

# Teil A: Kostenrechnung

## 1 Einordnung

### Lernziele

Nach Durcharbeiten von Kapitel 1 sollten Sie u.a. in der Lage sein:

- ◆ die Teilbereiche des betrieblichen Rechnungswesens zu kennen und deren Funktionen zu erläutern
- ◆ das Wesen und die Ziele des Controllings zu beschreiben
- ◆ das operative Controlling vom strategischen Controlling zu unterscheiden
- ◆ Alternativen für die organisatorische Einbettung des Controllings zu erörtern

### 1.1 Das betriebliche Rechnungswesen

Die Aufgaben des betrieblichen **Rechnungswesens** bestehen vor allem in der Dokumentation des in einer Periode erzielten Erfolgs (Gewinn oder Verlust) sowie in der Bereitstellung von Informationen zur zielgerichteten Steuerung des Unternehmens.

Die Notwendigkeit, das betriebliche Geschehen zahlenmäßig zu **dokumentieren**, ergibt sich zunächst aufgrund gesetzlicher Vorschriften. Aufgrund unternehmens- und steuerrechtlicher Bestimmungen ist die Mehrzahl der Unternehmen zur Führung von Aufzeichnungen oder Büchern verpflichtet. Eines der Ziele, die damit verfolgt werden, ist, den an die Eigentümer/innen des Unternehmens ausschüttungsfähigen unternehmensrechtlichen Gewinn zu ermitteln (UGB, AktG etc.). Ein weiteres Ziel ist, den steuerrechtlichen Gewinn zu berechnen (EStG, KStG, BAO etc.), der als Bemessungsgrundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer dient (Externes Rechnungswesen).

Andererseits sollten die Manager/innen des Unternehmens vom betrieblichen Rechnungswesen stets mit solchen Informationen versorgt werden, die es ihnen erlauben, im betrieblichen Alltag möglichst richtige **Entscheidungen** treffen zu können (z.B. in Bezug auf die Wahl zwischen verschiedenen Investitionsalternativen, die Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug, die Bestimmung des optimalen Produktionsprogramms etc.). Schließlich sind vom betrieblichen Rechnungswesen unter Berücksichtigung des zu Periodenbeginn vorhandenen Bestands an liquiden Mitteln die erwarteten Ein- und Auszahlungen zeitlich so aufeinander abzustimmen, dass das Unternehmen zu jedem Zeitpunkt alle fälligen **Zahlungsverpflichtungen** erfüllen kann (Internes Rechnungswesen).

### 1.1.1 Externes Rechnungswesen

Das **externe Rechnungswesen** soll Adressatengruppen des Unternehmens (Anteilseigner/innen, Kreditgeber, Lieferanten, Kund/inn/en, Arbeitnehmer/innen etc.) über die wirtschaftliche Entwicklung im abgelaufenen Geschäftsjahr informieren, damit diese in der Folge fundierte Entscheidungen über die Fortführung oder Beendigung ihrer finanziellen Beziehungen zum Unternehmen treffen können (**Dokumentation und Rechenschaftslegung**). Darüber hinaus kommt dem Jahresabschluss in kontinentaleuropäischen Ländern wie Deutschland und Österreich auch die Aufgabe zu, die Höhe der an die Anteilseigner zu zahlenden Gewinnausschüttungen zu quantifizieren (**Ausschüttungsbemessung**) sowie die Basis für die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage bereitzustellen (**Steuerbemessung**).

In Deutschland und Österreich spielen der Gedanke des **Gläubigerschutzes** und der daraus resultierende **Grundsatz der Vorsicht** eine große Rolle im externen Rechnungswesen. Die zur Anwendung kommenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (z.B. Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten, Bildung von Rückstellungen etc.) sollen sicherstellen, dass das den Gläubigern des Unternehmens im Krisenfall als Haftungsmasse dienende Eigenkapital möglichst erhalten bleibt. Ausflüsse des Gläubigerschutzes sind eine Verfälschung der Vermögenssituation aufgrund der Zulässigkeit **stiller Reserven** sowie eine aus dem **imparitätischen Realisationsprinzip** und aus **steuertaktischen Überlegungen** resultierende verzerrte Erfolgsermittlung. Gemildert wird diese Aussage zur konservativen Gewinnermittlung und Steuerzahlungsoptimierung allerdings durch die Tatsache, dass hiervon grundsätzlich nur der **Einzelabschluss**, nicht aber der **Konzernabschluss**, betroffen ist.

Die **Finanzbuchhaltung** ist innerhalb des externen Rechnungswesens die lückenlose Aufzeichnung aller nach außen gerichteten Geschäftsfälle einer Abrechnungsperiode in zeitlicher und sachlicher Ordnung. Aufgrund ihrer umfassenden Dokumentation des betrieblichen Geschehens ist sie ein wesentlicher Pfeiler aller anderen Rechenwerke des betrieblichen Rechnungswesens, welche häufig auf den Datenbestand der Finanzbuchhaltung zurückgreifen. Im Rahmen der **Bilanzierung** werden die Zahlen der Finanzbuchhaltung zum Jahresabschluss verdichtet. Dieser hat die Aufgabe, die Eigen- und Fremdkapitalgeber des Unternehmens in der **Bilanz** über die Vermögenslage und in der **Gewinn- und Verlustrechnung** über die Ertragslage bzw. den Erfolg (Gewinn oder Verlust) des Unternehmens zu informieren. Mit diesen Informationen sollen die Eigen- und Fremdkapitalgeber die Vorteilhaftigkeit ihres wirtschaftlichen Engagements in diesem Unternehmen beurteilen können. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der sog. **Informationsfunktion** des Jahresabschlusses.

