

Controlling

von
Prof. Dr. Péter Horváth

12., vollständig überarbeitete Auflage

Controlling – Horváth

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Kostenrechnung und Controlling](#) – [Wirtschaft](#) – [Kostenrechnung und Controlling](#) – [Rechnungswesen und Controlling](#)

Verlag Franz Vahlen München 2011

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3878 9

Auf zwei wichtige Differenzierungen sei hier nochmals hingewiesen:

- Wenn wir von Controlling (Controllershship) sprechen, meinen wir die Funktion; wenn vom Controller die Rede ist, ist der Aufgabenträger gemeint, der das institutionalisierte Controlling wahrnimmt.
- Controlling zu „machen“ im Sinne von Steuerung der Leistungsprozesse ist Managementaufgabe. Der Controller liefert und betreut die Systeme, Methoden und Informationen zur Wahrnehmung des Controllings. Er steuert also nicht selbst.

Der Controller besitzt die Verantwortung für die von ihm zusammengestellten und aufbereiteten Informationen, die Führung besitzt die Verantwortung für die in der Folge getroffenen Entscheidungen, die ihren Ausdruck in der Verabschiedung von Plänen finden. Die IGC (*International Group of Controlling*, vormals *Interessengemeinschaft Controlling*) hat ein Controllerleitbild entworfen, das die Aufgaben und das Selbstverständnis des Controllers sehr prägnant wiedergibt (vgl. *Abb. 2.25*). Im Gegensatz zur Version von 1996 gestaltet der Controller den Management-Prozess mit und trägt daher auch Mitverantwortung für die Zielerreichung. Die starke Involvierung des Controllers in der Praxis führte zu dieser Neuformulierung.

Wir wollen nun – nachdem es in groben Umrissen dargestellt worden ist – das Controllingssystem in den folgenden Kapiteln detaillierter beschreiben, d.h. eine Systemdifferenzierung vornehmen.

Im Vordergrund steht dabei nicht mehr die bereits allgemein dargestellte Tätigkeit der Koordination als Systemgestaltung oder Kommunikationsprozess, sondern konkret das PK- und das IV-System und die dort auftretenden Koordinationsaufgaben.

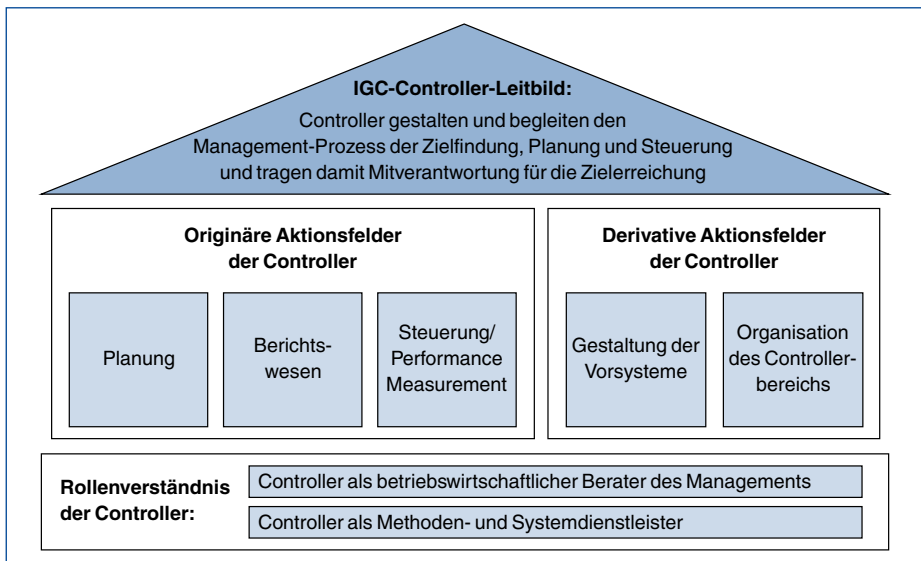


Abb. 2.25: Das Controllerleitbild der International Group of Controlling (International Group of Controlling 2002/06)

2.10 Konzeptionen des Controllings – Einordnung unseres Controllingansatzes

Die wissenschaftliche Literatur über Controlling ist im deutschsprachigen Raum in den letzten zwanzig Jahren sehr angewachsen. Inzwischen existieren bereits Monografien, die sich mit der Systematisierung der verschiedenen wissenschaftlichen Konzepte beschäftigen (vgl. z.B. *Amshoff* 1993, *Sjurts* 1995). In den Lehrbüchern des Controllings finden sich in der Regel Übersichten über die verschiedenen Controllingansätze (vgl. z.B. *Hahn, Hungenberg* 2001, S. 272 ff.; *Küpper* 2008, S. 15 ff.; *Friedl* 2003, S. 148 ff.).

