

Controlling als Managementprozess

Lerneinheit 1
Fernkurs Controlling

Autor: Manfred Grotheer

Zertifiziert durch die Ernst-Abbe-Hochschule Jena



Der Lehrgang wurde von der Haufe Akademie konzipiert. Er unterliegt hinsichtlich der fachlichen und didaktischen Qualität der Zertifizierung durch die Ernst-Abbe-Hochschule Jena, University of Applied Sciences.

Haufe Akademie GmbH & Co. KG
Lörracher Str. 9
79115 Freiburg

Tel.: 0761 898-4422
Fax: 0761 898-4423
service@haufe-akademie.de
www.haufe-akademie.de

Diese Lerneinheit ist Teil
eines zertifizierten
Lehrganges



Autor



Manfred Grotheer

Betriebswirt (BA). Langjährige Erfahrung in den Bereichen Unternehmensplanung, Performance Management, Rechnungs- und Berichtswesen als Controller und Trainer. Leiter eines Expertenteams der Beratergruppe Plaut. Leiter Betriebswirtschaft in einem mittelständischem Familienunternehmen, selbständiger Berater, Trainer, Coach, Fachautor und Rechnungsprüfer im Internationalen Controller Verein (ICV).

Inhaltsverzeichnis

1. Controlling als Managementprozess	5
1.1 Megatrends der Controlling-Philosophie	5
1.2 Definition „Controlling“	8
1.3 Controlling als Regelkreismodell der Kybernetik	11
1.4 Aufgabe des Controllers	12
1.5 Rolle des Controllers	16
1.6 Die Controller-Organisationseinheit in einem Unternehmen	22
1.7 Der Controller als Business-Partner	23
2. Integriertes Controlling vom Leitbild bis zur Kostenstelle	25
2.1 Strategische Planung	26
2.1.1 Leitbild	27
2.1.2 Ziele	28
2.1.3 Strategie	30
2.1.4 Prämissen	33
2.1.5 Maßnahmen	34
2.1.6 Strategiebeschlussformular	35
2.2 Operative Planung	36
3. Stellgrößen zur Verbesserung des Unternehmensergebnisses	43
3.1 Ziel-Ergebnis	46
3.2 ROI, Umsatzrendite und Kapitalumschlag	50
3.3 EBIT und EBITDA	52
3.4 Deckungsbeitragsbeitrag 1 und auszahlungswirksame Fixkosten	53
3.5 Umsatz, proportionale Kosten des Absatzes und Deckungsbeitrag 1	54
3.6 Sensitivitätsanalyse	55
3.6.1 Absatzmengensteigerung	56
3.6.2 Verkaufspreissteigerung	57
3.6.3 Reduzierung der Grenzkosten	59
3.6.4 Fix-/Strukturkostenreduzierung	60
3.6.5 Reduzierung des Umlaufvermögens	61
3.6.6 Zusammenfassung der Ergebnisse	62
3.6.7 Vor- und Nachteile des Du-Pont-Schemas	63
3.6.8 Aktuelle Varianten	63
4. Centerkonzept	67
4.1 Decision und Responsibility Accounting in der Center-Ergebnisrechnung	67
4.2 Profit-Center	68
4.2.1 Profit-Center-Ergebnisrechnung	69
4.3 Service-Center	73
4.4 Cost-Center	74
4.5 Organisationsbeispiel	76
4.6 Verrechnungspreise und Umlagen in der Profit-Center-Organisation	77
4.6.1 Verrechnungspreis	77
4.6.2 Internationale Verrechnungspreise und Steuern	78
4.6.3 Steuerliche Auswirkungen eines Verrechnungspreises, der aus dem Marktpreis abgeleitet wurde (Beispielverfahren A)	80

4.6.4	Steuerliche Auswirkungen eines Verrechnungspreises, der aus den Kosten abgeleitet wurde (Cost-plus-Verfahren – Beispielverfahren B)	80
4.6.5	Steuerliche Auswirkungen eines Verrechnungspreises, der sich auf Basis von Verhandlungen ergibt (Beispielverfahren C)	81
4.6.6	Verwendung von zwei verschiedenen Verrechnungspreisen	82
5.	Wie gestaltet sich die Aufbauorganisation des zentralen Controller-Service?	86
5.1	Controlling ohne Controller	86
5.1.1	Vorteile einer eigenen Organisationseinheit	86
5.1.2	Hierarchische Einordnung und Bezeichnung	86
5.2	Organisatorische Einbindung	87
5.2.1	Zentral-Controller als Assistent des Sprechers der Geschäftsführung	87
5.2.2	Controller als Vorstand bzw. Geschäftsführer	88
5.2.3	Controller in der zweiten Hierarchieebene	88
5.2.4	Splitting der Zentral-Controller-Stelle – strategisches und operatives Controlling auf unterschiedlichen Ebenen	89
5.3	Aufgaben des Zentral-Controllers	90
5.4	Kompetenzen des zentralen Controllers	90
5.5	Methoden- und Prozesskompetenz zur Transparenzverbesserung	90
5.5.1	Arbeitsteilung zwischen zentralem Controller und Treasurer	93
5.5.2	Buchhaltung und Kostenrechnung sind in den USA vereint	94
5.6	Organisation des dezentralen Controller-Service	94
5.7	Aufgaben des dezentralen Controllers als ökonomischer Experte „vor Ort“	95
5.8	Aufbauorganisatorische Einbindungsmöglichkeiten für die dezentrale Controller-Funktion	96
5.8.1	Dezentraler Controller zentral unterstellt	97
5.8.2	Dezentraler Controller mit dezentraler Unterstellung	97

In dieser Lerneinheit wird bei der Bezeichnung von Personen die männliche Form verwendet, um die Lesbarkeit zu erleichtern. Selbstverständlich sind stets weibliche und männliche Personen gleichermaßen gemeint. Wir bitten dafür um Verständnis.

1. Controlling als Managementprozess

Herzlich willkommen zur Lerneinheit „Controlling“. In dieser Lerneinheit lernen Sie die im Controlling-Prozess erforderlichen Methoden, Verfahren und Verhaltensweisen kennen. Dabei verfolgen wir das Ziel, Sie zu befähigen, aktiv am Controlling-Prozess mitzuwirken zu können und ihn gestaltend zu beeinflussen.

Wir hoffen sehr, Sie mit dieser Lerneinheit für den Megatrend „Controlling“ begeistern zu können, der in der deutschsprachigen Betriebswirtschaft in den letzten 30–40 Jahren besonders tief greifende und nachhaltige Wirkung gezeigt hat. An der Entwicklung dieses Prozesses hat maßgeblich Dr. Albrecht Deyhle, Gründer der Controller Akademie AG und Ehrenvorsitzender des Internationalen Controller Vereins e. V. mitgewirkt. Als Autor von u. a.: *Gewinn-Management* (München 1967), *Controller-Praxis* (Gauting 1971), *Controller-Handbuch* (Gauting 1974) und *Management- & Controlling-Brevier* (Gauting 1976) war er wegweisend für die Gestaltung der Controlling-Landschaft im deutschsprachigen Raum, insbesondere bei der Institutionalisierung der Aufgabe und Rolle des Controllers sowie bei der Entwicklung von „Controllers Toolbox“, den Rechnungswesen- und Planungssystemen des Controllers. Insofern gründen sich in dieser Lerneinheit auch viele Darstellungen zur Rolle des Controllers, zu den Planungssystemen und zur Organisation weitgehend auf das Gedankengut von A. Deyhle, der mich auch durch seine langjährige Tätigkeit als Trainer und Partner an der Controller-Akademie beeinflusst hat.

1.1 Megatrends der Controlling-Philosophie

Zunächst eine kleine Übung zum Einstieg, um Sie mit dem aktiven Arbeitsstil dieser Lerneinheit ein wenig vertraut zu machen und Sie in das Controlling-Umfeld „einschwimmen“ zu lassen. Selten wird Controlling als „Selbstzweck“ betrieben, sondern häufig wird es durch äußere Einflüsse vorangetrieben, weil es „not-wendig“ ist, d. h., um die Not (wirtschaftlich schlechter Ergebnisse) zu wenden. Daher möchten wir auf dieser übergeordneten Ebene der Rahmeneinflüsse beginnen, auch um das Verständnis für diesen Prozess zu fördern.



Übung 1

Bitte notieren Sie auf einem DIN-A4-Blatt stichwortartig fünf Argumente, warum aus Ihrer Sicht „Controlling“ für viele Unternehmen, und damit auch für deren Mitarbeiter, seit ca. 1970 zu einem Thema mit wachsender Bedeutung geworden ist und auch weiterhin bleiben wird. Versuchen Sie auch die Gründe „hinter“ den Gründen zu finden. In Japan verwendet man diese Verfahrensweise der „Five Whys“, um zu den tatsächlichen Gründen bzw. „Treibern“ für bestimmte Entwicklungen zu kommen. In unserem Zusammenhang könnte es beispielsweise so aussehen: Der Chef will eine neue und verbesserte Kostenrechnung. Diese neue Kostenrechnung will er, weil unsere Unternehmensergebnisse schlechter geworden sind. Die Unternehmensergebnisse sind schlechter geworden, weil die Umsätze, Kosten etc. verändert haben. Die Umsätze/Kosten haben sich verändert, weil ... Dieser Effekt ist wiederum aufgetreten, weil ...

