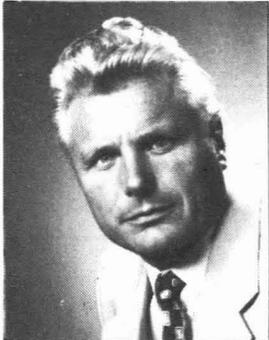




## Entwicklung und Stand des Controllings



Anton EGGER, Dkfm. Dr., o. Univ.-Prof., Vorstand des Institutes für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Universität Graz.

Geburtsjahrgang 1932. Studium an der Hochschule für Welthandel; langjährige Tätigkeit als Controller; Beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Eine Reihe von Veröffentlichungen auf dem Gebiet der Unternehmensplanung.

**»Der Controller ist der Lotse im Unternehmen, der dem Kapitän (Management) hilft, das Unternehmensschiff auf dem vereinbarten Kurs zu halten.« [1] In den nachstehenden Ausführungen soll dargestellt werden, wie sich der Controller als »Lotse, Copilot, Thermostat, betriebswirtschaftliches Gewissen, Diagnostiker, Feuerwehr etc.« im Unternehmen auszuführen hat und der nach wie vor offenen Problematik auf den Grund gegangen werden, wie weit der Controller mitbestimmend an der Unternehmensführung teilnimmt.**

### 1. Die Entwicklung des Controlling-Begriffes

Ausgehend von einer durch den Kongreß der USA Ende des 18. Jahrhunderts eingerichteten Institution, deren Aufgabe sich auf die Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte sowie die Budgetvorbereitung und -einhaltung bezog, fand der Ausdruck Controlling bzw. Controller Ende des 19. Jahrhunderts erstmalig Eingang in die betriebswirtschaftliche Praxis großer Industrieunternehmen der Vereinigten Staaten. Mit der allmählichen Ausbreitung dieses Begriffes in der amerikanischen Betriebspraxis wurde der in gleichem Sinne gebrauchte Ausdruck Comptroller zugunsten des Wortes Controller zurückgedrängt und in der Gegenwart fast vollkommen ausgeschaltet [2].

Die Einführung einer Controllerfunktion in die betriebliche Praxis verlief parallel zur Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre, die, ähnlich wie die Finanzwissenschaft in der öffentlichen Wirtschaft, für die einzelnen Unternehmen Planungs- und Kontrollsysteme schuf, für die es galt, geeignete Funktionsstellen zu errichten. Damit war das »Betriebswirtschaftliche Controlling« in seiner engsten Auslegung entstanden. Im deutschen Sprachbereich war der Controlling-Begriff bis vor etwa 25 Jahren kaum gebräuchlich, obwohl die

Aufgabenstellung die gleiche war wie in den USA. Erst mit der Vergrößerung der Zahl der Tochtergesellschaften amerikanischer Unternehmen faßte dieser Begriff auch auf dem europäischen Kontinent Fuß und ersetzte die bisher verwendeten Ausdrücke für die gleichen Aufgaben, wie »Leiter der finanz- und betriebswirtschaftlichen Abteilung«, »Leiter der Unternehmensplanung und -entwicklung«, »Leiter der Finanzwirtschaft«, »Leiter des Rechnungswesens«, wobei allerdings Auffassungsunterschiede gegenüber der amerikanischen Betriebspraxis dahingehend auftraten und auch heute noch vorhanden sind, wie weit etwa die Führung des externen Rechnungswesens zum Aufgabenbereich des Controllers gehört.

Diese unterschiedliche Aufgabenabgrenzung basiert allerdings nur am Rande auf sachlichen Differenzen, in erster Linie aber auf historischen Ursachen. Während die amerikanische Betriebspraxis schon früh die Bedeutung des entscheidungsorientierten (zukunftsorientierten) Rechnungswesens erkannte und entsprechend zur Anwendung brachte, war die kontinental-europäische Betriebspraxis im Gegensatz zur weit vorgeschrittenen betriebswirtschaftlichen Theorie bis vor etwa 20—30 Jahren in überwiegendem Ausmaß dem vergangenheitsorientierten Rechnungswesen verhaftet, wel-

ches sich bei Einführung des Controllings fast selbstverständlich seine Eigenständigkeit bewahren wollte.

