

Jürgen Graßhoff

CONTROLLING I CONTROLLER Z DZISIEJSZEJ PERSPEKTYWY

Slowa kluczowe: stosowanie controllingu (rachunkowości zarządczej), system controllingu, controlling jako temat przyszłości.

CONTROLLING UND CONTROLLER AUS HEUTIGER SICHT

Stichworte: Anwendung des Controlling, Controllingsystem, Controlling als Zukunftsthema..

CONTROLLING AND CONTROLLER FROM TODAY'S PERSPECTIVE

Keywords: application of controlling (management accounting), controlling system, controlling as a future topic.

Einführung

Das gesamte Management eines Unternehmens, an seiner Spitze die Unternehmensführung, hat als Aufgabe die komplexe Gestaltung von Maßnahmen zur Sicherung der Unternehmensziele. Diese Unternehmensziele können Sach- und Formalziele (Erfolgs- und Liquiditätsziele) sein, wobei im Allgemeinen als Hauptziel die langfristige Existenzsicherung des Unternehmens und, daraus abgeleitet, die Realisierung eines Ergebnisziels (im Sinne eines Gewinnziels) fungiert. Ziele erreichen im Unternehmen: erfordert Planung, Entscheidungen welche auf verlässliche Informationen basieren, die kontinuierliche Überwachung und Korrektur von Fehlern. Dies bedeutet den Einsatz von Controlling im Unternehmen.

Die Verleihung des Nobelpreises im Jahre 2002 an Daniel Kahnemann und Vernon L. Smith für die Einführung der Psychologischen Forschung in die Wirtschaftswissenschaften und den Einsatz von Laborexperimenten als Werkzeuge einer empirischen ökonomischen Analyse, unterstreicht die Bedeutung verhaltensbezogener Erkenntnisse für die Wirtschaftswissenschaften. Mit der Delegation von Entscheidungsbefugnissen verbundenen Probleme dezentraler Organisationen zeigen, dass es sich empfiehlt, auch das Controlling mit der Verhaltensorientierung zu verbinden. Auch die theoretische Fundierung des Controllings, auf der Basis informationsökonomischer Theorieansätze ist auf die Analyse der Verhaltenswirkungen von asymmetrischen Informationsverteilungen und Interessenkonflikten in dezentralen Organisationen fokussiert. Eine systematische Berücksichtigung der Implikationen individuellen Informations- und Entscheidungsverhaltens ist aber in der Controllingforschung obgleich in der deutschsprachigen Literatur seit langer Zeit gefordert, bisher nur im Einzelfall erfolgt.¹

¹ Univ.-Prof. Dr. Christoph Lange, Dr. Sigrid Schaefer, Verhaltensorientierung im Controlling, Controlling und Rechnungslegung, Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis, 2008, S. 139

Der Zweck dieses Artikels ist es, die Ergebnisse der Forschung über die Anwendung des Controllings in den kommenden Jahren zu präsentieren.

1. Was ist Controllingssystem?

Eine einheitliche Definition für das Controlling ist in der Literatur nicht vorhanden.² Zum Beispiel Horváth definiert Controlling als eine Funktion, „die durch die Koordination von Planung, Kontrolle sowie Informationsversorgung die Führungsfähigkeit von Organisationen verbessern hilft.“³ Andere Definition: Controlling ist ein Teilbereich des unternehmerischen Führungssystems, dessen Hauptaufgabe die Planung, Steuerung und Kontrolle aller Unternehmensbereiche ist. Im Controlling laufen die Daten des Rechnungswesen und anderer Quellen zusammen.⁴

