

SCHÄFFER  

---

POESCHEL

Jürgen Weber/Utz Schäffer

# Einführung in das Controlling

15., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Dozenten finden weitere Lehrmaterialien unter  
<http://www.sp-dozenten.de>  
(Registrierung erforderlich).



Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

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

Print ISBN 978-3-7910-3574-1 Bestell-Nr. 20616-0002

EPDF ISBN 978-3-7910-3573-4 Bestell-Nr. 20616-0151

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung  
außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages  
unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikro-  
verfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)

[info@schaeffer-poeschel.de](mailto:info@schaeffer-poeschel.de)

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin  
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart  
Layout: Ingrid Gnotz | GD 90  
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart  
Druck und Bindung: Appl, Wemding

Printed in Germany

Juli 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

# 1 Controller, Controllingship und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung



SP myBook

[sp-mb.de/qr/cont/15053](http://sp-mb.de/qr/cont/15053)

## Leitfragen

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

## 1.1 Einführung

Ein gutes Lehrbuch beginnt mit einer präzisen Beschreibung dessen, was es denn lehren will. Dies soll bei dieser Einführung in das Controlling nicht anders sein. Allerdings fällt eine solche Beschreibung alles andere als leicht. Dem aufmerksamen Leser wird vielleicht aufgefallen sein, dass die Überschrift dieses Kapitels bereits drei ähnlich klingende Begriffe nebeneinander stellt: Controller, Controllingship und Controlling. Geht es nicht einfacher? Leider nicht, angesichts der erheblichen Abgrenzungsprobleme, mit denen der Terminus Controlling verbunden ist: »Jeder hat seine eigene Vorstellung darüber, was Controlling bedeutet oder bedeuten sollte, doch jeder meint etwas anderes« (Preißler 2014, S. 1). Insbesondere die Begriffe Controlling und Controller werden durchweg durcheinander geworfen: Wenn es in einem Unternehmen heißt »Das macht unser Controlling«, sind damit in aller Regel Controller gemeint! Als erste Arbeitsdefinitionen wollen wir deshalb zunächst Folgendes festhalten:

- ▶ Unter einem *Controller* versteht man einen Stelleninhaber, der für Manager ein bestimmtes Set an Aufgaben wahrnimmt (z. B. Bereitstellung von Kosteninformationen, Übernahme der Ergebniskontrolle und vieles andere mehr).

- ▶ *Controllingship* bezeichnet das gesamte Aufgabenbündel, das Controllern übertragen und/oder von diesen wahrgenommen wird.
- ▶ *Controlling* schließlich ist eine spezielle Führungs- oder Managementfunktion, die von unterschiedlichen Aufgabenträgern – darunter auch, aber nicht nur Controller – vollzogen wird.

Controller und Controllingship lassen sich einer primär institutionellen, »akteursbezogenen« Sichtweise zuordnen, Controlling dagegen einer funktionalen. Ein Nebeneinander zweier Perspektiven ist in der Betriebswirtschaftslehre keine Seltenheit (z. B. produktionstheoretische versus institutionenökonomische Sicht des Unternehmens). Das macht den Zugang zum Thema nicht unbedingt leichter, beide Perspektiven werden aber jeweils für unterschiedliche Fragestellungen benötigt.

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

---

Controllingship als Summe der Aufgaben eines Controllers

---

Controlling als Funktion, die hinter den Controlleraufgaben liegt

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

Dazu werden drei Ebenen getrennt:  
(1) die empirische Anschauung  
(2) eine konzeptionelle Ebene und  
(3) zugrunde liegende Theorien

Aus mehreren Gründen besteht ein Klärungsbedarf unscharfer Begriffe.

In der Controllingforschung wird diese Unterschiedlichkeit zum einen als Tatsache erkannt und hervorgehoben. Hierfür steht ein weiteres, sehr häufig angeführtes Zitat: »In practice, people with the title of controller have functions that are, at one extreme, little more than book-keeping and, at the other extreme, de facto general management« (Anthony 1965, S. 28). Zum anderen hat die Controllingforschung aber nicht wirklich zu einer Klärung dieses Befundes beigetragen; vielmehr finden sich dort ebenfalls höchst unterschiedliche Meinungen und Konzeptionen, insbesondere das Controlling als Funktion betreffend. Eine schlüssige Einordnung in das Gebäude betriebswirtschaftlicher Theorie ist auf den ersten (und zweiten) Blick noch nicht erfolgt. Insgesamt präsentiert sich damit für die drei potenziellen Lesergruppen dieses Buches eine wenig befriedigende Situation:

- ▶ *Wissenschaftler* stört zweierlei: Zum einen vermögen die vorliegenden Ansätze bislang nicht hinreichend den großen praktischen Erfolg und die Vielfältigkeit des Controllings und/oder der Aufgaben der Controller zu erklären. Zum anderen sind sie nicht in der Lage, Prognosen über deren weitere Entwicklung abzugeben. Reale Beobachtungen zu erklären und Prognosen für die Zukunft abzugeben, sind jedoch Kernfunktionen von Wissenschaft.
- ▶ *Studenten* haben das Interesse, möglichst präzise die Kernaussagen, das Spezifische eines Lehrgebiets zu kennen. Dann ist es am leichtesten möglich, wichtige von unwichtigen Inhalten zu trennen – was das Leben insbesondere in Prüfungszeiten erheblich erleichtert. Das Spezifische kann aber nicht durch ein reines Faktensammeln in der Praxis, sondern nur durch eine Einordnung in das bestehende betriebswirtschaftliche Theoriegebäude deutlich hervortreten.
- ▶ *Controller in der Praxis* interessiert unter anderem, wie sie die Controllingfunktion im Unternehmen gestalten sollen und ob die von ihnen aktuell wahrgenommenen Aufgaben auch in Zukunft noch in gleicher Form Bestand haben, ob einige davon wegfallen und/oder ob neue hinzukommen werden. Zwar mag bei vielen von ihnen das Wort »Theorie« eine gewisse Abneigung hervorrufen (»Elfenbeinturm«); dennoch können The-

orien wertvolle Anregungen und – in Verbindung mit gestaltungsorientierten Controllingkonzeptionen – Orientierung im täglichen Handeln geben.

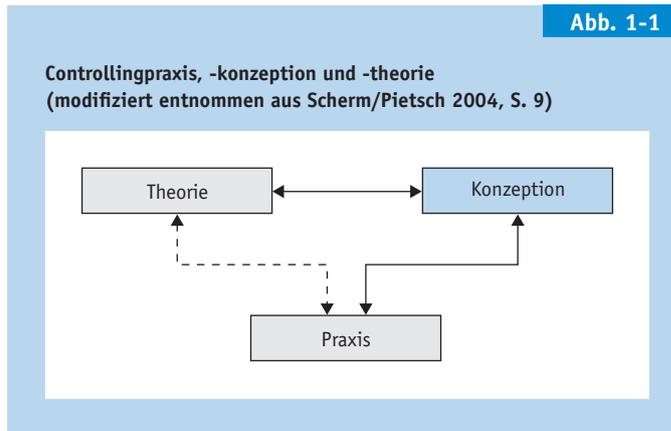
Um die Begriffs- und Konzeptvielfalt zu ordnen und die Ausführungen des ersten Kapitels sinnvoll zu strukturieren, möchten wir drei Dinge voneinander trennen (vgl. auch Scherm/Pietsch 2004, S. 6 f. und *Abbildung 1-1*): (1) die »reine« Beschreibung der Controllingpraxis und des Controllings als akademische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

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

Aus diesem Grund benötigt die Controllingforschung zusätzlich Aussagensysteme, die sich nicht nur an den Zielen der Beschreibung und Erklärung ausrichten, sondern in erster Linie auch dem handlungspraktischen Ziel der Gestaltung verpflichtet sind. »Diese praktisch-normativen Aussagensysteme kann man als »Konzeptionen« bezeichnen. Konzeptionen übernehmen eine Mittlerfunktion zwischen Theorie und Praxis, indem sie in gestaltender Absicht und in meist eklektischer Vorgehensweise theoretische Aussagen aufgreifen, mit normativen Postulaten verknüpfen und auf die Praxis beziehen ... Sie schaffen ... einen Orientierungsrahmen, den es in der Unternehmenspraxis in Hinblick auf die

Bedingungen des jeweiligen Einzelfalles zu konkretisieren gilt« (Scherh/Pietsch 2004, S. 8).

Controlling lässt sich primär als ein Praxisphänomen einordnen und die Fachvertreter im deutschsprachigen Controlling haben den Fokus traditionell stärker auf die Gestaltungs- als auf die Erklärungsaufgabe der Wissenschaft gelegt. Deshalb überrascht es nicht, dass die akademische Auseinandersetzung mit dem Controlling in Deutschland zwar einige Controllingkonzeptionen hervorgebracht hat (vgl. Abschnitt 1.4), den wissenschaftlichen Zielen der Beschreibung und Erklärung aber erst in den letzten Jahren eine höhere Bedeutung zukommt. Dennoch möchten wir in Abschnitt 1.5 die wesentlichen Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling kurz vorstellen, da sie interessante Perspektiven auf das Fach eröffnen und den Leser dieses einführenden Lehrbuchs vielleicht an der einen oder anderen Stelle auch zum unkonventionellen Reflektieren des Stoffs anregen. Zuvor seien aber Controllingpraxis und -wissenschaft im Spiegel empirischer Erhebungen skizziert und wesentli-



che Controllingkonzeptionen kurz vorgestellt. Zum Abschluss des ersten Kapitels stellen wir im Abschnitt 1.6 das Controllingverständnis ausgewählter praxisnaher Organisationen dar. Dabei betrachten wir sowohl die in der deutschsprachigen als auch in der angelsächsischen Controllingpraxis entwickelten Konzeptionen.

## 1.2 Controllingpraxis: Ein erster Blick in die Empirie

### 1.2.1 Abriss der Entstehung von Controllerstellen in den USA

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

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

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

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

---

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

---

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

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

dafür sind in einem veränderten wirtschaftlichen Kontext in den USA in den zwanziger Jahren des letzten Jahrhunderts zu finden:

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

In diesem Kontext vollzog sich auch eine Veränderung des Aufgabenbündels des Controllers: Hatte dieser bis dato als Chief Accountant, Revisor oder Vermögensverwalter vornehmlich be-

reits getätigte Transaktionen nachzuvollziehen, so musste er jetzt auch – auf der Sprache des Rechnungswesens basierende – planungsrechnerische Verfahren einführen sowie die budgetbezogenen Daten abstimmen und auswerten. Mit der benutzergerechten Sammlung und Verarbeitung von Informationen durch den Controller entwickelte sich das Rechnungswesen vom reinen Registrier- und Kontrollinstrument zum Hilfsmittel der Zukunftsbewältigung, was seinen Bedeutungszuwachs erklärt und die institutionelle Aufwertung des Controllers förderte.

Diese Entwicklung fand ihren vorläufigen Abschluss mit der Gründung des »Controller's Institute of America« im Jahre 1931. Der – später in »Financial Executives Institute« umbenannten – Institution gelang es in der Folgezeit, einen weitgehenden Konsens über das Aufgabenfeld von Controllern herbeizuführen. In einem oftmals zitierten Aufgabenkatalog wird Controllingship als ein Aufgabenbereich im Financial Management dargestellt, dem die Aufgaben von Treasurern gegenüberstehen. Diesen Aufgabenkatalog zeigt die

### Im Original

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

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

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

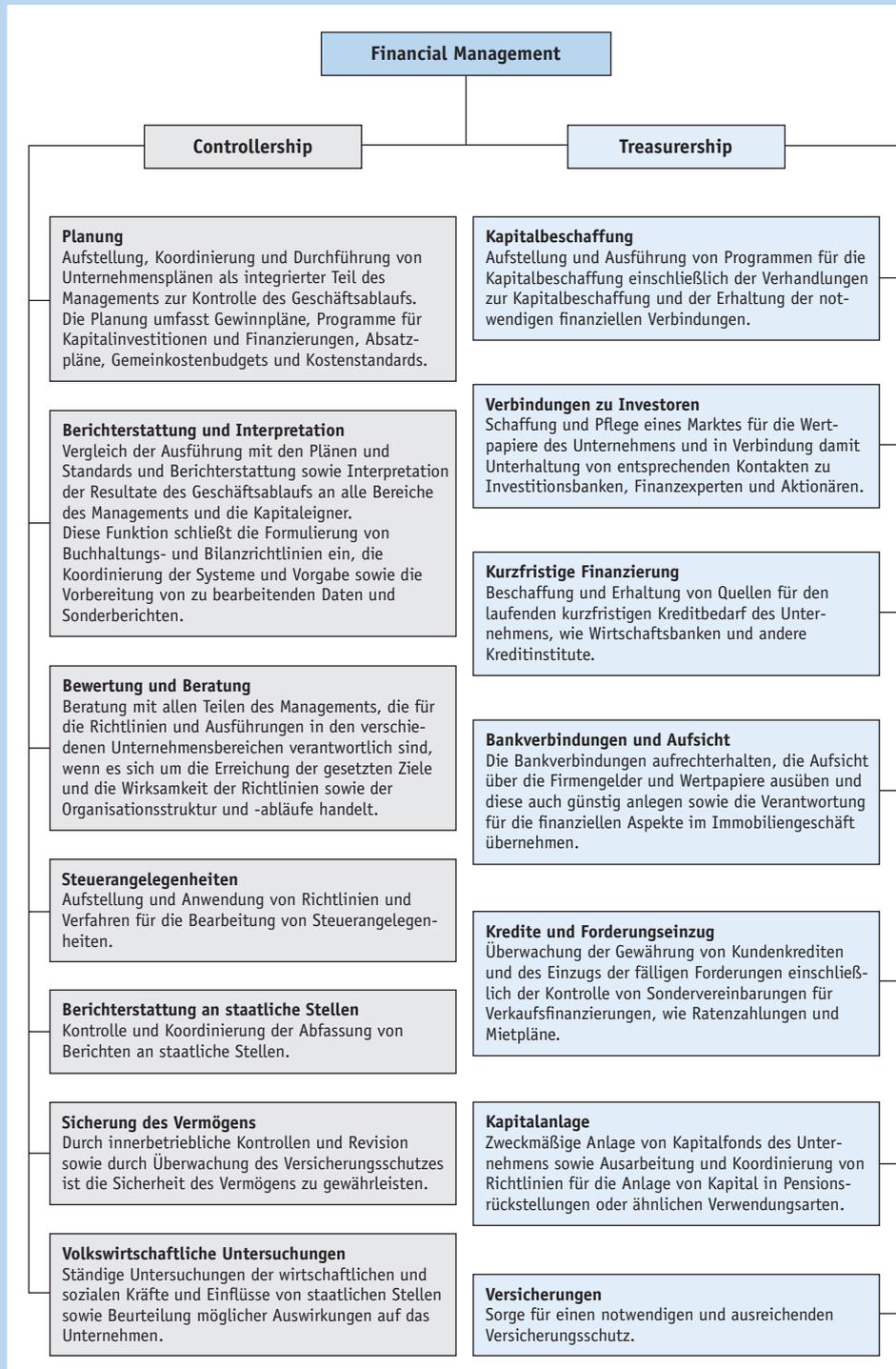
tion dates back only to 1880, and the average »age« of the 143 comptrollerships already referred to in this study is a matter of only some twenty-two years. ...

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

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

Abb. 1-2

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



Die ergebnisorientierte Planung steht im Mittelpunkt.

Was geplant wird, muss auch kontrolliert werden.

Informationen werden für Planung und Kontrolle benötigt.

Abbildung 1-2 (S. 5). Die aufgeführten Aufgaben sind dabei weder erratisch zusammengestellt, noch zeichnen sie ein von der Praxis abweichendes Wunschbild der in der Vereinigung zusammengefassten Controller. Vielmehr bedingen sie sich – wie im Folgenden gezeigt – gegenseitig bzw. lassen sich schlüssig auseinander herleiten.

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

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

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

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

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

- ▶ Amerikanische Unternehmen kennen keine Trennung in Finanz- und Betriebsbuchhaltung. Eine eigenständige Kostenrechnung, die in Deutschland seit den zwanziger Jahren des letzten Jahrhunderts in größeren Unternehmen einen angestammten Platz einnimmt, fehlt zumeist. Controller nehmen deshalb in den USA zum einen Aufgaben wahr, die bei uns dem externen Rechnungswesen zugewiesen sind (»Tax Administration«, »Government Reporting«). Zum anderen erfassen sie – als zentrale Informationsstellen – auch die Schnittstelle zwischen Unternehmen und Volkswirtschaft.
- ▶ Der Kapitalmarkt funktionierte in den USA »direkter« als in Deutschland; eine hier lange Zeit typische Mittlerposition von Banken zwischen Kapitalgebern und Management des Unternehmens ist dort nicht so stark ausgeprägt. Folglich wurde den Controllern noch die Funktion zugewiesen, quasi als verlängerter Arm der Anteilseigner für die Sicherung des Vermögens zu sorgen. Derartige Überlegungen waren in Deutschland lange Zeit fremd. Allerdings haben sie sich spätestens im Zuge der Verbreitung der wertorientierten Unternehmenssteuerung auch hier immer stärker durchgesetzt – wir werden auf diesen Ansatz insbesondere im 7. Kapitel des Buches (Abschnitt 7.3.2) noch intensiver eingehen.

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

### 1.2.2 Entwicklung der Controllershship in Deutschland

In Deutschland blieb der Begriff des Controllers lange Zeit unbekannt. Daran änderten auch durch Reiseerfahrungen in den USA angeregte erste Diskussionsbeiträge in den fünfziger Jahren (vgl. die Auszüge aus Auffermann 1952) und zwei Mitte der sechziger im »Blick durch die Wirtschaft« publizierte Artikel über den US-Controller (vgl. die Auszüge aus Gretz 1965 auf der Folgeseite) zunächst wenig. Ablehnung und Unverständnis herrschten vor (vgl. das Zitat von Goossens 1959). Noch Ende der sechziger Jahre findet man Controller oftmals nur bei deutschen Tochterunternehmen amerikanischer Konzernmütter.

Die Kombination von drei Faktoren führte dazu, dass sich das Bild vergleichsweise rasch änderte (vgl. auch Binder 2006; Schäffer/Schmidt/Strauß 2014):

- ▶ Der Wandel von Verkäufer- zu Käufermärkten und disruptive Ereignisse wie die erste Ölkrise 1973 führten zu einem zunehmenden Kostendruck und einer stärkeren Notwendigkeit, zukunftsorientierte Analysen durchzuführen.
- ▶ Die zunehmend erforderliche größere Marktnähe und die gestiegene Komplexität von Unternehmen führten zur Divisionalisierung und zur Bildung von Profit Centern. Diese Organisationsformen erforderten wiederum Anpassungen in Informationsversorgung und Unternehmenssteuerung.

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

#### Im Original

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

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

Man könnte viele interessante und bedeutsame Fragen, die in dem Bericht angeschnitten werden, herausgreifen, wie etwa die Darlegung über das Kosten-Verantwortungsgefühl, die Leistungsentlohnung, das Berichtswesen oder die Kostenkontrolle und Kostenanalyse. Hier ist jedoch nicht der Ort, um auf diese Einzelheiten einzugehen. Der Bericht soll für sich selbst sprechen. Es sei lediglich besonders darauf hingewiesen, wie wichtig der englischen Studienkommission wohl mit Recht die Institution des »Controllers« in USA erschien. Seine Aufgaben sind schwer zu umreißen: Aufgrund seiner besondern [!] Kenntnis des Rechnungswesens erfolgt durch den »Controller« oder durch die »Controller«-Abteilung die Auswertung des betrieblichen Zahlenmaterials zur Leistungskontrolle der einzelnen Abteilungen, die Zusammenstellung von Betriebskennziffern, deren Weitergabe an die oberste Betriebsleitung und an die Abteilungsleiter und Meister, so daß erst dadurch letzten Endes die kaufmännische Führung des Betriebes ermöglicht wird. Auf die maßgebliche Stellung des »Controllers« innerhalb der Geschäftsleitung wird vielfach die größere Produktivität der amerikanischen Unternehmen zurückgeführt. Ihm unterstehen vielfach sowohl der Leiter der Buchhaltung als auch der Leiter des gesamten Kostenwesens und der Betriebsabrechnung.