In letzter Zeit ist die Diskussion um den theoretischen Kern des Controllings wieder aufgeflammt (vgl. hierzu z.B. *Weber, Hirsch* 2002).

Wir wollen an dieser Stelle nicht die verwirrende Vielfalt aller Ansätze wiedergeben, sondern uns auf die Schwerpunkte konzentrieren.

Die „Wissenschaftlichkeit“ der bisher vorgelegten Ansätze beschränkt sich auf deduktiv abgeleitete terminologische Aussagesysteme. Zu dieser Kategorie gehört auch unser Ansatz. Die Rückkopplung der Aussagesysteme zur Realität ist unterschiedlich ausgeprägt. In den meisten Fällen wird Controlling „ex cathedra“ definiert; in wenigen Fällen (wie in unserem Ansatz) nimmt man dabei ausdrücklich Bezug auf die Analyse der Controllingfunktion in der Realität und fragt, ob das Ergebnis der Begriffsdeduktion den deskriptiv-induktiv ermittelten Fakten standhält.

Empirisch-kognitive Ansätze gibt es nur in rudimentärer Form. Im Rahmen von manchen empirischen Untersuchungen werden Hypothesen zur Controllinggesamtfunktion aufgestellt und geprüft (vgl. z.B. *Amshoff* 1993) oder Teilbereiche des Controllings hypothesengestützt analysiert (vgl. z.B. *Horváth et al.* 1985).

Alle Konzeptionen ordnen Controlling wie wir als Teil des Führungssystems ein. Die Anwendung des Systemansatzes als ordnenden Rahmen ist ebenfalls gemeinsames Merkmal der meisten Ansätze (vgl. z.B. *Hahn, Hungenberg* 2001, *Küpper* 2008 sowie *Schwarz* 2002).

Bei der Durchsicht der verschiedenen Konzeptionen – deren Differenziertheit und Stringenz durchaus sehr unterschiedlich ist – lässt sich sofort erkennen, dass überall der Begriff Koordination – wie von uns bereits 1978 vorgeschlagen – im Mittelpunkt steht. *Weber* änderte 2002 seine frühere Auffassung, indem er nun Controlling als Rationalitätssicherung der Führung definiert (vgl. *Weber, Schäffer* 2008, S. 26 und S. 33 ff.). Die Aufgabe des Controllers ist es nach dieser Auffassung, die Rationalität der Führung sicherzustellen (vgl. *Weber, Schäffer* 2001, S. 234)! Hierzu ist allerdings anzuführen, dass Rationalitätssicherung selbstverständliche Prämisse aller Führungs- und Controllingkonzepte ist. Koordination bedeutet zielgerichtete Abstimmung von Entscheidungen. Die koordinationsorientierten Ansätze des Controllings wollen das zielgerichtete Handeln der Organisation unterstützen. Zielgerichtetes Handeln bedeutet die Anwendung des Rationalitätsprinzips, was dann allerdings wiederum bedeutet, dass die koordinationsorientierten Ansätze per definitionem der Rationalitätssicherung dienen.

Der zweite gemeinsame Aspekt aller Konzeptionen ist die Herstellung eines Bezuges zu den Unternehmenszielen. Grundlegende Unterschiede gibt es jedoch hinsichtlich

- des Ausmaßes der Koordinationsfunktion des Controllings und
- der in die Controllingfunktion einbezogenen Unternehmenszielkategorien.

In der deutschen Literatur geht die Koordinationsorientierung auf *Müller* (1974) und *Horváth* (1978) zurück. Inzwischen ist diese Konzeption die „herrschende Auffassung“ geworden (vgl. z.B. *Weber, Schäffer* 2001, S.7).

