

Operatives und
strategisches
Controlling
als Instrument der
Unternehmensführung

Dozent:

Frank Nockemann, Dipl.-Oec.

Operatives und strategisches Controlling zur Unterstützung der Unternehmensführung

Gliederung

1. Begriff und Wesen des Controlling
 - 1.1 Controlling und Controller
 - 1.2 Operatives und strategisches Controlling
2. Aspekte des Controlling
 - 2.1 Der funktionale Aspekt des Controlling
 - 2.1.1 Zielorientierte Unternehmensführung
 - 2.1.2 Die Aufgaben des Controllers
 - 2.1.3 Komplexitätsbewältigung im Controlling
 - 2.1.4 Das Anforderungsprofil des Controllers
 - 2.2 Der institutionelle Aspekt des Controlling
 - 2.2.1 Einordnung des Controlling in die Unternehmenshierarchie
 - 2.2.2 Controlling als Stabsfunktion oder als Linienfunktion
 - 2.2.3 Abgrenzung des Controlling von Kontrolle und Prüfung, von interner und externer Revision und vom Finanz- und Rechnungswesen
 - 2.2.4 Eine mögliche Stellenbeschreibung des Controllers
 - 2.3 Aspekte der Einführung des Controlling in Unternehmen
 - 2.3.1 Ablauforganisatorische Gesichtspunkte
 - 2.3.2 Fehlervermeidung bei der Einführung von Controlling-Systemen
 - 2.3.3 Argumente für die Einführung von Controlling-Systemen
3. Instrumente des Controlling
 - 3.1 Das Informationssystem
 - 3.2 Das Berichtssystem
 - 3.3 Unternehmensplanung und -budgetierung
 - 3.3.1 Wesen und Zweck der Planung
 - 3.3.2 Koordination der Planung
 - 3.3.3 Formen der Planung
 - 3.3.4 Soll-/Ist-Vergleiche und Abweichungsanalysen
 - 3.3.5 Grundsätze der Planung und des Soll-/Ist-Vergleichs
 - 3.4 Integrierte Kennzahlensysteme
 - 3.4.1 Bedeutung der Kennzahlen
 - 3.4.2 Beispiele möglicher Kennzahlensysteme
 - 3.5 Die Bedeutung des Kosten- und Leistungsrechnungssystems im Controlling
 - 3.5.1 Ziele und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung
 - 3.5.2 Datenquellen der Kosten- und Leistungsrechnung
 - 3.5.3 Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung und Kostenrechnungssysteme
 - 3.5.4 Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung
 - 3.5.5 Teilkostenrechnung als Controllinginstrument

- 3.6 Schwachstellenanalyse und Kostensenkung im Unternehmen
 - 3.6.1 Prozesskostenrechnung
 - 3.6.2 Target Costing
 - 3.6.3 Bedeutung der Schwachstellenanalyse und Kostensenkung
 - 3.6.4 Leitsätze für Kostensenkungsprogramme
 - 3.6.5 Planung und Durchführung von Kostensenkungsprogrammen
 - 3.6.6 Grundlagenanalyse
 - 3.6.7 ABC-Analyse
 - 3.6.8 Wertanalyse
 - 3.6.9 Zero-Base-Budgeting
 - 3.6.10 Mitarbeiterbefragung als Methode der Schwachstellenanalyse
- 4. Elemente des strategischen Controlling
 - 4.1 Charakteristische Merkmale
 - 4.2 Instrumente im Frühwarnsystem des strategischen Controlling
 - 4.2.1 GAP-Analyse
 - 4.2.2 Portfolio-Analyse
 - 4.2.3 Konkurrenzanalyse
 - 4.2.4 Produktanalyse
 - 4.2.5 Die 7-W-Analyse
 - 4.2.6 Analogiemethode
 - 4.2.7 Checklisten-Technik
 - 4.2.8 Problemspeicher
 - 4.2.9 Benchmarking
- 5. Aufgaben

Literatur

Preißler, Peter R.
Controlling, aktuelle Auflage

Hopfenbeck, Waldemar
Allgemeine Betriebswirtschafts- und Managementlehre, Landsberg, aktuelle Auflage

Hummel, Siegfried / Männel, Wolfgang
Kostenrechnung 1 und 2, Wiesbaden, neueste Auflage

Baum, Coenenberg
Strategisches Controlling, aktuelle Auflage

Horvath, P.
Controlling, Aktuelle Auflage

Ausschnitte aus der Literatur:

Der Controller ist:

- das betriebswirtschaftliche Gewissen der Unternehmung
- der ökonomische Fluglotse
- der Zielfindungs- und Zielerreichungsbegleiter
- der Wachhund und Kontrolleur
- der ökonomische Wegbegleiter
- der Kurssicherer
- der Umsetzungshelfer
- der Co-Pilot
- der professionelle Einmischer
- der Erbsenzähler
- der Steuermann, Lotse, Navigator
- der Sparringspartner des Managements
- der Unternehmensmoderator und Koordinator
- der ökonomische Souffleur

1. Begriff und Wesen des Controlling

1.1 Controlling und Controller

trotz immer stärker werdender Bedeutung des Controllings noch keine allgemeingültige Definition

Ursachen:

- sehr rasche Verbreitung des Controlling-Begriffs
- kein synonyme deutschsprachiger Ausdruck
- sehr unterschiedliche Aufgabenfelder des Controllers

Ergebnisse empirischer Untersuchungen:

- häufige Gleichsetzung des Controllers mit Sicherheitsbeauftragter, Vertrauensmann, Kontrolleur der Unternehmung
- Kontrolleur (40% der Teilnehmer eines Seminars für Unternehmensberater)
- Kontrolleur, Überwachung und evtl. Beeinflussung der Kostengebarung

Auszug aus einer Stellenanzeige:

... Controller gesucht, Frühpensionäre aus dem öffentlichen Dienst (Polizei, Bundeswehr, Verwaltung) werden für die Überwachungsarbeiten bevorzugt eingestellt...

Falsche Assoziation des Begriffs Controller mit Kontrolleur!

Controlling ist nicht mit Kontrolle gleichzusetzen sondern beinhaltet zusätzlich die Regelung, Planung und Steuerung von Vorgängen

Feedforward-Prinzip: Controlling ist gegenwarts- und zukunftsorientiert

Feedback-Prinzip: Kontrolle ist vergangenheitsorientiert

Controlling ist ein funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument, das den unternehmerischen Entscheidungs- und Steuerungsprozess durch zielgerichtete Informationser- und -verarbeitung unterstützt. Der Controller sorgt dafür, dass ein wirtschaftliches Instrumentarium zur Verfügung steht, das vor allem durch systematische Planung und der damit notwendigen Kontrolle hilft, die aufgestellten Unternehmensziele zu erreichen. (Preißler)

Definition des Begriffs Controlling in Stichpunkten:

- ein **funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument** zur Unterstützung der Unternehmensführung während des Entscheidungsprozesses
- ein **Frühwarnsystem** zur rechtzeitigen Einleitung von unternehmerischen Maßnahmen
- ein System, das durch Er- und Verarbeitung relevanter Informationen rechtzeitig die **Ursachen von Schwachstellen** im Unternehmen erkennen und verhindern soll
- ein **ständiger Lernprozess** für die gesamte Unternehmung einschließlich des Controllers selbst durch institutionalisierte, permanente Soll-Ist-Vergleiche, Abweichungsanalysen und entsprechende **Rückkopplungsprozesse** (kybernetischer Regelkreis)
- ein auf Dauer angelegtes, fest in der Aufbauorganisation des Unternehmens angesiedeltes **Führungsinstrument**
- ein System, das über **Ziele** führt und über **Selbstkontrolle** die Zielerreichung sichert

Definition des Begriffs Controller in Stichpunkten:

- hat je nach Zielsetzung des Unternehmens unterschiedliche Aufgabenschwerpunkte
- ist zuständig für große Bereiche der **Ermittlungs-, Planungs-, Vorgabe- und Prognose-, Steuerungs- und Kontrollfunktion** in der Unternehmung
- ist zuständig für die Erklärung der Ergebnisse und Aufzeigen **betriebswirtschaftlicher Zusammenhänge**
- ist zuständig für die **Realisation der Zielvorgaben** im Sinne des Management-by-objectives
- ist eher **wirtschaftlicher Ratgeber** für die Unternehmensleitung
- ist nicht Kontrolleur und ist nicht oberste Führungs- und Entscheidungsinstanz der Unternehmung

1.2 Operatives und strategisches Controlling

rasche Veränderungen der Unternehmensumfelder erfordern rechtzeitige Anpassung der Unternehmung → Notwendigkeit eines strategischen Controllings ergänzend zum operativen Controlling

Operatives Controlling:

- ist gegenwartsorientiert
- orientiert sich im wesentlichen an Zahlen und Ergebnissen der Gegenwart und Vergangenheit
- beinhaltet den kurz- und mittelfristigen Planungshorizont (Jahresplanung und 2-3-Jahresplanung) → operative und taktische Planung
- baut im wesentlichen auf internen Informationsquellen auf (Finanzbuchhaltung, Kosten- und Leistungsrechnung)
- denkt in Kosten-Nutzen-Relation
- Ziel: Sicherung und Realisierung der operativen Ziele und Optimierung der Unternehmensprozesse

Strategisches Controlling:

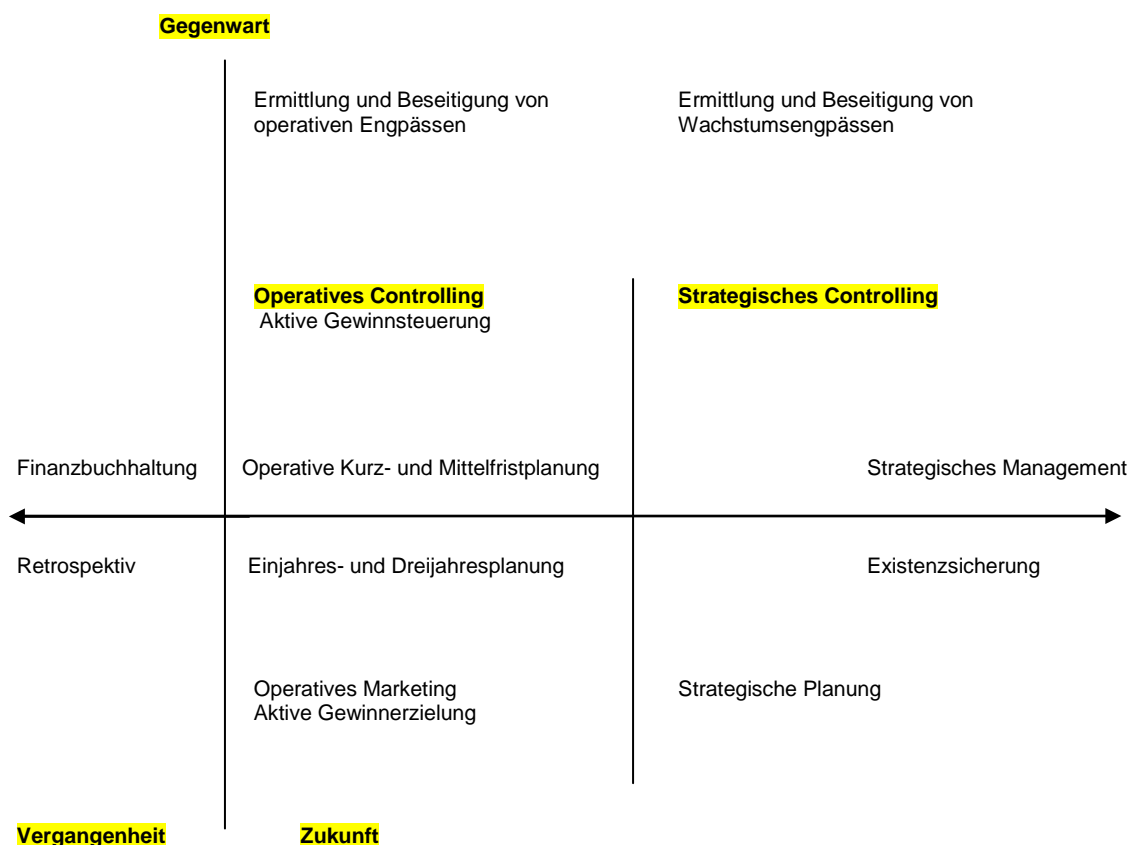
- ist zukunftsorientiert
- ermittelt langfristige Ergebnisse durch Interpretation der Ist-Ergebnisse und der Einarbeitung von wahrscheinlichen Entwicklungen für die zukünftigen Perioden
- stellt die Erfolgspotentiale mit ihren Chancen und Risiken dar
- berücksichtigt bewusst zusätzlich externe Entwicklungs- und Einflussfaktoren (gesellschaftspolitisches Umfeld)
- Ziel: Sicherung der strategischen Zielsetzung und der Existenz der Unternehmung

Leitsätze:

- nur ein **strategisch durchdachtes Konzept** kann Grundlage einer erfolgreichen operativen Unternehmensführung sein
- die **Existenzsicherung** des Unternehmens und nicht der kurzfristige Erfolg der Unternehmung sollte **im Mittelpunkt** stehen
- eine Existenzsicherung ohne operatives Handeln ist nicht möglich

→ Notwendigkeit der Integration des operativen und strategischen Controllings mit vernetzten Regelkreisen und unterschiedlichen Horizonten

Abbildung: Vernetzung von operativem und strategischem Controlling (Mayer in Hopfenbeck)



Aufgaben des operativen Controllings:

- Mitarbeit bei der Zielvereinbarung
- Informationsversorgung der einzelnen Unternehmensebenen mit internen und externen Daten
- Interpretation von Daten
- Planungshilfen geben und Mitarbeit bei der Festlegung von Gesamt- und Teilzielen und Erstellung des Budgets
- Erarbeiten eines Planungshandbuchs
- Entscheidungshilfen geben
- Abweichungsanalysen erstellen
- Prognosen und Simulationen durchführen
- Erstellen permanenter Soll-Ist-Vergleiche
- Aufbau eines Berichtssystems
- Durchführen von betriebswirtschaftlichen Sonderaufgaben
- Steuernd eingreifen, wenn Unternehmensziele gefährdet erscheinen
- Verdeutlichen von operativen Ergebnissen und Entscheidungen
- Einflussgrößen erklären und transparent machen
- Sicherstellen der Übereinstimmung von operativer Planung und strategischer Planung

Aufgaben des strategischen Controllings:

- permanente und zukunftsorientierte Chancen-Risiko-Abwägung
- Mitarbeit am strategischen Leitbild der Unternehmung
- Mitarbeit und Beratung bei der langfristigen Zielsetzung
- Mitarbeit an und Erarbeiten von langfristigen Strategien
- langfristige und nachhaltige Existenzsicherung des Unternehmens
- Koordination mit der strategischen Planung als Basis für ein funktionierendes strategisches Controlling
- Steuerung der Erfolgspotentiale
- Verdeutlichen der Zusammenarbeit zwischen operativem und strategischem Controlling
- Analysen der Stärken und Schwächen des Unternehmens
- Strategische Soll-Ist-Vergleiche

2. Aspekte des Controlling

2.1 Der funktionale Aspekt des Controlling

2.1.1 Zielorientierte Unternehmensführung

Wer den Hafen nicht kennt, in den er segeln will, für den ist kein Wind ein günstiger! (Seneca)

zwingende Notwendigkeit von klaren, verbindlichen und erreichbaren Zielen als Voraussetzung für das Controlling

Controller stellt nicht selbst Ziele auf (Aufgabe der Unternehmensleitung), hilft aber bei der Realisation der Ziele

Die Unternehmenszielsetzung setzt den Rahmen des Controllings im Unternehmen und stellt eine verbindliche (wenn auch veränderbare) Vorschrift für den Controller dar

Zielsystem legt Spielregeln und Verhaltensnormen des Controllers fest

Ziele müssen erreichbar und eine Herausforderung auch für den Controller sein

Notwendigkeit einer klaren Fixierung von Zielhierarchien (Haupt- und Nebenziele) und Definition von konkreten Sachzielen, z.B.:

- 5% mehr Marktanteil bei Produkt XYZ
- Kostensenkung von € 1.000.000,-
- Eigenkapitalrendite von 30%
- Umsatzsteigerung gegenüber Vergleichsperiode um 20%
- 10% ROI (Return-On-Investment)

Festlegen von Zielinhalt, Zielausmaß, Zielzeitpunkt/-zeitraum und Zielverantwortungsbereich

ggf. Erstellen eines Zielsetzungshandbuchs mit den Teilbereichen: Allgemeine Unternehmenszielsetzung, Marktleitlinien, Technische Leitlinien, Personalleitlinien, Finanzleitlinien, Unternehmensgrundsätze

eine der primären Aufgaben des Controllers:

- Erarbeiten eines Zielsystems, in dem das Gesamtziel der Unternehmung und die Einzelziele eine Einheit bilden
- Koordination der Teilziele
- Sicherstellen des zielorientierten Handelns der einzelnen Organisationsstufen
- Umsetzen der strategischen Ziele des Unternehmens in operative Ziele

Abbildung: **Controlling als zielorientiertes Führungskonzept (Preißler)**

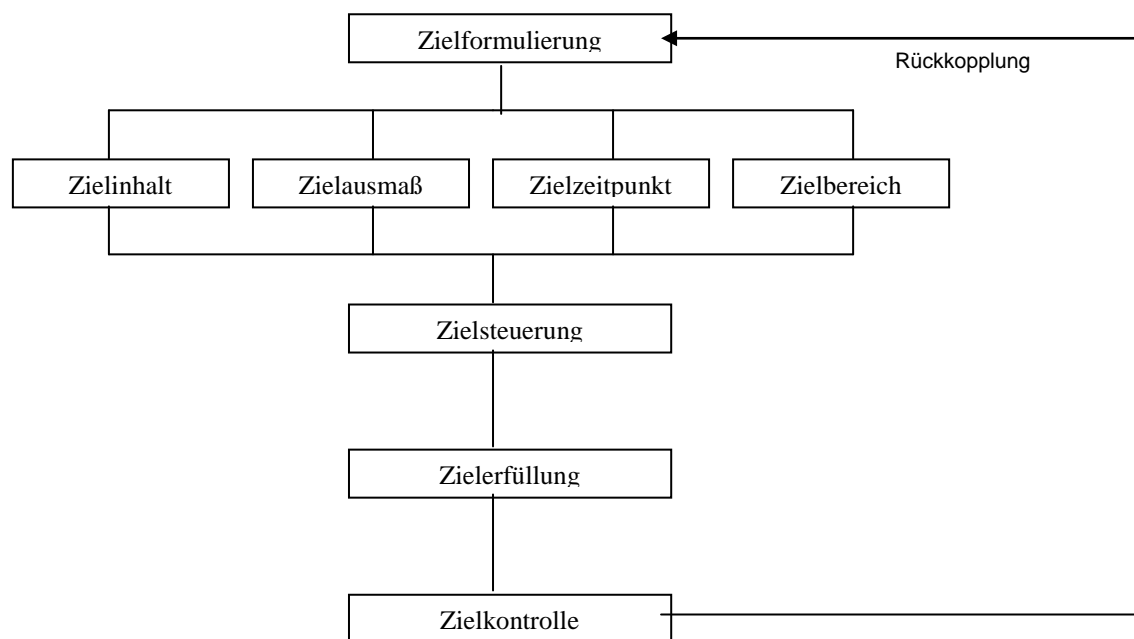
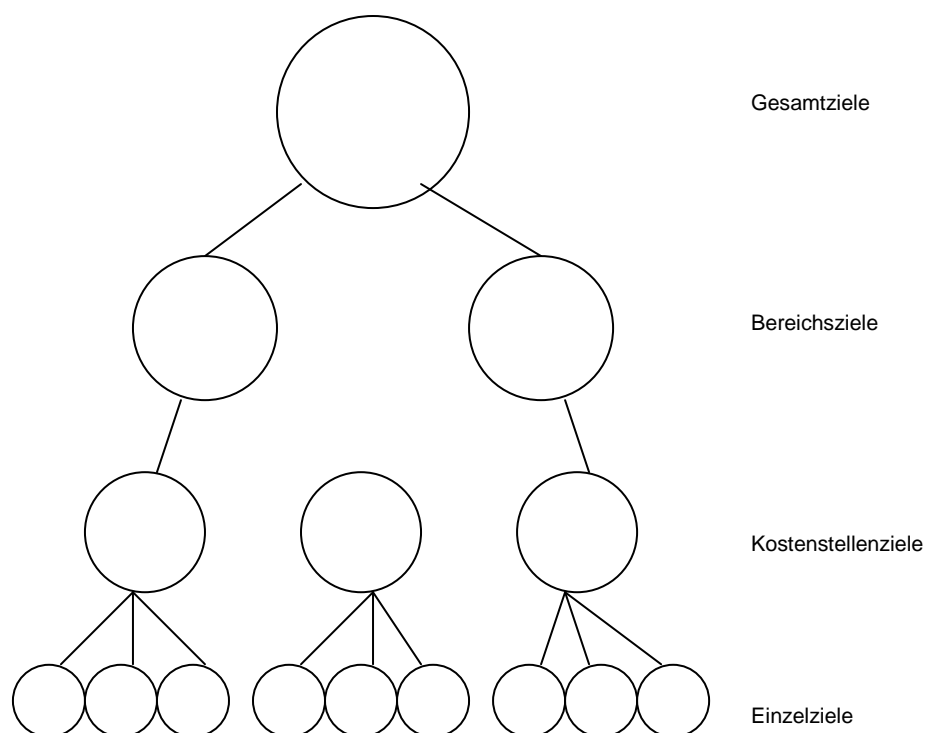


Abbildung: **Umsetzen von Gesamtzielen in Einzelziele (Preißler)**



2.1.2 Die Aufgaben des Controllers

Aufgaben des Controllers sind u.a. abhängig von:

- der Zielsetzung der Unternehmung (z.B. Priorität von Gewinn und Rentabilität, Umsatz, Sicherheit, Liquidität, Unabhängigkeit, Prestige, ...)
- der Betriebsgröße (in kleineren Unternehmen häufig zusätzliche Aufgaben, die nicht unbedingt Aufgaben des Controllers sind)

deutlicher Unterschied zwischen amerikanischer und deutscher Auffassung bzgl. des Aufgabengebietes des Controllers:

Aufgabenbeschreibung lt. FEI (Financial Executive Institute):

- Planung
- Berichterstellung und Interpretation
- Bewertung und Beratung
- Vermögenssicherung
- Bilanzierung und Erstellen des Geschäftsberichtes
- Steuern, Versicherungen
- Revision
- Volkswirtschaftliche Analysen
- Berichte an staatliche Stellen

i.d.R. in Deutschland engere Fassung des Aufgabengebietes mit Schwerpunkt Planung und Kosten- und Leistungsrechnung:

- Planung und Steuerung, Soll-Ist-Vergleiche, Abweichungsanalysen
- Internes Rechnungswesen, Kostenrechnung (Information, Kalkulation, Betriebsabrechnung)
- Investitions- und Wirtschaftlichkeitsberechnung, Beratung
- Betriebswirtschaftliche Sonderfragen (Wahl von Produktionsverfahren, Eigenfertigung oder Fremdbezug, ...)
- Berichtswesen und Interpretation

sind eindeutig dem Aufgabengebiet des Controllers zugewiesen

EDV, Organisation, Revision, Buchhaltung, Finanzbereich, Steuern und Vermögenssicherung werden je nach Betriebsgröße dem Controlling zugeordnet

Zentrale Funktionen des Controllings (unabhängig von Betriebsgröße und Auffassungen):

Ermittlungs- und Dokumentationsfunktion:

- Beobachtung der Leistungsfähigkeit des Rechnungswesens
- Aufbau verantwortungsbezogener Kontrolleinheiten
- (Um-)Gestaltung des Rechnungswesens entsprechend der Zielsetzung des Controlling (z.B. Deckungsbeitragsrechnung, Profit-Center, Cost-Center)
- Aufbau einer aussagefähigen Kosten- und Leistungsrechnung
- Sonderermittlungen (Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen, Betriebsvergleiche, Investitionsberechnungen, ...)

Planungs-, Prognose- und Beratungsfunktion:

- Erstellen des erfolgsorientierten Gesamtplanes
- Beratung bei der Zielfestlegung (realisierbare und motivierende Ziele)
- Koordination der Teilpläne
- Beobachtung externer Einflüsse und Trends
- engpassorientierte Zukunftsausrichtung

Vorgabe- und Steuerungsfunktion:

- Stetige Beobachtung der Planungsziele
- Erkennen von Abweichungen und Einleiten von Gegenmaßnahmen
- Anregen und Einbringen von Innovationen
- Laufende Berichterstattung
- Zahlenmäßige Analyse für die Entscheidungsfindung und -unterstützung

Kontrollfunktion:

- Planungskontrolle Erstellen von Teilplänen und Überprüfung der Übereinstimmung, Realisierbarkeit und formale Richtigkeit
- Erfolgskontrolle
- Feststellen von Abweichungen, Ursachen und Abweichungskontrolle
- Resultatskontrolle (Feststellen und Überprüfen von Ergebnissen)

→ Schaffen eines **Informationsinstrumentariums** verbunden mit einer **integrierten DV-Lösung** zur laufenden Steuerung und Kontrolle und Sicherstellung der Realisation der Unternehmensziele

2.1.3 Komplexitätsbewältigung im Controlling

Aktuelle Tendenzen:

- Verflachung der Hierarchien im Rahmen des Lean Management
- Zunehmende Prozessorientierung in den Unternehmen

Hieraus resultierende Aufgabenveränderungen für das Controlling:

- Reduzierung der operativen Planungs- und Kontrollaufgaben zentraler Stellen durch verstärkte Delegation von Aufgaben und Verantwortung in die einzelnen Unternehmensbereiche
 - flachere, durch Teamarbeit geprägte Strukturen mit mehr Eigenverantwortung der Mitarbeiter und direkten Kommunikationsbeziehungen zwischen den unterschiedlichen Funktionen
- stärkere Berücksichtigung der individuellen Informationsbedürfnisse
→ zunehmende Bedeutung der Kommunikationsfunktion
→ signifikanter Beratungs- und Betreuungsaufwand für das Controlling

- Komplexitätsbewältigung nicht top-down durch Zentralbereich Controlling sondern dezentral unter Einbeziehung der betroffenen Bereiche
 - Controlling besitzt nur Teil des relevanten Wissens und muss unterschiedliche Sichtweisen in den einzelnen Bereichen noch stärker mit einbeziehen
- Komplexitätsbewältigung als organisatorische Gesamtaufgabe und nicht Aufgabe eines Zentralbereiches Controlling
- Komplexe Leistungserstellungsprozesse nicht vollständig beschreibbar
- nur begrenzte Möglichkeiten des Controllers eindeutige Entscheidungsgrundlagen zu liefern
- Controlling muss konzeptionelle Gesamtsicht von Ansatzpunkten entwickeln und den Linienmanagern die notwendigen Informationen zur Verfügung stellen
- Selbstverständnis des Controlling muss weit über Kostenanalysen, -planung und Kontrolle hinausgehen und Aspekte von Organisation, F&E, Produktion, Logistik, Marketing und Vertrieb umfassen

- neue Aufgaben als Organisationsentwickler für den Controller:
- dezentrale, stark partizipative und teamorientierte Strukturen erfordern höhere soziale Kompetenz zur Konfliktbewältigung
- Teilnehmer des Partizipationsprozesses häufig überfordert da sie durch hierarchische Strukturen und Bereichsegoismen geprägt sind
- Integration der unterschiedlichen Kräfte und Stützung der einzelnen Argumente gegen Machtstrukturen als wesentliche Aufgabe des Controllers
- Kanalisation der Lern- und Entwicklungsprozesse in die richtige Richtung
- Moderieren der Gruppendynamischen Prozesse und Abbau von Widerständen
- Mitarbeiter auf notwendigen Wissensstand bringen und ausdrücklich zu bereichsübergreifendem Denken motivieren

2.1.4 Das Anforderungsprofil des Controllers

Controlling hängt in starkem Maße von der **Persönlichkeit** des Controllers ab
sehr hohe **persönliche** und **fachliche** Qualifikationen notwendig

Die fachlichen Anforderungen an den Controller:

besondere Schwerpunkte der **fachlichen Qualifikation** betreffen u.a.:

- Kosten- und Leistungsrechnung
- Rechnungswesen
- Operations Research
- Informatik
- Revision
- Organisation
- EDV
- Unternehmensplanung
- Operatives Marketing
- Kostensenkung
- Investitions- und Wirtschaftlichkeitsrechnung
- Kommunikationsmethodik

darüber hinaus Notwendigkeit der **Fähigkeit zur Zusammenarbeit** mit den anderen Bereichen, da sämtliche Unternehmensbereiche im Controllingsystem abgebildet und vom Controller unterstützt werden

Controller muss entsprechend über Vorgänge im Unternehmen **gut informiert** sein und muss die **Sprache der Gesprächspartner** verstehen, um:

- die Unternehmensziele in verständliche und akzeptierbare Ziele der Teilbereiche des Unternehmens zu übersetzen
- Aktionen zu koordinieren
- Verlustquellen aufzudecken
- Maßnahmen zur Gegensteuerung einzuleiten

Neben **Fachkenntnissen** und **Methodikkenntnissen** besteht die absolute Notwendigkeit, sich als Controller zunehmend **Verhaltenskompetenz** anzueignen

→ Fähigkeit zur **Moderation**, Handhabung von Verhaltensweisen

→ stetiges Erarbeiten und Entwickeln einer **Vertrauensorganisation**

Die **allgemeinen Anforderungen an eine Führungskraft in Unternehmen:**

- planerisches und analytisches Denkvermögen
- Menschenkenntnis
- Durchsetzungsvermögen
- Standvermögen
- Kooperationsbereitschaft

Die besonderen persönlichen Anforderungen und Verhaltensanforderungen an den Controller

Persönliche Anforderungsmerkmale des Controllers	erfüllt	Nicht erfüllt
Muss stets von der ihm gestellten Zielsetzung ausgehen und sich ausschließlich an diesen Zielen orientieren mit dem festen Willen, diese Ziele nicht nur zu formulieren und festzulegen sondern sie auch zu erreichen		
Sollte objektiv und fair in seinen Analysen, Aussagen und Vorschlägen sein		
Darf sich nicht von persönlichen Gefühlen und Präferenzen leiten lassen		
Muss sich seine Unabhängigkeit bewahren		
Muss bereit sein und den Mut haben, auch unpopuläre Maßnahmen mit zu tragen		
Muss betriebswirtschaftliche Zusammenhänge erkennen und analysieren können		
Muss die Kommunikations- und Informationsverflechtungen im Unternehmen erkennen, analysieren und gestalten können		
Muss die Eigenschaft des Zuhörens besitzen und verinnerlichen		
Muss zuverlässig sein und offensichtliche fachliche Qualifikationen besitzen		
Muss einen sehr hohen Informationsgrad haben		
Muss die Fähigkeit haben, diesen Informationsgrad verständlich zu artikulieren und weiterzuvermitteln		
Muss die Fähigkeit besitzen, sich auf wesentliche Informationsaussagen zu beschränken		
Muss die Fähigkeit haben, qualifizierte Mitarbeiter zu führen und zu motivieren		
Muss auch andere Menschen im Unternehmen für seine Ziele gewinnen können und Überzeugungskraft haben		

Persönliche Anforderungsmerkmale des Controllers	erfüllt	Nicht erfüllt
Muss starkes Durchsetzungsvermögen (Zielkonsequenz) haben und gleichzeitig sympathisch wirken (tough and sympathetic)		
Muss ein Mindestmaß an technischem Verständnis und Einfühlungsvermögen für die Mentalität in anderen Bereichen besitzen		
Muss sich gut mündlich und schriftlich artikulieren können und dabei ein Gefühl der Sicherheit vermitteln		
Benötigt Kenntnisse in der Berichtstechnik und des Einsatzes graphischer Hilfsmittel, um Informationen gut verpacken und verkaufen zu können		
Muss innerhalb der Grenzen seiner Zielsetzung kooperativ und kompromissbereit sein		
Sollte Zielrealisation gemeinsam mit den Betroffenen erarbeiten (mit entsprechender Kooperationsbereitschaft und Kontaktfähigkeit)		

Stark negativ wirkende persönliche Wesensmerkmale eines Controllers	erfüllt	Nicht erfüllt
Pessimistische und destruktive Einstellung haben		
Überheblich und arrogant wirken		
Kontaktarm und überzeugungsschwach sein		
Sich selbst den Nimbus des Alleswissers geben		
Nur im stillen Kämmerchen arbeiten wollen		
Sich vom eingeschlagenen Weg abbringen lassen		
Den Unternehmer spielen wollen (aber: unternehmerisch denken!)		
Ungeduldig und intolerant sein		

- Eingangsvoraussetzung für Controller ist heute i.d.R. eine **Hochschulausbildung** (Betriebswirtschaft, Informatik, Wirtschaftsingenieur, Fachhochschule oder Universität)
- genauso wichtig: **praxisorientierte Ausbildung** mit den Schwerpunkten Rechnungs- und Finanzwesen, Organisation, Unternehmensführung und EDV
- hohe persönlichen und fachlichen Anforderungen ergeben **für Klein- und Mittelbetriebe ein Dilemma**
 - Notwendigkeit der Einführung des Controlling
 - nicht die notwendigen finanziellen Mittel zur Verfügung
- Lösungsansätze:
 - 1) **Aufspalten der Controlling-Aufgaben** auf verschiedene Mitarbeiter
 - Koordination aller Teilaufgaben durch eine Person
 - Gefahr, divergierende Interessen nicht auf das Unternehmensziel abstimmen zu können ist groß
 - 2) Controlling durch **betriebsexternen Fachmann**
 - insbesondere temporäre Unterstützung in der Einführungsphase
 - raschere und zielorientierte Einführung

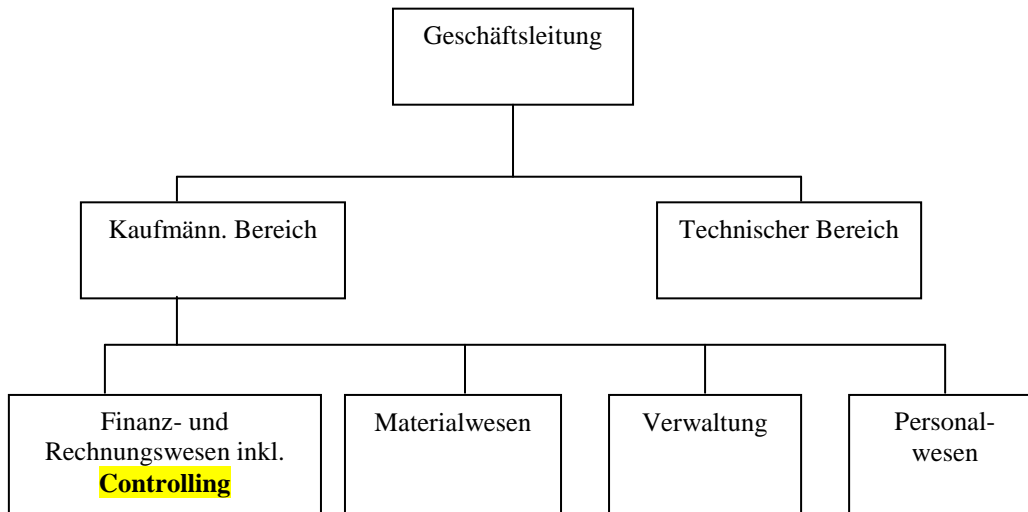
2.2 Der institutionelle Aspekt des Controlling

2.2.1 Einordnung des Controlling in die Unternehmenshierarchie

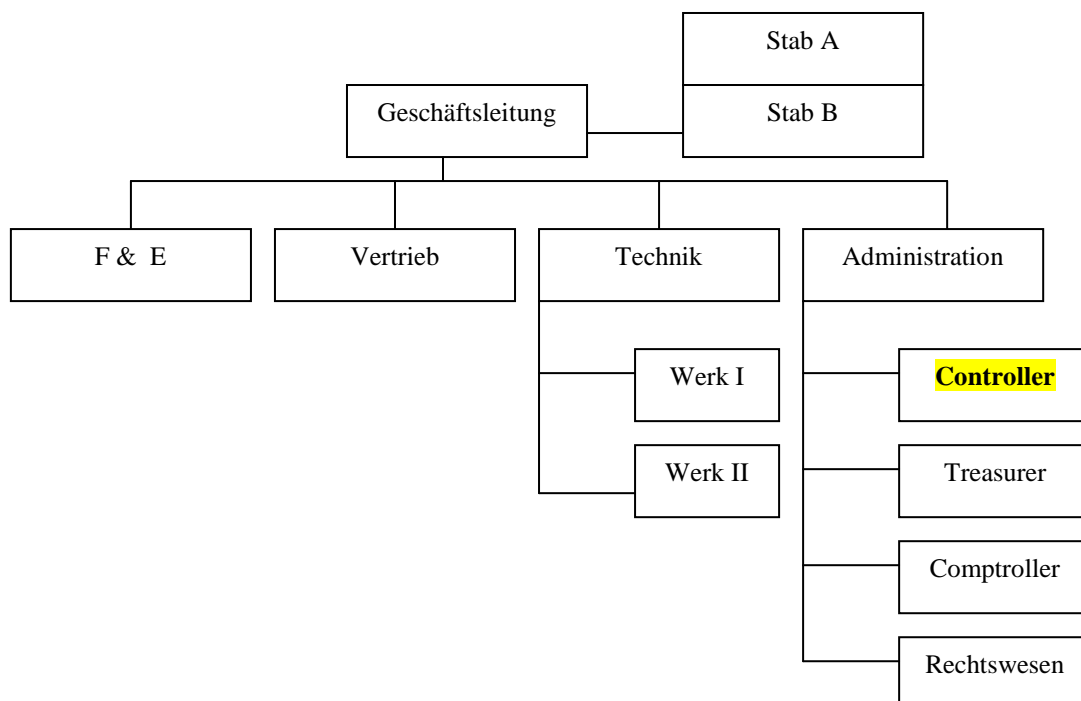
- **keine einheitliche Meinung** über die Einordnung des Controllers in die Unternehmenshierarchie
- **große Bandbreite in der Praxis**: vom Buchhalter mit der Bezeichnung Controller bis Controlling im Vorstandsbereich
- **wesentliche Einflussgrößen** auf die Einordnung des Controllers in die Unternehmenshierarchie sind:
 - Betriebsgröße, Organisationsstruktur, Unternehmensstruktur, Art der Leistungserstellung, Komplexität der Fertigungsprozesse, Datenmengen, betriebsindividuelle Ansprüche an das Controlling

Trends bei der Einordnung des Controllers:	
Der Controller sollte nicht selbst Mitglied der obersten Geschäftsleitung sein, da Gefahr des Machtmissbrauchs und der Interessenkollision	
Der Controller sollte der Geschäftsleitung aber direkt unterstellt sein, damit er im Unternehmen ernst genommen wird	
Immer stärker werdende Aufwertung des Controllers bis hin zur Integration des Controlling in die oberste Führungsebene	
Eine Mindestanforderung an die Aufbauorganisation ist das Aufgeben der strikten Unterteilung in den technischen und kaufmännischen Bereich	
In größeren Unternehmen Einsatz von Matrix-Organisationsstrukturen	
In kleineren Unternehmen eher Zweckmäßigkeit der Personalunion von Controlling und Betrieblichem Rechnungswesen	
Zweckmäßig erscheint der Aufbau einer Unternehmensorganisation mit einem klare umrissenen Stab-Liniensystem mit eindeutig definierten Zielsetzungen für die einzelnen Funktionsbereiche	
Bereich des Controllers möglichst klein halten , um Gefahr zu vermeiden, dass zu viel Zeit für die eigenen Bereichsbelange und zu wenig Zeit für die dispositiven Aufgaben aufgewendet wird	
Häufige Forderungen in der Literatur nach der Tätigkeit des Controllers in der Stabsfunktion , ist sehr umstritten	
Tendenz in der Praxis ist die Einordnung des Controllers in eine Linienfunktion mit direkter Unterstellung unter die Geschäftsleitung	

Alternative Praxisbeispiele für die Einordnung des Controllers in die Organisationsstruktur



