

Ernst Troßmann

# CONTROLLING ALS FÜHRUNGSFUNKTION

Eine Einführung  
in die Mechanismen  
betrieblicher Koordination

2. Auflage



Weiße Schwimmringe „Mandel“	12.740 €	81.98
Gelbe Schwimmringe „Event“	8.185 €	81.98
Gelbe Schwimmringe „Rustikal“	16.370 €	163.96
Goldene Schwimmringe „Luxuria“	1.000 €	10.00
Goldene Schwimmringe „Paris“	0 €	0.00
Grüne Schwimmringe „Yoscha“	3.274 €	32.74
Rote Schwimmringe „Devil“	10.085 €	100.85
Schwarze Schwimmringe „Kaiser“	8.290 €	82.90
		81.98



**Vahlen**

## Zum Inhalt:

### Koordination von Führungsprozessen

Bei dieser Neuauflage der beliebten Einführung in das Controlling stehen die Methoden im Mittelpunkt, mit denen Controller ihre führungsunterstützende Funktion erfüllen: sie sorgen dafür, dass Führungsprozesse in Unternehmen koordiniert verlaufen. „Controlling als Führungsfunktion“ stellt Ihnen effektive Mechanismen dazu vor. Zahlreiche Anwendungsfälle zeigen unmittelbar die Umsetzung im Unternehmen, beleuchten aber auch typische Fehlerquellen.

Die erste Auflage dieses Buches wurde mit dem **Lehrbuchpreis der Zeitschrift für Controlling** ausgezeichnet.

### Aus dem Inhalt:

- Funktionsweise der Controlling-Werkzeuge
- Die Rolle des internen und externen Rechnungswesens
- Planungsmethoden und Planungssysteme aus Controlling-Sicht
- Die Kontrollfunktion im Controlling
- Zusammenhänge zwischen Controlling, interner Revision, internem Kontrollsystem und Compliance-Aufgaben
- Kennzahlen als universelles Standardinstrument im Controlling
- Führungsaspekte von Berichtssystemen
- Festlegung, Vorgabe und Kontrolle von Budgets
- Motivations- und Anreizsysteme
- Wertorientierte Unternehmenssteuerung
- Vergleich verschiedener Controlling-Philosophien

## Zum Autor:

**Prof. Dr. Ernst Troßmann** leitet den Lehrstuhl Controlling an der Universität Hohenheim. Er vertritt eine gleichermaßen wissenschaftsbasierte und anwendungsorientierte Konzeption des Faches.

„Erfreulich ist, dass das Buch nicht mit dem üblichen Lamentieren über die vermeintliche Vielfalt der verschiedenen Controllingauffassungen beginnt, sondern die koordinationsorientierte Auffassung als Kern der ‚herrschenden Lehre‘ in den Vordergrund stellt und stringent durchhält ... Ernst Troßmann ist insgesamt ein didaktisch sehr ansprechendes einführendes Lehrbuch gelungen! Es ist ihm geglückt, sein Schlussresümee zu belegen: ‚Controlling ist ein sehr wichtiges und zugleich sehr schönes Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre.‘“ - Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth in der Zeitschrift für Controlling zur ersten Auflage.

# Controlling als Führungsfunktion

Eine Einführung  
in die Mechanismen  
betrieblicher Koordination

von

Prof. Dr. Ernst Troßmann

2., überarbeitete und erweiterte Auflage

Verlag Franz Vahlen GmbH

# Vorwort

## Liebe Leserin, lieber Leser,

gute Controller sind nicht arrogant. Sie hätten aber fachlich vielleicht gute Gründe dafür, es zu sein. Gute Controller führen ein Arbeitsleben in verborgener Schlaueheit, die sie zum Nutzen ihres Betriebes einsetzen. Voraussetzung dafür ist, Bescheid zu wissen. Dazu will dieses Buch Anleitung geben und ein Grundgerüst bereitstellen.

Aber das Bescheidwissen sieht nicht einfach aus. Controlling ist ein großes Gebiet. Und es stellt sich oft nach wie vor als Sammelsurium verschiedener, teils durchaus pfiffiger Methoden dar. Beides hängt miteinander zusammen. Und es ist typisch für ein wenig strukturiertes Gebiet ohne einheitliches Verständnis.

Zum Glück aber trifft Letzteres für Controlling nicht zu. Denn es gibt nur wenige verschiedene Controlling-Auffassungen. Wenn man eine passende konsequent und durchgängig anwendet, mag sich Sinn und Struktur des Gebiets leichter erschließen. Das will dieses Buch tun. Es bietet nichts Revolutionäres; es nimmt keine Außenseiterposition ein. Vielmehr will es eine halbwegs ordentliche Einführung in das Grundwissen und die Standardmethodik des Controlling geben und dabei einer einheitlichen Grundauffassung folgen, die sich im Kern an der herrschenden Lehre orientiert. Deshalb ist der Text mit zahlreichen Beispielen durchsetzt. Deshalb wird bei all den so unterschiedlich erscheinenden Methoden stets die verbindende Gemeinsamkeit betont. Deshalb werden auch immer wieder Hintergründe erläutert, möglicherweise vereinzelt auch zum Ärgernis mancher Unternehmensberater.

Vielleicht, liebe Leserin, lieber Leser, finden Sie Freude an dieser Herangehensweise. Sie können die Lektüre übrigens mit jedem beliebigen Kapitel beginnen. Zahlreiche Querverweise (und Ihr Interesse am Fach) werden Sie dazu bringen, schließlich das ganze Buch zu lesen. Grundlegendes zum Controlling und Allgemeines zu seiner Vorgehensweise finden Sie in den ersten beiden Kapiteln. Es sind deshalb diejenigen, die etwas abstrakter ausfallen. Kapitel XII bietet Ihnen das, was in manchen Lehrbüchern eher zu Beginn platziert ist: die Vorstellung alternativer Auffassungen der Fachliteratur. Alle anderen Kapitel sind jeweils einem Controlling-Instrument gewidmet. Behandelt wird einerseits, was von grundsätzlicher Bedeutung, andererseits, was besonders stark verbreitet ist. Auswahl, Einteilung und Zusammenhang erläutert Ihnen der letzte Abschnitt von Kapitel II. In eigenen Bänden ausführlich dargestellt und hier deshalb

kürzer behandelt werden die allgemeinen Methoden des internen Rechnungswesens (Vahlen-Buch 4568) und insbesondere der Investitionsrechnung (Vahlen-Buch 4711).

Umfangreiche Unterstützung bei der Erstellung des Buches haben die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter meines Lehrstuhls geleistet, vor allem meine Sekretärin, Frau Carolin Glaunsinger, sowie meine Assistenten verschiedener Jahrgänge. Für die Erstauflage danke ich besonders Herrn Dr. oec. Matthias Rapp. Er war mir in vielen inhaltlichen Aspekten, aber auch zahlreichen Darstellungsfragen ein wertvoller Ratgeber. Für die Neuauflage gilt der große Dank Frau Mariya Antoniou, die mit geübtem Blick und geschickter Hand die Druckvorlage gestaltet hat.

Herrn Dennis Brunotte danke ich für die ursprüngliche verlegerische Initiative, die stets motivierende, hilfreiche und angenehme Begleitung dieses Projekts sowie sein umsichtiges Lektoratsengagement auch wieder in der jetzigen Auflage.

Hohenheim, im Januar 2018

*Ernst Troßmann*

## Kapitelübersicht

Inhaltsverzeichnis .....	IX
I. <i>Was Controlling ist:</i> Controlling im System der betrieblichen Führung .....	1
II. <i>Wie Controlling arbeitet:</i> Grundlagen zum Controlling-Instrumentarium .....	21
III. <i>Was Rechnungswesen und betriebliche Informationstechnik mit dem Controlling zu tun haben:</i> Controlling-Aufgaben bei der Gestaltung des betrieblichen Informationssystems .....	43
IV. <i>Worauf es bei der Gestaltung der betrieblichen Planung ankommt:</i> Controlling-Aufgaben bei der Planung betrieblicher Prozesse .....	77
V. <i>Was alle schon immer vermutet haben:</i> Controlling-Aufgaben bei der Kontrolle betrieblicher Prozesse .....	111
VI. <i>Wie das Universalwerkzeug intelligent eingesetzt wird:</i> Prinzipien der Kennzahlenanwendung im Controlling .....	127
VII. <i>Wo ein scheinbar simples Instrument zum intelligenten Mechanismus wird:</i> Das Berichtswesen als Controlling-Instrument .....	155
VIII. <i>Wie die verbreitetste Controlling-Standardmethode funktioniert:</i> Die Budgetierung als Controlling-Instrument .....	197

IX. <i>Wo das Controlling in der Personalführung mitredet:</i> Controlling-Funktionen bei der Gestaltung betrieblicher Motivations- systeme .....	231
X. <i>Warum es auch im einfachsten Fall manchmal nicht klappt:</i> Wertorientierte Unternehmenssteuerung .....	263
XI. <i>Wodurch Skandale vermieden werden sollen:</i> Zum Verhältnis von Controlling und betrieblichen Überwachungs- funktionen .....	287
XII. <i>Wie andere Controlling verstehen:</i> Kernlinien ausgewählter Controlling-Konzeptionen der Literatur .....	311
Ausblick: <i>Was sich im Fach so tut:</i> Entwicklungstendenzen der Controlling-Schwerpunkte in Wissen- schaft und Praxis .....	327
Literaturverzeichnis .....	329
Sachwortregister .....	343

