

360°-Management

Für alle Funktionen und Führungsstufen: Ziele, ihre Kennzahlen und Frühwarngrößen

Lukas Rieder, Markus Berger-Vogel

0 Übersicht, Ziel und Abgrenzung

0.1 Schnellübersicht

Viele Führungskräfte wünschen sich eine Systematik für die ganzheitliche und koordinierte Planung und Steuerung von Unternehmen und ihren Teilen.

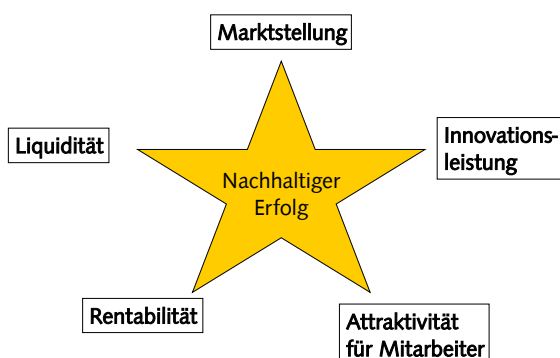
Vom Unternehmenszweck und von den zentralen Wertvorstellungen abgeleitet, sollen für Personen als Leiter von Organisationseinheiten aller Art zu erreichende Resultate festgelegt werden können. Die mit der Zielerreichung beauftragten Führungskräfte sollen die einzusetzenden Faktoren selbst direkt steuern und als Folge die Verantwortung übernehmen können. Dazu müssen die erzielten Resultate mess- oder mindestens überprüfbar sein. Ihre Aggregation zum Gesamtergebn muss, sofern die Größen gleichnamig sind, möglich sein.

Wir präsentieren einen Vorschlag für den Aufbau einer derart umfassenden Systematik mit stufengerechten Zielen, beschreiben dazu passende Messinstrumente und Kennzahlen sowie die zur Entscheidungsfindung notwendigen Frühwarn-, resp. Vorsteuerungsgrößen.

Die Konzeption der Systematik ist mehrdimensional, damit eine möglichst allgemeingültige und integrale Anwendbarkeit entsteht. Schlagwortartig:

- Hierarchisch: Vom CEO bis zum Gruppenleiter
- Planerisch: Von der Unternehmenspolitik und der Strategie bis zum Einzelprozess
- Inhaltlich: Vom Unternehmenszweck bis zum Fertigungsauftrag
- Funktional: Vom Verkauf über die Produktion und F&E bis in die Supportbereiche
- Übergreifend: Vom Projekt bis zum Leistungsaustausch in Konzernen
- Zeitbezug: Von der Frühwarnung über notwendige Vorsteuerungsgrößen bis zum Ist

Orientierung gibt das Pentagramm mit den Schlüsselbereichen für nachhaltigen Erfolg



In diesen fünf Schlüsselbereichen erfolgreich zu sein und zu bleiben, erfordert viele nur beschränkt messbare Vorleistungen wie z.B. passendes Führungsverhalten, kreative Ideen, Prozessproduktivität, Glück. Diese Aspekte werden hier nicht behandelt. Die Konzentration liegt auf den messbaren Resultaten aus den Vorleistungen.

Da Ziele mess- und oder überprüfbar zu formulieren sind und Resultate zum Ganzen aggregierbar sein müssen, ergibt sich automatisch ein Schwergewicht bei den leistungsbezogenen und den finanziellen Kennzahlen.

Integrale Unternehmensführung setzt ein ganzheitliches Unternehmensverständnis und die Anwendung grundlegender Führungsprinzipien voraus. Die gestaltungsrelevanten Führungsprinzipien eines stufengerechten Kennzahlensystems sind Thema des Kap. 1.

Ausgehend vom Pentagramm werden die Eckpunkte der Systematik zuerst in den Kap. 2 bis 4 top-down entworfen: 2 Finanzielle Kennzahlen als Eisbergspitze, 3 Werttreiber und ihre Kennzahlen, 4 Operative Vorsteuerung

Kap. 5 (Stufengerechte Kennzahlensets) beschreibt für unterschiedliche Führungspositionen, Rollen und Funktionen in Frage kommende Zielgrößen, die dazu passenden Kennzahlen sowie die wesentlichen Frühwarn- bzw. Vorsteuerungsgrößen in detaillierter Form.

Die Voraussetzungen, die zur Umsetzung der führungsorientierten Ziel- und Kennzahlensystematik zu schaffen sind, beschreiben die Kapitel 6 und 7. Kap. 6 ist den Anforderungen an das Management Accounting gewidmet, Kap. 7 den Kennzahlen für verbundene Unternehmen (Konzerne).

Nach dem Top-down Design in den Kap. 2 - 4 wird in den Kap. 5 – 7 Bottom-up erarbeitet, wie die Systeme aufzubauen sind, damit ausgehend vom einzelnen Artikel und vom einzelnen Kunden mehrstufige und mehrdimensionale Aggregationen von Plan-, Ist- und Erwartungswerten möglich werden.

Im 8. Teil befindet sich die tabellarische Zusammenfassung.

In den Anhängen werden die Themen „Nutzenprovision und Preiskompetenz“ sowie „praxisorientierte Kapitalkostenschätzung“ vertieft behandelt. Weiterer Bestandteil ist ein umfangreiches Glossar.

0.2 Stufengerechtigkeit und Vorsteuerung

In der gesamten Arbeit gehen wir davon aus, dass Personen, nicht Organisationseinheiten, die Verantwortung für die Erreichung von Zielen übernehmen. Eine Organisationseinheit wird von einer Person geleitet.

Eine Kennzahl betrachten wir in dieser Publikation dann als stufengerecht, wenn die jeweilige verantwortliche Person

- die Kompetenz hat, die Stellhebel, welche die Kennzahl verändern können, direkt zu beeinflussen,
- den Sollwert der Kennzahl zusammen mit ihrer vorgesetzten Person als Zielgrösse (und Massstab) festlegen kann,
- Differenzen und Abweichungen, die in Bereichen ausserhalb ihres direkten Einflussbereichs entstanden sind, nicht aufgerechnet erhält und dadurch die Erreichung der Zielgrösse auch selbst verantworten kann.

Vorsteuerungsgrösse verwenden wir als Sammelbegriff für zukunftsbezogene Informationen, welche der jeweiligen Führungsperson helfen sollen, ihre vereinbarten Ziele zu erreichen, resp. ihre Organisationseinheit auf die zu erwartenden Herausforderungen auszurichten. Vorsteuerungsgrößen können somit sowohl den Charakter von Frühwarninformationen haben als auch der Beurteilung mittelfristiger oder gar unterjähriger Entwicklungen dienen.

0.3 Ziel und Abgrenzung

Adressaten dieser Arbeit sind Führungskräfte aller hierarchischen Stufen. Die abzuleitenden Kenngrößen sollen dahingehend stufengerecht sein, dass sie zum Entscheidungsspielraum der jeweils betrachteten Person oder Position passen.

Eine derartige Systematik soll möglichst ganzheitlich sein, also alle Aspekte der Unternehmensführung abdecken. Sie soll dahingehend allgemeingültig sein, dass sie – in angepasster Form – sowohl in privatwirtschaftlich geführten Unternehmen branchenübergreifend als auch in der öffentlichen Verwaltung sowie für Non Governmental Organizations NGO und Not for Profit Organizations NPO eingesetzt werden kann. Weiter soll diese Systematik für die Planung

und für die Steuerung geeignet sein und sowohl für kurze Perioden (z.B. einen Monat) als auch für die längere Frist (z.B. einen Strategiehorizont) taugen. Das Ganze sollte eine für Führungskräfte aller hierarchischen Stufen verständliches Kennzahlen- und Kenngrössensystematik sein, welche auch in verbundenen Unternehmen, z.B. Konzernen, angewendet werden kann.