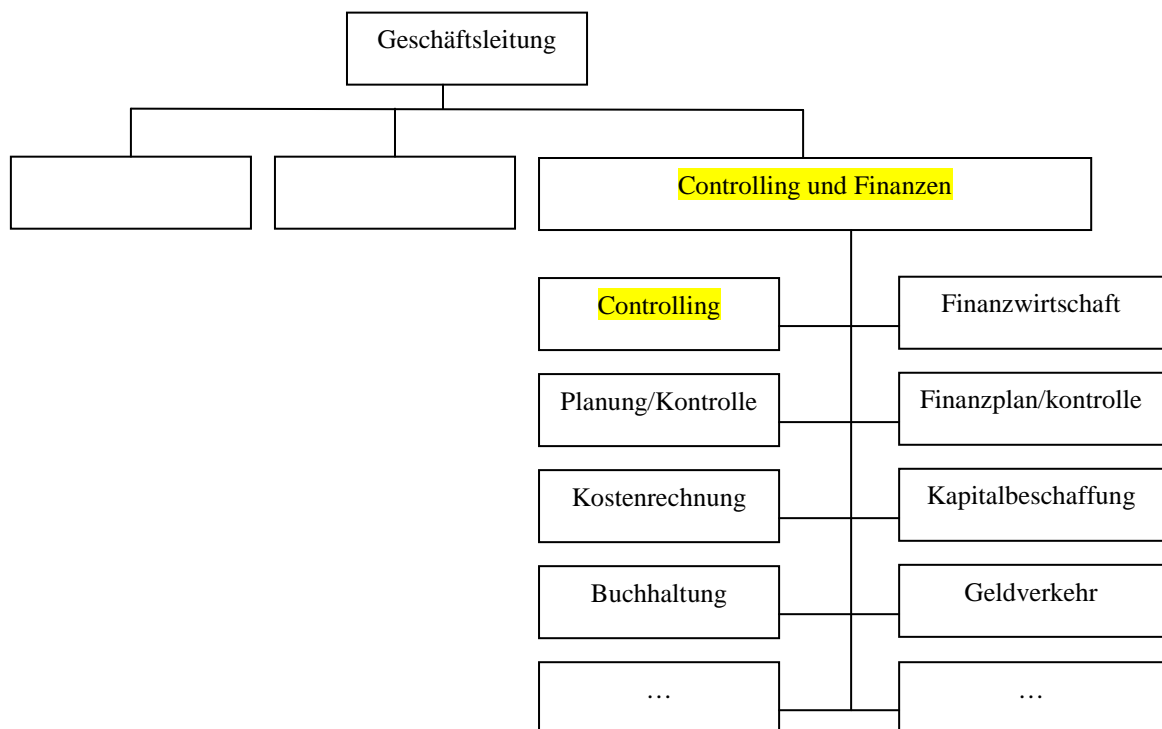
- Traditionelle Zweiteilung der Geschäftsbereiche
- Controller beim Finanz- und Rechnungswesen verankert
 - Gefahr der Weiterführung veralteter Strukturen
 - unternehmensübergreifende Änderungen können schwerer umsetzbar sein



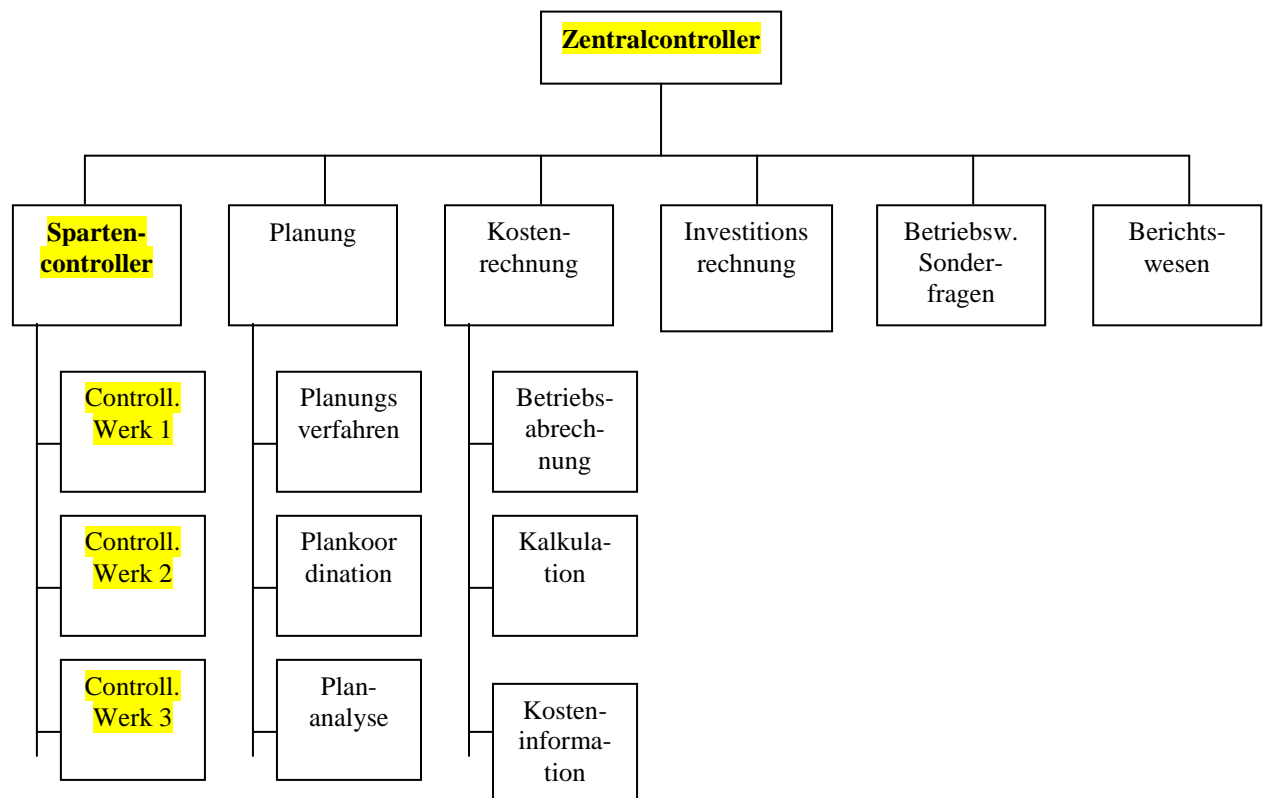
- Stab-/Linien-System
- Gefahr der einseitigen Interessenartikulation
- mögliche Hemmnisse durch den Leiter der Administration
- meist nur für Großunternehmen geeignet

	Unternehmensbereiche				
	Objekt 1 Produktgruppe A Werk I Sparte 1	Objekt 1 Produktgruppe A Werk I Sparte 1	Objekt 1 Produktgruppe A Werk I Sparte 1	Objekt 1 Produktgruppe A Werk I Sparte 1	Objekt 1 Produktgruppe A Werk I Sparte 1
Zentralbereiche					
Controlling					
Finanzbereich					
Personalbereich					
Allgemeine Verwaltung					
Materialbereich					
Technischer Bereich					
Vertriebsbereich					

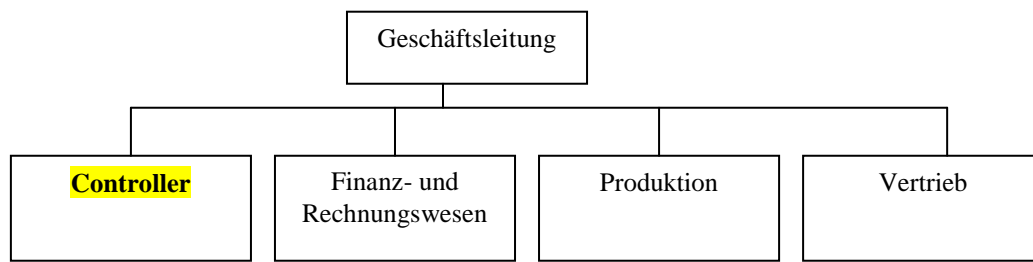
- **Matrix-Organisation** mit Gliederung nach Objekten/Sparten
- weitere Gliederungskriterien können sein: Werke, Divisions, Produktgruppen, Abnehmergruppen und Regionen
- nur für Großunternehmen geeignet



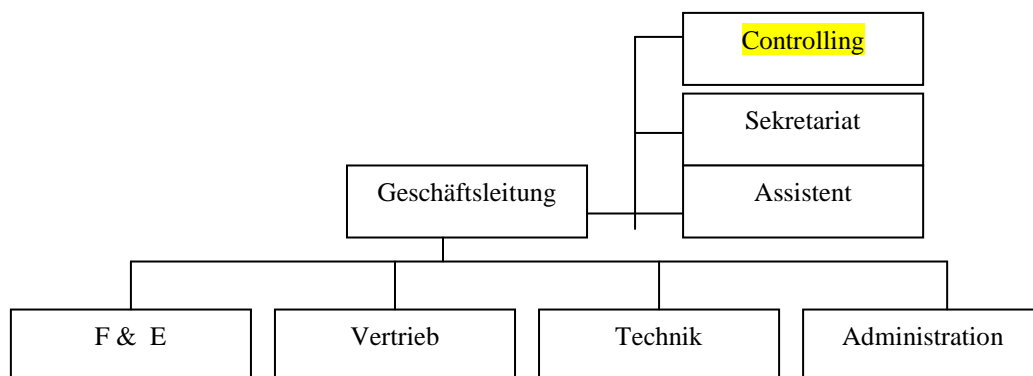
- **Controller nach den amerikanischen Controlling-Konzept**
- direkte Unterstellung des Bereiches Controlling/Finanzen unter die Geschäftsleitung
- empirische Untersuchungen zeigen: Tendenz zur direkten Unterstellung des Controllers unter die Geschäftsleitung
- relativ häufig ist Controller sogar selbst Mitglied der Geschäftsleitung



Einordnung von Zentralcontroller und divisionalem Controller



- Controller als eigene Hauptabteilung oder/und der Geschäftsleitung direkt unterstellt
- hierarchische Aufwertung des Controlling
- Controller wird als Gesprächspartner ernst genommen



- Controller als Stabsabteilung und direkte Unterstellung
- Gefahr des Praxisverlustes
- Gefahr, nicht ernst genommen zu werden
- Controller als Stabsabteilung und direkte Unterstellung
- Gefahr der einseitigen Interessenartikulation

2.2.2 Controlling in Stabsfunktion oder in Linienfunktion

Frage ist sehr umstritten und nicht eindeutig zu beantworten

Empirische Untersuchungen zeigen in der Praxis eine fast 50:50 Aufteilung

Controlling in Stabsfunktion:

- sehr häufig ist Controlling als Stabstelle der Geschäftsleitung eingeordnet
- vielfach Nachteil, dass Controller nicht nahe genug an den Praxisrealitäten ist
- Controller in reiner Stabsfunktion kann sich in der Praxis oft nur schwer durchsetzen
- Zwar Informations- und Beratungsfunktion möglich, aber Veranlassung von Korrekturmaßnahmen bei fehlender Weisungsbefugnis nicht möglich
- mögliche Interessenkollision zwischen verschiedenen Vorstandsbereichen
- Unterstellung unter einem Vorstand kann einengende Ressortinteressen beinhalten
- Gefahr, nicht mehr objektiv und ressortneutral zu sein → Controller sollte allen Vorständen unterstellt sein
- Mindestmaß an Linienfunktion muss auch die Stabsstelle beinhalten, um Einfluss auf den Entscheidungsprozeß der Instanzen zu ermöglichen
- Controller kann als Stab nicht nur die Linienstellen unterstützen (Beratungsfunktion) sondern muss auch die Steuerungs- und Kontrollfunktion zur Durchsetzung der Ziele wahrnehmen
- Controller in Stabsfunktion mit voller Unterstützung des verantwortlichen Managers kann für das Unternehmen sehr viel bewirken
- Umgekehrt kann der Controller in Linienfunktion durch den Leiter der Unternehmenseinheit übergangen werden und so möglicherweise nichts bewegen

Stablinien-Konzept im Controlling:

Linie (direkte Funktion)	Stab (indirekte Funktion)
Verantwortung für das Erreichen der Unternehmensziele	Unterstützung der Linie (Beratung, Anregung, Koordinierung, Diagnose, Erstellen von Richtlinien, Planung, Empfehlungen, Interpretation)
Durchführungsentscheidungen	Freigabeentscheidungen
Koordination der Bereichspläne und Erstellen des Gesamtplanes	Konsolidieren, Überarbeiten, Koordination des Gesamtunternehmensplanes

2.2.3 Abgrenzung des Controlling von Kontrolle und Prüfung, von interner und externer Revision und vom Finanz- und Rechnungswesen

Abgrenzung von Kontrolle und Prüfung:

Kontrolle:

- ist vergangenheitsbezogen
- Überwachung wird durch die mit der Ausführung der Aufgabe befassten Person vorgenommen
- wird durch interne Mitarbeiter durchgeführt

Prüfung:

- ist vergangenheitsbezogen
- wird durch eine Person durchgeführt, die vom zu überwachenden Prozess weder direkt noch indirekt abhängig ist
- kann durch interne oder externe Sachverständige durchgeführt werden

Zielsetzung von Kontrolle und Prüfung:

- Vorbeugung und Animieren der Mitarbeiter zu vorschriftsmäßigem Handeln
- Feststellung von Abweichungen

Controlling:

- geht weit über Überwachungsfunktion hinaus
- beinhaltet auch Planung und Steuerung
- dient als Informations- und Führungsinstrument für das ganze Unternehmen

Abgrenzung von interner und externer Revision:

Interne Revision:

- ist eine organisatorisch selbständige Einheit, die direkt der Unternehmensleitung unterstellt ist, um die **Unabhängigkeit der Prüfung** zu sichern
- **Analyse und Beurteilung aller Anweisungen, Verfahren und Methoden**, die der Steuerung der Unternehmensbereiche und der Aufgabenausführung dienen
- **Überprüfung und Beurteilung des internen Kontrollsystems** (ggf. Verbesserungsvorschläge)
- Analyse und Beurteilung des betrieblichen **Kommunikationssystems**
- Beurteilung aller Maßnahmen der **Sicherung des Betriebsvermögens**

Externe Revision:

- betrifft nicht gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen (z.B. Jahresabschluss) oder freiwillige Prüfungen wie z.B. Kreditwürdigkeitsprüfung → haben nicht die innerbetriebliche Überwachungsfunktion
- wird durch betriebsexterne Prüfer vorgenommen
- z.B. Aufdeckung von Delikten (Unterschlagungsprüfung)
- Feststellung von organisatorischen Mängeln (Organisationsprüfung)
- freiwillige Jahresabschlussprüfung
- häufig verbunden mit Beratungsleistungen durch die externen Prüfer

Abgrenzung vom Finanz- und Rechnungswesen:

Voraussetzung für Controlling ist ein aussagefähiges Rechnungswesen-System

Bei Installieren eines Controllings ergibt sich folgende Aufteilung der Funktionsbereiche im Rechnungswesen:

Controller und Treasurer:

- Funktionen der Informationsverarbeitung, -verdichtung und Auswahl

Comptroller:

- Funktionen der Informationserarbeitung und Dokumentation (vor allen nach außen)
- Betriebliches Rechnungswesen:
- vollständige, sachlich richtige, termingerechte Erstellung von Informationen über die Unternehmensdaten
- Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht
- Vergangenheitsorientiert
- Buchführung und Bilanz, GuV-Rechnung als Hauptinstrumente des Rechnungswesens

Abgrenzung Controller zum Treasurer:

Grundsätzliche Zuordnung:

- **Liquiditätsaspekt: zum Treasurer** (Finanzen, Bilanzen, Finanzbuchhaltung, Steuern)
- **Kosten- und Erfolgsorientierung: zum Controller** (Unternehmensplanung, Internes Rechnungswesen, EDV-Kommunikation, Organisation)

Merkmale	Controller	Treasurer
Aufgabenstellung und -bereiche	<p>Kosten- und Planungsmanagement (Mittelverwendung, Kosten/Nutzen-Kontrolle)</p> <p>Sicherung der Unternehmensziele (Erfolgsplanung und Disposition)</p> <p>Betriebsbuchhaltung inkl. Betriebsabrechnung, Kalkulation und Planung</p> <p>Berichterstattung nach innen (Abweichungsanalysen, Erstellen von internen Unterlagen für Geschäftsleitung, Kostenstellenleiter, ...)</p>	<p>Finanzmanagement (Finanzpolitik, Mittelherkunft und -aufbringung)</p> <p>Sicherung der Vermögenswerte (Liquiditätsplanung und Disposition)</p> <p>Geschäftsbuchhaltung inkl. Steuern, Kasse, Mahnwesen, Zölle, Versicherungen</p> <p>Berichterstattung nach außen (Handels- und Steuerbilanz, Erstellen externer Unterlagen für Prüfer, Aufsichtsrat, Kapitalgeber, Gläubiger, Banken, Öffentlichkeit)</p>
Zielsetzung	<p>Erfolgswirtschaftliches Denken in Verantwortungseinheiten</p> <p>Betriebserfolg</p> <p>Betriebswirtschaftliche Optimierung der Ablaufprozesse, Sicherung des Unternehmenserfolges</p>	<p>Finanzwirtschaftliches Denken in Abrechnungseinheiten</p> <p>Kapitalerfolg</p> <p>Finanzwirtschaftliche Optimierung der Ablaufprozesse, Sicherung des Vermögenserfolges</p>
Instrumentarium	Soll-Ist-Vergleiche, moderne Kostenrechnungsverfahren, Kennzahlensysteme, Berichtswesen, ...	Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz, Mittelflussrechnungen, Liquiditätspläne, ...
Zugehörige Kostenstellen	Betriebswirtschaft, Kalkulation, Betriebsabrechnung, Investitionsabteilung	Finanzwirtschaft, Versicherungen, Zölle, Rechnungsprüfung
Außenbeziehungen	Sehr begrenzt, Tätigkeitsfeld mehr nach innen ausgerichtet Erfahrungsaustausch, Betriebsvergleiche, Externe Kennzahlensysteme	Starke externe Beziehungen: Behörden, Banken, Versicherungen, Wirtschaftsverbände, Prüfer, Finanzämter, Gläubiger
Mentalität	Eher vorantreibend, motivierend	Eher sichernd, bremsend

- Notwendigkeit der eindeutigen Abgrenzung zur Vermeidung von Doppelarbeit (konkurrierende Systeme, zwei völlig getrennte Informationsströme)
- Vorrangiges Ziel: gemeinsame einheitliche Informationsquellen durch Schaffen eines integrierten Datenverbundes
- Einheitliche, übereinstimmende Definitionen und Zahlen, um Misstrauen zu vermeiden (Beispiel: Cash Flow)
- In kleineren und mittleren Unternehmen ist Abgrenzung Controlling-Treasury-Controlling nur von theoretischer Bedeutung
- Aufgaben sind jedoch in allen Unternehmen zu erfüllen
- Häufig in der Praxis eine Zweiteilung in:
 - Rechnungswesen inkl. Aufgaben des Treasurers
 - Controlling

2.2.4 Eine mögliche Stellenbeschreibung für den Controller

Controlling wird je nach den Bedürfnissen der Unternehmung unterschiedliche Aufgabenstellungen haben

Entsprechend werden Stellenbeschreibungen unterschiedlich ausfallen

Es sind folgende Kriterien in der Stellenbeschreibung darzustellen:

- Stellenbezeichnung, Zeichnungsvollmacht, Rang, Unter- und Überstellung, Vertretung für den Stelleninhaber, Vertretung durch den Stelleninhaber, Zielsetzung, Hauptaufgaben, Verantwortung und Kompetenzen, Anforderungsprofil, Ausstattung der Stelle, Anhang: Organigramm (Einordnung in die Aufbauorganisation)

Musterstellenbeschreibung für den Controller:

Name des Unternehmens	Stellenbeschreibung Nr.:	Seite xx
Name und Vorname des Stelleninhabers		
Ressort/Vorstandsbereich	Geschäftsleitung	
Hauptabteilung/Bereich	Controlling	
Abteilung		
Gruppe, Kostenstelle, Sachgebiet		
Stellenbezeichnung	Leiter der Hauptabteilung Controlling / Bereichsleiter	
Zeichnungsvollmacht	Handlungsvollmacht / Prokura	
Rang	Hauptabteilungsleiter / Bereichsleiter	
Unterstellung	Direkt der Unternehmensleitung	
Überstellung	Kostenrechnung und internes Rechnungswesen, Betriebswirtschaft, Unternehmensplanung, Investitionswirtschaft	
Vertretung für den Stelleninhaber	Leiter der Kostenrechnung/Betriebswirtschaft	
Vertretung durch den Stelleninhaber	Geschäftsführer/Betriebsleiter	
Zielsetzung	Realisierung der aufgestellten Unternehmensziele, reibungsloser Ablauf der Planungs-, Vorgabe-, Steuerungs- und Kontrollfunktion des Unternehmens	

<p>Hauptaufgaben</p>	<p>- Ermittlungs- und Dokumentationsfunktion:</p> <p>Erstellen und Installieren eines aussagekräftigen Informationssystems</p> <p>Errichten eines entsprechenden aussagefähigen Berichtssystems</p> <p>Aufstellen von Verhaltensgrundsätzen in den Bereichen Planung, Berichtswesen, Kostenerfassung und -zuordnung</p> <p>Erstellen eines Kennzahlensystems zur Ermittlung exakter Vergleichszahlen</p> <p>Formulargestaltung für Planung, Berichtswesen und Kostenrechnung</p> <p>Berechnung von Kostensätzen für die Kalkulation und Preisfindung sowie Information zu Preisgrenzen</p> <p>Erkennen von Schwachstellen und entsprechenden Ansatzpunkten zur Verbesserung in den einzelnen Unternehmensbereichen</p> <p>- Planungs- und Prognosefunktion:</p> <p>Beratung bei der Aufstellung der Unternehmensziele</p> <p>Erstellen des zielorientierten Unternehmens-Gesamtplan</p> <p>Koordination und Leitung der Planungsarbeiten, Beratung der Kostenstellen, Abstimmung und Koordination des Gesamtplanes mit den Teil- und Einzelplänen, Aufstellung von Kosten-, Kostenstellen- und Kostenträgerplänen</p>
----------------------	---

	<p>- Steuerungsfunktion:</p> <p>Laufende Steuerungs- und Korrekturinformationen und Ermittlung des Zielerreichungsgrades</p> <p>Permanente Beobachtung der Planungsziele, Erkennen von Abweichungen, Einleiten von Gegenmaßnahmen (durch ständige Soll-Ist-Vergleiche und Abweichungsanalysen)</p> <p>Rechtzeitige Unterrichtung der Unternehmensleitung bei Veränderungen der Zielvariablen</p> <p>Ständiges Einbringen innovativer betriebswirtschaftlicher Aspekte</p> <p>- Kontrollfunktion:</p> <p>Besprechung der Ergebnisse der Abweichungsanalysen mit den Verantwortlichen</p> <p>Laufende Kontrollen der Kosten</p> <p>Beratung und Schulung der Fachabteilungen</p> <p>Darstellen von Alternativen bei Nicht-Erreichen der Ziele</p> <p>Allgemeine Kontrollaufgaben wie z.B. Bilden von Richtwerten</p> <p>- Betriebswirtschaftliche Sonderaufgaben:</p> <p>Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnungen</p> <p>Anregen und Durchführen von Kostensenkungsprogrammen</p> <p>Vorschläge zu neuen Managementtechniken</p> <p>Einführung von Verbesserungs- und Vorschlagswesen</p> <p>Erfahrungsaustausch mit externen Stellen (z.B. Betriebsvergleiche)</p> <p>Allgemeine Beratungsaufgaben</p>
--	---

Verantwortung und Kompetenzen	Alleinentscheidung: Innerhalb seines Bereiches und bei der Einleitung von notwendigen Gegenmaßnahmen zur Zielerreichung auf der Basis der Abweichungsanalysen Festlegung von entsprechenden Abweichungsgraden Mitentscheidung: Bei allen Korrekturentscheidungen und den nötigen Aktionsplänen Bei Personalauswahl in seinem Bereich	
Anforderungsprofil Persönliche Voraussetzungen Fachliche Voraussetzungen	Durchsetzungsvermögen, Flexibilität, Kreativität, analytisches Denkvermögen, Belastbarkeit, Einfühlungsvermögen in Probleme und Denkweisen anderer Unternehmensbereiche Fundierte Kenntnisse der Kostenrechnung, Planungs- und Managementmethoden, EDV-Kenntnisse, abgeschlossenes Fachhochschul- oder Universitätsstudium, einschlägige Praxis, Ausbildung im Rechnungswesen und Controlling	
Ausstattung der Stelle	Übliche Büroausstattung, Fachliteratur, Präsentations- und Planungshilfen, leistungsstarker PC	
Erstellt von: Name Erstellt am: Datum Überprüft von: Name Überprüft am: Datum	Unterschrift Stelleninhaber: Unterschrift Vorgesetzter:	
Anhang	Organigramm mit Einordnung in die Aufbauorganisation	

2.3 Aspekte der **Einführung des Controlling** in Unternehmen

2.3.1 **Ablauforganisatorische** Gesichtspunkte

wesentliche Voraussetzungen für ein erfolgreiches Controlling:

- **sorgfältige Planung** der Einführungsschritte
- Ausarbeitung einer **Einführungsstrategie** (keine spontane Einführung!)
→ neben der Organisation und den Methoden ist auch eine Änderung der Einstellung und des Verhaltens der Mitarbeiter im Unternehmen notwendig

Phasenkonzept zur Einführung des Controllings:

Informationsphase:

- Aufbau eines **Arbeitsteams** im Unternehmen, das sich primär mit den Fragen des Controlling beschäftigt
- Beschaffung von **Informationen** über Begriff und Wesen, Inhalt und Bedeutung des Controlling
- Festlegen der **Ziele**, die mit Controlling erreicht werden sollen
- Abwägen von Controlling in einer **Grobnutzenanalyse** (Pro und Contra) und prüfen, ob Zielsetzung durch Controlling erreichbar ist
- Festlegen der **Voraussetzungen** für Controlling und Überprüfen, ob Voraussetzungen bereits vorhanden oder noch zu schaffen sind

Entscheidungsphase:

- Entscheidung für oder gegen Controlling im Unternehmen
- Festlegen der **Alternativen**, die im Controlling möglich sind und Entscheidung für eine Alternative

Einführungsphase:

- Festlegen der **Zielsetzung**
- **Auswahl des Controllers** möglichst bereits in der Aufbauphase (Anregungen und Impulse)
- Aufbau des **Controller-Bereichs** (Gliederung, Aufbau, Auswahl der Mitarbeiter, Einordnung in Unternehmenshierarchie, Weisungsbefugnisse, Verantwortungsbereiche, ...)
- Erstellen eines **Soll-Konzepts** und eines **Vorgehenskatalogs** über die Aspekte, die erreicht und verändert werden sollen
- Aufnahme des **Ist-Zustandes** (was ist controlling-konform und was muss verändert werden)
- Analyse des Materials über den Ist-Zustand und Aufzeigen von **Schwachstellen**
- Festlegen der zu schaffenden **Voraussetzungen**
- **Vorstellung und Bekanntgabe des Controlling-Konzeptes** in den einzelnen Unternehmensbereichen

Durchführungsphase:

- Gestaltung des **Sollzustandes**
- **Umstellung des gesamten Unternehmensbereiches auf Controlling und Festlegung der Verantwortungsbereiche** (Rechnungswesen, Vertrieb, technischer Bereich, Aufbau des Informationssystems, Controllerpläne, Bereichsberichtssystem, Kennzahlensystem, ...)
- **Motivation und Schulung** der Fachabteilungen
- Sammeln von **Anregungen und Verbesserungen**
- Überwinden von **Widerständen**
- Aufbau eines **Argumentationskataloges**
- Schaffung eines **Anreizsystems**
- Aufbau eines **konkreten Termin- und Kostenplanes** für die Durchsetzung des Controlling
- **periodische Kontrolle und Anpassung** (Erreichte und noch zu erreichende Gesichtspunkte)

Konsolidierungsphase:

- Einarbeiten von **Verbesserungen** des Controlling-Konzeptes
- Ständige **Verfeinerung und Vereinfachung** des Controlling-Konzeptes
- **Prüfen der Erfolge** durch Controlling und Auswertung durch laufende Rückkopplungsprozesse

2.3.2 **Fehlervermeidung** bei der Einführung von Controlling-Systemen:

- **Kein Ignorieren von möglichen Widerständen** und Reibungsverlusten bei der Einführung von Controlling → gleich mögliche Ursachen analysieren und mit berücksichtigen
- Einführung von Controlling nur dann, wenn tatsächlich das **Controlling zusätzlichen Nutzen** in ausreichendem Maße bringt
- **Eigenverantwortung** der Fachabteilungen darf **nicht zu stark eingeschränkt** werden
- Controlling ist **unternehmensindividuell** zuzuschneiden und sollte nicht von anderen Unternehmen kopiert werden
- **Sozialpsychologische und menschliche Realität** sollte nicht durch zu formale Strukturen verdrängt werden
- Controlling sollte nicht gegen sondern **mit den Fachabteilungen** eingeführt werden
- Funktionsgerechte Einordnung des Controllers in die Unternehmenshierarchie mit **exakt festgelegter Weisungsbefugnis**
- Controllergerechter **Führungsstil**: nicht autoritär oder patriarchalisch sondern **kooperativ und partizipativ**
- Abwägen des Einsatzes **externer Berater** mit nachweislichem Erfolg
- **richtiges Verkaufen des Controlling** für besseres Verständnis der Mitarbeiter durch Motivationshilfen und Anreizsystem

2.3.3 Argumente für die Einführung von Controlling-Systemen:

- Eindruck eines **durchdachten Konzeptes** und einer **klaren Linie** vermitteln
- **gerechte und faire** Behandlung aller beteiligten Fachabteilungen bei der Einführung von Controlling (keine Ausnahmen, keine Bevorzugungen)
- **Vorbildliches Verhalten** der Unternehmensleitung und des Controllers selbst in der Einführungsphase
- Initiieren und Fördern von **innerbetrieblichen Verbesserungsvorschlägen** zum Controlling (Sonderaktionen, Einführungsprämien)
- **Herausstellen von vorbildlichen Leistungen** bei der Einführung und laufenden Durchführung des Controlling (Budget-Einhaltung, günstige Kostenrelationen, Vorschläge, ...)
- **Öffentliche Belobigungen** für besonders kooperative und bei Controlling-Einführung erfolgreiche Unternehmensbereiche (Anschläge am schwarzen Brett, Firmenzeitung, ...)
- Hinweis auf **Mitspracherecht des Controllers** auf klar abgegrenzte Gebiete und ansonsten völlige Autonomie und Entscheidungsfreiheit der Fachabteilungen
- **Anregungen** von Betroffenen **ernst nehmen** und wenn möglich, mit in das Controlling-Konzept einbeziehen
- Bewusste **Einschaltung der Beteiligten am Informationsprozess** der Unternehmung
- **Recht auf korrekte und objektive Information** als Grundsatz im Controlling verankern (erhebliche Motivationswirkungen)

Weitere Argumente bei der Einführung von Controlling-Systemen:

- Herausarbeiten aller Vorteile des Controlling und stichpunktartige Auflistung
- Erklären der Zielsetzung des Controlling
- Darstellen der Notwendigkeit des Controlling mit Hinweis auf andere modern geführte und hiermit erfolgreiche Unternehmen
- Darstellen der größeren Transparenz der Entscheidungsprozesse
- Hinweis auf Sicherung der Arbeitsplätze und Erhaltung der Konkurrenzfähigkeit
- Hinweis auf Stärkung der Selbstverantwortung und Förderung des unternehmerischen Denkens durch Einteilung in Verantwortungsbereiche im Controlling
- Kostenverantwortung tatsächlich nur für solche Positionen, die der Kostenstellenverantwortliche tatsächlich zu verantworten hat und beeinflussen kann (z.B. Umlagen nicht beeinflussbar)

3. Instrumente des Controlling

Bausteine des Controller-Instrumentariums:

- integriertes Informations-, Planungs- und Kontrollsystem
- aussagefähiges Berichtssystem
- modernes Kostenrechnungssystem
- Kennzahlensystem
- Erfolgsrechnung (lang- und kurzfristig)
- Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung
- permanente und fest verankerte Kostensenkungsprogramme
- Frühwarnsysteme des strategischen Controlling

→ sind in Unternehmen jeder Betriebsgröße vorhanden

→ sind notwendige Bestandteile jedes Controlling

3.1 Das Informationssystem

Aufbau und Pflege eines aussagefähigen Informationssystems als eine Hauptaufgabe des Controllers

Informationen als Grundlage für unternehmerische Entscheidungen

Zusammenhang zwischen Betriebsgröße und Art und Ausgestaltung des Informationssystems:

→ kleines Unternehmen: einfachere Kommunikationsmöglichkeiten

→ größere Unternehmen: formalisiertere Informationssysteme

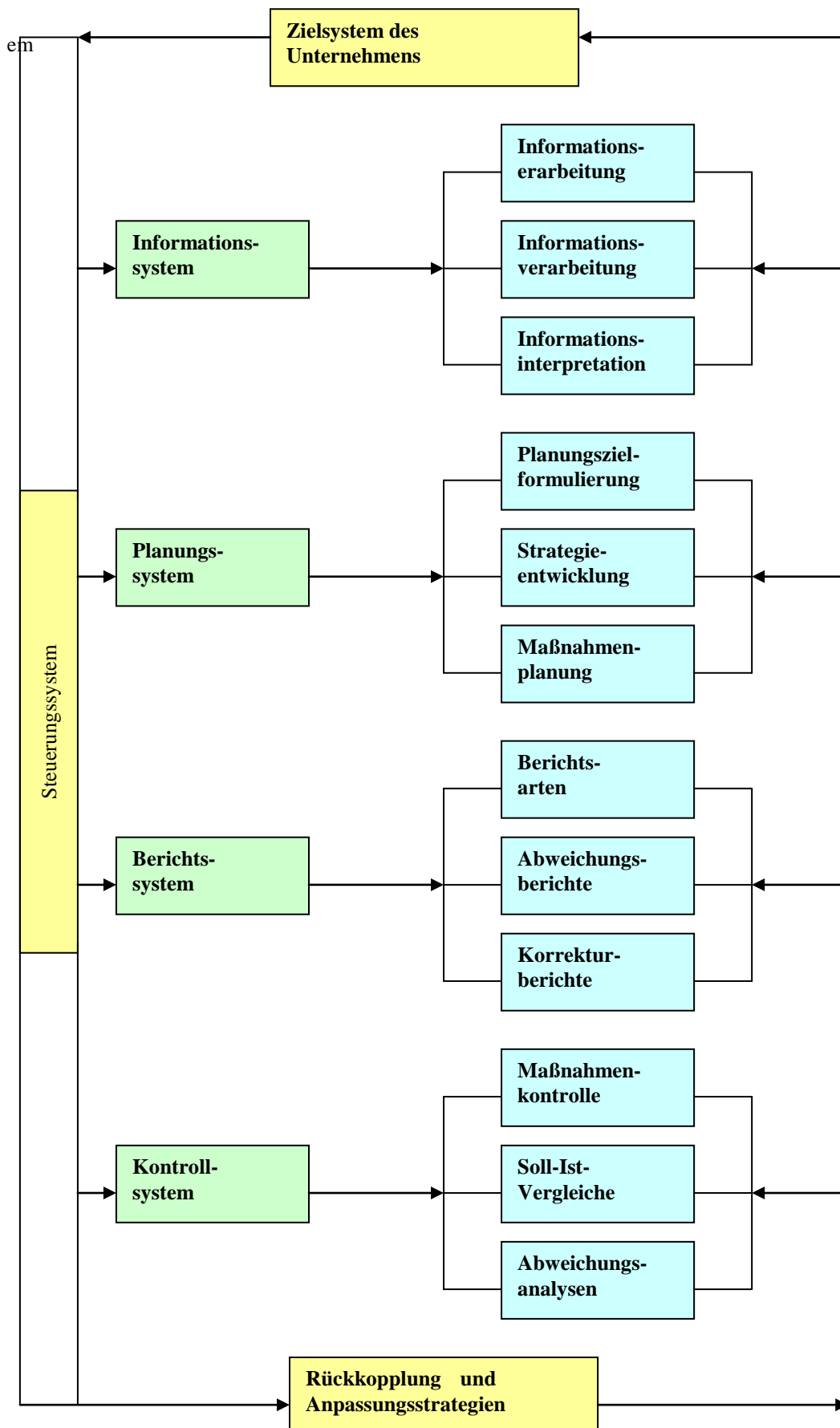
Anforderungen an ein Informationssystem:

- enthält **aktuelle und konkrete** Informationen
- enthält **objektive und inhaltlich richtige** Informationen
- enthält **knappe, einfache und wirtschaftliche** Informationen (Grundsatz: So wenig wie möglich, so viel wie nötig!)
- ermöglicht **frühzeitige Gegenmaßnahmen** durch rechtzeitiges Erkennen von Schwachstellen und Abweichungen
- beruht weitestgehend auf **gemeinsamen Informationsquellen** (Vermeidung von Doppelarbeit und Fehlern)
- erarbeitet **visualisierte und verständliche Informationen** (Empfängerorientierung)
- muss den **Informationsbedürfnissen** der Unternehmung genügen
- muss dem **Wirtschaftlichkeitsprinzip** genügen

→ **Koordination von Angebot, Nachfrage und Bedarf** an Informationen durch den Controller

→ **empfängerorientierte** (verständlich, als Arbeitsgrundlage geeignet) und **wirtschaftliche** (keine überflüssige Information) Gestaltung des Informationssystems durch den Controller

Abbildung: Integriertes Steuerungssystem der Unternehmung (Preißler)



3.2 Das Berichtssystem

Berichte sind institutionalisiert und auf den Empfänger ausgerichtet

Funktionen der Berichte:

- Erkennen und Bewerten von Planrealitäten
- Ansprechen der verantwortlichen Bereiche im Unternehmen
- Ursachenanalyse
- Einleiten von Gegenmaßnahmen
- Entscheidungshilfe für die Unternehmensleitung
- Messinstrument für den Zielerreichungsgrad in den einzelnen Unternehmensbereichen

Berichtsarten:

- Standardberichte
- Bedarfsberichte
- Abweichungsberichte
- Melde- und Warnberichte
- Abrufberichte
- Auskunftsbereiche
- Ausnahmeberichte

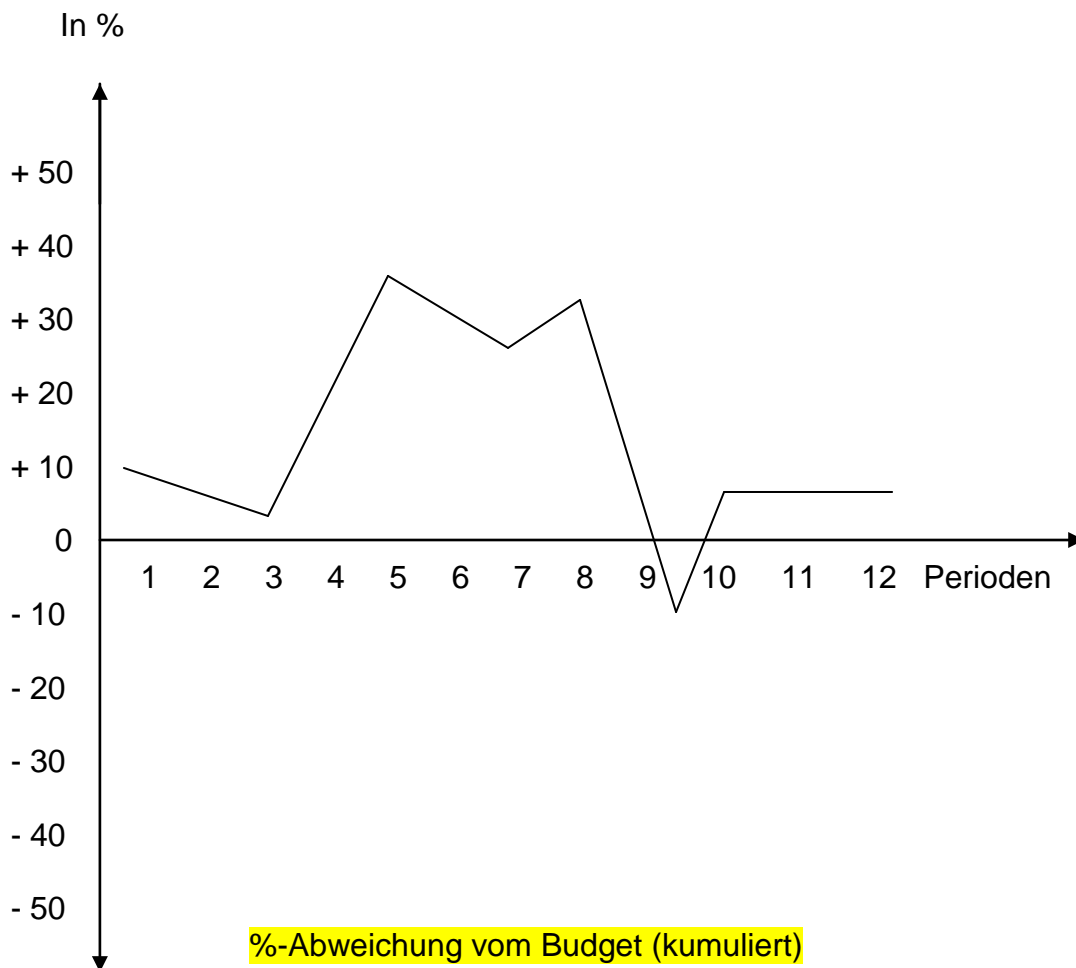
Abbildung: Die Berichtshierarchie im Controlling (Preißler)

