 150 Jahre
Wissen für die Zukunft
Oldenbourg Verlag

Managementwissen für Studium und Praxis

Herausgegeben von
Professor Dr. Dietmar Dorn und
Professor Dr. Rainer Fischbach

Lieferbare Titel:

- Anderegg*, Grundzüge der Geldtheorie und Geldpolitik
Arrenberg · Kiy · Knobloch · Lange, Vorkurs in Mathematik, 2. Auflage
Barth · Barth, Controlling, 2. Auflage
Behrens · Kirspel, Grundlagen der Volkswirtschaftslehre, 3. Auflage
Behrens · Hilligweg · Kirspel, Übungsbuch zur Volkswirtschaftslehre
Behrens, Makroökonomie – Wirtschaftspolitik, 2. Auflage
Blum, Grundzüge anwendungsorientierter Organisationslehre
Bontrup, Volkswirtschaftslehre, 2. Auflage
Bontrup, Lohn und Gewinn, 2. Auflage
Bontrup · Pulte, Handbuch Ausbildung
Bradtko, Mathematische Grundlagen für Ökonomen, 2. Auflage
Bradtko, Übungen und Klausuren in Mathematik für Ökonomen
Bradtko, Statistische Grundlagen für Ökonomen, 2. Auflage
Bradtko, Grundlagen im Operations Research für Ökonomen
Breitschuh, Versandhandelsmarketing
Busse, Betriebliche Finanzwirtschaft, 5. Auflage
Camphausen, Strategisches Management, 2. Auflage
Dinauer, Grundzüge des Finanzdienstleistungsmarkts, 2. Auflage
Dorn · Fischbach, Operations Research, 3. Auflage
Dorn · Fischbach, Volkswirtschaftslehre II, 4. Auflage
Dorsch, Abenteurer Wirtschaft · 75 Fallstudien mit Lösungen
Drees-Behrens · Kirspel · Schmidt · Schwanke, Aufgaben und Fälle zur Finanzmathematik, Investition und Finanzierung, 2. Auflage
Drees-Behrens · Schmidt, Aufgaben und Fälle zur Kostenrechnung, 2. Auflage
Fiedler, Einführung in das Controlling, 2. Auflage
Fischbach · Wollenberg, Volkswirtschaftslehre I, 13. Auflage
Götze, Techniken des Business-Forecasting
Götze, Mathematik für Wirtschaftsinformatiker
Götze · Deutschmann · Link, Statistik
Gohout, Operations Research, 3. Auflage
Haas, Kosten, Investition, Finanzierung – Planung und Kontrolle, 3. Auflage
Haas, Marketing mit EXCEL, 2. Auflage
Haas, Access und Excel im Betrieb
Haas, Excel im Betrieb, Gesamtplan
Hans, Grundlagen der Kostenrechnung
Hardt, Kostenmanagement, 2. Auflage
Heine · Herr, Volkswirtschaftslehre, 3. Auflage
Hildebrand · Rebstock, Betriebswirtschaftliche Einführung in SAP® R/3®
Hoppen, Vertriebsmanagement
Koch, Marktforschung, 4. Auflage
Koch, Betriebswirtschaftliches Kosten- und Leistungscontrolling in Krankenhaus und Pflege, 2. Auflage
Laser, Basiswissen Volkswirtschaftslehre
Martens, Statistische Datenanalyse mit SPSS für Windows, 2. Auflage
Martin · Bär, Grundzüge des Risikomanagements nach KonTraG
Peto, Grundlagen der Makroökonomik, 13. Auflage
Piontek, Controlling, 3. Auflage
Piontek, Beschaffungscontrolling, 3. Aufl.
Plümer, Logistik und Produktion
Posluschny, Controlling für das Handwerk
Posluschny, Kostenrechnung für die Gastronomie, 2. Auflage
Rau, Planung, Statistik und Entscheidung – Betriebswirtschaftliche Instrumente für die Kommunalverwaltung
Rothlauf, Total Quality Management in Theorie und Praxis, 2. Auflage
Rudolph, Tourismus-Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage
Rüth, Kostenrechnung, Band I, 2. Auflage
Sauerbier, Statistik für Wirtschaftswissenschaftler, 2. Auflage
Scharnbacher · Kiefer, Kundenzufriedenheit, 3. Auflage
Schuster, Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Auflage
Schuster, Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, 2. Auflage
Stahl, Internationaler Einsatz von Führungskräften
Stender-Monhemius, Marketing – Grundlagen mit Fallstudien
Strunz · Dorsch, Management
Strunz · Dorsch, Internationale Märkte
Weeber, Internationale Wirtschaft
Wilde, Plan- und Prozesskostenrechnung
Wilhelm, Prozessorganisation, 2. Auflage
Wörmer, Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht, 8. Auflage
Zwerenz, Statistik, 3. Auflage
Zwerenz, Statistik verstehen mit Excel – Buch mit Excel-Downloads, 2. Auflage

Controlling

von
Prof. Dr. Thomas Barth
und
Dr. Daniela Barth

2., vollständig überarbeitete und aktualisierte Auflage

Oldenbourg Verlag München

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.

© 2008 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
Druck: Grafik + Druck, München
Bindung: Thomas Buchbinderei GmbH, Augsburg

ISBN 978-3-486-58631-2

Vorwort

Vorwort zur 2. Auflage

Die Neuauflage des Lehrbuches umfasst neben einer Korrektur von Druckfehlern und der Aktualisierung der verarbeiteten Literatur vor allem die Überarbeitung der Kapitel 5 „Harmonisierung des Rechnungswesens“ und 10 „Target Costing“. Wir haben die zahlreichen Vorschläge und Anmerkungen der aufmerksamen Leser in allen Kapiteln berücksichtigt. Der Entwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde aufgrund der noch ausstehenden gesetzlichen Verankerung nicht berücksichtigt. Insbesondere die Ausführungen in Kapitel 5 basieren auf dem gegenwärtig gültigen Stand des Handelsgesetzbuchs.

Danken möchten wir insbesondere dem Cheflektor, Herrn Dr. Jürgen Schechler vom R. Oldenbourg Verlag, für die sehr gute Zusammenarbeit bei der Neuauflage des Lehrbuches.

Stuttgart

Daniela Barth, Thomas Barth

Vorwort zur 1. Auflage

Der Begriff des Controlling ist aus der heutigen Betriebswirtschaftslehre nicht mehr weg zu denken. Allerdings unterliegt kaum ein wissenschaftlicher Bereich einer solch kontinuierlichen Veränderung wie das Controlling. Das vorliegende Buch zeigt in den Kapiteln 1 bis 4 die wesentlichen Inhalte des Controlling auf. In den Kapiteln 0 bis 10 wird das entscheidungsorientierte Rechnungswesen als Instrument zur Erfüllung der Informationsversorgungsfunktion des Controlling vorgestellt.

In Kapitel 1 wird zunächst die Funktion des Controlling dargestellt. Hierzu wird, basierend auf den zahlreichen bereits existierenden Controllingkonzeptionen, eine Controllingdefinition erarbeitet. Anschließend wird das Controlling aus institutionaler Sicht beleuchtet (Kapitel 2). Hierbei wird zwischen der Einordnung in die Unternehmensorganisation einerseits und der Organisation innerhalb des Controllingbereichs andererseits differenziert. Anschließend wird die Aufgabe der Koordination des Planungs- und Kontrollsystems durch das Controlling betrachtet (Kapitel 3). Neben den verschiedenen allgemeinen Koordinationsfunktionen wird die Budgetierung als wesentliche Controllingaufgabe dargestellt. Die Informationsfunktion des

Controlling ist Gegenstand von Kapitel 4. Hier werden die verschiedenen Phasen des Informationsversorgungsprozesses erörtert. Das Kapitel leitet über auf die nachfolgenden Kapitel, die sich mit einem Teil des Informationsversorgungssystems, dem entscheidungsorientierten Rechnungswesen, näher befassen. In Kapitel 0 wird zunächst untersucht, ob vor dem Hintergrund der Einführung der internationalen Rechnungslegung nach IFRS durch eine Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen eine ausreichende Informationsgrundlage zur Erfüllung der oben beschriebenen Controllingfunktionen zur Verfügung gestellt werden kann. Anschließend werden in Kapitel 6 die Prinzipien und Grundlagen des entscheidungsorientierten Rechnungswesens vorgestellt. Hierbei werden insbesondere das Relevanzprinzip und der entscheidungsorientierte Kostenbegriff erarbeitet. Die produktions- und kostentheoretischen Grundlagen in Kapitel 0 stellen die Basis für die in Kapitel 0 vorgestellte Grenzplankostenrechnung dar. Da die Grenzplankostenrechnung vorwiegend für den industriellen Bereich entwickelt wurde und hauptsächlich im direkten Leistungsbereich eines Unternehmens Anwendung findet, wird in Kapitel 9 die Prozesskostenrechnung als Kostenrechnungssystem für den indirekten Gemeinkostenbereich vorgestellt. Das Target Costing als Kostenmanagementsystem, das vorwiegend auf die Entstehungsphase eines Produktes gerichtet ist, wird schließlich in Kapitel 10 erläutert.

Abbildung 1 stellt die Zusammenhänge nochmals graphisch dar.

Durch das Studium des Buches soll der Leser in die Lage versetzt werden, Controllingprobleme der Praxis zu lösen. Zielgruppe sind Studierende höherer Semester, die sich für das Controlling sowie den Inhalt und die Ausgestaltung des entscheidungsorientierten Rechnungswesens interessieren. Ferner richtet sich das Buch an Controller aus der Praxis.

Danken möchten wir Herrn Peter Hiller und Herrn Paul Schlenker für die vielen konstruktiven Anregungen. Darüber hinaus möchte ich meinen Herren Kollegen Professor Dr. Fritz Matthäus, Professor Dr. Konrad Scors und Herrn Professor Dr. Herbert Sperber für das mir entgegengebrachte Vertrauen danken.

Ebenso danken wir Herrn Dipl.-Volkswirt Martin Weigert vom Oldenbourg Verlag für die harmonische Zusammenarbeit.

