

2 Theoretische Grundlagen des Controllings

2.1 Entwicklung im angelsächsischen und deutschsprachigen Raum

Das „Phänomen Controlling“⁸⁸ ist „heute gar nicht mehr so jung [...]“.⁸⁹ Die ersten Controller waren in den USA und in England im staatlichen Bereich bereits im 15. Jahrhundert tätig.⁹⁰ In den USA wurde 1778 bei der staatlichen Verwaltung eine Position „Comptroller“ zwecks Überwachung der Staatsfinanzen eingerichtet,⁹¹ bei der Privatwirtschaft wurde erstmals 1880 bei einem Transportunternehmen eine Stelle für „Comptroller“ geschaffen, deren Aufgabenbereich primär bei der Finanzwirtschaft lag.⁹² In den 1920er Jahren erfuhr Controlling in den USA einen deutlichen Aufschwung.⁹³ In amerikanischen Großunternehmen waren Controller häufig Mitglieder der Geschäftsführung oder dieser direkt zugeordnet.⁹⁴

In Deutschland blieb der Begriff „Controlling“ eine lange Zeit unbekannt,⁹⁵ auch eine durch die Reiseerfahrungen in den USA angeregte Controlling-Diskussion in den 1950er Jahren wurde zuerst kritisch beurteilt.⁹⁶ Dies kann durch eine positive Wirtschaftsentwicklung der Nachkriegszeit erklärt werden, dadurch hatten deutsche Unternehmen keinen Grund zur Veränderung bestehender Strukturen.⁹⁷ Die ersten Stellenausschreibungen für Controller⁹⁸ erschienen in Deutschland in den 1960er Jahren, anfangs überwiegend in deutschen Tochtergesellschaften US-amerikanischer Konzerne, in den 1980er Jahren stieg die Anzahl der Controlling-Stellen wesentlich an.⁹⁹ Mit der Zeit entwickelte sich das Controlling in Deutschland von einem „Modewort“ zu einem Konzept für eine erfolgreiche Unternehmenssteuerung¹⁰⁰ und findet seine Verbreitung nicht nur bei großen, sondern auch bei kleinen und mittleren Unter-

⁸⁸ Becker (1990), S. 312; Amshoff (1993), S. 50f.

⁸⁹ Pietsch/Scherm (2000), S. 395.

⁹⁰ Vgl. zur historischen Entwicklung des Controllings auch Weber/Schäffer (2008), S. 3ff; Horváth (2009), S. 18ff; Peemöller (2005), S. 27ff; Hahn/Hungenberg (2001), S. 267ff. Vgl. zur Controlling-Entwicklung in den USA Bertsch (1990).

⁹¹ Vgl. Ossadnik (2009), S. 6. Vgl. zur Entwicklung vom „Comptroller“ zum „Controller“ Mayer (1993), S. 7ff.

⁹² Vgl. Weber/Schäffer (2008), S. 3; Horváth (2009), S. 19; ausführlich hierzu Jackson (1949), S. 7f.

⁹³ Vgl. Weber/Schäffer (2008), S. 4; Hahn/Hungenberg (2001), S. 267; Ossadnik (2009), S. 6.; Mayer/von Landsberg (1990), S. 626.

⁹⁴ Vgl. Jackson (1949), S. 10; Küpper (2008), S. 1; Weber/Schäffer (2008), S. 4f; Ossadnik (2009), S. 7.

⁹⁵ Wenn in der vorliegenden Arbeit von ‚deutsch‘ oder ‚Deutschland‘ die Rede geht, so ist damit stets der deutschsprachige Kulturraum gemeint.

⁹⁶ Vgl. Auffermann (1952), S. 6; Hahn/Hungenberg (2001), S. 271; Mayer/von Landsberg (1990).

⁹⁷ Vgl. Ossadnik (2009), S. 7.

⁹⁸ Zwecks einer weiteren Etablierung des Controlling-Berufs im deutschsprachigen Raum wurden 1971 die Controller-Akademie und 1975 der Internationale Controller Verein gegründet.

⁹⁹ Vgl. ausführlich Weber/Kosmider (1991), S. 17ff; Weber (1990), S. 8f.

¹⁰⁰ Vgl. Mayer/von Landsberg (1990), S. 629.

nehmen¹⁰¹ und selbst bei öffentlichen Verwaltungen.¹⁰² Eine Studie von *Weber et al.* zeigte den hohen Stellenwert eines Controllers in der heutigen Praxis deutscher Unternehmen:

*„In der Selbst- und Fremdwahrnehmung der Controller dominieren die positiv besetzten Rollenbilder des internen Beraters und ökonomischen Gewissens.“*¹⁰³

Mit anfänglicher Verzögerung entwickelte sich Controlling zu einer anerkannten wissenschaftlichen Disziplin in Deutschland.¹⁰⁴

2.2 Begriffsdefinition Controlling

Es lässt sich festhalten, dass sowohl in der Theorie als auch in der Praxis vielfältige, teilweise wesentlich unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich des Gegenstandes des Controllings und der Aufgabenfelder der Controller vertreten sind.¹⁰⁵ Controlling in Deutschland trägt eine englischsprachige Bezeichnung,¹⁰⁶ in den USA konnte sich dieser Begriff jedoch nicht durchsetzen und findet sich nicht in den wissenschaftlichen Diskussionen in englischer Sprache wieder.¹⁰⁷ In den USA nehmen sog. „*Management Accountants*“¹⁰⁸ die Aufgaben wahr, die denen von Controllern in Deutschland ähneln.¹⁰⁹

Für eine weitere Klärung des Controlling-Verständnisses ist es wichtig, die Begrifflichkeiten „Kontrolle“, „Control“, „Controlling“, „Controller“ zu unterscheiden. In der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Fachliteratur wird häufig unter „Kontrolle“ lediglich die *Durchführung eines Vergleichs* beschrieben, während der Begriff „Control“ im angelsächsischen Sprachraum als „*Beherrschung, Lenkung, Steuerung, Regelung von Prozessen*“ verstanden wird. In diesem Zusammenhang werden „Control“ und „Controlling“ synonym verwendet. Somit ist „Control“ im englischen Sprachgebrauch wesentlich weiter gefasst als „Kontrolle“ im deutschen Sprachgebrauch. Wird eine sinngemäße Übersetzung angewendet,

¹⁰¹ Vgl. *Küpper* (2008), S. 546; *Becker/Baltzer/Ulrich* (2008), S. 63.

¹⁰² Vgl. *Budäus* (1990), S. 609ff.

¹⁰³ *Weber/Voußem/Rehring* (2010), S. 5.

¹⁰⁴ Vgl. *Weißberger* (2002), S. 394; *Weber/Schäffer* (2008), S. 18.

¹⁰⁵ Vgl. bspw. *Küpper* (2008), S. 1; *Anthony* (1965), S. 28; *Becker* (1990), S. 296; *Preißler* (2007), S. 14. Aufgrund von verschiedenen Definitionen, Konzeptionen, Ansätzen und Denkmodellen spricht *Amshoff* von „*Controlling-Dschungel*“ *Amshoff* (1993), S. 1.

¹⁰⁶ Die ursprüngliche sprachliche Wurzel des Controllings liegt jedoch im Lateinischen. Vgl. *Horváth* (2009), S. 20. Vgl. zur etymologischen Betrachtung des Controlling-Begriffs *Bramseman* (1990), S. 44f.

¹⁰⁷ Vgl. *Küpper* (2008), S. 6.

¹⁰⁸ Vgl. *Zirkler* (2002), S. 18.

¹⁰⁹ Vgl. *Schoenfeld* (1992), S. 348; *Hirsch/Mertins* (2008), S. 14. Bei einem detaillierten Vergleich zwischen den Aufgabenbereichen der Controller in den USA und in Deutschland können deutliche Unterschiede festgestellt werden. Vgl. *Preißler* (1999), S. 28f.

bedeutet „Control“ Unternehmenssteuerung.¹¹⁰ Controlling im Sinne von Steuerung stellt eine zentrale Managementaufgabe dar, somit übt jeder Manager auch Controlling aus.¹¹¹

2.3 Konzeptioneller Bezugsrahmen

„Ein konzeptioneller Bezugsrahmen dient der Systematisierung, Ordnung und geistigen Durchdringung der den jeweiligen Untersuchungsbereich charakterisierenden Ursachen, Gestaltungen und Wirkungen, aber auch der Erleichterung der Kommunikation der erfolgten Forschungsbemühungen und -ergebnisse.“¹¹²

In der Betriebswirtschaftslehre besteht grundsätzlich eine Theorienvielfalt.¹¹³ Diese kann als Chance begriffen werden, um die Untersuchung inhaltlich heterogener Erkenntnisfelder zu ermöglichen.¹¹⁴ Die Begriffe „Theorie“ und „theoretischer Ansatz“ werden häufig synonym verwendet. Durch die Bevorzugung des Ansatzbegriffes wird in der Wissenschaft zum Ausdruck gebracht, dass durch die Wahl eines bestimmten theoretischen Grundverständnisses das zu behandelnde Problem eine wesentliche inhaltliche Ausgestaltung bekommt. Der Auswahl eines bestimmten Ansatzes kommt im Wissenschaftsbereich eine grundlegende Bedeutung zu. Dadurch erfolgt eine Vorselektion, welche Aspekte eines Problems betrachtet werden und welche nicht.¹¹⁵ Im Folgenden werden lediglich die für die vorliegende Untersuchung relevanten theoretischen Grundlagen dargestellt.¹¹⁶

2.3.1 Systemtheorie

Die **Systemtheorie**¹¹⁷ ist eine übergeordnete Metatheorie, deren Ziel es ist, Gemeinsamkeiten aller Systeme aufzudecken und die Prinzipien zu durchdringen, die sich allgemein auf Ganz-

¹¹⁰ Vgl. Horváth (2009), S. 17; Vollmuth (2001), S. 11.

¹¹¹ Vgl. Weber (1990), S. 10; Horváth (2009), S. 17.; Bertsch (1990), S. 659ff; Bramseman (1990), S. 45; Gleich/Hofmann (2006), S. 332.

¹¹² Wolf (2008), S. 37.

¹¹³ Wolf weist in diesem Kontext auf Organisations-, Management- und Unternehmensführungstheorien (OMU-Theorien) hin. Vgl. Wolf (2008), S. 59.

¹¹⁴ Vgl. Wolf (2008), S. 53.

¹¹⁵ Vgl. Wolf (2008), S. 24.

¹¹⁶ Wolf weist darauf hin, dass obwohl Wissenschaft durch eine Theorienvielfalt gekennzeichnet ist, einzelne wissenschaftliche Untersuchungen von einer oder wenigen Theorien getragen werden sollten. Vgl. Wolf (2008), S. 53. Es ist jedoch nicht auszuschließen, dass auch andere Theorien einen Beitrag für die Forschungsfragen der vorliegenden Arbeit leisten könnten.

¹¹⁷ Vgl. zur allgemeinen Systemtheorie, welche ihren Ursprung in der Biologie hat von Bertalanffy (1972); sowie Luhmann (1987), der das Systemdenken im deutschsprachigen Raum in der Soziologie etablierte.

heiten anwenden lassen.¹¹⁸ Die systemtheoretische Betrachtungsweise nahm im Laufe der Zeit immer mehr Einzug in die Betriebswirtschaftslehre.¹¹⁹ Dabei liegt einem System die Idee der Einheit zugrunde, d. h. ein System ist mehr als die Summe einzelner Elemente.¹²⁰ Ein System kann in Subsysteme aufgegliedert werden und ist gleichzeitig ein Teil eines übergeordneten Systems.¹²¹ Elemente eines Systems weisen bestimmte Eigenschaften auf, diese sind elementtypisch und ermöglichen somit eine Abgrenzung von anderen Systemen.¹²² Alle Systemelemente liegen entweder auf der gleichen Ebene oder sind einander über- oder untergeordnet. Das System und die Systemumwelt können somit durch eine hierarchische Gliederung analysiert werden.¹²³ Die Beziehungen zwischen den Elementen und Subsystemen eines Systems bilden eine Systemstruktur, die einem Wandel unterworfen sein kann.¹²⁴

Systeme streben die Sicherung ihrer Existenz an, im Falle umweltinduzierter Veränderungen können Systeme ihr Gleichgewicht erhalten oder wieder erreichen.¹²⁵ Nur solche Systeme sind überlebensfähig, deren Grad der Eigenkomplexität (interner Varietät und Interdependenz)¹²⁶ der Komplexität der Umwelt entspricht. Durch die Systembildung wird ein Versuch vorgenommen, die Komplexität und Ungewissheit zu beherrschen.¹²⁷ Laut *Macharzina/Wolf* besteht die Grundaussage des Systemansatzes darin, dass innerhalb von Unternehmen sowie in deren Umgebung eine Vielzahl an Wirkungsbeziehungen besteht. Daraus folgt, dass jede Strategie und Maßnahme der Unternehmensführung vielseitige Auswirkungen im ökonomischen und außerökonomischen Bereich nach sich zieht.¹²⁸

Das Instrumentarium des Systemansatzes liefert einen allgemeinen terminologischen Rahmen in der Controlling-Forschung, der eine inhaltliche Integration von allen Organisationsaspekten

¹¹⁸ Vgl. *Körnert/Wolf* (2007), S. 131. In der deutschen BWL wurde der Systemansatz durch *Ulrich* geprägt, der ein *System* als eine geordnete Gesamtheit von Elementen charakterisiert, zwischen denen Beziehungen bestehen oder hergestellt werden können. Vgl. *Ulrich* (1970), S. 105.

¹¹⁹ Vgl. *Körnert/Wolf* (2007), S. 131; *Scherm/Pietsch* (2007), S. 103.

¹²⁰ Vgl. *Scherm/Pietsch* (2007), S. 105.

¹²¹ Vgl. *Macharzina/Wolf* (2010), S. 70; *Scherm/Pietsch* (2007), S. 104; *Becker* (1990), S. 298.

¹²² Vgl. *Wolf* (2008), S. 158.

¹²³ Vgl. *Becker* (1990), S. 298.

¹²⁴ Vgl. *Wolf* (2008), S. 158, 159, 173.