### 2. Die Aufgaben des Controllers

Die Bedeutung, die dem Controlling in der Unternehmensführung zukommt, kann der sehr zahlreichen Literatur, die zu diesem Thema bereits erschienen ist, entnommen werden. Wie sehr sich dieser Begriff allerdings in Fluß befindet, zeigen einerseits der stark variierte Umfang an Aufgaben und andererseits das unterschiedliche Ausmaß an Mitbestimmung innerhalb der Unternehmensführung, welche dem Controller zugewiesen bzw. zugebilligt werden.

Die Aufgaben des Controllers reichen von der Durchführung der Unternehmensplanung auf Grund von Zielvorgaben, der Kontrolle der Zielerreichung durch Soll-Istvergleiche, der Feststellung von Abweichungen, der Durchführung von Abweichungsanalysen und den Empfehlungen von sich daraus ergebenden Korrekturmaßnahmen bis zur entscheidenden Beeinflussung der langfristigen Unternehmenspolitik.

Darüber hinaus werden dem Controller in mehr oder minder großem Umfang Aufgaben zugewiesen, die anderen Führungsinstanzen nicht hinzugefügt werden sollen, für die aber die Einrichtung einer eigenen organisatorischen Einheit als nicht zweckmäßig angesehen wird. Als Beispiele dieser von Harbert als Restaufgaben-Ansatz [3] bezeichneten Aufgabenzuweisung können verschiedene organisatorische Aufgaben, der Verkehr mit Behörden, Aufgaben der internen Revision,



Personalschulungen u.a. genannt werden.

Als wesentlicher Bestandteil des Controllings gilt ein entsprechendes Berichts- und Informationswesen, da nur auf diese Weise die im Rahmen des Controllings erarbeiteten Daten, Informationen und Vorschläge an die Unternehmensführung bzw. an die mit der Auswertung und Verarbeitung dieser Daten befaßten Funktionsträger herangetragen werden können.

Infolge des unterschiedlichen Umfangs an Aufgaben, die dem Controller im einzelnen zugewiesen wurden und werden, ergeben sich sowohl für die Praxis als auch für die fachliterarische Darstellung des Controllerbegriffes erhebliche Schwierigkeiten.

Auf diese Schwierigkeiten weist Harbert [4] hin, der versucht, die in der bisherigen Literatur gebräuchlichen Definitionen nach Definitionstypen zu ordnen, wobei er unter dem Definitionstyp I alle jene Definitionen zusammenfaßt, die sich aus einem Sammelbegriff bestimmter, dem Controlling durch die Unternehmensführung zugewiesener **Aufgaben**, die von einem reinen Soll/Istvergleich bis zur Zielsetzung, Planung und Steuerung des Unternehmens reichen, ergeben.

Der Definitionstyp II betrachtet das Controlling aus seiner Ausrichtung auf eine spezifische **organisatorische Einheit** innerhalb des Unternehmens, wobei die Aufgabenbereiche durchaus mit jenen des Definitionstyps I übereinstimmen können. Dieser Definitionstyp entspricht auch der praktischen Handhabung.

Aus der Einbeziehung von »Elementen von Führungsmodellen« in den Controllerbegriff leitet Harbert die Charakteristik des Definitionstyps III ab. Für diese sich in der jüngeren Zeit abzeichnende Tendenz in der Literatur gilt, daß dem Controller in mehr oder weniger großem Ausmaß Führungsentscheidungen zugeordnet werden.