Mit Sicherheit werden Sie bei vielen „Ursprungsgründen“ des Controllings feststellen, dass es sich um globale Trends handelt: Das „ökonomische Fahrwasser“ wird durch zusätzliche Mitbewerber in Folge von Liberalisierung (Privatisierung bzw. Öffnung ehemals staatlicher Wirtschaftsbereiche für private Anbieter, z. B. Post, Telekom, Bahn, Medien etc.) und Internationalisierung (Herstellung von Produkten und Dienstleistungen z. B. in Asien) enger. Neben diesem Druck auf die Umsatzhöhe von Unternehmen, haben diese zusätzlich noch mit Kostensteigerungen bei den Energie-, Material- und Personalkosten zu kämpfen. Schließlich müssen die Unternehmen, insbesondere Aktiengesellschaften, nachhaltig Renditen erzielen, die höher als ihre Kosten für das erhaltene Eigen- und Fremdkapital sind, um nicht durch einen Kursverfall Opfer einer ungewollten Übernahme zu werden.

Aus diesen Gründen wurden ab ca. 1970 die doppelte Buchführung¹, sowie die bestehenden Kostenrechnungssysteme, beide meistens auf der Basis vergangenheitsorientierter Ist-Werte, sukzessive zu einem Controlling-System erweitert. In den 70er Jahren wurden insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung zu einem integrierten System erweitert und um eine Deckungsbeitragsrechnung sowie Planungs- und Soll-/Ist-Vergleichssysteme ergänzt.

In den 80er Jahren erfolgte im Aufbau der Controlling-Landschaft insbesondere der softwaregestützte Ausbau dieser Systeme zu ERP-Systemen. Der Begriff Enterprise Resource Planning (ERP, auf Deutsch in etwa „Planung [des Einsatzes/der Verwendung] der Unternehmensressourcen“) bezeichnet die Planungs- und Realisierungsaufgabe, die Ressourcen Personal, Material und Kapital möglichst effizient, d. h. insbesondere kostengünstig und integriert einzusetzen. Die Entscheider in einem Unternehmen werden dabei häufig von der sogenannten ERP-Standardsoftware unterstützt, deren führender Anbieter die Firma SAP ist. Auch waren die 80er Jahre durch intensive Gemeinkostenenkungsprogramme gekennzeichnet, z. B. die Gemeinkostenwertanalyse, Zero-Base-Budgeting und die Prozesskostenrechnung. Es schloss sich 1986 der Shareholder-Value-Ansatz an, der die risikoadäquate Verzinsung des durch Aktionäre (= Shareholder) zur Verfügung gestellten Eigenkapitals thematisierte und instrumentalisierte. Dieser Ansatz fand ebenfalls Eingang in die Controlling-Systeme zahlreicher kapitalmarktorientierter Unternehmen. Mitte der 90er Jahre, vielleicht als kleine Gegenbewegung zum Shareholder-Value-Ansatz, begann die Erfolgsstory der Balanced Scorecard (BSC). Sie fordert, dass jede Firma neben finanziellen Zielen auch Kunden-, Prozess- und Innovationsziele gleichberechtigt zu verfolgen hat. Finanziell befriedigende Ergebnisse seien das Ergebnis einer guten Erfüllung von Kundenbedürfnissen durch kundenorientierte, innovative und wirtschaftliche Prozesse. Zu Beginn dieses Jahrtausends wurden die Controlling-Systeme und -Prozesse insbesondere durch die gesetzlichen Veränderungen für Aktiengesellschaften geprägt, die aber auch Einfluss auf andere Unternehmen hatten. Hier sind vor allem die Einführung eines Risikomanagementsystems und die Erstellung eines Konzernabschlusses nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu nennen, die seit 1.1.2005 für alle börsennotierten Aktiengesellschaften in der EU verbindlich sind. Insbesondere aus der Einführung der IFRS resultierte eine Konvergenz im Rechnungswesen, die je nach Ausprägung auch als Harmonisierung oder Integration bezeichnet wird. Als Konvergenz im Rechnungswesen bezeichnet man die Annäherung – die bis zu einer Übereinstimmung führen kann – der internen Betriebser-

¹ Erste klare Darstellung und weitere Verbreitung der doppelten Buchhaltung bereits durch die „Summa di Arithmetica“ des Luca Pacioli di San Sepolcro von 1494.

gebnisrechnung für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben auf Unternehmens-, Segment- oder Geschäftsbereichsebene mit den extern publizierten Ergebnisgrößen in der Gewinn- und Verlustrechnung der Finanzbuchhaltung. Es geht dabei speziell um die Verwendung gleicher Wertansätze. Z. B. werden Abschreibungen in der GuV und in der Kosten- und Leistungsrechnung mit identischen Werten (Anschaffungskosten und Nutzungsdauer) berücksichtigt. Durch diese Annäherung wird eine zahlenmäßig weitgehend integrierte Basis für die interne und externe Berichterstattung geschaffen. Seit der Finanzkrise 2008 findet verstärkt eine Berücksichtigung von Volatilitäten, d. h. starken konjunkturellen Schwankungen, in den Controlling-Prozessen u. Methoden statt. In den Jahren 2014/2015 prägten Diskussionen um „Big Data“ d. h. die Gewinnung von Informationen aus Massendaten (z. B. über Kunden) die Diskussion zur Weiterentwicklung der Controlling-Systeme.



Beispiel

Auch in der Seefahrt, wo es ebenso wie im Controlling um die Navigation auf dem Weg zu bestimmten Zielen geht, werden die Navigationssysteme permanent optimiert. Bis zum 15. Jahrhundert segelte man meistens nur nach „Sicht“, d. h. in Küstennähe. Dann folgte um 1700 der Sextant. Zusammen mit Seekarten ermöglichte er die Standortbestimmung. Ab 1600 wurde das Fernrohr eingesetzt, das zusammen mit dem in den 1930er Jahren entwickeltem Radar die Fernsicht verbesserte. Es folgte in den 60er Jahren die Einführung des funkbasierten Langstreckennavigationssystem Loran-C, das aber noch Abweichungen bei der Standortbestimmung von bis zu 2 km aufwies. Heute weisen GPS-Systeme in der Schifffahrt nur noch Abweichungen von 2 m bei der Standortbestimmung auf, und zur Sicht „nach vorne“ wird die Satellitenaufklärung benutzt.

Ähnlich entwickelten sich auch die Controlling-Systeme zur ökonomischen Navigation von Unternehmen im Meer des Marktes: vom „Management by Blick aufs Bankkonto“ zur integrierten strategisch-operativen Planung mit laufenden Vorschauberichten (Rolling Forecast).

Dieser Entwicklungs- und Qualitätsdruck auf die Controlling-Systeme dürfte sich angesichts der bestehenden und absehbaren Rahmenbedingungen auch noch in den nächsten Jahren fortsetzen. Mit zunehmender Dynamik und Heterogenität des Unternehmensfeldes steigt die Notwendigkeit, die auftretenden Koordinations- und Entscheidungsthemen durch spezielle Koordinationsstellen, die Abteilungen des Controller-Service, instrumentell und personell zu begleiten.



Fazit

Durch Erlös- und Kostendruck, höhere Vorleistungskosten für Forschung und Entwicklung, kapitalintensivere Investitionen bei gleichzeitig kürzerem Produktlebenszyklus und hoher Marktdynamik wächst die Notwendigkeit zum Einsatz von Controlling-Prozessen und -Tools zur schnelleren und exakteren Bestimmung der wirtschaftlichen Ist-Situation und zur Risiko- und Chancenbeurteilung wirtschaftlicher Entscheidungen, die auf die Zukunft gerichtet sind.

1.2 Definition „Controlling“

Auch wenn sich inzwischen der Begriff des Controllings in den meisten Unternehmen der deutschsprachigen Länder etabliert haben dürfte, wird er noch recht unterschiedlich benutzt. Zum Verständnis dieses Beitrags möchten wir für Sie zunächst die herrschende definitorische Unterscheidung zwischen Controller und Controlling herleiten. Dabei beziehen wir uns auf das Controller-Wörterbuch der International Group of Controlling (IGC), die 1995 als Interessengemeinschaft für die Aus- und Weiterbildung sowie Forschung und Entwicklung auf dem Gebiet des Controllings gegründet wurde. Ihr gehören führende Weiterbildungsinstitute aus Zentral-, Süd- und Osteuropa an. Der Vorsitzende der IGC wird vom Vorstand des internationalen Controller-Vereins bestellt, der wiederum über 7.000 Mitglieder repräsentiert. In ihrem Bemühen, die verschiedenen theoretischen und praktischen Ansätze des Controllings zu integrieren, hat die IGC u. a. das Controller-Wörterbuch mit den Definitionen der IGC für elementare Begriffe des Controllings herausgegeben. Hierin heißt es u. a. zu dem Stichwort „Controlling“:



Definition Controlling

... Controlling ist der gesamte Prozess der Zielfestlegung, der Planung und der Steuerung im finanz- und leistungswirtschaftlichen Bereich. Controlling umfasst Tätigkeiten wie Entscheiden, Definieren, Festlegen, Steuern, Regeln. Demzufolge müssen Führungskräfte Controlling betreiben, da sie über die zu erreichenden Ziele sowie die Zielhöhe entscheiden und den Plan im Inhalt festlegen. Sie sind für das erreichte Resultat verantwortlich ...2



