

## Teil 3B – Die kurzfristige Erfolgsrechnung

Mit Teil 3A wurde die inhaltliche Struktur und der Aufbau einer betriebswirtschaftlichen Erfolgsrechnung für eine Zahnarztpraxis als Jahresrechnung vorgestellt. Damit besteht eine saubere und unverzerrte Basis für betriebswirtschaftlich korrekte interne und externe Praxisvergleiche und zum Beispiel die korrekte Ermittlung des Kostenstundensatzes. In diesem Teil wird die zeitliche Struktur der Erfolgsrechnung so verändert, dass sie zu einem Baustein im Frühwarnsystem wird. Verursachungsgerechte Erfolgswerte sind nämlich unterjährig und zeitnah erforderlich, um bezogen auf die laufende Periode unternehmerisch frühzeitig und zielgerichtet handeln zu können.

### Kurzfristige Erfolgsrechnung als periodische Kontrolle

Das Zeitintervall einer unterperiodischen Kontrolle hängt vom gewünschten Informationsbedarf ab. Üblicherweise wird der Monats- oder Quartalsrhythmus gewählt. Im Folgenden wird eine Betrachtung auf Quartalsbasis dargestellt. Dazu zunächst die folgende Übersicht, die Sie vom Aufbau her schon aus Teil 3A kennen, mit dem Unterschied, dass die Daten – angegeben in tausend Euro – nunmehr statt jahresbezogen quartalsweise ermittelt bzw. betrachtet werden (nähere Erläuterungen im Anschluss an die Übersicht).

**Tab. 1: Übersicht „kurzfristige Erfolgsrechnung auf Quartalsbasis“**

	A	B	C	D	E
	• kurzfristige Erfolgsrechnung	I. Quart.	II. Quart.	...	kumuliert
1	<b>Leistung</b>	<b>70</b>	<b>70</b>		<b>140</b>
2	Bema	43	42		85
3	GOZ	27	28		55
4	<b>Kosten 1</b>	<b>40</b>	<b>39</b>		<b>79</b>
5	Personal	20	20		40
6	Material ex. FL	7	6		13
7	Raum	5	5		10
8	Sonstige	8	8		16
9	<b>Ergebnis 1</b>	<b>30</b>	<b>31</b>		<b>61</b>
10	<b>Kosten 2</b>	<b>29</b>	<b>29</b>		<b>58</b>
11	Kalk. Unternehmerlohn	23	23		46
12	Kalk. Zinsen	3	3		6
13	Kalk. Abschreibungen	3	3		6
14	<b>Ergebnis 2</b>	<b>1</b>	<b>2</b>		<b>3</b>

Den Ausgangspunkt bildet zunächst wieder die Ermittlung der Praxisleistung (Zeilen 1 bis 3) wie in Teil 3A beschrieben, diesmal jedoch nur bezogen auf eine Periode von zwei Quartalen (Spalten B und C).

Der Praxisleistung werden dann zunächst wieder die bereinigten Periodenwerte aus der Finanzbuchhaltung gegenübergestellt (siehe Zeilen 4 bis 8), was zu einem Zwischenergebnis (Ergebnis 1, siehe Zeile 9) führt. Die als Jahreswert ermittelten kalkulatorischen Kosten sind zur Vereinfachung gleichmäßig in die Perioden zu verteilen (siehe Zeilen 10 bis 13).

Durch Abzug der Kosten von den Leistungen errechnet sich das Praxisergebnis (Zeile 14). In der Spalte „kumuliert“ (Spalte E) werden die aufgelaufenen Werte summiert. Somit lässt sich sowohl der Erfolg der jeweiligen Unterperiode als auch der des laufenden Jahres kontrollieren.

Im hier vorgestellten Fall bekommt der Praxisinhaber – vergleichbar mit einem Angestellten – lediglich seinen persönlichen Einsatz honoriert (Ergebnis 2). Von einer Entgeltung des unternehmerischen Risikos kann bei diesem Ergebnis kaum die Rede sein.

## Der periodische Vorjahresvergleich als interner Zeitvergleich

Der periodisch abgegrenzte Vergleich mit dem Vorjahr macht Veränderungen frühzeitig erkennbar, so dass rechtzeitig Maßnahmen zur Gegensteuerung ergriffen werden können.

