

LEHRBUCH

Jürgen Weber | Utz Schäffer

Einführung in das Controlling

15. Auflage

MIT
ZUSATZ-
BEISPIELEN
UND
VIDEOS
IM
ONLINE-
PORTAL

SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER

POESCHEL

Jürgen Weber/Utz Schäffer

Einführung in das Controlling

15., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Dozenten finden weitere Lehrmaterialien unter
<http://www.sp-dozenten.de>
(Registrierung erforderlich).



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3574-1 Bestell-Nr. 20616-0002

EPDF ISBN 978-3-7910-3573-4 Bestell-Nr. 20616-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung
außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages
unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikro-
verfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

info@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Layout: Ingrid Gnotz | GD 90
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart
Druck und Bindung: Appl, Wemding

Printed in Germany

Juli 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort zur 15. Auflage

Wir freuen uns, Ihnen 28 Jahre nach dem Erscheinen der ersten Auflage der »Einführung in das Controlling« nun die 15. Auflage des Standardwerks vorlegen zu können. Wir haben das Buch gründlich überarbeitet und – soweit erforderlich – aktualisiert. Die größten Änderungen finden Sie im zweiten und elften Kapitel – hier behandeln wir kognitive Verzerrungen und Techniken des Debiasing ausführlicher als bislang –, im siebten Kapitel – hier haben wir eine längere Passage zur Auswahl von Kennzahlen ergänzt – und schließlich im fünfzehnten Kapitel, wo wir dem Thema Shared Service im Controlling nun mehr Raum geben.

Zeitgleich mit der Neuauflage dieses Lehrbuchs erscheint auch die dritte Auflage unseres begleitenden Übungs- und Fallstudienbuchs. In bewährter Weise weist eine Kaffeetasse Sie als Leser der »Einführung« darauf hin, dass es zu den Ausführungen an der entsprechenden Stelle passende Übungen und Fallstudien im Begleitbuch gibt. Der technische Fortschritt macht es uns zukünftig zudem möglich, die Lektüre des Lehrbuchtexts noch besser als bislang durch ergänzende Materialien zu unterstützen. So finden Sie ab sofort auf der Plattform *SP myBook* des Schäffer-Poeschel Verlags auch zahlreiche Spreadsheets, die den Tabellen in dem Lehr- und dem Übungsbuch zugrunde liegen, kleine Video-Clips zu zentralen Themen und weiterführende Texte für Ihre vertiefende Lektüre.

Reicht Ihnen das dort vorliegende Zusatzmaterial nicht aus, laden wir Sie zudem herzlich dazu ein, auf unserem Internet-Portal *WHU on*

Controlling vorbeizuschauen. Im Premium-Bereich bekommen Sie regelmäßig praxisorientiert aufbereitete Updates aus unserer Forschung, haben Zugang zu ausgewählten WHU-Fallstudien für die Lehre und können zudem kostenlos eine Kopie von *Controlling Trends & Benchmarks* herunterladen – eine Quelle, auf die Sie bei der aufmerksamen Lektüre der »Einführung« noch öfters stoßen werden: Kondensiert werden dort die wichtigsten empirischen Befunde aus zehn Jahren WHU Controller Panel gebündelt. Probieren Sie es einfach mal aus und gehen Sie auf www.whu-on-controlling.com.

Ein großes Dankeschön geht an Frau Dreiseitel und Herrn Bergmann vom Schäffer-Poeschel Verlag, die den Erstellungsprozess der 15. Auflage und die Verknüpfung der »Einführung« mit der Plattform *SP myBook* verlagsseitig begleitet haben. Herrn Juniorprofessor Dr. Sven-Volker Rehm danken wir für wertvolle Hinweise zu den Veränderungen im Bereich der Informationstechnologie. Und zu guter Letzt möchten wir Frau Evelyn Busch, Herrn Jan Sebastian Ebert und Herrn David Enzenhöfer unseren Dank aussprechen. Alle drei haben die Überarbeitung des Manuskripts überaus kompetent und engagiert unterstützt.

Jürgen Weber & Utz Schäffer

Vallendar, im April 2016

Vorwort zur 1. Auflage

Controlling lässt sich mit Fug und Recht zu den schillerndsten und umstrittensten, zugleich aber auch in der Praxis bedeutsamsten betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen zählen. Die Vorwürfe (insbesondere) der Theorie reichen von »alter Wein in neuen Schläuchen« bis zum »Omnipotenzwahn« des Controlling, zur Deckungsgleichheit von Controlling und Führung. In den Unternehmen hat das Controlling dagegen einen wahren Siegeszug angetreten. Man findet bis herab zu mittelständischen Betrieben kaum ein deutsches Unternehmen ohne das Wort »Controlling« bzw. »Controller« im Organisationsplan. Dies kann zwar nicht als ein untrüglicher Beweis für die Daseinsberechtigung des Controlling dienen, belegt aber eindrucksvoll die Notwendigkeit, sich mit aller gebotenen Distanz und Neutralität intensiv mit dem Controlling auseinander zu setzen.

Entsprechende Literatur findet sich – zumal in komprimierter Form – in Deutschland derzeit allerdings kaum. Aus diesem Grund versucht dieses Lehrbuch, einen knappen, jedoch ausreichenden Überblick über die unterschiedlichen

Facetten des Controlling zu geben. Das Konzept, dessen unterschiedliche »Spielarten« und instrumentelle Grundlagen werden (nur) soweit dargestellt, dass ihr Wesen verständlich und nachvollziehbar ist. Auf ins Detail gehende Vertiefungen wird zugunsten von spezifischen Literaturhinweisen verzichtet.

Das Buch basiert auf dem Manuskript für eine Vorlesung an der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung in Koblenz, deren Studenten für die vielfältigen Diskussionen und Verbesserungsvorschläge gedankt sei. Es wendet sich – auch deshalb – in erster Linie an Studenten der Wirtschaftswissenschaften im Hauptstudium. Sollten auch Controller in der Praxis das Buch in die Hand nehmen, so werden sie es – so meine Überzeugung – nicht nach kurzer Zeit wegen Sprachbarrieren wieder aus der Hand legen müssen, da die Ausführungen nicht nur auf betriebswirtschaftlich-theoretischer Literatur, sondern maßgeblich auch auf Erfahrungen in der Praxis aufbauen.

...

Koblenz, im September 1988

Ihr Online-Material zum Buch

- ▶ Exklusiv für Buchkäufer:
Kostenloses Zusatzmaterial zum Download
- ▶ Viele Video- und Praxisbeispiele zu den verschiedenen Buchkapiteln
- ▶ Weitere ausführliche Übungsbeispiele zum Download

So funktioniert Ihr Zugang

- ▶ Gehen Sie auf das Portal sp-mybook.de und geben den Buchcode ein, um auf die Internetseite zum Buch zu gelangen.
- ▶ Wählen Sie im Online-Bereich das gewünschte Material aus.
- ▶ Oder scannen Sie die QR-Codes mit Ihrem Smartphone oder Tablet, um direkt die Materialien zu den Kapiteln aufzurufen.



www.sp-mybook.de
Buchcode: 3574-cont

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 15. Auflage	V
Vorwort zur 1. Auflage	VI
Ihr Online-Material zum Buch / So funktioniert Ihr Zugang	VII
Leserhinweise	XIV
Die X-presso AG  / Das Übungs- und Fallstudienbuch	XVI
Das Institut für Management und Controlling	XVII
WHU Controller Panel	XVIII

Teil I Einführung

1	Controller, Controllership und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung	1
1.1	Einführung	1
1.2	Controllingpraxis: Ein erster Blick in die Empirie	3
1.2.1	Abriss der Entstehung von Controllerstellen in den USA	3
1.2.2	Entwicklung der Controllership in Deutschland	7
1.2.3	Empirische Ergebnisse zum Stand der Control- lership	11
1.2.4	Der Controller im Spiegel von Rollenbildern	15
1.3	Entwicklung des Controllings als akade- mische Disziplin	18
1.4	Controllingkonzeptionen	20
1.4.1	Controlling als Informationsversorgungs- funktion	21
1.4.2	Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung	22
1.4.3	Controlling als Koordinationsfunktion	24
1.4.4	Controlling als Rationalitätssicherung der Führung	27
1.5	Ausgewählte Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling	27
1.5.1	Institutionenökonomische Accounting-Theorie	28
1.5.2	Verhaltenswissenschaftliche Ansätze: Behavioral Accounting und Controlling	29
1.5.3	Alternative Accounting-Theorien	30
1.6	Controllingverständnis praxisnaher Organisationen	33
1.6.1	Internationaler Controller Verein	33
1.6.2	CIMA und IMA	34
1.7	Fazit	36

2	Controlling als Rationalitätssicherung der Führung	37
2.1	Einführung	37
2.2	Ableitung der Funktion des Controllings aus den Aufgaben der Controller	37
2.2.1	Ausgangspunkt der Analyse	37
2.2.2	Typische Eigenschaften von Managern und Controllern	39
2.2.2.1	Überblick: Elemente einer ökonomischen Modellierung von Menschen	39
2.2.2.2	Modellierung von Managern und Controllern	41
2.2.3	Aus den Eigenschaften von Managern und Con- trollern abgeleitete Controlleraufgaben	42
2.2.3.1	Controlleraufgaben als Ergebnis der Delegation durch Manager	42
2.2.3.2	Differenzierung von delegationsbezogenen Typen von Controlleraufgaben	43
2.2.3.3	Rationalitätssicherung als Controlleraufgabe	45
2.2.4	Controlling als Rationalitätssicherung der Führung	47
2.3	Rationalität	48
2.3.1	Rationalitätsbegriff	48
2.3.2	Ursachen für Rationalitätsdefizite	50
2.3.2.1	Emotionen	50
2.3.2.2	Kognitive Verzerrungen	51
2.3.3	Rationalitätsebenen	53
2.4	Prozess der Rationalitätssicherung	54
2.5	Rationalitätssicherung und Ethik	58
2.6	Fazit	60

3	Plankoordination als Kontext des Controllings	61
3.1	Einführung	61
3.2	Idealtypischer Führungsprozess	62
3.2.1	Führung durch eine einzelne Führungsperson	62
3.2.2	Zusammenwirken mehrerer Führungspersonen	64
3.2.2.1	Grundformen der Interaktion	64
3.2.2.2	Willensdurchsetzung als zusätzliche Führungsaufgabe	64
3.3	Koordinationsmechanismen als Führungs- muster	66
3.3.1	Koordinationsmechanismen im Überblick	66
3.3.2	Identifikation der Koordination durch Pläne als Führen durch Ziele	68

3.4	Ziele und Zielbildung	70
3.4.1	Auswahl der Zielgrößen	70
3.4.2	Bestimmung der Zielausprägung	71
3.4.3	Zielbeziehungen	73
3.4.4	Motivationswirkungen von Zielen	74
3.4.4.1	Motivationswirkung der Zielhöhe	75
3.4.4.2	Motivationswirkung der Zielakzeptanz	76
3.4.4.3	Motivationswirkung der Exaktheit des Ziels	77
3.4.4.4	Motivationswirkung der Verpflichtung zum Ziel	77
3.5	Fazit	79
3.6	Weiteres Vorgehen	80

Teil II Informationsversorgung

4	Grundfragen der Informationsversorgung	81
4.1	Einführung	81
4.2	Struktur der Informationsversorgungsaufgabe	82
4.2.1	Überblick	82
4.2.2	Art der Information	83
4.2.3	Art der Informationserfassung und -bereitstellung	84
4.2.4	Art der Informationsverwendung	87
4.2.5	Informationsbedarf, Informationsangebot und Informationsnachfrage	93
4.3	Bei der Informationsbereitstellung von den Controllern zu erfüllende Anforderungen	95
4.3.1	Anforderungen hinsichtlich der Informationsquellen	95
4.3.2	Anforderungen hinsichtlich der Weitergabe der Informationen an die Manager	96
4.3.3	Anforderungen hinsichtlich der Menge der Informationen	97
4.3.4	Anforderungen hinsichtlich der Kommunikation der Informationen	98
4.4	Informationstechnische Grundlagen	99
4.4.1	Fortschritte der Informationstechnologie	99
4.4.2	Logische Trennung von Transaktionsverarbeitung und Analyse	101
4.4.3	Werkzeuge	102
4.5	Fazit	108
5	Externe Rechnungslegung	111
5.1	Einführung	111
5.2	Grundlagen der externen Rechnungslegung	112
5.2.1	Relevante Rechnungslegungsvorschriften	112
5.2.2	Ziele und Adressaten	113
5.2.3	Systematik und Prinzipien	114
5.2.4	Das Regelwerk des IASB	115

5.2.5	Inhalte und Bestandteile des Jahresabschlusses	116
5.2.5.1	Bilanz	116
5.2.5.2	Gewinn- und Verlustrechnung	119
5.2.5.3	Kapitalflussrechnung	122
5.2.5.4	Sonstige Bestandteile	122
5.3	Rechnungslegung nach HGB, US-GAAP und IFRS im Vergleich	124
5.3.1	Konzeptionelle Unterschiede	124
5.3.2	Inhaltliche Unterschiede	126
5.4	Externe Rechnungslegung als Controlling-Grundlage	128
5.4.1	Leistungen und Beschränkungen externer Rechnungslegung	128
5.4.2	Biltrolling und Konvergenz des Rechnungswesens	130
5.5	Entwicklungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung	132
5.5.1	Internationalisierung und Harmonisierung	132
5.5.2	Value Reporting	135
5.5.3	Weitere Entwicklungen	137
5.6	Fazit	138

6	Kosten-, Erlös-, Ergebnis- und Leistungsrechnung	139
6.1	Einführung	139
6.2	Kostenrechnung im weiteren Sinne	140
6.2.1	Zwecke der Kostenrechnung	140
6.2.2	Systeme der Kostenrechnung	142
6.2.2.1	Vollkostenrechnung	142
6.2.2.1.1	Historie	142
6.2.2.1.2	Aufbau und Vorgehen	146
6.2.2.1.3	Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen	149
6.2.2.2	»Entscheidungsorientierte« Kostenrechnungssysteme	151
6.2.2.2.1	Grundmerkmale	151
6.2.2.2.2	Plankostenrechnung	152
6.2.2.2.3	Deckungsbeitragsrechnungen	154
6.2.2.2.4	Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen	156
6.2.2.3	Prozesskostenrechnung	158
6.2.2.3.1	Grundsätzliche Charakterisierung	158
6.2.2.3.2	Vorgehen	159
6.2.2.3.3	Beurteilung	161
6.2.3	Nutzung und Perspektiven der Kostenrechnung	164
6.3	Erlösrechnung	168
6.4	Leistungsrechnung	171
6.4.1	Zwecke der Leistungsrechnung	171
6.4.2	Festlegung der zu erfassenden Leistungen	172
6.5	Fazit	175

10.5.4.2	Bewusstes Herbeiführen von Widersprüchen	295
10.6	Informationstechnische Grundlagen	296
10.6.1	Ansatzpunkte für die informationstechnische Unterstützung der Planung	296
10.6.2	Werkzeuge zur Unterstützung der Planung	296
10.6.3	Resultierende Möglichkeiten zur Unterstützung der Kontrolle	297
10.7	Fazit	298

11 Operative Planung und Kontrolle 301

11.1	Einführung	301
11.2	Struktur und Inhalt der operativen Planung und Kontrolle	303
11.2.1	Traditionelle Budgetierung	303
11.2.1.1	Prozessgestaltung	303
11.2.1.2	Master Budget	307
11.2.2	»Better Budgeting« und »Beyond Budgeting« als Weiterentwicklungen der Budgetierung	312
11.3	Aufgaben der Controller in der operativen Planung und Kontrolle	320
11.4	Ausgewählte Instrumente der operativen Planung und Kontrolle	322
11.4.1	Kostenvergleichsrechnungen	322
11.4.2	Deckungsbeitragsrechnungen	324
11.4.3	Nutzwertanalyse	328
11.4.4	Nutzwertanalysen und Simulationsrechnungen	331
11.4.5	Zero-Base Budgeting	334
11.4.6	Activity-based Budgeting	335
11.4.7	Rolling Forecasts	337
11.4.8	Abweichungsanalyse	339
11.4.9	Stichprobenanalysen	341
11.5	Fazit	342

12 Taktische Planung und Kontrolle 345

12.1	Einführung	345
12.2	Struktur und Inhalt der Mittelfristplanung	346
12.2.1	Ziel der Mittelfristplanung	346
12.2.2	Gegenstand und Prozess der Mittelfristplanung	348
12.3	Aufgaben der Controller in der Mittelfristplanung	350
12.4	Investitionsrechnungen	351
12.4.1	Überblick	351
12.4.2	Investitionsentscheidungen bei bekannter Nutzungsdauer	352
12.4.2.1	Investitionsrechnungsverfahren unter Sicherheit	352
12.4.2.2	Investitionsrechnungsverfahren unter Unsicherheit	359

12.4.3	Investitionsprogrammentscheidungen unter Sicherheit	365
12.4.4	Gesamtbeurteilung der Investitionsrechnungsverfahren	367
12.5	Weitere Instrumente der taktischen Planung und Kontrolle	375
12.5.1	Target Costing	375
12.5.2	Kostenschätzmodelle	380
12.5.3	Benchmarking	382
12.6	Fazit	386

13 Strategische Planung und Kontrolle 389

13.1	Einführung	389
13.2	Struktur und Inhalt der strategischen Planung und Kontrolle	391
13.2.1	»Theoretisches Ideal«	391
13.2.2	Alternative Strukturen	393
13.3	Aufgaben der Controller in der strategischen Planung und Kontrolle	403
13.3.1	Aufgaben in der Phase der Strategiefindung	403
13.3.2	Aufgaben in der Phase der Strategiedurchsetzung	406
13.3.3	Aufgaben in der Kontrolle der Strategiem Umsetzung	407
13.4	Ausgewählte Instrumente der strategischen Planung und Kontrolle	412
13.4.1	Erfolgsfaktorenanalyse	412
13.4.2	Stärken-Schwächen-Analyse	413
13.4.3	Produkt-Lebenszyklus-Analyse	414
13.4.4	Erfahrungskurvenkonzept	416
13.4.5	Produkt-Markt-Portfolio-Analyse	417
13.4.6	Technologie-Portfolio-Analyse	420
13.4.7	Wertschöpfungsketten-Analyse	421
13.4.8	Früherkennungssysteme	422
13.5	Fazit	426
13.6	Weiteres Vorgehen	427

Teil IV Gestaltung der Controllershship

14 Grundfragen der Gestaltung des Controllerbereichs 429

14.1	Einführung	429
14.2	Überblick über die Gestaltungsaufgabe	430
14.3	Einflüsse der externen und internen Umwelt auf die Gestaltungsaufgabe	432
14.4	Controlleraufgaben im Spannungsfeld zwischen »Role Taking« versus »Role Making«	441
14.5	Coopetition des Controllerbereichs mit anderen Führungsdienstleistern	444

14.5.1	Das Spielfeld im Überblick	444	16.3	Anforderungen an Controller	496
14.5.2	Zum Konzept der Coopetition	444	16.3.1	Fähigkeitsanforderungen an den einzelnen Controller	496
14.5.3	Coopetition des Controllerbereichs mit ausgewählten Führungsdienstleistern	446	16.3.1.1	Konzeptionelle Überlegungen	496
14.5.3.1	Accountants	446	16.3.1.2	Empirische Befunde	501
14.5.3.2	Strategieabteilung	448	16.3.2	(Kern-)Kompetenzen des Controllerbereichs	505
14.5.3.3	Interne Revision	450	16.4	Motivation und Zufriedenheit von Controllern	508
14.5.3.4	Controllerbereichsinterne Coopetition	452	16.4.1	Grundfragen der Motivation von Controllern	508
14.5.3.5	Schlussfolgerung: Kooperation als Handlungsmaxime	455	16.4.2	Zufriedenheit von Controllern	510
14.6	»Involvement« versus »Independence«	456	16.4.2.1	Bedeutung der Controllerzufriedenheit	510
14.7	Fazit	459	16.4.2.2	Definition des Begriffs Controllerzufriedenheit	511
			16.4.2.3	Messung der Controllerzufriedenheit	512
15	Organisation des Controllerbereichs	461	16.4.2.4	Empirische Ergebnisse	512
15.1	Einführung	461	16.5	Controller-Community	516
15.2	Aufgabenzuweisung als Organisationsproblem	461	16.5.1	Zum Konzept der Controller-Community	516
15.2.1	Statische Perspektive	461	16.5.2	Gestaltung eines Controller-Leitbilds	519
15.2.2	Dynamische Perspektive	465	16.6	Sicherung der Rationalität von Controllern	525
15.3	Organisatorischer Aufbau des Controllerbereichs	466	16.7	Fazit	528
15.3.1	Vorbemerkungen	466	17	Der Controllererfolg	531
15.3.2	Grundstruktur der Controllerorganisation	467	17.1	Einführung	531
15.3.3	Aufgaben des zentralen und des dezentralen Controllings	468	17.2	Mögliche Ausprägungen des Erfolgs der Controller	532
15.3.3.1	Grundsätzliche Aussagen	468	17.3	Messung des Controllererfolgs	535
15.3.3.2	Abhängigkeit der Aufgabenverteilung vom Konzerntypus	469	17.3.1	Controllererfolg als Minimierung der Controllingkosten	535
15.3.4	Interne Struktur der Controllerbereiche	469	17.3.2	Controllererfolg als effiziente und effektive Aufgabenerfüllung	538
15.3.5	Hierarchische Einbettung des zentralen und des dezentralen Controllings	470	17.3.3	Controllererfolg als Steigerung des Unternehmensergebnisses	541
15.3.5.1	Zuordnung zu einer Hierarchieebene	470	17.4	Fazit	545
15.3.5.2	Weisungsbeziehungen zum Management	471	Literaturverzeichnis		547
15.3.5.3	Weisungsbeziehungen zwischen zentralem und dezentralem Controlling	472	Personenverzeichnis		567
15.3.6	Centers of Excellence und Shared Service Centers	474	Sachregister		573
15.3.7	Weitere empirische Ergebnisse	476	Zu den Autoren		578
15.3.7.1	Konzerncontrolling	483			
15.3.7.2	Bereichscontrolling	486			
15.4	Fazit	488			
16	Controllerbezogene Gestaltungsfragen	491			
16.1	Einführung	491			
16.2	Rollen der Controller	491			
16.2.1	Rollenkonzeption	491			
16.2.1.1	Rollenverständnis	492			
16.2.1.2	Rollenkomplexität	493			
16.2.1.3	Rollenkonflikte	493			
16.2.2	Verbreitung der Rollenbilder von Controllern in der Praxis	494			

Leserhinweise

Auch in der 15. Auflage liegt das Lehrbuch »Einführung in das Controlling« in einer gestalterisch modernen Form vor.

Das leserfreundliche Layout verdeutlicht die inhaltliche Struktur des Buches, vermittelt Orientierung, gibt didaktische Hilfestellungen und erleichtert somit das Lernen und Arbeiten mit dem Text in vielfältiger Weise.

Leitfragen: Jedes Kapitel wird durch mehrere »Leitfragen« eingeführt. Diese stimmen inhaltlich auf die folgenden Themen ein und verweisen auf die Lernziele des jeweiligen Kapitels. Nach der Lektüre des Textes sollten die Leser in der Lage sein, alle Leitfragen zu beantworten.

Informationskästen: In zahlreichen Informationskästen findet der Leser Zusatzinformationen, die der Vertiefung, Veranschaulichung oder Weiterführung eines Themas dienen, wie z. B. Beispiele aus der Unternehmenspraxis oder Textpassagen aus Originalquellen.

1 Controller, Controllingship und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung

Leitfragen

- 1 Wie hat sich Controlling in der Praxis entwickelt? Was machen Controller genau?
- 2 Wie unterscheidet sich das Controlling in verschiedenen Ländern?
- 3 Wie hat sich Controlling als akademische Disziplin entwickelt?
- 4 Welche Controllingkonzeptionen lassen sich unterscheiden?
- 5 Was kann man aus den verschiedenen Accounting-Theorien lernen?



1.1 Einführung

Ein gutes Lehrbuch beginnt mit einer präzisen Beschreibung dessen, was es denn lehren will. Dies soll bei dieser Einführung in das Controlling nicht anders sein. Allerdings fällt eine solche Beschreibung alles andere als leicht. Dem aufmerksamen Leser wird vielleicht aufgefallen sein, dass die Überschrift dieses Kapitels bereits drei ähnlich klingende Begriffe nebeneinander stellt: Controller, Controllingship und Controlling. Geht es nicht einfacher? Leider nicht, angesichts der erheblichen Abgrenzungsprobleme, mit denen der Terminus Controlling verbunden ist: »Jeder hat seine eigene Vorstellung darüber, was Controlling bedeutet oder bedeuten sollte, doch jeder meint etwas anderes« (Preisler 2014, S. 1). Insbesondere die Begriffe Controlling und Controller werden durchweg durcheinander geworfen: Wenn es in einem Unternehmen heißt »Das macht unser Controlling«, sind damit in aller Regel Controller gemeint! Als erste Arbeitsdefinitionen wollen wir deshalb zunächst Folgendes festhalten:

- Unter einem **Controller** versteht man einen Stelleninhaber, der für Manager ein bestimmtes Set an Aufgaben wahrnimmt (z. B. Bereitstellung von Kosteninformationen, Übernahme der Ergebniskontrolle und vieles andere mehr).

- **Controllingship** bezeichnet das gesamte Aufgabenbündel, das Controllern übertragen und/oder von diesen wahrgenommen wird.
- **Controlling** schließlich ist eine spezielle Führungs- oder Managementfunktion, die von unterschiedlichen Aufgabenträgern – darunter auch, aber nicht nur Controller – vollzogen wird.

Controller und Controllingship lassen sich einer primär institutionellen, »akteursbezogenen« Sichtweise zuordnen, Controlling dagegen einer funktionalen. Ein Nebeneinander zweier Perspektiven ist in der Betriebswirtschaftslehre keine Seltenheit (z. B. produktionsökonomische versus institutionenökonomische Sicht des Unternehmens). Das macht den Zugang zum Thema nicht unbedingt leichter, beide Perspektiven werden aber jeweils für unterschiedliche Fragestellungen benötigt.

Controlling wie Controllingship gehören – wie bereits angedeutet – nicht gerade zu den am klarsten definierten betriebswirtschaftlichen Begriffen. Begriffs- und Konzeptvielfalt kennzeichnet die Theorie und die Praxis gleichermaßen. Bei empirischen Studien zeigt sich eine große Vielfaltigkeit der Aufgaben der Controller ebenso wie der Meinungen über Inhalte von Controlling.

Controllingship als Summe der Aufgaben eines Controllers

Controlling als Funktion, die hinter den Controlleraufgaben liegt

Im Original

Auszüge aus Simon et al. (1954): »Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department«:

»How accounting data are used. Interviews with accounting and operating personnel indicate that accounting data may be used: As a sort of score card, the over-all appraisal of an operating unit. To direct attention to problems that need to be solved. To aid in the actual solution of problems.

It should be noted that specific accounting data may have different facets of interest and use for various executives. Some examples will help to illustrate these points.

In one company, an annual calculation is made for each factory of the ratio of profit earned by that factory to investment in factory facilities. For the plant manager this has a score-card value. If he earns a high percentage of profit, or if his profit goes up from one year to the next, he is likely to feel that he is doing a good job. If the profit is low or goes down, he is likely to be encouraged to additional effort. In some cases, the use of the accounting results as the basis for a supervisory bonus emphasizes the score-card function. Note that in these cases, the accounting figures act as a stimulus, but do not help the manager decide what can or should be done.

This very same figure, the factory's rate of return on investment, is used by top management in this company as an attention director. Those factories which consistently turn up with low or declining profit percentages are regarded as trouble spots requiring special attention from the company executives. In those factories where the rate of return is regarded as satisfactory, the manager is left rather free to run his own show. For the company management, therefore, the return figure is more than a score-card record. It also directs attention to operating units which need special analysis and review. Thus, the same item of information may be an attention director for one executive but primarily a score card for others, or it may have both score-card and attention-directing utility for the same person.

In most of the companies, any appropriation for major new equipment has to be justified by an economy study or savings statement. This is an example of the »problem-solving« uses of accounting data. These uses go beyond the case where out-of-line accounting figures call attention to a problem or show in what area the problem lies. In problem-solving uses, the actual accounting data are inserted in the equation, so to speak, in order to solve the problem. Apart from plant and equipment studies, the most common examples of the problem-solving use of accounting data are in the comparison of profitability of product lines as a basis for a selective selling program, and the use of accounting data to forecast working capital requirements (Simon et al. 1954, S. 22f.).

zur Nutzung von Informationen, von denen wir im Folgenden die Wichtigsten kurz vorstellen möchten (vgl. im Überblick die Abbildung 4-3 und Schäffer/Steiners 2004, S. 379 ff.):

- Eine der ersten betriebswirtschaftlichen Untersuchungen zur Informationsnutzung stammt von Simon et al. aus dem Jahr 1954. Im Auftrag der amerikanischen Controlling Foundation führten sie eine Studie zur Organisation von Controllerabteilungen durch und stellten fest, dass Manager Informationen des Controllingssystems in dreifacher Hinsicht nutzen: Zum »Problem-Solving«, »Score-Cardings« und »Attention-Directings«.
- Diese Typologie findet sich heute als Standard in fast allen englischsprachigen, aber nur in wenigen deutschsprachigen Büchern:
- **Problem-Solving** beschreibt die Nutzung von Information durch Manager, um wahrscheinliche Ergebnisse von möglichen Handlungsalternativen zu quantifizieren und eine Empfehlung des einzuschlagenden Wegs zu geben.
- Die Nutzung von Informationen durch Manager zur Beurteilung des Erfolgs von Unter-

nehmen bzw. Unternehmenseinheiten bezeichnen Simon et al. (1954) als **Score-Carding**.

