

Dirk Fischer

Controlling

Balanced Scorecard, Kennzahlen
und Modelle

- Ein Handbuch für die
erfolgreiche Praxis



CONTROLLING
COMPETENCE



Inkl. Kapitel:
Die ersten 100 Tage
als Controller und
Checklisten online

Vahlen

4 Interne Ergebnis- und Deckungsbeitragsrechnung

IER und DB-Rechnungen sind das wichtigste Instrument zur Messung des Periodenerfolgs

Dem Unternehmen steht mit der gesetzlich vorgeschriebenen Buchführung und dem zu erstellenden Jahresabschluss ein detailliertes monetäres Steuerungsinstrument zur Verfügung. Es ist verlässlich, muss beim Erfüllen bestimmter Kriterien sogar testiert werden und macht aufgrund der gesetzlichen Vorschriften Unternehmen sogar vergleichbar – das Element der Willkür ist so gut wie ausgeschaltet. Trotzdem sind Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) zur Steuerung eines Unternehmens nicht ausreichend. Folgende Aspekte machen es erforderlich, neben dem externen ein internes Rechnungswesen aufzubauen.

1. **Aktualität:** Ein Jahresabschluss ist i.d.R. zum Abschluss eines Geschäftsjahres zu erbringen, die Steuerung eines Unternehmens erfordert jedoch viel kürzere Berichtszeiträume.
2. **Detaillierung:** Betrachtungsobjekt des externen Rechnungswesens sind rechtliche Einheiten. Dieses rechtliche Konstrukt ist für die tatsächliche Unternehmensführung zweitrangig. Im Mittelpunkt stehen vielmehr strategische Geschäftseinheiten oder Profit Center.
3. **Adressaten:** Das externe Rechnungswesen richtet sich nicht primär an die Entscheidungsträger des Unternehmens. Bilanziert ein Unternehmen nach dem deutschen HGB, dann stehen ganz klar die Interessen der Gläubiger im Mittelpunkt. Erfolgt der Jahresabschluss nach dem US-amerikanischen US-GAAP oder dem internationalen IFRS, dann berücksichtigen Bilanz und GuV vor allem die Interessen aktueller und potenzieller Investoren.
4. **Relevanz und Reglementierung:** Die jeweilige Fokussierung auf externe Gruppen führt zu Bewertungsrichtlinien, die auf den Informationsbedarf dieser Gruppen und weniger auf den des unternehmenseigenen Managements ausgerichtet sind. Hierzu zählen vor allem das Nichtansetzen von Zinsen auf Eigenkapital, der Verzicht auf den kalkulatorischen Unternehmerlohn oder Vorgaben bei den zu wählenden Verfahren und der Höhe der Abschreibungen.

Das Rückgrat des internen Rechnungswesens bildet die Kostenrechnung mit ihren wesentlichen Bestandteilen der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung (Abbildung 4.1). Wir wollen an dieser Stelle nicht detailliert auf diese Rechnungen eingehen, sondern vielmehr zwei auf ihnen basierende Steuerungsinstrumente betrachten: die interne Ergebnisrechnung (IER) und die Deckungsbeitragsrechnung (DB-Rechnung).

Die IER stellt dem Wert aller (im Rahmen der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit erbrachten) Leistungen pro Periode den Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen pro Periode gegenüber, die für die Erstellung dieser betrieb-

