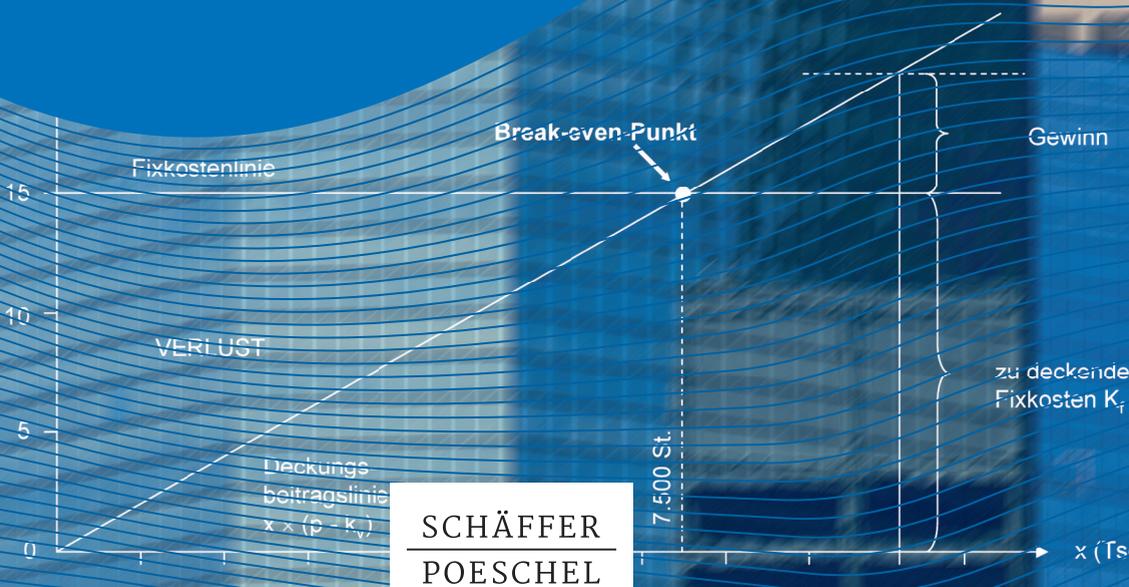


Adolf G. Coenenberg  
Thomas M. Fischer | Thomas Günther

# Kostenrechnung und Kostenanalyse

9. Auflage



SCHÄFFER  

---

POESCHEL



**Adolf G. Coenenberg/Thomas M. Fischer/Thomas W. Günther**

# **Kostenrechnung und Kostenanalyse**

9., überarbeitete Auflage

2016  
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

**Verfasser:**

**Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Adolf G. Coenberg**, Emeritus Universität Augsburg und Honorarprofessor an der Business School der EBS Universität für Wirtschaft und Recht;

**Prof. Dr. Thomas M. Fischer**, Lehrstuhl für BWL, insbesondere Rechnungswesen und Controlling, Friedrich-Alexander-Universität, Erlangen-Nürnberg;

**Prof. Dr. Thomas W. Günther**, Lehrstuhl für Betriebliches Rechnungswesen/Controlling, Technische Universität Dresden

9. Auflage unter Mitarbeit von

Stefanie Einhorn, Dr. Jan Endrikat, Xaver Heinicke, Stefan Hirsch, Marc Janka, Kim Landauer.

Studierende finden Aufgaben unter [www.sp-mybook.de](http://www.sp-mybook.de), Buchcode: 3612-C9GW  
Dozenten finden Abbildungen und Tabellen dieses Lehrbuchs, Lösungen zu den Aufgaben  
sowie weiterführende Lehrmaterialien unter  
**[www.sp-dozenten.de](http://www.sp-dozenten.de)** (Registrierung erforderlich).

**Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3612-0 Bestell-Nr. 20074-0002

EPDF ISBN 978-3-7910-3613-7 Bestell-Nr. 20074-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)

[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin

Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart (Bildnachweis: Coenberg/Fischer/  
Günther)

Satz: Johanna Boy, Brennborg

März 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

# Vorwort

## Konzeption des Buches

Die Kosten- und Leistungsrechnung (kurz »Kostenrechnung«) gehört neben dem Jahresabschluss zu den Grundpfeilern betriebswirtschaftlichen Denkens und Handelns. Dieses Lehrbuch ist als Lerngrundlage zur Einarbeitung in das Gebiet der **Kostenrechnung und ihrer Anwendungen, insbesondere für das operative Controlling**, gedacht. Es umfasst diejenigen Aspekte und Anwendungen der Kostenrechnung sowie der Kostenanalyse, die zum Pflichtbestandteil jeder betriebswirtschaftlichen Ausbildung im akademischen wie im außerakademischen Bereich gehören sollten. Dementsprechend wendet sich das Buch nicht nur an Studierende der Wirtschaftswissenschaften in Universitäten und Hochschulen. Es richtet sich zusätzlich auch an Studierende bzw. Absolventen anderer Disziplinen, insbesondere der Natur- und Ingenieurwissenschaften, aber auch der Rechts- und Geisteswissenschaften, die im Rahmen der akademischen oder außerakademischen Aus- bzw. Weiterbildung in die Anwendungsgebiete der Kostenrechnung fundiert eindringen oder ihre Kenntnisse darin gezielt vertiefen wollen.

Der Titel »Kostenrechnung und Kostenanalyse« soll das Anliegen des Buches zum Ausdruck bringen, neben den Grundlagen der Kostenrechnung insbesondere die Auswertungsmöglichkeiten der Kostenrechnung für das Controlling, d. h. für die Steuerung durch Schaffung von Transparenz mithilfe von Planung und Kontrolle, hervorzuheben.

Die konzeptionellen Grundlagen der Kostenrechnung bilden den Kern des ersten Teils. Ohne ein Verständnis der Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens und des Controllings (Kapitel 1) sowie der Verfahren von Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung nach dem Vollkosten- und Grenzkostenprinzip (Kapitel 2 bis 5), ferner der Grundsystematik der Plankostenrechnung (Kapitel 6) und der Grundzüge der Funktionskostenrechnungen wie etwa Logistik-, Dienstleistungs- und Umweltkostenrechnung (Kapitel 7) fehlt es für die Auswertung von Kosteninformationen für Planung und Kontrolle am notwendigen Fundament. Für das Verständnis wichtig erscheint auch eine Einbettung der Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens in das Gesamtsystem des strategischen und operativen Controllings.

Die Auswertungsmöglichkeiten der Kostenrechnung für Planung und Kontrolle stehen im zweiten Teil im Vordergrund. Zunächst werden Modelle zur Unterstützung betrieblicher Entscheidungen über Produktion, Produktprogramm und Preise behandelt (Kapitel 8 bis 10). Im Anschluss werden Verfahren zur Analyse von Soll-Ist-Abweichungen für Bereiche und Projekte erläutert (Kapitel

11 und 12). Kostenrechnung für Zwecke der Kalkulation und Entscheidungsfindung muss zum einen stets zukunftsgerichtet, zum anderen auch wirtschaftlich realisierbar sein. Die dazu erforderlichen Verfahren der Kostenschätzung sind Gegenstand von Kapitel 13. Schließlich werden die Werkzeuge des Kostenmanagements vorgestellt und diskutiert, die als unverzichtbare Bestandteile des Controllings anzusehen sind (Kapitel 14 bis 17). Neben der Beeinflussung von Kostenniveau und Kostenstruktur geht es insbesondere um das Kostenmanagement für die Erfolgsfaktoren Qualität und Zeit.

Der dritte Teil befasst sich mit der kostenorientierten Planung und Kontrolle bei divisionalisierter Organisationsstruktur, die ab einer gewissen Unternehmensgröße notwendig ist. Neben der Verrechnungspreisbildung für Zwecke der Entscheidungsunterstützung und der Steuerung (Kapitel 18) stehen insbesondere kosten- und ergebnisorientierte Systeme der Performancemessung für ganze Unternehmen und deren Unternehmensbereiche im Vordergrund (Kapitel 19 und 20). Diese können Bestandteil von integrierten Planungs- und Budgetierungssystemen sein (Kapitel 21). Die Inhalte des dritten Teils zielen darauf ab, das Verhalten vieler einzelner Entscheidungsträger durch anreizkompatible Systeme der Performancemessung und der Vergütung auf das Gesamtziel des Unternehmens auszurichten.

## Anmerkungen zur 9. Auflage

Das Lehrbuch wurde in allen Kapiteln überarbeitet und an aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis angepasst. Neben der Aktualisierung und Ergänzung der Literatur sind die wesentlichen inhaltlichen Anpassungen:

- ▶ Im einleitenden ersten Kapitel wurde die Nachhaltigkeit als strategische Zielsetzung von Unternehmen zusätzlich aufgenommen und mit dem Ziel- und Steuerungssystem verknüpft.
- ▶ Das Time Driven Activity Based Costing wurde als Erweiterung der Prozesskostenrechnung im vierten Kapitel ausführlicher diskutiert und in einem zusätzlichen Rechenbeispiel erläutert.
- ▶ In Kapitel 7 wurde die Darstellung der Materialflusskostenrechnung erheblich erweitert, da sie einen interessanten Kostenrechnungsansatz an der Schnittstelle zum Umweltmanagement darstellt.
- ▶ Die zunehmende Verbreitung von Earned Value-Ansätzen wurde im Kapitel 12 durch eine ausführlichere Darstellung gewürdigt.
- ▶ In Kapitel 14 wurde ein neuer Abschnitt über die Auswirkungen des E-Business und der zunehmenden Digitalisierung des Geschäftsmodells auf das Target Costing eingefügt.
- ▶ In Zusammenhang mit dem Life Cycle Costing nahmen die Autoren die Total Cost of Ownership neu in Kapitel 15 auf.
- ▶ In Kapitel 18 wurde der Unterabschnitt zu den Shared Service Centern sowohl inhaltlich als auch definitorisch aktualisiert. Des Weiteren wurde der Abschnitt Verrechnungspreise in der Praxis um eine ausführliche Darstel-

lung einer aktuellen empirischen Studie zu den Funktionen von Verrechnungspreisen und deren Zielkonflikten erweitert.

- ▶ Bei den Rentabilitäts- und Cashflow-Kennzahlen zur Performancemessung und -steuerung (Kapitel 19) wurde die Berechnung des gebundenen Kapitals und des gebundenen Vermögens überarbeitet.
- ▶ In Kapitel 20 wurde zum einen die Berechnung des (Net) Working Capitals angepasst und zum anderen die Neuregelung der Leasingbilanzierung seitens des IASB bei der Funding Conversion berücksichtigt.

Unser herzlicher Dank gilt allen, die uns bei der Überarbeitung tatkräftig unterstützt haben, insbesondere: Stefanie Einhorn, M. Sc., Dr. Jan Endrikat, Xaver Heinicke, M. Sc., Stefan Hirsch, M. Sc., Marc Janka, M. Sc. und Kim Landauer, M. Sc.

Für die tatkräftige sekretariatsmäßige und redaktionelle Unterstützung und insbesondere das unermüdliche und akribische Korrekturlesen vieler Versionen der Manuskripte danken wir Frau Eva Gutknecht und Frau Elfriede Wagner herzlich. Für die redaktionelle Unterstützung seitens des Schäffer-Poeschel Verlages geht unser Dank an Frau Claudia Knapp.

## Leser- und Dozentenservice

Für die **Leser**, die erworbenes Wissen überprüfen wollen, haben wir Übungsaufgaben und kleinere Fälle konzipiert, die in großen Teilen den behandelten Stoff in diesem Lehrbuch abdecken und durch das im Lehrbuch vermittelte Wissen lösbar sind. Abrufbar sind diese Aufgaben über den Buchcode, der auf der Impressumseite abgedruckt ist.

Für **Dozenten** werden über den Verlag unter der Webadresse [www.sp-dozenten.de](http://www.sp-dozenten.de) auf Anfrage Musterlösungen für die Übungsaufgaben und Fälle sowie das vollständige Abbildungsset in Powerpoint zur Verfügung gestellt. Zusätzlich sind nunmehr ausgearbeitete und von den Autoren bereits seit Jahren erprobte Lehrpläne für Hochschulkurse in Bachelor- und Master-Studiengängen, z.B. »Kosten- und Leistungsrechnung«, »Kostenorientierte Entscheidungen«, »Kostenmanagement« und »Performance-Controlling« verfügbar, für die das vorliegende Lehrbuch intensiv genutzt werden kann.

Wir wünschen allen Leserinnen und Lesern eine ertragreiche Lektüre und freuen uns auf Anregungen bzw. Hinweise für die weitere Verbesserung der Inhalte unseres Lehrbuches.

Augsburg, Nürnberg, Dresden, März 2016

*Adolf Coenberg, Thomas M. Fischer, Thomas W. Günther*



# Inhaltsübersicht

---

<b>Teil I</b>	<b>Systeme der Kostenrechnung</b>	
1	Aufgaben und Systeme des Rechnungswesens und des Controllings .....	3
2	Kostenartenrechnung .....	69
3	Kostenstellenrechnung im System der Vollkostenrechnung .....	117
4	Kostenträgerrechnung im System der Vollkostenrechnung .....	137
5	Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung im System der Teilkostenrechnung .....	207
6	Systeme der Plankostenrechnung .....	255
7	Anpassungen des Kostenrechnungssystems an spezifische Funktionen .....	295

---

<b>Teil II</b>	<b>Kostenanalyse</b>	
8	Break-even-Analyse .....	325
9	Entscheidungsorientierte Kostenbewertung und Programmplanung .....	369
10	Bestimmung von Preisgrenzen .....	399
11	Ergebnisabweichungsanalyse .....	465
12	Kostenkontrolle für Projekte .....	505
13	Verfahren der Kostenschätzung .....	535
14	Target Costing .....	567
15	Life Cycle Costing .....	611
16	Analyse von Qualitätskosten und Steuerung von Qualität .....	641
17	Kostenanalyse zur Steuerung der Zeit .....	679

---

<b>Teil III</b>	<b>Kosteninformationen zur Unternehmenssteuerung</b>	
18	Verrechnungspreise .....	721
19	Rentabilitäts- und Cashflow-Kennzahlen zur Performancemessung und -steuerung .....	789
20	Wertorientierte Kennzahlen zur Performancemessung und -steuerung .....	855
21	Integrierte Planungs- und Budgetierungssysteme .....	911



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
---------------	---

## Teil I Systeme der Kostenrechnung

---

<b>1</b>	<b>Aufgaben und Systeme des Rechnungswesens und des Controllings .....</b>	<b>3</b>
1.1	Einführung .....	3
1.2	Begriff und Zwecke des Rechnungswesens .....	4
1.2.1	Rechnungswesen als monetäre Abbildung wirtschaftlichen Geschehens .....	4
1.2.2	Zwecke des Rechnungswesens .....	5
1.3	Teilsysteme des Rechnungswesens .....	8
1.4	Finanzrechnung .....	12
1.4.1	Aufgaben der Finanzrechnung .....	12
1.4.2	Die Rechengrößen der Finanzrechnung: Einzahlungen und Auszahlungen .....	14
1.5	Finanzierungsrechnung .....	16
1.5.1	Aufgaben der Finanzierungsrechnung .....	16
1.5.2	Die Rechengrößen der Finanzierungsrechnung: Einnahmen und Ausgaben .....	17
1.6	Bilanz und Erfolgsrechnung .....	19
1.6.1	Aufgaben der Bilanz und der Erfolgsrechnung .....	19
1.6.2	Die Rechengrößen der Bilanz und der Erfolgsrechnung: Erträge und Aufwendungen .....	20
1.7	Kosten- und Leistungsrechnung .....	22
1.7.1	Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung .....	22
1.7.2	Die Rechengrößen der Kosten- und Leistungsrechnung: Leistungen und Kosten .....	25
1.7.3	Differenzierung versus Harmonisierung von externem und internem Rechnungswesen .....	28
1.8	Strategieorientiertes Rechnungswesen .....	30
1.9	Rechnungswesen und Controlling .....	33
1.9.1	Die Systemtheorie als Grundlage des Controllings .....	34
1.9.2	Funktionen des Controllings .....	36
1.9.2.1	Controlling als kybernetischer Steuerungsprozess .....	36
1.9.2.2	Deutschsprachige Controlling-Konzeptionen .....	39
1.9.2.3	Angloamerikanische Controlling-Konzeptionen .....	46
1.9.3	Organisation des Controllings .....	56
1.10	Kontrollfragen .....	60
1.11	Abkürzungsverzeichnis .....	61

1.12	Literaturhinweise .....	62
<b>2</b>	<b>Kostenartenrechnung .....</b>	<b>69</b>
2.1	Einführung .....	69
2.2	Aufbau und Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung .....	69
2.2.1	Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung .....	69
2.2.2	Zurechnungsprinzipien .....	71
2.2.3	Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung .....	72
2.3	Differenzierung von Kostenarten .....	74
2.3.1	Differenzierung nach der Art der verbrauchten Güter und Leistungen .....	74
2.3.2	Differenzierung nach der Zurechenbarkeit zu einer Verrechnungseinheit .....	75
2.3.3	Differenzierung nach dem Verhalten bei der Variation eines Kosteneinflussfaktors .....	77
2.3.3.1	Begriffliche Abgrenzung .....	77
2.3.3.2	Kostenauflösung .....	80
2.3.3.3	Kostenfunktionen in Theorie und Praxis .....	84
2.3.4	Weitere Kriterien zur Differenzierung von Kosten .....	89
2.4	Kalkulatorische Kosten .....	90
2.4.1	Kalkulatorische Abschreibungen .....	91
2.4.2	Kalkulatorische Zinsen .....	99
2.4.3	Kalkulatorische Wagnisse .....	104
2.4.4	Kalkulatorischer Unternehmerlohn und kalkulatorische Mieten .....	106
2.5	Besonderheiten bei der Erfassung von Materialkosten .....	106
2.6	Kostenartenplan – Kontenrahmen .....	108
2.6.1	Allgemeine Kriterien .....	108
2.6.2	Industriekontenrahmen (IKR) .....	109
2.7	Kontrollfragen .....	111
2.8	Abkürzungsverzeichnis .....	112
2.9	Literaturhinweise .....	113
<b>3</b>	<b>Kostenstellenrechnung im System der Vollkosten- rechnung .....</b>	<b>117</b>
3.1	Einführung .....	117
3.2	Aufgaben der Kostenstellenrechnung .....	117
3.3	Festlegung von Kostenstellen .....	119
3.3.1	Bildung von Kostenstellen .....	119
3.3.2	Differenzierung von Kostenstellen .....	120
3.4	Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen (Betriebsabrechnung) .....	121
3.4.1	Primärkostenverrechnung .....	122
3.4.2	Sekundärkostenverrechnung .....	122
3.4.2.1	Anbauverfahren .....	123

3.4.2.2	Stufenleiterverfahren .....	127
3.4.2.3	Gleichungsverfahren .....	128
3.4.2.4	Kostenverrechnung anhand von Standardsätzen .....	132
3.5	Kostenschlüssel .....	132
3.6	Kontrollfragen .....	134
3.7	Abkürzungsverzeichnis .....	135
3.8	Literaturhinweise .....	135

---

<b>4</b>	<b>Kostenträgerrechnung im System der Vollkostenrechnung .....</b>	<b>137</b>
4.1	Einführung .....	137
4.2	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) .....	138
4.2.1	Divisionskalkulation .....	140
4.2.2	Zuschlagskalkulation .....	144
4.2.3	Abgeleitete Kalkulationsverfahren .....	149
4.2.3.1	Äquivalenzziffernkalkulation .....	149
4.2.3.2	Kombinierte Äquivalenzziffernkalkulation .....	151
4.2.3.3	Maschinenstundensatzkalkulation .....	154
4.2.3.4	Kuppelkalkulation .....	157
4.2.3.5	Kalkulation öffentlicher Aufträge und Leistungen .....	158
4.2.4	Prozessorientierte Kostenrechnung .....	158
4.2.4.1	Entstehungsursachen der Prozesskostenrechnung .....	159
4.2.4.2	Vorgehensweise der Prozesskostenrechnung .....	164
4.2.4.2.1	Bestimmung der Prozesse und Prozessgrößen .....	165
4.2.4.2.2	Prozesskostenkalkulation .....	170
4.2.4.3	Time-Driven Activity Based Costing .....	175
4.2.4.4	Informationsvorteile der Prozesskostenrechnung .....	182
4.2.4.4.1	Allokationseffekt .....	183
4.2.4.4.2	Komplexitätseffekt .....	184
4.2.4.4.3	Degressionseffekt .....	185
4.2.4.5	Alternativen zur Prozesskostenrechnung .....	187
4.2.4.6	Beurteilung der Prozesskostenrechnung .....	188
4.3	Kostenträgerzeitrechnung (Kurzfristige Ergebnis- rechnung) .....	191
4.3.1	Aufgaben der kurzfristigen Ergebnisrechnung .....	191
4.3.2	Berücksichtigung von Bestandsveränderungen .....	194
4.3.2.1	Umsatzkostenverfahren (UKV) .....	194
4.3.2.2	Gesamtkostenverfahren (GKV) .....	196
4.3.2.3	Kritische Würdigung .....	197
4.4	Kontrollfragen .....	200
4.5	Abkürzungsverzeichnis .....	201
4.6	Literaturhinweise .....	202

<b>5</b>	<b>Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung im System der Teilkostenrechnung</b> .....	<b>207</b>
5.1	Einführung .....	207
5.2	Kostenstellenrechnung im System der Grenzkostenrechnung .....	210
5.3	Kostenträgerrechnung im System der Grenzkostenrechnung .....	213
5.3.1	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) .....	213
5.3.2	Kostenträgerzeitrechnung (Ergebnisrechnung) .....	217
5.3.2.1	Ergebnisermittlung in der Grenzkostenrechnung .....	217
5.3.2.2	Einfluss des Rechnungssystems auf das Betriebsergebnis .....	220
5.3.3	Vollkostenrechnung und Grenzkostenrechnung als sich ergänzende Systeme .....	225
5.4	Varianten der Ergebnisrechnung in der Teilkostenrechnung .....	226
5.4.1	Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung .....	226
5.4.1.1	Zielsetzung und Abgrenzung .....	226
5.4.1.2	Vorgehensweise .....	228
5.4.1.3	Kalkulation anhand der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung .....	233
5.4.1.4	Zusätzliche Differenzierungsmöglichkeiten im Rahmen der stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung .....	237
5.4.1.5	Voraussetzungen und Anwendungsbereiche .....	238
5.4.2	Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung .....	240
5.4.2.1	Konzeption der relativen Einzelkostenrechnung .....	240
5.4.2.2	Aufbau der Grundrechnung .....	242
5.4.2.2.1	Aufbau von Bezugsgrößenhierarchien .....	243
5.4.2.2.2	Klassifizierung der Kostenarten nach Kostenkategorien .....	245
5.4.2.3	Durchführung der Erfolgsrechnung als Auswertungsrechnung (Deckungsbeitragsrechnung) .....	246
5.4.2.4	Anwendungsprobleme der Riebel'schen relativen Einzelkostenrechnung .....	248
5.4.2.4.1	Konzeptionelle Schwächen .....	248
5.4.2.4.2	Beurteilung der technischen Realisierungsmöglichkeiten .....	249
5.5	Kontrollfragen .....	250
5.6	Abkürzungsverzeichnis .....	252
5.7	Literaturhinweise .....	252
<b>6</b>	<b>Systeme der Plankostenrechnung</b> .....	<b>255</b>
6.1	Einführung .....	255
6.2	Starre Plankostenrechnung .....	256
6.3	Flexible Plankostenrechnung .....	258
6.3.1	Flexible Plankostenrechnung auf Vollkosten-Basis .....	259

6.3.2	Flexible Plankostenrechnung auf Grenzkosten-Basis (Grenzplankostenrechnung) .....	262
6.4	Abweichungsanalyse der Kosten .....	265
6.4.1	Systematik der Abweichungen .....	266
6.4.2	Behandlung von Abweichungsüberschneidungen .....	268
6.4.2.1	Entstehung von Abweichungsüberschneidungen .....	268
6.4.2.2	Proportionale und symmetrische Abweichungs- verrechnung .....	271
6.4.2.3	Alternative Abweichungsverrechnung .....	271
6.4.2.4	Kumulative Abweichungsverrechnung .....	274
6.4.2.4.1	Berechnung der Abweichungen .....	275
6.4.2.4.2	Praktische Vorgehensweise bei der kumulativen Abweichungsanalyse .....	278
6.4.2.5	Differenziert-alternative Abweichungsverrechnung .....	282
6.4.2.6	Differenzierte Abweichungsverrechnung .....	287
6.5	Würdigung der Methoden zur Kostenabweichungsanalyse .....	289
6.6	Kontrollfragen .....	290
6.7	Abkürzungsverzeichnis .....	292
6.8	Literaturhinweise .....	293
<hr/>		
<b>7</b>	<b>Anpassungen des Kostenrechnungssystems an spezifische Funktionen .....</b>	<b>295</b>
7.1	Einführung .....	295
7.2	Logistikkostenrechnung .....	296
7.2.1	Motivation .....	296
7.2.2	Ausgewählte Möglichkeiten der Gestaltung der Logistikkostenrechnung .....	296
7.2.2.1	Integration von Logistikkosten in die klassische Kostenrechnung .....	296
7.2.2.2	Integration von Logistikkosten in die Prozesskosten- rechnung .....	299
7.3	Umweltkostenrechnung .....	300
7.3.1	Motivation .....	300
7.3.2	Umweltbezogene Vollkostenrechnung .....	301
7.3.3	Materialflusskostenrechnung .....	306
7.3.3.1	Aufbau einer Flusskostenrechnung .....	307
7.3.3.2	Arten der Umweltfolgen .....	309
7.3.3.3	Informationsquellen .....	309
7.4	Kostenrechnung von Dienstleistungen .....	312
7.4.1	Problemfelder der Kostenrechnung von Dienst- leistungen im Vergleich zur Industrie .....	312
7.4.2	Anpassungen der Prozesskostenrechnung auf den Dienstleistungsbereich .....	313
7.5	Gestaltung weiterer spezieller Kostenrechnungs- systeme .....	317

7.6	Kontrollfragen .....	319
7.7	Abkürzungsverzeichnis .....	319
7.8	Literaturhinweise .....	320

## Teil II Kostenanalyse

<b>8</b>	<b>Break-even-Analyse .....</b>	<b>325</b>
8.1	Einführung .....	325
8.2	Break-even-Analyse für die Einproduktbetrachtung .....	326
8.2.1	Umsatz-Gesamtkosten-Modell .....	327
8.2.2	Deckungsbeitrags-Modell .....	329
8.2.3	Analyse von Mengenänderungen .....	331
8.2.4	Analyse von Kostenänderungen .....	334
8.2.5	Analyse von Preisänderungen .....	338
8.2.6	Ansatzpunkte notwendiger Maßnahmen .....	345
8.2.7	Stochastische Break-even-Analyse .....	348
8.3	Break-even-Analyse für die Mehrproduktbetrachtung .....	350
8.3.1	Grundmodell und Anwendungsbeispiel .....	350
8.3.2	Globale und differenzierte Fixkostenbehandlung .....	353
8.3.3	Break-even-Analyse bei variabler Produktmischung .....	357
8.4	Break-even-Analyse in der externen Unternehmensanalyse .....	362
8.5	Kritische Beurteilung der Break-even-Analyse .....	364
8.6	Kontrollfragen .....	365
8.7	Abkürzungsverzeichnis .....	366
8.8	Literaturhinweise .....	367
<b>9</b>	<b>Entscheidungsorientierte Kostenbewertung und Programmplanung .....</b>	<b>369</b>
9.1	Einführung .....	369
9.2	Kostenbewertung bei Interdependenzen .....	370
9.2.1	Begriff der Opportunitätskosten .....	370
9.2.2	Kalkulation bei Vorliegen einer Restriktion .....	371
9.2.2.1	Kalkulation mit Stückgewinnen .....	372
9.2.2.2	Kalkulation mit Opportunitätskosten .....	373
9.2.2.2.1	Inputbezogene Opportunitätskosten .....	374
9.2.2.2.2	Outputbezogene Opportunitätskosten .....	376
9.2.3	Kalkulation bei Vorliegen mehrerer Restriktionen .....	379
9.2.3.1	Aufstellen des Simultanmodells .....	380
9.2.3.2	Interpretation des optimalen Simplextableaus .....	382
9.2.3.3	Preistheorem der linearen Programmierung .....	386
9.3	Analyse von Transaktionskosten .....	389
9.3.1	Identifikation alternativer Abwicklungsformen .....	390
9.3.2	Erfassung der Transaktionskosten .....	393

9.4	Kontrollfragen .....	396
9.5	Abkürzungsverzeichnis .....	397
9.6	Literaturhinweise .....	398
<b>10</b>	<b>Bestimmung von Preisgrenzen .....</b>	<b>399</b>
10.1	Einführung .....	399
10.2	Bedeutung und Einflussfaktoren von Preisgrenzen .....	400
10.3	Preisuntergrenzen bei unveränderten Kapazitäten .....	402
10.3.1	Preisuntergrenze bei Unterbeschäftigung .....	402
10.3.2	Preisuntergrenze bei einem Engpass .....	405
10.3.3	Preisuntergrenze bei mehreren Engpässen .....	408
10.3.3.1	Annahme eines Zusatzauftrags .....	411
10.3.3.1.1	Proportionale Kapazitätsbeanspruchung durch den Zusatzauftrag .....	412
10.3.3.1.2	Nichtproportionale Kapazitätsbeanspruchung durch den Zusatzauftrag .....	413
10.3.3.1.2.1	Neue Optimierung .....	414
10.3.3.1.2.2	Sensitivitätsanalyse .....	416
10.3.3.2	Produkteinschränkung oder -einstellung bei Preiseinbruch .....	418
10.3.4	Langfristige Preisuntergrenze .....	423
10.4	Preisuntergrenzen bei veränderten Kapazitäten .....	425
10.4.1	Kurzfristiger Absatzrückgang .....	425
10.4.1.1	Vorübergehende Stilllegung eines Bereichs, in dem nur ein Produkt gefertigt wird .....	426
10.4.1.2	Vorübergehende Stilllegung eines Bereichs, in dem mehrere Produkte gefertigt werden .....	426
10.4.1.3	Zusatzauftrag und Stilllegung eines Produkts bei einer Kapazitätsrestriktion .....	427
10.4.2	Langfristiger Absatzrückgang .....	429
10.4.3	Preisuntergrenzen bei steigender Absatzmenge .....	431
10.5	Bestimmung von Preisobergrenzen .....	432
10.5.1	Preisobergrenzen bei Unterbeschäftigung .....	432
10.5.2	Preisobergrenzen bei Vorliegen von Engpässen .....	433
10.6	Analyse von Kostensenkungspotenzialen .....	434
10.6.1	Definition und Verlauf von Erfahrungskurven .....	435
10.6.1.1	Dynamische Effekte .....	435
10.6.1.2	Statische Effekte .....	436
10.6.2	Analytische Bestimmung der Erfahrungskurve .....	438
10.6.2.1	Berechnung der Grenzkosten .....	438
10.6.2.2	Ermittlung der Gesamtkosten .....	441
10.6.2.3	Ermittlung der Durchschnittskosten .....	442
10.6.3	Praktische Anwendungsmöglichkeiten der Erfahrungskurve .....	443
10.6.3.1	Marktwachstum und Erfahrungskurve .....	443
10.6.3.2	Kostenplanung und Erfahrungskurve .....	445

10.6.3.3	Relativer Marktanteil und Erfahrungskurve .....	446
10.6.3.4	Preispolitik, Preiskalkulation und Erfahrungskurve .....	450
10.6.4	Anwendungsgrenzen des Erfahrungskurvenkonzepts .....	453
10.7	Strategische Fundierung von Preisgrenzen mittels Prozesskostenrechnung .....	454
10.7.1	Allokationseffekt .....	454
10.7.2	Komplexitätseffekt .....	455
10.7.3	Degressionseffekt .....	456
10.8	Kontrollfragen .....	459
10.9	Abkürzungsverzeichnis .....	461
10.10	Literaturhinweise .....	463
<b>11</b>	<b>Ergebnisabweichungsanalyse .....</b>	<b>465</b>
11.1	Einführung .....	465
11.2	Umsatzabweichung .....	468
11.2.1	Absatzpreisabweichung .....	470
11.2.2	Absatzmengenabweichung .....	471
11.2.2.1	Absatzmixabweichung .....	473
11.2.2.2	Absatzvolumenabweichung .....	474
11.2.2.3	Deckungsbeitrags-Absatzmengenabweichung .....	476
11.2.2.3.1	Deckungsbeitrags-Absatzmixabweichung .....	477
11.2.2.3.2	Deckungsbeitrags-Absatzvolumenabweichung .....	477
11.3	Kostenabweichung .....	479
11.3.1	Variable Kostenabweichung .....	480
11.3.1.1	Veränderung der variablen Kosten .....	484
11.3.1.2	Einsatzpreisabweichung .....	485
11.3.1.3	Globale Verbrauchsabweichung .....	486
11.3.1.3.1	Einsatzmixabweichung .....	488
11.3.1.3.2	Restabweichung .....	489
11.3.2	Fixe Kostenabweichung .....	491
11.3.2.1	Fixkostenabweichung .....	492
11.3.2.2	Beschäftigungsabweichung in der Vollplankosten- rechnung .....	493
11.3.2.3	Leer- und Nutzkosten in der Grenzplankostenrechnung .....	494
11.3.2.4	Besonderheiten der Engpassplanung .....	496
11.4	Anhang: Alternative Formen der Mix- und Mengen- abweichungen .....	498
11.5	Kontrollfragen .....	501
11.6	Abkürzungsverzeichnis .....	502
11.7	Literaturhinweise .....	503