¹²⁵ Dies wird „*Fließgleichgewicht*“, „*Homöostase*“ oder „*ready state*“ genannt. Vgl. *Wolf* (2008), S. 174; von der *Oelsnitz* (1994), S. 11. Die kybernetische Richtung der Systemtheorie definiert Betriebe als ein Regelsystem, das zum Zwecke seiner Existenzhaltung ein „*homöostatisches*“ Gleichgewicht anstrebt. Vgl. von der *Oelsnitz* (1994), S. 11; *Macharzina/Wolf* (2010), S. 70.

¹²⁶ Die *Komplexität* kann als die Art und die Anzahl der Elemente und der Beziehungen verstanden werden. Vgl. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 10.

¹²⁷ Vgl. *Wolf* (2008), S. 168.

¹²⁸ Vgl. *Macharzina/Wolf* (2010), S. 70.

zulässt und eine integrierte Betrachtung des Forschungsgegenstandes in seiner Umgebung ermöglicht.¹²⁹

2.3.2 Unternehmen im Blickwinkel der Systemtheorie

Die Begriffe **Betrieb** und **Unternehmen** oder **Unternehmung** werden im betriebswirtschaftlichen Kontext unterschiedlich verwendet. Dabei sind zwei gegensätzliche Sichtweisen festzustellen.¹³⁰ Laut einer Sichtweise wird „*Betrieb*“ als übergeordneter Begriff, „*Unternehmen*“ als eine Form von Betrieben und somit als Unterbegriff verstanden. Dabei wird das Unternehmen als ein System produktiver Faktoren angesehen.¹³¹ Die zweite Sichtweise betrachtet Unternehmen als Oberbegriff und Betrieb als Unterbegriff. Dabei wird ein Unternehmen als rechtlich-wirtschaftliche Einheit und ein Betrieb als technisch-organisatorische Einheit begriffen. Diesem Verständnis nach kann ein Unternehmen aus mehreren Betrieben bestehen. Diese Unterscheidungen sind vor allem bei einer Untersuchung von größeren Wirtschaftseinheiten sinnvoll, die in mehreren Betriebsstätten gegliedert sind, aus rechtlicher Perspektive jedoch als ein Unternehmen gelten. Für mittelständische Unternehmen trifft dies i. d. R. nicht zu, wenn beide Einheiten zusammenfallen. In diesem Fall dürfen die Begrifflichkeiten Betrieb, Unternehmen und Unternehmung synonym verwendet werden.¹³²

Unternehmen können im Sinne des Systemansatzes als offene und dynamische sowie als künstliche soziale Supersysteme verstanden werden.¹³³ Ein Betrieb kann als ein Element oder ein Subsystem der Gesamtwirtschaft betrachtet werden,¹³⁴ welches Produkte und Dienstleistungen zur Fremdbedarfsdeckung entwickelt, erstellt und vermarktet.¹³⁵ Die Produktion von Gütern und Dienstleistungen stellt die eigentliche Aufgabe der Unternehmen dar.¹³⁶

Um Unternehmen näher charakterisieren zu können ist es sinnvoll, vom Merkmal der **Zweckorientiertheit** ihrer Handlungen auszugehen. Unter dem **Zweck** wird die Funktion eines Systems für seine Umwelt oder bestimmte Umweltbereiche oder Supersysteme

¹²⁹ Vgl. Horváth (2009), S. 76, 93.

¹³⁰ Vgl. Macharzina/Wolf (2010), S. 17f.

¹³¹ Vgl. Gutenberg (1983), S. 507ff.

¹³² Vgl. Legenhausen (1998), S. 16.

¹³³ Vgl. Becker (1990), S. 299; Hahn/Hungenberg (2001), S. 10. Laut Horváth sind Unternehmen „Systeme von Prozessen“. Unter einem Prozess wird dabei eine Folge von Aktivitäten verstanden, deren Ergebnis eine Leistung für einen internen oder externen Kunden darstellt. Vgl. Horváth (2009), S. 86. Laut von der Oelsnitz stellt die Annahme, dass Unternehmen als erfolgreiche aber künstlich geschaffene Systeme durch die Wahl geeigneter Marktnischen und Strategien ihren Bestand sichern, eine Analogie zu Steuerungsregeln in der Natur dar und zeigt die nach wie vor verbliebenen biologischen Wurzeln in der Systemtheorie. Vgl. von der Oelsnitz (1994), S. 10.

¹³⁴ Vgl. Hahn/Hungenberg (2001), S. 10.

¹³⁵ Vgl. Becker (2009b), S. 16f; Becker (1996), S. 19, 23; Macharzina/Wolf (2010), S. 15; Hungenberg/Wulf (2007), S. 12; Mugler (1998), S. 6; Picot/Reichwald/Wigand (2003), S. 23.

¹³⁶ Vgl. Hax (2005), S. 75.

verstanden.¹³⁷ Die Gesellschaft stellt ein dem Unternehmen übergeordnetes System dar¹³⁸ und weist diesem primär wertschöpfende Funktionen zu, die unter der Bedingung der Ressourcenknappheit erfüllt werden müssen.¹³⁹ Unternehmen stehen mit ihrem Umsystem in Interaktionen, diese beinhalten über die materiellen Verknüpfungen hinaus ebenfalls soziale und kulturelle Wechselbeziehungen.¹⁴⁰

Die vorrangigen **Zwecke des unternehmerischen Handels** in der Marktwirtschaft sind miteinander verknüpft. Das sind **Bedürfnisbefriedigung, Bedarfsdeckung und Entgelterzielung**.¹⁴¹ **Unternehmensziele** ergeben sich als Resultat von Willensbildungsprozessen innerhalb der Unternehmen, an denen die verschiedenen Interessengruppen der Unternehmen beteiligt sind.¹⁴² **Ziele** können grundsätzlich als zukünftige erstrebte Zustände definiert werden.¹⁴³

2.3.3 Situativer Ansatz

Im Mittelpunkt des Situativen Ansatzes steht die Organisationsstruktur. Es wird hierbei angenommen, dass die formale Organisationsstruktur einen starken Einfluss auf die Effizienz einer Organisation hat. Universell effiziente Organisationsstrukturen existieren nicht, sondern um effizient zu sein, müssen die Organisationen ihre Strukturen an die jeweiligen situativen Faktoren anpassen.¹⁴⁴ Der **Situative Ansatz** wird in der Fachliteratur auch **Kontingenztheorie** genannt.¹⁴⁵ Dieser Ansatz entwickelte sich in der Betriebswirtschaftslehre Ende der fünfziger Jahre des zwanzigsten Jahrhunderts¹⁴⁶ und geht auf die Arbeiten von *Woodward*¹⁴⁷, *Udy*¹⁴⁸ und *Stinchcombe*¹⁴⁹ zurück. Trotz einer weiten Verbreitung dieser Theorie in der Betriebswirtschaftslehre wird jedoch auch häufig kritisiert, dass diese keine „Theorie“ im engeren

¹³⁷ Vgl. *Ulrich* (1970), S. 134.

¹³⁸ Vgl. *Becker* (1990), S. 299.

¹³⁹ Vgl. *Becker* (2009b), S. 17.

¹⁴⁰ Vgl. *Macharzina/Wolf* (2010), S. 70.

¹⁴¹ Vgl. *Becker* (1996), S. 28ff; zu Zielsystemen in Betrieben *Horváth* (2009), S. 120f.

¹⁴² Vgl. *Kieser/Walgenbach* (2010), S. 6f *Macharzina/Wolf* (2010), S. 208ff; *Baltzer* (2013), S. 44.

¹⁴³ Vgl. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 11.

¹⁴⁴ Vgl. *Kieser* (2006), S. 215; *Wolf* (2008), S. 197; *Waterhouse/Tiessen* (1978), S. 65ff; *Chenhall* (2003), S. 127ff.

¹⁴⁵ Vgl. *Kieser* (2006), S. 217; *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 37. Im englischsprachigen Raum wird dieser Ansatz unter dem Begriff „Kontingenzansatz des Behavioral Accounting“ thematisiert. Vgl. *Littkemann* (2006), S. 101.

¹⁴⁶ Vgl. *Wolf* (2008), S. 192; *Kieser* (2006), S. 216.

¹⁴⁷ Vgl. *Woodward* (1958).

¹⁴⁸ Vgl. *Udy* (1958).

¹⁴⁹ Vgl. *Stinchcombe* (1959).

Sinne darstellt.¹⁵⁰ Im Rahmen des Situativen Ansatzes werden drei zentrale situationstheoretische Forschungsfragen untersucht:¹⁵¹

- 1) Der Zusammenhang zwischen diversen Kontextfaktoren mit den Gestaltungsformen von Organisationen. Es wird hierbei davon ausgegangen, dass die Strukturen einer Organisation von dem Kontext abhängen, in dem sich die Organisation befindet.¹⁵²
- 2) Die Operationalisierung¹⁵³ von Situationen und Gestaltungsformen von Organisationen.
- 3) Auswirkungen von unterschiedlichen Gestaltungsformen auf den Erfolg der Organisation.

In empirischen Studien kann der Situative Ansatz als Erklärungstheorie dienen, denn durch die Analyse der Kontextfaktoren können die Unterschiede in Organisationsstrukturen aufgezeigt werden. Darauf aufbauend können Gestaltungsempfehlungen abgeleitet werden, wie eine Organisationsstruktur angepasst werden muss, wenn sich ihre Kontextfaktoren ändern.¹⁵⁴

2.3.4 Controlling-Konzeptionen

Controlling-Konzeptionen können als **Denkmodelle** verstanden werden, die aus bestimmten Begriffen einen Zusammenhang konstruieren und Gestaltungsparameter des Controllings charakterisieren.¹⁵⁵ Controlling-Konzeptionen basieren auf diversen theoretischen Fundamenten, welche sich in system-, entscheidungs-, und verhaltensorientierte Ansätze grob gruppieren lassen.¹⁵⁶ Solche Konzeptionen können sich auf eine oder mehrere Theorien beziehen,¹⁵⁷ dabei wird angestrebt, das Controlling-Verständnis einerseits mit betriebswirtschaftlichen und anderen Theorien zu fundieren und andererseits den Controllern in der Praxis hilfreiche Gestaltungsempfehlungen zu geben.¹⁵⁸ Vor dem Hintergrund der Systemtheorie werden die in

¹⁵⁰ Vgl. Wolf (2008), S. 196; Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 37.

¹⁵¹ Vgl. hier und im Weiteren Wolf (2008), S. 200.

¹⁵² Vgl. Kosmider (1994), S. 101.

¹⁵³ Als *Operationalisierung* werden die Maßnahmen bezeichnet, die ergriffen werden, um in einer Untersuchung von Merkmalen zu Daten zu kommen. Vgl. Bortz/Döring (2006), S. 3.

¹⁵⁴ Vgl. Kieser (2006), S. 215. In Abschnitten 2.4 und 4.5 werden sowohl interne als auch externe Einflussgrößen der Controlling-Organisation thematisiert.

¹⁵⁵ Vgl. Küpper (2008), S. 8; Friedl (2003), S. 2f.

¹⁵⁶ Vgl. Wall (2008), S. 470. Vgl. zur theoretischen Basis der Controlling-Konzeptionen des deutschsprachigen Raums Wall (2008), S. 467.

¹⁵⁷ Vgl. Baltzer (2013), S. 24. Zum Überblick von verbreiteten deutschen Controlling-Konzeptionen und deren theoretische Basis vgl. Wall (2008), S. 467.

¹⁵⁸ Vgl. Ossadnik (2009), S. 5; Becker/Baltzer (2010), S. 7. Zu den Ansätzen der Entwicklung von Controlling-Konzeptionen vgl. Küpper (2008), S. 9ff.

einer Konzeption betrachteten Aspekte des Controllings als Elemente bezeichnet, die durch ein Beziehungsgeflecht miteinander verbunden sind,¹⁵⁹ vgl. Abbildung 2-1.

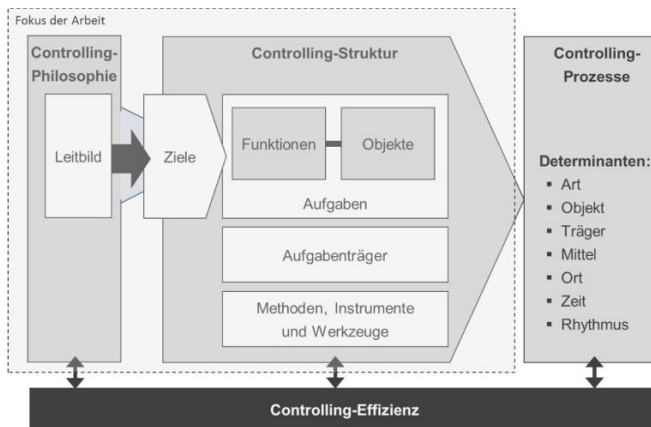


Abbildung 2-1: Generische Elemente einer Controlling-Konzeption¹⁶⁰

Eine Controlling-Konzeption ermöglicht somit eine theoretische Analyse einer philosophischen, einer strukturellen, einer prozessualen und einer Erfolgsperspektive des Controllings.¹⁶¹ Eine **Controlling-Konzeption** stellt einen **Rahmen** für die unternehmensspezifische Ausgestaltung des Controllings dar und dient in der vorliegenden Arbeit als **Untersuchungs-raster**.¹⁶² Im Folgenden werden die genannten Untersuchungsperspektiven des Controllings erläutert. Der Fokus der vorliegenden Arbeit liegt auf der Untersuchung der philosophischen Perspektive und der strukturellen Perspektive des Controllings in mittelständischen Unternehmen in Russland. Vor diesem Hintergrund werden nachfolgend diese Perspektiven ausführlicher als andere Dimensionen erläutert.

2.3.4.1 Philosophische Perspektive des Controllings

Eine **Controlling-Philosophie** ist ein implizites, traditionalisiertes Phänomen, welches aus dem dauernden Praktizieren in einem Unternehmen entsteht und die konzeptionelle Ausrichtung des praktizierten Controlling-Ansatzes charakterisiert.¹⁶³ Die Controlling-Philosophie

¹⁵⁹ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 49f.

¹⁶⁰ Quelle: in Anlehnung an Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 51; Becker/Baltzer (2010), S. 8; Hess (2002), S. 50f.

¹⁶¹ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 51. Vgl. zu generischen Elementen der Controlling-Konzeptionen Amshoff (1993), S. 77; Becker/Baltzer (2009), S. 4ff.; Horváth (2009), S. 123; Hahn/Hungenberg (2001), S. 266; Friedl (2003), S. 3f.

