

# Controlling

Bearbeitet von  
Prof. Dr. rer. pol. Dr. h.c. mult. Péter Horváth, Prof. Dr. Ronald Gleich, PD Dr. Mischa Seiter

13., komplett überarbeitete Auflage 2015. Buch. X, 517 S. Gebunden

ISBN 978 3 8006 4954 9

Format (B x L): 21,0 x 26,0 cm

Gewicht: 1558 g

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Controlling, Wirtschaftsprüfung, Revision](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# beck-shop.de

## DIE FACHBUCHHANDLUNG

- Die GWA ist auf kurz- und mittelfristige Ergebnisverbesserung durch Kostensenkungen gerichtet. Der strategiadäquate Mitteleinsatz ist nicht Gegenstand der Überlegungen.
- Die GWA ist gut strukturiert sowie transparent und erfasst vollständig alle Bereiche. Die Wirtschaftlichkeit ist auf Kosteneinsparungen gerichtet.
- Die GWA ist im Wesentlichen auf die Lösung krisenhafter Situationen angelegt. Die rigiden Kosteneinsparungsziele bewirken in der Praxis Akzeptanzprobleme.
- Da die GWA nicht mit einer Reorganisation der Prozesse des Unternehmens einhergeht, werden die Kosteneinsparungen oftmals in kurzer Zeit wieder eliminiert (Friedl 2009, S. 232).

### 3.7.3.3 Outputorientierte Instrumente

Die outputorientierten Instrumente der Gemeinkostenplanung stellen die Leistungen in den Mittelpunkt. Es wird vorrangig geprüft, inwieweit der bisherige Budgetoutput beibehalten, abgebaut oder ausgeweitet werden soll. Auch Möglichkeiten der Einführung neuer Outputs und Umverteilung von Ressourcen werden in die Analyse einbezogen.

Das **Zero-Base-Budgeting** (ZBB) – entwickelt von Phyrre bei Texas Instruments zu Beginn der 1960er Jahre (vgl. Phyrre 1970, 1977) – ist ein Analyse- und Planungsprozess, der von jedem Manager verlangt, sein Budget vollständig und detailliert von Grund auf („Zero Base“) zu begründen, wobei die Beweislast, warum überhaupt Kosten verursacht werden sollen, beim Manager selbst liegt. Dieser Ansatz erfordert also eine detaillierte Aktionsplanung zur Aufstellung von

Budgets. Die Hauptbeteiligten des Zero-Base-Budgeting lassen sich analog der Gemeinkostenwertanalyse beschreiben. Auch hier trägt die Hauptarbeitslast der Manager des zu analysierenden Bereichs.

Das ZBB hat die Zielsetzung, Leistungen zu überprüfen, die Gemeinkosten zu senken und im Sinne operativer und strategischer Ziele umzuverteilen (vgl. Abb. 3.62).

Der Ablauf des Verfahrens lässt sich durch 3 Phasen bzw. 9 Stufen beschreiben (vgl. Abb. 3.63) (vgl. zu der folgenden Darstellung und zu den Abbildungen Meyer-Piening 1989).

Die Vorbereitungsphase (**Stufe 1**) dient der Teambildung und der Herausarbeitung der Analyseziele.

**Stufe 2** hat die Aufteilung in sog. Entscheidungseinheiten und die Ableitung von Teilzielen zum Inhalt.

Eine Entscheidungseinheit ist eine Summe von Aktivitäten, die im Rahmen des ZBB-Prozesses analysiert werden soll. Sie ist eine Kostenstelle oder ein Teil von ihr. Die Aktivitäten müssen gemeinsame Merkmale haben, sodass eine Abgrenzung möglich ist (vgl. Abb. 3.64).

Die Leiter der Entscheidungseinheiten

- formulieren ihre Ziele,
- beschreiben ihre wesentlichen Aktivitäten und Arbeitsergebnisse,
- ordnen die Personal- und Sachkosten den Aktivitäten zu und
- geben Leistungsempfänger an.