- Im Rahmen des **Attention-Directing** wird die Aufmerksamkeit des Managements auf wichtige und kritische Fragestellungen gelenkt.

Score-Carding und Attention-Directing sind dabei eng miteinander verbunden, da sich die Allokation der Aufmerksamkeit von Managern ändert, wenn z. B. bei Kennzahlen unerwünschte Abweichungen auftreten:

Ganz ähnlich wie Simon et al. unterscheiden Demski und Feltham (1976) in einer insbesondere in wissenschaftlichen Beiträgen häufig verwendeten Typologie zwei grundlegende Nutzungsarten:

- **Decision-Facilitating** beschreibt – wie das Problem-Solving – die Nutzung von Controllingssystemen, um durch Informationen bessere Entscheidungen zu erzielen und Unsicherheit ex ante zu reduzieren.
- Unter **Decision-Influencing** versteht man hingegen – ähnlich wie das Score-Carding – die

In der Literatur finden sich noch weitere Differenzierungen von Nutzungsarten.

QR-Code: Zu den meisten Hauptkapiteln sind über den QR-Code thematisch passende, weiterführende Materialien, Videos und Praxisfälle verfügbar.

Marginalien: Marginalien direkt neben dem Text führen stichwortartig durch die wesentlichen Inhalte des Buches.

Stichwortverzeichnis: Das Stichwortverzeichnis am Ende des Buches dient zum raschen Auffinden von Begriffen, Konzepten, Instrumenten und Fallbeispielen.

Übungen und Fallstudien: Das Kaffeetassen-Symbol weist Sie als Leser darauf hin, dass es zu dem an dieser Stelle vorgestellten Instrument passende Übungen und Fallstudien im begleitenden Übungsbuch »Einführung in das Controlling – Übungen und Fallstudien mit Lösungen« gibt. Der Verweis »☕ Übungsbuch: Aufgaben A.2, B.5« bedeutet z. B., dass sich die Aufgabe Nr. 2 in Teil A und Aufgabe Nr. 5 in Teil B des Übungsbuches zur Vertiefung eignen. Darüber hinaus kennzeichnet das Kaffeetassensymbol den Beginn eines nachfolgenden X-presso AG Beispiels. Das Symbol ◀ hingegen signalisiert das Ende des Beispiels.

1.3 Controller, Controlling und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung
Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin

18

Abb. 1-9
Relative Entwicklung controlling-spezifischer Beiträge in deutschsprachigen wissenschaftlichen Zeitschriften (entnommen aus Binder/Schäffer 2005b, S. 608)

neuen und 41 Controllinglehrstühle in den alten Bundesländern dazu. Diese verstärkte Einrichtung von Controllinglehrstühlen lässt sich weitgehend auf die Entwicklung in der Praxis zurückführen. So zeigt die bereits erwähnte Analyse von Stellennanzeigen durch Weber/Kosmider und Weber/Schäffer für die Jahre 1949–1994 eine signifikante Zunahme sowohl von Controller- als auch Controlling-ähnlichen Stellen. Der Ausbau der universitären Kapazitäten im Controlling führte auch zu einem deutlichen Anstieg controlling-relevanter Publikationen in den wissenschaftlichen Zeitschriften des deutschsprachigen Raums: Lag der Anteil von Controllingbeiträgen in den 1970er-Jahren und 1980er-Jahren noch zwischen circa 4 % und 6 % (vgl. Abbildung 1-9), ist etwa Anfang der 1990er-Jahre eine Verdoppelung des Anteils auf durchschnittlich ca. 12 % erkennbar.

Neben Universitäten und wissenschaftlichen Hochschulen kommt den Fachhochschulen eine große Bedeutung für die Entwicklung des Fachs zu. So hat Elmar Mayer bereits im Jahre 1971 die AWW Köln (Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis im Controlling und Rechnungswesen) im Fachbereich Wirtschaft der Fachhochschule Köln ins Leben gerufen und dort 1974 einen Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, Controlling und Rechnungswesen besetzt. Ende des Jahres 1989 trugen bereits 34 von 40 Rechnungswesen-Lehrstühlen an Fachhochschulen die erweiterte Bezeichnung »Rechnungswesen und Controlling« (vgl. Mayer 1990).

Der erste Controllinglehrstuhl wurde 1973 eingerichtet.

Der erste Controllinglehrstuhl wurde 1973 eingerichtet.

X-presso AG: Wilder Kaffee als Realloption
Hierzu wird angenommen, dass ein Mitarbeiter des Supply Chain Managements der X-presso AG (s. S. XIV) im Rahmen einer Businessreise ins äthiopische Hochland zur Identifikation neuer potenzieller Lieferanten ein Angebot zum Erwerb einer Konzession für die einmalige Ernte von wild wachsendem Kaffee auf einem ca. 100 ha Areal erhalten hat. Wilder Kaffee ist dadurch gekennzeichnet, dass er nicht auf Plantagen an- und abgebaut wird, sondern in seiner unveränderten Form und an seinem Ursprungsort (z. B. im Dschungel) reift. Aufgrund des sehr lukrativen Preises der angebotenen Konzession konnte der Mitarbeiter des Supply Chain Managements die Geschäftsführung der X-presso AG davon überzeugen, diese zu erwerben. ◀

■ Übungsbuch: Aufgaben A.16, B.9, D.8

Die institutionelle Entwicklung des deutschsprachigen Controllings an Universitäten und wissenschaftlichen Hochschulen begann 1973 mit der Berufung von Peter Horváth auf den neu eingerichteten Controllinglehrstuhl der TH Darmstadt. Die weitere Entwicklung vertiefte bis Ende der 1980er-Jahre eher verhalten; 1989 existierten erst 17 der heute 72 Controllinglehrstühle. Danach ist eine Beschleunigung zu konstatieren (vgl. Abbildung 1-8). In wenigen Jahren kommen noch 14 Controllinglehrstühle in den

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 3)

- ▶ Nicht nur in der Praxis, auch in der Wissenschaft hat sich Controlling zu einer anerkannten Disziplin entwickelt.
- ▶ Die Entwicklung des Controllings als wissenschaftliche Disziplin war in hohem Maße praxisgetrieben. Durch die zunehmende Integration der deutschen Controllingforschung in den internationalen Wissenschaftsmarkt könnte sich diese enge Bindung zunehmend lösen.

Zusammenfassende Aussagen: Am Ende von Kapiteln und Unterkapiteln finden die Leser kompakte Wiederholungen der wichtigsten Inhalte. Die Zusammenfassungen können auch gut zum raschen »Aufwärmen« bereits vor längerer Zeit durchgearbeiteter Passagen genutzt werden.

Weiterführende Literatur **10.7** 299

die operative Planung ausgefüllt wird. Vielmehr entspricht die hier gewählte Reihenfolge der Bedeutung der drei Planungsebenen in der Praxis: Eine operative bzw. jahresbezogene Planung besitzt praktisch jedes Unternehmen. Controller spielen zudem innerhalb dieser eine wesentliche Rolle. Die taktische Ebene – oft auch als Mittelfristplanung bezeichnet – ist dagegen deutlich weniger stark ausgebaut; in kleineren Unternehmen trifft man hier häufig nur auf eine Investitions- bzw. eine Projektplanung. Die jeweils ver-

wendeten Instrumente werden allerdings auch in der taktischen Planung noch stark durch Controller begleitet. Dieses ändert sich auf der strategischen Ebene. Zwar findet sich schon seit langer Zeit die Forderung nach einem strategischen Controlling. Dennoch besteht in manchen Unternehmen immer noch eine erhebliche Distanz zwischen der Strategie- und der Controller-Abteilung. Controller sind in den Prozess der strategischen Planung vielfach nur in ihrer finanziellen Bewertungsfunktion eingebunden.

Weiterführende Literatur zu ...

... **Begriffliche Grundlagen**
Rieg 2015
Schäffer 2007, Sp. 44–58

... **Struktur und Grundmerkmale der Unternehmensplanung und -kontrolle**
Arwinge 2013
Baum/Coenenberg/Günther 2013
Stölzle 2007, Sp. 1382–1388

... **Controllability-Prinzip**
Bunker/Fischer/Schäffer 2011
Schäffer/Pelster 2007

... **Planungs- und Kontrollaufgaben der Controller**
Deyhle 1994, S. 34–77
Küpper et al. 2013
Schäffer 2001

... **Techniken des Debiassing**
Lovallo/Sibony 2010
Meissner/Sibony/Wulf 2015
Soll/Milkman/Payne 2014
Schäffer/Weber 2016

... **Informationstechnische Grundlagen**
Abts/Mülder 2013
Laudon/Laudon 2016
LaValle et al. 2011
Redman 2014
Stahlnecht/Hasenkamp 2010
Zacher 2012

Weiterführende Literatur: Leser, die sich bestimmten Themenbereichen ausführlicher widmen wollen, finden Hinweise auf die wichtigsten weiterführenden Werke jeweils am Ende der Kapitel. Ein ausführliches Literaturverzeichnis findet sich im hinteren Teil des Buches.

Die X-presso AG ☕

Die X-presso AG ist ein fiktives Unternehmen, welches uns in diesem Lehrbuch an vielerlei Stellen begegnen wird. Es dient zur Veranschaulichung des Controlling-Instrumentariums anhand von kleinen Beispielen. Darüber hinaus kommt der X-presso AG im komplementären Übungsbuch »Einführung in das Controlling – Übungen und Fallstudien mit Lösungen« eine zentrale Rolle zu: Im Rahmen einer durchgängigen Fallstudie wird das Controlling des Unternehmens ausführlich untersucht.

Die X-presso AG wurde im Januar 2008 im Zuge des Zusammenschlusses der beiden Familien-

unternehmen Webersche Kaffeerösterei GmbH und Kaffeemaschinen Schäffer GmbH gegründet. Der Zusammenschluss der beiden Unternehmen unter dem Dach der neu gegründeten Holdinggesellschaft X-presso AG war die logische Konsequenz aus der vorherigen mehrjährigen Kooperation der beiden Unternehmen. Neben der Verarbeitung und Produktion von Bohnenkaffee, Mahlkaffee und Kaffeekapseln umfasst die Produktpalette der X-presso AG Filterkaffeemaschinen, Kapselmaschinen, Siebträgermaschinen und Vollautomaten.

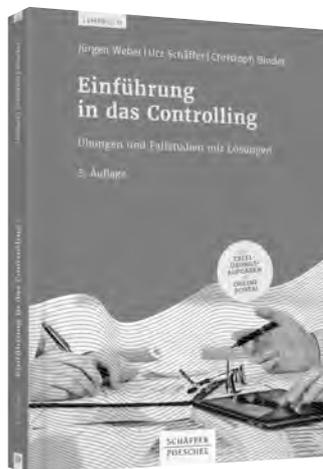
Das Übungs- und Fallstudienbuch

Das Buch »Einführung in das Controlling – Übungen und Fallstudien mit Lösungen«, 3. Auflage, stellt die optimale Ergänzung zu diesem Lehrbuch dar. Neben zahlreichen Einzelaufgaben beinhaltet das Übungsbuch eine umfassende Fallstudie, die in der 3., überarbeiteten und erweiterten Auflage zudem auch auf Englisch vorliegt: Die 2008 gegründete X-presso AG erlaubt nicht nur die Darstellung diverser Controllinginstrumente in unterschiedlichem Kontext, sondern stellt auch eine schöne Analogie zur Entstehung des Instituts für Management und Controlling (IMC) an der WHU dar. Abgerundet wird das Übungs- und Fallstudienbuch durch zwölf Praxiscases namhafter deutscher und internationaler Unternehmen.

Mithilfe der drei Bausteine Einzelaufgaben, umfassende Fallstudie X-presso AG (auf Deutsch

und Englisch) und Praxiscases behandelt das Übungsbuch die folgenden Themenbereiche:

- ▶ Rechnungslegung (z. B. Bilanzanalyse, Kapitalflussrechnung)
- ▶ Kostenrechnung (z. B. Voll-, Teil-, Prozesskostenrechnung)
- ▶ Traditionelle und wertorientierte Kennzahlen bzw. Kennzahlensysteme
- ▶ Verrechnungspreise, Investitionsrechnung, Target Costing und Benchmarking
- ▶ Operative Planung und Budgetierung (z. B. Deckungsbeitragsrechnungen, Break-Even-Analyse, Abweichungsanalyse)
- ▶ Strategische Planung und Kontrolle (z. B. Balanced Scorecard, Produkt-Markt-Portfolio-Analyse)



Das Institut für Management und Controlling

Das Institut für Management und Controlling (IMC) der WHU – einer der renommiertesten Hochschulen für Betriebswirtschaft und Management in Deutschland – ist ein Forschungsinstitut in den Bereichen Unternehmenssteuerung und Controlling. Unter der Leitung von Prof. Dr. Utz Schäffer und Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber bündelt das Institut die zahlreichen Lehr- und Forschungsaktivitäten der beteiligten Hochschullehrer und Doktoranden.

Forschung

In unserer Forschung konzentrieren wir uns auf die Rolle des kritischen Counterparts in der Finanzfunktion – also die Rolle von CFOs, Controllern und Finanzdirektoren – als Teil des organisierten Lernens und der organisierten Kritik in Unternehmen. Der Forschungsschwerpunkt des IMC liegt dabei auf drei Feldern:

- ▶ Unser Forschungsfeld »Controller-Roles« befasst sich mit der Entwicklung der Rolle von Controllern und CFOs, ihren zentralen Treibern und wesentlichen organisationalen Konsequenzen.
- ▶ In unserem Forschungsfeld »Organizational Change« nehmen wir die Perspektive der organisationalen Routinen ein, um den organisationalen Wandel im Controlling näher zu beleuchten.
- ▶ In unserem dritten Forschungsfeld »Top Management Team Impact« verwenden wir eine Upper Echelons Perspective, um ein besseres Verständnis davon zu erlangen, wie die Eigenschaften von CEOs, CFOs und Controllingleitern die Ausgestaltung und Nutzung von Controllingssystemen beeinflussen.

Lehre

Mit unserer Lehre wollen wir dazu beitragen, verantwortungsvolle Führungspersonlichkeiten für die Finanzfunktion und darüber hinaus auszubilden. Innovative Lehrformate und Best Teaching Awards zeugen von der hohen Qualität unseres Angebotes. Um den steigenden Anforderungen an die universitäre Management-Ausbildung noch besser gerecht werden zu können,

unterstützen uns renommierte Praxisreferenten in den Vorlesungen.

Praxis

Ziel unserer Arbeit am IMC ist es, die Transformation der Finanzfunktion sowie die Entwicklung des Berufsstands der Controller hin zu einer aktiven Partnerschaft des Managements zu unterstützen. Diese Zusammenarbeit ist geprägt durch eine enge und langjährige Kooperation mit führenden deutschen Unternehmen. Unser umfangreiches Netzwerk zeigt Ihnen verschiedene Möglichkeiten auf, mit uns in Kontakt zu kommen und veranschaulicht die Rahmenbedingungen für eine mögliche Kooperation. Über die sozialen Netzwerke LinkedIn und Xing sind wir ebenfalls erreichbar. Folgen Sie unseren Seiten: www.linkedin.com/company/whu-on-controlling; www.xing.com/companies/whuoncontrolling



WHU on Controlling

Das Ziel, der Controlling-Community einen breiten Zugang zu dem Controllingwissen der WHU – Otto Beisheim School of Management zu bieten, war leitend für den Aufbau des Portals »WHU on Controlling«. Das Portal bündelt die Praxisaktivitäten des IMC und bietet dadurch eine unabhängige Perspektive auf das Controlling in der Praxis.

Auf www.whu-on-controlling.com erhalten Sie kostenlosen Zugriff auf die Zukunftsthemen des Controllings sowie die Grundpfeiler der Zusammenarbeit zwischen Controlling und Management. Dafür stehen ausgewählte Studien, vertiefende Hintergrund-Beiträge, interaktiv nutzbare Zahlen sowie Videos und Blogartikel zur Verfügung. Darüber hinaus erhalten Sie Informationen zum umfangreichen Praxis-Netzwerk des IMC sowie dem exklusiven Zugang als Premiummitglied.

Center for Controlling & Management

Das Center for Controlling und Management (CCM) wurde im Jahr 2000 als Kommunikationsplattform für die Leiter des Controllings großer deutscher Unternehmen gegründet, um im Rahmen dieser Zusammenarbeit für das Controlling relevante Themen zu erarbeiten und im dynamischen Austausch zwischen Theorie und Praxis zu analysieren.

In Umfang, Form und Inhalt ist das CCM in Deutschland einzigartig. Die zwölf kooperierenden Unternehmen zeigen eine repräsentative Abbildung deutscher Großunternehmen. Zu den Mitgliedern gehören: Bayer AG, Beiersdorf AG, BSH Hausgeräte GmbH, CTcon GmbH, Deutsche Post DHL Group, Deutsche Telekom AG, Henkel AG & Co. KGaA, Metro Group, Merck KGaA, RWE AG, SAP SE und die thyssenkrupp AG.

Zusammen mit dem WHU Controller Panel verfügt das IMC damit über einen sowohl tiefen als auch breiten Einblick in die deutschsprachige Controllingpraxis der D-A-CH-Länder.

WHU Controller Panel

Seit 2007 betreibt das IMC außerdem das mittlerweile in der deutschen Controlling-Landschaft fest etablierte WHU Controller Panel.

Das WHU Controller Panel hat rund tausend Mitglieder aus der D-A-CH-Region und ermittelt in empirischen Studien regelmäßig Benchmarkgrößen und Best-Practice-Empfehlungen für alle relevanten Kernbereiche der Controllertätigkeit.

Dazu kommen Brennpunkt-Themen, in denen aktuelle und besonders relevante Fragestellungen behandelt werden. Alle Teilnehmer erhalten exklusiv einen umfangreichen Ergebnisbericht. Mit unseren »Controlling – Trends & Benchmarks« geben wir außerdem alle wesentlichen Daten und Fakten in komprimierter Form an die Hand. Die Teilnahme am WHU Controller Panel ist kostenfrei.

Publikationen

Es ist Ziel des IMC, die Transformation der Finanzfunktion und die Entwicklung des Berufsstands der Controller aktiv zu begleiten. Hierzu dient auch unsere umfangreiche Publikationstätigkeit. Sie reicht von der Herausgabe einer eigenen Schriftenreihe bis hin zu prägnanten, regelmäßig erscheinenden Statements zu aktuellen Themen im Controlling.

Neben bewährten Lehrbüchern und praxisorientierten Monographien wie der hier vorliegenden »Einführung in das Controlling« sind die beiden Institutsdirektoren Herausgeber der Zeitschrift Controlling & Management Review, eine der führenden und meistzitierten deutschen Fachzeitschriften auf dem Gebiet des Controllings. Auf diese Weise fördert und fordert das IMC den Dialog zwischen Praktikern und Forschern.

1 Controller, Controllingship und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung



SP myBook

sp-mb.de/qr/cont/15053

Leitfragen

- 1 Wie hat sich Controlling in der Praxis entwickelt? Was machen Controller genau?
- 2 Wie unterscheidet sich das Controlling in verschiedenen Ländern?
- 3 Wie hat sich Controlling als akademische Disziplin entwickelt?
- 4 Welche Controllingkonzeptionen lassen sich unterscheiden?
- 5 Was kann man aus den verschiedenen Accounting-Theorien lernen

1.1 Einführung

Ein gutes Lehrbuch beginnt mit einer präzisen Beschreibung dessen, was es denn lehren will. Dies soll bei dieser Einführung in das Controlling nicht anders sein. Allerdings fällt eine solche Beschreibung alles andere als leicht. Dem aufmerksamen Leser wird vielleicht aufgefallen sein, dass die Überschrift dieses Kapitels bereits drei ähnlich klingende Begriffe nebeneinander stellt: Controller, Controllingship und Controlling. Geht es nicht einfacher? Leider nicht, angesichts der erheblichen Abgrenzungsprobleme, mit denen der Terminus Controlling verbunden ist: »Jeder hat seine eigene Vorstellung darüber, was Controlling bedeutet oder bedeuten sollte, doch jeder meint etwas anderes« (Preißler 2014, S. 1). Insbesondere die Begriffe Controlling und Controller werden durchweg durcheinander geworfen: Wenn es in einem Unternehmen heißt »Das macht unser Controlling«, sind damit in aller Regel Controller gemeint! Als erste Arbeitsdefinitionen wollen wir deshalb zunächst Folgendes festhalten:

- ▶ Unter einem *Controller* versteht man einen Stelleninhaber, der für Manager ein bestimmtes Set an Aufgaben wahrnimmt (z. B. Bereitstellung von Kosteninformationen, Übernahme der Ergebniskontrolle und vieles andere mehr).

- ▶ *Controllingship* bezeichnet das gesamte Aufgabenbündel, das Controllern übertragen und/oder von diesen wahrgenommen wird.
- ▶ *Controlling* schließlich ist eine spezielle Führungs- oder Managementfunktion, die von unterschiedlichen Aufgabenträgern – darunter auch, aber nicht nur Controller – vollzogen wird.

Controller und Controllingship lassen sich einer primär institutionellen, »akteursbezogenen« Sichtweise zuordnen, Controlling dagegen einer funktionalen. Ein Nebeneinander zweier Perspektiven ist in der Betriebswirtschaftslehre keine Seltenheit (z. B. produktionstheoretische versus institutionenökonomische Sicht des Unternehmens). Das macht den Zugang zum Thema nicht unbedingt leichter, beide Perspektiven werden aber jeweils für unterschiedliche Fragestellungen benötigt.

Controlling wie Controllingship gehören – wie bereits angedeutet – nicht gerade zu den am klarsten definierten betriebswirtschaftlichen Begriffen. Begriffs- und Konzeptvielfalt kennzeichnet die Theorie und die Praxis gleichermaßen. Bei empirischen Studien zeigt sich eine große Vielfältigkeit der Aufgaben der Controller ebenso wie der Meinungen über Inhalte von Controlling.

Controllingship als Summe der Aufgaben eines Controllers

Controlling als Funktion, die hinter den Controlleraufgaben liegt

Die Begriffe »Controlling« und »Controllanship« sind durchaus schillernd.

Dazu werden drei Ebenen getrennt:
(1) die empirische Anschauung
(2) eine konzeptionelle Ebene und
(3) zugrunde liegende Theorien

Aus mehreren Gründen besteht ein Klärungsbedarf unscharfer Begriffe.

In der Controllingforschung wird diese Unterschiedlichkeit zum einen als Tatsache erkannt und hervorgehoben. Hierfür steht ein weiteres, sehr häufig angeführtes Zitat: »In practice, people with the title of controller have functions that are, at one extreme, little more than book-keeping and, at the other extreme, de facto general management« (Anthony 1965, S. 28). Zum anderen hat die Controllingforschung aber nicht wirklich zu einer Klärung dieses Befundes beigetragen; vielmehr finden sich dort ebenfalls höchst unterschiedliche Meinungen und Konzeptionen, insbesondere das Controlling als Funktion betreffend. Eine schlüssige Einordnung in das Gebäude betriebswirtschaftlicher Theorie ist auf den ersten (und zweiten) Blick noch nicht erfolgt. Insgesamt präsentiert sich damit für die drei potenziellen Lesergruppen dieses Buches eine wenig befriedigende Situation:

- ▶ *Wissenschaftler* stört zweierlei: Zum einen vermögen die vorliegenden Ansätze bislang nicht hinreichend den großen praktischen Erfolg und die Vielfältigkeit des Controllings und/oder der Aufgaben der Controller zu erklären. Zum anderen sind sie nicht in der Lage, Prognosen über deren weitere Entwicklung abzugeben. Reale Beobachtungen zu erklären und Prognosen für die Zukunft abzugeben, sind jedoch Kernfunktionen von Wissenschaft.
- ▶ *Studenten* haben das Interesse, möglichst präzise die Kernaussagen, das Spezifische eines Lehrgebiets zu kennen. Dann ist es am leichtesten möglich, wichtige von unwichtigen Inhalten zu trennen – was das Leben insbesondere in Prüfungszeiten erheblich erleichtert. Das Spezifische kann aber nicht durch ein reines Faktensammeln in der Praxis, sondern nur durch eine Einordnung in das bestehende betriebswirtschaftliche Theoriegebäude deutlich hervortreten.
- ▶ *Controller in der Praxis* interessiert unter anderem, wie sie die Controllingfunktion im Unternehmen gestalten sollen und ob die von ihnen aktuell wahrgenommenen Aufgaben auch in Zukunft noch in gleicher Form Bestand haben, ob einige davon wegfallen und/oder ob neue hinzukommen werden. Zwar mag bei vielen von ihnen das Wort »Theorie« eine gewisse Abneigung hervorrufen (»Elfenbeinturm«); dennoch können The-

orien wertvolle Anregungen und – in Verbindung mit gestaltungsorientierten Controllingkonzeptionen – Orientierung im täglichen Handeln geben.

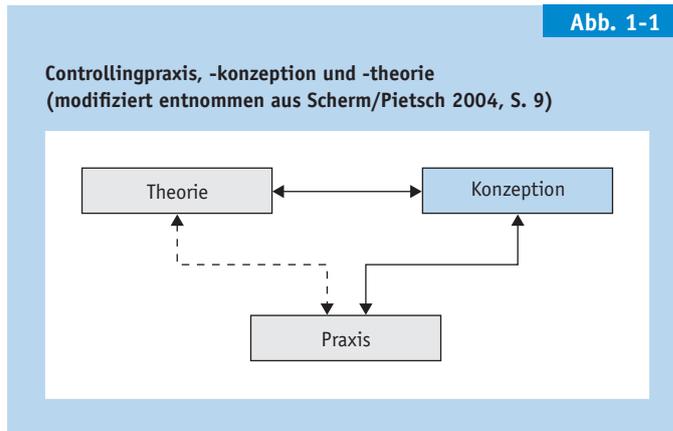
Um die Begriffs- und Konzeptvielfalt zu ordnen und die Ausführungen des ersten Kapitels sinnvoll zu strukturieren, möchten wir drei Dinge voneinander trennen (vgl. auch Scherm/Pietsch 2004, S. 6 f. und *Abbildung 1-1*): (1) die »reine« Beschreibung der Controllingpraxis und des Controllings als akademische Disziplin (Abschnitte 1.2 und 1.3), (2) Controllingkonzeptionen (Abschnitt 1.4) und (3) für das Controlling relevante Theorien (vgl. Abschnitt 1.5). Darauf aufbauend möchten wir das Controllingverständnis ausgewählter praxisnaher Organisationen (vgl. Abschnitt 1.6) vermitteln.

Unter Theorien seien Aussagensysteme zur Beschreibung und Erklärung von Praxisphänomenen sowie zur Prognose künftiger Entwicklungen verstanden. Das in der Betriebswirtschaftslehre so wichtige Ziel der Gestaltung und damit der Veränderung einer Handlungswirklichkeit wird von einer solchen Theoriesicht allenfalls mittelbar erfasst. Zudem sind wissenschaftliche Prognosen streng genommen nur unter Rückgriff auf raum-zeitlich uneingeschränkt geltende Gesetzesaussagen (sogenannte nomologische Aussagen) abzuleiten. Solche liegen allerdings für betriebswirtschaftliche Fragestellungen in der Regel nicht vor; stochastische Aussagen dominieren. Deshalb klafft häufig ein tiefer Graben zwischen der Theorie einerseits und Gestaltungsempfehlungen für die Praxis andererseits.

Aus diesem Grund benötigt die Controllingforschung zusätzlich Aussagensysteme, die sich nicht nur an den Zielen der Beschreibung und Erklärung ausrichten, sondern in erster Linie auch dem handlungspraktischen Ziel der Gestaltung verpflichtet sind. »Diese praktisch-normativen Aussagensysteme kann man als »Konzeptionen« bezeichnen. Konzeptionen übernehmen eine Mittlerfunktion zwischen Theorie und Praxis, indem sie in gestaltender Absicht und in meist eklektischer Vorgehensweise theoretische Aussagen aufgreifen, mit normativen Postulaten verknüpfen und auf die Praxis beziehen ... Sie schaffen ... einen Orientierungsrahmen, den es in der Unternehmenspraxis in Hinblick auf die

Bedingungen des jeweiligen Einzelfalles zu konkretisieren gilt« (Scherh/Pietsch 2004, S. 8).

Controlling lässt sich primär als ein Praxisphänomen einordnen und die Fachvertreter im deutschsprachigen Controlling haben den Fokus traditionell stärker auf die Gestaltungs- als auf die Erklärungsaufgabe der Wissenschaft gelegt. Deshalb überrascht es nicht, dass die akademische Auseinandersetzung mit dem Controlling in Deutschland zwar einige Controllingkonzeptionen hervorgebracht hat (vgl. Abschnitt 1.4), den wissenschaftlichen Zielen der Beschreibung und Erklärung aber erst in den letzten Jahren eine höhere Bedeutung zukommt. Dennoch möchten wir in Abschnitt 1.5 die wesentlichen Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling kurz vorstellen, da sie interessante Perspektiven auf das Fach eröffnen und den Leser dieses einführenden Lehrbuchs vielleicht an der einen oder anderen Stelle auch zum unkonventionellen Reflektieren des Stoffs anregen. Zuvor seien aber Controllingpraxis und -wissenschaft im Spiegel empirischer Erhebungen skizziert und wesentli-



che Controllingkonzeptionen kurz vorgestellt. Zum Abschluss des ersten Kapitels stellen wir im Abschnitt 1.6 das Controllingverständnis ausgewählter praxisnaher Organisationen dar. Dabei betrachten wir sowohl die in der deutschsprachigen als auch in der angelsächsischen Controllingpraxis entwickelten Konzeptionen.

