

Kostenrechnung und Kostenanalyse

Bearbeitet von
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Adolf G. Coenenberg, Prof. Dr. Thomas M. Fischer, Prof. Dr. Thomas Günther

9. überarbeitete Auflage 2016. Buch. 966 S. Hardcover

ISBN 978 3 7910 3612 0

Format (B x L): 17,4 x 24,6 cm

Gewicht: 1753 g

[Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Betriebliches Rechnungswesen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [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.

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



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

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
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart (Bildnachweis: Coenberg/Fischer/
Günther)

Satz: Johanna Boy, Brennborg
Druck und Bindung: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza

Printed in Germany
März 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

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

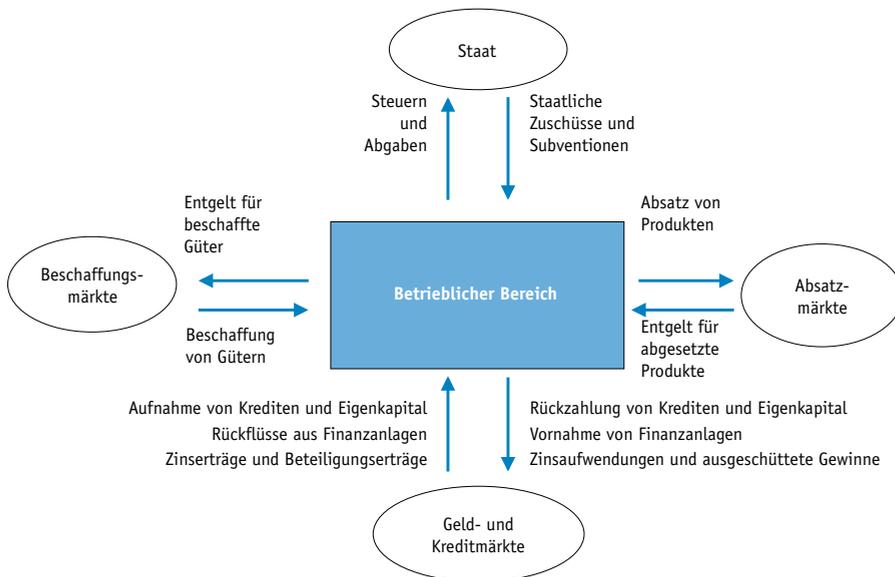
Rechnungswesen als Abbildung des Realgüterkreislaufes

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

►► Herrn 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

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]):

Oberziel: Liquidität

- ▶ 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.

Oberziel: Erfolg

- ▶ 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).

Oberziel: Nachhaltigkeit

- ▶ 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.