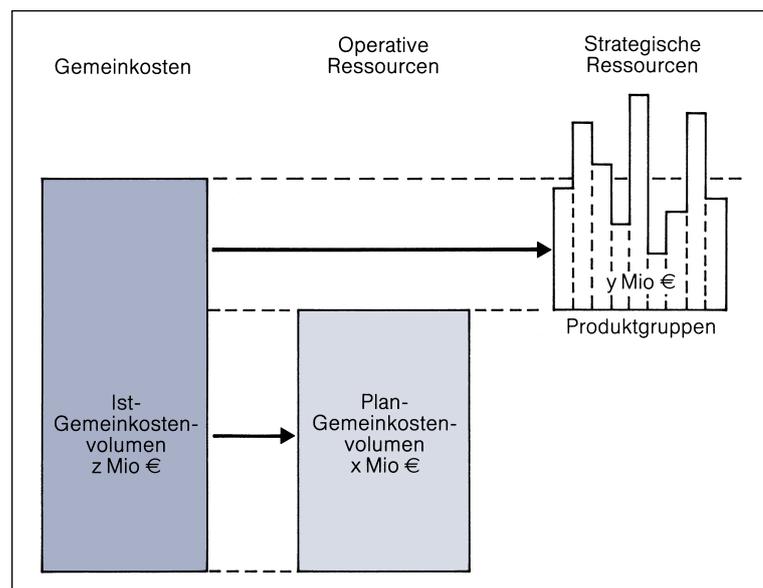


Abb. 3.62: Ziele des Zero-Base-Budgeting

In **Stufe 3** werden im Rahmen der Ist-Analyse die sog. Menge und Qualität der Arbeitsergebnisse einer Entscheidungseinheit bestimmt. Leistungsniveau ist dabei die

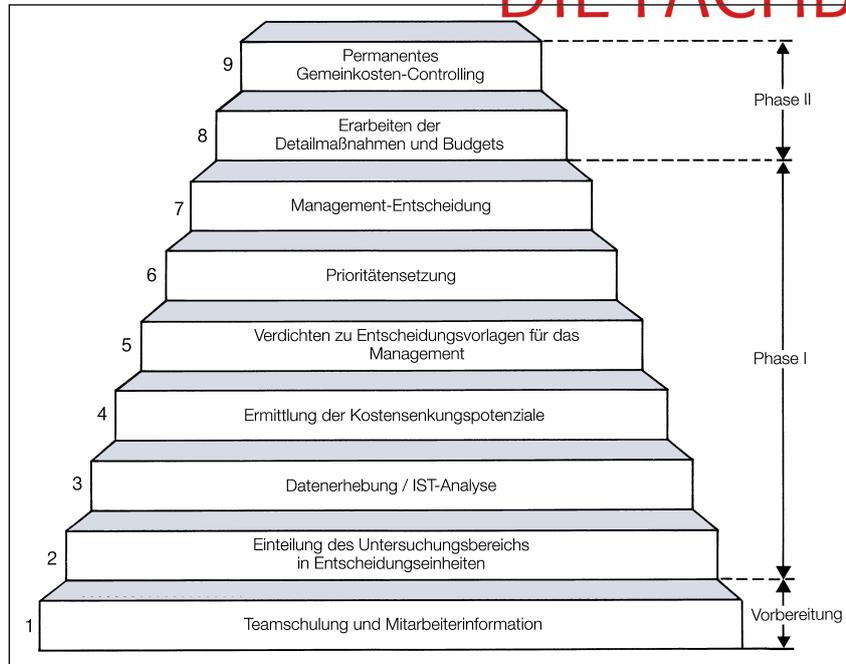


Abb. 3.63: Stufen und Phasen des Zero-Base-Budgeting

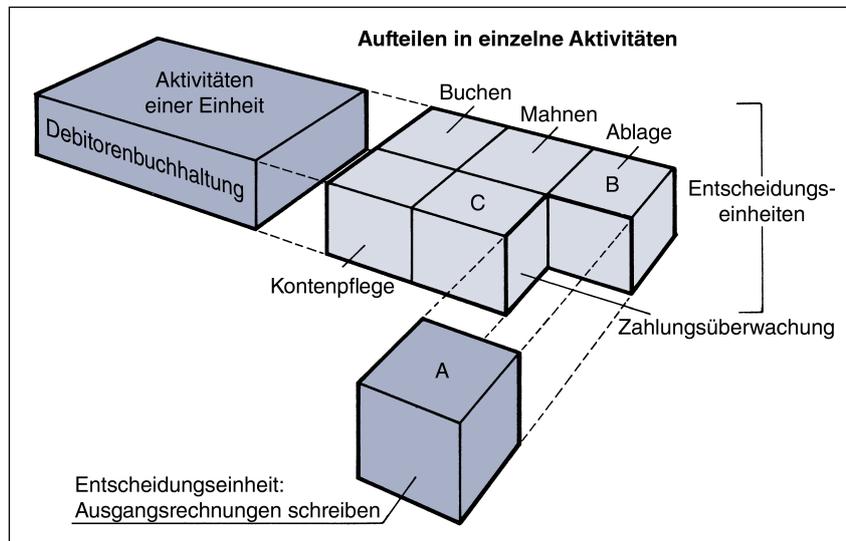


Abb. 3.64: Aufteilung einer Organisationseinheit in Entscheidungseinheiten

Entscheidungs-Einheit Nr.