<b>12</b>	<b>Kostenkontrolle für Projekte</b> .....	<b>505</b>
12.1	Einführung .....	505
12.2	Zeitorientierte Instrumente des Projektcontrollings .....	507
12.2.1	Balkendiagrammtechnik Gantt .....	507
12.2.2	Netzplantechnik .....	508
12.2.3	Meilenstein-Trendanalyse .....	510
12.3	Kostenorientierte Instrumente des Projektcontrollings .....	511
12.3.1	Isolierte Budgetanalyse .....	511
12.3.2	Projektdeckungsrechnung .....	513
12.3.3	Integrierte Kosten- und Leistungsanalyse (Earned-Value-Analyse) .....	515
12.3.3.1	Aufspaltung der Gesamtabweichung .....	515
12.3.3.2	Messung des Projektfortschritts .....	517
12.3.3.3	Retrospektive und prospektive Analyse .....	523
12.3.4	Beispiel zur integrierten Kosten- und Leistungsanalyse (Earned-Value-Analyse) .....	525
12.3.5	Kritische Beurteilung .....	531
12.4	Kontrollfragen .....	532
12.5	Abkürzungsverzeichnis .....	533
12.6	Literaturhinweise .....	533
<b>13</b>	<b>Verfahren der Kostenschätzung</b> .....	<b>535</b>
13.1	Einführung .....	535
13.2	Systematisierung der Kostenschätzverfahren .....	536
13.3	Qualitative Verfahren .....	537
13.4	Quantitative Verfahren .....	540
13.4.1	Analytische Verfahren .....	541
13.4.1.1	Kalkulation kostenbestimmender Einzelteile .....	541
13.4.1.2	Detailkalkulation und konstruktionsbegleitende Kalkulation .....	542
13.4.2	Synthetische Verfahren .....	543
13.4.2.1	Kenngößenbasierte Verfahren .....	543
13.4.2.1.1	Kilokostenverfahren .....	543
13.4.2.1.2	Materialkostenmethode .....	545
13.4.2.1.3	Funktionskosten .....	547
13.4.2.1.4	Bemessungsgleichungen .....	549
13.4.2.1.5	Kostenfunktionen .....	550
13.4.2.2	Direkte Ähnlichkeiten .....	555
13.4.2.2.1	Relativkosten .....	555
13.4.2.2.2	Ähnlichkeitsbeziehungen und weitere Kostengesetzmäßigkeiten .....	556
13.5	Computer Integrated Manufacturing .....	560
13.6	Kritische Würdigung der Kostenschätzverfahren .....	561
13.7	Kontrollfragen .....	562
13.8	Abkürzungsverzeichnis .....	563
13.9	Literaturhinweise .....	565

<b>14</b>	<b>Target Costing</b> .....	<b>567</b>
14.1	Einführung .....	567
14.2	Gründe für den Einsatz von Kostenmanagement- Instrumenten .....	568
14.3	Grundlagen .....	569
14.3.1	Schematische Vorgehensweise des Target Costing .....	570
14.3.2	Durchführung des Target Costing .....	571
14.4	Anwendbarkeit des Target Costing in der Unternehmens- praxis .....	591
14.4.1	Auswirkungen der Umsatzprognose .....	591
14.4.2	Beurteilung der verwendeten Rentabilitätsmaße .....	593
14.4.3	Festlegung von Produktstandardkosten .....	595
14.4.4	Implementierung im Unternehmen .....	597
14.4.5	E-Business und Digitalisierung des Geschäftsmodells .....	598
14.5	Ausgewählte Konzepte zur Reduzierung von Produktkosten ..	599
14.5.1	Benchmarking .....	600
14.5.1.1	Vorbereitungsphase .....	600
14.5.1.1.1	Auswahl des Objekts für das Benchmarking .....	600
14.5.1.1.2	Festlegung von Leistungsbeurteilungsmaßgrößen .....	601
14.5.1.1.3	Bestimmung des Vergleichsunternehmens und Ablaufferfassung .....	601
14.5.1.2	Analysephase .....	601
14.5.1.2.1	Ermittlung der Leistungslücken .....	601
14.5.1.2.2	Ursachen für die ermittelten Leistungslücken .....	602
14.5.1.3	Umsetzungsphase .....	602
14.5.2	Wertgestaltung .....	602
14.5.3	Integration von Zulieferern .....	604
14.6	Kontrollfragen .....	606
14.7	Abkürzungsverzeichnis .....	607
14.8	Literaturhinweise .....	608
<b>15</b>	<b>Life Cycle Costing</b> .....	<b>611</b>
15.1	Einführung .....	611
15.2	Ansatzpunkte des Life Cycle Costing .....	612
15.3	Product Life Cycle Costing .....	614
15.3.1	Product Life Cycle Costing aus Produzentensicht .....	614
15.3.2	Product Life Cycle Costing aus Kundensicht .....	616
15.3.3	Total Cost of Ownership .....	619
15.3.4	Kritische Würdigung .....	621
15.4	Customer Life Cycle Costing .....	621
15.4.1	Analyse von Kundendeckungsbeiträgen .....	622
15.4.2	Ermittlung von Customer Lifetime Values .....	626
15.4.2.1	Monetäre Bewertung .....	626
15.4.2.2	Nichtmonetäre Bewertung .....	630

15.4.3	Customer Equity .....	633
15.4.4	Beurteilung des Customer Life Cycle Costing .....	634
15.5	Kontrollfragen .....	636
15.6	Abkürzungsverzeichnis .....	636
15.7	Literaturhinweise .....	637
<hr/>		
<b>16</b>	<b>Analyse von Qualitätskosten und Steuerung von Qualität .....</b>	<b>641</b>
16.1	Einführung .....	641
16.2	Wirkung von Qualität .....	643
16.3	Qualitätskostenrechnung und -analyse .....	644
16.4	Instrumente zur Steuerung der Qualität .....	648
16.4.1	Managementwerkzeuge zur Qualitätssicherung .....	648
16.4.2	Qualitätswerkzeuge .....	652
16.4.3	Quality Function Deployment .....	655
16.4.4	Fehlermöglichkeits- und -einflussanalyse (FMEA) .....	660
16.4.5	Statistische Prozessregelung .....	663
16.4.6	Wertanalyse .....	668
16.4.7	Weitere Methoden zur Steuerung der Qualität .....	669
16.5	Qualitätsmanagement .....	670
16.5.1	Total Quality Management .....	670
16.5.2	Six Sigma .....	670
16.6	Zusammenfassung .....	673
16.7	Kontrollfragen .....	674
16.8	Abkürzungsverzeichnis .....	675
16.9	Literaturhinweise .....	676
<hr/>		
<b>17</b>	<b>Kostenanalyse zur Steuerung der Zeit .....</b>	<b>679</b>
17.1	Einführung .....	679
17.2	Grundlagen des betrieblichen Zeitmanagements .....	680
17.2.1	Betriebliche Response-Zeiten als Zielgrößen des Zeitmanagements .....	680
17.2.2	Kosten- und Erlöswirkung von Response-Zeit-Veränderungen .....	682
17.3	Prozessanalyse .....	683
17.4	Wertzuwachskurve .....	688
17.5	Half-Life-Konzept .....	692
17.6	Zeitkostenrechnung .....	698
17.6.1	Zeitrelevante und zeitneutrale Kosten .....	699
17.6.2	Zeitkostenarten .....	700
17.6.2.1	Reduktion des Mittelwertes der Response-Zeit .....	702
17.6.2.1.1	Kosten der Beschleunigung .....	702
17.6.2.1.2	Kostenreduktionspotenziale durch die Beschleunigung .....	702
17.6.2.2	Reduktion der Varianz der Response-Zeit .....	704
17.6.2.2.1	Zeiteinhaltungskosten .....	704

17.6.2.2.2	Zeitabweichungskosten .....	705
17.6.3	Implementierung der Zeitkostenrechnung .....	705
17.6.3.1	Erfassung der Kosten .....	706
17.6.3.2	Einsatzbereiche .....	708
17.7	Kritische Betrachtung zeitbasierter Wettbewerbs- strategien .....	713
17.8	Kontrollfragen .....	714
17.9	Abkürzungsverzeichnis .....	715
17.10	Literaturhinweise .....	716

### Teil III Kosteninformationen zur Unternehmenssteuerung

<b>18</b>	<b>Verrechnungspreise .....</b>	<b>721</b>
18.1	Einführung .....	721
18.2	Begriffsabgrenzung .....	722
18.3	Aufgaben und Ziele von Verrechnungspreisen .....	723
18.4	Geschäftsbereichsorganisation als relevante Organisationsstruktur .....	729
18.5	Bestimmung der Verrechnungspreise .....	734
18.5.1	Marktpreisorientierte Verrechnungspreise .....	735
18.5.2	Kostenorientierte Verrechnungspreise .....	751
18.5.2.1	Vollkostenorientierte Preise .....	751
18.5.2.2	Vollkosten plus Zuschlag .....	752
18.5.2.3	Grenzkostenorientierte Preise .....	753
18.5.2.4	Variable Kosten plus Zuschlag .....	759
18.5.2.5	Variable Kosten und periodische Abrechnung (Two-Step-Pricing) .....	760
18.5.2.6	Variable Kosten und Gewinnaufteilung .....	761
18.5.3	Sonstige Verrechnungspreise .....	762
18.5.3.1	Knappheitspreise .....	762
18.5.3.2	Verrechnungspreise durch Verhandlungen .....	767
18.5.3.3	Gewinnpooling .....	768
18.5.4	Ansätze zur Bestimmung zielkongruenter Verrechnungspreise unter Einschluss von Investitionsentscheidungen .....	769
18.6	Verrechnungspreise in Konzernunternehmen .....	770
18.6.1	Begriffsinhalt und Bestimmungsansätze von Konzern- verrechnungspreisen .....	770
18.6.2	Ausgewählte Anwendungsbereiche von Konzern- verrechnungspreisen .....	774
18.7	Verrechnungspreise in der Praxis .....	776
18.8	Kontrollfragen .....	783
18.9	Abkürzungsverzeichnis .....	785
18.10	Literaturhinweise .....	785

<b>19</b>	<b>Rentabilitäts- und Cashflow-Kennzahlen zur Performancemessung und -steuerung</b> .....	<b>789</b>
19.1	Einführung .....	789
19.2	Aufgaben von Instrumenten zur Steuerung von Geschäftsbereichen .....	790
19.3	Anforderungen an Steuerungsgrößen .....	794
19.3.1	Anreizverträglichkeit .....	796
19.3.2	Kommunikationsfähigkeit .....	798
19.3.3	Wirtschaftlichkeit .....	799
19.3.4	Anforderungsprofil für Steuerungsgrößen .....	799
19.4	Unternehmensziele und Steuerungsinstrumente .....	800
19.5	Kennzahlen für die erfolgs- und rentabilitätsorientierte Steuerung .....	801
19.5.1	Erfolg .....	801
19.5.1.1	Erfolgskonzeptionen .....	802
19.5.1.1.1	Gewinn auf Basis des Gesamtwerts (ökonomischer Gewinn) .....	802
19.5.1.1.2	Gewinn auf Basis historischer Kosten (Gewinn gem. GoB) .....	804
19.5.1.1.3	Gewinn auf Basis von Wiederbeschaffungskosten .....	805
19.5.1.2	Erfolgsspaltung .....	806
19.5.1.3	Erfolgsmaßstab .....	806
19.5.2	Rentabilität .....	807
19.5.2.1	Datenbasis .....	807
19.5.2.2	Rentabilitätskennzahlen .....	812
19.5.2.3	Kennzahlensysteme .....	815
19.5.2.4	Voll- oder Teilrentabilität als Steuerungsgröße .....	820
19.5.2.5	Anwendungen der Renditekennzahlen .....	823
19.5.2.6	Schwächen der Kapitalrenditen .....	828
19.6	Kennzahlen für die liquiditätsorientierte Steuerung .....	833
19.6.1	Cashflow-Analyse und Cashflow-Steuerung .....	833
19.6.2	Cashflow-Kennzahlen .....	836
19.6.3	Integrierte Rentabilitäts- und Cashflow-Steuerung .....	837
19.7	Anreizsysteme als Instrumente zur Steuerung von Geschäftsbereichen .....	839
19.7.1	Begriffsabgrenzung und Funktionen von Anreizsystemen .....	839
19.7.2	Elemente von Anreizsystemen .....	843
19.7.3	Anforderungen an Bemessungsgrundlagen .....	847
19.8	Anreizverträglichkeit erfolgs- und liquiditätsorientierter Bemessungsgrundlagen .....	847
19.8.1	Erfolgsorientierte Bemessungsgrundlagen .....	848
19.8.2	Liquiditätsorientierte Bemessungsgrundlagen .....	849
19.9	Kontrollfragen .....	849
19.10	Abkürzungsverzeichnis .....	851
19.11	Literaturhinweise .....	852

<b>20</b>	<b>Wertorientierte Kennzahlen zur Performancemessung und -steuerung</b> .....	<b>855</b>
20.1	Einführung .....	855
20.2	Kennzahlen für die wertorientierte Steuerung .....	856
20.2.1	Kennzahlen für die wertorientierte Planung .....	857
20.2.2	Kennzahlen für die wertorientierte Kontrolle .....	857
20.2.2.1	Economic Value Added .....	859
20.2.2.2	Cash Value Added .....	871
20.2.3	Wertorientierte Steuerung .....	877
20.2.3.1	Rentabilität vs. Residualgewinn .....	877
20.2.3.2	Beurteilung von Residualgewinnen als Steuerungsgrößen .....	879
20.2.3.3	Analyse von Werttreibern und Kostentreibern .....	881
20.2.3.3.1	Integration der Rechensysteme .....	882
20.2.3.3.2	Ermittlung von Wert- und Kostentreibern .....	884
20.2.3.4	Mitarbeiter- und kundenorientierte Wertkennzahlen .....	888
20.2.4	Wertsteigerung durch Maßnahmen des Kostenmanagements .....	891
20.2.4.1	Wertorientierte Erweiterung des Kostenmanagements .....	891
20.2.4.2	Wertorientierte Produktlebenszyklusrechnung .....	892
20.3	Anreizverträglichkeit wertorientierter Kennzahlen als Bemessungsgrundlage .....	896
20.3.1	Residualgewinnorientierte Bemessungsgrundlagen .....	896
20.3.2	Kapitalwertorientierte Bemessungsgrundlagen .....	897
20.3.3	Anwendung von Bonusbanken .....	901
20.4	Kontrollfragen .....	905
20.5	Abkürzungsverzeichnis .....	905
20.6	Literaturhinweise .....	907
<b>21</b>	<b>Integrierte Planungs- und Budgetierungssysteme</b> .....	<b>911</b>
21.1	Einführung .....	911
21.2	Zusammenhang von Erfolgspotenzial, Erfolg und Liquidität .....	912
21.3	Budgetierung als Instrument zur Steuerung von Geschäftsbereichen .....	917
21.3.1	Inhalte und Funktionen von Budgets .....	917
21.3.2	Periodische Budgetierung .....	918
21.3.3	Aperiodische Budgetierungsverfahren .....	926
21.3.3.1	Gemeinkostenwertanalyse .....	926
21.3.3.2	Zero Base Budgeting .....	929
21.3.4	Neuere Ansätze der Budgetierung .....	933
21.3.4.1	Better Budgeting .....	933
21.3.4.2	Beyond Budgeting .....	935
21.3.4.3	Advanced Budgeting .....	936
21.3.5	Zusammenfassung .....	937

21.4	Anreizsysteme zur Verhinderung von Informations- manipulation .....	938
21.4.1	Individuelle Anreizsysteme .....	939
21.4.1.1	Weitzman-Schema .....	939
21.4.1.2	Schema nach Osband und Reichelstein .....	942
21.4.2	Kollektive Anreizsysteme .....	945
21.4.2.1	Profit Sharing .....	946
21.4.2.2	Groves-Schema .....	949
21.4.3	Zusammenfassung .....	952
21.5	Kontrollfragen .....	952
21.6	Abkürzungsverzeichnis .....	953
21.7	Literaturhinweise .....	955
	Stichwortverzeichnis .....	957



# Teil 1

## Systeme der Kostenrechnung



# 1

## Aufgaben und Systeme des Rechnungswesens und des Controllings

### 1.1 Einführung

Joachim Zimmermann hat ein Problem. Nach Abschluss seines Studiums und einigen Jahren bei einem mittelständischen Fahrradhersteller hat er sich selbstständig und seine Leidenschaft, die Herstellung hochwertiger Rennräder, zum Beruf gemacht. Mittlerweile beschäftigt er in seiner Manufaktur elf Mitarbeiter und der Absatz läuft auch sehr gut. Sein Bauchgefühl sagt ihm, dass er auf dem richtigen Weg ist. Sein Gehirn rät ihm jedoch etwas mehr kaufmännischen Sachverstand in das Unternehmen einfließen zu lassen.

In den letzten beiden Jahren hat er einfach alle gesammelten Belege im Schuhkarton zu seinem Steuerberater gebracht und der hat dann daraus irgendwie eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellt. So ganz hat er dies allerdings nie verstanden. Da jedoch ein beträchtlicher Gewinn herauskam, hatte ihn das bisher nie gestört. Er zweifelt aber selbst daran, dass diese sehr pragmatische Vorgehensweise für ein junges Unternehmen wie das seine wegweisend ist.

Herr Zimmermann trifft sich daher mit einem Studienkollegen, der mittlerweile kaufmännischer Leiter bei einem Automobilzulieferer ist. Ihn interessiert vor allem, wieso und wie er sein Rechnungswesen aufbauen soll und ob er überhaupt ein Rechnungswesen braucht. Ihn interessiert auch, ob seine bisherigen Preise kostendeckend sind, was seine Produkte überhaupt kosten und letztlich, ob er einen Gewinn gemacht hat. Falls er weiter wachsen sollte, wäre er daran interessiert zu wissen, was zu einem »guten« Finanz- und Rechnungswesen gehört.

Die **Kosten- und Leistungsrechnung**, fortan kurz als Kostenrechnung bezeichnet, ist ein wesentlicher Bestandteil des Rechnungswesens. Zu den anderen Teilsystemen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens bestehen intensive Beziehungen im Hinblick auf die zugrunde liegenden Daten, die verwendeten Rechengrößen und Ziele. Daher sollen nachfolgend als grundlegender Einstieg zunächst die Aufgaben und die Systeme des Rechnungswesens erläutert werden.

---

Kosten- und Leistungsrechnung

## 1.2 Begriff und Zwecke des Rechnungswesens

### 1.2.1 Rechnungswesen als monetäre Abbildung wirtschaftlichen Geschehens

#### Begriff Rechnungswesen

Unter dem Begriff **Rechnungswesen** wird allgemein ein System zur quantitativen, vorwiegend mengen- und wertmäßigen Ermittlung, Aufbereitung und Darstellung von wirtschaftlichen Zuständen zu einem bestimmten Zeitpunkt (z.B. dem Stichtag einer Bilanz) und von wirtschaftlichen Abläufen während eines bestimmten (meist gleich langen) Zeitraums (z.B. dem Wirtschaftsjahr bei einer Gewinn- und Verlustrechnung) verstanden (vgl. Busse von Colbe [1998], S. 599 ff.).

Das Rechnungswesen kann unterteilt werden

- ▶ in das **volkswirtschaftliche Rechnungswesen** (insb. im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und der Zahlungsbilanz), die das Wirtschaftsgeschehen einer aggregierten Volkswirtschaft betrachtet und
- ▶ in das **betriebswirtschaftliche Rechnungswesen**, das sich mit den wirtschaftlichen Vorgängen innerhalb einer einzelnen Organisation beschäftigt.

Erkenntnisobjekt des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens ist die Einzelwirtschaft, d.h. eine einzelne Organisation als abgeschlossene Einheit. Einzelwirtschaften sind Unternehmen als Einzelunternehmer, Personen- oder Kapitalgesellschaften, aber auch öffentliche Organisationen wie z.B. Kommunen, Eigenbetriebe, öffentliche Unternehmen oder Non-Profit-Organisationen ohne Gewinnerzielungsabsicht.

Die Einzelwirtschaft kann dabei in eine »unternehmerische« und eine »betriebliche« Sphäre gegliedert werden. Der **unternehmerische Bereich** umfasst das rechtlich selbstständige oder wirtschaftlich einheitliche betriebswirtschaftliche Gesamtsystem und drückt sich im Rechnungswesen z.B. in der nach §§ 140, 141 AO oder nach § 238 HGB bestehenden Buchführungspflicht aus. Der **betriebliche Bereich** umfasst nur die Funktionen der Bereitstellung der Produktionsfaktoren (Beschaffung), der Leistungserstellung (Produktion) und der Leistungsverwertung (Absatz). Der betriebliche Bereich zeigt sich z.B. darin, dass die Kosten- und Leistungsrechnung häufig als Betriebsbuchhaltung bezeichnet wird, da sie sich auf den Leistungserstellungsprozess (Beschaffung – Produktion – Absatz) konzentriert und finanzielle Transaktionen (als Finanzergebnis) sowie aperiodische, betriebsfremde und außergewöhnliche Vorgänge (als sog. außerordentliches Ergebnis) außen vor lässt.

Im betrieblichen Bereich erfolgt die Umwandlung der von außen bezogenen Vorprodukte und Dienstleistungen in fertige Produkte und Dienstleistungen, die wieder an Dritte außerhalb des Betriebes veräußert werden. Diesem Strom von Realgütern und Dienstleistungen (**Realgütersphäre**) stehen Zahlungen gegenüber (**Nominalgütersphäre**). In der Beschaffung erhält das Unternehmen z.B. Vorprodukte im Gegenzug für die Bezahlung des Kaufpreises. Auf der Absatzseite werden analog Produkte und Dienstleistungen an den Kunden abgegeben und das Unternehmen erhält hierfür den Kaufpreis. Das Unternehmen ist

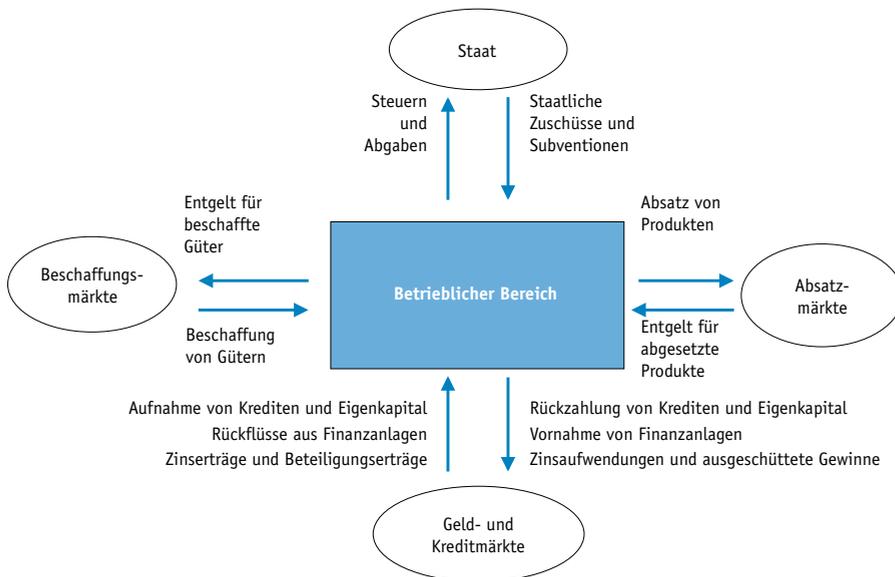
#### Rechnungswesen als Abbildung des Realgüterkreislaufes

folglich eingebettet in ein zirkuläres System von Real- und Nominalgüterströmen, wie dies Abbildung 1-1 darstellt (vgl. Eilenberger [1995], S. 2).

Das Rechnungswesen bildet daher Mengen- und Wertbewegungen sowie zusätzlich wirtschaftlich relevante Daten (z.B. zum Personalbestand in der Lohnbuchhaltung oder zu Art und Alter des Anlagevermögens in der Anlagenbuchhaltung) ab.

Abb. 1-1

### Stellung des Unternehmens im zirkulären Real- und Nominalgütersystem (Quelle: in Anlehnung an Eilenberger [1995], S. 2)



Im Rechnungswesen werden verschiedene Teilsysteme unterschieden, die nachfolgend erläutert und deren Unterschiede an Beispielen erklärt werden.

## 1.2.2 Zwecke des Rechnungswesens

Betrachtet man die **Zwecke des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens**, so lassen sich drei grundlegende Rechnungsarten unterscheiden, die prinzipiell in allen Teilsystemen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens vorkommen:

---

**Planungsrechnungen**

▶ **Planungsrechnungen** dienen sowohl als Grundlage für die Entscheidungsfindung, indem die zukünftigen Auswirkungen von Handlungsalternativen auf unternehmerische Ziele gedanklich vorweggenommen werden (z.B. bei der Wirtschaftlichkeitsanalyse geplanter Investitionen), als auch zur Unterstützung des Entscheidungsvollzugs, indem Zielvorgaben und damit ein Handlungsrahmen für die Entscheidungsträger im Unternehmen festgelegt werden (z.B. im Rahmen von mehrjährigen Geschäftsplänen).

---

**Kontrollrechnungen**

▶ **Kontrollrechnungen** beziehen sich auf vergangene Ereignisse. Sie dienen der Information über tatsächliche Abläufe und Zustände und unterstützen durch den Vergleich mit entsprechenden Plan-Werten (bzw. angepassten Plan-Werten, den sog. Sollwerten) die Abweichungsanalyse. Letztere ermöglicht damit einerseits die Gewährleistung einer Zielerreichung i.S. eines **Feedbacks** und andererseits das Lernen aus vergangenen Abweichungen und deren Analyse i.S. eines **Feedforward**. Damit sollen zukünftige Entscheidungen und Maßnahmen verbessert werden, um langfristige Ziele dennoch zu erreichen (**Double Loop Learning**).

---

**Dokumentationsrechnungen**

▶ **Dokumentationsrechnungen** resultieren entweder aus gesetzlichen Verpflichtungen oder vertraglichen Vereinbarungen. **Gesetzliche Verpflichtungen** stellen z.B. nach § 242 HGB die handelsrechtliche Pflicht zur Erstellung einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für alle Kaufleute und nach § 264 HGB die Pflicht zur Erstellung von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht für alle Kapitalgesellschaften sowie nach §§ 140, 141 AO die steuerrechtliche Buchhaltungspflicht dar. **Vertragliche Pflichten** können sich z.B. aus Kredit-, Liefer- oder Lizenzverträgen ergeben, in dem Geschäftspläne, Finanzierungs- und Ergebnisrechnungen den Vertragspartnern vorzulegen sind. Die Dokumentationsrechnung dient damit der rechtlich gesicherten Ermittlung von Ergebnissen, an die sich Ansprüche (z.B. Gewinnausschüttungen oder Lizenzzahlungen) knüpfen können. Der Dokumentationsaufgabe sind in besonderem Maße die Finanzbuchhaltung und ihre Abschlussinstrumente Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung gewidmet. Aber auch die Kostenrechnung übernimmt Dokumentationsaufgaben, z.B. im Zusammenhang mit der bilanziellen Herstellungskostenermittlung für fertige und unfertige Erzeugnisse sowie für aktivierte Eigenleistungen, ferner im Zusammenhang mit der Kalkulation öffentlicher Aufträge gemäß den Leitsätzen für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten (LSP als Anlage der VO PR).

**Beispiel 1.1**

▶▶ Herr Zimmermann wird nun langsam einiges klarer. Angesichts bestehender Gesundheits- und Umweltschutzaufgaben steht er vor der Frage, ob sich eine eigene Lackierkammer lohnt. Eine entsprechende Wirtschaftlichkeits- oder Planungsrechnung hierzu würde ihm sicherlich weiterhelfen.

Da sein Unternehmen in den letzten Jahren beträchtlich gewachsen ist, kann er vieles selbst nicht mehr überblicken. Die Mitarbeiter haben Ziel- und

Kostenvorgaben erhalten, deren Einhaltung er als Chef überwachen will. Diese Aufgabe zählt sicherlich zu den Kontrollrechnungen.

Und die Buchhaltung, die bisher sein Steuerberater erstellt, ist eine Dokumentationsrechnung. Schließlich möchte der Fiskus eine belastbare Grundlage zur Berechnung seiner Einkommen- und Gewerbesteuer erhalten. ◀◀

Das **betriebswirtschaftliche Rechnungswesen** kann folglich als ein spezielles Informationssystem innerhalb eines Unternehmens charakterisiert werden, dessen Funktion in der vorwiegend mengen- und wertmäßigen Erfassung von ökonomisch relevanten Daten über vergangene, gegenwärtige und zukünftige wirtschaftliche Tatbestände und Vorgänge im Betrieb sowie über wirtschaftliche Beziehungen des Unternehmens zu seinem Umfeld besteht. Das Rechnungswesen übernimmt die Speicherung auf Datenträgern, die nachfolgende Transformation entsprechend den zugrunde liegenden Zwecken und die Weitergabe an interne und externe Informationsbenutzer. Das Rechnungswesen ist als Subsystem des übergeordneten Managementsystems in die Gesamtorganisation Unternehmen integriert und dient der Unternehmensführung als Instrument zur Steuerung und Überwachung der Erreichung unternehmerischer Ziele.

In Erweiterung der traditionellen Betrachtungsweise des Rechnungswesens als ein Abbildungs- und Steuerungsmodell des Gütersystems kann man ein umfassenderes Informationsinstrument, für das der Einbezug zusätzlicher Informationen im Rahmen sog. sach-, sozial- und strategiebezogener Rechnungen kennzeichnend ist, als »**Unternehmensrechnung**« bezeichnen (vgl. Schweitzer/Küpper [2011], S. 1). Diese Erweiterung erscheint notwendig, da sich nicht alle unternehmerischen Ziele auf mengen- und wertmäßige Dimensionen und damit monetäre Größen abbilden lassen. Nicht oder nur partiell erfasst werden z.B. ökologische (Green accounting) oder soziale Sachverhalte (Social accounting), strategisch-relevante Informationen (z.B. sog. weak signals im Rahmen der strategischen Frühaufklärung) oder immaterielle Ressourcen wie z.B. das Human Capital (Human resource accounting). Die Unternehmensrechnung soll folglich neben dem gesamten Ressourceninput auch den gesamten erwirtschafteten Output (vgl. ähnlich Bleicher [1987]) erfassen. Das System setzt sich aus einem institutionalisierten Teil, in dem, aufbauend auf die grundlegenden Zwecke des Rechnungswesens, laufend wiederkehrende Rechnungen (**Grundrechnungen**) durchgeführt werden (z.B. Buchhaltung und Kalkulation), sowie aus spezifischen **Sonderrechnungen**, die nur für bestimmte außergewöhnliche Zwecke durchgeführt werden (z.B. bei der Berechnung der Kosten einer Neuorganisation), zusammen.

Da sich viele dieser ökologischen, sozialen oder strategischen Sachverhalte monetär nur beschränkt messen lassen, bietet es sich an, die primär monetäre Unternehmensrechnung um ein **Performance Measurement System**, wie z.B. die Balanced Scorecard (BSC), zu ergänzen (vgl. stellvertretend Kaplan/Norton [1996]).

---

Betriebswirtschaftliche  
Rechnungswesen

---

Unternehmensrechnung

---

Performance-Measure-  
ment-Systeme

## 1.3 Teilsysteme des Rechnungswesens

---

### Drei Oberziele

---

#### Oberziel: Liquidität

---

#### Oberziel: Erfolg

---

#### Oberziel: Nachhaltigkeit

Die konkrete Ausgestaltung des Rechnungswesens ist kein Selbstzweck, sondern hat sich an den im Unternehmen verfolgten obersten Zielsetzungen zu orientieren. In Bezug auf die zeitliche Reichweite und die zugrunde liegenden Maßgrößen lassen sich **drei wesentliche ökonomische Oberziele** identifizieren (vgl. Gälweiler [1976]):

- ▶ Die Sicherung der **Liquidität** stellt ein grundlegendes unternehmerisches Ziel dar, da Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung neben der drohenden Zahlungsunfähigkeit den Fortbestand des Unternehmens gefährden. Allerdings reicht i. d. R. eine Unternehmenssteuerung, die nur die Überwachung der Liquidität beinhaltet, nicht aus. Insbesondere ist zu beachten, dass eine Zurechnung der Zahlungsströme auf einzelne Teilprojekte oder Teilbereiche im Unternehmen infolge bestehender Interdependenzen oder durch eine Zentralisierung der Liquiditätssteuerung (zentrales Cash Management und Treasuring) nicht exakt möglich ist. Zudem sind die Liquiditätswirkungen der einzelnen Projekte häufig nicht über deren gesamte Lebensdauer prognostizierbar.
- ▶ Als weitere Zielgröße ist der **Erfolg** zu betrachten, der als periodisierte, d. h. auf eine Zeitscheibe (z. B. den Monat, das Quartal oder das Jahr) bezogene Größe für das gesamte Unternehmen eine Vorsteuerungsfunktion für die Liquidität einnimmt. Die Aufgabe der Liquiditätssteuerung selbst kann die Erfolgsbetrachtung nicht übernehmen, da Aufwendungen und Erträge sich oftmals nur mit zeitlichen Differenzen auf die Liquiditätssituation des Unternehmens auswirken. Neben die reine Geldsteuerung (Liquidität) tritt die güterwirtschaftliche Steuerung (Erfolg).
- ▶ Traditionell standen die monetär messbaren Ziele Liquidität und Erfolg im Mittelpunkt des Interesses der Unternehmenssteuerung durch das Management. Infolge der zunehmenden Komplexität des Unternehmensumfeldes und der Unternehmen selbst und der damit einhergehenden Erhöhung der Unsicherheit über das zukünftige unternehmerische Umfeld gewinnt jedoch eine dritte Zielgröße, die **Nachhaltigkeit** eines Unternehmens, immer mehr an Bedeutung. In Anlehnung an Gälweiler kann das Erfolgspotenzial, verstanden als ökonomische Nachhaltigkeit, als optimaler Deckungsgrad von unternehmerischen Stärken und umfeldlichen Chancen verstanden werden (vgl. Gälweiler [1974], S. 132). Aufgabe des Unternehmens ist es daher, bereits jetzt zukünftige Wettbewerbsvorteile aufzubauen und damit die Voraussetzungen für zukünftige Erfolge zu schaffen, indem es sich auf Chancen und Risiken im Umfeld einstellt. Die Nachhaltigkeit ist die Zielgröße für die strategische Planung und Kontrolle im Unternehmen.

