

Rolf Brühl

CONTROLLING

Grundlagen einer
erfolgsorientierten
Unternehmenssteuerung

4. Auflage



Vahlen

Zum Inhalt

Das Wissen um das Messen und die Steuerung des Erfolgs ist eine wesentliche Voraussetzung für das Management im Unternehmen. Im vorliegenden Grundlagenwerk wird in anschaulicher Weise vermittelt, welche Instrumente das Controlling einsetzt, um beide Aufgaben zu erfüllen. So erhält der Leser einen breiten Überblick über den Werkzeugkasten des Controllings, wie er in der Praxis von Controllern eingesetzt wird.

Dabei zeichnet sich das Lehrbuch durch ein klares didaktisches Konzept aus: Auf Basis der im Text integrierten Lernziele wird der Stoff durch viele Übungsbeispiele illustriert. Jedes Kapitel wird durch Kontrollfragen sowie Übungsbeispiele ergänzt und auf die zentralen Begriffe wird durch eine Liste der Schlüsselwörter hingewiesen.

Controlling ist ein Lehrbuch für alle Studierenden und Lehrenden betriebswirtschaftlicher Studiengänge an Universitäten, Fachhochschulen und Berufsakademien sowie Mitarbeiter aus dem Controlling.

Aus dem Inhalt:

- Einführung in das Erfolgscontrolling,
- Ermittlung von Kosten für Kostenstellen, Produkte und Prozesse,
- Entscheidungen über Produkte und Programme sowie Preispolitik,
- Erfolgsplanung und -kontrolle für Unternehmen – Budgets und Verrechnungspreise,
- Erfolgsmessung und -beurteilung sowie Vergütungssysteme.

Zum Autor:

Prof. Dr. Rolf Brühl lehrt Unternehmensethik und Controlling an der ESCP Europe Wirtschaftshochschule (Berlin – Paris – London – Madrid – Turin – Warschau).

Controlling

Grundlagen einer erfolgsorientierten
Unternehmenssteuerung

von

Prof. Dr. Rolf Brühl

4., überarbeitete und erweiterte Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Vorwort

Controlling ist eine umfassende Steuerungsfunktion, die sich in vielen Unternehmen etabliert hat. Im Zentrum der Aufgaben von Controllern stehen umfassende Informations- und Koordinationsaufgaben, um das Management zu unterstützen. Controller schlüpfen dabei in viele Rollen, die vom Zahlenfuchs bis zum Berater des Managements reichen können. Von Controllern wird daher erwartet, dass sie fundierte Kenntnisse im internen Rechnungswesen besitzen, um den monetären Erfolg des Unternehmens zu bestimmen. Ohne diese Kenntnisse ist es nicht möglich, das Management bei Planungen und Kontrollen zu entlasten oder die Funktion als Berater kompetent auszufüllen. Daher werden in diesem Lehrbuch die technischen Fragen des internen Rechnungswesens behandelt, die zum Verständnis von Controlling-Instrumenten unerlässlich sind.

Die Konzentration auf die Erfolgssteuerung in diesem Buch soll jedoch nicht suggerieren, dass darüber hinaus nicht weitere Aspekte für eine erfolgreiche Führung von Unternehmen relevant sind. Der monetäre Erfolg ist jedoch in einer Marktwirtschaft, in der Unternehmen in vielfältiger Weise in Kapital-, Arbeits- und Gütermärkte eingebettet sind, ein wichtiges Kriterium zu ihrer Beurteilung. Wer nicht in der Lage ist, nachhaltige Erfolge zu erwirtschaften, wird kein Vertrauen bei seinen wichtigen Stakeholdern erwerben.

Kaum ein Unternehmen kommt heute ohne ein Bekenntnis zur Nachhaltigkeit aus, ohne dass immer ganz klar ist, was genau darunter zu verstehen ist und wie es sich in der Steuerung des Unternehmens wiederfindet. Ein wesentlicher Grundgedanke der Nachhaltigkeit findet sich in den ökonomischen Konzeptionen der Kapitalerhaltung wieder: Ein monetärer Gewinn soll erst dann ausgewiesen werden, wenn das Kapital – nach Maßgabe der jeweiligen Konzeption – erhalten ist. Dieser Gedanke, welcher in der Forstwirtschaft schon seit Jahrhunderten bekannt ist, dient einer Intergenerationen-Gerechtigkeit, bei der gegenwärtiger Gebrauch von Kapital nicht dessen zukünftigen Gebrauch beeinträchtigen soll. Neben dieser ökonomischen Nachhaltigkeit wird an verschiedenen Stellen im Buch auf die Berücksichtigung von ökologischen und sozialen Zielen in der Steuerung von Unternehmen eingegangen.

Globalisierung und Internationalisierung sind seit vielen Jahren wesentliche Faktoren, die die Unternehmenswelt in Deutschland bestimmen. Unternehmen wachsen insbesondere durch ihre Aktivitäten in dynamischen Märkten, wie dies in den vergangenen Jahren in China beispielhaft der Fall war. Unternehmen setzen verschiedene Strategien der Internationalisierung ein, die sich beispielsweise dadurch unterscheiden, ob sie eigene Tochtergesellschaften gründen, ein geeignetes Unternehmen kaufen oder ein Joint-Venture mit einem lokalen Unternehmen eingehen. Je nach Art der Internationalisierungsstrategie wird das Unternehmen die Strategie implementieren, d. h.,

Controlling als Führungsfunktion, die maßgeblich die Strategie-Implementierung zu betreiben hat, ist durch die Wahl der Internationalisierungsstrategie geprägt. Controlling stellen sich durch diese Internationalisierung der Geschäftstätigkeit eine Reihe von Aufgaben, die sich von einer rein nationalen Tätigkeit unterscheiden. Daher wird in verschiedenen Kapiteln auf diese Auswirkungen hingewiesen.

Der gesamte Text wurde für diese 4. Auflage vollständig überarbeitet, um einige Abschnitte ergänzt und in einigen Abschnitten – insbesondere im 2. Kapitel – gestrafft. Die Literaturhinweise wurden aktualisiert und neuere Literatur hinzugefügt. In allen Kapiteln sind aktuelle empirische Untersuchungen und Forschungsergebnisse zum Controlling aufgenommen worden. Auch sind Unternehmensbeispiele überarbeitet oder durch neue Beispiele ersetzt worden.

Mein Dank gilt vielen, die mich in den letzten Jahren unterstützt haben. Erneut gilt mein Dank den Teilnehmern meiner Veranstaltungen an der ESCP, die wiederum viele Anregungen und Kritik geäußert haben: Eine Reihe von Änderungen in dieser Auflage geht auf sie zurück. Besonderer Dank gilt Philipp Richter, wissenschaftlicher Mitarbeiter an meinem Lehrstuhl, für seine vielfältigen Tätigkeiten bei der Überarbeitung der aktuellen Auflage, hilfreich unterstützt hat auch Carolin Kunze. Ein weiterer Dank gilt meinem Kollege Houdou Basse Mama, der das Kapitel zur markwertorientierten Rechnung kritisch gelesen und kommentiert hat. Dank gilt auch allen, die mich bei den Voraufgaben unterstützt haben: Samira Besic, Marion Festing, Stefanie Friedemann, Michael Hanzlick, Nils Horch, Gabriele Krautschick, Max Kury, Mathias Osann, Ulrich Pape, Mathias Schumann und Thekla Slosarek.

Für die freundliche Aufnahme im Vahlen Verlag und für die angenehme Zusammenarbeit danke ich nicht zuletzt Herrn Thomas Ammon.

Abschließend danke ich all den Lesern und Nutzern dieses Lehrbuchs, die mir ihre Kritik und Anregungen zugesendet haben. Daher freue ich mich, wenn sie diese auch in Zukunft an meine Email-Adresse senden (rb@rolf-bruehl.de). Auf meiner Webseite finden sich weitere Informationen und Materialien zum Buch (www.rolf-bruehl.de). Für Dozenten stehen eine Reihe von Zusatzmaterialien bereit: Neben einem umfangreichen Foliensatz zu allen Kapiteln sind dies eine Datei mit allen Abbildungen des Buches und Übungsaufgaben mit Lösungen zu ausgewählten Kapiteln. Interessierte Dozenten können sie bei mir anfordern (rb@rolf-bruehl.de).

Berlin im Mai 2016

Rolf Brühl

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
1. Kapitel: Einleitung	1
Ziele (2) – Aufbau des Buches (3) – Lernziele (5) – Hilfsmittel (7)	
Teil 1: Einführung in das Erfolgscontrolling	9
2. Kapitel: Rolle des Controllers im Unternehmen	10
Controlling und Management (11) – Zielsystem (15) – Planungssystem (19) – Kontrollsystem (23) – Informationssystem (26) – Controlling im Unternehmen (30) – Instrumente des Controllings (35) – Einflussfaktoren auf das Controllingssystem (39) – Theorien des Controllings (41) – Schlüsselwörter (43) – Kontrollfragen (44)	
3. Kapitel: Erfolgsziele im internen Rechnungswesen	45
Einkommen und Erfolg (46) – Zahlungen und Erfolgsermittlung (49) – Fallbeispiel 1: Zahlungs- und Erfolgswelt (50) – Grundbegriffe des Rechnungswesens (52) – Inflation in der Erfolgsrechnung (59) – Vermögenserhaltung und Erfolgsermittlung (61) – Betriebserfolg in der Kosten- und Erfolgsrechnung (65) – Shareholder-Value und Marktwert (67) – Projekterfolg und Kapitalwert (71) – Zusammenhang zwischen Kapitalwert und Perioden-Erfolg (74) – Systeme im betrieblichen Rechnungswesen (80) – Kosten- und Erfolgsrechnungssysteme (81) – Schlüsselwörter (83) – Kontrollfragen (83) – Mathematischer Anhang: Lücke-Theorem (84) – Übungsaufgaben (85)	
Teil 2: Ermittlung von Kosten für Kostenstellen, Produkte und Prozesse	89
4. Kapitel: Traditionelle Kosten- und Erfolgsrechnung	90
Rechnungszwecke in der Kosten- und Erfolgsrechnung (91) – Die Teilsysteme der Kosten- und Erfolgsrechnung (92) – Aufgabe der Kostenartenrechnung (94) – Einteilungsmöglichkeiten von Kosten (96) – Materialkosten (98) – Kalkulatorische Abschreibungen (100) – Kalkulatorische Zinsen (104) – Kapitaldienst auf finanzmathematischer Basis (107) – Kalkulatorische Wagnisse (108) – Aufgaben der Kostenstellenrechnung (110) – Ablauf der Kostenstellenrechnung (112) – Zurechnung der primären Gemeinkosten auf Kostenstellen (113) – Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen (116) – Fallbeispiel 2: Kostenstellenrechnung (118) – Ermittlung von Kalkulations-sätzen (120) – Aufgabe der Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) (123) – Zuschlagskalkulationen (124) – Schlüsselwörter (127) – Kontrollfragen (128) – Übungsaufgaben (129)	