Bezeichnung:

Stelle(n):                      erstellt:                      Datum:

Bereich:                      genehmigt:                      Datum:

Rang-Ordnung durch:

Stelle(n):      von  
 Bereich:      von  
 UL:              von

UNG

Leistungsniveau:      von	notwendige Ressourcen	geschätztes Ist 2015		Budget 2016			
		Ltg.	Mitarb.	dieses Niveau		kumul. Niveau	
1. Aufgabe/Zweck: 1.1 Welche Aufgabe(n) soll(en) erfüllt werden? Was ist zu tun? 1.2 Warum, wozu, mit welchem Zweck soll(en) die Aufgabe(n) erfüllt werden? 1.3 Welche Zielsetzung soll in diesem Zusammenhang erreicht werden? Formulierungshilfe: „... schaffen, erledigen, durchführen mit dem Ziel, ... sicherzustellen, zu gewährleisten, zu erreichen, zu erfüllen.“	Personen-zahl			Ltg.	Mitarb.	Ltg.	Mitarb.
	Personal-kosten						
	Fremd-leistung						
	Sach-kosten						
	Kalkul. Kosten						
	Summe Kosten						
	Investitionen						
2. Beschreibung dieser Aktivitäten: Welche Tätigkeiten müssen durchgeführt werden, um die Aufgabe zu erfüllen? Wie ist es zu tun?							
3. Alternativen: Wie könnte(n) die Aufgabe(n) noch anders erfüllt werden? Wer könnte es auch tun? Wie könnte es auch getan werden? Wo könnte es auch getan werden?							
4. Vorteile dieser Aktivitäten: Warum wird die Aufgabe so erfüllt wie unter 2. beschrieben und nicht anders (3.)? Warum und mit welchem Vorteil wird es so wie beschrieben getan? Welcher Vorteil ergibt sich für das Unternehmen, wenn dieses Niveau genehmigt wird?							
5. Konsequenzen: Welche Wirkungen ergeben sich auf andere Entscheidungseinheiten?							

Die Punkte 1-5 auf dieser Seite in Kurzform vollständig beschreiben, für notwendige Erläuterungen die Rückseite benutzen.

Abb. 3.65: Arbeitshilfe zur Formulierung von Entscheidungspaketen

In der Regel werden für jede Entscheidungseinheit drei Leistungsniveaus festgelegt:

- Leistungsniveau 3 (hoch) umfasst wünschenswerte Leistungen im Hinblick auf die kurz-, mittel- und langfristige Zukunftssicherung (z. B. Einkauf: Betreiben eines weltweiten Einkaufsmarketings),
- Leistungsniveau 2 (mittel) umfasst die durch Arbeitsanweisungen geregelten Ist-Arbeitsabläufe (z. B. Einkauf: Einholung von mindestens drei Angeboten) und
- Leistungsniveau 1 (niedrig) umfasst die zur Erhaltung eines geordneten Arbeitsablaufs zwingend erforderlichen Arbeitsergebnisse (Minimalniveau, z. B. Einkauf: Bestellung beim nächstgelegenen Lieferanten).

**Stufe 4** hat die Aufgabe, durch Suche nach Alternativen für jedes Leistungsniveau das wirtschaftlichste Verfahren zu finden. Hiermit werden die Kostensenkungspotenziale bestimmt.

**Stufe 5** beschreibt die Leistungsniveaus und legt die Entscheidungspakete fest. Ein Entscheidungspaket fasst die wichtigsten Informationen über ein Leistungsniveau einer Entscheidungseinheit zusammen und bildet die Grundlage für die Ressourcenverteilung (vgl. Abb. 3.65). Dies ist die Entscheidungsvorlage für das Management.

In **Stufe 6** wird die Rangordnung der Entscheidungspakete vorgenommen. Sie besteht im Abwägen von Kosten und Nutzen eines Entscheidungspaketes gegenüber anderen und in der Bildung einer Prioritätenfolge sämtlicher Entscheidungspakete im Hinblick auf die Unternehmensziele (vgl. Abb. 3.66).

In **Stufe 7** erfolgt der „Budgetschnitt“, d. h. die Unternehmensleitung legt die Rangordnung endgültig fest und bestimmt die Ressourcen für strategische und operative Aufgaben (vgl. Abb. 3.67).

In **Stufe 8** werden die konkreten Maßnahmen festgelegt, die zur Realisierung der beschlossenen Veränderungen führen sollen sowie die Budgets erarbeitet.

**Stufe 9** soll ausgehend von den Ergebnissen eine permanente Steuerung der Gemeinkosten bewirken.

Für die Abwicklung der Phasen I und II des ZBB-Prozesses werden ca. 3–9 Monate vorgesehen. Die Einsparungswerte werden auch hier mit 10–20% angegeben.