---

#### Unternehmenswert

Monetär kann die an sich unkonkrete Zielgröße der ökonomischen Nachhaltigkeit als **Unternehmenswert**, d. h. als Barwert zukünftiger Erfolge oder Free Cashflows, interpretiert werden (vgl. Kapitel 20).

Neben diese drei ökonomischen Oberziele trat in den letzten Jahren zusätzlich das Ziel der **Nachhaltigkeit** (oder englisch sustainability) (nachfolgend Günther [2008], S. 45 ff.). Gemäß den Empfehlungen der sog. Brundtland-Kommission wird Nachhaltigkeit bezüglich einer zeitlichen Dimension in eine **inter-** und eine **intragenerationale Gerechtigkeit** zerlegt werden. Erstere beruht darauf, dass eine nachhaltige Entwicklung nur eine Entwicklung sein kann, die die Bedürfnisse der gegenwärtigen Generation befriedigt, ohne zu riskieren, dass zukünftige Generationen ihre Bedürfnisse nicht mehr befriedigen können (Brundtland-Kommission [1987], S. 41). Innerhalb einer lebenden Generation ist darüber hinaus so zu wirtschaften, dass Organisationen und Individuen den drei Dimensionen der sog. **Triple Bottom Line** (drei Säulen der Nachhaltigkeit) gleichzeitig gerecht werden (intragenerationale Gerechtigkeit), nämlich der sozialen, der ökologischen und der ökonomischen Nachhaltigkeit. Eine Berücksichtigung der drei Säulen der Nachhaltigkeit wird in Unternehmen auch unter den Schlagworten der **Corporate Social Responsibility (CSR)**, der **Corporate Social Performance (CSP)** oder der **Corporate Sustainability** diskutiert.

Verknüpft man die Triple Bottom Line der Nachhaltigkeit mit den oben erläuterten drei ökonomischen Oberzielen der Unternehmensführung, wird deutlich, dass die ökologische und soziale Nachhaltigkeit in den bisherigen Oberzielen allenfalls als Nebenbedingung für das Wirtschaften, nicht jedoch als explizites Ziel berücksichtigt wird. Zum anderen ist eine **ökonomische Nachhaltigkeit** heutzutage nicht mehr ohne eine ökologische oder soziale Nachhaltigkeit erreichbar. Der Begriff des »**Erfolgspotenzials**« schließt damit auch alle drei Dimensionen der Nachhaltigkeit mit ein. Das Oberziel der nachhaltigen Existenzsicherung wird daher durch das dreidimensionale Oberziel der Nachhaltigkeit ersetzt. Die monetäre Messung der Nachhaltigkeit für alle drei Dimensionen über eine einzelne Größe ist jedoch derzeit (noch) nicht möglich. Ökologische und soziale Nachhaltigkeit lassen sich einerseits nur schwierig oder nicht monetär messen (z. B. Verschmutzung von Luft und Wasser oder Gesundheitsschäden) und andererseits beinhalten sie externe Effekte, d. h. Wirkungen außerhalb der Systemgrenze einer Organisation. Diese werden in der klassischen Unternehmensbewertung zumindest bisher noch nicht berücksichtigt. Folglich ist der Unternehmenswert als monetäre Größe allenfalls eine Abbildung der ökonomischen Nachhaltigkeit, nicht jedoch der anderen beiden Säulen.

Zwischen den drei Oberzielen Nachhaltigkeit, Erfolg und Liquidität besteht eine **wechselseitige Beziehung**. Zum einen führt ein vorhandenes und auch realisierbares Erfolgspotenzial, verstanden als ökonomische Nachhaltigkeit, bei effizienter Umsetzung der Strategien in den Folgejahren auch zu tatsächlichen Erfolgen und danach auch zeitverzögert zu einer guten Liquiditätsausstattung. Zum anderen ist eine gute Liquiditätsausstattung notwendig, um Güter und Dienstleistungen effizient erbringen zu können (Erfolgsebene) bzw. um langfristig Wettbewerbsvorteile (Erfolgspotenzial) aufbauen zu können.

Abbildung 1-2 systematisiert die verschiedenen Teilsysteme des Rechnungswesens nach ihrem Bezug zu den drei Zielgrößen Liquidität, Erfolg und Nachhaltigkeit.

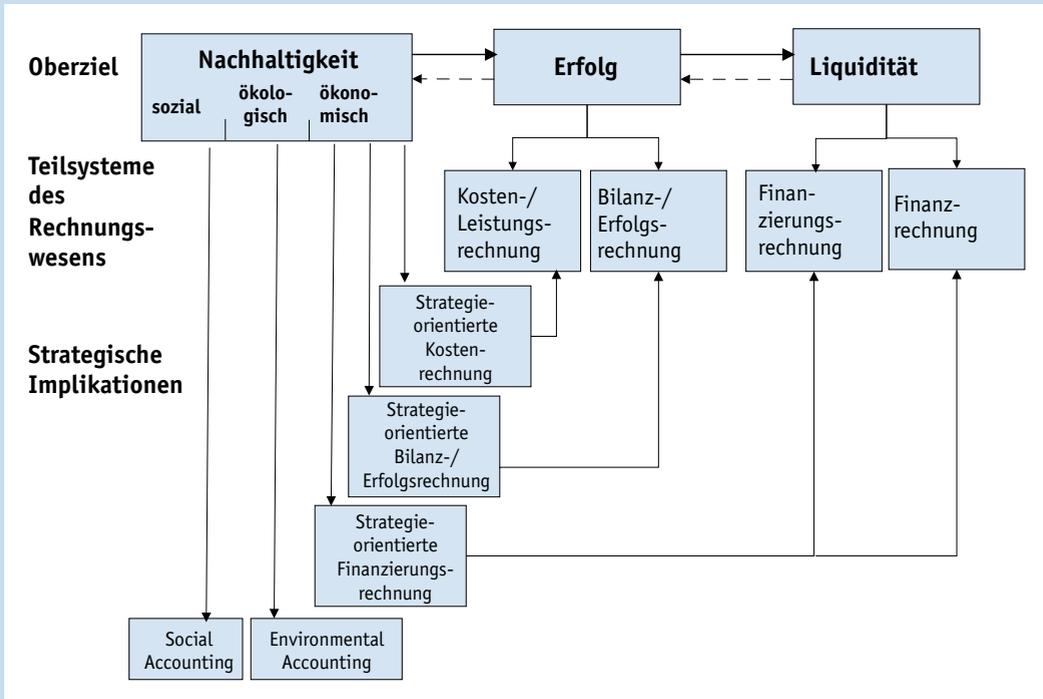
---

Nachhaltigkeit

---

Wechselseitige Beziehung  
zwischen den Oberzielen

Abb. 1-2



Das Rechnungswesen ist mit seinen vier Teilsystemen unmittelbar auf die Abbildung der monetär messbaren Zielgrößen Liquidität und Erfolg gerichtet. Die strategieorientierte Zielgröße Nachhaltigkeit kann sich nicht ausschließlich auf die Daten des Rechnungswesens stützen. Sie bedarf vielmehr eines (nichtmonetären) Informationssystems, das relative Stärken und Schwächen des Unternehmens als auch Chancen und Risiken im Unternehmensumfeld erfasst.

Die Messung, monetäre Bewertung und Steuerung der Nachhaltigkeit bzw. des Erfolgspotenzials über den strategischen Planungsprozess erfolgt im Rahmen des **strategischen Controllings** und des **strategischen Managements** (vgl. z.B. Baum/Coenenberg/ Günther [2013]).

Da die Erreichung der Nachhaltigkeit zu künftigen Erfolgs- und Liquiditätswirkungen führen soll, kann das Nachhaltigkeitsziel nicht losgelöst von den Plan- und Ist-Daten des Rechnungswesens geplant und gesteuert werden. Die Nachhaltigkeitszielsetzung stellt deshalb spezifische Anforderungen an die Teilsysteme des Rechnungswesens. Soweit das Rechnungswesen sich bemüht,

diesen Anforderungen gerecht zu werden, kann von einem **strategieorientierten Rechnungswesen** gesprochen werden (vgl. Abschnitt 8 dieses Kapitels).

Das strategische Controlling wird im Rahmen dieses Buches nur soweit betrachtet, dass Schnittstellen zur Kosten- und Leistungsrechnung wie z.B. das **Target Costing** (vgl. Kapitel 14) oder die **Qualitätskostenrechnung** (vgl. Kapitel 16) sowie Schnittstellen zur Steuerung von divisionalisierten Unternehmen wie z.B. die Kennzahlen eines wertorientierten Controllings (vgl. Kapitel 20) angesprochen werden. Diese stellen Elemente eines strategieorientierten Rechnungswesens dar (vgl. Abbildung 1-2).

Betrachtet man die den monetär darstellbaren Zielen Liquidität und Erfolg zugrunde liegenden **Rechengrößen**, so lassen sich die vier Begriffspaare Einzahlungen und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben, Erträge und Aufwendungen sowie Leistungen und Kosten voneinander abgrenzen. Die darauf aufbauenden **Teilsysteme des Rechnungswesens** sind Finanz- und Finanzierungsrechnungen sowie die Bilanz und Erfolgsrechnung und die Kosten- und Leistungsrechnung. Die Zuordnung von Rechengrößen (Stromgrößen), Bestandsgrößen und Teilsystemen des Rechnungswesens wird in Abbildung 1-3 verdeutlicht.

Nachfolgend werden die Unterschiede zwischen den vier verschiedenen Rechengrößen und zwischen den Teilsystemen des Rechnungswesens erläutert und anhand des nachfolgenden Beispiels vertieft.

---

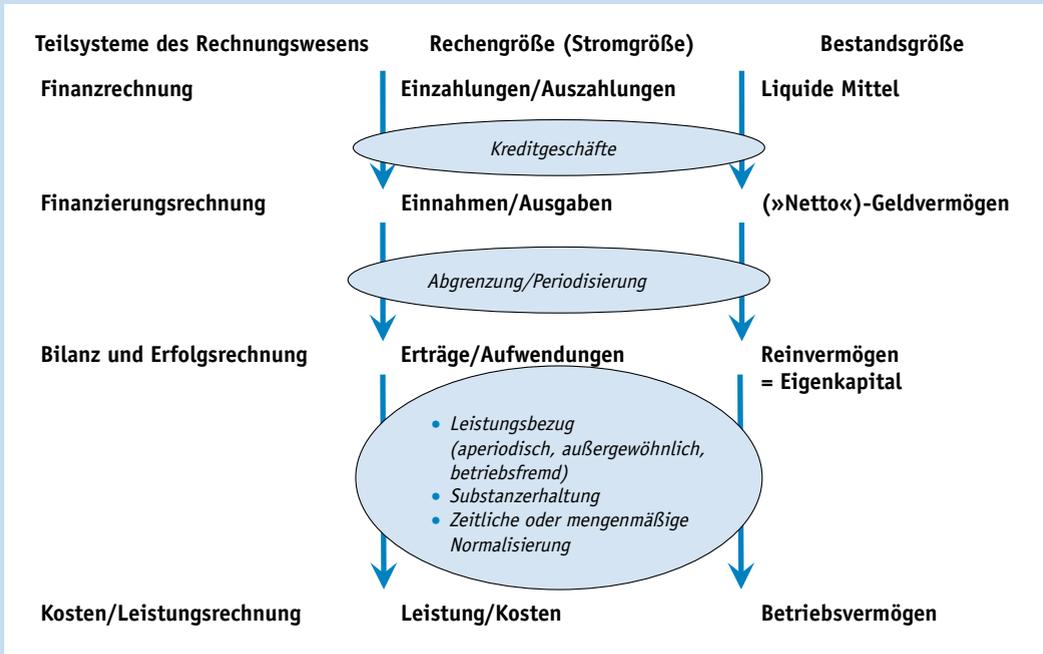
Rechengrößen und Teilsysteme des Rechnungswesens

### Beispiel 1.2 Teilsysteme des Rechnungswesens: Erste Daten

▶▶ Herr Zimmermann plant für sein junges Unternehmen die Neuanschaffung einer Lackierkammer für die Rahmen seiner selbst designten Rennräder. Die Anschaffungskosten schätzt er auf 20 000 EUR. Aufgrund beschränkter eigener finanzieller Ressourcen plant er die Aufnahme eines einjährigen Überbrückungskredits in Höhe von 15 000 EUR. Der Rest soll mit eigenen Mitteln des Unternehmens, d.h. aus Eigenkapital, finanziert werden. Herr Zimmermann stellt sich die Frage, wie sich dieser Geschäftsvorfall auf sein Unternehmen auswirken wird. ◀◀

Abb. 1-3

## Teilsysteme des Rechnungswesens



## 1.4 Finanzrechnung

### 1.4.1 Aufgaben der Finanzrechnung

#### Begriff der Liquidität

Ein Unternehmen gilt dann als liquide, wenn es in der Lage ist, jederzeit den eingegangenen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Der Liquiditätssteuerung kommt daher eine zentrale Bedeutung für das Fortbestehen eines Unternehmens zu, da insbesondere in ökonomischen Krisensituationen rechtliche Konsequenzen (z. B. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach §§ 17 ff. InsO) einer unzureichenden Liquiditätssituation des Unternehmens zu beachten sind. Es bedarf daher, abgeleitet aus den grundlegenden Zwecken des Rechnungswesens, einer **stromgrößenorientierten Finanzrechnung**, deren Hauptaufgaben die Sicherung der kurz-, mittel- und langfristigen Liquidität sowie die Ermittlung des jeweils korrespondierenden Kapitalbedarfs unter Beachtung von Rentabilitäts- und Risikoaspekten sind.

Ziel der **Finanzrechnung**, die der **Liquiditätsplanung** und dem **Cash Management** dient, muss es folglich sein, die Zahlungsströme so aufeinander ab-

zustimmen, dass die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens unter Beachtung der Unsicherheit zukünftiger Zahlungen zu jedem Zeitpunkt gewährleistet ist und gleichzeitig das übergeordnete Rentabilitätsziel berücksichtigt wird. Dies erfordert eine ausgebaute und in die Gesamtunternehmenssteuerung integrierte Finanzrechnung. Diese ermöglicht neben der Betrachtung der auch aus der Bilanz ersichtlichen Höhe der liquiden Mittel zusätzliche Aussagen über Mittelherkunft und Mittelverwendung. Ebenso wird deren detaillierte Planung sowie eine Analyse des Unterschieds zwischen Periodenerfolg und Liquidität ermöglicht.

Aus den bereits in den Grundrechnungen der Finanzbuchhaltung (Bilanz und GuV) vorhandenen Daten lassen sich die für die (zukünftige) Liquidität des Unternehmens relevanten Informationen nicht generieren. Einerseits lässt sich die genaue zeitliche Struktur der Fälligkeit der Bilanzpositionen nicht exakt abbilden (bilanziell wird z.B. nur grob zwischen den Restlaufzeiten bis ein Jahr, mehr als ein bis fünf Jahre und über fünf Jahre nach § 268 Abs. 4 und 5 und § 285 Nr. 1 HGB differenziert bzw. ähnlich für IFRS IAS 1.51 i. V. IAS 1.68, 1.69 sowie nach US-GAAP ARB 43 ch. 2 ff.). Andererseits muss die Situation der Liquiditätsbestände am Bilanzstichtag nicht repräsentativ für Folgeperioden sein. Daher liefern **bestandsorientierte, bilanzielle Deckungsrechnungen** (z.B. das Verhältnis des Eigenkapitals zum langfristigen Anlagevermögen) nur unpräzise Informationen über die Liquiditätssituation des Unternehmens und lassen nur Aussagen über die Schuldendeckungsfähigkeit und damit die strukturelle Liquidität des Unternehmens zu. Daher erfordert die Finanzrechnung die Betrachtung von **unterjährigen Stromgrößen**, d.h. der Relation von Einzahlungen zu Auszahlungen.

Jedoch bedarf es zur Erhaltung der Liquidität auch der Planung und Steuerung der **strukturellen bestandsorientierten Liquidität**, als Bestandteil des mittel- und langfristigen finanziellen Gleichgewichts des Unternehmens, und damit der Schaffung von Kapitalstrukturen (z.B. Eigenkapitalquoten, Verschuldungskapazitäten oder Credit Ratings), die eine reibungslose Abwicklung der betrieblichen Tätigkeiten gewährleisten. Es müssen ausreichende strukturelle Finanzierungsspielräume bestehen, die die Verwirklichung strategischer Pläne ermöglichen, da Finanzstrukturkennzahlen von externen Kapitalgebern oftmals als Richtlinien für die Beurteilung des Unternehmens herangezogen werden.

Finanzrechnungen können einerseits vergangenheitsbezogen zur Dokumentation und Rechenschaftslegung oder zur Kontrolle von Planrechnungen i. S. von Plan-Ist-Abweichungen sein. Von größerer praktischer Bedeutung sind jedoch andererseits Prognosen von Einzahlungen und Auszahlungen in Form von sog. **Finanz- oder Liquiditätsplänen**, die der permanenten Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts dienen. Häufig werden diese unterjährig (z.B. monatlich oder wöchentlich, teilweise täglich) erstellt. Ergibt sich ein Überschuss der Auszahlungen über die Einzahlungen (Zahlungsunterdeckung) ist die Zahlungsfähigkeit des Unternehmens durch Inanspruchnahme von Krediten oder von zusätzlichem Eigenkapital zu gewährleisten. Übersteigen die Ein-

---

Finanzrechnung, Liquiditätsplanung,  
Cash Management

---

Bestandsorientierte Liquidität vs. Stromgrößen-Betrachtung

---

Strukturelle Liquidität

---

Finanz- oder Liquiditätsplanung

zahlungen die Auszahlungen (Zahlungsüberschuss) können die überschüssigen liquiden Mittel angelegt werden.

### 1.4.2 Die Rechengrößen der Finanzrechnung: Einzahlungen und Auszahlungen

Einzahlungen,  
Auszahlungen,  
Bestand liquider Mittel

Was sind nun eigentlich Ein- und Auszahlungen? **Einzahlungen** sind alle Zuflüsse von liquiden Mitteln, die den Bestand an liquiden Mitteln auf der Aktivseite der Bilanz erhöhen, während **Auszahlungen** analog zu einer Minderung führen. **Liquide Mittel** werden dabei als Summe aus Barmitteln (Kasse, Schecks), jederzeit abrufbaren Sichteinlagen und kurzfristigen äußerst liquiden Geldanlagen (mit einer Restlaufzeit von maximal 3 Monaten) verstanden (vgl. DRS 2, IAS 7 und ASC 230 sowie Coenenberg/Haller/Schultze [2014], S. 791 ff.). Diese Gesamtheit der liquiden Mittel bezeichnet man auch als »**Fonds der liquiden Mittel**« oder als **Barliquidität**. Während die Ein- und Auszahlungen in einer ganzen Periode (z.B. eines Wirtschaftsjahres) anfallende Stromgrößen darstellen, stellt der Bestand an liquiden Mitteln in der Bilanz die Bestandsgröße zu einem Stichtag (z.B. beim Kalenderjahr als genutztes Wirtschaftsjahr zum 31. Dezember) dar.

Die Finanzrechnung verfolgt damit eine eigene, auf die ermittelbare Barliquidität abgestellte Perspektive. In Abbildung 1-4 ist der Fonds der liquiden Mittel in der Bilanz farblich hervorgehoben.

#### Beispiel 1.2 (Fortsetzung) Teilsysteme des Rechnungswesens: Finanzierungsrechnung

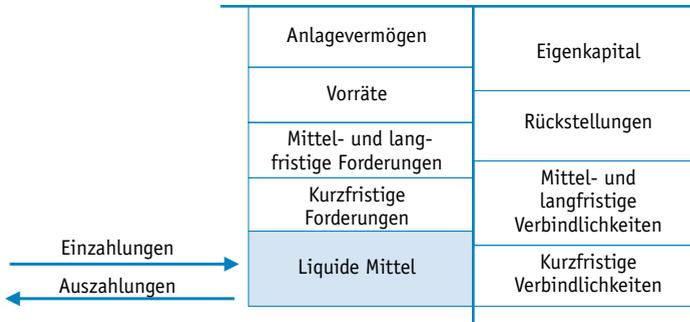
▶▶▶ Da Herr Zimmermann die Anschaffungskosten für die Maschine in Höhe von 20 000 EUR selbst nicht bezahlen kann, beschafft er sich einen Überbrückungskredit für ein Jahr in Höhe von 15 000 EUR. Die Auszahlungen (= Cashflow aus Investitionstätigkeit) belaufen sich damit auf 20 000 EUR, denen Einzahlungen (= Cashflow aus Finanzierung) von 15 000 EUR gegenüberstehen. Daraus ergibt sich eine Nettowirkung auf die liquiden Mittel in Form eines Rückgangs von 5 000 EUR. ◀◀◀

Direkte und indirekte  
Liquiditätsermittlung

Neben der **direkten Ermittlung** der Veränderung des Zahlungsmittelbestands durch Gegenüberstellung aller Ein- und Auszahlungen ist auch deren **indirekte Ermittlung** aus den Daten eines erstellten Jahresabschlusses möglich, indem die darin enthaltenen periodisierten (d.h. auf das Jahr bezogenen) erfolgswirksamen Größen in unperiodisierte liquiditätswirksame Zahlungsgrößen zurückentwickelt werden. Dies erfolgt z.B. beim einfachen Cashflow, indem zum Jahresüberschuss die Abschreibungen und die Zunahme der langfristigen Rückstellungen (beides gewinnmindernde aber nicht auszahlungswirksame Aufwendungen) addiert werden. Diese Umformung kann zum einen nur für den

Abb. 1-4

## Finanzrechnung und Bilanz

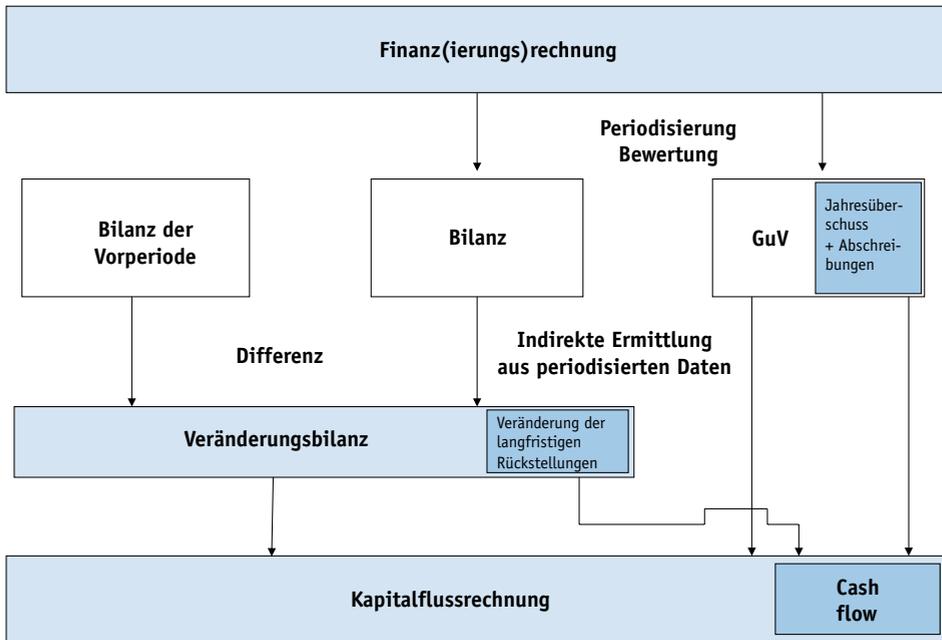
**Finanzrechnung:**

Veränderung des Fonds »Liquide Mittel«

betrieblichen Leistungsbereich vorgenommen werden (**partielle Kapitalflussrechnung**), indem etwa der Cashflow als Maßgröße für den während einer Periode aus dem laufenden betrieblichen Prozess erwirtschafteten Zahlungsüberschuss ermittelt wird. Zum anderen kann eine gesamtunternehmensbezogene **vollständige Kapitalflussrechnung** durchgeführt werden, indem eine Bewegungsrechnung erstellt wird, in der die Darstellung der Herkunft und Verwendung aller liquiden Mittel während einer Periode (meist zusammengefasst in einem Fonds) erfolgt. Durch die Zusammenführung einer aus zwei Bilanzen ermittelten Veränderungsbilanz und der GuV können Periodisierungsschritte (wie z.B. die Bildung von Abschreibungen oder Rückstellungen) und Bewertungsvorgänge (z.B. die außerplanmäßige Abschreibung einer Maschine) rückgängig gemacht werden, so dass prinzipiell nur noch alle liquiditätswirksamen Vorgänge berücksichtigt werden und sich alle nur erfolgswirksamen Vorgänge kompensieren. Gleichzeitig kann aus Komponenten der GuV (z.B. aus dem Jahresüberschuss und aus den Abschreibungen) und der Veränderungsbilanz (z.B. Veränderung der langfristigen Rückstellungen) der Cashflow der Periode (vereinfachter Cashflow = Jahresüberschuss plus Abschreibungen plus Veränderung der langfristigen Rückstellungen) ermittelt werden. In Abbildung 1-5 ist die Bildung des Cashflows dunkel hervorgehoben (vgl. Chmielewicz/Caspari [1985]).

Abb. 1-5

Zusammenhang zwischen Finanzrechnung, Cashflow und Kapitalflussrechnung



## 1.5 Finanzierungsrechnung

### 1.5.1 Aufgaben der Finanzierungsrechnung

Unter- und Überdeckungen von Ein- und Auszahlungen können durch Kreditgeschäfte bzw. durch Anlagen überschüssiger Geldbeträge ausgeglichen werden. Daher ist i. S. einer effizienten und effektiven Unternehmenssteuerung ergänzend zur Finanzrechnung die sog. **Finanzierungsrechnung** zu betrachten. Diese bezieht nicht nur den Bestand an liquiden Mitteln i. S. der Barliquidität, sondern auch alle monetären, d. h. in Geldwerten bestehenden Vermögenswerte (Forderungen) und geldwerten Schulden (Verbindlichkeiten) mit ein.

Anstatt von Ein- und Auszahlungen werden nun die Rechnungsgrößen Einnahmen und Ausgaben zugrunde gelegt. Auf dieser Betrachtung aller Geldströme (und nicht nur der liquiden Mittel) beruhen eine Vielzahl von **Anwendungen**:

Zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit von Investitionsvorhaben wird im Rahmen der **dynamischen Investitionsrechnung** dem Barwert der Ausgaben der Investition der Barwert der Einnahmen als mehrperiodige Planungsrechnungen gegenübergestellt. Ist die Differenz (der sog. Kapitalwert) positiv, wird eine Investition aus monetärem Blickwinkel als wirtschaftlich betrachtet.

Werden zusätzlich bestehende Interdependenzen mit dem Finanzierungs- und Produktionsbereich in die Rechnung einbezogen, so geschieht dies mittels **Simultanmodellen**, während die Berücksichtigung unsicherer Erwartungen, die für Planungsrechnungen charakteristisch sind, mittels der Verfahren der **Sensitivitätsanalyse** oder der **Simulation** erfolgt.

Eine Variante bzw. Anwendung dieser Einnahmeüberschussrechnung stellt die **Bewertung einzelner Projekte** (z.B. der Entwicklung eines Pharma-Produktes oder eines neuen Modells eines Automobils) sowie die **Bewertung von Unternehmen oder Unternehmensteilen** dar.

In der **Kapitalbedarfsplanung** prognostizieren Unternehmen ihren mittelfristigen Kapitalbedarf, in dem sie den Einnahmenüberschuss aus der betrieblichen Tätigkeit mit dem Ausgabenüberschuss aus der Investitionstätigkeit abgleichen. Entsprechende Unter- und Überdeckungen sind durch Kapitalaufnahme (Eigen- oder Fremdkapital) bzw. Anlage auszugleichen. Zudem können auch bereits bekannte Tilgungen und Zinszahlungen berücksichtigt werden.

Implizite Annahme dieser Betrachtungen ist häufig, dass Umsätze eines Jahres auch in diesem zufließen und daher nicht die Einzahlung (Barumsätze oder bezahlte Forderungen) sondern die Einnahme (der entstandene Umsatz) unabhängig vom tatsächlichen Zahlungsverhalten betrachtet wird. Fallen Einnahmen/Ausgaben und Einzahlungen/Auszahlungen weit auseinander und resultieren hieraus Zinseffekte, wäre es an sich exakter in einer Investitions- oder Projektrechnung auf die Ebene der Finanzrechnung zurückzugehen. Dies führt jedoch durch die dann erforderliche Liquiditätsbetrachtung zu einem höheren Aufwand, der durch diese implizite Annahme vermieden werden soll.

## 1.5.2 Die Rechengrößen der Finanzierungsrechnung: Einnahmen und Ausgaben

Die Rechengrößen der Finanzierungsrechnung sind **Einnahmen** und **Ausgaben** als sog. Stromgrößen. Diese stellen Zunahmen bzw. Abnahmen des Netto-Geldvermögens als zugehörige Bestandsgröße dar. Das **Netto-Geldvermögen** ist die Summe der liquiden Mittel und kurzfristigen Forderungen abzüglich der kurzfristigen Verbindlichkeiten (**Fonds des Netto-Geldvermögens**) (vgl. Coenenberg/Haller/Schultze [2014], S. 792). In Abbildung 1-6 ist das Netto-Geldvermögen als Bestandsgröße farblich gekennzeichnet. Die Finanzierungsrechnung kann nach Fristigkeit der einbezogenen Forderungen und Verbindlichkeiten zeitlich differenziert werden. I. d. R. erfolgt jedoch ergänzend zur kurzfristigen Analyse des Netto-Geldvermögens eine mehrperiodige, über ein einzelnes Jahr hinausgehende Betrachtung.

---

Investitionsrechnung

---

Simultanmodelle;  
Sensitivitäts- und Risiko-  
analyse

---

Projektbewertung, Unter-  
nehmensbewertung

---

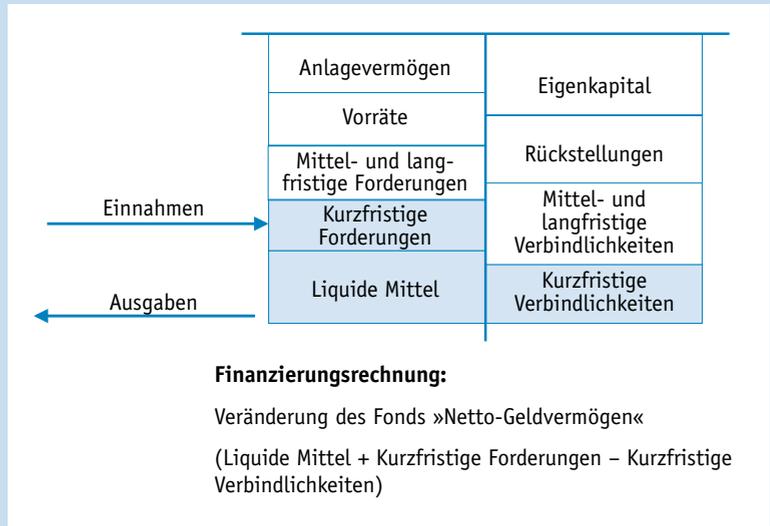
Kapitalbedarfsplanung

---

Einnahmen, Ausgaben,  
Netto-Geldvermögen

Abb. 1-6

## Finanzierungsrechnung und Bilanz

**Beispiel 1.2 (Fortsetzung) Teilsysteme des Rechnungswesens:**  
**Finanzierungsrechnung**

▶▶▶ Der Kauf der Maschine und die Kreditaufnahme im Hause Zimmermann mindern, wie bereits erläutert, die liquiden Mittel um netto 5 000 EUR. Da zusätzlich eine Verbindlichkeit auf der Passivseite der Bilanz in Höhe von 15 000 EUR entsteht, verändert sich das Netto-Geldvermögen der Firma Zimmermann wie folgt:

Veränderung Netto-Geldvermögen:	
Veränderung der liquiden Mittel	–5 000 EUR
+ Veränderung der Forderungen	0 EUR
– Veränderung der Verbindlichkeiten	–(+15 000 EUR)
<b>Summe</b>	<b>–20 000 EUR</b>

Das Netto-Geldvermögen nimmt um 20 000 EUR ab. ◀◀

## 1.6 Bilanz und Erfolgsrechnung

### 1.6.1 Aufgaben der Bilanz und der Erfolgsrechnung

Die aus der Finanzbuchhaltung abgeleiteten Rechenwerke **Bilanz** und **Gewinn- und Verlustrechnung** (kurz GuV) bilden nach deutschem Handelsrecht den Jahresabschluss von Kaufleuten (§ 242 Abs. 1 HGB), der für Kapitalgesellschaften noch um den Anhang ergänzt wird (§ 264 Abs. 1 HGB). Auch nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften, z.B. den **International Financial Reporting Standards (IFRS)** oder den **Generally Accepted Accounting Principles** der USA (kurz **US-GAAP**), bilden Bilanz und GuV den Kern des Jahresabschlusses. Traditionell werden als Hauptaufgaben des Jahresabschlusses neben der Dokumentation der Geschäftsvorfälle die Rechnungslegung der Unternehmensleitung gegenüber den am Unternehmen interessierten Gruppen, den sog. Bilanzadressaten, als **Informationsfunktion** und die Ermittlung des ausschüttbaren Periodengewinns oder der zu zahlenden Steuern (**Zahlungsbemessungsfunktion**) angesehen (vgl. Coenenberg/Haller/Schultze [2014], S. 16 ff.).

