

# Erfolgs- und Kostencontrolling

Einführung anhand ausgewählter  
Schaubilder, Fälle und Beispiele

Von  
Univ.-Prof. Dr. Gero Hoch

R. Oldenbourg Verlag München Wien

#### 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.

© 2003 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH  
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München  
Telefon: (089) 45051-0  
[www.oldenbourg-verlag.de](http://www.oldenbourg-verlag.de)

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

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier  
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 3-486-27485-6

## Inhaltsübersicht:

Teil 1 Controllingtheorie und -politik

Teil 2 Kosten- und Leistungsrechnung

Teil 3 Handelsrechtlicher Jahresabschluss

Teil 4 Konzernrechnungslegung

Teil 5 Bilanzpolitik und -analyse

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. Gero Friedrich Hoch, Diplom-Kaufmann, ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensrechnung, an der Universität Siegen.

## Vorwort des Verfassers

Die mehrjährige Beschäftigung mit betriebswirtschaftlicher Lehre und Forschung im Bereich Rechnungswesen und Controlling (R&C) hat in steter Folge Schaubilder, Fälle und Beispiele hervorgebracht, die in Vorlesungen, Vorträgen, Seminaren und Kolloquien innerhalb und außerhalb der Hochschule Verwendung fanden und finden. Auf vielfache Anregung sind bewährte Teile aus fünf Kernbereichen des Gebietes unter dem Titel „Erfolgs- und Kostencontrolling“ im Folgenden zusammengefasst.

Erfolgs- und Kostencontrolling wird dabei verstanden als der überwiegend traditionelle Teil des Controlling, der für Steuerungszwecke in starkem Maße mit den Instrumenten des betrieblichen Rechnungswesens und der Unternehmensplanung arbeitet: Es geht um die Unternehmensführung mittels geeigneter Zahlen für ein innen wie außen sich wandelndes Umfeld. Teil 1 bietet eine Einführung in Controllingtheorie und -politik. Er bildet das Fundament für die Rationalitätssicherung und stellt das Erfolgs- und Kostencontrolling in den einstweilen noch etwas unscharfen Rahmen der Controllingforschung. Damit wird der erkennbaren Entwicklung des Controlling zum strategiebewussten, zukunftsorientierten Bestandteil des Management Rechnung getragen.

Der zweite Teil bietet eine gründliche Einführung in den Bereich des internen Rechnungswesens, in dessen Mittelpunkt die für betriebliche Steuerungszwecke unverzichtbare Kosten- und Leistungsrechnung steht. Hier sind neben den fundamentalen Grundlagen auch moderne, strategisch orientierte Rechnungssysteme behandelt. Das externe Rechnungswesen, dessen Ergebnisse zu Recht als „Visitenkarten der Unternehmen“ gelten, wird in Teil 3 (Handelsrechtlicher Jahresabschluss) und Teil 4 (Konzernrechnungslegung) behandelt. Besonders der letztgenannte Bereich entwickelt sich derzeit rasch und in komplexer Form im Zeichen der Globalisierung der Wirtschaft mit der entsprechend zunehmenden Bedeutung der internationalen Rechnungslegung. Teil 4 ist bewusst auf das Wissen beschränkt, das für Zwecke des Erfolgs- und Kostencontrolling für erforderlich gehalten wird. Angesichts der hohen und noch zunehmenden Verflechtung der Wirtschaft kommen für die Unternehmensführung Verantwortliche heute kaum noch ohne Grundkenntnisse in der Konzernrechnungslegung aus.

Die unternehmenszielkonforme Gestaltung der externen Rechnungslegung und ihre Verwendung durch Adressaten zur Informationsgewinnung stehen als fünfter und letzter Teil unter der Bezeichnung Bilanzpolitik und -analyse am Schluss des Werkes. Wegen ihrer Bedeutung unter anderem für das Rating und Ranking von Unternehmen mit direkter Wirkung auf die Finanzierung ist auch dieser Bereich dem Erfolgs- und Kostencontrolling zuzuordnen.

Das Werk soll Studenten wie Praktikern gleichermaßen den schnellen Zugang zu diesem breiten und komplexen Gebiet erleichtern und Hinweise zur Vertiefung bieten. Anleihen im einschlägigen Schrifttum sind sowohl als Brücke zu weiterführender Literatur gedacht als auch zur Kennzeichnung des gegenwärtigen Standes der Diskussion. Kontrollfragen und Literaturhinweise sind jedem der fünf Hauptkapitel nachgeordnet. Ein detailliertes Stichwortverzeichnis ist am Ende des Werkes verfügbar. Wegen der großen Breite des behandelten Stoffes kommt diesem im Umgang mit dem Werk besondere Bedeutung zu.

Der Verfasser dankt seinen Mitarbeitern, den Herren Michael Radix, Henning Schütz und Jörg Weber, für die vielfältige, geduldige Unterstützung bei der Erstellung des Manuskriptes. Zu besonderem Dank ist er weiterhin einer großen Zahl von vorwiegend mittelständischen Unternehmen der Region verpflichtet, die ihm und seinen Studenten immer wieder ermöglicht haben, die Leistungsfähigkeit betriebswirtschaftlicher Theorie zum Erfolgs- und Kostencontrolling am einzigen Maßstab zu messen, auf den es ankommt, der Verwendbarkeit in der Unternehmenspraxis.

Für Verbesserungsvorschläge und Hinweise, auch kritischer Art, bin ich jederzeit dankbar.

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite:</b>
<b>Vorwort</b>	2
<b>Inhaltsverzeichnis</b>	4
<b>Teil 1 Controllingtheorie und –politik</b>	<b>7</b>
1.1 Controllingtheorie	8
1.1.1 Themenbereich Controllingkonzepte: Abgrenzung des Controlling	8
1.1.2 Themenbereich Controllingfunktionen: Anforderungen an Controlling und Controller	12
1.1.3 Themenbereich Controllingvoraussetzungen: Ausgangspunkte der Planung	18
1.1.4 Themenbereich Information/Koordination: Probleme des Informationsmanagements	24
1.1.5 Themenbereich Controllinginstitutionen: Organisation des Controlling	27
1.1.6 Kontrollfragen zur Controllingtheorie	32
1.2 Controllingpolitik	33
1.2.1 Übergreifende Aspekte der Controllingpolitik	33
1.2.1.1 Budgetierung	33
1.2.1.2 Methoden der Erfolgsermittlung und Bilanzplanung	36
1.2.1.3 Grundzüge der Berichterstattung	41
1.2.2 Risikomanagement	48
1.2.2.1 Risikoquellen und Risikopolitik	48
1.2.2.2 Risikomanagementsysteme	53
1.2.2.3 Risikoberichterstattung	54
1.2.3 Ausgewählte strategische und operative Controllinginstrumente	56
1.2.4 Kostencontrolling	62
1.2.4.1 Kostenmanagement	62
1.2.4.2 Kosten- und Leistungsplanung und –kontrolle	65
1.2.4.3 Kostenorientierte Verrechnungspreise und Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen	70
1.2.4.4 Abgrenzung von der Investitionsrechnung	72
1.2.5 Performancemessung und -steuerung	73
1.2.5.1 Performancemessung und –steuerung durch Kennzahlen	73
1.2.5.2 Spezialfall Bonitätsbewertung: Unternehmensrating	82
1.2.6 Kontrollfragen zur Controllingpolitik	86
1.3 Abschließende Anmerkungen	87
1.4 Quellen und Literaturhinweise zu Controllingtheorie und –politik	88
<b>Teil 2 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)</b>	<b>90</b>
2.1 Die KLR als Teil der Unternehmensrechnung und als Informations- und Steuerungsinstrument der Unternehmensführung	91
2.2 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens und ihre Bedeutung für die KLR	94
2.3 Kostentheorie und sonstige Grundlagen moderner KLR	98
2.3.1 Kostenverläufe	98
2.3.2 Grundkonzepte der Kostenverrechnung	106
2.3.3 Abgrenzungsrechnung	108
2.4 Kostenartenrechnung	112
2.4.1 Funktion der Kostenartenrechnung	112

2.4.2	Erfassung wichtiger Kostenarten	114
2.5	Kostenstellenrechnung	129
2.5.1	Funktion der Kostenstellenbildung und -rechnung	129
2.5.2	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	134
2.6	Kostenträgerrechnung	145
2.6.1	Funktionen der Kostenträgerrechnung	145
2.6.2	Verfahren der Kostenträgerstückrechnung	146
2.6.3	Verfahren der Kostenträgerzeitrechnung	152
2.7	Grundlagen der Kostenrechnungssysteme	154
2.7.1	Kostenrechnungssysteme im Überblick	154
2.7.2	Kostenspaltungsverfahren	156
2.7.3	Flexible Normal- und Plankostenrechnungssysteme	160
2.8	Auswahl und Gestaltung spezieller Rechnungssysteme	165
2.8.1	Kalkulationsmängel der klassischen Vollkostenrechnung	165
2.8.2	Strategisch orientierte spezielle Rechnungssysteme	168
2.8.3	Anhaltspunkte zur Optimierung von Rechnungssystemen	176
2.9	Einbettung der KLR im Rahmen datenverarbeitungsgestützter Rechnungssysteme	177
2.10	Kontrollfragen zu KLR	178
2.11	Abschließende Anmerkungen	180
2.12	Quellen und Literaturhinweise zu KLR	181

### **Teil 3 Handelsrechtlicher Jahresabschluss (HJA) 183**

3.1	Einordnung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in das betriebliche Rechnungswesen	184
3.2	Rechtliche und betriebswirtschaftliche Grundlagen des Jahresabschlusses	185
3.2.1	Das Rechnungslegungsrecht und seine Bedeutung	185
3.2.2	Zwecke handelsrechtlicher Rechnungslegung	187
3.2.3	Größenmerkmale	189
3.2.4	Bilanztheoretische Fundierung des Jahresabschlusses	190
3.3	Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	193
3.3.1	Aufstellungsgrundsätze für den Jahresabschluss	193
3.3.2	Bilanzansatzvorschriften	198
3.3.3	Bewertungsvorschriften	209
3.3.3.1	Übersicht	209
3.3.3.2	Allgemeine Bewertungsgrundsätze	209
3.3.3.3	Konkretisierung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit	210
3.3.3.4	Wertansätze für Vermögensgegenstände	211
3.4	Gliederung von Bilanz und GuV	223
3.4.1	Ausweis des Eigenkapitals bei ausstehenden Einlagen	223
3.4.2	GuV	224
3.5	Anhang und Lagebericht	227
3.5.1	Anhangsangaben	227
3.5.2	Lagebericht	228
3.6	Die Finanzbuchführung mit Hilfe von EDV-Anlagen	229
3.7	Rechnungslegungsmängel und zugehörige Reformkonzepte	231
3.7.1	Grenzen der externen Informationsgewinnung aus Jahresabschlüssen	231
3.7.2	Rechnungslegungsreformkonzepte	235
3.8	Branchenspezifische Rechnungslegungsvorschriften	237
3.9	Rechnungslegung international	237
3.10	Kontrollfragen zu HJA	239
3.11	Quellen und Literaturhinweise zu HJA	244

