

Johannes Rüegg-Stürm

Controlling für Manager

Grundlagen, Methoden, Anwendungen

Verlag Neue Zürcher Zeitung

Dank

Das vorliegende Buch hätte nicht entstehen können, wenn mich nicht verschiedene Personen seit längerer Zeit freundschaftlich und tatkräftig unterstützt hätten. Ihnen allen danke ich ganz herzlich:

- meinem Forschungskollegen *Alexander Arnold* für viele kreative Ideen und für die sehr sorgfältigen, aufwendigen und speditiven Schlussarbeiten dieses Buches während meines Forschungsaufenthaltes in England,
- meinem *Vater*, einem engagierten Controller mit langjähriger praktischer Erfahrung, für unzählige lehrreiche Gespräche, die mir über Jahre hinweg ein – wie ich hoffe – einigermaßen solides praxisorientiertes Hintergrundwissen vermittelt haben,
- meinem ehemaligen Lehrer Professor *Hans Siegwart* für die lehrreiche und kurzweilige Assistentenzeit sowie den freundschaftlichen Humor und Respekt, die mich nachhaltig beeindruckt haben,
- meinem Lehrer Professor *Peter Gomez* für das seit Jahren grosse persönliche Engagement zugunsten meiner akademischen Arbeit und für die wohlwollende Unterstützung dieses Buchprojektes.
- Herrn *Jürgen Baumann* für die sehr sorgfältigen Detailverbesserungen der vierten, fünften, sechsten und siebten Auflage.

Schliesslich danke ich *Gabriela* ganz herzlich für das liebevolle, herzliche familiäre Umfeld sowie die grosse Geduld und Unterstützung, die sie mir und unseren Kindern *Martina*, *Simon* und *Sebastian* in der vergangenen Zeit hat zuteil werden lassen.

St. Gallen, 10. November 2001

Johannes Rüegg-Stürm

Inhaltsübersicht

Als Zielgruppe möchte das vorliegende Buch grundsätzlich all diejenigen Berufstätigen und Studierenden ansprechen, die aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit bzw. ihres Studiums an Controlling-Fragen interessiert sind, aber bisher (noch) keine eigentliche Grundausbildung im Bereich von Controlling, Finanz- und Rechnungswesen absolviert haben. Das Buch richtet sich besonders auch an solche Führungskräfte, die in leitenden Positionen (Abteilungsleitung, Bereichsleitung, Geschäftsleitung) tätig sind und beispielsweise ein technisches Studium, aber keine betriebswirtschaftliche Ausbildung genossen haben und in Zukunft aus Zeitmangel auch nicht in die Lage kommen werden, ihre Kompetenz auf dem Controlling-Gebiet mit Hilfe von Seminaren oder Nachdiplomstudien zu ergänzen.

Demzufolge dient das Buch dem Zweck, die wichtigsten Grundlagen und Zusammenhänge eines führungsorientierten Controllings zu vermitteln, gewissermassen die „Basics of Controlling for Non-Financials“.

Besonderes Gewicht wird auf eine möglichst ballastfreie Integration von zentralen Grundkenntnissen im Bereiche von Rechnungswesen und Controlling gelegt. Deshalb wird nicht nur auf einen „Literaturapparat“ verzichtet, sondern auch auf eine profunde Vermittlung von Techniken (z.B. der Kostenrechnung), die im Controlling üblicherweise angewandt werden. Deren Beherrschung soll den Spezialisten¹ des Controller-Dienstes vorbehalten bleiben.

Die vorliegende vierte Auflage enthält nebst mehreren kleineren Verbesserungen keine grundlegenden Änderungen.

Im folgenden Schema sind der Aufbau und die wesentlichen Bezugspunkte des vorliegenden Buches dargestellt.

¹ Die in diesem Text benutzten männlichen Formen beziehen sich sowohl auf Frauen als auch auf Männer. Leserinnen und Leser mögen mir diese sprachliche Ungenauigkeit verzeihen und den Verweis auf die bessere Lesbarkeit der männlichen Form als Entschuldigung akzeptieren.