Zur **Beurteilung von ZBB** lässt sich Folgendes feststellen:

- Das Verfahren kann in allen Gemeinkostenbereichen, sowohl für repetitive als auch für innovative Aufgaben, eingesetzt werden (wie GWA).
- ZBB ist durch den relativ hohen Zeitaufwand weniger auf kurzfristige, sondern vielmehr auf mittelfristige Kosteneinsparungen ausgerichtet. Im Gegensatz zur GWA ist die Umverteilung der Mittel im Sinne strategischer Zielsetzungen explizit Gegenstand des Verfahrens.
- ZBB ist (wie die GWA) gut strukturiert und transparent; es erfasst alle Gemeinkostenbereiche. Das Wirtschaftlichkeitsziel liegt weniger in der absoluten Kostensenkung, sondern vielmehr in der besseren Erfüllung strategischer Ziele.
- ZBB ist in akuten Krisensituationen nicht einsetzbar. Das Verfahren ist komplexer als die GWA. Die Zielsetzungen lassen sich allerdings bei den Beteiligten leichter vermitteln als bei die GWA.

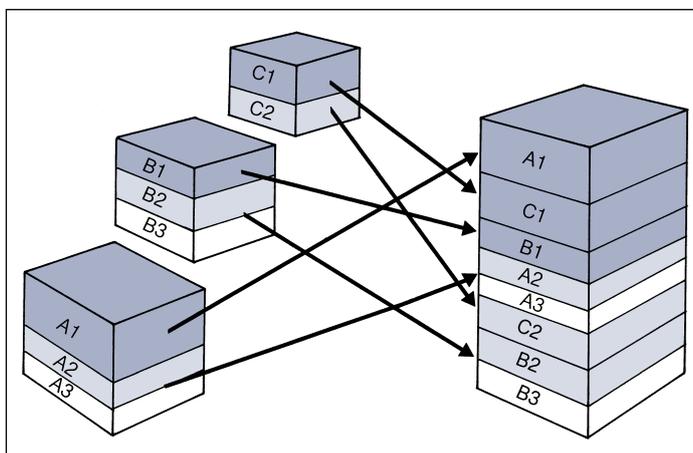


Abb. 3.66: Rangordnung von Entscheidungspaketen

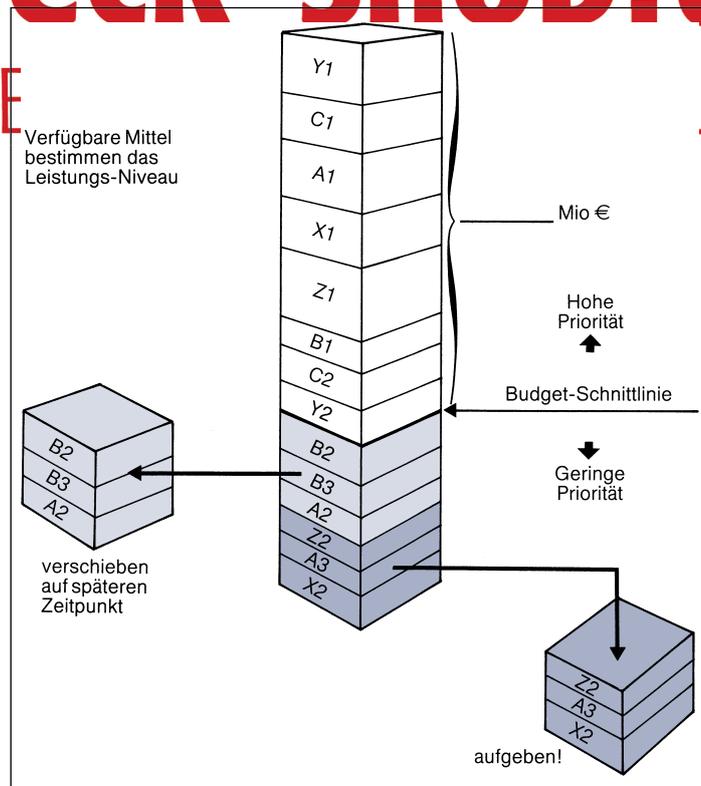


Abb. 3.67: Budgetschnitt

### 3.7.3.4 Prozessorientierte Instrumente

Sowohl die Gemeinkostenwertanalyse als auch das Zero-Base-Budgeting weisen vier gewichtige Nachteile auf:

- Sie gehen von der bestehenden Organisationsstruktur aus und behalten ihre in der Regel funktionsorientierte Gliederung bei („Kostenstellen“). Die kostenstellenübergreifenden Prozesse und ihre Outputs werden nicht betrachtet.
- Die notwendige Verknüpfung der budgetierten Gemeinkosten mit der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) wird nicht und
- die Einbindung in die strategische Planung nicht oder nur unzureichend gelöst.
- Es gibt keine systematische Analyse der kostenverursachenden Faktoren („Kostentreiber“), sodass eine permanente Planung, Steuerung und Kontrolle der Gemeinkosten nicht möglich ist.

