



Budgetplanung kompakt

von

Prof. Dr. Robert C. Rickards

R. Oldenbourg Verlag München Wien

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.

© 2007 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
oldenbourg.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Lektorat: Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, wiso@oldenbourg.de
Herstellung: Anna Grosser
Coverentwurf: Kochan & Partner, München
Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 978-3-486-58385-4

Inhalt

Abkürzungsverzeichnis	IX
Danksagung	XIII
Vorwort	XV
1 Einführung	1
1.1 Zweck und Organisation des Textes.....	1
1.2 Exkurs zur Geschichte und Entwicklung des Controlling.....	2
1.2.1 Englischer Ursprung und amerikanische Entwicklung bis 1945.....	2
1.2.2 Die deutsche Entwicklung bis 1980.....	4
1.2.3 Die deutsche Entwicklung seit 1980.....	5
1.2.4 Aus- und Weiterbildung in Deutschland.....	6
1.2.5 Der „Beruf“ des Controllers.....	6
1.2.6 Controlling im internationalen Vergleich.....	6
1.3 Controlling-Begriff und Teilaufgaben des Controllers.....	7
1.3.1 Controlling-Begriff.....	8
1.3.2 Teilaufgaben des Controllers.....	8
1.4 Aktuelle Entwicklungen in der Controlling-Praxis.....	9
1.4.1 Die sich wandelnde Umwelt des betrieblichen Rechnungswesens.....	10
1.4.2 Konsequenzen für die Controlling-Praxis.....	11
1.5 Operatives und strategisches Controlling im Vergleich.....	12
1.5.1 Operatives Controlling.....	12
1.5.2 Strategisches Controlling.....	15
1.5.3 Immaterielle Vermögenswerte.....	15
1.5.4 Abgrenzung des Controlling von der Finanzbuchhaltung.....	17
1.5.5 Feedback-, Feedforward-Denken und der Zukunftsaspekt des Controlling.....	19
1.6 Unzulänglichkeiten der Kostenrechnung.....	20
1.6.1 Historisch gewachsene Probleme und gegenwärtige Lösungsalternativen.....	21
1.6.2 Konsequenzen für die Controlling-Werkzeuge.....	23
1.7 Neuer Planungsansatz: Beyond Budgeting.....	24
1.7.1 Weitere Gründe für Beyond Budgeting.....	25
1.7.2 Prinzipien des Beyond Budgeting.....	26

1.7.3	Namhafte Beispiele	29
1.7.4	Neue Steuerungsinstrumente und Modelle auf Basis des Beyond Budgeting	34
1.8	Better Budgeting und Advanced Budgeting	35
1.9	Kritische Beurteilung von Beyond Budgeting	37
1.9.1	Kleiner Kreis potentieller Anwender	37
1.9.2	Prämissen	38
1.9.3	Ressourcenzuteilung ohne Budgets	38
1.9.4	Schwächen der BSC	39
1.9.5	Kosten-Nutzen-Verhältnis	39
1.9.6	Angst vor Veränderungen	40
1.9.7	Mangelnde Erfahrungswerte	40
1.10	Kritische Beurteilung von Better Budgeting und Advanced Budgeting	41
1.10.1	Hilfsmittel	42
1.10.2	Pragmatische IT-Perspektive	43
1.11	Welches Reformkonzept wählen?	43
1.12	Wer sollte mit ins Boot?	44
1.13	Praktiker sind ebenfalls Pragmatiker	44
1.14	Better Budgeting und Advanced Budgeting in diesem Text	45
1.15	Englische und deutsche Fachterminologie	46
1.16	Literatur	48
2	Der traditionelle Budgetierungsprozess und die Unternehmenssteuerung	52
2.1	Einleitung	52
2.2	Die Entwicklung eines Controlling-Systems	52
2.3	Definition und Rolle von Budgets im Unternehmen	53
2.4	Vorteile der Budgetierung	54
2.4.1	Strategie, Taktik, Pläne und Budgets	54
2.4.2	Maßstab für die Leistungsbeurteilung	55
2.4.3	Koordination und Kommunikation	56
2.4.4	Unterstützung von Management und Verwaltung	58
2.5	Dauer einer Budgetperiode	58
2.6	Terminologie und Arten von Budgets	59
2.7	Darstellung des Gesamtbudgets	60
2.7.1	Grundlegende Daten und Annahmen	62
2.7.2	Die Budgetierungsaufgabe	67
2.8	Arbeitsschritte bei der Erstellung eines operativen Budgets	67
2.8.1	Das Umsatzbudget	67
2.8.2	Das Produktionsbudget in Produkteinheiten (PE)	68