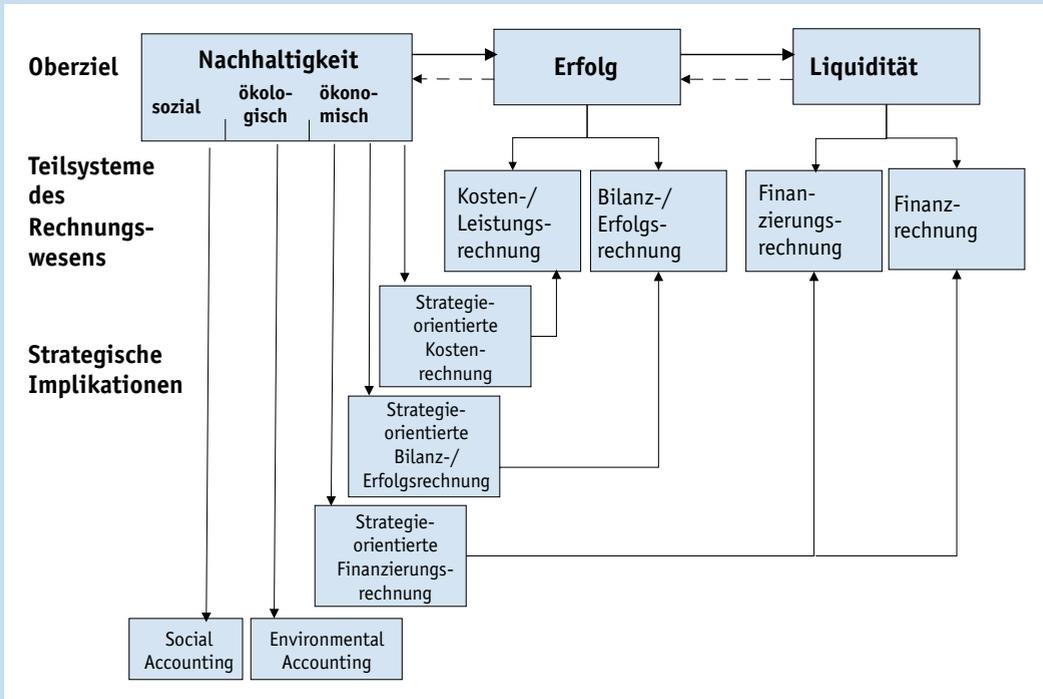
Zwischen den drei Oberzielen Nachhaltigkeit, Erfolg und Liquidität besteht eine **wechselseitige Beziehung**. Zum einen führt ein vorhandenes und auch realisierbares Erfolgspotenzial, verstanden als ökonomische Nachhaltigkeit, bei effizienter Umsetzung der Strategien in den Folgejahren auch zu tatsächlichen 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.

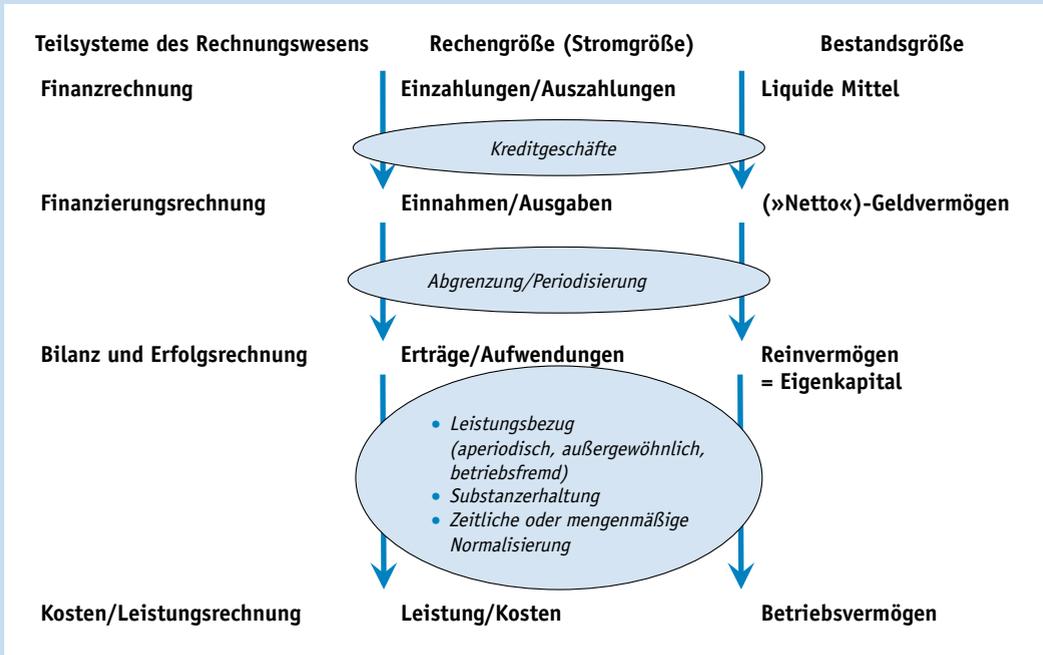
Rechengrößen und Teilsysteme des Rechnungswesens