Dass je ein komplettes und vollständiges Kennzahlensystem für alle Typen von Unternehmen erfunden werden wird, wagen wir zu bezweifeln. Denn viele Entwicklungen, Faktoren sowie unternehmensexterne Einflussgrößen lassen sich nicht in Formeln kleiden und nur beschränkt messen. Zudem können viele Kenngrößen nicht gleichnamig gemacht werden, z.B. Arbeitszufriedenheit und Umsatz, was ihre mathematische Verknüpfung verunmöglicht oder mindestens erschwert. Das hat die Industrial Dynamics-Bewegung (J. W. Forrester, 1961, S. 55-59) schon gezeigt. Für den Managerberuf ist das eine gute Nachricht, denn könnte das gesamte Unternehmensgeschehen in Formeln gekleidet werden, bräuchte es zur Unternehmenssteuerung nur noch Computer und keine Manager mehr.

Es sind schon so viele Kennzahlen entwickelt worden, dass der Überblick sehr schnell verloren gehen kann. Deshalb ist es unsere Absicht, die Kennzahlen derart mit ihren gegenseitigen Abhängigkeiten darzustellen, dass eine Führungskraft entsprechend ihren Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten für ihren Führungsbereich ein passendes Kennzahlenset ableiten kann.

Es sollen Kenngrößen und –zahlen präsentiert werden, die für das Treffen von Entscheidungen und für die Übernahme von Verantwortung relevant sind. Die Arbeit verfolgt deshalb eine reine Führungsorientierung.

Rechnungslegungsstandards (IFRS, US GAAP und ähnliche) sowie gesetzliche Vorschriften (HGB, OR, UGB steuerrechtliche Bestimmungen) werden nur insoweit berücksichtigt, als sie direkten Einfluss auf die entscheidungsrelevante Rechnung haben oder Anforderungen an die zugrundeliegenden Rechnungswesen- und Leistungserfassungssysteme stellen.

Konzentration auf steuerungsrelevante Daten, da Kunde = Führungskraft

Im Sinne der ausführungsnahen Steuerung gehen wir von einem monatlichen Berichtswesen aus; für die noch kurzfristigere dispositive Steuerung (z.B. Personaleinsatzsteuerung, Leistungserfassung oder Auslösung von Fertigungsaufträgen) sogar von tagesfertigen Berichten. Im Vordergrund steht jedoch der langfristige Erfolg eines Unternehmens. Die von den Börsen geforderte Quartalsberichterstattung erachten wir mit Bezug auf die langfristig erfolgreiche Führung eines Unternehmens eher als kontraproduktiv.

Persönliche Machtinteressen und die Erzielung persönlicher finanzieller Vorteile stehen hier nicht zur Diskussion. In dieser Publikation konzentrieren wir uns darauf, wie für möglichst viele Verantwortungsbereiche Jahres- und mittelfristige Ziele gefunden werden können, welche auf die Erzielung des ganzheitlichen und langfristigen Erfolgs der Organisation fokussiert und mit den Anstrengungen der anderen Führungskräfte abgestimmt sind.

Zusammengefasst lautet das Ziel,

die organisationsspezifisch und führungsrelevant zugewiesenen Kennzahlen zu finden.

Inhaltsübersicht

- 1 Bestimmende Führungsprinzipien 9
 - 1.1 Führungskreislauf 9
 - 1.2 Verantwortung und Delegation 11
 - 1.3 Führung durch Zielvereinbarung 13
 - 1.4 Ganzheitliche Unternehmensführung 20
 - 1.4.1 Die obersten Zielgrößen des Unternehmens 21
 - 1.4.2 Führungsstufen 24
 - 1.4.3 Integriertes Managementsystem IMS 27
 - 1.4.4 Das Modell Lebensfähiges System 29
 - 1.4.5 Widerstände gegen Planung und Budgetierung 39
- 2 Finanzielle Kennzahlen als Eisbergspitze 41
 - 2.1 Unternehmen als Investition betrachtet 41
 - 2.2 Wert schaffen als Herausforderung 44
 - 2.2.1 Wem Wertschaffung hilft 45
 - 2.2.2 Wert ist nicht sofort Bargeld 45
 - 2.3 Cashflow- und Gewinngrößenübersicht 46
 - 2.3.1 Die Cashflow-Größen 46
 - 2.3.2 Die Gewinngrößen 48
 - 2.4 Liquidität und Rentabilität 49
 - 2.5 ROI Return on Investment 50
 - 2.6 Vom ROI zum ROCE 52
 - 2.7 Verantwortung für Gewinn- und Cashflow- Größen übernehmen? 54
 - 2.8 Der ökonomische Gewinn als Massgröße für die Wertschaffung 55
 - 2.8.1 Berechnung des ökonomischen Gewinns 55
 - 2.8.2 Bestimmung des Kapitalkostensatzes 57
- 3 Werttreiber und ihre Kennzahlen 59
 - 3.1 Den EBIT erhöhen 59
 - 3.1.1 Instrumente zur Nettoerlössteigerung 59
 - 3.1.2 Proportionale Herstellkosten senken 62
 - 3.1.3 Senkung der fixen Kosten (Strukturkosten) 67
 - 3.1.4 Bestimmung des Abschreibungsbedarfs 71
 - 3.2 Die Kapitalumschlagshäufigkeit erhöhen 72
 - 3.2.1 Forderungen gegenüber Kunden steuern 72
 - 3.2.2 Lagerbestände senken 73
 - 3.2.3 Flüssige Mittel 75
 - 3.2.4 Anlagevermögen 75
 - 3.3 Kombinierte Stellhebel 76
 - 3.3.1 Rationalisierung 76
 - 3.3.2 Optimale Bestellmenge und Losgrößen 76
 - 3.3.3 Produktgestaltung 77
 - 3.3.4 ABC-Analyse 77
 - 3.3.5 Projekte steuern 80
- 4 Vorsteuerung finanzieller Ergebnisse 81
 - 4.1 Neues entwickeln 82
 - 4.2 Kunden gewinnen und halten 83
 - 4.2.1 Effizienz des Verkaufs und Vertriebs steigern 84
 - 4.2.2 Vom Lead zum Auftragseingang 85
 - 4.2.3 Product Management 86
 - 4.3 Kostenposition verbessern 87
 - 4.3.1 Erfahrungskurve und Kostenlücke 88
 - 4.3.2 Kostensenkungspotentiale lokalisieren 91

5 Stufengerechte: Kennzahlensets	95
5.1 Allgemeingültige oberste Ziele?	96
5.2 Ziele und Vorsteuerungsgrößen für verschiedene Rollen	99
5.2.1 Funktionsunabhängige Ziele und Vorsteuerungsgrößen	99
5.2.2 Ziele und Vorsteuerungsgrößen für direkt am Markt handelnde Funktionen	106
5.2.3 Ziele und Vorsteuerungsgrößen für Produktion und F&E	118
5.2.4 Ziele und Vorsteuerungsgrößen für Beschaffung, Lager und Transportlogistik	124
5.2.5 Leitung Personalbereich	128
5.2.6 Gebäudemanagement	130
5.2.7 Wartung und Unterhalt	132
5.2.8 Information Technology IT	133
5.2.9 Controller-Service und Finanzen	136
5.3 Gesamtverantwortliche Führungskräfte	140
5.3.1 Aufsichtsrat / Verwaltungsrat	140
5.3.2 Unternehmensleiter, CEO	143
5.3.3 Leiter einer juristischen Einheit oder Tochtergesellschaft	145
5.3.4 Divisions-, SGF- oder Profit Center-Leiter	146
5.3.5 Übersicht finanzielle Ziele	148
6 Management Accounting gestalten	151
6.1 Verantwortungsnahme verlangt Standardisierung	152
6.2 Nettoerlöse periodengerecht abgrenzen	153
6.3 Drei relevante Kostendimensionen	155
6.4 Kostenstellenplanung und -steuerung	157
6.4.1 Kostenstellenplanung	157
6.4.2 Soll-Ist-Vergleich in Kostenstellen	166
6.5 Anforderungen an die Kalkulation	169
6.5.1 Plan- und Vorkalkulation	171
6.5.2 Soll-Ist-Vergleich in Aufträgen	173
6.5.3 Kommunikation von Kostenänderungen	175
6.5.4 Mittelfristige Steuerung der Produktkosten	177
6.6 Aufbau einer echten DB-Rechnung	178
6.6.1 Sechs Anforderungen für die Gestaltung der führungsgerechten DB-Rechnung	178
6.6.2 Die Gestaltung der stufenweisen DB-Rechnung	180
6.6.3 Aufbau der mehrdimensionalen DB-Rechnung	184
6.6.4 Plan-Ist-Vergleich in der DB-Rechnung	187
6.6.5 DB-Rechnung und strategische Ziele	189
6.7 Was geschieht mit den Abweichungen?	190
6.7.1 Abweichungsresümee	190
6.7.2 Abstimmbrücke zum externen Bericht	192
6.8 Umfassende Leistungserfassung einrichten	194
6.9 Rekapitulation der Anforderungen an die Systemgestaltung im Management Accounting	194 7
Ergebnisziele in Konzernen	197
7.1 Transferpreis und Entscheidungen	197
7.2 Entscheidungsrelevanz lokal und zentral	199
7.3 Langer DB I und Transferpreis	203
7.4 Bestandsziele im Konzern	212
8 Zusammenfassende Übersicht	213
8.1 Rekapitulation der Jahreszielvorschläge	213
8.2 Rekapitulation mittelfristige Effizienzziele	216
8.3 Rekapitulation der Vorsteuerungsgrößen	219
9 Anhänge	227