5. Kapitel: Prozessorientierte Kostenrechnung	131
Veränderte Bedingungen für die Kostenrechnung (132) – Activity-based Costing (134) – Fallbeispiel 3: Activity-based Costing bei Plastim (135) – Konzeption der Prozesskostenrechnung (139) – Prozessorientierte Kalkulation (143) – Fallbeispiel 4: Prozesskostenrechnung für eine Einkaufsstelle (146) – Kritik an den Kalkulationsmöglichkeiten (150) – Schlüsselwörter (152) – Kontrollfragen (152) – Übungsaufgaben (153)	
Teil 3: Entscheidungen über Produkte und Programme sowie Preispolitik	155
6. Kapitel: Deckungsbeitragsrechnung	156
Kritik an der Vollkostenrechnung (157) – Variable und fixe Kosten (159) – Unterschiede zur traditionellen Kostenrechnung (161) – Fallbeispiel 5: Kostenauflösung (162) – Entscheidungsrelevante Informationen (165) – Einzelentscheidung über einen Zusatzauftrag (169) – Bestimmung von Absatz- und Produktionsprogrammen (172) – Fallbeispiel 6: Optimales Absatz- und Produktionsprogramm (174) – Grafische Lösung der Programmplanung (175) – Simplexverfahren als Lösungsmethode (177) – Entscheidungen über Eigenfertigung oder Fremdbezug (183) – Fallbeispiel 7: Eigenfertigung oder Fremdbezug mit einem Engpass (184) – Ermittlung von Preisuntergrenzen für den Absatz (186) – Fallbeispiel 8: Preisuntergrenze für einen Zusatzauftrag mit Engpass (188) – Solldeckungsbeiträge (190) – Fallbeispiel 9: Solldeckungsbudget und -deckungsbeitrag (191) – Schlüsselwörter (192) – Kontrollfragen (192) – Übungsaufgaben (194)	
7. Kapitel: Zielkostenplanung und -kontrolle	197
Besonderheiten eines Zielkostenmanagements (198) – Ermittlung der Zielkosten (201) – Zielkostenbestandteile (205) – Zielkostenspaltung (206) – Fallbeispiel 10: Zielkostenmanagement für einen Kinderwagen (207) – Zielkostenkontrolle (210) – Kritik an den Voraussetzungen eines statischen Modells (217) – Rechnungszwecke einer Lebenszyklusrechnung (218) – Dynamische Zielgrößen und Zielkostenmanagement (219) – Langfristige Preisuntergrenzen (221) – Schlüsselwörter (225) – Kontrollfragen (225) – Übungsaufgaben (226)	
Teil 4: Erfolgsplanung und -kontrolle für Unternehmen – Budgets und Verrechnungspreise	229
8. Kapitel: Erfolgsrechnung	230
Erlösrechnung (231) – Die kurzfristige Erfolgsrechnung (233) – Das Gesamtkostenverfahren auf Vollkostenbasis (235) – Fallbeispiel 11a: Gesamtkostenverfahren auf Vollkostenbasis (235) – Das Umsatzkostenverfahren auf Vollkostenbasis (236) – Fallbeispiel 11b: Umsatzkostenverfahren auf Vollkostenbasis (237) – Der Betriebserfolg in der Deckungsbeitragsrechnung (238) – Fallbeispiel 11c: Umsatzkostenverfahren auf Teilkostenbasis	

(einstufige Deckungsbeitragsrechnung) (239) – Kritik an der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung (241) – Die Entwicklung zur mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung (242) – Fallbeispiel 11d: Umsatzkostenverfahren auf Teilkostenbasis (mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung) (243) – Erfolgsrechnung im internationalen Unternehmen (244) – Auswertungen mit Hilfe der Break-Even-Analyse (249) – Schlüsselwörter (251) – Kontrollfragen (251) – Übungsaufgaben (252)

9. Kapitel: Budgets und Plankostenrechnung 254

Budgets und Funktionen von Budgets (255) – Verantwortungsbereiche (257) – Aufbau der Plankosten- und Erfolgsrechnung (259) – Erlösplanung (261) – Organisatorische Voraussetzungen der Kostenplanung (263) – Kostenplanung (266) – Planung der Faktorpreise (267) – Methoden der Kostenplanung (270) – Einzelkostenplanung (271) – Gemeinkostenplanung (273) – Plankalkulation (276) – Operatives Budgetsystem (278) – Fallbeispiel 12: Budgetsystem der Gartenfreund AG (278) – Koordination der Budgetierung (289) – Schlüsselwörter (291) – Kontrollfragen (291) – Übungsaufgaben (292)

10. Kapitel: Budgetkontrolle und Abweichungsanalyse 295

Zwecke der Kostenkontrolle (296) – Kontrolle in der starren Plankostenrechnung (298) – Kontrolle in der flexiblen Plankostenrechnung (299) – Fallbeispiel 13: Kostenkontrolle bei der Gartenfreund AG (301) – Kontrolle der Prozesskosten (306) – Abweichungen höherer Ordnung in der Abweichungsanalyse (313) – Differenziert kumulative Methode (316) – Fallbeispiel 14: Kostenabweichungsanalyse in einer Fertigungskostenstelle (316) – Kumulative Methode (319) – Alternative Methode (322) – Differenziert kumulative Methode auf Min-Basis (323) – Kostensenkungspotenzial und Abweichungsanalyse (325) – Vergleich der Methoden (327) – Schlussbemerkung (329) – Abweichungsanalyse der Erlöse (Symptomanalyse) (329) – Fallbeispiel 15: Erlösabweichungen bei der Gartenfreund AG (331) – Erlösanalyse mit der Ursachenanalyse (334) – Schlüsselwörter (338) – Kontrollfragen (338) – Übungsaufgaben (340)

11. Kapitel: Verrechnungspreise 343

Divisionale Organisationsstruktur und Erfolgsrechnung (344) – Fallbeispiel 16: Entscheidungsautonomie und Suboptimierung (345) – Verrechnungspreis und Profit-Center (346) – Rechnungszwecke von Verrechnungspreisen (349) – Methoden der Verrechnungspreisbildung (350) – Grenzkostenorientierte Verrechnungspreise (352) – Vollkostenorientierte Verrechnungspreise (357) – Knappheitsorientierte Verrechnungspreise (361) – Marktpreisorientierte Verrechnungspreise (363) – Verrechnungspreise auf Basis von Verhandlungen (366) – Verrechnungspreise in internationalen Konzernen (368) – Standardmethoden des Fremdvergleichs (371) – Verrechnungspreise in der Praxis (375) – Schlüsselwörter (377) – Kontrollfragen (377) – Übungsaufgaben (379)

Teil 5: Erfolgsmessung und -beurteilung sowie Vergütungssysteme	381
12. Kapitel: Marktwertorientierte Rechnung	382
Gründe für die Entwicklung zum Shareholder-Value (383) – Börsenkurs und Marktwert (385) – Bestimmung des Unternehmenswerts (389) – Zahlungssalden (Cashflows) (392) – Fallbeispiel 17: Kapitalflussrechnung und freier Cashflow (394) – Der Restwert (397) – Kapitalkosten des Unternehmens (401) – Kosten des Fremdkapitals (403) – Eigenkapitalkosten und Kapitalmarktmodell (406) – Capital Asset Pricing Model (409) – Risikoadjustierte Eigenkapitalkosten (412) – Bestimmung des Marktwertes des Eigenkapitals (414) – Fallbeispiel 18: Entity- und Equity-Methode und die Kapitalstruktur (415) – Entscheidungen auf Basis der gewichteten Kapitalkosten (418) – Schlüsselwörter (420) – Kontrollfragen (420) – Übungsaufgaben (421)	
13. Kapitel: Kennzahlen und Balanced Scorecard	423
Von Kennzahlen zum Performance Measurement (424) – Kennzahlenarten (425) – Erfolgsanalyse (427) – Erfolgsquellen (430) – Beurteilung der Erfolge von Auslandstöchtern (433) – Rentabilitätsanalyse (435) – Betriebsrentabilität (440) – Return on Investment zur Steuerung von Profit-Center (441) – Residuale Erfolg (443) – Economic Value Added (445) – Market Value Added (448) – Zwecke der Balanced Scorecard (450) – Zielgrößen in der Balanced Scorecard (451) – Aufbau der Balanced Scorecard (452) – Balanced Scorecard und Strategiekarten (458) – Balanced Scorecard und Nachhaltigkeit (461) – Schlüsselwörter (462) – Kontrollfragen (462) – Übungsaufgaben (464)	
14. Kapitel: Erfolgsorientierte Vergütungssysteme	465
Managementvergütung im Zwielficht (466) – Aufgaben von und Anforderungen an Vergütungsinstrumente (469) – Managementhierarchie und Vergütung (472) – Instrumente für variable Vergütung (475) – Kennzahlen und jährliche variable Vergütung (Bonus) (478) – Economic Value Added als Basis der Vergütung (481) – Bonusbank als Vergütungsmodell (484) – Gestaltungsvariablen der aktienbasierten Vergütung (487) – Das absolute Modell der Aktienoption (490) – Das relative Modell der Aktienoption (492) – Instrumente der Vergütung auf Basis von Aktienkursen (495) – Rechtlicher Rahmen für Aktienoptionsprogramme (497) – Verbreitung von Aktienoptionsprogrammen und Tendenzen (499) – Beurteilung von Aktienoptionen als Vergütungsinstrument (500) – Schlüsselwörter (502) – Kontrollfragen (502) – Übungsaufgaben (503)	
Glossar	505
Literaturverzeichnis	531
Stichwortverzeichnis	561

1. Kapitel: Einleitung

„Lesen ist ein bloßes Surrogat des eigenen Denkens. Man läßt dabei seine Gedanken von einem Andern am Gängelbande führen.“ (Arthur Schopenhauer, 1988, S. 436)

„Grau ... ist alle Theorie.“ (Johann Wolfgang Goethe, 1999, S. 87)

Sollten Sie SCHOPENHAUERS Zitat für kontraproduktiv und dem Verkauf des Buches nicht förderlich halten, kann ich Sie beruhigen: Der Mann hat Recht. Und für Lehrbücher ist dies auch durchaus berechtigt. Verfasser von Lehrbüchern führen ihre Leser voller Verantwortung am Gängelband und hoffentlich zu deren Nutzen. Dieses einleitende Kapitel dient dazu, das Gängelband etwas näher zu erläutern, um die verschiedenen Schritte und Hilfsmittel, die im Buch zu finden sind, besser zu verstehen. Es ist gleichzeitig Ihre Bedienungsanleitung für dieses Lehrbuch.