Praxistipp

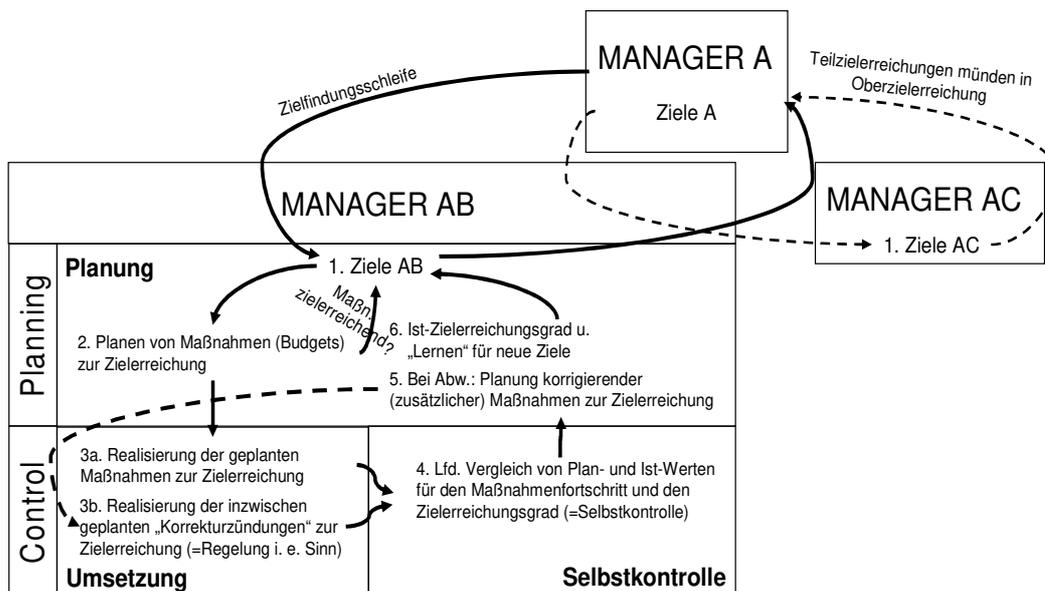
Unter www.igc-controlling.org finden Sie zahlreiche, zwischen den verschiedenen Mitgliedsinstituten abgestimmte Definitionen von Fachbegriffen aus dem Controlling.

Nach dieser Definition des Begriffes „Controlling“ durch die IGC ist Controlling zunächst eine Vorgehensweise oder ein Prozess: Der Prozess der Zielfestlegung, Planung und Steuerung. Und dieser Prozess wird durch Führungskräfte wahrgenommen. Als Führungskräfte definieren wir hier in typischer Weise Mitarbeiter im Unternehmen, die für die Führung von Mitarbeitern zuständig sind, d. h. disziplinarische Zuständigkeit besitzen, und die Verantwortlichkeit für die Planung, Umsetzung und Erreichung von ökonomischen (Teil-)Zielen besitzen. In diesem Sinne wäre das deutsche Wort „Führungskraft“ deckungsgleich mit dem englischen Begriff „Manager“, der sich nicht nur auf das Top-Management bezieht, sondern auf alle Mitarbeiter mit Ergebnis- und Führungszustän-

² International Group of Controlling (Hrsg.): Controller-Wörterbuch, Deutsch–Englisch, Englisch–Deutsch, 3. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2005, S. 56 f.

digkeit im Unternehmen, z. B. Centermanager, Key-Account-Manager, Projektmanager, Salesmanager etc.

Diese IGC-Controlling-Definition lässt sich auch grafisch darstellen. Danach verpflichtet sich ein Manager AB gegenüber seinem vorgesetzten Manager A zu seinem Ziel AB, das sich aus den Möglichkeiten und Grenzen seines Segmentes, d. h. der individuellen Tragfähigkeit, Konjunktur, Wettbewerbssituation, dem Alter der Produkte etc. ableitet, gleichzeitig aber auch die Perspektive seines Vorgesetzten berücksichtigt. Diese Vorgehensweise der Zielvereinbarung und Planung wird auch als „Top-down-Bottom-up-Verfahren“ bezeichnet. Die „Top-down“-Perspektive (= Planung von „oben“) ist dabei die übergeordnete Sichtweise – resultierend aus der übergeordneten Position –, die meistens vom vorgesetzten Manager eingenommen wird. Sie repräsentiert die übergeordnete Gesamtsicht und vertritt normalerweise auch den sportlich herausfordernden Part im Ziel- und Planungsprozess, d. h., was muss dieser Bereich zur Erreichung der Gesamtziele beitragen? Was ist nötig? Durch die „Bottom-up-Perspektive“ (= Planung von „unten“) sollen die Machbarkeit und die Motivation zusätzlich berücksichtigt werden, d. h. die Was-ist-möglich?-Perspektive. Der planende ausführende Manager, z. B. Kostenstellenleiter oder Verkaufsleiter, kennt die Details seines Zuständigkeitsbereiches, die Belastbarkeit von Menschen und Maschinen, das Zufriedenheitsniveau eines Kunden. Kann er seine Argumente in den Planungsprozess mit einbringen, gewinnt die Planung mehr Realitätsnähe, und er ist motiviert, sich für diese Planung einzusetzen, da er selbst an ihr mitgewirkt hat.



Der Controlling-Prozess im Unternehmen

In einem weiteren Schritt plant dieser Manager AB für sein Segment Maßnahmen, z. B. Mitarbeiter- und Maschineneinsatz, Werbung, Instandhaltung etc., um dieses Ziel zu erreichen. Meistens erfolgen die Schritte 1 und 2 des Controlling-Prozesses simultan und rückkoppelnd. Die zentrale Frage, die hierbei gestellt wird, lautet: Wird durch die Plan-Maßnahmen das Plan-Ziel erreicht?

Nachdem in der Planung die Ziele und Budgets „verabschiedet“ worden sind, erfolgt die Umsetzung bzw. Realisierung im „Ist“. In Schritt 3a werden Verträge mit Kunden abgeschlossen, Mitarbeiter eingestellt, Werbe- und Instandhaltungskampagnen durchgeführt.

Dem zuständigen Manager AB werden im Berichtswesen die Ist-Werte aus Umsätzen und Kosten den von ihm geplanten Plan-Umsätzen und Plan-Kosten gegenübergestellt. Er nimmt zunächst für sich selbst eine Analyse und Bewertung der Abweichungen vor (= Selbstkontrolle). Eventuell kann durch neue, korrigierende Maßnahmen das Ziel noch erreicht werden bzw. können die Abweichungen minimiert werden. Wenn dieses im Bereich des Möglichen ist, plant der Manager AB diese „Korrekturzündungen“ in Schritt 5, setzt sie zeitnah in Schritt 3b um und überprüft ihre Wirksamkeit in Schritt 4. Evtl. sind noch weitere Schleifenprozesse bis zum Ende des Betrachtungszeitraumes (Jahr oder Projektlaufzeit) erforderlich. Schließlich hat der Manager AB in Schritt 6 noch die Aufgabe, erkennbare und wahrscheinliche Abweichungen so früh wie möglich seinem vorgesetzten Manager A anzukündigen, damit dieser evtl. gravierende Maßnahmen auf „höherer“ Ebene zur Kenntnis nehmen und ggf. weitere Maßnahmen initiieren kann. Schließlich sind noch die „Lessons learned“ aus den Abweichungen für die nächste Planungsrunde zu entwickeln, damit diese Abweichungen in Zukunft vermieden werden können. Das Verfassen eines Kapitels „Lessons learned“ ist typisch im Projektcontrolling. Zum Ende des Projektes werden die „gelernten Lerneinheiten“ festgehalten und kommuniziert. Meistens handelt es sich dabei um eine Auflistung von „überraschend“ aufgetretenen Problemen, mit denen man nicht gerechnet hatte. Weiterhin enthalten die „Lessons learned“ eine Auflistung der Maßnahmen zur Schadensbegrenzung und Behebung sowie Vorschläge, wie entsprechende Probleme in Zukunft zu vermeiden sind. Aus der Planung resultieren immer Abweichungen, da wir keine Hellseher sind:

**Wichtig**

Abweichungen sollten daher auch nicht als Schuldbeweise, sondern als Steuerungssignale für die Zukunft interpretiert werden. Was können wir tun, damit in Zukunft diese Abweichungen vermieden werden können? Das sind die festzuhaltenden „Lessons learned“ in jedem Abweichungsgespräch.

Die U.S.-Kollegen bezeichnen diese Tätigkeiten einer Führungskraft als „Planning and Control“. Das Planen von Zielen und Budgets bildet den „Planning-Prozess“. Die Umsetzung und der Plan-Ist-Vergleich (= Selbstkontrolle) bilden den „Control-Prozess“. Anders als in unserer deutschen Sprache bedeutet „control“ nicht nur Kontrolle, sondern beinhaltet auch die Umsetzung und Realisierung durch die jeweilige Führungskraft. Nach der IGC-Definition, und damit auch bei der Mehrzahl deutscher Unternehmen, umfasst der deutsche Begriff „Controlling“ den gesamten Zyklus der Schritte 1 bis 6.

