

Teil A: Grundlagen

Lernziele

Am Ende von Teil A sollten Sie u.a.

- ◆ das Wesen und die Ziele des Controllings kennen
- ◆ das operative Controlling vom strategischen Controlling unterscheiden können
- ◆ mit den wichtigsten Instrumenten des strategischen Controllings vertraut sein
- ◆ Alternativen für die organisatorische Einbettung des Controllings kennen
- ◆ die Teilbereiche des betrieblichen Rechnungswesens kennen und deren Funktionen erläutern können
- ◆ den Kosten- und Leistungsbegriff kennen
- ◆ wesentliche Ziele und Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung kennen
- ◆ den organisatorischen Aufbau einer Kosten- und Leistungsrechnung darlegen können
- ◆ die Grundzüge der Produktions- und Kostentheorie verstehen
- ◆ die wesentlichen Methoden der Kostenauflösung kennen

1 Controlling

1.1 Controlling und Unternehmensführung

„**Controlling**“ wird bis heute in Theorie und Praxis mit unterschiedlichen Inhalten belegt. Es ist deshalb nicht verwunderlich, dass man in Österreich „Controller“ als Sachbearbeiter 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 Rechnungswesen sowie betriebswirtschaftliche Sonderrechnungen zum Aufgabenfeld eines Controllers gerechnet. In nordamerikanischen Firmen werden oftmals zusätzlich auch der Finanzbereich, die Unternehmensbesteuerung, die Informationstechnologie sowie die interne Revision dem Controlling zugeordnet.¹

Aufgabe der **Unternehmensführung** ist es, die im Unternehmen ablaufenden Leistungs- und Finanzprozesse so zu gestalten, dass die Unternehmensziele bestmög-

¹ Vgl. Joos-Sachse (2006) S. 1.

lich 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, Fremdkapitalgeber, Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter, Staat etc.) ihre Ziele und Absichten durchsetzen.²

Aus den zwei langfristigen Zielsetzungen Erhaltung und Weiterentwicklung 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 jedoch stets 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.

Die Erreichung der Unternehmensziele vollzieht sich in einem Führungsprozess, der aus den Phasen Planung, Steuerung und Kontrolle besteht (vgl. Abb. 1). Planung ist stark vereinfacht die gedankliche Vorwegnahme zukünftigen Handelns. Die Kontrolle ergänzt die Planung und umfasst im Kern den Vergleich von geplanten und realisierten Größen. Die Steuerung schließlich umfasst die detaillierte Festlegung und die Durchsetzung der Planungs- bzw. Kontrollergebnisse.³

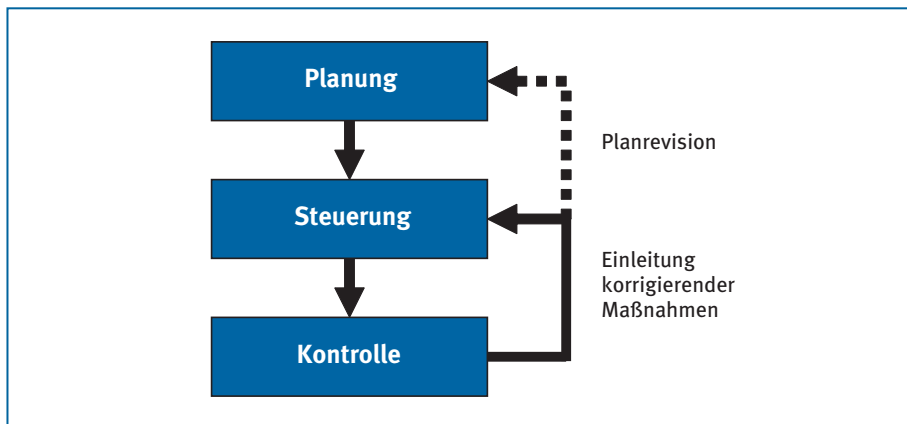


Abbildung 1: Prozess der Unternehmensführung⁴

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

² Vgl. Joos-Sachse (2006) S. 3.

