

Controlling integrierendes Rechnungswesen

Zwecke, theoretische Grundlagen, Systemstruktur und DV-Umsetzungskonzept

von
Hermann J Richter

1. Auflage

Controlling integrierendes Rechnungswesen – Richter

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Controlling, Wirtschaftsprüfung, Revision

Schäffer-Poeschel 2002

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 7910 2078 5

SCHÄFFER

POESCHEL

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Strategische Veränderungen der Umweltdaten, wie z.B. die Globalisierung des Wettbewerbs, schnelle technologische Veränderungen, ein rascher Wandel auf den Absatzmärkten, Änderungen im politischen Umfeld, wie z.B. die Einführung des EG-Binnenmarktes¹ sowie Änderung der Werte und Ansprüche der Mitarbeiter - um nur einige plakative Beispiele² an dieser Stelle anzuführen - führen zu wachsenden Fixkostenanteilen, veränderten Kostenstrukturen, komplexeren Organisationseinheiten sowie zu einer hohen Teile- und Variantenvielfalt mit gleichzeitig steigenden Qualitäts- und Lieferbereitschaftsanforderungen an die Unternehmen.³ Diese Veränderungen der Rahmenbedingungen gehen einher mit einer erheblichen Verkürzung der Reaktionszeiten der betrieblichen Entscheidungsträger. Deren Aufgabe ist es aber, das Unternehmen unter Berücksichtigung seiner Umweltbe-

-
- ¹ Zu den Auswirkungen des EG-Binnenmarktes auf die deutschen Unternehmen vgl. Voßschulte, Alfred; Chancen und Risiken der deutschen Wirtschaft im Europäischen Binnenmarkt, in: Die wirtschaftliche Entwicklung in den 90er Jahren, Band 26 der Schriftenreihe der Universität Dortmund, Dortmunder Universitätsreden 10, Dortmund 1992, S. 26-36, hier insbes. S. 27 f. sowie Stahl, Hans-Werner; Controlling 1992 - Unternehmerische Konsequenzen, in: krp, 34. Jg. (1990), S. 124-127, hier insbes. S. 126.
 - ² Vgl. Henzler, Herbert; Der Controller der 90er Jahre, in: Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, hrsg. von Péter Horváth, Stuttgart 1990, S. 51-62, hier S. 52-53 sowie Horváth, Péter; Das Instrumentarium des Controllers im Jahre 2006, in: Controllers Zukunft, Auftrag, Verantwortung, Rollenbild und Selbstverständnis der Controller, hrsg. von Lukas Rieder in Zusammenarbeit mit der IGC International Group of Controlling, Zürich u. a. 1997, S. 95-112, hier S. 95, Abb. 5.1.
 - ³ Vgl. Kargeremann, Henning; Perspektiven der Weiterentwicklung integrierter Standardsoftware für das innerbetriebliche Rechnungswesen, in: Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, hrsg. von Péter Horváth, Stuttgart 1990, S. 277-306, hier S. 278-279; Horváth, Péter; Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement, in: Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, hrsg. von Péter Horváth, Stuttgart 1990, S. 175-193, hier insbes. S. 177 f.

ziehungen so zu steuern, dass die lang- und kurzfristigen Unternehmensziele optimal erreicht werden. „Die Unternehmen sind im Verhältnis zu ihrer Umwelt zu ‚langsam‘ geworden. Die Führung ist vielfach nicht in der Lage, das Geschehen in den Unternehmen situationsadäquat zu koordinieren.“⁴ Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, die betrieblichen Umweltdaten in ihren Auswirkungen auf das unternehmerische Zielsystem transparent zu machen und die Unternehmensleitung mit einem flexiblen Analyse- und Steuerungsinstrument⁵ auszustatten, das die Unternehmensleitung trotz des vielfach nicht unerheblichen Zeitdrucks der Entscheidungen in die Lage versetzt, dieser „Aufgabenexplosion“⁶ gerecht zu werden, d.h. auf strategische Umfeldveränderungen zeitnah und anforderungsgerecht zu reagieren, ohne die Erreichung der operativen Unternehmensziele zu gefährden.⁷

Neben dieser aus Marktgegebenheiten und aus innerbetrieblichen Steuerungsbedarfen abgeleiteten Notwendigkeit eines betrieblichen Analyse- und Steuerungsinstrumentariums gibt es aktuelle gesetzliche Sachzwänge, die ein derartiges Instrumentarium erfordern. So wird eine entsprechende Systemausstattung mittlerweile von Seiten des Gesetzgebers in dem zum 1. Mai 1998 in Kraft getretenen Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Un-

⁴ Horváth, Péter; Schnittstellenüberwindung durch das Controlling, in: Synergien durch Schnittstellen-Controlling, hrsg. von Péter Horváth, Stuttgart 1991, S. 1-23, hier S. 3.