Anhang A: Nutzenprovision 227

Anhang B: Detailliertere Methoden zur Bestimmung des Kapitalkostensatzes 243

(Bestimmung der Kapitalkosten, der Steuern, der Verschuldung; Bestimmung von WACC und Ziel-ROCE) 251

10 Glossar 253

11 Abkürzungen 257

12 Abbildungsverzeichnis 259

13 Literaturverzeichnis 263

14 Index 265

Auszug aus Kap. 5: Stufengerechte Kennzahlensets

5.2 Ziele und Vorsteuerungsgrößen für verschiedene Rollen

Für folgende Beispielrollen werden mögliche Kennzahlensets beschrieben:

- Kostenstellenleiter
- Projektleiter
- Direkt am Markt agierende Führungsfunktionen wie: Verkaufschef, Verkaufsleiter, Verkäufer, Product Manager, Key Accounter, Marketingleiter, Ansatzkanalverantwortliche
- Produktionsleiter
- Unterhaltschef
- Beschaffungs-, Lager-, Logistikleiter
- Personalleiter
- Gebäudeverantwortlicher
- IT-Chef
- Controller und Finanzchef
- Profit Center-Leiter, SGF- und Divisionsleiter
- Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft
- CEO (oberster Geschäftsführer)
- Verwaltungsrat / Aufsichtsrat

Auf welche Kenngrößen ist zu achten?

5.2.1 Funktionsunabhängige Ziele und Vorsteuerungsgrößen

Viele Zielarten und –inhalte können in unterschiedlichen Bereichen ähnlich formuliert und definiert werden.

Innovationen werden meistens in Projekten erarbeitet. Projekte können eigentlich in allen Bereichen eines Unternehmens vorkommen. Projektleiter sind jeweils dafür verantwortlich, den Projektauftrag inhaltlich und qualitativ umfassend, termingerecht und unter Einhaltung des Investitions- und Kostenbudgets abzuschliessen.

Projekte in allen Bereichen

Organisatorisch und aus Management Accounting-Sicht werden Unternehmen in Kostenstellen gegliedert. Darin werden Leistungen entweder für Aufträge oder für andere Kostenstellen erbracht. Kostenstellen sind somit Orte der Kostenentstehung (Personal- und Sachkosten). Sie werden nach den Strukturen der Organisation gegliedert und entlang der Führungsorganisation entsprechend verdichtet. Wenn immer möglich sollten deshalb Kostenstellengliederung und die Verantwortung für Mitarbeitende übereinstimmen. Ein Kostenstellenleiter als Verantwortlicher für die Kosten seiner Kostenstelle muss sicherstellen, dass er seine Plan- oder Sollkosten einhält, wozu auch die Kosten seines Personals gehören.

In den Kostenstellen entstehen die Leistungen und Resultate

Aufträge andererseits sind die kleinsten Einheiten, denen die diejenigen Kostenstellenleistungen zugeordnet werden können, die nicht direkt für eine andere Kostenstelle erbracht wurden.

Aufträge werden zu Produkten (Artikeln) oder zu Produktgruppen verdichtet. Projekte sind – ebenfalls aus Management Accounting-Sicht – Aufträge. Sie empfangen (Arbeits-)Leistungen von verschiedenen

Auf Aufträge werden die Leistungen erbracht

Kostenstellen sowie direkte Leistungen von ausserhalb des Unternehmens (Fremdleistungen) und können in vielen Fällen auch Material vom Lager beziehen.
Damit nicht zu viele Wiederholungen vorkommen, werden die Ziele und die Vorsteuerungsgrössen für Kostenstellen und Projekte vorab analysiert.

5.2.1.1 Ziele und Vorsteuerungsgrössen für alle Kostenstellen

In 1.2 wurde festgehalten, dass jede Führungskraft für den von ihr geleiteten Bereich die Verantwortung für 4 Elemente übernehmen muss. Auf Kostenstellen angewendet bedeutet dies:

- Quantität:** Die bestellten oder in Vereinbarungen (SLA) festgelegten Mengen oder Inhalte liefern
- Qualität:** Dabei die geltenden Qualitätsvorgaben erreichen
- Termine:** Vereinbarte oder vorgegebene Termine einhalten
- Ergebnis / Kosten:** Die Sollkosten kumuliert einhalten. Sollkosten sind die effektiv erbrachten Leistungen einer Periode, bewertet zu Plankostensätzen, vgl. Beispiel in 6.4.2.

4 Resultatelemente gelten in allen Kostenstellen

Abb. 1: Verantwortung für 4 Elemente

In produktionsnahen Kostenstellen wie z.B. der Stanzerei oder der Endmontage ergeben sich die zu liefernden Quantitäten und Termine aus den Angaben zu den freigegebenen Fertigungsaufträgen. Die zu liefernde Qualität ist in den Qualitätsvorgaben der Fertigungsaufträge definiert (als Gutstück akzeptiert). In den anderen Kostenstellen ergeben sich Mengen, Qualitäten und Termine aus Leistungsvereinbarungen oder –vorgaben, aus SLA's und sonstigen definierten Stellenaufgaben.

Leistungsvorgaben sind Folgen von Bestellungen und SLA

Werden die angestrebten Qualitäten, Quantitäten und Termine erreicht, folgt die Frage, ob die Kostenstelle diese Leistung unter Einhaltung der geplanten Kosten erbringen konnte. Dieser Massstab, auch als Budgeteinhaltung bezeichnet, taugt für diejenigen Kostenstellen, welche keinen direkten Zusammenhang zwischen den hergestellten Produkten und der Kostenentstehung bei ihnen selbst kennen sowie keine echte innerbetriebliche Leistungsverrechnung anwenden müssen, also den reinen Fixkostenstellen (vgl. 6.4.1).

Wird ein Teil der Kosten einer Kostenstelle direkt durch ihre Leistung auf Aufträge oder durch die von anderen Kostenstellen bestellten Leistungen verursacht (echte ILV), macht ein Plan-Ist-Vergleich wenig Sinn. Denn die erbrachte Istleistung kann massiv von der Planleistung abweichen und zu anderen Istkosten führen. Deshalb setzt die führungsgerechte Kostenbetrachtung in den Kostenstellen die Sollkostenrechnung voraus (Detailbeschreibung in 6.4.2). Budgeteinhaltung ist ein Sonderfall des Ziels Sollkosteneinhaltung (die Kostenstelle hat keine leistungsproportionalen Kosten).

Jeder KOS-Leiter steht für Quantität, Qualität, Termine und seine Sollkosten

Da keine Kostenstelle direkt Leistungen an den Markt abgibt, kann sie auch keine Umsätze generieren. Daraus ergibt sich, dass der Beitrag jedes Kostenstellenleiters zur Unternehmensrentabilität darin besteht, die kumulierten Sollkosten nicht zu überschreiten.