³ Vgl. Joos-Sachse (2006) S. 5.

⁴ Vgl. Joos-Sachse (2006) S. 5.

und Informationsversorgung müssen folglich aufeinander abgestimmt werden. Diese Aufgabe übernimmt das Controlling als Servicefunktion für das Management.⁵

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. Über die von Controllern in Unternehmen übernommenen Aufgaben informiert das Controller-Leitbild des Controller Vereins in Deutschland (siehe Abb. 2).⁶

Controller gestalten und begleiten den Managementprozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit Mitverantwortung für die Zielerreichung. Das heißt:

- ◆ *Controller sorgen für Strategie-, Ergebnis-, Finanz-, Prozesstransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.*
- ◆ *Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen.*
- ◆ *Controller moderieren und gestalten den Managementprozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.*
- ◆ *Controller leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung.*
- ◆ *Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.*

Abbildung 2: Controller-Leitbild des internationalen Controller Vereins⁷

1.2 Operatives und strategisches Controlling

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. Angelsächsisch griffig 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. Abb. 3).

⁵ Vgl. Joos-Sachse (2006) S. 5.

⁶ Vgl. Joos-Sachse (2006) S. 5.

⁷ Vgl. Controllerverein (2008) online.

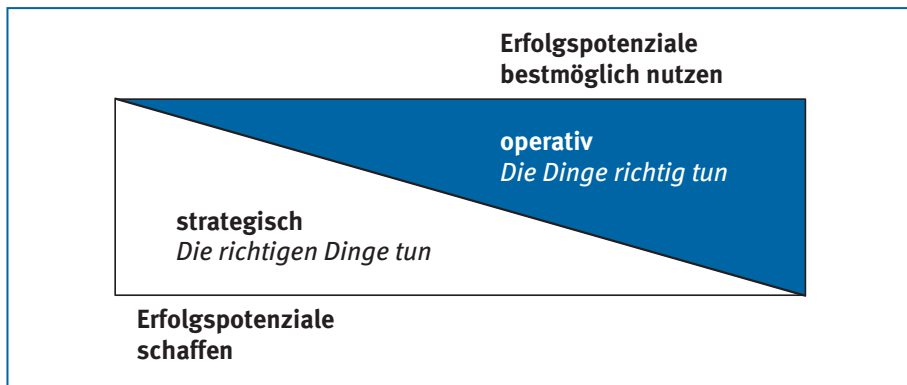


Abbildung 3: Zusammenhang strategisch - operativ⁸

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 Controlling geführt.

Das **strategische Controlling** hat mit langfristigen Fragestellungen, oft schlecht strukturierten Problemen, unsicheren Informationen und hoher Komplexität zu kämpfen. Im Unterschied zum strategischen Controlling weist das **operative Controlling** einen kürzen Zeithorizont auf und beschäftigt sich direkt mit den monetären Unternehmenszielen. Wesentliche Unterschiede zwischen strategischem und operativem Controlling können der folgenden Abb. 4 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 4: Strategisches und operatives Controlling⁹

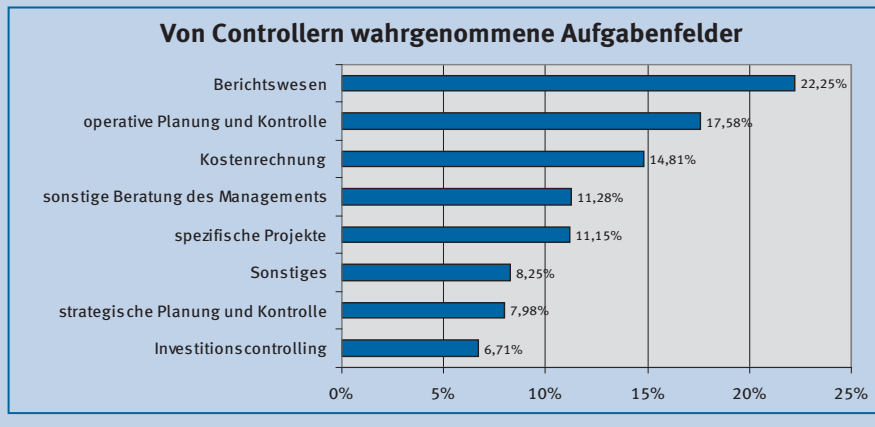
⁸ Vgl. Eisl et al (2008) S. 772.

