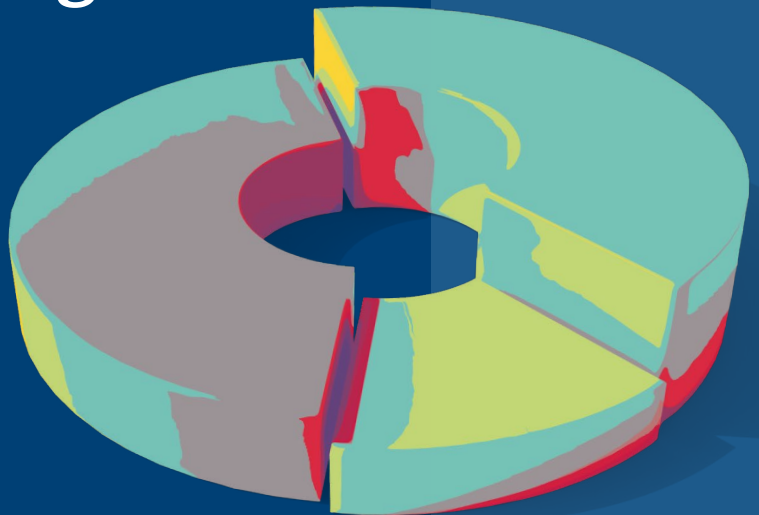


Lehrbuch

William Jórasz
Björn Baltzer

KOSTEN- UND LEISTUNGS- RECHNUNG

Lehrbuch mit Aufgaben
und Lösungen



7. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

Dozenten finden weiterführende
Lehrmaterialien unter
www.sp-dozenten.de
(Registrierung erforderlich)

SCHÄFFER
POESCHEL **myBook**

Ihr Online-Material zum Buch

- 9 Videos zu jedem Kapitel
- Fallstudie mit Lösungen
- Lösungen zu den Aufgaben im Lehrbuch

So funktioniert Ihr Zugang

1. Gehen Sie auf das Portal mybookplus.de und geben den Buchcode ein, um auf die Internetseite zum Buch zu gelangen.
2. Oder scannen Sie den QR-Code mit Ihrem Smartphone oder Tablet, um direkt auf die Startseite zu kommen.

Den Link sowie Ihren Zugangscode finden Sie am Buchende.

Kosten- und Leistungsrechnung

William Jórasz/Björn Baltzer

Kosten- und Leistungsrechnung

Lehrbuch mit Aufgaben und Lösungen

7. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-5465-0 Bestell-Nr. 20327-0003
ePub: ISBN 978-3-7910-5466-7 Bestell-Nr. 20327-0101
ePDF: ISBN 978-3-7910-5467-4 Bestell-Nr. 20327-0152

William Jórasz/Björn Baltzer

Kosten- und Leistungsrechnung

7. Auflage, März 2023

© 2023 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Bildnachweis (Cover): © Sibani Das, iStock

Produktmanagement: Kühn, Alexander

Lektorat: Bandl, Petra

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Vorwort der Autoren zur 7. Auflage

Auch in der nunmehr 7. Auflage wurde das bewährte Konzept dieses Lehrbuchs beibehalten: Praxisnah und mit vielen Beispielen werden den Leserinnen und Lesern alle relevanten Aspekte der Kosten- und Leistungsrechnung vermittelt. Zunächst werden die Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung aus der Perspektive des Controllings sowie des Rechnungswesens erläutert. Anschließend wird Schritt für Schritt die traditionelle Vollkostenrechnung auf Istkostenbasis für das Beispielunternehmen »Speedy GmbH« entwickelt. Hieran schließt sich mit der Plankostenrechnung und der Teilkostenrechnung die Vorstellung der beiden weiteren wesentlichen Kostenrechnungssysteme an. Es folgt die Darstellung der wichtigsten Instrumente des Kostenmanagements. Abschließend werden anhand ausgewählter Beispiele Anpassungsmöglichkeiten der Kosten- und Leistungsrechnung aufgezeigt.

Während die Grundstruktur des Lehrbuchs gegenüber der vorangegangenen 6. Auflage somit unverändert geblieben ist, so wurden die Inhalte umfassend überarbeitet. An vielen Stellen wurden Themen ergänzt und aktualisiert, teilweise auch gestrafft und neu gegliedert. Gänzlich neu aufgenommen wurden die Kundendeckungsbeitragsrechnung sowie die Kostenremanenzanalyse. Um trotz dieser Erweiterungen weiterhin ein kompaktes Lehrbuch anbieten zu können, wird das bisherige Kapitel mit der durchgängigen Fallstudie »Velo GmbH« nunmehr vollständig als Online-Material unter mybook+ zur Verfügung gestellt. Dort finden die Leserinnen und Leser wie bisher auch die Lösungen zu allen Aufgaben des Lehrbuchs. Darüber hinaus haben die Autoren zu jedem Hauptkapitel ein kurzes Begleitvideo aufgenommen, in dem ein Überblick über die Inhalte des jeweiligen Kapitels gegeben wird und dessen Betrachtung sich vor wie auch nach der Lektüre des entsprechenden Kapitels eignet. Speziell für Dozierende werden als weitere Online-Materialien die zahlreichen Abbildungen dieses Lehrbuchs sowie Quizfragen zur Verwendung in der eigenen Lehre angeboten.

Das vorliegende Lehrbuch deckt die Kosten- und Leistungsrechnung vollumfänglich ab und ist damit für Studierende von Bachelor- und Masterstudiengängen an Universitäten und Hochschulen für angewandte Wissenschaften ein wertvoller Begleiter ihres gesamten Studiums. Ebenso eignet sich das Buch für Praktiker zum Selbststudium. Das umfangreiche Stichwortverzeichnis ermöglicht zudem die Auffrischung einzelner Themen. Die konsequenten Kapitelverweise in den Texten erleichtern des Weiteren ein Querlesen zwischen den Kapiteln und zeigen Schnittstellen und Zusammenhänge auf.

Dank aussprechen möchten die Autoren Herrn Alexander Kühn und Frau Petra Bandl vom Schäffer-Poeschel-Verlag sowie ihren Familien für die Unterstützung bei der Erstellung der vorliegenden Auflage dieses Buchs.

Die Autoren freuen sich auch weiterhin über Rückmeldungen der Leserinnen und Leser an: william@jorasz.de und bjoern.baltzer@thws.de.

