

## Vorwort

Controlling ist ein Arbeitsgebiet, das laufend mit neuen Auffassungen, Entwicklungen und Instrumenten konfrontiert wird. Controlling ist mittlerweile auch zu einem Schlagwort geworden, das vor allem in der Praxis ganz unterschiedlich verstanden und definiert wird. Häufig wissen viele Führungskräfte nicht einmal, inwiefern sie das Thema Controlling betrifft; andere wiederum meinen, Controller sei ein modernerer Name für Buchhalter oder die Controller seien die besten Kostenrechner der Firma.

Mit dem Controller-Leitfaden möchten wir – zum Nutzen wirksamer Controllerarbeit in den Unternehmen – die Controlling-Philosophie vermehrt auf realwirtschaftliche Füße stellen und ihre erfolgreiche Umsetzung unterstützen. Dabei bauen wir auf der Loseblattsammlung „Controller-Leitfaden“ auf, die seit 1994 von der WEKA Business Media AG herausgegebene und kontinuierlich weiter entwickelt und ergänzt wurde. Der vorliegende Controller-Leitfaden ist jedoch eine komplette Neufassung. Mehrere Kapitel wurden komplett neu geschrieben und alle Inhalte wurden grundlegend und den neuen Erkenntnissen folgend überarbeitet.

Da Unternehmen leben und sich der sich verändernden Umwelt anpassen müssen, kann auch das Controller-know how nicht ein für allemal festgeschrieben werden. Alte Instrumente werden obsolet, neue müssen zuerst auf ihren Tauglichkeits- und Neuigkeitsgehalt hin untersucht werden. Wir scheuen uns andererseits auch nicht, sogenannte alte Literatur zu zitieren. Denn wenn jemand vor langer Zeit etwas erarbeitet hat, das auch heute noch Bestand hat, ist dies unseres Erachtens gebührend zu würdigen.

Mit dem Controller-Leitfaden möchten wir verschiedene **Adressaten** erreichen:

Zuerst sind natürlich die **Controller** angesprochen. Der Controller-Leitfaden soll ihnen beim Aufbau ihrer Organisation helfen, ihre Systemgestaltung unterstützen, ihr Auftreten gegenüber ihren Kunden wirkungsvoller werden lassen, ihnen Argumente liefern, ihre Erklärungsfähigkeit erhöhen und ihre Instrumente verbessern.

**Geschäftsführer** und **höhere Führungskräfte** sollen in diesem Werk die Grundlagen finden, die es ihnen ermöglichen, den Stellenwert eines guten Controllings und eines gut ausgebauten Controllerdienstes zu beurteilen, die Aufgaben ihres Controllerdienstes im Lichte einer modernen Unternehmensführung zu bestimmen, die Auswahlkriterien für die Einstellung von Controllern festzulegen und zu erkennen, welches ihre eigene Verantwortung im Rahmen des Controllings ist.

Die Thematik Controlling und Controller möchten wir möglichst ganzheitlich abdecken. Deshalb legen wir grosses Gewicht auf

- deutliche Begriffsherleitungen und -eingliederungen sowie gleichbleibende Anwendung der Begriffe,
- Bildung eines umfassenden und kommunizierbaren Grundverständnisses der Controllerkonzeption in der Unternehmensführung,
- detaillierte Darstellung unternehmerischer Zusammenhänge und Förderung des Verständnisses dieser Zusammenhänge,
- klare Aufgabenzuordnung, Kompetenzen, Struktur- und Ablauforganisation,
- Berücksichtigung der Verhaltensaspekte in der Controllerarbeit.

In sachlicher Hinsicht konzentrieren wir uns auf die Präsentation von Instrumenten und Konzeptionen, von deren praktischer Relevanz wir uns selbst überzeugen konnten. Wo es das Verständnis erfordert, werden Anwendungen oder praktische Beispiele vorgestellt und kommentiert.

Unser Anspruch ist nicht die wissenschaftliche Vollständigkeit der Beschreibung der vorgestellten Instrumente. Diese kann durch Nachlesen der jeweils angegebenen Literaturquellen erreicht werden. Wir möchten vielmehr eine Sammlung von Instrumenten und Werkzeugen anbieten, die gegenseitig abgestimmt sind und die ein umfassendes Controlling ermöglichen. Allerdings können wir keine Patentrezepte abgeben, da die Realität in jedem Unternehmen etwas anders ist und demzufolge auch nach angepassten Lösungen verlangt.

Die Herausgabe des Controller-Leitfadens verlangt umfangreiche Koordinations-, Schreib- und Prüfarbeiten, die ohne Hilfe kaum zu bewältigen sind. Es ist mir deshalb ein grosses Bedürfnis, allen, die zur Entstehung dieses Werkes beigetragen haben und noch beitragen werden, vielmals zu danken. Dieser Dank geht zuerst an Mitarbeiter und Freunde des CZSG Controller Zentrum St. Gallen, die entweder selbst Texte zum Controller-Leitfaden beigesteuert haben oder die Grundlage für verschiedene Kapitel erarbeitet haben. Namentlich sind dies:

Ruedy Baarfuss  
lic. oec. Achim Bossler  
Dr. oec. Stephan Heierli  
lic. oec. Daniel Hofmann  
Dr. oec. Christian Keller  
Dr. oec. Pius Küng  
Ernst Lutz  
Peter Imbach, dipl. Controller EMBA  
Dr. oec. Luc Schultheiss  
Prof. Dr. Hans Siegwart  
Dr. Th. Truijens

Lic. phil. Philippe Rieder und Frau Helen Wilhelm haben viele gestalterische Arbeiten und vor allem die Kontrolle der Texte übernommen, wofür ich sehr dankbar bin. Denn ohne ihren Einsatz wäre dieses Werk nicht in die heutige Form gekommen.  
Wo kein anderer Name vermerkt ist, stammen die Texte vom Herausgeber.

Ihnen als Leser und Benutzer des Controller-Leitfadens wünschen wir, dass Sie viele Ideen, Anregungen, Argumente, Vorlagen und Muster finden werden, die Ihnen Ihre Führungs- oder Controllerarbeit erleichtern und dass Sie in Ihrem Unternehmen eine erfolgreiche Controlling-Konzeption verwirklichen können.

St. Gallen, August 2010

Der Herausgeber



Lukas Rieder

## Inhalt

<b>1</b>	<b><i>Controlling, Manager &amp; Controller</i></b>	<b>11</b>
1.1	Controlling oder Controller?	11
1.1.1	Controlling im Führungskreislauf	11
1.1.2	Controller sind Dienstleister für Führungskräfte	13
1.1.3	Geschichtliches zum Controlling	14
1.1.4	Controller-Leitbild und einheitliche Begriffsanwendung	16
1.2	Warum ist Controlling so wichtig?	19
1.3	Aufgaben und Verantwortung von Manager & Controller	21
1.3.1	Unternehmensführung und Controllerarbeit	21
1.3.2	Controllerverantwortung	25
1.4	Abgrenzung des Controllerdienstes zu anderen Funktionen	31
1.4.1	Abgrenzung zum Rechnungswesen	31
1.4.2	Abgrenzung zum Treasurer und zum Cash Management	32
1.4.3	Abgrenzung zur internen Revision	33
1.4.4	Abgrenzung zur Informatik	34
1.4.5	Abgrenzung zu Marketing und Marktforschung	35
1.5	Die Aufbauorganisation des Controllerdienstes	36
1.5.1	Probleme der organisatorischen Verankerung der Controller	36
1.5.2	Organisatorische Grundformen	39
1.5.3	Beispielhafte Stellenbeschreibungen für Controller	42
1.5.4	Anforderungen an Controllerpersonen	53
1.5.5	Förderung des Controllernachwuchses	54
1.6	Ablauforganisation im Controllerdienst	55
1.7	Berichtswesenorganisation	60
1.7.1	Zweck des Berichtswesens und bedeutende Inhalte	60
1.7.2	Merksätze für die Präsentation von Berichten	62
1.8	Gestaltung von Controlling-Konzepten	63
1.8.1	Voraussetzungen im Führungssystem des Unternehmens	63
1.8.2	Voraussetzungen beim Controllerdienst	64
1.8.3	Wo und wie beginnen?	65
<b>2</b>	<b><i>Planungssystematik</i></b>	<b>69</b>
2.1	Die Planungssystematik – Orientierungshilfe für den konkreten Aufbau der Pläne	69
2.1.1	Unser Geschäft kann man nicht planen, zu viel ist unklar!	69
2.1.2	Grundfragen der verschiedenen Planungsstufen	71
2.1.3	Planungsverantwortung und Controllerdienst	74
2.2	Die Anwendung der Planungssystematik	76
2.2.1	Unternehmenspolitik	76
2.2.2	Begriffe und Struktur der Unternehmenspolitik	76
2.2.3	Anforderungen an unternehmenspolitische Aussagen	79
2.2.4	Das Unternehmensleitbild	81
2.2.5	Die Unternehmenskonzepte	84
2.2.6	Der Weg zur eigenen Unternehmenspolitik	95
2.3	Strategische Planung	99
2.3.1	Bildung Strategischer Geschäftsfelder (SGF)	101
2.3.2	Aufbau einer SGF-Strategie	103
2.4	Operative Planung	109
2.4.1	Mittelfristige Planung	110
2.4.2	Operative Jahresplanung	110
<b>3</b>	<b><i>Führung durch Zielvereinbarung</i></b>	<b>129</b>
3.1	Zielorientierte Führung als Voraussetzung für wirksames Controlling	129

3.2	Die Grundprinzipien der Führung durch Zielvereinbarung	130
3.2.1	Ziele werden zu Resultaten	131
3.2.2	Zielsetzung ist nicht gleich Zielvereinbarung	133
3.2.3	Richtige Zielvereinbarung führt zur Ganzheitlichkeit	136
3.3	Die Tücken der praktischen Anwendung von FdZ	143
3.3.1	Aller Anfang ist schwer	143
3.3.2	Durchhalten ist noch schwieriger	144
3.3.3	10 motivierende Gründe, FdZ einzusetzen	147
3.4	Einführung von FdZ – Der Prozessablauf	147
3.4.1	Wo und wie FdZ die Unternehmensführung unterstützen kann	147
3.4.2	Der Gesamtablauf des FdZ-Prozesses	154
3.4.3	Zielfindung und Zielformulierung	156
3.4.4	Von den Jahreszielen zur persönlichen Arbeitsplanung	160
3.5	Der Prozess des Ziel-Ist-Vergleichs	162
3.5.1	Die Standortbestimmung/Fortschrittskontrolle	162
3.5.2	Das Mitarbeitergespräch	163
3.5.3	Checklisten zur Führung durch Zielvereinbarung	164
<b>4</b>	<b><i>Investition und Bewertung</i></b>	<b>169</b>
4.1	Das Unternehmen als Investition	169
4.1.1	Finanzielle Bestimmungsgrößen einer Investition	170
4.1.2	Begriffliche Abgrenzung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen	174
4.2	Einige bedeutende Verfahren der Investitionsrechnung	176
4.2.1	Statische Rechenverfahren	176
4.2.2	Dynamische Rechenverfahren	182
4.2.3	Verfahrensunabhängige Faktoren zur finanziellen Beurteilung von Investitionen	192
4.3	Marktgerechte Verzinsung	194
4.3.1	Bestimmungselemente der Zielverzinsung	194
4.3.2	Herkömmliche Methoden zur Bestimmung der Zielverzinsung	196
4.3.3	Risiko- und finanzierungsgerechte Verzinsung	198
4.4	Unternehmensbewertung	207
4.4.1	Die Praktikermethode	208
4.4.2	Bewertung mit Multiplern	208
4.4.3	Shareholder Value – Diskontierung von Free Cash Flows	210
4.4.4	Wertsteigerungsmessung (EVA und MVA)	216
<b>5</b>	<b><i>Betriebliches Rechnungswesen/Management Accounting</i></b>	<b>227</b>
5.1	Grundbegriffe und Zielsystem des betrieblichen Rechnungswesens	227
5.1.1	Das betriebliche Rechnungswesen als Kerninstrument des operativen Controllings	227
5.1.2	Das Zielsystem des betrieblichen Rechnungswesens	228
5.1.3	Begriffliche Abgrenzung zu den Wertgrößen	230
5.2	Die wichtigsten Instrumente des betrieblichen Rechnungswesens	236
5.2.1	Die Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung (KLEER)	236
5.2.2	Kostenarten- und Kostenstellenrechnung	241
5.2.3	Kalkulation und Kostenträgerrechnung	249
5.2.4	Kurzfristige Erfolgsrechnung (KER)	266
5.3	Soll-Ist-Vergleich	284
5.3.1	Kostenstellen- und Kostenartencontrolling	284
5.3.2	Abweichungsanalyse	286
5.3.3	Erwartungsrechnung	299
5.4	Standards of Performance	301
5.4.1	Begriffsklärung	301
5.4.2	Eignung der SoP zur Steuerung von Kosten und Leistungen	305
5.4.3	Abschliessende Bemerkungen	311

<b>6</b>	<b><i>Instrumente des finanziellen Rechnungswesens</i></b>	<b>313</b>
6.1	Finanzplanung	313
6.1.1	Mittel- und langfristige Finanzplanung	314
6.1.2	Kurzfristige Finanzplanung	317
6.1.3	Gewinnbedarfsplanung/Ziel-Cash Flow	320
6.2	Kapitalflussrechnung	322
6.2.1	Zweck und Bedeutung	322
6.2.2	Aufbau	324
6.2.3	Durchführung	324
6.2.4	Interpretation	330
6.2.5	Von der Kapitalflussrechnung zur Mittelflussrechnung	331
6.3	Finanzreporting	335
6.3.1	Ziel und Adressatenkreis der Finanzberichterstattung	335
6.3.2	Inhalte des Finanzreportings	336
6.3.3	Periodizität der Finanzberichte	347
6.3.4	Abgrenzungsbuchungen	347
6.3.5	Stille Reserven	348
6.4	Konsolidierung	348
6.4.1	Ziel und Zweck der Konsolidierung	348
6.4.2	Voraussetzungen für die Erstellung eines Konzernabschlusses	349
6.4.3	Konsolidierungskreis	349
6.4.4	Relevante Konsolidierungs- und Bewertungsgrundsätze	349
6.4.5	Schritte der Konsolidierung	350
6.5	Inflation Accounting	355
6.5.1	Vermögenserhaltung in inflationären Zeiten	355
6.5.2	Die bekannten Methoden des Inflation Accounting	356
6.5.3	Rechnungslegung mit Tageswertmethoden	357
6.6	Internationale Rechnungslegung	361
6.6.1	Historische Entwicklung	361
6.6.2	International Financial Reporting Standards IFRS	366
6.6.3	US-Generally Accepted Accounting Principles US-GAAP	371
6.6.4	Vergleich der Rechnungslegung nach IFRS, US-GAAP und HGB	376
6.6.5	Weitere Entwicklung der internationalen Rechnungslegung	387
<b>7</b>	<b><i>Finanzielle Kennzahlen und ihre Analyse</i></b>	<b>389</b>
7.1	Vier Eckpunkte des finanziellen Erfolgs	389
7.2	Cash Flow und Gewinngrößen	391
7.3	Analyse der Liquidität	395
7.3.1	Dynamische Liquidität	395
7.3.2	Strukturelle Liquidität	396
7.3.3	Strategische Liquidität	397
7.4	Analyse der Stabilität	399
7.5	Analyse der Rentabilität	401
7.6	Resultatverwendung	403
7.7	Nachgelagerte Kennzahlen	405
7.7.1	Debitoren und Kreditoren	405
7.7.2	Lagerbestände	406
7.7.3	Notwendiges Anlagevermögen	407
7.7.4	Die Krux mit der Auslastung	408
7.8	Analyse der Bilanz und der GuV am Beispiel Tritex AG	412
7.8.1	Voraussetzungen für die Analyse	412
7.8.2	Kurzbeschreibung des analysierten Unternehmens	413
7.8.3	Gewinnanalyse	416

7.8.4	Cash Flow-Analyse	417
7.8.5	Rentabilitätsanalyse	417
7.8.6	Analyse der Stabilität	418
7.8.7	Analyse der Liquidität	418
7.9	Kennzahlensysteme zur Rentabilitätssteuerung	419
7.9.1	Die Entstehung des Return on Investment ROI	420
7.9.2	Operative Rentabilitätsvorsteuerung	421
7.10	Stufengerechte Kennzahlen	426
<b>8</b>	<b><i>Universelle Controller-Werkzeuge</i></b>	<b>429</b>
8.1	Die ABC-Analyse	429
8.1.1	Anwendungsmöglichkeiten der ABC-Analyse	430
8.1.2	Die Durchführung einer ABC-Analyse – Beispiel	432
8.2	Aktivitätenanalyse	438
8.2.1	Herkunft und zu erreichende Resultate	438
8.2.2	Teilschritte	440
8.2.3	Praktisches Anwendungsbeispiel	448
8.3	Nutzenanalyse und Nutzwertanalyse	455
8.3.1	Einleitung und Problemstellung	455
8.3.2	Nutzendefinition	456
8.3.3	Nutzenanalyse	456
8.3.4	Nutzwertanalyse	467
8.4	Break-even-Analyse	476
8.4.1	Begriff und Voraussetzung	476
8.4.2	Das Grundmodell der Break-even-Analyse	476
8.4.3	Varianten des Grundmodells	478
8.4.4	Erweiterung des Grundmodells	481
8.5	Make-or-Buy-Entscheidungen/Outsourcing	485
8.5.1	Abgrenzung Make-or-Buy und Outsourcing	485
8.5.2	Make-or-Buy-Entscheidungen	486
8.6	Bestandskostensenkung	490
8.6.1	Bestände und Bestandskosten	490
8.6.2	Ansatzpunkte für die Bestandskostensenkung	493
8.6.3	Zusammenfassung	503
8.7	Die Erfahrungskurve als Planungshilfsmittel	504
8.7.1	Erfahrung und ihre empirische Bestätigung	504
8.7.2	Die Quellen des Erfahrungskurveneffektes	508
8.7.3	Die Anwendung der Erfahrungskurve in der Controllerarbeit	518
8.8	Wertanalyse	525
8.8.1	Einsatz und Abgrenzung der Wertanalyse	525
8.8.2	Begriffliche Grundlagen	527
8.8.3	Die Systematik der Wertanalyse	534
8.8.4	Die Wertanalyse Schritte im Einzelnen	538
8.8.5	Beispiel aus der Administration	552
8.8.6	Voraussetzung für den Erfolg eines Wertanalyseprojekts	562
8.9	Zielkostenmanagement (Target Costing)	563
8.9.1	Begriffswesen	563
8.9.2	Target Costing als Managementinstrument	564
8.9.3	Zielkostenfindung	565
8.9.4	Zielkostenerreichung	579
<b>9</b>	<b><i>Strategisches Controlling</i></b>	<b>585</b>
9.1	Grundlagen und Konzept des strategischen Controllings	585
9.1.1	Der Zweck des strategischen Controllings	586

9.1.2	Strategisches und operatives Controlling	587
9.1.3	Strategische Controller	591
9.2	Strategieentwicklung als Basis zum strategischen Controlling	596
9.2.1	Erfolgspotentiale und der Ablauf des Strategieprozesses	597
9.2.2	Instrumente der Strategiefindung	600
9.3	Marktattraktivität und Wettbewerbsposition näher betrachtet	624
9.3.1	Lernen von anderen	624
9.3.2	Beurteilung der Marktattraktivität	625
9.3.3	Beurteilung der Wettbewerbsposition	629
9.4	Aufbau und Einführung eines Frühaufklärungskonzepts	637
9.4.1	Die Elemente eines Frühaufklärungssystems	639
9.4.2	Die Wissensbasis aufbauen	640
9.4.3	Die Datenbasis aufbauen	648
9.4.4	Einführung eines Frühaufklärungssystems	650
9.4.5	Grenzen und Nutzen eines Frühaufklärungssystems	651
<b>10</b>	<b><i>Marketing- und Vertriebscontrolling</i></b>	<b>653</b>
10.1	Controllingaufgaben der Manager und Auftrag des Marketing-Controllers	653
10.1.1	Controlling ist Aufgabe von Führungskräften	653
10.1.2	Controller betreiben Führungsunterstützung	654
10.1.3	Abgrenzung zum strategischen und zum zentralen Controller	656
10.2	Anforderungen an Marketing-Controller aus der Sicht von Verkaufs- und Marketingleitern	658
10.2.1	Neuere Herausforderungen für Marketing und Verkauf	658
10.2.2	Mängel und Erfolgsreserven im Marketing und Verkauf	659
10.2.3	Planungssystematik und Konzepthierarchie im Marketing	660
10.2.4	Der Platz von Marketing- und Vertriebscontrollern in der Organisation	669
10.2.5	Erwartungen an den Marketing- und Vertriebs-Controller aus Sicht der Marketing- und Verkaufsleiter	670
10.2.6	Konkrete Aufgaben des Marketing- und Vertriebscontrollers	675
10.2.7	Abgrenzung und Redundanzen zwischen Marketing-Controller, Marketing-Audit und Qualitätssicherung	678
10.2.8	Anforderungen an die Person des Marketing- und Vertriebs-Controllers	680
10.2.9	Tipps für die Praxis	681
10.3	Beispiele für Instrumente des Marketing- und des Vertriebscontrollings	682
10.3.1	Bestimmung der Grösse eines (Teil-)Marktes	682
10.3.2	Absatz- und Umsatzplanung	689
10.3.3	Verkaufstatistik	696
10.3.4	Mehrstufige und mehrdimensionale Deckungsbeitragsrechnung für das Marketing	699
10.3.5	Preisbildung	703
10.4	Angebotsverfolgung	723
10.4.1	Ausgangslage	723
10.4.2	Aufbau des Offertverfolgungssystems	724
10.5	Controlling für die Marketingkommunikation	737
10.5.1	Kommunikations-Controlling	738
10.5.2	Marketing-Controllers' Beitrag zur Marketingkommunikation	744
<b>11</b>	<b><i>Controller in Funktionsbereichen</i></b>	<b>747</b>
11.1	Zweck, Aufgaben und Organisation von Funktionsbereichscontrolling	747
11.2	Controlling für Forschung und Entwicklung	749
11.2.1	Grundlagen für das Controlling in F&E	749
11.3	Der F&E-Controller	754
11.4	Die Unterstützungsaufgaben des F&E-Controllers	756
11.5	Das Instrumentarium des F&E-Controllers	763

11.6	Logistik-Controlling	772
11.6.1	Logistik	772
11.6.2	Aufgaben des Logistik-Controllings	776
11.6.3	Der Logistik-Controller	777
11.7	Instrumente des Logistik-Controllings	780
11.8	Zusammenfassung	786
<b>12</b>	<b><i>Betriebswirtschaftliche Anwendungssysteme</i></b>	<b>787</b>
12.1	Kategorien von Software-Systemen	788
12.2	Die verschiedenen Anwendungsmodule	790
12.2.1	Produktion	790
12.2.2	Einkauf und Materialwirtschaft	817
12.2.3	Vertrieb	827
12.2.4	Das finanzielle Rechnungswesen	832
12.2.5	Informations- & Datenfluss im finanziellen Rechnungswesen	848
12.2.6	Das betriebliche Rechnungswesen	856
<b>13</b>	<b><i>MIS Management-Informationssystem</i></b>	<b>875</b>
13.1	Definition von MIS	875
13.1.1	Strukturierung eines MIS	877
13.1.2	Abgrenzung der „Informationssysteme“	882
13.2	Anforderungen an ein MIS-System	885
13.2.1	Datenqualität	885
13.2.2	Voraussetzungen einer erfolgreichen MIS-Einführung	886
13.2.3	Realisierung von Management-Informationssystemen	887
13.3	Daten- & softwaretechnische Grundlage für MIS	889
13.3.1	OLTP und OLAP	889
13.3.2	Data Warehouse und MIS	896
13.3.3	Data Mining	897
13.4	Anwendungsbeispiele für MIS	898
13.4.1	Oberflächengestaltung für ein Führungsinformationssystem	899
13.4.2	Mehrstufige und mehrdimensionale DB-Rechnung	900
13.4.3	Planungs- und Informationssystem in einer Lebensmittelhandelskette	904
13.4.4	Ergänzung einer neuen ERP-Lösung um Planungs- und Controllingfunktionen	905
13.5	Data Warehousing	907
13.5.1	Gründe für ein Data Warehouse	908
13.5.2	Anforderungen an ein Data Warehouse aus Anwendersicht	909
13.5.3	Die Entwicklung eines Data Warehouse	911
13.5.4	Das Datenmodell eines Data Warehouse	916
13.5.5	ETL (Extraktion, Transformation, Laden)	922
13.5.6	Data Warehouse versus Data Mart	926
13.5.7	Kritische Erfolgsfaktoren	928
	<b><i>Literatur</i></b>	<b>929</b>
	<b><i>Stichwortverzeichnis und Abkürzungen</i></b>	<b>937</b>

# 1 Controlling, Manager & Controller

Dieses Kapitel dient der eindeutigen Festlegung der Begriffe sowie der Abgrenzung von Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung der Controller zu anderen Funktionsträgern in einem Unternehmen.

## 1.1 Controlling oder Controller?

Controlling ist ein Reizwort, das mittlerweile nicht nur in privaten Unternehmen, sondern ebenso in öffentlichen Verwaltungen und NPO (Not for Profit Organizations) breit angewendet wird. Viele sprechen von Controlling; fragt man aber nach einer Definition, erhält man von jeder Person eine andere. Sind Controlling und Controllerarbeit vertieft zu erklären und analysieren, ist deshalb zuerst eine gemeinsame begriffliche Basis zu schaffen. Andernfalls besteht die grosse Gefahr des aneinander Vorbeiredens.

Begriffliche Eindeutigkeit ist zentrale Voraussetzung für den erfolgreichen Praxiseinsatz.

### 1.1.1 Controlling im Führungskreislauf

**Controlling** ist eine Summe von Tätigkeiten, die man tut oder wahrnimmt, um den Betrieb, das Unternehmen „im Griff“ zu haben. Dies wird alleine schon offensichtlich, wenn man vom amerikanischen Tätigkeitswort „**to control**“ ausgeht. Übersetzt bedeutet „to control“ steuern, lenken, regeln. Wir sprechen somit von eindeutigen **Führungstätigkeiten**. Die Konsequenz daraus ist, dass, um Controlling zu verstehen, vom Führungsprozess auszugehen ist. Dazu hilft die Darstellung in Abbildung 1, die den Führungsprozess so stark abstrahiert, dass sie für jede Person, die führt, zutrifft. Sie stammt aus dem international bekannt gewordenen und in Praxis und Wissenschaft breit eingesetzten St. Galler Management-Modell (Ulrich/Krieg, 2001, 34).