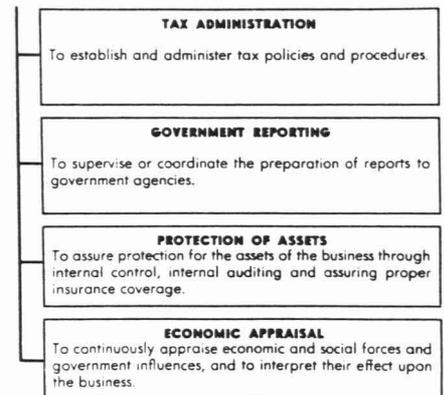
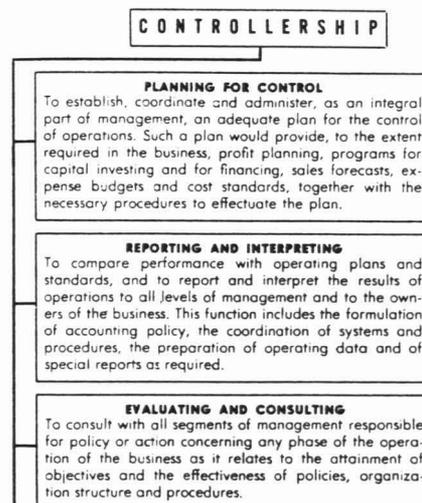
In gleicher Weise wie die Definitionstypen I und II ist auch der Definitionstyp III nicht geeignet, dem Controller einen klaren Aufgabenbereich zuzuordnen. Wie allerdings weiter unten noch auszuführen sein wird, liegt das eigentliche Problem der Darstellung der Controllerfunktion nicht in der Aufgabenabgrenzung. Das Problem ist gegenwärtig viel eher in der hierarchischen Stellung des Controllers innerhalb des Un-

ternehmens und im Umfang seiner Entscheidungsbefugnis zu suchen, wobei gerade die dem Definitionstyp III zugeordneten Controllerdefinitionen nach Meinung des Verfassers dem Controller eine Stellung einräumen, die von diesem nicht ausgefüllt werden kann.

### 3. Vergleich der Aufgaben des Controllers gemäß den Aufgabenkatalogen des Financial Executive Institute's der USA und des Österreichischen Controller-Instituts

Die Notwendigkeit der Aufgabenabgrenzung des Controllers hat bereits 1931 zu einer vom Controller Institute of America (CIA), einer privaten Vereinigung der den Controllerberuf ausübenden Personen, erstellten Aufgabenliste geführt, die zunächst 1949 durch eine überarbeitete und gestraffte Aufgabenliste mit nur noch 6 großen Aufgabengebieten ersetzt wurde. 1962 erfolgte durch das inzwischen in Financial Executive Institute (FEI) [5] umbenannte CIA eine neuerliche Umarbeitung des 1949 erstellten Aufgabenkataloges, die noch heute volle Gültigkeit besitzt.

Die Umarbeitung hatte den Zweck, eine klare Trennung der Aufgaben des Controllers von jenen des überwiegend finanzwirtschaftliche Aufgaben erfüllenden Treasurer herbeizuführen. Folgende Aufgaben wurden dem Controller zugewiesen [6]:



Dem Treasurer wurde hingegen die Kapitalbeschaffung, die Aufrechterhaltung der Beziehungen zu den Kapitalanlegern, die kurzfristige Finanzierung, die Pflege der Beziehungen zu den Banken, die Kapitalanlage sowie der Abschluß von Versicherungsverträgen zugeordnet.

Die im Jahre 1983 erstellte Aufgabenliste des Österreichischen Controller-Institutes zeigt folgendes Bild [7]:

#### 1. Im strategischen Bereich:

— Der Controller sorgt für das Vorhandensein eines strategischen Leitbildes des Unternehmens.

— Der Controller analysiert die Stärken und Schwächen der Potentiale des Unternehmens.

— Der Controller entwickelt strategische Unternehmensziele und sorgt für die termingerechte Verabschiedung.

— Der Controller erarbeitet Strategien und stellt die termingerechte Verabschiedung sicher.

— Der Controller institutionalisiert strategische Soll-Istvergleiche.

— Der Controller bereitet Steuerungsmaßnahmen für Zielabweichungen vor und leitet sie bei Bedarf ein.

#### 2. Im operativen Bereich:

— Der Controller sorgt für die Ausarbeitung von extern und intern gewonnenen Orientierungshilfen für alle Unternehmensbereiche als Grundlage für Teilplanungen.

— Der Controller entwickelt eine auf die Teilplanungen aller Unternehmensbereiche gestützte Gesamtunternehmensplanung.

— Der Controller stellt sicher, daß die operativen Planungen in Übereinstimmung mit den strategischen Planungen stehen.

— Der Controller institutionalisiert den operativen Soll-Ist-Vergleich; d.h. einen Vergleich der erzielten Ergebnisse mit

den Planungen, die Ermittlung der Auswirkungen von Planabweichungen auf das Planziel und die Feststellung des Umfangs und der Ursachen von Planabweichungen.