In Deutschland sind bisher nur einige wenige Großbetriebe von dem gleichen Gedanken ausgegangen und haben eine zentrale betriebswirtschaftliche Abteilung eingerichtet, die dem Vorstand oder der Ge-

schäftsführung das Zahlenmaterial heranschafft, aufgrund dessen die Entschlüsse der obersten Leitung erfolgen können. Ich bin überzeugt, daß in vielen Fällen eine erhebliche Leistungssteigerung erreicht werden könnte, wenn auch wir in unsern Betrieben eine Institution wie die des »Controllers« einführen würden« (Auffermann 1952, S. 6).

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

»Der Controller ist also ein Mann, der seine eigenen Pläne aufstellt, koordiniert und auch noch überwacht! Damit nicht genug, hat er ... außerdem noch die gesamte Organisation und Revision, die Fertigungskontrolle, Betriebsabrechnung, Buchhaltung, Bilanz und Steuer in seiner Hand. Damit wird der Controller praktisch zum Chef des Unternehmens, ohne allerdings nach außen hin als Chef in Erscheinung zu treten und auch die damit verbundene Gesamtverantwortung zu übernehmen. Schon die Kombination von Planung, Fertigungskontrolle und Berichtswesen in einer Hand ist in einem Großunternehmen reichlich viel an Machtkonzentration. Wenn man aber außerdem noch *Organisation* und *Revision* dazu in einer Hand vereint, so werden alle übrigen Aufgabenträger einschließlich Vorstandsvorsitzender und Aufsichtsrat zu unbedeutenden Randfiguren. ...

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

Fortsetzung auf Folgeseite

*Fortsetzung von Vorseite*

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

Das amerikanische Rechnungswesen als Führungsinstrument (VII):

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

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

Eine recht üppige Vielfalt von Verfahren der Abrechnung von Produktion und Absatz – oft fast unüberschaubar mit- und ineinander verschlungen – erschwert die Überwachung des Unternehmensablaufs auch in amerikanischen Unternehmen. Heute noch als exakt geltende Beurteilungsmaßstäbe zur Kontrolle des Betriebsgeschehens sind vielleicht schon morgen überholt. Nach wie vor benötigt daher der Controller einen großen Teil seiner Zeit, um seiner »historischen« Aufgabe gerecht zu werden, nämlich die Vermögenswerte des Unternehmens vor Verlusten aller Art zu sichern und zu schützen. Im Auftrage der Unternehmensleitung forscht er nach immer wirtschaftlicheren Methoden der Überwachung und bemüht sich, den betrieblichen Kreislaufprozess in allen Stufen sichtbar zu machen, mögliche Störungsursachen frühzeitig zu erkennen, und vorbeugende Maßnahmen zur Verhütung vermeidbarer Vermögensminderungen vorzuschlagen.

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

Bereits bei diesem Stand der Betrachtung lässt sich erkennen, dass man in den Vereinigten Staaten Vergangethatszahlen von jeher

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

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

Man darf heute getrost behaupten, dass die wichtigste Aufgabe des Controllers darin besteht, die Ergebnisse des Rechnungswesens zu interpretieren, um eine zukunftsorientierte Unternehmensführung zu sichern. In dieser Funktion prognostiziert, schätzt und plant er. Nicht die Abrechnung auf den Cent genau, sondern Urteilsvermögen und einen vernünftigen Sinn für Größenordnungen erwartet die Unternehmensleitung von ihm. Nur dann kann er seiner Aufgabe gerecht werden, die gesamte Unternehmenstätigkeit in Einklang mit den Zielen zu planen und ihren Ablauf zu überwachen. Er nimmt Einfluss auf das Beleg- und Berichtswesen, um so die Grundlage für unternehmerische Entscheidungen zu schaffen. Überhaupt ist eine der Voraussetzungen seines Erfolges ein umfassendes und schnell arbeitendes Informationssystem. In nicht wenigen Betrieben sorgt er daher für den reibungslosen Ablauf der Organisation. ...

Wenn die Funktion des Controllers in weitestem Sinne alles einschließt, was der Förderung des Unternehmenserfolges dient, dann kann er dieses Aufgabenbündel nur dann mit einem zufriedenstellenden Wirkungsgrad erfüllen, wenn er in steter unmittelbarer Verbindung mit der obersten Unternehmensspitze steht und dessen Vertrauen und Unterstützung genießt. Im Allgemeinen leitet der Controller einen Stab von Assistenten. In größeren Unternehmen eine ganze Anzahl von Unterabteilungen, welchen wiederum Controller vorstehen. Diese arbeiten nichtsdestoweniger eng mit der Geschäftsleitung der jeweiligen Tochtergesellschaft zusammen.«

- ▶ Die Entwicklung der Informationstechnologie und die zunehmende Verbreitung der in den fünfziger und sechziger Jahren entwickelten Kostenrechnungskonzepte (insbesondere auch die Grenzplankostenrechnung, vgl. Kapitel 6.2.2.2.2) ermöglichten die Umsetzung der gestiegenen Anforderungen an Transparenz und betriebswirtschaftlich fundierte Entscheidungen.

Die genannten Entwicklungen legten eine stärkere Integration von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung nahe, die häufig den neu geschaffenen (oder auch umbenannten) Controllierstellen oblag. Einer häufig zitierten Umfrage von McKinsey zufolge (Basis: 30 deutsche Großunternehmen mit einem Umsatz größer als

1 Mrd. DM) verfügten 1974 bereits 90 % (!) der Unternehmen über Controllierstellen (vgl. Henzler 1974, S. 63), auch wenn diese nicht immer so genannt wurden. Dieses zunächst überhöht erscheinende Ergebnis wurde in den folgenden Jahren durch andere empirische Erhebungen zumindest in seiner Grundaussage bestätigt (im Überblick Richter 1987, S. 23–29). Deutlicher sichtbar wird die Entwicklung in einer stichprobenweisen Analyse von Stellenanzeigen der Frankfurter Allgemeinen Zeitung für den Zeitraum 1949 bis 1994 (im Detail Weber/Kosmider 1991 und Weber/Schäffer 1998). Um einen möglichen Begriffswandel abbilden zu können, wurden auch controllerähnliche Stellenanzeigen in die Analyse einbezogen. Entsprechend den vorab aufgezeigten, typischerweise von

### Im Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Abb. 1-3

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

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

Angaben jeweils in Prozent der Gesamtaufgaben eines Betrachtungszeitraums

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

Controllern wahrgenommenen Funktionsinhalten zählten hierzu alle Anzeigen, die die Bereiche Betriebswirtschaft, Rechnungswesen und Planung aufführten. Zur zahlenmäßigen Entwicklung der Stellenanzeigen lieferte die Erhebung drei Kernaussagen:

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

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

### 1.2.3 Empirische Ergebnisse zum Stand der Controllershship

In Stellenanzeigen werden die Anforderungen formuliert, die Unternehmen an ihre Controller stellen. Aber wie viele Controller gibt es überhaupt? Vertraut man den Daten der Bundesagentur für Arbeit, gab es 2014 ungefähr 100.000 Controller in Deutschland. Diese Zahl setzt sich aus 69.000 sozialversicherungspflichtigen Controllern (freiberuflich tätige oder ver-

beamtete Controller sind in dieser Zahl also nicht erfasst), 21.000 »Kostenrechnern« (die im Regelfall ebenfalls dem Controllerbereich zugeordnet sind – aber dazu später mehr) und Controllern mit Führungsaufgaben zusammen. In Summe entspricht dies ca. 0,3% der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten und in etwa der Anzahl der Angestellten im Personalbereich (vgl. Grunwald-Delitz et al. 2014).

Ein näherer Blick auf die in der Statistik der Bundesagentur unter »Controlling« erfass-

Abb. 1-4

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

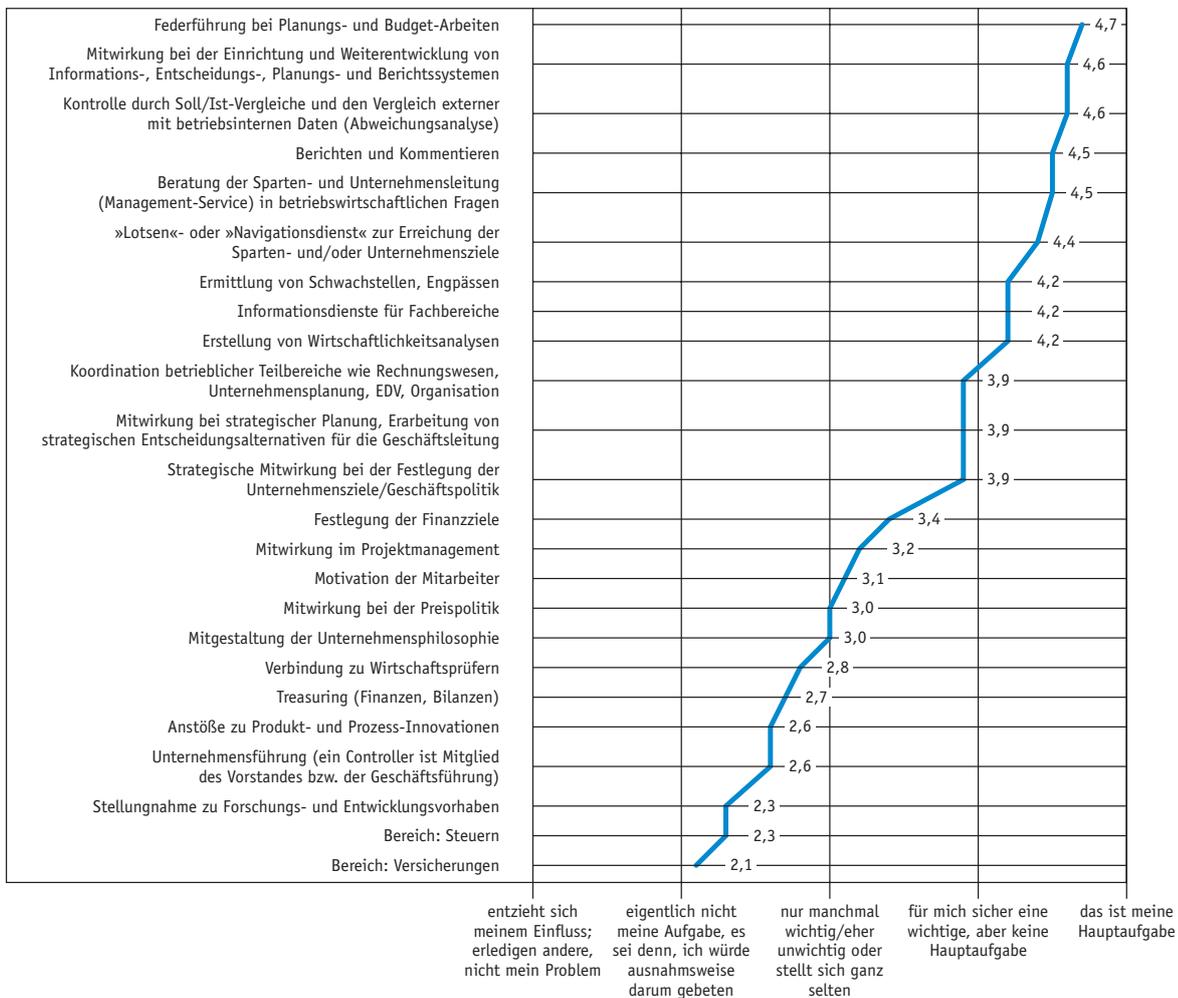
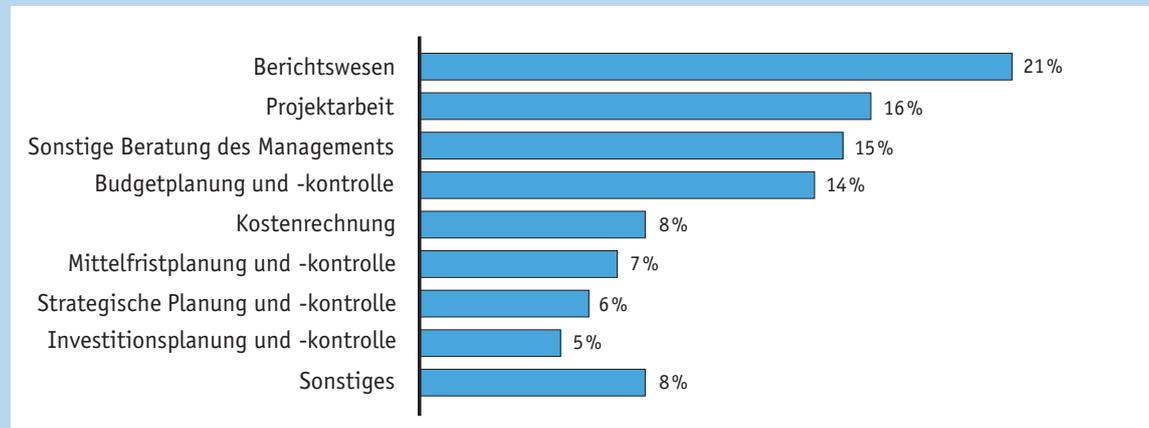


Abb. 1-5

Von den Controllern wahrgenommene Aufgabenfelder und die damit verbundene zeitliche Inanspruchnahme  
(entnommen aus Schäffer/Weber 2015a, S. 13)



ten Beschäftigten zeigt, dass es zwar mehr Controller als Controllerinnen gibt, der Controllerberuf aber nicht von Männern dominiert wird. Der Anteil der Controllerinnen belief sich 2014 auf 44%. Zudem spiegeln sich in der Statistik die hohen Anforderungen an das Berufsbild: Controller beiderlei Geschlechts verfügten über eine höhere Schul- und Berufsausbildung als die Beschäftigten der anderen Finanzberufe, die bei der Bundesagentur erfasst werden (vgl. Grunwald-Delitz et al. 2014).

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

Eine der ersten Studien zum Stand der Controllingpraxis in Deutschland stammt von Landsberg und Mayer und wurde 1986 abgeschlossen. Befragt wurden Controller u. a. danach, welche Aufgaben sie wie stark bzw. mit welcher Wichtigkeit wahrnehmen. Aus den insgesamt 260 Antworten konnte die in *Abbildung 1-4* (S. 11) dargestellte »Aufgabenhitliste« gewonnen werden. Sie bestätigt die Ergebnisse der Stellenanzeigenanalyse: Controller sind untrennbar mit

der laufenden operativen Planung des Unternehmens verbunden (Budgetierung, Investitionsplanung). Sie sind für die Gestaltung und das Management dieser Planung verantwortlich und an der Formulierung von Zielen beteiligt. Sie berichten über die Zielerreichung, übernehmen die laufende Kontrolle der geplanten Zielwerte und koppeln deren Ergebnisse ins Management zurück. Daneben unterstützen sie die Manager durch umfassende Informationsdienstleistungen und sind für den Aufbau und die Pflege der dafür erforderlichen Systeme verantwortlich. Sie fungieren als Coach, Berater und Counterpart der Manager bei allen betriebswirtschaftlich relevanten Fragen. »Typisch deutsch« besteht eine Arbeitsteilung zu anderen Finanzfunktionen: Für Bilanzierung, Steuern, Finanzen und Versicherungen sehen sich die Controller – zumindest im Jahr 1986 – nicht als zuständig an. Dennoch besteht in der Gesamtschau das Bild eines breiten Aufgabenspektrums mit einem festen Kern, aber eher diffusen Rändern.

Ein aktuelles Bild der von Controllern im deutschen Sprachraum wahrgenommenen Aufgaben liefert eine Erhebung des WHU Controller Panels (vgl. Schäffer/Weber 2015a). Wie die *Abbildung 1-5* verdeutlicht, ist die Controllerarbeit durch einen Dreiklang aus (1) Berichtswesen bzw. Informationsversorgung, (2) Planung und

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

Kontrolle sowie (3) projektbezogener Arbeit und Beratung charakterisiert:

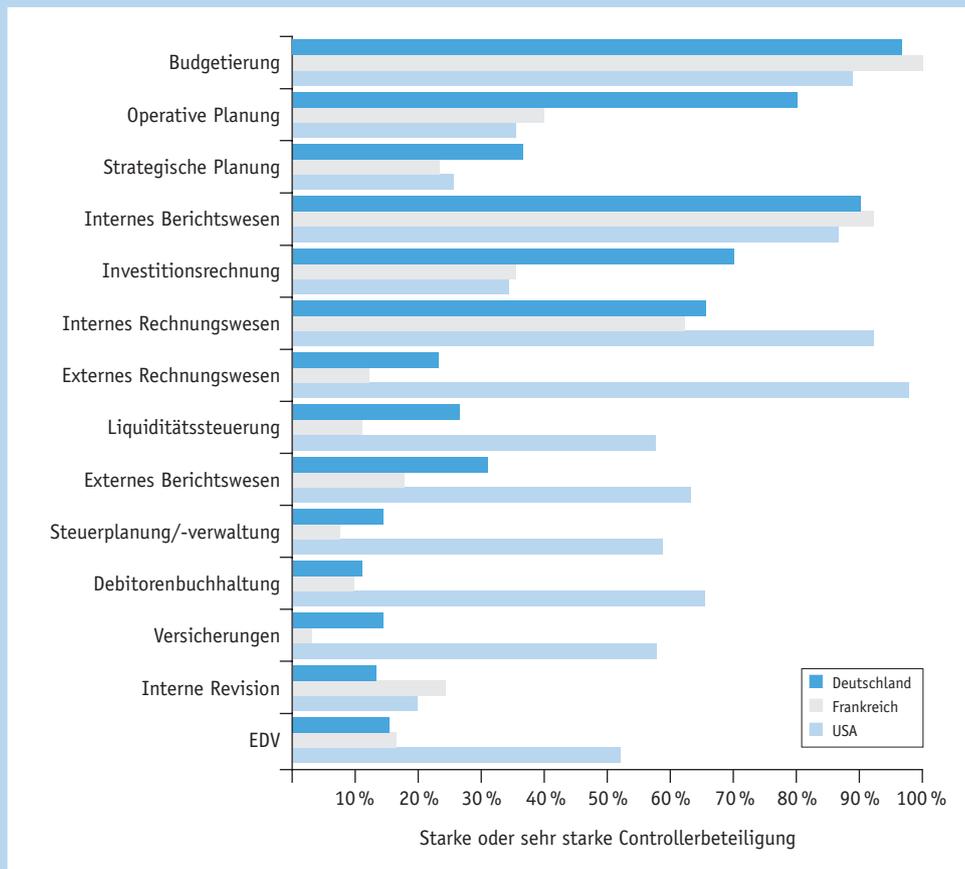
- ▶ Mit 21% werden die meisten Controlling-Ressourcen für das laufende Berichtswesen benötigt. Die gute alte Kostenrechnung, die gelegentlich immer noch mit Controlling gleichgesetzt wird, nimmt im Durchschnitt 8% der Controllingzeit in Anspruch.
- ▶ Fasst man Projektarbeit und (sonstige) Beratung des Managements zusammen, zeigt sich, dass Controller im Durchschnitt 31% ihrer Zeit und damit 1,5 Tage in der Woche mit projektbezogenen und beratenden Tätigkeiten beschäftigt sind.
- ▶ Noch etwas mehr Zeit beanspruchen die Planungs- und Kontrollaufgaben. Hier dominiert

die Budgetplanung mit 14%, die damit aber nicht einmal die Hälfte der planungs- und kontrollbezogenen Zeitananspruchnahme ausmacht. Mittelfristplanung und -kontrolle (die »Mifri«) mit 7%, strategische Planungs- und Kontrollaktivitäten mit 6% und die Planung und Kontrolle von Investitionen mit 5% folgen auf den nächsten Plätzen.

