

RAINER BRAMSEMANIN

Controlling

2., verbesserte Auflage

MODERNE WIRTSCHAFTSBÜCHER
GABLER VERLAG WIESBADEN



Moderne Wirtschaftsbücher

Herausgegeben von Prof. Dr. Eduard Mändle

Rainer Bramseman

Controlling

2., verbesserte Auflage

SPRINGER FACHMEDIEN WIESBADEN GMBH

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Bramseemann, Rainer:

Controlling / Rainer Bramseemann – 2., verb. Aufl. –

(Moderne Wirtschaftsbücher : 2, Betriebswirtschaftl.
Funktionen u. Institutionen; 09)

ISBN 978-3-409-30592-1 ISBN 978-3-663-13668-2 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-663-13668-2

1. Auflage 1978

2. Auflage 1980

© 1980 Springer Fachmedien Wiesbaden

Ursprünglich erschienen bei Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1980

Softcover reprint of the hardcover 2nd edition 1980

Umschlaggestaltung: Hanswerner Klein, Opladen

Satz: E. Henniger, Wiesbaden

Alle Rechte vorbehalten. Auch die fotomechanische Vervielfältigung des Werkes (Fotokopie, Mikrokopie) oder von Teilen daraus bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages.

ISBN 978-3-409-30592-1

Inhalt

<i>Erstes Kapitel: Begriff, Aufgaben, Abgrenzung und Entwicklung des Controlling</i>	11
I. Der unternehmerische Führungs- und Entscheidungsprozeß	11
A. Führung und Entscheidung als Aufgabe des Managements	11
1. Management, Unternehmensführung und Führungsentscheidungen	11
2. Betriebsführung als Organisations- und Kontrollproblem	11
B. Führung und Entscheidung als zirkularer Prozeß	12
1. Der system- und entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre	12
2. Ablaufschema des Entscheidungsprozesses	14
3. Entscheidungsprozesse und Regelkreis analogie	15
II. Controlling als betriebliches Steuerungsinstrument	17
A. Inhalte des Controlling-Begriffs	17
1. Zum Begriff Kontrolle	17
2. Control, Controlling, Controllership und Controller	18
3. Historische Entwicklung des Controlling-Gedankens	19
B. Der heutige Stand des Controlling	20
1. Aufgaben und Person des Controllers	20
2. Betriebsgröße und Controlling	28
3. Wirtschaftszweige und Controlling	29
C. Arten des Controlling	31
1. Controlling als funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument	31
2. Systematik des Controlling	32
D. Abgrenzung des Controlling	34
1. Controlling und interne Revision	34
2. Controlling und interne Kontrolle	34
3. Controller und Treasurer	37
Übungsfragen zum Ersten Kapitel	40
Literatur zum Ersten Kapitel	40

<i>Zweites Kapitel: Die organisatorische Basis des Controlling-Konzepts</i>	43
I. Die controlgerechte Leitungsorganisation	43
A. Führungsstile	43
1. Autoritäre Führungsstile	43
2. Kooperative Führungsstile	44
B. Stellung des Controllers in der Leitungsorganisation	48
1. Leitungsebene	48
2. Weisungsbefugnisse	51
II. Controlgerechte Ausrichtung sämtlicher Planungs-, Informations- und Kontrollprozesse	53
A. Ausbaufähiger betrieblicher Planrahmen	54
1. Planungsgrundsätze	54
2. Organisation des Planungsprozesses	57
B. Betriebliche Informationssysteme	60
1. Information und Informationstheorie	60
2. Arten von Informationen	61
3. Informationssysteme im Dienste des Controlling	62
4. Berichtsarten und Controlling	66
C. Das controlgerechte Kostenrechnungssystem	70
1. Übersicht über die verschiedenen Kostenrechnungssysteme	70
2. Anforderungen an ein controlgerechtes Kostenrechnungssystem	75
3. Eignung der Deckungsbeitragsrechnungen für Control-Zwecke	80
Übungsfragen zum Zweiten Kapitel	88
Literatur zum Zweiten Kapitel	89
 <i>Drittes Kapitel: Methoden, Instrumente und Techniken des Controllers</i>	 91
I. Instrumente und Techniken der Informationsverarbeitung	91
A. Automatische Datenverarbeitung	91
1. Begriff und Wesen	91
2. Voraussetzungen für den Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen	92
3. Betriebsarten elektronischer Datenverarbeitungsanlagen	93
B. Betriebliches Berichtswesen	94
1. Anforderungen an die formale Berichtsgestaltung	94
2. Anforderungen an die inhaltliche Berichtsgestaltung	100

II. Instrumente der Planung und Kontrolle	107
A. Methoden und Techniken des Operations Research	107
1. Netzplantechnik	107
2. Lineare Planungsrechnung	111
3. Nichtlineare Planungsrechnungen	112
4. Gewinnschwellenanalyse	113
B. Methoden der Kostenauflösung	122
1. Historisch-analytische Verfahren	122
2. Planerisch-synthetische Kostenzuordnung	128
C. Planungs- und Kontrollhilfen	130
1. Kontrollmethoden und Kontrollrechnungen	130
2. Betriebliche Kennzahlen	135
3. Kennzahlensysteme dargestellt am Beispiel des ‚Return on Investment‘	138
D. Das Controller-Handbuch	140
1. Inhalte des Controller-Handbuchs	140
2. Erstellung des Controller-Handbuchs	142
3. Vor- und Nachteile des Handbuch-Konzepts	142
Übungsfragen zum Dritten Kapitel	143
Literatur zum Dritten Kapitel	144