Ein wesentlicher Bestandteil der deutschen Controllingforschung ist immer noch ihre Selbstdefinition. Auf die grundlegenden Fragen, was denn eigentlich unter Controlling zu verstehen sei und wie sich der Gegenstand dieser Disziplin von ähnlichen betriebswirtschaftlichen Begriffsfeldern abgrenze, gibt es beinahe so viele Antworten wie Autoren. Alle betonen die Rolle der Kontrolle in Controlling. Danach ist Controlling eine Stabsfunktion und bedeutet Führungsunterstützung durch Informationsbeschaffung und Koordination. Neben der Berichterstattung an die Führungsinstanzen übernimmt der Controller die Versorgung der verantwortlichen Entscheidungsträger mit Planungshilfsmitteln und Daten sowie die zielsetzungsgerechte Abstimmung von Prozessen (Planung, Realisation, Kontrolle) in Organisationsstrukturen (Funktionsbereichen oder Divisionen). Diese von der Unternehmensführung gedanklich abgrenzbare Aufgabe könnte alternativ auch als Unternehmenssteuerung bezeichnet werden.⁵

In meiner Meinung nach, Controlling ist ein Subsystem der Unternehmensführung mit dem Ziel der **ergebniszielorientierten** Koordination dieses Gesamtsystems. Insofern besteht die Aufgabe des Controlling darin, als Bestandteil der Unternehmensführung die gesamte Koordination, bezogen auf das Ergebnisziel (die Ergebnisziele), wahrzunehmen. Dazu benötigt es ein Planungs- und Kontrollsystem sowie ein Informations-versorgungssystem.

² „To control“ oder „Controlling“ kommt aus dem amerikanischen Sprachgebrauch und bedeutet sinngemäß Beherrschung, Lenkung und Steuerung eines Vorganges. Dies hat selbstverständlich Einwirkungen auf Vorgang und eingeschlagenen Kurs. Es müssen also genaue Ziele festgelegt worden sein, die in der operativen und der daraus abgeleiteten taktischen Planung ihren Niederschlag finden.

³ Controlling, Horvath, 6. Auflage, 1996, S. 74

⁴ Im Gegensatz zum deutschen Sprachgebrauch bedeutet Controlling somit mehr als lediglich kontrollieren. Die Kontrolle ist nur eine Teil-Funktion des Controllings. Der Kontrolle allein fehlt der oben beschriebene Bezug zum Prozess der Unternehmensführung. Dazu jedoch mehr in der Gegenüberstellung von Controlling und interner Revision.

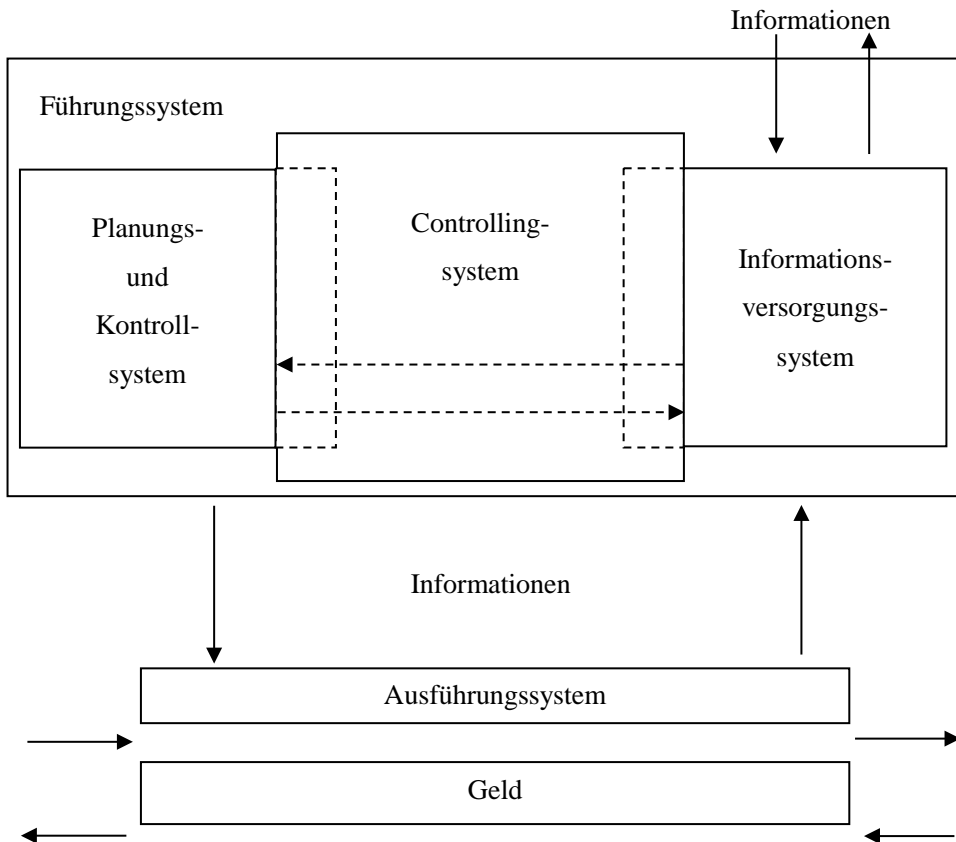
⁵ Univ.-Prof. Dr. habil. Thomas Hering, Wertorientiertes Controlling aus Sicht der Investitionstheorie, Controlling und Rechnungslegung, Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis, 2008, S. 37

