

LEHRBUCH

Jürgen Weber | Utz Schäffer

Einführung in das Controlling

17. Auflage

MIT
ZUSATZ-
BEISPIELEN
UND
VIDEOS
IM
ONLINE-
PORTAL

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

SCHÄFFER
POESCHEL

Jürgen Weber/Utz Schäffer

Einführung in das Controlling

17., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2022

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Dozenten finden weitere Lehrmaterialien unter
<https://www.sp-dozenten.de>

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-5546-6 Bestell-Nr. 20616-0004
EPDF: ISBN 978-3-7910-5548-0 Bestell-Nr. 20616-0153
EPUB: ISBN 978-3-7910-5547-3 Bestell-Nr. 20616-0101

Jürgen Weber/Utz Schäffer
Einführung in das Controlling
17. Auflage, August 2022

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Bildnachweise:
Cover: © Zadorozhnyi Viktor, shutterstock.com
Seite 19: Pictorial Press Ltd/Alamy Stock Foto

Produktmanagement: Dr. Frank Baumgärtner

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Vorwort zur 17. Auflage

33 Jahre nach dem Erscheinen der ersten Auflage der »Einführung in das Controlling« ist es nun soweit: die 17. Auflage des Standardwerks liegt vor. Mit der vorangegangenen Auflage haben wir im letzten Jahr den Lehrbuchpreis des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft (VHB) gewonnen, eine Auszeichnung, die jährlich an ein herausragendes innovatives Lehrbuch verliehen wird. Der renommierte Preis des VHB möchte dazu beitragen, die Bedeutung wissenschaftlich fundierter Lehre im Fach BWL zu würdigen. Er hat uns aber nicht daran gehindert, das Buch gründlich zu überarbeiten und – soweit erforderlich – zu aktualisieren. Neben den üblichen kleineren Anpassungen haben wir die Ausführungen zum externen und internen Rechnungswesen einer besonders intensiven Überarbeitung unterzogen. Daneben haben wir die vielfältigen Implikationen der sich anbahnenden Digitalisierung des Controllings an verschiedenen Stellen des Buchs vertieft, von den informationstechnischen Grundlagen bis hin zu neuen Rollen der Controller.

Zeitgleich mit der Neuauflage dieses Lehrbuchs erscheint auch die fünfte Auflage unseres begleitenden Übungs- und Fallstudienbuchs. In bewährter Weise weist eine Kaffeetasse Sie als Leserin und Leser der »Einführung« darauf hin, dass es zu den Ausführungen an der entsprechenden Stelle passende Übungen und Fallstudien im Begleitbuch gibt. Die Lektüre des Lehrbuchtexts wird wie bisher durch ergänzende Materialien unterstützt. So finden Sie auf der Plattform myBook des Schäffer-Poeschel Verlags auch zahlreiche Spreadsheets, die

den Tabellen in dem Lehr- und dem Übungsbuch zugrunde liegen, kleine Video-Clips zu zentralen Themen und weiterführende Texte für Ihre vertiefende Lektüre.

Reicht Ihnen das dort vorliegende Zusatzmaterial nicht aus, laden wir Sie zudem herzlich dazu ein, auf unserer Homepage vorbeizuschauen. Hier haben Sie Zugang zu ausgewählten WHU-Fallstudien für die Lehre und können zudem kostenlos eine Kopie von Controlling Trends & Benchmarks herunterladen – eine Quelle, auf die Sie bei der aufmerksamen Lektüre der »Einführung« noch öfter stoßen werden: Kondensiert werden dort die wichtigsten empirischen Befunde aus zwölf Jahren WHU Controller Panel gebündelt. Probieren Sie es einfach mal aus und gehen Sie auf www.whu.edu/controlling!

Ein großes Dankeschön geht an Claudia Dreiseitel und Dr. Frank Baumgärtner vom Schäffer-Poeschel Verlag, die den Erstellungsprozess der 17. Auflage verlagsseitig begleitet haben, sowie an die beiden freien Lektoren Michael Bauer und Thomas Stichler. Ebenfalls möchten wir Evelyn Busch, Lars Brückner, Sebastian Ebert, Susanne Kaeß, Marina Metz, Nathalie Repenning und Antonia Wolf unseren großen Dank aussprechen. Sie haben die Überarbeitung des Manuskripts in bewährter Weise kompetent und engagiert unterstützt.

Jürgen Weber & Utz Schäffer

Vallendar, im Juli 2022

Vorwort zur 1. Auflage

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

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

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

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

...

Koblenz, im September 1988

Ihr Online-Material zum Buch

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

So funktioniert Ihr Zugang

- ▶ Gehen Sie auf das Portal sp-mybook.de und geben den Buchcode ein, um auf die Internetseite zum Buch zu gelangen.
- ▶ Wählen Sie im Online-Bereich das gewünschte Material aus.
- ▶ Oder scannen Sie den QR-Code mit Ihrem Smartphone oder Tablet, um direkt auf die Startseite zu kommen.
- ▶ Den Link sowie Ihren Zugangscode finden Sie am Buchende.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 17. Auflage	V	2	Controlling als Rationalitätssicherung	
Vorwort zur 1. Auflage	VI		der Führung	39
Ihr Online-Material zum Buch	VII	2.1	Einführung	39
Inhaltsverzeichnis	IX	2.2	Ableitung der Funktion des Controllings aus den	
Leserhinweise	XIV		Aufgaben der Controller	39
Die X-preso AG	XVI	2.2.1	Ausgangspunkt der Analyse	39
Das Übungs- und Fallstudienbuch	XVI	2.2.2	Typische Eigenschaften von Managern und	
Das Institut für Management und Controlling	XVII		Controllern	41
		2.2.2.1	Elemente einer Modellierung von Menschen	41
		2.2.2.2	Modellierung von Managern und Controllern	42
		2.2.3	Aus den Eigenschaften von Managern und	
			Controllern abgeleitete Controlleraufgaben	43
		2.2.3.1	Controlleraufgaben als Ergebnis der Delegation	
			durch Manager	43
		2.2.3.2	Differenzierung von delegationsbezogenen Typen	
			von Controlleraufgaben	44
		2.2.3.3	Rationalitätssicherung als Controlleraufgabe	47
		2.2.4	Controlling als Rationalitätssicherung der Führung	48
		2.3	Rationalität	49
		2.3.1	Rationalitätsbegriff	49
		2.3.2	Ursachen für Rationalitätsdefizite	51
		2.3.2.1	Emotionen	51
		2.3.2.2	Kognitive Verzerrungen	53
		2.3.3	Rationalitätsebenen	54
		2.4	Prozess der Rationalitätssicherung	55
		2.5	Rationalitätssicherung und Ethik	59
		2.6	Fazit	61
		3	Plankoordination als Kontext des Controllings	63
		3.1	Einführung	63
		3.2	Idealtypischer Führungsprozess	64
		3.2.1	Führung durch eine einzelne Führungsperson	64
		3.2.2	Zusammenwirken mehrerer Führungspersonen	66
		3.2.2.1	Grundformen der Interaktion	66
		3.2.2.2	Willensdurchsetzung als zusätzliche	
			Führungsaufgabe	66
		3.3	Koordinationsmechanismen als Führungsmuster	68
		3.3.1	Koordinationsmechanismen im Überblick	68
		3.3.2	Identifikation der Koordination durch Pläne als	
			Führen durch Ziele	70
		3.4	Ziele und Zielbildung	71

Teil I	Einführung			
1	Controller, Controllership und Controlling:			
	Grundlagen und Abgrenzung	3		
1.1	Einführung	3		
1.2	Controlling-Praxis:			
	Ein erster Blick in die Empirie	5		
1.2.1	Abriss der Entstehung			
	von Controllerstellen in den USA	5		
1.2.2	Entwicklung der Controllership in Deutschland	8		
1.2.3	Empirische Ergebnisse zum Stand der			
	Controllership	12		
1.2.4	Der Controller im Spiegel von Rollenbildern	17		
1.3	Entwicklung des Controllings als akademische			
	Disziplin	19		
1.4	Controlling-Konzeptionen	22		
1.4.1	Controlling als Informationsversorgungsfunktion	22		
1.4.2	Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung	23		
1.4.3	Controlling als Koordinationsfunktion	25		
1.4.4	Controlling als Rationalitätssicherung der Führung	27		
1.5	Ausgewählte Accounting-Theorien			
	mit Bezug zum Controlling	28		
1.5.1	Institutionenökonomische Accounting-Theorie	28		
1.5.2	Verhaltenswissenschaftliche Ansätze: Behavioral			
	Accounting und Controlling	30		
1.5.3	Alternative Accounting-Theorien	31		
1.6	Controlling-Verständnis praxisnaher Organisationen	33		
1.6.1	Internationaler Controller Verein	33		
1.6.2	CIMA und IMA	35		
1.7	Fazit	36		

3.4.1	Auswahl der Zielgrößen	72	5.3.2	Internationalisierung der Rechnungslegung in Deutschland	120
3.4.2	Bestimmung der Zielausprägung	72	5.3.3	Aufbau und institutionelle Verankerung der Rechnungslegungsvorschriften	121
3.4.3	Zielbeziehungen	75	5.3.4	Das Regelwerk des IASB	123
3.4.4	Motivationswirkungen von Zielen	76	5.3.5	Inhalte und Bestandteile des Jahresabschlusses	124
3.4.4.1	Motivationswirkung der Zielhöhe	76	5.3.5.1	Bilanz	124
3.4.4.2	Motivationswirkung der Zielakzeptanz	78	5.3.5.2	Gewinn- und Verlustrechnung	128
3.4.4.3	Motivationswirkung der Exaktheit des Ziels	79	5.3.5.3	Kapitalflussrechnung	130
3.4.4.4	Motivationswirkung der Verpflichtung zum Ziel	79	5.3.5.4	Sonstige Bestandteile	131
3.5	Fazit	81	5.3.6	Konzeptionelle Unterschiede	132
3.6	Weiteres Vorgehen	82	5.3.7	Inhaltliche Unterschiede	133
Teil II Informationsversorgung			5.4	Externes Rechnungswesen als Controlling-Grundlage	134
4	Grundfragen der Informationsversorgung	85	5.4.1	Leistungen und Limitationen der Rechnungslegung	134
4.1	Einführung	85	5.4.2	»Bilrolling« und Konvergenz des Rechnungswesens	136
4.2	Struktur der Informationsversorgungsaufgabe	86	5.5	Entwicklungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung	138
4.2.1	Überblick	86	5.5.1	Value Reporting	138
4.2.2	Art der Information	87	5.5.2	Alternative Leistungskennzahlen	139
4.2.3	Art der Informationserfassung und -bereitstellung	87	5.5.3	Nachhaltigkeitsberichte	140
4.2.4	Art der Informationsverwendung	90	5.5.4	XBRL-Berichterstattung	140
4.2.5	Informationsbedarf, Informationsangebot und Informationsnachfrage	95	5.6	Fazit	141
4.3	Bei der Informationsbereitstellung von den Controllern zu erfüllende Anforderungen	98	<hr/>		
4.3.1	Anforderungen hinsichtlich der Informationsquellen	98	6	Kosten-, Erlös-, Ergebnis- und Leistungsrechnung	143
4.3.2	Anforderungen hinsichtlich der Weitergabe der Informationen an die Manager	98	6.1	Einführung	143
4.3.3	Anforderungen hinsichtlich der Menge der Informationen	99	6.2	Kostenrechnung im weiteren Sinne	145
4.3.4	Anforderungen hinsichtlich der Kommunikation der Informationen	101	6.2.1	Zwecke der Kostenrechnung	145
4.4	Informationstechnische Grundlagen	102	6.2.2	Systeme der Kostenrechnung	146
4.4.1	Fortschritte der Informationstechnologie	102	6.2.2.1	Vollkostenrechnung	146
4.4.2	Trennung von Transaktionsverarbeitung und Analyse	103	6.2.2.1.1	Grundmerkmale	146
4.4.3	Bausteine einer Data-Warehouse-Architektur	105	6.2.2.1.2	Aufbau und Vorgehen	147
4.5	Fazit	114	6.2.2.1.3	Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen	151
5	Externes Rechnungswesen	115	6.2.2.2	»Entscheidungsorientierte« Kostenrechnungssysteme	152
5.1	Einführung	115	6.2.2.2.1	Grundmerkmale	152
5.2	Grundlagen des externen Rechnungswesens	116	6.2.2.2.2	Plankostenrechnung	153
5.2.1	Ziele und Adressaten	116	6.2.2.2.3	Deckungsbeitragsrechnungen	154
5.2.2	Systematik und Prinzipien	117	6.2.2.2.4	Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen	157
5.3	Rechnungslegung nach HGB und IFRS im Vergleich	119	6.2.2.3	Prozesskostenrechnung	159
5.3.1	Relevante Rechnungslegungsvorschriften in Deutschland	119	6.2.2.3.1	Grundsätzliche Charakterisierung	159
			6.2.2.3.2	Vorgehen	159
			6.2.2.3.3	Beurteilung	162
			6.2.3	Nutzung und Perspektiven der Kostenrechnung	162
			6.3	Erlösrechnung	165
			6.4	Leistungsrechnung	167
			6.4.1	Zwecke der Leistungsrechnung	167

6.4.2	Festlegung der zu erfassenden Leistungen	168	9	Berichtswesen	235
6.5	Fazit	176	9.1	Einführung	235
<hr/>			9.2	Gestaltungsdimensionen des Berichtswesens	236
7	Kennzahlen und Kennzahlensysteme	179	9.2.1	Berichtszweck	236
7.1	Einführung	179	9.2.2	Berichtstyp	236
7.2	Arten und Funktionen von Kennzahlen	180	9.2.3	Berichtsinhalt	238
7.3	Wichtige finanzielle Kennzahlen	182	9.2.4	Berichtsform	239
7.3.1	»Traditionelle« Kennzahlen	182	9.2.5	Berichtstermin	241
7.3.2	Wertorientierte Kennzahlen	185	9.2.6	Berichtsempfänger	241
7.3.2.1	Zum Konzept der Wertorientierung	185	9.2.7	Berichtsträger	241
7.3.2.2	Discounted-Cashflow-Methode	187	9.3	Gestaltungsempfehlungen für das Berichtswesen	253
7.3.2.3	Economic Value Added	190	9.4	Risikoberichterstattung	260
7.3.2.4	Cashflow Return on Investment und Cash Value Added	191	9.5	Self Service als Zukunft des Berichtswesens?	263
7.4	Kennzahlensysteme	193	9.6	Fazit	272
7.4.1	Begriff, Merkmale und Erscheinungsformen von Kennzahlensystemen	193	9.7	Weiteres Vorgehen	272
7.4.2	Überblick über wichtige Kennzahlensysteme	194	<hr/>		
7.4.2.1	Traditionelle Kennzahlensysteme als Ausgangspunkt	194	Teil III	Planung und Kontrolle	
7.4.2.2	Werttreiberhierarchien	196	10	Grundfragen der Planung und Kontrolle	275
7.4.2.3	Balanced Scorecard	197	10.1	Einführung	275
7.4.2.4	Objectives and Key Results (OKR)	201	10.1.1	Planung	275
7.4.2.5	EFQM-System	204	10.1.2	Kontrolle	276
7.5	Auswahl von Kennzahlen	207	10.2	Unterschiedliche Ausprägungen von Planung und Kontrolle	277
7.5.1	Werden die richtigen Dinge gemessen?	208	10.3	Struktur und Grundmerkmale der Unternehmensplanung und -kontrolle	280
7.5.2	Werden die Dinge richtig gemessen?	211	10.3.1	Planungsebenen	280
7.5.3	Erzielen die Kennzahlen (die richtige) Wirkung?	212	10.3.2	Grundmerkmale der Planungsgestaltung	281
7.6	Fazit	214	10.3.2.1	Charakter der Planentstehung	281
<hr/>			10.3.2.2	Zentralisationsgrad der Planentstehung	282
8	Verrechnungspreise	217	10.3.3	Das Controllability-Prinzip	282
8.1	Einführung	217	10.4	Einstellungen zu Planung und Kontrolle	284
8.2	Funktionen und Ziele von Verrechnungspreisen	218	10.5	Berücksichtigung von Risiko in der Planung	285
8.2.1	Interne Funktionen	219	10.6	Planungs- und Kontrollaufgaben der Controller	289
8.2.2	Externe Funktionen	219	10.6.1	Planungsaufgaben	289
8.2.3	Zielkonflikte multipel verwendeter Verrechnungspreise	220	10.6.1.1	Planungsunterstützung	289
8.3	Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen	222	10.6.1.2	Planentstehungskontrolle	290
8.3.1	Ermittlungsmethoden aus betriebswirtschaftlicher Sicht	222	10.6.1.3	Planungsmanagement	291
8.3.2	Steuerlich relevante Ermittlungsmethoden von Verrechnungspreisen	225	10.6.2	Kontrollaufgaben	293
8.3.3	Zusammenspiel von betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Aspekten	226	10.6.3	Debiasing als Controlleraufgabe	295
8.4	Verrechnungspreise in der Praxis	228	10.6.3.1	Überblick über unterschiedliche Arten von Debiasing-Techniken	296
8.5	Fazit	233	10.6.3.2	Voraussetzungen für ein erfolgreiches Debiasing	297
			10.6.3.3	Fazit	300
			10.6.4	Aufgabe des reflexiven Counterparts	300
			10.6.4.1	Strategien angesichts sich widersprechender Reflexion und Intuition	301