2.8.3	Fertigungsmaterialbudgets für Verbrauch und Beschaffung	69
2.8.4	Das Fertigungsarbeitsbudget	71
2.8.5	Das Fertigungsgemeinkostenbudget	72
2.8.6	Das Budget für Endbestände	73
2.8.7	Das Umsatzkostenbudget	74
2.8.8	Budgets für sonstige Gemeinkosten	75
2.8.9	Die budgetierte GuV-Rechnung	77
2.9	Die Absatzprognose	78
2.9.1	Faktoren in der Absatzprognose	78
2.9.2	Prognoseverfahren	78
2.10	Computergestützte Finanzplanungsmodelle	80
2.11	Der „Faktor Mensch“ im traditionellen Budgetierungsprozess	82
2.12	Berichtswesen und Unternehmenssteuerung mithilfe von Profit Center	82
2.12.1	Organisationsstruktur	82
2.12.2	Definition der Kostenrechnung nach Verantwortungsbereichen	83
2.12.3	Budgets und das Verhalten von Managern	84
2.12.4	Beispiel der Kostenrechnung nach Verantwortungsbereichen	84
2.12.5	Format des Leistungsberichts	88
2.13	Verantwortung: Feedback und Schuldzuweisung	89
2.14	Budgetspiele	89
2.15	Verantwortung und Kontrollierbarkeit	91
2.16	Betonung des Informationsaspektes und Managerverhalten	92
2.17	Budgets und zielgesteuerte Unternehmensführung	92
2.18	Bedeutung und Anwendung traditioneller Budgets	93
2.19	Zusammenfassung	94
2.20	Englische und deutsche Fachterminologie	95
2.21	Übungen	97
2.21.1	Richtig oder Falsch?	97
2.21.2	Multiple Choice	98
2.21.3	Kurze Fragen	100
2.21.4	Aufgaben	101
2.21.5	Kritisches Denken	107
2.22	Lösungen	108
2.22.1	Richtig oder Falsch?	108
2.22.2	Multiple Choice	109
2.22.3	Kurze Antworten	109
2.22.4	Aufgabenlösungen	111
2.22.5	Kritisches Denken	122
2.23	Literatur	123

3	Weitere Techniken und Gestaltungsmöglichkeiten von Gesamtbudgets	125
3.1	Einleitung	125
3.2	<i>Kaizen</i> -Budgets und kontinuierliche Verbesserung	125
3.2.1	Wie <i>Kaizen</i> -Budgets kontinuierliche Verbesserungen fördern	126
3.2.2	Die Erstellung eines <i>Kaizen</i> -Budgets	128
3.2.3	Der Einfluss von <i>Kaizen</i> -Budgets auf andere Stakeholder	129
3.3	Prozessorientierte Budgetierung	129
3.4	Praxiserfahrung mit der prozessorientierten Budgetierung	131
3.5	Der Budgetierungsprozess in nicht produzierenden Unternehmen	133
3.6	Arbeitsschritte zur Erstellung des Gesamtbudgets	137
3.6.1	Erstellung der Teilbudgets als Grundlage für die GuV-Rechnung	143
3.6.2	Das operative Budget	145
3.6.3	Das Finanzbudget	145
3.7	Rollierende Forecasts und Budgets	147
3.7.1	Wesentliche Merkmale	148
3.7.2	Zugewinn an Steuerungsinformationen	149
3.7.3	Praxisbeispiel	150
3.7.4	Kritische Beurteilung	153
3.8	Zusammenfassung	155
3.9	Englische und deutsche Fachterminologie im Vergleich	156
3.10	Übungen	157
3.10.1	Richtig oder falsch?	157
3.10.2	Multiple Choice	158
3.10.3	Kurze Fragen	161
3.10.4	Aufgaben	161
3.10.5	Kritisches Denken	171
3.11	Lösungen	171
3.11.1	Richtig oder falsch?	171
3.11.2	Multiple Choice	172
3.11.3	Kurze Antworten	172
3.11.4	Aufgabenlösungen	174
3.11.5	Kritisches Denken	193
3.12	Literatur	193

Abkürzungsverzeichnis

ABC	activity-based costing
AG	Aktiengesellschaft
BBRT	Beyond Budgeting Roundtable
BSC	balanced scorecard
BSP	Bruttosozialprodukt
CAD	computer-aided design
CEO	chief executive officer
CFO	chief financial officer
CFROI	cash flow return on investment
EBIT	earnings before interest and taxes
EBITDA	earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EGT	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
ERP	enterprise resource planning
EVA	economic value added
FEI	Financial Executives International
FIFO	first-in, first-out
FuE	Forschung und Entwicklung
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GDP	gross domestic product
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn und Verlust
h	Stunde(n)

Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standard(s)
IE	Inputeinheit
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IMA	Institute of Management Accountants
ISO	International Organization for Standardization
IT	information technology
Jg.	Jahrgang
JIT	just-in-time
KG	Kapitalgesellschaft
Kg	Kilogramm
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KPI	key performance indicator
MBO	management by objectives
n. a.	no author
NABU	Naturschutzbund Deutschland e.V.
n/30	das Zahlungsziel beträgt 30 Tage nach Erhalt der Ware
OHG	offene Handelsgesellschaft
p. a.	per annum
PE	Produkteinheit
RCA	resource consumption accounting
ROI	return on investment
SME	small and medium-sized enterprises
SOP	standard operating procedure(s)
2/10	bei Zahlung innerhalb von 10 Tagen können 2 % Skonto abgezogen werden
SPC	strategic profit center
SVA	shareholder value added
SVM	shareholder value management

US-GAAP United States Generally Accepted Accounting Principle(s)

vs. versus

Danksagung

Diese Arbeit wurde während eines Forschungsfreisemesters begonnen, das vom Fachbereichsrat der Hochschule Harz unter dem Dekanat von Frau Kollegin Gisela Holicki bewilligt wurde.

Am meisten Mut, Zeit und Geduld hat eine ehemalige Studentin, Frau Christiane Lenz, aufgebracht und das Manuskript zur Gänze gelesen. Bis an die Grenze des Zumutbaren hat sie den ursprünglichen Entwurf überarbeitet und manche nützlichen Verbesserungsvorschläge gemacht. Ganz besonderer Dank gilt meinen Freunden, Prof. Dr. Werner Frommhold und Martina Hesse, die die Schlussredaktion übernahmen.

Hinweise kamen auch aus einigen Jahrgängen von Studierenden der Hochschule Harz, der Handelshochschule Leipzig und der Fachhochschule-Telekom-Leipzig, nachdem sie das Manuskript gelesen und die Aufgaben gelöst hatten.

Frau Kollegin Jana Eberlein überprüfte die Richtigkeit einiger abgebildeter Berichtseiten.

Herr Markus Wagner hat den Text und die Abbildungen formatiert. Dabei hat er oft Tücken in der Software überlistet, um meine Wünsche umzusetzen.

Herr Martin M. Weigert, Frau Meike Schaich und Dr. Jürgen Schechler vom Oldenbourg Verlag bringen mir mit der Veröffentlichung großes Vertrauen entgegen.

Ihnen allen sei herzlicher Dank gesagt.

Osterode am Harz

Robert C. Rickards

Vorwort

Das vorliegende Buch füllt eine Lücke in der Controlling-Literatur am deutschen Markt, der für diesen Teil der Wirtschaftswissenschaften durchaus gut versorgt zu sein scheint. Allerdings tragen die meisten Publikationen – oft aus Doktorarbeiten entstanden oder als Beiträge zu sehr spezialisierten Fragestellungen - ihre Ergebnisse inhaltlich und sprachlich auf einem Niveau vor, das sich nur Spezialisten unmittelbar erschließt.

Für Lernende, die sich für das Studium der so interessanten angewandten Wissenschaft Betriebswirtschaftslehre entschieden haben, ist jedoch ein anderer Literaturansatz notwendig, um in die Welt der Budgetierung, in Theorie und Praxis des “Beyond Budgeting”, “Better Budgeting” oder “Advanced Budgeting” vorzudringen.

Das Buch von Robert C. Rickards bietet allen Studierenden, insbesondere denen an Fachhochschulen, den idealen Zugang zu dieser Welt, denn er ist leicht verstehbar, einleuchtend und gut lernbar. Rickards erschließt und vermittelt die Zusammenhänge des Controlling wissenschaftlich fundiert, Zusammenhänge aufzeigend, praktisch anwendbar, den Lernprozess seiner Leserinnen und Leser begleitend und sichernd.

Rickards, Amerikaner mit langer Lehrerfahrung in allen Stufen des Hochschulwesens, in Diplomkursen, in der Bachelor-/ und Masterausbildung in staatlichen und privaten Hochschulen, ein geschätzter Lehrer nicht nur in Deutschland, setzt diese Aufgabe konsequent um und bereichert das Lehrbuchangebot mit dem vorliegenden Band erheblich.