Würzburg, im Januar 2023

William Jórasz und Björn Baltzer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort der Autoren zur 7. Auflage	7
Abbildungsverzeichnis	13
1 Die Kosten- und Leistungsrechnung als Controlling-Instrument	17
1.1 Controlling-Begriff	18
1.2 Operatives und strategisches Controlling	23
1.3 Bedeutung der Kosten- und Leistungsrechnung als Controlling-Instrument	28
2 Die Kosten- und Leistungsrechnung als Teilgebiet des Rechnungswesens	33
2.1 Charakterisierung und Gestaltungsmöglichkeiten der Kosten- und Leistungsrechnung	34
2.1.1 Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens	34
2.1.2 Merkmale der Kosten- und Leistungsrechnung und Abgrenzung zur Finanzbuchhaltung	36
2.1.3 Rechenzwecke der Kosten- und Leistungsrechnung	42
2.1.4 Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung	46
2.1.5 Verrechnungsprinzipien der Kosten- und Leistungsrechnung	48
2.1.6 Grundtypen von Kostenrechnungssystemen	50
2.1.7 Entwicklungsphasen der Kosten- und Leistungsrechnung	52
2.2 Abgrenzung der Rechengrößen des Rechnungswesens	54
2.2.1 Definition der Stromgrößen des Rechnungswesens	54
2.2.2 Abgrenzung von Auszahlung, Ausgabe, Aufwand und Kosten	61
2.2.3 Abgrenzung von Einzahlung, Einnahme, Ertrag und Leistung	67
3 Kostenartenrechnung	75
3.1 Aufgaben und Überblick	76
3.2 Bildung von Kostenarten	77
3.2.1 Anforderungen an Kostenartenpläne	77
3.2.2 Gliederungsmöglichkeiten für Kostenartenpläne	78
3.2.3 Beispiele für Kostenartenpläne	81
3.3 Einteilung der Kostenarten zur Kostenweitergabe	84
3.3.1 Zurechenbarkeit	84
3.3.2 Beschäftigungsabhängigkeit	86
3.4 Erfassung der primären Kostenarten	89
3.4.1 Personalkosten	89
3.4.2 Materialkosten	94
3.4.3 Kalkulatorische Abschreibungen	103

3.4.4	Kalkulatorische Zinsen	113
3.4.5	Fremdleistungskosten	123
3.4.6	Kalkulatorische Wagnisse	124
3.4.7	Steuern	129
4	Kostenstellenrechnung	135
4.1	Aufgaben und Überblick	136
4.2	Kostenstellenbildung	137
4.2.1	Kostenstellenplan	137
4.2.2	Abrechnungstechnische Arten von Kostenstellen	141
4.3	Erfassung der primären Gemeinkosten	144
4.4	Verrechnung der sekundären Gemeinkosten	151
4.4.1	Problemstellung und Verfahrensüberblick	151
4.4.2	Sukzessive Verfahren zur periodenweisen Verrechnung	157
4.4.3	Simultane Verfahren zur periodenweisen Verrechnung	163
4.4.4	Verfahren zur Verrechnung von Einzelleistungen	170
4.5	Ermittlung der Kalkulationssätze	171
4.6	Kostenkontrolle	177
5	Kostenträgerrechnung und Leistungsrechnung	185
5.1	Aufgaben und Überblick	186
5.2	Kalkulation	188
5.2.1	Systematik und Verfahrensüberblick	188
5.2.2	Zuschlagskalkulation	191
5.2.3	Divisionskalkulation	205
5.3	Leistungsrechnung	220
5.3.1	Kalkulation des Angebotspreises	221
5.3.2	Leistungsartenrechnung	223
5.3.3	Leistungsstellenrechnung	225
5.3.4	Leistungsträgerrechnung	226
5.4	Betriebsergebnisrechnung	228
5.4.1	Gesamtkostenverfahren	231
5.4.2	Umsatzkostenverfahren	233
6	Plankostenrechnung	245
6.1	Plankostenrechnung als Kostenrechnungssystem	246
6.1.1	Abgrenzung zur Istkostenrechnung	246
6.1.2	Abgrenzung zur Normalkostenrechnung	247
6.1.3	Varianten der Plankostenrechnung	252
6.2	Verfahren der Kostenauflösung	254

6.3	Planung	263
6.3.1	Grundüberlegungen	263
6.3.2	Planung der Einzelkosten	266
6.3.3	Planung der Gemeinkosten	268
6.3.4	Planung der Erlöse und des Erfolgs	274
6.4	Abweichungsanalyse	274
6.4.1	Grundüberlegungen	274
6.4.2	Einzelkostenabweichungen	278
6.4.3	Gemeinkostenabweichungen	280
6.4.4	Erlösabweichungen	288
6.4.5	Erfolgsabweichung	292
7	Teilkostenrechnung	297
7.1	Aufbau und Prinzipien der Teilkostenrechnung	298
7.2	Vorzüge gegenüber Vollkostenrechnungen	302
7.3	Teilkostenrechnungssysteme	308
7.3.1	Direct Costing	309
7.3.2	Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung	312
7.3.3	Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten	316
7.3.4	Kundendeckungsbeitragsrechnung	318
7.3.5	Grenzplankostenrechnung	320
7.4	Entscheidungsorientierung der Teilkostenrechnung	324
7.4.1	Grundüberlegungen	324
7.4.2	Break-even-Analyse	326
7.4.3	Preispolitik	331
7.4.4	Programmplanung bei Engpässen	333
7.4.5	Entscheidung zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug (make or buy)	337
7.4.6	Kosten- und Gewinnvergleichsrechnung bei Investitions- entscheidungen	340
8	Kostenmanagement	349
8.1	Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement	350
8.2	Prozessorientiertes Kostenmanagement	353
8.2.1	Prozesskostenrechnung	356
8.2.2	Time-driven Activity-based Costing	363
8.3	Target Costing	367
8.4	Produktlebenszykluskostenrechnung	377
8.5	Kostenremanenzanalyse	381

9	Anpassung der Kosten- und Leistungsrechnung	389
9.1	Notwendigkeit und Möglichkeiten einer Anpassung	389
9.2	Branchenspezifische Anpassung	391
9.3	Kosten- und Leistungsrechnung in internationalen Großkonzernen	395
	Stichwortverzeichnis	401
	Die Autoren	409

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1.1:	Wertschöpfungskreislauf	20
Abb. 1.2:	Zusammenarbeit von Managern und Controllern	22
Abb. 1.3:	Controller-Leitbild der International Group of Controlling (Stand 2013)	22
Abb. 1.4:	Zukunftsorientierung des Controllings	24
Abb. 1.5:	Strategieprozess	25
Abb. 1.6:	Prozess des operativen Controllings	27
Abb. 1.7:	Abgrenzung des operativen und strategischen Controllings	28
Abb. 1.8:	Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument des operativen und strategischen Controllings	29
Abb. 1.9:	Integriertes betriebliches Informationssystem	30
Abb. 2.1:	Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens	35
Abb. 2.2:	Merkmale der Kosten- und Leistungsrechnung	37
Abb. 2.3:	Abgrenzung der Kosten- und Leistungsrechnung von der Finanzbuchhaltung	41
Abb. 2.4:	Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung	46
Abb. 2.5:	Stufen der Kostenabrechnung am Beispiel der Vollkostenrechnung	47
Abb. 2.6:	Verrechnungsprinzipien der Kosten- und Leistungsrechnung	48
Abb. 2.7:	Kostenrechnungssysteme (Grundtypen)	51
Abb. 2.8:	Entwicklungsphasen der Kosten- und Leistungsrechnung	53
Abb. 2.9:	Systematisierung der Güterarten	57
Abb. 2.10:	Systematisierung der Verbrauchsarten	57
Abb. 2.11:	Wertansätze in der Kosten- und Leistungsrechnung	59
Abb. 2.12:	Arten von Leistungen	61
Abb. 2.13:	Abgrenzung von Auszahlung, Ausgabe, Aufwand und Kosten	62
Abb. 2.14:	Systematisierung von Aufwand	64
Abb. 2.15:	Beispiele für die Abgrenzung von Aufwand und Kosten	67
Abb. 2.16:	Abgrenzung von Einzahlung, Einnahme, Ertrag und Leistung	68
Abb. 2.17:	Systematisierung der Ertragsarten	70
Abb. 2.18:	Beispiele für die Abgrenzung von Ertrag und Leistung	72
Abb. 3.1:	Kostenartenplan in Anlehnung an den Gemeinschaftskontenrahmen der Industrie (GKR)	81
Abb. 3.2:	Modellhafter Kostenartenplan	83
Abb. 3.3:	Unterscheidung der Kosten(arten) in Einzel- und Gemeinkosten	85
Abb. 3.4:	Gesamtkostenverläufe	87
Abb. 3.5:	Zusammenhang von Einzel- und Gemeinkosten sowie fixen und variablen Kosten	89
Abb. 3.6:	Bestandteile der Personalkosten	90
Abb. 3.7:	Materialarten	94
Abb. 3.8:	Verfahren zur Ermittlung des Materialverbrauchs	95

