

## **Vorwort**

Von den Lehrenden und Lernenden wird das Controlling oft als ein diffuses Gebiet wahrgenommen. Es gibt kein fertiges theoretisches Gebäude des Controlling, selbst der theoretische Rahmen ist umstritten. Konzepte, Gegenstandsbestimmungen und Begriffe werden von unterschiedlichen Autoren unterschiedlich angesetzt. Die begrifflichen Fixierungen verschiedener Autoren überlagern sich zu einem Gesamtbild, dessen Grenzen verschwimmen oder fließen, und mancher hat gar den Eindruck eines Begriffswirrwarrs.

Gleichwohl scheint es bei den verwendeten Methoden einen Grundkonsens zu geben, zumindest gibt es verschiedene Schnittmengen. Hier findet der Lernende einen gemeinsamen Grundbestand und Halt. Allerdings ist auch hier ein kritisches Urteil von Nöten. Gelegentlich kippen Moden der Unternehmensberatungen wie etwa das Zero-Base-Budgeting oder die Gemeinkosten-Wert-Analyse in die wissenschaftliche Diskussion über und geraten sogar in Lehrbücher - ungeachtet der Tatsache, dass die Moden schon längst von den Unternehmensberatungen fallen gelassen worden sind.

Der Eindruck des Controlling als eines diffusen Gebietes hat objektive und subjektive Gründe. Die einen sind objektiv mit der Entwicklung eines wissenschaftlichen Gebietes verbunden, die anderen sind eher dem subjektiven Herangehen geschuldet. Die einen sind schwerlich vermeidbar, die anderen kann man vermeiden.

Die objektiven Gründe stammen aus drei Quellen. Erstens ist Controlling kein antiker Tempel der Wissenschaft, sondern ein junger Baugrund. Zweitens ist Controlling keine Wissenschaftsdisziplin, sondern ein interdisziplinäres Forschungsgebiet, das sich aus den Beiträgen, Impulsen und Begriffen verschiedener Disziplinen speist. Gerade das ist eine wesentliche Bedingung der zügigen Entwicklung des Controlling und seines Erfolges. Drittens schließlich sind Controllingsysteme keine fertigen Rezepturen, die man nach festen Regeln zubereiten kann. Sie entwickeln und verändern sich in Wechselbeziehung mit dem Wandel von Unternehmen. Das wird besonders in Krisensituationen deutlich.

Angesichts der dynamischen Entwicklung von Controllingsystemen, die sich auch als Unterschiedlichkeit real existierender Controllingsysteme darstellt und bei der notwendigen Auf-

nahme von wissenschaftlichen Erkenntnissen aus anderen Disziplinen werden sich konkrete Controllingsysteme immer unterscheiden. Sie werden nie deckungsgleich und idealtypisch allenfalls als Abstraktionen darstellbar sein. Daher benötigt der Student vor allem ein verallgemeinerungsfähiges theoretisches Grundverständnis von Controllingsystemen und ihrer Komponenten sowie eine solide Kenntnis wissenschaftlicher Methoden, um die Controllingsysteme in der Praxis entsprechend den Notwendigkeiten gestalten zu können.

Zugleich geht das vorliegende Buch davon aus, dass auf dem Gebiet des Controlling eine höhere Begriffsklarheit durchaus erreichbar ist. In dieser Hinsicht beruht seine Konzeption vor allem auf zwei Grundsätzen. Der erste Grundsatz lautet: Wissenschaft ist immer Weltwissenschaft. Es gibt kein deutsches Controlling, ebensowenig wie es eine deutsche Physik gibt.<sup>1</sup> Die Arbeiten deutscher Betriebswirtschaftler auf dem Forschungsgebiet des Controlling müssen in der internationalen Gemeinschaft der Wissenschaftler kommunizierbar sein. Dieser Grundsatz verlangt eine methodologische Vorentscheidung. Ist der Gegenstand des Controlling die Tätigkeit des Hauptbuchhalters bzw. Controllers oder das betriebswirtschaftliche Steuerungs- bzw. Regelungssystem? Ist der Forschungsgegenstand "controllership" oder "Management Control Systems" (MCS)? Während in Deutschland häufig versucht wird, "Controlling" als Inkarnation von "controllership"<sup>2</sup> auf der schlichten Ebene des Hauptbuchhalters zu fassen oder darüber eine Meta-Ebene zu wölben, treten uns weltweit vor allem "Managerial Control" und "Management Control Systems" als Forschungsgegenstände entgegen.