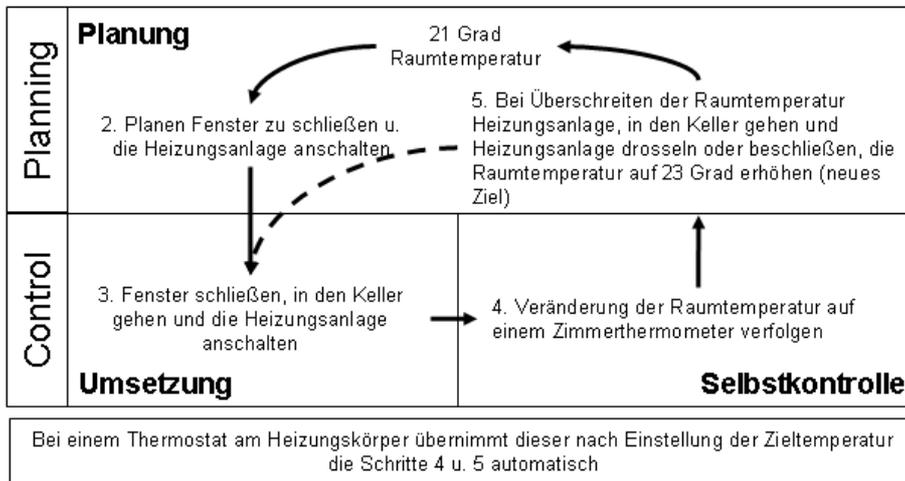
**Praxistipp**

Bitte benutzen Sie als Abteilungs- und Funktionsbezeichnung nicht den Begriff „Controlling“, da sonst die Manager denken könnten, dass ihnen die Controller den Prozess der Zielplanung, Budgetierung und Steuerung, und damit auch die Verantwortung für diesen Prozess, abnehmen würden.

1.3 Controlling als Regelkreismodell der Kybernetik



Beispiel



Regelkreismodell am Beispiel der Zimmertemperatur

Das Controlling-Modell entspricht dem Regelkreismodell der Kybernetik (aus dem Altgr. stammend, mit der Bedeutung Steuermannskunst), der Wissenschaft von der Struktur komplexer Systeme, insbesondere der Steuerung eines Regelkreises.

Ein typisches, einfaches kybernetisches System ist das Regeln einer Heizung. Zunächst einigen sich die in einem Zimmer Anwesenden auf einen Ziel- bzw. Sollwert für die Raumtemperatur. Türen und Fenster werden geschlossen, das Heizungsventil wird geöffnet und der Brenner im Keller eingeschaltet. Ein Thermometer misst den Istwert der Raumtemperatur. Die Diskrepanz zwischen Ist- und Zielwert wird am Thermometer permanent abgelesen. Ist der Zielwert erreicht, wird das Ventil am Heizkörper abgedreht, bis die Temperatur wieder unter den Zielwert gesunken ist. Dann wird das Ventil wieder bis zur Erreichung des Zielwertes geöffnet. Es entsteht ein permanenter Regelzyklus. Befindet sich am Heizkörper ein Thermostat, so misst dieser die Raumtemperatur mit einem Sensor und vergleicht diesen Wert (Istwert) mit einem vorgegebenen Sollwert. Eine Diskrepanz zwischen diesen beiden Werten veranlasst den Thermostat dazu, über das Ventil die Heizung so zu regulieren, dass der Istwert den Sollwert erreicht. Die Steuerungsakte werden wiederum über den Sensor rückgekoppelt (d. h., der Thermostat erhält ein Feedback über die Wirkung seiner Steuerungsakte). Der gesamte Prozess verläuft automatisch.

In der Betriebswirtschaft finden wir jedoch selten derartig automatisierbare Regelungssysteme außerhalb der Prozesssteuerung in der Produktion. Wir haben es meistens mit Menschen zu tun, d. h. Kunden, Mitarbeitern, Mitbewerbern, die sich häufig nicht mechanistisch linear im Sinn von Regelkreisen verhalten, sondern manchmal sogar irrational. Daher kann das „Abweichungsmanagement“ nicht automatisch erfolgen, sondern ist überwiegend durch die zuständige Führungskraft aufgrund ihrer Einschätzung der Situation vorzunehmen.



Übung 2

Listen Sie bitte auf, wo Sie im privaten Umfeld den Kreislauf der Planung von Zielen und Maßnahmen, der Realisierung und der Korrektur bei Abweichungen bereits selbst praktiziert haben. Können Sie bei sich oder bei anderen derartige Vorgehensweisen erkennen, z. B. im Zusammenhang mit Reisen, Bauprojekten, Urlaub und Schulnoten bei Kindern? Welche Abweichungen traten ein? Was taten Sie, um das Ziel trotz der eingetretenen Abweichung dennoch zu erreichen? Inwieweit erreichten Sie Ihr Ziel? Wie gingen Sie mit eigenen Abweichungen um? Wie reagierten Sie bei Abweichungen anderer Personen?



Fazit

Controlling ist eine Vorgehensweise bzw. ein Prozess, den Führungskräfte betreiben. Es leitet sich aus dem Regelkreismodell der Kybernetik ab und setzt sich aus den Einzelkomponenten Zielfestlegung, Planung (von Maßnahmen und Budgets) und Steuerung zusammen. Controlling ist ein Pseudoanglizismus. Ein deutschsprachiger Begriff müsste eigentlich „betriebswirtschaftlicher Regelkreis“ oder „betriebswirtschaftliche Regelung“ lauten. Es gibt diesen Begriff in dieser Form und mit diesem Sinn nicht in der englischsprachigen Betriebswirtschaft. Dort heißt dieser Managementprozess „Planning and Control“.

1.4 Aufgabe des Controllers

Bei der Definition der Aufgabe geht es darum, was der Controller zu leisten hat. Die Rolle spezifiziert, ähnlich wie im Theater oder beim Film, wie er diese Aufgabe zu erfüllen hat. Auch hier ziehen wir noch einmal wegen ihres Normungscharakters eine Formulierung der International Group of Controlling (IGC) heran. Die IGC formulierte ein Leitbild für Controller, in dem beschrieben ist, was Controller sein möchten, wie sie agieren und sich in der Öffentlichkeit darstellen wollen. Es ist quasi der schriftliche Ausdruck der Controller-Identität. In diesem Leitbild heißt es:

CONTROLLER-LEITBILD

Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation.

Controller ...

- 1. gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung, sodass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handelt.*
- 2. sorgen für die bewusste Beschäftigung mit der Zukunft und ermöglichen dadurch, Chancen wahrzunehmen und mit Risiken umzugehen.*
- 3. integrieren die Ziele und Pläne aller Beteiligten zu einem abgestimmten Ganzen.*
- 4. entwickeln und pflegen die Controlling-Systeme. Sie sichern die Datenqualität und sorgen für entscheidungsrelevante Informationen.*

5. sind als betriebswirtschaftliches Gewissen dem Wohl der Organisation als Ganzes verpflichtet.³



Übung 3

Probieren Sie einmal, für die Organisation, in der Sie tätig sind, ein Controller-Leitbild zu formulieren, das möglichst die Besonderheiten Ihrer Organisationsform (Größe und Branche) berücksichtigt und sich im Spannungsfeld zwischen Ist und Ziel bewegt, d. h. einen Anspannungsgrad beinhaltet, noch besser zu werden, ohne dabei die Machbarkeit zu vernachlässigen.

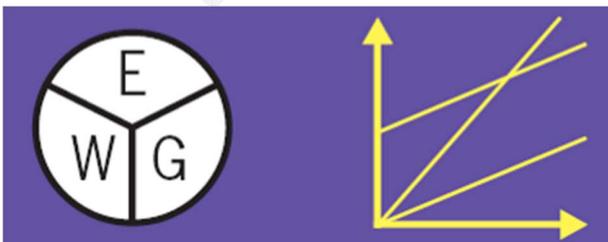


Praxistipp

Wenn Sie Controller sind, lassen Sie das Controller-Leitbild auf die Rückseite Ihrer Visitenkarte (Business Card) drucken. Es erzeugt sofort Aufmerksamkeit und höhere Akzeptanz.

An denjenigen Stellen, an denen in diesem Leitbild Verben stehen, erhalten wir Hinweise auf das, was ein Controller zu tun hat, d. h. seine Aufgabe. In einem früheren Controller-Leitbild der IGC stand einmal der Satz „*Controller sorgen für **Ergebnis-, Finanz-, Prozess- und Strategietransparenz** und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.*“ Dieser Satz, der einigen Managern die Rolle des Controllers zu passiv beschrieb und deshalb gestrichen wurde, deutet aus Sicht des Autors auf die zentrale Aufgabe des Controllers hin, die dieser wahrzunehmen hat und ohne die weitere Aspekte der Controller-Rolle nicht wahrzunehmen sind: Die Transparenzfunktion. Mit der Wahrnehmung der Transparenzfunktion schafft der Controller die Voraussetzungen für wirtschaftliche Entscheidungen im Unternehmen. Diese Transparenzfunktion umfasst zunehmend auch das Erkennen und Beurteilen geschäftsbedingter (Planungs-)Risiken im Dialog mit den zuständigen Führungskräften.

Der Internationale Controller Verein (ICV) verwendet zur abgekürzten Darstellung dieser Aufgaben und Instrumente häufig folgendes Logo, quasi als grafische Aufgabenbeschreibung des Controllers.



Merkbild des Internationalen Controller Vereins (ICV) zur Beschreibung der Aufgaben des Controllers und der daraus folgenden Systeme⁴

³ Ebd., S. 52 f.