Abb. 3.9:	Beispiel eines Materialentnahmescheins	97
Abb. 3.10:	Vergleich der Abschreibungen im internen und externen Rechnungswesen	105
Abb. 3.11:	Abschreibungsverfahren	108
Abb. 3.12:	Vergleich von kalkulatorischen Abschreibungen und kalkulatorischen Zinsen	116
Abb. 3.13:	Bewertungsmethoden für betriebsnotwendiges Anlagevermögen	117
Abb. 3.14:	Bewertung des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Zeitverlauf in Abhängigkeit der Restwert- und der Durchschnittsmethode	118
Abb. 3.15:	Behandlung betrieblicher Einzelrisiken in der Kosten- und Leistungsrechnung	125
Abb. 3.16:	Einteilung der Abgaben an die öffentliche Hand	129
Abb. 4.1:	Einordnung der Kostenstellenrechnung in das System der Kosten- und Leistungsrechnung	136
Abb. 4.2:	Beispielhafter Kostenstellenplan	139
Abb. 4.3:	Arten von Kostenstellen aus abrechnungstechnischer Sicht	143
Abb. 4.4:	Aufbau eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB)	145
Abb. 4.5:	Erfassung der primären Gemeinkosten im BAB der Speedy GmbH (Teil I)	148
Abb. 4.6:	Einseitige Leistungsbeziehungen	155
Abb. 4.7:	Gegenseitige Leistungsbeziehungen	156
Abb. 4.8:	Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung	156
Abb. 4.9:	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung im BAB der Speedy GmbH (Teil II) mit dem Anbauverfahren	159
Abb. 4.10:	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung im BAB (Teil II) mit dem Treppenverfahren	162
Abb. 4.11:	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung im BAB (Teil II) mit dem Gleichungsverfahren	166
Abb. 4.12:	Ermittlung der Kalkulationssätze im BAB – Teil III	176
Abb. 5.1:	Arten von Kostenträgern	187
Abb. 5.2:	Zusammenhang zwischen Prozesstypen der Produktion und Kalkulationsverfahren	189
Abb. 5.3:	Varianten der Divisionskalkulation	191
Abb. 5.4:	Grundschema der differenzierten Zuschlagskalkulation	192
Abb. 5.5:	Sondereinzelkosten der Fertigung und des Vertriebs	193
Abb. 5.6:	Handelsrechtliche Bestandteile der Herstellungskosten	198
Abb. 5.7:	Grundstruktur des Gesamtkostenverfahrens	232
Abb. 5.8:	Grundstruktur des Umsatzkostenverfahrens	234
Abb. 5.9:	Schematische Darstellung einer differenzierten Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren	237
Abb. 6.1:	Verfahren der Kostenauflösung	255
Abb. 6.2:	Streupunktdiagramm	259
Abb. 6.3:	Planungsabfolge	263

Abb. 6.4:	Planung der Materialeinzelkosten	267
Abb. 6.5:	Beispiel für einen Kostenstellenplan	273
Abb. 6.6:	Phasen der Abweichungsanalyse am Beispiel der Gemeinkosten	275
Abb. 6.7:	Abweichungen ersten und zweiten Grades	276
Abb. 6.8:	Abweichungskomponenten	278
Abb. 6.9:	Zusammenhang zwischen den Rechengrößen und Abweichungsarten bei Einzelkosten	279
Abb. 6.10:	Unterschied zwischen Beschäftigungsabweichung und Preis- sowie Verbrauchsabweichung	283
Abb. 6.11:	Zusammenhang zwischen den Rechengrößen und Abweichungsarten bei Gemeinkosten in der Flexiblen Plankostenrechnung	284
Abb. 6.12:	Grafische Darstellung der Abweichungsarten – bei angenommener Unterbeschäftigung gegenüber der Planbeschäftigung und Preissteigerungen gegenüber den Planpreisen	285
Abb. 6.13:	Überleitung vom Planerfolg zum Isterfolg	293
Abb. 7.1:	Schematische Darstellung einer Teilkostenrechnung	298
Abb. 7.2:	Teilkostenrechnungssysteme	308
Abb. 7.3:	Schematische Darstellung einer differenzierten Erfolgsrechnung nach der Stufenweisen Fixkostendeckungsrechnung	315
Abb. 7.4:	Relativierung von Einzelkosten	316
Abb. 7.5:	Bezugsobjekthierarchien	317
Abb. 7.6:	Schema der Kundendeckungsbeitragsrechnung	319
Abb. 7.7:	Grafische Darstellung der Gemeinkostenabweichungen bei Grenzplankostenrechnung	321
Abb. 7.8:	Nutz- und Leerkosten	322
Abb. 7.9:	Veränderlichkeit von Kosten in Abhängigkeit der Fristigkeit von Entscheidungen	326
Abb. 7.10:	Grafische Darstellung der Break-even-Rechnung im Ein-Produkt-Unternehmen	327
Abb. 7.11:	Variation der Deckungsgradlinie	329
Abb. 7.12:	Deckungsgradlinien im Mehr-Produkt-Unternehmen	331
Abb. 8.1:	Implikationen gesamtwirtschaftlicher Entwicklungen für die Kostenrechnung	351
Abb. 8.2:	Veränderung der Kalkulationspositionen im Zeitverlauf	354
Abb. 8.3:	Ablauf und Methodik der Prozesskostenrechnung	357
Abb. 8.4:	Vergleich von Zuschlagsätzen und Prozesskostensätzen	360
Abb. 8.5:	Gegenüberstellung der Vorgehensweise von Prozesskostenrechnung und Time-driven Activity-based Costing	366
Abb. 8.6:	Begriffe des Target Costing	368
Abb. 8.7:	Konzept des Target Costing	369
Abb. 8.8:	Vorgehensweise des Target Costing	369

Abb. 8.9:	Zielkostenkontrolldiagramm	376
Abb. 8.10:	Idealtypisches Ergebnis der Produktlebenszykluskostenrechnung	380
Abb. 8.11:	Phasen der Produktlebenszykluskostenrechnung	380
Abb. 8.12:	Auftreten von Kostenremanenz	381
Abb. 9.1:	Summarische Zuschlagskalkulation für Filme	392
Abb. 9.2:	Summarische Zuschlagskalkulation für Bücher gemäß der »Leipziger Schule«	393
Abb. 9.3:	Kostenstellenrahmen für Krankenhäuser gemäß Anlage 5 der Krankenhausbuchführungsverordnung	394

1 Die Kosten- und Leistungsrechnung als Controlling-Instrument

mybook+
Video 1

Leitfragen

Was versteht man unter Controlling?

- Welche Funktionen hat das Controlling zu erfüllen?
- Was besagt das von der International Group of Controlling (IGC) entwickelte Controller-Leitbild?