Im Brennpunkt des Vorjahresvergleichs stehen primär die Veränderungswerte. Üblicherweise verändern sich die kalkulatorischen Werte aber kurzfristig kaum. Die kalkulatorischen Kosten können für den Vorjahresvergleich dann vernachlässigt werden, wenn sich das betriebsnotwendige Kapital (Zins) nicht verändert, der Werteverzehr von Geräten und Einrichtungen (Abschreibung) gleich bleibt und der Einsatz des Inhabers (Unternehmerlohn) wie im Vorjahr stattfindet.

Die vom Prinzip und Aufbau nun schon gut bekannte Übersicht in Tab. 2 zeigt den Vorjahresvergleich. Sinnvollerweise werden auch hier die Werte der jeweiligen Unterperiode und die aufgelaufenen Werte ausgewiesen. Zusätzlich sind die Differenzen nominal (siehe Spalten E und J) und in Prozent (siehe Spalten F und K) auszuweisen, was die Interpretation erleichtert.

**Tab. 2: Übersicht „Vorjahresvergleich“ (Angaben in tausend Euro)**

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
	• Vorjahresvergleich	...	II. Quartal				...	kumuliert			
		Akt.	Vorj.	Diff.	%	Akt.	Vorj.	Diff.	%		
1	<b>Leistung</b>		<b>70</b>	<b>72</b>	-2	-2,8		<b>140</b>	<b>145</b>	-5	-3,4
2	Bema		42	48	-6	-12,5		85	97	-12	-12,4
3	KCH		31	30	1	3,3		63	61	2	3,3
4	ZE		5	11	-6	-54,5		9	22	-13	-59,1
5	Sonstige		6	7	-1	-14,3		13	14	-1	-7,1
6	GOZ		28	24	4	16,7		55	48	7	14,6
7	KCH		13	12	1	8,3		26	24	2	8,3
8	ZE		7	5	2	40,0		13	10	3	30,0
9	Sonstige		8	7	1	14,3		16	14	2	14,3
10	<b>Kosten 1</b>		<b>39</b>	<b>38</b>	1	2,6		<b>79</b>	<b>77</b>	2	2,6
11	Personal		20	19	1	5,3		40	38	2	5,3
12	Material ex. FL		6	7	-1	-14,3		13	14	-1	-7,1
13	Raum		5	5	0	0,0		10	10	0	0
14	Sonstige		8	7	1	14,3		16	15	1	6,7
15	<b>Ergebnis 1</b>		<b>31</b>	<b>34</b>	-3	-8,8		<b>61</b>	<b>68</b>	-7	-10,3

Interessant ist in diesem Beispiel die Entwicklung der um 5.000 Euro gefallenen Praxisleistung (Zeile 1, Spalte J). Zurückzuführen ist diese Entwicklung auf den Rückgang der Bema-ZE-Leistung (Zeile 4, Spalte J) um 13.000 Euro bzw. um rund 59 Prozent (Zeile 4, Spalte K). Teilweise konnte dies durch den Anstieg der GOZ-Leistung (Zeile 6, Spalte J) um 7.000 Euro kompensiert werden. Insgesamt fiel das Ergebnis 1 (Zeile 15, Spalte J) um 7.000 Euro bzw. um 10,3 Prozent (Zeile 15, Spalte K) geringer aus.

**Anmerkung:** Die Werte der Spalte K sind Originaldaten und beschreiben die durchschnittliche Entwicklung des 1. Halbjahres 2005 (Spalte Aktuell) im Vergleich zu 2004 (Spalte Vorjahr). Die Ursache für den als dramatisch zu bezeichnenden Rückgang der Bema-ZE-Leistung ist die zu Jahresbeginn 2005 eingeführte gesetzlich verordnete ZE-Umstrukturierung. Die gezeigten Daten in der Spalte K sind Teil einer Dauerstudie des Autors, die seit über 10 Jahren in mehr als 80 etablierten Zahnarztpraxen durchgeführt wird.

Während die Entwicklung und die Wirkung bei Einsatz geeigneter Instrumente im Zeitpunkt der Entstehung (zeitliche Verursachung) sofort erkennbar war, zeigte die zu-/abflussbasierte BWA erst im Juli/August des Jahres zeitlich verzögert entsprechende Zahlen. Die vielfach noch im letzten Quartal des Jahres 2004 genutzten alten ZE-Abrechnungsbedingungen – mit den daraus resultierenden Zuflüssen im Januar, Februar und März – täuschten weiter eine stabile Praxisentwicklung vor. Die hier gezeigten Durchschnittswerte zeichnen ein relativ

moderates Bild, jedoch war die Spannweite der Entwicklung recht groß und circa 13 Prozent der Praxen verbuchten einen Ergebniseinbruch von mehr als 20 Prozent.

