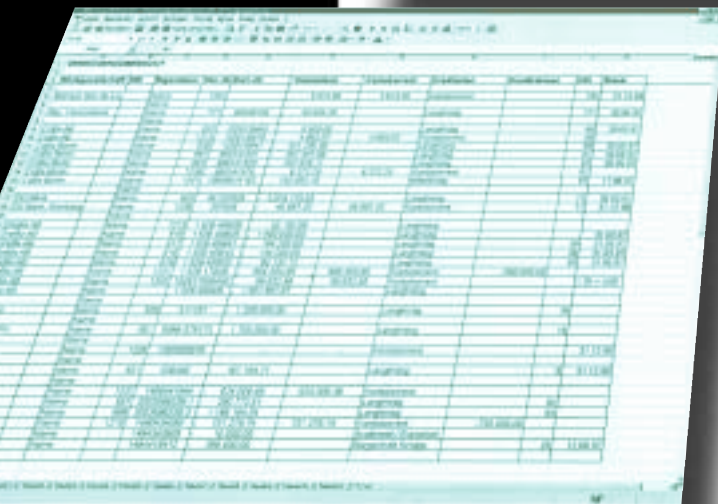
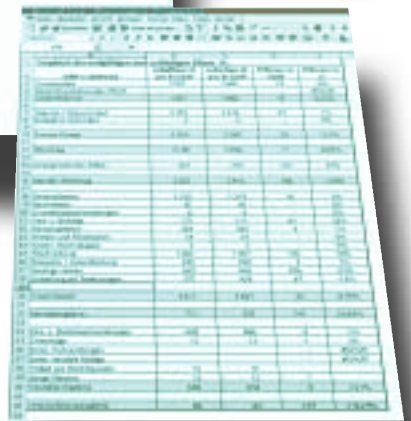


## *Reflexionen* IV

*Externes Controlling  
als Dienstleistung für die  
Unternehmungsführung*



*Prof. Dr. Rudolf Fiedler hatte nach einem betriebswirtschaftlichen Studium verschiedene Positionen als Systemanalytiker, Organisator und Controller inne (Messerschmidt-Bölkow-Blohm GmbH, Robert Bosch GmbH). Seit 1993 vertritt er die Fächer Controlling, Wirtschaftsinformatik und Organisation an der Fachhochschule Würzburg-Schweinfurt-Aschaffenburg. Seine besonderen Arbeitsgebiete sind Controlling, insbesondere DV-gestütztes Controlling, und Projektmanagement. Er führt auch Seminare zu diesen Themen durch.*

*Weitere Informationen unter: [www.fh.wuerzburg.de/professoren/bwl/fiedler](http://www.fh.wuerzburg.de/professoren/bwl/fiedler).*

In vielen Unternehmen wird Controlling immer noch mit Kontrolle assoziiert. Diese Definition wird einem modernen Controlling in keinsten Weise gerecht. Controlling hat die Aufgabe, die Unternehmensführung zu unterstützen. Das Management muß im wesentlichen planen, kontrollieren, organisieren und Personal führen. Bei diesen Aufgaben hilft das Controlling: Es stellt vor allem die erforderlichen Informationen bereit. Die Informationen beschafft sich das Controlling aus unterschiedlichen Quellen, hauptsächlich jedoch aus dem Finanz- und Rechnungswesen.

Das Controlling koordiniert auch die verschiedenen Planungsaktivitäten im Unternehmen, wie z. B. die Abstimmung des Produktionsplanes mit der Absatzmenge und dem Lagerbestand. Controlling unterstützt zudem die Durchsetzung der Planvorgaben. In diesem Zusammenhang erfaßt das Controlling während der Planrealisierung laufend die anfallenden Ist-Daten und vergleicht sie mit den Planvorgaben. Man spricht auch vom Soll-Ist-Vergleich. Werden gravierende Abweichungen festgestellt, muß das Controlling die Ursachen suchen (Abweichungsanalyse) und geeignete Gegenmaßnahmen vorschlagen, die unter Umständen zu neuen Planvorgaben führen. Die Vorgehensweise kann mit derjenigen eines Arztes verglichen werden, der mit der Krankheit eines Patienten konfrontiert wird: Nachdem eine Krankheit erkannt wurde, muß die Diagnose erfolgen (vgl. Abb. 1). Erst wenn die Krankheitsursache bekannt ist, kann eine sinnvolle Therapie eingeleitet werden.

