

Vahlens Lernbücher

Kai Wiltinger
Thomas Heupel
Klaus Deimel

Controlling

Vahlen

2. Auflage

Vahlens Lernbücher

Controlling

von

Prof. Dr. Kai Wiltinger

Prof. Dr. Thomas Heupel

und

Prof. Dr. Klaus Deimel

2., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Prof. Dr. Kai Wiltinger ist Professor für ABWL, Rechnungswesen und Controlling an der Hochschule Mainz.

Prof. Dr. Thomas Heupel ist Prorektor für Forschung der FOM Hochschule, wissenschaftlicher Gesamtstudienleiter des Hochschulstudienzentrums Siegen und Professor für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Rechnungswesen.

Prof. Dr. Klaus Deimel ist Professor für BWL, insbesondere Controlling, Entrepreneurship und Mittelstand am Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Hochschule Bonn-Rhein-Sieg sowie geschäftsführender Direktor des CENTIM.

ISBN Print: 978 3 8006 5784 1
ISBN E-Book: 978 3 8006 5785 8

© 2022 Verlag Franz Vahlen GmbH,
Wilhelmstr. 9, 80801 München
Satz: Fotosatz Buck
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen
Druck und Bindung: Beltz Grafische Betriebe GmbH
Am Fliegerhorst 8, 99947 Bad Langensalza
Umschlaggestaltung: Ralph Zimmermann – Bureau Parapluie



Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Dynamik, Unsicherheit, Komplexität und neuerdings auch Ambiguität des Umfeldes, in dem Unternehmen agieren, der sogenannten VUCA-World, sind die Anforderungen an das Management deutlich gestiegen. Aufgabe des Managements ist eine zielorientierte Führung des Unternehmens und ein Ausgleich der Anforderungen unterschiedlicher Stakeholder. So haben gesellschaftliche Anforderungen, wie z. B. Nachhaltigkeit oder CO₂-Neutralität, an Bedeutung gewonnen. Zur Erfüllung der Führungsaufgabe benötigt die Unternehmensführung die Unterstützung durch effektive und effiziente Controllingprozesse sowie engagierte und kompetente Controller. Daher kommt einem modernen Controlling ein extrem hoher Stellenwert im Unternehmen zu.

Die Controllinginstrumente haben sich in den letzten Jahren in Theorie und Praxis teilweise stürmisch weiterentwickelt. Neben den klassischen Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben sowie der kennzahlengestützten Informationsversorgung revolutionieren Controllingtrends wie Beyond Budgeting, Agiles Controlling, Predictive Analytics oder Objectives and Key-Results (OKR) das betriebswirtschaftliche Denken der Controller.

Den Lesern dieses Lehrbuchs werden die wesentlichen Grundlagen des Controllings ebenso vorgestellt wie ausgewählte Spezialgebiete und die neuesten Entwicklungen. Die behandelten Themengebiete werden in einer Tiefe zu behandeln, die es dem Leser erlaubt, die vorgestellten Instrumente in der Praxis anzuwenden. Bei der Auswahl der Themengebiete haben wir uns an ihrer Bedeutung in der Unternehmenspraxis orientiert.

Die Darstellung der Inhalte greift auf Erfahrungen zurück, die wir mit Studierenden in Bachelor- und Masterstudiengängen an der Hochschule Bonn-Rhein-Sieg, der Hochschule Mainz, der FOM Hochschule für Oekonomie & Management, der TH Bingen und der Frankfurt School of Finance & Management sammeln konnten. Unsere Erfahrungen aus mehrjährigen Tätigkeiten in der Unternehmenspraxis und aus Beratungsprojekten sind ebenfalls eingeflossen.

Die vorliegende zweite Auflage wurde gegenüber der ersten Auflage maßgeblich überarbeitet. Zum einen wurden auf Basis neuer Erfahrungen in der Lehre – unter anderem in Zeiten der Covid19-Pandemie – didaktische Elemente verändert. Zum anderen wurden inhaltliche Schwerpunkte verlagert und durch völlig neue Elemente ergänzt. So wurden in den Abschnitten A bis C veraltete Inhalte, wie z. B. zu den Controllingkonzeptionen, gestrafft, dafür aber Themen wie die Digitalisierung des Controllings oder Objectives and Key Results ergänzt. Zudem wurde ein gänzlich neuer Abschnitt D zum Funktionalen Controlling mit Ausführungen zum Personal-, Marketing- und Produktionscontrolling hinzugefügt.

Zum besseren Verständnis der behandelten Sachverhalte haben wir die durchgehende Fallstudie der fiktiv-anonymisierten EuroAir SE aus der ersten Auflage weiterentwickelt. Die Fallstudie dient einer praxisorientierten Einordnung des Stoffs und einer Sensibilisierung für die jeweiligen Kapitelinhalte. Darüber hinaus zeigen

Beispiele aus unterschiedlichen Branchen, wie die behandelten Controllinggebiete in der Unternehmenspraxis umgesetzt werden.

Umfangreiche Materialien wie Aufgaben mit Lösungen und einen Foliensatz der Abbildungen stellen wir auf der Internetseite des Vahlen Verlags für Studierende bzw. Dozenten zur Verfügung.

An dieser Stelle möchten wir uns für die zahlreichen Gespräche bedanken, die das Entstehen dieser zweiten Auflage begleitet haben. Dieser Dank gilt etlichen Kollegen an unseren Hochschulen und Praktikern aus vielen Unternehmen. Unser Dank gilt auch den wissenschaftlichen Hilfskräften, die uns bei der Erstellung der beiden Auflagen unterstützt haben. Hervorzuheben sind für die zweite Auflage Herr Jonathan Weber, Herr Igor Mirkovic und Herr Marco Bauer.

Ein ganz besonderer Dank gilt unserem Lektor, Herrn Dennis Brunotte, für seine sehr hilfreichen Anmerkungen und seine Geduld sowie unseren Familien für die dauerhafte, nie nachlassende Unterstützung und die Diskussionsfreude in Fragen der Betriebswirtschaftslehre.

Hervorheben wollen wir auch unsere Dankbarkeit für das deutsche Hochschulsystem, das die Freiheit von Forschung und Lehre gewährleistet und eine fruchtbare wissenschaftliche Arbeit erst ermöglicht. Die Entwicklung in etlichen Ländern der Erde verdeutlicht, dass es ein keinesfalls selbstverständliches Privileg ist, unter solch positiven Bedingungen arbeiten zu können.

Bonn, Siegen und Mainz im Januar 2022

Klaus Deimel
Thomas Heupel
Kai Wiltinger

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
A Grundlagen des Controllings	1
1 Controlling als Unterstützung der Unternehmensführung	3
1.1 Controllingkonzeptionen und Controllingbegriff	4
1.2 Aufgabenbereiche des Controllings	9
1.3 Anforderungsprofil des Controllers	14
1.3.1 Entwicklung des Controllerbildes	14
1.3.2 Controllerbild der Zukunft	16
2 Controlling in institutioneller Perspektive	18
2.1 Aufbauorganisation	18
2.2 Prozessorganisation	22
B Planungs-, Kontroll- und Informationsprozesse	27
1 Operative Planungs- und Kontrollprozesse	27
1.1 Einordnung von operativen Planungs- und Kontrollprozessen	27
1.2 Planungs- und Budgetierungsprozesse	29
1.2.1 Begriff der Planung	29
1.2.2 Ebenen der Planung	34
1.2.3 Koordination der Planungsebenen im Planungsprozess	42
1.2.4 Planungssysteme im internationalen Unternehmen	48
1.3 Kontrollprozesse	50
1.3.1 Begriff und Gegenstand der Kontrolle	50
1.3.2 Kostenrechnungssysteme als Basis von Kontrollprozessen	51
1.4 Better Budgeting und Beyond Budgeting	58
1.5 Digitalisierung des Controllings	62
2 Strategische Planungs- und Kontrollprozesse	68
2.1 Einordnung des strategischen Planungs- und Kontrollprozessen	69
2.2 Prozess der strategischen Planung und Kontrolle	70
2.3 Instrumente des strategischen Controllings	76
2.3.1 Strategische Controllinginstrumente der Umfeldanalyse	76
2.3.2 Strategische Controllinginstrumente der Unternehmensanalyse	82
2.3.3 Die SWOT-Analyse als Integration der Umfeld- und Unternehmensanalyse	88
2.3.4 Strategische Controllinginstrumente zur Strategieentwicklung	90
2.3.5 Strategische Controllinginstrumente für Funktionalstrategien	101
2.4 Strategische Kontrollprozesse	101
3 Kennzahlensteuerung des Unternehmens	104
3.1 Kennzahlen als Instrument des Controllings	104
3.2 Ausgewählte Kennzahlen des Finanzcontrollings	106
3.2.1 Kennzahlen zur Analyse der Kapitalstruktur	106
3.2.2 Kennzahlen zur Analyse des Erfolgs	107