Gleichzeitig soll durch die Ermittlung des erwirtschafteten Gewinns jener Überschuss ermittelt werden, der – ohne die Fortsetzung des Betriebsprozesses aufgrund eines übermäßigen Substanzverlustes zu gefährden – an die Eigenkapitalgeber ausgeschüttet werden kann. Damit ist die sog. **Ausschüttungsfunktion** des Jahresabschlusses angesprochen.

Die sog. **Steuerbemessungsfunktion** des Jahresabschlusses wird über das **Maßgeblichkeitsprinzip** hergestellt, demzufolge der unternehmensrechtliche Gewinn

nach Vornahme einiger weniger Korrekturen aufgrund steuerrechtlicher Sondervorschriften (**Mehr-Weniger-Rechnung**) in die Bemessungsgrundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer übergeleitet werden kann.

### 1.1.2 Internes Rechnungswesen

Das grundsätzlich frei von gesetzlichen und sonstigen Vorschriften gestaltbare **interne Rechnungswesen** umfasst alle Rechensysteme, die für unternehmensinterne Adressaten (insbesondere Manager/innen als Entscheidungsverantwortliche im Unternehmen) konzipiert sind und diesen als ein an der betrieblichen Leistung orientiertes Planungs-, Kontroll- und Steuerungssystem dienen. Zum internen Rechnungswesen zählen insbesondere die Investitionsrechnung, die Finanzrechnung (auch Liquiditätsrechnung) sowie die Kosten- und Erlösrechnung.

Die **Investitionsrechnung** hat die Aufgabe, den Manager/inne/n des Unternehmens Informationsgrundlagen für Entscheidungen über die längerfristige Bindung von finanziellen Mitteln in Investitionsprojekten zur Verfügung zu stellen. Eine typische Fragestellung in diesem Zusammenhang könnte lauten: „Welche von mehreren in Frage kommenden Produktionsanlagen soll angeschafft werden?“ Zur Beantwortung solcher Fragen wurden in der Betriebswirtschaftslehre mehrere **Investitionsrechenverfahren** entwickelt, wie etwa die **Kapitalwertmethode** oder die **Methode des internen Zinssatzes**. Nach der Kapitalwertmethode ist jene Investitionsalternative auszuwählen, welche den höchsten positiven Kapitalwert aufweist. Der Kapitalwert ist definiert als die Differenz zwischen dem Barwert aller durch ein Investitionsprojekt ausgelöstem Einzahlungsüberschüsse abzüglich der Anschaffungsauszahlung. Die Durchführung sowie die konkrete Ausgestaltung von Investitionskalkülen sind gesetzlich nicht vorgeschrieben und liegen damit im Ermessen der Unternehmensleitung.

Die **Finanzrechnung** soll die Liquidität eines Unternehmens gewährleisten. Dabei wird unter **Liquidität** die Fähigkeit eines Unternehmens verstanden, zu jeder Zeit alle fälligen Zahlungsverpflichtungen erfüllen zu können. Illiquidität führt zur Insolvenz und damit möglicherweise zum Ende des Unternehmens. Der gegenteilige Zustand einer Überliquidität ist in der Regel ebenfalls nicht optimal, da dies auf eine geringe Rentabilität von Investitionen innerhalb des Unternehmens hindeutet. In dem gesetzlich nicht vorgeschriebenen **Finanzplan** werden deshalb die erwarteten Ein- und Auszahlungen der Planperiode einander gegenübergestellt und so aufeinander abgestimmt, dass die zukünftige Zahlungsfähigkeit der Unternehmung zu jedem Zeitpunkt gewährleistet ist und gleichzeitig das Rentabilitätsziel bestmöglich berücksichtigt wird. Unternehmensrechtlich ist eine dem Finanzplan vergleichbare – jedoch das abgelaufene Geschäftsjahr betreffende – Kapitalflussrechnung nur im Konzernabschluss vorgeschrieben; die Erstellung einer solchen Rechnung für Zwecke der Liquiditätsplanung liegt daher auch hier im Ermessen der Unternehmensleitung.

Die **Kostenrechnung**<sup>1</sup> hat die Aufgabe, den Manager/inne/n des Unternehmens Grundlagen für primär **kurzfristige (operative) Entscheidungen** zur Verfügung

<sup>1</sup> Der Begriff „Kostenrechnung“ wird an mehreren Stellen aus Vereinfachungsgründen anstelle des Begriffs „Kosten- und Leistungsrechnung“ verwendet.

## Teil A: Kostenrechnung

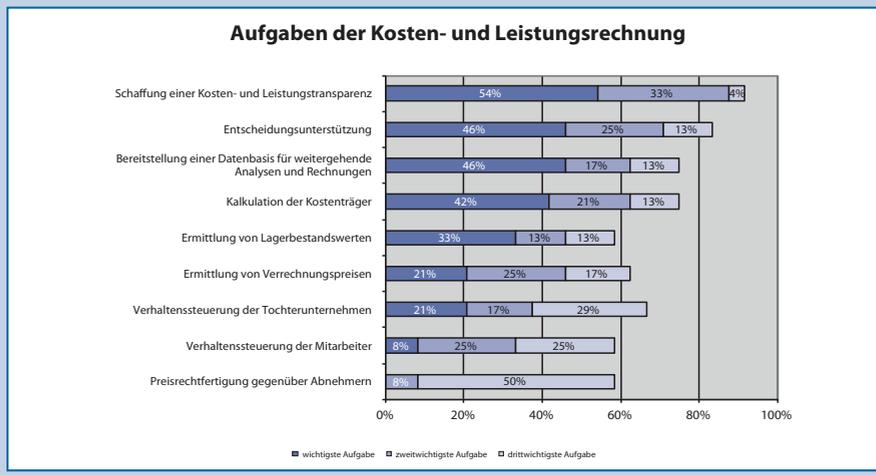
zu stellen, damit diese den laufenden Prozess der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung möglichst optimal gestalten können. Beispielsweise kann die Kostenrechnung eine Antwort auf die Frage liefern, welche Erzeugnisse besonders förderungswürdig – weil gewinnträchtig – sind und deshalb in der kommenden Periode auf den vorhandenen Maschinen gefertigt werden sollen (Frage nach dem optimalen Produktionsprogramm). Des Weiteren können Informationen der Kostenrechnung etwa für Entscheidungen betreffend die temporäre Stilllegung von Produktionskapazitäten oder auch für Zwecke der Preisfestsetzung Verwendung finden.