Das WEG-Symbol ist „Platzhalter“ für die Methodik der Unternehmensplanung. Der Controller soll im Bereich Unternehmensplanung, in der die Zukunft, d. h. der Weg einer Firma, geplant wird, Methoden, Verfahren und Beratungsleistung anbieten, aus denen das Management erkennen kann, ob sich das Unternehmen noch auf seinem Weg befindet oder nicht. Das **W** steht in diesem Logo für „**W**achstum“, alternativ kann es auch als Symbol für den „**W**andel“ betrachtet werden. Aufgabe des Controllers ist es aufzuzeigen, ob das, was ein Unternehmen in seinen verschiedenen Geschäftsfeldern betreibt, noch wächst, stagniert oder bereits rückläufig ist. Rückläufiges muss kompensiert werden durch (Neu-)Entwicklungen, die durch das **E** im WEG dargestellt werden, das der Platzhalter für **E**ntwicklung, d. h. Innovation, ist: Wie entwickelt sich das Unternehmen mit neuen Produkten, Dienstleistungen und Geschäftsfeldern? Diese Entwicklungsleistung ist dem Management ebenfalls durch Systeme und Verfahren transparent zu machen.

Schließlich sollte das, was Unternehmen betreiben, auch wirtschaftlich sein, d. h. einen angemessenen **G**ewinn ermöglichen, der durch das **G** im WEG-Symbol dargestellt wird. Bei Non-Profit-Unternehmen ist zumindest eine Kostendeckung zu erzielen. Ziele sollten für alle drei Komponenten des WEG-Symbols bestehen, damit sich das Unternehmen ausgewogen, heute würde man eher „balanced“ sagen, entwickeln kann. Vielleicht mögen Sie das WEG-Symbol auch als Lenkrad zum Ziel interpretieren oder als Dart-Zielscheibe, in die Treffer in jedem Feld zu platzieren sind. Welche Ziele sollen auf dem WEG, den die Firma geht, d. h. mit der Strategie, die sie verfolgt, in den jeweiligen Segmenten des WEG-Symbols erreicht werden? Diese Ziele in ihrer Vernetzung, ihren ökonomischen Auswirkungen und ihrem Zielerreichungsgrad darzustellen und zu interpretieren, gehört zur Aufgabe des Controllers, wenn er seine Aufgabe der **Strategietransparenz entsprechend dem Controller-Leitbild der IGC** wahrnehmen möchte.

Um die Ergebnistransparenz für das Gewinnziel (**G** im WEG) sicherzustellen, ist vom Controller auch eine ins Gewinnziel führende Rechnungswesen-Methodik zur Verfügung zu stellen, symbolisiert durch eine Break-Even-Grafik, wie in der grafischen Aufgabenbeschreibung des Controllers oben gezeigt. Diese Rechnungswesen-Systeme haben die benötigten Kosten zur Erreichung eines Gewinnzieles zu zeigen. Sie sind häufig untergliedert nach proportionalen und fixen Kosten sowie dem zu erzielenden Umsatz mit Darstellung des Break-Even-Punktes, an dem die Umsätze kostendeckend sind und weitere Umsätze jenseits der Break-Even-Menge den Gewinn erhöhen.

Weiterhin hat der Controller noch für **Prozesstransparenz** zu sorgen, d. h. die Hauptprozesse in der Kosten- und Leistungsrechnung in Form einer Prozesskostenrechnung abzubilden und/oder Kosten-/Leistungsvergleiche für diese Hauptprozesse über ein Benchmarking zu vergleichen und damit die Wirtschaftlichkeit dieser Prozesse sicherzustellen.

Zunehmend, insbesondere für Controller im Mittelstand, ist das Aufgaben-Merkbild des ICV noch um ein T-Konto als Merkbild für die **Finanztransparenz zu ergänzen**, z. B. durch ein Cashflow-Statement. Für kleinere Unternehmen und US-Unternehmen stimmt diese Ergänzung meistens uneingeschränkt, weil dort der Chef-Controller auch Leiter der Finanzbuchhaltung ist. Die Kosten- und Leistungsrechnung, die auch als internes Rech-

⁴ Deyhle/Radinger: Controller-Handbuch, Teil 1, 6. Aufl., Verlag für Controlling-Wissen AG, Offenburg 2007, S. 146; Internationaler Controller Verein eV (ICV): Leitbild und Ziele, Gauting/München, Dezember 2004, S. 4.

nungswesen bezeichnet wird, wird zumeist mit Daten der Finanzbuchhaltung, d. h. ohne kalkulatorische Kosten, durchgeführt. Traditionell haben sich in deutschsprachigen Unternehmen jedoch die Kostenrechnung und die Buchhaltung separat entwickelt. Die Buchhaltung war häufig vergangenheitsorientiert und stark den Zielsetzungen Gläubigerschutz und Steuerminimierung verpflichtet. Hieraus resultierten Wertansätze für Jahresabschlüsse, die das Unternehmen möglichst schlecht darstellten. Mit dieser Bewertung sollten für wirtschaftlich schwierige Zeiten stille Reserven geschaffen werden, d. h., das Unternehmen war substantiell mehr wert, als die Zahlen der Buchhaltung belegten. Die Bewertungsansätze „Substanzerhaltung“, „Wiederbeschaffung-“ oder „Marktwert“ wurden überwiegend nicht in der Finanzbuchhaltung, sondern in der Kosten- und Leistungsrechnung angesetzt. Sie stellen das betriebswirtschaftliche Ergebnis eines Unternehmens so dar, wie es tatsächlich ist („it mirrors“).

Durch die internationale Gesetzgebung fließt diese Zeitwertbetrachtung aber zunehmend auch in die Finanzbuchhaltung ein. Die seit 2005 für den Konzernabschluss börsennotierter Kapitalgesellschaften verbindlich geltende Norm „International Financial Reporting Standard“ (IFRS) und seit 2009 das Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG), mit dem eine Aktualisierung und Internationalisierung des Handelsgesetzbuches (HGB) erfolgte, tragen dem internationalen Verständnis eines Jahresabschlusses Rechnung, die insbesondere nach Prinzip „true and fair view“ für den interessierten Investor zu erstellen ist.



Beispiel

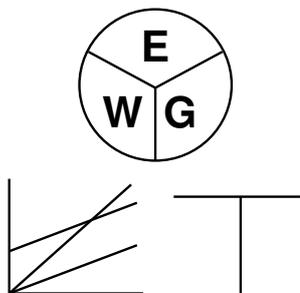
Behandlung von Abschreibungen nach IAS/IFRS und in der Kosten- und Leistungsrechnung

Im Jahr der Anschaffung sind Sachanlagen mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten (IAS 16.14). In den Folgejahren sind sie zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich der kumulierten AfA auszuweisen (IAS 16.28). Alternativ wird die Methode der Neubewertung des Sachanlagevermögens zugelassen. Hierzu ist in regelmäßigen Abständen der beizulegende Zeitwert des Sachanlagegegenstandes zu bestimmen. Dieser Wert wird in den Folgejahren um planmäßige Abschreibungen gemindert, bis eine erneute Neubewertung stattfindet.

Die nach IAS/IFRS als alternatives Verfahren erlaubte Neubewertung des Anlagevermögens und die daraus resultierenden Abschreibungen entsprechen der in der Kostenrechnung häufig angewendeten Form der Festlegung von Wiederbeschaffungswerten.

Diesem Prinzip ist bislang insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung gefolgt, z. B. durch die Ermittlung von Abschreibungen auf den Wiederbeschaffungswert von Sachanlagen. Da beide Rechnungswesen-Systeme sich auf Basis des identischen Prinzips annähern, ist auch zu erwarten, dass beide Systeme zukünftig weitgehend mit den gleichen Bewertungen arbeiten. Insofern werden die Controller in den meisten deutschen Unternehmen zunehmend auch weitere „Support-Aufgaben“ zur Erstellung von Bilanz und GuV wahrzunehmen haben, indem sie z. B. Zeitwerte für Bestände, Maschinen und Beteiligungen zur Verfügung stellen und für die Segment-Berichterstattung der Finanz-

buchhaltung Segment-Ergebnisse liefern. Der Controller wirkt somit maßgeblich am Prozess der Schaffung von Finanztransparenz mit. Als Symbol für die Aufgabe des Controllers, Finanztransparenz zu schaffen, könnte somit ein **T** als Symbol für die **T**-Konten der Buchhaltung zur Erweiterung des grafischen Merkbildes des ICV eingefügt werden, so dass es wie folgt aussehen könnte:



Modifiziertes Merkbild des Internationalen Controller Vereins (ICV) zur Beschreibung der Aufgaben des Controllers und der daraus folgenden Systeme



Übung 4

Formulieren Sie bitte für die Bereiche Wachstum, Entwicklung und Gewinn jeweils mindestens 3 Zielarten.



Fazit

Aufgabe des Controllers ist es, durch die Bereitstellung betriebswirtschaftlicher Verfahren und seine Fähigkeit zur Interpretation der Ergebnisse, den Führungskräften eines Unternehmens bei der Planung und auch während der Umsetzung eine noch bessere Ergebnistransparenz zu verschaffen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der ökonomischen Konsequenzen ihrer Entscheidungen. Damit können sie das wirtschaftliche Ergebnis noch weiter verbessern bzw. ungünstige Entscheidungen vermeiden.

1.5 Rolle des Controllers

In Bezug auf die Rolle des Controllers, d. h., seine Handlungsweise und Art der Einflussnahme, kann folgender Satz angeboten werden, der zwei Hinweise zur Interpretation anbietet:

„Controller sind die internen betriebswirtschaftlichen Berater aller Entscheidungsträger und wirken als Navigator zur Zielerreichung.“

- Der Controller ist ein interner betriebswirtschaftlicher Berater.
- Der Controller wirkt wie ein Navigator zur Zielerreichung.