1.2 Controllingpraxis: Ein erster Blick in die Empirie

1.2.1 Abriss der Entstehung von Controllerstellen in den USA

Die ersten Controller finden sich in England und den USA im staatlichen Bereich. Unter der Stellenbezeichnung »Countroller« waren am englischen Königshof schon im 15. Jahrhundert Aufzeichnungen über ein- und ausgehende Gelder und Güter zu machen. In ähnlicher Funktion hatte in den USA seit 1778 ein »Comptroller« das Gleichgewicht zwischen dem Staatsbudget und der Verwendung der Staatsausgaben zu überwachen.

Weitere historische Wurzeln des Controllings im staatlichen Bereich finden sich in den Stellen des »Controller of the Currency« (als Leiter der staatlichen Bankenaufsicht, ab 1863) und dem »Comptroller General« an der Spitze der obersten Rechnungsprüfungsbehörde (ab 1921) in den USA. In diesen Ursprüngen stehen mit dem Rechnungswesen und der Kontrollfunktion

zwei Aufgabenbereiche von Controllern im Mittelpunkt, die diese zentrale Bedeutung bis heute bewahrt haben.

In privatwirtschaftlichen Institutionen finden sich Controller (als »Comptroller« bezeichnet) erstmals in dem Transportunternehmen Atchison, Topeka & Santa Fe Railway (1880). Dem Comptroller waren überwiegend finanzwirtschaftliche Aufgaben zugewiesen: »The duties of the Comptroller are largely financial and relate to the bonds, stocks, and securities owned by the company« (aus der Satzung der Santa Fe, zitiert nach Jackson 1949, S. 8). Auf breiter Front entstanden Controllerstellen jedoch erst deutlich später, ab den zwanziger Jahren des letzten Jahrhunderts. In einer von Jackson 1948 bei 143 amerikanischen Großunternehmen durchgeführten empirischen Erhebung ergab sich ein »Durchschnittsalter« der Controllerstellen von ca. 20 Jahren (vgl. Jackson 1949, S. 7). Gründe

Die ersten Controller finden sich in den USA, und zwar im staatlichen Bereich.

Die erste Controllerstelle in einem Unternehmen datiert auf das Jahr 1880.

Controllerstellen sind die Antwort auf einen höheren Wettbewerbsdruck und Größenwachstum der Unternehmen.

dafür sind in einem veränderten wirtschaftlichen Kontext in den USA in den zwanziger Jahren des letzten Jahrhunderts zu finden:

- ▶ Es bildeten sich immer mehr Großunternehmen, die sich zunehmend mit internen Kommunikations- und Koordinationsproblemen konfrontiert sahen.
- ▶ Eine mit der technischen Steigerung der Leistungsfähigkeit von Produktionsanlagen einhergehende zunehmende Fixkostenintensität schränkte die unternehmerische Flexibilität ein.
- ▶ Es standen neue, in der Praxis wenig bekannte bzw. angewandte Führungsinstrumente zur Verfügung, für die aufgrund zunehmender volkswirtschaftlicher Turbulenzen ein erheblicher Anwendungsbedarf bestand.

In diesem Kontext vollzog sich auch eine Veränderung des Aufgabenbündels des Controllers: Hatte dieser bis dato als Chief Accountant, Revisor oder Vermögensverwalter vornehmlich be-

reits getätigte Transaktionen nachzuvollziehen, so musste er jetzt auch – auf der Sprache des Rechnungswesens basierende – planungsrechnerische Verfahren einführen sowie die budgetbezogenen Daten abstimmen und auswerten. Mit der benutzergerechten Sammlung und Verarbeitung von Informationen durch den Controller entwickelte sich das Rechnungswesen vom reinen Registrier- und Kontrollinstrument zum Hilfsmittel der Zukunftsbewältigung, was seinen Bedeutungszuwachs erklärt und die institutionelle Aufwertung des Controllers förderte.

Diese Entwicklung fand ihren vorläufigen Abschluss mit der Gründung des »Controller's Institute of America« im Jahre 1931. Der – später in »Financial Executives Institute« umbenannten – Institution gelang es in der Folgezeit, einen weitgehenden Konsens über das Aufgabenfeld von Controllern herbeizuführen. In einem oftmals zitierten Aufgabenkatalog wird Controllingship als ein Aufgabenbereich im Financial Management dargestellt, dem die Aufgaben von Treasurern gegenüberstehen. Diesen Aufgabenkatalog zeigt die

Im Original

Auszüge aus dem Beitrag »The Comptroller: His Functions and Organization« von J. Hugh Jackson zur Entstehung der Comptroller aus dem Jahr 1949:

»This expansion of American industry, and the unprecedented growth in the size and complexity of individual business units, increased correspondingly the demand for better management practices, which in turn required more adequate and scientific accounting and more exact financial control. The result has been the development during the last half-century of the functional field commonly known as »comptrollership«, and the addition of business concerns of an executive designated as the »comptroller«.

The modern offices of president, secretary, and treasurer have long been recognized as indispensable to proper corporate organization, and, as a result, custom and business practice, as well as statutory provision, have caused these officers to be included in the managements of American corporation. ... The history of the comptroller in business corporations, however, is quite different. This office is a development in corporate practice of more recent years, and, while the importance of the comptroller's position in industry is unquestioned, it has not reached the universal usage and more uniform treatment accorded to the offices of secretary and treasurer. So far as the writer has been able to determine, based upon studies of corporate reports and of inquiries made of several hundred corporations, the earliest American comptrollership in a business corpora-

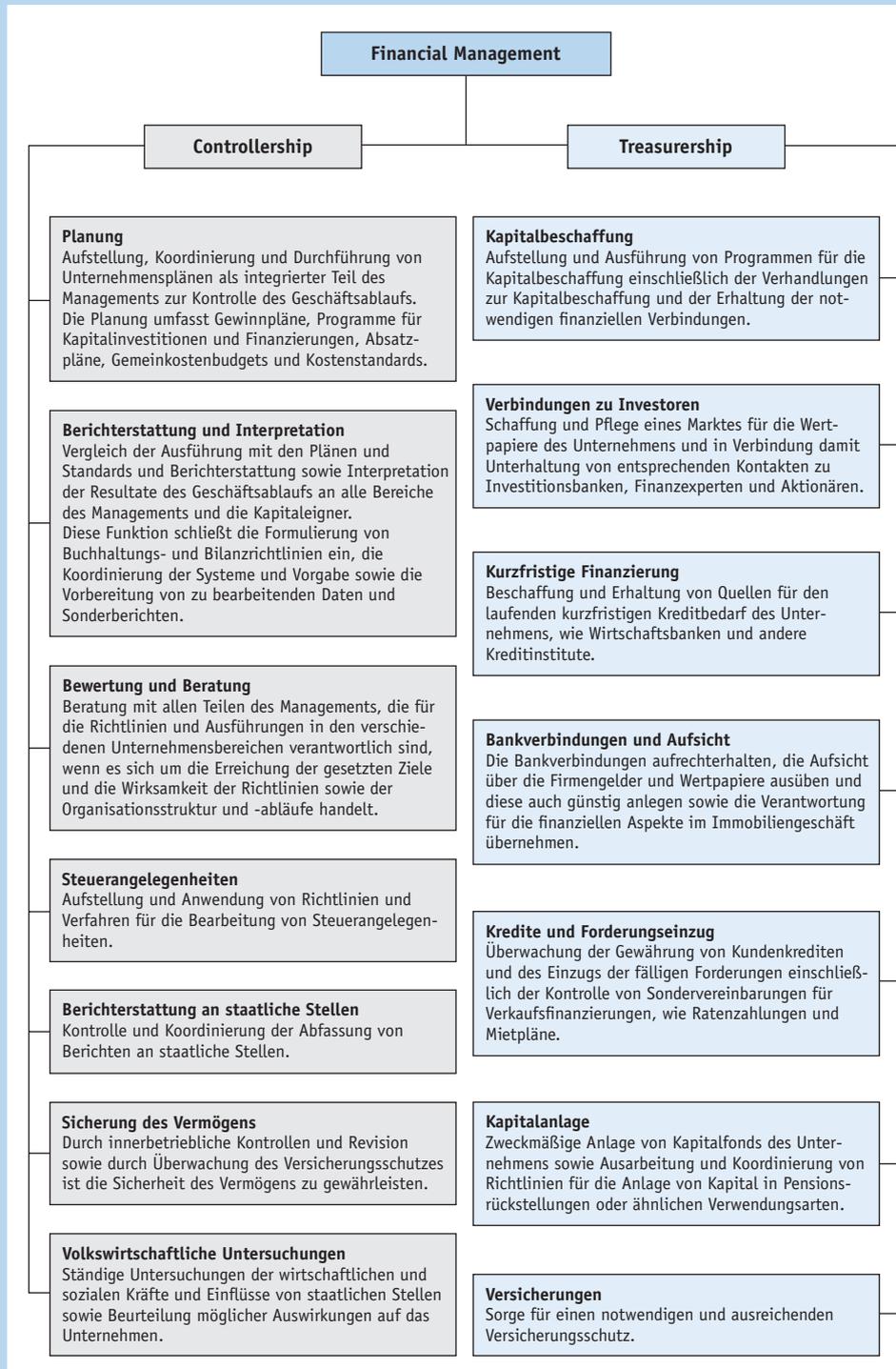
tion dates back only to 1880, and the average »age« of the 143 comptrollerships already referred to in this study is a matter of only some twenty-two years. ...

The comptrollership may be considered, therefore, as a logical outgrowth of the offices of secretary and treasurer when it became necessary, because of the large volume of accounting work involved, or advantageous for other reasons, to separate the accounting functions from the secretarial and financial functions of the corporate business. ...

In summary, the underlying causes for the changes in organization leading to the present stage of comptrollership development are to be found chiefly in two basic requirements of business: (a) the increasing necessity for a greater degree of concentration and specialization in the conduct of the accounting, auditing, and tax functions; and (b) the need not only for preserving one of the important »checks and balances« of the corporate mechanism – whereunder the process of accounting and internal auditing may better serve as an independent check upon the receipt, disbursement, and custody of corporate funds – but also in further strengthening the controls over expenditures, costs, and profits so essential to the successful conduct of business today. Both requirements have increased immeasurably in importance during the past half century through the increase in the size and complexities of our modern industrial units« (Jackson 1949, S. 5 ff.).

Abb. 1-2

Abgrenzung von Controller- und Treasurership (gemäß Financial Executives Institute 1962)



Die ergebnisorientierte Planung steht im Mittelpunkt.

Was geplant wird, muss auch kontrolliert werden.

Informationen werden für Planung und Kontrolle benötigt.

Abbildung 1-2 (S. 5). Die aufgeführten Aufgaben sind dabei weder erratisch zusammengestellt, noch zeichnen sie ein von der Praxis abweichendes Wunschbild der in der Vereinigung zusammengefassten Controller. Vielmehr bedingen sie sich – wie im Folgenden gezeigt – gegenseitig bzw. lassen sich schlüssig auseinander herleiten.

Im Kern steht die *Planungsaufgabe* der Controller. Wie bereits kurz skizziert, war die Notwendigkeit, Pläne für das zukünftige Unternehmensgeschehen aufzustellen, ein wesentlicher Ausgangspunkt der Schaffung von Controllerstellen. Unternehmen wurden zu groß, um sie allein durch eine Person, den Unternehmer, zu führen. Eine sinnvolle Aufteilung der Führungsaufgabe auf mehrere Führungskräfte setzte eine präzise Beschreibung der jeweiligen Handlungskompetenzen und Zielsetzungen voraus. Eine solche Beschreibung ist aber ohne vorherige Planung nicht sinnvoll möglich. Auch die zunehmende Unsicherheit der Unternehmensumwelt erforderte eine explizite Planung; ein reines Fortschreiben der Vergangenheit ist in Zeiten starker Veränderung nicht hilfreich. Planung und die daraus resultierenden Pläne wurden als das adäquate Mittel erkannt, um das Unternehmen führbar zu erhalten. Somit kam den neu geschaffenen Controllerstellen die Aufgabe zu, eine ergebnisbezogene Planung konzeptionell zu gestalten, die notwendigen Teilplanungen einzurichten und die Planung zu unterstützen.

Zielvorgaben in Plänen sind unwirksam, wenn sie nicht auf ihre Einhaltung hin überwacht werden. Dann kann man weder aus Abweichungen lernen, noch besteht – zumindest bei den meisten Menschen – genügend Antrieb, Zielwerte unbedingt erreichen zu wollen. Der Aufbau von Planung und die damit verbundene Gestaltung konsistenter, abgestimmter Pläne haben somit den Aufbau einer entsprechenden *Kontrolle* zur Folge. Diese beinhaltet neben der Gegenüberstellung von Plan und Ist (»Reporting«) auch die Analyse der Gründe eingetretener Abweichungen (»Interpreting«).

Kontrolle ist schließlich nur dann verlässlich möglich, wenn die zur Gegenüberstellung notwendigen Ist-Daten in präziser, objektiver Form vorhanden sind. Insofern liegt es nahe, dass Controller auch für die Bereitstellung von Informationen Sorge tragen, die zugleich als Basis für die Planung fungieren kann.

Der dritte Aufgabenbereich der Controller knüpft nahtlos an den der Planung sowie den der Berichterstattung und Interpretation an. Wer intensiv an der Entstehung von Plänen beteiligt und mit der Analyse von Abweichungen betraut ist (Kontrolle), besitzt genügend Betriebskenntnis und Sachverstand, um *betriebswirtschaftliche Bewertungs- und Beratungsfragen* für das Management zu beantworten.

Die weiteren vier im FEI-Katalog aufgeführten Controlleraufgaben reihen sich nicht in diese Argumentationslinie ein, sondern sind auf zwei Spezifika des amerikanischen Kontextes zurückzuführen:

- ▶ Amerikanische Unternehmen kennen keine Trennung in Finanz- und Betriebsbuchhaltung. Eine eigenständige Kostenrechnung, die in Deutschland seit den zwanziger Jahren des letzten Jahrhunderts in größeren Unternehmen einen angestammten Platz einnimmt, fehlt zumeist. Controller nehmen deshalb in den USA zum einen Aufgaben wahr, die bei uns dem externen Rechnungswesen zugewiesen sind (»Tax Administration«, »Government Reporting«). Zum anderen erfassen sie – als zentrale Informationsstellen – auch die Schnittstelle zwischen Unternehmen und Volkswirtschaft.
- ▶ Der Kapitalmarkt funktionierte in den USA »direkter« als in Deutschland; eine hier lange Zeit typische Mittlerposition von Banken zwischen Kapitalgebern und Management des Unternehmens ist dort nicht so stark ausgeprägt. Folglich wurde den Controllern noch die Funktion zugewiesen, quasi als verlängerter Arm der Anteilseigner für die Sicherung des Vermögens zu sorgen. Derartige Überlegungen waren in Deutschland lange Zeit fremd. Allerdings haben sie sich spätestens im Zuge der Verbreitung der wertorientierten Unternehmenssteuerung auch hier immer stärker durchgesetzt – wir werden auf diesen Ansatz insbesondere im 7. Kapitel des Buches (Abschnitt 7.3.2) noch intensiver eingehen.

In den Wurzeln und der frühen Entwicklung ergibt sich damit ein zwar vielfältiges, aber in sich geschlossenes, präzise erscheinendes Bild der Controllingship.

1.2.2 Entwicklung der Controllershship in Deutschland

In Deutschland blieb der Begriff des Controllers lange Zeit unbekannt. Daran änderten auch durch Reiseerfahrungen in den USA angeregte erste Diskussionsbeiträge in den fünfziger Jahren (vgl. die Auszüge aus Auffermann 1952) und zwei Mitte der sechziger im »Blick durch die Wirtschaft« publizierte Artikel über den US-Controller (vgl. die Auszüge aus Gretz 1965 auf der Folgeseite) zunächst wenig. Ablehnung und Unverständnis herrschten vor (vgl. das Zitat von Goossens 1959). Noch Ende der sechziger Jahre findet man Controller oftmals nur bei deutschen Tochterunternehmen amerikanischer Konzernmütter.

Die Kombination von drei Faktoren führte dazu, dass sich das Bild vergleichsweise rasch änderte (vgl. auch Binder 2006; Schäffer/Schmidt/Strauß 2014):

- ▶ Der Wandel von Verkäufer- zu Käufermärkten und disruptive Ereignisse wie die erste Ölkrise 1973 führten zu einem zunehmenden Kostendruck und einer stärkeren Notwendigkeit, zukunftsorientierte Analysen durchzuführen.
- ▶ Die zunehmend erforderliche größere Marktnähe und die gestiegene Komplexität von Unternehmen führten zur Divisionalisierung und zur Bildung von Profit Centern. Diese Organisationsformen erforderten wiederum Anpassungen in Informationsversorgung und Unternehmenssteuerung.

Controller setzten sich auch in deutschen Unternehmen durch – allerdings dauerte der Prozess über 20 Jahre.

Im Original

Vorwort aus dem Bericht einer Studienkommission, welche die Rolle des Controllers in den USA beschreibt:

»Der vorliegende Bericht der englischen Studienkommission, die 1950 die USA bereiste, um die Ursachen der größeren Produktivität und die Methoden des amerikanischen industriellen Rechnungswesens zu studieren, hat nicht nur in England, sondern auch bereits in Deutschland durch auszugsweise Veröffentlichung und Besprechung Aufsehen erregt. ...

Man könnte viele interessante und bedeutsame Fragen, die in dem Bericht angeschnitten werden, herausgreifen, wie etwa die Darlegung über das Kosten-Verantwortungsgefühl, die Leistungsentlohnung, das Berichtswesen oder die Kostenkontrolle und Kostenanalyse. Hier ist jedoch nicht der Ort, um auf diese Einzelheiten einzugehen. Der Bericht soll für sich selbst sprechen. Es sei lediglich besonders darauf hingewiesen, wie wichtig der englischen Studienkommission wohl mit Recht die Institution des »Controllers« in USA erschien. Seine Aufgaben sind schwer zu umreißen: Aufgrund seiner besondern [!] Kenntnis des Rechnungswesens erfolgt durch den »Controller« oder durch die »Controller«-Abteilung die Auswertung des betrieblichen Zahlenmaterials zur Leistungskontrolle der einzelnen Abteilungen, die Zusammenstellung von Betriebskennziffern, deren Weitergabe an die oberste Betriebsleitung und an die Abteilungsleiter und Meister, so daß erst dadurch letzten Endes die kaufmännische Führung des Betriebes ermöglicht wird. Auf die maßgebliche Stellung des »Controllers« innerhalb der Geschäftsleitung wird vielfach die größere Produktivität der amerikanischen Unternehmen zurückgeführt. Ihm unterstehen vielfach sowohl der Leiter der Buchhaltung als auch der Leiter des gesamten Kostenwesens und der Betriebsabrechnung.

In Deutschland sind bisher nur einige wenige Großbetriebe von dem gleichen Gedanken ausgegangen und haben eine zentrale betriebswirtschaftliche Abteilung eingerichtet, die dem Vorstand oder der Ge-

schäftsführung das Zahlenmaterial heranschafft, aufgrund dessen die Entschlüsse der obersten Leitung erfolgen können. Ich bin überzeugt, daß in vielen Fällen eine erhebliche Leistungssteigerung erreicht werden könnte, wenn auch wir in unsern Betrieben eine Institution wie die des »Controllers« einführen würden« (Auffermann 1952, S. 6).

Auszüge aus einem Beitrag von Goossens aus dem Jahr 1959: »Der »Controller« – Chef des Unternehmens ohne Gesamtverantwortung«:

»Der Controller ist also ein Mann, der seine eigenen Pläne aufstellt, koordiniert und auch noch überwacht! Damit nicht genug, hat er ... außerdem noch die gesamte Organisation und Revision, die Fertigungskontrolle, Betriebsabrechnung, Buchhaltung, Bilanz und Steuer in seiner Hand. Damit wird der Controller praktisch zum Chef des Unternehmens, ohne allerdings nach außen hin als Chef in Erscheinung zu treten und auch die damit verbundene Gesamtverantwortung zu übernehmen. Schon die Kombination von Planung, Fertigungskontrolle und Berichtswesen in einer Hand ist in einem Großunternehmen reichlich viel an Machtkonzentration. Wenn man aber außerdem noch *Organisation* und *Revision* dazu in einer Hand vereint, so werden alle übrigen Aufgabenträger einschließlich Vorstandsvorsitzender und Aufsichtsrat zu unbedeutenden Randfiguren. ...

Man kann und soll immer und überall von anderen lernen – übrigens nicht nur in den USA. Der »Controller« hingegen passt nicht in die rechtliche Organisation der deutschen Unternehmensleitungen. Seine Übernahme würde für deutsche Verhältnisse wohl kaum einen Fortschritt bedeuten, eher einen Rückschritt in Verhältnisse, die die deutsche Betriebsorganisationslehre seit langem überwunden glaubte – zumindest in der theoretischen Erkenntnis und aufgrund praktischer Erfahrungen« (Goossens 1959, S. 75 f.).

Fortsetzung auf Folgeseite

Fortsetzung von Vorseite

Auszüge aus Gretz (1965) »Mädchen für alles« in amerikanischen Firmen: der Controller

Das amerikanische Rechnungswesen als Führungsinstrument (VII):

... »Er verstehe nicht, wie es ihm früher möglich gewesen sei, das Unternehmen ohne Controller zu führen und zu überwachen, meinte der Generaldirektor eines bekannten amerikanischen Konzerns, als man ihn nach den Funktionen dieses Mannes fragte. Heute sei er in der Lage, Verluste durch entsprechende Gegenmaßnahmen zu vermeiden, ganz einfach deswegen, weil sein Controller ihre möglichen Ursachen schon vorher aufspüre. Dieses Urteil beleuchtet die zentrale Position, die der Controller im amerikanischen Unternehmen einnimmt. Seine Funktion auf deutsche Verhältnisse zu übertragen fällt insofern schwer, als ein analoger Kompetenzbereich in deutschen Unternehmen kaum vorzufinden ist. Ein Vergleich mit unserem Leiter des Rechnungswesens hinkt, da Controlleraufgaben und -kompetenzen weit über den Rahmen des Rechnungswesens hinausgehen. ...

Der Umfang der Aufgaben des Controllers variiert in den amerikanischen Unternehmen, insbesondere bei Unternehmen unterschiedlicher Größenklassen, erheblich. In kleineren Firmen glaubt man, in ihm mehr den Leiter des Büros der kaufmännischen Leitung zu sehen, während er in größeren und Großunternehmen in die »typischen« Aufgaben eines Controllers hineingewachsen ist. Nicht durch die nur schwer zu treffende Übersetzung des Ausdrucks »Control« oder »Controller«, sondern allein aus der Analyse eben dieser Aufgaben heraus wird der Begriff eines »Mädchens für alles« in amerikanischen Unternehmen wirklich fassbar.

Eine recht üppige Vielfalt von Verfahren der Abrechnung von Produktion und Absatz – oft fast unüberschaubar mit- und ineinander verschlungen – erschwert die Überwachung des Unternehmensablaufs auch in amerikanischen Unternehmen. Heute noch als exakt geltende Beurteilungsmaßstäbe zur Kontrolle des Betriebsgeschehens sind vielleicht schon morgen überholt. Nach wie vor benötigt daher der Controller einen großen Teil seiner Zeit, um seiner »historischen« Aufgabe gerecht zu werden, nämlich die Vermögenswerte des Unternehmens vor Verlusten aller Art zu sichern und zu schützen. Im Auftrage der Unternehmensleitung forscht er nach immer wirtschaftlicheren Methoden der Überwachung und bemüht sich, den betrieblichen Kreislaufprozess in allen Stufen sichtbar zu machen, mögliche Störungsursachen frühzeitig zu erkennen, und vorbeugende Maßnahmen zur Verhütung vermeidbarer Vermögensminderungen vorzuschlagen.

Zunehmender Wettbewerbsdruck und steigende Kosten erzwangen die Entwicklung einer unternehmensindividuellen Kostenpolitik. Es ergab sich daher fast zwangsläufig, dass der Controller als intimer Kenner des Ablaufs betrieblicher Wertewandlung berufen wurde, ein entsprechend schlagkräftiges Instrument der Unternehmensführung zu »konstruieren«, um so die Grundlage zur Beeinflussung der Kosten zu schaffen.

Bereits bei diesem Stand der Betrachtung lässt sich erkennen, dass man in den Vereinigten Staaten Vergangethatszahlen von jeher

keine übermäßige Bedeutung zumaß. Buchhalterische Operationen sind nur insofern Gegenstand der Aufmerksamkeit des Controllers oder gar der Unternehmensführung, so weit sich aus ihren Ergebnissen die Möglichkeit ergibt, die weitere Entwicklung des Unternehmens aktiv zu gestalten. Es wundert daher »drüben« niemanden, dass den Controller zum Beispiel Probleme elektronischer Datenverarbeitung oder die Anwendung von Operations-Research-Verfahren – wenn überhaupt – nur im Stadium der Einführung interessieren. Wichtig für den Controller ist es lediglich, dass er schnell über die Ergebnisse der automatisch ablaufenden Rechenoperationen verfügen kann. ...

Der Controller und seine Mitarbeiter prüfen laufend, ob und in welchem Umfang betriebliche Kennzahlen zur Steuerung des Unternehmens durch Unternehmensplanung noch brauchbar oder sich ändernden Anforderungen anzupassen sind. Unter seiner Leitung erfolgt der Soll-Ist-Vergleich und die Analyse der ins Gewicht fallenden Abweichungen. Er entwickelt hieraus Vorschläge, um negative Entwicklungen abzubremsen, positive Möglichkeiten auszunutzen. Die Ziele der kurzfristigen taktischen Planung leiten sich aus der strategischen, langfristigen Planung ab. Eine Tendenz, den Controller als Spezialisten auf dem Gebiete der kurzfristigen Unternehmensplanung auch mit Stabsaufgaben im Zusammenhang mit long range planning zu betrauen, ist unverkennbar. Auch dieser Tatsache verdankt er seine zunehmende Bedeutung im System der Unternehmenshierarchie, begleitet – menschlich durchaus verständlich – von entsprechenden Reaktionen des Treasurers.

Man darf heute getrost behaupten, dass die wichtigste Aufgabe des Controllers darin besteht, die Ergebnisse des Rechnungswesens zu interpretieren, um eine zukunftsorientierte Unternehmensführung zu sichern. In dieser Funktion prognostiziert, schätzt und plant er. Nicht die Abrechnung auf den Cent genau, sondern Urteilsvermögen und einen vernünftigen Sinn für Größenordnungen erwartet die Unternehmensleitung von ihm. Nur dann kann er seiner Aufgabe gerecht werden, die gesamte Unternehmenstätigkeit in Einklang mit den Zielen zu planen und ihren Ablauf zu überwachen. Er nimmt Einfluss auf das Beleg- und Berichtswesen, um so die Grundlage für unternehmerische Entscheidungen zu schaffen. Überhaupt ist eine der Voraussetzungen seines Erfolges ein umfassendes und schnell arbeitendes Informationssystem. In nicht wenigen Betrieben sorgt er daher für den reibungslosen Ablauf der Organisation. ...

Wenn die Funktion des Controllers in weitestem Sinne alles einschließt, was der Förderung des Unternehmenserfolges dient, dann kann er dieses Aufgabenbündel nur dann mit einem zufriedenstellenden Wirkungsgrad erfüllen, wenn er in steter unmittelbarer Verbindung mit der obersten Unternehmensspitze steht und dessen Vertrauen und Unterstützung genießt. Im Allgemeinen leitet der Controller einen Stab von Assistenten. In größeren Unternehmen eine ganze Anzahl von Unterabteilungen, welchen wiederum Controller vorstehen. Diese arbeiten nichtsdestoweniger eng mit der Geschäftsleitung der jeweiligen Tochtergesellschaft zusammen.«

- ▶ Die Entwicklung der Informationstechnologie und die zunehmende Verbreitung der in den fünfziger und sechziger Jahren entwickelten Kostenrechnungskonzepte (insbesondere auch die Grenzplankostenrechnung, vgl. Kapitel 6.2.2.2.2) ermöglichten die Umsetzung der gestiegenen Anforderungen an Transparenz und betriebswirtschaftlich fundierte Entscheidungen.

