

LEHRBUCH

Jürgen Weber | Utz Schäffer

Einführung in das Controlling

16. Auflage

MIT
ZUSATZ-
BEISPIELEN
UND
VIDEOS
IM
ONLINE-
PORTAL

SCHÄFFER
POESCHEL

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

SCHÄFFER
POESCHEL

Jürgen Weber/Utz Schäffer

Einführung in das Controlling

16., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2020
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

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 978-3-7910-4333-3 Bestell-Nr. 20616-0003
EPDF: ISBN 978-3-7910-4334-0 Bestell-Nr. 20616-0152
EPUB: ISBN 978-3-7910-4335-7 Bestell-Nr. 20616-0100

Jürgen Weber/Utz Schäffer
Einführung in das Controlling
16. Auflage, Mai 2020

© 2020 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Bildnachweise:

Cover: © Zadorozhnyi Viktor, [shutterstock.com](https://www.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

Vorwort zur 16. Auflage

32 Jahre nach dem Erscheinen der ersten Auflage der »Einführung in das Controlling« ist es nun soweit: die 16. Auflage des Standardwerks liegt vor. Wir haben das Buch gründlich überarbeitet und – soweit erforderlich – aktualisiert. 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 thematisiert, von den informationstechnischen Grundlagen bis hin zu neuen Rollen der Controller.

Zeitgleich mit der Neuauflage dieses Lehrbuchs erscheint auch die vierte Auflage unseres begleitenden Übungs- und Fallstudienbuchs. In bewährter Weise weist eine Kaffeetasse Sie als Leser der »Einführung« darauf hin, dass es zu den Ausführungen an der entsprechenden Stelle passende Übungen und Fallstudien im Begleitbuch gibt. Die Lektüre des Lehrbuchtexts wird wie bisher durch ergänzende Materialien unterstützt. So finden Sie auf der Plattform *SP myBook* des Schäffer-Poeschel Verlags auch zahlreiche Spreadsheets, die den Tabellen in dem Lehr- und dem Übungsbuch zugrunde liegen, kleine Video-Clips zu zentralen Themen und weiterführende Texte für Ihre vertiefende Lektüre.

Reicht Ihnen das dort vorliegende Zusatzmaterial nicht aus, laden wir Sie zudem herzlich dazu

ein, auf 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 16. Auflage verlagsseitig begleitet haben. Klara Lösse und Lorenz Piering danken wir für die kritische Überprüfung der Ausführungen zum externen Rechnungswesen, Jannik Fiedler, Christian Kukuk und Moritz Wendel für wertvolle Hinweise zu dem Abschnitt über informationstechnische Grundlagen. Und zu guter Letzt möchten wir Evelyn Busch, Lars Brückner, Eric Dölle, Sebastian Ebert, Lukas Löhlein und Christian Paul unseren Dank aussprechen. Sie haben die Überarbeitung des Manuskripts in bewährter Weise kompetent und engagiert unterstützt.

Jürgen Weber & Utz Schäffer

Vallendar, im Juli 2019

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 die QR-Codes mit Ihrem Smartphone oder Tablet, um direkt die Materialien zu den Kapiteln aufzurufen.



