

Grundzüge
der BWL

Wolfgang Becker,
Björn Baltzer, Patrick Ulrich

Wertschöpfungs- orientiertes Controlling

Konzeption und Umsetzung

Kohlhammer



Grundzüge
der BWL

Wolfgang Becker,
Björn Baltzer, Patrick Ulrich

Wertschöpfungs- orientiertes Controlling

Konzeption und Umsetzung

Kohlhammer

Kohlhammer

Wolfgang Becker, Björn Baltzer, Patrick Ulrich

Wertschöpfungsorientiertes Controlling

Konzeption und Umsetzung

unter Mitarbeit von

Tim Botzkowski, Bianca Brandt, Robert Ebner,
Harald Eggeling, Christian Hilmer,
Robert Holzmann und Maria Vogt

Verlag W. Kohlhammer

1. Auflage 2014

Alle Rechte vorbehalten

© 2014 W. Kohlhammer GmbH Stuttgart

Umschlag: Gestaltungskonzept Peter Horlacher

Gesamtherstellung:

W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Print:

ISBN 978-3-17-021640-2

E-Book-Formate:

epub: ISBN 978-3-17-025694-1

mobi: ISBN 978-3-17-025695-8

Inhaltsverzeichnis

Vorwort

Teil I: Grundlagen

1 Einführung

- 1.1 Terminologie
- 1.2 Historische Entwicklung
- 1.3 Status quo der Controlling-Wissenschaft im deutschsprachigen Raum
- 1.4 Status quo der Controlling-Praxis im deutschsprachigen Raum

2 Theoretische Grundlagen des Controllings

- 2.1 Systemtheorie
- 2.2 Situativer Ansatz
- 2.3 Neue Institutionenökonomik
- 2.4 Verhaltenswissenschaften
- 2.5 Soziologischer Institutionalismus

3 Wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption

- 3.1 Bedeutung und Elemente von Controlling-Konzeptionen
- 3.2 Begründung der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption
- 3.3 Vergleich und Bewertung des wertschöpfungsorientierten Controllings

Teil II: Elemente des wertschöpfungsorientierten Controllings

4 Philosophie und Ziele des Controllings

5 Funktionen und Aufgaben des Controllings

5.1 Abstimmungsfunktion

5.2 Informationsfunktion

5.3 Aufgabenfelder

6 Aufgabenträger des Controllings

7 Prozessuale Aspekte des Controllings

8 Instrumente des Controllings

8.1 Begriffsabgrenzung

8.2 Bedeutsame Instrumente des Controllings

8.2.1 Bilanzkennzahlen

8.2.2 Kosten-, Erlös- und Ergebnisrechnung

8.2.3 Verrechnungspreise

8.2.4 Budgetierung

8.2.5 Working Capital-Kennzahlen und Liquiditätsplan

8.2.6 Verfahren der Investitionsbeurteilung

8.2.7 Wertorientierte Kennzahlen

8.2.8 Balanced Scorecard

8.2.9 Berichtswesen

8.2.10 Anreizsysteme

8.3 IT-Unterstützung im Controlling

9 Organisation des Controllerbereichs

9.1 Einordnung in das Unternehmen

9.2 Binnenorganisation des Controllerbereichs

9.3 Anforderungen an die Person des Controllers

9.4 Zusammenarbeit des Controllerbereichs mit anderen Bereichen

9.4.1 Controllerbereich und Externes Rechnungswesen

9.4.2 Controllerbereich und Treasury/Finanzen

9.4.3 Controllerbereich und Internes Consulting

10 Erfolgsanalyse des Controllings

Teil III: Anwendungsfelder

11 Controlling in Funktionsbereichen

- 11.1 Primäre Aktivitäten
 - 11.1.1 Supply-Chain- und Logistik-Controlling
 - 11.1.2 Produktions-Controlling
 - 11.1.3 Marketing-Controlling und Vertriebs-Controlling
- 11.2 Unterstützende Aktivitäten
 - 11.2.1 Personal-Controlling
 - 11.2.2 Risiko-Controlling
 - 11.2.3 IT-Controlling
 - 11.2.4 F&E-Controlling

12 Situative Anpassung des Controllings

- 12.1 Controlling in internationalen Konzernen
- 12.2 Controlling im Mittelstand
- 12.3 Controlling im öffentlichen Sektor
- 12.4 Controlling in projektorientierten Unternehmen
- 12.5 Controlling in Non-Profit-Organisationen

Teil IV: Entwicklungsperspektiven des Controllings

13 Internationale Perspektive des Controllings

- 13.1 Controlling in den USA
- 13.2 Controlling in Russland

14 Entwicklungen im Umfeld des Controllings

- 14.1 Compliance und Controlling
- 14.2 Ethik und Controlling
- 14.3 Corporate Governance und Controlling
- 14.4 Steuern und Controlling

Literaturverzeichnis

Informationen zu den Autoren

Stichwortverzeichnis

Vorwort

Im Themengebiet ›Controlling‹ hat man als Leser die Auswahl zwischen zahlreichen Lehrbüchern sowie unzähligen Fachbüchern.

Nichtsdestotrotz sind wir davon überzeugt, mit diesem in Erstaufgabe erscheinenden Lehrbuch eine Marktlücke zu schließen. Unser Lehrbuch unterscheidet sich von anderen Werken unter anderem durch seine konzeptionelle Ausrichtung: Es basiert durchgängig auf einem wertschöpfungsorientierten Verständnis von Controlling, welches von Wolfgang Becker Anfang der 1990er Jahre konzipiert und seitdem kontinuierlich weiterentwickelt wurde. Der wissenschaftliche Kodex gebietet es jedoch, dass wir den Lesern unser eigenes Controlling-Verständnis nicht unkommentiert und unreflektiert präsentieren, sondern vielmehr auch Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu konkurrierenden Meinungen aufzeigen und bewerten.

Nach der Lektüre dieses Buches verfügen die Leser über umfassende Kenntnisse zu allen wesentlichen Aspekten des Controllings. Gleichzeitig haben wir ein hinsichtlich Format und Umfang kompaktes Lehrbuch konzipiert. Vor diesem Hintergrund war es unvermeidlich, an einigen Stellen eine Auswahl der Inhalte vorzunehmen, wie bspw. bei den Instrumenten des Controllings. Allerdings bieten wir neben dem üblichen Literaturverzeichnis am Ende jedes Kapitels ein kommentiertes Quellenverzeichnis, welches zu einem themenspezifischen Weiterlesen ermuntern soll.