Aktives Controlling zeichnet sich heute dadurch aus, daß man versucht, Abweichungen vorherzusehen und vor ihrem Auftreten Gegenmaßnahmen einzuleiten. Auch der gute Arzt wird vorbeugende Maßnahmen ergreifen, damit eine Krankheit gar nicht erst ausbrechen kann.<sup>(1)</sup>

**Was versteht man unter Controlling?**

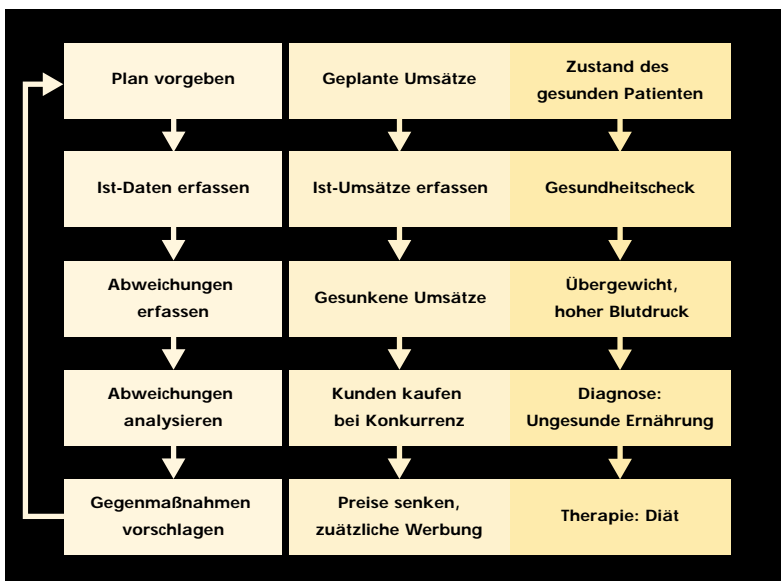


Abb. 1: Controlling im Vergleich zur Vorgehensweise eines Arztes

(1) Fiedler, Rudolf, Einführung in das Controlling, S. 2 ff.

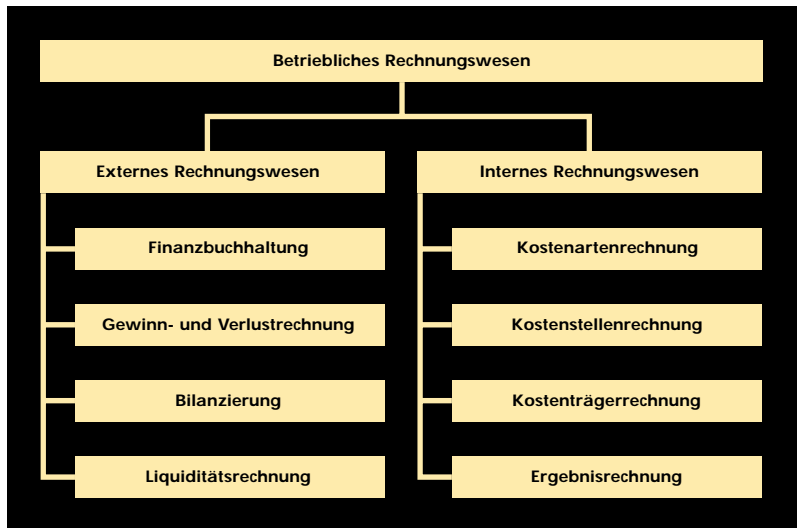
**Welche Controlling-Instrumente sollte jedes Unternehmen einsetzen?**