Infolge der Interessenvielfalt und -gegensätze der am Unternehmen beteiligten Gruppen kann nur ein gesetzlich normiertes Instrument eine zufriedenstellende Abwägung der widerstreitenden Informationsbedürfnisse gewährleisten. Dementsprechend sollen die auf den Bestimmungen des HGB und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beruhenden handelsrechtlichen Jahresabschlüsse prinzipiell einen allen Interessenten genügenden **Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens gewähren. Hierdurch soll eine objektive Darstellung und Vergleichbarkeit im Zeitvergleich bzw. zwischen verschiedenen Unternehmen erreicht werden. In der internationalen Rechnungslegung steht primär die Information vorhandener oder potenzieller Investoren im Vordergrund.

Betrachtet man wiederum die grundlegenden betriebswirtschaftlichen Ziele des Unternehmens, so bedarf der Einblick in die **Ertragslage** vor allem der Darstellung des Erfolgs und der Nachhaltigkeit des Unternehmens. Die **Finanzlage** stellt dagegen direkt auf das Liquiditätsziel ab. Die **Vermögenslage** stellt ein Bindeglied zwischen der Ertrags- und Finanzlage dar und kann als globale Abbildung aller drei ökonomischen Oberziele betrachtet werden.

Während die Darstellung der Finanzlage mit der Hilfe der statischen, bestandsorientierten Deckungsanalyse nur Aussagen über die Finanzierungsstruktur des Unternehmens zulässt (**strukturelle Liquidität**), sind Angaben über die (künftige) **dynamische Liquidität** als zweite Komponente der Finanzlage mittels der Abschlussinstrumente Bilanz und GuV prinzipiell nicht zu treffen. Deshalb gehört nach den internationalen Rechnungslegungsstandards die Kapitalflussrechnung zum zwingenden Bestandteil des Jahresabschlusses. Bilanz, GuV und Anhang enthalten dagegen wesentliche Angaben über die aktuelle Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens. Der für Kapitalgesellschaften verpflichtend zu erstellende Lagebericht (§ 289 HGB) enthält zusätzlich Angaben über die zukünftigen Erfolgsaussichten des Unternehmens.

---

Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung  
Funktionen des Jahresabschlusses

---

Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

### 1.6.2 Die Rechengrößen der Bilanz und der Erfolgsrechnung: Erträge und Aufwendungen

#### Totalperiodenrechnung

Da Unternehmen prinzipiell gegründet werden, um für eine unbegrenzte Dauer den Eigentümern zur Erfüllung ihrer Interessen zu dienen, genügt es nicht, erst am Ende der Betriebstätigkeit das kumulierte Endvermögen zu verteilen. Man spricht in diesem Falle von einer **Totalerfolgsrechnung** oder **Totalperiodenrechnung**, die auf allen Ein- und Auszahlungsvorgängen zwischen Unternehmen und Umfeld bis zur Auflösung fußt. Die dargestellten Zwecke bedingen vielmehr Rechnungen, die sich auf zeitlich begrenzte Teilperioden beziehen. Der **Jahresabschluss** ist eine derartige Rechnung für ein abgeschlossenes Wirtschaftsjahr. Darüber hinaus gibt es auch eine **Quartalsberichtserstattung** (nach § 51 Börsenordnung Pflicht für Aktiengesellschaften im Prime Standard der Frankfurter Wertpapierbörse bzw. für amtlich notierte US-Aktien Form 10-Q nach Sec. 13, 15d Securities and Exchange Act 1934 und für IFRS-Bilanzierer IAS 34) und einen Halbjahresfinanzbericht (nach § 37w WpHG) und eine halbjährliche Zwischenmitteilung (nach § 37x WpHG).

#### Erträge und Aufwendungen

Die Finanzbuchhaltung ist daher generell als Zeitabschnittsrechnung konzipiert, die für eine bestimmte Abrechnungsperiode und das gesamte Unternehmen alle Zu- und Abgänge von Gütern mit deren zu ermittelnden Werten erfasst. **Erträge** und **Aufwendungen** lassen sich folglich als periodisierte, erfolgswirksame Zahlungen oder als gesamte Wertentstehung und gesamter Werteverzehr einer Periode definieren. Wertentstehung bzw. Werteverzehr können sich dabei auf **Nominalgüter** (liquide Mittel, Forderungen, Verbindlichkeiten) oder auf **Realgüter** (Sachvermögen) beziehen.

#### Reinvermögen = Eigenkapital

Daraus wird deutlich, dass Erträge und Aufwendungen sich von Einnahmen und Ausgaben dadurch unterscheiden, dass auf die Veränderung eines Fonds abgestellt wird, der außer dem Netto-Geldvermögen zusätzlich das Sachvermögen (bestehend aus Vorräten von unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen und Sachanlagevermögen wie Maschinen, Gebäuden, Grundstücken oder Finanzanlagen) sowie mittel- und langfristige Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen mit erfasst. Die Erfolgsrechnung lässt sich deshalb als eine im Vergleich zur Finanzierungsrechnung umfassendere Fondsrechnung beschreiben, die auf die Veränderung des **Fonds »Reinvermögen«** abstellt. Abbildung 1-7 zeigt farblich abgehoben den Umfang des Fonds anhand der betroffenen Bilanzpositionen. Der Fonds entspricht betragsmäßig genau dem **Fonds »Eigenkapital«** in Abbildung 1-8.

Die Gegenüberstellung der strombezogenen Rechengrößen Ertrag und Aufwand erfolgt in der **zeitraumbezogenen Erfolgsrechnung (= GuV)**, die somit den anhand gesetzlicher Normierungen ermittelten Gewinn oder Verlust ausweist. In der **zeitpunktbezogenen Bilanz** werden die Vermögensbestände, die erst in nachgelagerten Perioden zu Aufwand (z.B. durch Verbrauch als Materialaufwand oder Abschreibungen) und Ertrag (z.B. als Umsatzerlöse) führen, sowie sämtliche Kapitalbestände aufgezeichnet. Der **Periodenerfolg** ergibt sich dabei nach der doppelten Buchhaltung sowohl aus der Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolg = Erträge

Abb. 1-7

**Erfolgsrechnung und Bilanz: Betrachtung des Reinvermögens**

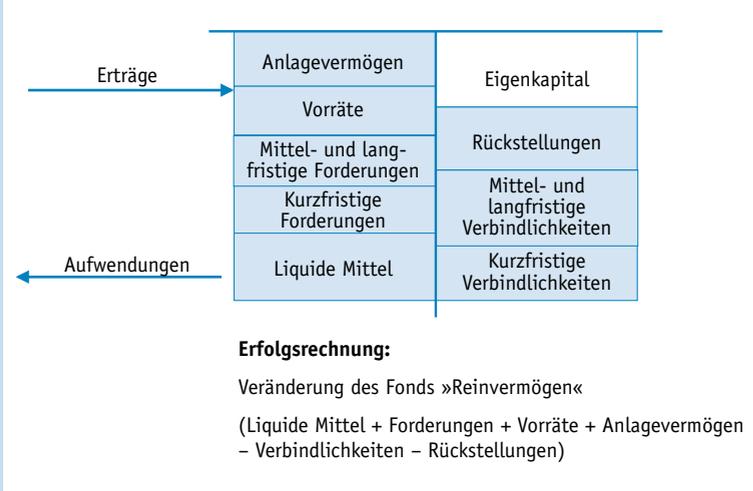
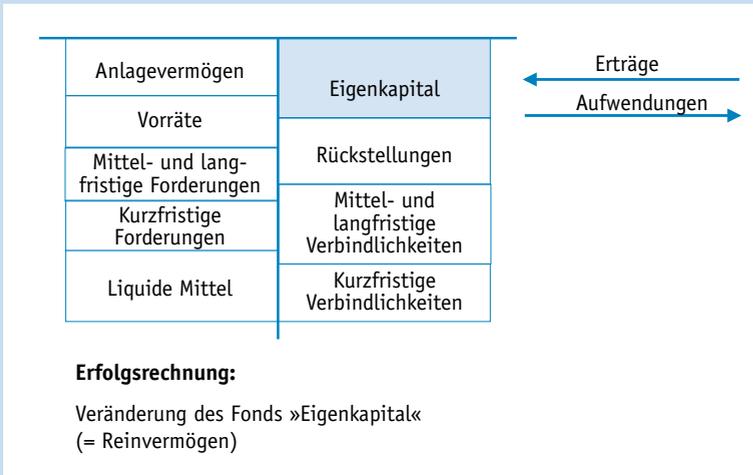


Abb. 1-8

**Erfolgsrechnung und Bilanz: Betrachtung des Eigenkapitals**



minus Aufwendungen) als auch durch Vergleich des Reinvermögens (= Eigenkapital) zwischen zwei Bilanzstichtagen (korrigiert um Eigenkapitaleinlagen und -entnahmen sowie gegebenenfalls um ergebnisneutrale Wertänderungen

von Vermögensposten und Schulden). Da die Bilanz sowohl den Liquiditäts- als auch den Erfolgssaldo jeweils als absolute Beträge ausweist, fungiert sie als Bindeglied zwischen Finanz(ierungs)rechnung und Erfolgsrechnung.

### Beispiel 1.2 (Fortsetzung) Teilsysteme des Rechnungswesens: Bilanz und Erfolgsrechnung

▶▶ Wie wirken sich für Joachim Zimmermann der Kauf der Maschine und die Kreditaufnahme auf den Jahresabschluss aus?

Dem schon berechneten Rückgang des Netto-Geldvermögens in Höhe von 20 000 EUR steht zunächst ein Anstieg des Sachanlagevermögens in gleicher Höhe gegenüber. Das Reinvermögen (= Eigenkapital) ändert sich damit durch den Anschaffungsvorgang nicht.

Die Kreditaufnahme selbst ist auch ergebnisneutral, da zwar einerseits liquide Mittel zufließen (Aktivseite steigt), andererseits jedoch die Verbindlichkeiten in gleicher Höhe ansteigen (Passivseite steigt).

Erst durch die Nutzung der Maschine und des Kredites entstehen während des betrachteten Wirtschaftsjahres ökonomische Wirkungen. Wenn die Maschine zum 1.1. angeschafft wurde und eine maximale Nutzungsdauer von 5 Jahren unterstellt wird, so findet während des Jahres ein Werteverzehr statt. Die Maschine wird älter, wird also anteilig verbraucht. Dies wird in der Finanzbuchhaltung durch Abschreibungen erfasst. Bei einer linearen Abschreibung ergeben sich damit jährliche Abschreibungen in Höhe von 20 000 EUR / 5 Jahre = 4 000 EUR pro Jahr.

Da gleichzeitig die Bank den Kredit nicht kostenlos zur Verfügung stellt, entstehen Zinsaufwendungen. Bei einem Fremdkapitalzins von 8% ergeben sich für Joachim Zimmermann Zinsaufwendungen in Höhe von 8% von 15 000 EUR = 1 200 EUR.

In der Summe mindert sich durch den Kauf der Maschine und den Kredit der Gewinn des Unternehmens um 5 200 EUR oder anders herum, Joachim Zimmermann muss mindestens 5 200 EUR durch den Einsatz der Maschine zusätzlich verdienen, um den gleichen Gewinn wie vorher zu erwirtschaften. ◀◀

## 1.7 Kosten- und Leistungsrechnung

### 1.7.1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Die **Kosten- und Leistungsrechnung** dient der zieladäquaten Steuerung der innerbetrieblichen Leistungserstellungsprozesse. Während die Bilanz und Ergebnisrechnung durch die Informationsfunktion und Zahlungsbemessungsfunktion sich primär an externe Adressaten wendet (**externes Rechnungswesen**), ist die Kosten- und Leistungsrechnung primär auf den Betrieb als Ort der Leistungserstellung fokussiert (**betriebliches** oder **internes Rechnungswesen**).

Die Kostenrechnung verfolgt im Rahmen des Rechnungswesens drei wesentliche **Zwecke**:

- ▶ **Planungsrechnungen** dienen einerseits als **Grundlage für die Entscheidungsfindung**. Es geht hierbei vor allem um die Bestimmung der wirtschaftlichen Auswirkungen von Entscheidungen (z.B. die Anschaffung einer zusätzlichen Maschine) auf die finanziellen Ziele des Unternehmens. Naturgemäß finden hier häufig Prognoseinformationen, beispielsweise über erwartete Preise und Absatzmengen, Auslastungsgrade, Maschinenlaufzeiten etc., Eingang in die Kalküle. Andererseits dienen Planungsrechnungen aber gleichzeitig auch als Grundlage für den Entscheidungsvollzug im Rahmen der arbeitsteiligen Aufgabenerfüllung im Unternehmen. Auf Basis der Planungsrechnungen lassen sich mit den Entscheidungsträgern Zielvereinbarungen treffen, indem Kosten-, Erlös- und Ergebnisziele verbindlich festgelegt und entsprechende Commitments eingefordert werden.

Die Aufgaben von **situationsbezogenen Analysen** lassen sich funktional anhand der innerbetrieblichen Teilbereiche Beschaffung, Produktion, Absatz sowie deren integrativen Betrachtung untergliedern. Im Beschaffungsbereich sind insbesondere die Wahl zwischen verschiedenen Bezugsquellen und Beschaffungswegen sowie die Ermittlung optimaler Bestellmengen und Preisobergrenzen für Vorprodukte durch die Bereitstellung relevanter Daten zu fundieren. Im Produktionsbereich sind Informationen über die effizientesten Produktionsverfahren sowie über optimale Los- bzw. Seriengrößen und Fertigungsreihenfolgen bereitzustellen. Im Absatzbereich sind Preisuntergrenzen für die hergestellten Produkte zu ermitteln und die Beurteilung bestimmter Absatzgebiete und -wege sowie Kunden(-gruppen) anhand relevanter Daten zu ermöglichen.

Zusätzlich existieren Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung, die die **integrative Betrachtung der Funktionsbereiche** erfordern. So sind Kosten und Leistungen z.B. Entscheidungsgrundlage für die Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug (make or buy) oder für die Festlegung des gewinnoptimalen Produktprogramms.

- ▶ **Kontrollrechnungen** dienen der Information über tatsächliche Ist-Abläufe und Zustände und der Überwachung und Lenkung der tatsächlichen Zielerreichung. Diese institutionalisierten Kontrollaufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung, die häufig im Rahmen des **Berichtswesens (Reporting)** erstellt werden, sind vielfältig. Zum einen geht es um die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Leistungsprozesse durch laufende Soll-Ist-Vergleiche im Rahmen der Plankostenrechnung (vgl. im Detail hierzu Kapitel 6). Zum anderen ist für Bezugsobjekte wie Produkte, Kunden, Absatzgebiete, aber auch Projekte und ganze Unternehmensbereiche der erzielte Erfolg mit den angestrebten Plan-Werten zu vergleichen (**Ergebnisanalyse**) (vgl. hierzu im Einzelnen Kapitel 11). Hierdurch sollen rechtzeitig Gegensteuerungsmaßnahmen zur Zielerreichung eingeleitet und das Verhalten im Unternehmen auf die vereinbarten Ziele ausgerichtet werden. Gleichzeitig sind Kontroll-

---

Zwecke der Kostenrechnung

---

Planungsrechnungen

---

Kontrollrechnungen

## Dokumentationsaufgaben

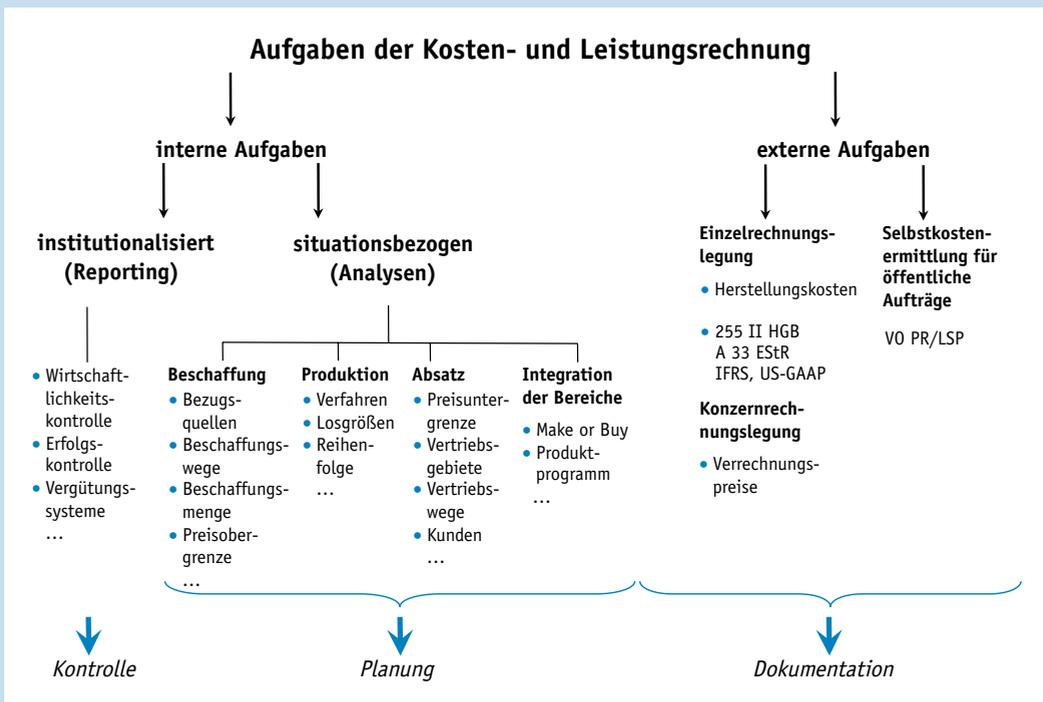
informationen Grundlage für **ergebnisabhängige Vergütungssysteme** (vgl. Kapitel 19).

- ▶ Extern vorgegebene **Dokumentationsaufgaben** der Kosten- und Leistungsrechnung resultieren aus handels- und steuerrechtlichen Vorschriften über die Ermittlung von Herstellungskosten (besser: -aufwendungen) zur Aktivierung von Eigenleistungen und Bestandsveränderungen sowie aus der Ermittlung von Konzernverrechnungspreisen, die aufgrund der Fiktion der rechtlichen Einheit des Konzerns keine unrealisierten Gewinne bzw. Verluste enthalten dürfen. Weiterhin sind bei der Kalkulation öffentlicher Aufträge die Vorschriften der Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VO PR) und der Leitsätze über die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten (LSP) zu beachten, anhand derer (im Falle des Fehlens von Marktpreisen) ein Selbstkostenpreis zu ermitteln ist, der Grundlage der Abrechnung mit dem staatlichen Auftraggeber ist.

Abbildung 1-9 zeigt zusammenfassend die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung.

Abb. 1-9

## Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung



### 1.7.2 Die Rechengrößen der Kosten- und Leistungsrechnung: Leistungen und Kosten

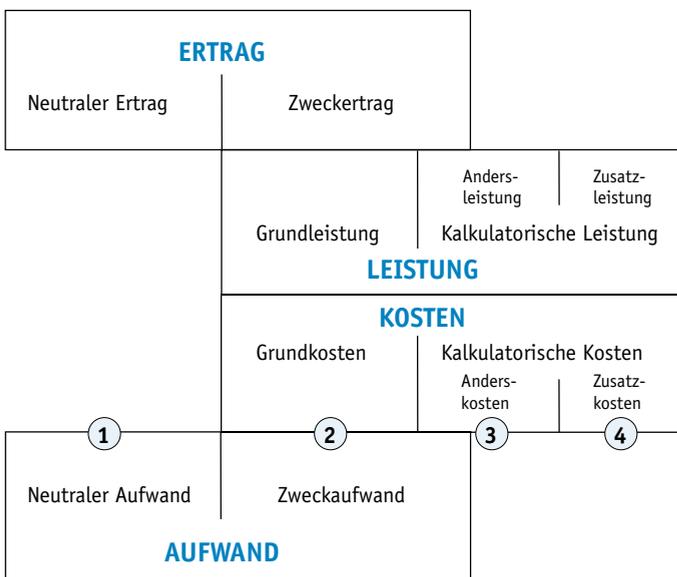
Leistungen und Kosten als der Kosten- und Leistungsrechnung zugrunde liegende Rechengrößen werden nach dem **wertmäßigen Kostenbegriff** nach Schmalenbach und Kosiol als bewertete(r) sachzielbezogene(r) Gütererstellung bzw. Güterverbrauch definiert (vgl. Schmalenbach [1963], S. 6). Dieses Kostenverständnis hat sich im Lauf der Jahrzehnte als herrschende Meinung gegen die **pagatorische Sicht** (nur zahlungswirksame leistungsorientierte Güterverbräuche sind Kosten, nicht jedoch Abschreibungen) (vgl. Koch [1958], S. 361; zur Übersicht Schweitzer/Küpper [2011], S. 15 f.) durchgesetzt. Beim **entscheidungsorientierten Kostenbegriff** sind Kosten »die durch die Entscheidung über das betrachtete Objekt ausgelösten zusätzlichen ... Auszahlungen und kreditorischen Ausgaben« (Riebel [1994], S. 15 und ähnlich Hummel [1993], S. 1204 ff.).

Begriff der Kosten

Aus der wertmäßigen Definition von Kosten ist bereits erkennbar, dass zwischen den Rechengrößen der Kostenrechnung (Leistungen/Kosten) und den Rechengrößen der Gewinn- und Verlustrechnung (Erträge/Aufwendungen) Gemeinsamkeiten, aber auch Unterschiede bestehen (vgl. auch Kapitel 2 sowie fol-

Abb. 1-10

Ertrag/Aufwand vs. Leistung/Kosten  
(Quelle: in Erweiterung von Schildbach/Homburg [2008], S. 37 und 43)



gender Abschnitt 1.7.3). Abbildung 1-10 veranschaulicht die Unterschiede der beiden Rechengrößen-Paare (vgl. Schildbach/Homburg [2008], S. 37 und 43). Anhand des Vergleichs von Kosten und Aufwand lassen sich folgende vier in Abbildung 1-10 durchnummerierten Unterschiede bzw. Gemeinsamkeiten feststellen:

### 1) Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen (neutraler Aufwand)

Im Gegensatz zur Kostenrechnung ist die Gewinn- und Verlustrechnung eine globale, umfassendere Rechnung, in der der Erfolg des gesamten Unternehmens ermittelt wird. Die Konsequenz ist, dass in der GuV neben den sachzielbezogenen Erträgen und Aufwendungen auch alle **außerordentlichen Erfolgskomponenten** erfasst werden, während sich die Kostenrechnung ausschließlich auf die leistungsbezogenen Wertentstehungen und Werteverzehrungen bezieht. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen können folgende drei Ursachen haben:

- ▶ **Betriebsfremde** nicht auf das Sachziel des Unternehmens (d. h. seinen Geschäftszweck) bezogene Vorgänge, wie z. B. eine Spende an den Karnevalsverein,
- ▶ **Periodenfremde** Vorgänge, wie z. B. die Nachzahlung von Gewerbesteuer für frühere Wirtschaftsjahre oder
- ▶ **Außergewöhnliche** Ereignisse, wie z. B. die Schäden durch eine Überschwemmung des Betriebsgeländes.

Alle drei Arten von Geschäftsvorfällen werden daher als neutrale Erträge und neutrale Aufwendungen in der Finanzbuchhaltung, nicht jedoch in der Kostenrechnung erfasst, da sie mit der kontinuierlichen Leistungserbringung für den Geschäftszweck des Unternehmens nichts zu tun haben.

### 2) Aufwand, dem Kosten in gleicher Höhe gegenüberstehen (Zweckaufwand und Grundkosten)

In diesem zweiten Fall handelt es sich um Geschäftsvorfälle, die in der Kostenrechnung und der Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund identischer Zielsetzungen gleich erfasst werden (z. B. Akkordlöhne, Versicherungsprämien, Energiekosten etc.).

### 3) Aufwand, dem Kosten in anderer Höhe gegenüberstehen (Zweckaufwand und Anderskosten)

Da die Finanzbuchhaltung gesetzlich normiert ist, ist sie für die Bewertung von Ertrag und Aufwand an das Realisations- und Anschaffungswertprinzip gebunden. Die Kostenrechnung ist hingegen eine rechtlich nicht gebundene, allein betriebswirtschaftlichen Grundsätzen folgende Rechnung. So können z. B. im Rahmen von Anderskosten Materialverbräuche bei steigenden Stahlpreisen mit höheren Wiederbeschaffungskosten angesetzt werden oder Abschreibungen nicht auf der Basis von Anschaffungskosten sondern auf der Basis höherer Wiederbeschaffungskosten vorgenommen werden. Hierdurch soll durch Integration von Preissteigerungen eine **Realkapitalerhaltung (Substanzerhaltung)**

---

Neutraler Aufwand

---

Betriebsfremder, periodenfremder, außergewöhnlicher Aufwand

---

Zweckaufwand und Grundkosten

---

Zweckaufwand und Anderskosten

---

Real- und Nominalkapitalerhaltung

des Unternehmens gewährleistet werden, während die Finanzbuchhaltung nur eine Erhaltung des nominal eingezahlten Eigenkapitals (**Nominalkapitalerhaltung**) erlaubt. Höhere Materialkosten oder kalkulatorische Abschreibungen in der Kostenrechnung stehen niedrigeren Aufwendungen in der Finanzbuchhaltung gegenüber (vgl. auch das Beispiel in Kapitel 2).

Einen weiteren Grund für Anderskosten stellen zeitliche (z.B. konstante Kapitalkostensätze für Fremdkapital trotz permanent schwankender Ist-Zinssätze) oder mengenmäßige (z.B. kalkulatorische Kosten für Schwund und Ausschuss) Normalisierungen dar, die in der Kostenrechnung vorgenommen werden können, während in der Finanzbuchhaltung nur ein Ausweis des tatsächlichen Aufwandes erfolgt.

#### 4) Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht (Zusatzkosten)

Hierbei handelt es sich um kalkulatorische Zusatzkosten, die nur in der Kostenrechnung gebildet werden, jedoch in der Finanzbuchhaltung nicht ausweisbar sind. Beispiele sind kalkulatorische Eigenkapitalkosten, der kalkulatorische Unternehmerlohn bei Personengesellschaften oder kalkulatorische Miete für eigene Gebäude. Intention des Kostenausweises ist primär die **Verhaltenssteuerung** im Unternehmen, indem z.B. durch die Berücksichtigung von kalkulatorischen Eigenkapitalkosten von selbstfinanzierten Investments auch die Abdeckung der Eigenkapitalkosten verlangt wird, da der Eigentümer alternativ den investierten Betrag auch am Kapitalmarkt hätte anlegen können (**Opportunitätskosten-Kalkül**).

---

Zeitliche und mengenmäßige Normalisierungen

---

Zusatzkosten, kalkulatorische Kosten

#### Beispiel 1.2 (Fortsetzung) Teilsysteme des Rechnungswesens: Kosten- und Leistungsrechnung

►► Betrachtet man nun die Kosten, die Joachim Zimmermann entstehen, so ergeben sich wiederum, wie bei der Bilanz und der Erfolgsrechnung zwei Ansatzpunkte:

Durch die Nutzung der Lackieranlage findet ein sachzielbezogener (Herr Zimmermann will damit Fahrräder lackieren) bewerteter (in EUR ausgedrückt) Ressourcenverbrauch (die Lackieranlage wird durch Abnutzung verbraucht) statt. Da Joachim Zimmermann davon ausgeht, dass er in fünf Jahren die Anlage wesentlich teurer, nämlich zu geschätzten 25 500 EUR ersetzen muss, errechnen sich kalkulatorische Abschreibungen in Höhe von 25 500 EUR/5 Jahre = 5 100 EUR p. a. Wie der Vergleich mit der bilanziellen Abschreibung in Höhe von 4 000 EUR p. a. zeigt, muss er zum Ausgleich der zu erwartenden Verteuerung der Anlage und damit zur Substanzerhaltung jährlich 1 100 EUR zusätzlich erwirtschaften.

Zusätzlich entstehen auch kalkulatorische Kapitalkosten, die sich im Falle der Lackieranlage zu 75 % aus Fremdkapital und zu 25 % aus Eigenkapital zusammensetzen. Damit ergibt sich (etwas vereinfacht) unter der Annahme eines Ertragssteuersatzes von 40%, der zu einer Netto-Entlastung der Fremdkapitalzinsen führt, und einer geforderten Rendite des Herrn Zimmermann auf sein

Eigenkapital in Höhe von 15% ein Gesamtkapitalkostensatz für Joachim Zimmermanns Lackieranlage in der Höhe von (zu Details vgl. Kapitel 2):

$$8\% \times (1 - 0,4) \times 0,75 + 15\% \times 0,25 = 7,35\%$$

Damit ergeben sich zusätzlich zu den kalkulatorischen Abschreibungen **kalkulatorische Kapitalkosten** für die Lackieranlage in Höhe von 7,35% von 20 000 EUR = 1 470 EUR. In der Finanzbuchhaltung dürfen dagegen nur die Fremdkapitalkosten in der Höhe von 1 200 EUR erfasst werden. Damit stehen insgesamt 5 200 EUR Aufwand 6 570 EUR (Anders-)kosten gegenüber. ◀◀

### 1.7.3 Differenzierung versus Harmonisierung von externem und internem Rechnungswesen

Harmonisierung von  
internem und externem  
Rechnungswesen

Der vorstehende Abschnitt hat deutlich gemacht, dass die Differenzierung zwischen Erträgen und Aufwendungen einerseits und Leistungen und Kosten andererseits aus den unterschiedlichen Aufgaben von externem und internem Rechnungswesen entstanden ist. Soweit die Zahlungsbemessungs- und Informationsfunktion für externe Kapitalgeber separat von der internen Steuerungsfunktion betrachtet wird, sind externes und internes Rechnungswesen auf differenzierten Rechengrößen aufgebaut. Die zunehmende Kapitalmarktorientierung der Unternehmen hat in den letzten Jahren dazu geführt, beide Zwecke immer stärker aneinander anzunähern. Externe Kapitalgeber sollen mit denselben Informationen versehen werden, die zur internen Steuerung dienen (**Management approach**). Umgekehrt sollen interne Steuerungsgrößen an den Zielen externer Kapitalgeber im Sinne einer **wertorientierten Steuerung** (vgl. Kapitel 20) orientiert werden. Der durch die unterschiedlichen Aufgaben von externem und internem Rechnungswesen entstandenen Differenzierung steht deshalb ein zunehmender Trend zur **Harmonisierung** beider Teilsysteme des Rechnungswesens entgegen (vgl. hierzu Coenenberg [1995]; Küting/Lorson [1999]).

Planungs- und Zahlungs-  
bemessungsfunktion

Wegen der Zweckpluralität von externem und internem Rechnungswesen kann sich die Forderung nach Konvergenz beider Systeme nur auf diejenigen Teile der externen und internen Unternehmensrechnung beziehen, die im Wesentlichen zweckidentisch sind. Die auf die **Planungsfunktion** bezogenen speziellen kostenrechnerischen Entscheidungsrechnungen jedweder Art sowie die auf die **Zahlungsbemessungsfunktion** gerichtete Einzelbilanz und Steuerbilanz scheiden als Gegenstände einer Vereinheitlichung von externem und internem Rechnungswesen aus. Auf die Zahlungsbemessungsfunktion gerichtete Bilanzen sind auf Billigkeits- und Objektivierungsgrundsätze gerichtet und sind damit von vornherein für unternehmerische Steuerungszwecke untauglich. Andererseits sind kostenrechnerische Entscheidungsrechnungen auf detaillierte Objekte wie Produkte, Kunden, Prozesse gerichtet, fragen nach Ursache-Wirkungs-Relationen und wollen Entscheidungen für zeitlich und sachlich begrenzte Entscheidungsfelder fundieren. Hier bedarf es spezieller Instrumente

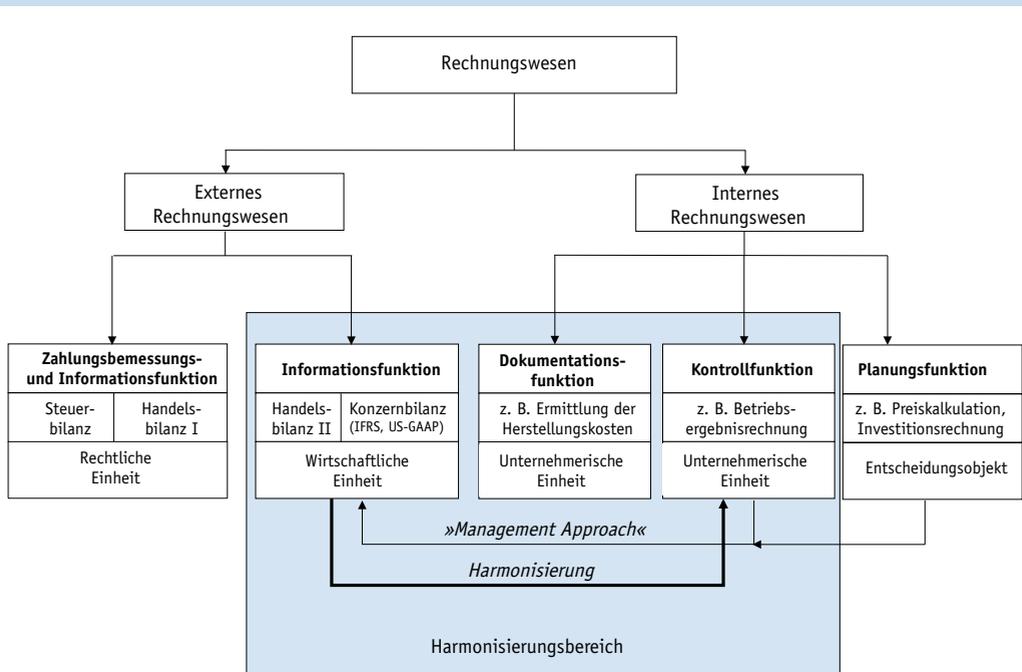
wie der Deckungsbeitragsrechnung, der relativen Einzelkostenrechnung oder der Prozesskostenrechnung und wertorientierter Kostenansätze in Form von Opportunitätskosten, die sich mit der bilanziellen Erfolgsermittlungsfunktion nicht verbinden lassen. Entscheidungsobjekte und Ergebniswirkungen müssen letztlich fallweise bestimmt werden, um die Qualität der Entscheidungsrechnungen zu gewährleisten.