Den Anforderungen an ein modernes Lehrbuch wollen wir nicht nur durch die sprachliche und optische Aufbereitung, sondern insb. auch durch die Zusammenstellung der Inhalte gerecht werden. So stellen wir theoretisch-konzeptionelle nicht einfach neben anwendungs- und praxisorientierte Ausführungen, sondern verknüpfen beide. Daher richtet sich dieses Buch nicht nur an Bachelor- und Masterstudenten an Universitäten und Hochschulen für angewandte Wissenschaften, sondern ebenso an Studenten in Weiterbildungsstudiengängen sowie an Praktiker, die sich im Selbststudium fortbilden möchten. Wiederholungsfragen am Ende der einzelnen Kapitel ermöglichen jedem Leser eine Kontrolle seines Lernerfolgs.

Der Aufbau dieses Lehrbuchs in vier Teilen ist primär auf eine sequentielle Bearbeitung ausgelegt, allerdings ermöglicht das umfassende Stichwortverzeichnis auch, einen Fokus auf spezifische Themen zu legen. Durch die zahlreichen Querverweise im Buch, welche die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Inhalten aufzeigen, ist darüber hinaus auch ein Querlesen möglich.

Im ersten Teil wird nach einer Klärung der wesentlichen Begrifflichkeiten ein Bogen von den historischen Anfängen hin zum aktuellen Stand des Controllings gespannt. Anschließend wird das theoretische Fundament des wertschöpfungsorientierten Controllings erläutert und unser Verständnis in das Spektrum der Controlling-Konzeptionen eingeordnet.

Im zweiten Teil werden vor dem Hintergrund dieses wertschöpfungsorientierten Verständnisses alle relevanten Teilaspekte des Controllings erläutert:

- Philosophie und Ziele
- Funktionen und Aufgaben
- Aufgabenträger, Prozesse und Organisation
- Instrumente und Werkzeuge

Der zweite Teil schließt mit Überlegungen zum Erfolg des Controllings.

Nach dieser allgemeinen Betrachtung des Controllings werden im dritten Teil spezielle Anwendungsfelder analysiert. Zu diesem Zweck greifen wir zunächst auf das im Vorfeld vorgestellte Modell der Wertkette zurück und untersuchen die Spezifika des Controllings in primären und unterstützenden Funktionsbereichen. Die Ausführungen gehen hierbei von einem national tätigen, produzierenden Unternehmen gehobener Größe aus. Anschließend weichen wir von diesen Annahmen ab und gehen auf Besonderheiten des Controllings in anderen Unternehmenstypen ein.

Der vierte Teil dient schließlich zur Abrundung der vorangegangenen Ausführungen. Nunmehr ausgestattet mit detailliertem Wissen über das Controlling im deutschsprachigen Raum, blicken wir auf das Controlling im internationalen Kontext und betrachten hierbei exemplarisch die USA sowie Russland. Zu guter letzt beschäftigen wir uns mit bedeutsamen aktuellen Entwicklungen innerhalb und rund um

das Controlling. Die nachfolgende Abbildung fasst den Aufbau dieses Buchs nochmals in grafischer Form zusammen.

Herzlich bedanken möchten wir uns einerseits bei unseren Interviewpartnern Prof. Dr. Thomas Egner, Prof. Dr. Sergej Falko, Dr. Michael Kieninger und Dr. h.c. Frank-J. Weise sowie andererseits bei den Lehrstuhlmitarbeitern Lena Binniger (v. a. Enddurchsicht), Tim Botzkowski (v. a. Abschnitte 8.2.7, 12.1 und 12.5), Bianca Brandt (v. a. Abschnitte 8.2.10, 9.3, 11.2.1 und 11.2.5), Robert Ebner (v.a. Abschnitte 8.2.4 und 11.1.1), Harald Eggeling (v. a. Abschnitte 8.2.6, 9.2 und 9.4.2), Liudmila Häusser (Abschnitt 13.2), Christian Hilmer (v.a. Abschnitte 8.2.1, 9.4.4, 11.1.2 und 11.1.3), Robert Holzmann (v.a. Abschnitte 8.2.2, 9.3 und 14.1), Dr. Christian Kunz (Abschnitt 12.4), Maria Vogt (v. a. Abschnitte 8.2.8 und 12.2), Lisa Zimmermann (v. a. Abschnitt 14.2), bei Dr. Sofya Malikova (Abschnitt 13.2) sowie bei unseren studentischen Hilfskräften für ihre Unterstützung bei der Erstellung dieses Lehrbuchs. Für die sekretariatsseitige Unterstützung bedanken wir uns bei Jutta Eichhorn. Ein besonderer Dank gebührt unserem Verlagsleiter Dr. Uwe Fliegau vom Kohlhammer Verlag, der unsere Projekte nun schon seit mehreren Jahren mit großem Interesse und stetigem Rückhalt betreut.

Wir wünschen allen unseren Lesern eine angeregte Lektüre. Über jedes Feedback, seien es Lob oder Verbesserungsvorschläge, freuen wir uns unter der E-Mail-Adresse ufc@uni-bamberg.de.

Bamberg, im Sommer 2013

Univ.-Professor Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker
Dr. Björn Baltzer
Dr. Patrick Ulrich

Teil I: Grundlagen

Kap. 1: Einführung

Kap. 2: Theoretische Grundlagen des Controllings

Kap. 3: Wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption



Teil II: Elemente des wertschöpfungsorientierten Controllings

Kap. 4: Philosophie und Ziele

Kap. 5: Funktionen und Aufgaben

Kap. 6: Aufgabenträger

Kap. 7: Prozessuale Aspekte

Kap. 8: Instrumente

Kap. 9: Organisation des Controller-Bereichs

Kap. 10: Erfolgsanalyse



Teil III: Anwendungsfelder

Kap. 11:
Controlling in Funktionsbereichen

Kap. 12:
Situative Anpassung
des Controllings

Teil IV: Entwicklungsperspektiven des Controllings

Kap. 13:
Internationale Perspektive des Controllings

Kap. 14:
Entwicklungen im Umfeld
des Controllings

Teil I: Grundlagen

1 Einführung

1.1 Terminologie

Neben ›Controlling‹ trifft man in der Betriebswirtschaftslehre auf eine Reihe verwandter Begriffe. Um »Sprachverwirrungen« (Roso/Vormweg/Wall 2003, S. 61), welche durch eine ungenaue und/oder inkonsequente Verwendung dieser nahestehenden Begriffe entstehen können, von vornherein zu vermeiden, wollen wir wesentliche Termini gleich zu Beginn dieses Buches erläutern und voneinander abgrenzen. Zwar kann dies an dieser Stelle nur in knapper Form erfolgen, allerdings werden uns die nachfolgenden Begriffe an vielen späteren Stellen wieder begegnen und dort konkretisiert.