Basisinstrument des Controllings und damit für die Steuerung des Unternehmens ist das Rechnungswesen. Das interne Rechnungswesen in Form der Kosten- und Leistungsrechnung stellt Daten für betriebswirtschaftliche Entscheidungen bereit. Dabei sammelt man zuerst die anfallenden Kosten nach Gruppen (Kostenartenrechnung) und verteilt sie dann auf abgegrenzte betriebliche Bereiche, die Kostenstellen (Kostenstellenrechnung). Anschließend werden den Produkten und Leistungen des Unternehmens die Kosten verursachungsgerecht zugerechnet (Kalkulation oder Kostenträgerrechnung). Die Kalkulation bildet eine wichtige Grundlage für die Preisermittlung. Ein weiteres Instrument der Kosten- und Leistungsrechnung ist die Ergebnisermittlung. Durch die Gegenüberstellung der Erlöse und der Kosten wird für das gesamte Unternehmen und einzelne Teilbereiche (Profit Center) das Betriebsergebnis festgestellt. Damit lassen sich Fragen beantworten wie z.B.:

- ▶ In welchen Absatzgebieten wurde das beste Ergebnis erwirtschaftet?
- ▶ Welchen zusätzlichen Erlös brachte eine Verkaufsmaßnahme?
- ▶ Welchen Einfluß hatten gestiegene Rohstoffkosten auf das Ergebnis?

Das externe Rechnungswesen soll am Unternehmen interessierte Dritte (z.B. Aktionäre, Gläubiger und Banken) objektiv über die Lage des Unternehmens informieren. Es unterliegt deshalb gesetzlichen Anforderungen. Kern des externen Rechnungswesens ist die Finanzbuchhaltung, die Daten für Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und die Liquiditätsrechnung bereitstellt.

Abb. 2: Einteilung des Rechnungswesens



Controlling darf sich nicht auf die nachträgliche Auswertung der Daten aus der Vergangenheit beschränken. Gerade in einem Umfeld sich schnell ändernder Märkte gewinnt die Planung an Bedeutung. Es nützt nicht viel, wenn man die Probleme des vergangenen Jahres kennt („unser Umsatz ist um 10% gesunken!“). Notwendig ist die aktive Gestaltung der Unternehmenszukunft („wie können wir unser Ergebnis im nächsten Jahr um 5% steigern?“). Dabei ist unbedingt auf die Verknüpfung der verschiedenen Teilpläne zu achten:

- ▶ Die lang-, mittel- und kurzfristige Planung müssen logisch zusammenhängen.
- ▶ Die Planungen in den Unternehmensbereichen müssen abgestimmt in einen Gesamtplan einfließen.
- ▶ Die interne Kosten- und Erlösplanung muß mit der Planbilanz, der Plan-Gewinn- und Verlustrechnung und der Liquiditätsplanung verbunden werden.
- ▶ Bei der Planung sind bereits die Möglichkeiten der Istdatenerfassung zu berücksichtigen. Pläne nützen wenig, wenn man später keine Istdaten zur Verfügung hat, um sie zu kontrollieren.

Mit einer integrierten Planung lassen sich bereits im Vorfeld Antworten auf wichtige Fragen finden:

- ▶ Wie werden sich bei gegebenem Umsatzplan und Zahlungsziel die Forderungen entwickeln?
- ▶ Wieviel Kapital wird im Lager und in den Forderungen gebunden sein?
- ▶ Wie wirkt sich ein kürzeres Zahlungsziel auf den Gewinn und die Liquidität aus?
- ▶ Wie stark dürfen sich die Rohstoffkosten erhöhen, um ein ausgeglichenes Ergebnis zu erzielen?

In zu vielen Unternehmen wird gegenwärtig noch die Finanzplanung vernachlässigt. Eine Untersuchung am Fachbereich Betriebswirtschaft der Fachhochschule Würzburg gemeinsam mit der Unternehmensberatung B|M|K zeigte, daß nur knapp 50% der befragten mittelständischen Unternehmen eine Finanzplanung durchführten<sup>(2)</sup>. Ohne permanente Liquidität ist das Bestehen eines Unternehmens jedoch stark gefährdet.