# Inhaltsverzeichnis

Kapitelübersicht .....	VII
I. <i>Was Controlling ist:</i>	
Controlling im System der betrieblichen Führung .....	1
1. Ein Dutzend Fragen .....	1
2. Controlling als Führungsfunktion: der Controller als Antwortgeber .....	4
3. Einfache Erklärungsversuche zum Controlling-Begriff .....	6
a) Kann der Inhalt des Controlling-Begriffs aus der Wortbedeutung erschlossen werden? .....	6
b) Was verbindet die Praxis mit dem Begriff Controlling? .....	7
c) Controlling-Abgrenzungen nach den empirischen Erscheinungsformen .....	9
4. Der koordinationsorientierte Controlling-Begriff .....	12
a) Die Koordination als generelle Funktion des Controlling .....	12
b) Besondere Teilfunktionen des Controlling .....	16
c) Zur Erscheinungsform des koordinationsorientierten Controlling in der Praxis .....	18
II. <i>Wie Controlling arbeitet:</i>	
Grundlagen zum Controlling-Instrumentarium .....	21
1. Ursachen der betrieblichen Koordinationsnotwendigkeit .....	21
2. Prinzipien der betrieblichen Koordination .....	26
3. Controlling-Aufgaben bei unterschiedlichen Prinzipien der delegativen Koordination .....	34
4. Überblick zum Controlling-Instrumentarium .....	37
III. <i>Was Rechnungswesen und betriebliche Informationstechnik mit dem Controlling zu tun haben:</i>	
Controlling-Aufgaben bei der Gestaltung des betrieblichen Informationssystems .....	43
1. Das Rechnungswesen als Controlling-Gegenstand .....	43
a) Überblick zu den Teilgebieten des betrieblichen Informationssystems .....	43

b)	Controlling-Bezug der einzelnen Rechnungswesenkomponenten	48
c)	Zur Eigenständigkeit interner und externer Dokumentationsrechnungen .....	51
d)	Die Stellung der Informationsbereitstellung zum Controlling insgesamt .....	53
e)	Erfassung mehrdimensional gemessener Tatbestände als Grenzfall des Rechnungswesens mit hoher Controlling-Relevanz .....	54
2.	Die informationstechnische Gestaltung als Controlling-Gegenstand	58
a)	Entstehung der informationstechnischen Koordinationsproblematik .....	58
b)	Controlling-Aufgaben bei Datenbanken .....	60
c)	Controlling-Aufgaben bei Modell- und Methodenbanken .....	68
d)	Besonderheiten von Entscheidungsunterstützungssystemen ....	74
IV.	<i>Worauf es bei der Gestaltung der betrieblichen Planung ankommt:</i>	
	Controlling-Aufgaben bei der Planung betrieblicher Prozesse .....	77
1.	Der Planungsprozess als Controlling-Gegenstand .....	77
a)	Bedeutung der Planung als Schwesterfunktion des Controlling .	77
b)	Koordinationsaufgaben in der Phase der Zieloperationalisierung	79
c)	Koordinationsaufgaben in der Phase der Problemsystematisierung .....	80
d)	Koordinationsaufgaben in der Phase der Bewertung .....	81
e)	Koordinationsaufgaben bei der Entscheidung .....	84
f)	Koordinationsaufgaben im weiteren Führungsprozess .....	85
2.	Planungsinstrumente als Controlling-Gegenstand .....	86
a)	Zur Controlling-Relevanz von Planungsinstrumenten .....	86
b)	Koordinationsaspekte der ABC-Analyse .....	88
c)	Koordinationsaspekte der Portfoliomatrix-Analyse .....	91
3.	Planungssysteme als Controlling-Gegenstand .....	95
a)	Die Koordinationsproblematik in Planungssystemen .....	95
b)	Die sachliche Koordination von Planungssystemen .....	98
c)	Die zeitliche Koordination von Planungssystemen .....	101
d)	Die planungshierarchische Koordination von Planungssystemen	101
e)	Die unternehmensorganisatorische Koordination von Planungssystemen .....	104
4.	Gesamtkoordination von Planungssystemen .....	105
a)	Charakter der Controlling-Instrumente für eine Planungssystem-Koordination .....	105
b)	Planungs-Aktualisierung im Zeitablauf: der Ansatz der rollenden Planung .....	106

V. <i>Was alle schon immer vermutet haben:</i>	
Controlling-Aufgaben bei der Kontrolle betrieblicher Prozesse .....	111
1. Kontrolle als Teil des Führungsprozesses .....	111
a) Merkmale der Kontrolle .....	111
b) Zwecke der Kontrolle .....	112
2. Betriebliche Kontrollprozesse als Controlling-Gegenstand .....	115
3. Besondere Gestaltungsmerkmale von Kontrollen .....	118
4. Gestaltungsmerkmale von Kontrollsystemen .....	121
VI. <i>Wie das Universalwerkzeug intelligent eingesetzt wird:</i>	
Prinzipien der Kennzahlenanwendung im Controlling .....	127
1. Merkmale von Kennzahlen .....	127
2. Funktionen von Kennzahlen .....	129
a) Einteilung der Kennzahlenfunktionen .....	129
b) Kennzahlen im sachlichen Führungsprozess: das Prinzip .....	131
c) Kennzahlen im sachlichen Führungsprozess: markante Fälle ....	132
d) Kennzahlen im organisatorischen Führungsprozess .....	136
3. Koordinative Wirkung von Kennzahlen .....	137
4. Die Balanced Scorecard als Umsetzungs-Instrument .....	142
a) Charakterisierung der Balanced Scorecard .....	142
b) Zur strategischen Dimension der Balanced Scorecard .....	144
c) Zu den vier Perspektiven der Balanced Scorecard .....	146
d) Konsequenzen der strukturellen Aspekte für die Kennzahlen einer Balanced Scorecard .....	148
e) Methodische Schritte zur Konstruktion einer verallgemeinerten Balanced Scorecard .....	149
VII. <i>Wo ein scheinbar simples Instrument zum intelligenten Mechanismus wird:</i>	
Das Berichtswesen als Controlling-Instrument .....	155
1. Die Informationsbedarfsanalyse als inhaltliche Voraussetzung für die Konzeption von Berichten .....	155
a) Controlling-Relevanz der Informationsbedarfsanalyse .....	155
b) Deduktive Methoden der Informationsbedarfsanalyse .....	157
c) Angebotsorientierte Methoden der Informationsbedarfsanalyse	158
d) Nachfrageorientierte Methoden der Informationsbedarfsanalyse	160
e) Die Methoden der Informationsbedarfsanalyse im Vergleich ....	163
2. Grundlagen des Berichtswesens .....	164
a) Aufgaben des Berichtswesens .....	164
b) Formen des Berichtswesens .....	166
c) Äußere Gestaltung von Berichten .....	172

3. Die verborgenen Koordinationsaufgaben des Controlling im Berichtswesen .....	174
a) Die Abgrenzung von Ausnahmen als Koordinationsaufgabe ....	174
b) Regeln zur Trennung von Normal- und Ausnahmesituationen im Berichtswesen .....	178
4. Besonderheiten computergestützter Informationssysteme .....	181
a) Executive-Information-Systeme als besonders leistungsfähige computergestützte Berichtssysteme .....	181
b) Erweiterte Auswertungsmöglichkeiten im Data Warehouse .....	188
VIII. <i>Wie die verbreitetste Controlling-Standardmethode funktioniert:</i>	
Die Budgetierung als Controlling-Instrument .....	197
1. Was ist ein Budget? .....	197
2. Worin liegt das Koordinationspotenzial eines Budgets? .....	199
3. Die Rolle des Budgets in der Gesamtsteuerung der budgetierten Einheit .....	201
4. Budgetierungstechniken .....	205
a) Systematik der Budgetierungstechniken .....	205
b) Die allgemeine Programmbudgetierung .....	207
c) Die inputorientierte Fortschreibung .....	208
d) Die Gemeinkostenwertanalyse .....	209
e) Das Zero-Base Budgeting .....	214
5. Zur Wirksamkeit der Budgetsteuerung .....	222
a) Die organisatorische Steuerung nach der Budgetfestlegung .....	222
b) Der Ansatz des Beyond Budgeting .....	226
IX. <i>Wo das Controlling in der Personalführung mitredet:</i>	
Controlling-Funktionen bei der Gestaltung betrieblicher Motivationssysteme .....	231
1. Die Anreizgestaltung als Teil der generellen Entlohnungsproblematik .....	231
a) Prinzipien der Lohngerechtigkeit .....	231
b) Worauf können Anreize wirken? .....	233
2. Einordnung von Anreizsystemen in das Führungsinstrumentarium .....	234
a) Anreizsysteme als spezielle Motivationssysteme .....	234
b) Zusammenhang von Anreizsystem und Kontrolle .....	237
3. Gestaltung von Belohnungssystemen als Koordinationsaufgabe ....	240
a) Struktur eines Belohnungssystems .....	240
b) Hauptanforderungen an Belohnungssysteme .....	242
c) Auffällige Koordinationsprobleme bei den Hauptanforderungen .....	246
d) Durchführungsanforderungen an Belohnungssysteme .....	249

4. Modellbeispiele spezieller Anreizsysteme zur zielbezogenen Ressourcennutzung bei asymmetrischer Informationslage .....	254
a) Delegationsprinzip und Koordinationsproblematik im Modellfall .....	254
b) Leistungsfähigkeit verschiedener Anreizsysteme für den Modellfall .....	256
X. <i>Warum es auch im einfachsten Fall manchmal nicht klappt:</i>	
Wertorientierte Unternehmenssteuerung .....	263
1. Merkmale wertorientierter Unternehmenssteuerung .....	263
2. Die drei Gruppen wertorientierter Kennzahlen .....	265
a) Renditen als wertorientierte Steuerungskennzahlen .....	265
b) Periodenbezogene Überschussgrößen als wertorientierte Steuerungskennzahlen .....	269
c) Gesamtwertgrößen als wertorientierte Steuerungskennzahlen ..	272
3. Vergleichende Analyse von EVA, CVA und Renditen .....	277
a) Der eher statisch konzipierte Economic Value Added zur Projektsteuerung .....	277
b) Grundstruktur einer dynamisch konzipierten Projektsteuerung	279
c) Der eher dynamisch konzipierte Cash Value Added zur Projektsteuerung .....	281
d) Zur prinzipiellen Problematik aller periodenbezogenen Steuerungsgrößen .....	283
XI. <i>Wodurch Skandale vermieden werden sollen:</i>	
Zum Verhältnis von Controlling und betrieblichen Überwachungsfunktionen .....	287
1. Die interne Revision als prozessunabhängige betriebliche Überwachung .....	287
a) Aufgabenspektrum der internen Revision .....	287
b) Compliance-Aufgaben im Vergleich zur internen Revision .....	290
c) Prüfungsformen der internen Revision .....	293
d) Grenzen der vorbeugenden Wirkung interner Revision .....	295
2. Das interne Kontrollsystem als spezielle prozessbegleitende Überwachung .....	297
a) Aufgabenspektrum des internen Kontrollsystems .....	297
b) Maßnahmen des internen Kontrollsystems im Güterbereich .....	299
c) Maßnahmen des internen Kontrollsystems im Führungsbereich.	300
3. Zusammenhang von Controlling, interner Revision und internem Kontrollsystem .....	306

XII. <i>Wie andere Controlling verstehen:</i>	
Kernlinien ausgewählter Controlling-Konzeptionen der Literatur .....	311
1. Gehört Controlling zum Finanz- und Rechnungswesen? .....	311
2. Kriterien zur Einordnung unterschiedlicher Controlling-Auffassungen der Literatur .....	312
3. Controlling-Auffassungen mit einem Schwerpunkt in der Informationsfunktion .....	315
4. Koordinationsorientierte Controlling-Auffassungen .....	317
5. Controlling-Auffassungen mit einer nicht koordinationsorientierten übergreifenden Funktion .....	321
Ausblick: <i>Was sich im Fach so tut:</i>	
Entwicklungstendenzen der Controlling-Schwerpunkte in Wissenschaft und Praxis .....	327
Literaturverzeichnis .....	329
Sachwortregister .....	343