Ausgangspunkt der terminologischen Untersuchung ist der englische Wortstamm ›control‹ welcher selbst wiederum lateinische Wurzeln aufweist (mehr dazu in ► **Kap. 1.3**). Schlägt man dieses Wort in einem allgemeinen zweisprachigen Wörterbuch nach, so findet man ein Verb sowie ein Substantiv mit jeweils einer Vielzahl unterschiedlicher Übersetzungsmöglichkeiten, welche sich auf die Alltagssprache sowie auf unterschiedlichste Wissenschaftsdisziplinen beziehen. Für die Betriebswirtschaftslehre sind hierbei zwei Bedeutungsrichtungen von **Control** von besonderer Relevanz (vgl. Schwarz 2002, S. 3 ff.):

Einerseits Überwachung und **Kontrolle** sowie andererseits Beherrschung und **Steuerung**. Diese beiden Bedeutungsrichtungen von Control lassen sich mit dem Managementzyklus in seiner einfachsten Form in Verbindung bringen, nach der er aus den Phasen der Planung, der Steuerung und der Kontrolle besteht (vgl. Hahn/Hungenberg 2001, S. 45 ff.). Wenn Horngren et al. in ihrem im angloamerikanischen Raum weit verbreiteten Lehrbuch den Managementzyklus in die beiden Phasen Planning und Control (vgl. Horngren et al. 2008, S. 9 ff.) unterteilen, so wird deutlich, dass Control Steuerung und Kontrolle umfasst. Das Verbalsubstantiv **Controlling** meint hierbei die Ausübung

von Control, d. h. die Aktivitäten des Steuerns und Kontrollierens des Unternehmensgeschehens. Der Bezug zum Managementzyklus macht hierbei deutlich, dass Controlling nach angloamerikanischem Verständnis Aktivitäten umfasst, die von Managern auf allen Hierarchiestufen wahrgenommen werden.

Als **Controller** wird im englischsprachigen Raum ein Stelleninhaber bezeichnet, welcher das Management bei Planning und Control unterstützt, d. h. während des gesamten Managementzyklus. Hierzu erledigt er eine Vielzahl von Aufgaben, welche unter dem Begriff **Controllership** oder Controller Function zusammengefasst werden. Der Controller selbst macht somit kein Controlling, sondern er führt Führungsunterstützungsaufgaben aus. Führungsaufgaben übernehmen Controller nur dann, wenn sie als Abteilungsleiter einem Controllerbereich vorstehen (vgl. Hahn/Hungenberg 2001, S. 265).

Hinsichtlich der soeben dargelegten Bedeutung der Begriffe Control(ling), Controller und Controllership herrscht im englischen Sprachraum weitgehendes Einvernehmen. Sprachliche Schwierigkeiten ergaben sich allerdings bei der Übernahme des Konzepts des Controllers und des mit ihm verbundenen Aufgabenbereichs der Controllership aus den USA in den deutschsprachigen Raum ab den 1950er Jahren (siehe ► **Kap. 1.3**). Hierbei wurde zunächst versucht, geeignete deutschsprachige Begriffe zu finden. So wurden für die Position des Controllers bspw. Bezeichnungen wie Führungsrechner oder Wirtschaftlichkeitsprüfer vorgeschlagen. Da sich letztlich jedoch kein geeignetes deutsches Wort finden ließ, wurde stattdessen der Begriff Controller eingedeutscht und wird inzwischen auch im Duden geführt.

Dieselbe Problematik stellte sich beim Wort Controllership: Auch hier wurden zahlreiche deutsche Entsprechungen diskutiert (vgl. Harbert 1982, S. 36), ohne dass man sich jedoch auf einen Begriff einigen konnte. So bürgerte sich letztlich anstelle des ursprünglichen Begriffs Controllership für das Aufgabenspektrum des Controllers im deutschsprachigen Raum das missverständliche Wort Controlling ein. Die im angloamerikanischen Raum übliche Unterscheidung zwischen Controlling als Führungsfunktion und Controllership als Führungsunterstützungsfunktion wurde im deutschsprachigen Raum somit nicht aufrechterhalten, sondern zumindest sprachlich verwischt.

Hieraus resultiert folgende Schwierigkeit (vgl. Eschenbach/Niedermayr 1996, S. 50 f.): Wenn in der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur von Controlling die Rede ist, dann können damit im ursprünglichen englischen Sinne zwei Bedeutungen gemeint sein:

Controlling, also die Wahrnehmung von Control

Wir wollen im vorliegenden Buch an der sprachlichen Trennung zwischen Controlling als Führungsfunktion und Controllership als Führungsunterstützungsfunktion festhalten. In diesem Sinne »[...] bedeutet Controlling die Steuerung des Unternehmens im Rahmen einer vorgegebenen Zielrichtung und ist eine Aufgabe des Managements.« (Eschenbach/Niedermayr 1996, S. 50 f.). Als »vorgegebene Zielrichtung« dient nach unserer Auffassung der Wertschöpfungszweck von Betrieben. Hierdurch bleibt das Konzept des Controllings nicht allein auf gewinnorientierte Unternehmen beschränkt, sondern ist in jedem Betriebstyp anwendbar, wie z. B. auch im öffentlichen Sektor (siehe ► [Kap. 12.3](#)) oder in Non-Profit-Organisationen (siehe ► [Kap. 12.5](#)). Bei unserem wertschöpfungsorientierten Controlling-Verständnis ist somit grundsätzlich die Anschlussfähigkeit an die internationale Literatur sichergestellt.

Controllership, also das Tätigkeitsfeld des Controllers

Die Mehrheit der Autoren im deutschsprachigen Raum nutzt den Begriff Controlling jedoch für das Aufgabenspektrum, welches im angloamerikanischen Raum als Controllership bezeichnet wird. Dies führt dazu, dass sich im Einleitungskapitel einiger deutschsprachiger Lehrbücher, die den Titel Controlling tragen, die Aussage findet, dass sich das Buch im angloamerikanischen Sinne eigentlich mit Controllership befasse (so z.B. Horváth 2009, S. 18). In der Konsequenz werden Themen der deutschsprachigen Controlling-Forschung und Controlling-Lehre international weitgehend unter anderen Rubriken behandelt. Dieser sprachliche »deutsche[...] Sonderweg« (Schwarz 2002, S. 10) verleitet außen stehende Beobachter zu der

augenzwinkernden, letztlich jedoch durchaus kritischen Feststellung, dass die Gruppe der deutschsprachigen Controlling-Wissenschaftler »zwar einen englischen Begriff in ihrem Wappen« führt [...], aber dennoch englischsprachigen Kollegen erklären muss, welche Wissenschaft sie eigentlich betreibt« (Kieser 2003, S. 18).