<b>Teil 4 Konzernrechnungslegung</b>	<b>246</b>
4.1 Einführung in die Konzernrechnungslegung	247
4.1.1 Der Konzern als Form von Unternehmenszusammenschlüssen	247
4.1.2 Ziele, zentrale Merkmale und Theorien der Konzernrechnungslegung	252
4.1.3 Einführende Beispiele in die Technik der Konzernrechnungslegung	255
4.2 Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und die Abgrenzung des Konsolidierungskreises	258
4.3 Konsolidierungsgrundsätze	264
4.4 Konsolidierungsmaßnahmen	268
4.4.1 Kapitalkonsolidierung	268
4.4.2 Schuldenkonsolidierung	279
4.4.3 Zwischenergebniseliminierung	280
4.4.4 Konsolidierung der Aufwendungen und Erträge	284
4.5 Weitere Vereinheitlichungsmaßnahmen der Konzernrechnungslegung	285
4.5.1 Latente Steuern im Konzernabschluss	285
4.5.2 Währungsumrechnung	286
4.6 Konzernanhang und Lagebericht	288
4.7 Internationalisierung des Konzernrechnungslegungsrechts	290
4.8 Konzernrechnungslegung als EDV-Systemkomponente	299
4.9 Kontrollfragen zur Konzernrechnungslegung	300
4.10 Quellen und Literaturhinweise zu Konzernrechnungslegung	301
<b>Teil 5 Bilanzpolitik und -analyse</b>	<b>303</b>
5.1 Einführung in Bilanzpolitik und -analyse	304
5.1.1 Der Jahresabschluss als Erkenntnis- und Gestaltungsobjekt	304
5.1.2 Aussagegrenzen von Jahresabschlüssen	311
5.2 Objekte der Bilanzpolitik	313
5.3 Ziele, Zielmodelle und Probleme der Bilanzpolitik	314
5.4 Instrumente der Bilanzpolitik und ihre Wirkung	322
5.5 Ziele und Techniken der Bilanzanalyse	329
5.6 Aufbereitung des Jahresabschlusses für Analysezwecke	332
5.7 Instrumente der Analyse für ausgewählte Analyseziele	333
5.7.1 Vermögensanalyse	333
5.7.2 Erfolgsanalyse	336
5.7.3 Finanzierungsstrukturanalyse	342
5.7.4 Liquiditätsanalyse	345
5.7.5 Kreditwürdigkeitsanalyse	348
5.8 Kennzahlensysteme und neuere Analysetechniken	349
5.8.1 Traditionelle Kennzahlensysteme	349
5.8.2 Neuere Analysetechniken und Entwicklungstendenzen der Bilanzanalyse	352
5.9 Ergänzung der Rechnungslegung mit Öko- und Sozialbilanzen	358
5.10 Kontrollfragen zur Bilanzpolitik und -analyse	361
5.11 Quellen und Literaturhinweise zu Bilanzpolitik und -analyse	364
<b>Stichwortverzeichnis</b>	<b>365</b>

# Teil 1

## Controllingtheorie und -politik

**Was man wissen sollte:** Der Begriff „Controlling“ (eine deutsche Wortschöpfung) enthält das deutsche Wort „Kontrolle“, ist aber so weit darüber hinausreichend zu interpretieren, dass zumindest Planung, Information und Steuerung mit eingeschlossen sind. Allerdings ist eine genaue, wissenschaftlich haltbare Abgrenzung des Controlling derzeit nicht bekannt. Als gesichert kann gelten, dass Controlling alles umfasst, was der Rationalitätssicherung der Unternehmensführung dient. Im Vordergrund stehen daher die unternehmenszielkonforme Verwendung von Daten des betrieblichen Rechnungswesens und der Unternehmensplanung für betriebliche Entscheidungen. Controlling kann auch als eine „Denkschule“ gesehen werden, deren Ziel ist, die unternehmerischen Entscheidungen an den jeweils relevanten Erkenntnissen der betriebswirtschaftlichen Forschung zu orientieren. Damit wird Controlling zur Führung der Führung (Metaführung). Es entspricht zweifelsfrei Geist und Sinn der Normen guter Unternehmensführung (Corporate Governance), ein den verfolgten Unternehmenszielen angemessenes Controlling zu haben.

**Ausgewählte Expertenmeinungen:** 1. „Das Controllingkonzept in der Unternehmenspraxis hat sich in den vergangenen 20 Jahren stetig weiterentwickelt und ist zu einer Führungsfunktion geworden, die aus keinem modernen Unternehmen mehr wegzudenken ist“ (Horvath&Partner, Das Controllingkonzept, 4. Aufl., München 2000, S. 5); 2. „Die Übersicht (der Literatur zum Controlling) macht deutlich, dass es keine einheitlichen Auffassungen zum Controlling in Bezug auf die Zielsetzung und Aufgabenbereiche gibt.“ (Volker H. Peemöller, Controlling, 4. Aufl., Herne/Berlin 2002, S. 35).

## 1.1 Controllingtheorie

### 1.1.1 Themenbereich Controllingkonzepte: Abgrenzung des Controlling

**Was man wissen sollte:** Der Begriff Controlling ist eine neudeutsche Wortschöpfung und im englischen Sprachraum so nicht verwendbar (dort: Accounting, planning and reporting; auch gebräuchlich: Controlership). Bildlich erscheinen der Vergleich des Controllers mit dem „Lotsen“ zum Ziel, inhaltlich die „Rationalitätssicherung“ der Führung als jeweils anschaulichste Charakterisierung. Controlling ist im Übrigen als Oberbegriff für mehrere Bereiche zu sehen, der sich erkennbar auf dem Wege zu einem eigenständigen Gebiet der Betriebswirtschaftslehre befindet.

### Definitionen des Begriffes „Controlling“ (Übersicht, typisierend vereinfacht)

1. **Schwerpunkt „Führung“**  
(C. als Subsystem der Führung: Koordination von Planung, Kontrolle und Information)  
→ Horvath, Hahn, Coenberg
2. **Schwerpunkt „Zielorientierung“**  
(C. als Lotse zum Ziel Gewinn bzw. zur „Weg“ - Findung: Wachstum, Entwicklung, Gewinn)  
→ Deyhle, Mann, Küpper, Weber (neu: Rationalitätssicherung)
3. **Schwerpunkt „Information“**  
(C. als Informationsmanagement, Verhinderung von Störungen des Führungsprozesses)  
→ Hausschildt, Serfling, Schiller
4. **Schwerpunkt „Entscheidungsvorbereitung“**  
(C. zur Fundierung rationaler und zielgerichteter betriebswirtschaftlicher Entscheidungen)  
→ Scheffler, Reichmann

\*\*\*\*\*

### Definitionen des Begriffes „Controlling“ (herrschende Meinung)

1. Controlling ist das **Rationalitätssicherungsinstrument** der Unternehmensführung (vgl. Weber, BB 2000, S. 1931; Derselbe, Einführung, 9 Aufl., S. 48-66)
  2. Controlling ist ein funktionsübergreifendes Steuerungskonzept mit der Aufgabe **ergebnisorientierter Koordination von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung** (vgl. Horvath & Partner, 4. Aufl., München 2000, Seite 5)
  3. Controlling ist ein **Instrument zur Unternehmenssteuerung**: Aktivitäten des Managements werden vom Controller koordiniert und auf das Unternehmensziel hin gesteuert (vgl. BDU e.V. (Hrsg.) 4. Aufl., Berlin 2000, S. 11)
- Controlling ist die Sicherstellung der Unternehmensführung mit den dafür geeigneten Zahlen: Mittels in Zahlen formulierter, unternehmenszielkonformer Planung, Kontrolle und Steuerung. Dabei ist der **Controller als Lotse auf dem Weg zum Ergebnis** zu sehen, für das der Manager die Verantwortung trägt.

\*\*\*\*\*

### Definitionen des Begriffes „Controlling“ (Hakelmachers Meinung):

Controlling: Prothese für die Dialogschwäche im Management. Vermeintliche Allzweckwaffe bei Unternehmenskrisen. Hoch gepriesenes Allheilmittel, an das sich Manager immer dann erinnern, wenn es zu spät ist. (Vgl. Sebastian Hakelmaier, Hakelmachers ABC der Finanzen und Bilanzen 3. Aufl., Köln 1997, S. 63; Derselbe, Das Leoparden-Paradox, Grundlagen einer Managementbetriebslehre, S. 48)

### Übersicht ausgewählter Controllingkonzepte

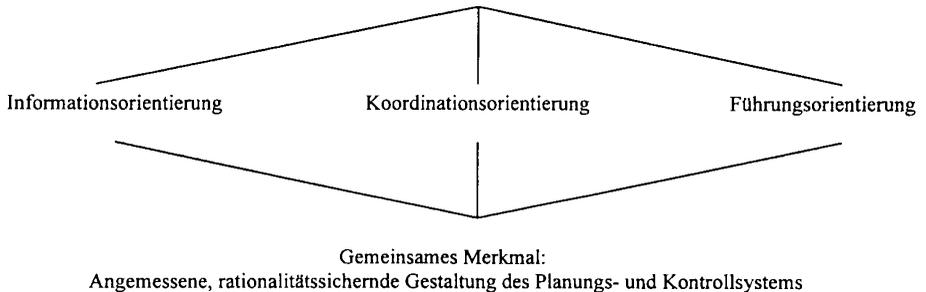
Kriterium \ Autor	Hahn	Horvath	Huch / Behme/ Ohlendorf	Kaplan/ Atkinson
Verfolgte Ziele im Controlling	Ergebnisoptimierung als Kapitalwert- bzw. Gewinn-Maximierung	Ergebnisziel-orientierung	Formale Anforderungen an ein Zielsystem erläutert, keine Festlegung auf spezielles Ziel	Gesamtes Zielsystem der Unternehmung, aber insbesondere Ergebnisziel
Zielsetzung des Controlling	Informationelle Sicherstellung der Planung und Kontrolle (PuK)	Koordination als zentrale Funktion des Controlling	Koordinierte Gestaltung und Steuerung	Unterstützung der Unternehmensführung

Kriterium \ Autor	Küpper	Reichmann	Serfling	Weber
Verfolgte Ziele im Controlling	Gesamtes Zielsystem der Unternehmung, aber insbesondere strategische Ziele	Erfolg und Liquidität als primäre Zielsetzung	Gesamtes Zielsystem der Unternehmung, aber insbesondere Ergebnisziel	Gesamtes Zielsystem der Unternehmung, aber insbesondere strategische Ziele
Zielsetzung des Controlling	Koordinations-orientiertes Controllingkonzept	Informationsbeschaffung und Informationsverarbeitung	Informationsversorgung der Unternehmensleitung	Koordination des Führungssystems, Rationalitätssicherung, Metaführung

Abb.: Vergleich der Zielsetzung und der Ausgestaltung des Controlling- Konzeptes (nach der Sammelrezension „Controlling“ von Günther/Niepel in DBW 2000, S. 222 (230))

\*\*\*\*\*

### Integrationsansatz für unterschiedliche Controllingkonzepte



Vgl.: Friederike Wall, Planungs- und Kontrollsysteme, Wiesbaden 1999, S.77-82, Mit näheren Erläuterungen und einem Konzept zur Gestaltung IT- gestützter PuK-Systeme

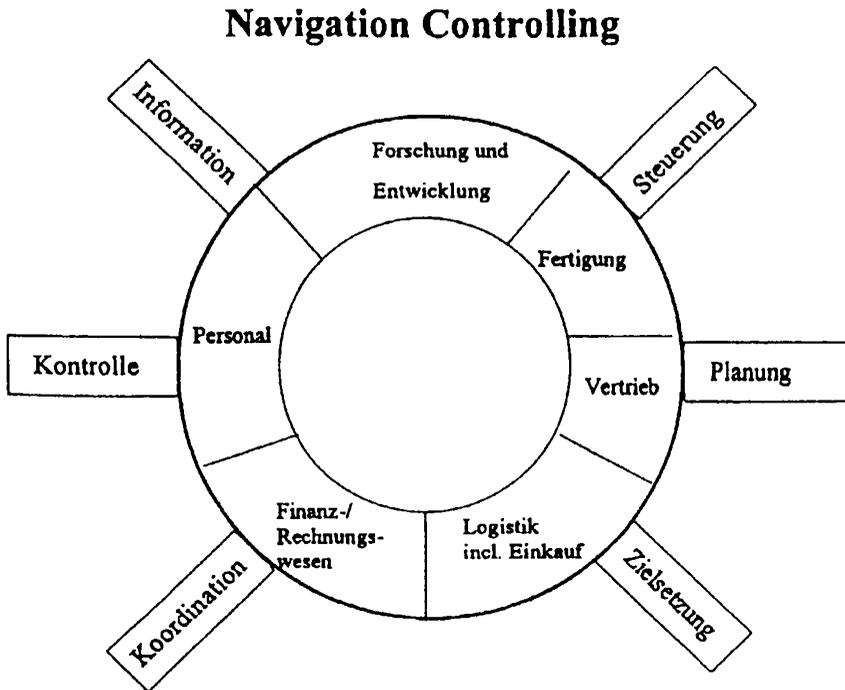


Abb.: Controlling als Navigation, Controller als Navigator, bildhafte Verdeutlichung nach Bichler/Gerster/Reuter 1994, S. 11

