



Der vorliegende Text ist unter:

„Creative Commons Namensnennung-Share Alike 4.0 International Public License“ veröffentlicht.

Einführung in die Betriebswirtschaftslehre

Skript



Lektion VI

Controlling

Kontakt:

Vorschläge zur Weiterentwicklung, Ergänzung oder Fehlerhinweise bitte per E-Mail an: oer-feedback@hs-bochum.de

Das Skript ist Teil der vom Ministerium für Kultur und Wissenschaft des Landes Nordrhein-Westfalen geförderten *OERContent-Initiative*.

Mehr Lehr- und Lernmaterialien des Teilprojektes „ebwl-oer.nrw“ finden Sie hier:

<http://www.institut-digitaales-management.de/oercontent>

Autor*innen/Mitarbeit

- Prof. Dr. Roland Böttcher

**Geschätzte
Lesezeit:
17 Minuten**

Inhaltsverzeichnis

VI-1. Budgetierung und Berichtswesen	8
VI-1.1. Der Controllingkreislauf	8
VI-1.2. Phasen des Controllingprozesses	9
VI-1.3. Budgetierung	10
VI-1.4. Berichtswesen	13
VI-1.5. Abweichungsanalysen	13
VI-1.6. Fortschrittsmonitoring	15
VI-2. Balanced Scorecard	16
VI-2.1. Kennzahlen	17
VI-2.2. Kennzahlensysteme	17
VI-2.3. Balanced Scorecard	19

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bezugsrahmen	7
Abbildung 2: Controllingkreislauf	8
Abbildung 3: Wiederholter Controllingkreislauf.....	9
Abbildung 4: Controllingprozess.....	10
Abbildung 5: Top-down- und Bottom-up-Planung	11
Abbildung 6: Planungszusammenhänge.....	12
Abbildung 7: Budgetierung.....	12
Abbildung 8: Abweichungsursachen	14
Abbildung 9: Fortschrittsmonitoring	16
Abbildung 10: Kennzahlensystem der Firma „DuPont“	18
Abbildung 11: Erweitertes Kennzahlensystem	19
Abbildung 12: Vier Balanced Scorecard Perspektiven.....	20
Abbildung 13: Balanced Scorecard Dimensionen	21
Abbildung 14: Balanced Scorecard	22

Glossar

Absatzvolumen	Die Anzahl innerhalb eines bestimmten Zeitraums verkaufter Produkte oder Dienstleistungen eines Unternehmens
Absatzzahlen	Endgültig abgesetzte bzw. verkaufte Stückzahlen von Produkten oder Dienstleistungen eines Unternehmens
Abweichungsanalyse	Ermittlung der Plan- und Ursachenabweichung, um die Verantwortlichkeit für eingetretene interne oder externe Abweichungen festzustellen.
Anlagevermögen	Vermögenswert, der dem Unternehmen dauerhaft oder für einen längeren Zeitraum dient.
Balanced Scorecard	Hilft bei Planung und Strategieumsetzung in einem Unternehmen, um wichtige Ziele und Kennzahlen auf einfache Weise sichtbar zu machen.
Berichtswesen	Systematische Aufbereitung entscheidungs- bzw. führungsrelevanter Informationen für unterschiedliche Abteilungen
Bottom-up-Planung	Bei operativer Planung wird auf der unteren Planungsebene einer Hierarchie mit dem Planungsprozess begonnen und anschließend in die nächsthöhere Planungsebene kommuniziert.
Budget	Wertmäßige Zielvorgabe für einen Verantwortungsbereich (z. B. Tochtergesellschaft, Abteilung, Kostenstelle), um die Verteilung von finanziellen Ressourcen zu steuern
Budgetierung	Prozess zur Bestimmung von Budgets im Rahmen des periodischen Planungs- und Kontrollprozesses
Controlling	Zielorientierte Informationsversorgung für die Planung, Steuerung und Kontrolle von betrieblichen Bereichen
Deckungsbeitrag	Differenz der erzielten Erlöse und variablen Kosten, wobei es sich um den Beitrag zur Deckung der Fixkosten handelt.
Engpass	Mit maximaler Kapazitätsauslastung nicht die Nachfrage decken zu können.
Fortschrittsmonitoring	Überwachung und Messung von Daten mithilfe von Beobachtungssystemen
Illiquidität	Ein Unternehmen ist nicht mehr fähig, fällige Zahlungen zu begleichen. .
Immateriell	Körperlich nicht fassbare Güter, dazu zählen: Nutzungsrechte, Patente, Lizenzen, Kundenstamm oder der Geschäftswert.

Input	Ressourcen, die für einen Produktionsprozess benötigt und eingesetzt werden.
Kapazitätsplanung	Ermittlung unternehmerischer Ressourcen, bspw. Materialien, Maschinen und Arbeitskräfte für die Planung von Produktionsaufträgen
Kapitalumschlag	Gibt an, wie oft das eingesetzte Kapital in einem Geschäftsjahr über die Umsatzerlöse zurückgeflossen ist.
Kennzahlensystem	Geordnete Gesamtheit von Kennzahlen, die zueinander in einer sachlichen Beziehung stehen (z.B. DuPont).
Koordinationsfunktion	Budgetfunktion, die ausgehend von Leistungsbeiträgen der beteiligten Wirtschaftseinheiten Planausführung ohne Korrekturbedürfnis gewährleistet.
Liquidität	Vorhandene Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens.
Operative Planung	Kurzfristige Planungsmaßnahmen zur Erzielung von Unternehmenszielen
Output	Mengenmäßiger Ertrag oder Leistung eines Betriebes
PDCA-Zyklus	Vierstufiger Regelkreis zur kontinuierlichen Verbesserung eines Prozesses: Plan, Do, Check, Act.
Rentabilität	Verhältnis einer Erfolgsgröße zum eingesetzten Kapitals in einer Rechnungsperiode
ROI	Return on Investment ist eine Kennzahl, die angibt, ob eine Investition rentabel ist.
Soll-Ist-Vergleich	Abweichungsanalyse durch Gegenüberstellung von Erwartungswerten (aus Planungen oder der Vergangenheit) und Istwerten
Top-down-Planung	Das Unternehmensbudget entsteht durch Zielvorgaben der Unternehmensführung, auf deren Basis die operativen Einheiten ihre Geschäftspläne erstellen.
Umsatzrendite	Kennzahl, die das prozentuale Verhältnis zwischen dem erzielten Gewinn und dem Umsatz des Unternehmens darstellt.
Ursachenanalyse	Ermittlung der Hauptursache eines Problems, wobei die Lösung das erneute Auftreten des Problems verhindern soll.

Lernziele

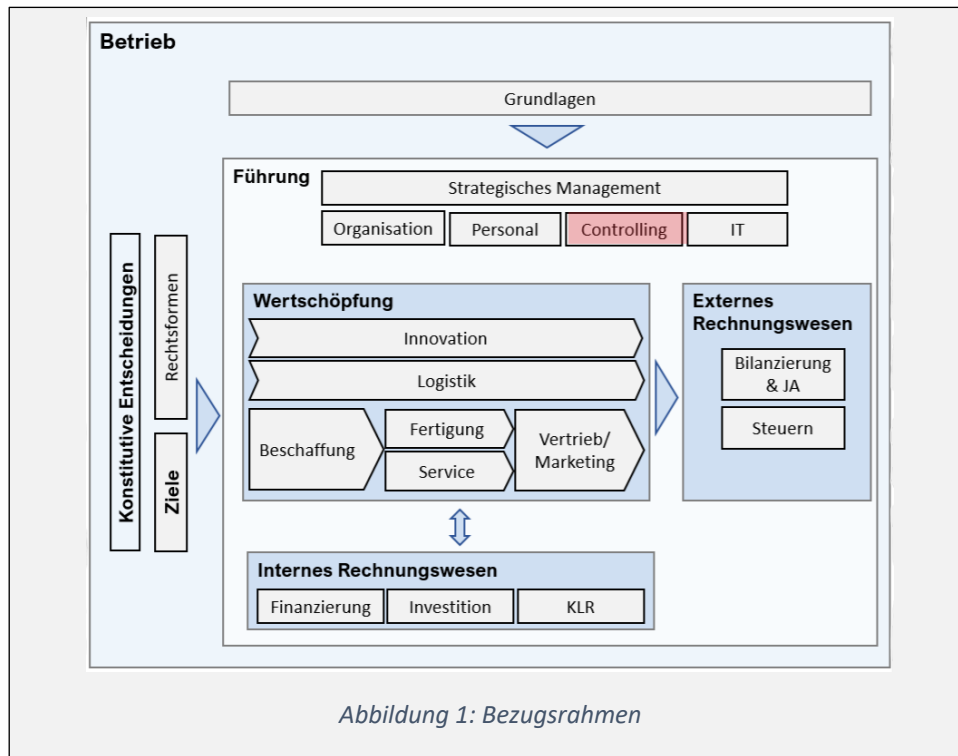
Nach dieser Lerneinheit kannst du

- den Controllingkreislauf beschreiben;
- die einzelnen Phasen und die dazugehörigen Aufgaben des Controllings erklären;
- den Nutzen von Kennzahlen aufzeigen;
- die Bedeutung von Kennzahlensystemen für das Controlling erläutern und
- erklären, welche Funktion die Balanced Scorecard erfüllt.

