

Studiengang  
Betriebswirtschaft für Führungskräfte

# Grundlagen des Controlling

## LESEPROBE

**AFW**

AFW Wirtschaftsakademie Bad Harzburg GmbH  
... seit 1961 Bad Harzburger Manager-Schule

<b>1</b>	<b>EINLEITUNG .....</b>	<b>1-3</b>
<b>2</b>	<b>CONTROLLING – EIN WEG .....</b>	<b>2-1</b>
2.1	ZUSAMMENFASSUNG .....	2-3
2.2	ÜBUNGSAUFGABEN .....	2-4
<b>3</b>	<b>STANDORTBESTIMMUNG DES CONTROLLING .....</b>	<b>3-1</b>
3.1	ANFÄNGE UND ENTWICKLUNGSLINIEN .....	3-1
3.1.1	<i>Anfänge des Controlling.....</i>	<i>3-1</i>
3.1.2	<i>Entwicklungslinien des Controlling .....</i>	<i>3-2</i>
3.2	SICHTWEISEN DES CONTROLLING .....	3-4
3.2.1	<i>Vernetzte Sicht des Controlling.....</i>	<i>3-4</i>
3.2.2	<i>Controlling und Führung.....</i>	<i>3-5</i>
3.2.3	<i>Controlling und Organisation.....</i>	<i>3-11</i>
3.3	ZUM VERHÄLTNIS VON CONTROLLING UND CONTROLLER .....	3-22
3.4	CONTROLLING, INTERNAL CONTROL UND INTERNE REVISION .....	3-26
3.5	ZENTRALE CONTROLLINGFUNKTIONEN .....	3-28
3.6	ZUSAMMENFASSUNG .....	3-30
3.7	ÜBUNGSAUFGABEN .....	3-33
<b>4</b>	<b>CONTROLLINGPHILOSOPHIE .....</b>	<b>4-1</b>
4.1	DIE KONZEPTINTEGRATION DES CONTROLLING .....	4-2
4.2	DIE REGELKREISAUSRICHTUNG DES CONTROLLING .....	4-4
4.3	DIE ERGEBNISORIENTIERUNG DES CONTROLLING .....	4-10
4.4	ZUSAMMENFASSUNG .....	4-13
4.5	ÜBUNGSAUFGABEN .....	4-15
<b>5</b>	<b>SACHINHALT DES CONTROLLING.....</b>	<b>5-1</b>
5.1	DIE RAHMENSETZUNG DES CONTROLLING .....	5-1
5.1.1	<i>Zielfindung .....</i>	<i>5-1</i>
5.1.2	<i>Gesamtstrategien.....</i>	<i>5-7</i>
5.1.3	<i>Ressourcenbündelung.....</i>	<i>5-13</i>
5.2	DIE ERGEBNISFOKUSSIERUNG DES CONTROLLING .....	5-15
5.2.1	<i>Kostencontrolling.....</i>	<i>5-15</i>
5.2.2	<i>Erlöscontrolling.....</i>	<i>5-21</i>
5.2.3	<i>Ergebniscontrolling.....</i>	<i>5-23</i>
5.3	DIE METHODENUNTERSTÜTZUNG DES CONTROLLING .....	5-28
5.3.1	<i>Der Soll-Ist-Vergleich .....</i>	<i>5-32</i>
5.3.2	<i>Die Abweichungsanalyse.....</i>	<i>5-33</i>
5.3.3	<i>Das Berichtswesen .....</i>	<i>5-34</i>
5.4	ZUSAMMENFASSUNG .....	5-36
5.5	ÜBUNGSAUFGABEN .....	5-38
<b>6</b>	<b>INSTITUTIONALISIERUNG DES CONTROLLING.....</b>	<b>6-1</b>
6.1	CONTROLLERDIENST .....	6-1
6.2	CONTROLLERORGANISATION .....	6-4
6.3	CONTROLLERAKZEPTANZ UND CONTROLLERVERHALTEN .....	6-6
6.4	ZUSAMMENFASSUNG .....	6-9

<b>6.5</b>	<b>ÜBUNGSAUFGABEN</b>	<b>6-10</b>
<b>7</b>	<b>GLOSSAR.....</b>	<b>7-1</b>
<b>8</b>	<b>WIEDERHOLUNGSFRAGEN .....</b>	<b>8-1</b>
<b>9</b>	<b>LÖSUNGEN DER ÜBUNGSAUFGABEN.....</b>	<b>9-1</b>
<b>10</b>	<b>STUDIENAUFGABEN.....</b>	<b>10-1</b>
<b>11</b>	<b>LITERATURVERZEICHNIS.....</b>	<b>11-1</b>

# 1 Einleitung

Ein Blick in die **Stellenanzeigen** überregionaler als auch regionaler Zeitungen zeigt eindrucksvoll, wie stark nachgefragt Mitarbeiter für eine Tätigkeit im Controlling bzw. als Controller sind. Dabei ergibt sich eine **Bandbreite** von einer Traineeausbildung im Controlling über eine Sachbearbeitung im Controlling oder als Controllingreferent bis hin zur Geschäftsführungsposition eines Controllers. Weiter zu erwartende Wandlungen auf den Märkten, Globalisierungen der Unternehmens-tätigkeiten sowie die Öffnung des Binnenmarktes werden dazu führen, dass das Controlling im Unternehmen weiter intensiviert wird. Dadurch wird der Stellenwert des Controlling im Unternehmen weiter wachsen.

Auf der anderen Seite ist Controlling ein betriebswirtschaftlich sehr interessantes **Fachgebiet**. Das zentrale Anliegen ist die Frage nach den Bestimmungsfaktoren des unternehmerischen Erfolgs und den Möglichkeiten der Steuerung. Es beschäftigt sich mit dem Erfolgspfad des Unternehmens, wirkt steuernd und koordinierend innerhalb und außerhalb des Unternehmens und betreibt dadurch Unternehmens-führung. Controlling ist Teil des Managements eines Unternehmens und unterstützt dieses. Controlling will betriebswirtschaftliches Wissen über Instrumente und Verfahren einsatzfähig erfolgszielanleitend verwerten und wird dadurch zum betriebswirtschaftlichen Gewissen des Unter-nemens.

Der Studienbrief "Grundlagen des Controlling" soll Sie dazu befähigen,

- ein Grundverständnis zum Controlling und dessen Führungseigenschaf-ten zu gewinnen;
- die Sichtweisen, in die Controlling hineingestellt werden kann, verbal zu erläutern, um Controlling ganzheitlich begreifen zu können;
- die Begriffe Controlling und Controller auseinander halten und von internal Control sowie interner Revision trennen zu können;
- die Aufgabenkomplexe einer Controllingphilosophie anführen, erläutern und als wesentliche Merkmale der Controllingkonzeption annehmen zu können;
- den sachlichen Inhalt des Controlling in Form von Rahmensetzung, Ergebnisfokussierung und Methodenunterstützung systematisch und dif-ferenziert darlegen sowie mit Problemstellungen und Beispielen ab-sichern zu können;
- die Institutionalisierung des Controlling über die Determinanten Control-lerdienst, Controllerorganisation und Controllerverhalten als qualifizierte Voraussetzung der Controllertätigkeit beschreiben, analysieren und wer-ten zu können.

"Gutes Controlling macht Unternehmen erfolgreich". Unter dieser Überschrift schreibt WEBER (2000) über neue empirische Erkenntnisse zum zukunfts- und aktionsorientierten Controlling, das heute mit Informations-, Versorgungs-, Budgetierungs-, Planungs- und Koordinierungsaufgaben befasst ist und primär als Führungsunterstützungssystem in eine ganzheitliche Unternehmensführung eingebunden ist.

Weber stellt in dieser Studie unter anderem fest:

„Das Aufgabenfeld eines Controllers ist auf den ersten Blick wenig konkret. Auf der einen Seite nimmt der Controller dem Manager diverse, eher ungeliebte Aufgaben ab (insbesondere Berichtswesen, Management des Planungsprozesses, laufende Abweichungsanalyse). Auf der anderen Seite mischt er sich – häufig auch ungefragt – in die Angelegenheiten des Managers ein: Er hat das Recht (und die Pflicht), dem Manager durch ein intensives Hinterfragen von Ideen ('Rechnet sich das wirklich?') und durch die konsequente Kontrolle gesetzter Ziele 'auf die Nerven' zu gehen.

Die Folge hiervon ist, dass wenig Klarheit darüber besteht, ob und wie sich Controller für das Unternehmen 'rechnen': Ist der, der von anderen immer konkrete Zahlen verlangt, selbst das Geld wert, das er kostet? Kommt sein Return mehr aus der Unterstützung der Manager, oder bringt gerade das berufsmäßige Opponententum den Beitrag zum Unternehmenserfolg, der sein Gehalt mehr als kompensiert?

Der Blick in die Praxis fördert keine harten Zahlen zu Tage. Auch die betriebswirtschaftliche Theorie liefert kaum nennenswerte Hilfestellung. Eine Ende letzten Jahres durchgeführte und nun ausgewertete empirische Studie der WHU (Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung, Vallendar) liefert jetzt erstmals genauere Einblicke in die Erfolgswirkungen des Controlling. Befragt wurden parallel knapp 300 Manager und Controller zu ihrem Zusammenwirken. Zusammen mit Angaben zum Unternehmen und seinem Umfeld sind nun erstmals differenzierte Aussagen zum Erfolg des Controlling möglich.

### **Schwierige Messbarkeit**

Dass Unternehmen bislang so wenig über den Erfolg ihres Controlling wissen, liegt zu einem erheblichen Teil an der schwierigen Messbarkeit. Controlling ist nicht selbst für das Geschäft in Märkten verantwortlich, sondern kann nur mit und durch die Manager erfolgreich werden. Diese indirekte Erfolgswirkung konkurriert mit einer Vielzahl anderer Erfolgseinflüsse (beispielsweise Marktorientierung, Flussorientierung, Innovationsstärke), die zudem landläufig als viel wichtiger angesehen werden. Entsprechend haben wir den Controlling-Erfolg auf zwei Arten gemessen: Zum einen konnten Manager und Controller die Qualität der Controller-Arbeit für das Management einschätzen. Dieser Messung lag eine einfache Hypothese zu Grunde: 'Je höher die Qualität, desto

bessere Unterstützung des Managements, desto höherer Unternehmenserfolg'. Um es nicht bei einer Hypothese zu belassen, wurde zum anderen die Unterstützungsqualität mit dem Unternehmenserfolg – gemessen in der Wettbewerbsposition des Unternehmens – konfrontiert. Einem Dienstleistungserfolg stand somit die Wirkung der Dienstleistung auf den Unternehmenserfolg gegenüber. Ein solches Untersuchungsdesign ist neu und liefert – wie gleich zu zeigen – für das Controlling sehr erfreuliche Ergebnisse.

Mit der Messung von Dienstleistungsqualität hat sich insbesondere das Marketing auseinander gesetzt. Hier findet sich eine Unterscheidung, die wir für die Controller übernommen haben:

- Potenzialqualität: Hier geht es etwa um Fragen der technischen und personellen Ausstattung der Controller, aber auch um die Einstellung der Manager zu ihren Controllern.
- Prozessqualität: Sie bezieht sich auf die von den Controllern erbrachte Dienstleistungstätigkeit. Indikatoren hierfür sind der Zeitfaktor (z. B. Dauer und Pünktlichkeit), die Aufmerksamkeit gegenüber Wünschen des Managements, die Flexibilität gegenüber Änderungen dieser Wünsche und die Kommunikation über die erbrachten Leistungen.
- Ergebnisqualität: Hier werden die Leistungen der Controller hinsichtlich inhaltlicher Relevanz und Richtigkeit, Genauigkeit und Objektivität sowie Neuigkeitswert und Verständlichkeit bewertet.