\*\*\*\*\*

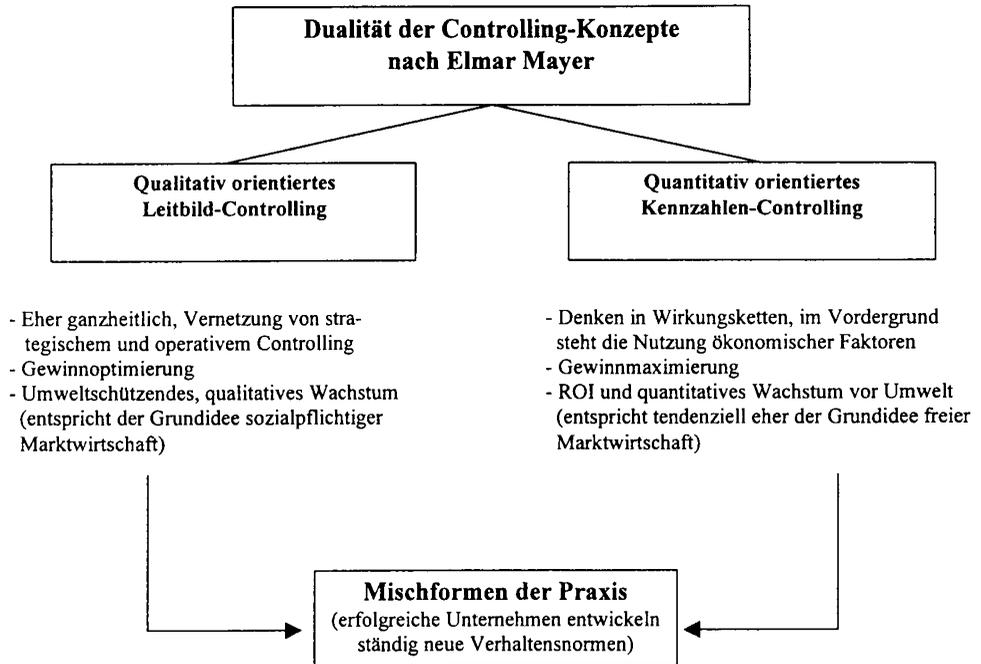
### Mögliche Bedeutungen des Begriffes „Controlling“

1. **Modewort**  
(moderne Bezeichnung für altbekannte Aufgaben)
2. **Oberbegriff für mehrere Gebiete**  
(kein eigenes Teilgebiet der BWL)
3. **Eigenständiger Bereich der BWL**  
(Voraussetzungen: Spezielle Probleme, theoretisch fundiert und praxisbewährt)

#### Lösung:

→ Von allem etwas. Controlling lässt sich nicht eindeutig als eigenständiger Bereich der BWL bezeichnen (vgl.: Küpper, 2. Aufl. 1997, S. 4)

→ Eine Tendenz zum eigenständigen Bereich ergibt sich aus der „Lotsenfunktion“, verstanden als Management der Führung („manum agere“, im Wortsinn „jemanden an die Hand nehmen“: Meta-Führung)



Vgl.: Elmar Mayer, in Freidank/Mayer, Controlling-Konzepte, 5. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 108f.

\*\*\*\*\*

## Ausprägungen des Controlling

### Nach Zeithorizont und Detaillierung

- Strategisches Controlling (langfristig, rahmensetzend, grob)
- Operatives Controlling (kurzfristig, detailliert)

### Nach Objekten

- Funktionsbezogenes Controlling  
z. B. Beschaffung, Produktion, Absatz
- Funktionsübergreifendes Controlling  
z. B. Erfolgs- und Kostencontrolling, Organisationscontrolling, Umweltcontrolling
- Faktorbezogenes Controlling  
z. B. Personal, Anlagen, Datenverarbeitung

### Nach speziellen Branchen

- Versicherungscontrolling
- Kreditinstitutscontrolling
- Handelsbetriebscontrolling
- Controlling der öffentlichen Verwaltung

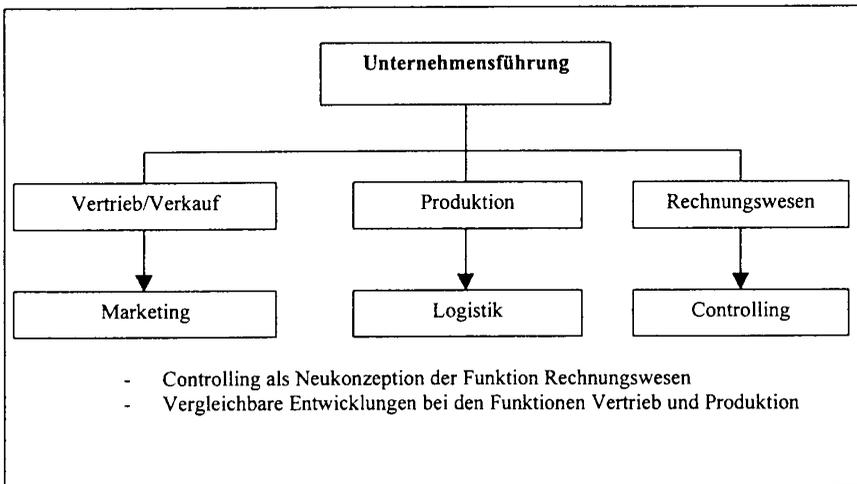
### Nach Konzepten

- Funktionsorientiert
- Koordinationsorientiert
- Führungsorientiert

### 1.1.2 Themenbereich Controllingfunktionen: Anforderungen an Controlling und Controller

**Was man wissen sollte:** Im Bereich der Unternehmensführung kennzeichnet der Begriff Controlling die Entwicklung von der reaktiven Nutzung des Rechnungswesens zur gestaltenden, zielorientierten Verwendung von Informationen des Rechnungswesens und der Unternehmensplanung. Die Funktion „Kontrolle“ ist dabei nur ein Teilaspekt. Abhängig vom Umweltzustand wandelt sich die Controllerfunktion vom Registrator zum Navigator und Innovator. Je nach praktizierten Controllingkonzept sind mehr oder weniger Führungsteilsysteme involviert oder sie sind unterschiedlich gewichtet.

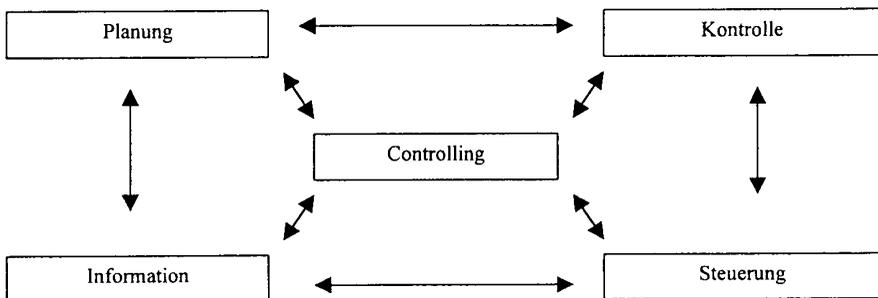
#### Neukonzeption der Betriebswirtschaft



Vgl.: Klenger, 4. Aufl. 1997, S. 29

\*\*\*\*\*

#### Controlling-Funktionen nach Peemöller



Quelle: Peemöller, Controlling, 4. Aufl. 2002, S. 45

## Controller- Leitbild (laut Controller Verein e.V.)

**Controller leisten begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung.**

Das heißt:

- Controller sorgen für Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.
- Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend zukunftsorientiertes Berichtswesen.
- Controller moderieren den Controlling- Prozess so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.
- Controller sichern die dazu erforderliche Daten- und Informationsversorgung.
- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.

**Controller sind interne betriebswirtschaftliche Berater aller Entscheidungsträger und wirken als Navigator zur Zielerreichung.**

Grundsatz- Formulierung der IGC- International Group of Controlling, zu deren Mitgliedern auch der Controller Verein eV zählt.

Die unternehmensindividuelle Anpassung ergibt sich aus den benötigten Controllingfunktionen und den jeweiligen Unternehmens- und Führungsgrundsätzen (siehe dort).

\*\*\*\*\*

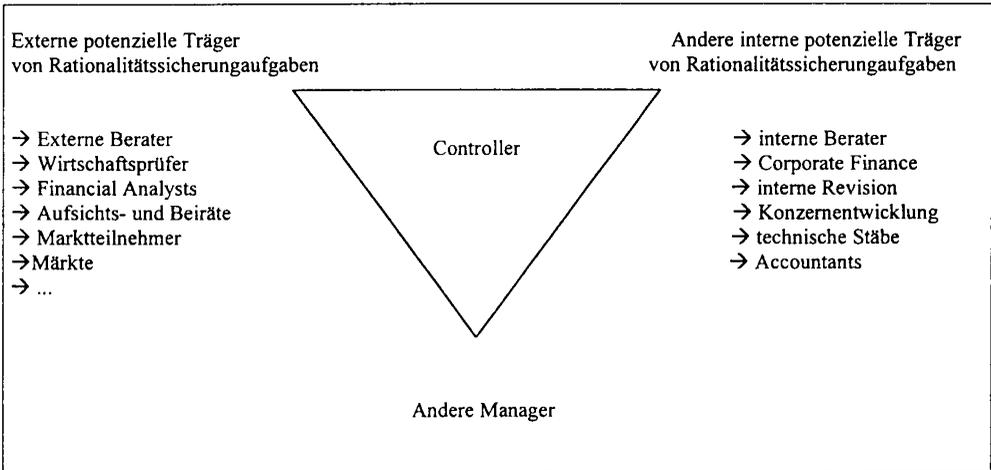
## Controller-Leitlinien der Bosch- Gruppe

Controller unterstützen Leitungen und Fachbereiche in ihren strategischen Aufgaben und tragen zur Umsetzung der Unternehmensziele bei.

- 1 „Wir Controller verstehen uns als Dienstleister für die Leitung.“
- 2 „Wir Controller nehmen eine Ordnungsfunktion gegenüber den Fachbereichen wahr.“
- 3 „Wir Controller denken bereichsübergreifend, unternehmerisch und kundenorientiert.“
- 4 „Wir Controller gewährleisten anforderungsgerechte und aktuelle Informationen.“
- 5 „Wir Controller handeln zukunftsorientiert.“

### Wer nimmt die Controllingfunktion wahr?

- Überblick über mögliche Träger der Rationalitätssicherungsaufgabe (Nach Weber in BB 2000, S.1931)
- Controlling als Rationalitätssicherung der Führung



\*\*\*\*\*

### Vergleich ausgewählter Träger der Rationalitätssicherungsaufgabe

Wirtschaftsprüfer	Corporate Finance	Strategische Planung/ Unternehmens- entwicklung	Controller
+ hohes methodisches Know-how + breite Praxiserfahrung + Wissen über Kapitalmarktdaten  - teuer - für die Implementierung schlechter geeignet als Unternehmensinterne	+ hohes methodisches Know-how + breites Wissen über Kapitalmarktdaten  - in vielen Unternehmen noch Entwicklungsdefizite - Wissen auf Finanzdaten konzentriert; keine breite Planungskennntnis	+ methodisches Know-how + Planungserfahrung  - zuweilen hohe Distanz zum täglichen Geschäft - auf Planung beschränktes Wissen	+ hohe Kenntnis des Gesamtunternehmens + in allen Bereichen der Unternehmensführung vertreten  - bislang wenig Erfahrung mit Shareholder- Value Konzepten - oftmals stark operative Ausrichtung

### Abgrenzung der Stellen Leiter des Rechnungswesens und Controller

Leiter des Rechnungswesens	Controller
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zahlenbezogenes Arbeiten</li> <li>2. Ziel: Zahlen müssen richtig erfasst und abgestimmt sein</li> <li>3. Rechenschaftsleger, Zahlenaufstellungen</li> <li>4. Arbeit ist vergangenheitsorientiert</li> <li>5. Zahlen werden abgeliefert, Vertraulichkeit</li> <li>6. Starre Richtlinien, fachspezifische Sprache</li> <li>7. Buchführung dominierend</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zahlenbezogenes Arbeiten, empfängerorientiert</li> <li>2. Ziel: Zahlen müssen in Aktivitäten umgesetzt werden</li> <li>3. Informationsbeschaffer und –verkäufer, Berichte mit Vorschau, Zusammenfassungen, Resümees, Informationen und Maßnahmen</li> <li>4. Arbeit ist zukunftsbezogen</li> <li>5. Zahlen müssen verkauft werden (Überzeugungsarbeit), laufende Kommunikation über alle Fragen des Gewinns</li> <li>6. Ständiges Anpassen an die Bedürfnisse des Betriebes, Übersetzen in eine dem Empfänger zugängliche Sprache</li> <li>7. Zielsetzung, Planung, Steuerung dominierend</li> </ol>