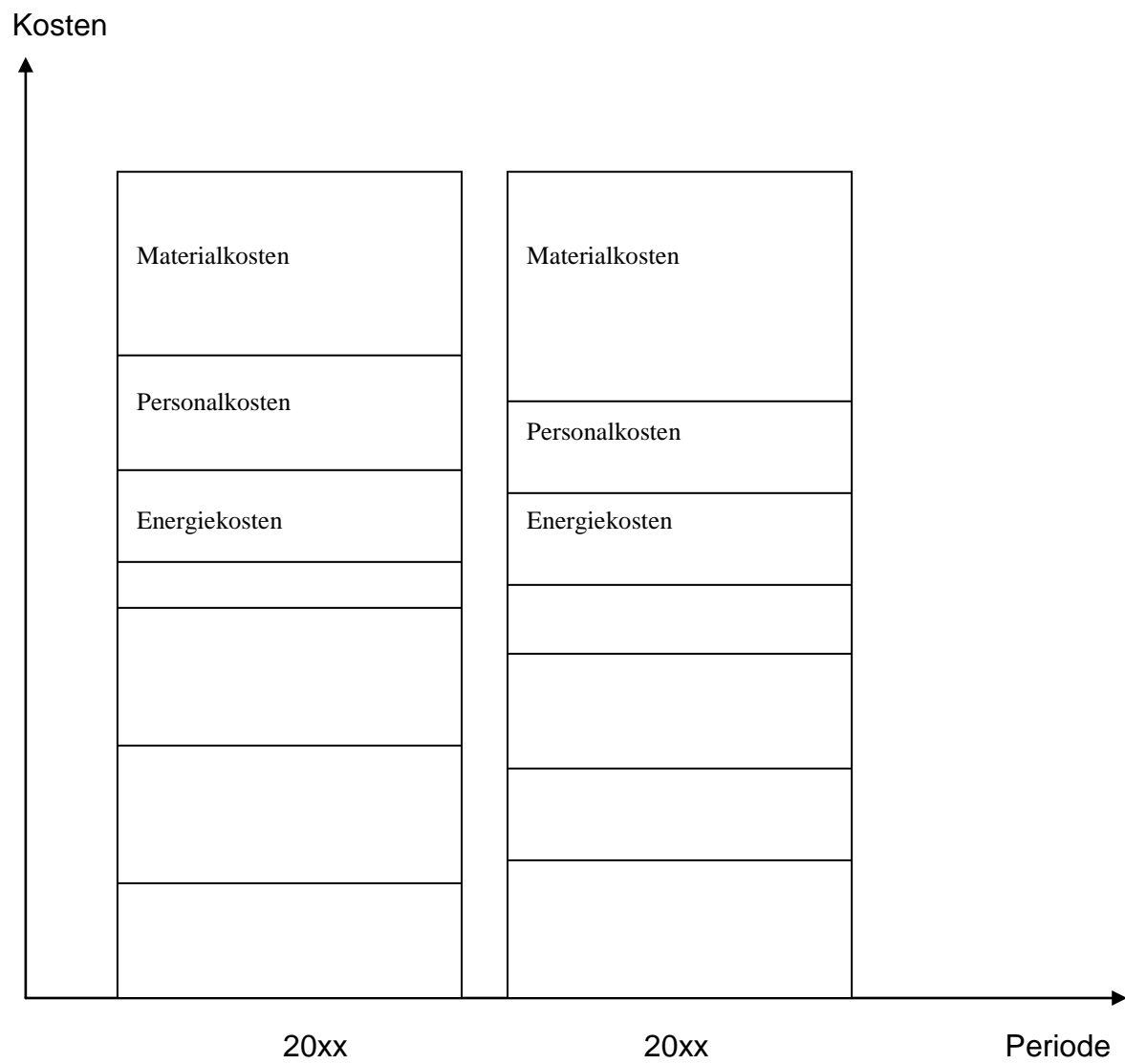
Berichtsebene	Entscheidungsebene	Führungsebene
Verdichteter Gesamtbericht (Gesamtergebnisbericht, verdichteter Soll-Ist-Vergleich, Kennzahlen)	Ebene der politischen Entscheidungen	Geschäftsleitung, Vorstand
Bereichsergebnisse (Soll-Ist- Vergleich des Bereichs, Kennzahlen des Bereichs)	Ebene der strategischen Entscheidungen	Bereichsleiter
Ergebnisse der Hauptabteilungen (Soll-Ist- Vergleiche, Kennzahlen)	Ebene der taktischen Entscheidungen	Hauptabteilungsleiter
Kostenstellenergebnisse (Soll-Ist-Vergleiche, Kennzahlen)	Ebene der operativen Entscheidungen	Kostenstellenleiter

Die Berichtspräsentation:

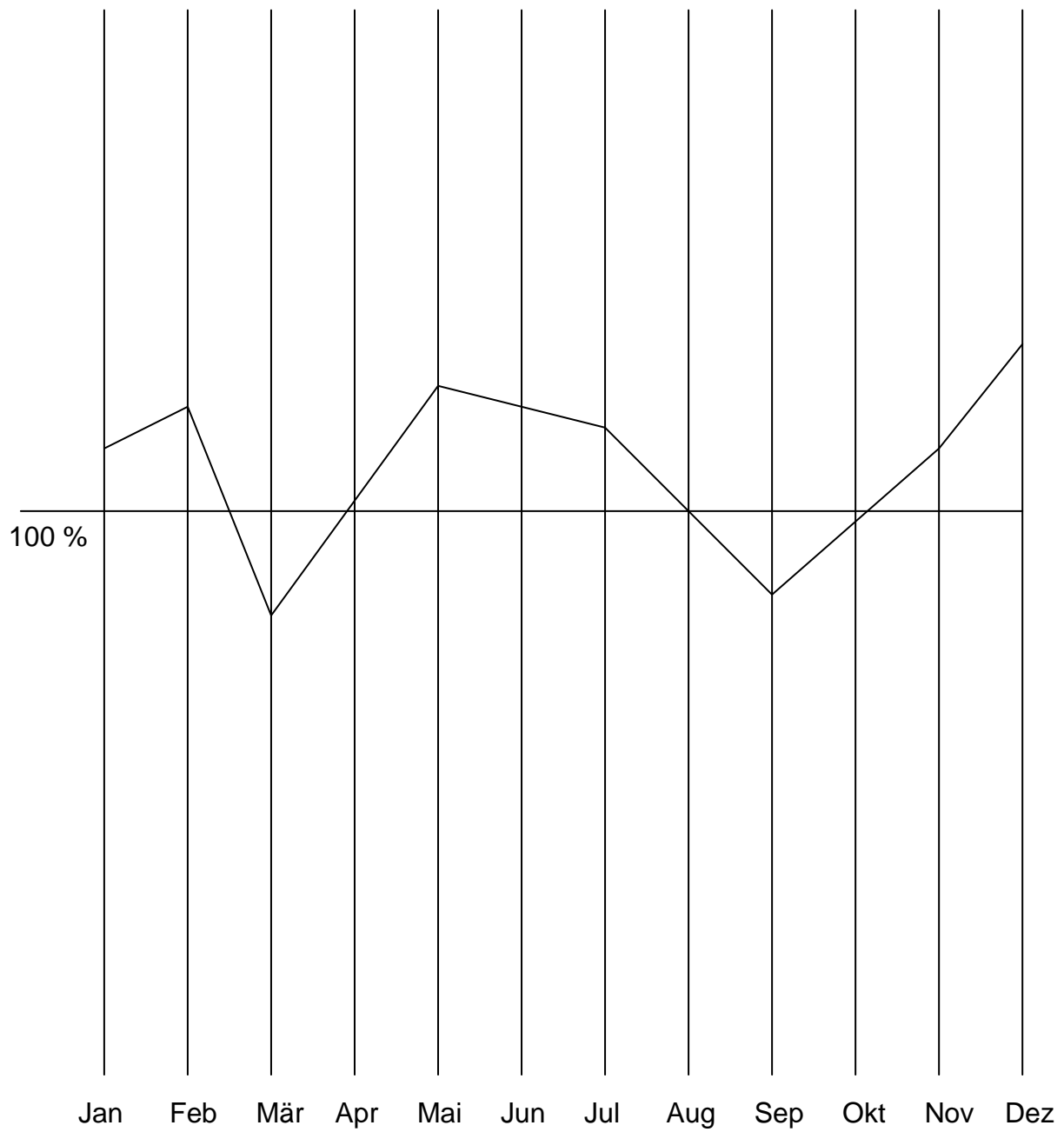
- **graphische Aufbereitung** (Schaubilder, Diagramme, mehrdimensionale graphische Darstellungen)
- Präsentation mit entsprechenden Hilfsmitteln (Flip-Charts, Tafeln, Overhead-Projektoren, LCD-Leser, Beamer, ...)

Abbildungen: Beispiele für graphische Darstellungsmöglichkeiten (Preißler)





Anteilige Kostenentwicklung pro Periode als Gesamtüberblick



Darstellung des Planerfüllungsgrades

Anforderungen an ein aussagekräftiges gutes Berichtssystem:

Möglichkeit zur Eigenkontrolle durch Ankreuzen:

Kriterium	Er- füllt	Nicht erfüllt
Aktions- und empfängerorientierte und auf das wesentliche beschränkte Berichte		
Abstufung nach Zielgruppen: → Empfänger muss verstehen können → Hineinversetzen in die Rolle des Berichtsempfängers		
Berichte nicht als Selbstzweck: → kritische Auseinandersetzung innerhalb der Fachabteilung und zwischen Controller und Fachabteilung		
Berichte sollen zu Reaktionen führen: → keine stoische Gelassenheit in den Fachabteilungen → bewusster Einbau von Falschinformationen zur Reaktionsüberprüfung		
Zuständigkeit für die Berichtserstellung und Verantwortlichkeit für den Berichtsinhalt liegt ausschließlich beim Controller		
Controllerberichte zu den monatlichen Soll-Ist-Vergleichen sollten spätestens in der zweiten bis dritten Woche des Folgemonats vorliegen		
Grundsatz der schnellen und zeitgerechten Berichte: → entsprechende Organisation des Belegeingangs zur Vermeidung von Berichtsverzögerungen		
Manuelles Ergänzen, Verdeutlichen und lesbares Zusammenstellen von EDV-Informationen		
Anreicherung durch Vergleichszahlen, soweit vorhanden (Vorvorjahres- und Vorjahreszahlen, monatliche Vergleichszahlen und kumulierte Vergleichszahlen)		
Erarbeiten und Herausgeben eines Leitfadens mit Erklärungshinweisen zum Bericht		
Angaben der Berichtsquellen zur einfacheren Abfrage von Detailinformationen durch den Berichtsempfänger		
Deutlich erkennbare Trennung von Leistungs- und Informationsberichten		
Vernünftiges Maß von Ad-hoc-Berichten neben den reinen Routine-Berichten		
Unterteilung der Berichtsempfänger nach Entscheidungsebenen: → Festlegung eines Verteilerschlüssels (begrenzte Streuung) nach den Verantwortungsbereichen		
Von Zeit zu Zeit Einbau neuer Elemente zur Aufrechterhaltung des Interesses → nicht dauernde Änderungen		
Knappe, konkrete und wirtschaftliche Berichte		
Berichte müssen Konsequenzen nach sich ziehen → Reaktionen nach der Analyse der Ergebnisse ist entscheidend		
Berichte müssen Abweichungen enthalten (absolut und in %)		

Kriterium	Er- füllt	Nicht erfüllt
Tabellarische oder graphische Berichte; Mut zu mündlichen Berichten		
Orientierung der Berichte am Organisationsplan und den entsprechenden Verantwortungsbereichen: → mangelnde Effizienz der Berichte bei unscharfen Verantwortungsabgrenzungen		
Nicht nur Mitteilen der tatsächlichen Zahlen sondern Interpretation der Zahlen → persönliches Besprechen der Probleme mit den Empfängern der Berichte		
Berichte sollten, wenn möglich Mengenmaßstäbe enthalten: → leichtere Interpretierbarkeit als Wertmaßstäbe → Preise oft außerhalb des Einflussbereiches mehrerer Verantwortungsbereiche → Mengenmäßige Abweichungen mit in Geldwerten ausgedrückten Abweichungen verbinden (Hilfe bei der Interpretation)		
Controllerberichte dürfen nicht Rechtfertigungsberichte werden: → Beweis des Controllers für Fleiß und keine Verantwortung für Ergebnisse → Bereichsverantwortliche nehmen Berichte nur zur Rechtfertigung		
Neutralität des Controllers in den Erläuterungen zum Bericht wahren: → kein Tadeln der Empfänger oder Üben von Kritik sondern Selbstkritik in den Verantwortungsbereichen bewirken		
Hervorheben und Unterstreichen von wesentlichen Planabweichungen		
Sicherstellen des Ankommens des Berichtes beim Empfänger: → entsprechendes Aufbereiten und Verpacken des Berichtes → Empfänger muss Bericht ernst nehmen und damit arbeiten		
Regelmäßiges Durchforsten der Berichte auf überflüssige Teile oder fehlende Informationen: → Auswerten, Durchsprechen der Berichte und Protokollieren von Schwachstellen mit den Empfängern		
Überprüfung auf Objektivität der Berichterstattung zur Vermeidung der Gefahr von Informationsmanipulation		
Regelmäßiges Erstellen von Berichten zu bestimmten Terminen: → leichteres Verarbeiten und Einbeziehen durch den Empfänger		
Besonderes Beachten von Schwachstellen in Controllerberichten: → falsche und ungeeignete Vergleichsangaben, unklare Definitionen, Überladung durch unwesentliche Details, falsche Abgrenzungen, verspäteter Informationseingang)		
Klare Gliederung der Berichte: → Erläuterung der Abweichungen: Darstellung der Gründe und Ursachen für Abweichungen		
Berichte sollen nur wesentliche Informationen enthalten: → weniger wesentliche, aber notwendige Informationen in Fußnoten darstellen (vor allem Detailinformationen)		
Aufzeigen von Schwachstellen, farbiges Kennzeichnen und vorsichtige Kommentierungen der Abweichungen durch Controller: → wesentliche Erleichterung der Analyse durch den Empfänger → Kennzeichnen positiver und negativer Abweichungen → Interpretationen für offensichtliche Abweichungen parat haben		

Mindestbausteine der Berichterstattung:

Erfolgsrechnung:

- Umsatz
- Variable Herstellkosten, gegliedert nach Kostenarten
- Fixe Herstellkosten, gegliedert nach Kostenarten
- Vertriebs- und Verwaltungskosten
- Sonstige Kosten
- Leistungen, gegliedert nach Leistungsarten
- Betriebsergebnis
- Produkt- und Spatenergebnisse

Absatzbereich:

- Umsätze Gesamt
- Umsätze nach Artikelgruppen
- Umsätze nach Verkaufsbezirken und In- und Ausland
- Entwicklung der Deckungsbeiträge

Personalbereich:

- Beschäftigtenstand
- Personalkennzahlen
- Lohn- und Gehaltskosten unterteilt nach Kostenarten, Krankenstand, Fluktuation u.a. Kennzahlen

Produktionsbereich:

- Betriebsauslastung
- Ausstoß
- Produktivitätskennzahlen (u.a. Wartezeiten, Stillstandszeiten)
- geleistete Stunden

Finanzbereich:

- Liquiditätsentwicklung
- Investitionsentwicklung
- Sonstige Finanzkennzahlen

Materialbereich:

- Preise
- Preisschwankungen
- Eindeckung/Lagerbindung

Kostenübersichten:

- Kostenarten
- Variable Kosten
- Fixe Kosten
- Kostenstellenkosten
- Kostenträgerkosten
- Kostenkennzahlen

3.3 Unternehmensplanung und -budgetierung

3.3.1 Wesen und Zweck der Planung

konkrete Zielsetzung als Ausgangspunkt jeder Planung

Pläne sind zu erreichende **Ziele erweitert um Vorgaben**, wie Zielsetzungen zu erreichen sind

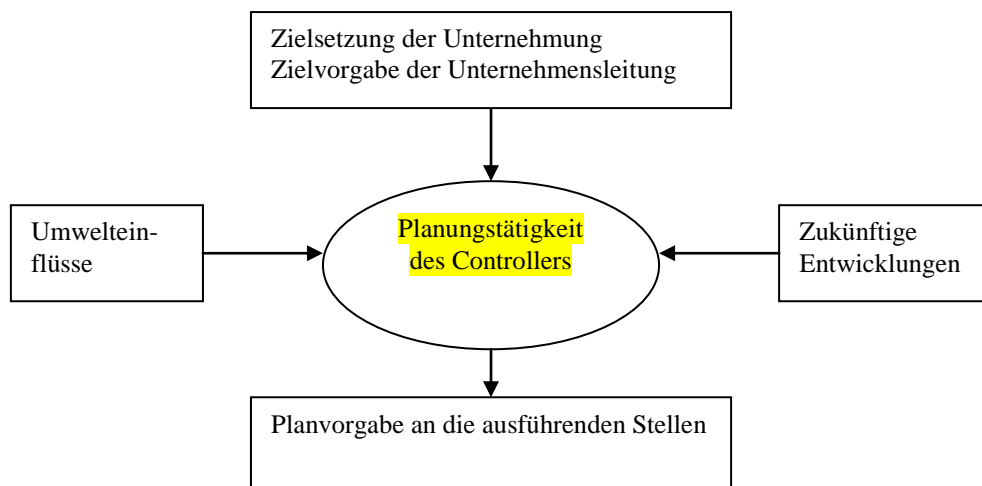
Planung als Vorwegnahme zukünftigen Handelns unter Berücksichtigung bereits zu erkennender zukünftiger Entwicklungen

Zwecke der Planung:	
Partizipation	Beteiligung aller Führungskräfte bei der Erstellung der Unternehmenspläne als gemeinsame Basis für die zukünftige Unternehmensentwicklung
Kommunikation	gegenseitigen Information durch die Planung als formellem Weg zur Generierung von Planansätzen
Koordination	Planung zeigt Notwendigkeit der Koordination und gemeinsamer Aktivitäten auf; Sicherstellung positiver Zusammenarbeit
Terminierung	Planung zeigt Art der erforderlichen Aktivitäten und deren Zeitpunkte auf

Relativ enger und vorgegebener Rahmen für den Controller innerhalb des Planungsprozesses

Planung ist **fortlaufender Prozess** zur Sicherstellung der **Weiterentwicklung** des Unternehmens und dessen **Anpassung** an geänderte Umweltbedingungen

Abbildung: Rahmenbedingungen für die Planungstätigkeit des Controllers (Preißler)



Planungstätigkeiten des Controllers:

- Entwickeln und Einsetzen geeigneter Medien, Systeme und Instrumente (konkret, bereichsbezogen, motivierend)
- Vorgeben von Zielen für alle Verantwortungsbereiche
- Budgetieren: konkrete Vorgabe von Leistungszielen und der dadurch notwendigen Kosten für die einzelnen Unternehmensbereiche als Steuerungs- und Zielgrößen
- Verantwortung für Zielerreichung in den einzelnen Verantwortungsbereichen mit eigenen Budgets
- Zusammenfassen der Einzelbudgets zum Gesamtbudget
- Erstellen von Planungsrichtlinien und Erarbeiten eines Planungshandbuchs
- Überprüfen der Einhaltung von Richtlinien

Zentrale Fragestellungen jeder Planung:

1. Wer plant und trägt die Verantwortung?

- Controller und seine Mitarbeiter, da:

- höherer Informationsgrad
- höherer Objektivitätsgrad
- Wahrnehmung der übergeordneten Unternehmensziele
- nie Planvorgaben allein durch Kostenstelleninhaber erstellen lassen (Eigeninteressen für die Kostenstelle)

- Immer die Verantwortungsträger, da:

- Bereichs-, Abteilungs- und Kostenstellenleiter kennen Fachgebiet und tatsächliche Möglichkeiten
- Erleichterung der Kostensteuerung
- Planvorgaben nie ohne Mitarbeit und Zustimmung der Kostenstelleninhaber (Verantwortung)

Grundsatz:

Immer gemeinsames Er- und Verarbeiten der Informationen des Controllers (des Planenden) und der Kostenstellenleiter (des Geplanten)
→ hohe Motivationswirkung

2. Wie wird geplant?

- Auswahl der einzusetzenden **Methoden** der Planung
- Bestimmung des **Genauigkeits- und Detaillierungsgrades**
- Einsatz welcher **Kennziffern und Bewertungsmaßstäbe**
- Auswahl der Art der **Planungsdarstellung**
- **Aufgaben des Controllers:**
 - Entwickeln von Planungshilfen und Planungsformularen
 - Erklären der Methoden
 - Konkrete Mitarbeit

keine allgemeingültigen Richtlinien, da starke Abhängigkeit von jeweiliger Unternehmensstruktur

3. Was wird geplant?

- Beachtung des **ökonomischen Prinzips:**
 - Kosten für Planungsprozess
 - Erkenntniswert des späteren Soll-Ist-Vergleichs
- Detaillierungsgrad hängt von **Kosten-Nutzen-Relation** ab
- Mut zum **Verzicht auf Details** in der Planung in diesem Sinne

3.3.2 Koordination der Planung

Planungsverfahren:

- **Top-down-Planung** (retrograde Planung)
→ Planungsebenen: von oben nach unten
- **Bottom-up-Planung** (progressive Planung)
→ Planungsebenen: von unten nach oben
- **Top-down-/Bottom-up-Planung** als Kombination
= Down-up-Planung
→ Planungsebenen: Dialogplanung

Vor- und Nachteile von Top-down- und Bottom-up-Planung:		
Verfahren	Vorteile	Nachteile
Top-down-Planung	Durchsetzen der ganzheitlichen Zielformulierung Messen der Führungsebenen an diesen Zielen Information über Gesamtziele	Zielvorgabe für alle Ebenen schwer definierbar Gefahr des Aufstellens leicht zu verwirklichender Pläne mit niedrigem Anspruchsniveau Gefühl von zu hohen Planungsvorgaben
Bottom-up-Planung	Schrittweise Verdichtung der Teilpläne und Generieren eines Gesamtplanes Mehr Motivation auf einzelnen Ebenen	Mögl. niedriges Gesamtzielniveau und Gefahr der Nivellierung Evtl. Zusammenfassen von Teilplänen nicht sinnvoll und zielführend Aufbau von Planreserven

Aufgaben des Controllers:

- nutzt Vorteile beider Verfahren und verwendet **Dialog-Planung**
 - Planung zunächst von oben nach unten
 - an der Basis Planung so konkret wie möglich
 - Zurückleiten der Informationen von der Basis nach oben
 - Erreichen einer **möglichst breiter Planungsinformationen**
- **Dialog des Controllers mit den Fachabteilungen:**
 - optimale Lösung in den Fachabteilungen sind nicht gleichzeitig die optimale Gesamtlösung
 - Koordination der Teilpläne und Optimierung des Gesamtplanes im Sinne des Unternehmensziels

- Orientierung am schwächsten Teilbereich (Engpass)

- Anpassung aller Teilpläne an den Plan des Engpassbereiches
- Kurzfristige Betrachtung; langfristig: Engpassbeseitigung notwendig

- Abschätzen externer Störfaktoren und Veränderung von Planungsprämissen

- Zerlegen der Gesamtpläne des Unternehmens in operative und vorgabefähige Teilpläne

- ausgeprägte analytische Fähigkeiten des Controllers
- genaue Kenntnisse der Leistungsfähigkeit der Unternehmensbereiche
- Gesamtheit der Teilpläne müssen zum Erreichen des Gesamtziels führen
- Teilpläne sollten kurzfristig erreichbar sein (Motivationswirkung, Gefahr der Änderung von Planungsprämissen)
- Bemühen um Identifikation der Bereichs- und Kostenstellenleiter mit dem Inhalt der Teilpläne
- Überwinden von Widerständen gegen nicht akzeptierte Pläne durch Aufzeigen von Alternativmöglichkeiten

- Erstellen und Bereitstellen von Planungsrichtlinien als Rahmen der Planerstellung für die dezentralen Teilbereiche (Planungshandbuch)

- Einhaltung der Planungsrichtlinien
- Koordination und Integration der Teilpläne

- wichtige Voraussetzungen für die Koordination der Teilpläne:

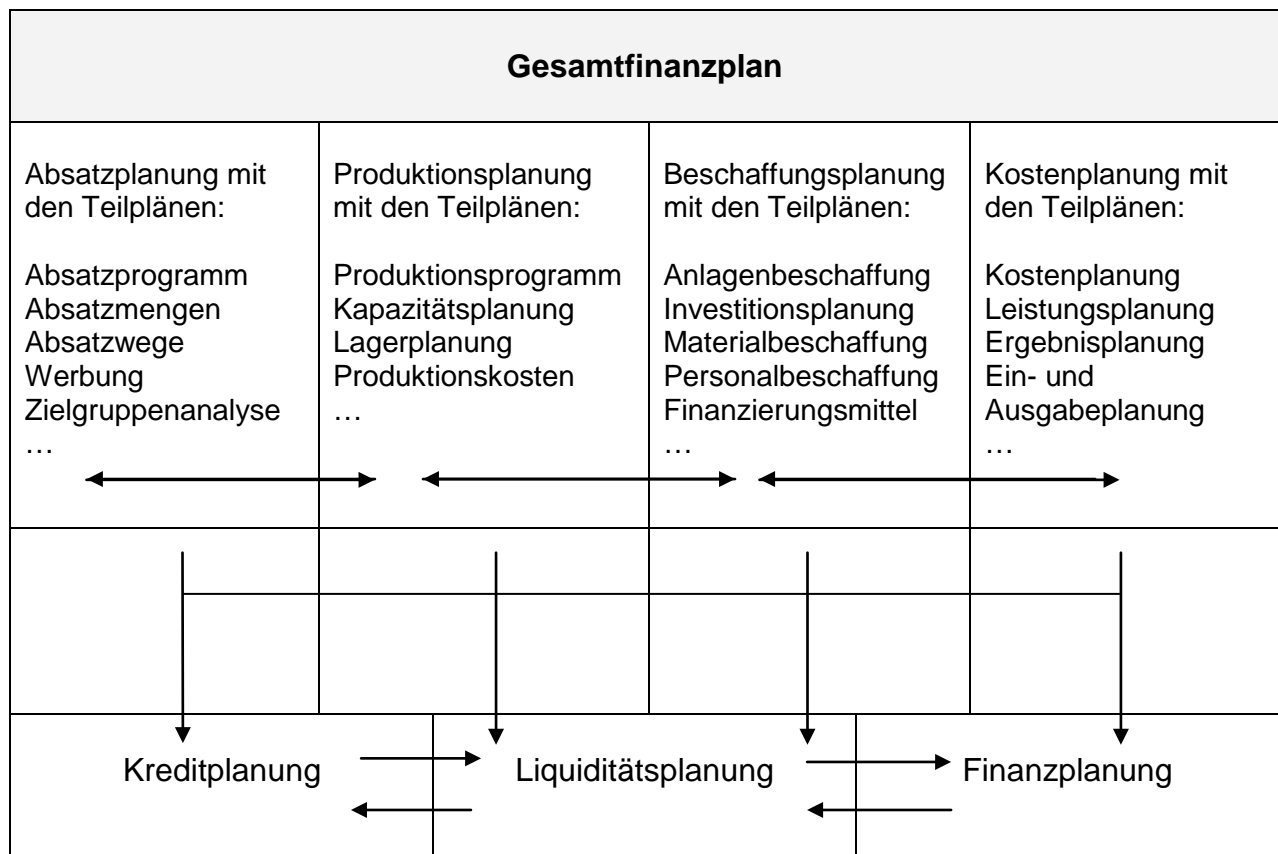
- Erstellen der Pläne nach einheitlichen Kriterien und Zusammenfassen der Teilpläne in einen Gesamtplan
- terminliche und inhaltliche Abstimmung der Teilpläne gegenüber dem Gesamtplan
- permanentes Vergleichen mit der und Angleichen an die Gesamtzielsetzung des Unternehmens

Beispiele für engpassorientierte Planung:

Käufermarkt:

- Absatzplanung im Mittelpunkt:
 - Beachtung der groben Möglichkeiten der Fertigung und des Vertriebes bereits zu Beginn der Planung
 - wert- und mengenmäßige Planung der Absätze nach unterschiedlichen Gruppen
 - aus Produktionsplan entwickeln sich Kapazitäts- und Personalbedarfspläne
 - diese sind zusammen mit Absatzkostenplanung Voraussetzung für die Planung der betrieblichen Kosten- und Leistungsplanung

Abbildung: Beispiel für die Koordination der Planung bei Liquiditätsengpass (Preißler)



Aufgabe des Controllers:

- Harmonisierung der Teilpläne unter Berücksichtigung der Gesamtzielsetzung
- Korrekturen während des Planungsprozesses
- ggf. völlig neue Planung notwendig (bei sich plötzlich verändernden Grunddaten: Beispiele: Erdölkrise, Irakkonflikt, Katalysator, Asbest, Fall der Mauer, ...)

3.3.3 Formen der Planung

Form	Wesentliche Merkmale
Offene Planung	Planung von Detailgebieten (z.B. Personalplanung)
Geschlossene Planung	Integration aller Unternehmensbereiche
Lang-, mittel- und kurzfristige Planung (Grundsatzplanung, Operative Planung, Taktische Planung)	Zeitdauer als Kriterium: - Kurzfristig: unter einem Jahr - Mittelfristig: 1-3 Jahre - Langfristig: über 3 bzw. 5 Jahre
Alternativplanung	Entwickeln von Planungsalternativen als Ausweichlösungen bei Änderung wichtiger Grunddaten
Fortlaufende Planung	Kontinuität der Planung
Fallweise Planung	Planung nach Planungsanlass
Rollende Planung	Neuer Planungsabschnitt überarbeitet automatisch die Plandaten des alten Abschnittes

Häufiges Unterscheidungsmerkmal in US-Unternehmen ist der Planungszeitraum:

- Long Range Plan : Programmzeitraum 10 Jahre
- Intermediate Range Plan : laufendes Jahr und kommende 3 Jahre
- Rolling Plan with Quaterly Updates : ProgrammhORIZONT von 6 Quartalen mit neuer Planerstellung in jedem ersten Monat des neuen Quartals (rollender Plan mit Überarbeitung im 3-Monats-Rhythmus)
- Six-Months-Forecast : Aufbau auf Rolling Plan und wird für die nächsten 6 Monate aufgestellt

Operative und strategische Planung:		
Kriterien	Strategische Planung	Operative Planung
Zeitraum	Geht über mehrere Jahre: 3-5 Jahre oder länger	Geht über 1-2 Jahre
Umfang	Hauptpläne	Sehr detaillierte Teilpläne
Zielsetzung	Häufig verbale Zielsetzung mit wenigen konkreten Festlegungen	Zielsetzung mit konkreten Zahlen und konkreten Festlegungen
Richtige Vergleichs- basis	Vergleich mit Planung der Vorjahre	Vergleich mit Ist des Vorjahres
Inhalt	Enthält: - Wünsche und Vorstellungen - Allgemeine Entwicklungs- tendenz und Leitbild - Allgemeine Ziele des Unter- nehmens - Strategien, Abhängigkeiten, Analysen	Enthält: - Möglichkeiten und Art der Realisierung - Bestimmen der Jahresziele - Strategieauswahl - Maßnahmenformulierung

Strategische Planung als Pflichtaufgabe des Controlling:

- immer häufigere Änderungen der Bedingungen
- heute systematisches Erkennen von zukünftigen Chancen und Risiken
- Erfolgspotentiale für die Zukunft aufbauen

Kennzeichen der Strategischen Planung:

- gemeinsames, gleichzeitiges Bestimmen von Zielen, Strategien und Maßnahmen für alle Unternehmensaktivitäten und Geschäftsfelder
- permanentes, zukunftsorientiertes Denken und Handeln des Führungsmanagements
- Aktivierung vorhandener Ideen und Kräfte zum Erreichen gesetzter Unternehmensziele
 - Strategische Planung ist nicht:
 - bessere Hochrechnung
 - Summe von Teilplänen
 - autoritäres Vorgeben von Zielen durch die Unternehmensleitung

Wirkungen von Strategischer Planung:

- analytische und zielorientierte Entscheidungen für die Verwendung von Mitteln für gegenwärtige und zukünftige Produkt- und Marktziele
- Unternehmensleitung hat die Auswahl unter mehreren Entscheidungsalternativen
- zwingt zur Planung aller Unternehmensbereiche und schafft ein Planungsnetz

Abbildung: Unternehmensexterne und -interne Beobachtungsbereiche der Strategischen Planung (Hammer)

Externe Beobachtungsbereiche	
Wirtschaftlicher Bereich	Konjunkturelle Entwicklungen: Auftragseingänge, Geschäftsklima Absatzmarkt: Auftragseingänge nach Produkten / Regionen, Nachfragevolumen wichtiger Kunden, Preis und Programmpolitik beim Wettbewerb Beschaffungsmarkt: Volumen bekannter Vorkommen von Rohstoffen, Durchschnittlicher Jahresverbrauch je Rohstoff, Preise / Konditionen der Lieferanten
	Strukturelle Entwicklungen: Investitionstendenzen, Bruttosozialprodukt je Kopf Arbeitsmarkt: Gewerkschaftsforderungen Kapitalmarkt: Inflationsraten, Zinsen, Wechselkurse
Technologischer Bereich	Informationen über mögliche Änderungen der Verfahrens- und Produkttechnologie bei Wettbewerbern / Forschungsinstituten:
Sozio-politischer Bereich	Bevölkerungszahlen und –struktur, Informationen aus Ausschüssen und Ministerien
Interne Beobachtungsbereiche	
Produktprogramm: Programmbreite im Vergleich zum Wettbewerb Anteil der Nachwuchs-, Star-, Cash- und Problemprodukte	
Mitarbeiter: Fluktuationsraten, Krankenstände, Lohn- und Gehaltszuwächse im Vergleich zum Wettbewerb	
Maschinelle Ausrüstung: Altersstruktur / Technologiestand im Vergleich zum Wettbewerb, Instandhaltungskosten	
Ergebnis- und Finanzlage: Kalkulatorisches Ergebnis, Bilanzielles Ergebnis, Cash- Flow, Liquiditätsreserve (Hochrechnungen)	
F&E: Kosten im Vergleich zum Wettbewerb Absatz: Umsatzhochrechnung, Nettopreise im Wettbewerbsvergleich Produktion und Beschaffung: Ausstoß-Hochrechnung, Beschaffungspreise im Wettbewerbsvergleich Verwaltung: Verwaltungskosten im Wettbewerbsvergleich	
Großprojekte: Verhältnis von Anfragen und Angeboten zu Aufträgen	

Beispiel für Terminplanung (Preißler)

Planungsschritte	Termine in KW
Verabschiedung der Planungsprämissen einschließlich der Unternehmensziele	38
Versendung der Planungsanweisung	40
Absatz-, Preis-, Umsatzplanung	41
Genehmigung der Umsatzplanung durch GL	42
Produktionsplanung	43
Rohstoff- und Energieplanung	43
Personalplanung in allen Teilbereichen	43
Investitionsplanung in allen Teilbereichen	44
Zusammenfassung der Personalplanung und Genehmigung der GL	45
Zusammenfassung der Investitionsplanung und Genehmigung der GL	45
Ermittlung des neutralen Ergebnisses	45
Zusammenfassung aller Kostenpläne einschl. der Personalkosten, Umsatzpläne, Investitionspläne und Erstellung der Ergebnis- und Finanzplanung	46
Erstellung der Planbilanz und Bilden der Bilanzkennzahlen	47
Genehmigung von Ergebnis-, Finanzplanung und Planbilanz durch GL	48
Planungskorrekturen und Genehmigung durch GL (falls notwendig)	51

Beispiel für Materialplanung (Preißler)

Soll-Ist-Vergleich Rohstoffkosten/Einzelmaterialkosten										Monat:.....			
Rohstoffsorte Einzelmaterial	Einheit	Soll		Ist		Abweichung				Abweichung kum.			
		Menge	Kosten	Menge	Kosten	Menge	%	Kosten	%	Menge	%	Kosten	%

Geprüft:

Datum:.....

Unterschrift:.....