Hinweis für Studierende

Das vorliegende Skript dient als begleitende und zusammenfassende Lektüre ergänzend zu den Videolerneinheiten. Es steht unter der Creative Commons Lizenz. Aus urheberrechtlichen Gründen musste darauf verzichtet werden aus etablierten Lehrbüchern zu zitieren. Entsprechend fehlen Quellenangaben. Der Text erfüllt formal somit **nicht** die Standards guter wissenschaftlicher Praxis und hat **keinen Vorbildcharakter** für alle Arten wissenschaftlicher Arbeiten (also auch nicht für Haus- und Abschlussarbeiten).

Bezugsrahmen



Diese Lektion hat Controlling zum Thema. Ein Blick auf den Bezugsrahmen verschafft einen Überblick, in welchem Bezug das Thema innerhalb der Einführung in die BWL steht.

Das Controlling ist eine wichtige Unterstützungsfunktion für die Geschäftsleitung. Es liefert allen Entscheidungsträger*innen relevante Informationen für die Steuerung ihrer Verantwortungsbereiche.

VI - Controlling

VI-1. Budgetierung und Berichtswesen

Den Ausgangspunkt dieses Abschnitts bildet der **Controllingkreislauf**. Anschließend geht es um den **Controllingprozess und seine Phasen** sowie die jeweiligen damit verbundenen Aufgaben. Dabei werden der **Budgetierungsprozess**, das **Berichtswesen**, **Abweichungsanalysen** sowie das **Fortschrittsmonitoring** betrachtet.

VI-1.1. Der Controllingkreislauf

Der Controllingkreislauf ist an den PDCA-Zyklus angelehnt

Dem Controlling kommt die Aufgabe zu, Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinstrumente so aufeinander abzustimmen, dass die Entscheidungsträger*innen mit den relevanten Informationen versorgt werden. Das ist keine Aufgabe, die einmalig zu erledigen ist, sondern eine laufende Herausforderung. In dem Zusammenhang wird vom Controllingkreislauf oder auch Managementzyklus gesprochen, der allerdings der gleichen Logik folgt, wie der PDCA-Zyklus von W. Edwards Deming, der in der Lektion zur Organisation bereits dargestellt wurde.

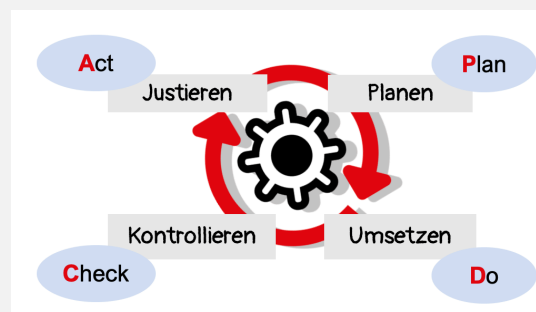


Abbildung 2: Controllingkreislauf

In der Lektion zum strategischen Management wurde **Planung** bereits als systematische, gedankliche Vorabkonstruktion eines zukünftigen Sollzustands herausgestellt. Später lassen sich Pläne in der Realität nicht immer „eins zu eins“ umzusetzen (DO), denn die Realität weicht häufig von den Prämissen ab.

Warum dann also trotzdem Planung? Zum einen besteht ein wesentlicher Nutzen von Planung im Lernen, denn durch die gedankliche Vorabkonstruktion lernen Unternehmen, sich auf zukünftig zu erwartende Situationen einzustellen.

Zum anderen kann der Plan als Leitplanke für das Handeln dienen, solange die Realität den Planenden nicht eines Besseren belehrt, also die Prämissen gelten, die zum Zeitpunkt der Planerstellung getroffen wurden.

Planabweichungen kommen zum Beispiel dann vor, wenn

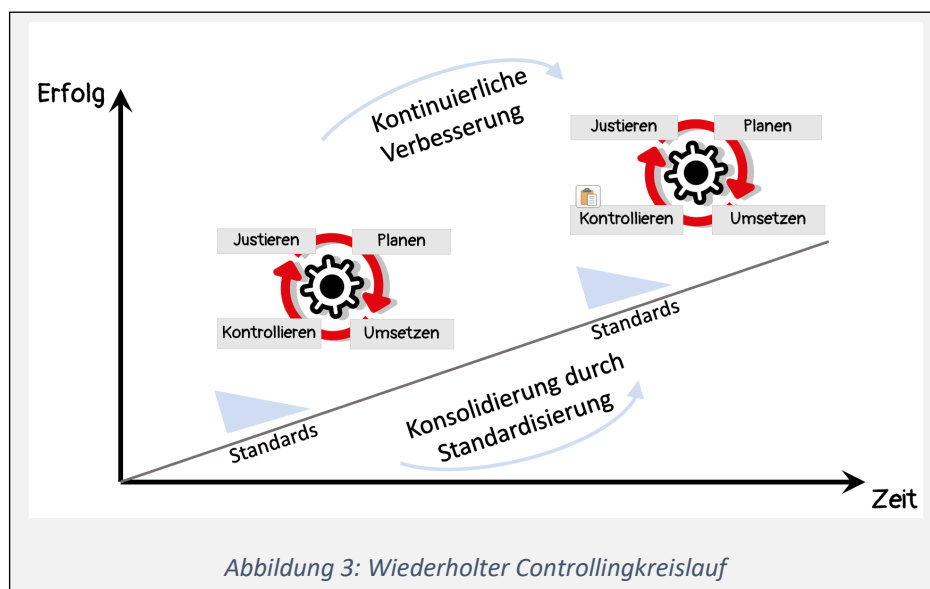
- die Annahmen und Überlegungen zur Planung nicht sinnvoll oder zu oberflächlich waren,
- das Geplante nicht in die Tat umgesetzt wurde oder
- das Handeln in der Realität nicht effektiv oder effizient war.

Genauso wie die Beteiligten lernen, sich die Zukunft vorzustellen, so wird bei der Ursachenanalyse (CHECK) gelernt, warum die Vorstellungen von der Zukunft nicht eingetreten sind. Die Nachbetrachtung der Planabweichungen, also die Analyse der Abweichungsursachen, ist genau wie die Planung selbst elementarer Bestandteil **systematischer Führung** und hat sich in der Betriebswirtschaftslehre durchgesetzt.

Als abschließender Schritt des Kreislaufs müssen geeignete Korrekturmaßnahmen eingeleitet werden (ACT), die die ursprünglich geplante Zielerreichung sicherstellen oder in einer Anpassung des Plans resultieren. Der Kreislauf beginnt von neuem.

Je öfter der Controllingkreislauf durchlaufen wird, desto intensiver ist der Lernprozess. Mit jedem Durchlauf steigt potenziell die Arbeitseffizienz, außerdem steigt die Qualität der Ergebnisse und der Prozesse.