Viertes Kapitel: Praxis des Controlling 145

I. Organisatorische Veränderungen zur Durchführung des Controlling-Konzepts	145
A. Überlegungen zur Führungsorganisation	145
1. Der vorhandene Organisationsplan	145
2. Einrichtung des Controller-Bereichs	148
3. Organisation des Vertriebsbereichs	152
B. Überlegungen zur Neuorganisation der Kostenrechnung	154
1. Der bisherige kostenrechnerische Stand	154
2. Überprüfung und Verbesserung der vorhandenen Kostenartengliederung	155
3. Überprüfung und Ergänzung der vorhandenen Kostenstellengliederung	156
4. Einrichtung eines Planpreissystems	159
II. Phasen des Controlling	160
A. Operative Planungsphase des Controlling	161
1. Verkaufsplan	162
2. Langfristiger Kosten- und Ergebnisplan	165
3. Produktionsplan	167

4. Planung der Einzel- und Gemeinkostenarten	169
5. Investitionsplanung und Investitionsabwicklung	176
6. Finanzplanung	182
7. Bilanzplanung und Controlling	191
B. Kontroll- und Korrekturphase des Controlling	191
1. Durchführung der Kostenkontrolle	193
2. Durchführung der Vertriebskontrolle	213
3. Kontrollen in der Finanzwirtschaft	221
4. Korrekturmaßnahmen	224
C. Berichtsphase des Controlling	227
D. Phase der Planüberholung	231
1. Ursachen der Planüberholung	231
2. Fehlerverantwortlichkeit des Controllers	232
Übungsfragen zum Vierten Kapitel	233
Literatur zum Vierten Kapitel	234
Stichwortverzeichnis	235

Vorwort zur ersten Auflage

Mit zunehmender Arbeitsteilung im Management rücken neue Techniken der Unternehmenssteuerung in das Blickfeld. Das Controlling bietet ein Beispiel dafür. Neu daran sind aber nicht die eingesetzten Instrumente, neuartig ist eher ihre Zusammenfassung und der Einsatz für ein gemeinsames Ziel.

Controlling ist in der Praxis und nicht auf dem Reißbrett der Lehre entstanden. Es hat sich dort bewährt. Sein pragmatischer Bezug erschwert es, allgemeingültige Grundsätze im Sinne einer Theorie zu formulieren.

Aus der Sicht der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre beinhaltet das Controlling Planungs-, Informations- und Kontrolltätigkeiten in einer Gewichtung, die die im Unternehmen geübte Führungskonzeption bestimmt. Man wird seinem Anliegen aber nicht gerecht, wollte man Controlling ausschließlich als eine Form herkömmlicher Kontrollen ansehen. Der Controller hat mehr zu leisten. Seine Arbeit sollte über die eines reinen Nachrechners hinausgehen und mit einem Funken Dispositionsgeist erhellt sein, der ihn befähigt, die Interessen des Unternehmensganzen zu sehen. Der Controller ist eher Führungsgehilfe als Zahlenknecht.

Das vorliegende Buch will neben einer Standortbestimmung die Voraussetzungen und Instrumente des Controlling beschreiben. Ihre Handhabung und Arbeitsweise zeigt eine umfassende Fallstudie. Der Verfasser hofft, so am ehesten die Anforderungen eines Lehrbuches mit den Intentionen des Controlling verbinden zu können.

Rainer Bramsemann

Vorwort zur zweiten Auflage

Eine zweite Auflage ist wegen der großen Nachfrage schon nach etwa 1 1/2 Jahren notwendig geworden. Sie weist geringfügige Änderungen gegenüber der ersten Auflage auf.

Rainer Bramsemann

Erstes Kapitel: Begriff, Aufgaben, Abgrenzung und Entwicklung des Controlling

I. Der unternehmerische Führungs- und Entscheidungsprozeß

A. Führung und Entscheidung als Aufgabe des Managements

1. *Management, Unternehmungsführung und Führungsentscheidungen*

Die Auffassung der Betriebswirtschaftslehre, nach der sämtliche güter- und geldwirtschaftlichen Vorgänge als Kombinationsprozeß produktiver Faktoren ablaufen, gipfelt in der Existenz des dispositiven Faktors, der *Unternehmungsführung*. (*E. Gutenberg, I*). Sie bildet zusammen mit den Faktoren Planung und Organisation das eigentliche unternehmerische Handlungszentrum.

Der Begriff *Management* bezeichnet aus institutioneller Sicht jenen Personenkreis, der anderen Personen gegenüber weisungsberechtigt ist und die Verantwortung der Zielerreichung trägt. (*L. Illetschko*). Personen mit Anordnungsbefugnis befinden sich auf allen betrieblichen Ebenen, weshalb man ein oberes, mittleres und unteres Management unterscheiden kann.