Beispiel für Personalplanung (Preißler)

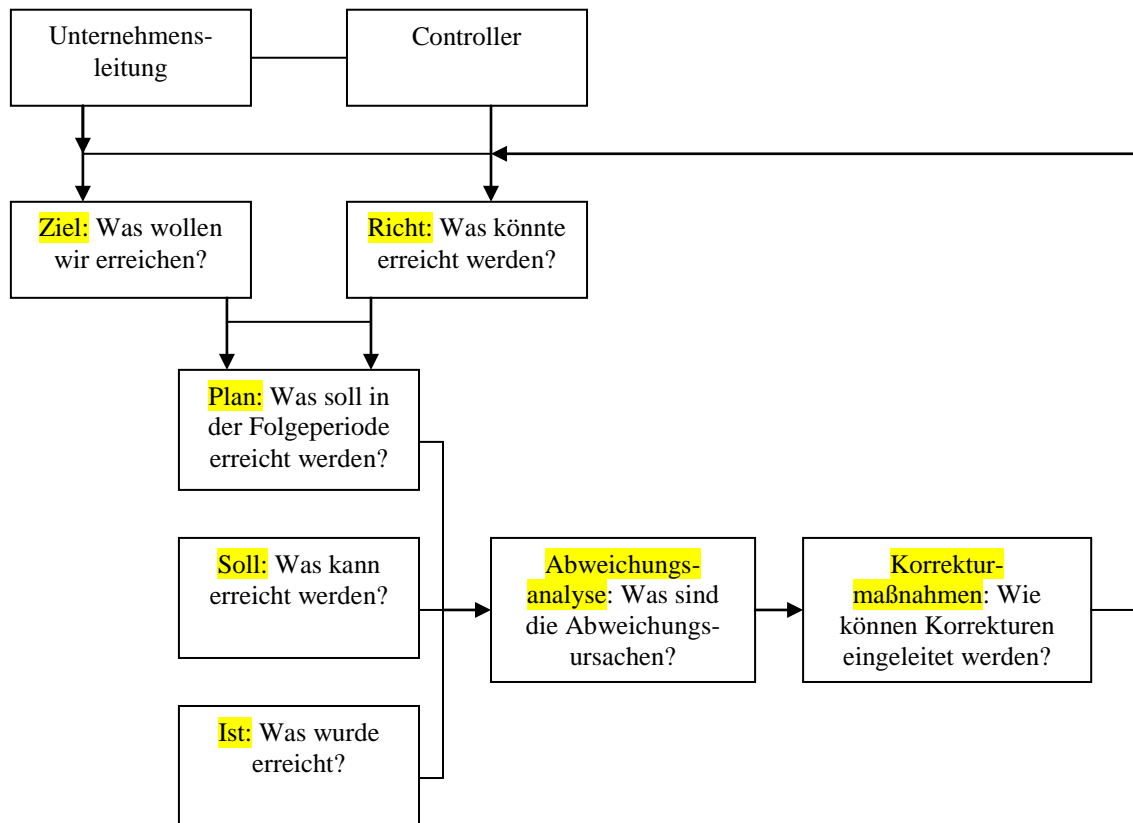
[illegible]

Abbildung: Beispiel für Liquiditätsplanung (Preißler)

Liquiditätsplan			
Bezeichnung	Periode 20xx Soll in T€	Periode 20xx Ist in T€	Abweichungen
Einnahmen aus Umsätzen - Erlösminderungen Sonstige Einnahmen Aufnahme fremder Mittel			
Summe der Einnahmen			
- Ausgaben Fertigungsmaterial/Handelsware Fremdleistungen/-arbeiten Personalkosten inkl. Nebenkosten Energiekosten Instandhaltung Steuern/Abgab./Versich./Beiträge Werbekosten/Fahrt- und Reisekosten Kfz-Kosten Miete/Leasing-/Raumkosten Lizenzen/Knowhow Allg. Geschäftskosten Zinsen Vertriebskosten a.o. Kosten Tilgung			
Zwischensumme			
Investitionen/GWG			
Summe Ausgaben			
Über-/Unterdeckung Kontokorrentkonto			

3.3.4 Soll-Ist-Vergleiche und Abweichungsanalysen

Abbildung: Grundschemata des Ablaufes von Soll-Ist-Vergleichen (Preißler)



Arbeitsschritte beim Soll-Ist-Vergleich:

- Aufzeigen der Istwerte
- Erkennen von Abweichungen gemessen an den Planwerten oder Sollwerten
- Ermitteln der Abweichungsursachen
- Definieren von Korrekturmaßnahmen
- Abwägen der Korrekturmaßnahmen
- Vorschlag der Korrekturlösungen
- Herbeiführen von Entscheidungen
- Veranlassen, Einleiten und Durchführen der getroffenen Korrektur-entscheidungen
- Überprüfen der eingeleiteten Korrekturen

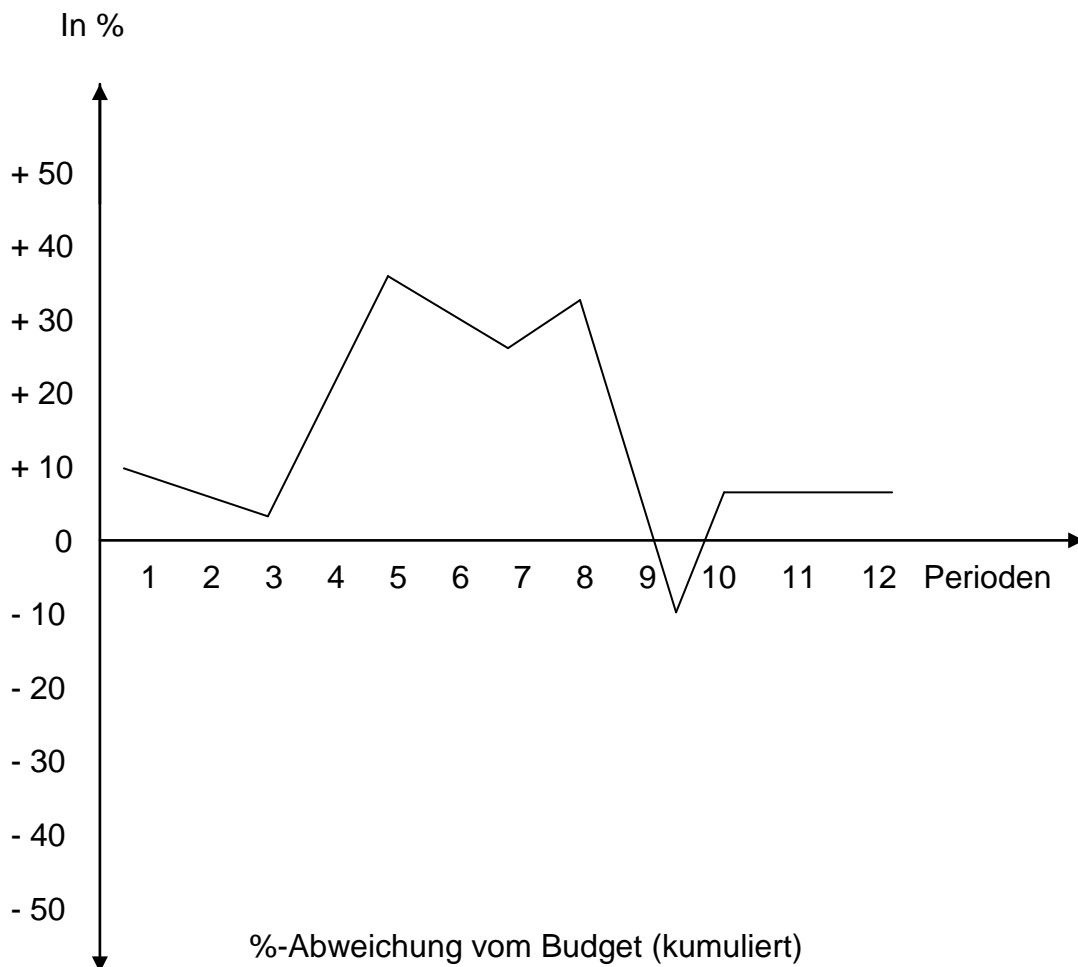
Wesentliche Aspekte des Soll-Ist-Vergleichs:

- Vergleich der Istwerte mit den Plan- bzw. Sollwerten und Einleitung von **Korrekturmaßnahmen** nach der Abweichungsanalyse
- Planung und Kontrolle müssen der **Vergleichbarkeit** wegen aufeinander abgestimmt sein
- Korrekturmechanismus durch Abweichungsanalyse kann mit Lösungsansätzen das **ursprüngliche Unternehmensziel** realisieren oder zu **neuer Zielsetzung** führen
- Planungs- und Kontrollsystem ist **für alle Betriebsgrößen notwendig**, wenn auch in unterschiedlichen Ausprägungen
- Erstellen der Soll-Ist-Vergleiche in **regelmäßigen** Zeitabständen (monatlich, quartalsweise, halbjährlich, jährlich) und Darlegung gegenüber den Leitern der Verantwortungsbereiche
- Soll-Ist-Vergleich hat nur dann tatsächlich seine Berechtigung, wenn er als **Ansatzpunkt für Steuerungsmaßnahmen** akzeptiert wird (entsprechender Aufbau der Analyseberichte)
- **rechtzeitiges** Aufzeigen von Veränderungen der Bedingungen und entsprechende zügige Information der Geschäftsleitung und der betroffenen Abteilungen durch den Controller
- **Abweichungen sind der Normalfall**; Anspruch eines Controlling ohne Abweichungen ist autoritär in dem Sinne, dass der Überwachungs- und Disziplinierungsanspruch zu stark betont wird

Abbildung : Beispiel für Soll-Ist-Vergleich eines Kostenbereiches für die Personalkosten (Preißler)

Kostenbereich: Produktionsabteilung				
Position	Sollkosten 20xx	Istkosten 20xx	Abweichung abs. 20xx	Abweichung in % 20xx
Lohnkosten	6.904.330	7.329.620	- 425.290	
Gehaltskosten	2.131.000	2.150.700	- 19.700	
Freiw. Sozialaufwand	100.000	93.019	+ 6.981	
Personalkosten Betriebsfremde		359.304	- 359.304	
Personalkosten	9.135.330	9.932.643	- 797.313	- 8,7

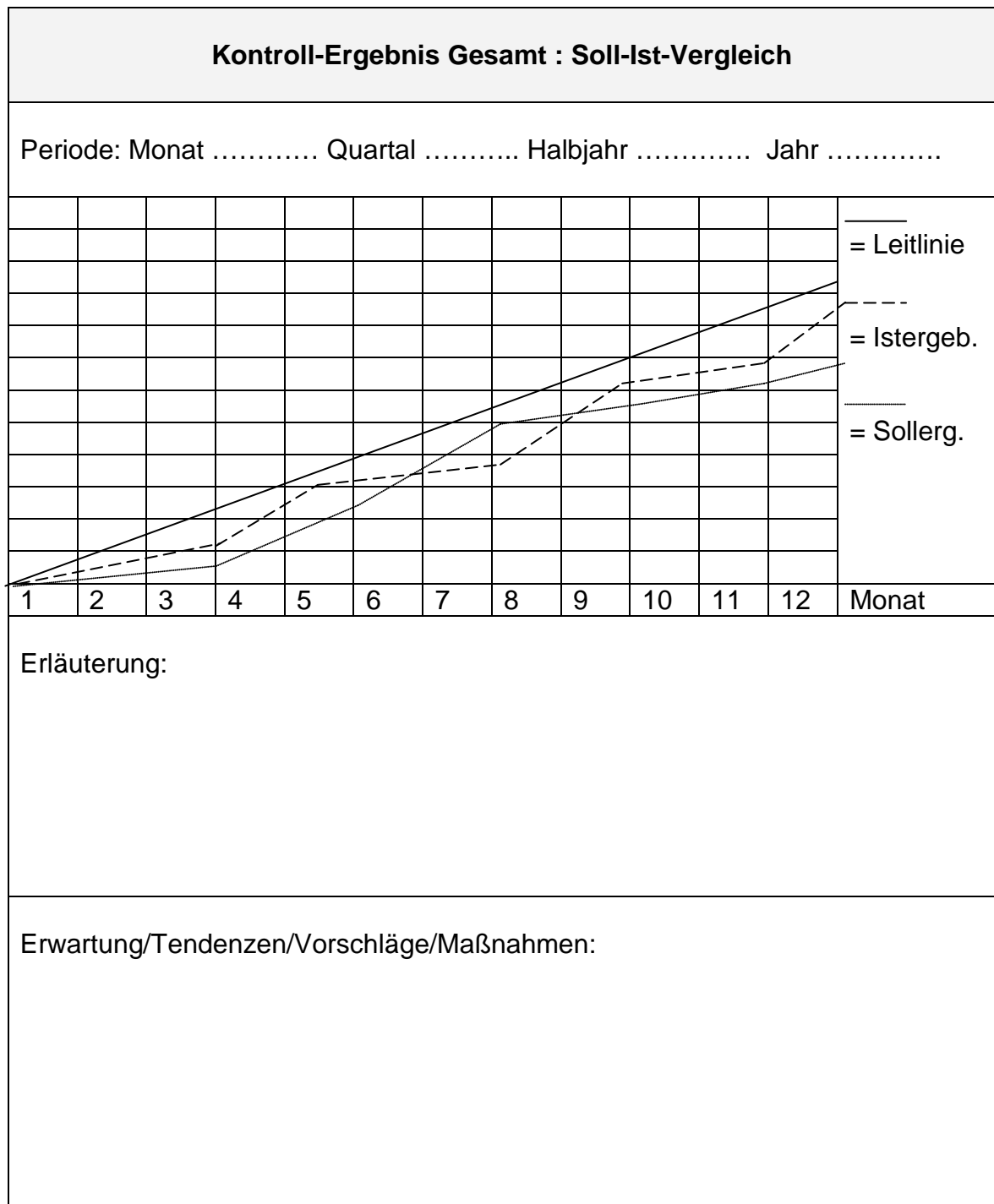
Abbildung: Graphische Darstellung von Budgetabweichungen (Preißler)



Abbildungen: **Auswertung der Wartezeiten im Produktionsbereich (Preißler)**

Auswertung der Wartezeiten Juni 20xx					
Nr.	Wartezeit	Werk 1 in h	Werk 2 in h	Werk 3 in h	Gesamt in h
4321	Fehler/Mängel in der Materialzulieferung	10,75	-	328,25	339,00
4322	Fehler/Mängel an Betriebsmitteln	29,00	-	1,00	30,00
4323	Fehler/Mängel an der Konstruktion	-	-	278,00	278,00
4325	Stromausfall	-	4,00	-	4,00
4326	Personal- und Arbeitsmangel	14,00	-	-	14,00
4328	Band-, Umstell-, Einstellzeit	-	-	638,75	638,75
4329	Dispositionsfehler	-	-	-	-
Gesamt		53,75	4,00	1.246,00	1.303,75
% der prod. Stunden		0,23	0,02	3,88	1,66

Abbildung: Soll-Ist-Vergleichsbericht (Preißler)

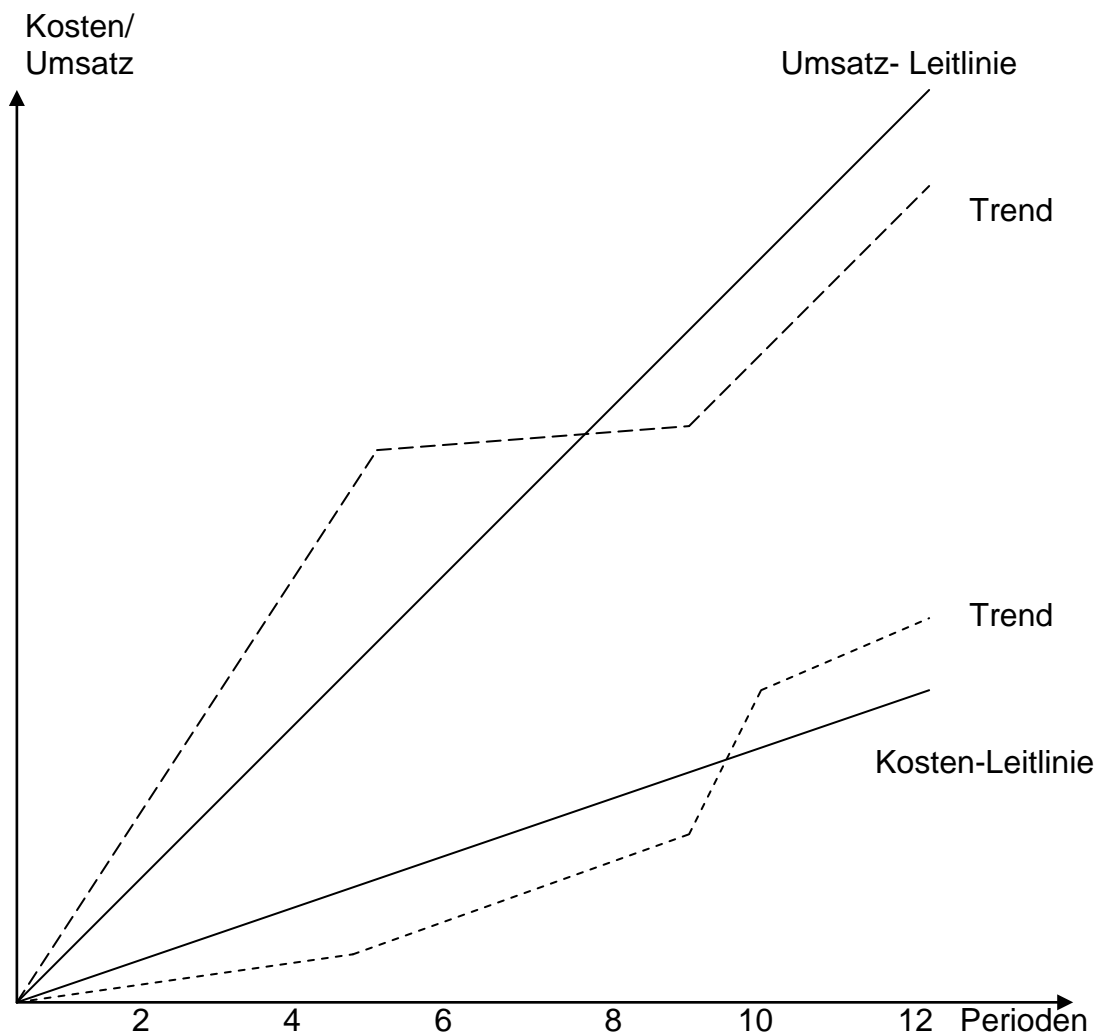


Ablauf der Abweichungsanalyse:

- Festlegung, Erläuterung und Bekanntgabe von Abweichungsstandards
- Abweichungsinformationen
- Abweichungsanalyse
- Abweichungsberichte und -gespräche mit den Beteiligten
- Feststellen der Ursachen der Abweichungen
- Abweichungsentscheidungen und -maßnahmen
- Erstellen von Erwartungsrechnungen

- Abweichungsanalyse ist **vergangenheits- und zukunftsorientiert**
- Abweichungsanalysen müssen zu **Erwartungsrechnungen** und ggf. in Ausnahmefällen sogar zu einer **neuen Planung** (Unternehmenszahlen: Plan - Soll - Ist - Abweichung - Erwartung - Neuer Plan)
- Phänomen: häufig Kostenverlauf in erster Jahreshälfte unter Plan und Umsätze über Plan (Problematik für Erwartungsrechnungen)

Abbildung: **Kosten-Umsatz-Trend** (Preißler)



Mögliche Ursachen für Abweichungen:
<ul style="list-style-type: none"> - Fehlerhafte Planung, Organisation und Durchführung - Unrealistische Ziele (zu hoch oder zu niedrig) oder Ausgangssituation überholt - Unvorhersehbare externe Einflüsse - Rationalisierungen und Verbesserungen der Organisation - Strukturelle Änderungen (neue Maschinen oder Techniken) - Änderung der Einkaufspreise und/oder der Wertansätze bei Einsatzmaterialien, Fremdleistungen und Lohn- und Gehaltskosten - Echte Mehr- oder Minderverbräuche der Menge nach - Zeitliche Verschiebung des Kostenanfalles - Kontierungsfehler (andere Erfassung der Istwerte als Ansatz der Planwerte)

Fragestellungen des Controllers bei Abweichungsanalyse:
Woher kommen die Abweichungen? → In welchen Kostenstellen sind die Abweichungen aufgetreten?
Was ist die Ursache ? → zu niedriger oder zu hoher Verbrauch, zu hoher oder zu niedriger Beschäftigung, zu hoher oder zu niedriger Verrechnungssatz?
Was sollte getan werden? → Welche Maßnahmen sollen eingeleitet werden?

Verantwortlichkeit des Kostenstellenleiters für Abweichungen:	
Nicht verantwortlich für:	Verantwortlich für:
<ul style="list-style-type: none"> - Preisänderungen bei RHB-Stoffen - Änderung der Tarife - Beschäftigungsänderungen - Abrechnungstechnische Änderungen - Unverschuldete Stillstände - Qualitätsfehler bei geliefertem Material 	<ul style="list-style-type: none"> - Verbrauchsabweichungen bei einem bestimmten Leistungsgrad - Falsche Maschinendisposition - Nichteinhaltung von Terminen - Verfahrensänderungen - Qualität

Die Hauptabweichungsarten:	
Verbrauchsabweichungen	Ursache: durch tatsächlichen Mehrverbrauch (z.B. Ausschuss, Mehrverbrauch von Büromaterial, höherer Stundensatz)
Preisabweichungen	Ursache: durch Änderungen der angenommenen Preise für bestimmte Güter
Beschäftigungsabweichungen	Ursache: fixer Kostenblock muss durch höhere oder geringere Beschäftigung auf mehr oder weniger Leistung verteilt werden
Gesamtabweichung	Summe von Verbrauchsabweichungen, Preisabweichungen und Beschäftigungsabweichungen

Abweichungsberechnungen:

- Preisabweichungen** = Ist-Menge x **Plan**-Preis bei Istbeschäftigung minus Ist-Menge x **Ist**-Preis bei Istbeschäftigung
- Beschäftigungsabweichungen** = Plan-Menge x Plan-Preis bei **Plan**beschäftigung minus Plan-Menge x Plan-Preis bei **Ist**beschäftigung
- Verbrauchsabweichungen** = **Plan**-Menge x Plan-Preis bei Istbeschäftigung minus **Ist**-Menge x Plan-Preis bei Istbeschäftigung

Organisation der Abweichungsanalyse:

- **Vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten** bzgl. Form und Inhalt des Abweichungsberichtes an die Geschäftsleitung und an die einzelnen Bereiche und Hauptabteilungen
- **Sortieren** der Durchschriften der Abweichungsblätter und **Sammeln** der aufgetretenen Abweichungen und der analysierten Ursachen für zukünftige Planungen **nach Kostenstellen**
- Neben schriftlichen Abweichungsberichten Führen von **Abweichungsgesprächen** zur Herstellung des Dialoges bald nach der Abweichungsanalyse
 - Anerkennung persönlicher Erfolge führen zu erhöhter Motivation
 - Weichen stellen für Korrekturentscheidungen
 - Schriftliche Abweichungsstellungen werden stärker als persönlicher Angriff aufgefasst als mündliche Gespräche
 - Mündliche Stellungnahmen fallen Betroffenen oft leichter und sind meist weniger aufwendig
 - Möglichkeit der Gegenargumentation ist sofort gegeben; Chancen für Erreichen des gemeinsamen Nenners sind größer
- **mündliche monatliche Besprechung** der Abweichung mit Beteiligung **aller** Kostenstellenverantwortlichen
 - oft schnelleres Erkennen der tatsächlichen Abweichungsursachen und Gründe (kostenstellenübergreifend)
 - Aufzeigen, dass auch andere Stellen im Hause Abweichungen zu vertreten haben
 - Verhinderung von Trotzreaktionen; gemeinsame Gegenmaßnahmen möglich
 - Anwenden von Anerkennung, Lob und anderen Motivationstechniken auch unter Einsatz von entsprechenden technischen Hilfsmitteln
- **gute Vorbereitung der Abweichungsgespräche** durch den Controller notwendig

Abbildung: **Abweichungsanalysebericht** (Preißler)

Abweichungsanalysebericht													
Lfd. Nr.	Bezeichnung	Monat						Kumuliert					
		Einh. Währ. Meng.	Plan	Soll	Ist	Abw. abs.	Abw. %	Plan	Soll	Ist	Abw. abs.	Abw. %	Anmerkung
1	Umsatz Produkt A												
2													
3													
4	Deckungsbeitrag Produkt A												
5													
6													
7	Cash Flow												
8													
9													
10													
Erläuterungen:													
Probleme:													
Korrekturmaßnahmen:													
Erwartungsrechnung:													

Abbildung: **Soll-Ist-Kostenvergleich nach Bereichen (Preißler)**

Soll-Ist-Kostenvergleich nach Bereichen (Auszug)								
Nr.	Kostenstellenbereiche	Ist-Kosten Monat	Soll-Kosten Monat	Abweichung		Ist-Kost. Lfd. Jahr	Abweichung	
				Monat	%		Lfd. Jahr	%
5601	Stabstelle Betriebsleitung	16402	14886	- 1516	-10,2	138458	- 22516	- 16,3
5602	Produktionsvorbereitung	10569	13116	2547	19,4	93026	- 25018	- 26,9
5603	Fertigungsplanung	29254	30370	1116	3,7	268168	- 5156	- 1,9
5604	Fertigungssteuerung	...						
5605	Betriebsmittelkonstruktion							
5606	Lehrwerkstätten							
5607	Qualitätssicherung							
5608	WE-Kontrolle							
5609	Entwicklung							
5610	Pauserei							
5611	Fuhrpark							
5612	MaWi, Einkauf							
5614	Geschäftsleitung							
5615	Organisation und DV							
5616	Allgemeine Verwaltung							
5617	...							
5618	...							
...	...							

3.3.5 Grundsätze der Unternehmensplanung und -budgetierung

Eine Checkliste der Unternehmensplanung und -budgetierung

Allgemeine Grundsätze:	ok
Planwerte müssen herausfordern und erreichbar sein (Motivation)	
Nur ein Budget (kein Parallel-Budget!)	
Beteiligung der Verantwortlichen bei der Erstellung der Planwerte (Identifikation)	
Grundsätzlich: keine Änderung der Zielsetzung während der Abrechnungsperiode Ausnahme: Annahmen für ursprüngliche Planung unrealistisch (Demotivation)	
Im Mittelpunkt: Zielerreichung und nicht möglichst geringe Abweichung	
Überwinden des starren Etatdenkens; Sollkosten nicht gleich Kredit, der ausgeschöpft werden sollte	
Planung nach dem Grundsatz des Zero-Base-Budgeting (Nicht Belohnung der Vergangenheit)	
Zwangsweises Entstehen von Abweichungsanalysen aus Planung und Sollermittlung	
Erstellen von Erwartungsrechnungen als Ausblick auf das Ergebnis zum Ende der Periode	
Aussagefähigkeit und Zuverlässigkeit der Analysen und Prognosen	
Prüfung der möglichen Alternativen	
Planung muss in sich logisch sein	
Kontinuität der Planung (Vorjahresvergleich ermöglichen)	
Abstimmung der Teilpläne miteinander und der strategischen und operativen Planung	
Klare Abgrenzung der Planungskompetenzen	
Einhaltung des down-up-Prinzips bei der Planung	
Pläne müssen vollständig, verbindlich, wirtschaftlich, flexibel und kontrollierbar sein	

Grundsätze bei dem Soll-Ist-Vergleich:	ok
Sicherstellen, dass Istkostenerfassung so erfolgt, dass Vergleichbarkeit mit Sollkosten gegeben ist (Kontierungsanweisung)	
Soll-Ist-Vergleich monatlich oder zumindestens quartalsweise	
Aktualität der Soll-Ist-Vergleiche (spätestens 2-3 Wochen nach Periodenabschluss)	
Gemeinsames Besprechen des Soll-Ist-Vergleiches mit Bereichsleitern und Geschäftsleitung (innerbetriebliches Wettbewerbsdenken, Maßnahmen transparent machen)	
Adressat des Soll-Ist-Vergleiches ist der für Planwerte Verantwortliche (Aufgabe der Gegensteuerung, Schlussfolgerungen aus Abweichungen)	
Vorgabezahlen im Soll-Ist-Vergleich sind Leitlinien , nicht aber absolute Limits	
Soll-Ist-Vergleiche sind nicht Rechtfertigungsberichte oder Anklageschriften	
Grundsatz: jeder Kostenstelleninhaber und Verantwortungsträger muss auch trotz eventueller ungünstiger Abweichungen im Soll-Ist-Vergleich die Chance haben, in der Gesamtbeurteilung positiv abzuschneiden: Offensichtliches Bemühen um Zielerreichung und rechtzeitiges Erkennen von Abweichungstendenzen und Information des Controllers und der Geschäftsleitung	

Grundsätze bei der Abweichungsanalyse:	ok
Nicht Ermitteln von Abweichungen zur Klärung der Schuldfrage sondern zur Aktivierung von Lernprozessen und hieraus resultierenden Konsequenzen	
Bei Überschreiten von Toleranzgrenzen Einbeziehung der nächst höheren Instanz des Budgetverantwortlichen bei Interpretation der Analysen	
Faustregel bei Abweichungsanalyse und Einleiten von Steuerungsmaßnahmen: Umsatztrend + in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres Kostentrend + in der zweiten Hälfte des Geschäftsjahres	
Abweichungsanalyse-Gespräche zur gemeinsamen Erarbeitung von Gründen und Ursachen; sachorientiert und <u>nicht</u> sanktionsorientiert	
Planabweichung kein objektives Kriterium für Leistungsmessung einer Stelle; Höchstens Ausgangspunkt für Leistungsbemessung	
Eingriffe der Geschäftsleitung oder anderen vorgesetzten Instanzen nur bei deutlichem Überschreiten der Abweichungen von festgelegten Toleranzgrenzen	
Erstellen von Erwartungsrechnungen und Hochrechnungen für die Abrechnungsperiode auf Basis der Abweichungsanalysen	
Abweichungen, die bestimmte Normen überschreiten sind zu kommentieren und zu erläutern (keine Rechtfertigung sondern gezielte Hinweise auf konkrete Maßnahmen zur Zielerreichung)	
Kostenstelleninhaber ist nur für Abweichungen verantwortlich, die er auch tatsächlich beeinflussen kann	
Abweichungsanalysen müssen wirtschaftlich sein	

3.4 Integrierte Kennzahlensysteme

3.4.1 Bedeutung der Kennzahlen

Kennzahlen sind:

- für interne und externe Zwecke einsetzbare **Messgrößen**,
- die in konzentrierter, stark **verdichteter** Form
- auf eine relativ **einfache** Weise,
- **schnell**,
- als Ausdruck eines erfassbaren und quantifizierbaren Vorgangs
- über einen betrieblichen Tatbestand **informieren**

Funktionen von Kennzahlen:

- sie erlauben **Maßstäbe**
- sie üben **Erfolgskontrollfunktion** aus
- sie ermöglichen **Vergleiche** (inner- und außerbetriebliche)
- erlauben die Darstellung der **vieldimensionalen** Sachverhalte der Unternehmung

Bezugsgrößen für Kennzahlen können sein:

- **Werte**
- Werte aus **Vorperiode** (Zeitvergleich)
- Werte **vergleichbarer Unternehmen** (zwischenbetrieblicher Vergleich)
- **Sollwerte**
- **Normalwerte** (z.B. Branchendurchschnitt)

Bedeutung der Sollwerte:

- Kennzahlen haben dann **Indikatorwirkung**, wenn sie an Sollwerten gemessen werden
- Sollwerte als **Warngrenze** für eine Anzeige einer Risikoerhöhung bei negativer Veränderung der Istwerte zu den Sollwerten
- Ermittlung der Sollwerte:
 - **Zeitvergleiche** in der gleichen Unternehmung ermöglichen Erstellung von Durchschnitts- und Trendwerten
 - **Betriebsvergleiche** mit Ermittlung der Sollwerte (Problem der gänzlichen Vergleichbarkeit der Unternehmen)

Kennzahleneinteilung (Hopfenbeck)

Kennzahleneinteilung			
Absolute Zahl		Verhältniszahl	
Für einen bestimmten Stichtag:	Bsp.: Umsatz, Working Capital, Betriebsergebnis, kurzfristige Verbindlichkeiten, Bilanzsumme, ...	Gliederungszahl	Teilgröße zu ihrer übergeordneten Gesamtgröße z.B.: $\text{Speisenumsatz} / \text{Warenumsatz} * 100\%$ = Proz. Anteil des Speisenumsatzes am Warenumsatz Oder: Personalkosten / Gesamtkosten = Personalkostenanteil
Als Durchschnittswert einer Planperiode:	Bsp.: durchschn. investiertes Kapital, Eigenkapital, Lagerbestand, Bilanzsumme, ...	Beziehungszahl	Verschiedenartige Größen mit sachlicher und sinnvoller Beziehung z.B.: $(\text{Betriebsumsatz} - \text{außerordentliche Erträge}) / \text{Anzahl Beschäftigte} = \text{Leistung je Vollbeschäftigter}$ Oder Ausbringungsmenge / Tag oder Umsatz / qm
Nach Darstellungsform:	Bsp.: Als Einzelzahl (Umsatz) Als Summe (Anzahl Mitarbeiter) Als Differenz (Working Capital) Als Mittelwert (durchschn. Lagerbestand)	Indexzahlen	Durchschnittliche zeitliche Veränderung einer bestimmten Zahl – Aktuelle Zahl zu einer bestimmten Basiszahl Personalkosten in % des Umsatzes in der Berichtsperiode im Verhältnis zur Vorperiode Oder Umsatzentwicklung Oder Sollwert / Istwert

Aussagen einer Kennzahlenanalyse (Hopfenbeck)

Aussagen einer Kennzahlenanalyse		
Frage nach der Verhältnismäßigkeit		Fragen nach den Ursachen
Interner Kennzahlenvergleich	Zeitvergleich = Gegenüberstellung von Kennzahlen aus verschiedenen Berichtszeiträumen	Kennzahlenzerlegung = Stufenweises Bilden und Überprüfen der „Vorkennzahlen“ evtl. bis hin zum Einzelbeleg
	Soll-Ist-Vergleich = Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Zahlen aus dem gleichen Berichtszeitraum	
Externer Kennzahlenvergleich	Durchschnittszahlen Erfahrungsgruppen = Vergleich mit der entsprechenden Kennzahl eines anderen Unternehmens oder überbetrieblichen Orientierungsgrößen	

Möglichkeiten des Kennzahlenvergleichs (Hopfenbeck)

Kennzahlenvergleich	
Vergleich gleicher Kennziffern in verschiedenen Perioden (Zeit- oder Periodenvergleich)	<p>Erhalten eine hohe Aussagekraft, wenn die Kennzahlen der einzelnen Jahre nach dem gleichen System und den gleichen Rahmenbedingungen (z.B. Größe des Werks, Mitarbeiterzahl) errechnet wurden</p> <p>Dient zur Beurteilung der inneren Entwicklung</p> <p>Veränderungsraten zeigen Trendentwicklungen, Auswirkungen von Maßnahmen und Strukturveränderungen</p> <p>Fallen in den unmittelbaren Verantwortungsbereich der Abteilungen, da mit wichtiges Beurteilungskriterium und Motivationsfaktor</p>
Vergleich gleicher Kennziffern verschiedener Teilbereiche in der gleichen Periode	<p>Möglichkeit für die Unternehmensleitung, einzelne Teilbereiche vergleichen zu können</p> <p>Voraussetzung: einheitliche Berechnungsverfahren im Konzern und Einrichtung einer zuständigen koordinierenden Stelle</p> <p>Auch hier Trendvergleiche möglich</p>
Vergleich der Kennziffern verschiedener Betriebe	<p>Zur Positionsbestimmung werden mehrere Kennzahlen miteinander verglichen (insbesondere Marktführer)</p> <p>Zahlen aber auf die gleiche Weise ermittelt?</p>
Soll-Ist-Vergleich	<p>Es wird mit einer Soll-Kennzahl verglichen, die angestrebt wird</p> <p>Gibt Auskunft über den Grad der Zielerreichung</p> <p>Funktion von Frühwarnindikatoren (d.h., man kann bei bedrohlichen Entwicklungen rechtzeitig Maßnahmen treffen)</p>

3.4.2 Beispiele möglicher Kennzahlensysteme

Problem der Kennzahlenauswahl:

- Zielsetzung der Kennzahl muss erkennbar sein
- Kennzahlen müssen wirtschaftlich sein
- Kennzahlen müssen aktuell sein
- Kennzahlen müssen in der Zahl beschränkt bleiben
- Bedarfsanalyse zur Feststellung der tatsächlich gewünschten und benötigten Kennzahlen
- Zukunftsorientierte Kennzahlen (nicht nur vergangenheitsbezogen)
- Bilden von speziell auf das Unternehmen zugeschnittenen Kennzahlen

Unterteilung der Kennzahlensysteme in:

- Erfolgskennzahlen
- Produktivitätskennzahlen
- Finanzierungs- und Liquiditätskennzahlen
- Risikokennzahlen
- Bereichskennzahlen

Abbildung: Ein mögliches Kennzahlensystem (Preißler)

Auszüge eines möglichen Kennzahlensystems				
1.	Erfolgskennzahlen	Zu errechnen		
		Jahr	Quart.	Monat
1.1	Netto-Betriebsleistung = Fakturierte Umsätze +/- Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten - Erlösschmälerungen	x	x	x
1.2	Umsatzrendite = Betriebsergebnis x 100 / Netto-Betriebsleistung	x	x	x
1.3	Cash Flow = Betriebsergebnis + kalk. Abschreibungen + kalk. Eigenkapitalzinsen + kalk. Unternehmerlohn (falls nicht entnommen) + überhöhte Rückstellungen (falls nicht tatsächlich angefallen) + kalk. Wagnisse (falls nicht tatsächlich angefallen) + sonst. Aufwendungen, die nicht gleichzeitig Ausgaben sind - Erträge, die zu keinen Einnahmen geführt haben	x		
1.4	Cash Flow in % der Netto-Betriebsleistung = Cash-Flow x 100 / Nettobetriebsleistung	x		
1.5	Gesamtkapitalrendite = (Betriebsergebnis + Gesamtzinsen) x 100 / Gesamtkapital	x		
1.6	Eigenkapitalrendite = (Betriebsergebnis + Eigenkapitalzinsen) x 100 / Eigenkapital	x		

1.7	Kapitalumschlag = Netto-Betriebsleistung / Gesamtkapital	x		
1.8	Materialkostenanteil = Materialkosten x 100 / Netto-Betriebsleistung	x	x	x
1.9	Personalkostenanteil = Personalkosten x 100 / Netto-Betriebsleistung	x	x	x
1.10	Investitionsquote = Brutto-Investition / Gesamtleistung	x		
1.11	<p>Return-On-Investment = Umsatzrentabilität x Kapitalumschlag</p> <p>Aufbau der Dupont-Pyramide:</p> <p>Umsatzrentabilität = Gewinn / Umsatz x 100</p> <p>Gewinn = Deckungsbeitrag – fixe Kosten, wobei:</p> <p>Deckungsbeitrag = Umsatz – variable Kosten</p> <p>Kapitalumschlag = Umsatz / Kapital</p> <p>Kapital = Anlagevermögen + Umlaufvermögen</p>	x		
2.	Produktivitätskennzahlen	Jahr	Quart.	Monat
2.1	Pro-Kopf-Leistung = Netto-Betriebsleistung / Zahl der korrigierten Beschäftigten	x	x	x
2.2	Pro-Kopf-Wertschöpfung = Pro-Kopf-Leistung - Pro-Kopf-Materialverbrauch (auch für Sparten)	x	x	x
2.4	<p>Abfallquote = Abfallmenge x 100 / Materialeinsatz</p> <p>oder</p> <p>Quote des Ausschussmaterials = Ausschuss in Mengeneinheiten x 100 / Anzahl Gutstücke</p>	x	x	x
2.5	<p>Produktivität = Tatsächliche Fertigungsstunden / mögliche Fertigungsstunden</p> <p>Laufquote = Tatsächliche Maschinenlaufstunden / mögliche Maschinenlaufzeit</p>			

3.	Finanzierungs- und Liquiditätskennzahlen	Jahr	Quart.	Monat
3.1	Anlagendeckung= Eigenkapital x 100 / Anlagevermögen	x		
3.2	Entschuldungsgrad = Verfügbarer Cash Flow x 100 / Nettoverschuldung Nettoverschuldung = Fremdkapital – liquide Mittel	x		
3.3	Liquiditätsverhältnis = Umlaufvermögen x 100 / kurzfristiges Fremdkapital	x		
3.4	Verschuldungsgrad = Fremdkapital x 100 / Gesamtkapital	x		
3.5	Eigenkapitalausstattung = Eigenkapital x 100 / Gesamtkapital	x		
3.6	Liquidität 1. Grades = Flüssige Mittel x 100 / kurzfrist. Verbindlichkeiten	x		
...				
4.	Kennzahlen zur Risikostruktur	Jahr	Quart.	Monat
4.1	Cash Flow-Umsatzrate = Cash Flow x 100 / Umsatz	x		
4.2	Deckungsbeitrags-Umsatzrate = Deckungsbeitrag x 100 / Umsatz	x	x	
4.3	Fixkostenstruktur = Fixe Kosten x 100 / Umsatz	x		
4.4	Mindestspanne = Gesamtumsatz x 100 / Fixkosten	x		
4.5	Kosten von Betriebsfunktionen I = Herstellkosten x 100 / Umsatz	x	x	x
4.6	Kosten von Betriebsfunktionen II = Verwaltungs- und Vertriebskosten x 100 / Umsatz	x	x	x
4.7	Auftragsreichweite in Tagen = Auftragsbestand x 360 / Umsatz der letzten 12 Monate	x	x	
...				

5.	Kennzahlen zum Materialbereich	Jahr	Quart.	Monat
5.1	Umschlagziffer des Fertigwarenlagers = Bestände an Fertigwaren / Umsatzerlöse	x		
5.2	Umschlagziffer des Materiallagers = Bestände an RHB-Stoffen / Aufwendungen für RHB-Stoffe	x		
5.3	Durchschn. Zahlungsziel in Tagen (= Zahlungsmoral) = Durchschn. Verblk. X 360 / Einkaufsvolumen inkl. VSt	x		
5.4	Materialanteil in % = Aufw. für RHB-Stoffe x 100 / Gesamtleistung	x	x	
5.5	Termin-, Mengen-, Qualitätstreue des Lieferanten = Anzahl der beanstandeten Lieferungen je nach Merkmal / Zahl der Lieferungen	x	x	x
...				
6.	Kennzahlen zum Vertriebsbereich	Jahr	Quart.	Monat
6.1	Anteil der Kundenumsätze in % Plan = Planumsatz des Kunden x 100 / Gesamtumsatz laut Plan	x	x	x
6.2	Umsatzanteil des Artikels in % = Mengenumsatz des Artikels laut Plan x 100 / Gesamtmengenumsatz laut Plan Zeigt Veränderungen im Artikelsortiment auf	x	x	x
6.3	Wirtschaftlichkeit des Fuhrparks = Deck.beitr. des mit dem Fahrzeug getätigten Umsätze / Kosten des Fahrzeugs	x		
6.4	Beurteilung von Außendienstmitarbeitern = Umsatz oder DB pro AD und Zeiteinheit / Gesamtkosten des AD pro Zeiteinheit	x	x	x
...				