Die genannten Entwicklungen legten eine stärkere Integration von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung nahe, die häufig den neu geschaffenen (oder auch umbenannten) Controllern oblag. Einer häufig zitierten Umfrage von McKinsey zufolge (Basis: 30 deutsche Großunternehmen mit einem Umsatz größer als

1 Mrd. DM) verfügten 1974 bereits 90 % (!) der Unternehmen über Controllernstellen (vgl. Henzler 1974, S. 63), auch wenn diese nicht immer so genannt wurden. Dieses zunächst überhöht erscheinende Ergebnis wurde in den folgenden Jahren durch andere empirische Erhebungen zumindest in seiner Grundaussage bestätigt (im Überblick Richter 1987, S. 23–29). Deutlicher sichtbar wird die Entwicklung in einer stichprobenweisen Analyse von Stellenanzeigen der Frankfurter Allgemeinen Zeitung für den Zeitraum 1949 bis 1994 (im Detail Weber/Kosmider 1991 und Weber/Schäffer 1998). Um einen möglichen Begriffswandel abbilden zu können, wurden auch controllerähnliche Stellenanzeigen in die Analyse einbezogen. Entsprechend den vorab aufgezeigten, typischerweise von

Im Original

Die Entstehung und die weitere Entwicklung des Controllings in der Praxis lassen sich auch durch die Befragung von Zeitzeugen nachvollziehen. Im Folgenden haben wir einige Zitate von Persönlichkeiten zusammengestellt, die die Entwicklung des Controllings in Deutschland über viele Jahre begleitet haben (zitiert nach Binder 2006):

Rudolf Mann: »Es war einfach der Bedarf da. Und mehr Menschen haben gespürt, dass das Controlling jetzt gebraucht wird. Es lag in der Luft. ... Im Grunde hatte man ein schlüssiges Regelkreissystem gesucht als einfach nur Zahlen, die man hinstellt.«

Rainer Bramsemann: »Der integrative Ansatz, und damit der Zwang, einen Sachverhalt konsequent zu Ende zu denken, von der Umsatz- über die Erfolgsbetrachtung bis hin in die Mittelherkunfts- und -verwendungsbetrachtung. Das wurde in den bisher betriebenen Teilplanungs- und Budgetierungssystemen nicht geleistet. Auch der Beitrag des Marketing reduzierte sich auf die markt- und kundenbezogene Integration.«

Hans-Ulrich Küpper: »Aus meiner Sicht ist an der Entwicklung richtig, dass das Rechnungswesen aus einer reinen Rolle des Zahlenermittlers herausgenommen wird. Ich sehe eine eigenständige Funktion und Aufgabe darin, Instrumente und Systeme zu haben, mit denen man so komplexe Gebilde führen kann.«

Albrecht Deyhle: »Also das Wort bzw. den Ausdruck Controller haben wir uns von den USA geholt. Das Wort Controlling ist meines Wissens nicht so geläufig in den USA. Wenn man das Ensemble meint, dann reden sie meistens von Controllershhip. Wir haben das selber in Gang gesetzt. Wahrscheinlich ich selber. Das habe ich gemacht als Zwillingsschwester zu Marketing. Marketing vom Kunden her und Controlling auf die Ergebnisse hin.«

Andreas Schmidt: »Die amerikanischen Unternehmen waren damit erfolgreich, hatten ein besseres Informationssystem, Finanz- und Rechnungswesen gehabt und stellten damit den Benchmark dar. Die deutschen Konzerne waren sehr stark von der Kostenrechnung geprägt gewesen. Controlling war ein Ansatz, zu einem leistungsfähigeren Berichtssystem zu kommen.«

Péter Horváth: »Meine Erklärung für die Diffusion ist, dass in bestimmten Branchen in Deutschland in den 60er-, 70er- und 80er-Jahren das Thema Transparenz und Wirtschaftlichkeit gar nicht so sehr im Vordergrund stand. Man hatte so viel Geld verdient, dass diese Fragestellung einfach uninteressant war – wenn man Banken, Versicherungen oder auch den Handel betrachtet. Und erst als diese Themen durch den Druck einer effizienteren und effektiveren Ressourcenverwertung eine größere Bedeutung erlangt hatten, kam man natürlich verstärkt auch auf das Controlling.«

Ekkehard Kappler: »Die praktische Entwicklung wurde hauptsächlich durch Albrecht Deyhle bestimmt. Durch seinen unermüdlichen Einsatz hat er dieses Gebiet in der Praxis nach vorne gebracht. ... Er hat mit der Controller-Akademie in Gauting die Praxis nahezu flächendeckend überzogen und auch geschickt den Controllerverein in gewisser Weise als Analogie zu der Organisationsform des Marketingclubs aufgezogen. Die Verbreitung hat aber lange gedauert.«

Dietger Hahn: »Ich glaube, wir finden noch Controllingabteilungen in 10 bis 20 Jahren. Der Begriff hat sich im deutschsprachigen Raum etabliert. ... Das Arbeitsgebiet wird sich, wie wir es in Deutschland heute sehen, noch eine gute Weile halten. ... Wir sind aber nur ein ganz kleines Land auf dem Globus. ... Ob die Chinesen und Japaner bereit sind, einmal von Controlling zu sprechen, das möchte ich einmal der Zukunft überlassen. ... Irgendwann müssen wir nachdenklich werden, warum die Amerikaner heute auch fast ohne den Begriff auskommen.«

Abb. 1-3

Wandel der Aufgaben der Controller im Erhebungszeitraum der Längsschnittanalyse (entnommen aus Weber/Schäffer 1998, S. 229)

Betrachtungszeitraum	1949–1959	1960–1964	1965–1969	1970–1974	1975–1979	1980–1984	1985–1989	1990–1994
Aufgabengebiet								
Berichtswesen	–	14,3	6,5	4,7	8,4	8,5	11,4	13,2
Kurz-/jahresbezogene/operative Planung	–	–	6,5	6,2	9,6	12,0	9,2	11,6
Strategische Planung	–	–	–	1,6	4,0	7,1	3,6	3,6
Betriebswirtschaftliche Beratung und Betreuung	25,0	4,8	4,8	2,3	3,2	3,7	4,8	4,7
Investitions-/Wirtschaftlichkeitsrechnungen	–	4,8	3,2	2,3	4,0	2,9	4,4	6,5
Budgetierung und Budgetkontrolle	–	4,8	12,9	9,3	11,9	8,8	10,1	7,9
Soll-Ist-Vergleiche/Abweichungsanalysen/ Kostenüberwachung	–	9,5	8,1	7,0	11,1	6,8	12,4	10,7
Finanzplanung, Beobachtung der Liquidität, Finanzierungsfragen	–	4,8	8,1	9,3	6,8	6,3	4,2	3,4
Mitgestaltung der Unternehmenspolitik und -ziele	–	–	–	–	2,0	1,5	1,7	0,8
Steuerung/Führungsaufgaben	–	–	1,6	0,8	2,8	2,2	1,6	3,1
EDV-Organisation	–	4,8	8,1	3,8	7,2	8,0	5,5	3,3
Projektkoordination/Sonderuntersuchungen	–	–	–	4,7	3,2	3,4	3,4	5,1
Bilanzierung/Konzernbilanzierung	–	14,3	3,2	6,9	2,4	2,7	2,7	4,2
Buchhaltung	–	9,5	4,8	7,8	3,2	3,4	2,1	2,5
Kostenrechnung/Kalkulation	50,0	18,9	14,5	11,6	5,5	9,5	7,7	6,4
Steuerwesen	25,0	9,5	4,8	5,4	3,6	2,0	1,2	0,8
Sonstiges	–	–	12,9	16,3	11,1	11,2	14,0	12,1

Angaben jeweils in Prozent der Gesamtaufgaben eines Betrachtungszeitraums

Gerade die Kombination unterschiedlicher Aufgaben macht das Spezifische einer Controllerstelle aus.

Controllern wahrgenommenen Funktionsinhalten zählten hierzu alle Anzeigen, die die Bereiche Betriebswirtschaft, Rechnungswesen und Planung aufführten. Zur zahlenmäßigen Entwicklung der Stellenanzeigen lieferte die Erhebung drei Kernaussagen:

- ▶ Die erste Controller-Anzeige fand sich im Jahr 1954.
- ▶ Wie in der einschlägigen Literatur angenommen, wurden die Controllerstellen anfangs überwiegend von Konzernunternehmen amerikanischer Muttergesellschaften offeriert.
- ▶ Die Zahl der Controllerstellen entwickelte sich stark progressiv; sie überstieg aber erst in den 1980er-Jahren die Zahl der controller-ähnlichen Stellen.

Aufgabenbezogen sind Controller-Stellenanzeigen wesentlich durch das gleichzeitige Aufführen von Budgetierung und Budgetkontrolle sowie Soll-Ist-Vergleichen, Abweichungsanalysen und Kostenüberwachung gekennzeichnet. Insbesondere durch diesen Verbund sind sie statistisch signifikant von Anzeigen für controller-ähnliche Stellen zu unterscheiden (vgl. Weber/Bütel 1992, S. 535–546). Die Analyse zeigt weiterhin einen deutlichen Aufgabenwandel im Zeitablauf (z. B. in Richtung einer stärkeren Einbindung der Controller in Fragen des strategischen Managements, vgl. im Detail die *Abbildung 1-3*), ohne allerdings etwas an dem grundsätzlich bestehenden Aufgabenverbund zu ändern.

1.2.3 Empirische Ergebnisse zum Stand der Controllershship

In Stellenanzeigen werden die Anforderungen formuliert, die Unternehmen an ihre Controller stellen. Aber wie viele Controller gibt es überhaupt? Vertraut man den Daten der Bundesagentur für Arbeit, gab es 2014 ungefähr 100.000 Controller in Deutschland. Diese Zahl setzt sich aus 69.000 sozialversicherungspflichtigen Controllern (freiberuflich tätige oder ver-

beamtete Controller sind in dieser Zahl also nicht erfasst), 21.000 »Kostenrechnern« (die im Regelfall ebenfalls dem Controllerbereich zugeordnet sind – aber dazu später mehr) und Controllern mit Führungsaufgaben zusammen. In Summe entspricht dies ca. 0,3% der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten und in etwa der Anzahl der Angestellten im Personalbereich (vgl. Grunwald-Delitz et al. 2014).

Ein näherer Blick auf die in der Statistik der Bundesagentur unter »Controlling« erfass-

Abb. 1-4

Controlleraufgaben (nach von Landsberg/Mayer 1988, S. 71)

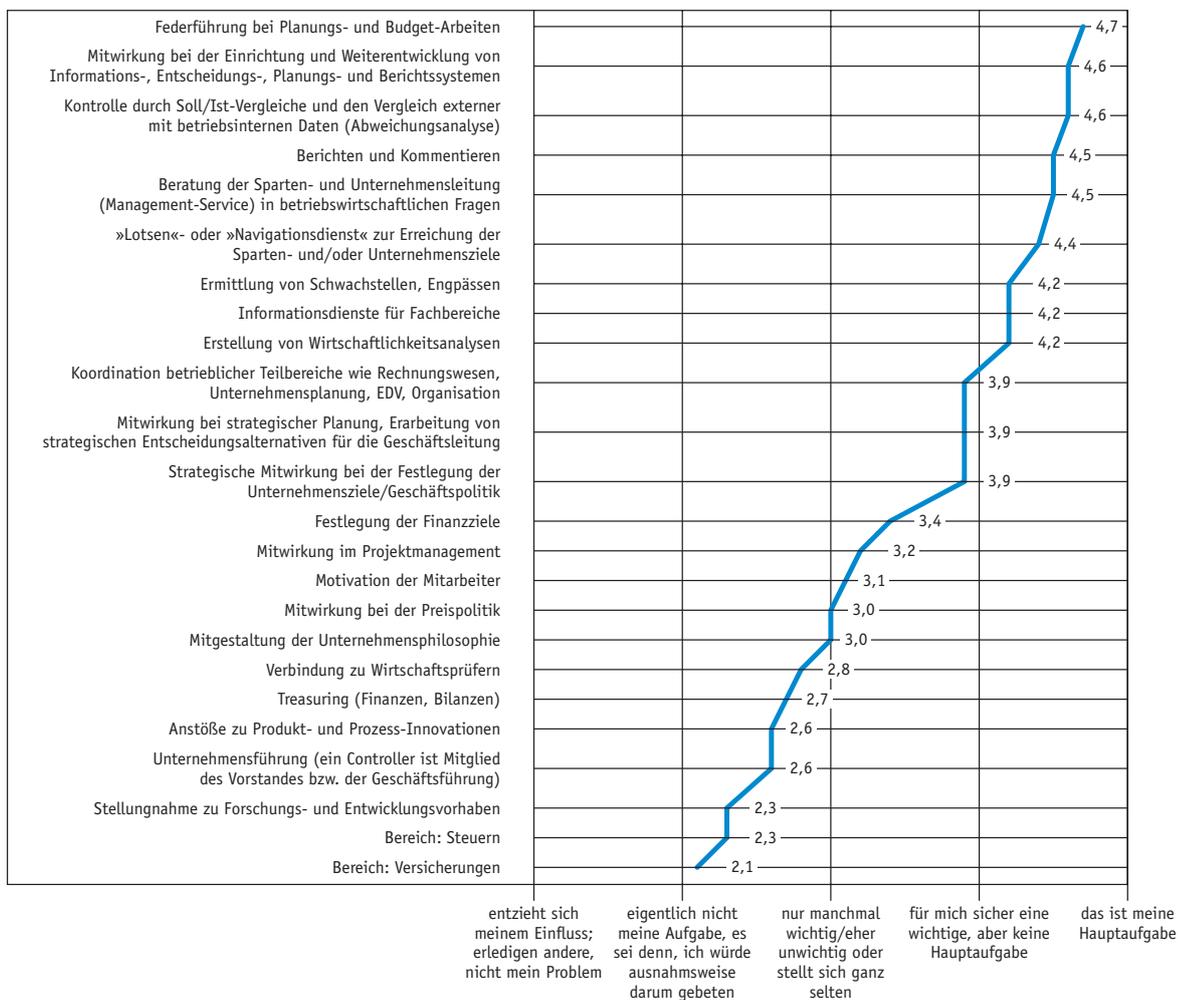
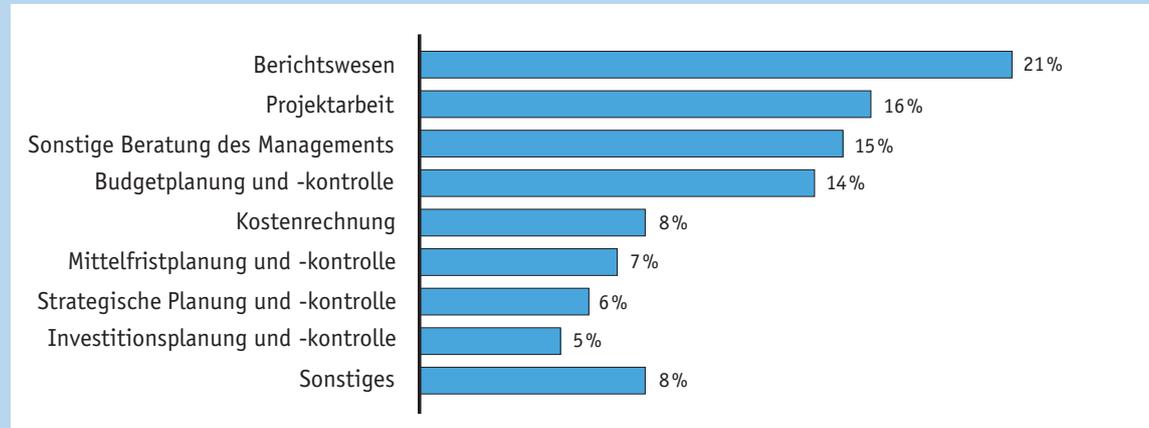


Abb. 1-5

Von den Controllern wahrgenommene Aufgabenfelder und die damit verbundene zeitliche Inanspruchnahme
(entnommen aus Schäffer/Weber 2015a, S. 13)



ten Beschäftigten zeigt, dass es zwar mehr Controller als Controllerinnen gibt, der Controllerberuf aber nicht von Männern dominiert wird. Der Anteil der Controllerinnen belief sich 2014 auf 44%. Zudem spiegeln sich in der Statistik die hohen Anforderungen an das Berufsbild: Controller beiderlei Geschlechts verfügten über eine höhere Schul- und Berufsausbildung als die Beschäftigten der anderen Finanzberufe, die bei der Bundesagentur erfasst werden (vgl. Grunwald-Delitz et al. 2014).

Um zu erfahren, was diese Controller dann tatsächlich tun, helfen Fallstudien oder fragebogengestützte, großzahlige empirische Erhebungen weiter. Sie sind in den vergangenen Jahren in größerer Zahl durchgeführt worden. Wenige ausgewählte Ergebnisse seien im Folgenden illustriert, um einen weiteren Einblick in die »reale Welt der Controller« zu geben.

Eine der ersten Studien zum Stand der Controllingship in Deutschland stammt von Landsberg und Mayer und wurde 1986 abgeschlossen. Befragt wurden Controller u. a. danach, welche Aufgaben sie wie stark bzw. mit welcher Wichtigkeit wahrnehmen. Aus den insgesamt 260 Antworten konnte die in *Abbildung 1-4* (S. 11) dargestellte »Aufgabenhitliste« gewonnen werden. Sie bestätigt die Ergebnisse der Stellenanzeigenanalyse: Controller sind untrennbar mit

der laufenden operativen Planung des Unternehmens verbunden (Budgetierung, Investitionsplanung). Sie sind für die Gestaltung und das Management dieser Planung verantwortlich und an der Formulierung von Zielen beteiligt. Sie berichten über die Zielerreichung, übernehmen die laufende Kontrolle der geplanten Zielwerte und koppeln deren Ergebnisse ins Management zurück. Daneben unterstützen sie die Manager durch umfassende Informationsdienstleistungen und sind für den Aufbau und die Pflege der dafür erforderlichen Systeme verantwortlich. Sie fungieren als Coach, Berater und Counterpart der Manager bei allen betriebswirtschaftlich relevanten Fragen. »Typisch deutsch« besteht eine Arbeitsteilung zu anderen Finanzfunktionen: Für Bilanzierung, Steuern, Finanzen und Versicherungen sehen sich die Controller – zumindest im Jahr 1986 – nicht als zuständig an. Dennoch besteht in der Gesamtschau das Bild eines breiten Aufgabenspektrums mit einem festen Kern, aber eher diffusen Rändern.

Ein aktuelles Bild der von Controllern im deutschen Sprachraum wahrgenommenen Aufgaben liefert eine Erhebung des WHU Controller Panels (vgl. Schäffer/Weber 2015a) Wie die *Abbildung 1-5* verdeutlicht, ist die Controllerarbeit durch einen Dreiklang aus (1) Berichtswesen bzw. Informationsversorgung, (2) Planung und

Empirische Studien bestätigen sowohl die Aufgabenvielfalt als auch die Kernaufgaben von Controllern.

Kontrolle sowie (3) projektbezogener Arbeit und Beratung charakterisiert:

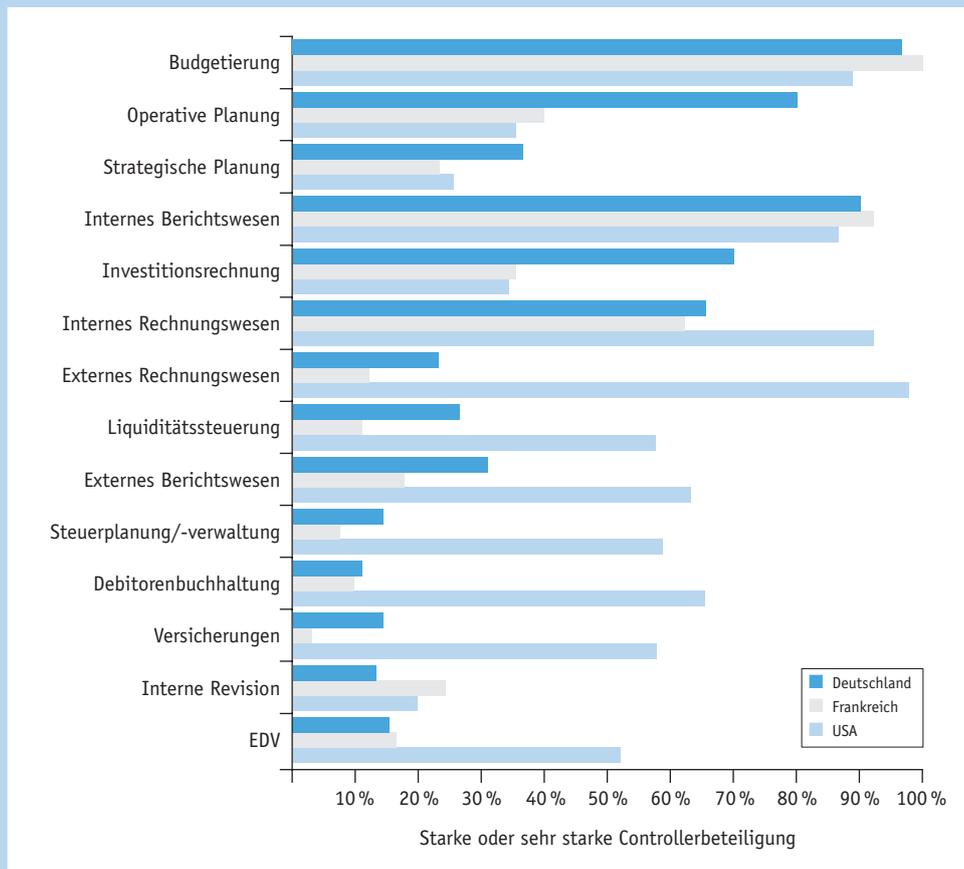
- ▶ Mit 21% werden die meisten Controlling-Ressourcen für das laufende Berichtswesen benötigt. Die gute alte Kostenrechnung, die gelegentlich immer noch mit Controlling gleichgesetzt wird, nimmt im Durchschnitt 8% der Controllingzeit in Anspruch.
- ▶ Fasst man Projektarbeit und (sonstige) Beratung des Managements zusammen, zeigt sich, dass Controller im Durchschnitt 31% ihrer Zeit und damit 1,5 Tage in der Woche mit projektbezogenen und beratenden Tätigkeiten beschäftigt sind.
- ▶ Noch etwas mehr Zeit beanspruchen die Planungs- und Kontrollaufgaben. Hier dominiert

die Budgetplanung mit 14%, die damit aber nicht einmal die Hälfte der planungs- und kontrollbezogenen Zeitananspruchnahme ausmacht. Mittelfristplanung und -kontrolle (die »Mifri«) mit 7%, strategische Planungs- und Kontrollaktivitäten mit 6% und die Planung und Kontrolle von Investitionen mit 5% folgen auf den nächsten Plätzen.

Während in der Vielfalt der Aufgaben unabhängig von Unternehmensgröße und Branche Übereinstimmung besteht, ist die konkrete Ausgestaltung und die zeitliche Inanspruchnahme durch die Aufgaben abhängig vom jeweiligen Unternehmenskontext. So zeigen die Ergebnisse des WHU Controller Panels, dass Controller in

Abb. 1-6

Controlleraufgaben im internationalen Vergleich (entnommen aus Stoffel 1995, S. 157)



Großunternehmen weniger mit Kostenrechnung beschäftigt sind als in kleinen Unternehmen, komplexere Strukturen in großen Konzernen aber gleichzeitig mehr Beschäftigung mit Projektaufgaben sowie operativen und strategischen Planungsaufgaben mit sich bringen. Mit Blick auf den Unternehmenserfolg sind wiederum nur kleine Unterschiede zu konstatieren: Controller in Unternehmen mit großem Erfolg investieren etwas größere Zeitanteile in die strategische Planung und Kontrolle, dafür weniger in das Berichtswesen.

Die zeitliche Inanspruchnahme von Controllern wurde auch in den Panelbefragungen von 2008, 2009 und 2012 erfasst (vgl. Schäffer/Weber 2015a). Es zeigt sich eine hohe Konstanz über die Zeit, allenfalls kann ein leichter Rückgang der Zeitanteile von Berichtswesen, Kostenrechnung und Budgetplanung und -kontrolle sowie ein Anstieg der Projektarbeit und der sonstigen Beratung des Managements konstatiert werden. Verlässt man den deutschen Sprachraum, zeigen sich jedoch größere Divergenzen. Einer Studie von Stoffel (1995) zufolge lassen sich für amerikanische Controller Ende des 20. Jahrhunderts insbesondere folgende Unterschiede feststellen (vgl. auch die *Abbildung 1-6*, S. 13):

- ▶ Sie übernehmen zwar einen wesentlichen Teil der Budgetierungsaufgaben, teilen sich das Gesamtfeld der Budgetierung aber mit anderen Stabs- bzw. Servicestellen.
- ▶ Auch ihre Position in der der Budgetierung vorgelagerten zeit-, mengen- und qualitätsbezogenen operativen Planung fällt deutlich schwächer aus.
- ▶ Im Bereich der Informationsbereitstellung und des Berichtswesens sind US-Controller stark auf die Informationsbedarfe Unternehmensexterner ausgerichtet. Dies führt zu weiteren Aufgabenfeldern, die in Deutschland bislang nur im Ausnahmefall von Controllern erfüllt werden, wie Liquiditätssteuerung, betriebliches Steuerwesen, Debitorenbuchhaltung sowie das betriebliche Versicherungswesen.

Insgesamt gilt es, für amerikanische Controller eine starke *Finanzorientierung* zu konstatieren, die sich auch in der organisatorischen Zuord-

nung zum Finanzbereich ausdrückt. Dabei gibt es auch hier Veränderungen über die Zeit: Während in der frühen Untersuchung von Simon et al. (1954) der Controller noch ein reiner Mann des Rechnungswesens war, der sein Zahlenwerk zu einem Informationsinstrument ausbaut, deuten spätere Studien (Skousen/Zimmer 1970, Henning/Moseley 1970, Siegel/Kulesza 1996) auf eine Ausweitung der Aufgaben hin, die Siegel/Kulesza pointiert wie folgt charakterisieren: vom »numbers-crunching preparer of financial statements to high-level decision support specialist« (Siegel/Kulesza 1996, S. 26).

In französischen Unternehmen finden sich Controller – ähnlich wie in Deutschland – in größerer Zahl erst seit den siebziger Jahren. Sie sind – wie ihre deutschen Kollegen – zum Zeitpunkt der Erhebung durchweg nicht mit den rechnungswesen- und finanzbezogenen Zusatzaufgaben betraut, die in den USA Controller maßgeblich beschäftigen. In ihrer grundsätzlichen Ausrichtung lassen sich auf der Basis der Studie von Stoffel die folgenden zwei Ausprägungen feststellen, wobei die erstgenannte in der Unternehmenspraxis eindeutig dominiert (vgl. Stoffel 1995):

- ▶ Sind Controller in Frankreich dem Finanzbereich untergeordnet, beziehen sich ihre planungs- und kontrollbezogenen Aufgaben den Ergebnissen der Studie entsprechend lediglich auf die Budgetierung. Hinzu kommen die interne Berichterstattung und – als Basis – das interne Rechnungswesen als weitere Aufgabenbereiche.
- ▶ Untersteht der Controllerbereich dagegen direkt der Unternehmensleitung, so wirken Controller an der materiellen Planung mit. Allerdings fällt diese Mitwirkung geringer aus als in Deutschland.

Die Bündelung von Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsaufgaben in Controllerstellen kann somit – wie der Vergleich von Stoffel zeigt – auch von Land zu Land sehr unterschiedlich ausgeprägt sein. Der starke Rechnungswesenanteil in den USA führt zu einer finanzzahlendominierten Schwerpunktlegung. Auch in Frankreich sind die Controller in der Erhebung von Stoffel zumeist dem Finanzbereich zugeordnet, lediglich auf (höchstens) der drit-

Die Aufgabenunterschiede in den USA, Deutschland und Frankreich im Detail.

Controllingship ist ein stark kontext- und kulturspezifisches Phänomen.

Im internationalen Vergleich finden sich deutliche Unterschiede zwischen den Aufgaben von Controllern.

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfragen 1 und 2)

- ▶ Die ersten Controllerstellen in Unternehmen finden sich Ende des 19. Jahrhunderts in den USA. Nach Europa kommen sie ein knappes Dreivierteljahrhundert später.
- ▶ Kernaufgaben der Controller waren und sind die Gestaltung des Planungsprozesses, die Kontrolle der gesetzten Ziele, die Versorgung des Managements mit führungsrelevanten Informationen und die betriebswirtschaftliche Unterstützung der Manager.
- ▶ Trotz aller Übereinstimmung unterscheiden sich die Aufgaben der Controller sowohl zwischen verschiedenen Ländern als auch zwischen Unternehmen in einem Wirtschaftsraum. Dies macht das »Schillernde« der Controllershhip aus.

ten Ebene der Führungshierarchie eingeordnet und folglich auch nur mit geringen Einflussmöglichkeiten ausgestattet. Sieht man – wie in Deutschland – Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsaufgaben eher gleichbedeutend, liegt ein wesentlicher Teil der Controlleraufgabe in der Gestaltung und Begleitung des materiellen Planungsprozesses. Entsprechend hochrangig ist die Einordnung in die Unternehmensorganisation. Damit wird die Controllershhip zu einem stark kontext- und kulturspezifischen Phänomen.

Eine international viel beachtete Studie von Ahrens vergleicht einige Jahre später nicht nur die Aufgabenbereiche, sondern das Selbstverständnis und die Praktiken von Management Accountants bzw. Controllern in britischen und deutschen Brauereien. Auf der Basis von teilnehmender Beobachtung, Interviews und Dokumentenanalysen identifiziert er dabei deutliche Unterschiede: Während die Controller in den deutschen Brauereien das Unternehmen über ein System von Plänen wahrnehmen und das Controlling weitgehend von den operativen Prozessen getrennt ist, betonen die britischen Accountants ihre Involviertheit in die operativen Abläufe und beanspruchen nicht nur ein formales, sondern ein substanzielles Mitspracherecht in der Planung. Entsprechend wird das Unternehmen im Fall der deutschen Brauereien eher als eine technische Einheit verstanden, innerhalb derer dem Controlling die Funktion zukommt, eine Ausrichtung der technischen Prozesse auf Profitabilität zu gewährleisten. In den britischen Brauereien kommt den Accountants hingegen eine dominierende Position zu, das

Unternehmen erscheint stärker ökonomisch geprägt. Als »guter Manager« gilt hier derjenige, der in der Lage ist, im Rahmen der vom Accounting bzw. den Rentabilitätsbewertungen maßgeblich bestimmten Budgets erfolgreich seinen Aufgabenbereich zu managen (vgl. Ahrens 1999).

Auch wenn die Befunde in den von Ahrens analysierten Brauereien sicherlich nicht ohne Weiteres auf alle deutschen bzw. britischen Unternehmen übertragen und damit verallgemeinert werden dürfen, zeigt sich doch auch hier, dass die Tätigkeit von Controllern in einen kulturellen Kontext eingebettet ist, der in einer vergleichenden Betrachtung keinesfalls ignoriert werden darf.

1.2.4 Der Controller im Spiegel von Rollenbildern

Der von uns nun ausführlich umrissene Stand des Aufgabenspektrums von Controllern ist auch Nährboden für die traditionell Controllern zugeordneten Bilder des Erbsenzählers, Zahlenknechts, Bremsers, Kontrolleurs, Spürhunds, Lotsen bzw. auch Steuermanns und Navigators sowie die Bilder des internen Beraters, des ökonomischen Gewissens oder des Kommunikators.

