

Fachartikel



Prof. Dr. Péter Horváth

# Der Controller: Navigator der Führung — von der Kostensenkung zur strategischen Steuerung

Prof. Dr. Peter Horváth

**Frankfurter Allgemeine**  
ZEITUNG FÜR DAS SAARLAND

erschienen in:

**Frankfurter Allgemeine Zeitung**  
**28.05.2001**

**Horváth & Partner GmbH**

Rotebühlstraße 121

70178 Stuttgart

Tel.: 0711/669 19-0

Fax: 0711/6 69 19-99

[horvath@horvath-partners.com](mailto:horvath@horvath-partners.com)

## Der Controller: Navigator der Führung

### Stand und Entwicklungstrends - von der Kostensenkung zur strategischen Steuerung

Controllinglehrstühle gibt es noch nicht lange in Deutschland. Controlling als akademisches Fach in der Betriebswirtschaftslehre entstand erst Anfang der siebziger Jahre. Dies hat mit zwei Gründen zu tun. Zunächst ist die Funktion „Controlling“ eine Innovation der Praxis, und nicht der Forschung. Controlling im heutigen Sinne entstand vor über 100 Jahren in der amerikanischen Praxis, schreibt Johnson. Hiermit hängt der zweite Grund zusammen: Es brauchte Zeit, um den speziellen Gegenstand des Faches Controlling im Sinne eines Forschungs und Lehrprojektes abzugrenzen und für das neue Fach akademische Anerkennung zu scharfen. Inzwischen ist das Fach voll etabliert. Es gibt kaum eine Hochschule oder Universität im deutschen Sprachraum, die nicht eine Professur für Controlling besitzt. Vielfach entstanden diese Lehrstühle in Erweiterung bestehender Lehrstühle z.B. für Rechnungswesen oder Wirtschaftsprüfung.

Über die Aufgaben der Funktion „Controlling“ bzw. des Aufgabenträgers „Controller“ besteht in Praxis und Hochschule - im Großen und Ganzen Einigkeit. Eine Pionierleistung ist hier der Praktikervereinigung „Controllerverein e.V.“ zuzuschreiben. Das Controllerleitbild (1997) des von ihm ins Leben gerufene International Group of Controlling (IGC) dürfte heute über den deutschen Sprachraum hinaus Gültigkeit haben: „Controller leisten begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung.

Der Kern der Controllingfunktion bzw. der Aufgaben des Controllers ist „Managementservice“. Es geht darum, die Führung bei der Wahrnehmung ihrer ziel- und -strategiebildenden, planenden, steuernden und kontrollierenden Aufgaben zu unterstützen. Die Unterstützung hat drei Aspekte. Erstens geht es darum, der Führung Systeme und Prozesse zur Wahrnehmung der genannten Führungsaufgaben zur Verfügung zu stellen. Zweitens benötigt die Führung geeignet aufbereitete Informationen, um zieladäquate Steuerungsentscheidungen treffen zu können. Drittens braucht die Führung einen Gesprächspartner, der interpretierend, analysierend und beratend zu Verfügung steht. Aus dem Zusammenwirken von Manager und Controller entsteht erst das „Controlling“: das zielorientierte Steuern. Controlling bildet einen Regelkreis: Zielsetzung, Planung, Plan-Realisierung, Soll-Ist-Vergleich und sich daraus ergebende Steuerungsmaßnahmen bzw. Zielveränderungen. Controlling in diesem Sinne ist unerlässlich zum zielorientierten, das Prinzip der Wirtschaftlichkeit beachtenden Führungshandeln in jeder Organisation. Der Controller ist vergleichbar mit einem Navigator, der den Kapitän immer mit den aktuellen steuerungsrelevanten Informationen versorgt.

Der Leiter Controlling ist heute entweder selbst Mitglied der Geschäftsführung oder an diese unmittelbar berichtend. Dem Controllingbereich ist in der Regel die Planung, die Budgetierung, das interne Rechnungswesen und seltener die Interne Revision zugeordnet. Hinsichtlich Planung und Kontrolle ist festzuhalten, dass der Controller

Copyright Horváth & Partners, 2001

#### Operatives und strategisches Controlling

Die eben skizzierte Funktion des Controlling ist das Ergebnis eines Entwicklungsprozesses, der in erster Linie durch die sich verändernden Herausforderungen im Wettbewerb an die Führung vorangetrieben wird. In einer Wettbewerbssituation, die eher durch Stabilität und prognostizierbare Entwicklungen gekennzeichnet ist, kann sich die Führungsunterstützungsfunktion auf die Gestaltung operativer Planungs- und Budgetierungssysteme sowie auf die Informationsversorgung mit Zahlen aus dem internen Rechnungswesen, insbesondere aus der Kostenrechnung konzentrieren. Diese Situation war vor drei, vier Jahrzehnten für deutsche Unternehmen sicher noch vielfach gegeben. In dieser Zeit war der Controller der Herr des internen Rechnungswesens mit der flexiblen Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung sowie Budgetierung im Mittelpunkt.