www.sp-mybook.de

Buchcode: 3574-cont

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 16. Auflage	V	2	Controlling als Rationalitätssicherung	
Vorwort zur 1. Auflage	VI		der Führung	39
Ihr Online-Material zum Buch		2.1	Einführung	39
So funktioniert Ihr Zugang	VII	2.2	Ableitung der Funktion des Controllings aus den	
Leserhinweise	XIV		Aufgaben der Controller	39
Die X-presse AG  /Das Übungs- und Fallstudienbuch	XVI	2.2.1	Ausgangspunkt der Analyse	39
Das Institut für Management und Controlling	XVII	2.2.2	Typische Eigenschaften von Managern und	
			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
Teil I		2.2.3.1	Controlleraufgaben als Ergebnis der Delegation	
Einführung			durch Manager	43
		2.2.3.2	Differenzierung von delegationsbezogenen Typen	
1	Controller, Controllership und Controlling:		von Controlleraufgaben	44
	Grundlagen und Abgrenzung		Rationalitätssicherung als Controlleraufgabe	47
1.1	Einführung	3	Controlling als Rationalitätssicherung	
1.2	Controlling-Praxis:		der Führung	48
	Ein erster Blick in die Empirie	5	Rationalität	49
1.2.1	Abriss der Entstehung		Rationalitätsbegriff	49
	von Controllerstellen in den USA	5	Ursachen für Rationalitätsdefizite	51
1.2.2	Entwicklung der Controllership in Deutschland	8	2.3.2.1	Emotionen
1.2.3	Empirische Ergebnisse zum Stand der		2.3.2.2	Kognitive Verzerrungen
	Controllership	12	2.3.3	Rationalitätsebenen
1.2.4	Der Controller im Spiegel von Rollenbildern	17	2.4	Prozess der Rationalitätssicherung
1.3	Entwicklung des Controllings		2.5	Rationalitätssicherung und Ethik
	als akademische Disziplin	19	2.6	Fazit
1.4	Controlling-Konzeptionen	22		
1.4.1	Controlling als Informationsversorgungsfunktion	22	3	Plankoordination als Kontext des Controllings
1.4.2	Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung	23	3.1	Einführung
1.4.3	Controlling als Koordinationsfunktion	25	3.2	Idealtypischer Führungsprozess
1.4.4	Controlling als Rationalitätssicherung		3.2.1	Führung durch eine einzelne Führungsperson
	der Führung	27	3.2.2	Zusammenwirken mehrerer Führungspersonen
1.5	Ausgewählte Accounting-Theorien		3.2.2.1	Grundformen der Interaktion
	mit Bezug zum Controlling	28	3.2.2.2	Willensdurchsetzung als zusätzliche
1.5.1	Institutionenökonomische Accounting-Theorie	28		Führungsaufgabe
1.5.2	Verhaltenswissenschaftliche Ansätze:		3.3	Koordinationsmechanismen als Führungsmuster
	Behavioral Accounting und Controlling	30	3.3.1	Koordinationsmechanismen im Überblick
1.5.3	Alternative Accounting-Theorien	31	3.3.2	Identifikation der Koordination durch Pläne
1.6	Controlling-Verständnis praxisnaher			als Führen durch Ziele
	Organisationen	33	3.4	Ziele und Zielbildung
1.6.1	Internationaler Controller Verein	33	3.4.1	Auswahl der Zielgrößen
1.6.2	CIMA und IMA	35		
1.7	Fazit	36		

3.4.2	Bestimmung der Zielausprägung	72	5.3.2	Internationalisierung der Rechnungslegung in Deutschland	120
3.4.3	Zielbeziehungen	75	5.3.3	Aufbau und institutionelle Verankerung der Rechnungslegungsvorschriften	121
3.4.4	Motivationswirkungen von Zielen	76	5.3.4	Das Regelwerk des IASB	123
3.4.4.1	Motivationswirkung der Zielhöhe	76	5.3.5	Inhalte und Bestandteile des Jahresabschlusses	124
3.4.4.2	Motivationswirkung der Zielakzeptanz	78	5.3.5.1	Bilanz	124
3.4.4.3	Motivationswirkung der Exaktheit des Ziels	79	5.3.5.2	Gewinn- und Verlustrechnung	128
3.4.4.4	Motivationswirkung der Verpflichtung zum Ziel	79	5.3.5.3	Kapitalflussrechnung	130
3.5	Fazit	81	5.3.5.4	Sonstige Bestandteile	131
3.6	Weiteres Vorgehen	81	5.3.6	Konzeptionelle Unterschiede	132
			5.3.7	Inhaltliche Unterschiede	133
			5.4	Externes Rechnungswesen als Controlling-Grundlage	134
			5.4.1	Leistungen und Limitationen der Rechnungslegung	134
			5.4.2	»Biltrolling« und Konvergenz des Rechnungswesens	136
			5.5	Entwicklungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung	138
			5.5.1	Value Reporting	138
			5.5.2	Alternative Leistungskennzahlen	139
			5.5.3	Nachhaltigkeitsberichte	140
			5.5.4	XBRL-Berichterstattung	140
			5.6	Fazit	141
Teil II	Informationsversorgung				
4	Grundfragen der Informationsversorgung	85			
4.1	Einführung	85	6	Kosten-, Erlös-, Ergebnis- und Leistungsrechnung	143
4.2	Struktur der Informationsversorgungsaufgabe	86	6.1	Einführung	143
4.2.1	Überblick	86	6.2	Kostenrechnung im weiteren Sinne	145
4.2.2	Art der Information	87	6.2.1	Zwecke der Kostenrechnung	145
4.2.3	Art der Informationserfassung und -bereitstellung	87	6.2.2	Systeme der Kostenrechnung	146
4.2.4	Art der Informationsverwendung	90	6.2.2.1	Vollkostenrechnung	146
4.2.5	Informationsbedarf, Informationsangebot und Informationsnachfrage	95	6.2.2.1.1	Grundmerkmale	146
4.3	Bei der Informationsbereitstellung von den Controllern zu erfüllende Anforderungen	98	6.2.2.1.2	Aufbau und Vorgehen	147
4.3.1	Anforderungen hinsichtlich der Informationsquellen	98	6.2.2.1.3	Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen	151
4.3.2	Anforderungen hinsichtlich der Weitergabe der Informationen an die Manager	98	6.2.2.2	»Entscheidungsorientierte« Kostenrechnungssysteme	152
4.3.3	Anforderungen hinsichtlich der Menge der Informationen	99	6.2.2.2.1	Grundmerkmale	152
4.3.4	Anforderungen hinsichtlich der Kommunikation der Informationen	101	6.2.2.2.2	Plankostenrechnung	156
4.4	Informationstechnische Grundlagen	102	6.2.2.2.3	Deckungsbeitragsrechnungen	157
4.4.1	Fortschritte der Informationstechnologie	102	6.2.2.2.4	Anwendungsvoraussetzungen und -grenzen	160
4.4.2	Trennung von Transaktionsverarbeitung und Analyse	103	6.2.2.3	Prozesskostenrechnung	162
4.4.3	Bausteine einer Data-Warehouse-Architektur	105	6.2.2.3.1	Grundsätzliche Charakterisierung	162
4.5	Fazit	114	6.2.2.3.2	Vorgehen	162
			6.2.2.3.3	Beurteilung	165
5	Externes Rechnungswesen	115	6.2.3	Nutzung und Perspektiven der Kostenrechnung	168
5.1	Einführung	115	6.3	Erlösrechnung	170
5.2	Grundlagen des externen Rechnungswesens	116	6.4	Leistungsrechnung	173
5.2.1	Ziele und Adressaten	116	6.4.1	Zwecke der Leistungsrechnung	173
5.2.2	Systematik und Prinzipien	117			
5.3	Rechnungslegung nach HGB und IFRS im Vergleich	119			
5.3.1	Relevante Rechnungslegungsvorschriften in Deutschland	119			