Der mehrmalige Durchlauf des Controllingkreislaufs führt zum Erkenntnisgewinn

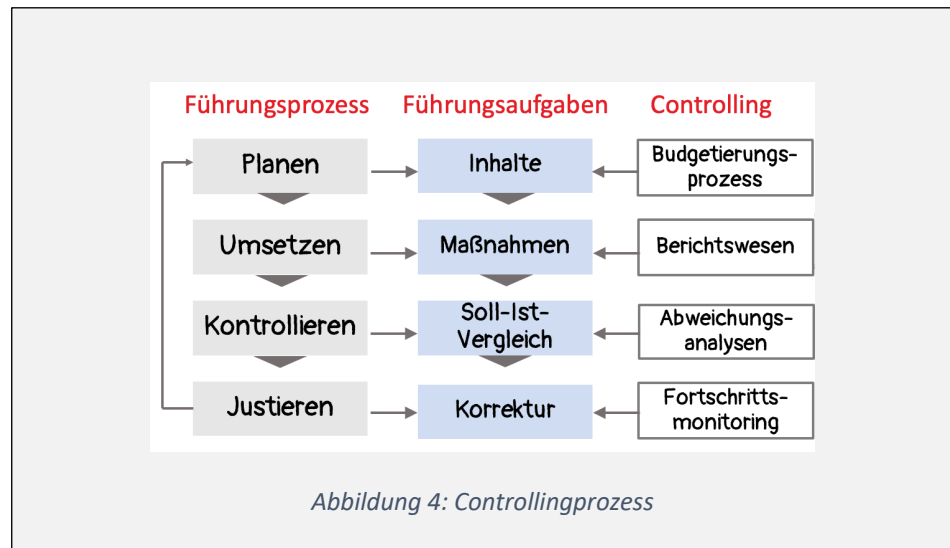


Wenn es gelingt, die Fehlerursachen in Problemlösungen zu überführen und als Standard für Vorgehensweisen zu definieren, dann lernen nicht nur diejenigen, die direkt am Lernprozess beteiligt sind, sondern auch die Organisation als Ganzes. Durch Standardisierung wird also das organisationale Lernen unterstützt.

VI-1.2. Phasen des Controllingprozesses

Im Rahmen dieses Abschnitts wird der Controllingprozess entlang von vorgestellten **Phasen des Controllingkreislaufs** operationalisiert. Dabei wird insbesondere auf die Controlling-Aufgaben eingegangen, die in der jeweiligen Phase im Zentrum stehen.

Die operative Planung, welche auf die strategischen Grundlagen folgt, wird oft in Form der Budgetierung durchgeführt. Dem Controlling obliegt die Aufgabe, den Budgetierungsprozess zu gestalten.



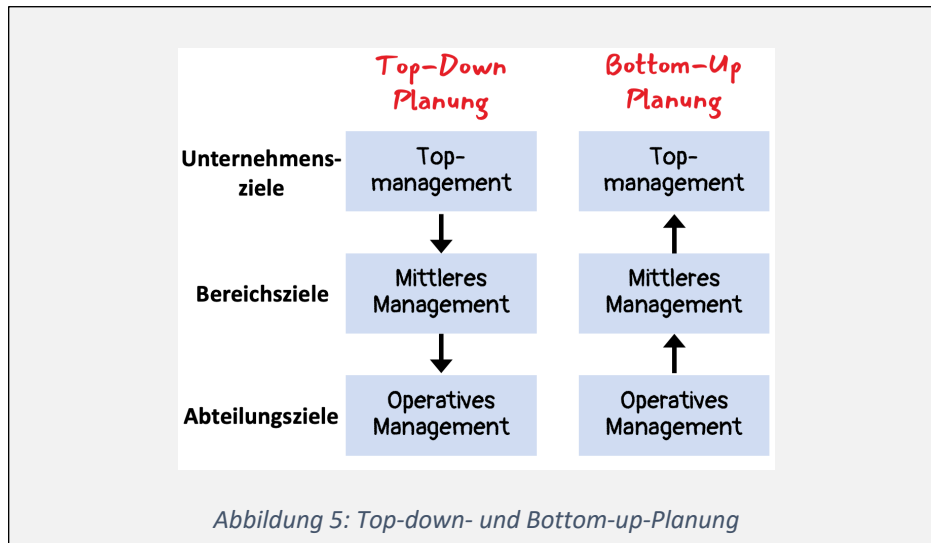
VI-1.3. Budgetierung

Ausgangspunkt für die **operative Planung** sind die strategischen Ziele und Maßnahmen, die von der Geschäftsleitung beschlossen wurden. Grundsätzlich gibt es zwei Varianten in Bezug auf den Planungsablauf:

Top-down-Planung
setzt Kenntnis des
Machbaren voraus

Zunächst ist es vorstellbar, dass die Geschäftsleitung die Ziele sukzessive auf die einzelnen Bereiche runterbricht und für jede Organisationseinheit einteilt. Diese Variante wird als **Top-down-Planung** bezeichnet. Sie setzt voraus, dass die übergeordnete Ebene relativ genau Bescheid weiß, mit welchen Maßnahmen die Teilziele umgesetzt werden müssen, beziehungsweise was überhaupt erreicht werden kann.

Um ambitionierte Ziele tatsächlich auch zu erreichen, neigen die Akteur*innen bei der Top-down-Planung dazu, die von untergeordneten Einheiten erreichbaren Leistungen zu überschätzen und die notwendigen Kosten als zu gering einzuschätzen.



Auf der anderen Seite ist vorstellbar, dass lediglich die Ziele kommuniziert und die dezentralen Einheiten aufgefordert werden, zunächst ihre Vorgehensweise in Bezug auf die Zielerreichung zu planen und an die nächsthöhere Einheit zu berichten. Diese fasst das dann wiederum zusammen und berichtet es an die nächsthöhere Einheit, bis schließlich alle Informationen beim Top-Management zusammenlaufen.

Diese Variante ist die **Bottom-up-Planung**. Sie hat den Vorteil, dass diejenigen, die im täglichen operativen Prozess zu Hause sind, viel besser beurteilen können, mit welchen konkreten Maßnahmen die Ziele zu erreichen sind.

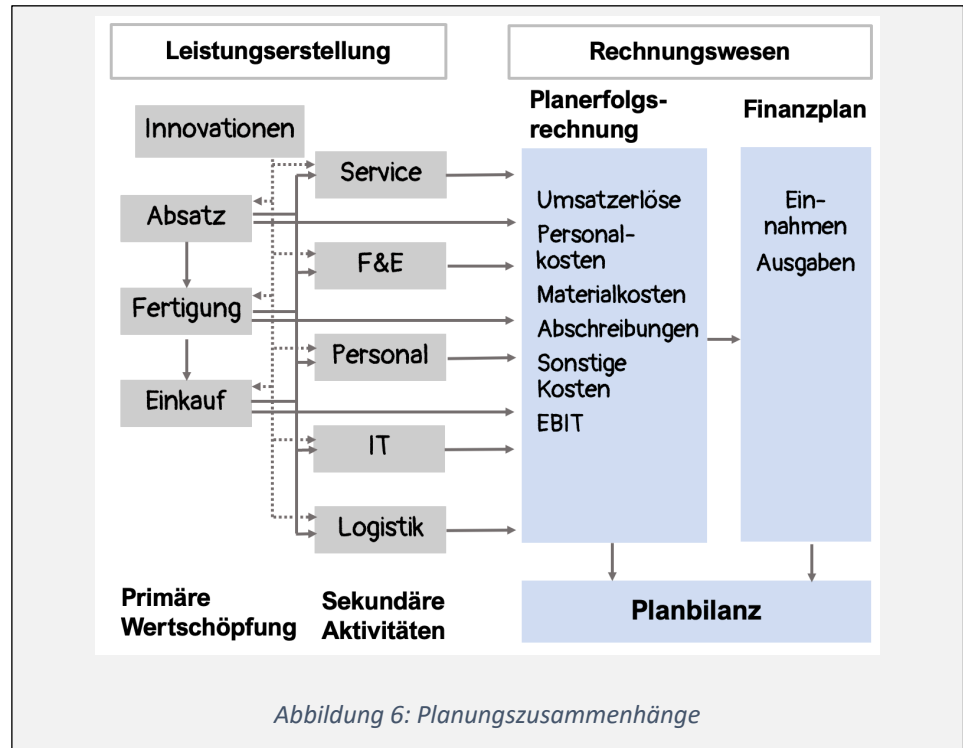
Darin kommt ein dezentraler Steuerungsansatz zum Ausdruck. Denn die Budgetverantwortlichen haben eine weitgehende Wahlfreiheit in Bezug auf ihren Mitteleinsatz, solange die Einhaltung des abgestimmten Budgets gewährleistet ist. Das hört sich erst einmal nach einer besseren Alternative an, allerdings gibt es in der Praxis häufig Einschränkungen. Denn hier zeigt sich ein durchaus menschliches Phänomen. In Erwartung von späteren Vorgaben werden von den Verantwortlichen häufig Sicherheitspolster eingeplant. Zukünftige Leistungspotenziale werden tendenziell niedrig, zukünftige Kosten tendenziell hoch eingeschätzt. Und wenn alle Budgetverantwortlichen der dezentralen Einheiten so vorsichtig planen, kumuliert sich das schnell zu einem nennenswerten Betrag.