3.2.3 Kennzahlen zur Analyse der Liquiditätssituation	108
3.2.4 Kennzahlen zur Analyse der Rentabilität	112
3.3 Benchmarking auf Basis von Kennzahlen	113
3.4 Ausgewählte Kennzahlensysteme	116
3.5 Kennzahlenmanagement durch Business Intelligence	119
C Spezielle Konzepte des Controllings	123
1 Kostenmanagement	123
1.1 Gegenstand, Ansatzpunkte und Aufgaben des Kostenmanagements ...	124
1.1.1 Beeinflussung der Kostenhöhe	125
1.1.2 Beeinflussung der Kostenstruktur	127
1.1.3 Maßnahmen des Kostenstrukturmanagements	128
1.1.4 Beeinflussung des Kostenverlaufs	130
1.2 Instrumente des Kostenmanagements	131
1.3 Gemeinkostenmanagement	131
1.3.1 Grundlagen des Gemeinkostenmanagements	131
1.3.2 Zero Base Budgeting	135
1.3.3 Gemeinkostenwertanalyse	137
1.3.4 Outsourcing	139
1.4 Prozesskostenmanagement	144
1.5 Kostenorientiertes Produktmanagement	154
1.5.1 Product Lifecycle Costing	154
1.5.2 Target Costing	155
2 Mergers & Acquisitions	162
2.1 Grundlagen von Mergers & Acquisitions	163
2.2 Prozess des Unternehmenskaufs	166
2.2.1 Strategische Analyse- und Konzeptionsphase	166
2.2.2 Transaktionsphase	167
2.2.3 Integrationsphase	170
2.3 Verfahren der Unternehmensbewertung	171
2.4 Substanzwertverfahren	173
2.5 Zukunftserfolgswertverfahren	176
2.5.1 Ertragswertverfahren	178
2.5.2 Discounted Cashflow-Verfahren (DCF-Verfahren)	178
2.6 Bewertung durch Multiple-Verfahren	186
3 Wertorientiertes Controlling	189
3.1 Grundlagen des Shareholder Value	189
3.2 Wertbestimmung im Rahmen des Value Based Managements	192
3.2.1 Mehrperiodige Konzepte der Wertbestimmung	193
3.2.2 Einperiodige Konzepte der Wertbestimmung	194
3.3 Wertmanagement	200
3.3.1 Werttreiber-Netzwerk	200
3.3.2 Restrukturierungs-Pentagon	202
3.3.3 Wertorientiertes Portfolio-Management	203
4 Performance Controlling	206
4.1 Grundlagen des Performance Controllings	207
4.2 Key Performance Indicators (KPI)	209
4.3 Tableau de Bord	214

4.4	Balanced Scorecard	215
4.5	Performance Pyramid	227
4.6	Strategy Maps	229
4.7	Agiles Controlling und Objectives and Key Results	230
4.7.1	Agiles Management und Controlling	230
4.7.2	Objectives and Key Results	232
4.8	Performance Controllings im internationalen Unternehmens	236
5	Risikocontrolling	237
5.1	Grundlagen des Risikocontrollings	237
5.2	Corporate Governance	238
5.3	Risikomanagement	243
5.4	Frühwarnung, Früherkennung, Frühaufklärung	244
5.5	Konkrete Ansätze des Risikomanagements	247
5.5.1	Risikocontrolling auf Basis des KonTraG	247
5.5.2	Risikocontrolling auf Basis des Sarbanes-Oxley Acts	252
D	Funktionales Controlling	255
1	Personalcontrolling	255
1.1	Begriff, Aufgaben und Instrumente des Personalcontrollings	256
1.2	Das Human Resource-Portfolio	260
1.3	Berechnung des Humankapitals	262
1.4	Human Resources-Scorecard	264
1.5	Ausgewählte Kennzahlen des Personalcontrollings	265
2	Marketingcontrolling	270
2.1	Begriff, Aufgaben und Instrumente des Marketingcontrollings	270
2.2	Produktcontrolling	274
2.3	Markencontrolling	276
2.4	Preiscontrolling	278
2.5	Kommunikationscontrolling	281
2.6	Vertriebscontrolling	285
2.7	Kundencontrolling	286
3	Produktionscontrolling	293
3.1	Begriff, Aufgaben und Instrumente des Produktionscontrollings	293
3.2	Strategisches Produktionscontrolling	296
3.2.1	Themengebiete des strategischen Produktionscontrollings	296
3.2.2	Technologie-Portfolio	297
3.2.3	Total Productive Maintenance als strategisches Instrument des Produktionscontrollings	299
3.3	Operatives Produktionscontrolling	302
3.3.1	Themengebiete des operativen Produktionscontrollings	302
3.3.2	Ausgewählte Kennzahlen des operativen Produktionscontrollings ..	303
	Literaturverzeichnis	307
	Abkürzungsverzeichnis	319
	Stichwortverzeichnis	323

A Grundlagen des Controllings

Die Dynamik und Komplexität globalisierter Märkte mit sich verkürzenden Produktlebenszyklen, neuen Wettbewerbern und digitalen Geschäftsmodellen, aber auch die sich daraus ergebenden Veränderungen in unternehmensinternen Prozessen und Strukturen stellen Mitarbeiter und Führungskräfte vor große Herausforderungen. Nichts ist in den heutigen Unternehmen so beständig wie der Wandel. Aufgabe eines modernen Controllings ist es, Mitarbeiter und Führungskräfte in dieser dynamischen und komplexen Welt durch die Entwicklung und Implementierung von Planungs-, Kontroll- und Informationssystemen zu unterstützen.

Wir werden uns in Abschnitt A dieses Buches mit den definitorischen Grundlagen, den zentralen Aufgaben des Controllings sowie der organisatorischen Eingliederung des Controllings in das Unternehmen beschäftigen. Beginnen wollen wir aber zunächst mit einer Einführung in unsere durchgehende Fallstudie EuroAir. Die EuroAir SE ist an ein reales Luftfahrtunternehmen angelehnt, allerdings anonymisiert und von geringerer Komplexität.

Fallstudie EuroAir

Die EuroAir SE ist ein europäisches Luftfahrtunternehmen. Das Unternehmen ist in vier strategische Geschäftseinheiten SGEs unterteilt: die SGE Passage für die Beförderung von Passagieren, die SGE Cargo für Luftfracht, die SGE Technik für die Wartung eigener und fremder Flugzeuge sowie die SGE Corporate Center. Letztere umfasst den Vorstand, verschiedene zentrale Aufgabenbereiche der Verwaltung sowie einige kleinere Geschäftseinheiten wie z. B. die Business Unit Catering.

Aktuelle Destinationen, Flottenpolitik und Vielfliegerprogramm

Aktuell fliegen die Flugzeuge von EuroAir zu 67 Destinationen in 19 Ländern. Im Schwerpunkt werden Ferenziele am Mittelmeer wie Spanien, Italien, Griechenland oder die Türkei angefliegen. Daneben gibt es zahlreiche City-Links zu den europäischen Metropolen. Ankerflughafen (Hub) ist der Flughafen Köln/Bonn, der im Passagierverkehr auf Platz vier und im Frachtbereich auf Platz zwei in Deutschland rangiert.

Die Flugzeugflotte umfasst 147 Airbus A319/A320. Das Flottenalter beträgt durchschnittlich nur 5,9 Jahre. Durch die Investitionen in neue Flugzeuge fliegen EuroAir-Jets mit einem geringen Kerosin-Verbrauch von 3,90 Liter Kerosin pro 100 Passagierkilometer und niedrigen Emissionen.

Das Kundenbindungsprogramm von EuroAir heißt FreeQuent und hat mehr als 1,5 Millionen Teilnehmer. Auf den Flügen und bei Partnern können die Kunden Meilen sammeln, die für Upgrades und andere Prämien genutzt werden können.

Die Strategie der EuroAir

Die Strategie umfasst die folgenden Kernelemente:

- **Profitables Wachstum:** Zentrale Zielsetzung ist die langfristige Wertschaffung für die Aktionäre bei gleichzeitigem profitablen Wachstum.

- **Fokus auf die Kerngeschäftsbereiche:** Als relativ kleiner Luftfahrtkonzern will sich EuroAir auf die drei Geschäftseinheiten Passage, der Personenbeförderung, Cargo, der Luftfracht, und Technik, d.h. der Wartung eigener und fremder Flugzeugen fokussieren.
- **Fokus auf die Premiumkunden:** EuroAir will sich dem Preiskampf der Billiganbieter im Luftverkehrsmarkt entziehen. Strategischer Fokus ist die Ausrichtung an den Bedürfnissen von Premiumkunden mit einem hochwertigen Produkt- und Serviceangebot.
- **Verantwortung gegenüber Mitarbeitern und Gesellschaft:** Als Dienstleistungsunternehmen hängt die Qualität der Services von der Motivation der Mitarbeiter ab. Zudem möchte EuroAir eine positive Rolle als Corporate Citizen in den Ländern spielen, in denen sie operiert, und für Nachhaltigkeit stehen.

Kennzahlen

Die EuroAir SE beschäftigte am 31.12. des Basisjahres 4.990 Mitarbeiter und erwirtschaftete bei einem konsolidierten Konzernumsatz von 2,72 Milliarden € ein EBIT in Höhe von 794 Mio. €. Der ROCE (Return on Capital Employed) lag bei 9,10 %; damit konnte EuroAir etwas mehr als die Kapitalkosten erwirtschaften und ein EVA™ (Economic Value Added) in Höhe von 41 Mio. € erreichen. Wichtige Kennzahlen aus Gewinn- und Verlust-Rechnung, Bilanz sowie wertorientierter Steuerung finden Sie in Abb. 1, weitere operative Kennzahlen in Abb. 2.