Als Ergänzung zu einer **Plankostenrechnung**, die dazu dient, Entscheidungen rational vorzubereiten, bedarf es stets auch einer anschließenden **Kontrollrechnung**. Aus einer Analyse der Ursachen von Abweichungen zwischen den Plankosten, die eine effiziente Leistungserstellung und -verwertung unterstellen, einerseits und den dann tatsächlich angefallenen Istkosten andererseits, sollen **Unwirtschaftlichkeiten** lokalisiert sowie Möglichkeiten zu deren zukünftiger Vermeidung aufgezeigt werden. Bereits allein das Wissen um eine nachfolgende Kontrolle kann zu einer plangerechten Ausführung anregen. Schließlich bilden die Ergebnisse der Kontrollrechnungen wiederum wichtige Grundlagen für zukünftige entscheidungsvorbereitende Planungstätigkeiten.

Eine weitere Aufgabe der Kostenrechnung besteht darin, korrekte Bilanzansätze für die in der Unternehmens- und Steuerbilanz mit ihren vollen Herstellungskosten auszuweisenden **unfertigen und fertigen Erzeugnisse** zu ermitteln.

### Empirische Ergebnisse

In einer empirischen Untersuchung von Wolfgruber gaben international tätige österreichische Konzerne der Industrie an, ihrer **Kosten- und Leistungsrechnung** die folgenden **Aufgaben** als wichtigste, zweitwichtigste und dritt wichtigste Aufgabe zu übertragen:<sup>2</sup>



<sup>2</sup> Vgl. Wolfgruber (2010) S. 248.

Als wichtigste Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung wird die Schaffung einer Kosten- und Leistungstransparenz gesehen, gefolgt von der Entscheidungsunterstützung und der Kalkulation. Bemerkenswert ist, dass die Preisrechtfertigung gegenüber Abnehmern zwar in keinem der befragten Unternehmen die wichtigste, jedoch in mehr als 50% eine der drei wichtigsten Aufgaben der Kostenrechnung ist.<sup>3</sup>

Aufbauend auf den bislang dargestellten Rechenwerken des betrieblichen Rechnungswesens können anlassbezogen auch **Sonderrechnungen** aufzustellen sein. Anlässe sind z.B. ein bevorstehender Börsengang, der Verkauf eines Unternehmensteilbereichs oder die Erstellung einer mehrperiodigen Erfolgs- und Liquiditätsplanungsrechnung („Business plan“) im Rahmen einer Kreditbeantragung. Datengrundlage hierfür können dann prinzipiell alle genannten Rechenwerke sein.

### 1.1.3 Angleichung durch Internationale Rechnungslegung (IFRS)

Das externe Rechnungswesen ist in Deutschland und Österreich stark auf eine vorsichtige Bemessung von Auszahlungen an Eigentümer/innen und Steuerbehörden ausgerichtet. Für die Befriedigung der Informationsbedürfnisse der internen Entscheidungsverantwortlichen ist das externe Rechnungswesen daher nur bedingt geeignet, was zur Etablierung eines eigenständigen **internen Rechnungswesens** geführt hat. Ausgehend von den Daten des externen Rechnungswesens werden im Rahmen der Betriebsüberleitung (BÜB) Korrekturen und Ergänzungen vorgenommen, um die Datengrundlage für das interne Rechnungswesen zu schaffen.

Im Vergleich dazu wird den Daten auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards (**IFRS**) in Literatur und Praxis eine deutlich höhere Eignung für Steuerungs- und Entscheidungszwecke zugeschrieben. Das wird damit begründet, dass die IFRS primär an den Informationsbedürfnissen der Investoren ausgerichtet sind und folglich die wirtschaftliche Situation des Unternehmens weniger verzerrt abbilden. Ziel ist der sog. „**true and fair view**“ auf das Unternehmen. Kennzeichnend für die Bilanzierung nach IFRS sind beispielsweise das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der stärkere Einfluss von Marktwerten, das Verhindern des Eindringens steuerlicher Regelungen im Wege der umgekehrten Maßgeblichkeit sowie der geringere Einfluss des Vorsichtsprinzips. Durch die (verpflichtende oder freiwillige) Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards wird somit die Basis für eine Harmonisierung des internen und externen Rechnungswesens geschaffen.

<sup>3</sup> Vgl. Wolfgruber (2010) S. 248.

### IFRS

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) werden vom International Accounting Standards Board (IASB) mit Sitz in London herausgegeben. Es hat zum Ziel, ein einheitliches Rechenwerk gleichwertiger, verständlicher, durchsetzbarer und weltweit anerkannter Rechnungslegungsstandards zu entwickeln. Die IFRS sind nach dem Zeitpunkt ihrer erstmaligen Verabschiedung durchnummeriert, die Zahl hat daher keine inhaltliche Bedeutung. Die Standards selbst lesen sich zum Teil wie Gesetzestexte zuzüglich Erläuterungen und Anwendungsbeispielen. Die Grundidee ist es, die Standards flexibel zu halten. Wenn sich ein wichtiges Rechnungslegungsproblem aufdrängt, wird in einem mehrstufigen Prozess und unter Einbeziehung der interessierten Öffentlichkeit ein neuer Standard erarbeitet bzw. ein bestehender Standard überarbeitet. Die IFRS haben konzeptionell viele Gemeinsamkeiten mit den US-amerikanischen US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), vor allem in ihrer primär an den Informationsinteressen der Eigenkapitalgeber orientierten Grundausrichtung. Für die Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen mit Sitz in der Europäischen Union müssen die IFRS verpflichtend angewendet werden (VO 1606/2002/EG). Bereits davor hatten sich Unternehmen freiwillig für eine ergänzende Bilanzierung nach internationalen Vorschriften (IFRS oder auch US-GAAP) entschieden, um vor allem für institutionelle Investoren (z.B. Versicherungen, Pensionskassen etc.) „relevante und verständliche“ Informationen für deren Veranlagungsentscheidungen bereitzustellen.