\*\*\*\*\*

### Controllers Anforderungsprofil

Methodisch-fachliche Fähigkeiten	Verhaltensanforderungen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Beherrschen des Systems des Rechnungswesens</li> <li>• Ganzheitlich-systematisch denken können</li> <li>• Abstraktionsvermögen</li> <li>• EDV-Kenntnisse, um Auftraggeber für Systemlösungen sein zu können</li> <li>• Erklärungsfähigkeit</li> <li>• Trainerbegabung</li> <li>• Kenntnis in Kommunikationsmethodik</li> <li>• Lernfähigkeit</li> <li>• Allroundbegabung</li> <li>• Analytische Neugierde</li> <li>• Beherrschen von Vorgehens- und Problemlösungstechnik</li> <li>• Umgehen können mit Kommunikationswerkzeugen (Flipcharts, Overhead, Pinwänden)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Geduld, stets aufs neue die gleichen Sachverhalte zu interpretieren</li> <li>• Liebenswürdige Penetranz</li> <li>• Toleranz</li> <li>• Bildhafte Ausdrucksweise (visualisieren)</li> <li>• Courage, nicht jeden Sachverhalt gleich an die große Glocke zu hängen</li> <li>• Humor, um unangenehme Wahrheiten verträglich zu bringen</li> <li>• Sich selbst nicht so wichtig nehmen</li> <li>• Unverdrossenheit</li> <li>• Gesprächsbegleitende Aufzeichnungen</li> </ul>

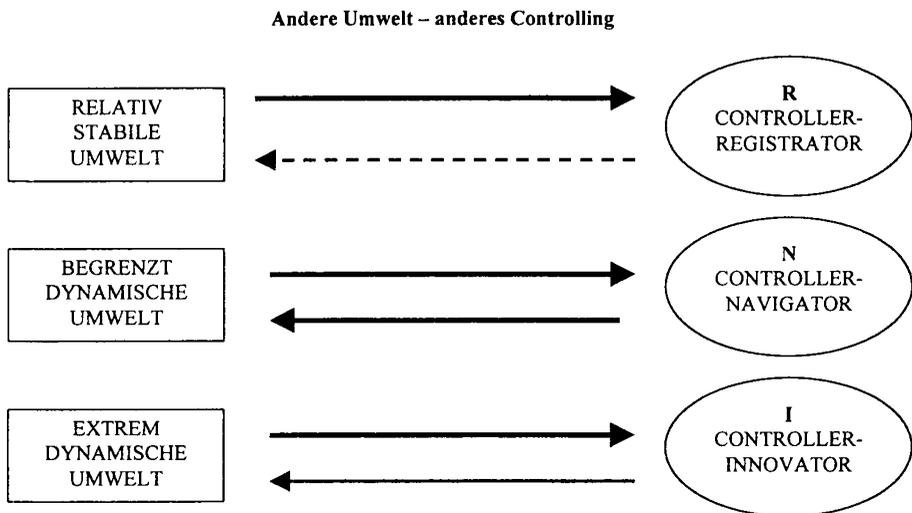
**Controllers Instrumentenkasten**

Controlling-Instrumente Controlling-Anwendungen, z. B.	Rechnungswesen-System	Unternehmensplanungs-System	Führung durch Ziel-System
Vertrieb	stufenweise Deckungsbeitragsrechnung	Sortimentsprioritäten bei Planung Auftragseingang	Ziele & Kompetenzen von Profit-Center-Chefs
Produktion	flexible Plankostenrechnung	Aufgaben- und Maßnahmenplanung	Zuständigkeit Kostenstellenleiter
Forschung und Entwicklung	Projekt-Kalkulation	Projekt-Bearbeitungsstand und Erwartungsrechnung	Projekt-Management vernetzt

Vgl.: Controller Verein e.V., Handout Leitbild und Ziele v. April 2001, S. 3 und 6

\*\*\*\*\*

**Controllingfunktion und Umwelt (nach Zünd):**



\*\*\*\*\*

**Führungsteilsysteme im Focus unterschiedlicher Controllingkonzepte**



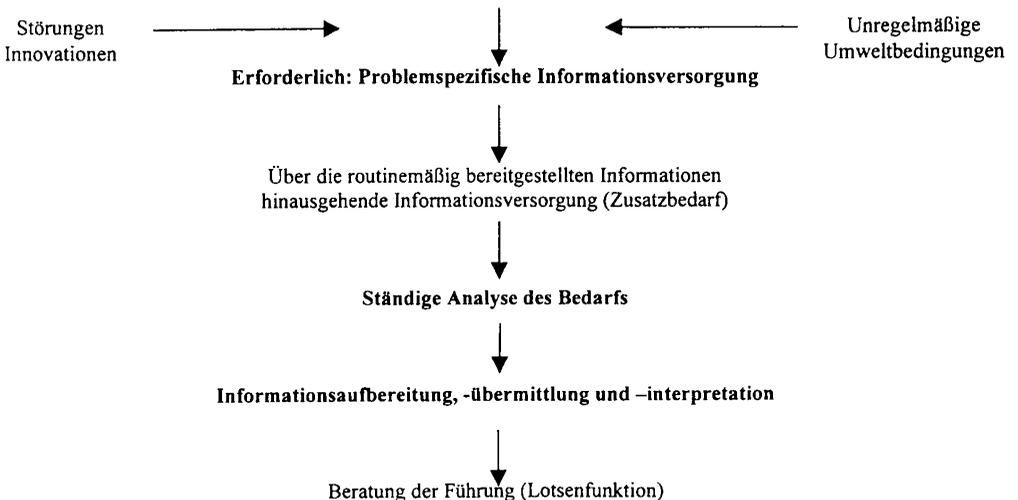
Vgl.: Birgit Friedl, Controlling, Stuttgart 2003, S. 159

**Unterschiedliche Controller- Typen** (Weber 1990, S. 21)

Controller- Charakterisierende Merkmale der Controller- Typen	Historisch und buchhaltungsorientierter Controller	Zukunfts- und aktionsorientierter Controller	Managementsystemorientierter Controller
<b>Bereitgestellte Informationen</b>	Dokumentationscharakter, Vergangenheitsbezug, Ordnungsmäßigkeit, (penible) Genauigkeit	Argumentations- und Entscheidungsunterstützungscharakter, Zukunftsbezug, Schnelligkeit vor Genauigkeit	zusätzlich zu den vom zukunfts- und aktionsorientierten Controller bereitgestellten Informationen starke Bedeutung weitergegebenen Managementwissens
<b>Systemorientierter funktionsübergreifender Ansatz</b>	nicht vorhanden	nur ansatzweise vorhanden	Kernpunkt des Selbstverständnisses des Controllers
<b>Verhältnis zu anderen Stellen des Unternehmens</b>	kein Servicedenken	Controller als "Spürhund", Auftreten erheblicher disfunktionaler Konflikte	stark ausgeprägtes Servicedenken, Hilfestellung anstelle von Kontrolle, Kritik und Sanktionen
<b>Traditionelle dem Controller entsprechende Stellen</b>	Leiter des (traditionell verstandenen) Rechnungswesens	Leiter des internen Rechnungswesens, dazu Leiter der Betriebswirtschaft	als Antwort auf die gestiegene Komplexität und Dynamik der Unternehmensumwelt und – innenwelt neu geschaffene Stelle

\*\*\*\*\*

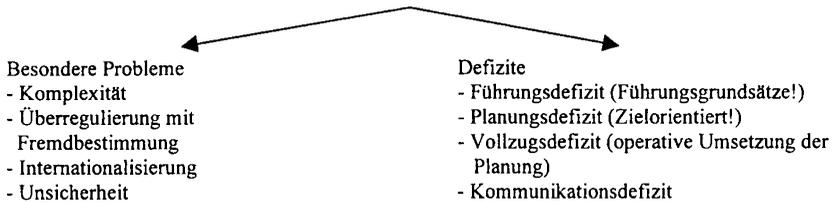
**Merkmale der Controllingfunktion Informationsversorgung**



### 1.1.3 Themenbereich Controllingvoraussetzungen: Ausgangspunkte der Planung

**Was man wissen sollte:** Effizientes Controlling setzt die für jegliche Führung erforderliche Beachtung angemessener Grundsätze strategischer Unternehmensführung voraus. Dabei muss im Grenzbereich zwischen Führung und Durchführung ein „WEG“ gefunden und kommuniziert sowie das Komplexitätsproblem beherrscht werden. Für die Planung setzen allgemeine, langfristige Zielaussagen als Leitbild des Unternehmens den Rahmen. Die Umsetzung der Planung erfordert ihre Quantifizierung, Kontrolle und Steuerung.

#### Probleme und Defizite praktischer Unternehmensführung



\*\*\*\*\*

#### Ablaufschema für strategische Planung und ihre Umsetzung

Stichworte: Strategische Grundsätze, Unternehmensgrundsätze, -leitbild und -ziele

1.)

Entwicklung von  
Leitbild und Unternehmensgrundsätzen

Wozu sind wir da als Unternehmen?  
Welchen Sinn hat das?  
Funktionsbeschreibung der  
Unternehmung (Mission, Auftrag,  
Philosophie, Geschäftszweck)

- Strategische Grundsätze, Schwerpunktbildung, Umsetzung (nicht abschrecken lassen vom Komplexitätsproblem)
- Welchen „WEG“ soll die Unternehmung gehen?  
Ist sie auf dem richtigen WEG (oder bald weg)?  
„WEG“ steht nach Deyhle für Wachstum, Entwicklung und Gewinn

2.)

Beachtung der Grundsätze  
strategischer Unternehmensführung

Nach Clausewitz sind Mittel und Formen der Strategie so einfach, dass sie offensichtlich nur dem gesunden Menschenverstand entsprechen.

- Auswahl und Formulierung eines **klaren Zieles**
- Ganzheitliche Lagefeststellung und **Lagebeurteilung** (Trennung von Fakten, Annahmen und Bewertungen)
- **Konzentration der Kräfte**, ohne alles auf eine Karte zu setzen
- Durchführbarkeit, **Durchhaltefähigkeit** und Wirtschaftlichkeit des Kräfteinsatzes beobachten (Reserve für künftige Aufgaben bilden)
- Motivation durch **professionelles Führen**
- Für **Transparenz**, Übersichtlichkeit und **Einfachheit** sorgen (Komplexitätsproblem beherrschen) (zu 2: Vgl. Dieter Wellershoff, 2002, a.a.O)

3.)

Quantifizierung der  
Ziele

Marktziele  
z. B. ..Umsatz-/ Absatz- Wachstum  
z. B. ..Marktanteil  
  
Ökonomische Ziele  
z. B. ..Return on Investment (ROI)  
z. B. ..Eigenkapitalquote

4.)

Umsetzung

**Budgetierung** als Medium der Transformation strategischer in operative Planung (siehe 1.2.1)

**Managementsystem** zur strategischen Steuerung (wie Balanced Scorecard nach Kaplan/Norton; siehe 1.2.5)

## Praxisbeispiel Nr. 1 für allgemeine langfristige Zielaussagen

### Leitbild der Siemens AG (gekürzte Fassung)

**Der Kunde bestimmt unser Handeln**

Herausragender Kundennutzen ist das oberste Ziel. Unser Erfolg hängt von der Zufriedenheit der Kunden ab. Mit unseren Lösungen erreichen sie ihr Ziel schneller, besser und einfacher.

**Unsere Innovationen gestalten die Zukunft**

Mit neuen Ideen schaffen wir für unsere Kunden neue Produkte, neue Dienstleistungen, mehr Nutzen. Mit Kreativität und Risikofreude sorgen wir für ein Umfeld, in dem gute Ideen schnell umgesetzt werden können. Dabei fördern wir auch die Ideen anderer.