Das Bild des *Erbsenzählers* und *Zahlenknechts* findet man über den ganzen Erdball verbreitet (amerikanisch: »beancounter«). Der Controller erscheint hier als zahlenversessener, penibler und auf Genauigkeit fokussierter Buchhalter. Dass sich ein solches Bild entwickeln und derart verfestigen konnte, lässt sich auf die hohe Be-

Unterschiede scheint es auch zwischen Deutschland und Großbritannien zu geben.

Der Erbsenzähler als klassisches Controllerbild

Abb. 1-7

Der Bürokrat – ein Bild von Dittrich, das ursprünglich für Controller in öffentlichen Institutionen gezeichnet wurde



deutung und den erheblichen Umfang folgender Teilaufgaben der Controller zurückführen:

- ▶ Die monetäre Bewertungsaufgabe im Planentstehungsprozess,
- ▶ das »Handling« der Zahlen in der Budgetierung und
- ▶ die Berichterstattung der Abweichungsanalyse im Kontrollprozess.

Kontrolle ist eine sehr verhaltenssensible Führungsfunktion.

Diese Zahlenlastigkeit wird leicht zu einer übertriebenen Zahlenorientierung, ja zu Zahlengläubigkeit der Controller selbst. Einige von ihnen sind nicht mehr in der Lage, den Unterschied zwischen Genauigkeit und Relevanz von Zahlen nachzuvollziehen. Nicht anders ist es zu erklären, dass man manchmal auch in Langfristplänen Ergebniswerte findet, die bis auf den Cent genau gerechnet sind. Zahlenlastigkeit macht viele Controller zudem blind dafür, wie groß

der Anteil ist, den Zahlen zur Beschreibung eines ökonomischen Problems beisteuern. Beschränkt man Entscheiden auf Rechnen, so hat man dem Management (und den Anteilseignern) einen Bärendienst erwiesen. Es muss – wie in Kapitel 10 noch ausführlich zu diskutieren – die hohe Kunst eines Controllers sein, die fragile Beziehung zwischen Intuition und Reflexion zu kultivieren, das eine zu fördern, ohne das andere zu behindern. Manager, die nur auf unternehmerisches Gespür bauen, sind für das Unternehmen genauso gefährlich wie Controller, die nichts gelten lassen, was sich nicht in Euro und Cent rechnen lässt. Zahlenorientierung der Controller ist unverzichtbar. Die Bezeichnung als Erbsenzähler und Zahlenknecht zeugt davon, dass man des Guten aber auch zu viel tun kann!

Was mit dem Bild des *Bremers* gemeint ist, lässt sich anschaulich dem folgenden (authentischen) Zitat entnehmen: »Als wir wieder einmal ein Investitionsprojekt durch das Controlling gebracht hatten, knallten bei uns die Sektkorke.« Diese Einschätzung mancher Linienmanager stützt sich auf zwei Erfahrungsbereiche: Zum einen kommt es im Rahmen der Budgetierung häufig zur Situation, dass die dezentral geplanten Mittel von der Unternehmensspitze nicht akzeptiert werden, dass Kürzungen erforderlich sind – und hier sind häufig Controller die Überbringer der schlechten Nachricht. Zum anderen übernehmen die Controller – wie in Kapitel 10 noch ausführlich gezeigt wird – im Planungs- und Planentstehungsprozess eine Korrektur- bzw. Filterrolle gegenüber dem Management. Wer immer den *Advocatus Diaboli* spielt, wird von anderen leicht in die Rolle des Bremers eingeordnet. Dass diese Planentstehungskontrolle als Qualitätssicherung zu begreifen ist, die spätere Probleme im Prozess der Planentstehung verhindert oder reduziert, wird leicht übersehen.

Die Reihe der wenig vorteilhaft klingenden Rollenbilder sei mit dem des *Kontrolleurs* fortgesetzt. Die Kontrolle zählt zu den Kernaufgaben von Controllern. Sie ist jedoch sehr verhaltenssensibel. Die Suche nach Schuldigen, das Bohren in offenen Wunden, das Transparentmachen und Zurschaustellen von Fehlern sind allesamt Quellen für dysfunktionale Wirkungen von Kon-

trollen. Bei der Durchführung von Kontrolle ist daher Sensibilität gefragt, die offensichtlich nicht jeder Controller aufbringt. Analoges gilt für das Bild des *Wadenbeißers*.

Als letztes problembeladenes Bild sei das des *Spürhunds* genannt. Kolportiert wird mit ihm die Suche der Controller nach Abweichungsgründen oder Rationalisierungspotenzialen. Der stark negative Beigeschmack des Bildes resultiert daraus, dass Controller offensichtlich hier und da ein wenig einfühlsames, detektivisches Verhalten an den Tag legen und als notorisch misstrauisch und skeptisch gelten. Allerdings stehen hinter dem Bild auch positive Assoziationen: Jäger bringen ihrem Spürhund durchaus Respekt entgegen. Gleichwohl werden sie ihn nicht als ihresgleichen akzeptieren. Unabhängig davon verbirgt sich auch im Bild des Spürhunds eine wesentliche, für das Unternehmen wichtige Aufgabe der Controller: Wer als Manager weiß, dass er zu irgendeiner unpassenden Gelegenheit aufgespürt werden könnte, gibt keinen Anlass, dass es dazu kommt. Ein sonst mögliches opportunistisches Verhalten wird wirksam begrenzt.

Betrachten wir nun die Bilder, die eher positiv besetzte Facetten der Controllershship herausstellen. Als erstes sind die Bilder des *Lotsen*, des *Steuermanns* und des *Navigators* zu nennen. Sie betonen den Anspruch der Controller, dafür zu sorgen, dass ein ständiger Bezug des unternehmerischen Handelns auf gesetzte Ziele bzw. verabschiedete Pläne erfolgt, dass bei Abweichungen vom Zielkorridor Anpassungsmaßnahmen beschlossen und durchgesetzt werden und so das Unternehmen »auf Kurs« bleibt. Ziele setzt der Kapitän; sein Steuermann führt den Kompass und steuert erforderlichenfalls gegen. Die Veranschaulichung des Controllings als ein aus Planung, Realisation, Kontrolle und Rückkopplung bestehender Regelkreis – wir werden im 2. und 3. Kapitel darauf zurückkommen – passt zu diesem Bild.

Daneben werden Controller häufig als *betriebswirtschaftliche Begleiter*, *interne Berater* oder *ökonomisches Gewissen* bezeichnet. Controller haben demnach die Aufgabe, die Effektivität und Effizienz des Managerhandelns zu hinterfragen, vom laufenden Managementprozess bis hin zu wesentlichen Projektentscheidungen, und bei erkannten Problemen Änderungen an-

zustoßen. Dieses Rollenbild ist somit eng mit der Interaktion zwischen Controller und Manager verbunden.

Schließlich stößt man noch auf drei weitere Rollen, die in den letzten Jahren für Controller diskutiert werden: Die Rolle des *Change Agents* ist eine Reflektion der zunehmenden Veränderungsintensität in den Unternehmen. Controller besitzen durch ihre Unabhängigkeit gute Voraussetzungen, um als Unterstützer und Treiber dieser Prozesse zu dienen und damit das Management zu unterstützen. Der *Innovator* wirkt eher als eine Absichtserklärung der Controller denn als Realität. Controller wirken oftmals mehr bewahrend als verändernd (vgl. Weber/Vinkemeier 2007, S. 7). Controller sind zumeist die, die Innovationen aufgrund der Schwierigkeiten, sie adäquat zu bewerten, eher bremsen, als sie weiter voranzutreiben. Für sie ist das Abweichen von einer Regel (z. B. eine deutlich schnellere Marktdurchdringung eines neuen Produkts im Verhältnis zu den Erfahrungen mit Vorprodukten) primär ein Alarmsignal versuchter Manipulation als der Ausdruck eines innovativen Sprungs nach vorn. Auch zunehmend postuliert wird die Rolle des *Architekten*, die den Controller allerdings sehr nah an den Manager und den Vorwurf einer »grauen Eminenz« heranzuführt.

International hat sich schließlich – viele der neuen Rollen verbindend – das Rollenbild des *Business Partners* herausgebildet (vgl. z. B. Siegel 1999; Järvenpää 2007). Der Controller wird »auf Augenhöhe« mit dem Manager gesehen. Die Breite des Aufgabenfeldes der Manager ist Grund der Vielfältigkeit der Controlleraufgaben und Herausforderung für deren Fähigkeiten und Kompetenzen. Das Rollenbild des Business Partners genießt in der aktuellen Diskussion eine zentrale Aufmerksamkeit und hat durchweg Zustimmung erfahren – so erscheint es etwa in einer Liste von zehn Zukunftsthemen des Controllings auf Rang zwei (vgl. Schäffer/Weber 2015b)! Allerdings lässt das Rollenbild des Business Partners im Detail sehr viel Raum für unterschiedliche Interpretationen (Wo hört die Partnerschaft auf? Ist ein Business Partner ein Co-Manager oder nur ein Gehilfe?). Wir werden deshalb an vielen Stellen dieses Buches wieder präzisierend auf den Business Partner zurückkommen.

Der Controller nimmt viele verschiedene Rollen war, welche sowohl mit positiven als auch mit negativen Rollenbildern assoziiert werden.

Der Business Partner als das neue verbindende Rollenbild.

Wir haben gesehen: Das, was ein Controller tun soll, und weshalb dies so ist, erschließt sich auch durch die Betrachtung von Rollenbildern nicht auf den ersten Blick. Alle Bilder betonen

bestimmte Facetten des Aufgabenspektrums der Controller. Ihre Vielzahl entspricht der Heterogenität der Controllanship.

1.3 Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin

Parallel zur beeindruckenden Entwicklung in der Praxis hat sich das Controlling auch in der Wissenschaft trotz mancher Vorbehalte zu einer anerkannten Disziplin entwickelt (vgl. Küpper/Wagenhofer 2002, S. X, Ahn 1999, S. 110). Nach einer Studie von Binder/Schäffer existieren an den 92 betriebswirtschaftlichen Fakultäten deutschsprachiger Universitäten und wissenschaftlicher Hochschulen im Jahre 2004 immerhin 72 Lehrstühle, die explizit die Bezeichnung »Controlling« im Lehrstuhlnamen führen (vgl. Binder/Schäffer 2005a, S. 101).

Eine nähere Analyse der Lehrstuhlbezeichnungen zeigt, dass nur 15 % dieser 72 Lehrstühle »reine« Controllinglehrstühle sind. Die restlichen 85 % der Lehrstühle sind in Verbindung mit anderen Fächern ausgerichtet. Die

Vielfalt der Kombinationen macht deutlich, dass das Controlling mit sehr unterschiedlichen Aspekten in Verbindung gebracht werden kann – und somit eine klassische Querschnittsfunktion darstellt. Im Vordergrund stehen Kombinationen mit Unternehmensrechnung/Rechnungswesen (36 %) und Wirtschaftsprüfung (13 %). Laut Hirsch deutet »die Kombination der Teildisziplinen ›Controlling‹ und ›Unternehmensrechnung‹ in einer gemeinsamen Lehrstuhlbezeichnung auf die große Nähe dieser beiden Disziplinen und auf ihren gemeinsamen Ursprung, das Rechnungswesen, hin« (Hirsch 2003b, S. 255). Gleichwohl sind 36 % der Lehrstühle durch andere Kombinationen charakterisiert.

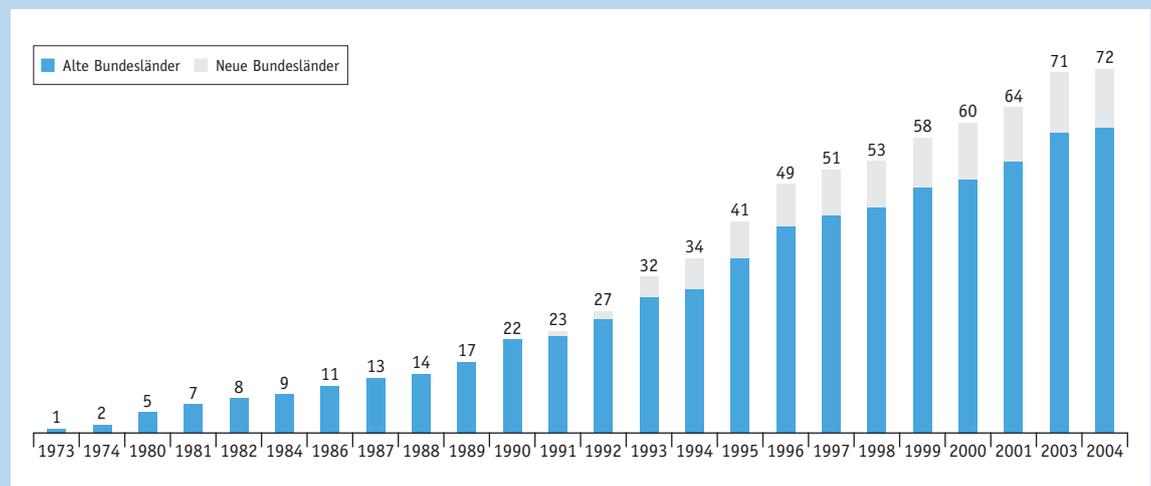
Die institutionelle Entwicklung des deutschsprachigen Controllings an Universitäten und

Links zu den Lehrstühlen finden Sie unter:
www.whu.edu/controllinglinks

Der erste Controllinglehrstuhl wurde 1973 eingerichtet.

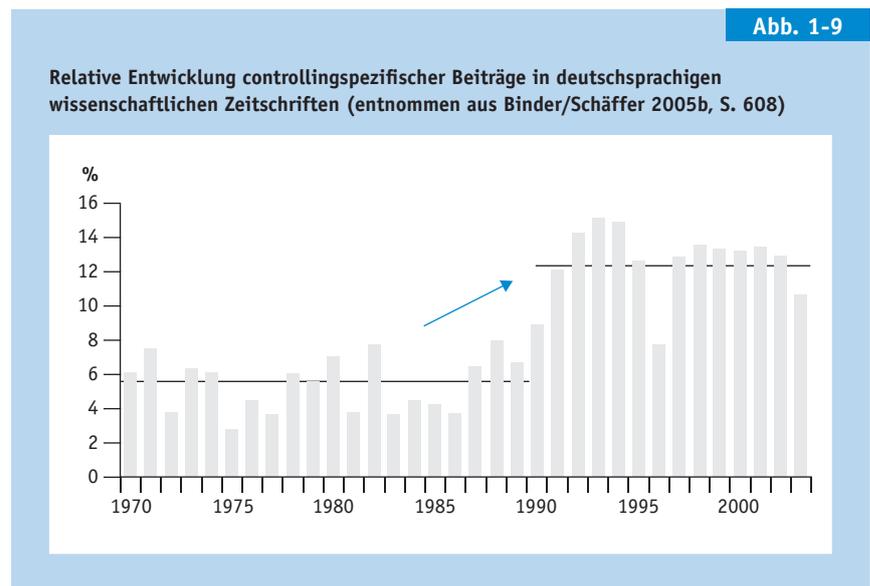
Abb. 1-8

Entwicklung der Anzahl deutschsprachiger Controllinglehrstühle (entnommen aus Binder/Schäffer 2005a, S. 102)



wissenschaftlichen Hochschulen begann 1973 mit der Berufung von Péter Horváth auf den neu eingerichteten Controllinglehrstuhl der TH Darmstadt. Die weitere Entwicklung verlief bis Ende der 1980er-Jahre eher verhalten: 1989 existierten erst 17 der heute 72 Controllinglehrstühle. Danach ist eine Beschleunigung zu konstatieren (vgl. *Abbildung 1-8*). In wenigen Jahren kommen noch 14 Controllinglehrstühle in den neuen und 41 Controllinglehrstühle in den alten Bundesländern dazu.

Diese verstärkte Einrichtung von Controllinglehrstühlen lässt sich weitgehend auf die Entwicklung in der Praxis zurückführen. So zeigt die bereits erwähnte Analyse von Stellenanzeigen durch Weber/Kosmider und Weber/Schäffer für die Jahre 1949–1994 eine signifikante Zunahme sowohl von Controller- als auch Controlling-ähnlichen Stellen. Der Ausbau der universitären Kapazitäten im Controlling führte auch zu einem deutlichen Anstieg controllingrelevanter Publikationen in den wissenschaftlichen Zeitschriften des deutschsprachigen Raums: Lag der Anteil von Controllingbeiträgen in den 1970er-



Jahren und 1980er-Jahren noch zwischen circa 4% und 6% (vgl. *Abbildung 1-9*), ist etwa Anfang der 1990er-Jahre eine Verdoppelung des Anteils auf durchschnittlich ca. 12% erkennbar.

Im Original

Die Entstehung und die weitere Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin lassen sich auch durch die Befragung von Zeitzeugen nachvollziehen. Im Folgenden haben wir einige Zitate von Persönlichkeiten zusammengestellt, die die Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin über viele Jahre begleitet haben (zitiert nach Binder 2006):

Jürgen Weber: »Wir haben nicht erst etwas gefunden und dann nach einem Namen gesucht, sondern wir haben etwas, für das es in der Praxis bereits einen Namen gab, aufgegriffen und wussten zuerst nicht so richtig, was das war. ... Grundsätzlich vertrete ich bei Controlling die These, dass das Ganze von der Praxis angestoßen und weiter getrieben wurde. Dies war der wesentliche Treiber. Im wissenschaftlichen Bereich haben wir eigentlich nur hinterher geschaut und versucht, das Phänomen zu begreifen und zu erklären.«

Hans-Ulrich Küpper: »Ich sehe hier schon einen deutlichen Unterschied zum Marketing. Beim Marketing war es so, dass es da schon die Crew dahinter gab. Das waren die Absatzleute. Bei dem Standardwerk von Nieschlag/Dichtl/Hörschgen – ich habe als Student noch den ersten Band mit dem Titel »Lehre von der Absatzwirtschaft« gekauft – wurde bei der 3. Auflage 1970 das Wort »Marketing« darüber geschrieben. Also die wissenschaftliche Gruppe war bereits da, und die Lehrstühle gab es auch schon. Das ist meines Erachtens eine andere Ausgangslage.«

Klaus Brockhoff: »Meine generelle Vorstellung darüber, wie Schwerpunkte in der wissenschaftlichen Entwicklung, auch in der Betriebswirtschaftslehre, entstehen, ist im Grunde die »Need-driven-Perspective«. Da gibt es irgendwo eine Notwendigkeit und man richtet sich dahin, wo man dieses Bedürfnis irgendwie befriedigen kann. ... Die notwendige Bedingung ist, dass es Leute gibt, die Drive haben und so was entwickeln. Die wichtige hinreichende Bedingung für eine so phänomenale Entwicklung, wie es das Controlling gemacht hat, ist, dass erkennbar ist, dass für so etwas auch ein Bedürfnis da ist, sonst bricht das sehr viel früher ab.«

André Zünd: »Die akademische Community befasste sich nicht oder nur sehr wenig mit dem Controlling. Es passte einfach nicht in das wissenschaftliche Konzept, in den Hochschulbereich, der Disziplinen. Das mag eine Rolle gespielt haben. Controlling ist ja eigentlich etwas Multidisziplinäres. Es ist nicht einseitig nur Rechnungswesen, es passt nur schwer auf die deutsche Auffassung der Fakultäten, Disziplinen und der klassischen Unterteilung der Betriebswirtschaftslehre (Kosiol, u. a.). Da passt Controlling nicht hinein. Es ist nicht nur Rechnungswesen, es ist auch Personalführung. Es ist nicht nur Personalführung, es ist auch Rechnungswesen. Dieser interdisziplinäre Gedanke des Controllings widersprach der akademischen Auffassung der BWL.«

Fortsetzung auf Folgeseite

Fortsetzung von Vorseite

Péter Horváth: »Man kann hier eine klassische Entwicklung bei der Adaption feststellen. Am Anfang gab es zunächst – wie immer – einen gewissen Widerstand. Dieser war dadurch charakterisiert, dass man den Innovationsgrad von neuen Ideen bestritt bzw. auch die Zweckmäßigkeit dieser Ideen infrage stellt. Und das war sowohl in Praxis als auch Wissenschaft der Fall. Typische Frage in der Tat: Was ist daran eigentlich neu, was ist eigentlich als zusätzliche Idee zum Controlling erkennbar? ... Da kamen also die Fragestellungen hinsichtlich der Abgrenzung zu anderen Disziplinen, der Existenz einer eigenständigen Forschungsfrage und spezifischer Instrumente, die hier eingesetzt werden können. ...Es gibt zahlreiche Kollegen, die auch heute noch sagen: Controlling ist nichts Neues. Entweder ist es so eine Art verkappte ABWL oder auf der anderen Seite ist es eben aufgeblähtes Rechnungswesen.«

Jürgen Weber: »Es gab keine Controlling-Community. ... Es gab keinen Grund dafür, denn es behinderte eigentlich nur. Die Szene lebt

von dem anscheinend hohen, diffusen Charakter des Faches. Sodass sich jeder da irgendwie verstecken kann. Jeder kann sagen, ich habe meine eigene Controllingdefinition und ich weiß, wo es langgeht. Keiner ist auch nur ansatzweise hinterfragbar. Es gibt keinen geordneten Diskussionsprozess in der Community, weil es keine Community gibt.«

Péter Horváth: »Die Wissenschaft hat sich aus meiner Sicht immer stärker in Richtung einer gewissen Eigenständigkeit und Verselbstständigung der Controllingthematik entwickelt. In den 70er- und 80er-Jahren stand die Praxis im Mittelpunkt. Heute haben wir eine neue Generation an Wissenschaftlern, die sich nicht mehr so sehr um Praxisfragestellungen kümmert, sondern sich hier – v. a. institutionsökonomisch beeinflusst – mit formal-analytischen Modellen auseinander setzt. Es lässt sich eine relativ starke Auseinanderentwicklung von Praxis und Theorie erkennen.«

Controlling hat sich zu einer anerkannten Disziplin entwickelt.

Neben Universitäten und wissenschaftlichen Hochschulen kommt den Fachhochschulen eine große Bedeutung für die Entwicklung des Faches zu. So hat Elmar Mayer bereits im Jahre 1971 die AWW Köln (Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis im Controlling und Rechnungswesen) im Fachbereich Wirtschaft der Fachhochschule Köln ins Leben gerufen und dort 1974 einen Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, Controlling und Rechnungswesen besetzt. Ende des Jahres 1989 trugen bereits 34 von 40 Rechnungswesen-Lehrstühlen an Fachhochschulen die erweiterte Bezeichnung »Rechnungswesen und Controlling« (vgl. Mayer 1990).

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 3)

- ▶ Nicht nur in der Praxis, auch in der Wissenschaft hat sich Controlling zu einer anerkannten Disziplin entwickelt.
- ▶ Die Entwicklung des Controllings als wissenschaftliche Disziplin war im deutschsprachigen Raum in hohem Maße praxisgetrieben. Durch die zunehmende Integration der deutschsprachigen Controllingforschung in den internationalen Wissenschaftsmarkt beginnt sich die enge Bindung zwischen Controllingpraxis und Wissenschaft jedoch zu lösen.

»Generally Accepted Controlling Principles« gibt es leider nicht.

Die einschlägige deutschsprachige Literatur ist durch eine Vielzahl unterschiedlicher Controllingkonzeptionen gekennzeichnet. Von einem einheitlichen Controllingverständnis, gar von »Generally Accepted Controlling Principles« (Küpper/Weber/Zünd 1990, S. 282) kann dabei keine Rede sein. Nicht selten beschränkt sich die »originäre« Leistung einer Konzeption auf eine mehr oder weniger gelungene Umformulie-

rung bestehender Begriffsauffassungen und Konzepte. Für die überwiegende Zahl der Konzeptionen gilt auch der Vorwurf, nicht unerheblich normativ zu sein; es wird nicht nachvollziehbar, warum Controlling genau so und nicht anders definiert wurde.

In dieser Situation ist es verständlich, dass auch die Zahl der Ordnungsversuche des »Konzeptions- und Definitionswirrwarrs« über die Zeit

1.4 Controllingkonzeptionen

eine beträchtliche Größenordnung angenommen hat. So fand man lange kaum eine Dissertation im Themenbereich Controlling, die nicht einen erheblichen Seitenumfang für dieses Unterfangen verwendet hat (vgl. als ein Beispiel für einen gelungenen Ordnungsansatz Zenz 1999). Auch diese Ordnungsversuche sind noch ein erhebliches Stück davon entfernt, homogen oder zumindest ähnlich zu sein. Die im Folgenden wiedergegebene Struktur kann deshalb nicht den Anspruch auf Repräsentativität erheben. Auch ist zu beachten, dass einzelne Ansätze den dort unterschiedenen vier Definitionstypen in den meisten Fällen nicht ausschließlich, d. h. nicht überschneidungsfrei, zugeordnet werden können. Die Zuweisung erfolgt vielmehr bezogen auf den grundsätzlichen Fokus der jeweils zitierten Konzeption.

1.4.1 Controlling als Informationsversorgungsfunktion

Frühe Controllingkonzeptionen stellen zumeist auf Informationsversorgung als Kern des Controllings ab. Eine derartige Auffassung kommt z. B. in den folgenden beiden Stellungnahmen zum Ausdruck:

- ▶ Controlling als »Unterstützung der Steuerung der Unternehmung durch Information« (Hoffmann 1972, S. 85) oder
- ▶ Controlling als »Beschaffung, Aufbereitung und Koordination von Informationen für deren Anwendung zur Steuerung der Betriebswirtschaft durch die Unternehmensleitung auf deren Ziel hin« (Heigl 1989, S. 3).

Den Bezugspunkt bildet dabei zumeist das Rechnungswesen, allerdings in sehr unterschiedlicher Ausprägung. Ein Teil der Autoren setzt Controlling mit einer amerikanischen Ausprägung des Rechnungswesens gleich, bezieht damit Bereiche wie Statistik, Budgetierung, Steuern und Interne Revision mit in das Aufgabenfeld des Controllings ein (z. B. Harbert 1982, S. 68f.). Andere Autoren sehen den Controllinggedanken nicht in einer funktionalen Ausweitung, sondern in einer materiellen Veränderung des Rechnungswesens verwirklicht. Bezugsbasis bildet für sie ein sehr technokratisch verstandenes Rechnungswesen. Besonders deut-

lich kommt diese Auffassung in der Meinung von Bannow zum Ausdruck, der »die Aufgabe eines Leiters des Rechnungswesens im Wesentlichen darin [sieht], den wirtschaftlichen Vorgängen eines Unternehmens zugrunde liegende Informationen (Zahlen) entsprechend der GoB [Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Anm. d. Verf.] zu erfassen und aufzuzeichnen, so dass eine spätere Rechnungslegung vorgenommen und der Unternehmensleitung somit nach Ablauf definierter Perioden (Geschäftsjahr) Entlastung erteilt werden kann« (Bannow 1983, S. 22). Abgesehen von der Vermischung der institutionellen und der funktionalen Perspektive wird in solchen Meinungsäußerungen die dem Rechnungswesen schon von seinen Ursprüngen her innewohnende Steuerungsfunktion (vgl. z. B. Schneider 1992b, S. 19f.) und die Entwicklung der Kostenrechnung zu einem Führungsinstrument negiert. Aus theoretischer Perspektive ist es wenig sinnvoll, das bekannte Konzept des entscheidungsorientierten Rechnungswesens mit dem neuen Namen »Controlling« zu versehen.

In ähnlicher Weise gilt diese Kritik für Ansätze, die versuchen, das Spezifische des Rechnungswesens als Controlling aus einer intensiven Betrachtung der Informationsverwendung, d. h. der Empfänger der Finanz- und Erfolgsdaten herzuleiten. Das sich hinter einer solchen Abgrenzung verborgene Bild des nur wenig »kundenfreundlichen« Rechnungswesens hat in der Praxis – wie wir später noch zeigen werden – tatsächlich Relevanz. In der Theorie ist dagegen die Frage, wie die »richtige« finanz- und erfolgswirtschaftliche Information für unterschiedliche Informationsempfänger im Unternehmen aussehen sollte, bereits einem Forschungsgebiet zugeordnet: Mit ihr beschäftigen sich die unterschiedlichen Spielarten verhaltenswissenschaftlicher Forschung (vgl. im Überblick Schweitzer et al. 2015, S. 609).

Problematisch erscheint weiterhin auch der Versuch, Controlling als »zentrale Einrichtung der betrieblichen Informationswirtschaft« (Müller 1974, S. 683) zu definieren. Dem Controlling kommt nach derartigen Auffassungen ein Aufgabenspektrum zu, das von der Feststellung von Informationsbedarfen im Zusammenwirken mit den Bedarfsträgern über die Beschaffung sowie problem- und empfangenorientierte Aufberei-

Frühe Controllingkonzeptionen stellen zumeist auf Informationsversorgung als Kern des Controllings ab.

Controlling als Informationsversorgung zu sehen, deckt nur einen (kleinen) Teil der Controllings ab.

Im Original

Auszüge aus Müller (1974): »Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling«:

»Der betriebliche Funktionsbereich Controlling – für relativ lange Zeit etwas in Vergessenheit geraten – findet gegenwärtig wachsendes Interesse in der betriebswirtschaftlichen Diskussion und Lehre. Diese Renaissance der Controlling-Konzeption kommt nicht von ungefähr. Sie ist in engem Zusammenhang mit den zunehmenden Bemühungen zu sehen, das betriebliche Rechnungswesen aus seinen derzeitigen Grenzen herauszulösen und zu einem leistungsfähigen Instrument für die Bewältigung der Planungs- und Entscheidungsaufgaben in der Unternehmung umzugestalten. ...

