

Thomas M. Fischer/Klaus Möller  
Wolfgang Schultze

# Controlling

Grundlagen, Instrumente  
und Entwicklungsperspektiven

2. Auflage



eBook  
SCHÄFFER  
POESCHEL

SCHÄFFER  
POESCHEL



**Thomas M. Fischer/Klaus Möller/Wolfgang Schultze**

# **Controlling**

Grundlagen, Instrumente  
und Entwicklungsperspektiven

2., überarbeitete Auflage

2015  
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

**Autoren:**

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

**Prof. Dr. Klaus Möller**, Lehrstuhl für Controlling/Performance Management,  
Universität St. Gallen;

**Prof. Dr. Wolfgang Schultze**, Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Controlling,  
Universität Augsburg.

**2. Auflage unter Mitarbeit von:**

Maria Assel, Alexander Baumgartner, Dr. Iris Bergmann, Ann-Kathrin Fritze, Kenan Gülgel,  
Stefan Hirsch, Benedikt Müller-Stewens, Cornelia Niebler, Jan-Christoph Steinmann, Marcus  
Timke, Inna Vasylychuk, Dr. Andreas Weiler und Philipp Zinsmayer.

**1. Auflage unter Mitarbeit von:**

Stefan Batzlen, Iris Bergmann, Nadine Losch, Martin Haas, Robert Huber, Christian Müller,  
Dr. Angelika Sawczyn, Kevin Tappe, Dr. Andreas Weiler

Dozenten finden Abbildungen und Tabellen  
dieses Lehrbuchs unter:  
**[www.sp-dozenten.de/3390](http://www.sp-dozenten.de/3390)** (Registrierung erforderlich)

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

E-Book ISBN 978-3-7992-6931-5

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung  
des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen,  
Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

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

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

Einbandgestaltung: Melanie Frasch/Jessica Joos (Foto: Shutterstock)

Layout: Ingrid Gnoth | GD 90

Satz: Claudia Wild, Konstanz

Februar 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

# Vorwort

## Konzeption des Buches

Controlling hat sich zu einer Schlüsselfunktion für die Unternehmensführung entwickelt. Entsprechend stellt das Fach Controlling einen zentralen Bestandteil in der betriebswirtschaftlichen Ausbildung an Hochschulen und bei der Fortbildung in Unternehmen dar. Mit diesem Lehrbuch liegt eine kompakte, gleichzeitig aber inhaltlich umfassende Einführung in die Grundlagen, Instrumente und Entwicklungsperspektiven des Controllings vor. Das Buch richtet sich an Studierende sowohl in Bachelorstudiengängen als auch in Masterstudiengängen, die eine fundierte Einführung in das anwendungsorientierte Controlling suchen. Darüber hinaus sind in dem Lehrbuch die spezifischen Anforderungen des Wirtschaftsprüferexamens im Prüfungsgebiet „ABWL“ berücksichtigt. Schließlich stellt das Lehrbuch eine fundierte Grundlage für die betriebswirtschaftliche Aus- und Weiterbildung von Führungskräften in der Unternehmenspraxis dar.

Controlling wird verstanden als zielorientierte Steuerung von Unternehmen und Geschäftsbereichen durch Information, Planung, Kontrolle und Koordination. Controlling hat die Aufgabe, die Erfolgswirkungen von individuellen Entscheidungen und Handlungen im Unternehmen zielorientiert zu analysieren und durch Koordination aufeinander abzustimmen. Über die Funktionen der Entscheidungsunterstützung sowie der Verhaltenssteuerung trägt das Controlling zur Realisation der Unternehmensziele bei.

An diesem Verständnis von Controlling orientiert sich die Gliederung des Buches:

- ▶ In **Teil I** (Grundlagen) werden Gegenstand, Verständnis und Aufgaben des Controllings sowie die zugrundeliegenden Systeme prägnant behandelt. Ein solides Wissen in der Kostenrechnung wird dabei vorausgesetzt.
- ▶ **Teil II** beinhaltet die Instrumente zur Entscheidungsunterstützung, insbesondere für strategische und kostenorientierte Entscheidungen sowie zum Kostenmanagement.
- ▶ Danach werden in **Teil III** die Instrumente zur Verhaltenssteuerung dargestellt, d. h. Anreizsysteme, Kennzahlensysteme, Budgetierung, Verrechnungspreise sowie Corporate Governance, Compliance und Risikocontrolling.
- ▶ Abschließend gibt **Teil IV** einen Ausblick auf neuere Entwicklungen im Controlling, z. B. Nachhaltigkeitsorientiertes Controlling, Immaterielle Werte, Steuerung von E-Businesses und Innovations-Controlling.

Der Schwerpunkt des Buches liegt, neben den Grundlagen und Entwicklungsperspektiven des Controllings, insbesondere auf den Instrumenten des Controllings. Alle Inhalte werden anhand einer durchgehenden Fallstudie erläutert. Dies trägt den Anforderungen einer zeitgemäßen Ausbildung Rechnung, die mittels praktischer Beispiele und Fallstudien ein möglichst realitätsnahes Bild des Controllings aufzeigt. Dabei stehen die didaktisch leicht fassbare Aufnahme der Inhalte sowie das Aufzeigen der praktischen Anwendbarkeit im Vordergrund.

Grundsätzlich ist der Umfang der Buchkapitel so bemessen, dass die Inhalte jeweils in einer 90-minütigen Lehreinheit vermittelt werden können. Je nach Akzentuierung lassen sich die einzelnen Kapitel ausführlicher behandeln oder komprimiert zusammenfassen. Sämtliche Abbildungen und ein Vorschlag für die Präsentation der Lehrinhalte in Folienform finden sich auf der Internet-Plattform des Schäffer-Poeschel Verlages unter [www.sp-dozenten.de](http://www.sp-dozenten.de).

Die Konzeption des Buches ist das Resultat unserer langjährigen Erfahrung mit unterschiedlichen Facetten des Controllings in Forschung und Lehre an unseren Universitäten in Augsburg (Wolfgang Schultze), Erlangen-Nürnberg (Thomas Fischer) und St. Gallen (Klaus Möller) sowie unseren vorherigen Standorten (Handelshochschule Leipzig, Kath. Universität Eichstätt-Ingolstadt, Universität Göttingen und Universität Jena). Die Inhalte des Buches sind durch intensive Zusammenarbeit mit fruchtbaren fachlichen Diskussionen in den vergangenen Jahren sukzessive entwickelt und ausgearbeitet worden.

## Anmerkungen zur 2. Auflage

Das Lehrbuch wurde in allen Kapiteln umfassend überarbeitet und an Entwicklungen in der Controlling-Forschung und -Praxis angepasst. Wir danken allen Leserinnen und Lesern, die uns Anregungen für Verbesserungen und Korrekturen gegeben haben. Neben zahlreichen neuen Fällen aus der Unternehmenspraxis und Beispielrechnungen sowie Aktualisierungen der Literatur im gesamten Manuskript haben wir folgende inhaltlichen Neuerungen in die Kapitel aufgenommen:

- ▶ Big Data und Business Analytics (Kapitel 2)
- ▶ Aktuelle Performance Management Ansätze (St. Galler Performance Management Modell und Multilayer Performance Management Framework) (Kapitel 7)
- ▶ Erstellungsprozess von Wissensbilanzen (Kapitel 12)
- ▶ Social-Media-Controlling (Kapitel 13)
- ▶ Innovationscontrolling (Kapitel 14)

Bei der Erstellung des vorliegenden Lehrbuches haben verschiedene Personen mitgearbeitet. Wir danken unseren früheren und derzeitigen wissenschaftlichen Mitarbeitern, die bei der Erstellung der Texte, der Recherche der Praxisbeispiele, der Ausarbeitung der Modellrechnungen und der Durchsicht der Manuskripte mitgewirkt haben. Hierbei gilt Alexander Baumgartner, Dr. Iris Bergmann, Ann-Kathrin Fritze, Kenan Gülgel, Stefan Hirsch, Benedikt Müller-Stewens, Cornelia Niebler, Jan-Christoph Steinmann, Marcus Timke, Inna Vasylichuk, Dr. Andreas Weiler und Philipp Zinsmayer unser besonderer Dank. Wir danken auch den studentischen Hilfskräften in Augsburg, Nürnberg und St. Gallen für ihre Unterstützung: Maria Assel, Christopher Bolsinger, Sandra Gerhard, Carolin Esterl und Rebecca Keßler. Für ihre umsichtige Koordination bei der Überarbeitung des Manuskripts sind wir Frau Elfriede Wagner sehr dankbar. Ein herzlicher Dank geht schließlich an Frau Claudia Knapp-Domonkos und Frau Marita Mollenhauer vom Verlag Schäffer-Poeschel, die das Projekt erneut engagiert begleitet haben.

Das rasche Erscheinen der 2. Auflage bestärkt uns, in Forschung und Lehre den Weg eines praxisorientierten Controllings weiter zu verfolgen. Wir wünschen unseren Leserinnen und Lesern eine nachhaltig ertragreiche Lektüre und freuen uns auf Rückmeldungen und Anregungen für eine stetige Verbesserung der Inhalte.