6.4.2	Festlegung der zu erfassenden Leistungen	174	9.2.1	Berichtszweck	234
6.5	Fazit	177	9.2.2	Berichtstyp	234
7	Kennzahlen und Kennzahlensysteme	179	9.2.3	Berichtsinhalt	236
7.1	Einführung	179	9.2.4	Berichtsform	237
7.2	Arten und Funktionen von Kennzahlen	180	9.2.5	Berichtstermin	239
7.3	Wichtige finanzielle Kennzahlen	182	9.2.6	Berichtsempfänger	239
7.3.1	»Traditionelle« Kennzahlen	182	9.2.7	Berichtsträger	239
7.3.2	Wertorientierte Kennzahlen	185	9.3	Gestaltungsempfehlungen für das Berichtswesen	251
7.3.2.1	Zum Konzept der Wertorientierung	185	9.4	Risikoberichterstattung	257
7.3.2.2	Discounted-Cashflow-Methode	187	9.5	Self Service als Zukunft des Berichtswesens?	260
7.3.2.3	Economic Value Added	190	9.6	Fazit	267
7.3.2.4	Cashflow Return on Investment und Cash Value Added	191	9.7	Weiteres Vorgehen	268
7.4	Kennzahlensysteme	193	Teil III Planung und Kontrolle		
7.4.1	Begriff, Merkmale und Erscheinungsformen von Kennzahlensystemen	193	10	Grundfragen der Planung und Kontrolle	271
7.4.2	Überblick über wichtige Kennzahlensysteme	194	10.1	Einführung	271
7.4.2.1	Traditionelle Kennzahlensysteme als Ausgangspunkt	194	10.1.1	Planung	271
7.4.2.2	Werttreiberhierarchien	196	10.1.2	Kontrolle	272
7.4.2.3	Balanced Scorecard	197	10.2	Unterschiedliche Ausprägungen von Planung und Kontrolle	273
7.4.2.4	EFQM-System	201	10.3	Struktur und Grundmerkmale der Unternehmensplanung und -kontrolle	276
7.5	Auswahl von Kennzahlen	205	10.3.1	Planungsebenen	276
7.5.1	Werden die richtigen Dinge gemessen?	206	10.3.2	Grundmerkmale der Planungsgestaltung	277
7.5.2	Werden die Dinge richtig gemessen?	209	10.3.2.1	Charakter der Planentstehung	277
7.5.3	Erzielen die Kennzahlen (die richtige) Wirkung?	210	10.3.2.2	Zentralisationsgrad der Planentstehung	278
7.6	Fazit	212	10.3.3	Das Controllability-Prinzip	278
8	Verrechnungspreise	215	10.4	Einstellungen zu Planung und Kontrolle	280
8.1	Einführung	215	10.5	Berücksichtigung von Risiko in der Planung	281
8.2	Funktionen und Ziele von Verrechnungspreisen	216	10.6	Planungs- und Kontrollaufgaben der Controller	284
8.2.1	Interne Funktionen	217	10.6.1	Planungsaufgaben	284
8.2.2	Externe Funktionen	217	10.6.1.1	Planungsunterstützung	284
8.2.3	Zielkonflikte multipel verwendeter Verrechnungspreise	218	10.6.1.2	Planentstehungskontrolle	285
8.3	Methoden zur Ermittlung von Verrechnungs- preisen	220	10.6.1.3	Planungsmanagement	286
8.3.1	Ermittlungsmethoden aus betriebswirtschaftlicher Sicht	220	10.6.2	Kontrollaufgaben	288
8.3.2	Steuerlich relevante Ermittlungsmethoden von Verrechnungspreisen	223	10.6.3	Debiasing als Controlleraufgabe	290
8.3.3	Zusammenspiel von betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Aspekten	224	10.6.3.1	Überblick über unterschiedliche Arten von Debiasing-Techniken	290
8.4	Verrechnungspreise in der Praxis	226	10.6.3.2	Voraussetzungen für ein erfolgreiches Debiasing	292
8.5	Fazit	231	10.6.3.3	Fazit	295
9	Berichtswesen	233	10.6.4	Aufgabe des reflexiven Counterparts	295
9.1	Einführung	233	10.6.4.1	Strategien angesichts sich widersprechender Reflexion und Intuition	296
9.2	Gestaltungsdimensionen des Berichtswesens	234	10.6.4.2	Bewusstes Herbeiführen von Widersprüchen	297
			10.6.5	Aufgaben von Controllern in der Anreizgestaltung	298
			10.7	Fazit	300