Ein weiterer verwandter Begriff, der im vorliegenden Buch allerdings eine weniger bedeutende Rolle spielt, ist **Controllability**. Das Prinzip der Controllability besagt grundsätzlich, dass Individuen nur für diejenigen Sachverhalte zur Verantwortung gezogen werden sollten, welche sie selbst beeinflussen können. Dieser Gedanke findet bspw. als Kongruenz-Prinzip in der Organisationslehre Anwendung und meint dort, dass die zu einer Stelle gehörenden Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung miteinander im Einklang stehen sollen. In der Kostenrechnung wird auf Basis des Controllability-Prinzips zwischen beeinflussbaren Kosten (controllable costs) und nicht beeinflussbaren Kosten (uncontrollable costs) unterschieden. Der Leiter eines Verantwortungsbereichs (Responsibility Center) hat demnach nur die Höhe der Controllable Costs, d. h. der von seinem Bereich beeinflussbaren Kosten zu vertreten.

Weiterführende Informationen:

Die immer noch ausführlichste sprachliche Analyse des Begriffs Controlling findet sich bei:
Harbert 1982, S. 7–45

Wiederholungsfragen:

- Welche beiden Bedeutungsrichtungen kann der deutsche Begriff Controlling aufweisen? Wie kam es zu dieser ungewöhnlichen Situation und welche Probleme ergeben sich hieraus?

1.2 Historische Entwicklung

Da Controlling nach unserem Verständnis primär in den Aufgabenbereich der Manager fällt, müsste eine Darstellung der historischen Entwicklung des Controllings im Wesentlichen die Geschichte des Managements nachzeichnen. Wir möchten hierauf aber verzichten und auf die diesbezüglich reichlich vorhandene Literatur verweisen. Stattdessen werden wir uns in diesem Kapitel auf eine Darstellung der historischen Entwicklung der Position des Controllers und des mit ihm verbundenen Aufgabenspektrums der Controllership beschränken. Beides steht in einem engen Zusammenhang: Wenn die Verbreitung und das Ansehen einer bestimmten Stelle (hier: des Controllers) zunehmen, so ist damit auch stets ein Bedeutungszuwachs der mit dieser Stelle verbundenen Aufgaben (hier: der Controllership) verbunden. Es bietet sich an, die geschichtliche Entwicklung von Controller und Controllership in drei Etappen nachzuvollziehen (vgl. Lingnau 1998).

Ursprung der Controller im staatlichen Bereich

Die heutige Bezeichnung Controller kann etymologisch auf die Tätigkeit des *contrarotularius* zurückgeführt werden. Diese Bezeichnung trugen ab dem 13. Jahrhundert Personen, welche in der Kirche oder an Herrschaftshöfen eine **Gegenrolle** (lat. *contrarotulus*) führten.

Gegenrollen stellten eine zweite Aufzeichnung ein- und ausgehende Gelder und Güter dar und dienten zur Kontrolle und zur Durchführung von Inventuren. Träger ähnlicher Aufgaben lassen sich – unter anderer Bezeichnung – allerdings bereits wesentlich früher identifizieren. So existierten Gegenrechnungen bereits während des Baus der Pyramiden in Ägypten um 2500 v. Chr. In der römischen Republik gab es zudem ab dem 5. Jahrhundert v. Chr. das Amt der *Quästoren*, welche in Friedenszeiten für die Verwaltung der Staatskasse und im Felde für die Verteilung des Solds und der Kriegsbeute zuständig waren.

Die Position des Verantwortlichen für das Führen der Gegenrolle verbreitete sich in den folgenden Jahrhunderten an vielen Höfen in Europa, in England bspw. unter der Bezeichnung *Countroller*. Parallel dazu findet man bei gleicher Aussprache auch bereits früh die alternative Schreibweise *Comptroller*, welche auf dem französischen

Verb *compter* (zählen, rechnen) basiert. Es wird vermutet, dass es sich hierbei entweder um einen versehentlichen sprachlichen Irrtum handelte, oder aber um eine bewusste Namensgebung, um eine Verwechslung mit dem englischen Adelstitel *Count* (Graf) zu vermeiden.

Nach der Unabhängigkeit der Vereinigten Staaten von Amerika von Großbritannien, schuf der US-Kongress im Jahr 1778 unter anderem das Amt des **Comptrollers**, welcher das Gleichgewicht des Staatshaushalts und die Verwendung der Staatsausgaben zu überwachen hatte. Dieses Amt existiert in ähnlicher Form noch heute: Seit dem Jahr 1921 leitet der *Comptroller General* das *US Government Accountability Office*, d. h. den US-amerikanischen Bundesrechnungshof.

Entstehung von Controllerstellen im privatwirtschaftlichen Bereich

Die Entwicklung von Controllerstellen in der Privatwirtschaft und damit im modernen betriebswirtschaftlichen Sinn nahm ihren Ausgang in den USA. In der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts erlebten die USA ein starkes Wirtschaftswachstum, in dessen Folge die Anzahl und die Größe der Unternehmen stark anstiegen. Die daraus resultierende Komplexität des Betriebsgeschehens erschwerte die bis dahin übliche persönliche Überwachung durch die Unternehmensleitung. Zudem mussten die Unternehmen zur Finanzierung des Wachstums zunehmend Fremdkapital aufnehmen, und auch der Einfluss des Staates in Form von Besteuerung und Regulierung vergrößerte sich. In der Folge nahm der Umfang finanzwirtschaftlicher Aufgaben zu, und insb. das Rechnungswesen gewann als Überwachungsinstrument an Bedeutung. Dem mit derartigen Aufgaben befassten **Treasurer** (Schatzmeister) wurde daher zur Unterstützung ein Controller beigeordnet. Die erste in der Literatur nachgewiesene Controllerstelle, welche im Jahre 1880 von der Eisenbahngesellschaft *Atchison, Topeka & Santa Fe Railway* eingerichtet wurde, hatte entsprechend einen finanzwirtschaftlichen Fokus. In der Satzung der Gesellschaft wurde das Tätigkeitsfeld des Controllers wie folgt beschrieben: »The duties of

the Comptroller are largely financial and relate to the bonds, stocks and securities owned by the company.« (Jackson 1949, S. 8).