10.6.4.2	Bewusstes Herbeiführen von Widersprüchen	303	12.5.1	Target Costing	387
10.6.5	Aufgaben von Controllern in der Anreizgestaltung	303	12.5.2	Kostenschätzmodelle	392
10.7	Fazit	306	12.5.3	Benchmarking	394
			12.6	Fazit	398
11	Operative Planung und Kontrolle	309	13	Strategische Planung und Kontrolle	401
11.1	Einführung	309	13.1	Einführung	401
11.2	Struktur und Inhalt der operativen Planung und Kontrolle	311	13.2	Struktur und Inhalt der strategischen Planung und Kontrolle	403
11.2.1	Traditionelle Budgetierung	311	13.2.1	»Theoretisches Ideal«	403
11.2.1.1	Prozessgestaltung	311	13.2.2	Alternative Strukturen	405
11.2.1.2	Master Budget	315	13.3	Aufgaben der Controller in der strategischen Planung und Kontrolle	419
11.2.2	Weiterentwicklung und Alternativen	320	13.3.1	Aufgaben in der Phase der Strategiefindung	420
11.3	Forecasting	324	13.3.2	Aufgaben in der Phase der Strategiedurchsetzung	423
11.3.1	Traditionelle Forecasts	324	13.3.3	Aufgaben in der Kontrolle der Strategieumsetzung	424
11.3.2	Rolling Forecasts	327	13.4	Ausgewählte Instrumente der strategischen Planung und Kontrolle	426
11.4	Aufgaben der Controller in der operativen Planung und Kontrolle	328	13.4.1	Erfolgsfaktoren-Analyse	426
11.5	Ausgewählte Instrumente der operativen Planung und Kontrolle	330	13.4.2	Stärken-Schwächen-Analyse	427
11.5.1	Kostenvergleichsrechnungen	330	13.4.3	Produktlebenszyklus-Analyse	428
11.5.2	Deckungsbeitragsrechnungen	333	13.4.4	Erfahrungskurvenkonzept	429
11.5.3	Nutzwertanalyse	336	13.4.5	Produkt-Markt-Portfolio-Analyse	431
11.5.4	Nutzwertanalysen und Simulationsrechnungen	339	13.4.6	Technologie-Portfolio-Analyse	433
11.5.5	Zero-Base Budgeting	342	13.4.7	Wertschöpfungsketten-Analyse	435
11.5.6	Activity-based Budgeting	343	13.4.8	Früherkennungssysteme	436
11.5.7	Abweichungsanalyse	345	13.5	Fazit	439
11.5.8	Stichprobenanalysen	347	13.6	Weiteres Vorgehen	440
11.6	Fazit	352			
12	Taktische Planung und Kontrolle	355	Teil IV	Gestaltung der Controllershship	
12.1	Einführung	355	14	Grundfragen der Gestaltung des Controllerbereichs	445
12.2	Struktur und Inhalt der Mittelfristplanung	356	14.1	Einführung	445
12.2.1	Ziel der Mittelfristplanung	356	14.2	Überblick über die Gestaltungsaufgabe	446
12.2.2	Gegenstand und Prozess der Mittelfristplanung	358	14.3	Einflüsse der externen und internen Umwelt auf die Gestaltungsaufgabe	448
12.3	Aufgaben der Controller in der Mittelfristplanung	359	14.4	Controlleraufgaben im Spannungsfeld zwischen »Role Taking« und »Role Making«	456
12.4	Investitionsrechnungen	360	14.5	Coopetition des Controllerbereichs mit anderen Führungsdienstleistern	459
12.4.1	Überblick	360	14.5.1	Das Spielfeld im Überblick	459
12.4.2	Investitionsentscheidungen bei bekannter Nutzungsdauer	361	14.5.2	Zum Konzept der Coopetition	459
12.4.2.1	Investitionsrechnungsverfahren unter Sicherheit	361	14.5.3	Coopetition des Controllerbereichs	460
12.4.2.2	Investitionsrechnungsverfahren unter Unsicherheit	368	14.5.3.1	Accountants	460
12.4.3	Investitionsprogrammentscheidungen unter Sicherheit	374	14.5.3.2	Strategieabteilung	463
12.4.4	Gesamtbeurteilung der Investitionsrechnungsverfahren	376	14.5.3.3	Data Scientists	464
12.5	Weitere Instrumente der taktischen Planung und Kontrolle	387			

14.5.3.4	Schlussfolgerung: Kooperation als Handlungsmaxime	466	16.2.1.1	Rollenverständnis	498
14.6	Involvement versus Independence	467	16.2.1.2	Rollenkomplexität	499
14.7	Fazit	470	16.2.1.3	Rollenkonflikte	499
<hr/>					
15	Organisation des Controllerebereichs	471	16.2.2	Rollenbilder von Controllern in der Praxis	500
15.1	Einführung	471	16.3	Anforderungen an Controller	503
15.2	Aufgabenzuweisung als Organisationsproblem	471	16.3.1	Konzeptionelle Überlegungen	503
15.2.1	Statische Perspektive	471	16.3.2	Empirische Befunde	512
15.2.2	Dynamische Perspektive	475	16.4	Motivation und Zufriedenheit von Controllern	523
15.3	Organisatorischer Aufbau des Controllerebereichs	476	16.4.1	Grundfragen der Motivation von Controllern	523
15.3.1	Vorbemerkungen	476	16.4.2	Zufriedenheit von Controllern	525
15.3.2	Grundstruktur der Controllereorganisation	476	16.4.2.1	Bedeutung der Controllerzufriedenheit	525
15.3.3	Aufgaben des zentralen und des dezentralen Controllings	478	16.4.2.2	Definition des Begriffs Controllerzufriedenheit	526
15.3.3.1	Grundsätzliche Aussagen	478	16.4.2.3	Messung der Controllerzufriedenheit	527
15.3.3.2	Abhängigkeit der Aufgabenverteilung vom Konzerntypus	478	16.4.2.4	Empirische Ergebnisse	527
15.3.4	Interne Struktur der Controllerebereiche	479	16.5	Controller-Community	531
15.3.5	Hierarchische Einbettung des zentralen und des dezentralen Controllings	480	16.5.1	Zum Konzept der Controller-Community	531
15.3.5.1	Zuordnung zu einer Hierarchieebene	480	16.5.2	Gestaltung eines Controllerleitbilds	532
15.3.5.2	Weisungsbeziehungen zum Management	482	16.6	Sicherung der Rationalität von Controllern	535
15.3.5.3	Weisungsbeziehungen zwischen zentralem und dezentralem Controlling	483	16.7	Fazit	538
15.3.6	Zusammenarbeit zwischen zentralem und dezentralem Controlling	486	<hr/>		
15.3.7	Centers of Excellence und Shared Service Centers	489	17	Der Controllererfolg	541
15.4	Fazit	494	17.1	Einführung	541
<hr/>					
16	Führung des Controllerebereichs	497	17.2	Mögliche Ausprägungen des Erfolgs der Controller	542
16.1	Einführung	497	17.3	Messung des Controllererfolgs	545
16.2	Rollen der Controller	497	17.3.1	Controllererfolg als Minimierung der Controlling-Kosten	545
16.2.1	Rollenkonzeption	497	17.3.2	Controllererfolg als effiziente und effektive Aufgabenerfüllung	547
			17.3.3	Controllererfolg als Steigerung des Unternehmensergebnisses	550
			17.4	Fazit	554
				Controlling in a Nutshell	557
				Literaturverzeichnis	559
				Personenverzeichnis	585
				Sachregister	591

Leserhinweise

Auch in der 17. Auflage liegt das Lehrbuch »Einführung in das Controlling« in einer gestalterisch modernen Form vor.

mybook: Zu den Hauptkapiteln sind auf mybook thematisch passende, weiterführende Materialien, Videos und Praxisfälle verfügbar.

Leitfragen:

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

Stichwortverzeichnis:

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

1 Controller, Controlling und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung

Leitfragen

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

1.1 Einführung

Ein gutes Lehrbuch beginnt mit einer präzisen Beschreibung dessen, was es denn lehren will. Dies soll bei dieser Einführung in das Controlling nicht anders sein. Als erste Arbeitsdefinitionen wollen wir deshalb zunächst Folgendes festhalten:

- ▶ Unter einem **Controller** versteht man einen Stelleninhaber, der für Manager ein bestimmtes Set an Aufgaben wahrnimmt (z.B. Bereitstellung von Kosteninformationen, Übernahme der Ergebniskontrolle und vieles andere mehr).
- ▶ **Controlling** als Summe der Aufgaben eines Controllers bezeichnet das gesamte Aufgabenbündel, das Controllern übertragen und/oder von diesen wahrgenommen wird.
- ▶ **Controlling** schließlich ist eine spezielle Führungs- oder Management-Funktion, die von unterschiedlichen Aufgabenträgern – darunter auch, aber nicht nur Controllern – vollzogen wird.

Controller und Controlling lassen sich einer primär institutionellen, akteursbezogenen Sichtweise zuordnen. Controlling dagegen einer funktionalen. Das macht den Zugang zum Thema nicht

unbedingt leichter; beide Perspektiven werden aber jeweils für unterschiedliche Fragestellungen benötigt.

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

In der *Controlling-Forschung* wird diese Unterschiedlichkeit zum einen als Tatsache erkannt und hervorgehoben. Hierfür steht ein sehr häufig angeführtes Zitat: »In practice, people with the title of controller have functions that are, at one extreme, little more than bookkeeping and, at the other extreme, de facto general management« (Anthony 1965, S. 28). Zum anderen hat die Controlling-Forschung aber nicht wirklich zu einer Vereinigung der Heterogenität beigetragen; vielmehr finden sich dort ebenfalls höchst unterschiedliche Meinungen und Konzeptionen, insbesondere das Controlling als Funktion betreffend.

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

Controlling als Summe der Aufgaben eines Controllers

Controlling als Funktion, die hinter den Controlleraufgaben liegt

Marginalien:

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

1.4 Controller, Controlling und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung Controlling-Konzeptionen

24

(z. B. kommunale Krankenhäuser) ex definitionem kein Controlling einsetzen könnten. Eine hinreichende Begründung hierfür lässt sich nur schwerlich erkennen. Weitet man dagegen »gewinnorientierte« zu »zielorientierte« aus, ist der zusätzliche Erklärungswert praktisch gleich null: Zielansetzung als ein Grundelement von Unternehmensführung lernen Studierende schon im ersten Semester hinreichend kennen!

Eine mögliche sinnvolle Interpretation der Controlling-Konzeption setzt nicht an der Gewinnorientierung selbst, sondern an der Art ihrer Realisierung an. Deutlich wird dies an der Definition von Hahn (1987, S. 6): »Die Vorgehensweise des Controllings als Führungsphilosophie beinhaltet ... ergebnisorientierte Planung und Überwachung durch Zielvereinbarungen ... und Zielerreichungsanalysen ... mit dem Zahlenwerk des Rechnungswesens und Finanzwesens.« Dieser Auffassung liegt eine regelkreisorientierte Sicht der Führung zugrunde, die im Folgenden näher beachtet werden soll. Ausgangspunkt ist die Festlegung der Ziele, die das Unternehmen und seine Einheiten erfüllen wollen (und sollen). Diese werden durch einen Planungsprozess generiert und in Form von Plänen den verantwortlichen Managern auf den unterschiedlichen Ebenen des Unternehmens vorge-

ben. Diese versuchen, die Ziele im täglichen Management-Handeln zu erfüllen. Wie gut ihnen dieses gelingt, wird – z. B. in der Kostenrechnung – festgehalten. Die ermittelten Ist-Werte bilden dann die Basis eines Plan- bzw. Soll-Ist-Vergleichs. Werden Abweichungen festgestellt, so erfolgt eine Rückkopplung, die zwei Ausrichtungen besitzen kann: Als **Feedback-Schleife** wird das gewonnene Wissen dazu herangezogen, die Realisation zu verändern, um den Zielen doch noch zu entsprechen. Eine **Kostenüberschreitung** im Februar soll so spätestens bis zum Ende des Jahres wieder ausgeglichen sein. Als **Feed-forward-Schleife** führen die Abweichungsinformationen dazu, die Erreichbarkeit bzw. Gültigkeit der Pläne zu hinterfragen. In der Airlines-Branche war es z. B. sinnvoll, unter den krisenhaften Auswirkungen der COVID-19-Pandemie 2020 und 2021 weiter an den Jahresziele festzuhalten.

Controlling derart als einen Regelkreis zu sehen, macht es zum Synonym einer **planmäßigen Unternehmensführung**, was zugleich enge Bezüge zu den Wurzeln der Controllingherkunft herstellt: Controllerstellen wurden eingerichtet, als Unternehmer großen und dynamisch veränderten Führungsverhalten ändern mussten und Pläne an die Stelle (oder zumindest an die Seite) von persönlichen Weisungen traten. Eine stark personenbezogene Führung, wie sie im

Den Regelkreis kommt eine hohe Bedeutung zu.

Im Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Der Schwerpunkt liegt auf der Durchführung der Kontroll- und Steuerungsfunktion. (Das englische Wort *to control* wird dabei in seinem gesamten semantischen Gehalt verstanden, nämlich nicht nur als »kontrollieren« sondern auch als »regeln, beherrschen, steuern.«) Basis für diese Aufgaben ist ein funktionierendes Planungs- und Informationssystem. Dieses muß aufgebaut und ständig verbessert werden« (Mann 1972, S. 20 ff.).

Informationskästen:

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

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

Übungen und Fallstudien:

Das Kaffeetassen-Symbol weist Sie als Leser darauf hin, dass es zu dem an dieser Stelle vorgestellten Instrument passende Übungen und Fallstudien im begleitenden Übungsbuch »Einführung in das Controlling – Übungen und Fallstudien mit Lösungen« gibt. Der Verweis »☛ Übungsbuch: Aufgaben A.12« bedeutet z. B., dass sich die Aufgabe Nr. 11 in Teil A, Aufgabe Nr. 8 in Teil B und Aufgabe D7 in Teil D des Übungsbuches zur Vertiefung eignen. Darüber hinaus kennzeichnet das Kaffeetassensymbol den Beginn eines nachfolgenden X-presso-AG-Beispiels. Das Symbol ◀ hingegen signalisiert das Ende des Beispiels.

Zusammenfassende Aussagen:

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

Struktur und Inhalt der operativen Planung und Kontrolle
11.2
309

◀ »Master Budgets« einen illustrativen Überblick über die Inhalte der Budgetierung in einem (wenig komplexen) Unternehmen.
 ■ Übungsbuch: Aufgaben A.12, B.8, D.7

11.2.1.2 Master Budget
 In amerikanischen Lehrbüchern zum Management Accounting findet sich häufig das sogenannte »Master Budget«, das eine periodenbezogene, finanzielle Gesamtschau der Maßnahmen aller Unternehmensbereiche darstellt (vgl. z. B. Bhimani et al. 2015, S. 431). Es beinhaltet die schrittweise Ermittlung von Plangrößen verschiedener Bereiche, macht dabei aber auch den sachlichen Koordinationsbedarf zwischen Teilplänen deutlich. Beispielsweise ist es für die Absatzplanung wichtig, die Produktkosten zu kennen, diese ergeben sich aber erst aus der Produktionsmenge, den Kosten der Inputfaktoren und anderen Dingen mehr.
 Wie wir schon weiter vorne ausgeführt haben, sind Absatzprognosen in der Regel der Ausgangspunkt der Budgetierung und damit auch des »Master Budgets«. Diese münden in das Absatzbudget. Unter Berücksichtigung von Veränderungen im Lagerbestand (=Closing Stock Budgets) wird aus diesem ein Produktionsbudget (=Production Budgets) abgeleitet, das wiederum die Basis für Materialkosten- und Materialbedarfsbudgets (=Direct Materials Costs Budgets) sowie für Fertigungslohn- (=Direct Manufacturing Labour Costs Budgets) und Fertigungsgemeinkostenbudgets (=Manufacturing Overhead Costs Budgets) darstellt. Die soheraus ermittelten Kosten der Absatzmengen (=Costs of Goods Sold Budgets) sind im zweiten Schritt um Budgets zu ergänzen, die mit dem Absatz der laufenden Periode nicht direkt in Zusammenhang stehen müssen, wie z. B. das Forschungs- und Entwicklungsbudget (=R&D/Design Costs Budgets), das Verwaltungskostenbudget (=Administrative Costs Budgets) oder das Vertriebsbudget (=Distribution Costs Budgets). Alle diese Budgets münden im Erfolgsbudget (=Budgeted Profit Statements) als letztem Baustein des sogenannten »Operating Budgets«.
 Ein weiterer Bestandteil des »Master Budgets« ist das »Financial Budgets. Auf Basis des »Operating Budgets« und des Investitionsbudgets (=Capital Budgets) als wertmäßige Zusammenstellung der geplanten Investitionsvorhaben erfolgt hier die vollständige zeitpunkt- und betragsgenaue

Abb. 11-4
 Inhalte der operativen Planung eines Konzerns (entnommen aus Hampecht 1996, S. 202)

Formalzielorientierte Planungsinhalte	Sachzielorientierte Planungsinhalte
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Umsatz ▶ Umsatzentwicklung ▶ Investitionen ▶ Ergebnisentwicklung ▶ Kosten- und Erlösmüherungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Marktvolumen und Absatz ▶ Produktions- und Beschaffungsmengen ▶ Kapazität und Kapazitätsauslastung ▶ Mitarbeiter ▶ Produktivität ▶ Varianten ▶ Neuprodukteinführungen ▶ Qualität ▶ Bestände ▶ Fertigungstiefe ▶ Umweltschutz ▶ Organisation (neue Arbeitsformen, Spezialisierung und Segmentierung) ▶ Werbung und Verkaufsförderung

Aufstellung der im Unternehmen anfallenden Ein- und Auszahlungen, die im sogenannten Finanzplan (=Cash Budgets) dargestellt werden. Anhand des derart ermittelten Finanzplans wird der Finanzmittelbedarf der Periode ermittelt. Das Gesamtergebnis des Budgetierungsprozesses wird in einer Plambilanz (=Budgeted Balance Sheet) und Plan-Kapitalflussrechnung (=Budgeted Statement of Cash Flows) dargestellt (vgl. die Abbildung 11-5).

☛ **X-presso AG: Herleitung des Budgets der operativen Geschäftstätigkeit**
 Zu Veranschaulichung wird im Folgenden das »Budget der operativen Geschäftstätigkeit« für die X-presso AG abgeleitet (in Anlehnung an Bhimani et al. 2015, S. 431–439). Dabei wird unterstellt, dass die X-presso AG (vgl. S. XVI) ihren Umsatz ausschließlich durch den Verkauf von zwei Kaffeeprodukten – Mahlkaffee und Kaffeekapseln – an Geschäftskunden generiert. Wir blenden für dieses Beispiel also die Produktion und den Vertrieb von Kaffeefolautomaten aus.
 Mahlkaffee und Kaffeekapseln werden durch unterschiedliche Mischungen zweier Bohnsensorten hergestellt. Diese sind zum einen ein gehobener Robusta aus dem indonesischen Sulawesi und zum anderen ein exklusiver Arabica aus dem äthiopischen Hochland. Aufgrund der exklusiven Kaffeeanbaubetriebe beträgt der Beschaffungspreis für den Robusta 3 Euro pro ... ◀

Die einzelnen Schritte der Budgetierung im Detail

Struktur und Inhalt der operativen Planung und Kontrolle
11.2
318

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 1 und 4)

- ▶ Die operative Planung baut wesentlich auf Vergangenheitsdaten auf. Ihr Ablauf folgt zumeist festen »Fahrplänen«. Beides zusammen führt zu einer gewissen Starrheit, für die man häufig das Wort »Planungsbürokratie« hört.
- ▶ In den letzten Jahren fand in vielen Unternehmen ein Umdenken der operativen Planungspraxis statt. Gründe hierfür waren insbesondere Anforderungen der Kapitalmärkte, die eine Berücksichtigung in kürzeren Zyklen verlangen und ein deutlich höheres Gewicht auf die Genauigkeit des Forecasts legen, sowie die Auswirkungen stark zunehmender Volatilität und Unsicherheit der Märkte.
- ▶ Das radikale Konzept des Beyond Budgetings hat sich bislang nicht durchgesetzt. Allerdings werden viele seiner Bausteine zunehmend umgesetzt. Die Budgetierung als solche wird dabei von kaum einem Unternehmen infrage gestellt.