Wegen der stärkeren Orientierung an der **ökonomischen Realität** und der strikten Ausrichtung auf entscheidungsorientierte Informationsbereitstellung eignet sich das externe Rechnungswesen auf IFRS-Basis somit besser für interne Steuerungszwecke, insbesondere auch für eine wertorientierte Unternehmensführung. Insofern ist es kaum überraschend, dass sich im angloamerikanischen Raum eine konsequente Trennung zwischen interner und externer Erfolgsermittlung gar nicht erst entwickeln konnte.

Auf inhaltliche Aspekte der internationalen Rechnungslegung wird an verschiedenen Stellen eingegangen, so etwa in Kap. 4.9 im Rahmen der Diskussion unterschiedlicher Ansätze für Aufwände im externen und Kosten im internen Rechnungswesen, in Kap. 6.8 im Zusammenhang mit der Berechnung von Herstellungskosten für Zwecke des externen Rechnungswesens, in Kap. 8.7 im Rahmen externer Anforderungen an die Berichterstattung von nach Segmenten aufgegliederten Unternehmenserfolgen sowie in Kap. 18.1 und 18.3 im Zusammenhang mit wertorientierter Unternehmenssteuerung.

Die bisher beschriebenen Zusammenhänge werden in Abbildung 1 zusammenfassend dargestellt.

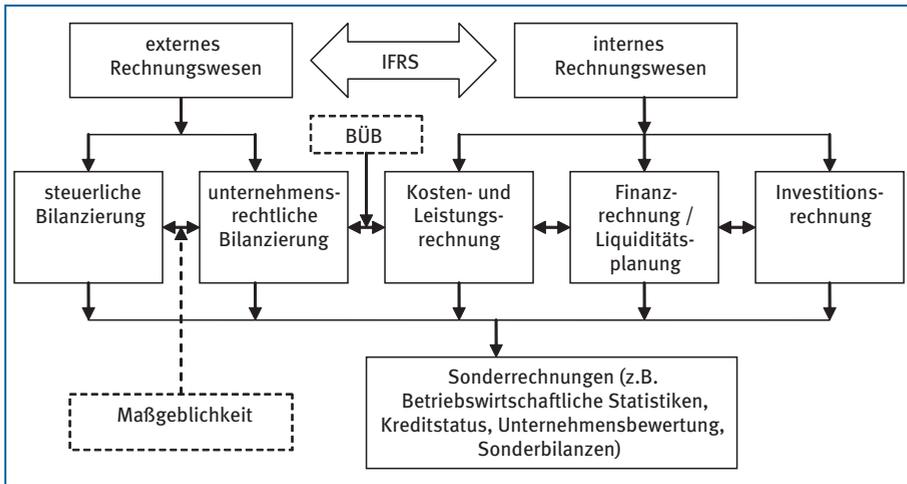


Abbildung 1: Bereiche des externen und internen Rechnungswesens

## 1.2 Controlling

### 1.2.1 Controlling und Unternehmensführung

Aufgabe der **Unternehmensführung** ist es, die im Unternehmen ablaufenden Leistungs- und Finanzprozesse so zu gestalten, dass die Unternehmensziele bestmöglich erfüllt werden. An oberster Stelle der Unternehmensziele stehen dabei die langfristige **Erhaltung und Weiterentwicklung** des Unternehmens. Nur wenn das Unternehmen in seinem Bestand gesichert ist und Möglichkeiten zur Weiterentwicklung besitzt, können die am Unternehmen interessierten Gruppen (Eigentümer/innen, Fremdkapitalgeber, Kund/inn/en, Lieferanten, Mitarbeiter/innen, Staat etc.) ihre Ziele und Absichten durchsetzen.<sup>4</sup>

Aus den langfristigen Zielsetzungen leiten sich eine Reihe von eher kurzfristigen Zielsetzungen ab. Ein wichtiges kurzfristig orientiertes Ziel besteht darin, **Gewinne** zu erzielen. Bei der Gewinnerzielung muss das Unternehmen stets auch darauf achten, seine **Liquidität** zu erhalten. Wenn es nämlich nicht mehr in der Lage ist, seinen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, muss ein die Existenz des Unternehmens massiv gefährdendes Insolvenzverfahren eröffnet werden. Die Erhaltung der Liquidität muss daher als strenge Nebenbedingung für die Gewinnerzielung interpretiert werden.