Die Verbreitung von Controllerstellen in der US-amerikanischen Wirtschaft war bis zum Ende des 1. Weltkrieges allerdings begrenzt. Erst während des Wirtschaftswachstums der *Roaring Twenties* nahm die Anzahl der Controllerstellen spürbar zu. Der weitere Anstieg der Unternehmensgrößen führte zu einem neuerlichen Bedeutungszuwachs des Rechnungswesens. Die Notwendigkeit des Umgangs mit volkswirtschaftlichen Unsicherheiten führte zudem dazu, dass das bislang primär vergangenheitsorientierte, der Überwachung dienende Rechnungswesen um zukunftsorientierte Aufgaben der Planung und Budgetierung mit entsprechenden Kontrollrechnungen ergänzt wurde. Als Konsequenz aus dem Anstieg von Umfang und Bedeutung wurde das bis dato zumeist von den Treasurern oder aber von den Secretaries (Assistenten der Geschäftsleitung) geführte Finanz- und Rechnungswesen aus deren Aufgabenbereich herausgelöst und den neugeschaffenen Controllerstellen übertragen. Die Controller wurden gleichzeitig auch hierarchisch aufgewertet und Treasurern bzw. Secretaries gleichgeordnet.

Der Durchbruch der Controller kam schließlich in der Krise: Der Börsencrash im Jahr 1929 beendete das Wirtschaftswachstum und läutete die *Great Depression* ein. Die Notwendigkeit, Unternehmen auch in dieser Wirtschaftskrise steuern zu können einerseits und die neuerlich gestiegenen Berichtspflichten gegenüber staatlichen Behörden andererseits, führten zu einem weiteren Bedeutungsanstieg der Kontrollertätigkeit. Im Jahr 1931 wurde die Berufsorganisation *Controllers Institute of America* (CIA) gegründet, welche zunächst insb. darum bemüht war, einen Konsens über das Aufgabenspektrum von Controllern herzustellen. Zu diesem Zweck wurden im Laufe der Zeit mehrere idealtypische Aufgabenbeschreibungen der Kontrollertätigkeit veröffentlicht. Ab dem Jahr 1934 gab das CIA zudem die Zeitschrift *The Controller* heraus. Ungefähr zu dieser Zeit wandelte sich somit die Schreibweise von Comptroller nun mehrheitlich zu Controller. Die Bezeichnung Comptroller herrscht allerdings bis heute im staatlichen Bereich vor (vgl. Anthony/Govindarajan 2007, S. 110).

Da im Laufe der Zeit zahlreiche seiner Mitglieder in Führungsfunktionen im Finanzbereich und damit zum Leiter von

Controllern und Treasurern aufgestiegen waren, benannte sich das CIA im Jahr 1962 in *Financial Executives Institute* (FEI) und seine Zeitschrift in *Financial Executive* um (seit einer internationalen Öffnung im Jahr 2000 steht FEI für *Financial Executives International*). Zu diesem Anlass wurde auch ein überarbeiteter Aufgabenkatalog herausgegeben, in welchem unter dem Oberbegriff Financial Management die Aufgabenbereiche Controllershship und Treasurership einander gegenübergestellt wurden (vgl. Financial Executives Institute 1962, S. 289). Dieser Aufgabenkatalog hat nicht nur in den USA, sondern auch in Deutschland eine weite Verbreitung erfahren und ist bis heute gültig.

Zusammenfassend kommen dem Controller gemäß dieser Auflistung insb. drei Aufgabenfelder zu (vgl. Lingnau 1998, S. 277): eine umfassend verstandene Informationsversorgung und Beratung, Verfahrensfragen bei der Planung und bei der Berichterstattung gegenüber staatlichen Stellen sowie der Schutz der betrieblichen Vermögenswerte zur Absicherung der Gläubiger des Unternehmens.

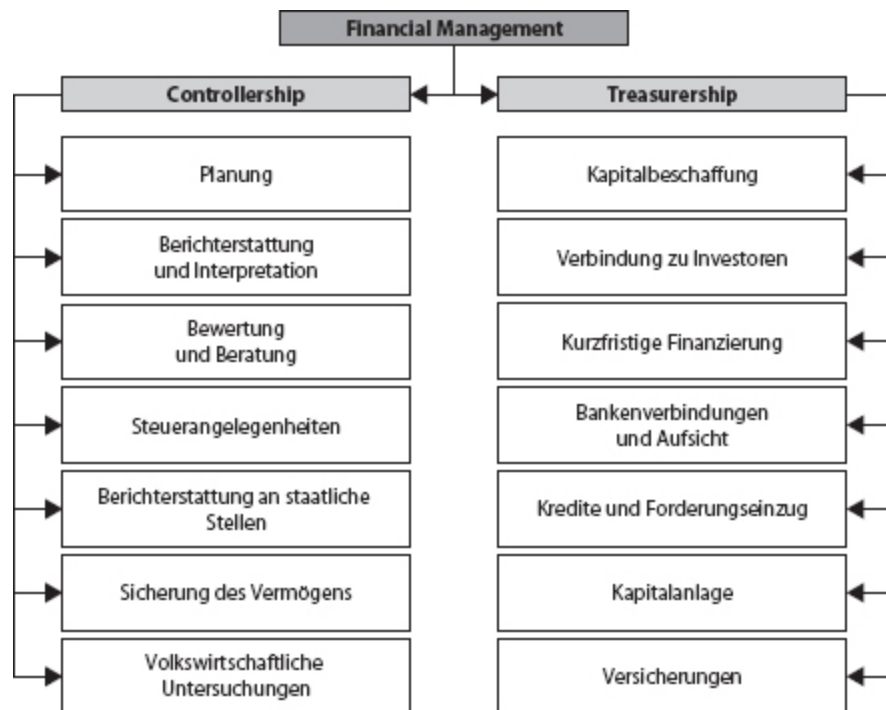


Abb. 1: Aufgaben von Controller und Treasurer gemäß FEI

Auftreten von Controllerstellen im deutschsprachigen Raum

Zwar gab es auch im deutschsprachigen Raum bereits vereinzelte Vorläufer von Controllerstellen unter anderer Bezeichnung (vgl. Vahs 1990, S. 119 ff.). Mit dem in den USA ab den 1930er Jahren Verbreitung findenden Konzept des Controllers kam Deutschland aufgrund seiner internationalen Isolierung zu dieser Zeit allerdings erst nach dem Ende des 2. Weltkriegs in Kontakt. Wissenschaftler und Praktiker veröffentlichten ab Anfang der 1950er Jahre ihre Erfahrungen, welche sie auf Reisen in die USA gemacht hatten. In einer Analyse von Stellenanzeigen findet sich entsprechend das erste Gesuch nach einer Controllerstelle im Jahr 1954 (vgl. Weber/Kosmider 1991, S. 20). Controllerstellen wurden dabei zunächst in deutschen Tochtergesellschaften US-amerikanischer Konzerne eingerichtet. Bis Ende der 1970er Jahre überwiegt allerdings die Nachfrage nach Controlling-ähnlichen Stellen, d. h. nach solchen Stellen, die bei vergleichbaren Aufgabeninhalten eine andere Bezeichnung tragen (vgl. Weber/Schäffer 1998, S. 228).