Gewinn- und Verlustrechnung		Bilanz	
	(in TEURO)		(in TEURO)
Umsatz	2.718.921	Aktiva	
Personalkosten, davon	-228.514	Immaterielles Vermögen	44.841
- Crew	-105.370	Sachanlagevermögen, davon	3.490.420
- Abfertigungspersonal	-21.504	- Flugzeuge	3.245.924
- Sonstige	-101.640	Finanzanlagevermögen	291.462
Abschreibung	-312.750	Anlagevermögen	3.826.723
Treibstoffe	-580.027	Vorräte	235.670
Wartung	-53.579	Forderungen LuL	144.809
Marketing und Vertrieb	-15.768	Liquide Mittel	670.850
Fluggebühren	-259.165	Sonstiges Umlaufvermögen	590.645
Flughafengebühren	-156.226	Umlaufvermögen	1.641.974
Other	-318.970	Summe Aktiva	5.468.697
Operativer Aufwand	-1.924.999	Passiva	
Operatives Ergebnis (EBIT)	793.922	Gezeichnetes Kapital	129.335
Finanzergebnis	-96.150	Kapitalrücklagen	523.431
Ergebnis vor Steuern (EBT)	697.772	Gewinnrücklagen	820.000
Ertragssteuern	-174.443	Jahresüberschuss (Net Earnings)	523.329
Jahresüberschuss (Net Earnings)	523.329	Eigenkapital	1.996.095
		Rückstellungen	872.323
Wertkennzahlen		Verbindlichkeiten Kreditinstitute	994.347
NOPAT	619.479	Verbindlichkeiten LuL	329.289
Average Capital Employed	6.805.819	Sonstige Passiva	738.943
Kapitalkosten	8,50%	Fremdkapital	3.472.602
ROCE	9,10%	Summe Passiva	5.468.697
EVA	40.948		

Abb. 1: EuroAir – Kennzahlen aus GuV, Bilanz und wertorientierter Steuerung

Kennzahl	Wert
Passagiere	25.200.000 PAX (Passagiere)
Umsatz je Passagier	107,89 Euro
Kosten je Passagier	76,39 Euro
Flotte (Anzahl Flugzeuge)	147 Flugzeuge
Starts pro Tag und Flugzeug	5 Starts
Starts pro Tag der Flotte	735 Starts
Durchschnittliche Flugzeit	135 Minuten
Abfertigungszeit (Zeit am Boden zwischen zwei Flügen)	87 Minuten
Mitarbeiteranzahl insgesamt, davon	4.990 Mitarbeiter
- Flight und Cabin Crew	2.058 Mitarbeiter
- Abfertigungspersonal	512 Mitarbeiter
Anzahl Kündigungen	99 Kündigungen p.a.
Kosten pro Mitarbeiter (Crew)	51.200 Euro
Kosten pro Mitarbeiter (Boden)	42.000 Euro
Cockpit und Cabin-Crew je Flugzeug	14 Mitarbeiter
Durchschnittsalter der Flotte	5,90 Jahre
Durchschnitt: Sitze pro Flugzeug	228 Sitze
Sitzladefaktor	80,00 Prozent
Durchschnittliche Anschaffungskosten pro Flugzeug	27.500.000 Euro
Nutzungsdauer der Flugzeuge	10 Jahre

Abb. 2: EuroAir – operative Kennzahlen

1 Controlling als Unterstützung der Unternehmensführung

Controlling als **Teil der Unternehmensführung** ist aus Unternehmen jeglicher Größe und Branche, aber auch aus der öffentlichen Verwaltung oder anderen Institutionen nicht wegzudenken. In einem zunehmend dynamischen und komplexen Umfeld bedarf es eines hoch entwickelten Controllinginstrumentariums, das die Unternehmensführung durch die Bereitstellung von betriebswirtschaftlichen Methoden und Modellen sowie entscheidungsrelevanten Informationen versorgt. Der Begriff **VUCA** kennzeichnet eine Situation, in der das Umfeld der Unternehmen durch eine extrem hohe **Volatility, Uncertainty, Complexity und Ambiguity** gekennzeichnet ist. Unternehmen reagieren hierauf, indem sie das Controlling neu ausrichten und ausbauen. Auf der anderen Seite gehören Controllingabteilungen zum Overhead des Unternehmens und müssen ihren Wert für das Unternehmen im Rahmen von **Kostensenkungsprogrammen** nachweisen. Dies löst einen bisher nicht gekannten Effizienzdruck in Controllingabteilungen aus und kann beispielsweise zur Bündelung von Controllingaufgaben in Shared Service Centern oder auch zum Outsourcing bzw. Stellenabbau führen.

Historisch sind erste Ursprünge des Controllings ins 15. Jahrhundert auf einen Controulleur am englischen Königshof zurückzuführen. In den USA überwachte im Jahr 1778 ein Comptroller das Gleichgewicht von Staatsausgaben und Staatseinnahmen. Erste eher finanzwirtschaftlich ausgerichtete Controllingabteilungen entstanden in den 1920er-Jahren in Großunternehmen wie General Motors, Ford oder DuPont ebenfalls in den USA. In Deutschland etablierten sich Controllingabteilungen ab den 1960er-Jahren zunächst in Großunternehmen. Seit den Anfängen hat sich das Controllingbild allerdings mehrfach gewandelt.

- Während historisch das Controlling aus dem finanzwirtschaftlichen Rechnungswesen entstanden ist, findet man heute **Controller in allen Funktionsbereichen**, z. B. Personalcontroller, Vertriebscontroller, Projektcontroller oder F&E-Controller (vgl. Kapitel D zum funktionalen Controlling).
- Während sich Controller früher fast ausschließlich mit monetären Zielen und Kennzahlen – und hier insbesondere mit den Kosten – beschäftigt haben, beinhaltet ein modernes Controlling heute auch viele **nicht monetäre Ziele und Kennzahlen** (vgl. Kapitel C.4.4 zur Balanced Scorecard).
- Die zunächst eher operativ ausgerichteten Controllingabteilungen wurden durch eine zunehmend stärkere **strategische Orientierung** ergänzt (vgl. Kapitel B.2 zu den strategischen Controllingprozessen).
- Seit einigen Jahren ist eine Übertragung des Controllinggedankens auf **nicht gewinnorientierte Unternehmen** (Non-Profit-Organisationen, NPOs), wie z. B. Krankenhäuser, gemeinnützige Stiftungen oder Hochschulen, festzustellen.

1.1 Controllingkonzeptionen und Controllingbegriff

Betrachten wir die **Anforderungen an eine Controllingdefinition** aus wissenschaftlich-theoretischer Perspektive, müssen sich die Begriffsinhalte deduktiv aus allgemeinen betriebswirtschaftlichen Theorieansätzen ableiten lassen. Dies erfordert, dass

- das Controlling eine **eigene, originäre Aufgabe** im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre besitzt, die in anderen Gebieten der Betriebswirtschaftslehre fehlt, und
- die Aufgabe des Controllings eindeutig von der anderer betriebswirtschaftlicher Disziplinen wie z. B. der des Rechnungswesens, abzugrenzen ist.

In einer pragmatischen Herangehensweise könnte die Definition des Controllings aus der Beobachtung der Aufgaben der Controller in der Unternehmenspraxis induktiv abgeleitet werden: Controlling is what Controllers do!

Eine Analyse der wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit dem Controllingbegriff in der Literatur zeigt folgende wesentliche Controllingkonzeptionen (vgl. Küpper, Friedl, Hofmann, Hofmann & Pedell, 2013; Weber & Hirsch, 2003):

- gewinnzielorientierter Ansatz,
- informationsversorgungsorientierter Ansatz,
- koordinationsorientierter Ansatz und
- rationalitätssicherungsorientierter Ansatz.

Gewinnzielorientierter Ansatz

Die Vertreter des **gewinnzielorientierten Ansatzes** des Controllings sehen die Hauptaufgaben des Controllings darin, alle Handlungen und Entscheidungen der Entscheidungsträger des Unternehmens auf das oberste, dominierende Unternehmensziel – das Gewinnziel – auszurichten. Mit den Controllinginstrumenten muss in diesem Sinne ständig überprüft werden, inwieweit die Entscheidungen des Managements zum Erreichen des Gewinnziels beitragen (vgl. Franz, 2004, S. 287).

Zentrale Einwände gegen den gewinnzielorientierten Ansatz sind:

- Eine solche Definition würde ein Controlling in nicht erwerbswirtschaftlichen Unternehmen oder im öffentlichen Bereich, wie z. B. Hochschulen, ausschließen.

- Controlling wird auf quantitative Sachverhalte des Rechnungswesens und der Optimierung im Sinne eines Operations-Research-Ansatzes der BWL reduziert.

Informationsversorgungsorientierter Ansatz

REICHMANN als Vertreter des informationsversorgungsorientierten Ansatzes sieht Controlling als „die zielbezogene Unterstützung von Führungsaufgaben, die der systemgestützten Informationsbeschaffung und Informationsverarbeitung zur Planerstellung, Koordination und Kontrolle dient; es ist eine rechnungswesen- und vortextsystemgestützte Systematik zur Verbesserung der Entscheidungsqualität auf allen Führungsstufen der Unternehmung“ (Reichmann, Kiffler & Baumöl, 2017, S. 19).

Nach dem informationsversorgungsorientierten Ansatz ist es Hauptaufgabe des Controllings, die zur Führung eines Unternehmens **notwendigen Informationen zu sammeln, zu verarbeiten und für die Führungskräfte zusammenzustellen**.

Einwand gegen den informationsversorgungsorientierten Ansatz ist, dass sowohl eine Abgrenzung des Controllings gegenüber dem internen und externen Rechnungswesen als Informationssystem als auch eine Abgrenzung zur Wirtschaftsinformatik nicht eindeutig zu ziehen ist.

Koordinationsorientierter Ansatz

HORVÁTH als Hauptvertreter des koordinationsorientierten Ansatzes definiert Controlling wie folgt: „Controlling ist – funktional gesehen – dasjenige Subsystem der Führung, das Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung systembildend und systemkoppelnd zielorientiert koordiniert und so die Adaption und Koordination des Gesamtsystems unterstützt“ (Horváth, Gleich & Seiter, 2020, S. 62). Im Zentrum des Ansatzes stehen die **Koordination des Planungs- und Kontrollsystems** – dem sogenannten Controllingkreislauf – sowie die **Informationsversorgung** der Führungskräfte.

Zunächst ist es Aufgabe des Controllings, die Gesamtsteuerung des Unternehmens durch ein System von Planungs- und Kontrollprozessen zu gewährleisten. Zudem sollen auf das objektive Informationsbedürfnis der Führungskräfte abgestimmte Informationen beschafft, aufbereitet und zur Verfügung gestellt werden.