### Der unterjährige Soll/Ist-Vergleich auf Basis des Break-Even

Die Verknüpfung des Soll/Ist-Vergleiches mit den Werten der Break-Even-Analyse darf in keiner Unternehmung, also auch in keiner Zahnarztpraxis, fehlen. Wie in Teil 2 des Fernkurses beschrieben ist die Break-Even-Analyse das Werkzeug, das sich mit der Existenzsicherung, also dem ersten und obersten Ziel der Unternehmung, beschäftigt. Dazu sind die Soll-Werte aus einer Break-Even-Analyse abzuleiten und mit den tatsächlich erzielten Werten (= Ist-Werte) abzugleichen. Festgestellte Abweichungen sind zu bewerten und die entsprechenden Maßnahmen gilt es – falls erforderlich – einzuleiten. Eine übersichtliche und komprimierte Übersicht der Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Werten zeigt Tab. 3.

Zunächst wird die inhaltliche Struktur der kurzfristigen Erfolgsrechnung mit der der Break-Even-Analyse abgeglichen. Hierzu wird die Praxisleistung ohne Aufspaltung in einer Summe ausgewiesen (Zeile 1). Zinsen und steuerliche Abschreibungen aus der Break-Even-Analyse bleiben genau so wie die kalkulatorischen Kosten aus der betriebswirtschaftlichen Erfolgsrechnung aufgrund ihrer Inkompatibilität außer Betracht, was die Aussagekraft und das Informationsziel der Rechnung nicht beeinträchtigt.

**Tab. 3: Übersicht Soll/Ist Vergleich (Angaben in tausend Euro)**

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
	• Break-Even	...	II. Quartal				...	kumuliert			
			Ist	Soll	Diff.	%		Ist	Soll	Diff.	%
1	<b>Leistung</b>		<b>70</b>	<b>77</b>	-7	-9,1		<b>140</b>	<b>154</b>	-14	-9,1
2	<b>Kosten 1</b>		<b>39</b>	<b>40</b>	-1	-2,5		<b>79</b>	<b>80</b>	-1	-1,3
3	Personal		20	20	0	0,0		40	40	0	0,0
4	Material ex. FL		6	7	-1	-20,0		13	14	-1	-7,1
5	Raum		5	5	0	0,0		10	10	0	0,0
6	Sonstige		8	8	0	0,0		16	16	0	0,0
7	<b>Ergebnis 1</b>		<b>31</b>	<b>37</b>	-6	-16,2		<b>61</b>	<b>74</b>	-13	-17,6

Die hier verwendeten Break-Even-Werte stimmen mit den Werten der Rechnung B der Fallstudie aus Teil 2 des Fernkurses (Die Break-Even-Analyse) überein. Deutlich erkennbar ist im zweiten Quartal die Unterschreitung des Soll-Quartals-Ergebnisses von 37.000 Euro (Zeile 7, Spalte D) um 6.000 Euro (Zeile 7, Spalte E). Der Halbjahres-Soll-Wert für das Ergebnis wird um 13.000 Euro (Zeile 7, Spalte J) verfehlt, was damit auf ein ebenso schwaches I. Quartal hinweist. Deutlich erkennbar ist das Verfehlen des Leistungsziels von 77.000 Euro je Quartal (Zeile 1, Spalte D) bzw. des zum Halbjahr vorgegebenen Leistungs-Wertes in Höhe von 154.000 Euro (Zeile 1, Spalte I), während die Kosten im Plan liegen.

Folgende **Maßnahmen** bieten sich nach einer derartigen Analyse an: **Kurzfristig** sind in jedem Fall die privaten Entnahmen zurückzunehmen, bis das Defizit ausgeglichen ist. Ansonsten sind Rücklagen aufzulösen oder Geld müsste geliehen werden. Ebenfalls möglich und denkbar ist eine Senkung der Praxisausgaben. Die zuvor genannten Schritte sind als Defensivmaßnahmen zu bezeichnen. Als offensiv würden Maßnahmen zur Leistungssteigerung angesehen, die wenn möglich und realistisch ohne wenn und aber zu ergreifen sind. Leistungssteigerungen sind in den meisten Fällen nur **langfristig** initiiertbar.