— Der Controller veranlaßt, daß bei Planabweichungen im Einzelfall Maßnahmen ergriffen werden, um die wichtigsten geplanten Eckdaten des Unternehmens rechtzeitig zu erreichen. Er setzt Maßnahmen in Ziele um (quantifiziert und terminisiert).

— Der Controller stellt die Unternehmensplanungen und Ergebnisse gegenüber Mitarbeitern, Unternehmensorganen und der Öffentlichkeit dar und übernimmt die Interpretation dieser Daten.

Vergleicht man die von beiden Instituten erstellten Aufgabenkataloge, ergeben sich bezüglich der zentralen Aufgaben des Controllers lediglich graduelle Unterschiede. Es ist allerdings anzumerken, daß der vom Österreichischen Controller-Institut erstellte Katalog eine erheblich bessere Systematik aufweist und sich darüber hinaus auf die dem Controller seit seiner Institutionalisierung zustehende Funktion, mit Hilfe eines zweckentsprechenden (strategischen und operativen) Planungs- und Kontrollsystems »Steuermann« des Unternehmens zu sein, beschränkt.

Bezüglich der unterschiedlichen Auffassung der Einbeziehung des externen Rechnungswesens in den Aufgabenbereich des Controllers, welches nach den Vorstellungen des Österreichischen Controller-Instituts nicht zu den vom Controller wahrzunehmenden Agenden zu zählen ist, wurde bereits vorne hingewiesen.

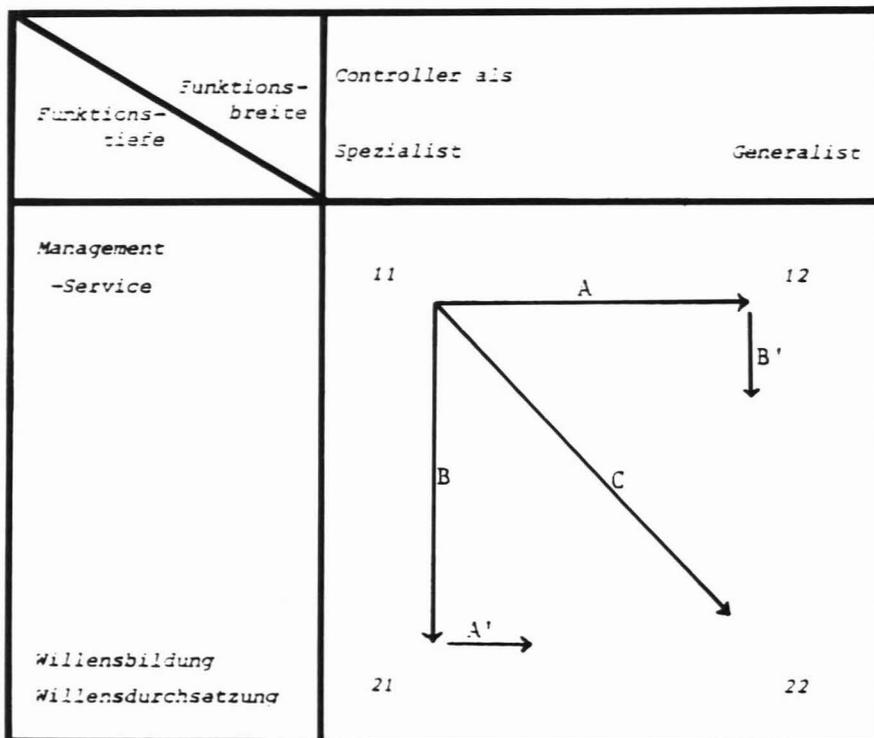
Da allerdings die Finanzbuchhaltung neben dem internen Rechnungswesen vor allem in ihrer Ausprägung der kurzfristigen Gewinn- und Verlustrechnung zum Controlling-Instrumentarium gehört, kann sich aus der Verselbständigung der Finanzbuchhaltung gegenüber dem Controlling eine gewisse Problematik wegen des fehlenden unmittelbaren Zugriffes des Controllers zu den Daten der Finanzbuchhaltung ergeben.