Controlling ist im Wesentlichen in der Praxis entstanden, erst später ist es an Hochschulen als eigenständige Disziplin entwickelt worden. Daher gibt es eine große Bandbreite an Aufgaben und Konzepten, die in der Praxis zu finden sind. Grau ist aus diesem Grund eher die Praxis, in der Theorie herrscht eher das Schwarz-Weiß-Schema vor. In diesem Lehrbuch wird der finanzielle Erfolg von Unternehmen als die wesentliche Zielsetzung des Managements und damit des Controllings ausgewählt. Durch diese Konzentration auf einen Aspekt der Controllingtätigkeit werden andere Aspekte ausgeblendet (schwarz-weiß): hoffentlich mit dem Gewinn aller Leser, in einem Gebiet zusammenhängende Kenntnisse erworben zu haben.

Warum wird gerade der Erfolg als wichtigstes Ziel gewählt? Nach wie vor steht im Zentrum der meisten Tätigkeiten in Controlling-Abteilungen die Planung und Kontrolle von Erfolgen. In seinen verschiedenen Formen und Varianten ist er Anlass für Diskussionen und Neuentwicklungen wie z. B. den stark durch den Kapitalmarkt geprägten Shareholder-Value-Konzepten. Das Erfolgscontrolling ist somit eine Kernaufgabe des Controllings, welche in diesem Buch in allen ihren Facetten beleuchtet werden soll.

Lernziele

Nach der Lektüre des Kapitels sollten Sie über Folgendes Bescheid wissen:

- Lernziel 1: Für wen das Buch geeignet ist. (2)
- Lernziel 2: Was Sie in diesem Buch erwartet. (3)
- Lernziel 3: Dass es eine Reihenfolge der Kapitel gibt, die Sie einhalten sollten. (5)
- Lernziel 4: Was Lernziele sind und wie sie im Buch eingesetzt werden. (6)
- Lernziel 5: Welchen Schwierigkeitsgrad Sie erwarten können. (7)
- Lernziel 6: Welche Hilfsmittel gegeben werden, um den Stoff zu lernen und sich im Buch zu orientieren. (7)

Ziele

Ziel dieses Buches ist es, einen grundlegenden Text vorzulegen, der die wichtigsten Techniken und Instrumente des Erfolgscontrollings darstellt, analysiert und beurteilt. Da der Teufel auch beim Controlling im Detail steckt, ist es unabdingbar, technische Details im Fachgebiet zu kennen und zu beherrschen. Allerdings ist dieses Buch nicht nur für Spezialisten oder solche, die es werden wollen, im Feld Controlling gedacht, sondern auch für diejenigen, die nicht ihre Karriere im Controlling sehen, ist es nützlich, Kenntnisse hierüber zu haben. Führungskräfte aller Hierarchieebenen werden im täglichen Geschäft mit vielen Instrumenten des Controllings konfrontiert. Für sie ist es beispielsweise sinnvoll, die Technik zu kennen, mit der sie gemessen werden.

Auch wenn es immer wieder Diskussionen über Begriff und Konzeption des Controllings gibt, sind die Aufgaben in Unternehmen von einer fast unberührten Konstanz. Controller sind maßgeblich für die Planung und Kontrolle des Erfolges ihrer Unternehmen verantwortlich. Erfolg ist ein schillernder Begriff, der verschiedene Erfolgskonzepte umfasst, die sich über alle Planungsebenen erstrecken können.

Betrachtet wird der Erfolg in seinen verschiedenen Facetten des internen Rechnungswesens, besonderer Schwerpunkt liegt auf der Kosten- und Erfolgsrechnung und den Techniken, die für verschiedene Controlling-Instrumente wie z. B. der Budgetierung nutzbar gemacht werden.

Wenn Technik des Controllings behandelt werden soll, dann sind Kenntnisse in den Systemen des internen Rechnungswesens zu vermitteln. Ohne diese Kenntnisse ist ein vertieftes Verständnis von Controlling nicht möglich.

Die praktischen rechentechnischen Probleme im Controlling stehen daher im Mittelpunkt dieses Lehrbuchs, denn sie sind Ausgangspunkt für viele Probleme, welche im Controlling diskutiert werden. Die Auswahl der dargestellten Probleme und Lösungsvorschläge folgt einem einfachen Leitbild: so viel Theorie wie nötig, so viel Praxis wie möglich. Es sollen die in der Praxis eingesetzten Methoden und Verfahren analysiert und diskutiert werden. Eine Diskussion findet im Lichte theoretischer Erkenntnisse statt, die auch zu Vorschlägen für weiterentwickelte Instrumente führen. Auch wenn solche Instrumente (noch) nicht häufig in der Praxis anzutreffen sind, ist mit ihrer Hilfe zu erkennen, welchen Beschränkungen einfache aber weit verbreitete Methoden unterliegen. Ihre Darstellung hat daher einen didaktischen Wert und ist somit sinnvoll.

Lernziel 1:

Für wen das Buch geeignet ist.

Adressaten dieses Buches sind:

- Studenten an Universitäten, Fachhochschulen und Berufsakademien in Diplom-Studiengängen, Bachelor- oder Master-Programmen insbesondere Teilnehmer an MBA-Programmen,

- Mitarbeiter in Unternehmen, die im Controlling tätig sind oder sich für das Controlling interessieren.

Wenn Sie sich nicht im Controlling spezialisieren wollen, trotzdem einige Grundkenntnisse erwerben möchten, bietet sich eine Auswahl an Kapiteln an. Daher sollten Sie den Aufbau des Buches kennen.

Aufbau des Buches

Der Inhalt dieses Buches deckt sich mit typischen angelsächsischen Lehrbüchern zum Cost Accounting oder Management Accounting, mit der Einschränkung, dass Verfahren der Investitionsrechnung nicht explizit behandelt werden. Die Reihenfolge der Kapitel folgt einer einfachen Logik der Darstellung des internen Rechnungswesens und des Controllings. Es richtet sich im Wesentlichen nach bestimmten Aufgaben, die durch das interne Rechnungswesen zu erfüllen sind.

Lernziel 2:

Was Sie in diesem Buch erwartet.

Das Buch besteht aus fünf Teilen:

1. Einführung in das Erfolgscontrolling,
2. Ermittlung von Kosten für Kostenstellen, Produkte und Prozesse,
3. Entscheidungen über Produkte und Programme sowie Preispolitik,
4. Erfolgsplanung und -kontrolle für Unternehmen – Budgets und Verrechnungspreise sowie
5. Erfolgsmessung und -beurteilung sowie Vergütungssysteme.

Im ersten Teil wird in das Thema eingeführt und gleichzeitig die Basis für die folgenden vier Teile gelegt und es werden die wichtigsten Konzepte des Controllings und des internen Rechnungswesens vorgestellt. Es sollen Antworten auf zentrale Fragen gegeben werden, wie z. B. welche Aufgaben ein Controller im Unternehmen hat und welche unterschiedlichen Möglichkeiten es im Unternehmen gibt, Erfolge zu ermitteln.

Im zweiten Teil werden die wichtigsten Teilsysteme der **Kostenrechnung** beschrieben, um die Kosten für Kostenstellen, Produkte und Prozesse zu ermitteln. Die grundlegenden Techniken der Kostenrechnung werden an der traditionellen und der prozessorientierten Kostenrechnung gezeigt. Kosten sind ein wichtiger Baustein des Erfolges, der z. B. für Entscheidungen gebraucht wird.

Im dritten Teil sollen daher wichtige **Entscheidungen** betrachtet werden wie z. B. eine optimale Programmentscheidung oder die Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug. Da Entscheidungen eng mit Teilkostenrechnungen verbunden sind, wird die Deckungsbeitragsrechnung erläutert. Kosten dienen auch der Unterstützung preispolitischer Entscheidungen, die in den Kapiteln zur Deckungsbeitragsrechnung und zur Zielkostenplanung und -kontrolle erörtert werden.

Der vierte Teil widmet sich der **Planung und Kontrolle von Erfolgen**. In vier Kapiteln werden jeweils die Schwerpunkte auf die Aspekte der Erfolgsrechnung, der Kostenplanung, der Kostenkontrolle und der Verrechnungspreise gelegt.

Teil 1 Einführung in das Erfolgscontrolling		
<i>2. Kapitel Rolle des Controllers im Unternehmen</i>		<i>3. Kapitel Erfolgsziele im internen Rechnungswesen</i>
Teil 2 Ermittlung von Kosten für Kostenstellen, Produkte und Prozesse		
<i>4. Kapitel Traditionelle Kosten- und Erfolgsrechnung</i>		<i>5. Kapitel Prozessorientierte Kostenrechnung</i>
Teil 3 Entscheidungen über Produkte und Programme sowie Preispolitik		
<i>6. Kapitel Deckungsbeitragsrechnung</i>		<i>7. Kapitel Zielkostenplanung und -kontrolle</i>
Teil 4 Erfolgsplanung und -kontrolle für Unternehmen – Budgets und Verrechnungspreise		
<i>8. Kapitel Erfolgsrechnung</i>		<i>9. Kapitel Budgets und Plankostenrechnung</i>
<i>10. Kapitel Budgetkontrolle und Abweichungsanalyse</i>		<i>11. Kapitel Verrechnungspreise</i>
Teil 5 Erfolgsmessung und -beurteilung sowie Vergütungssysteme		
<i>12. Kapitel Marktwertorientierte Rechnung</i>		<i>13. Kapitel Kennzahlen und Balanced Scorecard</i>
<i>14. Kapitel Erfolgsorientierte Vergütungssysteme</i>		

Übersicht 1: Aufbau des Buches

Im abschließenden fünften Teil steht die **Erfolgsmessung und -beurteilung** im Mittelpunkt, daher werden die in den letzten Jahren zunehmend verbreiteten **Shareholder-Value-Konzepte** in einem eigenen Kapitel behandelt. Die typischen finanziellen **Kennzahlen** werden neben der **Balanced Scorecard**, die nicht nur finanzielle Informationen enthält, analysiert. Den Abschluss dieses Kapitels bilden die erfolgsorientierten **Vergütungssysteme**.

