

Stephan Schöning
Viktor Mendel

Kompetenzentwicklung im Controlling

Mit systematischer Personalentwicklung
in der Digitalisierung und Globalisierung
zum Erfolg



Springer Gabler

Kompetenzentwicklung im Controlling

Stephan Schöning · Viktor Mendel

Kompetenzentwicklung im Controlling

Mit systematischer Personalentwicklung
in der Digitalisierung und Globalisierung
zum Erfolg

Stephan Schöning
Calw/Heidelberg, Deutschland

Viktor Mendel
Geislingen an der Steige, Deutschland

ISBN 978-3-658-29658-2 ISBN 978-3-658-29659-9 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-29659-9>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2021

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorat: Vivien Bender

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Das vorliegende Buch „Kompetenzentwicklung im Controlling“ ist das Ergebnis einer Kooperation von Wissenschaft und Praxis, ohne die eine Veröffentlichung in diesem anwendungsbezogenen Bereich der Betriebswirtschaftslehre kaum möglich ist. Schließlich hat sich Controlling¹ erst vor wenigen Jahrzehnten als eigenständiger Bereich der Finanzwirtschaft etablieren können. Dies wäre nicht durch das Zusammenwirken von einem verstärkten betrieblichen Erfordernis einer zahlenbasierten Unternehmenssteuerung und der Abspaltung und Emanzipation von Controlling als selbstständigem Bereich der Betriebswirtschaftslehre möglich gewesen. Dementsprechend verbindet dieses Buch die Analyse unternehmensbezogener Entwicklungen mit betriebswirtschaftlicher Forschung im Bereich Controlling.

Das Buch wird durch zwei maßgebliche Aspekte geprägt: Zum einen bewirken Veränderungen im betrieblichen Umfeld, speziell Globalisierung und Digitalisierung, dass Controlling sich wie kaum zuvor in einer Umbruchsituation befindet. Angesichts der Veränderungen stellt sich sogar die Frage, ob Controlling ohne Anpassung der Kompetenzen von Controllern² überhaupt eine Zukunftsperspektive hat. Zum anderen erfordern die geänderten Anforderungen und der Wettbewerb um hochqualifizierte Arbeitskräfte, dass die Karriereplanung und die damit verbundene Aus- und Weiterbildung von Mitarbeitenden systematisch und zielgerichtet erfolgen muss.

Der Wandel des Controllings bewirkt, dass das zuvor primär zahlengetriebene Controlling zunehmend persönlicher wird. Controller sind immer mehr gefordert, betriebliche Entscheidungen nicht nur mit Zahlen zu fundieren, sondern auch die

¹Der Begriff „Controlling“ wird in Abschn. 2.1.1 differenziert betrachtet. Abgesehen davon wird Controlling diesem Buch vereinfachend synonym mit der Tätigkeit der Controlling-Abteilung verwendet.

²Die Verfasser haben sich bemüht, im Buch möglichst eine gendergerechte Sprache zu verwenden. Zur Vereinfachung des Leseflusses ist jedoch einheitlich auf die üblichen Begrifflichkeiten zurückgegriffen. Bspw. wird einheitlich der Begriff „Controller“ verwendet. Er bezieht sich auf sämtliche Geschlechter.

Umsetzung der Entscheidungen innerhalb des Unternehmens zu begleiten. Dies erfordert eine höhere Ausprägung sozialer Kompetenzen. In international agierenden Unternehmen und speziell in Unternehmen mit Mutter- und Tochtergesellschaften im Ausland sind Controller zudem auf allen Ebenen mittlerweile mit Mitarbeitenden aus anderen Kulturen in Kontakt.

Zur Entstehung des Buches haben verschiedene Personen maßgeblich beigetragen. Prof. Dr. Çağla Ersen Cömert von der Marmara-Universität Istanbul verdanken die Autoren wesentliche Impulse für die Konzeption des Buches. Die seit vielen Jahren bestehenden freundschaftlichen Verbindungen schlugen sich überdies in der Fokussierung der Ausführungen zu den interkulturellen Kompetenzen auf die Türkei nieder. Der Kurs 1017 des Masterstudiengangs Internationales Mittelstandsmanagement der SRH Hochschule Heidelberg Campus Calw stellte die Verbindung zwischen dem innovativen Lehr- und Lernprinzip CORE (Competence Oriented Research and Education) und Controlling-Kompetenzen her. Aylin Köse vertiefte die Fach- und Methodenkompetenzen und prägte den Bereich der fachfremden Fachkompetenzen. Von Sophia Hornstein stammen Vorarbeiten und Umfragen im Bereich der digitalen Kompetenzen. Die detaillierte Beschreibung des CAPTain Persönlichkeitstest ist durch das große Engagement von Manfred Maurer und mit freundlicher Genehmigung von CNT Gesellschaft für Personal- und Unternehmensentwicklung mbH entstanden. Um Formatierungen und Abbildungen kümmerten sich Laura Haraschin, Gregorio Mateo Talavera, Peter Schöning und Carl Weinheimer. Die Verfasser bedanken sich bei allen Personen für ihre Unterstützung, ohne die dieses Buch nicht hätte entstehen können. Für die finanzielle Förderung bedanken wir uns beim FACT Center e. V. sowie bei der Forschungsförderung der SRH Hochschule Heidelberg.

Nicht zuletzt möchten sich die Verfasser bei ihren Familien bedanken, deren Familienleben an manchem Abend und manchem Wochenende Einschränkungen erlebt haben.

Inhaltsverzeichnis

1 Einführung	1
1.1 Hintergrund	1
1.2 Zielsetzung des Buches	3
1.3 Aufbau des Buchs	4
2 Entwicklungen im Controlling als Grundlage für Notwendigkeit einer Kompetenzorientierung	7
2.1 Controlling	7
2.1.1 Annäherung an den Begriff Controlling	7
2.1.2 Aufgaben und Ziele des Controllings	10
2.1.3 Dimensionen des Controllings	18
2.1.4 Entwicklung des Controllings als Spiegelbild gewandelter Anforderungen	20
2.1.5 Organisatorische Aspekte des Controllings	34
2.2 Controller	43
2.2.1 Aufgaben des Controllers	43
2.2.2 Rollenbilder des Controllings	47
2.2.3 Weiterentwicklung des Controllers zum Business Partner und Change Agent	51
2.2.4 Aufgaben strategischer und operativer Controller	54
2.3 Relevante Herausforderungen für das Controlling	56
2.3.1 Internationalisierung und Globalisierung	56
2.3.2 Digitalisierung	68
2.4 Controller-Rollen der Zukunft	82
2.4.1 Gewandelte Anforderungen an Controller	82
2.4.2 Ergänzung und Differenzierung der Rollenbilder von Controllern	84
2.4.3 Erfordernis von Kompetenzentwicklung für Controller	87
3 Grundlagen der Kompetenzorientierung	89
3.1 Begriff der Kompetenz im Allgemeinen	89

3.1.1	Annäherung an den Begriff der Kompetenz	89
3.1.2	Abgrenzung zu verwandten Konstrukten	92
3.2	Kompetenzen im Zusammenhang mit beruflicher Personalentwicklung	95
3.2.1	Kompetenzbegriff in der Personalentwicklung	95
3.2.2	Relevanz von Kompetenzen in der Personalentwicklung	99
3.3	Kategorisierung von Kompetenzen (Kompetenzprofile)	102
3.3.1	Grundlagen zur Kompetenzkategorien	102
3.3.2	Klassifikation beruflicher Kompetenzen	103
3.3.3	Kompetenzatlas nach Heyse und Erpenbeck	107
3.3.4	Kompetenzgeflecht	109
3.4	Kompetenzen im Einzelnen	111
3.4.1	Handlungskompetenz als übergeordnete Kompetenz	111
3.4.2	Fachkompetenzen	111
3.4.3	Methodenkompetenzen	112
3.4.4	Sozialkompetenzen	112
3.4.5	Selbstkompetenzen	113
3.4.6	Interkulturelle Kompetenzen als Besonderheit in übernational tätigen Unternehmen	114
3.4.7	Digitale Kompetenzen	150
3.5	Kompetenzmessung	155
3.5.1	Grundsätzliches zur Festlegung von Kompetenzniveaus	155
3.5.2	Lernzieltaxonomie nach Bloom	156
3.5.3	Die SOLO-Taxonomie nach Biggs	156
3.6	Kompetenzmodelle und Kompetenzprofile im Rahmen der Kompetenzentwicklung	158
3.6.1	Kompetenzmodelle	158
3.6.2	Kompetenzprofile zur Ermittlung des Entwicklungsbedarfs	162
3.6.3	Darstellung und Gestaltung von Kompetenzmodellen	164
3.6.4	Kompetenzentwicklung	167
3.6.5	Zwischenfazit zur Notwendigkeit von Kompetenzmodellen	168
4	Controller-Kompetenzmodell	169
4.1	Überblick über die Bestandteile eines Controller-Kompetenzmodells	169
4.2	Definition der Rollenbilder für Controller	169
4.3	Bestimmung der benötigten Kompetenzen	174
4.3.1	Übersicht über Kompetenzbereiche und Methoden zur Bestimmung der Kompetenzen	174
4.3.2	Auszug aus einer Studie für die Ermittlung der fachlichen und methodischen Controller-Kompetenzen	177
4.3.3	Identifikation der persönlichen Controller-Kompetenzen	184

4.3.4	Identifikation der sozialen Controller-Kompetenzen	185
4.3.5	Auszug aus einer Studie für die Ermittlung der interkulturellen Controller-Kompetenzen	186
4.3.6	Auszug aus einer Studie für die Ermittlung der digitalen Controller-Kompetenzen	217
4.3.7	Zusammenfassende Betrachtung der erforderlichen Ist-Kompetenzen	222
4.4	Kompetenzräder als Abbildung des Zusammenwirkens von Controller-Kompetenzen.	228
4.4.1	Nutzung der Ergebnisse für ein Controller-Kompetenzmodell	228
4.4.2	Modifikation des Kompetenz-Rads durch digitale Kompetenzen	230
4.5	Definition der Soll-Kompetenzprofile je Rollenbild	232
4.5.1	Überblick über die Soll-Kompetenzprofile	232
4.5.2	Soll-Kompetenzprofile je Rollenbild	235
4.6	Identifizierung der Ist-Kompetenzen und Potenzialeinschätzung zu Entwicklungsmöglichkeiten	249
4.6.1	Überblick über die Verfahren zur Kompetenzmessung	249
4.6.2	Strukturiertes Interview	251
4.6.3	360 Grad Feedback	251
4.6.4	Development Center.	253
4.6.5	Arbeitsproben.	256
4.6.6	Persönlichkeitstests	256
4.7	Performance-/Potenzialeinschätzung zu Entwicklungsmöglichkeiten	278
4.7.1	Notwendigkeit der Performance-/Potenzialeinschätzung	278
4.7.2	Performance-Analyse.	278
4.7.3	Potenzialeinschätzung	279
4.8	Instrumente zur Entwicklung der Kompetenzen und Durchführung von Erfolgskontrollen.	285
4.8.1	Überblick über Instrumente zur Entwicklung von Kompetenzen	285
4.8.2	Beschreibung ausgewählter Entwicklungsmaßnahmen zur Beseitigung von Kompetenzlücken	293
4.8.3	Besondere Trainings für interkulturelle Kompetenzen	307
4.9	Durchführung von Erfolgskontrollen nach Entwicklungsmaßnahmen	324
4.9.1	Aspekte der Erfolgskontrollen	324
4.9.2	Messung des persönlichen Lernerfolgs	326
4.9.3	Messung des ökonomischen Nutzens	327
5	Schlussbetrachtung.	329
	Literatur und Quellenverzeichnis	333

Über die Autoren



Prof. Dr. Stephan Schöning lehrt und forscht an der SRH Hochschule Heidelberg. Am Campus Calw hat er die Entwicklung und Implementierung von wirtschaftswissenschaftlichen Studiengängen nach dem CORE (Competence Oriented Research and Education)-Prinzip vorangetrieben. Dieses innovative und mit dem renommierten Genius Loci-Preis für Lehrexzellenz ausgezeichnete Lern-/Lehr-Modell fokussiert auf die Kompetenzen, die in der Praxis benötigt werden, und richtet die Prüfungen und die Veranstaltungen auf den Kompetenzerwerb aus. Das für das Unternehmen und den einzelnen Mitarbeiter gewinnbringende Einbringen und Weiterentwickeln von Kompetenzen stehen auch im Zentrum seiner aktuellen Funktion als Leiter des Campus Calw der SRH Hochschule Heidelberg mit Personalverantwortung für akademische und Verwaltungsmitarbeiter.