Der Autor legt besonderen Wert auf die Nachvollziehbarkeit seiner Gedankenführung, auf Verständlichkeit und Anschaulichkeit. Viele praktische Beispiele sowie Testfragen und Lösungen am Ende jeden Kapitels ermöglichen es dem Leser, sich bzw. das Gelernte selbst zu kontrollieren und den Stoff sicher zu beherrschen.

Diese amerikanische Art der Wissensvermittlung hat uns lange gefehlt. Zudem trägt dieses Buch der zunehmenden Internationalisierung/Globalisierung Rechnung und der damit einhergehenden Anglisierung der Fachsprache. Durch die Zusammenstellung deutscher und englischer Fachbegriffe im Bedeutungszusammenhang der einzelnen Kapitel gewinnt der Leser praktische Hilfestellung für das professionelle Leben nach der Hochschule.

Dieses Buch behandelt sowohl die klassische Budgetierung als auch die neueren o. g. Formen. Der Autor vermittelt Handlungswissen und entlässt seine Leser in die praktische Welt, in der die klassische Budgetierung immer noch – und weitgehend zu Recht – als eines der wichtigsten Controllinginstrumente angewandt wird. Der mit und von diesem Buch Lernende wird aber kein unkritischer Anwender werden, sondern ein abwägender und kritikfähiger

Handwerker, ausgestattet mit der Fähigkeit zum abwägenden Nachdenken über die Möglichkeiten und Grenzen dieses Instruments, er wird “beyond” denken können. Und er wird sich der Handlungsgrenzen bewusst sein, seien sie durch gesetzliche Vorgaben gegeben, durch Besonderheiten der jeweiligen Organisation und ihrer Mitspieler oder durch einen Konsens zum ethischen Handeln.

Allen Lernenden wünsche ich mehr solcher „Lückenfüller“, weitere im Geist des vorliegenden Lehrbuchs erarbeitete Bände zu den Instrumenten des Controlling!

Prof. Dr. Peter Uecker

German-Jordanian University, Amman

Dean of Talal Abu-Ghazaleh College of Business

(Früher: HTWK Leipzig und Sprecher des Arbeitskreises der Hochschullehrer für Controlling an deutschen Fachhochschulen)

1 Einführung

1.1 Zweck und Organisation des Textes

Das Controlling ist ein Handwerk. Obwohl in den Kreis der Wirtschaftswissenschaften aufgenommen, basiert es kaum auf hoch entwickelten, empirisch geprüften Theorien. So kann sich der Controlling-Student während seiner Studienzeit nur ein Grundwissen über Instrumente und Verfahren aneignen. Danach verlässt er *quasi* als Lehrling die Hochschule und begibt sich als Geselle auf Reisen, um den Meistern seines Faches über die Schulter zu sehen. Es gilt, zusätzliche Werkzeuge und neue Sichtweisen kennen zu lernen und zu erproben, um später selbst als Meister auftreten zu können. Auf diesem Weg soll das vorliegende Buch Studierenden und angehenden Controllern als praxistauglicher Ratgeber zur Seite stehen.

Zum Grundwissen des operativen Controlling gehören die Budgetierung, die Erstellung von flexiblen Planrechnungen und Abweichungsanalysen sowie die Steuerung von Kosten und Leistungen. Während zwei demnächst erscheinende Fortsetzungsbände die anderen Themen behandeln werden, widmet sich dieses Buch schwerpunktmäßig den Grundzügen der operativen Budgetplanung im Kontext des heutigen Controlling. Es gliedert sich in drei Kapitel:

- Kapitel 1: An die kurze Einleitung zu Inhalt und Aufbau des Textes schließt sich ein kleiner Exkurs zur Geschichte und Entwicklung des Controlling an. Es folgt die Darstellung der Aufgaben eines Controllers und neuerer Entwicklungen in der Controlling-Paxis sowie deren Einordnung in die gegenwärtige Diskussion um „Better Budgeting“, „Advanced Budgeting“ und „Beyond Budgeting“.
- Kapitel 2: Nach der Diskussion der Funktionen von Budgets in Organisationen folgt eine ausführliche Präsentation der Erstellung eines Gesamtbudgets im traditionellen Budgetierungsprozess und der Unternehmenssteuerung durch die Einrichtung von Profit Center. Zusätzlich setzt sich das Kapitel mit Prognoseverfahren, Finanzplanungsmodellen und menschlichen Aspekten der Budgetplanung auseinander.
- Kapitel 3: Hier stehen moderne Techniken und Gestaltungsmöglichkeiten von Gesamtbudgets im Brennpunkt. Das Kapitel befasst sich mit der *Kaizen*-Budgetierung und der prozessorientierten Budgetplanung sowie mit rollierenden Forecasts, rollierenden Budgets, der Liquiditätsplanung und der budgetierten Bilanz.