Welche Beziehungen bestehen zwischen strategischem und operativem Controlling?

- In welche zeitlichen Abschnitte kann der Planungsprozess untergliedert werden?
- Welche Unterschiede weisen das strategische und das operative Controlling auf?

Welche Rolle spielt die Kosten- und Leistungsrechnung im Controlling?

- Was versteht man unter einem Controlling-Instrument?
- Ist die Kosten- und Leistungsrechnung eher dem strategischen oder eher dem operativen Controlling zuzuordnen?

Beispiel Speedy GmbH

Die Speedy GmbH ist ein mittelgroßes Unternehmen der Fahrzeugindustrie, das als Hersteller und Anbieter von Automobilen seine Marktschwerpunkte in Deutschland hat. Eines der Kernprodukte der Speedy GmbH ist ein familienfreundlicher Personenkraftwagen auf dem neuesten technischen Stand, der mit einer Brennstoffzelle betrieben wird. Es wird eine langfristige Wachstumsstrategie verfolgt, die das Ziel hat, neue dem Kerngeschäft nahestehende Geschäftsfelder zu erschließen.

Seit einiger Zeit treten jedoch neue Anbieter mit vergleichbaren Produkten und niedrigeren Preisen am Absatzmarkt auf. Die über Jahre hinweg positive Ergebnissituation der Speedy GmbH weist in der jüngeren Vergangenheit eine rückläufige und damit wenig zufriedenstellende Tendenz auf.

Dr. Karl-Heinz Scharrenbacher, der neu berufene Vorsitzende der Geschäftsführung, möchte sich deshalb von Manfred Kolb, dem Leiter der Finanzabteilung und damit unter anderem zuständig für das Rechnungswesen, ein genaues Bild über die derzeitige Kostensituation geben lassen. So interessieren ihn z. B.:

- die Herstell- und die Selbstkosten der Produkte,
- das Betriebsergebnis aufgeschlüsselt nach Produkten,
- die Wirtschaftlichkeit bestehender Verantwortungsbereiche im Unternehmen,

- die Kosten innerbetrieblicher Leistungen als Grundlage für Outsourcing-Entscheidungen,
- die kurzfristige Preisuntergrenze der Produkte als Grundlage für Entscheidungen,
- Ansatzpunkte zur Kostenreduktion.

Doch Dr. Scharrenbacher muss feststellen, dass Manfred Kolb schon auf diese wenigen Fragen derzeit keine zufriedenstellenden Antworten geben kann. Über die vom Gesetzgeber geforderten Jahresabschlussrechnungen hinaus werden nämlich in der Speedy GmbH bisher keine Instrumente des internen Rechnungswesens genutzt.

Die Geschäftsführung ist sich deshalb sehr schnell einig, dass sofort Aktivitäten eingeleitet werden müssen, damit alle Entscheidungsträger zukünftig auch über derartige Informationen verfügen können. Manfred Kolb wird daher beauftragt, schrittweise ein leistungsfähiges Kosten- und Leistungsrechnungssystem zu installieren, das den Ausgangspunkt für ein umfassendes Controlling-Konzept darstellen soll.

Mit dieser Aufgabenstellung wird bereits die große Bedeutung einer ausgebauten Kosten- und Leistungsrechnung für die Unternehmensführung aufgezeigt. Im Laufe dieses Buches wird Herr Dr. Scharrenbacher Informationen zu allen von ihm aufgeworfenen Fragen erhalten, und darüber hinaus zu vielen weiteren Fragestellungen.

Bevor jedoch Manfred Kolb mit dem Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung beginnt, wollen wir uns der Frage zuwenden, inwiefern die Kosten- und Leistungsrechnung den Kern eines umfassenden Controlling-Konzepts darstellt. Hierzu müssen wir zunächst klären, was unter Controlling zu verstehen ist.

1.1 Controlling-Begriff

Auf den ersten Blick erscheint es naheliegend, das ursprünglich englische und inzwischen in der deutschen Sprache übernommene Wort »Controlling« mit »Kontrolle« zu übersetzen. Dies wäre auch nicht gänzlich falsch, denn wie wir sehen werden, hat Controlling durchaus mit Kontrolle zu tun, es darf aber nicht auf Kontrolle beschränkt werden. Denn wenn man das englische Verb »to control« in einem Wörterbuch nachschlägt, so findet man neben der Bedeutung »kontrollieren« auch eine Vielzahl weiterer Bedeutungen, wie z. B. »steuern«, »regeln« oder »lenken«.

Wenn wir nun im Folgenden unser wertschöpfungsorientiertes Verständnis von Controlling darlegen, so müssen wir dem voranstellen, dass es durchaus verschiedene Meinungen dazu gibt, was Controlling bedeutet. Die Unterschiede betreffen aus unserer Sicht aber eher Detailspekte, im Grundsatz besteht durchaus eine große Einigkeit.

Wenn Herr Kolb ein umfassendes Controlling-Konzept aufbauen soll, so muss er sich über verschiedene Aspekte Gedanken machen, die wir uns im Folgenden ansehen werden. Im Allgemeinen kann man hier von den Elementen einer Controlling-Konzeption sprechen, die gesamthaft und in sich schlüssig Controlling beschreiben und erklären.

Auch wenn sich die Geschäftsführung bereits einig ist, dass ein Controlling aufgebaut werden soll, so ist dennoch als Erstes die Frage zu klären, welche Ziele mit Controlling verfolgt werden sollen. Da Unternehmen auf dauerhafte Existenz ausgerichtet sind, ist die Sicherstellung ebendieser Existenz als übergeordnetes Unternehmensziel anzusehen. Welche genauen Ziele sich ein Unternehmen darüber hinaus setzt, hängt u. a. von den Vorstellungen der Geschäftsführung, aber auch von den Erwartungen der Interessensgruppen (insb. der Eigentümer) ab. Unabhängig davon, wie diese genauen Ziele lauten, muss die Geschäftsführung auf jeden Fall sicherstellen, dass die Handlungen im Unternehmen effektiv und effizient erfolgen, damit diese Ziele erreicht werden können. Dies wiederum setzt voraus, dass die Geschäftsführung selbst effektiv und effizient handelt. Und hieraus kann nun die Zielsetzung des Controllings abgeleitet werden, nämlich die Optimierung der Effektivität und der Effizienz der Unternehmensführung und damit mittelbar des gesamten Unternehmens.

Ziele des
Controllings

Unter der Lupe

Effizienz und Effektivität klingen sehr ähnlich, dürfen aber nicht miteinander verwechselt werden. Mit der Effizienz misst man die Wirtschaftlichkeit des Handelns, indem man den geschaffenen Output zu dem hierfür benötigten Input ins Verhältnis setzt. Mit der Effektivität misst man hingegen die Wirksamkeit des Handelns, indem man die Frage stellt, inwiefern mit dem geschaffenen Output (oder dessen Outcome) die zuvor gesetzten Ziele erreicht werden konnten. Eine sehr einprägsame Umschreibung dieser beiden Begriffe hat der große Management-Denker Peter Drucker geprägt: So bedeutet Effizienz »doing things right«, während Effektivität »doing the right things« bedeutet (vgl. Drucker 1963). Für erfolgreiche Unternehmen gilt dann »done the right things right«!

Seine Ziele kann das Controlling dadurch erfüllen, dass insgesamt drei Funktionen ausgeübt werden.