Dezentrale Steuerung durch Bottom-up-Planung

In der Praxis wird daher oft eine Kombination aus beiden Verfahren eingesetzt. Das wird auch als Gegenstromverfahren bezeichnet.

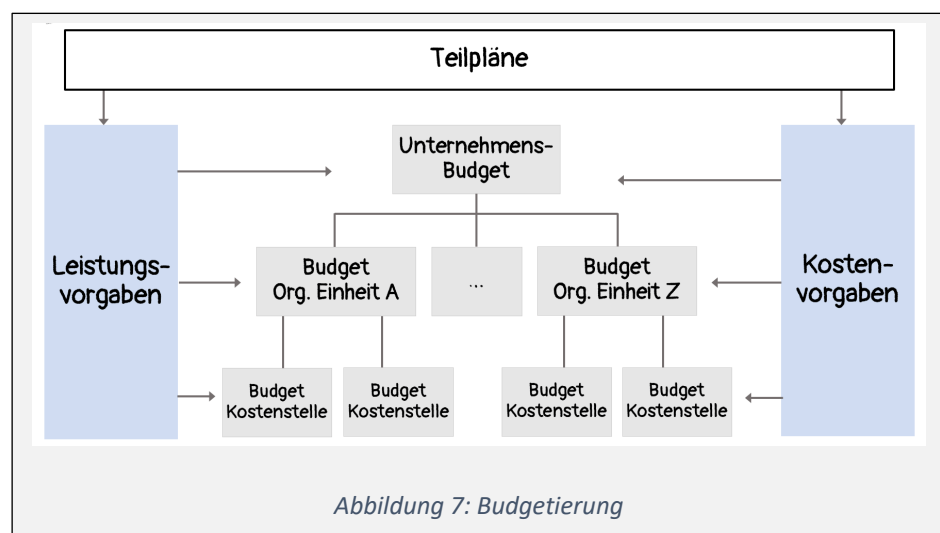
Die **operative Planung** hat zum Ziel, die aus der strategischen Planung resultierenden Konsequenzen in das operative Geschehen zu integrieren und umzusetzen. Es geht also darum, die zu erreichenden Zustände und den Weg dorthin zu spezifizieren sowie die auf dem Weg möglicherweise auftretenden Probleme vorausschauend zu identifizieren und zu lösen. Es geht also nicht darum, irgendwie zum Erfolg zu kommen, sondern möglichst strukturiert und systematisch. Dafür sind Pläne eine wesentliche Grundlage.

Abbildung 6 zeigt die Abhängigkeiten zwischen den jeweiligen **Teilplänen**. Ausgangspunkt jedweder Einzelpläne sind die in der Planungsperiode geplanten Veränderungen (Innovationsprojekte) sowie die zu erwartenden Absatzzahlen. Daraus ergeben sich die Produktions- und Beschaffungsnotwendigkeiten. Die Rahmenplanung der primären Wertschöpfung ist in der Regel auch die



Grundlage für die Planung der sekundären Aktivitäten. Eine Erhöhung des Absatzvolumens hat beispielsweise Auswirkung auf erhöhte Fertigungskapazitäten, die nur mit zusätzlichem Personal sowie einem Zuwachs an Rohstoffen und weiteren Lagerkapazitäten realisiert werden können. Daraus wird deutlich, dass auch zwischen diesen Plänen eine Reihe von Interdependenzen bestehen, die eigentlich einen simultanen Planungsansatz erfordern.

Das Rechnungswesen erfasst die Leistungserstellungsprozesse mengen- und wertmäßig



Die inhaltlichen Maßnahmenpläne im Bereich der Leistungserstellung werden in ihrem Wert und mengenmäßigen Ausprägungen im Rechnungswesen erfasst und in eine **Planerfolgsrechnung**, eine **Liquiditätsrechnung** und eine **Planbilanz** überführt. Im nächsten Schritt müssen die Teilpläne auf die Funktions- und Geschäftsbereiche aufgeteilt werden, in denen die Pläne umgesetzt werden. Dabei orientiert sich das Controlling in der Regel an der Struktur der

Organisationseinheiten, also Abteilungen, deren Leitungsinstanzen die Verantwortung für die Zielerreichung haben. Das Ziel besteht darin, Vorgaben oder Sollwerte festzulegen, die später im Rahmen des Plan-Ist-Vergleichs mit der tatsächlichen Entwicklung verglichen werden können, um so einerseits den Zielerreichungsgrad, andererseits die Wirtschaftlichkeit zu kontrollieren.

Die Budgetierung hat damit eine **Koordinationsfunktion**. Aus den Teilplänen werden die Budgetvorgaben abgeleitet und den Verantwortlichen vorgegeben. Dabei werden Engpässe deutlich und Planungsfehler aufgedeckt. Die Motivationsforschung geht davon aus, dass ambitionierte Ziele potenziell die Motivation zur Leistungssteigerung fördern. Die Budgetierung hat also auch eine Motivationsfunktion. Letztlich liefern die Vorgaben aber eben auch die Grundlage für die spätere Kontrolle.

Dieser Umstand begründet auch einige Gefahren, die in der praktischen Umsetzung der Budgetierung lauern.

VI-1.4. Berichtswesen

Nach Abschluss der Planungsphase beginnt die **operative Umsetzung**. In die täglichen Abläufe müssen die eingeplanten Veränderungen und Maßnahmen integriert werden. Dem Controlling obliegt dabei die Aufgabe, die Verantwortlichen regelmäßig mit bedarfsgerechten **Informationen** zu versorgen. In diesem Zusammenhang wird von Reporting oder Berichtswesen gesprochen.

Die Informationen aus der Controllingabteilung werden in der Regel in Form von periodischen Berichten zur Verfügung gestellt. Diese werden häufig in regelmäßigen Intervallen (Monate oder Quartale) erstellt: Die Adressat*innen haben so die Möglichkeit, das operative Handeln durch die Kontrollinformationen zu reflektieren und bisher nicht realisierte Planbestandteile anzugehen.

Controllingberichte liefern Informationen zur Budgeteinhaltung

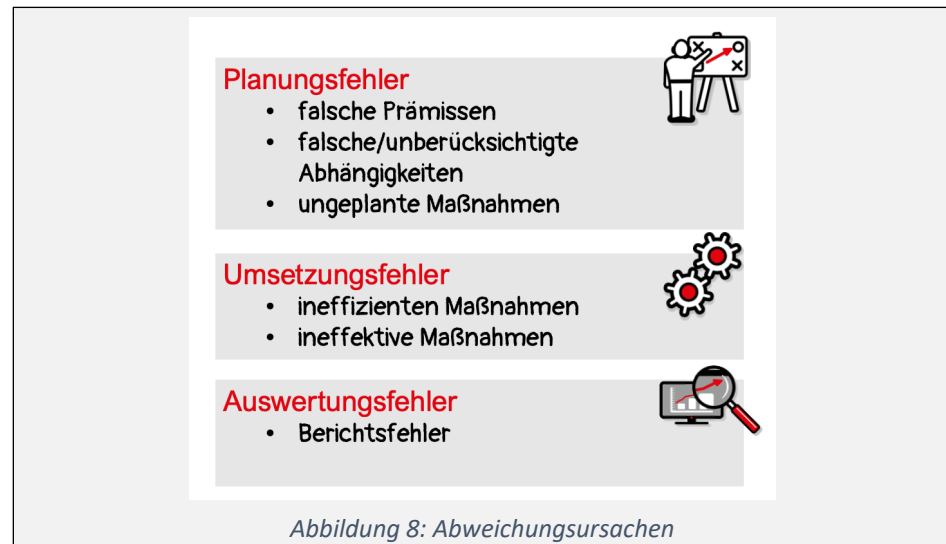
In den Berichten werden den Planzahlen, die Vorjahreswerte und die zum Berichtszeitpunkt aufgelaufenen Istwerte gegenübergestellt. Häufig finden sich absolute und prozentuale Angaben zu den Abweichungen. Durch IT-Unterstützung lassen sich heute sehr aufwändige Berichte erstellen, die die Informationen anforderungsgerecht auf die Informationsbedürfnisse der Adressat*innen aufbereiten. Zunehmend werden auch Lösungen angewandt, die die entsprechenden Informationen mit **Echtzeitdaten** liefern und dadurch viel schnellere Reaktionsmöglichkeiten erlauben.