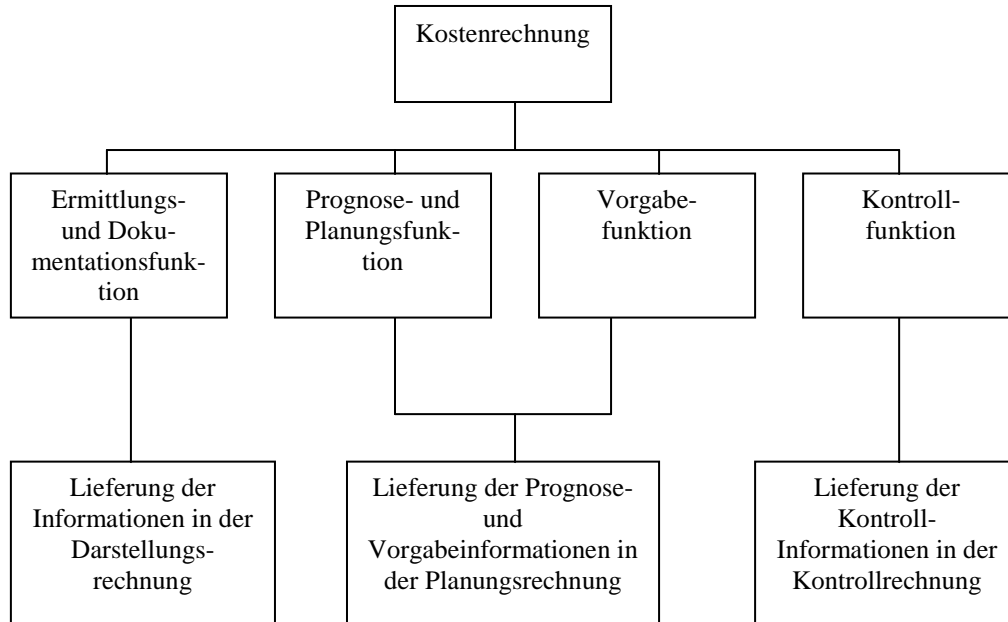
3.5.1 Die Bedeutung des Kosten- und Leistungsrechnungssystems im Controlling

3.5.1 Ziele und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Grundsätzliche Funktionen der KLR:

- **Ermittlungsfunktion** → fortlaufende, wirklichkeitsgetreue Dokumentation des Produktionsprozesses und des betrieblichen Erfolges
- **Prognosefunktion** → Vorhersage von erwarteten Kosten und Leistungen bei der Anwendung alternativer Maßnahmen (z.B. Eigen- oder Fremdfertigung)
- **Vorgabefunktion** → Festlegen bestimmter Sollkosten und -leistungen als zu erreichende Zielgrößen
- **Kontrollfunktion** → Überwachung der Einhaltung der Zielgrößen und Analyse der auftretenden Abweichungen

Abbildung: Funktionen der Kostenrechnung (Preißler)



Anforderungen an die KLR:

- **Objektivität** (keine subjektiven Einflüsse aufgrund steuerlicher und finanzpolitischer Überlegungen)
- **Vollständigkeit** (Ansatz aller Kosten und Leistungen, die durch den betrieblichen Leistungserstellungsprozess verursacht wurden)
- **Normalität** (periodengerechte Erfassung und Zuordnung aller Kosten- und Leistungsarten)
- **Wirtschaftlichkeit** (Kosten-Nutzen-Relation)
- **Genauigkeit, Einfachheit, Klarheit** (Aussagefähige Gliederung, einheitliche Schemata)
- **Aktualität** (keine historischen Daten sondern zeitnahe Abrechnung)
- **Stetigkeit** (formelle und materielle Durchführungskontinuität zur Einhaltung des Grundsatzes der Vergleichbarkeit)
- Grundprinzip ist das **Kostenverursachungsprinzip**

3.5.2 Datenquellen des Kosten- und Leistungsrechnungssystems

- **Finanzbuchhaltung**
 - **Lohn- und Gehaltsbuchhaltung**
 - **Anlagenbuchhaltung**
 - **Materialbuchhaltung**
- Erfassung der wichtigsten Kostenarten in der Finanzbuchhaltung
- Aufgabe des Controllers: **Gestaltung der Teilsysteme** so , dass auch die Anforderungen der Kostenrechnung erfüllt werden
- **integrierte Softwarelösungen** ermöglichen auch die Übernahme von Daten aus anderen Unternehmensbereichen in das Kosten- und Leistungsrechnungs-Modul: z.B. Produktion: Fertigungslöhne und -zeiten, Maschinenkosten und -zeiten

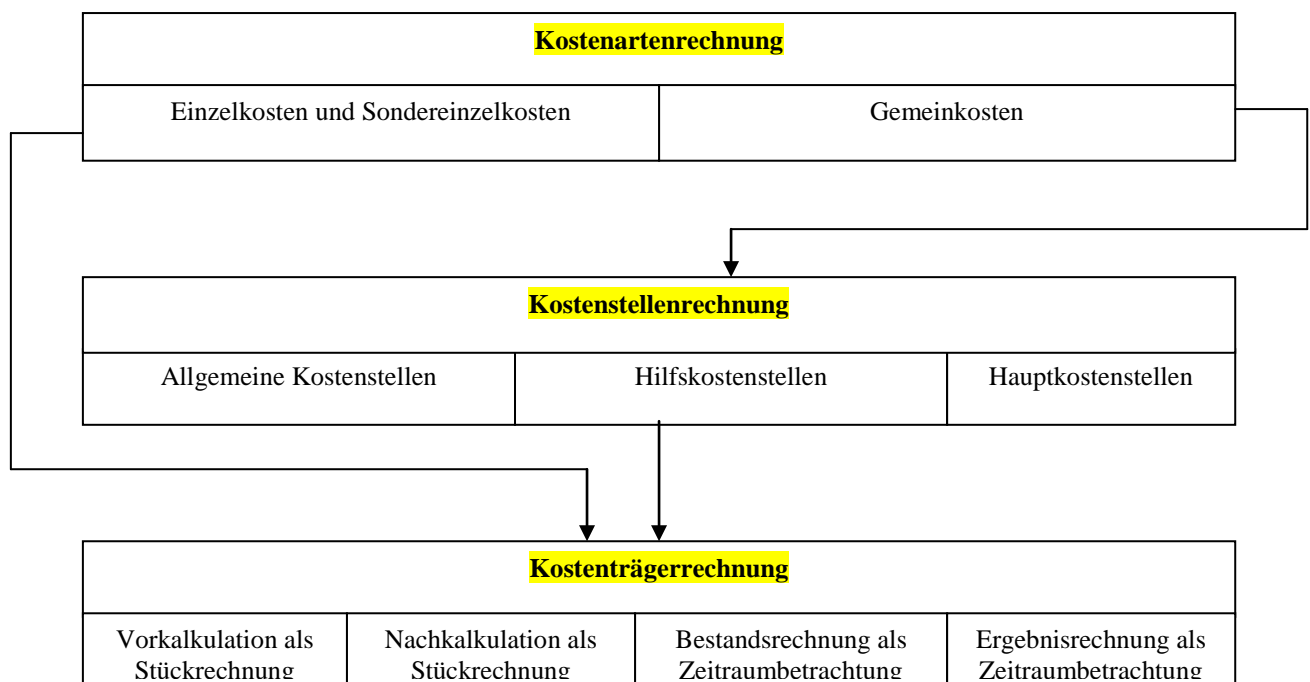
3.5.3 Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung und Kostenrechnungssysteme

sind Basis aller Kostenrechnungsverfahren

Aufgabe des Controllers: Aufbau einer funktionierenden Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung

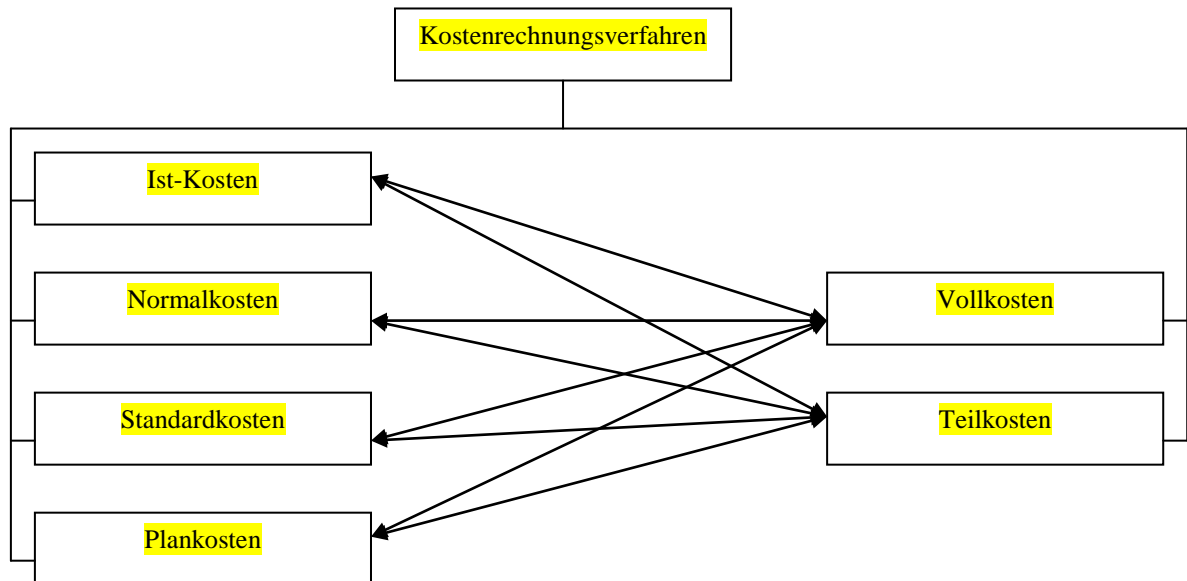
Kostenarten rechnung	Welche Kosten sind angefallen? Erfassung der angefallenen Kosten mit zweckentsprechender Gliederung nach Kostenarten Grundlage für die übrigen Bestandteile der Kostenrechnung
Kostenstellen rechnung	Wo sind die Kosten angefallen? Verteilung der Kostenarten auf die Orte der Kostenentstehung Voraussetzung für Kostenkontrolle und Errechnung von Kalkulationssätzen bei der Verteilung von Kostenträgergemeinkosten
Kostenträger rechnung	Wofür sind die Kosten angefallen? Ermittlung der Kosten der erstellten Leistungen der Periode Beurteilung des Ergebnisses (Erfolges)

Abbildung: Verknüpfung der Teilbereiche der Kostenrechnung (Preißler)



Kostenrechnungssysteme:

Abbildung: Unterschiedliche Verfahren der Kostenrechnung (Preißler)



Wahl- und Kombinationsmöglichkeit für den Controller:

Kostenbegriffe	Zeitliche Orientierung	Vollkosten-rechnung	Teilkosten-rechnung
Istkosten (Kosten, die tatsächlich angefallen sind)	Vergangenheits-orientiert	X	X
Normalkosten (durchschnittliche normalisierte Kosten vergangener Perioden)	Vergangenheits-orientiert	X	X
Standardkosten (durchschnittliche normalisierte Ist-Kosten mit Planansätzen)	Zukunfts-orientiert	X	X
Plankosten (zukunftsorientierte, geplante Kosten mit Vorgabecharakter)	Zukunfts-orientiert	X	X

3.5.4 Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung

Unterscheidung der beiden Kostenrechnungsverfahren bei der Verteilung der Kosten auf die Kostenträger

Vollkostenrechnung:

- Weiterverrechnung **sämtlicher** im Betrieb anfallenden Kostenarten auf die Kostenträger
- sowohl **Einzelkosten** (direkt für Kostenträger erfassbare Kosten) als auch **Gemeinkosten** (nicht direkt erfassbare Kosten) werden verrechnet
- Weiterwälzung der Kosten von der Kostenarten- über die Kostenstellen bis hin zur Kostenträgerrechnung (**Gemeinkostenschlüsselung**)
- Ermittlung von **Gewinnen für den einzelnen Kostenträger** zur Beurteilung

Teilkostenrechnung:

- nur Zurechnung von **Teilen der betrieblichen Gesamtkosten** auf die Kostenträger (**direkt** für die Kostenträger **erfassbare** Kosten)
- **Verzicht auf eine Schlüsselung** und Verteilung der Gemein- und Fixkosten auf die Kostenträger
- Berücksichtigung der Gemein- und Fixkosten als **Fixkosten- und Gemeinkostenblock**
- Ermittlung von **Deckungsbeiträgen** (Nettoerlöse abzüglich der variablen Kosten und direkt zurechenbaren Einzelkosten) der einzelnen Kostenträger zur Beurteilung (positiver Deckungsbeitrag = Beitrag zur Fixkostendeckung und Verbesserung des Betriebsergebnisses)

Mängel der Vollkostenrechnung:

- **Verstoß gegen das Verursachungsprinzip** durch Schlüsselung und Verteilung sämtlicher Kosten auf die Kostenträger
 - Verteilung fixer Kosten auf die Leistungseinheiten mit Hilfe von Zuschlagssätzen (Proportionalisierung)
 - Gemeinkosten werden den Einzelkosten proportional zugeordnet
 - Gemeinkosten , die für mehrere Leistungsarten gemeinsam angefallen sind, werden auf die einzelnen Leistungsarten aufgeschlüsselt
 - willkürliche Schlüsselung und Verrechnung der Gemeinkosten insbesondere bei der Verrechnung der Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten auf Basis der Herstellkosten
- **ständiger Anstieg der Gemeinkostenlast** in den Unternehmen
 - verursachungsgerechte Verrechnung der Kosten mit Hilfe der Zuschlagskalkulation immer fragwürdiger
 - Verfälschung der Kostenstruktur
 - Verfälschung der Gewinnermittlung
- **nicht ausreichende Informationen für den unternehmerischen Entscheidungsprozess**
 - Fehler bei der Erfolgsplanung und Erfolgsanalyse
 - Gefahren für Programmplanung und Programmanalyse (Förderung unrentabler Leistungsarten: falsche Rangfolge bei der Produktbeurteilung und dadurch Eliminierung/Förderung falscher Produkte)
 - Vernachlässigung betrieblicher Engpässe durch Inanspruchnahme einzelner Produktarten
 - Fehlentscheidungen über Eigenfertigung oder Fremdbezug
 - Gefahren für die Preiskalkulation (vor allem bei Beschäftigungsrückgang Gefahr des Sich-aus-dem-Markt-Kalkulierens)

Beispiel für die Mängel der Vollkostenrechnung:

Zuschlagskalkulation für einen Großauftrag und einen Kleinauftrag zur gleichen Zeit in einem Unternehmen (Preißler)

	Kleinauftrag	Großauftrag
Fertigungsmaterial	100,00	100.000,00
Materialgemeinkosten 5 %	5,00	5.000,00
Materialkosten	105,00	105.000,00
Fertigungslöhne	100,00	10.000,00
Fertigungsgemeinkosten 100 %	100,00	10.000,00
Fertigungskosten	200,00	20.000,00
Herstellkosten	305,00	125.000,00
Verwaltungs- und Vertriebs-Gemeinkosten 20%	61,00	25.000,00
Selbstkosten	366,00	150.000,00

Beurteilung des Beispiels:

- jede **Materialpreiserhöhung** bedeutet höhere Materialgemeinkosten (MGK), obwohl ein großer Teil der MGK nicht im proportionalen Verhältnis zum Fertigungsmaterial steht (Lagerkosten, Einkaufskosten, Bezugskosten)
- **Fertigungsgemeinkostenzuschläge** in Unternehmen von bis zu 1000%
 - überproportionale Auswirkung von Fertigungslohnerhöhungen auf die Zuschlagssätze
 - Kleinaufträge verursachen in der Fertigung relativ wesentlich mehr Kosten als ein Großauftrag (insbesondere auftragsfixe Kosten wie Maschineneinstellung, Arbeitsvorbereitung, ...)
- **Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten:**
 - Großauftrag: Belastung mit € 25.000,- (zu hoch) und Kleinauftrag nur Belastung mit € 61,- (reichen nicht zur Kostendeckung aus: Fakturierung, Buchung, Mahnung, Telefonieren, ...)
 - Verursachungsprinzip eindeutig verletzt

Notwendigkeit der Teilkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung

- Mängel der Vollkostenrechnung so gravierend, dass **Teilkostenrechnung zwingend notwendig** wird
- Teilkostenrechnungssysteme vermeiden vor allem jene Mängel, die sich durch fehlende Aufspaltung der Kosten in fixe und variable Bestandteile sowie durch die Proportionalisierung der Gemeinkosten ergeben

Konzeption der Teilkostenrechnung :

- nur Zurechnung von Teilen der betrieblichen Gesamtkosten auf die Kostenträger (prinzipiell nur jene Kosten, die sich **direkt für die betreffenden Kostenträger** erfassen lassen)
- **keine Vernachlässigung der Gemeinkosten** (werden auf anderem Wege jeweils als Block in das Betriebsergebnis aufgenommen)
- Auflösung der Gesamtkosten in **fixe und variable Kosten**
→ Ziel : brauchbare Kosteninformationen für die Erfolgsplanung und Erfolgsanalyse, die Programmplanung, Ermittlung von Preisuntergrenzen, ...

Ermittlung von Deckungsbeiträgen :

- Deckungsbeitrag :

Überschuss der Einzelerlöse über die Einzelkosten eines bestimmten Kalkulationsobjektes

- Beitrag des Kalkulationsobjektes zur **Deckung der Gemeinkosten und zur Gewinnerzielung**
- Deckungsbeiträge treten als Bruttoerfolge generell an die Stelle der in der Vollkostenrechnung ermittelten Nettoerfolge

eine weitere Aufspaltung der Deckungsbeiträge kann nicht erfolgen

- Bestimmung, welcher Teil des DB zur Deckung der Gemeinkosten und welcher Teil als echter Gewinn angesehen wird, ist nicht möglich

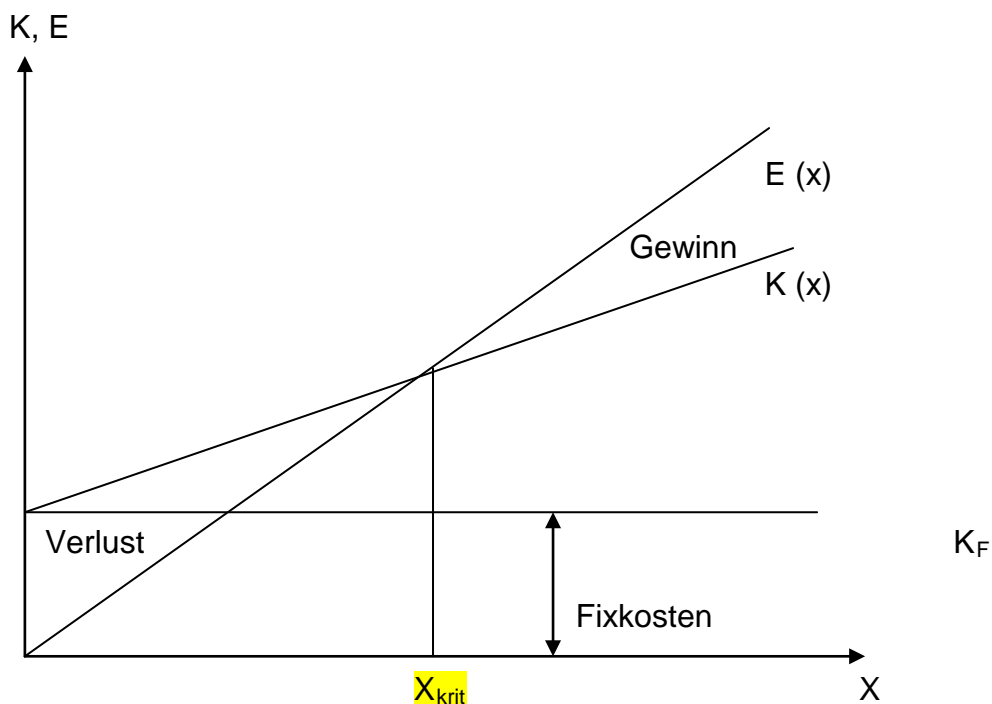
Einfache Grenzkostenrechnung (**Direct Costing**):

- Auflösung der Gesamtkosten in fixe und variable Kosten
- ausschließlich Weiterverrechnung von variablen Kosten auf die Kostenträger, wobei die variablen Kosten als proportionale Kosten angesehen werden (konstante Stückkosten)
- Fixkosten werden als Periodenkosten behandelt (reine Zeitabhängigkeit)
- Zurechnung der variablen Kosten zu den Leistungseinheiten
- Differenz zwischen Erlös einer Leistungseinheit (p) und deren variablen Kosten (k_v) ist die "Deckungsspanne" (d) (Deckungsbeitrag)
- Multiplikation der Deckungsspanne pro Leistungseinheit mit der Absatzmenge (x) ergibt Bruttogewinn
- Abzug der **gesamten** fixen Kosten (K_f) der Periode **en bloc** vom Bruttogewinn ergibt den Periodengewinn
- gilt sowohl für Ein- als auch für Mehrproduktunternehmen

$$\Rightarrow G = x * (p - k_v) - K_f$$

Abbildung: Erfolgskonzeption des Direct Costing für den **Einproduktbetrieb**

(nähere Erläuterung siehe unten bei Gliederungspunkt Break-even-Analyse)



Direct Costing für den Mehrproduktbetrieb				
	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Gesamt
Erlöse - variable Kosten	120.000,00 - 96.000,00	150.000,00 - 70.000,00	108.000,00 - 84.000,00	378.000,00 - 250.000,00
Bruttogewinn	24.000,00	80.000,00	24.000,00	128.000,00
- nicht aufteilbare Fixkosten	-	-	-	- 118.000,00
Nettogewinn				10.000,00

Mehrstufigen Aggregation von Deckungsbeiträgen				
	Produkt A1	Produkt A2	Produkt B3	Gesamt
Erlöse - variable Kosten	50.000,00 - 20.000,00	30.000,00 - 25.000,00	20.000,00 - 5.000,00	100.000,00 - 50.000,00
Deckungsbeitrag I	30.000,00	5.000,00	15.000,00	50.000,00
- Erzeugnisfixe Kosten	- 2.500,00	- 1.000,00	- 1.500,00	- 5.000,00
Deckungsbeitrag II	27.500,00	4.000	13.500,00	45.000,00
- Erzeugnisgruppen- fixe Kosten	- 7.000,00		- 3.000,00	- 10.000,00
Deckungsbeitrag III	24.500,00		10.500,00	35.000,00
- Bereichsfixe Kosten	- 5.000,00			- 5.000,00
Deckungsbeitrag IV	30.000,00			30.000,00
- Unternehmensfixe Kosten				- 10.000,00
Betriebsergebnis				20.000,00

Mehrstufiges Direct Costing

Wesen des mehrstufigen Direct Costing:

- Fixkosten werden **nicht en bloc** in ihrer Gesamtheit den Bruttoerfolgen der verkauften Leistungen gegenübergestellt
- Verzicht von Verrechnung von Fixkosten auf das einzelne Stück bedeutet nicht auch den Verzicht auf die Zuordnung bestimmter Teile der Fixkosten zu einzelnen Erzeugnisarten, -gruppen und anderen Kalkulationsobjekten

==> Aufspaltung des Fixkostenblocks in mehrere Fixkostenschichten

- Aufspaltung erfolgt so, dass sie sich dem jeweiligen Kalkulationsobjekt direkt als Einzelkosten zuordnen lassen

Darstellung von **Fixkostenschichten** :

Erzeugnisfixkosten :

- können der Gesamtstückzahl einer Produktart direkt zugerechnet werden
- z.B. pauschale Patentgebühren, die allein für eine Produktart anfallen oder
- Abschreibungen, Mieten, Zinsen und sonstige erzeugungsmengen-unabhängige Kosten einer Einproduktmaschine

Erzeugnisgruppenfixkosten :

- lassen sich für eine Erzeugnisgruppe als Ganzes direkt erfassen
- z.B. Bereithaltungskosten für eine Universalmaschine für wechselnde Fertigung mehrerer Produktarten

Sparten-, Kostenstellen-, Bereichsfixkosten:

- lassen sich nur für eine Produktparte, Kostenstelle oder Unternehmensbereich als Ganzes direkt erfassen
- z.B. Gehalt eines Produktpartenleiters

Unternehmensfixkosten :

- der unverteilbare Fixkostenrest des Gesamtunternehmens
- z.B. Kosten der Unternehmensleitung, der Betriebsüberwachung, ...

Abwägen des Genauigkeitsaspekts und des Wirtschaftlichkeitsaspekts bei der Festlegung des Grades der Fixkostendifferenzierung

Vorteile des Fixkostendeckungsrechnung gegenüber dem einfachen Direct Costing :

- bessere Einblicke in die **Erfolgsstruktur** des Unternehmens
 - z.B. Förderung / Streichung von Produkten des Sortiments oder
 - Stilllegung von Betriebsteilen oder Erweiterungsinvestitionen
je nach Höhe der Deckungsbeiträge
- bessere **Informationen** für mittel- und längerfristige Dispositionen
 - z.B. generelle Eliminierung von Produktarten aufgrund von hohem Fixkostenabbau neben Abbau der variablen Kosten

3.5.5 Teilkostenrechnung als Controllinginstrument

Beispiele für die praktische Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung durch den Controller:

1. DB als **Maßstab für die Erfolgswirksamkeit** von Produkten, Produktgruppen oder betrieblichen Einheiten

Produkte	Umsatzerlöse	Kosten	DB	Rangfolge
A	170.000	148.000	22.000	5
B	285.000	209.000	76.000	4
C	80.000	65.000	15.000	7
D	450.000	270.000	180.000	1
E	625.000	490.000	135.000	2
F	102.000	85.000	17.000	6
G	300.000	215.000	85.000	3

2. DB als Mittel zur Beurteilung des **Beitrages eines Artikels zum Gesamterfolg** des Unternehmens (Abbildung Preißler)

Wertermittlung bei Vollkostenrechnung				
	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Gesamt
Erlöse	200	510	370	1.080
Gesamtkosten	198	429	389	1.016
Ergebnis	2	81	- 19	64
Herausnahme des „verlustbringenden“ Produktes bei Vollkostenrechnung				
	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Gesamt
Erlöse	200	510		710
Gesamtkosten	240	511		751
Ergebnis	- 40	- 1		- 41
Wertermittlung bei Teilkostenrechnung				
	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Gesamt
Erlöse	200	510	370	1.080
Variable Kosten	150	415	265	830
Deck.beitrag	50	95	105	250
Fixe Kosten	-	-	-	186
Ergebnis	-	-	-	64

3. Ermittlung von kurzfristigen Preisuntergrenzen bei Unterbeschäftigung

Die Bestimmung der relevanten Preisuntergrenzen

- Ziel : Kenntnisse des Unternehmens über den preispolitischen Verhandlungsspielraum gegenüber seinen Abnehmern
 - kurzfristige Preisuntergrenze muss ermittelt werden
 - Kernaussage der Deckungsbeitragsrechnung zur Preiskalkulation :
 - für nicht voll ausgelastete Unternehmen entspricht die **kostenmäßige kurzfristige Preisuntergrenze den variablen Herstellkosten** (bzw. Einzelkosten) der zu kalkulierenden Leistung
 - Begründung : betreffende Zusatzaufträge bei Unterbeschäftigung erbringen einen zusätzlichen Deckungsbeitrag zur Abdeckung der kurzfristig ohnehin vom Unternehmen zu tragenden fixen Kosten
 - die Preisuntergrenze entspricht den **Grenzkosten**, d.h., dem Gesamtkostenzuwachs, der durch die Produktion der jeweils letzten Ausbringungseinheit verursacht wird
 - Hereinnahme eines zusätzlichen Auftrags kann in anderen Betriebsbereichen oder in künftigen Perioden zusätzliche Kosten hervorrufen (z.B. Verwaltungsbereich) ==> Berücksichtigung solcher Fernwirkungen notwendig
-
- **Langfristige Preisuntergrenze** liegt dort, wo Preise zu **kostendeckenden Erlösen** führen
 - **Ersatzinvestitionen** sind durchführbar; eine langfristige Produktion ist gesichert
 - **Existenzsicherung, Erhaltung der Arbeitsplätze und Stabilisierung des Absatzes** sind mit dieser Preisgrenze anzustreben
 - Eine **liquiditätsorientierte Preisuntergrenze** deckt nicht nur die variablen Kosten sondern auch die fixen Kosten ab, die kurzfristig zu Ausgaben führen, um Liquiditätsschwierigkeiten zu vermeiden

Kritik an einer Preiskalkulation nach den Grundsätzen der Deckungsbeitragsrechnung :

1. Variable Herstellkosten repräsentieren nicht eine absolute Preisuntergrenze :

- Häufig liegen Preise **unter den variablen Herstellkosten** : bei Absatzverbundenheit, Verdrängungs-, Einführungs- oder Lockvogelpolitik oder liquiditätspolitischen Gründen
- Kritik nur dann berechtigt, wenn das Preisminimum allein von der Kostenseite her bestimmt wird
- erfolgsoptimale Preispolitik nur unter expliziter Berücksichtigung **absatzwirtschaftlicher Erfordernisse** und Möglichkeiten erreichbar
- Unternehmensleitung kann aber die wirklichen Kosten der auf kurze Sicht sinnvollen Strategien mittels der Deckungsbeitragsrechnung bestimmen

2. Gefahr einer zu nachgiebigen Preispolitik :

- Beobachtung vor allem in Zeiten von **Konjunkturrückgängen**
- bei Problemen der Durchsetzung des "Selbstkosten-plus-Gewinnzuschlagspreises" häufig erhebliche Preissenkungen
- Gefahr der zu nachgiebigen Preispolitik nur bei falscher Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung
- Preissenkung auf variable Herstellkosten **in Notfällen** auf kurze Sicht nur im Falle der Unterbeschäftigung

Entscheidungen über die Annahme von Zusatzaufträgen

- Zusatzaufträge sind Aufträge, die zu Preisen unterhalb der derzeitigen Verkaufspreise angenommen werden
- Zur Zeit nicht ausgelastete Kapazitäten sollen optimal genutzt werden
- Betriebsergebnis soll verbessert werden
- Prüfung von zwei Aspekten notwendig:
 - Sind genügend Kapazitäten für den Zusatzauftrag vorhanden?
 - Erwirtschaftet der Zusatzauftrag einen positiven Deckungsbeitrag?
- Sind beide Aspekte erfüllt kann der Zusatzauftrag angenommen werden

• Beispiel:

- Kapazität: 10.000 Stück pro Periode; derzeitige Auslastung 8.500 Stück
- Zusatzauftrag: 1.000 Stück mit $p = 30,00$ Euro und $k_v = 25,00$ Euro
- **Zusatzauftrag passt in freie Kapazitäten und der $db = 30,00$ Euro - $25,00$ Euro = $5,00$ Euro. Damit verbessert sich das Betriebsergebnis um $1.000 \times 5,00$ Euro = $5.000,00$ Euro**
- Der Zusatzauftrag wird angenommen.

4. Entscheidung über die Reihenfolge der Förderung von Artikeln bei Vollbeschäftigung unter Berücksichtigung von Engpässen (Beispiel Preißler)

Planung und Analyse des Produktions- und Absatzprogramms mit Hilfe der DBR

- Ziel : Messung der Vorteilhaftigkeit der absetzbaren Produktarten
- bei Unterbeschäftigung :
 - kurzfristig Aufnahme aller Produktarten und Aufträge mit positivem Deckungsbeitrag
 - Produkte mit dem höchsten positiven absoluten Stückdeckungsbeitrag werden aus Liquiditätsaspekten vorgezogen
 - bei längerfristiger Betrachtung muss die Summe aller Deckungsbeiträge mindestens so hoch wie der Gesamtdeckungsbedarf sein
- bei Vollbeschäftigung :
 - engpassbezogene Deckungsbeiträge als relevantes Maß für die Nutzung von Betriebsengpässen
 - zunächst Aufnahme der Leistungsarten mit den höchsten engpassbezogenen Deckungsbeiträgen in das Produktions- und Absatzprogramm
 - Reihenfolge abnehmender engpassbezogener Deckungsbeiträge als Mittel der Gewinnmaximierung
 - bei mehreren Engpässen Zuhilfenahme der Linearen Planungsrechnung

Beispielrechnung:

Produkt	db absolut	Fert.- Zeit (min)	Fert. Stück / Stunde	db relativ / Stunde	Rang- folge	absetz- bare Menge	Ferti- gungs- zeit	produ- zier- bare Menge	DB und Betrieb sergeb- nis
A	1,60	10	6	9,60	V	9000	-	-	-
B	1,70	5	12	20,40	I	12000	1000	12000	20400
C	2,10	12	5	10,50	IV	8000	900	4500	9450
D	3,60	15	4	14,40	II	8000	2000	8000	28800
E	1,90	10	6	11,40	III	15000	2500	15000	28500
Eng- pass							6400	- Fix- kosten	- 52200
Ergeb- nis									34950

Entscheidungen zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug

- Ziel : optimale Kapazitätsausnutzung
- bei Unterbeschäftigung :
 - nur Berücksichtigung der **zusätzlichen variablen Kosten** (Leistungskosten) bei der kurzfristigen Wahl zwischen Eigen- und Fremdfertigung notwendig, da **vorhandene Betriebsbereitschaft** kurzfristig nicht abgebaut werden kann
 - ansonsten Gefahr steigender Verrechnungssätze bei abnehmender Beschäftigung und bei dadurch bedingter Fremdfertigung noch schlechtere Auslastung der entsprechenden Kostenstellen
- bei Vollbeschäftigung :
 - **simultane Entscheidung**, wenn sich die Frage "Eigenfertigung oder Fremdbezug?" für mehrere Produkte zugleich stellt :
 - **Vorgehensweise** :
 1. Ermittlung jenes Bereitstellungsweges mit den **geringsten zusätzlichen variablen Kosten**
 2. Ermittlung, ob die **verfügbaren Kapazitäten** für die Realisierung dieser kostengünstigsten Bereitstellungswege ausreichen werden
 3. **falls nicht, Ermittlung der Mehrkosten für einzelne nach außen zu vergebende Projekte**
 - diese Mehrkosten müssen auf die jeweils freigesetzten Engpasseinheiten bezogen werden (**engpassbezogene Mehrkosten bei Fremdbezug**)
 - auch **Opportunitätskosten in Form entgangener Deckungsbeiträge** müssen berücksichtigt werden
 - Vergabe jener Aufträge nach außen, welche die **geringsten engpassbezogenen Mehrkosten** verursachen

Beispielrechnung zur Entscheidung zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug bei freien Kapazitäten

- Das Unternehmen plant bisher fremdbezogene Erzeugnisse selbst herzustellen, da es über **freie Kapazitäten** an Betriebsmitteln und Arbeitskräften verfügt

Einkaufsbedingungen:

Listeneinkaufspreis pro Stück = 45,00 Euro

10 % Rabatt

Zahlungsbedingung: 10 Tage mit 2 % Skonto oder 30 Tage netto

Bezugskosten = 1 % des Bareinkaufspreises (nach Rabatt und Skonto)

Bedingungen der Eigenfertigung:

Rohstoffaufwendungen = 5,50 Euro pro Stück

Löhne für Arbeitsgänge = 18,00 Euro pro Stück (Facharbeiter sind bei vollem Lohnausgleich unterbeschäftigt)

Gemeinkosten:

Material 8 % (Materialgemeinkosten sind zu 25 % variabel)

Fertigung 180 % (die Fertigungsgemeinkosten sind zu 40 % variabel)

Kalkulation des Fremdbezugs:

Listeneinkaufspreis	45,00 Euro
- 10 % Rabatt	4,50 Euro
= Rechnungspreis	40,50 Euro
- 2 % Skonto	0,81 Euro
= Bareinkaufspreis	39,69 Euro
+ 1 % Bezugskosten	0,40 Euro
= Bezugspreis je Stück	40,09 Euro

Kalkulation der Eigenfertigung: (auf Grundlage der variablen Kosten)

Rohstoffaufwand	5,50 Euro
+ variable Mat.gem.kost.	0,11 Euro
+ variable Fert.gem.kost.	12,96 Euro
= variable Herstellkosten	18,57 Euro

Die Eigenfertigung ist erheblich kostengünstiger!

- **Achtung: Bei Berechnung der Herstellkosten für die Eigenfertigung werden nur die **zusätzlich anfallenden variablen Kosten** berücksichtigt. Fixe Kosten bleiben außer Betracht!**

Beispielrechnung bei nicht ausreichenden Kapazitäten (engpassbezogene Betrachtung)

- Das Unternehmen plant Kapazitäten für andere Erzeugnisse freizumachen und bisher selbst hergestellte Erzeugnisse fremd zu beziehen

Einkaufsbedingungen:

Listeneinkaufspreis für Produkt A = 6,50 Euro

Bedingungen der Eigenfertigung:

Bisherige (ausgelastete) Produktion von Produkt B mit $p = 6,50$ Euro

Bedingungen für Eigenfertigung von Produkt A und B:

Variable Maschinenstundensätze:	Stanze 25,00 Euro
	Presse 31,00 Euro
Einheitlicher Lohnstundensatz (variabel)	30,00 Euro
Var. Anteil des Fertigungsgemeinkostenzuschlagssatzes	14 %

Produkt A:

Rohstoffaufwendungen	1,40 Euro pro Stück
Var. Materialgemeinkosten:	3,5 %
Bearbeitungszeit je Stück und Maschine	1,2 Minuten

Produkt B:

Rohstoffaufwendungen	1,73 Euro pro Stück
Var. Materialgemeinkosten:	3,5 %
Bearbeitungszeit je Stück und Maschine	1,5 Minuten

Bei den beiden konkurrierenden Produkten sind jetzt die **Opportunitätskosten** bei Ablösung des bisher produzierten Produktes B zu berücksichtigen.

Variable Kosten	Produkt A	Produkt B
Rohstoffaufwand/ Stück	1,40	1,73
+ 3,5 % MGK	0,05	0,06
+ var. Masch.Kosten Stanze	0,50	0,63
Presse	0,62	0,78
+ Fertigungslöhne / Stück	0,60	0,75
+ 14 % FGK	0,08	0,11
= var. Herstellko. / Stück	3,25	4,06
Opportunitätskosten		
Verkaufspreis p		6,50
- variable Stückkosten		4,06
db		2,44
db je Minute (2,44 / 1,5 min)		1,63
Opportunitätskosten (1,63 * 1,2 min)	1,96	
Gesamtkosten je Stück	5,21	
Ergebnis der Entscheidung		
Bezugspreis bei Fremdbezug	6,50	
- Kosten der Eigenfertigung	5,21	
Vorteil der Eigenfertigung	1,29	

Die Break-even-Analyse als Controlling-Instrument

- **rechnerische und graphische Gewinnschwellenanalyse** als wesentliches Instrument bei der Erfolgsplanung und -kontrolle
- Variation von Einflussfaktoren (Mengen, Preise, ...) und Analyse der daraus resultierenden Erlös- und Kostenauswirkungen
- **Beantwortung folgender Fragen** mit Hilfe der Break-even-Analyse möglich:
 - Bei welcher Umsatzhöhe wird in den einzelnen Teilbereichen der Unternehmung die Gewinnschwelle überschritten?
 - Welcher Umsatz oder welche Umsatzsteigerung ist in den Teilbereichen notwendig, um den budgetierten Gewinn zu erreichen?
 - Wie verändert sich der Verlust/Gewinn bei einer Umsatzerhöhung oder -minderung?
 - Welchen Effekt hat eine Umsatzstrukturveränderung auf den Gewinn?
 - Welche Auswirkung hat eine Kostenerhöhung/-senkung auf den zukünftigen Gewinn/Verlust?
 - Welche Preiserhöhung ist notwendig, um eine Kostenerhöhung zu kompensieren?
 - Wo liegt die Preisuntergrenze?
 - Welche Absatzerhöhung ist bei einem Preisnachlass erforderlich, um den gleichen Gewinn zu erzielen?
 - Welcher Umsatzrückgang kann in Kauf genommen werden, ohne dass man in die Verlustzone gerät?
 - Um wie viel Prozent könnten die Verkaufspreise sinken (bei konstantem Geschäftsvolumen), ohne dass die Unternehmung in die Verlustzone gerät?

Begriffsdefinitionen zur Break-even-Analyse:

- **Break-even-Analyse** = Gewinnschwellenanalyse
- **Break-even-Punkt** = Gewinnschwelle, Nutzschwelle, Kostendeckungspunkt, kritischer Punkt, Punkt der Vollkostendeckung
- **Direkte Kosten** = proportionale Kosten, variable Kosten
- **beim Break-even-Punkt gilt:**
 - Gesamterlös = Gesamtkosten
 - Übergang von Verlustzone zur Gewinnzone
 - Gewinn = 0
 - Bisher erlöste Deckungsbeiträge reichen gerade aus, um die Gesamt-Fixkosten der Unternehmung zu decken; jeder zusätzliche Gewinn bringt Gewinn in Höhe der vollen Deckungsbeiträge

- **Abkürzungen:**

- p = Stückerlös
- BEP = Break-even-point
- k_v = variable Stückkosten
- X_{be} = Break-even-Menge
- x = abgesetzte Menge
- UD = Deckungsumsatz
- K_f = Fixkosten der Periode
- S = Sicherheitskoeffizient
- db = Stückdeckungsbeitrag
- U = Umsatz
- DBV = Deckungsbeitragsvolumen, Deckungsquote, Deckungskoeffizient, Deckungs-Umsatz-Verhältnis
- G = Gewinn

$$\text{Gewinn} = 0 = (p - k_v) \cdot x - K_f$$

$$\text{Gewinn} = 0 = (\text{Stückerlös} - \text{variable Stückkosten}) \cdot \text{abgesetzte Menge} - \text{Fixkosten der Periode}$$

Beispiel für ein Einproduktunternehmen:

$$p = 200, k_v = 150, K_f = 50.000$$

Wie viele Produkte muss das Unternehmen absetzen, um in die Gewinnzone zu gelangen?

$$x_{be} = 50.000 / (200 - 150) = 1.000 \text{ Stück}$$

Das entspricht einem Umsatz von $x_{be} \cdot p = 1.000 \cdot 200 = 200.000$

Errechnen der Sicherheitsspanne: Um wie viel darf der Umsatz/Absatz maximal zurückgehen, bevor der BEP erreicht wird?

$$\text{Sicherheitsspanne} = (\text{Ist-Umsatz} - \text{Break-even-Umsatz}) / \text{Ist-Umsatz} \cdot 100$$

$$\text{oder bezogen auf den Absatz} = (x - x_{be}) / x \cdot 100$$

$$\text{Beispiel: } (250.000 - 200.000) / 250.000 \cdot 100 = 20 \%$$

$$(1.250 - 1.000) / 1.250 \cdot 100 = 20 \%$$

Erst wenn der Absatz oder Umsatz um mehr als 20 % sinkt, kommt das Unternehmen in die Verlustzone (je größer die Sicherheitsspanne, um so größer der Spielraum der Unternehmung in der Absatzplanung)

Beispiel für ein Mehrproduktunternehmen:

Darstellung mit Hilfe des Verhältnisses von **Deckungsbeitrag pro € Umsatz**
= **DBU-Faktor**

$$UD = K_f / (\text{DBU-Faktor}) = \text{Deckungsumsatz}$$

Beispiel:

Unternehmen stellt Produkte A, B, C her; Fixkosten der Periode = 60.000;
Stückerlöse, variable Stückkosten und erzielte bzw. geplante Verkaufsmengen
siehe folgende Abbildungen (Hopfenbeck):

Produkt	Stückerlös	Variable Stückkosten	Verkaufsmengen
A	4,00	2,48	20.000
B	6,40	5,00	8.000
C	5,80	2,80	16.000

Produkt	Erlös	Variable Gesamtkosten	DB Gesamt	DBU-Faktoren
A	80.000,00	49.600,00	30.400,00	0,380
B	51.200,00	40.000,00	11.200,00	0,219
C	92.800,00	44.800,00	48.000,00	0,517
Summe / Durchschn. DBU- Faktoren	224.000,00	134.400,00	89.600,00	0,400
Als Break-Even-Umsatz ergibt sich $60.000 / 0,4 = 150.000,00$				

3.6 Neuere Verfahren der Schwachstellenanalyse und der Kostensenkung im Unternehmen

3.6.1 Die Prozesskostenrechnung

Die Prozesskostenrechnung
Wesen der Prozesskostenrechnung
<ul style="list-style-type: none">• Prozesskostenrechnung:<ul style="list-style-type: none">➤ Ansatz der Kostenrechnung, die Gemeinkosten auf der Basis von Aktivitäten (= Prozessen), die den Unternehmensablauf abbilden, in die Produktkalkulation einzubringen• in den USA entwickelt, um:<ul style="list-style-type: none">➤ Kostentransparenz der Gemeinkostenbereiche zu erhöhen➤ Verursachungsgerechte Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenträger zu erreichen• keine einheitliche Meinung über den Aufbau, Ablauf, Ziele, Grenzen und Probleme der Prozesskostenrechnung• Hauptziel der PKR: Schaffung von Kostentransparenz in den indirekten Leistungsbereichen• Beheben der Fehler der Zuschlagskalkulation in der Vollkostenrechnung (Sicherstellen des Kostenverursachungsprinzips)• Werkzeuge: Finden und Festlegen von Kostentreibern (cost driver) durch systematische Tätigkeitsanalysen und Leistungsmessungen• PKR soll als permanentes Gemeinkosten-Controlling dienen

Ablauf der Realisierung der Prozesskostenrechnung

- Analyse, Informationsbeschaffung, **Tätigkeitsanalyse** zur Identifizierung von Prognosen
- **Entscheidung** für oder gegen Prozesskostenrechnung
- Definition von **Kostentreibern** (Festlegung von Produktgruppen und Produktmengen)
- Bilden einer **Prozesshierarchie**
- Definition der **Hauptprozesse**
- Definition der **Teilprozesse**: Erfassung aller Tätigkeiten, die in einer Einheit zu einem messbaren Ergebnis führen
- **Kostenzuordnung**: Ermittlung der **Prozesskosten** und der **Prozesskostensätze**; Erstellen einer **Prozesskostenstellenrechnung**
- Ergebnis und Effizienz, Kontrolle, Bilden von **Kostenverrechnungssätzen**
 - Prozesse sind **repetitive (sich wiederholende) Tätigkeiten** mit relativ geringem Entscheidungsspielraum in den verschiedenen Abteilungen/Kostenstellen des Unternehmens (z.B. Entwicklung, Beschaffung, Produktion, Absatz)

Beispiel: Beschaffungsfunktion im Einkauf

- **Teilprozesse** sind u.a.:
 - Angebote anfordern
 - Angebote auswerten
 - Bestellungen durchführen
 - Eingangsrechnungen kontrollieren
 - Reklamationsbearbeitung
 - Materialdisposition
- Aufgabe der PKR: Ermittlung des Werteverzehrs für die jeweiligen Teilprozesse oder Transaktionen

Grundtypen der Transaktionen

- **Logistische Transaktionen:**
 - gesamter betrieblicher Materialfluss vom Wareneingang bis zum Versand
- **Ausgleichende Transaktionen:**
 - Sicherstellung der notwendigen Vorhaltung von Materialien, Fertigungskapazitäten und Arbeitskräften nach den Bedarf in der Produktion (Umsetzen von Kundenaufträgen in Materialanforderungen, Bestellungen und Arbeitsaufträgen)
- **Qualitätsbezogene Transaktionen:**
 - betriebliche Qualitätskontrolle, Festlegung und Konstruktion von Produktspezifikationen, Überprüfung der ordnungsgemäßen Ausführung von anderen Transaktionen
- **aktualisierende Transaktionen:**
 - fortlaufende Aktualisierung der betrieblichen Informationssysteme (Konstruktionspläne, Fertigungsprogramme, Stücklisten, Materialspezifikationen, ...)
- **Erhebung der Teilprozesse** in Interviews mit den Kostenstellenleitern sowie **Zusammenfassung der Teilprozesse in Hauptprozesse** oder Aufteilung von Hauptprozessen in Teilprozesse

Tätigkeitsanalysen

Aktivität:

- Lieferanten finden
- Angebote einholen
- ...