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

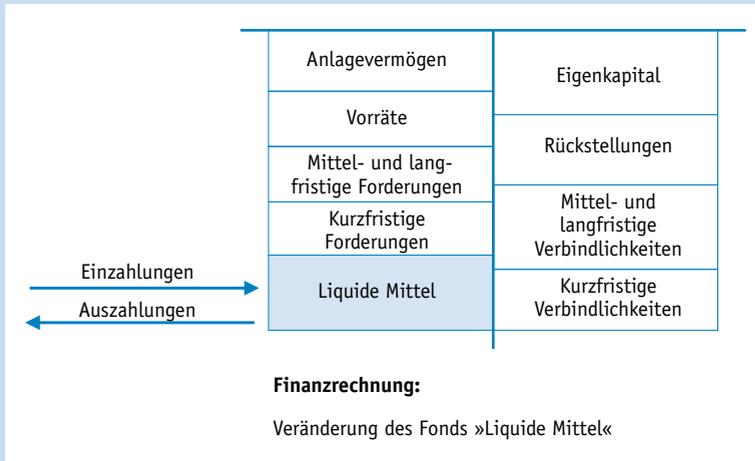
▶▶▶ Da Herr Zimmermann die Anschaffungskosten für die Maschine in Höhe von 20 000 EUR selbst nicht bezahlen kann, beschafft er sich einen Überbrückungskredit für ein Jahr in Höhe von 15 000 EUR. Die Auszahlungen (= Cashflow aus Investitionstätigkeit) belaufen sich damit auf 20 000 EUR, denen Einzahlungen (= 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