¹⁶² Vgl. zu einer ähnlichen Vorgehensweise Becker/Staffel/Ulrich (2010), S. 197.

¹⁶³ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 70; Horváth (2009), S. 93f.

bildet als kulturelles Element einer Controlling-Konzeption ein spezifisches Controlling-Verständnis ab, wird über ein Controlling-Leitbild kommuniziert und hat Auswirkung auf alle anderen Elemente.¹⁶⁴ Leitbilder können für Controlling als Funktion und für Controller als Aufgabenträger formuliert werden.¹⁶⁵ Ein Beispiel für ein Controller-Leitbild ist bei International Group of Controlling (IGC) zu finden:

„Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation.“¹⁶⁶

Das Verständnis des Controllings unterscheidet sich häufig in der Theorie und der Unternehmenspraxis,¹⁶⁷ dies ist ein möglicher Grund für die Vielzahl der existierenden Controlling-Konzeptionen.¹⁶⁸

Die **Controlling-Ziele** sind eng mit der Controlling-Philosophie verbunden¹⁶⁹ und können von den Unternehmenszielen abgeleitet werden.¹⁷⁰ Unternehmensziele fungieren somit als Determinanten der Controlling-Ziele.¹⁷¹ Durch die Zielsetzung des Controllings werden die Funktionen und die Aufgaben des Controllings in einem Unternehmen bestimmt.¹⁷² Die Controlling-Ziele lassen sich in die Zielkategorien des Handelns eines Unternehmens wie Werte, Produkte, Märkte, Prozesse und Potentiale konkretisieren.¹⁷³

2.3.4.2 Strukturelle Perspektive des Controllings

Es lassen sich in einem Unternehmen die **funktionale**, die **institutionale** und die **instrumentelle Dimension des Controllings** unterscheiden,¹⁷⁴ welche zusammen die **strukturelle Perspektive** des Controllings darstellen.¹⁷⁵

Funktionale und institutionale Perspektive des Controllings

Bei betrieblichen Funktionen¹⁷⁶ in einem Unternehmen ist eine Trennung zwischen Funktion und organisatorischer Ausgestaltung von hoher Bedeutung.¹⁷⁷ Eine Abgrenzung der funktio-

¹⁶⁴ Vgl. Becker (1999), S. 10.

¹⁶⁵ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 72.

¹⁶⁶ Vgl. International Group of Controlling, Stand 02.2014.

¹⁶⁷ Vgl. Horváth (2009), S. 127; Küpper (2008), S. 3.

¹⁶⁸ Vgl. Küpper (2008), S. 5-6; Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 70.

¹⁶⁹ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 73; vgl. zum Zusammenhang der Controlling-Philosophie und der Controlling-Ziele in der Unternehmenspraxis Horváth (2009), S. 93f.

¹⁷⁰ Vgl. Hahn/Hungenberg (2001), S. 272.

¹⁷¹ Vgl. Reichmann (2011), S. 4;

¹⁷² Vgl. Reichmann (2011), S. 4-5; Hahn/Hungenberg (2001), S. 272; Horváth (2009), S. 124.

¹⁷³ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 73; Becker (2009a), S. 73.

¹⁷⁴ Vgl. Amshoff (1993), S. 77; Küpper/Weber/Zünd (1990), S. 282; Horváth (2009), S. 123.

¹⁷⁵ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 51. Die Struktur des Controllings wird nach Reichmann anders definiert und stellt demnach Ziele, Aufgaben, Konzeption, System und Institution des Controllings dar. Vgl. Reichmann (2011), S. 4ff.

nen von der institutionalen Dimension des Controllings sowohl in der Betriebswirtschaftslehre als auch in der Betriebspraxis erweist sich jedoch als schwierig.¹⁷⁶

Ist ein Mitarbeiter für bestimmte Aufgaben in einem Betrieb zuständig, wie bspw. für die Vorbereitung von Kosteninformationen, kann dieser als „*Controller*“ bezeichnet werden.¹⁷⁹ Die Organisationseinheiten, welche in einem Unternehmen die Controlling-Aufgaben erfüllen, werden als **Controlling-Institution** bezeichnet.¹⁸⁰ Durch die Einrichtung entsprechender Stellen erfolgt eine Institutionalisierung des Controllings in Unternehmen.¹⁸¹

Das gesamte Aufgabenbündel, das Controllern übertragen und von diesen wahrgenommen wird, wird im englischsprachigen Raum als „*Controllership*“ bezeichnet.¹⁸² Dieser Begriff konnte sich im deutschen Sprachraum jedoch nicht verankern, ein Grund hierfür könnte die Begriffsverwirrung bezüglich des Controllings sein.¹⁸³ Im amerikanischen Raum wird Controlling als eine Ausübung der Führungsfunktion „*Management Control*“¹⁸⁴ bzw. als letzte Teilphase des Managementprozesses¹⁸⁵ verstanden und stets von Managern übernommen.¹⁸⁶ In den USA sind Management Accountants¹⁸⁷ Führungsgehilfen¹⁸⁸ und unterstützen Manager bei Planungs- und Kontrollaufgaben.¹⁸⁹

In Deutschland ist Controlling grundsätzlich als Teil des Führungssystems in einem Betrieb erklärt.¹⁹⁰ Laut *Scherm/Pietsch* wird das Controlling überwiegend der Ebene der Führungsun-

¹⁷⁶ Z. B. Fertigung oder Marketing.

¹⁷⁷ Vgl. *Küpper* (2008), S. 8.

¹⁷⁸ Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 1; *Küpper* (2008), S. 8; *Becker/Baltzer/Goncharova* (2010), S. 22.

¹⁷⁹ Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 1.

¹⁸⁰ Vgl. *Reichmann* (2011), S. 21.

¹⁸¹ Vgl. *Weber* (1990), S. 10; *Niedermayr* (1994), S. 122; *Baltzer* (2013), S. 39. Zur Controlling-Organisation vgl. Abschnitt 2.4.

¹⁸² Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 4f; *Gleich/Hofmann* (2006), S. 332.

¹⁸³ Vgl. *Weber* (1990), S. 11; *Becker/Baltzer/Goncharova* (2010), S. 26. Zum Vergleich von Controlling-nahen Begriffen in der deutschsprachigen und in der englischsprachigen Fachliteratur *Roso/Vormweg/Wall* (2003), S. 56ff.

¹⁸⁴ Vgl. *Horváth* (2009), S. 18.

¹⁸⁵ „*Management control is the back end of the management process.*“ *Merchant/van der Stede* (2007), S. 5; *Horngren/Bhimani/Datar et al.* (2005), S. 9f; *Anthony/Govindarajan* (2001), S. 6.

¹⁸⁶ Vgl. *Merchant/van der Stede* (2007), Preface.

¹⁸⁷ In der englischsprachigen Fachliteratur werden beide Begriffe, sowohl „*Management Accounting*“ als auch „*Managerial Accounting*“ verwendet. Vgl. zu Definitionen *Coombs/Hobbs/Jenkins* (2005), S. 3f; *Zirkler* (2002), S. 18; vgl. zu Management Accounting Forschung *Smith* (2005), S. 9ff.

¹⁸⁸ Vgl. *Coombs/Hobbs/Jenkins* (2005), S. 14; *Merchant/van der Stede* (2007), S. 631.

¹⁸⁹ Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 6.

¹⁹⁰ Vgl. *Weber* (1990), S. 10, 14; *Horváth* (2009), S. 127; *Wall* (2008), S. 466.

terstützung zugeordnet, jedoch wird diese Ebene selten explizit abgebildet.¹⁹¹ Controlling stellt somit eine spezielle Führungs- oder Managementfunktion dar, die von verschiedenen Aufgabenträgern - darunter auch von Controllern, jedoch nicht nur von diesen - ausgeführt wird.¹⁹² Außerdem dienen Controlling-Funktionen als konzeptionelle Grundlage.¹⁹³

Instrumentelle Perspektive des Controllings

Der Terminus **Controlling-Instrument** wird teils als ein Oberbegriff, teils als Synonym für die Begriffe Methode, Verfahren, Technik, Modell, System, Werkzeug und Applikation verwendet.¹⁹⁴ Unter diesem Begriff können alle Hilfsmittel verstanden werden, „[...] die ein Aufgabenträger zur Erfüllung der ihm übertragenen Controlling-Aufgaben nutzt.“¹⁹⁵

Controlling-Instrumente spielen eine wichtige Rolle sowohl in der Lehre als auch in der Unternehmenspraxis.¹⁹⁶ Der instrumentellen Perspektive des Controllings wird eine hohe Bedeutung beigemessen, da Controlling-Instrumente ein zentrales generisches Element jeder Controlling-Konzeption darstellen und mit anderen konzeptionellen Elementen in Beziehung stehen.¹⁹⁷ Vor diesem Hintergrund dürfen die in einer Konzeption dargestellten Instrumente nicht isoliert betrachtet werden, sondern sind mit den in der jeweiligen Controlling-Konzeption festgelegten Controlling-Aufgaben im Zusammenhang zu sehen.¹⁹⁸

2.3.4.3 Prozessuale Perspektive des Controllings

Die **prozessuale Dimension** des Controllings thematisiert die Erfüllung der Controlling-Aufgaben in einem Unternehmen in dynamischer Perspektive.¹⁹⁹ Controlling-Prozesse stellen ein eigenständiges Element in Controlling-Konzeptionen dar und lassen sich mittels generischer Prozessmodelle analysieren.²⁰⁰

Ein bekanntes Beispiel für ein Prozessmodell für Controlling stellt das von der International Group of Controlling (IGC) in 2011 entwickelte Modell dar.²⁰¹ Im Rahmen dieses Prozessmodells umfasst der Führungsprozess Controlling zehn Hauptprozesse, welche wiederum je-

¹⁹¹ Vgl. Pietsch/Scherm (2004), S. 532. Auch folgende Autoren bezeichnen Controlling als Führungsunterstützung: Schildbach (1992), S. 22f; Schweitzer/Friedl (1992), S. 141; Reichmann (1996); S. 561; Peemöller (2005), S. 36.

¹⁹² Vgl. Weber/Schäffer (2008), S. 1; Horváth (2009), S. 17f; Mayer (1993), S. 3.

¹⁹³ Vgl. Wall (2008), S. 465.

¹⁹⁴ Vgl. Baltzer (2013), S. 63; Horváth (2009), S. 125.

¹⁹⁵ Vgl. Becker/Baltzer (2009), S. 12; Littkemann (2006), S. 44.

¹⁹⁶ Vgl. Hirsch (2003), S. 261ff; Wall (2008), S. 471; Baltzer (2013), S. 3.

¹⁹⁷ Vgl. Baltzer (2013), S. 2; Becker/Baltzer (2009), S. 4.

¹⁹⁸ Vgl. Becker/Baltzer (2009), S. 12; Baltzer (2013), S. 2f.

¹⁹⁹ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 50; Becker (1999), S. 11; Niedermayr-Kruse (2011), S. 29; Littkemann (2006), S. 33ff.

²⁰⁰ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 96; Horváth (2009), S. 778ff.

²⁰¹ Vgl. International Group of Controlling (2011).

weils einzelne Teilprozesse beinhalten.²⁰² Ein Prozessmodell fungiert als eine idealtypische Vorlage für die Gestaltung der Controlling-Prozesse, welche nun unternehmensspezifisch erfolgt.²⁰³ Der Vorteil von einer prozessorientierten Betrachtung in einem Unternehmen ist eine Systematisierung und Dokumentierung einzelner Controlling-Prozesse, was eine Prozessoptimierung ermöglicht.²⁰⁴

2.3.4.4 Erfolgsperspektive des Controllings

Die **Erfolgsperspektive des Controllings** ist kein eigenständiges Gestaltungselement im Rahmen der Controlling-Konzeption, sondern dient zur Messung der Güte des Controllings.²⁰⁵ Durch die steigende Komplexität im Controlling rückt dieses ebenfalls in den Fokus der Leistungsoptimierung.²⁰⁶ Die Dimensionen des Erfolgs des Controllings sind Effektivität und Effizienz.²⁰⁷ Der im vorherigen Abschnitt beschriebene Aufbau der Controlling-Prozesse im Rahmen eines einheitlichen Modells ermöglicht eine Messung anhand von Leistungsindikatoren²⁰⁸ und somit ein internes oder externes Prozessbenchmarking des Controllings²⁰⁹ und Controlling Performance Managements.²¹⁰ Da im Bereich Controlling schätzungsweise hohe Effizienzsteigerungspotenziale vorhanden sind,²¹¹ steigt die Bedeutung solcher Prozessmodelle als ein Instrument der Prozessoptimierung.²¹²

2.3.5 Controlling-Konzeptionen im deutschsprachigen Raum

In der betriebswirtschaftlichen Literatur existiert eine große Zahl an Controlling-Konzeptionen.²¹³ Vor dem Hintergrund der Bedeutsamkeit deutscher Controlling-Konzeptionen für die Entwicklung des Controlling-Gedankens in Russland erfolgt eine überblickartige Darstellung bedeutsamer Konzeptionen des deutschsprachigen Raums, vgl. Abbildung 2-2.

²⁰² Vgl. einen ausführlichen Überblick über die Hauptprozesse im Controlling *International Group of Controlling* (2011), S. 21.

²⁰³ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 96f.

²⁰⁴ Vgl. *Gräf/Isensee* (2013), S. 79.

²⁰⁵ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 210.

²⁰⁶ Vgl. *Gräf/Isensee* (2013), S. 79; *Gleich/Temmel* (2007), S. 14.

²⁰⁷ Vgl. *Gräf/Isensee* (2013), S. 79; *Littkemann* (2006), S. 122; *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 211; *Niedermayr-Kruse* (2011), S. 27; vgl. zur Controlling-Effizienz *Becker/Benz* (1996), S. 22ff.

²⁰⁸ Vgl. *Niedermayr-Kruse* (2011), S. 30.

²⁰⁹ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 97, 214; vgl. zum Benchmarking im Controlling *Pham Duc/Schmidt* (2013).

²¹⁰ Vgl. *Gräf/Isensee* (2013), S. 79.

²¹¹ Vgl. hierzu eine Untersuchung von KPMG *Reimann/Möller* (2013); *Gräf/Isensee* (2013), S. 78.

²¹² Vgl. *Niedermayr-Kruse* (2011), S. 27.

²¹³ Vgl. *Scherm/Pietsch* (2004); *Küppler* (2008), S. 12f.