Eine generelle Anforderung an Controllingberichte ist, dass sie in kurzer Zeit einen zusammenfassenden Überblick verschaffen, z. B. durch Grafiken, Charts und Ampeln die schnell auf Problembereiche hinweisen. Gleichzeitig ist aber auch eine entsprechende Informationstiefe der Berichte wichtig, um fallweise bereits Ursachenanalysen zu ermöglichen.

VI-1.5. Abweichungsanalysen

Bei akkurater Planung wird erwartet, dass **Budgets** eingehalten werden. Aus diesem Grund sollte jede Abweichung von den Leistungszielen und Kostenvorgaben Ausgangspunkt für eingehende **Ursachenanalysen** sein. Abweichungen ergeben sich aus Plan-Ist-Vergleichen, die – wie gerade erklärt – im Rahmen des Berichtswesens erstellt werden.

Die Ursachen für das Auseinanderklaffen von Plan- und Istwerten können in der **Planungsqualität** oder in der **Umsetzungsqualität** begründet sein. Typische Planungsfehler sind beispielsweise unzutreffende Annahmen in Bezug auf Kosten- oder Leistungsverhalten. Eng damit verknüpft sind auch falsche oder unberücksichtigte Abhängigkeiten. Weitere Beispiele sind die fehlende Berücksichtigung von günstigeren Einkaufskonditionen bei einer Erhöhung des Einkaufsvolumens oder die fehlende Berücksichtigung von höheren Logistikkosten aufgrund kleinerer Losgrößen und häufigerer Bestellungen.



Verfehlung der Plan-
ziele durch ineffek-
tive Umsetzung

Ungeplante Maßnahmen können entweder auf unsachgemäße Planung oder auf unsachgemäßes operatives Handeln zurückzuführen sein. Hier ist die Zuordnung in Bezug auf Planungs- oder Umsetzungsfehler nicht ganz eindeutig.

Wenn die Entwicklung der Umweltfaktoren den Planungsannahmen entspricht und sich die Erreichung der geplanten Ziele trotzdem nicht abzeichnet, so deutet dies auf ineffektive und/oder ineffiziente Realisierung hin. Maßnahmen können als ineffektiv gekennzeichnet werden, wenn ihre Wirkung nicht geeignet ist, die Zielerreichung in ausreichendem Maße zu unterstützen. Für ein Unternehmen ist z. B. die Bandenwerbung beim lokalen Fußballverein ineffektiv, wenn sich die Zielkunden im Ausland befinden.

Ineffizient ist die Umsetzung, wenn zwar grundsätzlich richtige Mittel eingesetzt werden, um die Ziele zu erreichen, der Mitteleinsatz in Bezug auf Input und Output jedoch nicht ausreichend ist. Das wäre beispielsweise der Fall, wenn zu viele Mitarbeitende zu lange an der Erledigung von Aufträgen arbeiten.

Letztlich kann eine Abweichung allerdings auch auf Berichtsfehler zurückzuführen sein. Insbesondere, wenn sich aufgrund von Abweichungsanalysen substantielle Abweichungen ergeben, bietet es sich an, das Berichtswesen genauer zu prüfen, bevor weiterführende Maßnahmen ergriffen werden.

Was hat das mit dem echten Leben zu tun?

Produkt XYZ	VJ	Plan	Ist	Abw. abs.	Abw. %
Umsatzerlöse	6.000	7.500	6.800	-700	-9,33
Personalkosten	2.400	2.500	2.600	100	4,00
Materialkosten	950	1.050	1.100	50	4,76
Abschreibungen	1.200	1.200	1.200	0	0
Sonstige Kosten	650	450	800	350	77,78
EBIT	800	2.300	1.100	-1.200	-52,17

Claudia Müller-Eberhard ist Produktmanagerin. Der Controllingbericht für ihren Verantwortungsbereich zeigt, dass die Plan-Umsatzerlöse weit unter den Erwartungen liegen. Der Absatz des Produktes läuft eigentlich ganz gut und die bisherige Umsatzsteigerung gegenüber dem Vorjahr ist auf eine Preiserhöhung zurückzuführen, die auch die erwarteten Ergebnisse gezeigt hat.

Allerdings ist bei der Intensivierung der Neukund*innenakquise, die bei der Planung einen Umsatzanteil von 700 ausmachte, nichts passiert. Frau Müller-Eberhard hatte sich vorgestellt, dass Neukund*innen ganz gut durch Minipräsente wie Kaffeetassen, die mit dem Produkt bedruckt sind, gewonnen werden können und hatte eine entsprechende Anzahl an Tassen eingekauft, den Aufwand dafür aber nicht eingeplant. Die Rechnung wurde unter „Sonstige Kosten“ verbucht. Die Versendung der Tassen ist an potenzielle Kund*innen in der Umgebung erfolgt, hat aber keinerlei Wirkung gezeigt.

Plan-Ist-Vergleiche sind keine Abrechnungen, Schuldzuweisungen oder Aufforderung zur Rechtfertigung, sondern Anlass für korrektive Steuerungsaktivitäten. Von allein lassen sich operatives und geplantes Handeln selten wieder näher zueinander bringen. Ganz unabhängig davon, auf welche Fehler die Abweichungen zurückzuführen sind, in allen Fällen sind Anpassungsmaßnahmen erforderlich. Entweder im Hinblick auf eine bessere Planung in der nächsten Periode oder in Hinblick auf eine zielgerichtete Realisierung.

VI-1.6. Fortschrittsmonitoring

Bei Korrekturmaßnahmen geht es darum, die Qualitätsprobleme bei der Budgetfestlegung oder das operative Handeln besser auf die Einhaltung des Budgets auszurichten.

Mit einer Korrekturmaßnahme sollen Abweichungen von der aktuellen Handlungspraxis korrigiert werden. Korrekturmaßnahmen werden von den Betroffenen selten mit großer Begeisterung eigenmotiviert umgesetzt. Vielmehr stellen sie angepasste Handlungsnotwendigkeiten dar, die nicht der zuvor selbstgewählten Vorgehensweise entsprechen. Daraus ergibt sich, dass die Steuerung von Korrekturmaßnahmen ein hohes Maß an Systematik erfordert. Die Umsetzung von Korrekturmaßnahmen in Form von konkreten Projekten bietet die Möglichkeit zu einem professionellen Fortschrittsmonitoring. Das ist im Prinzip

Korrekturmaßnahmen bedürfen der konsequenten Umsetzungskontrolle

ein eigenes Berichtswesen für die Korrekturmaßnahmen. Ohne eine explizite Verfolgung und formalisierte Berichterstattung verlaufen Korrekturmaßnahmen häufig im Sande.

Besuchstermine	Plan	IST	Angebote	Auftragseingang
Monat 00	10	8	4	50
Monat 01	10	9	24	320
Monat ..	10	...		

Abbildung 9: Fortschrittsmonitoring

Im Rahmen des Beispiels der Produktmanagerin Claudia Müller-Eberhard hatte die Abweichungsanalyse ja ergeben, dass die Neukund*innengewinnung weit hinter der Planung hinterherhinkte. Die Geschäftsleitung hat in einem Krisengespräch mit Frau Müller-Eberhard festgelegt, dass diese nun jeden Monat mindestens zehn Neukund*innen aus der Region persönlich besuchen solle, um den Einkäufer*innen die Vorzüge des Produktes näherzubringen. Frau Müller-Eberhard ist aufgefordert, am Ende jedes Monats ein entsprechendes Fortschrittsmonitoring der eingeleiteten Korrekturmaßnahmen bei der Neukund*innenakquise zu pflegen und der Geschäftsleitung vorzulegen.