Handlungsflexibilität auch in der Praxis nutzbar zu machen (etwa der Aufwand zur Umgestaltung tarif- oder arbeitsvertraglicher Rahmenbedingungen?)

Übersteigt der konzeptionelle Nutzen eines neuen Ansatzes das mit seiner Implementierung verbundene Risiko?
 Welche Bausteine der beiden Alternativen zur traditionellen Budgetierung können besonders hohen Nutzen stiften? Und: Wie viel Budgetierung braucht das Unternehmen wirklich?

Je nach Unternehmen und Umfeld werden diese Fragen unterschiedlich zu beantworten sein. Folglich wird auch die Eignung jeder der verschiedenen Ansätze aus konzeptioneller Perspektive wie aus Implementierungssicht variieren. In dynamischen und nur begrenzt komplexen Unternehmen – wie beispielsweise dem Elektronik- oder Markenartikel-einzelhandel – dürfte sich das Beyond Budgeting als eine interessante Alternative zur (klassischen) Budgetierung erweisen. In den meisten Großunternehmen, die eine mittlere Dynamik sowie aufgrund von Verbundbeziehungen eine hohe Komplexität aufweisen, stellen hingegen eine »klassische« Budgetierung oder die als Better Budgeting bezeichnete

Weiterführende Literatur zu ...

- ... **Begriffliche Grundlagen**
 Hansen/Van der Stede 2004
 Pfaff 2002, Sp. 231–241
 Rieg 2015
 Strauß/Zecher 2013
- ... **Traditionelle Budgetierung**
 Becker et al. 2016
 Covalessi et al. 2003
 Gleich/Krippen/Leyk 2019
 Hahn/Hungenberg 2001
 Mahlendorf/Schäffer/Skiba 2015
 Weber/Linder 2008
- ... **Beyond Budgeting als Konzept zur Weiterentwicklung der Budgetierung**
 Becker/Messner/Schäffer 2020
 Bognes 2016
 Henttu-Aho/Järvinen 2013
 Hope/Frazer 2003b
 Libby/Lindsay 2010
 Morlidge 2017
 Schäffer/Weber 2019a
 Weber/Linder 2008
- ... **Forecasting**
 Becker/Schäffer 2017
 Brenner/Leyk 2004
 Jordan/Messner 2019
- ... **Aufgaben der Controller in der operativen Planung und Kontrolle**
 Eichhübel/Kunesch 1996, S. 443–481
 Hahn/Hungenberg 2001, S. 341–736
 Horváth/Gleich/Sailer 2019, S. 187–362
 Pfaff 2002, Sp. 231–241
- ... **Deckungsbeitragsrechnungen**
 Hummel/Männel 1983, S. 89–95
 Klieber/Pampel/Wikas 2012, S. 737–784
 Riebel 1964, S. 955–925
- ... **Nutzwertanalyse**
 Bechmann 1978
 Becker/Weber 1984, S. 345–359
 Dinkelbach 2002
 Götzte 2014, S. 193–200
 Zangemeister 1976
- ... **Nutzwertanalysen und Simulationsrechnungen**
 Conenbergh/Fischer/Günther 2016, S. 325–367
 Männel 1981, S. 253–266
 Schweitzer/Trossman 1998
- ... **Zero-Base Budgeting**
 Boyd 1980
 Meyer-Piening 1994
 Pyhr 1999

Weiterführende Literatur:

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

Die X-presso AG ☕

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

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

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

Das Übungs- und Fallstudienbuch

Das Buch »Einführung in das Controlling – Übungen und Fallstudien mit Lösungen«, 5. Auflage, stellt die optimale Ergänzung zu diesem Lehrbuch dar. Neben zahlreichen Einzelaufgaben beinhaltet das Übungsbuch eine umfassende Fallstudie in deutscher und englischer Sprache. Die 2008 gegründete X-presso AG erlaubt nicht nur die Darstellung diverser Controlling-Instrumente in unterschiedlichem Kontext, sondern stellt auch eine schöne Analogie zur Entstehung des Instituts für Management und Controlling (IMC) der WHU dar. Abgerundet wird das Übungs- und Fallstudienbuch durch dreizehn

Praxiscases namhafter deutscher und internationaler Unternehmen.

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

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

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

Das Institut für Management und Controlling

Das Institut für Management und Controlling (IMC) der WHU – Otto Beisheim School of Management – einer der renommiertesten Hochschulen für Betriebswirtschaft und Management in Deutschland – ist ein Forschungsinstitut in den Bereichen Unternehmenssteuerung und Controlling. Unter der Leitung von Prof. Dr. Marko Reimer und Prof. Dr. Utz Schäffer bündelt das Institut die zahlreichen Lehr- und Forschungsaktivitäten der beteiligten Hochschullehrer und Doktoranden. Prof. Dr. Dr. h. c. Jürgen Weber ist dem Institut als Emeritus weiter aktiv verbunden.

Forschung

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

- ▶ Unser Forschungsfeld »Rolle der Finanzfunktion« befasst sich mit der Entwicklung der Rolle von Controllern und CFOs, ihren zentralen Treibern und wesentlichen organisationalen Konsequenzen.
- ▶ In unserem Forschungsfeld »Digitale Transformation des Controllings« befassen wir uns mit dem technologiegetriebenen Wandel der Funktion.
- ▶ In unserem dritten Forschungsfeld »Top Management Team Impact« versuchen wir ein besseres Verständnis davon zu erlangen, wie die Eigenschaften von CEOs, CFOs und Controlling-Leitern die Ausgestaltung und Nutzung von Controlling-Systemen beeinflussen.

Lehre

Mit unserer Lehre wollen wir dazu beitragen, verantwortungsvolle Führungspersönlichkeiten für die Finanzfunktion und darüber hinaus auszubilden. Innovative Lehrformate und Best Teaching Awards zeugen von der hohen Qualität unseres Angebotes.

Um den steigenden Anforderungen an die universitäre Management-Ausbildung noch besser gerecht werden zu können, unterstützen uns renommierte Praxisreferenten in den Vorlesungen.

Praxis

Ziel unserer Arbeit am IMC ist es, die Transformation der Finanzfunktion sowie die Entwicklung des Berufsstands der Controller hin zu einer aktiven Partnerschaft des Managements zu unterstützen. Diese Zusammenarbeit ist geprägt durch eine enge und langjährige Kooperation mit führenden deutschen Unternehmen.



Utz Schäffer, WHUhu, Marko Reimer und Jürgen Weber (v.l.n.r.)

Center for Controlling & Management

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

In Umfang, Form und Inhalt ist das CCM in Deutschland einzigartig. Die dreizehn kooperierenden Unternehmen zeigen eine repräsentative Abbildung deutscher Großunternehmen. Zu den Mitgliedern gehören: Bayer AG, Bertelsmann SE & Co. KGaA, CTcon GmbH, Covestro AG, Deutsche Post DHL Group, Deutsche Telekom AG, EnBW Energie Baden-Württemberg AG, Hapag-Lloyd AG, Henkel AG & Co. KGaA, METRO AG, Merck KGaA, RWE AG und die SAP SE.

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

WHU Controller Panel

Das WHU Controller Panel wurde 2007 als Initiative des IMC und in enger Zusammenarbeit mit dem Internationalen Controller Verein (ICV) ins Leben gerufen, um Benchmarking-Werte zu erfassen und Best Practices zu identifizieren. Die regelmäßige Befragung zu relevanten Längsschnittthemen ermöglicht Aussagen über die Entwicklung des Controllings im deutschsprachigen Raum (Deutschland, Österreich, Schweiz). In Studien werden sowohl aktuelle Trends als auch Kernthemen des Controllings beleuchtet.

Das WHU Controller Panel besteht hauptsächlich aus Führungskräften des Controlling-Bereichs. Aktuell werden über tausend Teilnehmer aus unterschiedlichen Branchen zu den aktuellen Themen des Controllings befragt. Alle Teilnehmer erhalten exklusiv einen umfangreichen Ergebnisbericht. Mit unseren »Controlling – Trends & Benchmarks« geben wir außerdem alle wesentlichen Daten und Fakten in komprimierter Form an die Hand. Die Teilnahme am WHU Controller Panel ist kostenfrei.

Publikationen

Es ist Ziel des IMC, die Transformation der Finanzfunktion und die Entwicklung des Berufsstands der Controller aktiv zu begleiten. Hierzu dient auch unsere umfangreiche Publikationstätigkeit. Neben bewährten Lehrbüchern und praxisorientierten Monographien wie der hier vorliegenden »Einführung in das Controlling« sind Utz Schäffer und Jürgen Weber auch Herausgeber der Zeitschrift Controlling & Management Review, eine der führenden und meistzitierten deutschen Fachzeitschriften auf dem Gebiet des Controllings. Auf diese Weise fördert und fordert das IMC den Dialog zwischen Praktikern und Forschern.

Teil I

Einführung



1

Controller, Controllershship und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung

SP myBook

Online-Material zum Kapitel

Leitfragen

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

1.1 Einführung

Ein gutes Lehrbuch beginnt mit einer präzisen Beschreibung dessen, was es denn lehren will. Dies soll bei dieser Einführung in das Controlling nicht anders sein. Als erste Arbeitsdefinitionen wollen wir deshalb zunächst Folgendes festhalten:

- ▶ Unter einem *Controller* versteht man einen Stelleninhaber, der für Manager ein bestimmtes Set an Aufgaben wahrnimmt (z. B. Bereitstellung von Kosteninformationen, Übernahme der Ergebniskontrolle und vieles andere mehr).
- ▶ *Controllershship* als Summe der Aufgaben eines Controllers bezeichnet das gesamte Aufgabenbündel, das Controllern übertragen und/oder von diesen wahrgenommen wird.
- ▶ *Controlling* schließlich ist eine spezielle Führungs- oder Management-Funktion, die von unterschiedlichen Aufgabenträgern – darunter auch, aber nicht nur Controllern – vollzogen wird.

Controller und Controllershship lassen sich einer primär institutionellen, »akteursbezogenen« Sichtweise zuordnen, Controlling dagegen einer funktionalen. Das macht den Zugang zum Thema nicht

unbedingt leichter; beide Perspektiven werden aber jeweils für unterschiedliche Fragestellungen benötigt.

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

In der *Controlling-Forschung* wird diese Unterschiedlichkeit zum einen als Tatsache erkannt und hervorgehoben. Hierfür steht ein sehr häufig angeführtes Zitat: »In practice, people with the title of controller have functions that are, at one extreme, little more than bookkeeping and, at the other extreme, de facto general management« (Anthony 1965, S. 28). Zum anderen hat die Controlling-Forschung aber nicht wirklich zu einer Verringerung der Heterogenität beigetragen; vielmehr finden sich dort ebenfalls höchst unterschiedliche Meinungen und Konzeptionen, insbesondere das Controlling als Funktion betreffend.

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

Controllershship als Summe der Aufgaben eines Controllers

Controlling als Funktion, die hinter den Controlleraufgaben liegt

Wir trennen drei Ebenen:

- (1) die empirische Anschauung,
- (2) eine konzeptionelle Ebene und
- (3) zugrunde liegende Theorien.

Erst seit Beginn dieses Jahrhunderts kommt der wissenschaftlichen Beschreibung und Erklärung von Controlling eine höhere Bedeutung in Deutschland zu.

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

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

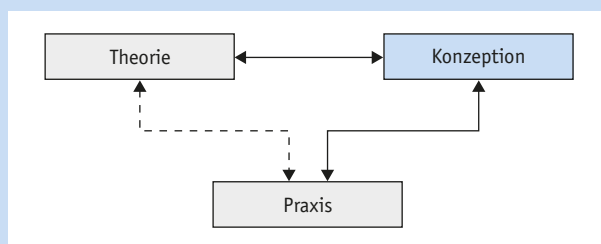
Aus diesem Grund benötigt die Controlling-Forschung zusätzlich Aussagensysteme, die sich nicht nur an den Zielen der Beschreibung und Erklärung ausrichten, sondern in erster Linie auch dem handlungspraktischen Ziel der Gestaltung verpflichtet sind. »Diese praktisch-normativen Aussagensys-

teme kann man als »Konzeptionen« bezeichnen. Konzeptionen übernehmen eine Mittlerfunktion zwischen Theorie und Praxis, indem sie in gestaltender Absicht und in meist eklektischer Vorgehensweise theoretische Aussagen aufgreifen, mit normativen Postulaten verknüpfen und auf die Praxis beziehen ... Sie schaffen ... einen Orientierungsrahmen, den es in der Unternehmenspraxis in Hinblick auf die Bedingungen des jeweiligen Einzelfalles zu konkretisieren gilt« (Scherm/Pietsch 2004, S. 8).

Controlling lässt sich primär als ein Praxisphänomen einordnen und die Fachvertreter im deutschsprachigen Controlling haben den Fokus traditionell stärker auf die Gestaltungs- als auf die Erklärungsaufgabe der Wissenschaft gelegt. Deshalb überrascht es nicht, dass die akademische Auseinandersetzung mit dem Controlling in Deutschland zwar einige Controlling-Konzeptionen hervorgebracht hat (vgl. Abschnitt 1.4), den wissenschaftlichen Zielen der Beschreibung und Erklärung aber erst seit Beginn dieses Jahrhunderts eine höhere Bedeutung zukommt. Umso mehr möchten wir in Abschnitt 1.5 die wesentlichen Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling kurz vorstellen, da sie nicht nur die Brücke zur Forschung darstellen, sondern auch interessante Perspektiven auf das Fach eröffnen und den Leser dieses einführenden Lehrbuchs vielleicht an der einen oder anderen Stelle auch zum unkonventionellen Reflektieren der Lerninhalte anregen. Zuvor seien aber Controlling-Praxis und -Wissenschaft im Spiegel empirischer Erhebungen skizziert und wesentliche Controlling-Konzeptionen kurz vorgestellt. Zum Abschluss des ersten Kapitels betrachten wir im Abschnitt 1.6 dann das Controlling-Verständnis ausgewählter praxisnaher Organisationen. Dabei betrachten wir sowohl die in der deutschsprachigen als auch in der angelsächsischen Controlling-Praxis entwickelten Konzeptionen.

Abb. 1-1

Controlling-Praxis, -Konzeption und -Theorie
(modifiziert entnommen aus Scherm/Pietsch 2004, S. 9)



1.2 Controlling-Praxis: Ein erster Blick in die Empirie

1.2.1 Abriss der Entstehung von Controllerstellen in den USA

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

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

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

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

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

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

Im Original

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

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

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

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

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

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

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

Die ergebnisorientierte Planung steht im Mittelpunkt.

Was geplant wird, muss auch kontrolliert werden.

Für Planung und Kontrolle werden Informationen benötigt.

Zwanzigerjahren des letzten Jahrhunderts zu finden:

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

In diesem Kontext vollzog sich auch eine Veränderung des Aufgabenbündels des Controllers: Hatte dieser bis dato als Chief Accountant, Revisor oder Vermögensverwalter vornehmlich bereits getätigte Transaktionen nachzuvollziehen, so musste er jetzt auch – auf der Sprache des Rechnungswesens basierende – planungsrechnerische Verfahren einführen sowie die budgetbezogenen Daten abstimmen und auswerten. Mit der benutzergerechten Sammlung und Verarbeitung von Informationen durch den Controller entwickelte sich das Rechnungswesen vom reinen Registrier- und Kontrollinstrument zum Hilfsmittel der Zukunftsbewältigung, was seinen Bedeutungszuwachs erklärt und die institutionelle Aufwertung des Controllers förderte.

Diese Entwicklung fand ihren vorläufigen Abschluss mit der Gründung des *Controller's Institute of America* im Jahre 1931. Der – später in *Financial Executives Institute* umbenannten – Institution gelang es in der Folgezeit, einen weitgehenden Konsens über das Aufgabenfeld von Controllern herbeizuführen. In einem oftmals zitierten Aufgabenkatalog wird Controlling als ein Aufgabenbereich im Financial Management dargestellt, dem die Aufgaben von Treasurern gegenüberstehen. Diesen Aufgabenkatalog zeigt die *Abbildung 1-2*. Die aufgeführten Aufgaben sind dabei weder erratisch zusammengestellt, noch zeichnen sie ein von der Praxis abweichendes Wunschbild der in der Vereinigung zusammengefassten Controller. Vielmehr bedingen sie sich – wie im Folgenden gezeigt – gegenseitig bzw. lassen sich schlüssig auseinander herleiten.