HORVÁTH unterscheidet zwischen systembildender und systemkoppelnder Koordination:

- Unter einer **systembildenden Koordination** versteht HORVÁTH die Aufgabe der Konzeption und Implementierung der Controllingssysteme, wie z. B. die Vorgabe der Planungsinhalte und Planungsprämissen, das Erstellen von Planungsformularen und Planungszeitplänen sowie Planungsrichtlinien und Planungsbriefen (vgl. Horváth et al., 2020, S. 49).
- Die **systemkoppelnde Koordination** bezieht sich darauf, dass Controller in Planung, Kontrolle und Informationsversorgung nicht nur Prozesse abstrakt gestalten, sondern auch in allen Prozessen selbst mitarbeiten. In der Planung ist es z. B. Aufgabe des Controllings, einlaufende Planungspakete von verschiedenen Abteilungen zu konsolidieren und zu kommentieren. Im Rahmen der Kontrolle werden Plan-Ist-Analysen durchgeführt, Abweichungen aufgedeckt, Ursachen aufgeklärt und Gegenmaßnahmen vorgeschlagen.

KÜPPER erweitert den von HORVÁTH geprägten koordinationsorientierten Ansatz, indem er den Koordinationsumfang ausweitet. So spricht KÜPPER von Controlling

als einem „Subsystem der Führung mit der Funktion der führungsinternen ergebniszielorientierten Koordination, also von einer Koordination des gesamten Führungssystems eines Unternehmens“ (Küpfer et al., 2013, S. 37).

Positiv ist am koordinationsorientierten Ansatz hervorzuheben, dass sich die koordinationsorientierte Definition des Controllings sehr eng an der Realität der Controlleraufgaben in der Praxis orientiert, aber das Controlling trotzdem wissenschaftlich sauber von anderen Disziplinen der BWL abgrenzt. Kritiker sehen jedoch eine schwierige Abgrenzung zu den Aufgaben der Unternehmensführung selbst.

Rationalitätssicherungsorientierter Ansatz

WEBER/SCHÄFFER definieren Controlling als **Rationalitätssicherung der Führung** (vgl. Weber & Schäffer, 2020, S. 39).

Die Autoren begründen diesen Ansatz damit, dass Entscheidungsträger aus verschiedenen Gründen nicht in der Lage sind oder nicht willens sind, unternehmerische Entscheidungen rational zu fällen. In der Praxis neigen Manager häufig zu einer eher schnellen, spontanen, wenig durchdachten, als praxisorientiert bezeichneten Entscheidungsweise, die häufig auf Bauchgefühl beruht. Rationale Entscheidungstechniken werden dabei oftmals vernachlässigt.

Aufgabe des Controllers im entscheidungsorientierten Ansatz ist es daher, das Management – ganz egal aus welchen Geschäfts- oder Funktionsbereichs des Unternehmens oder welcher Hierarchieebene – durch Gestaltung von Prozessen und Methoden, durch Zurverfügungstellung von Informationen und durch Diskussionen als Business Partners zu rationalen Entscheidungen anzuhalten. Der Controller wird zum kaufmännischen Gewissen des Unternehmens.

Gemeinsamkeiten der Controllingkonzeptionen

Die Unterschiede zwischen den Controllingkonzeptionen bestehen teilweise nur in einer unterschiedlichen Schwerpunktsetzung. Daher wollen wir die gemeinsamen Elemente herausheben, die sich zu einer Controllingdefinition zusammenführen lassen?

- So scheint es unstrittig, dass es sich bei dem Begriff Controlling um eine das Management unterstützende **Querschnittsfunktion** handelt.
- Zweitens besteht eine zentrale Aufgabe des Controllings darin, einen **Planungs-, Kontroll- und Steuerungsprozess** im Unternehmen zu gestalten und seine Durchführung zu koordinieren.
- Drittens hat Controlling diejenigen **Informationen zu erfassen**, in einer Form **aufzubereiten und zu kommunizieren**, die für die Entscheidungsträger und für deren Entscheidungen relevant sind. Dies betrifft neben dem Berichtswesen den Aufbau von IT-basierten Managementinformationssystemen.
- Viertens hat das Controlling für eine **Bereitstellung und Anwendung von betriebswirtschaftlichen Entscheidungstechniken** im Unternehmen im Sinne eines betriebswirtschaftlichen Werkzeugkoffers zu sorgen.
- Fünftens und letztens hat das Controlling alle Managemententscheidungen in Hinblick auf das Unternehmensziel **kritisch zu prüfen**.

Controllingbegriff

Aufbauend auf den verschiedenen Konzeptionen definieren wir Controlling wie folgt:

Controlling ist ein Subsystem der Führung, das Planung, Kontrolle und Informationsversorgung zielorientiert und rationalitätssichernd koordiniert. Controlling umfasst eine Gestaltungs-, Nutzungs- und Unterstützungsaufgabe.

- Die **Gestaltungsaufgabe** beinhaltet die Bildung und Strukturierung des Planungs- und Kontrollsystems, die Bereitstellung betriebswirtschaftlicher Methoden sowie den Aufbau und die Pflege eines Informationssystems (vgl. Steinle, 2007, S. 291).
- Die **Nutzungsaufgabe** richtet sich auf die Koordination der Durchführung von Planungs-, Kontroll- sowie Informationsversorgungsprozessen. Das Controlling übernimmt z. B. Konsolidierungen, Kommentierungen und Abstimmungen von Plänen und Berichten
- Controlling hat zudem eine **Unterstützungsaufgabe**. Controller sorgen als Business Partner für einen Dialog und eine Rationalitätssicherung der Führung.

Unsere Definition steht im Einklang mit der eher praxisorientierten Sichtweise des Controllings, die der INTERNATIONALE CONTROLLER VEREIN (ICV) in seinem 2013 überarbeiteten Controller-Leitbild definiert.

„Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation.

Controller ...

1. gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung, sodass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handelt.
2. sorgen für die bewusste Beschäftigung mit der Zukunft und ermöglichen 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“ (Internationaler Controller Verein, 2013).

Gliederung und Abgrenzung des Controllings

Im Laufe der Jahre ist es zu einer Ausdifferenzierung und Erweiterung des Controllingbegriffs und der Controllingaktivitäten gekommen. Wie Abb.3 zeigt, ist neben das operative Controlling ein strategisches Controlling getreten. In funktionaler Hinsicht führt die Erweiterung der Controllingaufgaben zu einer Ausdifferenzierung entsprechend den betrieblichen Funktionsbereichen, so z. B. in ein Produktionscontrolling, ein Vertriebs- und Marketingcontrolling oder ein IT-Controlling. Im Zuge der Übertragung des Controllings auch auf nicht-kommerzielle Organisationen ergibt sich neben dem Controlling in gewinnorientierten Unternehmen auch ein Controlling in Non-Profit-Organisationen oder in der öffentlichen Verwaltung als Teilgebiete eines modernen Controllings.

Neben dem Controlling der Gesamtunternehmung tritt mehr und mehr auch das Controlling der einzelnen **Funktionsbereiche** in den Vordergrund, was letztendlich zu einer Dezentralisierung des Controllings führt. Während sich das funktionsorien-

tierte Controlling vornehmlich mit der operativen und strategischen Ausrichtung der Teilbereiche des Unternehmens beschäftigt, soll das **einsatzfaktorenorientierte Controlling** die wirtschaftlich sinnvolle Nutzung der eingesetzten Produktionsfaktoren sichern.

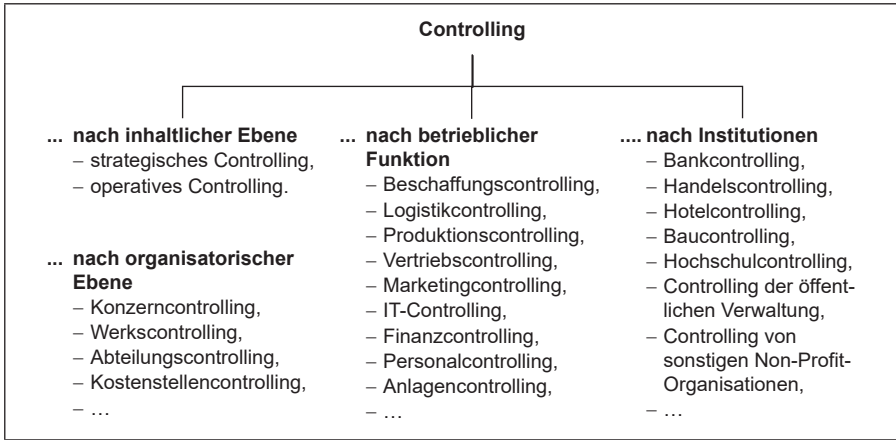


Abb. 3: Gliederung des Controllings

Wir haben uns in den letzten Kapiteln intensiv mit den Aufgaben des Controllings und des Controllers auseinandergesetzt. Wo liegen aber die Unterschiede zwischen dem Controlling und anderen, ähnlichen Teilgebieten des externen und internen Rechnungswesens? Sind Controller nur verkappte Kostenrechner bzw. Buchhalter? Wir wollen deshalb zur Bestimmung des Controllingbegriffs auch die Abgrenzungen zu anderen Disziplinen der BWL untersuchen.

Zentral ist die **Abgrenzung zum Rechnungswesen**. Dies gilt umso mehr, da – wie schon erwähnt – das Controlling in Deutschland aus dem internen Rechnungswesen hervorgegangen ist. Zudem ist es auch heute noch so, dass Unternehmen in ihrem Lebenszyklus zunächst ein externes Rechnungswesen aufbauen, da dieses handels- und steuerrechtlich vorgeschrieben ist. Mit zunehmender Unternehmensgröße wird zunächst eine Kosten- und Leistungsrechnung als internes Rechnungswesen aufgebaut. Erst mit weiterem Wachstum und zunehmender Komplexität des Leistungsangebots und der Unternehmensorganisation werden Abteilungen des internen und externen Rechnungswesens einzelne Controllingaufgaben übertragen. Meist handelt es sich dabei um regelmäßige interne Managementreports wie z. B. die gesetzlich nicht vorgeschriebene Monatsberichterstattung. Wächst das Unternehmen weiter, werden die vielen im Rechnungswesen oder anderen Bereichen des Unternehmens verstreuten Controllingaufgaben in richtigen Controllingabteilungen gebündelt.