⁵ Karger mann spricht in diesem Zusammenhang von flexiblen, methodenneutralen Systemen. Vgl. Karger mann, Henning; Perspektiven, S. 279.

⁶ Hahn, Dietger; Integrierte und flexible Unternehmensführung durch computergestütztes Controlling, in: ZfB, 59. Jg. (1989), S. 1135-1158, hier S. 1136.

⁷ Neben dem im Rahmen dieser Arbeit priorisierten systemgestalterischen Aspekt, der bei der Bewältigung der künftigen Anforderungen an das Management im Fordergrund der Überlegungen steht, sieht Bleicher zusätzlich eine Orientierung hin zu „humanzentrierten Ansätzen“ mit den Themenkomplexen Management of Human Resources, Unternehmenskultur- und-identitätskonzepte, Anreiz- und Belohnungssysteme, Personal- und Organisationsentwicklung der Selbstorganisation. Bleicher, Knut; Ganzheitliches Denken in arbeitsteiligen Organisationen, in: Zukunftsperspektiven der Organisation, Festschrift zum 65. Geburtstag von Robert Staerke, hrsg. von Knut Bleicher und Peter Gomez, Bern 1990, S. 11-27, hier S. 19.

ternehmensbereich (KonTraG)⁸ für börsennotierte Aktiengesellschaften explizit gefordert, indem das Aktiengesetz im § 91 um den Absatz 2 wie folgt ergänzt wird: „ Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.“⁹ Diese explizite Forderung nach einem Überwachungssystem zielt darauf ab, die ohnehin implizit aus der Geschäftsführungspflicht des Vorstandes ableitbare Notwendigkeit des Risikomanagements und der internen Revision zu konkretisieren. Im Rahmen der Jahresabschlussprüfung wird durch Neufassung des § 317 Abs. 4 flankierend eine Überprüfung der Eignung des Überwachungssystems durch den Wirtschaftsprüfer gefordert.¹⁰

Außerdem verpflichtet das KonTraG den Vorstand dazu, den Aufsichtsrat gemäß § 90 Abs. 1 Nr. 1 AktG stärker als bisher über die Unternehmensplanung, insbesondere für die Bereiche Finanzen, Investitionen und Personal, zu informieren, was implizit die Einrichtung eines Planungssystems erfordert. Ferner verlangen die KonTraG-Vorschriften gemäß § 297 Abs. 1 HGB von deutschen Konzerngesellschaften nunmehr explizit die Angabe einer bislang freiwilligen Kapitalflussrechnung und einer Segmentberichterstattung. Da bislang keine genaueren Vorschriften zur konkreten Ausgestaltung beider Instrumente vorliegen, ist für Einzelabschlüsse davon auszugehen,

⁸ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.4.1998, Artikel 1 Änderung des Aktiengesetzes, Nr. 9, in: BGBl., 1998, Teil I, Nr. 24 vom 30.4.1998, S. 786-794 sowie Dücker, Reinhard; Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, Weiterentwicklungen der deutschen Rechnungslegung und Abschlußprüfung, in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 18, S. 3593-3600. Zur Resonanz des KonTraG bei Führungskräften börsennotierter Unternehmen vgl. die empirische Erhebung bei Förschle, Gerhart; Glaum, Martin; Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich: Umfrage unter Führungskräften börsennotierter Unternehmen, in: DB, 51. Jg. (1998), S. 889-895, hier insbes. S. 890-895.