Frühere Versuche, die in den USA entwickelte Controlling-Konzeption auch in Deutschland bekanntzumachen, waren durch höchst divergierende Auffassungen über die Funktionsmerkmale dieses Bereiches sowie die Aufgaben des Controllers gekennzeichnet. Darin spiegelte sich die Vielfalt der Erscheinungsformen der Controlling-Praxis in den USA wider, die für die Position des Controllers zahlreiche Varianten zwischen Hauptbuchhalter und Mitglied der obersten Geschäftsleitung kennt. Die jüngste Diskussion zum Controlling läßt dagegen eine gewisse Übereinstimmung in dem Bemühen erkennen, mithilfe des Controlling eine sich immer stärker bemerkbar machende Lücke im Funktionsgefüge der Unternehmung zu schließen, die durch die stetig wachsenden und häufig ausufernden Maßnahmen zur Informationsverarbeitung hervorgerufen wird. Dementsprechend besteht die generelle Tendenz, das Controlling als eine zentrale Einrichtung der betrieblichen Informationswirtschaft zu verstehen und zu konzipieren. ...

Die nähere Analyse der Aufgabenstellung des Controllers läßt ... eine potentielle Funktion sichtbar werden, die bislang in Theorie und Praxis unbeachtet geblieben ist, obwohl sie als Angelpunkt einer systematischen informationswirtschaftlichen Tätigkeit zu betrachten ist. Dies wird deutlich, wenn man die verschiedenen Aufgabenbereiche ... nach den beiden Aufgabenkategorien Informationsbeschaffung und Informationsverwendung für Planungs-, Entscheidungs- und Kontrollzwecke ordnet. Obwohl die Abgrenzung der einzelnen Aufgabenbereiche ... nicht immer ihre eindeutige Zuordnung in eine der beiden Kategorien zuläßt, ist doch zweifelsfrei zu erkennen, daß sich die Aufgaben des Controlling nicht auf die Informationsbeschaffung beschränken, sondern auch einen wichtigen Anteil an der Informationsverwendung, insbesondere bei der betrieblichen Planung und Kontrolle, haben.

Diese besondere, übergreifende Konstruktion des Controlling-Bereiches eröffnet die Möglichkeit, dem Controlling die dringend erforderliche Aufgabe der Koordination der innerbetrieblichen Informationsbeschaffung mit dem Informationsbedarf für die Lösung nachgelagerter Aufgabenstellungen zu übertragen. Nicht bei den Routineaufgaben des Rechnungswesens und der Budgeterstellung sollte die zentrale Funktion des Controlling liegen. Viel wichtiger ist die Koordinationsaufgabe, die darin zu bestehen hat, in innovativer Weise ständig den Informationsbedarf der Planungs- und Entscheidungsträger der Unternehmung mit den Aktivitäten der innerbetrieblichen Informationserfassung und -verarbeitung möglichst effizient aufeinander abzustimmen« (Müller 1974, S. 683, 686 f.).

tung von Informationen bis zur Erläuterung derselben reicht. Zuweilen wird eine Eingrenzung des Controllings auf eine »im Kern informationswirtschaftliche Dimension« in der Hoffnung vorgenommen, auf diesem Wege dem »Omnipotenz-Anschein« (Link 1982, S. 261) wirksam entgegenzutreten zu können. Allerdings sind erhebliche Zweifel angebracht, ob es sich dabei um einen sinnvollen Weg der Abgrenzung handelt. Der Ansatz erschöpft sich letztlich darin, ein seit langem bearbeitetes Problemfeld (Informationssystem bzw. -wirtschaft) umzubenennen. Ein solches Vorgehen vermag nicht wirklich zu überzeugen, zumal die Tätigkeiten von Controllern in der Praxis deutlich über reine Informationsaufgaben hinausgehen.

1.4.2 Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung

Der zweite Typus von frühen Controllingkonzeptionen stellt das Controlling als einen Teilbereich der Unternehmensführung heraus, der für die erfolgszielbezogene Steuerung bzw. die konsequente Zielausrichtung des Unternehmens Sorge zu tragen hat. Sehr prägnant spricht etwa Mann (1973, S. 11) von Controlling als »Gewinnsteuerung«.

In dieser pauschalen Form hilft der Ansatz allerdings nicht weiter. Denn nicht nur das Controlling, sondern auch die Führung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens insgesamt, ist primär auf das Gewinnziel ausgerichtet. Unklar muss bleiben, ob der alleinige Verweis auf das Gewinnziel bewusst andere unternehmerische Zielsetzungen ausgrenzen will oder eine verkürzende Notation darstellt. Wie wenig sinn-

voll eine am Gewinnziel orientierte Einschränkung ist, wird anhand der Konsequenz deutlich, dass dadurch nicht-erwerbswirtschaftliche Betriebe (z. B. kommunale Krankenhäuser) ex definitionem kein Controlling einsetzen könnten. Eine hinreichende Begründung hierfür lässt sich nur schwerlich erkennen. Weitet man dagegen »gewinnorientiert« zu »zielorientiert« aus, ist der zusätzliche Erklärungswert praktisch gleich null: Zielausrichtung als ein Grundelement von Unternehmensführung lernt der Student schon im ersten Semester hinreichend kennen!

Eine mögliche sinnvolle Interpretation der Controllingkonzeption setzt nicht an der Gewinnorientierung selbst, sondern an der Art ihrer Realisierung an. Deutlich wird dies an der Definition von Hahn (1987, S. 6): »Die Vorgehensweise des Controlling als Führungsphilosophie beinhaltet ... ergebnisorientierte Planung und Überwachung durch Zielvereinbarungen ... und Zielerreichungsanalysen ... mit dem Zahlenwerk des Rechnungs- und Finanzwesens«. Dieser Auffassung liegt eine regelkreisorientierte Sicht der Führung zugrunde, die im Folgenden näher beschrieben werden soll.

Ausgangspunkt ist die Festlegung der Ziele, die das Unternehmen und seine Einheiten erfüllen wollen (und sollen). Diese werden durch einen Planungsprozess generiert und in Form von Plänen den verantwortlichen Managern auf den unterschiedlichen Ebenen des Unternehmens vorgegeben. Diese versuchen, die Ziele im täglichen Managementhandeln zu erfüllen. Wie gut ihnen dieses gelingt, wird – z. B. in der Kostenrechnung – festgehalten. Die ermittelten Ist-Werte bilden dann die Basis eines Plan- bzw. Soll-Ist-Vergleichs. Werden Abweichungen festgestellt, so erfolgt eine Rückkopplung, die zwei Ausrichtungen besitzen kann: Als *Feedback-Schleife* wird das gewonnene Wissen dazu herangezogen, die Realisation zu verändern, um den Zielen doch noch zu entsprechen. Eine Kostenüberschreitung im Februar soll so spätestens bis zum Ende des Jahres wieder ausgeglichen sein.

Als *Feed-forward-Schleife* führen die Abweichungsinformationen dazu, die Erreichbarkeit bzw. Gültigkeit der Pläne zu hinterfragen. In der Airline-Branche war es z. B. sinnlos, nach dem Ereignis des 11. September 2001 weiter an den Jahreszielen festzuhalten.

Im Original

Auszüge aus dem Buch »Praxis des Controlling« von Rudolf Mann:

»Die Aufgabe des Controlling besteht in der Übernahme der Gewinnverantwortung, die von der obersten Geschäftsführung als Ziel der Unternehmung fixiert wird. So gesehen geht es über die rein informatorische Aufgabe des Rechnungswesens weit hinaus. Seine Schwerpunkte liegen in einer sich ständig neuen Situationen anpassenden Kontroll- und Steuerungsfunktion.

Steuerung bedeutet dabei den Einsatz von regulierenden Instrumenten zur Stabilisierung beschlossener Ziele bei Kursabweichungen. Dieser Einsatz von korrigierenden Maßnahmen erfolgt entweder kollegial auf gleicher hierarchischer Ebene zwischen dem Controller und dem betroffenen Bereichsleiter (dezentrale Konfliktlösung) oder als zentrale Konfliktlösung durch Einschaltung der Geschäftsführung.

Der Unterschied zum konventionellen Finanz- und Rechnungswesen liegt in folgenden Punkten:

- ▶ Das Finanz- und Rechnungswesen produziert (Standard-)Berichte, die entweder intern oder durch externe Stellen gefordert werden. ...
- ▶ Demgegenüber erstellt Controlling unter Ausnutzung der Ergebnisse des Finanz- und Rechnungswesens Abweichungskontrollen

und -analysen. Die Auswertungen sind situationsbezogen und richten sich auf die jeweiligen Schwerpunkte. Die Verantwortung des Controlling liegt in der

- ▶ rechtzeitigen Erkennung von Entwicklungen, die die Zielverwirklichung gefährden und dem
- ▶ Einsatz von Instrumenten zur Korrektur derartiger Entwicklungen, notfalls mithilfe der Geschäftsführung.

Mit dieser Aufgabenfixierung distanziert sich der Verfasser bewußt von anderen Auffassungen, die den Treasurer von sämtlichen Routinearbeiten des Finanz- und Rechnungswesens befreien und diese dem Controller zuschieben. ...

Wirksames Controlling hat drei Aufgabenbereiche: Planung, Information und Kontrolle, Steuerung.

Der Schwerpunkt liegt auf der Durchführung der Kontroll- und Steuerungstätigkeit. (Das englische Wort »to control« wird dabei in seinem gesamten semantischen Gehalt verstanden, nämlich nicht nur als »Kontrollieren« sondern auch als »Regeln, Beherrschen, Steuern.«) Basis für diese Aufgaben ist ein funktionierendes Planungs- und Informationssystem. Dieses muß aufgebaut und ständig verbessert werden« (Mann 1973, S. 20 ff.).

Dem Regelkreis kommt eine hohe Bedeutung zu.

Controlling als systematische Verbindung erfolgszielbezogener Planung und Kontrolle

Horváth unterscheidet drei Führungsteilsysteme, die durch das Controlling koordiniert werden.

Küpper führt noch zwei weitere Führungsteilsysteme ein, die zu koordinieren sind.

Controlling derart als einen Regelkreis zu sehen, macht es zum Synonym einer »planmäßigen Unternehmensführung«, was zugleich enge Bezüge zu den Wurzeln der Controllingship herstellt: Controllerstellen wurden eingerichtet, als Unternehmer größen- und dynamikbedingt ihr Führungsverhalten ändern mussten und Pläne an die Stelle (oder zumindest an die Seite) von persönlichen Weisungen traten. Eine stark personenbezogene Führung, wie sie im Mittelstand vorherrscht, oder bürokratische, regelbestimmte Führungsstrukturen, wie im öffentlichen Bereich, markierten dann andere »Führungsphilosophien«. Controlling wäre damit als eine bestimmte Form bzw. Philosophie von Führung definiert. Ein Großteil der Führungsliteratur befasst sich jedoch bereits mit »planmäßiger« Unternehmensführung. Zudem ginge die Planung in dieser Sichtweise gänzlich im Controlling auf.

Eine andere potenziell tragfähige Begriffsabgrenzung wird am Beispiel der Definition von Krüger (1979, S. 161) deutlich: »Controlling ist ein System aufeinander abgestimmter Maßnahmen, Prinzipien, Ziele, Methoden und Techniken, das der erfolgszielbezogenen systeminternen Steuerung und Kontrolle dient«. Ähnlich setzt Siegwart (1986, S. 109) Controlling mit »einer gewinnorientierten Lenkung und Überwachung« gleich. Als zielführend erweisen sich derartige Definitionen dann, wenn man zusätzlich zur Steuerung/Lenkung und Kontrolle/Überwachung eine Führungsfunktion der Zielsetzung bzw. Willensbildung unterscheidet. Eine solche Unterscheidung ist in der Literatur keinesfalls unüblich, sondern sogar weit verbreitet. Allerdings läge der originäre Beitrag einer solchen Controlling-Definition nur in der gemeinsamen Betrachtung schon vorhandener Führungsbausteine, insbesondere der (Ergebnis-) Kontrolle und Teilen der Planung (z. B. Zusammenhang zwischen Planungsebenen).

1.4.3 Controlling als Koordinationsfunktion

Die dieser dritten Gruppe zuzuordnenden Controllingkonzeptionen sehen die zentrale Aufgabe des Controllings in der Koordination unter-

schiedlicher Teilsysteme der Unternehmensführung.

Die Perspektive, Controlling ausschließlich auf eine Koordinationsfunktion zu beziehen, stellt eine maßgeblich von Horváth und Küpper geprägte Sichtweise dar. Der Basisbeitrag stammt aus dem Jahr 1978 (Horváth 1978, S. 194–208). Horváth wählt einen *systemorientierten Ansatz* und geht von einer Differenzierung des Führungssystems eines Unternehmens in ein Planungs- und Kontrollsystem einerseits und ein Informations(versorgungs)system andererseits aus. Aus dieser Differenzierung entsteht ein Koordinationsbedarf. Diesen deckt das Controlling. Es wird damit zum dritten Führungsteilsystem. Horváth sieht die Koordinationsaufgabe nicht nur auf die zwischensystemischen Beziehungen beschränkt (z. B. Abgleich von Planungs- und Kontrollinformationen), sondern bezieht die Koordination innerhalb des Planungs- und Kontrollsystems sowie innerhalb des Informationsversorgungssystems mit in den Aufgabenbereich des Controllings ein (z. B. Koordination der strategischen mit der operativen Planung).

Eine Fortführung und Erweiterung erfuhr der Koordinationsansatz von Horváth durch Schmidt. Dieser zielte dabei nicht auf die Koordination selbst, sondern auf die Koordinationsobjekte: »Die Koordinationsfunktion des Controlling bezieht sich auf das Führungssystem und auf die Führungsprozessphasen. Seine Aktivitäten bezwecken primär die gesamtunternehmensbezogene interne Abstimmung und integrierende Verknüpfung des Informations-, Ziel-, Planungs- und Kontroll- und Organisationssystems« (Schmidt 1986, S. 56 f.). Diese Strukturierung übernahm – leicht modifiziert – Küpper (1987), von dem auch die veranschaulichende *Abbildung 1-10* (S. 26) stammt. Der Vorteil der stärkeren Differenzierung wird in der Aufdeckung zusätzlicher, der Lösung harrender Koordinationsprobleme sichtbar: »Planungs- und Kontrollsysteme, die ein hohes Maß an Koordination gewährleisten sollen, lassen sich vor allem durch entsprechende Organisationsstrukturen erreichen. Damit wird aber eine Abstimmung der Planung und Kontrolle mit der Organisation erforderlich. Ferner ist für das Erreichen von koordiniertem Handeln im Unternehmen die

Art der Verhaltensbeeinflussung wichtig. Wenn das Controlling ein koordiniertes Handeln bewirken soll, muss es auch auf die Schaffung entsprechender Anreizsysteme hinwirken. Damit wird aber seine Verbindung zu einem weiteren Führungssystem, der Personalführung, deutlich« (Küpper 1987, S. 96).

Mit der Übernahme einer solchermaßen ausgestalteten Koordinationsaufgabe will Controlling bezogen auf Führung genau das erreichen, was Führung bezogen auf Ausführung zum Ziel hat: Es geht dem Controlling um die Effizienz (Erreichung eines Ziels mit möglichst geringen Mitteln) und Effektivität (Einsatz der Mittel für Ziele mit möglichst hohem Nutzen). Koordinationsdefizite innerhalb des Führungssystems verringern diese. Wird etwa ein neues Vergütungssystem eingeführt, ohne sicherzustellen, dass die hierfür nötigen Informationen in der erforderlichen Qualität bereitgestellt werden, kommt es zu Demotivation, Leistungsverlusten und Op-

portunismus des Managements. Eine Grenze findet die Koordinationsaufgabe dort, wo sie selbst zu teuer wird, oder aber das Wissen fehlt, sie adäquat durchzuführen.

Controlling derart definiert, bedeutet seinen Einzug in jegliche Form der Führung einer (produktiven) Organisation. Die Existenz der Funktion (Koordination) wird in ihrem Kern weder von der konkreten Zielsetzung noch von speziellen Führungsstilen bzw. -modellen beeinflusst. Controlling muss es folglich in einer »klassischen«, bürokratisch organisierten öffentlichen Verwaltung ebenso geben wie in einem stark durch die Person des Unternehmensleiters geführten mittelständischen Unternehmen. Behält man eine derart weite Sichtweise bei, ist zum einen das Aufgabenspektrum der Koordination im Führungssystem sehr breit. Die Koordination in der Führung in einem »normalen« Großunternehmen – mit der hohen Bedeutung systematischer ergebnisorientierter Planung und Kon-

Im Original

Auszüge aus dem Beitrag »Controlling - Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung« von Péter Horváth:

»Controlling ist heute ein unterstützendes Subsystem der Führung, das Planung, Kontrolle sowie Informationsversorgung koordiniert ...

Daß wir für unsere Definition die Sprache des Systemansatzes verwenden, hat einen wichtigen Grund; wir sind der Auffassung, daß der Systemansatz unter Zugrundelegung der Informationsdimension am ehesten in der Lage ist, die Controllingfunktion zu beschreiben und Problemlösungen auf diesem Gebiet zu erarbeiten:

- ▶ Der Systemansatz macht die Verknüpfung und Abstimmung von verschiedenen Aufgabenbereichen einer Organisation zu einem zentralen Problem.
- ▶ Mithilfe des Systemansatzes lassen sich Informationen und Informationsverarbeitungsprozesse als eine grundlegende Organisationsdimension beschreiben.

Die *Koordination* als Hauptfunktion des Controlling hat zwei Aspekte:

- ▶ Einerseits bedeutet sie die Abgrenzung, Bildung und Abstimmung von Planungs- und Kontrollsystemen sowie von Informationsversorgungssystemen (*Systemdifferenzierung*).
- ▶ Andererseits sind innerhalb des bestehenden Systemzusammenhangs von Planung und Kontrolle laufend Abstimmung vorzunehmen und die Informationsversorgung sicherzustellen (*Systemkopplung*).

Zu betonen ist hier, daß der inhaltliche Teil des laufenden Planungs- und Kontrollprozesses nicht Bestandteil der Controllingfunktion ist, sondern bei denjenigen liegt, die auch Handlungsverantwortung tragen. Zur Informationsversorgung des Planungs- und Kontrollsystems ist die Bildung von Informationssystemen im Controllingssystem notwendig, die den Informationsbedarf mit dem adäquaten Genauigkeits- und Verdichtungsgrad termingerecht decken. Die wichtigsten Informationssysteme sind:

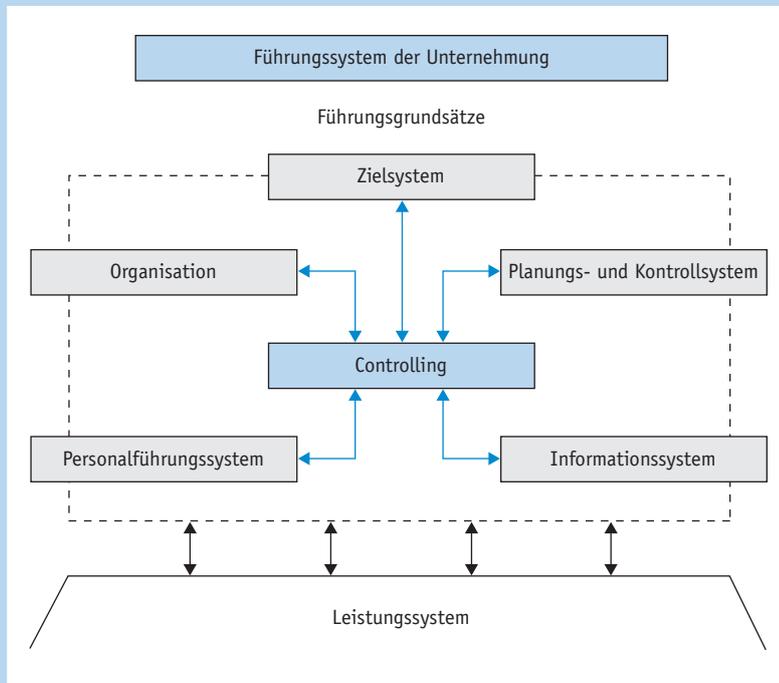
- ▶ Das System der Umweltanalyse zur Erlangung von Umweltinformationen.
- ▶ Das System des innerbetrieblichen Rechnungswesens, das in der Mengen- und Wertdimension über zukünftige und vergangene Bestände und Bewegungen von Gütern und Schulden informiert.
- ▶ Das System steuerlicher Informationen, das steuerliche Konsequenzen von betrieblichen Sachverhalten erfaßt.

Das System der Informationsversorgung ist ohne eine instrumentelle Grundlage nicht denkbar. Diese ist heute vorwiegend das System der automatisierten Datenverarbeitung, das wir auch als Teil des Controllingystems ansehen. ...

Da in der Realität das Zielsystem der Unternehmung Konflikte und Unschärfen aufweist sowie Systemdifferenzierung und -kopplung nicht immer ausreichend funktionieren, besteht die Notwendigkeit, laufend Soll-Ist-Vergleiche hinsichtlich dieser Sachverhalte vorzunehmen. Dies ist die Funktion der internen Revision, die wir als Teil des Controllingystems, als eine Art Kontrolle der Koordination auffassen« (Horváth 1978, S. 203 f.).

Abb. 1-10

Controlling im Führungssystem eines Unternehmens (entnommen aus Küpper 1987, S. 99)



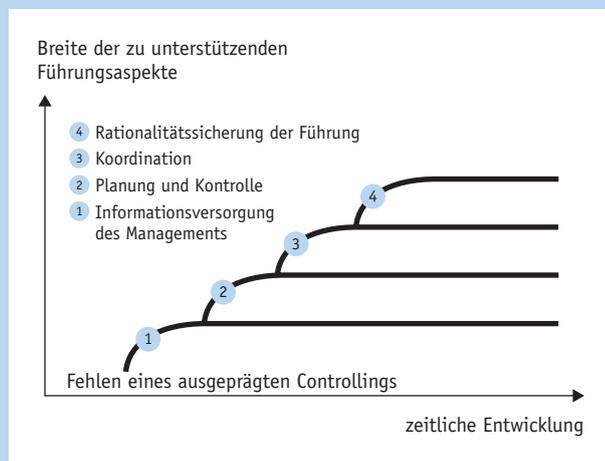
trolle – unterliegt aber völlig anderen Anforderungen als die in einer Bürokratie oder im typischen Mittelstandsunternehmen. Zum anderen deckt sich der Controllingbegriff dann nur noch sehr beschränkt mit dem Praxisverständnis: In der klassischen Bürokratie findet man weder den Begriff des Controllings noch Menschen, deren Berufsbezeichnung Controller lautet. Deshalb wurde vorgeschlagen (vgl. Weber 1992a, S. 176), die Koordinationsaufgabe des Controllings auf Führungssysteme einzugrenzen, in denen das Planungssystem eine herausgehobene Bedeutung besitzt, in denen der wesentliche Teil der Koordination des Ausführungssystems also mittels Plänen erfolgt. Dann sind die Koordinationsaufgaben des Controllings auf das Planungssystem konzentriert. Das Kontrollsystem, Personalführungssystem, Organisations- und Informationssystem werden jeweils primär in Richtung auf das Planungssystem abgestimmt; der Koordinationsbedarf von unmittelbar zwischen den anderen Führungsteilsystemen bestehenden Interdependenzen tritt in seiner Bedeutung zurück.

Die koordinationsbezogene Sichtweise des Controllings ist – unabhängig von der konkreten Definitionsvariante – in der Literatur nicht unumstritten. Kritik kann bereits an der systembezogenen Sichtweise ansetzen, die eher einen beschreibenden denn einen erklärenden Wert besitzt. Weiterhin ist zu bemängeln, dass zumeist keine klaren Aussagen darüber gemacht werden, wo die genauen Grenzen der Subsysteme liegen und wie diese gebildet werden (sollen) (vgl. Weber/Schäffer 2000a).

So wird sowohl von Küpper als auch von Horváth die Subsystembildung in unterschiedlichen Quellen unterschiedlich vorgenommen (z. B. Küpper et al. 2013, S. 36 im Vergleich zur vorab zitierten *Abbildung 1-10*). In der betrieblichen Realität ergeben sich weiterhin schon bei der Trennung von Führungs- und Ausführungssystem Probleme (z. B. in modernen Gruppenkonzepten in der Produktion). Die mangelnde theoretische Auseinandersetzung mit der Systemabgrenzung lässt weder die Beantwortung der Frage nach der Vollständigkeit noch der nach der Sinnhaftigkeit der Differenzierung zu. Weiterhin ist auch der koordinationsorientierte Controllingansatz vor Überschneidungen mit

Abb. 1-11

Controllingverständnis in der deutschsprachigen Literatur (entnommen aus Weber et al. 2006, S. 30)



traditionellen betriebswirtschaftlichen Teildisziplinen nicht gefeilt. Vielmehr führt er – konsequent zu Ende gedacht – zu einer kontraintuitiven Abgrenzung zur Führung, indem er die Gestaltung der Führung (»Metaführung«) sämtlich dem Controlling zuordnet (vgl. Weber 1997; Zenz 1999, S. 93 f.). Schließlich löst sich der koordinationsbezogene Ansatz – insbesondere in der Interpretation von Küpper – sehr weit von den Schwerpunkten der Tätigkeit von Controllern (vgl. Weber et al. 2006, S. 32–38) und damit von den empirischen Wurzeln des Controllings (vgl. zur Kritik auch: Schneider 1992a; Schäffer 1996; Kappler/Scheytt 1999; Wall 2000; Becker 2003).

1.4.4 Controlling als Rationalitätssicherung der Führung

Auf der Basis einer kritischen Auseinandersetzung mit dem Koordinationsansatz (vgl. nochmals Weber/Schäffer 2000a) wurde der Ansatz des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung entwickelt (vgl. Weber/Schäffer 1999a; Schäffer/Weber 2004).

Basis dieser Sicht ist eine spezifische Führungsperspektive. Führung wird durch eigenständige Ziele verfolgende ökonomische Akteure (insbesondere Manager) vollzogen, die hierfür kognitive Fähigkeiten besitzen. Diese sind individuell begrenzt. Rationalitätsdefizite können somit durch Willens- und Könnensbeschränkungen der Manager entstehen. Ausgehend von diesen Defiziten der Akteure bedeutet Rationalitätssicherung so zu handeln, dass die Wahr-

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 4):

- ▶ Für das Controlling liegt in der betriebswirtschaftlichen Theorie – trotz vielfältiger Definitionsversuche – noch kein festes terminologisches Fundament vor (allerdings gilt dies für viele andere betriebswirtschaftliche Begriffe – wie etwa Planung, Information oder Organisation – in gleicher Weise).
- ▶ Als wesentliche Controllingkonzeptionen lassen sich zunächst ein informationsbezogener, ein erfolgszielbezogener und ein koordinationsbezogener Ansatz unterscheiden. Alle drei Ansätze stehen weitgehend losgelöst voneinander und weisen bei näherem Hinsehen Probleme auf. Diese betreffen entweder ihre mangelnde Originalität oder die Stringenz ihrer theoretischen Herleitung.
- ▶ Auf der Basis einer kritischen Auseinandersetzung mit der geraume Zeit dominierenden Koordinationsansatz wurde der Rationalitätssicherungsansatz des Controllings entwickelt.

scheinlichkeit erhöht wird, dass die Realisierung der Führungshandlungen den antizipierten Zweck-Mittel-Beziehungen trotz der genannten Defizite entspricht. Zu diesem Zweck befasst sich die Funktion damit, wie man Rationalitätsdefizite erkennt und wie man sie vermindern oder beseitigen kann. Dieses Verständnis von Controlling korrespondiert auch mit der »klassischen« Definition von Anthony. Danach ist »management control ... the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives« (Anthony 1965, S. 17).

Im zweiten Kapitel werden wir den diesem Lehrbuch zugrunde gelegten Rationalitätssicherungsansatz aus den Aufgaben von Controllern ableiten und näher vorstellen.

Controlling als Rationalitätssicherung der Führung – diese Sicht werden wir im nächsten Kapitel ausführlich vorstellen.

1.5 Ausgewählte Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling

In der englischsprachigen Literatur (vgl. im Überblick Meyer/Schäffer/Gmür 2008) findet sich eine analoge Debatte um den Kern des Controllings bzw. um *das* richtige Verständnis des Fachs nicht. Allerdings gibt es eine ganze Reihe ausgeprägter Accounting-Theorien, aus deren unterschiedlichen Sichten sich auch das Con-

trolling betrachten lässt. Im Folgenden wollen wir diese kurz vorstellen und einige Implikationen für das Controlling aufzeigen, da wir dem Leser auch und gerade in einem einführenden Lehrbuch ein Bewusstsein für die Vielfalt möglicher Perspektiven auf das Fach mit auf den Weg geben möchten.

Unterscheidung einer positiven und einer normativen Prinzipal-Agenten-Theorie

Annahmen der Prinzipal-Agenten-Theorie

Informationsasymmetrie als Grund für Delegationsprobleme

Zunächst sei aber noch kurz die Beziehung von Accounting und Controlling betrachtet. Dabei ist festzuhalten, dass sich die englischsprachige Accounting-Forschung sowohl mit dem internen (Management Accounting und Costing) als auch dem externen Rechnungswesen (Financial Accounting) befasst. Management Accounting und das im deutschsprachigen Raum verbreitete Controlling werden in der Regel als weitgehend deckungsgleich betrachtet (vgl. Wagenhofer 2006). Entsprechend behandeln auch die Standardlehrbücher des Management Accounting ähnliche Sachverhalte und im Wesentlichen die gleichen Instrumente wie Controllinglehrbücher. Der wichtigste Unterschied liegt darin, dass dem Controlling (bzw. dem Controller) stärker systemgestaltende und aktiv-beratende Aufgaben zugewiesen werden (vgl. Becker 2003).