Aufbau des Buches

Kernidee	Modul 1 – Zweck und Inhalt des Controllings		
	Prozess der Planung und vorausschauenden Feinsteuerung (Aktionsorientierung)		
Messinstrumentarium	Systematik der Datenaufbereitung		
	Modul 2 Finanzielles Rechnungswesen Navigation des Gesamtunternehmens in seiner externen Umwelt	Modul 3 Betriebliches Rechnungswesen Transparenz über Erfolgsbeiträge der internen Leistungserstellung (Marktleistungen, Bereiche)	Modul 4 Investitionsrechnung Transparenz über den (langfristigen) Erfolgsbeitrag einzelner Objekte/Projekte
Arbeiten im Cockpit	Modul 5 – Berichtswesen als Plattform für die Durchführung von Planung und Feinsteuerung		
	Planungsrechnungen (für die operative Planung)	Status-Berichte (für die laufende Feinsteuerung)	

Modul 1

Kernidee	Modul 1 – Zweck und Inhalt des Controllings		
	Prozess der Planung und vorausschauenden Feinsteuerung (Aktionsorientierung)		

Im *ersten Modul* wird das dem Buch zugrundeliegende Verständnis, d.h. die *Kernidee* von Controlling, erläutert. Controlling wird als dauernder Prozess verstanden, der aus einem stets wiederkehrenden Zusammenspiel der Kernaktivitäten *Planung* und *Feinsteuerung* besteht. Inhaltlich gesehen umfasst Controlling nicht alle Tätigkeitsaspekte der Unternehmensführung, wohl aber alle finanzwirtschaftlichen.

Controlling ist vergleichbar mit dem Steuern eines Flugzeuges, Autos oder Schiffes. Wir werden in den nachfolgenden Ausführungen immer wieder auf dieses Bild zurückkommen.

Module 2 bis 4

Messinstrumentarium	Systematik der Datenaufbereitung		
	Modul 2 Finanzielles Rechnungswesen Navigation des Gesamtunternehmens in seiner externen Umwelt	Modul 3 Betriebliches Rechnungswesen Transparenz über Erfolgsbeiträge der internen Leistungserstellung (Marktleistungen, Bereiche)	Modul 4 Investitionsrechnung Transparenz über den (langfristigen) Erfolgsbeitrag einzelner Objekte/Projekte

Um ein Flugzeug steuern zu können, müssen *Messinstrumente* vorhanden sein, welche die externe Position des Flugzeuges anzeigen. Dies genügt jedoch noch nicht. Auch im Flugzeug selber ablaufende Prozesse und Zustände müssen mit Messinstrumenten überwacht werden können, z.B. die aktuelle Leistung der Triebwerke, der Treibstoffstand usw.

Im zweiten, dritten und vierten Modul stellen wir dieses Messinstrumentarium des Controllings vor. Wir konzentrieren uns dabei auf die wichtigsten und gebräuchlichsten Instrumente, die in der Praxis zur Anwendung gelangen, und erläutern dabei insbesondere die Systematik der Datenaufbereitung.

Im *zweiten Modul* werden die konzeptionellen Grundlagen des *finanziellen Rechnungswesens* erörtert. Das finanzielle Rechnungswesen dient nicht nur der Unterstützung der Unternehmensführung, sondern richtet sich auch an externe Anspruchsgruppen eines Unternehmens.

Das finanzielle Rechnungswesen bildet die *Grundlage* für ein aussagekräftiges Controlling, im Hinblick auf die Nachfrage nach Führungsinformationen bedarf es indessen noch einer wesentlichen Ergänzung: eines massgeschneiderten betrieblichen Rechnungswesens. Im *dritten Modul* werden deshalb die Instrumente eines modernen *betrieblichen Rechnungswesens* behandelt. Sowohl die Instrumente des finanziellen als auch des betrieblichen Rechnungswesens dienen der Ermittlung des Geschäftserfolges *innerhalb einer bestimmten Periode*. Es gibt aber Objekte und Projekte, deren finanzielle Wirkungen (Ausgaben und Nutzen) den relativ engen zeitlichen Rahmen des finanziellen und betrieblichen Rechnungswesens sprengen. Deshalb bedarf eine Beurteilung der Wirkungen von einzelnen Investitionsobjekten und -projekten über deren gesamte Nutzungsdauer eines speziellen finanzwirtschaftlichen Instrumentariums: der *Investitionsrechnung*. Im *vierten Modul* werden hierzu die wichtigsten Methoden vorgestellt.