Controlling-Konzeption	Informationsversorgung	Erfolgszielorientierte Planung und Kontrolle	Koordination		Rationalitätssicherung
Vertreter, Publikationsjahr	Reichmann (1985)	Hahn/Hungenberg (1978)	Horváth (1978)	Küpper (1987)	Weber/Schäffer (1999)
Zieldimension des Controllings	Ergebnisziel, Liquidität als Nebenbedingung	Ergebnisziel, insb. als Wertmaximierung; Liquidität als Nebenbedingung	Ergebnisziel	Unternehmensziele	Unternehmensziele
Funktionen des Controllings	Zielbezogene Unterstützung von Führungsaufgaben	Informationelle Sicherstellung ergebnisorientierter Planung, Steuerung und Überwachung	Ergebniszielorientierte Koordination von Planung und Kontrolle	Koordination des Führungssystems	Rationalitätssicherung der Führung

Abbildung 2-2: Bedeutsame Controlling-Konzeptionen des deutschsprachigen Raums²¹⁴

Die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption, welche die theoretische Basis der vorliegenden Arbeit bildet, wird im nächsten Abschnitt ausführlich erklärt.²¹⁵

2.3.6 Wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption

Unabhängig von spezifischen Zielen im Rahmen des Willensbildungsprozesses²¹⁶ wird Sicherung der Unternehmensexistenz als übergeordnete Zielsetzung von Unternehmen anerkannt.²¹⁷ Für die Erreichung dieses Ziels²¹⁸ muss ein Unternehmen neben der Erzielung der

²¹⁴ Quelle: in Anlehnung an Baltzer (2013), S. 48; Hahn/Hungenberg (2001), S. 276. Vgl. Wall (2008), S. 467; Scherm/Pietsch (2004); Küpper (2008), S. 12f. zu einem ausführlichen Überblick über die verschiedenen Controlling-Konzeptionen des deutschsprachigen Raums. Die Darstellung der Controlling-Konzeptionen des russischsprachigen Raums folgt in Abschnitt 4.2.

²¹⁵ Es wird jedoch auf die Darstellung des amerikanischen Management Accounting verzichtet. Eine Erklärung hierzu erfolgt in Abschnitt 4.1.2.

²¹⁶ Vgl. Becker/Baltzer (2010), S. 13.

²¹⁷ Vgl. Becker (2009b), S. 17; Becker/Baltzer (2010), S. 4f; Littkemann (2006), S. 11. Vgl. ausführlich zu den Zwecken des ökonomischen Handelns von Unternehmen und zur Sicherung der Exis-

operativen Führungsgrößen **Erfolg**²¹⁹ und **Liquidität** jedoch gleichzeitig die strategische Führungsgröße der **Erfolgspotenziale**²²⁰ sicherstellen.²²¹ Erfolgspotenziale können in einem Unternehmen bspw. das Wissen der Mitarbeiter oder deren Kenntnisse über eine Anfangsinnovation sein.²²² Die Erfolgspotenziale ermöglichen es dem Unternehmen, seine Existenz in der Zukunft zu sichern.²²³ Deren Aufbau, Erhalt und Einsatz wirken jedoch nur langfristig.²²⁴ Die Kombination aus den drei genannten Führungsgrößen wurde ursprünglich von *Gälweiler* in Form eines Wertschöpfungskreislaufs²²⁵ dargestellt und nachfolgend von *Becker* zum Geschäftsmodell der **Balanced Value Map** ausgebaut, vgl. Abbildung 2-3.

Der Ansatz des *Balanced Value Management* fungiert als Werkzeug, sämtliche Unternehmensziele auf die Steigerung des Unternehmenswerts auszurichten.²²⁶ Value Management übernimmt in einem Unternehmen die Aufgabe, den Kreislaufprozess aus Erfolgsrealisierung, Liquiditätssicherung und Erfolgspotenzialerneuerung nachhaltig sicherzustellen. Dieser Ansatz bedeutet i. e. S. Shareholder Value, d.h. die Steigerung des Unternehmenswerts aus der Sicht der Shareholder. Wird dieser Begriff i. w. S. betrachtet, umfasst dieser die Interessen aller Stakeholder, zu denen z. B. Anteilseigner, Fremdkapitalgeber, Lieferanten, Manager, Mitarbeiter, Kunden und auch andere Interessenträger gehören.²²⁷

Der Balanced Value Map liegen vier Handlungsebenen zugrunde: Potenziale, Prozesse/Projekte, Produkte und wertmäßige Konsequenzen. Das unternehmerische Handeln ist eingebettet in die Gesellschaft und vollzieht sich in den Beschaffungs-, Finanz- und Absatzmärkten.²²⁸

tenz als dem übergeordneten Ziel *Becker* (1996), S. 28ff. Die Erhaltung und die Weiterentwicklung des Unternehmens werden zum obersten Ziel des Unternehmens aus der Sicht aller an ihm interessierten Gruppen, sofern hierdurch eine Möglichkeit der Realisierung ihrer Individualziele gegeben ist. Vgl. *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 13.

²¹⁸ Vgl. zu Zielen mittelständischer Unternehmen in Russland Abschnitt 3.3.5.

²¹⁹ Die Führungsgröße *Erfolg* stellt im externen Rechnungswesen den Saldo von Erträgen und Aufwendungen dar. Im internen Rechnungswesen ergibt sich der Erfolg aus der Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen. Vgl. *Becker/Lutz/Back* (2011), S. 69.

²²⁰ Vgl. *Küpper* (2008), S. 15. Erfolgspotentiale fungieren als Vorsteuergröße für Erfolg und Liquidität. Vgl. *Liessmann* (1999), S. 9.

²²¹ Vgl. *Becker/Baltzer* (2010), S. 15; *Hoffjan* (2009), S. 8f.

²²² Vgl. *Becker/Ulrich/Staffel* (2009), S. 261.

²²³ Vgl. *Becker/Baltzer* (2010), S. 14f.

²²⁴ Vgl. *Gälweiler* (2005), S. 26.

²²⁵ Vgl. grundlegend *Gälweiler* (2005), S. 23ff.

²²⁶ Vgl. *Becker/Lutz/Back* (2011), S. 241.

²²⁷ Vgl. *Becker/Lutz/Back* (2011), S. 242. In der vorliegenden Arbeit wird ein breiteres Verständnis des Value Management-Begriffes angewendet.

²²⁸ Vgl. *Becker/Ulrich/Staffel* (2009), S. 261.

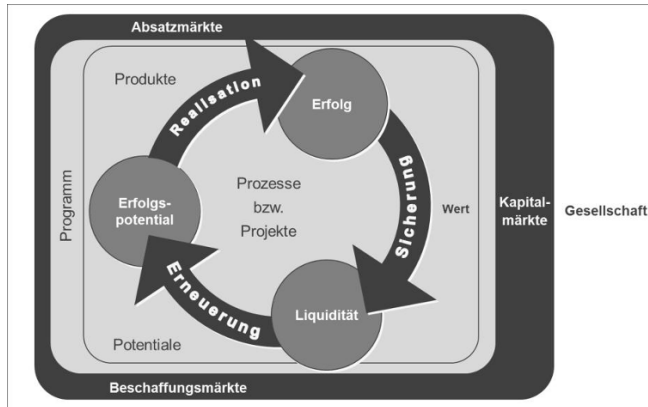


Abbildung 2-3: Balanced Value Map²²⁹

Die **Wertschöpfung** (engl. Value Added) eines Unternehmens wird als eine Erfolgsgröße charakterisiert:

*„Diese rechnerisch unterschiedlich konkretisierbare Größe kennzeichnet das Ergebnis des Prozesses, der zur Schaffung betrieblicher Werte führt (Wertschöpfungsprozess). Mit der Wertschöpfung wird speziell jener Mehrwert bestimmt, den ein Betrieb aufgrund seiner betrieblichen Leistungserstellung den (vom Beschaffungsmarkt bezogenen) Vorleistungen hinzugefügt hat [...]“*²³⁰

In einem Unternehmen erfolgt die Erzielung der Wertschöpfung im Rahmen eines Prozesses, welcher in allgemeiner Form als Wertschöpfungskette²³¹ darstellbar ist, jedoch stets unternehmensindividuell ausgestaltet ist.²³²

In der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption nach *Becker*, die in der vorliegenden Arbeit das zu Grunde liegende Controlling-Verständnis darstellt, wird der Controlling-Begriff festgelegt als

„[...] eine integrierte Aufgabe der Unternehmensführung [...], die im Dienste der Optimierung von Effektivität und Effizienz das initialisierende Anstoßen sowie das Ausrichten des Handelns von Betrieben auf den Zweck der Wertschöpfung sicher-

²²⁹ Quelle: *Becker* (2009a), S. 42.

²³⁰ *Becker* (2009a), S. 41.

²³¹ Vgl. grundlegend zur Wertschöpfungskette *Porter* (1986), S. 59ff.

²³² Vgl. *Becker/Baltzer* (2010), S. 15.

zustellen hat. Diese originäre Funktion des Controlling wird [...] als Lokomotion bezeichnet“.²³³

Die Abbildung 2-4 zeigt den Management-Regelkreis und verdeutlicht die Integration des Controllings in die Unternehmensführung.²³⁴

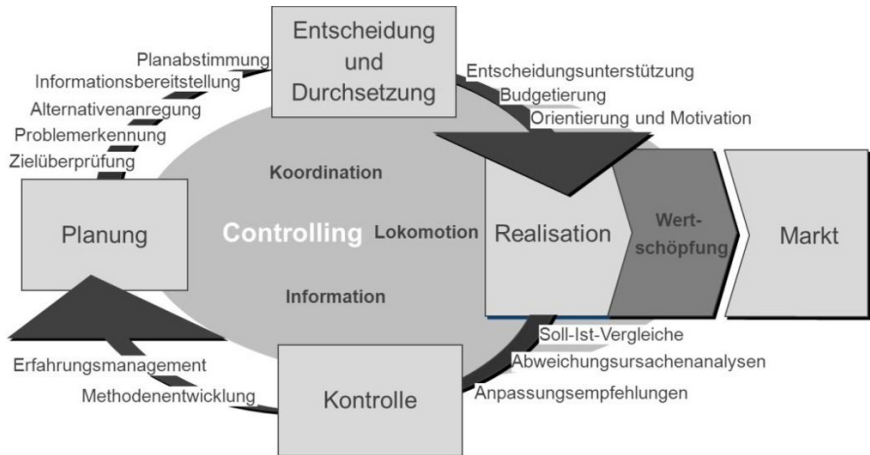


Abbildung 2-4: Wertschöpfungsorientiertes Controlling²³⁵

Damit durch die Aktivitäten eines Unternehmens die Erzielung von Wertschöpfung erreicht werden kann, bedarf es einer Führungsfunktion, die wertschöpfende Handlungen initiiert und deren kontinuierliche Ausrichtung auf das Wertschöpfungsziel sicherstellt. Diese Führungsfunktion wird als **Lokomotionsfunktion** bezeichnet. Die Besonderheit am Ansatz von Becker ist, dass diese als Kern des Controllings betrachtet wird.²³⁶

Die Lokomotionsfunktion setzt auf zwei derivativen Funktionen auf: der **Abstimmungsfunktion**²³⁷ und der **Informationsfunktion**.²³⁸ Die Abstimmungsfunktion stellt insb. sicher, dass zwischen der Führung und Ausführung Informationskongruenz herrscht,²³⁹ um die Gefahr

²³³ Vgl. Becker (2009a), S. 59. Liessmann definiert ebenfalls Controlling als ein "Konzept der Steuerung der Wertschöpfung im Unternehmen" und sieht die Ziele des strategischen Controllings in der langfristigen Existenzsicherung des Unternehmens. Vgl. Liessmann (1999), S. 9f.

²³⁴ Vgl. Becker (1999), S. 4; Fuchs (2005), S. 32.

²³⁵ Quelle: Becker (2009a), S. 60; Becker/Lutz/Back (2011), S. 48.

²³⁶ Vgl. Becker (1999), S. 3; Becker (2009a), S. 59.

²³⁷ Vgl. Becker/Baltzer (2010), S. 16f. Als *Abstimmung* wird die Integration, Koordination und Adaption von Führung und Ausführung definiert. Vgl. Becker/Ulrich (2009b), S. 309.

²³⁸ Vgl. Becker/Baltzer B. (2010), S. 19. Zur Unterscheidung in eine Haupt- und daraus abgeleitete unterstützende Controlling-Funktionen vgl. Küpper (2008), S. 28ff.

²³⁹ Vgl. Becker (1999), S. 3.

von Interdependenzen aus institutionaler, prozessualer und instrumenteller Sicht zu minimieren.²⁴⁰ Sowohl für die Verwirklichung der Lokomotionsfunktion als auch der Abstimmungsfunktion sind geeignete Informationen notwendig, so dass als weitere abgeleitete Funktion des Controllings die Führungsunterstützungsfunktion der Informationsversorgung zu nennen ist.²⁴¹ Die Sicherstellung einer ausreichenden Informationsversorgung verlangt, die benötigten, die nachgefragten sowie die angebotenen Informationen in Einklang zu bringen.²⁴²

Da sich die Wertschöpfungsorientierung im gesamten Managementprozess widerspiegeln muss, kann die Lokomotionsfunktion nicht als Teilphase des Managementprozesses aufgefasst werden, sondern als eine diesen begleitende Führungsfunktion. Auch die Abstimmung der Führungshandlungen und die Informationsversorgung sind während des gesamten Managementprozesses zu erbringen. Die vom Führungsinstrument Controlling wahrgenommenen Funktionen sind gemäß der wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption somit teilweise als Führungs- und teilweise als Führungsunterstützungsfunktionen zu kennzeichnen.²⁴³ Die Lokomotionsfunktion ist von Managern wahrzunehmen²⁴⁴ und sollte wie Gestaltungs-, Lenkungs- und Führungsaufgaben wenig delegiert werden.²⁴⁵ Ebenfalls liegen die Abstimmungs- und die Informationsfunktion zunächst im Aufgabenbereich der Manager, werden jedoch mit einer zunehmenden Unternehmensgröße aufgrund von Kapazitätsengpässen delegiert²⁴⁶, vgl. Abbildung 2-5.