⁹ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), hier S. 787.

dass sich die Kapitalflussrechnung an der Gliederungsstruktur gemäß Stellungnahme des HFA 1/1995 orientiert und die Segmentberichterstattung im Sinne einer Umsatzaufgliederung entsprechend der bisherigen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften gemäß § 285 Nr. 4 HGB im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB bzw. des § 314 Abs. 1 Nr. 3 HGB zu interpretieren ist. Angesichts der Tatsache, dass deutsche Konzernunternehmen, die Zugang zu den internationalen Kapitalmärkten erhalten wollen, jedoch gezwungen sind, ihre Konzernabschlüsse nach international anerkannten Rechnungslegungsvorschriften, d.h. nach den US-GAAP¹¹ oder ab 2005 EG-weit nach IAS¹² zu erstellen,¹³ haben sie weitaus strengere Vorschriften zur Kapitalflussrechnung und zur Segmentberichterstattung zu erfüllen. So werden die gemäß HFA-Stellungnahme freiwilligen Angaben im Rahmen der Kapital-

¹⁰ Vgl. Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), hier S. 790.

¹¹ Das bis 1971 existierende Accounting Principle Board (APB) hat als Vorgänger des 1973 gegründeten Financial Accounting Standards Board (FASB) mit seinem Statement Nr. 4 eine der wichtigsten Definitionen der Generally Accepted Accounting Standards (GAAP) geliefert, indem es den unbestimmten Rechtsbegriff GAAP als „Konventionen, Regeln und Vorgehensweisen die zu einer akzeptierten Rechnungslegungspraxis benötigt werden“ definiert. Vgl. hierzu Sonnemann, Erik; Institutionelle und konzeptionelle Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA, in: Rechnungslegung, Prüfung, Wirtschaftsrecht und Steuern in den USA, hrsg. von Erik Sonnemann, Wiesbaden 1989, S. 17-52, hier S. 37.

¹² Zu den International Accounting Standards (IAS) des International Accounting Standards Committee (IASC) vgl. Biener, Herbert; Die Rechnungslegungsempfehlungen des IASC und deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung in Deutschland, in: BFuP, 45. Jg. (1993), S. 345-356, hier S. 350. Vgl. Europäische Kommission; Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, KOM (2001) 80 vom 13.2.2001, der am 3.6.2002 von der Europäischen Kommission verabschiedet wurde (EU-Presseveröffentlichung IP/02/799 vom 3.6.2002).

¹³ Das deutsche HGB trägt diesen internationalen Anforderungen mittlerweile insofern Rechnung, als es mit der Verabschiedung des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes (KapAEG) die Konzernunternehmen durch Einführung des neuen § 292a HGB und hier insbesondere Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2, Nr. 2a von der Aufstellung zusätzlicher HGB-Konzernabschlüsse befreit.

flussrechnung sowohl nach US-GAAP als auch nach IAS obligatorisch.¹⁴ Für die Segmentberichterstattung sind darüber hinaus die differenzierteren Anforderungen der SFAS 131¹⁵ zu erfüllen, wobei sich die Segmentabgrenzung an der internen Organisation und Führungsstruktur des Unternehmens, d.h. an den so genannten "operating segments" orientieren muss. Dieser so genannte "management approach" der externen Rechnungslegung zielt auf eine interperiodische Vergleichbarkeit von internen Planungs- und Kontrollinstrumenten auf der einen Seite und einem "business reporting", verstanden als eine erweiterte externe Publizität, auf der anderen Seite ab.¹⁶ Damit wird deutlich, dass die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen neben den zuvor aufgezeigten marktbedingten Sachzwängen nicht unwesentlich den Strukturentwurf eines betrieblichen Analyse- und Steuerungssystems beeinflussen.

Über die aufgezeigten marktbedingten und gesetzlichen Anforderungen an betriebliche Analyse- und Steuerungssysteme hinaus gibt es zusätzliche Anforderungen an das betriebliche Berichtswesen von Seiten der Kapitaleigentümer. Die Eigentümer verlangen von der Unternehmensleitung eine den Wert der Kapitalanteile steigernde Geschäftspolitik, was implizit eine am Shareholder Value ausgerichtete Unternehmenssteuerung und Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung erfordert. Dem hat das Analyse- und Steuerungssystem insoweit Rechnung zu tragen, als alle den Unterneh-

¹⁴ Hierbei handelt es sich z.B. um Angaben über gezahlte bzw. erhaltene Kaufpreise von Unternehmenskäufen bzw. -verkäufen.

¹⁵ Vgl. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); Improving Business Reporting – A Customer Focus. Meeting the Information Needs of Investors and Creditors, New York 1994, S. 68-74.