Das Erreichen der Unternehmensziele vollzieht sich in einem Führungsprozess, der aus den Phasen **Zielbildung, Planung einschließlich Entscheidung, Steuerung und Kontrolle** besteht (vgl. Abbildung 2). Planung ist stark vereinfacht die gedankliche Vorwegnahme zukünftigen Handelns. Die Steuerung umfasst die detaillierte Fest-

<sup>4</sup> Vgl. Joos (2014) S. 3.

legung und die Durchsetzung der Planung in der Ausführung. Die Kontrolle schließlich ergänzt die Planung und umfasst im Kern den Vergleich von geplanten und in der Ausführung realisierten Größen. Von den Ergebnissen der Kontrolle gehen Impulse zu Steuerung (Einleitung korrigierender Maßnahmen), Planung (Planrevision) und Zielsetzung (Zielrevision) aus. Die Informationssysteme des Unternehmens bilden die Grundlage, die den gesamten Führungsprozess erst ermöglicht.<sup>5</sup>

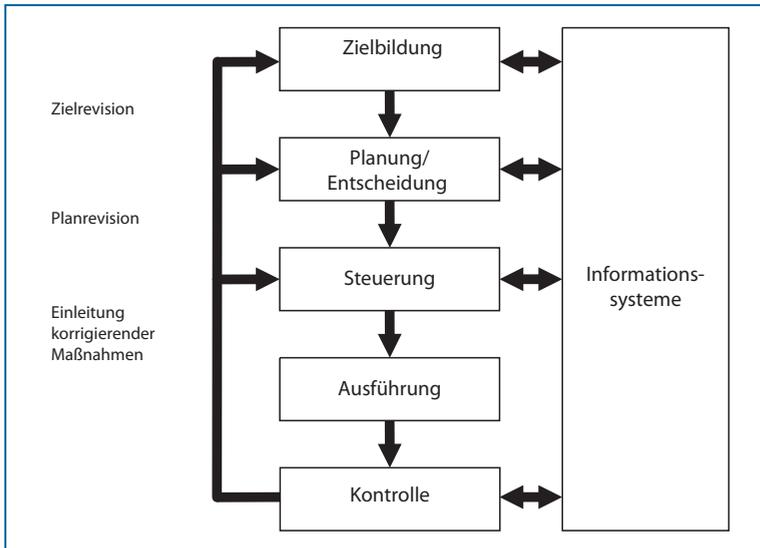


Abbildung 2: Prozess der Unternehmensführung<sup>6</sup>

Planung und Kontrolle als die zentralen Führungsaufgaben bedürfen wegen ihrer hohen und ständig steigenden Komplexität einer besonderen Unterstützung. Diese besteht erstens darin, ein leistungsfähiges **Planungs- und Kontrollsystem** zu schaffen und es zweitens mit den relevanten Informationen zu versorgen. Planung, Kontrolle und Informationsversorgung müssen folglich aufeinander abgestimmt werden. Diese Aufgabe übernimmt das Controlling als Servicefunktion für das Management.<sup>7</sup>

Controlling heißt daher nicht, das Unternehmen selbst zu steuern, also bildlich gesprochen, das Ruder selbst in die Hand zu nehmen. Controlling besteht vielmehr darin, zu navigieren, Orientierungshilfe zu leisten, damit das Unternehmen bei seiner Reise durch die Turbulenzen der Wirtschaft auf Kurs bleibt.

„**Controlling**“ wird bis heute in Theorie und Praxis mit unterschiedlichen Inhalten belegt. Es ist deshalb nicht verwunderlich, dass man in Österreich „Controller/innen“ als Sachbearbeiter/innen in der Finanzbuchhaltung genauso findet wie im Vorstand einer Aktiengesellschaft. Trotz der Vieldeutigkeit des Controllingbegriffs werden in der heutigen Unternehmenspraxis im Kern Planung, Berichtswesen, internes

<sup>5</sup> Vgl. Joos (2014) S. 4.

<sup>6</sup> Vgl. Joos (2014) S. 5.

<sup>7</sup> Vgl. Joos (2014) S. 5.

Rechnungswesen sowie betriebswirtschaftliche Sonderrechnungen zum Aufgabenfeld des Controllings gerechnet. Im angloamerikanischen Raum werden oftmals zusätzlich auch der Finanzbereich, die Unternehmensbesteuerung, die Informationstechnologie sowie die interne Revision dem Controlling zugeordnet.<sup>8</sup>

Nach dem Verständnis der International Group of Controlling (vgl. **Controller-Leitbild**, Abbildung 3) leistet das Controlling eine begleitende betriebswirtschaftliche Unterstützung für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung. Das Zusammenwirken von Manager/inne/n und Controller/inne/n erfolgt „auf Augenhöhe“, denn Controller/innen tragen Mitverantwortung für die Erreichung der Unternehmensziele. Sie sollen als proaktive Partner/innen des Managements agieren und diese Rolle sowohl in den operativen Belangen des Tagesgeschäfts spielen als auch in der Implementierung von zentralen strategischen Grundhaltungen wie Wertorientierung und Nachhaltigkeit.

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

*Controller ...*

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

**Abbildung 3:** Controller-Leitbild der International Group of Controlling<sup>9</sup>

### 1.2.2 Strategisch vs. operativ

Die strategische Unternehmensführung beschäftigt sich mit der nachhaltigen Existenzsicherung des Unternehmens. Ihre Aufgabe besteht im Aufbau und in der Erhaltung **strategischer Erfolgspotenziale**, d.h. anhaltender und weit in die Zukunft gerichteter Erfolgsmöglichkeiten in Form von Märkten, Produkten und Kapazitäten. Plakativ formuliert geht es darum, „to do the right things“. Die strategische Unternehmensführung ist eine „Vorsteuerung“ für die operativen Zielgrößen Erfolg und Liquidität. Mit letzteren beiden Zielen beschäftigt sich die operative Unternehmensführung; oder in Kurzform: „to do the things right“ (vgl. Abbildung 4).

<sup>8</sup> Vgl. Joos (2014) S. 1.

<sup>9</sup> Controllerverein (2013) online.