Die vier Ziele aus obenstehender Tabelle können individuell für jeden Kostenstellenleiter vereinbart werden und bilden dann seinen Standard-Jahreszielkatalog.

Ebenso gehört zu jeder Kostenstelle der Auftrag, das für das Planjahr freigegebene **Investitionsbudget** nicht zu überschreiten.

Eine Kostenstelle macht keinen Umsatz, auch keinen internen

5.2.1.1.1 Effizienzziele für auf Auftrag leistende Kostenstellen

Zur Erreichung einer wettbewerbsfähigen Kostenposition reicht die reine Festlegung von Jahreszielen nicht aus. Denn auch eine Kostenstelle muss einen Beitrag dazu leisten, dass ihr wertmässiger Arbeitseinsatz pro Outputseinheit weniger wird, also die Produktivität steigt.

Die Kostenstelle muss es in der Mehrjahresbetrachtung schaffen, ihre Resultate mit weniger Zeit- und Kostenverbrauch zu realisieren. Eine Möglichkeit, diese Anforderung in ein Ziel zu kleiden, ist die Vereinbarung eines Effizienzziels. Dieses könnte z.B. darin bestehen, dass in den nächsten 5 Jahren die beeinflussbare Kosten und der Abschreibungsbedarf jährlich um 3% zum Vorjahr gesenkt werden (vgl. zur Bestimmung der beeinflussbaren Kosten 6.4.1). Kosten und Leistungen einer Kostenstelle verändern sich jedoch wegen Wachstum, Preisänderungen und Rationalisierungen im Verlauf der Jahre. Dies macht es schwierig, einen umfassenden Beurteilungsmaßstab zu finden.

Das Beispiel aus der Kostenstelle Stanzerei in **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** enthält gleich mehrere Einflussgrößen, die sich auf die Kosten pro Outputeinheit auswirken. Im Jahr 1 gelingt es nicht, die Vorgabezeiten einzuhalten. Es wird eine Investition für die Automatisierung der Materialzuführung geplant. Diese soll den Zeitbedarf pro Outputeinheit um 15% senken. Ab Jahr 3 kann diese Prozessverbesserung genutzt werden, was auch zu einer Senkung der Vorgabezeit pro Outputeinheit führt. Die dadurch entstehende Kapazitätsreserve wird in den Jahren 4 und 5 teilweise abgebaut, weil mehr Einheiten produziert werden. Durch die Automatisierung und durch bessere Organisation kann auch der Zeitbedarf für die internen Aufgaben gesenkt werden.

Kostenstelle Stanzerei	Mehrjahresentwicklung				
	Jahr	1	2	3	4
Normalkapazität (in MA-Std.)	8'500	8'500	7'650	7'650	7'650
5 Vollzeitstellen zu 1'700 Stunden in den Jahren 1&2, durch Automatisierung der Materialzuführung Abbau einer halben Stelle zu Beginn des Jahres 3.					
Entwicklung Vorgabezeiten (Jahresziele)	1	1	0.85	0.85	0.85
Planbeschäftigung	6'600	6'930	5'610	6'171	6'788
direkt produktbezogene Arbeitsstunden gemäss Absatz-/Umsatzplanung und Vorgabezeit; durch Automatisierung sinkt die Vorgabezeit ab Jahr 3 auf 85%.					
Summe Vorgabezeiten	6'600	6'380	5'610	6'300	6'800
Zeitvorgabe für die effektiv zur Fertigung freigegebenen Aufträge, in den Jahren 4&5 durch Umsatzwachstum Erhöhung der Vorgabezeiten.					
produktive Stunden Ist	6'800	6'300	6'000	6'500	6'800
auf Aufträge rapportierte Istzeiten, ungünstige Abweichungen in Jahr 1; ebenso in Jahren 3&4 durch Angewöhnung an neue Materialzuführung					
interne Aufgaben Plan (Jahresziele)	1'900	1'570	2'040	1'479	862
interne Aufgaben Ist	2'000	1'900	1'800	1'700	1'700
Geplante und effektiv verbrauchte Zeiten für nicht direkt produktbezogene Arbeiten, Istzeitentotale wurden ausbezahlt oder kompensiert.					
Summe Istzeiten	8'800	8'200	7'800	8'200	8'500
Personalkosten nach Anwesenheit verrechnet zum Satz von 50.-/Stunde.					
Personalkosten Ist	440'000	410'000	390'000	410'000	425'000
Sachkosten und echte ILV	20'000	20'000	25'000	25'000	25'000
Abschreibung	30'000	30'000	50'000	50'000	50'000
Total Istkosten	490'000	460'000	465'000	485'000	500'000

Effizienzentwicklung

Istzeit / Vorgabezeit	103.0%	98.7%	107.0%	103.2%	100.0%
In Jahr 1 Vorgabezeiten nicht eingehalten, in Jahr 2 durch Lernen verbessert, Jahre 3&4 Angewöhnung an neue Materialzuführung und niedrigere Vorgabezeiten, in Jahr 5 keine Arbeitszeitabweichung mehr.					
Outputentwicklung	6'600	6'380	6'600	7'412	8'000
Produktive Stunden Ist / Zeitvorgabe, reflektiert sowohl Prozessverbesserung als auch Umsatzwachstum. Prozessverbesserung erlaubt nicht nur Personalreduktion, sondern erfordert weniger kostenstelleninterne Arbeiten.					
Anteil interne Aufgaben an Normalkapazität	23.5%	22.4%	23.5%	22.2%	22.2%
Kosten/ Outputeinheit	74.24	72.10	70.45	65.44	62.50
Insgesamt erfreuliche Entwicklung der beeinflussbaren Gesamtkosten pro Outputeinheit.					

Insgesamt steigt der Output in den 5 Jahren von 6'600 auf 8'000 Einheiten, also um 21.2%, die gesamten vom Kostenstellenleiter zu steuernden Kosten (ohne Umlagen) von 490'000 auf 500'000, also um 2%. Trotz höherer Gesamtkosten sinken die Kosten pro Outputeinheit von 74.24 auf 62.50, was in dieser Kostenstelle eine beträchtliche Verbesserung der Kostenposition um 15.8% bedeutet.

Die ex post-Feststellung dieser Verbesserung hat nur einen beschränkten Führungsnutzen. Sie muss in der Mittelfristplanung im Voraus kalkuliert werden und in die Jahrespläne der jeweiligen Kostenstelle eingearbeitet werden. So entstehen die auf langfristigen Erfolg ausgerichteten Massstäbe für die unterjährige Kostensteuerung mit Hilfe des Soll-Ist-Vergleichs.

Das sind insbesondere die zu erreichenden Vorgabezeiten, die Planbeschäftigungen, die sich indirekt aus der Absatzplanung ergeben, sowie die für interne Aufgaben zur Verfügung stehenden Stunden. Die Übersetzung der mittelfristig zu erreichenden Verbesserung der Kostenposition in jährliche Anteile erfolgt bei der Erstellung des Kostenstellenplans (vgl. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** in 6.4.1).

5.2.1.1.2 Effizienzziele für reine Fixkostenstellen

In Kostenstellen der Administration, des Vertriebs, des Managements und des internen Supports entstehen ausnahmslos fixe Kosten; die Arbeiten werden nicht direkt durch die hergestellten Produkte verursacht. Viele dieser Arbeiten sind nur beschränkt planbar, werden auf Zuruf erledigt oder ergeben sich erst im Laufe eines Geschäftsjahres. Dazu kommt, dass das Aufgabenspektrum einer solchen Fixkostenstelle sich oft ändert. Diese Vielfalt führt dazu, dass diese Kostenstellen ihre Arbeiten viel weniger standardisieren und als messbaren Output präsentieren können. Die Kosten einzelner Tätigkeiten oder Tätigkeitsgruppen können nur in Ausnahmefällen eindeutig geplant oder berechnet werden, weil

- die Leistung selbst nicht exakt umschrieben werden kann,
- keine Zeiterfassung besteht,
- für die einzelnen Aufgabenbereiche unterschiedlich hohe Anteile an Sach- und fremden Dienstleistungskosten entstehen sowie unterschiedlich hohe Abschreibungen.