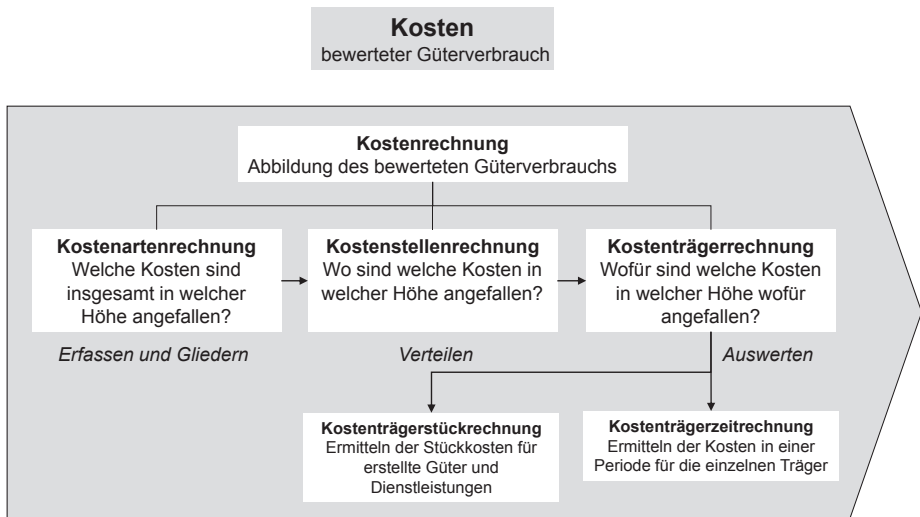


Abbildung 4.1: Kostenrechnung

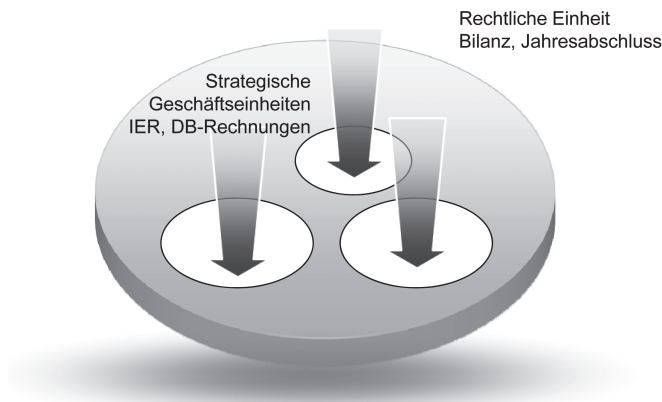


Abbildung 4.2: Detaillierung einer IER und DB-Rechnung

lichen Leistungen erforderlich waren. Zentrale Ergebnisgrößen einer solchen Berechnung sind das operative Ergebnis und der sog. EBIT (Earnings Before Interests and Taxes). Eine IER muss keine rechtliche Einheit im Fokus haben, sondern kann sich auf einen unter einheitlicher Leitung und Verantwortung befindlichen Teil einer solchen rechtlichen Einheit beziehen (Abbildung 4.2). Sie kann aber auch über rechtliche Einheiten hinausgehen.

Das „Herz“ der IER ist zweifellos die DB-Rechnung. Ein Deckungsbeitrag definiert sich als die Differenz zwischen Umsatz und variablen Kosten. Demnach ist der Deckungsbeitrag der Teil des Umsatzes, der zur Deckung der fixen Kosten

zur Verfügung steht. Ein Deckungsbeitrag kann auch als kurzfristige Preisuntergrenze angesehen werden.

DB-Rechnung ist das zentrale Steuerungsinstrument für Produkte, Kunden und Regionen

DB-Rechnungen werden meist mit Produkten in Verbindung gebracht. Daher wird DB-Rechnung oft mit Artikel-DB-Rechnung gleichgesetzt. Das Ziel einer solchen DB-Rechnung ist die Beurteilung der Profitabilität einzelner Sortiments-teile bis hinunter zum Artikel oder sogar zu Artikelvarianten (Abbildung 4.3). Betrachten wir ein Konsumgüterunternehmen, dann lässt sich die Marke bspw. in die sogenannte Erstmarke, eine Zweitmarke und das Private-Label-Geschäft unterscheiden. Zur Erstmarke (oder auch den Erstmarken) gehörten alle Produkte (vor allem die Premium-Produkte), die mit der Marke des Unternehmens auftreten. Ein Unternehmen kann zusätzliche Produkte als Zweitmarke auf den Markt bringen, um mit i.d.R. niedrigeren Preisen andere Käuferschichten anzusprechen und die Erstmarke gegen Preisangriffe der Konkurrenz zu schützen. Ein klassisches Beispiel für eine (allerdings gescheiterte) Zweitmarkenstrategie war der Kauf von Rover durch die BMW AG. Hingegen bezeichnet Private Label die Produkte, die zwar vom Unternehmen produziert, von den Handelsunternehmen unter einem eigenen Namen auf den Markt gebracht werden. Diese Produkte werden zu sehr niedrigen Preise angeboten und dienen dem jeweiligen Handelsunternehmen als Aushängeschild für seine Preisführerschaft im Vergleich zum Wettbewerb.