## Realistisches Selbstbild

Die Studie liefert insgesamt für die Controller ein sehr erfreuliches Ergebnis: Auf einer Skala von 0 bis 100 liegen die Mittelwerte durchweg im grünen Bereich (Potenzialqualität: 72, Prozessqualität: 78, Ergebnisqualität: 75). Die ständig zu hörende Kritik an den Controllern scheint letztlich somit eher dem Kapitel allgemeine Nörgelei oder taktisches Verhalten (zu viel Lob erzeugt Übermut) zuzuordnen denn auf substantielle Probleme zurückzuführen zu sein. Controller haben – so ein weiteres Ergebnis der Studie – ein sehr realistisches Bild der Managerzufriedenheit: Ihr Eigenbild fällt nur ein klein wenig schlechter aus als das Fremdbild der Manager. Die Leistungen der Controller werden geschätzt, und die Controller sind sich dieser Wertschätzung bewusst – allerdings heißt das nicht, dass es nichts zu verbessern gäbe. Eine zu starke Innenorientierung der Controller lässt sich ebenso als dringender Handlungsbedarf identifizieren wie zu geringes Wissen über die Wirkung und Bedeutung von Controlling-Instrumenten – in dieser wie in anderen von uns durchgeführten empirischen Studien finden sich vielfältige Hinweise auf Verbesserungspotenzial.

Controller wollen von anderen im Unternehmen stets den Erfolgsbeweis, also eine Antwort auf die Frage, ob sich etwas rechnet. Wenn ein Marketing-Manager seinem Controller ein neues Vertriebskonzept allein mit dem Hinweis auf höhere Kundenzufriedenheit 'verkaufen' wollte, käme er

nicht weit. Kundenzufriedenheit allein macht nicht erfolgreich; unter dem Strich zählt allein der Erfolg in den Märkten. Dies gilt nun auch für das Controlling: Die Zufriedenheit der Manager mit ihren Controllern bleibt so lange eine erfreuliche, aber wenig bedeutungsvolle Angelegenheit, wie sie nicht die Wettbewerbssituation des Unternehmens in seinen Märkten stärkt. Deshalb haben wir in unserer Studie die Gretchenfrage gestellt: Führt eine höhere Dienstleistungsqualität zu einem höheren Unternehmenserfolg? Von den drei Qualitätsebenen haben wir die Ergebnisqualität ausgewählt, weil sie letztlich die Wirkung auf die Manager ausmacht. Der Unternehmenserfolg wurde in zweierlei Hinsicht abgebildet:

- Markterfolg: Dieser wurde gemessen durch die Merkmale Kundenzufriedenheit und -bindung, Marktanteilsentwicklung und schnelle Nutzung von Marktchancen.
- Leistungsfähigkeit des Unternehmens: Sie wird ausgedrückt durch Produktivität der Leistungserstellung, Mitarbeitermotivation und -bindung, Anpassungs- und Reaktionsfähigkeit der Organisation sowie Effizienz der internen Prozesse.

Die zu überprüfende Hypothese lautete, ob eine gute Controller-Arbeit einen positiven Einfluss auf den so gemessenen Unternehmenserfolg hat. Im überraschend klaren Ergebnis zeigt sich, dass die Qualität des Controller-Dienstes und der relative Unternehmenserfolg tatsächlich signifikant positiv korrelieren. Dies bedeutet – vorsichtig auf den Punkt gebracht – dass ein Unternehmen, in dem die Controller eine höhere Qualität ihrer Dienstleistungen erreichen können, in der Tat eine gute Wahrscheinlichkeit dafür besitzt, einen höheren Unternehmenserfolg zu erreichen. Die Frage, ob die Arbeit des Controllers zum Erfolg des Unternehmens beiträgt, ist damit eindeutig positiv beantwortet.

## **Einfluss des Wettbewerbs**

Natürlich muss man bei der Interpretation statistischer Zusammenhänge stets vorsichtig sein. Von der Methodik her 'State of the Art', ist die Studie allerdings immun dagegen, den überraschend starken und deutlichen Zusammenhang zwischen Controller-Erfolg und Unternehmenserfolg leicht vom Tisch zu wischen.

Weitere Analysen des Datenmaterials werden zu detaillierteren Einsichten führen. So ist jetzt schon deutlich geworden, dass der Zusammenhang zwischen Controller-Leistung und Unternehmenserfolg nicht vom Umfeld des Unternehmens unabhängig ist: Je härter der Wettbewerb, dem ein Unternehmen ausgesetzt ist, desto deutlicher fällt der Zusammenhang zwischen Controller-Leistung und Unternehmenserfolg aus. Mit anderen Worten: Controlling wird umso wichtiger, je größer die Anforderungen an die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens sind. Und welches Unternehmen kann schon damit rechnen, dass der Wettbewerb in der Zukunft abnehmen wird?"

## Durch eine entsprechende Aufbereitung von Führungsinformationen

„soll das Controlling das Entscheiden und Handeln im Unternehmen ergebnisorientiert ausrichten.

Controlling wird dementsprechend als ein Konzept zur informationellen Sicherung der ergebnisorientierten Unternehmensführung verstanden, in dem Aufgaben der Informationsversorgung, Planung, Koordination und Kontrolle auf unterschiedlichen Ebenen miteinander verknüpft werden“ (MEFFERT, 2000).

Die Ziele und Aufgaben des Controlling ergeben sich aus folgender Abbildung:

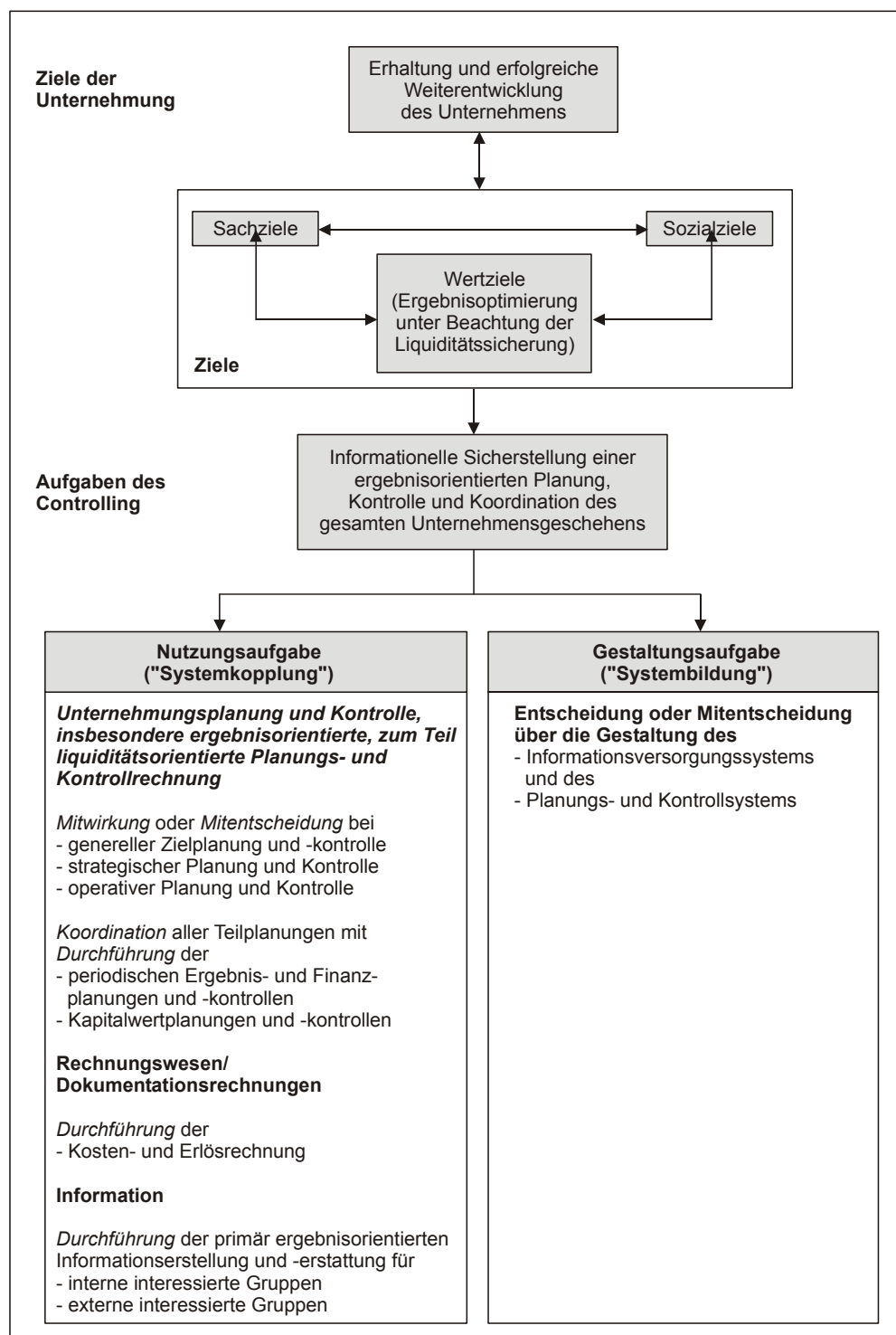


Abbildung 1: Ziele und Aufgaben des Controlling (MEFFERT, 2000)

Und nun zu den grundlegenden Fragen des Controlling, bevor Sie im nächsten Studienbrief "Strategisches und operatives Controlling" die Controlling-Praxis kennen lernen.

## 2 Controlling – ein Weg

Die allegorische Darlegung soll es Ihnen ermöglichen, den Blick für das Wesen des Controlling zu öffnen.

Nähern wir uns dem Controlling, indem wir einen Bildzusammenhang herzustellen versuchen. Wählen wir dazu das Kleid der Allegorie.

Ein Schiff liegt im Hafen vor Anker. Über Gewässer soll ein anderer Hafen angelaufen werden, der Zielhafen. Dazu muss der Anker gelichtet und Fahrt in das Meer gesucht werden. Kompass, Kartografien, Funk und andere Ortungseinrichtungen dienen dazu, die Richtung auf den Zielhafen zu finden und möglichst zu halten. In der offenen See ist das Schiff in die Naturgewalten gestellt. Es können Stürme und Orkane sowie Nebelbänke auftreten, die dazu führen, dass das Schiff nur mühsam manövriert werden und aus dem Kurs kommen kann. Schließlich gibt es Untiefen und Strömungen, die es rechtzeitig zu erkennen gilt. Riffe können die Fahrt des Schiffes stoppen. Auch kann das Schiff in Gefahrenzonen durch Kollision mit anderen Schiffen gelangen.

