

1. Kapitel: Einleitung

„Lesen ist ein bloßes Surrogat des eigenen Denkens. Man läßt dabei seine Gedanken von einem Andern am Gängelbände 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.

Lern- ziele

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 davon 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.

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