Die Zeiten haben sich inzwischen - wie wir wissen - grundlegend verändert. Unternehmen, aber auch andere Organisationen sind heute mit einer Wettbewerbssituation konfrontiert, die gekennzeichnet ist durch sich ständig wandelnde, vielfach nicht prognostizierbare Veränderungen. Die Aufgabenschwerpunkte der Führung haben sich stark auf die ständige Überprüfung und gegebenenfalls Korrektur und Neuformulierung von Strategien verlagert, ohne dabei die Anforderungen der operativen Effizienz aus den Augen zu verlieren. Die Unterstützung des Controllers wird vorrangig bei der strategischen Steuerung benötigt. Hier geht es um Systeme und Prozesse der Strategiegenerierung und -Umsetzung sowie um strategische Kontrolle. Die Informationsversorgung erstreckt sich auch auf markt- und kundenbezogene sowie interne nichtfinanzielle Informationen und deren Früherkennung, damit rechtzeitig Steuerungsimpulse ausgelöst werden können. Operatives und strategisches Controlling müssen aufeinander abgestimmt wahrgenommen werden. Dies ergibt zusätzliche Anforderungen an den Controller, der nunmehr nicht nur ein Rechnungswesenfachmann, sondern zugleich auch Strategie mit Markt- und Kundenkenntnissen sein muss.

#### Controller in allen Bereichen

Unsere landläufige Vorstellung verbindet den Controller zunächst mit der klassischen Industrie. Hier gab es eine rasante Verbreitung in den vergangenen Jahrzehnten. Sie betraf sowohl Unternehmensgrößen als auch Branchen. Die bewusste Wahrnehmung der Controllingfunktion verbreitete sich von großen Unternehmen auch in die kleinen und mittelständischen Firmen. In der Industrie kamen zur Kfz-, Elektro- und Maschinenbauindustrie, d.h. zu den Serienfertiger, auch die Prozessfertiger wie die Chemie sowie dann die Einzelfertiger des Anlagenbaus.

Gleichzeitig fand eine starke Spezialisierung des Controlling vor allem in Großunternehmen statt. Zum zentralen Controlling kamen dezentrale Controller der verschiedenen Funktionen (z. B. Fertigungs-, Marketing-

und F&E-Controller) der Regionen (Ländercontroller) und der juristischen Einheiten (Beteiligungscontroller).

Mit der Zunahme des Wettbewerbs in der Finanzbranche (Banken und Versicherungen) und im Handel wurde in allen Unternehmen dieser Wirtschaftszweige Controlling ein wichtiges Thema. Empirische Studien zeigen, dass Controlling heute in der deutschen Privatwirtschaft zum Unternehmensalltag gehört.

Die Entwicklung in der öffentlichen Verwaltung und in Non-Profit-Organisationen hatte in den vergangenen zehn Jahren einen stürmischen Aufschwung. Die zunehmende Erkenntnis, dass zielorientiertes, wirtschaftliches Handeln in jeder Organisation unerlässlich ist, führte zur Einführung des Controlling auf breiter Front. Als besonders reizvolles Beispiel seien hier die Universitäten genannt: Kostendruck und zunehmender Wettbewerb führten zur Geburtsstunde des Hochschulcontrollers. Fazit: Controlling ist eine Funktion für alle Organisationen, in der Privatwirtschaft wie im öffentlichen Bereich geworden.