11	Operative Planung und Kontrolle	303	13	Strategische Planung und Kontrolle	391
11.1	Einführung	303	13.1	Einführung	391
11.2	Struktur und Inhalt der operativen Planung und Kontrolle	305	13.2	Struktur und Inhalt der strategischen Planung und Kontrolle	393
11.2.1	Traditionelle Budgetierung	305	13.2.1	»Theoretisches Ideal«	393
11.2.1.1	Prozessgestaltung	305	13.2.2	Alternative Strukturen	395
11.2.1.2	Master Budget	309	13.3	Aufgaben der Controller in der strategischen Planung und Kontrolle	404
11.2.2	Beyond Budgeting als Weiterentwicklung der Budgetierung	314	13.3.1	Aufgaben in der Phase der Strategiefindung	404
11.3	Forecasting	323	13.3.2	Aufgaben in der Phase der Strategiedurchsetzung	407
11.3.1	Traditionelle Forecasts	323	13.3.3	Aufgaben in der Kontrolle der Strategieumsetzung	409
11.3.2	Rolling Forecasts	325	13.4	Ausgewählte Instrumente der strategischen Planung und Kontrolle	413
11.4	Aufgaben der Controller in der operativen Planung und Kontrolle	327	13.4.1	Erfolgsfaktoren-Analyse	413
11.5	Ausgewählte Instrumente der operativen Planung und Kontrolle	328	13.4.2	Stärken-Schwächen-Analyse	415
11.5.1	Kostenvergleichsrechnungen	329	13.4.3	Produktlebenszyklus-Analyse	416
11.5.2	Deckungsbeitragsrechnungen	331	13.4.4	Erfahrungskurvenkonzept	417
11.5.3	Nutzwertanalyse	334	13.4.5	Produkt-Markt-Portfolio-Analyse	418
11.5.4	Nutzwertanalysen und Simulationsrechnungen	337	13.4.6	Technologie-Portfolio-Analyse	421
11.5.5	Zero-Base Budgeting	340	13.4.7	Wertschöpfungsketten-Analyse	422
11.5.6	Activity-based Budgeting	341	13.4.8	Früherkennungssysteme	423
11.5.7	Abweichungsanalyse	343	13.5	Fazit	426
11.5.8	Stichprobenanalysen	345	13.6	Weiteres Vorgehen	428
11.6	Fazit	346			
<hr/>			<hr/>		
12	Taktische Planung und Kontrolle	349	Teil IV	Gestaltung der Controllershship	
12.1	Einführung	349	14	Grundfragen der Gestaltung des Controllerbereichs	431
12.2	Struktur und Inhalt der Mittelfristplanung	350	14.1	Einführung	431
12.2.1	Ziel der Mittelfristplanung	350	14.2	Überblick über die Gestaltungsaufgabe	432
12.2.2	Gegenstand und Prozess der Mittelfristplanung	352	14.3	Einflüsse der externen und internen Umwelt auf die Gestaltungsaufgabe	434
12.3	Aufgaben der Controller in der Mittelfristplanung	353	14.4	Controlleraufgaben im Spannungsfeld zwischen »Role Taking« und »Role Making«	443
12.4	Investitionsrechnungen	354	14.5	Coopetition des Controllerbereichs mit anderen Führungsdienstleistern	446
12.4.1	Überblick	354	14.5.1	Das Spielfeld im Überblick	446
12.4.2	Investitionsentscheidungen bei bekannter Nutzungsdauer	355	14.5.2	Zum Konzept der Coopetition	446
12.4.2.1	Investitionsrechnungsverfahren unter Sicherheit	355	14.5.3	Coopetition des Controllerbereichs	447
12.4.2.2	Investitionsrechnungsverfahren unter Unsicherheit	362	14.5.3.1	Accountants	447
12.4.3	Investitionsprogrammentscheidungen unter Sicherheit	368	14.5.3.2	Strategieabteilung	449
12.4.4	Gesamtbeurteilung der Investitionsrechnungsverfahren	370	14.5.3.3	Data Scientists	451
12.5	Weitere Instrumente der taktischen Planung und Kontrolle	377	14.5.3.4	Schlussfolgerung: Kooperation als Handlungsmaxime	453
12.5.1	Target Costing	377	14.6	Involvement versus Independence	454
12.5.2	Kostenschätzmodelle	382	14.7	Fazit	456
12.5.3	Benchmarking	384			
12.6	Fazit	388			