Merke

- Der Controllingprozess definiert Abläufe, die in einzelne Controlling-Aufgaben zerlegt werden können.
- In Budgetierungsprozessen werden jährliche Finanzpläne der einzelnen Einheiten eines Unternehmens geplant und genehmigt („Top-down“ oder „Bottom-up“).
- Im Berichtswesen werden alle Daten von der Controllingabteilung aufgelistet, um z. B. wichtige Werte oder Planabweichungen schnell erkennen zu können.
- In der Kontrollphase wird mit der Abweichungsanalyse festgestellt, warum die Pläne nicht eingehalten werden konnten.
- In der Justierungsphase können über das Fortschrittsmonitoring Änderungen am Vorgehen etabliert und der mögliche Erfolg der Maßnahmen unmittelbar dargestellt werden.

VI-2. Balanced Scorecard

Der folgende Abschnitt gibt einen Einblick in das Wesen von **Kennzahlen**, die im Controlling eine breite Verwendung finden. Anschließend wird exemplarisch ein Kennzahlensystem vorgestellt. Den Abschluss bildet das Controlling-Instrument **Balanced Scorecard**.

VI-2.1. Kennzahlen

Kennzahlen sind im Kern Messwerte. Messwerte unterstützen generell bei Steuerungsaufgaben, wobei der Begriff Messwert eher in den Naturwissenschaften geläufig ist. In der Betriebswirtschaftslehre wird zur Abbildung der Unternehmenstätigkeit deshalb der Begriff Kennzahl verwendet.

Kennzahlen stellen **Maßstäbe mit universeller Verwendung** dar. Das Ziel ist es, eine aussagefähige Verdichtung von komplexen Sachverhalten und Zusammenhängen zu erhalten. Mithilfe von Kennzahlen lassen sich ökonomische Sachverhalte schnell und übersichtlich darstellen und beurteilen, ohne dass zugrunde liegende Detailinformationen zeitaufwändig analysiert werden müssen. Die Quantifizierungsbasis für Messungen sind Vergleiche. So werden präzise Aussagen zu den zugrunde liegenden Sachverhalten ermöglicht. Kennzahlen schaffen eine Basis für zweckorientiertes Wissen, welches in konkreten Entscheidungssituationen benötigt wird.

Kennzahlen sind aussagefähige Verdichtungen von ökonomischen Sachverhalten

Als Instrument unterstützen Kennzahlen den gesamten Controllingprozess von der Planung über die Vorgabe bis hin zu Steuerung und Kontrolle. Bei der Budgetierung lassen sich die Zielvorgaben mithilfe von relativen und absoluten Kennzahlen verdichten. Die Messung der Zielerreichung und Ermittlung von Soll-Ist-Abweichungen im Rahmen des periodischen Berichtswesens wird entscheidend vereinfacht, weil viel weniger Detailinformationen zusammengestellt und übermittelt werden müssen. Auf diese kann dann im Bedarfsfall zurückgegriffen werden, wenn komplexe Abweichungsanalysen erforderlich werden.

Im Vertrieb lassen sich beispielsweise durch Umsatzstatistiken pro Kunde bzw. Kundin, Produkt oder Region schnell Ansätze für eine Reflexion der Vertriebspolitik identifizieren. Im Filialhandel stellt die Reklamationsquote im Verhältnis zum Umsatz einen wichtigen Indikator für die Zufriedenheit der Kundschaft dar. Für die Organisation der Kund*innenhotline ist im Tagesablauf die durchschnittliche Zeit, die die Kund*innen in Warteschleifen warten müssen, ein wichtiger Input für die operative Kapazitätsplanung.

Die Bildung von finanziellen und nicht-finanziellen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen basiert auf der Verarbeitung von Daten aus einer Vielzahl von Quellen. Oft ist eine präzise Aufbereitung und Ergänzung von Rohdaten notwendig, um adressatenkonforme Aussagen treffen zu können. Hier liegt letztlich auch eine große Schwachstelle von Kennzahlen, nämlich der begrenzte Aussagewert. Verdichtungen, die Kennzahlen ja darstellen, beinhalten immer das Risiko, durch unangemessene Interpretationen Fehlentscheidungen zu treffen.

Wenn ein Handelsunternehmen beispielsweise die Entscheidung trifft, ein spezielles Produkt aus dem Sortiment zu nehmen, nur weil die Umschlagshäufigkeit zu gering ist, so fehlt gegebenenfalls nicht nur der Umsatz des betroffenen Produktes, sondern auch der Absatz anderer Produkte fällt geringer aus, weil Kund*innen das betroffene Produkt gerne in Kombination mit anderen Produkten erwerben.

VI-2.2. Kennzahlensysteme

Um der eingeschränkten Wirksamkeit von Einzelkennzahlen zu entgehen, wurden schon frühzeitig Kennzahlensysteme entwickelt. In diesen sind die Kennzahlen rechnerisch verknüpft und stehen in einem sachlich sinnvollen

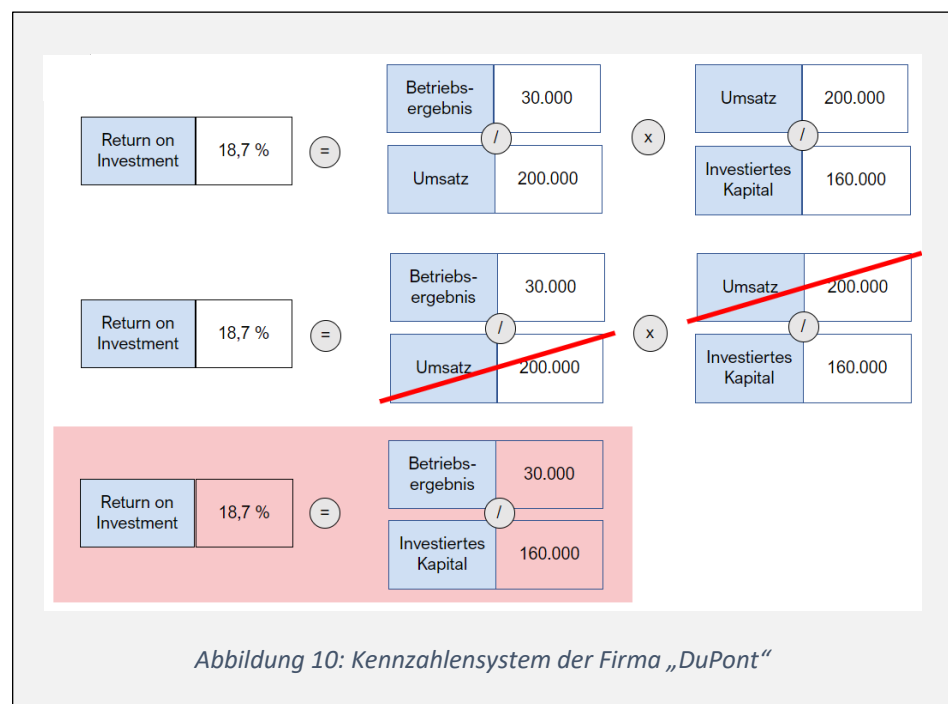
Zusammenhang. Sie ergänzen und erklären einander und sind insgesamt auf ein übergeordnetes Erfolgsziel ausgerichtet.

Obwohl jedes Unternehmen individuell gesteuert werden muss, haben sich standardisierte Kennzahlensysteme zumindest als Ausgangsbasis etabliert. Das ist relativ naheliegend, da es für den Finanzbereich und das Rechnungswesen vergleichbare Vorschriften gibt. Was beispielsweise unter die Bilanzkennzahl Jahresüberschuss fällt, sollte sich an den Rechnungslegungsvorschriften orientieren, um nicht völlig beliebige Vergleichszahlen zu erhalten. Zudem finden sich auch Kennzahlen im Geschäftsbericht, der für unternehmensexterne Adressat*innen erstellt wird.

Nach deutschem Recht sind sowohl **Überschuldung** als auch **Illiquidität** Konkursgründe. Es ist also nicht verwunderlich, dass viele Kennzahlensysteme an den Komponenten „Gewinn“ und „finanzieller Überschuss“ ansetzen. Um den Gewinn ins Verhältnis zu setzen, wird häufig das eingesetzte Kapital verwendet. Hier hat sich der angelsächsische Begriff **„Return on Investment (ROI)“** durchgesetzt. Gewinn durch Kapital ist dann gleich Rendite. Das ist eine wichtige Kennzahl für Kapitalgebende. Für Fremdkapitalgebende ersetzt der Zins den Gewinn.