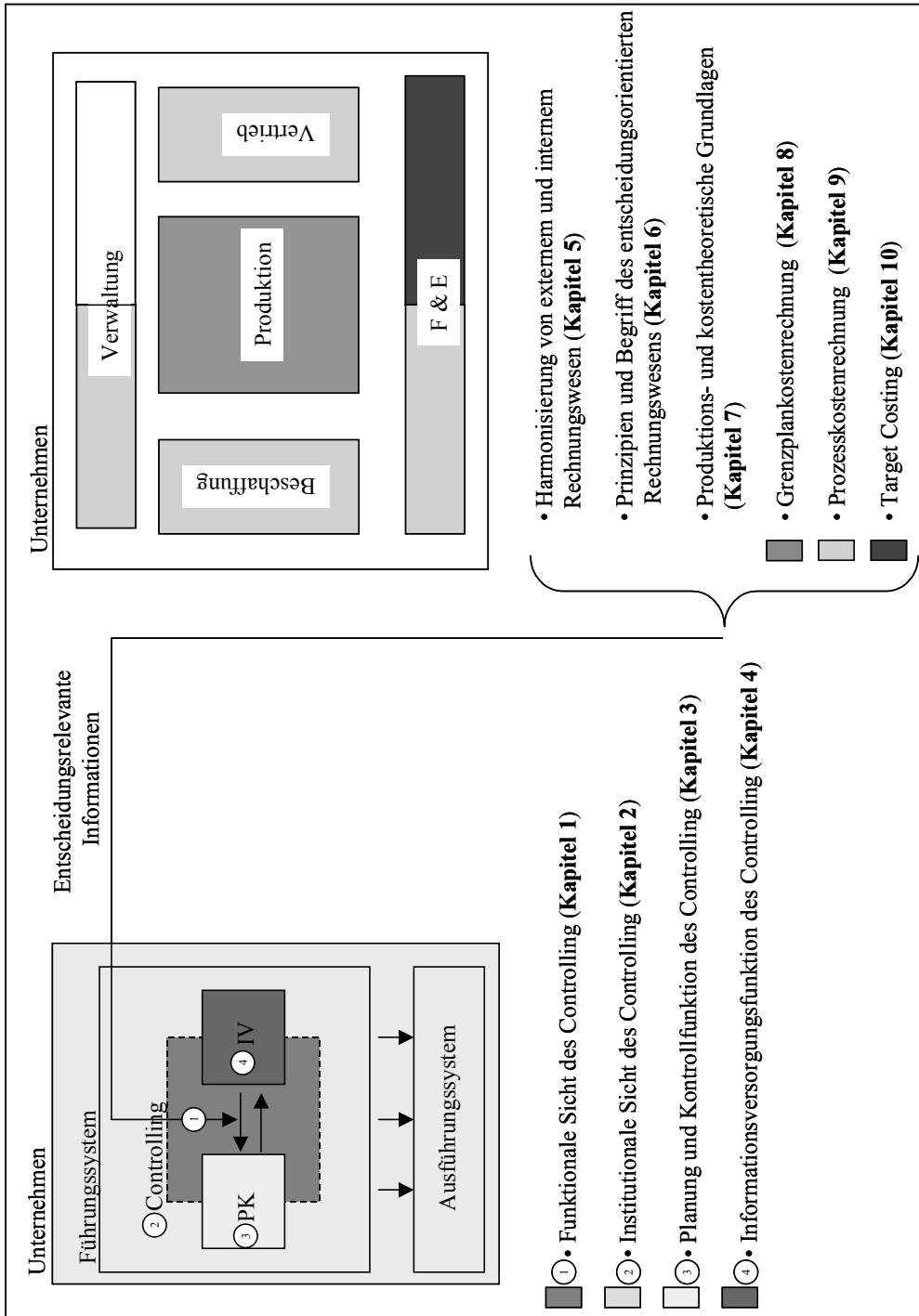


Abbildung 1: Aufbau des Lehrbuches

Inhalt

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XII
1 Controlling aus funktionaler Sicht	1
1.1 Ausgangspunkt und Entwicklung des Controlling	1
1.2 Konzeptionelle Grundlegung des Controlling.....	9
1.2.1 Aus der Praxis resultierendes Controllingverständnis	9
1.2.1.1 Controllertypen	9
1.2.1.2 Controlling- Leitbild des Internationalen Controller- Vereins e.V. und der International Group of Controlling	11
1.2.2 Ganzheitlich theoretische Controlling- Konzeptionen	16
1.2.2.1 Informationsorientierte Controllingkonzeptionen.....	19
1.2.2.2 Führungszielorientierte Controllingkonzeptionen.....	24
1.2.2.3 Koordinationsorientierte Controllingkonzeptionen.....	27
1.2.2.4 Kritische Würdigung der theoretischen Controllingkonzeptionen.....	37
1.2.3 Controllingverständnis	43
2 Controlling aus institutionaler Sicht	45
2.1 Einflussgrößen der Organisation des Controlling	45
2.2 Einordnung von Controllingstellen in die Unternehmensorganisation	47
2.2.1 Hierarchische Eingliederung des Controlling	48
2.2.2 Kompetenzausstattung von Controllerstellen.....	50
2.2.3 Abgrenzung von Controlleraufgaben gegenüber Aufgaben anderer Bereiche	52
2.3 Organisation innerhalb des Controllingbereichs	58
2.3.1 Gliederungsprinzipien der internen Controllingorganisation.....	58
2.3.2 Zentralisation oder Dezentralisation der internen Controllingorganisation ..	62
2.4 Selbstcontrolling	67
2.5 Anforderungen an Controller	69
2.5.1 Fachliche Anforderungen an Controller.....	71

2.5.2	Persönliche Anforderungen an Controller.....	73
3	Planungs- und Kontrollfunktion des Controlling	75
3.1	Das Planungs- und Kontrollsystem im Unternehmen.....	75
3.2	Aufgaben des Controlling im Zusammenhang mit dem Planungs- und Kontrollsystem.....	78
3.2.1	Sachliche Koordination des Planungssystems.....	83
3.2.2	Zeitliche Koordination des Planungssystems.....	87
3.2.3	Planhierarchische Koordination.....	88
3.2.4	Unternehmenshierarchische Koordination des Planungssystems.....	95
3.2.5	Koordination der Planung im Zeitablauf.....	99
3.3	Budgetierung.....	104
3.3.1	Traditionelle Budgetierung.....	104
3.3.2	Gemeinkostenplanung und -kontrolle.....	109
3.3.3	Moderne Budgetierungsverfahren.....	118
3.3.3.1	Better Budgeting.....	119
3.3.3.2	Beyond Budgeting.....	121
4	Informationsversorgungsfunktion des Controlling	125
4.1	Informationsbedarfsanalyse.....	126
4.2	Informationsbeschaffung und -aufbereitung.....	133
4.2.1	Unternehmensrechnung.....	133
4.2.2	Kennzahlen und Kennzahlensysteme.....	136
4.3	Informationsübermittlung.....	150
5	Harmonisierung des Rechnungswesens	155
5.1	Zielkonvergenz von internem und externem Rechnungswesen auf Basis der IFRS.....	156
5.2	Überschneidungsbereiche.....	164
5.3	Harmonisierung der Datenbasis.....	174
5.4	Vollständige versus teilweise Integration des Rechnungswesens.....	184
6	Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen	187
6.1	Das Relevanzprinzip und der entscheidungsorientierte Kostenbegriff.....	187
6.1.1	Das Relevanzprinzip.....	187
6.1.2	Entscheidungsorientierter Kostenbegriff nach <i>Riebel</i>	190
6.2	Entscheidungsorientierte Bewertung.....	196

7	Produktions- und kostentheoretische Grundlagen	203
7.1	Kostenrechnung und Kostentheorie	203
7.2	Kostenfunktionen auf der Basis von Produktionsfunktionen.....	208
8	Grenzplankostenrechnung	217
8.1	Entwicklung der Kostenrechnung zur Grenzplan- und Deckungsbeitragsrechnung	217
8.2	Grundlagen der Grenzplankostenrechnung nach <i>Kilger</i>	225
8.2.1	Zugrundeliegende Kostenhypothesen	225
8.2.2	Abgebildete Kostenabhängigkeiten.....	228
8.3	Planung und Kontrolle der Gemeinkosten in Fertigungsstellen.....	231
8.3.1	Einteilung der Kostenstellen	233
8.3.2	Bezugsgrößenwahl	234
8.3.3	Bestimmung der Planbezugsgröße	250
8.3.4	Bestimmung der Kostenfunktion	252
8.3.5	Planung einzelner Gemeinkostenarten	263
8.3.6	Kontrolle der Gemeinkosten	270
8.4	Planung der Gemeinkosten für Kostenstellen außerhalb der Fertigung.....	274
8.5	Planung und Kontrolle der Einzelkosten, Leistungen und Preise	277
8.5.1	Planung und Kontrolle von Materialeinzelkosten	279
8.5.2	Planung und Kontrolle von Fertigungseinzelkosten	283
8.5.3	Planung und Kontrolle von Sondereinzelkosten	289
8.6	Der Grenzkostenbegriff in der Grenzplankostenrechnung.....	290
8.7	Kostenträgerrechnung in der Grenzplankostenrechnung	294
8.8	Die Grenzplankostenrechnung bei unterschiedlichen Betrachtungszeiträumen	305
8.9	Kritische Würdigung der Grenzplankostenrechnung.....	309
9	Prozesskostenrechnung	313
9.1	Ansatzpunkte der Prozesskostenrechnung	313
9.2	Ziele und Aufgaben der Prozesskostenrechnung	314
9.3	Typische Anwendungen von Prozesskostenrechnungen.....	316
9.3.1	Das Activity-based Costing.....	316
9.3.2	Die Prozesskostenrechnung nach <i>Horváth</i> u.a.	322
9.4	Gemeinkostenplanung und -kontrolle mit Hilfe der Prozesskostenrechnung	337

9.5	Produktkalkulation im System der Prozesskostenrechnung.....	343
9.6	Kritische Würdigung der Prozesskostenrechnung	351
10	Target Costing	355
10.1	Grundkonzept.....	355
10.2	Zielkostenfindung	358
10.3	Target Profit	362
10.4	Target Costs	366
10.5	Kritische Würdigung des Target Costing.....	376
	Literaturverzeichnis	381
	Stichwortverzeichnis	389