Viktor Mendel ist Experte für Kompetenzmanagement und moderne Mitarbeiterführung. Nach seiner Auffassung ist das Erwerben und Erweitern der eigenen Kompetenzen und der Kompetenzen der Mitarbeitenden Schlüssel zum Erfolg – persönlicher Erfolg geht mit dem Erfolg des Unternehmens einher. Seine Erfahrung sammelte er in seiner 15-jährigen Tätigkeit als Manager und Führungskraft in unterschiedlichen Positionen, aktuell als Vice President Controlling einer Business Unit mit 700 Mio. € Umsatz.



1.1 Hintergrund

Megatrends wie die Globalisierung, Digitalisierung oder der gesellschaftliche Wandel verändern die Wirtschaft und stellen neue Anforderungen an die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen (Gebhardt et al. 2015, S. 10; Bundesministerium für Wirtschaft und Energie 2015, S. 3 ff.). Unternehmensführungen in fast allen Wirtschaftsbereichen sind aktuell immer stärker mit einem zunehmend komplexen, unsicheren, volatilen und mehrdeutigen Umfeld konfrontiert (Gebhardt et al. 2015, S. 6; Horváth et al. 2020, S. 3 ff.). Sie müssen in diesem Umfeld schnell handeln, um sich am Markt behaupten zu können.

Der Fähigkeit der Führung, aber auch jeder/s einzelnen Mitarbeitenden zur Selbstorganisation im wenig durchdringbaren Wirtschaftsgefüge kommt in diesem Umfeld eine entscheidende Bedeutung zu. Insgesamt erweisen sich die vorhandenen und verfügbaren Personalressourcen im Unternehmen als Dreh- und Angelpunkt der zukunfts-fähigen Organisation (Erpenbeck et al. 2007, S. 28). Der kluge Umgang mit den Ressourcen wird mehr denn je über Erfolg und Misserfolg eines Unternehmens entscheiden (Sprafke 2011, S. 1). Angesichts der demografischen Entwicklung wird es auf allen Qualifikationsstufen zunehmend schwierig, das Personal extern zu akquirieren („War of Talents“). Daher ist die wesentliche Herausforderung im Personalbereich, durch gezielte Personalentwicklung die bestehenden Talente zu erkennen und zu fördern sowie den Mitarbeiterstamm in Bezug auf die Kompetenzen auf dem „State of the Art“ zu halten (Hentze und Kammel 2001, S. 345 f.; Schwuchow und Gutmann 2017, S. 24). Durch diese Ausrichtung der Personalpolitik soll auf strategischer Ebene dazu beigetragen werden, die Unternehmensexistenz langfristig zu sichern. Auf operativer Ebene sollen das Unternehmen als attraktiver Arbeitgeber für aktuelle und neue Arbeitnehmer ausgewiesen, die Arbeitskraft und -motivation erhalten und zugleich der Abwanderung qualifizierter Mitarbeitender entgegengewirkt werden.

Innerhalb von Unternehmen spielt angesichts der dargestellten Umfeldentwicklungen die Controlling-Organisation eine zunehmend wichtige Rolle (Dressler und Rachfall 2016, S. 29; Biel 2012, S. 14). Speziell im Zusammenhang mit der Ausrichtung des Unternehmens auf zukunftssträchtige Geschäftsbereiche (und zugleich dem Erkennen nicht zukunftssträchtiger Bereiche) stellt das Controlling mittlerweile einen zentralen Wertschöpfungsfaktor im Unternehmen dar. Damit das Controlling die Herausforderungen bewältigen kann, ist eine deutliche Weiterentwicklung des Controllings erforderlich: Das „klassische“ Controlling, das lediglich Kennzahlen bereitstellt, muss sich zu einem agilen und flexibel organisierten Controlling weiterentwickeln (Horváth et al. 2020, S. 158 f.). So werden Kennzahlen vielfach von IT-Anwendungen automatisiert bereitgestellt, aber es ist mehr denn je erforderlich, dass die „richtigen“ Kennzahlen definiert werden und diese „richtig“ in den Kontext der Umwelt gebracht werden, also unternehmenszielorientiert interpretiert werden.

Hier zeigt sich die neue Kernaufgabe des Controllers: Er nimmt nun eine beratende Funktion ein und wird vom „Erbsenzähler“ zu einem gefragten Ansprechpartner des Managements bei Entscheidungsfindungen sowie Transformationsprozessen (Schneider 2013, S. 35 f.; Schäffer und Weber 2020, S. 487 ff.). Insgesamt führen die veränderten Anforderungen, aber auch technologische Entwicklungen zu einem deutlichen Wandel des Berufsbildes des Controllers, was die Bedeutung systematischer Personalentwicklung ansteigen lässt (Kuhr 2018, S. 28; Thiele und Gleich 2015, S. 550; Weber 2013, S. 69).

Vor diesem Hintergrund überrascht es, dass lediglich in 33 % der Unternehmen eine spezifische Controller-Entwicklung stattfindet und der Auseinandersetzung mit Controller-Kompetenzen und deren Entwicklung in der Unternehmenspraxis bisher kaum Bedeutung zukommt (Niedermayr-Kruse 2015, S. 5).

Es ist für Unternehmen in einer Umwelt mit gravierenden, zum Teil disruptiven Veränderungen unabdingbar, zukunftsfähige Personalentwicklungskonzepte zu konzipieren und einzusetzen, die den individuellen Bedarf des Controllings berücksichtigen (Kuhr 2018, S. 29; Weber 2013, S. 75). Obwohl sich Kompetenzmodelle als Kernelement des Personalmanagements allgemein etabliert haben (Sprafke 2011, S. 1; Paschen 2003, S. 54), ist eine systematische Auseinandersetzung mit derartigen Modellen für den Controlling-Bereich in der Literatur und Praxis erst vereinzelt vorzufinden (Gleich und Lauber 2013; IGC 2015; Niedermayr-Kruse et al. 2017; Schäffer und Brückner 2019).

Insgesamt erscheint es dringend notwendig, sich dem Thema Kompetenzentwicklungsmodell für Controller vertieft zu widmen. Einigkeit besteht darin, dass es einer intensiveren Beschäftigung mit der Frage nach den Kompetenzerfordernungen und einer erfolgreichen Personalentwicklung in der Controlling-Organisation bedarf (Kuhr 2018, S. 29; Weber 2013, S. 69). In besonderem Maße gilt dies für mittelständische Unternehmen, in denen zum Teil Strukturen systematischer Personalentwicklung nicht oder nicht ausgeprägt vorhanden sind (Becker 2013, S. 192).

Auf Basis des beschriebenen Hintergrunds ergibt sich folgende Kernfrage, die dieses Buch prägt:

Wie sollte ein Kompetenzmodell für Controller gestaltet sein, das die aktuellen und zukünftigen Herausforderungen meistern und als Orientierung für die Personalentwicklung dienen kann?

Um eine Antwort auf diese Frage zu finden, lassen sich mehrere Teilfragen formulieren:

- Welche aktuellen und zukünftig absehbaren Entwicklungen verändern die Anforderungen an das Controlling und damit die erforderlichen Kompetenzen von Controllern?
- Welche Ausrichtung sollte ein Kompetenzmodell für Controller und welche Bestandteile sollte es enthalten?
- Wie lassen sich die benötigten (Soll-) Kompetenzen je Entwicklungsstufe sowie die vorhandenen (Ist-) Kompetenzen bestimmen?
- Mit welchen Maßnahmen können im Rahmen einer zielorientierten Kompetenzentwicklung Mitarbeitende im Controlling effektiv entwickelt werden?

1.2 Zielsetzung des Buches

Zweifellos wächst durch höhere Volatilität der Wirtschaft und steigenden Druck auf Rentabilität die Bedeutung des Controllings für Unternehmen. Insbesondere die globalen Trends Digitalisierung und Internationalisierung verändern die Kompetenzanforderungen des Controllers. Gleichzeitig ist zu konstatieren, dass in der Unternehmenspraxis vielfach kein systematisches Personalentwicklungskonzept implementiert ist, das speziell auf die Bedürfnisse des Bereichs Controlling ausgerichtet ist. Stattdessen bedienen sich Unternehmen für den Controlling-Bereich an den allgemeinen, vom Unternehmen bereitgestellten Personalentwicklungsmaßnahmen, die dann eher situativ und ohne Gesamtkonzept durchgeführt werden. Vielfach findet sogar überhaupt keine Personalentwicklung für Mitarbeitende im Controlling statt.

Ziel des Buches ist es, für den Bereich Controlling ein fundiertes und praxistaugliches Kompetenzmodell zur zielgerichteten und systematischen Personalentwicklung vorzustellen. In diesem Kompetenzmodell sollen wissenschaftlich fundierte Untersuchungen zu den verschiedenen Kompetenzen, die im Controlling-Bereich aktuell und zukünftig erforderlich sind, integriert werden. Hierfür werden differenzierte Rollenbilder berücksichtigt, die zugleich auch ein Laufbahn- bzw. Entwicklungskonzept für Controller darstellen. Darüber hinaus zielt das Buch darauf ab, adäquate Methoden zur Erfassung der bei Mitarbeitenden vorhandenen Kompetenzen vorzustellen. Schlussendlich sollen Entwicklungsmaßnahmen identifiziert werden, die zum Auf- und Ausbau der notwendigen Kompetenzen geeignet sind.

Um dieses Ziel zu erreichen, werden im Rahmen des Buches literaturbasiert Erkenntnisse über die Kompetenzen, über die Controller verfügen müssen, als eine Art Gestaltungsunterstützung für die Praxis der Controller-Entwicklung gesammelt.

Diese Erkenntnisse werden durch Expertengespräche und Umfragen genauer untersucht und zukunftsbezogen erweitert. Die Vorgehensweise dient dem übergeordneten Ziel, Praktikern fundierte Gestaltungsempfehlungen für ein Kompetenzmodell an die Hand zu geben sowie spezifische Anhaltspunkte aufzuzeigen, wie dieses im Rahmen der Personalentwicklung Anwendung finden kann. Dies geschieht vor dem Hintergrund, dass die aktuell in der Praxis angewendeten Modelle zwar detailliert beschrieben werden, aber in der Regel nicht mit konkreten Personalentwicklungsmaßnahmen verknüpft sind. Diesbezüglich soll das Buch einen Mehrwert schaffen, indem es Praktikern, die die Controller-Entwicklung bislang nicht systematisiert betreiben, ein geschlossenes „Basis-Rundum-Paket“ bereitstellt.

Das Buch richtet sich an Führungskräfte im Controlling und Personalverantwortliche, die an der Entwicklung der Mitarbeitenden im Controlling beteiligt sind. Daneben zeigt das Buch Mitarbeitenden im Controlling-Bereich sowie Studierenden mit Schwerpunkt Finanzen auf, welche Kompetenzen notwendig sind und wie diese entwickelt werden können, um eine erfolgreiche Karriere zu machen. Ergänzend wird auch darauf eingegangen, welche Kompetenzerweiterung beim Übergang vom Controller zum Chief Financial Officer (CFO) erforderlich ist. Trotz der primären Ausrichtung an der Controlling-Praxis ist das Buch an der Nahtstelle zwischen Praxis und Theorie angesiedelt; es soll daher auch Anregungen für die weitere wissenschaftliche Beschäftigung mit der Übertragung des Kompetenzbegriffs auf den Controlling-Bereich liefern.

Das Buch betrachtet die Controller-Tätigkeit im Allgemeinen. Es differenziert weder zwischen spezifischen Controller-Positionen wie bspw. Vertriebs- oder Produktions-Controllern noch zwischen verschiedenen Unternehmensstrukturen in Bezug auf Aufbauorganisation oder Führungsstile. Dementsprechend ist das Kompetenzmodell an die unternehmensspezifischen Anforderungen zu adaptieren.

1.3 Aufbau des Buchs

Das Buch ist in insgesamt fünf Hauptkapitel aufgegliedert, wobei die Kap. 1 (Einführung) und 5 (Zusammenfassung) den Rahmen für das Kompetenzmodell darstellen.