## **Was Controlling ist:**

# **Kapitel I: Controlling im System der betrieblichen Führung**

### **1. Ein Dutzend Fragen**

1. Soll man bei der Berechnung des Stückdeckungsbeitrags eines Produkts das Skonto abziehen, das den Kunden bei Barzahlung auf den Verkaufspreis gewährt wird?
2. Ist bei einem Produkt ein Absatzrückgang von 10% noch tolerabel oder sind Maßnahmen zu ergreifen?
3. Soll ein Kunde mit kleinem Umsatz überhaupt eine Antwort auf seine Reklamation bekommen, und gilt ein Kundenumsatz von 1.000 € pro Jahr noch als „klein“?
4. Ist es zulässig, eine teurere Maschine zu kaufen, nur weil sie etwas leiser läuft?
5. Sollte man nicht auf jeden Fall immer kontrollieren, ob die Mitarbeiter auch ihre volle Arbeitszeit nutzen?
6. Sind Umsatzprovisionen heute noch das Richtige?
7. Soll man einen Bonus an einen mittleren Manager zahlen, obwohl in dessen Bereich Verlust entstanden ist?
8. Ist zur Abteilungssteuerung ein Modell mit eindeutigen Anweisungen, die keinen Interpretationsspielraum zulassen, oder eines mit eher allgemein gehaltenen Vorgaben besser?
9. Soll ein Abteilungsleiter, dem ein jährliches Ausgabenbudget von 300.000 € zugewiesen wurde, eine besondere Genehmigung einholen müssen, wenn er es für besonders große Investitionen, genauer: für Maßnahmen mit großen Einmalausgaben verwenden will?
10. Soll man generell vor großen Aufträgen zumindest drei Angebote einholen?
11. Auf welcher Basis soll eine Rendite berechnet werden? Wie bestimmt sich insbesondere das eingesetzte Kapital für einen Teilbetrieb richtig? Reduziert sich das eingesetzte Kapital beispielsweise dann, wenn wertmäßig die Hälfte des Materials üblicherweise vom Kunden gestellt wird?
12. Darf man den Überschuss aus eigenen Geldanlagen sowie aus der Vermietung von Wohnungen eines betriebseigenen Wohnblocks zum betrieblichen Gewinn zählen, wenn dadurch das Ergebnis in Euro besser, in Prozent aber schlechter wird?

zwölf  
Fragen

**Zwölf Fragen** aus verschiedenen betrieblichen Bereichen – Alltagsfragen, zu denen man im Lehrbuch, wenn sie dort überhaupt angesprochen werden, allenfalls erfährt, es komme auf die konkrete betriebliche Situation an, auf den Zusammenhang. Jede Antwort ist richtig – aber nicht immer. Im praktischen betrieblichen Geschehen würde man im Zweifelsfall eine Festlegung von höherer Stelle erwarten. Und hier stellt man schnell fest, dass es bei aller Vielfalt möglicher Festlegungen darum geht, in sich konsistent zu entscheiden.

zwölf mal:  
keine eindeutige  
Antwort,  
aber ähnliche  
Grundprobleme

Abstimmung  
zwischen  
Datenbereitstellung  
und -verwendung

So kann als Antwort auf **Frage 1** der Produktdeckungsbeitrag mit oder ohne Skontoabzug definiert sein – man muss es nur eindeutig kommunizieren. Gerade bei Details, zu denen es kaum eine eindeutige Übung gibt, kann keinesfalls davon ausgegangen werden, dass an unterschiedlichen betrieblichen Stellen stillschweigend eine identische Interpretation verwendet wird. Enthalten die Stückkosten bereits Transportkosten und Versicherung? Sind in den Lohnkosten bestimmte Nebenkosten enthalten oder nicht? Ist ein Monat mit einheitlich 30 Tagen oder kalendergenau gerechnet? Welcher Tag genau liegt dem Tages-Wiederbeschaffungswert zugrunde? Sind im Lagerbestand des Gutes  $i$  am Tag  $t$  die Zu- und Abgänge dieses Tages bereits berücksichtigt oder nicht? Was gilt als Durchlaufzeit, Lieferzeit, Wareneingang usw.? In all diesen Fällen muss innerhalb des Betriebes eine eindeutige Definition gesetzt und durchgehalten werden. Zu Fehlern kommt es nicht bei der Definition, sondern immer erst in der Folge, etwa dann, wenn für die betriebliche Planung Zahlen aus einer Datenbank entnommen und anders als vom Datenbestücker interpretiert werden. Gerade zwischen der Informationsbereitstellung durch das betriebliche Rechnungswesen einerseits und der Informationsverwendung in der betrieblichen Planung andererseits gibt es eine Vielzahl möglicher Missverständnisse – einerseits durch die früher übliche, traditionelle Trennung der Bereiche in der betrieblichen Praxis, andererseits durch die in Ausbildung und Hochschulbereich jeweils eigene Terminologie etwa in Lehrbuchtexten oder Analyseberichten zur Planung und zum Rechnungswesen.

(vorherige)  
Abgrenzung  
zwischen  
Normalfall  
und Ausnahme

Um die **Frage 2** zu beantworten, müsste eigentlich ein sehr umfassendes Entscheidungsproblem gelöst werden: Über welche Managerkapazität ggf. welcher Stufe verfügt der Betrieb gegenwärtig? Wie stark nimmt ein Produktproblem diese Managerkapazität in Anspruch (bei einfacher, mittlerer, intensiver Problemanalyse)? Wie viele Produkte und weitere Entscheidungsbereiche gibt es mit 10%-iger oder größerer Abweichung? Was bringt üblicherweise die kürzere oder längere Managerbeschäftigung? Derartige grundsätzliche Fragen wären zu beantworten, um eine fundierte Lösung der ursprünglichen, konkreten Frage zu finden. Das kann im Zeitpunkt des Auftretens nicht geschehen. Vielmehr sind prinzipielle organisatorische Regelungen vorab zu treffen, die dann im Alltag nur noch feinjustiert werden. Beispielsweise könnte prinzipiell vorgesehen sein, die Produkte in zwei Gruppen einzuteilen: solche, die keine besondere Aufmerksamkeit erhalten („Normalfälle“), und solche, um die sich der Manager besonders zu kümmern hat („Ausnahmen“). Bei dieser Vorgabe geht es im Feinen noch um die Abgrenzung dieser beiden Gruppen, wozu beispielsweise der genannte Abweichungsprozentsatz dienen kann. Zur Beantwortung der Frage 2 müssen also Fragen der Organisation (Zuständigkeiten und Arbeitsumfänge), der Kontrolle (Art und Abhängigkeit der Erfassung von Daten sowie Berechnung von Abweichungen) sowie des Rechnungswesens (Definition der Abweichungen und ihrer Basisgrößen) zielentsprechend und zueinander passend gelöst werden.

Ähnlich kann **Frage 3** angegangen werden: auch hier ist implizit in der Frage bereits eine Gruppierung der Entscheidungssachverhalte angelegt. Allerdings geschieht hier die Gruppierung nicht erst anlässlich des auftretenden Problems; vielmehr ist sie schon vorher erforderlich, um die aktuellen Fälle direkt zuzuordnen zu können. Wer ein A-, B- oder C-Kunde ist, wird vorher geklärt; ob dieser Kunde ein Problem aufwirft, z. B. reklamiert, (zu) wenig kauft oder (zu) viel Rabatt verlangt, stellt sich nachher heraus. Aber die Idee der ABC-Einteilung ist, dass man vorher schon weiß, welche Art von Problembehandlung zu ergreifen ist. Die Überlegungen, die zur Einteilung in die Kategorien A, B, C führen, sind indessen ganz analog zu den bei Frage 2 skizzierten. Es kommen Aspekte der Organisation, der Zielausrichtung und der Planung zusammen.

Vorstrukturierung von Entscheidungen

**Frage 4** spricht an einem konkreten Fall die grundsätzliche Problematik der Rationalität betrieblicher Entscheidungen an. Es geht konkret darum, wie eine Entscheidungsrechnung auf die betrieblichen Ziele ausgerichtet ist, also um den Zusammenhang von Entscheidungsmethode und betrieblicher Zielsetzung. Und wer wollte schließlich einem Betrieb verbieten, außer, neben oder anstelle von finanziellen Interessen etwa eine freundliche Gestaltung der Arbeitsumgebung zu seinen Zielkriterien zu zählen?

Zielorientierung von Entscheidungen

**Frage 5** thematisiert den möglichen Widerspruch zwischen einer plausiblen Vermutung (es ist für den Betrieb besser, wenn alle Mitarbeiter ausgelastet sind) und dem Resultat einer exakten Entscheidungsrechnung (es kann optimal sein, dass ein Mitarbeiter pausiert, statt seine Arbeitszeit in relativ ungünstigere Produkte einzubringen). Zudem spielen bei der nahegelegten plakativen Aussage implizite Vorurteile (ohne Kontrolle arbeiten die Mitarbeiter nicht genug) eine Rolle, ferner mögliche Nebenwirkungen der Kontrolle (Verminderung von Eigeninitiative und Engagement, Reiz zum Unterlaufen der Kontrollmaßnahmen). Die Antwort bedarf einer sorgfältigen Abstimmung von allgemeiner betrieblicher Zielsetzung, auch was den Bereich der sozialen Ziele betrifft, methodischer Fundierung von Entscheidungen sowie des Kontrollsystems.

Zielabstimmung von Maßnahmen mit vielfältigen Wirkungen

Wo Kontrollen durch positive Anreizsysteme ergänzt bzw. ersetzt werden können und welche Anreizsysteme, etwa Umsatzprovisionen, tatsächlich in die betriebliche Gesamtsituation passen, thematisiert **Frage 6**. Auch ihre Antwort verlangt es, den Zusammenhang zwischen Zielen, Kontrolle, Motivationssystemen sowie passenden Rechnungsgrößen zu berücksichtigen.

Wahl und Gestaltung von Anreizsystemen

Mit **Frage 7** wird auch hierzu eine plausibel erscheinende vorschnelle Lösung nahegelegt, die mit den betrieblichen Zielen (welche eben über die reine Gewinnerzielung hinausgehen können), dem Motivationssystem und der konkreten betrieblichen Situation (sind in einer Verlustsituation gute Manager gegen einen Erfolgsbonus zu bekommen?) zu konfrontieren wäre.