Die originäre Lokomotionsfunktion des Controllings bedeutet, dass die Unternehmensführung kontinuierlich Handlungen im Unternehmen in Gang setzt und dann in Gang hält, die der Generierung von Wertschöpfung dienen. Denn der allgemeine Zweck von Unternehmen besteht darin, Wertschöpfung zu erzielen (Entstehungsperspektive) und an seine Interessensgruppen zu verteilen (Verteilungsperspektive). Worauf die Unternehmensführung hierbei zu achten hat, lässt sich anhand des Wertschöpfungskreislaufs erläutern (siehe Abbildung 1.1 und vgl. Gälweiler 1987).

Funktionen des
Controllings

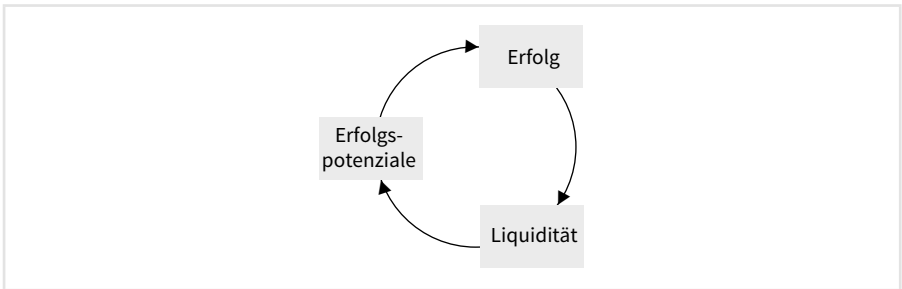


Abb. 1.1: Wertschöpfungskreislauf

Unternehmen müssen jederzeit eine ausreichende Liquidität sicherstellen, um ihre Zahlungsverpflichtungen vollständig und termingerecht erfüllen zu können. Sieht man von der Aufnahme zusätzlichen Kapitals am Kapitalmarkt ab, so kann ein Unternehmen Zahlungsmittelzuflüsse generieren, indem es am Absatzmarkt erfolgreich ist, d. h. seine Produkte und Dienstleistungen mit Gewinn an seine Kunden verkauft. Warum sollten die Kunden gerade die Produkte und Dienstleistungen dieses Unternehmens kaufen? Weil das Unternehmen Wettbewerbsvorteile gegenüber seinen Konkurrenten besitzt, d. h. vereinfacht gesagt, entweder eine überlegene Leistung zum gleichen Preis wie die Mitbewerber anbieten kann oder aber eine vergleichbare Leistung zu einem günstigeren Preis anbieten kann. In allen Fällen lassen sich die Wettbewerbsvorteile auf zuvor vom Unternehmen geschaffene Erfolgspotenziale zurückführen, die das Unternehmen dann auch tatsächlich realisieren konnte. Zu den Erfolgspotenzialen zählen z. B. eine überlegene Produktionstechnologie, eine bekannte Marke oder optimale Prozesse, die eine besonders schnelle Lieferung ermöglichen. Der Aufbau und Erhalt von Erfolgspotenzialen erfordert allerdings regelmäßige Investitionen, was einen Abfluss liquider Mittel bedeutet. An dieser Stelle schließt sich der Kreis, und da er nicht nur einmalig sukzessive, sondern kontinuierlich und phasensimultan durchlaufen wird, handelt es sich um einen Kreislauf. Um nachhaltig Wertschöpfung zu generieren, muss die Unternehmensführung somit jederzeit die wesentlichen Steuerungsgrößen Liquidität, Erfolg und Erfolgspotenziale im Blick haben.

Unternehmen bestehen üblicherweise nicht nur aus einer Person, sondern aus einer Vielzahl an Mitarbeitern, die in unterschiedlichsten Fachabteilungen und Geschäftsbereichen arbeiten. Zudem bedienen Unternehmen ab einer bestimmten Größe nicht nur einen Markt, sondern verschiedene (z. B. regionale) Märkte, und dies typischerweise mit einer Vielzahl unterschiedlicher Produkte und Dienstleistungen. Wenn nun die Lokomotionsfunktion – selbst mit guter Absicht – von den Managern auf den unterschiedlichen Hierarchieebenen und in den verschiedenen Unternehmenseinheiten unkoordiniert angewendet wird, so droht die Gefahr, dass aus Sicht des Gesamtunternehmens nicht das Wertschöpfungsoptimum erreicht wird. Somit wird klar, dass Controlling über die originäre Lokomotionsfunktion hinaus auch eine abgeleitete (derivative) Abstimmungsfunktion ausüben muss. Die Unternehmensführung erreicht eine Abstimmung u. a. durch den

Aufbau (Systemgestaltung) wie auch der Betrieb (Systemkopplung) eines integrierten Planungs- und Kontrollsystems.

Eine weitere Voraussetzung für die Ausübung der Lokomotionsfunktion (wie auch der Abstimmungsfunktion) ist das Vorhandensein einer geeigneten Informationsbasis. Aus diesem Grund stellt die Informationsfunktion eine weitere abgeleitete (derivative) Controlling-Funktion dar. Bevor die Unternehmensführung eine fundierte Entscheidung treffen kann, müssen die hierfür benötigten Informationen bestimmt werden (Informationsbedarf). Diese Informationen müssen aber auch tatsächlich verfügbar sein oder beschafft werden können (Informationsangebot). Schließlich müssen diese Informationen dann auch wirklich zum Treffen der Entscheidung verwendet werden (Informationsnachfrage). Die Erfüllung der Informationsfunktion bedeutet also, den Informationsbedarf, das Informationsangebot sowie die Informationsnachfrage der Unternehmensführung so weit wie möglich in Einklang zu bringen.

Aus den drei Controlling-Funktionen – Lokomotionsfunktion, Abstimmungsfunktion und Informationsfunktion – resultiert nun eine Vielzahl konkreter Aufgaben. Diese Aufgaben hängen jedoch sehr stark von verschiedenen Faktoren des Unternehmens wie z. B. Organisationsstruktur, Größe oder Branche ab. Allerdings lassen sich diese im Einzelnen sehr unterschiedlichen Aufgaben zu vier allgemeingültigen Aufgabenfeldern zusammenfassen:

- Zielbildungs- und Planungsaufgaben: hierzu gehören z. B. die Festlegung der strategischen Ziele oder die Durchführung der Budgetplanung,
- Steuerungs- und Kontrollaufgaben: hierzu gehören z. B. die Entscheidung über die Annahme eines Zusatzauftrags oder die Durchführung von Kostenabweichungsanalysen,
- Management-Rechnungsaufgaben: hierzu gehört z. B. die monetäre Bewertung von Investitionsalternativen,
- Berichts- und Beratungsaufgaben: hierzu gehören z. B. die Erstellung monatlicher Kostenstellenberichte oder Empfehlungen zur Gestaltung eines Anreizsystems.

Aufgaben des
Controllings

Diese Aufgaben(-felder) kann die Unternehmensführung in den seltensten Fällen selbst in Gänze übernehmen. So wie sie dies auch an anderer Stelle tun, so lassen sich Manager auch bei diesen Aufgaben von Spezialisten unterstützen – den Controllern.

Aus der Praxis

Wenn wir hier und im weiteren Verlauf des Buchs von »den Controllern« sprechen, dann tun wir dies ausschließlich der einfacheren Lesbarkeit halber. Richtig wäre natürlich, von »den Controllerinnen und Controllern« zu sprechen. Und dies nicht etwa nur um die Gleichberechtigung der Geschlechter zum Ausdruck zu bringen, sondern auch weil es der Realität entspricht! Bei einer kürzlich durchgeführten Untersuchung zeigte sich für das Jahr 2019, dass etwa 46 % aller Beschäftigten im Controlling weiblich sind – Tendenz steigend! (vgl. Grunwald-Delitz/Schäffer/Weber 2021).