Der Kapitän des Schiffes muss dafür Sorge tragen, dass das Schiff mit Besatzungsmitgliedern und Ladung entsprechend dem Auftrag den Bestimmungsort erreicht. Dabei wird er von der Schiffsbesatzung unterstützt. Dem Lotsen an Bord kommt die Aufgabe zu, den Schiffsweg zu erkunden und den Kurs zu halten. Auch er arbeitet dabei nicht allein. So bekommt er z. B. Informationen von der Fachbesatzung, der Navigation. Aus Instrumenten und Erkenntnissen der natürlichen Umwelt sowie aus Schiffskarten und Routen bildet er sich ein Urteil. Entsprechend berät er den Kapitän und andere Mitglieder der Besatzung. Das gemeinsame Ziel äußert sich darin, nach Maßgabe des Auftrages den Bestimmungshafen anzulaufen.

Was lässt sich aus dem Sinnbild für das Controlling gewinnen? Das Unternehmen fungiert als Schiff. Es unternimmt Fahrten, die das Leistungsprogramm des Unternehmens beibehalten. Der Bestimmungshafen ist das Unternehmensziel, das es zu erreichen gilt. An der Erreichung des Unternehmensziels wirken Menschen gestaltend mit. Sie setzen dispositiv und ausführend ihre Arbeit ein. Der Kapitän kann als Vorstandsvorsitzender bzw. Leiter des Unternehmens verstanden werden. An der Unternehmensgestaltung haben somit eine Vielzahl von Mitarbeitern unterschiedlicher Qualifikationen auf unterschiedlichen Arbeitsfeldern Anteil.

Die Kunst der Unternehmensführung ist es, alle Beteiligten einschließlich aller Sach- und Kommunikationsmitteleinsätze so zusammenzu-

fügen, dass das vorbestimmte Ziel unter den jeweils festzulegenden Randbedingungen bestmöglich erreicht wird.

Das Controlling nun soll den Weg bearbeiten und verfolgen, wie dieses vorgefasste Ziel zweckdienlich erreicht werden kann. An diesem so verstandenen Controlling wirken alle Unternehmensmitglieder mit. Des Weiteren werden auch entsprechende Hilfsmittel und Instrumente eingesetzt. Das Controlling lässt sich somit nicht auf einzelne Personen begrenzen. Jeder Mitwirkende hat immer auch eine Controllingfunktion wahrzunehmen. Der Controller verhilft dazu, dass die Controllingfunktionen stattfinden, und koordiniert diese in Richtung auf das monetär zu bewertende Unternehmensziel.

Übertragen auf das Schiffsbeispiel bedeutet dies: Nicht der Vorstandsvorsitzende ist der "oberste" Controller im Unternehmen. Würde man das dennoch so sehen, dann wäre der Controllinggedanke verfehlt, und man würde mit Fug und Recht behaupten, es handele sich beim Controlling um "alten Wein in neuen Schläuchen". Controller ist der Lotse. Er allein betreibt aber nicht das Controlling, sondern Controlling betreiben alle in Funktion stehenden Mitarbeiter, indem sie Tätigkeiten auf das monetäre Unternehmensziel ausrichten und Maßnahmen ergreifen. So verstanden stellt Controlling eine durchgehende Ausrichtung der wirtschaftenden Tätigkeiten auf das monetäre Unternehmensziel dar, wobei fachunterstützend der Controller mitwirkt. Der Controller ist also ein wirtschaftlicher Zielfindungs- und Zielerreichungsbegleiter, der kompetenten Beratungs- und Begleitdienst für das Management leistet. Typische Controllerfragen sind dabei die nach dem richtigen Weg, der ökonomischen Machbarkeit des Wegs, der finanziellen Realisierbarkeit von Vorhaben und die Erreichbarkeit der angestrebten Ziele nach dem Grundsatz: „Vorher überlegen macht nachher überlegen!“.

Stichwortartig ergibt sich folgende Definition der Begriffe Controlling und Controller:

- Controlling ist ein modernes betriebswirtschaftliches **Konzept zur Unternehmenssteuerung**.
- Controlling **unterstützt** die Unternehmensleitung.
- Controlling arbeitet **funktionsübergreifend**.
- Controlling führt über **Ziele**.
- Controlling will Zielerreichung durch **Selbstkontrolle** realisieren.
- Der Controller erarbeitet und verarbeitet **Informationen**, bereitet sie auf, verdichtet sie und **koordiniert und steuert** damit die Unternehmensaktivitäten auf die Erreichung der von der Unternehmensleitung gesteckten Unternehmensziele hin.

- Der Controller ist ein **"Zielerreichungslotse"** (DEYHLE, 2002), d. h., seine Funktion ist eher vergleichbar mit der eines Steuermanns als mit der des Kapitäns eines Schiffes.
- Der Controller **überwacht** die Einhaltung der vorgegebenen Unternehmensziele im Sinne des Management by Objectives, d. h., er muss Überzeugungsarbeit leisten und motivieren
- Controlling ist ein Weg und Controller ist ein Wegweisender.
- Controller betreiben Controlling, aber Controlling ist nicht auf Controller beschränkt.

## 2.1 Zusammenfassung

Controlling und Controller bedingen sich wechselseitig, Controlling ist integraler Teil einer Unternehmensführung und zeichnet sich durch ein originäres Aktionsgefüge aus. Am Controlling wirken alle Aktionsträger des Unternehmens mit, indem sie die von ihnen beeinflussten Handlungen im Rahmen der zugestandenen Funktionen am Unternehmensziel ausrichten. Der Controller tritt beratend, steuernd und koordinierend hinzu, insbesondere um Gefahrenpunkten, die zu Gefährdungen des monetären Unternehmensziels führen, auszuweichen oder Gefahrenpunkte abzuschwächen.

## 2.2 Übungsaufgaben

1. Bereits ein anfängliches Controllingverständnis aufzubauen, ist sehr wichtig. Bitte übertragen Sie deshalb die Controllingsituation auf Beförderungsleistungen, die durch ein Flugzeug erbracht werden sollen.
2. Nennen Sie die Qualitätsebenen, nach denen die Dienstleistungsqualität des Controlling gemessen werden kann!
3. Worin bestehen Ziele und Aufgaben des Controlling?
4. Warum gehört Controlling nicht erst in das Unternehmen, wenn die Firma kurz vor der Insolvenz steht? Erläutern Sie anhand des Schiffsbeispiels.

## 3 Standortbestimmung des Controlling

### 3.1 Anfänge und Entwicklungslinien

#### 3.1.1 Anfänge des Controlling

Ursprünge des Controlling lassen sich nur schwerlich ausmachen. Controlling wurde aus praktischen Erwägungen von der Praxis für die Praxis entworfen und angewendet. Die Hochschulen haben in erster Linie einen Beitrag zur Strukturierung und Ummantelung des Controlling geleistet.

Erste Hinwendungen zum Controlling finden sich im angloamerikanischen Bereich, wo für die Verwaltung staatlicher Budgets "Controller" eingesetzt wurden, die die Ordnungs- und Planmäßigkeit der Finanzströme zu sichern hatten. Aufgabenschwerpunkte lagen in der Überprüfung von Aufzeichnungen sowie in der Überwachung von Mitteleingang und Mittelverwendung.

Im Zuge der fortschreitenden industriellen Entwicklung in den USA gegen Ende der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts begann sich ein Controlling in einzelnen Unternehmen nach und nach zu etablieren. Erste Stellen für Controlling wurden 1890 in der Transportgesellschaft "Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System" und 1892 bei der General Electric Company geschaffen.

Deren Aufgaben waren vorwiegend finanzwirtschaftlich ausgerichtet und betrafen die Verwendung und Verwaltung der Finanzmittel und die Aufrechterhaltung von Sicherheiten der Gesellschaft. Großen Anteil an Aufbau und Weiterentwicklung des Controlling leistete das 1931 gegründete "Controller's Institute of America" – umbenannt 1962 in "Financial Executive Institute (FEI)" – das die Aufgabenfelder konkretisierte und diese voneinander abgegrenzt dem Controller (ergebnisorientiert) und dem Treasurer (liquiditätsorientiert) zuwies.

Im deutschsprachigen Raum fand die Controllingidee erst Mitte der 50er Jahre Beachtung. Die stärkere Beteiligung amerikanischer an deutschen Unternehmen sowie die Übernahme von Organisationsformen in der Organisationsliteratur und der Unternehmenspraxis wirkten auf die Einführung der Controllinggedanken förderlich.

Das Controlling war anfangs stark rechnungswesen- und revisionsorientiert. Jedoch wurde die Aufgabenteilung zwischen Controller und

Treasurer, wie im FEI-Aufgabenkatalog in den USA befürwortet, in Deutschland nicht nachvollzogen.

In der Gesamtentwicklung des Controlling traten in neuerer Zeit die Gebiete Bilanzierung, Steuern und Kontrolle in den Hintergrund; stattdessen sind Planung und Budgetierung, Berichtswesen und Informationssysteme schwergewichtig in das Controllingblickfeld getreten. Die zentralen Führungsaufgaben, die durch das Controlling unterstützt und bewerkstelligt werden sollen, sind für die Controllingidee immer bestimmender geworden. Gleichwohl hat dies nicht dazu geführt, dass sich eine einheitliche Controllingdefinition herausbilden konnte. Dazu ist das Controlling auch zu sehr auf ein betriebswirtschaftlich untermauertes Tun, Beraten und Eingreifen angelegt, so dass es schwer fällt, eine bündige Charakterisierung von Controlling zu geben, die sich als Definition auffassen ließe. Dies mag auf der anderen Seite aber auch ein Reiz sein, sich mit Controlling zu beschäftigen und auseinanderzusetzen.

### **3.1.2 Entwicklungslinien des Controlling**

Die Umsetzung und Präzisierung des Controllinggedankens hat Entwicklungsstufen durchlaufen, wobei jede Stufe für sich ein jeweiliges Paradigma in den Vordergrund gestellt hat. Es lassen sich drei Entwicklungslinien unterscheiden, die zugleich der Chronologie des Controlling folgen:

#### **1. Buchhaltungsorientiertes Controlling**

Das buchhaltungsorientierte Controlling richtet sich auf die Erfüllung der Funktionen des Rechnungswesens im Hinblick auf die Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung. Die wirtschaftliche Gestaltung des Unternehmens wird abgeleitet aus der Prolongation vergangenheitsbezogener Mengen und Werte in die Zukunft. Planwerte erhält man durch Fortschreibung von Istwerten durch Preisdynamisierung sowie durch Schätzungen. Steuerungswirkungen werden ausschließlich aus dem Buchungssystem gewonnen.

#### **2. Aktionsorientiertes Controlling**

Veränderungen im Umfeld des Unternehmens lassen Prognosen und Planungen schwieriger werden. Plandaten sind nicht ohne weiteres aus der Vergangenheit abzuleiten. Da muss die Planung flexibler ausgerichtet sein, um auf Änderungen in den Planungsbedingungen reagieren zu können. Dem entspricht es, durch ein Controlling zu Aktionen zu kommen. So werden die Planwerte analytisch ermittelt und die Planungsprämissen sorgfältig angesetzt. Kostenabweichungen werden analysiert, um Korrekturmaßnahmen einzuleiten. Schwachstellenanalysen und Plausi-

bilitätsprüfungen der Planwerte in der Zeit sollen die Zielsetzungen erreichen lassen. Damit greift das aktionsorientierte Controlling regulierend in das Betriebsgeschehen ein, analysiert, berichtet und stellt Maßnahmenvorschläge auf. Die Tätigkeit bleibt nicht mehr allein mit dem Buchhaltungssystem verknüpft, sondern gestaltet unter Benutzung der Rechnungswesensysteme die betrieblichen Abläufe.