Modul 5

Arbeiten im Cockpit	Modul 5 – Berichtswesen als Plattform für die Durchführung von Planung und Feinsteuerung	
	Planungsrechnungen (für die operative Planung)	Status-Berichte (für die laufende Feinsteuerung)

Die gesamte Informationsaufbereitung im Rahmen des finanziellen und betrieblichen Rechnungswesens dient der Unterstützung der *Unternehmensführung im „Unternehmenscockpit“*.

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

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

Das Berichtswesen als Arena oder Plattform des Controllings wird durch das Messinstrumentarium des finanziellen und betrieblichen Rechnungswesens mit Daten versorgt. So sollen Statusberichte (Ergebnisrechnungen) möglichst einfach und prägnant zum Ausdruck bringen, inwiefern sich das Unternehmen auf Kurs befindet oder ob Bedarf an Korrekturmaßnahmen besteht. Planungsrechnungen haben demgegenüber die Aufgabe, ein transparentes finanzielles Gesamtbild der gemeinsam festgelegten, zukünftigen Marschrichtung (Strategie) zu vermitteln.

Alle Daten (Berichte) bilden somit stets den *Ausgangspunkt* für mögliche weiterführende *Steuerungsaktivitäten* (Massnahmen, Aktionen). Diese müssen auf der Berichtswesen-Plattform gemeinsam erarbeitet und diskutiert werden.

Statusberichte (Ergebnisrechnungen) können als Ausgangsbasis für die nächste Planungsrunde dienen.

In *Planungsrechnungen* festgehaltene finanzielle Ziele stellen umgekehrt zentrale Orientierungspunkte für die Feinsteuerung der laufenden Geschäftsaktivitäten dar.

Im Berichtswesen als Controlling-Plattform benötigen wir somit ein Ordnungsgerüst (Ordnungsform, Struktur), auf dessen Grundlage systematisch aufbereitete Daten zur laufenden und zukünftigen Geschäftstätigkeit (Ergebnis- und Planungsrechnungen) in einer möglichst verständlichen „finanziellen Sprache“ dargestellt und in eine entsprechende Diskussion eingebracht werden können.

Ein solches Ordnungsgerüst bestimmt die *Aussageform* und den *Detailierungsgrad* der Steuerinformationen. Solche Steuerinformationen können den Charakter von Plan-Daten oder Ist-Daten haben (z.B. nach Kunden oder Regionen differenzierte Umsatzziele und Umsatzergebnisse). Auf der Berichtswesen-Plattform können solche Steuerinformationen die Erarbeitung von Korrekturmaßnahmen veranlassen, deren finanzielle Wirkungen – „übersetzt“ in finanzielle Plan- oder Feinsteuerungsgrößen (Ziele) – in das Messinstrumentarium des finanziellen und betrieblichen Rechnungswesens zurückfließen, wo sie anschliessend beispielsweise zu einem Mehrjahresplan oder zu einer revidierten Erwartungsrechnung („letzten Schätzung“) integriert werden. Diese kann ihrerseits wiederum den nächsten Input für die Berichtswesen-Plattform des Controllings darstellen usw.

Controlling-Aktivitäten auf der Berichtswesen-Plattform bilden deshalb Elemente eines kontinuierlichen Zielfindungs-, Zielvereinbarungs- und Feinsteuerungsprozesses, bei dem die finanziellen Ursachen und Folgen der Unternehmensentwicklung *transparent* und damit einer *zielgerichteten Beeinflussung* zugänglich gemacht werden.

Die vorliegenden Ausführungen sollen dazu Hilfe leisten, dass Sie sich als Leserinnen und Leser dieses Buches im Sinne eines Lerntransfers darüber Klarheit verschaffen können,

- welche *Controlling-Informationen* für die Führung Ihres eigenen Bereiches oder Unternehmens eine wichtige Bedeutung aufweisen,
- welche *Controlling-Instrumente* (Messinstrumentarium) zu deren Erarbeitung notwendig sind und
- wie Sie mit der Problematik von *Planung* und *Feinsteuerung* im Rahmen des *Berichtswesens*
 - von der *Psycho-Logik* (Verhaltensgrundsätze bei der Bewältigung von Controlling-Aufgaben) und
 - von der *Logik* (Form und Struktur von Berichten) her angemessen umgehen können.