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

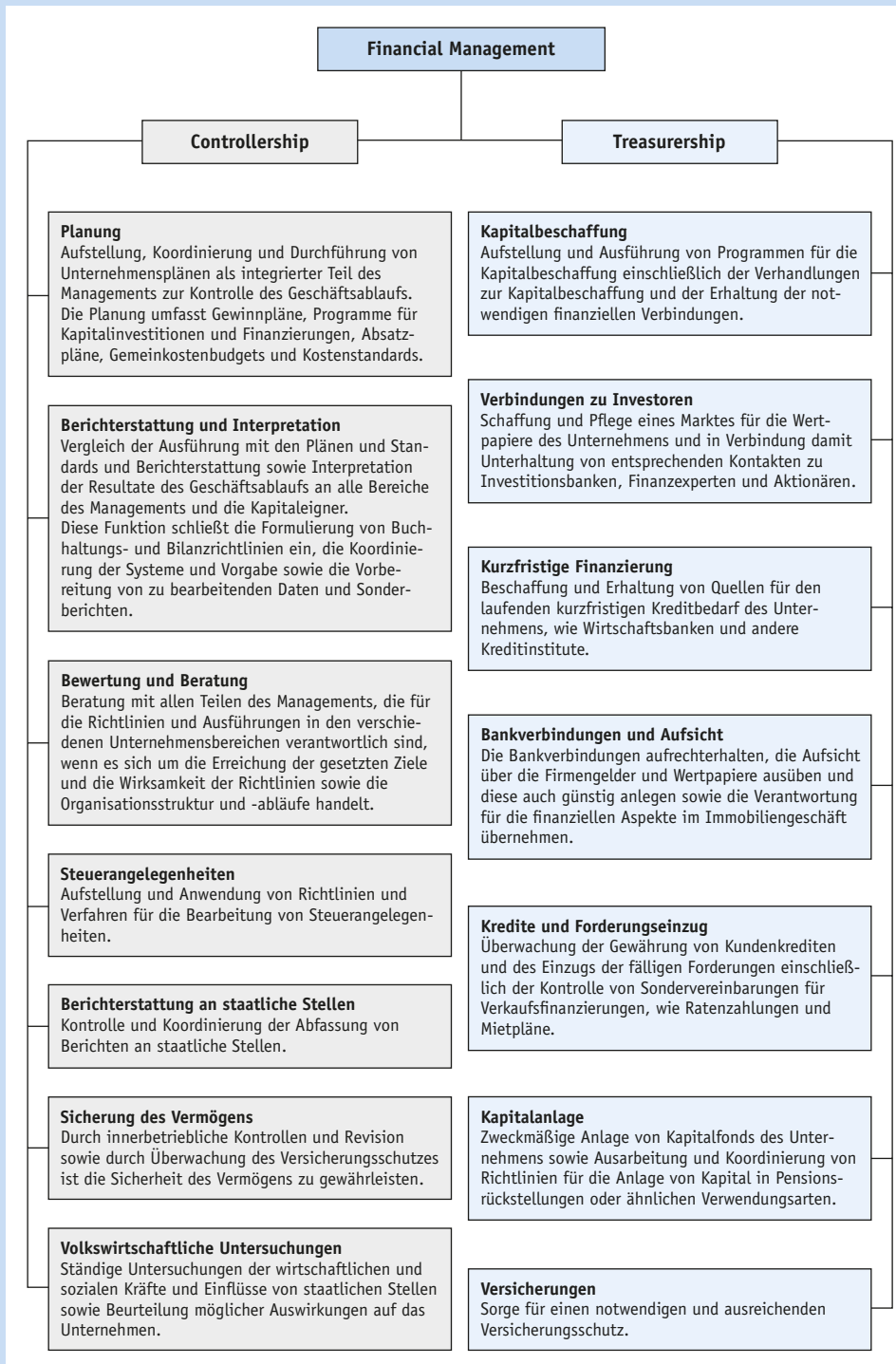
Zielvorgaben in Plänen sind unwirksam, wenn sie nicht auf ihre Einhaltung hin überwacht werden. Dann kann man weder aus Abweichungen lernen, noch besteht – zumindest bei den meisten Menschen – genügend Antrieb, Zielwerte unbedingt erreichen zu wollen. Der Aufbau von Planung und die damit verbundene Gestaltung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

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

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

Abb. 1-2

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



Bewertungs- und Beratungsfragen für das Management zu beantworten.

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

- ▶ Amerikanische Unternehmen kannten (und kennen) keine Trennung in Finanz- und Betriebsbuchhaltung. Eine eigenständige Kostenrechnung, die in Deutschland seit den Zwanzigerjahren des letzten Jahrhunderts in größeren Unternehmen einen angestammten Platz einnimmt, fehlt. Controller nahmen deshalb in den USA zum einen Aufgaben wahr, die bei uns dem externen Rechnungswesen zugewiesen sind (»Tax Administration«, »Government Reporting«). Zum anderen erfassten sie – als zentrale Informationsstellen – auch die Schnittstelle zwischen Unternehmen und Volkswirtschaft.
- ▶ Der Kapitalmarkt funktionierte in den USA »direkter« als in Deutschland; eine hier lange Zeit typische Mittlerposition von Banken zwischen Kapitalgebern und Management des Unternehmens war dort nicht so stark ausgeprägt. Folglich wurde den Controllern noch die Funktion zugewiesen, quasi als verlängerter Arm der An-

teilseigner für die Sicherung des Vermögens zu sorgen. Derartige Überlegungen waren in Deutschland lange Zeit fremd. Allerdings haben sie sich mittlerweile mit der zunehmenden Kapitalmarktorientierung der Unternehmen auch hier immer stärker durchgesetzt.

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

1.2.2 Entwicklung der Controllingship in Deutschland

In Deutschland blieb der Begriff des Controllings lange Zeit unbekannt. Daran änderten auch durch Reiseerfahrungen in den USA angeregte erste Diskussionsbeiträge in den Fünfzigerjahren (vgl. die Auszüge aus Auffermann 1952) und zwei Mitte der Sechzigerjahre des letzten Jahrhunderts im *Blick durch die Wirtschaft* publizierte Artikel über den US-Controller (vgl. die Auszüge aus Gretz 1965 auf der Folgeseite) zunächst wenig. Ablehnung und Unverständnis herrschten vor (vgl. das Zitat von

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

Im Original

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

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

Man könnte viele interessante und bedeutsame Fragen, die in dem Bericht angeschnitten werden, herausgreifen, wie etwa die Darlegung über das Kosten-Verantwortungsgefühl, die Leistungsentlohnung, das Berichtswesen oder die Kostenkontrolle und Kostenanalyse. Hier ist jedoch nicht der Ort, um auf diese Einzelheiten einzugehen. Der Bericht soll für sich selbst sprechen. Es sei lediglich besonders darauf hingewiesen, wie wichtig der englischen Studienkommission wohl mit Recht die Institution des »Controllings« in USA erschien. Seine Aufgaben sind schwer zu umreißen: Aufgrund seiner besondern [!] Kenntnis des Rechnungswesens erfolgt durch den »Controller« oder durch die »Controllings«-Abteilung die Auswertung des betrieblichen Zahlenmaterials zur Leistungskontrolle der einzelnen Abteilungen, die Zusammenstellung von Betriebskennziffern, deren Weitergabe an die oberste Betriebsleitung und an die Abteilungsleiter und Meister, so daß erst dadurch letzten Endes

die kaufmännische Führung des Betriebes ermöglicht wird. Auf die maßgebliche Stellung des »Controllings« innerhalb der Geschäftsleitung wird vielfach die größere Produktivität der amerikanischen Unternehmungen zurückgeführt. Ihm unterstehen vielfach sowohl der Leiter der Buchhaltung als auch der Leiter des gesamten Kostenwesens und der Betriebsabrechnung.

In Deutschland sind bisher nur einige wenige Großbetriebe von dem gleichen Gedanken ausgegangen und haben eine zentrale betriebswirtschaftliche Abteilung eingerichtet, die dem Vorstand oder der Geschäftsführung das Zahlenmaterial heranschafft, aufgrund dessen die Entschlüsse der obersten Leitung erfolgen können. Ich bin überzeugt, daß in vielen Fällen eine erhebliche Leistungssteigerung erreicht werden könnte, wenn auch wir in unsern Betrieben eine Institution wie die des »Controllings« einführen würden« (Auffermann 1952, S. 6).

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

»Der Controller ist also ein Mann, der seine eigenen Pläne aufstellt, koordiniert und auch noch überwacht! Damit nicht genug, hat er ... außerdem noch die gesamte Organisation und Revision, die Fertigungskon-

Fortsetzung auf Folgeseite

Fortsetzung von Vorseite

trolle, Betriebsabrechnung, Buchhaltung, Bilanz und Steuer in seiner Hand. Damit wird der Controller praktisch zum Chef des Unternehmens, ohne allerdings nach außen hin als Chef in Erscheinung zu treten und auch die damit verbundene Gesamtverantwortung zu übernehmen. Schon die Kombination von Planung, Fertigungskontrolle und Berichtswesen in einer Hand ist in einem Großunternehmen reichlich viel an Machtkonzentration. Wenn man aber außerdem noch *Organisation* und *Revision* dazu in einer Hand vereint, so werden alle übrigen Aufgabenträger einschließlich Vorstands vorsitzender und Aufsichtsrat zu unbedeutenden Randfiguren. ...

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

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

Das amerikanische Rechnungswesen als Führungsinstrument (VII):

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

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

Eine recht üppige Vielfalt von Verfahren der Abrechnung von Produktion und Absatz – oft fast unüberschaubar mit- und ineinander verschlungen – erschwert die Überwachung des Unternehmensablaufs auch in amerikanischen Unternehmen. Heute noch als exakt geltende Beurteilungsmaßstäbe zur Kontrolle des Betriebsgeschehens sind vielleicht schon morgen überholt. Nach wie vor benötigt daher der Controller ei-

nen großen Teil seiner Zeit, um seiner »historischen« Aufgabe gerecht zu werden, nämlich die Vermögenswerte des Unternehmens vor Verlusten aller Art zu sichern und zu schützen. Im Auftrage der Unternehmensleitung forscht er nach immer wirtschaftlicheren Methoden der Überwachung und bemüht sich, den betrieblichen Kreislaufprozess in allen Stufen sichtbar zu machen, mögliche Störungsursachen frühzeitig zu erkennen, und vorbeugende Maßnahmen zur Verhütung vermeidbarer Vermögensminderungen vorzuschlagen.

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

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

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

Man darf heute getrost behaupten, dass die wichtigste Aufgabe des Controllers darin besteht, die Ergebnisse des Rechnungswesens zu interpretieren, um eine zukunftsorientierte Unternehmensführung zu sichern. In dieser Funktion prognostiziert, schätzt und plant er. Nicht die Abrechnung auf den Cent genau, sondern Urteilsvermögen und einen vernünftigen Sinn für Größenordnungen erwartet die Unternehmensleitung von ihm. Nur dann kann er seiner Aufgabe gerecht werden, die gesamte Unternehmenstätigkeit in Einklang mit den Zielen zu planen und ihren Ablauf zu überwachen. Er nimmt Einfluss auf das Beleg- und Berichtswesen

Fortsetzung auf Folgeseite

Fortsetzung von Vorseite

sen, um so die Grundlage für unternehmerische Entscheidungen zu schaffen. Überhaupt ist eine der Voraussetzungen seines Erfolges ein umfassendes und schnell arbeitendes Informationssystem. In nicht wenigen Betrieben sorgt er daher für den reibungslosen Ablauf der Organisation. ...

Wenn die Funktion des Controllers in weitestem Sinne alles einschließt, was der Förderung des Unternehmenserfolges dient, dann kann er die-

ses Aufgabenbündel nur dann mit einem zufriedenstellenden Wirkungsgrad erfüllen, wenn er in steter unmittelbarer Verbindung mit der obersten Unternehmensspitze steht und dessen Vertrauen und Unterstützung genießt. Im Allgemeinen leitet der Controller einen Stab von Assistenten. In größeren Unternehmen eine ganze Anzahl von Unterabteilungen, welchen wiederum Untercontroller vorstehen. Diese arbeiten nichtsdestoweniger eng mit der Geschäftsleitung der jeweiligen Tochtergesellschaft zusammen.«

Im Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Goossens 1959). Noch Ende der Sechzigerjahre fand man Controller oftmals nur bei deutschen Tochterunternehmen amerikanischer Konzernmütter.

Die Kombination von drei Faktoren führte dazu, dass sich das Bild vergleichsweise rasch änderte

(vgl. auch Binder 2006; Schäffer/Schmidt/Strauß 2014):

- ▶ Der Wandel von Verkäufer- zu Käufermärkten und disruptive Ereignisse wie die erste Ölkrise 1973 führten zu einem zunehmenden

Kostendruck und einer stärkeren Notwendigkeit, zukunftsorientierte Analysen durchzuführen.

- ▶ Die zunehmend erforderliche größere Markt- und die gestiegene Komplexität von Unternehmen führten zur Divisionalisierung und zur Bildung von Profit Centern. Diese Organisationsformen erforderten wiederum Anpassungen in Informationsversorgung und Unternehmenssteuerung.
- ▶ Die Entwicklung der Informationstechnologie und die zunehmende Verbreitung der in den Fünfziger- und Sechzigerjahren des letzten Jahrhunderts entwickelten Kostenrechnungskonzepte (insbesondere auch die Grenzplankostenrechnung, vgl. Abschnitt 6.2.2.2.2) ermöglichen die Erfüllung der gestiegenen Anforderungen an Transparenz und betriebswirtschaftlich fundierte Entscheidungen.

Die genannten Entwicklungen legten eine stärkere Integration von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung nahe, die häufig den neu geschaffenen (oder auch umbenannten) Controllerstellen oblag. Einer häufig zitierten Umfrage von McKinsey zufolge (Basis: 30 deutsche Großunternehmen mit einem Umsatz größer als 1 Mrd. DM) verfügten 1974 bereits 90% (!) der Unternehmen über Controllerstellen (vgl. Henzler 1974, S. 63), auch wenn diese nicht immer so genannt wurden. Dieses zunächst überhöht erscheinende Ergebnis wurde in den folgenden Jahren durch andere empirische Erhebungen zumindest in seiner Grundaussage bestätigt (im Überblick Richter 1987, S. 23–29). Deutlicher sichtbar wird die Entwicklung in einer stichprobenweisen Analyse von Stellenanzeigen der Frankfurter Allgemeinen Zeitung für den Zeitraum 1949 bis 1994 (im Detail Weber/Kosmider 1991 und Weber/Schäffer 1998). Um einen mögli-

Abb. 1-3

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

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

Angaben jeweils in Prozent der Gesamtaufgaben eines Betrachtungszeitraums

chen Begriffswandel abbilden zu können, wurden auch controllerähnliche Stellenanzeigen in die Analyse einbezogen. Entsprechend den vorab aufgezeigten, typischerweise von Controllern wahrgenommenen Funktionsinhalten zählten hierzu alle Anzeigen, die die Bereiche Betriebswirtschaft, Rechnungswesen und Planung aufführten. Zur zahlenmäßigen Entwicklung der Stellenanzeigen lieferte die Erhebung drei Kernaussagen:

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

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

1.2.3 Empirische Ergebnisse zum Stand der Controllingship

In Stellenanzeigen werden die Anforderungen formuliert, die Unternehmen an ihre Controller stellen. Aber wie viele Controller gibt es überhaupt? Vertraut man den Daten der Bundesagentur für Arbeit, gab es Ende 2019 ungefähr 120.000 Controller in Deutschland. Diese Zahl setzt sich aus gut 91.500 sozialversicherungspflichtigen Controllern (freiberuflich tätige oder verbeamtete Controller sind in dieser Zahl also nicht erfasst), 21.400 »Kostenrechnern« (die im Regelfall ebenfalls dem Controllerbereich zugeordnet sind – aber dazu später

mehr) und Controllern mit Führungsaufgaben zusammen. In Summe entspricht dies ca. 0,3 % der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten und in etwa der Anzahl der Angestellten im Personalbereich (vgl. Grunwald-Delitz/Schäffer/Weber 2021).

Ein näherer Blick auf die in der Statistik der Bundesagentur unter »Controlling« erfassten Beschäftigten zeigt, dass es zwar mehr Controller als Controllerinnen gibt, der Controllerberuf aber nicht von Männern dominiert wird. Der Anteil der Controllerinnen belief sich 2019 auf 46 % (vgl. Grunwald-Delitz/Schäffer/Weber 2021). Zudem spiegeln sich in der Statistik die hohen Anforderungen an das Berufsbild: Controller beiderlei Geschlechts verfügten über eine höhere Schul- und Berufsausbildung als die Beschäftigten der anderen Finanzberufe, die bei der Bundesagentur erfasst werden (vgl. Grunwald-Delitz/Schäffer/Weber 2014).

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

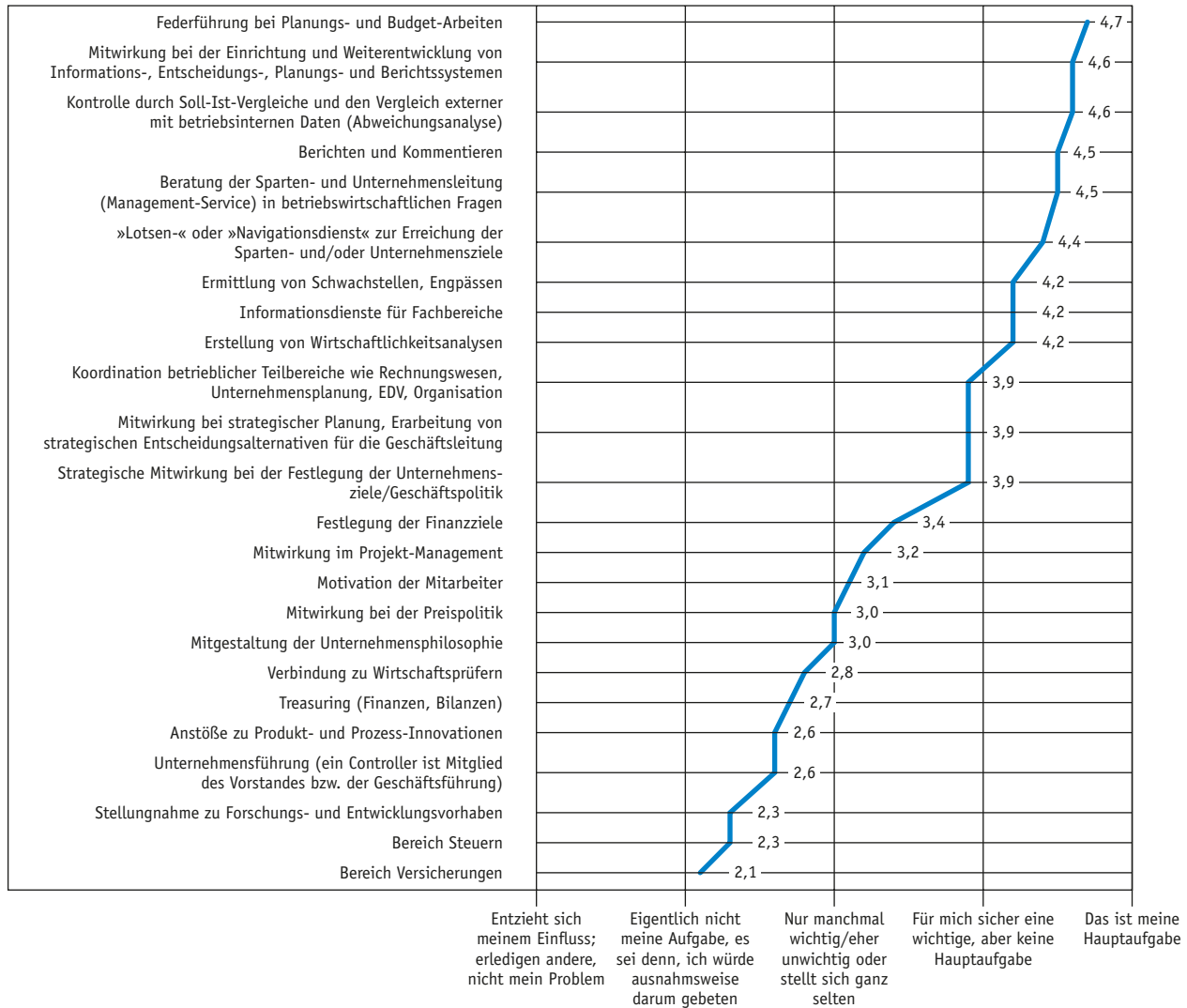
Eine der ersten Studien zum Stand der Controllingship in Deutschland stammt von Landsberg und Mayer und wurde 1986 abgeschlossen. Befragt wurden Controller u. a. danach, welche Aufgaben sie wie stark bzw. mit welcher Wichtigkeit wahrnehmen. Aus den insgesamt 260 Antworten konnte die in der *Abbildung 1-4* dargestellte »Aufgabenhitliste« gewonnen werden. Sie bestätigt die Ergebnisse der Stellenanzeigenanalyse: Controller sind untrennbar mit der laufenden operativen Planung des Unternehmens verbunden (Budgetierung, Investitionsplanung). Sie sind für die Gestaltung und das Management dieser Planung verantwortlich und an der Formulierung von Zielen beteiligt. Sie berichten über die Zielerreichung, übernehmen die laufende Kontrolle der geplanten Zielwerte und koppeln deren Ergebnisse ins Management zurück. Daneben unterstützen sie die Manager durch umfassende Informationsdienstleistungen und sind für den Aufbau und die Pflege der dafür erforderlichen Systeme verantwortlich. Sie fungieren als Coach, Berater und kritische Begleiter (sog. *Counterpart*) der Manager bei allen betriebswirtschaftlich relevanten Fragen. »Typisch deutsch« besteht

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

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

Abb. 1-4

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



eine Arbeitsteilung zu anderen Finanzfunktionen: Für Bilanzierung, Steuern, Finanzen und Versicherungen sehen sich die Controller – zumindest im Jahr 1986 – nicht als zuständig an. Dennoch besteht in der Gesamtschau das Bild eines breiten Aufgabenspektrums mit einem festen Kern, aber eher diffusen Rändern.