### 3. Führungsorientiertes Controlling

In einem dynamischen Umfeld des Unternehmens wird es notwendig, schnell auf Änderungen des Marktes, der Technologien und der Produktionsbedingungen zu reagieren, um das Umsystem aktiv gestalten und bearbeiten zu können. Prognose, Planung und Unternehmenspolitik haben die Unsicherheit und Wandelbarkeit der Markt- und Umfeldbedingungen frühzeitig einzubeziehen. Das führungsorientierte Controlling hat die Unterstützung der Unternehmensführung durch Planungs-, Analyse-, Kontroll- und Korrekturinformationen zum Schwerpunkt. Neben dem Einzelfall ist dem Gesamtgefüge des Unternehmens Rechnung zu tragen. Die arbeitsteiligen Prozesse sind in Richtung auf die Unternehmens- und Planungsziele zu koordinieren, es sind Kostensenkungs- und Erlösverbesserungspotenziale aufzuzeigen, Kontrollstrategien zu entwickeln, Informationssysteme zu verbessern und betriebswirtschaftliches Know-how anwendungsgerichtet diversen Fachabteilungen anzubieten.

Man unterscheidet hierbei zwischen planungs- und kontrollorientiertem sowie koordinationsorientiertem Ansatz. Beim **planungs- und kontrollorientierten Ansatz** ist die Controllingfunktion die Koordination von Planung und Kontrolle und die Informationsversorgung. Sie beinhaltet auch das gewinnziel- und informationsorientierte Controlling. Der **koordinationsorientierte Ansatz** bezieht sich auf das gesamte Führungssystem. Es umfasst also das Werte-, Planungs-, Kontroll- und Informationssystem aber auch das Personalführungs-, Motivations-, Anreiz- und Organisationssystem.

Einen zusammenfassenden Überblick über die Entwicklungslinien des Controlling gibt Abbildung 2.

Um das anfänglich gewonnene Controllingverständnis zu vertiefen, sollen durch alternative Sichtweisen des Controlling die Verbundenheit im Controllinggedanken gekennzeichnet und erläutert werden.

Controlling Merkmale	buchhaltungsorientiert	aktionsorientiert	führungsorientiert
Ziele	Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung	Ermittlung von Kostenabweichungen	Verbesserung der Führungsfähigkeit
Aufgaben	Kostenstellen- und Kostenträgerrechnungen	Erfassen und Auswerten der Kostenabweichungen; Schwachstellenanalysen; Beurteilen eingereicherter Pläne	Unterstützung der Planungstätigkeit; Anwendung von Verfahren zur Kostensenkung; Entwicklung von Kontrollstrategien
Ergebnis	Fortschreibung des Jahresplanes aus den Vorjahreswerten	Entwicklung der Jahreswerte aus den Zielplänen	Planungs-, Kontroll- und Korrektur-Informationen

Abbildung 2: Paradigmatische Entwicklungslinien des Controlling

Die Entwicklungslinien dürfen nicht als sich ausschließende Tätigkeiten betrachtet werden. Sie müssen in Abhängigkeit von Umwelteinflüssen vom jeweiligen Unternehmen und seiner Organisation mit unterschiedlichen Schwerpunkten erfüllt werden.

### 3.2 Sichtweisen des Controlling

#### 3.2.1 Vernetzte Sicht des Controlling

Obgleich exponierte Controllingfunktionen in angloamerikanischen und deutschen Unternehmen adaptiert worden sind, besteht kein Konsens über den Inhalt des Controllingbegriffs. Controlling hat viele Facetten, und je nach Betonung wird ein unterschiedlicher Controllingbegriff herausgeschält. Insoweit gerät Controlling in den Verdacht, Modewort der Betriebswirtschaftslehre zu sein.

Etymologisch lässt sich die Wortherkunft Controlling über die lateinischen Ausdrücke "contra" und "rotulus" ("die Gegenrolle einnehmen") zu dem englischen Term "to control" hinführen. Im Zusammenhang mit betriebswirtschaftlichen Problemstellungen bedeutet Control so viel wie Lenken, Leiten, Beherrschen, in der Hand haben. In jedem Falle ist der Begriff Control weitergefasst als der der Kontrolle, denn er schließt darüber hinausgehend die Prophylaxe und Korrekturmaßnahmen ein. Wichtig sind auf jeden Fall die Wortinhalte des Regelns, Steuerns und Lenkens. Das sind zukunftsweisende Begriffe, während die Kontrolle auf die Vergangenheit gerichtet ist. Daher ist ein Controller nicht nur mit

kontrollierenden Tätigkeiten betraut, sondern er hat auch eine Informations- und Planungsfunktion inne und soll das Management durch betriebswirtschaftlichen Service im Sinne einer zielorientierten Planung und Steuerung unterstützen.

Aus der Vergegenwärtigung des Wortsinnes Controlling können wir erahnen, dass Controlling das gesamte Unternehmensgeschehen durchdringen muss. Dies kann jedoch nicht heißen, Controlling mit Unternehmensführung gleichzusetzen, denn dann ginge das Spezifische des Controlling verloren. Die Säulen, auf denen Controlling ruht, sind indes:

- Controlling ist integrierter Teil der Unternehmensführung,
- Controlling ist eine Grundhaltung und
- Controlling ist Führungsverhalten.

Diese drei Aussagen geben je eine andere Sicht auf das Controlling. Erst ihr Zusammenwirken vervollständigt das Controllingbild.

Es gilt nunmehr, gemeinsam diese drei Thesen in den Zusammenhang des unternehmensbezogenen Handelns zu stellen.

### **3.2.2 Controlling und Führung**

In jedem Unternehmen ist die folgende Frage stets neu zu beantworten: Wie steht das Unternehmen im Umfeld der Märkte da, und was soll in welchen Richtungen erreicht werden? Unternehmensführung erstreckt sich darauf, Verhaltensweisen des Unternehmens extern und intern festzulegen, um unternehmerische Aktivitätsfelder zu bearbeiten. Es gilt Positionen aufzubauen, die marktmäßige Potenziale erschließen. Die Unternehmensführung richtet sich auf die Bestimmungshandlungen in der Unternehmung mit der Folge, künftige Verhaltensregeln zu antizipieren.

Institutionell gesehen besteht die Unternehmensführung aus der Gruppe der Personen, die Führungstätigkeiten wahrnehmen. Führungsfunktionen finden sich auf mehr oder weniger allen Stufen der betrieblichen Hierarchie, allerdings nehmen Umfang und Wertigkeit der Führungsfunktionen von oben nach unten ab. Die personellen Träger der Führungstätigkeiten besitzen die Befugnis, anderen Mitgliedern des Unternehmens Weisungen zu erteilen. Aktionsbezogen lässt sich Unternehmensführung als ein Prozess der Willensbildung und Willensdurchsetzung auffassen.

Der Ablauf eines Führungsprozesses kann in abgrenzbaren Prozessphasen näher bestimmt werden. Jede Phase ist durch eine besondere Aufgabenstellung gekennzeichnet und mit anderen Phasen über Folge- und Informationsbeziehungen verbunden.

Der Führungsprozess der Willensbildung und Willensdurchsetzung besteht aus den sechs Phasen:

- Problemstellungsphase,
- Suchphase,
- Beurteilungsphase,
- Entscheidungsphase,
- Realisationsphase und
- Kontrollphase.

In die **Problemstellungsphase** gehen die Anstöße für eine Entscheidungsaufgabe ein. Diese resultieren aus einem Ungleichgewicht zwischen dem, was angestrebt und was vorhanden ist. Dazu ist eine Lageanalyse durchzuführen und mit den für die Problemstellung relevanten Zielen abzugleichen. Darauf folgend ist die Problemstellung nach Art, Inhalt, Zeit und Umfang abzugrenzen.

In der **Suchphase** sind Lösungen für die Problemlage aufzudecken und zusammenzustellen. Sie sind zu formulieren und zu analysieren. Weiter sind die grundsätzlich in Frage kommenden Handlungsmöglichkeiten nach den Umständen der faktischen Realisierbarkeit zu prüfen.

Die Bewertung der Handlungsalternativen nach Maßgabe ihres Zielbeitrages findet in der **Beurteilungsphase** statt. Die Beurteilung beruht auf einer Prognose der Auswirkungen durch Maßnahmen, dabei spielt das Unsicherheitsproblem eine große Rolle.

In der **Entscheidungsphase** gilt es, die Maßnahme auszuwählen, die realisiert werden soll. Dazu sind die Maßnahmen mit ihren Auswirkungen zu vergleichen und Modellrechnungen zu unterziehen. Hier leisten quantitative Verfahren und Annahmenabgrenzungen eine gute Hilfe. Die Ergebnisse der alternativen Rechnungen sind auf ihre Schlüssigkeit auf den Zielbeitrag hin zu diskutieren. In dieser Phase des Führungsprozesses ist abschließend die Entscheidung durch Handlungsauswahl zu treffen.

Die sich anschließende **Realisationsphase** beinhaltet die Durchsetzung der gewählten Maßnahme. Dazu sind die Schritte der Durchführung detailliert auszuarbeiten. Danach ist die Durchführung zu veranlassen und schließlich die Maßnahme selbst durchzuführen.

Nach Durchführung der beschlossenen Maßnahme ist in der **Kontrollphase** der Handlungserfolg festzustellen. Durchführungsergebnisse sind mit den Entscheidungsergebnissen zu vergleichen und Abweichungen zu analysieren. Aus dem Ergebnis der Analyse und dessen Folgerungen wird der Führungsprozess in seinen Phasen erneut in Gang gebracht. Abbildung 3 verdeutlicht die Elemente der Führungstätigkeiten in einem Unternehmen. Der Führungsprozess bildet folglich eine Ganzheit, so dass einzelne Prozessphasen nicht isoliert existieren. Führung ergibt sich erst im Zusammenhang mit allen Teilphasen des Führungsprozesses.

Innerhalb dieses Prozesses beinhaltet **Planung** i.w.S. das Fällen von Führungsentscheidungen auf der Basis systematischer Entscheidungsvorbereitungen zur Bestimmung künftigen Geschehens. Vor allem geht es um:

- Zielorientierung, Integration und Koordination des gesamten Unternehmensgeschehens
- Die Risikoerkennung und Reduktion von Risiken
- Beherrschen von Komplexität
- Erhöhung der Flexibilität

Planung enthält zudem den zielorientierten Vergleich der voraussichtlichen Wirkungen relevanter künftiger Alternativen (Soll-/Soll-Vergleich). Dabei ist Planung nicht mit Prognose zu verwechseln, denn Prognose stellt lediglich eine begründete (mehr oder weniger gute) Vorhersage dar, während hinter der Planung ein konkretes Ziel, eine konkrete Aktivität und ein bewusstes Wollen, das Ziel zu erreichen, steckt.

Die **Steuerung und Durchführung** dient der Realisierung der Planung. Dabei umfasst die Steuerung die detaillierte Festlegung und die Veranlassung des Entscheidungsergebnisses. Steuerung ist Bestandteil eines Regelkreises, in dem – parallel zur Durchführung – permanent kontrolliert, analysiert und gegengesteuert wird. Steuerung ist eine in die Zukunft gerichtete regulierende Funktion, die das Unternehmen auf dem richtigen Weg halten oder es wieder auf ihn führen soll.