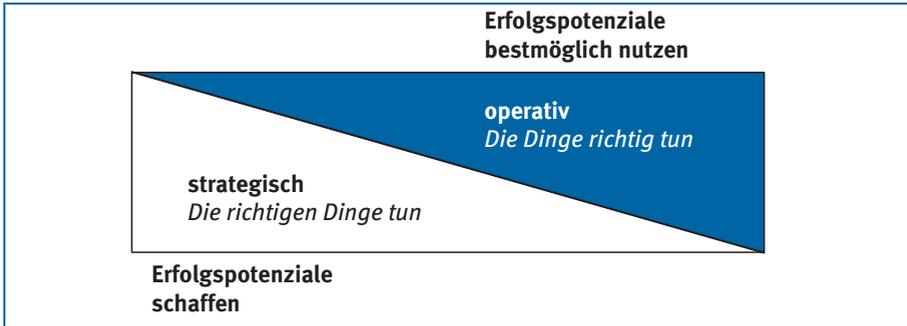


Abbildung 4: Zusammenhang strategisch – operativ<sup>10</sup>

Strategische und operative Unternehmensführung bedürfen der Unterstützung durch das Controlling. Die in den beiden Führungsbereichen anzutreffenden unterschiedlichen Problemstellungen haben zur Herausbildung spezialisierter Controllingteilbereiche, des strategischen und des operativen Controllings, geführt.

Das **strategische Controlling** bearbeitet langfristige Fragestellungen und hat dabei mit oft unstrukturierten Problemen, unsicheren Informationen und hoher Komplexität zu tun. Im Unterschied zum strategischen Controlling weist das **operative Controlling** einen kürzeren Zeithorizont auf und beschäftigt sich direkt mit den monetären Unternehmenszielen. Wesentliche Unterschiede zwischen strategischem und operativem Controlling können Abbildung 5 entnommen werden.

Kriterien	Strategisches Controlling	Operatives Controlling
Zielgrößen	Existenzsicherung, Erfolgspotenzial	Gewinn, Liquidität
Zeitbezug	nahe und ferne Zukunft	Gegenwart und nahe Zukunft
primäre Orientierung	unternehmensextern	unternehmensintern
verwendete Daten	quantitativ und qualitativ	quantitativ (v.a. Kosten/Erlöse)
Rahmenbedingungen	Komplexität, Dynamik und Diskontinuität des Umfeldes	stabiles Umfeld
Sicherheit der Informationen	Unsicherheit	weitgehend sichere Informationen
Freiheitsgrad	hoch	niedrig
Art der Aufgaben	innovative Aufgaben	Routineaufgaben
Integration des Top-Managements	laufend	fallweise

Abbildung 5: Strategisches und operatives Controlling<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Vgl. Eisl et al (2015) S. 34.

<sup>11</sup> Vgl. Joos (2014) S. 6; Baum et al (2013) S. 9.

Aufgabe des strategischen Controllings ist es, die Unternehmensführung beim Entwurf von Unternehmens- und Geschäftsfeldstrategien zu unterstützen. Das strategische Controlling holt dazu **strategierelevante Informationen** aus Umwelt und Unternehmen ein, stellt Planungs- und Kontrollinstrumente bereit und koordiniert den Planungsvorgang. Wesentliche Teile des strategischen Controllings werden im Rahmen von Kap. 13 „Strategische Budgetierung“ und Kap. 18 „Wertorientierte Unternehmenssteuerung“ vorgestellt.

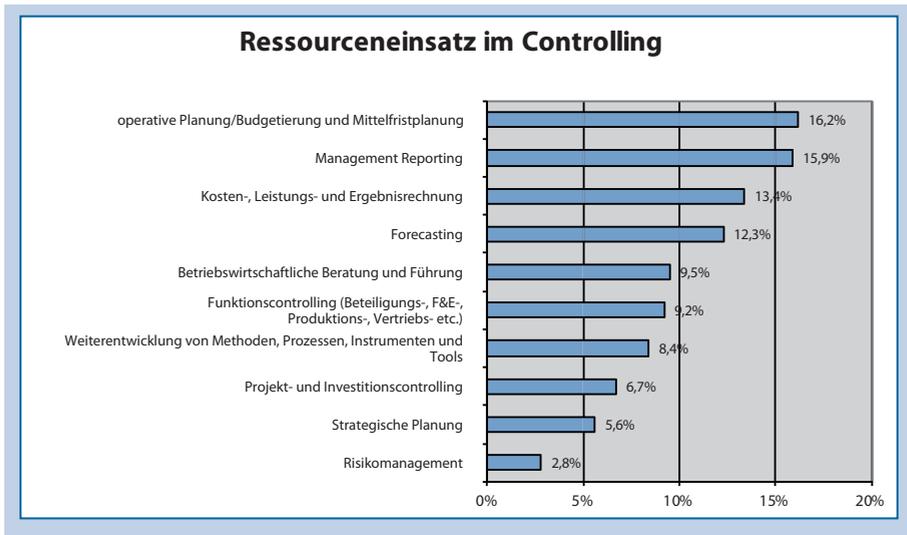
Die als Ergebnis der strategischen Planung verabschiedete Strategie bildet den Orientierungs- und Handlungsrahmen für das operative Controlling. Im Rahmen des **operativen Controllings** geht es um die Ausschöpfung der Erfolgspotenziale des Unternehmens. Ziel ist es, die Unternehmensaktivitäten auf kurz- bis mittelfristige Sicht so zu steuern, dass einerseits maximale Gewinne erwirtschaftet werden und andererseits die Liquidität des Unternehmens zu keinem Zeitpunkt gefährdet ist.