Beispiele zur Wahl passender Planungs- und Steuerungsmethoden

Allgemeiner geht es bei **Frage 8** um die organisatorische Auswahl des geeigneten Delegationsprinzips, die wiederum eng mit der betrieblichen Sicht des Menschen und der Motivation zusammenhängen; **Frage 9** behandelt ein Anwendungsbeispiel dazu für den Fall, dass schon eine Vorentscheidung zur Verwendung von Budgets für die betriebliche Steuerung gefallen ist. **Frage 10** dagegen betrifft nicht die organisatorische Steuerung, sondern eher die sachliche Planungsmethode, die vielleicht generell für Entscheidungsprobleme solcher Kategorie einheitlich eingesetzt werden könnte, um eine Mindestbreite des Alternativenraums, insbesondere überhaupt eine Wahlmöglichkeit sicherzustellen.

Beispiele zur Unterstützung gewählter Führungsmethoden

Fragen 11 und 12 thematisieren beide die inhaltlich passende Ausgestaltung von Entscheidungsmodellen: Welche Ziele werden verfolgt? Was ist die dazu passende Entscheidungsmethode, insbesondere die ziel- und situationsentsprechende Entscheidungsrechnung? In **Frage 11** etwa wäre zu klären, ob eine Erfolgsgröße für eine Division gebraucht wird, die vielleicht auch Basis einer Bonuszahlung an die Manager ist – oder ob, was harmloser wäre, lediglich Summanden einer gesamtbetrieblichen Erfolgsrechnung bereitzustellen sind, wo eher eine übersichtliche Rechnung gesucht ist und Doppelzählungen zu vermeiden sind. **Frage 12** schließlich betrifft insbesondere die Konsistenz von Zielsetzung und zugehöriger Dokumentationsrechnung.

## 2. Controlling als Führungsfunktion: der Controller als Antwortgeber

Gemeinsamkeiten der Beispiele

Allen zwölf Beispielen ist gemeinsam, dass zu ihrer Beantwortung eine Abstimmung zwischen verschiedenen Komponenten des Führungssystems erforderlich ist. Zu diesen Komponenten zählen, einer inzwischen klassischen Einteilung von Wild (vgl. [Planung] 32 ff. sowie [Führung]) folgend, das betriebliche Zielsystem, die Planung, die Kontrolle, die Organisation, die betriebliche Information, das Personalentwicklungssystem sowie das Motivations- und Anreizsystem. Die Koordination zwischen diesen Führungsfunktionen ist dort einfacher, wo jene weitgehend bei der gleichen Stelle, im Extremfall bei derselben Person liegen. Dann mag zwar die eine oder andere Funktion weniger professionell ausgeübt werden, Abstimmungsprobleme durch fehlende Information oder Missverständnisse aber sind nicht zu befürchten. Dennoch gibt es auch hier die Abstimmungsaufgabe als eigene Führungsfunktion. Deutlicher zutage tritt sie freilich dort, wo einzelne Führungsfunktionen an eigene organisatorische Einheiten, in der Regel an Stabsstellen, delegiert werden. Dann zeigt sich die Bedeutung der **Koordination im Führungsbereich** auch institutionell, da die einzelnen Stäbe möglicherweise unterschiedlich und unabgestimmt agieren. Je mehr Führungsfunktionen auf separate Einheiten mit entsprechendem Spezial- und Detailwissen ganz oder teilweise delegiert werden, desto schwieriger wird es für das obere betriebliche Management, die Koordinationsaufgabe zu erfüllen. Dann bietet es sich an, auch die Führungsfunktion der Koordination speziellen Stellen, eben den Controllern, zu übertragen. Die Aufgabe der Koordination im Führungsbereich heißt dementsprechend **Controlling** – und zwar auch dann, wenn sie institutionell nicht verselbständigt ist, also von einem Manager wahrgenommen wird.

Motivation des Controllingbegriffs

Überblick über betriebliche Führungsfunktionen

Allgemein kann Controlling als Führungsfunktion der Koordination innerhalb der anderen Führungsfunktionen und zwischen ihnen gekennzeichnet werden. Zur genaueren Präzisierung wird nachfolgend der **Führungsbereich** genauer charakterisiert. Unter Führung verstehen wir die Gestaltung und Steuerung des Betriebes und der betrieblichen Prozesse. Das umfasst sowohl alle strukturgebenden als auch alle laufenden Entscheidungen, die zum Ingangsetzen und zur Durchführung der betrieblichen Umsatzprozesse dienen. Unterscheiden kann man Führungsaufgaben einmal danach, worauf sie sich richten, also nach den einzelnen Teilbereichen des Güterumsatzes, zum anderen danach, welche Art von Führungsaufgabe erfüllt wird. Nach dem ersten Kriterium erhält man eine Einteilung des betrieblichen Güterbereichs, beispielsweise die nach den Phasen des Umsatzprozesses. Dies sind die einzelnen **Güterfunktionen**, also Beschaffung, Fertigung, Absatz, ggf. ergänzt um logistische Prozesse, im Realgüter-

bereich sowie Kreditaufnahme, Kassenhaltung, Kreditgewährung im Finanzbereich. Nach dem zweiten Kriterium erhält man Teilaufgaben im Führungsbereich, die in Abgrenzung zu den Güterfunktionen genauer als **Führungsfunktionen** zu bezeichnen sind. Die schon oben genannten, üblicherweise unterschiedenen Komponenten des Führungssystems sind solche Führungsfunktionen. Im Unterschied zum Güterbereich stehen diese Führungsfunktionen fast durchweg nicht in einem Prozesszusammenhang. Abgesehen davon, dass alle Führungsfunktionen zumindest eine grobe vorherige Zielformulierung voraussetzen, mag die Abfolge Planung – Kontrolle die einzige Ausnahme bilden. Ansonsten gibt es für die Führungsfunktionen weder eine zwingende Reihenfolge, noch einen auch nur plausiblen hierarchischen Zusammenhang.

Abgrenzung zu Güterfunktionen

Ob man einen speziellen Teilbereich aus der allgemeinen Führungsaufgabe herauslöst, abgrenzt und mit einem eigenen Namen versieht, so wie es bei den genannten Führungsfunktionen üblich ist, richtet sich hauptsächlich danach, wie speziell und typisch die Methoden zur Erfüllung der betreffenden Funktion sind. Damit ist die Liste der Führungsfunktionen nicht abschließend festgelegt, da sich auch bei nicht explizit genannten Aufgaben eigene, typische Verfahrensweisen herausbilden können. So ist es beispielsweise aus heutiger Sicht zweckmäßig, die ursprünglich bei Wild undifferenziert genannte Informationsfunktion der Führung in eine inhaltlich-methodische Komponente einerseits und eine informationstechnische Komponente andererseits aufzugliedern, um damit so

Was sind separate Führungsfunktionen?

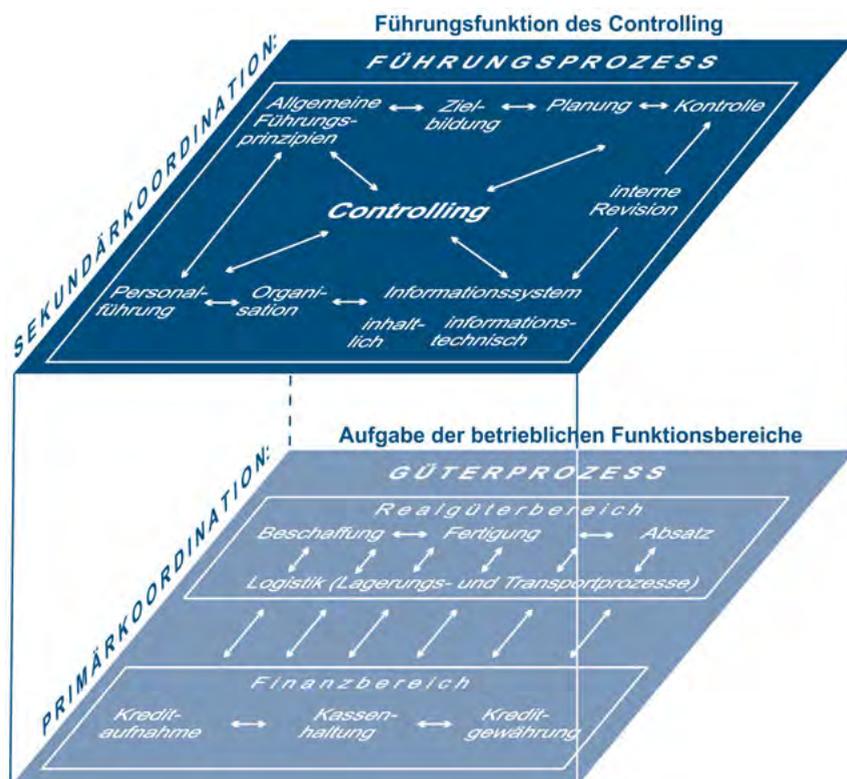


Abb. I-1: Güter- und Führungsfunktionen im Zusammenhang

insbesondere die inhaltlichen und methodischen Fragen des Rechnungswesens von den Konfigurations- und Methodenfragen der Informations- und Kommunikationstechnik zu trennen. Ebenso war übrigens das heute zentrale Gebiet des Controlling, wie auch die interne Revision, ursprünglich nicht explizit als besondere Führungsfunktion herausgegriffen worden. Immerhin umfassen die aufgeführten Führungsfunktionen jedenfalls diejenigen, die häufig als eigene Stellenaufgaben delegiert werden.

Für welche Führungsfunktionen werden eigene Abteilungen eingerichtet?

Eine **Delegation** von Führungsfunktionen ist durchaus nicht nur bei größeren Betrieben üblich. Typischerweise werden auch bei kleineren Betrieben große Teile des Rechnungswesens, der Aufgaben im informations- und kommunikationstechnischen Bereich oder des Personalwesens an Stäbe delegiert. Aufgaben in der Planung und Kontrolle (hier insbesondere im operativen Bereich) oder in der Organisation folgen bei wachsender Unternehmungsgröße später. Die Führungsfunktionen zur Definition allgemeiner Führungsprinzipien und zur Zielsetzung hingegen sind kaum delegierbar, bedürfen aber auch weniger zeitlicher Kapazität. Da sie Normen setzen, sind sie allerdings von hervorragender führungs-politischer Bedeutung.

Präzisierung der Controlling-Funktion

Abbildung I-1 zeigt Güter- und Führungsfunktionen im Zusammenhang. Die Güterebene wird, der gängigen Sprechweise folgend, auch Primärbereich genannt, die Führungsebene auch Sekundärbereich. Die Aufgabe des Controlling kann damit auch kurz als **Sekundärkoordination** bezeichnet werden. Dieses Controlling-Verständnis folgt der herrschenden Lehre (vgl. ursprünglich, jedoch enger: Horváth/Gleich/Seiter [Controlling] 56 ff., sowie beispielsweise die Definitionen bei Küpper u. a. [Controlling] 33 ff. sowie Küpper/Weber/Zünd [Verständnis] 283, Friedl [Controlling] 6).