Die durch den Kostenstellenleiter zu steuernde Inputgrösse, die beeinflussbaren Kosten (ohne Umlagen), ist hingegen als Gesamtbetrag klar bezifferbar. Diese Kosten können als Plan- und als Istwerte in einer Zeitreihe abgebildet werden. Für die Messung des Outputs der Kostenstelle bleibt wegen der beschriebenen Vielfalt der Leistungen nur die Zuhilfenahme eines die Gesamtleistung umfassenden Vergleichsmassstab.

Am Beispiel des Controllerdienstes wird die Vorgehensweise erläutert:

Überführung
in Jahresziele

Welcher
Teil wird
nächstes
Jahr
realisiert?

Leistungen
nur
beschränkt
messbar →
Output-
Beurteilung
schwierig

Welcher
Massstab
taugt für
die Output-
Messung?

Jahr	1	2	3	4
beeinflussbare Kosten				
Controllerdienst	200	205	213	220
Steuern des Unternehmens				
CFBIT	1000	1100	1200	1300
Kostenentwicklung Controllerdienst	100.0%	102.5%	106.5%	110.0%
Entwicklung CFBIT	100.0%	110.0%	120.0%	130.0%

Abb. 2: Zunehmende Effizienz des Controllerdienstes

Der Input sind die beeinflussbaren Istkosten der Kostenstelle Controllerdienst der letzten 4 Jahre (für die Planung wären die Plankosten einzusetzen).

Controller sollen gemäss Definition die betriebswirtschaftlichen Partner des Managements aller hierarchischen Stufen sein. Dazu unterstützen sie die Unternehmensplanung und –steuerung mit Systemen, Berichten, Beratungsgesprächen und vielem mehr. Diese Arbeiten sollen auch dazu führen, dass das Unternehmen finanziell erfolgreicher wird. Ob diese Unterstützung zu mehr Umsatz oder zu weniger Kosten führt, lässt sich kaum berechnen.

Ein Beitrag könnte sein, Controllerpersonal abzubauen und damit Kosten zu sparen. Dadurch kann jedoch die Unterstützungsleistung nicht mehr in genügender Form und Qualität angeboten werden und es ist zu vermuten, dass das Unternehmensergebnis als Folge sinken wird. Durch den Controllereinsatz sollte jedoch das Ergebnis besser werden. Dies kann durch die Verfolgung der Entwicklung des Cash Flow vor Abzug von Zinsen und Steuern CFBIT ermittelt werden. Der CFBIT entsteht, indem von den Nettoerlösen die proportionalen und die fixen Kosten abgezogen werden, welche zu Geldabfluss oder zu Verbrauch von Umlaufvermögen führen. Im CFBIT sind somit alle Umsätze und alle beeinflussbaren Kosten des Unternehmens enthalten, bei deren Steuerung die Controller helfen sollen. Die nach dem CFBIT noch zu berücksichtigenden Ergebnisminderungen sind Abschreibungen, Zinsen und Steuern. Abschreibungen sind die Folge früherer Investitionsentscheidungen, Zinsen sind abhängig von Finanzierungsentscheidungen und vom Geldmarkt, Steuern von gesetzlichen Vorgaben, also ausserhalb des Beeinflussungsbereichs derjenigen Personen, welche die Controller unterstützen.

Verläuft die Entwicklung der angeführten Kosten der Controllerfunktion unterproportional zu derjenigen des CFBIT, ist zu vermuten, dass der Controllerdienst trotz zunehmender Aufgaben einen Beitrag zur Verbesserung der Kostenposition geleistet hat.

In den folgenden Teilkapiteln zu Funktionen und Rollen finden sich Vorschläge für die Festlegung und Messung kostenstellenspezifischer Effizienzziele. Viele der gelisteten Kennzahlen sind längstens bekannt und allgemeines Wissensgut geworden. Wir beschreiben sie, wenn sie eine managementrelevante Aussage generieren können und einfach zu erheben sind.

Wir sind uns bewusst, dass die vorgeschlagenen Kennzahlen nicht überall anwendbar sind. Sie sollen die Suche nach geeigneten Outputmassgrössen oder Vergleichsmassstäben in einem konkreten Unternehmen unterstützen.

Werden auf Basis der vorgeschlagenen Kennzahlen Effizienzziele vereinbart, z.B. die Personalverwaltung soll ihre Kosten pro Vollzeitstelle um jährlich 3% senken können, muss sich diese Vorlage auch in den Jahres-Kostenstellenplänen spiegeln. Dementsprechend soll der Personalverantwortliche in seinem Kostenstellenplan wertmässig festlegen, welchen Teil der Relationsverbesserung er im nächsten Jahr mit Kostenkonsequenz umsetzen will.

Um mehr darüber zu erfahren, welches die Treiber dieser Kosten sind, bedarf es der **Erfassung der Zeitverbräuche** für interne Aufgaben. Denn die Personalkosten repräsentieren üblicherweise den grössten Teil der Kosten für interne Funktionen. Istleistungserfassung in den nicht direkt produktbezogen arbeitenden Bereichen ist in den meisten Unternehmen leider verpönt. Doch nur sie gibt die detaillierte Verbrauchsinformation, wo die Ansatzpunkte für Effizienzverbesserung sind.

Die
Beispielkenn-
zahlen sind
nicht überall
anwendbar

Übersetzung
in Jahres-
(teil-) ziele ist
unabdingbar
zur Erfolgs-
messung

Effizienzstei-
gerung bei
internen
Aufgaben
erfordert
Leistungs-
verbesserung

5.2.1.1.3 Vorsteuerungsgrößen für Kostenstellenleiter

Damit Kostenstellenleiter auf die Erreichung ihrer mengenmässigen, qualitativen, terminlichen und kostenbezogenen Ziele hinsteuern können, benötigen sie Information über die die Resultate vorsteuernden Größen. Zuvorderst stehen Daten über die Befindlichkeit des eigenen Personals, also eigentlich über die Attraktivität der Arbeitsplätze in der Kostenstelle.

Wir schlagen vor, Auswertungen bereitzustellen zu:

Beitrag zu:	Vorsteuergröße	Periodizität	Kommentar
Attraktivität	Mitarbeiterzufriedenheit	2-jährlich	Hinweis auf Veränderung der Akzeptanz und Wertschätzung des Führungsverhaltens
Attraktivität	Austrittsgründe	jährlich	Hinweise auf Verbesserungsmöglichkeiten
Attraktivität	ungewollte Kündigungen	jährlich	Warum wollen gute Fach- und Führungskräfte aussteigen?
Attraktivität	Fluktuationsrate	jährlich	Mit wie viel Neubesetzungen ist jährlich zu rechnen? (Ausbildung, Rekrutierungskosten)
Attraktivität	Saldo Kompensationsguthaben	pro Quartal	Bei hoher Stundenanzahl auch Kosten quantifizieren
Attraktivität	Feriensaldo	pro Quartal	Können die Mitarbeiter ihre Ferien auch wirklich beziehen?
	Weiterbildung?	pro Quartal	Hinweis auf Defizite der Aktualität des Anwendungs- und Führungswissens
Termine	Vergleich Wunschtermine zu Liefertermine	monatlich	alle Fertigungs- und internen Aufträge, SLA-Termine

Zur Zielerreichung und Effizienzverbesserung zu beobachtende Größen

Abb. 3: Vorsteuerungsgrößen für den Kostenstellenleiter

5.2.1.2 Allgemeingültige Projektziele

Auch für Projektleiter gelten die in 5.1.1.1 genannten vier Zielelemente. Zusammen mit ihren Projektmitarbeitenden müssen sie dafür sorgen, dass der Projektauftrag inhaltlich und qualitativ richtig und vollständig erfüllt wird (Quantität und Qualität). Dies sollen sie termingerecht schaffen. Ein Projektleiter soll wie ein Kostenstellenleiter die für das Projekt budgetierten Kosten (Kosten der geleisteten Arbeitsstunden, der Fremdleistungen und ev. echter innerbetrieblicher Leistungsbezüge) einhalten. Zusätzlich obliegt es ihm, das für das Projekt geplante Investitionsvolumen einzuhalten.