Nürnberg, St. Gallen und Augsburg, November 2014

*Thomas Fischer, Klaus Möller und Wolfgang Schultze*





# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
<b>1 Einführung .....</b>	<b>1</b>
1.1 Gegenstand des Controllings .....	2
1.1.1 Ziele des Unternehmens .....	3
1.1.2 Strategisches und operatives Controlling .....	5
1.1.3 Systeme des Rechnungswesens .....	8
1.1.3.1 Buchführung und Jahresabschluss .....	12
1.1.3.2 Kosten- und Leistungsrechnung .....	14
1.1.3.3 Investitions- und Finanzierungsrechnung .....	18
1.1.3.4 Harmonisierung des Rechnungswesens .....	20
1.2 Verständnis des Controllings .....	22
1.3 Aufgaben des Controllings .....	28
1.4 Aufgabenspektrum des Controllings .....	31
1.4.1 Controlling in deutschsprachigen Unternehmen .....	31
1.4.2 Controlling im internationalen Vergleich .....	39
1.4.3 Controlling und CFO .....	44
1.5 Gestaltungsfaktoren und -bereiche des Controllings .....	47
<b>2 Integriertes Planungs-, Kontroll- und Informationssystem ..</b>	<b>57</b>
2.1 Planungssystem .....	58
2.1.1 Grundlagen .....	58
2.1.1.1 Planungsebenen .....	60
2.1.1.2 Zielbezug der Planung .....	63
2.1.1.3 Funktionen der Planung .....	65
2.1.2 Planungselemente .....	67
2.1.2.1 Planungsorganisation .....	67
2.1.2.2 Planungsprozess .....	69
2.1.2.3 Planungsinstrumente .....	75
2.1.3 Grundsätze ordnungsgemäßer Planung .....	76
2.1.4 Merkmale von Planungssystemen .....	77
2.2 Kontrollsystem .....	80
2.2.1 Kontrollaufgaben und Kontrollziele .....	80
2.2.2 Kontrollformen .....	82
2.2.3 Merkmale von Kontrollsystemen .....	86
2.3 Informationssystem .....	87
2.3.1 Informationsbedarf, -angebot und -nachfrage .....	88
2.3.2 Informationsbeschaffung .....	91
2.3.3 Informationsbereitstellung .....	92
2.3.3.1 Begriff und Zwecke des Berichtswesens .....	92
2.3.3.2 Arten und Gestaltungsmerkmale von Berichten .....	94
2.3.3.3 Visualisierung betriebswirtschaftlicher Daten .....	97
2.3.3.4 Integriertes netzbasiertes Berichtswesen .....	99

2.3.3.5	XBRL zur Unterstützung des Finanzreporting	100
2.3.4	Informationsverwendung	103
2.3.5	Informationstechnik	106
2.3.6	Business Analytics und Big Data	109
<b>3</b>	<b>Controlling von strategischen Entscheidungen</b>	<b>117</b>
3.1	Grundlagen	118
3.1.1	Strategiebegriff	119
3.1.2	Werte, Vision, Leitlinien und strategische Ziele des Unternehmens	120
3.1.3	Stakeholderanalyse	121
3.1.4	Strategieprozess	122
3.2	Steuerung von Geschäftsstrategien	124
3.2.1	SWOT-Analyse	125
3.2.2	Abgrenzung strategischer Geschäftsfelder	128
3.2.3	Ansatzpunkte zur Identifikation strategischer Wettbewerbsvorteile	130
3.2.4	Analyse von Kostenführerschaftsstrategien	133
3.2.4.1	Inhaltliche Abgrenzung	133
3.2.4.2	Erfahrungskurve	136
3.2.4.3	Produktlebenszyklus	139
3.2.4.4	Industriekostenkurve	140
3.2.5	Analyse von Differenzierungsstrategien	145
3.2.5.1	Inhaltliche Abgrenzung	145
3.2.5.2	Qualitätsbasierte Differenzierungsstrategien	146
3.2.5.3	Zeitbasierte Differenzierungsstrategien	147
3.2.5.4	Half-Life-Konzept als Controlling-Instrument für Differenzierungsstrategien	149
3.2.6	Analyse von hybriden Wettbewerbsstrategien	153
3.2.7	Umsetzung von Geschäftsstrategien mit dem Delta-Modell	157
3.3	Steuerung von Unternehmensstrategien	159
3.3.1	Portfolio-Konzepte	160
3.3.2	Ressourcenstrategien	161
3.3.2.1	Konzept der Kernkompetenzen	162
3.3.2.2	Technologie-Portfolio	165
3.3.3	Produkt-/Marktstrategien	171
3.3.3.1	Produkt-/Markt-Matrix nach Ansoff	171
3.3.3.2	Marktwachstums-/Marktanteils-Portfolio (BCG-Matrix)	173
3.3.3.3	Marktattraktivitäts-/Wettbewerbsstärken-Portfolio (McKinsey-Matrix)	178
3.4	Strategische Kontrolle	183
3.4.1	Funktionen der strategischen Kontrolle im Strategieprozess	183
3.4.2	Konzeption der strategischen Kontrolle	184
3.4.2.1	Prämissenkontrolle	184
3.4.2.2	Durchführungskontrolle	185
3.4.2.3	Strategische Überwachung	186

<b>4</b>	<b>Kostenorientierte Entscheidungen</b> .....	<b>191</b>
4.1	Kurzfristige Erfolgsrechnung .....	192
4.1.1	Kostenartenorientierte kurzfristige Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren .....	193
4.1.2	Kostenträgerorientierte kurzfristige Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren .....	194
4.1.3	Einsatzzwecke der kurzfristigen Erfolgsrechnung .....	198
4.2	Deckungsbeitragsrechnung .....	199
4.2.1	Einfache Deckungsbeitragsrechnung .....	199
4.2.2	Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung .....	201
4.2.3	Mehrdimensionale Deckungsbeitragsrechnung .....	204
4.2.4	Einsatzgebiete der Deckungsbeitragsrechnung .....	205
4.3	Break-Even-Analyse .....	206
4.3.1	Break-Even-Analyse im Einproduktfall .....	207
4.3.2	Break-Even-Analyse im Mehrproduktfall .....	214
4.3.3	Beurteilung der Break-Even-Analyse .....	221
4.4	Ermittlung von Preis- und Kostengrenzen .....	222
4.4.1	Preisuntergrenzen bei Absatzentscheidungen .....	223
4.4.2	Preisobergrenzen bei Einkaufsentscheidungen .....	226
4.5	Total Cost of Ownership .....	229
<b>5</b>	<b>Kostenmanagement</b> .....	<b>235</b>
5.1	Grundlagen des Kostenmanagements .....	236
5.2	Prozesskostenmanagement .....	238
5.2.1	Rechenmethoden: Prozesskostenrechnung, Activity Based Costing (ABC) und Time Driven Activity Based Costing (TD ABC) .....	240
5.2.2	Einsatzbereiche des Prozesskostenmanagements .....	254
5.2.3	Einsatz von Prozessmodellen .....	257
5.3	Target Cost Management .....	262
5.3.1	Methodik und Grundprinzipien .....	263
5.3.2	Prozessablauf .....	264
5.3.3	Verbindung von Target Costing, Target Pricing und Profit Planning .....	272
5.4	Lebenszyklusrechnung .....	276
5.5	Ansatzpunkte der Kostenreduktion .....	279
5.5.1	Benchmarking .....	279
5.5.1.1	Benchmarking-Prozess .....	280
5.5.1.2	Benchmarking-Arten .....	282
5.5.2	Working Capital Management .....	286
5.5.3	Qualitäts- und Zeitmanagement .....	294
<b>6</b>	<b>Anreizsysteme in arbeitsteiligen Organisationsstrukturen</b> ..	<b>307</b>
6.1	Zentralisation vs. Delegation von Entscheidungsbefugnissen .....	308
6.2	Anreizprobleme und Controlling .....	311
6.3	Organisatorische Gestaltungsalternativen und Koordinations- rechnungen .....	315

6.3.1	Funktionale Organisationsstrukturen .....	316
6.3.2	Divisionale Organisationsstrukturen .....	318
6.3.3	Matrixorganisation .....	321
6.3.4	Holdingkonzepte .....	323
6.3.5	Netzwerkorganisation und virtuelle Organisation .....	324
6.4	Aufbau von Anreizsystemen .....	327
6.4.1	Wahl der Belohnungsart .....	328
6.4.2	Wahl der Bemessungsgrundlage .....	328
6.4.3	Wahl der Belohnungsfunktion .....	329
6.4.4	Anforderungen an Anreizsysteme .....	330
6.5	Aktuelle Entwicklungen und Praxisbeispiele .....	334
<hr/>		
<b>7</b>	<b>Unternehmenssteuerung mit integrierten Kennzahlen-</b> <b>systemen .....</b>	<b>341</b>
7.1	Charakterisierung von Kennzahlen und -systemen .....	342
7.2	Traditionelle Kennzahlensysteme .....	344
7.2.1	Erfolgsorientierte Kennzahlen .....	344
7.2.2	Liquiditätsorientierte Kennzahlen .....	352
7.2.3	Beurteilung der Steuerungswirkung traditioneller Kennzahlen ...	353
7.3	Wertorientierte Kennzahlensysteme .....	357
7.3.1	Grundlagen des wertorientierten Managements .....	357
7.3.2	Dynamische Steuerungsgrößen .....	358
7.3.3	Statische Steuerungsgrößen .....	360
7.3.3.1	Economic Value Added .....	360
7.3.3.2	Cash Value Added .....	374
7.3.4	Beurteilung wertorientierter Kennzahlen für die Entscheidungs- unterstützung .....	382
7.3.5	Messung der Wertgenerierung mit dem residualen ökonomischen Gewinn .....	387
7.3.6	Entlohnung auf Basis von Steuerungskennzahlen .....	395
7.4	Anwendung von Steuerungskennzahlen in der Praxis .....	403
7.5	Mehrdimensionale Steuerungssysteme .....	405
7.5.1	Grundlagen des Performance Management .....	406
7.5.2	Balanced Scorecard .....	407
7.5.3	Alternative Performance Management Systeme .....	411
7.5.4	Konfiguration von mehrdimensionalen Steuerungssystemen .....	417
<hr/>		
<b>8</b>	<b>Budgetierung .....</b>	<b>427</b>
8.1	Ziele und Zwecke von Budgets .....	428
8.2	Budgetierungsverfahren .....	431
8.2.1	Master Budget .....	432
8.2.2	Budgetierung der Gemeinkosten .....	439
8.2.2.1	Activity Based Budgeting .....	439
8.2.2.2	Gemeinkostenwertanalyse .....	440
8.2.2.3	Zero Base Budgeting .....	440