**Lern-
ziel 3:**

Dass es eine Reihenfolge der Kapitel gibt, die Sie einhalten sollten.

Reihenfolge

Die fünf Teile bauen zum Teil aufeinander auf. Sie benötigen das Wissen aus dem jeweiligen Teil davor, um die einzelnen Kapitel zu verstehen. Dies liegt auch daran, dass in einigen Kapiteln jeweils ein System der Kosten- und Erfolgsrechnung behandelt wird. Wenn Sie sich beispielsweise im dritten Teil über Entscheidungen informieren wollen, sollten Sie wissen, wie der Verrechnungsgang in einer Kostenrechnung ist; dies wird im zweiten Teil dargestellt (im vierten Kapitel zur traditionellen Kosten- und Erfolgsrechnung). Eine Reihenfolge ist natürlich von Ihren Vorkenntnissen abhängig. Wenn Sie bereits Kenntnisse im internen Rechnungswesen haben, dann prüfen Sie sich einfach anhand der Kontrollfragen und den Übungen am Ende des jeweiligen Kapitels. Sollten Sie Lücken in Ihrem Wissen feststellen, so können Sie anhand der Verzeichnisse leicht die entsprechenden Stellen im Buch finden, die über das von Ihnen gewünschte Gebiet informieren.

Lernziele

Zweck von Lernzielen ist es, Ihnen klar zu machen, welche Kenntnisse Ihnen vermittelt werden. Grob werden drei Stufen von Kenntnissen unterschieden:

1. Faktenwissen (Beschreibung),
2. Methodenwissen (Ursache-Wirkung/Mittel-Ziel) und
3. Beurteilungswissen (bezieht sich auf die 2. Stufe).

Faktenwissen gibt Antwort auf die Frage, was in der Realität vorhanden ist. Es ist die erste Stufe der Erkenntnis und zwingende Voraussetzung für die nächsten Stufen. Sie können mit einer Beschreibung (Deskription) allerdings noch keine Probleme lösen. Wer ein Managementproblem erklären will, muss über die Beschreibung hinausgehen.

Er benötigt Wissen darüber, wie die wesentlichen Faktoren des Problems zusammenhängen (**Methodenwissen**). Wenn Sie die Kosten in einem Werk senken wollen, dann müssen Sie wissen, welche Einflussgrößen die Kosten im Werk verändern. Ihre Untersuchungen zeigen beispielsweise, dass die Kosten (Wirkung) immer dann steigen, wenn die Anzahl der hergestellten Stücke (Ursache) steigt. Nun ist dies zwar eine interessante Erkenntnis, allerdings werden Sie kaum Ihre Produktionsmenge verringern (Mittel) wollen, um die Kosten zu senken (Ziel). Sie werden also nach anderen Mitteln suchen, um ihre Kosten zu senken. Besonders beliebt, weil schnell wirkend, ist die Senkung der Beschaffungspreise (Mittel) zur Kostensenkung (Ziel). Die meisten eingesetzten Methoden in der Betriebswirtschaftslehre setzen eigentlich Wissen über die Ursache-Wirkungsbeziehungen voraus, denn erst, wenn sie bekannt sind, können sie als Mittel eingesetzt werden, um die Ziele zu erreichen.

Dies betrifft das „Wie“, denn Sie sollen Methoden und Instrumente des Controllings und internen Rechnungswesens anwenden können. Sie sollten aber mehr als das können: Sie sollten verstehen, warum bestimmte Methoden und Instrumente eingesetzt werden. Die Voraussetzungen von Methoden zu kennen, ist für die Interpretation ihrer Ergebnisse unerlässlich.

Sie werden schnell feststellen, dass es nicht nur eine Methode gibt, um ein Problem zu lösen, sondern meist eine Vielzahl. Sie müssen daher eine Entscheidung treffen, welche Methode Sie anwenden wollen. Sie benötigen Wissen darüber, wie gut die Methoden für Ihre Zwecke geeignet sind. Dies nenne ich **Beurteilungswissen**. Für Beurteilungswissen ist die souveräne Beherrschung der Methoden Voraussetzung. Erst wenn Sie die Methoden kennen und können, sind Sie in der Lage, eine Entscheidung zu treffen. Zwecke spielen für die Frage, ob eine Methode gut geeignet ist, eine herausragende Rolle. Ohne Kenntnis der Zwecke können Sie keine Beurteilung abgeben. Wenn Sie dieses Buch aufmerksam studieren, werden Sie bemerken, dass für jede Methode angegeben wird, worin ihr spezieller Zweck besteht.

Ein übergeordnetes Lernziel dieses Buches ist es, Methoden und Instrumente so zu analysieren, dass deren Zweck klar ist und daraufhin eine Beurteilung möglich ist. Eine Methode ist daher auch nicht gut oder schlecht, sie ist zweckgerecht oder für den Zweck nicht geeignet.

Lernziel 4:

Was Lernziele sind und wie sie im Buch eingesetzt werden.

Um im Buch kenntlich zu machen, welche Lernziele angestrebt werden, steht am **Anfang jeden Kapitels** eine Liste der Lernziele. Aus der Beschreibung können Sie entnehmen, welche Lernziele für einzelne Teilgebiete angestrebt werden. In der folgenden Liste sind für die drei Wissensstufen typische Beschreibungen enthalten.

Wissensstufen		Beschreibungen
1. Faktenwissen	⇒	Nennen, beschreiben, kennen
2. Methodenwissen	⇒	Erläutern, erklären, begründen
3. Beurteilungswissen	⇒	Beurteilen, diskutieren, Vor- und Nachteile erläutern

Darstellung 1: Wissensstufen und Beschreibungen

Mithilfe dieser Liste können Sie auch erkennen, welcher Schwierigkeitsgrad auf Sie zukommt.

Schwierigkeitsgrad, Vorkenntnisse

Wie oben angedeutet, ist der Zweck dieses Buches, Sie mit den wichtigsten Konzepten und Techniken im Controlling vertraut zu machen. Als Leitgedanke dient mir dabei „so viel Theorie wie nötig, so viel Praxis wie möglich“, denn frei nach KANT ist nichts so praktisch wie eine gute Theorie. Was eine gute Theorie ist, lässt sich leider nicht so eindeutig beantworten. Ein Grund dafür ist, dass es in jeder Disziplin unterschiedliche Auffassungen gibt, wie diese Wissenschaft zu betreiben ist. Dies gilt auch für das Controlling, wo eine Reihe unterschiedlicher Controlling-Ansätze diskutiert wird. Neben einem traditionellen Ansatz, der in der Neoklassik begründet ist, wird zunehmend von institutionsökonomischen Ansätzen Gebrauch gemacht. Die formalen Modelle insbesondere der Prinzipal-Agenten-Theorie werden auf viele Probleme des Controllings angewendet, die unter dem Aspekt der Verhaltenssteuerung untersucht werden. Neben diesen institutionsökonomischen Theorien beschäftigen sich verhaltenswissenschaftliche Ansätze mit dem Verhalten von Managern und Mitarbeitern im Controlling. Da diesem Lehrbuch eine traditionelle Sichtweise zugrunde liegt, wird auf ausgewählte Ergebnisse dieser Ansätze in speziellen Textboxen hingewiesen, die **Forschungsreport** genannt werden.

Lernziel 5:

Welchen Schwierigkeitsgrad Sie erwarten können.

Wie schwierig Sie einzelne Kapitel empfinden, hängt auch von Ihren Vorkenntnissen ab. Der Text ist so abgefasst, dass ihn Lernende mit unterschiedlichen Vorkenntnissen erarbeiten können. In meinen Veranstaltungen stelle ich insbesondere zwei zentrale Probleme der Studierenden fest:

1. Das Vorwissen beinhaltet Konzepte, die in einer Veranstaltung für Fortgeschrittene in Frage gestellt werden.
2. Der Vergleich von Methoden führt zu unterschiedlichen Ergebnissen, so lassen sich z. B. mit den Zuschlagskalkulationen verschieden hohe Selbstkosten ermitteln (Es muss doch ein richtiges Ergebnis geben!).

Wie kann man diesen Schwierigkeiten begegnen? In diesem Lehrbuch werden verschiedene Hilfsmittel eingesetzt, um diese Probleme, wenn auch nicht gänzlich abzustellen, so doch abzumildern.

Lernziel 6:

Welche Hilfsmittel gegeben werden, um den Stoff zu lernen und sich im Buch zu orientieren.

Hilfsmittel

Die **Lernziele** habe ich Ihnen schon vorgestellt, sie sind zentraler Bestandteil jeder Didaktik. Lesen Sie sie aufmerksam durch, Sie wissen dann, was das Kapitel für Kenntnisse vermitteln soll. Und damit Sie sie nicht vergessen,

sind die Ziele nicht nur zu Beginn jeden Kapitels aufgelistet, sondern in den Text integriert.

In den Kapiteln wird mithilfe einfacher **Beispiele** oder umfangreicher **Fallbeispiele** die jeweilige Materie illustriert. Rechnen Sie diese Beispiele nach, Sie werden sonst nur oberflächliches Wissen ansammeln. Ob Sie die dargestellten Techniken beherrschen, können Sie am Ende jeden Kapitels mit Hilfe von **Übungsaufgaben** überprüfen. Sie finden hierzu auf meiner Webseite (www.rolf-bruehl.de), sowie unter www.vahlen.de/16416390 die **Lösungen**.

In den einzelnen Kapiteln sind **Unternehmensbeispiele** eingestreut, die die angesprochenen Controlling-Instrumente illustrieren sollen. Um den Stellenwert einzelner Instrumente in der Praxis näher zu beleuchten, finden Sie eine Reihe **empirischer Untersuchungen** zu verschiedenen Phänomenen des Controllings.

Insbesondere Anfänger und Neulinge im Controlling verzweifeln über die vielen unbekanntenen Begriffe.