### 3. Einfache Erklärungsversuche zum Controlling-Begriff

a) Kann der Inhalt des Controlling-Begriffs aus der Wortbedeutung erschlossen werden?

deutsche und ...

Die Interpretation von Controlling als Funktion der Koordination im Führungsbereich hat mit dem eigentlichen Wortsinn wenig zu tun. Das Wort der betriebswirtschaftlichen Fachsprache und das gleiche Wort der Alltagssprache weichen in der Bedeutung also weit voneinander ab. Aus dem Wort kann einerseits die deutsche Wortbedeutung Kontrolle / Prüfung entnommen werden, andererseits die englische Wortbedeutung Steuerung / Leitung / Führung. Beide Auslegungen treffen nicht zu. Zwar wird in zahlreichen Zusammenhängen das Wort „Kontrolle“ gern (und letztlich falsch) durch das Wort „Controlling“ ersetzt – man spricht also vom Qualitätscontrolling, Termincontrolling, Zufriedenheitscontrolling, Personalcontrolling, meint aber unzweifelhaft Qualitätskontrolle, Terminkontrolle, Zufriedenheitskontrolle und Personalkontrolle. Dies bedeutet aber gerade keinen Bedeutungswandel des Begriffs Controlling, sondern ist lediglich eine Vermeidungsstrategie des als ungünstig empfundenen Wortes Kontrolle. Die eigentliche englische Wortbedeutung kann auch nicht den Inhalt einer Führungsfunktion ausmachen, da „to control“ letztlich exakt die ureigene Tätigkeit des Managers selbst beschreibt. So wird vor allem im US-amerikanischen Sprachgebrauch zwar die Abteilung, in der Controller arbeiten, fallweise als „Controlling“ bezeichnet, nicht aber deren Tätigkeit selbst. Für jene gibt es

... englische Wortbedeutung

den speziellen Ausdruck der „Controllingship“. Manager betreiben also „Controlling“, Controller dagegen „Controllingship“.

In der deutschen Fachsprache verwenden wir Controlling gleichermaßen für die Funktion wie auch die Institution. Wie nur bei wenigen anderen Fällen – Vergleichbares ist nur beim Fachbegriff des Operations Research bekannt – erlaubt das Wort der Alltagssprache keinen annähernd brauchbaren Rückschluss auf die Bedeutung des betriebswirtschaftlichen Fachworts. Vielmehr hat es sich als Name für eine bestimmte **betriebswirtschaftliche Funktion** herausgebildet, die man kennen muss, soll das Wort fachgerecht verwendet werden.

eigene fachsprachliche Bedeutung

### b) Was verbindet die Praxis mit dem Begriff Controlling?

Das Wort Controlling tritt in der betrieblichen Praxis, aber auch in der wissenschaftlichen Diskussion im deutschsprachigen Raum, erst ab den 1970er Jahren verstärkt auf. Im Gegensatz zu anderen Standardbezeichnungen für manche betriebswirtschaftliche Aufgaben (wie z. B. Beschaffung, Finanzierung oder auch Marketing) war es von vornherein mit der Frage nach seiner genauen Bedeutung verbunden. Vermutlich ist dies auch der Grund, warum es immer wieder **empirische Erhebungen zum Aufgabenbereich** des Controlling gegeben hat. Ein weiterer mag seine im letzten Drittel des vorigen Jahrhunderts stark gewachsene Verbreitung sein. Aus heutiger Sicht betrachtet, standen freilich solche Erhebungen unter besonders ungünstigen Voraussetzungen:

Bedeutungsunsicherheit auch in der Praxis

- Ein hinreichend klares Verständnis zum erfragten Gegenstandsbereich, dem Controlling, fehlte breitflächig.
- Im Einzelfall weichen die Auffassungen der Manager und der Controller desselben Betriebs zum Aufgabenbereich des Controlling bisweilen deutlich voneinander ab.
- Gerade wenn man das heute übliche Controlling-Verständnis zugrunde legt, ergibt sich ja keinesfalls eine allgemeine und über die Betriebe hinweg einheitliche Aufgabenbeschreibung des Controlling. Vielmehr spiegelt dann eine beobachtete Ausprägung der Controlling-Arbeit zwei Sachverhalte ineinander verwoben wider: Die gewählten Delegationsprinzipien und die innerhalb dieser Voraussetzung praktizierten Controlling-Instrumente.

Schon diese Gegebenheiten lassen erwarten, dass sich bei Erhebungen zum Controlling-Tätigkeitsspektrum eine breite Vielfalt von Einzelaufgaben einstellt. Allerdings tritt noch ein allgemein **organisatorischer Effekt** hinzu: Bei der individuellen Aufgabenzuordnung ist es generell üblich, dem Inhaber einer bestimmten Stelle neben den eigenen stellenbezogenen Aufgaben die eine oder andere Teilaufgabe zusätzlich zuzuordnen, und zwar wegen seiner persönlichen Besonderheiten, etwa seiner zusätzlichen Fähigkeiten, seiner spezifischen Erfahrungen, seiner Spezialkenntnisse oder auch wegen der Notwendigkeit, Aufgaben kleineren Umfangs organisatorisch irgendwo unterzubringen. Selbst wenn ein auch nur vages Vorverständnis seiner Stelle vorliegt, wird ein Befragter trennen können zwischen den eigentlichen Stellenaufgaben und jenen, die dem Stelleninhaber aus anderen, insbesondere persönlichen Gründen zusätzlich zugewiesen sind. Genau diese Voraussetzung dürfte bei mancher Befragung zum Controlling nicht bestanden haben.

Schwierigkeiten empirischer Erhebungen zum Controlling

dennoch  
einheitliche  
typische  
Controlling-  
Aufgaben in  
der betrieb-  
lichen  
Praxis

Tatsächlich haben in der Vergangenheit die meisten Erhebungen zum Aufgabenspektrum des Controlling eine sehr breite Vielfalt ergeben (vgl. z. B. Weber [Controllingpraxis] 14, Weber/Schäffer/Prenzler [Entwicklung], Matschke [Controllingpraxis] 75, 79 und Stoffel [Vergleich] 156 f.). Sieht man allerdings jeweils von den Nennungen mit nur geringer Häufigkeit bzw. geringer Bedeutung ab, stellt sich ein weitgehend übereinstimmendes Bild heraus, was die zentralen Schwerpunkte praktischer Controlling-Tätigkeit betrifft. Es handelt sich um folgende **fünf Schwerpunktbereiche**:

- (1) Kosten- und Leistungsrechnung,
- (2) das sonstige interne Rechnungswesen, insbesondere die Investitionsrechnung,
- (3) die Budgetierung,
- (4) die sonstige zahlenbasierte Planung, insbesondere mit finanziellen Größen,
- (5) das Berichtswesen.

Dass sich solche Schwerpunktbereiche, wenn auch teilweise in unterschiedlichen Bezeichnungen und unterschiedlichem Detailcharakter, relativ gleichbleibend ergeben, ist nach den beschriebenen Voraussetzungen bemerkenswert. Gleichzeitig wird an diesen Schwerpunkten auch die markante Verbreitung einzelner Instrumente deutlich, vor allem der Budgetierung. Da es sich dabei um eines von mehreren möglichen, optionalen Delegationsprinzipien handelt (siehe dazu Kapitel II), ist dies besonders beachtenswert. Ob andere Delegationsprinzipien weniger praktiziert werden oder ob bei ihrer Realisierung nur weniger Controlling-Unterstützung abgerufen wird, ist freilich nicht erkennbar.

amerika-  
nisches  
Controlling

Die identifizierten fünf Schwerpunkte der praktischen Controlling-Arbeit lassen sich auch **über den deutschen und europäischen Bereich hinaus** feststellen (vgl. dazu z. B. Stoffel [Vergleich] 158 ff.). Insbesondere kann man sie auch für das US-amerikanische Controlling finden. Allerdings tritt dort das externe Rechnungswesen als weiterer Schwerpunktbereich hinzu. Der Grund ist historischer Art: Zwischen internem und externem Rechnungswesen wird in den USA traditionell weniger deutlich getrennt, insbesondere nicht institutionell. Der Gesamtbereich des Rechnungswesens wird dort typischerweise dem Controlling zugeordnet.

Entwicklung  
des Controlling  
in den  
USA

In diesem Zusammenhang lohnt ein genauerer Blick auf die Entwicklung des Controlling in den USA. Dort hat sich die sehr rechnungsorientierte Sicht des Controlling nach der Weltwirtschaftskrise der 1930er Jahre entwickelt. Einem vordem eher schwach entwickelten Rechnungswesen wurde plötzlich stärkere Bedeutung zugesprochen. Dem konnte aber die übliche organisatorische Realisierung als Anhängsel an den Finanzbereich nicht mehr gerecht werden. Das zunächst eher als Budgetüberprüfung und Budgeteinhaltungskontrolle verstandene, ursprünglich aus dem öffentlichen Sektor stammende Controlling wurde jetzt mit dem umfassenden Bereich des Rechnungswesens bei deutlich verbreiteter Aufgabenstellung betraut. Hinzu kamen in der Folge weitere, teils betriebsspezifische Aufgaben. Die US-amerikanische Controlling-Praxis ist ab dieser Zeit durch den damals gegründeten „Controller's Club of America“, später in „**Financial Executives Institute (FEI)**“ umbenannt, einfach erfassbar. Diese Vereinigung hat näm-

lich von Zeit zu Zeit Aufgabenübersichten herausgegeben, von denen diejenige von 1962 am bekanntesten ist. In ihr wird der Aufgabenbereich des Controllers dem des Treasurers gegenübergestellt und beides unter dem (traditionellen) Dach des Financial Management zusammengefasst. Diesen Grundzuschnitt zeigt Abbildung I-2 (Darstellung verkürzt nach Agthe [Controller] 353 ff.).



Abb. I-2: Aufgaben von Controller und Treasurer nach der traditionellen Gliederung des Financial Executives Institute

Im Original werden darunter auf beiden Seiten die jeweiligen Einzelaufgaben aufgeführt. Während zum Treasurer im Wesentlichen die üblichen Standardaufgaben des betrieblichen Finanzbereichs zusammengestellt sind, kann bei der inhaltlich sehr umfassenden Aufgabenaufzählung des Controllers aus heutiger Sicht eine Systematik und eine realisierbare, überschneidungsfreie Abgrenzung nicht erkannt werden. Umso mehr verwundert es, dass gerade diese Aufgabenliste in zahlreichen Publikationen vorgestellt und teilweise sogar fast als vorbildlich zu verstehende Controlling-Realisation angeführt wird (vgl. vor allem Hahn/Hungenberg [PuK] 268 f., ferner z. B. Weber/Schäffer [Controlling] 4 ff. sowie Horváth/Gleich/Seiter [Controlling] 17 ff.). Freilich sind neuere Aufgabenzusammenstellungen des FEI, z. B. die von 1972 (vgl. FEI [Responsibilities] 83 ff.) in Übersicht und Systematik keinesfalls besser.