Kap. 2 betrachtet überblicksartig den relevanten Controlling-Begriff, die Aufgaben des Controllers sowie die aus den sich wandelnden Umfeldbedingungen resultierenden Veränderungen dieser Aufgaben und damit des Wandels des Berufsfeldes des Controllers. Der Schwerpunkt liegt hierbei auf den Auswirkungen der Globalisierung und der Digitalisierung, die die erforderlichen Kompetenzen von Controllern maßgeblich beeinflussen. Mithilfe einer Auswertung aktueller Veröffentlichungen wird identifiziert, welche wesentlichen Anforderungen sich an eine moderne Controller-Entwicklung ergeben.

Hierauf aufbauend legt Kap. 3 anhand einer Literaturanalyse zunächst die theoretisch-konzeptionellen Grundlagen zum Kompetenzbegriff sowie zu den unterschiedlichen Teilkompetenzen. Vertieft werden die Ausführungen im Zusammenhang mit den zwei im Rahmen des Buches neu definierten Kompetenzen: Die überragende Bedeutung

von Globalisierung und Digitalisierung lassen es erforderlich erscheinen, die zur Bewältigung der aktuellen und zukünftigen Aufgaben benötigten Kompetenzen in diesen Bereichen in eigenständige Kompetenzklassen auszugliedern. Ein Überblick über allgemeine Ansätze zur Messung von Kompetenzen dient als Fundament für die im weiteren Verlauf vorgenommene Konkretisierung für Controller-Kompetenzen. Den Abschluss des Kapitels bilden Ausführungen zum Einsatz von Kompetenzmodellen im Rahmen der Personalentwicklung. Bedeutsam ist hierbei die Ableitung des Erfordernisses zur Definition von Kompetenzprofilen für einzelne Rollenbilder, also für unterschiedliche Karriere- und Laufbahnstufen. Hierdurch lässt sich berücksichtigen, dass sich die verschiedenen Kompetenzen, über die Controller verfügen müssen, je nach Position verändern und unterschiedlich ausfallen.

In Kap. 4 wird das eigentliche, aus sechs Stufen bestehende Kompetenzmodell für Controller vorgestellt. Zunächst erfolgt eine Festlegung der für Controller grundlegend relevanten Kompetenzen. Ausgangspunkt hierfür sind Überlegungen zu den vier Teilkompetenzen, die oftmals in der Literatur abgegrenzt werden. Da die traditionelle Einteilung der Kompetenzen in Anbetracht der gravierenden Umfeldveränderungen (nicht nur) für Controller zu erweitern bzw. aufzuspalten ist, erfolgt eine Ergänzung um zwei weitere Teilkompetenzen, die digitalen und die interkulturellen Kompetenzen.

Nach der Identifizierung der grundlegenden Kompetenzen, die Controller zur Erfüllung ihrer Aufgaben in einem sich wandelnden Umfeld aufweisen müssen, erfolgt eine differenzierte Festlegung der Soll-Kompetenzen für einzelne Rollenbilder. Basis hierfür ist zum einen die Auswertung der Fachliteratur samt den dort vorzufindenden Untersuchungen. Zum anderen dienen umfangreiche, eigens für dieses Buch durchgeführte empirische Untersuchungen in Form von Experteninterviews und Online-Umfragen als Grundlage für die Festlegung der erforderlichen Kompetenzen. Damit die Relevanz der Untersuchungen erkennbar ist, werden jeweils sowohl das methodische Vorgehen als auch die Ergebnisse erläutert.

Nachdem die Soll-Kompetenzen definiert sind, beschäftigt sich der nächste Schritt mit der Erhebung der Ist-Kompetenzen der vorhandenen Mitarbeitenden bzw. der neu zur Auswahl für eine Stellenbesetzung stehenden Mitarbeitenden im Controlling-Bereich. Auch hierbei wird nach den verschiedenen Kompetenzbereichen unterschieden und es entsteht ein Kompetenzprofil für den einzelnen aktuellen oder potenziellen Mitarbeitenden.

Nächster Schritt des Kompetenzmodells ist der Abgleich der Soll-Kompetenzen mit den Ist-Kompetenzen der zur Auswahl stehenden Mitarbeitenden. Wenn Differenzen festgestellt werden, ist zunächst zu beurteilen, ob die Kompetenzdefizite durch Personalentwicklungsmaßnahmen in überschaubarer Zeit und mit vertretbarem Aufwand abgebaut werden können. Zudem gilt es zu analysieren, ob Mitarbeitende dazu willens sind bzw. von der Notwendigkeit vollständig überzeugt werden können. Sofern beides der Fall ist, sind geeignete Maßnahmen zu ergreifen und das Ergebnis zu kontrollieren. Auch hierzu stellt das Buch geeignete praxisorientierte Instrumente vor.

Der Grundaufbau des Kompetenzmodells wird in Abb. 1.1 dargestellt.

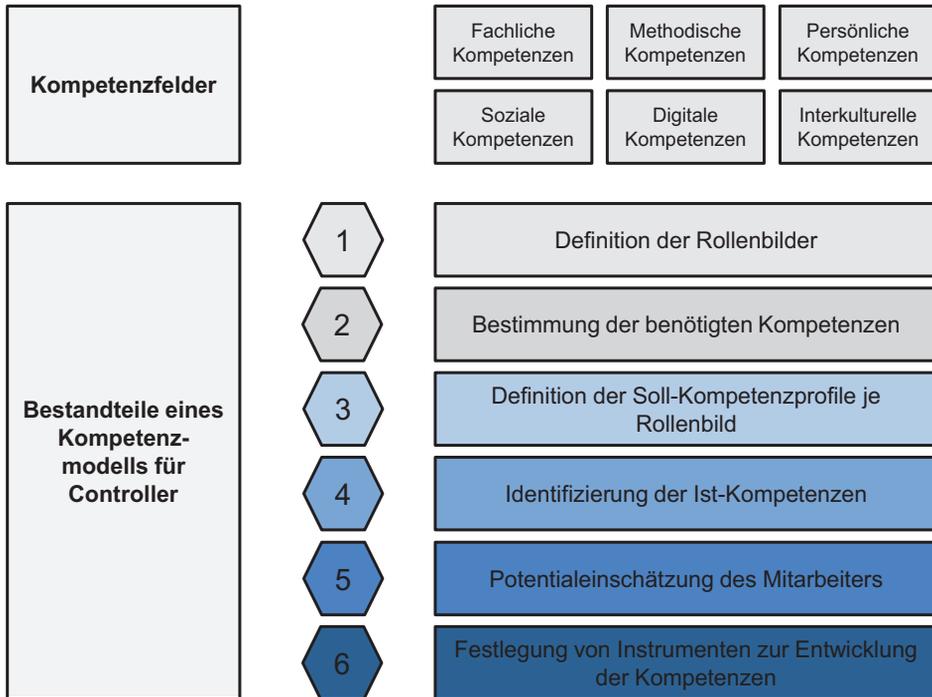


Abb. 1.1 Entwicklung eines Kompetenzmodells für einen Controller. (Quelle: eigene Darstellung)

Ein zusammenfassendes Fazit, das die wesentlichen Erkenntnisse zusammenträgt, rundet das Buch ab.



Entwicklungen im Controlling als Grundlage für Notwendigkeit einer Kompetenzorientierung

2

2.1 Controlling

2.1.1 Annäherung an den Begriff Controlling

2.1.1.1 Vorbemerkungen zum Controlling- und zum Controller-Begriff

Die Begrifflichkeiten „Controller“ und „Controlling“ sind Bestandteil der wirtschaftswissenschaftlichen Fachsprache und werden mittlerweile wie selbstverständlich verwendet. Gleichwohl ist die konkrete Definition der Inhalte und Aufgaben schwierig, was einerseits mit der Entstehungsgeschichte und andererseits mit deren beständigem Wandel zusammenhängt.

Zunächst ist festzuhalten, dass der aus dem Angelsächsischen stammende Begriff Controlling in seiner ursprünglichen Ausprägung für eine bewusste organisatorische Integration von Planung und Kontrolle in einer Hand steht (Schulte 1996, S. 293). Für die Bezeichnung Controlling bzw. Controller gibt es keinen deutschsprachigen Ausdruck, wenngleich der Begriff des Controllers häufig irrtümlich mit dem Kontrolleur verbunden wird. Unter „Kontrolle“ verstehen die meisten deutschsprachigen Autoren jedoch nur eine Art der Vergleichsanalyse (Horváth et al. 2020, S. 13 f.). Frese (1968, S. 53) schreibt hierzu: „Unter Kontrolle soll (...) der Vergleich zwischen geplanten und realisierten Werten zur Information über das Ergebnis des betrieblichen Handelns verstanden werden“. Die angelsächsische Bezeichnung hat jedoch eine weitreichendere Bedeutung als „kontrollieren“, denn sie setzt sich aus den Worten „to control“ für steuern, lenken, beherrschen sowie regeln und „roll“ für Liste zusammen (Horváth et al. 2020, S. 14; Preißler 2020, S. 1). Im englischen Sprachgebrauch ist der Controlling-Begriff also deutlich weiter gefasst und beinhaltet alle „(...) devices that insure that it goes where its leaders want it to go.“ (Anthony und Govindarajan 2006, S. 3).

Eine Besonderheit ist auch, dass sich allein im deutschsprachigen Raum das Begriffspaar Controller/Controlling etabliert hat. Dabei steht die Bezeichnung „Controller“ für einen Berufsstand, also für Stelleninhaber, die ein bestimmtes Aufgabenbündel zu erledigen haben, das international als „Controllingship“ bezeichnet wird (Schäffer und Weber 2019a, S. 8; Horváth et al. 2020, S. 14). Während der Begriff des Controllers aus dem anglo-amerikanischen Raum importiert wurde, hat sich der Begriff Controllingship in der Praxis im deutschsprachigen Raum nicht durchgesetzt. Stattdessen wurde angestoßen durch *Deyhle* (1971) aus den Tätigkeiten von Controllern analog zu anderen Begriffspaaren wie Kostenrechner/Kostenrechnung (int.: Management Accountant/Management Accounting) oder Einkäufer/Einkauf das Begriffspaar Controller/Controlling geschaffen. Der Begriff des Controllings ist also später entstanden als der des Controllers und wurde aus den Tätigkeiten von Controllern abgeleitet. Er wurde also nicht wie der Begriff Controller aus dem anglo-amerikanischen Raum importiert. Diese Feststellung ist wichtig, da in der deutschsprachigen Literatur und daher auch in diesem Buch mit „Controlling“ zumeist die Funktion „Controllingship“ oder die Organisationseinheit der Controlling-Abteilung gemeint ist. Controlling bezieht sich jedoch auf den gesamten Steuerungsprozess und stellt eine zentrale Managementaufgabe dar. Das bedeutet, dass auch jeder Manager einen Teil zum Controlling beiträgt (Horváth et al. 2020, S. 14). Der Begriff des Controllings ist international bis heute im Kontext der Unternehmenssteuerung eher unüblich; dort hat sich der Begriff „Management Accounting“ etabliert (Horváth et al. 2020, S. 14 ff.).

Grundsätzlich ist also definitorisch zwischen dem Controller-Bereich und Controlling zu unterscheiden: Der Controller-Bereich steht sinngemäß für die Controlling-Abteilung, wohingegen der Begriff des „Controlling“ den Prozess der Steuerung, der zwischen Managern und Controllern erfolgt, beschreibt (Horváth et al. 2020, S. 14). Es geht dabei um die Zielfestlegung, Planung und Steuerung im Unternehmen (Niedermayr-Kruse 2011, S. 27, auch bereits Schulte 1996, S. 293).

2.1.1.2 Ursprung des Controllings

Die Ursprünge des Controllings reichen bis ins 15. Jahrhundert zurück: In Großbritannien war der sog. „Countrollour“ damit betraut, den aufgezeichneten Geld- und Güterverkehr am Königshof zu überprüfen und zu analysieren. Zeitgleich wurde am französischen Königshof das Amt des „Contreroulleur“ eingeführt, der sich mit den Aufzeichnungen der ein- und ausgehenden Finanz- und Sachmittel beschäftigte. Im 18. Jahrhundert wurde in den Vereinigten Staaten von Amerika per Gesetz das Amt des „Comptroller“ geschaffen, der für die Verwaltung des staatlichen Haushalts sowie für die Überwachung der Mittelverwendung zuständig war (Ossadnik 2009, S. 6; Hans und Warschburger 2009, S. 1).