Jeweils am Ende der Kapitel 2 und 3 stehen Übungsaufgaben mit Lösungen, anhand derer der Lernerfolg überprüft werden kann. Hier ist das Ziel, mit Hilfe von Stift und Papier nach-

zuvollziehen, was hinter der Softwaremaske passiert, wenn man am PC ein Menüfenster herunterzieht, auf einen Button klickt und eine analytische Funktion durchlaufen lässt.

Wegen der langen Tradition des Controlling in angelsächsischen Ländern und deren maßgeblicher Beteiligung an seiner Entwicklung ist Englisch die international gebräuchliche Sprache dieses Faches. Manche Fachausdrücke aus dem Englischen werden unverändert ins Deutsche übernommen (z. B. der oben verwendete Ausdruck „Profit Center“). Für andere Begriffe sind daneben deutsche Wörter gebräuchlich. Um die Leser mit dem passenden englischen Wortschatz vertraut zu machen, erscheinen nach dem ersten Gebrauch in deutscher Sprache die wichtigsten Fachbegriffe in englischer Übersetzung. Ferner enthält jedes Kapitel einen zusammenfassenden Vergleich der jeweils verwendeten englischen und deutschen Fachterminologie.

1.2 Exkurs zur Geschichte und Entwicklung des Controlling

Kenntnisse der historischen Entwicklung des Controlling-Gedankengutes sind nützlich, um die Herkunft der heutigen Controlling-Funktionen und die Fachdebatten zu verstehen. Daher werden an dieser Stelle die wichtigsten Entwicklungsschritte kurz beschrieben. Die folgende Darstellung setzt andere Akzente in der Diskussion (Bramsemann, 1993, SS. 25-28) und bringt sie auf den neuesten Stand.

1.2.1 Englischer Ursprung und amerikanische Entwicklung bis 1945

Die Wurzeln des Controlling reichen in die Renaissance zurück. Schon im 15. Jahrhundert begann am englischen Königshof ein „Countroullour“ die erste Controllingtätigkeit. Er überprüfte Aufzeichnungen über Geld und Güterverkehr in der staatlichen Verwaltung und stellte so das königliche Kapital sicher. Der Vermögensschutz ist damit die älteste aller Controllingaufgaben.

Drei Jahrhunderte später erschufen die Revolutionäre in den nordamerikanischen Kolonien Großbritanniens per Gesetz die Ämter „Comptroller“, „Auditor“, „Treasurer“, und sechs „Commissioners of Accounts“. Da der Funke, der den Befreiungskrieg ausgelöst hatte, Missständen in der britischen Fiskalpolitik entsprang, bestand die Hauptaufgabe des amerikanischen Comptrollers in der gewissenhaften Verwaltung des staatlichen Haushalts und in der genauen Überwachung der Mittelverwendung. Das Amt hat sich bis heute in der Form des „Comptroller General“ als Leiter des „General Accounting Office“ erhalten. Die Umsetzung und die Überwachung von Budgets sowie die Pflege von Expertise im externen Rechnungswesen zählen damit ebenfalls zu den älteren Aufgaben des Controllers.

Weitere 100 Jahre vergingen, bevor diese ursprünglichen Controllingaufgaben im öffentlichen Sektor auf die Privatwirtschaft übertragen wurden. Erstmals 1880 richtete das amerikanische Dienstleistungsunternehmen Atchison, Topeka & Santa Fe Railway Systems die Stelle eines „Comptrollers“ ein. Sie beinhaltete überwiegend finanzwirtschaftliche Aufgaben, die die Verwaltung der Finanzanlagen, des Grundkapitals und der Sicherheiten des Unternehmens betrafen. Im Jahr 1892 führte die amerikanische General Electric Company als erstes Industrieunternehmen die Stelle eines Controllers ein.

Die Tatsache, dass ein amerikanischer Controller im privaten Sektor hauptsächlich mit finanzwirtschaftlichen Fragen und Revisionsaufgaben betraut war, liegt in den Besonderheiten des amerikanischen Gesellschaftsrechts begründet. Im Gegensatz zum einheitlichen deutschen Aktienrecht gibt es auch heute in den 50 amerikanischen Bundesstaaten eine Vielzahl unterschiedlicher Rechtsnormen. Allen Ausprägungen des Gesellschaftsrechts gemein ist jedoch die Beschränkung auf zwei Organe: die Jahreshauptversammlung („annual shareholders’ meeting“) und den „Board of Directors“.