Da alle Ansätze in der Literatur koordinationsorientiert sind, ist es sicher nicht zweckmäßig, nur den eigenen Ansatz „koordinationsorientiert“ zu bezeichnen und alle anderen Ansätze mit einschränkenden Adjektiven zu versehen und auszugrenzen, wie dies *Küpper* tut (vgl. *Küpper* 2008, S.15f.).

Hinsichtlich des Ausmaßes der Koordinationsfunktion des Controllings in der Führung lassen sich drei Stufen unterscheiden:

- Koordination der Informationserzeugung und -bereitstellung mit dem Informationsbedarf (z.B. *Müller* 1974);
- Koordination des Planungs- und Kontrollsystems mit dem Informationsversorgungssystem (*Horváth* 1978);
- Koordination des Führungsgesamtsystems (vgl. *Küpper* 1988; *Küpper, Weber, Zünd* 1990).

Uns scheint die Koordinationskonzeption, die sich auf das Führungsgesamtsystem bezieht, zu weit zu gehen. Wir sind mit *Schneider* (1994, S.330) der Auffassung, dass es eine „Anmaßung von Wissen und Können“ sei, „Controlling eine Koordinationsaufgabe zwischen allen Teilsystemen der Unternehmensführung beizulegen“. Diese Konzeption ist u.E. zu weit und zu wenig abgrenzbar. Sie spiegelt auch nicht die Controllingrealität wider. Die Abstimmung der Führungsaufgaben untereinander ist doch Aufgabe der Unternehmensleitung! (So auch *Schneider* 1994, S.325.)

Unsere Auffassung hat den Vorzug, dass sie mit dem Planungs- und Kontrollsystem sowie mit dem Informationsversorgungssystem die Fokussierung auf eine abgrenzbare und klare Problemstellung erlaubt. Sie steht im Einklang mit der Realität. Über die Koordination des PK-Systems mit dem IV-System wirkt Controlling in alle Führungssysteme hinein.

Die informationsorientierte Koordinationsauffassung von *Müller* stellt einen Teilaspekt unserer Auffassung dar.

Unsere Unterscheidung zwischen systembildender und systemkoppelnder Koordination ist inzwischen in der Literatur weitgehend adaptiert worden (vgl. z.B. *Weber, Schäffer* 2001, S.15). Dies gilt auch für die Unterscheidung zwischen Primär- und Sekundärkoordination (vgl. *Weber* 1995, S.297 ff., der diese Unterscheidung in seiner neuesten Auflage nicht mehr verwendet).

Das zweite essenzielle Merkmal zur Unterscheidung der verschiedenen Controllingkonzeptionen ist ihr Bezug zu den Unternehmenszielen.

Zuvor sei zur Klarstellung allerdings Folgendes angemerkt: Zielfestlegung, Zielkonkretisierung und Zielerreichung sind Aufgaben, die das Gesamtmanagement, an seiner Spitze die Unternehmensführung, betreffen. Die Controllingfunktion hat eine koordinierende Funktion bezüglich der genannten Aufgaben und unterstützt das Management bei ihrer Wahrnehmung. Soweit gibt es bei allen Ansätzen Übereinstimmung.