Während in der Vielfalt der Aufgaben unabhängig von Unternehmensgröße und Branche Übereinstimmung besteht, ist die konkrete Ausgestaltung und die zeitliche Inanspruchnahme durch die Aufgaben abhängig vom jeweiligen Unternehmenskontext. So zeigen die Ergebnisse des WHU Controller Panels, dass Controller in

Abb. 1-6

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



Großunternehmen weniger mit Kostenrechnung beschäftigt sind als in kleinen Unternehmen, komplexere Strukturen in großen Konzernen aber gleichzeitig mehr Beschäftigung mit Projektaufgaben sowie operativen und strategischen Planungsaufgaben mit sich bringen. Mit Blick auf den Unternehmenserfolg sind wiederum nur kleine Unterschiede zu konstatieren: Controller in Unternehmen mit großem Erfolg investieren etwas größere Zeiteile in die strategische Planung und Kontrolle, dafür weniger in das Berichtswesen.

Die zeitliche Inanspruchnahme von Controllern wurde auch in den Panelbefragungen von 2008, 2009 und 2012 erfasst (vgl. Schäffer/Weber 2015a). Es zeigt sich eine hohe Konstanz über die Zeit, allenfalls kann ein leichter Rückgang der Zeiteile von Berichtswesen, Kostenrechnung und Budgetplanung und -kontrolle sowie ein Anstieg der Projektarbeit und der sonstigen Beratung des Managements konstatiert werden. Verlässt man den deutschen Sprachraum, zeigen sich jedoch größere Divergenzen. Einer Studie von Stoffel (1995) zufolge lassen sich für amerikanische Controller Ende des 20. Jahrhunderts insbesondere folgende Unterschiede feststellen (vgl. auch die *Abbildung 1-6*, S. 13):

- ▶ Sie übernehmen zwar einen wesentlichen Teil der Budgetierungsaufgaben, teilen sich das Gesamtfeld der Budgetierung aber mit anderen Stabs- bzw. Servicestellen.
- ▶ Auch ihre Position in der der Budgetierung vorgelagerten zeit-, mengen- und qualitätsbezogenen operativen Planung fällt deutlich schwächer aus.
- ▶ Im Bereich der Informationsbereitstellung und des Berichtswesens sind US-Controller stark auf die Informationsbedarfe Unternehmensexterner ausgerichtet. Dies führt zu weiteren Aufgabenfeldern, die in Deutschland bislang nur im Ausnahmefall von Controllern erfüllt werden, wie Liquiditätssteuerung, betriebliches Steuerwesen, Debitorenbuchhaltung sowie das betriebliche Versicherungswesen.

Insgesamt gilt es, für amerikanische Controller eine starke *Finanzorientierung* zu konstatieren, die sich auch in der organisatorischen Zuord-

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

In französischen Unternehmen finden sich Controller – ähnlich wie in Deutschland – in größerer Zahl erst seit den siebziger Jahren. Sie sind – wie ihre deutschen Kollegen – zum Zeitpunkt der Erhebung durchweg nicht mit den rechnungswesen- und finanzbezogenen Zusatzaufgaben betraut, die in den USA Controller maßgeblich beschäftigen. In ihrer grundsätzlichen Ausrichtung lassen sich auf der Basis der Studie von Stoffel die folgenden zwei Ausprägungen feststellen, wobei die erstgenannte in der Unternehmenspraxis eindeutig dominiert (vgl. Stoffel 1995):

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

Die Bündelung von Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsaufgaben in Controllerstellen kann somit – wie der Vergleich von Stoffel zeigt – auch von Land zu Land sehr unterschiedlich ausgeprägt sein. Der starke Rechnungswesenanteil in den USA führt zu einer finanzzahlendominierten Schwerpunktlegung. Auch in Frankreich sind die Controller in der Erhebung von Stoffel zumeist dem Finanzbereich zugeordnet, lediglich auf (höchstens) der drit-

---

Die Aufgabenunterschiede in den USA, Deutschland und Frankreich im Detail.

---

Controllingship ist ein stark kontext- und kulturspezifisches Phänomen.

---

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

### Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfragen 1 und 2)

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

ten Ebene der Führungshierarchie eingeordnet und folglich auch nur mit geringen Einflussmöglichkeiten ausgestattet. Sieht man – wie in Deutschland – Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungsaufgaben eher gleichbedeutend, liegt ein wesentlicher Teil der Controlleraufgabe in der Gestaltung und Begleitung des materiellen Planungsprozesses. Entsprechend hochrangig ist die Einordnung in die Unternehmensorganisation. Damit wird die Controllingpraxis zu einem stark kontext- und kulturspezifischen Phänomen.

Eine international viel beachtete Studie von Ahrens vergleicht einige Jahre später nicht nur die Aufgabenbereiche, sondern das Selbstverständnis und die Praktiken von Management Accountants bzw. Controllern in britischen und deutschen Brauereien. Auf der Basis von teilnehmender Beobachtung, Interviews und Dokumentenanalysen identifiziert er dabei deutliche Unterschiede: Während die Controller in den deutschen Brauereien das Unternehmen über ein System von Plänen wahrnehmen und das Controlling weitgehend von den operativen Prozessen getrennt ist, betonen die britischen Accountants ihre Involviertheit in die operativen Abläufe und beanspruchen nicht nur ein formales, sondern ein substantielles Mitspracherecht in der Planung. Entsprechend wird das Unternehmen im Fall der deutschen Brauereien eher als eine technische Einheit verstanden, innerhalb derer dem Controlling die Funktion zukommt, eine Ausrichtung der technischen Prozesse auf Profitabilität zu gewährleisten. In den britischen Brauereien kommt den Accountants hingegen eine dominierende Position zu, das

Unternehmen erscheint stärker ökonomisch geprägt. Als »guter Manager« gilt hier derjenige, der in der Lage ist, im Rahmen der vom Accounting bzw. den Rentabilitätserwartungen maßgeblich bestimmten Budgets erfolgreich seinen Aufgabenbereich zu managen (vgl. Ahrens 1999).

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

#### 1.2.4 Der Controller im Spiegel von Rollenbildern

Der von uns nun ausführlich umrissene Stand des Aufgabenspektrums von Controllern ist auch Nährboden für die traditionell Controllern zugeordneten Bilder des Erbsenzählers, Zahlenknechts, Bremsers, Kontrolleurs, Spürhunds, Lotsen bzw. auch Steuermanns und Navigators sowie die Bilder des internen Beraters, des ökonomischen Gewissens oder des Kommunikators.

Das Bild des *Erbsenzählers* und *Zahlenknechts* findet man über den ganzen Erdball verbreitet (amerikanisch: »beancounter«). Der Controller erscheint hier als zahlenversessener, penibler und auf Genauigkeit fokussierter Buchhalter. Dass sich ein solches Bild entwickeln und derart verfestigen konnte, lässt sich auf die hohe Be-

---

Unterschiede scheint es auch zwischen Deutschland und Großbritannien zu geben.

---

Der Erbsenzähler als klassisches Controllerbild

Abb. 1-7

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



deutung und den erheblichen Umfang folgender Teilaufgaben der Controller zurückführen:

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

Diese Zahlenlastigkeit wird leicht zu einer übertriebenen Zahlenorientierung, ja zu Zahlengläubigkeit der Controller selbst. Einige von ihnen sind nicht mehr in der Lage, den Unterschied zwischen Genauigkeit und Relevanz von Zahlen nachzuvollziehen. Nicht anders ist es zu erklären, dass man manchmal auch in Langfristplänen Ergebniswerte findet, die bis auf den Cent genau gerechnet sind. Zahlenlastigkeit macht viele Controller zudem blind dafür, wie groß

Kontrolle ist eine sehr verhaltenssensible Führungsfunktion.

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

Was mit dem Bild des *Bremers* gemeint ist, lässt sich anschaulich dem folgenden (authentischen) Zitat entnehmen: »Als wir wieder einmal ein Investitionsprojekt durch das Controlling gebracht hatten, knallten bei uns die Sektkorke.« Diese Einschätzung mancher Linienmanager stützt sich auf zwei Erfahrungsbereiche: Zum einen kommt es im Rahmen der Budgetierung häufig zur Situation, dass die dezentral geplanten Mittel von der Unternehmensspitze nicht akzeptiert werden, dass Kürzungen erforderlich sind – und hier sind häufig Controller die Überbringer der schlechten Nachricht. Zum anderen übernehmen die Controller – wie in Kapitel 10 noch ausführlich gezeigt wird – im Planungs- und Planentstehungsprozess eine Korrektur- bzw. Filterrolle gegenüber dem Management. Wer immer den *Advocatus Diaboli* spielt, wird von anderen leicht in die Rolle des Bremers eingeordnet. Dass diese Planentstehungskontrolle als Qualitätssicherung zu begreifen ist, die spätere Probleme im Prozess der Planentstehung verhindert oder reduziert, wird leicht übersehen.

Die Reihe der wenig vorteilhaft klingenden Rollenbilder sei mit dem des *Kontrolleurs* fortgesetzt. Die Kontrolle zählt zu den Kernaufgaben von Controllern. Sie ist jedoch sehr verhaltenssensibel. Die Suche nach Schuldigen, das Bohren in offenen Wunden, das Transparentmachen und Zurschaustellen von Fehlern sind allesamt Quellen für dysfunktionale Wirkungen von Kon-

trollen. Bei der Durchführung von Kontrolle ist daher Sensibilität gefragt, die offensichtlich nicht jeder Controller aufbringt. Analoges gilt für das Bild des *Wadenbeißers*.

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

Betrachten wir nun die Bilder, die eher positiv besetzte Facetten der Controllership herausstellen. Als erstes sind die Bilder des *Lotsen*, des *Steuermanns* und des *Navigators* zu nennen. Sie betonen den Anspruch der Controller, dafür zu sorgen, dass ein ständiger Bezug des unternehmerischen Handelns auf gesetzte Ziele bzw. verabschiedete Pläne erfolgt, dass bei Abweichungen vom Zielkorridor Anpassungsmaßnahmen beschlossen und durchgesetzt werden und so das Unternehmen »auf Kurs« bleibt. Ziele setzt der Kapitän; sein Steuermann führt den Kompass und steuert erforderlichenfalls gegen. Die Veranschaulichung des Controllings als ein aus Planung, Realisation, Kontrolle und Rückkopplung bestehender Regelkreis – wir werden im 2. und 3. Kapitel darauf zurückkommen – passt zu diesem Bild.

Daneben werden Controller häufig als *betriebswirtschaftliche Begleiter*, *interne Berater* oder *ökonomisches Gewissen* bezeichnet. Controller haben demnach die Aufgabe, die Effektivität und Effizienz des Managerhandelns zu hinterfragen, vom laufenden Managementprozess bis hin zu wesentlichen Projektentscheidungen, und bei erkannten Problemen Änderungen an-

zustoßen. Dieses Rollenbild ist somit eng mit der Interaktion zwischen Controller und Manager verbunden.

Schließlich stößt man noch auf drei weitere Rollen, die in den letzten Jahren für Controller diskutiert werden: Die Rolle des *Change Agents* ist eine Reflektion der zunehmenden Veränderungsintensität in den Unternehmen. Controller besitzen durch ihre Unabhängigkeit gute Voraussetzungen, um als Unterstützer und Treiber dieser Prozesse zu dienen und damit das Management zu unterstützen. Der *Innovator* wirkt eher als eine Absichtserklärung der Controller denn als Realität. Controller wirken oftmals mehr bewahrend als verändernd (vgl. Weber/Vinkemeier 2007, S. 7). Controller sind zumeist die, die Innovationen aufgrund der Schwierigkeiten, sie adäquat zu bewerten, eher bremsen, als sie weiter voranzutreiben. Für sie ist das Abweichen von einer Regel (z. B. eine deutlich schnellere Marktdurchdringung eines neuen Produkts im Verhältnis zu den Erfahrungen mit Vorprodukten) primär ein Alarmsignal versuchter Manipulation als der Ausdruck eines innovativen Sprungs nach vorn. Auch zunehmend postuliert wird die Rolle des *Architekten*, die den Controller allerdings sehr nah an den Manager und den Vorwurf einer »grauen Eminenz« heranzuführt.

International hat sich schließlich – viele der neuen Rollen verbindend – das Rollenbild des *Business Partners* herausgebildet (vgl. z. B. Siegel 1999; Järvenpää 2007). Der Controller wird »auf Augenhöhe« mit dem Manager gesehen. Die Breite des Aufgabenfeldes der Manager ist Grund der Vielfältigkeit der Controlleraufgaben und Herausforderung für deren Fähigkeiten und Kompetenzen. Das Rollenbild des Business Partners genießt in der aktuellen Diskussion eine zentrale Aufmerksamkeit und hat durchweg Zustimmung erfahren – so erscheint es etwa in einer Liste von zehn Zukunftsthemen des Controllings auf Rang zwei (vgl. Schäffer/Weber 2015b)! Allerdings lässt das Rollenbild des Business Partners im Detail sehr viel Raum für unterschiedliche Interpretationen (Wo hört die Partnerschaft auf? Ist ein Business Partner ein Co-Manager oder nur ein Gehilfe?). Wir werden deshalb an vielen Stellen dieses Buches wieder präzisierend auf den Business Partner zurückkommen.

---

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

---

Der Business Partner als das neue verbindende Rollenbild.

Wir haben gesehen: Das, was ein Controller tun soll, und weshalb dies so ist, erschließt sich auch durch die Betrachtung von Rollenbildern nicht auf den ersten Blick. Alle Bilder betonen

bestimmte Facetten des Aufgabenspektrums der Controller. Ihre Vielzahl entspricht der Heterogenität der Controllanship.

## 1.3 Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin

Parallel zur beeindruckenden Entwicklung in der Praxis hat sich das Controlling auch in der Wissenschaft trotz mancher Vorbehalte zu einer anerkannten Disziplin entwickelt (vgl. Küpper/Wagenhofer 2002, S. X, Ahn 1999, S. 110). Nach einer Studie von Binder/Schäffer existieren an den 92 betriebswirtschaftlichen Fakultäten deutschsprachiger Universitäten und wissenschaftlicher Hochschulen im Jahre 2004 immerhin 72 Lehrstühle, die explizit die Bezeichnung »Controlling« im Lehrstuhlnamen führen (vgl. Binder/Schäffer 2005a, S. 101).

Eine nähere Analyse der Lehrstuhlbezeichnungen zeigt, dass nur 15 % dieser 72 Lehrstühle »reine« Controllinglehrstühle sind. Die restlichen 85 % der Lehrstühle sind in Verbindung mit anderen Fächern ausgerichtet. Die

Vielfalt der Kombinationen macht deutlich, dass das Controlling mit sehr unterschiedlichen Aspekten in Verbindung gebracht werden kann – und somit eine klassische Querschnittsfunktion darstellt. Im Vordergrund stehen Kombinationen mit Unternehmensrechnung/Rechnungswesen (36 %) und Wirtschaftsprüfung (13 %). Laut Hirsch deutet »die Kombination der Teildisziplinen »Controlling« und »Unternehmensrechnung« in einer gemeinsamen Lehrstuhlbezeichnung auf die große Nähe dieser beiden Disziplinen und auf ihren gemeinsamen Ursprung, das Rechnungswesen, hin« (Hirsch 2003b, S. 255). Gleichwohl sind 36 % der Lehrstühle durch andere Kombinationen charakterisiert.

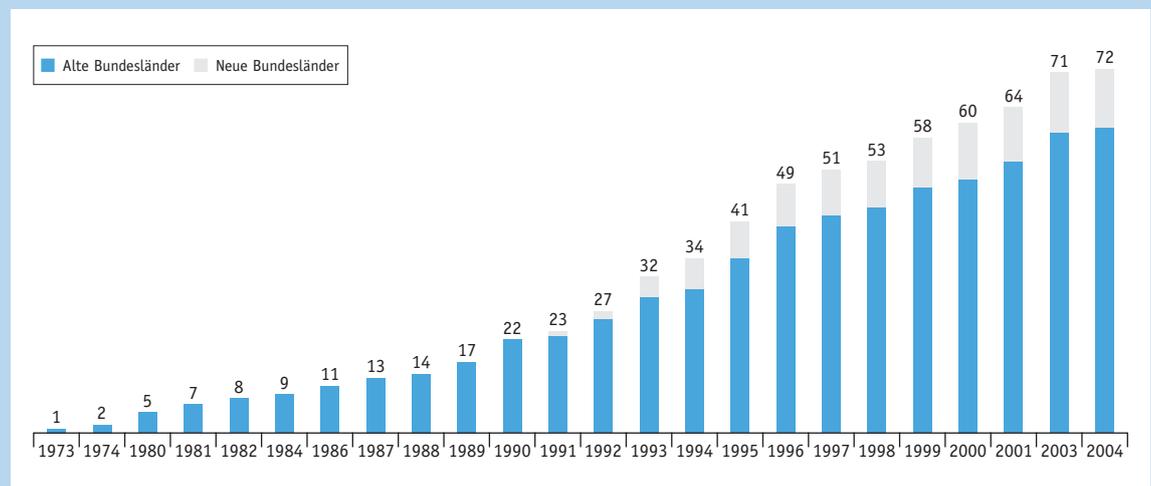
Die institutionelle Entwicklung des deutschsprachigen Controllings an Universitäten und

Links zu den Lehrstühlen finden Sie unter:  
[www.whu.edu/controllinglinks](http://www.whu.edu/controllinglinks)

Der erste Controllinglehrstuhl wurde 1973 eingerichtet.

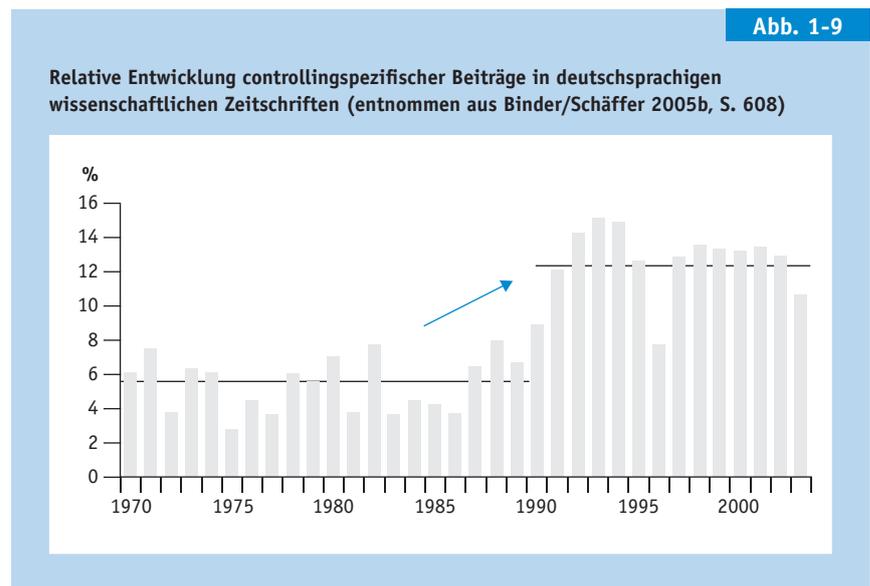
Abb. 1-8

Entwicklung der Anzahl deutschsprachiger Controllinglehrstühle (entnommen aus Binder/Schäffer 2005a, S. 102)



wissenschaftlichen Hochschulen begann 1973 mit der Berufung von Péter Horváth auf den neu eingerichteten Controllinglehrstuhl der TH Darmstadt. Die weitere Entwicklung verlief bis Ende der 1980er-Jahre eher verhalten: 1989 existierten erst 17 der heute 72 Controllinglehrstühle. Danach ist eine Beschleunigung zu konstatieren (vgl. *Abbildung 1-8*). In wenigen Jahren kommen noch 14 Controllinglehrstühle in den neuen und 41 Controllinglehrstühle in den alten Bundesländern dazu.