Die **Kontrollfunktion der Kosten- und Leistungsrechnung** scheint demgegenüber bessere Anknüpfungspunkte für eine Annäherung mit dem externen Rechnungswesen zu bieten. Im Rahmen der Kontrollfunktion geht es zum einen um die Überprüfung der Planrealisation von Entscheidungen, die von der kontrollierenden Instanz selbst getroffen wurden. Zum anderen soll sie die Überwachung von Dispositionen untergeordneter Instanzen ermöglichen.

Kontrollfunktion

Abb. 1-11

Harmonisierung von externem und internem Rechnungswesen (Quelle: Günther/Zurwehne [2008], S. 115)



Hierin zeigt sich die Analogie zur **Informationsfunktion im externen Rechnungswesen**. Im Gegensatz zu den hauptsächlich auf die Erfüllung der Zahlungsbemessungsfunktion gerichteten Einzel- (Handelsbilanz I) und Steuerbilanzen

Informationsfunktion

versucht die Informationsfunktion allgemeinere Informationsinteressen über die wirtschaftliche Gesamtheit »Konzern« bzw. seiner einzelnen wirtschaftlichen Einheiten zu befriedigen und damit auch einer Kontrolle zugänglich zu machen. Über die Informationen zur Ausschüttungs- und Steuerbemessung hinaus wünschen alle Adressaten des externen Rechnungswesens möglichst verlässliche und aussagefähige Beurteilungsmaßstäbe über die finanzielle und wirtschaftliche Situation des Unternehmens, um Ausmaß und Sicherheitsgrad der zu erwartenden Ergebnisse ihrer Beteiligung am Unternehmen abschätzen zu können. Auf der Seite des externen Rechnungswesens wurde die Informationsfunktion vor allem in den Regelungen zum Konzernabschluss umgesetzt. Insofern bietet sich der Konzernabschluss bzw. die auf einer einheitlichen Grundlage erstellte Handelsbilanz II als Ausgangsbasis für eine Konvergenz an. Da in der internationalen Rechnungslegung nach IFRS oder US-GAAP der Informationsfunktion eine herausragende Stellung zukommt, liegt es nahe, bei der Umstellung von HGB auf IFRS auch die Kontrollfunktion des Controllings, das Berichtswesen, entsprechend anzupassen (vgl. hierzu Günther/Zurwehne [2008], Weißenberger [2011]). Davon ist auch die Dokumentationsfunktion des internen Rechnungswesens betroffen, da die Kosten- und Leistungsrechnung wesentliche Daten wie z.B. die Herstellkosten oder Planungsrechnungen für das externe Rechnungswesen zur Verfügung stellt. Die vorstehenden Ausführungen zur Differenzierung und Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen sind in Abbildung 1-11 zusammengefasst.

## 1.8 Strategieorientiertes Rechnungswesen

---

### Strategieorientierung des Rechnungswesens

Die Planung und Überwachung der Nachhaltigkeit als wesentliche Zielgröße der strategischen Unternehmensführung dient der systematischen Vorsteuerung der operativen Zielgrößen Erfolg und Liquidität. Da die Umsetzung von strategischen Entscheidungen über konkrete Investitionsprojekte kurzfristig zu Lasten des Erfolgsziels geht und finanzielle Ressourcen verzehrt, sind die Erfolgs- und Liquiditätswirkungen bestimmter Geschäftsstrategien zu untersuchen. Das stellt insbesondere aus der strategischen Betrachtung resultierende Anforderungen an Finanzierungsrechnung, Bilanz und Erfolgsrechnung sowie Kostenrechnung, auf die – wenn auch nur in Kürze – nachfolgend hingewiesen werden soll. Bezogen auf die drei Teilsysteme des Rechnungswesens ergeben sich folgende **Ansatzpunkte eines strategischen Rechnungswesens**:

---

### Strategieorientierte Finanzierungsrechnungen

#### 1) Strategieorientierte Finanzierungsrechnungen

Sie dienen der Untersuchung von Geschäfts- und Unternehmensstrategien im Hinblick auf die mit diesen verbundenen Finanzmittelbedarfe oder -überschüsse und deren Abstimmung mit dem über den Planungshorizont verfügbaren Finanzierungspotenzial des Unternehmens. Diese Abstimmung soll gewährleisten, dass der Aufbau und die Erhaltung langfristig verteidigbarer Wettbewerbs-

positionen nicht durch im Zeitablauf eintretende Finanzmittelunterdeckungen gefährdet werden. Für die konkrete Umsetzung ergeben sich mehrere Ansatzpunkte:

- ▶ Forderung nach einem hinsichtlich Mittelbeanspruchung und -freisetzung **ausgewogenen Geschäftsportfolio** als Aufgabe des Portfolio-Managements.
- ▶ Ermittlung der aus der Durchführung bestimmter Geschäftsstrategien resultierenden finanziellen Auswirkungen anhand **geschäftsbezogener strategischer Finanzierungsrechnungen (Business Plan)**.
- ▶ Aggregation der geschäftsbereichsbezogenen Finanzierungsrechnungen und zusätzlicher Einbezug sämtlicher nicht auf einzelne Geschäftsbereiche zurechenbarer Zahlungsströme (z.B. zentrale F&E, Weiterbildung etc.) zu einer **gesamunternehmensbezogenen Finanzierungsrechnung** als Maßgröße für das Innenfinanzierungspotenzial des Unternehmens (vgl. Mansch/Wysocki [1996]).
- ▶ Überprüfung des langfristigen finanziellen Gleichgewichts des Unternehmens bezüglich Risiko, Rentabilität und Wachstumsmöglichkeiten durch zusätzlichen Einbezug des Außenfinanzierungspotenzials anhand vorgegebener **Bilanzstrukturkennzahlen** (z.B. Mindest-Eigenkapitalquote, dynamischer Verschuldungsgrad, Anlagendeckung) als **Finanzleitlinien** des Unternehmens.
- ▶ Umgekehrt lässt sich aus den Finanzleitlinien der **Mindest-Gewinn und Mindest-Cashflow** bzw. maximale Investitionsbetrag ableiten, die notwendig sind, um die vorgegebenen Bilanzkennzahlen dennoch einhalten zu können (vgl. Kapitel 20).

## 2) Strategieorientierte Bilanz- und Erfolgsrechnung

Da Strategien i. d. R. hohe Vorlaufausgaben (z.B. eigene Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, Markterschließungsaufwendungen, Aufwendungen zur Weiterbildung der Mitarbeiter) erfordern, ist eine strategieorientierte Bilanz und Erfolgsrechnung durch die rechtliche Kodifizierung von Bilanz und Erfolgsrechnung (z.B. beschränkte Aktivierbarkeit als Vermögensgegenstand) nur als Ergänzungsrechnung möglich:

- ▶ Leistungsmessung für das Unternehmen und dessen Teile anhand des Barwerts der zukünftigen Zahlungsströme als Maßgröße für die gegenwärtige Leistungsfähigkeit und den zukünftigen Wert der erreichten Wettbewerbsposition des Unternehmens (**Shareholder-Value-Ansatz**) (vgl. Rappaport [1986] sowie Günther [1997] und Coenberg/Salfeld [2007], vgl. auch Kapitel 20).
- ▶ Ermittlung eines Periodenerfolgs anhand des **Konzepts des ökonomischen Gewinns**, das ebenfalls auf vollkommener Zahlungsprognose und Diskontierung beruht (vgl. Coenberg/Haller/Schultze [2014], S. 1304 ff.), das jedoch aufgrund konzeptioneller Schwierigkeiten bei der Ermittlung der zukünftigen Zahlungen und aufgrund der Notwendigkeit zur Objektivierung der Ergebnisermittlung untauglich für externe Rechnungen erscheint.
- ▶ Angaben auf freiwilliger Basis zu strategischen Vorhaben im Anhang und im Lagebericht bei der externen Berichterstattung (**Value, Business oder Integrated Reporting**).

---

Strategieorientierte Bilanz- und Erfolgsrechnung

---

Shareholder-Value-Ansatz

---

Ökonomischer Gewinn

---

Value Reporting

---

Strategieorientierte  
Kosten- und Leistungs-  
rechnung

---

Target Costing

---

Life Cycle Costing

---

Prozesskostenrechnung

### 3) Strategieorientierte Kostenrechnung

Die Tatsache, dass strategische Entscheidungen wesentlichen Einfluss auf den zukünftigen Erfolg von Unternehmen haben, jedoch mit der operativen Steuerung wenig verknüpft sind, führte zur Forderung einiger Autoren (vgl. Bromwich [1990]; Simmonds [1989]) nach einer strategieorientierten Kosten- und Leistungsrechnung. Die traditionelle »datengetriebene« Kostenrechnung, in der intern vorgegebene Daten unabhängig vom erzielbaren Nutzen standardisiert verarbeitet werden, sei durch ein »informationsorientiertes« **Strategic Management Accounting** zu ersetzen bzw. zu ergänzen, das bestimmte, für die Lösung von strategischen Entscheidungen relevante interne und externe Informationen gezielt erfasst und verarbeitet. Insbesondere sind von einer solchen strategieorientierten Kostenrechnung Informationen über relative Kosten und Preise, Absatzmengen, Marktanteile etc. der einzelnen Geschäftsbereiche zu ermitteln und mit dem Wettbewerb zu vergleichen (vgl. Fischer [1990]). In den 90er Jahren des letzten Jahrhunderts sind daher eine Reihe von Methoden zu einer stärkeren Strategieorientierung der Kostenrechnung entwickelt worden:

- ▶ Da viele Produkte und Dienstleistungen beträchtliche Vorlaufzeiten haben und in der Design- und Konstruktionsphase teilweise 70 bis 80% der späteren Selbstkosten festgelegt werden, sind bereits in der Entwicklung Methoden des Kostenmanagements wie z.B. das Target Costing zu nutzen (vgl. Kapitel 14). Das **Target Costing** geht von einem durch den Markt, die Wettbewerber oder durch das Unternehmen vorgegebenen Zielpreis und Zielmargen aus und richtet die sich dann ergebenden Zielkosten an den Präferenzen der Kunden aus. Dadurch erfolgt bereits in frühen Lebenszyklusphasen eine konsequente Wettbewerbs- und Kundenorientierung durch interdisziplinäre Zusammenarbeit von Marketing bzw. Marktforschung, Engineering, Produktion und Controlling.
- ▶ Durch das zeitliche Auseinanderfallen von Design, Entwicklung und Fertigung liefern traditionelle Systeme der Kostenrechnung keine entscheidungsrelevanten Informationen mehr (z.B. sind in den Selbstkosten gegenwärtiger Produkte die F&E-Kosten zukünftiger Produkte enthalten). Darauf aufbauende Kontrollrechnungen regen nicht diejenigen Mitarbeiter zu einem kostenoptimalen Verhalten an, die diese maßgeblich bestimmen, da diese primär durch die Entwicklung und Konstruktion determiniert werden, jedoch in der Fertigung und im Vertrieb entstehen. Es bedarf daher bei langfristigen Projekten eines **Life Cycle Costing** (vgl. Kapitel 15), das zu einem zieladäquaten Verhalten motiviert und durch den Einbezug von erst beim Kunden anfallenden Kosten (Folgekosten) zu neuen Lösungen des Kundenproblems führt (z.B. geringere Betriebskosten teurer LED-Lampen).
- ▶ Schließlich ist als Ergebnis der stärkeren Strategieorientierung der Kostenrechnung die Entwicklung der sog. **Prozesskostenrechnung** zu nennen (vgl. Kapitel 4). Die Schaffung und Verteidigung von nachhaltigen Wettbewerbsvorteilen erfordert die genaue Kenntnis der »richtigen« betrieblichen Kosten als Schlüsselfaktoren für die erfolgreiche Durchführung von

Geschäftsstrategien. Im Zeitablauf eingetretene Veränderungen sowohl in der Wertschöpfungs- (höhere Variantenvielfalt und Fertigungsflexibilität) als auch in der Kostenstruktur (stark gestiegener Anteil der Gemeinkosten) in den Unternehmen bewirkten, dass nur auf volumenorientierten Bezugsgrößen aufbauende konventionelle Kostenrechnungssysteme durch die Fehlverrechnung von Gemeinkosten zu »falschen« Ergebnissen in der Produktkalkulation und damit zu Fehlsteuerungen führten. Ziel der Prozesskostenrechnung ist es, durch die verursachungsgerechte Ermittlung und Verrechnung der Kosten der zur Herstellung der betrieblichen Erzeugnisse notwendigen Prozesse Hinweise für eine strategieorientierte Produktgestaltung (z.B. die Auswirkung von Logistik- oder Verpackungsänderungen, der Einfluss der Bestellmenge auf die Selbstkosten etc.) zu bekommen.

## 1.9 Rechnungswesen und Controlling

Nachdem voran stehend die generelle Bedeutung des Rechnungswesens und seiner unterschiedlichen Teilsysteme betrachtet wurde, stellt sich nun die Frage, welche Beziehung zwischen dem Rechnungswesen und dem Controlling besteht.

Rechnungswesen  
und Controlling

### Beispiel 1.3 Controlling als Steuerungssystem

▶▶ Nach einer sehr anstrengenden Arbeitswoche trifft sich Joachim Zimmermann mit seinem Studienkollegen zu einer »Ausfahrt« mit dem neuesten Modell seines besten Rennrades, das sie in den Hügeln der Umgebung austesten wollen.

Nach zwei schweißtreibenden Stunden lassen die beiden ihre sportliche Betätigung bei einem kühlen Radler ausklingen. Dabei kommen Sie, wie sollte es anders sein, wieder auf ihr Lieblingsthema zu sprechen, die optimale Führung eines Unternehmens. Dabei erzählt ihm sein Studienkollege vom »Controllingsystem« in seinem Unternehmen. Interessiert, jedoch etwas unverständlich hört Joachim Zimmermann zu. »Controlling« klingt für ihn nach Kontrolle. Von »Controllern« hat er auch schon gehört, aber eher im Zusammenhang mit der Hardware seines PCs. Was verbirgt sich hinter »Controlling«? Joachim Zimmermann ist sehr neugierig. ◀◀

Die **Ursprünge des Controllings** können bis ins 15. Jahrhundert zurückverfolgt werden, als z.B. am englischen Königshof ein sog. »Controllour« die Aufgabe hatte, Aufzeichnungen über zu- und abfließende Geld- und Güterströme zu überprüfen. Als erste Unternehmen richteten 1880 die Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad Company und 1892 die General Electric Company Controllier-Stellen ein (vgl. Jackson [1950], S. 17 ff.). Die Weltwirtschaftskrise beförderte in den USA die Entwicklung des Controllings maßgeblich, wobei

Ursprünge des Controllings

insbesondere die Aktivitäten des 1931 gegründeten »Controllers Institute of America«, umbenannt 1962 in das »Financial Executives Institute (FEI)«, zur Systematisierung von Controllingaufgaben hervorzuheben sind (vgl. Hahn/Hungenberg [2001], S. 266 ff., Horváth et al. [2015], S. 15 ff.).

Ausgehend von Tochtergesellschaften amerikanischer Unternehmen hielt der Controlling-Gedanke seit der Mitte der 50er Jahre Einzug in Deutschland, wengleich klassische Controllinginstrumente wie die Kosten- und Leistungsrechnung bereits vorher in der Unternehmenspraxis verbreitet waren. Insbesondere seit den 80er Jahren stieg die Bedeutung des Controllings an, was sich einerseits in der Zahl der ausgeschriebenen Stellen, aber auch in einem steigenden Umfang von Beiträgen der Controllingforschung niederschlägt (vgl. Binder/Schäffer [2005]).

Folgt man seinem angloamerikanischen Ursprung, so kann der **etymologische Wortursprung** von Controlling auf »to control«, d. h. steuern und lenken, zurückgeführt werden. Ebenso wird als Ursprung der aus dem Französischen stammende Neologismus »Comptroller« gesehen, der auf die Wörter »compter« (rechnen, zählen) bzw. »contrôler« (überprüfen) zurückgeführt werden kann. Die häufig missverständliche Übersetzung i. S. von »Kontrolle« ist fehlleitend, wengleich Kontrolle einen wesentlichen Bestandteil der Steuerung darstellt.

### 1.9.1 Die Systemtheorie als Grundlage des Controllings

In den 70er Jahren des letzten Jahrhunderts entwickelte Ulrich den Systemansatz der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre. Der Systemansatz ermöglicht unter Rückgriff auf die **allgemeine Systemtheorie** die Verwendung einer Reihe von formalen Begriffen zur Beschreibung der Unternehmung und von Prozessen im Unternehmen (zur allgemeinen Systemtheorie vgl. von Bertalanffy [1949]). Sie fußt auf der Annahme, dass alle in der Realität vorhandenen Erscheinungen, d. h. sowohl natürliche als auch vom Menschen erschaffene, gewisse Gemeinsamkeiten aufweisen (vgl. Krieger [1996], S. 12 und Ulrich [1970], S. 42 f.). Unter einem **System** wird »eine geordnete Ganzheit von Elementen (verstanden), zwischen denen irgendwelche Beziehungen bestehen und hergestellt werden können« (Ulrich [1970], S. 105).

Als **Elemente** eines Systems werden diejenigen Systembestandteile verstanden, die bei der Analyse nicht detaillierter betrachtet werden (vgl. Müller-Merbach [1992], S. 861 f.; Hahn/Hungenberg [2001], S. 7; Horváth et al. [2015], S. 37). Im Zusammenhang mit Controllingssystemen können die Elemente z. B. die verschiedenen Arten von Planungs- und Kontrollrechnungen sein (funktionale Sicht) als auch verschiedene Abteilungen mit Controllingaufgaben, die miteinander kommunizieren (institutionale Sicht).

**Prozesse** wiederum sind als interaktive Beziehungen zwischen den Systemelementen »in der Zeit« zu verstehen (Ulrich [1970], S. 158 ff.) und stellen im Rahmen des Controllings z. B. Planungs- und Kontrollprozesse zwischen einem Zentral-Controlling und einer Entwicklungsabteilung dar.

Diese abstrakte System-Definition lässt offen, welcher Art die Elemente und Beziehungen sind, ermöglicht jedoch, dass diese Systemsicht als Meta-Modell vielfältig für die Beschreibung unterschiedlichster Systeme genutzt werden kann. Außerdem sagt die Systemtheorie nichts über den **Zweck oder die Ziele des Systems** aus und auch die **Struktur eines Systems** ist nicht bestimmt (vgl. Horváth et al. [2015], S. 36).

Wendet man den System-Ansatz auf Unternehmen an, so können Unternehmen nach Ulrich als »produktive soziale Systeme« (Ulrich [1970], S. 155; ähnlich Haberfellner [1975], S. 28 und Bleicher [1979], S. 8 ff.) betrachtet werden. Hahn/Hungenberg sprechen von einem »äußerst komplexe[n], offene[n], soziotechnische[n] System« (Hahn/Hungenberg [2001], S. 10). Ein Unternehmen ist **komplex**, da es sich aus einer Vielzahl von einzelnen Elementen und einer Vielzahl von unterschiedlichen Beziehungen zwischen den Elementen zusammensetzt. Ein Unternehmen ist ein **offenes System**, da es Beziehungen zu seinem Unternehmensumfeld (Kunden, Lieferanten, Wettbewerber, Gesellschaft etc.) aufweist; es ist **soziotechnisch**, da sowohl Menschen als auch »Sachobjekte« wie z.B. Maschinen oder Informationen Elemente des Systems sein können.

Zum Zweck der Komplexitätsreduktion kann das Supersystem Unternehmung in zwei Subsysteme gegliedert werden: in das sog. **Ausführungs-** oder **Leistungssystem** und das sog. **Führungs-** oder **Managementsystem**, wobei dem Führungssystem die Aufgabe der Strukturierung und Koordination des Ausführungssystems zukommt (vgl. Grochla [1976], S. 623).

Das Führungssystem kann nun weiterhin in verschiedene **Subsysteme** zerlegt werden, wobei in der deutschsprachigen Literatur unterschiedliche Systematisierungen diskutiert werden (vgl. z.B. Wild [1974], Bleicher/Meyer [1976], Wunderer/Grunwald [1980] und Küpper et al. [2013], S. 34). Folgt man Küpper et al., so kann zwischen einem Planungs-, einem Kontroll-, einem Personalführungs- und einem Informationssystem sowie der Organisation unterschieden werden (vgl. Küpper et al. [2013], S. 36). In der amerikanischen Literatur werden in unterschiedlicher Reihenfolge und Gewichtung ähnliche Systematisierungen vorgeschlagen.

Für die Ableitung eines Controlling-Verständnisses sind zum einen das **Planungs-, das Kontroll- und das Informationssystem** von besonderer Bedeutung, da sie eine wesentliche Grundlage der Unternehmenssteuerung darstellen. Wie diese drei Systeme, die grundlegende Funktionen des Controllings beinhalten, miteinander in Beziehung stehen, ist Gegenstand des nachfolgenden Abschnitts. Zum anderen zeigt die Zerlegung in Subsysteme, dass bei der Ausgestaltung des Controllings **Schnittstellen** zum Personalführungssystem (z.B. über Anreiz- und Vergütungssysteme) oder zur Organisation (z.B. als Einflussfaktor auf die Organisation des Controllings oder für die Art der Gestaltung von Verantwortungsbereichen in Unternehmen z.B. als cost oder als profit center) zu beachten sind.

Controlling kann einerseits in einer **funktionalen Sicht** betrachtet werden, wobei die Aufgaben, d. h. die Wahrnehmung von Führungsprozessen durch das

Controlling als Subsystem des Führungssystems im Vordergrund stehen. Andererseits können auch die Träger des Controllings und damit dessen (Aufbau)-Organisation, d. h. die Elemente des Subsystems der Führung, in einer **organisationalen Sicht** beleuchtet werden (vgl. Küpper et al. [2013], S. 11f., Horváth et al. [2015], S. 57f. und 87). Dabei wird die organisatorische Gestaltung von Controlling durch die funktionale Gestaltung bestimmt, da zuerst festzulegen ist, was Controlling leisten soll, um anschließend zu bestimmen, wie Controlling zu organisieren ist.

## 1.9.2 Funktionen des Controllings

Die Aufgaben und sog. **Funktionen des Controllings** ergeben sich einerseits aus einer Betrachtung des Ablaufes der Steuerung (Wie soll gesteuert werden?) und andererseits aus einer detaillierten wissenschaftlichen Diskussion über die Inhalte der Steuerung (Was soll gesteuert werden?). Die erste Frage lässt sich durch eine Betrachtung des **kybernetischen Steuerungsprozesses**, die zweite Frage durch die Darstellung der verschiedenen **Controlling-Konzeptionen** beantworten. Beide Fragen sind nicht alternativ zu verstehen, sondern stellen unterschiedliche Sichten auf die Steuerung mittels Controlling dar.

### 1.9.2.1 Controlling als kybernetischer Steuerungsprozess

Die Steuerungsfunktion des Controllings kann in Anlehnung an die Systemtheorie von Ulrich als **kybernetischer Prozess** oder als **kybernetisches System** verstanden werden, das die Erreichung der vom Management gesetzten Ziele – im Idealfall – durch einen sich selbst steuernden Regelkreis wie ein Thermostat gewährleistet. Ein Thermostat in einer Wohnung ist ein System, das permanent die Raumtemperatur misst und aus dem Vergleich mit einer voreingestellten, gewünschten Raumtemperatur entweder die Heizung an- oder abstellt und damit für eine konstante Raumtemperatur trotz schwankender Außentemperatur oder verändertem Wetter sorgt (vgl. Günther [1991], S. 51 ff.).

Analog hierzu stellt ein funktionierendes Controllingssystem in einem Unternehmen ein kybernetisches Steuerungssystem dar, das aus den drei Prozessen **Planung, Realisation** und **Kontrolle**, wie Abbildung 1-12 mit einem Beispiel veranschaulicht, besteht.

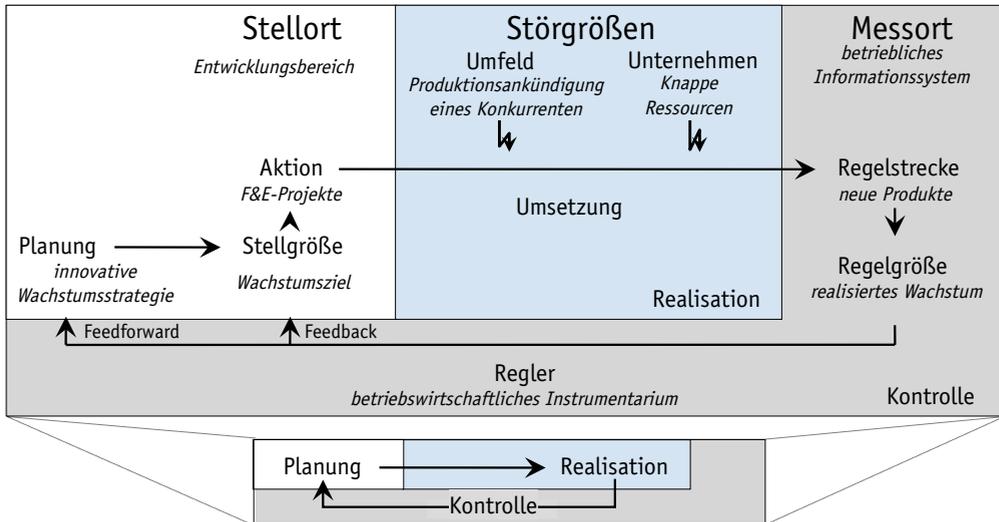
Controlling als kybernetischer Steuerungskreislauf

#### Beispiel 1.3 (Fortsetzung) Kybernetischer Controllingkreislauf

▶▶ Joachim Zimmermann überlegt, wie er so einen »Unternehmens-Thermostat« für sich nutzen könnte. Sein Unternehmen will in den nächsten Jahren wachsen. Der Wettbewerb in seinem gehobenen Produktsegment ist hart, da permanent Innovationen auf den Markt kommen. Sein Unternehmen verfügt nur über knappe Ressourcen und täglich kann vieles passieren, was sein junges Unternehmen aus der Bahn werfen kann. Die Idee vom Controlling findet er faszinierend, sie könnte ihm weiterhelfen. ◀◀

Abb. 1-12

Controlling als kybernetisches System (Quelle: in Anlehnung an Günther [1991], S. 53)



Aus den Aufgaben der Führung lassen sich verschiedene Teilprozesse des Controllings ableiten (vgl. Günther [1991], S. 50 ff., Hahn/Hungenberg [2001], S. 46 und Horváth et al. [2015], S. 40 und 71 ff.):

- ▶ Eine sinnvolle Steuerung ist nur möglich, wenn im Unternehmen **Ziele** vorliegen. Die Ziele werden i. d. R. vom Management festgelegt bzw. sind vom Controlling einzufordern, da sonst eine zielgerichtete Planung nicht möglich ist. Die Ziele können in **Formal-** oder **Wertziele** (die monetären Oberziele des Unternehmens), **Sachziele** (die Struktur des Produktprogramms und der bedienten Märkte des Unternehmens) oder **Sozialziele** (zur Gestaltung der Beziehungen zu Mitarbeitern, Kunden, Lieferanten etc.) differenziert werden (vgl. Hahn/Hungenberg [2001], S. 272, Baum/Coenberg/Günther [2013], S. 13). Von besonderer Bedeutung für das Controlling sind die Formal- oder Wertziele, die sich in den bereits oben im dritten Abschnitt erläuterten **Oberzielen Liquidität, Erfolg und Nachhaltigkeit** bzw. ökonomischer Nachhaltigkeit monetär gemessen als **Unternehmenswert** konkretisieren lassen. Sie sind ursächlich mit den bereits beschriebenen vier Teilsystemen des Rechnungswesens verknüpft.
- ▶ Durch die **Planung** wird gedanklich vorweg genommen, welche Handlungen im Unternehmen ergriffen werden müssen, um die gesetzten Ziele zu erreichen. In der Sprache der Systemtheorie, die dem kybernetischen Cont-

Ziele als Teil  
des Controllings

Planung als Teil  
des Controllings

---

 Strategische und operative Planung

rollingkreislauf zugrunde liegt, werden die Unternehmensziele, wie im Beispiel das Wachstumsziel, als **Stellgröße** und die zu ergreifenden Maßnahmen als **Aktionen** bezeichnet. Mögliche Maßnahmen eines Unternehmens wären z.B. ein Forschungs- und Entwicklungs (F&E)-Programm, mit dessen Hilfe neue Produkte entwickelt werden, um das gewünschte Unternehmenswachstum von z.B. 10% zu erreichen. Die F&E-Abteilung, die die neuen Produkte entwickeln soll, wird analog auch »**Stellort**« genannt, d.h. der Ort, an dem die Stellgröße (= Wachstumsziel) eingestellt wird. Die Planung und die Entscheidung werden auch als »**Willensbildung**« bezeichnet.

Die Planung kann nun wiederum in eine strategische und operative Planung zerlegt werden (zur Abgrenzung Günther [1991], S. 54 ff. und Langguth [1994], S. 27 ff.). Teilweise erfolgt auch eine Dreiteilung in eine strategische, taktische und operative Planung, die hier jedoch nicht weiter verfolgt wird (Hahn/Hungenberg [2001], S. 107 sowie S. 291 ff.).

Die **strategische Planung** wählt z.B. die Produkt- oder Technologiebereiche aus, die langfristig attraktiv sind und in denen das Unternehmen eine gute relative Technologiestärke besitzt. Die strategische Planung ist langfristig angelegt und strebt danach, das Unternehmen möglichst in Einklang mit den Chancen und Risiken des Umfelds zu bringen. Sie strebt daher nach **Effektivität**, d.h. nach einer bestmöglichen Erreichung der einmal gesetzten Ziele.

Die **operative Planung** hingegen strebt nach einer kurzfristigen Optimierung der **Effizienz** (d.h. optimale Input/Output-Relation) bei einem kurzfristig i. d. R. gegebenen, nicht veränderbaren Rahmen. So werden z.B. die strategisch angestoßenen Entwicklungsprojekte mit der Hilfe von Projektstrukturplänen in Meilensteinpläne zerlegt (vgl. z.B. Kapitel 12), um zu kontrollieren, ob die mittels der Planung bewilligten Kosten und Zeiträume sowie die geforderten Leistungen auch tatsächlich erreicht werden.

- ▶ Während der **Realisation** werden nun die in der Planungsphase entworfenen Maßnahmen umgesetzt. In der Regel wirken dabei **Störgrößen** sowohl aus dem **Unternehmensumfeld** (z.B. Konkurrenten, die neue Produkte auf den Markt bringen oder Kunden, die ihr Nachfrageverhalten verändern) als auch aus dem **Unternehmen** (z.B. die Überschreitung von Projektzeiten aufgrund ungeplanter technischer Schwierigkeiten in der Entwicklung oder aufgrund des Ausfalls oder Weggangs von erfahrenen Mitarbeitern) auf die Umsetzung der Pläne.
- ▶ Durch die **Kontrolle** wird mit der Hilfe des betrieblichen Informationssystems (**Messort**) gemessen, welche Umsatzerlöse auf neue Produkte (**Regelstrecke**) zurückzuführen sind und damit welches Umsatzwachstum tatsächlich realisiert werden konnte (**Regelgröße**). Die Kontrolle erlaubt nun einerseits i.S. eines **Single Loop Learning** oder eines **Feedbacks** einen Vergleich, ob die gesetzten Ziele tatsächlich erreicht wurden (**Plan-** bzw. **Soll-Ist-Vergleich**) und welche Ursachen die Abweichungen erklären (**Abweichungsanalyse**, vgl. Kapitel 6 und Kapitel 11). Andererseits ermöglichen eventuelle Abweichungen auch ein sog. **Double Loop Learning** oder **Feed-**

---

 Störgrößen in der Realisation

---

 Kontrolle als Teil des Controllings

**forward**, in dem aus den gemachten Erfahrungen Konsequenzen für die zukünftige Planung gezogen werden (z.B. indem gezielte Marktanalysen bei angedachten neuen Produkten durchgeführt werden, um Marktpotenziale zu bewerten). Die Anordnung der Umsetzung und deren Kontrolle wird in Ergänzung zum Begriff der Willensbildung auch als »**Willensdurchsetzung**« bezeichnet.

### Beispiel 1.3 (Fortsetzung) Ziele und Kontrolle

▶▶ Joachim Zimmermann hat verstanden. Für sein Unternehmen ergeben sich zwei wesentliche Schlussfolgerungen. Zum einen, macht ein Controlling ohne Ziele keinen Sinn, da sonst unklar ist, wohin er steuern soll. Zum anderen, Kontrolle gehört ursächlich zur Planung und ist keineswegs negativ. Im Gegenteil, die Kontrolle erlaubt ihm, aus Fehlern oder Abweichungen der Vergangenheit zu lernen und seine Ziele dennoch zu erreichen. ◀◀

Verfeinert man den Planungs- und Kontrollprozess weiter, kann der Planungsprozess in die **Zielplanung**, die **strategische Planung** und eine **operative Planung** sowie eine **gesamunternehmensbezogene Planung** unterteilt werden. Letztere fasst die umfangreichen operativen und strategischen Teilpläne auf der Ebene des Gesamtunternehmens zu einer Finanz- und Finanzierungsrechnung (z.B. eine mittelfristige Bilanz- und GuV-Planung oder eine Kapitalbedarfsplanung; vgl. Kapitel 21) zusammen.