Controller Controller sind also »Führungsgehilfen«, welche die Manager bei der Ausübung der Controlling-Funktionen unterstützen, indem sie einen (jeweils im Einzelfall festzulegenden) Teil der Controlling-Aufgaben übernehmen. Hierbei geht es einerseits darum, die Manager bei ihren Aufgaben kapazitiv zu entlasten. Andererseits haben Controller aufgrund ihrer Ausbildung bei manchen Aufgaben aber auch die besseren Fachkenntnisse, d. h. sie können hier die Kenntnisse der Manager gut ergänzen. Schließlich können Controller Manager auch begrenzen, indem sie Manager darauf aufmerksam machen, dass geplante Handlungen mit Unternehmenszielen im Konflikt stehen.

Es wird allerdings nie so sein, dass Manager sämtliche Controlling-Aufgaben an Controller delegieren. Einen Teil der Controlling-Aufgaben, so z. B. die Festlegung strategischer Ziele oder Entscheidungen über die Annahme von Zusatzaufträgen, werden stets Manager selbst übernehmen. So lässt sich die bekannte Darstellung des Internationalen Controllervereins (ICV) interpretieren: Beim Controlling arbeiten Manager und Controller Hand in Hand, d. h. sie teilen sich die Aufgaben und arbeiten eng zusammen (siehe Abbildung 1.2 und vgl. Losbichler 2013).

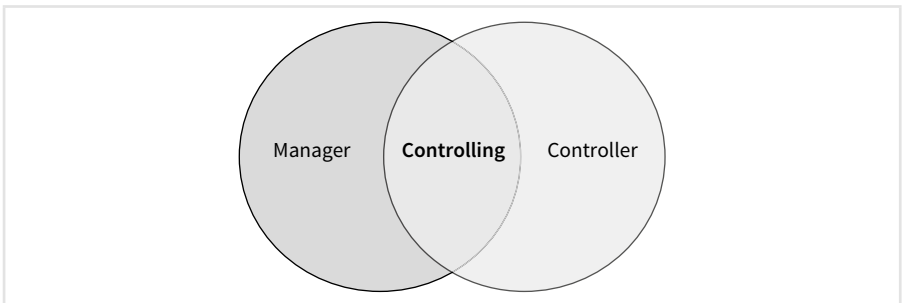


Abb. 1.2: Zusammenarbeit von Managern und Controllern

Diese Vorstellung einer partnerschaftlichen Zusammenarbeit von Managern und Controllern spiegelt sich auch im aktuellen Controller-Leitbild der International Group of Controlling (IGC) wider, in dem der Controller als »Business Partner« des Managements beschrieben wird (siehe Abbildung 1.3 und vgl. Losbichler 2013).

Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation

Controller ...

1. gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung, so dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handelt.
2. sorgen für die bewusste Beschäftigung mit der Zukunft und ermöglichen dadurch, Chancen wahrzunehmen und mit Risiken umzugehen.
3. integrieren die Ziele und Pläne aller Beteiligten zu einem abgestimmten Ganzen.
4. entwickeln und pflegen die Controlling-Systeme. Sie sichern die Datenqualität und sorgen für entscheidungsrelevante Informationen.
5. sind als betriebswirtschaftliches Gewissen dem Wohl der Organisation als Ganzes verpflichtet.

Abb. 1.3: Controller-Leitbild der International Group of Controlling (Stand 2013)

Aus der Praxis

Der Internationale Controllerverein (ICV, www.icv-controlling.com) ist die größte Controllervereinigung im deutschsprachigen Raum. Einzelpersonen wie auch ganze Unternehmen können Mitglied des ICV werden. In der International Group of Controlling (IGC, www.igc-controlling.org) sind neben dem ICV viele andere Organisationen (Beratungsunternehmen, Anbieter von Controlling-Software, Hochschulen etc.) Mitglied. Die IGC hat das Ziel, das »deutsche« Controlling-Verständnis zu verbreiten und zu standardisieren.

Im Einleitungstext dieses Kapitels wurde Manfred Kolb, der Leiter der Finanzabteilung, gebeten, eine Kosten- und Leistungsrechnung als Startpunkt für ein umfassendes Controlling-Konzept einzuführen. Es ist sehr typisch, dass der Finanzbereich von Unternehmen die Themenfelder Finanzierung, Rechnungswesen, Controlling und Steuerwesen umfasst. Im Englischen spricht man hier von FACT: Finance, Accounting, Controlling & Taxation. Eine alternative Organisationsform wäre z. B., den Controller-Bereich als Stabsstelle direkt der Geschäftsführung zuzuordnen.

1.2 Operatives und strategisches Controlling

Die Finanzbuchhaltung und die auf ihr basierenden Jahresabschlussrechnungen sind grundsätzlich vergangenheitsorientiert, d. h. der Jahresabschluss bezieht sich immer auf das gerade abgelaufene Geschäftsjahr. Controlling hingegen ist grundsätzlich zukunftsorientiert. Das bedeutet natürlich nicht, dass im Controlling keinerlei vergangenheitsbezogene Daten verarbeitet werden. So werden bei den Kontrollaufgaben des Controllings tatsächlich angefallene Kosten- oder Erlöswerte regelmäßig mit zuvor festgelegten Planwerten oder aber mit Vergangenheitswerten verglichen. Trotzdem haben selbst diese Kontrollaufgaben einen Zukunftsbezug: Im nächsten Schritt werden dann nämlich konkrete Gegensteuerungsmaßnahmen definiert und / oder Rückschlüsse für die nächste Planung gezogen.

Zukunftsorientierung

Da sich Unternehmen auf die Zukunft vorbereiten möchten, betreiben sie Planung. Unter Planung versteht man also die systematische gedankliche Beschäftigung mit der Zukunft. Da man bei der Planung unterschiedlich weit in die Zukunft sehen kann, unterscheidet man typischerweise die Jahresplanung, die Mittelfristplanung sowie die Strategische Planung (siehe Abbildung 1.4).