Im ersten Rollenhinweis wird der Controller als interner **betriebswirtschaftlicher Berater** bezeichnet, der den Führungskräften des Unternehmens seine Beratung als Dienstleistung anbietet. Bei dieser Beratung durch den Controller handelt es sich meistens um eine regelmäßige oder fallbezogene, methodengestützte Kommunikation des Controllers mit den jeweiligen Entscheidern, in Bezug auf das Ziel und Entscheidungen, die das wirtschaftliche Ergebnis und den Wert eines Unternehmens nachhaltig steigern.

Der Beratungsprozess folgt dabei häufig auch dem kybernetischem Regelkreismodell und damit den Elementen des Controlling-Prozesses. Er wirkt als ökonomischer Begleiter des Managements an folgenden Schritten des Controlling-Prozesses mit:

- Situationsanalyse (Ist-Aufnahme)
- Zielformulierung (Soll-Zustand)
- Kalkulation der benötigten Ressourcen und ihre Kosten-/Nutzen-Beurteilung
- Entwicklung und Präsentation eines Konzeptes
- Zielerreichung
 - » Begleitende Unterstützung bei der Umsetzung (Implementation)
 - » Informieren, ob und inwieweit das gewünschte Ziel schon erreicht wurde.

Dabei sollte der Controller folgenden Beratungsprinzipien folgen:

- **Kompetenz:** Der Controller sollte kompetent in den betriebswirtschaftlichen Methoden sein, insbesondere in den Methoden des Rechnungswesens und des Berichtswesens. Selbstverständlich bezieht sich diese Kompetenz auch auf die Kenntnis der betriebsinternen Abläufe.
- **Objektivität:** Der Controller sollte objektiv beraten, d. h., alle Vor- und Nachteile darstellen.
- **Unabhängigkeit:** Der Controller ist eigentlich nur einem Ziel verpflichtet: dem nachhaltigen Gesamtwohl des Unternehmens. Insofern sollte er sich nicht von persönlichen Interessen oder den Interessen eines Dritten beeinflussen lassen. Das Gesamtinteresse des Unternehmens ist immer vor den Einzelinteressen von Geschäftsbereichen und Personen zu sehen. Im Zweifelsfall ist die Controller-Funktion die einzige Rolle im Unternehmen, die diese Aufgabe mit entsprechendem Respekt vor den beteiligten Personen wahrzunehmen hat.
- **Vertraulichkeit:** Keine in der Rolle als interner Berater erlangte Information ist an nicht zu involvierende Bereiche oder Personen weiterzugeben. Diskretion ist ein „Hygiene-Faktor“ jeder Controller-Rolle. Das bezieht sich auch auf Wertungen über Personen, die absolut zu vermeiden sind.

Im zweiten Rollenhinweis des oben gezeigten Satzes heißt es:

„Der Controller wirkt wie ein Navigator zur Zielerreichung.“

Ein Navigator ist in typischerweise ein Offizier, z. B. auf einem großen Schiff, der für die Navigation zuständig ist, d. h. die „Steuermannskunst“. Allgemeiner bezeichnet die Navigation das Sich-Zurechtfinden in einem geografischen Raum, um einen gewünschten Ort zu erreichen.

Die Tätigkeit des Navigierens – von lat. navigare (Führen eines Schiffes) – besteht aus den drei Teilbereichen:

- Bestimmen der geografischen Position durch Ortsbestimmung nach verschiedensten Methoden,
- Berechnen des optimalen Weges zum Ziel und
- Führen des Fahrzeugs zu diesem Ziel, also vor allem das Halten des optimalen Kurses.

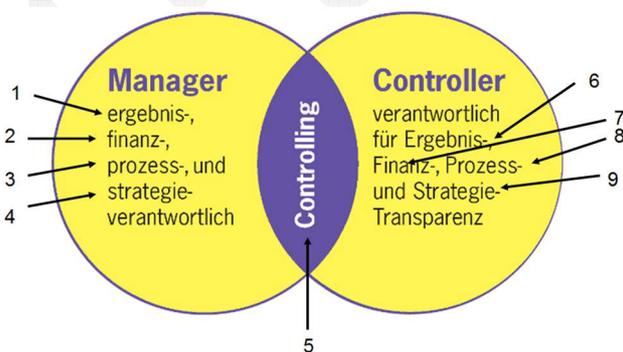
Navigation erfordert dabei auch die Fähigkeit, die Fahrt unter schwierigen Bedingungen aufrechtzuerhalten (z. B. bei Nebel, Eisgefahr oder Gewitter) und jede Möglichkeit einer Kollision mit anderen Fahrzeugen auszuschließen. Daher beinhaltet Navigation, über die Ortung eigener oder fremder Positionen hinaus, auch die Technik und Wissenschaft, die Route unterwegs erneut optimieren zu können (so wie bei Luftfahrzeugen Änderungen von Fluglage und Flughöhe rasch festzustellen und Kurs/Geschwindigkeit darauf abzustimmen).

Wenn der Controller als interner betriebswirtschaftlicher Berater wie ein Navigator wirkt, ist seine Beratungsdienstleistung:

1. die Bestimmung der wirtschaftlichen Ist-Situation für das Unternehmen als Ganzes oder für einzelne Entscheidungsfälle,
2. das Berechnen der Vorschläge des Managements, ob sie den optimalen Weg zum Ziel darstellen, und das Einbringen eigener Vorschläge als Ergänzung, ggf. in Frageform.

Das Führen des Unternehmens bzw. eines Teilbereiches (z. B. Kostenstelle, Projekt, Profit-Center) zum Ziel, der Schritt 3 der Navigation (die Umsetzung), machen die jeweiligen Führungskräfte selber, also vor allem die Ziel-konforme Erreichung vereinbarter Leistung bzw. Einhaltung dazugehöriger Budgets. Der Controller unterstützt sie dabei mit seiner Beratungsleistung zur Zielerreichung in Form von ökonomischen Mess- und Regelsystemen im Berichtswesen.

In Unternehmen wird dieser gerade skizzierte ökonomische Navigationsprozess mit der entsprechenden Aufgaben- und Rollenverteilung zwischen Manager (Kapitän) und Controller (Navigator) als Controlling bezeichnet. Der Internationale Controller Verein (ICV) skizziert diesen Prozess und das Zusammenwirken in diesem Prozess in folgender Darstellung, für die folgende Bezeichnung gewählt wurde: „Controlling als Schnittmengen-Gleichnis“.



Rollenverteilung zwischen Manager und Controller als „Schnittmengengleichnis“ lt. ICV⁵

⁵ Internationaler Controller Verein eV: Leitbild und Ziele, a.a.O., S. 3; Deyhle/Hauser: Controller-Praxis, Band II, 16. Aufl., Verlag für Controlling-Wissen AG, Offenburg 2007, S. 130.

Das Schnittmengengleichnis zum Symbolisieren des Controlling(-Prozesses) stammt aus der Mengenlehre. Dabei setzen sich die Begriffe Manager, Controller und Controlling entsprechend der Mengenlehre jeweils aus einzelnen Elementen zusammen: Die Menge des Managers setzt sich aus den Elementen (1) Ergebnisverantwortlichkeit, (2) Finanzverantwortlichkeit, (3) Prozessverantwortlichkeit, (4) Strategieverantwortlichkeit und (5) Controlling zusammen oder, in der Ausdrucksweise der Mengenlehre:

Manager = {1, 2, 3, 4, 5}



Beispiel

	A	B	C	D	E
1	Gruppe 1				
2	A	B	C	G r u p p e	
3			D		
4			E		
5			F		2
7	Schnittmenge C				

„Unter einer ‚Menge‘ verstehen wir jede Zusammenfassung M von bestimmten wohlunterscheidbaren Objekten unserer Anschauung oder unseres Denkens (welche die ‚Elemente‘ von M genannt werden) zu einem Ganzen.“ (So eine frühe Definition für Menge von Georg Cantor aus dem Jahr 1895. Eine von Cantor beschriebene Menge wäre nach obigem Excel-Beispiel die

Gruppe 1 mit ihren Mitgliedern (=Elementen) A, B, C

oder $M_1 = \{A, B, C\}$.

In unserem obigen Controlling-Gleichnis stehen statt der Teammitglieder die Eigenschaften eines Managers. Typisch für einen Manager ist, dass er spezifische Fachkenntnisse benötigt (= Element A), Führungskompetenz aufweisen muss (= Element B) und Ergebnisverantwortlich ist, d. h., seine Einheit betriebswirtschaftlich auf ein Ergebnis hinführen muss und damit sein Controlling betreibt (= Element C).

Die Menge, die den Controller ausmacht, setzt sich aus folgenden Elementen zusammen: (5) Controlling, (6) Ergebnistransparenzverantwortlichkeit, (7) Finanztransparenzverantwortlichkeit, (8) Prozesstransparenzverantwortlichkeit und (9) Strategietransparenzverantwortlichkeit. Der Begriff Transparenz leitet sich dabei von den lateinischen Begriffen *trans* (= [hin]durch) und *parere* (= sich zeigen, scheinen) ab: Die Aufgabe des Controllers ist es also, dafür Sorge zu tragen, dass bei den Planungs- und Berichtswesenthemen die wirtschaftlichen Auswirkungen in den Dimensionen 6–9 für die Führungskräfte durchscheinend sind, sich zeigen bzw. einsehbar werden.