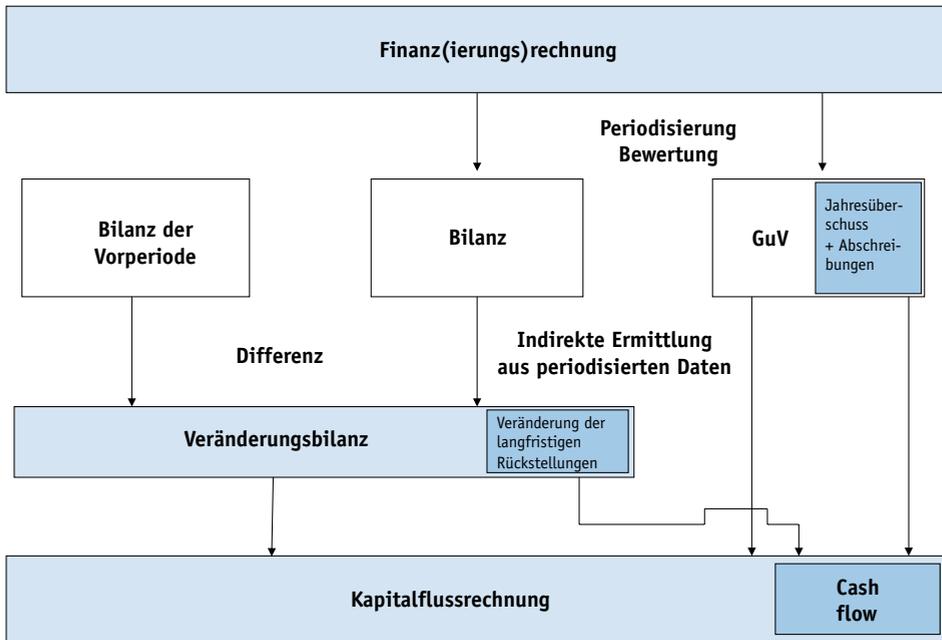
Finanzrechnung und Bilanz



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

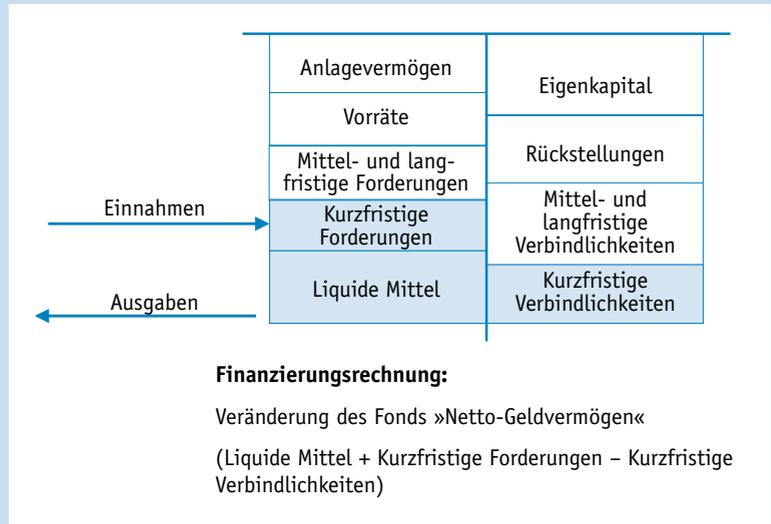
Projektbewertung, Unter-
nehmensbewertung

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)
Summe	–20 000 EUR

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

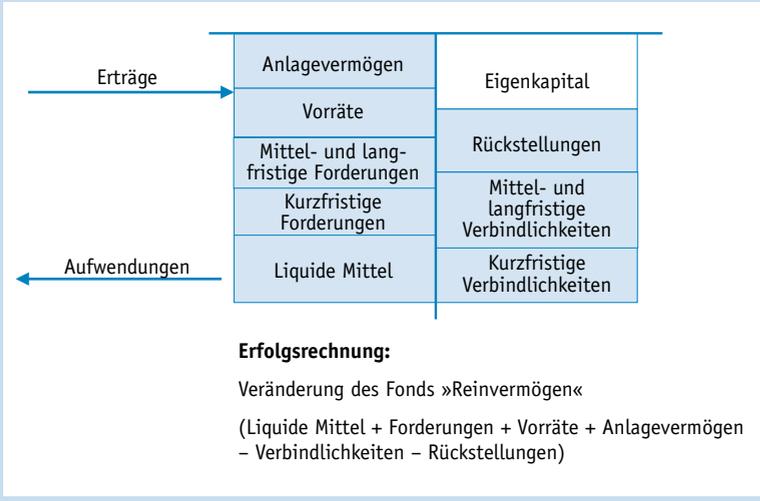
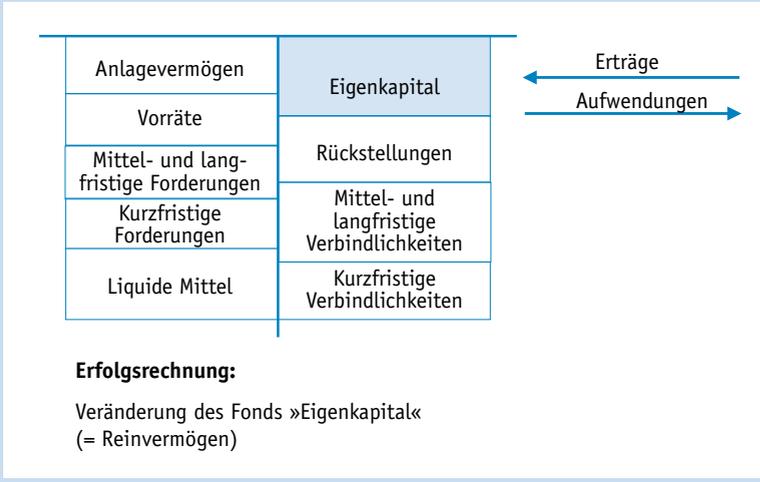