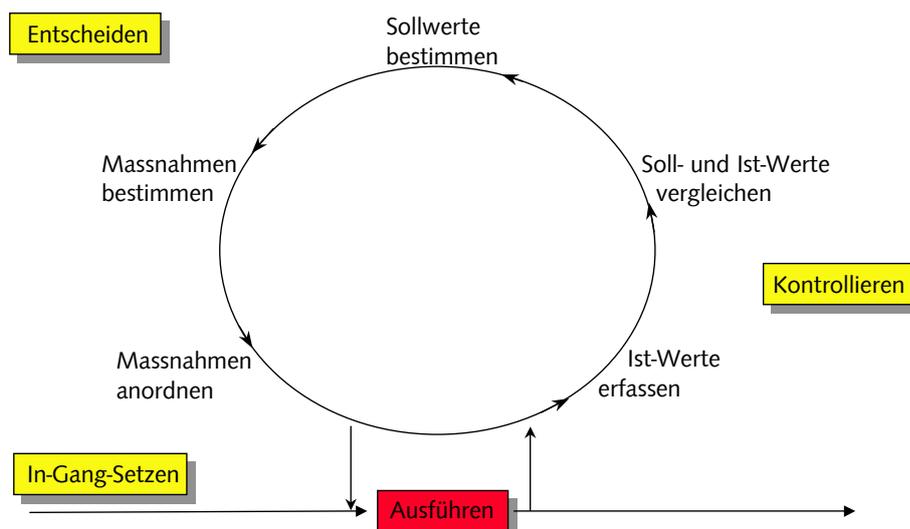


Abb. 1: Der Führungskreislauf

Wer führen und Aufträge erteilen will sowie Verantwortung tragen muss, hat dafür zu sorgen, dass **Resultate** erreicht werden. Dazu muss die führende Person wissen, was zu erreichen ist, d.h. sie muss Ziele festlegen. **Ziele** bedürfen einer starken Konkretisierung, damit sie mess- oder überprüfbar werden.

Ziele sind vorweggenommene Resultate.

Aus den Zielen sind **Massnahmen** oder **Handlungen** abzuleiten; es ist der Weg der Zielerreichung zu bestimmen. Zum Bestimmen von Massnahmen gehört das gegenseitige Abstimmen von verfügbaren Ressourcen (Mitteln) und Verfahren (Vorgehensweisen) mit den ins Auge gefassten Zielen. Ressourcen sind dabei Mitarbeiter, Zeit, Produkt, Daten und Geld.

Zunehmende Planungsqualität ist eine Folge besseren Kennens der Märkte und der internen Zusammenhänge. Umso besser die Planung ist, desto kleiner werden die Störungen.

Die Tätigkeiten der Zielbestimmung und der Massnahmenbestimmung werden allgemein als **Planung** bezeichnet. Dabei ist zu beachten, dass zur Planung immer auch der Entscheid über das zu erreichende Ziel und die wichtigsten Massnahmen gehört. Entscheiden wird ja auch immer wieder als eine der wichtigsten Führungstätigkeiten bezeichnet.

Einhalten von Plänen und Budgets = **Führungsqualifikation**.

Planen = Ziele entscheiden und den Weg ihrer Erreichung festlegen.

Sind Ziele und Massnahmen bekannt, wird die **Ausführung** in Gang gesetzt, d.h. die Führungskraft gibt Anordnungen. Diese Anordnungen führen dazu, dass in der nächsten Stufe eine ausführende Tätigkeit angefangen wird oder dass der Führungskreislauf auf der nächsten Stufe in der beschriebenen Weise neu gestartet wird.

Da das **Ist**, d.h. die Ausführung, selten genauso eintrifft, wie geplant, ergibt sich die Notwendigkeit, das Geschehene zu messen und mit dem Ziel zu vergleichen. Störungen, die man in der Planung nicht voraussehen konnte, treten immer wieder ein und verhindern oder verunmöglichen die Erreichung der angestrebten Resultate.

Die Führungskraft, die eine Differenz zwischen Ziel und Ist feststellt, hat drei grundlegende Handlungsmöglichkeiten:

- nichts tun und damit der Entwicklung ihren Lauf zu lassen,
- Korrekturmassnahmen bestimmen und versuchen, das Ziel trotzdem zu erreichen oder
- das Ziel im nächsten Durchlauf anpassen.

In den meisten Fällen ist das Finden und Bestimmen von **Korrekturmassnahmen** die richtigere Handlungsweise, da die Führungskraft schlussendlich nach der Erreichung ihrer Ziele eingeschätzt wird. Nichts zu tun ist dann richtig, wenn vorauszusehen ist, dass sich die Abweichung zwischen Soll und Ist automatisch aufheben wird. Das Ziel anzupassen ist schliesslich dann richtig, wenn man feststellen muss, dass eine grundlegende Fehlplanung oder Fehleinschätzung vorliegt.

Der skizzierte Führungskreislauf ist endlos; er geht immer weiter, da es immer wieder neue Ziele zu erreichen gilt und da in der Wirklichkeit selten etwas genauso läuft, wie man es geplant hat. Er ist aber auch allgemeingültig. Führung funktioniert – vom Vorarbeiter bis zum Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratspräsidenten – immer in diesem Kreislauf, wenn sie richtig gemacht wird.

Dass das Verständnis des Führungskreislaufes sehr viel mit Controlling zu tun hat, zeigt die **Definition** von Controlling, wie sie von der IGC International Group of Controlling (vgl. Controller-Wörterbuch) festlegt und mittlerweile international breit angewendet wird.

Controlling ist der gesamte Prozess der **Zielfestlegung, Planung und Steuerung** im erfolgs- und leistungswirtschaftlichen Bereich.

Controlling umfasst somit Tätigkeiten wie definieren, planen, entscheiden, steuern und regeln. Daraus kann man ganz klar folgenden Merksatz ableiten:

Das Controlling zu machen, ist Sache jeder Führungskraft.

Controlling ist nicht die ganze Führungsarbeit, aber es ist allgegenwärtig im Führungskreislauf. Controlling umfasst nicht alle sachlichen Aspekte einer Führungsposition, aber alle finanz- und leistungswirtschaftlichen. Um Controlling betreiben zu können, bedarf es nicht nur finanzwirtschaftlicher Daten, sondern es sind je nach Fragestellung viele Datenelemente aus Verkauf und Marketing, aus Produktion und Beschaffung, aus Informatik und Personal zu berücksichtigen. Die meisten finanzwirtschaftlichen Informationen gewinnen ihren wirklichen Wert erst dann, wenn sie mit Leistungen verglichen werden. Controlling ist damit ein sehr umfassendes Führungsaufgabe, das der Vernetzung im Unternehmen und zwischen Unternehmen und Umwelt in vielfacher Hinsicht Rechnung trägt.

### 1.1.2 Controller sind Dienstleister für Führungskräfte

Wenn Controlling die Aufgabe der Führungskräfte ist, stellt sich die Frage, wozu denn Controller da sein sollen. Nach der amerikanischen Definition ist der Controller der Top Accounting Officer, also der Chef des gesamten Rechnungswesens (vgl. Horgren/Sundem, 2008, 19). Im deutschen Sprachraum hat es sich jedoch allgemein durchgesetzt, dass man den Controllern umfassendere Koordinations- und Beratungsaufgaben zuweist als in USA.

#### **Controller sind Dienstleister für Führungskräfte.**

Sie betreiben Management-Service. Sie stellen das betriebswirtschaftliche Instrumentarium für Planung und Soll-Ist-Vergleich sowie für Erwartungsrechnungen bereit und warten es. Sie interpretieren zuhanden der Führungskräfte den Soll-Ist-Vergleich und helfen bei der Bestimmung von Korrekturmaßnahmen. Sie beraten Führungskräfte in betriebswirtschaftlichen Fragen (vgl. Controller-Wörterbuch).

Die wichtigsten Tätigkeiten eines Controllers sind somit planen, messen, interpretieren, vorbereiten und beraten. Vereinfacht kann man auch sagen:

Controller sind interne betriebswirtschaftliche Berater.

### 1.1.3 Geschichtliches zum Controlling

Controlling stammt – wie manche anderen allgemein verwendeten betriebswirtschaftlichen Begriffe (Cash Flow, Value Analysis, Management Accounting, etc.) – aus den USA.

Jackson erwähnt in seinen empirischen Arbeiten über die Entwicklungsgeschichte, dass die Fa. Atchison, Topeka Santa Fe Railway Systems als erstes Unternehmen 1880 einen **Controller** (Comptroller) eingesetzt habe.

Dieser hatte sich vornehmlich um die finanzwirtschaftliche Seite des Unternehmens zu kümmern (Kapitalversorgung, Kapitalwirtschaft) und nahm somit Aufgaben wahr, die später eindeutig dem Treasurer (Schatzmeister) zugewiesen wurden.

1892 installierte General Electric einen Controller für alle Belange des **Rechnungswesens**. Der Grund dazu ist hauptsächlich darin zu suchen, dass das amerikanische Aktienrecht **kein** unternehmensinternes Kontrollorgan vorsieht, wie bei uns die Aufsichts- oder Verwaltungsräte. Daher gehört in den USA neben dem Rechnungswesen auch heute noch die interne Revision zum Controllerdienst.

Eine starke Entwicklung des Controller-Gedankens erfolgte dann in den USA in den 20er Jahren, was auf verschiedene Faktoren zurückzuführen ist:

- Weltwirtschaftskrise
- Der Trend zu wenig anpassungsfähigen Unternehmensstrukturen wirkte sich beim Zusammenbruch der nationalen und internationalen Waren-, Kapital- und Geldmärkte katastrophal aus.
- Die forcierte Automatisierung der Produktionsapparate führte zu Fixkostenmassierungen und zu Kostenelementen, die nur sehr mühsam abgebaut werden konnten.

1931 wurde als erster Controller-Verband das „Controller's Institute of America“ gegründet. Dieses wurde dann 1962 umbenannt zum „Financial Executives Institute“ (FEI) und zählt heute weit über 10'000 Mitglieder.

Bis der Controlling-Gedanke im deutschen Sprachraum Fuss fasste, vergingen viele Jahre. Erste Ansätze sind in den 50er Jahren zu finden. Anfangs der sechziger Jahre wurden in deutschen und schweizerischen Unternehmen die ersten Controller eingesetzt. Mit der Gründung der Controller-Akademie in Gauting durch Dr. A. Deyhle (1971) und des Controller-Vereins (1975) begann sich dann auch Controllership als Aufgabe und Institution durchzusetzen.

In den USA war und ist das Hauptbetätigungsfeld des Controllers der gesamte Bereich des Rechnungswesens, insbesondere des Management Accountings. Immer mehr werden auch ganz allgemeine Planungsaufgaben dazugenommen.

In 2008 hat das **IMA Institute of Management Accounting** als grösste Controller-Organisation der USA die aus 1981 stammende Definition des management accountants überarbeitet und – in Anlehnung an das IGC-Leitbild folgende Version veröffentlicht (vgl. Statements on Management Accounting – Definition of MA – bei [www.imanet.org/pdf/definition.pdf](http://www.imanet.org/pdf/definition.pdf)).

Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance management systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy.

**Umfassendere Controlleraufgaben in Europa:** Vor allem im deutschen Sprachraum wird der Controllinggedanke heute viel weiter gefasst als in den USA. Dies ist auf verschiedene Entwicklungen zurückzuführen:

- Die Erkenntnis der Notwendigkeit sowohl von Controlling als auch von Planung und strategischer Führung haben sich in Europa zeitlich überlappt, sodass die Chance entstand, zu einer umfassenderen und damit den heutigen Managementsystemen besser entsprechenden Controlling- und Controller-Definition zu kommen.
- In den USA wurde Controlling immer aus dem Rechnungswesen (Accounting) heraus weiterentwickelt, während in Europa die Entwicklung ebenso von der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre her geschah.
- Nationale Besonderheiten der Ausbildungsgänge und teilweise fehlende regelnde Instanzen verhindern die Entstehung einheitlicher Berufsbilder und -prüfungen und damit auch entsprechender Definitionen. Genau in diesem Bereich engagiert sich seit 1995 die IGC International Group of Controlling, siehe hinten.

Man kann heute jedoch, wie breite empirische Untersuchungen zeigen, eindeutig feststellen, dass der Beruf des Controllers einen festen Platz in den Unternehmen gewonnen hat und ständig an Bedeutung und Verbreitung zunimmt. In Frankreich hingegen gibt es zwar den „Contrôleur de Gestion“, jedoch versteht sich dieser nicht als Controller, sondern eher als Kontrolleur und Finanzchef.

Wie die Entwicklung des Controllinggedankens vermuten lässt, haben sich auch in den Aufgaben der Controllerdienste Verschiebungen ergeben. Die hauptsächliche Controllerarbeit verlagert sich laufend mehr in Richtung Planung, Beratung und Systemgestaltung, währenddem Buchführungs- und Kostenrechnungsarbeiten spezialisierten Abteilungen zugewiesen werden. Die Beratungsleistungen werden mehr und mehr zukunfts- und strategiebezogen, was zu Anforderungen an die Controller in den Bereichen Frühaufklärungssysteme und Moderation des Strategiefindungsprozesses führt.

Wie vorne ausgeführt, ist Controlling eine Managementaufgabe, die von Führungskräften in allen Positionen auszuführen ist. Horngren (Horngren/Foster, 1991, 967) definiert wie folgt:

"Controlling = obtaining conformity to plans through action and evaluations."

An anderer Stelle hält er fest (freie Übersetzung d.V.): „Terminologisch wichtig zu erkennen ist, dass der moderne Controller **kein** Controlling im Sinne einer Linienführungskraft betreibt, ausgenommen in seiner eigenen Abteilung.“ Diese Erkenntnis wird auch dadurch gestützt, dass in den bekannten US-amerikanischen Lehrbüchern zum Rechnungswesen und zur Controllerarbeit zwar wohl „Controller“, nicht aber „Controlling“ definiert wird. „Controlling a business“ in Sinne von dirigieren, lenken und steuern wird eben als klare Managementaufgabe verstanden.

Controller betreiben **kein** Controlling.

Im deutschen Sprachraum hat es sich eingebürgert, unter Controlling allgemein die Abteilung zu verstehen, in der die Controller eingegliedert sind. Dies ist deshalb falsch, weil die Manager ja das Controlling selber betreiben müssen. Zudem führt dieser Begriffsmissbrauch in der praktischen Anwendung zu vielen unüberlegten Aufgabenzuweisungen und Rollenkonflikten sowie zum (Irr-) Glauben vieler Manager, die Controller würden das Controlling für sie übernehmen.

Für die Ausführungen in den folgenden Kapiteln wird deshalb folgender Wortgebrauch festgelegt (vgl. auch Controller-Wörterbuch):

### **Begriffliche Abgrenzung**

Controlling = Managementaufgabe, die nur Manager übernehmen können  
 Controller = Personen, die Managern helfen, ihrer Controllingaufgabe nachzukommen  
 Controllerdienst = Abteilung oder Bereich, in der/dem die (zentralen) Controller arbeiten und Managementunterstützung betreiben.

Synonyme Begriffe für „Controllerdienst“ könnten sein:

- Control,
- Management Services,
- betriebswirtschaftliche Abteilung,
- Controller Services.

Ebenfalls eine Fehlüberlegung ist es, wenn unter „Controlling“ die Summe aller Rechnungswesenarbeiten verstanden wird und damit implizit angenommen wird, Controller seien die besten Rechnungswesenspezialisten. Umso zukunftsorientierter die Controllerarbeit wird, desto grösser wird auch der Anteil der Arbeitszeit sein, während der sich Controller mit Planungsfragen auseinandersetzen. Sind die Basissysteme des Rechnungswesens installiert und in Richtung Führungs- und Entscheidungsunterstützung ausgestaltet, verlagert sich die Controllerarbeit automatisch vom Rechnungswesen weg hin zur betriebswirtschaftlichen Beratung der Führungskräfte.

Zentralcontroller bedürfen eines fundierten Verständnisses der Methoden und Systeme insbesondere des betrieblichen Rechnungswesens, da sie auch die Verantwortung für die Gestaltung der Systeme tragen. Sie müssen aber nicht die Buchhalter und Kostenrechner sein, die sämtliche Bewertungsregeln kennen.

Dezentrale Controller müssen die Systeme verstehen und ihre Auswertungen interpretieren können. Ihre Aufgabe ist es aber nicht, die Daten zu erfassen und die Ordnungsmässigkeit der Buchführung sicherzustellen, sondern sie sollen Partner ihrer Linienmanager sein und diese in der Wahrnehmung ihrer Controllingverantwortung unterstützen.

## **1.1.4 Controller-Leitbild und einheitliche Begriffsanwendung**

Die zum Teil unreflektierte Adaption des Controllingbegriffes aus dem englischen Sprachraum in die europäische Wirtschaftswelt hat zu einer grossen Konfusion bezüglich des Verständnisses von Controlling und des Aufgabengebiets der Controller geführt. Als Folge davon werden Controller immer noch als „finanzielle Rechenknechte“ missbraucht, als reine Spezialisten der Rechnungslegung oder der finanziellen Geschichtsschreibung eingesetzt oder als interne Kontrolleure verstanden. Dass sich Controller zur Hauptsache um die Zukunft des

Unternehmens kümmern sollten, wurde in vielen europäischen Unternehmen noch nicht erkannt.

Zudem haben viele Führungskräfte zu den Controllern und zum Rechnungswesen ein gespanntes Verhältnis, da sie dahinter eine Art Geheimwissenschaft vermuten, ständig mit neuen Begriffen konfrontiert werden und es schwierig finden, sich selbst eine klare Begriffswelt für die finanzielle Führung des Unternehmens zu erarbeiten.

Fehlende Klarheit des Berufsbildes, unklare Abgrenzung der Aufgabenbereiche eines Controllers und der Wunsch nach Standardisierung der wichtigsten Begriffe verursachen deshalb auch den Institutionen, welche Controller ausbilden, schon lange grosse Probleme.

Aus diesem Grunde wurde im Jahre 1995 die **IGC International Group of Controlling** gegründet. Diese Interessengemeinschaft ist eine internationale Kooperation auf dem Gebiete der Aus- und Weiterbildung sowie der Forschung und Entwicklung im Controlling tätiger Institutionen. Sie verfolgt folgende Ziele:

- Profilierung des Berufs- und Rollenbildes der Controller.
- Forum für fachlichen Meinungs- und Gedankenaustausch.
- Plattform für die Abstimmung und Weiterentwicklung einer übereinstimmend getragenen Controlling-Konzeption.
- Festlegung einer einheitlichen Controlling-Terminologie inklusive Fachbegriffen für die internationale Anwendung.
- Pflege der Schnittstellen zur Wissenschaft und themenverwandten Fachgebieten.
- Erhöhung der Markttransparenz und Qualitätssicherung in Bezug auf Controlling- und Controllerausbildungsprogramme.
- Definition von Qualitätsstandards für die Mitglieder der IGC, verbunden mit der Vergabe eines Qualitätssiegels.
- Erarbeitung von Grundlagen für eine spätere Zertifizierung von Controllern.

Mitglied der IGC können Gesellschaften und Institutionen werden, welche Controller ausbilden und Forschungs- und Entwicklungsarbeit in diesem Arbeitsgebiet übernehmen. Interessierte Unternehmen engagieren sich als Fördermitglieder. In der IGC sind Ausbildungsinstitutionen aus mehr als 10 Ländern vertreten. Mit vielen anderen Ländern bestehen Kontakte, welche zu einer weiteren Verbreitung der durch die IGC erarbeiteten Definitionen, Begriffe und Systematiken führen sollen. Von Anfang an wurde auch darauf geachtet, dass, soweit sinnvoll, eine Übereinstimmung mit der Begriffswelt und dem Berufsverständnis der Controller im englischsprachigen Raum gefunden und umgesetzt werden konnte.

Alle Mitglieder der IGC, also auch das CZSG Controller Zentrum St. Gallen als Herausgeberin dieses Controller-Leitfadens, verpflichten sich, die Erkenntnisse und Ergebnisse aus der Arbeit der IGC in ihren Aus- und Weiterbildungsaktivitäten umzusetzen.

Ein mittlerweile schon weit verbreitetes Resultat der IGC-Arbeiten ist das Controller-Leitbild.

Das Controller-Leitbild soll einerseits das Selbstverständnis eines modernen, zukunftsorientierten Controllers zum Ausdruck bringen. Andererseits soll es Führungskräften, welche Controller einzusetzen gedenken, klarstellen, was von Controllern erwartet werden kann und insbesondere auch was nicht. In 2009 wurden das Controller-Leitbild sowie die hier beschriebenen Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten und die begrifflichen Abgrenzungen in die DIN Specification 1086 „Controlling“ eingebracht. Dieser Text wird vom Deutschen Institut

für Normung DIN herausgegeben und kann von ihrer Homepage [www.beuth.de](http://www.beuth.de) heruntergeladen werden. Er ist eine Vorstufe für eine internationale Normierung der Begriffe.

### Controller – Leitbild

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

Das heisst:

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

Abb. 2: Das Controller-Leitbild der IGC

In einer ausserordentlich umfangreichen Arbeit haben die IGC-Mitglieder auch **das Controller-Wörterbuch** zusammengestellt, welches die wichtigsten Begriffe des Controllings, der Controllerarbeit, der Planung, der Unternehmenspolitik und der Strategie sowie des Rechnungswesens erklärt und definiert. Dieses Controller-Wörterbuch soll die eindeutige Verständigung in der täglichen Zusammenarbeit zwischen Controllern und Führungskräften unterstützen. Die darin enthaltenen Begriffsdefinitionen berücksichtigen auch die Bedürfnisse der Praxis. Deshalb wurde bei den Definitionen darauf geachtet, keine neuen Fachbegriffe zu generieren, sondern aus den schon benutzten, die wirklich tauglichen herauszufiltern und unklare oder irreführende Begriffe auch als solche zu kennzeichnen.

Dem Controller-Wörterbuch ist (4. Auflage, 2010, übersetzt in sieben Sprachen) ein grosser Erfolg beschieden, was die IGC-Mitglieder bestärkt, ihre Entwicklungsarbeit laufend weiterzuführen. Dazu gehörte 2006 auch die Herausgabe des Weissbuchs „Controller und IFRS“, in welchem das Verhältnis zwischen IFRS International Financial Reporting Standards und der Controllerarbeit klargestellt wird.



Dieses Qualitätssiegel wird verliehen von der International Group of Controlling. Es bestätigt, dass dieses zertifizierte Programm nach eingehender Prüfung dem Qualitätsstandard der IGC entspricht.

Die Arbeiten zur Qualitätssicherung in der Controllerausbildung haben zum Qualitätssiegel der IGC geführt. Organisationen können ihr Controller-Ausbildungsprogramm durch einen externen Evaluator und durch die Zertifizierungskommission der IGC überprüfen lassen und erhalten, bei positivem Ausgang, das Recht, das geprüfte Programm mit dem IGC-Qualitätssiegel zu versehen. Dieses Siegel bezeugt, dass die Inhalte den Standards für eine umfassende Controllerausbildung entsprechen und die Abläufe in der Lernorganisation sowie die Referenten die strengen Vorgaben der Zertifizierungskommission erfüllen. Damit haben die Unternehmen die Gewähr, dass ihre Controller eine „state of the art“-Ausbildung erhalten.

Im vorliegenden Controller-Leitfaden werden die Definitionen des Controller-Wörterbuchs vollständig übernommen. Dies beginnt schon bei den begrifflichen Abgrenzungen zu Controlling und Controller und zieht sich auch in den eher planungs- und rechnungswesenorientierten Teilen durch.

## 1.2 Warum ist Controlling so wichtig?

Jedes Unternehmen muss laufend auf 3 Ebenen gleichmässig erfolgreich sein, wenn es weiter bestehen und eine starke Position in der Wirtschaft erreichen will.

**Liquidität/jederzeitige Zahlungsfähigkeit:** Das Unternehmen muss **jederzeit zahlungsbereit** sein, d.h. es muss in der Lage sein, aus dem Vermögen seine Schulden fristengerecht zurückzubezahlen. Da es nicht interessant ist, flüssige Mittel zu halten – sie bringen keinen Zinsertrag – muss dafür gesorgt werden, dass das kurzfristig liquidierbare Vermögen (Kassa, Bank, Forderungen) ständig so gross ist, wie die kurzfristigen Schulden (Lieferanten, Banken, Darlehen). Dauernde Lagerbestände sollten im Industriebetrieb mit langfristigen Schulden gedeckt sein, Anlagevermögen und immaterielle Güter mit langfristigen Schulden und Eigenkapital. Diese – hier etwas vereinfacht dargestellten – Regeln sind altbekannt. Es gehört in den Aufgabenbereich von Finanzchef, Treasurer und Cash Manager, dafür zu sorgen, dass das Unternehmen immer die richtige **Liquidität** aufweist und somit diese Regeln einhält.

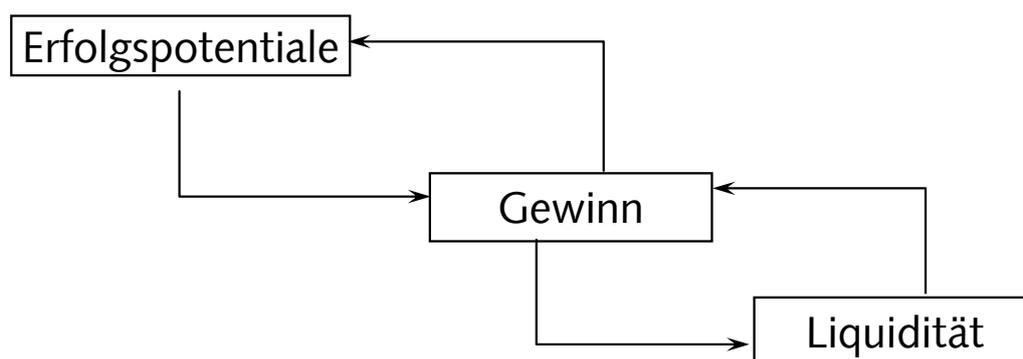


Abb. 3: Orientierungsgrössen für den Erfolg

**Gewinn/Genügende Rentabilität:** Auf der zweiten Ebene muss das Unternehmen in der Lage sein, regelmässig genügend **Gewinn** zu erarbeiten und gleichzeitig seine Substanz durch **Ab-schreibungen** zu erhalten. Der Umsatz muss somit genügen,

- die Kosten der verkauften Produkte und Leistungen zu decken, (Löhne, Material, Sachkosten, Zinsen);

- die Abschreibungen zu decken, die ja nichts anderes als die Entschädigung für früher getätigte Investitionen sind, damit man später wieder in neue Anlagen investieren kann, (deshalb sollte man auch vom Wiederbeschaffungswert abschreiben, um später nicht nur das Geld wieder zu haben, sondern auch das gleiche Leistungspotential wieder bereitstellen zu können);
- die Dividende und eventuelle weitere Ausschüttungen an Kapitalgeber zu decken, damit diese ihr Geld weiterhin zur Verfügung stellen;
- Reserven im Unternehmen zu bilden, indem Gewinne einbehalten werden. Gewinne einzubehalten bedeutet, flüssige Mittel zurückzubehalten, damit daraus das zukünftige Wachstum der Firma finanziert werden kann.

Gewinne sind damit aus der Sicht des Unternehmens überlebensnotwendig. Ohne Gewinn wird mit der Zeit die Liquiditätssituation des Unternehmens ungenügend und es fehlt das Geld, in die Zukunft des Unternehmens zu investieren (neue Märkte, neue Produkte).

Für die Erarbeitung der Gewinne sind die Führungskräfte zuständig. Das heisst, dass die **Ergebnisverantwortung** bei denjenigen liegt, welche die Leistungserstellung und die Leistungsverwertung lenken und damit Controlling betreiben sollen. Das sind Verkaufs-, Produktions- und Funktionsverantwortliche. Die Controller helfen den Verantwortlichen mit Instrumenten, Daten und Beratung, die angestrebten Ergebnisse zu erreichen. Die wichtigsten Instrumente sind die Planung und das betriebliche Rechnungswesen mit den dazugehörigen Leistungsdaten.