Die Befugnisse des Board of Directors erstrecken sich sowohl auf die Überwachung als auch auf die Geschäftsführung der Gesellschaft. In den einzelnen amerikanischen Bundesstaaten besteht allerdings eine erhebliche Gestaltungsfreiheit bezüglich der Satzungen. Sie ermöglicht es, Aufgaben des Boards an Personen zu delegieren, die dem Unternehmen nicht unbedingt hauptamtlich zur Verfügung stehen müssen. Neben dem fehlenden betriebsinternen Überwachungsorgan erforderten die starke Stellung des Vorstandes sowie die zunehmende Größe vieler Unternehmen die Einrichtung erster Controllingstäbe (Hoffmann, 1968). Dennoch blieb die Position eines Controllers in fast allen amerikanischen Unternehmen bis in die 20er Jahre des vorigen Jahrhunderts unbekannt.

Der Zusammenbruch vieler Unternehmen während der Weltwirtschaftskrise (1929-1939) lenkte die Aufmerksamkeit von Managern und Wissenschaftlern auf die besondere Bedeutung des bis dahin vernachlässigten internen Rechnungswesens. Sie trieben dessen Ausbau voran und führten insbesondere zukunftsorientierte Planungsinstrumente ein. Für den Controller als betriebsinternen Experten in Kostenrechnungsfragen erwachsen daraus neue Herausforderungen bei der Erstellung und Überwachung von Budgets. Eine bemerkenswerte Antwort darauf war die Entwicklung einer neuen Plankostenrechnung, das „standard direct costing“ (Harris, 1936). In den Vereinigten Staaten erleichterte sie die Erstellung von flexiblen Budgets und ermöglichte ursachengerechtere Analysen von Abweichungen.

Weitere Ergebnisse wurden in der Institutionalisierung und Professionalisierung des Berufsstandes erzielt. 1931 wurde das „Controllers’ Institute of America“ gegründet, das 1962 in „Financial Executives Institute“ (FEI) und im Jahr 2000 in „Financial Executives International“ umbenannt wurde. Die Zeitschrift *The Controller* (heutiger Titel: *The Financial Executive*) erschien erstmalig 1934. Seit 1944 gibt es die „Controllershship Foundation“, ein Forschungsinstitut, das heute „Financial Executives Research Foundation“ heißt. Es erarbeitet finanzwirtschaftliche Lösungen für Probleme des Finanzmanagementberufes. So befasst es sich mit objektiver Forschung zur Identifikation, Entwicklung und Weitergabe modernsten Wissens an Mitglieder und Unterstützer der Financial Executives International in einem Format, das zugänglich und praktisch ist (Wysiwyg, 2005).

1.2.2 Die deutsche Entwicklung bis 1980

Obwohl die europäische Fachliteratur bereits in den 1920er Jahren eine internationale Planungswelle erlebte und man die amerikanische Entwicklung der Standardkostenrechnung aufmerksam verfolgte, fanden in Europa zwischen den 1930er und den 1940er Jahren keine vergleichbaren Entwicklungen hin zu einem institutionalisierten Controlling statt. Im Deutschland des Dritten Reiches fehlten wesentliche Impulse für ein kostenorientiertes Controlling, da die Anwendung des „Führerprinzips“ auf das betriebliche Rechnungswesen dessen Beschränkung auf Nachrechnungs- und Preisbildungsziele bewirkte (Rickards, 2005).

In den ersten Nachkriegsjahren versuchte die westdeutsche Lehre und Praxis, wieder den Anschluss an internationale Entwicklungen zu gewinnen. Dies geschah z. T. während zahlreicher Studienreisen deutscher Dozenten in die USA, wo man die Plankostenrechnung für deutsche Unternehmen neu entdeckte und verstärkt zu Hause verbreitete (Auffermann, 1957). Gleichzeitig ermöglichte die Weiterentwicklung von Vollkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen die Einführung neuer Kostenrechnungssysteme und Planungsmodelle in Westdeutschland.

Zwischen 1946 und 1953 entwickelte beispielsweise der Kraftfahrzeugingenieur Hans-Georg Plaut aus seinen Erfahrungen mit Investitions- und Kostenrechnungsaufgaben in der deutschen Industrie der frühen 1940er Jahre eine eigene Form der Kostenrechnung (Plaut, 1951; 1953). Er bezeichnete sie als „Grenzplankostenrechnung“. Sie beruhte auf der Methode der analytischen Kostenplanung und wird auch flexible Plankostenrechnung genannt. Durch Projekte, Aus- und Weiterbildungsseminare führten Plaut und die Mitarbeiter seiner Beratungsfirma dieses Rechnungssystem nicht nur in zahlreichen Industrieunternehmen, sondern auch im Dienstleistungsbereich (Banken, Deutsche Post) im deutschsprachigen Raum ein.