Von Interesse ist nun zuerst einmal, welcher Umsatz und welcher Deckungsbeitrag mit den jeweiligen Marken erzielt wird. Sind die jeweiligen Marken noch profitabel? Wo finden sich Ansatzpunkt für eine Umsatz- und Profitabilitätsverbesserung? Weiter unten werden wir uns mit dem möglichen Aufbau einer DB-Rechnung beschäftigen.

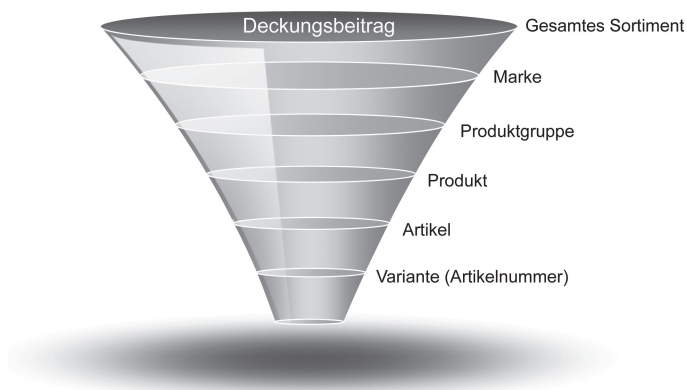


Abbildung 4.3: Ebenen einer Artikel-DB-Rechnung (Beispiel)

Wir sehen an dieser Stelle auch, warum ein externes Rechnungswesen für eine Steuerung nicht ausreichend ist: die von den Entscheidungsträgern benötigte Information muss viel granularer sein, als sie eine GuV-Rechnung überhaupt liefern kann.

DB-Rechnungen sind aber nicht auf Produkte beschränkt. Ebenso wichtig für ein Unternehmen ist die Profitabilitätsanalyse seiner Kunden mit Hilfe einer Kunden-DB-Rechnung. Allerdings weisen mehr Unternehmen eine produktbezogene als eine kundenbezogene DB-Rechnung auf. Hintergrund sind oftmals die fehlende Information, welche Produkte an welchen Kunden verkauft wurden und die fehlende Strukturierung der Kunden (wer gehört zu wem?). Der Aufbau einer Kunden-DB-Rechnung ist vergleichbar mit der einer Artikel-DB-Rechnung. Abbildung 4.4 gibt ein Beispiel für eine mögliche Hierarchisierung.

Im Mittelpunkt der Kunden-DB-Rechnung steht die Beantwortung der Frage, wie profitabel die Kundensegmente und letztlich die einzelnen Kunden sind. Die hier gewählte Hierarchisierung weist im Gegensatz zu Abbildung 4.3 weniger Ebenen auf. Die Detaillierung hängt von der konkreten Produkt- und Kundenstruktur ab. Hat es das Unternehmen vorwiegend mit Großkunden (Key Accounts) zu tun, deren Profitabilität nur im Ganzen (Ebene Key Account) oder ggf. noch auf regionaler Ebene (Regionaler Account) zu messen ist, dann entfällt das Betrachten der einzelnen Outlets. Auf den darüber liegenden Ebenen bietet sich oftmals eine Differenzierung in Einzel- und Großhandel oder aber in Einzelhandel und Discounter an (Kundensegment). Zielführend kann eine weitere Unterscheidung in Großkunden gesamt (Key Accounts) sowie sonstige Kunden sein.