**Erfolgspotentiale finden und aufbauen:** Die dritte Ebene ist zukunftsorientiert. Damit das Unternehmen mittel- und langfristig Gewinne erzielen kann, muss es heute und ständig am Aufbau neuer und am Ausbau bestehender **Erfolgspotentiale** arbeiten. Erfolgspotentiale sind die Wettbewerbsvorteile der Zukunft. Der Begriff Erfolgspotential ist sehr vielschichtig. Er lässt sich am besten mit Beispielen umschreiben:

- neue Produkte,
- neue Anwendungstechniken,
- neue Dienstleistungen,
- neue Märkte,
- besondere Fähigkeiten oder Fertigkeiten der Mitarbeiter (Know-how) oder
- kostengünstige Produktion und damit höhere Deckungsbeiträge.

Die Gewinne (oder Verluste) von heute sind das Resultat der Strategien von gestern. In den Strategien wird bestimmt, wo und wie die Erfolgspotentiale zu entwickeln sind. Über den Inhalt von Strategien, über Stossrichtungen und Zielhöhen zu entscheiden, ist wiederum Sache der Führungskräfte. Die **strategischen Controller** sind die Methoden- und die Datenfachleute, die einerseits den Strategiebildungsprozess immer wieder anstossen und den Ablauf dieses Prozesses steuern, andererseits mit Hilfsmitteln, Denkwerkzeugen und Daten aus Umwelt und Unternehmen die Führungskräfte in der Strategiebildung, in der Verfolgung der Umsetzung und in der Überwachung der Strategieprämissen unterstützen und begleiten.

In der Liquiditätssicherung, in der Gewinnerreichung und in der strategischen Planung sind immer finanzwirtschaftliche Ziele und Pläne mitentscheidend und es gilt laufend zwischen Soll und Ist zu vergleichen. Controlling ist damit eine Daueraufgabe jeder Führungskraft. Diese Aufgabe zu vernachlässigen, hat vielleicht kurzfristig keine grosse Auswirkung. Unternehmensführung ist aber je länger je mehr eine vieldimensionale Aufgabe, welche die Führenden

mittelfristig nur unvollständig und damit nicht erfolgreich erfüllen, wenn sie eine Dimension auslassen. Controlling ist eine dieser Dimensionen.

## 1.3 Aufgaben und Verantwortung von Manager & Controller

### 1.3.1 Unternehmensführung und Controllerarbeit

Wenn wir mit Ulrich (Ulrich/Krieg, 2001, 32) Unternehmensführung als Lenkungssystem auffassen, dann bedeutet Führung in erster Linie Datenverarbeitung.

#### Managerbedürfnisse bestimmen das Informationssystem:

Aus Abbildung 4 geht hervor, dass der Manager im Lenkungssystem selbst bestimmt, welche Daten er zu Informationen verarbeiten will. Dies schließt nicht aus, dass er von aussen, z.B. aus der Umwelt, von Mitarbeitern oder von Controllern Anstöße zur Berücksichtigung bestimmter Daten und Informationen aufnehmen kann. Wenn der Manager aber selbst entscheidet, welche Daten er verwenden will, hat dies zur Konsequenz, dass das Informationssystem als Ganzes nur Mittel zum Zweck sein kann und sich nach den Bedürfnissen der Führungskräfte ausrichten muss.

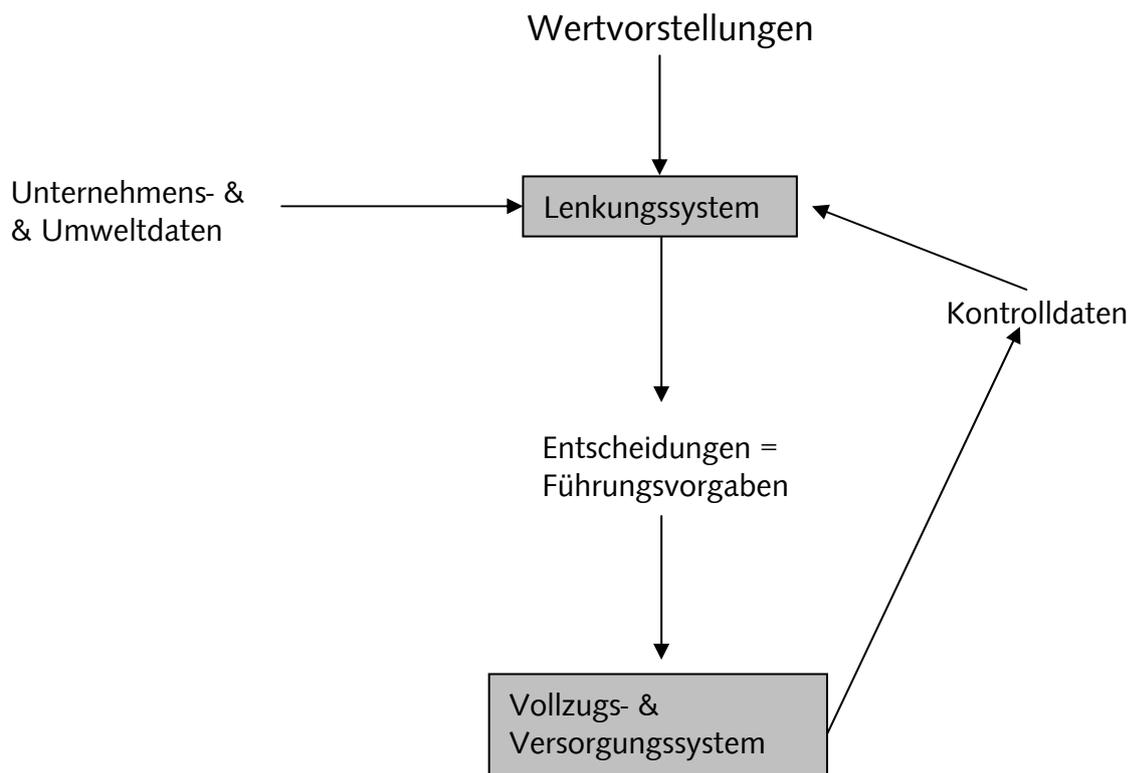


Abb. 4: Unternehmensführung als Lenkungssystem

Andererseits ist auch zu beachten, dass die Führungskraft auf Angaben aus dem Rechnungswesen angewiesen ist, wenn sie ihren Führungsfunktionen gerecht werden will. Sie ist innerhalb der von ihr geleiteten Organisationseinheit für die Zielerreichung und damit auch für die Wirt-

schaftlichkeit der Leistungserstellung verantwortlich. Somit braucht sie im Kreislauf der Führungsfunktionen finanz- und leistungswirtschaftliche Daten zu

- Planung (Massnahmenevaluation),
- Entscheidung (über den Plan),
- Ist-Leistungen und -Werten,
- Soll-Werten (Istleistungen zu Planwerten) und
- Auswirkungen von Korrekturmassnahmen (neue Pläne bzw. Plananpassungen).

Die Abbildung zeigt weiter, dass Unternehmensführung ein Datenverarbeitungsprozess ist, in dem der Input (Daten) im Lenkungssystem zu Informationen verarbeitet und zu Output in Form von Entscheidungen (Daten für die nachfolgenden Stufen) weiterentwickelt wird.

Für Controller ist daraus abzuleiten, dass sie

- ihre Systeme auf die Bedürfnisse der Unternehmensführung ausrichten müssen,
- **empfängerorientiert** berichten müssen und
- ihre Daten so aufbereiten müssen, dass die Empfänger diese interpretieren können und wollen (Berichtswesen und Berichtsform).

Personen im Lenkungssystem können aber auch in der Situation sein, dass sie die Wichtigkeit von Daten aus dem finanz- und leistungswirtschaftlichen Bereich oder aus der Unternehmensumwelt nicht erkennen, sei es, weil sie es nie gelernt haben, diese Daten zu verstehen, oder weil sie zur Zeit andere Datenelemente als wesentlich erachten. Daraus entsteht für die Controller der **Schulungs- und Trainingsauftrag**. Controller sollen ihre Managerkunden durch Erklärung der Zusammenhänge und Weitergabe von Interpretationshilfen dahin führen, dass diese „Self-Controlling“ betreiben können und die Wichtigkeit des finanziellen Erfolgs in ihrem Teilbereich erkennen können.

### 1.3.1.1 Kontrolle, Controller und Berichtswesen

Werden die Verantwortlichkeiten von Managern und Controllern näher beschrieben, muss auch der Begriff der Kontrolle analysiert werden. Im Führungskreislauf in Abb. 1 wurde dieser Begriff schon eingeführt, ohne aber auf seine inhaltliche Abgrenzung einzugehen.

Sucht man in der wissenschaftlichen Literatur zur Organisationslehre, stellt man sehr schnell fest, dass der Kontrollbegriff in der Praxis sehr oft und aus verschiedenen Gründen falsch oder unvollständig angewendet wird.

**Definition Kontrolle:** „Die Kontrolle wird durch die Rückkopplung dargestellt. Sie besteht zunächst in der Aufnahme von Ergebnissen irgendwelcher Aktivitäten; diese Istwerte werden mit einem Sollwert verglichen. Daran schliesst sich die Abweichungsanalyse und die Anordnung der zur Behebung oder Verhinderung der Abweichung geeigneten Massnahmen an.“ (Ulrich/Fluri, 1995, S. 146 f.)

„Diese Funktion (Kontrolle) besteht sowohl in der Überwachung der einzelnen Phasen des Problemlösungsprozesses als auch in der Prüfung der daraus resultierenden Ergebnisse.“ (Thommen, 2008, S. 45)

Wird die Abfolge des Kontrollprozesses als Ausarbeitung des Führungskreislaufs strukturiert, können folgende Schritte festgestellt werden (Abb. 5):

Die Schritte 1 bis 4 werden üblicherweise als die Elemente des Soll-Ist-Vergleichs bezeichnet. Sie bilden jedoch nur die Voraussetzung für die eigentliche Kontrollarbeit; denn die „Kontrolle steht (...) ausschliesslich im Dienste der Zielverwirklichung“ (Siegwart/Menzl, 1978, S. 11). Man kann auch argumentieren, dass der Soll-Ist-Vergleich als solcher keinen eigenständigen Wert für die Resultaterzielung hat, sondern erst die aus seiner Interpretation abgeleiteten und umgesetzten Korrekturen.

**Kontrolle ist Teil von Controlling:** Diesen Sachverhalt gilt es bei der Aufgaben- und Verantwortlichkeitsabgrenzung zwischen Führungskräften und Controllern in aller Klarheit zu berücksichtigen, will man nutzlose Diskussionen über Zuständigkeiten vermeiden. Gemäss der Definition in 1.1.1 ist Controlling der gesamte Prozess der Zielfestlegung, der Planung und der Steuerung bezogen auf den erfolgs- und den leistungswirtschaftlichen Bereich. Dazu gehört auch die Kontrolle; denn damit die Steuerung in Richtung Zielerreichung erfolgen kann, sind die skizzierten Schritte des Kontrollprozesses abzuarbeiten.

**Kontrolle ist eine nicht delegierbare Führungsaufgabe:** Man kann somit folgern, dass die Kontrolle eindeutig ein Bestandteil des Controllings, und damit auch klar eine Führungsaufgabe ist. Denn es sind die Führungskräfte, welche die Entscheidungen nicht nur über Ziele und Pläne treffen, sondern auch über die Korrekturmassnahmen. Mit dieser Entscheidung übernehmen sie auch die Verantwortung für die Zielerreichung. Kontrolle kann man somit auch als undelegierbare Führungsaufgabe bezeichnen, da auch der Einsatz von Hilfspersonen oder Hilfssystemen die Führungskraft nicht von der Verantwortung und damit vom Kontrollauftrag entbindet.

1	Planwerte zu Sollwerten umwandeln	Wie viel des Planwertes hätte zum Messzeitpunkt unter Berücksichtigung der erbrachten Leistungen erreicht sein sollen? (z.B. Sollkosten)
2	Istwerte erfassen	Wie hoch sind die erbrachten Istleistungen und Istwerte gewesen?
3	Sollwerte mit Istwerten vergleichen	Haben sich für das Unternehmensergebnis positive oder negative Abweichungen ergeben?
4	Sich ergebende Abweichungen analysieren und interpretieren	Sollten in Hinsicht auf die zu erreichenden Resultate Korrekturhandlungen vorgenommen werden?
5	Nach möglichen Korrekturmassnahmen suchen	Welche Handlungen haben das Potential, die Zielerreichung in einem nächsten Durchgang des Führungskreislaufs zu erreichen?
6	Die am besten geeignete Korrekturmassnahme wählen	Wofür entscheidet sich die Person, die mit der Umsetzung beauftragt wird und für das Resultat verantwortlich ist?
7	Die gewählte Massnahme umsetzen	Durchführung der gewählten Handlungen
8	Prüfen, ob die erzielten Resultate den Sollwerten genügen.	Haben die Korrekturmassnahmen das gewünschte Ergebnis erbracht oder sind weitere notwendig?

The diagram shows a feedback loop starting from step 8, moving up to step 4, then left to step 3, and finally down to step 2. This indicates that the results of the corrective measures (step 8) are used to re-evaluate the comparison of planned and actual values (step 3) in the next cycle.

Abb. 5: Die Einzelschritte im Kontrollprozess

Daraus folgt eine klare Erkenntnis für die Controllerarbeit:

Controller machen keine Kontrolle für andere Personen!

Ihre Aufgabe besteht darin, mit ihren Instrumenten und Interpretationen die Kontrolle durch die Führungskräfte zu ermöglichen. Quantifizierung der Pläne, Berechnung der Sollwerte und Ermittlung der Abweichungen sowie deren Interpretation sind das Aufgabenspektrum der Controller.

Manager legen Ziele und Planungsinhalte fest, sorgen für die Umsetzung und nehmen die Kontrollfunktion wahr. Daraus ergibt sich eine weitere wichtige Abgrenzung zwischen Manager- und Controlleraufgaben:

Der Manager berichtet, nicht der Controller.

**Das Berichtswesen folgt verantwortungsgerecht der Linie:** Es ist Sache der Führungskraft, über das von ihr Geplante, Erreichte oder Erwartete Bericht zu erstatten. Denn der wichtigste Teil eines Berichts sind nur selten die Zahlen, sondern meistens die Erklärungen, die Einschätzungen und die Kommentare der verantwortlichen Person.

**Controller bereiten Berichte auf und interpretieren sie anhand der Zahlen; Kommentare sind von Managern:** Der Controllerauftrag geht dahin, für die verantwortlichen Personen die Daten und die Berichte aufzubereiten und eine betriebswirtschaftliche Interpretation zu Händen der jeweiligen Auftraggeber abzugeben. Diese Interpretation ist zwar auch eine Art des Berichtens, beschränkt sich aber auf die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge aus der im Vergleich zur Führungskraft unvollständigen Informationslage des Controllers.

### 1.3.1.2 Finanzielle Führungsverantwortung

Das Zusammenspiel von controlling-betreibenden Führungskräften und Controllern lässt sich gut darstellen, wenn gefragt wird, wer welche Verantwortung übernehmen soll. Fängt man an der Basis an, ist zuerst nach den entsprechenden Aufgaben von Kostenstellenleitern zu fragen.

Vorarbeiter und Meister als **Kostenstellenleiter** sind dafür zuständig, dass sie die von AVOR und Fertigungsleitung und damit abgeleitet vom Absatzplan geforderten **Leistungen nach Quantität, Qualität und Termin** erbringen. Dabei ist es ihr Ziel, die durch die Planung und die Istleistung berechneten Sollkosten (Kap. 5) einzuhalten.

**Kostenverantwortung:** Die **Sollkosten** sind – wenn die Kostenplanung ernsthaft gemacht wurde – der Massstab der Wirtschaftlichkeit und somit die Umsetzung des Gewinnziels des Gesamtunternehmens auf die einzelnen Kostenstellen. Erbringen Kostenstellen Leistungen, die nicht ursächlich für die Produktentstehung nötig sind, können auch keine leistungsabhängigen Kosten entstehen. Dies trifft vor allem bei administrativen Stellen sowie Planungs- und Leitungsstellen zu. Die entsprechenden Kostenstellenleiter tragen die gleiche Verantwortung in ihrem Bereich wie schon skizziert. Ihre Sollkosten bleiben aber während des ganzen Jahres gleich hoch, man spricht dann vom fixen Budget.

Ist eine Führungsperson für mehrere Kostenstellen gleichzeitig verantwortlich, z.B. ein Fertigungsleiter, ein Werksleiter oder ein Abteilungsleiter, trägt sie die Führungsverantwortung für alle ihr unterstellten Stellen, also für das gesamte Kostenvolumen. Für solche nicht direkt am Markt operierenden Kostenstellengruppen wird oft der Begriff **Cost Center** verwendet.

**Deckungsbeitragsverantwortung:** Führungskräfte, die mit ihren Bereichen **direkten Marktzugang** haben, das sind vor allem Verkaufsleiter und Verkäufer, tragen Umsatz- und in erster Linie Deckungsbeitragsverantwortung. Sie haben es in der Hand, Absatzmengen und Umsätze, eventuell auch Preise zu beeinflussen.

Dies sind, vorerst noch stark vereinfachend zusammengefasst, Verantwortlichkeitsgrößen für Führungskräfte im Bereich der Rentabilität eines Unternehmens.

Haben Führungskräfte auch die Möglichkeit, über Lagerbestände oder andere Bilanzpositionen zu entscheiden, kommen zusätzliche Verantwortlichkeiten wie Lagerkosten und Reichweiten dazu.

Leitet eine Person sowohl Verkauf als auch Kostenstellen, z.B. als Profit-Center Leiter oder gar als Unternehmensleiter, trägt sie die Verantwortung für ein Deckungsbeitragsvolumen nach Abzug aller Kostenstellenkosten, die in ihrem Bereich beeinflusst werden können sowie für die gesamte Rentabilität, die Liquidität und die Produktivität ihres geleiteten Bereichs.

Diese Verantwortlichkeitshierarchie ist logisch, lässt sich mit Anpassungen auf fast alle Unternehmen sowie auf alle Hierarchiestufen umsetzen und setzt sich deshalb in zielorientierten Unternehmen durch. In den Folgekapiteln dieses Controller-Leitfadens werden die verschiedenen Bestimmungs- und Verantwortlichkeitsgrößen im Detail behandelt.

### 1.3.2 Controllerverantwortung

Da Controller Dienstleister sind, haben sie auch andere Aufgaben und Verantwortlichkeiten als Führungskräfte. Der Controller, der zugleich auch Kostenstellenleiter ist, trägt zwar in seiner Kostenstelle die Kostenverantwortung, doch ist das der einzige Ort, wo er selbst Controlling betreibt.

Alle Controllerezentrale und -dezentrale sind zuerst dafür verantwortlich, dass in einem Unternehmen geplant wird. Sie sollen die gesamte **Planungssystematik** aufbauen und pflegen. Sie sollen die Einzelpläne zusammentragen und den Gesamtplan für das Unternehmen aufstellen. Sie legen aber weder Zielinhalte noch Zielhöhen fest. In sehr vielen Unternehmen, die eine „Controlling-Abteilung“ haben, ist denn auch festzustellen, dass die Führungskräfte fälschlicherweise meinen, die Controller würden das Controlling für sie machen und damit auch Ziele bestimmen.

Deshalb stellt eine Abteilung, die „Controlling“ heisst, einen Widerspruch in sich dar.

An den Controllerdienst wird auch der gesamte leistungs- und finanzmässige **Soll-Ist-Vergleich** delegiert. Das bedeutet, dass die Controller das Instrumentarium aufbauen müssen, um die erbrachten Leistungen, Erlöse und Kosten den Plänen gegenüberzustellen. Ihnen obliegt damit auch die Wahl und die **Gestaltung der Systeme** des Rechnungswesens und der Leistungserfassung. Aus dem Soll-Ist-Vergleich sollen die Controller die **Abweichungen analysieren** und

sie zuhanden der Führungskräfte interpretieren. Zusätzlich sollen die Controller die Führungskräfte beim Finden und Bestimmen von Korrekturmaßnahmen unterstützen, die Auswirkungen dieser Korrekturen bewerten und daraus die Erwartungsrechnung per Jahresende zusammenstellen. Zudem haben Controller den ständigen Auftrag, wirtschaftliche Verbesserungsmöglichkeiten zu finden und den betroffenen Führungskräften Vorschläge zu unterbreiten.

Diese Grundaufgaben gelten für alle Controller und werden durch die allgemeine **betriebswirtschaftliche Beratungsaufgabe** ergänzt.

### 1.3.2.1 Aufgaben des Controllerdienstes und Spezialisierungen

Als „Controllerdienst“ wird hier umfassend die Funktion und die Institution, innerhalb derer zentrale und dezentrale Controller tätig sind, verstanden. Mit diesem Begriff soll verhindert werden, dass weiterhin das Schlagwort „Controlling“ für die Bezeichnung von Institutionen und Aufgaben der Controller verwendet wird. In Deutschland wird in zentralen Abteilungen teilweise der Begriff „Betriebswirtschaft“ verwendet, der sich jedoch (auch mangels Abgrenzbarkeit) nicht durchgesetzt hat und insbesondere in dezentralen Controllerdiensten kaum anzutreffen ist.

Der Aufgabenkatalog des Controllers ist in der Praxis gewachsen und lässt sich, da er den Bedürfnissen des jeweiligen Unternehmens angepasst sein muss, weder endgültig noch exakt abgrenzen. In der Literatur werden regelmässig folgende primären Controlleraufgaben erwähnt:

- the Accounting Function, registrieren,
- the Planning Function, vorbereiten,
- the Control Function, steuern helfen und
- the Reporting and Consulting Function, beraten und berichten.

**Spezialisierte Controller:** Je nach Einsatzgebiet oder Funktion des einzelnen Controllers kommen nun noch weitere Aufgaben dazu:

**Strategische Controller** sind dafür verantwortlich, dass der Strategieplanungs- und -überarbeitungsprozess in Gang gesetzt wird, dass die Methoden und Instrumente zur strategischen Planung und Kontrolle verfügbar sind, dass die Umweltentwicklung beobachtet wird, dass Frühwarnsysteme aufgebaut werden und dass die Prämissen, die den strategischen Plänen zugrunde gelegt wurden, regelmässig überwacht werden.

**Zentralcontroller** sind zuständig für die wirtschaftliche Beurteilung von Investitionsanträgen aus dem gesamten Unternehmen. Sie bestimmen auch das Gesamtsystem des Rechnungswesens (Strukturen, Methoden, Verfahren) und geben Richtlinien für die Planungs-, Rechnungswesen- und Berichterstattungsformen für alle Unternehmensbereiche heraus (Schaffung einer *unité de doctrine*). Meist leiten sie die Rechnungswesenabteilungen, soweit sie zentralisiert sind (Finanzbuchhaltung, vorgelagerte Buchhaltungen, Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung).

**Dezentrale Controller** sind an die Systemvorgaben und an Richtlinien aus dem zentralen Controllerdienst gebunden, sind aber die persönlichen Controller des Unternehmensbereichs, dem sie direkt zugeordnet sind. Sie nehmen die vorne erwähnten allgemeinen Aufgaben

wahr, jedoch beschränkt auf einen Unternehmensbereich, ein Profit Center, eine Verkaufs- und Marketingorganisation oder ein Werk.

**Funktionsbereichs-Controller:** Man unterscheidet wegen der benötigten Vorkenntnisse mittlerweile zwischen **Marketing-, Produktions-, Forschungs- und Entwicklungs- sowie Logistikcontrollern**, die eher auf die im Begriff enthaltene Funktion ausgerichtet sind, und **Bereichscontrollern**, die für ganze, direkt am Markt tätige Unternehmensbereiche wirken. Ist ein Unternehmen als Konzern mit juristisch selbständigen Tochtergesellschaften organisiert, arbeiten diese dezentralen Controller oft mit einem zentralen **Beteiligungscontroller** zusammen, der dann in erster Linie Koordinations- und Berichtgenerierungsaufgaben wahrnimmt.

Die folgende Darstellung ist ein Beispiel für die Struktur der Controllerorganisation in einem grösseren Unternehmen.

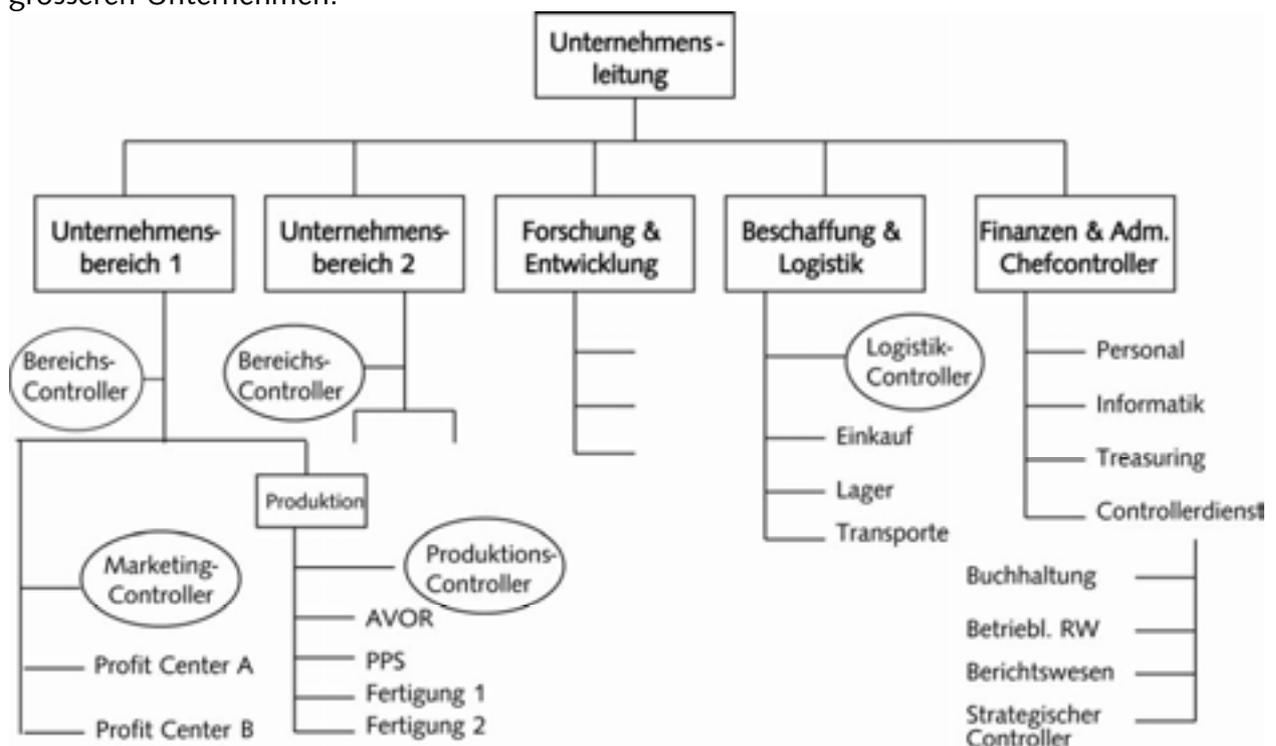


Abb. 6: Zentrale und dezentrale Controllerstrukturen

Die Gesamtheit der Controller eines Unternehmens trägt folgende **Verantwortung**:

- **Planungsverantwortung** (eine durchgängige Planungssystematik erarbeiten)
- **Systemverantwortung** (die Vorgaben für die gesamten Systeme des Rechnungswesens festlegen und kontrollieren)
- **Regelverantwortung** (Regeln für Planung, Soll-Ist-Vergleich, Leistungserfassung, Kontierung und Bewertung erstellen)

**Der oberste Controller benötigt Linienkompetenz:** Aus den beschriebenen Verantwortlichkeiten ergibt sich auch die Notwendigkeit, den Controllerdienst in der Linie zu verankern. In sehr vielen Unternehmen ist die Person, die die Funktion des obersten Controllers wahrnimmt, Mitglied der Geschäftsleitung und hat damit die Kompetenz, die controllingrelevanten Regeln durchzusetzen.