### Controlling weltweit

Im Zeichen zunehmender Globalisierung ist die Frage von großem Interesse, wie das Konzept des Controlling weltweit verbreitet ist und ob das im deutschen Sprachraum gepflegte Controlling Verständnis auch international akzeptiert ist. Der erste und wichtigste Blick sei hierbei auf die USA gerichtet. Die Konzeption des Controlling kam in den fünfziger Jahren von dort nach Deutschland und hatte Vorbild-Charakter. In den USA hat der Controller seit dem Anfang des letzten Jahrhunderts in der Privatwirtschaft eine selbstverständliche Funktion inne. In der öffentlichen Verwaltung war dies schon bedeutend früher der Fall. Bereits die amerikanische Verfassung von 1776 definiert die Aufgaben des „Controller general“, der Ausgaben (Budgets) und Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Verwaltung auf Bundesebene überwachen soll. Im Laufe der Zeit entwickelte sich das deutsche Controlling von der USA abweichend. Es gibt zwei große Unterschiede - die aber nunmehr im Zuge der Globalisierung durch die Wiederannäherung des deutschen an das amerikanische Controlling sowie durch Weiterentwicklung in den USA im Schwinden begriffen sind. In Deutschland ist das interne Rechnungswesen als der Kern des klassischen Controlling vom externen Rechnungswesen und von der Finanzfunktion stark getrennt. In den USA war diese Trennung nie in dem Ausmaß gegeben. Controlling war und ist eng mit Finanzen und externem Rechnungswesen verbunden. Dem Chief Financial Officer bzw. Executive Vice President Finance ist neben dem Treasurer meist auch der Controller mit unterstellt. In Deutschland entwickelte das interne Rechnungswesen als Steuerungsinstrument seit Schmalenbach ein starkes Eigenleben. In der Folge entstand eine Controllingfunktion, die vom externen Rechnungswesen separiert war. Gegenwärtig gibt es durch die Internationalisierung der Unternehmen und aus Wirtschaftlichkeitsgründen in Deutschland starke Integrationstendenzen zwischen externem und internem Rechnungswesen. Auch die Hinwendung zur wertorientierten Führung unterstützt diesen Trend.

Der zweite Unterschied betrifft die Rolle des Controlling bei der Strategiegenerierung und Umsetzung. In den USA war der Controller durch das Vorherrschen der Budgets und der Quartalsberichterstattung in früheren Jahren nicht in die Strategie involviert. In Deutschland kam die Entwicklung relativ schnell (Anfang der achtziger Jahre) zur Einbindung des Controlling in die Strategieent-

wicklung und -Umsetzung. Der Begriff „strategisches Controlling“ ist seit dieser Zeit gebräuchlich. In den USA hat man die Bedeutung der Strategie für das Controlling inzwischen auch erkannt. Großer Verdienst gebührt hier Robert Kaplan von der Harvard Universität, der durch die Entwicklung des Activity-based Cost Management und der Balanced Scorecard die amerikanische Praxis - und die Praxis weltweit - befruchtet hat. Beleg für diese Entwicklung: Die traditionsreiche Zeitschrift des US-Verbandes der Controller (Institute of Management Accountants - IMA) „Management Accounting“ wurde vor drei Jahren in „Strategie Finance“ umbenannt.

Das Controlling US-amerikanischer Prägung und Verbreitung ist für Großbritannien, Australien, Kanada, für die skandinavischen Länder und die Niederlande ebenfalls kennzeichnend. In Frankreich, Spanien und Italien ist Controlling stark von den Finanzen und vom externen Rechnungswesen dominiert. In den weiter entwickelten osteuropäischen Reformländern (Polen, Tschechien, Ungarn) ist in den letzten Jahren auch auf dem Gebiet des Controlling ein großer Aufschwung festzustellen. Der Einfluss der westlichen Investoren ist eindeutig feststellbar. Interessant sind Stand und Entwicklung in Japan. Hier entstanden ganz spezielle Führungsinstrumente und Steuerungsfunktionen, die nicht wie in den westlichen Ländern - auf das interne Rechnungswesen, sondern auf nichtfinanzielle Steuerungsgrößen und Kommunikationsprozesse in der Zusammenarbeit aufbauten. Die Kosten waren als vom potenziellen Kunden erlaubte Zielkosten (Target Cost Management) wichtig. Der zunehmende Kostendruck in japanischen Unternehmen führte in den letzten Jahren zu der Verbreitung der Methoden des (Gemein-) Kostenmanagements. Westliche Unternehmen konnten von Japan hinsichtlich der Integration von Controllingaufgaben in die Managementfunktion („Selbstcontrolling“) lernen.

### Forschung und Lehre

Es wurde schon betont, dass Controlling als Führungsunterstützungsfunktion eine „Erfindung“ der Praxis sei. Einschlägige Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre bei der Gestaltung von Aufgaben, Organisation und Instrumenten wurden dabei immer wieder integriert. Die Vorreiterfunktion der Praxis blieb aber bis heute bestehen.

Das erste große Gebiet ist die empirische Erforschung der Controllingfunktion in der Gestalt von statistischen Erhebungen, Fallstudien, Benchmarking etc. Das gesicherte und vergleichbare Wissen hat in den letzten Jahren weltweit beträchtlich zugenommen. Von der Verbreitung bestimmter Rechnungswesenverfahren bis zur organisatorischen Einordnung des Controllers stehen zahlreiche Studien zur Verfügung.