Wolfgang Kilger entwickelte die theoretische Basis der Grenzplankostenrechnung, während Klaus Agthe (Agthe, 1959) und Paul Riebel (Riebel, 1972) das komplexe System der Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung vertraten. Beide Modelle sind heute zu einem modernen deutschen Kostenrechnungssystem zusammengewachsen und gelten als Standard. Kilger veröffentlichte das erste Buch, das sich mit der Grenzplankostenrechnung auseinandersetzte, 1961 in Gabler Verlag. Es trug den Titel *Flexible Plankostenrechnung*.

Trotz ihrer Originalität waren diese wichtigen Beiträge zum Controlling-Wissen wegen des bereits existierenden, gleichwertigen „standard direct costing“ nicht einmalig. Außerdem konnten derlei theoretische Fortschritte in der Kostenrechnung bezüglich eines funktionsübergreifenden praktischen Controlling hierzulande nur im Rahmen der traditionellen Stel­lengliederung erzielt werden. An einen eigenständigen, zentralen Controllingstab war zu diesem Zeitpunkt noch nicht zu denken. Gründe hierfür findet man im deutschen Aktienrecht, in der typischen Organisationsstruktur deutscher Unternehmen sowie in der allgemeinen wirtschaftlichen Lage des Nachkriegsdeutschlands. So trennte das deutsche Aktienrecht die Geschäftsfunktionen des Vorstandes strikt von den Überwachungsfunktionen des Aufsichtsrates. Das Kollegialprinzip des Vorstandes verstärkte zudem indirekt das Gewicht des Aufsichtsrates. Als Konsequenz bestand weder formal rechtlich noch organisatorisch eine Notwendigkeit, die Stelle eines Controllers nach amerikanischem Muster einzurichten.

Gleichzeitig wurden viele Unternehmen um eher zentrale, funktionsorientierte Linienstrukturen organisiert. Als selbstverständliche Folge ihrer scharfen Ressorttrennung waren alle Verantwortlichen bestrebt, sämtliche Entscheidungen über ihre Teilpläne und die damit verbundenen Bereichsbudgets selbst zu treffen. Schließlich sorgte der stetige Anstieg der Nachfrage in der Wiederaufbauzeit für hohe Wachstumsraten und hohe Gewinne, ohne dass konkrete Erfolgsziele seitens der Unternehmen verfolgt werden mussten. Ohne eine spürbare Existenzbedrohung zeigte dabei kaum ein Unternehmen Interesse an der Veränderung bestehender (und damals erfolgreich arbeitender) Strukturen.

Erst ab Mitte der 1960er Jahre trieb der Einfluss angelsächsischer Tochtergesellschaften die Weiterentwicklung des praktischen Controlling im deutschen Sprachraum voran. Bei diesen Unternehmen handelte es sich zunächst um deutsche Niederlassungen amerikanischer Großunternehmen. Deren Konzerne waren in dezentrale, separat abrechnungsfähige Sparten („divisions“ oder „business units“) untergliedert, weil herkömmliche Koordinations- und Lenkungsinstrumente für die Steuerung des Unternehmenserfolges nicht mehr ausreichten. Da die damaligen klassischen Funktionsmanager mit der Handhabung der erforderlichen neuen Werkzeuge einschließlich des Rechnungswesens nur unzureichend vertraut waren, mussten sie neue Mitarbeiter einstellen, die zumindest das theoretische Fachwissen für eine Controllingposition mitbrachten. Nach gründlicher Einarbeitung in der Praxis stellten diese ersten deutschen Controller zunehmend ihren Nutzen für Information, Überwachung und Kontrolle des Unternehmensgeschehens unter Beweis. Beeindruckt von der Leistungsfähigkeit des Controllerdienstes begannen daraufhin auch die Manager traditioneller deutscher Konzerne eigene Controllingstäbe einzurichten.