15	Organisation des Controllerbereichs	457	16.2.2	Rollenbilder von Controllern in der Praxis	490
15.1	Einführung	457	16.3	Anforderungen an Controller	493
15.2	Aufgabenzuweisung als Organisationsproblem	457	16.3.1	Konzeptionelle Überlegungen	493
15.2.1	Statische Perspektive	457	16.3.2	Empirische Befunde	502
15.2.2	Dynamische Perspektive	461	16.4	Motivation und Zufriedenheit von Controllern	508
15.3	Organisatorischer Aufbau des Controllerbereichs	462	16.4.1	Grundfragen der Motivation von Controllern	508
15.3.1	Vorbemerkungen	462	16.4.2	Zufriedenheit von Controllern	510
15.3.2	Grundstruktur der Controllerorganisation	462	16.4.2.1	Bedeutung der Controllerzufriedenheit	510
15.3.3	Aufgaben des zentralen und des dezentralen Controllings	464	16.4.2.2	Definition des Begriffs Controllerzufriedenheit	511
15.3.3.1	Grundsätzliche Aussagen	464	16.4.2.3	Messung der Controllerzufriedenheit	512
15.3.3.2	Abhängigkeit der Aufgabenverteilung vom Konzerntypus	464	16.4.2.4	Empirische Ergebnisse	512
15.3.4	Interne Struktur der Controllerbereiche	465	16.5	Controller-Community	515
15.3.5	Hierarchische Einbettung des zentralen und des dezentralen Controllings	467	16.5.1	Zum Konzept der Controller-Community	515
15.3.5.1	Zuordnung zu einer Hierarchieebene	467	16.5.2	Gestaltung eines Controllerleitbilds	519
15.3.5.2	Weisungsbeziehungen zum Management	468	16.6	Sicherung der Rationalität von Controllern	525
15.3.5.3	Weisungsbeziehungen zwischen zentralem und dezentralem Controlling	469	16.7	Fazit	527
15.3.6	Zusammenarbeit zwischen zentralem und dezentralem Controlling	472			
15.3.7	Centers of Excellence und Shared Service Centers	475	17	Der Controllererfolg	529
15.4	Fazit	483	17.1	Einführung	529
16	Führung des Controllerbereichs	487	17.2	Mögliche Ausprägungen des Erfolgs der Controller	530
16.1	Einführung	487	17.3	Messung des Controllererfolgs	533
16.2	Rollen der Controller	487	17.3.1	Controllererfolg als Minimierung der Controlling-Kosten	533
16.2.1	Rollenkonzeption	487	17.3.2	Controllererfolg als effiziente und effektive Aufgabenerfüllung	535
16.2.1.1	Rollenverständnis	488	17.3.3	Controllererfolg als Steigerung des Unternehmensergebnisses	538
16.2.1.2	Rollenkomplexität	489	17.4	Fazit	542
16.2.1.3	Rollenkonflikte	489			
				Literaturverzeichnis	545
				Personenverzeichnis	571
				Sachregister	577
				Zu den Autoren	583

Leserhinweise

Auch in der 16. Auflage liegt das Lehrbuch »Einführung in das Controlling« in einer gestalterisch modernen Form vor.