Zu diesem Zweck soll die im Modul 1 vorgestellte Idee von Controlling als Zusammenspiel von Planung und Feinsteuerung beim Lesen des Buches im Sinne eines „Selbst-Controllings“ ein erstes Anwendungsfeld finden.

Zu Beginn aller grösseren Kapitel findet sich für Ihren Überblick und zum Zweck der groben Umschreibung des Lernzieles eine Zusammenfassung des Stoffes. Daraus können Sie entnehmen, welche Grundkenntnisse im bzw. in den folgenden Kapitel vermittelt werden sollen. Wenn Sie sich entsprechend sattelfest fühlen, empfiehlt es sich, das Ziel anzupassen, d.h. den daran anschliessenden Text bis zur nächsten Zusammenfassung zu überspringen.

Am Schluss des Moduls werden Sie eine Frageliste vorfinden, anhand derer Sie selber prüfen können, in welchen Gebieten Sie sich möglicherweise noch etwas unsicher fühlen. Zum Zwecke der Unterstützung Ihrer persönlichen „Feinsteuerung“ finden Sie neben den Fragen auch die entsprechenden Seitenangaben, wohin Sie zurückspringen können, um zielgerichtet allfällige Lücken zu füllen.

Controlling als betriebswirtschaftliches Fachgebiet hat eine Tradition. Das vorliegende Buch nimmt wertvolle Stränge einer über Jahre gewachsenen, in Praxis und Lehre bewährten Controlling-Tradition auf. In diesem Sinne orientieren sich die Ausführungen dieses Buches im wesentlichen an folgender empfehlenswerter Literatur:

Deyhle, A./Steigmeier, B. und Autorenteam – 1993
Controller und Controlling. Bern: Haupt

Rieder, L./Siegwart, H. – 1997
Neues Brevier des Rechnungswesens. 3. überarbeitete Auflage, Bern: Haupt

Siegwart, H. – 1992
Kennzahlen der Unternehmensführung. 4. überarbeitete und erweiterte Auflage, Bern: Haupt

Hilfreiche Angaben zu den behandelten Themen finden sich auch in:

Deyhle, A. – 1992
Controller-Praxis. 9. Auflage, 2 Bände, Gauting / München: Management Service Verlag

Deyhle, A. – 1996
Controller-Handbuch. 4. überarbeitete Auflage, 6 Bände, Gauting / München: Management Service Verlag

Gomez, P. – 1993
Wertmanagement. Düsseldorf: Econ

Lanz, R. – 1992
Controlling in kleinen und mittleren Betrieben. 3. Auflage, Bern: Haupt
Reichmann, Th. – 1995
Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten. 4. überarbeitete und erweiterte Auflage, München: Vahlen

Stahelin, E. – 1993
Investitionsrechnung. 8. Auflage, Grösch: Rüegger

Inhaltsverzeichnis

Modul 1

Zweck und Inhalt des Controllings

1.	Controlling im Rahmen der Gesamtführung	20
2.	Inhalt und Aufgaben des Controllings und des Controllers	23
2.1	Controlling als Führungsfunktion	23
2.2	Kernaktivitäten des Controllings	24
2.3	Aufgaben von Controller und Controller-Bereich	27

Modul 2

Finanzielles Rechnungswesen

1.	Was erfasst das finanzielle Rechnungswesen?	33
2.	Finanzbuchhaltung	34
2.1	Bilanz und Erfolgsrechnung	34
2.11	Bilanz	36
2.12	Erfolgsrechnung	41
2.2	Doppelte Buchhaltung	48
2.21	Bestandeskonten und Bewegungskonten als Gerüst der Buchhaltung	49
2.22	Die Grundlogik einer doppelten Buchhaltung	52
2.23	Der Weg von der Eröffnungs- zur Schlussbilanz	59
2.3	Buchhaltungsorganisation	65
3.	Ordnungsmässigkeit der Buchführung – rechtliche Anforderungen	68
3.1	Inhalt des Geschäftsberichtes	70
3.2	Mindestgliederung und -offenlegung von Bilanz und Erfolgsrechnung	71
3.3	Inhalt des Anhangs (Offenlegungspflichten)	73
3.4	Bewertungsregeln	73
4.	Probleme des Geschäftsabschlusses	74
4.1	Anspruchsgruppen des Geschäftsabschlusses	75