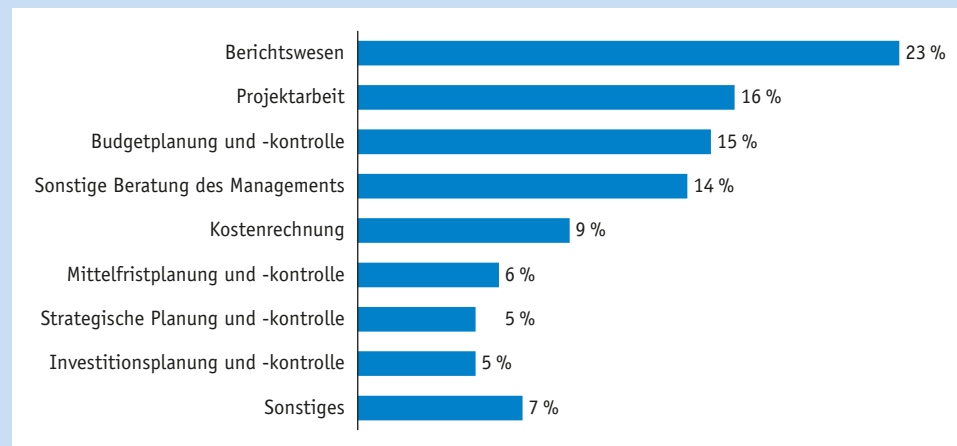
Ein aktuelles Bild der von Controllern im deutschen Sprachraum wahrgenommenen Aufgaben

liefert eine Erhebung des WHU Controller Panels (vgl. Reimer/Schäffer 2022, S. 125). Wie die *Abbildung 1-5* verdeutlicht, ist die Controlleraufgabe durch einen Dreiklang aus (1) Berichtswesen bzw. Informationsversorgung, (2) Planung und Kontrolle sowie (3) projektbezogener Arbeit und Beratung charakterisiert:

- ▶ Mit 23 % werden die meisten Ressourcen von Controllern für das laufende Berichtswesen

Abb. 1-5

Von Controllern wahrgenommene Aufgabenfelder und die damit verbundene zeitliche Inanspruchnahme (entnommen aus Reimer/Schäffer 2022, S. 125)



benötigt. Die Kostenrechnung nimmt im Durchschnitt 9 % der Arbeitszeit in Anspruch.

- ▶ Fasst man Projektarbeit und (sonstige) Beratung des Managements zusammen, zeigt sich, dass Controller im Durchschnitt 30 % ihrer Zeit und damit 1,5 Tage in der Woche mit projektbezogenen und beratenden Tätigkeiten beschäftigt sind.
- ▶ Noch etwas mehr Zeit beanspruchen die Planungs- und Kontrollaufgaben. Hier dominiert die Budgetplanung mit 15 %, die damit aber nicht einmal die Hälfte der planungs- und kontrollbezogenen Zeitananspruchnahme ausmacht. Mittelfristplanung und -kontrolle (die »Mifri«) mit 6 %, strategische Planungs- und Kontrollaktivitäten mit 5 % und die Planung und Kontrolle von Investitionen mit ebenfalls 5 % folgen auf den nächsten Plätzen.

Während in der Vielfalt der Aufgaben unabhängig von Unternehmensgröße und Branche Übereinstimmung besteht, ist die konkrete Ausgestaltung und die zeitliche Inanspruchnahme durch die Aufgaben abhängig vom jeweiligen Unternehmenskontext. So zeigen die Ergebnisse des WHU Controller Panels, dass Controller in Großunternehmen weniger mit Kostenrechnung beschäftigt sind als in kleinen Unternehmen, komplexere Strukturen in großen Konzernen aber gleichzeitig mehr Beschäftigung mit Projektaufgaben sowie operativen und

strategischen Planungsaufgaben mit sich bringen. Mit Blick auf den Unternehmenserfolg sind wiederum nur kleine Unterschiede zu konstatieren: Controller in Unternehmen mit großem Erfolg investieren etwas größere Zeitanteile in die strategische Planung und Kontrolle, dafür weniger in das Berichtswesen.

Die von Controllern wahrgenommenen Aufgabenfelder und die damit verbundene zeitliche Inanspruchnahme wurde im Rahmen des WHU Controller Panels nicht nur 2020, sondern in insgesamt fünf Panelbefragungen seit 2008 erfasst (vgl. Reimer/Schäffer 2022, S. 125). Es zeigt sich eine hohe Konstanz über die Zeit. Allenfalls kann ein leichter Anstieg der Projektarbeit konstatiert werden, der sich allerdings 2017 nicht weiter fortgesetzt hat. Auch die Entwicklung der Beschäftigung mit dem Berichtswesen oder Planungs- und Kontrollaufgaben lässt keinen klaren Trend erkennen.

Verlässt man den deutschen Sprachraum, zeigen sich jedoch größere Divergenzen. Einer schon etwas älteren Studie von Stoffel (1995) zufolge lassen sich für amerikanische Controller gegen Ende des 20. Jahrhunderts insbesondere folgende Unterschiede zur deutschen Controlling-Praxis feststellen (vgl. auch die *Abbildung 1-6*):

- ▶ Sie übernehmen zwar einen wesentlichen Teil der Budgetierungsaufgaben, teilen sich das Gesamtfeld der Budgetierung aber mit anderen Stabs- bzw. Servicestellen.

- ▶ Auch ihre Position in der der Budgetierung vorgelagerten zeit-, mengen- und qualitätsbezogenen operativen Planung fällt deutlich schwächer aus.
- ▶ Im Bereich der Informationsbereitstellung und des Berichtswesens sind US-Controller stark auf die Informationsbedarfe Unternehmensexterner ausgerichtet. Dies führt zu weiteren Aufgabefeldern, die in Deutschland bislang nur im Ausnahmefall von Controllern erfüllt werden, wie Liquiditätssteuerung, betriebliches Steuerwesen, Debitorenbuchhaltung sowie das betriebliche Versicherungswesen.

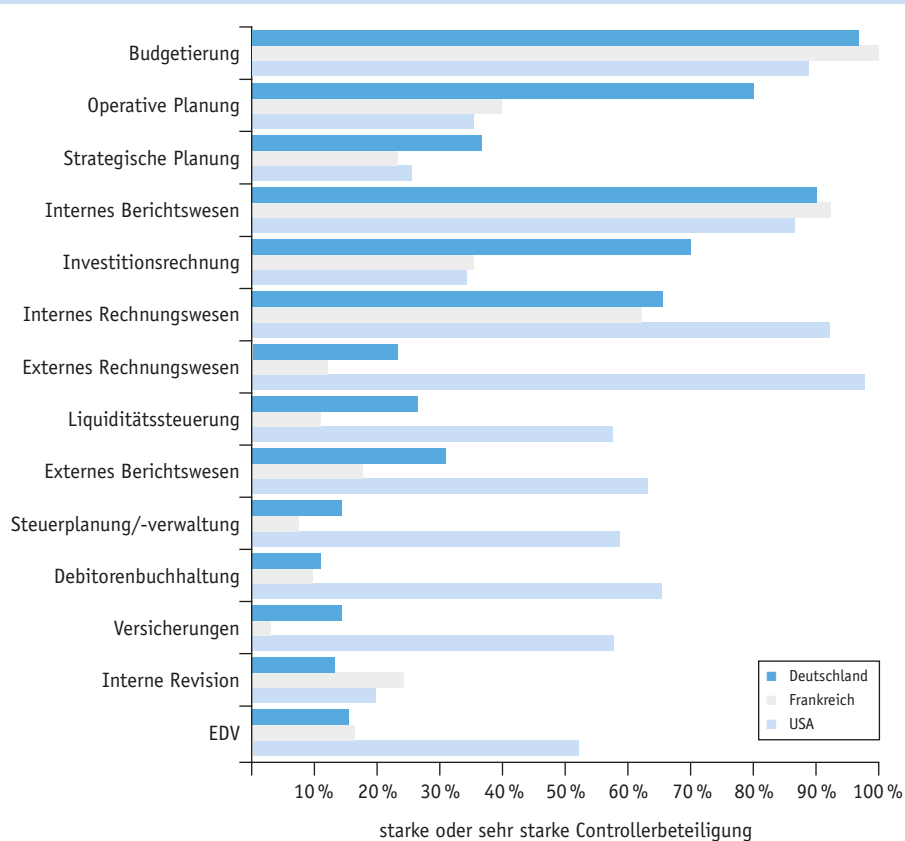
Insgesamt ist für amerikanische Controller eine starke *Finanzorientierung* zu konstatieren, die sich auch in der organisatorischen Zuordnung

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

In französischen Unternehmen finden sich Controller – ähnlich wie in Deutschland – in größerer Zahl erst seit den Siebzigerjahren. Sie sind – wie ihre deutschen Kollegen – zum Zeitpunkt der

Abb. 1-6

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



Controllingship ist ein stark kontext- und kulturspezifisches Phänomen.

Unterschiede scheint es auch zwischen Deutschland und Großbritannien zu geben.

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

Erhebung durchweg nicht mit den rechnungswesen- und finanzbezogenen Zusatzaufgaben betraut, die in den USA Controller maßgeblich beschäftigen. In ihrer grundsätzlichen Ausrichtung lassen sich auf der Basis der Studie von Stoffel die folgenden beiden Ausprägungen feststellen, wobei die erstgenannte in der Unternehmenspraxis eindeutig dominiert (vgl. Stoffel 1995):

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

Die Bündelung von Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsaufgaben in Controllerstellen kann somit – wie der Vergleich von Stoffel zeigt – auch von Land zu Land sehr unterschiedlich ausgeprägt sein. Der starke Rechnungswesenanteil in den USA führt zu einer finanzzahlendominierten Schwerpunktlegung. Auch in Frankreich sind die Controller der Erhebung von Stoffel zufolge zumeist dem Finanzbereich zugeordnet, lediglich auf (höchstens) der dritten Ebene der Führungshierarchie eingeordnet und folglich auch nur mit geringen Einflussmöglichkeiten ausgestattet. Sieht man – wie in Deutschland – Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsaufgaben eher gleichbedeutend, liegt ein wesentlicher Teil der Controlleraufgabe in der Gestaltung und Begleitung des materiellen Planungsprozesses. Entsprechend hochrangig ist die Einordnung in die

Unternehmensorganisation. Damit wird die Controllingship zu einem stark kontext- und kulturspezifischen Phänomen.

Eine international viel beachtete Studie von Ahrens vergleicht einige Jahre später nicht nur die Aufgabenbereiche, sondern das Selbstverständnis und die Praktiken von *Management Accountants* bzw. Controllern in britischen und deutschen Brauereien. Auf der Basis von teilnehmender Beobachtung, Interviews und Dokumentenanalysen identifiziert er dabei deutliche Unterschiede: Während die Controller in den deutschen Brauereien das Unternehmen über ein System von Plänen wahrnehmen und das Controlling weitgehend von den operativen Prozessen getrennt ist, betonen die britischen Accountants ihre Involviertheit in die operativen Abläufe und beanspruchen nicht nur ein formales, sondern ein substantielles Mitspracherecht in der Planung. Entsprechend wird das Unternehmen im Fall der deutschen Brauereien eher als eine technische Einheit verstanden, innerhalb derer dem Controlling die Funktion zukommt, eine Ausrichtung der technischen Prozesse auf Profitabilität zu gewährleisten. In den britischen Brauereien kommt den Accountants hingegen eine dominierende Position zu, das Unternehmen erscheint stärker ökonomisch geprägt. Als »guter Manager« gilt hier derjenige, der in der Lage ist, im Rahmen der vom Accounting bzw. den Rentabilitätserwartungen maßgeblich bestimmten Budgets erfolgreich seinen Aufgabenbereich zu managen (vgl. Ahrens 1999).

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

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfragen 1 und 2)

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

keinesfalls ignoriert werden darf (vgl. dazu auch den umfassenden Überblick zur Rolle von Management Accountants im internationalen Vergleich in Goretzki/Strauß 2018).

1.2.4 Der Controller im Spiegel von Rollenbildern

Der von uns nun ausführlich umrissene Stand des Aufgabenspektrums von Controllern ist auch Nährboden für die Vielzahl von Controllern zugeordneten Bildern, die wir – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – im Folgenden kurz vorstellen wollen. Dabei dominieren in der Unternehmenspraxis drei zentrale Gruppen von Rollenbildern: (1) die Rolle des Scorekeepers und – eng damit verbunden – die Bilder des Erbsenzählers oder Zahlenknechts, (2) die Rolle des Guardians und die weniger positiven Bilder eines Bremsers, eines Kontrolleurs und eines Wadenbeißers sowie (3) das in den letzten zwei Jahrzehnten intensiv propagierte Rollenbild des Business Partners und die verwandten Bilder des betriebswirtschaftlichen Begleiters und des ökonomischen Gewissens sowie ihre Vorläufer, die auf die Regelkreisidee zurückgehenden Bilder des Lotsen, des Navigators und des Steuermanns.

Das Bild des *Scorekeepers* findet man schon früh in der Literatur (vgl. Hopper 1980; Sathe 1982) und es ist seit vielen Jahrzehnten über den ganzen Erdball verbreitet. Diese Verbreitung lässt sich in erster Linie auf die hohe Bedeutung und den erheblichen Umfang folgender Teilaufgaben der Controller zurückführen:

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

Die verwandten Bilder des *Erbsenzählers* (englisch: »Bean Counter«) und des *Zahlenknechts* karikieren diese Rolle und reduzieren sie auf den zahlenversessenen, peniblen und auf Genauigkeit fokussierten Buchhalter. Seine Zahlenlastigkeit wird leicht zu einer übertriebenen Zahlenorientierung, ja zu Zahlengläubigkeit der Controller selbst. Einige von ihnen sind nicht mehr in der Lage, den Unterschied zwischen Genauigkeit und Relevanz von Zahlen

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

Für die zweite Gruppe von Rollenbildern steht heute in größeren Unternehmen in der Regel die englische Bezeichnung des *Guardians*. Dieser überwacht die Erreichung finanzieller Ziele, behält Chancen und Risiken im Auge und stellt die Einhaltung von Richtlinien sicher. In der deutschsprachigen Controlling-Tradition gibt es auch für diese Rolle eine Reihe weniger schmeichelhafter Namen: den *Bremser*, den *Kontrolleur* und den *Wadenbeißer*. Der dahinterstehende Gedanke ist derselbe: Controller müssen auf der Basis von Abweichungsanalysen sicherstellen, dass Ziele auch erreicht werden, dass Manager nicht zu euphorisch, zu opportunistisch oder zu träge sind.

Was mit dem Bild des *Bremsers* gemeint ist, lässt sich anschaulich dem folgenden (authentischen) Zitat entnehmen: »Als wir wieder einmal ein Investitionsprojekt durch das Controlling gebracht hatten, knallten bei uns die Sektkorken.« Diese Einschätzung mancher Linien-Manager stützt sich auf zwei Erfahrungsbereiche: Zum einen kommt es im Rahmen der Budgetierung häufig zur Situation, dass die dezentral geplanten Mittel von der Unternehmensspitze nicht akzeptiert werden, dass Kürzungen erforderlich sind – und hier sind häufig Controller die Überbringer der schlechten Nachricht. Zum anderen übernehmen die Controller – wie in Kapitel 10 noch ausführlich gezeigt wird – im Planungs- und Planentstehungsprozess eine Kor-

Der Scorekeeper als klassisches Controllerbild

Kontrolle ist eine sehr verhaltenssensible Führungsfunktion.

rektor- bzw. Filterrolle gegenüber dem Management. Wer immer den *Advocatus Diaboli* spielt, wird von anderen leicht in die Rolle des Bremsers eingeordnet. Dass diese Planentstehungskontrolle als Qualitätssicherung zu begreifen ist, die spätere Probleme im Prozess der Planentstehung verhindert oder reduziert, wird leicht übersehen.

Die Reihe wenig vorteilhaft klingender Rollenbilder sei mit dem des *Kontrolleurs* fortgesetzt. Die Kontrolle zählt zu den Kernaufgaben von Controllern. Sie ist jedoch sehr verhaltenssensibel. Die Suche nach Schuldigen, das Bohren in offenen Wunden, das Transparentmachen und Zurschaustellen von Fehlern sind allesamt Quellen für dysfunktionale Wirkungen von Kontrollen. Bei der Durchführung von Kontrolle ist daher Sensibilität gefragt, die offensichtlich nicht jeder Controller aufbringt.