Abb. 1-8

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

Externes und internes Rechnungswesen

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

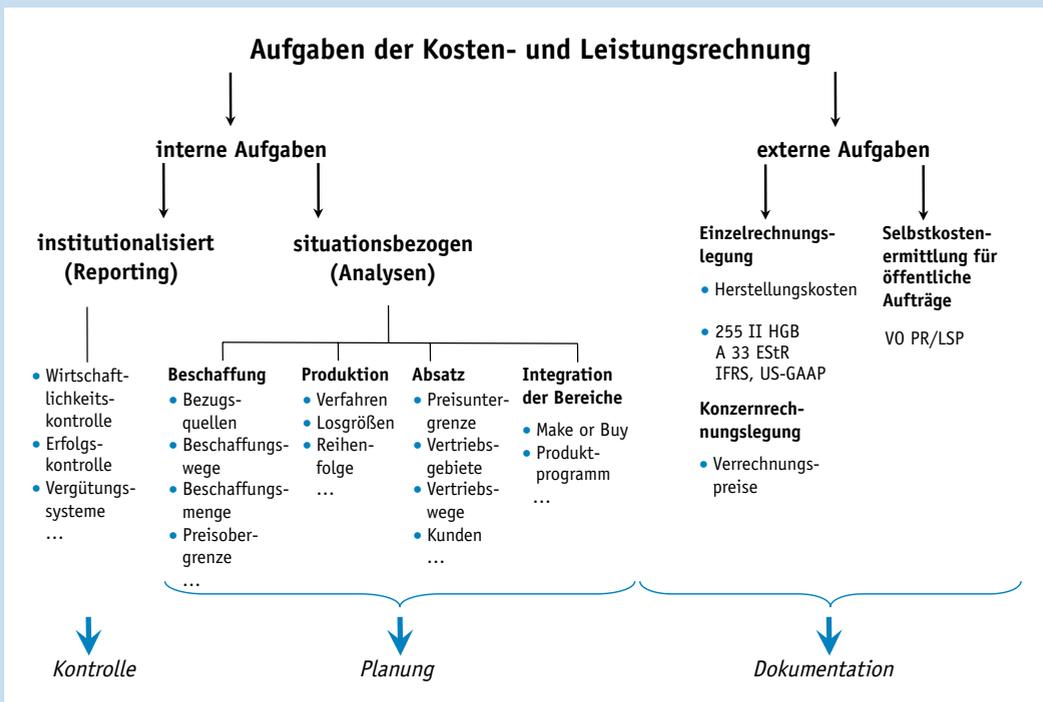
informationen Grundlage für **ergebnisabhängige Vergütungssysteme** (vgl. Kapitel 19).

- ▶ 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

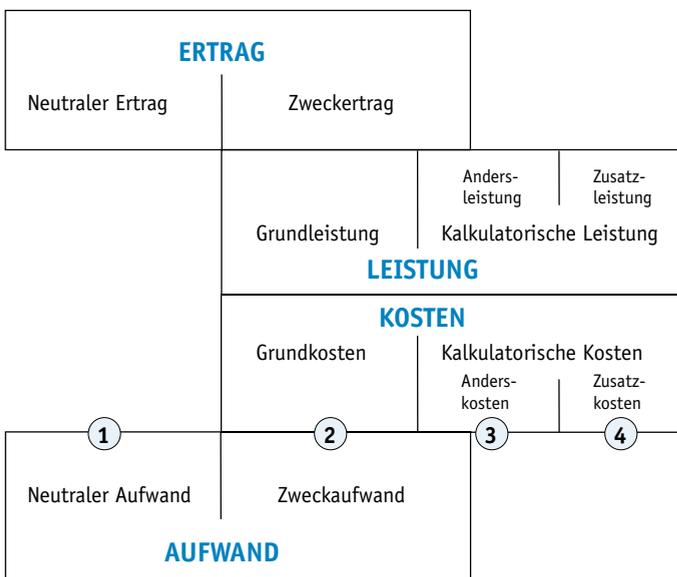
Leistungen und Kosten als der Kosten- und Leistungsrechnung zugrunde liegende Rechengrößen werden nach dem **wertmäßigen Kostenbegriff** nach Schmalenbach und Kosiol als bewertete(r) sachzielbezogene(r) Gütererstellung bzw. Güterverbrauch definiert (vgl. Schmalenbach [1963], S. 6). Dieses Kostenverständnis 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)

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:

Betriebsfremder, periodenfremder, außergewöhnlicher Aufwand

- ▶ **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)