In diesen Nachteilen liegen die Gründe für die häufig nur kurzfristig wirksamen Kosteneinsparungseffekte bei der GWA und dem ZBB.

Die Lösung des Problems der Gemeinkostenplanung und -kontrolle wird heute in der Einbettung in ein integriertes

**Prozessmanagement** gesehen (vgl. Abb. 3.68; vgl. Gaitanides et al. 1994).

Die umfassendste Aufgabe in diesem Prozess besteht in der als **Prozesswertschöpfungsoptimierung** bezeichneten Aufgabe der Auswahl der Wertschöpfungsketten, in denen das Unternehmen tätig sein will und in der Positionierung des Unternehmens in der gesamten Wertschöpfungskette von der Rohstoffgewinnung bis zum Endverbraucher (vgl. Shank, Govindarajan 1992). Die Positionierung innerhalb der Wertschöpfungskette beantwortet die Frage, welche Stufen der Wertschöpfung im eigenen Unternehmen durchgeführt werden sollen und welche Vorprodukte damit zu beziehen sind und in welcher Veredelungsstufe die Produkte das Unternehmen wieder verlassen.

Die **Prozessablaufgestaltung** hat die Aufgabe, aus der Position des eigenen Unternehmens in der Wertschöpfungskette die im eigenen Unternehmen durchzuführenden Aktivitäten festzulegen (vgl. Hergert, Morris 1989). In diesen Aufgabenbereich gehören neben der Zerlegung der Marktaufgabe in einzelne Verfahrensschritte und der daraus folgenden Aktivitätsfestlegung auch Aufgaben der Ablauforganisation oder der Standortoptimierung.

Bei der Prozessablaufgestaltung ist ein mehrdimensionales Zielsystem zu beachten. Das in der Wertschöpfungsket-

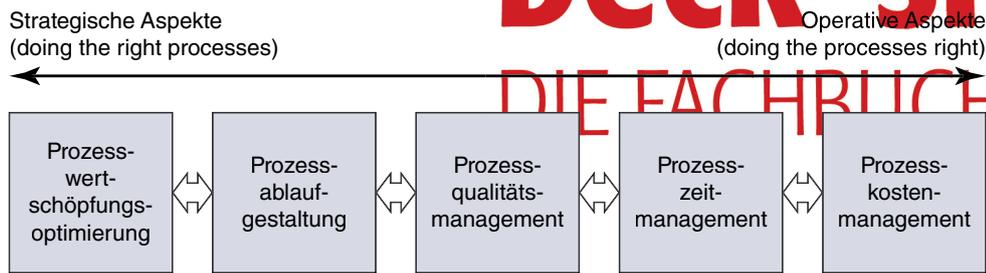


Abb. 3.68: Integriertes Prozessmanagement

te an den direkten Abnehmer weiterzugebende Produkt muss den Qualitätsansprüchen des Kunden entsprechen, der Zeitaspekt muss berücksichtigt werden und die interne Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung muss sichergestellt sein. Um diesen Anforderungen gerecht werden zu können, bedarf es der Bausteine Prozessqualitäts-, Prozesszeit- und Prozesskostenmanagement, die jeweils unter einem spezifischen Blickwinkel eine ganzheitliche Betrachtung der Abläufe im Unternehmen und eine Verbesserung im Hinblick auf das betrachtete Ziel vornehmen.

Im **Prozessqualitätsmanagement** wird das Ziel verfolgt, im Sinne eines Total Quality Ansatzes die Qualitätssicherung in der gesamten Prozesskette zu implementieren (vgl. *Juran* 1993, S. 71 ff.). Es wird hierdurch vermieden, die Qualität der Endprodukte lediglich durch eine Auswahl eines Bruchteils der Fertigungsleistung sicherzustellen. Stattdessen wird ein fehlerfreier Prozessablauf angestrebt, der sicherstellt, dass die Fertigungsleistung gleichzeitig die Abgabeleistung an den Kunden darstellt.

Das **Prozesszeitmanagement** dient der Optimierung der betrieblichen Abläufe unter Zeitgesichtspunkten. Diese Aufgabe bezieht sich nicht nur auf die Durchlaufzeiten in der Fertigung und die Auslieferungszeiten im Vertrieb.

Hierbei ist vielmehr die gesamte Wertkette zu betrachten und insbesondere auch die Entwicklungszeiten bis zur Marktreife der Produkte (time to market), die häufig einen größeren Einfluss auf den Markterfolg eines Produktes haben als die Entwicklungs- und Fertigungskosten.