Ein letztes problembeladenes Bild sei noch genannt: der *Spürhund*. Kolportiert wird mit ihm die

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

Betrachten wir abschließend eine Reihe von Bildern, die eher positiv besetzte Facetten der Controllingship herausstellen und die sich allesamt durch einen – mehr oder weniger großen – Management-Bezug auszeichnen. Zusammen bilden sie die dritte Gruppe von Rollenbildern, die wir Ihnen vorstellen wollen.

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

Daneben werden Controller häufig als *betriebswirtschaftliche Begleiter*, *interne Berater* oder *ökonomisches Gewissen* bezeichnet. Controller haben demnach die Aufgabe, die Effektivität und Effizienz des Manager-Handelns zu hinterfragen, vom laufenden Management-Prozess bis hin zu wesentlichen Projektentscheidungen, und bei erkannten Problemen Änderungen anzustoßen. Dieses Rollenbild ist somit noch enger als die drei zuvor genannten Bilder mit der Interaktion zwischen Controller und Manager verbunden, neben dem Motiv der

Abb. 1-7

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



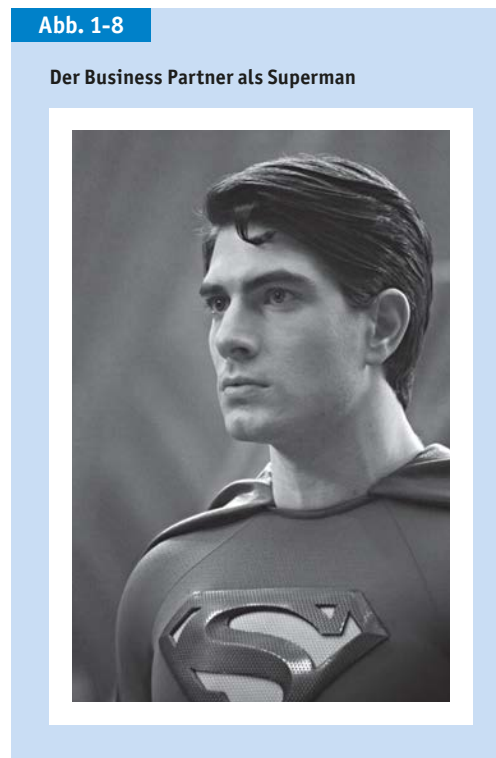
Steuerung des Unternehmens tritt die Sicherstellung guter Entscheidungen in den Fokus der Betrachtung.

In den letzten zwei Jahrzehnten hat sich schließlich das Rollenbild des *Business Partners* herausgebildet (vgl. z. B. Siegel 1999; Järvenpää 2007). Der Controller als betriebswirtschaftlicher Begleiter wird dabei »auf Augenhöhe« mit dem Manager gesehen, ist eng in die operative und strategische Entscheidungsfindung eingebunden. Dieses Rollenbild genießt in der Diskussion der letzten Jahre eine zentrale Aufmerksamkeit und hat durchweg Zustimmung erfahren – so erscheint es etwa in einer Liste von zehn Zukunftsthemen des Controllings auf vorderen Plätzen (vgl. Schäffer/Weber 2021)! Allerdings lässt das Konstrukt des Business Partners im Detail viel Raum für unterschiedliche Interpretationen (Wo hört die Partnerschaft auf? Ist ein Business Partner ein Co-Manager oder doch nur ein Gehilfe?). Wir werden deshalb an vielen Stellen dieses Buches präzisierend auf den Business Partner zurückkommen.

Fassen wir zusammen: Auch wenn die Vielfalt der traditionellen Rollenbilder zunächst eher verwirrend erscheint, lassen sich diese doch gut drei Gruppen zuordnen, die jeweils bestimmte Facetten des Aufgabenspektrums der Controller betonen.

1.3 Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin

Parallel zur beeindruckenden Entwicklung in der Praxis hat sich das Controlling auch in der Wissenschaft trotz mancher Vorbehalte zu einer anerkannten Disziplin entwickelt (vgl. Küpper/Wagenhofer 2002, S. X; Ahn 1999, S. 110). Nach einer Studie von Binder und Schäffer existierten an den 92 betriebswirtschaftlichen Fakultäten deutschsprachiger Universitäten und wissenschaftlicher Hochschulen im Jahre 2004 immerhin 72 Lehrstühle, die explizit die Bezeichnung im Lehrstuhlnamen führen (vgl. Binder/Schäffer 2005a, S. 101). Seitdem hat die Zahl noch leicht zugenommen: Im Jahr 2019 zählten wir 88 Lehrstühle mit der Bezeichnung »Controlling«, »Management Accounting« oder »Managerial Accounting«.



Wir werden im zweiten und im 16. Kapitel auf diesen Dreiklang zurückkommen.

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

Der Business Partner ist das vielfach angestrebte Rollenbild.

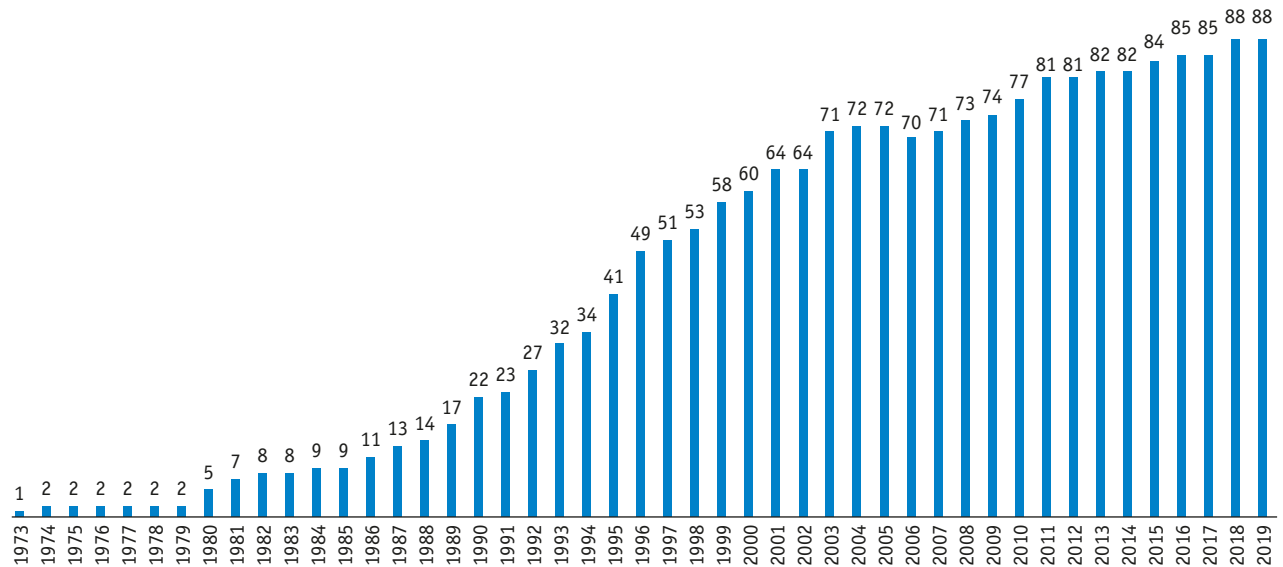
Eine nähere Analyse der Lehrstuhlbezeichnungen im Jahr 2019 zeigt, dass nur 39 % dieser 88 Lehrstühle »reine« Controlling-Lehrstühle sind. Die restlichen 61 % der Lehrstühle sind in Verbindung mit verschiedenen anderen Fächern ausgerichtet. Die Vielfalt der Kombinationen verdeutlicht, dass das Controlling mit sehr unterschiedlichen Aspekten in Verbindung gebracht werden kann – und somit eine klassische Querschnittsfunktion darstellt. Im Vordergrund stehen Kombinationen mit Unternehmensrechnung/Rechnungswesen (32 %) und Wirtschaftsprüfung (9 %). Laut Hirsch deutet »die Kombination der Teildisziplinen »Controlling« und »Unternehmensrechnung« in einer gemeinsamen Lehrstuhlbezeichnung auf die große Nähe dieser beiden Disziplinen und auf ihren gemeinsa-

Controlling wird mit sehr unterschiedlichen Aspekten in Verbindung gebracht und stellt daher eine klassische Querschnittsfunktion dar.

Im Jahr 2019 zählten wir 88 Controlling-Lehrstühle an deutschsprachigen Universitäten und wissenschaftlichen Hochschulen.

Abb. 1-9

Anzahl der Controlling- bzw. Management-Accounting-Lehrstühle im deutschsprachigen Raum im Zeitverlauf
(Fortführung einer Studie von Binder/Schäffer 2005a, S. 102)



Der erste Controlling-Lehrstuhl wurde 1973 eingerichtet.

men Ursprung, das Rechnungswesen, hin« (Hirsch 2003b, S. 255). Gleichwohl sind 20 % der Lehrstühle durch andere Kombinationen charakterisiert.

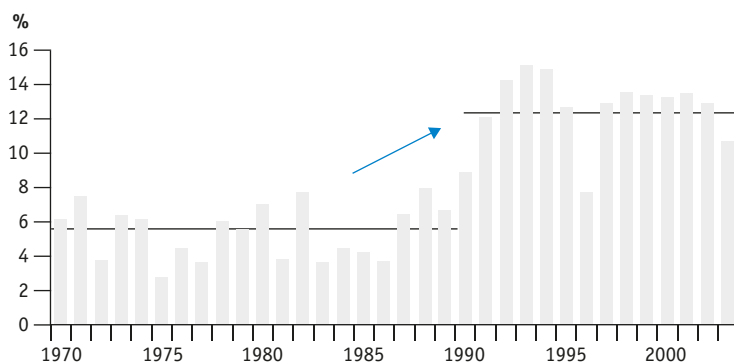
Die institutionelle Entwicklung des deutschsprachigen Controllings an Universitäten und wissenschaftlichen Hochschulen begann 1973 mit der

Berufung von Péter Horváth auf den neu eingerichteten Controlling-Lehrstuhl der TH Darmstadt. Die weitere Entwicklung verlief bis Ende der 1980er-Jahre eher verhalten: 1989 existierten erst 17 Controlling-Lehrstühle. Danach war eine Beschleunigung zu konstatieren, die u. a. durch eine Reihe von Controlling-Lehrstühlen in den neuen Bundesländern verursacht wurde. Seit 2003 hat sich die Entwicklung wieder verlangsamt, in den letzten Jahren kamen nur noch vereinzelt neue Lehrstühle und Professuren hinzu.

Diese verstärkte Einrichtung von Controlling-Lehrstühlen lässt sich weitgehend auf die Entwicklung in der Praxis zurückführen. So zeigt die bereits erwähnte Analyse von Stellenanzeigen durch Weber und Kosmider sowie durch Weber und Schäffer für die Jahre 1949–1994 eine signifikante Zunahme sowohl von Controller- als auch controllingähnlichen Stellen. Der Ausbau der universitären Kapazitäten im Controlling führte zu einem deutlichen Anstieg controllingrelevanter Publikationen in den wissenschaftlichen Zeitschriften des deutschsprachigen Raums: Lag der Anteil von Controlling-Beiträgen in den 1970er- und 1980er-Jahren noch zwischen circa 4 % und 6 % (vgl. die

Abb. 1-10

Relative Entwicklung controllingspezifischer Beiträge in deutschsprachigen wissenschaftlichen Zeitschriften (entnommen aus Binder/Schäffer 2005b, S. 608)



Im Original

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

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

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

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

André Zünd: »Die akademische Community befasste sich nicht oder nur sehr wenig mit dem Controlling. Es passte einfach nicht in das wissenschaftliche Konzept, in den Hochschulbereich, der Disziplinen. Das mag eine Rolle gespielt haben. Controlling ist ja eigentlich etwas Multidisziplinäres. Es ist nicht einsei-

tig nur Rechnungswesen, es passt nur schwer auf die deutsche Auffassung der Fakultäten, Disziplinen und der klassischen Unterteilung der Betriebswirtschaftslehre (Kosiol, u. a.). Da passt Controlling nicht hinein. Es ist nicht nur Rechnungswesen, es ist auch Rechnungswesen. Es ist nicht nur Personalführung, es ist auch Personalführung. Dieser interdisziplinäre Gedanke des Controllings widerspricht der akademischen Auffassung der BWL«.

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

Jürgen Weber: »Es gab keine Controlling-Community. ... Es gab keinen Grund dafür, denn es beherrschte eigentlich nur. Die Szene lebt von dem anscheinend hohen, diffusen Charakter des Faches. So dass sich jeder da irgendwie verstecken kann. Jeder kann sagen, ich habe meine eigene Controlling-Definition und ich weiß, wo es langgeht. Keiner ist auch nur ansatzweise hinterfragbar. Es gibt keinen geordneten Diskussionsprozess in der Community, weil es keine Community gibt«.

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

Controlling hat sich zu einer anerkannten Disziplin entwickelt.

Abbildung 1-10), ist etwa Anfang der 1990er-Jahre eine Verdoppelung des Anteils auf durchschnittlich ca. 12 % erkennbar.

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

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 3)

- ▶ Nicht nur in der Praxis, auch in der Wissenschaft hat sich Controlling zu einer anerkannten Disziplin entwickelt.
- ▶ Die Aufgaben der Controller spiegeln sich in zahlreichen Rollenbildern wider, wobei den Bildern des Scorekeepers, des Guardians und des Business Partners in der Praxis eine dominierende Rolle zukommt.
- ▶ Die Entwicklung des Controllings als wissenschaftliche Disziplin war im deutschsprachigen Raum in hohem Maße praxisgetrieben. Durch die Herausbildung eines internationalen Wissenschaftsmarkts hat sich die enge Bindung zwischen Controlling-Praxis und Wissenschaft aber zunehmend gelöst.

Generally Accepted Controlling Principles gibt es leider nicht.

1.4 Controlling-Konzeptionen

Die einschlägige deutschsprachige Literatur ist durch eine Vielzahl unterschiedlicher Controlling-Konzeptionen gekennzeichnet. Von einem einheitlichen Controlling-Verständnis, gar von »Generally Accepted Controlling Principles« (Küpper/Weber/Zünd 1990, S. 282) kann dabei keine Rede sein. Wir stellen im Folgenden die für die Entwicklung des Fachs wesentlichen Konzeptionen kurz vor.

1.4.1 Controlling als Informationsversorgungsfunktion

Frühe Controlling-Konzeptionen stellen zumeist auf *Informationsversorgung* als Kern des Controllings ab. Eine derartige Auffassung vertritt z. B. Heigl, wenn er Controlling als »Beschaffung, Aufbereitung und Koordination von Informationen für deren Anwendung zur Steuerung der Betriebswirtschaft durch die Unternehmensleitung auf deren Ziel hin« (Heigl 1989, S. 3) definiert.

Den Bezugspunkt bildet dabei zumeist das Rechnungswesen, allerdings in unterschiedlicher Ausprägung. Ein Teil der Autoren setzt Controlling mit einer amerikanischen Ausprägung des Rechnungswesens gleich, bezieht damit Bereiche wie

Statistik, Budgetierung, Steuern und interne Revision mit in das Aufgabenfeld des Controllings ein (z. B. Harbert 1982, S. 68 f.). Andere Autoren sehen den Controlling-Gedanken nicht in einer funktionalen Ausweitung, sondern in einer materiellen Veränderung des Rechnungswesens verwirklicht. Bezugsbasis bildet für sie ein sehr technokratisch verstandenes Rechnungswesen.

Außerdem finden sich Ansätze, die versuchen, das Spezifische des Rechnungswesens als Controlling aus einer intensiven Betrachtung der Informationsverwendung, d. h. der Empfänger der Finanz- und Erfolgsdaten herzuleiten. Das sich hinter einer solchen Abgrenzung verbergende Bild des nur wenig »kundenfreundlichen« Rechnungswesens ist in der Praxis durchaus relevant. In der Theorie ist dagegen die Frage, wie die »richtige« finanz- und erfolgswirtschaftliche Information für unterschiedliche Informationsempfänger im Unternehmen aussehen sollte, bereits einem Forschungsgebiet zugeordnet: Mit ihr beschäftigen sich die unterschiedlichen Spielarten verhaltenswissenschaftlicher Forschung (vgl. im Überblick Schweitzer et al. 2015, S. 609).

Problematisch erscheint weiterhin auch der Versuch, Controlling als »zentrale Einrichtung der betrieblichen Informationswirtschaft« (Müller

Frühe Controlling-Konzeptionen stellen zumeist auf Informationsversorgung als Kern des Controllings ab.

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

1974, S. 683) zu definieren. Dem Controlling kommt nach derartigen Auffassungen ein Aufgabenspektrum zu, das von der Feststellung von Informationsbedarfen im Zusammenwirken mit den Bedarfsträgern über die Beschaffung sowie problem- und empfängerorientierte Aufbereitung von Informationen bis zur Erläuterung derselben reicht. Zuweilen wird eine Eingrenzung des Controllings auf eine »im Kern informationswirtschaftliche Dimension« in der Hoffnung vorgenommen, auf diesem Wege dem »Omnipotenz-Anschein« (Link 1982, S. 261) wirksam entgegenzutreten zu können. Allerdings sind erhebliche Zweifel angebracht, ob es sich dabei um einen sinnvollen Weg der Abgrenzung handelt. Der Ansatz erschöpft sich letztlich darin, ein seit Langem bearbeitetes Problemfeld (Informationssystem bzw. -wirtschaft) umzubenennen. Ein solches Vorgehen vermag nicht wirklich zu überzeugen, zumal die Tätigkeiten von Controllern in der Praxis deutlich über reine Informationsaufgaben hinausgehen.

1.4.2 Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung

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

In dieser pauschalen Form hilft der Ansatz allerdings nicht weiter. Denn nicht nur das Controlling, sondern auch die Führung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens insgesamt ist primär auf das Gewinnziel ausgerichtet. Unklar muss bleiben, ob der alleinige Verweis auf das Gewinnziel bewusst andere unternehmerische Zielsetzungen ausgrenzen will oder eine verkürzende Notation darstellt. Wie wenig sinnvoll eine am Gewinnziel orientierte Einschränkung ist, wird anhand der Konsequenz deutlich, dass dadurch Non-Profit-Organisationen

Controlling als »Gewinnsteuerung«

Im Original

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

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

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

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

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

(z. B. kommunale Krankenhäuser) ex definitionem kein Controlling einsetzen könnten. Eine hinreichende Begründung hierfür lässt sich nur schwerlich erkennen. Weitet man dagegen »gewinnorientiert« zu »zielorientiert« aus, ist der zusätzliche Erklärungswert praktisch gleich null: Zielausrichtung als ein Grundelement von Unternehmensführung lernen Studierende schon im ersten Semester hinreichend kennen!