Im Falle der oben aufgeführten, von Key Accounts geprägten Kundenstruktur erscheint eine eigenständige Regionen-DB-Rechnung nicht sinnvoll. Sie ist vielmehr auf unterster Ebene in der Kunden-DB-Rechnung integriert. Sind die Kunden nicht so klar zu strukturieren und herrscht eher eine Ansammlung kleiner Kunden

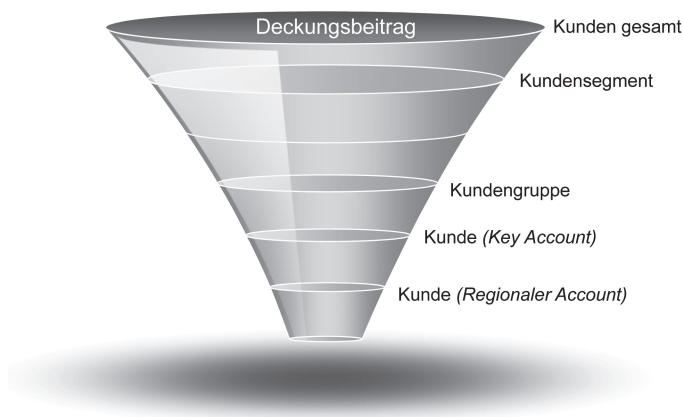


Abbildung 4.4: Ebenen einer Kunden-DB-Rechnung

vor, so kann eine eigenständige Regionen-DB-Rechnung aufgebaut werden, deren Struktur in Anlehnung an die aufgeführten Beispiele zu bilden ist.

Interne Erfolgsrechnungen sind unternehmensspezifisch auszugestalten

Grundsätzlich gilt sowohl für die IER als auch für die DB-Rechnungen, dass ein Unternehmen – im Gegensatz zum externen Rechnungswesen – eine völlige Gestaltungsfreiheit hat. Der Aufbau sollte sich trotz dieser Freiheit natürlich daran ausrichten, dem Unternehmen die relevanten Informationen richtig und adressatengerecht zur Verfügung zu stellen. Auch sollte das Unternehmen für eine Konstanz in den Ergebnisrechnungen sorgen. Nichts verwirrt die Entscheidungsträger mehr als ein permanentes Umdefinieren von Deckungsbeiträgen: Vorjahresvergleiche erschwerten sich und das Gefühl für die Zahlen käme abhanden.

Tabelle 4.1 zeigt ein mögliches Kalkulationsschema einer DB-Rechnung. Wählen wir als Beispiel einen fiktiven Süßwarenhersteller Alpenglühen, der Schokoladen, Pralinen und weitere ähnliche Produkte erzeugt und vertreibt. Eine zentrale Größe ist der erzielte Bruttoumsatz, der sich aus der Summe der erzielten Verkaufseinheiten, multipliziert mit den jeweiligen Abgabepreisen an den Handel errechnet. Nun zahlt der Handel aber nicht diese Bruttopreise, sondern vereinbart mit Alpenglühen im Rahmen von sogenannten Jahresgesprächen Rabatte. Je stärker die Position des Handelsunternehmens und je schwächer die Marktposition des Produzenten ist, umso mehr Rabatte wird das Handelsunternehmen

Tonnage	Absatzmenge in Tonnen
Umsatz (Brutto)	Wert der an den Handel verkauften Waren zu Bruttopreisen (Listenpreisen)
– Erlösschmälerungen	An den Handel gewährte Rabatte (Jahreszielrabatte, Logistikrabatt, Mengenrabatt, ...)
– Listungsgelder	Listungsgelder – Rabatte an Handel für die Aufnahme neuer Produkte
= Nettoumsatz	tatsächlich erzielte Erlöse
– variable Produktkosten	für die Produktion der abgesetzten Menge verursachte variable Kosten
= DB 1	
– variable Distributionskosten	Distributionskosten – bis Wareneingang beim Händler
– Werbung und Verkaufsförderung	Konsumentenwerbung (Printmedien, TV, ...) sowie absatzfördernde Maßnahmen in den Outlets
= DB 2	