Das **Prozesskostenmanagement** stellt einen weiteren Baustein in der gesamten Optimierung der Prozesse im Unternehmen dar. Ebenso wie die anderen Bausteine betrachtet auch das Prozesskostenmanagement die Abläufe im Unternehmen in einem ganzheitlichen Ansatz. Eine bereichsorientierte Teiloptimierung soll durch diesen Ansatz ersetzt werden durch eine Optimierung der Kosten entlang des gesamten Prozesses. Die Folge einer solchen Betrachtung kann daher durchaus die Erhöhung der Kosten in einem Bereich sein, wenn dadurch überproportionale Einsparungen in anderen Bereichen ermöglicht werden. Auch eine Veränderung der Reihenfolge der durchzuführenden Wertschöpfungsaktivitäten kann hier zu einer Reduzierung des gesamten Kostenniveaus führen.

Die Bausteine des integrierten Prozessmanagements sind nicht als eine Abfolge in einem Phasenschema zu verstehen. Es ist vielmehr ein integrierter und iterativer Prozess erforderlich, um die Gestaltung der Unternehmensabläufe vorzunehmen. Zusätzlich werden Instrumente benötigt, die eine Überprüfung und Anpassung der Strukturen im Zeitablauf vorsehen.

In der Praxis ist heute der vorrangige Aspekt des Prozessmanagements nicht die Senkung der Gemeinkosten, sondern der **Abbau von Komplexität** (vgl. *Rommel et al.* 1993). Hierdurch entstehen kürzere Durchlaufzeiten und Qualitätsverbesserungen, die dann dauerhafte Kostensenkungen bewirken.

Das Prozesskostenmanagement als Teilaspekt des Prozessmanagements umfasst die Aufgabenfelder des Kostenmanagements sowie der Kostenverrechnung (*Horváth, Mayer* 2011, S. 7). Letztere umfasst die Teilaufgaben der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung und der Center-Steuerung, die Kalkulation sowie die Produkt- und Kundenprofitabilität. Das Kostenmanagement bezieht sich auf die Teilaufgaben „Prozessoptimierungsaktivitäten“ und auf die Personal- und Kostenplanung.

Eine solche outputorientierte Ressourcenplanung auf Basis einer Prozesskostenrechnung als Teilaspekt des Prozessmanagements (vgl. die ausführliche Darstellung der Prozesskostenrechnung in *Kap. 4.5.2.2.7*) wird auch im Rahmen der **Modernen Budgetierung** gefordert (vgl. *Kap. 3.2.4* sowie *Kap. 3.7.2.4*). *Abb. 3.69* zeigt dabei die prinzipielle Logik der Gemeinkostenplanung und -budgetierung.

Am Beispiel des Controllerbereichs eines mittelständischen Unternehmens kann die Funktionsweise einer **prozessorientierten Budgetierung** skizziert werden (übernommen aus *Gleich et al.* 2013 b, S. 109 f.):

„Vom Management werden als Leistungen beispielsweise „Kostenstellenberichte“ abverlangt, der dahinter stehende Prozess „Kostenstellenbericht erstellen“ wird je Kostenstelle einmal monatlich durchgeführt. In einer Prozesskostenrechnung wurde ermittelt, dass je Berichterstellung 200 EUR Prozesskosten anfallen. Als Prozessgesamtkosten wurden 240 TEUR ermittelt (bei 100 Kostenstellen mit je 12 Kostenstellenberichten). Der Prozess wird von 1,5 Controllern bearbeitet.“