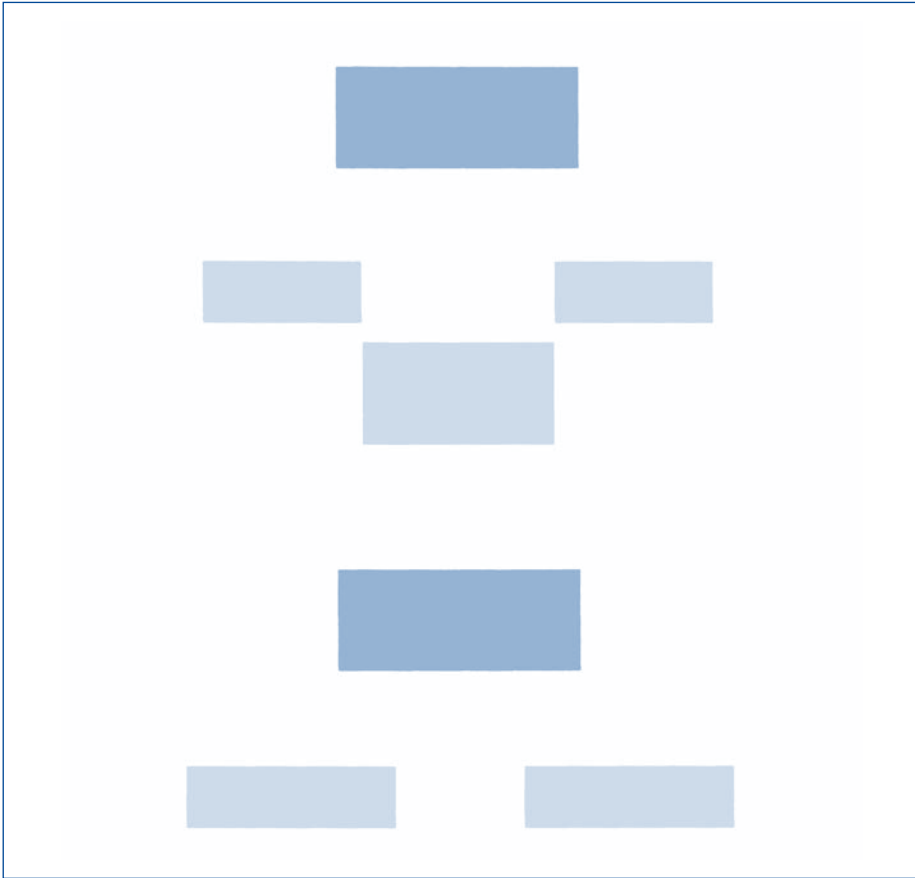


Abb. 2.26: Zusammenhang zwischen Unternehmenszielen, Controllingziel und Controllingaufgaben (Hahn, Hungenberg 2001, S. 273)

Der wesentliche Unterschied besteht darin, ob die Koordinationsfunktion im Hinblick auf alle Ziele der Unternehmung erfolgt oder ob sie sich auf bestimmte Zielkategorien konzentriert (vgl. *Abb. 2.26*).

Wir sind der Auffassung, dass das Controlling seine Koordinationsfunktion im Hinblick auf die Ergebnisziele (Wertziele) einer Unternehmung wahrnehmen soll. Über die Koordinationsausrichtung auf das Ergebnisziel wird selbstverständlich auch eine Koordination der Sachziele bewirkt. Insofern hat Controlling eine Ausstrahlung auf alle Unternehmensziele. Wesentlich ist aber die Priorisierung des Ergebniszieles. Die Koordination im Hinblick auf alle Zielkategorien (Sach- und Wertziele) ließe keine Unterscheidung mehr zu den allgemeinen Managementaufgaben zu.

Diese Fokussierung hat sich in der Praxis aus gutem Grund durchgesetzt. Geht man davon aus, dass die verschiedenen funktionalen, regionalen bzw. produktbezogenen Subsysteme der Führung in erster Linie auf die Wahrnehmung von bestimmten Sachzielen ausgerichtet sind, so ist es unbedingt erforderlich, dass über eine ergebniszielorientierte Koordinationsfunktion die Ausrichtung aller Subsysteme auf die Wertziele

(Ergebnisziele) der Unternehmung erfolgt. Welche Ausprägung das Ergebnisziel im konkreten Einzelfall hat, ist eine andere Frage (vgl. Kap. 2.8).

Die ergebnisorientierte Auffassung wird außer von uns auch von *Hahn und Hungenberg* (2001) und *Reichmann* (2011) vertreten. Die „Statements“ des *Controller Vereins* (o.J.) sind praxisadäquat und ebenfalls ergebniszielorientiert formuliert.

Küpper (2008) und *Weber, Schäffer* (2008) sind Vertreter einer Auffassung, die die Koordinationsfunktion des Controllings auf das gesamte Zielsystem der Unternehmung ausdehnen will. Da dies bei den beiden Publikationen in Kombination mit einer alle Führungsteilsysteme umfassenden Koordinationsfunktion geschieht, ist u.E. eine Unterscheidbarkeit des Controllings von der allgemeinen Managementfunktion nicht mehr gegeben. So sieht dies auch *Schneider*, der zurecht gegen die „Selbstbeweihräucherung zum Supermann“ in solchen Controllingdefinitionen wettet (1994, S. 325).