Management und Unternehmungsführung lassen sich inhaltlich in der Weise trennen, daß echte Führungsentscheidungen Entscheidungen des oberen Managements darstellen. (*E. Gutenberg, III*). Für sie gelten die folgenden Merkmale (*E. Gutenberg, II*):

- (1) Besonderer Bedeutungsumfang für die Vermögens- und Ertragslage;
- (2) Kenntnis des Unternehmensganzen und seiner Zusammenhänge;
- (3) Mangelnde Delegierbarkeit aus der Notwendigkeit der Verantwortungsübernahme gegenüber Kapitaleignern und Kontrollorganen.

Der verbleibende Teil unechter Führungsentscheidungen kann als Ressortentscheidungen (operative Entscheidungen) an Angehörige des mittleren und unteren Managements delegiert werden. Mitglieder des oberen Managements können Ressort- und echte Führungsentscheidungen in einer Person ausüben.

2. *Betriebsführung als Organisations- und Kontrollproblem*

Die Betrachtung der Unternehmungsführung unter dem Gesichtspunkt ihrer institutionellen Einordnung in die betriebliche Gesamtorganisation eignet sich zur Systematisierung und formalen Kennzeichnung ihrer typischen Aufgaben. Nicht geeignet

hingegen ist sie zur Erklärung des Ablaufs der einzelnen oder sämtlicher Teilaufgaben im Rahmen der Unternehmensführung.

Die gedankliche Durchdringung und Ordnung der Aufgabenstruktur im Management allgemein kann in einer Systematisierung der Teilaufgaben nach Verrichtungen, nach Objekten, nach dem Rang, der Zweckbeziehung und der Phase erfolgen. (E. Kosiol, I). Für die Betrachtung von Entscheidungsprozessen eignet sich insbesondere die Phasenanalyse. Sie knüpft an die Erkenntnis an, daß jede Aufgabenerfüllung im Betrieb einen Ablaufprozeß darstellt, in dem nacheinander mehrere Teilschritte vollzogen werden. Sie bestehen in der *Planung*, der *Realisation* und der *Kontrolle*. Die Planung ist ein Prozeß des gedanklichen Durchdringens zukünftiger Handlungen. Sie steht am Anfang jeden Tätigseins und geht daher auch allen Betriebsprozessen voraus. Ihr folgt die Realisation, die Phase der Umsetzung des Geplanten in praktisches Handeln. Die Kontrollphase schließt den Vorgang der Aufgabenerledigung ab. Hier werden die Größen der Realisationsphase an den Planwerten gemessen. Dabei können Abweichungen entstehen, deren Ursachen zu analysieren sind. Abweichungen müssen als „Signalgrößen“ (E. Kosiol, I) der Zieleinhaltung im Realisationsprozeß aufgefaßt werden.

Mit der Delegation unechter Führungsaufgaben im Rahmen der betrieblichen Arbeitsteilung an untergeordnete Führungsebenen wird gleichzeitig die Notwendigkeit ihrer Kontrollen offenbar. Der Kontrollprozeß selbst bezieht sich auf sämtliche Phasen des Handlungsablaufs und unterliegt ebenfalls dem generellen Phasenschema. Das bedeutet, es ist beispielsweise eine Kontrolle der Planung und Realisation erforderlich, wie auch die Kontrolle ihrerseits geplant und realisiert werden muß. Art und Umfang der einzurichtenden Kontrollen werden durch den Einzelfall bestimmt, desgleichen ihre aufbau- und ablauforganisatorische Gestaltung. Unter den bisher bekannten Formen der Führungskontrolle stellt die Controller-Organisation die höchstentwickelte Stufe dar.

B. Führung und Entscheidung als zirkularer Prozeß

1. Der system- und entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre

Planung und Kontrolle als Instrumente des unternehmerischen Führungsprozesses werden insbesondere im system- und entscheidungsorientierten Ansatz der Betriebswirtschaftslehre stärker berücksichtigt. Der systemorientierte Aspekt „gestattet eine Integration vieler Teilforschungsansätze zu einer Organisationstheorie“ und „erweitert das Blickfeld“ (K. Bleicher) durch stärkere Berücksichtigung der Umweltbeziehungen mit dem Ziel einer Ganzheitsbetrachtung. Die Unternehmung selbst wird als „äußerst komplexes System“ (H. Ulrich) verstanden, das sich aus einer Reihe miteinander eng vermaschter Subsysteme zusammensetzt. Ein System stellt formal gesehen eine geordnete Gesamtheit von Elementen dar (H. Fuchs). Als Element des Organisations-(Beziehungs-)gefüges Unternehmung kommen vor allem Menschen und technische Anlagen in Frage, daneben Materialien, Energie, Informationen und Geld.

Zur Erledigung der unternehmerischen Sachaufgaben sind vielfältige Subsysteme zu bilden. So können z. B. unterschieden werden (*H. Meffert*):

- (1) funktionale Subsysteme wie Produktionssysteme, Anpassungssysteme (langfristige Planung, Forschung und Entwicklung), Erhaltungssysteme (Personalwirtschaft);
- (2) nach der Machtausübung: Führungssysteme, operative Systeme;
- (3) nach den Prozeßphasen: Planungssysteme, Ausführungssysteme, Kontrollsysteme.

Sämtliche Subsysteme, wie auch das Umsystem Betrieb, stehen zueinander wie zur Außenwelt auf der Ebene ihrer Elemente in vielfältigen Wechselbeziehungen; sie beeinflussen die Umwelt, wie die Umwelt sie beeinflusst.