QR-Code: Zu den meisten Hauptkapiteln sind über den QR-Code 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-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).
- **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. Ein Nebeneinander zweier Perspektiven ist in der Betriebswirtschaftslehre keine Seltenheit (z. B. institutionenökonomische versus produktions-

theoretische Sicht des Unternehmens). 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 Klärung dieses Befundes 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

24

1.4

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

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

Eine mögliche sinnvolle Interpretation der Controlling-Konzeption setzt nicht an der Gewinnerorientierung 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«. 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). Dies 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. sinntlos, nach dem Ereignis des 11. September 2001 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 Controllingherkunft herstellt: Controllerstellen wurden eingerichtet, als Unternehmergrößen 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 Unternehmensführung fixiert wird. So gesehen geht es über die rein informationelle 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 kolligial 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 Aufgabenfindung 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.).

Marginalien:

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

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, B.8« bedeutet z. B., dass sich die Aufgabe Nr. 12 in Teil A und Aufgabe Nr. 8 in Teil B des Übungsbuches zur Vertiefung eignen. Darüber hinaus kennzeichnet das Kaffeetassensymbol den Beginn eines nachfolgenden X-presso-AG-Beispiels. Das Symbol ◀ hingegen signalisiert das Ende des Beispiels.

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 Budgete« einen illustrativen Überblick über die Inhalte der Budgetierung in einem (wenig komplexen) Unternehmen.

- Übungsbuch: Aufgaben A.12, B.8

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 sicherheit 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 Statement«) als letztem Baustein des sogenannten »Operating Budgets«.

Ein weiterer Bestandteil des »Master Budgets« ist das »Financial Budget«. 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 Hamprrecht 1996, S. 202)

Formalzielorientierte Planungsinhalte	Sachzielorientierte Planungsinhalte
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Umsatz ▶ Umsatzentwicklung ▶ Investitionen ▶ Eigenkapitalentwicklung ▶ Kosten- und Erlösschmelzerungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Marktvolumen und Absatz ▶ Produktions- und Beschäftigungsmengen ▶ Kapazität und Kapazitätsauslastung ▶ Mitarbeiter ▶ Produktivität ▶ Varianten ▶ Neuprodukt einführen ▶ Qualität ▶ Bestände ▶ Fertigungsteile ▶ 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 damit ermittelten Finanzplans wird der Finanzmittelbedarf der Periode ermittelt. Das Gesamtergebnis des Budgetierungsprozesses wird in einer Plambilanz (»Budgeted Balance Sheets«) und Plan-Kapitalflussrechnung (»Budgeted Statement of Cash Flows«) dargestellt (vgl. die Abbildung 11-5).

■ **X-presso AG: Herleitung des Budgets operativen Geschäftstätigkeit**

Zur 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 Kaffeefüllautomaten aus.

Mahlkaffee und Kaffeekapseln werden durch unterschiedliche Mischungen zweier Bohnensorten 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 Kaffeeangebote beträgt der Beschaffungspreis für den Robusta 3 Euro pro ... ◀

Operative Planung und Kontrolle
11.2
Struktur und Inhalt der operativen Planung und Kontrolle

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 Berichterstattung 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 Rah-

- ▶ 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 Markennartikel-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 Beter Budgeting bezeichnete

Weiterführende Literatur zu ...

<p>... Begriffliche Grundlagen</p> <p>Hirsch/Hufschlag/Fieroth 2005 Welge/Al-Laham/Eulerich 2017</p> <p>... Investitionsrechnungen</p> <p>Blöhm/Lieder/Schaefer 2012 Gejyer/Hanke/Littich/Nettelkoven 2015 Götze 2014 Kruschwitz 2014 Pritsch 2000</p> <p>... Target Costing</p> <p>Burrow/Chenhal 2012 Coenenberg/Fischer/Günther 2016, S. 569 Horsch 2018 Navissi/Sridharan 2017 Röster 1996 Seidenschwarz 2012 Tanaka 1989</p>	<p>... Kostenschätzmodelle</p> <p>Heemstra 1992 Heine 1995 Schlechtweg 2009 v. Rechberg 1997</p> <p>... Benchmarking</p> <p>Bogotoff 2012 Camp 1989 Christopherson/Carino/Ferson 2009 Rostek 2015 Walker 1992 Weber/Wertz 1999 Zdravomyslaw/Kasch 2002</p>
--	--

Weiterführende Literatur:

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

Die X-presso AG ☕

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

Die X-presso AG wurde im Januar 2008 im Zuge des Zusammenschlusses der beiden 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«, 4. 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 zwölf Praxiscases namhafter deutscher und internationaler Unternehmen.