Vielen Studenten scheint Controlling ein Wissenschaftsgebiet zu sein, das wie sein Name aus dem anglo-amerikanischen Sprachraum kommt. Daran wird in diesem Buch im Kern festgehalten. Ich habe ein tiefes Mißtrauen gegen ein Wissenschaftsgebiet mit der rein deutschen Bezeichnung "Controlling", dessen darunter ausgebreitete Gegenstände, Inhalte und Methoden nur mit äußerster Mühe der internationalen Gemeinschaft der Wissenschaftler verständlich zu machen sind.<sup>3</sup> Das Buch orientiert sich daher konzeptionell an dem Forschungsgebiet, das im anglo-amerikanischen Sprachraum als "Management Control Systems" bzw. als "Management

---

<sup>1</sup> Die Fiktion einer deutschen Physik durch den Nobelpreisträger LAMBERT in der Nazizeit wird heute allgemein belächelt.

<sup>2</sup> Es gibt weltweit meines Wissens keine Professur, deren wissenschaftlicher Gegenstand "controllership" ist.

<sup>3</sup> Der Vortrag "New Roles for Management Accountants" des Harvard-Professors KAPLAN wird in der Zeitschrift "Controlling" übersetzt: "Das neue Rollenverständnis für den Controller", Vgl.: CONTROLLING, Heft 2, 1995.

Accounting and Control Systems“ gelehrt wird.<sup>4</sup> Wenn selbst die stolze französische Nation den Harvard-Professor ANTHONY als Leitfigur dieser Wissenschaft anerkennt<sup>5</sup>, können wir uns diesem Konsens durchaus anschließen. Wenn man die Konzeption von ANTHONY (1965) als grundlegend für das Controlling annimmt, hat man betriebswirtschaftliche Regelungssysteme, die wir im folgenden Controlling-Systeme in Übersetzung von Management Controlling Systems nennen wollen, als spezifischen Gegenstand dieses Wissenschaftsgebietes akzeptiert. Mit anderen Worten, dem Buch liegt ein konsequenter regelungstheoretischer Begriffsrahmen zugrunde, wie er in Deutschland insbesondere von MAYER und KLOOCK vertreten wird. Da nun die Übersetzung dieses Forschungsgebietes ins Deutsche mit “Regelungssysteme” unüblich ist, “Steuerungssysteme” andererseits in der Regelungstheorie genau Systeme ohne Rückkopplung sind, sprechen wir von “Controllingsystemen”. Im Kern geht es dabei um die Gestaltung von Rückkopplungssystemen, die auf einem Soll-Ist-Vergleich beruhen.

Der zweite Grundsatz lautet: Wenn Controlling ein interdisziplinäres Wissenschaftsgebiet ist, dann muss es seine Begriffe in der Weise präsentieren, in der sie in den zugrundeliegenden Wissenschaftsdisziplinen formuliert worden sind. Wissenschaftliche Begriffe gewinnen generell ihre Bedeutung immer im Kontext einer Theorie. Im ersten Kapitel werden jene Disziplinen rezipiert, die für die Entwicklung von Controlling-Systemen prägend waren und sind. Einige ihrer wichtigen Begriffe und Erkenntnisse werden in weiteren Kapiteln dargestellt. Nur auf diese Weise scheint es mir möglich zu sein, theoretische Grundlagen für die Gestaltung von Controllingsystemen zu gewinnen. Das ist die Absicht dieses Lehrbuches.

Beim Schreiben des Buches war ich bemüht, die Differenz zwischen institutionellem und funktionalem Controlling zu berücksichtigen. Der Controller ist oft frustriert, weil die Ergebnisse seiner sorgfältigen Kleinarbeit und genauer Berechnungen nicht gebührend zur Kenntnis genommen oder er für Dinge verantwortlich gemacht wird, die er selbst nur partiell beeinflussen kann. So ist er in Deutschland laut beruflichem Leitbild für die Gestaltung und Pflege der Controlling-Systeme verantwortlich. Die Theorie bietet ihm jedoch kein wissenschaftlich gesichertes, also weltweit allgemein akzeptables Konzept dessen, was er pflegen und gestalten soll.