Die **Kontrolle** umfasst den Soll-/Ist-Vergleich und die Ermittlung der Abweichungen und misst somit die Ergebnisse des Handelns. Zweck der Kontrolle ist die Sicherung der Erfüllung der Pläne und die Verbesserung des Führungsprozesses. Dabei erstreckt sich die Kontrolle auf die Ergebnisse, Prozesse und Verfahren, auf die Prämissen (Gültigkeit der Ausgangsannahme) und die Konsistenz (methodische und inhaltliche Stimmigkeit).

Die **Informationen** sind die Basis des gesamten Führungsprozesses. Unter Informationsversorgung ist das systematische Erfassen, Aufbereiten und Bereitstellen aller führungsrelevanten Informationen zu verstehen. Wichtige Aufgabe dabei ist die Informationssammlung, die Informationstransformation und die Informationskommunikation.

Dem Controlling kommt die Aufgabe zu sicherzustellen, dass alle Phasen des Führungsprozesses konsequent durchlaufen werden. Dazu besitzt der Controller **Eingriffsrechte und Informationsrechte**. Er soll die Entscheidungsträger im Führungsprozess unterstützen, damit es zu Gesamtlösungen im Sinne des Unternehmens kommt und verfolgte Ziele maßgeblich bleiben. Controlling leistet also nicht die Unternehmensführung, sondern wird für Führungsfunktionen tätig und sorgt für die Verzahnungen im Führungsprozess. Damit ist Controlling nicht gleichzusetzen mit Unternehmensführung. *Controlling unterstützt als Dienstleistungsfunktion den Führungsprozess des Unternehmens.*

*„Controlling ist Teil der Unternehmensführung und bezweckt eine Erhöhung der Effizienz des Führungsprozesses und nimmt daher in der Unternehmensführung einen eigenen Part an.“*

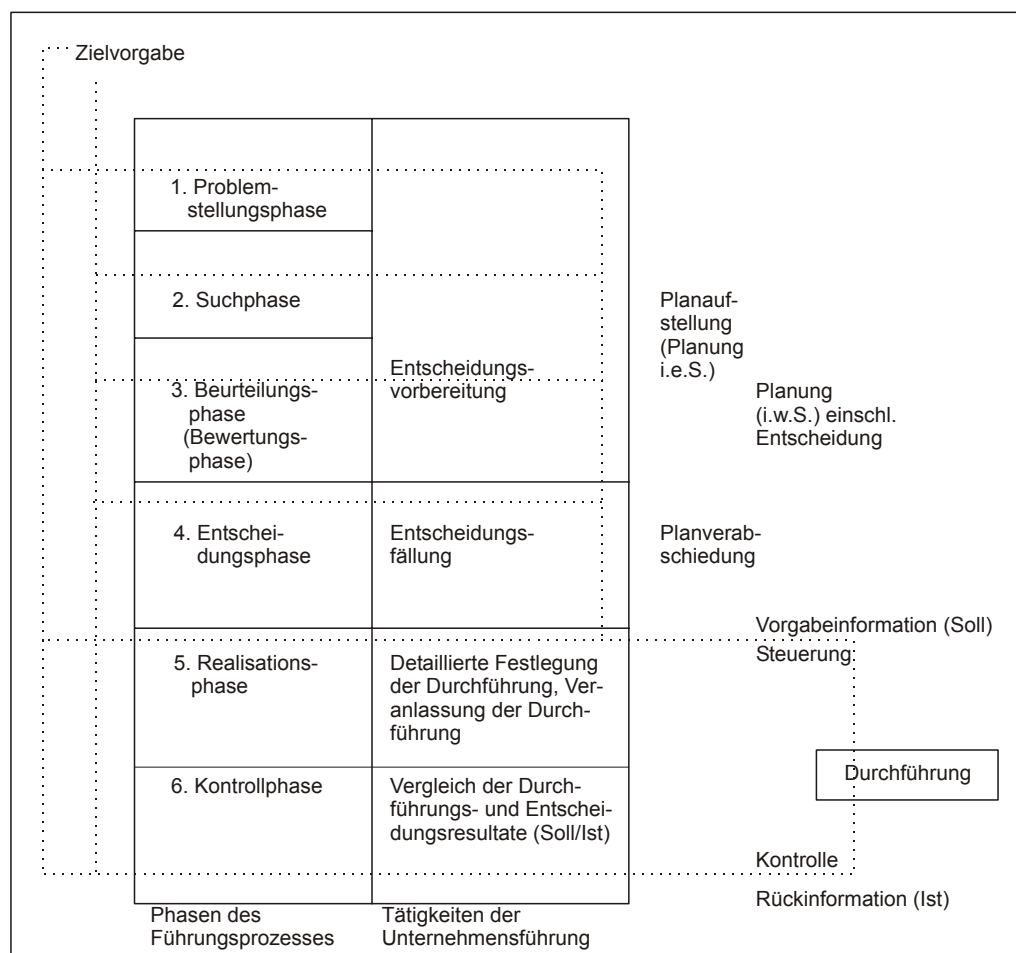


Abbildung 3: Führungsprozess (Entscheidungsprozess)

Der Controllingansatz verlangt implizit ein bestimmtes Führungsverhalten im Unternehmen. Das Führungsverhalten muss auf ein verzahntes, eigenverantwortliches Ergebnismanagement der Unternehmensbereiche ausgerichtet sein. Dazu bedarf es der Dezentralisation bzw. Delegation von Verantwortung sowie des Zurückdrängens bürokratischer Hemmnisse. Doch in welchem Zusammenhang stehen Führung, Führungsverhalten und Controlling?

Führung wird durch Menschen erbracht. Der Führungsvorgang erstreckt sich auf die zielbezogene personale Einwirkung auf Menschen, mit dem Ziel, ihre Verhaltensweisen zu beeinflussen. Diese Wirkung unterliegt den Besonderheiten des Menschen als personalem Arbeitsträger im Unternehmen.

Controlling will der Idee nach das Führungsverhalten in der Unternehmung unterstützen, und zwar in Richtung auf die Motivation aller Mitarbeiter, auf das Leistungsvermögen und die Ergebniserwirtschaft-

tung des Unternehmens. Dies wird nur dann zu erreichen sein, wenn das Führungsverhalten ein ergebnisverantwortliches Management sicherstellt.

Controlling hat daher als Grundlage Prinzipien, die sich insbesondere auf das Harzburger Modell der Delegation von Verantwortung mit Zielvereinbarung sowie auf das Management by Objectives (MbO) beziehen:

Das Harzburger Modell und das MbO delegieren Planungs- und Steuerungshoheit auf die Managementebene, die die jeweiligen Arbeits- und Leistungsprozesse durchführt. Damit verbunden ist die **Ergebnisverantwortung**. Die hierarchisch vorgesetzte Führungsebene greift erst bei erheblicher und nachhaltiger Zielabweichung ein (außergewöhnlicher Fall).

Das Controlling kommt im Zusammenwirken von Zielorientierung und Zielverantwortung zum Tragen. Art und Funktionsweise der Führung durch Zielsetzung müssen auf allen Managementebenen verankert werden. Der Controllingaspekt der Delegation von Verantwortung und Entscheidung im Rahmen vereinbarter Ziele für zu beurteilende Managementbereiche schlägt sich in folgenden Grundsätzen nieder:

- Gemeinsame Formulierung anspruchsvoller, aber erreichbarer Ziele.
- Vorgabe der eindeutigen Zielwerte von einer Führungsebene für die jeweils darunter befindliche Top-down (von oben nach unten).
- Erarbeitung der Detailplanungen Bottom-up (von unten nach oben).
- Einräumung größtmöglicher Freiräume zur Zielerreichung.
- Einflussverteilung durch Delegation und partizipative Entscheidungen.
- Wechselseitige Beteiligung an Information und Kommunikation.
- Eingriff erst bei Überschreiten von Toleranzgrenzen und nur an Eckpunkten.
- Vereinbarte Ziel- und Leistungswerte sind alleiniger Orientierungsmaßstab zur Messung des Verhaltens und der Leistung einer Führungsebene.
- Erarbeitete Detailpläne liegen der Abweichungsanalyse zu Grunde, sind aber kein Gegenstand der Zielvereinbarung.

Controlling muss schließlich jeder betreiben, der im Unternehmen Zielvereinbarungen trifft. Denn er muss die Möglichkeit erhalten und nutzen, seine Zielvereinbarungen auch zur Zielerfüllung zu bringen.

### 3.2.3 Controlling und Organisation

Unternehmen sind offene, komplexe sozio-technische Gebilde. Das Gebilde Unternehmen unterhält mannigfache Beziehungen zum Umfeld, die sich zum einen Teil auf Märkten, z. B. Absatzmärkten, Beschaffungsmärkten und Finanzmärkten, abspielen und zum anderen Teil in gesellschaftlichen und rechtlichen Sphären ablaufen.

Bedingt durch die Offenheit des Gebildes Unternehmen verändern die Beziehungen außerhalb und innerhalb das Unternehmen in seinen Teilen oder als Ganzes. Es reagiert auf Anpassungsprozesse und verändert seinerseits wieder das Umfeld. Die Erscheinungsformen der Aktivitäten sind vielfältig. Dies betrifft sowohl die Beziehungen des Unternehmens zum gesamten Umsystem, in die das Unternehmen als wirtschaftende Einheit hineingestellt ist, wie die Strukturen und Prozesse, die im Unternehmen vorhanden sind und gestaltet werden müssen. Die Dynamik verändert Strukturen und Aktivitäten sowohl in Inhalt, Umfang, Zeit, Dauer und Intensität. Dem Unternehmen geben Menschen dessen Gepräge. Sie wirken gestaltend im Unternehmen, sie planen, organisieren, disponieren, führen aus und kontrollieren. Die Menschen im Unternehmen setzen zur Unterstützung Sachmittel und Techniken ein, um Güter für die Fremdbedarfsdeckung zu schaffen. Das Unternehmen weist durch die vielfältigen Interaktionen ein sozio-technisches Geflecht auf.

Die internen und externen Beziehungen des Unternehmens mit Wirkung auch für das Controlling veranschaulicht Abbildung 4.

