

# Betriebs Berater

www.betriebs-berater.de

**32**

62. Jahrgang  
6. August 2007  
Seiten 1681 – 1740

Verlag Recht  
und Wirtschaft  
Frankfurt a. M.

Zeitschrift für Recht und Wirtschaft

**Die erste Seite: Prof. Dr. Ulrich Noack**  
Die Anfechtungsklage sollte erst ab  
1%-Beteiligung möglich sein

## WIRTSCHAFTSRECHT

- 1681 Dr. Alexander Franz und David A. Jüntgen**  
Die Pflicht von Managern zur Geltend-  
machung von Schadensersatzansprüchen  
aus Kartellverstößen
- 1687 BGH: Steuersparendes Erwerbermodell:**  
Keine generelle Aufklärungspflicht der  
finanzierenden Bank über die Risiken  
eines Mietpoolbeitritts – Badenia  
BB-Kommentar **Dr. Hervé Edelman**

## STEUERRECHT

- 1698 Dr. Leonid Korezkij**  
REITG: Exit-Tax bei der Übertragung von  
Immobilien auf eine REIT-AG und beim  
steuerlichen Statuswechsel
- 1707 Dr. Daniel Eickhorst**  
Auswirkungen der Unternehmensteuer-  
reform 2008 auf Krisenunternehmen und  
ihre Sanierung

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

- 1717 Prof. Dr. Antje Krey und  
Prof. Dr. Peter Lorson**  
Controlling in KMU – Gestaltungsempfeh-  
lungen für eine Kombination aus internem  
und externem Controlling
- 1724 BGH: Zur Haftung einer Wirtschafts-  
prüfungsgesellschaft für einen fehlerhaften  
Prospektprüfungsbericht**  
BB-Kommentar **Prof. Dr. Peter Kindler**

## ARBEITS- UND SOZIALRECHT

- 1732 Sebastian Hoch**  
Wer nicht schult, zahlt? – Schulungen nach  
dem Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetz
- 1736 ArbG Frankfurt a. M.: Tarifvertragliche  
Altersgrenzenregelung für Piloten ent-  
spricht dem gemeinschaftsrechtlichen  
Diskriminierungsverbot**  
BB-Kommentar **Konrad von Hoff**

## ARBEITS- UND SOZIALRECHT

*Dr. Jobst-Hubertus Bauer und  
Dr. Meike Gotham*

## Kein „Domino-Effekt“ mehr bei der Sozialauswahl

Seite 1729

**WIRTSCHAFTSRECHT****Aufsatz**

- Die Pflicht von Managern zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen aus Kartellverstößen  
*Dr. Alexander Franz und David A. Jüntgen, LL.M., Rechtsanwälte* ..... 1681

**Entscheidungen****BANKRECHT**

- Steuersparendes Erwerbmodell: Keine generelle Aufklärungspflicht der finanzierenden Bank über die Risiken eines Mietpoolbeitritts – Badenia  
*(BGH, 20. 3. 2007 – XI ZR 414/04)* ..... 1687
- BB-Kommentar *Dr. Hervé Edelmann, Rechtsanwalt* ..... 1693

**WETTBEWERBSRECHT**

- Irreführende Gestaltung der Kontoauszüge durch eine Bank  
*(BGH, 11. 1. 2007 – I ZR 87/04)* ..... 1694

**INSOLVENZRECHT**

- Insolvenzrechtliche Durchsetzbarkeit der Unzulässigkeit einer Aufrechnung erfordert fristgerechte Klageerhebung  
*(BGH, 12. 7. 2007 – IX ZR 120/04)* ..... 1697

**Rubriken**

- Die erste Seite ..... S. I
- BB-Aktuell ..... S. IV, V
- BB-Buchkalender ..... S. IX–XII
- Veranstaltungsbericht zum Syndikus-Summit 2007 ..... S. XIV–XV
- BB-Vorschau ..... S. XVI
- Impressum ..... S. XVI

**STEUERRECHT****Aufsätze**

- REITG: Exit-Tax bei der Übertragung von Immobilien auf eine REIT-AG und beim steuerlichen Statuswechsel  
*Dr. Leonid Korezkij, Steuerberater* ..... 1698
- Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf Krisenunternehmen und ihre Sanierung  
*Dr. Daniel Eickhorst, Steuerberater* ..... 1707

**Entscheidungen****ABGABENORDNUNG**

- Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Lohnsteuer – drohende Insolvenz – Pflichtenkollision des Geschäftsführers wegen Pflicht zur Sicherung der Masse gemäß § 64 Abs. 2 GmbHG  
*(BFH, 27. 2. 2007 – VII R 67/05)* ..... 1711
- Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Umsatzsteuer – Ermittlung der Haftungsquote: keine Berücksichtigung von pflichtgemäß abgeführter Lohnsteuer bei den Gesamtverbindlichkeiten  
*(BFH, 27. 2. 2007 – VII R 60/05)* ..... 1714

**Neueste Rechtsprechung des BFH in Leitsätzen****UMSATZSTEUER**

- Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe bei Nachholung des vollen Vorsteuerabzugs gemäß § 15 a UStG nach ursprünglich nur hälftigem Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 b UStG a. F. für einen betrieblich und privat genutzten PKW  
*(BFH, 19. 4. 2007 – V R 48/05)* ..... 1716

**EINKOMMENSTEUER**

- Kindergeldanspruch für ein verheiratetes Kind: typische Unterhaltssituation der Eltern als Voraussetzung für den Kindergeldanspruch – Mangelfall  
*(BFH, 19. 4. 2007 – III R 65/06)* ..... 1716
- Für die Ausübung von künstlerischer Nebentätigkeit ist nicht erforderlich, dass durch die Tätigkeit ein Hauptwerk geschaffen wird; es genügt, wenn sie dem Hauptwerk dient und einen künstlerischen Charakter hat  
*(BFH, 18. 4. 2007 – XI R 21/06)* ..... 1716

**FINANZGERICHTSORDNUNG**

- Antrag auf AdV beim FG ist auch dann zulässig, wenn zuvor ein Antrag ohne Begründung beim FA gestellt wurde  
*(BFH, 20. 6. 2007 – VIII B 50/07)* ..... 1716

**GERICHTSKOSTENGESETZ**

- Mindeststreitwert im FG-Verfahren – Verfassungsmäßigkeit des § 52 Abs. 4 GKG  
*(BFH, 31. 5. 2007 – V E 2/06)* ..... 1716

**BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT****Aufsatz**

Controlling in KMU – Gestaltungsempfehlungen für eine Kombination aus internem und externem Controlling  
Professor Dr. Antje Krey und Professor Dr. Peter Lorson ..... 1717

**Entscheidung**

Zur Haftung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für einen fehlerhaften Prospektprüfungsbericht

I. (BGH, 14. 6. 2007 – III ZR 125/06) ..... 1724

II. (BGH, 14. 6. 2007 – III ZR 300/05) ..... 1726

BB-Kommentar Professor Dr. Peter Kindler ..... 1727

**Neueste bilanzsteuerrechtliche Rechtsprechung des BFH in Leitsätzen**

Zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen durch beherrschenden Gesellschafter (BFH, 7. 2. 2007 – I R 15/06) ..... 1728

Zur Anwendung des Wertaufholungsgebots auf unter Buchwertfortführung getauschte Beteiligungen (BFH, 24. 4. 2007 – I R 16/06) ..... 1728

**ARBEITS- UND SOZIALRECHT****Aufsätze**

Kein „Domino-Effekt“ mehr bei der Sozialauswahl  
Dr. Jobst-Hubertus Bauer, Rechtsanwalt, und Dr. Meike Gotham, Rechtsanwältin, LL.M. (Berkeley) ..... 1729

Wer nicht schult, zahlt? – Schulungen nach dem Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetz  
Sebastian Hoch, Ass. jur., Justitiar ..... 1732

**Entscheidung****GLEICHBEHANDLUNGSRECHT**

Tarifvertragliche Altersgrenzenregelung für Piloten entspricht dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot  
(ArbG Frankfurt a.M., 14. 3. 2007 – 6 Ca 7405/06) ..... 1736

BB-Kommentar Konrad von Hoff, LL.M. (Chicago) ..... 1739

**Save the date!**  
3. Dezember 2007  
Mövenpick Hotel Frankfurt City

# Betriebs-Berater

## Kongress 2007

Veranstalter:



## Neue Märkte besetzen!

Erfolgsstrategien für Anwälte und Steuerberater

**Jetzt anmelden!**  
Telefon: 069 7595 1162 · Telefax: 069 7595 1160  
info@dfv-academy.de · www.dfv-academy.de/betriebs-berater