Werden die bisherigen Festlegungen und Erkenntnisse zum Verständnis des Controllerdienstes zusammengetragen, entsteht der Grundaufgabenkatalog des Controllerdienstes, wie er in der Abbildung 7 dargestellt ist.

Diese Aufgabenfülle kann schon in mittleren Unternehmen nicht mehr von einer einzelnen Person bewältigt werden, was zur Einsetzung von dezentralen und von spezialisierten Controllern geführt hat.

Aufgaben des Controllerdienstes			
Gestaltungsfunktion	Planungsfunktion	Beratungsfunktion	Richtlinienfunktion
1. Aufbau eines ziel- und führungsorientierten Rechnungswesens	1. Aufbau und Gestaltung einer integrierten Planungssystematik	1. Beratung bei der Zielfindung und -festlegung	1. Festlegen von Buchführungs- und Bewertungsrichtlinien (intern)
2. Verantwortungsstrukturen im Rechnungswesen abbilden	2. Entwicklung von Simulationsmodellen und Planungsszenarien	2. Laufende Erarbeitung der Berichte	2. Festlegen der Planungsrichtlinien
3. Umgestaltung des RW für die Zwecke der Entscheidungsfindung	3. Zusammenstellen des erfolgswirtschaftlichen Gesamtplans	3. Erkennen von Abweichungen und Interpretation der Resultate	3. Bestimmen der Termine für Planung und Berichterstattung
4. Gestaltung der Istleistungs- und Istwerteerfassung	4. Beobachtung ausserbetrieblicher Trends und Einflüsse	4. Zusammentragen von Erwartungsrechnungen	4. Vorgabe der Berichtsweseninhalte
5. Durchführung von Sonderermittlungen	5. Chancen und Risiken erkennen und dokumentieren	5. Feststellen des Innovationsbedarfs	5. Festlegung übriger planungs- und RW-relevanter Richtlinien
6. Controllingausbildung der Führungskräfte	6. Moderation der strategischen Planung	6. Überwachung der strategischen Prämissen	
<u>gesamthaft:</u> Gestaltung des Führungs-Informationsinstrumentariums mit Delegation bzw. Übernahme der damit verbundenen Datenerfassung, -verarbeitung, -präsentation und Interpretation. Institutionalisierung der Planungs- und Soll-Ist-Vergleichsprozesse zwecks Realisation der Unternehmensziele.			

Abb. 7: Aufgaben des Controllerdienstes

**Aufgabenzuteilung zentral – dezentral:** Im zentralen Controllerdienst werden zur Hauptsache die Aufgaben, welche sich aus der Gestaltungsfunktion und aus der Richtlinienfunktion ergeben, wahrgenommen. Die Planungs- und Beratungsaufgaben gehören zum Arbeitsbereich der dezentralen und der zentralen Controller, wobei tendenziell die dezentralen Controller ihr Schwergewicht auf die direkte Interaktion mit den planenden und steuernden Managern legen müssen, währenddem sich die zentralen Controller vor allem auf die Aggregation der Daten, die Koordination der Pläne und die Konsolidierung konzentrieren. In grösseren Unternehmen mit mehreren strategischen Geschäftsfeldern bedarf es oft einer Unterstützungsfunktion für das ganze Gebiet der Strategiefindung, -bildung, -dokumentation und -verfolgung. Dazu werden strategische Controller eingesetzt, die dann die Planungsaufgaben 4 – 6 und die Beratungsaufgaben 5 – 6 übernehmen.

**Integrierte Planungs- und Steuerungssysteme als Herausforderung für den zentralen Controllerdienst:** Die Bedeutung der Systemgestaltungs- und der Richtlinienfunktion nimmt schlagartig zu, wenn ein Unternehmen in mehrere selbstverantwortliche Bereiche gegliedert wird. Der zentrale Controllerdienst muss in solchen Fällen sicherstellen, dass das gesamte Rechnungswesen- und Planungssystem so aufgebaut wird, dass Mengen, Leistungen und Werte stufengerecht und – wenn nötig – mehrdimensional verdichtet und zusammengeführt werden können. Die Erfahrung zeigt, dass die Harmonisierung gewachsener Systeme für die Controller eine grosse Herausforderung bedeutet, da sie einerseits die Integration der IT-Systeme für Planung, Isterfassung, Erwartungsrechnung und Berichtswesen richtig verstehen und in den Inhalten bedürfnisgerecht gestalten müssen und andererseits in den dezentralen Einheiten gewachsene Systeme aufrechterhalten werden wollen und die Integration zu verhindern versucht wird. Harmonisierung und die Einführung von Bewertungs- und anderen Richtlinien führt zu Widerständen. Aus diesem Sachverhalt resultiert die Forderung, dass jeweils der oberste Controller eines Unternehmens genügend Kompetenz erhalten muss (üblicherweise Geschäftsleitungsmitglied), um die definierten Regeln durchsetzen zu können.

### 1.3.2.2 Konsequenzen für die Gestaltung von Planungs- und Rechnungswesensystemen

Aus den bisherigen Überlegungen zu Controlling und Controller lassen sich viele grundlegende Anforderungen an ein führungsorientiertes Planungs- und Kontrollsystem ableiten.

**Zielorientierung und Planungsrechnung sind unabdingbar:** Wenn Führungskräfte Ziele, d.h. Resultate erreichen sollen, bedeutet dies, dass die instrumentierenden Systeme von Anfang an als **zielorientierte Systeme** aufzubauen sind. Leistungs- und finanzielle Ziele müssen sich in Kostenstellen, Budgets, Umsatz- und Deckungsbeitragsplänen als zu erreichende **Planzahlen** wiederfinden.

**Nur beeinflussbare Grössen können direkt gesteuert werden:** Zielinhalte, die Führungskräfte festlegen und mit ihren Mitarbeitern abstimmen, sollten sich nur auf Grössen beziehen, die von diesen Führungskräften und ihren Mitarbeitern **direkt beeinflussbar** sind. Die aufzubauenden Instrumente sind demzufolge so auszurichten, dass sie in den einzelnen Auswertungen die beeinflussbaren Leistungen, Kosten, Erlöse und Deckungsbeiträge getrennt von den nicht beeinflussbaren ausweisen. Konsequenterweise sollte aus den Soll-Ist-Vergleichen ersichtlich sein, für welche Resultate die mit dem Vergleich angesprochene Führungskraft die Verantwortung übernehmen kann oder muss, und welche Werte nur hingerechnet sind. Vorgesetzte bestehen zu Recht darauf, dass sie in der Verantwortlichkeitsrechnung nur Kosten und Erlöse vorfinden, die sie auch selbst verändern können. Sie wollen demzufolge auch einen **Istkostennachweis** sehen, der belegweise die Entstehung der Belastungen aufzeigen kann.

**Plan, Soll, Ist, Abweichung, Erwartung:** Aus der Zeitachse im Führungsprozess lässt sich erkennen, dass ein führungsgerichtetes System folgende Daten liefern können muss:

- Planleistungen und -werte, um Ziele zu quantifizieren und auf Monate zu portionieren.
- Istkosten und Isterlöse, um verantwortungsbereichsweise das Geschehene mit den Plänen vergleichen zu können.
- Istleistungen in Verkauf und Fertigung, um die Planwerte zu Sollwerten umwandeln zu können, damit nachher ein sinnvoller Vergleich zwischen Soll und Ist sowie eine Abweichungsanalyse möglich werden.

- Trendrechnungen, damit ersichtbar wird, wie die zukünftige Entwicklung aussehen wird, wenn weder in der Umwelt noch im Unternehmen wichtige Änderungen eintreten.
- Erwartungswerte, damit ersichtlich wird, ob die Kostenstelle oder der Verkaufsbereich ihre Jahresziele unter Berücksichtigung des bisher geschehenen und der vorgesehenen Korrekturmaßnahmen erreichen werden oder nicht.

Diese wenigen und unvollständigen Anforderungen an ein Planungs- und Rechnungswesen-system zeigen, dass sich Controller bei der Gestaltung von Systemen nach den Bedürfnissen der Führungskräfte ausrichten. Dazu ist es aber nötig, dass die Führungskräfte selbst ihre Bedürfnisse bezüglich finanzwirtschaftlicher Führung ihres Bereichs kennen und sie offenlegen. Aufgabe der Controller ist es, bei der Aufdeckung dieser Bedürfnisse zu helfen und auf die wesentlichen Zusammenhänge hinzuweisen.

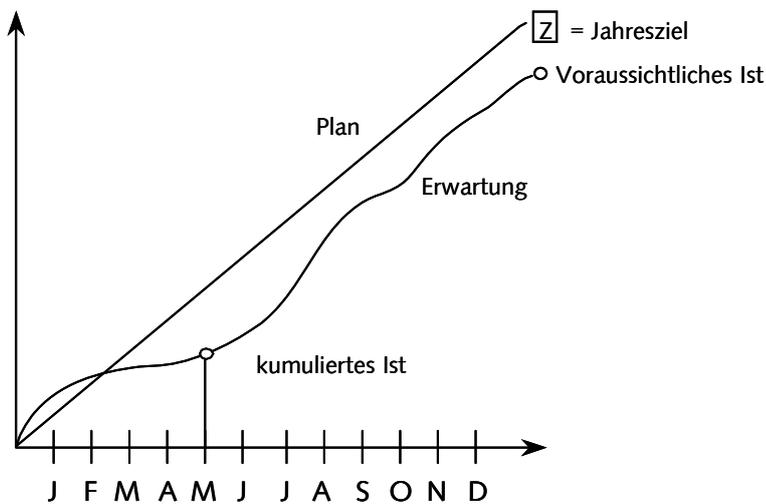


Abb. 8: Plan, Ist, Abweichung, Trend und Erwartung

An die Controller geht deshalb die Aufforderung, sich bei der Systemgestaltung, der Planungsunterstützung und der Beratung immer wieder auf die Bedürfnisse der Führung zu besinnen. Die Führungskräfte ihrerseits sollen Controller umfassend einsetzen und ihre Hilfe in Anspruch nehmen; so lernen die Controller deren Bedürfnisse kennen, und die Führungskräfte können sich einfacher auf die Erreichung ihrer Ziele konzentrieren.

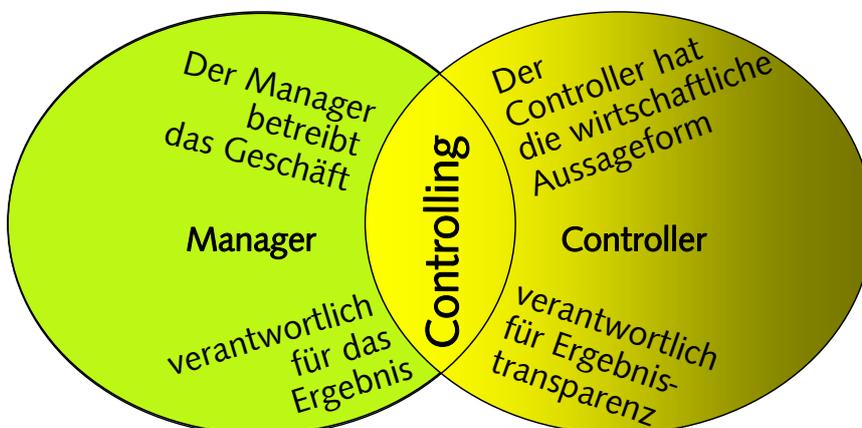


Abb. 9: Controlling ist die Schnittmenge der Zusammenarbeit

## 1.4 Abgrenzung des Controllerdienstes zu anderen Funktionen

Die heute dem Controllerdienst zugeordneten vielfältigen Arbeitsbereiche bringen es mit sich, dass Abgrenzungsfragen zu beantworten sind. Dabei ist zu beachten, dass diese Abgrenzungen zwar wohl theoretisch beschrieben werden können, im konkreten Unternehmen aber oft Kompromisse zu finden sind, da auf gewachsene Strukturen, auf Personen oder auf fehlende personelle Kapazitäten Rücksicht zu nehmen ist.

Bezüglich der Arbeits- und Verantwortungsteilung zwischen Manager und Controller besteht insoweit Klarheit, als dass der Manager für das Controlling verantwortlich ist und der Controller ihn dabei unterstützen soll (Stabsaufgabe). Fragen ergeben sich vielmehr in den controllernahen Bereichen wie:

- Rechnungswesen,
- Treasurer und Cash Management,
- interne Revision,
- Informatik oder
- Marketing und Marktforschung.

### 1.4.1 Abgrenzung zum Rechnungswesen

Für die Gestaltung des Rechnungswesensystems ist, soweit die erfolgswirtschaftliche Führung des Unternehmens betroffen ist, der Controller verantwortlich. Dies führt vielfach dazu, dass dem Controller die Bereiche Kostenrechnung, Finanzbuchhaltung und Abschlussbuchhaltung direkt zugeordnet werden. Der Zentralcontroller ist als Vorgesetzter auch für die ausführenden Abteilungen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung zuständig. Gewachsene Strukturen führen in anderen Unternehmen dazu, dass schon eine Kostenrechnungs- und eine Buchhaltungsabteilung bestehen, wenn ein Controllerdienst aufgebaut wird. Dort ist es dann oft nicht möglich, diese Abteilungen dem neuen Zentralcontroller zu unterstellen. Anzutreffen sind dann Strukturen folgender Art:



Abb. 10: Trennung von RW und zentralem Controllerdienst

**CFO = Chief (oder Corporate) Financial Officer CFO.** Wird oft zur Bezeichnung des obersten Finanzmanagers eines Konzerns verwendet. Ein CFO ist meist zugleich oberster Controller und oberster Treasurer.

Solange der Finanzchef auch die Funktion der obersten Controllers des Unternehmens wahrnimmt oder in Personalunion auch die Funktion des Zentralcontrollers übernimmt, entstehen keine Widersprüche zum Aufgabenkatalog in Abb. 7. Delegiert der Finanzchef die Kompetenz zur Entscheidung von Gestaltungsfragen des Rechnungswesens an den Zentralcontroller, sollten ebenfalls keine Probleme entstehen. Diskrepanzen entstehen dann, wenn ein bestehender Leiter Kostenrechnung und Buchhaltung ohne Abstimmung mit dem Controller Kontierungsregeln festlegen will, selbständig das anzuwendende Kostenrechnungssystem bestimmt (insbesondere die Methode der Kostenzurechnung) oder über Bewertungsregeln für die innerbetriebliche Berichterstattung (Preise, Abschreibungen, Zinsen) entscheidet.

In Analogie zur Struktur eines Decision Support Systems, gilt es in der Arbeitsteilung zwischen Rechnungswesen und Controllerdienst klar zwischen Modellbasis und Datenbasis zu trennen:

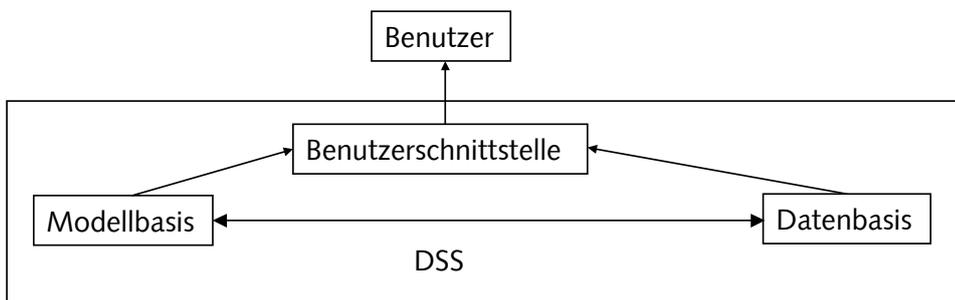


Abb. 11: Grundstruktur eines Decision Support Systems

Für die Modellbasis, die Methoden zur Entscheidung von „Wenn-dann-Fragen“, Simulationsmodelle, Konsolidierungsmodelle und ähnliches enthält, ist der Controller zuständig, da er ja damit die Unterstützungsfunktion für das Management erlangt. Für die Pflege, Aktualisierung und Sicherstellung der Datenbasis ist der Leiter Rechnungswesen verantwortlich. Da aber die Datenelemente darin in der richtigen Qualität erfasst sind und entsprechend zu den verfügbaren Modellen strukturiert sind, ergibt sich logisch, dass der Controller die Gestaltung der Datenbasis federführend bestimmen muss. Die Ausführungsverantwortung für das Rechnungswesen trägt somit der Chef Rechnungswesen, währenddem der Controller die Gestaltungs- und Auswertungsverantwortung übernimmt.

## 1.4.2 Abgrenzung zum Treasurer und zum Cash Management

Dem Treasurer (Schatzmeister) werden heute üblicherweise die Aufgaben rund um die Liquiditätssicherung des Unternehmens zugewiesen. Diese Abgrenzung ist aber nicht genügend fein, wie ein Blick auf die US-amerikanische Abgrenzung zwischen Controller und Treasurer zeigt (Horngren/Sundem, 2008, 20):

### Controllershship

1. Planning for control
2. Reporting and interpreting
3. Evaluating and consulting
4. Tax administration
5. Government reporting
6. Protection of assets
7. Economic appraisal

### Treasurership

1. Provision of capital
2. Investor relations
3. Short-term financing
4. Banking and custody
5. Credits and collections
6. Investments
7. Risk management (insurance)

Nach amerikanischer Auffassung gehören somit nicht nur das gesamte betriebliche Rechnungswesen, sondern auch das aussengerichtete finanzielle Rechnungswesen und das Steuerwesen zum Controllerdienst. In Europa hat sich noch keine einheitliche Regelung durchgesetzt, doch zeigt sich mehr und mehr, dass die aussengerichteten Aufgaben wie Gestaltung des publizierten Abschlusses inklusive den dazugehörenden Bewertungsfragen, Bilanz- und Steuerplanung und die Beantwortung steuerlicher Aspekte dem Treasurer oder Chefbuchhalter zugeordnet werden. Das Gleiche gilt für die Berichterstattung an öffentliche Stellen und Verbände. Damit ergibt sich auch eine Einflussnahme des Treasurers auf die Buchführung. Diese Einflussnahme soll sich unseres Erachtens aber darauf beschränken, die Vorgaben für die Bewertung von Beständen für externe Berichterstattung und die sich daraus ergebenden Kontierungsregeln zu machen.

**Priorität in der Gestaltung des Rechnungswesens haben aber – wie vorne gezeigt – die innerbetrieblichen führungsorientierten Aspekte** (Controlleraufgabe).

Diese Prioritätenreihenfolge sollte auch durch internationale Rechnungslegungsnormen wie IFRS/IAS nicht verändert werden. Diese Normen wollen eine „true and fair-Berichterstattung“ in Bilanz und GuV erreichen, indem das externe Rechnungswesen näher an die Gepflogenheiten des internen Rechnungswesens herangeführt wird. Dies ist im Sinne der Controller, bürdet ihnen aber auch mehr Arbeit auf, weil sie dazu Daten zusammentragen und aufbereiten müssen, über die Buchhalter gar nicht verfügen. Der externe, publizierte Abschluss soll trotzdem weiterhin zum Arbeitsgebiet des Finanzchefs oder Treasurers gehören.

Neben der Erstellung der externen Abschlüsse und dem Steuerwesen ordnet man in Europa üblicherweise auch das gesamte Versicherungswesen, die Administration der Vorsorgeeinrichtungen, Wertschriftenverwaltung und Kapitalanlage sowie Cash Management dem Treasurer zu. Cash Management gewinnt vor allem in internationalen Organisationen laufend an Bedeutung, da es helfen kann, den Liquiditätsbedarf des Konzerns durch geschickte Verschiebung der liquiden Mittel zu minimieren und dadurch die Finanzierungskosten niedrig zu halten.

Die definitive Aufgabenteilung zwischen Treasurer und Controller ist in der Praxis sehr stark von den jeweiligen Gegebenheiten und den Fähigkeiten der Mitarbeiter abhängig. Man kann jedoch feststellen, dass sich der Controller im deutschen Sprachraum in erster Linie um die Erfolgs- und die Stabilitätsziele eines Unternehmens kümmert, währenddem sich das Berufsbild des Treasurers auf die Gebiete der Liquiditätssicherung und -bereitstellung sowie auf die externen finanziellen Relationen ausrichtet.

### 1.4.3 Abgrenzung zur internen Revision

In deutschsprachigen Ländern wird – meist vom Gesetz her – zwischen der eigentlichen Geschäftsführung und dem Überwachungsorgan (Aufsichtsrat, Verwaltungsrat) klar getrennt. Dies hat dazu geführt, dass in vielen Unternehmen interne Kontrollsysteme aufgebaut wurden, die direkt an den Aufsichts- oder Verwaltungsrat berichten und damit gegenüber der eigentlichen Geschäftsleitung eine neutrale Stellung einnehmen. In den USA ist es hingegen üblich, die interne Revision dem Controllerbereich zuzuordnen (protection of assets, vgl. Horngren/Sundem, 2008, 20). Diese Regelung wird im deutschen Sprachraum schon deshalb abgelehnt, weil in diesem Falle der Controllerdienst, der ja für die Systeme verantwortlich ist, sich selber prüfen würde.

Der internen Revision werden üblicherweise zwei hauptsächliche Aufgabenkomplexe zugeordnet:

- die Ergebnisprüfung (financial audit) und
- die Systemprüfung (operational audit).

In der **Ergebnisprüfung** geht es vor allem darum, die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung und den Erfolg von Produkten und in Märkten festzustellen. Datenmässige Grundlage dazu sind das interne finanzielle als auch das betriebliche Rechnungswesen. Diese Prüfung ist vor allem deshalb sinnvoll, weil die externe Revision diese Instrumente ohne entsprechenden Auftrag gar nicht untersucht. In Konzernen ist zusätzlich die Prüfung der durchgängigen Anwendung der konzernweit geltenden Bewertungs- und Kontierungsregeln von Bedeutung, da dies die Voraussetzung für aussagekräftige Konsolidierungen bildet.

Die **Systemprüfung** dient der Verbesserung der im Unternehmen verwendeten Systeme und Verfahren. Diese sehr allgemeine Umschreibung wird verständlicher, wenn einige der dem operational audit auszusetzenden Systeme aufgelistet werden:

- Rechnungswesen, Buchführung;
- Personalverwaltung, soziale Dienste;
- Materialwirtschaft, Auftragsbearbeitung, Fakturierung, Logistik;
- EDV und Informationsinstrumente aller Art;
- allgemeine Verwaltung.

Das Schwergewicht liegt auf der Prüfung und Verbesserung von Aufbau- und Ablauforganisation in allen Bereichen und auf der Hinterfragung der Zweckmässigkeit der eingesetzten Systeme. Es sind somit die Systeme und Verfahren und nicht die daraus entstehenden Daten und Werte Gegenstand der Prüfung.

Die interne Revision kann damit als Institution charakterisiert werden, die Daten und Systeme prüfen und Vorschläge zu deren Optimierung machen soll. Im Gegensatz zum Controllingdienst bedarf die interne Revision keiner Linienkompetenz; sie hat aber ein Vorschlagsrecht. Die interne Revision kümmert sich vor allem um die Richtigkeit und Zweckmässigkeit der Daten, selten aber um Ziele und Pläne. Der eigentliche Planungsprozess, die Erfassung des **Ist** und der **Soll-Ist-Vergleich** gehören in den Aufgabenbereich der Controller und des betrieblichen Rechnungswesens. Die Verantwortung für die richtige Abwicklung und Auswertung der Instrumente des Rechnungswesens tragen Controller und eventuell der Treasurer.

Die interne Revision kann ihre Vorschläge nicht selbst umsetzen, es bedarf dazu eines Auftrags von der auftraggebenden Instanz, der dann innerhalb der Linienhierarchie weitergegeben werden muss (Konzern – Tochtergesellschaft – betroffener Funktionsverantwortlicher). Controller hingegen können im Rahmen ihrer Gestaltungs-, Planungs- und Richtlinienverantwortung direkte Vorgaben machen.

#### 1.4.4 Abgrenzung zur Informatik

Verschiedene Tendenzen führen dahin, den Controller auch für den gesamten Informatikbereich verantwortlich zu machen:

- Traditionellerweise ist in vielen Unternehmen der oberste Finanzchef auch oberster Informatiker.

- Applikationen in den Bereichen Auftragsbearbeitung, Fakturierung, Lager, Einkauf und Rechnungswesen bilden bisher das Schwergewicht bei der Einführung der EDV-Unterstützung.
- Technisch orientierte Informatik (Produktionsplanung und -steuerung, Computer Integrated Manufacturing u.v.a.) spielte bis anhin eine weniger bedeutende Rolle.
- Aus dem Controller soll der Information Manager werden, d.h. diejenige Person, die sich um alle im Unternehmen in irgendeiner Form gespeicherten Daten kümmert, sie verwaltet, wieder auffindet, die richtigen Systeme (Hard- und Software) bereitstellt und unterhält (vgl. z.B. Deyhle, 2001II, 116 ff.).

Wir sehen hier die Gefahr einer Überladung der Controlleraufgaben. Insofern der oberste Controller des Unternehmens Geschäftsleitungsmitglied ist und sowohl einen Informatikleiter als auch einen Zentralcontroller zugeordnet hat, mag die vorgeschlagene Organisation überzeugen. Verfügt jedoch der Zentralcontroller nur über eine kleine oder gar keine eigene Abteilung, hat er schon alleine an seinen Aufgaben als operativer Controller genügend zu tun und genügend Fachwissen mitzubringen. Seine Aufgaben zur Unterstützung der strategischen Führung sollte er zusätzlich noch wahrnehmen. Dem Zentralcontroller auch noch die Verantwortung für die Informatik zu übertragen, lehnen wir deshalb ab.

Dies bedeutet aber nicht, dass die Controller nicht massgeblich Einfluss nehmen sollten, wenn es um Informatikentscheidungen geht, die ihren Arbeitsbereich betreffen. Als Verantwortliche für Systemgestaltung und für den Planungsprozess sollen sie bei der Wahl von Rechnungswesen-, Planungs- und Leistungserfassungsapplikationen den Ausschlag geben. Sie sollen ebenfalls mitentscheiden, wenn Fragen der Datensicherheit, des Datenschutzes, der Dezentralisation und der datenmässigen Integration zur Lösung anstehen. Von einem Controller kann man jedoch kaum verlangen, dass er sich in Gebieten wie Hardwarearchitekturen und Betriebssystemfamilien auskennt.

### 1.4.5 Abgrenzung zu Marketing und Marktforschung

Da sich der Controllerdienst intensiv um die zukünftige Unternehmensumwelt und darin um die Absatzmärkte kümmern muss, um seiner Planungsverantwortung gerecht zu werden, ergeben sich zum Marketing viele Schnittstellen. Marketingabteilungen haben den Auftrag, im Sinne der Verkaufsvorbereitung Marketingziele, -instrumente und den Marketing-Mix (Produkt-, Preis-, Kommunikations- und Konditionenpolitik) festzulegen und nach der Durchführung der Marketingaktivitäten den Erfolg der Massnahmen zu messen (vgl. Thommen, 2008, 127 ff.). Soweit nun Schnittstellen zu den Planungs- und Rechnungswesensystemen des Gesamtunternehmens bestehen, ist das Marketing gehalten, sich an die sich aus den erwähnten Systemen ergebenden Anforderungen zu halten (insbesondere Absatz- und Umsatzplanung, Deckungsbeitrags- und Kostenstellenplanung).