Seit Inkrafttreten der neuen Insolvenzordnung (InsO) am 01.01.1999 muß der vorausschauenden Finanzplanung eine noch höhere Bedeutung beigemessen werden. Nach dem Verordnungstext droht der Schuldner schon dann zahlungsunfähig zu werden, „...wenn er voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen.“<sup>(3)</sup> Um eine zukünftig drohende Zahlungsfähigkeit zu erkennen, ist eine Finanzplanung dringend geboten.

(2) Scheiper, Ulrich, Beitz, Dagmar, Betriebswirtschaftliche Probleme und Beratungsbedarf mittelständischer Unternehmen, in: praxis perspektiven 2 (1997), S. 21.

(3) InsO §18, Abs. 2

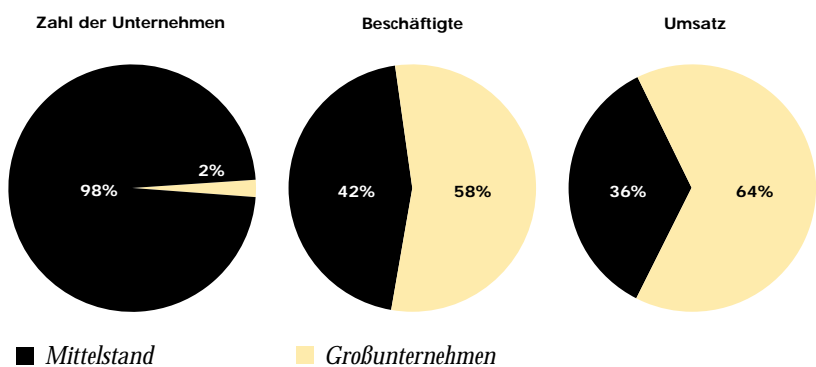
Die Verantwortung für diese und andere Aufgaben der Risikovorsorge obliegt in erster Linie der Geschäftsführung. Der Gesetzgeber bringt dies auch mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) zum Ausdruck. Danach hat der Vorstand konzernweit " ... geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden."<sup>(4)</sup> Die Bestimmungen des KonTraG zum Risikomanagement werden zukünftig nicht nur für die Aktiengesellschaften bedeutsam sein, sondern auch auf alle anderen Unternehmen ausstrahlen. Die Geschäftsführung jedes Unternehmens ist also gut beraten, das Unternehmen in die Lage zu versetzen, eine regelmäßige Finanzplanung durchzuführen.

**Warum brauchen auch kleine und mittlere Unternehmen ein Controlling?**

Von knapp 92.000 Industrieunternehmen haben 89.653 oder 97,9 % weniger als 500 Beschäftigte und gehören damit zum industriellen Mittelstand.

Legt man einen strengeren Maßstab an, so ist ein mittelständisches Unternehmen auch konzernunabhängig und vollständig vom Eigner geführt. Diese Kriterien treffen auf knapp drei Viertel (72,9 %) aller Industrieunternehmen zu.<sup>(5)</sup> Die Bedeutung des Mittelstands ist also enorm hoch.

Abb. 3: Bedeutung mittelständischer Unternehmen



**Sichtweise des Unternehmens**

Die Märkte des industriellen Mittelstands liegen mehrheitlich in (West-)Europa. Und gerade auf diesen Märkten stagniert die industrielle Nachfrage, hier treten verstärkt neue Wettbewerber auf. Die folgende Aussage eines Unternehmers kennzeichnet die gegenwärtige Wettbewerbssituation: „Der Markt ist schwieriger geworden. Es gibt mehr Chancen, aber auch mehr Risiken.“

Die Märkte sind ständig in Bewegung. Offene Grenzen schaffen einen neuen, größeren Rahmen für den Wettbewerb der Anbieter. Die Konsequenz: neue Absatz- und Nachfragestrukturen. Während sich Innovationszyklen und Lebenserwartung vieler Produkte verkürzen, steigen zugleich der Erwartungs- und der Kostendruck auf die

(4) § 91 II AktG n.F.