Im Mittelpunkt der Aktivitäten des operativen Controllings stehen insbesondere der Aufbau und die Durchführung der kurz- bis mittelfristigen Unternehmensplanung (**operatives Budget**), die Kontrolle der Planerreicherung in Form von kennzahlenbasierten **Soll-Ist-Vergleichen** sowie die laufende Informationsversorgung des Managements mit Hilfe des **Berichtswesens** (Standardberichte, Abweichungsberichte, Bedarfsberichte). Zur Durchführung seiner Aufgaben bedient sich das Controlling einer Fülle von Daten und Controlling-Werkzeugen. Ihren Ursprung haben die meisten vom Controlling verwendeten Daten und Controlling-Werkzeuge im **betrieblichen Rechnungswesen**. Die zentralen Inhalte des operativen Controllings im Rahmen der Budgetierung werden in Kap. 14 „Das operative Budgetsystem“, Kap. 15 „Abweichungsanalyse“ und Kap. 16 „Reporting“ behandelt.

### Empirische Ergebnisse

Controller/innen sind betriebswirtschaftliche Generalist/inn/en, die ein breites Spektrum an Tätigkeiten wahrnehmen. Das Nebeneinander von Informations-, Planungs- und Kontrollaufgaben unterschiedlichster Ausprägung ist geradezu ein Charakteristikum des Controllingjobs. Die Ergebnisse des vom Controller-Institut durchgeführten Controlling-Panels 2014 zeigen folgende Ergebnisse betreffend die von **Controller/inne/n** in der Praxis übernommenen Aufgabenbereiche sowie die **Verteilung ihrer Arbeitszeit** auf diese Aufgaben.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Vgl. Waniczek (2014) S. 48.



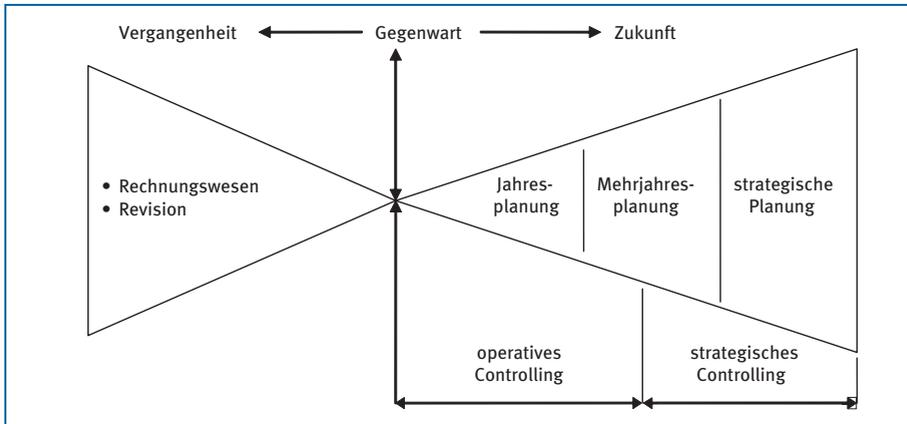
### Controlling

Trotz unterschiedlicher Auffassungen in Detailfragen in Wissenschaft und Praxis besteht weitestgehend Einigkeit darüber, dass die Kernaufgabe des Controllings darin besteht, die Unternehmensführung in betriebswirtschaftlichen Fragen optimal zu unterstützen – das heißt, einen betriebswirtschaftlichen Service zu liefern mit dem Ziel, die Erfolgswirkungen von Entscheidungen transparent zu machen und so die Entscheidungsqualität insgesamt zu erhöhen. In der Regel bezieht sich der betriebswirtschaftliche Service des Controllings auf folgende vier Aufgabebereiche: 1) die Gestaltung des Planungs- und Kontrollsystems, 2) die Unterstützung und die Koordination von strategischen und operativen Planungen in den Linieneinheiten, 3) die eigenständige Durchführung monetärer Planungen und Kontrollen für das Gesamtunternehmen, 4) die allgemeine Informationsversorgung der Unternehmensführung im Wege des Berichtswesens.

Das vom operativen Controlling am häufigsten genutzte Teilgebiet des betrieblichen Rechnungswesens ist die **Kostenrechnung**. Sie stellt dem Controlling ein breites Repertoire an Methoden zur Verfügung und ist in der Summe dieser Methoden gewissermaßen das Standardinstrument des Controllings. Das erklärt sich einerseits daraus, dass die Kostenrechnung unmittelbar die Erfüllung von Gewinnzielen unterstützt. Zum anderen ist die Kostenrechnung jenes Instrument, das sich ein Unternehmen frei von unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften nach seinen eigenen Bedürfnissen und Möglichkeiten „maßschneidern“ kann.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> Vgl. Troßmann/Baumeister (2015) S. 4 f.; Joos (2014) S. 93; Zunk et al (2014) S. 42 f.

Was den zeitlichen Horizont anbelangt, steht das operative Controlling zwischen der tendenziell langfristigen strategischen Planung und dem (vergangenheitsorientierten) Rechnungswesen (Finanzbuchhaltung und Istkostenrechnung) (vgl. Abbildung 6).



**Abbildung 6:** Operatives Controlling zwischen Strategie und Rechnungswesen<sup>14</sup>

## Operatives Controlling

Mit den Aktivitäten des operativen Controllings gilt es, aus den strategischen Weichenstellungen konkrete und aufeinander abgestimmte kurz- bis mittelfristige Erfolgs- und Liquiditätsziele sowie entsprechende Maßnahmen abzuleiten, diese in Geldeinheiten zu quantifizieren (Budget) und in der Folge im Zuge von Plan-Ist-Vergleichen laufend zu überprüfen.

### 1.2.3 Organisation des Controllings

Controlling-Stellen bzw. -Abteilungen finden sich in größeren Unternehmen und Konzernen<sup>15</sup> üblicherweise in Form eines zentralen und eines dezentralen Controllings.