Seitens des Marketings besteht aber auch ein grosser Unterstützungsbedarf durch den Controllerdienst. Dies führt immer mehr zum Einsatz von Marketing-Controllern, die nicht die bisherige Marketingarbeit übernehmen, sondern die für die Koordination der Pläne und der Resultate sorgen und die Instrumente zur Messung des Marketingerfolgs erarbeiten. Marketing-Controller sind damit (dezentrale) Dienstleister, die zwar nicht die Marketingentscheidungen treffen, jedoch den Prozess genau kennen, und die Verantwortlichen unterstützen können. Die von Marketing-Controllern bereitgestellten Instrumente können je nach Reifegrad der Institution sehr umfangreich sein:

- Planung und Kontrolle von Absatz, Umsatz und Deckungsbeiträgen in verschiedenen Dimensionen (Produkte, Kunden, Aussendienst);
- Werbeerfolgsplanung und -kontrolle/Marketingbudget;
- Pflege von Provisionierungssystemen;
- Planung und Verfolgung der Marketing- und der Verkaufsförderungskosten;
- Aufbau eines Marketing-Informationssystems;
- Planung und Steuerung des Aussendienstesinsatzes;

**Unseres Erachtens ist die Unterstützung von Marketing und Vertrieb der Arbeitsbereich, in welchem Controller die grösste Hebelwirkung erzeugen können.** Denn Verbesserungen im Bereich der Preise, des Absatzerfolgs und damit des gesamten Einsatzes des Marketing- und Vertriebsinstrumentariums haben in vielen Unternehmen den stärkeren Einfluss auf die Ergebnisverbesserung als die Konzentration auf interne, rein kostenorientierte Massnahmen.

Zur **Marktforschung** bestehen Verbindungen vor allem durch den strategischen Controller. Er muss sich ja intensiv um die zukünftigen Erfolgspotentiale des Unternehmens kümmern und im Rahmen des Strategiefindungsprozesses die Führungskräfte mit Daten über Marktentwicklungen bedienen. Soweit eine Marktforschungsabteilung besteht, wird der strategische Controller zum Kunden dieser. Im anderen Fall wird er, eventuell in Zusammenarbeit mit dem Marketing, Aussenstehenden Aufträge erteilen müssen oder gar die Daten selbst erheben. Der strategische Controller sollte deshalb über fundiertes Wissen bezüglich Methoden der Marktforschung verfügen.

Aufgaben- und Kompetenzabgrenzungsfragen entstehen im Controllerdienst fast automatisch, weil die Kunden Führungskräfte sind. Die offene Darlegung der Aufträge und Verantwortlichkeiten der Controller klärt diese Fragen schnell und ermöglicht eine fruchtbare Zusammenarbeit zwischen Manager und Controller.

## 1.5 Die Aufbauorganisation des Controllerdienstes

### 1.5.1 Probleme der organisatorischen Verankerung der Controller

Die organisatorische Einbindung jedes Controllerdienstes folgt den Strukturen des jeweiligen Unternehmens. Die Unternehmensorganisation ist eine Antwort auf die Situationen am Markt und auf die Notwendigkeit, intern die Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten so zu gliedern, dass erfolgreiches Bestehen des Unternehmens gefördert wird. Dies ist in jedem Fall als Ausgangslage zu berücksichtigen, wenn die Eingliederung eines Controllerdienstes in die Aufbauorganisation eines Unternehmens zu bestimmen ist.

Davon ausgehend sind grundsätzliche Fragen zu bearbeiten:

1. Wie soll ein Controllerdienst organisatorisch in die Unternehmensstruktur eingepasst werden? Inwiefern ist diese Entscheidung von der Unternehmensgrösse abhängig?
2. Welche Aufgaben soll der Controllerdienst übernehmen?
3. Welche dieser Aufgaben sind zentral und welche dezentral zu erfüllen?
4. Welche Kompetenzen und Verantwortungen sollen Controllern übertragen werden?
5. Welche fachlichen und persönlichen Anforderungen ergeben sich daraus für verschiedene Controllerpersonen? Wie kann man diese Controller gewinnen und ausbilden?
6. Welche Organisationsstrukturen sind denkbar?

Die Grundlagen zu ihrer unternehmensindividuellen Beantwortung folgen nachstehend.

### 1.5.1.1 Akzeptanz und Kompetenz

Dass die Controllerfunktion einer betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit entspricht, wird heute in sehr vielen Unternehmen erkannt. Trotzdem haben viele Controller grosse Schwierigkeiten, ihre Arbeit erfolgreich, effektiv und effizient zu erbringen. Das liegt zum einen an den Controllerpersonen selbst, zum andern sehr häufig aber auch daran, dass die Controllerfunktion von vielen Managern nicht richtig verstanden wird und so falsche Einsatzdoktrinen fixiert werden.

Oft beklagen sich Controller darüber, dass sie von den Führungskräften nicht akzeptiert würden und dadurch ihrem Auftrag nur unvollständig genügen könnten. In solchen Fällen ist meist festzustellen, dass

- der Unterschied zwischen Controlling und Controllerarbeit weder den Führungskräften noch den Controllern klar ist, also die Manager nicht erkannt haben, dass sie das Controlling selbst machen müssen oder die Controller die Planung in eigener Kompetenz erstellen,
- nicht verstanden wurde, dass die Controller keine Kontrolle betreiben, sondern dafür die Voraussetzungen schaffen. Controller werden in solchen Fällen als Spione interpretiert und konsequenterweise nur dann beigezogen, wenn es anders nicht geht,
- höhere Führungskräfte (aus Mangel an Vertrauen) Controller bewusst als Kontrolleure einsetzen, was dann dazu führt, dass die nachgeordneten Führungskräfte den Controller nicht als Sparringpartner für betriebswirtschaftliche Fragen verstehen, sondern eben als denjenigen, der „von oben“ zum Aufpassen geschickt wird,
- den Controllern zwar die Aufgaben zugewiesen werden, nicht jedoch die nötige Entscheidungs- und Durchsetzungskompetenz, die zur Aufgabenerfüllung benötigt wird. Dies geschieht oft in grösseren Unternehmen, wo die Integration des Planungs- und Steuerungssystems die Umsetzung von Regeln und Richtlinien erfordert, welche dann in den dezentralen Einheiten nicht akzeptiert oder angewendet werden,
- Controller zwar ihre Auswertungsaufgaben erfüllen, den Managern aber nur die Zahlen präsentieren ohne ihre eigene Interpretation der Ergebnisse und der zu erkennenden Chancen und Risiken abzugeben. Dadurch hat der Manager das Gefühl, die Zahlenerhebung könnte auch durch eigenes Personal vorgenommen werden und Controller seien gar nicht nötig,
- der Controllerdienst in einer unrentablen Phase des Unternehmens eingeführt wird. Er soll dann helfen, in Blitz- und Gewaltaktionen die Kosten zu senken und die Erträge zu steigern. Dies hat intensive Analysen und Kontrollen zur Folge, sodass von vielen Führungskräften nicht mit, sondern gegen den Controllerdienst gearbeitet wird.

Wirksamer Controllerdienst bedarf eines starken Fach- und Machtpromotors in der Geschäftsführung. Dieser Promotor muss den ganzheitlichen Ansatz der Controllerarbeit nicht nur verstanden haben, sondern die mit dem Controllereinsatz zu erzielenden Ergebnisse seinen Führungskollegen immer wieder klarmachen (vgl. Controller-Leitbild).

### 1.5.1.2 Aufgabenfülle und personelle Kapazität

Der Aufgabenkatalog eines voll ausgebauten Controllerdienstes ist, wie vorne gezeigt, sehr umfangreich. In vielen Unternehmen sind die Basissysteme für die Planung und Steuerung erst rudimentär ausgebaut oder noch nicht in genügendem Masse miteinander verknüpft. Das hat dann zur Folge, dass sich die Controller fast vollständig dem Auf- und Ausbau dieser Systeme widmen müssen und dadurch ihre Beratungs- und Unterstützungsaufgabe vernach-

lässigen. Wenn die personelle Ausstattung des Controllerdienstes in diesen Fällen nicht ausreicht und eventuell gleichzeitig noch unter der Leitung des Controllers Kostensenkungs- und Ertragssteigerungsmassnahmen umzusetzen sind, wirkt sich dies wiederum negativ auf das Ansehen des Controllerdienstes und damit auch auf seine Dotation mit Personal aus.

Die Systementwicklung für Planung und Steuerung des Gesamtunternehmens sowie für die Integration der Module der kommerziellen und technischen Datenverarbeitung und für die Ausgestaltung des Berichtswesens erfordert einen grossen und zeitlich aufwendigen Einsatz der Controller. Denn sie sind es, die das betriebswirtschaftliche Zusammenhangswissen in die Systeme einbringen müssen. Es zeigt sich immer wieder, dass dieses know how in den IT-Abteilungen nur in ungenügender Masse vorhanden ist. Auch diesen Aspekt gilt es zu beachten, wenn die Stellenausstattung eines Controllerdienstes bestimmt wird.

**Als Faustregel soll gelten:** Ein Controller arbeitet zu mindestens der Hälfte seiner Arbeitszeit für die Zukunft des Unternehmens.

Das kann er aber erst dann, wenn die Planungs- und Steuerungssysteme anwendungsgerecht verfügbar sind und von den Führungskräften eingesetzt werden und wenn die Erfassung der Istleistungen und der Istwerte automatisiert ist.

### 1.5.1.3 Grösse des Unternehmens

Schon die Definition von Controlling (vgl. 1.1.1) lässt erkennen, dass diese Führungsaufgabe in allen Unternehmen, also unabhängig von ihrer Grösse, wahrzunehmen ist.

Im **Kleinbetrieb** (ca. bis 20 Mitarbeitende) muss man davon ausgehen, dass die Buchhaltung häufig extern durch ein Wirtschaftsprüfungs- oder Treuhandbüro ausgeführt wird. Trifft dies zu, wird der Treuhänder die Datenaufbereitung für den Inhaber übernehmen. Die Controllerfunktion übernehmen jedoch Treuhänder nur selten, da ihr Auftrag und ihre Ausbildung üblicherweise darauf ausgerichtet sind, handels- und steuerrechtliche Abschlüsse zu erstellen. In diesen Fällen wird der Firmeninhaber die Controllerfunktion weitgehend selbst ausüben müssen, damit er zu den Zahlen und Auswertungen kommt, die zum Controlling benötigt werden.

In **mittleren Unternehmen** füllt ein Controller üblicherweise sowohl eine Stabsfunktion als auch eine Linienfunktion aus, welche sich nicht nur durch ihre Befugnisse, sondern auch durch eine unterschiedliche Gewichtung voneinander unterscheiden.

Die **Stabsfunktion** des Controllers besteht in seiner Beratungstätigkeit für den obersten Leiter und weitere Führungspersonen bei der Beantwortung betriebswirtschaftlicher Fragen und bei der Lösung betriebswirtschaftlicher Probleme.

Die **Linienfunktion** bezieht sich auf die Leitung der Abteilung „Finanz- und Rechnungswesen“, die je nach Grad der Arbeitsteilung in weitere Unterabteilungen gegliedert sein kann: Finanzwesen und/oder Rechnungswesen, Informatik, Cash-Management.

Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, bilden Linienfunktion und Stabsfunktion organisatorisch eine Einheit. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Abteilungsleiter selber die Controlleraufgaben wahrnimmt, oder ob zu seiner Unterstützung besondere Mitarbeitende zur Verfügung stehen. Aufgrund der Bedeutung dieses Finanzchefs und Controllers wird diese Person in den meisten Fällen auch Mitglied der Geschäftsleitung sein und damit eine Linienfunktion erhalten.

Trotz geringer Mitarbeiterzahl erhöht sich der Bedarf an Controllerpersonen auch in mittleren Unternehmen sehr schnell. Dies gilt vor allem dann, wenn diese Unternehmen zur Hauptsache Verkaufs- und Vertriebsorganisationen sind oder kundenspezifische Fertigung betreiben. Denn in diesen Fällen wird Planung und Steuerung des Unternehmens sehr schnell zeitintensiv und komplex. Der Controller, der zugleich Finanzchef ist, wird dadurch weder für den Aufbau der Systeme noch für seinen Beratungsauftrag genügend Zeit haben und so fachliche personelle Unterstützung durch (Assistenz-) Controller benötigen.

Der bisherige Chef bleibt Finanzchef und damit oberster Controller, erhält aber einen Controller als Mitarbeiter zugeordnet.

Oft tritt jedoch in mittleren Unternehmen die Situation ein, dass der bisherige Finanzchef zwar gute Arbeit im Bereich der Buchhaltung, der Finanzierung und der Berichterstattung nach aussen leistet, die eigentliche Controllerfunktion aber nicht ausüben kann (fachlich), will (Zeitknappheit oder Nichterkennen der Ergebnisverantwortung der einzelnen Manager) oder macht (Priorität auf der rein buchhalterischen Ebene). Will der Firmenleiter in solchen Fällen trotz allem eine Controllerfunktion installieren, behilft er sich dann sehr oft mit dem Konstrukt, dass der neue Controller als Stabsmitarbeiter der Direktion in die Organisation eingegliedert wird. Damit ergeben sich nach unserer Erfahrung in den meisten Fällen sehr schnell Kompetenzrängeleien zwischen Finanzbereich und Controllerdienst.

In wachsenden mittleren Unternehmen entsteht bald auch der Bedarf, Controller in ergebnisverantwortlichen Einheiten, z.B. Profit Centern, oder für bestimmte Funktionsbereiche (Verkauf und Marketing oder Produktion) als Führungsunterstützung einzusetzen. Auch dadurch entstehen wieder Fragen um die Kompetenzaufteilung zwischen zentralem Controller und dem Chef der Einheit oder des Funktionsbereichs. Diese sind durch klare Regelungen bezüglich fachlichem und disziplinarischem Weisungsrecht in den Griff zu kriegen. Voraussetzung ist jedoch einerseits ein Konzept, in welchem die Aufgaben, Aufträge und Instrumente der zentral und der dezentral eingesetzten Controller beschrieben und abgegrenzt werden. Andererseits muss für die Führungskräfte klargestellt werden, welche Aufgaben und Kompetenzen sie im Rahmen der Planung und Steuerung selbst haben und welche Verantwortlichkeiten dabei zu beachten sind. Zum einen wurden dazu in den vorangehenden Abschnitten Antworten gegeben, zum andern werden weitere Grundlagen bei der Darstellung der organisatorischen Eingliederungsmöglichkeiten und bei der Präsentation von Musterstellenbeschreibungen vorgestellt.

Die Grenze zwischen einem grösseren mittelständischen Unternehmen und einem **Grossbetrieb** verläuft heute fast fließend. Dementsprechend sind auch die Fragen und Probleme bezüglich des Einsatzes von Controllern ähnlich.

Im Grossbetrieb findet man voll ausgebaute zentrale und dezentrale Controllerdienste, leider aber oft personell unterdotiert. In den dezentralen Controllerdiensten kommt es zudem oft vor, dass die Controller auch stark mit Rechnungswesenaufgaben belastet werden und, im Falle von Konzernen, sehr viel Zeit für die buchhalterische Berichterstattung zu Konsolidierungszwecken einsetzen müssen. Dieser Zeiteinsatz fehlt dann natürlich für die Unterstützung und Beratung der eigenen Führungskräfte, was diese wiederum mit dem Satz kommentieren: „Die Controller arbeiten sowieso nur für die Zentrale.“

## 1.5.2 Organisatorische Grundformen

Da Controller einerseits Dienstleister für Manager sind, andererseits aber auch unternehmensweite Festlegungen vornehmen (System-, Planungs- und Richtlinienverantwortung), stellen sich

immer wieder Fragen, wie denn einzelne Controllerfunktionen oder Abteilungen organisatorisch in einem Unternehmen einzugliedern seien. Man sucht nach einer Organisationsstruktur, die möglichst klar und ohne lange Diskussionen eine fruchtbare Zusammenarbeit zwischen den Controllern und ihren Kunden, den Führungskräften, ermöglicht.

Dabei geht es darum, Aufgaben, Befugnisse (Entscheidungs- und Durchsetzungskompetenz) und Verantwortlichkeiten in Übereinstimmung mit der hierarchischen Stellung der Controllerpersonen zu bringen.

Ausgangspunkt ist die alte und vielfach bewährte Regel aus der Organisationslehre, dass **Aufgabe Kompetenz und Verantwortung eine untrennbare Einheit** bilden.

Das bedeutet, dass Controller für diejenigen Aufgaben, für deren erfolgreiche Bewältigung sie auch verantwortlich sind, die Kompetenz erhalten, die zur Umsetzung notwendigen Entscheidungen selbst und für das ganze Unternehmen zu treffen. Aus der Beschreibung der Controlleraufgaben in 1.3.2.1 ist bekannt, dass die Controller eines Unternehmens die Verantwortung für die Planungs- und die Rechnungswesensysteme sowie für die diese betreffenden Richtlinien und Regeln tragen. Weiter ist es ebenfalls eine alte Lehre aus der Organisationstheorie, dass Verantwortung nicht von Organisationen sondern von Personen übernommen wird.

Daraus lässt sich ableiten, dass der oberste Controller eines Unternehmens auch für die Gesamtheit der Resultate einer Controllerorganisation verantwortlich ist und demzufolge auch die Kompetenz haben muss, entsprechende Entscheidungen nicht nur zu treffen, sondern sie auch in den betroffenen Unternehmensteilen durchzusetzen.

Der oberste Controller muss dazu mit Linienkompetenz ausgestattet sein, da die Linie im Ernstfall immer den Vorrang bei Entscheidungen hat und Regeln durchsetzt. Weil die erwähnten Entscheidungen das gesamte Unternehmen betreffen, lässt sich auch ableiten, dass die hierarchische Position des obersten Controllers unabhängig von der Firmengröße immer in der Geschäftsleitung/Geschäftsführung verankert werden sollte.

Im Kontrast dazu steht die Stabsfunktion des Controllers als Berater und Unterstützer der Führungskräfte in den ebenfalls schon erwähnten Aufgaben. Als Berater hat ein Controller zwar ein Vorschlags- und Antragsrecht, jedoch keine Entscheidungskompetenz, trägt aber auch nicht die Verantwortung für die Resultate der unterstützten Personen. Wird beispielsweise in einem mittleren Unternehmen ein Controller als Stabsmitarbeiter des Unternehmensleiters eingesetzt, ergibt sich daraus automatisch, dass der Unternehmensleiter zugleich auch der oberste Controller ist.

### 1.5.2.1 Strukturtypen für die Organisation des Controllerdienstes

In der Organisationslehre werden verschiedene Formen der hierarchischen Unterstellung unterschieden und für die praktische Strukturierung einer Unternehmensorganisation empfohlen. Zwei Unterstellungsarten ergeben sich dabei aus den Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten:

- Die disziplinarische Unterstellung regelt, über welche Kompetenzen eine vorgesetzte Person verfügt, wenn es um den Anstellung, Beschäftigung, Beförderung oder Delegation allgemeiner Kompetenzen geht. Man kann – etwas bildlich gesprochen – sagen, dass der disziplinarische Vorgesetzte bestimmt, ob ein Mitarbeiter eingestellt oder weiter beschäftigt wird, welchen Lohn dieser Mitarbeiter erhält, unter welchen Umständen er befördert wird und wann er Ferien beziehen darf.

- Die fachliche Unterstellung konzentriert sich auf das Weisungsrecht eines Vorgesetzten bezüglich der sachlichen und inhaltlichen Wahrnehmung der Aufgaben. Es wird damit definiert, welche Aufgaben eine Person übernehmen und wie sie diese ausführen soll.

Daraus ergeben sich drei mögliche Grundtypen der strukturellen Organisation:

- Die Linienorganisation, in welcher die disziplinarische und die fachliche Weisungsbefugnis in der gleichen vorgesetzten Person vereinigt sind.
- Die Stab-/Linienorganisation, die sich dadurch auszeichnet, dass das disziplinarische Weisungsrecht beim Linienvorgesetzten liegt, währenddem die fachliche Anleitung und damit auch die fachliche Weisungsbefugnis einer Stabsperson zugeordnet ist. Die nachgeordnete Person hat hier einen disziplinarischen Vorgesetzten mit Vorrang vor dem fachlichen Vorgesetzten (Stabsfunktionen werden als Ellipsen (Kreis) gezeichnet).
- Die Matrixorganisation, in welcher festgelegt wird, dass die fachliche und die disziplinarische Weisungsbefugnis genau gleichwichtig auf zwei verschiedene Vorgesetzte aufgeteilt wird. Die beiden Vorgesetzten entscheiden in diesem Fall sowohl disziplinarische als auch fachliche Fragen gemeinsam und mit dem gleichen Kompetenzgewicht. Dies hat zur Konsequenz, dass die nachgeordnete Person zwei gleichberechtigte Chefs hat.

Diese drei Grundformen können in allen Organisationstypen vorkommen. Die Organisationstypen ergeben sich daraus, nach welchem Hauptkriterium sich ein Unternehmen auf den Markt ausrichtet. Üblich sind folgende Formen:

1. Nach Sparten (Divisionen, Produktbereiche) gegliederte Organisation.
2. Nach Regionen (Gebiete, Länder) gegliederte Bereiche.
3. Nach Funktionen (Verkauf, Produktion, Beschaffung) gegliederte aufgabenorientierte Organisation.
4. Nach Firmenteilen (Werke, juristische Einheiten) gegliederte Organisation.

Da Controller gemäss Aufgabenkatalog sowohl Stabs- als auch Linienfunktionen übernehmen sollen, sind diese drei Grundformen auch bei der Festlegung der Organisationsstruktur eines Controllerdienstes bedeutend.

### 1.5.2.2 Vor- und Nachteile der Strukturtypen für die Controllerorganisation

Der einfachste und anwendungssicherste Organisationstyp ist, dafür finden sich immer wieder Beispiele in der gesamten Geschichte der Menschheit, die Linienorganisation, weil dort Aufgaben, Kompetenzen und damit auch Verantwortlichkeiten jeweils in der gleichen Person vereinigt sind und an nachgelagerte Stufen delegiert werden. Umso komplexer jedoch Unternehmensführung wird, desto weniger kann man Führungskräfte finden, die nicht nur gute disziplinarische Vorgesetzte sind, sondern auch in sämtlichen Fachgebieten über fundiertes Wissen verfügen.

Dadurch gewinnt die Querschnittsfunktion, welche die Linie fachlich berät, an Gewicht, kann aber nicht die Verantwortung für die von der Linie erbrachten Ergebnisse übernehmen. Der Stabsmitarbeiter als Unterstützer der verantwortlichen Führungskraft wird eingesetzt und dadurch entstehen sofort die schon erwähnten Probleme der Abgrenzung der Weisungsbefugnisse. In dieser Situation befindet sich grundsätzlich jeder Controller, da er sich selbst zuerst als betriebswirtschaftliche Unterstützungsfunktion für seine Kunden, die Manager, definiert. Controller bekleiden somit als Berater eine Stabsfunktion.

Da die Controller aber auch selbst Verantwortung für unternehmensweite Aufgaben tragen, bedürfen sie in gewissen Bereichen trotzdem der Linienkompetenz. Diese Linienkompetenz muss einerseits in der Binnenorganisation des zentralen Controllerdienstes, also gegenüber den

Mitarbeitern des Zentralcontrollers gegeben sein, andererseits aber auch gegenüber den Linienführungskräften im gesamten Unternehmen. Daraus ergibt sich wie schon oben erwähnt, die Notwendigkeit, dass der oberste Controller eines Unternehmens eine Linienposition (disziplinarisches und fachliches Weisungsrecht) erhalten muss.

Wenn man, was heute oft angebracht wäre, die fachliche Führungsqualifikation gleich stark gewichtet, wie die disziplinarische, muss man zur Erkenntnis kommen, dass für Querschnittsfunktionen, also auch für die Einpassung des Controllerdienstes in eine Organisation, die Matrixorganisation der richtige Organisationstyp ist. In dieser Situation hat ein Controller – wie erwähnt – zwei gleichgewichtige Vorgesetzte, was, weil man nicht gleichzeitig zweier Herren Diener sein kann, zu den bekannten Friktionen führt. In der praktischen Anwendung sind denn auch kaum Organisationen bekannt, in denen eine echte Matrixorganisation mit gleichgewichtigen Vorgesetzten real funktioniert. Dies ist zu wesentlichen Teilen auf das Machtelement zurückzuführen. Der Linienvorgesetzte ist üblicherweise Chef von mehr Mitarbeitenden als der Verantwortliche einer Querschnittsfunktion und trägt zudem die Verantwortung für die mengen- und wertmässigen Ergebnisse. Dadurch reklamiert er für sich automatisch mehr Entscheidungsrechte und –gewicht. Unsere Erfahrung hat immer wieder gezeigt, dass in Unternehmen zwar Matrixorganisationen gezeichnet und dokumentiert werden, in Realität aber eine Stab-Linienorganisation besteht, in welcher die Linie die Ergebnisverantwortung trägt und die Stäbe unterstützend wirken.

Als Fazit ist festzustellen, dass die Organisationslehre auch für die Strukturierung des Controllerdienstes bisher nur das Stab-/Linienkonzept als praktisch umsetzbaren Organisationstyp beithält.

In grösseren Unternehmen wurde dieses Konzept dahingehend ausgeweitet, dass parallel zur ausführungorientierten Linienorganisation sogenannte Dienstleistungsbereiche eingeführt wurden, die in ihrem eigenen fachlichen Bereich sowohl disziplinarische als auch fachliche Weisungsbefugnis für alle Einheiten eines Unternehmens und damit auch deren Vorgesetzte haben. Im Kern handelt es sich aber auch bei dieser Form um das Stab-/Linienkonzept.

## 1.5.3 Beispielhafte Stellenbeschreibungen für Controller

### 1.5.3.1 CFO/oberster Controller

Seine engen systemischen und informellen Verbindungen zum gesamten Finanz- und Rechnungswesenbereich eines Unternehmens und die für seine Aufgabenerfüllung notwendige Unterstützung durch die Geschäftsführung lassen es als sinnvoll erscheinen, dass der Controllerdienst grundsätzlich durch ein Geschäftsführungsmitglied vertreten wird. Diese Person sollte die Interessen des Controllerdienstes sowie alle Anliegen des gesamten finanzwirtschaftlichen Bereichs vertreten. In diesem Falle übernimmt der Finanzchef also auch die Funktion des obersten Controllers und ist sowohl Fach- als auch Machtpromotor des Controllerdienstes.

#### Kompetenzen gegenüber der übrigen Unternehmensleitung

Auf oberster Unternehmensebene gilt oft das Kollegialprinzip, das heisst die Kollegial-Unterstellung unter die Beschlüsse der gesamten Unternehmensleitung. Eine Alternative ist die Unterstellung unter den Vorsitzenden der Unternehmensleitung, sodass dieser direkte Weisungsbefugnisse hat. Alleinige Entscheidungs- oder Anordnungsrechte gegenüber den anderen Mitgliedern der Unternehmensleitung sind meistens nur aufgabenspezifisch definiert.