Die Beherrschung dieser Prozesse einschließlich der Unternehmungsführung gelingt in dem Maße, in dem es möglich wird, ihre Größen zum Inhalt automatisch ablaufender Regelprozesse werden zu lassen. Hier sind Grenzen gesetzt. Der systemtheoretische Ansatz vermag daher im Augenblick kaum mehr, als anschauliche Erklärungsmodelle zu liefern.

Die entscheidungsorientierte Richtung der Betriebswirtschaftslehre hat die Erkenntnisse der Organisations- und Systemtheorie übernommen. Der rein formale und so interdisziplinär und abstrakt vorgefundene Organisationsaspekt wurde mit der für betriebswirtschaftliche Fragen typischen Modellsituation verbunden. Ebenfalls wie in der Systemtheorie vorgezeichnet, wird die Unternehmung als soziotechnisches Organisationssystem verstanden, das sich aus einer Reihe von Subsystemen zusammensetzt. (*E. Heinen, III*). Infolgedessen ist es notwendig, alle denkbaren Interaktionen zu berücksichtigen.

Im Mittelpunkt aller Überlegungen, den Entscheidungsprozeß transparent zu machen, steht der *Entscheidungsbegriff* selbst. Als seine wesentlichen Merkmale gelten (*N. Szyperski/Winand, U.*):

- (1) mehrere Alternativen,
- (2) Möglichkeit der Auswahl,
- (3) bewußter Auswahlvorgang,
- (4) Selbstverpflichtung zur Durchführung der Aktion.

Danach liegt nur dann eine Entscheidung vor, wenn dem Entscheidungssubjekt wenigstens zwei Entscheidungsmöglichkeiten gegeben sind, von denen die eine das Entscheidungsergebnis beeinflussen kann. Entscheidungen stellen stets verstandesmäßige Wahlakte dar, die bewußt und nicht gewohnheitsmäßig getroffen werden sollen. Schließlich muß gewährleistet sein, daß der Entscheidende selbst wie die anderen Betroffenen gewillt sind, das Ergebnis anzunehmen und das Entscheidungsobjekt im Sinne der Entscheidung zu verändern.

Typisch für diese Auffassung der Betriebswirtschaftslehre ist ein Abrücken vom strengen Rationalverhalten des Entscheidenden im Sinne des homo oeconomicus. Unsichere Informationen, psychologische Größen und Machtfaktoren werden einen Entscheidungsvorgang direkt oder indirekt beeinträchtigen.

Entscheidungen können in der betrieblichen Praxis daher niemals losgelöst werden von Einflußgrößen der konkreten Situation. Sie wirken in dreifacher Weise (*E. Heinen, I*). Das *Zielsystem* beinhaltet sämtliche Zielvorstellungen des Entscheidenden.

Der Auswahlvorgang selbst wie das Ergebnis des Auswahlprozesses erfolgen unter strenger Beachtung des jeweils angestrebten Einzelzieles. Das *Informationssystem* versorgt den Entscheidenden mit dem notwendigen Wissen über die Entscheidungsparameter. Schließlich kann die Entscheidung selbst nur als ein arbeitsteiliger Prozeß einer Gruppe von Menschen, als *Sozialsystem*, angesehen werden.

2. Ablaufschema des Entscheidungsprozesses

Entscheidungsprozesse stellen die gedankliche Abfolge der einzelnen Entscheidungsschritte dar. Sie lassen sich formal auf die Phasen der Planung, der Realisation und der Kontrolle zurückführen. Die intensive Aufnahme dieses Phasengedankens zusammen mit der Systeminterpretation durch die neuere betriebswirtschaftliche Literatur hat zu einer weiteren Verfeinerung dieses Grundschemas geführt. Es stellt sich aus heutiger Sicht wie folgt dar (*E. Heinen, III; D. Hahn*; siehe auch Abb. 1):

Die *Planungsphase* beginnt in der Praxis häufig mit einem Denkanstoß zu einer Problemlösung. Er kann den verschiedensten Quellen entstammen; die Ursache wird stets in einer Diskrepanz zwischen einem vorhandenen Ist-Tatbestand und einem als erstrebenswert angesehenen Ziel liegen. Diese Phase initiiert sozusagen den gesamten Prozeß und soll daher als *Initiativ-Phase* bezeichnet werden. Sie ist beendet, wenn das zu lösende Problem in einer Fragestellung konkret formuliert wird. In der *Datenphase* versucht der Entscheidende, sämtliche notwendigen Informationen zu sammeln und entsprechend aufzubereiten. Die *Phase der Planalternativen* beinhaltet die verschiedenen Möglichkeiten der Zielerreichung. Um diese aus dem Ungefähr und Bruchstückhaften von reinen Lösungsideen herauszuheben, sollten die einzelnen Planvorschläge erheblich über den Stand von Rohentwürfen hinausgehen. Es ist dabei eine Einzelfrage, ob bereits endgültig formulierte Planalternativen vorgelegt werden, oder ob gewartet wird, bis eine Entscheidung zugunsten einer Alternative gefallen ist, die dann weiter verfolgt wird. In der *Auswahlphase* werden die vorgelegten Pläne beurteilt und in eine Rangordnung gebracht. Die unter den gegebenen Nebenbedingungen und der formulierten Zielsetzung als bestmöglich erscheinende Planalternative wird so herausgefunden und zur Durchführung bestimmt.