¹⁶ Vgl. Böcking, Hans-Joachim; Zum Verhältnis von Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Vom "financial accounting" zum "business reporting", in: Rechnungslegung und Steuern international: Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 9. und 10. Mai 1997 in Evelle/Frankreich, ZfbF-Sonderheft Nr. 40, hrsg. von Wolfgang Ballwieser und Thomas Schildbach, Düsseldorf 1998, S. 17-53, hier S. 48 f.

mentwert beeinflussenden Steuerungsparameter¹⁷ in einem solchen System berücksichtigt werden müssen.

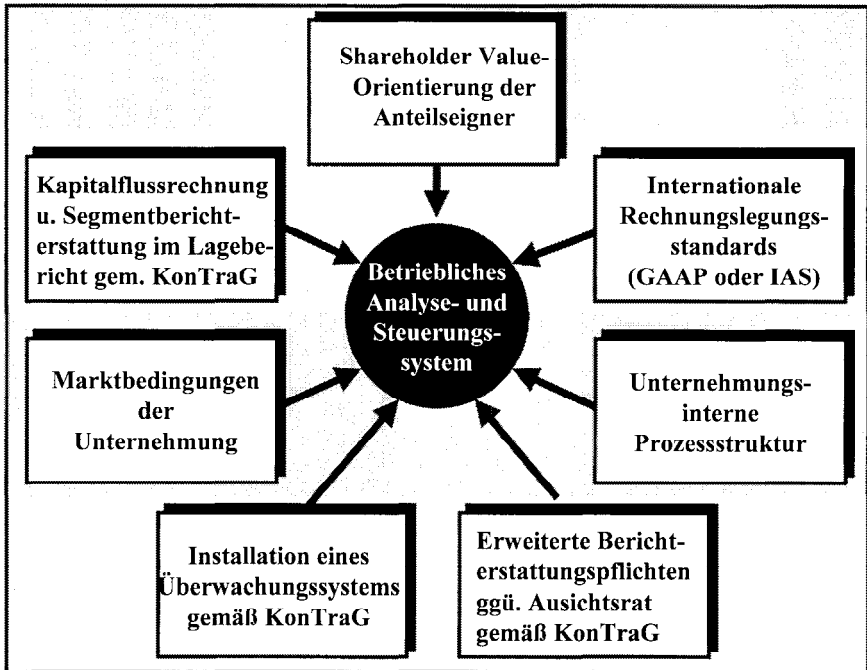


Abb. 1: Kontextfaktoren eines betrieblichen Analyse- und Steuerungssystems

Vor diesem Hintergrund ist es erforderlich, ein Informations- und Steuerungssystem zu entwerfen, das die Unternehmensleitung einerseits in die Lage versetzt, den Prozess der Führungsentscheidungen durch größere Transparenz der Entscheidungssituation maßgeblich zu verbessern, und zugleich den neuen gesetzlichen Anforderungen sowie den Erwartungen der Anteilseigner zu entsprechen.

¹⁷ Stelter spricht in diesem Zusammenhang von "Werthebel". Stelter, Daniel; Die Wertschaffung im Unternehmen: Die Besten der Besten, in: FAZ, Nr. 177 vom 3.8.1998, S. 29.

Die veränderten Umweltbedingungen und die sich daraus ergebenden geänderten Entscheidungssituationen haben dazu geführt, dass die zieloptimale Unternehmenssteuerung nicht mehr allein mit den klassischen Instrumentarien des traditionellen innerbetrieblichen Rechnungswesens, d.h. hier insbesondere der Kostenrechnung gelöst werden können. Dies hat in der Unternehmenspraxis nicht zuletzt dazu geführt, dass zur Unterstützung der Unternehmensleitung Controlling-Instanzen mit z. T. gänzlich fehlenden oder aber sehr diffusen Aufgabenbeschreibungen eingeführt wurden. Mit der Einführung des Controlling wurde schließlich die gesamte Betriebswirtschaftslehre nach fallweise geeigneten Instrumentarien bzw. Kalkülen oder Methodiken mit dem alleinigen Ziel „abgesucht“, den geänderten Anforderungen an die Informationsversorgung der Entscheidungsgremien gerecht zu werden. Dass diese "Controlling-Wucherungen"¹⁸ zu Ausleihungen von z. T. klassischen Instrumenten angestammter betriebswirtschaftlicher Forschungsdisziplinen und häufig zu Umbenennungen in so genannte Controlling-Instrumente geführt haben, ist Ursache des zu Recht kritisierten Omnipotenz-Anscheins¹⁹ des Controlling. Dieser kann jedoch auch - positiv interpretiert - als Versuch verstanden werden, dem betrieblichen Rechnungswesen - wenngleich unter neuem Vorzeichen - seinen ursprünglichen Stellenwert als betriebliches Führungsinstrument zurückzugeben.²⁰