Tabelle 4.1: Beispiel einer Artikel-DB-Rechnung

erzielen. Der Handel kann grundsätzlich mit einer „Auslistung“ von Produkten des Unternehmens drohen, wird dies aber i.d.R. unterlassen, wenn *Alpenglühén* ein Marktführer in seinem Segment ist – und die *Alpenglühén*-Produkte nicht so einfach durch Produkte eines anderen Herstellers zu ersetzen sind. Die Erlösschmälerungen sind in ihrer Zusammensetzung sehr komplex, es existieren unterschiedliche Arten von Rabatten (fix, variabel) und kundenspezifische Vereinbarungen. Wir werden etwas später noch detaillierter darauf eingehen. Eine besondere Art der Rabatte sind die Listungsgelder, die ein Produzent i.d.R. für die Einlistung neuer Produkte bei einem Handelsunternehmen zu zahlen hat. Damit erhält er allerdings nicht die Gewähr, dass der Handel das Produkt auch wirklich vertreiben wird. Dieser Umstand mag verdeutlichen, dass es für ein Unternehmen sehr Rendite gefährdend sein kann, mit vielen neuen Produkten auf den Markt zu kommen, die schon nach kurzer Zeit aufgrund schlechter Umsätze vom Handel wieder aus den Regalen geräumt werden.

Zieht man also vom Bruttoumsatz die Erlösschmälerungen und Listungsgelder ab, so erhält man den Nettoumsatz. Er stellt die tatsächlichen Erlöse dar, die *Alpenglühén* mit dem Verkauf seiner Produkte an den Handel erzielt. Diesem Wert stehen natürlich Kosten gegenüber. Zu beachten ist, dass in einer DB-Rechnung nur variable, d.h. beschäftigungsmengenabhängige Kosten eingehen sollten. Je nach der Detaillierung der variablen Kosten kann man unterschiedliche Stufen an Deckungsbeiträgen einführen. In unserem Beispiel haben wir zwei Stufen verwendet.

Den DB1 erhält man, indem der Nettoumsatz um die variablen Produktkosten verringert wird. Somit haben wir eine erste Profitabilitätsgröße definiert. Der DB1 gibt die Profitabilität eines Produktes (natürlich unter Ausschluss der Fixkosten) nach dessen Herstellung an.

Bevor ein Produkt verkauft wird, muss es noch zum Verkaufsort (Handels-outlet) gebracht werden. Zudem ist das Produkt zu bewerben, damit es von den Konsumenten wahrzunehmen ist. Reduziert man nun den DB1 um diese beiden Kostenblöcke, also die variablen Distributionskosten und die Kosten für Werbung und Verkaufsförderung, so erhält man die nächste wichtige Profitabilitätsgröße, den DB2. Er gibt die Profitabilität eines Produktes zum Zeitpunkt seines Verkaufs an.

Die hier aufgeführte DB-Rechnung ist der Ausgangspunkt für die IER. Addiert man die DB2 aller Artikel des Unternehmens *Alpenglühén*, so ergibt sich der Gesamtdeckungsbeitrag des Unternehmens. Für die Kalkulation des Unternehmenserfolgs ist dieser Gesamt-DB um die Fixkosten sowie einige weitere Größen (kalkulatorische Zinsen, Preisabweichungen in der Produktion als Korrektur der in der DB-Rechnung angesetzten standardisierten Produktkosten) zu bereinigen. Tabelle 4.2 zeigt ein mögliches Kalkulationsschema einer IER. Zentrale Positionen in der IER sind das operative Ergebnis (Operating Profit, OP) und der EBIT. Insbesondere der OP ist für die Steuerung von selbständig am Markt operierenden Geschäftseinheiten eines Unternehmens der vielleicht wichtigste Erfolgsindikator.