Der Kontrollprozess besteht neben der **operativen Kontrolle** (z.B. als Abweichungsanalyse von Kosten) (vgl. hierzu Kapitel 6) und Ergebnissen (vgl. hierzu Kapitel 11) und der **strategischen Kontrolle** (vgl. Baum/Coenenberg/Günther [2013], S. 359 ff.) aus der Ausgestaltung geeigneter **Anreizsysteme** für Mitarbeiter und Manager (vgl. hierzu auch Kapitel 20 und 21) oder letztlich, falls die Ziele nicht erreicht würden, aus der **Zielrevision** (Abbildung 1-13).

#### 1.9.2.2 Deutschsprachige Controlling-Konzeptionen

Wird von obigem Verständnis eines kybernetischen Controllingkreislaufes ausgegangen, stellt sich nun die Frage, wie weit Controlling als Subsystem der Führung gefasst werden kann. Hierzu wurde im deutschsprachigen als auch im angloamerikanischen Raum in den letzten Jahren eine umfangreiche Diskussion geführt. Zum einen geht es um die Frage, inwieweit die drei Subsysteme Planung, Kontrolle und Informationsversorgung einbezogen werden. Zum anderen stellt sich die Frage, ob das Controlling über diese drei Subsysteme hinaus auch noch Wirkung auf andere Führungssysteme entfalten sollte. Mit einer **Konzeption des Controllings** soll geklärt werden, worin die Funktion des Controllings besteht und welche Merkmale sie bestimmen.

Im Einzelnen werden folgende deutschsprachige Controlling-Konzeptionen diskutiert und wie nachfolgend dargestellt systematisiert, wobei zu beachten ist, dass häufig die Zuordnung zu einzelnen Konzeptionen nicht von den ge-

---

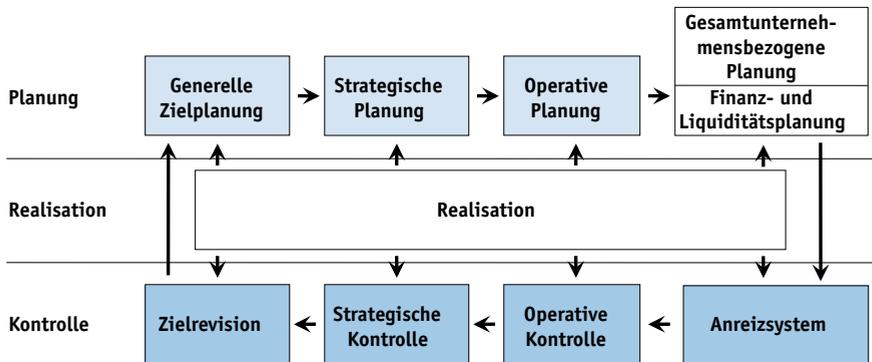
Teilprozesse der Planung  
und der Kontrolle

---

Deutschsprachige Controlling-Konzeptionen

Abb. 1-13

Zerlegung des Planungs- und Kontrollprozesses im kybernetischen Controllingkreislauf (Quelle: Günther [1997], S. 69 in begrifflicher Anlehnung an AK »Langfristige Unternehmensplanung« [1977], S. 2ff.)



nannten Vertretern selbst, sondern von dritten Autoren vorgenommen wurde (vgl. zur Klassifikation der Konzeptionen Zenz [1998], S. 38f., Ahn [1999], S. 113, Weber/Schäffer [1999], S. 732, Binder [2006], S. 15ff.; zum Vergleich einzelner Konzeptionen z.B. Küpper et al. [2013], S. 19ff.; Günther [2013]):

- ▶ **Informationsversorgungsorientierter Ansatz:** Controlling wird hier als alleiniger Betrieb des Informations(versorgungs)systems mit hohem Bezug zum Rechnungswesen verstanden (vgl. z.B. Reichmann [2011], S. 5ff.).
- ▶ **Regelungsorientierter Ansatz:** Controlling dient dem Betrieb des Planungs-, Kontroll- und gegebenenfalls Informations(versorgungs)systems und strebt nach einer Entscheidungsunterstützung des Managements. Das Schrifttum ordnet hier z.B. die Konzeption von Hahn/Hungenberg ein (vgl. Hahn/Hungenberg [2001], S. 265ff., klassifiziert z.B. nach Binder [2006], S. 16). Dieser Ansatz greift auf Grundgedanken der **Entscheidungslehre** zurück, in dem das Controlling angesichts verschiedener Handlungsalternativen (Aktionen) und verschiedener möglicher Entwicklungen im Unternehmensumfeld (Zustände) zu einer optimalen Entscheidung durch Optimierung einer geeigneten Entscheidungsfunktion (z.B. Deckungsbeiträge, Gewinne oder Kapitalwerte) kommt (vgl. Günther [2004], S. 321ff.). Auch das neue Controller-Leitbild und die Kernelemente des Controllings des Internationalen Controller Vereins (ICV) in Zusammenarbeit mit der International Group of Controlling (IGC) sind u.E. durch die primäre Entscheidungsunterstützung und Business-Partner-Funktion des Controllers dem regelungsorientierten Ansatz zuzuordnen (vgl. Losbichler [2013] und ICV/IGC [2013]).
- ▶ **Begrenzt Führungsgestaltender Koordinationsansatz:** In diesem Verständnis stellt die Koordination der drei Subsysteme Planung, Kontrolle und

Informationsversorgender  
Ansatz

Regelungsorientierter  
Ansatz

Begrenzt führungs-  
gestaltender Koordinations-  
ansatz

Informationsversorgung den Kern des Controllings dar. Horváth entwickelte bereits 1978 den Koordinationsansatz (vgl. Horváth et al. [1978], ähnlich auch Müller [1974] sowie zur Darstellung ausführlich Horváth et al. [2015], S. 65 ff.). Die Koordinationsfunktion kann nach Horváth in eine sog. **systembildende** und eine **systemkoppelnde Koordination** zerlegt werden. Erstere besteht in der Bildung aufeinander abgestimmter formaler Systeme, wie des Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungssystems, der Schaffung besonderer Koordinationsorgane und/oder von Regelungen zur Behandlung von im Controllingssystem auftretenden Koordinationsproblemen. Die systemkoppelnde Koordination besteht in Abstimmungsprozessen innerhalb des entworfenen Systems, um Probleme lösen zu können und auf etwaige »Störungen« reagieren zu können (vgl. Horváth et al. [2015], S. 46 ff.).

Auch Weber vertrat zunächst den koordinationsorientierten Ansatz, wobei er die Koordination der Führungssysteme auf diejenigen Subsysteme eingrenzte, in denen das Planungssystem eine herausgehobene Bedeutung besitzt und in denen der wesentliche Teil der Koordination des Ausführungssystems mittels Plänen erfolgt (vgl. Weber [1995], S. 45 f.).

- ▶ **Umfassender Koordinationsansatz:** Schmidt und Küpper erweitern das koordinationsorientierte Controlling-Konzept, in dem die Koordination nicht nur auf einzelne Führungsteilsysteme beschränkt wird, sondern auf die **Koordination des Führungsgesamtsystems** zur Sicherstellung einer zielgerichteten Steuerung ausgedehnt wird. Damit beschränkt sich die Koordination nicht auf die Abstimmung von Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungssystem, sondern bezieht ganz bewusst sowohl die Schaffung entsprechender Organisationsstrukturen (Führungssystem **Organisation**) als auch die Gestaltung von Anreizsystemen und Zielvereinbarungen (**Personalführungssystem**) mit ein. Damit beinhaltet diese Controlling-Konzeption implizit auch alle vorgenannten Controlling-Konzeptionen (vgl. Schmidt [1986], S. 56 f.; Küpper [1987], S. 82 ff., Küpper/Weber/Zünd [1990], S. 283, en detail Küpper et al. [2013], S. 33 ff.).

Dabei kann ein weites Spektrum von unterschiedlichen Instrumenten für die Koordination im Controlling eingesetzt werden. Die **isolierten Koordinationsinstrumente** betreffen dabei nicht nur das Führungssystem des Unternehmens, sondern auch das Ausführungssystem, während die **übergreifenden Koordinationsinstrumente** auch andere Subsysteme der Führung (wie z.B. Organisation und Personalführung) einbeziehen (Abbildung 1-14).

- ▶ **Führungsorientierter Ansatz:** Einzelne Autoren definieren Controlling als einen Teilbereich der Unternehmensführung, der für eine konsequente Zielausrichtung des Unternehmens verantwortlich ist (vgl. z.B. Krüger [1979], S. 158 ff., Siegart [1986], S. 109 oder Dellmann [1992], S. 115 f.).
- ▶ **Rationalitätssichernder Ansatz:** Ausgehend von der Zerlegung des Führungsprozesses in Willensbildung, Willensdurchsetzung, Ausführung und Kontrolle, die mit dem oben beschriebenen kybernetischen Controllingkreislauf vergleichbar ist, wird Controlling als **System zur Rationalitätssicherung** in

---

Umfassender Koordinationsansatz

---

Koordinationsinstrumente

---

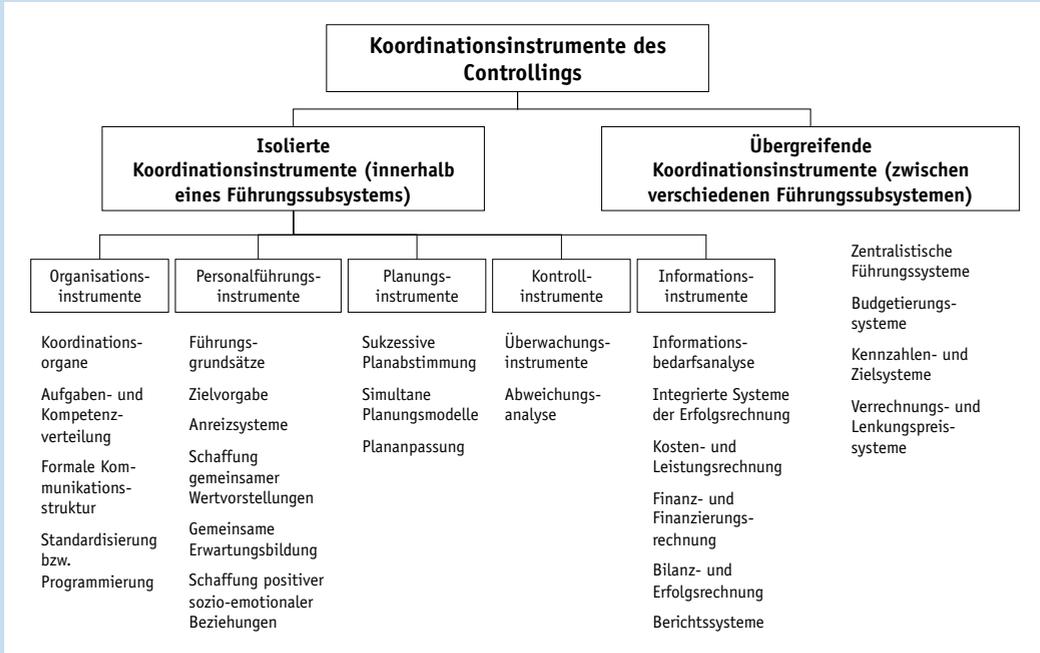
Führungsorientierter Ansatz

---

Rationalitätssichernder Ansatz

Abb. 1-14

Isolierte und übergreifende Koordinationsinstrumente (Quelle: in Anlehnung an Küpper et al. [2013], S. 47)



den verschiedenen Stufen des Führungsprozesses verstanden. Rationalität wird als sog. **Zweckrationalität** definiert, die nach einer effizienten Mittelverwendung bei gegebenem Zweck abzielt. Der übergeordnete Zweck des Unternehmens wird dabei nicht in den vom Unternehmen oder seinen Managern individuell vorgegebenen Zielen, sondern in der alle anderen Ziele dominierenden monetären kurz- oder längerfristigen Erfolgsmaximierung gesehen. Die Sicherung der Rationalität erfolgt für die Phase der Willensbildung durch Optimierung des Verhältnisses von Reflexion und Intuition, d. h. von Kopf- versus Bauchentscheidung. Durch die Sicherstellung der adäquaten Datenbereitstellung soll für die Verwendung der richtigen Informationen gesorgt werden, womit informationsversorgende Controllingkonzeptionen in den Ansatz integriert werden. Die Rationalitätssicherung in der Willensdurchsetzung und Kontrolle erfolgt durch eine »richtige« Verbindung von Durchsetzungs- und Realisationserfahrungen, womit Weber/Schäffer auch führungsorientierte Controlling-Konzeptionen und den Koordinationsansatz nach Horváth integrieren wollen. Letztlich sehen sie Rationalitätssicherung auch in einer »richtigen« Verbindung mit anderen Führungshandlungen. Dies schließt den umfassenden Koordinationsansatz z.B. nach Küpper mit ein (vgl. Weber/Schäffer [1999] und Schäffer/Weber [2004]).

Vor dem Hintergrund der Diskussion verschiedener Controlling-Konzeptionen stellt Küpper folgende Anforderungen an die **Eigenständigkeit des Controllings als betriebswirtschaftliche Teildisziplin** (vgl. Küpper [2004] und Küpper et al. [2013], S. 10f.):

- ▶ eigenständige Problemlösung,
- ▶ theoretische Fundierung und
- ▶ die Bewährung in der Praxis.

Nach Küpper et al. ist für den informationsversorgenden und regelungsorientierten Ansatz fraglich, ob es sich um einen eigenständigen Controlling-Ansatz handelt oder ob nicht »nur« ein verbessertes, entscheidungsorientiertes Rechnungswesen i. S. einer Unternehmensrechnung vorliegt (vgl. Küpper et al. [2013], S. 21). Für die beiden koordinationsorientierten Ansätze und die Rationalitätssicherungsfunktion wird jedoch i. d. R. von einem eigenständigen Ansatz ausgegangen. Für die theoretische Fundierung als auch die Anwendung in der Praxis bedeutet dies, dass Controlling mehr ist als rechnungswesenbasierte Entscheidungsunterstützung für das Management und ursächlich mit der Koordinations- bzw. Rationalitätssicherungsfunktion verbunden ist.

Im Schrifttum wird eine intensive **Diskussion** geführt, welcher der genannten Ansätze die geeignetste Controlling-Konzeption darstellt. Ohne die Gesamtheit der Diskussion darstellen zu wollen, sollen einige, für das Controlling-Verständnis wesentliche Aspekte betont werden (zur Diskussion vgl. z.B. Wall [2000], Pietsch/Scherm [2001], Irrek [2002], Schneider [2005], Küpper et al. [2013], S. 19 ff.; Berens et al. [2013]):

- ▶ Trotz anscheinend umfangreich diskutierter Unterschiede in den Controlling-Konzeptionen zeigen Sammelrezensionen von Lehrbüchern eine relativ große Übereinstimmung in der Darstellung der **Methoden und Instrumente** des Controllings, die in allen Werken einen breiten Raum einnehmen (vgl. z.B. Günther/Niepel [2000] und ähnlich Wall [2008]).
- ▶ Unstrittig scheint ebenso nach wie vor zu sein, dass das **Rechnungswesen**, und hier insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung, eine wesentliche Säule des Informationsversorgungssystems darstellt. Dennoch erfährt das Controlling zunehmend Erweiterungen, so dass nicht nur monetäre Rechnungswesendaten, sondern zunehmend auch **andere quantitative und qualitative Informationen** (z.B. zur Produktqualität oder zu Prozessdurchlaufzeiten) i. S. eines Performance Measurement und Managementsystems verarbeitet werden (vgl. z.B. Baum/Coenenberg/Günther [2013], S. 410 ff.).
- ▶ Unabhängig davon, welche Controlling-Konzeption gewählt wird, ist die Notwendigkeit einer grundlegenden **Informationsversorgung** für die Unternehmenssteuerung unstrittig.
- ▶ Alle weitergehenden Controlling-Konzeptionen beruhen auf der **Dualität von Planung und Kontrolle**, die auch durch den kybernetischen Steuerungsprozess zum Ausdruck kommt. Kontrolle wird daher vielfach als Zwillingfunktion der Planung verstanden (vgl. z.B. Schäffer [2001], S. 52 f.). Küpper et al. kritisieren diese Darstellung, da sie die Rolle der **Kontrolle**

---

Anforderungen an Controlling als eigenständige Disziplin der BWL

---

Diskussion der Controlling-Konzeptionen

als **eigenständiges Führungsinstrument** unterschätzt. Sie postulieren, dass »Kontrollen nicht in allen Fällen eine Planung ... voraussetzen und man auch andere als Ist-Werte prüfen kann« (Küpfer et al. [2013], S. 253). Der Einschätzung von Küpfer et al. hinsichtlich der Eigenständigkeit der Kontrolle als Führungsinstrument kann grundsätzlich zugestimmt werden. Andererseits ist Planung ohne Kontrolle der Planrealisierung nicht sinnvoll. Daher wird im Folgenden der Planung stets die Kontrolle zugeordnet. In umgekehrter Richtung muss der Zusammenhang jedoch nicht notwendigerweise gelten.

- ▶ Die **Koordination** des Planungs- und Kontrollsystems sowie die Koordination mit anderen Führungssystemen ist ein wesentliches Merkmal des Controllings, um Unternehmenssteuerung i. S. der Verfolgung der drei Oberziele Liquidität, Erfolg und Nachhaltigkeit angesichts vielfältiger Interdependenzen zwischen den einzelnen Teilbereichen (z.B. zwischen Beschaffung, Produktion und Absatz oder zwischen verschiedenen Unternehmensbereichen) ganzheitlich wahrnehmen zu können.
- ▶ Explizit sei auch auf die Bedeutung der **Schnittstellen** mit anderen, zunächst einmal Controlling-fremden Führungssystemen, wie der **Persönalführung** oder der **Organisation** verwiesen. Da das Unternehmen als soziotechnisches System verstanden wird, muss Unternehmenssteuerung sich auch z.B. mit der Ausgestaltung von Anreizsystemen (z.B. über Kapitalbeteiligungen oder Bonusbanken) oder der optimalen Gestaltung der Aufbau- und Ablauforganisation (z.B. im Rahmen der Prozesskostenrechnung oder der Prozessanalyse) beschäftigen.
- ▶ Die Aufgabe des Controllings besteht in der **Unterstützung der Unternehmensführung**, d. h. des Managements. Controlling ist folglich keine andere Art von Unternehmensführung (z.B. im Sinne einer Unternehmensführung mithilfe von Zielen, Planung und Kontrolle oder gar nur eine Unternehmensführung mit der Hilfe von Zahlen) (vgl. ähnlich Weber/Schäffer [1999], S. 732f.). Controlling ist damit nicht mehr und nicht weniger als **eines von mehreren Subsystemen der Führung**, das je nach Controlling-Konzeption in weitere Subsysteme, wie Planung, Kontrolle oder Informationsversorgung, unterteilt werden kann.
- ▶ Erweitert man das Controlling-Verständnis auch um die Berücksichtigung von Aspekten der Verhaltenssteuerung i. S. eines **verhaltensorientierten Controllings** (vgl. hierzu z.B. Weber et al. [2003], Bramsemann et al. [2004], Hirsch [2007]), so wird auch die **Sicherung von Rationalität** i. S. von Weber/Schäffer zu einem integralen Bestandteil des Controllings. Diese Funktion kann jedoch auch einem erweiterten Koordinationsansatz zugeordnet werden, indem z.B. an der Stelle der bislang dominierenden sog. Principal-Agent-Ansätze (vgl. Kapitel 19) weitere Verhaltensmodelle, wie z.B. beschränkte kognitive Fähigkeiten der Handelnden, berücksichtigt werden (vgl. ähnlich Bramsemann et al. [2004], S. 564).

Zusammenfassend wird daher u.E. Controlling wie folgt verstanden:

**Controlling** ist ein System der rechnungswesengestützten Informationsgenerierung und -verarbeitung zur Unterstützung der Unternehmensführung durch Planung und Kontrolle sowie zur Koordination mit anderen Führungssystemen.

Betrachtet man zur Umsetzung und zum Verständnis der Controlling-Konzeptionen die Unternehmenspraxis, zeigen **empirische Studien** durchaus unterschiedliche Befunde (vgl. zur Umsetzung des Controllings in der Praxis z.B. auch die Studien von Amshoff [1993], Niedermayr [1994], Stoffel [1995], Horváth et al. [1999], Weber et al. [2006]; Berens et al. [2013]):

- ▶ In Zusammenarbeit mit dem Internationalen Controller-Verein untersuchten Weber et al. neben anderen Aspekten auch das Controlling-Verständnis. In der Studie ordnen sich 37,4% der Befragten dem Rationalitätssicherungsansatz, 23,6% dem informationsversorgenden Ansatz, 23,5% dem regelungsorientierten und »nur« 15,5% dem koordinationsorientierten Ansatz zu (vgl. Weber et al. [2006], S. 31).
- ▶ Eine Befragung der Konzern-Controller der 110 börsennotierten Unternehmen aus dem DAX, MDAX und TecDAX durch Ernst et al. ergab die höchsten Zustimmungswerte für die begrenzte Koordinationsfunktion des Controllings (97% mit voller oder teilweiser Zustimmung), gefolgt vom regelungsorientierten Ansatz (95%), dem erweiterten Koordinationsansatz (93%) und dem Informationsversorgungsansatz (91%). Mit etwas Abstand folgen der führungsorientierte Ansatz (73%) und das rationalitätssichernde Verständnis (64%) (Mehrfachantworten waren möglich; vgl. Ernst et al. [2008], S. 732 f.).
- ▶ Günther/Gonschorek befragten mittelständische Unternehmen im Rahmen einer Studie zur wertorientierten Steuerung. Wie Abbildung 1-15 zeigt, dominiert die Entscheidungsunterstützung i.S. eines regelungsorientierten Ansatzes, gefolgt von der Rationalitätssicherung und der Koordinationsfunktion. Ebenso bestätigen auch die Mehrheit der 306 antwortenden Unternehmen die hohe Bedeutung des Controllings als Teil der Unternehmensführung (vgl. Günther/Gonschorek [2011], S. 21 f.).
- ▶ Eine Befragung von Ahn bei 218 antwortenden deutschsprachigen Controlling-Professoren zeigt, dass der begrenzt führungsorientierte Koordinationsansatz mit 41,7% die am häufigsten genannte Controlling-Konzeption, gefolgt vom regelungsorientierten Ansatz mit 22,0%, dem informationsversorgenden Ansatz mit 13,8% und dem erweiterten Koordinationsansatz mit 12,4% darstellt. Den führungsorientierten Ansatz präferieren nur 3,2% und die Struktur- und Ablaufgestaltung aller Führungsteilsysteme, die als rationalitätssichernder Ansatz interpretiert werden kann, 6,9% der Antwortenden (vgl. Ahn [1999]).

---

Controlling-Definition

---

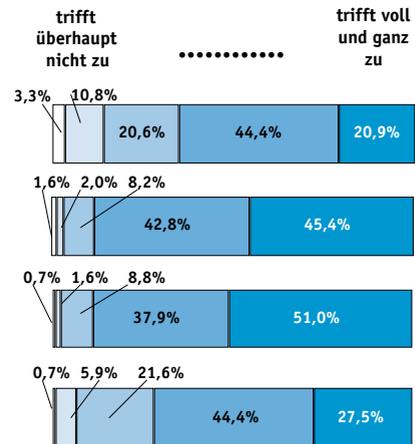
Empirische Studien

Abb. 1-15

### Akzeptanz von Controlling-Konzeptionen in mittelständischen Unternehmen (Quelle: Günther/Gonschorek [2011], S. 22)

#### Sind die folgenden Aussagen zutreffend?

- 1) Controlling hat die Aufgabe, Entscheidungen in Teilbereichen zielorientiert zu koordinieren. **(Koordinationsfunktion)** (n = 306)
- 2) Controlling ist Teil der Führungsaufgabe. **(Führungsfunktion)** (n = 306)
- 3) Controlling ist ein System, um Entscheidungen der Unternehmensleitung vorzubereiten und zu unterstützen. **(Entscheidungsunterstützungsfunktion)** (n = 306)
- 4) Controlling sichert die Rationalität der Unternehmensführung in der jeweiligen Unternehmenssituation. **(Rationalitätsfunktion)** (n = 304)



#### Angloamerikanische Controlling-Konzeptionen

##### 1.9.2.3 Angloamerikanische Controlling-Konzeptionen

Das Pendant zum Controlling stellt im angloamerikanischen Raum das »**Management Accounting**« oder das »**Management Control**« dar. Das Controllingssystem selbst als Subsystem der Führung wird i. d. R. als »**Management Control System (MCS)**« bezeichnet (vgl. Chenhall [2007], S. 164 f.; Merchant/Van der Stede [2012] und Anthony et al. [2014]).

In der englischsprachigen Literatur ist zum einen eine sehr enge **Auffassung von »Management Accounting«** (synonym: »**Managerial Accounting**«) zu finden, die sich im Wesentlichen auf die Kosten- und Leistungsrechnung und deren Anwendungen beschränkt (vgl. z. B. Weetman [2006]; Kaplan et al. [2011] oder Bhimani et al. [2015]). Zum anderen richtet sich »Management Accounting« in einer etwas weiteren Sicht auf sämtliche finanziellen Informationen und umfasst inhaltlich den gesamten Prozess der Planung und Kontrolle sowie der Informationsversorgung. Die **Konzeption des angloamerikanischen »Management Control Systems«** ist jedoch stark von der Organisations- und Managementlehre beeinflusst, wie nachfolgende Darstellung einiger wesentlicher Ansätze deutlich macht.

Als Startpunkt der Diskussion sog. »**Management Control-Systeme (MCS)**« wird in der angloamerikanischen Literatur Anthony [1965] angesehen. Anthony etablierte »Management Control« unabhängig vom Rechnungswesen oder

der Managementlehre und stellte die **Nutzung von Rechnungsweseninformationen** über reine Techniken zur effizienten Generierung und Aufbereitung derartiger Informationen. Er teilt Planungs- und Kontrollsysteme in drei Prozesse ein: die **strategische Planung**, »**Management Control**« und »**Operational Control**«. »Control« kann dabei, wie im Englischen üblich, eher mit »Steuerung« als mit »Kontrolle« übersetzt werden. Während die strategische Planung sowohl die Setzung langfristiger Ziele, als auch die Formulierung langfristiger Pläne für die ganze Organisation umfasst, sichert »Operational Control« die Effektivität (Erreichung der Ziele) und Effizienz (Relation von Input zu Output bei der Zielerreichung) der täglichen Aufgaben. »Management Control« verbindet die strategische Planung und das »Operational Control«, indem langfristige strategische Ziele in kurzfristige operative Unterziele für einzelne Teile des Unternehmens verfeinert werden. Damit kommt dem »Management Control« eine planende sowie integrierende oder koordinierende Aufgabe zu, die durch eine Kontrollfunktion ergänzt wird (»**Monitoring and Feedback Function**«).

Im Ansatz von Anthony wird der **kybernetische Controllingprozess** deutlich, ebenso wie die Unterstützung des **Koordinationsansatzes**. Hervorzuheben sind der **Fokus auf eine finanzielle und rechnungswesenbasierte Steuerung** und damit die Vernachlässigung der Schnittstellen zu angrenzenden informellen oder kulturellen Steuerungsansätzen, die bewusste **Trennung sowohl von Controlling und strategischer Planung** als auch von **Controlling und operativer Steuerung** sowie die **mittelfristige Sicht** des »Management Control« als Verbindung von strategischer Planung und operativer Steuerung (vgl. Otley [1994]; Otley et al. [1995]; Langfield-Smith [1997]; Merchant/Otley [2007]).

Seit der frühen Diskussion von Controlling als »Management Control« im angloamerikanischen Raum durch Anthony haben sich »Management Control«-Systeme gerade durch die inhaltlichen Kritikpunkte an Anthony's Ansatz weiterentwickelt. Betrachtet man angloamerikanische Lehrbücher und Lehrpläne, so zeigen sich einige dominierende Ansätze, die nachfolgend kurz vorgestellt werden (vgl. den Überblick bei Strauss/Zecher [2013]):

#### **Management Control System-Ansatz von Anthony/Govindarajan [2007]:**

In Weiterentwicklung von Anthony [1965] stellt für die beiden Autoren »**Management Control**« »the process by which managers influence other members of the organization to implement the organizations's strategies« (Anthony/Govindarajan [2007], S. 17) dar. Wie bei Anthony [1965] bildet »Management Control« die Schnittstelle zwischen strategischer Planung und operativer Steuerung (»Task Control«) (vgl. auch Anthony et al. [2014]). Abbildung 1-16 gibt den zugrunde liegenden **formalen Steuerungsprozess** dieses »Management Control«-Ansatzes wieder.

Ausgehend von den Zielen und der Strategie des Unternehmens wird eine **strategische Planung** entwickelt, die mittels der **Budgetierung** auf die operativen Einheiten (sog. »Responsibility Center«) des Unternehmens (z. B. verschiedene Geschäftsbereiche oder einzelne Funktionen) heruntergebrochen

---

Kybernetischer  
Controllingansatz  
nach Anthony

---

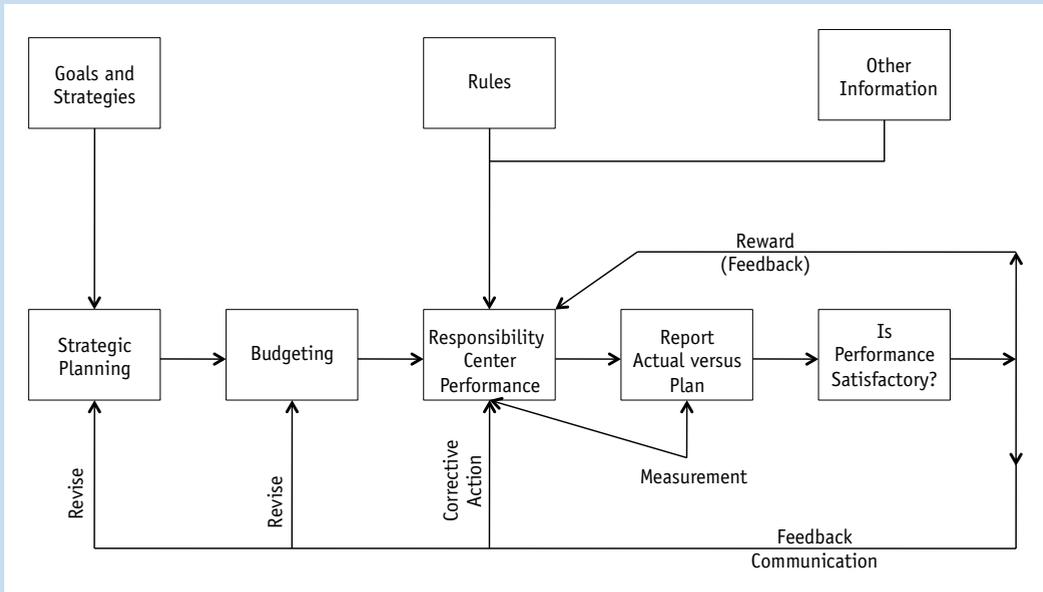
Ansätze von Management  
Control Systems

---

MCS-Ansatz von Anthony/  
Govindarajan

Abb. 1-16

Formaler Steuerungsprozess des »Management Control«-Ansatzes nach Anthony/Govindarajan  
(Quelle: Anthony/Govindarajan [2007], S. 105)



wird. Diese Teilbereiche erbringen die operative Leistung des Unternehmens (»Performance«), indem sie weitere Regeln (»Rules«) und Informationen berücksichtigen. Mittels des **Berichtswesens** wird die Zielerreichung überprüft, indem Ist-Werte (»Actual«) mit Plan-Werten (»Plan«) verglichen werden. Sowohl zur Ermittlung der Leistung des Unternehmens als auch zum Plan-Ist-Vergleich ist die **Messung** (»Measurement«) von finanziellen und nichtfinanziellen Steuerungsgrößen gefordert. Auf der Basis des Berichtswesens wird entschieden, ob die erreichte Leistung (»Performance«) zufriedenstellend ist. In zwei **Feedback-Schleifen** (zum einen das **Vergütungssystem**, zum anderen das **Kommunikationssystem**) wird den »Responsibility Centers«, d.h. den einzelnen Bereichen, Feedback zur Leistungserreichung gegeben. Dabei ist es auch möglich, dass geplante Maßnahmen angepasst werden (»Corrective Action«) oder **Budgets** sowie die **strategische Planung** revidiert werden. Der MCS-Ansatz von Anthony/Govindarajan [2007] und Anthony et al. [2014] beinhaltet einen **kybernetischen Controllingkreislauf**, wie er ähnlich auch in den deutschsprachigen Ansätzen enthalten ist. Zudem schließen beide Autoren **informelle Steuerungsmechanismen** (wie »Personnel Controls« oder »Cultural Controls«) explizit aus, denen in den nachfolgenden Ansätzen jedoch eine bedeutende Rolle zukommt. Dieses Konzept folgt damit bewusst einem sog. »Command and

**Control«-Ansatz**, d. h. vorgegebene oder abgeleitete Ziele werden über Strategien und Maßnahmen vom Management angewiesen und deren Umsetzung überwacht.