Die betriebliche Funktion des Controllings ist eine Entwicklung in der Unternehmenspraxis, die erst im Nachgang von der Wissenschaft aufgegriffen wurde (Tauberger 2008, S. 14). Die Anfänge des betrieblichen Controllings lassen sich in der

zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts in den USA feststellen und sind das Ergebnis der industriellen Entwicklung (Horváth et al. 2020, S. 15 ff.). Controller-Aufgaben sind hierbei aus einer Kombination der Aufgaben des Schatzmeisters („*Treasurer*“) und des Schriftführers („*Secretary*“) entstanden (Jackson 1949, S. 9). Vor allem die privaten Eisenbahngesellschaften, die bereits früh untereinander in einem intensiven Wettbewerb standen, waren Vorreiter auf dem Gebiet des Controllings. So wird im Jahr 1880 bei der Eisenbahngesellschaft „Atchison, Topeka und Santa Fe Railway System“ erstmals eine Stelle mit Controlling-Aufgaben erwähnt, die seinerzeit noch als „Comptroller“ (abgeleitet aus dem französischen „*contre rôle*“, d. h. „Gegenrolle“, sinngemäß also „Buchprüfung“) bezeichnet wurde. Aufgabe der Stelle war die (rein retrospektive) Kontrolle des betrieblichen (seinerzeit häufig kameralistischen) Rechnungswesens (Graumann 2018, S. 7).

1892 schuf die General Electric Company als erstes Unternehmen in der Industrie eine Stelle als „Controller“ (Chandler 1962, S. 23). Die Aufgaben dieser frühen Controller-Stellen bestanden primär aus dem Management und die Kontrolle der Finanzbedarfe und Finanzanlagen auf Zahlungsmittel Ebene. Derartige Tätigkeitsfelder werden mittlerweile üblicherweise nicht mehr im Controlling wahrgenommen, sondern von hierfür zwischenzeitlich extra geschaffenen separaten Stellen als „Treasurer“ (Horváth et al. 2020, S. 18 f.; Graumann 2018, S. 7).

Die Bedeutung des Controllings innerhalb von Unternehmen stieg in den USA im Zuge der Weltwirtschaftskrise im Jahre 1929 stark an. Die wirtschaftlichen Probleme führten dazu, dass ab diesem Zeitpunkt ein größerer Fokus auf das Rechnungswesen und die Planung in Unternehmen, und somit auch auf Controller, gelegt wurde (Peirce 1964, S. 50 f.; Anderson et al. 1961, S. 79; Cohen und Robbins 1966, S. 27).

Im deutschsprachigen Gebiet (Deutschland, Österreich, Schweiz) waren Controlling-Stellen und -Funktionen erstmals in den 1950er Jahre aufzufinden (Schäffer et al. 2014; Binder 2006), allerdings zunächst primär bei Tochtergesellschaften US-amerikanischer Konzerne. Controlling etablierte sich dann innerhalb recht kurzer Zeit in den 1960er und 1970er Jahren auch in deutschen Unternehmen (Schulte 1996, S. 293; Horváth et al. 2020, S. 23 f.). Hierfür sind mehrere, miteinander verbundene Entwicklungen verantwortlich:

- In der prosperierenden wirtschaftlichen Entwicklung des „Nachkriegswirtschaftswunders“ stieß der bis dahin dominierende *Führungsstil der persönlichen Weisung* durch den Unternehmer oder das Top-Management in größeren Unternehmen an seine Grenzen. Er wurde daher zunehmend durch eine Koordination durch Pläne abgelöst (Schäffer und Weber 2019a, S. 8, siehe auch Abschn. 2.1.4.4).
- Die zunehmende Internationalisierung und Diversifizierung deutscher Unternehmen führte zu komplexeren Unternehmensstrukturen und der Umstellung von der *Funktional- zur Spartenorganisation*, was das Erfordernis zur Umstellung der Führungsmechanismen noch beschleunigte (siehe auch Abschn. 2.1.4.2).

- Diese Entwicklungen waren gekoppelt mit (und bedingten) einer zunehmenden *Dezentralisierung von Führungsaufgaben*, wobei zunächst eine gemeinsame Sprache zur Koordination der dezentralen Manager gefunden werden musste.
- Schließlich führte die Rezession 1966/1967 und das endgültige Ende des „Nachkriegswirtschaftswunders“ Anfang der 1970er Jahre mit der Aufkündigung des Bretton-Woods-Abkommens, der ersten Ölkrise und hohen Inflationsraten zu steigenden Anforderungen an die Führung zur *Sicherung der Unternehmensexistenz* in einem wirtschaftlich und politisch unruhigen Umfeld (Piontek 2005, S. 1 ff.).

Die Wissenschaft tat sich in Deutschland indes schwer, Controlling als eigenständigen Zweig der Betriebswirtschaftslehre anzusehen (Becker 1999, S. 1). Bspw. leugnete *Schneider* (1991, S. 771) die Daseinsberechtigung des Controllings. Seitdem wurde das Controlling insbesondere in gesamtwirtschaftlichen Krisen wie der Dotcom-Krise 2000, der Finanz- und Wirtschaftskrise ab 2007 sowie in der Corona-Pandemie 2020 gefordert und geprägt (Strauß und Reuter 2019). Die Bedeutung des Controllings zeigte sich in dem schwierigeren Umfeld besonders im Zusammenhang mit Unternehmensschiefen und -insolvenzen: Die Ursachenanalyse zeigt zumeist auf, dass allgemeine Managementfehler und Fehlentscheidungen in den Bereichen strategische Planung, Produktions-Beschaffungs- und Absatzplanung sowie Personal- und Finanzplanung verantwortlich für Unternehmenszusammenbrüche sind (Lingnau und Seewald 2017; Elsweier und Nickel 2010). Speziell in eigentümergeführten Unternehmen wurden Krisensymptome zu spät oder gar nicht entdeckt (Rehn 1998, S. 121 f.). Dies belegt das Erfordernis eines adäquaten Controllings in allen Unternehmensgrößen und -formen, zumal sich Krisen nicht allein durch Kosten-Nutzenanalysen bewältigen lassen (Mitroff und Alapaslan 2003, S. 109 ff.; Schneider 1991, S. 765 ff.). Gefordert ist vielmehr ein *Resilienzdenken*, also die Beschäftigung mit einer Ausrichtung des Unternehmens dergestalt, dass Krisen möglichst nicht die Unternehmensexistenz gefährden (Weber 2020, S. 37).

2.1.2 Aufgaben und Ziele des Controllings

2.1.2.1 Ansätze zur Aufgabendefinition des Controllings

Bedingt durch die praxisgeprägte Entstehung des Begriffs Controlling hat sich die Wissenschaft mit der Definition und der Festlegung der Aufgaben schwergetan (Horváth et al. 2020, S. 22). Die Vielzahl an Definitionsversuchen in der deutschsprachigen wissenschaftlichen Fachliteratur belegt diese Schwierigkeiten (für einen Überblick z. B. Petzold und Westerkamp 2018, S. 28; Friedl 2013, S. 95 ff.; für eine Systematisierung Troßmann 2013, S. 304 ff. und Horváth et al. 2020, S. 62 ff.):

- *Horváth et al.* (2020, S. 80 ff. mit Rückgriff auf Horváth 1978) definieren Controlling als Subsystem der Führung, das die Adaption und Koordination des Gesamtsystems unterstützt, indem es Planung, Kontrolle und Informationsversorgung systembindend

und -koppelnd ergebnisorientiert koordiniert. Dabei wird die Koordinationsfunktion auf das Planungs- und Kontrollsystem sowie das Informationsversorgungssystem eingegrenzt. Die Autoren weisen darauf hin, dass dies im Einklang mit der Controlling-Realität steht. Controlling wird aufgabenorientiert definiert als „die Versorgung von Führungsverantwortlichen mit entscheidungsrelevanten Informationen. Entscheidungsbezug bedeutet die Ausrichtung an (wirtschaftlichen) Zielen, die Vorgabe der Zielerreichung, Soll-Ist-Vergleiche und die Koordination des Entscheidungsprozesses“ (Horváth und Reichmann 2003, S. 122). Die Koordinationsaufgabe ragt unter den Aufgaben nach h. M. hervor und bezieht insbesondere auf die Informationsversorgung, das Planungs- und Kontrollsystem sowie das gesamte Führungssystem (Graumann 2018, S. 1; Friedl 2013, S. 4 ff.). Um der Aufgabe gerecht werden zu können, bedarf es Informationen und Daten, die als Objekte des Controllings anzusehen sind. Die Aufgabe der „Versorgung“ weist darauf hin, dass das Controlling allein eine entscheidungsvorbereitende und -begleitende Funktion aufweist, was zugleich verdeutlicht, dass Controllern keinesfalls die Rolle des Entscheiders zukommt und sie keine Ergebnisverantwortung tragen (Goosens 1959, S. 75 f.; Schneider 1994, S. 324).

- *Küpper et al.* (2013, S. 131 ff., basierend auf Küpper 1987) sehen den Kern der Controlling-Funktion zwar ebenfalls in der Koordination des Führungssystems, jedoch begrenzen sie im Gegensatz zu *Horváth* diese nicht auf zwei Führungsteilsysteme, sondern erweitert sie auf fünf. Neben dem Informationssystem stellen die Autoren einerseits das Planungs- und Kontrollsystem getrennt dar und ordnen andererseits das Personalführungssystem sowie die Organisation der Controlling-Funktion zu. Das Controlling hat sich somit prinzipiell an allen Unternehmenszielen auszurichten (Barth und Barth 2008, S. 30).
- *Hahn und Hungenberg* (2001, S. 272, basierend auf Hahn 1996, auch Siegwart 1990 und Dellmann 1994) sehen hingegen die Gewinn- bzw. Unternehmenswertmaximierung als Ziel des Controllings, wobei die Sicherung der Liquidität berücksichtigt werden soll. Hieraus ergibt sich die allgemeine Aufgabe des Controllings in einer Sicherstellung der ergebnisorientierten Planung, Steuerung und Überwachung aller Geschehnisse eines Unternehmens. Grundsätzlich ist dies mit einer Koordinationsfunktion verbunden, oft auch mit einer Integrations- bzw. Systemgestaltungsfunktion.
- Bei *Reichmann* (2014, S. 12) steht die Beschaffung und Verarbeitung von Informationen im Zentrum. Er definiert Controlling als zielbezogene Unterstützung von Führungsaufgaben, welche durch Informationsversorgung der Planerstellung, Koordination und Kontrolle dient. Hierbei soll aufgrund der rechnungswesen- und vorkontrollsystemgestützten Systematik die Entscheidungsqualität auf allen Führungsebenen des Unternehmens verbessert werden.
- *Berens und Bertelsmann* (2002, Sp. 280) sehen die Aufgabe des Controllings darin, „die Führung bei ihrer zweckorientierten Steuerungs- und Lenkungsaufgabe und den damit verbundenen Entscheidungen (...) durch die Beschaffung, Aufbereitung und Analyse von Daten zur Vorbereitung zielsetzungsgerechter Entscheidungen (...) zu

unterstützen“. Die Aufbereitung von Daten mit dem Ziel einer Entscheidungsunterstützung erfolgt dabei häufig durch die Bildung von Kennzahlen. Daher lässt sich Controlling auch prägnant als „kennzahlengestützte Unternehmenssteuerung“ (Graumann 2018, S. 2) bezeichnen.

- *Weber und Schäffer* (2020, S. 28, basierend auf Weber und Schäffer 1998b, c, 1999; Weber 1997a, b) verstehen Controlling als Rationalitätssicherung der Unternehmensführung. Dabei können Defizite der Führungsrationalität als mangelndes Wollen sowie als mangelndes Können auftreten. Dies kann bspw. aus der Verfolgung eigenständiger Ziele der Manager oder der Begrenztheit ihrer Fähigkeiten resultieren. Das Controlling soll folglich die Rationalitätsdefizite erkennen und beseitigen bzw. zumindest zu reduzieren. Die Organisation des Controllings ist dabei grundsätzlich auf alle Unternehmensziele ausgelegt.
- Der *ICV* als Interessenvertretung von Controllern, die in Unternehmen in verschiedenen europäischen Ländern tätig sind, betont, dass Controller den Management-Prozess der Zielfindung sowie die Planung und Steuerung der Unternehmensprozesse gestalten und begleiten. Hierdurch tragen sie Mitverantwortung für die Erreichung der unternehmerischen Ziele (Blazek et al. 2011, S. 7; Behringer 2018, S. 3). In dieser eher allgemeinen Definition bezeichnet *Behringer* (2018, S. V) Controlling als „(...) Stütze und Grundfunktion jeder Unternehmensführung (...)“. Die Unternehmensführung ist in erster Linie Verantwortungsbereich des Managements, jedoch werden hierfür umfangreiche Informationen und Daten benötigt. Dem Controlling kommt die Aufgabe zu, die Informationen aufzubereiten und diese für das Management bereitzustellen. Dafür muss das Controlling die notwendigen Systeme vorhalten. Das Controlling nimmt somit eine Informations-, Steuerungs-, Kontroll- und Koordinationsfunktion ein (Behringer 2018, S. 9); Controller sind demnach interne Dienstleister, die im Unternehmen den Führungsprozess der Planung, Zielfindung und Steuerung begleiten und planen.