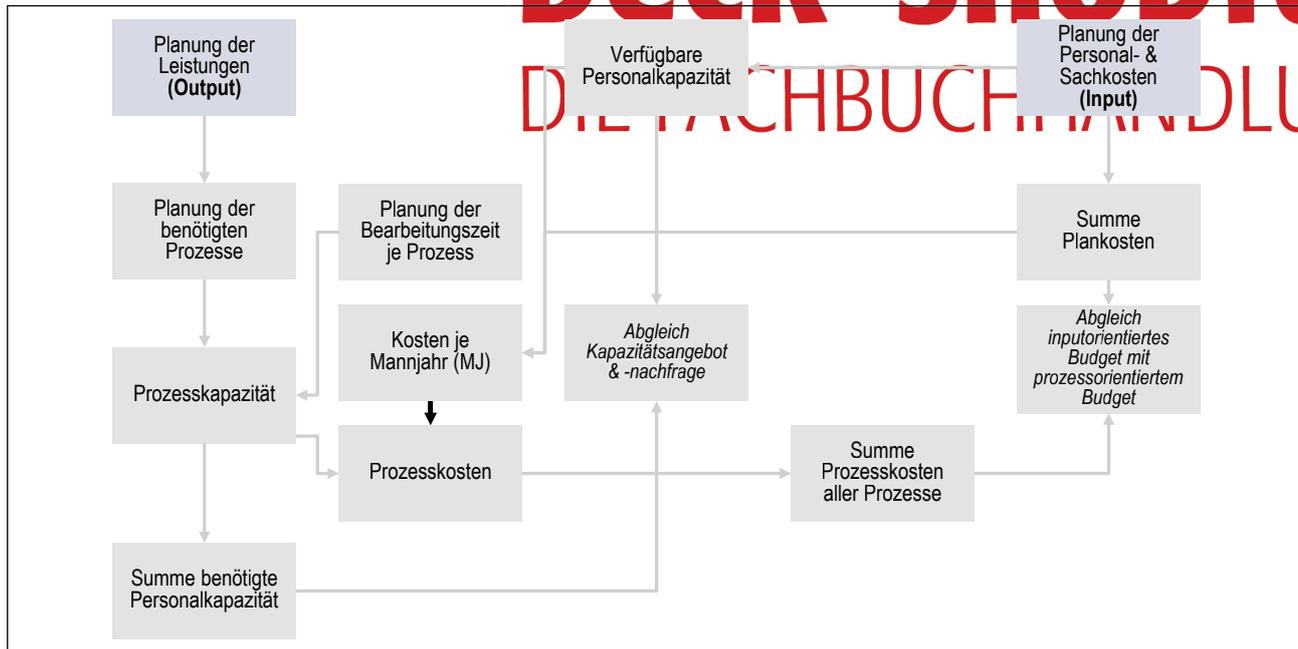


Abb. 3.69: Ablauf und Informationsfluss einer prozessorientierten Budgetierung (Rieg 2015, S. 121)

Eine analytische, korrekte und logische Planung der Controllerkapazitäten in diesem Unternehmen geht nun nicht von der Controllerkapazität und deren mutmaßlichen Änderungen auf Grundlage der Geschäftsentwicklung, sondern von der Controllerleistung aus. So erfordern beispielsweise zehn zusätzliche Kostenstellen im Unternehmen (statt 100 jetzt 110 Kostenstellen) auch zehn Prozent mehr Controllerressourcen, vorausgesetzt die Effizienz wird nicht gesteigert oder andere Effekte wirken. Genau solche Verbesserungsvorgaben können auf Grundlage einer outputbezogenen Betrachtung gemacht werden. So kann beispielsweise die gewünschte Reduzierung der Durchlaufzeiten (z. B. -15% DLZ, Reduzierung von Liegezeiten) auch die Prozesskosten und die notwendigen Controllerressourcen reduzieren.

Eine solche, der Arbeitsplanung ähnlichen Vorgehensweise, durchdringt seit Jahren und Jahrzehnten bereits die produzierenden Bereiche. Es gibt wenig Argumente (z. B. nicht unbeträchtlicher Erfassungs- und Pflegeaufwand), eine solche Logik nicht auch auf die nicht produzierenden Einheiten bzw. Gemeinkostenbereiche zu übertragen.“

Eine aktuelle empirische Studie bei deutschen Großunternehmen zum Stand von **Prozesscontrolling und -management** aus dem Jahr 2010 zeigt allerdings, dass nur bei 3,6% der antwortenden Unternehmen die Budgetierung nach Prozessgesichtspunkten erfolgt (Picot, Liebert 2011, S. 95). Die Quote dürfte bei kleinen und mittleren Unternehmen eher noch geringer sein. Dies dürfte unserer Einschätzung nach auch an der nicht geringen Komplexität und am beträcht-

lichen Aufwand für eine prozessorientierte Budgetierung liegen.

### 3.7.3.5 Strukturorientierte Instrumente

Den stärksten Druck in Richtung Kostensenkung üben die Kunden und die Wettbewerber aus. Daher ist das wirkungsvollste (Begleit-)Instrument der Gemeinkostenplanung und -kontrolle, einen Marktdruck auf möglichst viele gemeinkostenverursachende Prozesse auszuüben. Hierzu gibt es mehrere Mittel:

- Definition von administrativen Serviceleistungen,
- Schaffung interner Marktsituationen mit Verrechnungspreisen,
- Schaffung gewinnzielorientierter Einheiten,
- Schaffung unternehmensinterner Konkurrenz und
- Auslagerung interner Aktivitäten in den unternehmensexternen Markt.

Dass auf diesem Gebiet für die meisten Unternehmen noch große Reserven liegen, zeigen die Beispiele von Pionierunternehmen, die vermeintlich nicht marktgängige Aktivitäten verselbständigen haben.

### 3.7.4 Steuerplanung und -kontrolle

#### 3.7.4.1 Notwendigkeit der ergebnisorientierten Steuerplanung und -kontrolle

Die Aufzählung der Controllingaufgaben im bereits diskutierten FEI-Katalog (vgl. Kap. 1) führt auch „Tax Administration“ auf. Die systemgestaltenden und die systemkoppelnden Koordinationsaufgaben werden klar definiert: „To establish and administer tax policies and procedures“.