Problematik der FEI-Abgrenzung zum Controlling

Nun dürfen insgesamt empirische Ergebnisse zu organisatorischen Fragen nicht überbewertet werden. Fasst man jeweils für den einzelnen Betrieb organisatorisch eindeutige und überschneidungsfreie Aufgabenbeschreibungen über verschiedener Betriebe hinweg summierend zusammen, kann sich leicht eine Gesamtliste ergeben, die weder überschneidungsfrei, noch überhaupt sinnvoll realisierbar ist.

### c) Controlling-Abgrenzungen nach den empirischen Erscheinungsformen

Wir haben Controlling als Führungsfunktion der Sekundärkoordination definiert. Diese Definition, die verschiedene Überlegungen zusammenfasst, ist histo-

risch später entstanden als die ersten Realisationsformen des Controlling. Zudem eignet sie sich wegen ihrer Abstraktheit nicht überall besonders gut, die Controlling-Aufgabe im Betrieb praktikabel zu fassen. Wir wollen deshalb einen Blick auf **mögliche Versuche** werfen, die Controlling-Funktion definitiv einfachere fassbar abzugrenzen.

eine Controlling-Abgrenzung nach Schwerpunktaufgaben wäre möglich

Nach den festgestellten Schwerpunkten des Controlling in der Praxis wäre es naheliegend, das Controlling exakt als **Kombination** dieser fünf Schwerpunktaufgaben zu definieren. Dies würde eine klar abgegrenzte, eindeutige Definition ergeben, die im Übrigen auch widerspruchsfrei um passende Begriffsfassungen weiterer betrieblicher Funktionen ergänzt werden könnte. Allein die gleichrangig erscheinende Zusammenstellung von großen Bereichen (z. B. internes Rechnungswesen) und einzelnen Instrumenten (z. B. Budgetierung, Berichtswesen) wäre etwas eigentümlich. Allerdings bliebe insgesamt die Controlling-Definition eine Begründung für die Kombination gerade dieser Komponenten schuldig.

eine Abgrenzung nach der Zielwirkung ...

Eine vor allem in mittleren Betrieben bisweilen zu hörende Idee, die zugleich die klassische Einteilung des FEI untermauern könnte, besteht darin, den Controller mit dem **Gewinnziel** zu identifizieren: Der Controller ist für das Erreichen des Gewinnziels verantwortlich, der Treasurer entsprechend für das Liquiditätsziel. Demzufolge hat sich der Controller um gewinnrelevante Entscheidungen zu kümmern, und er muss, soll er seiner Verantwortung gerecht werden, dafür auch Zuständigkeit und Entscheidungsgewalt haben. So glatt sich dieser Abgrenzungsversuch auf den ersten Blick darstellt, so unbrauchbar ist er bei genauerer Besicht: Die Zuständigkeit für alle gewinnrelevanten Entscheidungen würde für den Controller erstens bedeuten, dass er nicht führungsunterstützend wirken würde, sondern selbst Führungsinstanz, also Manager wäre. Zweitens wäre er nicht nur für manche, sondern so gut wie für alle betrieblichen Entscheidungen zuständig, da nur sehr wenige Entscheidungen ohne jegliche Gewinnrelevanz vorstellbar sind. Damit wäre eine nennenswerte organisatorische Zuständigkeitseinteilung also nicht erreicht. Schließlich würden insbesondere breitflächige Überschneidungen zum analog definierten Treasurer entstehen, da die allermeisten der gewinnrelevanten Entscheidungen zugleich auch liquiditätsrelevant sind. Eine solche Definition scheidet also aus. Dies liegt organisationsystematisch daran, dass mit der Orientierung an der Zielwirkung eine Klassifikation nach einer möglichen Konsequenz des Handelns versucht wird. Das kann deshalb nicht gelingen, weil dieselbe Handlung gleichzeitig mehrere Konsequenzen haben kann, also tatsächlich zu keiner disjunkten Klasseneinteilung führt. Deshalb führen auch Definitionsversuche für andere Arten von Zielwirkungen zu keinem realisierbaren Ergebnis. Dies gilt etwa für Betriebsklima-Zuständige, Qualitätsbeauftragte, Terminjäger, Risikomanager u. a., wenn deren Aufgabenbereich durch die Zielwirkungen von Handlungen definiert wird.

... scheidet aus

eine Abgrenzung nach der Tätigkeit ...

Eine eindeutige Abgrenzung, die sich bei institutioneller Realisierung auch in klaren Zuständigkeitsgrenzen niederschlägt, entsteht stets dann, wenn die zu definierende Aufgabe artmäßig abgegrenzt wird, also etwa durch die Verrichtungsart oder den zu bearbeitenden Sachverhalt (vgl. zu den organisatorischen Analyseprinzipien vor allem Kosiol [Organisation] 42 ff. sowie z. B. Schreyögg [Organisation] 26 f.). Da es sich beim Controlling um eine führungsunter-

stützende Funktion handelt, ist also z. B. die **Verrichtungsart der Führungsunterstützungstätigkeit** heranzuziehen. So könnte man Controlling definieren als

- (a) das interne Rechnungswesen,
- (b) die Zusammenfassung von internem Rechnungswesen einerseits und operativer sowie taktischer Planung andererseits,
- (c) die Zusammenfassung der unter b genannten Führungstätigkeiten, ergänzt um die strategische Informationsbereitstellung und die strategische Planung.

Im Unterschied zur Zuständigkeit für den Gewinn (oder andere Ziele), ist ein Controller nach Definition a lediglich für dessen Berechnung zuständig. Damit ist nicht nur eine klare, sondern auch eine sinnvolle Trennung und Zuweisung der Verantwortlichkeiten zwischen Manager und Controller möglich. Entsprechend ergeben auch die anderen beiden Fassungen umsetzbare Controlling-Definitionen. In Form a ist Controlling lediglich ein anderer Name für das **interne Rechnungswesen**, umfasst also die zahlenmäßige, vorrangig eher entscheidungsorientierte Informationsbereitstellung für betriebsinterne Adressaten. Ergänzt um das externe Rechnungswesen würde sich die traditionelle amerikanische Version des Controlling ergeben.

... ist möglich: in kleiner Version

Form b führt zu einem Aufgabenprogramm, das ungefähr die oben aufgeführten empirisch beobachteten Controlling-Schwerpunkte ergibt. Es wird auch in früheren Controlling-Veröffentlichungen als eine Standardversion des Controlling beschrieben (so bei Hahn/Hungenberg [PuK] 277 f., Hahn [Controlling] 7 oder Pfohl/Stölzle [Planung] 39 f.). Dabei wird als Charakteristikum von Controlling die (damals) neue organisatorische Zusammenfassung von **Zahlenbereitstellung und zugehöriger Zahlenverwendung** betont. Zahlenbereitstellung geschieht im internen Rechnungswesen; deren Hauptverwendung wird in den quantitativ orientierten Planungsebenen, also vorrangig in der operativen und taktischen Planung lokalisiert. Der dahinterstehende Gedanke kann nur im relativen Vorteil einer inhaltlichen Abstimmung gesehen werden, die sich in der gleichen Abteilung leichter einstellt als bei einem Spezialistentum, das in getrennten Abteilungen eher kultiviert werden kann. Damit deutet sich in den 1980er Jahren bereits an, was später in erweiterter Form zum Definitionsmerkmal des modernen Controlling werden sollte.

... in mittlerer Version

Setzt man den Abstimmungsgedanken über die Zahlenwelt hinaus fort, gelangt die Bereitstellung und Verwendung nichtquantitativer Informationen in den Blickpunkt. Damit ist auch die strategische Planung mit ihrer informatorischen Grundlage erfasst. Diese Erweiterung stellt die Form c dar. Im Gegensatz zur Form b scheint die Form c nach wie vor nur selten in der Wirtschaftspraxis aufzutreten. Am ehesten findet sie sich in größeren Unternehmungen, in denen ohnehin ein breiteres Controlling-Verständnis vorherrscht. Die Erweiterung von Form b auf Form c wurde in der Literatur als „**strategisches Controlling**“ bezeichnet und in den späten 1980er Jahren intensiv diskutiert (vgl. vor allem Pfohl/Zettelmeyer [Strategisches Controlling], Baum/Coenenberg/Günther [Controlling]). Dabei spielte vor allem eine Rolle, wie weit der Controller (noch) als ausschließlicher Rechnungswesen-Experte oder (schon) als Vertreter einer eigenen, darüber hinausgehenden Fachfunktion gesehen wurde.

... in großer Version

Gibt es ein dahinterstehendes charakteristisches Merkmal?

Die drei Abgrenzungsformen sind Beispiele dafür, wie durch Zusammenstellen einzelner Führungstätigkeiten eine Controlling-Definition gewonnen werden kann. Es sind aber keine zufälligen Beispiele, weil sie in der Praxis tatsächlich vorzufindende Realisationsformen erfassen. Nun bereitet es keine Mühe und erfordert nicht viel Einfallsreichtum, Problembeispiele zu finden, zu deren Lösung sich eine Kombination anderer oder zusätzlicher Führungsfunktionen anbieten würde, und dies möglicherweise nicht nur einmalig, sondern auf Dauer, vor allem dann, wenn Probleme dieses Typs immer wieder auftreten können. Ist dies ein Indiz dafür, dass die Controlling-Definition zweckmäßigerweise breiter zu fassen ist? Soll man neben einem bereits definierten Controlling jeweils weitere, neue Führungsfunktionen mit neuen Namen generieren? Sind die bereits unterschiedenen Führungsfunktionen neu und ggf. flexibler zu definieren? Eignet sich die herkömmliche Unterscheidung der Führungsfunktionen überhaupt zur Erfassung wechselnder Führungsaufgaben in einer dynamischen Umwelt?

Controlling-Begriff nach herrschender Lehre

Die herrschende Lehre, der wir in diesem Buch weitgehend folgen, hat diese Fragen (implizit) beantwortet: Controlling soll eine **eigene Führungsfunktion** kennzeichnen und nicht ein neuer Name für eine schon vorhandene und definierte Führungsfunktion sein. Nicht einzelne Realisationsformen, sondern der dahinterstehende Gedanke soll als Definitionsmerkmal verwendet werden. Nun herrscht gerade beim Controlling-Begriff die herrschende Lehre durchaus nicht uneingeschränkt: Zum einen gibt es bedeutende abweichende Meinungen, die eine engere Controlling-Definition vertreten, welche sich stärker an den Rechnungswesen-Wurzeln orientiert. Zum anderen unterscheiden sich auch Vertreter einer weiter gefassten Controlling-Sicht in der Schwerpunktsetzung und in Formulierungsdetails (siehe dazu genauer Kapitel XII).