Die Koordinationsfunktion als eine wesentliche Führungsfunktion sichert erst die Stabilität und Reaktionsfähigkeit des gesamten Unternehmens. Das drückt die Bedeutung des Controlling als Subsystem der Unternehmensführung in besonderem Maße aus.

Die ergebniszielorientierte Beeinflussung und Koordination erfolgt in **sämtlichen** Phasen des Führungsprozesses. Folglich umfasst Controlling den **ergebniszielorientierten Gesamtprozess von der Zielsetzung über die Planung, Koordination und Steuerung bis zur Analyse und Kontrolle abgelaufener Prozesse**.

Unter „Control“ versteht die englischsprachige Managementliteratur Zielsetzung, Steuerung, Regelung, Lenkung und damit die Beherrschung von Prozessen. Das synonym gebrauchte „Controlling“ ist genau so zu sehen. Das bedeutet, dass Controlling eine wesentliche Führungsfunktion (Führungsunterstützungsfunktion) darstellt, die **der Manager verantwortlich wahrzunehmen hat**.

Diagramm 1. Controllingsystem



Horváth, P. (2011), S. 96

Die Einteilung des Unternehmens in strategische Geschäftseinheiten, die soweit wie möglich der organisatorischen Gliederung entsprechen sollte, entspricht dem Gedanken des wertorientierten Controllings, da hierdurch klare Verantwortungs- und Kompetenzbereiche geschaffen werden, die die Unternehmenssteuerung ermöglichen (Organisation). Um eine Basis für die Beantwortung der Frage nach der Gestaltung des wertorientierten Controlling zu schaffen, wird dargelegt, wie ein Controllingssystem nach obiger Definition in das Führungssystem der Unternehmung einzubetten ist.⁶

2. Die Bedeutung der Controller in das Controlling System

Der Controller ist eine Person, die in erster Linie verantwortlich für die Kontrolle der verschiedenen Bereiche des Unternehmens. Seine Verantwortung gilt auch für die Planung, Steuerung und Überwachung, die über die üblichen Kontrollen geht. Der Controller hat nicht nur kontrollierende, sondern auch planende und steuernde Aufgaben in den einzelnen betrieblichen Bereichen zu erfüllen, wobei eine entsprechende Erfassung, Verarbeitung und Bereitstellung von Informationen notwendig ist. Damit der Controller seine umfassenden Funktionen auch wahrnehmen kann, muß er in der Hierarchie der Unternehmung richtig eingegliedert werden. Hinsichtlich der hierarchischen Eingliederung des Controllers ergeben sich zwei generelle Einordnungsmöglichkeiten. Er kann erstens Mitglied der Unternehmensführung sein oder aber zweitens einem Mitglied der Unternehmensführung direkt unterstellt sein. Im letzteren Fall muß sichergestellt werden, daß der Controller die Möglichkeit hat, an allen wichtigen Unternehmensentscheidungen mitzuwirken.⁷