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)

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)**

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

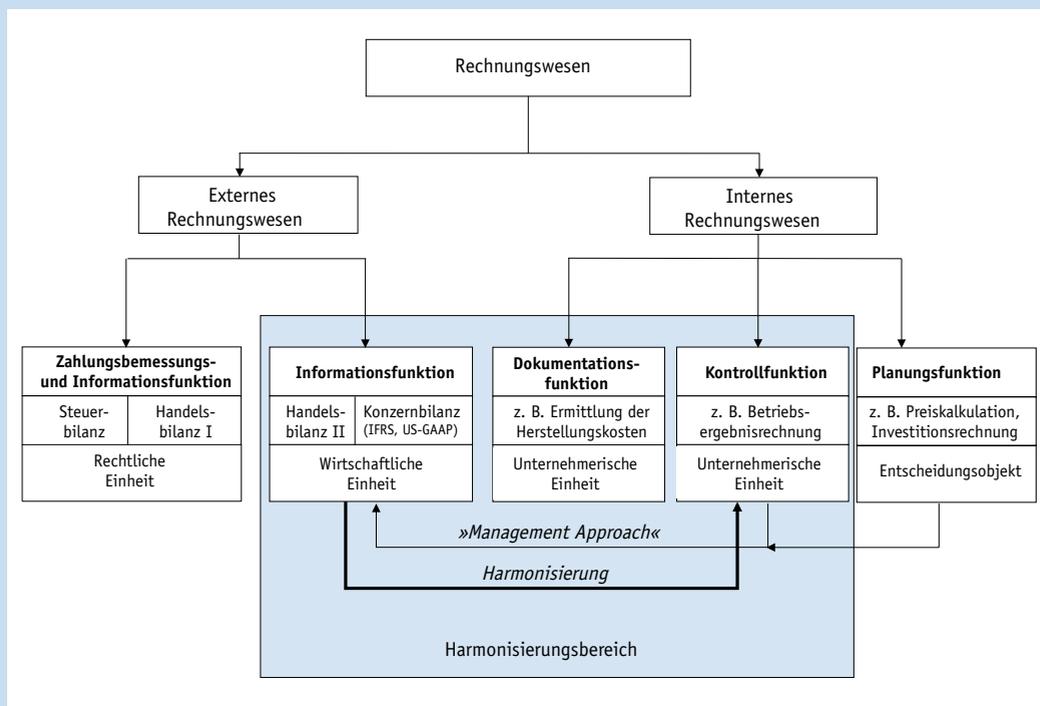
wie der Deckungsbeitragsrechnung, der relativen Einzelkostenrechnung oder der Prozesskostenrechnung und wertorientierter Kostenansätze in Form von Opportunitätskosten, die sich mit der bilanziellen Erfolgsermittlungsfunktion nicht verbinden lassen. Entscheidungsobjekte und Ergebniswirkungen müssen letztlich 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 Coenenberg/Salfeld [2007], vgl. auch Kapitel 20).
- ▶ Ermittlung eines Periodenerfolgs anhand des **Konzepts des ökonomischen Gewinns**, das ebenfalls auf vollkommener Zahlungsprognose und Diskontierung beruht (vgl. Coenenberg/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 Controllingsystem 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.