Die Aufgabe der *Realisationsphase* ist es, daß Geplante Wirklichkeit werden zu lassen. Die Phase der *Realisationsvorbereitung* ist gedacht als Dispositionsakt und Zuordnungstätigkeit der Teilaufgaben zu den einzelnen ausführenden Stellen. Daran schließt sich die eigentliche Phase des *Realisationsvollzuges* an.

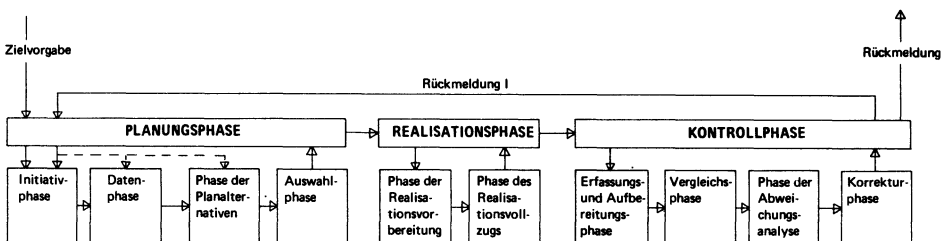


Abb. 1: Ablaufschema des Entscheidungsprozesses

Der gesamte Entscheidungsprozeß tritt nach der Planung und Ausführung in die *Kontrollphase* ein. Ihr Ziel ist es, das Gewordene an dem Geplanten zu messen und die Ursachen von Fehlentwicklungen festzustellen. Gedanklich lassen sich vier Teilphasen trennen. In der *Erfassungs- und Aufbereitungsphase* werden die Kontrollobjekte oder Daten in eine kontrollfähige Form gebracht. Es schließt sich dann in der *Vergleichsphase* die Gegenüberstellung der mit dem Plan gewollten Soll-Größen und der im Wege der Planrealisation erhaltenen Ist-Größen an. Die Vergleichsphase ist beendet, wenn die Abweichungen aller Kontrollobjekte ermittelt sind. Die *Phase der Abweichungsanalyse* versucht, die Ursachen für entstandene Soll-Ist-Differenzen herauszufinden. In der *Korrekturphase* schließlich werden konkrete Handlungsalternativen entwickelt, um zu verhindern, daß derartige Abweichungen in zukünftigen Abläufen sich wiederholen. Je nach Kompetenz der Kontrollstelle kann sich dies in Form der Rückmeldung I konkretisieren, in der möglicherweise die genannten Handlungsalternativen bereits in die Phase der Planalternativen einfließen, oder aber es wird bei Kompetenzüberschreitung Rückmeldung II an die übergeordnete Stelle gesandt, die ihrerseits dann eine geänderte *Zielvorgabe* bewirkt.

3. Entscheidungsprozesse und Regelkreis analogie

Die Darstellung des Entscheidungsprozesses findet ihre formale Analogie in dem aus der Technik und Kybernetik bekannten *Regelkreis*. Kybernetik wird im weitesten Sinne als „Wissenschaft von Kommunikation und Regelung“ (*St. Beer*) bezeichnet, stärker eingegrenzt, als „Lehre der rückgekoppelten Prozesse und Systeme“ (*H. Stachowiak*) aufgefaßt. Das aus dem Griechischen geschaffene Kunstwort Kybernetik bedeutet soviel wie Steuermannskunst. Pate stand dabei die Vorstellung eines Steuermanns, der sein Schiff unabhängig von Einflüssen durch Strömung und Wind nach jeweiliger Positionsmeldung durch entsprechende Gegensteuermaßnahmen auf dem vorher festgelegten Kurs hält.

Entscheidungs- und Informationsprozesse bieten im Bereich der Wirtschaftswissenschaften typische Objekte kybernetischer Betrachtungen.

Zum besseren Verständnis der angesprochenen Regelvorgänge mögen einige Hinweise zur Systemregelung dienen.

Das nachfolgend dargestellte Regelkreismodell zeigt die höchstentwickelte Form, ein zweckorientiertes System zu beherrschen. Die einfachste Stufe der Regelung besteht darin, einem System durch *Einstellen* einer bestimmten Befehlsgröße die Zielrichtung zu geben. Die *Steuerung* bedeutet eine Verbesserung der Einstellung, da hier bereits die einzelnen Einstellbefehle in Form eines Programms vorliegen. Mit Hilfe der *Grenzwertsteuerung* vermag sich das System bereits teilweise selbst zu regeln. Die eingegebenen Befehle werden mit den vorhandenen Wirkgrößen verglichen. Liegt keine Übereinstimmung mehr vor, schaltet sich das System ab. Im Falle der *Regelung* geschehen diese Vorgänge systemintern ohne laufenden Eingriff von außen. Das System selbst führt die notwendigen Korrekturmaßnahmen aus.

Die in der Technik übliche scharfe Trennung zwischen Steuerung als externe Anweisung an ein System und Regelung im Sinne von Steuerung mit Rückkopplung wird in den Wirtschaftswissenschaften nur teilweise nachvollzogen (*P. Lindemann*).