Abkürzungsverzeichnis

ABC	Activity-based costing
AktG	Aktiengesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
CIA	Controller´s Institute of America
cm	Controller Magazin (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
et al.	et alia/ alii/ aliae (und andere)
etc.	et cetera (und so weiter)
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende
ff.	fortfolgende
F & E	Forschung und Entwicklung
ggf.	gegebenenfalls
gem.	gemäß
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
HP	Hauptprozess
HPK	Hauptprozesskosten
HPKS	Hauptprozesskostensatz
Hrsg.	Herausgeber
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWK	Handwörterbuch Kostenrechnung
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee

i. d. R.	in der Regel
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IGC	International Group of Controlling
ITPK	Ist-Teilprozesskosten
IV	Informationsversorgung(s-)
IVC	Internationaler Controller Verein e.V.
Jg.	Jahrgang
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPM	Kapazitätsprozessmenge
krp	Kostenrechnungspraxis
kWh	Kilowattstunde
lmi	leistungsmengeninduziert
lmn	leistungsmengenneutral
ME	Mengeneinheiten
MIS	Management- Informationssystem
PKAKO	Prozesskalkulationskoeffizient
PKR	Plankostenrechnung
PPM	Planprozessmenge
PTPK	Plan-Teilprozesskosten
PuK, PK	Planung- und Kontrolle
REFA	Reichsausschuss für Arbeitszeitermittlung (seit 1924), Reichsausschuss für Arbeitsstudien (seit 1936), heute (seit 1948) Verband für Arbeitsstudien
ReWe	Rechnungswesen
ROI	Return on Investment
Sp.	Spalte
Std.	Stunde
STPK	Soll-Teilprozesskosten
TP	Teilprozess
TPK	Teilprozesskosten
TPKS	Teilprozesskostensatz
UPK	Umlageprozesskosten
US-GAAP	United States-Generally Accepted Accounting Principles
verr.	verrechnete

Vol.	Volume
VTPK	verrechnungsbezogene Plan-Teilprozesskosten
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
ZE	Zeiteinheiten
ZP	Zeitschrift für Planung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfO	Zeitschrift für Organisation
ZVEI	Zentralverband der elektrotechnischen Industrie

1 Controlling aus funktionaler Sicht

1.1 Ausgangspunkt und Entwicklung des Controlling

Die Wurzeln des Controlling liegen im anglo-amerikanischen Bereich. Die ersten Controller fanden sich bereits im 15. Jahrhundert in **öffentlichen Institutionen**. Dies ist vor allem vor dem Hintergrund überraschend, dass erst in der jüngeren Vergangenheit wieder mit der Implementierung von Controlling in öffentlichen Verwaltungen begonnen wurde. Im 15. Jahrhundert zeichnete ein „Countroller“ die ein- und ausgehenden Gelder und Güter am englischen Königshof auf. Ähnliche Aufgaben nahm ab 1778 in den USA ein „Comptroller“¹ wahr. Er hatte das Gleichgewicht zwischen dem Staatsbudget und den Staatsausgaben zu überwachen. Ebenfalls finanzwirtschaftliche Aufgaben, insbesondere Kontrollaufgaben, hatten ab 1863 der Leiter der staatlichen Bankenaufsicht „Controller of the Currency“ sowie der Leiter der obersten Rechnungsprüfungsbehörde, der „Comptroller General“, in den USA zu erfüllen.

In **privatwirtschaftlichen Institutionen** gehen die Wurzeln des Controlling bis in die zweite Hälfte des 19. Jahrhunderts zurück. Hier waren vor allem die zunehmenden Aufgaben im Rechnungswesen, die wachsenden steuerlichen Belastungen und die steigenden Anforderungen bei der Finanzierung für die Institutionalisierung des Controlling verantwortlich. Im Jahr 1880 wurde erstmals die Stelle eines „Comptroller“ bei der Eisenbahngesellschaft *Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System* eingerichtet. Gemäß deren Satzung hatte der „Comptroller“ überwiegend finanzwirtschaftliche Aufgabenstellungen wahrzunehmen: „The duties of the Comptroller are largely financial and relate to the bonds, stocks and securities owned by the company [...]“².

¹ Etymologisch stammt die Bezeichnung „Comptroller“ aus dem lateinischen „contra rotatus“ (Gegenrolle), die Bezeichnung für eine zweite Aufzeichnung über ein- und ausgehende Güter und Gelder.

² aus der Satzung der Unternehmung, zitiert nach Jackson, Comptroller, 1949, S. 8.

Von einer breiten Front der Einführung von Controllerstellen kann allerdings erst ab den 20iger Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts gesprochen werden, als Folge der weiter gestiegenen Herausforderungen an das Rechnungswesen und die Planung. Diese gestiegenen Anforderungen rührten insbesondere von den zunehmenden internen Kommunikations- und Koordinationsproblemen sowie dem durch die Steigerung der Leistungsfähigkeit von Produktionsanlagen bedingten Anstieg der Fixkostenintensität und die damit einhergehende Begrenzung der unternehmerischen Flexibilität her. In einer von *Jackson* im Jahr 1948 durchgeführten empirischen Erhebung gaben 143 amerikanische Großunternehmen das Durchschnittsalter ihrer Controllerstellen mit ca. 20 Jahren an³.

Bereits in den 40iger Jahren gingen die Funktionen des Controllers über das reine Rechnungswesen hinaus. Dies zeigt eine empirische Untersuchung in 25 führenden amerikanischen Großunternehmen Anfang der vierziger Jahre⁴. Hier wird deutlich, dass neben der Rechnungswesenfunktion auch die Revisionsfunktion, die Zusammenarbeit mit der externen Revision, die Steuerfunktion und die Interpretationsfunktion von Controllern wahrgenommen wurden.

Im Jahr 1931 wurde das „*Controller Institute of America*“ gegründet, welches 1962 in „*Financial Executive Institute*“ umbenannt wurde. Dieses Institut versuchte, einen Konsens zu den Aufgabenfeldern des Controllers herbeizuführen. Hierzu wurde 1946 unter dem Titel „*The Place of the Controller’s Office*“ die erste offizielle Zusammenstellung von Controllingaufgaben veröffentlicht. Sie umfasste die folgenden Einzelaufgaben, welche in allgemeine und spezielle Funktionen unterteilt wurden.

a.) „Allgemeine Funktionen:

1. Einen Gesamtplan zur Kontrolle des Betriebsablaufes durch das zuständige leitende Personal aufzustellen, die Einzelpläne zu koordinieren und laufend zu ergänzen. Ein solcher Plan umfaßt entsprechend den betriebswirtschaftlichen Erfordernissen Kostenstandards, Ausgabenbudgets, Absatzplanung, Gewinnplanung, Investitions- und Finanzplanung sowie die dazugehörigen Durchführungsmaßnahmen.
2. Die tatsächliche Entwicklung des Betriebsablaufes mit jener, die in den Betriebsplänen vorgesehen war, zu vergleichen und über die Ergebnisse der Betriebstätigkeit allen Stufen der Betriebsführung zu berichten und die Ergebnisse zu interpretieren. Diese Funktion schließt den Entwurf der Systeme ein, nach denen die Aufzeichnungen durchgeführt, zusammengestellt und aufgezeigt werden.

³ Vgl. *Jackson*, *Comptroller*, 1949, S. 7.

⁴ Vgl. *Voorhies*, *Comptroller*, 1944, S. 30.

3. Die Gültigkeit des Betriebszieles festzustellen und den Erfolg der Maßnahmen und Verfahren zur Erreichung dieser Ziele zu messen und darüber zu berichten. Dies schließt die ständige Beratung aller betrieblichen Stellen ein, die an der Verwirklichung der gesetzten Ziele beteiligt sind.
4. Die erforderlichen Berichte an die Behörden abzufassen und alle Steuerangelegenheiten zu überwachen.
5. Die Auswirkungen der Außeneinflüsse auf die Unternehmung, insbesondere auf die Erreichung der Geschäftsziele, auszulegen und darüber zu berichten.
6. Für die ausreichende Sicherung des Betriebsvermögens Sorge zu tragen durch Innenrevision und Überprüfung der Versicherungsdeckung.

b.) Spezielle Funktionen:

1. Einrichtung und Überwachung aller buchhalterischen Aufzeichnungen des Unternehmens.
2. Erstellung und Auswertung der finanziellen Aufstellungen und Berichte des Unternehmens.
3. Laufende Überprüfung aller Konten und Aufzeichnungen des Unternehmens.
4. Erfassung und Zusammenstellung der Produktionskosten.
5. Erfassung und Zusammenstellung der Vertriebskosten.
6. Bestandsaufnahme und Bewertung des Gesamtinventars.
7. Erstellung und Einreichung der Steuererklärungen und Überwachung aller Steuerangelegenheiten.
8. Erstellung und Auswertung aller statistischen Unterlagen und Berichte des Unternehmens.
9. Erstellung des jährlichen Budgets, welches alle Tätigkeiten des Unternehmens umfaßt.
10. Laufende Überprüfung, ob sämtliche Eigentumswerte des Unternehmens ordnungsgemäß und in entsprechender Höhe versichert sind.
11. Erstellung, Festsetzung und Bekanntmachung von Grundsätzen in allen buchhalterischen Angelegenheiten und Verfahren einschließlich der Koordination der einzelnen Systeme innerhalb des gesamten Unternehmens.

12. Führung entsprechender Aufzeichnungen über genehmigte Geldbeträge und der Nachweis, daß über die ausgegebenen Summen ordnungsgemäß Rechnung gelegt wurde.
13. Führung entsprechender Aufzeichnungen über alle Kontrakte, Miet- und Pachtverträge.
14. Zustimmung zur Zahlung und Gegenzeichnung aller Schecks, Wechsel und anderer Zahlungsmittel des Unternehmens, die von den Bevollmächtigten des Unternehmens unterzeichnet sind.
15. Prüfung aller Vollmachten zur Entnahme von Wertpapieren aus dem Depot des Unternehmens und Überprüfung, ob solche Transaktionen mit den Bestimmungen der Geschäftsleitung in Einklang stehen.
16. Erstellung oder Genehmigung von Bestimmungen oder Grundsätzen, die erforderlich sind, um eine Übereinstimmung mit den Verfügungen oder Erläsen staatlicher oder öffentlicher Stellen zu gewährleisten.
17. Der Controller hält den Kontakt mit dem Abschlußprüfer und ist für alle aufkommenden Fragen dessen Gesprächspartner.“⁵

Die insgesamt relativ unsystematische Zusammenstellung der speziellen Funktionen wurde 1949 zu sechs Funktionsgruppen zusammengefasst. Auf Basis dieser Funktionsgruppen entstand die im Jahr 1962 veröffentlichte Begriffsbestimmung. Hierbei wurde unter dem Oberbegriff „Financial Management“ eine Unterscheidung der Aufgaben zwischen „Controllershship“ und „Treasurership“ vorgenommen (vgl. Abbildung 2). Unter dem Begriff „Controllershship“ wurden dabei Erfolgsgrößen und unter den Begriff „Treasurership“ Liquiditätsgrößen subsumiert.