Eine verstärkte Beschäftigung in Wissenschaft und Praxis mit dem Konzept des Controllers setzte im deutschsprachigen Raum erst zu Beginn der 1970er Jahre ein. Albrecht Deyhle gründete im Jahr 1971 die *Controller Akademie* zur praxisbezogenen Aus- und Weiterbildung von Controllern und gab ab dem Jahr 1974 die Zeitschrift

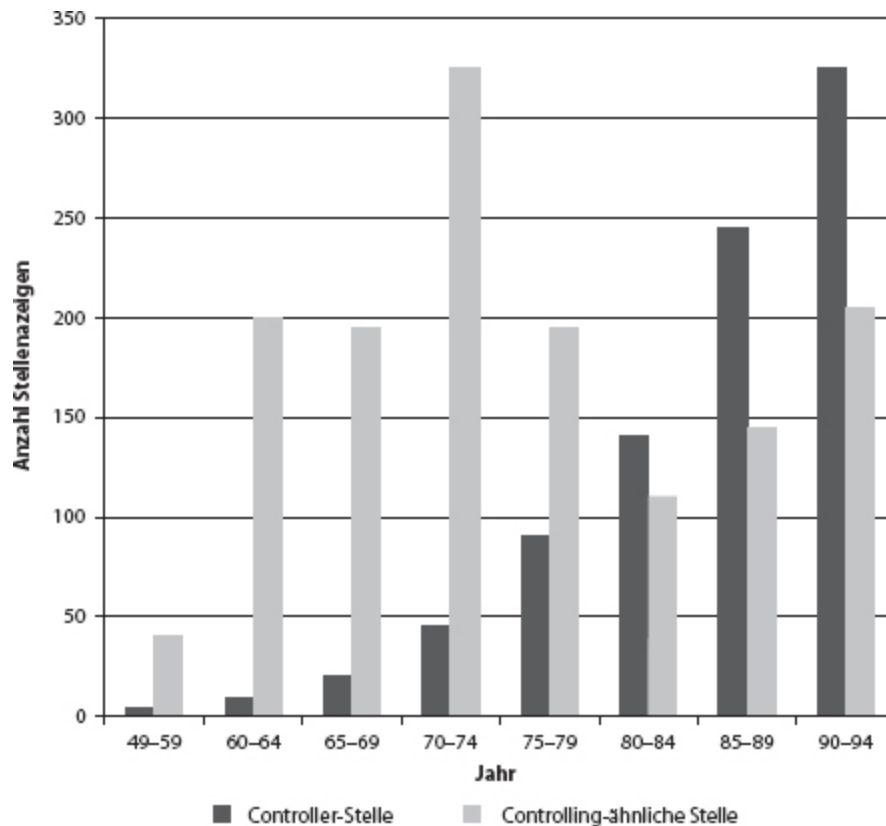


Abb. 2: Entwicklung von Controller- und Controller-ähnlichen Stellen im Zeitverlauf

Controller Magazin heraus. Im Jahr 1971 wurde zudem an der Fachhochschule Köln von Elmar Mayer der *Arbeitskreis Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis im Controlling und Rechnungswesen* begründet. Im Jahr 1973 wurde von Péter Horváth der erste Controlling-Lehrstuhl an einer deutschen Universität (TH Darmstadt) eingerichtet und im Jahr 1975 bildete sich mit dem (inzwischen: *Internationalen*) *Controller Verein* auch im deutschsprachigen Raum eine Berufsorganisation für Controller.

Wiederum führte eine angespannte Wirtschaftslage – diesmal in Folge der beiden Ölkrisen in den 1970er Jahren – dazu, dass die Nachfrage nach Controllerstellen bzw. Controller-ähnlichen Stellen spürbar anstieg. Aufgrund der Unsicherheit über die Zukunft der Energieversorgung gewann hierbei insb. auch die strategische Planung an Bedeutung. Etwa seit Ende der 1980er Jahre kann die Position des Controllers in (Groß-) Unternehmen der alten Bundesländer als etabliert gelten. Im Nachgang zur deutschen Wiedervereinigung

wurden Controllerstellen dann auch in den ehemaligen Staatsbetrieben der neuen Bundesländer geschaffen.

Weiterführende Informationen:

Die historische Entwicklung des Managements in Wissenschaft und Praxis wird beschrieben bei:

Steinmann/Schreyögg 2005, S. 33–72

Griffin 2011, S. 34–50

Staehle 1999, S. 3–70

Die Entwicklung des Controllings im deutschsprachigen Raum wird ausführlich in zwei Arbeiten in Form von Interviews mit bedeutenden Persönlichkeiten nachgezeichnet:

Binder 2007

Braunstein 2008

Das vom Comptroller General geleitete U.S. Government Accountability Office: www.gao.gov

Die Berufsorganisation Financial Executives International für Führungskräfte aus dem Finanzbereich, die auch die Zeitschrift Financial Executive herausgibt: www.financialexecutives.org

Der Internationale Controller Verein, die größte Interessenvertretung praktizierender Controller im deutschsprachigen Raum:
www.controllerverein.de

Abkürzungen:

CIA	Controllers Institute of America
FEI	Financial Executives International

Wiederholungsfragen:

- Worin können die historischen Ursprünge der Controllertätigkeit gesehen werden?
- Wann und wo traten Controllerstellen zum ersten Mal im modernen betriebswirtschaftlichen Sinn auf?

- Wie lässt sich das Aufgabenspektrum der Controller von demjenigen der Treasurer abgrenzen?
- Auf welchem Wege und wann traten Controllerstellen erstmals im deutschsprachigen Raum auf?