Die verschiedenen konzeptionellen Ansätze unterscheiden sich in der Betonung bestimmter Schwerpunkte und in der Wortwahl deren Beschreibung. Sie überlappen sich stark. Eine Konvergenz zeichnet sich hierbei ab (vgl. *Abb. 2.27*).

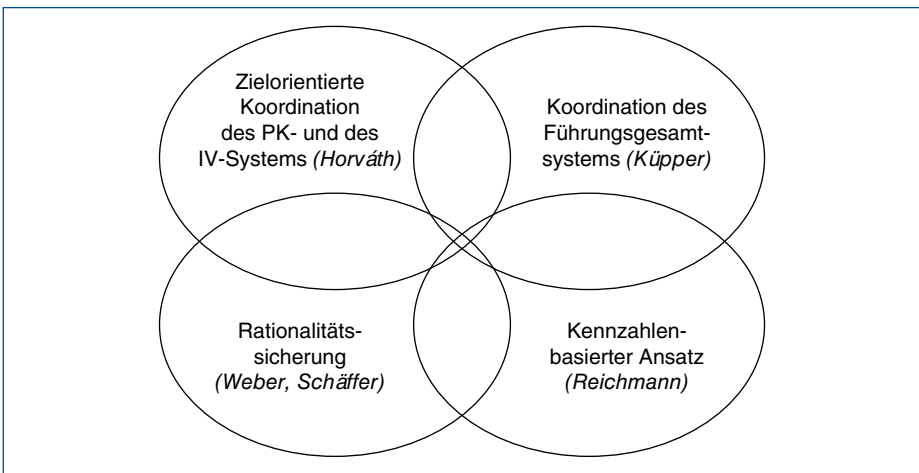


Abb. 2.27: Konvergenz der konzeptionellen Ansätze des Controllings

Die Feinheiten dieser konzeptionellen Diskussion unter Professoren läuft u.E. an der Praxis ohnehin vorbei. Dort ist die Integration der verschiedenen Ansätze bereits realisiert: Die Ausrichtung an den Unternehmenszielen bedarf der Koordination von Planung und Informationsversorgung mittels Kennzahlen im gesamten Führungssystem unter Sicherstellung der Rationalität.

Wir wollen an dieser Stelle eine klassische Definition aus dem Jahre 1935 wiederholen (*Knoepfel*, zit. bei *Hill* 1976, S. 39), der wir uneingeschränkt zustimmen, weil sie unsere Auffassung, aber auch die der Praxis wiedergibt: „We can define the controllership as the coordinating function in a business, working in a detached and unbiased way, and charged with the responsibility of playing for profits and providing suitable profit control machinery. It is the investigative, analytical, suggestive and advisory function,

studying the business all the time, and formulating what the proposed practice should be with reference to sales and production control, which, when accepted or modified by the executive management, becomes the approved practice for use by performance or ‚line‘ function.“ – To whom it may concern ...

2.11 Überblick über die weitere Vorgehensweise

Unserem weiteren Vorgehen wollen wir eine Unternehmung zugrunde legen, dessen Controllingssystem im heutigen Sinne der Praxis voll ausgebaut ist. Wir dürfen dabei nicht außer acht lassen, dass in der Praxis eine solche Ausbaustufe das Ergebnis einer längeren Entwicklung der Unternehmung wiedergibt. Die Systemdifferenzierung im Zuge der Entwicklung lässt sich in einer Unternehmung meist als „bottom-up“-Ansatz deuten: Ausgehend von der Buchführung als Kern des Informationsversorgungssystems, verläuft die Entwicklung über den Ausbau einer empfangenorientierten Kostenrechnung und Budgetierung zum umfassenden Planungs- und Kontrollsystem. Entsprechend verläuft auch die Zunahme der Koordinationsaufgaben für die Controllingfunktion (vgl. Horváth 1995).