#### 4. Der koordinationsorientierte Controlling-Begriff

##### a) Die Koordination als generelle Funktion des Controlling

heutiges Definitionsmerkmal des Controlling

Die hier vertretene Begriffsfassung des Controlling hebt primär auf die Sekundärkoordination ab. Controlling wird verstanden als Koordination innerhalb der anderen Führungsfunktionen und vor allem zwischen ihnen. Damit sind im Einzelnen beispielsweise folgende Abstimmungsaufgaben **innerhalb** einzelner Führungsfunktionen erfasst:

- innerhalb der Planungsprozesse und des betrieblichen Planungssystems,
- innerhalb der verschiedenen Teile des Rechnungswesens, der sonstigen Informationsinstrumente sowie der informations- und kommunikationstechnischen Systeme,
- innerhalb organisatorischer Regelungen und personalpolitischer Steuerungskonzepte.

Diese Abstimmungsaufgaben fallen nur insoweit in Bereiche des Controlling, als sie nicht innerhalb der betrieblichen Führungsfunktionen ohnehin erledigt werden. Controlling erfüllt deshalb eine ergänzende Funktion der Überwachung, des Aufmerksammachens, der Zielausrichtung und der Korrektur.

Die bedeutenderen Aufgaben kommen dem Controlling in der Abstimmung **zwischen** den Führungsfunktionen zu. Dies sind übergreifende Aufgaben des Controlling, die nicht nur ergänzend, sondern originär beim Controlling liegen. Dazu zählen z. B. die Abstimmungen

- zwischen dem betrieblichen Informationssystem einerseits und der Planung und Kontrolle andererseits,
- zwischen organisatorischen Regelungen, der Personalmotivation und dem betrieblichen Informationssystem,
- zwischen organisatorischen Regelungen, dem Kontrollsystem und dem betrieblichen Informationssystem,
- zwischen allgemeinen Führungsprinzipien, der Personalmotivation und dem betrieblichen Informationssystem.

als spezifische Funktion im Führungsbereich

Zu solchen übergreifenden Abstimmungsproblemen gehören die eingangs angeführten zwölf Beispiele. Die zu ihrer Lösung eingesetzten **Koordinationsinstrumente** lassen sich entweder einzelnen Führungsfunktionen zurechnen, die sich dann das Controlling zunutze macht, es sind sogenannte „isolierte Koordinationsinstrumente“; oder sie haben übergreifenden Charakter, sind also spezielle Controlling-Instrumente, die anderen Führungsfunktionen nicht unmittelbar zugeordnet werden können. Ob eine Methode einer bestimmten Führungsfunktion isoliert zuzurechnen ist oder eine übergreifende Bedeutung für das Controlling entfaltet, ist bisweilen nicht ohne Weiteres erkennbar. So wird man die im Eingangsbeispiel 3 angesprochene **ABC-Analyse** auf den ersten Blick vielleicht als reine Analyse- und Planungsmethode einordnen. Allerdings handelt es sich dabei keineswegs um ein Ermittlungsmodell, das lediglich einen bestehenden Zustand sichtbar macht. Vielmehr wird mit Hilfe der ABC-Analyse in einem der eigentlichen Problemlösung vorgeschalteten Schritt zielorientiert festgelegt, mit welcher Planungsintensität überhaupt vorzugehen ist. Das ist eine Entscheidung mit Koordinationswirkung. So entpuppt sich die ABC-Analyse als Controlling-Instrument zur **Steuerung der Managerkapazität** (siehe genauer Kapitel IV, S. 88 ff.) und erhält damit durchaus einen übergreifenden Charakter.

Begründung von Controlling-Instrumenten

Schwierigkeit der Abgrenzung isolierter und übergreifender Instrumente ...

... in der einen Richtung ...

... und in der anderen Richtung

Umgekehrt mögen manche Fragen zunächst von weitreichender Bedeutung scheinen – und erfordern dann doch keinerlei übergreifende Abstimmungsüberlegungen. So ist es beispielsweise bei unseren Eingangsfragen 6, 11 und 12. Dass die mit Frage 6 angesprochene, äußerst verbreitete Honorierung von Außendienstmitarbeitern mit einer **Umsatzprovision** dann gut passt, wenn eine Umsatzerhöhung auch betriebliches Ziel ist, liegt auf der Hand. Umsatzprovisionen werden indessen auch zur Umsetzung anderer betrieblicher Ziele verwendet. Ein häufiger Fall ist: man will viel verdienen, ein anderer: es soll ein möglichst hoher mengenmäßiger Marktanteil erreicht werden. In beiden Fällen hofft man, dies mit der umsatzbezogenen Honorierung zu erreichen. Freilich kann das nur gelingen, wenn sich die eigentliche Zielgröße proportional zum Umsatz verhält. Dazu müsste im ersten Fall beispielsweise der Stückdeckungsbeitrag ein über alle Produktarten gleicher Teil des Nettoverkaufserlöses pro Stück sein, im zweiten Fall dürfte der mengenmäßige Marktanteil nicht vom umsatzbezogenen abweichen. Beides trifft offensichtlich keineswegs so oft zu, wie es dem beobachtbaren praktischen Auftreten der Umsatzprovision entspräche. In vielen Fällen dürfte damit das Entlohnungssystem nicht zielkonform sein; die Ziele sind in-

adäquate Leistungsmessung als Beispiel

soweit nicht „**anreizkompatibel**“ (siehe Kapitel IX, S. 244) umgesetzt. Die Lösung ist prinzipiell klar: Für das Gewinnziel wäre eine Deckungsbeitrags-Provision die passende Entlohnungsform, für den Marktanteil wäre es eine mengenorientierte Provision. Dafür bedarf es keiner über die Aufgabe der Personalführung hinausreichender Überlegungen. Tatsächlich wird die Lösung allerdings oft doch zu einem Controllingproblem, weil die Chefs es bisweilen für problematisch halten, Deckungsbeiträge den Verkäufern offenzulegen, und andere als umsatzbezogene Provisionen schnell als „zu kompliziert“ abtun. Die Controlling-Kompetenz wird dann deshalb gebraucht, weil nunmehr eine **indirekte Problemlösung** gesucht ist, die verschiedene zusätzliche Bedingungen erfüllt, und jene aus anderen Führungsfunktionen stammen. Eine praktikable Lösungsmöglichkeit könnte beispielsweise darin bestehen, die inhaltliche Definition der Bemessungsgrundlage zu umgehen und unmittelbar produktspezifische Provisionsätze festzulegen (zu Belohnungssystemen siehe genauer Kapitel IX, S. 240 ff.).

Vielleicht noch deutlicher sichtbar ist die Zuordnung zu einer einzigen Führungsfunktion in den Beispielfällen 11 und 12. Hier geht es genau genommen um die korrekte Umsetzung einer allgemeinen Zielvorstellung in präzise Rechnungswesen-Größen. Soweit es sich um nichtfinanzielle Ziele handelt, etwa aus dem operativen Produktionsbereich oder zu personenbezogenen Größen, ist dies in der Tat eine typische Controlling-Aufgabe (siehe vor allem Kapitel VI, S. 132 ff.). Wo es aber um finanzielle Ziele geht, sind viele Grundfragen innerhalb des internen Rechnungswesens glücklicherweise längst geklärt. Sie bedürfen daher keiner funktionsübergreifenden Überlegungen. Vor allem gilt dies für das Ziel des „Reichwerdens“, oft als „Gewinnmaximierung“ bezeichnet. Schon logisch lässt sich beispielsweise ableiten, dass **Rentabilitäten** im Allgemeinen **kein geeignetes Entscheidungskriterium** bieten, um dieses Ziel zu erreichen. Gerade das, was auf den ersten Blick als Vorteil einer Rentabilität erscheint – das vermeintliche Vergleichbarmachen von Alternativen mit unterschiedlichem Kapitaleinsatz – leistet eine Rentabilität aber nicht (vgl. ausführlich dazu Troßmann [Investition] 101 ff., siehe ferner Kapitel X, S. 265 ff.). Deshalb würde sich die Beispielfrage 11, in der es um die Feinheiten einer Rentabilitäts-Definition geht, für Fachleute so letztlich nicht stellen. Sie wäre durch den Verweis auf besser geeignete finanzielle Umsetzungs-Zielgrößen zu beantworten. In Frage käme etwa ein Kapitalwert oder eine statische Gewinngröße.

adäquate  
Zieloperatio-  
nalisierung  
als Beispiel

Unabhängig davon ist natürlich trotzdem, wie es die Beispielfrage 11 auch enthält, der Bedarf an liquiden Mitteln für jede Alternative passend zu bestimmen. Wenn also für einen bestimmten Auftrag der Kunde (oder der Lieferant) einen Teil der Finanzierung übernimmt, ist das zweifellos in eine korrekte Beurteilungsrechnung einzubeziehen. Dies ergibt sich schon aus dem allgemeinen **Relevanzprinzip** (vgl. z. B. Troßmann/Baumeister [IRW] 31). Der eigene Mittelbedarf ist dann bei dieser Alternative eben entsprechend kleiner.

adäquater  
Alternativen-  
vergleich als  
Beispiel

Da bei Entscheidungen, die mit dem Einsatz finanzieller Mittel verbunden sind, stets auch deren Alternativverwendung eine Rolle spielt, ist ferner klar, dass auch die in Beispielfrage 12 angesprochenen Überschüsse aus Vermietungen in einen Gesamtvergleich einzurechnen sind, treten sie doch beispielsweise an die Stelle alternativ möglicher Zinseinnahmen. Inwieweit bei konsequent entscheidungsorientierter Sicht eine Trennung in ein „ordentliches“ betriebliches Ergebnis und ein außerordentliches ohne willkürliche Aufteilungsregeln möglich ist – dies könnte eine Motivation für die Beispielfrage 13 sein –, ist entscheidungs-

logisch unerheblich. Dies ist aber andererseits eine grundsätzliche Frage, für die ggf. noch zu klären wäre, wozu genau eine solche Abgrenzung überhaupt dienen soll. Der mögliche Hinweis, diese Abgrenzung sei durch das externe Rechnungswesen erzwungen oder zumindest nahegelegt, ist nach dem Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz (BilRUG) von 2016 (vgl. die ab 2016 geltende Neuformulierung der GuV-Gliederung für Kapitalgesellschaften nach § 275 HGB) jedenfalls nicht mehr gerechtfertigt.

Die hier beispielhaft angeführten Überlegungen zeigen, dass nicht alle Fragen, die als controllingtypisch gelten können, unmittelbar übergreifenden Charakter haben. Sie verdeutlichen aber auch, dass gerade das **interne Rechnungswesen** ein traditionelles Arbeitsfeld des Controllers darstellt. Auch wenn die Koordinationsfunktion über die verschiedenen Führungsbereiche hinweg im Vordergrund steht, wird in der betrieblichen Praxis gerade hierzu gerne auf die (vorausgesetzte) Kompetenz des Controllers zurückgegriffen.