¹⁸ Schneider, Dieter; Theorien zur Entwicklung des Rechnungswesens, in: ZfbF, 44. Jg.(1992), S. 3-31, hier S. 9.

¹⁹ Zum Omnipotenz-Anschein des Controlling vgl. Weber, Jürgen; Versagen des Controlling? – Ein Beitrag zur Theoriefindung, in: DB, 44. Jg. (1991), S. 1785-1788 sowie Link, Jörg, Die methodologischen, informationswirtschaftlichen und führungspolitischen Aspekte des Controlling, in: ZfB, 52. Jg. (1982), S. 261-280, hier S. 261. Vgl. auch Schneider, Dieter; Versagen des Controlling durch die überholte Kostenrechnung - Zugleich ein Beitrag zur innerbetrieblichen Verrechnung von Dienstleistungen -, in: DB, 44. Jg. (1991), S. 765-772, hier insbes. S. 765, Fußn. 2.

²⁰ Zum klassischen Verständnis des betrieblichen Rechnungswesens als Führungsinstrument vgl. z.B. Kosiol, E(rich); Das Rechnungswesen im Dienste der Unternehmensfüh-

Da ein solches Ansinnen zwangsläufig mit einer Schwerpunktverlagerung im Rechnungswesen von der dokumentierenden Nachrechnung zu einem benutzerorientierten Informationsgewinnungssystem²¹ einhergehen muss, ist der Eindruck der Annexion von Nachbardisziplinen des Rechnungswesens verständlich, für eine klassische Querschnittsdisziplin, wie sie das Rechnungswesen nun einmal darstellt, unvermeidlich, gleichwohl regelungsbedürftig. Zudem ist eine funktionsübergreifende Ausrichtung des Rechnungswesens aus forschungsmethodischer Sicht geradezu wünschenswert, um der von Chmielewicz konstatierten und leider immer noch aktuellen „Verödung der Grenzgebiete zwischen den Funktionenlehren“²² - und diesbezüglich wird explizit auf die Interdependenzen des Rechnungswesens mit den Gebieten Marketing, Produktion, Organisation und EDV abgestellt - zu begegnen.

Vor diesem Hintergrund lässt sich bereits erkennen, dass durch die zwingend gebotene Weiterentwicklung des Rechnungswesens zu einem betrieblichen Analyse- und Steuerungssystem, das in Analogie zu den Arbeiten auf dem Gebiet der Wirtschaftsinformatik sowie der ingenieurwissenschaftlichen Disziplinen als ein flexibel angelegtes betriebswirtschaftliches Inte-

zung, in: Aktuelle Fragen der Unternehmung, Gedenkschrift für A. Walther, hrsg. von H. Ulrich und F. Trechsel, Bern 1957, S. 61-77.

²¹ Vgl. Dellmann, Klaus; Rechnungswesen, Systematik des, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., hrsg. von Erich Kosiol, Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, Stuttgart 1981, Sp. 1415-1425, hier insbes. Sp. 1423. Zeidler spricht in diesem Zusammenhang von einer notwendigen Entwicklung des Rechnungswesens „zu einem flexiblen und dynamischen Informationssystem“ bzw. vom Rechnungswesen als einen „Nukleus des quantitativen Informationssystems in einer Unternehmung“. Zeidler, Gerhard; Top Management und Controlling. Anforderungen moderner Unternehmensführung an Rechnungswesen und Controlling, in: Controlling, 1. Jg. (1989), S. 208-213, hier S. 210.