Das betriebliche Rechnungswesen hat die Aufgabe, innerbetriebliche ökonomische Prozesse sowie die wirtschaftlichen Beziehungen des Unternehmens zu seinem Umfeld quantitativ zu erfassen, zu dokumentieren, aufzubereiten sowie eine Auswertung der Informationen zu ermöglichen. Somit kommt dem Rechnungswesen eine vergangenheitsorientierte Erfassungs- und Dokumentationsaufgabe zu, während das **Controlling** die Informationen aus dem Rechnungswesen analysiert, interpretiert und zukunftsorientierte Steuerungsmaßnahmen ableitet. Somit ist das Rechnungs-

wesen ein Vorsystem bzw. ein Informationslieferant für das Controlling. Abb. 4 fasst die Merkmale beider Systeme noch einmal zusammen.

Controlling	Betriebliches Rechnungswesen
Steuerung von Erfolgspotenzialen / Erfolg	Ermittlung des Betriebserfolgs
zukunftsbezogen	(überwiegend) vergangenheitsorientiert
Informationen werden in Auswertungsrechnungen analysiert, selektiert und verdichtet	Informationen werden durch Grundrechnungen ermittelt und bereitgestellt
Erstellung und Weiterleitung von Berichten mit Zusammenfassungen, Forecasts, Erläuterungen und Handlungsempfehlungen	Erstellung einer Vielzahl von tabellarischen Aufstellungen und Berichten sowie der periodischen Abschlüsse

*Abb. 4: Abgrenzung des Controllings zum betrieblichen Rechnungswesen
(Quelle: in Anlehnung an Ziegenbein, 2012, S. 234f.)*

Die Literatur beschäftigt sich auch mit der Abgrenzung des Controllings von interner Revision oder Wirtschaftsinformatik (vgl. Küpper et al., 2013, 678 ff.).

1.2 Aufgabenbereiche des Controllings

Nach SCHIERENBECK & WÖHLE sind die zentralen Aufgabenfelder des Controllings (vgl. Schierenbeck & Wöhle, 2016, S. 177 ff.)

- die Entwicklung und Pflege der Planungs- und Kontrollfunktion des Controllings,
- die Entwicklung und Pflege der Informationsfunktion des Controllings sowie
- die zweckrationale Unterstützungs- und Beratungsfunktion für das Management.

Abb. 5 zeigt diese **zentralen Aufgabenfelder** mit zugeordneten Aufgaben. Hierbei sind Planung und Kontrolle voneinander getrennt, obwohl sie im Controllingkreislauf miteinander verbunden sind. Lange Zeit galt: „Jeder gründlich ausgebildete Betriebswirt hat heute gelernt, das Planung ohne Kontrolle sinnlos, Kontrolle ohne Planung unmöglich ist. Dieser enge Zusammenhang hat Veranlassung gegeben, von Zwillingsfunktionen zu sprechen“ (Schreyögg, 1991, S. 267).

Die Zwillings-eigenschaft liegt in den meisten Fällen der Unternehmenspraxis vor. In diesem Kapitel lernen wir den Controllingkreislauf kennen, der diese **Zwillings-eigenschaft von Planung und Kontrolle** stützt. Allerdings werden gerade seit den 2010er-Jahren vermehrt Ausnahmen diskutiert, in den der enge Zusammenhang aufgelöst wird und einzelne Elemente der Planung oder der Kontrolle durch andere Instrumente ersetzt werden. Beispiele hierfür finden sich in den Konzepten des Beyond Budgeting und des agilen Controllings, auf die wir im Verlaufe des Buches intensiv eingehen (Kapitel B.1.4 bzw. C.4.7).

Planung	Kontrolle	Informationsversorgung (Berichtswesen)
<ul style="list-style-type: none"> – Entwicklung der Planungsverfahren (systembildend) – Festlegung der Planungsinhalten – Festlegung der grundsätzlichen Vorgabewerte und der Planungsmethoden – Erstellung von Planungsrichtlinien – Durchführung des Planungsprozesses (systemkoppelnd) <ul style="list-style-type: none"> – Terminplanung – Prüfung und Konsolidierung der Einzelpläne – Kommentierung der Pläne – Beratung der Fachabteilungen 	<ul style="list-style-type: none"> – Durchführungskontrolle geplanter Maßnahmen – Ergebniskontrolle der Zielerreichung durch Soll-Ist- oder Ist-Ist-Vergleiche – Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens, von Gesellschaften, Abteilungen, Produkten, Vertriebswegen, Mitarbeitern, ... – Analyse und Kommentierung von Planabweichungen und Veränderungen im Umfeld des Unternehmens – Entwicklung von Gegenmaßnahmen und rationalitätssichernde Beratung der Führungskräfte (Business Partner) 	<ul style="list-style-type: none"> – Konzeption und Implementierung eines leistungsfähigen Informationssystems – Etablierung von KPI und KPI-Systemen (Performance Controlling) – Entwicklung und Implementierung des Berichtswesens auf funktionaler, divisionaler und Gesamtunternehmens-ebene – Etablierung eines effizienten Ad-hoc-Berichtswesens – Weitere Aufgaben wie Ermittlung von Kostensätzen z. B. für die Kalkulation oder die Festlegung von Verrechnungspreisen

Abb. 5: Aufgabenfelder des Controllings

Planung und Kontrolle als Aufgabe des Controllings

Die **betriebswirtschaftliche Systemtheorie** unterteilt Unternehmen in Subsysteme, die miteinander in einer permanenten Verbindung stehen und sich gegenseitig beeinflussen (vgl. Baetge, 1974, S. 11 ff.). Die Unternehmensleitung hat als Bestandteil des Führungssystems die Aufgabe, geeignete Ziele für das Unternehmen zu formulieren, diese mithilfe des Leistungssystems umzusetzen und zu erreichen. Controlling ist Bestandteil des Führungssystems und erfüllt hier seine Aufgaben durch die Koordination der Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsprozesse.

Der Planungs- und Kontrollprozess kann im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Systemtheorie durch einen **kybernetischen Regelkreis** beschrieben werden. Technische Beispiele für kybernetische Regelkreise sind die Temperaturregelung durch einen Heizkörperthermostat in einem Zimmer oder die Geschwindigkeitsregelung durch einen Tempomaten im Auto.

Kybernetischer Regelkreis Temperaturregelung

Am Beispiel der Temperaturregelung durch einen Heizkörperthermostat wird das Konzept des kybernetischen Regelkreises deutlich. Wenn durch das Öffnen eines Fensters die Temperatur in einem Zimmer von den gewünschten 21 °C auf 17 °C abfällt, stellt die Messeinheit im Heizkörperthermostat die Abweichung der Ist-Temperatur von der Soll-Temperatur um -4° (Abweichung = Ist-Wert – Soll-Wert) fest. Der Heizkörperthermostat öffnet das Heizkörperventil, der Heizkörper erwärmt sich und heizt die Lufttemperatur im Idealfall wieder auf, bis die Zimmertemperatur wieder auf 21 °C gestiegen ist.

Ein Regelkreis ist also ein System, das bei richtiger Gestaltung – trotz der Einwirkung von unvorhergesehenen Störgrößen – durch ein ständiges Durchlaufen der verschiedenen Schritte selbstständig die vorgegebenen Soll-Werte einhält (vgl. Baetge, 1974,

S. 28). Regelkreise messen dabei regelmäßig Ist-Werte und stellen so Abweichungen der Ist-Werte von den Soll-Werten fest, die durch Störgrößen innerhalb und außerhalb des Systems verursacht werden. Durch einen auf die Regelstrecke angepassten Regelungsmechanismus stellen sie den Soll-Zustand wieder her.

Übertragen wir das Grundprinzip des kybernetischen Regelkreissystems auf das Steuerungsmodell im Controlling, so ergibt sich das in Abb. 6 dargestellte Grundmodell des Controllingkreislaufs.

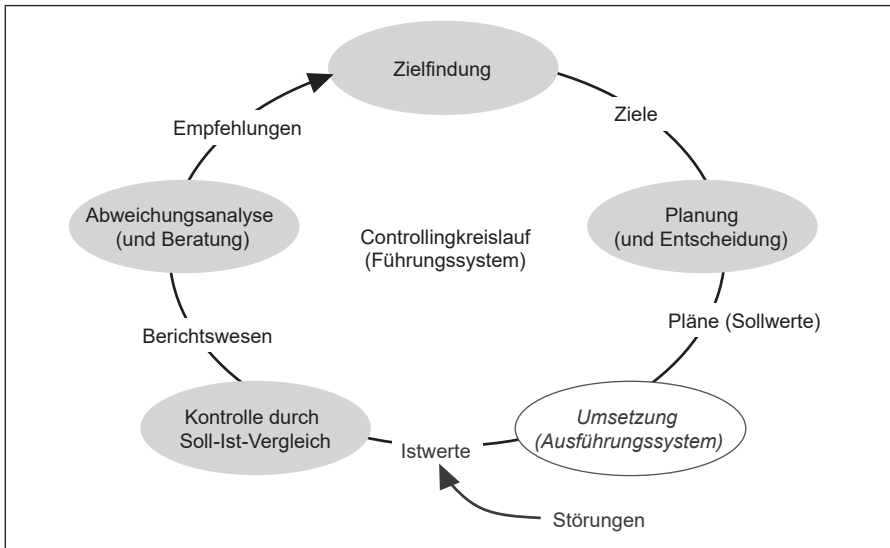


Abb. 6: Grundmodell des Controllingkreislaufs

Ausgangspunkt des **Controllingkreislaufs** ist die Zielfindung durch das Management. Hier werden für das Unternehmen oder einzelne Geschäfts- und Funktionsbereiche messbare und motivierende Ziele festgelegt. Im Rahmen der Planung werden Maßnahmen zur Zielerreichung identifiziert, ausgearbeitet und budgetiert. Das Management entscheidet über die Maßnahmen, die umgesetzt werden sollen. Das Ergebnis sind Pläne mit Soll-Werten. Außerhalb des Führungssystems – im Ausführungssystem – findet die Umsetzung der Pläne durch die operativen Einheiten statt. Das Ergebnis der Umsetzung und eventueller Störungen von außen sind die Ist-Werte, die im Rahmen der Kontrolle durch einen Soll-Ist-Vergleich im Führungssystem festgestellt und berichtet werden. Die Analyse der Abweichungen führt gegebenenfalls zu Empfehlungen, die wiederum Einfluss auf eine mögliche Überarbeitung der Ziele und nachfolgend der Pläne haben können.