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

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

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

Das Institut für Management und Controlling

Das Institut für Management und Controlling (IMC) der WHU – 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, Prof. Dr. Utz Schäffer und Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Weber bündelt das Institut die zahlreichen Lehr- und Forschungsaktivitäten der beteiligten Hochschullehrer und Doktoranden.

Forschung

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

- ▶ Unser Forschungsfeld »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 universi-

täre 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 zwölf kooperierenden

Unternehmen zeigen eine repräsentative Abbildung deutscher Großunternehmen. Zu den Mitgliedern gehören: Bayer AG, Beiersdorf AG, CTcon GmbH, Deutsche Post DHL Group, Deutsche Telekom AG, EnBW Energie Baden-Württemberg AG, Henkel AG & Co. KGaA, METRO Group, Merck KGaA, RWE AG, SAP SE und die thyssenkrupp AG.

Zusammen mit dem WHU Controller Panel verfügt das IMC damit über einen sowohl tiefen als auch breiten Einblick in die deutschsprachige 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

sp-mb.de/qr/cont/15053

Leitfragen

- 1 Wie hat sich Controlling in der Praxis entwickelt? Was machen Controller genau?
- 2 Wie unterscheidet sich das Controlling in verschiedenen Ländern?
- 3 Wie hat sich Controlling als akademische Disziplin entwickelt?
- 4 Welche 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. Ein Nebeneinander zweier Perspektiven ist in der Betriebswirtschaftslehre keine Seltenheit (z. B. *institutionenökonomische* versus *produktions-*

theoretische Sicht des Unternehmens). 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 Klärung dieses Befundes 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, unsicherheitsbehaftete Aussagen dominieren. Deshalb klafft häufig ein tiefer Graben zwischen der Theorie einerseits und Gestaltungsempfehlungen für die Praxis andererseits.

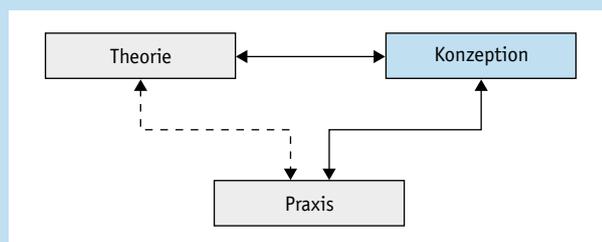
Aus diesem Grund benötigt die Controlling-Forschung zusätzlich Aussagensysteme, die sich nicht nur an den Zielen der Beschreibung und Erklärung ausrichten, sondern in erster Linie auch dem handlungspraktischen Ziel der Gestaltung verpflichtet sind. »Diese praktisch-normativen Aussagensys-

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 stellen wir im Abschnitt 1.6 das Controlling-Verständnis ausgewählter praxisnaher Organisationen dar. 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 »Counroller« 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 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 »comptrollership«, and the addition of business concerns of an executive designated as the »comptroller«.

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

American comptrollership in a business 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.