### Unterjähriger Soll/Ist-Vergleich auf Basis der Vollauslastung

In den Lektionen 1 und 2 wurde bereits erläutert, dass es nach dem Ziel der Existenzsicherung das nächste Ziel der Unternehmung ist, die vorhandenen Ressourcen so optimal wie eben möglich zu nutzen. Als optimal könnte zum Beispiel der Fall der Vollauslastung angesehen werden. Hierfür wurden in Teil 2 (Die Break-Even-Analyse) in Rechnung C entsprechende Vorgabewerte unter der Voraussetzung optimaler Bedingungen berechnet, die in der folgenden Tabelle zusammengefasst in Spalte D und I zu sehen sind.

**Tab. 4: Übersicht „Praxisvollaustung“ (Angaben in tausend Euro)**

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
	• Vollaustung	...	II. Quartal				...	kumuliert			
		Ist	Soll	Diff.	%	Ist	Soll	Diff.	%		
1	<b>Leistung</b>		<b>70</b>	<b>88</b>	-18	-20,5		<b>140</b>	<b>176</b>	-36	-20,5
2	<b>Kosten 1</b>		<b>39</b>	<b>40</b>	-1	-2,5		<b>79</b>	<b>80</b>	-1	-1,3
3	<b>Ergebnis 1</b>		<b>31</b>	<b>48</b>	-17	-35,4		<b>61</b>	<b>96</b>	-35	-36,5

Von der Vollaustung sind die Ist-Werte hier weit entfernt. Die Tabelle ist ansonsten selbst-erklärend.

Aus unternehmerischer Sicht liegt das Handlungsfeld auf der Hand. Mit der angestrebten Vollaustung ist das Ziel schon fast definiert, „Was“ und „Wieviel“ sind bekannt. Mit der Beantwortung des „Wann“ ist noch der Zeitrahmen festzulegen.

Steht das Ziel, dann sollten die geeigneten Maßnahmen nach Möglichkeit gemeinsam mit dem Team, zumindest mit den betroffenen Mitarbeitern, erarbeitet werden. Der gemeinsam erlebte Prozess der Maßnahmenfindung erhöht erstens die Akzeptanz der Mitstreiter und verhindert häufig, dass bremsende Elemente übersehen werden. Gerade in dieser Phase sind die Führungsqualitäten des Praxisinhabers gefragt.

Stehen die Maßnahmen und jeder Mitarbeiter kennt seine Aufgaben und seine Ziele, dann beginnt die Organisation und Durchführung.

In regelmäßigen Abständen ist das Erreichte (Ist-Werte) zu kontrollieren und mit den Soll-Werten abzugleichen.

Die Ergebnisse sind zu analysieren und es wird die Zielbeibehaltung oder die Zielkorrektur beschlossen. Damit beginnt der Kreislauf erneut.

### Fazit

Entscheidend für die Aussagekraft einer betriebswirtschaftlichen Analyse ist die Datenbasis. Auf Grundlage von Zahlen der Finanzbuchhaltung (BWA) ergeben sich vielleicht rechnerisch richtige, aber hinsichtlich des betriebswirtschaftlichen Periodenerfolges definitiv sachlich falsche bzw. verzerrte Ergebnisse. Dies kann jedoch nicht das Ziel der Zurverfügungstellung von Daten für die Praxissteuerung sein.

Vereinfachung ist erst erlaubt, wenn alle Beteiligten die Komplexität erfasst haben und sich durch die Fehler der Vereinfachung nicht mehr täuschen lassen. Eine falsche Datenbasis täuscht aber immer über die Realität hinweg.

Mit etwas Training lassen sich die dargestellten aussagekräftigen Ergebnisse gut lesen und interpretieren und liefern wertvolle Hinweise für die unternehmerische Führungsaufgabe.

### Hinweis:

Das im Internet und in den Seminaren zur Verfügung gestellte Material ist ausschließlich für den persönlichen Gebrauch bestimmt. Die Vervielfältigung und/oder die Weitergabe ist nur nach vorheriger Genehmigung durch die Geschäftsleitung der BRZ GmbH, Münster gestattet.