Die einheitliche Führung des gesamten finanzwirtschaftlichen Bereiches ermöglicht es der verantwortlichen Führungskraft, finanzwirtschaftliche und betriebswirtschaftliche Entscheidungen ganzheitlich zu sehen. Die finanzwirtschaftlichen Konsequenzen von strategischen und bereichsübergreifenden Entscheidungen können aufgrund der Zusammenarbeit des Finanzwesens, des führungsorientierten Rechnungswesens und des Controllerdienstes wesentlich fundierter und ganzheitlicher dargestellt werden.

Die Erfolgszielorientierung muss gerade auf oberster Unternehmensebene gewährleistet sein. Der Finanzvorstand muss mit Hilfe seiner ihm unterstellten Bereiche, insbesondere des Controllerdienstes und seiner Informationen, auf diese Zielerreichung hinwirken. Er bedarf in dieser Hinsicht auch eines Informations- und Beratungsrechts und darüber hinaus eines Vetorechts mit der Massgabe der Überprüfung der Entscheidung.

### **Musterstellenbeschreibung für den CFO/obersten Controller**

Eine Stellenbeschreibung ist auch für einen CFO oder Finanzvorstand immer unternehmensspezifisch aufzubauen, da sie bedürfnisgerecht sein muss. Das nachstehende Beispiel ist so ausgerichtet, dass einheitliche Führung des Finanzbereichs beschrieben werden kann. Das Hauptgewicht liegt dabei themenzentriert auf den Controlleraufgaben. Die Eingliederung weiterer Funktionen wie EDV und interne Revision unter den Finanzvorstand ist, wie schon angesprochen, möglich und vielleicht wünschenswert, jedoch nicht Gegenstand dieser Stellenbeschreibung.

#### Stellenbeschreibung und -bezeichnung:

CFO Corporate Financial Officer, Chefcontroller, Finanzvorstand, Finanzchef

#### Vorgesetzte Stelle:

Kollegial-Unterstellung unter die Beschlüsse des Gesamtvorstandes oder Unterstellung unter den Vorsitzenden der Geschäftsleitung.

#### Bezeichnung der nachgeordneten Abteilungen/Bereiche:

1. Abteilung Finanzen/Steuern, ev. Cash Management
2. Abteilung Rechnungswesen
3. Abteilung Controllerdienst
4. Zentrale Informatik mit ihren Unterabteilungen (ev.)
5. Personaldienst mit Lohnabrechnung (ev.)
6. Liegenschaftsverwaltung

#### Stellvertretende Stelle:

Vorsitzender der Geschäftsleitung

#### Der Stelleninhaber informiert:

Alle Mitglieder der Geschäftsleitung über die finanzwirtschaftliche und erfolgszielmäßige Situation und Entwicklung des Unternehmens und seiner Bereiche. Er informiert sie bei allen Entscheidungen über die gesamten finanzwirtschaftlichen Konsequenzen.

#### Der Stelleninhaber wird informiert:

Von seinen Abteilungsleitern über alle Vorgänge, die für die Wahrnehmung seiner Aufgaben und der Erfüllung seiner Ziele erforderlich sind.

### Ziele der Stelle:

1. Der Finanzvorstand ist dafür verantwortlich, dass das Unternehmen jederzeit und fristgerecht seinen zwingend fälligen Verbindlichkeiten nachkommen kann. Er hat die Sicherung der Liquidität unter erfolgswirtschaftlich günstigen Aspekten zu gewährleisten. Im Rahmen der Vorgaben der Eigentümer und der Unternehmenspolitik ist er auch für die finanzielle Stabilität des Unternehmens verantwortlich.
2. Der Finanzvorstand ist für das (finanzwirtschaftliche) Management-Informationssystem MIS verantwortlich. Er hat dafür zu sorgen, dass alle für die Planung und Steuerung des Unternehmens notwendigen Daten in der für die Entscheidungsfindung notwendigen Genauigkeit, Aktualität und Form zur Verfügung stehen.
3. Der Finanzvorstand ist für den Bestand, die Qualität und die Weiterentwicklung des Planungssystems des gesamten Unternehmens verantwortlich.
4. Der Finanzvorstand legt sämtliche Richtlinien, die für die finanzwirtschaftlich richtige und ganzheitliche Führung des Unternehmens benötigt werden, fest und überwacht deren richtige Anwendung in den Organisationseinheiten.
5. Der Finanzvorstand ist dafür verantwortlich, dass auf allen Führungsebenen des Unternehmens die Führungskräfte sich ihrer Ergebnisverantwortung bewusst sind. Er unterstützt sie mit seinen Funktionen in der Wahrnehmung ihrer Aufgaben (insbesondere bei ihrer Controllingverantwortung) und hilft ihnen mit Informationen, ihre Ziele zu erreichen.

### Kompetenzen der Stelle:

- **Fachlich:** Informations- und Beratungsrecht (inklusive Vetorecht) gegenüber seinen Vorstandskollegen. Entscheidungs- und Anordnungsrecht gegenüber den ihm unterstellten Funktionen. Sachlich-funktionale Kompetenz im gesamten Unternehmen.
- **Disziplinarisch:** Persönlich-disziplinarische Kompetenz gegenüber den ihm unterstellten Personen.

### Aufgaben der Stelle:

1. Er steuert die Finanzplanung, berichtet dem Vorstand und erarbeitet Anträge; legt Richtlinien für Finanzierungsverhandlungen fest, nimmt ab einem Betrag xxx an Finanzierungsverhandlungen teil; nimmt an allen Emissionsverhandlungen teil.
2. Er steuert die Liquidität, berichtet an den Vorstand (Liquiditätskennzahlen) und erarbeitet in Ausnahmefällen Anträge. Er entscheidet über Liquiditätsreserve und die Deckung der finanzwirtschaftlichen Risiken; koordiniert die Investitionsanträge mit der strukturellen Liquidität.
3. Er gestaltet und betreibt das (finanzwirtschaftliche) MIS. Er zeigt die ökonomischen Tendenzen für zukünftige Entwicklungen auf. Er sorgt dafür, dass für das strategische Management eine ausreichende Datenbasis vorhanden ist und ist mitverantwortlich für die Formulierung einer strategischen Marschrichtung (Schwerpunkte, qualitative Ziele).
4. Er steuert die Systeme seiner Funktionen und setzt durch, dass sie im gesamten Unternehmen einheitlich angewendet werden. Er koordiniert mit seinen Systemen die Teilbereiche untereinander und ihre Ausrichtung auf das Gesamtunternehmen (insbesondere hinsichtlich der Unternehmensplanung, ihrer Integration und Vollständigkeit, der Rechnungswesensysteme und des finanzwirtschaftlichen Informationssystems). Er sorgt in diesem Zusammenhang für die Erarbeitung und den Erlass von Richtlinien für eine ergebnisorientierte Planung und Steuerung inklusive Erwartungsrechnung (z.B. Richtlinien für das Budget).

5. Der Finanzvorstand ist verantwortlich für die Vorbereitung betriebswirtschaftlicher Entscheidungsgrundlagen bei Spezialfragen (Investitionsplanung, Investitionsanträge, Produktkostenvorausschätzungen, Preisbildung, Wirtschaftlichkeitsrechnungen).
6. Der Finanzvorstand ist verantwortlich für die Definition und für die Umsetzung der Bilanzpolitik sowie der internen und externen Abschlüsse. Er bereitet die bilanzpolitischen Entscheidungen (Abschreibungspolitik, Rückstellungen, Dividendenpolitik) vor. Er übernimmt die Berichterstattung an alle aussen stehenden Stellen (Banken, Investoren, Börse).
7. Der Finanzvorstand ist verantwortlich für Steuerung und Auswertung der Soll-Ist-Vergleiche. Er überprüft die tägliche Finanzdisposition, den laufenden Finanzplan (monatlich), die Reservehaltung (nach Bedarf, wöchentlich), den Kosten/Erlös-Plan (monatlich), die Nachkalkulation (nach Bedarf), den Abruf von Investitionsmitteln (monatlich). Er setzt Schwellenwerte für tolerierte/nicht tolerierte Abweichungen fest.
8. Er sorgt für die Erstellung der Mittelfristplanung und führt in diesem Zusammenhang auch die Chancen- und Risiko-Portfolios nach, damit sie in die Planungs- und Steuerungsentscheidungen einbezogen werden können.

**Unterschrift des Vorsitzenden:**

**Unterschrift des Stelleninhabers:**

Umso kleiner ein Unternehmen ist und je mehr Aufgaben in Personalunion von einem Vorstandsmitglied oder Geschäftsführer übernommen werden, desto differenzierter muss diese Stellenbeschreibung formuliert werden. Die Forderung nach einer Stellenbeschreibung auch für den Chefcontroller ist aber unabhängig von der Unternehmensgrösse.

### 1.5.3.2 Zentralcontroller

Als Folge zunehmender Aufgaben und wachsender Unternehmen delegiert der Finanzchef seine Controlleraufgaben an den Zentralcontroller, welcher je nach Bedarf selbst auch wieder der Leiter mehrere Abteilungen oder Teams wird.

#### **Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung des Zentralcontrollers**

Die Ziele des Controllerdienstes ergeben sich aus den Verantwortlichkeiten wie sie in 3.2.1 beschrieben wurden. Ebendort sind die Aufgaben des gesamten Controllerdienstes eines Unternehmens aufgelistet. In der Folge ist nun zu bestimmen, welche dieser Aufgaben speziell dem Zentralcontroller und seinen Mitarbeitenden zugeordnet werden sollen.

1. Aufgaben im Rahmen des Planungs- und Kontrollsystems:
  - formale, inhaltliche und zeitliche Systembetreuung;
  - Aufbau eines Planungshandbuchs (formal), eines Planungsbriefes (inhaltlich) und eines Planungskalenders (zeitlich).
2. Aufgaben im Rahmen des Budgetsystems:
  - formale, inhaltliche und zeitliche Systembetreuung und Beratung.
3. Aufgaben im Rahmen seiner Informationsfunktion:
  - systemische, formale und inhaltliche Betreuung des Berichtswesens.
4. Aufgaben im Rahmen seiner Beratungsaufgabe:
  - Bereitstellung betriebswirtschaftlicher Instrumente und Methoden;

- Schulung ihres Gebrauchs;
- Durchführung von betriebswirtschaftlicher Beratung.

Diese Aufgaben haben sich auch in der Praxis als die primären Aufgaben des Controllerdienstes herausgestellt. Grundbedingung ist das Denken in Management-Bedürfnissen seitens der Mitarbeiter des Controllerdienstes.

### **Musterstellenbeschreibung für den Zentralcontroller**

Die Stellenbeschreibung für den Leiter des zentralen Controllerdienstes ist von den Kontextfaktoren im Unternehmen abhängig und deshalb individuell zu konzipieren.

#### Stellenbeschreibung und -bezeichnung:

Zentraler Controller

#### Vorgesetzte Stelle:

Finanzchef/Finanzvorstand/CFO

#### Bezeichnung der nachgeordneten Abteilungen/Bereiche:

- Buchhaltung, evtl. mit ihren Unterabteilungen
- Kosten-/Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung
- Planungssysteme und Mittelfristplanung
- Management-Informationssystem MIS
- Strategischer Controllerdienst
- Assistenzcontroller

#### Stellvertretende Stelle:

z.B. Leiter Planungssysteme und Mittelfristplanung

#### Bezeichnung der zu vertretenden Stelle:

Finanzvorstand

#### Der Stelleninhaber informiert:

Die Unternehmensführung und Leiter der einzelnen Verantwortungsbereiche über die finanz- und ertragswirtschaftlichen Auswirkungen von Entscheidungen und Projekten. Er informiert die Unternehmensleitung über die laufende Erfolgsentwicklung des Gesamtunternehmens. Er informiert den Finanzvorstand über alle Vorgänge, die für dessen Wahrnehmung seiner Aufgaben notwendig sind.

#### Der Stelleninhaber wird informiert:

Vom Finanzvorstand und von den Leitern der einzelnen Verantwortungsbereiche über alle Vorgänge, die für die Wahrnehmung seiner Aufgaben erforderlich sind.

Von den dezentralen Controllern über die finanzwirtschaftliche und erfolgsorientierte Situation und Entwicklung ihrer zu betreuenden Bereiche.

#### Aufgaben der Stelle:

Der Leiter des Controllerdienstes stellt mit seinem Bereich sicher, dass ein umfassend ausgebaut und die Koordination zwischen allen Unternehmensteilen ermöglichendes Planungssystem

eingerrichtet, betrieben und unterhalten wird. Er sorgt dafür, dass dieses System sowohl die Leistungs- als auch die Wertdimensionen des Unternehmensgeschehens abbilden kann. Im Jahresrhythmus sorgt er dafür, dass die konsolidierte Mittelfristplanung nachgeführt wird.

Der Leiter des Controllerdienstes ist dafür verantwortlich, dass eine Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung aufgebaut und gepflegt wird, welche als konsistentes verantwortungs- und entscheidungsorientiertes Steuerungs- und Erfassungssystem dient. Er ist mit seinen Systemen im Monatsrhythmus in der Lage, für organisatorische Teilbereiche sowie für das gesamte Unternehmen stufengerecht und mehrdimensional die Plan- und Istwerte und die sich daraus ergebenden Soll-Ist-Vergleiche aufzubereiten. Viermonatlich wertet er die Eingaben in das Erwartungsrechnungssystem aus und konsolidiert diese zum voraussichtlichen Ergebnis des Unternehmens.

Der Zentralcontroller schafft die Systematik zur Planung, Entscheidung und Verfolgung von Projekten. Er kann monatlich über den konsolidierten Stand der Investitionen (geplante, ausgeführte, bewilligte, laufende) berichten. Er stellt weiterhin sicher, dass die Projekte innerhalb des Unternehmens hinsichtlich ihrer zeitlichen, inhaltlichen und finanzwirtschaftlichen Konsequenzen miteinander koordiniert werden.

Er sorgt für die aktualisierte Datenbasis zum Zwecke der Er- oder Überarbeitung der strategischen Planung und informiert über den Innovationsbedarf zur Aufrechterhaltung der Wettbewerbsvorteile. Zudem stellt er sicher, dass die Annahmen, die zur Festlegung von Strategien geführt haben, regelmässig hinterfragt und nachgeführt werden. Er unterstützt die Führungskräfte in der strategischen Planung methodisch.

Zur Unterstützung der Entscheidungsfindung erarbeitet der Zentralcontroller monatlich und bei Anforderung seine eigene betriebswirtschaftliche Interpretation der Pläne, der erzielten Ergebnisse und der Erwartungen und erläutert sie der Unternehmensleitung sowie denjenigen Führungskräften, die er direkt betreut. Seinen direkt betreuten Führungskräften dient er nach Bedarf als betriebswirtschaftlicher Berater.

Zur Führungsunterstützung gestaltet und unterhält er ein stufengerecht und mehrdimensional auswertbares Management-Informationssystem, mittels welchem auch Simulationsrechnungen erstellt werden können.

Der Leiter des zentralen Controllerdienstes ist dafür verantwortlich, dass die Führungskräfte aller hierarchischen Ebenen auf innerbetriebliche betriebswirtschaftliche Beratung zurückgreifen können. Er stellt sicher, dass eine ausreichende Methodenbank vorhanden ist und dass innerbetriebliche Schulung und Weiterbildung in den Gebieten der Planung und der Steuerung sowie der Integration des Unternehmensgeschehens für alle Führungskräfte durchgeführt wird. Er sorgt für die Aus- und Weiterbildung seiner eigenen Mitarbeitenden sowie der dezentralen Controller.

#### Kompetenzen der Stelle:

1. Dem Stelleninhaber sind alle Mitarbeitenden des zentralen Controllerdienstes fachlich und disziplinarisch unterstellt.
2. Er hat das fachliche Anordnungs- und Entscheidungsrecht hinsichtlich der vom Controllerdienst zu betreuenden Systeme gegenüber allen anderen Bereichen und organisatorischen Einheiten. Seine Weisungsbefugnisse beschränken sich dabei auf die Systemgestaltung und die Systembetreuung sowie die Integration mit anderen IT-Systemen.

3. Gegenüber den dezentralen Controllern hat der Stelleninhaber bezüglich ihrer zu betreuenden Systeme und Instrumente sowie bezüglich der Durchsetzung von Richtlinien die fachliche Kompetenz und ein entsprechendes Weisungsrecht.

**Unterschrift Vorgesetzter:      Unterschrift Stelleninhaber:**

Durch den zunehmenden Umfang der Controllerarbeit ergeben sich in grösseren Unternehmen auch spezialisierte Funktionen innerhalb des zentralen Controllerdienstes. Dafür wären aus den zugewiesenen Aufgaben spezifische Stellenbeschreibungen abzuleiten, was aber hier nicht mehr erweitert wird.

### 1.5.3.3 Dezentrale Controller

Dezentrale Controller sind, als Funktionsträger, die logische Folge von Spezialisierung und von Bereitstellung betriebswirtschaftlicher Managementunterstützung möglichst nahe bei den Führungskräften, die die Hauptadressaten dieses Supports sind. Es ist nur konsequent, wenn die Controllerfunktionen dort angesiedelt werden, wo auch die jeweiligen Fachfunktionen wahrgenommen werden. Dadurch stellt sich nicht die Frage, ob man überhaupt dezentrale Controller einsetzen soll, sondern die Frage der organisatorischen Eingliederung und der Aufgaben und Zuständigkeiten.

Entsprechend der Dienstleistungsfunktion des Controllerdienstes sind die dezentralen Controller also die Berater vor Ort, welche die Zielorientierung der Funktionen (Funktionscontroller für Marketing, Logistik, F&E), Werke (Werkscontroller), Sparten (Spartencontroller) oder Divisionen (Divisions-Controller) ermöglichen. Sie sind zudem das fachliche Verbindungsglied zum zentralen Controllerdienst. Leider haben aber gerade die dezentralen Controller sehr häufig mit den in 1.5.1.1 angesprochenen Akzeptanzproblemen zu kämpfen, wenn der zentrale Controllerbereich nicht als eigenständiger Funktionsbereich (Linienfunktion) akzeptiert ist oder die organisatorische Zuordnung unvollständig geregelt ist.

Der übliche Entwicklungspfad beginnt im zentralen Controllerdienst, wo auch die Systeme, Prozesse und Richtlinien für die Controllerarbeit entwickelt und unterhalten werden. Sie bilden dann die Basis für die Arbeit der dezentralen Controller. Es ist aber ebenso möglich, dass Systeme, z.B. für Planung und Kalkulation zuerst dezentral entwickelt und erst später in die gesamte Unternehmensplanung integriert werden. Für den zweiten Fall ist es für dezentrale Controller jedoch meistens schwieriger, die Akzeptanz im eigenen Bereich sowie im Unternehmen zu erlangen, da die Funktion in der Zentrale noch nicht etabliert ist und deshalb vermehrt hinterfragt wird.

#### Einsatz der dezentralen Controller

Die **Aufgaben der dezentralen Controller** und ihre Ausrichtung auf das Erfolgsziel unterscheiden sich von denen des zentralen Controllerdienstes vor allem in ihren Schwerpunkten. Während der zentrale Controllerdienst überwiegend koordinierende und systembetreuende Aufgaben hat, ist der dezentrale Controller vor allem ein fachkompetenter Gesprächspartner.

#### Planungsunterstützung

Dezentrale Controller unterstützen die Führungskräfte ihres Bereichs bei der Erarbeitung sämtlicher bereichsspezifischen Pläne. Dabei haben sie den Auftrag, die Ziele des Gesamtunternehmens sowie der anderen Bereiche ebenfalls mit einzubeziehen und für eine Koordination der

Mittel und Ressourcen zu sorgen. Dadurch sollen vor allem Bereichsegoismen aufgedeckt und wenn möglich verhindert werden. Zu diesem Zweck bedarf es des intensiven Informationsaustauschs mit dem zentralen Controllerdienst. Bereichsintern sollen sie dahingehend wirken, dass die Pläne aus den Zielen heraus entwickelt und sowohl Ziele als auch Pläne in mess- und überprüfbarer Form fixiert werden.

Er soll im Bereich die Anwendung der Führungsmethodik Führung durch Zielvereinbarung einführen und unterstützen und parallel dazu die Planung im Gegenstromverfahren (top down und bottom up) ermöglichen.

### Systemanwendung

Der dezentrale Controller ist in erster Linie **Systemanwender**. Er bedient sich dabei der Instrumente und Methoden, welche durch den zentralen Controllerdienst für das Planungs- und Steuerungssystem, für das Rechnungswesen, die Leistungserfassung und das Berichtswesen angeboten werden. Er konzentriert sich zwar primär auf die Bedürfnisse seines Bereichs, wendet aber die Regeln und Richtlinien des zentralen Controllerdienstes an, um so unternehmensweites Controlling mit abgestimmten Systemen ermöglichen zu können. Durch klare Regelung und Abgrenzung der Aufgaben, Kompetenzen, Verantwortungen und Wirkungsbereiche im zentralen und dezentralen Controllerdienst können zudem Doppelspurigkeiten verhindert und ein einheitlicher Controllerdienst gewährleistet werden.

Er ist zudem auch die Person, die Ideen und Verbesserungsvorschläge für die Gestaltung und Anwendung der Systeme vom Bereich an den zentralen Controllerdienst weitergibt und erläutert.

Im Rahmen der Ablauforganisation muss der dezentrale Controller für einen Planungs- und Kontrollzyklus sorgen, der derart gestaltet ist, dass sowohl die Bereichsbelange (Planungstermine, Informationserfassung) als auch die Anforderungen des zentralen Controllerdienstes (Systemkoordination, Überprüfung der Pläne, Sicherstellung der Erfolgszielorientierung) berücksichtigt werden.

### Projektaufgabe

Als Moderator und als die Erfolgszielorientierung sicherstellende begleitende Projektinstanz muss der dezentrale Controller grössere eventuell bereichsübergreifende Projekte betreuen. Er unterstützt den Projektleiter und koordiniert den formalen Projektablauf. Aufgrund der Unterstützung durch den zentralen Controllerdienst und seiner Erfahrung als ständiger Projektbetreuer kann er beurteilen, ob alle wesentlichen Informationen erhoben wurden, die Zeitplanung realistisch und die Gruppenzusammensetzung effizient ist. Er betreut das Projekt, wie schon beim zentralen Controllerdienst näher umschrieben, in inhaltlicher (informativischer), zeitlicher und formaler Hinsicht.

Weiterhin stellt der dezentrale Controller auch sicher, dass die Unternehmens- und die finanziellen Ziele bei der Projektbearbeitung berücksichtigt werden. Hier ist festzuhalten, dass der Projektleiter immer für das Controlling innerhalb seines Projektes zuständig bleibt und der Controller ihn dabei nur unterstützt. Der dezentrale Controller trägt keine direkte Projektverantwortung. Er arbeitet aber eng mit dem zentralen Controllerdienst zusammen, und liefert alle wichtigen Daten über das Projekt und die laufenden Ergebnisse im Projektverlauf. Im Gegenzug wird er vom zentralen Controllerdienst mit bereichs- und disziplinenübergreifenden Informationen versorgt, die für das betreffende Projekt von Bedeutung sind.

### Informationsaufgabe

Jeder Bereich hat spezifische, speziell für ihn relevante Informationen, welche er mit Hilfe eines bereichsinternen Informationssystems allen massgeblichen Entscheidungsträgern zukommen lassen will. Hinsichtlich der finanziellen und betriebswirtschaftlichen Informationen muss der Controller dieses Informationssystem betreuen. Er nimmt eine kombinierte Systembetreuungs- und -anwendungsaufgabe wahr.

Der dezentrale Controller muss dieses Informationssystem mit den Informationen koordinieren, welche er vom zentralen Controllerdienst erhält. Er ermittelt den Informationsbedarf seiner Bereichsführungskräfte und stellt klare Informationsanforderungen auf. Dabei muss er sich externer (z.B. Marktforschungsinstitute, Brancheninformationsdienste, etc.) und interner Informationsquellen (z.B. Aussendienst) bedienen. Ziel ist es, neben gesamtunternehmensrelevanten Informationen auch eine bereichsrelevante Informationsdokumentation zu schaffen. Diese sollte allen zugänglich sein.

Die Informationsaufgabe des dezentralen Controllers ist somit eine Ergänzung für das Informationssystem des zentralen Controllerdienstes, da er nicht nur für die finanzwirtschaftlichen, sondern auch für die betriebswirtschaftlichen Bereichsinformationen zuständig ist. Vor allem aber muss er den Führungskräften solche Informationen (z.B. in Form von Kennzahlen) zukommen lassen, dass sie ihren Bereich erfolgszielorientiert steuern und bei sich verändernden Bedingungen entsprechende Massnahmen einleiten können.

Der dezentrale Controllerdienst hat im Rahmen seines Bereichsinformationssystems auch eine Systemaufgabe in gestalterischer Hinsicht. Er muss sein Informationssystem aufbauen und es aufgrund bereichs- oder einheitsspezifischer Gegebenheiten betreuen. Aufgrund der Kompetenz des zentralen Controllerdienstes muss er aber den Informationsbedürfnissen des Gesamtunternehmens Rechnung tragen und dessen Richtlinien und Formalregelungen einhalten. Je besser die informatorische Zusammenarbeit klappt, umso mehr Autonomie wird der dezentrale Controllerdienst bei Gestaltung seines Bereichsinformationssystems erhalten.

Grosse Bedeutung für die Akzeptanz der dezentralen Controller hat die Forderung, dass er keine Berichte am Bereichsleiter vorbei dem zentralen Controllerdienst zustellen darf und muss. Trotzdem ist er dafür zuständig, dass der Informationsfluss zwischen ihm und dem zentralen Controllerdienst optimal abgestimmt erfolgt und gerade hier die Aktions- und Reaktionszeiten verkürzt werden. Der dezentrale Controllerdienst erscheint, analog zum zentralen, geradezu prädestiniert, diese Forderungen nach erhöhter zielorientierter Integration und Koordination und bestmöglicher Aktualität der Informationsversorgung zu erfüllen.

### Beratungsaufgabe

Währenddem der Schwerpunkt beim zentralen Controllerdienst auf der System- und Koordinationsaufgabe liegt, konzentriert sich der dezentrale Controller auf den Bereich der Beratung.

Massgeblich für die Intensität und das Ausmass der Beratung sind neben der ökonomischen Situation des Bereichs die Persönlichkeit und Sachkompetenz des Controllers. Mit seiner Sachkompetenz muss der dezentrale Controller die Grundlage für ein vertrauensvolles Verhältnis schaffen, indem er plausible Vorschläge und überzeugende Vorlagen erarbeitet und seine Dienste und Beratungen ohne Richter- oder Polizisten-Gehabe zur Verfügung stellt.

Insbesondere wenn Linien- oder Bereichsvorgesetzte eher technik- oder naturwissenschaftlich-orientierte (Techniker, Chemiker) Fachpersonen sind, wird der Controller als Berater benötigt.

Der beratende Controller stellt einen Moderator und Impulsgeber dar und ist durch seinen Erfahrungsschatz ein Garant dafür, dass die Erfolgszielorientierung und die Gesamtunternehmensziele nicht wegen der Bereichsinteressen vernachlässigt werden.