Diese verstärkte Einrichtung von Controllinglehrstühlen lässt sich weitgehend auf die Entwicklung in der Praxis zurückführen. So zeigt die bereits erwähnte Analyse von Stellenanzeigen durch Weber/Kosmider und Weber/Schäffer für die Jahre 1949–1994 eine signifikante Zunahme sowohl von Controller- als auch Controlling-ähnlichen Stellen. Der Ausbau der universitären Kapazitäten im Controlling führte auch zu einem deutlichen Anstieg controllingrelevanter Publikationen in den wissenschaftlichen Zeitschriften des deutschsprachigen Raums: Lag der Anteil von Controllingbeiträgen in den 1970er-



Jahren und 1980er-Jahren noch zwischen circa 4% und 6% (vgl. *Abbildung 1-9*), ist etwa Anfang der 1990er-Jahre eine Verdoppelung des Anteils auf durchschnittlich ca. 12% erkennbar.

### Im Original

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

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

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

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

*André Zünd:* »Die akademische Community befasste sich nicht oder nur sehr wenig mit dem Controlling. Es passte einfach nicht in das wissenschaftliche Konzept, in den Hochschulbereich, der Disziplinen. Das mag eine Rolle gespielt haben. Controlling ist ja eigentlich etwas Multidisziplinäres. Es ist nicht einseitig nur Rechnungswesen, es passt nur schwer auf die deutsche Auffassung der Fakultäten, Disziplinen und der klassischen Unterteilung der Betriebswirtschaftslehre (Kosiol, u. a.). Da passt Controlling nicht hinein. Es ist nicht nur Rechnungswesen, es ist auch Rechnungswesen. Es ist nicht nur Personalführung, es ist auch Personalführung. Dieser interdisziplinäre Gedanke des Controllings widersprach der akademischen Auffassung der BWL.«

*Fortsetzung auf Folgeseite*

*Fortsetzung von Vorseite*

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

*Jürgen Weber:* »Es gab keine Controlling-Community. ... Es gab keinen Grund dafür, denn es behinderte eigentlich nur. Die Szene lebt

von dem anscheinend hohen, diffusen Charakter des Faches. Sodass sich jeder da irgendwie verstecken kann. Jeder kann sagen, ich habe meine eigene Controllingdefinition und ich weiß, wo es langgeht. Keiner ist auch nur ansatzweise hinterfragbar. Es gibt keinen geordneten Diskussionsprozess in der Community, weil es keine Community gibt.«

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

Controlling hat sich zu einer anerkannten Disziplin entwickelt.

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

### Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 3)

- ▶ Nicht nur in der Praxis, auch in der Wissenschaft hat sich Controlling zu einer anerkannten Disziplin entwickelt.
- ▶ Die Entwicklung des Controllings als wissenschaftliche Disziplin war im deutschsprachigen Raum in hohem Maße praxisgetrieben. Durch die zunehmende Integration der deutschsprachigen Controllingforschung in den internationalen Wissenschaftsmarkt beginnt sich die enge Bindung zwischen Controllingpraxis und Wissenschaft jedoch zu lösen.

»Generally Accepted Controlling Principles« gibt es leider nicht.

Die einschlägige deutschsprachige Literatur ist durch eine Vielzahl unterschiedlicher Controllingkonzeptionen gekennzeichnet. Von einem einheitlichen Controllingverständnis, gar von »Generally Accepted Controlling Principles« (Küpper/Weber/Zünd 1990, S. 282) kann dabei keine Rede sein. Nicht selten beschränkt sich die »originäre« Leistung einer Konzeption auf eine mehr oder weniger gelungene Umformulie-

rung bestehender Begriffsauffassungen und Konzepte. Für die überwiegende Zahl der Konzeptionen gilt auch der Vorwurf, nicht unerheblich normativ zu sein; es wird nicht nachvollziehbar, warum Controlling genau so und nicht anders definiert wurde.

In dieser Situation ist es verständlich, dass auch die Zahl der Ordnungsversuche des »Konzeptions- und Definitionswirrwarrs« über die Zeit

## 1.4 Controllingkonzeptionen

eine beträchtliche Größenordnung angenommen hat. So fand man lange kaum eine Dissertation im Themenbereich Controlling, die nicht einen erheblichen Seitenumfang für dieses Unterfangen verwendet hat (vgl. als ein Beispiel für einen gelungenen Ordnungsansatz Zenz 1999). Auch diese Ordnungsversuche sind noch ein erhebliches Stück davon entfernt, homogen oder zumindest ähnlich zu sein. Die im Folgenden wiedergegebene Struktur kann deshalb nicht den Anspruch auf Repräsentativität erheben. Auch ist zu beachten, dass einzelne Ansätze den dort unterschiedenen vier Definitionstypen in den meisten Fällen nicht ausschließlich, d. h. nicht überschneidungsfrei, zugeordnet werden können. Die Zuweisung erfolgt vielmehr bezogen auf den grundsätzlichen Fokus der jeweils zitierten Konzeption.

#### 1.4.1 Controlling als Informationsversorgungsfunktion

Frühe Controllingkonzeptionen stellen zumeist auf Informationsversorgung als Kern des Controllings ab. Eine derartige Auffassung kommt z. B. in den folgenden beiden Stellungnahmen zum Ausdruck:

- ▶ Controlling als »Unterstützung der Steuerung der Unternehmung durch Information« (Hoffmann 1972, S. 85) oder
- ▶ Controlling als »Beschaffung, Aufbereitung und Koordination von Informationen für deren Anwendung zur Steuerung der Betriebswirtschaft durch die Unternehmensleitung auf deren Ziel hin« (Heigl 1989, S. 3).

Den Bezugspunkt bildet dabei zumeist das Rechnungswesen, allerdings in sehr unterschiedlicher Ausprägung. Ein Teil der Autoren setzt Controlling mit einer amerikanischen Ausprägung des Rechnungswesens gleich, bezieht damit Bereiche wie Statistik, Budgetierung, Steuern und Interne Revision mit in das Aufgabenfeld des Controllings ein (z. B. Harbert 1982, S. 68f.). Andere Autoren sehen den Controllinggedanken nicht in einer funktionalen Ausweitung, sondern in einer materiellen Veränderung des Rechnungswesens verwirklicht. Bezugsbasis bildet für sie ein sehr technokratisch verstandenes Rechnungswesen. Besonders deut-

lich kommt diese Auffassung in der Meinung von Bannow zum Ausdruck, der »die Aufgabe eines Leiters des Rechnungswesens im Wesentlichen darin [sieht], den wirtschaftlichen Vorgängen eines Unternehmens zugrunde liegende Informationen (Zahlen) entsprechend der GoB [Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Anm. d. Verf.] zu erfassen und aufzuzeichnen, so dass eine spätere Rechnungslegung vorgenommen und der Unternehmensleitung somit nach Ablauf definierter Perioden (Geschäftsjahr) Entlastung erteilt werden kann« (Bannow 1983, S. 22). Abgesehen von der Vermischung der institutionellen und der funktionalen Perspektive wird in solchen Meinungsäußerungen die dem Rechnungswesen schon von seinen Ursprüngen her innewohnende Steuerungsfunktion (vgl. z. B. Schneider 1992b, S. 19f.) und die Entwicklung der Kostenrechnung zu einem Führungsinstrument negiert. Aus theoretischer Perspektive ist es wenig sinnvoll, das bekannte Konzept des entscheidungsorientierten Rechnungswesens mit dem neuen Namen »Controlling« zu versehen.

In ähnlicher Weise gilt diese Kritik für Ansätze, die versuchen, das Spezifische des Rechnungswesens als Controlling aus einer intensiven Betrachtung der Informationsverwendung, d. h. der Empfänger der Finanz- und Erfolgsdaten herzuleiten. Das sich hinter einer solchen Abgrenzung verborgene Bild des nur wenig »kundenfreundlichen« Rechnungswesens hat in der Praxis – wie wir später noch zeigen werden – tatsächlich Relevanz. In der Theorie ist dagegen die Frage, wie die »richtige« finanz- und erfolgswirtschaftliche Information für unterschiedliche Informationsempfänger im Unternehmen aussehen sollte, bereits einem Forschungsgebiet zugeordnet: Mit ihr beschäftigen sich die unterschiedlichen Spielarten verhaltenswissenschaftlicher Forschung (vgl. im Überblick Schweitzer et al. 2015, S. 609).

Problematisch erscheint weiterhin auch der Versuch, Controlling als »zentrale Einrichtung der betrieblichen Informationswirtschaft« (Müller 1974, S. 683) zu definieren. Dem Controlling kommt nach derartigen Auffassungen ein Aufgabenspektrum zu, das von der Feststellung von Informationsbedarfen im Zusammenwirken mit den Bedarfsträgern über die Beschaffung sowie problem- und empfangenorientierte Aufberei-

---

Frühe Controllingkonzeptionen stellen zumeist auf Informationsversorgung als Kern des Controllings ab.

---

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

## Im Original

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

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

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

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

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

tung von Informationen bis zur Erläuterung derselben reicht. Zuweilen wird eine Eingrenzung des Controllings auf eine »im Kern informationswirtschaftliche Dimension« in der Hoffnung vorgenommen, auf diesem Wege dem »Omnipotenz-Anschein« (Link 1982, S. 261) wirksam entgegenzutreten zu können. Allerdings sind erhebliche Zweifel angebracht, ob es sich dabei um einen sinnvollen Weg der Abgrenzung handelt. Der Ansatz erschöpft sich letztlich darin, ein seit langem bearbeitetes Problemfeld (Informationssystem bzw. -wirtschaft) umzubenennen. Ein solches Vorgehen vermag nicht wirklich zu überzeugen, zumal die Tätigkeiten von Controllern in der Praxis deutlich über reine Informationsaufgaben hinausgehen.

### 1.4.2 Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung

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

In dieser pauschalen Form hilft der Ansatz allerdings nicht weiter. Denn nicht nur das Controlling, sondern auch die Führung eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens insgesamt, ist primär auf das Gewinnziel ausgerichtet. Unklar muss bleiben, ob der alleinige Verweis auf das Gewinnziel bewusst andere unternehmerische Zielsetzungen ausgrenzen will oder eine verkürzende Notation darstellt. Wie wenig sinn-

voll eine am Gewinnziel orientierte Einschränkung ist, wird anhand der Konsequenz deutlich, dass dadurch nicht-erwerbswirtschaftliche Betriebe (z. B. kommunale Krankenhäuser) ex definitionem kein Controlling einsetzen könnten. Eine hinreichende Begründung hierfür lässt sich nur schwerlich erkennen. Weitet man dagegen »gewinnorientiert« zu »zielorientiert« aus, ist der zusätzliche Erklärungswert praktisch gleich null: Zielausrichtung als ein Grundelement von Unternehmensführung lernt der Student schon im ersten Semester hinreichend kennen!

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

Ausgangspunkt ist die Festlegung der Ziele, die das Unternehmen und seine Einheiten erfüllen wollen (und sollen). Diese werden durch einen Planungsprozess generiert und in Form von Plänen den verantwortlichen Managern auf den unterschiedlichen Ebenen des Unternehmens vorgegeben. Diese versuchen, die Ziele im täglichen Managementhandeln zu erfüllen. Wie gut ihnen dieses gelingt, wird – z. B. in der Kostenrechnung – festgehalten. Die ermittelten Ist-Werte bilden dann die Basis eines Plan- bzw. Soll-Ist-Vergleichs. Werden Abweichungen festgestellt, so erfolgt eine Rückkopplung, die zwei Ausrichtungen besitzen kann: Als *Feedback-Schleife* wird das gewonnene Wissen dazu herangezogen, die Realisation zu verändern, um den Zielen doch noch zu entsprechen. Eine Kostenüberschreitung im Februar soll so spätestens bis zum Ende des Jahres wieder ausgeglichen sein.

Als *Feed-forward-Schleife* führen die Abweichungsinformationen dazu, die Erreichbarkeit bzw. Gültigkeit der Pläne zu hinterfragen. In der Airline-Branche war es z. B. sinnlos, nach dem Ereignis des 11. September 2001 weiter an den Jahreszielen festzuhalten.

### Im Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dem Regelkreis kommt eine hohe Bedeutung zu.

Controlling als systematische Verbindung erfolgszielbezogener Planung und Kontrolle

Horváth unterscheidet drei Führungsteilsysteme, die durch das Controlling koordiniert werden.

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

Controlling derart als einen Regelkreis zu sehen, macht es zum Synonym einer »planmäßigen Unternehmensführung«, was zugleich enge Bezüge zu den Wurzeln der Controllingship herstellt: Controllerstellen wurden eingerichtet, als Unternehmer größen- und dynamikbedingt ihr Führungsverhalten ändern mussten und Pläne an die Stelle (oder zumindest an die Seite) von persönlichen Weisungen traten. Eine stark personenbezogene Führung, wie sie im Mittelstand vorherrscht, oder bürokratische, regelbestimmte Führungsstrukturen, wie im öffentlichen Bereich, markierten dann andere »Führungsphilosophien«. Controlling wäre damit als eine bestimmte Form bzw. Philosophie von Führung definiert. Ein Großteil der Führungsliteratur befasst sich jedoch bereits mit »planmäßiger« Unternehmensführung. Zudem ginge die Planung in dieser Sichtweise gänzlich im Controlling auf.

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

### 1.4.3 Controlling als Koordinationsfunktion

Die dieser dritten Gruppe zuzuordnenden Controllingkonzeptionen sehen die zentrale Aufgabe des Controllings in der Koordination unter-

schiedlicher Teilsysteme der Unternehmensführung.

Die Perspektive, Controlling ausschließlich auf eine Koordinationsfunktion zu beziehen, stellt eine maßgeblich von Horváth und Küpper geprägte Sichtweise dar. Der Basisbeitrag stammt aus dem Jahr 1978 (Horváth 1978, S. 194–208). Horváth wählt einen *systemorientierten Ansatz* und geht von einer Differenzierung des Führungssystems eines Unternehmens in ein Planungs- und Kontrollsystem einerseits und ein Informations(versorgungs)system andererseits aus. Aus dieser Differenzierung entsteht ein Koordinationsbedarf. Diesen deckt das Controlling. Es wird damit zum dritten Führungsteilsystem. Horváth sieht die Koordinationsaufgabe nicht nur auf die zwischensystemischen Beziehungen beschränkt (z. B. Abgleich von Planungs- und Kontrollinformationen), sondern bezieht die Koordination innerhalb des Planungs- und Kontrollsystems sowie innerhalb des Informationsversorgungssystems mit in den Aufgabenbereich des Controllings ein (z. B. Koordination der strategischen mit der operativen Planung).

Eine Fortführung und Erweiterung erfuhr der Koordinationsansatz von Horváth durch Schmidt. Dieser zielte dabei nicht auf die Koordination selbst, sondern auf die Koordinationsobjekte: »Die Koordinationsfunktion des Controlling bezieht sich auf das Führungssystem und auf die Führungsprozessphasen. Seine Aktivitäten bezwecken primär die gesamtunternehmensbezogene interne Abstimmung und integrierende Verknüpfung des Informations-, Ziel-, Planungs- und Kontroll- und Organisationssystems« (Schmidt 1986, S. 56 f.). Diese Strukturierung übernahm – leicht modifiziert – Küpper (1987), von dem auch die veranschaulichende *Abbildung 1-10* (S. 26) stammt. Der Vorteil der stärkeren Differenzierung wird in der Aufdeckung zusätzlicher, der Lösung harrender Koordinationsprobleme sichtbar: »Planungs- und Kontrollsysteme, die ein hohes Maß an Koordination gewährleisten sollen, lassen sich vor allem durch entsprechende Organisationsstrukturen erreichen. Damit wird aber eine Abstimmung der Planung und Kontrolle mit der Organisation erforderlich. Ferner ist für das Erreichen von koordiniertem Handeln im Unternehmen die

Art der Verhaltensbeeinflussung wichtig. Wenn das Controlling ein koordiniertes Handeln bewirken soll, muss es auch auf die Schaffung entsprechender Anreizsysteme hinwirken. Damit wird aber seine Verbindung zu einem weiteren Führungssystem, der Personalführung, deutlich« (Küpper 1987, S. 96).

Mit der Übernahme einer solchermaßen ausgestalteten Koordinationsaufgabe will Controlling bezogen auf Führung genau das erreichen, was Führung bezogen auf Ausführung zum Ziel hat: Es geht dem Controlling um die Effizienz (Erreichung eines Ziels mit möglichst geringen Mitteln) und Effektivität (Einsatz der Mittel für Ziele mit möglichst hohem Nutzen). Koordinationsdefizite innerhalb des Führungssystems verringern diese. Wird etwa ein neues Vergütungssystem eingeführt, ohne sicherzustellen, dass die hierfür nötigen Informationen in der erforderlichen Qualität bereitgestellt werden, kommt es zu Demotivation, Leistungsverlusten und Op-

portunismus des Managements. Eine Grenze findet die Koordinationsaufgabe dort, wo sie selbst zu teuer wird, oder aber das Wissen fehlt, sie adäquat durchzuführen.

Controlling derart definiert, bedeutet seinen Einzug in jegliche Form der Führung einer (produktiven) Organisation. Die Existenz der Funktion (Koordination) wird in ihrem Kern weder von der konkreten Zielsetzung noch von speziellen Führungsstilen bzw. -modellen beeinflusst. Controlling muss es folglich in einer »klassischen«, bürokratisch organisierten öffentlichen Verwaltung ebenso geben wie in einem stark durch die Person des Unternehmensleiters geführten mittelständischen Unternehmen. Behält man eine derart weite Sichtweise bei, ist zum einen das Aufgabenspektrum der Koordination im Führungssystem sehr breit. Die Koordination in der Führung in einem »normalen« Großunternehmen – mit der hohen Bedeutung systematischer ergebnisorientierter Planung und Kon-

### Im Original

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

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

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

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

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

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

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

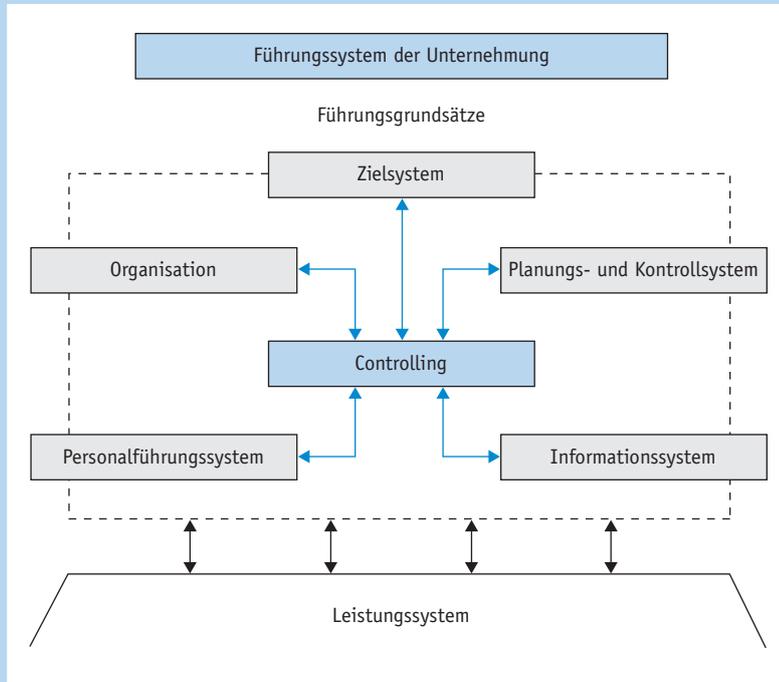
- ▶ Das System der Umweltanalyse zur Erlangung von Umweltinformationen.
- ▶ Das System des innerbetrieblichen Rechnungswesens, das in der Mengen- und Wertdimension über zukünftige und vergangene Bestände und Bewegungen von Gütern und Schulden informiert.
- ▶ Das System steuerlicher Informationen, das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

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

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

Abb. 1-10

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



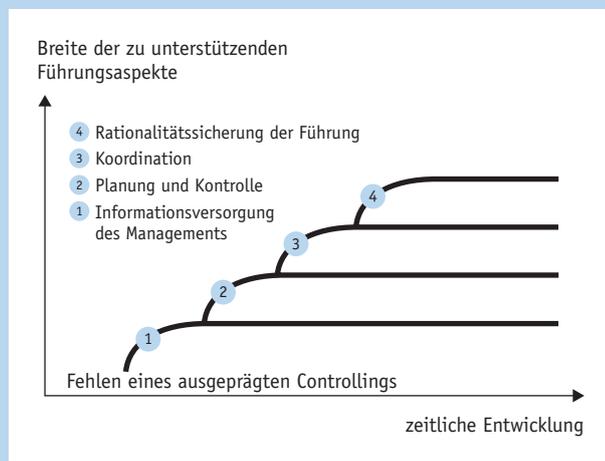
trolle – unterliegt aber völlig anderen Anforderungen als die in einer Bürokratie oder im typischen Mittelstandsunternehmen. Zum anderen deckt sich der Controllingbegriff dann nur noch sehr beschränkt mit dem Praxisverständnis: In der klassischen Bürokratie findet man weder den Begriff des Controllings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

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

So wird sowohl von Küpper als auch von Horváth die Subsystembildung in unterschiedlichen Quellen unterschiedlich vorgenommen (z. B. Küpper et al. 2013, S. 36 im Vergleich zur vorab zitierten *Abbildung 1-10*). In der betrieblichen Realität ergeben sich weiterhin schon bei der Trennung von Führungs- und Ausführungssystem Probleme (z. B. in modernen Gruppenkonzepten in der Produktion). Die mangelnde theoretische Auseinandersetzung mit der Systemabgrenzung lässt weder die Beantwortung der Frage nach der Vollständigkeit noch der nach der Sinnhaftigkeit der Differenzierung zu. Weiterhin ist auch der koordinationsorientierte Controllingansatz vor Überschneidungen mit

Abb. 1-11

### Controllingverständnis in der deutschsprachigen Literatur (entnommen aus Weber et al. 2006, S. 30)



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

#### 1.4.4 Controlling als Rationalitätssicherung der Führung

Auf der Basis einer kritischen Auseinandersetzung mit dem Koordinationsansatz (vgl. nochmals Weber/Schäffer 2000a) wurde der Ansatz des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung entwickelt (vgl. Weber/Schäffer 1999a; Schäffer/Weber 2004).