---

<sup>4</sup> Vgl. für den englischen Sprachraum ANTHONY (1965), MACINTOSH (1994), EMMANUEL, OTLEY und MERCHANT (1992), für den französischen BOUQUIN (1997), BURLAUD und SIMON (1997).

<sup>5</sup> Vgl. BOUQUIN (1996).

Dieses Buch geht vom Controlling-System als Teil des Führungssystems aus, begreift control also als Teil der Führung. In regelungstheoretischer Konsequenz ist ein Controlling-System zirkulär geschlossen, eine Einsicht, die in den Kapiteln 1 und 2 begründet wird. Der casus knaxus für den Controller oder das als Abteilung institutionalisierte Controlling besteht daher in der Lösung eines doppelten begrifflichen und praktischen Widerspruchs. Einerseits ist der Controller (insbesondere als Vorstandsmitglied) selbst Teil der Führung und trägt alle ihre Entscheidungen mit. Als Manager ist er in der Regel nur tauglich, wenn er außer control auch die anderen Management- bzw. Führungsfunktionen erfüllen kann. Er verhält sich darin als Ganzes, als Mitglied des Führungssystems, zum Controlling-System als dessen Teil. Insbesondere ist er als Teil der Führung für die Gestaltung, Pflege und Weiterentwicklung des Controlling-Systems verantwortlich, nicht aber für die Koordination aller Funktionen oder Teilbereiche der Führung. Als Controller ist er (und die Controllingabteilung – bzw. „das Controlling“) andererseits Teil des Controlling-Systems und hierin vor allem für die Indikation und Analyse von Abweichungen zwischen Normen- und Messsystem verantwortlich. Wirksam kann die Arbeit dieses Teils nur sein, wenn die Zusammenarbeit mit anderen Teilen des Controlling-Systems, d.h. mit anderen Teilen der Führung, funktioniert und damit die notwendigen Rückkopplungen im Controlling-System gesichert werden. Das Controlling-System einer Unternehmung kann nicht allein durch das Wirken einer Controllingabteilung („des Controlling“) realisiert werden. Insbesondere werden die Entscheidungsprozesse und die Steuerungsprozesse von der gesamten Führung getragen, wobei das Wissenssystem der ganzen Organisation aktiviert werden muss.

Der Controller benötigt daher grundlegende Kenntnisse über alle Komponenten des Controlling-Systems, sowohl um deren Zusammenwirken mitgestalten und weiterentwickeln zu können, als auch, um seine Teilarbeit mit Blick auf die Funktion des ganzen Controlling-Systems verwirklichen zu können.

Das erste Kapitel führt in die Konzeption des Buches ein. Nach kritischer Würdigung einer umfangreichen Literatur bin ich zu einer Schlussfolgerung gelangt, dass Controlling als Lehre von der Steuerung und Kommunikation in sozio-ökonomischen Systemen aufgefasst werden muss. In diese Konzeption ordnet sich zwanglos der Trend zu Management-Cockpits ein. Dabei ist das Regelungssystem das übergreifende Konzept, an dem die Inhalte der Controlling-

Literatur als Bezugsrahmen festgemacht werden können. Es wird jedoch gezeigt, dass hier eine mechanistische Interpretation des Regelkreises nicht angemessen ist. Vielmehr wird im ersten Kapitel das flexible Konzept von OTLEY und BERRY weiter ausgebaut und mit dem Konzept von ANTHONY verbunden. Es beinhaltet fünf Steuerungsebenen, die sich durch unterschiedliche Gegenstände und Tiefen von Korrekturmaßnahmen oder Veränderungen bei den einzelnen Komponenten des Controlling-Systems unterscheiden. Diese Komponenten sind das Messsystem, das Normensystem, das Wissenssystem, das Entscheidungssystem und das Steuerungssystem. Das Normensystem ist bei diesem Bezugsrahmen umfassender als das traditionell gebräuchliche Zielsystem, weil außer der Menge der Ziele auch die Menge von Normen und die Menge der Erwartungen einer Konfrontation mit der Wirklichkeit unterzogen werden muss und die dabei ermittelten Abweichungen im Allgemeinen erst im Verbund eine korrekte Problemstellung für die Entscheidungsfindung liefern. Der zweite Teil dieses Kapitels geht den Wurzeln des Controlling bis zu Beginn des vorigen Jahrhunderts nach und zeichnet in groben Umrissen die Entwicklungslinien, welche die moderne Konzeption von Controlling-Systemen geprägt haben. Hierbei wird erkennbar, dass für die effiziente Wirkungsweise eines Controlling-Systems die Integration der Erkenntnisse verschiedener Disziplinen von erheblicher Bedeutung ist.