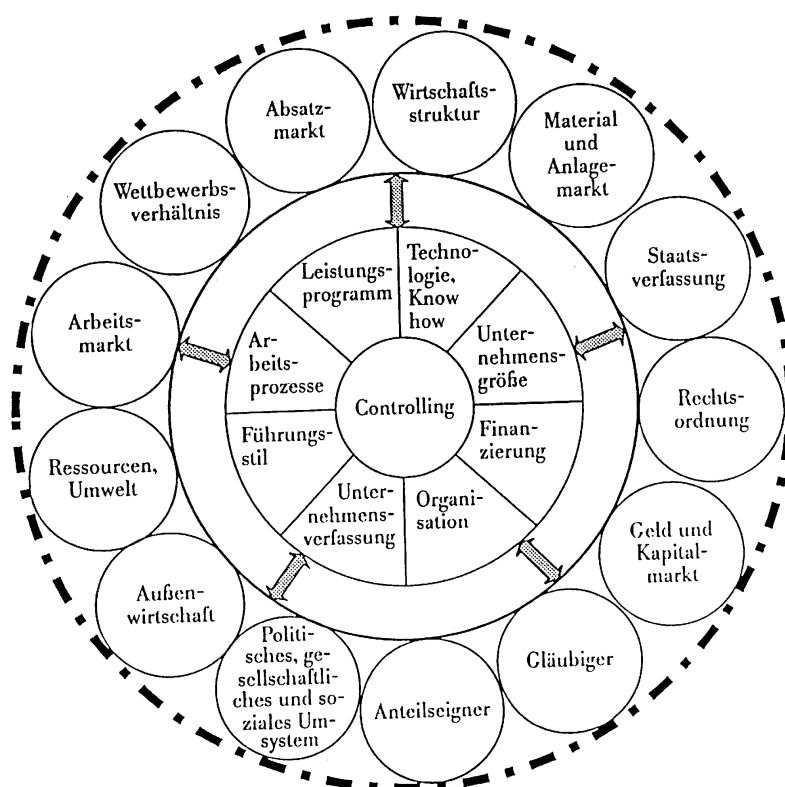


Abbildung 4: Interne und externe Einflussgrößen für das Controlling (HORVÁTH, 2003)

Die internen und externen Einflussgrößen, die auf das Unternehmen und im Unternehmen einwirken und bewältigt werden müssen, führen dazu, dass die Unternehmensaktivitäten arbeitsteilig abgewickelt werden müssen. Verschiedene Stellen im Unternehmen werden tätig für das Unternehmen und regeln gleichzeitig auch Prozesse anderer Stellen. Damit die Prozesse nicht gegenteilig stattfinden, sondern sich homogen in die Unternehmensaktivitäten einfügen, sind **Koordinationen** erforderlich. Es stehen hierfür mehrere Koordinationsmechanismen zur Verfügung. Über die Koordinationsmechanismen soll den personellen, sachlichen und zeitlichen Aspekten von Interdependenzen bei der Ausübung der arbeitsteiligen Vorgänge Rechnung getragen werden. Die Aufgabenteilung und die damit verbundene Spezialisierung und Kompetenzverteilung führen zum Koordinationsbedarf.

Wir können die folgenden **Koordinationsmechanismen** unterscheiden:

- Koordination durch Stellen- und Instanzenbildung,
- Koordination durch Führungsgrundsätze,
- Koordination durch persönliche Weisungen,

- Koordination durch Programme,
- Koordination durch Selbstabstimmung,
- Koordination durch Planung.

Durch die Bündelung gleichartiger Teilaufgaben zu Aufgabenkomplexen innerhalb von **Stellen und Abteilungen** lassen sich Vorauskoordinationen schaffen, da die Aufgabenerfüllung in einem engen Bereich stattfinden kann. Über die Einrichtung von Instanzen, die Leitungsstellen mit Entscheidungs-, Weisungs- und Kontrollbefugnissen darstellen, gelingt es, die Koordinationsproblematik zu reduzieren. Innerhalb des Instanzenzuges werden hierarchisiert homogene Aufgabenkomplexe zugewiesen.

Die im Unternehmen gelebten **Führungsgrundsätze** können dazu dienen, ein abgestimmtes Verhalten im Unternehmen durch Orientierung auf gleiche Werte und Ziele zu erreichen. Über Führungsgrundsätze kann versucht werden, gemeinsame Wertvorstellungen sowie positive sozio-emotionale Beziehungen zu schaffen, die in eine gemeinsame Erwartungshaltung münden und dadurch Koordinationen reduzieren, indem von vornherein gleiche Zielwege beschritten werden. Ein Teil der Koordination erfüllt sich dadurch gleichsam von selbst.

Koordinationsprozesse durch **persönliche Weisungen** beruhen darauf, dass Vorgesetzte ihren Mitarbeitern direkt Anordnungen und Prämissen geben, unter denen eine bestimmte Arbeit vollzogen werden soll. Im Allgemeinen handelt es sich um eine spezielle Einzelregelung; sie kann aber im Wiederholungsfall zu einer standardisierten Anweisung werden. Persönliche Weisungen setzen voraus, dass der Vorgesetzte eine große Kenntnis über die Sachhalte der jeweils zu erfüllenden Aufgaben besitzt, für die er Weisungen erteilt. Die Weisung ist unmittelbar direkter Natur. Sie entspricht dem Direktionsrecht nach den arbeitsrechtlichen Bestimmungen.

Die Koordination durch **Programme** erfolgt durch allgemeine Instruktionen und Richtlinien, die generelle Handlungsvorschriften darstellen. Ihnen sollen Verhaltensprogramme zu Grunde liegen, die dem personalen Aufgabenträger erschließen, wie er bei einer bestimmten Klasse von Aufgaben diese zu erfüllen hat. Programme sollen Prozesse steuern, die wiederholt auftreten und unabhängig von Personen und Ereignissen auf weite Sicht geregelt werden können. Die Koordination über Programme reduziert Organisations- und Verfahrensunsicherheiten und lässt den Aufbau eines Routinierungspotenzials zu.

Bei der **Selbstabstimmung** (auch Selbstkoordinierung genannt) tritt der Mitarbeiter mit anderen Aufgabenträgern in Kontakt, um sich in der Aufgabenerledigung oder im Arbeitsergebnis abzustimmen. Zum einen

kann dies fallweise geschehen in Abhängigkeit von der jeweils zu bewältigenden Aufgabe, zum anderen kann die Koordination über ein Arbeits- oder anderes Koordinationsorgan stattfinden. Arbeitsverteilung, Abstimmung der Arbeitsinhalte und Beschlussfassung über die Arbeitsergebnisse und deren Umsetzung können je nach Kompetenzzuteilung über die Arbeitsgruppe geregelt werden. Für wiederkehrende Arbeitszusammenhänge werden in diesem Fall regelmäßig zusammentretende feste Arbeitsgruppen eingerichtet. Der Selbstabstimmung gereicht zum Vorteil, dass in den Koordinationsorganen Gruppenarbeit umgesetzt werden kann, verbunden mit einer intensiven Koordination auch in den Fällen, wo Kompetenzabgrenzungen und Kommunikationswege nicht präzise genug formalisierbar sind. Demgegenüber kann aber auch die Existenz von Arbeitsgruppen auf formal nicht gelöste Koordinationsprobleme hinweisen.

Die Koordination durch **Planung** geschieht über systematisch erarbeitete Mengen- und Wertvorgaben. Diese Vorgaben haben Zielcharakter für die Planungseinheiten. Die Aktivitäten sind an den jeweiligen Plänen auszurichten. Planung stellt die für den Planungszeitraum gültigen Rahmenbedingungen her, die für die inhaltlichen, mengenmäßigen und terminlichen Aktionsprogramme bindend sind. Planungen bewirken daher eine vorausschauende (ex ante-) Koordination der jeweiligen Unternehmensaktivitäten, künftige Entwicklungen lassen sich antizipieren. Hierarchisch gesehen sind die Planungen jeweils in Teilpläne aufzulösen, die untergeordneten Einheiten wiederum als deren Planung dienen. Dabei ist dafür Sorge zu tragen, dass die Teilpläne so aufeinander abgestimmt sind, dass sie sich zum einen nicht widersprechen und zum anderen zur Erfüllung des übergeordneten Ziels beitragen. Die Koordination über Planungen setzt infolgedessen ein schlüssiges Planungssystem voraus.

Das Controlling ersetzt keine dieser Koordinationsmechanismen, es fügt auch diesen Instrumenten kein weiteres zu. Vielmehr nimmt das Controlling die **Klammerfunktion** ein. Controlling soll dazu verhelfen, dass die Koordinationsvorgänge stattfinden und systemrational ablaufen. Damit trägt Controlling Sorge für die Koordinationsfunktion im Unternehmen.

Im Controlling ist daher auch darüber zu befinden, welche Koordinationsmechanismen im Einzelnen für welche Fälle anzuwenden sind, es sind Schwachpunkte aufzuzeigen und einer besseren Koordinationslösung zuzuführen. Dazu betreibt das Controlling selbst Koordination der Unternehmensführungsaktivitäten und prägt die Koordinationswege in Art, Inhalt, Umfang und Zeithorizont. Daraus ergibt sich, dass Controlling auf die Mitwirkung aller anderen Unternehmenseinheiten und Stellen angewiesen ist. Das Aufspüren von Koordinationserfordernissen und die Durchführung von Abstimmungen der Arbeitsergebnisse

kann daher keine Bringschuld des Controlling sein, sondern ist vielmehr eine Bringschuld der Fachabteilungen und Ressorts. Die Entwicklung der Informationstechnologie und der damit verbundenen "Informationsfreiheit" hat inzwischen allerdings dazu geführt, dass Bring- und Holschuld für alle Betroffenen bzw. am Entscheidungsprozess beteiligten Mitarbeiter gleichermaßen gelten.

### 3.2.3.1 Aufbauorganisatorische Einordnung des Controlling

Zur Einordnung des Controllers in die Unternehmenshierarchie gibt es in der Fachliteratur sehr unterschiedliche Auffassungen. Man findet Aufgabenbeschreibungen eines Buchhalters, der die Bezeichnung "Controller" erhält ebenso wie Controller, die als Mitglieder eines Unternehmensvorstands in oberster Leitungsebene angesiedelt sind. Vielfach wird das Controlling-Konzept auf die Person des Controllers reduziert.

Vor allem in kleinen Unternehmen ist zunächst die Frage zu klären, ob ein eigener Controlling-Funktionsbereich eingerichtet werden soll oder ob man die Controlling-Funktionen anderen Funktionsbereichen überträgt.

Es haben sich in der Praxis unterschiedliche Konzepte für die Gestaltung des Controlling-Bereiches herausgebildet:

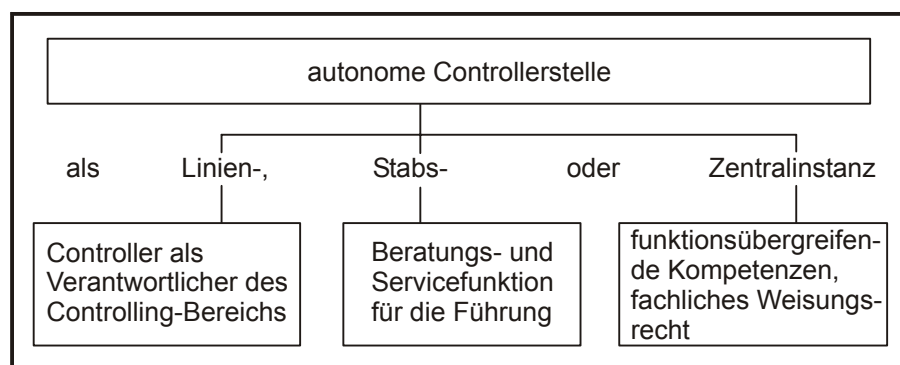


Abbildung 5: Konzepte für die Gestaltung des Controlling-Bereichs

Mit der Verstärkung der Führunghilfsfunktion des Controlling nimmt die Bedeutung der Linienfunktion im Vergleich zur Stabs- und Zentralfunktion ab.

Zur organisatorischen Eingliederung eines funktionsfähigen Controlling sind auf jeden Fall drei Grundvoraussetzungen für die Arbeit des Controllers zu schaffen:

## 1. Unabhängigkeit

Der Controller muss von anderen betrieblichen Funktionsbereichen unabhängig sein, so dass die Objektivität seiner Entscheidungen nicht beeinträchtigt wird.