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

Ausgangspunkt ist die Festlegung der Ziele, die das Unternehmen und seine Einheiten erfüllen wollen (und sollen). Diese werden durch einen Planungsprozess generiert und in Form von Plänen den verantwortlichen Managern auf den unterschiedlichen Ebenen des Unternehmens vorgege-

ben. Diese versuchen, die Ziele im täglichen Management-Handeln zu erfüllen. Wie gut ihnen dieses gelingt, wird – z. B. in der Kostenrechnung – festgehalten. Die ermittelten Ist-Werte bilden dann die Basis eines Plan- bzw. Soll-Ist-Vergleichs. Werden Abweichungen festgestellt, so erfolgt eine Rückkopplung, die zwei Ausrichtungen besitzen kann: Als *Feedback-Schleife* wird das gewonnene Wissen dazu herangezogen, die Realisation zu verändern, um den Zielen doch noch zu entsprechen. Eine Kostenüberschreitung im Februar soll so spätestens bis zum Ende des Jahres wieder ausgeglichen sein.

Als *Feed-forward-Schleife* führen die Abweichungsinformationen dazu, die Erreichbarkeit bzw. Gültigkeit der Pläne zu hinterfragen. In der Airline-Branche war es z. B. sinnlos, unter den krisenhaften Auswirkungen der COVID-19-Pandemie 2020 und 2021 weiter an den Jahreszielen festzuhalten.

Controlling derart als einen Regelkreis zu sehen, macht es zum Synonym einer *planmäßigen Unternehmensführung*, was zugleich enge Bezüge zu den Wurzeln der Controllingship herstellt: Controllerstellen wurden eingerichtet, als Unternehmer größen- und dynamikbedingt ihr Führungsverhalten ändern mussten und Pläne an die Stelle (oder zumindest an die Seite) von persönlichen Weisungen traten. Eine stark personenbezogene Führung, wie sie im

Dem Regelkreis kommt eine hohe Bedeutung zu.

Im Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mittelstand vorherrscht, oder bürokratische, regelbestimmte Führungsstrukturen, wie im öffentlichen Bereich, markierten dann andere *Führungsphilosophien*. Controlling wäre damit als eine bestimmte Form bzw. Philosophie von Führung definiert. Ein Großteil der Führungsliteratur befasst sich jedoch bereits mit »planmäßiger« Unternehmensführung. Zudem ginge die Planung in dieser Sichtweise gänzlich im Controlling auf.

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

1.4.3 Controlling als Koordinationsfunktion

Die dieser dritten Gruppe zuzuordnenden Controlling-Konzeptionen sehen die zentrale Aufgabe des Controllings in der *Koordination unterschiedlicher Teilsysteme der Unternehmensführung*.

Die Perspektive, Controlling ausschließlich auf eine Koordinationsfunktion zu beziehen, stellt eine maßgeblich von Horváth und Küpper geprägte Sichtweise dar. Der Basisbeitrag stammt aus dem Jahr 1978 (Horváth 1978, S. 194–208). Horváth wählt einen *systemorientierten Ansatz* und geht von einer Differenzierung des Führungssystems eines Unternehmens in ein Planungs- und Kontrollsystem einerseits und ein Informations(versorgungs)-system andererseits aus. Aus dieser Differenzierung entsteht ein Koordinationsbedarf. Diesen

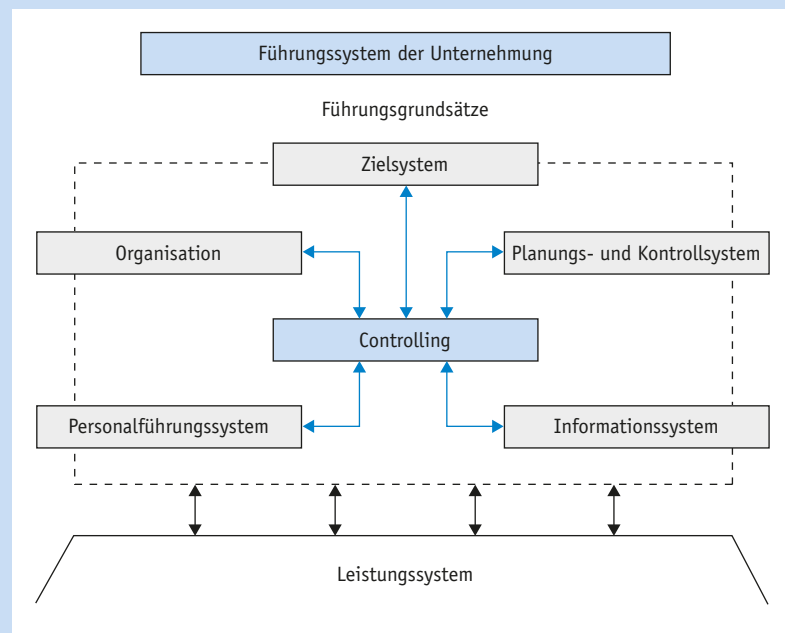
deckt das Controlling. Es wird damit zum dritten Führungsteilsystem. Horváth sieht die Koordinationsaufgabe nicht nur auf die zwischensystemischen Beziehungen beschränkt (z. B. Abgleich von Planungs- und Kontrollinformationen), sondern bezieht die Koordination innerhalb des Planungs- und Kontrollsystems sowie innerhalb des Informationsversorgungssystems mit in den Aufgabenbereich des Controllings ein (z. B. Koordination der strategischen mit der operativen Planung).

Eine Fortführung und Erweiterung erfuh der Koordinationsansatz von Horváth durch Schmidt. Dieser zielte dabei nicht auf die Koordination selbst, sondern auf die Koordinationsobjekte: »Die Koordinationsfunktion des Controllings bezieht sich auf das Führungssystem und auf die Führungsprozessphasen. Seine Aktivitäten bezwecken primär die gesamtunternehmensbezogene interne Abstimmung und integrierende Verknüpfung des Informations-, Ziel-, Planungs- und Kontroll- und Organisationssystems« (Schmidt 1986, S. 56 f.). Diese Strukturierung übernahm – leicht modifiziert – Küpper (1987), von dem auch die veranschaulichende *Abbildung 1-11* stammt. Der Vorteil

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

Abb. 1-11

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



der stärkeren Differenzierung wird in der Aufdeckung zusätzlicher, der Lösung harrender Koordinationsprobleme sichtbar: »Planungs- und Kontrollsysteme, die ein hohes Maß an Koordination gewährleisten sollen, lassen sich vor allem durch entsprechende Organisationsstrukturen erreichen. Damit wird aber eine Abstimmung der Planung und Kontrolle mit der Organisation erforderlich. Ferner ist für das Erreichen von koordiniertem Handeln im Unternehmen die Art der Verhaltensbeeinflussung wichtig. Wenn das Controlling ein koordiniertes Handeln bewirken soll, muss es auch auf die Schaffung entsprechender Anreizsysteme hinwirken. Damit wird aber seine Verbindung zu einem weiteren Führungssystem, der Personalführung, deutlich« (Küpper 1987, S. 96).

Mit der Übernahme einer solchermaßen ausgestalteten Koordinationsaufgabe will Controlling bezogen auf Führung genau das erreichen, was Führung bezogen auf Ausführung zum Ziel hat: Es geht dem Controlling um die Effizienz (Erreichung eines Ziels mit möglichst geringen Mitteln) und

Effektivität (Einsatz der Mittel für Ziele mit möglichst hohem Nutzen). Koordinationsdefizite innerhalb des Führungssystems verringern diese. Wird etwa ein neues Vergütungssystem eingeführt, ohne sicherzustellen, dass die hierfür nötigen Informationen in der erforderlichen Qualität bereitgestellt werden, kommt es zu Demotivation, Leistungsverlusten und opportunistischem Handeln des Managements. Eine Grenze findet die Koordinationsaufgabe dort, wo sie selbst zu teuer wird oder aber das Wissen fehlt, sie adäquat durchzuführen.

Controlling derart definiert, bedeutet seinen Einzug in jegliche Form der Führung einer (produktiven) Organisation. Die Existenz der Funktion (Koordination) wird in ihrem Kern weder von der konkreten Zielsetzung noch von speziellen Führungsstilen bzw. -modellen beeinflusst. Controlling muss es folglich in einer »klassischen«, bürokratisch organisierten öffentlichen Verwaltung ebenso geben wie in einem stark durch die Person des Unternehmers geführten mittelständischen Unternehmen. Behält man eine derart weite Sichtweise

Im Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

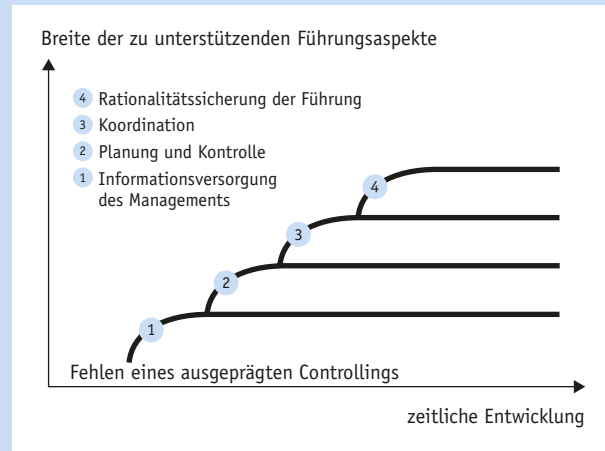
bei, ist zum einen das Aufgabenspektrum der Koordination im Führungssystem sehr breit. Die Koordination in der Führung in einem »normalen« Großunternehmen – mit der hohen Bedeutung systematischer ergebnisorientierter Planung und Kontrolle – unterliegt aber völlig anderen Anforderungen als die in einer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

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

So wird sowohl von Küpper als auch von Horváth die Subsystembildung in unterschiedlichen Quellen unterschiedlich vorgenommen (z. B. Küpper et al. 2013, S. 36 im Vergleich zur vorab zitierten *Abbildung 1-11*). In der betrieblichen Realität ergeben sich weiterhin schon bei der Trennung von Führungs- und Ausführungssystem Probleme (z. B. in modernen Gruppenkonzepten in der Produktion). Die mangelnde theoretische Auseinandersetzung mit der Systemabgrenzung lässt weder die Beantwortung der Frage nach der Vollständigkeit noch der nach der Sinnhaftigkeit der Differenzierung zu.

Abb. 1-12

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



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

1.4.4 Controlling als Rationalitätssicherung der Führung

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

Basis dieser Sicht ist eine spezifische Führungsperspektive. Führung wird durch eigenstän-

Auch gegen den koordinationsorientierten Controlling-Ansatz lassen sich einige Einwände machen.

**Zusammenfassende Aussagen
(vgl. auch Leitfrage 4):**

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

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

dige Ziele verfolgende ökonomische Akteure (insbesondere Manager) vollzogen, die hierfür kognitive Fähigkeiten besitzen. Diese sind individuell begrenzt. Rationalitätsdefizite können somit durch Willens- und Könnensbeschränkungen der Manager entstehen. Ausgehend von diesen Defizi-

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

Im zweiten Kapitel werden wir den diesem Lehrbuch zugrunde gelegten Rationalitätssicherungsansatz aus den Aufgaben von Controllern ableiten und näher vorstellen. Die *Abbildung 1-12* zeigt abschließend die behandelten Controlling-Auffassungen im Überblick.

1.5 Ausgewählte Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling

In der englischsprachigen Literatur (vgl. im Überblick Meyer/Schäffer/Gmür 2008) findet sich eine analoge Debatte um den Kern des Controllings bzw. um *das* richtige Verständnis des Fachs nicht. Allerdings gibt es in der Accounting-Forschung eine ganze Reihe von Theorien, aus deren unterschiedlichen Sichten sich auch das Controlling betrachten lässt. Im Folgenden wollen wir diese kurz vorstellen und einige Implikationen für das Controlling aufzeigen, da wir dem Leser auch und gerade in einem einführenden Lehrbuch ein Bewusstsein für die Vielfalt möglicher Perspektiven auf das Fach mit auf den Weg geben möchten.

Zunächst sei aber noch kurz die Beziehung von Accounting und Controlling betrachtet. Dabei ist festzuhalten, dass sich die englischsprachige Accounting-Forschung sowohl mit dem internen (Management Accounting) als auch dem externen Rechnungswesen (Financial Accounting) befasst. Management Accounting und das im deutschsprachigen Raum verbreitete Controlling werden in der Regel als weitgehend deckungsgleich betrachtet

(vgl. Wagenhofer 2006). Entsprechend behandeln auch die Standardlehrbücher des Management Accounting ähnliche Sachverhalte und im Wesentlichen dieselben Instrumente wie Controlling-Lehrbücher. Der wichtigste Unterschied liegt darin, dass dem Controlling (bzw. dem Controller) stärker über das reine Rechnungswesen hinausgehende und aktiv-beratende Aufgaben zugewiesen werden.

1.5.1 Institutionenökonomische Accounting-Theorie

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

Annahmen der Prinzipal-Agenten-Theorie

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

Dieser Wissensvorsprung ist zunächst Konsequenz einer gewollten Spezialisierung, die dem Agenten Freiheitsgrade einräumt, so beispielsweise innerhalb einer *Profit-Center-Organisation*. Gleichzeitig hat der Agent jedoch die Möglichkeit, im Schutz der asymmetrischen Informationsverteilung eigene Zielvorstellungen zulasten des Prinzipals durchzusetzen. Die dadurch induzierte Minderung des Erwartungsnutzens seitens des Prinzipals wird als *Agency-Kosten* bezeichnet. Zielsetzung ist es, diese Kosten durch möglichst geschickte *Kooperationsdesigns* zu minimieren. Die Höhe der Agency-Kosten als zentraler Untersuchungsgegenstand lässt sich jedoch nicht empirisch messen, sondern lediglich als modelltheoretischer »Trick« ableiten, nämlich als Differenz einer idealisierten Situation ohne Informationsasymmetrie (»First-Best«-Situation) mit dem Zustand bei bestehender asymmetrischer Informationsverteilung (»Second-Best«-Situation).

Heute gliedert sich die Prinzipal-Agenten-Theorie in zwei wesentliche Theoriezweige auf. Der *positive Zweig* arbeitet hauptsächlich empirisch-qualitativ und konzentriert sich auf die Untersuchung komplexer Institutionen der betrieblichen Praxis,

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

Nach der Art der asymmetrischen Informationsverteilung können nach Jensen und Meckling (1976) zwei Modelltypen unterschieden werden (vgl. die *Abbildung 1-13*): *Hidden-Action-Modelle* beziehen sich auf das Verhalten des Agenten, das anschaulich als der von ihm geleistete Arbeits-einsatz interpretiert wird, jedoch nicht darauf beschränkt ist. *Hidden Action* entsteht nach Vertragsabschluss, weil der Prinzipal das Verhalten des Agenten nicht beobachten kann. Kann der Agent

Informationsasymmetrie als Grund für Delegationsprobleme

Unterscheidung einer positiven und einer normativen Prinzipal-Agenten-Theorie

Abb. 1-13

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

Art	Hidden Action		Hidden Information	
	Hidden Effort	Hidden Knowledge	Hidden Characteristics	Hidden Information im engeren Sinne
Grund	mangelnde Beobachtbarkeit manueller Aktivitäten des Agenten	mangelnde Beobachtbarkeit geistiger Aktivitäten des Agenten	mangelnde Fähigkeit zur Diskriminanz relevanter Eigenschaften	mangelndes Wissen über exogene Störgrößen
Zeitpunkt	nach Vertragsabschluss		bei Vertragsabschluss	
Folge	Moral Hazard		adverse Selektion	
Analysefokus	Trade-off zwischen optimaler Risikoteilung und Motivation		Mechanismen zur Preisgabe des Informationsvorsprungs des Agenten	

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

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

Bei *Hidden-Information-Modellen* besitzt der Agent einen Informationsvorsprung bereits bei Vertragsabschluss, z. B. über seine Fähigkeit, eine bestimmte Aufgabe durchzuführen, oder über exogene Störgrößen. Diesen Informationsvorsprung vermag er bei der Vertragsformulierung zuungunsten des Prinzipals auszunutzen. Die Folge, die sogenannte *adverse Selektion*, kann vom Prinzipal allerdings durch die Gestaltung vertraglicher Mechanismen zumindest teilweise verhindert werden, etwa dann, wenn er im Rahmen von Selbstwahlschemata dem Agenten mehrere Vertragstypen anbietet, die so geschickt formuliert sind, dass der Agent durch die Wahl des für ihn günstigsten Vertrags gleichzeitig seinen Informationsvorsprung preisgibt (sog. *Screening*). Umgekehrt kann es in anderen Situationen für den Agenten von Vorteil sein, dem Prinzipal seine privaten Informationen zu signalisieren (sog. *Signaling*).

1.5.2 Verhaltenswissenschaftliche Ansätze: Behavioral Accounting und Controlling

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

Der Begriff *Behavioral Accounting* wird dabei von Bruns und DeCoster 1969 eingeführt. Sie verstehen darunter: »thinking concerned with behavioral

elements and the integration of knowledge from the behavioral sciences into accounting« (Bruns/DeCoster 1969, S. V). Die Sinnhaftigkeit einer solchen Perspektive lässt sich auch für das Controlling begründen:

- ▶ Controlling-Systeme sind integrale Bestandteile der Unternehmensführung und sollen das Verhalten von Akteuren im Unternehmen beeinflussen. Dazu ist fundiertes Wissen über Verhaltenswirkungen erforderlich.
- ▶ Controlling-Theorien beruhen auf expliziten und/oder impliziten Verhaltensannahmen. Diese gilt es zu überprüfen und ggf. empirisch zu fundieren.

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

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

- ▶ Budgets bauen erheblichen Druck für Vorgesetzte und Arbeiter auf. Dieser führt teilweise zu Widerstand der Arbeiter, setzt aber insbesondere die Vorgesetzten erheblichen persönlichen und emotionalen Belastungen aus.

- ▶ Es existiert ein Konflikt zwischen den *Budget People* und den *Factory People*. Der Erfolg der Ersteren besteht insofern im Misserfolg der Letzteren, als eine wichtige Aufgabe von ihnen im Aufdecken von Budgetüberschreitungen durch die fachlichen Führungskräfte besteht.
- ▶ Die Art der Verwendung von Budgets durch die Führungskräfte ist Ausdruck ihres individuellen Führungsstils.
- ▶ Budgets fördern Ressortegoismus. Wenn Druck über Budgets ausgeübt wird, werden die Budgets zum Maßstab von Belohnung und Bestrafung. Deshalb orientieren sich die fachlichen Führungskräfte ausschließlich am Erfolg ihres unmittelbaren Einflussbereichs und nicht am Gesamterfolg. Dies kann zu erheblichen Konflikten zwischen einzelnen Unternehmensbereichen führen.