Kenngrößen für Projektleiter

Die Zielerreichungskennzahlen eines Projektleiters sind aus folgenden Grundlagen zu gewinnen:

- Projektauftrag, setzt den inhaltlichen und qualitativen Massstab Projektplan, enthält einzuhaltende Termine und Meilensteine
- Projektbudget, enthält die geplante Investitionssumme
- (Projekt-) Auftragsvorkalkulation, mit der Angabe der vorgesehenen Sach- und Leistungskosten.

Datenquellen

Für Projekte erübrigt sich die Festlegung mittelfristiger Ziele. Denn die oben angeführten Zielelemente sollten sowieso für die gesamte Laufzeit des Projekts angelegt werden, unabhängig davon, ob es sich um ein kurzes oder ein Projekt mit einer mehrjährigen Laufzeit handelt.

Projektziele sind auf die Projektlaufzeit ausgelegt

Bezüglich Vorsteuerung zeigt die Realität in den Unternehmen regelmässig, dass ins Gewicht fallen:

- Abzug von für die Projektarbeit vorgesehenen Personen (oder Austritte)
- Voraussichtliche Verspätungen bei der Meilensteinerreichung
- Sich abzeichnende Überschreitung des Investitionsbudgets
- Sich abzeichnende Überschreitung des Kostenbudgets.

Da zu jedem Meilenstein auch die go-/no go-Entscheidung gehört, ergibt sich die selbstverständliche Forderung, dass der Projektleiter zum Meilensteinbericht auch eine Vorschau bezüglich der weiteren Entwicklung des Projekts abgibt, welche die erwähnten Positionen beleuchtet (Forecast).

Gefährdung des Projekterfolgs

Auszug aus Kap. 6:

6 Management Accounting gestalten

Zur Ermöglichung einer entscheidungs- und verantwortungsgerechten Führung mit Hilfe von Kennzahlen müssen die Datenbasis und der Aufbau der Planungs- und Steuerungssysteme entsprechend eingerichtet werden. Bei der Suche nach relevanten Kennzahlen haben wir in den Kapiteln 1-4 einen Top down-Ansatz verfolgt, um von den Zielen des Unternehmens auf die Teilziele einzelner Personen zu kommen. Bei der Systemkonzeption ist jedoch von unten nach oben vorzugehen. Denn sowohl die Detailplanung als auch die Vergleiche zwischen Plan, Soll und Ist setzen voraus, dass ausgehend von den Einzelwerten stufengerecht und mehrdimensional aggregiert werden kann:

- Der einzelne Materialbezug und die gemessene Leistung für einen Arbeitsprozess an einem Stück oder einem Auftrag sind die Basisdaten für die Nachkalkulation eines Auftrags oder einer Dienstleistung.
- Der einzelne Kostenbeleg liefert die zu aggregierende Grundinformation für die Kostenstellen.
- Materialbezugsbelege aus dem Fertigwarenlager liefern die Grundlage für die Fakturierung.
- Sollen Umsätze, Nettoerlöse und Deckungsbeiträge sowohl nach Produkten als auch nach Kunden, Absatzkanälen oder Regionen ausgewertet werden können, müssen auch die entsprechenden Stammdaten ständig aktuell sein.

Die einzelnen Mitarbeiter und ihre Führungskräfte sind für die qualitativ richtige Datenerfassung zuständig. Sie sind an der Quelle, generieren die Daten und erfassen sie. Dabei gilt der aus der IT bekannte Grundsatz: „Garbage in means garbage out!“ Controller und Buchhalter können zwar in beschränktem Ausmass die Datenqualität überwachen. Wenn jedoch schon in der Datenbasis Fehler enthalten sind, werden diese auch in allen Auswertungen enthalten sein.

Sinngemäss gilt diese Anforderung auch für die Planung. Es ist nur in wenigen Unternehmen möglich, Umsätze und Deckungsbeiträge auf der Ebene Kunde und Artikel zu planen. Sollen Plan- / Istvergleiche auf der Ebene Produktgruppe und Kunde/Kundengruppe gefahren werden können, setzt dies auch die entsprechend granulare Planung voraus. Wird die Planung auf aggregierter Ebene erstellt, z.B. pro Produktgruppe, müssen entsprechende Planungsnummern („Pseudonummer“) eingerichtet werden. Denn die Istdaten werden sich ja auf eine konkrete Artikelnummer beziehen. Dies zeigt auch, dass ein Plan- / Istvergleich nur ab der untersten Planungsebene aufwärts erstellt werden kann.

Wer einen Soll-Ist-Vergleich pro Kostenstelle zur Steuerung einsetzen will, muss in der Lage sein, die Sollkosten zu berechnen und die Kostenbelege sowie die Leistungen auch kostenstellengenau erfassen zu können.

In unseren Beratungsprojekten mussten wir regelmässig feststellen, dass bei der Erarbeitung des Sollkonzepts für ein Planungs- und Steuerungssystem über diese Gestaltungs- und Qualitätsfragen zu schnell hinweggegangen wurde. In der Anwendung stellte sich dann heraus, dass den Führungskräften die steuerungsrelevanten Informationen gar nicht geliefert werden konnten. Aus diesem Grund beschreiben wir nachstehende die Voraussetzungen, welche zu erfüllen sind, damit eine führungsgerechte Kennzahlensystematik aufgebaut werden kann.

In vielen Unternehmen wird die Entwicklung eines entscheidungs- und verantwortungsgerechten Planungs- und Steuerungssystems auf die lange Bank geschoben. Solange die Wettbewerbsvorteile es erlauben, gute Verkaufspreise zu erzielen, besteht kaum Bedarf für den entsprechenden Ausbau

**Bottom-up:
Bedarfs-
gerechte
System-
gestaltung**

**Mitarbeiter
sind für
Datenqualität
zuständig**

**Konzeption
kommt vor
Einführung**

**Entwickle in
der Zeit; so
hast Du in der
Not!**

der Systeme. In rentabilitätsschwachen Perioden ist es jedoch meist zu spät, die Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung KLEER führungsrelevant umzubauen.

6.1 Verantwortungsnahe verlangt Standardisierung

Soll eine Person die Verantwortung für die Einhaltung von Plan- oder Zielwerten übernehmen, verlangt sie zu Recht, dass in den Auswertungen auseinandergelassen wird, welche Abweichungen gegenüber dem Ziel direkt in ihrem Einflussbereich entstanden sind und welche in vorgelagerten Bereichen.

Die dazu notwendigen Abgrenzungen ermöglicht die Standardkostenrechnung.