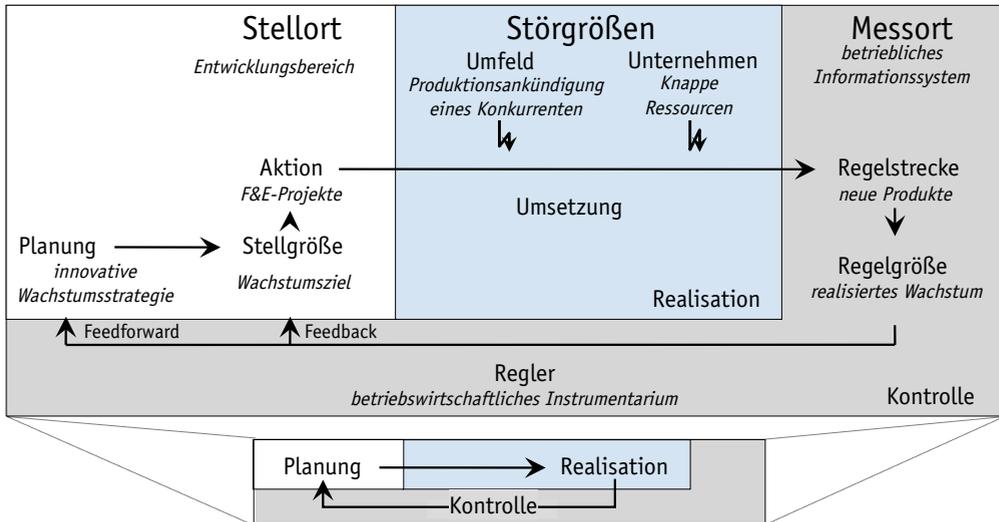
Controlling als kybernetischer Steuerungskreislauf

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.

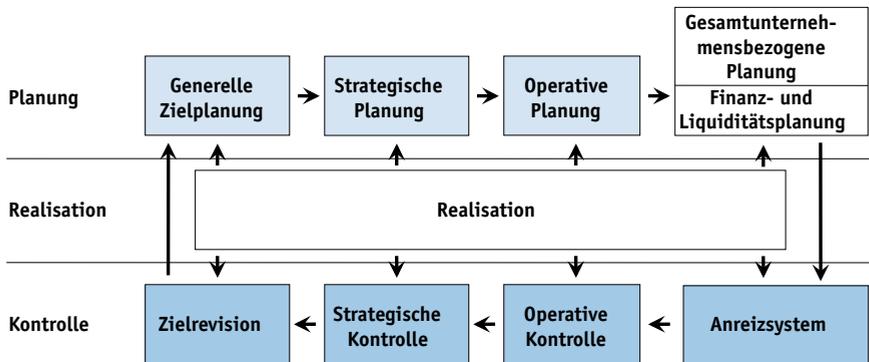
Im Einzelnen werden folgende deutschsprachige Controlling-Konzeptionen diskutiert und wie nachfolgend dargestellt systematisiert, wobei zu beachten ist, dass häufig die Zuordnung zu einzelnen Konzeptionen nicht von den ge-

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 führungsgestaltender Koordinationsansatz

