	ROI-Stammbaum	21
2	Zeitverschobener Güter- und Geldkreislauf	22
3	Wertschöpfung und Wertzuwachs	28
4	Controlling und Controlling-Kooperation	30

	Modul 2	
5	Anspruchsgruppen und deren Interessen an finanzwirtschaftlichen Informationen	34
6	Beispiel einer Bilanz	36
7	Schematischer Aufbau einer Bilanz	41
8	Unternehmensgeschehen und Abrechnungsperioden	42
9	Beispiel einer Erfolgsrechnung	43
10	Schematischer Aufbau einer Erfolgsrechnung	45
11	Graphische Darstellung eines Kontos in Form eines Kontenkreuzes	50
12	Schematische Darstellung des Zusammenspiels von Bilanz und Erfolgsrechnung	50
13	Beispiel von Buchungssätzen in einem Journal	53
14	Erfolgswirksame und erfolgsunwirksame Wertverschiebungen	56ff.
15	Schematische Zahlenbeispiele einer Aktiengesellschaft	61f.
16	Veränderung von Bilanz und Erfolgsrechnung im Laufe einer Geschäftsperiode	64
17	Verbuchung von Geschäftsfällen im zeitlichen Ablauf	67
18	Perspektiven des Geschäftsabschlusses im Überblick	75
19	Perspektiven des Geschäftsabschlusses im Überblick	79f.
20	Schematische Darstellung des Nettoumlaufvermögens	87
21	Selbstfinanzierung (Cash Flow) im Finanzierungskreislauf	93
22	Beispiel einer Mittelflussrechnung	97

Modul 3

23	Schematische Darstellung der *Abgrenzungen* zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenartenrechnung	123
24	Buchungsbeleg	123
25	Prinzipschema einer Deckungsbeitragsrechnung	127
26	Übersichtsschema Finanzbuchhaltung – Kostenrechnung – Managementerfolgsrechnung	132f.
27	Schematische Darstellung der Kostenartenrechnung	137
28	Buchungsbeleg	139
29	Beispiel Kostenstellenbericht	142
30	Beispiel für eine interne Produktekalkulation	151
31	Top-down- und bottom-up-aufgebaute Teilkostenkalkulation im Vergleich	153
32	Voll- und Teilkostenkalkulation im Vergleich	154
33	Aufbau Top-Down-Produktekalkulation	160
34	Schematisches Beispiel einer Managementerfolgsrechnung	164
35	Aggregierte Abweichungen als Differenz zwischen Verkaufserfolg und Managementerfolg	166
36	Schematische Darstellung des Zusammenhanges zwischen Erfolgsrechnung der Finanzbuchhaltung (FIBU) und Managementerfolgsrechnung des betrieblichen Rechnungswesens (BRW)	167
37	Schematisches Beispiel einer Abstimmbrücke	168
38	Rechnungswesenpanorama	170f.
39	Plan-Managementerfolsgrechnung	172
40	Fragestellungen einer stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung	175
41	Entscheidungsrechnung und Verantwortungsrechnung	176
42	Verantwortungsdimensionen in einer Managementerfolgsrechnung	178
43	Angriffskeile der Ertragssteigerung	182
44	Break-even-Diagramm (Fokus: Managementerfolg)	183

Modul 4

45	Investitionen und Desinvestitionen	190
46	Vergleich statischer und dynamischer Methoden der Investitionsrechnung	195
47	Gegenwartswertmethode bei jährlich unterschiedlichem Nutzen am Beispiel der Maschine C	202
48	Graphische Ermittlung des internen Ertragssatzes	205
49	Vergleich der Ergebnisse je Investitionsrechnungsmethode	206
50	Nutzwertanalyse am Beispiel der Maschine B (ohne Operationalisierungstabelle)	208

Modul 5

51	Schematisches Beispiel Plan-Verkaufserfolgsrechnung	220f.
52	Hockey-Stick-Effekt	223
53	Planungsschema einer Mehrjahresplanung	226f.
54	Hinweise für die Planung der einzelnen Positionen der Mehrjahresplanung	228ff.
55	Elemente der Feinsteuerung und deren zentrale Fragestellungen	236