1.5.1 Institutionenökonomische Accounting-Theorie

Der »Mainstream« der Accounting-Theorie basiert im Wesentlichen auf institutionenökonomischen Ansätzen und insbesondere auf der Prinzipal-Agenten-Theorie. Diese interpretiert Controlling als ein Instrument zur Lösung von Agenturproblemen, d. h. zur Gestaltung und Überwachung von Verträgen zwischen Auftraggeber (Prinzipal) und Auftragnehmer (Agent) (vgl. Lambert 2007, S. 247–250). Grundlegende Prämissen dabei sind,

- ▶ dass Zielkonflikte zwischen dem Prinzipal und dem Agenten bestehen,
- ▶ dass der Agent opportunistisch handelt (»self-interest seeking with guile«, vgl. Williamson 1985, S. 47) und
- ▶ dass er einen Wissensvorsprung zu Lasten des Prinzipals besitzt (Informationsasymmetrie).

Dieser Wissensvorsprung ist zunächst Konsequenz einer gewollten Spezialisierung, die dem Agenten Freiheitsgrade einräumt, so beispielsweise innerhalb einer Profit-Center-Organisation. Gleichzeitig hat der Agent jedoch die Möglichkeit, im Schutz der asymmetrischen Informationsverteilung eigene Zielvorstellungen zu Lasten des Prinzipals durchzusetzen. Die da-

durch induzierte Minderung des Erwartungsnutzens seitens des Prinzipals wird als Agency-Kosten bezeichnet. Zielsetzung ist es, diese Kosten durch möglichst geschickte »Kooperationsdesigns« zu minimieren. Die Höhe der Agency-Kosten als zentraler Untersuchungsgegenstand lässt sich jedoch nicht empirisch messen, sondern lediglich als modelltheoretischer »Trick« ableiten, nämlich als Differenz einer idealisierten Situation ohne Informationsasymmetrie (»first best«-Situation) mit dem Zustand bei bestehender asymmetrischer Informationsverteilung (»second best«-Situation).

Heute gliedert sich die Prinzipal-Agenten-Theorie in zwei wesentliche Theoriezweige auf. Der *positive Zweig* arbeitet hauptsächlich empirisch-verbal und konzentriert sich auf die Untersuchung komplexer Institutionen der betrieblichen Praxis, wie beispielsweise der Zusammenarbeit zwischen Vorstand und Aufsichtsrat. Als grundlegende Arbeiten gelten hier die Analyse von Jensen/Meckling (1976) und das Buch von Watts/Zimmermann (1986). Aufgrund des empirischen Bezugs ist der Analysefokus dabei auf solche Institutionen beschränkt, über die Daten gewonnen werden können, z. B. über Geschäftsberichte oder Marktstatistiken. Der *normative Zweig* untersucht dagegen vor allem die formal-analytische Ableitung optimaler Anreizsysteme unter Einbeziehung von Risikoaspekten. Als eine grundlegende Arbeit gilt hier u. a. die Untersuchung von Holmström (1979). Wegen der formalen Vorgehensweise muss im Gegensatz zum positiven Zweig in der Regel mit restriktiven Annahmen gearbeitet werden, so dass die Ergebnisse meist nicht direkt praktisch verwertbar sind. Dennoch sehen einige Vertreter einer koordinationsorientierten Controllingsicht in der normativen Prinzipal-Agenten-Theorie ein zentrales Instrument für die Herleitung theoretischer Aussagen zum Controlling (vgl. insbesondere Küpper et al. 2013, S. 112 ff.).

Nach der Art der asymmetrischen Informationsverteilung können nach Weißenberger (1997) zwei Modelltypen unterschieden werden (vgl. *Abbildung 1-12*): *Hidden-Action-Modelle* beziehen sich auf das Verhalten des Agenten, das anschaulich als der von ihm geleistete Arbeits-einsatz interpretiert wird, jedoch nicht darauf beschränkt ist.

Abb. 1-12

Informationsasymmetrie innerhalb der Prinzipal-Agenten-Theorie
(entnommen aus Weißenberger 1997, S. 148)

Art	hidden action		hidden information	
	hidden effort	hidden knowledge	hidden characteristics	hidden information i. e. S.
Grund	mangelnde Beobachtbarkeit manueller Aktivitäten des Agenten	mangelnde Beobachtbarkeit geistiger Aktivitäten des Agenten	mangelnde Fähigkeit zur Diskriminanz relevanter Eigenschaften	mangelndes Wissen über exogene Störgrößen
Zeitpunkt	nach Vertragsabschluss		bei Vertragsabschluss	
Folge	moral hazard		adverse Selektion	
Analyse-fokus	Trade-off zwischen optimaler Risikoteilung und Motivation		Mechanismen zur Preisgabe des Informationsvorsprungs des Agenten	

Hidden Action entsteht nach Vertragsabschluss, weil der Prinzipal das Verhalten des Agenten nicht beobachten kann. Kann der Agent hieraus einen Vorteil ziehen, der gleichzeitig einen Nachteil des Prinzipals bedingt, so wird diese Situation auch als Moral Hazard bezeichnet. Lösungsansatz ist z. B. die Vereinbarung einer ergebnisabhängigen Vergütung. Agency-Kosten aufgrund nicht optimaler Risikoteilung zwischen Prinzipal und Agent können am besten in langfristigen Beziehungen abgebaut werden. In diesem Zusammenhang spricht man auch von der vertrauensbildenden Wirkung langfristiger Verträge: Ohne dass der Prinzipal das Verhalten des Agenten explizit beobachtet, kann er sich darauf verlassen, dass dieser die asymmetrische Information nicht zur Erreichung abweichender eigener Zielvorstellungen ausnutzt.

Bei *Hidden-Information-Modellen* besitzt der Agent einen Informationsvorsprung bereits bei Vertragsabschluss, z. B. über seine Fähigkeit, eine bestimmte Aufgabe durchzuführen oder über exogene Störgrößen. Diesen Informationsvorsprung vermag er bei der Vertragsformulierung zu Ungunsten des Prinzipals auszunutzen. Die Folge, die sogenannte adverse Selektion, kann vom Prinzipal allerdings durch die Gestaltung vertraglicher Mechanismen zumindest teilweise verhindert werden, etwa dann, wenn er im Rahmen von Selbstwahlschemata dem Agenten mehrere Vertragstypen anbietet, die so geschickt formuliert sind, dass der Agent durch

die Wahl des für ihn günstigsten Vertrags gleichzeitig seinen Informationsvorsprung preisgibt (sog. Screening). Umgekehrt kann es in anderen Situationen für den Agenten von Vorteil sein, dem Prinzipal seine privaten Informationen zu signalisieren (sog. Signaling).

1.5.2 Verhaltenswissenschaftliche Ansätze: Behavioral Accounting und Controlling

In der englischsprachigen Literatur existiert seit den 1950er- und 1960er-Jahren eine umfangreiche verhaltenswissenschaftliche Accounting-Forschung, die statt restriktiver Modellannahmen wie in der Prinzipal-Agenten-Theorie ein möglichst realistisches Verständnis der beteiligten Akteure erlangen möchte.

Der Begriff »Behavioral Accounting« wird dabei von Bruns/DeCoster 1969 eingeführt. Sie verstehen darunter: »thinking concerned with behavioral elements and the integration of knowledge from the behavioral sciences into accounting« (Bruns/DeCoster 1969, S. V). Die Sinnhaftigkeit einer solchen Perspektive lässt sich auch für das Controlling begründen:

- ▶ Controllingsysteme sind integrale Bestandteile der Unternehmensführung und sollen das Verhalten von Akteuren im Unternehmen beeinflussen. Dazu ist fundiertes Wissen über Verhaltenswirkungen erforderlich.

Unterschiedliche Formen von Informationsasymmetrien führen zu unterschiedlichen PA-Modellen: Hidden Information und Hidden Action.

Das Behavioral Accounting beschäftigt sich insbesondere mit der menschlichen Verarbeitung von Rechnungsweseninformationen und der Wirkung von Accounting-Instrumenten auf Menschen.

- ▶ Controllingtheorien beruhen auf expliziten und/oder impliziten Verhaltensannahmen. Diese gilt es zu überprüfen und ggf. durch empirische Befunde zu fundieren.

Eine erste Hauptrichtung der Behavioral Accounting-Forschung untersucht *menschliche Informationsverarbeitungsprozesse* in Zusammenhang mit Daten aus dem externen Rechnungs- und Prüfungswesen. Dabei werden Prozesse der Informationsselektion vor und während der Entscheidungsprozesse im Auditing-Prozess, Techniken des Schlussfolgerns und der kognitive Stil der Akteure untersucht (vgl. Libby/Lewis 1977, 1982). Es zeigt sich, dass »accountants and other experts may not be as proficient at certain aspects of decision making as was thought. Inaccuracies appear to result from both inconsistency in application of decision rules and misweighting of evidence. The probabilistic judgment literature has suggested that misweighting of evidence results from use of simplified decision rules often called heuristics. ... Problem representations based on intuitive causal models or frames seem to drive many decision making strategies« (Libby/Lewis 1982, S. 273).

Die zweite Hauptrichtung analysiert die *Wirkung von Controllingsystemen* – insbesondere der Budgetierung – auf die Akteure im Unternehmen. Beispielhaft sei die »klassische« Studie über Verhaltenswirkungen von Budgets von Argyris (1952) kurz vorgestellt. Im Auftrag der American Accounting Association untersuchte er die Verhaltenseffekte von Budgets auf mittlere und untere Führungskräfte in vier Industrieunternehmen. Dabei zeigte sich:

- ▶ Budgets bauen erheblichen Druck für Vorgesetzte und Arbeiter auf. Dieser führt teilweise zu Widerstand der Arbeiter, setzt aber insbesondere die Vorgesetzten erheblichen persönlichen und emotionalen Belastungen aus.
- ▶ Es existiert ein Konflikt zwischen den »budget people« und den »factory people«. Der Erfolg der Ersteren besteht insofern im Misserfolg der Letzteren, als eine wichtige Aufgabe von ihnen im Aufdecken von Budgetüberschreitungen durch die fachlichen Führungskräfte besteht.

- ▶ Die Art der Verwendung von Budgets durch die Führungskräfte ist Ausdruck ihres individuellen Führungsstils.
- ▶ Budgets fördern Ressortegoismus. Wenn Druck über Budgets ausgeübt wird, werden die Budgets zum Maßstab von Belohnung und Bestrafung. Daher orientieren sich die fachlichen Führungskräfte ausschließlich am Erfolg ihres unmittelbaren Einflussbereichs und nicht am Gesamterfolg. Dies kann zu erheblichen Konflikten zwischen einzelnen Unternehmensbereichen führen.

In der deutschsprachigen Controllingliteratur werden verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse erst vergleichsweise spät und nur von wenigen Autoren in größerem Umfang aufgegriffen (vgl. Küpper et al. 2013; Weber 2005 und Hirsch 2006).

1.5.3 Alternative Accounting-Theorien

Ein großer Teil der im Folgenden vorgestellten Theorien entsteht bzw. positioniert sich in expliziter Abgrenzung und Kritik zu den institutionenökonomischen und teilweise auch zu den verhaltenswissenschaftlich geprägten Ansätzen. Die verschiedenen Strömungen haben gemeinsam, dass sie objektive oder neutrale Abbildungen für unmöglich halten, normativen Ansätzen kritisch gegenüberstehen und sich daher auf die Suche danach machen, was Accountants wirklich tun und welche Rolle(n) Accounting wirklich spielt. Im Einzelnen unterscheiden wir dabei:

- ▶ die Interpretative Accounting-Theorie: Controlling als Ergebnis und Mittel der sozialen Konstruktion von Realität,
- ▶ die Institutionalistische Accounting-Theorie: Controlling als Mittel zur Legitimation von Unternehmen und Organisationseinheiten gegenüber ihrer Umwelt,
- ▶ die Radikale Accounting-Theorie: Controlling als Mittel zur Herrschaftssicherung und
- ▶ die Postmoderne Accounting-Theorie: Controlling als Bestandteil eines disziplinierenden Diskurses.

Basis der *Interpretativen Accounting-Theorie* sind interpretative Ansätze der Soziologie, insbeson-

Die verschiedenen Spielarten alternativer Accounting-Theorien haben einige Gemeinsamkeiten.

dere der Symbolische Interaktionismus und die Ethnomethodologie. Zentral ist dabei die Betrachtung der *Realität als soziale Konstruktion*. Menschen handeln nicht auf der Basis objektiver Fakten bzw. objektiv gegebener Dinge, sondern auf der Basis von subjektiven Bedeutungen und Interpretationen. Diese entstehen in der sozialen Interaktion mit anderen Akteuren und werden laufend reproduziert und verändert. Controlling-systeme sind in diesem Sinne sowohl Ergebnis sozialer Konstruktionen als auch ihr Mittel.

Veranschaulichen lässt sich dies anhand einer Studie von Dent (1991) über den Wandel einer Eisenbahngesellschaft von einer ingenieurmäßig-technisch zu einer ökonomisch orientierten Organisation: Die vorhandene Kostenrechnung der Gesellschaft erfasste Kosten zu analytischen Zwecken, war aber nicht mit Budgetverantwortung verknüpft. Ökonomische Aspekte galten als den ingenieurmäßig-fachlichen Aspekten nachgeordnet. Dies änderte sich im Lauf der Zeit, nachdem in der Gesellschaft die Positionen diverser »Business Manager« geschaffen wurden: »planning and budgeting activities began to assume a new significance. Formerly, they were introverted acts of cost containment. Now they came to symbolize the search for profit-maximizing opportunities« (Dent 1991, S. 720). Gleichzeitig war die Verwendung und Interpretation der Kostenrechnung ein Vehikel zur Veränderung des Selbstverständnisses in der Eisenbahngesellschaft: »The continuing attacks on the competence of public sector managers had worn morale down. To be business-like was ›good‹, it gave them pride, and made the railways modern. Increasingly people came to share the normative symbolism of the ›bottom line« (Dent 1991, S. 720). Im Rahmen dieses Prozesses veränderte sich damit zum einen die Bedeutung der Kostenrechnung. Zum anderen trug diese dazu bei, die Interpretation des Unternehmens durch ihre Akteure zu verändern. Ähnliche Prozesse ließen sich in Deutschland z. B. im Rahmen der Privatisierung von Unternehmen wie Telekom und Postdienst beobachten.

Die *Institutionalistische Accounting-Theorie* (»*Institutional Theory*«) schließt an den soziologischen Institutionalismus in der Organisationstheorie an. Controlling wird hier primär als Instrument zur *Legitimation* eines Unterneh-

mens oder einer Organisationseinheit gegenüber ihrer Umwelt verstanden. Auch die Institutionalistische Theorie geht von einer sozial konstruierten Realität aus und schreibt kognitiven und symbolischen Aspekten von Controllingsystemen große Bedeutung zu. Daneben betont der Institutionalismus aber die externen Determinanten von Unternehmen. Diese sind nicht nur auf Informationen und Material als Input aus ihrer Umwelt angewiesen, sondern auch auf eine hinreichende Legitimität als Voraussetzung für die Mobilisierung von Ressourcen. Um von der Umwelt als legitim akzeptiert zu werden, muss das Unternehmen den in einer Gesellschaft oder Kultur geteilten Deutungssystemen und »taken for granted«-Regeln darüber entsprechen, was Unternehmen sind bzw. sein sollen und wie sie funktionieren bzw. funktionieren sollen. Sie erreicht dies unter anderem über die Ausbildung formaler Strukturmerkmale und Praktiken, die diesen institutionalisierten Erwartungen entsprechen (vgl. Meyer/Rowan 1977). So müssen Unternehmen einer bestimmten Größenordnung Wirtschaftlichkeitsrechnungen betreiben, über Controllingsysteme verfügen, wertorientierte Steuerungskonzepte verfolgen und ähnliche Dinge mehr – unabhängig davon, ob diese in einer Welt ohne externe Legitimationsbedürfnisse sinnvoll wären oder nicht.

Ein interessantes Beispiel findet sich bei Ansari/Euske (1987). Gegenstand ihrer Fallstudie ist das »uniform cost accounting«, welches das amerikanische Verteidigungsministerium 1975 zur Kostenkontrolle in Depots und Reparaturwerkstätten des Militärs eingeführt hat. Allerdings hatten die meisten untersuchten Depots weiterhin andere Kostenrechnungssysteme in Gebrauch, die meisten Manager kannten das System kaum und das Verteidigungsministerium analysierte die aus dem System übermittelten Daten in den ersten drei Jahren überhaupt nicht. Ansari/Euske interpretieren das System daher als ein »important means to demonstrate rationality ... Both accounting systems and accountants are symbols of rationality for external groups. They therefore play an important role in reifying the abstract qualities of efficiency, productivity and accountability that are valued by an organization's external constituencies« (Ansari/Euske 1987, S. 563).

Die Interpretative wie die Institutionalistische Accounting-Theorie betrachten übereinstimmend Realität als eine soziale Konstruktion.

Die Nutzung von Controlling-Instrumenten dient auch zur Legitimation des Unternehmens gegenüber seiner Umwelt.

Die Postmoderne Accounting-Theorie unterscheidet sich in der Radikalität ihrer Aussagen wohl am stärksten von der herrschenden Sichtweise von Accounting und Controlling.

Die *Radikale Accounting-Theorie* basiert auf neomarxistischen Konzeptionen und auf Arbeiten aus der Tradition der labour process theory (vgl. Baxter/Chua 2003 und Roslender/Dillard 2003). Sie analysiert Accounting und Controlling mit Fokus auf ihre Rolle als Instrument der (Klassen-)Herrschaft und kommt zum Schluss, dass es sich dabei um keine neutralen Dokumentationsinstrumente, sondern den Interessen der Kapitaleigner dienende *Herrschaftsinstrumente* handelt. »Management accounting is ... seen ... as a way of controlling workers and legitimating systems of control« (Loft 1991, S. 18). Zum einen limitiert in dieser Sicht der Dinge das Controlling Widerstandsmöglichkeiten, weil es mit Begriffen wie Wertsteigerung, Effizienz und Kostendenken die legitime Sprache im Unternehmen zur Verfügung stellt und damit die Einstellungen und das Verhalten von Management und Belegschaft im Sinne der Aktionäre beeinflusst. Zum anderen wirkt das zweckrationale Kalkül des Controllings handlungsleitend und wirkt durch Anreizsysteme und »Sachzwänge« disziplinierend: Arbeitsplätze in weniger profitablen oder im internationalen Vergleich zu teuren Unternehmensbereichen müssen eben leidet abgebaut werden – auch wenn der Konzern als Ganzes Rekordgewinne einfährt (vgl. Armstrong 1985).

Die *Postmoderne Accounting-Theorie* schließlich orientiert sich zum überwiegenden Teil an

den Arbeiten Foucaults (vgl. insbesondere Foucault 2004 und Miller/O'Leary 1987). Accounting und Controlling werden dort als Bestandteile eines historischen Diskurses der *Disziplinierung* betrachtet. Die Funktionsweise dieser Disziplinierung lässt sich mithilfe von drei Prinzipien beschreiben (vgl. Hopper/Macintosh 1998):

- ▶ Nach dem *Prinzip der Einschließung* (»the enclosure principle«) werden Menschen funktions- bzw. zweckorientiert in abgeschlossenen Räumen, Kasernen, Fabriken etc. zusammengefasst und durch den Aufbau von Hierarchien in eine Ordnung gebracht. In einer Fallstudie bei ITT sehen Hopper/Macintosh das Prinzip in der Schaffung von Profit Centern und einer Kostenstellenrechnung unter dem neuen CEO Geneen in den 1960er- und 1970er-Jahren verwirklicht.
- ▶ Eine so geschaffene Ordnung ist die Voraussetzung für die Disziplinierung der Akteure, die mit dem *Prinzip des gelehrigen Körpers* (»the efficient body principle«) beschrieben wird. Bei ITT wird dieses Prinzip nach Hopper/Macintosh durch ein rigides Berichtswesen verwirklicht: »The financial control system and the monthly meetings provided the means for training ITT managers in the correct manoeuvres. The signals from Geneen and the financial control systems automatically triggered the required proper behaviour. ITT managers performed as docile, efficient bodies« (Hopper/Macintosh 1998, S. 135).
- ▶ Die *Mittel der guten Abrichtung* (»the principle of disciplined bodies«) werden in drei Techniken der Disziplinierung konkretisiert: hierarchische Überwachung durch Sichtbarmachung, normierende Sanktion und Prüfung. Bei ITT wird das Prinzip nach Hopper/Macintosh durch das Zusammenspiel von zentral ausgerichteter Controllingabteilung und einer rigiden Examinierung der Führungskräfte auf der Basis von Controllinginformationen verwirklicht. Hopper/Macintosh interpretieren dies als »examinatory practice, featuring an alphanumeric-inquisitional process of reading, examining and re-writing each manager as text« (Hopper/Macintosh 1998, S. 143).

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 5)

- ▶ Der »Mainstream« der Accounting-Theorie basiert im Wesentlichen auf institutionenökonomischen Ansätzen. In der Controllingforschung werden vor allem die Prinzipal-Agenten-Theorie und das Bild des homo oeconomicus bemüht.
- ▶ Verhaltenswissenschaftliche Ansätze lösen sich von den restriktiven Annahmen des homo oeconomicus und versuchen, Erkenntnisse der Verhaltenswissenschaften in größerem Umfang in die Betrachtung und Analyse des Controllings einfließen zu lassen.
- ▶ Auch die kritische Accounting-Theorie positioniert sich in expliziter Abgrenzung zu den institutionenökonomischen Ansätzen. Ihre verschiedenen Strömungen bieten interessante Perspektiven auf den Gegenstand dieses Lehrbuchs: Controlling als Ergebnis und Mittel sozialer Konstruktionen, Controlling als Mittel zur Legitimation oder Herrschaftssicherung sowie Controlling als Diskurs der Disziplinierung.

1.6 Controllingverständnis praxisnaher Organisationen

Nachdem wir auf den letzten Seiten einen ersten Überblick über Controllingkonzeptionen und ausgewählte theoretische Perspektiven auf das Controlling gegeben haben, möchten wir nun das Controllingverständnis ausgewählter praxisnaher Organisationen vermitteln. Wir beginnen mit der Vorstellung einer in der deutschsprachigen Controllingpraxis entwickelten Konzeption, die eine Brücke schlägt zwischen dem, was Controller tun, und dem, was Controlling bedeutet. Sie stammt vom Internationalen Controller Verein (ICV) und der International Group of Controlling (IGC). Darauf folgend sei kurz das Verständnis von Management Accounting bei der führenden berufsständischen Organisation im Vereinigten Königreich (CIMA) und in den Vereinigten Staaten von Amerika (IMA) vorgestellt. Auch hier steht die Rolle von Akteuren – konkret: der Management Accountants – im Vordergrund der Betrachtung.

1.6.1 Internationaler Controller Verein

Der Internationale Controller Verein e. V. ist die dominierende Vereinigung von Controllern im deutschen Sprachraum. Er wurde von Albrecht Deyhle – »dem« deutschsprachigen Controller-Trainer – gegründet und wesentlich von ihm geprägt (vgl. Schäffer/Schmidt/Strauß 2014).

Nicht zuletzt aufgrund der sehr hohen Zahl von ihm ausgebildeter Controller hat sein Controllingverständnis einen erheblichen Einfluss auf die Controlling-Entwicklung in der Praxis deutschsprachiger Unternehmen genommen. In einem Grundlagenpapier haben der ICV und die mit dem Verein eng verbundene IGC ein Grundlagenpapier formuliert, das Controlling wie folgt charakterisiert:

»Controlling ist Führungsarbeit. Es bedeutet, vom Ziel her zu denken und alle Entscheidungen an ihren Erfolgswirkungen auszurichten. Damit kommt den Aktivitäten des Planens und Kalkulierens (international: »calculative practices«) sowie Kontrolle und Steuerung eine zentrale Bedeutung zu. Dies gilt für jede einzelne

Führungsentscheidung wie auch für die Führung des Unternehmens insgesamt (Unternehmenssteuerung).

Im letztgenannten Fall gilt es sicherzustellen, dass Informationsversorgung, Planung und Kontrolle im Rahmen der Unternehmenssteuerung ineinander greifen:

- ▶ Die Willensbildung im Rahmen von Strategieentwicklung und Planung definiert die Ziele und die Mittel zu ihrer Erreichung. Die damit verbundene Beschäftigung mit der Zukunft hilft zudem, diese auch dann besser zu bewältigen, wenn alles ganz anders kommt als geplant.
- ▶ Im Rahmen der Kontrolle wird geprüft, ob die Ziele erreicht werden und – wenn nicht – wo die Ursachen dafür liegen. Die so gewonnenen Erkenntnisse werden möglichst frühzeitig genutzt, um gegenzusteuern und Ausführung sowie Planung zu verbessern.
- ▶ Planung und Kontrolle zusammen setzen dem einzelnen Akteur im Unternehmen Grenzen, ermöglichen aber genau dadurch dezentrale Freiräume und Initiative.
- ▶ Aufgrund der Komplexität des Steuerungsprozesses ist es wesentlich, das Controlling-Denken in allen Köpfen zu verankern (»Mitarbeiter überzeugen, dass sie dabei mitmachen«).

Controlling sollte überall dort stattfinden, wo es Ziele gibt, die zu erfüllen sind. Controlling ist folglich nicht nur ein Thema für gewinnorientierte Unternehmen, sondern auch für gemeinwirtschaftliches und öffentliches Handeln. Nur die Ausprägung der Ziele und in Folge des Erfolgs sind spezifisch.

Dabei induziert das zugrunde liegende Denken vom Ziel her eine langfristige und umfassende Perspektive, die auf die Nachhaltigkeit der Zielerreichung abstellt. Entsprechend kommt finanziellen und nichtfinanziellen Aspekten sowie allen relevanten Stakeholdern der Unternehmenssteuerung in dem Maße eine hohe Bedeutung zu, wie sie als Mittel zum Zweck den langfristigen Erfolg sicherstellen helfen.

<http://www.icv-controlling.com/>

Vom Ziel her zu denken und alle Entscheidungen an ihren Erfolgswirkungen auszurichten ist Kern einer rationalen Unternehmensführung und unverzichtbare Aufgabe jedes einzelnen Managers. Controlling ist daher keine Aktivität, die auf Controller oder andere spezialisierte Führungsdienstleister beschränkt ist. Controlling ohne Management kann es nicht geben. Controlling ist aber so wichtig und komplex, dass es sinnvoll ist, Manager dabei zu unterstützen. Einen wesentlichen Teil dieser Unterstützung leisten Controller« (Gänßlen et al., 2013a)

<http://www.igc-controlling.org/>

Die Beziehung zwischen Controllern, Managern und Controlling wird in der Schnittmendarstellung von *Abbildung 1-13* veranschaulicht. Diese geht in ihrer ursprünglichen Fassung auf Albrecht Dehyle zurück. Erläuternd finden sich im Controller-Leitbild der IGC folgende Ausführungen (Stand 06/2013): »Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation: Controller

1. gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung, sodass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handelt.
2. sorgen für die bewusste Beschäftigung mit der Zukunft und ermöglichen es dadurch,

Chancen wahrzunehmen und mit Risiken umzugehen.

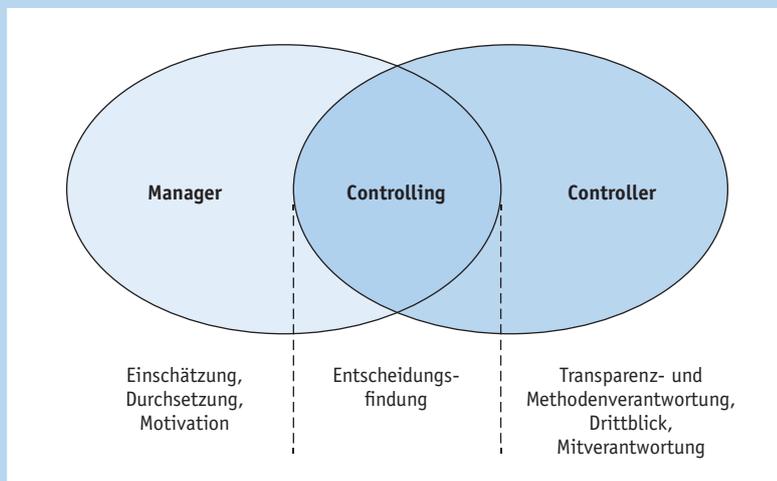
3. integrieren die Ziele und Pläne aller Beteiligten zu einem abgestimmten Ganzen.
4. entwickeln und pflegen die Controlling-Systeme. Sie sichern die Datenqualität und sorgen für entscheidungsrelevante Informationen.
5. sind als betriebswirtschaftliches Gewissen dem Wohl der Organisation als Ganzes verpflichtet.«

Fastet man die wesentlichen Elemente des Controllingkonzepts des Internationalen Controllervereins und der International Group of Controlling zusammen, so ergibt sich eine hohe Deckungsgleichheit mit dem Verständnis von Controlling, das auch diesem Lehrbuch zugrunde liegt. ICV und IGC

- ▶ sehen Controlling als ureigene Managementfunktion, die in enger Zusammenarbeit von Manager und Controller erbracht wird,
- ▶ setzen ein Führungsumfeld voraus, das durch systematische Planung gekennzeichnet ist,
- ▶ definieren Controlling als Steuern bzw. Regeln im Rahmen einer rationalen Unternehmensführung und
- ▶ betonen das Zusammenspiel von Analytik und weichen Faktoren.

Abb. 1-13

Manager und Controller im Team (entnommen aus Gänßlen et al. 2013a)



1.6.2 CIMA und IMA

Das englische »Chartered Institute of Management Accountants« ist eine berufsständische Vereinigung von Management Accountants, deren Einflussbereich im Wesentlichen das Vereinigte Königreich und seine früheren Kolonien umfasst. Es wurde 1919 als Institute for Cost and Works Accountants gegründet und ist eines von sechs staatlich anerkannten »Professional Bodies« für Rechnungswesen (Accounting) im Vereinigten Königreich. CIMA hat weltweit ca. 100.000 Mitglieder und beeinflusst die Management Accounting Praxis unter anderem durch die Zertifizierung zum »Chartered Management Accountant«, Aus- und Fortbildungsaktivitäten, eine eigene Zeitschrift sowie Sponsoring- und Forschungsaktivitäten.