⁹ Vgl. Joos-Sachse (2006) S. 7; Baum et al (2004) 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. Die als Ergebnis dieses Prozesses beschlossene Strategie bildet den Orientierungs- und Handlungsrahmen für das operative Controlling. Im Rahmen des operativen Controllings geht es nicht um die Strukturierung, sondern um die Ausschöpfung der Erfolgspotenziale des Unternehmens. Ziel ist es, die Unternehmensaktivitäten auf kurz- bis mittelfristige Sicht so zu steuern, dass Gewinne maximiert werden und gleichzeitig das Unternehmen stets zahlungsfähig bleibt.

Empirische Ergebnisse

Controller sind betriebswirtschaftliche Generalisten, die ein breites Spektrum an Tätigkeiten wahrnehmen. Das Nebeneinander von Informations-, Planungs- und Kontrollaufgaben unterschiedlichster Ausprägung ist geradezu ein Charakteristikum des Controllerjobs. Die Ergebnisse des WHU-Controllerpanels 2007 zeigen folgende Ergebnisse betreffend die von Controllern in der Praxis übernommenen Aufgabenbereiche sowie die Verteilung ihrer Arbeitszeit auf diese Aufgaben.¹⁰



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 Aufgabenbereiche: 1) die Gestaltung des Planungs- und Kontrollsystems 2) die Unterstützung und die Koordination von strategischen und operativen Planungen in den Li-

¹⁰ Vgl. Weber (2007) S. 16.

Ebenso wie die mathematische Kostenauflösung beruht auch die statistische Kostenauflösung auf Vergangenheitswerten. Zudem unterstellt auch sie eine lineare Gesamtkostenfunktion und kann damit weder Kostensprünge bzw. Kostenknicke noch nicht-linear verlaufende variable Kosten (progressive Kosten, degressive Kosten) abbilden.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass in der Praxis bei allen vergangenheitsbezogenen Verfahren der Kostenauflösung (mathematische Kostenauflösung, statistische Kostenauflösung) darauf zu achten ist, dass sich die aufgezeichneten Daten über Beschäftigungsmaße und Kostenentwicklung nicht nur auf die Gesamtwerte einer Kostenstelle beziehen, sondern differenziert nach Kostenarten vorliegen.



Kostenauflösung

Die im Rahmen einer Teilkostenrechnung notwendige Aufteilung der angefallenen Kosten in ihren variablen (beschäftigungsabhängigen) und ihren fixen (beschäftigungsunabhängigen) Teil erfolgt im Rahmen der Kostenauflösung. Bei Einzelkosten stellt sich die Auflösungsproblematik nicht, da diese definitionsgemäß stets als variabel eingestuft werden. Die Kostenauflösung kann mit statistischen oder analytischen Methoden vorgenommen werden. Im Idealfall erfolgt die Kostenauflösung gesondert für jede Kostenstelle, und zwar differenziert nach Kostenarten. Damit wird der von Kostenstelle zu Kostenstelle unterschiedlichen Beschäftigungsabhängigkeit gleicher Kostenarten am besten entsprochen (z.B. sind Energiekosten in den Fertigungsstellen zumindest teilweise variabel, in Verwaltungsstellen dagegen fix).