Dieser kurze Überblick zeigt, wie unterschiedlich Controlling definiert wird. Mithin gilt bis heute die Aussage von *Küpper et al.* (1990, S. 282), dass von „Generally Accepted Controlling Principles“ nicht die Rede sein kann.

2.1.2.2 Aufgabendefinition des Controllings

Die verschiedenen in Abschn. 2.1.2.1 skizzierten Definitionsversuche lassen sich trotz ihrer unterschiedlichen Schwerpunkte zu zwei Hauptrichtungen zusammenführen (Schäffer und Weber 2019a, S. 8):

1. Die zeitlich gesehen erste von beiden sieht Controlling als *Koordination* von Teilsystemen der Führung (Hauptvertreter Horváth und Küpper).
2. Später folgte dann die Auffassung des Controllings als *Rationalitätssicherung der Führung* (Hauptvertreter Weber und Schäffer, auch z. B. Mäder und Hirsch 2009, S. 12 ff.). Hauptfunktion der *Koordinationsaufgabe* ist es sicherzustellen, dass das

Management im Hinblick auf das Unternehmensergebnis plant und kontrolliert. Grundlage für eine Koordination durch Pläne ist das Erstellen und Kontrollieren von Plänen (Horváth et al. 2020, S. 24; Schäffer 1996). Diese Aufgabe ist dabei— ohne dies allerdings zu expliziert anzusprechen— auf den Koordinationskontext „Pläne“ fokussiert, denn ihre Systemdifferenzierung ist nur für diesen Kontext sinnvoll (Schäffer 1996). Damit ist nicht nur der Begriff des Controllers, sondern auch der des Controllings historisch sehr eng mit der Koordination durch Pläne verbunden. Im Rahmen der *Rationalitätssicherung* sind Controller gefragt, Führungskräfte in ihrem Verhalten so zu lenken, dass dieselben vor allem in Entscheidungsfindungsprozessen rational agieren. Emotional beeinflusste Entscheidungen, die bspw. aus der Anwendung ungeeigneter Verfahren resultieren können, sollen verhindert werden (Deyhle 1997, S. 37 f.; Knorren und Weber 1997a, b). Weiterhin hat das Controlling Manager zu entlasten, ergänzen und zu begrenzen. Die Rationalitätssicherungsperspektive stellt zumindest die Frage, ob Rationalitätssicherung nicht nur im Kontext von Plan-koordination als Controlling bezeichnet werden sollte. Ungeachtet der verschiedenen Diskussionsrichtungen in Theorie und Praxis lassen sich als gemeinsamer Nenner vier Kernaufgaben des Controllings festhalten (Küpper et al. 2013, S. 131 ff.; Wolf et al. 2017, S. 7).

1. Versorgung mit Informationen
2. Planung und Kontrolle
3. Beratung und Entlastung der Führungskräfte
4. Koordination (speziell in Großunternehmen).

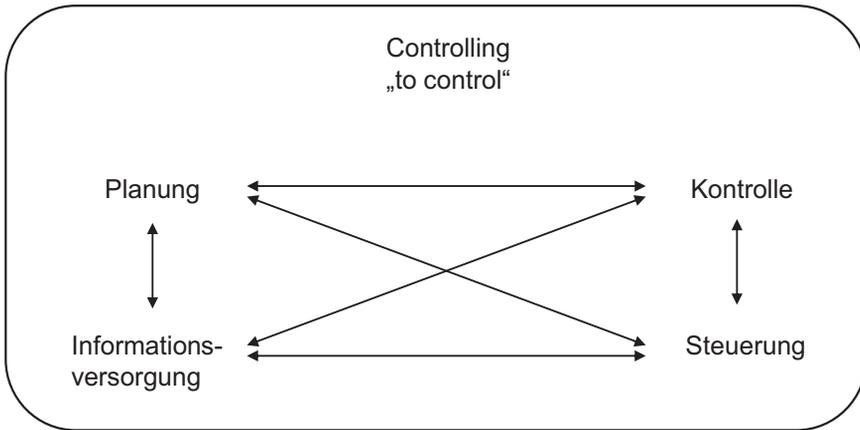
Der Controlling-Begriff umfasst damit die Gesamtheit der Teilaufgaben der Planung, Steuerung, Kontrolle und der koordinierenden Informationsversorgung. Er beinhaltet daher nicht nur Kontrolle im eigentlichen Sinn. Hier zeigt sich erneut, dass „to control“ nicht mit „Kontrollieren“, sondern mit „Steuern“ zu übersetzen ist (vgl. Abb. 2.1).

Insgesamt sind die Aufgabenschwerpunkte des Controllings seit dem Aufkommen in Deutschland in den 1970er Jahren einem stetigen Wandel ausgesetzt (hierzu ausführlich Schäffer et al. 2014), der mit einer Verlagerung der Schwerpunkte einhergeht und neue Anforderungen an die Mitarbeitenden mit sich bringt (Gleich und Lauber 2013, S. 512). Die Gründe und Auswirkungen hierfür werden im Weiteren beschrieben.

2.1.2.3 Ziele des Controllings

Etwas weniger umstritten als die Aufgaben sind die *wesentlichen Ziele des Controllings*, die sich in vier zentralen Punkten zusammenfassen lassen (Friedl 2013, S. 22 ff.; Horváth et al. 2020, S. 13; Weber und Schäffer 2020, S. 22 ff.): Der Controlling-Bereich...

1. trägt zur Sicherung der wirtschaftlichen Unternehmensentwicklung bei,
2. ist für die Bereitstellung ergebnisorientierter Informationen für die Unternehmensführung verantwortlich,



Planung	Welche Ziele sollen mit welchen Aktivitäten erreicht werden?
Kontrolle	Wird die Planerfüllung gefährdet und ggf. wodurch?
Steuerung	Wie können trotz Planabweichungen die Ziele erreicht werden?
Informationsversorgung	Welche Informationen sind für die Planung, Kontrolle und Steuerung notwendig?

Abb. 2.1 Teilaufgaben des Controllings. (Quelle: eigene Darstellung i.A.a. Graumann 2018, S. 3)

3. sorgt für die Gewährleistung rationaler Entscheidungsfindung,
4. trägt Sorge für die Optimierung der Anpassungs- und Steuerungsfähigkeit der Organisation.

Der Controlling-Bereich ist für Unternehmen und deren zukünftige Entwicklung somit essenziell, trägt er doch Mitverantwortung für die Ausgestaltung der langfristigen Ausrichtung einer Organisation (Niedermayr-Kruse 2011, S. 27; Goretzki 2012).

Übergeordnetes Ziel des Controllings ist es dabei, maßgeblich dazu beizutragen, die Unternehmung an Umweltveränderungen anzupassen und die dazu erforderlichen Steuerungsaufgaben wahrzunehmen, um eine möglichst optimale ergebnisorientierte Unternehmensführung sicherzustellen (Graumann 2018, S. 3). In diesem Rahmen sind folgende Aktivitäten vorzunehmen (Horváth und Reichmann 2003, S. 123):

- Entwurf und Implementierung von adäquaten Planungs- und Kontrollsystemen sowie von Informationsversorgungssystemen,
- Laufende Dispositionen und Abstimmungen innerhalb des bestehenden Systemzusammenhangs mit der Intention, die erforderliche Informationsversorgung sicherzustellen und auftretende Störungen zu beseitigen.

Controlling erfüllt insofern sowohl systembildende als auch systemkoppelnde Funktionen (Horváth et al. 2020, S. 49 ff.).

Für die praktische Ausgestaltung des Controllings bedeutet dies, dass bestehende (Planungs-, Dokumentations-, IT-) Systeme zu harmonisieren und vorhandene Schnittstellen zu definieren sind. Die oftmals bereits vorhandenen Subsysteme sind aufeinander abzustimmen und in ein übergeordnetes System zu integrieren. Komplett neue Systeme sind nur dann zu entwickeln und implementieren, wenn dies für die nachhaltige Erfüllung der Controlling-Ziele unabdingbar erscheint. Durch den Rückgriff auf vorhandene Systeme wird zum einen dem Gebot der Wirtschaftlichkeit Rechnung getragen und zum anderen die Akzeptanz für die Einführung des Controllings verbessert. Vor diesem Hintergrund wird es in vielen Fällen als zweckdienlich (und ausreichend) angesehen, anstelle von neuen Systemen die bestehenden evolutionär um zusätzliche Komponenten zu erweitern bzw. zu ergänzen. Ein Beispiel hierfür ist die Anreicherung eines bestehenden Kennzahlensystems um eine Frühwarnfunktion (Graumann 2018, S. 3). Auch die Integration neuer Ziele wie z. B. ökologische oder soziale Ziele kann hierbei erforderlich sein (Horváth et al. 2020, S. 29).

Im Ergebnis handelt es sich beim Controlling um eine Querschnittsfunktion, die

- sich am Unternehmensziel orientiert,
- die Führung unterstützt,
- Entscheidungen vorbereitet sowie
- sich auf das Gesamtunternehmen bezieht und dabei bereichsübergreifend wirkt (Graumann 2018, S. 3).

Damit die definierten, sehr anspruchsvollen Ziele erreicht werden können, sind kompetente Mitarbeitende erforderlich (Küpper et al. 2013, S. 697).

2.1.2.4 Zusammenhang zwischen Controlling und Planung

Planung lässt sich als die gedankliche Vorwegnahme künftigen Geschehens umschreiben (Graumann 2018, S. 4; auch Friedl 2013, S. 119 ff.; Schäffer und Weber 2020, S. 271 f.). Planung erfolgt durch zukunftsorientierte, systematische Entscheidungsprozesse und verläuft zielorientiert, d. h. sie setzt die Definition eines oder mehrerer Ziele zwingend voraus.

Um den Ansprüchen einer nachhaltigen Unternehmensführung gerecht zu werden, sollte das Planungssystem einer Unternehmung folgende vier Ebenen umfassen (Brühl 2009, S. 21 ff.; Ehrmann 2007, S. 95 ff.; auch Horváth et al. 2020, S. 87 ff.):

1. die *generelle Zielplanung* zwecks Identifizierung von Leitlinien für die künftige Unternehmensentwicklung,
2. die *strategische Planung* in Form der langfristig ausgerichteten markt- und konkurrenzbezogenen Potenzial- und Tätigkeitsplanung,
3. die *operative Planung* in Gestalt der mittel- und kurzfristig ausgelegten Produkt- und Leistungsprogrammplanung auf Basis gegebener Potenziale und Kapazitäten,

4. zuweilen zusätzlich auch die *taktische Planung*, die nach h. M. ein Bindeglied zwischen strategischer und operativer Planung und insoweit eine Konkretisierung der strategischen Planung darstellt.

Die Ebenen bauen dabei hierarchisch aufeinander auf und leiten sich demnach voneinander ab (Fischer et al. 2012, S. 62; Vollmuth 2017, S. 6 f.). Der Planungshorizont verringert sich von Ebene zu Ebene: Während die Zielplanung und die strategische Planung langfristig ausgerichtet sind (fünf bis zehn Jahre), werden für die taktische Planung zwei bis fünf Jahre und für die operative ein Jahr angesetzt. Allerdings sind diese Planungshorizonte nicht allgemeingültig und hängen zum Beispiel vom Lebenszyklus der Produkte ab (Müller und Wildau 2009, S. 66 f.). Zur Vereinfachung der Planung wird zum Teil auf die taktische Planung verzichtet (Fischer et al. 2012, S. 63).