**dfv**  
**academy**  
messen  
kongresse  
seminare

**Ständige Mitarbeiter:** Prof. Dr. Holger Altmeyen, Passau; Prof. Dr. Burkhard Boemke, Leipzig; Prof. Dr. Dieter Dziadkowski, München; Prof. Dr. Dr. Jürgen Ensthaler, Kaiserslautern; Prof. Dr. Markus Gehrlein, Richter am BGH, Karlsruhe; Prof. Dr. Hartwig Henze, Richter am BGH a. D., Karlsruhe; Prof. Dr. Franz Prinz zu Hohenlohe, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Michael Hommel, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Gerrick v. Hoyningen-Huene, Heidelberg; Prof. Dr. Helmut Köhler, München; Prof. Dr. Karlheinz Küting, Saarbrücken; Prof. Dr. Wolfgang Leinemann, Vorsitzender Richter am BAG a. D., Erfurt; Prof. Dr. Walter Löwe, München; Prof. Dr. Manfred Löwisch, Freiburg; Prof. Dr. W. Christian Lohse, Vorsitzender Richter am FG, München a. D.; Dr. Norbert Lüdenbach, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Fritz Nicklisch, Heidelberg; Prof. Dr. Volker H. Peemöller, Erlangen-Nürnberg; RAin Dr. Kerstin Reiserer, Heidelberg; RA Dr. K. Jan Schiffer, Bonn; Dr. Jürgen Schmidt-Troje, Präsident des FG, Köln; Prof. Dr. Roman Seer, Bochum; StB Dr. Andreas Söffing, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Gregor Thü-

sing, Bonn; Dr. Roland Wacker, Richter am BFH, München; RA und Notar Dr. Klaus-R. Wagner, Wiesbaden; RA Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen, Köln; Prof. Dr. Jens Wüstemann, M.S.G., Mannheim; Dr. Bertram Zwanziger, Richter am BAG, Erfurt.

**BB-Gesetzgebungsreport:** Dr. Christoph Ernst, Ministerialrat im Bundesministerium der Justiz, Berlin; Dr. Joachim Jahn, Frankfurter Allgemeine Zeitung, Frankfurt a. M.; Gerd-Jürgen Ludwig, Regierungsrat z. A. im Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit, Berlin/Bonn; Andreas Möller, Regierungsdirektor, Bundesministerium der Finanzen, Berlin; Dr. Hans-Werner Neye, Ministerialrat im Bundesministerium der Justiz, Berlin; Prof. Dr. Ulrich Seibert, Ministerialrat im Bundesministerium der Justiz, Berlin; Martin Weiland, Ministerialrat im Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit, Berlin/Bonn.

Professor Dr. Antje Krey und Professor Dr. Peter Lorson

## Controlling in KMU – Gestaltungsempfehlungen für eine Kombination aus internem und externem Controlling

Der Ruf nach Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) beinhaltet vermeintlich einen Widerspruch in sich. Gewöhnlich wird die Controllingfunktion im Kontext dezentralisierter Führungsteilsysteme diskutiert, die in KMU aufgrund der Leitung durch Inhaber-Geschäftsführer nicht gegeben sind. Dabei wird jedoch – so Krey/Lorson – übersehen, dass die Controllingfunktion universeller und unternehmenstypneutral wahrzunehmen ist und Controlling auch in KMU zur Entlastung der Führung beiträgt. Im nachfolgenden Beitrag wird – im Lichte theoretischer Erfordernisse und vor dem Hintergrund praktischer Erfahrungen – ein Vorschlag für eine KMU-adäquate (schlanke) Controlling-Konzeption für Unternehmen mit bis zu 50 Beschäftigten entwickelt und die Rolle des externen Beraters hierin u. a. als Initiator, Projektbegleiter und externer Controllingträger herausgestellt.

### I. Begriffsbestimmung kleiner und mittlerer Unternehmen

Der Begriff KMU (kleine und mittlere Unternehmen) als Synonym für „mittelständische Unternehmen“ oder „Mittelstand“ ist schillernd.<sup>1</sup> Ein allgemeiner Konsens existiert nicht. Nachfolgend wird der Begriff KMU zunächst wie folgt eingegrenzt: KMU genügen dem Merkmal „Unternehmen“<sup>2</sup> ebenso wie dem Unternehmensgrößenmerkmal „kein Großunternehmen“.

Die im Übergang von KMU zum Großunternehmen zu überschreitende Schwelle bildet die Obergrenze der mittelgroßen Unternehmen oder Mittelbetriebe. Deren uneinheitliche Festlegung

gibt Tabelle 1 exemplarisch wieder: *Rechnungslegungsbezogene Größenfestlegungen* stehen teilweise im Konflikt mit *betriebswirtschaftlichen Abgrenzungen*. Hier beginnt das Spektrum wiederum bei – teilweise nach Branchen differenzierten – exakten quantitativen Größen, wie Kapitaleinsatz, Umsatz, Wertschöpfung und Beschäftigtenzahl, und reicht bis hin zu qualitativen Merkmalen.<sup>3</sup>

Das Institut für Mittelstandsforschung (IfM) sieht die nachstehenden *qualitativen Merkmale* von KMU als zweckmäßiger und aussagekräftiger in Bezug auf die Erklärung von Erfolg und Misserfolg mittelständischer Unternehmen an:<sup>4</sup>

- die Einheit von Unternehmen und Unternehmern;
- die unmittelbare Einwirkung der Leitung auf alle bedeutsamen Vorgänge und Entscheidungen im Unternehmen;
- die damit verbundenen Konsequenzen für die Unternehmensorganisation, die Beziehung zu Mitarbeitern, die Entscheidungsfindung, die Finanzierung, das Marktverhalten sowie die Beziehung zum Unternehmensumfeld.

Mit anderen Worten:<sup>5</sup> KMU sind von selbstständigen, mitarbeitenden Inhabern geführte Unternehmen in Handwerk, Industrie, Handel, Hotel- und Gaststätten-, Verkehrs- oder sonstigem Gewerbe, deren Finanzierung nicht über den Kapitalmarkt erfolgt. Kennzeichnend sind eine enge Verbundenheit von Eigentum, Leitung, Haftung und Risiko sowie das selbstständige, nicht an Weisungen eines anderen Unternehmens gebundene Auftreten

Quelle	Merkmalskombinationen		
Bilanzrecht (§ 267 HGB) Alternative 1 <sup>6</sup>	Bilanzsumme 16 060 Mio. €	Umsatzerlöse 32 120 Mio. €	Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl 250
Alternative 2	Das Unternehmen nimmt einen <b>organisierten Markt</b> i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG (Wertpapierhandelsgesetz) durch ausgegebene Wertpapiere in Anspruch oder hat die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt.		
Institut für Mittelstandsforschung, Bonn <sup>7</sup>	Arbeitnehmer 499		Umsatzerlöse 50 Mio. €
Empfehlung der Europäischen Kommission <sup>8</sup>	Arbeitnehmer 250	Umsatzerlöse 50 Mio. €	Bilanzsumme 43 Mio. €
	<b>Nebenbedingung:</b> Etwaige Dritte halten höchstens einen Anteil von 25 % am Eigenkapital. <b>Ausnahmen:</b> Max. 50 % dürfen von folgenden Investorengruppen gehalten werden: staatliche Beteiligungsgesellschaften, Risikokapitalgesellschaften und „Business Angels“; Universitäten und Forschungszentren ohne Gewinnzweck; institutionelle Anleger einschließlich regionaler Entwicklungsfonds; autonome Gebietskörperschaften mit einem Jahreshaushalt von weniger als 10 Mio. € und weniger als 5000 Einwohnern.		

1 Vgl. mit Bezug auf den Mittelstand etwa Herzog, in: Gail (Hrsg.), Probleme der Rechts- und Steuerberatung in mittelständischen Unternehmen, 1988, S. 10. Eine sehr gute Zusammenstellung von Mittelstandsdefinitionen enthält: Günterberg/Wolter, in: Institut für Mittelstandsforschung (Hrsg.), Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002 – Daten und Fakten, 2002 (abrufbar unter [www.ifm-bonn.org/dienste/kap-1.pdf](http://www.ifm-bonn.org/dienste/kap-1.pdf), Abruf: 5. 6. 2007); Günterberg/Kayser, IfM-Materialien Nr. 161, 2004 (abrufbar unter [www.ifm-bonn.org/ergebnis/sme-2004.pdf](http://www.ifm-bonn.org/ergebnis/sme-2004.pdf), Abruf: 5. 6. 2007).