8.2.3	Neuere Ansätze in der Budgetierung .....	441
8.3	Unternehmenssteuerung auf Basis von Budgets .....	445
8.3.1	Analyse von Budgetabweichungen .....	445
8.3.2	Berichterstattung und Budgets .....	448

---

<b>9</b>	<b>Verrechnungspreise .....</b>	<b>453</b>
9.1	Funktionen und Ziele von Verrechnungspreisen .....	454
9.1.1	Erfolgsermittlungsfunktion .....	456
9.1.2	Koordinationsfunktion .....	456
9.1.3	Weitere Funktionen .....	457
9.2	Typen von Verrechnungspreisen .....	458
9.2.1	Marktorientierte Verrechnungspreise .....	458
9.2.2	Kostenorientierte Verrechnungspreise .....	463
9.2.2.1	Grenzkostenorientierte Verrechnungspreise .....	463
9.2.2.2	Vollkostenorientierte Verrechnungspreise .....	467
9.2.2.3	Cost-Plus-Verrechnungspreise .....	468
9.2.3	Verhandelte Verrechnungspreise .....	474
9.3	Verrechnungspreise in Konzernunternehmen .....	476
9.3.1	Steuerrechtliche Ansätze zur Bestimmung von Konzernverrechnungspreisen .....	477
9.3.2	Dokumentation der Verrechnungspreise .....	479

---

<b>10</b>	<b>Corporate Governance, Compliance, Risikocontrolling .....</b>	<b>483</b>
10.1	Notwendigkeit, Begriffsabgrenzung und regulatorische Rahmen- bedingungen .....	484
10.2	Risikoidentifikation .....	498
10.2.1	Frühwarnsysteme .....	500
10.2.2	Früherkennungssysteme .....	501
10.2.2.1	Indikatororientierte Früherkennungssysteme .....	502
10.2.2.2	Fehlermöglichkeiten- und -einflussanalyse (FMEA) .....	504
10.2.2.3	Ergänzende Methoden zur Identifikation von Risiken .....	504
10.2.3	Strategische Frühaufklärungssysteme .....	506
10.2.4	Szenarioanalyse .....	508
10.2.4.1	Grundlagen .....	508
10.2.4.2	Szenarien im Prozess der strategischen Planung .....	509
10.2.4.3	Phasenablauf einer Szenarioanalyse .....	510
10.2.5	Risikokategorien .....	513
10.3	Risikobewertung .....	514
10.3.1	Nicht finanzielle Risikobewertung .....	516
10.3.2	Finanzielle Risikobewertung .....	519
10.3.2.1	Bewertung des Einflusses von Risiken: Sensitivitätsanalysen .....	519
10.3.2.2	Bewertung von Markt- und Preisrisiken: Value at Risk (konzeptionelle Grundlagen) .....	523
10.3.2.3	Bewertung von Markt- und Preisrisiken: Value at Risk (Anwendungsbeispiel) .....	531

10.3.2.4	Bewertung von leistungswirtschaftlichen Risiken:	
	Cashflow at Risk . . . . .	543
10.3.2.5	Risk Map und Aggregation von Risiken . . . . .	546
10.4	Risikosteuerung . . . . .	550
10.4.1	Aktive und passive Risikosteuerung . . . . .	550
10.4.2	Risikoadjustierte Performance-Messung . . . . .	555
10.5	Risikoberichterstattung . . . . .	558
10.5.1	Funktionen der Risikoberichterstattung . . . . .	558
10.5.2	Interne Risikoberichterstattung . . . . .	559
10.5.3	Externe Risikoberichterstattung . . . . .	560
10.6	Informationsversorgung von Aufsichtsräten . . . . .	564
<b>11</b>	<b>Nachhaltigkeitsorientiertes Controlling . . . . .</b>	<b>575</b>
11.1	Begriffliche Abgrenzungen . . . . .	576
11.2	Ausgestaltung des nachhaltigkeitsorientierten Controllings . . . . .	577
11.3	Nachhaltigkeitsbezogene Handlungsfelder im Unternehmen . . . . .	584
11.4	Nachhaltigkeitsorientiertes Berichtswesen . . . . .	588
<b>12</b>	<b>Immaterielle Werte und Reputation von Unternehmen . . . . .</b>	<b>595</b>
12.1	Bedeutung und inhaltliche Abgrenzung von immateriellen Werten	596
12.2	Reputation als immaterieller Wert von Unternehmen . . . . .	600
12.3	Messung und Bewertung von immateriellen Werten . . . . .	604
12.3.1	Monoindikator-Methoden . . . . .	607
12.3.2	Wissensbilanz als Multiindikator-Methode . . . . .	609
12.4	Integration von immateriellen Werten in Performance Management Systeme . . . . .	613
<b>13</b>	<b>Steuerung von E-Businesses . . . . .</b>	<b>621</b>
13.1	Einführung . . . . .	622
13.2	Geschäfts- und Erlösmodelle im E-Business . . . . .	622
13.2.1	Geschäftsmodelle im E-Business . . . . .	622
13.2.2	Erlösmodelle im E-Business . . . . .	627
13.3	Performance-Measurement im E-Business . . . . .	628
13.4	Verwendung von E-Business-Nutzerdaten für das Performance-Measurement . . . . .	632
<b>14</b>	<b>Innovationscontrolling . . . . .</b>	<b>641</b>
14.1	Begriff des Innovationscontrollings . . . . .	642
14.2	Innovationskennzahlen . . . . .	643
14.3	Ganzheitliche Innovationssteuerungssysteme . . . . .	646
14.4	Instrumente des Innovationscontrollings . . . . .	649
	<b>Stichwortverzeichnis . . . . .</b>	<b>655</b>

# 1 Einführung

## Lernziele

In diesem Kapitel erfahren Sie,

- ▶ wie die Zieldimensionen der einzelnen Anspruchsgruppen eines Unternehmens miteinander verbunden sind,
- ▶ worin der Unterschied zwischen operativem und strategischem Controlling besteht,
- ▶ welche Aufgaben der Jahresabschluss hat und welche Informationen er beinhaltet,
- ▶ wie die Kosten- und Leistungsrechnung definiert wird und welche Zwecke sie erfüllt,
- ▶ wie Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung voneinander abzugrenzen sind,
- ▶ wofür die Investitionsrechnung eingesetzt wird,
- ▶ welche Controlling-Konzeptionen sich unterscheiden lassen und welches Begriffsverständnis diesen zugrunde liegt,
- ▶ welche zentralen Aufgaben das Controlling hat,
- ▶ welche Aufgaben dem Controller in deutschen und internationalen Unternehmen zukommen.

Die Grape SE ist ein Großserienproduzent in der Elektronik- und Unterhaltungsindustrie. Ihre Aktivitäten sind untergliedert in die Unternehmensbereiche Radio, Mobiles, UHD TV, MP3-Player und Tablets. Die Grape SE ging aus dem Familienunternehmen Müller hervor, das in den 1960er Jahren durch bahnbrechende Erfindungen stark gewachsen und schließlich durch einen Börsengang in den 1990er Jahren zur Publikumsgesellschaft geworden war. Inzwischen wird das Unternehmen durch einen dreiköpfigen Vorstand geleitet: Herr Dr. Lodin ist Vorsitzender des Vorstandes und zuständig für das operative Geschäft, Herr Ludwig ist zuständig für Marketing und Vertrieb, Herr Dr. März ist CFO und u. a. verantwortlich für das Controlling, das von Herrn Dr. Müller-Christ geleitet wird.

Aufgrund seiner überragenden Studienleistungen wurde Rasmus Braun ausgewählt, einen Tag lang den Chefcontroller Dr. Müller-Christ bei seiner Arbeit zu begleiten. Beim morgendlichen Kennenlernen fragt Rasmus ihn nach seinen Aufgaben als Controller. Dr. Müller-Christ hebt nur vielsagend die Augenbrauen: »Meine Tätigkeit ist wirklich vielfältig – heute Abend wissen Sie mehr!« und nimmt Rasmus gleich mit in die erste Besprechung, ein Jour fixe mit den Werksleitern zur Durchsprache der Herstellkosten für die Produktlinie UHD TV. Anschließend werden in einer Controlling internen Runde die Planungsprämien für das nächste Jahr diskutiert, der Chefökonom der Grape SE hat dazu eine



Prognose der Währungskurse vorbereitet. Vor dem Mittagessen findet noch eine Videokonferenz mit den Controllern in Thailand und Vietnam zur neuen Investitionsrichtlinie statt. Dr. Müller-Christ plädiert für einen landes- und bereichsspezifischen Kapitalkostensatz wegen der unterschiedlichen Risiko- und Finanzierungssituationen. Eine Entscheidung wird aber noch nicht getroffen. Der Nachmittag ist vollständig mit einer Strategiesitzung zur neuen Produktlinie der Mobiles ausgefüllt. Nach der bunten und enthusiastischen Präsentation des Marketingleiters mahnt Dr. Müller-Christ mehr Realismus bei der technischen Ausstattung an, »... sonst rechnet sich der Business Case nicht!« Beim abendlichen Feedbackgespräch ist Rasmus noch ganz benommen von den vielen Eindrücken. Dr. Müller-Christ erklärt ihm die Entwicklung des Controllings vom »Kostenrechner« und »Registrator« hin zum »Navigator« und »Innovator« im Konzern. Damit wird klarer, dass Controller zunehmend Aufgaben wie Zieldefinition, Planung, Kontrolle und Koordination übernehmen sowie zukunfts- und aktionsorientiert handeln. Plötzlich springt Dr. Müller-Christ auf: »Das ist genau das, was wir brauchen! Wir müssen unser Controllingverständnis einmal klar fassen, dann können wir das auch im Konzern besser kommunizieren. Wollen Sie dazu nicht ein Praktikum bei uns machen?«

Um ein Verständnis für die Funktion und den Begriff des Controllings aufzubauen, beschreibt dieses einführende Kapitel den Gegenstand, das Verständnis und das Aufgabenspektrum des Controllings. Auf Basis von bestehenden Controlling-Konzeptionen soll eine erweiterte Konzeption zur Entscheidungsunterstützung und Verhaltenssteuerung entwickelt werden. Damit ein Controllingverständnis auch im Sinne der Gesamtunternehmenszielsetzung umgesetzt wird, muss dieses an der Unternehmenspraxis ausgerichtet werden. Daher werden aktuelle Entwicklungen des Controllings sowie der Aufgaben des Controllings in Wissenschaft und Praxis aufgezeigt.