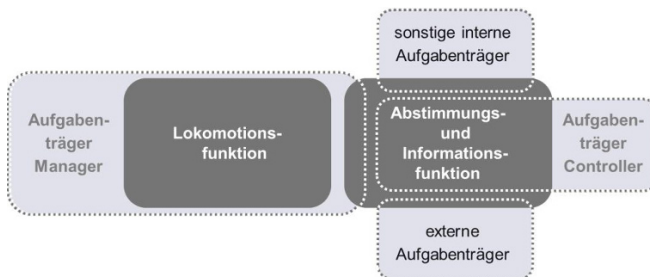


Abbildung 2-5: Zuordnung von Controlling-Funktionen zu Aufgabenträgern²⁴⁷

²⁴⁰ Vgl. Becker/Baltzer (2010), S. 17.

²⁴¹ Vgl. Becker (1990), S. 309f.

²⁴² Vgl. Berthel (1975), S. 27ff.

²⁴³ Vgl. Becker/Baltzer (2010), S. 19f, 25, 78; Becker (2009a), S. 59. Bei der reflexionsorientierten Controlling-Konzeption von Scherm/Pietsch wird Controlling sowohl als eine Führungs- als auch eine Führungsunterstützungsfunktion betrachtet. Vgl. Scherm/Pietsch (2004).

²⁴⁴ Vgl. Becker (1999), S. 7; Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 92.

²⁴⁵ Vgl. Becker/Baltzer (2010), S. 20.

²⁴⁶ Vgl. Becker/Baltzer (2010), S. 20.

²⁴⁷ Quelle: Becker/Baltzer (2010), S. 20.

Wie in Abschnitt 1.1 beschrieben, stellt die Existenzsicherung russischer mittelständischer Unternehmen eine große Herausforderung dar. Deswegen liegt die **wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption** nach Becker²⁴⁸ als geeignetes theoretisches Grundmodell der Arbeit zugrunde, da diese im Besonderen die Unternehmensexistenzsicherung adressiert.

2.4 Controlling-Organisation

Die **Controlling-Organisation**²⁴⁹ bedeutet die Rollen- und Aufgabendefinition sowie die Strukturierung des Controllings in einem Unternehmen. Die Controlling-Organisation bildet somit die Form der Eingliederung des Controllings in die Unternehmensorganisation und die interne Organisation des Controller-Bereichs ab.²⁵⁰

Der Situative Ansatz²⁵¹ etablierte sich bereits seit langer Zeit auch in der Controlling-Forschung, deren Relevanz für dieses Fachgebiet mehrfach empirisch nachgewiesen wurde.²⁵² Durch praxisorientierte Untersuchungen wurde bestätigt, dass Organisationsstrukturen in Unternehmen sowohl von internen als auch von externen Kontextfaktoren abhängig sind.²⁵³

In der Controlling-Forschung wurde auf die Kontextabhängigkeit der Controlling-Organisation mehrfach hingewiesen.²⁵⁴

Laut Chenhall: *“Contingency-based research has a long tradition in the study of management control systems (MCS). Researchers have attempted to explain the effectiveness of MCS by examining designs that best suit the nature of the environment, technology, size, structure, strategy and national culture.”*²⁵⁵

Vor diesem Hintergrund werden nachstehend die Gestaltungsvariablen sowie die Kontextfaktoren der Controlling-Organisation dargestellt.

2.4.1 Gestaltungsvariablen der Controlling-Organisation

Die Auswahl zwischen der Institutionalisierung und Nicht-Institutionalisierung des Controllings in Unternehmen hängt von verschiedenen Faktoren ab. Die Controlling-Forschung ori-

²⁴⁸ Vgl. Becker/Baltzer (2010), S. 4f.

²⁴⁹ „Unter dem Begriff Organisation werden [...] dauerhafte, grundlegende Regelungen verstanden die die Zusammenarbeit von Menschen im Unternehmen beeinflussen.“ Hungenberg/Wulf (2007), S. 198. Vgl. auch Macharzina/Wolf (2010), S. 465ff, Jung (2003), S. 27.

²⁵⁰ Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 15; Horváth (2009), S. 746; Weber/Schäffer (2008), S. 399ff; Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 178ff.

²⁵¹ Vgl. zur Beschreibung des Situativen Ansatzes Abschnitt 2.3.3.

²⁵² Vgl. Waterhouse/Tiessen (1978), S. 65ff; Kosmider (1994), S. 101.

²⁵³ Vgl. Ossadnik (2009), S. 74; Waterhouse/Tiessen (1978), S. 66ff.

²⁵⁴ Vgl. exemplarisch Kosmider (1994), S. 101.

²⁵⁵ Vgl. Chenhall (2003), S. 127.

entiert sich dabei an der klassischen Organisationslehre²⁵⁶, bei der die organisatorische Systemgestaltung aus einzelnen Instrumenten besteht.²⁵⁷ Bei der Strukturierung der Controlling-Aufbauorganisation hat *Horváth* acht Fragestellungen zusammengefasst,²⁵⁸ welche von *Gleich/Temmel*²⁵⁹ weiter ausgearbeitet wurden, vgl. Abbildung 2-6.



Abbildung 2-6: Gestaltungsvariablen des Controllings²⁶⁰

2.4.1.1 Zentralisation und Dezentralisation

Es sind zwei Extrempositionen möglich, zwischen denen zahlreiche Möglichkeiten der Controlling-Organisation in einem Unternehmen liegen: entweder der Aufbau eines zentralen Controlling-Bereichs ohne Eingliederung von Fachabteilungen und ohne Schaffung von Unterabteilungen oder die Einrichtung dezentraler Controlling-Bereiche.²⁶¹ Die Beziehungen zwischen den zentralen und dezentralen Controlling-Einheiten hinsichtlich der Abgrenzung, der Art der Verbindung und der Einordnung des Leiters des Controllings in die Führungsorganisation müssen dabei geklärt werden.²⁶² Den zentralen Controlling-Bereichen werden hierbei in der Regel Koordinationsaufgaben zugeordnet, während laufende Teilaufgaben bspw. der Informationsversorgung dezentral positioniert werden.²⁶³

²⁵⁶ Bspw. definiert *Robbins* sechs Basiselemente, die eine Struktur einer Organisation prägen: 1) Spezialisierung; 2) Abteilungsbildung; 3) Vergabe von Weisungsrechten; 4) Leitungsspanne; 5) Zentralisierung vs. Dezentralisierung; 6) Formalisierung. Vgl. *Robbins* (2001), S. 484 ff.

²⁵⁷ Vgl. *Gleich/Temmel* (2007), S. 16.

²⁵⁸ Vgl. *Horváth* (2006), S. 815.

²⁵⁹ Vgl. *Gleich/Temmel* (2007), S. 16ff.

²⁶⁰ Quelle: in Anlehnung an *Gleich/Temmel* (2007), S. 16; vgl. grundlegend *Horváth* (2006), S. 811ff; *Horváth* (2009), S. 753, 757ff.

²⁶¹ Vgl. *Niedermayr* (1994), S. 125f; *Hahn/Hungenberg* (2001), S. 924ff; *Horváth* (2009), S. 759f; *Ossadnik* (2009), S. 72; *Jung* (2003), S. 32; *Littkemann* (2006), S. 21ff.

²⁶² Vgl. *Horváth* (2006), S. 813.

²⁶³ Vgl. *Gleich/Temmel* (2007), S. 17; *Küpper* (2008), S. 561f; *Niedermayr* (1994), S. 126.

2.4.1.2 Funktionalisierung

Die Funktionalisierung betrachtet die Beziehung zwischen Manager und Controller in einem Unternehmen sowie die Ausgestaltung des Controlling-Bereichs. Außerdem werden die Fragestellungen der Kompetenzen eines Controllers hiermit tangiert.²⁶⁴ Die in der früheren Controlling-Fachliteratur diskutierte Ansicht, Controlling als Stab oder Linie²⁶⁵ in einem Unternehmen zu organisieren, ist inzwischen veraltet.²⁶⁶ In der modernen Unternehmenspraxis wird Controlling häufig als Querschnittsbereich²⁶⁷ oder als Zentralcontrolling²⁶⁸ organisiert. Für die Ausgestaltung der Binnenstruktur einer Controlling-Abteilung spielen sowohl der Aufgabenbereich des Controllings²⁶⁹ als auch die Steuerungssichten in einem Unternehmen eine bedeutende Rolle.²⁷⁰

2.4.1.3 Delegation

Die Delegation bedeutet die Weitergabe von Aufgaben und Kompetenzen an nachgeordnete Stellen.²⁷¹ Für Controlling bedeutet diese Variable die Aufgabenverteilung zwischen zentralem und dezentralem Controlling.²⁷² Dabei kann idealtypisch zwischen einer vollständigen Delegation von Controlling-Aufgaben und keiner Delegation unterschieden werden.²⁷³ Die Übertragung von Aufgaben und Kompetenzen kann mehrstufig erfolgen. Hierbei sind die Aufgaben im Hinblick auf ihre Delegierbarkeit zu prüfen: die Aufgaben müssen deutlich strukturiert und abgegrenzt sein; bei dem neuen Aufgabenträger müssen entsprechende Kompetenzen für die Aufgabenerfüllung vorliegen, die Klärung der Verantwortung für die Aufgabenerfüllung ist notwendig.²⁷⁴ Tendenziell lassen sich die Aufgaben bei zunehmender Wichtigkeit weniger delegieren,²⁷⁵ wobei die Bedeutung der Aufgaben durch den potentiellen Wertschöpfungsbeitrag operationalisiert werden kann.²⁷⁶

²⁶⁴ Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 18; Horváth (2009), S. 763f.

²⁶⁵ Vgl. zu Beispielen der Einordnung des Controllings in Betrieben Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 179ff.

²⁶⁶ Vgl. Niedermayr (1994), S. 124; ausführlich hierzu Horváth (2009), S. 763ff.

²⁶⁷ Vgl. Horváth (2009), S. 766; Gleich/Temmel (2007), S. 18.

²⁶⁸ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 190.

²⁶⁹ Vgl. Horváth (2009), S. 767.

²⁷⁰ Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 19.

²⁷¹ Vgl. Horváth (2009), S. 767; Gleich/Temmel (2007), S. 19.

²⁷² Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 19; Niedermayr (1994), S. 126.

²⁷³ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 190.

²⁷⁴ Vgl. Höhn/Böhme (1986), S. 226; Küpper (2008), S. 550, Horváth (2009), S. 768; Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 190f.

²⁷⁵ Vgl. Horváth (2009), S. 768; Gleich/Temmel (2007), S. 19.

²⁷⁶ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 191.

2.4.1.4 Partizipation

Partizipation bedeutet die Beteiligung von Mitarbeitern an den Entscheidungen und Aufgaben einer hierarchisch höheren Ebene in einem Unternehmen, dabei hängt diese Variable sehr stark von dem Führungsstil in dem jeweiligen Betrieb ab.²⁷⁷ Es können zwei Extremformen einer autoritären und einer kooperativen Führung unterschieden werden mit unterschiedlichen Abstufungen zwischen diesen Gegenpolen.²⁷⁸ Da der Controlling-Bereich ein Subsystem eines Unternehmens darstellt, stimmt der unternehmensweite Führungsstil häufig mit dem Führungsstil innerhalb der Controlling-Organisation überein.²⁷⁹ Der in der Organisation verbreitete Führungsstil liefert Prämissen für die Controlling-Gestaltung, bspw. werden das Maß und die Intensität der Controlling-Aufgaben durch den Führungsstil beeinflusst.²⁸⁰ Bei einem autoritären Führungsstil übt der Vorgesetzte die Führungsfunktionen allein aus. Bei einem partizipativen Führungsstil können die Mitarbeiter am Entscheidungsprozess teilnehmen.²⁸¹

2.4.1.5 Standardisierung

Die Standardisierung bedeutet eine Festlegung der Abläufe für die Aufgaben, die in einem bestimmten Zeitabstand wiederholt auftreten mit dem Ziel einer Formalisierung der Lösungsansätze. Die Eignung zur Standardisierung einzelner Aufgaben hängt von ihrem Neuigkeits- und Komplexitätsgrad ab.²⁸² Voraussetzungen für die Standardisierung von Aufgaben und Prozessen sind u.a. ihre Analysierbarkeit, eine möglichst geringe Schwankungsbreite sowie eine geringe Anzahl an charakterisierenden Faktoren. Einmalige, komplexe oder stark variable Aufgaben lassen sich dagegen kaum standardisieren.²⁸³ Die standardisierbaren Controlling-Aufgaben wie bspw. Kosten-, Leistungs- und Ergebnisrechnung können im Sinne der Optimierung der Effektivität und Effizienz des Controllings in sog. Shared Service Center (SSC) ausgliedert werden.²⁸⁴

²⁷⁷ Vgl. Horváth (2009), S. 769; Gleich/Temmel (2007), S. 20; Ossadnik (2009), S. 72.

²⁷⁸ Vgl. grundlegend hierzu Tannenbaum/Schmidt (1973), S. 163ff.

²⁷⁹ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 191; Horváth (2009), S. 773.

²⁸⁰ Vgl. Horváth (2009), S. 773; Gleich/Temmel (2007), S. 20, Holland-Letz (2009), S. 117.

²⁸¹ Vgl. Horváth (2009), S. 772.

²⁸² Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 20; Horváth (2009), S. 776; Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 191f.

²⁸³ Vgl. Haldma/Lääts (2002), S. 12; Gleich/Temmel (2007), S. 25.

²⁸⁴ Vgl. Reimann/Möller (2013), S. 5. SSC können vor diesem Hintergrund transaktions- und expertenbasierte Dienstleistungen erbringen, vgl. Becker/Ulrich/Eggeling (2013).