#### 4. Die hierarchische Einordnung des Controllings als das eigentliche Problem

Der unterschiedlich weitgefaßte Aufgabenbereich, der dem Controlling zugewiesen wird, stellt im Vergleich zur Lösung der Frage, welche hierarchische Stellung der Controller im Unternehmen hat und wie weit er im Rahmen der Unternehmensführung an der Willensbildung und Willensdurchsetzung beteiligt ist, eher ein Randproblem dar. Harbert hat dieses Problem in sehr guter Weise in der nachfolgenden Graphik dargestellt [8]:

Gerade C zeigt die Kombination aus zunehmender Funktionsbreite und Funktionstiefe. Sie endet am Punkt 22, bei dessen Erreichen aus dem bisherigen Controller der »Superunternehmer« geworden ist, demgegenüber »alle übrigen Aufgabenträger einschließlich Vorstandsvorsitzender und Aufsichtsrat zu unbedeutenden Randfiguren wurden«, der allerdings nicht als solcher in Erscheinung tritt und auch nicht die entsprechende Verantwortung trägt [9].

Dennoch gibt es eine Reihe konzeptioneller Darstellungen des Controllings, die eine derartige Stellung des Controllers damit begründen, daß in den zum Teil dezentralisierten Großunterneh-



Während er mit der horizontalen Linie A bzw. A' die Funktionsbreite, also den Umfang der durch den Controller zu bewältigenden Aufgaben darstellt, somit die Entwicklung des Controllers vom Spezialisten zum Generalisten zeigt, stellt er mit der vertikalen Geraden B bzw. B' die Entwicklung des Controllers vom reinen Management-Service (ausschließlich Stabsfunktion) bis zum Teilnehmer an der Willensbildung und Willensdurchsetzung (Linienfunktion in der höchsten Hierarchieebene) dar. Die schräg von links oben nach rechts unten verlaufende

Gerade C zeigt die Kombination aus zunehmender Funktionsbreite und Funktionstiefe. Sie endet am Punkt 22, bei dessen Erreichen aus dem bisherigen Controller der »Superunternehmer« geworden ist, demgegenüber »alle übrigen Aufgabenträger einschließlich Vorstandsvorsitzender und Aufsichtsrat zu unbedeutenden Randfiguren wurden«, der allerdings nicht als solcher in Erscheinung tritt und auch nicht die entsprechende Verantwortung trägt [9].

Dennoch gibt es eine Reihe konzeptioneller Darstellungen des Controllings, die eine derartige Stellung des Controllers damit begründen, daß in den zum Teil dezentralisierten Großunterneh-



Controller erarbeiteten Unterlagen nur einen — allerdings sehr wichtigen — Teil der zur Unternehmensführung und -steuerung notwendigen (quantitativen) Informationen beibringen können.

Es mag durchaus sein, daß in manchen Unternehmen im kollegialen Führungsorgan auch ein »Controller« sitzt, wobei dieser allerdings nichts mit einem Controller gemein hat, außer daß der diese Funktion ausfüllende Aufgabenträger ihm unmittelbar berichtspflichtig ist. In der Realität handelt es sich hier in der Regel um das für sämtliche Verwaltungsagenden incl. der gesamten Finanz- und Betriebswirtschaft verantwortliche Mitglied der obersten Führungsebene.

Das im Zusammenhang mit der Klärung des Controlling-Begriffes zu lösende Problem besteht somit vor allem darin, festzustellen, welche Stellung der Controller gegenüber der Unternehmensführung einnimmt und inwieweit ihm im Rahmen der Unternehmenshierarchie Willensbildungs- und -durchsetzungsfunktionen zukommen: Wie bereits dargestellt, wird der Controller auf Grund seiner Aufgabenstel-

lung nicht Mitglied der obersten Führungsebene sein können. Andererseits hat er wegen seiner umfassenden Beratungs- und Informationsaufgaben, die seine Funktion mit sich bringt, unmittelbar unter der obersten Führungsebene angesiedelt zu sein, wobei im Falle einer kollegialen Unternehmensführung trotz disziplinärer Unterstellung des Controllers unter ein einzelnes Vorstandsmitglied (Finanzvorstand) Berichtspflicht an den gesamten Vorstand gegeben sein müßte.