## 1.1 Gegenstand des Controllings

Controlling unterstützt das Management bei der Erreichung betrieblicher Ziele. Daher müssen zuerst die Unternehmensziele geklärt werden, die aus den Interessen der Stakeholder abgeleitet werden können (vgl. Abschnitt 1.1.1). Darüber hinaus beeinflusst der Zeit- und Zielhorizont wesentlich die Ausgestaltung des Controllings. Entsprechend lassen sich ein operatives und strategisches Controlling unterscheiden (vgl. Abschnitt 1.1.2). In beiden Bereichen nutzt das Controlling zur Zielerreichung die Systeme des Rechnungswesens (vgl. Abschnitt 1.1.3).

### 1.1.1 Ziele des Unternehmens

**Unternehmensziele** beschreiben einen Zustand, den ein Unternehmen zu einem bestimmten, zukünftigen Zeitpunkt erreicht haben soll. Sie prägen Entscheidungen, sind Voraussetzung für eine Leistungsbeurteilung und stellen damit den Ausgangspunkt für das Controlling dar. Unternehmensziele müssen an den Interessen der einzelnen Anspruchsgruppen (Stakeholder) eines Unternehmens ausgerichtet werden. Nach Art der Anreize und Beiträge lassen sich unterschiedliche Anspruchsgruppen unterscheiden: Als wesentliche Stakeholder gelten Eigenkapitalgeber, Fremdkapitalgeber, Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter und der Staat. Nach dem Stakeholder-Ansatz wird eine Befriedigung aller Stakeholder angestrebt, während der Shareholder-Ansatz die Ansprüche der Eigenkapitalgeber als dominant gegenüber den übrigen Anspruchsgruppen ansieht. Während sich aus dem Shareholder-Ansatz ein klares monetäres Optimierungsziel ergibt (vgl. Abschnitt 7.3.1), stellt die Operationalisierung der Interessen der verschiedenen Anspruchsgruppen im Stakeholder-Ansatz eine noch ungelöste Herausforderung dar. Im ersten Fall steht ein Wertziel im Mittelpunkt, im zweiten Fall eine Mischung aus Wertzielen, Sachzielen, Sozialzielen und ökologischen Zielen.

Soziale Herausforderungen, wie die Ausbildung und Motivation von Mitarbeitern sowie die Problematik der Verteilungsgerechtigkeit und umweltbezogene Herausforderungen, wie die Ressourcenknappheit und die Reduktion der Emissionen, haben in den letzten Jahren sowohl in der Öffentlichkeit als auch in den Unternehmen zu einem stärkeren Bewusstsein für Probleme im Sozial- als auch im Umweltbereich geführt. Entsprechend findet das Konzept der Nachhaltigkeit zunehmend Eingang in das Management. Nachhaltigkeit wird als dreidimensionales Konzept verstanden, das auf den Säulen Ökonomie, Ökologie und Soziales aufbaut (sog. »Triple Bottom Line« in Abgrenzung zur rein finanziellen »bottom line« der Gewinn- und Verlustrechnung; vgl. auch Kapitel 11). Damit wird deutlich, dass eine reine Fokussierung auf Wertziele in der heutigen Zeit für Unternehmen häufig als nicht sachgerecht anzusehen ist und stattdessen eine mehrzielorientierte Ausrichtung verfolgt wird. Die Gewichtung der Ziele ist dabei unternehmensindividuell. Verbreitet ist die Setzung eines Wertziels (z. B. Maximierung der Rendite der Eigenkapitalgeber) als Oberziel und die Beachtung von Sozialzielen (z. B. Attraktivität als Arbeitgeber, hohe Standards im Arbeitsschutz) und ökologischen Zielen (z. B. Minimierung des Wasserverbrauchs, Einhaltung anspruchsvoller Umweltstandards) als Nebenbedingung.

Die unterschiedlichen Unternehmensziele werden in einer Unternehmensvision und einem Unternehmensleitbild verdichtet und kommuniziert. Vision und Leitbild legen fest, welche grundlegende Rolle das Unternehmen in der Gesellschaft und auf dem Markt einnehmen möchte. Die **Vision** gibt Aufschluss über die Frage »Was wollen wir sein?«. Dabei werden Potenziale und Maßnahmen aufgezeigt, die dem Unternehmen Wettbewerbsfähigkeit verleihen und ihm die Möglichkeit eröffnen, nachhaltig Gewinne zu erwirtschaften. Eine Vision beschreibt einen zukünftigen Zustand, den das Unternehmen anstrebt. Das **Leitbild** beinhaltet eine grundlegende Darstellung des Selbstverständnisses und der handlungsleitenden Maximen einer Organisation.

---

Unternehmensziel

---

Nachhaltigkeit und  
Triple Bottom Line

---

Vision und Leitbild

## Praxisbeispiel

## Unternehmensziele und -leitbild



(Bildquelle: Daimler AG)

## Das Daimler-Zielsystem vereint Unternehmenswerte und -ziele

Wir haben das Automobil erfunden – jetzt gestalten wir mit Leidenschaft seine Zukunft. Als Pioniere des Automobilbaus betrachten wir es als Ansporn und Verpflichtung, unsere Tradition mit wegweisenden Technologien und hochwertigen Produkten fortzusetzen.

Unser oberstes Unternehmensziel ist es, nachhaltig profitabel zu wachsen und damit den Wert des Unternehmens kontinuierlich zu steigern. In all unseren Geschäften streben wir die Spitzenposition an. Mit unseren Marken, Produkten und Dienstleistungen begeistern wir unsere Kunden. Unsere Kernmarke Mercedes-Benz nimmt dabei eine zentrale Rolle ein. Mit wegweisenden Technologien unterstreichen wir unsere Vorreiterposition bei umweltverträglichen Antriebstechnologien und in der Sicherheit. Unsere globale Präsenz stärken wir, indem wir unsere Position in den traditionellen Märkten sichern und gleichzeitig in

neuen Märkten wachsen. Herausragende Umsetzung und Effizienz sowie motivierte und leistungsstarke Mitarbeiter sind die Grundlage für den künftigen Unternehmenserfolg. Dabei bestimmt der Grundsatz der Nachhaltigkeit unser unternehmerisches Handeln: in den Bereichen Ökonomie, Corporate Governance, Umweltschutz und Sicherheit sowie in unseren Beziehungen zu Mitarbeitern, Kunden und der Gesellschaft insgesamt. Die vier Unternehmenswerte Begeisterung, Wertschätzung, Integrität und Disziplin bilden das Fundament unseres Handelns und tragen dazu bei, dass wir unsere Ziele erreichen. Ein zentraler Grundsatz gilt dabei für alles, was wir tun: Kein Geschäft dieser Welt ist es wert, dass wir gegen Gesetze, Regelungen oder ethische Standards verstoßen. Für uns gehören Integrität und Geschäftserfolg zusammen. Deshalb wollen wir auch bei der Integrität an der Spitze im Wettbewerb stehen.



(Quelle: Daimler AG, Geschäftsbericht 2013, S. 25)

Die Vision und das Leitbild dienen der Öffentlichkeit zur Orientierung und den Mitarbeitern zur Identifikation mit dem Unternehmen (vgl. Abschnitt 3.1.2).

### 1.1.2 Strategisches und operatives Controlling

Bis Anfang der 1960er Jahre richteten Unternehmen angesichts des Vorherrschens eines **Verkäufermarktes** ihre Aufmerksamkeit auf Produktionsprobleme und **operative Planungssysteme**. Die Unternehmen mussten das Problem bewältigen, geeignete Güter und Dienstleistungen in ausreichender Zahl auf den Markt zu bringen. Mittelfristige Planungssysteme wurden lediglich für Investitionen und Kreditfinanzierungen eingesetzt, um deren Wirtschaftlichkeit zu beurteilen. Erst Ende der 1960er Jahre ergänzte man kurzfristige um langfristige Planungsansätze mit Mehrjahresbudgets und Langfristprognosen (vgl. Baum et al., 2013, S. 13). Durch zunehmende Strukturbrüche auf den Märkten und eine steigende Internationalisierung haben Umfeldanalysen und damit die **strategische Planung** an Bedeutung gewonnen. Die Ölkrise von 1973 und die verbundenen Strukturbrüche bedingten eine Zunahme der Prognose von Diskontinuitäten, wodurch sich Ansätze zur **strategischen Frühaufklärung** herausgebildet haben. Durch stärkere Veränderungen im Unternehmensumfeld gegen Ende der 1970er Jahre stiegen die Anforderungen an die Anpassungs- und Innovationsfähigkeit der Unternehmen, wobei weiche Faktoren, wie z. B. Personal und Unternehmenskultur, als **strategische Erfolgsfaktoren** an Bedeutung gewannen. In diesem Zusammenhang wurden Konzepte des **strategischen Managements** entwickelt, welche an Einfluss zunahmten (vgl. Baum et al., 2013, S. 14 ff.). Entsprechend dem Zeithorizont, den Freiheitsgraden und insbesondere auch der Bedeutung für die Erfolgsposition des Unternehmens lassen sich das operative und das strategische Controlling differenzieren.