Das allgemeine Grundmodell des Controllingkreislaufs wird im Unternehmen im Rahmen der meist jährlich stattfindenden **strategischen und operativen Planungsprozesse** sowie der **Monats-, Quartalsberichterstattung** sowie der **Jahresabschlüsse umgesetzt**. Dies führt zu dem angepassten Controllingkreislauf in Abb. 7. Im Rahmen einer strategischen Unternehmensplanung – möglicherweise basierend auf einer Vision für das Unternehmen – werden die langfristig zu erreichenden Unternehmensziele und die zu deren Erreichung notwendigen Strategien festgelegt. Die Strategieumsetzung manifestiert sich dann in der jährlichen operativen Unternehmensplanung,

die auch als Budgetierung bezeichnet wird. Ergebnis der operativen Planung sind Maßnahmen und Soll-Vorgaben für die Plandurchführung. Eine typische Soll-Vorgabe wäre ein operatives Umsatz-, Kosten- oder Ergebnisziel für das nächste Jahr.

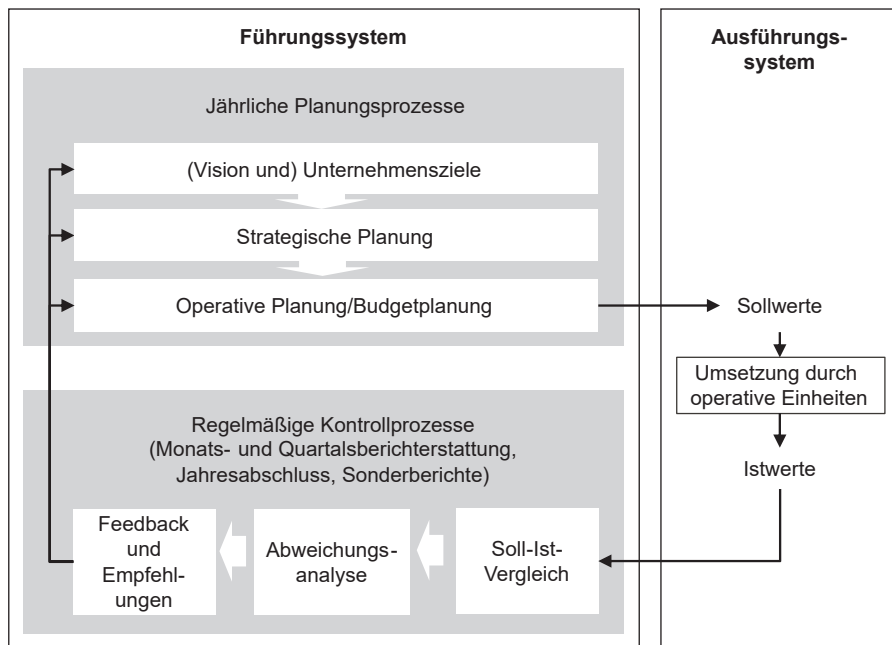


Abb. 7: Controllingkreislauf im Rahmen der regelmäßigen Planungs- und Berichterstattungsprozesse

Im Laufe des Geschäftsjahres werden die Maßnahmen umgesetzt. Wir befinden uns damit im Ausführungssystem des Unternehmens. Aus der Umsetzung der geplanten Maßnahmen und den auf die Märkte und das Unternehmen einwirkenden Umfeldfaktoren resultieren Ist-Werte.

Im Rahmen der Kontrollprozesse erfolgt zunächst einmal die Messung der Ist-Werte. Im weiteren Verlauf werden die Ursachen für Abweichungen zwischen Soll-Vorgaben und Ist-Werten untersucht. Geht man davon aus, dass die grundsätzlichen Ziele und Strategien nach wie vor zielführend sind, müssen Vorschläge zur Gegensteuerung entwickelt, geplant und umgesetzt werden oder aber es wird die Strategie an sich revidiert. Die Entwicklung neuer Unternehmensziele und neuer Strategien im Rahmen einer strategischen Planung und/oder von neuen Maßnahmen im Rahmen einer operativen Planung ist die Folge. Der ganze Regelkreis beginnt daher wieder von Neuem.

Die Unternehmenssteuerung mithilfe eines Controllingkreislaufs erlaubt ein Führen des Unternehmens mithilfe von Zielvereinbarungen (**Management-by-Objectives**). Da Entscheidungsträgern auf verschiedenen Ebenen des Unternehmens entsprechende Ziele vorgegeben werden, kann die Verantwortung für die Zielerreichung und die operative Umsetzung von Maßnahmen von der Unternehmensleitung delegiert werden.

Umsatzsteigerung bei EuroAir

Das Managementboard der EuroAir SE hat auf der letzten strategischen Geschäftsführungsklausur beschlossen, die Umsätze des Unternehmens in den nächsten fünf Jahren von heute 2,72 Milliarden € sukzessive auf dann 3,5 Milliarden € zu steigern (**Soll-Wert**).

Zur Umsetzung dieses Vorhabens wird vom Management eines Geschäftsbereichs eine Wachstumsstrategie durch ein verbessertes Vielfliegerprogramm beschlossen. Die Geschäftsbereichsleitung hat dies zum Anlass genommen, verschiedene Maßnahmen zur Umsetzung dieser Strategie zu diskutieren.

Als Lösung wurde eine groß angelegte Werbekampagne beschlossen, die die besonderen USPs (Unique Selling Propositions) des FreeQuent-Programms im Sinne einer **Maßnahmenplanung** herausstellt. Für diese Kampagne wurde ein zusätzliches Marketingbudget von 100 Mio. € bereitgestellt und in der **Formalzielplanung** als Kostenbudgets entsprechend budgetiert. Der Umsatz soll dadurch um die geforderten 800 Mio. € wachsen. Dies ist als **Umsatzziel** ein Soll-Wert.

Gesagt – getan, die Werbekampagne wurde gestartet, allerdings stellt das Controlling im Rahmen eines Plan-Ist-Vergleichs am Ende der Abrechnungsperiode fest, dass das Marketingbudget um 50 Mio. € überschritten wurde, die Umsätze aber nur um 400 Mio. € gestiegen sind (**Ist-Werte**). Im Rahmen einer Klausurtagung im Dezember des Jahres wurde dann diskutiert, wie dieses unbefriedigende Ergebnis zu erklären ist (**Abweichungsanalyse**) und welche Maßnahmen getroffen werden müssen, um das Ziel von 800 Mio. € doch noch zu erreichen (**Empfehlung von Gegensteuerungsvorschlägen**).

Aufbau, Strukturierung, Pflege und Anpassung eines adäquaten Informationssystems als Gegenstand des Controllings

Die zweite wesentliche Aufgabe des Controllings besteht darin, den Entscheidungsträgern diejenigen Informationen zur Verfügung zu stellen, die diese für eine zielorientierte Steuerung des Unternehmens benötigen. Diese Informationen können sowohl quantitativer als auch qualitativer Natur sein. Bei der **Gestaltung eines Controlling-Informationssystems** geht es darum, folgende Grundregeln einzuhalten, nämlich:

- die richtige Information,
- in der richtigen Menge,
- zur richtigen Zeit,
- an den richtigen Empfänger,
- in der richtigen Form zu kommunizieren.

Inhaltlich bedeutet dies vor allem, dass durch das Controlling **steuerungsrelevante Informationen** erhoben oder aus Vorsystemen wie z. B. der Finanzbuchhaltung, der Kostenrechnung oder ERP (Enterprise Resource Planning)-Systemen entnommen und diese Informationen in einem geeigneten Informationssystem gespeichert werden. Anschließend werden diese Informationen im Controlling zum Zwecke der besseren Verständlichkeit und Verarbeitung aufbereitet, verdichtet und interpretiert. Abschließend erfolgt die Informationsbereitstellung an die Entscheidungsträger des Unternehmens.

Im Rahmen eines umfassenden Controllings bezieht sich dies sowohl auf **unternehmensinterne Informationen** des internen und externen Rechnungswesens als auch auf **unternehmensexterne Informationen**, sprich Umfeldinformationen.

Letztendlich geht es bei diesem Aspekt des Controllings darum,

- ein **adäquates Informationssystem** aufzubauen, das steuerungsrelevante Informationen zur Verfügung stellt, dieses zu pflegen und an veränderte Bedürfnisse anzupassen;
- laufend die **Informationen zu erfassen und auszuwerten**, die die Entscheidungsträger für ihre tägliche Arbeit benötigen, und diese an die Entscheidungsträger **zu kommunizieren**;
- den Entscheidungsträgern solche **betriebswirtschaftlichen Instrumente und Methoden** an die Hand zu geben, mit denen diese ihre Entscheidungsaufgaben erfüllen können;
- **Unternehmensentscheidungen** in Hinblick auf die zweckrationale Erreichung der Unternehmensziele zu moderieren.

In Hinblick auf die **Business Partner-Rolle des Controllings** sollte das Controlling zur Sicherung zweckrationalen Verhaltens der Entscheidungsträger Schwachpunkte und Probleme in der Unternehmensführung aufdecken und Lösungsansätze aufzeigen. Dabei ist es Aufgabe des Controllings, Planungen und Entscheidungen in Hinblick auf die **Auswirkungen auf die Unternehmensziele Rentabilität, Liquidität und Risiko** des Unternehmens zu prüfen. Nicht zuletzt versucht ein modernes Controlling auch, eine **neutrale Vermittlerrolle** bei Interessenkonflikten im Unternehmen einzunehmen und in Streitfällen zu schlichten.