Maßgröße:

Anzahl der Lieferanten
Anzahl der Angebot
...

Maßgrößen

Formulierungen von Maßgrößen:

Nr.:

Vorgang / Aktivität:

- | | |
|-----|--|
| 1 | Lieferantendefinition
Angebote einholen |
| 2 | - für Kaufteile |
| 3 | - für Rohmaterial |
| 4 | Bestellungen aufgeben |
| ... | ... |

Aktivitätsmengen für eine Planungsperiode

Abschätzen der Aktivitätsmengen für eine Planungsperiode:

Vorgang / Aktivität:

Lieferanten finden
Angebote einholen
...

Maßgröße:

Anzahl der Lieferanten
Anzahl der Angebot
...

Aktivitätsmenge:

1.000
500
...

Leistungsmengeninduzierte (Lmi) und leistungsmengenneutrale (Lmn) Kosten

- Unterteilung der Kosten in **leistungsmengeninduzierte (Lmi)** und **leistungsmengenneutrale (Lmn)**:

- Untersuchung, inwieweit der Mitarbeiterereinsatz und damit die **Kosten** der Aktivitäten mittel- bis langfristig in Bezug auf die Aktivitätsmengen **veränderlich** oder **unveränderlich** sind

<u>Vorgang / Aktivität:</u>	<u>Aktivitätskosten:</u>	<u>Kategorie:</u>
Lieferanten finden	20.000 Euro	Lmi
Angebote einholen	100.000 Euro	Lmi

- Notwendigkeit der Reduzierung der Vielzahl von Einflussfaktoren durch **Verdichtung der Teilprozesse in den Kostenstellen zu abteilungsübergreifenden Hauptprozessen** (z.B. Aufträge abwickeln, Produktänderungen durchführen, Varianten produzieren, ...)
- Darstellung von **mehrstufigen Prozesshierarchien**
- hierdurch Erleichterung der Identifikation der Kostentreiber

Aufteilung der Hauptprozesse in Teilprozesse

- Festlegen, ob Prozesse **mengenabhängig (lmi)** oder **mengenunabhängig (Lmn)** sind

<u>Prozesse:</u>	<u>Typ:</u>	<u>Bezugsgröße:</u>
Angebot bearbeiten	Lmi	Anzahl der Angebote bzw. -positionen
Material einlagern	Lmi	Anzahl / Dauer der Einlagerungen
Lieferantenrechnungen prüfen	Lmi	Anzahl der Rechnungspositionen
Abteilungen leiten	Lmn	-

Identifikation der Kostentreiber (cost driver)

- durch Zusammenfassen von sachlich zusammenhängenden Teilprozessen zu Hauptprozessen
- Identifikation der Kostentreiber als **eigentliche Bezugsgrößen** für die Verrechnung der angefallenen Gemeinkosten
- z.B. Höhe der Materialgemeinkosten nicht vom Wert der beschafften Materialien abhängig sondern von der Anzahl der getätigten Bestellungen, Lagerbewegungen, Dispositionsvorgängen, ...
- cost driver sind Maßgrößen zur Beschreibung der **Beanspruchung der Ressourcen** durch die Prozesse
- Kostentreiber sollten:
 - aus verfügbaren Informationsquellen **einfach ableitbar** sein
 - zur Beanspruchung der Ressourcen **proportional** sein
 - durchschaubar und verständlich sein

• **Beispiel für Prozessgrößen als cost driver** lt. Coenenberg:

Logistik:

- Ein- und Auslagerungspositionen
- Kubikmeter Lagerraum
- Lieferscheinpositionen
- Materialbestellungen
- Eingangsprüfungen

Produktion:

- Bauplanpositionen
- Vorfestigungspositionen
- Qualitätsprüfungen
- Montagepositionen
- Rüstvorgänge

Vertrieb:

- Kundenaufträge
- Zollsendungen
- Rechnungen
- Retourenausgänge
- Frachtbriefe

Festlegen der cost driver für jeden Teilprozess:

- können Mengen- oder Zeitwerte sein

Beispiel:

Kostenstelle: Einkauf

Hauptprozess: Beschaffung von Norm- und Kaufteilen (Serie)

Teilprozesse:

Kostentreiber:

- | | |
|-------------------------------------|--|
| - Angebot bearbeiten | - Anzahl der Angebote |
| - Material disponieren, wenn: | - Bearbeitungszeit je Materialnummer |
| → Bestellpunkt erreicht ist | - Anzahl dieser Teile |
| → Zugang oder Abgang vorliegt | - Anzahl dieser Teile |
| - Bestellungen auslösen | - Anzahl der Teile, bei denen
Bestellpunkt erreicht ist |
| - Termine verfolgen bei: | - Bearbeitungszeit je Bestellung |
| → normalen Bestellungen | - Anzahl normaler Bestellungen |
| → terminkritischen Bestellungen | - Anzahl terminkritischer Bestellungen |
| - Prüfung der Lieferantenrechnungen | - Anzahl der Rechnungspositionen |
| - Pflege der Datenbestände | - Anzahl der Datenänderungen |
| - Belege ablegen | - Anzahl der Rechnungen |

Analyse der Kostentreiber

- Zuordnung von Planprozesskosten zu den Planprozessmengen
 - vor allem: Personal-, Raum-, Strom-, Büromaterialkosten, ...
- Bilden von Prozesskostensätzen für diejenigen Kosten, für die bereits entsprechende Prozessgrößen definiert werden konnten

- Prozesskostensatz = $\text{Prozesskosten} / \text{Prozessmenge}$
 - = Kosten je Prozessgröße
 - = Beurteilungsmaßstab

- Beispiel: Prozess der Materialbeschaffung

<u>Prozesskosten:</u>	<u>Prozessgröße</u> :	<u>Prozessmenge:</u>
1.000.000 Euro	Bestellung und Lagervorgänge	50.000

Prozesskostensatz = $1.000.000 \text{ Euro} / 50.000 \text{ Vorgänge} = 20 \text{ Euro je Vorgang}$

Ermittlung von Prozesskostensätzen für die Kostenstelle Einkauf

Kostenstelle Einkauf: Hauptprozess „Beschaffung von Norm - und Kaufteilen“ (Preißler)

Teilprozesse	Kostentreiber	Prozess- menge / Periode	Prozess- kosten / Periode	Prozess- kostensatz in Euro
Angebot bearbeiten	Anzahl Angebote	800	30.000	37,50
Material disponieren, wenn Bestellpunkt erreicht ist	Anzahl dieser Teile	1.600	108.000	67,50
Material disponieren, wenn Zugang oder Abgang vorliegt	Anzahl dieser Teile	2.400	12.000	5,00
Bestellungen auslösen	Anzahl der Teile, bei der Bestellpunkt erreicht ist	1.600	30.000	18,75
Terminverfolgung normal	Anzahl dieser Bestellungen	1.300	15.000	11,54
Terminverfolgung kritisch	Anzahl dieser Bestellungen	300	60.000	200,00
Prüfung Eingangsrechnung	Anzahl Rechnungspositionen	3.000	30.000	10,00
Pflege der Datenbestände	Anzahl der Datenänderungen	150	9.000	60,00
Belege ablegen	Anzahl der Rechnungen	800	6.000	7,50

Aufbau einer Kostenstellenrechnung mit Differenzierung nach Lmi- und Lmn-Prozessen

- **Kosten der Lmn-Prozesse** können:
 - **ausgegrenzt** werden
 - Verzicht auf eine Umlage der Lmn-Prozesse
 - keine Berücksichtigung großer Gemeinkostenblöcke
 - Festschreibung der Gemeinkostenblöcke
 - **umgeleitet** werden
 - Kostenumlage der Lmn-Prozesse auf die Lmi-Prozesse im proportionalen Verhältnis zu den Prozesskosten der Lmi-Prozesse
 - **für jeden Lmi-Prozess** gibt es:
 - einen Prozesskostensatz (Lmi)
 - einen Umlagesatz (Lmn)
 - einen Gesamtprozesskostensatz
- **Umlagesatz (Lmn) pro Prozess**

$$= \frac{\text{Summe Lmn-Plankosten}}{\text{Summe Lmi-Plankosten}} \cdot \text{Lmi-Prozesskostensatz}$$
- **Gesamtprozesskostensatz = Prozesskostensatz + Umlagesatz**

Beispiel für die Berechnung der Gesamtkostensätze

Prozesse		Maß- größen	Plan- prozess- mengen	Plan- kosten	Prozess- kosten- satz (Lmi)	Umlage (Lmn)	Gesamt- kosten- satz
Angebote einholen	Lmi	Anzahl der Angebote	1.200	300.000	250	21,27	271,27
Bestellungen aufgeben	Lmi	Anzahl der Bestellungen	3.500	70.000	20	1,70	21,70
Reklamationen bearbeiten	Lmi	Anzahl der Reklamationen	100	100.000	1.000	85,10	1.085,10
Abteilung leiten	Lmn	-	-	40.000	-	-	-

Datenquellen der Prozesskostenrechnung

- herkömmliche **Kostenrechnung** (Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung)
- Gemeinkosten-**Wertanalysen**
- **Selbstaufschreibungen** / Tätigkeitsanalysen
- **Ablauforganisations**-Unterlagen
- **Aufbauorganisations**- und Stellenbeschreibungen
- **Interview**ergebnisse

- Hieraus Abbildung von **Tätigkeitsübersichten**:

Zum Beispiel:

Kostenstelle : Einkauf

Teilprozesse:	Mitarbeiter	Summe Prozesskosten
Angebot bearbeiten		
Für Serienteile	3	180.000 Euro
Für kundenspezifische Teile	2	130.000
Für Investitionsgüter	1	65.000
Material disponieren		
Für Serienteile	5	230.000
Für kundenspezifische Teile	2	100.000
...

Voraussetzungen für die Prozesskostenrechnung

- PKR ist nur bei repetitiven Vorgängen wirtschaftlich vertretbar
- Proportionaler Zusammenhang zwischen den Cost Drivern und den verursachten Kosten (besteht nicht immer)
- Cost Driver und Prozessgrößen müssen unternehmensindividuell erstellt werden (Abhängigkeit von spezifischen Produktions- und Verwaltungsbedingungen)
- kein starres Ablaufschema verfügbar (flexible Handhabung zur verursachungsgerechten Verrechnung der Overhead-Bereiche)
- Cost Driver in Zusammenarbeit mit den Kostenstellenverantwortlichen bestimmen
- Exakte Ermittlung der Prozesskostensätze und Durchführung einer verursachungsgerechten Produktkalkulation benötigen sehr detaillierte Daten über Prozesse und Kosten → erheblicher Aufwand
- Notwendigkeit der Tätigkeitsanalysen zur Unterscheidung von repetitiven Tätigkeiten und einmaligen Tätigkeiten → verursachungsgerechte Zuordnung der anfallenden Gemeinkosten auf die verschiedenen Tätigkeiten
- Integration der Prozesskostenrechnung in eine Teilkostenrechnung und nicht Rückschritt zur Vollkostenrechnung

3.6.2 Target Costing

Wesen des Target Costing:

= Zielkostenmanagement

- aus Japan stammendes Verfahren für die Planung und Einführung neuer Produkte und konsequenter Marktorientierung
- Zentrale Frage: Was darf das Produkt kosten? (Nicht: Was wird das Produkt kosten?)
- Festlegung der Zielkosten (Ermittlung des am Markt erzielbaren Preises abzüglich der erforderlichen Gewinnmarge)
- Preis- und kostenseitige Kundenorientierung
- Ansatzpunkt ist vor allem die Produktentwicklung
 - Praxiserfahrung: Festlegung von 80 % der Herstellkosten eines Produkts während der ersten 20 % des Konstruktionsprozesses

Vorteile des Target Costing:

- Verbesserung der Wettbewerbssituation durch bewusste Kunden- und Marktorientierung → nur Entwicklung von Produkten nach Kundenbedürfnissen
- Reduzierung von Entwicklungskosten durch Vorgabe von target costs
- Einbeziehung aller Stellen in den Planungsprozess → Steigerung des Wir-Gefühls und der Motivation → Überwindung von Ressortegoismen
- Erhebliche Risikoreduzierung, mit dem neuen Produkt Verluste zu produzieren

Anwendung in der Praxis:

- 1965 von Toyota entwickelt und seit 70er Jahren auch in anderen japanischen Unternehmen angewendet
- Anwendung von Unternehmen in Branchen mit wettbewerbsintensiven Märkten mit hohem Preisdruck
- Typische Branchen: Automobil-, Elektronik-, Halbleiterindustrie, Haushaltsgerätehersteller, Maschinenbau
- bei zunehmender Variantenzahl und immer kürzeren Produktlebenszyklen, häufigere Modellwechsel, kurz aufeinander folgende Produkteinführungen, hoher Automatisierungsgrad

Ablauforganisation des Target Costing:

Arbeitsschritte:

1. Festlegung der **Gesamtzielkosten**
 - am Markt erzielbarer Preis abzgl. Der Gewinnerwartung = definierte Zielkosten
 2. Aufspaltung der Zielkosten auf **Produktkomponenten**
 - akzeptierte Gesamtkosten werden auf Prozesse und Komponenten des Produktes bezogen (Vermeidung von over-engineering)
 3. **Grobentwurf** für das neue Produkt
 4. **Kostenschätzung** der Produktbestandteile
 - Erarbeiten **verbindlicher Vorgaben** für die Entwicklung, um ggf. eine Ziellücke zu schließen und wettbewerbsfähig zu sein
 - Erstellen von **Zielvereinbarungen** des Controllers mit den einzelnen Unternehmensbereichen
 - Maßnahmen zur **Kostensenkung**: physische Eigenschaften des Produktes (Logistikkosten), Verwendung von Standardteilen statt Spezialteilen, frühzeitige Einbeziehung der Lieferanten in den Planungsprozess, Änderung der Arbeitsgänge, Fremdbezug von Teilen statt Eigenfertigung
 5. **Kundenorientierte Gewichtung** der Produktbestandteile
 6. **Abgleichung** mit Ausgangsüberlegungen
 - Zielvereinbarungen gehen als **Vorgabe** in Planung ein
 - Konsequentes **Verfolgen von Planabweichungen** im Rahmen der Abweichungsanalyse
 - Stets **aktueller Informationsstand**
 - **Dynamische Fortschreibung** der Zielkosten (Veränderungen am Markt wie z.B. Innovationen)
- Operative Umsetzung sollte in **Querschnitt-Teams** erfolgen:
- gemeinsame Beeinflussung der target costs durch Marketing, Entwicklung, Einkauf, Produktion, Vertrieb und Controlling

3.6.3 Bedeutung von **Schwachstellenanalysen und Kostensenkungen**

Notwendigkeit von Kostensenkungen bei Einhaltung des ökonomischen Prinzips in Unternehmen

Forderung nach größtmöglichem Nutzen bei gegebenem Aufwand (**Maximalprinzip**) oder nach geringst möglichem Aufwand bei gegebenem Nutzen (**Minimalprinzip**)

Möglichkeiten der Kostensenkung:

- **absolute** Kostensenkung: Degression des Werteverzehrs bei konstanter Leistung → Zielsetzung: absolute Kostensenkung; kostenwirtschaftliches Denken
- **relative** Kostensenkung: konstanter Werteverzehr bei Leistungsprogression
→ Zielsetzung: Optimierung der Kosten-Nutzen-Relation; ertragswirtschaftliches Denken
→ Maßnahmen:
 - Erhöhung der funktionellen Leistungsstruktur
 - Kostenumstrukturierung
 - Veränderung der Kostenstruktur durch gezielte Maßnahmen
- **Möglichkeiten der Erfolgssteuerung** innerhalb der Unternehmung:
 - über den **Miteinsatz** (Kostengefüge) → Kostenseite
 - über die **Mittelverwendung** (Produktion) → Kostenseite
 - über die **Absatzleistung** (Vertriebsleistung) → Umsatzseite
- häufig Überbetonung der Umsatzseite und Vernachlässigung der Kostenseite bis in die jüngste Vergangenheit
- massiver Wandel aufgrund der verschlechterten konjunkturellen Lage und Umweltbedingungen in Richtung **intensiver Kostensenkungsprogramme**
- sollte eigentlich **kontinuierlich** in Unternehmen angewendet werden, um zu scharfe Einschnitte zu vermeiden
- vielfältige Möglichkeiten der Kostensenkung sollen durch Controller aufgezeigt und angeregt werden

3.6.4 Leitsätze für Kostensenkungsprogramme

1	Zwangsläufiger Kostensenkungserfolg bei systematischer Ansteuerung konkreter Kostensenkungsziele mit Hilfe geeigneter Maßnahmen (Radke)
2	Möglichkeit der Kostensenkung in jedem Unternehmen, unabhängig von Branche, Betriebsgröße und Unternehmensform
3	Kostensenkung sollte permanent erfolgen und institutionalisiert werden: Vorbeugende Kostensenkung!
4	Kostensenkung ist Begleitinstrument, nicht alleiniges Erfolgsrezept
5	Kostensenkungsmöglichkeiten als Voraussetzung, aber vor allem echter und klar dokumentierter Willen zur Kostensenkung notwendig
6	Es gibt natürliche Grenzen der Kostensenkung (z.B. Umweltbedingungen, Rechtsnormen, soziale Randbedingungen, ...)
7	Kostensenkung geht immer von oben nach unten und muss vorgelebt werden; Beginn der Kostensenkung in den Vorstandsetagen, nicht in den unteren Hierarchiestufen!
8	Kostensenkung sollte nicht nach dem Rasenmäherprinzip erfolgen: z.B. Forderung von 10 % Kostensenkung in allen Abteilungen ist unsinnig und ungerecht

Kostensenkungsmöglichkeiten:

- Kostensenkungsreserven müssen erkannt und definiert sein
- Kostensenkungsmöglichkeiten sollten kurzfristig realisierbar sein
- Differenz zwischen Istkosten und angemessenen Kosten
 - angemessene Kosten können sein:
 - zwangsläufig anfallende Kosten
 - bekannte Kostennormen
 - optimales Kostenniveau einer Branche
 - Normgrößen (z.B. Verkaufserlöse minus Normgröße (Gewinn, Cash Flow, Kapitalverzinsung, ...) = Angemessene Kosten) → Anlehnung an target costing vor allem in amerikanischen Gesellschaften
- Berücksichtigung der spezifischen Gegebenheiten der Unternehmung bei der Anwendung z.B. branchenspezifischer Normen

3.6.5 Planung und Durchführung von Kostensenkungsprogrammen

Die Phasen der Kostensenkung (Preißler)		
Anregungsphase	1	Anregung zur Kostensenkung
	2	Vorprüfung: Ist Kostensenkung erwünscht, möglich und widerspricht keinen betriebsinternen oder –externen Regelungen oder Zielen
	3	Wille und Entscheidung für Kostensenkungsmaßnahmen
Such- und Auswahlphase (Informationsphase)	4	Vorbereitung: Aufnahme des Istzustandes, Informationen aus Kostenrechnung, Kennzahlen, Soll-Ist-Vergleich
	5	Festlegung der Kostenverantwortlichen (Kostensenkungsteams)
	6	Erarbeitung und Prüfung von Kostensenkungsmöglichkeiten; Schwachstellenanalyse, Erarbeitung alternativer Lösungsansätze mit Kostenverantwortlichen; Sammeln von Verbesserungsvorschlägen, Motivation und Schulung der Mitarbeiter, Schaffung von Anreizsystemen, Abbau von Widerständen
	7	Durchführung von Grobnutzenanalyse
	8	Berechnung des Umfangs der Kostensenkungsziele, Gewichtung der Ziele, Vereinbarung konkreter Ziele
Realisationsphase	9	Festlegung der Vorgehensweise, Aufbau eines konkreten Terminplans, Festlegung der Verantwortlichen für die Durchführung (Projektleitung)
	10	Umstellung des Unternehmens auf den Sollzustand
Kontrollphase	11	Periodische Überwachung und Kontrolle, Messung und Feststellung der Kostensenkungserfolge
	12	Durchführung von Abweichungsanalysen durch laufende Soll-Ist-Vergleiche
Rückkopplungsphase	13	Ziehen der nötigen Schlussfolgerungen und evtl. korrigierende Maßnahmen zur Verfeinerung der Zielerreichung, ggf. Aufstellen neuer Kostensenkungsziele

Instrumente und Methoden zur Erkennung und Beseitigung von Schwachstellen:

- Grundlagenanalyse
- ABC-Analyse
- Wertanalyse
- Zero-Base-Budgeting
- Mitarbeiterbefragungen

→ werden im Folgenden behandelt

3.6.6 Grundlagenanalyse

Fragestellung der Grundlagenanalyse:

- Ist Tätigkeit **notwendig** oder kann sie entfallen?
- Kann Tätigkeit überhaupt **ausgeführt** werden?
- Bringt Tätigkeit überhaupt **Vorteile**?

Infragestellen von Tätigkeiten aufgrund von Veränderungen der Leistungsprozesse im Zeitablauf, die in Ablauforganisation noch nicht berücksichtigt wurden

→ **ersatzloses Streichen** von nicht erforderlichen, überflüssigen Arbeiten, die keine Vorteile bieten

Gründe für Streichen von Arbeiten:
→ Kostenanstieg für Tätigkeit
→ Nutzen nicht mehr gegeben
→ Einsatz neuer Verfahren und Technologien
→ Tätigkeit selbst oder ursprünglicher Zweck ist entfallen

3.6.7 ABC-Analyse

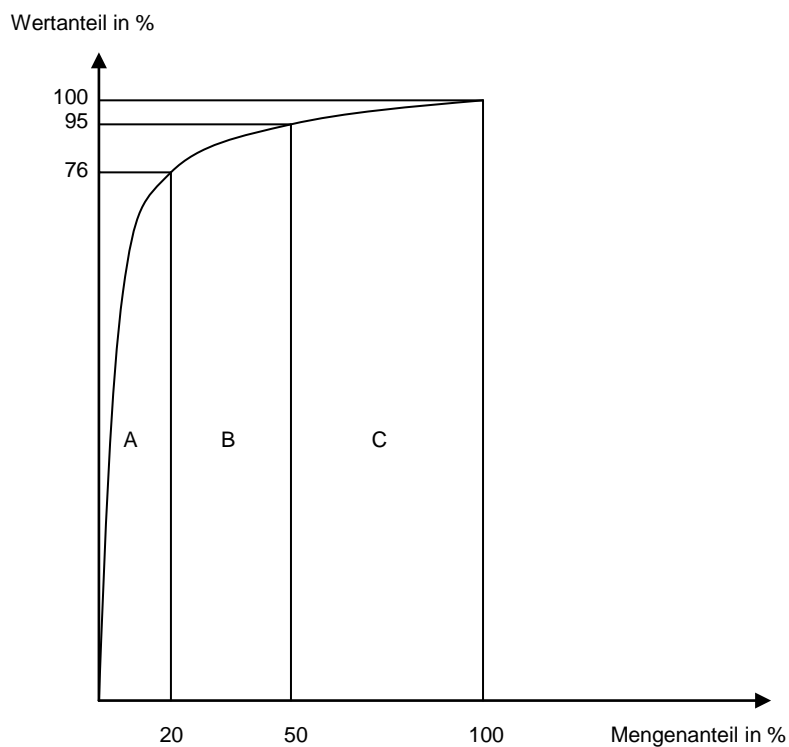
ABC-Analyse

- Notwendigkeit zum Setzen von Schwerpunkten bei der Bearbeitung der Beschaffungsobjekte aufgrund der Vielzahl der Objekte und deren unterschiedliche Werte
 - Vergleichsweise **wenige Materialpositionen haben einen hohen Verbrauchswert**, gleichzeitig eine große Anzahl von Positionen nur einen geringen Anteil am Gesamtwert der Materialien
 - Intensive Bearbeitung der ersten und weniger intensive Bearbeitung der zweiten Gruppe von Materialien
 - ABC-Analyse zur Klassifizierung der Materialien für einen **rationellen Einsatz** der materialwirtschaftlichen Aktivitäten
-
- Durchführung einer ABC-Analyse (in Tabellenform)
 - Berechnung des **Jahresumsatzes** für jede Materialdisposition (Menge * Preis)
 - **Sortierung** aller Positionen nach fallenden Umsatzwerten
 - Fortlaufende Nummerierung aller Positionen sowie **Kumulation der Umsatzwerte**, jeweils beginnend mit dem ersten Eintrag in eine Tabelle
 - Berechnung für jede Materialposition: **prozentualer Anteil der laufenden Nummer kumuliert und kumulierter Umsatz sowie dessen %-ualer kumulierter Wert**

Material-bezeichnung	lfd. Nr.	Anteil in %	lfd. Nr. in % kum.	Menge	Preis je St.	Jahresumsatz	Umsatz in % kum.	Klasse
A	1	10,00%	10,00%	10	150,00	1500,00	39%	A
B	2	10,00%	20,00%	25	57,40	1435,00	76%	A
C	3	10,00%	30,00%	15	19,00	285,00	84%	B
D	4	10,00%	40,00%	30	8,00	240,00	90%	B
E	5	10,00%	50,00%	35	6,00	210,00	95%	B
F	6	10,00%	60,00%	40	1,50	60,00	97%	C
G	7	10,00%	70,00%	45	1,30	58,50	99%	C
H	8	10,00%	80,00%	100	0,20	20,00	99%	C
I	9	10,00%	90,00%	1000	0,02	20,00	100%	C
J	10	10,00%	100,00%	150	0,10	15,00	100%	C
						3843,50		

- 20 % der Positionen machen einen Verbrauchswert von 76 % aus (A-Produkte)
- 30 % der Positionen machen einen Verbrauchswert von 19 % aus (B-Produkte)
- 50 % der Positionen machen einen Verbrauchswert von 5 % aus (C-Produkte)
- Prozentgrenzen von Branche zu Branche unterschiedlich:
 - Sehr steiler Verlauf bei technischen Artikeln sowie in der Fertigungsindustrie
 - Weniger steiler Verlauf im Groß- und Einzelhandel
- Keine starren Grenzen für die Einteilung von Klassen; ggf. auch vier statt drei Gruppen von Artikeln möglich

Abbildung: Graphische Darstellung der ABC-Analyse (Lorenzkurve)



Praktische Anwendungsbereiche der ABC-Analyse	
Material- und Einkaufsbereich	Lieferantenanalysen Bestellfrequenzen Lagerbestände Normierung
Vertriebsbereich	Kundenanalysen Umsatzanalysen Artikelanalysen
Kostenbereiche	Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgeranalysen

3.6.8 Wertanalyse

Wertanalyse

= systematische analytische Untersuchungsmethode mit dem Ziel der Steuerung in Richtung einer Wertsteigerung

= Methode zur Klarlegung unnötiger Kosten mit dem Ziel, die geplanten Leistungen eines Erzeugnisses mit den geringsten Kosten zu erreichen

Grundgedanke:

- Beschreibung und Zerlegung des Analyse-Objektes nach / in Funktionen
- Suche nach streng funktionsorientierten Lösungen

Anwendungsgebiete der Wertanalyse:

- Produktions- und Konstruktionsbereich
- Administrationsbereich

Einfluss der Wertanalyse auf:

- die Qualität des Erzeugnisses (Funktionsanalysen)
- die Rentabilität (Kostenanalysen)
- die erforderliche Zahl (Ablaufanalysen)

Untersuchungsobjekte der Wertanalyse:

- bereits im Leistungsprogramm enthalten (value analysis)
- im Entwicklungsstadium (value engineering)
- Wert- und Kostenvergleich des eigenen Produktes mit Konkurrenzprodukten (value control)
- Gemeinkostenwertanalyse (overhead-value-analysis)

Voraussetzungen für erfolgreiche Wertanalyse:

- ausdrückliche Unterstützung durch die Unternehmensleitung
- kooperationsbereites, nur der Unternehmensleitung gegenüber verantwortliches Team
- aussagefähiges Informationssystem und Informationen
- systematische und laufende Wertanalyse als Institution mit persönlicher Verantwortung gekoppelt

Ablauforganisation der Wertanalyse:

Vorbereitungsphase	<ul style="list-style-type: none"> - Auswahl des Untersuchungsobjektes - Abgrenzung des Untersuchungsrahmens - Aufgabe definieren - Ziele setzen - Projektorganisation: Zusammenstellen des Wertanalyse-Teams - Projektablauf: Festlegen der Termine
Durchführungsphase	<ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung des Istzustandes: <ul style="list-style-type: none"> → Beschaffung von Projekt- und Umfeld-Informationen, Kosteninformationen → Erstellen der Funktionsstruktur → Quantifizieren der Eigenschaften → Zuordnung der Kosten zu den Funktionen - Sollzustand festlegen: <ul style="list-style-type: none"> → Auswertung der Informationen → Überprüfung des Istzustandes mit den gesetzten Zielen → Festlegen der Sollfunktionen → Festlegen der Sollkosten → Prüfen der Aufgabenstellung - Entwicklung von Vorschlägen: <ul style="list-style-type: none"> → Anwenden von Ideenfindungstechniken → Wahl von Kreativitätstechniken → Beachten von Kreativitätsregeln → Nutzen von Informationsquellen - Überprüfung und Abstimmung der Vorschläge <ul style="list-style-type: none"> → Lösungsideen klassifizieren und bewerten → Lösungen ermitteln → Lösungen bewerten: Detailbewertung - Entscheidung für optimalen Vorschlag <ul style="list-style-type: none"> → Entscheidungsvorlage erstellen → Entscheidungen herbeiführen - Einführung und Durchsetzung des Vorschlages <ul style="list-style-type: none"> → Realisierung im Detail planen → Realisierung einleiten → Realisierung überwachen → Projekt abschließen
Kontrollphase	<ul style="list-style-type: none"> - Überprüfen der Ergebnisse - Erstellen von Abweichungsanalysen - Korrekturentscheidungen

3.6.9 Zero-Base-Budgeting (ZBB)

in den 60er Jahren bei Texas Instruments entwickelt

Wesentliche Merkmale:

- Bewertung einzelner sinnvoller Entscheidungs-/Verantwortungseinheiten (nicht Budgetierung der Gesamtplanung)
- Planung vom Nullpunkt: Vergangenheitswerte, die nicht weitergeführt werden, werden aus der Budgetierung genommen
- nur noch Betrachtung relevanter Kostenkomponenten für die zukünftigen Perioden
- Beschreibung von zielorientierten Leistungspaketen
- Auswerten und Bewerten aller Pakete durch eine Kosten-Nutzen-Analyse
- Bewertung der einzelnen alternativen Leistungsstufen (Soll-Leistungen)
- im Endeffekt Definition der in Zukunft besten Ausgabenalternative

Voraussetzungen für das ZBB:

- Beschreibung jedes Arbeitsganges in einem Entscheidungspaket
 - zu leistende / geleistete Arbeit
 - Nutzenbegründung
 - Methode der Nutzenmessung
 - finanzielle Erfordernisse
 - Alternativen und Konsequenzen bei Nicht-Genehmigung durch den Vorstand
- wirtschaftliche Durchführung der Budgeterstellung
- Zielorientierung notwendig (strategisch und operativ)
- Festlegen des Budgetinhaltes, des -ausmaßes, des zeitlichen Bezuges
- Orientierung an den jeweils übergeordneten Entscheidungsbündeln
- Überwinden des Denkens in Kreditlimits
- Rechtfertigung jeder Entscheidungseinheit über ihre Existenz und Tätigkeit mit Darstellung verschiedener Leistungsniveaus und Gegenüberstellung der Leistungsniveaus mit den jeweiligen Kosten-Nutzen-Relationen
- Genehmigung der Kostenstellenbudgets aufgrund der tatsächlich erforderlichen Mittel (nicht aufgrund eventueller Erlöse)

Mögliche Vorgehensweise bei ZBB	
Unternehmensführung formuliert die strategischen und operativen Ziele des Unternehmens, legt die Höhe der verfügbaren Mittel fest und teilt die ZBB-Bereiche ein	
Festlegung und Formulierung der Teilziele für die einzelnen Abteilungen sowie deren Unterteilung in Entscheidungseinheiten	
Festlegung der Leistungsniveaus auf Abteilungsebene	
Zusammenstellung verschiedener alternativer Verfahren auf Abteilungsebene zur Erreichung des Leistungsniveaus . Ermittlung der damit verbundenen Kosten	
Durch Abteilungsleiter Bilden einer Rangordnung der Entscheidungspakete als Richtlinie für die Mittelzuweisung	
Sammeln der Entscheidungspakete aller untergeordneten Stellen und Ordnung nach Prioritäten durch eine übergeordnete Stelle	
Führung entscheidet über Mittelzuweisung nach Abklärung der Prioritäten	
Controlling leitet aus Entscheidungspaketen die Budgets ab, die für Abteilungen Vorgabecharakter haben	
Controlling kontrolliert die Einhaltung der Budgets und meldet wesentliche Abweichungen	

3.6.10 Mitarbeiterbefragung als Methode der Schwachstellenanalyse

einfache, preiswerte und schnelle Methode der Schwachstellenanalyse

Erstellen und Abarbeiten von **Prüflisten**

Primäre Fragen:

- nach zu beseitigenden Störungen und Schwierigkeiten im betrieblichen Ablauf
- häufig wiederkehrende Fehler
- Unklarheiten
- organisatorische Mängel
- Leerläufe / Leerzeiten
- vermeidbare Kosten
- ...

weiteres **Differenzieren und Eingrenzen der Globalmängel**

Erarbeiten eines **Schwachstellenprofils** der Unternehmung

Verbesserung der schwächsten Punkte durch **Sofortprogramm**

Ablauforganisation der Schwachstellenanalyse mit Beurteilungsbögen:

Initialphase	Grobe Kosten-Nutzen-Analyse , ob Schwachstellenanalyse sinnvoll
Informationsphase	Erarbeiten von Fragebögen (durch Berater, vergleichbare Unternehmen, Organisationsuntersuchung, Richtlinien, Literatur)
Konkretisierungsphase	<ul style="list-style-type: none">- Auflösen der Fragebögen durch Verdichten- Einbau von Plausibilitätskontrollen zur Erkennung von Falschaussagen- präzise Fragen für präzise Antworten
Bewertungsphase	Vor Einsatz der Fragebögen: Tests zur Ausschaltung grober Fehler und Sicherstellung des Erfolges
Durchführungsphase	<ul style="list-style-type: none">- Verteilen der Fragebögen und Terminpläne- Bögen werden anonym gemeinsam einmal ausgefüllt- Verdichten der Antworten mit Plausibilitätskontrollen- Erkennen von Trends- Graphische Darstellung des Aktionsprogramms Erarbeiten eines konkreten Schwachstellenprogramms mit Verantwortlichen und Terminen

Abbildungen: Fragebögen bei Organisations-Klimauntersuchungen (Auszug) (Preißler)

Controlling	Schwachstellenanalyse	Blatt
<p>Gibt es bestimmte Störungen und Schwierigkeiten im betrieblichen Ablauf, die Ihrer Meinung nach beseitigt werden sollten? (z.B. häufig wiederkehrende Fehler, Unklarheiten, organisatorische Mängel, Leerläufe, vermeidbare Kosten ...).? Bitte führen Sie diese Störungen und Schwierigkeiten hier auf:</p>		
<p>Was würden Sie ändern, wenn Sie allein dafür verantwortlich wären:</p> <p>1. An Ihrem eigenen Arbeitsplatz</p>		
<p>2. im Unternehmen</p>		
<p>Wo sehen Sie im Unternehmen Rationalisierungsmöglichkeiten und Verbesserungsmöglichkeiten?</p>		

Beurteilungskriterium	Beurteilungsmaßstab										
	Sehr gut		gut		mittel			schlecht		Dringend zu lösen	
	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%	0
1. Unternehmen allgemein											
Gesellschafts- und Rechtsform											
Finanzielle Ausstattung, Finanzkraft											
Ertragssituation											
Zukunfts- und Entwicklungsmöglichkeiten											
Innovationsfähigkeit											
...											
2. Unternehmensführung und Führungsstil											
Unternehmenszielsetzung											
Unternehmensplanung											
Qualität des Management											
Durchsetzungsfähigkeit											
Entschlussbereitschaft											
Menschenführung											
Führungsstil											
Verhältnis der Führungskräfte zueinander											
Zusammenarbeit innerhalb der Geschäftsleitung											
Informationspolitik, Führungsinformationen											
Effizienz von Besprechungen											
Kontrollfunktion											
Geschlossenheit											
Motivation der Mitarbeiter											
Kostenbewusstsein											
Kompetenzabgrenzung, Stellvertreterfrage gelöst											
...											
3. Organisation											
Aufbauorganisation											
Abgrenzung von Aufgaben, Kompetenz und Verantwortung											
Ablauforganisation											
Informationssystem											
Vorschlagswesen											
Interne Revision											
...											
4. Personalpolitik											
Fluktuation											
Altersstruktur der Belegschaft											
Lohn- und Gehaltsniveau											
Betriebsklima											
...											