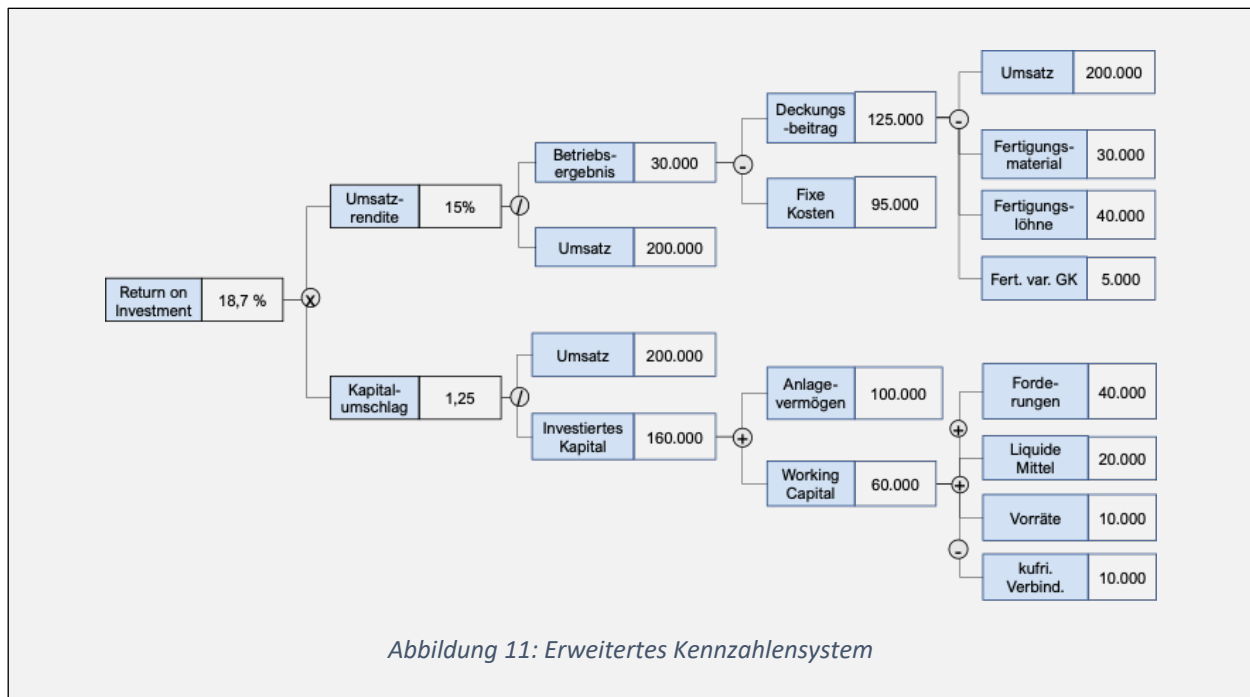
DuPont Rentabilitätskennzahlensystem

Das bekannteste und verbreitetste Rentabilitätskennzahlensystem wurde in der amerikanischen Chemiefirma **„DuPont“** entwickelt. Das System wird sehr häufig zur Analyse von externen Jahresabschlüssen verwendet. Es kombiniert die typischen Finanzkennzahlen „Umsatzrendite“ und „Kapitalumschlag“:



Die Umsatzrendite ist das Ergebnis geteilt durch den Umsatz. Der Kapitalumschlag ist der Umsatz geteilt durch das investierte Kapital. Die Brüche lassen sich multiplizieren und um den Umsatz kürzen. Im Ergebnis ist der „Return on Investment“ das Betriebsergebnis geteilt durch investiertes Kapital.

Der Vorteil dieser Konstruktion ist, dass die Bestimmungsfaktoren der Umsatzrendite und des Kapitalumschlags weiter aufgespalten werden können.



Das Betriebsergebnis ergibt sich aus dem Deckungsbeitrag minus der fixen Kosten. Der Deckungsbeitrag ist wiederum Umsatz minus variable Kosten und wird hier exemplarisch über das Fertigungsmaterial, die Fertigungslöhne und die variablen Fertigungsgemeinkosten abgebildet.

Das investierte Kapital ist in langfristig gebundenes Anlagevermögen und kurzfristig gebundene Umlaufvermögen (oder „Working Capital“) aufgespalten. Das Working Capital ergibt sich aus den Forderungen, liquiden Mitteln und Vorräten abzüglich der kurzfristigen Verbindlichkeiten.

Das Kennzahlensystem bildet wesentliche Stellhebel ab, um die Rendite positiv zu beeinflussen. Maßnahmen, die das Ergebnis verbessern, lassen sich durch Intensivierung von vertrieblichen Aktivitäten und durch Kosteneinsparungen realisieren.

Beispielsweise ließen sich die fixen Kosten durch Einführung von Automatisierung und IT-Systemen einsparen. Das Working Capital lässt sich durch Verkürzung des Zahlungsziels bei Forderungen reduzieren. Über die Verknüpfung der Kennzahlen kann so schnell ermittelt werden, wie sich die Maßnahmen auswirken.

VI-2.3. Balanced Scorecard

Ein beliebtes Controlling-Instrument, welches auf Kennzahlen aufbaut, ist die Balanced Scorecard. Sie übersetzt die Unternehmensstrategie und die Vision in konkrete Größen und heruntergebrochene, messbare Ziele.

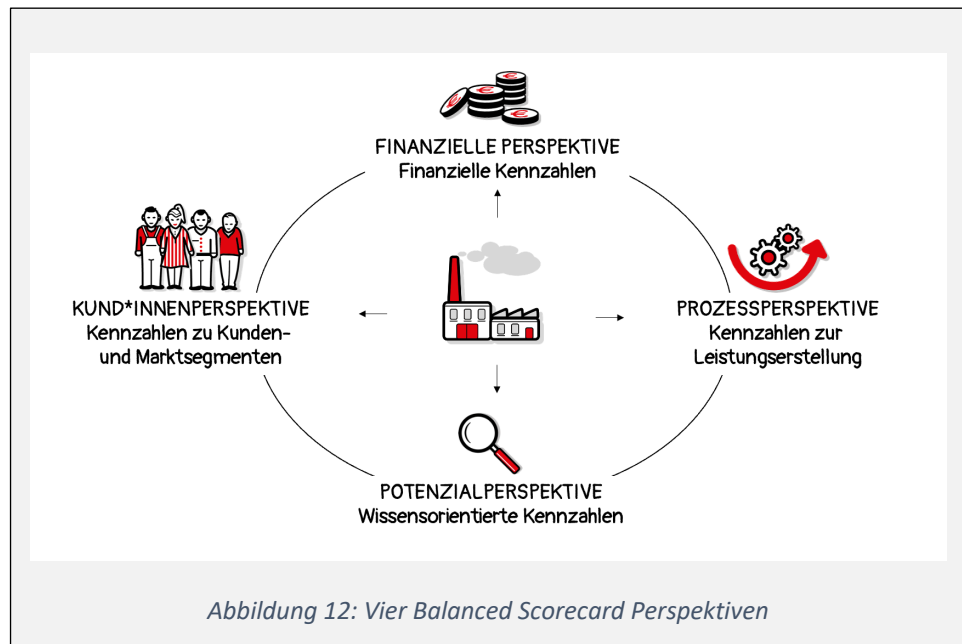
Der Name „Balanced Scorecard“ leitet sich von der Idee ab, neben den traditionellen Finanzkennzahlen weitere Leistungsindikatoren zu betrachten, um ein „ausgewogeneres“ Bild der Unternehmensleistung zu gewinnen.

Das Konzept, welches in den 1990er-Jahren von Kaplan und Norton in die Diskussion gebracht wurde, setzt an der Kritik an, dass Finanzkennzahlen die Unternehmenstätigkeit immer nur aus einer vergangenheitsorientierten Brille betrachten. Sie basieren auf der Abbildung der bereits realisierten Geschäftsvorfälle durch das Rechnungswesen und sind daher prinzipiell vergangenheitsorientiert. Immaterielle und intellektuelle Vermögenswerte und Potenziale lassen sich in einem Rechenwerk, welches der Objektivität verpflichtet sein muss, nur beschränkt erfassen.