(5) Wimmers, Stephan, Wolter, Hans-Jürgen, Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 77

Unternehmen. Dadurch wird die Möglichkeit zur Gewinnerzielung drastisch eingeschränkt, wie Abb. 3 deutlich zeigt: Aufgrund hoher Vorleistungskosten dauert es zunehmend länger, bis man Gewinn erzielt (den sogenannten Break-Even-Punkt erreicht). Zugleich verkürzt sich die Zeitspanne, in der ein Produkt absetzbar ist.

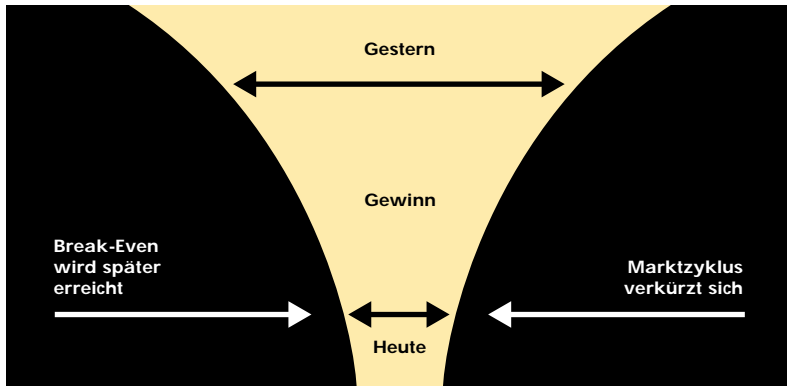


Abb. 4: Veränderung der Gewinnerzielungsmöglichkeit

Vor dem Hintergrund der geschilderten Situation reicht es nicht mehr aus, Entscheidungen emotional „aus dem Bauch heraus“ zu treffen. Die rationale Bewertung wird immer wichtiger. Zusätzlich wächst der Abstimmungsbedarf: zu koordinieren sind global verteilte Zulieferer, ausländische Produktionsstätten und anspruchsvolle Kunden. Es gilt, Entwicklungen frühzeitig zu erkennen und Strategie, Organisation, Arbeitsabläufe und Angebot den veränderten Marktstrukturen anzupassen.

Die effektive Unterstützung der Unternehmensführung durch das Controlling ist deshalb gerade für Mittelständler überlebenswichtig. Die durch das Controlling bereitgestellten Informationen sind auch für externe Adressaten, vor allem für Kreditinstitute, interessant. Sie begünstigen Kreditverhandlungen. Dies dürfte in vielen Fällen auch zu günstigeren Zinskonditionen für das Unternehmen führen.

Viele Banken rationalisieren und bauen Arbeitsplätze ab. Die Arbeitsverdichtung auch bei den Kreditsachbearbeitern nimmt zu, so daß nur wenig Zeit für die Prüfung des einzelnen Kreditantrages bleibt. Vielfach bilden Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen, also Daten der Vergangenheit, die Entscheidungsgrundlage. In dieser Situation erleichtert ein vorausschauendes Controlling beim Antragstellen des Kredits, z.B. in Form eines sorgfältig ausgearbeiteten Ergebnis- und Liquiditätsplans, die Arbeit der Bank erheblich. Es liefert hervorragende Unterlagen, um die Kreditwürdigkeit des Unternehmens beurteilen zu können. Damit verringert sich das Risiko der Kreditvergabe.