In den weiteren Kapiteln werden grundlegende Aussagen und Methoden aus verschiedenen Wissenschaftsdisziplinen aufgenommen, soweit sie für die Gestaltung von Controlling-Systemen von theoretischer oder praktischer Relevanz sind. Hierbei war auf eine angemessene Auswahl und Verdichtung zu achten. Im Kapitel 2 wird das Controlling in die Unternehmenstheorie eingeordnet, wobei ein komplementäres Herangehen verfolgt wird. Die Unternehmung wird einerseits als System von Größen und andererseits als System von Akteuren charakterisiert.

Kapitel 3 führt in die messtheoretischen Grundlagen des Controlling ein. Dabei werden die Grundbegriffe und -aussagen der Größenlehre, der Skalierungstheorie, der deskriptiven Statistik und der Literatur über Indikatoren sowie betriebswirtschaftliche Kennzahlen vorgestellt.

Kapitel 4 stellt die Steuerungsproblematik der Unternehmung in einen dynamischen Kontext und führt in eine Methode ein (System Dynamics), mit der das zeitliche Entwicklungsverhalten

von Größen untersucht werden kann. Besonderer Wert wird auf Wirkungsdiagramme gelegt, weil sie die Zusammenhänge der Größen eines Unternehmens, einer Organisation bzw. eines größeren Systems anschaulich abbilden können und die Grundlage systemdynamischer Modelle sind. Abschließend wird in diesem Kapitel ein elementares dynamisches Unternehmensmodell vorgestellt, mit dem der Lehrende oder Lernende selbständig experimentieren kann, um ein Verständnis über dynamische Reaktionen eines Unternehmens zu erlangen und das Modell nach eigenen Ansprüchen verändern und weiterentwickeln zu können. Dazu wurde dem Buch eine CD-ROM mit der Software POWERSIM und dem Modell beigelegt, so dass der Leser einfache Modellexperimente und Simulationen durchführen kann.

Die einzelnen Komponenten eines Controlling-Systems werden durch Kommunikationsprozesse miteinander verbunden, die daher eine *conditio sine qua non* für das Controlling sind. Nach einer Klärung der relevanten Grundbegriffe wird großer Wert auf Methoden der Analyse von Kommunikationsbeziehungen gelegt. Abschließend wird mit dem Ansatz von BEER veranschaulicht, dass es sich beim Controlling-System um das Nervensystem einer Organisation (*The Brain of the Firm*) handelt.

Im Kapitel 6 wird das Entscheidungssystem behandelt, wobei neben Grundbegriffen der Entscheidungstheorie vor allem der Entscheidungsprozess in den Vordergrund gestellt wird. Das Zielsystem einer Organisation ist innerhalb des Normensystems von besonderer Bedeutung, weil aus ihm sowohl die Entscheidungskriterien (bzw. Entscheidungsziele) als auch die Kriterien für die Leistungsbeurteilung abgeleitet werden. Neben Grundbegriffen und einer Rezeption der empirischen Zielforschung werden in Kapitel 7 einige wichtige Systeme der Leistungsbeurteilung vorgestellt, insbesondere das DuPont-Kennzahlensystem und die *Balanced Scorecard*. Dieses Kapitel wird ergänzt durch die Software BODAT, ein Analysetool für die Bonner Datenbank, mit der die Kennzahlen von Jahresabschlüssen in die Struktur des DuPont-Kennzahlensystems gebracht werden. Sie erlaubt weiterhin einen Vergleich der Kennzahlen unterschiedlicher Unternehmungen, demonstriert also den Grundsatz eines einfachen Benchmarking.