DB 2	
–	Fixkosten des Vertriebs
–	Fixkosten des Marketings
–	Fixkosten der Logistik
–	Fixkosten der Administration
–	Fixkosten für Forschung und Entwicklung
–	sonstige Fixkosten
+/-	Preisabweichungen der Produktion
+	Zinsen (bilanziell)
+	Korrektur kalkulatorische Zinsen
+/-	Währungsabweichungen
=	Operatives Ergebnis
+/-	Differenz aus bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen
+/-	Beitrag aus anderen Beteiligungen
+/-	Neutrales Ergebnis
–	Zinsen
=	EBIT

Tabelle 4.2: Beispiel einer internen Ergebnisrechnung

Produkt-Profitabilität als Ergebnis von Absatzpreisen, Erlösschmälerungen, Produktkosten, Werbung und Sortimentsmix

Wenden wir uns nun der DB-Rechnung noch einmal detaillierter zu. In Tabelle 4.3 sind (fiktive) Zahlen für das Schokoladen-Sortiment von Alpenglühn für den Juli 2009 eingetragen. Spalte A enthält die schon oben beschriebenen Kalkulations- und Ergebnisgrößen der DB-Rechnung von der Tonnage bis hin zum DB2. In Spalte B finden sich die dazugehörigen Werte als Ist, Plan und Abweichung des Ists vom Plan. Die Spalten C und D beziehen diese Ist-Werte zum einem auf den Nettoumsatz (also jeweilige Größe dividiert durch den Nettoumsatz), zum anderen auf die Tonnage (also jeweilige Größe dividiert durch die Tonnage). Die letztgenannte Größe bezeichnet man auch als Case Rate.

Der erste Blick fällt auf die letzte Zeile: Der DB2 liegt mit knapp 70T€ rund 10% unter dem Zielwert. Auch der relative DB2 (bezogen auf den Nettoumsatz) verfehlt mit 26,1% das Ziel von 30,0% klar. Die Situation ist somit alles andere als zufriedenstellend. Die Gründe, die zu einer solchen Abweichung führen, können vielschichtig sein. Deshalb ist eine detaillierte Analyse erforderlich. Wir werden dabei folgende vier Schritte betrachten (Abbildung 4.5):

Marke Bezeichnung	Alpenglühen Schokolade			Zeitraum Region		Juli 2009 Deutschland gesamt	
	absolut [in Tsd. €]			in % vom Nettoumsatz		Case Rate [€/kg]	
	Ist	Plan	Abw.	Ist	Plan	Ist	Plan
Tonnage [to]	190,0	180,0	6%				
Bruttoumsatz	3.306,0	3.096,0	7%	141,1%	136,5%	17,40	17,20
Erlösschmälerungen	859,6	743,0	16%	36,7%	32,8%	4,52	4,13
Listungsgelder	103,0	85,0	21%	4,4%	3,7%	0,54	0,47
Nettoumsatz	2.343,4	2.268,0	3%	100,0%	100,0%	12,33	12,60
var. Produktkosten	1.487,7	1.362,2	9%	63,5%	60,1%	7,83	7,57
DB 1	855,7	905,7	-6%	36,5%	39,9%	4,50	5,03
var. Distributionsk.	94,2	84,9	11%	4,0%	3,7%	0,50	0,47
Werbung/VF	150,0	140,0	7%	6,4%	6,2%	0,79	0,78
DB 2	611,5	680,8	-10%	26,1%	30,0%	3,22	3,78

Spalte A

Spalte B

Spalte C

Spalte D

Tabelle 4.3: Artikel-DB-Rechnung (Fallbeispiel)