- Abhilfe soll eine Liste der **Schlüsselwörter** schaffen, welche die wichtigsten Begriffe, die im Kapitel erläutert werden, aufzeigen. Jedem Schlüsselwort folgt eine Zahl in Klammern, welche auf die Seite verweist, auf der das Schlüsselwort definiert wird.
- Alle Wörter in der Liste der Schlüsselwörter sind im **Glossar** am Ende des Buches enthalten, welches alphabetisch wie ein Lexikon aufgebaut und mit Querverweisen zwischen den Schlüsselwörtern versehen ist. Sie finden dieses Glossar auf meiner Webseite (www.rolf-bruehl.de), sowie unter www.vahlen.de/16416390.
- Einen weiteren Einstieg in den Text bieten die **Englischen Schlüsselwörter zum Glossar**, die für Leser gedacht sind, die von einem englischen Fachbegriff ausgehen. Sie werden auf das Stichwort im Glossar verwiesen.
- Im abschließenden **Stichwortverzeichnis** finden Sie weitere Fundstellen im Buch, in denen die Schlüsselwörter verwendet werden. Ein Seitenverweis ist fett gedruckt und gibt die Seite im Glossar an, wo das Schlüsselwort definiert ist. Darüber hinaus finden sich im Stichwortverzeichnis weitere Stichwörter, die den Inhalt des Buches erschließen.

Wer kontrollieren will, ob er den Inhalt des Kapitels erfasst hat, für den sind am Ende eines jeden Kapitels **Kontrollfragen** aufgelistet. Lücken, die Sie in Ihrem Wissen erkennen, lassen sich so schnell erkennen. Kontrollfragen eignen sich gut für eine Wiederholung des Stoffes.

Teil 1

Einführung in das Erfolgscontrolling

Im ersten Teil werden Sie in das Controlling und das interne Rechnungswesen eingeführt. Die zwei Kapitel dieses Teils sind Voraussetzung für die folgenden Kapitel des Buches.

2. Kapitel: Rolle des Controllers im Unternehmen (10)

3. Kapitel: Erfolgsziele im internen Rechnungswesen (45)

Im zweiten Kapitel werden die Aufgaben des Controllings in einem System der Unternehmensführung entwickelt. Es wird klar herausgearbeitet, welche Informationsaufgaben das Controlling zur Planung, Steuerung und Kontrolle des Erfolges hat. Da Informationen zweckbezogen sind, wird bereits in diesem Kapitel auf den zentralen Stellenwert von Rechnungszwecken hingewiesen. Das dritte Kapitel soll Ihnen einen ersten Überblick verschaffen, welche unterschiedlichen Erfolge im Rechnungswesen gemessen werden. Für einen Anfänger ist dies sicherlich das schwierigste Kapitel, da die Vielzahl an Konzepten im Rechnungswesen schwer zu überschauen ist. Es ist daher auch ratsam, dieses Kapitel nach der Lektüre der späteren Kapitel noch einmal durchzuarbeiten.

2. Kapitel: Rolle des Controllers im Unternehmen

„In practice, people with the title of controller have functions that are, at one extreme, little more than bookkeeping and, at the other extreme, de facto general management.“
(Robert N. Anthony, 1965, S. 28)

„Controlling ist heute ein unterstützendes Subsystem der Führung, das Planung, Kontrolle sowie Informationsversorgung koordiniert.“ (Péter Horváth, 1978, S. 202)

Controlling ist ein Fachgebiet, das sich in der Praxis entwickelt hat. Erst spät wurde diese Entwicklung in der Wissenschaft aufgegriffen und zunehmend als eigenständiges Gebiet etabliert. Als wichtigste Grundlage gilt dabei das Rechnungswesen und hierbei besonders das interne Rechnungswesen. So ist es nicht verwunderlich, dass auch heute noch das Rechnungswesen als wichtiges Tätigkeitsfeld der Controller gilt. Eine ähnliche Entwicklung lässt sich an der Gründung von Lehrstühlen an Hochschulen beobachten: Häufig sind die Lehrstühle für Rechnungswesen der Ausgangspunkt gewesen.

Erst später wurde die Koordination als wichtige Aufgabe des Controllings untersucht, sie wird inzwischen im deutschsprachigen Raum als unabdingbare Aufgabe des Controllings betrachtet.

In diesem Kapitel soll aufgezeigt werden, welche Aufgaben das Controlling im Unternehmen hat. Es werden daher die wichtigsten Teilsysteme der Führung beschrieben, insbesondere die Ziele, Planung, Kontrolle und das Informationssystem. Die Beschreibung dient dazu, den Rahmen aufzuzeigen, in dem sich die folgenden Kapitel bewegen werden.

Lern- ziele

Nach der Lektüre des Kapitels sollten Sie Folgendes können:

- Lernziel 1: Führungsaufgaben unterscheiden und sie zur Analyse des Führungssystems verwenden. (12)
- Lernziel 2: Verschiedene Zieldimensionen bilden und deren Relevanz für das Controlling einschätzen. (17)
- Lernziel 3: In drei Planungsebenen gliedern und deren spezielle Planungsprobleme beschreiben. (21)
- Lernziel 4: Verschiedene Formen der Ergebniskontrolle unterscheiden und ihre Einsatzschwerpunkte kennen. (24)
- Lernziel 5: Teilsysteme des Informationssystems unterscheiden und deren Bedeutung für das Controlling beurteilen. (27)
- Lernziel 6: Die Aufgaben des Controllings im Führungssystem erläutern. (31)
- Lernziel 7: Koordinationsinstrumente des Controllings kennen und erläutern. (36)
- Lernziel 8: Unterschiede zwischen operativem und strategischem Controlling erörtern. (38)

- Lernziel 9: Wesentliche Einflussfaktoren auf das Controlling kennen und erläutern. (39)
- Lernziel 10: Wichtige Theorien des Controllings einteilen und kurz beschreiben. (41)

Controlling und Management

Sie interessieren sich für eine Tätigkeit im Controlling und wollen wissen, welche Kenntnisse von Ihnen verlangt werden? Einen ersten Eindruck vermitteln Ihnen die Ergebnisse einer Internetrecherche.

Beispiel 1: Aufgaben des Controllings

Betreuung der Kostenstellen-, Kostenträger- und Produktergebnisrechnung sowie Produktkalkulationen, Wirtschaftlichkeitsberechnungen, Durchführung von Soll-/Ist-Vergleichen, Kennzahlenermittlung und -analyse.

Mitwirkung bei der strategischen Planung, Aufgaben in der Mittelfrist-, Budget- und Prognoseplanungen, Steuerung der operativen und strategischen Planung auf Basis von Kennzahlensystemen.

Aufbau und Entwicklung eines durch Kennzahlen gestützten Controllings, Weiterentwicklung von Vertriebs- und Projektcontrolling, Weiterentwicklung von Instrumenten zur Unternehmenssteuerung.

(Quellen: verschiedene Stellen-Anzeigen auf dem FAZ.NET Portal, 15. Februar 2016)

Wenn Sie die Liste genauer betrachten, können Sie drei Aufgabengruppen erkennen, die durch Absätze getrennt sind.

1. Eine erste Gruppe umfasst die Aufgaben im Rahmen der operativen Steuerung des Unternehmens wie Kosten und Kennzahlenanalyse.
2. In einer zweiten Gruppe wird dies um strategische Aufgaben wie strategische Planung oder strategische Prognose erweitert.
3. In der dritten Gruppe sind die Aufgaben der Entwicklung des internen Rechnungswesens enthalten.

Wie kommt man von einer solchen Liste zu einer theoretisch fundierten Konzeption des Controllings?

Ein erster Schritt wurde bereits vollzogen, denn in der Liste fehlt eine Reihe von Tätigkeiten, die nur vereinzelt auftraten: z. B. Finanzaufgaben oder Aufgaben des externen Rechnungswesens. Mit einer solchen Arbeitsmarktanalyse ist es möglich, Hypothesen über die Aufgaben des Controllings aufzustellen, die in einer empirischen Untersuchung überprüft werden müssen. Warum ist eine theoretische Fundierung überhaupt notwendig? Es ist sinnvoll, eine wissenschaftliche Disziplin innerhalb der Betriebswirtschaftslehre auf Basis von Problemen der Unternehmen zu entwickeln, die nicht von bereits existierenden Disziplinen dieser Wissenschaft behandelt werden. Mit welchen Problemen sich Controller im Unternehmen beschäftigen, soll an Beispiel 2 erläutert werden.

Wenn Sie die Unterhaltung der Controller analysieren, werden Sie einige Tätigkeiten aus den drei Aufgabengruppen wiederfinden: so z. B. die Tätigkeiten im Bereich Budgetierung. Wichtiger ist die Diskussion um das Customer-Relationship-Management (CRM), denn es zeigt die zentrale Aufgabe des Controllings an einem konkreten Problem: Es müssen die Zwecke und Aufgaben (des CRM) klar definiert werden, um zu erkennen, welche Informationen (z. B. den Kundenwert und die Kundenkosten) hierzu benötigt werden.

Beispiel 2: Controllerin bei der Plasco AG

Sarah P. ist in der Abteilung Zentralcontrolling für die Budgetierung verantwortlich. Heute ist der Stichtag für die Abgabe der Budgets im jährlichen Rhythmus, es fehlen allerdings noch die Budgets aus der Produktion im Werk Huffenzausen und – wie immer – die Forschungs- und Entwicklungsbudgets. Sarah greift zum Telefonhörer und ruft den Werkscontroller in Huffenzausen an, der teilt ihr mit, dass er nicht in der Lage ist, ein Budget einzureichen, solange die neu installierte Software nicht funktioniert. Er vergisst natürlich nicht zu erwähnen, dass diese Software auf Anweisung der Zentrale angeschafft wurde und man selbst eine andere bevorzugt hätte ...

Am Nachmittag trifft sie sich mit dem Abteilungsleiter Marketing und seinem Team sowie dem zuständigen Marketing-Controller, auf der Tagesordnung stehen die Entscheidung über das CRM-Programm und die Anschaffung der dafür nötigen Software. In der Diskussion versuchen beide Controller herauszubekommen, was genau das Ziel eines Customer-Relationship-Management (CRM) ist und welche Informationen dafür benötigt werden.

Mitten in der Debatte fragt der Marketingleiter: „Was ist eigentlich ein Kunde wert? Das ist doch die entscheidende Frage! Und können wir durch CRM den Wert eines Kunden steigern?“ In der anschließenden Diskussion wurde schnell klar: Um den Wert eines Kunden zu ermitteln, müssen die Kosten eines Kunden bekannt sein.