#### **Object of Control Framework von Merchant/Van der Stede [2012]:**

Ähnlich wie der rationalitätssichernde Controlling-Ansatz geht das »Object of Control Framework« von drei hauptsächlichen **Managementproblemen** aus: fehlende Zielsetzungen (z. B. nicht existierende Ziele in Organisationen oder persönliche Ziele, die sich nicht mit den Organisationszielen decken), Motivationsprobleme (z. B. beschränkter Wille, sich für das Unternehmen und dessen Ziele einzusetzen) und persönlichen Beschränkungen (z. B. beschränkte kognitive Verarbeitungskapazitäten). »Management Control« tritt damit an, menschliches Verhalten so zu steuern, dass die Gesamtziele der Organisation erreicht werden. Nach Merchant/Van der Stede dient »Management Control« der Sicherung von Kongruenz zwischen der Organisation und ihren Mitarbeitern bezüglich ihrer Ziele und Strategien. Als Steuerungsinstrumente (»Controls«) zur Sicherung dieser Aufgaben schlagen sie »**Result Controls**« (Steuerung der Ergebnisse des Verhaltens von Mitarbeitern), »**Action Controls**« (Steuerung der Maßnahmen), »**Personnel Controls**« (die Steuerung der Individuen als Einzelpersonen z. B. über Selbstmotivation oder Selbstkontrolle) und »**Cultural Controls**« (Steuerung über Unternehmenskultur, wie z. B. gegenseitige Kontrolle, Teamwork oder Gruppendruck) vor. In diesem Ansatz zeigt sich, dass sowohl formelle als auch informelle Steuerungsmechanismen einbezogen werden. Welches der drei oben angesprochenen Managementprobleme durch welchen der vier Controls gelöst werden kann, wird in Abb. 1-17 dargestellt.

---

Object of Control  
Framework von Merchant/  
Van der Stede

#### **Levers of Control Framework von Simons [1995, 2000, 2014]:**

Ähnlich wie Merchant/Van der Stede [2012], jedoch konträr zu Anthony/Govindarajan [2007] wählt Simons [1995, 2000, 2014] in seinem »**Levers of Control (LoC) Framework**« explizit einen weiten Ansatz, indem er auch informelle Steuerungsinstrumente einbezieht. Der LoC-Ansatz steht damit im Kontrast zur »Command and Control«-Philosophie im Ansatz von Anthony/Govindarajan [2007]. Auch der LoC-Ansatz beruht wie die vorangehenden beiden Konzepte auf einem Prozessverständnis. Auf der Grundlage der Wettbewerbsdynamik des Marktes, der unternehmenseigenen Ressourcen bzw. Fähigkeiten und der strategischen Ziele des Unternehmens wird die Geschäftsstrategie entwickelt. Daraus werden wiederum Leistungsziele und Maßgrößen abgeleitet, die die erforderlichen Maßnahmen in der operativen Umsetzung bestimmen. Das »Management Control«-System ist nicht explizit Bestandteil des Prozesses, stellt jedoch die Hebel (»Levers«) dar, um die Geschäftsstrategie zu implementieren und die Unternehmensziele zu erreichen. Wie Abb. 1-18 darstellt, bestehen die »**Levers of Control**« aus vier Bereichen:

---

Levers of Control Frame-  
work von Simons

- ▶ das sog. »**Beliefs System**«, das die Grundwerte, Zwecke und Ausrichtung der Organisation darstellt.
- ▶ das »**Boundary System**«, das die Grenzen beschreibt, d. h. Tätigkeitsfelder,

Abb. 1-17

Typen der »Controls« und Steuerungsprobleme des Managements (Quelle: Merchant/Van der Stede [2012], S. 84)

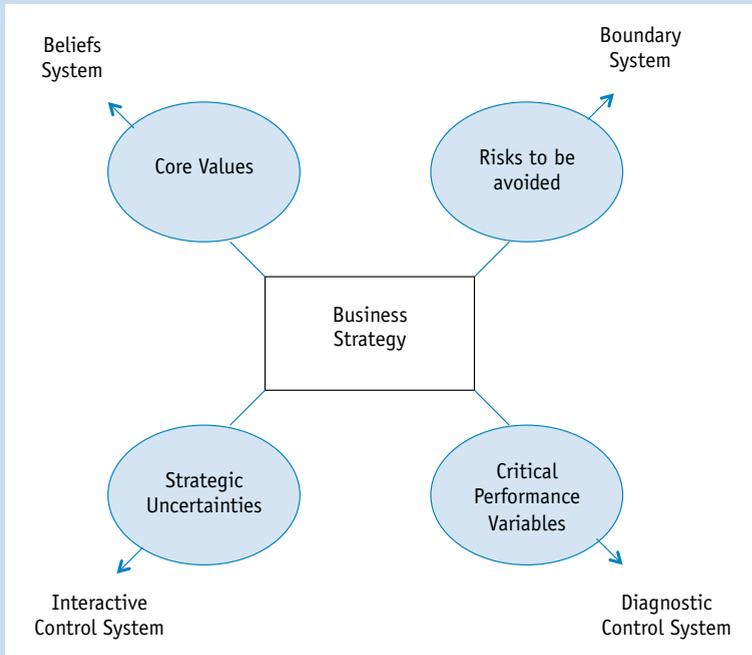
Typen von »Controls«	Steuerungsprobleme des Managements		
	Fehlende Zielsetzungen	Motivationsprobleme	Persönliche Beschränkungen
<b>»Results Controls«</b>			
Rechenschaftspflicht für Ergebnisse	X	X	
<b>»Action Controls«</b>			
Verhaltensregeln		X	
Vorabdurchsprache von Maßnahmen	X	X	X
Rechenschaftspflicht für Maßnahmen	X	X	X
Redundanzen			X
<b>»Personnel« bzw. »Cultural Controls«</b>			
Mitarbeiterauswahl und Stellenbesetzung	X	X	X
Training	X		X
Planung notwendiger Ressourcen			X
Schaffung einer starken Organisationskultur	X	X	
Gruppenbasierte Anreize	X	X	

die das Unternehmen nicht anstrebt (»Specific risks to be avoided«) und das sich in »Code of Conduct« (generelle Verhaltensregeln), dem strategischen Planungssystem oder operativen Regeln ausdrückt.

- ▶ das **»Diagnostic Control System«**, das mittels Planung und Kontrolle die Zielerreichung über Abweichungsanalysen und Feedbacks i.S. des »Command and Control« analog zum Ansatz von Anthony/Govindarajan [2007] steuert. Typische Bestandteile sind hierbei das Budgetierungs- oder Projektcontrollingsystem.
- ▶ das **»Interactive Control System«**, bei dem mittels Kommunikation und Interaktionen Ideen für die weitere Entwicklung des Unternehmens i.S. sog. **»Emerging Strategies«** gewonnen werden. Im Gegensatz zu formal mittels eines strategischen Planungsprozesses geschaffenen Strategien entstehen »Emerging Strategies« aus der Organisation heraus und werden als Vorschläge zur weiteren langfristigen Vorgehensweise an das Management herangebracht. Beispiele für MCS, die interaktiv genutzt werden können, sind die Budgetierung oder Projektplanung.

Abb. 1-18

## Levers of Control Framework (Quelle: Simons [1995], S. 7)



Die »Levers of Control« beschränken sich auf **formale Controllinginstrumente**, wie z. B. Plan-Ist-Vergleiche beim »Diagnostic Control System« oder formale »Cultural« oder »Social Controls« beim »Beliefs System«, aber berücksichtigen keine informellen »Controls«. Zudem fokussiert sich der Ansatz einerseits auf die **Art und Weise der Nutzung des MCS** (»Diagnostic« vs. »Interactive use«) und andererseits auf das **Top Management**, indem er mittlere und untere Hierarchiestufen vernachlässigt (Langfield-Smith [1997]; Ferreira/Otley [2009]). Simons lässt bewusst zu, dass alle vier »Controls« gleichzeitig nebeneinander bestehen und sich gegenseitig ergänzen können. Gegensätze von verschiedenen »Controls« bauen eine **dynamische Anspannung** (»Dynamic Tension«), z. B. zwischen opportunistischer Innovation (über »Interactive Controls«) und gleichzeitig planbarer Zielerreichung (über »Diagnostic Controls«) auf, die gerade in innovativen Umfeldern zu profitabilem Wachstum führt (Simons [2000], S. 301).

**Management Control System Package von Malmi/Brown [2008]:**

Die Idee der Verbindung verschiedener Steuerungselemente und deren gleichzeitiger Nutzung wird im MCS-Ansatz von Malmi/Brown [2008] aufgegriffen und als »MCS Package« bezeichnet. Die Autoren wählen bewusst die Bezeichnung

Management Control  
Systems Package von  
Malmi/Brown

»MCS **Package**« anstatt »Management Control **System**« um auszudrücken, dass unterschiedliche Controllinginstrumente durch unterschiedliche Personen oder Abteilungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten geschaffen und implementiert werden und dennoch als Gesamtsystem eines Controllings wirken. Auch hier steht die Verhaltenssteuerung von Mitarbeitern im Vordergrund, um die Gesamtziele der Organisation zu erreichen.

Grabner/Moers präzisieren diese Auffassung, indem sie vorschlagen, von »**System**« zu sprechen, wenn verschiedene Controllinginstrumente bewusst zusammenwirken sollen; ein Nebeneinander von Praktiken ohne Verknüpfungsabsicht bezeichnen sie als »**Package**« (vgl. Grabner/Moers [2013]).

Wie Abbildung 1-19 zeigt, bilden die »**Administrative Controls**« die Basis des Controllingsystems, während die »**Cultural Controls**« als breiteste Steuerungsinstrumente die Spitze bilden. Dazwischen stehen, entsprechend ihrer Fristigkeit geordnet, die **Planung**, die kybernetischen Steuerungsinstrumente (»**Cybernetic Controls**«) und das Anreizsystem (»**Reward and Compensation**«). Die verwaltungsbezogenen Steuerungsinstrumente bestehen wiederum aus der **Corporate Governance-Struktur**, der **Organisationsstruktur** sowie den **Richtlinien und Ablaufprozeduren** des Unternehmens. Zu den kulturellen Steuerungsinstrumenten zählen **Clan-Strukturen**, **Werte** (ähnlich wie das »Beliefs System« bei Simons [1995]) und **Symbole** einer Organisation. Clan-Strukturen (in Anlehnung an Ouchi [1979]) stellen informelle Strukturen zwischen den Organisationsmitgliedern dar, die die Erreichung gemeinsamer Ziele fördern (wie z. B. das Zugehörigkeitsgefühl zu einem Unternehmen i. S. eines »Wir als Siemensianer«). Zur Planung gehören zum einen die **Mittel- und Langfristplanung** mit einem strategischen Focus (»**Long Range Planning**«) und ähnlich wie bei Merchant/Van der Stede [2012] die **Maßnahmenplanung** (»**Action Planning**«), die üblicherweise das laufende Wirtschaftsjahr betrifft. Zu den kybernetischen Steuerungsinstrumenten zählen Malmi/Brown die **Budgetierung**, **finanzielle Kennzahlensysteme**, **nichtfinanzielle Kennzahlensysteme** sowie **hybride**, d. h. gemischt finanziell-nichtfinanzielle **Systeme**, wie z. B. die »Balanced Scorecard«.

Malmi/Brown [2008] versuchen in ihrem Ansatz den bisherigen Stand der Forschung und Praxis zu MCS zu integrieren. Der »Package«-Ansatz enthält sowohl formelle als auch informelle Steuerungsinstrumente, institutionelle (z. B. die Corporate Governance und die Organisationsstruktur) sowie funktionale und prozessuale (z. B. die »Cybernetic Controls«) Elemente und stellt damit eine Synthese verschiedener Perspektiven in dem wohl zurzeit umfassendsten Konzept dar.

Abb. 1-19

Management Control System as a Package (Quelle: Malmi/Brown [2008], S. 291)

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long Range Planning	Action Planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non-Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

### Performance Management Systems (PMS) Framework von Ferreira/Otley [2009]:

Dieses »Framework« wurde von Ferreira/Otley als Forschungsinstrument entwickelt, um das Design und die Prozesse in einem Controllingsystem beschreiben zu können. Der Ansatz versucht, vorausgehende Ansätze (vor allem Simons [1995] und Otley [1999]) zu integrieren, dabei sowohl das **Top Management als auch niedere Hierarchiestufen** zu betrachten und geht grundlegend von der **Strategie** einer Organisation aus. Mit den verschiedenen Elementen werden Forschungsfragen (Q1 bis Q12) verknüpft, die eine Art Checkliste für die Beschreibung des Ansatzes darstellen. Abbildung 1-20 beschreibt die im Kern prozessuale Grundstruktur des Ansatzes, der mit Elementen zur Einbindung in das **Unternehmensumfeld** (»Contextual Factors«) und zur **Unternehmenskultur** (»Culture«) ergänzt wird. Die **wesentlichen Elemente des Ansatzes** sind:

PMS Framework von  
Ferreira/Otley

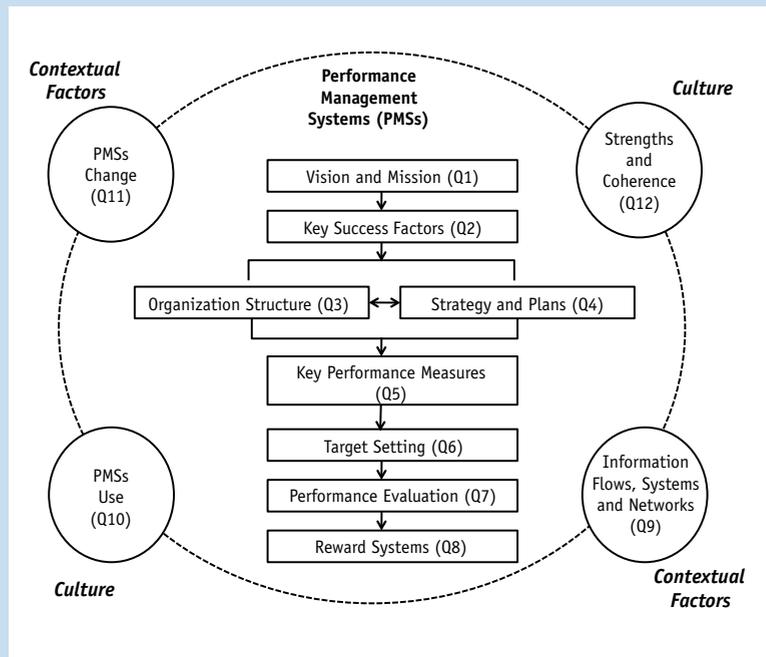
- ▶ Q1: Vision und Mission des Unternehmens,
- ▶ Q2: Strategische Erfolgsfaktoren (»Key Success Factors«), die sich aus Vision und Mission ergeben,
- ▶ Q3: Strategien und Planungen, die der Umsetzung der strategischen Erfolgsfaktoren dienen, sowie
- ▶ Q4: die Organisationsstruktur, die mit der strategischen Planung abzustimmen ist,
- ▶ Q5: Indikatoren (»Key Performance Measures«), die den Erfolg der Implementierung der Strategien und Pläne zu messen vermögen,

- ▶ Q6: die Setzung von Zielen (»Target Setting«) bezüglich der Indikatoren,
- ▶ Q7: die Leistungsmessung (»Performance Evaluation«) auf der Basis von Indikatoren,
- ▶ Q8: das Anreizsystem (»Reward System«) zur Vergütung der Zielerreichung und zur Anreizsetzung,
- ▶ Q9: Feedback- und Feedforward-Informationsflüsse i.S. einer kybernetischen Steuerung sowie unterstützende Netze und Systeme,
- ▶ Q10: die Art der Nutzung des Performance-Management-Systems (interaktive oder diagnostische Nutzung analog zu Simons [1995]),
- ▶ Q11: Veränderungsbedarfe im PMS, die durch Umfeldänderungen bedingt sind,
- ▶ Q12: die Stärken und der innere Zusammenhalt des Systems als Schnittstelle zur Unternehmenskultur.

Weitere »Management Control«-Systeme wurden z. B. von Otley [1999] oder Broadbent/Laughlin [2009] entwickelt.

Abb. 1-20

Performance Management Systems Framework (Quelle: Ferreira/Otley [2009], S. 268)



Betrachtet man die vorgestellten angloamerikanischen Controllingsysteme im Vergleich, so lassen sich folgende **Gemeinsamkeiten** mit dem deutschsprachigen Controlling-Verständnis erkennen (vgl. Günther [2013]):

- ▶ Auch im angloamerikanischen Raum ist das Controlling historisch **aus primär finanziellen und rechnungswesenorientierten Ansätzen entstanden** (vgl. Anthony [1965]).
- ▶ Das Grundverständnis eines **kybernetischen Controlling-Prozesses** ist auch in angloamerikanischen Ansätzen des Controllings oder besser des »Management Control« anzutreffen.
- ▶ Ausgangspunkt aller Controlling-Ansätze sind i. d. R. die **Unternehmensziele** oder die **Strategie** eines Unternehmens.
- ▶ Die **strategische Planung** ist teilweise Teil des Controllingsystems, teilweise jedoch auch außerhalb dessen.
- ▶ Die Ansätze gehen vorwiegend von dem Erfordernis der **Verhaltenssteuerung** der Mitarbeiter i. S. der Erreichung der Organisationsziele aus, wie dies z. B. auch im rationalitätssichernden Ansatz nach Weber/Schäffer zu finden ist.
- ▶ Controlling wird meist weit verstanden, so dass auch Anreizsysteme, die Gestaltung der **Organisationsstruktur** und die Schnittstelle zur **Unternehmenskultur** (»Cultural Controls«) einbezogen werden.
- ▶ Auch die Aufgabe der **Koordination** von Teilsystemen oder die Bildung von koordinierenden Systemen wird als Teil des Controllingsystems betrachtet.

Zwischen den oben vorgestellten deutschsprachigen Controlling-Konzeptionen und dem angloamerikanischen Verständnis gibt es jedoch auch gravierende **Unterschiede** (vgl. Stoffel [1995], Ahrens [1997], Zirkler [2002], Hoffjan [2008], Günther [2013]):

- ▶ Die angloamerikanischen »Management Control«-Systeme sind weniger aus dem Rechnungswesen, sondern mehr **aus der Managementlehre heraus entwickelt** worden.
- ▶ Daher spielt die **organisationale Einbindung und die Unternehmenskultur** in den Controllingkonzeptionen eine wesentlich **größere Rolle**, die im deutschen Raum erst einerseits durch die beiden koordinationsorientierten Ansätze und andererseits durch den rationalitätssichernden Ansatz entstand.
- ▶ Während im deutschsprachigen Raum lange Zeit Controlling **instrumentell geprägt** war und sich der Entwicklung verschiedenster Controllinginstrumentarien widmete, stellen angloamerikanische MC-Systeme bewusst die Frage nach der **Art und Weise der Nutzung** der Controllinginstrumente durch das Management.
- ▶ Die zeitliche Orientierung des Management Accounting ist **eher kurzfristig**, was durch die Dominanz der Kapitalmärkte und die obligatorische Quartalsberichterstattung bedingt ist.
- ▶ Das **Aufgabenspektrum** des Controllings im angloamerikanischen Raum ist **vielfältiger** und auch durch die Berichterstattung an **externe Berichts-**

---

Gemeinsamkeiten mit dem deutschen Controlling-Verständnis

---

Unterschiede zum deutschen Controlling-Verständnis

**adressaten**, wie z. B. Investoren und Gläubiger, das Finanzmanagement oder den Umgang mit Steuer- und Regierungsbehörden gekennzeichnet.

- ▶ Angloamerikanische »Management Accountants« sind auch für die **externe Rechnungslegung** zuständig, was auf die häufig fehlende Trennung von internem und externem Rechnungswesen zurückgeführt werden kann (Ein-kreis- statt Zweikreissystem).
- ▶ Ebenso nehmen »Management Accountants« **Nebenfunktionen des Controllings**, wie Versicherungswesen, IT oder Liquiditätsmanagement, weitaus häufiger als deutsche Controller wahr.
- ▶ **Kalkulatorische Kosten** existieren im angloamerikanischen »Management Accounting« kaum, während sie im deutschsprachigen Raum traditionell von hoher Bedeutung sind, wenngleich sie durch die Harmonisierung von internem und externen Rechnungswesen an Bedeutung verlieren.
- ▶ Angloamerikanische »Management Accountants« sind im Vergleich zu deutschen Controllern häufig nicht so hoch in der **Unternehmenshierarchie** angesiedelt.

### 1.9.3 Organisation des Controllings

Nach der Darstellung der Aufgaben und Funktionen, die das Controlling übernehmen soll, steht nun die Organisation des Controllings im Mittelpunkt der Betrachtungen. Angesichts des Fehlens einer Organisationstheorie des Controllings und bedingt durch unterschiedliche Einflussfaktoren (z.B. gewählte Controllingkonzepte, interne Unternehmenssituation und externe Umfeldbedingungen) liegen keine allgemein gültigen Lösungen zur Organisation des Controllings vor (vgl. Amshoff [1996] und Küpper et al. [2013], S. 665 ff.). Es können jedoch verschiedene **Gestaltungsparameter** aufgezeigt und deren jeweilige Vor- und Nachteile diskutiert werden (vgl. nachfolgend in Erweiterung von Amshoff [1996], S. 546 ff.):

- ▶ Zunächst stellt sich die Frage, ob das Controlling von **unternehmensinternen oder unternehmensexternen Trägern** (d.h. Einzelpersonen oder Institutionen) wahrgenommen wird. Bei kleinen Unternehmen werden nicht selten Controlling-Aufgaben aus Wirtschaftlichkeitsgründen auf externe Berater, Service-Dienstleister oder den Steuerberater übertragen. Der Nachteil besteht jedoch in der fehlenden Nähe zum Betriebsgeschehen.
- ▶ Entscheidet sich ein Unternehmen für ein **internes Controlling**, d.h. die Träger des Controllings sind Mitarbeiter des Unternehmens, so ist anschließend die Frage zu klären, welche Aufgaben den einzelnen Trägern zuzuordnen sind.
- ▶ Dabei ist zunächst zwischen einem **Selbstcontrolling** (d.h. Controllingaufgaben werden vom Manager selbst übernommen) und einem **Fremdcontrolling** (d.h. ein Spezialist für Controlling übernimmt die Controllingaufgaben zur Unterstützung und Entlastung der Führungskraft) zu unterscheiden. Selbstcontrolling ist insoweit vorteilhaft, wenn keine Spezialkenntnisse für die

---

Gestaltungsparameter  
der Organisation  
des Controllings

---

Internes vs. externes  
Controlling

---

Selbst- vs. Fremdcontrolling

Unternehmenssteuerung notwendig sind und der Manager die Steuerungsfunktion entweder ohnehin wahrnimmt oder aufgrund großer fachlicher Nähe gleich mit übernehmen kann (z.B. häufig im Rahmen der Aufgaben als Projektleiter bzw. -manager).

- ▶ Erfolgt das Controlling durch einen Spezialisten in Form des Fremdcontrollings ist als nächstes zu entscheiden, ob die Controllingaufgaben in einer organisatorischen Einheit »zentralisiert« werden. Dies wird auch als »**Institutionalisierung des Controllings**« bezeichnet. Alternativ hierzu können verschiedene, bereits vorhandene organisatorische Einheiten (z.B. das interne Rechnungswesen, die Planungsabteilung oder ein Geschäftsbereich) die Controlling-Aufgaben zusätzlich übernehmen, wodurch die Controllingfunktion »dezentralisiert« wird. Diese nichtinstitutionalisierte Form wird häufig als **funktionales Controlling** bezeichnet. Diese Entscheidung wird stark durch Kontextfaktoren des Unternehmens, wie z.B. Größe, Komplexität, Art des Geschäftes etc., bestimmt. Eine intensive Wahrnehmung von Controllingaufgaben wird i. d. R. nicht ohne eine eigene, spezialisierte Controlling-Stelle oder -Abteilung auskommen.
- ▶ Entscheidet man sich für eine eigene Controlling-Instanz, ist zu prüfen, mit welcher **Charakteristik die Stelle** versehen wird. Alternativen hierbei sind eine Linienstelle, eine Stabsstelle, ein Querschnittsbereich oder ein fallweiser Ausschuss. **Linienstellen** nehmen Entscheidungs- und Leitungsaufgaben wahr (z.B. häufig als Werks-, Produkt- oder Projektcontroller) und verfügen über die hierfür notwendigen Entscheidungs- oder Anordnungsrechte. Sie verfügen im Unterschied zum Stab über eine höhere Nähe zum Markt oder zur operativen Umsetzung. **Stabsstellen** sind lediglich permanente Leitungshilfsstellen, die über Spezialwissen verfügen und Führungskräfte entlasten, beraten und bei Leitungsaufgaben unterstützen sollen, um die Entscheidungskapazität oder -qualität zu verbessern. Sie verfügen über keine Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse, können jedoch Einfluss durch Spezialistenvorteile erwerben. Stäbe werden häufig zur Koordination oder zur Wahrnehmung von Synergien in größeren Unternehmen eingesetzt. Diese beiden Stellenarten sind in der Praxis am häufigsten anzutreffen (vgl. die Ergebnisse der Studie von Amshoff [1993], S. 331).

Eine Kombination von Stabs- und Linienstellen stellen sog. **Querschnittsbereiche** dar, die nicht nur reine Unterstützungs- und Beratungsaufgaben wie ein Stab wahrnehmen, sondern für bestimmte Controllingaufgaben (z.B. für die Budgetplanung) eine rein fachliche Entscheidungs- und Weisungsbefugnis bezüglich der Art und Weise der Umsetzung (Wie wird etwas gemacht?) besitzen. Das disziplinarische Weisungsrecht (Was und wann wird es gemacht?) verbleibt dann jedoch beim Management.

Als letzte, jedoch wenig genutzte Möglichkeit, kann für bestimmte Ausnahme- oder Spezialfälle (z.B. das EDV- oder Projektcontrolling) ein **Ausschuss** gebildet werden, der zwar permanent existiert, aber nicht Vollzeit arbeitet und auch aus mehreren Personen bestehen kann.

---

Institutionalisiertes vs. funktionales Controlling

---

Charakteristik der Controlling-Stelle

---

 Hierarchische Einordnung

---

 Struktur der Weisungskompetenzen

---

 Art der Kompetenzen

- ▶ Ein weiteres Merkmal der Controlling-Stelle ist ihre Ansiedelung in der Hierarchie des Unternehmens. Prinzipiell können Controlling-Stellen auf allen Ebenen eingeordnet werden. Um die Steuerungsfunktion wahrnehmen zu können, liegt eine **Zuordnung zur 2. oder 3. Ebene** nahe. Bei einer Zuordnung zur ersten Ebene (= Unternehmensleitung) verschmelzen jedoch Controlling und Unternehmensführung, was dem oben entwickelten Verständnis von der Führungsunterstützung des Controllings widerspricht. Denkbar ist jedoch eine Zuordnung des Controllings auf der ersten Ebene, wenn Controlling neben das Management i. S. des Vieraugen-Prinzips bzw. einer »zweiten Unterschrift« gestellt wird.
- ▶ Unabhängig von der Einordnung der Controlling-Stelle, stellt sich zudem die Frage, über welche **Struktur der Weisungskompetenzen** die Stelleninhaber verfügen. Dies ist zum einen durch die Beziehung von zentralem und dezentralem Controller (z.B. Funktionsbereichs-, Sparten-, Beteiligungs-, Werks-, Region- oder Projektcontroller) und zum anderen durch die Beziehung des Controllers zum Manager seines jeweiligen Bereichs bestimmt. Hierbei stehen prinzipiell folgende **Varianten** zur Verfügung:
  - Der dezentrale Controller wird dem zentralen Controller fachlich und disziplinarisch unterstellt, d.h. es existiert eine Controller-Hierarchie und -organisation im Unternehmen.
  - Der dezentrale Controller wird dem jeweiligen Fachleiter fachlich und disziplinarisch unterstellt.
  - Der dezentrale Controller wird dem Zentralcontroller disziplinarisch, dem Fachleiter dagegen in fachlicher Hinsicht unterstellt.
  - Der dezentrale Controller wird dem Zentralcontroller fachlich, dem Fachleiter dagegen in disziplinarischer Hinsicht unterstellt.

Die beiden letzten Varianten werden auch als sog. **dotted-line-Prinzip** bezeichnet, da das fachliche Weisungsrecht üblicherweise als unterbrochene Linie (engl. dotted line) dargestellt wird. Hierbei kommt auch das sog. Promotoren-Modell zur Anwendung, das u. a. zwischen einem **Machtpromotor** (z.B. dem Fachleiter) und einem **Fachpromotor** (z.B. dem Zentralcontroller) unterscheidet. Das Zusammenspiel zwischen beiden Promotoren ist wesentlich und kann z.B. die beiden unterschiedlichen Rollen der beiden Vorgesetzten geschickt kombinieren.
- ▶ Damit ein Controller seine Aufgaben ordnungsgemäß erfüllen kann, muss er über die Kompetenz verfügen, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen. Die Art und Weise der Entscheidungsdelegation bestimmt die **Art der Kompetenzen**, über die der Inhaber der Controlling-Stelle verfügt, wobei folgende Möglichkeiten bestehen:
  - **Verfügungskompetenz:** Verfügung über die Ressourcen, die zur Aufgabenerfüllung notwendig sind.
  - **Antragskompetenz:** Recht zu beantragen, dass über einen Sachverhalt entschieden und dass in eine bestimmte Richtung entschieden wird.
  - **Mitsprachekompetenz:** Recht auf Konsultation, wobei ein bloßes Anhörungsrecht, ein Mitberatungsrecht, ein Vetorecht oder ein echtes Mitentscheidungsrecht bestehen kann.

- **Entscheidungskompetenz:** Recht, selbst zwischen verschiedenen Alternativen entscheiden zu können.
- **Anordnungs- oder Weisungskompetenz:** Recht, anderen Stellen Anordnungen zur Umsetzung der Entscheidung geben zu können.

Allgemeingültige Aussagen, welche Kompetenzen dem Controller zuzuweisen sind, können nur in Abhängigkeit vom Kontext und der Art sowie des Umfangs der übertragenen Controllingaufgaben getroffen werden. Häufig verfügen Controller in der Praxis jedoch nicht nur über Mitsprache-, sondern auch über Entscheidungs- und Anordnungs-kompetenz (vgl. Amshoff [1993], S. 305 ff.).

- ▶ Bei einem institutionalisierten Controlling, das über mehrere Stellen verfügt, stellt sich letztlich die Frage, wie das Controlling intern selbst strukturiert ist, die sog. **Binnenstruktur des Controllings**. Dabei ergeben sich zwei sich überlappende Fragestellungen:

- **Controlling-Konzept:** Beim sog. **deutschen Controlling-Konzept** wird entsprechend der im deutschsprachigen Raum dominierenden Vorgehensweise dem Controlling nur das interne Rechnungswesen zugewiesen, während das externe Rechnungswesen mit der Finanz- und Finanzierungsrechnung zusammengefasst wird. Beim **amerikanischen Controlling-Konzept** wiederum wird dem Controlling das interne und das externe Rechnungswesen zugewiesen, während das sog. Treasuring die Finanz- und Finanzierungsrechnung umfasst. Diese Unterscheidung resultiert zum einen aus der im angloamerikanischen Raum wesentlich stärkeren Bedeutung des Kapitalmarktes und zum anderen durch die in Nordamerika historisch anders verlaufene Entwicklung des Rechnungswesens, bei dem dem externen Rechnungswesen eine höhere Bedeutung als dem internen Rechnungswesen zukommt und Letzteres nicht so differenziert wie im deutschsprachigen Raum genutzt wurde. Auch im deutschsprachigen Raum ist eine Tendenz zum amerikanischen Controlling-Konzept festzustellen, da einige der großen DAX-Unternehmen in den letzten Jahren das externe Rechnungswesen und das Controlling zu einer Abteilung »Accounting« verschmolzen haben.
- **Aufgabenauffassung:** Werden dem Controlling neben seinen durch die Controlling-Konzeption bestimmten eigentlichen Aufgaben auch sog. Nebenfunktionen zugewiesen, so spricht man von einem **erweiterten Controlling-Konzept** im Vergleich zum **Kern-Controlling-Konzept**, das nur die Kernaufgaben des Controllings umfasst.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass es »das« Controlling weder bezüglich seiner Funktion (Controlling-Konzeption) noch bezüglich seiner Organisation gibt. Es ist vielmehr zu fragen, welche unternehmensspezifischen Faktoren und welche externen Umfeldbedingungen welche Art von Controlling notwendig machen. Die verschiedenen Stellschrauben und Gestaltungsparameter sollten in diesem Kapitel aufgezeigt werden.