1.2.3 Die deutsche Entwicklung seit 1980

Seit Beginn der 1980er Jahre hat die zunehmende Zahl von Unternehmensinsolvenzen in Deutschland den Ruf nach internen Beratern verstärkt, die neben Führungskompetenz auch über ein ausgeprägtes Zahlenverständnis verfügen. Die Entwicklung der Stellenanzeigen in großen Tageszeitungen lässt erkennen, dass mittlerweile auch viele kleine und mittelgroße Unternehmen sowie öffentlicher Sektor und Not-for-Profit-Organisationen die Notwendigkeit eines verbesserten Planungs- und Steuerungsinstrumentariums erkannt haben. Neuere Entwicklungen haben die Nachfrage nach Controllern zusätzlich verstärkt. Dazu zählen das in 1998 in Kraft getretene Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), das Unternehmen verpflichtet, ein Risiko-Controlling und Frühwarnsysteme einzurichten, die Einführung von Ratings für Firmenkunden von Banken als Folge des im Jahr 2001 in Basel unterzeichneten Vertrages (Basel II), der strengere Anforderungen an die Planung und an die Eigenkapital-Unterlegung von Krediten stellt, das im Jahr 2002 verabschiedete amerikanische Sarbanes-Oxley Gesetz, das die erhöhte Kontrolle von internen Abläufen auch für auf amerikanischen Börsen notierten ausländische Unternehmen verlangt, das 2004 in Kraft getretene Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts (UMAG) sowie der im gleichen Jahr empfohlene Deutsche Corporate Governance Kodex, der solche Kontrolle allen deutschen Unternehmen nahe legt.

1.2.4 Aus- und Weiterbildung in Deutschland

Parallel zur Nachfrage nach qualifizierten Controllern stieg der Bedarf an Aus- und Weiterbildung. Im deutschsprachigen Raum nahm das „Controller-Institut zur Ausbildung in Unternehmensplanung und Rechnungswesen GmbH, Gauting“ eine Vorreiterrolle ein. Das Institut trägt die „Controller-Akademie“, die Seminare zur Ausbildung von Controllern veranstaltet. Die Gründung des „Controller-Vereins e. V.“ erfolgte im Jahr 1975.

Neben dem Controller-Institut stellten sich bald auch deutsche Hochschulen mit ihrem Unterricht auf die steigende Nachfrage nach ausgebildeten Fachkräften ein. 1971 begann Elmar Mayer mit dem Aufbau des ersten Lehrstuhls Controlling und Rechnungswesen an der Fachhochschule Köln. Seinem Beispiel folgten wenig später Universitäten, die Institute bzw. Lehrstühle für Controlling einrichteten, meistens in Verbindung mit anderen Fächern. So übernahm 1975 Rolf Eschenbach den Lehrstuhl für Unternehmensführung und Controlling an der Wirtschaftsuniversität Wien, der später um ein Weiterbildungszentrum erweitert wurde. 1980 folgte ihm Péter Horváth mit dem Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre und Controlling an der Universität in Stuttgart, der später mit einer Management-Ausbildung kombiniert wurde. Ein weiteres Beispiel: 1986 wurde Jürgen Weber auf den Lehrstuhl für Controlling und Logistik an der Hochschule für Unternehmensführung (WHU) in Vallendar bei Koblenz berufen (Deyhle, 2004).

Die letzten zwei Jahrzehnte des 20. Jahrhunderts in Deutschland kennzeichneten eine wachsende Seminar- und Literartätigkeit. Die Herausgabe der Zeitschriften *Der Controlling-Berater* (seit 1983), *Controller-Magazin* (seit 1986), *Controlling* (seit 1989) und *Controlling und Management* (seit 2000, früher *Kostenrechnungspraxis*) trieb die Durchsetzung des Controlling-Gedankengutes und die Professionalisierung des Controllerberufs weiter voran.

1.2.5 Der „Beruf“ des Controllers

Trotz der fortschreitenden Akademisierung und Professionalisierung des Controlling in Deutschland gibt es heute noch große Aufgaben zu bewältigen. Die Anforderungen an die Fähigkeiten eines Controllers sind in Lehre und Praxis umstritten. Deshalb gibt es keine allgemein akzeptierte Qualifizierung für angehende Controller. Der Titel „Controller“ ist eine ungeschützte Bezeichnung, jeder kann sich so nennen. Ferner sind Forschung und Literatur teilweise mit normativen Konzepten überfrachtet, die noch zu selten mit Daten konfrontiert werden. Empirische Beobachtungen beschränken sich zumeist auf Fallstudien, die keine allgemein gültigen Schlussfolgerungen erlauben. So befassten sich beispielsweise von 179 in *Der Controller-Berater* zwischen Januar 2000 und März 2005 veröffentlichten Artikeln nur neun mit der Untersuchung größerer Gruppen ($n > 30$) von Unternehmen.

1.2.6 Controlling im internationalen Vergleich

Die wachsende Regionalisierung und Globalisierung ehemals nationaler Volkswirtschaften sowie die Entwicklung der Informationstechnologie haben dazu geführt, dass sich die Controlling-Konzepte international führender Wirtschaftsnationen stark ähneln. Im Regelfall ist