7 Repetitorium zu Teil A

Wichtige Begriffe

Controlling	Strategische Kontrolle
Strategisches Controlling	Operatives Controlling
Umweltanalyse	Betriebliches Rechnungswesen
Szenarioanalyse	Kostenbegriff
Fünf-Kräfte-Modell von Porter	Kostenrechnungssysteme
Unternehmensanalyse	System der Kosten- und Leistungsrechnung
Potenzialanalyse	Voll- und Teilkostenrechnung
Strategischer Würfel	Produktions- und Kostentheorie
Marktanteils-Marktwachstumsportfolio	Kostenremanenz
Strategieauswahl	Kostenauflösung

Übungsbeispiele

Übungsbeispiel A.1: System der Kosten- und Leistungsrechnung

In einem kleinen Gewerbebetrieb werden für die nächste Periode Aufwendungen in Höhe von 710.000 geplant. Neutralen Aufwendungen in Höhe von 150.000 stehen dabei kalkulatorische Zusatzkosten von 50.000 gegenüber. Die geschätzten Umsatzerträge in Höhe von 960.000 entsprechen den Erlösen (Leistungen) der kommenden Periode.

Die Fertigungsmaterialkosten haben Einzelkostencharakter und werden für die nächste Periode auf insgesamt 150.000 geschätzt. Die Fertigungslöhne haben ebenfalls Einzelkostencharakter und werden sich voraussichtlich auf 210.000 belaufen. Die Gemeinkosten sind zu 60% fix. Die variablen Gemeinkosten verteilen sich im Verhältnis 30:60:10 auf die Materialstelle, die Fertigungsstelle sowie die Verwaltungs- und Vertriebsstelle.

Die Materialgemeinkosten werden in Abhängigkeit der Fertigungsmaterialkosten auf die einzelnen Kostenträger weiterverrechnet. Die Fertigungsgemeinkosten werden nach Maßgabe der von den Aufträgen in Anspruch genommenen Maschinenstunden auf diese weiterverrechnet. Es wird geschätzt, dass in der kommenden Periode insgesamt 200 Maschinenstunden anfallen werden. Als Bezugsgröße der Verwaltungs- und Vertriebsstelle werden die Periodenherstellkosten herangezogen.

Für die kommende Periode sind keine innerbetrieblichen Leistungen und keine Bestandsveränderungen geplant.

Aufgabenstellung:

Führen Sie die Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträger-, Kostenträgererfolgs- und Periodenerfolgsrechnung nach dem System der Teilkostenrechnung durch! Die Kostenträger- und Kostenträgererfolgsrechnung ist dabei anhand eines Auftrages, für den insgesamt ein Fertigungsmaterialeinsatz von 5.000, ein Fertigungslohneinsatz von 15.000 sowie 40 Maschinenstunden geplant sind und der einen Nettoerlös von 47.000 bringen soll, darzustellen!

Lösung:

Kostenartenrechnung:

Aufwendungen	710.000
– neutrale Aufwendungen	150.000
+ Zusatzkosten	50.000
= Gesamtkosten	610.000
– Einzelkosten	
Fertigungsmaterial	150.000
Fertigungslöhne	210.000
= Gemeinkosten	250.000
fixe Gemeinkosten (= 60% von 250.000)	150.000
variable Gemeinkosten (40% von 250.000)	100.000

Teil A: Grundlagen

Kostenstellenrechnung:

	Material	Fertigung	Vw&Vt
variable Gemeinkosten	30.000	60.000	10.000
/ Bezugsgröße	150.000	200	450.000
= Verrechnungssatz	20%	300 / Mh	2,22%

Kostenträgerrechnung:

Fertigungsmaterial	5.000,00
+ Materialgemeinkosten (20%)	1.000,00
+ Fertigungslöhne	15.000,00
+ Fertigungsgemeinkosten (= 40 • 300)	12.000,00
= variable Herstellkosten	33.000,00
+ Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten (2,22%)	733,33
= variable Selbstkosten	33.733,33

Kostenträgererfolgsrechnung:

Nettoerlös	47.000,00
– variable Selbstkosten	33.733,33
= Deckungsbeitrag	13.266,67

Periodenerfolgsrechnung:

Erlöse	960.000
– variable Kosten	
Einzelkosten	360.000
variable Gemeinkosten	100.000
= Periodendeckungsbeitrag	500.000
– Fixkosten	150.000
= Periodenerfolg	350.000

Übungsbeispiel A.2: Mathematische Kostenauflösung

Die Kosten eines im Vertriebsbereich verwendeten PKW betragen in der 1. Periode 112.160 und in der 2. Periode 98.160. Die Kilometerleistung betrug in der 1. Periode 30.000 und in der 2. Periode 20.000.