Jedes Unternehmen muss Ziele definieren, um planvoll am Markt agieren und dauerhaft erfolgreich sein zu können. Es muss in die Lage versetzt werden, sich wandelnde Rahmenbedingungen rechtzeitig zu antizipieren und seine Ressourcen- und Produkt-Markt-Strategien hierauf einzustellen. Andernfalls besteht die Gefahr, auf Veränderungen erst dann zu reagieren, wenn sie bereits eingetreten sind. Im Regelfall verfolgen Unternehmen nicht ein einziges Unternehmensziel, sondern es besteht ein hierarchisch geordnetes, aus drei Ebenen bestehendes Zielsystem (Hahn 1996):

- *Sachziele* bestehen aus Leistungs- und Finanzziele und bilden den Güter- und Geldfluss in der Unternehmung ab.
- *Formalziele* beinhalten Erfolgsziele, die den Umfang der angestrebten Wirtschaftlichkeit und Rentabilität bei der Verfolgung von Leistungs- und Finanzziele zum Ausdruck bringen.
- *Sozialziele* berücksichtigen die Anforderungen, die von sozialen Gruppen innerhalb und außerhalb der Unternehmung (z. B. Mitarbeitende, politische Gruppen, Organisationen, Vereine) an ihren Leistungserstellungsprozess, an die Organisation und die Führung gestellt werden.

Abb. 2.2 zeigt exemplarisch die Aufgliederung des Zielsystems in verschiedene Zielkomponenten:

Grundsätzlich ist Planung als ein Prozessschritt innerhalb eines umfassenden betrieblichen Controllings anzusehen. Es ist dabei zwingend erforderlich, Planung in das Controlling einzubetten. Nur dadurch lässt sich verhindern, dass Planung zum Selbstzweck wird, der von Unternehmenspraxis abgehoben ist (Schäffer und Weber 2020, S. 286 ff.).

Das Controlling füllt die ihm obliegende entscheidungsunterstützende Funktion (Ossadnik 2009, S. 42 ff.; Schäffer und Weber 2020, S. 284 ff.) durch Wahrnehmung der Teilprozesse

- Alternativensuche,
- Bewertung und
- Kontrolle

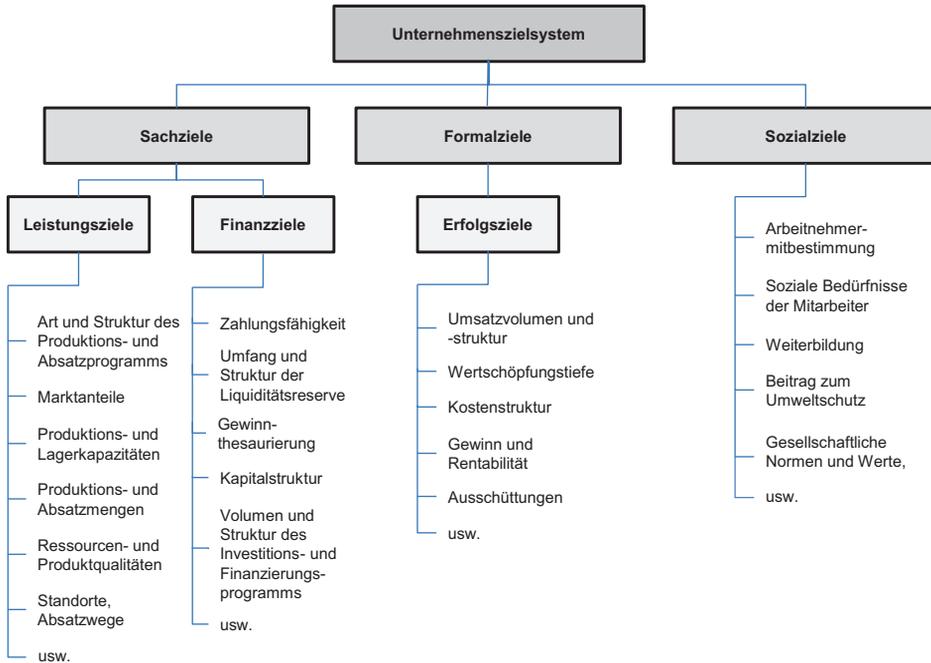


Abb. 2.2 Aufgliederung des Zielsystems von Unternehmen. (Quelle: eigene Darstellung i.A.a. Graumann 2018, S. 6)

aus. Die im Rahmen der Kontrollfunktion durchgeführten Abweichungs- und Zielerreichungsanalysen können in einer nachfolgenden Modifikation der Zielsetzung münden. Die Entscheidung und Durchsetzung sind nach h. M. keine Aufgabe des Controllings, sondern des Managements (Jung 2011, S. 13; Schäffer und Weber 2020, S. 39 f.). Insoweit lässt sich im Planungskreislauf das Miteinander von Controlling und Management bereits intuitiv nachvollziehen.

Die Wahrnehmung von Controlling-Funktionen ist nicht nur für Großunternehmen und Konzerne, sondern zunehmend auch für die mittelständische Wirtschaft von Bedeutung (Berens et al. 2005, S. 186 ff.; Hegglin und Kaufmann 2003, S. 359 f.; Schade 2007, S. 141 ff.; für ein Praxisbeispiel Grönke et al. 2016):

- Die Dynamik, Komplexität und Diskontinuität der Umwelt kann ein existenzgefährdendes Problem darstellen. Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen – zunehmende Marktsättigung, verstärkte internationale Konkurrenz, verkürzte Produktlebenszyklen, komplexes und irrationales Konsumentenverhalten – bewirken eine tendenziell sinkende Profitabilität (Brecht 2012, S. 29 ff.). Das Controlling hat dabei die Aufgabe, Rationalisierungsreserven aufzudecken und konsequent auszuschöpfen, für eine permanente Anpassungsfähigkeit zu sorgen, die Umsetzung von ergriffenen

Maßnahmen zu überwachen und ggf. anzumahnen sowie Verantwortlichkeiten den Entscheidungsträgern zuzuordnen („Accountability“) (Weber 2020, S. 37).

- Dienstleistungsfunktionen, auf die sich mittelständische Unternehmen besonders ausrichten, sind vielfach unscharf definiert und erfordern daher eine besondere Kontrolle (Rehn 1998, S. 116 ff.).
- Darüber hinaus bedingen dezentrale Organisationsstrukturen sowie Internationalisierung einen hohen Planungs- und Steuerungsbedarf (Benz et al. 1999, S. 197 ff.).
- Die Tendenz zu größeren Unternehmenseinheiten im fortschreitenden Wachstumsprozess kann zu einer Verselbstständigung von Teilbereichen führen. Ein funktionierendes Controlling-System soll konfliktäre Abteilungsziele vermeiden, Zielkongruenzen herbeiführen und die Beachtung der übergeordneten Ziele sicherstellen (Pyka 2017, S. 15).
- Auch bedarf es zunehmend einer Koordination der vielfältigen und komplexen Informations- und Kommunikationsströme in der Unternehmung (Horváth et al. 2020, S. 53). Zu beachten ist dabei der Unterschied zwischen *komplexen* Systemen und *komplizierten* Systemen (Sailer 2012, S. 122): Während komplizierte Systeme mit unterschiedlich ausfallendem Aufwand abgebildet werden können und daher steuerbar sind, können komplexe Systeme nur durch Beobachtungen und Entdeckungen von Verhaltensmustern im Controlling erschlossen werden. Bei diesen komplexen Systemen wird daher ein ganzheitliches Denken des Controllings vorausgesetzt (Buchholz 2013, S. 34).

Insgesamt lässt sich feststellen, dass sich die Anforderungen im Planungsbereich von Unternehmen in den letzten Jahrzehnten deutlich erhöht haben. Dementsprechend sind neue Planungsinstrumente eingeführt worden und das erforderliche Qualifikationsniveau der Mitarbeitenden hat sich erhöht.

2.1.3 Dimensionen des Controllings

Controlling lässt sich in eine funktionale, institutionale bzw. organisatorische und instrumentelle bzw. instrumentale Dimension aufteilen (Tab. 2.1; auch Friedl 2013, S. 34 ff.; Brühl 2012, S. 15 f.; Ossadnik 2009, S. 31 ff.; Horváth et al. 2020, S. 95 ff.).

Auf eine Darstellung der Inhalte der Dimensionen wird hier verzichtet, da hierzu vielfältige Grundlagenliteratur vorliegt (Abschn. 2.1.2.1). Wesentlich ist, dass sämtliche Aufgaben des Controllings nicht fixiert sind, sondern beständigen Wandelungen unterliegen, da unternehmensinterne und -externe Einflussfaktoren auf sämtliche drei Dimensionen wirken (Horváth et al. 2020, S. 95). Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über die maßgeblichen Entwicklungen gegeben, da diese sich auch auf die Kenntnisse und Fähigkeiten auswirken, über die Controller verfügen müssen.

Tab. 2.1 Dimensionen des Controllings. (Quelle: eigene Darstellung i.A.a. Berens und Bertelsmann 2002, Sp. 284 f.)

Institutionale Dimension	Instrumentelle Dimension	Funktionale Dimension
<p>Dem Controlling im Rahmen der Führungsunterstützung zugesprochene Aufgaben</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung von Entscheidung und Controlling, • ergänzt durch branchen- und unternehmensbezogene Spezifika 	<p>Aufbau- und ablauforganisatorische Einordnung des Controllings im Unternehmen, insbesondere</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stab- oder Linienstelle, Zuordnung von Kompetenzen, (De-) Zentralisierungsgrad • Controlling-Prozess (z. B. Top-down, Bottom-up, Gegenstromverfahren) 	<p>Dem Controlling zuzuordnende Gesamtheit an methodischen und sachlichen Hilfsmitteln, differenzierbar nach</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analytischen Instrumenten: zumeist vergangenheitsbezogene Strukturierungen von Problemen oder Systemen • Heuristischen Instrumenten: zukunftsgerichtete Suchprozesse zur Lösung schlecht strukturierter, innovativer Probleme • Prognostischen Instrumenten: Methoden zur Vorhersage künftiger Ereignisse

2.1.4 Entwicklung des Controllings als Spiegelbild gewandelter Anforderungen

2.1.4.1 Frühe evolutionäre Entwicklung des Controllings

Insgesamt verlief die Entwicklung des Controllings nach seiner Etablierung im Zeitablauf zunächst evolutionär. Sie umfasste dabei fünf aufeinander aufbauende Stufen (vgl. Abb. 2.3):

Die Inhalte der Stufen lassen sich folgendermaßen beschreiben:

- Basis des Controllings bildet die Finanzbuchhaltung, deren Einrichtung gesetzlich verpflichtend ist und die Dokumentations- und Beweissicherungszwecken dient (*Stufe 1*).
- Beim Übergang zu *Stufe 2* erfolgt eine deutliche Ausweitung der verwendeten Datengrundlage: Nunmehr werden neben den Daten des externen Rechnungswesens (Bilanzbestände, Aufwands- und Ertragspositionen) auch Daten des internen

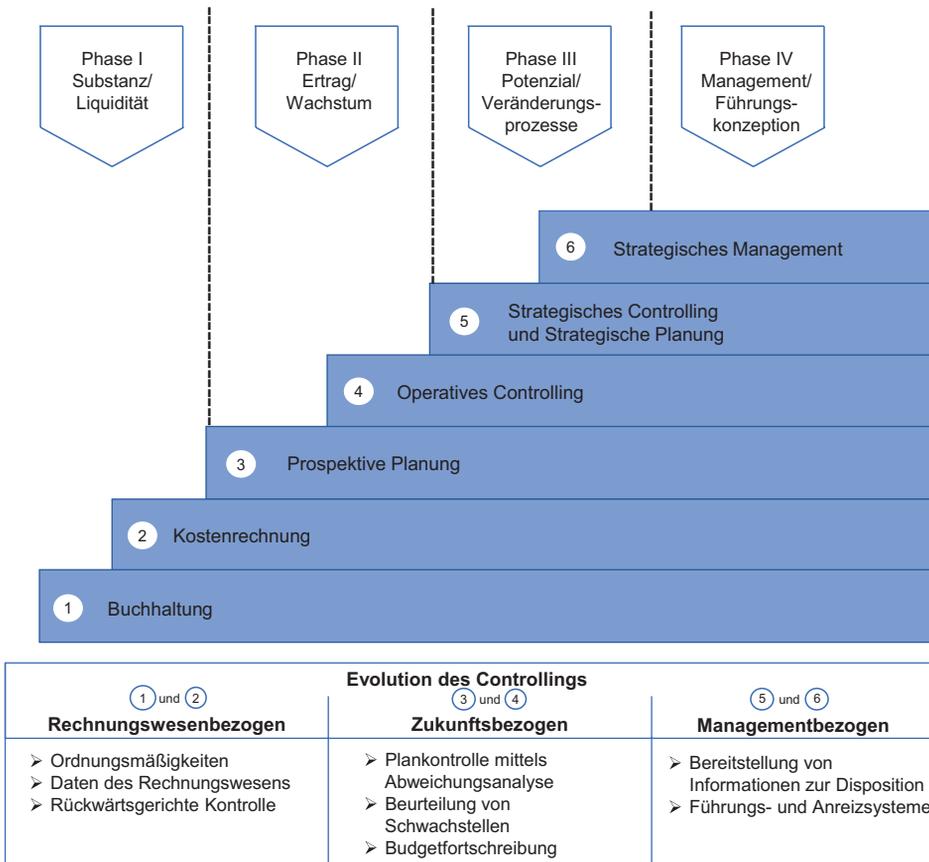


Abb. 2.3 Entwicklungsstufen des Controllings. (Quelle: eigene Darstellung i.A.a. Reinhardt 1986, S. 303 f.)