Basis dieser Sicht ist eine spezifische Führungsperspektive. Führung wird durch eigenständige Ziele verfolgende ökonomische Akteure (insbesondere Manager) vollzogen, die hierfür kognitive Fähigkeiten besitzen. Diese sind individuell begrenzt. Rationalitätsdefizite können somit durch Willens- und Könnensbeschränkungen der Manager entstehen. Ausgehend von diesen Defiziten der Akteure bedeutet Rationalitätssicherung so zu handeln, dass die Wahr-

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

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

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

Im zweiten Kapitel werden wir den diesem Lehrbuch zugrunde gelegten Rationalitätssicherungsansatz aus den Aufgaben von Controllern ableiten und näher vorstellen.

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

## 1.5 Ausgewählte Accounting-Theorien mit Bezug zum Controlling

In der englischsprachigen Literatur (vgl. im Überblick Meyer/Schäffer/Gmür 2008) findet sich eine analoge Debatte um den Kern des Controllings bzw. um *das* richtige Verständnis des Fachs nicht. Allerdings gibt es eine ganze Reihe ausgeprägter Accounting-Theorien, aus deren unterschiedlichen Sichten sich auch das Con-

trolling betrachten lässt. Im Folgenden wollen wir diese kurz vorstellen und einige Implikationen für das Controlling aufzeigen, da wir dem Leser auch und gerade in einem einführenden Lehrbuch ein Bewusstsein für die Vielfalt möglicher Perspektiven auf das Fach mit auf den Weg geben möchten.

Unterscheidung einer positiven und einer normativen Prinzipal-Agenten-Theorie

Annahmen der Prinzipal-Agenten-Theorie

Informationsasymmetrie als Grund für Delegationsprobleme

Zunächst sei aber noch kurz die Beziehung von Accounting und Controlling betrachtet. Dabei ist festzuhalten, dass sich die englischsprachige Accounting-Forschung sowohl mit dem internen (Management Accounting und Costing) als auch dem externen Rechnungswesen (Financial Accounting) befasst. Management Accounting und das im deutschsprachigen Raum verbreitete Controlling werden in der Regel als weitgehend deckungsgleich betrachtet (vgl. Wagenhofer 2006). Entsprechend behandeln auch die Standardlehrbücher des Management Accounting ähnliche Sachverhalte und im Wesentlichen die gleichen Instrumente wie Controllinglehrbücher. Der wichtigste Unterschied liegt darin, dass dem Controlling (bzw. dem Controller) stärker systemgestaltende und aktiv-beratende Aufgaben zugewiesen werden (vgl. Becker 2003).

### 1.5.1 Institutionenökonomische Accounting-Theorie

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

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

Dieser Wissensvorsprung ist zunächst Konsequenz einer gewollten Spezialisierung, die dem Agenten Freiheitsgrade einräumt, so beispielsweise innerhalb einer Profit-Center-Organisation. Gleichzeitig hat der Agent jedoch die Möglichkeit, im Schutz der asymmetrischen Informationsverteilung eigene Zielvorstellungen zu Lasten des Prinzipals durchzusetzen. Die da-

durch induzierte Minderung des Erwartungsnutzens seitens des Prinzipals wird als Agency-Kosten bezeichnet. Zielsetzung ist es, diese Kosten durch möglichst geschickte »Kooperationsdesigns« zu minimieren. Die Höhe der Agency-Kosten als zentraler Untersuchungsgegenstand lässt sich jedoch nicht empirisch messen, sondern lediglich als modelltheoretischer »Trick« ableiten, nämlich als Differenz einer idealisierten Situation ohne Informationsasymmetrie (»first best«-Situation) mit dem Zustand bei bestehender asymmetrischer Informationsverteilung (»second best«-Situation).

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

Nach der Art der asymmetrischen Informationsverteilung können nach Weißenberger (1997) zwei Modelltypen unterschieden werden (vgl. *Abbildung 1-12*): *Hidden-Action-Modelle* beziehen sich auf das Verhalten des Agenten, das anschaulich als der von ihm geleistete Arbeits-einsatz interpretiert wird, jedoch nicht darauf beschränkt ist.

Abb. 1-12

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

Art	hidden action		hidden information	
	hidden effort	hidden knowledge	hidden characteristics	hidden information i. e. S.
<b>Grund</b>	mangelnde Beobachtbarkeit manueller Aktivitäten des Agenten	mangelnde Beobachtbarkeit geistiger Aktivitäten des Agenten	mangelnde Fähigkeit zur Diskriminanz relevanter Eigenschaften	mangelndes Wissen über exogene Störgrößen
<b>Zeitpunkt</b>	nach Vertragsabschluss		bei Vertragsabschluss	
<b>Folge</b>	moral hazard		adverse Selektion	
<b>Analyse-fokus</b>	Trade-off zwischen optimaler Risikoteilung und Motivation		Mechanismen zur Preisgabe des Informationsvorsprungs des Agenten	

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

Bei *Hidden-Information-Modellen* besitzt der Agent einen Informationsvorsprung bereits bei Vertragsabschluss, z. B. über seine Fähigkeit, eine bestimmte Aufgabe durchzuführen oder über exogene Störgrößen. Diesen Informationsvorsprung vermag er bei der Vertragsformulierung zu Ungunsten des Prinzipals auszunutzen. Die Folge, die sogenannte adverse Selektion, kann vom Prinzipal allerdings durch die Gestaltung vertraglicher Mechanismen zumindest teilweise verhindert werden, etwa dann, wenn er im Rahmen von Selbstwahlschemata dem Agenten mehrere Vertragstypen anbietet, die so geschickt formuliert sind, dass der Agent durch

die Wahl des für ihn günstigsten Vertrags gleichzeitig seinen Informationsvorsprung preisgibt (sog. Screening). Umgekehrt kann es in anderen Situationen für den Agenten von Vorteil sein, dem Prinzipal seine privaten Informationen zu signalisieren (sog. Signaling).

### 1.5.2 Verhaltenswissenschaftliche Ansätze: Behavioral Accounting und Controlling

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

Der Begriff »Behavioral Accounting« wird dabei von Bruns/DeCoster 1969 eingeführt. Sie verstehen darunter: »thinking concerned with behavioral elements and the integration of knowledge from the behavioral sciences into accounting« (Bruns/DeCoster 1969, S. V). Die Sinnhaftigkeit einer solchen Perspektive lässt sich auch für das Controlling begründen:

- ▶ Controllingsysteme sind integrale Bestandteile der Unternehmensführung und sollen das Verhalten von Akteuren im Unternehmen beeinflussen. Dazu ist fundiertes Wissen über Verhaltenswirkungen erforderlich.

Unterschiedliche Formen von Informationsasymmetrien führen zu unterschiedlichen PA-Modellen: Hidden Information und Hidden Action.

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

- ▶ Controllingtheorien beruhen auf expliziten und/oder impliziten Verhaltensannahmen. Diese gilt es zu überprüfen und ggf. durch empirische Befunde zu fundieren.

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

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

- ▶ Budgets bauen erheblichen Druck für Vorgesetzte und Arbeiter auf. Dieser führt teilweise zu Widerstand der Arbeiter, setzt aber insbesondere die Vorgesetzten erheblichen persönlichen und emotionalen Belastungen aus.
- ▶ Es existiert ein Konflikt zwischen den »budget people« und den »factory people«. Der Erfolg der Ersteren besteht insofern im Misserfolg der Letzteren, als eine wichtige Aufgabe von ihnen im Aufdecken von Budgetüberschreitungen durch die fachlichen Führungskräfte besteht.

- ▶ Die Art der Verwendung von Budgets durch die Führungskräfte ist Ausdruck ihres individuellen Führungsstils.
- ▶ Budgets fördern Ressortegoismus. Wenn Druck über Budgets ausgeübt wird, werden die Budgets zum Maßstab von Belohnung und Bestrafung. Daher orientieren sich die fachlichen Führungskräfte ausschließlich am Erfolg ihres unmittelbaren Einflussbereichs und nicht am Gesamterfolg. Dies kann zu erheblichen Konflikten zwischen einzelnen Unternehmensbereichen führen.

In der deutschsprachigen Controllingliteratur werden verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse erst vergleichsweise spät und nur von wenigen Autoren in größerem Umfang aufgegriffen (vgl. Küpper et al. 2013; Weber 2005 und Hirsch 2006).

### 1.5.3 Alternative Accounting-Theorien

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

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

Basis der *Interpretativen Accounting-Theorie* sind interpretative Ansätze der Soziologie, insbeson-

Die verschiedenen Spielarten alternativer Accounting-Theorien haben einige Gemeinsamkeiten.

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

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

Die *Institutionalistische Accounting-Theorie* (»*Institutional Theory*«) schließt an den soziologischen Institutionalismus in der Organisationstheorie an. Controlling wird hier primär als Instrument zur *Legitimation* eines Unterneh-

mens oder einer Organisationseinheit gegenüber ihrer Umwelt verstanden. Auch die Institutionalistische Theorie geht von einer sozial konstruierten Realität aus und schreibt kognitiven und symbolischen Aspekten von Controllingsystemen große Bedeutung zu. Daneben betont der Institutionalismus aber die externen Determinanten von Unternehmen. Diese sind nicht nur auf Informationen und Material als Input aus ihrer Umwelt angewiesen, sondern auch auf eine hinreichende Legitimität als Voraussetzung für die Mobilisierung von Ressourcen. Um von der Umwelt als legitim akzeptiert zu werden, muss das Unternehmen den in einer Gesellschaft oder Kultur geteilten Deutungssystemen und »taken for granted«-Regeln darüber entsprechen, was Unternehmen sind bzw. sein sollen und wie sie funktionieren bzw. funktionieren sollen. Sie erreicht dies unter anderem über die Ausbildung formaler Strukturmerkmale und Praktiken, die diesen institutionalisierten Erwartungen entsprechen (vgl. Meyer/Rowan 1977). So müssen Unternehmen einer bestimmten Größenordnung Wirtschaftlichkeitsrechnungen betreiben, über Controllingsysteme verfügen, wertorientierte Steuerungskonzepte verfolgen und ähnliche Dinge mehr – unabhängig davon, ob diese in einer Welt ohne externe Legitimationsbedürfnisse sinnvoll wären oder nicht.

Ein interessantes Beispiel findet sich bei Ansari/Euske (1987). Gegenstand ihrer Fallstudie ist das »uniform cost accounting«, welches das amerikanische Verteidigungsministerium 1975 zur Kostenkontrolle in Depots und Reparaturwerkstätten des Militärs eingeführt hat. Allerdings hatten die meisten untersuchten Depots weiterhin andere Kostenrechnungssysteme in Gebrauch, die meisten Manager kannten das System kaum und das Verteidigungsministerium analysierte die aus dem System übermittelten Daten in den ersten drei Jahren überhaupt nicht. Ansari/Euske interpretieren das System daher als ein »important means to demonstrate rationality ... Both accounting systems and accountants are symbols of rationality for external groups. They therefore play an important role in reifying the abstract qualities of efficiency, productivity and accountability that are valued by an organization's external constituencies« (Ansari/Euske 1987, S. 563).

---

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

---

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

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

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

Die *Postmoderne Accounting-Theorie* schließlich orientiert sich zum überwiegenden Teil an

den Arbeiten Foucaults (vgl. insbesondere Foucault 2004 und Miller/O'Leary 1987). Accounting und Controlling werden dort als Bestandteile eines historischen Diskurses der *Disziplinierung* betrachtet. Die Funktionsweise dieser Disziplinierung lässt sich mithilfe von drei Prinzipien beschreiben (vgl. Hopper/Macintosh 1998):

- ▶ Nach dem *Prinzip der Einschließung* (»the enclosure principle«) werden Menschen funktions- bzw. zweckorientiert in abgeschlossenen Räumen, Kasernen, Fabriken etc. zusammengefasst und durch den Aufbau von Hierarchien in eine Ordnung gebracht. In einer Fallstudie bei ITT sehen Hopper/Macintosh das Prinzip in der Schaffung von Profit Centern und einer Kostenstellenrechnung unter dem neuen CEO Geneen in den 1960er- und 1970er-Jahren verwirklicht.
- ▶ Eine so geschaffene Ordnung ist die Voraussetzung für die Disziplinierung der Akteure, die mit dem *Prinzip des gelehrigen Körpers* (»the efficient body principle«) beschrieben wird. Bei ITT wird dieses Prinzip nach Hopper/Macintosh durch ein rigides Berichtswesen verwirklicht: »The financial control system and the monthly meetings provided the means for training ITT managers in the correct manoeuvres. The signals from Geneen and the financial control systems automatically triggered the required proper behaviour. ITT managers performed as docile, efficient bodies« (Hopper/Macintosh 1998, S. 135).
- ▶ Die *Mittel der guten Abrichtung* (»the principle of disciplined bodies«) werden in drei Techniken der Disziplinierung konkretisiert: hierarchische Überwachung durch Sichtbarmachung, normierende Sanktion und Prüfung. Bei ITT wird das Prinzip nach Hopper/Macintosh durch das Zusammenspiel von zentral ausgerichteter Controllingabteilung und einer rigiden Examinierung der Führungskräfte auf der Basis von Controllinginformationen verwirklicht. Hopper/Macintosh interpretieren dies als »examinatory practice, featuring an alphanumeric-inquisitional process of reading, examining and re-writing each manager as text« (Hopper/Macintosh 1998, S. 143).

### Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfrage 5)

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

## 1.6 Controllingverständnis praxisnaher Organisationen

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

### 1.6.1 Internationaler Controller Verein

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

Nicht zuletzt aufgrund der sehr hohen Zahl von ihm ausgebildeter Controller hat sein Controllingverständnis einen erheblichen Einfluss auf die Controlling-Entwicklung in der Praxis deutschsprachiger Unternehmen genommen. In einem Grundlagenpapier haben der ICV und die mit dem Verein eng verbundene IGC ein Grundlagenpapier formuliert, das Controlling wie folgt charakterisiert:

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

Führungsentscheidung wie auch für die Führung des Unternehmens insgesamt (Unternehmenssteuerung).

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

- ▶ Die Willensbildung im Rahmen von Strategieentwicklung und Planung definiert die Ziele und die Mittel zu ihrer Erreichung. Die damit verbundene Beschäftigung mit der Zukunft hilft zudem, diese auch dann besser zu bewältigen, wenn alles ganz anders kommt als geplant.
- ▶ Im Rahmen der Kontrolle wird geprüft, ob die Ziele erreicht werden und – wenn nicht – wo die Ursachen dafür liegen. Die so gewonnenen Erkenntnisse werden möglichst frühzeitig genutzt, um gegenzusteuern und Ausführung sowie Planung zu verbessern.
- ▶ Planung und Kontrolle zusammen setzen dem einzelnen Akteur im Unternehmen Grenzen, ermöglichen aber genau dadurch dezentrale Freiräume und Initiative.
- ▶ Aufgrund der Komplexität des Steuerungsprozesses ist es wesentlich, das Controlling-Denken in allen Köpfen zu verankern (»Mitarbeiter überzeugen, dass sie dabei mitmachen«).

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

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

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

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

Die Beziehung zwischen Controllern, Managern und Controlling wird in der Schnittmendarstellung von *Abbildung 1-13* veranschaulicht. Diese geht in ihrer ursprünglichen Fassung auf Albrecht Dehyle zurück. Erläuternd finden sich im Controller-Leitbild der IGC folgende Ausführungen (Stand 06/2013): »Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation: Controller

1. gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung, sodass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handelt.
2. sorgen für die bewusste Beschäftigung mit der Zukunft und ermöglichen es dadurch,

Chancen wahrzunehmen und mit Risiken umzugehen.

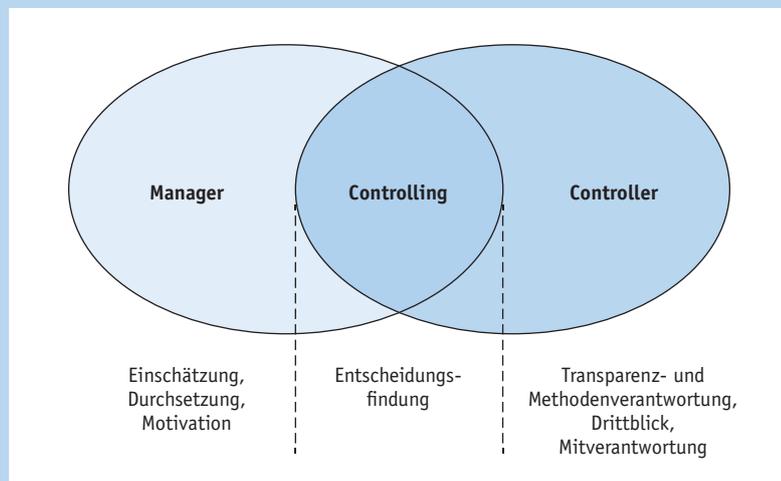
3. integrieren die Ziele und Pläne aller Beteiligten zu einem abgestimmten Ganzen.
4. entwickeln und pflegen die Controlling-Systeme. Sie sichern die Datenqualität und sorgen für entscheidungsrelevante Informationen.
5. sind als betriebswirtschaftliches Gewissen dem Wohl der Organisation als Ganzes verpflichtet.«

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

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

Abb. 1-13

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



## 1.6.2 CIMA und IMA

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

Folgt man dem Leitbild der CIMA sollen »Chartered Management Accountants« Manager bezüglich der finanziellen Implikationen von Projekten beraten, die finanziellen Konsequenzen von Managemententscheidungen aufzeigen, Strategien formulieren, Implikationen der Wettbewerbssituation erläutern, Ausgaben kontrollieren und die finanzielle Entwicklung des Unternehmens aussteuern sowie interne Revisions-tätigkeiten übernehmen.