Die folgenden Erkenntnisse lassen sich aus der Zusammenstellung in Abbildung 2 für das „Controllershship“ ableiten:

1. Die *Planungsaufgabe* stellt den Kern des „Controllershship“ dar.
2. Neben dem Aufbau der Planung und damit konsistenter Pläne ist eine Implementierung entsprechender Kontrollen notwendig (*Berichterstattung und Interpretation*).
3. Aus den beiden ersten Aufgaben resultieren unmittelbar die *Bewertungs- und Beratungsaufgaben*.
4. Die restlichen vier genannten Bereiche (*Steuerangelegenheiten, Berichterstattung an staatliche Stellen, Sicherung des Vermögens, volkswirtschaftliche Un-*

⁵ Übersetzung der Aufgaben nach dem *Controller's Institute of America* durch Scharpff, Stellung, 1961, S. 223 ff.

tersuchungen) berücksichtigen die Gegebenheiten des amerikanischen Marktes, wie z.B.

- fehlende Trennung zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung
- direkterer Zugang zum Kapitalmarkt.

Insgesamt handelt es sich dabei immer noch um eine relativ unsystematische, bruchstückhafte Aufstellung wichtiger Aufgaben. Aufgrund der genannten Spezifika des amerikanischen Marktes sowie der enorm gestiegenen Komplexität, z.B. im nationalen Steuerbereich, sind die Aufgaben nicht ohne weiteres auf den deutschen Markt übertragbar.

In **Deutschland** war die Controllingdiskussion anfangs nur durch Reiseerfahrungen aus den USA bekannt. Insgesamt bestand insbesondere von wissenschaftlicher Seite eine abweisende Haltung. Diese wird durch das folgende Zitat aus dem Jahr 1959 deutlich:

“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.“⁶ Anfangs waren es nur wenige deutschsprachige Hochschullehrer, die auf die Bedeutung der Controllingfunktion hinwiesen. Aber bereits Anfang der siebziger Jahre wurde das Controlling wissenschaftlich diskutiert⁷. In der zweiten Hälfte der siebziger Jahre setzten sich viele Wissenschaftler mit dem Begriff des Controlling auseinander. Im Gegensatz zur amerikanischen Literatur versuchte man, sich dem Thema theoretisch zu nähern. Anfangs erarbeitete man eine deutsche Version des Controller- Verständnisses auf Basis der amerikanischen Erfahrungen. Die Unterschiede wurden dabei auf Abweichungen in der Organisation zurückgeführt⁸.

⁶ Goosen, Controller, 1959, S. 75 f.

⁷ Vgl. Hahn, Planungs- und Kontrollrechnung, 1974 und Zünd, Treasurer, 1973.

⁸ Vgl. hierzu z.B. Hahn, Controllers, 1978, S. 127 f.; Hoffman, Controller, 1968, S. 2182.

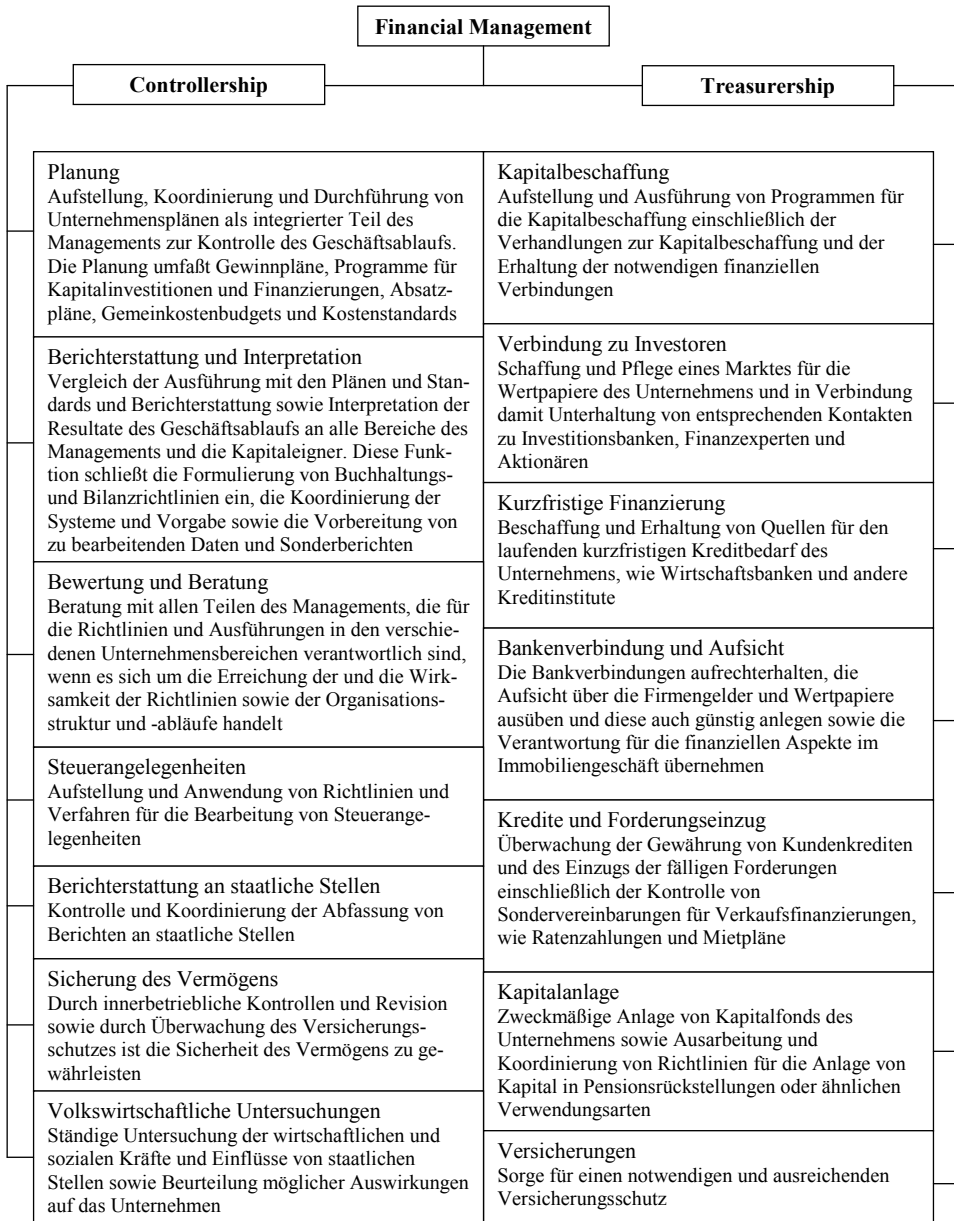


Abbildung 2: Abgrenzung von Controller- und Treasurership gemäß Financial Executives Institute⁹

⁹ Abbildung entnommen aus Agthe, Controller, 1969, Sp. 353-355.

Die Existenz erster Controllerstellen ist in Deutschland erst seit den sechziger Jahren in Töchtern amerikanischer Unternehmen bekannt. Ein überaus starker Anstieg der Controllerstellen in Deutschland lässt sich anhand der stichprobenartigen Auswertung von insgesamt 73.901 Stellenanzeigen aus der *Frankfurter Allgemeinen Zeitung* aus den Jahren 1949 bis 1989 ersehen¹⁰. Die erste Controller- Anzeige stammte hier nach aus dem Jahr 1954.

Gut nachvollziehbar ist auch der Aufgabenwandel im Zeitablauf. Während anfangs entsprechend dem amerikanischen Aufgabenbild die Buchhaltung, Bilanzierung und das Steuerwesen dominierten, bestimmen heute Aufgaben wie Budgetierung, Berichtswesen und Abweichungsanalysen die Controller- Stellenanzeigen.

Die wesentlichen Erkenntnisse aus der Erhebung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Die Zahl der ausgeschriebenen Controllerstellen verlief im Zeitablauf stark progressiv, sie überstieg aber erst in den 80er Jahren die Zahl der Controller- ähnlichen Stellen¹¹.
2. Controllerstellen wurden vorwiegend von Tochtergesellschaften amerikanischer Konzernmütter offeriert.
3. Um 1970 wurden erstmals strategische Aufgabenfelder dem Controlling zugeordnet.

Die Aussagefähigkeit solcher empirischer Erhebungen auf der Grundlage von Stellenangeboten in Zeitungen ist aufgrund der Anzahl der einbezogenen Stellenanzeigen begrenzt, sie zeigt jedoch gut nachvollziehbar den Wandel der praktischen Aufgaben.

In Abbildung 3 ist eine Längsschnittanalyse der Entwicklung der Aufgaben des Controllers im Zeitablauf dargestellt. Diese verdeutlicht noch einmal die oben beschriebenen Erkenntnisse.

¹⁰ Vgl. *Weber, Kosmide, Controlling- Entwicklung, 1991.*

¹¹ In die Untersuchung wurden neben den explizit beschriebenen Controller- Stellen auch Controller- ähnliche Stellenangebote einbezogen. Hiermit waren Anzeigen mit den Funktionsbeschreibungen Betriebswirtschaft, Rechnungswesen und Planung gemeint.

<i>Betrachtungszeitraum</i> <i>Aufgabengebiet</i>	1949- 1959	1960- 1964	1965- 1969	1970- 1974	1975- 1979	1980- 1984	1985- 1989	1990- 1994
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-/Wirt- schaftlichkeits- rechnungen	•	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, Be- obachtung der Liquidi- tät, Finanzierungs- fragen	•	4,8	8,1	9,3	6,8	6,3	4,2	3,4
Mitgestaltung der Un- ternehmenspolitik und -ziele	•	•	•	•	2,0	1,5	1,7	0,8
Steuerung/ Führungs- aufgaben	•	•	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/Konzern- bilanzierung	•	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

Angabe jeweils in Prozent der Gesamtaufgaben innerhalb eines Betrachtungszeitraums

Abbildung 3: Wandel der Aufgaben der Controller im Erhebungszeitraum der Längsschnitt-analyse¹²

¹² Abbildung entnommen aus Weber, Schäffer, Controlling-Entwicklung, 1998, S. 229.

1.2 Konzeptionelle Grundlegung des Controlling

Auch heute wird die Controllingfunktion in der betriebswirtschaftlichen Theorie sehr kontrovers diskutiert. Dies zeigt sich allein bei einem Blick in die betriebswirtschaftliche Controllingliteratur. Im Gegensatz zu anderen wissenschaftlichen Bereichen existiert im Bereich Controlling keine einheitliche Controllingauffassung bzw. -definition.