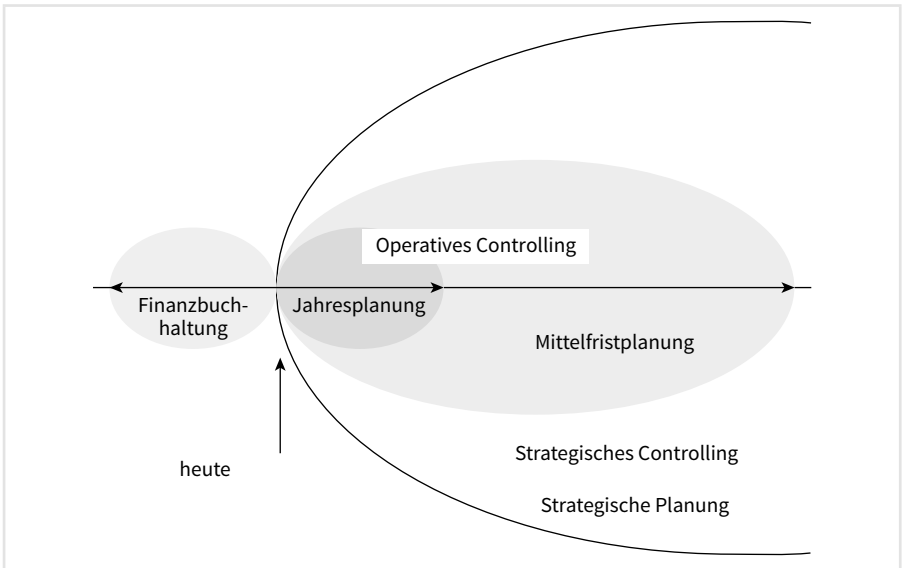


Abb. 1.4: Zukunftsorientierung des Controllings

- Die Jahresplanung, auch Budgetierung genannt, bezieht sich auf das jeweils kommende Geschäftsjahr. Unter den möglicherweise diversen erstellten Planvarianten bezeichnet das Budget den letztlich für einen bestimmten Unternehmensbereich verbindlich vereinbarten Plan bzgl. Kosten, Erlösen, Gewinnen, Rentabilitäten etc.
- Da die Jahresplanung nach ihrer Verabschiedung üblicherweise nicht mehr aktualisiert wird, reduziert sich der noch offene Planungszeitraum mit jedem abgelaufenen Monat. Aus diesem Grund soll die Mittelfristplanung, auch taktische Planung genannt, die Jahresplanung ergänzen und den engen Planungshorizont der Jahresplanung erweitern. Die Mittelfristplanung hat vergleichbare Inhalte wie die Jahresplanung und wird ebenfalls jährlich erstellt bzw. aktualisiert, bezieht sich aber auf einen Zeitraum von üblicherweise drei bis fünf Jahren. Das jeweils erste Jahr der Mittelfristplanung entspricht hierbei der Jahresplanung.
- Da bspw. Investoren gerne noch langfristige Pläne des Unternehmens sehen möchten, wäre es denkbar, die Mittelfristplanung ihrerseits um eine Langfristplanung zu ergänzen, indem der Planungshorizont auf fünf bis zehn Jahre ausgedehnt wird. Allerdings ist eine monetäre Planung über einen solch langen Zeitraum aufgrund der vielen damit verbundenen Unsicherheiten wenig aussagekräftig. Stattdessen nutzen Unternehmen häufig eine *strategische Planung*. Diese bezieht sich auf einen Zeitraum von typischerweise fünf bis zehn Jahren, ist jedoch eher qualitativer Art. Die strategische Planung überlagert somit die Jahresplanung und die Mittelfristplanung.

Abgeleitet aus diesen Planungshorizonten kann man nun das operative Controlling und das strategische Controlling unterscheiden.

Unter der Lupe

Neben operativem und strategischem Controlling kann man auch ein normatives Controlling unterscheiden. Hier stehen ethische Fragen, die Unternehmenskultur, die Vision und die Mission des Unternehmens im Fokus (vgl. Siller 2011). Das normative Controlling legt damit den Handlungsrahmen des strategischen Controllings fest. Das normative Controlling geht jedoch über den Inhalt dieses Lehrbuchs hinaus.

Wenn wir nun nochmals den Wertschöpfungskreislauf (siehe Abbildung 1.1) betrachten, dann lässt sich feststellen, dass es sich bei der Liquidität und dem Erfolg um operative Führungsgrößen handelt, bei den Erfolgspotenzialen jedoch um eine strategische Führungsgröße.

Beim strategischen Controlling stellen die Erfolgspotenziale also die zentral verfolgte Führungsgröße dar. Es geht für das Unternehmen darum, Strategien zu entwickeln und umzusetzen, um Wettbewerbsvorteile zu generieren und hierdurch seine Existenz zu sichern. Das strategische Controlling orientiert sich hierbei am allgemeinen Strategieprozess (siehe Abbildung 1.5 und vgl. Becker/Ulrich 2019).

Strategisches Controlling

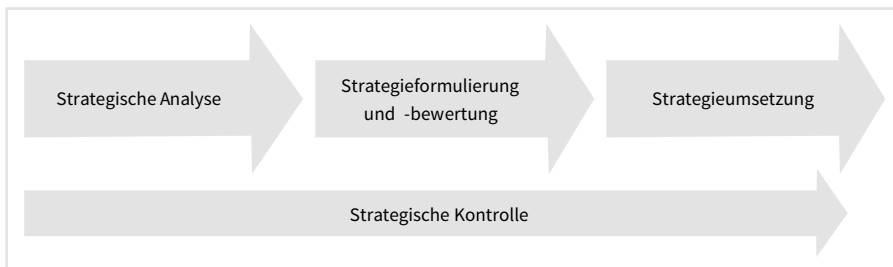


Abb. 1.5: Strategieprozess

In der Phase der strategischen Analyse geht es darum, einerseits das eigene Unternehmen und andererseits die Unternehmensumwelt zu untersuchen. Zur Unternehmensumwelt zählen hierbei die engere Branchenumwelt und das weitere Unternehmensumfeld. Das strategische Controlling kann zu diesem Zweck eine Vielzahl von Analyseinstrumenten einsetzen, z. B. die PESTEL-Analyse oder Porter's Five Forces. Während man aus der Analyse der Unternehmensumwelt Chancen und Risiken für das Unternehmen ableiten kann, lassen sich mit der Unternehmensanalyse Stärken und Schwächen des Unternehmens identifizieren. Führt man beides zusammen, so kann das zentrale Instrument der strategischen Analysephase zum Einsatz kommen, der SWOT-Analyse. SWOT steht hierbei für die englischen Begriffe Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats.

In der Phase der Strategieformulierung und -bewertung werden unterschiedliche Strategievarianten entworfen, sowohl für einzelne Funktionsbereiche und Geschäftsfelder des

Unternehmens als auch für das gesamte Unternehmen. Auf Ebene der Geschäftsfelder lassen sich die Strategien grundsätzlich auf die beiden bereits erwähnten Optionen der Kostenführerschaft (vergleichbare Leistung zu günstigerem Preis) und der Leistungsführerschaft (überlegene Leistung) zurückführen. Variationen erfahren diese Strategieoptionen durch die Festlegung, ob das Geschäftsfeld den gesamten Markt oder lediglich eine Marktnische bedienen will. Zur Bewertung der Strategievarianten kann z. B. das Instrument der Nutzwertanalyse (Scoring-Modell) eingesetzt werden.

In der Phase der Strategieumsetzung geht es darum, die beschlossene Strategie in die Tat umzusetzen. Hierfür sind geeignete Maßnahmen zu definieren. Da die Strategieumsetzung normalerweise nicht auf einen Schlag erfolgen kann, sondern schrittweise erfolgen muss, betreffen die Maßnahmen jeweils einen kürzeren Zeitraum, an den sich dann weitere Maßnahmen anschließen. Hieran wird deutlich, dass an dieser Stelle der Übergang des strategischen zum operativen Controlling erfolgt. In der Phase der Strategieumsetzung betreibt das strategische Controlling z. B. ein Maßnahmencontrolling mittels Härtegraden.