- Bezüge von Rohmaterial ab Lager in die Herstellung sollten auch im Ist zu geplanten Einstandspreisen (Standard-Einstandspreise) bewertet werden. So erkennen die Herstellungsverantwortlichen, welche wertmässigen Abweichungen in der Produktion entstanden sind, die auf Mehr- oder Minderverbrauch oder auf die Verwendung von anderen als den geplanten Materialien zurückzuführen sind. Wird ein Material direkt auf einen Auftrag bestellt, erübrigt sich diese Vorgehensweise, da die Preisänderungen direkt dem Auftrag zuordenbar sind. Dieser Sachverhalt ist oft bei Anlagenbauern und Kundenauftragsfertigern anzutreffen. In solchen Unternehmen wird versucht, im Vertrag mit dem Kunden eine Klausel einzubauen, dass der real bezahlte Rohstoffpreis fakturiert werden kann.
- Werden Gewinne und Verluste welche durch Wechselkursverschiebungen schon beim Einkauf entstehen, in den Lagerzugängen berücksichtigt, ist es für die materialbeziehenden Einheiten nicht mehr möglich, Preis- und Mengenwirkungen auseinanderzuhalten.
- Für Hilfs- und Betriebsstoffe wäre eine Standardisierung der Einstandspreise ebenfalls verantwortungsgerecht. Meistens wird dies jedoch nicht gemacht, da der dafür zu treibende Aufwand als zu hoch erachtet wird und die Abweichungen wenig ins Gewicht fallen.
- Effektiv von Kostenstellen auf Fertigungsaufträge oder für andere Kostenstellen erbrachte Leistungen sollen auch im Ist mit dem geplanten proportionalen Kostensatz der leistenden Kostenstelle bewertet werden. Der Grund liegt wiederum darin, dass Abweichungen die in der Kostenstelle entstanden sind, nicht vom Empfänger der Leistung zu verantworten sind.
- Werden die aus einem Auftrag entstandenen Produkte schliesslich als gute Stück an Lager gelegt, sollen sie wiederum nur zu proportionalen Plan-Herstellkosten als Lagerzugang bewertet werden. Denn Abweichungen, die im Einkauf, in den Kostenstellen oder im Produktionsprozess entstanden sind, sind einerseits Periodenkosten, also dem Monat zu belasten. Andererseits wird der Verkauf zu Recht sagen, dass er in seiner Ergebnisrechnung die Abweichungen aus vorgelagerten Gebieten nicht verantworten könne.

**Standardwerte
als
Vergleichsbasis**

**Istleistungen
mit Plansätzen
bewerten**

**Lagerzu- und
-abgänge zu
prop. HK
bewerten**

Gegen den Einsatz der Standardkostenrechnung wird oft argumentiert, Preisänderungen bei Rohstoffen würden dadurch nicht oder erst bei der nächsten Neukalkulation eines Artikels in die Produktkosten eingerechnet, was zur Folge habe, dass das Produkt zu teuer oder zu billig verkauft werde. Wer so argumentiert, müsste dann auch bestimmen, welcher Auftrag dafür „bestraft“ werden soll, dass er schon vom neuen, teureren Rohstoff erhalten hat und welcher „belohnt“ werden soll, weil noch günstigeres Altmaterial verfügbar war. Auch die Anwendung des gleitenden Durchschnittspreises GLD hilft nicht weiter, da der Produktionsverantwortliche die Rohstoffe nach jeder Lieferung zu einem anderen Preis vom Lager beziehen muss und sich damit mindestens teilweise aus der Verantwortung stehlen kann.

**Gleitende
Durchschnitts-
preise
verhindern die
Isolation von
Preis- und
Mengen-
wirkung**

Ob schliesslich ein Produkt im Vergleich zu den veränderten Einstandspreisen zu teuer oder zu billig verkauft wird, entscheidet der Markt, konkret das Resultat der Verhandlungen zwischen Verkäufer und Kunde. Für den Einkäufer bleibt die relevante (Vergleichs-) Kennzahl der geplante Einstandspreis und für den Hersteller sind es entweder die proportionalen Standard-Herstellkosten einer Produkteinheit oder die vorkalkulierten proportionalen Herstellkosten eines Auftrags.

6.2 Nettoerlöse periodengerecht abgrenzen

In einem Unternehmen bestehen meistens ziemlich klare Vorstellungen zu welchem Preis ein Artikel an den Endverbraucher verkauft werden soll. Oft will man auch ein strategisches Preisziel festlegen. Der Endkunde sowie Händler und Weiterverarbeiter möchten auf der anderen Seite für sich eine Vergünstigung herausholen. Dies führt dazu, dass die in Preislisten festgehaltenen Bruttopreise sehr oft nicht durchsetzbar sind. Es werden laufend neue Begründungen entwickelt, weshalb Erlösschmälerungen zu gewähren seien. Wie der ROI-Baum offenlegt, führen die meisten Erlösschmälerungen zu einer direkten Reduktion der Deckungsbeiträge und als Folge davon des EBIT. In einem stufengerechten Kennzahlensystem ist deshalb der periodengerechten Offenlegung der Erlösschmälerungen ein hohes Gewicht beizumessen. Beispielhaft können die verschiedenen Arten von Erlösschmälerungen in einer Tabelle (Abb. 58) dargestellt werden:

In der Buchhaltung werden die Nettoumsätze periodengerecht gebucht, nicht aber die anderen Erlösschmälerungspositionen. Die Datenquelle für die monatliche Berichterstattung ist folglich in der Fakturierung und in den bestehenden Verträgen zu suchen, soll der Nettoerlös eines Monats managementrelevant ausgewiesen werden. Werden die Positionen für Boni, Rückvergütungen und Skonti nicht in Abzug gebracht, berichtet das Unternehmen unterjährig regelmässig zu hohe Nettoerlöse. Skonto, Bonus, Fracht deshalb im Monatsbericht standardisieren, da die realen Beträge zu spät bekannt werden.

Ein wichtiger Faktor für die sofortige und periodengerechte Abgrenzung von Erlösschmälerungen ist auch der Umstand, dass viele der erwähnten Abzüge erst definitiv abgerechnet werden, wenn das Geschäftsjahr schon längst abgeschlossen ist. Die Manager haben dann keinen Anlass mehr, sich „um Schnee von gestern“ zu kümmern. Vielmehr wollen sie das Geschäft im laufenden Jahr erfolgreich führen. Die Kontrolle der Einhaltung der vertraglichen Konditionen erfolgt im Moment des Zahlungseingangs oder der Erstellung der nachträglichen Vergütungsabrechnungen (Verkauf und Debitoren).

Nicht erwähnt sind hier Gratislieferungen (Gratismuster). Diese führen zwar zu höheren Produktkosten, nicht aber zu niedrigeren Nettoerlösen. Deshalb sind sie in der Rubrik proportionale Herstellkosten der verkauften Produkte aufzuführen. Den Kunden abgegebene Muster sind Fixkosten des Verkaufs, entstehen sie doch, weil man einen Auftrag gewinnen will.

6.3 Drei relevante Kostendimensionen

Damit kostenverantwortliche Personen ihre Pläne und Handlungen beurteilen können, sind sie darauf angewiesen, verschiedene Dimensionen von Kosten auseinanderhalten zu können:

Beeinflussbarkeit:

Welche Kostenelemente kann ich in meinem direkten Einflussbereich (Kostenstelle / Auftrag / Produkt) direkt verändern und wie viel Zeit benötige ich, die Veränderung real umzusetzen? Das ist ein Denken in Verträgen und Vereinbarungen.

Kostenstruktur:

Welche Kosten werden direkt durch die hergestellte Menge/Leistung verursacht (proportionale Kosten) und welche sind eine Folge der Entscheidungen zur Dimensionierung vorgehaltener Kapazitäten und zu den organisatorischen Prozessen und Strukturen (Fixkosten)? Das ist ein Denken in Produkt- und organisationalen Strukturen.

Erfassbarkeit:

Für jeden Kostenbeleg soll eine und nur eine Person verantwortlich sein. Im Sinne der Selbstorganisation soll diese Verantwortlichkeit auf die jeweils unterst mögliche hierarchische Stufe delegiert werden. Um diskussionsfreie Verantwortlichkeit generieren zu können, ist deshalb sowohl in der Planung als auch in der Isterfassung dafür zu sorgen, dass jeder Beleg auf dasjenige Objekt kontiert wird, auf welches er eindeutig und ohne Schlüsselung zugeordnet werden kann. Dort erscheint der Kostenbetrag als Einzelkosten, auf höheren Aggregationsstufen als Gemeinkosten.

Eine führungsrelevante Kosten-/Leistungsrechnung muss diesen Anforderungen gerecht werden.

In den Kostenstellen erbringen Menschen mit Hilfe von Maschinen und Einrichtungsgegenständen Leistungen für die verschiedenen Produkte und Dienstleistungen und erfüllen interne Aufgaben für sich selbst oder für andere Kostenstellen. Damit eine koordinierte Leistungserstellung erfolgen kann, müssen pro Kostenstelle die Leistungen geplant werden, was den Kapazitätsbedarf (vor allem in Mitarbeiterstunden und maschinellen Kapazitäten) ergibt. In der Kostenstellenplanung wird festgelegt, welche Ressourcen zur Deckung des Bedarfs zur Verfügung stehen sollen, also das Kapazitätsangebot definiert.