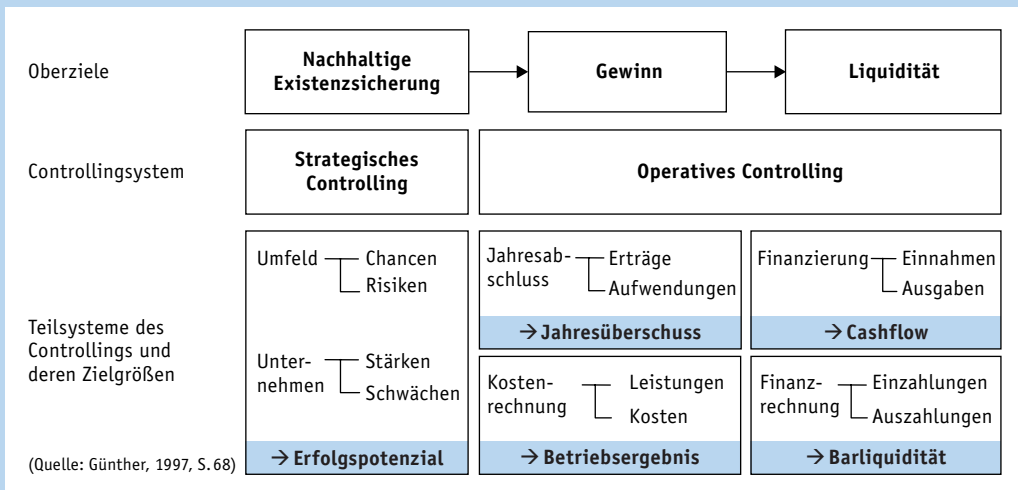
Das **operative Controlling** zielt auf die Wahrnehmung von Controllingaufgaben zur Unterstützung der operativen Führung des Unternehmens ab. Es ist auf interne Aspekte des Unternehmens ausgerichtet und befasst sich mit den Dimensionen Aufwand/Ertrag, Kosten/Leistungen, Einnahmen/Ausgaben und Einzahlungen/Auszahlungen. Der Betrachtungszeitraum ist gegenwartsorientiert. Das operative Controlling baut dabei vor allem auf gegenwärtigen oder vergangenheitsorientierten quantitativen, monetären Informationen aus den internen Informationsquellen des Rechnungswesens und insbesondere der Kosten- und Leistungsrechnung auf (vgl. Abschnitt 1.1.3). Im Gegensatz zum strategischen Controlling, bei dem die Schaffung und langfristige Steuerung von profitablen Unternehmensstrukturen im Vordergrund steht, befasst sich das operative Controlling mit der Steuerung der Wirtschaftlichkeit innerhalb gegebener Strukturen bzw. eines **gegebenen Unternehmensumfelds**. Primäres Ziel ist die **Erfolgssicherung** unter Aufrechterhaltung der Liquidität. Als Zielgrößen stehen daher Erfolg, Rentabilität und Wirtschaftlichkeit im Mittelpunkt einer **kurzfristigen Betrachtung**. Hierbei gilt es jedoch, das dominierende, langfristig orientierte Erfolgsziel nicht zu vernachlässigen. Die wesentlichen Instrumente des operativen Controllings werden in Kapitel 4 und 5 ausführlich betrachtet.

Strategisches Controlling

Die zunehmende Komplexität und Dynamik im Umfeld des Unternehmens führte zur Entwicklung des strategischen Controllings und somit zur Verschiebung vom operativen Erfolgsdenken zum strategischen Denken. Das **strategische Controlling** dient der Informationsversorgung der Unternehmensführung zur Entscheidungsunterstützung bei Fragestellungen, die die langfristige, strategische Ausrichtung des Unternehmens betreffen. Die Aufgabe des strategischen Controllings liegt hierbei zum einen in der Untersuchung der **Umfeldsituation** des Unternehmens und möglichen Entwicklungspfaden von **externen Einflussfaktoren**. Zum anderen befasst sich das strategische Controlling mit der Analyse von kosten- und erlöswirksamen Auswirkungen alternativer Wettbewerbsstrategien, die auf eine bestmögliche Positionierung des Unternehmens im Hinblick auf die Umfeldanforderungen abzielen. Aus den Umwelt- und Marktgeschehnissen werden systematisch Chancen und Risiken abgeleitet sowie Stärken und Schwächen des Unternehmens identifiziert, um **Erfolgspotenziale** aufzubauen und zu erhalten. Hierdurch wird die **nachhaltige Existenzsicherung** als Ziel der strategischen Planung bzw. des strategischen Managements unterstützt. Das strategische Controlling unterstützt die Unternehmensführung während des gesamten Ablaufs des strategischen Managementprozesses durch die Bereitstellung interner wie externer Informationen, das Erfassen und Aufzeigen von Veränderungen im Unternehmensumfeld sowie die Koordination im Rahmen der Strategieimplementierung. Die Aufgabengebiete des strategischen Controllings umfassen die strategische Analyse, die Strategieformulierung und -auswahl sowie die Strategieimplementierung (vgl. Abschnitt 3.1.4). Im Unterschied zum eher intern orientierten, operativen Controlling ist das strategische Controlling durch den Einbezug von externen Entwicklungs- und Einflussfaktoren stark umwelt- und marktorientiert.

Abb. 1-1

Abgrenzung strategisches und operatives Controlling



## Praxisbeispiel

### Strategisches Controlling im Volkswagen Konzern

Das strategische Controlling bezieht sich im Volkswagen Konzern auf den gesamten Prozess der strategischen Führung, d. h. sowohl auf die strategische Willensbildung als auch auf deren Durchsetzung. (...) Eine organisatorische Trennung zwischen strategischem und operativem Controlling existiert aufgrund der vielfältigen Überschneidungsproblematiken im Volkswagen Konzern nicht. Das Konzerncontrolling ist primär strategisch ausgerichtet, nimmt jedoch bei Make-or-Buy-Entscheidungen und innerhalb des Investitionsausschusses

auch operative Aufgaben wahr. Wesentliche strategische Themenbereiche, die vom Konzerncontrolling abgedeckt werden, sind Portfolio- und Markt Betrachtungen (Wie kann das Produktportfolio und die Präsenz auf den Märkten erweitert werden?), die Dienstleistungs- und Fertigungstiefe (Wie wird das Kerngeschäft definiert oder inwiefern sollte dieses erweitert oder eingeschränkt werden?) und Standortentscheidungen, insbesondere im Prozess der Internationalisierung.  
(Quelle: Adelt, 2003, S. 455 ff.)

entiert. Als Zielgrößen steuert das strategische Controlling das langfristige Erfolgspotenzial und die nachhaltige Existenzsicherung des Unternehmens in einem **mittel- bis langfristigen Zeithorizont**. Da sich das strategische Controlling häufig mit »unscharfen« Phänomenen beschäftigt, die nur schwer in monetären Kategorien auszudrücken sind, verarbeitet es neben quantitativen, monetären, insbesondere auch qualitative, nicht monetäre Informationen. Im Vergleich zum operativen Controlling ist das strategische Controlling daher durch eine schwierigere Quantifizierbarkeit, aufwändigere Informationsbeschaffung und höhere Reichweite gekennzeichnet (vgl. Abb. 1-1). Instrumente des strategischen Controllings werden in Kapitel 3 ausführlich thematisiert.

Trotz der aufgezeigten Unterschiede ist die strikte (organisatorische) Trennung von operativem und strategischem Controlling nicht sinnvoll, da strategisches und operatives Denken eine Einheit bilden müssen (vgl. Horváth, 2011, S. 222). Die beiden Fragen »Tun wir die richtigen Dinge?« (**Effektivität** innerhalb des strategischen Denkens) und »Tun wir die Dinge richtig?« (**Effizienz** innerhalb des operativen Denkens) sind in der Realität untrennbar miteinander verbunden. Die notwendige **Verzahnung von operativem und strategischem Controlling** ergibt sich durch die Prüfung der operativen Machbarkeit von Strategien und Strategiekonformität von operativen Entscheidungen. Die betrachteten Erfolgspotenziale im Rahmen des strategischen Controllings stellen eine Vorsteuerungsgröße für den Erfolg im Rahmen des operativen Controllings dar.

Integration strategisches und operatives Controlling

### 1.1.3 Systeme des Rechnungswesens

Zur betriebswirtschaftlichen Unternehmenssteuerung benötigt das Management laufende Informationen über den wirtschaftlichen Erfolg sowie zu Vermögen und Kapital. Auch Kapitalgeber haben in der Regel ein Interesse bzw. ein Recht, über den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens und das ihm anvertraute Vermögen und Kapital informiert zu werden. Das Rechnungswesen stellt diese Informationen bereit und ist daher ein zentraler Bestandteil des Managementsystems. Es benutzt dazu zwei Subsysteme: das externe Rechnungswesen (Buchführung und Jahresabschluss) und das interne Rechnungswesen (Kosten- und Leistungsrechnung sowie Investitions- und Finanzierungsrechnung; vgl. hierzu und zum Folgenden ausführlich Coenenberg et al., 2014a, S. 8 ff.).

---

Begriff des Rechnungswesens

Der Begriff **Rechnungswesen** entspricht dem angelsächsischen Begriff des »Accounting« und umfasst sämtliche Rechenwerke innerhalb einer Unternehmung, welche die betrieblichen Prozesse erfassen, auswerten, steuern und überwachen sowie der quantitativen Aufbereitung und Darstellung von wirtschaftlichen Zuständen in einem bestimmten Zeitpunkt bzw. während eines bestimmten Zeitraums dienen. Das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen ist folglich als ein spezielles Informationssystem innerhalb des Unternehmens anzusehen, dessen Funktion in der vorwiegend mengen- und wertmäßigen Erfassung von ökonomisch relevanten Daten über vergangene, gegenwärtige und zukünftige wirtschaftliche Tatbestände und Vorgänge im Betrieb, der nachfolgenden Transformation der Daten entsprechend den zugrundeliegenden Zwecken und der Weitergabe an interne und externe Informationssnutzer liegt.