Der Controller leistet in diesem Prozess Managementunterstützung. Mit dem „Controller-Leitbild“, 1996 erarbeitet und 2002 von der IGC (International Group of Controlling) überarbeitet, werden wesentliche Anforderungen an den Controller als **betriebswirtschaftlichen Berater** (Begleiter) des Managements formuliert. Dieses Leitbild ist entscheidend geprägt durch die Praxis progressiver Unternehmen.

IGC
International Group of
Controlling
Controller-Leitbild

Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit Mitverantwortung für die Zielerreichung.

⁶ Aufbau und Einsatz eines wertorientierten Controlling-Systems, seminararbeit zum Generalthema: „Ausgewählte aktuelle Fragen aus Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung und Controlling“, am Department Wirtschaftswissenschaften der Universität Hamburg, Institut für Revisions- und Treuhandwesen, Lehrstuhl Prof. Dr. C.-Chr. Freidank, Hamburg 2007

⁷ <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/controller/controller.htm>

Das heißt:

- Controller sorgen für Strategie-, Ergebnis-, Finanz-, Prozesstransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.
- Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen.
- Controller moderieren und gestalten den Management-Prozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.
- Controller leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung.
- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.

IGC-Vollversammlung, 14.09.2002

In Großunternehmungen kann es sinnvoll sein, Teile der Controlling-Aufgaben dezentral anzusiedeln, so daß unterschiedliche Controller-Stellen entstehen:

- Divisions-Controller:
Er ist für einen unternehmerischen Teilbereich, eine Sparte, verantwortlich.
- Projekt-Controller:
Er betreut ein bestimmtes Großprojekt.
- Funktions-Controller:
Er ist für eine bestimmte betriebliche Funktion (Beschaffung, Fertigung, Absatz, Finanzen, Forschung und Entwicklung) zuständig, vereinzelt auch für Querschnittsfunktionen (Personal, Anlagen, Logistik).
- Regional-Controller:
Er kümmert sich um einen bestimmten geographischen Bereich (zum Beispiel Ausland).⁸

Controlling ist eine Führungsaufgabe, die von den Controllerinnen und Controllern verlangt, dass sie als Zielverkäufer arbeiten. Sie sollen die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die Führungsverantwortung tragen, motivieren, dass sie die aufgestellten Unternehmensziele erreichen, damit das Gesamtziel des Unternehmens erreicht werden kann. Dieses Controllingziel kann nur auf einer erwachsenen Kommunikationsebene erreicht werden.

3. Zukunftsthema des Controlling

Diese Grundaussagen stimmen heute noch in vollem Umfange. Rimmel formuliert wie folgt:

„Die Grundlagen des Controllings sind die gleichen geblieben, aber es sind neue Themen und Tätigkeitsfelder dazugekommen. ...Ich habe zuweilen den Eindruck, dass viele Controller vom Druck und den Anforderungen der Kapitalmärkte vereinnahmt werden und darüber die Grundlagen des Controllings im Sinne nachhaltiger

⁸ <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/controller/controller.htm>

Ergebnisorientierung vergessen. Die Controller sollten diese Entwicklung aufmerksam verfolgen und sich immer wieder auf den Kern ihrer Funktion besinnen... Wer ein Unternehmen in seiner Komplexität richtig begreifen will, muss bei allen Entscheidungen und Handlungen Sache, Mensch und Kommunikation in ihrer Wechselwirkung sehen.“⁹ Betrachtet man die Controllingliteratur zeigt sich spätestens seit den 1990er Jahren eine veränderte Sichtweise auf die Mitarbeiterrolle im Unternehmen. Es besteht ein weitgehender Konsens dahingehend, dass die humanen Ressourcen, verstanden als „Kompetenzen, Talent und Wissen der Mitarbeiter“, die auf lange Sicht wichtigsten Erfolgsfaktoren eines Unternehmens darstellen.