---

Binnenstruktur  
des Controllings

---

Deutsches vs. amerikani-  
sches Controlling-  
Konzept

---

Kern- vs. Nebenfunktionen

## 1.10 Kontrollfragen

1. *Was sind wesentliche Zwecke des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens im Unternehmen?*
2. *Grenzen Sie die Finanzbuchhaltung von der Betriebsbuchhaltung im Hinblick auf Aufgaben und primäre Informationsempfänger ab!*
3. *Was wird unter einer »Unternehmensrechnung« verstanden?*
4. *Was sind die grundlegenden betriebswirtschaftlichen Ziele eines Unternehmens und in welcher Beziehung stehen sie zueinander?*
5. *Welche Rolle kommt der Nachhaltigkeit im Zielsystem zu?*
6. *Grenzen Sie die grundlegenden Rechengrößen Einzahlungen/Auszahlungen, Einnahmen/Ausgaben, Erträge/Aufwendungen und Leistungen/Kosten voneinander ab!*
7. *Nennen Sie die auf diesen Rechengrößen beruhenden Teilsysteme des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens!*
8. *Welche Bestandsgrößen sind diesen Rechengrößen zuzuordnen?*
9. *Welche Aufgaben sollen Finanz- und Finanzierungsrechnungen erfüllen?*
10. *Wodurch unterscheiden sich Finanz- und Finanzierungsrechnung?*
11. *Welche Aufgaben sollen Bilanz und GuV erfüllen?*
12. *Welche internen und externen Aufgaben soll die Kosten- und Leistungsrechnung erfüllen?*
13. *Wodurch können Kosten und Aufwand betragsmäßig differieren?*
14. *Wieso müssen Einnahmen und Ausgaben bzw. Einzahlungen und Auszahlungen periodisiert werden?*
15. *Welche Funktionen des Rechnungswesens eignen sich für eine Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen?*
16. *Wie kann die Kosten- und Leistungsrechnung strategieorientiert ausgestaltet werden?*

- 
17. Welche Rolle spielt die Systemtheorie für das Verständnis des Controllings?
- 
18. Worin besteht der Unterschied zwischen den verschiedenen deutschsprachigen Controlling-Konzeptionen?
- 
19. Was sind wesentliche Elemente der verschiedenen angloamerikanischen Controlling-Konzeptionen?
- 
20. Was sind wesentliche Unterschiede zwischen dem deutschsprachigen Controlling und dem angloamerikanischen Management Control?
- 
21. Was sind wesentliche Gestaltungsparameter der Organisation des Controllings?
- 

## 1.11 Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
ARB	Accounting Research Bulletin
ASC	Accounting Standards Codification
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
FAS	Financial Accounting Standard
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standards
InsO	Insolvenzordnung
LoC	Levers of Control
LSP	Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund von Selbstkosten 1953
MCS	Management Control System
PMS	Performance Management System
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VO PR	Verordnung PF 30/53 des Bundesministers für Wirtschaft über die Preise bei öffentlichen Aufträgen 1953 (VO PR)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz

## 1.12 Literaturhinweise

- Ahn, H. (1999):** Ansehen und Verständnis des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre – Grundlegende Ergebnisse einer empirischen Studie unter deutschen Hochschullehrern, in: Controlling, 11. Jg., Heft 3, 1999, S. 109–114.
- Ahrens, T. (1997):** Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers, in: European Accounting Review, 6. Jg., Heft 4, 1997, S. 557–588.
- AK »Langfristige Unternehmensplanung« der Schmalenbach-Gesellschaft e. V. (1977):** Strategische Planung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 29. Jg., Heft 1, 1977, S. 1–20.
- Amshoff, B. (1993):** Controlling in deutschen Unternehmungen – Realtypen, Kontext und Effizienz, Diss., Wiesbaden 1993.
- Amshoff, B. (1996):** Organisation des Controlling, in: Schulte, C. (Hrsg.): Lexikon des Controlling, München 1996, S. 546–555.
- Anthony, R. N. (1965):** Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Boston 1965.
- Anthony, R. N./Govindarajan, V. (2007):** Management Control Systems, 12. Aufl., Boston 2007.
- Anthony, R. N./Govindarajan, V./Hartmann, F. G. H./Kraus, K./Nilsson, G. (2014):** Management Control Systems, European Edition, Maidenhead 2014.
- Baum, H.-G./Coenenberg, A. G./Günther, T. (2013):** Strategisches Controlling, 5. Aufl., Stuttgart 2013.
- Berens, W./Knauer, T./Sommer, F./Wöhrmann, A. (2013):** Gemeinsamkeiten deutscher Controlling-Ansätze, Konzeption und empirische Analyse von Stellenanzeigen, in: Controlling, 25. Jg., Heft 4/5, 2013, S. 223–229.
- Bertalanffy, L. von (1949):** Das biologische Weltbild. Die Stellung des Lebens in Natur und Wissenschaft, Bern 1949.
- Bhimani, A./Horngren, C. T./Datar, S. M./Rajan, M. V. (2015):** Management and Cost Accounting, 6. Aufl., Harlow 2015.
- Binder, C. (2006):** Die Entwicklung des Controlling als Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre, Diss., Wiesbaden.
- Binder, C./Schäffer, U. (2005):** Die Entwicklung des Controllings von 1970 bis 2003 im Spiegel von Publikationen in deutschsprachigen Zeitschriften, in: Die Betriebswirtschaft, 65. Jg., Heft 6, 2005, S. 603–626.
- Bleicher, K. (1979):** Unternehmensentwicklung und organisatorische Gestaltung, Stuttgart/New York 1979.
- Bleicher, K. (1987):** Grenzen des Rechnungswesens für die Lenkung der Unternehmensentwicklung, in: Die Unternehmung, 41. Jg., Heft 5, 1987, S. 380–397.
- Bleicher, K./Meyer, E. (1976):** Führung in der Unternehmung: Formen und Modelle, Reinbek b. Hamburg 1976.

- Bramsemann, U./Heineke, C./Kunz, J. (2004):** Verhaltensorientiertes Controlling – Konturierung und Entwicklungsstand einer Forschungsperspektive, in: Die Betriebswirtschaft, 64. Jg., Heft 5, 2004, S. 550–570.
- Broadbent, J./Laughlin, R. (2009):** Performance Management Systems: A Conceptual Model, in: Management Accounting Research, 20. Jg., S. 283–295.
- Bromwich, M. (1990):** The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 15, No. 1, 1990, S. 27–46.
- Busse von Colbe, W. (1998):** Rechnungswesen, in: Busse von Colbe, W. (Hrsg.): Lexikon des Rechnungswesens, 4. Aufl., München 1998, S. 599–602.
- Chenhall, R. H. (2007):** Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research, in: Chapman, C. S./Hopwood, A. G./Shields, M. D. (Hrsg.): Handbook of Management Accounting Research, Amsterdam et al., S. 163–205.
- Chmielewicz, K./Caspari, B. (1985):** Zur Problematik von Finanzierungsrechnungen, in: Die Betriebswirtschaft, 45. Jg., Heft 2, 1985, S. 156–169.
- Coenberg, A. G. (1995):** Einheitlichkeit oder Differenzierung von internem und externem Rechnungswesen: Die Anforderungen der internen Steuerung, in: Der Betrieb, 48. Jg., Heft 42, 1995, S. 2077–2083.
- Coenberg, A. G./Haller, A./Schultze, W. (2014):** Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 23. Aufl., Stuttgart 2014.
- Coenberg, A. G./Salfeld, R. (2007):** Wertorientierte Unternehmensführung: Vom Strategieentwurf zur Implementierung, 2. Aufl., Stuttgart 2007.
- Dellmann, K. (1992):** Eine Systematisierung der Grundlagen des Controlling, in: Spremann, K./Zur, E. (Hrsg.): Controlling, Wiesbaden 1992, S. 113–140.
- Eilenberger, G. (1995):** Betriebliches Rechnungswesen, 7. Aufl., München 1995.
- Ernst, E./Vater, H./Reinhard, H./Poschmann, S. (2008):** Veränderungen im Rollenbild des Controllers – Theoretische Grundlagen und Erfahrungen aus der Unternehmenspraxis, in: Die Betriebswirtschaft, 68. Jg., Heft 6, 2008, S. 729–742.
- Ferreira, A./Otley, D. (2009):** The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis, in: Management Accounting Research, 20. Jg., Heft 4, S. 263–282.
- Fischer, T. M. (1990):** Strategic Management Accounting, in: Die Betriebswirtschaft, 50. Jg., Heft 5, 1990, S. 682–683.
- Gälweiler, A. (1974):** Unternehmensplanung, Grundlagen und Praxis, Frankfurt a. M./New York 1974.
- Gälweiler, A. (1976):** Unternehmenssicherung und strategische Planung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 28. Jg., Heft 5, 1976, S. 362–379.

- Grabner, I./Moers, F. (2013):** Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 38, 2013, S. 407–419.
- Grochla, E. (1976):** Praxeologische Organisationstheorie durch sachliche und methodische Integration, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 28. Jg., Heft 10/11, 1976, S. 617–637.
- Günther, T. (1991):** Erfolg durch strategisches Controlling?, Diss., München 1991.
- Günther, T. (1997):** Unternehmenswertorientiertes Controlling, München 1997.
- Günther, T. (2004):** Theorien von Shareholder Value-Ansätzen und unternehmenswertorientiertem Controlling, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.): *Controlling – Theorien und Konzeptionen*, München 2004, S. 315–340.
- Günther, T. (2013):** Conceptualisations of ‘controlling’ in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks, in: *Journal of Management Control*, Vol. 23, No. 4, 2013, S. 269–290.
- Günther, T./Gonschorek, T. (2011):** Wertorientierte Unternehmensführung im deutschen Mittelstand – Ergebnisse einer empirischen Studie, in: *Controlling*, 23. Jg., Heft 1, 2011, S. 18–27.
- Günther, T./Niepel, M. (2000):** Controlling – Sammelrezension. in: *Die Betriebswirtschaft*, 60. Jg., Heft 2, 2000, S. 222–240.
- Günther, T./Zurwehne, A. (2008):** Harmonisierung des Rechnungswesens – Stellschrauben, Informationswirkung und Nutzenbewertung, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 60. Jg., Heft 2, 2008, S. 101–121.
- Haberfellner, R. (1975):** Die Unternehmung als dynamisches System – Der Prozesscharakter der Unternehmensaktivitäten, 2. Aufl., Zürich 1975.
- Hahn, D./Hungenberg, H. (2001):** PuK Planungs- und Kontrollrechnung, 6. Aufl., Wiesbaden 2001.
- Hirsch, B. (2007):** Controlling und Entscheidungen, Habil., Tübingen 2007.
- Hoffjan, A. (2008):** Comparative Management Accounting, Vergleich des anglo-amerikanischen Management Accounting und des deutschen Controllings, in: *Controlling*, 20. Jg., Heft 12, 2008, S. 655–661.
- Horváth, P. (1978):** Controlling – Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptionen- und Koordinationsprobleme der Führung, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 48. Jg., Heft 3, S. 194–208.
- Horváth, P./Gleich, R./Seiter M. (2015):** Controlling, 13. Aufl., München 2015.
- Horváth, P./Arnaout, A./Gleich, R./Seidenschwarz, W./Stoi, R. (1999):** Neue Instrumente der Unternehmenssteuerung in der deutschen Unternehmenspraxis – Bericht über die Stuttgart Studie, in: Egger, A./Grün, O./Moser, R. (Hrsg.): *Managementinstrumente und -konzepte, Entstehung, Verbreitung und Bedeutung für die Betriebswirtschaftslehre*, Stuttgart 1999, o. S.

- Hummel, S. (1993):** Entscheidungsorientierter Kostenbegriff, Identitätsprinzip und Kostenzurechnung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 53. Jg., Heft 12, 1993, S. 1204–1209.
- Internationaler Controller Verein (ICV)/International Group of Controlling (IGC) (2013):** The essence of controlling, the perspective of the Internationaler Controller Verein (ICV) and International Group of Controlling, in: Journal of Management Control, Vol. 23, No. 4, S. 311–317.
- Irrek, W. (2002):** Controlling als Rationalitätssicherung der Unternehmensführung? Denkanstöße zur jüngsten Entwicklung der Controllingdiskussion, in: Kostenrechnungspraxis, 46. Jg., Heft 1, 2002, S. 46–51.
- Jackson, J. H. (1950):** The Growth of the Controllanship Function, in: Bradshaw, T. F./Hull, C. C. (Hrsg.): Controllanship in Modern Management, Chicago 1950, S. 11–27.
- Kaplan, R. S./Norton, D. P. (1996):** The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston 1996.
- Kaplan, R. S./Atkinson, A. A./Matusmura, E. M./Young, S. M. (2011):** Management Accounting, Harlow 2011.
- Koch, H. (1958):** Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: Zeitschrift für handelswirtschaftliche Forschung, 10. Jg., 1958, S. 355–399.
- Krieger, D. J. (1996):** Einführung in die allgemeine Systemtheorie, München 1996.
- Krüger, W. (1979):** Controlling – Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 31. Jg., Heft 2, 1979, S. 158–169.
- Küpper, H.-U. (1987):** Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Scheer, W.-A. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 8. Saarbrücker Arbeitstagung 1987, Heidelberg 1987, S. 82–116.
- Küpper, H.-U. (2004):** Notwendigkeit der theoretischen Fundierung des Controlling, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.): Controlling – Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 23–40.
- Küpper, H.-U./Friedl, G./Hofmann, C./Hofmann, Y./Pedell, B. (2013):** Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 6. Aufl., Stuttgart 2013.
- Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A. (1990):** Zum Verständnis des Controlling – Thesen zur Konsensbildung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60. Jg., 1990, Heft 3, S. 281–293.
- Küting, K. H./Lorson, P. (1999):** Harmonisierung des Rechnungswesens aus Sicht der externen Rechnungslegung, in: Kostenrechnungspraxis, 43. Jg., Sonderheft 3, 1999, S. 47–57.
- Langfield-Smith, K. (1997):** Management Control Systems and Strategy: A Critical Review, in: Accounting, Organizations and Society, 22. Jg., Heft 2, S. 207–232.
- Langguth, H. (1994):** Strategisches Controlling, Diss., Ludwigsburg/Berlin 1994.

- Losbichler, H. (2013):** Das neue Controller-Leitbild und die Kernelemente des Controllings, in: Controller Magazin, Oktober 2013, S. 68–73.
- Malmi, T./Brown, D. A. (2008):** Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions, in: Management Accounting Research, 19. Jg., S. 287–300.
- Mansch, H./Wysocki, K. v. (1996):** Finanzierungsrechnung im Konzern, Düsseldorf/Frankfurt a. M. 1996.
- Merchant, K. A./Otley, D. T. (2007):** A Review of the Literature on Control and Accountability, in: Chapman, C. S./Hopwood, A./Shields, M. D. (Hrsg.): Handbook of Management Accounting Research, Vol. 2, Oxford, S. 785–802.
- Merchant, K. A./Van der Stede, W. A. (2012):** Management Control Systems, Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 3. Aufl., London et al. 2012.
- Müller, W. (1974):** Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 26. Jg., Heft 10, S. 683–693.
- Müller-Merbach, H. (1992):** Vier Arten von Systemansätzen, dargestellt in Lehrgesprächen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 62. Jg., Heft 8, 1992, S. 853–876.
- Niedermayr, R. (1994):** Entwicklungsstand des Controlling, Diss., Wiesbaden 1994.
- Otley, D. T. (1994):** Management Control in Contemporary Organizations: Towards a wider Framework, in: Management Accounting Research, 5. Jg., Heft 3–4, S. 289–299.
- Otley, D. T. (1999):** Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research, in: Management Accounting Research, 10. Jg., Heft 4, 1999, S. 363–382.
- Otley, D. T./Broadbent, J./Berry, A. J. (1995):** Research in Management Control: An Overview of Its Development, in: British Journal of Management, 6. Jg., Heft 6, 1995, S. 31–34.
- Ouchi, W. G. (1979):** A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms, in: Management Science, 25. Jg., Heft 9, 1979, S. 833–848.
- Pietsch, G./Scherer, E. (2001):** Die Reflexionsaufgabe im Zentrum des Controlling, in: Kostenrechnungspraxis, 45. Jg., Heft 5, 2001, S. 307–313.
- Rappaport, A. (1986):** Creating Shareholder Value, The New Standard for Business Performance, New York/London 1986.
- Reichmann, T. (2011):** Controlling mit Kennzahlen, Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten, München 2011.
- Riebel, P. (1994):** Einzelerlös-, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung als Kern einer ganzheitlichen Führungsrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, 38. Jg., Heft 1, 1994, S. 9–31.
- Schäffer, U. (2001):** Kontrolle als Lernprozess, Wiesbaden 2001.

- Schäffer, U./Weber, J. (2004):** Thesen zum Controlling, in: Scherm, E./Pietsch, G. (Hrsg.): Controlling – Theorien und Konzeptionen, München 2004, S. 459–466.
- Schildbach, T./Homburg, C. (2008):** Kosten- und Leistungsrechnung, 10. Aufl., Stuttgart 2008.
- Schmalenbach, E. (1963):** Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., Köln/Opladen 1963.
- Schmidt, A. (1986):** Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung, Frankfurt a. M. et al. 1986.
- Schneider, D. (2005):** Controlling als postmodernes Potpourri, in: Controlling, 17. Jg., Heft 1, 2005, S. 65–69.
- Schweitzer, M./Küpfer, H.-U. (2011):** Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 10. Aufl., München 2011.
- Siegwart, H. (1986):** Controlling-Konzepte und Controller-Funktion in der Schweiz, in: Meyer, E./von Landsberg, G./Thiede, W. (Hrsg.): Controlling-Konzepte im internationalen Vergleich, Freiburg 1986, S. 105–131.
- Simmonds, K. (1989):** Strategisches Management Accounting, in: Controlling, 1. Jg., Heft 5, 1989, S. 264–269.
- Simons, R. L. (1995):** Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston 1995.
- Simons, R. L. (2000):** Performance measurement and control systems for implementing strategy, Upper Saddle River 2000.
- Simons, R. (2014):** Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy, Harlow 2014.
- Stoffel, K. (1995):** Controlling im internationalen Vergleich, Wiesbaden 1995.
- Strauss, E./Zecher, C. (2013):** Management control systems: a review, in: Journal of Management Control, Vol. 23, No. 4, 2013, S. 233–268.
- Ulrich, H. (1970):** Die Unternehmung als produktives soziales System, 2. Aufl., Bern 1970.
- Wall, F. (2000):** Koordinationsfunktion des Controlling und Organisation, Überlegungen zur Eigenständigkeit eines koordinationsorientierten Controlling, in: Kostenrechnungspraxis, 44. Jg., Heft 5, 2000, S. 295–303.
- Wall, F. (2008):** Controlling zwischen Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion, in: Die Betriebswirtschaft, 68. Jg., Heft 4, 2008, S. 463–482.
- Weber, J. (1995):** Einführung in das Controlling, 6. Aufl., Stuttgart 1995.
- Weber, J./Hirsch, B./Linder, S./Zayer, E. (2003):** Verhaltensorientiertes Controlling: Der Mensch im Mittelpunkt, Reihe Advanced Controlling, Bd. 34, Vallendar 2003.
- Weber, J./Hirsch, B./Rambusch, R./Schlüter, H./Sill, F./Spatz, A. C. (2006):** Controlling 2006: Stand und Perspektiven, Vallendar 2006.
- Weber, J./Schäffer, U. (1999):** Sicherstellung der Rationalität von Führung als Aufgabe des Controlling?, in: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Heft 6, 1999, S. 731–747.

- Weetman, P. (2006):** Management Accounting, Harlow 2006.
- Weißberger, B. (2011):** IFRS für Controller, 2. Aufl., Planegg/München 2011.
- Wild, J. (1974):** Grundlagen der Unternehmensplanung, Reinbek b. Hamburg 1974.
- Wunderer, R./Grunwald, W. (1980):** Führungslehre, Band 1: Grundlagen der Führung, Berlin/New York 1980.
- Zenz, A. (1998):** Controlling – Bestandsaufnahme und konstruktive Kritik theoretischer Ansätze, in: Dyckhoff, H./Ahn, H. (Hrsg.): Produktentstehung, Controlling und Umweltschutz – Grundlagen eines ökologieorientierten F&E-Controlling, Heidelberg 1998, S. 27–60.
- Zirkler, B. (2002):** Führungsorientiertes US-amerikanisches Management Accounting, Wiesbaden 2002.

# 2

## Kostenartenrechnung

### 2.1 Einführung

Joachim Zimmermann ist nun ein bisschen schlauer geworden. Er ist auch überzeugt, dass er eigentlich jetzt schon eine einfache Kostenrechnung für sein Unternehmen braucht.

Gerade hat er wieder eine Anfrage eines französischen Sportartikelhändlers auf dem Tisch, der ihn um ein Angebot für einen Großauftrag von 1 000 Rennrädern bittet. Herr Zimmermann könnte nun, eher erfahrungsgetrieben, relativ schnell einen Preis nennen. Wenn er jedoch ehrlich zu sich ist, weiß er eigentlich nicht so richtig, was seine Rennräder kosten. Das lässt ihn manchmal nachts nicht mehr ruhig schlafen.

Er beschließt also, dass er eine Kostenrechnung aufbauen will. Nur wie? Er ruft also wieder seinen Studienkollegen an und bittet ihn um Rat. Er will wissen, wie eine Kostenrechnung eigentlich aufgebaut ist, welche Werte er hierzu braucht, was er aus der Finanzbuchhaltung übernehmen kann und was er anzupassen hat, damit es ihm für die anstehenden Entscheidungen hilft.

### 2.2 Aufbau und Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung

#### 2.2.1 Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung gliedert sich in die drei Teile Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Mit jeder dieser drei **Teilrechnungen** ist eine spezifische Fragestellung verbunden (Abbildung 2-1):

---

Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung

##### 1) Welche Kosten fallen an?

In der **Kostenartenrechnung** wird zunächst erfasst, welche Kosten überhaupt im Unternehmen angefallen sind. In der Regel werden die Belege zunächst in der Finanzbuchhaltung erfasst und dort einer Kostenart und zusätzlich entweder einer Kostenstelle oder einem sog. Kostenträger zugeordnet. Da in der Finanzbuchhaltung nur Erträge und Aufwendungen erfasst werden, sind aus die-

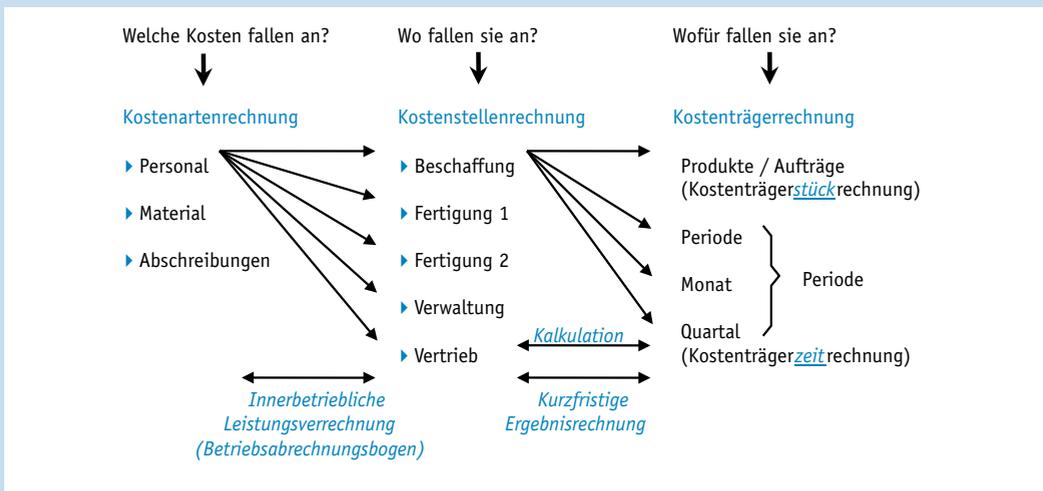
---

Kostenartenrechnung

ser Datenbasis heraus Leistungen und Kosten zu ermitteln. Hierbei sind die bereits in Kapitel 1 erläuterten Unterschiede zwischen den beiden Begriffspaaren (d. h. neutrale Erträge und Aufwendungen, Anderskosten und Zusatzkosten) zu berücksichtigen. Die Kosten werden nach **Kostenarten** gegliedert, da kostenartenspezifisch die weitere Behandlung der Kosten differieren kann und auch Planungs-, Kontroll- und Dokumentationsaufgaben von Kostenart zu Kostenart verschieden ausfallen können. Will man z. B. wissen, wie sich der Anstieg des Zinsniveaus oder ein neuer Tarifabschluss auf das Unternehmen auswirkt, muss man wissen, wie hoch die Zins- bzw. Personalkosten sind.

Da die Differenziertheit der Erfassung einerseits die Möglichkeiten der Weiterverarbeitung von Kosteninformationen weitgehend determiniert, andererseits aber auch mit erheblichem Aufwand verbunden ist, kann die Kostenartenrechnung als »Flaschenhals« der Kostenrechnung bezeichnet werden (vgl. Weber [1997], S. 141).

Abb. 2-1

**Systematik der Kosten- und Leistungsrechnung**

**2) Wo fallen die Kosten an?**

Dieser Frage geht die **Kostenstellenrechnung** nach, indem das gesamte Unternehmen in einzelne **Kostenstellen** (wie z. B. die Reparaturstelle, die innerbetriebliche Logistik oder die Vormontage) zerlegt wird. In der Finanzbuchhaltung wird jedem Beleg neben der Kostenart entweder eine Kostenstelle oder ein Kostenträger (d. h. ein Auftrag oder ein Produkt) mitgegeben. Kosten, die sich nicht direkt einem einzelnen Auftrag oder einem Produkt zuordnen lassen (**Gemeinkosten**), werden der Kostenstelle zugewiesen, in der sie verursacht wurden. Teilweise werden zum Ausweis aller Kosten als Gesamtbetrag auch die

**Einzelkosten** den Kostenstellen zugewiesen und dann weiter auf Produkte und Aufträge verteilt. In den einzelnen Kostenstellen können auch Kontrollrechnungen i. S. einer Wirtschaftlichkeits- und Ergebnisanalyse durchgeführt werden, indem Ist-Kosten mit Soll- oder Plan-Kosten verglichen werden (Abweichungsanalyse) (vgl. hierzu auch Kapitel 6 und 11). Die Verbindung zwischen Kostenarten- und Kostenstellenrechnung ist die innerbetriebliche Leistungsverrechnung mithilfe des Betriebsabrechnungsbogens (BAB).

### 3) Wofür fallen die Kosten an?

Diese Frage kann auf zweierlei Art mithilfe der **Kostenträgerrechnung** beantwortet werden. In der **Kostenträgerstückrechnung** geht es um die Frage, welche Herstell- oder Selbstkosten für ein Stück eines Produktes oder für einen Auftrag anfallen. Hierzu werden (Gemeinkosten-)Daten aus der Kostenstellenrechnung (z. B. Gemeinkosten-Zuschlagssätze oder Maschinenstundensätze) im Rahmen der **Kalkulation** zusammen mit Einzelkosten der einzelnen Produkte bzw. der einzelnen Aufträge weiterverarbeitet. In der **Kostenträgerzeitrechnung** ist der Kostenträger nicht ein Produkt oder ein Auftrag, sondern eine einzelne Periode (Monat, Quartal oder Jahr). Im Rahmen der kurzfristigen Ergebnisrechnung oder Betriebsergebnisrechnung, die wie die Kalkulation eine Schnittstelle zur Kostenstellenrechnung darstellt, werden die Leistungen einer Periode den hierfür verursachten Kosten gegenübergestellt.

Die Kostenrechnung ist eine **Zweckrechnung**, d. h. es gibt grundsätzlich keine rechtlich vorgeschriebene Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung (Ausnahmen sind z. B. das Krankenhaus mit der Krankenhausbuchführungsverordnung KHBV, die Regelungen für die Gliederung von Kostenstellen und Kostenarten enthält). Dies bedeutet jedoch, dass es nicht die einzige richtige Kostenrechnung gibt, sondern diese darauf auszurichten ist, welche Planungs-, Kontroll- und Dokumentationsfragestellungen sich im Unternehmen stellen.

## 2.2.2 Zurechnungsprinzipien

In allen drei Teilrechnungen stellt sich die Frage nach der richtigen Zurechnung von Kosten zu einer Kostenart, einer Kostenstelle oder einem Kostenträger. Generell kann zwischen folgenden beiden **Zurechnungsprinzipien** unterschieden werden:

### 1) Verursachungsprinzip oder Kausalprinzip

Die Kosten sollten, soweit möglich, der Kostenstelle, dem Produkt bzw. Auftrag und der Periode zugerechnet werden, die ursächlich für die Kostenentstehung sind. Die zentrale Bedeutung dieses Grundsatzes für die Kostenrechnung ist offensichtlich, dennoch ermöglicht das Verursachungsprinzip nur als »**Verursachungsprinzip i. e. S.**« (Ursache-Wirkungs-Zusammenhang) operationale Zurechenbarkeiten. Letztlich sind alle Kosten schon per definitionem sachzielbe-

---

Kostenträgerrechnung

---

Zurechnungsprinzipien

---

Verursachungsprinzip,  
Kausalprinzip

zogen (Mittel-Zweck-Zusammenhang) und die Interdependenzen des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses lassen sich nicht beliebig entflechten (**Verursachungsprinzip i. w. S.** oder »**Veranlassungsprinzip**«, vgl. Hummel/Männel [1986]).

### 2) Durchschnittsprinzip

Kosten, die nicht bzw. nur schwerlich unmittelbar einzelnen Kostenstellen (z. B. Vorstandsgehalt), Kostenträgern (z. B. Meistergehalt) oder Perioden (z. B. Abschreibungen) verursachungsgerecht zugerechnet werden können, weil sie für eine Gesamtheit von Stellen, Leistungen oder Perioden und nur indirekt abhängig von der betrieblichen Leistungserstellung anfallen, müssen hilfsweise nach dem **Durchschnittsprinzip** auf die jeweilige Kostensumme umgelegt werden. Kennzeichnend für dieses Verfahren ist die Proportionalisierung solcher Kosten anhand von Bezugsgrößen (z. B. der Abschreibungen über die Nutzungsdauer).

Weitere, in der Literatur verbreitete Zurechnungsprinzipien können auf diese beiden Grundsätze zurückgeführt werden. So basiert das Prinzip der Kosteneinwirkung und das Identitätsprinzip auf dem Verursachungsgedanken, das Tragfähigkeitsprinzip und allgemein die Zurechnung von Kosten anhand von Wertschlüsseln können als besondere Ausprägung der Durchschnittskostenbetrachtung verstanden werden.

Die Möglichkeiten einer verursachungsgerechten Zurechnung von Kosten werden in der Praxis nicht nur durch die dargestellten Zurechnungsprobleme beschnitten, sondern auch durch den **Grundsatz der Wirtschaftlichkeit**, wonach Kosten und Nutzen der Information in einem angemessenen Verhältnis stehen sollten. Hierdurch sind in vielen Teilschritten der Kostenerfassung und -verrechnung gewisse Abstriche bzgl. Genauigkeit und Aktualität der Kostenrechnung unerlässlich.

## 2.2.3 Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung

Der in Abbildung 2-1 dargestellte Grundaufbau der Kostenrechnung kann nun mit unterschiedlichen Arten von Kostenwerten »gefüttert« werden, woraus sich verschiedene **Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung** ergeben.

Zum einen kann **nach dem Zeitbezug** der verwendeten Kosten wie folgt differenziert werden (linker Ast in Abbildung 2-2):

- ▶ Die **Ist-Kostenrechnung** rechnet mit vergangenen, bereits tatsächlich angefallenen Kosten. Wird z. B. durch Verarbeitungsfehler mehr Material verbraucht, so stellt der Mehrverbrauch ebenfalls Ist-Kosten dar.
- ▶ Die **Normalkostenrechnung** betrachtet Durchschnittskosten mehrerer vergangener Perioden, indem eine zeitliche Normalisierung von schwankenden Größen erfolgt. Wird z. B. der Ausfall von Forderungen als Wagniskosten aus dem durchschnittlichen tatsächlichen Forderungsausfall der letzten fünf Jahre ermittelt, liegen Normalkosten vor.

---

Durchschnittsprinzip

---

Wirtschaftlichkeitsprinzip

---

Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung

---

Ist-Kostenrechnung

---

Normalkostenrechnung

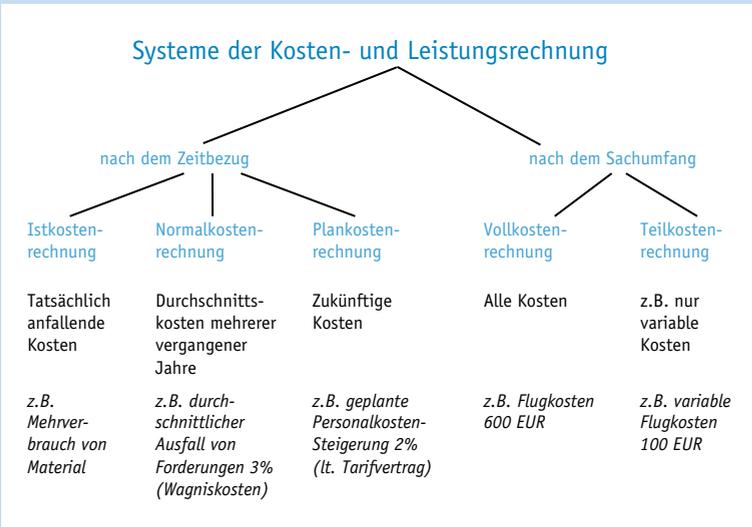
Die **Normalisierung** bestimmter Kosten eliminiert störende Zufälligkeiten (Wartung, Werbung), strukturelle Unterschiede (z. B. die Altersstruktur der Mitarbeiter bei altersabhängiger Entlohnung) und saisonale Schwankungen (Urlaubskosten, Feiertagslöhne) und verbessert somit die Vergleichbarkeit der Kosteninformationen.

- ▶ Eine **Plankostenrechnung** liegt vor, wenn zukünftige Kostenpositionen betrachtet werden. Wurde z. B. ein neuer Tarifabschluss getätigt, so sind für die Plankalkulation der Produkte für das kommende Jahr diese höheren Personalkosten zugrunde zu legen.

Plankostenrechnung

Abb. 2-2

Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung



Zum anderen ergeben sich nach dem **Sachumfang** die folgenden beiden Kostenrechnungssysteme (rechter Ast in Abbildung 2-2).

- ▶ Eine **Vollkostenrechnung** erfasst alle Kosten (= **Vollkosten**), unabhängig davon, wie sie weiter differenziert werden könnten. Letztlich müssen die Umsatzerlöse alle Kosten abdecken, um einen Erfolg erzielen zu können.
- ▶ Die **Teilkostenrechnung** rechnet, wie ihr Name schon ausdrückt, nur mit einem Teil der Kosten. In der Regel werden nur **variable Kosten** betrachtet, wodurch die Teilkostenrechnung dann mit der **Grenzkostenrechnung** identisch ist. Aber auch die Relative Einzelkostenrechnung nach Riebel stellt z. B. eine Teilkostenrechnung dar, da sie in »relative« Einzel- und Gemeinkosten differenziert (vgl. Kapitel 5).

Vollkostenrechnung

Teilkostenrechnung, Grenzkostenrechnung