Sarah P. witterte Morgenluft, denn sie wusste, dass die derzeitigen Systeme diese Information nicht liefern. Sie hatte schon seit einer Weile versucht, im Unternehmen eine prozessorientierte Kostenrechnung zu propagieren. Vielleicht klappte es ja diesmal, denn der Marketing-Vorstand hatte eine starke Stellung, mit ihm als Verbündeten ...

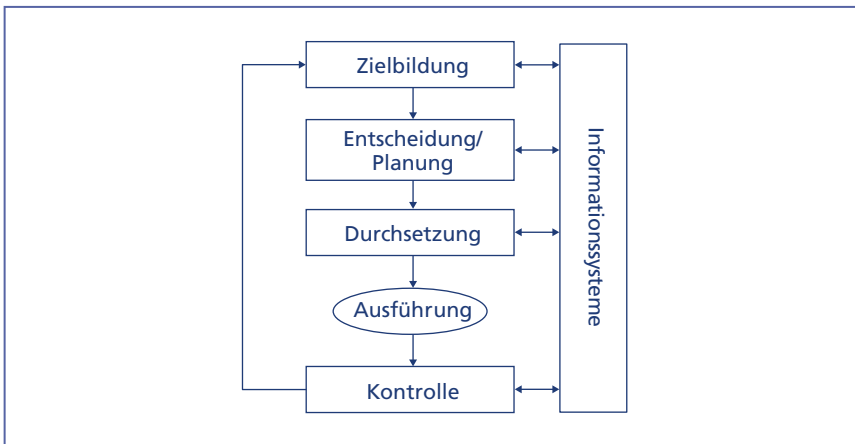
Lernziel 1: Führungsaufgaben unterscheiden und sie zur Analyse des Führungssystems verwenden.

Um dies allgemein gültig zu formulieren, wird von dem konkreten Problem abstrahiert. In der Diskussion sitzen Führungskräfte wie der Marketingleiter, für die Informationen unentbehrlich sind, um ihre Aufgaben bewältigen zu können. Analysiert man die sachlichen Aufgaben eines Managers, so schälen sich folgende Tätigkeiten heraus (vgl. Wild, 1974, S. 37):

1. Die **Zielbildung** umfasst alle Tätigkeiten, bei denen die gewünschten und anzustrebenden Zukunftszustände ermittelt und festgelegt werden. Im Beispiel spielen Ziele der Kundenbindung, Kundenzufriedenheit und Kundenrentabilität eine Rolle.
2. **Planung** ist die systematische Ermittlung von Handlungsalternativen, deren Prognose und Bewertung ihrer Ergebnisse sowie die Auswahl der

optimalen Alternative. Die Plasmog AG befindet sich noch in den frühen Phasen der Planung, denn es werden zuerst unterschiedliche Alternativen diskutiert. Die Begriffe Planung und **Entscheidung** werden in diesem Buch weitgehend synonym verwendet, Planung wird als systematischer Entscheidungsprozess verstanden.

3. Die Durchsetzung umfasst die Festlegung und Veranlassung der Entscheidung, in ihr sorgt der Manager dafür, dass die Ziele und Pläne auch tatsächlich realisiert werden.
4. Als letzte Phase wird die **Kontrolle** betrachtet: Manager untersuchen z. B. das Verhältnis zwischen dem geplanten und dem realisierten Ergebnis.



Darstellung 2: Führungsprozess als Regelkreis

In Darstellung 2 sind die Führungstätigkeiten als rechteckige Kästen symbolisiert, in und zwischen denen **informationsverarbeitende Prozesse** ablaufen. Jede Phase im Führungsprozess nimmt Informationen auf, verarbeitet sie und gibt sie weiter, daher muss der Führungsprozess ständig mit Informationen versorgt werden. Im Beispiel werden als wichtige Informationen der Kundenwert und die Kundenkosten erwähnt. Für diese Informationen müssen spezielle Informationssysteme existieren, die sie generieren. Analog ist für alle Führungsaufgaben zu ermitteln, welche Informationen benötigt werden. Die Menge und Qualität an Informationen, die notwendig sind, um eine Aufgabe zu bewältigen, ist der **Informationsbedarf**. Die Tätigkeiten lassen sich als Regelkreis darstellen, um anzudeuten, dass auf Basis der während des Prozesses stattfindenden Lernprozesse der nächste Durchlauf beginnt. Der gesamte Prozess lässt sich als **Steuerung**, analog zum englischen Begriff „Control“, bezeichnen und wird als zielorientierte Beeinflussung von Akteuren in Systemen aufgefasst.

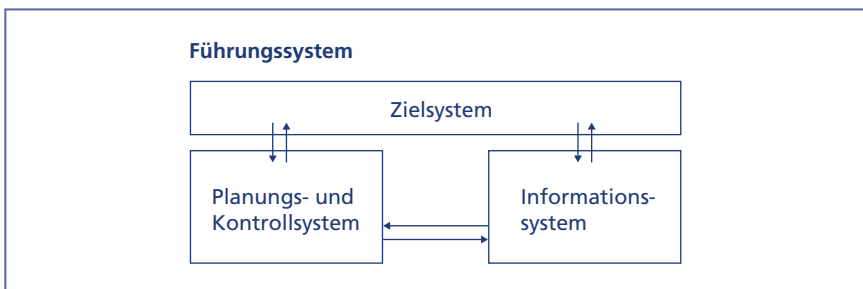
Eine der wesentlichen Aufgaben der Controllerin bei der Plasmog AG ist es, herauszufinden, welche Informationswünsche (**Rechnungszwecke**) die Kollegen aus dem Marketing für ihr CRM-System haben. Diese Informations-

wünsche müssen mit den Informationssystemen abgestimmt werden. Um ihre Aufgaben wie Planung oder Kontrolle zu bewältigen, müssen die Führungskräfte mit Informationen versorgt werden, aus den Aufgaben werden die Rechnungszwecke abgeleitet. Wenn die Marketing-Mitarbeiter beispielsweise periodische Kosten von Großkunden benötigen, dann muss dies im Kostenrechnungssystem berücksichtigt werden, allerdings muss es genauer festgelegt werden. Es müssen z. B. folgende Fragen geklärt werden: Wie oft werden Kosten benötigt? Was genau ist ein Großkunde? Welche Kosten sind einem Kunden zuzurechnen? Für welchen Zeitraum sollen Kosten ausgewiesen werden? An diesen Fragen erkennen Sie, dass es sinnvoll ist, in diesem frühen Stadium schon eine Controllerin einzuschalten, da sie den Beteiligten helfen kann, ihren Informationsbedarf zu präzisieren.

Unternehmen werden als soziale Systeme aufgefasst, die spezifische Ziele verfolgen. In ihnen wirken Menschen arbeitsteilig auf diese Ziele hin und bedienen sich verschiedener Hilfsmittel. Die Analyse von Systemen, deren Pflege und Weiterentwicklung ist eine abstrakte Beschreibung der Tätigkeit von Controllern, denn manchmal ist die abstrakte Sicht ganz nützlich, um zu zeigen, was allen Tätigkeiten gemeinsam ist. Es lassen sich unterschiedliche Aspekte hervorheben.

Die **funktionale Betrachtung** orientiert sich an den Aufgaben des Systems und deren Zusammenhängen, sie ist die Voraussetzung zur **institutionalen Sichtweise**, welche die Aufgabenträger und deren organisatorische Verbindungen in den Mittelpunkt stellt (vgl. für das Planungssystem Bircher, 1976, S. 79 ff.). Aufgaben eines Systems sind nichts anderes als die erläuterten Rechnungszwecke, allerdings handelt es sich bei den meisten Systemen im Rechnungswesen um multifunktionale Systeme, z. B. soll die Kosten- und Erfolgsrechnung Kosten für eine Produkteinheit und den Abweichungsbetrag für den Umsatz in einer Region ermitteln. In diesem Buch werden Sie viele Rechnungszwecke kennen lernen und erkennen, dass es eine der ersten Aufgaben des Controllers ist, den Rechnungszweck genau zu bestimmen.

Die erwähnte institutionale Sichtweise wird zwar nur eine untergeordnete Rolle spielen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass sie unwichtig ist, denn ganz im Gegenteil beeinflusst die Organisation von Unternehmen, wie Controlling durchgeführt wird. Im Zentrum stehen die Aufgaben, die das



Darstellung 3: Aufbau des Führungssystems

Management hat, und die dafür notwendigen Methoden, die das Controlling bereitstellt. Dies ist der dritte Aspekt von Systemen: Es ist die **instrumentale** Sichtweise, welche die Methoden (Instrumente) betrachtet, mit deren Hilfe es zu einem Ergebnis kommt, wenn die Aufgaben erledigt werden. Methodenkenntnis ist zwingende Voraussetzung, um Aufgaben mit entsprechenden Informationen zu unterstützen. Wenn Sie im Controlling arbeiten wollen, müssen Sie nicht nur wissen, welche Aufgaben typischerweise unterstützt werden, sondern auch welche Methoden dafür prinzipiell in Frage kommen.

Mit Hilfe der Systemanalyse lassen sich komplexe Systeme vereinfachen und auf bestimmte Aspekte untersuchen, wobei die Kriterien, welche für die Untersuchung herangezogen werden, dem Zweck der Untersuchung folgen. So lässt sich das komplexe System „Unternehmen“ z. B. als soziales oder als produktionstechnisches System auffassen und je nach Fragestellung wird die Systemeinteilung dann anders aussehen. Da für das Controlling die Führungsprozesse von besonderem Interesse sind, wird in einem ersten Schritt das Führungssystem isoliert und in einem zweiten Schritt dieses Führungssystem in wichtige Teilsysteme geteilt. Der **Aufbau des Führungssystems** richtet sich nach den oben kurz beschriebenen Führungstätigkeiten, wobei eine Auswahl getroffen wird (s. Darstellung 3).

Das Zielsystem enthält die verschiedenen Ziele, die im Unternehmen angestrebt werden, sie sind die Richtschnur für die restlichen Führungsprozesse und dementsprechend für die Informationssysteme. Die Planung und Kontrolle werden in einem System zusammengefasst, um sie den anderen beiden Systemen gegenüberzustellen, sie werden aber im Folgenden in getrennten Abschnitten beschrieben.