Fasst man die Kernelemente des Management Accounting-Konzepts der CIMA zusammen, so wird dort

- ▶ ebenfalls ein Führungsumfeld vorausgesetzt, das durch systematische Planung gekennzeichnet ist,
- ▶ Management Accounting als Kombination von Finanzen, Rechnungswesen, Management und Instrumenten der Unternehmenssteuerung gesehen (»Management accounting combines accounting, finance and management with the leading edge techniques needed to drive successful businesses.« CIMA 2012) und
- ▶ das Zusammenspiel von Manager und Controller sowie das Zusammenspiel von Analytik und weichen Faktoren deutlich weniger stark betont als im ICV.

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

Das amerikanische »Institute of Management Accountants« hat sich von einem solchen Bild des Management Accountants in den letzten Jahren verabschiedet. Das Institut wurde 1919 als National Association of Cost Accountants gegründet und hat heute ca. 75.000 Mitglieder; 15% davon sind außerhalb der Vereinigten Staaten von Amerika wohnhaft. Wie bei CIMA besteht der Kern der Aktivitäten des IMA in der Zertifizierung sowie der Aus- und Fortbildung von Management Accountants. Eine Jahrestagung, eine eigene Zeitschrift sowie Sponsoring-

und Forschungsaktivitäten runden das Aktivitätsportfolio ab.

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

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

Damit hat das IMA den Gedanken des engen Zusammenspiels von Manager und Controller bzw. Management Accountant, wie er auch vom Internationalen Controller Verein vertreten wird, aufgegriffen. Mit ganz ähnlichen Formulierungen wird also von beiden Organisationen ein umfassender Begleiter des Managements postuliert. Im Grundsatzpapier von Gänßlen et al. 2013a liest sich das so:

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

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

<http://www.cimaglobal.com/>

<http://www.imanet.org/>

## 1.7 Fazit

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

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

nen, der mit der praktischen Entwicklung der Controllingship in weitgehende Übereinstimmung gebracht werden kann.

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

### Weiterführende Literatur zu ...

#### ... Controllingpraxis: Ein erster Blick in die Empirie

Horváth/Gleich/Seiter 2015, S. 15–24  
International Group of Controlling 2011  
Schäffer/Schmidt/Strauß 2014  
Schäffer/Weber 2015a  
Schäffer/Weber 2015b  
Weber/Schäffer 1998, S. 227–233

#### ... Entwicklung des Controllings als akademische Disziplin

Binder/Schäffer 2008  
Günther 2012  
Messner et al. 2008  
Schäffer 2012b  
Schäffer/Binder/Gmür 2006  
Wagenhofer 2006

#### ... Controllingkonzeptionen

Becker 2003, S. 7–47  
Gänßlen et al. 2013b  
Horváth/Gleich/Seiter 2015, S. 33–60  
Küpper et al. 2013, S. 33–52  
Scherer/Pietsch 2004  
Weber 2013  
Weber/Schäffer 1999a  
Weber/Schäffer 2000a

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

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

# 2

## Controlling als Rationalitätssicherung der Führung



SP myBook

[sp-mb.de/qr/cont/2454](http://sp-mb.de/qr/cont/2454)

### Leitfragen

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

## 2.1 Einführung

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

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

---

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

## 2.2 Ableitung der Funktion des Controllings aus den Aufgaben der Controller

### 2.2.1 Ausgangspunkt der Analyse

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

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

---

Empirische Kernmerkmale als Bezugspunkt

## Planungs- und Kontrollbezug

## Nähe zum Management

## Informationsbezug

**(1) Planungs- und Kontrollbezug**

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

*Funktionale Sicht:* In der Literatur ist – wie wir im 1. Kapitel gesehen haben – eine Controlling-Konzeption exakt auf diesen Bezug zu Planung und Kontrolle ausgerichtet (Controlling als erfolgszielbezogene Steuerung). Aber auch in der Koordinationssicht des Controllings kommt dem Planungs- und dem Kontrollsystem eine wesentliche Bedeutung zu und die Sicht des Controllings als Rationalitätssicherung der Führung ist – wie noch zu zeigen sein wird – explizit an einen Kontext dominierender Plankoordination geknüpft. Der enge Bezug zu Planung und Kontrolle zeigt sich zudem ganz offensichtlich an der großen Zahl der in den entsprechenden Controlling-Lehrbüchern hierfür verwendeten Seiten.

**(2) Informationsbezug**

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

*Funktionale Sicht:* In der Literatur bezieht sich wiederum eine Controlling-Konzeption bei ihrer Definition des Controllings exakt auf diesen As-

pekt, wobei es sich hier allerdings um frühe Ansätze handelt. Die Informationsversorgung spielt auch im steuerungs- sowie im koordinationsbezogenen Ansatz eine wesentliche Rolle und wird dort entsprechend breit behandelt.

**(3) Nähe zum Management**

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

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

An dieser Stelle der Argumentation hat sich das zu Anfang des 1. Kapitels angesprochene Problem mangelnder begrifflicher und konzeptioneller Klarheit bewahrheitet. Was Controlling ist, hängt offensichtlich ganz von dem Autor ab, der darüber seine Sicht der Dinge wiedergibt – zumindest so lange, wie sie Aspekte der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung mit einschließt. Ebenfalls bleibt es ihm überlas-

sen, wie eng er die Bezüge zwischen Controlling als Funktion und Controllern als Institution gestalten will.

Was ist zu tun? Entweder besteht die Möglichkeit, sich mit dieser Vielfalt abzufinden, das »Schillernde« des Controllings bzw. die »reale Variabilität« der Controllershship als nicht begründbar zu akzeptieren, oder man muss nach einer Erklärung suchen, die eine hinreichende begriffliche und konzeptionelle Ordnung schafft.

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

## 2.2.2 Typische Eigenschaften von Managern und Controllern

### 2.2.2.1 Überblick: Elemente einer ökonomischen Modellierung von Menschen

Rationalitätssicherung als Kern des Controllings zu sehen, setzt die Möglichkeit des Vorliegens von Rationalitätsdefiziten voraus. Solche sind in der klassischen ökonomischen Modellierung aber nicht vorgesehen: Das Unternehmen funktioniert dort im Sinne einer Produktionsfunktion. Menschliche Arbeitsleistung ist ein Produktionsfaktor wie Anlagen oder Material. Die Aufgaben der Akteure (»Platz in der Produktionsfunktion«) können ebenso mit hinreichender Sicherheit festgelegt werden, wie es gelingt, entsprechend geeignete Menschen dafür zu fin-

den. Die Eignung bezieht sich dabei sowohl auf das *Können* (Fähigkeiten; Kapazität) als auch auf das *Wollen* (Handeln gemäß den Anforderungen der Aufgabe = den Zielen des Unternehmens). Weitere, individuelle Eigenschaften der Akteure interessieren in einer Umwelt hinreichend sicherer Bestimmbarkeit von Aufgabe, Anforderungen und deren Erfüllung nicht.

Diese klassische Sichtweise geht somit von einer vollständigen Bestimmbarkeit der Aufgaben und der zu ihrer Erfüllung gegebenen Anforderungen an die Aufgabenträger aus. Diese Annahme erweist sich in der Praxis heutzutage jedoch selten als tragfähig. Häufig ist das erforderliche Wissen in hohem Maße beschränkt. Diese Beschränkungen können sich entweder aus der fehlenden Möglichkeit ergeben, alle Bestimmungsfaktoren der Aufgabe im konkreten Einzelfall zu beobachten, oder es kann eine grundsätzlich nur begrenzte Ex-ante-Bestimmbarkeit vorliegen. Begrenzungen in der Aufgaben- und Anforderungsfestlegung schaffen Freiheitsgrade für den Aufgabenträger. Diese kann er in einer Weise nutzen, die von derjenigen abweicht, die bei einer Ex-ante-Aufgabenformulierung bestimmt wurde.

Freiheitsgrade für Aufgabenträger machen es deshalb erforderlich, ihre Individualität in die Analyse mit einzubeziehen. Entsprechend werden schon seit langer Zeit Überlegungen angestellt, Menschen differenzierter zu modellieren. Besondere Bekanntheit haben in diesem Zusammenhang etwa die Arbeiten von Simon und von Kahneman/Tversky erlangt (Simon 1957; Kahneman/Tversky 1973; Kahneman 2011). Diese und ähnliche Ansätze haben in breitem Umfang kognitive Begrenzungen von Menschen herausgearbeitet. Sie beziehen sich

- ▶ auf die *Wahrnehmung* eines Problems (z. B. Unfähigkeit eines Entwicklers zu erkennen, dass eine schnelle Markteinführung eines neuen Produkts wichtiger sein kann als eine noch höhere technische Perfektion),
- ▶ auf die *Prognose* künftiger Entwicklungen (z. B. Fortschreibung einer hohen Absatzsteigerung in den Folgejahren, obwohl der eigene Erfolg Konkurrenten anlocken wird) oder
- ▶ auf die *Bewertung* von Entscheidungsalternativen (so sind etwa Menschen dann nicht in

---

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

---

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

---

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

der Lage, unterschiedliche Bewertungskriterien »stimmig« zu einem Gesamturteil zusammenzufügen, wenn diese Kriterien in großer Zahl vorliegen). Solche kognitiven Begrenzungen der Manager spielen im Aufgabenspektrum der Controller eine wesentliche Rolle; wir werden gleich noch näher darauf eingehen. Wer sich genauer für dieses Phänomen interessiert, sei auf die Teile II und III dieses Buches verwiesen; dort finden sich detailliertere Ausführungen dazu.

Neben den Fähigkeiten der Manager und der Controller gilt es noch zu betrachten, wie beide ihre Fähigkeiten im konkreten Handeln anwenden. Dieser Aspekt wird in der »klassischen Betriebswirtschaftslehre« nur wenig diskutiert. Mit der Zuordnung von Aufgaben zu Aufgabenträgern ist etwa für die traditionelle Auffassung der Organisationslehre das Führungsproblem im Wesentlichen gelöst. Es wird unterstellt, dass Menschen so handeln, wie es ihren Fähigkeiten entspricht, zumindest dann, wenn man sie qua organisatorischer Anweisung dazu anhält.

Dass diese Auffassung etwas zu kurz greift, wurde zunächst vonseiten der Personalwirt-

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

Menschen haben somit individuelle Eigenschaften (»Können« und »Wollen«), deren Beachtung ökonomisch geboten erscheint. Das Wollen erschließt die individuelle Zwecksetzung, während die Fähigkeiten die individuellen Mittel zur Zweckerreichung bereiten. Mit diesen beiden Momenten wird zugleich die Basis für die

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

### Im Original

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

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

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

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

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

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

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

Dynamik unserer Modellierung gelegt: Das tendenziell expansiv angelegte Wollen und die begrenzend wirkenden Fähigkeiten des Akteurs fördern – sofern kein Moment das andere nachhaltig dominiert – die dynamische Fortentwicklung menschlichen Handelns.

Beide in erster Annäherung als voneinander unabhängig vorgestellten mentalen Eigenschaften sind schließlich durch handlungsleitende Schemata, sogenannte »interne Modelle« miteinander verbunden. Diese umfassen als »Selbstbild« Annahmen über die eigenen Eigenschaftsausprägungen und deren Nebenbedingungen, zum anderen als »Weltbild« Hypothesen über Bezugsgrößen und Folgen unterschiedlicher Handlungssequenzen. Sie bilden gewissermaßen die Brille, durch die wir schauen und durch die wir uns selbst und die Welt wahrnehmen. In Form von Annahmen, Erwartungen und Einstellungen sowie damit verknüpften generellen Regeln sind solche internen Modelle handlungsleitend. Auf ihre praktische Bedeutung im Controlling werden wir in diesem Lehrbuch noch mehrfach zurückkommen. Betrachten wir aber zunächst, wie sich Manager und Controller in ihrem Können und Wollen typischerweise unterscheiden.

### 2.2.2.2 Modellierung von Managern und Controllern

Auf der Suche nach typischen Eigenschaftsunterschieden zwischen Controllern und Managern sei zunächst auf Deyhle Bezug genommen, den wir schon im Zusammenhang mit der Controlling-Auffassung des ICV in Kapitel 1 kennengelernt haben. Die folgenden Aussagen von Deyhle finden sich in der Controlling-Literatur häufiger zitiert: »Zahlen, die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge und die ökonomische Logik bilden ... ein Metier für sich. ... Wie soll jetzt der ›Non-Accountant‹ als Manager damit umgehen können? Antwort: ›Zusammen mit seinem Controller‹. Jemand, den man Controller nennt ..., hat die Aufgabe des betriebswirtschaftlichen Begleiters, Ratgebers, Lotsen und eines ökonomischen Gewissens. Auch deswegen, weil ein Manager eine ziemliche Portion Euphorie braucht und deshalb, um den Schwung nicht zu verlieren, manches vielleicht gar nicht so exakt analysieren soll. Solches wäre dem Controller anzuvertrauen« (Deyhle 1984, S. 37 f.).

Bezogen auf *fachliche Fähigkeiten* zeichnet dieses Zitat das Bild, dass die Controller eine ausgeprägte betriebswirtschaftliche Spezialisierung aufweisen, die »ihren« Managern dagegen fehlt. Dieses Bild ist in vielen deutschen Unternehmen stimmig, da hier die Manager noch überwiegend aus dem technisch-naturwissenschaftlichen Bereich stammen und nicht über eine zusätzliche betriebswirtschaftliche Qualifizierung verfügen, wie sie viele ihrer Kollegen im angloamerikanischen Bereich in Form eines MBA-Abschlusses aufweisen. Das Bild stimmt allerdings nicht, wenn der Manager zu einem früheren Zeitpunkt seiner Karriere selber einmal Controller gewesen ist und/oder seine Führungsposition durch seine betriebswirtschaftliche Qualifizierung erlangt hat. Bezogen auf ihre *persönlichen Einstellungen* wird Controllern und Managern in der Literatur jeweils ein eigenständiges, stark voneinander abweichendes Profil unterstellt. Dies sei mit Hilfe folgender Begriffs-paare deutlich gemacht:

- ▶ Controller gelten als analytisch, nüchtern, klar begründend, Manager dagegen als intuitiv, emotional, eher oberflächlich.
- ▶ Controller sind eher zurückhaltend, kleinlich und selbstbezogen, Manager dagegen stärker offensiv, großzügig und kundenorientiert.
- ▶ Controllern ordnet man die Eigenschaften zu, starr, schematisch und verwaltend zu sein, Manager seien dagegen flexibel, vielfältig und gestaltend.
- ▶ Schließlich steht eine risikoscheue und bremsende Eigenschaft der Controller der risikofreudigen und treibenden Ausrichtung der Manager gegenüber.

In einer empirischen Erhebung der WHU wurden diese Annahmen im Wesentlichen bestätigt (vgl. Weber/Schäffer/Bauer 2000, S. 20 f.). Allerdings zeigten sich die Controller nur unwesentlich risikoscheuer und starrer als ihre Manager.

Erhebliche Unterschiede werden Controllern und Managern schließlich auch in Hinblick auf ihre *Motivation und Präferenzen* unterstellt. Dabei liegt die Betonung bei den Managern auf Fragen dahingehend, ob sie sich voll und ganz für die Unternehmensziele einsetzen. Entsprechende Kritik reicht von häufig zu hörenden

---

Interne Modelle als Teil der handlungsleitenden Ordnung

---

Unterschiede in den Eigenschaften von Managern und Controllern

---

Die unterschiedlichen Eigenschaften von Managern und Controllern lassen sich empirisch bestätigen.

Vorwürfen der Selbstbereicherung über die »Vermeidung von Arbeitsleid« als Standardannahme in der Prinzipal-Agenten-Theorie bis hin zu Geltungsstreben, Macht und Größenwahn (»Je mehr Ressourcen, desto besser«). Entsprechende Kritik für Controller fehlt. Hier dominieren eher positive Aussagen, in denen auf intrinsische Motivation und typisches »Schiedsrichterethos« (Neutralität und Unabhängigkeit sowie Unbestechlichkeit) verwiesen wird. Zweifel an dem guten Willen der Controller wird ebenso selten geäußert, wie den Controllern ein mangelnder Arbeitseinsatz (etwa in Form eines zu geringen Eingehens auf Wünsche der Manager bzw. fehlende Dienstleistungsorientierung) vorgeworfen wird. Allenfalls hinter der häufiger gestellten Frage »Wer kontrolliert den Kontrolleur?« könnte sich die Andeutung potenzieller Opportunismusprobleme der Controller verbergen (wir werden dieses Thema im IV. Teil des Buches wieder aufnehmen).

Im Ergebnis können wir also festhalten, dass für Controller und Manager typischerweise stark voneinander abweichende Eigenschaften angenommen (und empirisch beobachtet) werden. Im nächsten Schritt der Argumentation wollen wir nun betrachten, welcher Einfluss von diesem Unterschied auf die Ausprägung der Controlleraufgaben ausgeht.

### 2.2.3 Aus den Eigenschaften von Managern und Controllern abgeleitete Controlleraufgaben

#### 2.2.3.1 Controlleraufgaben als Ergebnis der Delegation durch Manager

Manager tragen Verantwortung für die Führung des Unternehmens. Zu den ihnen hierfür zugewiesenen Kompetenzen zählt die Frage, an wen sie Teile ihrer Aufgabe delegieren. Ein Manager wird dann eine Aufgabendelegation anstreben, wenn mindestens eine der drei folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- ▶ Seine Kapazität reicht nicht aus bzw. kann nicht so erweitert werden, dass er die Aufgabe selbst durchführen kann.
- ▶ Andere Aufgabenträger können die Aufgabe qualitativ besser und/oder schneller durchführen.

- ▶ Es stehen andere Aufgabenträger zur Verfügung, die bei sonst gleichem Ergebnis der Aufgabendurchführung »billiger« sind.

Wann und ob diese Bedingungen vorliegen, hängt zum einen von der spezifischen Kontextsituation ab: Während ein Manager im (kaum noch vorhandenen) »Sommerloch« selbst Zeit für Entscheidungsvorbereitung findet, mag dies im Weihnachtsgeschäft ganz unmöglich sein. Zum anderen lassen sich aber auch Standardannahmen über die Eigenschaftsunterschiede zwischen dem Manager und den potenziellen anderen Aufgabenträgern treffen. So wird ein Controller den meisten Managern etwa im Kostenrechnungs-Know-how bei Weitem überlegen und in der Höhe des Salärs deutlich unterlegen sein – wir werden auf diese Aspekte gleich noch näher eingehen. Der Manager hat bei seiner Delegationsentscheidung im letzten Fall eine hinreichende Basis für eine generelle Aufgabenzuweisung.

Im ersten Fall ist die Delegation situationsbezogen festzulegen bzw. muss die generelle Zuordnung im Einzelfall geändert werden. Abseits von Mess- und Bewertungsproblemen wird die Entscheidung dabei stets auf Basis einer Gegenüberstellung von Kosten und Nutzen bzw. Opportunitätskosten getroffen.

Die Anwendung eines solchen Kalküls fällt dem Manager dann schwer, wenn er die zu delegierende Aufgabe nicht gänzlich überschauen kann: Ist ihm etwa nicht hinreichend bekannt, wie die Kostenrechnung genau funktioniert und was man von ihr als Leistung erwarten kann, vermag er auch nicht richtig darüber zu entscheiden, an wen er die Aufgabe des Kostenrechnungsbetriebs vergeben sollte bzw. ob er eine Kostenrechnung überhaupt benötigt. »*Könensprobleme*« von Managern können somit zu Delegationsfehlern führen. Sind diese in substanzieller Höhe zu erwarten, macht es Sinn, den einzelnen Manager von dieser Verantwortung zu entbinden und die Delegation an anderer (hierarchisch höherer) Stelle zu entscheiden. Der einzelne Manager ist dann entsprechend in seiner Entscheidungsfreiheit eingeschränkt und hat sich mit einer »gesetzten« Ressourcenausstattung anzufreunden.