Rechnungswesen (Positionen der Kosten- und Leistungsrechnung) sowie Daten aus der Finanz- und Liquiditätsplanung (Zahlungsmittel, Cashflow) berücksichtigt.

- In der *Stufe 3* findet zu Steuerungszwecken eine Ergänzung der weitgehend vergangenheitsbezogenen Rechnungslegungsebenen um eine prospektive Planungsebene statt. Hierbei handelt es sich nicht um reine (lineare) Trendfortschreibungen, sondern um zunehmend komplexe, Szenario-basierte oder kausale Prognosemodelle.
- Beim Übergang zu *Stufe 4* findet eine weitere Ausweitung der Informationsgrundlagen auch auf Quellen statt, die von außerhalb des Rechnungswesens stammen. So lassen sich durch die Verwendung von Abteilungs- oder Funktionsbereichsstatistiken umfassende kennzahlengestützte Steuerungssysteme entwickeln, die auch Produktivitäts- und Leistungskennzahlen, Durchlaufzeiten, Auslastungsgrade, Ausschussquoten sowie sonstige technische Maßgrößen oder Qualitätsmerkmale enthalten können. Dies eröffnet die Möglichkeit zum zielgerechten Zuschnitt des operativen Controllings auf die individuellen Besonderheiten des Unternehmens und seiner Bereiche.
- In *Stufe 5* wird das Controlling um eine strategische Komponente erweitert, wodurch Veränderungen der Umwelt (z. B. Veränderungen der politischen, gesetzlichen, technologischen und marktlichen Rahmenbedingungen) Berücksichtigung erfahren. Da diese Veränderungen zum Teil auch diskontinuierlich und damit nicht vorhersehbar ablaufen, können sie zu einem Anpassungsbedarf bei den Unternehmenszielen, dem Unternehmenszweck (Produktsortiment, Vertriebsformen etc.) und auch dem Unternehmensaufbau führen. Diese Veränderungsprozesse fließen nicht nur in das Controlling ein, sondern sollten aktiv von ihm begleitet werden.
- Die *Stufe 6* beinhaltet die Entwicklung eines anreizkompatiblen Führungs- und Managementsystems im Zuge der strategischen Planungskomponente.

Je nach Fortschritt der Entwicklung lassen sich die Grundtypen historisch-buchhalterischer, zukunfts- und aktionsorientierter sowie managementorientierter Controller unterscheiden (Henzler 1974; auch Horváth et al. 2020, S. 23). Die aufeinander aufbauenden Entwicklungsstufen verändern nicht nur die Aufgabenbereiche des Controllers, sondern erfordern eine Entwicklung und auch Verschiebung der erforderlichen Kompetenzen der Controller.

2.1.4.2 Konsequenzen organisationsbezogener Veränderungen in Unternehmen für das Controlling

Die Unternehmensplanung und -steuerung wird seit dem Ende der weltweiten Wachstumsphase Ende der 1960er Jahre durch die erhöhte Komplexität und Heterogenität des Unternehmensumfelds ebenso wie durch Veränderungen der internen Unternehmensorganisationen vor große Herausforderungen gestellt. Von besonderer Bedeutung sind dabei:

1. Der Übergang von der verrichtungsorientierten Funktionalorganisation hin zu einer objektorientierten Spartenorganisation seit den 1970er Jahren.
2. Die verschiedenen Ansätze zur „Optimierung“ der Unternehmensstrukturen, speziell „Lean Management“ und „Reengineering“, in den 1980er und 1990er Jahren.
3. Die partielle Auflösung von Strukturen durch die Einführung des Konzepts der „agilen“ Organisation, beginnend in den 2010er Jahren.

Die in vielen Unternehmen durchgeführte Veränderung der Organisationsstruktur hin zu einer spartenorientierten Organisation bedeutete eine Aufteilung des Unternehmens entweder nach Produktgruppen, Kundengruppen oder Regionen. Durch die damit verbundene steigende Anzahl und Bedeutung dezentraler Einheiten erhöhte den Bedarf der Geschäftsführung nach Steuerungs- und Koordinationsmechanismen deutlich. Dieser Bedeutungsanstieg des Controllings lässt sich folgendermaßen erklären (Graumann 2018, S. 8):

Eine funktionale Organisation, bei der der Betrieb nach Funktionen bzw. Verrichtungen untergliedert ist, stellt die „natürliche“ Organisationsform zumindest für produzierende Unternehmen dar. Die Gliederung der Führungsebene unterhalb der zentralen Unternehmensleitung bezieht sich auf die einzelnen Funktionsbereiche und entspricht damit dem gesamtunternehmerischen Prozess der Leistungserstellung und -verwertung. Die Bereiche sind in Rahmen dieses Ein-Linien-Systems unmittelbar der zentralen Unternehmensleitung unterstellt, die die Bereiche zielorientiert koordiniert.

Eine Funktionalorganisation zielt allgemein darauf ab, verschiedene Formen von Spezialisierungsvorteilen zu nutzen. Diese bestehen:

- im Beschaffungsbereich über den Aufbau von Marktmacht und damit die Realisierung von günstigeren Lieferkonditionen,
- im Produktionsbereich durch die Realisierung von Losgrößenvorteilen und Fixkostendegression,
- im Absatzbereich durch die gemeinsame Nutzung von Vertriebsorganisationen und Ausnutzung von preispolitischen Spielräumen aufgrund der Marktmacht.

Insgesamt zeichnet sich diese Organisationsform durch eine hohe Effizienz und Kostengünstigkeit aus. Auftretende Konflikte zwischen den Funktionsbereichen lassen sich durch die zentrale Leitung eindämmen (Küpper et al. 2013, S. 393 f.). Da nur dem Absatzbereich Erlöse direkt zugerechnet werden können, erfolgt die Steuerung der übrigen Funktionsbereiche durch die Vorgabe von Kostenbudgets („Cost Center“) in Form von unmittelbaren Direktiven. Die Aufgabe des Controllings in einer derartigen Organisationsform beschränkt sich aufgrund der fehlenden Zuordnung von Erlösen auf die Unterstützung bei der Aufstellung der Budgets und die Kontrolle von deren Einhaltung. Insgesamt spielt Controlling eine eher untergeordnete Rolle.

Damit eine Funktionalorganisation die o. a. Effizienzvorteile realisieren kann, sind weitgehende stabile und vorhersehbare Umweltbedingungen erforderlich. Wird die Umwelt komplexer und treten abrupte Veränderungen auf, wie dies in den 1960er Jahren der Fall war, wird die Koordinierung der Funktionsbereiche durch die Unternehmensleitung immer schwieriger. Dies hängt insbesondere damit zusammen, dass in den Funktionsbereichen außerhalb des Absatzbereichs kaum bzw. keine Marktkenntnisse vorhanden sind und keine eigenständigen Produkt- und Marktverantwortlichkeiten bestehen. Die Schwierigkeiten werden durch die zunehmende Diversifikation in neue Produkte sowie durch den fortschreitenden Internationalisierungsprozess (siehe Abschn. 2.3.1) verstärkt.

Aufgrund des steigenden Erfordernisses zur Dezentralisierung von Entscheidungen wurde der Übergang zu den verschiedenen Formen der Spartenorganisation zumeist als unumgänglich angesehen. Kennzeichen dieser Organisationsform ist die Untergliederung von Unternehmen nach Objektgesichtspunkten und die Bildung von Erfolgsbereichen („Profit Center“). Je nach Ausgestaltung der Produktions- und Absatzbedingungen bot (und bietet) sich die Definition von Produktsparten (bei gemeinsamer Technologie einzelner Produktsegmente), Kundensparten (bei Ausrichtung auf spezifische Wünsche von Kunden(gruppen) oder Regionalsparten (bei Ausrichtung auf Geschäfte in unterschiedlich strukturierten Auslandsmärkten) an (Wöhe et al. 2016, S. 104). Zu konstatieren ist, dass die Definition der Sparten (und damit auch die Organisationsstruktur) im Zeitverlauf wandeln kann, etwa wenn regionale Unterschiede an Bedeutung verlieren (Zusammenwachsen des EU-Binnenmarkts Abschn. 2.3.1.1) oder wie im Kreditgewerbe die Ausrichtung auf Kundengruppen aus Ertrags- und Kostengesichtspunkten prägend wird.

Dem Zentralbereich, der direkt unter der Unternehmensleitung angesiedelt ist, verbleiben in einer Spartenorganisation primär folgende Aufgaben (Graumann 2018, S. 8 f.; Horváth et al. 2020, S. 381 ff.):

- Strategische Aufgaben mit aus Sicht des Gesamtunternehmens existenzieller Bedeutung: Zielplanung, strategische Planung, Planung von Großinvestitionen, Forschung und Entwicklung, etc.),
- Erbringung von Dienstleistungen für die Sparten,
- Erfüllung allgemeiner Unternehmensaufgaben (Recht, Personal, IT, Steuern), die infolge der Nutzung von Spezialisierungs- und Größendegressionsvorteilen aufgrund unteilbarer Ressourcen nicht separat geleistet werden können oder sollten.

Den Übergang von der Funktional- zur Spartenorganisation verdeutlicht Abb. 2.4.

Die Steuerung der relativ selbstständigen Sparten im Sinne des Gesamtunternehmens und die Wahrung der Einheit des Unternehmens machen es erforderlich, verglichen mit Funktionalorganisation anspruchsvollere Controlling-Instrumente zu entwickeln und zu implementieren (Küpper et al. 2013, S. 392 f.). In besonderem Maße handelt es hierbei um Instrumente zur:

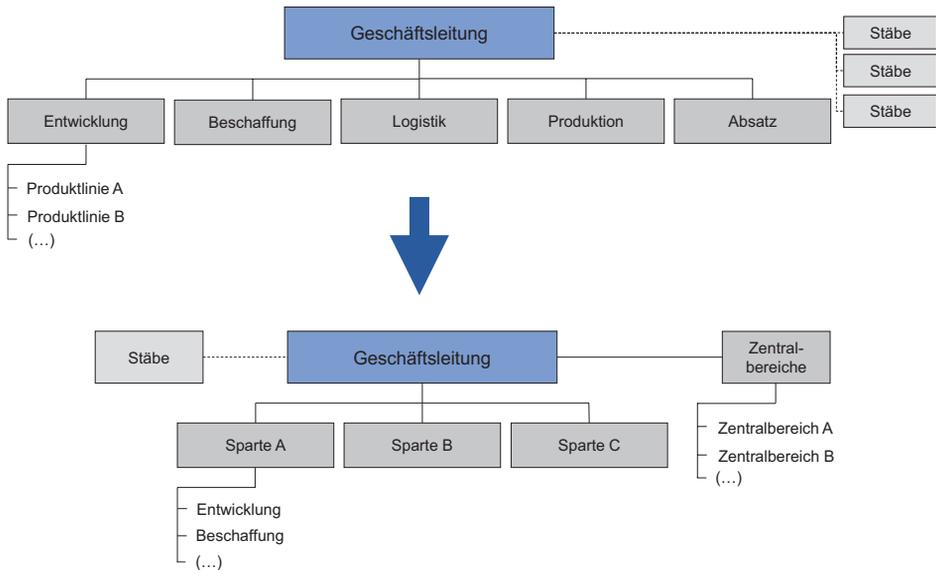


Abb. 2.4 Übergang von Funktional- zur Spartenorganisation. (Quelle: eigene Darstellung)

- Steuerung der Finanzierungsmittel über den unternehmensinternen Kapitalmarkt: Hierbei fungiert die Finanzabteilung als „internes Kreditinstitut“, das den Sparten die knappen Finanzmittel nach z. B. Rentabilitätskriterien zuteilt,
- Steuerung der innerbetrieblichen Leistungstransfers zwischen Zentralbereichen und den Sparten sowie den Sparten untereinander über Verrechnungspreise für die Bewertung der Leistungen,
- Steuerung des Gesamtunternehmens sowie der einzelnen Sparten über Erfolgskennziffern in Kennzahlensystemen, wie etwa den Return on Investment (Gesamtkapitalrendite) oder sog. wertorientierte Kennzahlen etwa in Form der verschiedene „Earnings before“-Kennzahlen.