Zielsystem

Wenn ein Vorstandsvorsitzender verkündet, dass er eine Umsatzrendite von 6,5% anstrebt, ein Marketingleiter eines Internetunternehmens einen Marktanteil von 35% erzielen will und der Public-Relations-Manager das angekratzte Image seines Pharma-Unternehmens verbessern will, dann verwenden sie alle Ziele. Mit **Zielen** bezeichnen sie ihre gewünschten Zustände der Zukunft. Sie setzen sich Ziele, um etwas zu erreichen. In Unternehmen werden viele unterschiedliche Ziele verfolgt, die miteinander zusammenhängen. Ziele sind die wesentlichen Informationen, die zur Steuerung im Unternehmen verwendet werden, weil an ihnen die Aktivitäten im Führungsprozess ausgerichtet werden (s. Darstellung 2, S. 13).

Das **Zielsystem** des Unternehmens verkörpert wie jedes System eine Menge von Elementen, zwischen denen Beziehungen bestehen oder hergestellt werden können. Die Elemente des Zielsystems sind die einzelnen verfolgten Ziele, die Beziehungen zwischen diesen Elementen bringen die Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Zielen zum Ausdruck. In einer sehr einfachen

chen Beziehung verhalten sich beispielsweise die Ziele Erfolg und Kosten gegenläufig, weil definitionsgemäß Kosten den Erfolg mindern.

Wenn Sie aufmerksamer Zeitungsleser sind, dann werden Sie Fälle wie den in Beispiel 3 in der Vergangenheit mit unterschiedlichem Ausgang beobachtet haben. Es tauchen in dem Beispiel eine Reihe von **Anspruchsgruppen (Stakeholder)** auf, die sich an der Zielbildung beteiligen wollen, weil sie aufgrund ihrer Beziehung zur Dynamo AG bestimmte Interessen haben. So wollen die Arbeitnehmer ihren Arbeitsplatz erhalten, aber auch der Zulieferer legt Wert darauf, dass die Kundenbeziehung bestehen bleibt. Wie kann es dann Ziele des Unternehmens geben? Jede Anspruchsgruppe versucht, ihre Ziele in die Zielbildung für das Unternehmen einzubinden, wobei der Rahmen, in dem das geschehen kann, durch die Rechtsordnung vorgegeben ist. In der Regel bestehen zwischen den einzelnen Personen vertragliche Beziehungen, so wird z. B. zwischen dem Vorstand und den Eigentümern ein Vertrag über die Leistungen und Vergütung ausgehandelt. Aus Sicht der Eigentümer ist es daher sinnvoll, den Vertrag so zu gestalten, dass der Vorstand die Ziele der Eigentümer verfolgt. Vielleicht ist der Unternehmenskauf in den USA im Beispiel für die Eigentümer vorteilhaft, das chinesische Projekt hingegen nur für das Prestige des Vorstands von Vorteil.

Dieser Zielkonflikt zwischen Vorstand und Eigentümer wird in der **Prinzipal-Agenten-Theorie** behandelt, die sich generell mit den Vertragsbeziehungen zwischen dem, der den Auftrag vergibt (Prinzipal), und dem, der den Auftrag erledigen soll (Agent), befasst. Wenn der Vorstand die Ziele des Eigentümers nicht als seine eigenen akzeptiert und eigene Ziele zur Grundlage seiner Entscheidungen macht, besteht die Gefahr, dass er damit dem Eigentümer schadet. Ziel der Prinzipal-Agenten-Theorie ist es, zu untersuchen, wie die Vertragsbeziehungen zwischen dem Prinzipal und dem Agenten gestaltet sein müssen, damit der Agent die Ziele des Prinzipals verfolgt.

Beispiel 3: Ziele der Anspruchsgruppen in Unternehmen

Die Dynamo AG in Wuselsried baut hochwertige Fahrräder und ist auf Wachstumskurs, der Vorstand plant eine Investition in China. Für ihn stehen die Kostensenkungen in der Produktion aber auch der Markteintritt in Fernost im Vordergrund. Da gleichzeitig ein attraktiver Unternehmenskauf in den USA möglich ist, der von einem Großaktionär bevorzugt wird, kommt es mit dessen Vertreter zu heftigen Diskussionen im Aufsichtsrat.

Die Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat finden beide Alternativen nicht gut, da sie nicht nur fehlende Investitionen im Stammhaus in Wuselsried befürchten, sondern auch die Verlagerung von Arbeitsplätzen ins Ausland.

Als die Pläne des Vorstands dem Bürgermeister zu Ohren kommen, schlägt er Alarm im Rathaus, denn die Dynamo AG ist einer der wichtigsten Arbeitgeber am Ort – und nicht zu vergessen: Gewerbesteuerzahler. Er informiert die Redaktion der Wuselsrieder Neuen Presse und den Präsidenten der IHK, der gleichzeitig der Inhaber eines wichtigen Zulieferbetriebes für die Dynamo AG ist.

Wenn der Vorstand die Ziele des Eigentümers akzeptiert und nicht seine Ziele zur Grundlage von Entscheidungen macht, dann wäre die wichtigste Ursache für Konflikte zwischen Prinzipal und Agent verschwunden. Der **Marktwert des Eigenkapitals (Shareholder-Value)** des Unternehmens wird als ein solches Ziel angesehen, denn für die Eigentümer spielt der Wert ihrer Anteile am Unternehmen eine große Rolle und daher wird er als ein wichtiges Maß für den Unternehmenserfolg angesehen.

**Lern-
ziel 2:**

Verschiedene Zieldimensionen bilden und deren Relevanz für das Controlling einschätzen.

Der Marktwert ist eines der wichtigsten ökonomischen Ziele, der im Interesse der Unternehmenseigner verfolgt wird; es gibt jedoch weitere Anspruchsgruppen und deren ökonomische Interessen. So erwarten die Mitarbeiter für ihre geleistete Arbeit ein angemessenes Gehalt und Fremdkapitalgeber verlangen eine Verzinsung des bereitgestellten Kapitals. Beide Ansprüche werden in einer Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sein, denn erst wenn diese beispielhaften Ansprüche erfüllt sind, kann ein Urteil über den Erfolg des Unternehmens abgegeben werden. Fremdkapitalgeber sind außerdem daran interessiert, dass das Kapital zurückgezahlt wird, d. h., das Unternehmen sollte liquide sein, um seinen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Neben diesen **finanzwirtschaftlichen** Zielen, die in Geld gemessen werden, verfolgen Unternehmen **leistungswirtschaftliche** Ziele (vgl. Ulrich, 1978, S. 108), dies sind vorrangig die zu erstellenden Güter des Unternehmens nach Art, Menge und Zeitpunkt. So hat ein Möbelhersteller die leistungswirtschaftlichen Ziele Stühle, Tische und Schränke herzustellen und zu vermarkten und ein Beratungsunternehmen erbringt eine Dienstleistung z. B. in Form eines Gutachtens für einen Unternehmenskauf. In diesem Buch werden leistungswirtschaftliche Ziele auch als **Sachziele** bezeichnet.

Die **finanzwirtschaftlichen Ziele** des Unternehmens beruhen darauf, dass privatwirtschaftliche Unternehmen gegründet werden, um **Einkommen** für die Eigentümer zu erzielen. In einer Marktwirtschaft werden dazu Produkte auf Absatzmärkten verkauft. Leistungswirtschaftliche Ziele sind somit Mittel zum Zweck, Einkommen zu erlangen. Eigentümer von privatwirtschaftlichen Unternehmen erwarten für ihr eingesetztes Kapital einen Gewinn. Es ist somit eine der wichtigsten Aufgaben des Rechnungswesens, den **Erfolg** des Unternehmens zu messen; wobei unter Erfolg zum einen eine absolute Größe – Gewinn oder Verlust als Saldo – und zum anderen eine relative Größe – **Rentabilität** – verstanden wird. Da der Erfolg für das Erfolgscontrolling von zentraler Bedeutung ist, wird er ausführlich im nächsten Kapitel erläutert.

Unternehmen, welche dauerhaft nicht in der Lage sind, ihren Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, gelten als illiquide und werden vom Marktgeschehen ausgeschlossen. Illiquidität ist ein zwingender Grund, um ein Insolvenzverfahren einzuleiten. Da in einer Geldwirtschaft alle Transaktionen mithilfe von Geld abgewickelt werden, sind Unternehmen, die nicht über die

Ökonomische Ziele	Ökologische Ziele	Soziale Ziele
<p>Finanzwirtschaftliche Ziele</p> <p>Erfolg, Rentabilität, Marktwert, Liquidität</p> <p>Leistungswirtschaftliche Ziele</p> <p>Produktziele (Art, Menge und Qualität), Kundenziele, Marktziele (Branche, Marktanteil)</p>	<p>Umwelt- und ressourcenorientierte Ziele</p> <p>Schonung und Erhaltung von Luft, Wasser, Boden, Landschaft, Tier- und Pflanzenwelt:</p> <p>Vermeidung von Abwasser und Abfall, Verringerung des CO₂ Ausstoß, Verringerung des Energieeinsatz</p>	<p>Mitbestimmung der Mitarbeiter, Mitarbeiterzufriedenheit, Diversität/Inklusion</p> <p>Einhaltung der Menschenrechte, Verbot von Kinderarbeit</p>

Tabelle 1: Zieldimensionen mit Beispielen

notwendigen Zahlungsmittel verfügen, vom Markt auszuschließen. Das Ziel der **Liquidität** ist ein Unternehmensziel, das jederzeit beachtet werden muss.

Eine zweite Dimension im Zielsystem von Unternehmen wird durch die **ökologischen** Ziele gebildet. Da die Tätigkeit von Unternehmen sich auf die natürliche Umwelt auswirkt, dienen ökologische Ziele dazu, diese Wirkungen im Sinne einer ökologischen Effizienz möglichst gering zu erhalten. So sollen beispielsweise Güter mit minimaler Energie produziert werden oder die Produktion ohne giftige Abfallstoffe auskommen. Während die ökonomischen Ziele in finanziellen Größen gemessen werden, gibt es für die ökologischen Ziele keine einheitliche Dimension. Wenn ökologische Auswirkungen internalisiert werden, d. h., dass Unternehmen z. B. für den Energieverbrauch bezahlen, dann werden die Auswirkungen monetarisiert. Energieverbrauch wird als Kosten und damit erfolgsmindernd im betrieblichen Rechnungswesen erfasst. Es ist jedoch zu beachten, dass hiermit zwar die Auswirkungen auf das Erfolgsziel gemessen werden und damit ein Anreiz zur Energie- als Kosteneinsparung gegeben ist, dies sagt jedoch nichts über das Erreichen von gesellschaftlichen Zielen der Energieeffizienz oder des Einsatzes von gesellschaftlich bevorzugten Energiequellen aus.