2 Der Begriff Unternehmen wird hier synonym gebraucht für am erwerbswirtschaftlichen Prinzip, d. h. auf nachhaltige Unternehmenswertsteigerung (= langfristige Gewinnmaximierung) ausgerichtete Unternehmungen der Fremdbedarfsdeckung, deren private Eigentümer das Risiko des Misserfolgs tragen; vgl. hierzu Wöhe, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 22. Aufl. 2005, S. 44 ff.; sowie Lorson, Auswirkungen von Shareholder Value-Konzepten auf Bewertung und Steuerung ganzer Unternehmen, 2004, S. 8 ff.

3 In der Praxis werden diese qualitativen Merkmale häufig in Kombination mit bestimmten quantitativen Merkmalen auftreten.

4 Vgl. Günterberg/Wolter (Fn. 1), S. 3 f.

5 Vgl. Deutscher Bundestag, Grundsätze einer Strukturpolitik für kleine und mittlere Unternehmen, 1970 (Drs. VI/1666, 29. 12. 1970); vgl. Günterberg/Wolter (Fn. 1), S. 3.

6 Mindestens zwei der Kriterien müssen am Bilanzstichtag und an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen erfüllt sein.

7 Vgl. [www.ifm-bonn.org/dienste/definition.htm](http://www.ifm-bonn.org/dienste/definition.htm) (Abruf: 5. 3. 2007).

8 Empfehlung der Europäischen Kommission vom 6. 5. 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, K (2003) 1422; ABl. L 124 v. 20. 5. 2003, S. 36–41 ([eurlex.europa.eu/LexUri.Serv/LexUri.Serv.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:DE:PDF](http://eurlex.europa.eu/LexUri.Serv/LexUri.Serv.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:DE:PDF), Abruf: 5. 6. 2007).

am Kapitalmarkt. Wegen der Übereinstimmung von wirtschaftlicher Existenz des Unternehmens und seiner Leitung wirken die Leitungspersonen verantwortlich an allen unternehmenspolitischen Entscheidungen mit und sind meist für mehr als eine betriebliche Funktion, wie Beschaffung, Produktion und Absatz, verantwortlich.

Die nachfolgenden Gestaltungsempfehlungen für ein KMU-Controlling sind auf Unternehmen mit bis zu 50 Beschäftigten ausgerichtet. Diese Gruppe repräsentiert 98% aller in Deutschland tätigen Unternehmen.<sup>9</sup>

## II. Begriff des Controlling

Ähnlich wie für KMU existiert auch für den Begriff Controlling keine einheitliche Definition im Schrifttum.<sup>10</sup> Der gemeinsame Kern der viel beachteten Begriffsfestlegungen besteht in der Unterstützung der Unternehmensführung und in der Begleitung des Managementprozesses zur Gewährleistung einer zielorientierten Koordination.<sup>11</sup> Controlling wird nur auf das Führungssystem eines Unternehmens bezogen. Ausgeklammert bleiben Ausführungshandlungen, wie z. B. die Erzeugung und Verwertung von Sachgütern und/oder Dienstleistungen sowie der Geldkreislauf.<sup>12</sup> Als Ursachen für den Controllingbedarf werden Sach- und Verhaltensinterdependenzen sowie dezentralisierte Führungsteilsysteme genannt. Hieraus ergibt sich folgende Definition: Controlling ist die Summe aller Maßnahmen zur zieloptimalen Koordination der Führungsbereiche Planung, Kontrolle, Organisation, Personalführung und Information.

Neben der *funktionalen Seite* des Controlling (Controllingaufgaben und -zwecke) existieren eine *instrumentelle Seite* (Controllingmethoden und -instrumente) und eine *institutionelle Seite*<sup>13</sup> des Controlling (Wer nimmt die Controllingaufgaben mit welcher Aufgaben- und Kompetenzverteilung wahr?).

Die spezifische Ausprägung von Controllingzielen und -aufgaben, Controllinginstrumenten und organisatorischer Einbindung wird als *Controllingkonzeption* bezeichnet, die an den konkreten Bedürfnissen und Belangen eines Unternehmens auszurichten ist.<sup>14</sup> Bevor entsprechende Vorschläge für KMU abgeleitet werden, wird konzipiert auf den Status quo des Controlling in KMU eingegangen.

## III. Status quo

Soweit ersichtlich, hat die bewusste Wahrnehmung und Gestaltung der Controllingfunktion in KMU in den letzten zehn Jahren deutlich zugenommen.<sup>15</sup> Der Status quo in zahlreichen KMU lässt sich wie folgt zusammenfassen: Die Träger eines KMU-Controlling sind letztlich der Unternehmer selbst sowie insbesondere der Steuerberater als unternehmensexterner Controller. Inhaltlich ist eine Beschränkung auf betriebswirtschaftliche Auswertungen von Buchhaltungsdaten festzustellen sowie auf fallweise Anfragen an den Steuerberater.<sup>16</sup>

Für ein solchermaßen ausgestaltetes Controlling in KMU zeigen wissenschaftliche und praxisorientierte Publikationen folgende Schwachpunkte bzw. Problembereiche auf:<sup>17</sup>

- Der Inhaber-Geschäftsführer richtet sein Augenmerk stärker auf die Minimierung der Steuerlast als auf den betriebswirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens.<sup>18</sup>
- Eine steueroptimierte Buchhaltung bildet die Datenbasis für das Controlling;<sup>19</sup> Kostenrechnungssysteme sind nur gering verbreitet<sup>20</sup>.
- Es existiert eine Dominanz von Ist-Rechnungen, Planungsinstrumente kommen selten zum Einsatz.<sup>21</sup>
- Die Wahrnehmung der Controllingaufgaben ist nicht verbindlich geregelt.<sup>22</sup>

Nachfolgend werden die Nutzenpotenziale und Funktionen des Controlling in KMU erläutert und darauf aufbauend konkrete Gestaltungsempfehlungen für Instrumente und die Implementierung des KMU-Controlling gegeben, die zur Minderung der aufgeführten Problembereiche beitragen.

## IV. Funktionen eines Controlling in KMU

Ein Nutzenaspekt des Controlling in KMU ist der *Beitrag zur langfristigen Existenzsicherung des Unternehmens*.<sup>23</sup> Allerdings lässt sich dieser Nutzen nur teilweise quantifizieren und ist zudem nicht sofort mit der Einführung eines Controlling erlebbar.

Als wesentliche Nutzenkomponente sind *geringere Kosten für das Fremdkapital* zu erwarten, weil das Vorhandensein eines Controlling als qualitativer Faktor positiv auf das Basel-II-Ratingurteil der Banken wirkt.<sup>24</sup> Dies erleichtert die Aufnahme von Fremdkapital zu günstigeren Zinssätzen.<sup>25</sup> Die *systematische Planung der Liquidität* als eine wichtige Controllingaktivität versetzt das Unternehmen darüber hinaus in die Lage, frühzeitig eventuelle Finanzierungslücken zu erkennen, planvoll zu agieren und günstige Konditionen auszuhandeln.

Weiterhin ist davon auszugehen, dass mit Hilfe des Controlling anstehende *Unternehmensentscheidungen besser fundiert* werden können. Ertrags- sowie Kosteneinsparungspotenziale sind durch die bessere Transparenz leichter zu erkennen und zu realisieren. Planwerte und Soll-Ist-Vergleiche geben zudem einen Rahmen für wirtschaftliches und verantwortliches Handeln aller Mitarbeiter und helfen Verschwendung zu vermeiden.

Die intensive Beschäftigung mit betriebswirtschaftlichen Aspekten des Unternehmens geben Unternehmer und Berater *größere Sicherheit im Umgang mit externen Anspruchsgruppen*; dazu zählen die Hausbanken, Kunden und Lieferanten, aber auch Fördergeldgeber und der Fiskus.

9 Vgl. [www.ifm-bonn.org/presse/unternehmensregister.pdf](http://www.ifm-bonn.org/presse/unternehmensregister.pdf) (Abruf: 2. 7. 2007).

10 Vgl. zu einer umfassenden und griffigen Analyse der Controllingkonzeptionen in der betriebswirtschaftlichen Literatur Friedl, Controlling, 2003, S. 148 ff. Vgl. auch Horváth, Controlling, 10. Aufl. 2006, S. 3 ff.; Küpper, Controlling, 4. Aufl. 2005, S. 8 ff.; Littkemann, in: Littkemann (Hrsg.), Unternehmenscontrolling, 2006, S. 8 ff.

11 Vgl. Friedl (Fn. 10), S. 7.

12 Vgl. Küpper (Fn. 10), S. 28.

13 Vgl. Graumann, Controlling, 2003, S. 24 ff.; Küpper (Fn. 10), S. 513 ff.

14 Vgl. Graumann (Fn. 13), S. 27.

15 Vgl. Weber et al., Controlling 2006 – Stand und Perspektiven, 2006, S. 20.

16 Vgl. Graumann (Fn. 13), S. 26; Klett/Pivernetz, Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, S. 22. Vgl. exemplarisch zum Beleg der These, dass Steuerberater betriebswirtschaftliche Berater des mittelständischen Unternehmens sind, Küting: Vorwort zur 1. Aufl., in: Küting (Hrsg.), Saarbrücker Handbuch der Betriebswirtschaftlichen Beratung, 3. Aufl. 2004, S. VI.