Verglichen mit der Funktionalorganisation weist die Spartenorganisation in einem komplexen Umfeld damit einige entscheidende Vorteile bzw. Chancen auf. Diesen stehen jedoch auch Nachteile bzw. Herausforderungen gegenüber, deren Beseitigung bzw. Linderung Aufgabenfelder des Controllings darstellen (vgl. Tab. 2.2):

Insgesamt besteht bei der Spartenorganisation verglichen mit der Funktionalorganisation „ein höherer Koordinationsbedarf, eine Notwendigkeit zentraler Koordinationsmechanismen und Erfolgskontrollen und damit das Erfordernis der Implementierung von Controlling-Instrumenten.“ (Graumann 2018, S. 10), also einer systematischen Planung und Kontrolle. Die steigenden Komplexitäten der Unternehmen sind als Ursache dafür anzusehen, dass mit Verbreitung der Spartenorganisation die Notwendigkeit von steuerungsrelevanten erfolgsorientierten Informationen stark angestiegen ist.

Tab. 2.2 Spartenorganisation im Vergleich zur Funktionalorganisation. (Quelle: eigene Darstellung)

Vorteile/Chancen	Nachteile/Herausforderungen	Daraus resultierende Aufgaben des Controllings
<ul style="list-style-type: none"> • Stärkere Einbindung der zweiten Leitungsebene → Entlastung des Leitungsorgans vom operativen Geschäft → Konzentration auf die eigentlichen strategischen Aufgaben 	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrolle der Sparten über Kennzahlen → kurzfristige Renditemaximierung steht im Vordergrund → unzureichende Berücksichtigung langfristiger Ziele 	<ul style="list-style-type: none"> • Berücksichtigung und Durchsetzung langfristiger Ziele als Gegenstand des zentralen strategischen Controllings
<ul style="list-style-type: none"> • Klare Abgrenzung der Verantwortungsbereiche der Sparten → Möglichkeit zur relativ selbstständigen Wirtschaftsweise im Rahmen einer objektivierten, ergebnisorientierten Führung 	<ul style="list-style-type: none"> • Gefahr von Parallelarbeiten in Bezug auf die Verrichtungen → erhöhte Kosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Verhinderung durch operatives (Prozess- und Kosten-)Controlling
<ul style="list-style-type: none"> • Weitgehende Beschränkung der Koordination auf eine Zielkontrolle („management by objectives“) → Sparten als leichter steuerbare, homogene Subsysteme des (heterogenen) Gesamtunternehmens 	<ul style="list-style-type: none"> • Auftreten von Leistungsproblemen bei Zieldivergenzen (v. a. bei Liefer- und Leistungsbeziehungen innerhalb der Geschäftsbereiche sowie bei Marktinterdependenzen zwischen den Sparten → Auftreten ruinöser interner Konkurrenz 	<ul style="list-style-type: none"> • Begegnung durch ein integrierendes Steuerungssystem sowie zweckmäßige Anreiz- und Kontrollinstrumente
<ul style="list-style-type: none"> • Schaffung von Transparenz hinsichtlich des Produktspektrums und der Märkte → Entscheidungen und Aktivitäten können speziell auf bestimmte Produkte, Regionen oder Kundengruppen zugeschnitten werden. Zudem: Tendenziell erhöhte Anpassungsfähigkeit an kurzfristige Marktveränderungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Nutzung von spartenübergreifenden Einkaufs-, Produktions- und Vertriebspotenzialen eingeschränkt aufgrund fehlender Informationen und Anreize zur Kooperation 	<ul style="list-style-type: none"> • Gewährleistung des Informationsaustausches; Schaffung von Transparenz und Etablierung und Überwachung von Anreizen zur Kooperation
<ul style="list-style-type: none"> • Möglichkeit zur flexiblen Anpassung der Organisation im Zuge von Neustrukturierungen (neue Produkte und Märkte) durch Ausgliederung, Zusammenfassung oder Verkauf vorhandener Sparten und Angliederung neuer Sparten 	<ul style="list-style-type: none"> • Auftreten von „Bereichsegoismen“; Nichtbeachtung von bereichsübergreifenden Interessen; fehlende Abstimmung von Maßnahmen 	<ul style="list-style-type: none"> • Informationsaustausch; Schaffung von Transparenz; Definition, Koordination und Kontrolle gemeinsamer Maßnahmen; Abstimmung von Maßnahmen

Diese wurden zunächst primär vom Bereich Kosten- und Leistungsrechnung geliefert, der sich mehr und mehr innerhalb des Rechnungswesens vom externen Rechnungswesen emanzipierte (Horváth et al. 2020, S. 20 ff.). Traditionelle Kostenrechner verfügen jedoch aufgrund der ihnen zur Verfügung stehenden Instrumente lediglich über kostenstellenbezogene Planungserfahrung und sind damit nur begrenzt in der Lage, eine systematische, unternehmensbezogene Planung, Steuerung und Kontrolle durchzuführen. Vor diesem Hintergrund war es notwendig, für die Gesamtplanung die primär vergangenheitsorientierten Kosten- und Leistungsrechnung zu kombinieren bzw. zu ergänzen mit zukunftsgerichteten Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben (Schäffer und Weber 2019a, S. 8). Dies führte zum flächendeckenden Aufkommen der Controlling-Disziplin und damit der modernen Controlling-Instrumente. Es ist als Beispiel dafür anzusehen, dass die Unternehmens- und Organisationsstruktur der Unternehmensstrategie folgt („structure follows strategy“, Chandler 1962). Einher geht die Veränderung mit einer Vertiefung und Ausweitung der benötigten Kenntnisse und Fähigkeiten von Controllern.

Der Übergang zur Spartenorganisation war damit verbunden, dass sich die Komplexität innerhalb von Unternehmen stark erhöhte und das Controlling mit einer Vielzahl an zumeist operativen Tätigkeiten ausgelastet wurde. Die Beschäftigung mit der strategischen Planung geriet dabei oftmals in den Hintergrund; zugleich „blähten“ sich Controlling-Abteilungen als Folge der Arbeitsteilung auf (Horváth et al. 2020, S. 387 f.). Als Gegenentwicklungen sind die Überlegungen zur Einführung des Lean Management/Lean Controlling (Rommel et al. 1993, S. 163 ff.) und später des „Process Reengineering“ anzusehen, die letztlich für alle Bereiche des Unternehmens und damit auch für das Controlling eine Konzentration auf die Kernaufgaben und -prozesse fordern.

Lean Controlling bezeichnet eine Übertragung des Lean Production-Gedanken und speziell seiner Kernelemente (Umsetzung des Kaizen-Gedanken, Reduktion der Fertigungstiefe (Outsourcing), engere Lieferantenbeziehungen sowie die starke Prozessorientierung) auf das Controlling (Schwiering 1996). Neben der Verschlinkung (Redimensionierung und Effizienzsteigerung) kann hiermit eine Überarbeitung (nicht unbedingt eine Reduzierung) der Controlling-Aufgaben, eine Anpassung der Controlling-Instrumente sowie Änderungen der Organisation des Controllings verbunden sein:

- Prozesse auf den unterschiedlichen Hierarchiestufen (z. B. Haupt- oder Teilprozesse) werden als neues Objekt des Controllings Bestandteil der Planungs- und Steuerungsaktivitäten. Im Zuge der Orientierung am Kaizen-Gedankengut treten an die Stelle der Abweichungsanalyse die Identifikation von ressourcenverschwendenden (wertvernichtenden) Aktivitäten oder die Bewertung kontinuierlicher Verbesserungen im Produktionsablauf. Durch die Reduktion der Fertigungstiefe und die engeren Lieferantenbeziehungen im Rahmen von Lean Production ändert sich zudem der Fokus des Controlling: Neben der alleinigen Planung, Steuerung und kontinuierlichen Effizienzsteigerung der Leistung im Unternehmens werden zunehmend unternehmensübergreifende Wertschöpfungsketten Gegenstand des Controllings (sog. Supply Chain Controlling).

- Die Veränderungen der Controlling-Aufgabenänderungen haben zur Entwicklung neuartiger Controlling-Instrumente wie z. B. Kaizen Costing, Prozesskostenrechnung oder prozessorientiertes Performance Measurement geführt. Zur Beurteilung der Effektivität und Effizienz unternehmensübergreifender Wertketten werden ergänzend die Instrumente Supply Chain Management oder ein Customer Relationship Management eingeführt.
- Da Kernelemente der Lean Production die hohe Eigenverantwortung und Teamarbeit der Fachabteilungen sind, verlagert sich die Trägerschaft des Controllings partiell auf die Fachabteilungen. An die Stelle von großen institutionalisierten Controlling-Bereichen tritt verstärkt das Selbstcontrolling.

Erkennbar ist, dass im Rahmen des Lean-Controllings Controller über zusätzliche Kenntnisse und Fähigkeiten verfügen müssen, insbesondere in Bezug auf bereichsfremde Kenntnisse (speziell Einkauf, Produktion und Vertrieb) sowie im kommunikativen Bereich. Mittlerweile wird Lean Controlling unter anderem aufgrund der unzureichenden Berücksichtigung der Marktsituation (Kunden, Wettbewerber) als notwendiger, aber letztlich nicht hinreichender Schritt zur Steigerung der Effektivität und Effizienz des Controllings angesehen (Weber und Schäffer 2018e).

Im Mittelpunkt des *Business Process Reengineering* stehen daher kundenorientierte Prozesse (Davenport 1993; Hammer und Champy 2006, S. 34 ff.). Um in einem komplexen, volatilen, unsicheren und uneindeutigen Umfeld flexibel agieren zu können, zielt das Konzept darauf ab, bestehende externe und interne Prozesse zu vereinfachen und zu flexibilisieren (Horváth et al. 2020, S. 7). Die verschiedenen Ansätze zur Restrukturierung von Unternehmen haben in zweierlei Hinsicht Auswirkungen auf das Controlling: Einerseits führen sie zu einer Vereinfachung von Controlling-Aufgaben, da die Unternehmensstrukturen übersichtlicher und damit einfacher planbar und steuerbar sind. Andererseits setzt die Restrukturierung auch am Controlling selbst an und versucht Koordinationsprobleme, die aufgrund überzogener Arbeitsteilung entstanden sind, zu reduzieren (Hammer und Champy 2006, S. 14 ff.).

Getrieben durch die digitale Transformation und sich auflösende Branchenstrukturen (etwa die Verschmelzung der Automobil- mit der IT-Branche) wird aktuell das zumindest partielle Ersetzen von festgelegten Organisationsstrukturen und Prozessen durch *agile Unternehmensformen* propagiert (Scholich und Kröber 2019, S. 29 ff.; Schröder 2019, S. 39 ff.). Diese zielen darauf ab, jederzeit auf sich verändernde Kundenwünsche eingehen zu können, weswegen regelmäßige Rückkoppelungsphasen mit Auftraggebern bzw. Kunden vorgesehen sind, Aufgabenstellungen beständig verändert werden können und mithin auch die Teamzusammensetzung variiert (Weißberger 2017, S. 7; Horváth und Partners 2018 zur agilen Projektmanagementmethodik). Für das Controlling bedeutet dies, dass Organisationseinheiten und Prozesse als bisherige Bezugspunkte entfallen, zugleich aber neue Aufgabenstellungen entstehen (Scharner-Wolff und Witte 2018, S. 24 ff.; Mollenhauer 2019, S. 188 ff.). Zur Bewältigung der Aufgaben sind hochgradig anpassungsfähige, lernwillige und -fähige Mitarbeitende im gesamten