Aufgabenstellung:

Ermitteln Sie die variablen Kosten je Kilometer sowie die Fixkosten des PKW nach dem Verfahren der mathematischen Kostenauflösung!

Lösung:

variable Kosten je Kilometerleistung = $(112.160 - 98.160) / (30.000 - 20.000) = 1,4$
Fixkosten = $98.160 - 1,4 \cdot 20.000 = 70.160$

Übungsbeispiel A.3: Statistische Kostenauflösung

Die Kosten einer neu in Betrieb genommenen Abfallaufbereitungsanlage haben sich wie folgt entwickelt:

Periode	aufbereitete Abfallmenge (in Tonnen)	Kosten
1	30 t	80.000
2	60 t	100.000
3	90 t	120.000
4	100 t	150.000
5	130 t	160.000

In der Periode 6 wird die aufbereitete Abfallmenge voraussichtlich 150 t betragen.

Aufgabenstellung:

Welche Gesamtkosten werden in Periode 6 voraussichtlich anfallen, wenn das Preisgerüst für die Kosten unverändert bleibt?

Lösung:

Periode	x	GK	(x - D)	(GK - D)	(x - D) • (GK - D)	(x - D) ²
1	30	80.000	-52,00	-42.000	2.184.000	2.704
2	60	100.000	-22,00	-22.000	484.000	484
3	90	120.000	8,00	-2.000	-16.000	64
4	100	150.000	18,00	28.000	504.000	324
5	130	160.000	48,00	38.000	1.824.000	2.304
SUMME	410	610.000	0	0	4.980.000	5.880
Schnitt (D)	82	122.000	0	0	996.000	1.176

variable Kosten pro t = $996.000 / 1.176 = 846,94$

fixe Kosten = $122.000 - 846,94 \cdot 82 = 52.551,02$

Gesamtkosten in der 6. Periode: $= 52.551,02 + 150 \cdot 846,94 = 179.591,84$

Übungsbeispiel A.4: Gewinnmaximierung

Für ein Monopolunternehmen gelte die Erlösfunktion $E(x) = -0,05 \cdot x^2 + 800 \cdot x$. Die lineare Kostenfunktion des Unternehmens lautet $K(x) = 300 \cdot x + 450.000$.

Aufgabenstellung:

Ermitteln Sie die gewinnmaximale Menge und den gewinnmaximalen Preis des Monopolisten! Wie hoch ist der maximale Gewinn?

Lösung:

$$G(x) = -0,05 \cdot x^2 + 500 \cdot x - 450.000$$

$$G'(x) = -0,1 \cdot x + 500$$

$$0 = -0,1 \cdot x + 500$$

$$x = 5.000$$

$$p = 550$$

$$G(5.000) = 5.000 \cdot 550 - 5.000 \cdot 300 - 450.000$$

$$G = 800.000$$

Kontrollfragen

- ◆ Aus welchen Teilgebieten setzt sich das betriebliche Rechnungswesen zusammen?
- ◆ Grenzen Sie das operative Controlling vom strategischen Controlling ab! Nehmen Sie weiters zur Organisation des Controllings in Unternehmen Stellung!
- ◆ Aus welchen Bestandteilen besteht das System der Kosten- und Erlösrechnung?
- ◆ Was versteht man unter „Kostenremanenz“ und welche Ursachen für dieses Phänomen kennen Sie?
- ◆ Welche Methoden der Kostenauflösung kennen Sie? Beschreiben Sie jede dieser Methoden kurz!
- ◆ Wie lassen sich die gewinnmaximale Menge und der gewinnmaximale Preis (eines Monopolisten) mathematisch ermitteln? Was lässt sich aus dieser Rechnung in Bezug auf die Fixkosten ableiten?