17 Vgl. zum Folgenden auch Klett/Pivernetz (Fn. 16), S. 17 ff.

18 Vgl. ähnlich Posluschny, Controlling für das Handwerk, 2004, S. 6, und Kummer, Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, 2005, S. 160.

19 Vgl. Dinter/Schorcht, in: Dinter (Hrsg.), Controllingkonzepte, 1999, S. 99 f.; Klett/Pivernetz (Fn. 16), S. 44 ff.

20 Vgl. Kosmider, Controlling im Mittelstand, 2. Aufl. 1994, S. 110 ff. KMU, die auch über eine dokumentarische Kosten- und Leistungsrechnung verfügen, gelten bereits als fortschrittlich. Nach Graumann ist hierbei indes erst die zweite von sechs Evolutionsphasen des Controlling erreicht. Vgl. Graumann (Fn. 13), S. 29 – m. w. N.

21 Vgl. Zimmermann, Controlling in international tätigen mittelständischen Unternehmen, 2001, S. 462; Klett/Pivernetz (Fn. 16), S. 17.

22 Vgl. Seitz/Dittrich, in: Jander/Krey (Hrsg.), Betriebliches Rechnungswesen im Spannungsfeld von Theorie und Praxis, 2005, S. 261; Peemöller, Controlling, 5. Aufl. 2005, S. 92 ff.

23 Fehlendes Controlling ist bei 79% aller Fälle die interne Ursache für eine Insolvenz. Vgl. [www.eulerhermes.com/ger/ger/press/news\\_20060927\\_001.html?parent=archive](http://www.eulerhermes.com/ger/ger/press/news_20060927_001.html?parent=archive) (Abruf: 6. 3. 2007).

24 Vgl. Geisel, Eigenkapitalfinanzierung, 2004, S. 14. Vgl. auch Küting/Weber, Die Bilanzanalyse, 8. Aufl. 2006, S. 521.

25 Vgl. Maser, in: Jander/Krey (Hrsg.), Betriebliches Rechnungswesen im Spannungsfeld von Theorie und Praxis, 2005, S. 512 f.

Damit das KMU-Controlling diese Nutzenpotenziale entfalten kann, müssen die nachfolgenden Controllingfunktionen erfüllt werden:

- Controlling muss auch in KMU *mehr sein als reines Rechnungswesen*.<sup>26</sup> Um bessere und schnellere Entscheidungen treffen zu können, sind aufbereitete betriebswirtschaftliche Daten aus der Buchhaltung zwar unverzichtbar, aber nicht ausreichend. Mindestens ebenso wichtig sind einfach zu bedienende, flexible und übersichtliche Auswertungsinstrumente, Planungsrechnungen und Simulationen. Spezielle Software ist dafür nicht unbedingt notwendig. Klassische Tabellenkalkulationsprogramme sind leistungsfähig, für viele Nutzer gut zu bedienen, bieten Schnittstellen zur Buchhaltung und verursachen kaum zusätzliche Kosten.<sup>27</sup>
- KMU-Controlling ist an den *Informationsbedürfnissen des Inhaber-Unternehmers auszurichten*. Sie müssen analysiert und regelmäßig hinterfragt werden. Fragen der Substanz und der Liquidität sind für ein Controlling in KMU unverzichtbar. Mit steigenden Ansprüchen ist das Controlling weitergehend auf Ertrag und Wachstum auszurichten, wie etwa auf die Zielgröße (Nachsteuer-) Rentabilität einzelner Projekte oder Kunden. In sehr dynamischen Wettbewerbsbedingungen sollte der Fokus des Controlling zunächst auf den Potenzialen des Unternehmens und nötigen Veränderungsprozessen liegen und nachfolgend management- bzw. führungsorientiert ausgerichtet werden.
- Letztlich muss das KMU-Controlling *zur Entlastung der Führung beitragen und Freiraum für strategische Überlegungen schaffen*. Voraussetzungen hierfür sind eine sinnvolle organisatorische Einordnung des Controlling, die Implementierung eines strukturierten Controllingprozesses und eine Motivierung der KMU-Führung zur Planung und Kontrolle durch den Nachweis, dass die unternehmerischen Freiheiten nicht eingeschränkt, sondern vergrößert werden<sup>28</sup> – das bisherige Reagieren auf neue Entwicklungen kann einem proaktiven Gestalten weichen.

## V. Instrumente eines KMU-Controlling

### 1. Modifizierung des Rechnungswesens

Aufgrund der Eigentümerprägung von KMU besteht die dominierende monetäre Zielsetzung in der Steuerminimierung. Deren Ressourcen schonende Realisierung benötigt steuerlichen Sachverstand (des Steuerberaters) sowie wenige, rudimentär ausgestaltete Rechnungswesensinstrumente: Eine doppelte Buchführung, eine Steuerbilanz und gegebenenfalls eine auf die Bewertung selbst erstellter Leistungen ausgerichtete (pagatorische) Kostenrechnung.<sup>29</sup> Nach dem geltenden Bilanzrecht muss neben der Steuerbilanz formal ein handelsrechtlicher Jahresabschluss aufgestellt werden. Dieser gesetzlichen Verpflichtung versuchen KMU regelmäßig durch Aufstellung einer *Einheitsbilanz* (Handelsbilanz = Steuerbilanz) zu genügen.

Eine solchermaßen umrissene Rechnungswesenkonzeption kann als schlank sowie als intern-extern harmonisiert gelten. Sie genügt aber weder den Buchstaben des Bilanzrechts, noch ist sie für Zwecke des Controlling hinreichend aussagefähig und sollte daher zumindest in zweierlei Hinsicht modifiziert werden:

- Verzicht auf die Erstellung einer Einheitsbilanz, um gesetzlichen Anforderungen zu genügen und den berechtigten Interessen externer Adressaten, wie Kreditgebern, nicht durch Einschränkung in die Steuerbilanz nachkommen zu müssen, sowie
- Ansatz kalkulatorischer Kosten in der Kostenrechnung, um den tatsächlichen betriebsbedingten Wertverzehr vollständig zu erfassen und so ein aussagefähigeres Betriebsergebnis zu ermitteln.

#### a) Verzicht auf die Einheitsbilanz

Nach der gegenwärtigen Gesetzeslage bestehen unüberbrückbare Unterschiede zwischen den Vorschriften für die Handels- und die Steuerbilanz. Beispielsweise müssen in der Handelsbilanz Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden, deren Ansatz in der Steuerbilanz verboten ist. Auch erlaubt das Handelsbilanzrecht grundsätzlich die Diskontierung langfristiger Rückstellungen nur, wenn es sich um Geldleistungsverpflichtungen handelt, die einen Zinsanteil enthalten,<sup>30</sup> während das Steuerrecht generell die Diskontierung aller langfristigen Rückstellungen verlangt. Bereits diese beiden Unterschiede bewirken, dass eine dem Handels- und dem Steuerbilanzrecht genügende Einheitsbilanz nicht erstellt werden kann. Folglich muss ein Verstoß gegen das Handelsbilanzrecht in Kauf genommen werden, wenn eine Einheitsbilanz mit dem Ziel, Steuern zu sparen, erstellt wird.

Mit einem Verzicht auf eine Einheitsbilanz gehen zwei weitere Vorteile einher: Erstens kann die Aussagekraft der Handelsbilanz – etwa durch die Verwendung wirtschaftlicher Nutzungsdauern statt der Nutzung von AfA-Tabellen – gesteigert werden. Zweitens kann eine eigenständige Bilanzpolitik im Hinblick auf die Erfüllung von handelsrechtlichen Offenlegungspflichten sowie im Hinblick auf etwaige bilanzielle Nachweispflichten gegenüber der Hausbank betrieben werden.

#### b) Abbildung des tatsächlichen Wertverzehrs durch den Ansatz kalkulatorischer Kosten

Zur Abbildung des tatsächlichen Wertverzehrs in der Kostenrechnung muss sich das Unternehmen von bestimmten Normen der externen Rechnungslegung lösen.<sup>31</sup> Konkret sind nur Wertverzehre in die Kostenrechnung einzubeziehen, die einen Bezug zur Abrechnungsperiode und zum typischen betrieblichen Geschehen haben. Diese sind so zu bewerten, dass sie kurzfristige Entscheidungen und Betriebsvergleiche unterstützen. Periodenfremde, nicht betriebsnotwendige sowie ungewöhnlich hohe Wertverzehre (z. B. bewertete Folgen eines „Jahrhunderthochwassers“) sind zu eliminieren bzw. zu neutralisieren. Ebenfalls als neutrale Aufwendungen sind die Auswirkungen von allein steuerlich motivierten Abschreibungsverfahren und Nutzungsdauerfestlegungen zu handhaben.