**Erfolgreich wirtschaften heißt: Wir gewinnen durch Gewinn**

Unser Maßstab ist der internationale Wettbewerb. Wir arbeiten ergebnisorientiert und streben nach herausragendem Erfolg und dauerhafter Wertsteigerung. Wir ergreifen die Maßnahmen, die für den wirtschaftlichen Erfolg notwendig sind und optimieren sie nach Zeit, Qualität und Kosten.

**Spitzenleistungen erreichen wir durch exzellente Führung**

Unsere Führungskräfte setzen, klare, ehrgeizige und begeisterte Ziele. Wir führen durch Vertrauen und geben unseren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern einen möglichst großen Entscheidungsspielraum. Wir treiben notwendige Veränderungen mutig und entschlossen voran. Bei allem, was unsere Führungskräfte tun, handeln sie als Vorbild.

**Durch Lernen werden wir besser**

Wir messen uns an den Besten der Welt. Jeder von uns arbeitet daran, ständig zu lernen. Wir suchen und geben offenes Feedback und lernen auch aus Fehlern. Schneller als andere erkennen wir neue Chancen und richten Lösungen, Organisation und Verhalten daran aus.

**Unsere Zusammenarbeit kennt keine Grenzen**

Wir sind ein globales Unternehmen und nutzen unsere weltweiten Fähigkeiten. Damit werden wir das beste Team im Wettbewerb. Unsere Zusammenarbeit zeichnet sich aus durch Vertrauen, persönliche Integrität, gegenseitigen Respekt und offene Kommunikation.

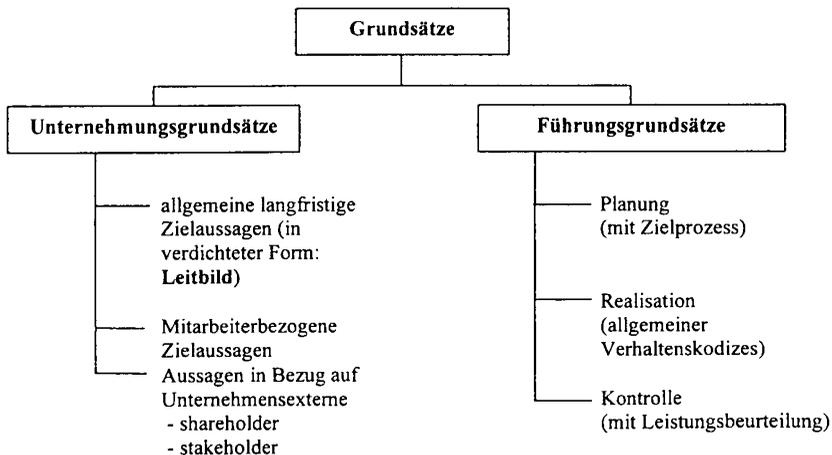
**Wir tragen gesellschaftliche Verantwortung**

Mit unserem Wissen und unseren Lösungen leisten wir einen Beitrag für eine bessere Welt. Wir bekennen uns zum Umweltschutz. Qualifizierung durch Wissen sichert die Zukunft unserer Mitarbeiter. Integrität prägt den Umgang mit unseren Geschäftspartnern, Mitarbeitern, Aktionären und der Öffentlichkeit.

Quelle: Siemens AG (Hrsg.), Geschäftsbericht 1997, S. 4

\*\*\*\*\*

### Abgrenzung der Leitbilder und Unternehmens- von den Führungsgrundsätzen



## Praxisbeispiel Nr. 2 für allgemeine langfristige Zielaussagen

### (2.1) Leitbild der Henkel KGaA (leicht gekürzte Fassung)

Wir stellen uns den wirtschaftlichen und ökologischen Herausforderungen des neuen Jahrtausends. Wir wollen Henkel auf Dauer zu einem internationalen Spitzenunternehmen machen. Daran orientieren wir unser Handeln. Wir wollen unseren Kunden helfen, ihre eigenen Ergebnisse zu verbessern und die an sie gestellten Anforderungen zu meistern.

### (2.2) Unternehmensgrundsätze der Henkel KGaA (leicht gekürzte Fassung)

#### **Henkel ist der Spezialist für angewandte Chemie**

Wir lösen die Probleme unserer Kunden mit Produkten und Systemen auf der Grundlage der Chemie, dabei gehen wir strikt anwendungsorientiert vor.

#### **Henkel ist in allen Bereichen kunden- und marktorientiert**

Wir spüren frühzeitig Kunden- und Marktbedürfnisse auf. Wir entwickeln und vermarkten Produkte, die unseren Kunden einen besonderen Nutzen bieten. Wir wollen dauerhafte Wettbewerbsvorteile erreichen.

#### **Henkel nutzt seine Marktpotentiale weltweit**

Henkel versteht sich als internationales Unternehmen. Zur Ausschöpfung aller Marktpotentiale fördern wir internationalen Know-how-Austausch und gehen strategische Partnerschaften ein.

#### **Henkel ist durch Innovationen im Markt erfolgreich**

Wir sichern unsere Wettbewerbsposition durch permanente Innovation bei Produkten und Systemen. Dazu fördern wir die Kreativität aller Mitarbeiter.

#### **Henkel will für tüchtige Mitarbeiter attraktiv sein**

Henkel sieht die Mitarbeiter als Träger aller Unternehmensleistungen. Wir wollen eine Vertrauens- statt einer Kontrollorganisation. Wir sorgen für ein leistungsförderndes Klima und unterstützen die berufliche und persönliche Entwicklung unserer Mitarbeiter.

#### **Henkel ist das ökologisch führende Unternehmen**

Wir verstehen unter Leistungsführerschaft nicht nur beste Produktleistung, sondern auch jeweils beste Umweltverträglichkeit. Dies gilt für unser gesamtes Sortiment.

#### **Henkel achtet die gesellschaftlichen Werte und Normen aller Länder**

Wir beziehen gesellschaftliche Wertvorstellungen verantwortungsbewusst in unsere Unternehmenspolitik ein, folgen staatlichen Vorschriften und gehen darüber hinaus.

#### **Henkel gibt sich eine Struktur, die schnelle Anpassungen an Veränderungen ermöglicht.**

Wir wissen, dass wir nur durch die Bereitschaft zur ständigen Veränderung auf Dauer wettbewerbsfähig sein können und handeln entsprechend.

#### **Henkel richtet alle Entscheidungen danach aus, seinen langfristigen Bestand zu sichern.**

Wir wollen unser Wachstum aus eigener Kraft erwirtschaften. Dazu sind ausreichende Gewinne und eine hohe Kapitalverzinsung notwendig. Unser Risikoausgleich nach Produkten und Regionen sichert den langfristigen Bestand des Unternehmens.

#### **Henkel pflegt die Tradition der offenen Familiengesellschaft**

Kontinuität, Offenheit, gegenseitiges Vertrauen sowie unternehmerisches Denken sind die Merkmale dieser Tradition. Sie bestimmen das Verhältnis zwischen dem Unternehmen und der Eigentümerfamilie, sie prägen auch unsere Beziehungen zu Aktionären, Mitarbeitern und Kunden.

Quelle: Henkel KGaA (Geschäftsführung), zitiert nach Mayer in Freidank/Mayer, a.a.O., S. 110-112

\*\*\*\*\*

## Funktion von Unternehmensgrundsätzen für das Controlling

- Basis für die Abgrenzung der Controllingfunktionen
- Basis für die Abgrenzung der Controllingorganisation
- Basis für die Kommunikation des Controlling
- Basis für die Unternehmensplanung

<b>Erfolgsfaktoren (nach Ziegenbein)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Markt- und Kundennähe</li> <li>• Konzentration auf Kernkompetenzen</li> <li>• Marktanteil (absolut und relativ)</li> <li>• Marktwachstum</li> <li>• Innovationen (Produktneuentwicklungen)</li> <li>• Qualitätsvorteil (Produkt, Service, Mitarbeiter)</li> <li>• Wertmanagement</li> <li>• Organisation (Bildung kleiner Einheiten)</li> <li>• Controlling</li> <li>• Virtuelle Größe</li> <li>• Kapazitätsauslastung</li> <li>• Zeitvorteile (Durchlaufzeiten)</li> <li>• Produktivitätsvorsprung</li> <li>• Flexibilität (Anpassungsfähigkeit)</li> </ul>

\*\*\*\*\*

## **Merkmale und Ausprägungen der Unternehmensplanung**

**Planung = Zielgerichteter Entwurf für Entscheidung**

*Vorgabe, Leitgröße, Maßstab*

Strategisch (Marktanteil) – Operativ (Gewinn)

Nicht: Taktisch (mittelfristig)

kurz – mittel – lang

komplett (über alle Größen) – Delta (nur Veränderungen)

fein - grob

top down (von der Spitze nach unten)– bottom up (von Grund auf)

unsicher - sicher

nominal - real

revolvierend (Jahr) – rollierend (lfd.)

Optimierungsverfahren sukzessiv (schrittweise)- simultan (gleichzeitig)

**Hinweis:** Planung ist ein sehr aufwändiger, zielorientierter Prozess. Dieser ist nur zu rechtfertigen, wenn der Planung Kontrolle folgt und deren Ergebnisse in den Regelkreis der Führung einfließen.

**Ebenen des Controlling. Annahmen und Instrumente**

<b>Zweck</b>	Zuordnung von Zielen und Mitteln, Überwachung und Beseitigung von Abweichungen von Zielen	Festlegung der zukünftigen Marschrichtung aufgrund von Extrapolation der Vergangenheitsentwicklung	Entwicklung neuer Stoßrichtungen durch Identifikation von neuen Trends und Brüchen in der bisherigen Entwicklung	Abstimmung von interner Strategie und internen strukturellen Voraussetzungen der Unternehmung	Frühzeitige Erkennung von Chancen und Gefahren zur Vermeidung von Überraschungen	Minimierung des Schadens nach Eintreten der Überraschungen durch entsprechende Entscheidungsprozeduren			
<b>Zu Grunde liegende Annahme</b>	Die Vergangenheit wiederholt sich	Vergangenheitstrends setzen sich in der Zukunft fort	Neue Trends und Brüche in der bisherigen Entwicklung treten auf	Neue strategische Stoßrichtungen verlangen angepasste Strukturen	Brüche in der Entwicklung erfolgen so unmittelbar, dass das Management nicht mehr rechtzeitig reagieren kann	Überraschungen werden unvermeidlich auftreten			
<b>Instrumente</b>	Führen mit Zielen, Budgetierung	3-5 Jahresplan der bestehenden Aktivitäten	Planung bestehender und neuer Aktivitäten (Zeithorizont 5 Jahre)	Organisationsentwicklung, Lernende Organisation	Frühwarnsystem für das Management	Entscheidungsprozeduren			

**Beispiel zur Unternehmensplanung:**

**Operative Grobplanung als Deltaplanung nach Klenger**

(vgl.: Klenger, 4. Aufl. 1997, S. 79)

	lfd. Jahr
Umsatz	100
var. Kosten	35
DB	65
fixe Kosten	55
davon Pers	30
davon nicht- Pers	25
Gewinn	10

Angaben in Mio. Euro

Ein Unternehmen erwartet im laufenden Jahr einen Umsatz von 100 Mio € und einen Gewinn von 10 Mio €. 55 Mio € sind fixe Kosten. Personalkosten 30 Mio €, gleichzeitig fix.

a.) Machen Sie eine überschlägige Planung (als Deltaplanung) unter folgenden Annahmen: Japanische Wettbewerber lassen in den nächsten Jahren keine Preiserhöhungen zu. Der Umsatz erodiert jährlich real um 3 %. Die Personalkosten erhöhen sich jährlich um 6 %, die übrigen Kosten um 2 %. Verschiebungen im Produktmix sind nicht zu erwarten. Auch keine neuen Produkte.

Wie hoch muß die Rationalisierungsquote bezogen auf Gesamtkosten bzw. auf Personalkosten sein, damit das gleiche Ergebnis wie bisher erreicht wird?

- b.) Bei 60 TE pro Kopf, wie groß ist der personelle Reduzierungsbedarf?
- c.) Wie beurteilen Sie die erforderliche Rationalisierungsquote?
- d.) Wem geben Sie die Schuld für die Ergebnisprobleme?