---

Adressaten des Rechnungswesens

Die Informationen, die vom Rechnungswesen gesammelt und aufbereitet werden, dienen verschiedenen **unternehmensinternen** und **-externen Personengruppen** (Stakeholder) mit unterschiedlicher Interessenlage als Entscheidungsgrundlage. Neben den Eigentümern bzw. der Geschäftsleitung als primäre (interne) Adressaten haben weitere (externe) Stakeholder ein Interesse an Informationen über das Unternehmen z. B. Gläubiger, Kunden, Konkurrenzunternehmen, Arbeitnehmer und der Fiskus. Das Rechnungswesen gewährt dabei nicht allen Interessenten die gleiche Art von Informationen.

---

Internes und externes Rechnungswesen

Durch die Vielzahl der Adressaten und der damit verbundenen unterschiedlichen Rechnungszwecke entwickelte sich insbesondere im deutschen Sprachraum eine Einteilung des betrieblichen Rechnungswesens in internes und externes Rechnungswesen. Das **interne Rechnungswesen** dient in erster Linie der Unternehmenssteuerung durch Planung und Kontrolle im Kontext der Funktionen Entscheidungsunterstützung und Verhaltenssteuerung. Im **externen Rechnungswesen** dominiert dagegen die Dokumentationsfunktion und somit eine möglichst genaue Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Während das interne Rechnungswesen maßgeblich an die Geschäftsleitung gerichtet ist, wendet sich das externe Rechnungswesen primär an externe Adressaten des Unternehmens, von denen die Kapitalgeber die zentralen Adressaten der veröffentlichten Informationen darstellen. In der Praxis haben sich dadurch zwei verschiedene Rechenwerke (sog. Rechenkreise) für die unterschiedlichen Rechenzwecke etabliert. Im deutschsprachigen Raum spricht man

daher häufig von einem »Zweikreissystem«. Im angelsächsischen Raum ist ein »Einkreissystem« üblich, bei dem die beiden Rechenwerke vereinheitlicht sind – meist mit einer deutlichen Dominanz des externen Rechnungswesens.

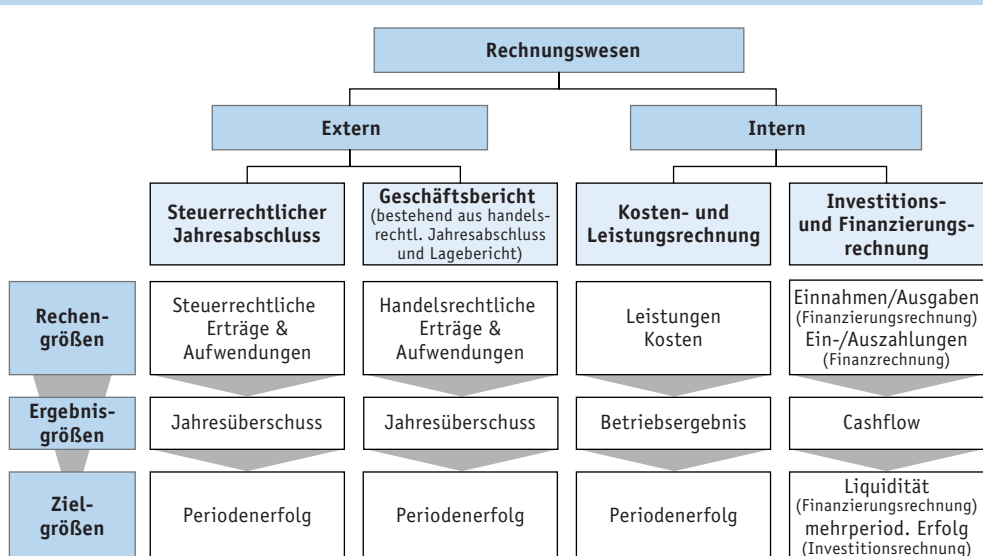
Aus der Einteilung des Rechnungswesens, den unterschiedlichen Zielsetzungen und der Ausrichtung auf verschiedene Adressaten lassen sich einzelne **Teilgebiete des Rechnungswesens** ableiten. Während der **Jahresabschluss** den Kern des externen Rechnungswesens bildet, umfasst das interne Rechnungswesen die **Kosten- und Leistungsrechnung** sowie die **Investitions- und Finanzierungsrechnung** (vgl. Abb. 1-2). Der Aufbau und die Gestaltung des externen Rechnungswesens sind dabei an rechtliche Normen zur Rechnungslegung gebunden. Auf diese Weise soll externen Adressaten, wie z. B. Eigenkapitalgebern, eine nachvollziehbare und vergleichbare Darstellung der wirtschaftlichen Situation ermöglicht werden. Hierdurch soll eine asymmetrische Information der externen Adressaten verringert werden, die durch den Informationsvorsprung der Geschäftsführung in Form von interner Kenntnis über z. B. Produktionsengpässe, neue technologische Entwicklungen oder Marktentwicklungen entsteht. Der Aufbau und die Organisation des internen Rechnungswesens liegen dagegen im Ermessen des Unternehmens.

Die Teilgebiete des Rechnungswesens sind unmittelbar mit den Zielgrößen Liquidität und Erfolg verknüpft. Der **Liquiditätssteuerung** dient die Finanzierungsrechnung über die Rechengrößen Einzahlungen/Auszahlungen bzw. unter Einbezug von

Rechengrößen des Rechnungswesens

Abb. 1-2

Teilgebiete und Rechengrößen des Rechnungswesens

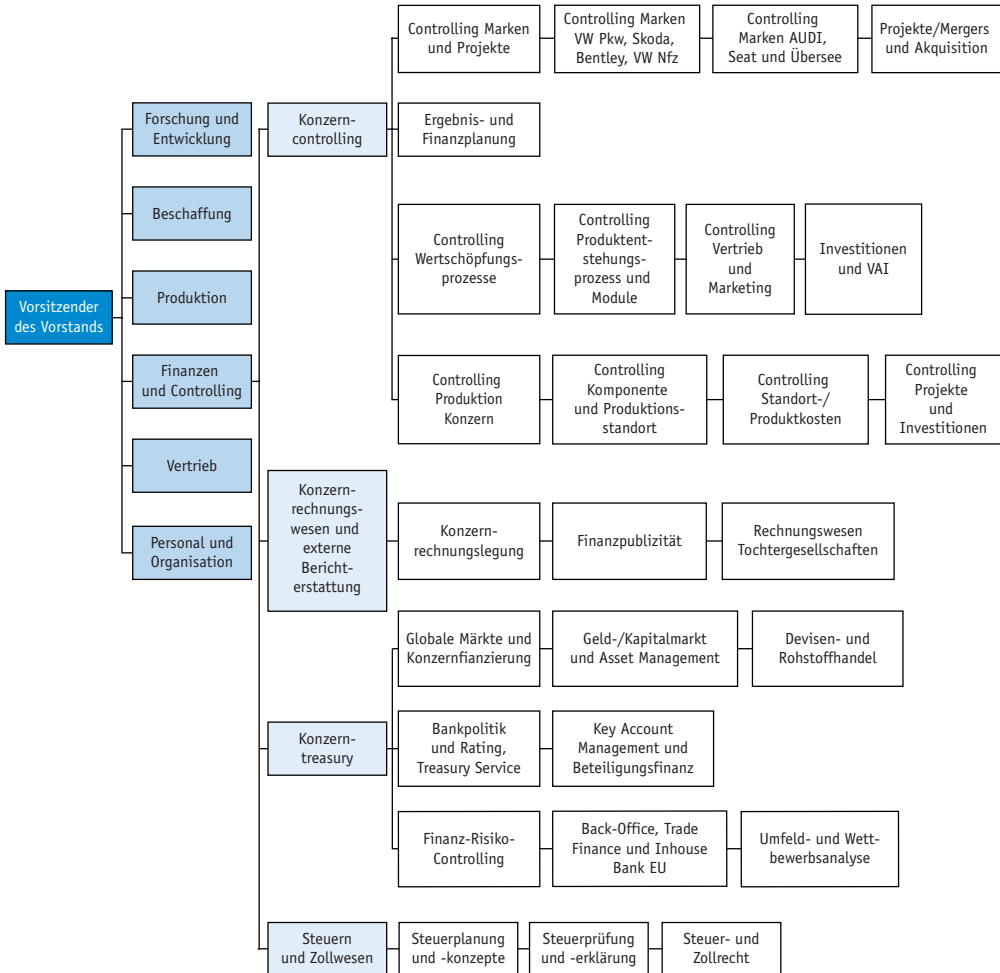


(Quelle: in Anlehnung an Coenberg et al. 2014a, S. 8)



## Praxisbeispiel

## Der Aufbau des Rechnungswesens im Volkswagen Konzern



## Organisation von Finanzen und Controlling im Volkswagen Konzern

Das Profil des Controllings im Volkswagen Konzern hat sich in den vergangenen Jahrzehnten stark verändert – weg von reinen Kostenrechnungsfunktionen und hin zu einem betriebswirtschaftlichen »Service« für das Management. In seiner ursprünglichen Rolle war das Controlling des Volkswagen Konzerns ebenso wie das Controlling anderer Unternehmen mit reinen Kostenrechnungsaufgaben betraut und diente ausschließlich der reinen Informationsversorgung des Managements. Es fungierte als »Registrator«, als der »oberste Kostenrechner« des Unternehmens

und hatte eine Dokumentationsfunktion. Dabei bediente es sich primär der klassischen Instrumente des internen und externen Rechnungswesens. Entsprechend war die Ausrichtung vergangenheitsorientiert und eher kontrollierend als aktiv steuernd. Dadurch übte das Controlling eine passive Rolle aus. Der Beitrag zur Entscheidungsfindung des Managements lag insbesondere auf der Informationsübermittlung im Rahmen des Standard-Reportings.