Von besonderer Bedeutung sind Kosten, die als kalkulatorisch (= fiktiv) bezeichnet werden. Die Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten ist gerade bei KMU unverzichtbar, um den tatsächlichen Wertverzehr abzubilden und kostenorientierte Entscheidungen sowie Vergleiche zu ermöglichen. Die Nichtberücksichtigung kalkulatorischer Kosten bildet – gerade bei KMU – regelmäßig die Beiträge der Eigentümer-Geschäftsführer unzutreffend ab, die sich in *Arbeitskosten* (kalkulatorischer Unternehmerlohn), *Sachkosten* (kalkulatorische Mieten) und *Kapitalkosten* (kalkulatorische Eigenkapitalzinsen) niederschlagen müssen. Diese kalkulatorischen Kosten werden vielfach nach dem Opportunitätskostenprinzip bemessen und bewirken, dass das kostenrechnerische Betriebsergebnis deutlich geringer ausfällt, als ein aus der Bilanz ersichtlicher Jahreserfolg. Unter der Annahme, dass das neutrale Ergebnis null ist, beruht die Differenz auf der in den kalkulatorischen

<sup>26</sup> Vgl. Horváth (Fn. 10), S. 149 ff.

<sup>27</sup> Exemplarisch Mewes, Excel für Controller, 3. Aufl. 2004.

<sup>28</sup> Vgl. Ruchhöft/Krey, ControllerMagazin 2006, 231.

<sup>29</sup> Es wird davon abgesehen, dass öffentliche Aufträge und Leistungen zu kalkulieren sind, Vgl. Coenenberg, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. Aufl. 2003, S. 113 ff.; Lorson/Schweitzer, in: Küting (Hrsg.), Saarbrücker Handbuch der Betriebswirtschaftlichen Beratung, 3. Aufl. 2004, S. 342 ff.

<sup>30</sup> Eine Ausnahme von diesem Prinzip soll nach Auffassung des IDW gemäß HFA RS 4 in Bezug auf Drohverlustrückstellungen gelten.

<sup>31</sup> Vgl. hierzu und im Folgenden nur Kloock/Sieben/Schildbach/Homburg, Kosten- und Leistungsrechnung, 9. Aufl. 2005, S. 30 ff. sowie 79 ff.

Kosten zum Ausdruck kommenden Mindestgewinnvorstellung bzw. dem Mindestbetriebserfolg.

Die Umsetzung dieser Forderungen kann – bis zur Realisierung einer umfassenden Kostenrechnung – durch eine differenzierte Buchhaltung erfolgen, die auch Konten für kalkulatorische Sachverhalte führt. Die darauf aufsetzende monatliche Erfolgsrechnung in Form der BWA integriert die kalkulatorischen Kosten und bewirkt den Ausweis eines betriebswirtschaftlich „richtigen“ Ergebnisses. Von diesem Ergebnis kann in einer Nebenrechnung durch Neutralisierung der kalkulatorischen Kosten ohne große Schwierigkeiten auf den handelsrechtlichen Erfolg und unter Berücksichtigung steuerlicher Aspekte auch auf den steuerlich relevanten Erfolg übergeleitet werden. Die konsistente Überführbarkeit des betriebswirtschaftlichen in ein handels- und steuerrechtliches Ergebnis ist Voraussetzung für die Akzeptanz einer neu konzipierten und aussagefähigeren Erfolgsrechnung.

## 2. Controlling der Liquidität in KMU

Der tägliche Blick auf den Kontostand ist für Inhaber von KMU eine Selbstverständlichkeit, auch die bewusste Entscheidung, wann welche Rechnungen bezahlt werden, gehört zu den Alltagsroutinen. Dennoch sind Schwierigkeiten mit der Zahlungsfähigkeit bei KMU häufig zu beobachten.<sup>32</sup> Deshalb muss das Controlling – in enger Zusammenarbeit mit der Hausbank – eine systematische Planung und Steuerung der Liquidität als Fähigkeit, den fälligen Verpflichtungen nachkommen zu können,<sup>33</sup> über den Monats- bzw. Wochenhorizont hinaus sicherstellen.

### a) Ermittlung von Cashflowgrößen

Das Liquiditätsziel muss in Abstimmung mit dem Erfolgsziel verfolgt werden. Den Ausgangspunkt der Liquiditätsplanung bilden folglich die geplanten Monatsgewinne des Unternehmens. Durch die Berücksichtigung nichtzahlungswirksamer Aufwendungen, fehlender Einzahlungen aus den Umsatzerlösen bzw. zusätzlicher Einzahlungen/Auszahlungen lässt sich der Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit ermitteln. Als weitere Cashflowgrößen lassen sich der Cashflow aus Investitionstätigkeit durch Saldierung der Zahlungen im Zusammenhang mit Abgängen aus oder Investitionen in das Anlagevermögen sowie der Cashflow aus Finanzierungstätigkeit als Saldo von Ein- und Auszahlungen der Eigentümer und Kreditgeber errechnen. Die Summe der Cashflowgrößen zeigt auf, ob die im Betrachtungszeitraum erwirtschafteten Einzahlungen zur Deckung der fälligen Auszahlungen ausreichen. Im Zusammenspiel mit dem Anfangsbestand an Zahlungsmitteln kann aus der Cashflow-Summe zum Endbestand an liquiden Mitteln für den Monat/das Jahr übergeleitet werden.<sup>34</sup> Eine Erweiterung dieser Betrachtung um die vereinbarten Kreditlinien des Unternehmens verdeutlicht den gesamten Finanzierungsspielraum und liefert frühzeitig Indizien für einen Handlungsbedarf.

### b) Berücksichtigung des Zahlungsverhaltens von Kunden

Für die Güte der Liquiditätsplanung sind insbesondere bei KMU Erfahrungswerte zum Zahlungsverhalten von Kunden von zentraler Bedeutung. Liegen solche nicht vor, sollten ersatzweise Branchen- und Verbandsstatistiken herangezogen werden, um die Berücksichtigung von Forderungsausfällen zu gewährleisten. Sofern sie nicht bereits als kalkulatorische Wagnisse in der Ergebnisplanung erfasst werden, ist in der Liquiditätsrechnung ein entsprechender Korrekturposten in Höhe eines pauschalen Prozentsatzes vom Umsatz vorzusehen.

### c) Rollierende Planung für die nächsten vier Quartale

„Mittelständische Unternehmen gleichen häufig dem Typ des An-  
tplaners“<sup>35</sup>. Vor diesem Hintergrund wird im Schrifttum der Vor-

schlag unterbreitet, den Planungszeitraum zunächst auf das Wirtschaftsjahr zu beschränken und ab dem dritten Quartal um das erste Quartal des Folgejahres zu ergänzen.<sup>36</sup> Diese Vorgehensweise gewährleistet jedoch nicht, dass die notwendigen Ersatzinvestitionen und deren Auswirkungen auf die Liquidität mit einem planerischen Vorlauf von zwölf Monaten abgebildet werden. Wenn demgegenüber, wie hier befürwortet, der Planungszeitraum nicht auf das Geschäftsjahr beschränkt wird und rollierend der Einbezug der nächsten vier Quartale in die Planung erfolgt, werden frühzeitig genug die Zeitpunkte hoher Liquiditätsüberschüsse ebenso sichtbar wie „Liquiditätslöcher“, so dass rechtzeitig mit der Hausbank über geeignete Maßnahmen, wie zinsbringende Anlagen oder Zwischenfinanzierungen, gesprochen werden kann.

### d) Berücksichtigung des Familienvermögens

Bei KMU ist darüber hinaus die bei Großunternehmen berechnete Beschränkung der Liquiditätsplanung auf die betriebliche Ebene aufzugeben und als weitere „Dimension“ das Familienvermögen in der Planung zu berücksichtigen. Eine gezielte, planerisch mit der jeweiligen Liquiditäts- und Ertragslage im Einklang stehende Entnahmepolitik kann dazu beitragen, das Familienvermögen zu sichern, dauerhaft zu mehren und vor den Unternehmensrisiken zu schützen. So ist zu erwägen, in guten Zeiten mehr zu entnehmen, als für den angestrebten Lebensstandard notwendig ist, und so Vorsorge für die unvermeidlichen wirtschaftlich schwierigeren Jahre zu treffen.