Der Leiter der Kostenstelle erhält den Auftrag, mit seinem Personal alle im Verlauf des Jahres geforderten Leistungen zu erbringen. Er soll dafür sorgen, dass die geforderten Mengen in der definierten Qualität und termingerecht erstellt werden und dabei die geplanten Kosten einhalten (vgl. 1.2). Er übernimmt somit die Verantwortung für die Arbeitsleistungen und für die Kosten, die er in eigener Kompetenz direkt beeinflussen kann. In der Planung und für die Isterfassung will der Kostenstellenleiter erkennen können, welche Kosten er direkt beeinflussen kann und welche Beträge seiner Kostenstelle aus anderen Gründen belastet werden. Das ist die Dimension der Beeinflussbarkeit (X-Achse in Abb. 4).

Für die Steuerung von Kostenstellen, die direkt an den hergestellten Produkten und Dienstleistungen arbeiten sowie für die Kalkulation der Produktkosten ist es notwendig zu erkennen, welcher Teil der Kostenstellenkosten direkt durch die produktiven Leistungen verursacht wird und welcher Teil die Folge von Kapazitäts- oder organisatorischen Entscheidungen ist. Das ist die zweite managementrelevante Dimension der Kosten (Y-Achse in Abb. 4).

Die dritte Dimension dient der richtigen Zuordnung der Kosten in der Planung und in der Erfassung. Im Sinne der Delegation und der eigen-verantwortlichen Führung (vgl. 1.2) sollen alle Kosten- und Leistungselemente auf der hierarchisch niedrigst möglichen Stufe als Einzelkosten erfasst werden. Niedrigste Stufen können sein: Aufträge, Produkte (Artikel), Kunden, Kostenstellen, Verkaufsgebiete, Absatzkanäle. Wird diese Regel durchgängig angewendet, gibt es für jeden Beleg eine verantwortliche Person. Der Kostenstellenleiter will sicher sein, dass ihm nur Positionen belastet werden, die direkt in seinen Verantwortungsbereich gehören und die er auch steuern muss. Alle Kosten, die in anderen Kostenstellen entstehen, sind aus seiner Sicht nicht beeinflussbare Gemeinkosten.

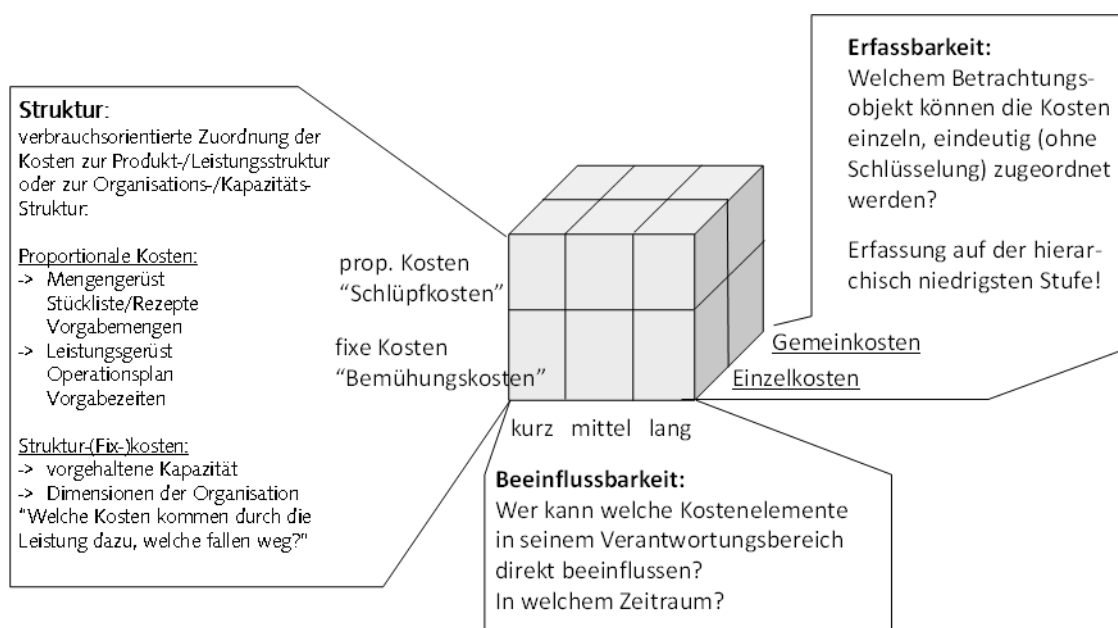


Abb. 4: Der Kostenwürfel (vgl. CWB 2010, S. 146)

Da sich die drei skizzierten Dimensionen gegenseitig durchdringen, werden sie in Form eines Würfels dargestellt:

- Rohstoffe, die aus dem Lager auf einen Fertigungsauftrag bezogen werden, sind proportional, weil sie durch die Entstehung des Auftrags verursacht werden. Sie sind Einzelkosten des Fertigungsauftrags und, sofern es verschiedene mögliche Lieferanten gibt, sind sie in ihrer Höhe auch kurzfristig (z.B. innerhalb eines Monats) veränderbar.
- Der Lohn eines Mitarbeiters in der Produktion ist proportional, solange er direkt an Fertigungsaufträgen arbeitet. Fix ist derjenige Lohnanteil, der für nicht direkt produktbezogene Arbeiten anfällt (z.B. Arbeitsplatz reinigen und aufräumen, Weiterbildung, Besprechung, Warten auf Arbeit). Der Arbeitsvertrag des Mitarbeiters definiert, in welchem Zeitraum seine Kosten beeinflussbar sind (z.B. Kündigungsfrist, Gleitzeitmodelle).
Ob der Mitarbeiter im Stunden- oder Monatslohn angestellt ist, sagt jedoch nichts darüber aus, ob die Lohnkosten proportional oder fix sind. Eine Reinemachefrau im Stundenlohn generiert immer fixe Kosten, da sie nicht direkt am Produkt arbeitet (ihre Arbeitsleistung kommt in keinem Arbeitsplan vor). Wird elektrische Energie für Beleuchtung oder Raumheizung verwendet, entstehen fixe Kosten; wird sie für den Betrieb einer Produktionsanlage eingesetzt, ist der entsprechende Kostenanteil als proportional zu planen, da der Energieverbrauch ursächlich und direkt von den hergestellten Einheiten abhängig ist. Ob Kosten also proportional oder fix zu planen sind, ist vom Verwendungszweck der dahinter stehenden Leistung abhängig. Wird die Leistung direkt durch das Produkt verursacht (Stückliste / Arbeitsplan) handelt es sich um proportionale Kosten, andernfalls um fixe.
- Personalkosten sind als Einzelkosten derjenigen Kostenstelle zu planen und zu erfassen, welcher die Person zugeordnet ist. Aus der Sicht des Fertigungsauftrags oder Produkts sind Personalkosten immer Gemeinkosten (eine Person kann in einer Periode an mehreren Aufträgen arbeiten). Eine Ausnahme gibt es manchmal in der Bauwirtschaft, wenn ein Mitarbeiter mehrere Monate fest auf einer Baustelle arbeitet und nicht anderswo eingesetzt wird. Auch die Energiekosten sind aus Produktsicht Gemeinkosten (ausser in der Energiewirtschaft). Ob sie in der Kostenstelle als Einzelkosten erfasst werden können, hängt davon ab, ob die Kostenstelle eigene Energiezähler installiert hat.

Für die Planung und Steuerung ist die fallgerechte Unterscheidung der drei erläuterten Betrachtungsdimensionen von zentraler Bedeutung. Sie schafft die definitorische Voraussetzung für die stufengerechte Zuordnung von Kostenverantwortlichkeit und die Grundlage für Entscheidungsrechnungen.

**Je nach
Entscheidungssituation ist
eine andere
Dimension
relevant**