Anhang IV

Stichwortverzeichnis

Abgrenzungen 122f
  sachliche 122, 137
  zeitliche 122, 136f
  Abgrenzungsprobleme 42, 46
Abschreibungen 44, 46
Abstimmbrücke 167
Abweichungsanalyse 25, 236f
Aktiven siehe Vermögen
  transitorische 37
Amortisationsrechnung 199f
Annuitätsrechnung 205f
Arbeitsplan 143, 150
Aufwand (Aufwendungen) 44, 71f
  ausgabenwirksamer 88, 224
  ausserordentlicher 45, 71
  betrieblicher 45, 71
  neutraler 45, 71

Barwert siehe Gegenwartswert
Berichtsfenster 235
Berichtswesen 213ff
  Berichtswesen-Plattform 10f, 213
Beschäftigungsgrad 146
Bestandesrechnung siehe Bilanz
Betriebsdatenerfassung 148
Bewegungsrechnung siehe Erfolgsrechnung
Bewertung (von Vermögen und Schulden) 46, 76
Bilanz 36ff, 50
  Bilanzgewinn/-verlust 40f
  Bilanzklarheit 70, 78
  Bilanzsumme 40
  Bilanzvorsicht 70, 77
  Bilanzwahrheit 70, 77
  Eröffnungsbilanz 59ff
  Positionen der 41
  Schlussbilanz 59ff
  Summenbilanz 50
Break-even-Analyse 181f
Buchhaltung 49ff
  doppelte 52ff
  Buchhaltungsorganisation 65ff
  Hilfsbuchhaltungen 67

Buchführung 70
  Buchführungspflicht 69f
  Ordnungsmässigkeit der 68ff
Buchung 51, 54ff
  erfolgswirksame 56
  nicht-erfolgswirksame 56ff
  Abschlussbuchung 63
  Buchungsbeleg 52
  Buchungsjournal 52, 66
  Buchungssatz 53
  Eröffnungsbuchung 63
  Gegenbuchung 52
  Hauptbuch 66
Budget 216
Budgetierung 216ff

Cash Flow 86ff, 184
  Brutto-Cash Flow 90
  Cash Flow-Analyse 100, 107
  Cash Flow-Rentabilität 107
  Freier Cash Flow (Free Cash Flow) 225
  Netto-Cash Flow 90
Controller-Bericht 234ff
Controlling 19ff
  Aufgaben des 27ff
  Controlling-Kooperation 29f
  Kernaktivitäten des 24f
  Wirtschaftlichkeit des 29, 244f
  als Führungsfunktion 23f
  als Servicefunktion 29

Debitorenziel 104
Decision Accounting 144, 158, 176
Deckungsbeitrag 126
Deckungsbeitragsrechnung 123ff, 126f
  einzelproduktweise 152, 158ff, 174ff
  mehrstufige 127, 161ff
Deckungsgrad 102f
Deckungsziel 154, 157, 159, 179f, 219
Dividende 38, 60

Eigenfinanzierungsgrad 102, 106
Erfolgsrechnung 41ff

Erfolgsrechnung (Fortsetzung)
mehrstufige 45
Positionen der 44
Ergebnisrechnung 180, 232ff
Erlös 121
Brutto-Erlös siehe Brutto-Verkaufserlös
Brutto-Verkaufserlös 126
Netto-Erlös siehe Netto-Verkaufserlös
Netto-Verkaufserlös 126
Erlösminderungen 159
direkte 159
Standarderlösminderungen 159
Erlösrechnung 158ff
Erlösträger 122
Ertrag (Erträge) 44, 71
ausserordentlicher 71
betrieblicher 71
einnahmenwirksamer 88, 224
neutraler 71
Ertragskraft siehe Cash Flow-Rentabilität
Ertragsstruktur 168, 184
Ertragsstrukturanalyse 241
Erwartungsrechnung 26, 236, 239