## 3. Controlling des Gewinns in KMU

Für eine langfristige Existenzsicherung von KMU ist neben der Sicherung der Liquidität eine nachhaltige Gewinnerzielung unabdingbar. Unter den Ergebnisgrößen ist zum einen das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit – als Ausdruck der Ertragskraft des Geschäftsmodells – hervorzuheben, und zum anderen der Jahresüberschuss nach Steuern. Letzterer enthält auch außerordentliche und neutrale Ergebniskomponenten. Aus dem Nachsteuergewinn sind Rücklagen für Investitionen und Wachstum zu bilden und die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals durch Entnahmen zu gewährleisten.

### a) Rollierende Planung für vier Quartale

Die obligatorische Controlling-Aufgabe der Planung des jährlichen Gewinns aus Monatserfolgen kann nur in enger Zusammenarbeit von Controller und Inhaber-Geschäftsführer erfüllt werden. Seine Ziele zum Wachstum und/oder zu Investitionsvorhaben sind vor Planerstellung festzuhalten und ggf. zu diskutieren.<sup>37</sup> Bei der Gewinnplanung ist analog zur Liquiditätsplanung vorzugehen und vorzugsweise rollierend auf einen Planungshorizont von vier Quartalen abzustellen, um eine Konsistenz von Liquiditätsplanung und Gewinnplanung zu gewährleisten.

### b) Soll-Ist-Vergleich im monatlichen Berichtswesen

Plangrößen eröffnen bei Gegenüberstellung mit den Ist-Daten die Chance, aufgetretene Abweichungen zu erkennen, zu analysieren

<sup>32</sup> Im Jahr 2005 entfielen 71,4% der Insolvenzen in Deutschland auf Unternehmen mit bis zu 100 Beschäftigten. Vgl. *Angele/von Karmainsky*, Insolvenzen 2005, Statistisches Bundesamt, S. 357. Die schlechte Zahlungsmoral von Kunden ist der häufigste externe Grund für Insolvenzen, vgl. [www.eulerhermes.com/ger/ger/press/news\\_20060927\\_001.html?parent=archive](http://www.eulerhermes.com/ger/ger/press/news_20060927_001.html?parent=archive) (Abruf: 5. 3. 2007).

<sup>33</sup> Vgl. *Kütting/Weber* (Fn. 24), S. 112.

<sup>34</sup> Vgl. *Klett/Pivernetz* (Fn. 16), S. 275 ff.

<sup>35</sup> *Weber/Schäffer*, Einführung in das Controlling, 11. Aufl. 2006, S. 241.

<sup>36</sup> Vgl. *Horváth & Partners*, Das Controllingkonzept, 6. Aufl. 2006, S. 195 f.

<sup>37</sup> Vgl. *Lanz*, Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, 3. Aufl. 1992, S. 230 ff.

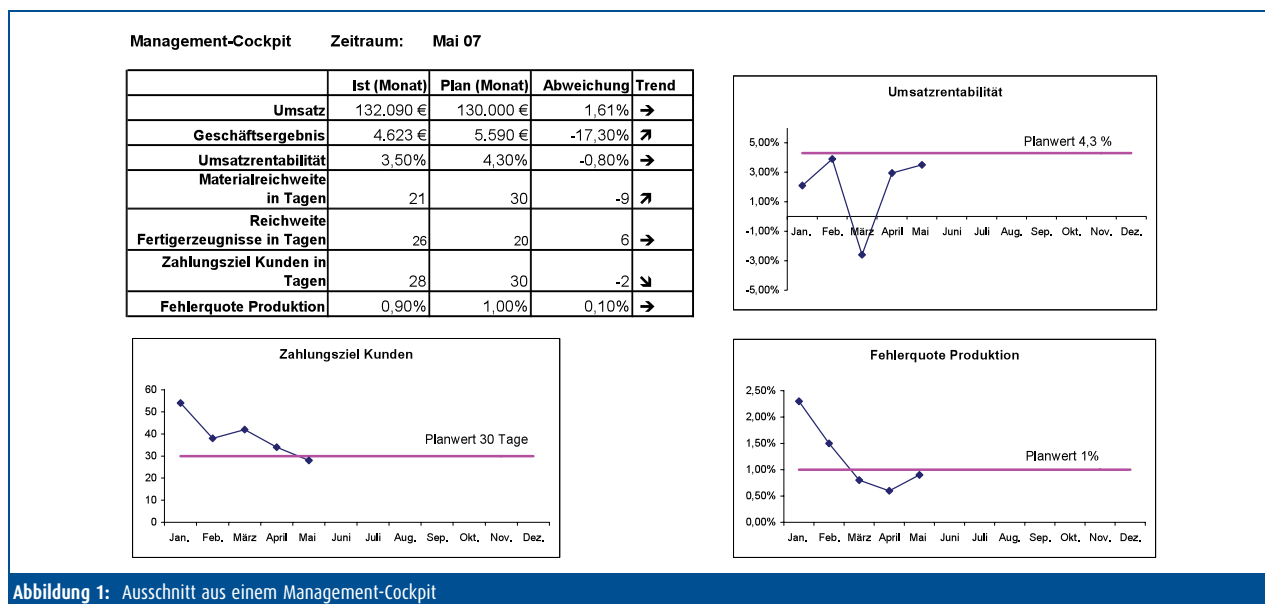


Abbildung 1: Ausschnitt aus einem Management-Cockpit

und durch entsprechende Maßnahmen gegenzusteuern. Daher geht mit der Forderung nach einer Planung gleichzeitig die Forderung nach einem Soll-Ist-Vergleich im Rahmen eines monatlichen Berichtswesens einher.

### c) Deckungsbeitragsrechnungen

Die Überwachung des Ertragspotenzials ist für ein jedes Unternehmen von zentraler Bedeutung. Produkt-, projekt- und kundenbezogene Ertragsbetrachtungen, z. B. in Form von Deckungsbeitragsrechnungen, sind daher im Instrumentenkasten des KMU-Controlling unverzichtbar.<sup>38</sup> Ausgangspunkt für die Deckungsbeitragsrechnung ist eine detaillierte Buchhaltung mit unterschiedlichen Erlös- und Kostenkonten für die wichtigsten Produkte bzw. Produktgruppen, oder aber eine Kosten- und Leistungsrechnung bzw. ein ausgebautes Warenwirtschaftssystem. Die Konzeption der Deckungsbeitragsrechnung, deren Befüllung mit Daten und die adressatengerechte Aufbereitung sind Aufgaben des KMU-Controlling.

Mit der Planung und Analyse bestehender Produkte und Kunden wird nicht nur dem operativen Geschäft Genüge getan. Zugleich wird ein Ausgangspunkt für *strategische Überlegungen* fixiert. So können Deckungsbeitragsrechnungen nach Produkten und Kunden Anstöße dazu liefern, dass Fragen wie die folgenden im KMU-Controlling aufgeworfen und systematische Antworten (ggf. in Simulationen oder alternativen Szenarien) vorbereitet werden:

- Wie müssen sich die Produkte wandeln, um auch in drei, fünf oder zehn Jahren Kunden zu finden?
- Wie werden sich Materialpreise und Umsatzerlöse entwickeln, und welche Einflüsse hat dies auf die Gewinn- und Liquiditätssituation des Unternehmens?

### d) Kennzahlen und Kennzahlensysteme

Ergänzend zur Deckungsbeitragsrechnung mit verschiedenen Betrachtungsobjekten eignen sich Kennzahlen und Kennzahlensysteme für den Einsatz im KMU-Controlling. Kennzahlen verdichten betriebswirtschaftliche Sachverhalte und sind daher für den Inhaber-Geschäftsführer besonders gut geeignet, sich im Rahmen des monatlichen Berichtswesens einen Überblick über die Unternehmenssituation zu verschaffen. Eine Auswahl von drei bis acht Schlüssel-Kennzahlen, deren Darstellung mit Plan- und Istwerten,

ergänzt um eine graphische Darstellung zum Zeitverlauf, sollte den Einstieg in das Monatsberichtswesen bilden. Eine derartige Darstellung und Aufbereitung von Kennzahlen wird auch als Management-Cockpit<sup>39</sup> verstanden, da sich der Berichtsempfänger ähnlich einem Armaturenbrett im Auto einen schnellen Überblick über die aktuelle Situation verschaffen kann. Die Auseinandersetzung mit Detailgrößen, wie Summen und Salden einzelner Konten, ist nur dann erforderlich, falls größere Abweichungen oder negative Trends ersichtlich sind. Welche Kennzahlen als Cockpit-Größen in Frage kommen, ist unternehmensspezifisch zu bestimmen. Neben Standardkennzahlen wie die Umsatz- und Kapitalrentabilität kommen branchenspezifische Kennzahlen wie Materialreichweite, Deckungsbeitrag je Quadratmeter, durchschnittliches Zahlungsziel, Rohertragsquote oder auch die Personalkosten in Relation des Umsatzes in Betracht. Die Ausprägung der jeweiligen Kennzahlen kann an einen Ampelstatus gekoppelt werden, um die Interpretation zu erleichtern; Trendpfeile geben darüber hinaus über die zu erwartende Entwicklung der ausgewählten Größen bis zum Geschäftsjahresende Aufschluss<sup>40</sup> (siehe Abbildung 1).