Derartige Situationen finden sich in der Unternehmenspraxis in kaum überschaubarer Viel-

Delegationsentscheidungen werden auf unterschiedlichen Hierarchieebenen getroffen.

Bestimmungsgrößen der Delegationsentscheidung

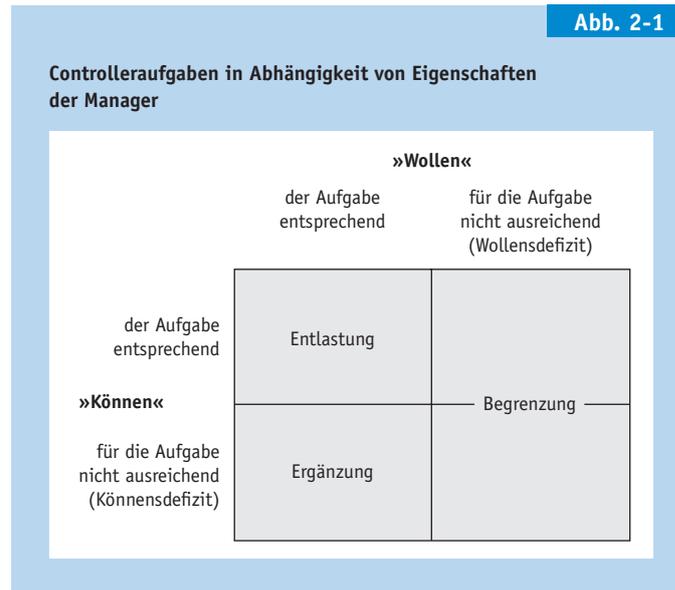
zahl. So kann etwa ein dezentraler Manager nicht »eigenmächtig« Personal einstellen oder Investitionen in beliebiger Höhe starten. Ihm fehlt für derartige Entscheidungen der nötige Gesamtüberblick. »Klassisches« controllerbezogenes Beispiel ist die Vorstandsentscheidung, dass alle Geschäftsbereiche ein eigenes dezentrales Controlling aufzubauen haben, das mit dem Zentralcontrolling in bestimmten Feldern zusammenarbeiten muss.

Derartige Einschränkungen der Delegationskompetenz eines Managers sind noch deutlich stärker von Nöten, wenn bei ihm mit Opportunismus zu rechnen ist oder ein solcher tatsächlich bereits festgestellt wurde, sei es, dass er tatsächlich seine Kompetenzen überschritten, sei es, dass er unzutreffende Pläne vorgelegt und/oder falsch berichtet hat. »Wollensprobleme« dieser Art sind explizit nicht auf der Ebene des Managers zu lösen, sondern bedürfen entsprechender Vorkehrungen von übergeordneten Stellen der Hierarchie. Entsprechend »von oben« gesetzte Aufgabenträger dienen dann auch nicht nur dem dezentralen Manager, sondern auch dem zentralen Management bzw. der übergeordneten Instanz.

Dies trifft in signifikantem Maße auch für die Controllerorganisation zu. So hat ein dezentraler Controller die Pflicht, seinen Zentralcontroller von einem offensichtlichen Fehlverhalten seines dezentralen Managers zu unterrichten, sodass auf dem Instanzenweg Gegenmaßnahmen eingeleitet werden können. Die Problematik liegt auf der Hand: Vertrauensvolle und loyale Zusammenarbeit findet dort ihre Grenze, wo der Manager die für ihn geltenden Spielregeln verletzt; nur ist nicht immer ganz deutlich, wann dies geschieht, und die Manager sind zumeist anderer Meinung, wo die Grenze zu ziehen ist! Die Problematik ist den Controllern hinlänglich bekannt (»Verrat an meinem Manager«, »Spion der Zentrale«) – sie wird uns in diesem Buch noch mehrfach beschäftigen.

### 2.2.3.2 Differenzierung von delegationsbezogenen Typen von Controlleraufgaben

Die vorab angestellten Überlegungen lassen es zusammen mit den Ausführungen zu Eigenschaftsunterschieden von Managern und Controllern zu, Vielfalt und Heterogenität der Con-



trolleraufgaben neu zu ordnen. Hierbei können drei unterschiedliche Typen unterschieden werden (vgl. *Abbildung 2-1* und ausführlich Weber/Schäffer/Prenzler 2001):

#### Entlastungsaufgaben

Hierunter fallen all jene Aufgaben von Controllern, die von Managern an sie delegiert werden, um sie besser, schneller oder weniger aufwendig zu erfüllen. Der Manager kann diese Aufgaben vollständig beurteilen und vollzieht die Delegation aufgrund eines ökonomischen Kalküls (bzw. könnte dieses tun). In dieser Gruppe findet sich typischerweise ein Großteil der Controlleraufgaben wieder, etwa die Übernahme des Berichtswesens und der laufenden Abweichungsanalyse oder die Methodenhoheit über Planungsverfahren. Mit den Entlastungsaufgaben erfüllen Controller eine reine »Zulieferfunktion«. Sie sind in diesem Sinne für die Manager »unmittelbar nützlich« und erhöhen damit die Wirtschaftlichkeit des Führungsbereichs.

#### Ergänzungsaufgaben

Eine solche unmittelbare Nützlichkeit besteht bei Ergänzungsaufgaben nicht mehr. Im Unterschied zu den Entlastungsaufgaben vermag der Manager nun die potenziell zu delegierende Aufgabe nicht in toto hinsichtlich Umfang, In-

Den Nutzen von Entlastungstätigkeiten der Controller kann der Manager unmittelbar erkennen.

Bei Ergänzungstätigkeiten ist der Nutzen nicht immer auf den ersten Blick ersichtlich.

Was Entlastung, Ergänzung und Begrenzung ist, hängt vom Einzelfall ab.

halt und Ergebnis einzuschätzen. Zwei mögliche Verhaltensweisen sind denkbar:

- ▶ Im ersten Fall kann der Manager zumindest die Art und die Wichtigkeit der Aufgabe übersehen und vollzieht auf Basis dieses Kenntnis eine Delegationsentscheidung. Ein Beispiel einer solchen Aufgabe ist die Überprüfung vorliegender Pläne (»Planentstehungskontrolle«). Es ist für den Manager sinnvoll, eine unabhängige Person mit einem zweiten Blick auf die eigenen Vorstellungen zu betrauen, um falsche Annahmen und Einschätzungen ebenso herauszufiltern, wie simple Rechenfehler zu vermeiden. Ob und wie genau sich die Aufgabenübertragung »rechnet«, ist für den Manager aber nicht im Detail bestimmbar. In der Sprache des Marketings handelt es sich bei solchen Ergänzungsaufgaben um Vertrauensgüter, für deren Konsum der Kunde u. a. eine hohe Reputation des Lieferanten erwartet.
- ▶ Im zweiten Fall wird der Manager von höherer Instanz »gezwungen«, eine Ergänzung zuzulassen, d. h. das Management auf höherer Ebene baut nicht auf die Einsicht des dezentralen Managers; seine potenziell mangelnde Beurteilungsfähigkeit wird durch den »klaren Blick der Zentrale« geheilt. Als Beispiel sei eine konzernweit geltende, vom Vorstand erlassene Regel genannt, dass für alle Investitionen größer einer bestimmten Summe ein Controller den Investitionsplan gegenzuzeichnen hat. »Erzwungene« Ergänzungsleistungen müssen durch die Controller zwar ihren Managern nicht »verkauft« werden; sie sind aber stets potenzielle Quelle von atmosphärischen Störungen zwischen Controller und Manager (»Welchem Herrn dienen Sie eigentlich?«) und können damit auch die Wahrnehmung der Entlastungsaufgaben beeinflussen.

### Begrenzungsaufgaben

Begrenzungsaufgaben lassen sich als Sonderfall der Ergänzung des Managers kennzeichnen. Sie entstehen dann, wenn beim Manager Wollensprobleme auftreten, er also den ihm von der übergeordneten Instanz gesteckten Rahmen verlassen will. Controller werden in diesem Fall zum »Hüter der ökonomischen Moral«. Auf den

ersten Blick muss bezogen auf die Art der Aufgabenwahrnehmung kein großer Unterschied zur Bewältigung einer Ergänzungsaufgabe vorliegen; jeweils sind etwa die Prämissen und Einschätzungen des Planes kritisch zu hinterfragen. Im Falle eines opportunistischen Managers hat der Controller allerdings mit einer geschickt versteckten Verzerrung ebenso zu rechnen wie mit einer gänzlich anderen Konfliktausübung im Falle des Erkennens des Wollensproblems. Auch hiervon wird noch ausführlich zu sprechen sein.

Die Übergänge zwischen den drei Aufgabengruppen sind fließend, da ihre Differenzierung vom Können und Wollen des Managers abhängt. Die Ergänzung im Rahmen der Planentstehungskontrolle ist z. B. dann Entlastungsaufgabe, wenn der Manager sie auch selbst ausführen könnte. Bisherige Ergänzungstätigkeit schlägt in Begrenzung um, wenn der Manager unerwartet opportunistisch agiert. Und auch typische Entlastungsaufgaben können einen Begrenzungsfokus haben, dann nämlich, wenn der Manager bewusst falsche Zahlen präsentiert haben möchte oder wenn der Controller durch die Lieferung bewusst tendenziöser Entscheidungsvorbereitung Opportunismus des Managers verhindert.

Für die Einordnung bestimmter Controlleraufgaben in die drei Aufgabengruppen lässt sich auf der einen Seite – wie angesprochen – eine gewisse Zuordnungstendenz feststellen. Diese begründet auch typische Aufgabenkombinationen: Wenn Controller als Entlastungsaufgabe die Bereitstellung expliziter ergebnisbezogener Informationen übernehmen, so besteht eine hohe inhaltliche Nähe zur Verwendung dieser Informationen in ebenfalls expliziten Entscheidungsrechnungen sowie in »zahlengetriebenen« Abweichungsanalysen. Die Vorbereitung von Plänen und ihre Kontrolle legt weiterhin eine Entlastung des Managements auch hinsichtlich des Ablaufs des Planungsprozesses nahe. Wenn sich Controller in diesen Entlastungsaufgaben bewähren, so besteht eine unmittelbare Plausibilität dafür, ihnen auch angrenzende Ergänzungsaufgaben zu übertragen, so etwa die Planentstehungskontrolle. Dies wiederum macht sie zu einem potenziell geeigneten Kandidaten, im »Fall der Fälle« auch die Begrenzungsfunktion zu übernehmen.

Begrenzungsaufgaben sind die am wenigsten beliebten Aufgaben eines Controllers.

Auf der anderen Seite ist jede Zuordnung auch vom konkreten Einzelfall abhängig. Dies macht es verständlich, warum der Wechsel einer wichtigen Führungsperson zumeist auch erheblichen Einfluss auf den Controllerbereich nimmt (etwa in Form veränderter organisatorischer Zuordnung), und erklärt z. B. auch, warum die Einführung einer Kostenrechnung in einem weiter stark personenorientiert geführten mittelständischen Unternehmen ein gänzlich anderes Problem darstellt als in einer mittelständischen Akquisition durch ein Großunternehmen, das mit der Übernahme der Führungsverantwortung auch wesentliche Teile des Managements ausgetauscht hat.

Halten wir fest: Generell handelt es sich bei den Aufgaben der Controller um Tätigkeiten, die die Manager in ihrer Führungsfunktion unterstützen. Diese Unterstützung fällt aber sehr unterschiedlich aus: Bei Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben geht es darum, Managementfehler zu verhindern oder deren Auswirkungen zu minimieren. Controller handeln hier im Bereich der Unternehmensführung analog so, wie Qualitätsverantwortliche in der Produktion agieren: Sie sichern die Führungsqualität, indem sie unbewusste oder gewollte Abweichungen von einer angestrebten Managerperformance vermindern oder ganz vermeiden helfen. Der unscharfe Begriff der »angestrebten Managerperformance« lässt sich konkretisieren als das Erreichen einer hinreichend effektiven und effizienten Leistungserstellung und -verwertung des Unternehmens. Mit gegebenen Mitteln soll ein anzustrebender Zweck möglichst weitgehend erreicht werden (Effektivität); umgekehrt gilt es, einen gegebenen Zweck mit möglichst geringen Mitteln zu realisieren (Effizienz). Diese Beziehung zwischen Zweck und Mittel wird in der ökonomischen Literatur auch als Rationalität bezeichnet. Für die genannten Aufgabentypen wollen wir deshalb im Folgenden den Begriff der »Rationalitätssicherung« verwenden:

- ▶ Im Rahmen der Ergänzung können Controller auf der Basis von unterschiedlichem Fach- und Methodenwissen oder einer anderen Perspektive (reaktiv) überprüfen, ob Manager die richtigen Mittel einsetzen, um den gemeinsamen Zweck zu erreichen, oder (proaktiv) den Einsatz geeigneter Mittel anregen und durchsetzen.

- ▶ Im Rahmen der Begrenzung können sie dazu beitragen, dass potenziell opportunistische Manager den gemeinsamen Zweck verfolgen, indem sie (reaktiv) Handlungsergebnisse in Frage stellen oder (proaktiv) eine Anpassung der gewünschten Zustände bzw. die Wahrnehmung einer ausreichend hohen Sanktionswahrscheinlichkeit beim Management erreichen.
- ▶ Bei Entlastungsaufgaben handelt es sich um Tätigkeiten, die der Manager im Grundsatz zwar selbst übernehmen könnte, die er aber an den Controller übergibt, um einen effizienten Umgang mit internen Ressourcen sicherzustellen. Die Entlastung der Manager setzt damit nicht an den Fehlern des Managements an, sondern an deren begrenzter Kapazität: Als Führungsunterstützung im engeren Sinne trägt sie indirekt zur Rationalitätssicherung bei: Indem Controller eine effiziente Versorgung mit Inputdaten und einen effizienten Führungsprozess sicherstellen, schaffen sie notwendige Voraussetzungen für das rationale Handeln des Managements.

### 2.2.3.3 Rationalitätssicherung als Controlleraufgabe

Drei wesentliche Ergebnisse unserer Diskussion lassen sich an dieser Stelle festhalten:

(1) Es ist noch deutlicher sichtbar geworden, warum Controller die im ersten Kapitel beschriebenen Aufgaben parallel wahrnehmen. Hierfür ist der zwischen diesen bestehende enge Aufgabenzusammenhang begründend. Er folgt aufgabenträgerbezogen aus übereinstimmenden oder ähnlichen Anforderungen an Fähigkeiten wie Verhalten der Controller. Adressatenbezogen verdienen sich Controller durch ihre entlastenden Tätigkeiten das Recht auf Widerspruch gegenüber den Managern.

(2) Auf die Wahrnehmung der Aufgaben nimmt die konkrete »Managersituation«, d. h. Fähigkeiten, Einstellungen und Ziele der Manager, Einfluss. Eine Informationsversorgung kann je nach Situation sowohl eine Entlastungsaufgabe als auch eine Ergänzungs- oder Begrenzungsaufgabe sein. Entsprechend unterschiedlich ist die Interaktion mit dem Manager auszugestalten.

(3) Mit der Rationalitätssicherung haben wir ein Ziel der Unterstützungsleistung von Control-

---

Controllern geht es (auch) um die Führungsrationalität.

lern herausgearbeitet, das quasi »quer« zu den traditionell unterschiedenen Informations-, Planungs- und Kontrollaufgaben liegt.

Planungs-, Kontroll- und Informationsaufgaben sind ihrer Art nach hinlänglich bekannt. Auch ein »moderner« Kostenrechner hat derartige Aufgaben stets in Kombination miteinander wahrgenommen. Mit der Rationalitätssicherung treffen wir allerdings offensichtlich auf eine spezifische Funktion von Controllern. Ob dieser erste Eindruck zutrifft, lässt sich beurteilen, wenn man nach anderen potenziellen Trägern der Rationalitätssicherung fragt. Auf diese Frage lassen sich drei mögliche Antworten finden:

- ▶ Die Aufgabe wird situativ verteilt. Z. B. übernimmt in jeder Entscheidungsrunde ein anderer Manager die Rolle eines Counterparts, der ergänzt und begrenzt. Eine solche Lösung kann bei entsprechender Unternehmenskultur durchaus funktionieren; diese Funktionsfähigkeit ist allerdings keinesfalls als Regel zu erwarten.
- ▶ Denkbar ist es weiterhin, in Analogie zum Qualitäts- oder zum Umweltschutzbeauftragten einen »Beauftragten für Rationalitätssicherung« zu ernennen, der sich ausschließlich der spezifischen Ergänzung und Begrenzung des Managements widmet. Eine solche Position kann aber schnell ein Dorn im Auge des Managers werden (»gewerbsmäßiger Nörgler«). Zudem besteht ein erhebliches Problem des Nutznachweises (»überflüssiger Overhead«), das durch den Nutzenanfall auf unterschiedlichen Ebenen der Hierarchie noch verstärkt wird. Schließlich werden Quanteneffekte wirksam: Es ist nur schwer vorstellbar, dass bei genügender Nähe zum einzelnen Manager das Tagewerk eines »professionellen Counterparts« wirklich hinlänglich mit dieser Aufgabe ausgefüllt werden kann.
- ▶ Bei der Zuordnung von Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben zu einem bereits vorhandenen Aufgabenträger muss (1) eine hohe Kenntnis der Führung, (2) eine hinreichende mentale Distanz zu dieser und (3) eine genügende Unabhängigkeit gewährleistet sein. Diese Merkmalskombination erweist sich als schwierig zu erfüllen. So kann z. B. ein »frisch von der Hochschule weg« eingestell-

ter Assistent eines Bereichsleiters durchaus den ersten beiden Kriterien gerecht werden. Allerdings wird er kaum in der Lage sein, bei auftretenden Wollensproblemen seines Chefs bei ihm die Kraft des besseren Arguments durchzusetzen. Hier haben Controller deutlich bessere Voraussetzungen. Die von ihnen wahrgenommenen Entlastungsaufgaben sichern einen tiefen und unverzerrten Einblick in die Qualität der Führungshandlungen. Die Betonung des Rechenbaren, des Reflexiven und Analytischen bildet einen guten Kontrast zum auch intuitive Aspekte integrierenden Vorgehen der Manager (»unternehmerisches Gespür«). Die Einbindung in eine die Hierarchieebenen übergreifende Controllerorganisation sichert – so gut wie möglich – die notwendige Unabhängigkeit. Schließlich schaffen die Entlastungsaufgaben eine weitgehende »Grundlast«, die mit den Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben zusammen die Controllerkapazität ausschöpfen können.

Damit wird deutlich, dass die spezifische Kombination aus Entlastungs-, Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben Controller zu einem wichtigen Träger der Rationalitätssicherung im Unternehmen machen. Dies zeigt sich auch daran, dass sich viele der Controllern in der Praxis zugewiesenen plakativen Bilder mit Rationalitätssicherung beschäftigen (vgl. nochmals die Ausführungen in Abschnitt 1.2.4): Neben dem wohl bekanntesten Bild des »Erbsenzählers« und »Zahlenknechts« finden sich für Controller die Bezeichnungen »Bremser«, »Spürhund« und – freundlicher formuliert – »ökonomisches Gewissen«. Manager und Controller sind sich offensichtlich der Tatsache bewusst, dass Controller in besonders hohem Maße zur Sicherstellung einer rationalen Unternehmensführung beitragen. Allerdings – und dies sei bereits an dieser Stelle betont – können sie die Sicherstellung von Rationalität in der Führung in aller Regel nicht allein gewährleisten. Managern, Controllern und anderen Führungsdienstleistern obliegt die Sicherungsaufgabe gemeinsam.

Wer könnte noch zur Rationalitätssicherung beitragen?

Die Kombination von Entlastungs-, Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben macht Sinn.

Drei Bedingungen für eine effiziente und wirksame Übernahme der Rationalitätssicherungsaufgabe müssen erfüllt sein.