Fortsetzung auf Folgeseite

### Fortsetzung von Vorseite

Im Laufe der Zeit verlagerten sich die Anforderungen an das Controlling in Richtung einer Koordination der unternehmerischen Planungs- und Kontrollsysteme. Das Controlling entwickelte sich zum »Navigator« des Unternehmens, führte u. a. Soll-Ist-Abweichungen durch und initiierte aktiv entsprechende Korrekturmaßnahmen. Folglich verantwortete es den methodischen »Werkzeugkasten« der Planungs- und Kontrollhilfsmittel. Dadurch trat es aus seiner eher passiven Rolle heraus und war aktiv an der Entscheidungsfindung des Managements beteiligt. Heute beinhaltet das Controlling alle die Entscheidungsunterstützung des Managements umfassenden Funktionen und tritt im Volkswagen Konzern in der Rolle eines »Innovators« auf. Es ist zukunfts- und aktionsorientiert ausgerichtet und tritt als Opponent oder »Sparringspartner des Managements« in Erscheinung. Das ganzheitlich ansetzende Monitoring des Unternehmens und seines Umfelds gehören ebenso zum Aufgabenspektrum des Controllings wie die Erstellung von Sonderanalysen, -auswertungen und Ad-hoc-Berichten. Damit bereitet es die im Unternehmen verfügbaren Informationen in Form von Zahlen auf, führt diese zusammen, kommentiert und berichtet diese, mit Handlungsempfehlungen versehen, an seine Adressaten – primär also an das Management des Unternehmens. Organisatorisch ist das Controlling im Volkswagen Konzern dem Vorstand für Finanzen und Controlling (CFO) zugeord-

net, an den die weltweite Finanzorganisation berichtet. Als Teil der weltweiten Controllingorganisation gliedert sich das Konzerncontrolling in die Abteilungen »Ergebnis- und Finanzplanung«, den divisionalen Bereich »Controlling Marken und Projekte« sowie in die wertschöpfungsorientierten Funktionen »Controlling Wertschöpfungsprozesse«, »Controlling Produktion Konzern«, »Konzern Vertriebscontrolling« sowie »Konzerncontrolling Originalteile«. Daneben existieren in den verschiedenen Unternehmenseinheiten – strukturiert nach Marken/Gesellschaften und Regionen – eigenständige Finanz- und Controllingstrukturen. Diese sind den jeweiligen Finanzvorständen zugeordnet und unterstreichen damit die Eigenständigkeit der jeweiligen Konzerneinheit. In den Marken/Gesellschaften und Regionen erfolgt die Bearbeitung der eher operativ ausgerichteten Controllingthemen. Zwischen dem Konzerncontrolling und dem Controlling der verschiedenen Unternehmenseinheiten findet eine enge Zusammenarbeit und Abstimmung statt. Dadurch ergibt sich in der Aufbauorganisation des Konzerns ein »Dotted-Line-Prinzip«: Zwischen den Bereichen im Konzerncontrolling und den entsprechenden Bereichen in den Marken/Gesellschaften und Regionen ergibt sich eine komplementäre Arbeitsteilung, die somit in einer quasi Matrixstruktur bzgl. einzelner Teilaufgaben im Controlling resultiert. (Quelle: Pötsch, H.-D., 2012, S. 149 ff.)

Kreditgeschäften über Einnahmen/Ausgaben. Der **Erfolgssteuerung** (operativen Steuerung) dienen der Jahresabschluss (Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung) und die Kosten- und Leistungsrechnung.

Während **Auszahlungen** und **Einzahlungen** dabei tatsächliche Zahlungen in Form von Geld (Bargeld, Buchgeld) sind, die den Bestand an flüssigen Mitteln des Unternehmens verändern, führen **Ausgaben** und **Einnahmen** rechtlichen Anspruch auf Finanzmittel herbei. Eine Ausgabe kann, muss aber nicht gleichzeitig Auszahlung sein. Wird Ware eingekauft und bar bezahlt, dann handelt es sich gleichzeitig um eine Auszahlung und um eine Ausgabe. **Aufwendungen** und **Erträge** sind Begriffe für den Wertverzehr bzw. Wertzuwachs im Unternehmen und werden in der Gewinn- und Verlustrechnung gegenübergestellt. Erst wenn Güter tatsächlich im Betriebsprozess verbraucht worden sind, spricht man von Aufwand. Die Kosten- und Leistungsrechnung erfasst **Kosten** und **Leistungen**, die denjenigen Teil des Wertverbrauchs und -zuwachses darstellen, der durch die Erfüllung der spezifischen Aufgaben des Betriebes (Erzeugung und Absatz von Gütern und Leistungen) verursacht wird. In der Kostenrechnung werden alle nicht die Leistungserstellung und -verwertung betreffenden sog. **neutralen Aufwendungen** und **Erträge** ausgeschlossen. Im Folgenden werden die Begriffe Kosten- und Leistungsrechnung sowie Kostenrechnung synonym verwendet. Hierzu gehören alle betriebsfremden, periodenfremden und außerordentlichen Aufwendungen und Erträge, die aber in der Finanzbuchhaltung aufge-

zeichnet werden (z. B. Spekulationsgewinne, Steuernachzahlungen, Verkauf von Produktionsanlagen). Zusätzlich können in der Kostenrechnung **kalkulatorische Kosten** verrechnet werden, die entweder in der Finanzbuchhaltung gar nicht (z. B. kalkulatorische Zinsen, Mieten, Unternehmerlohn) oder in anderer Höhe anfallen (kalkulatorische Abschreibungen) und deshalb auch als sog. Zusatzkosten bzw. Anderskosten bezeichnet werden.

Die unterschiedlichen Rechengrößen werden innerhalb der jeweiligen Rechnungen zu unterschiedlichen Ergebnisgrößen komprimiert (vgl. Abb. 1-2). In der Finanzierungsrechnung werden Einzahlungen und Auszahlungen zu **Cashflows** zusammengefasst, die Auskunft über die Finanzierungskraft bzw. Liquidität des Unternehmens geben. Der Saldo von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ergibt den **Jahresüberschuss**, der eine zentrale Maßgröße des externen Rechnungswesens für den Periodenerfolg liefert. Leistungen und Kosten werden im **Betriebsergebnis** zusammengefasst, das eine zentrale Maßgröße für den betrieblichen Erfolg im internen Rechnungswesen darstellt.

### 1.1.3.1 Buchführung und Jahresabschluss

---

#### Buchführung

Die **Buchführung** übernimmt innerhalb des Rechnungswesens die Aufgabe der Erfassung und Aufbereitung der Zahlenwerte aller festgestellten wirtschaftlich bedeutsamen Geschäftsvorgänge, die zu Veränderungen des Vermögens oder Kapitals eines Unternehmens führen. Die Erfassung erfolgt dabei nach einer systematischen, sachlichen und chronologischen Ordnung, um eine lückenlose Aufzeichnung aller wesentlichen Sachverhalte zu gewährleisten und eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Auswertung zu ermöglichen. Zentrales Element der Buchführung sind Konten, die eine zweiseitige Rechnung von Mehrungen und Minderungen darstellen und diese einzeln und aufsummiert in T-Form mit den Spalten »Soll« und »Haben« gegenüberstellen. Die Konten sind in einer Struktur zusammengefasst (Kontenrahmen und Kontenplan), die eine aussagefähige inhaltliche Auswertung der Geschäftsvorfälle sowie eine Zusammenführung im Rahmen der Bilanz unterstützt. Im Rahmen von Buchungen werden sämtliche betrieblich relevanten Sachverhalte auf den Konten erfasst. Die erfassten Zahlenwerte werden den unterschiedlichen Teilgebieten des Rechnungswesens für eine weitere Auswertung zur Verfügung gestellt.

---

#### Jahresabschluss

Aus der Buchführung werden die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) abgeleitet, welche den **Jahresabschluss** von Kaufleuten (§ 242 Abs. 3 HGB) bilden, der für Kapitalgesellschaften zusätzlich um den Anhang ergänzt wird (§ 264 Abs. 1 HGB). Darüber hinaus ist der Abschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen i. S. d. § 264d HGB i. V. m. § 2 Abs. 5 WpHG um eine Kapitalflussrechnung, einen Eigenkapitalspiegel sowie optional um einen Segmentbericht zu erweitern (§§ 264 Abs. 1, 297 Abs. 1 HGB). Der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, GuV sowie ergänzend der Kapitalflussrechnung, dem Eigenkapitalspiegel und dem Anhang, bildet somit das Ergebnis der Aufzeichnung der Buchführung.