Die Auswahl der Kennzahlen sollte so erfolgen, dass sie wichtige Einflussgrößen auf den Gewinn abbilden. Zusätzlich zu finanziellen Größen sind auch vorlaufende Indikatoren als Cockpit-Größen aufzunehmen. Neben der Auftragslage hat bspw. die Materialreichweite vorlaufenden Charakter: Ein deutliches Absinken der Reichweite signalisiert eventuelle Schwierigkeiten bei der Beschaffung oder zukünftige Lieferengpässe, ohne dass dies im aktuellen Umsatz schon sichtbar wird.

## VI. Institutionelle Verankerung des KMU-Controlling

Der Anstoß für die Implementierung eines KMU-Controlling wird einerseits vom Inhaber-Geschäftsführer selbst ausgehen, kann andererseits jedoch auch durch den Steuer- oder Unternehmensberater ausgelöst werden, z. B. mit dem Ziel, die Finanzierungskosten des Unternehmens durch ein besseres Rating nach Basel II zu senken. Die Konzeptions- und Einführungsphase für das KMU-Controlling ist nach Auffassung der Verf. vor allem bei jenen

<sup>38</sup> Vgl. Coenenberg (Fn. 29), S. 239 ff.

<sup>39</sup> Vgl. stellvertretend Horváth & Partners (Fn. 36), S. 273.

<sup>40</sup> Vgl. Horváth & Partners (Fn. 36), S. 273 f.



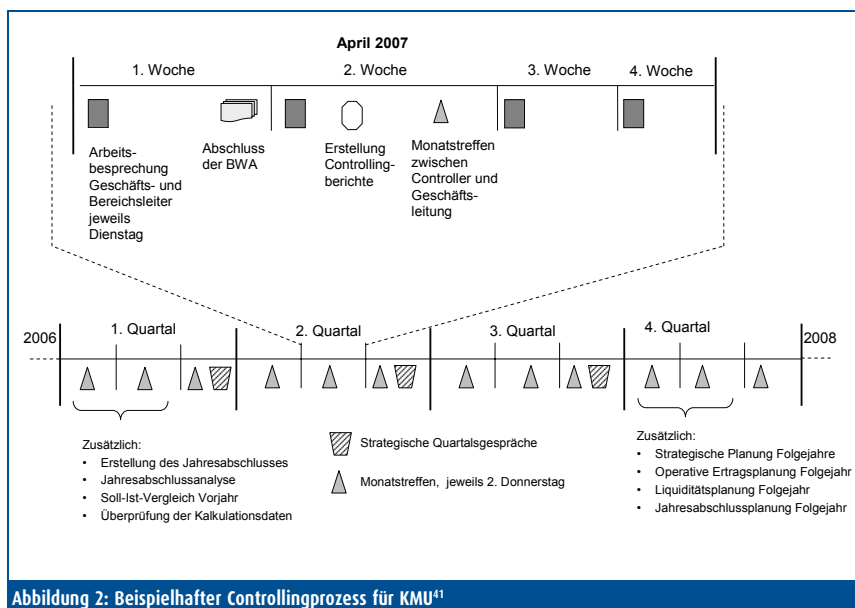


Abbildung 2: Beispielhafter Controllingprozess für KMU<sup>41</sup>

KMU unter Einbezug externer Berater zu bestreiten, die über geringe personelle Ressourcen im kaufmännischen Bereich verfügen. In den Beratungsgesprächen gilt es, den Controllingbedarf zu konkretisieren, Instrumente auszuwählen und einen Umsetzungszeitplan zu erarbeiten.<sup>42</sup> Weitergehend sind Überlegungen zur organisatorischen Ausgestaltung des Controlling und zum Ablauf des Controllingprozesses anzustellen.

### a) Organisation des Controllingprozesses

Erst mit einer zweckmäßigen Einbindung des Controlling in die Unternehmensstruktur und den Führungsprozess kann von einem KMU-Controlling gesprochen werden.<sup>43</sup> Bei der unternehmensindividuell zu beantwortenden Frage, wer die Controllingaufgaben im Unternehmen wahrnimmt, stehen grundsätzlich folgende Modelle zur Wahl:<sup>44</sup>

- internes Controlling durch eigene Mitarbeiter,
- externes Controlling durch Steuerberater oder Unternehmensberater,
- Mischung aus internem und externem Controlling.

#### aa) Internes Controlling

##### (1) Rolle des Inhaber-Geschäftsführers

Die Wahrnehmung der Controllingaufgaben durch den Inhaber-Geschäftsführer als Form des internen Controlling ist nicht sinnvoll.<sup>45</sup> Zum einen muss, wie oben aufgezeigt, das Controlling zur Entlastung der Führung beitragen und kann daher nicht mit zusätzlichen Aufgaben für den Inhaber-Geschäftsführer einhergehen. Zum anderen liegt es im Charakter der Führungsunterstützung durch ein Controlling begründet, dass Controllingaufgaben durch andere Personen als den Geschäftsführer wahrzunehmen sind. Davon unberührt bleibt die Forderung, dass der Inhaber-Geschäftsführer sehr eng in den Controllingprozess eingebunden sein muss.

##### (2) Ganze Controllerstelle

Die Schaffung einer Controllerstelle zur Realisierung des internen Controlling wird in der Literatur zuweilen als zu aufwändig für KMU eingeschätzt, da der Aufgabenumfang in vielen Fällen keine ganze Stelle rechtfertigt.<sup>46</sup> Die Vorteile einer eigenen Controller-

stelle sind im Aufbau von Controlling-Know-how, in der Datenaufbereitung und -verarbeitung vor Ort und in der Verfügbarkeit für schnelle Analysen und Gespräche zu sehen. Die Konzentration der Controllingaufgaben in einer Person erleichtert die gezielte Entlastung der Führung, ohne zusätzlichen organisatorischen Aufwand zu verursachen, sowie die Etablierung des Controllers als kompetenten Ansprechpartner für den Inhaber-Geschäftsführer und den Steuerberater.

##### (3) Teilzeitcontrollerstelle

Wird ein Controlling implementiert, sollten KMU zumindest erwägen, eine Controllerstelle als Teilzeitstelle auszugestalten.<sup>47</sup> So lassen sich die Vorteile eines internen Controlling sowie die Einbindung einer separaten Person zu moderaten Kosten nutzen. Ein internes Controlling ist auch durch Übertragung von Controllingaufgaben auf bisherige

Mitarbeiter realisierbar, sofern der neue Aufgabenumfang mit den übrigen Aufgaben vereinbar ist.

#### bb) Externes Controlling

Im Falle eines externen Controlling werden durch den Steuerberater oder externen Controller die betrieblichen Daten aufbereitet und analysiert sowie anschließend der Geschäftsleitung zur Verfügung gestellt. Werden Controllingaufgaben dauerhaft an externe Personen vergeben, ist eine genaue Festlegung der Tätigkeiten und Aufgaben, im Sinne eines „Managements der Erwartungen“, vertraglich zu regeln. Dazu zählen auch Aspekte der Datenspeicherung und -aufbereitung außerhalb des Unternehmens und die eingeschränkte Verfügbarkeit für Vor-Ort-Gespräche und Sonderauswertungen. Mit dem Blick des externen Controllers „von außen“ kann die Geschäftsleitung wertvolle Impulse für die Unternehmenssteuerung erhalten. Dies unterscheidet externe Controller von internen Controllern.<sup>48</sup>

#### cc) Mischung aus internem und externem Controlling

Bei einer Mischung aus internem und externem Controlling werden die Controllingaufgaben auf interne und externe Personen verteilt. Eine hohe Spezialisierung der Controllingtätigkeiten und damit einhergehende tiefgründige Analysen lassen sich als Vorteile dieses Konzepts anführen. Die externen Berater sollten in diesem Konzept für solche Aufgaben verantwortlich zeichnen, die planerischen oder fallweisen Charakter haben, während die (zeitraubenden) Routinetätigkeiten wie Datenerfassung und -aufbereitung durch interne Mitarbeiter zu leisten sind. Eine klare Aufgabenteilung und Abstimmung zwischen internem Controller und externem Berater verhindert Doppelarbeiten und bietet dem Inhaber-Geschäftsführer trotz Funktionstrennung ein „Controlling aus einem Guss“.