4. **Elemente des strategischen Controlling**

1.1 **Charakteristische Merkmale**

Aufgabe des strategischen Controllings

= die Unterstützung und Gewährleistung der nachhaltigen Existenzsicherung des Unternehmens

Engpassorientierung:

- sachgemäße Information bei Engpasssituationen
- Konzentration auf Engpassprobleme
 - schnelle Reaktion der Entscheidungsträger
 - Wachstum des Unternehmens

Zukunftsausrichtung:

- Betrachtung zukünftiger Abläufe und Ergebnisse
- Vergangenheit gibt ggf. Hinweise auf zukünftige Entwicklungen
- Einbeziehung von Faktoren in die Planung, die später die Erträge und Kosten verändern (Abhängigkeiten, Knappheiten, ...)
- Erarbeiten eines Frühwarnsystems

Das Feedforward-Denken:

- mittel- bis langfristiger Planungshorizont (nach vorne unbegrenzter zeitlicher Horizont)
- Einbeziehung der Umwelt
- Existenzsicherung durch bessere und frühzeitige Anpassung an Entwicklungen von außen
- Schaffen und Erhalten von Erfolgs- und Ertragspotentialen zur lebensnotwendigen Gewinnerzielung

4.2 Instrumente im Frühwarnsystem des strategischen Controlling

4.2.1 GAP-Analyse

GAP-Analyse

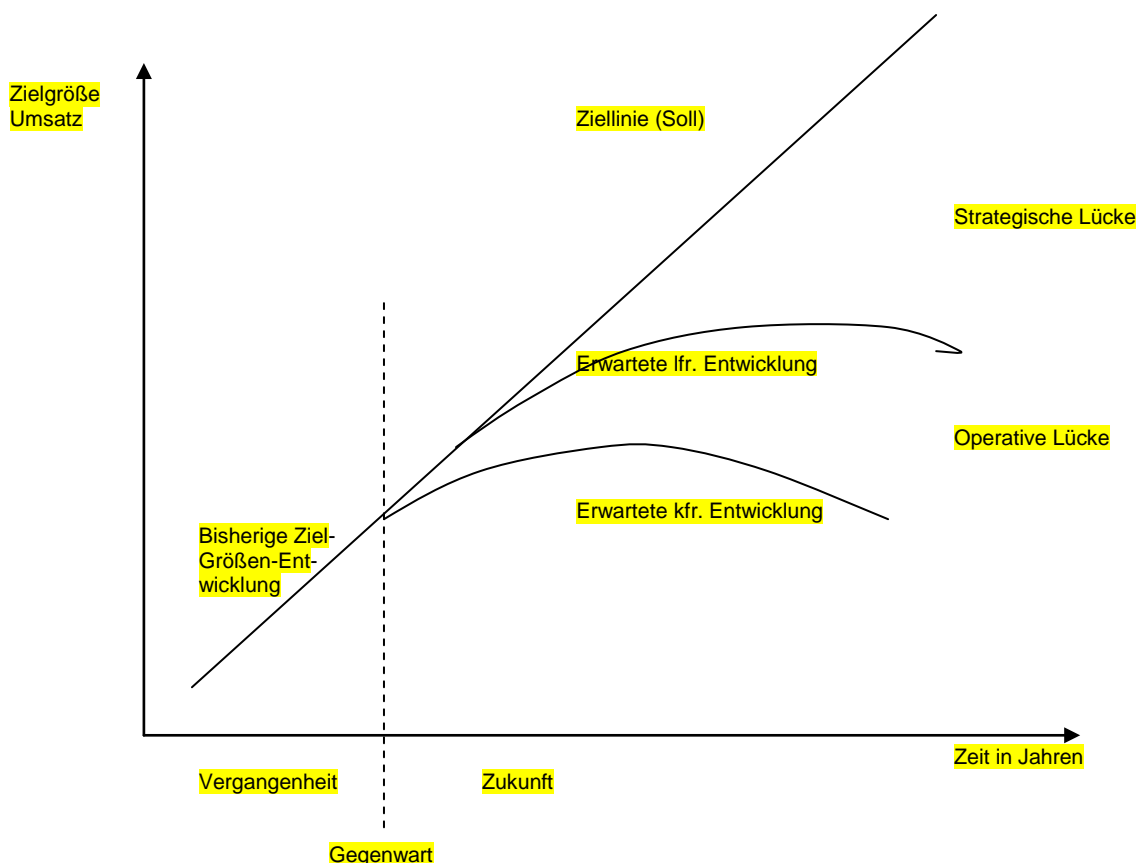
= Aufzeigen von Planungs- oder Ziellücken durch Gegenüberstellung von einer geplanten Ziellinie (Soll) und entsprechenden voraussichtlichen Ist-Werten (Wird)

Zielgröße kann z.B. der Betriebsgewinn oder der Umsatzerlöse sein

Ablauf der GAP-Analyse:

- Auswertung der strategischen Zielsetzung und Umsetzung in konkrete Unternehmensstrategie
- Aufzeigen, ob zukunftsbezogene strategische Ziele mit der gegenwärtigen Unternehmensstrategie überhaupt erreicht werden können
- Festhalten von quantifizierbaren Zielvorgaben in einer Zielkurve
- je größer die Lücke, desto dringlicher eine sofortige Strategieänderung

Abbildung: Die strategische Lückenplanung (GAP-Analyse) (Hopfenbeck)



Die strategische Bilanz als Analyse-Instrument

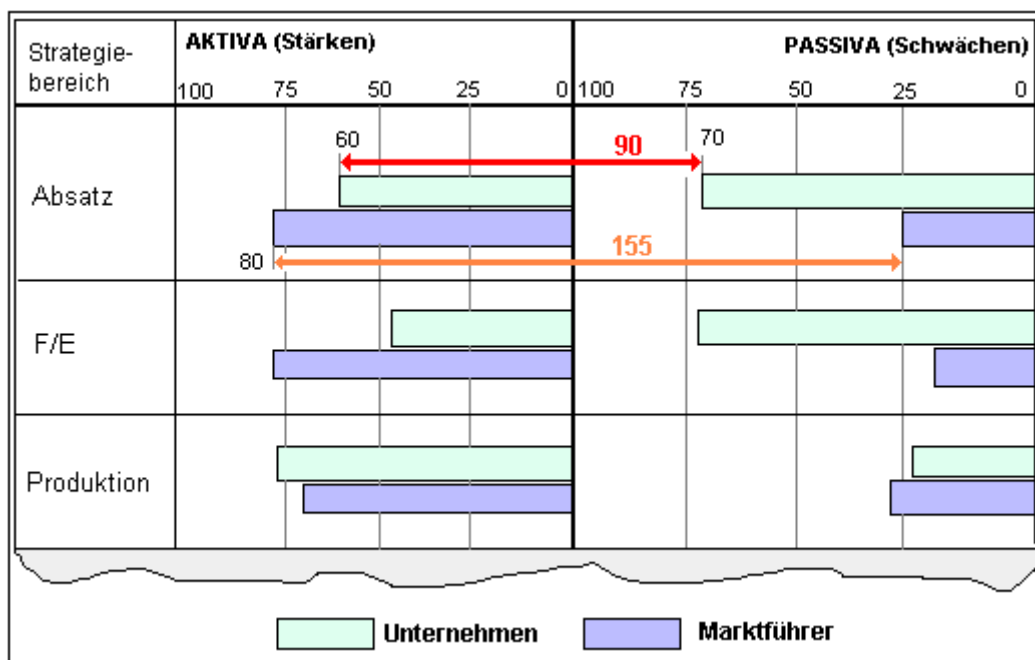
Bilanzpositionen nicht in herkömmlichem Sinne sondern **Gegenüberstellung von Stärken (Aktiva) und Schwächen (Passiva)** der einzelnen Managementbereiche des Unternehmens (auch im Vergleich zum Marktführer)

Funktionsbereiche der Gestaltungsfaktoren (nach Mann):

- Kapital
- Material
- Personal
- Absatz
- Know-How

Ziel: Ermittlung des **Minimumsektors als Engpasssituation**

- Eintragen von schwerwiegenden Problemen des jeweiligen Sektors
- Subjektive Bewertung der Chancen- und Problemträchtigkeit des jeweiligen Problembereichs (100% unlösbare Probleme = höchster Engpass, 0% keine Probleme)
- geringster skaliertter Abstand zwischen positiven und negativen Abhängigkeiten = dominierender Engpass
- Entwickeln eines **Maßnahmenkataloges** zur Reduzierung des Abstandes



Strategische Bilanz. Beispiel: Personal als strategischer Engpass (Hopfenbeck)

Strategische Bilanz für Firma					
Aktiva		Passiva			
	Erfüll.grad		Probl.grad	Abstand	Rang
Kapital	90	Kapital	40	150	4
Gesunde Finanzstruktur Hoher Aktienkurs Genehmigtes Kapital Unausgenutzte Kreditlinien Kapazitätsreserven für Zusatzgeschäfte		Überkapazitäten am Markt Wachsende Fixkostenbelastung Hohe Fixkostensteigerungen durch Personalintensität Wenig Ausweichmöglichkeiten durch Spezialmaschinen Schnelle technische Überholung des Maschinenparks			
Material	100	Material	70	130	3
Guter Qualitätsstand Fertigwaren Spitzenprodukte, Qualitätsvorsprung Produkte in wachsenden Märkten Chancen für Kostensenkung durch Wertanalyse Hoher Fertigwarenumschlag		Verteuerung der Rohstoffe Monopolisierung der Rohstofflieferanten Fehlende Ausweichmöglichkeiten im Rohstoffeinsatz Abnehmende Rohstoffqualität Hohe Rohstoffbestände durch Saisoneinkauf			
Personal	50	Personal	70	80	1
Neues Management Neugeschaffene Nachfolgeregelungen u. Stellvertretungen Innovationsfreudige Führungskräfte Kooperativer Führungsstil eingeführt Gute Zusammenarbeit mit Arbeitnehmervertretung		Facharbeitermangel Steigende Fluktuation im Produktionsbereich Zunehmende Kostensteigerungen bei Ausländern Ungünstige Verkehrsanbindungen zu Produktionsstätten Zunehmende Personalbeschaffungskosten			
Absatz	90	Absatz	20	170	5
Steigende Markenprofilierung Deckungsbeitragsstarke Produkte in wachsenden Märkten Steigende Distribution im Handel Abnehmende Konditionsprobleme Hoher Bekanntheitsgrad der Unternehmung		Konzentrationsprozess am Absatzmarkt Steigender Preiswettbewerb Konjunkturabhängige Nachfragerentwicklung Imitationsversuche beim Wettbewerb Steigende Bedeutung der Zweitmarken			
Know-how	80	Know-how	70	110	2
Schubladenpläne für neue Produkte Bewährte Verfahren zur Krisenbewältigung Wachsende Lizenzverträge im Ausland Gute Kenntnis der Bedürfnisse der Zielgruppen Kreative Entwicklungsabteilung		Schwierigkeiten bei der automatischen Datenverarbeitung Rationalisierungsbedarf in der Verwaltung Fehlende Automatisierungsverfahren in der Fertigung Organisatorische Schwierigkeiten im Auftragsdurchlauf Steigender Personalkostenanteil			

Maßnahmen zur Überwindung eines strategischen Engpasses (Preißler)

Maßnahmen zur Überwindung des strategischen Engpasses „Personal“								
Aktiva				Passiva				
Maßnahmen weitere Stärkung	s	o	e	Maßnahmen Schwächenreduktion	s	o	e	
Beschleunigte Einführung des neuen Führungssystems	1	2	1	Lehrlingsbetreuung verbessern	1	2	2	
Verstärkung der internen Kooperationsbereitschaft	1	1	1	Eigene Facharbeiter ausbilden	1	2	2	
Projektmanagement einführen	2	2	2	Treueprämie für Facharbeiter einführen	2	2	2	
Einführung von regelmäßigen Abteilungsbesprechungen	2	2	1	Arbeitsbedingungen in der Produktion verbessern	1	0	1	
Tantiemesystem für Mittleres Management einführen	2	2	2	Werksbusse einsetzen, um Standortnachteile auszugleichen	2	2	2	
Vorschlagswesen einführen	2	2	1	Interne Stellenausschreibungen ausbauen	2	2	1	
Akkordlohn durch Prämienlohn ersetzen	0	2	2	Interne Schulung forcieren	1	1	1	
				Aufstiegschancen für Facharbeiter durch Karriereprogramm	0	1	2	
Legende zur Tabelle: s = schnell wirksam o = operational e = effizient				Legende zur Tabelle: 0 = nicht/fast nicht zutreffend 1 = Mittlerer wert 2 = sehr stark zutreffend				

4.2.2 Portfolio-Analyse

Grundidee:

Ausgangspunkt:

ist die optimale Mischung eines Wertpapier-Portefeuilles in der Finanzwirtschaft (Berücksichtigung von Renditeerwartungen, Sicherheits- und Risikoerwartungen, Verfügbarkeit, ...)

Ziel:

ist Streuung der Anlagemöglichkeiten zu einem ausgewogenen Gesamtportfolio

Übertragen des Grundgedankens auf die Unternehmung:

- Vielzahl einzelner Elemente (Produkte, Produktgruppen, strategische Geschäftseinheiten, ...)
- Betrachtung der spezifischen Erfolgspotentiale, Chancen und Risiken in der Unternehmens-Gesamtschau
- Basis der Geschäftsfeldplanung
- Hilfsmittel zur Charakterisierung und zielorientierten Zusammenstellung strategischer Alternativen

Zentrale Charakteristika der Portfolio-Analyse:

- konsequente Betrachtung des Unternehmens-Ganzen
- Verbesserung der Mittelzuweisung
- Berücksichtigung der Interdependenzen zwischen den betrieblichen Teilsystemen
- Ausrichtung auf die Schlüsselprobleme in strategischen Geschäftsfeldern

Generell gültige Vorgehensweise einer Portfolio-Analyse:	
Segmentierung	<ul style="list-style-type: none"> - Bilden von Strategischen Geschäftsfeldern (SGFs) - Problem der sinnvollen Abgrenzung - z.B. Produkte, Vertriebswege, Kunden/Kundengruppen, Markträume, Sparten/Bereiche, Firmen innerhalb eines Konzerns, ...
Festlegen der Schlüsselfaktoren:	<ul style="list-style-type: none"> - Komprimierung der Einflussfaktoren auf zwei Dimensionen jeweils eine interne Größe und eine externe Größe - Unterscheidung von verschiedenen Portfolio-Modellen aufgrund der gewählten Erfolgseinflussfaktoren
Positionierung der SGFs:	<ul style="list-style-type: none"> - Eintragen der SGF in die Matrix - Visualisierung der Situation der jeweiligen SGFs - Größe der Punkte oder Kreise je nach Bedeutung der SGFs
Erstellen und Beurteilen des Ist-Portfolios	<ul style="list-style-type: none"> - Berücksichtigung von Ausgewogenheit, künftiger Fortentwicklung, Abweichungen und Ursachen zu den Normstrategien - welche Maßnahmen sind zu treffen?
Ableitung von Normstrategien	<ul style="list-style-type: none"> - Erarbeiten von Verhaltensempfehlungen - Ziel: Erreichen einer/eines ausgewogenen Mittelenstehung/-verbrauchs - Ressourcenorientierte Gesamtsteuerung
Entwurf eines Konkurrenz-Portfolios	<ul style="list-style-type: none"> - Darstellung der Wirkungen (eigener) möglicher Strategien auf das Verhalten der Konkurrenz - umgekehrte Wirkungen
Festlegen eines Sollportfolios	<ul style="list-style-type: none"> - Darstellung der angestrebten strategischen Position - mit der Eintragung von Richtungspfeilen - und ergänzend von Risiko-Richtungspfeilen

Portfolio-Arten:

- Unternehmens-Portfolio
- Sparten-Portfolio
- Produkt-Portfolio
- Kunden-Portfolio

Portfolio-Konzepte:

- Marktwachstum - Marktanteils-Portfolio
- Marktattraktivitäts - Wettbewerbs-Portfolio
(= Branchenattraktivitäts - Geschäftsfeldstärken-Portfolio)
- Produkt-Lebenszyklus - Wettbewerbs-Positions-Portfolio
- Geschäftsfeld - Ressourcen-Portfolio

Die 4-Felder Matrix (= Boston-Matrix)

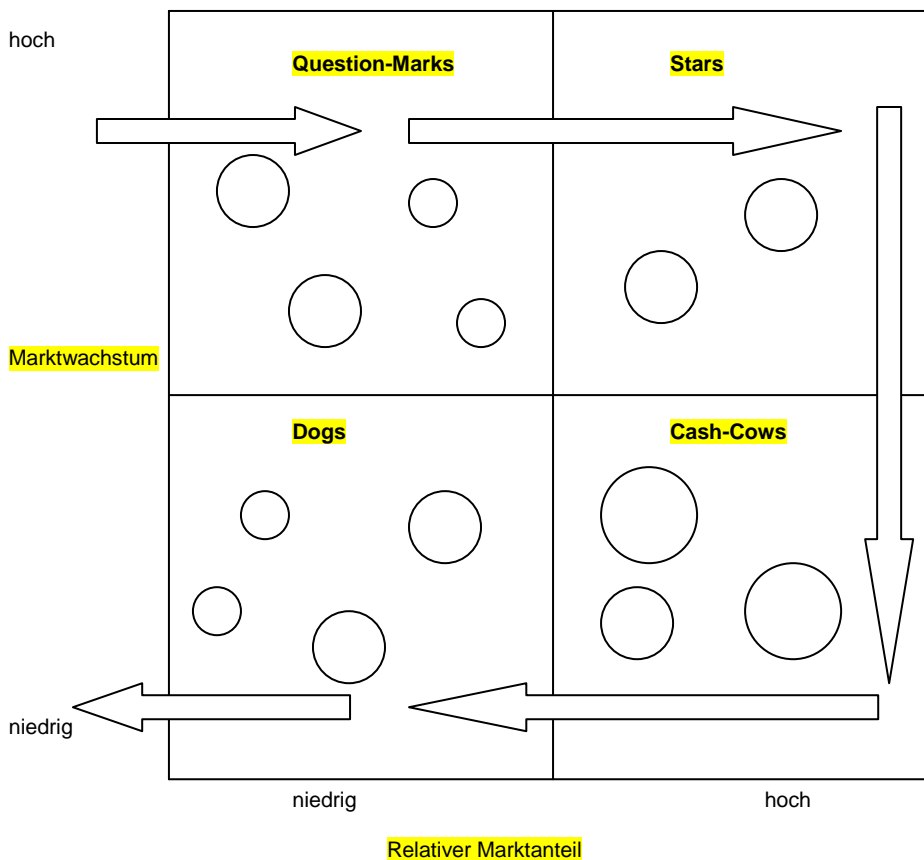
von der **Boston-Consulting-Group** entwickelt

Achsenbeschriftung:

- **relativer Marktanteil** (Relative Competitive Position)
(von der Unternehmung selbst beeinflussbare Größe)

= $\frac{\text{Eigener Marktanteil des SGFs}}{\text{Marktanteil des SGFs des stärksten Konkurrenten}}$
- **Marktwachstum** (Business Growth Rate)
(von der Unternehmung nicht beeinflussbare Größe)

Abbildung: Vierfelder Portfolio (Hopfenbeck)



Die Boston-Consulting-Group-Matrix		
Quadrant und Positionierung	Bewertung	Normstrategie
Question marks: Hohes MW Niedriger MA	Diese SGFs erfordern i.d.R. einen Entscheid: Versuch, den MA entscheidend zu verbessern: bedeutet zwangsläufig aggressive Investitionspolitik mit entsprechendem Mittelbedarf Einheit evtl. eliminieren	Selektion: Offensivstrategie: große Investitionen zur Stärkung der Wettbewerbsvorteile und Finanzierung aus Cash Cows Abbau/Rückzug: Dort wo Chancen für zukünftigen Erfolg nicht gesehen werden
Stars: Hohes MW Hoher MA	Man ist Marktführer auf einem schnell wachsenden Markt Der hier erzielte Cash flow muss reinvestiert werden Starkes MW impliziert Bereitschaft zu großen Investitionen Soll MA ausgebaut werden, sind eskalierende Investitionen einzuplanen Kann die Unternehmung nicht mithalten, verschlechtert sich automatisch der relative Marktanteil	Investitionsstrategie: Position mindestens halten oder ausbauen Wettbewerbsvorteile stärken
Cash cows: Niedriges MW Hoher MA	Bei gegebener Marktführerschaft verlangsamtes MW Kein großer Investitionsbedarf mehr gegeben Aus günstiger Kostensituation als Marktführer ergibt sich positive Cash flow-Situation Erwirtschaftete Überschüsse dienen zur Finanzierung z.B. der eigenen Nachwuchs-SEGs (auch externe Finanzierung möglich)	Abschöpfung: Position halten und wenn möglich festigen Nur notwendige Investitionen (Rationalisierung)
Dogs: Niedriges MW Niedriger MA	Mittel- bis langfristiger Abbau der SEGs, da auf gesättigtem Markt ein Ausbau des eigenen MA nur durch unverhältnismäßig hohen Aufwand erreichbar Potentielle Liquidationskandidaten Sind zu halten, solange noch positive Deckungsbeiträge erwirtschaftet werden	Desinvestition: Minimale Investitionen „Ernten“ Evtl. Verkauf, Liquidation

Die 9-Felder Matrix (McKinsey-Portfolio)

Aufgabe der strengen Eindimensionalität der Zwei-Faktoren-Matrix

Zweidimensionale Achsenausprägung mit jeweiligen **Faktorenbündeln** innerhalb der beiden Kategorien

- **Marktattraktivität**

(externe, nicht beeinflussbare Dimension; repräsentiert Elemente des Erfolgspotentials zur Zielerreichung)

- **Geschäftsfeldstärke (= relative Wettbewerbsvorteile)**

(interne, beeinflussbare Dimension; zeigt Stärken und Schwächen der Unternehmung auf dem Markt gegenüber dem wichtigsten Konkurrenten)

durch Trennlinien: niedrig, mittel, schlecht bzw. schlecht , mittel, gut ergibt sich 9-Felder-Matrix

Abbildung: Portfolio einer Produktgruppe mit mittlerer MA und GFS (Preißler)

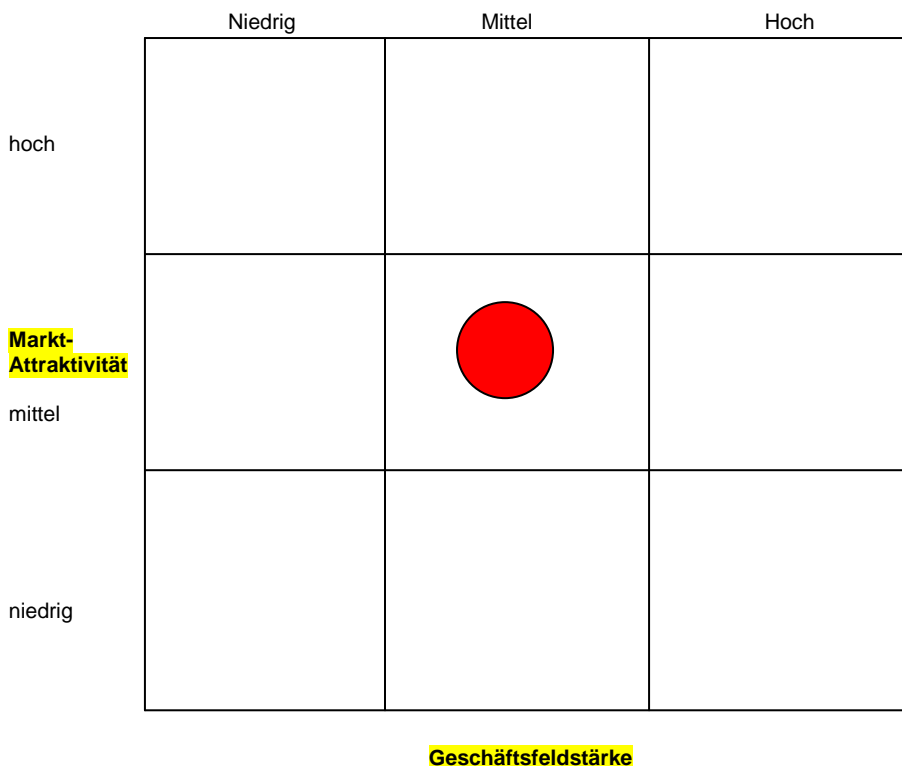
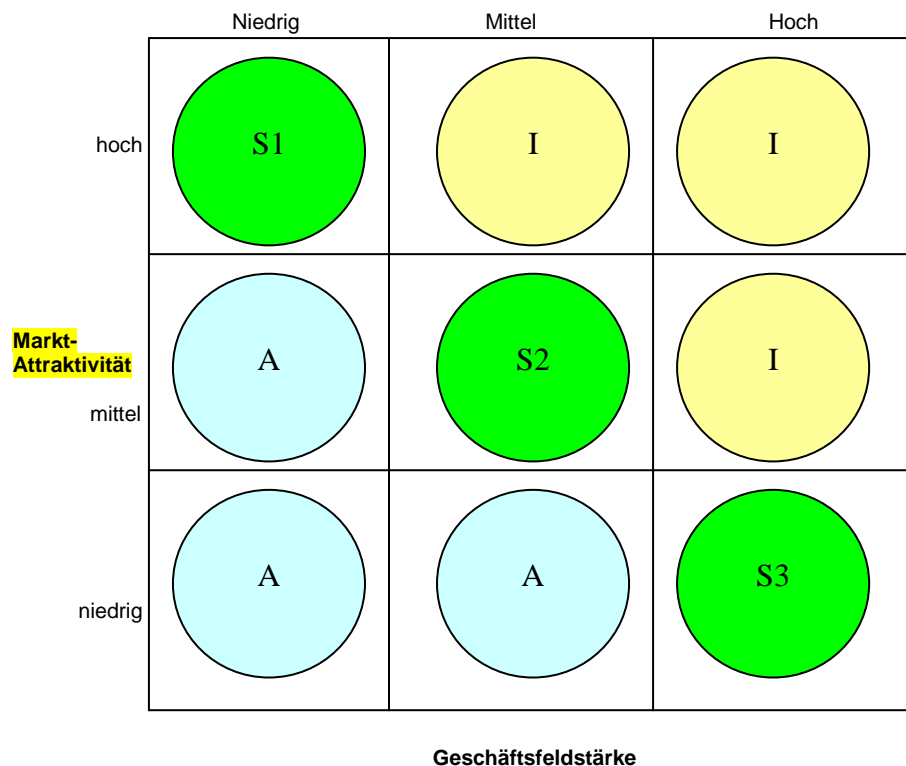


Abbildung: Normstrategien in der Multifaktoren-Matrix (Hopfenbeck)



Kategorien:

A = Abschöpfungs- bzw. Desinvestitionsstrategien

I = Investitions- bzw. Wachstumsstrategien

S = Selektive Strategien

S1 = Offensivstrategien

S2 = Übergangsstrategien

S3 = Defensivstrategien

Darstellung der Normstrategien (Hopfenbeck)

Strategie: Investitions- und Wachstumsstrategien

Ziel: Halten der Wettbewerbsvorteile

Taktische Aktionen: Schwachstellen beseitigen; Solide Wettbewerbssituation weiter ausbauen;
Konkurrenten vom Eindringen in Marktsegmente abhalten

Cash Flow: Kurzfristig negativ; Mittel- und langfristig positiv

Risiko: Berechenbar

Ökonomischer Horizont: Mittel- bis langfristig

Bedeutung: Diese SEGs tragen zum zukünftigen Gewinn und Wachstum der Unternehmung bei; SEGs erfordern hohe Investitionen

Strategie: Abschöpfungs- oder Desinvestitionsstrategien

Ziel: Abschöpfen der Gewinne oder Desinvestition

Taktische Aktionen: Ausnutzung aller Rationalisierungsreserven und Synergieeffekte in Produktion und Vertrieb

Cash Flow: Kurzfristig positiv; Mittel- und langfristig negativ

Risiko: gering

Ökonomischer Horizont: kurzfristig

Bedeutung: können zu gegenwärtigen Gewinn der Unternehmung beitragen; erfordern keine zusätzlichen Investitionen; sind aber im allgemeinen desinvestitionsverdächtig

Strategie: Offensivstrategien

Ziel: Wachstum bzw. Erhöhung des Marktanteils

Taktische Aktionen: hohe Aufbauinvestition; unsichere ökonomische Perspektiven; können zum zukünftigen Wachstum der Unternehmung beitragen

Cash Flow: Kurz- und mittelfristig negativ; langfristig positiv

Risiko: unsicher / hoch

Ökonomischer Horizont: langfristig

Bedeutung: aus diesen SEGs sind die zukünftigen Gewinnpotentiale auszuwählen

Strategie: Übergangsstrategien

Ziel: Wachstums- oder Gewinnziele

Taktische Aktionen: Konsolidierung einer Investitions-/Wachstumsstrategie oder einer Desinvestitionsstrategie; Rationalisierungsmaßnahme ohne großen Ressourceneinsatz

Cash Flow: positiv

Risiko: berechenbar

Ökonomischer Horizont: mittel- und langfristig

Bedeutung: versuchen, ohne großen Ressourceneinsatz eine horizontale Positionsänderung herbeizuführen; oder abwarten, wie sich die Marktattraktivität verschiebt

Strategie: Defensivstrategien

Ziel: Absicherungsziele (z.B. Wettbewerbsvorteile halten, Wettbewerb abhalten)

Taktische Aktionen: Kostensenkungsprogramme; Produktdifferenzierung; Verbesserung des Kundendienstes; Preispolitik, usw.

Cash Flow: kurz- und mittelfristig positiv

Risiko: niedrig

Ökonomischer Horizont: mittelfristig

Bedeutung: tragen zum gegenwärtigen Gewinn der Unternehmung bei; erfordern geringe Investitionen zur Erhaltung der relativen Wettbewerbsvorteile

Wesentliche Kriterien der Marktattraktivität:

- Marktvolumen
- Marktpotential
- Marktwachstum
- Marktqualität
- Zahl und Größe der Wettbewerber (Marktbesetzung)
- Investitionsbereitschaft der Wettbewerber
- Markteintrittsschwellen für neue Wettbewerber
- Abnehmer (nach Zahl, Größe und Volumen unterteilt)
- Erforderliche Marktbearbeitungsintensität
- Profitabilität, Deckungsbeiträge absolut und prozentual
- Abnehmerverhalten und Abnehmerbedingungen

Wesentliche Kriterien der Wettbewerbsvorteile:

- Marketing-Mix
- Produktpolitik
- Preis- und Konditionspolitik
- Distributionspolitik
- Werbung und Verkaufsförderung
- Service und Kundendienst
- Logistik
- Erfahrungspotential (F&E, Fertigung, ...)
- Finanzielle Ausstattung
- Know How
- Einkaufspotential
- Kapitalkraft
- Strategien
- Investitionsbereitschaft und -möglichkeiten
- Kapazitäten (technisch, personell, quantitativ, qualitativ)
- Intern-strukturelle Qualifikation

Ermitteln von Marktattraktivität und Wettbewerbsvorteilen durch

Skalierungsverfahren:

- Durchführung von Befragungen
- Meinungen auf mehrstufiger Skala zu den einzelnen Faktoren
- Möglichst objektiv aus Abnehmersicht, nicht subjektiv aus Unternehmenssicht

**Skalierungsverfahren (Ziegenbein in Preißler)
für die Marktattraktivität der SGE A**

Kriterium	Skalierung									
	niedrig			mittel				hoch		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Marktgröße										
Marktwachstum										
Branchenrentabilität										
Wettbewerbssituation										
Investitionsintensität										
Substitutionsgefahr										
Versorgungssicherheit										
Interventionsrisiken										

**Skalierungsverfahren (Ziegenbein in Preißler)
für die relativen Wettbewerbsvorteile der SGE A**

Kriterium	Skalierung									
	niedrig			mittel				hoch		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Relativer Marktanteil										
Finanzkraft										
Technische Know how										
Kostenvorteile										
Produktqualität										
Innovationspotential										
Lizenzbeziehungen										
Qualifikation des Personals										

4.2.3 Konkurrenzanalyse

- Kritische und objektive Überprüfung der eigenen Konkurrenzfähigkeit
- Mindestens einmal jährlich
- Anhand von Checklisten / Arbeitsblättern
- Verbal oder mit Skalierungsverfahren

Fragestellung:

Durch welche Stärken und Schwächen unterscheidet sich unser Unternehmen von der Konkurrenz?

- Welche Strategien können in der Zukunft von den Konkurrenten erwartet werden?
- Auf welchen Prämissen beruhen die voraussichtlichen Strategien der Konkurrenten?
- Welche Strategien verfolgen die Konkurrenten heute mit welchem Erfolg?
- Über welche Stärken und Schwächen verfügen die Konkurrenten?

Formblatt Konkurrenzanalyse (Preißler)						
Kriterium	Eigenes Unternehmen			Konkurrenz		
	Gut	Mittel	Schlecht	Gut	Mittel	Schlecht

Messebeobachtungsbogen (Preißler)	
Erstellt von:	Messe:
Am:	
Mitbewerber (Name und Anschrift)	
Standgestaltung:	
Lage des Standes:	
Größe des Standes:	Zahl des Messepersonals:
Ausgestellte Produkte: Davon besonders im Mittelpunkt: Davon Neuheiten:	
Preise:	
Konditionen:	
Besondere Attraktion / Ideen:	
Besucherandrang und Schwerpunkte:	
Sonstiges:	

4.2.4 Produktanalyse

Produktpolitik:

Grundsatz:

Breite (Anzahl der Produktarten) und **Tiefe** (Anzahl der Varianten je Produktart) des Verkaufsprogramms muss in angemessenem Verhältnis zum Bedarf des Marktes und zum tatsächlich erzielbaren Deckungsbeitrag je Produkt stehen

- **jährliche Erfolgsanalysen** zur Vermeidung von Sortimentsausweitung, Unübersichtlichkeit, Verzettlung)
- Untersuchung der **Substitutionsmöglichkeit** der Produkte (bei Neueinführung der Produkte)
- sorgfältige Ablaufplanung von **Produktneueinführungen** notwendig
- Koordination mit bestehender Marketing-Konzeption (in Marktlücken hinein-, am Wettbewerb vorbei stoßen)
- vorherige Prüfung durch Vertrauenskunden (Pilotkunden) und durch Prüfung in regionalen Testmärkten
- sehr unterschiedliche Antriebskräfte für Produktneuentwicklungen

Antriebskräfte für Produktneuentwicklungen	
Mittelbare Antriebskräfte durch die Zielsetzung des Unternehmens	Sicherung des Wachstums Umsatzausweitung Gewinnerhöhung Prestige-Denken Soziale Sicherung Fixkostenverteilung Kostensenkung ...
Unmittelbare Antriebskräfte	Innovation der Erzeugnisabwicklung Innovation der Form Innovation der Produktverfahren Veränderung der Beschaffungsmärkte Veränderung der Absatzmärkte Patent- und Lizenzsituation Abnehmerverhalten Veränderung des Absatzweges Konkurrenzverhalten ...

Profilanalyse der eigenen Produkte:

- Was spricht **für** unsere Produkte?
- Was spricht **gegen** unsere Produkte? Durch was ist uns die Konkurrenz bei einzelnen (hierbei aufzuführenden) Produkten überlegen?

Berücksichtigung folgender Gesichtspunkte bei der Produktneueinführung:

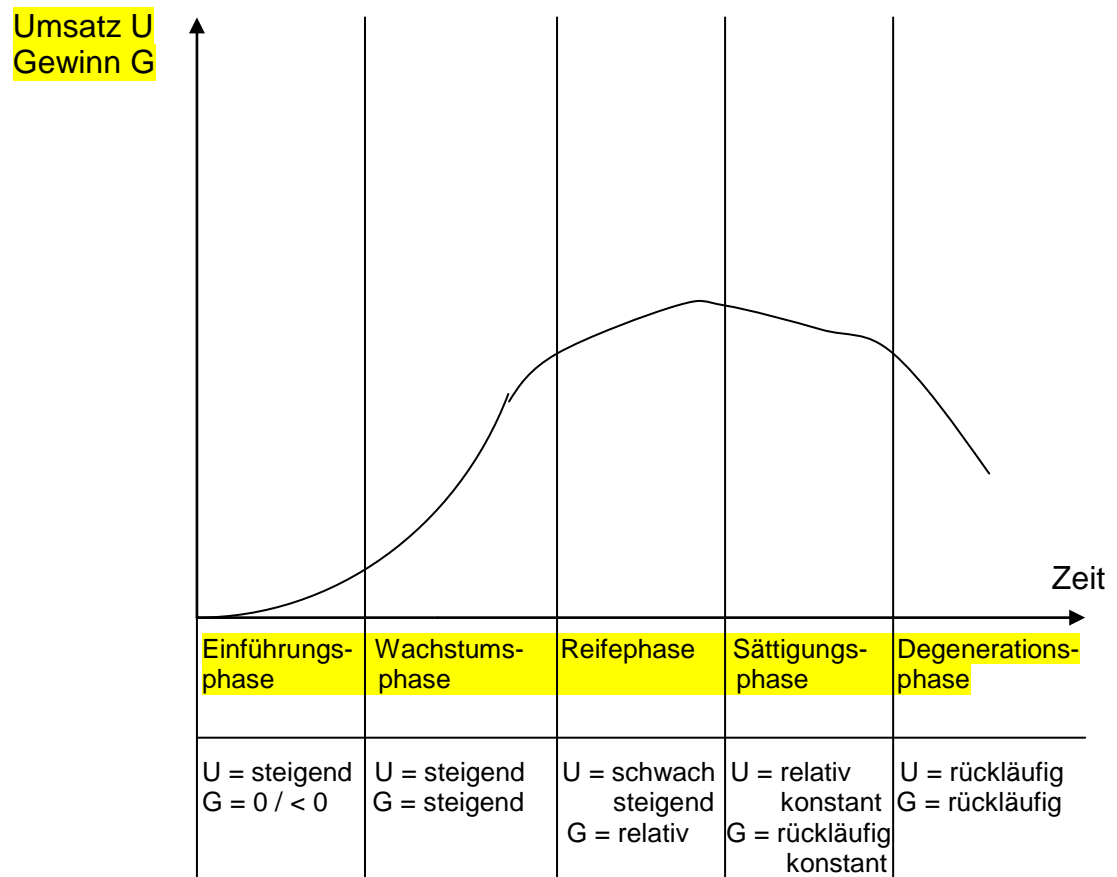
- Festlegung des **Zeitplanes** der Produkteinführung
- Ermittlung des für die **Kostendeckung** erforderlichen Mindestumsatzes (Break-even-point)
- Durchführung einer **Kosten-Nutzen-Analyse** mit genauer Erfassung aller Einführungskosten und laufenden Betreuungskosten (Kosten des Außendienstes, Reisekosten, Reisespesen, Transport- und Versandkosten, Garantie- und Serviceleistungen, Kundendienst, ...)
- **Laufende Gegenüberstellung** der Umsätze und der direkt zuordenbaren Kosten für Neuprodukte

Der Produktlebenszyklus:

- Beurteilung der Produkte nach ihrem Lebenszyklus zur Überprüfung des Verkaufsprogramms auf Überalterung der Produkte und Zukunftssicherung
- Möglichkeit der Einordnung der Produkte z.B. im Rahmen eines Firmenseminars:

Produkte:	A	B	C	D
Phasen:				
Einführung				
Wachstum				
Reife				
Sättigung				
Veralterung				

Abbildung: **Der Produktlebenszyklus (Wöhe)**



Phasen des Produktlebenszyklusses

• Einführungsphase:

- Überwindung von Widerständen beim Verbraucher durch optimalen Werbemiteileinsatz
- geringe Deckungsbeiträge, hoher Vertriebsaufwand

• Wachstumsphase:

- starke Nachfrage, steigende Umsätze und Deckungsbeiträge
- Produktnachahmer, Wettbewerb durch Preise und Konditionen
- bereits jetzt Einführung eines neuen Produktes sinnvoll, um kontinuierliche Entwicklung zu sichern

• Reifephase:

- Produktgestaltung zur Produktdifferenzierung
- Bedeutung von Verpackungspolitik und Verkaufsförderung
- neues Produkt muss zu diesem Zeitpunkt aufgebaut sein

• Sättigungsphase:

- Nachfrage stagniert, Marktpotential ist ausgeschöpft, Phase der Ersatznachfrage

• Degenerationsphase:

- Absatz geht erst langsam, dann stark zurück
- Produkt wird aufgegeben

• Ursachen für Degeneration:

- technischer Fortschritt
- Nachfrageveränderungen
- Änderung wirtschaftlicher oder rechtlicher Rahmenbedingungen

- **Tendenz:** immer kürzere Lebenszyklen und entsprechend größere Aufwendungen der Unternehmen sowie Notwendigkeit der rechtzeitigen Eliminierung ertragsschwacher Produkte

Frühwarnung für den Tod von Produkten:

Relation: Zahl der Verkaufsbemühungen / Zahl der Verkaufsabschlüsse
→ permanente Verschlechterung = Warnsignal!!