Das zweite Forschungsthema ist ebenfalls von ordnender, systematisierender Natur. Es sind im deutschsprachigen Raum mehrere wichtige Lehrbücher entstanden, die das Controllingkonzept begrifflich fassen und auch Gestaltungsvorschläge machen (vgl. Hahn, Horváth, Küpper, Reichmann, Weber). Im Gefolge der Lehrbücher entstand eine Flut an Dissertationen mit Spezifizierung und Detaillierung des Controlling-Konzepts (vom Bankencontrolling bis zum Controlling in Kommunalverwaltungen).

Zum dritten Gebiet: Die großen instrumentellen Innovationen der letzten zwei Jahrzehnte im Controlling bauen sicherlich auf bereits bestehende theoretische Erkenntnisse auf, bringen diese aber in eine der aktuellen Wettbewerbssituation adäquate und praktisch anwendbare Form. Kennzeichnend ist die intensive Zusammenarbeit zwischen Theorie und Praxis. Gemeint sind der Shareholder Value-Ansatz, das Activity-based Cost Management bzw. Prozesskostenmanagement, das Target Costing und zuletzt die Balanced Scorecard. Hier ist ein fruchtbarer Dialog zwischen den Vertretern der anwendungsorientierten und der kritisch hinterfragenden eher theoretisch orientierten Betriebswirtschaftslehre festzustellen.

Das vierte Forschungsfeld ist das der Informationsökonomie. Die hier gefundenen Erkenntnisse über Informationsasymmetrien, über Transaktionskosten, über institutionelle Gestaltungsparameter und über die Prinzipal-Agent-Beziehung sind in höchstem Maße für die Gestaltung des Controlling relevant. Erste wichtige Forschungsarbeiten sind bereits entstanden (z.B. Küpper), hier ist aber sicher weitere Forschungsarbeit erforderlich.

In der Lehre des Controlling werden die genannten Themenkomplexe je nach Schwerpunktsetzung des Lehrenden auch thematisiert. Jedenfalls gehören zum Wissenskanon aus führungsorientiertem internen Rechnungswesen, Planung und Kontrolle. Reporting und Wirtschaftlichkeitsanalysen.

#### **Wie geht es weiter?**

Die große Herausforderung für das Controlling in den nächsten Jahren ist eine doppelte: Erstens ist im Sinne des verschärften, globalisierten Wettbewerbs das Controlling „schneller, einfacher, billiger und flexibler“ zu machen, zumal in älteren, etablierten Systemen eine gewisse Bürokratisierung festzustellen ist. Zweitens sind die durch die New Economy bewirkten grundlegende Veränderungen im Markt- und Geschäftsmodell der Unternehmen auch im Controlling abzubilden.

Die erste Herausforderung lässt sich sehr gut mit den Ergebnissen einer groß angelegten empirischen Studie belegen. Befragt wurden die Finanz- (und Controlling-) Chefs der FORTUNE 500-Unternehmen, wie sie die Entwicklung ihres Aufgabenbereichs in den kommenden Jahren setzen. Sie erwarten eine starke Zunahme der Navigationsfunktion im engeren Sinne („Business Partnership“) und eine starke Kostenreduktion für die Funktion selbst (von 3 % auf 1 %. Vgl. Price Waterhouse Coopers Financial and Cost Management Team, 1997)

Der zweite Schub der Herausforderungen kommt von der New Economy. Natürlich wird die New Economy das Wirtschaftlichkeitsprinzip nicht verändert. Sie führt aber zu neuen Geschäftsmodellen, weil sie über die Veränderung der Informations- und Kommunikationsprozesse die Kundenbeziehungen und den Wettbewerb grundlegend verändert. Die Steuerung muss diesen Veränderungen Rechnung tragen. Dies heißt auf jeden Fall - und dies gilt für alle Branchen - eine Neugestaltung des Steuerungssystems. Konkret bedeutet dies vor allem die Verlagerung der Steuerungsschwerpunkte auf die Dimension Zeit, da „Time to Market“ die alles überlagernde Steuerungsgröße der New Economy ist.

Copyright Horváth & Partners, 2001

#### **Literatur:**

*Horváth, Peter:* Controlling, 7. Auflage, München 1998.  
*Hahn, Dietger:* PuK Planung und Kontrolle - Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung, 5. Auflage, Wiesbaden 1996.

#### **Zur Person:**

Peter Horváth (1937) stammt aus Ungarn. Nach dem Studium des Maschinenbaus (TH Aachen) und des Wirtschaftsingenieurwesens (TU München) Promotion und Habilitation in München. Er ist seit 1981 Inhaber des Lehrstuhls für Controlling an der Universität Stuttgart. Zuvor lehrte er an der TU Darmstadt. Er ist Vertreter der anwendungsorientierten Forschung und Lehre. Horváth ist Aufsichtsratsvorsitzender der Horváth AG.