Feinsteuerung 25, 217, 222
Fertiglagerbestand 105
Finanzbuchhaltung siehe Buchhaltung
Finanzierung 20, 38, 49, 91
Aussenfinanzierung 92
Eigenfinanzierung 92
Finanzierungsaktivitäten 38, 92
Finanzierungsanalyse 100, 102f
Finanzierungskreislauf 93
Fremdfinanzierung 92
Innenfinanzierung 92
Selbstfinanzierung 92f
Verflüssigungsfinanzierung 92
Finanzielle Stabilität 22f, 86, 222
Fortführungswert 46
Funds Position 107

Gegenwartswert 197, 201
Gegenwartswertmethode 200ff
Geschäftsabschluss 74ff
betriebswirtschaftlicher 76f, 80f
handelsrechtlicher 77f, 81
steuerrechtlicher 78f, 81f
Anspruchsgruppen 75
Geschäftsbericht 70f
Geschäftsfall 49
Gewinn 40, 44
Bruttogewinn 45, 127
Gewinn (Fortsetzung)
Gewinnschwelle 183
Gewinnvortrag 39, 60
Reingewinn 45, 50, 52, 63, 167

Haben 49
Höchstbewertungsvorschriften 73, 77

Investition 20, 189f
Desinvestition 189f
Investitionsaktivitäten 37, 92
Investitionsarten 191
Investitionsplanung 192f
Investitionsrechnung 188ff, 191, 193
Fallbeispiel zur 198ff
Methoden der 195
dynamische 194, 200ff
statische 194, 199f
Rechnungselemente der 195ff

Kalkulation 147ff
Auftragskalkulation 147
Kalkulationssatz 144f
Komponenten der 149f
Nachkalkulation 147f
Teilkostenkalkulation 152ff
Standardkalkulation 147, 150f
Vollkostenkalkulation 152ff
Vorkalkulation 147f
Kapital 38
Eigenkapital 39, 72, 218
Fremdkapital 39, 72
kurzfristiges 39
langfristiges 39
Kapitalkosten 162f, 197, 225
Kapitalflussrechnung siehe Mittelflussrechnung
Kapitalumschlagshäufigkeit 106
Kapitalwertmethode siehe Gegenwartswertmethode
Kennzahlen 99ff, 108f
betriebliche 110f
finanzwirtschaftliche 102ff, 108
Kennzahlenübersicht 240ff
Voraussetzungen für 84ff
Kontierung 52
Konto 49f
Aktiv-Konto (Bilanz) 51
Aufwandskonto (Erfolgsrechnung) 51f
Bestandeskonto (Bilanz) 50
Bewegungskonto (Erfolgsrechnung) 51
Ertragskonto (Erfolgsrechnung) 51f
Kontenkreuz 50
Konto (Fortsetzung)
Kontenplan 66
Kontenrahmen 66
Passiv-Konto (Bilanz) 51
Kosten 121
fixe 125f, 157
kalkulatorische 162
proportionale 124f
sprungfixe 125, 181
Einzelkosten 137f
Fixkostenschlüsselung 176ff, 219
Gemeinkosten 138
Grenzkosten 124, 182
Kostenart 136
Kostenerfassung 136, 139
Kostenkontrolle 242
Kostensatz siehe Kalkulationssatz
Kostenspaltung 124, 144, 242
Soll-Kosten 146, 166, 243
Kostenrechnung 135
Kostenartenrechnung 136ff
Kostenstellenrechnung 139ff
Kostenträgerstückrechnung siehe Kalkulation
Kostenträgerzeitrechnung 148f
Kostenstelle 140
Kostenstellenbericht 141ff, 241ff
Kostenstellenbildung 141
Kostenstellenrechnung 139ff
Kostenstellen-Soll-Ist-Vergleich 141ff, 165f, 241ff