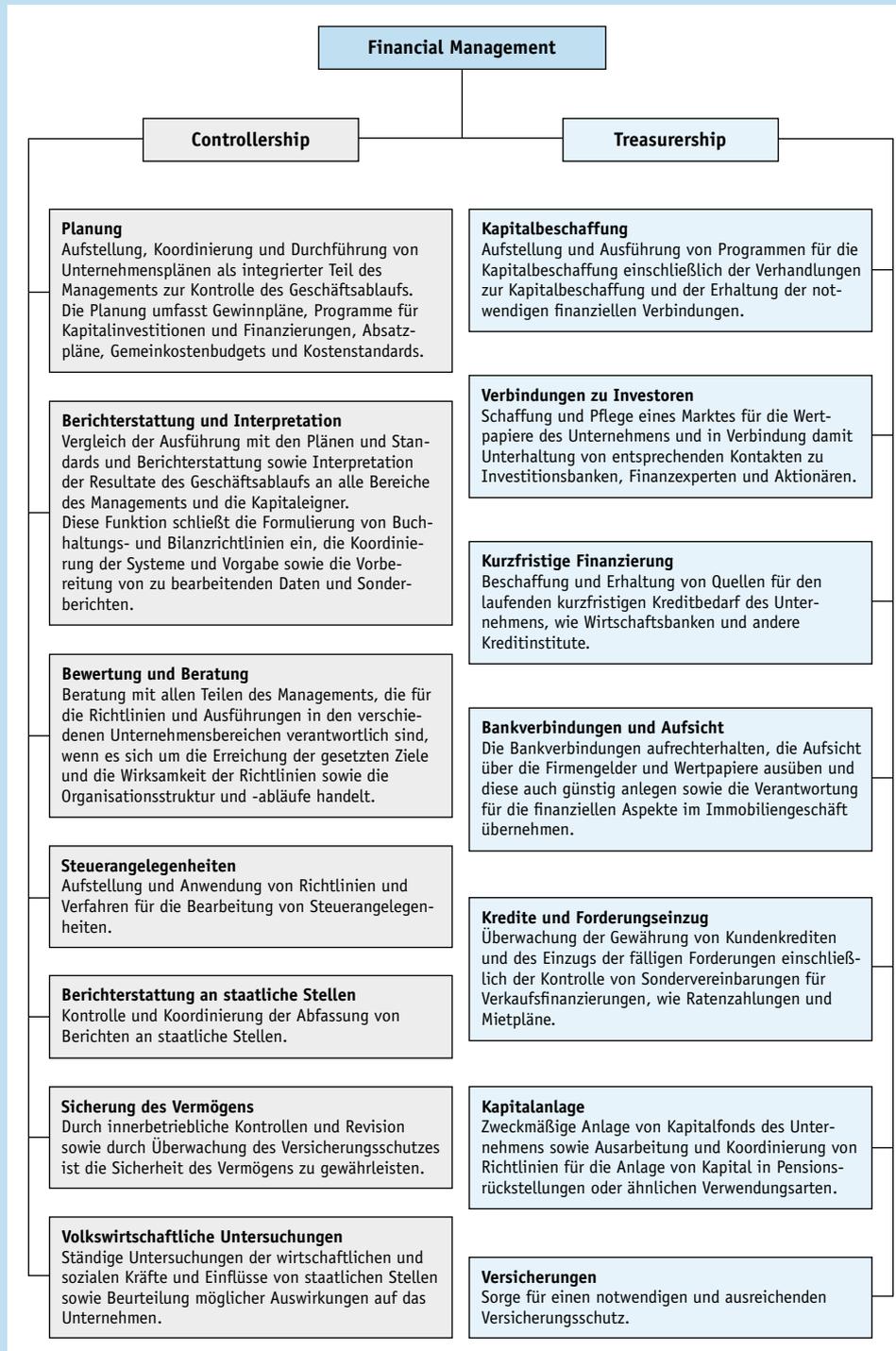
Zielvorgaben in Plänen sind unwirksam, wenn sie nicht auf ihre Einhaltung hin überwacht werden. Dann kann man weder aus Abweichungen lernen, noch besteht – zumindest bei den meisten Menschen – genügend Antrieb, Zielwerte unbedingt erreichen zu wollen. Der Aufbau von Planung und die damit verbundene Gestaltung 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 Be-*

Abb. 1-2

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



wertungs- 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 Controlling-Praxis.

1.2.2 Entwicklung der Controlling-Praxis in Deutschland

In Deutschland blieb der Begriff des Controlling-Beraters 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 Controlling-Beraters 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 »Controlling-Beraters« in USA erschien. Seine Aufgaben sind schwer zu umreißen: Aufgrund seiner besondern (!) Kenntnis des Rechnungswesens erfolgt durch den »Controlling-Berater« oder durch die »Controlling-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 »Controlling-Beraters« 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 »Controlling-Beraters« einführen würden« (Auffermann 1952, S. 6).

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

»Der Controlling-Berater 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 Ferti-

Fortsetzung auf Folgeseite

Fortsetzung von Vorseite

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

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

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 Cont-

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

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

Bereits bei diesem Stand der Betrachtung lässt sich erkennen, dass man in den Vereinigten Staaten 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 »drüber« 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 Be-

Fortsetzung auf Folgeseite

Fortsetzung von Vorseite

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

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

kann er dieses Aufgabenbündel nur dann mit einem zufriedenstellenden Wirkungsgrad erfüllen, wenn er in steter unmittelbarer Verbindung mit der obersten Unternehmensspitze steht und dessen Vertrauen und Unterstützung genießt. Im Allgemeinen leitet der Controller einen Stab von Assistenten. In größeren Unternehmen eine ganze Anzahl von Unterabteilungen, welchen wiederum 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 Bramseman: »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 findet man Controller oftmals nur bei deutschen Tochterunternehmen amerikanischer Konzernmütter.

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

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

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