41 In Anlehnung an Ruchhöft/Krey (Fn. 28), S. 237.

42 Vgl. zu Anforderungen von KMU an Berater Kummert (Fn. 18), S. 173 ff.

43 Vgl. Klett/Pivernetz (Fn. 16), S. 20 ff.

44 Vgl. Lanz (Fn. 37), S. 43.

45 Vgl. Seitz/Dittrich (Fn. 22), S. 460.

46 Vgl. Küpper (Fn. 10), S. 513 f.; Kummert (Fn. 18), S. 118 ff.

47 In einer Studie aus dem Jahr 2003 gaben 77 % der befragten Unternehmen an, pro Woche ca. 10 Stunden Arbeitszeit für das Controlling aufzuwenden. Vgl. Kummert (Fn. 18), S. 190.

48 Vgl. Klett/Pivernetz (Fn. 16), S. 21.

## b) Ablauf des Controllingprozesses

Der *Ablauf des Controllingprozesses* ist ebenfalls im Rahmen der Controllingkonzeption zu bedenken. Abgeleitet aus den Controllingaufgaben ist festzulegen, welche Controllingaktivitäten (was?) innerhalb eines Jahres, eines Quartals oder eines Monats (wie häufig?) zu bewältigen sind, welche Stichtage einzuhalten sind (wann?) und durch welche Personen (wer?) dies geschieht.<sup>49</sup> Die Verankerung eines stabilen Controllingprozesses mit festen Berichtszeitpunkten und Besprechungsterminen zwischen Controller und Geschäftsleitung soll dafür sorgen, dass die Aufgaben der Planung, Kontrolle und Steuerung ihren festen Platz im Tagesgeschäft erhalten.<sup>50</sup> Folgende Abbildung 2 zeigt beispielhaft den Controllingprozess in KMU auf.

Bei einer Ausgestaltung des Controlling als Kombination von internem und externem Controlling ist der externe Controller z. B. für die Monats- und Quartalsgespräche vor Ort im Unternehmen und bringt sich in die Planungsphase im vierten Quartal ein. Dem Inhaber-Geschäftsführer kommen zentrale Aufgaben bei der Schaffung einer Controllingorganisation, aber auch im implementierten Controllingprozess zu: Er hat die verantwortlichen internen und externen Personen für das Controlling zu benennen sowie mit entsprechenden Kompetenzen auszustatten. Er muss weiterhin einen geregelten Controllingprozess gewährleisten und sich durch die Auseinandersetzung mit den Controllingberichten aktiv in die Planung und Steuerung einbringen.

## c) Kosten eines KMU-Controlling

Die Entscheidung für die Einführung eines Controlling ist zwangsläufig unter Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten zu treffen. Analog zu einer Sachinvestition sind Kosten und Nutzen zum Zeitpunkt der Anschaffung/Einführung sowie Kosten und Nutzen aus dem laufenden Controllingprozess zu unterscheiden. Zum Nutzen des KMU-Controlling sei auf Abschnitt III verwiesen.

Bei Einführung eines Controlling fallen einmalige Personal- bzw. Beraterkosten sowie Sachkosten an, die aufgrund des Projektcharakters gut planbar sind. Die Höhe der Sachkosten wird entscheidend davon abhängen, in welchem Umfang neue Hardware und spezielle Controlling-Software angeschafft und Schulungen notwendig werden. Einerseits ist modularisierte ERP-Software seit einigen Jahren auch für KMU erschwinglich,<sup>51</sup> andererseits hat Standard-Büro-Software wie Excel einen sehr hohen Verbreitungsgrad im Controlling.<sup>52</sup> Hieraus kann gefolgert werden, dass die Einführung eines Controlling in KMU ohne die (zwangsläufig aufwändige) Einführung einer neuen Software möglich ist.

Die laufenden Kosten für das Controlling setzen sich je nach organisatorischer Ausgestaltung aus Personal- und Sachkosten (internes Controlling) bzw. Beraterkosten (externes Controlling) zusammen. Als kalkulatorische Größe sind die Personalkosten des Inhaber-Geschäftsführers für die turnusmäßigen Besprechungen der Controllingberichte sowie die Mitwirkung an der formalisierten Unternehmensplanung in die Kostenschätzung einzubeziehen.

Die Bereitschaft zur Veränderung ist als Voraussetzung für eine erfolgreiche Controllingeinführung unverzichtbar. Je nach Unternehmenslage kann es sinnvoll sein, das Controlling extern zu betreiben und eventuell zu einem späteren Zeitpunkt auf ein internes Controlling umzustellen. Auch die Auslagerung bislang interner Controllingaktivitäten an externe Partner kann sich als richtiger Schritt erweisen, wenn dadurch frei werdende Kapazitäten im Unternehmen anderweitig gewinnbringend genutzt werden. In jedem Fall ist regelmäßig, z. B. alle zwei Jahre, kritisch zu hinterfragen, ob das Controlling den aktuellen Anforderungen genügt

und in welchen Bereichen Veränderungen erforderlich sind. Diese sind dann wiederum einer Kosten-Nutzen-Schätzung zu unterziehen.

## VII. Zusammenfassung

- Über die Führungsentlastung und -unterstützung hinaus sind mit einem KMU-Controlling folgende Vorteile verbunden: Senkung der Finanzierungskosten durch besseres Basel II-Rating, Erkennen von Potenzialen zur Erfolgssteigerung bzw. Kosteneinsparung, besserer Umgang mit externen Anspruchsgruppen sowie Sicherung und Mehrung des Familienvermögens des Inhaber-Geschäftsführers.
- Für eine KMU-adäquate Ausstattung mit Planungs-, Kontroll- und Informationsinstrumenten sind eine differenzierte Buchhaltung, die Verrechnung kalkulatorischer Kosten, eine systematische Planung und Steuerung von Liquidität und Gewinn sowie eine mehrdimensionale Erfolgsrechnung zu realisieren. Weiterhin gilt es, aussagefähige Kennzahlen zu erarbeiten. Neue Software ist dafür nicht in jedem Fall erforderlich. Die Änderungen bei der Buchhaltung sind dabei zwingend mit dem Steuerberater abzustimmen.
- Bei der unternehmensspezifischen Konzeption und Einführung eines KMU-Controlling ist die Einbeziehung externer Berater hilfreich, gleichzeitig muss sich der Inhaber-Geschäftsführer aktiv in den Prozess einbringen.
- Die Verankerung des Controlling im Betriebsgeschehen erfolgt durch Wahrnehmung der Controllingaufgaben durch unternehmensinterne (Teilzeit-)Controller oder externe Berater bzw. eine Kombination aus internen und externen Controllingträgern und erfordert einen geregelten Controllingprozess mit festen Berichts- und Besprechungsterminen.

### PROFESSOR DR. ANTJE KREY



Jahrgang 1972. 1991–1995 Studium der BWL an der Universität Rostock. 2001 Promotion zum Dr. rer. pol. Seit 2004 Juniorprofessorin für ABWL: Funktionalcontrolling an der Universität Rostock. Forschungs- und Tätigkeitsschwerpunkte: Handels- und Dienstleistungscontrolling sowie das Controlling in KMU. Hierzu wurden zahlreiche Projekte mit KMU zur Einführung von Controllingssystemen durchgeführt und begleitet.

### PROFESSOR DR. PETER LORSON



Jahrgang 1962. 1982–1987 Studium der BWL an der Universität des Saarlandes. 1993 Promotion zum Dr. rer. oec. 2003 Habilitation. Seit 2007 Inhaber des Lehrstuhls für ABWL, Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock. Forschungs- und Tätigkeitsschwerpunkte: Unternehmensrechnung und Controlling sowie Wirtschaftsprüfung und Unternehmensbewertung auch aus der Perspektive KMU.

**Hinweis der Redaktion:** Bitte beachten Sie zum Themenkomplex KMU auch die BB-Beiträge von *Peemöller*, Bewertung von Klein- und Mittelbetrieben, BB-Special 7/2005 zu Heft 30, 30 ff., und *Beschorner/Stehr*, Internationalisierungsstrategien für KMU, BB 2007, 315 ff.

<sup>49</sup> Vgl. *Klett/Pivernetz* (Fn. 16), S. 22 f.

<sup>50</sup> Vgl. *Ruchhöft/Krey* (Fn. 28), S. 236 ff.

<sup>51</sup> Vgl. *Oldershausen*, in: *Freidank/Meier* (Hrsg.), *Controlling-Konzepte*, 6. Aufl. 2003, S. 418 f.

<sup>52</sup> Vgl. *Kummert* (Fn. 18), S. 190.