Lagerumschlag 105
Leistung 121
Leistungs-Center siehe Kostenstelle
Leistungsbeurteilung 179ff
Life Cycle Costing 243
Liquidität 21f, 86ff
Liquiditätsanalyse 100, 103ff
Liquiditätsgrad 1/2/3 103
Liquiditätsgrad 1./2./3. Stufe 103
Liquidationswert 46

Managementerfolg 166f, 183
Managementerfolgsrechnung 161ff, 174ff
Mengengerüst 134, 150f
Mengengrössen 117, 134
Methode des internen Ertragssatzes 203ff
Mittelfluss 95f, 224
aus laufender Geschäftstätigkeit 95, 224
aus Finanzierungsaktivitäten 96
aus Investitionsaktivitäten 95, 224
Mittelflussrechnung 86, 94ff, 222

Niederstwertprinzip 73, 77
Nutzen (Investitionsrechnung) 196
Nutzwertanalyse 207f

Operationsplan siehe Arbeitsplan

Passiven siehe Kapital
transitorische 39
Pay-Back-Methode siehe Amortisationsrechnung
Plan-Beschäftigung 143, 218f
Planbezugsgrösse 143
Plan-Leistung 143
Planung 25, 215
Aktionsplanung 236, 239
Formulare in Anhang II
Operative Jahresplanung 216ff
Massnahmenplanung 236, 238
Mehrjahresplanung 222ff
periodische 222
rollende 222f
Planungsrechnung 119, 214ff
im Gegenstromprinzip 25, 216ff
und Prognose 215
Produktionsprogramm 143, 218, 242

Rechnungswesen
betriebliches 115ff
finanzielles 33ff
Anspruchsgruppen des 34
Rentabilität 23
Cash Flow-Rentabilität 107
Eigenkapitalrentabilität 106
Gesamtkapitalrentabilität 20, 106
Rentabilitätsanalyse 100, 106
Umsatzrentabilität 106
Reporting siehe Berichtswesen
Reserven 39, 60
stille 77f
Responsibility Accounting 140, 144, 176, 180
Rezeptur siehe Stückliste
Risikokapital 38
Risiko- und Sensitivitätsanalyse 209
ROE siehe Eigenkapitalrentabilität
ROI siehe Gesamtkapitalrentabilität
ROI-Stammbaum 20
ROI-Ziel 162f, 183f, 191
ROS siehe Umsatzrentabilität
Rückstellungen 39, 46, 76
Rückzahlungsverpflichtungen 38

Saldierung 50
Saldo 50
Schulden 50
Selbstfinanzierungskraft 90, 107
Sicherheit 22
Sicherheitsabstand 182, 184
Soll 49
Soll-Kosten 146, 243
Standortbestimmung 25, 236f
Statusbericht 233ff
Strukturkennzahlen 216, 241
Strukturziele 215f
Stückliste 150f

Target Costing 152
Tragfähigkeitsprinzip 157, 176, 179f
Transparenz 27, 213, 244

Umsatzrendite siehe Cash Flow-Rentabilität
Unternehmenscockpit 10, 213
Ursachenanalyse 25, 236, 238

Verbrauchsabweichung 146, 165f, 242f
Verkaufserfolg 165f
Verkaufserfolgsrechnung 217, 234ff
Verkaufspreisfindung 148, 155ff, 179
Verlust 40, 44
  Reinverlust 45, 50, 63
Vermögen 36, 50
  Anlagevermögen 37, 72
    finanzielles 37
    immaterielles 37
    materielles 37
  Nettoumlaufvermögen 87, 104, 224
  Umlaufvermögen 37, 72
Verschuldungsfaktor
  Dynamischer 91, 107
  Netto-Verschuldungsfaktor 107
Verschuldungsgrad 102
Verursachungsprinzip 157, 180

Wertgrössen 117
Wertverschiebung 42, 49, 56ff, 95f
Wertverzehr 42f
Wertzuwachs 28, 42f, 217
  erfolgswirtschaftlicher 23, 86

Zeitwert von Geld 193f
Zwischenabschluss 167f