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

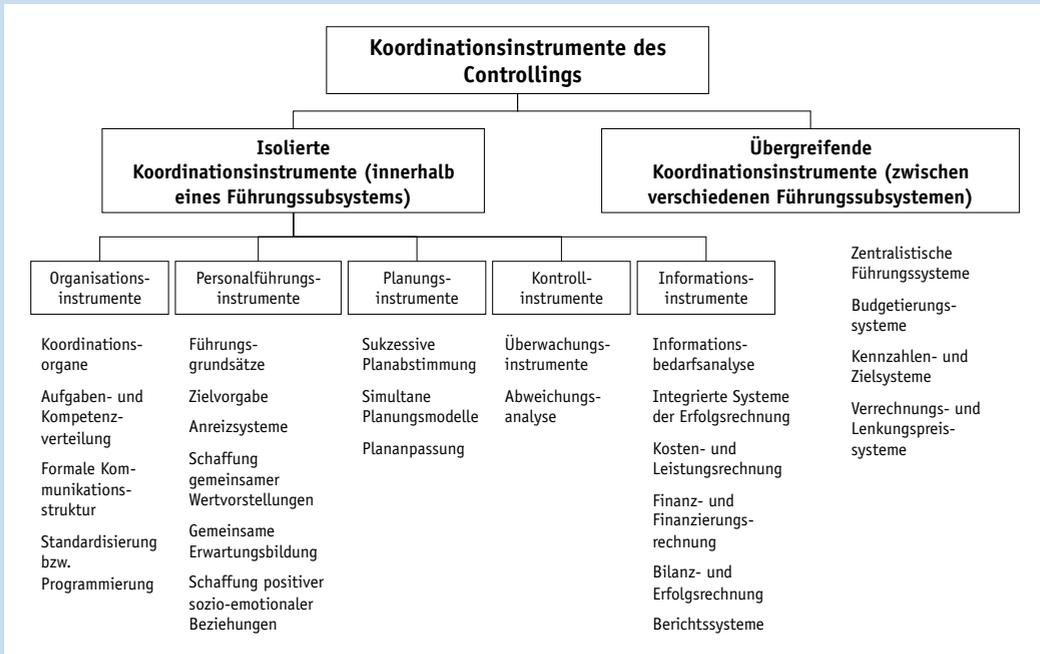
Koordinationsinstrumente

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

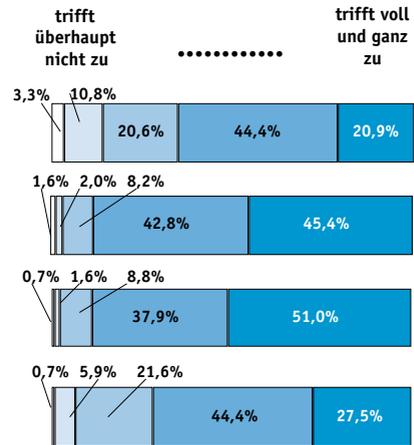
Empirische Studien

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

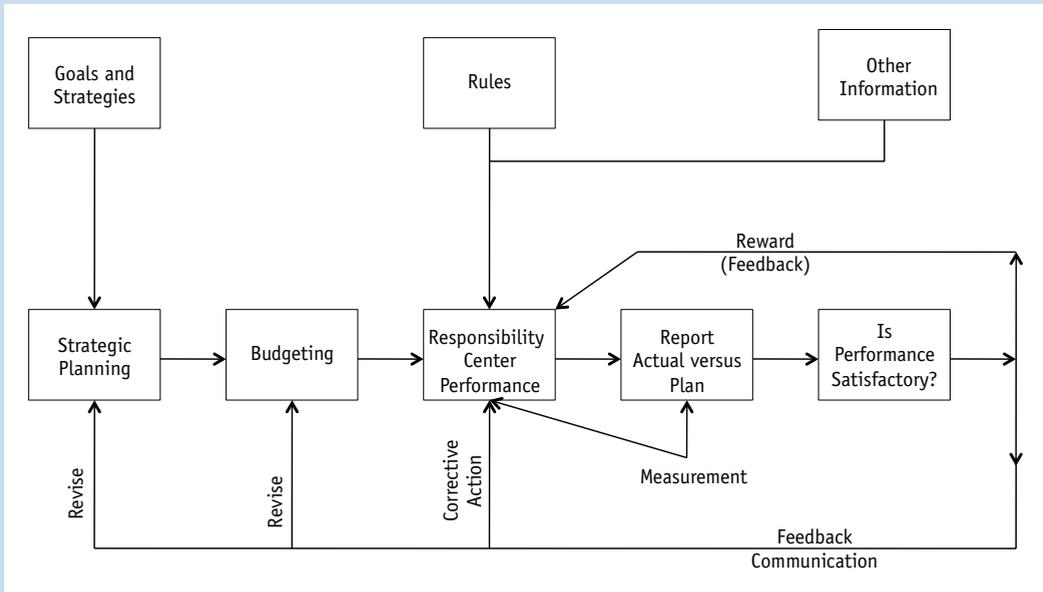
Kybernetischer
Controllingansatz
nach Anthony

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
»Results Controls«			
Rechenschaftspflicht für Ergebnisse	X	X	
»Action Controls«			
Verhaltensregeln		X	
Vorabdurchsprache von Maßnahmen	X	X	X
Rechenschaftspflicht für Maßnahmen	X	X	X
Redundanzen			X
»Personnel« bzw. »Cultural Controls«			
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.