Die bisher genannten Phasen werden übergreifend von der strategischen Kontrolle begleitet. Das strategische Controlling setzt hierbei drei wesentliche Instrumente ein. Frühwarnsysteme dienen dazu, möglichst frühzeitig neuartige Entwicklungen zu identifizieren, die im Rahmen der strategischen Analyse nicht erkannt wurden und die so bedeutsam sein könnten, dass sie die gesamte Strategie obsolet machen würden. Bei der Prämissenkontrolle geht es darum, die bei der Strategieformulierung und -bewertung notwendigerweise getroffenen Annahmen regelmäßig auf ihre Gültigkeit hin zu prüfen. Schließlich sind Performance-Measurement-Systeme dazu da, begleitend zur Implementierungsphase den Fortschritt der Strategieumsetzung zu messen. Ein bekanntes Performance-Measurement-System ist die Balanced Scorecard.

Operatives Controlling

Wie wir bereits gesehen haben, schließt sich das operative Controlling logisch an das strategische Controlling an. Während es beim strategischen Controlling darum ging, geeignete Erfolgspotenziale aufzubauen und zu erhalten, befasst sich das operative Controlling nun mit der bestmöglichen Nutzung dieser Erfolgspotenziale, um den monetären Erfolg des Unternehmens zu optimieren und hieraus Liquiditätszuflüsse zu generieren.

Diese logische Abfolge bedeutet auch, dass der Handlungsrahmen des operativen Controllings durch das strategische Controlling festgelegt wird. Dies soll an einem Beispiel verdeutlicht werden: Beim strategischen Controlling geht es z. B. um die Frage, ob die bestehenden Produktionsanlagen angesichts des technologischen Fortschritts durch neue Produktionsanlagen ersetzt werden sollen. Wenn diese neuen Produktionsanlagen dann beschafft wurden, so sind sie für das operative Controlling gegeben. Beim operativen Con-

trolling geht es nun darum, diese Anlagen möglichst gut auszulasten, um die Leerkosten zu minimieren, die Instandhaltungskosten der Anlagen zu optimieren usw.

Der Prozess des operativen Controllings (siehe Abbildung 1.6) ist mit dem Strategieprozess (siehe Abbildung 1.5) im Grundsatz vergleichbar, unterscheidet sich jedoch in einigen Punkten.

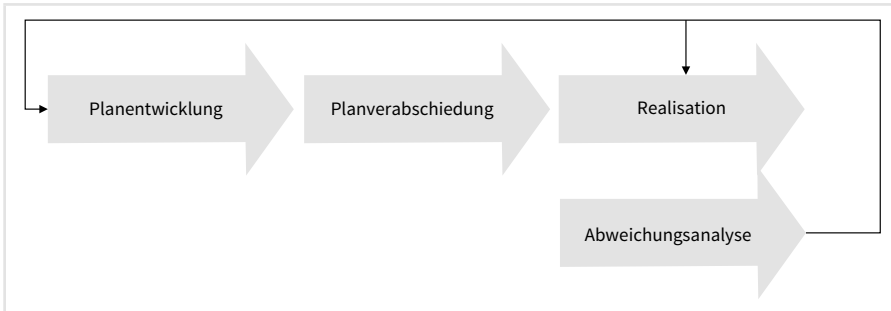


Abb. 1.6: Prozess des operativen Controllings

Auch in der Phase der Planentwicklung werden üblicherweise verschiedene Planvarianten erstellt. Grundlage für die Planung der monetären Größen, Kosten und Erlöse sowie Einzahlungen und Auszahlungen, sind hierbei die quantitativen Planungen der Realsphäre, z. B. die geplanten Absatz- und Produktionsmengen. Diejenige Planvariante, welche in der nächsten Phase verbindlich verabschiedet wird, bezeichnet man als Budget. Mit der Planverabschiedung beginnt die Umsetzung des Plans.

Der Prozess endet mit der Abweichungsanalyse, deren Erkenntnisse in die nächste Planentwicklung einfließen. Allerdings sollte die Abweichungsanalyse nicht erst nach Abschluss der Realisationsphase erfolgen (Realisationskontrolle), sondern bereits begleitend zu dieser Phase beginnen (Fortschrittskontrolle). Denn nur bei einer Fortschrittskontrolle können noch während der laufenden Realisationsphase – sofern notwendig – Maßnahmen zur Gegensteuerung ergriffen werden. Bei der Abweichungsanalyse werden die realisierten Istwerte mit den verabschiedeten Planwerten verglichen (wobei zumeist eine Umwandlung der Planwerte in Sollwerte sinnvoll ist, wie wir in Kapitel 6.1.3 sehen werden). Neben der Ermittlung der Gesamtabweichung geht es bei der Abweichungsanalyse auch darum, die Gesamtabweichung in unterschiedliche Abweichungsarten, also Teileffekte aufzulösen. Hierfür gibt es sowohl für die Kostenseite als auch für die Erlösseite eine etablierte Methodik.

In Abbildung 1.7 werden die wesentlichen Unterschiede zwischen strategischem und operativem Controlling nochmals im Überblick dargestellt und um zusätzliche Aspekte ergänzt.

	Strategisches Controlling	Operatives Controlling
Steuerungsgrößen	Erfolgspotenziale	Erfolg, Liquidität
Dominierende Erfolgsdimension	Fokus auf Effektivität: Adaption des Unternehmens an seine Umwelt	Fokus auf Effizienz: Wirtschaftlichkeit des Unternehmensgeschehens
Orientierung	an Themen	an Perioden
Zeithorizont	langfristig (>5 Jahre) auf Jahres-ebene	kurzfristig (1 Jahr, ggf. mehr) auf Monatebene
Träger	Top und Middle Management, zentraler Controllerbereich	Lower Management, dezentrale Controller
Freiheitsgrade	hoch, durch normatives Controlling eingegrenzt	gering, durch strategisches Controlling eingegrenzt
Konkretisierungsgrad	Niedrig: Strategien für Gesamtunternehmen, Geschäftsfelder und Funktionsbereiche	Hoch: konkrete Maßnahmen
Problemstruktur	Schlecht definierte Probleme (komplex, unsicher), schlechte Informationslage	Gut definierte Probleme, gute Informationslage

Abb. 1.7: Abgrenzung des operativen und strategischen Controllings

1.3 Bedeutung der Kosten- und Leistungsrechnung als Controlling-Instrument

Instrumente des
Controllings

In den vorangegangenen Kapiteln wurden bereits einige Beispiele für Controlling-Instrumente genannt. Im Allgemeinen kann unter einem Controlling-Instrument ein betriebswirtschaftliches Hilfsmittel verstanden werden, welches die Funktionsträger des Controllings (Manager und Controller) bei der Erfüllung der verschiedenen Controlling-Aufgaben einsetzen.

Sowohl im strategischen Controlling als auch im operativen Controlling wird eine Vielzahl unterschiedlicher Controlling-Instrumente eingesetzt. Stellt man nun die Frage, ob die Kosten- und Leistungsrechnung eher ein Instrument des operativen Controllings oder des strategischen Controllings ist, so kann diese Frage auf den ersten Blick recht einfach beantwortet werden. Da in der Kosten- und Leistungsrechnung die Rechengrößen »Kosten« und »Erlöse« verarbeitet werden (siehe Kapitel 2.1.2), aus denen sich die operative Führungsgröße »Erfolg« ergibt, ist eine Einordnung als operatives Controlling-Instrument naheliegend. Ganz so pauschal lässt sich diese Frage allerdings nicht beantworten, was daran liegt, dass »die Kosten- und Leistungsrechnung« in Wahrheit unterschiedliche Gestaltungsformen annehmen kann. In Abbildung 1.8 wird nicht nur eine Zuordnung dieser Gestaltungsformen zum operativen und strategischen Controlling vorgenommen, son-