Daher werden zunächst aus der Praxis resultierende Systematisierungs- und Definitionsversuche vorgestellt und anschließend verschiedene ganzheitliche theoretische Konzeptionen des Controlling untersucht. Ziel ist es nicht, eine gänzlich neue, eigene Controllingauffassung zu entwickeln, sondern es sollen für sinnvoll erachtete Elemente bestehender Konzeptionen für die eigene Begriffsdefinition herangezogen werden.

1.2.1 Aus der Praxis resultierendes Controllingverständnis

1.2.1.1 Controllertypen

Schon relativ früh zeigte sich - trotz der oben beschriebenen Verbreitung der Controlleraufgaben in Deutschland - dass es keine unternehmensübergreifende Ausprägung des Controllers gibt. Die Unterschiede werden in der Literatur unter dem Stichwort „Controllertypen“ diskutiert. Bereits 1974 wurde von *Henzler* eine kontextbezogene Unterscheidung von Controllertypen vorgenommen (vgl. Abbildung 4). Er unterscheidet zwischen den folgenden drei, in der Praxis vorkommenden Erscheinungstypen:

1. Historisch- buchhaltungsorientierter Controller:

Der Controller ist hier lediglich für die Informationsbereitstellung durch das Rechnungswesen verantwortlich, im Mittelpunkt stehen dabei zahlenmäßige, vergangenheitsbezogene Informationen.

2. Zukunfts- und aktionsorientierter Controller

Die Aufgaben des Controllers werden für diesen Typ auf die Zusammenfassung entscheidungsorientierter Rechnungen mit Aufgaben der operativen Planung, Kontrolle und Steuerung, der Untersuchung von Betriebsabläufen hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit, dem Aufdecken von Schwachstellen sowie der Ausarbeitung von Maßnahmen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit ausgeweitet. Eine zielbezogene Steuerung soll durch die Analyse von Abweichungen erreicht werden.

3. Managementsystemorientierter Controller

Bei diesem Typ werden die Gedanken des zukunfts- und aktionsorientierten Controllers auch auf den Bereich der strategischen Planung übertragen. Daneben wird die Informationsbereitstellungsfunktion sowie die Bereitstellung methodischer Planungs- und Kontrollhilfsmittel betont.

Abbildung 4 gibt noch einmal einen Überblick über die verschiedenen Controller-Typen.

Charakterisierende Merkmale der Controller-Typen	Controller- Typen		
	<i>Historisch-buchhaltungsorientierter Controller</i>	<i>Zukunfts- und aktionsorientierter Controller</i>	<i>Managementsystemorientierter Controller</i>
Bereitgestellte Informationen	Dokumentationscharakter, Vergangenheitsbezug, Ordnungsmäßigkeit, (pe-nible) Genauigkeit	Argumentations- und Entscheidungsunterstützungsscharakter, Zukunftsbezug, Schnelligkeit vor Genauigkeit	zusätzlich zu den vom zukunfts- und aktionsorientierten Controller bereitgestellten Informationen starke Bedeutung weitergegebenen Managementwissens
Systemorientierter, funktionsübergreifender Ansatz	nicht vorhanden	nur ansatzweise vorhanden	Kernpunkt des Selbstverständnisses des Controllers
Verhältnis zu anderen Stellen des Unternehmens	kein Servicedenken	Controller als „Spürhund“, Auftreten erheblicher dysfunktionaler Konflikte	stark ausgeprägtes Servicedenken, Hilfestellung anstelle von Kontrolle, Kritik und Sanktionen
Traditionelle, dem Controller entsprechende Stellen	Leiter des (traditionell verstandenen) Rechnungswesens	Leiter des internen Rechnungswesens, dazu Leiter der Betriebswirtschaft	als Antwort auf die gestiegene Komplexität und Dynamik neu geschaffene Stelle

Abbildung 4: Unterschiedliche Controller- Typen nach Henzler¹³

Eine ähnliche Einteilung von Controller- Typen geht auf Zünd zurück. Im Gegensatz zu Henzler versucht Zünd seine Einteilung mit Hilfe einer These zu begründen. Hierbei lehnt er sich an empirische Studien aus den USA an. Zünd vertritt die These,

¹³ Vgl. Weber, Controlling, 2002, S. 11.

dass die **Umwelt- und Systembedingungen** Einfluss auf die Unternehmensstrategie haben und diese wiederum unterschiedliche Controller- Typen hervorruft.¹⁴

„In einer relativ stabilen Umwelt wirkt der Controller als *Registrar*, der als Buchhalter jene Berufsbezeichnung zu Unrecht trägt. In einer begrenzt dynamischen Umwelt tritt der Controller als *Navigator* auf, dessen wichtigstes Steuerungsinstrument die Integration von Planung und Kontrolle darstellt. In einer extrem dynamischen Umwelt schließlich erscheint der Controller als *Innovator*, der an Problemlösungsprozessen teilnimmt und für die Einrichtung von Frühwarnsystemen verantwortlich ist“¹⁵.

Die Unterteilungen der Controller- Typen nach *Henzler* und *Zünd* lassen sich problemlos miteinander kombinieren. So lässt sich sagen, dass

- der historisch- buchhaltungsorientierte Controller als Registrar in einer stabilen Umwelt agiert,
- der zukunfts- und aktionsorientierte Controller als Navigator in einer gemäßigt dynamischen Umwelt tätig ist und
- der managementsystemorientierte Controller als Innovator in einer stark dynamischen und diskontinuierlichen Umwelt arbeitet.

Die Relevanz beider Unterteilungsansätze wird nach wie vor durch die Praxis bestätigt. So müssen Controller von beispielsweise Biotechnik- oder Softwareunternehmen verstärkt innovativere Aufgaben bei der Planung und der Frühwarnung wahrnehmen als Controller langfristiger Auftragsfertiger im Maschinen- und Anlagenbau. Insgesamt kann hier nur der Auffassung von *Zünd* gefolgt werden, dass es nicht einen allgemein richtigen Controllertyp gibt.¹⁶

1.2.1.2 Controlling- Leitbild des Internationalen Controller- Vereins e.V. und der International Group of Controlling

Die oben dargestellten Typisierungen haben die in der Praxis vorherrschende Vielfältigkeit an Controller- Typen dargestellt. Es hat sich gezeigt, dass in der Praxis grundsätzlich unterschiedliche Ausprägungen des Controlling existieren. Im Folgenden soll die Sichtweise des Controlling, die Controller für sich selbst formuliert haben, dargestellt werden.

¹⁴ Vgl. *Zünd*, Begriffsinhalte, 1996, S. 1 ff.

¹⁵ zitiert nach *Weber*, Controlling, 1995, S. 11 f.

¹⁶ Die Gültigkeit der Aussagen wird durch empirische Studien bestätigt, so z.B. bei *Amshoff*, Controlling, 1994, S. 362-368.

Die Controllingauffassungen von Praktikern aus dem deutschsprachigen Raum werden durch das **Controllerleitbild** des 1975 gegründeten „*Internationalen Controller Verein e.V. (ICV)*“ (vormals „*Controller Verein e.V.*“) ausgedrückt. Diese Ausführungen decken sich mit dem Leitbild der übergeordneten „*International Group of Controlling (IGC)*“. Hiernach wird die Controller- Philosophie wie folgt dargestellt:

„Controller leisten begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung.

Das heißt:

- Controller sorgen für Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.
- Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend zukunftsorientiertes Berichtswesen.
- Controller moderieren den Controlling- Prozess so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.
- Controller sichern die dazu erforderliche Daten- und Informationsversorgung.
- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.

Controller sind interne betriebswirtschaftliche Berater aller Entscheidungsträger und wirken als Navigator zur Zielerreichung.“¹⁷

Weiter sieht der ICV die Aufgabe und Rolle des Controllers wie folgt¹⁸:

- Ingangsetzer und Inganghalter des betriebswirtschaftlichen Steuerungsprozesses.
- Ökonomischer Navigator und Begleiter betriebswirtschaftlicher Ziele.
- Unterstützer bei der Ziel- und Entscheidungsfindung des Managements.
- Initiator und Moderator von betriebswirtschaftlichen Prozessen, wie z.B.
 - Strategieentwicklung,
 - Schaffung von Kompetenz- und Marktpotenzialen,
 - Entwicklung der Mitarbeiter.

¹⁷ Grundsatzformulierung der IGC - International Group of Controlling-. Formulierung des Controller- Leitbilds durch den Geschäftsführenden Ausschuss der IGC. Überarbeitete Version, Parma 14.09.2002, <http://www.controllerverein.de/wasistct/leitbild/leitbild.html> (03.03.2003), S. 2.

¹⁸ Vgl. http://www.controllerverein.com/_cmsdata/_file/file_81.pdf (Nachdruck vom August 2001, Abruf im August 2007), S. 4.

- Sicherstellung der Ergebnis- und Wertoptimierung sowie Sicherstellung finanzieller Stabilität.

Zusammenfassend stellt der ICV das Controlling wie folgt dar:

„Controlling im Unternehmen ist mehr als Planen, Analysieren, Berichte erhalten. Controlling ist eine Denkweise und Verpflichtung, betrifft Zusammenarbeitsregeln, Transparenzverantwortlichkeit, sich an Vereinbartes halten, Abweichungen beizeiten von sich aus anzukündigen und vernetzt im Verbund mit anderen zu arbeiten“.¹⁹

Der ICV verdeutlicht das „Leitbild Controller“ anhand von **vier Merkbildern**²⁰.

Das erste Merkbild stellt die Controllerfunktion als **Lotsen** für das Unternehmen dar. Der Controller als Lotse muss für die Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens im Hinblick auf den Kunden das Wachstum, die Entwicklung und den Gewinn berücksichtigen. Hierfür wird die Abkürzung „WEG“ verwendet. Hinsichtlich des Wachstums muss ständig überwacht werden, ob das Unternehmen wächst, schrumpft oder konstant bleibt. Bei der Entwicklung stellt sich die Frage, wie die Probleme der Kunden der Gegenwart und der Zukunft besser oder attraktiver gelöst werden können. Neben Wachstum und Entwicklung muss Gewinn erwirtschaftet werden.

Das zweite Merkbild für den Controller stellt die **Beziehung zwischen Manager und Controller** dar (vgl. Abbildung 5).

¹⁹ http://www.controllerverein.com/_cmsdata/_file/file_81.pdf (Nachdruck vom August 2001, Abruf im August 2007), S. 11.

²⁰ Vgl. http://www.controllerverein.com/_cmsdata/_file/file_81.pdf (Nachdruck vom August 2001, Abruf im August 2007), S. 5-11.