Tabelle 1. Die genannten neuen Themenfelder benennt Weber:

	Aktuelle Bedeutung	Erwarteter Bedeutungszuwachs 2016
Zukunftsthema	Mittelwert	Mittelwert
Informationssysteme	5,66	5,63
Effizienz & Controlling	5,44	5,58
Beteiligung des Controllings an der strategischen Planung	4,68	5,24
Compliance	4,58	4,99
Volatilität	4,51	4,78
Business Partner	4,47	5,04
Nachhaltigkeit	4,38	4,92
Verhaltensorientiertes Controlling	4,01	4,67
Controllernachwuchs	3,94	4,56
Zusammenspiel des internen und externen Rechnungswesens	3,69	3,85

Auszug aus: Zukunftsthemen des Controllings in der Einschätzung des Controller (Weber, J. (2011), S. 24-25)

Im Jahr 2016 wären gezwungen Beteiligung des Controllings an der Strategischen Planung und Controllernachwuchs werden. Noch wichtiger wird auch Nachhaltigkeit und Verhaltensorientiertes Controlling.

Alle angesprochenen Themen und Problemkreise erhalten durch die rasant fortschreitende **Globalisierung** weiter zunehmende Bedeutung. Dabei ist zu betonen, dass Globalisierung sowohl Chancen als auch Gefahren (Risiken) mit sich bringt: Wenn man im Rahmen der Globalisierung die materiellen und menschlichen

⁹ Rimmel, M. (2010), S. 4-8

Potenziale in ihrer umfassenden Befreiung zum Wohle der Menschen nutzt, dann ist Globalisierung eine riesengroße Chance. Wenn man sie demgegenüber, wie Mitchell kritisch analysiert, lediglich zur kurzfristigen Aktienrenditemaximierung für die Kapitalgeber gebraucht, das ist gegenwärtig die vorherrschende Praxis, dann ist Globalisierung eine Gefahr für die Menschheit. Mitchell führt aus: „Der außergewöhnliche Erfolg des amerikanischen Unternehmens..., das inzwischen die Volkswirtschaften weltweit dominiert, basiert auf einer falschen Prämisse. Die Prämisse lautet, dass es der Zweck... sei, den „Shareholder Value“ (kurzfristig) zu maximieren, also den Kurs der Aktie. ...Zu einer langfristigen Ausrichtung würden Investitionen in die Zukunft gehören, darüber hinaus aber auch das Bemühen, **Gewinne verantwortungsvoll und unter Berücksichtigung moralischer Gesichtspunkte zu erwirtschaften.** (Hervorhebung – d.V.) Eine solche Ausrichtung wäre nicht nur besser für die Wirtschaft, sondern für die gesamte Gesellschaft“.¹⁰

Bedauerlicherweise ist diese Kritik von Mitchell heute unter dem Druck der Finanz- und Kapitalmärkte noch gravierender ausgeprägt. Die alleinige Devise „Profit“ für viele Manager und auch Investoren wird längerfristig in eine Sackgasse führen. Die aktuelle Praxis beweist das.