Folgt man dem Leitbild der CIMA sollen »Chartered Management Accountants« Manager bezüglich der finanziellen Implikationen von Projekten beraten, die finanziellen Konsequenzen von Managemententscheidungen aufzeigen, Strategien formulieren, Implikationen der Wettbewerbssituation erläutern, Ausgaben kontrollieren und die finanzielle Entwicklung des Unternehmens aussteuern sowie interne Revisions-tätigkeiten übernehmen.

Fasst man die Kernelemente des Management Accounting-Konzepts der CIMA zusammen, so wird dort

- ▶ ebenfalls ein Führungsumfeld vorausgesetzt, das durch systematische Planung gekennzeichnet ist,
- ▶ Management Accounting als Kombination von Finanzen, Rechnungswesen, Management und Instrumenten der Unternehmenssteuerung gesehen (»Management accounting combines accounting, finance and management with the leading edge techniques needed to drive successful businesses.« CIMA 2012) und
- ▶ das Zusammenspiel von Manager und Controller sowie das Zusammenspiel von Analytik und weichen Faktoren deutlich weniger stark betont als im ICV.

Management Accounting ist also keine Führungsfunktion – wie das Controlling in der Perspektive des Internationalen Controller Vereins ICV –, sondern im Wesentlichen Rechnungswesen- und Finanzarbeit, die an der Schnittstelle zum Management angesiedelt ist. Die CIMA vertritt somit letztlich ein vergleichsweise traditionelles Bild vom Management Accountant als managementorientierter Zahlenlieferant.

Das amerikanische »Institute of Management Accountants« hat sich von einem solchen Bild des Management Accountants in den letzten Jahren verabschiedet. Das Institut wurde 1919 als National Association of Cost Accountants gegründet und hat heute ca. 75.000 Mitglieder; 15% davon sind außerhalb der Vereinigten Staaten von Amerika wohnhaft. Wie bei CIMA besteht der Kern der Aktivitäten des IMA in der Zertifizierung sowie der Aus- und Fortbildung von Management Accountants. Eine Jahrestagung, eine eigene Zeitschrift sowie Sponsoring-

und Forschungsaktivitäten runden das Aktivitätenportfolio ab.

Nach einem massiven Rückgang der Mitgliederzahl in den 1990er-Jahren hat das IMA durch eine ganze Reihe von Maßnahmen versucht, einem drohenden Relevanzverlust des Management Accountings in den USA gegenzusteuern. In diesem Kontext wurde auch die institutseigene Definition von Management Accounting überarbeitet. Es wird nun betont, dass der traditionelle Fokus auf Informationsversorgung nicht mehr ausreicht, um den Praxisanforderungen an Management Accountants auch in Zukunft gerecht zu werden. Vielmehr müsse sich der Management Accountant zu einem strategischen Business Partner entwickeln:

»Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy« (IMA 2008).

Damit hat das IMA den Gedanken des engen Zusammenspiels von Manager und Controller bzw. Management Accountant, wie er auch vom Internationalen Controller Verein vertreten wird, aufgegriffen. Mit ganz ähnlichen Formulierungen wird also von beiden Organisationen ein umfassender Begleiter des Managements postuliert. Im Grundsatzpapier von Gänßlen et al. 2013a liest sich das so:

»Controller unterstützen die Manager *umfassend*. Die Interaktion bezieht sich grundsätzlich auf die gesamte Führungsaufgabe des Managers. Alle Führungshandlungen haben ökonomische Auswirkungen. Manche davon auszuschließen, »blinde Flecken« zu akzeptieren, wäre nicht sinnvoll. Controller gehen damit weit über Zahlen hinaus. Motivation und Anreizgestaltung stehen ebenso auf ihrer Agenda wie Strategie, Organisation und Kultur. Gerade die Breite der Führungsunterstützung macht Controller aus, gerade diese Breite ist in den letzten Jahren erheblich gestiegen. Sie mündet im Bild des umfassenden Begleiters des Managers, dem »*Management Partner*« oder »*Businesspartner*« (Gänßlen et al. 2013a).

Im Kapitel 14 dieses Lehrbuchs werden wir auf die Rolle des Business Partners noch ausführlich zurückkommen.

<http://www.cimaglobal.com/>

<http://www.imanet.org/>

1.7 Fazit

Das Ausgangsmotto zu Beginn dieses einführenden Kapitels hätte lauten können: »Alles ist schillernd«. Ganz bewusst haben wir hier die dem Controlling zugrunde liegende Komplexität nicht künstlich reduziert, sondern einmal den Bogen von kontext- und kulturabhängiger Controllingpraxis zu verschiedenen Controllingkonzeptionen und controllingrelevanten Theorien der Accounting-Forschung gespannt. Auf diese Weise kann der Leser zunächst einen weitgehend neutralen Überblick über die verschiedenen Facetten und Sichten des Fachs erhalten.

Gerade in einem einführenden Lehrbuch wollen wir ihn aber nicht in dieser Heterogenität und Komplexität alleine lassen. Vielmehr werden wir im Folgenden unsere eigene Sichtweise näher erläutern, die wir bereits im Abschnitt 1.4.4 kurz gestreift haben. Sie ist als ein verhaltensorientierter Ansatz zu kennzeich-

nen, der mit der praktischen Entwicklung der Controllingship in weitgehende Übereinstimmung gebracht werden kann.

Klar Position zu beziehen, erleichtert es dem Leser, die Ausführungen einzuordnen und zu beurteilen. Es gibt in der Betriebswirtschaftslehre nicht die eine Theorie oder die eine Konzeption, die alles erklärt. Dafür ist die wirtschaftliche Realität bei Weitem zu vielschichtig. Theorien und Konzeptionen sind wie Brillen, die man für einen bestimmten Zweck aufsetzt und die für andere Zwecke weniger geeignet sind. Es geht nicht um richtig oder falsch, sondern um zweckmäßig oder unzweckmäßig. Wir glauben, dass unsere Brille insbesondere für die Gestaltung der Controllingship in den Unternehmen sehr gut geeignet ist – und deshalb macht es Sinn, sie diesem einführenden Lehrbuch zugrunde zu legen.

Weiterführende Literatur zu ...

... Controllingpraxis: Ein erster Blick in die Empirie

Horváth/Gleich/Seiter 2015, S. 15–24
International Group of Controlling 2011
Schäffer/Schmidt/Strauß 2014
Schäffer/Weber 2015a
Schäffer/Weber 2015b
Weber/Schäffer 1998, S. 227–233

... Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin

Binder/Schäffer 2008
Günther 2012
Messner et al. 2008
Schäffer 2012b
Schäffer/Binder/Gmür 2006
Wagenhofer 2006

... Controllingkonzeptionen

Becker 2003, S. 7–47
Gänßlen et al. 2013b
Horváth/Gleich/Seiter 2015, S. 33–60
Küpper et al. 2013, S. 33–52
Scherer/Pietsch 2004
Weber 2013
Weber/Schäffer 1999a
Weber/Schäffer 2000a

... Ausgewählte Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling

Ahrens et al. 2008
Baxter/Chua 2003
Becker 2003, S. 82–192
Chua 1986
Hirsch 2006
Lambert 2001, 2007
Napier 2006

2

Controlling als Rationalitätssicherung der Führung



SP myBook

sp-mb.de/qr/cont/2454

Leitfragen

- 1 Welche Aufgaben übernehmen Controller im Rahmen der Rationalitätssicherung?
- 2 Ist Controlling das, was Controller tun?
- 3 Gibt es etwas Eigenständiges, das Controlling von anderen betriebswirtschaftlichen Funktionen unterscheidet? Worin besteht dieses?
- 4 Welches Rationalitätsverständnis liegt der in diesem Buch verfolgten Konzeption des Controllings zugrunde?
- 5 Wie ist das Verhältnis von Controlling und Ethik zu charakterisieren?

2.1 Einführung

Controllingkonzeptionen können (1) ohne nähere Begründung normativ gesetzt, (2) aus vorhandenen Accounting-Theorien abgeleitet werden (*Deduktion*) oder (3) auf der Basis von empirischer Evidenz (*Induktion*) entstehen. Während der erstgenannte Weg unbefriedigend erscheint, erweist sich der zweite Weg in der Betriebswirtschaftslehre generell als schwierig. Anders als in der Schwesterwissenschaft, der Volkswirtschaftslehre, besitzen betriebswirtschaftliche Fragestellungen zumeist einen derart hohen »Auflösungsgrad« der Analyse, dass in der Regel keine Theorie für sich alleine in der

Lage ist, ein Phänomen zu erklären. Mehrere oder viele Theorien parallel zu verwenden, wirkt aber leicht eklektisch, ja beliebig. Daher wollen wir im Folgenden den *induktiven Ansatz* wählen. Dies hat den Vorteil, dass damit eine für ein Einführungsbuch sehr hilfreiche Nähe zu tatsächlich Beobachtbarem gehalten werden kann. Das induktive Vorgehen wird aber auch deshalb gewählt, um empirisch überprüfbare Aussagen zu erhalten. Dies vermeidet, Konzeptansätze schon dadurch der Kritik zu entziehen, dass sie nicht empirisch falsifiziert bzw. bestätigt werden können.

Wir werden uns dem Begriff des Controllings auf einem induktiven Weg nähern.

2.2 Ableitung der Funktion des Controllings aus den Aufgaben der Controller

2.2.1 Ausgangspunkt der Analyse

An dieser Stelle der Diskussion haben wir einen doch schon umfangreichen (hoffentlich aber nicht verwirrenden!) Überblick über die Tätigkeit von Controllern und verschiedene Sichten

auf das, was Controlling ist und sein soll, erhalten. Die Vielfalt der Aspekte lässt sich in folgenden drei Punkten zusammenfassen, wobei jeweils nach einer institutionellen (Controller bzw. Controllership) und einer funktionalen Perspektive (Controlling) differenziert wird:

Empirische Kernmerkmale als Bezugspunkt

Planungs- und Kontrollbezug

Nähe zum Management

Informationsbezug

(1) Planungs- und Kontrollbezug

Institutionelle Sicht: Die Aufgaben der Controller stehen in engem Zusammenhang zu Planung und Kontrolle, insbesondere zur Ableitung von Plänen und zur Überprüfung ihrer Einhaltung. Hier ist letztlich der Kristallisationskern der Controllertätigkeit zu sehen: Historisch betrachtet führte die Notwendigkeit von systematischer Planung und Kontrolle zur Entstehung der ersten Controllerstellen. Derselbe Zusammenhang zeigt sich auch heute noch in wachsenden mittelständischen Unternehmen oder in öffentlichen Verwaltungen, die künftig über Ziele geführt werden sollen (*»New Public Management«*).

Funktionale Sicht: In der Literatur ist – wie wir im 1. Kapitel gesehen haben – eine Controlling-Konzeption exakt auf diesen Bezug zu Planung und Kontrolle ausgerichtet (Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung). Aber auch in der Koordinationssicht des Controllings kommt dem Planungs- und dem Kontrollsystem eine wesentliche Bedeutung zu und die Sicht des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung ist – wie noch zu zeigen sein wird – explizit an einen Kontext dominierender Plankoordination geknüpft. Der enge Bezug zu Planung und Kontrolle zeigt sich zudem ganz offensichtlich an der großen Zahl der in den entsprechenden Controlling-Lehrbüchern hierfür verwendeten Seiten.

(2) Informationsbezug

Institutionelle Sicht: Controller reklamieren für sich die Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Transparenzverantwortung gegenüber den Managern. Die von ihnen generierten Informationen bilden die »Sprache« der Planung und Kontrolle. Beide sind ohne aussagekräftige Informationen nicht möglich. Die Informationsversorgung stellt damit eine grundlegende Controlleraufgabe dar, auf der andere Aufgaben aufbauen. Dieser grundsätzlichen Bedeutung entspricht auch der erhebliche Zeitumfang, den Controller in der Praxis auf die Sammlung und Bereitstellung führungsrelevanter Informationen verwenden.

Funktionale Sicht: In der Literatur bezieht sich wiederum eine Controlling-Konzeption bei ihrer Definition des Controllings exakt auf diesen As-

pekt, wobei es sich hier allerdings um frühe Ansätze handelt. Die Informationsversorgung spielt auch im steuerungs- sowie im koordinationsbezogenen Ansatz eine wesentliche Rolle und wird dort entsprechend breit behandelt.

(3) Nähe zum Management

Institutionelle Sicht: Zwischen der Tätigkeit von Managern und der von Controllern bestehen sehr enge Bezüge. Zwar sollten Controller nach allgemeiner Auffassung nicht selbst Führungsaufgaben wahrnehmen. Sie unterstützen Manager dabei aber in sehr vielfältiger Form. Das Spektrum reicht von einfachen Informationsdienstleistungen (*»Stellen Sie mir bitte die Deckungsbeiträge der beiden wichtigsten Produktgruppen in den letzten vier Monaten zusammen.«*) bis zu einer komplexen Counterpartfunktion. Gerade bei letzterer Aufgabe kommt auch der Interaktion zwischen Manager und Controller eine besondere Bedeutung zu.

Funktionale Sicht: Die Diskussion zur Funktion des Controllings ist durch das Bemühen gekennzeichnet, eine »saubere« Abgrenzung zur Führung zu gewährleisten. Allerdings ergeben sich hierbei in funktionaler Hinsicht deutlich größere Probleme als in institutioneller. Bei der Sicht des Controllings als Informationsversorgungsfunktion fällt die Abgrenzung noch leicht, da Information eher als Mittel zum Zweck, Führung nicht als Führung selbst verstanden wird. Bei der Koordinationssicht bestehen dagegen deutlich größere Abgrenzungsprobleme. Zum einen bildet Koordination ein originäres Teilgebiet der Führung, speziell der Organisation. Zum anderen fällt es auch schwer, die Koordination von Führungsteilsystemen nicht selbst als Führung identifizieren zu können. Controlling als erfolgsorientierte Steuerung zu verstehen, fällt schließlich ganz mit einer bestimmten Ausprägung von Führung zusammen.

An dieser Stelle der Argumentation hat sich das zu Anfang des 1. Kapitels angesprochene Problem mangelnder begrifflicher und konzeptioneller Klarheit bewahrheitet. Was Controlling ist, hängt offensichtlich ganz von dem Autor ab, der darüber seine Sicht der Dinge wiedergibt – zumindest so lange, wie sie Aspekte der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung mit einschließt. Ebenfalls bleibt es ihm überlas-

sen, wie eng er die Bezüge zwischen Controlling als Funktion und Controllern als Institution gestalten will.

Was ist zu tun? Entweder besteht die Möglichkeit, sich mit dieser Vielfalt abzufinden, das »Schillernde« des Controllings bzw. die »reale Variabilität« der Controllershship als nicht begründbar zu akzeptieren, oder man muss nach einer Erklärung suchen, die eine hinreichende begriffliche und konzeptionelle Ordnung schafft.

Geht man letzteren, für die drei Zielgruppen dieses Buches (Studenten, Wissenschaftler, Praktiker) sicher vorteilhafteren Weg, so sind zusätzliche Analysen erforderlich. Bei der Durchsicht der soeben aufgeführten drei Erkenntnisbereiche Planungsbezug, Informationsbezug und Managementnähe zeigen sich die größten Wissensdefizite schnell hinsichtlich des dritten Aspekts, der Managementnähe von Controllern und der Führungsnähe des Controllings. Hier sind die Konturen – wie gezeigt – noch am wenigsten trennscharf, insbesondere, was die Interaktion zwischen Controllern und Managern angeht. Um dieses Zusammenspiel besser zu verstehen, ist es erforderlich, genauer auf die Manager einerseits und die Controller andererseits einzugehen. Insbesondere gilt es, mehr darüber zu erfahren, welche für unsere Fragestellung relevanten Eigenschaften Managern und Controllern typischerweise unterstellt werden können. Dies ist Gegenstand des nächsten Abschnitts.

2.2.2 Typische Eigenschaften von Managern und Controllern

2.2.2.1 Überblick: Elemente einer ökonomischen Modellierung von Menschen

Rationalitätssicherung als Kern des Controllings zu sehen, setzt die Möglichkeit des Vorliegens von Rationalitätsdefiziten voraus. Solche sind in der klassischen ökonomischen Modellierung aber nicht vorgesehen: Das Unternehmen funktioniert dort im Sinne einer Produktionsfunktion. Menschliche Arbeitsleistung ist ein Produktionsfaktor wie Anlagen oder Material. Die Aufgaben der Akteure (»Platz in der Produktionsfunktion«) können ebenso mit hinreichender Sicherheit festgelegt werden, wie es gelingt, entsprechend geeignete Menschen dafür zu fin-

den. Die Eignung bezieht sich dabei sowohl auf das *Können* (Fähigkeiten; Kapazität) als auch auf das *Wollen* (Handeln gemäß den Anforderungen der Aufgabe = den Zielen des Unternehmens). Weitere, individuelle Eigenschaften der Akteure interessieren in einer Umwelt hinreichend sicherer Bestimmbarkeit von Aufgabe, Anforderungen und deren Erfüllung nicht.

Diese klassische Sichtweise geht somit von einer vollständigen Bestimmbarkeit der Aufgaben und der zu ihrer Erfüllung gegebenen Anforderungen an die Aufgabenträger aus. Diese Annahme erweist sich in der Praxis heutzutage jedoch selten als tragfähig. Häufig ist das erforderliche Wissen in hohem Maße beschränkt. Diese Beschränkungen können sich entweder aus der fehlenden Möglichkeit ergeben, alle Bestimmungsfaktoren der Aufgabe im konkreten Einzelfall zu beobachten, oder es kann eine grundsätzlich nur begrenzte Ex-ante-Bestimmbarkeit vorliegen. Begrenzungen in der Aufgaben- und Anforderungsfestlegung schaffen Freiheitsgrade für den Aufgabenträger. Diese kann er in einer Weise nutzen, die von derjenigen abweicht, die bei einer Ex-ante-Aufgabenformulierung bestimmt wurde.

Freiheitsgrade für Aufgabenträger machen es deshalb erforderlich, ihre Individualität in die Analyse mit einzubeziehen. Entsprechend werden schon seit langer Zeit Überlegungen angestellt, Menschen differenzierter zu modellieren. Besondere Bekanntheit haben in diesem Zusammenhang etwa die Arbeiten von Simon und von Kahneman/Tversky erlangt (Simon 1957; Kahneman/Tversky 1973; Kahneman 2011). Diese und ähnliche Ansätze haben in breitem Umfang kognitive Begrenzungen von Menschen herausgearbeitet. Sie beziehen sich

- ▶ auf die *Wahrnehmung* eines Problems (z. B. Unfähigkeit eines Entwicklers zu erkennen, dass eine schnelle Markteinführung eines neuen Produkts wichtiger sein kann als eine noch höhere technische Perfektion),
- ▶ auf die *Prognose* künftiger Entwicklungen (z. B. Fortschreibung einer hohen Absatzsteigerung in den Folgejahren, obwohl der eigene Erfolg Konkurrenten anlocken wird) oder
- ▶ auf die *Bewertung* von Entscheidungsalternativen (so sind etwa Menschen dann nicht in

In der klassischen ökonomischen Modellierung gibt es keine Rationalitätsdefizite ...

... in der Realität sind Menschen aber kognitiv begrenzt und potenziell opportunistisch ...

... und die Welt so beschaffen, dass diese Eigenschaften berücksichtigt werden müssen.

der Lage, unterschiedliche Bewertungskriterien »stimmig« zu einem Gesamturteil zusammenzufügen, wenn diese Kriterien in großer Zahl vorliegen). Solche kognitiven Begrenzungen der Manager spielen im Aufgabenspektrum der Controller eine wesentliche Rolle; wir werden gleich noch näher darauf eingehen. Wer sich genauer für dieses Phänomen interessiert, sei auf die Teile II und III dieses Buches verwiesen; dort finden sich detailliertere Ausführungen dazu.

Neben den Fähigkeiten der Manager und der Controller gilt es noch zu betrachten, wie beide ihre Fähigkeiten im konkreten Handeln anwenden. Dieser Aspekt wird in der »klassischen Betriebswirtschaftslehre« nur wenig diskutiert. Mit der Zuordnung von Aufgaben zu Aufgabenträgern ist etwa für die traditionelle Auffassung der Organisationslehre das Führungsproblem im Wesentlichen gelöst. Es wird unterstellt, dass Menschen so handeln, wie es ihren Fähigkeiten entspricht, zumindest dann, wenn man sie qua organisatorischer Anweisung dazu anhält.

Dass diese Auffassung etwas zu kurz greift, wurde zunächst vonseiten der Personalwirt-

schaft angemerkt. Diese beschäftigte sich – unter Bezug auf psychologische Erkenntnisse – u. a. mit der Motivation von Mitarbeitern und wollte so z. B. die Frage beantworten, ob eine Beteiligung der Mitarbeiter an der Zielfestlegung zu einer höheren Akzeptanz der Ziele und in Folge zu einer besseren Zielerreichung führt oder nicht. Themenstellungen dieser Art werden wir uns im 3. Kapitel noch näher zuwenden. Die Beobachtung, dass Menschen nicht automatisch den Zielen ihres Arbeitgebers entsprechend handeln, dass sie vielmehr ihre eigenen Ziele verfolgen, und dies zuweilen auch unter Einsatz unlauterer Mittel wie Täuschung und Betrug (»opportunistisches Verhalten«), führte schließlich zur Ausgestaltung der in Kapitel 1 skizzierten Prinzipal-Agenten-Theorie, die sich zu einer der betriebswirtschaftlichen Standard-Theorien entwickelt hat.

Menschen haben somit individuelle Eigenschaften (»Können« und »Wollen«), deren Beachtung ökonomisch geboten erscheint. Das Wollen erschließt die individuelle Zwecksetzung, während die Fähigkeiten die individuellen Mittel zur Zweckerreichung bereiten. Mit diesen beiden Momenten wird zugleich die Basis für die

Individuelle Eigenschaften beziehen sich auf das Können und das Wollen von Menschen.

Im Original

Die Idee des produktiven Zusammenwirkens von Treibern und Bremsern im Unternehmen ist im Kern nicht neu, wie die folgenden Auszüge aus einem Beitrag von Sandig aus dem Jahr 1933 zeigen:

»Es ist notwendig, daß zumindest einer im Betrieb das Treiben bewirkt und damit zum Treiber wird. Es wird in der Mehrzahl der Fälle der Leiter des Ganzen sein. Er ist derjenige, der für »Leben in der Bude«, d. h. für Betrieb sorgt. Er sorgt dafür, daß das Geschäft vorkommt, daß es nicht einschläft ... Der Treiber im Betriebe ist der Träger und Verwirklicher der Gewinnidee. ...

Einer an leitender Stelle, und zwar einer, der ein entscheidendes Wort in der Betriebspolitik zu sprechen hat, muß zum Bewirker des Bremsens werden. Zum Träger dieser Aufgabe muß der werden, der die größten Fähigkeiten zur richtigen Einschätzung der Gefahren hat. ...

Es ist wohl die verantwortungsvollste Aufgabe in einer Unternehmung, dieser Bremser zu sein. Voraussetzung für den Mann, der den Platz besetzt, ist, daß er den Willen zum Fortbestand, zum Fortschritt, zum erfolgreichen Leben des Betriebs in sich trägt. Seine Aufgabe ist es, immer das Ganze, das Schicksal des Ganzen im Auge

zu haben. Der Bremser muß versuchen, gedanklich dem Geschehen vorauszuweichen und die möglichen Einflüsse des Einzelgeschehens auf das Ganze abzuschätzen ...

Die Beobachtung des Wirtschaftslebens zeigt, daß die Aufteilung der treibenden und der bremsenden Wirkung im Betriebe auf zwei einander ergänzende Träger die Betriebsarbeit außerordentlich intensiviert. Sie liegt damit in Richtung auf Wirtschaftlichkeit der Betriebspolitik. Übt der Treiber seine Funktion aus, während er sich darauf verlassen kann, daß im entscheidenden Augenblick die Bremse angezogen wird, so wird er das Tempo der Betriebsführung aus reiner Freude am Vorwärtstürmen erhöhen können. Die Freude am Betrieb wird gefördert. Der Bremser wiederum hat erst dann die rechte Freude am Schaffen, wenn es für ihn hin und wieder einmal etwas abzubremsen gibt. So wird durch das Zusammenwirken der beiden Aufgabenträger die Wirkungskraft beider gesteigert, und es wird ein gegenseitiges Anspornen zum vollen Krafteinsatz für die Ziele des Betriebs erreicht.

Das Ergebnis des so betätigten Treibens und Bremsens ist ein gezügelter Unternehmerwille. Die Betriebspolitik steht bei solchem Zusammenspiel von Treiber und Bremser wahrhaft unter der Devise: Durch Unternehmen erhalten!« (Sandig 1933, S. 352 ff.)

Dynamik unserer Modellierung gelegt: Das tendenziell expansiv angelegte Wollen und die begrenzend wirkenden Fähigkeiten des Akteurs fördern – sofern kein Moment das andere nachhaltig dominiert – die dynamische Fortentwicklung menschlichen Handelns.

Beide in erster Annäherung als voneinander unabhängig vorgestellten mentalen Eigenschaften sind schließlich durch handlungsleitende Schemata, sogenannte »interne Modelle« miteinander verbunden. Diese umfassen als »Selbstbild« Annahmen über die eigenen Eigenschaftsausprägungen und deren Nebenbedingungen, zum anderen als »Weltbild« Hypothesen über Bezugsgrößen und Folgen unterschiedlicher Handlungssequenzen. Sie bilden gewissermaßen die Brille, durch die wir schauen und durch die wir uns selbst und die Welt wahrnehmen. In Form von Annahmen, Erwartungen und Einstellungen sowie damit verknüpften generellen Regeln sind solche internen Modelle handlungsleitend. Auf ihre praktische Bedeutung im Controlling werden wir in diesem Lehrbuch noch mehrfach zurückkommen. Betrachten wir aber zunächst, wie sich Manager und Controller in ihrem Können und Wollen typischerweise unterscheiden.

2.2.2.2 Modellierung von Managern und Controllern

Auf der Suche nach typischen Eigenschaftsunterschieden zwischen Controllern und Managern sei zunächst auf Deyhle Bezug genommen, den wir schon im Zusammenhang mit der Controlling-Auffassung des ICV in Kapitel 1 kennengelernt haben. Die folgenden Aussagen von Deyhle finden sich in der Controlling-Literatur häufiger zitiert: »Zahlen, die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge und die ökonomische Logik bilden ... ein Metier für sich. ... Wie soll jetzt der ›Non-Accountant‹ als Manager damit umgehen können? Antwort: ›Zusammen mit seinem Controller‹. Jemand, den man Controller nennt ..., hat die Aufgabe des betriebswirtschaftlichen Begleiters, Ratgebers, Lotsen und eines ökonomischen Gewissens. Auch deswegen, weil ein Manager eine ziemliche Portion Euphorie braucht und deshalb, um den Schwung nicht zu verlieren, manches vielleicht gar nicht so exakt analysieren soll. Solches wäre dem Controller anzuvertrauen« (Deyhle 1984, S. 37 f.).

Bezogen auf *fachliche Fähigkeiten* zeichnet dieses Zitat das Bild, dass die Controller eine ausgeprägte betriebswirtschaftliche Spezialisierung aufweisen, die »ihren« Managern dagegen fehlt. Dieses Bild ist in vielen deutschen Unternehmen stimmig, da hier die Manager noch überwiegend aus dem technisch-naturwissenschaftlichen Bereich stammen und nicht über eine zusätzliche betriebswirtschaftliche Qualifizierung verfügen, wie sie viele ihrer Kollegen im angloamerikanischen Bereich in Form eines MBA-Abschlusses aufweisen. Das Bild stimmt allerdings nicht, wenn der Manager zu einem früheren Zeitpunkt seiner Karriere selber einmal Controller gewesen ist und/oder seine Führungsposition durch seine betriebswirtschaftliche Qualifizierung erlangt hat. Bezogen auf ihre *persönlichen Einstellungen* wird Controllern und Managern in der Literatur jeweils ein eigenständiges, stark voneinander abweichendes Profil unterstellt. Dies sei mit Hilfe folgender Begriffs-paare deutlich gemacht:

- ▶ Controller gelten als analytisch, nüchtern, klar begründend, Manager dagegen als intuitiv, emotional, eher oberflächlich.
- ▶ Controller sind eher zurückhaltend, kleinlich und selbstbezogen, Manager dagegen stärker offensiv, großzügig und kundenorientiert.
- ▶ Controllern ordnet man die Eigenschaften zu, starr, schematisch und verwaltend zu sein, Manager seien dagegen flexibel, vielfältig und gestaltend.
- ▶ Schließlich steht eine risikoscheue und bremsende Eigenschaft der Controller der risikofreudigen und treibenden Ausrichtung der Manager gegenüber.

In einer empirischen Erhebung der WHU wurden diese Annahmen im Wesentlichen bestätigt (vgl. Weber/Schäffer/Bauer 2000, S. 20 f.). Allerdings zeigten sich die Controller nur unwesentlich risikoscheuer und starrer als ihre Manager.

Erhebliche Unterschiede werden Controllern und Managern schließlich auch in Hinblick auf ihre *Motivation und Präferenzen* unterstellt. Dabei liegt die Betonung bei den Managern auf Fragen dahingehend, ob sie sich voll und ganz für die Unternehmensziele einsetzen. Entsprechende Kritik reicht von häufig zu hörenden

Interne Modelle als Teil der handlungsleitenden Ordnung

Unterschiede in den Eigenschaften von Managern und Controllern

Die unterschiedlichen Eigenschaften von Managern und Controllern lassen sich empirisch bestätigen.