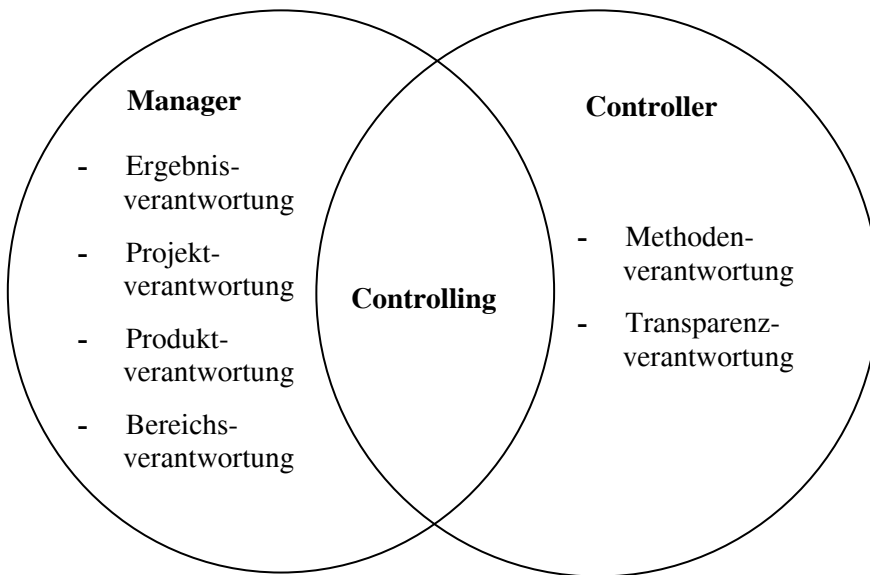


Abbildung 5: Manager und Controller im Team²¹

Das dritte Merkbild zeigt die Interaktion zwischen **operativem und strategischem Controlling** auf. Bei strategischen Fragen muss sich der Controller damit auseinandersetzen, ob die richtigen Dinge getan wurden bzw. werden²², wohingegen das Hauptaugenmerk bei operativen Fragen auf der Effizienz²³ der Dinge liegt. In Abbildung 6 wird sehr anschaulich der Zusammenhang zwischen operativen und strategischen Aufgaben dargestellt.

²¹ Abbildung modifiziert entnommen aus http://www.controllerverein.com/_cmsdata/_file/file_81.pdf (Nachdruck vom August 2001, Abruf im August 2007), S. 8.

²² Hierfür kann auch der Begriff Effektivität herangezogen werden.

²³ Entsprechend kann hier die Frage gestellt werden: „Tun wir die Dinge richtig?“.

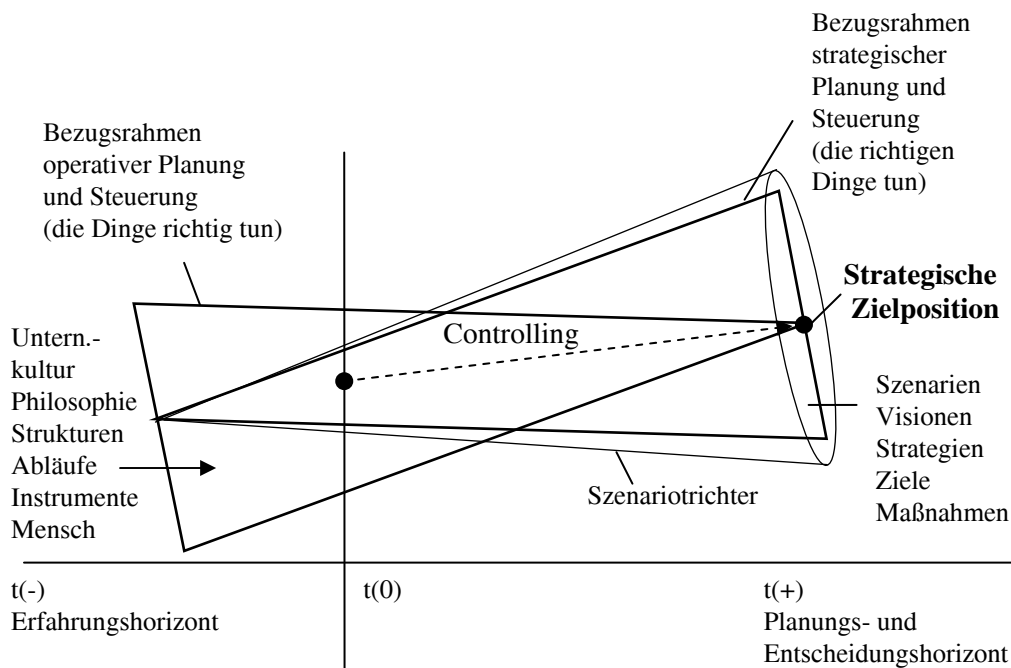


Abbildung 6: Interaktion zwischen operativen und strategischen Fragestellungen des Controlling²⁴

Das vierte Merkbild zeigt den „**roten Teppich**“ für den Controllingstoff auf. Hierbei werden mit Hilfe einer Matrix (als Metapher wird das textile Gebilde Teppich aus Ketten und Schuss verwendet) die Werkzeuge des Controlling mit den sie anwendenden Personen (Managern) verknüpft (vgl. Abbildung 7). Als Werkzeugsysteme werden die Management- Rechnung, die Unternehmensplanung und die Führung durch Ziele herangezogen. Die Controlling- anwendenden Manager werden nach Funktionsbereichen unterschieden. Hierdurch wird letztlich der Zusammenhang zwischen Informationsbedarf und Informationsversorgung dargestellt.

²⁴ Abbildung entnommen aus http://www.controllerverein.com/_cmsdata/_file/file_81.pdf (Nachdruck vom August 2001, Abruf im August 2007), S. 9.

Controller's „Denk- zeuge“ Controlling- Anwendungen der Manager	System der Management- Rechnung	System der Unternehmens- planung	System der Führung durch Ziele
Vertrieb	z.B. stufenweise Deckungsbeitragsrechnung	z.B. Sortimentsprioritäten bei Planung Auftragseingang	z.B. Ziele & Kompetenzen von Profit Center-Chefs
Produktion	z.B. flexible Plankostenrechnung	z.B. Aufgaben- und Maßnahmenplanung im Mitarbeitereinsatz	z.B. Zuständigkeiten des Kostenstellenleiters
Forschung und Entwicklung	z.B. Projektkalkulation	z.B. Projekt-Bearbeitungsstände u. Cost to Completion-Maßnahmen	z.B. Projekt- Ziele neben Periodenzielen

Abbildung 7: Controller's Themen-Teppich²⁵

Das oben beschriebene Controllingverständnis der Praxis ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich das Controlling aus der Praxis heraus entwickelt hat, für eine anwendungsorientierte Vorstellung des Begriffs Controlling wesentlich.

Allerdings bedarf es vor allem für eine mögliche Weiterentwicklung des Controlling einer theoretischen Fundierung. Hierbei soll keine Abkopplung des Controlling von der Praxis erfolgen, sondern die Möglichkeit zur betriebswirtschaftlichen Forschung geschaffen werden.

1.2.2 Ganzheitlich theoretische Controllingkonzeptionen

Entgegen dem Praxisverständnis des Controlling existieren in der deutschsprachigen Literatur keine einheitlichen Controllingbilder entsprechend dem ICV bzw. IGC. Vielmehr existiert eine vielfältige Auswahl an theoretischen Definitionen und Aufgabenlistungen zum Thema Controlling. Insbesondere in den neunziger Jahren ist

²⁵ Abbildung entnommen aus http://www.controllerverein.com/_cmsdata/_file/file_81.pdf (Nachdruck vom August 2001, Abruf im August 2007), S. 10.

die Anzahl an theoretischen Controllingkonzeptionen stark angestiegen. Eine Konzeption soll dabei theoretisch fundiert die Funktion des Controlling darstellen.

Die Herleitung einer Controllingkonzeption ausgehend von der praktischen Ausgestaltung des Controlling (induktive Vorgehensweise) kann höchstens Anhaltspunkte für Aufgabenschwerpunkte liefern. Sie ist für die theoretisch fundierte Ableitung einer Konzeption ungeeignet. Dies liegt darin begründet, dass es bei der Konzeption des Controlling um die Funktion des Controlling und nicht um seine organisatorische Ausgestaltung geht. Die beschriebene Funktion des Controlling muss in der praktischen Ausgestaltung nicht von einem organisatorischen Funktionsbereich Controlling wahrgenommen werden. Aus diesem Grund erscheint eine deduktive Vorgehensweise bei der Herleitung einer Controllingkonzeption sinnvoll. Hierzu werden theoretische Untersuchungen zum Begriff und Gegenstand des Controlling angestellt.

In der Literatur wird häufig versucht, anhand verschiedener Kriterien eine Systematisierung der Controllingkonzeptionen zu erreichen. So trennt z.B. *Küpper* die Konzeptionen wie folgt:

1. gewinnorientierte Controllingkonzeptionen,
2. informationsorientierte Controllingkonzeptionen,
3. planungs- und kontrollorientierte Controllingkonzeptionen,
4. koordinationsorientierte Controllingkonzeptionen.

Hierbei basieren die drei letztgenannten Konzeptionsarten auf der Koordination als grundlegender Zwecksetzung des Controlling.

Eine andere Systematisierung funktional orientierter Controllingkonzepte nimmt *Zenz* vor. Die Unterteilung von *Zenz* basiert auf den drei unterschiedlichen Merkmalen Unternehmenszielbezug, Funktionsbreite und Funktionstiefe. Anhand der Ausprägungen dieser Merkmale wurden die in der Literatur bestehenden Controllingkonzeptionen differenziert. Hinsichtlich des **Unternehmenszielbezugs** stellt sich die Frage, auf welche Ziele sich das Controlling konzentriert. Hierbei kann zwischen Erfolgszielen, Finanzzielen und sonstigen Unternehmenszielen unterschieden werden. Mit dem Merkmal **Funktionsbreite** wird die Verschiedenartigkeit der Aufgaben des Controlling gekennzeichnet. Hier stellt sich somit die Frage, auf welche Führungsteilsysteme das Controlling einwirkt bzw. in welchen Führungsteilsystemen es Aufgaben übernimmt. Als Führungsteilsysteme kommen das Planungs-, Kontroll-, Informationsversorgungs- und Personalführungssystem sowie die Organisation in Frage. Hinsichtlich des Merkmals **Funktionstiefe** differenziert *Zenz* nach dem Ausmaß des Controllingeinflusses auf das jeweilige Führungsteilsystem. Hierbei unterscheidet er schematisch zwischen der partiellen und vollständigen Über-

nahme von Führungsfunktionen. Anhand der beschriebenen Merkmale differenziert Zenz in sechs Gruppen von Controllingansätzen:²⁶

- Informationsorientierter Ansatz:
Controlling nimmt nur den Betrieb des Informationsversorgungssystems wahr.
- Regelungsorientierter Ansatz:
Controlling nimmt die Funktion des Betriebs des Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungssystems wahr.
- Führungsorientierter Ansatz:
Controlling wird als eine spezielle Form der Führung angesehen. Die Controllingfunktion nimmt den Betrieb aller Führungsteilsysteme wahr.
- Begrenzt führungsgestaltender Koordinationsansatz:
Controlling übernimmt die Funktion der Koordination von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung.
- Umfassender Koordinationsansatz:
Controlling nimmt hier die Koordination aller Führungsteilsysteme wahr.
- Metaführungsorientierter Ansatz:
Die Controllingfunktion besteht in der Struktur- und Ablaufgestaltung aller Führungsteilsysteme.