1.3 Anforderungsprofil des Controllers

1.3.1 Entwicklung des Controllerbildes

Die Aufgaben und das **Selbstverständnis des Controllers** haben sich in den letzten Jahren und Jahrzehnten verändert. Wie schon einleitend im Rahmen der Darstellung der Historie des Controllings geschildert, entstand das Controlling aus dem Rechnungswesen von Unternehmen. Anfangs standen die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen sowie die Kontrolle der Resultate dieser Geschäftsvorfälle im Vordergrund der Tätigkeit der Controller.

Controller wollen heute aber zunehmend nicht als Zahlenknechte, sondern in der Rolle des internen Beraters, des ökonomischen Gewissens, des Steuermannes oder Business Partners gesehen werden. Controller sehen sich als die internen Treiber von unternehmerischen Veränderungen. Es gibt unserer Erfahrung nach aber oftmals eine Divergenz zwischen dem, was sich Controller als ihre Rolle wünschen, und dem, wie sie tatsächlich von Führungskräften und Kollegen wahrgenommen werden. Die Hauptrolle des Controllers ist aus Sicht der Führungskräfte in den meisten Unternehmen noch immer die des **Scorekeepers**, also des Herrschers über das Berichtswesen.

Die Bedeutung der Rolle des **Business Partners** im Sinne eines internen Beraters oder Sparring-Partners des Managements fällt deutlich dahinter zurück. Erfreulich ist, dass der Controller zumindest nicht mehr als Erbsenzähler oder Aufpasser gesehen wird.

Dies deckt sich auch mit empirischen Studien zu den Aufgabenfeldern des Controllers (vgl. Abb. 8). Hier stehen Berichtswesen, die operative Planung, Budgetierung sowie Kontrolle mit der Abweichungsanalyse im Vordergrund – also die klassischen Aufgaben des Controllings. Auch wenn in der Controlling-Literatur viel über die neue Rolle des Controllers als Business Partner geschrieben wird (vgl. Weißenberger, Wolf, Neumann-Giesen & Elbers, 2012, S. 330 ff.), verrichten die Controller im Unternehmensalltag doch weiterhin ihre klassischen Aufgaben.

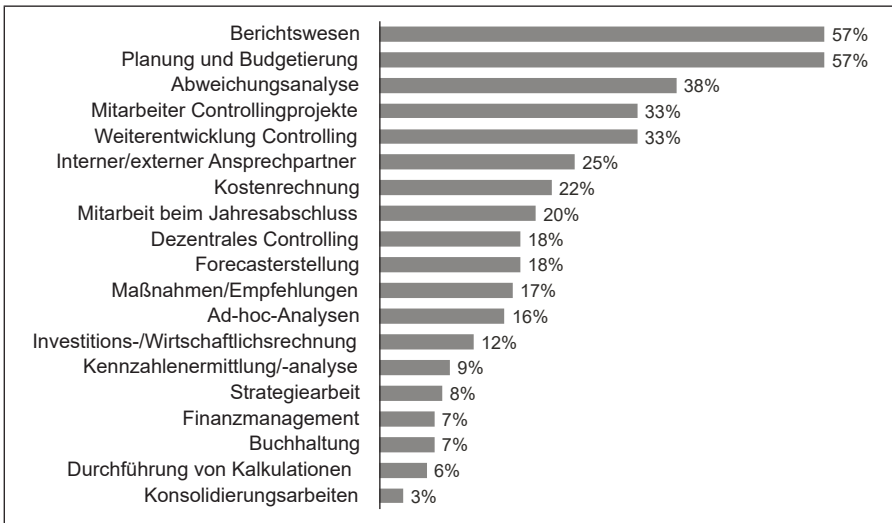


Abb. 8: Aufgaben des Controllers
(Quelle: Losbichler & Ablinger, 2018, S. 52)

Die Wahrnehmung der vielfältigen Aufgaben des Controllings erfordert von den Controllern sowohl fachliche Kenntnisse als auch persönliche Kompetenzen. Das WHU CONTROLLERPANEL 2014 hat erhoben, dass neben dem Beherrschen des Controllinginstrumentariums Geschäftsverständnis und Teamfähigkeit die wichtigsten Kompetenzen der Controller sind. Dagegen wird die Bedeutung von Kommunikationsfähigkeit, Überzeugungsfähigkeit und Führungskompetenz für Controller eher geringer eingestuft (vgl. Abb. 9).

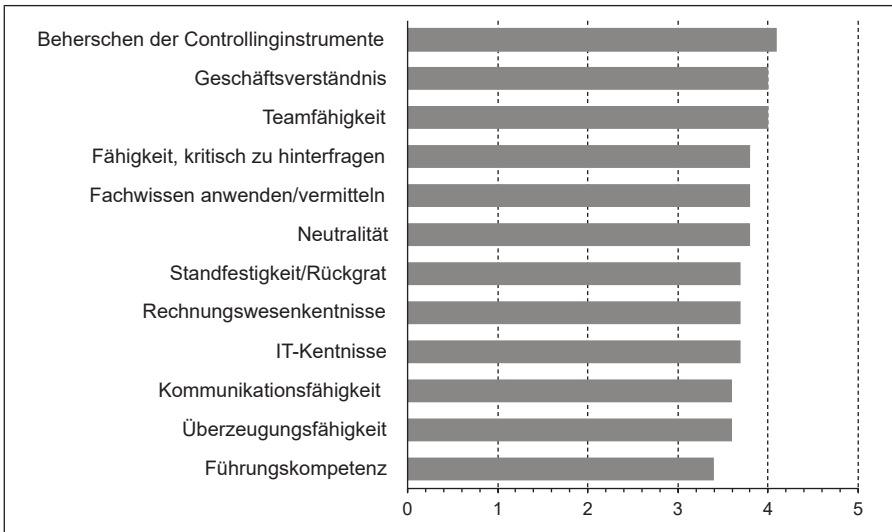


Abb. 9: Kompetenzprofil des Controllers
(Quelle: WHU Controllerpanel 2014)

Abb. 10 zeigt eine Stellenanzeige für eine Controllerposition, die die Aufgaben eines Controllers in der Praxis am Beispiel eines Chemieunternehmens und die Anforderungen an ihn noch einmal zusammenfasst.

Controller

Unser Kunde ist ein weltweit operierender Chemiekonzern. Zur Verstärkung der Finanzabteilung wird für einen Standort in Nordrhein-Westfalen ein Controller für die Handelsorganisation des Unternehmens gesucht.

Nordrhein-Westfalen | m/w | Attraktives Gehaltspaket

<ul style="list-style-type: none"> ◆ Aufbau und Ausbau (Vereinheitlichung) eines Managementinformationssystems zur Früherkennung von Risiken und Abweichungen sowie Erarbeitung entsprechender Korrekturmaßnahmen ◆ Mitarbeit bei der operativen Planung, bei der Monats- und Quartalsberichtserstattung sowie beim Jahresabschluss ◆ Entsprechende Investitionsrechnungen zur Vorbereitung größerer Investitionen ◆ Analyse und Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit ◆ Analyse und eventuelle Verbesserung der administrativen Vorgänge/interner Kontrollsysteme 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Betriebswirtschaftliches Studium, vorzugsweise mit den Schwerpunkten Finanzen und Controlling oder eine vergleichbare Ausbildung ◆ Ca. 3-5 Jahre Berufserfahrung als Controller im Großhandel ◆ Sehr gutes EDV- Know-how, idealerweise mit fundierten SAP R/3 Kenntnissen ◆ Sehr gute Englischkenntnisse in Wort und Schrift ◆ Kommunikationsstarke Persönlichkeit mit einem ausgeprägten Zahlenverständnis ◆ Erfahrener Teamplayer mit selbstständiger und zielbewußter Arbeitsweise
---	--

Bitte senden Sie Ihre ausführlichen Bewerbungsunterlagen an Frau Christiane Biallas unter Angabe der Referenznummer FDCB/85958 per E-Mail an: duesseldorf.fin@michaelpage.com.

Abb. 10: Beispiel einer Controller-Stellenanzeige

1.3.2 Controllerbild der Zukunft

Die Entwicklung im Bereich der digitalen Transformation wird das **Berufsbild des Controllers** verändern (vgl. Heupel & Lange, 2019, S. 201 ff.). Durch Big Data, Predictive Analytics und Echtzeitverfügbarkeit von operativen Vorsystemen werden sich Informationsbedarfe und -möglichkeiten des Managements verändern. Auf Basis von Technologien wie dem Internet of Things (IoT), in dem Maschine-zu-Maschine-Interaktionen möglich werden, können Produktionsanlagen zu Smart Factories 4.0 ausgebaut werden (vgl. Bitkom, 2012, S. 51 ff.). Abb. 11 gibt einen Überblick über Technologien von Industrie 4.0.

Der Controller der Zukunft hat vor diesem Hintergrund die Möglichkeit, die Position des intelligenten Informationslieferanten zu festigen, indem er einen Mehrwert aus der Auswertung der neuen Datenmengen für das Management generiert (vgl. Thiele, Munck & Riechmann, 2016, S. 76). Diese Chance könne die Transformation der Controllerrolle vom reinen Zahlenlieferanten zum **Business Partner** des Managements festigen (vgl. Losbichler & Ablinger, 2018, S. 57).