## 2. Informationszugang

Der Controller muss auf alle Informationen, die mit seiner Aufgabe zusammenhängen (Zahlen, Daten, Fakten), jederzeit frei zugreifen können.

## 3. Autorität

Neben den fachlichen und persönlichen Qualifikationen, die dem Controller Autorität verschaffen, muss er mit Kompetenzen ausgestattet sein, die ihm z. B. den Zugang zu benötigten Informationen verschaffen, Kontrollmaßnahmen gestatten und zur Durchsetzung der Zielerreichung führen.

In der Praxis findet man die Controlling-Funktion in den unterschiedlichsten Organisationsstrukturen. Hier erhalten Sie einen Überblick über die grundsätzlichen aufbauorganisatorischen Möglichkeiten der Einordnung des Controlling und ihre jeweiligen Vor- und Nachteile:

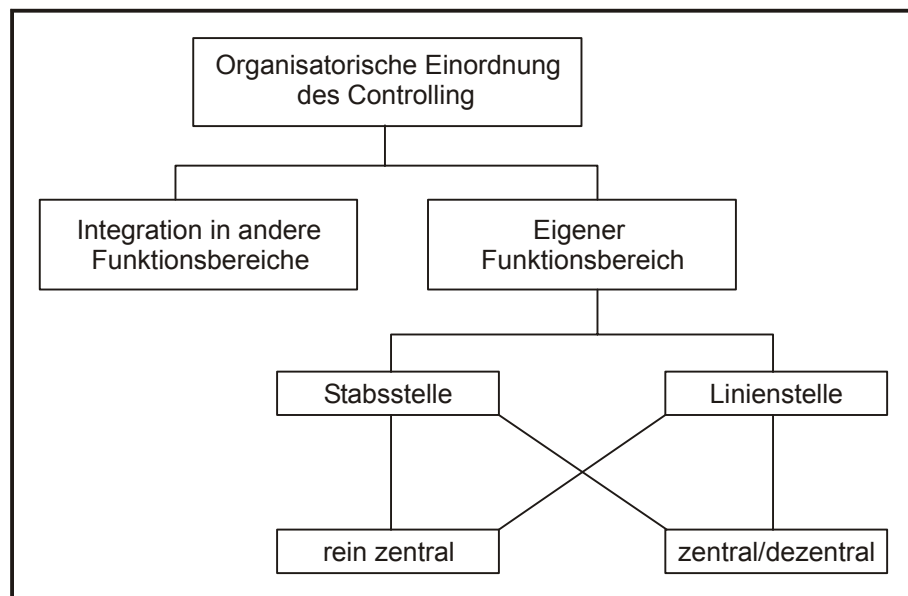


Abbildung 6: Aufbauorganisatorische Möglichkeiten der Einordnung des Controlling

Die **Stabsfunktion** ist eine Hilfsfunktion, oft der Geschäftsleitung als Führungsinstanz. Sie erfüllt ausschließlich Beratungs- und Serviceaufgaben und hat keinerlei Anordnungsbefugnisse gegenüber anderen Organisationseinheiten.

Die Ansiedlung des Controlling als Stabsfunktion stellt sich oft folgendermaßen dar:

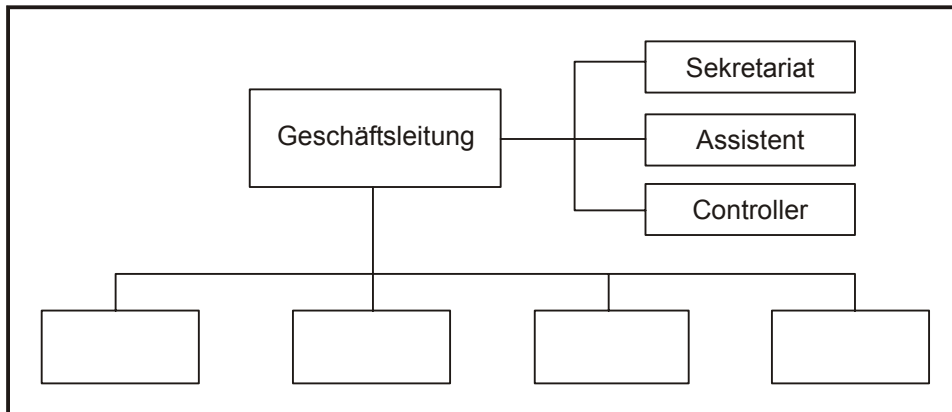


Abbildung 7: Controlling als Stabsfunktion

Beim Stabscontrolling hat der Controller **keine Weisungsbefugnis**. Er liefert der Unternehmensleitung bzw. den Entscheidungsträgern Informationen zur übergreifenden Planung und Kontrolle (Entscheidungsvorbereitung). Gelegentlich erhalten Stabsmitarbeiter eine begrenzte Weisungsbefugnis. Sie ist dann von Nutzen, wenn sich Entscheidungsträger, z. B. Bereichsleiter, nicht an die vereinbarten Ziele bzw. Vorgaben halten.

Der Vorteil ist, dass der Controller direkt der Geschäftsleitung unterstellt ist.

Nachteilig ist, dass der Controller in der Stabsfunktion wenig Einfluss- und Weisungsmöglichkeiten auf die Geschäftsbereiche/Abteilungen hat, deren Arbeiten er in Hinblick auf die Erreichung der Unternehmensziele koordinieren, kontrollieren und steuern soll. Probleme bei der Durchsetzung von Maßnahmen sind vorprogrammiert. Kommt noch dazu, dass der Controller in dieser Konstellation z. B. einem von mehreren Vorstandsmitgliedern untersteht, ist seine Arbeit zusätzlich erschwert, weil er u. U. an Objektivität und Neutralität verliert. Um das zu vermeiden, muss er dann direkt allen Vorständen unterstellt werden.

Beim **Liniencontrolling** ist der Controller auf der zweiten Hierarchieebene, d. h. direkt unterhalb der Geschäftsleitung, gleichrangig mit anderen organisatorischen Einheiten angesiedelt:

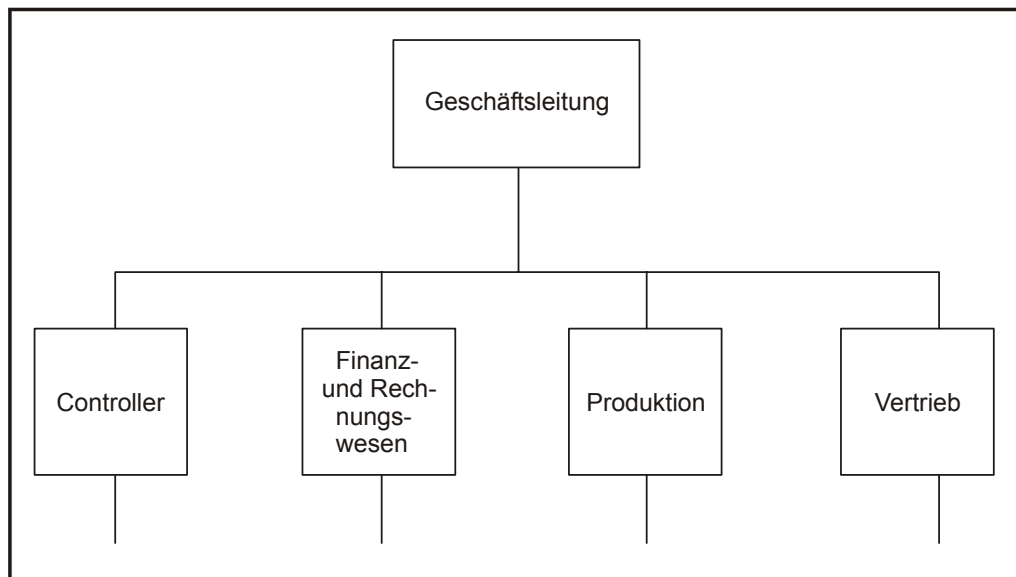


Abbildung 8: Controlling als Linienfunktion

Der Controller hat **volle Weisungsbefugnis**. Hier kann der Controller z. B. zur Unternehmensleitung, zur Bereichsleitung oder (mit meistens geringeren Kompetenzen) zum Rechnungswesen gehören.

Vorteil des Liniencontrolling ist, dass die Controlling-Funktion als eigene Hauptabteilung direkt der Geschäftsleitung untersteht. Der Controller wird als gleichrangiger Gesprächspartner akzeptiert, er hat die zur Wahrnehmung seiner Steuerungsaufgabe notwendige Autorität.

Nachteilig ist, dass Zielkonflikte zwischen den Bereichen entstehen können. Der Controller hat faktisch eine große Machtfülle, weil er über alle wichtigen Informationen auch der anderen Geschäftsbereiche verfügen muss. Durch diesen Informationsvorsprung wird er theoretisch gleichrangigen Kollegen bei wichtigen Fragen und Entscheidungen überlegen sein. Im Rahmen seiner Steuerungs- und Kontrollaufgabe muss er direkte Anweisungen an die übrigen Linienverantwortlichen erteilen. Hier ist es notwendig, die Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortungen der direkt der Geschäftsleitung unterstehenden Führungsebene sehr klar zu regeln und festzulegen.

Eine weitere Möglichkeit der organisatorischen Eingliederung des Controlling in eine Linie als zweite Hierarchieform ist Folgende:

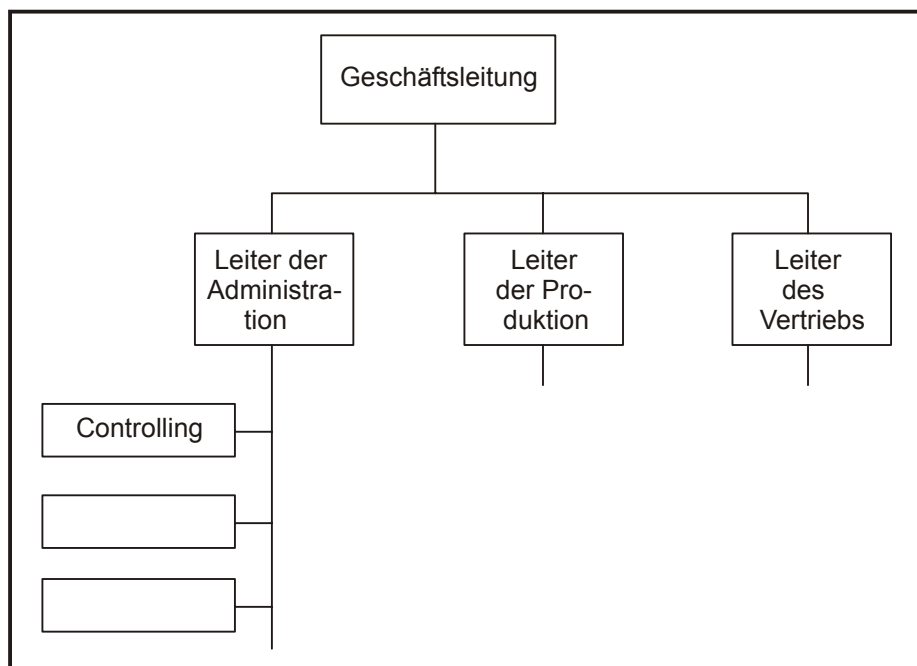


Abbildung 9: Controlling auf zweiter Hierarchieebene in der Linie

Hier ist die Controlling-Funktion auf der zweiten Hierarchieebene angesiedelt. Der Controller untersteht bei dieser Konstellation meist dem kaufmännischen Leiter, aber auch unter dem Leiter Rechnungswesen kann man in der Praxis die Controlling-Funktion finden.