²² Chmielewicz, Klaus; Forschungsschwerpunkte und Forschungsdefizite in der deutschen Betriebswirtschaftslehre, in: ZfbF, 36. Jg. (1984), S. 148-157, hier S. 152.

grationsmodell²³ bezeichnet werden kann, für ein Rechnungswesen-Modul „Controlling“ nicht nur genügend Forschungsfreiraum bleibt, sondern ein hoher Bedarf sowohl aus forschungsmethodischer als auch aus praxisorientierter Sicht besteht. Die von Reichmann im Zusammenhang mit der DV-technischen Umsetzung des Controlling vermissten „Ausführungen über das Zusammenspiel von EIS mit anderen Controlling- und Rechnungswesen-Modulen“²⁴ ist nicht zuletzt Ausdruck dieser trotz aller DV-technischen Lösungskonzepte bestehenden theoretisch-konzeptionellen Lücke.

Wenn hier bereits von einem in das Rechnungswesen integrierten "Modul Controlling" bzw. mit Bleicher von einem um das Controlling erweiterten Rechnungswesen²⁵ gesprochen wird, dann wird damit die schon im Titel dieser Arbeit implizit angelegte und hier zum Forschungsgegenstand erhobene „immer engere Verzahnung (des betrieblichen Rechnungswesens; Anm. d. Verf.) mit der betrieblichen Funktion des Controlling“²⁶ deutlich.

²³ Vgl. auch die Integrationsversuche von Teilen des betrieblichen Rechnungswesens bei Lücke, Wolfgang; Der Integrationsgedanke im Rechnungswesen des Unternehmens und des Betriebes, in: Der Integrationsgedanke in der Betriebswirtschaftslehre: Helmut Koch zum 70. Geburtstag, hrsg. von Werner Delfmann u. a., Wiesbaden 1989, S. 219-253.

²⁴ Reichmann, Thomas; Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, 4. Aufl., München 1995, S. 541.

²⁵ Vgl. Bleicher, Knut; Organisation des Rechnungswesens, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 2. Aufl., hrsg. von Erich Kosiol, Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, Stuttgart 1981, Sp. 1243-1255 hier Sp. 1247. Von einer "Erweiterung" des Rechnungswesens spricht ferner Ossadnik, Wolfgang; Einsatz des Rechnungswesens bei strategischem Unternehmenswandel, in: DB, 42. Jg. (1989), S. 1833-1837, hier S. 1833 sowie auch implizit bei Coenenberg, Adolf Gerhard; Rechnungswesen und Unternehmensrechnung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Aufl., hrsg. von Waldemar Wittmann u. a., Stuttgart 1993, Sp. 3677-3696, hier Sp. 3679. Ähnlich Schildbach und Feldhoff, die das Controlling als Bestandteil des internen Rechnungswesens definieren. Vgl. Schildbach, Thomas; Feldhoff, Michael; Adressaten, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, Stuttgart 1993, Sp. 30-36,-hier Sp. 30.

²⁶ Meyer, Peter; Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung im Rechnungswesen, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. von Wolfgang Männel, Wiesbaden 1992, S. 54-66, hier S. 57 sowie auch S. 66, wo er konstatiert, dass die Grenzen zwischen einer entscheidungsorientierten Kostenrechnung und der Unternehmensführungsfunktion des

Die hier im Folgenden thematisierte Integration des Controlling in das betriebliche Rechnungswesen kommt implizit auch bei Macharzina zum Ausdruck, wenn er konstatiert, dass „das Bemühen, das Rechnungswesen zu einem wirkungsvollen Instrument der Unternehmensführung und damit auch der Planung zu machen, (ist) in der Konzeption des Controlling am weitesten verwirklicht“²⁷ ist. Wall konstatiert denn auch jüngst nach einer „groben Durchsicht der Standardwerke zum Controlling...: Es stehen methodische Ansätze im Vordergrund, die ... in einem weiten Sinn der Unternehmensrechnung zugeordnet werden können.“²⁸ So ist es nicht weiter verwun-