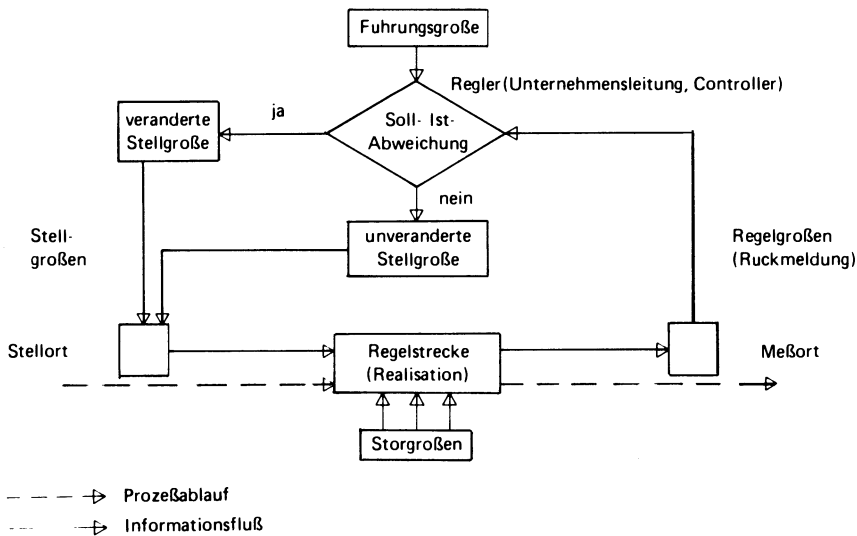


Abb. 2: Schaltung eines Regelkreises

In Abb. 2 ist ein einfaches Schaltbild eines Regelkreises dargestellt. *Führungsgrößen* als Soll-Informationen beinhalten die Zielvorstellungen des gesamten Systems. Sie werden meist von außen vorgegeben und gelangen über die *Stellgrößen* als Befehl an den *Stellort* der *Regelstrecke*. Der Begriff *Regelstrecke* beinhaltet eine gedankliche Zusammenfassung sämtlicher möglicher regelbarer Tatbestände. Auf die *Regelstrecke* wirken während der Realisation des jeweiligen Prozesses eine Anzahl betriebsinterner oder externer *Störgroßen* ein, die zu einem Abweichen zwischen dem Soll und dem Ist (= *Regelgrößen*) führen. Der jeweilige Istwert wird am *Meßort* erfaßt und dem *Regler* mitgeteilt. Er vergleicht mit den *Führungsgrößen*. Überschreiten die durch *Störgroßen* verursachten Abweichungen eine vorgegebene Schwelle, muß der *Regler* aktiv in das Geschehen eingreifen und durch Vorgabe geänderter *Stellgrößen* für den nachfolgenden Durchlauf die Zielabweichung zu korrigieren versuchen.

Das Regelsystem der Abb. 2 unterwirft nur einen einzigen Tatbestand dem Regelmechanismus. Durch Zusammenschalten mehrerer Regelkreise läßt sich die Zahl der zu regelnden Abläufe erhöhen und gleichzeitig das Gesamtgefüge sich einer obersten Zielsetzung anpassen. Dazu werden einem *Regler* mehrere *Subregler* zugeordnet, die wiederum die *Regelstrecke* des übergeordneten *Reglers* bilden. Die einzelnen *Regelkreise* erhalten zudem als *Vorgaben* die aus den ranghöheren *Führungsgrößen* abgeleiteten *Teilgrößen*. Sie sind außerdem so eingestellt, daß Überschreitungen der *Führungsgrößen* ab einer bestimmten Größenordnung an die *Superregler* gemeldet werden, die dann eingreifen.

Die regeltechnische Interpretation unternehmerischer Führungs- und Entscheidungsprozesse besticht durch ihre Geschlossenheit. Dennoch sollte keine Überbewertung der Aussagekraft erfolgen. Es handelt sich hier lediglich um Darstellungs- und Erklärungsmodelle formaler Abläufe auf der Ebene hoher Abstraktion. Als Entschei-

dungshilfen lassen sie sich schon deshalb nicht verwenden, weil dem Entscheiden keinerlei inhaltliche Hinweise geliefert werden.

II. Controlling als betriebliches Steuerungsinstrument

A. Inhalte des Controlling-Begriffs

1. Zum Begriff Kontrolle

Die Etymologie des Wortes Kontrolle vermag keine eindeutige Umschreibung des Begriffsinhaltes zu liefern. Die wörtliche Übersetzung des aus dem Französischen stammenden und längst formal der deutschen Schreibweise angepaßten Begriffs „contrerôle“ lautet ‚Gegenprobe‘ (*H. Jacob*). Forschung, Lehre und Praxis haben in dieser Gegenprobe überwiegend die Aufforderung zur Durchführung einer Gegenüberstellung gesehen und Kontrolle als Vergleich verstanden.