In der deutschsprachigen Controlling-Literatur wurden verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse erst vergleichsweise spät in größerem Umfang aufgegriffen (vgl. Küpper et al. 2013; Weber 2005 und Hirsch 2006).

1.5.3 Alternative Accounting-Theorien

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

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

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

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

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

Die verschiedenen Spielarten alternativer Accounting-Theorien haben einige Gemeinsamkeiten.

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

Die *Institutionalistische Accounting-Theorie* (*»Institutional Theory«*) schließt an den soziologischen Institutionalismus in der Organisationstheorie an. Controlling wird hier primär als Instrument zur *Legitimation* eines Unternehmens oder einer Organisationseinheit gegenüber ihrer Umwelt verstanden. Auch die Institutionalistische Theorie geht von einer sozial konstruierten Realität aus und schreibt kognitiven und symbolischen Aspekten von Controlling-Systemen große Bedeutung zu. Daneben betont der Institutionalismus aber die externen Determinanten von Unternehmen. Diese sind nicht nur auf Informationen und Material als Input aus ihrer Umwelt angewiesen, sondern auch auf eine hinreichende Legitimität als Voraussetzung für die Mobilisierung von Ressourcen. Um von der Umwelt als legitim akzeptiert zu werden, muss das Unternehmen den in einer Gesellschaft oder Kultur geteilten Deutungssystemen und »Taken-for-Granted-Regeln« darüber entsprechen, was Unternehmen sind bzw. sein sollen und wie sie funktionieren bzw. funktionieren sollen. Sie erreicht dies u. a. über die Ausbildung formaler Strukturmerkmale und Praktiken, die diesen institutionalisierten Erwartungen entsprechen (vgl. Meyer/Rowan 1977). So müssen Unternehmen einer bestimmten Größenordnung Wirtschaftlichkeitsrechnungen betreiben, über Controlling-Systeme verfügen, wertorientierte Steuerungskonzepte verfolgen und ähnliche Dinge mehr – unabhängig davon, ob diese in einer Welt ohne externe Legitimationsbedürfnisse sinnvoll wären oder nicht.

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

an organization's external constituencies« (Ansari/Euske 1987, S. 563).

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

Die *Postmoderne Accounting-Theorie* schließlich orientiert sich zum überwiegenden Teil an den Arbeiten Foucaults (vgl. insbesondere Foucault 2017 und Miller/O'Leary 1987). Accounting und Controlling werden dort als Bestandteile eines historischen Diskurses der *Disziplinierung* betrachtet. Die Funktionsweise dieser Disziplinierung lässt sich mithilfe von drei Prinzipien beschreiben (vgl. Hopper/Macintosh 1998):

- ▶ Nach dem *Prinzip der Einschließung* (*»Enclosure Principle«*) werden Menschen funktions- bzw. zweckorientiert in abgeschlossenen Räumen, Kasernen, Fabriken etc. zusammengefasst und durch den Aufbau von Hierarchien in eine Ordnung gebracht. In einer Fallstudie bei ITT sehen Hopper und Macintosh das Prinzip in der Schaffung von Profit Centern und einer Kostenstellenrechnung unter dem neuen CEO Geneen in den 1960er- und 1970er-Jahren verwirklicht.

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

- ▶ Eine so geschaffene Ordnung ist die Voraussetzung für die Disziplinierung der Akteure, die mit dem *Prinzip des gelehrigen Körpers* («Efficient Body Principle») beschrieben wird. Bei ITT wird dieses Prinzip nach Hopper und Macintosh durch ein rigides Berichtswesen verwirklicht: »The financial control system and the monthly meetings provided the means for training ITT managers in the correct manoeuvres. The signals from Geneen and the financial control systems automatically triggered the required proper behaviour. ITT managers performed as docile, efficient bodies« (Hopper/Macintosh 1998, S. 135).
- ▶ Die *Mittel der guten Abrichtung* («Principle of Disciplined Bodies») werden in drei Techniken der Disziplinierung konkretisiert: hierarchische Überwachung durch Sichtbarmachung, normierende Sanktion und Prüfung. Bei ITT wird das Prinzip nach Hopper und Macintosh durch das Zusammenspiel von zentral ausgerichteter Controlling-Abteilung und einer rigiden Examinierung der Führungskräfte auf der Basis von Controlling-Informationen verwirklicht. Hopper und Mac-

Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 5)

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

intosh interpretieren dies als »examinatory practice, featuring an alphanumeric-inquisitional process of reading, examining and re-writing each manager as text« (Hopper/Macintosh 1998, S. 143).

1.6 Controlling-Verständnis praxisnaher Organisationen

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

Management Accountants – im Vordergrund der Betrachtung.

1.6.1 Internationaler Controller Verein

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

Nicht zuletzt aufgrund der sehr hohen Zahl von ihm ausgebildeter Controller hat sein Controlling-Verständnis einen erheblichen Einfluss auf die Controlling-Entwicklung in der Praxis deutschsprachiger Unternehmen genommen.

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

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

In einem Grundlagenpapier haben der ICV und die mit dem Verein eng verbundene *International Group of Controlling* (IGC) das Controlling wie folgt charakterisiert:

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

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

- ▶ Die Willensbildung im Rahmen von Strategieentwicklung und Planung definiert die Ziele und die Mittel zu ihrer Erreichung. Die damit verbundene Beschäftigung mit der Zukunft hilft zudem, diese auch dann besser zu bewältigen, wenn alles ganz anders kommt als geplant.
- ▶ Im Rahmen der Kontrolle wird geprüft, ob die Ziele erreicht werden und – wenn nicht – wo die Ursachen dafür liegen. Die so gewonnenen Erkenntnisse werden möglichst frühzeitig genutzt, um gegenzusteuern und Ausführung sowie Planung zu verbessern.

- ▶ Planung und Kontrolle zusammen setzen dem einzelnen Akteur im Unternehmen Grenzen, ermöglichen aber genau dadurch dezentrale Freiräume und Initiative.
- ▶ Aufgrund der Komplexität des Steuerungsprozesses ist es wesentlich, das Controlling-Denken in allen Köpfen zu verankern (›Mitarbeiter überzeugen, dass sie dabei mitmachen‹).

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

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

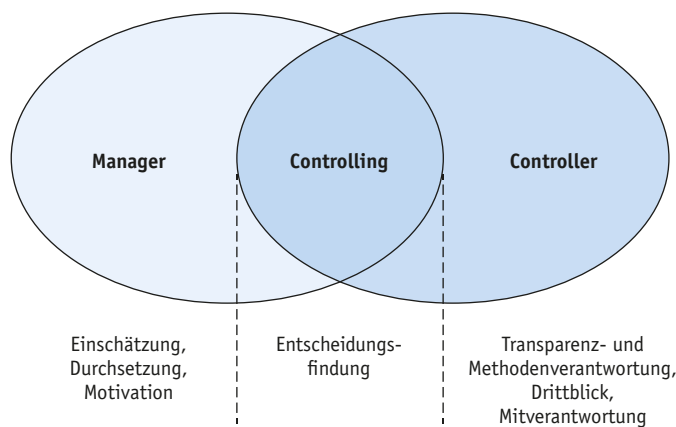
Vom Ziel her zu denken und alle Entscheidungen an ihren Erfolgswirkungen auszurichten, ist Kern einer rationalen Unternehmensführung und unverzichtbare Aufgabe jedes einzelnen Managers. Controlling ist daher keine Aktivität, die auf Controller oder andere spezialisierte Führungsdienstleister beschränkt ist. Controlling ohne Management kann es nicht geben. Controlling ist aber so wichtig und komplex, dass es sinnvoll ist, Manager dabei zu unterstützen. Einen wesentlichen Teil dieser Unterstützung leisten Controller« (Gänßlen et al. 2013a, S. 58).

Die Beziehung zwischen Controllern, Managern und Controlling wird in der Schnittmengendarstellung der *Abbildung 1-14* veranschaulicht. Diese geht in ihrer ursprünglichen Fassung auf Albrecht Dehyle zurück. Erläuternd finden sich im Controllerleitbild der IGC folgende Ausführungen (Stand 06/2013): »Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation: Controller

1. gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und

Abb. 1-14

Manager und Controller im Team (entnommen aus Gänßlen et al. 2013a, S. 59)



Steuerung, so dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handelt,

2. sorgen für die bewusste Beschäftigung mit der Zukunft und ermöglichen es dadurch, Chancen wahrzunehmen und mit Risiken umzugehen,
3. integrieren die Ziele und Pläne aller Beteiligten zu einem abgestimmten Ganzen,
4. entwickeln und pflegen die Controlling-Systeme. Sie sichern die Datenqualität und sorgen für entscheidungsrelevante Informationen,
5. sind als betriebswirtschaftliches Gewissen dem Wohl der Organisation als Ganzes verpflichtet.«

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

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

1.6.2 CIMA und IMA

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

Folgt man dem Leitbild der CIMA, sollen die CGMA-Manager bezüglich der finanziellen Implikationen von Projekten beraten, die finanziellen Konsequenzen von Management-Entscheidungen aufzeigen, Strategien formulieren, Implikationen der Wettbewerbssituation erläutern, Ausgaben kontrollieren und die finanzielle Entwicklung des Unternehmens aussteuern sowie interne Revisionstätigkeiten übernehmen.

Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass die CIMA

- ▶ ebenfalls ein Führungsumfeld voraussetzt, das durch systematische Planung gekennzeichnet ist,
- ▶ Management Accounting als Kombination von Finanzen, Rechnungswesen, Management und Instrumenten der Unternehmenssteuerung gesehen wird (»Management accounting combines accounting, finance, and management with the leading edge techniques needed to drive successful businesses«, CIMA 2019) und
- ▶ das Zusammenspiel von Manager und Controller sowie das Zusammenspiel von Analytik und weichen Faktoren weniger stark betont wird als im ICV.

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

Das amerikanische *Institute of Management Accountants* hat sich von einem solchen Bild des Management Accountants in den letzten Jahren verabschiedet. Das Institut wurde 1919 als *National Association of Cost Accountants* gegründet und hat heute nach eigenen Angaben ca. 100.000 Mitglieder in 140 verschiedenen Ländern; die deutliche Mehrheit der Mitglieder ist in den Vereinigten Staaten von Amerika wohnhaft. Wie bei CIMA besteht der Kern der Aktivitäten des IMA in der Zertifizierung sowie der Aus- und Fortbildung von Management Accountants. Eine Jahrestagung, eine eigene Zeitschrift sowie Sponsoring- und Forschungsaktivitäten runden das Aktivitätenportfolio ab.

www.cimaglobal.com

www.imanet.org

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

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

Damit hat das IMA den Gedanken des engen Zusammenspiels von Manager und Controller bzw. Management Accountant, wie er auch vom Internationalen Controller Verein vertreten wird, auf-

gegriffen. Mit ganz ähnlichen Formulierungen wird also von beiden Organisationen ein umfassender Begleiter des Managements postuliert. Im Grundsatzpapier von Gänßlen et al. 2013a liest sich das so:

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

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

1.7 Fazit

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

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

Entwicklung der Controllingship in weitgehende Übereinstimmung gebracht werden kann.

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

Weiterführende Literatur zu ...

... Controlling-Praxis:**Ein erster Blick in die Empirie**

Goretzki/Strauß 2018
Horváth/Gleich/Seiter 2019, S. 13-29
International Group of Controlling 2017
Reimer/Schäffer 2022
Schäffer/Schmidt/Strauß 2014
Schäffer/Weber 2021

**... Entwicklung des Controllings
als akademische Disziplin**

Binder/Schäffer 2008
Messner et al. 2008
Schäffer 2013
Schäffer/Binder/Gmür 2006
Wagenhofer 2006

... Controlling-Konzeptionen

Becker 2003, S. 7-47
Gänßlen et al. 2013b
Günther 2012
Horváth/Gleich/Seiter 2019, S. 35-69
Küpfer et al. 2013, S. 33-52
Scherer/Pietsch 2004
Weber/Schäffer 1999a
Weber/Schäffer 2000a

**... Ausgewählte Accounting-Theorien mit Bezug
zum Controlling**

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

2 Controlling als Rationalitätssicherung der Führung

SP myBook

Online-Material zum Kapitel

Leitfragen

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

2.1 Einführung

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

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

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

2.2 Ableitung der Funktion des Controllings aus den Aufgaben der Controller

2.2.1 Ausgangspunkt der Analyse

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

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

Empirische Kernmerkmale als Bezugspunkt

Planungs- und Kontrollbezug

Nähe zum Management

Informationsbezug

(1) Planungs- und Kontrollbezug

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

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

(2) Informationsbezug

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

Funktionale Sicht: In der Literatur bezieht sich wiederum eine Controlling-Konzeption bei ihrer Definition des Controllings exakt auf diesen Aspekt, wobei es sich hier allerdings um frühe Ansätze handelt. Die Informationsversorgung spielt auch im steuerungs- sowie im koordinationsbezogenen

Ansatz eine wesentliche Rolle und wird dort entsprechend breit behandelt.

(3) Nähe zum Management

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

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

An dieser Stelle der Argumentation hat sich das zu Anfang des ersten Kapitels angesprochene Problem mangelnder begrifflicher und konzeptioneller Klarheit bewahrheitet. Was Controlling ist, hängt offensichtlich ganz von dem Autor ab, der darüber seine Sicht der Dinge wiedergibt – zumindest so lange, wie sie Aspekte der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung mit einschließt. Ebenfalls bleibt es ihm überlassen, wie eng er die Bezüge zwischen Controlling als Funktion und Controllern als Institution gestalten will.

Was ist zu tun? Entweder besteht die Möglichkeit, sich mit dieser Vielfalt abzufinden, oder man muss nach einer Erklärung suchen, die eine hinrei-

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

2.2.2 Typische Eigenschaften von Managern und Controllern

2.2.2.1 Elemente einer Modellierung von Menschen

Unternehmen wurden in der Betriebswirtschaftslehre lange Zeit als Produktionsfunktion modelliert, in der menschliche Arbeitsleistung einen speziellen Produktionsfaktor bildet, wie Anlagen oder Material. Die Aufgaben der Akteure (»Platz in der Produktionsfunktion«) können ebenso mit hinreichender Sicherheit festgelegt werden, wie es gelingt, entsprechend geeignete Menschen dafür zu finden. Die Eignung bezieht sich dabei sowohl auf das *Können* (Fähigkeiten; Kapazität) als auch auf das *Wollen* (Handeln gemäß den Anforderungen der Aufgabe = den Zielen des Unternehmens). Weitere individuelle Eigenschaften der Akteure interessieren in einer Umwelt hinreichend sicherer Bestimmbarkeit von Aufgabe, Anforderungen und deren Erfüllung nicht.

Diese klassische produktionsorientierte Sichtweise geht somit von einer hinreichenden Bestimmbarkeit der Aufgaben und der zu ihrer Erfüllung gegebenen Anforderungen an die Aufgabenträger aus. Diese Annahme erweist sich in der Praxis heutzutage jedoch selten als tragfähig. Häufig ist das erforderliche Wissen in hohem Maße beschränkt – wie sollen z. B. Gründer in einem

Start-up wissen, welche Aufgaben genau auf sie zukommen werden? Diese Beschränkungen können sich entweder aus der fehlenden Möglichkeit ergeben, alle Bestimmungsfaktoren der Aufgabe im konkreten Einzelfall zu beobachten, oder es kann – wie im Falle der Gründer – eine grundsätzlich nur begrenzte Ex-ante-Bestimmbarkeit vorliegen. Begrenzungen in der Aufgaben- und Anforderungsfestlegung schaffen Freiheitsgrade für den Aufgabenträger. Diese kann er in einer Weise nutzen, die von derjenigen abweicht, die bei einer Ex-ante-Aufgabenformulierung bestimmt wurde.

Freiheitsgrade für Aufgabenträger machen es deshalb erforderlich, ihre Individualität in die Analyse mit einzubeziehen. Diese betreffen zum einen ihre Intentionen, ihr Wollen, zum anderen ihre Fähigkeiten, ihr Können. Letzteres ist durch diverse *kognitive Begrenzungen* gekennzeichnet, wie sie etwa in den Beiträgen von Simon und von Kahneman und Tversky (Simon 1957; Kahneman/Tversky 1973; Kahneman 2011) herausgearbeitet wurden. Kognitive Begrenzungen beziehen sich

- ▶ auf die *Wahrnehmung* eines Problems (z. B. Unfähigkeit eines Entwicklers zu erkennen, dass eine schnelle Markteinführung eines neuen Produkts wichtiger sein kann als eine noch höhere technische Perfektion),
- ▶ auf die *Prognose* künftiger Entwicklungen (z. B. Fortschreibung einer hohen Absatzsteigerung in den Folgejahren, obwohl der eigene Erfolg Konkurrenten anlocken wird) oder
- ▶ auf die *Bewertung* von Entscheidungsalternativen (so sind etwa Menschen dann nicht in der Lage, unterschiedliche Bewertungskriterien »stimmig« zu einem Gesamturteil zusammenzufügen, wenn diese Kriterien in großer Zahl vorliegen). Solche kognitiven Begrenzungen der Manager spielen im Aufgabenspektrum der Controller eine wesentliche Rolle; wir werden gleich noch näher darauf eingehen – wer sich genauer für dieses Phänomen interessiert, sei auf die Teile II und III dieses Buches verwiesen; dort finden sich detailliertere Ausführungen dazu.

Neben den Fähigkeiten der Manager und der Controller gilt es noch zu betrachten, wie beide ihre Fähigkeiten im konkreten Handeln anwenden. Dieser Aspekt wird in der produktionsorientierten Betriebswirtschaftslehre nur wenig diskutiert. Mit der Zuordnung von Aufgaben zu Aufgabenträgern

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

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

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

ist etwa für die traditionelle Auffassung der Organisationslehre das Führungsproblem im Wesentlichen gelöst. Es wird unterstellt, dass Menschen so handeln, wie es ihren Fähigkeiten entspricht, zumindest dann, wenn man sie qua organisatorischer Anweisung dazu anhält.

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

Menschen haben somit individuelle Eigenschaften (*Können* und *Wollen*), deren Beachtung ökonomisch

gebieten erscheint. Das Wollen erschließt die individuelle Zwecksetzung, während die Fähigkeiten die individuellen Mittel zur Zweckerreichung bereiten. Betrachten wir im Folgenden, wie sich Manager und Controller in ihrem Können und Wollen typischerweise unterscheiden.

2.2.2.2 Modellierung von Managern und Controllern

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

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

Im Original

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

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

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

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

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

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

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