Die ersten drei Ansätze sind dadurch gekennzeichnet, dass hier das Controlling den Betrieb von Führungssystemen wahrnimmt. Zenz bezeichnet dies als (partielle) Führungssubstitution. Die restlichen Ansätze sind dadurch gekennzeichnet, dass das Controlling nicht den Betrieb von Führungssystemen wahrnimmt, sondern die Führungsteilsysteme nur Objekte der Controllingaktivitäten darstellen. Zenz fasst das Controlling bei diesen Ansätzen als (partielle) Einwirkung auf Führungsgestalt und -ablauf auf.

Im Folgenden wird versucht, die wesentlichen Konzeptionen aus der Literatur nach

- informationsorientierten,
- führungszielorientierten und
- koordinationsorientierten Controllingkonzeptionen

zu systematisieren. Die Unterscheidung basiert im Wesentlichen auf den Merkmalen **Unternehmenszielbezug** und **Funktionsbreite** der Controllingkonzeptionen. Die Funktionstiefe, also die Frage, ob das Controlling (partiell) die Führung übernimmt oder nur auf Führungsgestalt und -ablauf einwirkt, wird hier noch nicht berücksichtigt. Hierauf wird in der kritischen Würdigung eingegangen. Die hier vorgenomme-

²⁶ Vgl. Zenz, Controlling, 1998, S. 34 ff.

ne Unterteilung ist nicht überschneidungsfrei. Die Zuweisung zu einer Klasse basiert auf dem wesentlichen Fokus der jeweiligen Konzeptionen. Zum besseren Verständnis werden beispielhaft Konzeptionen kurz vorgestellt. Hierbei wurden insbesondere Konzeptionen von Vertretern der jeweiligen Klasse ausgewählt, welche eine große Verbreitung haben und allgemein als Standardwerke gelten²⁷. Die Auswahl der Konzeptionen orientiert sich dabei zum einen an deren wissenschaftlicher Beachtung und zum anderen an der Aktualität der Veröffentlichung. Anschließend wird eine Kritik der vorgestellten Konzeptionen vorgenommen und darauf aufbauend das theoretische Controllingverständnis für die weiteren Ausführungen erarbeitet.

1.2.2.1 Informationsorientierte Controllingkonzeptionen

Viele Definitionsversuche des Controlling stellen im Kern auf die Informationsversorgungsfunktion des Controlling ab. Den Bezugspunkt bildet dabei zumeist das Rechnungswesen (in seinen verschiedenen Ausprägungen). Die informationsorientierte Sicht des Controlling wird durch die Gegenüberstellung des „historischen“ Rechnungswesenleiters mit dem zukunftsbezogenen Controller verdeutlicht (vgl. Abbildung 8). Die primäre Zwecksetzung wird häufig in der Koordination des Informationsbedarfs, der Informationserzeugung und -weitergabe gesehen. Häufig wird bei derartigen Konzeptionen der Versuch unternommen, das Spezifische des Rechnungswesens als Controlling herzuleiten.

²⁷ Als Indikator für die Verbreitung und den Standardcharakter wurde die Auflagenanzahl herangezogen. Es wurden nur solche Konzeptionen herangezogen, welche mindestens in der zweiten Auflage erschienen sind.

Leiter Rechnungswesen	Zukunftsorientierter Controller
Rechenschaftsleger und Prüfer	Empfänger- und zugleich zielorientierter Dienstleister
Zahlenbezogenes Arbeiten	Eingehen auf „Kunden-“ Anforderungen und Wünsche
Vergangenheitsorientiertes Auswerten	Erarbeiten zukunftsbezogener Steuerungsinformationen
Bereichs- und Funktionsorientierung	Ganzheitliche Orientierung am Leistungserstellungsprozess
Kontrolle von Abweichungen	Steuerung marktkritischer Erfolgsfaktoren
Regel- und richtlinienbezogenes Arbeiten	Gestaltung und stetige Entwicklung der Controllingssysteme
Beseitigung von Abweichungen	Initiieren und Moderieren von Lernprozessen
Zahlen(„-Friedhöfe“) werden abgeliefert	Informationen werden überzeugend verkauft
Nackte Zahlenaufstellung	Berichte mit Analysen, Resümés, Vorschau und Maßnahmenvorschlägen
Rechnungswesen dominierend	Zielsetzung, Planung, Kontrolle und Steuerungsunterstützung dominierend

Abbildung 8: Rechenschaftsleger und Controller im Vergleich²⁸

Im Folgenden wird exemplarisch für die informationsorientierten Ansätze der Ansatz von *Reichmann* kurz vorgestellt.

Controllingansatz nach Reichmann²⁹

Reichmann nimmt eine Strukturierung des Controlling mit Hilfe der Komponenten Ziele, Aufgaben, Konzeption, System und Institution vor.

Die **Controllingziele** leitet *Reichmann* aus den jeweiligen Oberzielen, d.h. in der Regel Wirtschaftlichkeit, Rentabilität oder Produktivität und Liquidität der Unternehmen ab. Konkret sieht er die wesentlichen Ziele des Controlling in der Unterstützung der Planung, der Koordination einzelner Teilbereiche sowie der Kontrolle der wirtschaftlichen Ergebnisse.

²⁸ Abbildung modifiziert entnommen aus *Steinle, Bruch, Controlling, 2007, S. 8* in Anlehnung an *Becker, Controller, 1984, S. 22*.

²⁹ Zu den nachfolgenden Ausführungen vgl. *Reichmann, Controlling, 2006, S. 3 ff.*

Controllingaufgaben dienen nach *Reichmann* dazu, die Controllingziele zu erfüllen. Konkret nennt er Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Controlling, die den Kommunikations- und Informationsverarbeitungsprozess betreffen. *Reichmann* plädiert allerdings auch dafür, die deduktiv aus den Controllingzielen abgeleiteten Controllingaufgaben mit den empirisch- induktiv ermittelten Aufgaben aus dem betriebswirtschaftlichen Erfahrungsbereich abzustimmen. Hierbei sollen insbesondere induktiv ermittelte Aufgaben, die für zweckadäquat gehalten werden, aber nicht mit der deduktiven Ableitung übereinstimmen, ebenfalls zum Aufgabenbereich des Controlling gezählt werden.

Unter einer **Controllingkonzeption** versteht *Reichmann* einen methodischen Ansatz, der den Bezugsrahmen für die konkrete Ausgestaltung in einem Controlling-system vorgibt. Grundsätzlich wird zwischen entscheidungs- und informationsbezogenen Elementen der Controllingkonzeption unterschieden. Die **Informationsprozesse** in seiner Controllingkonzeption laufen dreidimensional ab (vgl. Abbildung 9).

- Die erste Dimension basiert auf der funktionalen Einteilung von Industrieunternehmen (Beschaffung, Logistik, Produktion, Marketing, Forschung und Entwicklung),
- die zweite Dimension unterscheidet die verschiedenen Kategorien von Informationen (Kosten- und Leistungsgrößen, Erträge und Aufwendungen, Zahlungsgrößen, Mengen- und Zeitgrößen) und
- die dritte Dimension bildet die zeitliche Komponente (strategisch, operativ) ab.

Als wesentlicher Bestandteil der Controllingkonzeption wurde die Information genannt. *Reichmann* sieht hierbei einen fünfstufigen Informationsprozess. Auf der untersten Ebene stehen die technischen Erfassungs- und Steuerungssysteme, wie z.B. die Betriebsdatenerfassung oder die Zeitdatenerfassung, darüber die Administrations- und Dispositionssysteme, die Abrechnungssysteme, die Analyse- und Berichtssysteme und auf der obersten Stufe die Führungsinformationssysteme. Das Controlling bezieht sich hierbei nur auf die beiden obersten Stufen (vgl. Abbildung 9).

Der zweite wesentliche Bestandteil der Controllingkonzeption nach *Reichmann* ist der **Entscheidungsbezug**. Entsprechend den Phasen des Entscheidungsprozesses³⁰ (Planung – Steuerung – Kontrolle) richtet sich die Konzeption auf die Planungs- und Kontrollprozesse aus. Des Weiteren sieht *Reichmann* das primäre Einsatzfeld des Controlling bei schlecht strukturierten Entscheidungsproblemen.

Reichmann definiert seine Controllingkonzeption basierend auf beiden Elementen wie folgt: „Controlling ist die zielbezogene Unterstützung von Führungsaufgaben,

³⁰ Vgl. hierzu *Hahn; Hungenberg*, PuK, 2001, S. 32 ff.

die der systemgestützten Informationsbeschaffung und Informationsverarbeitung zur Planerstellung, Koordination und Kontrolle dient; es ist eine rechnungswesen- und vorkontrollgestützte Systematik zur Verbesserung der Entscheidungsqualität auf allen Führungsstufen der Unternehmung³¹.

Die Aufgaben eines **Controllingsystems** sieht *Reichmann* dabei in der Konkretisierung der allgemeinen oder spezifischen Controllingkonzeption durch die branchen- und unternehmensbezogene Festlegung bestimmter Konzeptionsparameter (z.B. operatives Logistik- Controlling).