4.2	Divergierende Gesichtspunkte des Geschäftsabschlusses: betriebswirtschaftliche Erfolgsperspektive, Handelsrecht und Steuerrecht	76
5.	Auswertungen aus der Finanzbuchhaltung	83
5.1	Voraussetzungen	84
5.2	Cash Flow	86
5.21	Aussagekraft und Berechnung des Cash Flows	86
5.22	Der Cash Flow als Kernelement der Finanzierung	91
5.23	Der Cash Flow im Finanzierungskreislauf	93
5.3	Mittelflussrechnung (Kapitalflussrechnung)	94
6.	Finanzwirtschaftliche Kennzahlen als Grundlage für Bilanz- und Erfolgsanalysen	99

Modul 3

Betriebliches Rechnungswesen

1.	Grenzen des finanziellen Rechnungswesens aus der Sicht der Unternehmensführung	117
2.	Merkmale und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens	119
3.	Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens	121
3.1	Kosten, Erlöse und Erlösträger	121
3.2	Sachliche und zeitliche Abgrenzungen	122
3.3	Deckungsbeitragsrechnung	123
3.31	Fixe und proportionale Kosten („Kostenspaltung“)	124
3.32	Deckungsbeitrag	126
4.	Planungs- und Abrechnungsinstrumente des betrieblichen Rechnungswesens	129
4.1	Aufgaben der Kostenrechnung	135
4.2	Kostenartenrechnung	136
4.3	Kostenstellenrechnung	139
4.4	Kalkulation	147
4.41	Zweck und Notwendigkeit der Kalkulation	147
4.42	Aufgaben der Vor- und Nachkalkulation	147
4.43	Komponenten einer Produkte-Kalkulation	149
4.44	Vollkosten- und Teilkostenkalkulation	152
4.5	Einzelproduktweise Deckungsbeitragsrechnung als Erlösrechnung	158
4.6	Managementenerfolgsrechnung als mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	161

4.61	Aufbau und Aussagekraft	161
4.62	Aussagekraft einer Managementenerfolgsrechnung	169
4.7	Aufbaulogik von Managementenerfolgsrechnung und einzelproduktweiser Deckungsbeitragsrechnung (Prinzip der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung)	174
4.8	Problematik der Aufteilung (Schlüsselung) von Fixkosten auf einzelne Produktgruppen oder Sparten	176
4.9	Break-even-Analyse – ein Instrument zur Visualisierung und Verdeutlichung des Rechnens mit Deckungsbeiträgen	181

Modul 4

Investitionsrechnung

1.	Investitionsrechnung	188
2.	Investition und Investitionsarten	189
3.	Investitionsrechnung und Kostenrechnung	191
4.	Investitionsplanung und Investitionsrechnung	192
5.	Methoden der Investitionsrechnung	193
5.1	Der Zeitwert von Geld	193
5.2	Vergleich statischer und dynamischer Methoden der Investitionsrechnung	195
6.	Die wichtigsten Rechnungselemente der Investitionsrechnung	195
7.	Fallbeispiel Investitionsrechnung	198
7.1	Ausgangsdaten	198
7.2	Amortisationsrechnung (Pay-Back-Methode)	199
7.3	Gegenwartswertmethode (Kapitalwertmethode)	200
7.31	Beispiel bei jährlich gleichbleibendem Nutzen	201
7.32	Beispiel bei jährlich unterschiedlichem Nutzen	202
7.4	Methode des internen Ertragssatzes	203
7.41	Berechnung des internen Ertragssatzes bei jährlich gleichbleibendem Nutzen (Maschine B)	203
7.42	Berechnung des internen Ertragssatzes bei jährlich unterschiedlichem Nutzen (Maschine C)	203
7.5	Annuitätsrechnung	205
7.6	Welche der beiden Investitionen soll nun aufgrund der Investitionsrechnungen getätigt werden?	206
7.7	Nutzwertanalyse	207
8.	Abschliessende Überlegungen zur Investitionsrechnung	209