\*\*\*\*\*

**Lösungsskizze Deltaplanung**

**a) Gewinnveränderung :**

DB Änderung:	-1,95	(3 %)
Personalkostenänderung:	-1,8	(6 %)
Änderung der restlichen Fixkosten:	-0,5	(2 %)
Änderung der variablen Kosten:	-0,679	(2 %)
Summe Änderung:	<b>-4,929</b>	

Rationalisierungsquote	
- bezogen auf Gesamtkosten:	5,48 % (4,929/90)
- bezogen auf Personalkosten:	16,43 % (4,929/30)

**b) Reduzierungsbedarf**

82 von 500 Mitarbeitern (16,43%)

c) Einmalig denkbar, auf Dauer unrealistisch

d) Es sind mehrere Ursachen innerhalb und außerhalb des Unternehmens in Betracht zu ziehen (darunter auch ein politisch-gesellschaftlicher Konsens zur Ausgestaltung des Sozialstaates, mit der Folge einer relativ ungünstigen Entwicklung der Kosten des Faktors Arbeit)

**1.1.4 Themenbereich Information/Koordination: Probleme des Informationsmanagements**

**Was man wissen sollte:** Funktionierendes Controlling erfordert Informationen, Koordination und Kreativität. Dabei sind neuere verhaltenstheoretische Erkenntnisse zu berücksichtigen, die dem besonderen und erhöhten Koordinationsbedarf aufgrund von Verhaltensinterdependenzen Rechnung tragen. Selektive statt vollständiger Information sowie Anreiz- und Sanktionsmechanismen können einerseits erforderlich sein. Andererseits dienen genügend große Handlungs- und Entscheidungsspielräume der Ausschöpfung des Kreativitätspotentials.

**Principal-Agent-Theorie**

**1. Unterschiedliche Ziele und Handlungen**

- **Opportunistisches Verhalten** (Eigennutzenmaximierung)
- **Zielkonflikte**
- **Isolierte Handlungen** (Arbeitsleidminimierung vs. Gewinnmaximierung)

**2. Unterschiedliche Fähigkeiten (z.B. Motivation- und Selbstmotivationsfähigkeit)**

- **Begrenzte Fähigkeiten** (z.B. Informationsverarbeitung)
- **Unterschiedliche Fähigkeiten**

**3. Unterschiedliche Informationen**

- **Asymmetrische Verteilung von Informationen** (einschl. Zurückhalten von Informationen)
- **Kosten von Informationen**

**4. Weitere Probleme**

- **Free-Rider-Problematik**
- **Shareholder-Value-Problematik**
- **Risikoneigung** (Risikoneigung steigt mit der Gruppengröße)

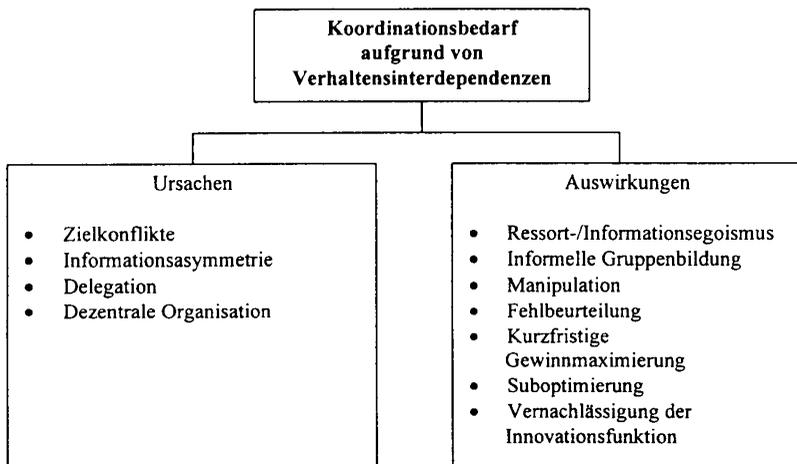
**5. Strategien**

- **Selektive Information**
- **Anreizmechanismen**
- **Sanktionsmechanismen**
- **Risikoteilung**

Vgl.: Küpper, Controlling, 2. Aufl., S.44 ff; Schiller, zfbf 2001, S.3

\*\*\*\*\*

**Ursachen und Auswirkungen von Verhaltensinterdependenzen nach Zünd**

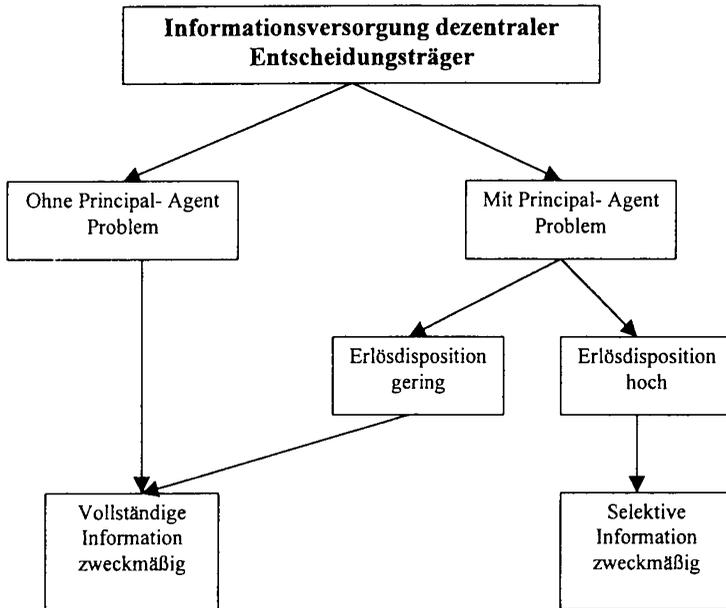


**Problem der Informationsasymmetrien (nach Küpper)**

Vergleichskriterium \ Typ	hidden characteristics	hidden information	hidden Action
<b>Entstehungszeitpunkt</b>	vor Vertragsabschluss	nach Vertragsabschluss vor Entscheidung	nach Vertragsabschluss nach Entscheidung
<b>Entstehungsursache</b>	ex-ante verborgene Eigenschaften des Agenten	nicht beobachtbarer Informationsstand des Agenten	nicht beobachtbare Aktivitäten des Agenten
<b>Problem</b>	Eingehen der Vertragsbeziehung	Ergebnisbeurteilung	Verhaltens- (Leistungs-) beurteilung
<b>Resultierende Gefahr</b>	Free-Rider-Position		
<b>Lösungsansätze</b>	Auffälligkeiten Fangfragen	Anreizsysteme Kontrollsysteme	Anreizsysteme Kontrollsysteme

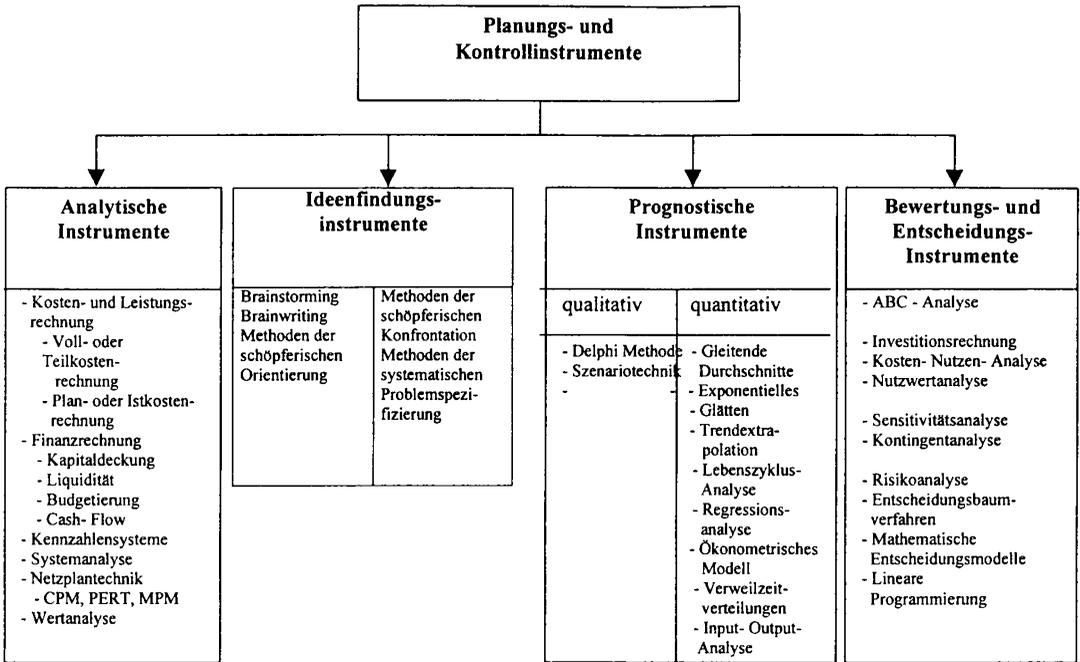
Hinweis: Zur Gestaltung von Anreizsystemen nach dem aktuellen Stand der Forschung vgl. Birgit Friedl, Controlling, Stuttgart 2003, S. 505 ff (siehe unten)

\*\*\*\*\*



- abweichend vom Grundmodell der vollständigen Information kann selektive Information die Effizienz dezentraler Entscheidungen verbessern (weil keine persönlichen Vorteile aus den vorbehaltenen Entscheidungen gezogen werden können).
- es kann daher zweckmäßig sein, mit den betrieblichen Informationssystemen restriktiv umzugehen (Need- to- Know- Prinzip)

Vgl.: Ulf Schiller, Vom Nutzen (un-) informierter Agenten: Eine informationsökonomische Betrachtung des Controllings, zfbf 2001, S 3-16 (mit weiteren Literaturhinweisen)



\*\*\*\*\*

### Anreizsysteme/Belohnungen

**Hinweis:** Die Bemessungsgrundlagen für Belohnungen müssen anreizkompatibel (zielführend), durch den Begünstigten beeinflussbar und überprüfbar sein.

Parameter	Formen	Beispiele
Materielle Belohnung	Prämien, Ausstattung, Dienstwagen, Fortbildung, Incentive Reisen	Zahlungen, Aktien, Optionen
Immaterielle Belohnung	Anerkennung, Beförderung	Mehr Autonomie, mehr Verantwortung, Lob
Finanzielle Leistungsindikatoren	Deckungsbeiträge Kennzahlen Bruttoergebnis	DB I ROI, EVA
Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	Marktanteil, Kundenzufriedenheit	Service- und Qualitätsverbesserungen,
Ausprägungen	Differenzgrößen als Bezug Absolute Größen als Bezug	Plan-Ist, Vorperiodenvergleich
Zeitbezug	Jährlich Unterjährig, Mehrjährig Ohne Zeitbezug	13. Monatsgehalt bei Eintritt einer Bedingung

Vgl.: Birgit Friedl, Controlling, Stuttgart 2003, S. 505 ff (mit weiteren Literaturhinweisen)

### 1.1.5 Themenbereich Controllinginstitutionen: Organisation des Controlling

**Was man wissen sollte:** Für die organisatorische Gestaltung des Controlling gibt es keine Einheitslösung. Zur Einführung kann eine Stabsstelle zweckmäßig sein, später eher eine Einbindung in die Linie oder eine komplexere, kombinierte Organisationsform. Unternehmensindividuelle Einflussfaktoren und Effizienzkriterien sind zu beachten.