4. Determinanten der Weiterentwicklung des Controlling

International agierende Unternehmen sehen sich mit einer zunehmenden Dynamik und Komplexität des Unternehmensumfelds und einer stetig steigenden Wettbewerbsintensität konfrontiert. Die sich auf alle Branchen auswirkende Globalisierung verlangt einerseits eine international orientierte Positionierung mit einer länderübergreifenden Konfiguration der Wertschöpfungskette. Andererseits können international agierende Unternehmen die eigene Marktstellung nur verteidigen bzw. ausbauen, wenn sie die Chancen der einzelnen Wirtschaftsräume identifizieren und unter gleichzeitiger Berücksichtigung der damit einhergehenden Risiken nutzen. Die zunehmende Bedeutung des internationalen Kapitalmarktes bei der Finanzierung der Unternehmensaktivitäten erfordert zudem eine höhere—oftmals durch neue gesetzliche Rahmenbedingungen (bspw. KonTraG, BilReG, Corporate Governance, Sarbanes-Oxley Act) forcierte—Transparenz gegenüber externen Anspruchsgruppen.¹¹ Es werden alle Punkte auf die wachsende Bedeutung des Controlling.

Zur **langfristigen Existenzsicherung** des Unternehmens geht es jedoch immer noch zuallererst um die Entwicklung und Bereitstellung neuer und weiterentwickelter Erzeugnisse. Es gilt Erzeugnisse und Dienstleistungen mit hohem Gebrauchswert, hoher Qualität, hohem Anwendernutzen (und Herstellernutzen), niedrigsten Herstell- bzw. Herstellungskosten zu entwickeln und zur Verfügung zu

¹⁰ Mitchell, L. E.: Der parasitäre Konzern – Shareholder Value und der Abschied von gesellschaftlicher Verantwortung –, München 2002, S. 11/12.

¹¹ Thomas Reichmann, Martin Kießler: Systemgestützte Controlling-Konzeption für international tätige Unternehmen, Controlling und Rechnungslegung, Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis, 2008, S. 187

stellen. Das erfordert, bereits in Vorbereitung einer Erzeugnisenwicklung zwei Kriterien zu erfüllen:

- Dem Entwicklungsprozess müssen klare ökonomische Ziele zugrunde liegen.
- Diese ökonomischen Ziele müssen bereits im Entscheidungsprozess über die Entwicklung gesetzt werden. Das verlangt, bereits in Vorbereitung der Entscheidung die Wirkungen auf Kosten und Ergebnis des künftigen Erzeugnisses über den gesamten Produktlebenszyklus sowie auf die unternehmerische Gesamteffizienz umfassend einzubeziehen, um daraufhin die günstigsten Varianten und Lösungswege bestimmen zu können. Daraus folgt die Notwendigkeit, die Einflussfaktoren auf Kosten und Ergebnis zu diesem frühen Zeitpunkt besser beherrschbar zu machen.

Zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Erzeugnisenwicklung ist deshalb die Einhaltung der Relation

$$I_{GW} > I_P > I_K$$

zu fordern, womit Hersteller- und Anwendernutzen erzielt werden.

Es bedeuten:

- I_{GW} – Index (der Entwicklung) des Gebrauchswertes als Gesamtheit der vom Anwender nutzbaren, durch die Gebrauchseigenschaften vermittelten Funktionen;
- I_P – Index (der Entwicklung) des Preises des neuen Erzeugnisses gegenüber dem Vergleichserzeugnis;
- I_K – Index (der Entwicklung) der Kosten des neuen Erzeugnisses gegenüber einem Vergleichserzeugnis.

Diese Gesamtheit in ihrer Komplexität zu verwirklichen, macht die Weiterentwicklung des bekannten Target Costing in ein **Target-Management** unerlässlich. Dieses Management betrifft beispielsweise Überlegungen.

Weiterbildung die Bedeutung der Kontrolle der Verwaltung benötigt:

- zum Auf-/Ausbau von Kernkompetenzen,
- zum Auf-/Ausbau von Märkten einschließlich Marktsegmentierung und ihrer Mitgestaltung,
- zum Produktportfolio und seiner perspektiven Entwicklung,
- zu Wirkungen von Technologieentwicklungen,
- zu Fertigungs- und Logistikkonzepten,
- zu möglichen Modularisierungs- und Standardisierungsstrategien.