In der Ausdrucksweise der Mengenlehre setzt sich die Menge des Controllers, d. h., was die Controller-Funktion ausmacht, aus den hier genannten Elementen 5–9 zusammen oder, in der Ausdrucksweise der Mengenlehre:

Controller = {5, 6, 7, 8, 9}

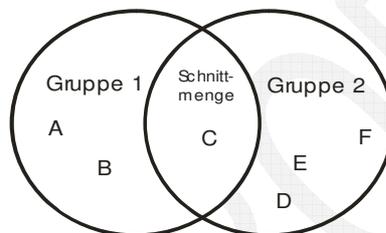


Beispiel

Auch die Mitglieder C, D, E, F der Gruppe 2 bilden eine Menge:

$M_2 = \{C, D, E, F\}$.

Mitglied C ist in der jeweiligen Menge beider Teams vorhanden. Er bildet die Schnittmenge zwischen den Gruppen, da er in jeder der Einzel-Mengen enthalten ist.



Wenn C, D, E, F in Abwandlung des Beispiels nun für die Eigenschaften des Controller S stehen sollen, dann könnte das Element F für die Koordinations- und Kommunikationsfähigkeiten des Controllers stehen. E symbolisiert sein analytisches Denkvermögen und D die Beherrschung der Instrumente der ökonomischen Mess- und Regeltechnik. C steht für das wirtschaftliche Ausrichten des Unternehmens, das Controlling, zusammen mit dem Manager. Der Controller stellt die Systeme und die Beratungsleistung für diesen Prozess bereit, der Manager bringt seine Sachexpertise und Entscheidungskompetenz in diesen Prozess ein. Beide zusammen gestalten im Team das Unternehmensergebnis, betreiben Controlling, d. h. das wirtschaftliche Ausrichten des Unternehmens.



Praxistipp

Nehmen Sie die Aufgabe, im Controlling-Prozess Transparenz zu schaffen, bitte wörtlich, d. h., visualisieren Sie mit Powerpoint, Excel, Flip-Chart oder Pinnwand ökonomische Sachverhalte so, dass das Management sie im wahrsten Sinne des Wortes (ein-)sehen kann. Im englischen Sprachraum wird der Ausdruck „I see“ für „ich verstehe“ benutzt. Durch (visuelles) Einsehen zum Verstehen.

Besondere Beachtung verdient dabei das fünfte Element, das Controlling, das als Element sowohl zu der Menge des Managers wie auch zur Menge des Controllers gehört. In der Mengenlehre wird diese Menge als Schnittmenge bezeichnet. Die Schnittmenge ist

in diesem Beispiel die Menge aller Elemente, die sowohl in der Managermenge als auch in der Controller-Menge enthalten sind – oder mathematisch:

$$\text{Manager} \cap \text{Controller} := \{x \mid (x \in \text{Manager}) \wedge (x \in \text{Controller}) = \text{Controlling}\}$$

Das Controlling ist der Prozess des Ausrichtens auf wirtschaftliche Ziele, an denen Manager und Controller gemeinsam mitwirken.

Der Controlling-Prozess in Unternehmen gelingt immer dann, wenn anstehende Entscheidungen vom Controller so transparent gemacht werden können, dass das Management selber erkennen kann, inwieweit seine Entscheidungen zur Ergebnisverbesserung beitragen.



Praxistipp

Praktizieren Sie diese Schnittmengendarstellung, die den Manager-Kreis und den Controller-Kreis **nebeneinander** darstellt, auch in Ihrem Arbeitsalltag. Controller und Manager sollten möglichst viel nebeneinander (oder „über Eck“) arbeiten. Damit wird die Konfrontationsgefahr abgemildert, die insbesondere beim Gegenübersitzen (= In-Front-Sitzen) entstehen kann.

Einige Besonderheiten bestehen noch im Vergleich zwischen dem Controller als **internem** und einem externen Berater:

- Der Manager erwartet vom Controller als Service-Dienstleister gleiche Kompetenz wie von einem externen Berater und zusätzlich noch das Wissen über Unternehmensspezifika.
- Der Controller geht mit einer im Unternehmen bekannten und meistens verifizierbaren Historie in die Beratungsleistung. Er ist also im Vergleich zum externen Berater eher vorbelastet hinsichtlich seiner früheren Erfolge und Misserfolge.
- Der externe Berater wird projektweise gerufen und fakturiert auch das jeweilige Projekt einzeln. Der Controller ist als Berater permanent im Unternehmen und erhält von den Leistungsempfängern meistens kein leistungsorientiertes Honorar, sondern verteilt seine Kosten per „Umlage“.

Gerade der Punkt 3 ist für die Controller-Rolle besonders bedeutend. Die Unternehmen erwarten vom Controller zunehmend, dass er nicht, wie z. B. der externe Unternehmensberater, nur nach Aufforderung bzw. Auftragserteilung des Managements aktiv wird. Stattdessen wird erwartet, dass er selber initiativ wird und den Führungskräften Möglichkeiten zur Ergebnisverbesserung aufzeigt. Ein Unternehmen formulierte diesen Sachverhalt in der Stellenbeschreibung des Controllers einmal wie folgt: „Der Controller hat das Recht zur gefragten und ungefragten Beratung des Managements“. Insofern ist die Schnittmenge, d. h. das Controlling, auch immer ein Einmischen in die Tätigkeiten eines Managers, das vom Controller verhaltenskompetent zu leisten ist.

Die Controller eines Unternehmens könnten beispielsweise ihr Selbstverständnis der Aufgabe und Rolle eines Controllers in einem firmeninternen Controller-Leitbild formulieren, das sich an folgender Leitlinie orientiert:

Alle Entscheider in unserem Unternehmen wollen wir als interne Berater in Bezug auf wirtschaftliche Ergebnis- und Wertsteigerungsmöglichkeiten beraten, fördern und begleiten, d. h. gemeinsam mit Ihnen ein proaktives Controlling gestalten.



Übung 5

Versuchen Sie einmal Controlling (als Prozess) sowie Aufgabe und Rolle des Controllers einem „Unbefangenen“ nur mündlich zu erklären, und versuchen Sie dann noch einmal das Gleiche gegenüber einer weiteren „unbefangenen“ Person in schriftlicher Form, indem Sie auf einem DIN-A4-Blatt, einem Flip-Chart-Blatt oder einer Papierserviette WEG-Symbol, Break-Even-Diagramm und Schnittmengenbild visualisieren. In welcher Form fühlen Sie sich wohler und hat der „Empfänger“ es schneller und nachhaltiger verstanden? Urteilen Sie bitte selbst!



Praxistipp

Controlling muss stets aufs Neue erklärt werden. Nutzen Sie firmeninterne Kommunikationsmöglichkeiten (Intranet, Firmenzeitung, Einführungsveranstaltungen für neue Mitarbeiter), um den Controlling-Prozess sowie Aufgabe und Rolle des Controllers nachhaltig zu „verankern“. Diese Maßnahmen sparen Aufwand in Form zahlreicher redundanter Einzelgespräche.

1.6 Die Controller-Organisationseinheit in einem Unternehmen

Nach Meinung der International Group of Controlling (IGC) sollte sogar ganz auf die Abteilungsbezeichnung Controlling verzichtet werden, obwohl sie in deutschsprachigen Unternehmen wahrscheinlich die am häufigsten verwendete Abteilungsbezeichnung für diesen Aufgabenbereich ist. Der Begriff Controlling wäre ausschließlich im Zusammenhang mit dem Management- oder Führungsprozess zu benutzen. Die IGC möchte damit mögliche Missverständnisse durch die Verwendung der Abteilungsbezeichnung „Controlling“ in einer Firma vermeiden, da durch diese Verwendung sonst der Eindruck entstehen könnte, dass Controller den Managern den Prozess der Zieldefinition, Budgetierung und Regelung, nämlich das Controlling, abnehmen würden. Als alternative Bezeichnungen werden Controller-Dienst, Control, Managementservice und betriebswirtschaftliche Abteilung (BWA) empfohlen⁶. Auch die Abteilungsbezeichnung „Planung und Kontrolle“ ist manchmal noch anzutreffen. Ebenso kann die Controller-Rolle in der Abteilung Finanzbuchhaltung wahrgenommen werden, wenn sie nicht nur die Erfassung von Ist-Zahlen betreibt, sondern auch die Gestaltung der Zukunft mittels Vorschau- und Planzahlen unterstützt. Im weiteren Verlauf dieser Lerneinheit wird als Bezeichnung für die Con-

⁶ International Group of Controlling (Hrsg.): Controller-Wörterbuch, Deutsch–Englisch, Englisch–Deutsch, a.a.O., S. 54 (Controller-Organisation).

troller-Organisationseinheit der Begriff „**Controller-Service**“ gewählt, um den empfängerorientierten Dienstleistungscharakter, die Servicefunktion einer Controller-Abteilung, zu betonen. Die Bezeichnung „Controller-Service“ kann dabei gleichzeitig als definitivische Vorbereitung zur Entwicklung eines Controller-Service-Centers mit Ergebnisrechnung und Marktpreisorientierung dienen.



Praxistipp

Sind Sie Controller, so schreiben Sie bitte auf Ihre Visitenkarte und ihr Türschild nicht die Prozessbezeichnung „Controlling“, sondern die Stellen- oder Berufsbezeichnung „Controller“, z. B. Junior-Controller, Senior-Controller, Werkscontroller, Vertriebscontroller etc.

Mit dieser Unterscheidung gelingt die Trennung zwischen Controlling als Prozess und Controller als Funktionsträger, der der „Kümmerer“ dieses Prozesses ist.

1.7 Der Controller als Business-Partner

In vielen Unternehmen vollzieht sich die Entwicklung des Controllers zunehmend hin zu einem proaktiv agierenden „Business-Partner“, der als Teil des Management-Teams für den Geschäftserfolg mitverantwortlich ist. Die Rolle des Business-Partners stellt aus unserer Sicht noch höhere fachliche und persönliche Anforderungen an den Controller als die Rolle des internen Unternehmensberaters.