---

#### Aufgaben des Jahresabschlusses

Neben der **Dokumentation** der Geschäftsvorfälle bilden die **Rechenschaftslegung** der Unternehmensleitung gegenüber den am Unternehmen beteiligten Gruppen und die Ermittlung des ausschüttungsfähigen **Periodengewinns** die Hauptaufgaben des Jahresabschlusses. Der Jahresabschluss ermöglicht dem Management, Rechenschaft

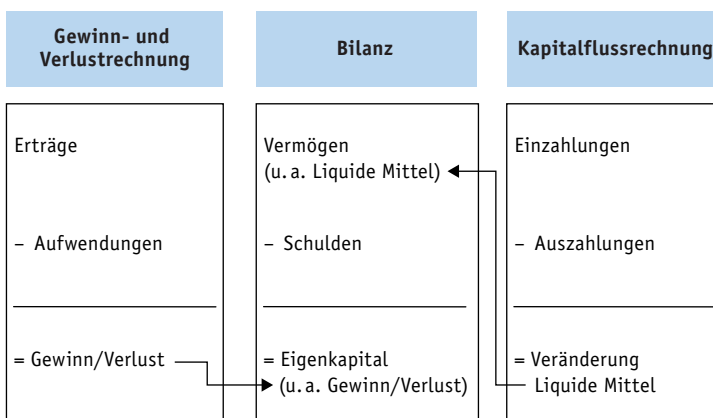
über die Verwendung des eingesetzten Kapitals und über die Qualität der Geschäftsführung, die sich insbesondere in dem während der Periode erwirtschafteten Erfolg ausdrückt, abzulegen. Infolge der Dynamisierung der Umwelt gewinnt die **Informationsfunktion** des Jahresabschlusses mit Informationen zur Lage und Entwicklung des Unternehmens an Bedeutung. Gemäß den Objektivierungsanforderungen des HGB und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) soll der Jahresabschluss dabei allen Interessenten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln (§§ 264 Abs. 2 Satz 1, 297 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Die zeitraumbezogene **GuV** bzw. Erfolgsrechnung ermittelt den Erfolg auf Basis der Darstellung und Saldierung der Erträge und Aufwendungen einer Abrechnungsperiode. Folglich weist die GuV den anhand gesetzlicher Normierungen ermittelten Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag aus. Die Zusammenstellung aller Einzahlungen und Auszahlungen des Unternehmens erfolgt in der **Kapitalflussrechnung (KFR)** bzw. Cashflow-Rechnung, die über die Entwicklung der Liquidität sowie die Ursachen ihrer Veränderung innerhalb der betrachteten Periode informiert. In der zeitpunktbezogenen **Bilanz** erfolgt die Aufzeichnung sämtlicher Kapitalbestände und der Vermögensbestände, die erst in nachgelagerten Perioden zu Aufwand und Ertrag führen. Die Bilanz bildet das Bindeglied zwischen der GuV und der KFR, da sie sowohl den Liquiditäts- als auch den Erfolgssaldo jeweils als globale Größe enthält (vgl. Abb. 1-3). In einem weiteren Sinne wird unter Bilanz oft der gesamte Jahresabschluss, also Bilanz und GuV, ggf. inklusive einer KFR verstanden (Bilanz i. w. S.).

Instrumente des Jahresabschlusses

Abb. 1-3

#### Zusammenhang zwischen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Kapitalflussrechnung



(Quelle: Coenenberg et al., 2014a, S. 21)

---

**Bilanzarten**

Die **Handelsbilanz**, die entweder nach nationalem Recht (Bilanz nach Handelsrecht) oder nach internationalen Standards (IFRS oder US-GAAP) erstellt wird, ist die wichtigste Bilanzart. Hierbei handelt es sich um die Gegenüberstellung von Vermögen (Aktiva) und Schulden (Passiva). Parallel hierzu wird die laufende **Steuerbilanz** erstellt, mit der das steuerpflichtige Einkommen von Unternehmen auf Basis des Ertrags ermittelt wird. Bezieht sich der auf die periodenbezogene Erfolgsermittlung abzielende Jahresabschluss auf ein einzelnes rechtlich abgegrenztes Unternehmen, spricht man von **Einzelbilanz**, die neben der Informationsfunktion insbesondere der Feststellung und Dokumentation rechtlicher Zahlungsansprüche dient. Bezieht sich der Abschluss auf eine gesamte wirtschaftliche Einheit mehrerer rechtlich selbstständiger Unternehmen (Konzern), handelt es sich um eine **Konzernbilanz**, die auf die Vermittlung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausgerichtet ist. Bei dem Einzel- und Konzernabschluss handelt es sich um laufende Abschlüsse, die mindestens einmal im Jahr, ggf. aber auch wie bei börsennotierten Unternehmen quartalsweise, zu erstellen und zu veröffentlichen sind. Von den laufenden Bilanzen sind **Sonderbilanzen** zu unterscheiden, die für spezielle Zwecke zu erstellen sind wie z. B. Liquiditäts- oder Vermögensbilanz. Nach dem Adressatenkreis lassen sich ferner **interne Bilanzen** zur Steuerung des Geschäfts durch die Unternehmensleitung und **externe Bilanzen** zur Information außenstehender Stakeholder unterscheiden.

**1.1.3.2 Kosten- und Leistungsrechnung**

---

**Begriff der Kosten- und Leistungsrechnung**

Die **betriebliche Kosten- und Leistungsrechnung** unterstützt die Unternehmensführung bei der zieladäquaten Steuerung der innerbetrieblichen Leistungserstellungsprozesse durch gezielte Informationsbereitstellung. Die Kosten- und Leistungsrechnung wird dem **internen Rechnungswesen** zugeordnet, da sie sich an interne Informationsadressaten, in erster Linie betriebliche Entscheidungsträger, richtet. Sie stellt ein System dar, das die quantitative, vorwiegend mengen- und wertmäßige Ermittlung, Aufbereitung und Darstellung von wirtschaftlichen Zuständen zu einem Zeitpunkt und von wirtschaftlichen Abläufen während eines Zeitraums übernimmt (vgl. zum Folgenden Coenenberg et al., 2014a, S. 23 ff.). Hierbei bezieht sie sich auf die Rechnungsgrößen Kosten und Leistungen, die jeweils die bewertete, sachzielbezogene Güterentstehung bzw. den Güterverbrauch einer Abrechnungsperiode wiedergeben (vgl. Schweitzer/Küpper, 2011, S. 12 ff.).

---

**Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung**

Die Kosten- und Leistungsrechnung hat zum einen die informatorische Entscheidungsunterstützung und Verhaltenssteuerung durch Plan- und Ist-Informationen als **interne Aufgabe** und die Ermittlung und Dokumentation kostenbezogener Werte als **externe Aufgabe**. Die Aufgaben der Kostenrechnung können so in Planungs-, Kontroll- und Dokumentationsaufgaben unterschieden werden (vgl. Abb. 1-4).

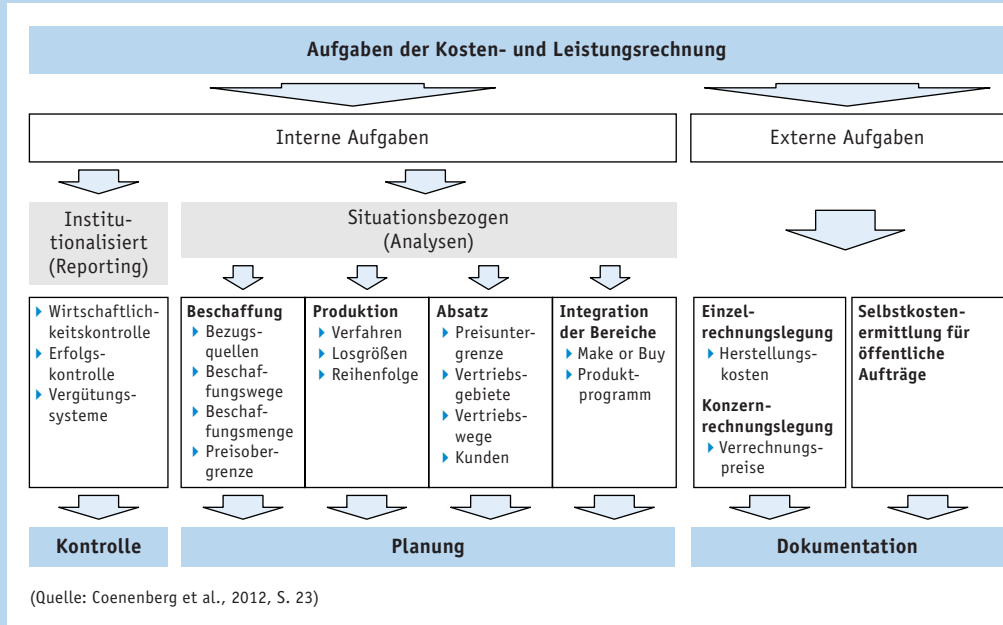
---

**Struktur der Kosten- und Leistungsrechnung**

Die Kostenrechnung ist eine **Zweckrechnung**, d. h. es gibt grundsätzlich keine rechtlich vorgeschriebene Ausgestaltung der Kostenrechnung, sodass es nicht die einzig richtige Kostenrechnung gibt, sondern diese unternehmensspezifisch nach den Planungs-, Kontroll- und Dokumentationsaufgaben auszurichten ist. Die Kostenrechnung gliedert sich nach dem **Informationsziel** üblicherweise in folgende drei

Abb. 1-4

## Aufgaben der Kostenrechnung



Bereiche, wobei mit jeder dieser drei Teilrechnungen eine spezifische Fragestellung verbunden ist:

- ▶ Kostenartenrechnung (**Welche** Kosten sind angefallen bzw. werden anfallen?)
- ▶ Kostenstellenrechnung (**Wo** sind die Kosten angefallen bzw. werden sie anfallen?)
- ▶ Kostenträgerrechnung (**Wofür** sind die Kosten angefallen bzw. werden sie anfallen?)

In der **Kostenartenrechnung** wird zunächst eine möglichst vollständige, exakte und strukturgleiche Erfassung und Gliederung der während der Abrechnungsperiode im Betrieb angefallenen bzw. erwarteten Kosten angestrebt. Gemäß den Rechnungszwecken erfolgt dabei eine Klassifikation in unterschiedliche Kostenarten. Die Kosten können dazu nach verschiedenen Kriterien differenziert werden (vgl. Eisele et al., 2011, S. 799 ff.):

- ▶ Zurechenbarkeit (Einzelkosten als direkte Kosten und Gemeinkosten als indirekte Kosten);
- ▶ Beschäftigungsabhängigkeit (variable und fixe Kosten);
- ▶ Betrieblichen Funktionen (Kosten der Beschaffung, der Produktion, des Absatzes etc.);
- ▶ Art der Kostenerfassung (aufwandsgleiche und kalkulatorische Kosten);