2.4.1.6 Arbeitsteilung

Die Arbeitsteilung im Controlling erfolgt durch die Aufteilung der Controlling-Aufgaben in Teilaufgaben, welche einzelnen Stellen zugeordnet werden. Dabei eignen sich insb. die ausführenden Tätigkeiten für die Verteilung auf mehrere Aufgabenträger.²⁸⁵ Die Aufgabenteilung ist insb. vor dem Hintergrund der Steigerung der Effektivität und Effizienz und dem Aufbau der Kompetenzen²⁸⁶ von hoher Relevanz.²⁸⁷ Dabei ist jedoch auf mögliche Nachteile durch die aufgrund der Aufgabenverteilung entstehenden Schnittstellen zu achten, da diese Schnittstellen zu Zeit- und Qualitätsverlusten und zur Steigerung des Koordinationsaufwandes und letztendlich auch zur Steigerung der Kosten führen können.²⁸⁸

2.4.1.7 Ablauforganisation

Bei der Diskussion über die Controlling-Organisation steht die aufbauorganisatorische Sicht in der Fachliteratur und in der Wirtschaftspraxis häufig im Vordergrund, es ist jedoch auch die Wichtigkeit der Ablauforganisation des Controllings zu betonen.²⁸⁹ In der Praxis erfolgt die Gestaltung der Ablauforientierung des Controllings mittels Festlegung eines Controlling-Kalenders.²⁹⁰ Vor dem Hintergrund der Ablauforganisation des Controllings spielen Controlling-Prozesse eine wichtige Rolle.²⁹¹

2.4.1.8 Aufgabenabgrenzung

Die Aufgabenabgrenzung des Controllings wird in der Fachliteratur häufig thematisiert, bspw. diskutieren *Weber/Schäffer* über die Gestaltung des Controllerbereichs im Spannungsfeld zwischen Eigen- und Fremdbestimmung.²⁹² Es lässt sich festhalten, dass sich in der Unternehmenspraxis der Trend zu einer intensiveren Einbindung der Controller in die Entscheidungsprozesse entwickelt. Dadurch erweitern sich sowohl das Aufgabengebiet als auch die Rolle des Controllers in einem Unternehmen.²⁹³ Andererseits entwickelt sich auch eine Gegen Tendenz zu „Selbstcontrolling“.²⁹⁴ Selbstcontrolling kann als eine Übergabe von Controlling-

²⁸⁵ Vgl. *Horváth* (2009), S. 777, *Gleich/Temmel* (2007), S. 21.

²⁸⁶ Vgl. zur Kompetenzausstattung im Controlling-Bereich *Niedermayr* (1994), S. 123f.

²⁸⁷ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 192; *Gleich/Temmel* (2007), S. 21.

²⁸⁸ Vgl. *Horváth* (2009), S. 777.

²⁸⁹ Vgl. *Horváth* (2009), S. 778; vgl. zum Controlling-Kalender *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 95.

²⁹⁰ Vgl. *Küpper* (2008), S. 548; *Horváth* (2009), S. 778.

²⁹¹ Vgl. *Gleich/Temmel* (2007), S. 22; *Horváth* (2009), S. 778f. Die prozessuale Perspektive des Controllings wurde in Abschnitt 2.3.4.3 betrachtet.

²⁹² Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 400ff.

²⁹³ Vgl. *Gleich/Temmel* (2007), S. 22; vgl. exemplarisch zur Verteilung von Planungsaufgaben zwischen Controller und Manager *Küpper* (2008), S. 553.

²⁹⁴ Vgl. *Horváth* (2009), S. 766.

Aufgaben ans Management verstanden werden, dabei wird das Aufgabenbündel von Control-
lership in einem Unternehmen neu definiert.²⁹⁵

Da Unternehmen unterschiedlichen Entwicklungen unterworfen sind und sich in einem je-
weils spezifischen Kontext bewegen, existiert keine allgemein gültige Controlling-
Organisation für Firmen aller Branchen, Größen sowie anderen spezifischen Merkmalen.²⁹⁶
Im nächsten Abschnitt erfolgt daher eine Darstellung der Einflussfaktoren auf die Control-
ling-Organisation, welche sich auf die dargestellten Gestaltungsvariablen auswirken.

2.4.2 Kontextfaktoren für die Controlling-Organisation

In den nächsten zwei Abschnitten werden ausgewählte Kontextfaktoren für die Controlling-
Organisation beschrieben. In der Abbildung 2-7 werden ausgewählte Kontextfaktoren für die
Controlling-Organisation aufgezeigt.

Extern	Intern
<ul style="list-style-type: none"> ■ Unternehmensumwelt ■ Staatliche Regulierung ■ Produktions- und Informationstechnologien ■ Kultur ■ Externe Rechnungslegung 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Unternehmensgröße ■ Organisationsstruktur ■ Entwicklungsstand des Controllings

Abbildung 2-7: Übersicht über Kontextfaktoren für die Controlling-Organisation²⁹⁷

Die aufgeführten Einflussfaktoren auf die Gestaltung des Controllings stellen hierbei eine of-
fene Liste dar und wurden anhand ihrer häufigen Erwähnung in der einschlägigen Fachlitera-
tur ausgewählt.²⁹⁸

2.4.2.1 Externe Kontextfaktoren

Unternehmensumwelt

Die Unternehmensumwelt und insb. die Umweltunsicherheit wurde in einer Reihe von Unter-
suchungen als ein bedeutsamer externer Kontextfaktor der Controlling-Organisation geschil-
dert.²⁹⁹ Grundsätzlich ist die Tendenz festzustellen, dass bei hoher Umweltunsicherheit adap-
tive Organisationsstrukturen vorkommen, welche sich durch offene Rollendefinitionen und -

²⁹⁵ Vgl. ausführlich zum *Selbstcontrolling* Horváth (2009), S. 783ff.

²⁹⁶ Vgl. Küpper (2008), S. 545; Horváth (2009), S. 85; Gleich/Temmel (2007), S. 23; Friedl (2003), S. 4.

²⁹⁷ Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Gleich/Temmel (2007), S. 24; Kosmider (1994), S. 101ff; Friedl (2003), S. 4; Holland-Letz (2009), S. 116f; Haldma/Lääts (2002), S. 11f.

²⁹⁸ Vgl. Kosmider (1994), S. 101ff.

²⁹⁹ Vgl. Küpper (2008), S. 546; Holland-Letz (2009), S. 117; Gleich/Temmel (2007), S. 24; Jung (2003), S. 28; Littkemann (2006), S. 106.

anpassungen sowie kollegiale Koordinationsmechanismen beschreiben lassen.³⁰⁰ Hohe Umweltunsicherheit bedingt häufigere Interaktionen zwischen Controller und Manager, um auf die Änderungen der Rahmenbedingungen reagieren zu können.³⁰¹ Außerdem wird ein weiterer positiver Einfluss auf die Formalisierung des Controllings in Unternehmen durch intensiven Wettbewerb ausgeübt. Dies kann durch einen Bedarf an standardisierten Informationsgrundlagen im Zeitablauf zur Beobachtung der Marktentwicklungen erklärt werden.³⁰²

Staatliche Regulierung

Die wirtschaftspolitischen Entscheidungen eines Staates nehmen einen direkten Einfluss auf die Unternehmenstätigkeit.³⁰³ Die staatliche Regulierung kann sich durch Faktoren wie bspw. der Einfluss des Fiskalsystems und gesetzliche Regulierungen einzelner Branchen auf die Controlling-Organisation in Unternehmen auswirken.³⁰⁴

Produktions- und Informationstechnologien

Es wurde in einigen Untersuchungen festgestellt, dass die Technologie eine Auswirkung auf Controlling-Systeme hat.³⁰⁵ Diese erfolgt durch den grundsätzlichen Einfluss auf die Unternehmensorganisation. Bei Einzel- und Prozessfertigung werden in effizienten Unternehmungen adaptive Organisationsstrukturen angewendet. Massen- und Großserienfertigung verursacht dagegen bürokratische Organisationsstrukturen.³⁰⁶

*„While innovations in production technology (e.g., the idea of world-class manufacturing, total quality control, just-in-time) have been extensively diffused, advanced information technologies direct and support the movement of corporate practices toward increasing global exchange of knowledge, goods and services.“*³⁰⁷

Kultur

Dieser Faktor wurde bisher kaum untersucht,³⁰⁸ es kann ein grundsätzlicher Zusammenhang zwischen der nationalen Kultur und der Controlling-Organisation belegt werden, es lassen sich jedoch keine allgemeinen Kulturabhängigkeiten formulieren.³⁰⁹ Kulturelle Unterschiede

³⁰⁰ Vgl. Horváth (2009), S. 85.

³⁰¹ Vgl. Chapman (1998); Gleich/Temmel (2007), S. 24.

³⁰² Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 25; Küpper (2008), S. 546.

³⁰³ Vgl. Krummaker (2003), S. 62.

³⁰⁴ Vgl. Albu/Albu/Guinea (2010), S. 31; Hoffjan (2009), S. 16f.

³⁰⁵ Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 25.

³⁰⁶ Vgl. Horváth (2009), S. 85.

³⁰⁷ Vgl. Granlund/Lukka (1998), S. 160.

³⁰⁸ Vgl. Hoffjan/Weide (2006), S. 394; Keplinger/Feldbauer-Durstmüller/Mitter (2012), S. 38.

³⁰⁹ Vgl. Gleich/Temmel (2007), S. 28.

lassen sich grundsätzlich in Bezug auf formale Planungs- und Kontrollprozesse, die Berichtsgenauigkeit, Zeithorizonte und Vorstellungen über Planwerte feststellen.³¹⁰

Externe Rechnungslegung

Die externe Rechnungslegung, z. B. nach International Financial Reporting Standards (IFRS) nimmt einen Einfluss auf die Gestaltung der Controlling-Organisation in einem Unternehmen, dies wurde bspw. in einer Studie von International Group of Controlling ausführlich untersucht. Die in einem Unternehmen bestehenden Controlling-Instrumente werden zum einen mit der IFRS-Bilanzierung verzahnt, zum anderen verändert die IFRS-Bilanzierung das Aufgabenprofil der Controller.³¹¹

2.4.2.2 Interne Kontextfaktoren

Unternehmensgröße

Dieser Faktor wurde bereits intensiv untersucht, in diversen empirischen Studien wurde bestätigt, dass die Einrichtung eigener Controlling-Stellen und die Wahrnehmung strategischer Controlling-Funktionen mit der wachsenden Unternehmensgröße zunehmen.³¹² Einhergehend mit der Unternehmensgröße nimmt die Anzahl der entscheidungsrelevanten Faktoren und somit die Komplexität zu, die vom Controlling zu bewältigen sind.³¹³ Größere Unternehmen weisen häufiger eine divisionale Organisationsstruktur auf,³¹⁴ während kleine und mittlere Unternehmungen eher funktional strukturiert sind.³¹⁵

Organisationsstruktur

Dieser Faktor fungiert als eine zentrale Einflussgröße bei der Controlling-Organisation, da diese sich an der Gesamtorganisation in einem Unternehmen ausrichten hat.³¹⁶ Die Dezentralisation von Entscheidungen kann sich positiv auf die Tendenz zur Einrichtung der Controlling-Stellen auswirken: so finden sich bei divisionalen Organisationen häufiger Controlling-Stellen als bei funktionalen.³¹⁷ Die spezifische Eigentümer- und Managementstrukturen stellen spezifische Herausforderungen und Rahmenbedingungen bei mittelständischen Unter-

³¹⁰ Vgl. *Hoffjan* (2009), S. 17.

³¹¹ Vgl. Studie der International Group of Controlling *Weißberger* (2006), S. 29ff; *Weißberger* (2007), S. 16ff; auch hierzu *Hoffjan/Weide* (2006), S. 394. Vgl. zu Auswirkungen externer Rechnungslegung auf Controlling *Küpper* (2008), S. 552.

³¹² Vgl. *Küpper* (2008), S. 545; *Friedl* (2003), S. 4; *Horváth* (2009), S. 750f; *Becker/Ulrich* (2009b), S. 308; *Becker/Staffel/Ulrich* (2010), S. 196, 200; *Preißler* (1999), S. 75; *Jung* (2003), S. 27.

³¹³ Vgl. *Gleich/Temmel* (2007), S. 27; *Horváth* (2009), S. 750.

³¹⁴ Vgl. *Haldma/Läätä* (2002), S. 12.

³¹⁵ Vgl. *Küpper* (2008), S. 546.

³¹⁶ Vgl. *Horváth* (2007), S. 67; *Horváth* (2009), S. 752; *Gleich/Temmel* (2007), S. 26; *Jung* (2003), S. 27.

³¹⁷ Vgl. *Küpper* (2008), S. 546; *Niedermayr* (1994), S. 125.

nehmen dar.³¹⁸ Typisch für diese Unternehmenskategorie ist ein auf das Unternehmen ausgerichtetes Einliniensystem mit einem geringen Formalisierungsgrad.³¹⁹ Vor diesem Hintergrund befinden sich häufig die formalen Planungs- Steuerungs- und Kontrollsysteme auf einem tendenziell niedrig ausgeprägten Niveau.³²⁰ Bei der Controlling-Organisation bei Mittelständlern ist besonders auf die Effektivität und Effizienz des Controllings zu achten.³²¹

Entwicklungsstand des Controllings

Dieser Kontingenzfaktor spielt ebenfalls eine wichtige Rolle, da die Organisation des Controllings in einem Unternehmen grundsätzlich vom in dieser Organisation erreichten Entwicklungsstand der Controlling-Idee abhängig ist.³²² Laut *Weber/Schäffer* hängt dies zum einen mit der Entwicklung der Controlling-Begriffe und somit des Controlling-Verständnissen, zum anderen mit dem Entwicklungsmodell der Controlling-Aufgaben zusammen.³²³

Zusammenfassend weist *Horváth* jedoch darauf hin, dass die Einflussfaktoren für die Controlling-Organisation mangels solider empirischer Untersuchungen lediglich einen Hypothesencharakter³²⁴ aufweisen und keine Allgemeingültigkeit beanspruchen können.³²⁵

2.5 Controlling in Funktionsbereichen

Neben den bereits dargestellten Controlling-Konzeptionen und Fragestellungen der Controlling-Organisation ist auch Funktionsspezifisches Controlling von großer praktischer Relevanz,³²⁶ da die Controlling-Spezialisierung eine hohe Vielfalt erreichte.³²⁷ Die Spezifika des Controllings in diversen Funktionsbereichen kann in Anlehnung an die Darstellung der Wertschöpfungskette nach *Porter* abgebildet werden, vgl. Abbildung 2-8, in der unternehmerische Aktivitäten in primäre und unterstützende aufgeteilt werden.³²⁸

Es kann angenommen werden, dass funktionsspezifisches Controlling ein Subsystem des Controllings in einem Betrieb darstellt.³²⁹ In nachfolgenden Abschnitten werden kurz die Be-

³¹⁸ Vgl. *Mäder/Hirsch* (2009), S. 7.

³¹⁹ Vgl. *Legenhausen* (1998), S. 42.

³²⁰ Vgl. *Hoogen/Lingnau* (2009), S. 104.