MC-Fragen

MC-Frage A.1: Kostenauflösung

R F

- ☐ ☒ Unter Kostenauflösung versteht man die Trennung der Gesamtkosten in Einzelkosten und Gemeinkosten.
- ☒ ☐ Die Gesamtkosten der Periode 1 (Periode 2) betragen 2.000 (3.000). In Periode 1 (Periode 2) wurden 500 (1.000) Stück produziert und abgesetzt. Mittels mathematischer Kostenauflösung erhält man folgende lineare Kostenfunktion: $K = 1.000 + 2 \cdot x$.
- ☒ ☐ Unter Kostenremanenz versteht man das empirische Phänomen, dass sich die Kosten oft nicht unmittelbar mit Beschäftigungsänderungen verändern, sondern dass sie erst mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung reagieren.
- ☒ ☐ Die statistische Kostenauflösung basiert auf der Methode der kleinsten Quadrate (Regressionsanalyse).

MC-Frage A.2: Fixkosten

R F

- ☐ ☒ Bei den Fixkosten kann es sich um Gemeinkosten oder Einzelkosten handeln.
- ☒ ☐ Die Fixkosten pro Stück sinken mit zunehmender Beschäftigung (Fixkostendegression).
- ☒ ☐ Sprungfixe Kosten sind nur innerhalb bestimmter Beschäftigungsintervalle fix. Wird diese Grenze überschritten, steigen die Kosten sprung-

haft an. Beispiel: Durch eine steigende Beschäftigung wird die Kapazität einer Maschine vollständig ausgelastet. Es muss eine zweite beschafft werden, wodurch die fixen Abschreibungen (Abschreibungen, Zinskosten) sprunghaft ansteigen.

- ☐ ☒ Unechte Gemeinkosten haben immer Fixkostencharakter.

MC-Frage A.3: Aufgaben der Kostenrechnung

R F

- ☐ ☒ Die Aufgaben der Kostenrechnung sind gesetzlich vorgeschrieben und genau geregelt.
- ☒ ☐ Wichtige Aufgaben der Kostenrechnung sind z.B. die Vorbereitung operativer (kurzfristiger) Entscheidungen sowie die Wirtschaftlichkeitskontrolle.
- ☒ ☐ Auch wenn der Aufbau eines Kostenrechnungssystems vom Gesetz nicht vorgeschrieben ist, gibt es doch Vorgehensweisen, Methoden und Instrumente, die allgemein anerkannt sind.
- ☐ ☒ Die Begriffe „Aufwendungen“ und „Kosten“ sind stets deckungsgleich.

MC-Frage A.4: Einzel- und Gemeinkosten

R F

- ☐ ☒ Die Kostenarten „Fertigungsmaterial“ und „Fertigungslöhne“ haben in der Regel Gemeinkostencharakter.
- ☒ ☐ Einzelkosten sind stets variable Kosten.
- ☐ ☒ Einzelkosten sind stets fixe Kosten.
- ☐ ☒ Gemeinkosten werden direkt beim Kostenträger erfasst.

MC-Frage A.5: Kostenauflösung

R F

- ☒ ☐ Die mathematische Kostenauflösung kann bereits bei Vorliegen von zwei Kosten- und Beschäftigungspaaren durchgeführt werden.
- ☐ ☒ Bei langfristigen Betrachtungen sinkt der Anteil der variablen Kosten.
- ☐ ☒ Die mathematische Kostenauflösung ist genauer als die statistische Kostenauflösung.
- ☐ ☒ Die Repräsentativität einer mittels statistischer Kostenauflösung ermittelten Kostenfunktion kann mit Hilfe des Korrelationskoeffizienten bestimmt werden; je näher dieser bei Null liegt, desto besser bildet die lineare Kostenfunktion die Realität ab.