In der Willensdurchsetzung sollte der Controller weitgehend autonom sein, das heißt, gegenüber dem mittleren und unteren Management bei Durchführung seiner Aufgaben, nämlich Durchsetzung der Unternehmensziele und -pläne, Koordinierung der Teilpläne etc. Anweisungsbefugnisse besitzen, da er sonst seine Aufgaben nicht mit der notwendigen Effizienz erfüllen könnte.



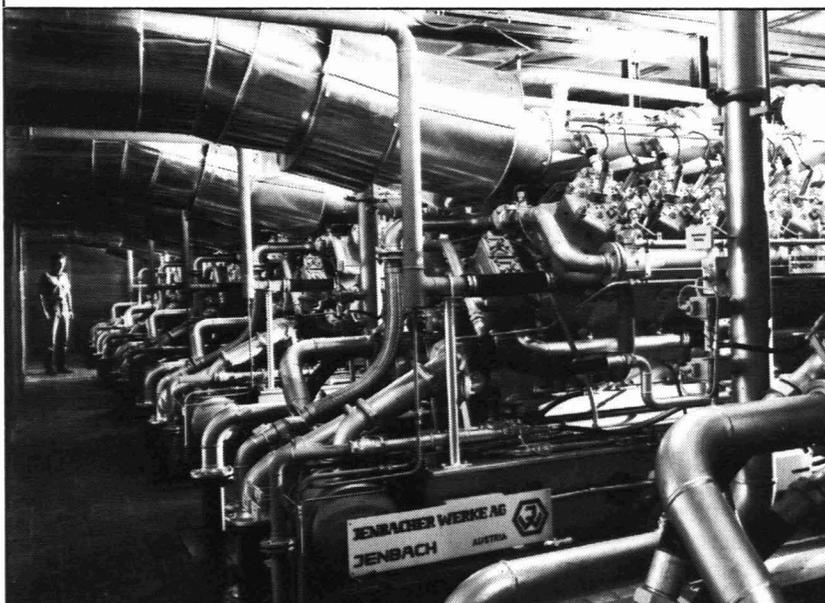
#### Literatur:

- [1] Vorwort zu dem vom Österreichischen Controller-Institut erstellten Arbeitskatalog des Controllers. Das Österreichische Controllerinstitut ist ein privater, nicht auf Gewinn gerichteter Verein, dessen Zweck vor

allem in der Lehre und Ausbildung auf dem Gebiet der Unternehmensführung, des Rechnungswesens und des Controlling, dem Erfahrungsaustausch auf diesen Gebieten und in der Veranstaltung von Seminaren, Vorträgen und der Einberufung von Arbeitskreisen liegt. Das Institut hat seinen Sitz in Wien und steht unter der wissenschaftlichen Leitung von Univ.- Prof. Dr. Rolf Eschenbach.

- [2] Vgl. HERBERT L.: Controlling-Begriff und Controlling-Konzeptionen, Bochum 1982, S. 39 f. Über den sprachlichen Zusammenhang der Worte Control, Controlling, Controller, Comptroller, Controllership und die Schwierigkeit der definitorischen Fassung dieser Begriffe vgl. HERBERT, S. 7 ff.  
 [3] Vgl. HERBERT L.: a.a.O., S. 278 f.  
 [4] Vgl. HERBERT L.: a.a.O., S. 46 ff.  
 [5] Die Umbenennung war unter anderem mit einer Ausweitung der möglichen Mitgliedschaft jeder in der oberen Managementebene mit finanzwirtschaftlichen Aufgaben betrauten Führungskraft verbunden.  
 [6] Ohne Verfasser: Controllership und Treasurership Functions, Defined by FEI, in: The Controller 1962, Vol 30, S 289  
 [7] Aufgabenliste, dargestellt in einer 1983 erschienenen Broschüre des »Österreichischen Controller-Institutes«.  
 [8] HERBERT L.: a.a.O., S 250  
 [9] Vgl. GOOSENS F.: Der Controller — Chef des Unternehmens ohne Gesamtverantwortung?, in: Mensch und Arbeit, 11. Jg. 1959, S 75 f.  
 [10] Vgl. die bei HERBERT L.: a.a.O., S 268 angeführten Autoren.

## Wärme und Strom aus dem Blockheizkraftwerk



JW-Technologie  
– spart Energie



**JENBACHER  
WERKE A.G.**

A-6200 Jenbach-Tirol-Austria

durch Kraft-Wärme-Kopplung