#### **Einflussfaktoren für die Organisation des „Controlling“**

1. **Umwelt**  
Eher dynamisch, eher statisch
2. **Größe des Unternehmens**  
Positive Korrelation mit Hierarchien und komplexer Organisation
3. **Technologie**  
Fertigungstechnologie, Informationstechnologie
4. **Vorhandene Organisation**  
Funktionale Organisation, Spartenorganisation  
→ Fortschritt praktizierende (lernende) Organisationen
5. **Kreative Mitarbeiter**
  - Leistungsmotivation
  - Lernbereitschaft und -fähigkeit
  - Offenheit
  - Organisationstalent
  - Ausdrucksfähigkeit
  - Kooperationsbereitschaft

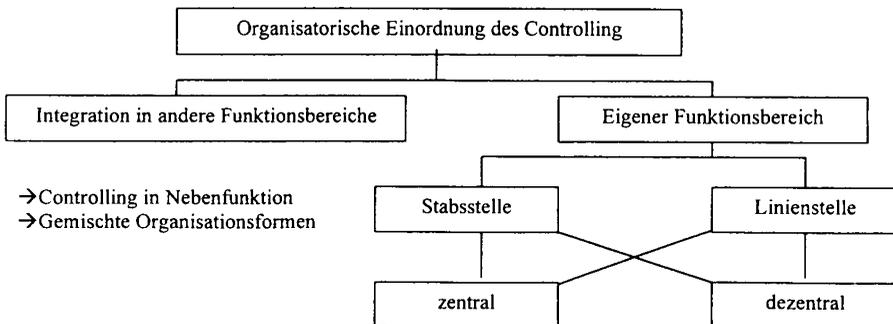
\*\*\*\*\*

#### **Hindernisse kreativer Arbeit**

<b>Kreativitätsbremsen sind:</b>	
<b>beim Vorgesetzten</b>	<b>beim Mitarbeiter</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• autoritäres Verhalten</li> <li>• verfrühte Kritik</li> <li>• unzureichende Weitergabe von Informationen</li> <li>• Versagen von Anerkennung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• eingefahrene Denkschemata</li> <li>• Konfliktscheu</li> <li>• Angst vor Lächerlichkeit</li> <li>• Vorurteile</li> <li>• Erfahrungsblockaden</li> </ul>

\*\*\*\*\*

#### **Möglichkeiten der organisatorischen Einordnung des Controlling**



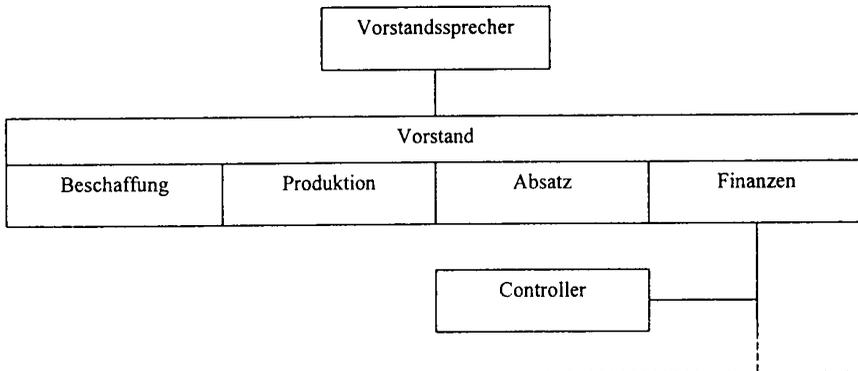
## Übersicht Sonderformen der Organisation des Controlling

1. In Nebenfunktion (→suboptimal, Übergangslösung)
2. In Hauptfunktion mit **Mehrfachunterstellung**
  - Stab-/Linien-Organisation; Zentral-/Bereichs-Controlling
  - Fachliche und disziplinarische Unterstellung getrennt  
sogenanntes „Dotted-Line-Prinzip“
  - Matrix-Organisation

\*\*\*\*\*

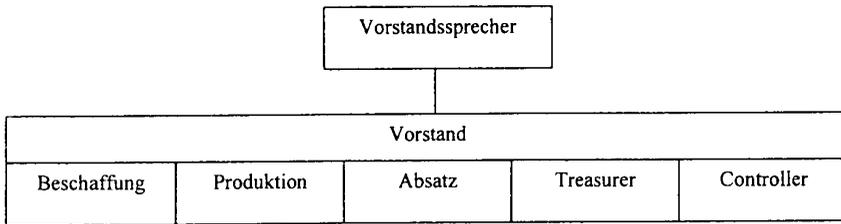
### Beispiele für die Einordnung des Controlling in die Unternehmensorganisation

Controller in der zweiten Führungsebene



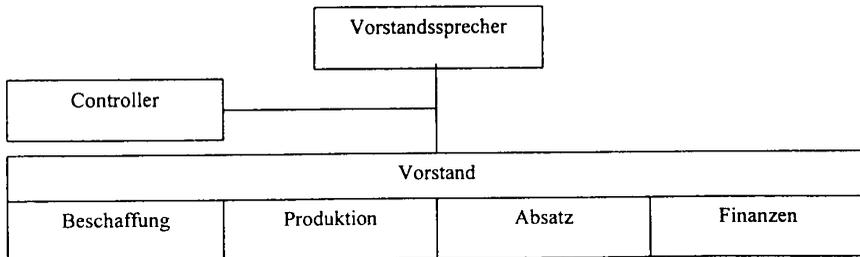
\*\*\*\*\*

Controller als Mitglied des Vorstandes

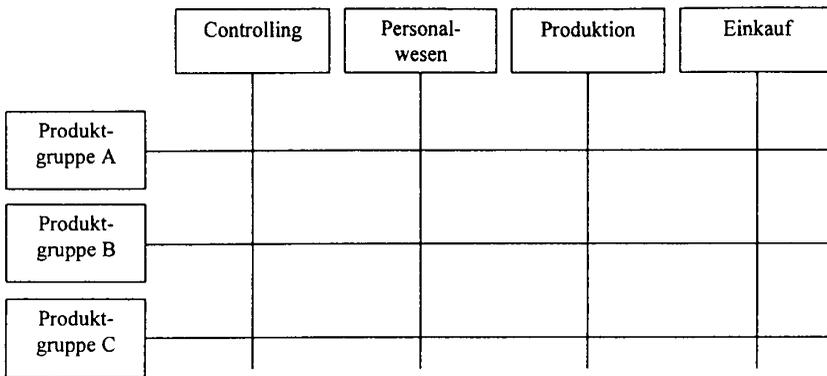


\*\*\*\*\*

Controller in Stabsfunktion



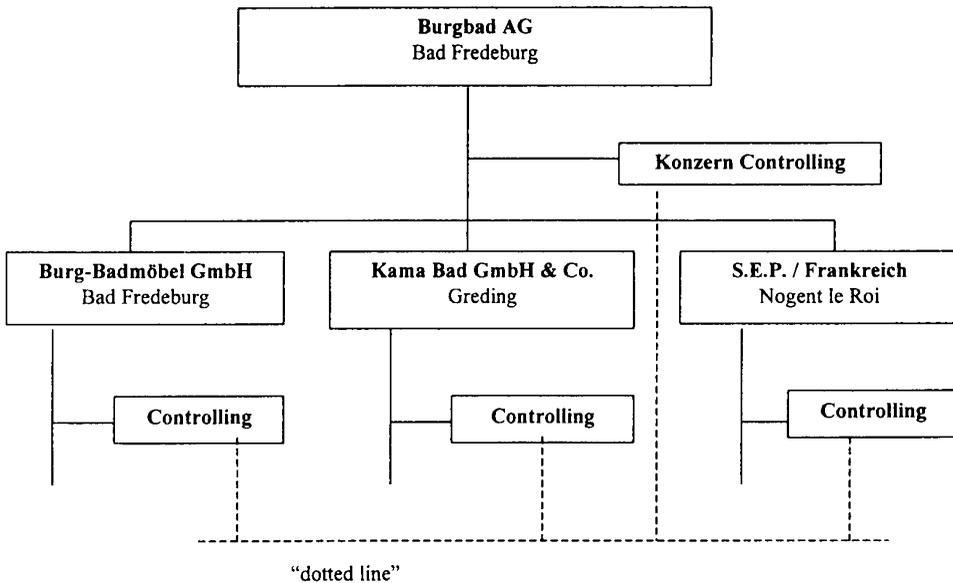
**Controller in der Matrix-Organisation**



Vgl.: Horvath & Partner, Das Controllingkonzept, 4. Aufl. 2000, S. 280

\*\*\*\*\*

**Praxisbeispiel für gemischte Organisationsform: Burgbad Konzern (Stand 1994)**



\*\*\*\*\*

**Effizienzkriterien der Controllingorganisationen**

- Unabhängigkeit von der Führung
- Akzeptanz durch die Führung
- Spielraum für partikularistische Zielsetzungen
- Problemnähe
- Bereichsübergreifende Ausrichtung
- Einflussnahme auf die Info-Service-Stellen
- Kooperationsbereitschaft der Mitarbeiter

Vgl.: Birgit Friedl, Controlling, Stuttgart 2003, S 97-99

### Vor- und Nachteile des Controlling als Stabsfunktion

- Vorteile:** Servicefunktion des Controlling für die Führung kommt zum Ausdruck  
Controlling von Führungsaufgaben entlastet  
Objektivität und Neutralität fällt leichter  
Zwang zu mehrheitsfähigen Lösungen
- Nachteile:** Autoritätsverlust  
Innovationsfunktion erfordert Weisungsrecht  
Distanz zum operativen Bereich (Gefahr des „Abhebens“)  
Gefahr der Überforderung bei großen Unternehmen
- Fazit:** Geeignet für Beratungsfunktion  
Geeignet für die Einführung des Controlling und für kleinere Unternehmen  
Für Großunternehmen Varianten erforderlich

\*\*\*\*\*

### Vor- und Nachteile alternativer Unterstellungsmöglichkeiten dezentraler Controller

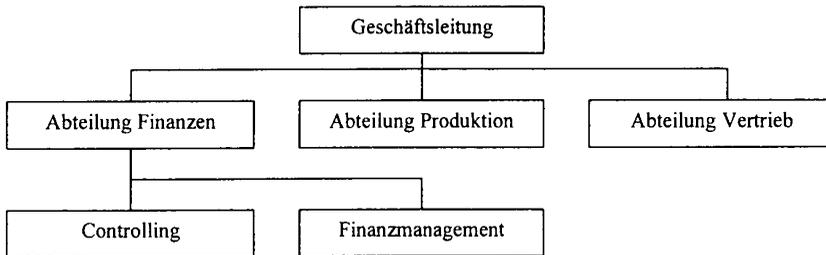
	<b>Unterstellung Linieninstanz</b>	<b>Unterstellung Zentralcontroller</b>	<b>'dotted-line- Prinzip'</b>
<b>positiv</b>	gute und vertrauliche Zusammenarbeit mit der Linieninstanz  schnelle Information der Zentrale  guter Zugang zu formellen und informellen Quellen  Möglichkeit, Linieninstanz bei Entscheidungen zu unterstützen  starkes Eingehen auf Linienbedürfnisse	einheitliche Durchführung des Controllingkonzepts  Gegengewicht bei Beteiligung an Entscheidungen der Linieninstanz  starke Betonung des integrativen Koordinationsaspekts  schnelle Durchsetzung neuer Konzepte  Unabhängigkeit gegenüber Linieninstanzen  schnelle Information der Zentrale	Kompromiß zwischen zwei Extremen  Möglichkeit, Linienerkenntnisse mit Controllingnotwendigkeiten zu verbinden  flexible Einflussnahme auf Spezialcontroller
<b>negativ</b>	Controlling-Gesamtkonzept eher im Hintergrund  Verstärkung des Partikularismus  Berichterstattung an Zentralcontroller wird vernachlässigt  mangelnde Distanz und Objektivität zu Linienaktivitäten	Spezialcontroller hat Akzeptanzproblem als „Spion der Zentrale“  Informationsblockade der Linie, Gefahr der Isolierung  wird nicht zur Entscheidungsunterstützung herangezogen  linienspezifische Besonderheiten werden wenig beachtet	Doppelunterstellung bedingt Konflikte  Gefahr weder von der Linie noch von dem Zentralcontrolling akzeptiert zu werden  Problem der Wahrung von Objektivität und Neutralität

## Beispiel zur Funktion des Controllers und zur Controllingorganisation

(Quelle: In Anlehnung an Horvath & Partner, 2. Aufl. 1995, S. 242)

### Sachverhalt

Eine Firma hat vor einem Jahr begonnen, Controlling im Unternehmen neu einzuführen. Als Controller wird ein seit mehreren Jahren im Betrieb tätiger Mitarbeiter eingesetzt, der vorher als Ingenieur in der Produktion tätig war. Er ist zugleich beauftragt, das Controlling stufenweise weiter auszubauen und die vorhandene Vollkostenrechnung zu einer Grenzplankostenrechnung umzubauen. Das Controlling ist derzeit wie folgt organisiert:



Folgendes aktuelles Problem ist gegenwärtig zu lösen: Die Leiter der Abteilungen Produktion und Vertrieb konkurrieren um eine in Kürze fällige Berufung in die Geschäftsleitung. Beide verfügen über eine anerkannte fachliche Kompetenz und große Erfahrung. Die Bereiche Produktion und Vertrieb sind als Profit-Center konzipiert. Dabei bestehen Konflikte über die Angemessenheit der Verrechnungspreise. Der Produktionschef dringt auf eine Anpassung an erhöhte Lohn- und Materialkosten. Der Vertriebschef macht geltend, dass die Marktlage dies nicht zulässt. Die Geschäftsführung beauftragt den Controller mit der Vermittlung zwischen Produktion und Vertrieb. Darüber ist der Finanzchef verärgert.