Zur Beratungsaufgabe des dezentralen Controllers gehört auch die Aus- und Weiterbildung der Führungskräfte aus dem jeweiligen Bereich. Speziell bei nicht betriebswirtschaftlich vorgebildeten Führungskräften sollte der Controller motivieren und dahingehend wirken, dass einerseits bei diesen Personen das Bewusstsein für ihre Controllingverantwortung steigt und andererseits eine ganzheitliche Denkweise gefördert wird. Wichtig ist auch die Information der Führungskräfte über die Möglichkeiten und das Angebot der eigenen dezentralen Controller. Der Controller soll bezüglich Methoden, Techniken und Informationen seine Fähigkeiten aufzeigen, damit er als Berater akzeptiert und anerkannt wird. Dezentrale Controller schaffen die echte Praxisnähe in der Aus- und Weiterbildung.

### **Musterstellenbeschreibung für dezentrale Controller**

Die **Stellenbeschreibung** für den dezentralen Controller ist noch spezifischer als die für den zentralen Controllerdienst, muss doch hierbei noch auf die bereichsindividuelle Situation eingegangen werden. Aus diesem Grund kann die nachfolgende Musterstellenbeschreibung nur allgemein wichtige Aspekte der Stellenbeschreibung für einen dezentralen Controller beinhalten.

#### Stellenbeschreibung und -bezeichnung:

Dezentraler Controller, Bereichscontroller, Funktionscontroller

#### Vorgesetzte Stellen:

- **disziplinarisch:** Leiter des unterstützten Bereichs (Werksleiter, Verkaufs- und Vertriebschef, Marketingleiter, F&E-Chef, Profit Center-Leiter, etc.)
- **funktional:** Leiter des zentralen Controllerdienstes oder Finanzchef

#### Unterstellte Stellen:

Abhängig von der Grösse der dezentralen Controllereinheit die Mitarbeitenden des jeweiligen Bereichscontrollerdienstes

#### Stellvertretende Stelle:

Mitarbeitende Person der dezentralen Controllerdienstes; ersatzweise der zuständige Mitarbeiter des zentralen Controllerdienstes.

#### Zu vertretende Stelle:

Eventuell bei Teilaufgaben den Bereichsleiter

#### Der Stelleninhaber informiert:

**Den Bereichsleiter** über alle betriebswirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Aspekte, die den Bereich betreffen. Er informiert ihn über die Bereichsentwicklung mit Hilfe der massgeblichen Kennzahlen und Analysen. Er informiert ihn über alle Berichte, die an den zentralen Controllerdienst geschickt werden und über alle wichtigen Informationen vom zentralen Controllerdienst.

**Den zentralen Controllerdienst** Über alle systemischen und planerischen Veränderungen in seinem Unternehmensbereich. **Achtung!** Das Berichtswesen geht über die Linie. Das bedeutet, dass der Linienvorgesetzte seine Ergebnisse und Erwartungen über seine Linie an den Finanzchef berichtet, nicht etwa der dezentrale Controller direkt an den zentralen Controllerdienst.

Der Stelleninhaber wird informiert:

**Vom Bereichsleiter** über alle Vorgänge, die für die Wahrnehmung seiner Aufgabe erforderlich sind, insbesondere über alle Bereichsentscheidungen.

**Vom zentralen Controllerdienst** über alle Systemveränderungen, gesamtunternehmensbezogenen Entwicklungen und alle finanzwirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Entscheidungen, die Konsequenzen für seinen Unternehmensbereich haben.

Ziele der Stelle:

Der Stelleninhaber stellt sicher, dass die betriebswirtschaftliche Zielorientierung bei allen Bereichsentscheidungen gewährleistet ist. Er unterstützt und berät seinen Bereichsleiter bei finanzwirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Entscheidungen. Durch seine Systemanwendung und -betreuung gewährleistet er, dass die Bereichsführungskräfte ihrer Controllingverantwortung nachkommen können und ihre Koordinations-, Reaktions-, Adaptions- und Antizipationsfähigkeit verbessert werden kann.

Kompetenzen der Stelle:

Der Stelleninhaber ist gegenüber seinen eigenen Mitarbeitern disziplinarisch und fachlich kompetent.

Gegenüber den Führungskräften und Mitarbeitenden des unterstützten Bereichs hat er ein Beratungs- und Informationsrecht und in Systemfragen das Anordnungsrecht.

Aufgaben der Stelle:

a) Innerhalb des unterstützten Bereichs

1. Der Stelleninhaber unterstützt und berät die Bereichsführungskräfte bei der Erstellung ihrer Bereichspläne. Er organisiert den bereichsinternen Planungsablauf durch Festlegung (in Absprache mit dem zentralen Controllerdienst) der Planungsträger, der Planungsfelder, der Planungs- und Kontrollverfahren, des Planungskalenders, der Planungs begriffe, etc.
2. Der Stelleninhaber beobachtet laufend die Zielerreichung und unterstützt die Bereichsführungskräfte bei der Suche nach Korrekturmassnahmen sowie bei der Erstellung ihrer Erwartungsrechnungen.
3. Er unterstützt die laufenden bereichsinternen Projekte (auch Investitionsprojektstudien) durch betriebs- und finanzwirtschaftliche Informationen und Analysen.
4. Er übernimmt die planerische und finanzielle Betreuung der Projekte.
5. Er versorgt die Bereichsführungskräfte mit den führungsrelevanten betriebswirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Informationen (z. B. Kennzahlen, Soll-Ist-Vergleiche) und baut eine bereichsrelevante Informationsdokumentation auf.
6. Er berät die Bereichsführungskräfte in allen betriebswirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Problemstellungen. Er erstellt dafür Analysen und Wirtschaftlichkeitsberechnungen (ABC-Analysen, Wertanalysen, Preisberechnungen, Investitionsberechnungen, Kalkulationen). Insbesondere interpretiert er aus betriebswirtschaftlicher Sicht die von den Bereichsführungskräften erarbeiteten Pläne und Ergebnisse.

7. Er schult und bildet die Bereichsführungskräfte in ihrer Controllingverantwortung, in der ganzheitlichen Denkweise, in Managementtechniken (z.B. Führung durch Zielvereinbarung (MbO), Benutzung der IT-Applikationen als Informationsquelle) und in betriebswirtschaftlichen Planungs- und Kontrollinstrumenten.

b) Gegenüber dem zentralen Controllerdienst

1. Er informiert über Schwierigkeiten und Erfolge beim Auf- und Ausbau der bereichsspezifischen Systeme sowie der Umsetzung der zentral vorgegebenen Systeme für Planung, Rechnungswesen und Steuerung.
2. Er erstattet dem zentralen Controllerdienst Bericht über die Anwendung der unternehmensweit geltenden Richtlinien des Controllerdienstes.
3. Er hält engen Kontakt mit dem zentralen Controllerdienst und allen anderen Bereichscontrollern und tauscht Erfahrungen und Systemverbesserungen mit diesen aus. Er nimmt an den internen Weiterbildungsmöglichkeiten des Controllerdienstes teil.

**Unterschriften:**

**Bereichsleiter:**

**zentraler Controller:**

**Stelleninhaber:**

Umso grösser der bediente Unternehmensbereich ist, desto umfangreicher wird die Aufgabenstellung für dezentrale Controller. Als Folge nimmt die nötige Ausführlichkeit der Stellenbeschreibung zu. Bei Divisionscontrollern, wo innerhalb der Division eine ausgebaute Controllerorganisation mit mehreren Mitarbeitern vorhanden ist, muss selbstverständlich für alle differenziert nach ihrer Position und ihrem Aufgabenbereich eine Stellenbeschreibung verfasst werden. Alle hier angeführten Stellenbeschreibungen können somit nur Muster sein. Sie sind aber derart konzipiert, dass sie für alle Arten von Unternehmen als Grundgerüst verwendet werden können.

### 1.5.4 Anforderungen an Controllerpersonen

Die besondere organisatorische Stellung und die umfangreichen fachlichen Anforderungen, die an Controller gestellt werden, gilt es sowohl bei der Einstellung als auch der internen Weiterentwicklung von Controllerpersonen zu berücksichtigen. Dies führt zu einem Anforderungskatalog, der grob in fachliche und eher verhaltensorientierte Ansprüche gegliedert werden kann.

Als Person sollte ein Controller mitbringen (oder im Laufe seiner Arbeit entwickeln):

1. Ein gesundes Mass an Extrovertiertheit, da er regelmässig mit seinen Kunden, den Führungskräften, Gespräche führt und dazu von sich aus auf die Personen zugehen muss.
2. Loyalität zur Sache und zum Auftraggeber, da Resultate zu erbringen sind und nicht nur Kompromisse, die jedem ein bisschen recht geben.
3. Hohe Überzeugungsfähigkeit durch Argumentation, ohne in die direktive Beratung zu verfallen (damit dies geschieht, müssen Sie ...)
4. Fähigkeit, strukturiert zu denken, damit Unklarheiten unabhängig von hierarchischen Positionen und persönlichen Befindlichkeiten analysiert und sachgerecht aufgelöst werden.
5. Konzeptionelles Denken geht vor analytischem. Denn Controller haben den Auftrag, integrierte Systeme aufzubauen und dann deren Outputs zu analysieren.
6. Kommunikationsfähigkeit dahingehend, dass er resultatorientiert Gespräche führen und Sitzungen leiten kann und als Moderator einsetzbar ist (nicht Kommunikation um der Kommunikation willen).

Fachlich sollte eine für den Controllerdienst geeignete Person folgendes mitbringen:

1. Ein vertieftes Verständnis über die inneren Zusammenhänge der Unternehmensführung und der Prozessabläufe

2. Durchgängiges Verständnis der gesamten Planungsprozesse eines Unternehmens (Kap. 2).
3. In allen Positionen durchgängiges Verständnis des Aufbaus und Betriebs eines führungsorientierten Management Accounting-Systems
4. In höheren Positionen Fachwissen in finanzieller Gesamtführung eines Unternehmens (Bewertungsfragen, Konsolidierung, Cash Management, Steuern)
5. Kenntnis der Daten-, Leistungs- und Werteflüsse in allen Bereichen des Unternehmens
6. Kenntnis der Theorien des betrieblichen und des finanziellen Rechnungswesens, um taugliche und vor allem integrierte Systeme entwerfen und umsetzen zu können.

Das fachliche Wissen, insbesondere zu den Rechnungswesenssystemen und den Daten- und Werteflüssen kann man sich in wirklich praxisorientierten Controller-Ausbildungslehrgängen (Prospekte genau studieren) aneignen. Es werden aber auch mehr und mehr Controller-Lehrgänge angeboten, in welchen die Erweiterung des Verhaltensrepertoires, die Präsentations- und Moderationsfähigkeiten und der Umgang mit Konflikten wesentliche Ausbildungsziele sind.

Gute Controllerarbeit, das wird immer wieder erkennbar, basiert etwa zur Hälfte auf Fachwissen und zur zweiten Hälfte auf Verhaltenskönnen.

### 1.5.5 Förderung des Controllernachwuchses

Der Bedarf an Controller-Fachpersonen kann kaum auf dem Arbeitsmarkt gedeckt werden, da das Angebot – vor allem an praxiserfahrenen Controllerpersonen – zu klein ist. In mittleren und grösseren Unternehmen muss deshalb vorausschauend dafür gesorgt werden, dass unternehmensintern regelmässig Controller-Nachwuchs herangezogen wird.

Sehr oft wird diese eigene Nachwuchsförderung durch mangelhafte Stellen- und Personalplanung torpediert. Bei Vakanzen in Linienpositionen greift man nur zu gerne auf den Personalbestand des Controllerdienstes zurück, da ja dort gut ausgebildete, vernetzt denkende Personen zu finden sind, die Managerpotential haben. Gegen die Ausgestaltung des Controllerdienstes als Kadernachwuchsschmiede ist nichts einzuwenden. Will man dies, sollte man dem aber auch in der Dotierung des Stellenplans des Controllerdienstes Rechnung tragen. Andernfalls ist die vielerorts zu beobachtende ständige „Auszehrung“ des Controllerdienstes vorprogrammiert.

Nachwuchsförderung ist in erster Linie die Aufgabe des Gesamtleiters der Controllerdienste oder des CFO. Dazu gehören unseres Erachtens:

- langfristig ausgerichtete Personalplanung für die zentralen und dezentralen Controllerdienste, um das Mitarbeiterpotential sicherstellen zu können,
- regelmässige fachliche Weiterbildung inner- und überbetrieblich,
- regelmässige Controller-Konferenzen, um den Informationsaustausch und die Prozessverbesserung zwischen zentralen und dezentralen Controllerdiensten zu verbessern,
- Umsetzung und Pflege von Karrierepfaden für Controller im eigenen Unternehmen, um diesen die Entwicklungslinien zeigen zu können.

Der letzte Punkt kann sachlich insbesondere mit folgenden Elementen unterstützt werden:

1. Festlegung des unternehmensspezifischen Controller-Leitbilds und der Aufgabenkataloge/Stellenbeschreibungen, damit die Controller eine Zielrichtung ihrer Entwicklungsbemühungen erkennen können.
2. Analyse des Entwicklungsbedarfs der einzelnen Personen feststellen (zum Beispiel durch Assessment-Center).

3. Notwendige Entwicklungsschritte im Rahmen von Mitarbeitergesprächen bestimmen und ihre Ausführung verfolgen.
4. Entwicklungspfade beschreiben und anwenden. Beispielhaft:  
**A:** Unternehmensinterne Entwicklung – externe Schulung – interne Anwendung/Weiterentwicklung.  
**B:** Wechsel zwischen Eigen- und Fremdentwicklung (Schulungen), Freiraum zur gelenkten Eigeninitiative.  
**C:** Trainee – Junior-Controller – Bereichscontroller -Zentralcontroller – kfm. Geschäftsführung (z.B. Tochtergesellschaft).
5. Mentorrollen bzw. Patenschaften für Nachwuchscontroller durch etablierte Controller aus dem eigenen Unternehmen einrichten.
6. Job rotation vorsehen, indem Controller einen längeren Zeitraum (z.B. ein Jahr) andere Controllerfunktionen als die angestammten übernehmen,
7. 'Training on the Job' mit wachsendem Aufgabenbereich ermöglichen (Job enrichment).
8. Auch Fachkarrieren ermöglichen. Viele Controllerpersonen sind nicht unbedingt für eine Personalführungsposition geeignet, leisten aber sehr gute fachliche Arbeit. Mit der Ermöglichung einer Fachkarriere, die ebenbürtig zu einer Führungskarriere umgesetzt wird, können solche Personen im Unternehmen behalten werden
9. Regelmässige Weiterbildung im Zusammenhangswissen organisieren. Umso besser die Controller die Gesamtzusammenhänge in einem Unternehmen verstehen, desto wertvoller werden sie in der Führungsunterstützung.

Solche Bausteine sind unternehmensindividuell auszugestalten, da ja die Voraussetzungen jeweils auch unterschiedlich sind.

Weiter ist – das hat sich schon aus der Beschreibung der Anforderungen an Controllerpersonen ergeben – die Förderung der Persönlichkeit und der Verhaltensfähigkeiten wichtig. Diese Förderung kann sowohl durch Training on the job als auch mit verhaltensorientierten Workshops und Kursen erfolgen.

## 1.6 Ablauforganisation im Controllerdienst

Darüber wie der Ablauf der Controllerarbeit zu gliedern und zeitlich zu ordnen sei, gibt es noch wenig Literatur und noch weniger komplette Beschreibungen in der Praxis eingeführter Lösungen. Dies ist u.E. hauptsächlich darauf zurückzuführen, dass fast jedes Unternehmen einen anderen Entwicklungsstand des Controllerdienstes aufweist und die Strukturorganisation anders festgeschrieben hat. Je grösser aber ein Unternehmen wird und je mehr Personen Controllerfunktionen übernehmen, desto bedeutender wird normalerweise auch die Verfügbarkeit von Ablauf- und Terminplänen sowie von Netzplänen, die die Abhängigkeit einzelner Controllerleistungen von anderen zeigen. Die effektive Wahrnehmung von Controlleraufgaben hängt ja nicht nur von der klaren Zuordnung von Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten ab, sondern auch davon, ob sich die entsprechenden Mitarbeiter sachlich und zeitlich richtig zuarbeiten.

Auf die Aufgabenzuteilung wurde bei der Behandlung der Strukturorganisation des Controllerdienstes eingegangen und das sachlich richtige Zuarbeiten ergibt sich durch Ableitung aus den einzusetzenden Instrumenten des Controllerdienstes. Damit bleibt hier noch die Aufgabe, die

zeitliche Abfolge der einzelnen Controllerarbeiten zu untersuchen und Hilfsmittel der Ablauforganisation im Controllerdienst aufzuführen.

Als wichtigstes Hilfsmittel erachten wir ein **unternehmensspezifisches Controller- und Controlling-Handbuch** In dieses Handbuch gehören unter anderem:

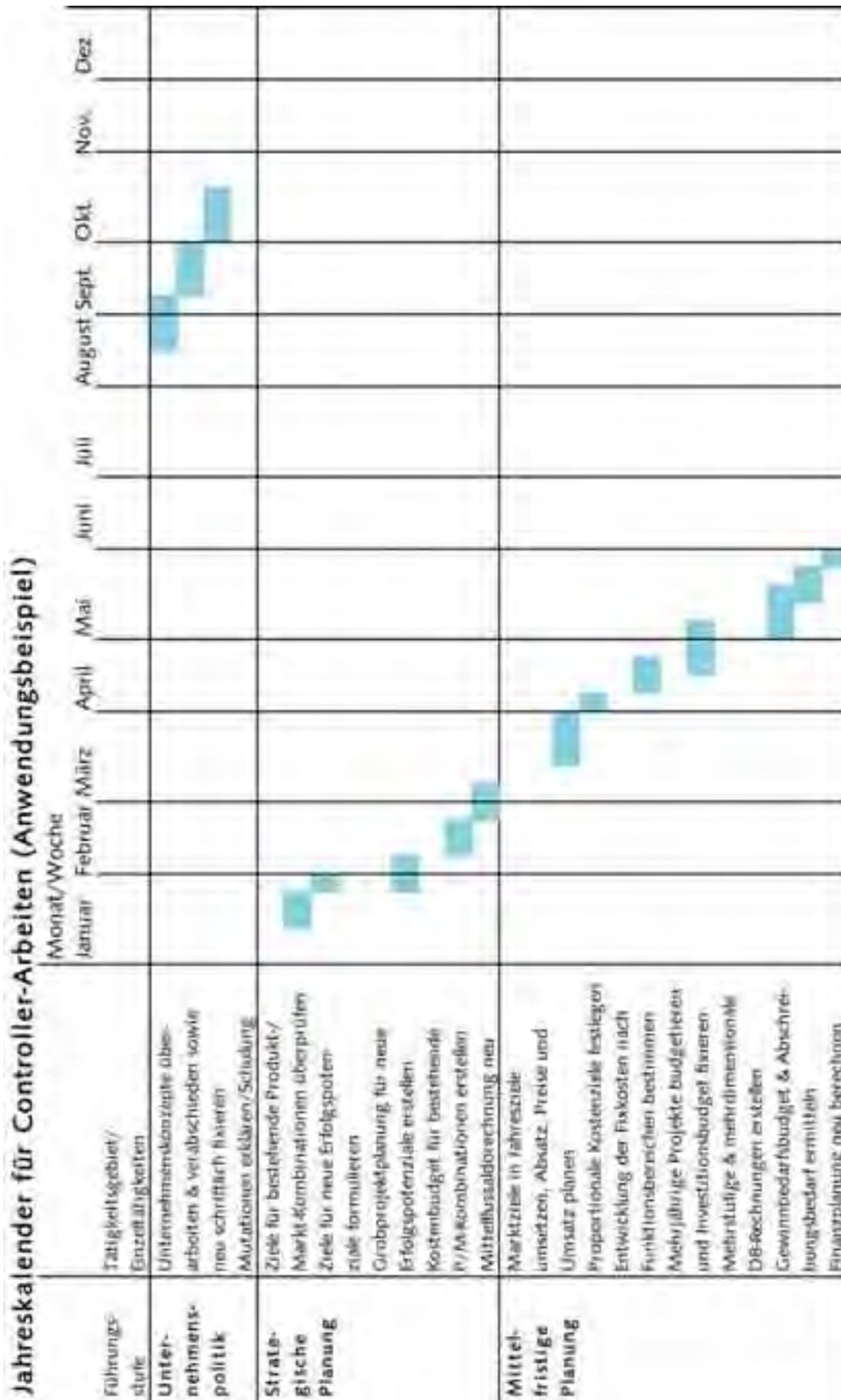
- Beschreibung aller Rechnungsweseninstrumente;
- Beschreibung der Planungsstrukturen im Einzelnen (für strategische und operative Planung);
- Darstellung der Soll-Ist-Vergleichs-Auswertungen und der Bedeutung der darin enthaltenen Zahlen und Leistungen.

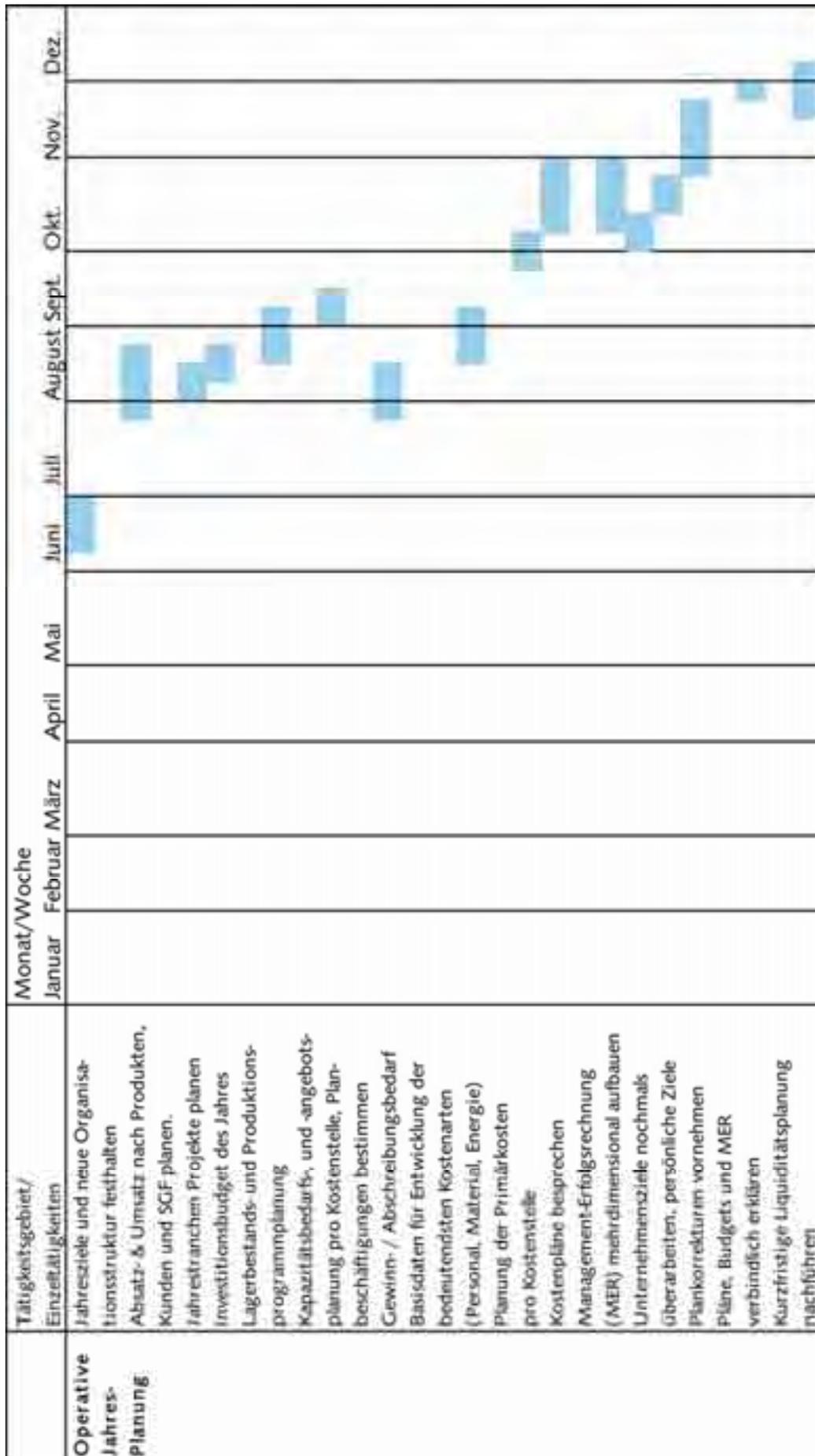
Alle aufgeführten Darstellungen sollten jeweils um die für die einzelnen Arbeiten geltenden Musterformulare (oder Bildschirmlayouts) ergänzt werden.

- Fachwörterbuch, in dem alle Begriffe zu Rechnungswesen, Planung, Steuerung und, sofern nicht in einem Führungshandbuch enthalten, zur Unternehmenspolitik definiert und erläutert werden (als Vorlage kann das zitierte Controller-Wörterbuch der IGC dienen).
- Grafische und textmässige Beschreibungen von Abläufen, die bei Planeingaben zu beachten sind. Dies betrifft insbesondere die Eingabe von:
  - Investitionsanträgen;
  - Planabsatz, -umsatz und Preisen (für operative Planung und ev. für dispositive Anpassungen);
  - Plankostenbetreffnissen und Planbeschäftigungen;
  - Personalanforderungen;
  - neuen Projekten (F&E, Anwendungstechnik, Verbesserungen).
- Musterfunktions- oder Stellenbeschreibungen für zentrale und dezentrale Controller.
- Funktionsdiagramme für diejenigen Aufgaben, welche die Controller gemeinsam mit anderen Führungskräften zu lösen haben.
- Darstellung der Strukturorganisation des Controllerdienstes.

Diese Aufzählung kann natürlich nicht vollständig sein, da sie im jeweiligen Unternehmen auf die entsprechenden Gegebenheiten auszurichten ist. In grösseren Unternehmen wird es sich auch empfehlen, sowohl ein Controlling-Handbuch für Führungskräfte (mit Formularen, Begriffen und Abläufen) als auch ein Controller-Handbuch (Systeme und Organisation zusätzlich) zu führen und zu aktualisieren.

Bezüglich der **zeitlichen Abfolge** der Controllerarbeiten scheint sich in Unternehmen, die auch ihre strategische Planung ausgebaut haben, ein gut strukturierter Jahreskalender auszubilden. Die folgenden drei Seiten geben einen Überblick, wie ein derartiger Jahreskalender für Controller-Arbeiten aufgebaut sein kann. Auch hier ist jedoch wieder zu beachten, dass dieser Kalender speziell an das jeweilige Unternehmen anzupassen ist, da einzelne Aufgaben (Zeilen) eventuell noch in Unteraufgaben zu gliedern sind (Umfang der Aufgabe), und da der Zeitaufwand für die Erledigung der Aufgaben (Spalten) unterschiedlich hoch sein kann. Will man gleichzeitig auch noch die Abhängigkeiten von datenmässigen Inputs sowie den Datenaustausch zwischen dezentralem und zentralem Controllerdienst darstellen, kann die hier gewählte Form des Balkendiagramms nicht mehr genügen. In solchen Fällen würde sich der Einsatz desjenigen Instrumentes empfehlen, das für komplexe ablauforganisatorische Probleme geschaffen wurde, nämlich die Netzplantechnik.