Controlling immer mehr verschwimmen. Ähnlich Kobayashi, demzufolge "eine große Ähnlichkeit zwischen dem in der Praxis entwickelten Begriff Controlling und dem Management Accounting besteht", wobei er unter dem Begriff Management Accounting "die Funktionen des internen Rechnungswesens" versteht. Kobayashi, Tetsuo; Management Accounting, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, Stuttgart 1993, Sp. 1381-1392, hier Sp. 1381 sowie Sp. 1387, wo er bezeichnenderweise hervorhebt, dass im Jahre 1921 an der Chicago-Universität der erste Lehrstuhl für Management Accounting gegründet wurde, dessen Direktor McKinsey die Meinung vertritt, "daß Controller als Träger der Management-Accounting-Funktion in der Hochschule ausgebildet werden sollten". Ähnlich Gray, der im Zusammenhang mit der Internationalisierung des Rechnungswesens konstatiert: „Analog zum nationalen Kontext schließt das internationale Rechnungswesen die Bereiche Finanzbuchhaltung und Berichtswesen, ... sowie Informationssysteme... ein“. Gray, Sidney J.; Internationales Rechnungswesen und Forschung. Eine globale Herausforderung, in: Controlling, 3. Jg. (1991), S. 4-11, hier S. 5. Horváth sieht die vorrangige Controllingaufgabe in der Schaffung eines Systems von Planungs- und Kontrollrechnungen und konstatiert: „Hierzu können alle Zweige des Rechnungswesens beitragen“. Horváth, Péter; Controlling, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz und Marcell Schweitzer, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 322-334, hier S. 328. Siehe auch die Umfrage von Ahn im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V., derzufolge Rechnungswesenvertreter, die dem Controlling die Informationsversorgungsfunktion zusprechen und Controlling als Betrieb von Führungsteilsystemen definieren, das Controlling als Teil des Rechnungswesens ansehen. Ahn, Heinz; Controlling aus der Perspektive spezieller Betriebswirtschaftslehren. Prägt der fachliche Hintergrund die Einstellung zum Controlling?, in: Controlling, 11. Jg. (1999), S. 449-454, hier S. 452.

²⁷ Macharzina, Klaus; Rechnungswesen und Planung, in: Handwörterbuch der Planung, hrsg. von Norbert Szyperski, Stuttgart 1989, Sp. 1713-1730, hier Sp. 1714 f.

²⁸ Wall, Friederike; Koordinationsfunktion des Controlling und Organisation. Überlegungen zur Eigenständigkeit eines koordinationsorientierten Controlling, in: krp, 44. Jg. (2000), S. 295-304, hier S. 302.

derlich, wenn auch Riebel auf das Rechnungswesen abhebt und konstatiert, „das Rechnungswesen sollte primär ein Instrument zur Unterstützung der Unternehmensführung sein“ weshalb „eine tiefgreifende Rationalisierung des Rechnungswesens, ja eine grundlegende konzeptionelle Neuorientierung geboten (ist), die bei der Analyse des tatsächlichen Informationsbedarfs ... ansetzen muss. ... Zur Führungsrechnung gehören wesentliche Teile des üblichen Rechnungswesens, die allerdings erheblich umzugestalten sind.“²⁹

Auf der Grundlage eines das Controlling integrierenden Rechnungswesens muss es langfristig möglich sein, komplexe Unternehmensentscheidungen einerseits zahlenmäßig nachzuvollziehen und andererseits auf dem Wege der Mustererkennung³⁰ bei typischen Datenkonstellationen bewährte Entscheidungsfolgen auszulösen, um gewünschte Zielzustände zu erreichen. Eine darauf basierende DV-technische Realisierung von Expertensystemen, die Handlungsmuster empfehlen, ist dann grundsätzlich nicht mehr ausgeschlossen; dieser letztgenannte Aspekt wird im Rahmen dieser Arbeit gleichwohl nicht weiter thematisiert.

Bleibt festzuhalten, dass ein derart hoher Anspruch an ein Analyse- und Steuerungssystem vom betrieblichen Rechnungswesen in der bestehenden Form nicht erfüllt werden kann, was nicht zuletzt Ausdruck einer, nicht erst aufgrund der aktuellen Gesetzesnovellierungen, überkommenen Zwecksetzung des betrieblichen Rechnungswesens ist. Die Erarbeitung eines Analyse- und Steuerungssystems als betriebswirtschaftliches Integrationsmodell kann deshalb nur auf der Basis einer Neuorientierung, der den veränderten

²⁹ Riebel, Paul; Einzelerlös-, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung als Kern einer ganzheitlichen Führungsrechnung, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. von Wolfgang Männel, Wiesbaden 1992, S. 247-299, hier S. 247, 248 und S. 249.

³⁰ Vgl. Mertens, Peter; Die Theorie der Mustererkennung in den Wirtschaftswissenschaften, in: ZfbF, 29. Jg. (1977), S. 777-794.