Auf einer solchen Grundlage ist das Instrumentarium des Target Costing¹² zielgerichteter und folglich mit erheblich höherer Wirksamkeit einzusetzen.

¹² Target Costing (Zielkostenrechnung) ist das Konzept des marktorientierten Zielkostenmanagements, das in den frühen Phasen der Produktentwicklung einsetzt. Es geht

Zum Abschluss

Die Bedeutung des Controlling und damit die Verantwortung des Controllers werden weiter zunehmen!

Der vorliegende Beitrag verdeutlicht, wie das Controlling durch eine systematische Informationsgewinnung, -aufbereitung und -analyse sowie eine kennzahlengestützte Informationsbereitstellung das Management bei der Erfüllung dieser Aufgaben unterstützen kann.

Literatur:

1. Graßhoff, Jürgen: Betriebliches Rechnungswesen und Controlling, 4. Auflage, 2003, S. 245-448 (Teil: Controlling).
2. Hering, Thomas: Wertorientiertes Controlling aus Sicht der Investitionstheorie, Controlling und Rechnungslegung, Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis, 2008
3. Horváth, Péter: Controlling, 12. Auflage, 2011.
4. Lange, Christoph; Schaefer, Sigrid: Verhaltensorientierung im Controlling, Controlling und Rechnungslegung, Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis, 2008, S. 139
5. Mitchell, L. E.: Der parasitäre Konzern – Shareholder Value und der Abschied von gesellschaftlicher Verantwortung –, München 2002, S. 11/12).
6. Reichmann, Thomas; Kißler, Martin: Systemgestützte Controlling-Konzeption für international tätige Unternehmen, Controlling und Rechnungslegung, Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis, 2008,
7. Remmel, Manfred: Die Rolle des Controllers im Strategieprozess – Ganzheitliche Unternehmensführung als Basis nachhaltiger Wertsteigerung. In: Controller-Magazin, Nov./Dez. 2010, S. 4-8.
8. Weber, Jürgen: Controlling-Agenda 2016 – Die Tabelle der Zukunftsthemen. In: Controller-Magazin, Nov./Dez. 2011, S. 24-25.

um die Kalkulation, die normalerweise Preisziele von den nötigen Kosten her ermittelt. Mit Target Costing sollen Produkte zu vom Kunden erlaubten Kosten entwickelt werden, die vom Kunden definierte Funktionsmerkmale erfüllen. Also muss dies im frühen Stadium beginnen. Im Vordergrund steht die Frage: Was darf ein Produkt kosten? Die Kostenplanung läuft ex ante Hand in Hand mit der Produktplanung und setzt auf dem von der Marktforschung ermittelten Preis bzw. auf einem Benchmarkpreis auf (Als-ob-Einkaufspreis).

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie wyników badań na temat zastosowania controllingu w najbliższych latach. Skoncentrowano się na określeniu nowych obszarów badań nad controllingiem i jego zastosowań. Obejmować one powinny rozwój: kompetencji zarządczych, nowych rynków działania, nowoczesnych technologii i produktów oraz globalnej logistyki.

Zusammenfassung

Der Zweck dieses Artikels ist es, die Ergebnisse von Studien über die Anwendung des Controllings in den kommenden Jahren zu präsentieren. Die Identifizierung neuer Bereiche der Forschung für den Controlling und dessen Anwendung ist hier der Schwerpunkt. Die Aufmerksamkeit wird auf solche neue Bereiche gelenkt wie: die Entwicklung von Führungskompetenzen, die Entwicklung von modernen Technologien und Produkten und der globalen Logistik.

Summary

The purpose of this article is to present results of research into applications of controlling in the coming years. The focus is on identifying new areas of research into controlling and its applications. Attention is paid to new areas for application of controlling, such as: improvement of management skills, development of new technologies and products, and global logistics.

Informacje o autorze:

Prof. dr hab. Jürgen Graßhoff
Sopocka Szkoła Wyższa
Wydział Ekonomiczno-Społeczny