Kapitel 8 führt in das Gebiet der mehrkriteriellen Entscheidungen ein, wobei der Schwerpunkt auf zwei mehrkriteriellen Bewertungsverfahren liegt, dem einfachen additiven Punktwichtungungsverfahren und dem C.P.E.-Verfahren. Beide Verfahren sind als ein interaktives

Entscheidungsunterstützungssystem INES auf der CD-ROM dem Buch beigelegt. Sie enthält eine Reihe von Entscheidungssituationen, mit dem der Leser im Rechnerdialog Übungsaufgaben und eigene Entscheidungssituationen bearbeiten kann.

Ein Kerngebiet des Controlling in Unternehmungen ist die Kostensteuerung. Daher werden im Kapitel 9 unterschiedliche Ansätze der Kostensteuerung behandelt. Sie reichen von den Kosteneinflussfaktoren GUTENBERG's, deren Zusammenwirken in Form von Wirkungsdiagrammen dargestellt wird, über die Ansätze von KILGER bis zur Erfahrungskurve und dem Konzept von SHANK. Die beiden letzten Kapitel des Buches sind dem strategischen Controlling und – als dessen Kern – dem Innovationscontrolling gewidmet. Ein besonderer Schwerpunkt sind stochastische GERT-Netzwerke für die Abbildung von Innovationsaktivitäten unter Berücksichtigung von Unsicherheiten, die Innovationsprozessen eigen sind. Dazu wird die Simulationssoftware GERTNET benutzt.

Die Kapitel sind aus meinen Vorlesungen an der BTU Cottbus hervorgegangen. Der Stoff entspricht 14 Vorlesungen, wobei einige Kapitel den Stoff von 2 Vorlesungen bieten. Bei Bedarf kann dieser Stoff auf eine Vorlesung reduziert werden, wobei der restliche Stoff dem Selbststudium zugeordnet ist. Beispielsweise kann bei der Einführung in das Controlling (Kapitel 1) der Stoff über die Entwicklungslinien des Controlling im Selbststudium erarbeitet werden.

Bei der Arbeit an diesem Buch habe ich viel Unterstützung erfahren. Dem Herausgeber dieser Reihe, Kollegen Horst Albach, danke ich nicht nur für die Anregung zur Arbeit an diesem Buch, sondern auch für wertvolle Hinweise und spannende Diskussionen. Mein Dank gilt meinen wissenschaftlichen und studentischen Mitarbeitern, insbesondere Herrn Dr. Christian Sachs, Herrn Dipl.-Kfm. Jörn Ewaldt, Frau Dipl.-Kffr. Ivonne Rosenstengel, Herrn Dipl.-Volksw. Thomas Brandt und Herrn Dipl.-Ing. Frank Schöneborn, die das Manuskript kritisch durchgesehen und auf Verbesserungsmöglichkeiten hingewiesen haben. Herrn Dipl.-Betriebsw. (FH) Peter Maybaum verdanke ich die Umsetzung wichtiger Methoden des Controlling in eine ansprechende Software, die diesem Buch als CD-ROM beigelegt ist. Besonderer Dank gebührt Frau Yvonne Rast, die über die Jahre mit viel Umsicht und Geduld das Manuskript sorgfältig in den endgültigen Zustand versetzt hat. Vor allem möchte ich meiner Familie für die Unterstützung Unterstützung meiner wissenschaftlichen Arbeit herzlich danken.

Der Autor möchte die Leser zu Kritik und Anregungen ermutigen, die an die E-Mail-Adresse [rasz@tu-cottbus.de](mailto:rasz@tu-cottbus.de) gerichtet werden können. Unter der E-mail-Adresse [maybaum@tu-cottbus.de](mailto:maybaum@tu-cottbus.de) erfährt der Leser Unterstützung bei Problemen hinsichtlich der Rechnerprogramme, die dem Buch auf CD-ROM beigelegt sind. Für die Arbeit mit dem systemdynamischen Unternehmensmodell sollte der Leser gegebenenfalls eine aktuelle Version von **POWERSIM Studio** von der Website [www.powersim.com](http://www.powersim.com) herunterladen.