Dieser an sich schematische Prozeß ließe sich zunächst in jeder beliebigen Weise auf jeden beliebigen Sachverhalt ausdehnen; die Vergleichsgrößen würden durch einen Meßprozeß bewertet und miteinander verglichen. Wie jedes wirtschaftliche Handeln muß auch der Kontrollvorgang als zielgerichtete Aktion verstanden werden. Er kann sich daher nur als Vergleich der Zielerreichung verstehen und als Vergleichsgrößen anzustrebende Zwecke oder Ziele, im weitesten Sinne, ein ‚Soll‘, mit dem Zustand nach Durchführung von zielgerichteten Maßnahmen, dem ‚Ist‘ gegenüberstellen. Dieser Vergleich ermöglicht erst eine Beurteilung, inwieweit das ursprünglich Gewollte auch tatsächlich erreicht wurde.

Das Verständnis von den Kontrollinhalten insbesondere in der Betriebswirtschaftslehre hat sich im historischen Ablauf geändert. Viele ältere Autoren, z. B. *G. Darnert*, *O. Schnutenhaus*, *F. Nordsiek*, betrachten die Kontrolltätigkeit vornehmlich aus der Sicht der Betriebsorganisation und Kontrolltechnik oder als Gegensatz zur Revision. Sie sehen in der Kontrolle ein Instrument zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung. Ein ähnlicher Inhalt findet sich in allen technischen Kontrollen wie ‚Fertigungskontrolle‘, ‚Qualitätskontrolle‘. Die neueren Begriffsauffassungen sehen die Kontrolle im engem Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Planungsprozeß als dessen notwendiges Korrelat sie erscheint. (*H. Jacob*, *E. Kosiol*, II, *E. Frese*, I, *E. Grochla*).

Diese Auffassung hebt bewußt vom ‚Kontrollieren‘ alter Prägung ab, indem das statische Moment des Soll-Ist-Vergleichs sich in einen dynamischen ‚control‘-Prozeß auflöst.

2. Control, Controlling, Controllership und Controller

Noch deutlicher wird dieser Bezug in dem anglo-amerikanischen Terminus ‚control‘ angesprochen, der in folgenden Bedeutungen verwendet wird: (1) führen, leiten, in die Gewalt bekommen, beherrschen; (2) steuern, regeln, lenken, im Zusammenhang mit Abläufen in Verkehr, Wirtschaft und Verwaltung; (3) führen, im Sinne von bedienen, beherrschen von Maschinen und technischen Geräten. Der ‚control‘-Begriff ist damit nicht nur auf den reinen Soll-Ist-Vergleich beschränkt, sondern geht weit darüber hinaus. So werden zum ‚control‘ ausdrücklich die *Einleitung von Gegensteuerungsmaßnahmen* gerechnet (R. O. Boyce/Christie, N. D.). Sehr häufig findet auch eine Gleichsetzung mit *Rückkopplung* oder Rückmeldung statt. (I. M. Pfiffner/Sherwood, F. P.). Diese Auswahl deutet bereits an, daß das amerikanische ‚control‘ als Regelung verstanden wird und im wirtschaftlichen Bereich für die laufende Steuerung des unternehmerischen Führungsprozesses mit Hilfe von Informationen steht.

Die Verwendung der infiniten Verbform ‚Controlling‘ stellt den allgemeineren und verstärkten Ausdruck des Verbalbegriffs ‚to control‘ dar, ohne daß damit eine inhaltliche Einschränkung verbunden wäre. Auch findet sich häufig das Substantiv ‚Controllership‘. Dem Controlling wie der Controllership haftet nuancenhaft ein stärker institutionaler Charakter an. Controlling läßt sich daher als *ein Konzept der Unternehmensführung durch Planung, Information, Organisation und Kontrolle* bezeichnen. Ihren konkreten Bezug findet diese Art der Unternehmensführung durch Zielvorgabe, Abweichungsanalyse und Einleitung von Gegensteuerungsmaßnahmen in der Person und Stelle des *Controllers*. Er ist in kybernetischer Interpretation mit einem Regler zu vergleichen, der die Instrumente der Planung und der Kontrolle durch einen geschlossenen Soll-Ist-Vergleich benutzt, um eine vorgegebene Führungsgröße einhalten zu können. Unterschiedliche Auffassungen könnten darüber bestehen, ob der Controller selbst Führungsentscheidungen trifft oder als „Führungsgehilfe“ echte Führungsentscheidungen vorbereitet. Beides ist denkbar und hängt im Einzelfall von der organisatorischen Einordnung der Controller-Position ab.

Dem Begriff Controlling haftet trotz zunehmender Verbreitung dieser Funktion in vielen Betrieben etwas Schillerndes an. Die Ursachen dafür scheinen vor allem in folgendem zu liegen:

- (1) Der Control-Begriff ist umfassender als der Terminus ‚Kontrolle‘. Die Kontrolle sieht ihre Aufgabe nach Gegenüberstellung der Kontrolltatbestände als erfüllt an; die Kontrolle ist daher nur ein Teil des umfassenden Control-Prozesses. Weitere Begriffsinhalte aber müssen in der Regel mit allgemeineren Definitionen zu Lasten einer präziseren Abgrenzung erkauft werden.
- (2) Kontroll- und Control-Inhalte unterscheiden sich beträchtlich. Während der Kontrollbegriff in der Betriebspraxis überwiegend technische Kontrollen und gelegentlich Aufgaben der internen Revision assoziiert, fehlt teilweise noch der Bezug zum Führungsprozeß. So zeigte sich bei der Durchsicht von Stellenanzeigen mehrmals, daß die Praxis beide Begriffsinhalte verwechselt und etwa eine Stelle als Fertigungscontroller ausschreibt, aber nach den ergänzen-

den Angaben offensichtlich einen Leiter oder Mitarbeiter der Qualitätskontrolle sucht.