Solange alle Rahmenbedingungen und Umweltfaktoren stabil bleiben, ist das vielleicht vertretbar. Im Informationszeitalter, in dem Innovationszyklen immer schneller werden, reicht das allerdings nicht mehr aus.

Perspektive Erweiterung der Steuerungsgrößen

Kaplan und Norton schlagen daher vor, das Monitoring der Strategieumsetzung nicht nur auf finanzielle Größen zu beschränken, sondern auf insgesamt vier Perspektiven zu erweitern und zu gliedern: Zu der Finanzdimension kommen die Kundendimension (z. B. Kundenrentabilität), die interne Prozessdimension (z. B. Qualitätskennzahlen) und die Potenzialdimension (z. B. Anzahl Produktinnovationen) hinzu.



Die **Finanzperspektive** betrachtet die finanzielle Leistung einer Organisation und die Verwendung der finanziellen Ressourcen. Sie stellt den Normalfall und den Ausgangspunkt des Leistungsmonitorings im Controlling dar und wurde bereits ausgiebig besprochen¹.

Mit der **Kundenperspektive** wird der Fokus auf die kundenbezogenen Leistungen der Geschäftseinheiten in definierten Marktsegmenten gelenkt. Was ist

¹ Die Balanced Scorecard setzt nicht an der Kritik von Finanzkennzahlen an sich an, sondern an der Kritik der ausschließlichen Verwendung von Finanzkennzahlen. Finanzkennzahlen sind weiterhin elementare und maßgebliche Indikatoren für den Unternehmenserfolg.

 Finanzieller Erfolg Betrachtung der finanziellen Leistung und Verwendung der finanziellen Ressourcen	Erfolg und Liquidität Ressourceneffektivität
 Kundschaft Fokus auf kundenbezogene Leistungen in definierten Marktsegmenten	Marktanteile Kundenzufriedenheit Kundenbindung
 Interne Prozesse Identifikation erfolgskritischer oder optimierbarer Prozesse	Qualität Effizienz
 Potenziale Fokus auf organisatorische Kapazitäten; zentrale Erfolgsfaktoren: Human Capital, Infrastruktur, Technologie	Fluktuationsquote Weiterbildungssetat IT-Budget Ausbildungsniveau

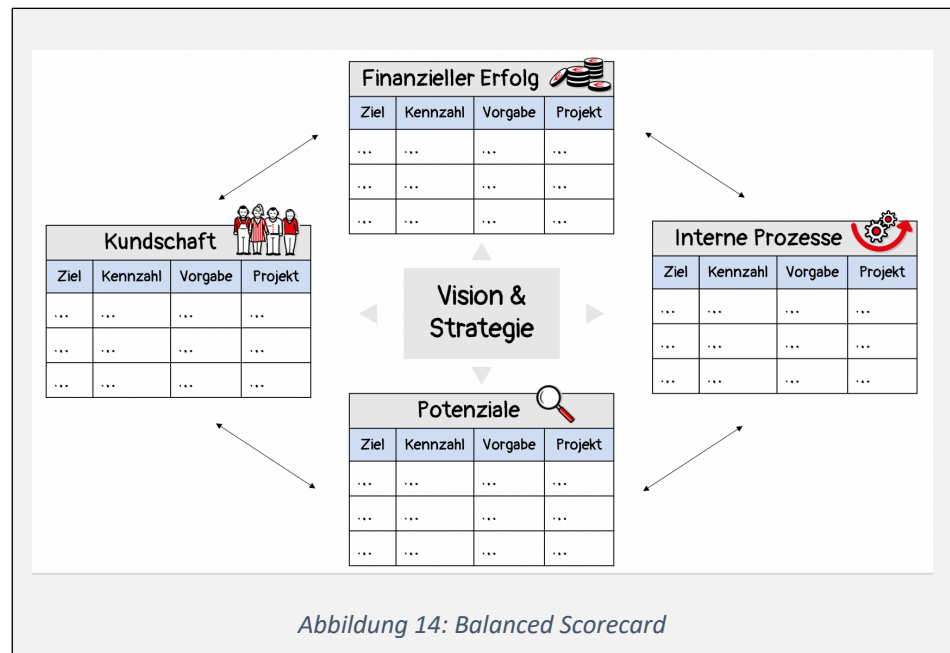
Abbildung 13: Balanced Scorecard Dimensionen

ausschlaggebend dafür, ob Kund*innen hinzukommen, abwandern oder dem Unternehmen treu bleiben? Welche Marktanteile werden erreicht? Welchen Nutzen ziehen die Kund*innen aus den Produkten und Leistungen und welche Faktoren sind für die Nutzenrealisierung von besonderer Bedeutung. Beispielsweise schätzen Kund*innen schnelle und pünktliche Lieferung und innovative Lösungen. Typische Kennzahlen zur Beurteilung von Leistungen in diesem Bereich sind dann beispielsweise Marktanteile, Kund*innenzufriedenheit, Reklamationsquoten, Kund*innenrentabilität, Lieferbereitschaftsgrade oder das Produktimage.

Die **interne Prozessperspektive** identifiziert Prozesse, die für die Strategieumsetzung erfolgskritisch sind oder in denen das Unternehmen ggf. Verbesserungspotenziale aufweist. Das müssen nicht notwendigerweise existierende Prozesse sein. Beispielsweise könnte ein mittelständisches Unternehmen planen, ein Social-Media-Konzept einzuführen, über das Kund*innen und deren Wünsche einen Einfluss auf die Produktentwicklung nehmen können. Typische Kennzahlen zur Beurteilung von Leistungen in diesem Bereich sind dann beispielsweise Qualität, Ausschussquoten, Reaktionszeiten, Anzahl der digitalen Transformationsprojekte, Innovationshäufigkeit etc.

Die **Potenzialperspektive** fokussiert auf die organisatorischen Kapazitäten, die für das Lernen und Wachstum der Zukunft von Bedeutung sind. Zentrale Erfolgsfaktoren sind das Humankapital, die Infrastruktur, die Technologie, die Kultur und andere Potenziale, die für eine gegenwärtige und zukünftige Wettbewerbsfähigkeit entscheidend sind. Typische Kennzahlen zur Beurteilung von Leistungen in diesem Bereich sind dann beispielsweise das Ausbildungsniveau der Mitarbeitenden, die Zufriedenheit der Mitarbeitenden, die Fluktuationsquote, der Weiterbildungssetat, der Reifegrad der Prozesse oder das IT Budget.

Zu jeder dieser 4 Perspektiven werden wesentliche Ziele, Kennzahlen, Vorgaben und Projekte übersichtlich dokumentiert. Das Ergebnis ist die Balanced Scorecard. Diese wurden ursprünglich für gewinnorientierte Unternehmen entwickelt, später aber auch für gemeinnützige Organisationen und Regierungsbehörden angepasst.



Abschluss

Die Lektion auf einen Blick:

- Controlling befasst sich damit, Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinstrumente so aufeinander abzustimmen, dass die Entscheidungsträger*innen in Unternehmen mit den relevanten Informationen versorgt werden.
- Der Controllingprozess definiert Abläufe, die in einzelne Controlling-Aufgaben zerlegt werden können.
- Aggregierte Kennzahlensysteme wie die „Balanced Scorecard“ können einen Überblick über relevante Daten liefern und so einen zentralen Beitrag zur unternehmerischen Planung leisten.

Reflexionsfragen

- Welche Vor- und Nachteile ergeben sich aus Top-down-, bzw. Bottom-up-Planungsansätzen?
- Warum präferieren Unternehmen periodische Berichtsintervalle und verwenden keine Echtzeitdaten?
- Warum ist das „Return on Investment“ eine zentrale Kennzahl?
- Was unterscheidet die „Balanced Scorecard“ von anderen Kennzahlensystemen?

Weiterführende Literatur

- **Becker, W., & Ulrich, P. (Eds.). (2022).** Handbuch Controlling. Wiesbaden. Springer Gabler Verlag.
- **Vahs, D., Schäfer-Kunz, J. (2021):** Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 8. Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag. S. 335 ff.
- **Wöhe, G., Döring, U. (2020):** Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 27. Auflage. München: Franz Vahlen, S. 178 ff.

Ein Kooperationsvorhaben der:

Gefördert durch:



Ministerium für
Kultur und Wissenschaft
des Landes Nordrhein-Westfalen