Die Unterscheidung zwischen isolierten und übergreifenden Koordinationsinstrumenten des Controlling betrifft deren inhaltliche Zuordnung. Für die Schwierigkeit der Controlling-Arbeit von größerer Bedeutung ist das Umgestaltungsausmaß, das eine Koordinationsmaßnahme bewirkt. Danach sind die systemdefinierende und die systemausfüllende Koordination zu unterscheiden. Die **systemausfüllende Koordination** ist der häufigere und für den Controller angenehmere Fall. Hier können die jeweiligen Teillösungen mit ihren Verfahrensregeln akzeptiert werden; zum reibungslosen, d. h. zielentsprechenden Zusammenwirken sind aber Feinjustierungen erforderlich. Beispielsweise wird die konkrete Höhe eines innerbetrieblichen Kalkulationszinssatzes neu festgelegt, während die im Betrieb praktizierten Methoden zur Investitionsbeurteilung unverändert bleiben. Oder es wird die konkrete Höhe eines bestimmten Budgets für die Folgeperiode festgelegt; die Tatsache der Budgetierung und die einzelnen Regeln zur dezentralen Entscheidung der budgetierten Abteilungen bleiben aber bestehen. In entsprechender Weise könnte bei gegebener Kalkulationsmethode und gegebener Entscheidungsfindung auf Basis der kalkulierten Werte die Höhe eines Gemeinkostenzuschlagsatzes neu festgelegt werden. Alle solchen Maßnahmen werden unter dem Begriff der systemausfüllenden Koordination zusammengefasst (in der Literatur auch als systemkoppelnde oder laufende Koordination bezeichnet, vgl. Horváth/Gleich/Seiter [Controlling] 46, Friedl [Controlling] 105 und Küpper u. a. [Controlling] 31 f.).

zwei Arten  
von Control-  
ling-Auf-  
gaben ...

... durch  
Unterschei-  
dung von  
zwei Koor-  
dinations-  
formen

Die systemausfüllende Koordination stößt dort an ihre Grenzen, wo die beteiligten Systeme nicht oder nur mit großen Mühen zu zielentsprechendem Zusammenwirken gebracht werden können. Ursache dafür kann ein der betrieblichen Grundausrichtung entgegenlaufendes Konzept einer Führungsfunktion sein, aber auch das Zusammentreffen je einzeln für sich zwar möglicher, aber einander widersprechender Konzeptionen zweier Führungsfunktionen. Ein sehr typisches Beispiel eines ungeeigneten Grundkonzepts ist die Vollkostenrechnung; sie kann durch keine bloß ergänzende Maßnahme zu einem planungsgeeigneten Instrument gemacht werden. Ein Beispiel für zwei nicht harmonisierbare Konzepte ist ein ausgefeiltes zentralistisches Kontrollsystem einerseits und eine auf Selbststeuerung fußende Aufbauorganisation mit weitgehend autonomen Bereichen andererseits. In solchen Fällen ist die Grundkonzeption zumindest in einer der beteiligten Führungsfunktionen zu ändern. Es handelt sich um die **systemdefinierende Koordination** (auch systembildende Koordination genannt, vgl.

z. B. Horváth/Gleich/Seiter [Controlling] 46, Friedl [Controlling] 105 und Küpper u. a. [Controlling] 31 f.). Im ersten der angeführten Beispiele würde sie in der Einführung eines Teilkostenrechnungssystems bestehen. Im zweiten Beispiel müsste man entweder auf ein Delegationsprinzip mit Detailvorgaben übergehen oder auf ein weitgehend dezentrales Kontrollsystem und ein entsprechend gestuftes Berichtswesen, das sich für die oberen Ebenen auf verdichtete Gesamtinformationen konzentriert, die gleichzeitig den inhaltlich vorgegebenen Zielgrößen entsprechen.

unterschiedliche Schwierigkeit der beiden Koordinationsformen

In der **konkreten Controlling-Arbeit** ist naturgemäß die systemausfüllende Koordination einfacher und unproblematischer. Sie ist von weniger grundsätzlichem Charakter, die betroffenen Parameter können also (auch unauffällig) kurzfristig mehrfach geändert werden, so dass Korrekturen und Nachbesserungen unpassender Festlegungen, ein sukzessives Herantasten und ein Trial-and-Error-Prozess möglich sind. Vor allem aber sind Maßnahmen der laufenden Koordination in der Regel völlig unproblematisch, was die Position des agierenden Controllers betrifft: Sie rufen keine Widerstände hervor, weder muss der Controller gegen das bisher praktizierte System argumentieren, noch müssen seine Vertreter es verteidigen.

#### b) Besondere Teilfunktionen des Controlling

Innerhalb der generellen Koordinationsfunktion können bestimmte Teilfunktionen herausgehoben werden, die im Controlling von besonderer Bedeutung sind. In ihnen konkretisiert sich typischerweise die alltägliche Koordinationsarbeit. Dies sind (in teilweiser Anlehnung an Küpper u. a. [Controlling] 40 f.):

vier übliche Nebenfunktionen des Controlling

- die Beratung und Entscheidungsunterstützung der Führungsinstanzen,
- die Informationsbereitstellung und führungspolitische Informationsaufbereitung,
- die Methodenunterstützung,
- die Initiativfunktion.

erste Nebenfunktion

Die **Beratung und Entscheidungsunterstützung** für das Management zeigt die unterstützende Funktion des Controlling besonders deutlich. Sie kann als allgemeinste und zugleich wichtigste Koordinations-Aktivität im Controlling angesehen werden. Hier geht es darum, vor entsprechenden Manager-Entscheidungen logische Konsequenzen innerhalb des Führungsgesamtsystems herauszuarbeiten, insbesondere die Orientierung von Entscheidungen am betrieblichen Zielsystem sicherzustellen. Dies betrifft einzelne Sachentscheidungen, etwa über das Produktionsprogramm oder zur Marketingpolitik, aber auch Führungsstruktur-entscheidungen, etwa die Wahl eines Delegationsprinzips oder die Festlegung zugehöriger Parameter, so etwa Budgethöhen oder Lenkpreise.

zweite Nebenfunktion

Die **Informationsbereitstellung** selbst ist nicht originäre Controlling-Aufgabe, wird aber, insbesondere was das interne Rechnungswesen betrifft, häufig direkt vom Controller wahrgenommen, um so die eigentliche Controlling-Aufgabe zu erleichtern. Dies hat einerseits historische Gründe, liegt andererseits aber auch in der zentralen Bedeutung gerade des internen Rechnungswesens. Anstatt also die Koordinations-Eignung des internen Rechnungswesens durch Beratung, Diplo-

matie und Einflussnahme sicherzustellen (was definitionsentsprechend genügen würde), übernimmt der Controlling-Bereich in vielen Fällen unmittelbar die Informationsbereitstellung durch das interne Rechnungswesen und ggf. zusätzliche, weniger standardisierte Teile des betrieblichen Informationssystems. Dies wiederum erleichtert die originäre Aufgabe der führungspolitischen Informationsaufbereitung erheblich. Führungspolitische Aufbereitung bedeutet adressatengerechte und zielentsprechende Auswahl, Sortierung und auch Gewichtung von Informationen, um damit Führungsaufgaben möglichst passend erfüllen zu können. Hier geht es beispielsweise um die Art der Verdichtung von Informationen, um Kennzahldefinitionen, Abweichungsanalysen, die äußere Gestaltung von Berichten, auch deren graphische Darstellung, den Zeitpunkt der Übermittlung, usw.

Die **Methodenunterstützung** kommt zum einen augenfällig zum Zuge, wenn eine systemdefinierende Koordination ansteht, zum anderen betrifft sie in weniger spektakulärer Weise im führungspolitischen Alltag etwa die Wahl einer passenden Methode aus einem vorhandenen Software-Paket. Beispielsweise kann es um eine passende Prognosemethode gehen, um eine Analysemethode, eine Beurteilungsmethode, allgemeiner um Planungs- und Kontrollmethoden, Rechenmethoden, Entlohnungsmethoden usw.

dritte  
Neben-  
funktion

Mit der **Initiativfunktion** ist schließlich die Aufgabe des Controlling angesprochen, die zuständigen Manager auf bereits bestehende oder potenzielle Schwachstellen hinzuweisen, für die keine adäquate Problembehandlungsmethode zur Vermeidung, Kennzeichnung oder Lösung vorhanden scheint. Dies gilt für den operativen, aber insbesondere auch für den strategischen Bereich. Bei Letzterem ist deshalb ein besonderes Augenmerk auf das Vorhandensein, die Funktionsfähigkeit und die geeignete Anwendung von Früherkennungssystemen zu richten. Abbildung I-3 zeigt die Hauptlinien der hier vertretenen Controlling-Definition zusammenfassend.

vierte  
Neben-  
funktion

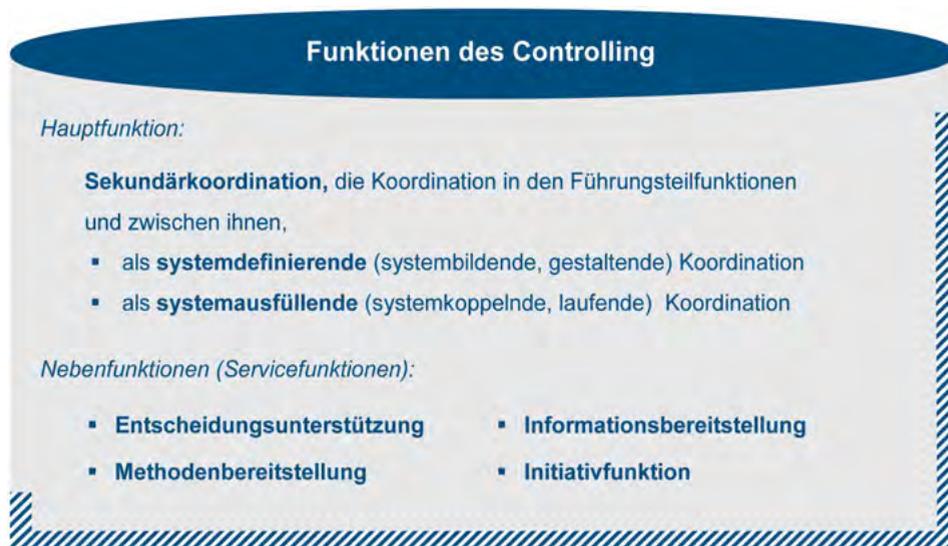


Abb. I-3: Funktionen des Controlling