- (3) Die eigentliche Controlling-Tätigkeit weist infolge ihres funktionsübergreifenden Charakters, der unterschiedlichen Organisationsstruktur der Betriebe und der Persönlichkeit des Controllers selbst abweichende Schwerpunkte auf. Sie reichen von einer eher rechnungswesen-orientierten Kontrolltätigkeit in einer reinen Stabsstelle bis hin zur vollgültigen Management-Position.
- (4) Die Durchführung des Controlling beinhaltet zu einem Teil die Verwirklichung eines kooperativen Führungsstils und setzt ein intaktes Planungs- und Informationssystem voraus. Fehlt dies, weicht das konkrete Erscheinungsbild des Controlling in unterschiedlichem Umfang vom Idealtypus ab.

Die Praxis hat für den Controller eine Vielzahl informeller Bezeichnungen erfunden. Man spricht vom ‚Zahlenmanager‘, der ‚grauen Eminenz des Managements‘ oder vom ‚notorischen Besserwisser‘. Diese Umschreibungen deuten neben anderem an: Controlling ist nicht übersetzbar.

3. Historische Entwicklung des Controlling-Gedankens

Über die historische Entwicklung des Controlling-Gedankens gibt es nur wenige gesicherte Angaben. Sein Ursprung deutet auf den anglo-amerikanischen Sprachraum hin. So gab es bereits im 15. Jahrhundert in Großbritannien einen „Controlleur“ (*H. G. Kröckel*). Im Jahre 1778 wurde in den USA ein „Comptroller“ per Gesetz bestimmt, dessen Aufgabe in der Verwaltung des staatlichen Budgets lag. Die Tätigkeit wird aber wohl weniger mit einem ‚controlling‘ als eher mit einem ‚checking‘, d. h. dem nachträglichen Überprüfen im Sinne des Revisionsbegriffes zu tun gehabt haben.

Die Firma General Electric führte dann im Jahre 1892 als erster Industriebetrieb die Stelle eines Controllers ein. In der Weltwirtschaftskrise wurde wie in vielen Ländern, so auch in den USA offenbar, daß die verstärkte Beachtung von Kosten- und Erlösinformationen für eine erfolgreiche Unternehmenssteuerung unumgänglich ist. Dies begünstigte zusammen mit einer Aufwertung der Position des Controllers die Entwicklung des Berufszweiges und die Gründung des „Controllers Institute of America“ (1931).

In Deutschland begann sich in den dreißiger Jahren erst zögernd der Gedanke durchzusetzen, daß dem betrieblichen Rechnungswesen mehr als die Aufgabe der reinen Nachrechnung zukomme. Bahnbrechend waren hier die Arbeiten von *M. Lobmann* und *O. Schulz-Mebrin*. Die Aufnahme und verstärkte Publikation des Plankostengedankens durch *H.-G. Plaut*, I + II ab 1950 vermochten Vorarbeit zu leisten. Der Gedanke einer Einrichtung einer Controlling-Funktion auch in deutschen Betrieben wurde meines Wissens erstmals von *J. D. Auffermann* im Anschluß an eine Studienreise für Betriebswirte im Jahre 1956 publiziert. Mit der stärkeren Beteiligung amerikanischer an deutschen Unternehmen und der teilweisen Übernahme ihrer Organisationsformen begann ab 1960 sich das Controlling auch in deutschen Unternehmen als selbständige Institution durchzusetzen. Typisch

scheint dabei eine gewisse Eigendynamik des Controlling zu wirken, die dahin führt, daß sachlich ähnliche und ergänzende Funktionen, wie etwa die der Abteilung Statistik und Betriebswirtschaft, interne Revision oder Planung, vom Controller ‚vereinnahmt‘ werden. Der Verbreitungsprozeß des Controllers scheint noch längst nicht abgeschlossen; es wird in jüngster Zeit die Tendenz wirksam, den Controller als umfassenden Informations-Fachmann einzusetzen.

B. Der heutige Stand des Controlling

Praxisnahe Aussagen zum gegenwärtigen Stand des Controlling lassen sich nur bei hinreichender Kenntnis der Bedingungen treffen, unter denen Controller jeweils in Unternehmen arbeiten. Die Hinweise der Literatur orientieren sich in dieser Frage zu sehr an amerikanischen Vorbildern. Eine Bestandsaufnahme erscheint dringend notwendig.

Zur Klärung dieser Fragen wurden vom Autor 116 Stellengesuche für eine Controller-Position einer überregionalen Tageszeitung ausgewertet, die im Zeitraum von August 1974 bis März 1976 erschienen sind.

Der quantitative und zeitliche Umfang der Untersuchung garantiert eine sichere Aussage. Sie wird nur unwesentlich dadurch eingeschränkt, daß 62 % der Stellengesuche als chiffrierte Anzeigen die suchende Firma nicht erkennen ließen.

1. Aufgaben und Person des Controllers

a) Der Aufgabenkatalog des Controllers

Die Einsatzgebiete und Anforderungen an den Controller lassen sich aus Tabelle 1 entnehmen.