### 2.2.4 Controlling als Rationalitätssicherung der Führung

In der wissenschaftlichen Community wurde die Frage der »Verortung« des Controllings im Gesamtgebäude der Betriebswirtschaftslehre lange Zeit intensiv und kontrovers diskutiert. Die vier wichtigsten Schulen des Controllings haben wir im 1. Kapitel vorgestellt. Die kurzen Ausführungen haben ein Schlaglicht auf die Probleme geworfen, Controlling weitgehend überschneidungsfrei einzuordnen. Informationsversorgung ist – als Rechnungswesen und/oder Informationswirtschaft – ebenso bereits vorhanden wie Planung und Kontrolle. Auch Koordination zwischen der Informationsversorgung sowie Planung und Kontrolle wird innerhalb der genannten Teildisziplinen umfangreich behandelt. Verbindungen zu anderen Teilsystemen der Führung werden zwar deutlich weniger diskutiert; dennoch findet sich z. B. eine Vielzahl von Ausführungen über die Motivationswirkungen unterschiedlicher Planungsvorgehen oder die Kontrollintensität und -gestaltung. Unbesetzt ist das Feld nicht. Der Vorwurf, dem Controlling würde ein spezifischer Kern fehlen, findet in diesen Feststellungen seinen Ausgangspunkt.

Wie zu Beginn des Kapitels angekündigt, versuchen wir in diesem Buch, Controlling induktiv abzuleiten. Blickt man deshalb nochmals auf die Aufgaben von Controllern in der Praxis, so wird – wie gezeigt – eine Zweiteilung sichtbar: Auf der einen Seite treten Controller als Informationsversorger, Planer und Kontrollinstanz auf. Diese Aufgaben könnten jeweils auch von anderen Aufgabenträgern wahrgenommen werden: die Informationsversorgung von Mitarbeitern des Rechnungswesens, die Planung von Planungsstellen und die Kontrolle z. B. durch den vorgesetzten Manager. Dass die Aufgabenkombination – wie ebenfalls gezeigt – ein Spezifikum der Controllershhip ausmacht, hilft uns bei der Suche nach dem Kern des Controllings auch nicht weiter, weil damit letztlich eine Themenstellung angesprochen ist, die in den Bereich der Organisation fällt (Koordination durch Pläne) und dort bereits breit diskutiert wird. Es verbleibt – quasi als letzter Hoffnungsträger – die durch die Aufgabenkombination ermöglichte originäre Controlleraufgabe, die Rati-

onalitätssicherung. Exakt hier werden wir aber fündig:

Der Blick in die Literatur geleitet von der Frage, wo dort Rationalitätssicherung verortet ist, liefert nämlich kein überzeugendes Ergebnis: Damit, wie die Rationalität einzelner Manager oder der Führungsfunktion insgesamt gesichert werden soll, beschäftigt sich keine spezialisierte Funktion. Man trifft nur auf verstreute, insgesamt aber nicht sehr zahlreiche Hinweise (etwa unter dem Stichwort Corporate Governance). Diese Aussage gilt umso mehr, je stärker man von einer eher abstrakten funktionalen Sicht (z. B. Planung) zu einer solchen auf einzelne Managergruppen (planende Bereichsmanager) oder einzelne Manager kommt (»Planungsbeitrag der Führungskraft Meyer«), man also konkrete kognitive Begrenzungen, Eigenschaften und Präferenzen betrachtet.

Aus diesem induktiven Ansatz heraus bietet sich somit Rationalitätssicherung der Führung als originärer Inhalt und Kern des Controllings an. Deshalb sei vorgeschlagen, *Controlling funktional als Rationalitätssicherung der Führung* zu sehen (vgl. auch Weber/Schäffer 1999a und Schäffer/Weber 2004). Sie ist eine bislang noch nicht ganzheitlich im Gebäude der Betriebswirtschaftslehre betrachtete Aufgabe. Einen »zweiten Blick« auf gefundene Lösungen zu werfen, aber auch Fehler und andere Rationalitätsdefizite schon vor ihrem Wirksamwerden zu vermeiden, macht eine eigenständige, abgrenzbare Fragestellung aus. Ihr Spezifikum liegt in der Beantwortung der Frage, wie man Rationalitätsdefizite erkennt und wie man sie vermeiden, vermindern oder beseitigen kann. Eine gemeinsame Betrachtung verspricht ebensolche Spezialisierungsvorteile, wie wir sie aus der getrennten Betrachtung anderer Führungsfunktionen her kennen.

Der enge Bezug zur Empirie hat allerdings auch eine Einschränkung der Rationalitätssicherungsaufgabe zur Folge. Controller sind nicht in jeglicher Organisation zu finden, sondern nur in solchen, die ihre Führung an einer Koordination durch Pläne ausrichten. Im Kontext anderer Führungsstrukturen – z. B. im stark personenzentriert geführten Mittelstand oder in der durch Gesetze und Verordnungen koordinierten öffentlichen Verwaltung – trifft man nicht auf Controller, und dort sind auch ganz andere Probleme der

---

Controlling ist für uns Rationalitätssicherung der Führung.

---

Will man einen engen Bezug zur Praxis wahren, ist Controlling auf Institutionen beschränkt, die primär durch Pläne koordiniert sind.

### Zusammenfassende Aussagen (vgl. auch Leitfragen 1, 2 und 3)

- ▶ Controlling wird von uns als Rationalitätssicherung im Kontext dominierender Koordination durch Pläne definiert und als eine weitere Spezialdisziplin in das Gebäude der Betriebswirtschaftslehre eingeordnet.
- ▶ Durch die induktive Ableitung des Controllings ist eine enge Verbindung zwischen Controlling und Controllingship gewährleistet. Controlling muss so nicht normativ gesetzt werden, sondern lässt sich empirisch ableiten.
- ▶ Mit Entlastung, Ergänzung und Begrenzung lassen sich drei ganz unterschiedliche und einander ergänzende Aufgabentypen von Controllern identifizieren. Sie dienen der Unterstützung des Managements und tragen zur Sicherstellung einer rationalen Unternehmensführung bei.

Rationalitätssicherung festzustellen. Wir wollen deshalb im Folgenden den Begriff des Controllings auf *Rationalitätssicherung im Kontext einer (dominierenden) Koordination durch Pläne* beschränken. Dies sichert – dem induktiven Ansatz entsprechend – den Bezug zur Praxis.

An dieser Stelle ist der wesentliche Teil der in diesem Kapitel zu leistenden Begriffsklärung vollzogen: Wir wissen, welches Aufgabenspektrum Controller wahrnehmen, was das Originäre an diesen Aufgaben ausmacht, wie Controlling mit der Controllingship zusammenhängt und dass schließlich Controlling Rationalitätssicherung in einem bestimmten Führungskontext bedeutet. Ganz fertig sind wir damit aber noch nicht. Wir müssen noch klären, was unter Rationalität und Rationalitätssicherung im Detail verstanden werden kann.

## 2.3 Rationalität

### 2.3.1 Rationalitätsbegriff

Wir beziehen uns auf die Zweckrationalität.

Rationalität ist nicht nur ein zentraler Begriff in der Betriebswirtschaftslehre. Vielmehr setzen sich auch viel ältere Disziplinen mit diesem Terminus auseinander (so die Philosophie und die Wissenschaftstheorie). Wie an dieser Stelle der Argumentation nicht mehr verwunderlich, ist auch Rationalität in der Literatur höchst unterschiedlich definiert. Allerdings können wir diese Vielfalt leicht durch Rückgriff auf die eben bereits angesprochene Zweckrationalität umgehen, die in der Ökonomie eine vorherrschende Stellung einnimmt (vgl. hierzu die Originalzitate von Max Weber und Erich Gutenberg). Danach bemisst sich Rationalität an einer effizienten Mittelverwendung bei gegebenen Zwecken. Diese Zwecke sind in aller Regel wiederum nur Mittel zur Erreichung eines übergeordneten Zwecks, sodass Zweckrationalität auf die Effizienz und die Effektivität des Handelns der Akteure zielt (vgl. Schäffer/Weber 2004, S. 462).

Dies hilft aber auch nur über die ersten Klippen hinweg. Wer sagt, welcher Zweck zu verfolgen ist, wer, was für einen gegebenen Zweck die richtigen Mittel sind?

Auf der Suche nach einer hinreichenden Referenz mag man – nahe liegend – an ein gutes

betriebswirtschaftliches Lehrbuch denken, ganz dem Leitmotto folgend: »Das Beste für die Praxis ist eine gute Theorie«. Im einfachsten Fall bedeutet dies, sich an das folgende Muster zu halten: »Unternehmen folgen dem Zweck der Gewinnmaximierung, und unter zur Wahl stehenden Alternativen wird diejenige ausgewählt, die den höchsten Gewinn erzielt«. Manager in der Praxis sind hier allerdings skeptisch, und dies zumeist nicht ohne Grund: Betriebswirtschaftliche Theorie kann – wie nun schon mehrfach betont – nur selten so detailliert ausformuliert sein, dass sie im konkreten Einzelfall tatsächlich verlässliche, »richtige« Lösungen liefert: Vernachlässigt nicht ein ausschließliches Abstellen auf Gewinnmaximierung berechnete Ansprüche der Gesellschaft an das Unternehmen? Haben die zugrunde gelegten Modelle wirklich alles Wichtige berücksichtigt, z. B. auch die Reaktionen von Konkurrenten auf eigene Aktionen? Alternativ bietet es sich an, einen Experten zu fragen, etwa einen Manager, einen Wirtschaftsprüfer oder einen Berater. Nur: Wer ist im Einzelfall der richtige Experte und was passiert, wenn dieser irrt? Wäre es besser, weitere Experten zurate zu ziehen? Gilt dann nur eine einhellige Meinung? Wie steht es um Sonder- oder Mindermeinungen?

All diese Fragen sind in einem einführenden Lehrbuch zum Controlling sicher nicht tief-schürfend zu hinterfragen, obwohl sie für die tägliche Arbeit von Controllern ohne Zweifel sehr relevant sind (vgl. z. B. den Überblick bei Weber/Schäffer/Langenbach 2001, S. 46–76). Uns reichen vielmehr zwei Erkenntnisse aus: Zum einen gibt es zu diesen Fragen eine sehr extensive und z. T. sehr kontrovers geführte Diskussion. Zum anderen findet man Lösungsversuche, die für unsere Fragestellungen herangezogen werden können. Wir wollen im Folgenden *Rationalität als herrschende Meinung von Fachleuten hinsichtlich einer bestimmten Zweck-Mittel-Relation* verstehen. Damit eine solche vorliegt, müssen insbesondere zwei Bedingungen gelten:

- ▶ Die Fachleute werden von anderen Fachleuten als solche anerkannt. So wird ein erfahrener Manager einem anderen erfahrenen Manager eine hinreichende Einschätzungsfähigkeit einer Führungssituation zutrauen, ein Wirtschaftsprüfer die Kompetenz des langjährigen

Bilanzbuchhalters akzeptieren oder der Manager einem Controller zugestehen, eine Kapitalwertrechnung richtig durchführen zu können. Umgekehrt ist – wie die Erfahrungen bei vielen Unternehmensgründungen zeigen – z. B. (erhebliche) Skepsis angebracht, wenn ein Berufsanfänger hochfliegende Businesspläne für einen Start-up formuliert.

- ▶ Im Fall unterschiedlicher Einschätzungen der Fachleute muss die Möglichkeit eines offenen Diskurses bestehen, um die Meinungsdivergenzen in ein gemeinsames Urteil einbringen zu können. Die Beteiligten müssen also gewillt sein, vernünftig zu argumentieren, alle Gegenargumente unvoreingenommen zu prüfen und einen für jedermann zumutbaren Konsens zu erzielen – sowie genügend Zeit dafür haben. Blinde Flecke, Halsstarrigkeit oder falsche Emotionalität sind rationalen Lösungen ebenso abträglich wie Suggestion oder reine Machtausübung und übermäßiger Zeitdruck. Darauf werden wir gleich ausführlich zurückkommen.

Wir verstehen Rationalität als herrschende Meinung von Fachleuten hinsichtlich einer bestimmten Zweck-Mittel-Relation.

## Im Original

### Auszug aus dem Werk »Wirtschaft und Gesellschaft« des Soziologen Max Weber 1922:

»Wie jedes Handeln kann auch das soziale Handeln bestimmt sein  
 1. *zweckrational*: durch Erwartungen des Verhaltens von Gegenständen der Außenwelt und von anderen Menschen und unter Benutzung dieser Erwartungen als »Bedingungen« oder als »Mittel« für rational, als Erfolg, erstrebte und abgewogene eigene *Zwecke*, – 2. *wertrational*: durch bewußten Glauben an den – ethischen, ästhetischen, religiösen oder wie immer sonst zu deutenden – unbedingten *Eigenwert* eines bestimmten Sichverhaltens rein als solchen und unabhängig vom Erfolg, – 3. *affektuell*, insbesondere *emotional*: durch aktuelle Affekte und Gefühlslagen, – 4. *traditional*: durch eingelebte Gewohnheit. ...

Zweckrational handelt, wer sein Handeln nach Zweck, Mittel und Nebenfolgen orientiert und dabei sowohl die Mittel gegen die Zwecke, wie die Zwecke gegen die Nebenfolgen, wie endlich auch die verschiedenen möglichen *Zwecke* gegeneinander rational *abwägt*: also jedenfalls *weder* affektuell (und insbesondere nicht emotional), *noch* traditional handelt.

Die Entscheidung zwischen konkurrierenden und kollidierenden Zwecken und Folgen kann dabei ihrerseits *wertrational* orientiert sein: dann ist das Handeln nur in seinen Mitteln zweckrational. Oder es kann der Handelnde die konkurrierenden und kollidierenden Zwecke ohne wertrationale Orientierung an »Geboten« und »Forde-

rungen« einfach als gegebene subjektive Bedürfnisregungen in eine Skala ihrer von ihm bewußt *abgewogenen* Dringlichkeit bringen und darnach sein Handeln so orientieren, daß sie in dieser Reihenfolge nach Möglichkeit befriedigt werden (Prinzip des »Grenznutzens«). Die wertrationale Orientierung des Handelns kann also zur zweckrationalen in verschiedenartigen Beziehungen stehen. Vom Standpunkt der Zweckrationalität aus aber ist Wertrationalität immer, und zwar je mehr sie den Wert, an dem das Handeln orientiert wird, zum absoluten Wert steigert, desto mehr: *irrational*, weil sie ja um so weniger auf die Folgen des Handelns reflektiert, je unbedingter allein dessen *Eigenwert* (reine Gesinnung, Schönheit, absolute Güte, absolute Pflichtmäßigkeit) für sie in Betracht kommt. *Absolute* Zweckrationalität des Handelns ist aber auch nur ein im wesentlichen konstruktiver Grenzfall« (zitiert nach Weber 1980, S. 12 f.).

### Auszug aus der Habilitationsschrift des Betriebswirts Erich Gutenberg 1929:

»An sich liegt nun das Denken in der Zweck-Mittel-Relation allem zugrunde, und zwar nicht nur im wirtschaftlichen Leben, sondern im menschlichen Leben überhaupt. »Unvernünftig handeln« heißt überhaupt unzweckmäßig handeln, heißt die Mittel nicht richtig auf den Zweck, dessen Erreichung sie dienen soll, abgestimmt haben. Welcher Art dieser Zweck ist, bleibt dabei ohne Belang« (Gutenberg 1929, S. 30).

Rationalität als herrschende Meinung von Fachleuten zu verstehen, ist auch in der Wissenschaft verbreitet. Einen Nobelpreis bekommt derjenige, der viel veröffentlicht hat (Akzeptanz der Referees), viele Zitationen aufweist (Akzeptanz anderer Wissenschaftler) und viele andere Wissenschaftspreise vorher gewonnen hat (ebenfalls ein Zeichen der Akzeptanz in der Community). Obwohl weit verbreitet, schützt dieses Vorgehen aber vor Irrtum nicht: Die Meinung eines Einzelnen kann im Einzelfall durchaus besser sein als die Gruppenmeinung der Fachleute. In der Wissenschaft ist dies für grundlegende Brüche der Lehrmeinung (»Paradigmenwechsel«) typisch. In diesem Fall schlägt Genialität akademisches »Mittelmaß«. Allerdings wäre es geradezu gefährlich, sich auf Genies zu verlassen; sie sind ex ante nämlich zu meist nicht von Scharlatanen zu unterscheiden – und von Letzteren gibt es deutlich mehr!

Gerade der Verweis auf Wissenschaft macht eine weitere Eigenschaft des Rationalitätsbegriffs deutlich: Rationalität ist immer nur relativ, auf ein aktuell vorhandenes Wissensniveau bezogen zu definieren. Herrschende Theorien werden laufend durch neue, besser geeignete ersetzt. Was gestern rational war, muss es morgen nicht mehr sein! Lernen schiebt die Grenzen des Wissens – und damit auch die Rationalität – immer weiter hinaus. Die Einführung eines neuen Planungsinstruments – etwa des im 12. Kapitel des Buches noch zu diskutierenden Realoptions-Ansatzes – in die Planungspraxis eines Unternehmens kann eine solche Verlagerung der »State of the Art« darstellen.

In der Praxis (aber auch in der Wissenschaft!) ist nicht immer ganz klar, wer wirklich den Status eines Fachmanns für ein bestimmtes Problem besitzt und mit wem dieser im Zweifel über die richtige Lösung diskutieren soll. Zum Glück geht es bei der Lösung praktischer Probleme aber nicht um die Erfüllung theoretischer Optimalbedingungen. Mit anderen Worten: Es reicht zumeist aus, deutliche Verstöße gegen die Bedingungen im Auge zu behalten, um signifikante Rationalitätsverletzungen zu vermeiden, und auch das »Fachleute-Problem« ist in den meisten Fällen hinreichend lösbar. Bevor wir uns mit der damit angesprochenen Rationalitätssi-

cherung näher befassen, seien aber noch unterschiedliche Ursachen für Rationalitätsdefizite und verschiedene Rationalitätsebenen betrachtet, deren Kenntnis für die Ausgestaltung der Sicherungsmaßnahmen erhebliche Bedeutung besitzt.

### 2.3.2 Ursachen für Rationalitätsdefizite

In der Praxis ist eine Vielzahl von Rationalitätsdefiziten zu beobachten, die alle mit menschlichen Eigenschaften zu tun haben: mangelndes Wissen und Können, opportunistisches Verhalten, Emotionen und kognitive Verzerrungen (vgl. zum Folgenden auch die Abb. 2-2). Auf die ersten beiden Barrieren sind wir zu Beginn dieses Kapitels schon ausführlicher eingegangen. Insofern wollen wir uns im Folgenden intensiver mit Emotionen und kognitiven Verzerrungen auseinandersetzen.

#### 2.3.2.1 Emotionen

Während mangelndes Fachwissen und Opportunismus als Herausforderungen für das Controlling schon lange intensiv diskutiert werden, wurden Emotionen im Management bislang stark vernachlässigt; sie sind eher tabuisiert. Gefühle zu zeigen, gilt als unprofessionell. Manager sind unbeeinflusst von emotionalen Schwankungen und haben auch keine Launen, die den Weg zu einer ruhigen Analyse versperren könnten. Natürlich entspricht dies nicht dem, was man täglich in den Chefetagen (und nicht nur dort) beobachten kann. Vielmehr beeinflussen Emotionen Entscheidungen durch unterschiedliche Mechanismen, wie die folgenden kurzen Ausführungen zeigen:

- ▶ Affektive Erregung kann die Aufmerksamkeit ablenken: Ein stark negativer Affekt führt dazu, dass Informationen weniger genau verarbeitet werden – ein Effekt, der insbesondere in Verhandlungen von Bedeutung ist. So können hier unwichtige Argumente dadurch als wichtiger wahrgenommen werden, dass ihr (mangelnder) Bedeutungsgehalt nicht erkannt wird. Umgekehrt können auch gute Argumente aufgrund emotionaler Einflüsse falsch eingeschätzt werden.

---

Was rational ist, hängt vom Stand des Wissens ab. Damit kann auch die herrschende Meinung irren.

---

In der Praxis reicht es zumeist aus, grobe Verstöße gegen die Rationalität zu verhindern.