Bei Analyse und Gestaltung des (funktionalen) Controllingssystems sind mehrere gedankliche Systemebenen zu unterscheiden:

- Zunächst unterscheiden wir das System, das das Controllingssystem entwirft und gestaltet. In der Praxis ist hierfür letztendlich die Unternehmungsführung zuständig.
- Das **Controllingssystem** hat die Aufgabe, das Planungs- und Kontrollsystem sowie das Informationsversorgungssystem zu gestalten und in Gang zu halten.
- Das (operationale) **Planungs- und Kontrollsystem** entwirft und gestaltet das Vollzugs- und Versorgungssystem auf der Ausführungsebene der Unternehmung. Hier liegt der Schwerpunkt der Managementaufgaben.

Wir betrachten im Folgenden den skizzierten Systemzusammenhang gleichsam durch den Filter der Informationsdimension. Die einzelnen Systeme sehen wir dabei als Informationsverarbeitungssysteme mit den Phasen Informationsinput, Informationstransformation und Informationsoutput.

Der komplexe, mehrschichtige Systemzusammenhang verlangt allerdings aus Übersichtlichkeitsgründen eine Selektion für das weitere Vorgehen:

- Die formalen Schritte der **Systemgestaltung** gelten für alle Systemebenen und -dimensionen der Darstellung. Wir haben sie bereits im Abschnitt 2.7 über die **Koordination** diskutiert.
- Das **PK-System** (Kap. 3) soll unter Koordinationsgesichtspunkten wie folgt besprochen werden:
 - Subsysteme, Elemente,
 - funktionale Aspekte der PK-Koordination,
 - instrumentale Aspekte der PK-Koordination,
 - institutionale (organisatorische) Aspekte der PK-Koordination.
- Analog zu den Gesichtspunkten des PK-Systems soll auch das **IV-System** dargestellt werden (Kap. 4). Hierbei ist auf die Koordination mit dem PK-System einzugehen.

- Das PK- und das IV-System werden heute in vielen Teilbereichen mithilfe des Instruments **Informationsverarbeitung** realisiert. Diese vorrangig **instrumentalen** Fragen wollen wir wie folgt diskutieren (Kap. 5):
 - das computergestützte Informationssystem,
 - das Koordinationspotenzial der Informationsverarbeitung,
 - der Koordinationsbedarf der Informationsverarbeitung.
- Das Risikomanagement und die interne Revision als Kontrolle der Koordination wird im sechsten Kapitel behandelt.
- Den **institutionalen** (organisatorischen) Fragen des gesamten **Controllingsystems** ist das letzte Kapitel (Kap. 7) gewidmet. Unsere Hauptfrage lautet hier: Wem werden welche Controllingaufgaben auf welcher Ebene in einer Unternehmung zugeordnet?

Wir unterscheiden somit in der weiteren Darstellung die **Koordinationsaspekte**:

- funktionale Koordination,
- instrumentale Koordination und
- institutionale Koordination.

Die verschiedenen Koordinationsaspekte lassen sich nicht voneinander trennen, sie beeinflussen sich gegenseitig. Unsere Darstellung muss allerdings aus Gründen der Übersichtlichkeit jeweils auf einzelne Koordinationsaspekte bezogen erfolgen.

Testfragen zu Kapitel 2:

1. Welchen Beitrag soll der Systemansatz zur Analyse und Gestaltung der Controllingfunktion liefern?
2. Welche Erweiterung bringt der situative Ansatz im Vergleich zu anderen Ansätzen für die Analyse der Organisationsstruktur?
3. Welche Faktoren werden zur Beschreibung der externen und internen Situation herangezogen?
4. Stellen Sie den Zusammenhang zwischen den Begriffen „Organisation“ und „System“ her!
5. Beschreiben Sie den Zusammenhang zwischen „Führung“ und „Controlling“!
6. Welche Zusammenhänge lassen sich zwischen Kontextfaktoren und Koordinationsmechanismen herstellen?
7. Welche Sachverhalte bezeichnen die Begriffe systembildende und systemkoppelnde Koordination?
8. Beschreiben Sie „Controlling“ als funktionales Subsystem der Führung!
9. Was ist der Unterschied zwischen funktionaler und institutionaler Analyse des Controllingsystems?
10. Was heißt „Ergebniszielorientierung“ für das Controlling?
11. Nach welchen Gesichtspunkten lassen sich verschiedene Ansätze zur Definition des Controllings unterscheiden?