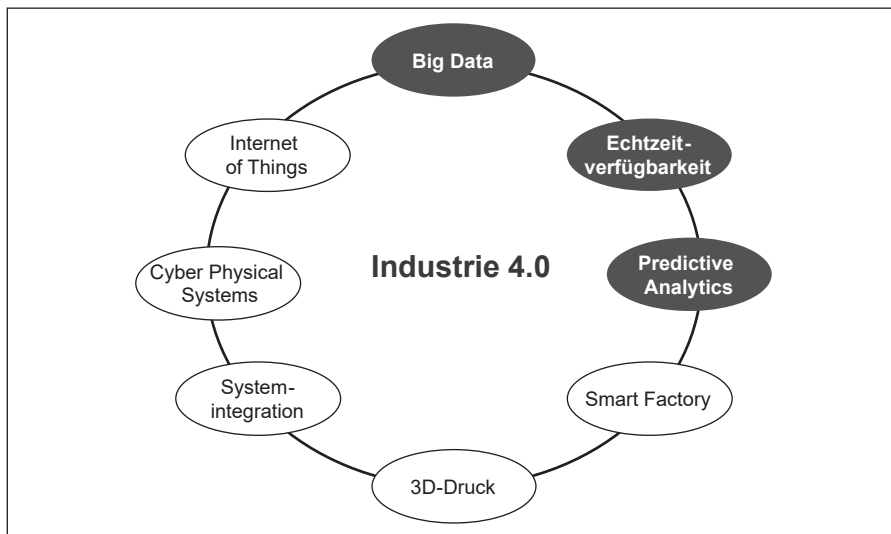


Abb. 11: Industrie 4.0 und zugehörige Technologien

Der Controller wird zum Data Scientist

Aufgrund des deutlich gesteigerten Volumens an Daten sowie der Komplexität der IT-Systeme muss der Controller sich Fragestellungen der IT, der Data Science und der Business Intelligence zuwenden. Der Controller muss diese Kompetenzen entwickeln, bevor viele seiner Aufgaben von anderen, z. B. von IT-Abteilungen, übernommen werden (vgl. Heupel & Reinhardt, 2019, S. 121 f.). Big Data erfordert einerseits Systemkenntnisse, um große Datenmengen sinnvoll filtern und aufbereiten zu können. Andererseits wird der Controller der Zukunft weiterhin Verantwortlicher für die Datenqualität sein.

Der Controller wird sich folglich zumindest teilweise zum **Data Scientist** entwickeln. Als Data Scientist sollte er auch Programmiersprachen wie Python, R oder C++, die Datenbanksprache SQL oder Statistikprogrammbibliotheken wie SAS oder SPSS beherrschen. Als Data Scientist besteht für den Controller die Chance, die Schnittstelle zwischen IT und Management zu besetzen (vgl. Gleich, Munck & Schulze, 2016, S. 37). Es geht letztlich darum, aus den vorhandenen Daten durch Predictive Insights (Was wird geschehen?) und Real Time Insights (Was geschieht gerade?) die Rolle als am besten informierten Business Partner des Managements zu festigen. Damit der Controller den Anforderungen dieser Position gerecht wird, bedarf es einer grundlegenden Weiterentwicklung seiner Kompetenzen und der konsequenten Einführung neuer Controllinginstrumente, die die Rahmenbedingungen der digitalen Transformation berücksichtigen (vgl. Heupel & Reinhardt, 2019, S. 121; Losbichler & Ablinger, 2018, S. 57).

Anforderungen an das zukünftige Berufsbild des Controllers

- Big Data und Predictive Analytics fordern die mathematischen Kompetenzen und Programmierfähigkeiten des Controllers. Um mit den komplexen Strukturen, dem Zugriff in Echtzeit sowie spezieller Software effizient arbeiten zu können,

wird ein tieferes und sowohl technisches als auch analytisches Verständnis für die neuen Datenquellen benötigt (vgl. Schön, 2016, S. 153).

- Der Controller soll zukünftig die Rolle eines Business Partners einnehmen, „der mit seiner Expertise Prozesse vorausdenkt, Befunde interpretiert, ganzheitlich einordnet und so die Unternehmensführung unterstützt“ (Regelmann, Schmelting & Kordus, 2018, S. 163). Sowohl IT-Kompetenz als auch Persönlichkeitsmerkmale rücken dabei in den Vordergrund.
- Durch die Weiterbildung wird sowohl das erforderliche technische als auch soziale Know-how für den Umgang mit den großen Datenmengen und neuen Auswertungsmöglichkeiten geschaffen (vgl. Weichel & Hermann, 2016, S. 10).

2 Controlling in institutioneller Perspektive

2.1 Aufbauorganisation

Einordnung des Controllings in die Unternehmenshierarchie

Die institutionalisierte Betrachtung des Controllings behandelt die Frage, wie das Controlling in die Unternehmensorganisation eingebunden werden kann. So stellt sich beispielsweise die Frage, ob alle Controllingaufgaben von einer speziell dafür eingerichteten, eigenständigen organisatorischen Einheit mit der Bezeichnung Controlling wahrgenommen werden oder Controllingaufgaben auf eine Vielzahl operativer Stellen verteilt sind (vgl. z. B. Küpper et al., 2013, S. 667 ff.).

Die organisatorische Einordnung des Controllings hängt insbesondere von verschiedenen Kontextfaktoren ab, so z. B. von

- der Größe der Unternehmen,
- der Unternehmenskultur,
- den allgemeinen Organisationsstrukturen im Unternehmen,
- von der Dynamik und Komplexität des Unternehmensumfelds und
- der grundlegenden Philosophie und Strategie des Unternehmens.

Es gibt verschiedene Alternativen, das Controlling in die Organisation eines Unternehmens einzubetten. **Gestaltungsparameter** sind dabei:

- das Ausmaß der Kompetenz, mit der das Controlling ausgestattet werden soll,
- der gewünschte Grad der Zentralisierung/Dezentralisierung des Controllings und
- die gewünschte hierarchische Einordnung der Controllingabteilung.

Grundsätzlich ist bei einer Organisationsgestaltung zunächst einmal die Frage zu beantworten, ob die Controllingabteilung als Linien- oder Stabsstelle in die Organisation eingebettet werden soll. Diese Entscheidung hängt auch davon ab, welche Kompetenzen die Controllingabteilung bekommen soll.

Darüber hinaus ist darüber zu entscheiden, auf welcher Hierarchieebene die Controllingabteilung in die Organisation eingegliedert werden soll. Diese Einstufung ist ein starker Indikator für den Stellenwert des Controllings im Unternehmen.

In größeren Unternehmen muss darüber hinaus noch über den Grad der Zentralisierung/Dezentralisierung des Controllings nachgedacht werden. So kann die Controllingfunktion zentral in der Unternehmenszentrale oder dezentral in den einzelnen Funktions- oder Geschäftsbereichen angeordnet werden.

Controlling als Linien- oder Stabsabteilung

Ist das Controlling eine **Linienabteilung** (vgl. Abb. 12), ist es eine gleichberechtigte Abteilung neben anderen Unternehmensfunktionen. Die Controllingabteilung genießt bei dieser Einordnung in die Führungsorganisation eine hohe Wertschätzung der Unternehmensleitung und der anderen Linienmanager. Das Controlling hat als Linienabteilung zur Erfüllung seiner Aufgaben meist umfangreiche Vorschlags-, Beratungs- und Mitsprachekompetenzen. Der Leiter der Controllingabteilung nimmt aufgrund der Einordnung in die Hierarchie an vielen Gremiensitzungen der Führungskräfte teil und vertritt dort die Interessen des Controllings. Diese Kompetenzen erleichtern es, einheitliche Controllingstandards und -prozesse im Unternehmen durchzusetzen.

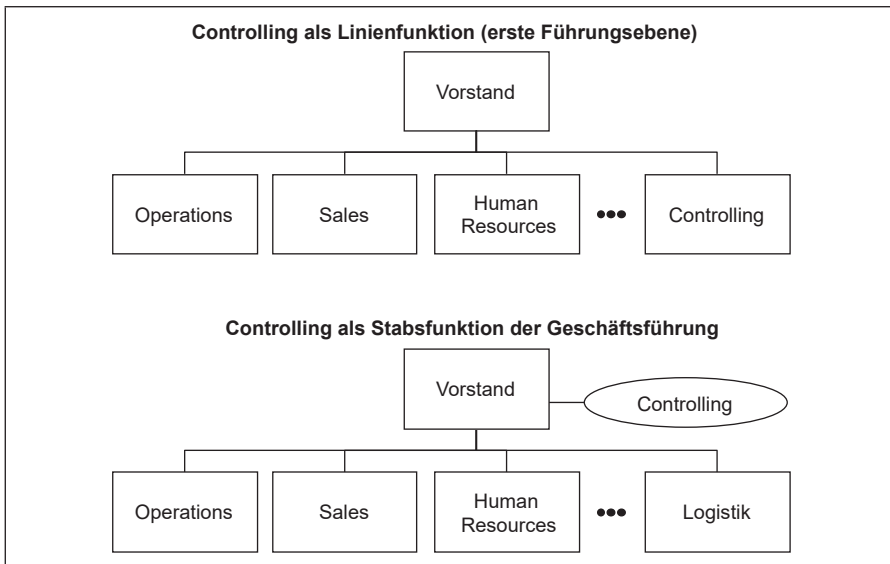


Abb. 12: Einbindung des Controllings als Linien- oder Stabsabteilung

Ist das Controlling als **Stabsstelle** organisiert, ist es aus der Linienorganisation herausgelöst und als unterstützende Stabsstelle oder Stabsabteilung direkt an einen Linienmanager angehängt. Im Beispiel der Abb. 12 unten ist dies ein Mitglied des Vorstands, z. B. der Vorstandsvorsitzenden oder der Finanzvorstand. Eine Stabsabteilung Controlling hat keine eigenen Weisungsbefugnisse. Sie kann Vorschläge zur Steuerung des Unternehmens nur mithilfe ihres Vorstandsmitgliedes umsetzen. Als Stabsstelle hat das Controlling lediglich eine Informations- und Beratungsfunktion. Die Bedeutung des Controllings in dieser Konstellation hängt damit entscheidend von der Akzeptanz und Unterstützung durch das für das Controlling zuständige Vorstandsmitglied ab.

Zentralisierung vs. Dezentralisierung des Controllings

Insbesondere in größeren Unternehmen wie internationalen Konzernen stellt sich die Frage der Zentralisierung/Dezentralisierung von Controllingaufgaben und Controllingabteilungen. Bei einer **zentralisierten Controllingorganisation** ist das Controlling