In der Rolle des internen wirtschaftlichen Beraters agiert der Controller, wenn er sein Wissen und sein Netzwerk nutzt, das er insbesondere durch seine Querschnittsfunktion im Unternehmen gewinnt, um proaktiv den Unternehmenswert zu erhöhen. Der Controller als Business-Partner ist daran zu erkennen, dass der Controller-Bereich und die operativen Funktionen als nicht trennbares Team zusammenarbeiten, um die Unternehmensausrichtung zu gestalten. Erkennbar wird diese Zusammenarbeit u. a. daran, dass der Controller-Bereich eine

- hohe Vertrauenswürdigkeit besitzt,
- zu wesentlichen Fragen vorauseilend vom jeweiligen Bereich hinzugezogen wird,
- öffentlich von der betreuten Einheit gelobt wird.

Der Realisierungsgrad der Business-Partner-Funktion kann u. a. durch folgende Größen messbar gemacht werden:

- Anzahl deutlicher Veränderungen in der Strategie, bei denen der Controller-Bereich eine zentrale Rolle spielte,
- Wert der Fälle, in denen der Controller-Bereich erfolgreich Entscheidungen der Geschäftsbereiche beeinflusst/verhindert (Wert der verhinderten ungünstigen Entscheidungen),
- Wert der Maßnahmenvorschläge aus dem Controller-Bereich zur Ergebnisverbesserung oder Kostenreduzierung.

Die Rolle des Business-Partners kann der Controller nur erfüllen, indem er die Routineprozesse in Planung und Berichtswesen standardisiert. Hierdurch werden zeitliche Ressourcen geschaffen, die eine aktivere Mitarbeit und Beratung bei operativ sowie strategisch wichtigen Fragestellungen ermöglichen, damit der Controller die angestrebte Rolle als Business-Partner auch wahrnehmen kann.



Praxistipp

Der Controller muss in seiner Funktion als „Ergebniswächter“ immer in Erscheinung treten, wenn negative Abweichungen entstanden sind. Dadurch wird er als Überbringer der schlechten Nachricht häufig mit dem Inhalt der Nachricht identifiziert. „Da kommt Controller X. Das gibt wieder Ärger!“ Gespräche zwischen Controllern und Managern sollten daher nicht nur bei negativen Abweichungen stattfinden, sondern nach dem Jour-fixe-Prinzip. Man trifft sich zu einem bestimmten Termin im Monat und nicht nur bei negativen Abweichungen. Diese Vorgehensweise trägt sehr zur Entschärfung von Abweichungsdiskussionen und zur Akzeptanzerhöhung des Controllers bei.



Fazit

Controlling ist der Prozess des Findens von Zielen, der Erarbeitung und Bewertung von Maßnahmen zur Zielerreichung und der Steuerung des Realisierungserfolges durch Plan-Ist-Vergleiche und Korrekturzündungen. Controlling ist essenzielle Manager-Aufgabe. Der jeweilige Manager betreibt das Controlling für seinen Unternehmensbereich, sein Projekt und seine Kostenstelle. Controller sorgen durch betriebswirtschaftliche Systeme und Beratungsleistung dafür, dass der Manager die wirtschaftlichen Auswirkungen seiner Entscheidungen auf Planung und Realisierung noch besser selber sehen kann und, daraus resultierend, in wachsendem Maße zur Steigerung des Unternehmensergebnisses und des Unternehmenswertes beitragen kann.

Lernkontrolle zu dieser Lerneinheit

Die Lösungen finden Sie bei den zusätzlichen Unterlagen zu dieser Lerneinheit.

Anmerkung: Diese Fragen dienen der Wiederholung und Vertiefung der zentralen Aussagen zum Thema „Controlling als Managementprozess“:

Lernkontrolle zu Kapitel 1

Warum ist die Abteilungsbezeichnung „Controlling“ missverständlich und irreführend und sollte daher vermieden werden?

Welche besseren Abteilungsbezeichnungen können Sie sich vorstellen?

Aus welchen drei zentralen Elementen setzt sich das Controlling bzw. der Controlling-Prozess zusammen?

Welche drei Symbole fallen Ihnen zur grafischen Umschreibung der Aufgaben des Controllers ein?

Welches Symbol fällt Ihnen ein zur grafischen Beschreibung der Rolle des Controllers ein?

Welche Verantwortlichkeiten besitzt der Manager im Controlling-Prozess?

Welche Verantwortlichkeiten besitzt der Controller im Controlling-Prozess?

Lernkontrolle zu Kapitel 2

Wie definieren Sie strategische, operative und dispositive Planung?

Wie ist in Ihrer Firma der Planungsablauf organisiert?

Welche Rolle haben in diesem Planungsablauf zentrale und dezentrale Controller?

Wie sehen die Listenbilder für folgende Formulare aus?

- Beschlussblatt für die strategische Planung
- Operative Mehrjahresplanung
- Operative Maßnahmenliste

Wie werden die strategischen Ziele in die operative Mehrjahresplanung übernommen?

Wie kann erfolgreich eine Verzahnung von strategischer und operativer Planung erfolgen?

Lernkontrolle zu Kapitel 3

Diese Fragen dienen der *Wiederholung und Vertiefung der zentralen Aussagen zum Thema „Stellgrößen zur Verbesserung des Unternehmensergebnisses“*:

Welche Komponenten sind zu berücksichtigen, um ein EBIT-Ziel zu planen?

Wie ist der ROI definiert?

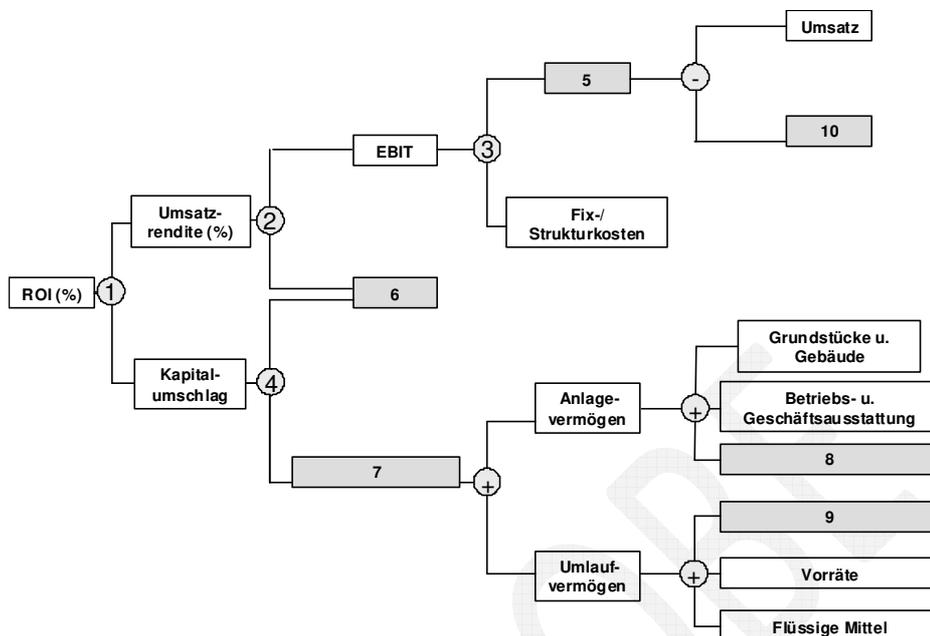
Aus welchen Komponenten setzt sich das Capital Employed zusammen?

Nennen Sie 6 Möglichkeiten zur Verbesserung des ROI.

Sortieren Sie diesen Maßnahmen (bei konstanter prozentualer Veränderung, z.B. 5 Prozent) absteigend nach ihrem Einfluss auf den ROI?

Warum wird bevorzugt der ROCE als Renditekennziffer verwendet?

Bitte fügen Sie im nachfolgenden ROI-Baum an den Positionen 1 bis 4 die passenden Rechenzeichen (+, -, x oder :) ein sowie passende Beschriftung für die Felder 5 bis 10.



Lernkontrolle zu Kapitel 4

Was ist der typische Zielmaßstab, d.h. die Zielart, für einen Profit-Center-Leiter?

Welche Größe aus der DB-Rechnung sollte zur Bildung von Artikelprioritäten im Verkauf herangezogen werden?

Welche Bezeichnungen für Profit-Center-Organisationen sind Ihnen bekannt? Z.B.: Sparten

Was sind typische zentrale Funktionen, die nicht als Profit-Center, sondern als Cost-Center organisiert sind?

Was sind typische zentrale Funktionen, die nicht als Profit-Center, sondern als Service-Center organisiert sind?

Welcher Typ von Verrechnungspreisen eignet sich am besten zur Artikelsteuerung aus der Sicht des Gesamtunternehmens?

Welcher Typ von Verrechnungspreis ist möglichst zur Wahrung steuerlicher Vorschriften und Vorteile anzuwenden?

Lernkontrolle zu Kapitel 5

Anmerkung: Diese Fragen dienen der Wiederholung und Vertiefung der zentralen Aussagen zum Thema „Aufbauorganisation des Controller-Service“:

Welche Aufgaben hat der Zentral-Controller?

Welche Kompetenzen hat der Zentral-Controller?

Welche Möglichkeiten der organisatorischen Einbindung bestehen für dezentrale Controller mit welchen daraus resultierenden Vor- und Nachteilen?

LESEPROBE