Literaturempfehlung zu Kapitel 2:

Eine – immer noch – gute Einführung zum Systemansatz liefert das klassische Buch von Ulrich (*Ulrich, H., Die Unternehmung als produktives soziales System. 2. Aufl., Bern, Stuttgart 1970*).

Literaturverzeichnis zu Kapitel 2

- Ackoff, R. L., Toward a system of systems concept, MS 17 (1971), S. 661–671.
- Adam, D., Koordinationsprobleme bei dezentralen Entscheidungen, ZfB 39 (1969), S. 615–632.
- Alewell, K., Bleicher, K., Hahn, D., Anwendung des Systemkonzepts auf betriebswirtschaftliche Probleme, ZfO 40 (1971), S. 159–160.
- Altmann, H., Kappich, L., Controlling-Profil: Schering AG, Controlling 1 (1989) 6, S. 338–342.
- Amshoff, B., Controlling in deutschen Unternehmungen, Wiesbaden 1993 (2. Aufl. 1994).
- Baetge, J., Betriebswirtschaftliche Systemtheorie – Regelungstheoretische Planungs-Überwachungsmodelle für Produktion, Lagerung und Absatz, Opladen 1974.
- Bennis, W. G., Organisationsentwicklung – Ihr Wesen, ihr Ursprung, ihre Aussichten, Baden-Baden, Bad Homburg v.d.H. 1972.
- Berthel, J., Ziele, in: Corsten, H. (Hrsg.), Lexikon der Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., München, Wien 1995, S. 1072–1078 (4. Aufl. 2000).
- Beyer, H. T., Die Lehre der Unternehmungsführung – Entwurf eines Forschungsprogramms, Berlin 1970.
- Bircher, B., Langfristige Unternehmungsplanung – Konzepte, Erkenntnisse und Modelle auf systemtheoretischer Grundlage, Bern, Stuttgart 1976.
- Blau, P. M., Schoenherr, R. A., The Structure of Organizations, New York, London 1971.
- Blazek, A., Deyhle, A., Treasurer- und Controller-Aufgaben, in: Jehle, K., Blazek, A., Deyhle, A., Finanz-Controlling: Planung und Steuerung von Finanzen und Bilanzen, 3. Aufl., Gauting/München 1986, S. 31–45 (6. Aufl. 1997).
- Bleicher, K., Die Organisation der Unternehmung in systemtheoretischer Sicht, ZfO 40 (1971), S. 171–177.
- Bleicher, K. (Hrsg.), Organisation als System, Wiesbaden 1972.
- Bleicher, K., Unternehmungsentwicklung und organisatorische Gestaltung, Stuttgart, New York 1979.
- Bleicher, K., Meyer, E., Führung in der Unternehmung – Formen und Modelle, Reinbek bei Hamburg 1976.
- Boulding, K. E., General Systems Theory - The Skeleton of Science, in: Management Science 2 (1956) 3, S. 197-208.
- Braun, G. E., Systemtheorie und Betriebswirtschaftslehre, DBW 39 (1979), S. 501– 511.
- Child, J., Organization Structure and Strategies of Control – A Replication of the Aston Study, ASQ 17 (1972), S. 163–177.
- Child, J., Predicting and Understanding Organization Structure, ASQ 18 (1973 b), S. 168–185.
- Child, J., Strategies of Control and Organizational Behavior, ASQ 18 (1973 a), S. 1–17.
- Cochran, E. B., What is a Controller?, JoA (1955) July, S. 46–53.
- Coenenberg, A. G., Fischer, T. M., Günther, T., Kostenrechnung und Kostenanalyse, 7. Aufl., Stuttgart 2009.
- Cohen, J. B., Robbins, S. M., The Financial Manager – Basic Aspects of Financial Administration, New York etc. 1966 (2. print, 1968).
- Controller Verein e. V. (Hrsg.), Controller Statements (Loseblattsammlung), Gauting/München o.J.
- Cordes, E., Schenck, J. von, Ein Controllingkonzept der Praxis, BFuP 44 (1992) 4, S. 339–346.
- Daenzer, W. F. (Hrsg.), Systems Engineering – Leitfaden zur methodischen Durchführung umfangreicher Planungsvorhaben, 6. Aufl., Zürich 1988 (10. Aufl., 1999).