In der amerikanischen Controllingliteratur wird diese Aufgabe des Controllers ausführlich beschrieben (vgl. z. B. Willson, Colford 1990, S. 1175 ff. und Abb. 3.70).

Genannt werden drei Aufgabenkreise (vgl. Williams 1964):

- Steuerplanung,
- Steuerkontrolle und
- Steuerverwaltung.

In Deutschland ist in der Vergangenheit die Berücksichtigung der Steuern im Controlling stark vernachlässigt worden. So stellte Zimmermann 1997 fest, dass eine Beachtung der Steuern in angemessenem Rahmen in der Controllingliteratur nicht existiert und ein Funktionscontrolling, das den Namen „Steuercontrolling“ trägt bzw. die Inhalte umfasst, bisher nicht vorhanden war (vgl. Zimmermann 1997, S. 135 ff.). Mittlerweile beschäftigt man sich jedoch zunehmend mit dem Steuercontrolling (vgl. insbesondere Feldbauer-Durstmüller, Schwarz, Wimmer 2005, S. 613 ff.).

Gelbt man davon aus, dass heute die meisten betrieblichen Entscheidungen auch erhebliche steuerliche Konsequenzen haben, so ist die Planung und Kontrolle der Besteuerung aber unerlässlich. Wegen ihrer Ergebniswirksamkeit ist auch die Mitwirkung des Controllers gefordert.

Mit der Besteuerung sind erhebliche Verwaltungsaufgaben im Unternehmen verbunden. Diese verursachen hohe Kosten.

Hinzu kommt ein für den Controller vor allem bei der Informationsversorgung wesentlicher Aspekt: Das IV-System wird in seinen Grundbegriffen und in seiner Struktur stark durch zwingende steuerliche Vorschriften beeinflusst. So ist z. B. der in der Unternehmenspraxis verwendete Gewinnbegriff steuerlich geprägt.

Rose (1989, Sp. 1867 f.) sieht drei generelle Notwendigkeiten für eine systematische Steuerplanung und -kontrolle:

- **Gewichtigkeit der Besteuerung:** Die steuerliche Belastung der Unternehmensgewinne ist in der Bundesrepublik Deutschland hoch.
- **Gestaltungsabhängigkeit der Besteuerung:** Die die Steuerpflicht auslösenden Sachverhalte sind gestaltbar d. h. planbar.
- **Ungewissheit:** Komplexität, Unbestimmtheit und Unbeständigkeit steuerlicher Normen verursachen Risiken, die durch Planung einzugrenzen sind.

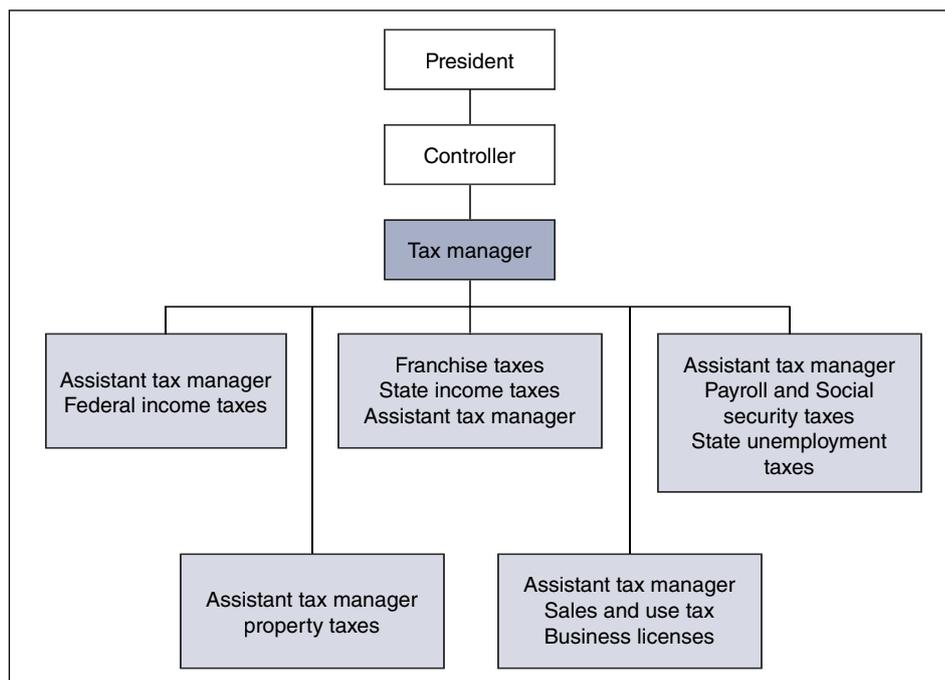


Abb. 3.70: Aufgaben und Zuordnung des „Tax Manager“ (Willson, Colford 1990, S. 1177)