³²¹ Vgl. *Mäder/Hirsch* (2009), S. 4.

³²² Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 415.

³²³ Vgl. *Weber/Schäffer* (2008), S. 415ff.

³²⁴ Der Begriff „Hypothese“ kann als Vermutungen oder Meinungen über unsichere oder singuläre Sachverhalte definiert werden. Vgl. *Bortz/Döring* (2006), S. 4.

³²⁵ Vgl. *Horváth* (2009), S. 85, 750.

³²⁶ Vgl. *Schäffer/Weber* (2005), Vorwort; *Küpper* (2008), S. 463.

³²⁷ Vgl. *Horváth* (2009), S. 786; *Jung* (2003), S. 18.

³²⁸ Vgl. zu dieser Darstellung des Funktionsspezifischen Controllings *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 220; zu einer anderen Darstellung vgl. *Küpper* (2008), S. 465.

³²⁹ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 220.

sonderheiten der jeweiligen Controlling-Spezifika in einzelnen Funktionsbereichen dargestellt in Anlehnung an die in der Abbildung 2-8 skizzierten Unternehmensfunktionen.³³⁰

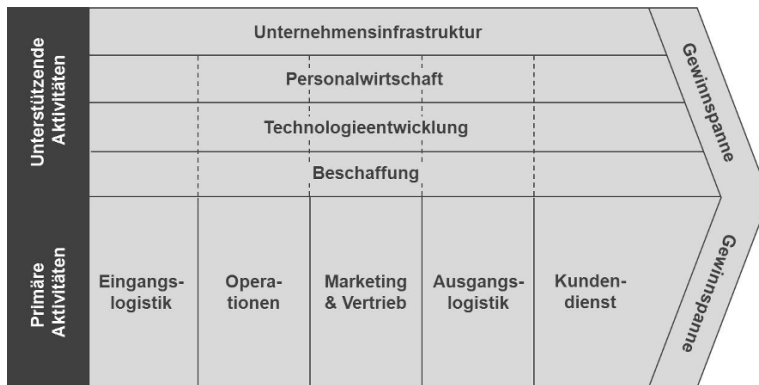


Abbildung 2-8: Das Modell einer Wertschöpfungskette nach Porter³³¹

2.5.1 Primäre Aktivitäten

2.5.1.1 Logistik-Controlling

Die Logistik in einem Unternehmen basiert auf einer ganzheitlichen Betrachtung von material- und warenflussbezogenen Dienstleistungen.³³² **Logistik-Controlling** als ein Controlling-Subsystem übernimmt in einem Unternehmen logistikbezogene Aufgaben:³³³ 1) Koordination innerhalb der Logistik; 2) übergreifende Koordination mit anderen Führungs- und Controlling-Bereichen; 3) zwischenbetriebliche Koordination zur Optimierung der Wertschöpfungskette. Die Instrumente des Logistik-Controllings können in Informations- und Planungs- und Kontrollinstrumente aufgeteilt werden.³³⁴

³³⁰ Vgl. zu einer ähnlichen Vorgehensweise Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 220ff.

³³¹ Vgl. Porter (1986), S. 62.

³³² Vgl. Weber (2005), S. 193; Küpper (2008), S. 485; Jung (2003), S. 490; Auerbach/Holtrup/Littkemann (2006), S. 424.

³³³ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 220; Weber (2005), S. 193; vgl. ausführlich zu Aufgaben des Logistik-Controllings Küpper (2008), S. 486; Jung (2003), S. 490f.

³³⁴ Vgl. ausführlich zu Instrumenten des Logistik-Controllings Weber (2005), S. 199ff; Küpper (2008), S. 490ff; Ossadnik (2009), S. 509ff; Reichmann (2011), S. 359ff; Jung (2003), S. 491ff; Auerbach/Holtrup/Littkemann (2006), S. 433ff.

2.5.1.2 Produktions-Controlling

Die Produktion kann als ein Prozess der Entstehung von Gütern, Dienstleistungen und Energie aufgefasst werden.³³⁵ In einem Unternehmen liegen die Aufgaben der Planung, Steuerung und Kontrolle der Produktion bei dem Produktionsmanagement. **Produktions-Controlling** als ein Subsystem des Produktionsmanagements unterstützt diese beiden genannten Aufgaben durch eine Bereitstellung von Controlling-Instrumenten.³³⁶ Insb. in produktionsintensiven Branchen bekommt Produktions-Controlling eine hohe Bedeutung, da das finanzwirtschaftliche Controlling alleine nicht alle entscheidungsrelevanten Informationen zur Verfügung stellen kann. Das Produktions-Controlling versorgt das Produktionsmanagement mit wichtigen nicht-monetären Kennzahlen.³³⁷

2.5.1.3 Marketing- Controlling und Vertriebs-Controlling

Marketing übernimmt in einem Betrieb die Aufgaben der strategischen Positionierung, des Produktmanagements und der Kommunikation.³³⁸ **Marketing-Controlling** ist ein Subsystem des Unternehmenscontrollings.³³⁹ In Bezug auf die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption besteht die Zielsetzung des Marketing-Controllings in der Ausübung von Lokomotions-, Abstimmungs- und Informationsfunktion für Marketing-Aktivitäten in einem Unternehmen. Ausgehend von dieser Zielsetzung bestehen die Aufgaben des Marketing-Controllings in der Koordination der strategischen und operativen Planung im Marketing-Bereich und in der Betrachtung der Erfolgsanalyse.³⁴⁰ Marketing-Controlling verfügt über ein breites Instrumentarium, wobei dieses in strategische und operative Instrumente aufgeteilt werden kann.³⁴¹

Der Vertrieb konzentriert sich auf die Aufgaben der Distribution und der Kundenbetreuung.³⁴² Das Vertriebspotential in einem Unternehmen wird sowohl durch unternehmensinterne als auch durch externe Faktoren beeinflusst.³⁴³ Das **Vertriebs-Controlling** als ein Bestandteil

³³⁵ Vgl. Kreuzer (1996), S. 657, basierend auf Weber/Spillecke (2005), S. 93.

³³⁶ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 225; vgl. ebenfalls zu Produktions-Controlling Ossadnik (2009), S. 495ff; Fietz/Littkemann (2006), S. 206ff.

³³⁷ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 225; vgl. zu Beispielen wesentlicher Produktionskennzahlen Weber/Spillecke (2005), S. 97. Vgl. ausführlich zu Instrumenten des Produktions-Controlling Reichmann (2011), S. 310ff; Jung (2003), S. 501ff; Fietz/Littkemann (2006), S. 207ff.

³³⁸ Vgl. Reinecke (2005), S. 131; zum Marketing-Begriff vgl. auch Möhlen/Zerres (2006), S. 1.

³³⁹ Vgl. Möhlen/Zerres (2006), S. 4.

³⁴⁰ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 229ff; vgl. zu Zielsetzung und Aufgaben des Marketing-Controllings Jung (2003), S. 433ff; Reichmann (2011), S. 382f; Küpper (2008), S. 466ff.

³⁴¹ Vgl. Möhlen/Zerres (2006), S. 5ff; Reichmann (2011), S. 386ff; Reinecke (2005), S. 134ff; Küpper (2008), S. 471ff; Derfuß/Littkemann (2006), S. 295ff.

³⁴² Vgl. Reinecke (2005), S. 131.

³⁴³ Vgl. Pufahl (2006), S. 17.

des Vertriebsmanagements³⁴⁴ hat das Ziel sicherzustellen, dass der Vertrieb in einem Unternehmen den dynamischen Anforderungen der Marktprozesse angepasst ist.³⁴⁵ Die Aufgabenfelder des Vertriebs-Controllings lassen sich aus den Aufgaben des Vertriebsmanagements ableiten. *Weber et al.* nennen folgende zentralen Aufgabenfelder des Vertriebsmanagements: Vertriebsstrategie, Vertriebsorganisation und Management von Kundenbeziehungen.³⁴⁶

2.5.2 Unterstützende Aktivitäten

2.5.2.1 Personal-Controlling

Personal-Controlling wird i. e. S. als eine Bewertung der wertschöpfenden Ressource Personal und eine ökonomische Evaluation der Personalmaßnahmen verstanden.³⁴⁷ In den letzten beiden Jahrzehnten stieg im deutschsprachigen Raum die Bedeutung der Messung des Beitrags des Personalmanagements zum Unternehmenserfolg.³⁴⁸ Vor diesem Hintergrund und im Umkehrschluss durch die zunehmende Wichtigkeit der Bewertung von Auswirkungen unternehmerischer Entscheidungen auf die Personalwirtschaft wird das Personal-Controlling immer häufiger in das Personal- und Unternehmensmanagement integriert.³⁴⁹ Die menschliche Arbeit steht als eigentliche Quelle der Wertschöpfung im Mittelpunkt der Philosophie des Personal-Controllings.³⁵⁰ *Holtbrügge* unterscheidet drei zentrale Elemente des Personal-Controllings:³⁵¹ 1) Instrumente und Methoden³⁵²; 2) Kennzahlensysteme³⁵³; 3) Organisation.³⁵⁴ Die wesentlichen Ziele des Personal-Controllings sind zum einen Erhöhung der Transparenz über die Entwicklung und die Struktur der Personalkosten und zum anderen die Unterstützung der Entscheidungen für Aktivitäten im Bereich der Personalwirtschaft eines Unternehmens.³⁵⁵

³⁴⁴ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 230, auch hierzu *Reichmann* (2011), S. 432ff.

³⁴⁵ Vgl. *Becker* (2001), S. 1; *Weber/Linnenlücke/Krügerke* (2009), S. 12.

³⁴⁶ Vgl. *Weber/Linnenlücke/Krügerke* (2009), S. 10. Zu Instrumenten des Vertriebs-Controllings *Pufahl* (2006), S. 35ff; *Becker* (2001), S. 61ff.

³⁴⁷ Vgl. *Gmür/Peterhoff* (2005), S. 235; ähnlich auch *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 231.

³⁴⁸ Vgl. *Pietsch* (2007), S. 253.

³⁴⁹ Vgl. *Lisges/Schübbe* (2007), S. 18; *Eisenberg/Eisenberg/Littkemann* (2006), S. 522; zur Entwicklung des Personal-Controllings im deutschsprachigen Raum vgl. *Wunderer/Jaritz* (2007), S. 12f.

³⁵⁰ Vgl. *Wunderer/Jaritz* (2007), S. 12.

³⁵¹ Vgl. *Holtbrügge* (2007), S. 223.

³⁵² Vgl. ausführlich zu Instrumenten des Personal-Controllings *Gmür/Peterhoff* (2005), S. 243ff; *Jung* (2003), S. 534ff; *Eisenberg/Eisenberg/Littkemann* (2006), S. 534ff.

³⁵³ Vgl. ausführlich zu Personal-Kennzahlensystemen *Schneider* (2005), S. 30ff.

³⁵⁴ Vgl. zu Aufbau- und Ablauforganisation im Personal-Controlling *Holtbrügge* (2007), S. 239ff.

³⁵⁵ Vgl. *Küpper* (2008), S. 498; auch hierzu *Jung* (2003), S. 532ff.

2.5.2.2 Finanz-Controlling

Im Rahmen der funktionalen Betrachtung hat **Finanz-Controlling** in einem Unternehmen die Aufgabe, den Finanzmanager in seiner Führungsfunktion zu unterstützen.³⁵⁶ Finanz-Controlling stellt in der Unternehmenspraxis eine Unterstützungsmöglichkeit der Schnittstelle zwischen den Funktionsbereichen Finanzen und Controlling dar. Somit verfügt das Finanz-Controlling über ein breit angelegtes Zielsystem, wobei im Vordergrund die Sicherstellung der finanziellen Flexibilität steht, zusammenhängend mit der Liquiditätssicherung und Gewährleistung der Informationsqualität.³⁵⁷ Finanzkennzahlen stellen ein zentrales Instrument des Finanz-Controllings dar und spielen für das Management eine wesentliche Rolle.³⁵⁸

2.5.2.3 Beschaffungs-Controlling

Die Unternehmensfunktion Beschaffung umfasst sämtliche Prozesse der Versorgung mit direkten und indirekten Produktionsfaktoren aus unternehmensexternen Quellen. Das Ziel des **Beschaffungs-Controllings** besteht in der Unterstützung des Beschaffungsmanagements und des Top-Managements in einem Unternehmen durch Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen.³⁵⁹ Dabei liegt eine wesentliche Besonderheit des Beschaffungs-Controllings darin, dass das Management sowohl mit den Informationen über interne Beschaffungsleistungen als auch über die Lieferantenleistungen versorgt werden muss.³⁶⁰ Für die Versorgung der Unternehmensführung mit notwendigen Informationen in Bezug auf Beschaffung verfügt das Beschaffungs-Controlling über eine große Anzahl an Instrumenten.³⁶¹

2.5.2.4 Forschungs- und Entwicklungs-Controlling

Forschung und Entwicklung (F&E) können als eine systematische Suche nach neuen Erkenntnissen in geplanter Form unter Anwendung wissenschaftlicher Methoden verstanden

³⁵⁶ Vgl. *Bassen/Braun* (2005), S. 281.

³⁵⁷ Vgl. *Becker/Kunz* (2008), S. 16; *Bramseman* (1990), S. 206; *Reichmann* (2011), S. 198ff; vgl. *Jung* (2003), S. 512f zur Liquiditätssicherung als Hauptaufgabe des Finanz-Controllings.

³⁵⁸ Vgl. *Bassen/Braun* (2005), S. 296; *Weber/Schäffer* (2008), S. 176; vgl. zu finanziellen Kennzahlen *Weber/Schäffer* (2008), S. 176ff; *Reichmann* (2011), S. 214ff; *Hauerdinger/Probst* (2006), S. 103ff; *Jung* (2003), S. 531.

³⁵⁹ Vgl. *Kaufmann/Thiel/Becker* (2005), S. 4; *Piontek* (2011), S. 49; *Jung* (2003), S. 467; *Holtrup/Littkemann* (2006), S. 136ff.

³⁶⁰ Vgl. *Kaufmann/Thiel/Becker* (2005), S. 4; vgl. zu Aufgaben des Beschaffungs-Controllings *Bramseman* (1990), S. 213; auch *Ossadnik* (2009); S. 492.