Das **zentrale Controlling** existiert auf zwei Ebenen: Zum einen in der Unternehmenszentrale bzw. Konzernzentrale (Holding) und zum anderen in den einzelnen Bereichen des Unternehmens bzw. Tochterunternehmen unterhalb der Holding. Auf beiden Ebenen ist das Controlling in der Regel hierarchisch hoch in der Nähe des (Finanz-)Vorstands bzw. der Geschäftsführung angesiedelt und soll diese Personen bei ihren Planungs-, Kontroll- und Steuerungsaufgaben unterstützen.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Vgl. Eisl et al (2015) S. 36.

<sup>15</sup> Ein Konzern besteht aus rechtlich selbständigen Unternehmen, die zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind. Vgl. Wolfsgruber (2010) S. 54.

<sup>16</sup> Vgl. Franz/Kajüter (2011) S. 474.

Das **zentrale Controlling auf der Holdingebene** wird häufig auch als Konzerncontrolling bezeichnet. Es ist zuständig für die Erarbeitung einer einheitlichen Controlling-Konzeption, -Terminologie und -Methodik für den gesamten Unternehmensverbund (Konzern). Daneben hat das zentrale Controlling – sowohl in der Holding als auch in den Tochterunternehmen – konzern- bzw. unternehmensweite Koordinationsaufgaben zu erfüllen. Dafür typische Beispiele sind die Abstimmung der zeitlich aufeinanderfolgenden Planungsschritte dezentraler Einheiten in einem Planungskalender und die Zusammenfassung der von verschiedenen Stellen zusammenlaufenden Pläne zu einem Gesamtplan für den Konzern.<sup>17</sup>

Stellen für das **dezentrale Controlling** sind vor allem in den operativen Einheiten zu finden, beispielsweise in den Werken (Produktion) und den einzelnen Funktionsbereichen wie Beschaffung, Vertrieb oder F&E. Die Aufgaben dezentraler Controller/innen bestehen im Wesentlichen in der methodischen Unterstützung der Planung, dem Bereitstellen informativer Berichte an das Management sowie der Beratung der Führungskräfte bei der Auswertung von Abweichungsinformationen und der Entwicklung von Maßnahmen zur Reaktion auf Abweichungen.<sup>18</sup>

Die Kompetenz des zentralen Controllings auf der Holdingebene beschränkt sich in der Regel auf die Richtlinienkompetenz gegenüber dem **zentralen Controlling in den Tochterunternehmen**. Auf diese Weise wird eine in formaler und methodischer Hinsicht einheitliche Gestaltung des Controllings im Konzern sichergestellt. Innerhalb der Tochterunternehmen bestehen verschiedene Möglichkeiten, um die Beziehung zwischen zentralem und dezentralem Controlling (DC) zu regeln. In der Praxis ist das dezentrale Controlling jedoch in der Regel disziplinarisch der Linie und fachlich dem zentralen Controlling im jeweiligen Tochterunternehmen unterstellt (**Dotted-line-Prinzip**). Abbildung 7 soll der Verdeutlichung dienen.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Vgl. Franz/Kajüter (2011) S. 474.

<sup>18</sup> Vgl. Franz/Kajüter (2011) S. 474 f.

<sup>19</sup> Vgl. Franz/Kajüter (2011) S. 474.

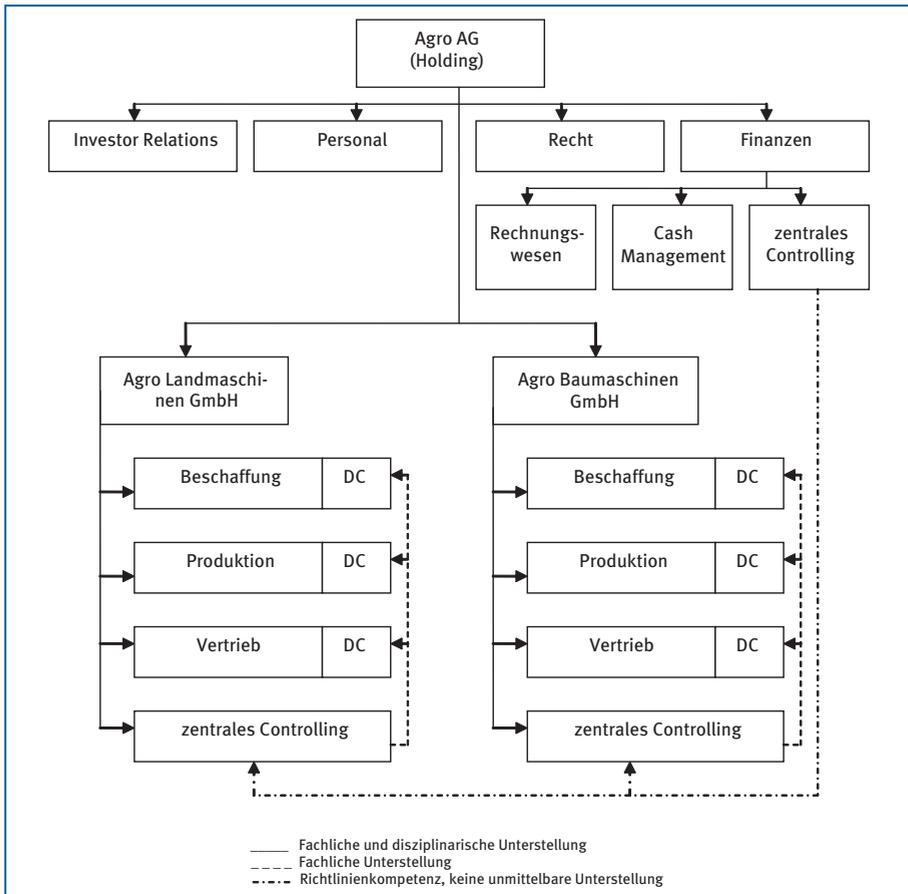


Abbildung 7: Controlling-Organisation (Beispiel)<sup>20</sup>

<sup>20</sup> Vgl. Franz/Kajüter (2011) S. 474.