1.3 Status quo der Controlling-Wissenschaft im deutschsprachigen Raum

Will man einen umfassenden Überblick über die Entwicklung des Controllings als Wissenschaft im deutschsprachigen Raum von seinen Anfängen bis heute geben, so sind drei interdependente Themenbereiche zu untersuchen:

- **Controlling-Forschung** als methodengestützte Suche nach neuem Controlling-Wissen und dessen Publikation,
- **Controlling-Lehre** als Vermittlung des vorhandenen Controlling-Wissens sowie
- **Institutionalisierung des Controllings** im Hochschulwesen als organisatorischer Rahmen für Forschung und Lehre.

Institutionalisierung des Controllings

Wie bereits im vorangegangenen Kapitel erwähnt, übernahm Péter Horváth im Jahre 1973 den ersten Universitätslehrstuhl, welcher die Bezeichnung Controlling trug. Im darauffolgenden Jahr wurde die erste Fachhochschulprofessur an den ebenfalls bereits genannten Elmar Mayer vergeben. Grundsätzlich ist jedoch zu beachten, dass natürlich auch Hochschullehrer Veranstaltungen im Fach Controlling anbieten können, ohne dass deren Professur bzw. Lehrstuhl diese Bezeichnung trägt. Darüber hinaus sind nur relativ wenige Lehrstühle und Professuren ausschließlich auf das Fach Controlling spezialisiert, sondern forschen und lehren oftmals in zwei oder mehr Fächern. Dies ist aus ► **Abb. 3** ersichtlich, in der die Bezeichnungen der Ende 2004 an Universitäten des deutschsprachigen Raums existierenden 72

Controlling-Lehrstühle (an damals 92 Universitäten mit wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten) dargestellt sind (vgl. Binder/Schäffer 2005, S. 101):

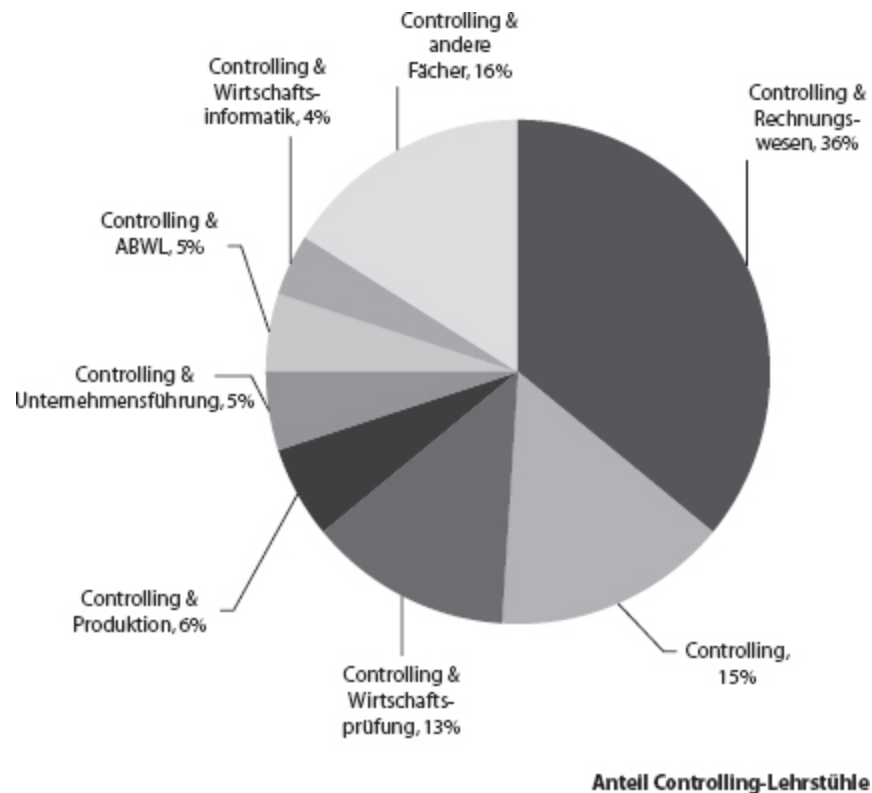


Abb. 3: Bezeichnung von Controlling-Lehrstühlen

Es zeigt sich, dass zusammengenommen knapp die Hälfte dieser ›Controlling-Lehrstühle‹ eine Fächerkombination mit dem Rechnungswesen aufweisen, davon der größere Teil mit dem (internen und externen) Rechnungswesen sowie der kleinere Teil mit der Wirtschaftsprüfung. Der Grund liegt darin, dass anfangs Controlling-Lehrveranstaltungen oftmals von denjenigen Lehrstühlen angeboten wurden, welche bereits die Fächer internes Rechnungswesen bzw. Kostenrechnung unterrichteten. Auch die Fächerkombination mit der Produktionswirtschaft/Industriebetriebslehre lässt sich so erklären, denn die der Kostenrechnung zu Grunde liegende Kostentheorie steht in einem engen Zusammenhang mit der Produktionstheorie. Während die Fächerkombination mit der Unternehmensführung entweder auf

die Führungsunterstützung durch den Controller oder aber auf ein US-amerikanisches Controlling-Verständnis hinweist, wird bei der Fächerkombination mit der Wirtschaftsinformatik die hohe Bedeutung der Informationstechnologie für das Controlling herausgestellt (siehe ► **Kap. 9.3**). Neben den genannten existiert darüber hinaus eine Vielzahl weiterer Fächerkombinationen.

Die Entwicklung der Controlling-Lehrstühle an deutschsprachigen Universitäten im zeitlichen Verlauf zeigt ► **Abb. 4** (vgl. Binder/Schäffer 2005, S. 102). Hierbei zeigt sich, dass die Institutionalisierung des Controllings in zwei großen Etappen verlief: Von 1973 bis etwa Ende der 1980er Jahre war die Entwicklung eher gemächlich, nahm dann jedoch zu Beginn der 1990er Jahre an Fahrt auf.