³⁶¹ Vgl. *Kaufmann/Thiel/Becker* (2005), S. 7ff; *Piontek* (2011), S. 68ff; *Reichmann* (2011), S. 294ff; *Jung* (2003), S. 469ff; *Holtrup/Littkemann* (2006), S. 140ff.

werden.³⁶² Im Vergleich zu anderen funktionsbezogenen Controlling-Ausprägungen ist **F&E-Controlling** relativ jung, die Bedeutung des F&E-Controllings gewinnt in der letzten Zeit insb. bei technologisch geprägten Unternehmen an Bedeutung.³⁶³ Horváth unterscheidet folgende Aufgabenschwerpunkte des F&E-Controllings: 1) (Operatives) F&E-Projektcontrolling; 2) (Operatives) F&E-Bereichs- und Programmcontrolling; 3) Marktzielorientiertes F&E-Controlling; 4) F&E-Strategiecontrolling; 5) Innovationscontrolling.³⁶⁴ Die Besonderheit des F&E-Controllings liegt darin, dass eine Übertragung betriebswirtschaftlicher Methoden und eines Instrumentariums auf den F&E-Bereich ohne Anpassung an den Leistungsherstellungsprozess nahezu unmöglich ist,³⁶⁵ einige ausgewählte Instrumente des F&E-Controllings sind bspw. bei Zayer zu finden.³⁶⁶ Die Organisation des F&E-Controllings wird durch die Unternehmensgröße und die Bedeutung dieses Funktionsbereichs für das jeweilige Unternehmen bestimmt, es kann dafür sowohl eine separate Abteilung aufgebaut werden oder die Aufgaben des F&E-Controllings können auch durch die allgemeine Controlling-Abteilung übernommen werden.³⁶⁷

2.5.2.5 Umwelt-Controlling

Die globale Umwelt der Unternehmen kann in ökonomische, ökologische, politisch-rechtliche, soziologische und technologische aufgeteilt werden.³⁶⁸ Die Bedeutung einer umweltorientierten Unternehmensführung stieg in den letzten Jahren in Deutschland³⁶⁹ durch die staatlich vorgeschriebenen Gesetze und Verordnungen zum Schutz der ökologischen Umwelt.³⁷⁰ **Umwelt-Controlling**³⁷¹ erweitert das Unternehmenscontrolling um ökologische Aspekte. Umwelt-Controlling hat zum Ziel, die Unternehmensleitung sowohl bei der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung, als auch bei der Motivation der Mitarbeiter zur Steigerung des Umweltbewusstseins zu unterstützen.³⁷² Die Aufgaben des Umwelt-Controllings

³⁶² Vgl. Gabler *Wirtschaftslexikon*, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/forschung-und-entwicklung-f-e.html> (Zugriff am 25.02.2014); vgl. zu den Begriffen „Forschung“ und „Entwicklung“ Brockhoff (1999), S. 48ff.

³⁶³ Vgl. Zayer (2005), S. 45ff; Jung (2003), S. 453.

³⁶⁴ Vgl. Horváth (2009), S. 789 zu „Landkarte“ des F&E-Controllings; vgl. zu Aufgaben des F&E-Controllings auch Ossadnik (2009); S. 491; Jung (2003), S. 453f.

³⁶⁵ Vgl. Zayer (2005), S. 47; vgl. auch Jung (2003), S. 453ff.

³⁶⁶ Vgl. Zayer (2005), S. 55ff.

³⁶⁷ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 245; Ossadnik (2009); S. 491.

³⁶⁸ Vgl. Wagner (1997), S. 3.

³⁶⁹ Vgl. Frey/Gänßlen (2013); Rackow/Schuderer/Franke (2013); vgl. hierzu eine Studie des Internationalen Controllervereins *Internationaler Controllerverein* (2010).

³⁷⁰ Vgl. Schäffer/Jais (2005), S. 372.

³⁷¹ Umwelt-Controlling wird in der Fachliteratur auch „Green-Controlling“ genannt. Vgl. Insensee (2011), S. 2.

³⁷² Vgl. Czymmek/Faßbender-Wynands (2001), S. 2f; Insensee (2011), S. 2.

stellen keine grundsätzlich neuen Aufgabenfelder des Controllings dar, sondern erweitern die Kernaufgaben um die umweltrelevanten Aspekte.³⁷³ Zum Instrumentarium des Umwelt-Controllings gehören sowohl klassische Controlling-Instrumente, ergänzt um ökologische Komponenten, als auch speziell entwickeltes Instrumentarium.³⁷⁴

2.5.2.6 Qualitäts-Controlling

Im Hinblick auf die steigende Bedeutung der Produktionsqualität in den letzten Jahren gewinnt Qualitätsmanagement³⁷⁵ in Unternehmen immer mehr an Bedeutung.³⁷⁶ Qualitätsmanagement wird durch **Qualitäts-Controlling** unterstützt, da die Qualitätssicherung lediglich im technischen Sinne nicht mehr ausreicht.³⁷⁷ Ziele des Qualitäts-Controllings sind:³⁷⁸ 1) Koordination der Qualitätsbestrebungen im Betrieb; 2) Sicherstellung der Wirtschaftlichkeit der Qualitätsstrategie; 3) Implementierung eines qualitätsorientierten Informationssystems. Zur Erreichung dieser Ziele verfügt Qualitäts-Controlling über ein breites Instrumentarium.³⁷⁹

2.5.2.7 IT-Controlling

Vor dem Hintergrund einer hohen Bedeutung des Informationsmanagements in Unternehmen³⁸⁰ ist die Wichtigkeit eines professionellen **IT-Controllings** zu verzeichnen.³⁸¹ Mit einer steigenden Komplexität der Aufgaben des Informationsmanagements wird die Funktion des IT-Controllings erforderlich.³⁸² Die Kernaufgaben des IT-Controllings sind somit die Sicherung einer effektiven und effizienten Informationsversorgung im Unternehmen und die Erhöhung der Transparenz im IT-Bereich.³⁸³ Die Verantwortung für die strategische Ausrichtung, die Transparenz und die Ausgestaltung von IT-Controlling im Unternehmen kann sowohl beim IT-Leiter als auch beim Leiter des Controllings liegen.³⁸⁴ Hess/Müller unterscheiden folgende Teilfelder des IT-Controllings: 1) Portfolio-Controlling; 2) Projekt-Controlling; 3)

³⁷³ Vgl. *Insensee* (2011), S. 3; *Piontek* (2005), S. 210; *Internationaler Controllerverein* (2010), S. 2.

³⁷⁴ Vgl. zu einer Überblick über die Instrumente des Umwelt-Controllings *Schäffer/Jais* (2005), S. 375ff; *Czymmek/Faßbender-Wynands* (2001), S. 8ff; *Piontek* (2005), S. 216ff.

³⁷⁵ Vgl. zu den Begriffen Qualität und Qualitätsmanagement *Dietrich* (2007), S. 19ff.

³⁷⁶ Vgl. *Ossadnik* (2003), S. 482.

³⁷⁷ Vgl. *Ossadnik* (2003), S. 482; *Reichmann* (2006), S. 401f.

³⁷⁸ Vgl. *Piontek* (2005), S. 158; *Ossadnik* unterscheidet Koordinations- und Servicefunktionen des Qualitäts-Controllings. Vgl. *Ossadnik* (2003), S. 483.

³⁷⁹ Vgl. zu Instrumenten des Qualitäts-Controllings *Piontek* (2005), S. 172ff; *Ossadnik* (2003), S. 484ff; *Reichmann* (2006), S. 404ff; *Dietrich* (2007), S. 25ff.

³⁸⁰ Vgl. *Picot/Reichwald/Wigand* (2003), S. 80.

³⁸¹ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 239; *Hess/Müller* (2005), S. 328.

³⁸² Vgl. *Horváth* (2009), S. 645.

³⁸³ Vgl. *Hess/Müller* (2005), S. 327. *Horváth* weist darauf hin, dass der Aufgabenbereich des IT-Controllings schwierig von den Aufgaben des Informationsmanagements zu trennen ist. Vgl. *Horváth* (2009), S. 645.

³⁸⁴ Vgl. *Becker/Baltzer/Ulrich* (2014), S. 242.

Produkt-Controlling; 4) Infrastruktur-Controlling.³⁸⁵ Das Instrumentarium des IT-Controllings nutzt für strategische und operative Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben Instrumente und Methoden sowohl von Controlling als auch von IT-Management.³⁸⁶

2.6 Zwischenfazit

Das Kapitel zwei stellt die wesentlichen Controlling-Grundlagen für die vorliegende Arbeit dar, beginnend mit der historischen Betrachtung der Controlling-Entwicklung ab 1778. In der Abbildung 2-9 wird die Gesamtübersicht der wesentlichen Inhalte dieses Kapitels aufgezeigt.

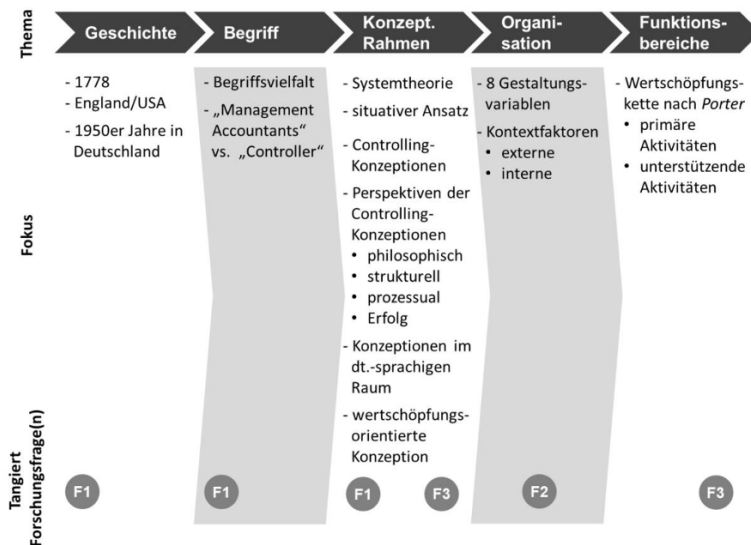


Abbildung 2-9: Zusammenfassung des zweiten Kapitels

Die Vorstellung der Begriffsdefinition des Controllings setzt einen terminologischen Rahmen. In diesem Zuge bilden die Systemtheorie und der situative Ansatz die theoretische Basis der Arbeit. Der systemtheoretische Ansatz ermöglicht u. a. eine strukturierte Erklärung des Begriffs Unternehmen und dessen Zweckorientierung. Der situative Ansatz, auch bekannt als Kontingenztheorie, thematisiert Auswirkungen der Kontextfaktoren auf die Controlling-Organisation. Es wird ein Modell der Controlling-Konzeption mit vier Perspektiven darge-

³⁸⁵ Vgl. Hess/Müller (2005), S. 331ff.

³⁸⁶ Vgl. Becker/Baltzer/Ulrich (2014), S. 242; Horváth (2009), S. 646ff; Jung (2003), S. 558f; Reichmann (2011), S. 453ff; Hess/Müller (2005), S. 335ff.

stellt: Philosophie, Struktur, Prozesse und Erfolg des Controllings.³⁸⁷ Die Darstellung dieser generischen Elemente der Controlling-Konzeption dient als Untersuchungsraster der vorliegenden Arbeit. Insb. legen die in diesem Kapitel detaillierter betrachteten philosophischen und die strukturellen Aspekte des Controllings die Schwerpunkte für die empirische Untersuchung zum Verständnis (**Forschungsfrage I**) und zum Status Quo des Controllings in mittelständischen Unternehmen in Russland (**Forschungsfrage III**). Betrachtet werden wesentliche Controlling-Konzeptionen im deutschsprachigen Raum; konkret dient die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption³⁸⁸ als konzeptionelles Controlling-Verständnis in der vorliegenden Dissertation. Durch den starken Fokus dieser Auffassung des Controllings auf die Existenzsicherung von Unternehmen, eignet sich diese besonders gut für die im Rahmen der Problemstellung³⁸⁹ beschriebenen Herausforderungen von mittelständischen Betrieben in Russland, ihre Existenz zu sichern. Dabei ist zu beachten, dass es jedoch niemals nachgewiesen werden kann, dass lediglich eine Controlling-Konzeption „die richtige“ ist, da ein bestimmtes Verständnis von Controlling keinesfalls falsch jedoch unzumutbar sein kann.³⁹⁰

Weiterhin beleuchtet die Autorin aus theoretischer Perspektive Fragestellungen der Controlling-Organisation, insb. deren Gestaltungsvariablen. Hierzu werden acht Gestaltungsvariablen des Controllings nach *Gleich/Temmel* als theoretischen Hintergrund herangezogen.³⁹¹ Zusammen mit der Betrachtung der externen und internen Kontextfaktoren,³⁹² welche Einfluss auf die Organisation des Controllings ausüben, stellt dies den theoretischen Rahmen für die **Forschungsfrage II** dar. Auf diese Aspekte wird in Bezug auf Controlling in russischen mittelständischen Unternehmen in Abschnitt 4.5 eingegangen.

Abschließend betrachtet dieses Kapitel Controlling in Funktionsbereichen eines Unternehmens. Zu diesem Zweck werden die Funktionsbereiche in Anlehnung an die Wertschöpfungskette nach *Porter* abgebildet und Besonderheiten des Controllings in diesen Bereichen anhand der Erkenntnisse der deutschsprachigen Fachliteratur beschrieben. Dieser Abschnitt erweitert die theoretische Grundlage der **Forschungsfrage III**, welche den Status Quo in mittelständischen Betrieben in Russland adressiert, um eine weitere Perspektive. Auf den ersten theoretischen Baustein „Controlling“ folgt im nächsten Kapitel der zweite theoretische Baustein „mittelständische Unternehmen in Russland“.

³⁸⁷ Vgl. Abschnitt 2.3.4.

³⁸⁸ Vgl. Abschnitt 2.3.6.

³⁸⁹ Vgl. Abschnitt 1.1.

³⁹⁰ Vgl. *Bramseman/Heineke/Kunz* (2004), S. 551.

³⁹¹ Vgl. Abschnitt 2.4.1.

³⁹² Vgl. Abschnitt 2.4.2.

<http://www.springer.com/978-3-658-14277-3>

Controlling in mittelständischen Unternehmen in
Russland

Theoretische Betrachtung, empirische Untersuchung
und konzeptionelle Empfehlungen

Häusser, L.

2016, XXIV, 294 S. 74 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-14277-3