		Monat/Woche											
		Januar	Februar	März	April	Mai	Juni	Juli	August	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
<b>Disposition und Ausführung</b>	<b>Tätigkeitsgebiet/ Einzelstätigkeiten</b>	laufend durch Verantwortliche für das Abwicklungssystem des betrieblichen Rechnungswesens monatlich durch betriebliches Rechnungswesen Anfang Folgemonat durch zentrale / dezentrale Controller mit Kostenstellenleitern. Bereichsleitern und Geschäftsleitung; monatliche Controller-Konferenz											
	<b>Interfassung:</b> - Absatz, Umsatz, Leistungen, - Kosten, Abweichungen Erstellung Soll-Ist-Vergleich & MIER Besprechung Monatsergebnisse Massnahmen mit Verantwortlichen												
<b>Spezifische Aufgaben des Controllers</b>	<b>Controlling-Handbuch aktualisieren:</b> Begriffe / Strukturen / Zuständigkeiten / Abläufe / Formulare Erlös-, Kostenträger- und Kostenstellengliederung ergänzen Planungsleitfaden aktualisieren Terminkontrolle-Projekte und Planungsengaben Strategische Prämissen prüfen Investitionsanträge bewerten Schulung der Führungskräfte Frühwarnsignale weitergeben												

Abb. 12: Jahreskalender für die Controllerarbeiten

## 1.7 Berichtswesenorganisation

### 1.7.1 Zweck des Berichtswesens und bedeutende Inhalte

Unter Berichtswesen wird meist die mehr oder weniger verdichtete Darstellung von Zahlen und Leistungen verstanden, damit sich „die da oben“ ein Bild über den Stand und die Zukunft des Unternehmens machen können. Dazu kommt auch noch oft die Auffassung, die Linienverantwortlichen oder – noch schlimmer – die Controller möchten doch berichten, was erreicht wurde und woher die Abweichungen rührten. Diese Art der Berichterstattung erhält sehr schnell das Odium der „Abrechnung“. Man geht zur Sitzung, um abzurechnen oder um sich zu rechtfertigen.

Sehr oft wird nach baumförmig strukturierten Kennzahlensystemen verlangt. Diese sind auch oft die rechnungswesentechnische Grundlage für den Aufbau von Berichtssystemen, verleiten aber dazu, nur noch stark aggregierte Werte zu beachten.

Solche Kennzahlensysteme bilden einen guten Einstieg in die Analyse, da sie einen top down-Approach ermöglichen. Wir sind jedoch klar der Auffassung, dass das Berichtswesen als eine Form der Beschäftigung mit Soll-Ist-Vergleichen dazu dienen sollte, die Steuerung des Unternehmens in Richtung Zielerreichung zu unterstützen und auch dementsprechend aufzubauen ist. Nicht die Abrechnung und die Rechtfertigung helfen weiter, sondern die bestimmten und motiviert durchgeführten Korrekturmaßnahmen. Korrekturmaßnahmen sind im Normalfall auf direkt mit Markt und Leistungserstellung verbundenen Ebenen zu treffen. Steuernd eingreifen muss letztlich die Führungskraft, welche die ausführenden Mitarbeiter anleitet. Daraus lässt sich schließen, dass die wichtigsten Größen in einem Berichtswesen Erlöse, Kosten, Leistungen und Bewegungen am Markt sind.

Konsequenterweise muss ein Berichtswesen sowohl top down als auch bottom up entwickelt werden. Kennzahlenpyramiden sind das eine, Steuerungsinformationen auf der Ebene von Kostenstellen, Aufträgen und Produkten das andere.

Das Gesagte zeigt auch, dass es sich nicht lohnt, Beispiele aus dem Berichtswesen anderer Unternehmen zu studieren, sondern dass die Anstrengung eher darauf auszurichten ist, herauszufiltern, welches denn die wichtigen zu beobachtenden Größen für einzelne Organisationseinheiten sind, und wie die Controller diese Zahlen erklären und abgeben sollen.

Die nachstehende Liste ist keinesfalls vollständig. Vielmehr soll sie einen Einstieg bieten, um für die operative Steuerung der Funktionsbereiche im eigenen Unternehmen eine Ausgangslage bezüglich zu beobachtender Größen und Kennzahlen zu finden.

pro Kostenstelle:

- Verbrauchsabweichungen (pro Kostenart)
- Beschäftigungsgrad
- ev. Intensitätsgradabweichung
- Auslastung der maximal verfügbaren Kapazität
- Entwicklung der Produktivität
- wenn in Planung bestimmt: Personalbestandsentwicklung
- Grad der termingerechten Auftragsabwicklung

pro Produkt, bei Einzelfertigern pro Auftrag:

- bestellte und hergestellte Mengen
- Entwicklung der Ausschussraten
- Materialmengen- und Arbeitszeitabweichungen
- Ausbeutegradabweichungen
- ev. Verfahrensabweichungen

für die Fertigung als Ganzes (ev. pro Produktgruppe):

- Termintreue
- Produktivitätsentwicklung
- Arbeitsvorrat
- Entwicklung der Durchlaufzeiten
- Entwicklung des Bestands an Ware in Arbeit

für die Forschung & Entwicklung:

- Fertigstellungsstand der einzelnen Projekte (Kostenträger)
- Termintreue
- Arbeitszeit- und übrige Kostenabweichungen
- zu erwartende Restkosten für Laufjahr und Projektdauer
- Neuprodukte im Pilotversuch

für die Materialwirtschaft und den Einkauf:

- Termintreue der Lieferanten
- Reichweite der Roh- und Hilfsmaterialbestände
- Preisabweichungen (nach Artikelgruppen)
- Preisindexentwicklung für wichtigste Inputgüter
- Einhaltung des Einkaufsbudgets

für die Personalverwaltung:

- Fluktuationsrate
- ev. Lohnsatzabweichungen
- Entwicklung der Sozialleistungskosten und der Personalnebenkosten
- Entwicklung der Lohnniveaux pro Berufsgruppe im Vergleich zur Konkurrenz am Arbeitsmarkt

für die EDV:

- Fertigstellungsstand der einzelnen Entwicklungsprojekte
- Termintreue
- Arbeitszeit- und übrige Kostenabweichungen
- zu erwartende Restkosten für Laufjahr und Projektdauer
- Verfügbarkeit der Anlagen
- Antwortzeiten nach Applikationen
- Auslastung der Systemkapazitäten

für Verkauf und Marketing:

- Entwicklung des Marktvolumens und des Marktanteils pro SGF
- (auch im Vergleich zur Konkurrenz)

- Entwicklung Marktwachstum, ev. Marktsättigungsgrad:
- Umsatzanteil mit neuen Produkten
- Lieferbereitschaftsgrad und Fertiglagerreichweite
- Entwicklung der Umsatzkonzentration bei Kunden
- Absatzmengen-, Umsatz- und Rabattentwicklungen pro Produkte- und Kundengruppe
- Verkaufsmengen-, Preis- und Product-Mix-Abweichungen
- Entwicklung der zu verantwortenden Deckungsbeitragsvolumina pro Produktgruppe, Verkaufsgebiet und SGF
- Entwicklung Auftragsbestand
- ev. Entwicklung Offertvolumen
- soweit möglich Erfassung von Fehlmengen und Offertabsagegründen

für das Unternehmen als Ganzes:

- Liquiditätsentwicklung, Net Working Capital
- Entwicklung der Debitorenziele
- Entwicklung Eigenfinanzierungsgrad (Stabilität)
- Entwicklung Cash Flow und Gewinn (Rentabilität)
- Produktivitätsentwicklung
- Investment in neue Märkte

Wie erwähnt, kommen im konkreten Fall noch andere Kennzahlen dazu oder werden hier aufgeführte wegen fehlender Aussage weggelassen. Die Zahl alleine und ihre grafische Darstellung führt aber selten zur gewünschten Aktion. Controller sollten die Zahlen auch verkaufen können, d.h. sie sollten der Aufmachung und der Präsentation das nötige Augenmerk schenken. Dann dient das Berichtswesen wirklich dazu, den Führungskräften das Self-Controlling zu ermöglichen.

## 1.7.2 Merksätze für die Präsentation von Berichten

### **Information entsteht nur beim Empfänger!**

Kann der Empfänger überhaupt das verstehen, was ich ihm sagen möchte?

### **Ursachenanalyse provoziert Rechtfertigung!**

Analyse muss sein, um Korrekturmassnahmen entwickeln zu können. Das Wichtigste ist jedoch die Frage: „Wie geht es weiter?“

### **Darstellungsänderungen verunsichern!**

Die Form der Darstellung von Resultaten soll nur geändert werden, wenn wirklich wichtige Gründe dafür sprechen.

Änderungen sind meist erklärungsbedürftig.

Planzahlen und Budgets nur ändern, wenn eine grundlegend andere Ausgangssituation gegenüber dem ursprünglichen Plan entstanden ist.

### **Diskussionsergebnisse für alle sichtbar machen!**

Protokoll am Flipchart oder ähnlichem Gerät.

### **Bei „wenn ... dann“-Betrachtungen Schritt für Schritt protokollieren!**

Wer seine Meinung bilden soll, muss verstehen, was passiert. Die Zuhörer sind nicht Controller und möchten deshalb jede vorgenommene Änderung von der Ausgangssituation erklärt haben.

**Wenig aufs Bild!**

Grafiken sind gut, aber oft überladen und ungenau.

Zahlenreihen haben auch ihr Gutes. Möglichst immer das Ziel auch zeigen. Prozentzahlen kann der Interessierte aber auch selbst bilden; ev. muss man ihm sagen, welche Relation interessant ist.

**Empfängerorientiert vorgehen!**

Es gibt Führungskräfte, die nur die groben Zusammenhänge verstehen wollen und vor allem auf Bilder ansprechen. Andere müssen die Zahlen sehen, um interpretieren zu können. Wieder andere verstehen erst dann, wenn die Grafik zusammen mit ihnen entwickelt und nicht einfach fertig hingelegt wird.

**Konzentration auf das Wesentliche!**

Nur solches berichten, was berichtswürdig, also des „Berichtens würdig“ ist.

**Nicht nur Negatives berichten!**

Gilt vor allem bei der Umsetzung von Management by Exception.

Anerkennung und Lob aussprechen wo angebracht, damit nachher auch Tadel ernst genommen wird!

## 1.8 Gestaltung von Controlling-Konzepten

Eine erfolgreiche unternehmensweite Controlling-Konzeption zeichnet sich dadurch aus, dass die Führungskräfte das Controlling-Instrumentarium oft und rege zum Vorteil des Unternehmens und zur Erleichterung ihrer eigenen Arbeit nutzen, und dass die Controller klare Aufgaben und Kompetenzen haben und im Management als Berater anerkannt werden. Dies stellt an die Entwickler eines Controlling-Konzeptes recht hohe Anforderungen, die nicht alleine mit Fachkenntnissen zum Rechnungswesen erfüllbar sind. Dazu kommt noch, dass es ein allgemeingültiges Controlling-Konzept nicht geben kann, da die führungsmässigen Entwicklungsstufen der Unternehmen und ihre finanzwirtschaftlichen Ziele und Probleme sehr unterschiedlich sind.

In der Folge werden verschiedene zu beachtende Voraussetzungen angeführt (ohne auf Spezifika einzelner Unternehmen einzugehen), ein möglicher Weg zur Analyse aufgezeigt und diskutiert, wo und wie mit Verbesserungen begonnen werden kann.

### 1.8.1 Voraussetzungen im Führungssystem des Unternehmens

Dass überhaupt effektives Controlling betrieben wird, und dass die Controller als nötige Institution betrachtet werden, ist, wie bisher offensichtlich wurde, nur zum Teil durch die Controller selbst beeinflussbar.

Seitens des Führungssystems und durch die einzelnen Manager sind unter anderem zu schaffen:

- Eine ausgereifte und formulierte **Unternehmenspolitik**, die den „Idealzustand“ des Unternehmens qualitativ und – soweit möglich – quantitativ umschreibt.  
Dazu bedarf es wiederum der Klarheit über die im Führungsgremium herrschenden Wertvorstellungen und die gemeinsame diesbezügliche Ausgangsbasis.  
Zur Unternehmenspolitik gehören unbedingt auch die Unternehmenskonzepte (Kap. 2).
- Ein durchgängiges und ständig angewendetes System der **Führung durch Zielvereinbarung** FdZ. Controlling wird ja verlangt, weil im Unternehmen explizite Ziele bestehen und erreicht

werden sollen. FdZ und – als Erweiterung – Management by Exception und Controlling bedingen sich gegenseitig und können nur gemeinsam erfolgreich wirken.

- Ein umfassendes **Planungs- und Kontrollsystem**. Die Fortsetzung der Unternehmenspolitik und die Grundlage für die Führung durch Zielvereinbarung bildet ein umfassendes Planungs- und Kontrollsystem. Dieses soll die richtungsweisenden Aussagen für den zukünftigen Weg des Unternehmens in der strategischen Planung machen und die Umsetzung strategischer Pläne in operative Vorgaben ermöglichen.  
Ohne Planung kein zielorientiertes Verhalten; wird zielorientiertes Verhalten nicht gewünscht, bedarf es auch keines Controllings!
- Eine **Unternehmenskultur**, in welcher Teamarbeit alltäglich ist und effektiv (im Sinne von Resultaten) betrieben wird, in der nicht nur die Hierarchie zählt, sondern auch die fachliche und persönliche Kompetenz, in der lebenslanges Lernen nicht nur eine Selbstverständlichkeit ist, sondern dies auch aktiv gefördert wird.
- Das Bedürfnis, wirklich mit dem oder den Controllern zusammenzuarbeiten und deren Unterstützungsangebot anzunehmen.
- Eine **Organisationsstruktur** die den oder die Controller so hoch ansiedelt, dass sie neben ihrer Beratungsfunktion auch ihrer Linienverantwortung bezüglich Planungs- und Kontrollaufgaben ohne Reibungsverluste nachkommen können.

## 1.8.2 Voraussetzungen beim Controllerdienst

Eine Controllerperson muss unbedingt unternehmerisch denken. Dies bedeutet, dass sie, wie ein Unternehmer, immer das Unternehmen als Ganzes sieht und über die Grenzen von Abteilungen oder Bereichen hinaus denkt. Dies gilt besonders in folgenden Gebieten:

- Gestaltung von Planungs- und Steuerungssystemen
- Aufbau von Management-Informationssystemen
- Integration von Prozessen und ihrer Abbildung in IT-Systemen
- Begleitung der Zielfindungs- und -festlegungsprozesse
- Interpretation von Ergebnissen
- Betriebswirtschaftliche Beratungsgespräche.

Wichtig ist dabei für den Controllerdienst in erster Linie das Instrumentarium des Rechnungswesens. Alle Instrumente sollten in der für das jeweilige Unternehmen benötigten Form auf- und ausgebaut werden. Diese Instrumente, vor allem diejenigen des betrieblichen Rechnungswesens, bilden ja wieder eine der Grundlagen für die Verwirklichung zielorientierten Arbeitens und Entscheidens und damit wesentliche Daten in der täglichen Arbeit der Führungskräfte. Selbstverständlich muss es auch sein, dass die Rechenwerke, die im Rahmen der Kontrolle eingesetzt werden, immer als Plan- und (Soll-) Ist-Rechnung aufgebaut werden.

Wesentlich ist, dass Zahlen und Werte zur Steuerung taugen und dass sie von den potentiellen Adressaten verstanden werden. Man spricht deshalb auch oft vom Controller als hausinternem „Zahlenverkäufer“. Allein die Entscheidungsrelevanz von Daten führt noch nicht dazu, dass diese Daten im Entscheidungsprozess auch wirklich und richtig verwendet werden. Ordnungsmässigkeit und Vollständigkeit des Rechnungswesens haben im Controllerdienst einen viel geringeren Stellenwert als die ungefähre Richtigkeit der Werte und Leistungen und ihre schnelle Verfügbarkeit. Daher kommt auch die Maxime, dass Controller die Systeme so genau wie nötig, nicht so genau wie möglich aufbauen.

Umso komplizierter die Zusammenhänge werden, desto mehr ist die Erklärungsfähigkeit und die Überzeugungskraft des Controllers gefordert. Diese wie auch andere Fähigkeiten einer Controllerperson bestimmen den Erfolg des Controllings als Managementaufgabe massgeblich mit:

- Der Controller muss überzeugend vortragen und präsentieren können.
- Er sollte in der Lage sein, Sitzungen resultatorientiert zu moderieren ohne die Teilnehmer durch seine Arbeit oder seine Vorgehensweise vor den Kopf zu stossen.
- Er sollte in grossem Masse erklärungsfähig sein, da es immer wieder gilt, Sachverhalte, deren Verständnis schon den Rechnungswesenfachleuten Probleme bereitet, Managern zu erklären.
- Dazu bedarf er selbstverständlich auch eines umfassenden Fachwissens vor allem im Bereich des betrieblichen Rechnungswesens.
- da Zielfindung, Planung und die Suche nach Steuerungsmassnahmen nur selten im stillen Kämmerlein sondern meist in Kleingruppen stattfindet, muss der Controller ausgesprochen teamfähig sein.

Gutausgebildete Controller sind immer noch „Stecknadeln im Heuhaufen“. Aus Schulen wird nur selten das vollständige Rüstzeug mitgebracht. Die unternehmensspezifischen Kenntnisse müssen vor Ort erlernt werden und das „richtige Controller-Verhalten“ ist ebenfalls eine Frage der Erfahrung und Übung. Der verantwortliche Controller erhält somit auch noch die Aufgabe aufgebürdet, Nachwuchscontroller auszubilden. Diese Aufgabe wird dadurch noch verschärft, dass gute Controller meist auch für anspruchsvolle Linienpositionen geeignet sind, weshalb sie dann vom Controllerdienst abgezogen und als Produktions- oder Verkaufsverantwortliche eingesetzt werden. Die ständige Verfügbarkeit von geeigneten Controllern wird damit nicht nur zur Herausforderung an den Controllerdienst, sondern auch zur Voraussetzung, dass wirklich Controlling betrieben werden kann.

### 1.8.3 Wo und wie beginnen?

Soll eine neue Controlling-Konzeption verwirklicht oder eine bestehende verbessert und ausgebaut werden, kommt meistens die bange Frage: „Wo und wie sollen wir mit der Arbeit beginnen?“

Was für die Führungskräfte gut ist, taugt hier auch für den Controller. Zuerst ist das Ziel zu finden, bevor mit der Arbeit begonnen wird. Ziel und Plan können aus einer Analyse wie vorgängig dargestellt abgeleitet werden und der Geschäftsführung zur Diskussion und Genehmigung vorgelegt werden. Aus der Analyse geht auch hervor, welches der drückendste Engpass ist. Diesen gilt es, das kann man aus der strategischen Planung lernen, zuerst zu beseitigen, sofern das vom Ablauf her möglich ist. Fehlt es jedoch an einer verlässlichen Vorkalkulation und ist noch keine Kostenstellenplanung vorhanden, muss wegen der datenmässigen Abhängigkeiten zuerst die Kostenstellenrechnung ausgebaut werden.

Das WIE? ist somit schwierig zu beantworten. Die mit dem Controlling zu erreichenden Ziele müssen bekannt sein, damit ein Vorgehensplan erstellt werden kann. In vielen Unternehmen führt dies zur Diskussion, wozu eigentlich das Controlling da sein soll, was wiederum die Frage aufwirft, was eigentlich der Zweck des Unternehmens als solches sei. In diesen Fällen ist die Erarbeitung einer expliziten Unternehmenspolitik eine wesentliche Grundlage für die Beschreibung der Controlling-Konzeption.

Eine Unternehmenspolitik wird kaum in der ersten Form als richtig und unumstösslich betrachtet werden. Ihre Erstellung und Formulierung geschieht im Rahmen eines Lernprozesses, der von

vielen Führungskräften gleichzeitig absolviert werden muss. Ähnliches gilt für die Controlling-Konzeption. Dieser Lernprozess kann und soll zwar von Lehrbüchern und wissenschaftlichen Erkenntnissen gelenkt werden, doch muss das Resultat absolut nicht wissenschaftlich fundiert und abgesichert sein. Die Führungskräfte müssen damit arbeiten können und die darin enthaltenen Aussagen verstehen. Nicht wissenschaftlich bedeutet aber **keinesfalls begrifflich konfus**. Die zu verwendenden Begriffe sollen von Anfang an durch Diskussion gefestigt und in schriftlich verbindlicher Form festgehalten werden, damit alle Beteiligten vom Gleichen sprechen. Das Wörterbuch der unternehmenseigenen Fachbegriffe gehört somit in jedem Fall zu den ersten und dauerhaftesten Aufgaben, die beim Aufbau einer Controlling-Konzeption in Angriff zu nehmen sind. Die Wörterbucherstellung kann mit der Dokumentation von Anwendungen der elektronischen Datenverarbeitung verglichen werden. Dort wird auch immer wieder gefordert, dass die Dokumentation laufend und parallel zu den Sacharbeiten nachgeführt werden soll.

Zur Implementation einer erfolgsträchtigen Controlling-Konzeption gehört auch die Mitarbeit der Führungskräfte. Da es die Führungskräfte sind, die Controlling betreiben sollen, sollten sie auch aktiv an der Gestaltung des Konzeptes mitarbeiten, damit sie sich nachher nicht nur damit einverstanden erklären können, sondern die Instrumente auch zum Leben bringen. Durch das Mitmachen der Führungskräfte entsteht auch viel leichter eine „*unité de doctrine*“, d.h. eine gemeinsame sprachliche Basis und ein gleichartiges Vorgehen bei allen Führungskräften und den Controllern.

Eine weitere Bedingung für den Erfolg ist darin zu sehen, dass das oberste Management mit Überzeugung hinter dem Ausbau des Controllings steht und dies nicht nur mit Worten, sondern vor allem mit Nutzung der verfügbaren Controller-Dienste und mit aktiver Mitarbeit an der Systemgestaltung zeigt.

Zur Frage des „Wo beginnen?“ ist es nicht möglich, eine allgemeinverbindliche Aussage zu machen, da ja jedes Unternehmen unterschiedliche und verschieden ausgebaute Rechnungswesen-Instrumente in eine neue Controlling-Konzeption einbringt. Zwei Aspekte sind jedoch immer zu beachten:

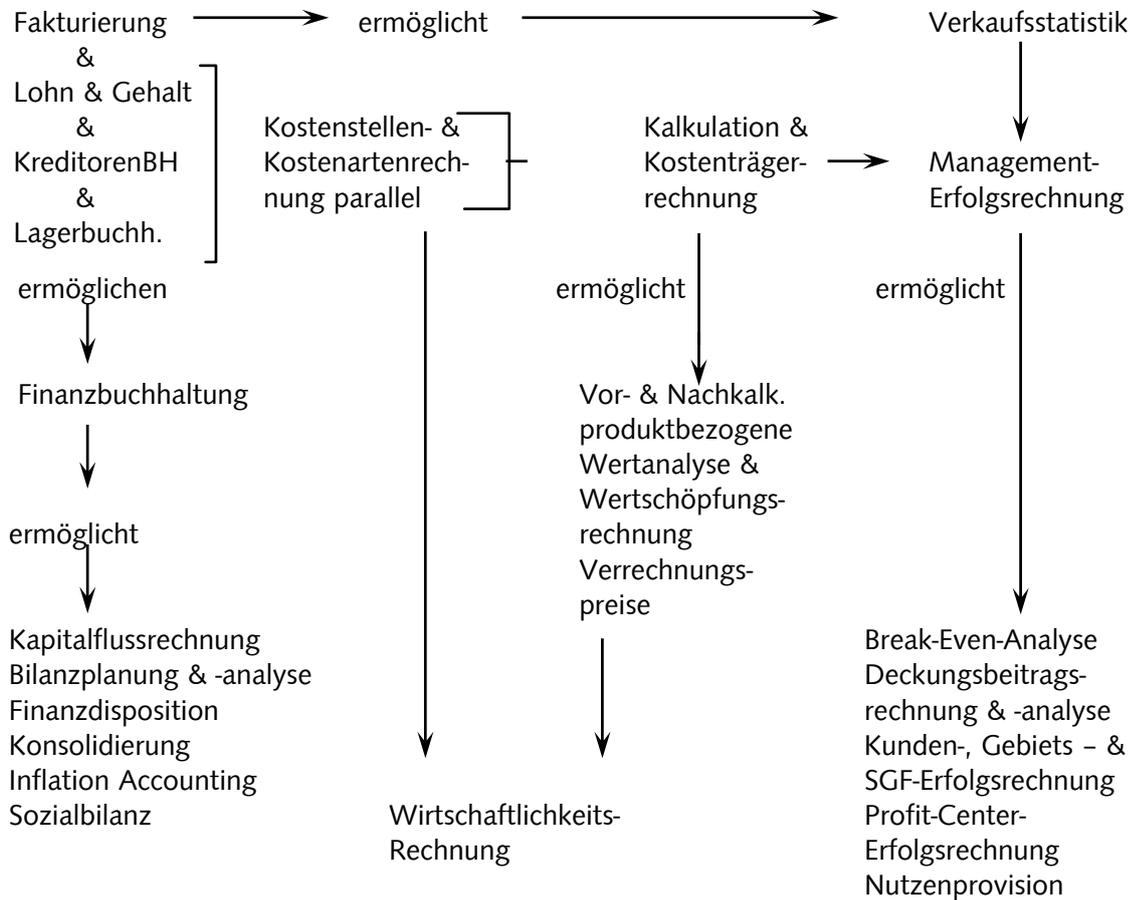
– **der zeitlich-instrumentale Aspekt**

Beim Aufbau erscheint es als logisch, mit dem zu beginnen, wozu man die Grundlagen schon hat. Das sind meist die Istdaten, die zur Istkostenrechnung führen. Es hat sich aber bisher immer wieder gezeigt, dass Controlling ein Hilfsmittel zur zielorientierten Unternehmensführung ist. Konsequenterweise sollte man mit der Planung (Wohin?) beginnen. Dies allein führt wiederum nicht zum Soll-Ist-Vergleich, deshalb empfiehlt sich aus der praktischen Erfahrung ein Vorgehen nach dem Oasenprinzip. Man beginnt in einem vorläufig beschränkten Bereich mit Planung und Isterfassung parallel, z.B. in den Hauptfertigungsstellen und baut dann sukzessive aus. Damit wird auch dem Umstand Rechnung getragen, dass Planung einen Lernprozess beinhaltet, der sich erst nach mehreren Perioden einspielt. Dieser Lernprozess wiederholt sich natürlich in den höheren Führungsstufen, weshalb man auch bald mit einfachen Mittelfristplänen beginnen sollte.

– **der instrumentale Aspekt**

Wenn Führungskräfte nach Controlling verlangen, möchten sie meist Auswertungen sehen und Zielerreichungsgrade erkennen können. Diese Daten sind aber oft erst nach Erstellung der Kostenträgerrechnung und der Management-Erfolgsrechnung verfügbar. Der Controller hat dann die Aufgabe, die entwicklungs- und datenmässigen Abhängigkeiten der verschie-

denen Controlling-Instrumente aufzuzeigen, damit führungsseitig nicht falsche Hoffnungen bezüglich Schnelligkeit und Qualität der Datenverfügbarkeit entwickelt werden. Zum Schluss werden deshalb hier noch die wichtigsten rechnungswesenorientierten Controlling-Instrumente und ihre sachlichen, durch die Datenübergabe gegebenen Entwicklungsabhängigkeiten aufgeführt.



ohne direkt vorausgesetzte Instrumente:

- Investitionsrechnung
- Gewinnbedarfsplanung

Abb. 13: Entwicklungsmässige Abhängigkeiten der Controller-Instrumente