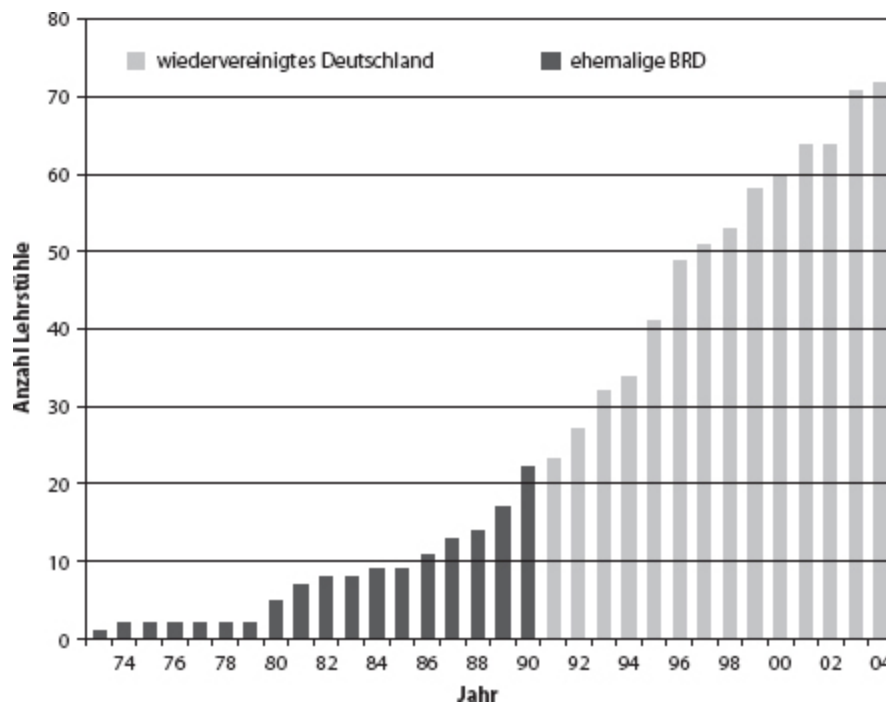


Abb. 4: Entwicklung von Controlling-Lehrstühlen im Zeitverlauf

Die verhaltene Entwicklung in den ersten beiden Jahrzehnten kann mit dem Ringen des Controllings um seine Identität und um **Akzeptanz** innerhalb der Betriebswirtschaftslehre erklärt werden (vgl. im Folgenden Messner et al. 2008). Bei seinem Auftreten Anfang der 1970er Jahre musste das Controlling seinen Platz innerhalb des

etablierten Systems aus allgemeinen und speziellen Betriebswirtschaftslehren finden. Hierbei gab es zahlreiche BWL-Professoren, welche die Eigenständigkeit des Controllings und damit seine Anerkennung als neue betriebswirtschaftliche Teildisziplin verneinten. In dem wohl bekanntesten Ausspruch der Kritiker wurde den Controlling-Professoren (bzw. denen, die es werden wollten) vorgeworfen, ein »Märchen vom Gespenst des Controllings als einer Selbstbeweihräucherung zum Supermann« (Schneider 1991, S. 766) zu erzählen. Mit der Zeit etablierte sich Controlling jedoch als betriebswirtschaftliche Disziplin: Bei einer im Jahr 1998 unter betriebswirtschaftlichen Hochschullehrern durchgeführten Befragung gab eine überwältigende Mehrheit von 96 Prozent zu Protokoll, dass sie Controlling »für ein beachtenswertes Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre« (Ahn 1999, S. 110) hielten.

Für das starke Wachstum der Anzahl an Controlling-Lehrstühlen ab Beginn der 1990er Jahre spielten neben dieser gewonnenen Anerkennung des Controllings zwei weitere Gründe eine Rolle. Erstens stieg der Bedarf der Wirtschaftspraxis an gut ausgebildeten Controllern immer mehr an. Da es in Deutschland weder einen Lehrberuf ›Controller‹ noch ein allgemein anerkanntes Zertifizierungsprogramm gibt (im Gegensatz zum *Certified Management Accountant* CMA in den USA), mussten die Hochschulen diesen Bedarf decken. Zweitens gab es in der DDR wie in allen staatlich gelenkten Planwirtschaften keinen Bedarf an Controllern (siehe auch ► [Kap. 13.2](#)) und daher auch keine entsprechenden Lehrstühle. Nach der Wiedervereinigung und der damit verbundenen Einführung der sozialen Marktwirtschaft bestand somit an den Hochschulen in den neuen Bundesländern ein großer Nachholbedarf an Controlling-Lehrstühlen.

Controlling-Forschung

Die Veröffentlichung von Forschungsergebnissen erfolgt überwiegend in Fach- und Lehrbüchern, Zeitschriftenbeiträgen sowie Forschungsberichten. Traditionellerweise ist in der Betriebswirtschaftslehre im deutschsprachigen Raum das Verfassen oder Herausgeben von Büchern bzw. Sammelwerken mit einem hohen

Renommee verbunden. Die Controlling-Wissenschaftler begannen daher bald mit der Publikation von **Lehrbüchern**: Das erste wurde im Jahr 1979 wiederum von Péter Horváth verfasst. Da die Publikation in Form von Zeitschriftenartikeln erst im Laufe der Zeit an Bedeutung gewann, verwundert es nicht, dass sich unter den 21 im Zeitraum 1990 bis 2003 in Controlling-Beiträgen am häufigsten zitierten Quellen 14 Lehrbücher, zwei Bücher und ein Buchbeitrag, jedoch nur vier Zeitschriftenartikel befinden (vgl. Schäffer/Binder/Gmür 2006, S. 405).

Für die Veröffentlichung von Forschungsergebnissen in Form von Zeitschriftenartikeln stehen Controlling-Wissenschaftlern im deutschsprachigen Raum mehrere **Zeitschriften** zur Verfügung, die sich auf Controlling spezialisiert haben. Die wichtigsten dieser Zeitschriften sind:

- Zeitschrift für Controlling (ZfC)
- Zeitschrift für Controlling & Management (ZfCM, bis 1999 Kostenrechnungspraxis)
- Controller Magazin (CM)
- Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZfP, seit 2011 Journal of Management Control)

Insb. die Zeitschrift CM ist hierbei an die Praxis gerichtet, was auch daran ersichtlich ist, dass in ihr überwiegend von Praktikern oder von Praktikern und Wissenschaftlern gemeinsam verfasste Beiträge erscheinen. Während die Zeitschriften ZfC und ZfCM gleichermaßen an Wissenschaftler und Praktiker gerichtet sind, weist lediglich die Zeitschrift ZfP eine primär wissenschaftliche Ausrichtung auf. Wenn Controlling-Forscher daher wissenschaftliche Beiträge veröffentlichen wollen, so weichen sie oftmals auf allgemeine betriebswirtschaftliche Zeitschriften aus. Im Zeitraum 1998 bis 2004 erschienen aus diesem Grunde die meisten wissenschaftlichen Controlling-Artikel in den Zeitschriften *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* (ZfB), *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* (zbf) sowie *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* (BFuP) (vgl. Wagenhofer 2006, S. 5).

Will man die Quantität (und aufgrund des strengen Begutachtungsprozesses dieser Zeitschriften implizit auch die Qualität) der Forschungstätigkeit im Controlling untersuchen, so bietet es sich