**Vorteil:** Die Controlling-Funktion gewinnt Distanz zur Geschäftsleitung und kann gegebenenfalls auch die vorgegebenen Ziele einer kritischen Analyse unterziehen. Die Einordnung trägt dem Stellenwert des Controlling als Hilfsfunktion Rechnung (was bedeutet, dass in diesem Unternehmen Controlling auf seine operativen Funktionen beschränkt betrieben wird).

**Nachteil:** Die Einflussmöglichkeiten des Controllers auf andere Abteilungen sind sehr eingeschränkt. Er kann nur so "gut" sein, wie sein Abteilungsleiter es zulässt.

Controlling erfüllt in erster Linie Service- und Beratungsfunktion für die Geschäftsleitung. Die organisatorische Eingliederung der Controlling-Funktion muss sich deshalb zunächst einmal der bereits existierenden Organisationsstruktur des Unternehmens anpassen. In kleineren und mittleren Betrieben bereitet es meist keine Schwierigkeiten, eine praktikable Lösung zu finden, die den dargestellten Grundanforderungen der aufbauorganisatorischen Einordnung des Controlling gerecht wird.

Großunternehmen weisen dagegen meist komplexere Organisations- und Führungsstrukturen auf. Man unterscheidet

- funktionale Organisation,
- objekt-/produktorientierte Organisation,
- regional gegliederte Organisation und
- projektbezogene Organisation.

Durch die Kombination dieser Organisationsvarianten findet man in großen Unternehmen häufig die Gliederung der ersten Hierarchieebene nach Produkten/Sparten/Divisionen, die zweite Ebene nach Funktionen (Einkauf, Produktion, Vertrieb) und die dritte z. B. nach Regionen. Diese Gliederung lässt sich wiederum kombinieren mit den Organisationsformen "Linien-Organisation", "Stab-Linien-Organisation" und "Matrix-Organisation".

In der Mehrzahl der Fälle ist Controlling in großen Unternehmen als eigenständiger Linienbereich anzutreffen. Bei der Ausübung von funktionsübergreifenden Kompetenzen findet man einen Controlling-Zentralbereich mit fachlichem Weisungsrecht.

Bei sehr komplexen Organisationsstrukturen ist häufig auch das Controlling in entsprechende Teilbereiche aufgegliedert.

Dezentrale Controlling-Stellen finden sich vor allem bei Großunternehmen in den einzelnen Funktionsbereichen. Man unterscheidet:

- **das Funktionscontrolling**

Hierbei gliedern sich die Aufgaben des Controlling auf die einzelnen betriebswirtschaftlichen Funktionen im Unternehmen auf, z. B.:

- Finanzcontrolling,
- Investitionscontrolling,
- Kosten- und Erfolgscontrolling,
- Marketing-/Absatzcontrolling,
- Beschaffungs-/Vorrats- und Materialcontrolling,
- Produktionscontrolling/Controlling im technischen Bereich,
- Personalcontrolling,
- Organisation-/EDV-Controlling,
- Logistikcontrolling,
- Forschungs- und Entwicklungs- (F&E-) Controlling etc.

- **das Objektcontrolling**

Hier gliedern sich die Aufgaben des Controlling in die einzelnen betriebswirtschaftlichen Objekte im Unternehmen auf, z. B. einzelne Fabriken oder einzelne Produkte, für die es in der Organisationsstruktur eine

eigene Controlling-Funktion gibt. Hierher gehört auch der Controlling-Einsatz in verschiedenen Wirtschaftszweigen und Organisationen, die nicht primär rentabilitätsorientiert arbeiten:

- Handelscontrolling,
- Bankencontrolling,
- Versicherungscontrolling,
- Krankenhauscontrolling,
- Verwaltungscontrolling usw.

#### - **Projektcontrolling**

Das Projektcontrolling bearbeitet alle mit einem bestimmten Projekt eines Unternehmens zusammenhängenden Controlling-Probleme. Bei größeren Projekten sollte das Projekt-Management von einem Controller unterstützt werden, der schon bei der Planung des Projekts mitwirkt und anschließend für die ständige steuernde Überwachung der Projektabwicklung sorgt.

Diese Gliederungskriterien lassen sich von Fall zu Fall noch miteinander kombinieren, so dass man eine Fülle möglicher inhaltlicher Differenzierungen der Controlling-Funktion schaffen kann.

Nach RAHN (2005) gelten für die Controllingorganisation folgende Regeln:

- Mit wachsendem Innovationsbedarf steigt die Notwendigkeit, das Controlling als Organisationseinheit möglichst hoch in der Hierarchie einzusetzen.
- Zunehmende Unternehmensgröße führt auch im Controllingbereich zu steigender Arbeitsteilung.
- Mit steigender Problem-Komplexität wird ein Controller mit hoher Autorität erforderlich.
- Die Art der Ausübung der Controlling-Aufgaben hängt von den speziellen Führungsgrundsätzen des Unternehmens ab.

Es besteht in der Theorie und der Praxis kein Zweifel, dass die Unternehmensgröße die Organisation eines Unternehmens und damit auch die Eingliederung der Controlling-Funktion beeinflusst.

Generell kann man feststellen:

- Je größer ein Unternehmen ist, umso mehr hierarchische Ebenen weist es auf.
- In größeren Betrieben sind die Mitarbeiter meist stärker spezialisiert als in kleineren.

- Mit der Größe des Unternehmens wachsen die Informationswege und damit der Zeitbedarf für Informationsprozesse.
- Je größer das Unternehmen, umso weniger lässt sich der Beitrag einer einzelnen spezialisierten Stelle zum Unternehmenserfolg direkt zu-rechnen. Die Erfolgsmessung muss über Hilfsgrößen, Budgets etc. erfol-gen.

Daraus ergibt sich für die Ansiedlung des Controlling:

- In kleinen Unternehmen lohnt sich die Einrichtung der Stelle eines Controllers noch nicht. Abgesehen davon, dass meist die finanziellen Mit-tel fehlen, eine hoch qualifizierte Führungskraft wie einen Controller ein-zustellen, sind die Abläufe noch überschaubar, die Informationswege kurz, Ursache-Wirkungszusammenhänge deutlich. Die Controlling-Aufgaben werden auf mehrere Funktionen aufgeteilt, in Teilbereichen von mehreren Mitarbeitern "mitbetreut" und meist von einem Mitglied der Geschäftsleitung neben anderen Funktionen koordiniert.
- In größeren Unternehmen lohnt es sich zunehmend, die Controlling-Aufgaben aus anderen "artfremden" Funktionen herauszuschälen und die Stelle eines Controllers einzurichten. Hier kommt es häufig zur An-siedlung der Controlling-Funktion als Linienfunktion.
- Je größer das Unternehmen, umso wichtiger wird die Aufgabe des Controllers auch als Koordinierungsstelle der betrieblichen Einzelziele. Die Informationsbeschaffung und -aufbereitung als Entscheidungsgrund-lage für die unternehmerische Zielsetzung und die Steuerung der zahl-reichen Abteilungen und Unternehmensbereiche auf die Erreichung eines gemeinsamen Zieles hin werden aufwendiger. Hier findet man häu-fig dezentrale Controlling-Stellen mit einem koordinierenden Zentral-bereich.

### **3.3 Zum Verhältnis von Controlling und Controller**

Controlling zu betreiben, ist keine vollständig typisierende Eigenschaft des Controllers. Controllerfunktionen finden notwendigerweise überall dort statt, wo Führungsaufgaben wahrgenommen werden. Daher übt jeder Manager, also jede Führungskraft, notwendigerweise auch Cont-rolling aus. Controlling ist geradezu ureigenste Sache des Manage-ments.

In welchem Verhältnis stehen denn Controller und Manager im Hinblick auf das Controlling? Sowohl Controller als auch Manager kommen im weitesten Sinne Führungsverantwortung zu. Manager und Controller sind über das Controlling miteinander verbunden. Der Manager hat in erster Linie Ergebnis- und Entscheidungsverantwortung, der Controller primär Systemkopplungs- und Transparenzverantwortung. Der Control-ler hat für die durchgängige Wahrnehmung des Controlling, d. h. der Controllingfunktionen zu sorgen und besitzt dazu Eingriffsrechte und

Eingriffspflichten. Entsprechend trägt der Controller keine originäre Produkt-, Bereichs- oder Projektverantwortung. Dies enthebt den Controller aber nicht davon, für die Effizienz der Führung einzustehen zu müssen. Visionär lässt sich der Controller mit Moderator, Navigator und Koordinator kennzeichnen.

Dabei entwickeln sich das Controlling und die Anforderung an dieses ständig, so dass sich das Controllerleitbild verändert und der Controller vom "Navigator" zum "Business Partner" wird. (WEBER/HIRSCH, 2002)

### Der koordinationsorientierte Ansatz

<b>1996:</b>	<b>2002:</b>
<p><b>Controller leisten begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung</b></p> <p>Das heißt</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Controller sorgen für Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.</li> <li>- Controller koordinieren Teilziel und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend zukunftsorientiertes Berichtswesen.</li> <li>- Controller moderieren den Controlling-Prozess so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.</li> <li>- Controller sichern die dazu erforderliche Daten- und Informationsversorgung.</li> <li>- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.</li> </ul> <p><b>Controller sind interne betriebswirtschaftliche Berater aller Entscheidungsträger und wirken als Navigator zur Zielerreichung.</b></p>	<p><b>Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit Mitverantwortung in der Zielerreichung</b></p> <p>Das heißt</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Controller sorgen für Strategie-, Ergebnis-, Finanz-, Prozesstransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.</li> <li>- Controller koordinieren Teilziel und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend zukunftsorientiertes Berichtswesen.</li> <li>- Controller moderieren und gestalten den Managementprozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.</li> <li>- Controller leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung.</li> <li>- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.</li> </ul>

Abbildung 10: Controllerleitbilder der International Group of Controllers (IGC) (1996) und (2002)

Controlling ist Aufgabe des gesamten Managements des Unternehmens und durchzieht alle Managementfunktionen. Der Controller ist eine organisatorische Institution; er hat den Controller-Dienst (Englisch "Controllership") zu organisieren, zu planen und zu steuern.



Silke	
1	
EINLEITUNG.....	
.....	
..1-3	
2 CONTROLLING – EIN	
WEG .....	
.....2-1	
2.1 ZUSAMMENFASSUNG	2-3
2.2 ÜBUNGSAUFGABEN	2-4
3 STANDORTBESTIMMUNG DES	
CONTROLLING .....	
..3-1	
3.1 ANFÄNGE UND	
ENTWICKLUNGSLINIEN	3-1
3.1.1 Anfänge des	
Controlling.....	
.....	3-1
3.1.2 Entwicklungslinien des	
Controlling .....	
.....	3-2
3.2 SICHTWEISEN DES	
CONTROLLING	3-4
3.2.1 Vernetzte Sicht des	
Controlling.....	
.....	3-4
3.2.2 Controlling und	
Führung .....	
.....	3-5
3.2.3 Controlling und	
Organisation.....	
.....	3-11
3.3 ZUM VERHÄLTNIS VON	
CONTROLLING UND	