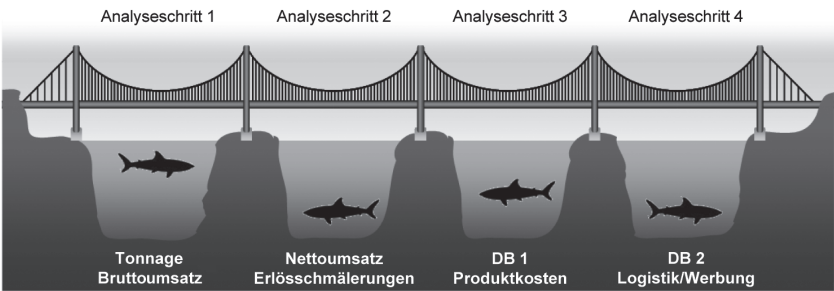


Abbildung 4.5: Analyseschritte zur Klärung der DB2-Abweichung

(1) Analyse des Bruttoumsatzes und der Tonnage

Tonnage und Bruttoumsatz liegen über Plan. Somit hat Alpenglühen mengen- und wertmäßig deutlich mehr abgesetzt als geplant. Die Case-Rate-Spalte zeigt an, dass der Umsatz je verkauftem kg ebenfalls über Plan liegt, somit also eher höherpreisige Artikel als geplant verkauft wurden. Der Sortimentsmix im Schokoladenbereich hat sich somit gegenüber der Planung verändert. Die exakte Klärung erfordert jetzt die Betrachtung der Ist- und Plan-Umsätze der Artikel und Produkte, die zu dem Schokoladensortiment von Alpenglühen gehören, auf die wir hier aber aus Platzgründen verzichten müssen.

Marke Bezeichnung	Alpenglühén Schokolade			Zeitraum Region		Juli 2009 Deutschland gesamt	
	absolut [in Tsd. €]			in % vom Nettoumsatz		Case Rate [€/kg]	
	Ist	Plan	Abw.	Ist	Plan	Ist	Plan
Tonnage [to]	190,0	180,0	6%				
Bruttoumsatz	3.306,0	3.096,0	7%	141,1%	136,5%	17,40	17,20

Planüberschreitung
veränderter Sortimentsmix

Tabelle 4.4: Analyse Bruttoumsatz und Tonnage

(2) Analyse des Nettoumsatzes und der Erlösschmälerungen

Der Nettoumsatz liegt absolut mit 3% über dem Plan. Allerdings konnte anscheinend nicht der gesamte Zugewinn im Bruttoumsatz von 7% realisiert werden. Ursache für geringer gestiegenen Nettoumsatz sind die deutlich über Plan liegenden Erlösschmälerungen und Listungsgelder. Dass für mehr Umsatz auch höhere Rabattzahlungen anfallen, wundert nicht. Allerdings fällt schon in Spalte B auf, dass einer Bruttoumsatzsteigerung in Höhe von 7% ein Anstieg der Erlösschmälerungen in Höhe von 16% gegenübersteht.

Noch deutlicher wird die Problematik, wenn man sich die Spalte C mit den Werten in % vom Nettoumsatz betrachtet. Allein die relativen Erlösschmälerungen liegen um nahezu 4%-Punkte über dem Plan. Hierfür kann es nun mehrere Ursachen geben:

1. Veränderung im Kundenmix: Alpenglühén hat gegenüber dem Plan vermehrt Umsätze mit Kunden gemacht, die höhere Erlösschmälerungen erhalten.

Marke Bezeichnung	Alpenglühén Schokolade			Zeitraum Region		Juli 2009 Deutschland gesamt	
	absolut [in Tsd. €]			in % vom Nettoumsatz		Case Rate [€/kg]	
	Ist	Plan	Abw.	Ist	Plan	Ist	Plan
Tonnage [to]	190,0	180,0	6%				
Bruttoumsatz	3.306,0	3.096,0	7%	141,1%	136,5%	17,40	17,20
Erlösschmälerungen	859,6	743,0	16%	36,7%	32,8%	4,52	4,13
Listungsgelder	103,0	85,0	21%	4,4%	3,7%	0,54	0,47
Nettoumsatz	2.343,4	2.268,0	3%	100,0%	100,0%	12,33	12,60

Planüberschreitung, jedoch geringer als beim Bruttoumsatz
Überproportionaler Anstieg der Erlösschmälerungen und Listungsgelder
Deutliches Überschreiten der geplanten Erlösschmälerungen und Listungsgelder

Tabelle 4.5: Analyse Nettoumsatz