Grundsätzlich ist der Controllingansatz nach *Reichmann* stark auf die Aktivitäten im Zusammenhang mit Kommunikations- und Informationsverarbeitungsaufgaben fokussiert. Daneben spielt der Entscheidungsbezug des Controlling eine wesentliche Rolle. Funktionen wie die Planung und Koordination werden bei *Reichmann* zwar genannt, sind aber von untergeordneter Bedeutung. Da die Informationsversorgungsfunktion ganz unbestritten eine wesentliche Controllingaufgabe darstellt, lässt sich der Ansatz relativ einfach in der betriebswirtschaftlichen Praxis wiederfinden. Allerdings werden die vor allem in jüngerer Zeit immer stärker in den Fokus des Controllers getretenen Aufgaben der Koordination und der Gestaltung von Planungssystemen zu wenig berücksichtigt. Die Fokussierung auf die Informationsverarbeitung deckt daher nur ungenügend die betriebswirtschaftliche Realität ab. Des Weiteren scheint der dreidimensionale Ansatz mit der klassischen Funktionseinteilung stark auf industrielle Produktionsunternehmen ausgerichtet, nicht aber ohne weiteres auf andere Branchen übertragbar zu sein.

³¹ *Reichmann*, Controlling, 2006, S. 13.

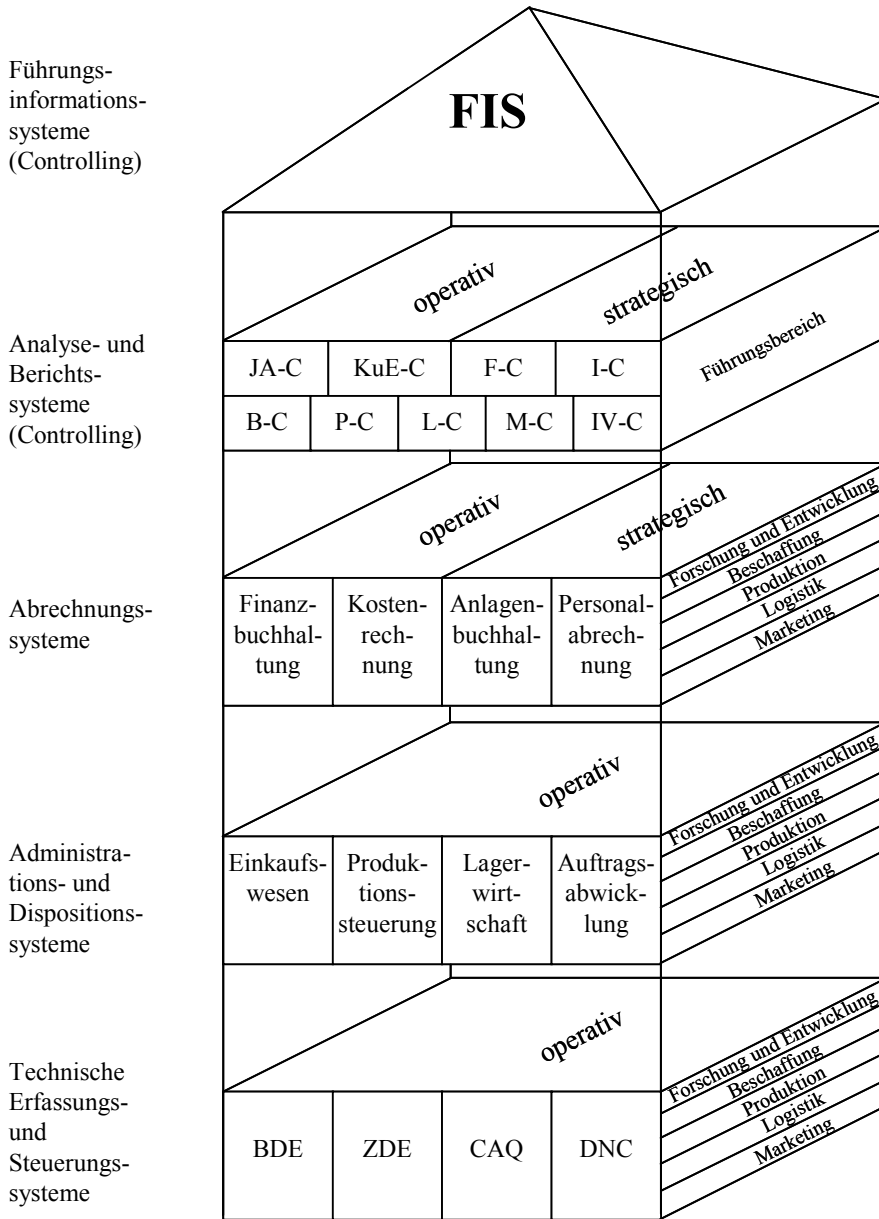


Abbildung 9: Die mehrdimensionale Controllingkonzeption nach Reichmann³²

³² Abbildung entnommen aus Reichmann, Controlling, 2006, S. 7.

1.2.2.2 Führungszielorientierte Controllingkonzeptionen

Die führungszielorientierten Konzeptionen stellen das Controlling als einen Teilbereich der Unternehmensführung heraus. Die Hauptaufgabe wird in der konsequenten **Zielausrichtung des Unternehmens** gesehen. Die Controllingfunktion leitet sich aus den Führungszielen ab. Gegenstand der Controllingdefinition sind meist Begriffe wie Gewinnsteuerung oder Zielorientierung. Sie zielen damit auf eine rationale Steuerung des Unternehmens ab. Ausgangspunkt derartiger Konzeptionen sind die Größe und Komplexität der Unternehmung und der Umwelt. Die damit einhergehenden Merkmale wie Arbeitsteilung und Dynamik machen den Aufbau eines Koordinationsmechanismus zur Erhöhung der Koordinationsfähigkeit im Führungssystem notwendig. Daneben wird eine verbesserte Kontrolle des Unternehmensgeschehens mit dem Ziel einer besseren Reaktionsfähigkeit sowie eine Adaption und Antizipation von Umwelteinflüssen notwendig.

Als Beispiel für einen führungszielorientierten Ansatz sollen die Ansätze von *Hahn*, *Hungenberg* und *Weber* kurz vorgestellt werden.

Controllingansatz nach *Hahn/Hungenberg*³³

Hahn/Hungenberg definieren die Controllingfunktion als „[...] informationelle Sicherung ergebnisorientierter Unternehmensführung [...]“³⁴. In ihrem Konzept wird die Ergebnisorientierung des Controlling explizit betont. Weiter sehen sie die generelle Aufgabe des Controlling „[...] in der informationellen Sicherung bzw. Sicherstellung ergebnisorientierter Planung, Steuerung und auch Überwachung des gesamten Unternehmensgeschehens – vielfach verbunden mit einer Integrations- bzw. Systemgestaltungsfunktion, grundsätzlich verbunden mit einer Koordinationsfunktion“³⁵ (vgl. Abbildung 10).

Weiter werden im Rahmen dieser Konzeption die Controllingaufgaben in Nutzungs- und Gestaltungsaufgaben unterschieden. Unter den **Gestaltungsaufgaben** wird die Konzipierung des Planungs- und Kontrollsystems verstanden. **Nutzungsaufgaben** umfassen die Durchführung von Planungs- und Kontrollaufgaben des Controlling, wobei explizit darauf hingewiesen wird, dass die inhaltlich- materielle Planung und Kontrolle den jeweiligen Führungskräften obliegt. In diesem Zusammenhang wird ebenfalls die Führungsunterstützungsfunktion des Controlling in bezug auf eine ergebnisorientierte Unternehmensführung betont. Allerdings sehen *Hahn/Hungenberg* die Durchführung der gesamtunternehmensbezogenen Ergebnis- und Finanzplanung und die damit verbundene Koordination der Teilplanungen, die Durchführung des Rechnungswesens als Dokumentationsrechnung sowie die daraus resultie-

³³ Zu den nachfolgenden Ausführungen vgl. *Hahn, Hungenberg*, PuK, 2001, S. 265 ff.

³⁴ *Hahn, Hungenberg*, PuK, 2001, S. 265.

³⁵ *Hahn, Hungenberg*, PuK, 2001, S. 272.

renden Informationen und hierfür erforderlichen Systeme, Verfahren und Organisationsstrukturen als alleinverantwortliche Aufgabe des Controlling an.³⁶

Controllingansatz nach Weber³⁷

Erst der in den jüngeren Auflagen des Standardwerks „Einführung in das Controlling“ von *Weber* dargestellte Ansatz lässt sich den führungszielorientierten Konzeptionen zuordnen³⁸. *Weber* begründet seine neue Auffassung mit dem Hinweis auf den Ursprung der Entwicklung des Controlling. Diesen sieht er in der gestiegenen Dynamik und Komplexität und den damit einhergehenden Führungsproblemen. Die Rolle des Controlling wird in Analogie zur Qualitätssicherung in der industriellen Produktion als **Rationalitätssicherung** der Führung bzw. Sicherstellung von Effizienz und Effektivität der Führung verstanden.³⁹ Der Controller trägt durch eine Kombination aus Entlastungs-⁴⁰, Ergänzungsaufgaben⁴¹ und Begrenzungsaufgaben⁴² zu einer optimalen Allokation der Aufmerksamkeit des Managements bei.⁴³

³⁶ Vgl. *Hahn, Hungenberg*, PuK, 2001, S. 265 f.

³⁷ Zu den nachfolgenden Ausführungen vgl. *Weber, Schäffer*, Controlling, 2006, S. 40 ff.

³⁸ Ab der 7. Auflage (1997) hat sich die Controllingauffassung von *Weber* wesentlich verändert. Vorherige Auflagen haben sich relativ eng an die Definitionen von *Küpper* (vgl. Kapitel 1.2.2.3) und *Schmidt* (vgl. *Schmidt*, Controlling, 1986) angelehnt und waren eindeutig den koordinationsorientierten Konzeptionen zuzurechnen.

³⁹ So bei *Weber, Schäffer*, Controlling, 2006, S. 40 ff.

⁴⁰ Unter Entlastung verstehen *Weber, Schäffer* die effiziente Versorgung mit Inputdaten und den effizienten Betrieb von Führungshandlungen. Das Management kann durch diese Entlastung den Fokus auf Rationalitätsengpässe richten (vgl. *Weber, Schäffer*, Thesen, 2002, S. 93).

⁴¹ Aufgrund des unterschiedlichen Fach- und Methodenwissens oder der anderen Perspektive können Controller die vom Management eingesetzten Mittel überprüfen oder geeignete Mittel anregen und durchsetzen. Hier ergänzt das Controlling das Management (vgl. *Weber, Schäffer*, Thesen, 2002, S. 94).

⁴² Durch die Ergänzungsaufgaben des Controlling kann opportunistischem Verhalten von Seiten des Managements vorgebeugt werden (vgl. *Weber, Schäffer*, Thesen, 2002, S. 94).

⁴³ Vgl. *Weber, Schäffer*, Thesen, 2002, S. 92.