### Fragen:

- 1) Wie ist das Vorgehen der Geschäftsleitung zu beurteilen?
- 2) Wie sollte der Controller verfahren?
- 3) Wie ist die derzeitige Controllingorganisation zu beurteilen?
- 4) Skizzieren Sie eine angemessene alternative Organisationsstruktur!

### Lösungsskizze:

- Zu 1) Ein nachgeordneter Manager ist zur Vermittlung unter Abteilungsleitern kaum geeignet. Der Finanzchef hätte nicht übergangen werden dürfen. Die funktionale Organisationsform der Hauptabteilungen ist beim gewählten Profit-Center Konzept konfliktträchtig und daher suboptimal.
- Zu 2) Der Controller sollte die Geschäftsleitung auf die Problematik des erteilten Auftrages hinweisen. Darüber hinaus sollte er, sofern die Geschäftsleitung auf Ihrem Wunsch besteht, den Finanzchef über seinen Auftrag informieren.
- Zu 3) Beim gegebenen Auftragspektrum ist die gewählte Organisationsform suboptimal. Zur Einführung des Controllings ist überdies eine höhere hierarchische Positionierung zweckmäßig.
- Zu 4) Zur Einführung des Controlling empfiehlt sich die Organisation des Controlling als Stabsstelle. Alternativ kommt eine Einbindung in die Linie auf Abteilungsleiterebene in Betracht. Auch in Betracht kommen kann eine Kombination aus Stabs- und nachgeordneter Linienorganisation.

## 1.1.6 Kontrollfragen zur Controllingtheorie

### Aufgabe 1:

Diskutieren Sie den Begriff „Controlling“ sprachlich und inhaltlich!

### Aufgabe 2:

Leiten Sie die Aufgaben des Controlling aus den betrieblichen Problemstellungen her.

### Aufgabe 3:

- a) Ordnen Sie das Controlling in das Führungssystem eines Unternehmens ein und erläutern Sie die Koordinationsaufgabe des Controlling.
- b) Welche Aufgaben des Controlling werden unter dieser Koordinationsaufgabe subsumiert? Erläutern Sie diese kurz.

### Aufgabe 4:

Nennen Sie die Objekte des funktionsbezogenen Controlling und diskutieren Sie deren Bedeutung.

### Aufgabe 5:

Charakterisieren Sie kurz die Erscheinungsformen des Controlling, die in Abhängigkeit vom Zeitbezug unterschieden werden.

### Aufgabe 6:

Charakterisieren Sie kurz die Erscheinungsformen des Controlling, die in Abhängigkeit vom Umweltzustand unterschieden werden.

### Aufgabe 7:

Grenzen Sie das Controlling von verwandten betrieblichen Bereichen ab.

### Aufgabe 8:

Erläutern Sie in Hinblick auf das Erfolgs- und Kostencontrolling

- a) Funktion und Bedeutung von Unternehmens- und Führungsgrundsätzen,
- b) die Beziehungen zwischen dem Unternehmensleitbild und den Unternehmenszielen.

### Aufgabe 9:

Erläutern Sie in Hinblick auf die Organisation des Controlling

- a) die Vor- und Nachteile des Controlling in Linienfunktion
- b) die optimale Organisationsform bei Einführung des Controlling.

### Aufgabe 10:

Erläutern Sie in Hinblick auf die Organisation des Controlling

- a) die Vor- und Nachteile des Controlling in Stabsfunktion
- b) die Probleme des dezentralen Controlling.

### Aufgabe 11:

Nehmen Sie zu der Aussage Stellung, die Informationsversorgung dezentraler Entscheidungsträger nach dem Konzept der vollständigen Information führe stets zum optimalen Ergebnis. Erläutern Sie die Grenzen dieses Konzeptes.

### Aufgabe 12:

Erläutern Sie die Teilaufgabe „Informationsversorgung“ des Controllers.

### Aufgabe 13:

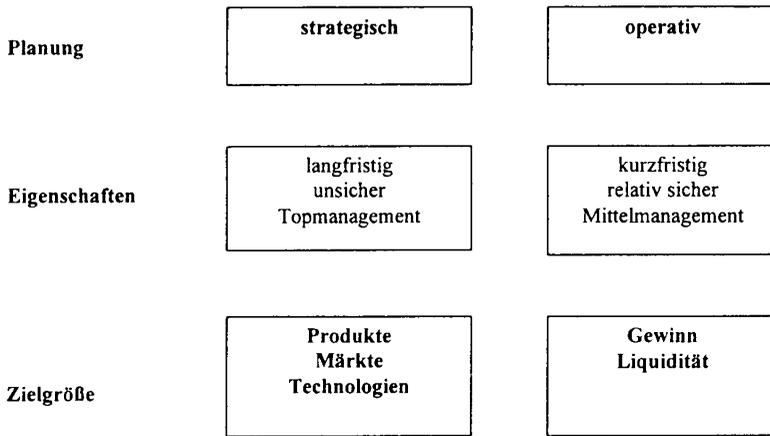
Erläutern Sie Gemeinsamkeiten und Unterschiede unterschiedlicher Controllingkonzepte.

## 1.2. Controllingpolitik

### 1.2.1 Übergreifende Aspekte der Controllingpolitik

#### 1.2.1.1 Budgetierung

#### Abgrenzung und Transmission der strategischen Planung



#### Transmission Budgetierung



\*\*\*\*\*

#### Budgetierung im Rahmen des Controlling

- Operative Umsetzung strategischer Planung
- Vorgabe von Leistungszielen und Kosten entwickelt aus der Maßnahmenplanung
- Schaffung von Verantwortlichkeit u. Steuergröße

#### Vorteile:

1. Schwächen u. Stärken sichtbar
2. Ziele konkretisiert
3. Koordination der Teilpläne wird ermöglicht
4. Basis für Berichterstattung

#### Nachteile:

1. Aufwändig
2. Fehleranfälligkeit
3. Gefahr der Entscheidungsbeeinträchtigung

**Budgetierung ist im Rahmen betrieblicher Planung ein zentrales Instrument für den Managementprozess**

**Budgetierung**

(1) Budgets auf der Basis von Aufwands- und Ertragsrechnungen

Planungsebene	Budget-Arten
Unternehmensbudget	Plan-Gewinn- und Verlustrechnung Plan-Bilanz

(2) Budgets auf der Basis von Kosten- und Leistungsrechnungen

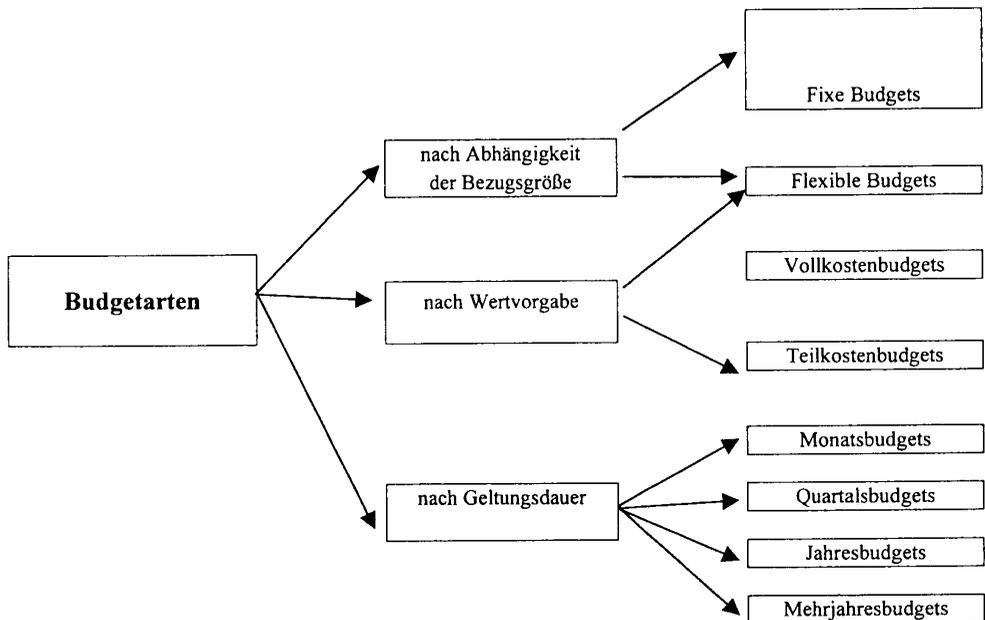
Planungsebene	Budget-Arten
Geschäftsfeld-Budgets/ Profit-Center-Budgets	Kostenstellen-/Deckungsbeitrags-Ergebnis Geschäftsfeldergebnis

(3) Budgets auf der Basis von Einnahmen-/Ausgabenrechnungen

Planungsebene	Budget-Arten
Investitions-Budgets	Investitionsplan Liquiditäts-/Finanzplan

Quelle: BDU (Hrsg.), Controlling, 4. Aufl. 2000, S. 15

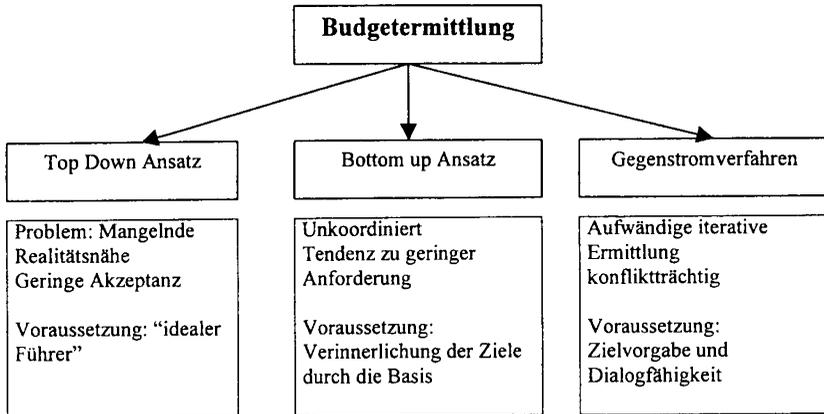
\*\*\*\*\*



\*\*\*\*\*

**Budgetfunktionen nach Däumler/Grabe**

1. Motivationsfunktion
2. Koordinationsfunktion
3. Bewilligungsfunktion
4. Prognosefunktion
5. Kontrollfunktion



\*\*\*\*\*

### Planung in der Praxis deutscher Unternehmen

(Nach einer Untersuchung der KPMG Unternehmensberatung von 2000/01)

- 1) **Untergeordnete Bedeutung unternehmenswertorientierter Planung** (21 % EVA, CFVA)
- 2) **Hoher Anteil von Planung ohne Vollständigkeit des Planungsprogrammes** (z.B. 20% ohne strategische Planung, 40% strategische unabhängig von der operativen)
- 3) **Dominanz der Verwendung klassischer Kennzahlen** (53% ROI/ GKR, 77% BE vor Steuern, 44% CF-Ziele)  
**Nicht finanzverträgliche Zahlen werden von 70 % gering geschätzt** (60% setzen gleichwohl ein: Marktanteil/ Marktwachstum; 25% Kundenzufriedenheit; 58% Mitarbeiterfluktuation)
- 4) **Dominantes Planungsverfahren Gegenstromverfahren 71%** (Bottom- Up 15 %; Top- Down 14%)
- 5) **86 % Zielvereinbarungen über Planungszahlen**
- 6) **83% Gehaltsanteile erfolgsbezogen über Planungszahlen; allerdings nur obere Ebene** (Mittelmanagement 25%, unteres Management 5%)
- 7) **Dauer der Budgetplanung 10 Wochen bis 39 Wochen**