Fragestellungen für alle Produkte und Produktgruppen:

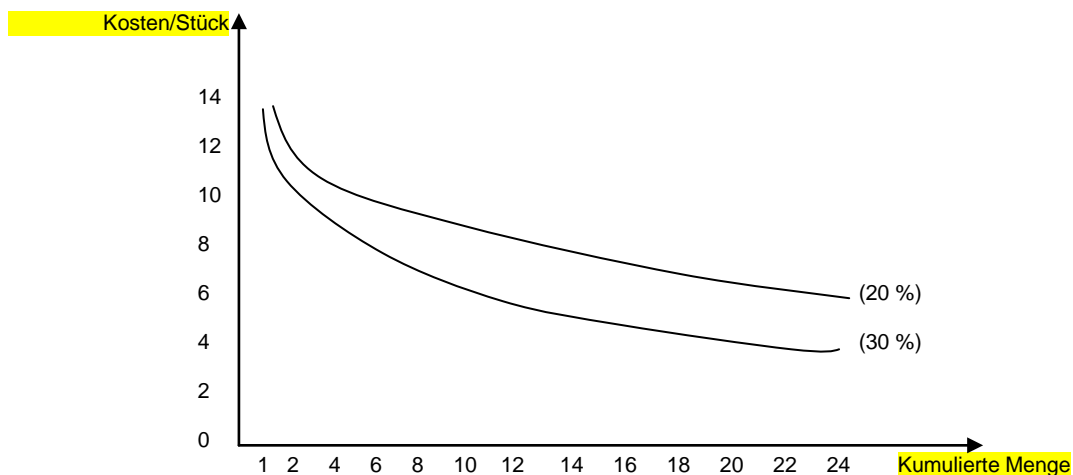
- Wann wurde Produkt eingeführt?
- Wann und wie wurde es weiterentwickelt bzw. verbessert?
- Wie haben sich die Deckungsbeiträge und Umsätze entwickelt?
- Wie schneidet das Produkt im Vergleich mit Wettbewerbsprodukten ab?
- Welche Marktanteile hat das Produkt?
- Wie wird das Produkt von den Kunden beurteilt?
- Welche Möglichkeiten gibt es, das Produkt wieder neu zu beleben?

Die Kostenerfahrungskurve:

- Darstellung des Zusammenhangs zwischen der produzierten Menge und den jeweiligen Stückkosten eines Produktes
- Aussage der Kurve aufgrund von Erfahrungswerten:
→ z.B. bei Verdoppelung der kumulierten Produktionsmenge sinken die jeweiligen Stückkosten um 20-30%
- Begründung: allgemeine Kostensenkungen aufgrund von Modernisierungs-, Rationalisierungs- und Mechanisierungsmaßnahmen
- recht zuverlässige Schätzungen bzgl. des Deckungsbeitrages von Produkten, Produktgruppen oder strategischen Geschäftseinheiten möglich

Kostensenkungspotentiale (Preißler)			
Mengenwachstum in % p.a.	Mengenverdopplungs- zeit in Jahren	Mögliche Kostensenkung in % p.a. bei Erfahrungskurven von:	
		70 %	80 %
1	70,0	0,5	0,3
5	14,2	2,0	1,5
7	10,2	3,4	2,0
10	7,3	4,8	2,7
15	5,0	6,9	4,0
20	3,8	9,0	5,3
25	3,1	10,8	6,5
30	2,6	12,6	7,7
40	2,1	15,9	9,5
50	1,7	18,8	12,0

Abbildung: Kostenerfahrungskurve (Preißler)



Die Artikelerfolgskontrolle:

- Untersuchung der einzelnen Artikel auf ihre tatsächliche Erfolgsquote hin
- Ermittlung der Erfolge und Ziehen entsprechender Konsequenzen und Schlüsse
- Gegenüberstellung der tatsächlichen Kosten und tatsächlichen Erlöse zur Ermittlung der jeweiligen Rentabilität der Produkte
- Einleiten von Maßnahmen zur sofortigen Sortimentsstraffung und -bereinigung
- Abwägen zwischen Rentabilitäts- und Imageüberlegungen (Gewöhnung der Kunden an bestimmtes Sortiment, Notwendigkeit)
- ggf. Zwang zu einem möglichst kompletten Angebot zum Erschweren der Kontaktaufnahme des Wettbewerbers zu dem Kunden
- Systematisierung des Vertriebskostenblocks und Unterteilung nach Kostenarten mit stufenweiser Ermittlung der Deckungsbeiträge

Beispiel für Artikelerfolgskontrolle (Preißler)				
Erfolgsrechnung	Artikel A		Artikel B	
	€	%	€	%
Bruttoumsatz	797,20		1.230,79	
- Erlösminderungen	114,79		177,24	
Nettoumsatz	682,41		1.053,55	
- direkt zurech. variable Kosten	350,45		606,06	
Deckungsbeitrag I	332,96		447,49	
- direkt zurech. Entwicklungskosten	19,29		22,71	
- direkt zurech. Werkzeugkosten	14,61		17,19	
- direkt zurech. Werbungs- und Vertriebskosten	29,22		34,31	
- sonstige direkt zurech. Fixkosten	84,66		96,12	
Deckungsbeitrag II	184,26		277,16	
- nicht direkt zurech. Variable Kosten	35,05		60,61	
- nicht direkt zurech. Fixe Kosten	24,50		42,42	
Deckungsbeitrag III	124,71	18,3	174,13	16,5

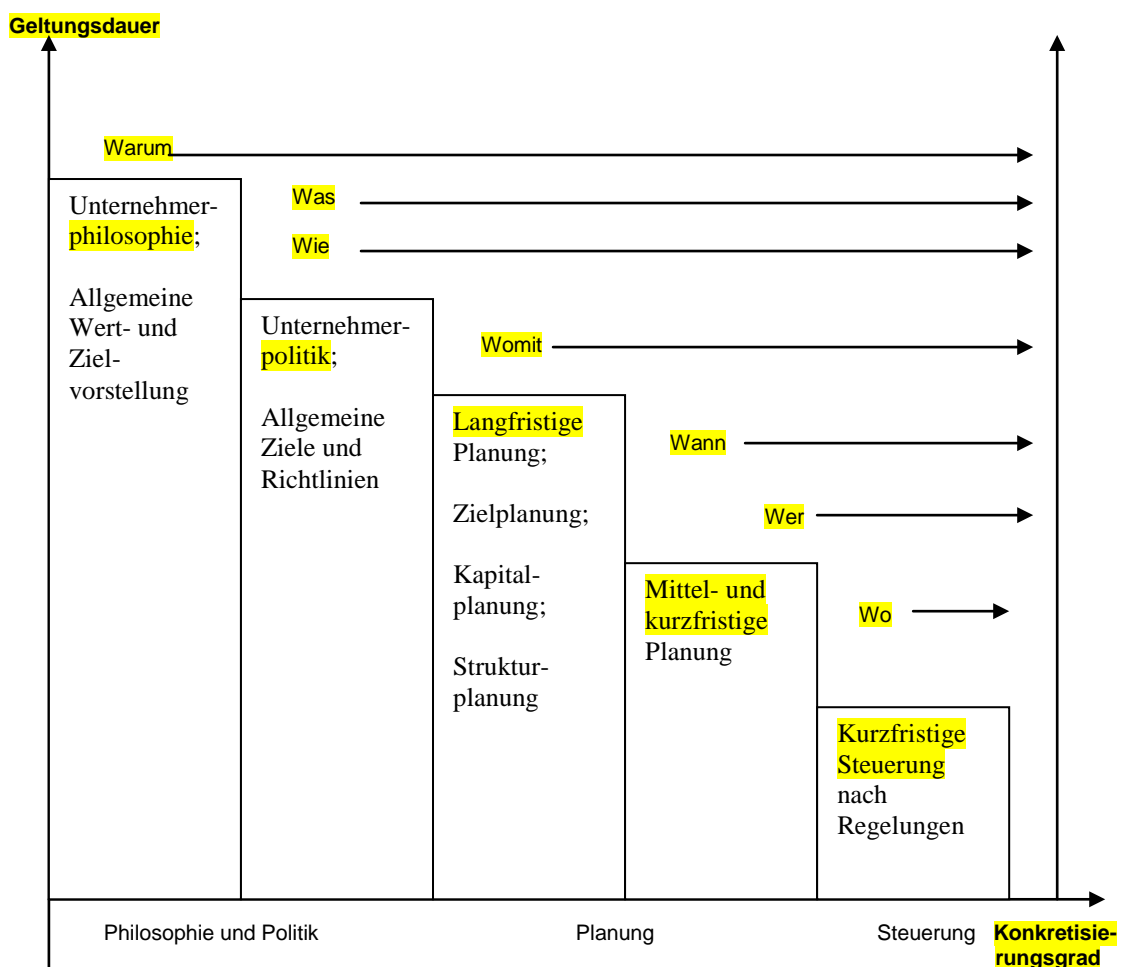
Beurteilungsbasis ist der Deckungsbeitrag II

4.2.5 Die 7-W-Analyse

- Entwicklung durch REFA-Institut
- stellt relative geringe organisatorische Ansprüche
- basiert auf dem Abfragen der sieben W-Fragen:

→ Warum?
→ Was?
→ Wie?
→ Womit?
→ Wann?
→ Wer?
→ Wo?

Abbildung: Prinzip der 7-W-Analyse nach REFA (in Preißler)



4.2.6 Analogiemethode

- Analogien (Vergleiche, Modelle, Algorithmen) als einfaches, wirkungsvolles Instrument zur :
 - Erkennung von Schwachstellen im Unternehmen
 - Überprüfung von Strategien
- z.B.: Analysen und Vergleiche auf den Grundlagen von:
 - Verbandskennzahlen
 - Bilanzvergleichen
 - Betriebsvergleichen
 - Erfahrungsaustausch

Abbildung: Analogien mit Hilfe von Vergleichskennzahlen (Preißler)

Pos.	Bezugsgrößen	Einheit	Wert d. eigenen Unternehmens	Vergleichswerte
1	Beschäftigte	Köpfe	1.000	900
2	Umsatz	€	100 Mio	110
3	Gesamtkapital	€	50 Mio	60
4	Gesamtkosten	€	80 Mio	70
...				
<p>Pro-Kopf- Umsatz des eigenen Unternehmens: $100 \text{ Mio} / 1.000 = 100,0 \text{ T€}$ Vergleichswert: $110 \text{ Mio} / 900 = 122,0 \text{ T€}$</p> <p>oder</p> <p>Betriebsergebnis = Umsatz – Gesamtkosten</p> <p>$100 \text{ Mio} - 80 \text{ Mio} = 20 \text{ Mio}$ eigener Wert $110 \text{ Mio} - 70 \text{ Mio} = 40 \text{ Mio}$ Vergleichswert</p>				

4.2.7 Checklisten-Technik

- Ziel: leichteres Erkennen von Schwachstellen mit Hilfe ausgewählter Fragen
- Abfragen und Beurteilen von qualitativen Merkmalen (im Gegensatz zu Kennzahlen)

Abbildung: Beispiel für Checkliste für verschiedene Unternehmensbereiche (Preißler)

Lfd. Nr.	Bereich / Fragestellung	Erfüllt / verfolgen	
		ja	nein
	Materialbereich:		
1	Gibt es Richtlinien für den Einkauf?		
2	Wird ein Beschaffungs-Marketing praktiziert?		
3	Sind die Anliefermengen optimiert?		
...			
	Fertigungsbereich:		
1	Werden Ausschussquoten regelmäßig überprüft und analysiert?		
2	Wurde die Wertanalyse eingesetzt?		
...			
	Vertriebsbereich:		
1	Werden Deckungsbeiträge für Absatzwege ermittelt?		
2	Wird eine Kundenanalyse durchgeführt?		
...			
...			

4.2.8 Problemspeicher

- Gliederung und Verrichtung der Themen und Probleme nach Prioritäten:

Abbildung: Liste für Problemspeicher (Preißler)

Lfd. Nr.	Thema / Problemstellung	Gewichtung in %				Rang- folge
		0	10	20	30	

4.2.9 Benchmarking

- systematische Suche nach rationellen Vorgangsweisen und nach gezielt besseren Lösungen
- zentrale Fragestellung:
→ Warum sind andere erfolgreicher als wir?
- es fließen ein:
 - Vergleiche mit anderen Unternehmen und anderen Strukturen
 - Anforderungen von den Kunden
 - Erkenntnisse über die Konkurrenzsituation
 - Anregungen von innen und von außen

Arten von Benchmarking:

Internes Benchmarking	interne Analysen und Vergleich von Vorgangsweisen, Strukturen, Kennzahlen innerhalb des Unternehmens
Wettbewerbsorientiertes Benchmarking	Analyse von Produkten, Leistungen, Zielgruppen, und ihre Auswirkungen auf das Unternehmen, vor allem hinsichtlich von Konkurrenz und Kunden
Funktionales Benchmarking	Vergleich und Analyse von Prozessen, Arbeitsabläufen, Funktionen bewusst auch von Unternehmen, die nicht Wettbewerber sind

Grundidee von Benchmarking:

- Lernen von als vorbildlich betrachteten Unternehmen
- Übertragen von gleichartigen Vorgängen branchenunabhängig auf das eigene Unternehmen
- Ziel: erfolgreichere und effizientere Gestaltung der Unternehmensabläufe und Erreichen einer besseren Kosten-Nutzen-Relation

Benchmarks:

= Ziel- und Orientierungsgrößen (Zahlen oder qualitative Wertungen)

Untersuchungsgegenstand:

- Ziel- und Orientierungsgrößen des Benchmarking sind:
 - Methoden, Prozesse
 - Abläufe, Strukturen
 - Produkte, Dienstleistungen
- als Vergleichsgrößen und Bewertungsmaßstäbe dienen häufig folgende Kriterien:
 - Kundenorientierung und Kundenzufriedenheit
 - Kosten-Nutzen-Relationen
 - Zeitaufwand
 - Durchlaufzeiten
 - Qualitätsbeanstandungen / Reklamationen
 - Probleme / Störungen

Ablauforganisation des Benchmarking:

- Festlegen der Vergleichsmerkmale und Festlegen der Bereiche, in denen die Leistungen verbessert werden sollen
- Festlegen des Benchmarking-Teams
- Definition der Kosten-Nutzen-Relation
- Festlegen der Best-of-best-Unternehmen
- Ermitteln der Kosten- und Leistungsstruktur der eigenen Unternehmung
- Kosten- und Leistungsermittlung der Best-of-best-Unternehmen
- Erstellen eines Aktionsplanes zur Leistungssteigerung und Kostenminimierung
- Erarbeiten eines Aktions- und Maßnahmenkataloges
- Permanente Überwachung und Steuerung des Aktions- und Maßnahmenkataloges
- Korrekturentscheidungen und Gegensteuerungsmaßnahmen
- Aktualisierung der Benchmarks (Rückkoppelungsprozess)

Einsatzbereiche des Benchmarking:

Einsatzschwerpunkte des Benchmarking sind vor allem:

Marketing	Zielorientierte Außendienst-Entlohnungssysteme, Kundenorientierung
Verkaufsaußendienst	Steuerung und Kontrolle des Außendienstes, Verkaufsinendienst, Auftragsbearbeitung, Auftragsverfolgung, Aufbauorganisation
Logistik / Materialwirtschaft	Lieferbereitschaft, Verkürzung der Lieferzeiten, Fluktuationsrate, Lieferanten, Kundenorientierung, effektive Ersatzteilversorgung, Produktion, Minimierung der Fertigungsprozesse, Optimierung der Durchlaufzeiten, Rüstzeiten, ...
Administration	Optimierung der Informationssysteme
Controlling	Aufbau einer aussagefähigen Kosten- und Leistungsrechnung, Kennzahlensystem
Service / Kundendienst	Reklamationsstatistik, Kundennachbearbeitung

5. Aufgaben (in Anlehnung an Preißler)

Aufgaben zum Kapitel 1: Begriffe und Wesen des Controlling

1) Welche Behauptungen erscheinen Ihnen richtig oder falsch? Kreuzen Sie an!

Controlling ist:	richtig	falsch
Innerbetriebliche Revision		x
Kostenkontrolle	x	
Topmanagement		x
Funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument	x	
Mittel zur Gewinnsteigerung in der Bilanz		x
Andere Bezeichnung für Geschäftsführung		x
Zentrale Stelle für Sicherheitsfragen		x
Teilbereich der Buchhaltung		x
Ein auf Dauer vorgesehenes Führungsinstrument	x	

2) Stimmen folgende Aussagen?

	Ja	Nein
Schlechte Betriebsergebnisse sind Voraussetzung für die Einführung von Controlling		x
Controlling ist eine völlig neue Erkenntnis der betriebswirtschaftlichen Lehre		x
Funktionierendes Controlling bedeutet gleichzeitig ein institutionalisiertes Kostensenken	x	
Das Wort Controlling ist mit Kontrolle gleichzusetzen		x
Der Controller hat eine beratende Funktion bei der Festlegung von Unternehmenszielen	x	
Der Controller ist immer ein Fachmann auf dem Gebiet der EDV		x
Der Controller ist mitverantwortlich für die Zielerreichung	x	
Der Controller muss Mitarbeiter motivieren können	x	

- 3) Worin liegen die Hauptunterschiede zwischen Kontrolle und Controlling?
- 4) Worin unterscheiden sich operatives und strategisches Controlling im Wesentlichen?
- 5) Definieren Sie die Begriffe Controlling und Controller:

Aufgaben zum Kapitel 2: Aspekte des Controlling

2.1 Der funktionale Aspekt des Controlling

- 6) Welche 10 Aspekte sind beim Erarbeiten der Zielsetzung des Unternehmens im Controlling von besonderer Bedeutung?
- 7) Erstellen Sie eine graphische Darstellung des Controlling als zielorientiertes Führungskonzept!
- 8) Welche Funktionen außer der Ermittlungs- und Dokumentationsfunktion hat das Controlling zu erfüllen? Bitte ergänzen Sie!
- 9) Welche fünf Tätigkeitsbereiche sind eindeutig dem Controller zugeordnet?
- 10) Bitte kreuzen Sie an, welche Aufgabengebiete Aufgabe des Controllers sind, die Mitarbeit des Controllers erfordern oder Aufgaben anderer Stellen im Unternehmen beinhalten!

Aufgabengebiet	Aufgabe des Controllers	Mitarbeit des Controllers	Aufgabe anderer Stellen des Unternehmens
Zielsetzung		x	x
Operative und strategische Planung	x		x
Operatives Marketing		x	x
Revision			x
Investitionsrechnung	x		

11) Nennen Sie jeweils 5 methodisch-fachliche Fähigkeiten und persönliche Verhaltensanforderungen, die ein Controller besitzen sollte.

12) Welche der nachfolgenden Behauptungen sind Ihrer Meinung nach richtig oder falsch? Bitte kreuzen Sie an!

Behauptungen	richtig	falsch
Der Controller ist ein überragender Fachmann auf seinem Gebiet	X	
Er sollte aus aufgetauchten Fehlern lernen	X	
Er sollte sich keine Blöße geben und auch bei offensichtlichen Fehlern diese als sekundär einstufen		X
Er muss objektiv und fair in seinen Aussagen sein	X	
Er muss ein ausgesprochener Fachmann auf allen Gebieten sein, die er jeweils untersucht		X
Er muss einen hohen Informationsgrad haben und die Fähigkeit besitzen, diesen Informationsgrad weiterzugeben	X	
Er muss in Einzelfällen kompromissbereit sein	X	
Er muss Mitarbeiter motivieren können	X	
Er muss versuchen, durch Überreden die Controllingziele zu erreichen		X
Er gibt Alternativen und lässt die Betroffenen selbst entscheiden	X	
Er geht von der Zielsetzung aus und orientiert sich ausschließlich an diesen Zielen	X	
Er muss Mut haben, unpopuläre Entscheidungen mit zu tragen	X	
Er darf sich von dem eingeschlagenen Weg nicht ständig abbringen lassen	X	

Aufgaben zum Kapitel 2: Aspekte des Controlling

2.2 Der institutionelle Aspekt des Controlling

13) Worin liegen die Hauptunterschiede zwischen Rechnungswesen und Controlling?

14) Stellen Sie die Hauptaufgaben für die Stelle als Controller dar.

15) Stellen Sie dar, welche Vor- und Nachteile die Controllerstelle als Stabstelle beinhaltet und zeigen Sie Alternativen auf.

16) Sind folgende Behauptungen richtig oder falsch? Bitte kreuzen Sie an!

Behauptungen	richtig	falsch
Der Controller hat die Aufgabe, die Unternehmensziele festzuschreiben		X
Der Controller muss ein Fachmann auf dem Gebiet der Kostenrechnung sein	X	
Der Controller beschäftigt sich überwiegend mit steuerlichen Gesichtspunkten		X
Der Controller hat immer eine Stabsfunktion		X

Aufgaben zum Kapitel 2: Aspekte des Controlling

2.3 Aspekte der Einführung des Controlling in Unternehmen

17) Nennen Sie die erforderlichen Phasen bei der Einführung des Controlling und beschreiben Sie kurz die jeweils durchzuführenden Arbeitsschritte!

18) Nennen Sie mindestens fünf Verkaufsargumente für das Controlling!

Aufgaben zum Kapitel 3: Instrumente des Controlling

3.3 Unternehmensplanung und -budgetierung

19) Bringen Sie die aufgezählten Phasen des Planungsprozesses in die richtige Reihenfolge.

- Planung der Zielrealisation
- Prognose
- Kontrolle
- Festlegung der Ziele
- Informationserarbeitungsprozess

20) Welche Pläne sind in der betrieblichen Praxis meist vorrangig?

21) Wo liegen die Grenzen jeder Planung?

22) Ist die Aussage richtig, dass bei einer guten Planung im Controlling die Abweichungen höchstens 1% betragen dürfen? Begründen Sie.

Aufgaben zum Kapitel 3: Instrumente des Controlling

3.5 Die Bedeutung des Kosten- und Leistungsrechnungssystems im Controlling

3.6 Schwachstellenanalyse und Kostensenkung im Unternehmen

23) Die Vollkostenrechnung hat folgende Fehler. Bitte kreuzen Sie an!

Behauptungen	richtig	falsch
Die unterstellte Proportionalität zwischen Einzel- und Gemeinkosten ist nicht gegeben	X	
Durch die fortschreitende Mechanisierung wird der Anteil der fixen Kosten immer kleiner		X
Eine verursachungsgerechte Zuordnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger ist nicht möglich	X	

24) Ein positiver Deckungsbeitrag bedeutet, dass:

Behauptungen	richtig	falsch
Gewinn erzielt wurde		X
Die fixen Kosten voll abgedeckt werden		X
Der Erlös die variablen Kosten übersteigt	X	
Die Maschinenkapazität voll abgedeckt ist		X

25) Die Deckungsbeitragsrechnung als Grenzkostenrechnung eignet sich besonders zur:

Behauptungen	richtig	falsch
Entscheidung über die Annahme eines Auftrages	X	
Ermittlung der Selbstkosten je Einheit bei Unterbeschäftigung		X
Kalkulation der Preisuntergrenze unter Konkurrenz Gesichtspunkten	X	
Entscheidung über eine Programmbereinigung	X	
Auswahl von Halbfabrikaten, die fremd bezogen werden sollen, wenn die Kapazitäten voll ausgelastet sind	X	

26) Ist es richtig, dass:

Behauptungen	ja	Nein
Immer das Produkt am meisten gefertigt wird, das den höchsten Deckungsbeitrag je Einheit hat?		X
Das Produktionsprogramm optimal ist, wenn die Summe aller Deckungsbeiträge und aller fixen Kosten maximal ist?		X
Beim optimalen Produktionsprogramm alle Kapazitäten voll ausgelastet sein müssen?		X

27) Was ist an folgendem Satz falsch?

Die variablen Kosten ändern sich nur, wenn der Beschäftigungsgrad kleiner wird.

28) Fixe Kosten sind:

Behauptungen	richtig	falsch
Immer Kostenträgereinzelkosten		X
Immer Kostenträgereinkosten		X
Vom Beschäftigungsgrad unabhängige Kosten	X	
Im BAB enthalten	X	
Dem Deckungsbeitrag gleichzusetzen		X
In ihrer Höhe langfristig exakt bestimmbar		X

29) Welche Zahl gibt bei Überbeschäftigung Auskunft über das gewinngünstigste Produktionsprogramm?

Behauptungen	richtig	falsch
Deckungsbeitrag je Stück		X
Stückgewinn		X
Deckungsbeitrag mal umgesetzte Menge		X
Stückgewinn mal umgesetzte Menge		X
Deckungsbeitrag je Engpasseinheit	X	

30) Welche Behauptungen stimmen?

Behauptungen	richtig	falsch
Variable Kosten sind immer proportional		X
Proportionale Kosten sind immer variabel	X	
Einzelkosten sind immer direkte Kosten	X	
Gemeinkosten sind immer fixe Kosten		X

31) Welche drei großen Möglichkeiten gibt es innerhalb einer Unternehmung, den Unternehmenserfolg zu steuern?

32) In welche Phasen gliedert sich eine systematische Kostensenkung?

33) Stellen Sie die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Wertanalyse dar:

34) Worin besteht der Hauptunterschied zwischen absoluter und relativer Kostensenkung?

35) Die Wertanalyse:

Behauptungen	richtig	falsch
Wird hauptsächlich im Produktions- und Konstruktionssektor durchgeführt	X	
Dient zur Bestimmung des Marktpreises von Produkten		X
Ist eine Methode zur systematischen Kostensenkung	X	
Ist mit dem ZBB identisch		X
Ist auf den Produktionssektor beschränkt		X

36) Die ABC-Analyse:

Behauptungen	richtig	falsch
Zeigt den zeitlichen Ablauf von Vorgängen auf		X
Ist eine Technik zum Erkennen von Schwerpunkten	X	
Ermittelt die Elemente mit dem höchsten Wertanteil	X	
Wird nur im technischen Bereich angewendet		X

37) Was sind die wesentlichen Merkmale des Zero-Base-Budgeting?

Behauptungen	richtig	falsch
Aufnahme des Ist-Zustandes		X
Formulierung von zielorientierten Entscheidungspaketen	X	
Formulierung von Kosten-Nutzen-Relationen	X	
Bewertung der Soll-Leistungen	X	
Ermittlung der Steigerungsrate der Abteilungs-Budgets		X

38) Ermitteln Sie aus dem folgenden Zahlenmaterial den Return-On-Investment und ergänzen Sie die Dupont-Pyramide!

Umsatz	85.000,-
Proportionale Kosten	30.800,-
Fixe Kosten	34.100,-
Grundstücke und Gebäude	11.800,-
Maschinen und maschinelle Anlagen	10.700,-
Warenbestände	20.500,-
Forderungen, flüssige Mittel, sonst. Umlaufvermögen	13.600,-

39) Gründe für die Entwicklung der Prozesskostenrechnung sind:

Behauptungen	richtig	falsch
Die Fehler der Vollkostenrechnung	X	
Überhöhte Gemeinkostenzuschlagssätze	X	
Die Veränderung der Kostenstrukturen	X	
Die Mängel der herkömmlichen Kostenrechnungssysteme	X	

40) Eine ausgebaute Prozesskostenrechnung kann folgende Informationen für das Management bereitstellen:

Behauptungen	richtig	falsch
Kapazitätsauslastung in der Fabrik		X
Kosten für abteilungs-/kostenstellenübergreifende Prozesse in Unternehmen	X	
Leistungsdaten indirekter Bereiche	X	
Relatives Kostengewicht einzelner Kostenstellen an den wichtigen Prozessen im Unternehmen	X	
Ergebnisbeitrag einzelner Gemeinkostenaktivitäten		X

41) Die Prozesskostenrechnung eignet sich besonders für:

Behauptungen	richtig	falsch
Dienststellen im Unternehmen, die Grundlagenforschung betreiben		X
Für Auftragssteuerung/-abwicklungsbereiche in einer Organisation	X	
Um Entscheidungen über den Einsatz von mehrfach verwendbaren Teilen oder Spezialteilen zu unterstützen	X	
Die betriebliche Planung der Gemeinkostenbereiche durch mengenbezogene Daten zu fundieren	X	

42) Mögliche Prozessgrößen im Rahmen der Prozesskostenrechnung für den Vertriebsbereich sind:

Behauptungen	richtig	falsch
Menge der Vertriebsmitarbeiter		X
Anzahl der Kundenaufträge differenziert nach Inland und Ausland	X	
Umsatzvolumen nach Regionen		X
Anzahl der Ausgangsrechnungen	X	

43) Target Costing:

Behauptungen	richtig	falsch
Ist ein neues System in der Kostenrechnung		X
Basiert als Kostenrechnungssystem auf der Deckungsbeitragsrechnung	X	
Ist eine neue Form des Kostenmanagements	X	
Ist Kostenmanagement auf Vollkostenbasis		X

44) Beim Target Costing:

Behauptungen	richtig	falsch
Wird, ausgehend von der Überlegung, möglichst rasch am Markt mit neuen Produkten zu sein, ausschließlich auf kurze Entwicklungszeiten geachtet		X
Werden in einem Team aus Vertriebs-, Entwicklungs-, Fertigungs- und Controllingmitarbeitern Kostenvorgaben in einer frühen Phase des Produktentstehungsprozesses erarbeitet	X	
Werden von einem erzielbaren Marktpreis aus unter Berücksichtigung der gewünschten Gewinnerwartung Zielkosten abgeleitet	X	
Werden Anstöße erarbeitet, um das Produkt und die dafür erforderlichen betrieblichen Prozesse konsequent auf die Marktbedürfnisse hin auszurichten		X

45) Typische Maßnahmen im Rahmen des Target Costing sind:

Behauptungen	richtig	falsch
Auswahl attraktiver Märkte für das bestehende Produktspektrum		X
Analyse der Vorgehensweise und der Kosten des best-practice-Wettbewerbers	X	
Einbindung von ausgewählten Systemlieferanten in der Phase der Produktentstehung	X	
Änderung interner Arbeitsabläufe	X	
Erarbeitung von Varianten, um Spezialmärkte mit erschließen zu können	X	

Aufgaben zu Kapitel 4: Elemente des strategischen Controlling

46) Die Checklisten-Methode dient:

Behauptungen	richtig	falsch
Zur Mitarbeiter-Kontrolle		X
Zur Rationalisierung seiner Überprüfungstätigkeiten, vorrangig im qualitativen Bereich	X	
Zur Durchführung aktueller Soll-Ist-Vergleiche		X
Zur Gewährleistung der Erfassung aller relevanten Sachverhalte in einem Prüfgebiet	X	
Zur neutralen Behandlung von Abläufen/Vorgehensweisen ohne atmosphärische Störungen bei den Verantwortlichen des prüfenden Bereiches	X	
Zur Beurteilung von Mitarbeitern		X
Zur Schwachstellenanalyse im qualitativen Bereich	X	

47) Was verstehen Sie unter dem Begriff „Strategische Lücke“?

48) Nennen Sie bitte einige Vorteile, die sich für den Controller aufgrund der Arbeit mit Checklisten ergeben.

49) Welche Kriterien beeinflussen die Marktattraktivität und die Wettbewerbsposition im Rahmen der Portfolio-Analyse?

50) Erläutern Sie die Normstrategien für die 9-Felder Matrix.

51) Erläutern Sie den Aufbau und die Normstrategien der Boston-Matrix

52) Entwickeln Sie ein Formblatt zur Beurteilung des Artikelerfolges!

53) Stellen Sie den Produktlebenszyklus dar.

Rechenübungsaufgaben zu Controlling

1. Es liegen Ihnen folgende Daten vor: (20 min)

Erzeugnis	Variable Stückkosten	Verkaufspreis	Absatzmengen	Fertigungszeit pro Stück
A	2,40 €	2,70 €	150.000 St.	2,4 min/St.
B	1,60 €	1,85 €	200.000 St.	1,5 min/St.
C	2,00 €	2,40 €	120.000 St.	1,8 min/St.

Die fixen Kosten pro Periode liegen bei 90.000,00 €. In einer gemeinsam genutzten Abteilung liegt ein Kapazitätsengpass vor in Höhe von 12.400 Stunden pro Periode.

- a) Bestimmen Sie das Betriebsergebnis, wenn kein betrieblicher Engpass vorliegt.
- b) Bestimmen Sie das optimale Produktionsprogramm bei Vorliegen des Engpasses unter Berücksichtigung des optimalen Produktionsprogramms.

2. Für zwei aufeinander folgende Monate ermittelt ein Unternehmer folgende Zahlen: (15 min)

	Periode 1	Periode 2
Produzierte und verkaufte Menge	100.000 Stück	120.000 Stück
Gesamtkosten	3.290.500 €	3.590.500 €
Umsatzerlöse	3.500.000 €	4.200.000 €

- a) Geben Sie die Kostenfunktion und die Erlösfunktion (konstante Preise) an.
 - b) Berechnen Sie die Break-even-Menge.
 - c) Stellen Sie die Lösung graphisch dar.
3. Erläutern Sie theoretisch und anhand eines einfachen selbst gewählten Beispiels die Break-Even-Analyse als Controlling-Werkzeug. Unterstützen Sie Ihre Ausführungen auch grafisch. (15 min)

4. Ihnen liegen folgende Daten aus zwei aufeinander folgenden Perioden vor. Berechnen Sie für beide Perioden die variablen Stückkosten, die variablen Gesamtkosten, die fixen Kosten, die Break-Even-Menge und die Sicherheitsspanne. (15 min)

	Periode I	Periode II
Gesamtkosten	1.200.000 €	1.500.000 €
Mengen	30.000 St.	40.000 St.
Verkaufspreis	80,00 €	80,00 €
Variable Stückkosten		
Variable Gesamtkosten		
Fixe Kosten		
Break-Even-Menge		
Sicherheits-spanne		

5. Für die Einführung einer Prozesskostenrechnung in einem Unternehmen liegen Ihnen im Bereich Verkauf folgende Daten vor: (15 min)

Prozesse	Lmi/Imn	Maßgrößen	Prozessmengen	Kosten	Prozesskostensatz Lmi	Umlage Imn	Gesamtkostensatz
Anfragen bearbeiten		Anzahl Anfragen	1.500	210.000 €			
Angebote bearbeiten		Anzahl Angebote	1.000	130.000 €			
Aufträge bearbeiten		Anzahl Aufträge	500	90.000 €			
Abteilung leiten		-		20.000 €			

Welche der Prozesse sind leistungsmengeninduzierte oder leistungsmengen-neutrale Prozesse? Tragen Sie Ihre Antwort in die Tabelle ein. Berechnen Sie anschließend die lmi-Prozesskostensätze, die Imn-Umlagen und die Gesamtkostensätze und tragen Sie die Ergebnisse in die Tabelle ein.

6. Ihnen liegen als Grundlage für einen Soll-Ist-Vergleich und eine Abweichungsanalyse folgende Daten vor: (25 min)

	Plandaten	Istdaten	Preisab- weichung	Verbrauchs- abweichung	Beschäftigungs- abweichung	Gesamtab- weichung
Anzahl Aufträge	20	22				
Anzahl Arbeitsstunden je Auftrag	30	32				
Fertigungslohn pro Stunde	25,00 €	26,00 €				
Materialeinsatz in kg pro Auftrag	100 kg	110 kg				
Materialpreis pro kg	2,00 €	2,50 €				

Berechnen Sie auf Basis der vorliegenden Daten die Preisabweichung, die Verbrauchsabweichung, die Beschäftigungsabweichung und die Gesamtabweichung und tragen Sie die Werte in die Tabelle ein.

7. Ihnen liegen folgende Bilanzdaten vor: (20 min)

Aktiva:

Anlagevermögen	1.000.000 €
Vorräte	500.000 €
Forderungen	300.000 €
Flüssige Mittel	200.000 €

Passiva:

Eigenkapital	400.000 €
Langfristiges Fremdkapital	500.000 €
Kurzfristiges Fremdkapital	1.100.000 €

a) Berechnen Sie auf Basis der vorliegenden Daten die folgenden Kennzahlen:

Anlagenquote =

Eigenkapitalquote =

Deckungsgrad I =

Deckungsgrad II =

Working Capital =

Liquidität I =

Liquidität II =

Liquidität III =

b) Interpretieren Sie die Ergebnisse und machen Sie drei Verbesserungsvorschläge.

8. Ihnen liegen folgende Daten vor: (10 min)

Anlagevermögen	1.000.000 €
Bestände	500.000 €
Forderungen Debitoren	300.000 €
Zahlungsmittel	200.000 €
Umsatz	1.000.000 €
Variable Kosten	800.000 €
Fixe Kosten	700.000 €

Berechnen Sie den Return-on-Investment mit den Zwischenkennzahlen Kapitalumschlag und Umsatzrentabilität mit Hilfe des Ihnen bekannten DuPont-Schemas.

9. Ihnen liegen folgende Monatsdaten vor: (20 min)

	Produkt A	Produkt B	Produkt C
Produktions-/Absatzmenge	8.000 St.	4.800 St.	16.000 St.
Preis je Stück	210,00 €	160,00 €	90,00 €
Variable Stückkosten	106,00 €	122,00 €	48,00 €
Erzeugnisfixe Kosten	600.000 €	185.000 €	500.000 €

Die Erzeugnisse A und B bilden eine Erzeugnisgruppe, für die 50.000 € erzeugnisgruppenfixe Kosten anfallen. Weiterhin fallen 120.000 € unternehmensfixe Kosten an.

- Berechnen Sie die Deckungsbeiträge I, II und III und das Betriebsergebnis.
- Machen Sie drei sinnvolle Vorschläge zur Verbesserung des Betriebsergebnisses.

10. Ihnen liegen folgende Monatsdaten vor: (20 min)

Produktion	Variable Gesamtkosten	Fixe Gesamtkosten
16.800 St.	252.000 €	84.000 €

Die technische Maximalkapazität beträgt 20.000 Stück je Monat. Es wird damit gerechnet, dass in Zukunft eine Produktion von 15.000 Stück zum Absatzpreis von 30,00 € je Stück abgesetzt werden kann.

- Berechnen Sie den Betriebserfolg bei der erwarteten Absatzlage.
- Zu welchem kostendeckenden Preis können 15.000 Stück angeboten werden?
- Lohnt sich die Hereinnahme eines Zusatzauftrags über 3.000 Stück bei einem Stückverkaufspreis von 22,00 €? Begründen Sie rechnerisch.
- Wie hoch ist die absolute kurzfristige Preisuntergrenze?

11. Ein Unternehmen, das über freie Kapazitäten verfügt, plant bisher fremdbezogene Erzeugnisse selbst herzustellen.

Ein Artikel wird bisher zu folgenden Bedingungen eingekauft:

Listeneinkaufspreis pro Stück 45,00 €

10 % Rabatt

Zahlungsbedingung 10 Tage mit 2 % Skonto oder 30 Tage netto

Bezugskosten sind 1 % des Bareinkaufspreises nach Rabatt und Skonto

Die Bedingungen für die Eigenfertigung sind:

Rohstoffaufwendungen 5,50 € pro Stück

Löhne für Arbeitsgänge 18,00 € pro Stück (Facharbeiter sind bei vollem Lohnausgleich unterbeschäftigt)

Materialgemeinkosten 8 %, davon 25 % variabel

Fertigungsgemeinkosten 180 %, davon 40 % variabel

Berechnen Sie, ob sich das Unternehmen für Eigenfertigung oder Fremdbezug entscheiden soll. (15 min)

12. Ein Unternehmen plant Kapazitäten für andere Erzeugnisse freizumachen und bisher selbst hergestellte Erzeugnisse fremd zu beziehen.

Einkaufsbedingungen:

Listeneinkaufspreis für das bisher fremdbezogene Produkt A = 6,50 Euro

Bedingungen der Eigenfertigung:

Bisherige (ausgelastete) Produktion von Produkt B mit Verkaufspreis $p = 6,50$ Euro

Bedingungen für Eigenfertigung von Produkt A und B:

Variable Maschinenstundensätze:	Fräse	40,00 Euro
Einheitlicher Lohnstundensatz (variabel)		33,00 Euro
Var. Anteil des Fertigungsgemeinkostenzuschlagssatzes		15 %

Produkt A:

Rohstoffaufwendungen	1,30 Euro pro Stück
Var. Materialgemeinkosten:	5,0 %
Bearbeitungszeit je Stück und Maschine	1,5 Minuten

Produkt B:

Rohstoffaufwendungen	1,60 Euro pro Stück
Var. Materialgemeinkosten:	5,0 %
Bearbeitungszeit je Stück und Maschine	2,0 Minuten

Berechnen Sie die variablen Herstellkosten pro Stück für die beiden Produkte. Weiterhin sind auch die Opportunitätskosten bei Ablösung des bisher selbst produzierten Produktes B zu berücksichtigen. Berechnen Sie, ob sich das Unternehmen für Eigenfertigung oder Fremdbezug entscheiden soll. (20 min)

13. In einem Unternehmen soll das Beschaffungsvolumen wertmäßig deutlich verringert werden. Um eine effektive Kosteneinsparungsstrategie zu erarbeiten entscheidet sich der Einkaufsleiter, eine ABC-Analyse für die Beschaffungsartikel durchzuführen. Es liegen folgende Daten vor: (20 min)

Material-bezeichnung	lfd. Nr.	Anteil in %	lfd. Nr. in % kum.	Menge	Preis je St.	Jahres-umsatz	Umsatz in % kum.	Klasse
A	1	10,00%		20	150,00			
B	2	10,00%		50	58,00			
C	3	10,00%		30	20,00			
D	4	10,00%		60	8,00			
E	5	10,00%		70	6,00			
F	6	10,00%		80	1,20			
G	7	10,00%		90	1,05			
H	8	10,00%		200	0,30			
I	9	10,00%		2000	0,02			
J	10	10,00%		300	0,10			

- a) Ergänzen Sie die Tabelle vollständig.
b) Stellen Sie Ihre Lösung grafisch dar.