Soziale Ziele richten sich zum einen auf die Menschen im Betrieb und zum anderen auf die Gesellschaft, in die das Unternehmen eingebettet ist. Die Dynamo AG wird in ihrer Investitionsentscheidung aus dem Beispiel 3 (S.16) auch soziale Ziele einbeziehen müssen: Zum einen sind die Belange der Mitarbeiter zu berücksichtigen, insbesondere die Sicherheit der Arbeitsplätze, die sich auf die Zufriedenheit der Arbeitnehmer auswirkt, zum anderen sind die Auswirkungen auf die Region zu bedenken. So stehen für den Bürgermeister die Arbeitsplätze im Vordergrund, weil die Gemeinde, in der das Unternehmen tätig ist, sich von der Ansiedlung Steuereinnahmen erhofft. Tabelle 1 zeigt weitere Beispiele für Unternehmen, deren Zulieferer in Ländern operieren, in denen Kinderarbeit üblich oder Menschenrechtsverletzungen häufig vorkommen.

Die drei Zieldimensionen werden auch unter dem Konzept der Nachhaltigkeit diskutiert und manchmal als Triple-Bottom-Line bezeichnet. Zwei Aspekte

von Nachhaltigkeit sind hervorzuheben. Erstens wird mit **Nachhaltigkeit** angestrebt, dass die jetzige Generation nicht auf Kosten der nachfolgenden Generation lebt. Wenn dieses ursprünglich aus der Forstwirtschaft stammende Konzept verallgemeinert wird, dann bezieht es sich auf alle Ressourcen, die im Unternehmen eingesetzt werden. Es verlangt, dass der gegenwärtige Ge- oder Verbrauch von ökonomischen, ökologischen und sozialen Ressourcen nicht deren zukünftigen Ge- oder Verbrauch beeinträchtigt. Zweitens wird häufig die Balance zwischen den Zieldimensionen Ökonomie, Ökologie und Soziales betont, ohne dass geklärt wird, wie diese Balance gestaltet werden soll. Ein deutsches Industrieunternehmen erläutert z. B. auf seiner Webseite: „Bei Siemens definieren wir nachhaltige Entwicklung als das Mittel, profitables und langfristiges Wachstum zu erzielen. ... Dabei streben [wir] eine Balance der drei Dimensionen Mensch (People), Umwelt (Planet) und Gewinn (Profit) an.“ Somit wird eine Hierarchie der Dimensionen angedeutet.

Bei privatwirtschaftlichen Unternehmen ist daher davon auszugehen, dass die finanzwirtschaftlichen Ziele an oberster Stelle stehen und die leistungswirtschaftlichen Ziele als das Mittel angesehen werden. Soziale und ökologische Ziele spielen eine besondere Rolle, denn privatwirtschaftliche Unternehmen werden nicht vorrangig gegründet, um Arbeitsplätze zu schaffen oder um die Biosphäre zu schützen. Allerdings sind Unternehmen in ein Gesellschaftssystem eingebettet, das durch die Rechtsordnung und die Wertvorstellungen soziale und ökologische Ziele von Unternehmen beeinflusst. Beide Zieldimensionen wirken daher wie eine Nebenbedingung, die nicht verletzt werden sollte. Kompensationen zwischen den Dimensionen (sogenannte schwache Nachhaltigkeit) werden allerdings in den verschiedensten Bereichen wie z. B. durch den Handel von Verschmutzungsrechten zugelassen.

Das Konzept der Nachhaltigkeit wird zunehmend von Unternehmen aufgegriffen, in ihr unternehmerisches Zielsystem integriert und die jährliche Geschäftsberichterstattung wird durch einen speziellen Nachhaltigkeitsbericht ergänzt oder in einem integrierten Bericht aufgenommen. Weite Verbreitung findet der Standard der Global Reporting Initiative (GRI), der eine Reihe von Vorschlägen enthält, wie in Unternehmen über die drei Dimensionen Ökonomie, Ökologie und Soziales berichtet wird. Auch wenn in diesem Buch hauptsächlich die ökonomischen und insbesondere die finanzwirtschaftlichen Ziele betrachtet werden, soll im Kapitel zu den Kennzahlen (S. 423 ff.) auf Möglichkeiten der Integration mit einer Balanced Scorecard hingewiesen werden.

Planungssystem

Ziele sind gewünschte oder angestrebte Zustände in der Zukunft. So will ein Unternehmen z. B. eine Umsatzrendite von 6,5% erreichen. Die Planung dient dem Management Wege aufzuzeigen, wie dieses Ziel erreicht werden kann. Ohne Ziele ist keine Planung möglich, es müssen wenigstens Vorstellungen über den Zielinhalt vorliegen, dafür reichen auch generelle Absichten, wie „unser Unternehmen will Technologieführer sein, unser Unternehmen

will Weltmarktführer werden, unser Unternehmen will für eine nachhaltige Schonung der Umwelt sorgen“.

Solche Bekenntnisse bleiben allerdings unwirksam, solange sie nicht innerhalb der Planung konkretisiert werden. **Planung** soll methodisch und systematisch die Alternativen aufzeigen, mit deren Hilfe in der Zukunft die Ziele erreicht werden können (vgl. Wild, 1974, S. 13). Daher erfüllt die Planung ihre Funktion innerhalb der Steuerung dadurch, dass sie den Mitarbeitern Informationen darüber gibt, mit welchen Handlungen die Ziele bestmöglich erfüllt werden können (s. Darstellung 2, S. 13). Ohne die Planung in Phasen zu teilen, lässt sich dies kaum erreichen. Wichtige Phasen sind:

- Ziele konkretisieren,
- Alternativen suchen,
- Unsicherheit beurteilen,
- Alternativen bewerten,
- Rangfolge bilden und
- Entschluss fassen.

Planung und Entscheidung werden in diesem Buch weitgehend synonym verwendet, allerdings wird unter Planung ein systematischer Entscheidungsprozess verstanden. Viele Entscheidungen werden im Unternehmen ohne eine systematische Vorbereitung getroffen, was am Zeitdruck, mit dem entschieden werden muss, oder an der mangelnden Tragweite des Entscheidungsproblems liegen kann. Entscheidungen ohne systematische Vorbereitung werden als Improvisation bezeichnet.

Mit Hilfe der Planung versucht das Management, eine konkrete Vorstellung zu entwickeln, wie das Unternehmen in Zukunft

- auf den **Märkten** agieren soll,
- welche **Ressourcen** dafür notwendig sind,
- mit welchen **Prozessen** sie koordiniert werden und
- welche **Ergebnisse** erwartet werden.

Für das Management wirkt die Planung wie ein Kompass, der die Wegrichtung markiert, in die sich das Unternehmen bewegen soll. Das Ergebnis der Planung ist ein Plan, der idealtypisch für ein Unternehmen über seine gesamte Lebensdauer reicht und alle Aufgaben, die zu bewältigen sind, aufführt. Ein solcher Gesamtplan des Unternehmens müsste alle sachlichen Bereiche wie Beschaffung, Produktion und Absatz über die Gesamtlebensdauer des Unternehmens abstimmen. Diese so genannte **Totalplanung** (Simultanplanung) scheitert an zwei Faktoren:

- der Komplexität und
- der Unsicherheit der Zukunft.

Auch mit sehr leistungsfähigen Rechnern sind Totalplanungen nicht zu bewältigen, da eine Fülle von Informationen beschafft und verarbeitet werden muss. Simultanplanungen werden meist nur für kleinere Teilbereiche einge-

setzt, z. B. im Bereich der operativen Ebene die Planung der Produktions- und Absatzmengen. Da wegen der Unsicherheit der Zukunft der **Planungshorizont** (Zeitpunkt bis zu dem eine Planung möglich ist) meist kürzer als die Lebensdauer des Unternehmens ist, kann es keine Totalplanung geben. Aus beiden Gründen teilt man die Planung in unterschiedliche **Planungsebenen** auf und es stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien dies geschehen soll.

Da sich Planung immer auf die Zukunft bezieht, bietet sich als Unterteilungskriterium die Zeit an. Die sich aus dem **zeitlichen Kriterium** ergebenden Ebenen sind: die langfristige Planung, die mittelfristige Planung und die kurzfristige Planung. Grundlage einer **zeitlichen Einteilung** ist die Kalenderzeit. Die Kalenderzeit ist jedoch als Unterteilungskriterium im Planungssystem nur bedingt geeignet, da gleiche Zeiträume unterschiedliche Planungsprobleme betreffen können. So sind für einen Schiffsbauer andere Zeiträume relevant als für einen Halbleiterhersteller. Es bietet sich daher an, die Planungsobjekte zur Einteilung heranzuziehen (**sachliches Kriterium**), und die wichtigsten Planungsobjekte sind sicherlich die Produkte.

**Lern-
ziel 3:**

In drei Planungsebenen gliedern und deren spezielle Planungsprobleme beschreiben.

Ausgangspunkt der Analyse des Planungssystems ist die ökonomische Ziel-dimension, denn die leistungswirtschaftlichen Ziele drücken aus, welche Güter in Form von Sach- und Dienstleistungen das Unternehmen am Markt anbieten will. Die Einteilung in drei Phasen der Planung beruht auf dem Gedanken des Produktlebenszyklus:

1. der **Aufbau der benötigten Ressourcen** (Potenzialfaktoren) für die gesamten dafür notwendigen Prozesse, also Produktion, Absatz, Organisation u. a. (Phase 1),
2. die nach der Phase 1 beginnende **geplante Lebensdauer des Produktes am Markt** (Phase 2) und
3. der **Abbau der Ressourcen** nach Beendigung der Marktphase des Produkts (Phase 3).

Die Planung für den Produktlebenszyklus lässt sich mit den Ebenen der Planung verbinden (Darstellung 4, S. 22), die Einteilung wird als Grundlage für den Aufbau des Planungssystems gewählt (vgl. Bircher, 1976, S. 58 ff.).

1. Die **strategische Planung** umfasst alle drei Phasen, hat also den gesamten Produktlebenszyklus zum Gegenstand.
2. Die **taktische Planung** konzentriert sich auf den Ressourcenaufbau und abbau (Phase 1 und 3).
3. Die **operative Planung** bezieht sich auf die Aktivitäten unter der Annahme gegebener Ressourcen (Phase 2).

Die **strategische Planung** bezieht sich auf das Gesamtunternehmen, also nicht nur auf ein einzelnes Produkt, sondern auf das gesamte Produktprogramm, welches das Unternehmen planen will (vgl. Bamberger & Wrona,