---

Sichtweise der Bank

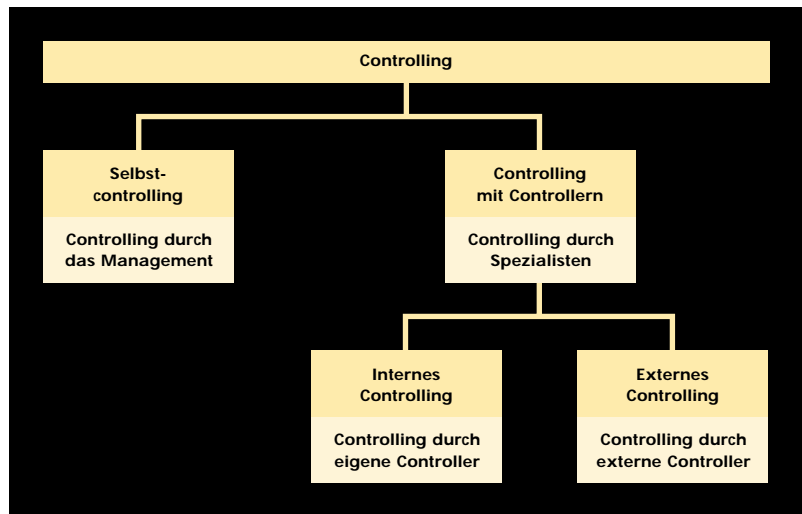
**Wer ist für Controlling zuständig?**

Das Controlling ist eine wesentliche Aufgabe des Managements. Allerdings läßt das Tagesgeschäft einer Führungskraft und besonders dem Inhaber eines mittelständischen Unternehmens kaum Zeit für ein gründliches Controlling. Zudem sind die Controllingaufgaben sehr komplex. Man benötigt also einen spezialisierten und sehr qualifizierten Mitarbeiter, dem man Controllingaufgaben übertragen kann: den Controller.

Der Controller kann, wie auch Abb. 1 zeigt, mit einem Arzt verglichen werden, der mit seinen Aktionen ein langfristiges Ziel anstrebt: Während der Arzt ein langes gesundes Leben seiner Patienten erreichen möchte, arbeitet der Controller für eine dauerhafte positive Unternehmensentwicklung. Arzt wie Controller helfen und unterstützen bei Entscheidungen. Sie bieten oft keine fertigen Lösungen an. Wichtig ist für beide Berufe, daß man ihnen großes Vertrauen entgegenbringen muß.

In einem anderen Bild wird der Controller als Navigator, Lotse und betriebswirtschaftlicher Steuermann beschrieben, der unter Zuhilfenahme von Zahleninformationen dafür sorgt, daß die Kapitäne (Manager) in den einzelnen Unternehmensbereichen (Beschaffung, Produktion, Absatz) mit ihren Schiffen (Vorhaben) sicher im unruhigen Meer operieren. Die folgende Abb. 5 faßt die Möglichkeiten zur Realisierung des Controllings zusammen:

Abb. 5: Wahrnehmung der Controllingaufgaben





*In vielen kleineren Unternehmen wird es sich nicht rechnen, einen hochbezahlten Controllingsspezialisten fest anzustellen. Hier kann ein externer Controller wertvolle Unterstützung bieten: durch Objektivierung der Analyse und Hilfestellung bei der praktischen Durchsetzung geeigneter Maßnahmen.*

*Oft sind die internen Controller überlastet, weil regelmäßig zu bestimmten Zeiten im Jahresablauf (z.B. im Rahmen des Rechnungsabschlusses) Zusatzaufgaben zu bewältigen sind. Controller müssen mit ihrem Know-How auch in Projekten wie der Einführung neuer Software mitarbeiten. In diesen Fällen kann ein „Controller auf Zeit“ die eigenen Mitarbeiter entlasten. Sein Einsatz ist zeitlich begrenzt und kostenmäßig exakt kalkulierbar.*

*Der externe Controller wird auch die Informationsbeschaffung unterstützen. Soll z.B. ein neues Produkt am Markt plziert werden, beschafft er Informationen über Konkurrenzprodukte oder Absatzchancen und ermittelt die erforderlichen Neuinvestitionen. Gerade hier kann der erfahrene externe Controller durch seine dezidierten Branchenkenntnisse wertvolle Hilfestellungen leisten. Weitere Einsatzfelder des externen Controllers sind:*

- ▶ *Unterstützung der Strategieformulierung und -umsetzung*
- ▶ *Einführung eines angemessenen Rechnungswesens*
- ▶ *Gestaltung des Berichtswesens*
- ▶ *Unterstützung des Planungsprozesses*
- ▶ *Durchführung von Sonderauswertungen (z.B. Investitionsrechnungen)*
- ▶ *Suche nach Ursachen für Planabweichungen*
- ▶ *Erarbeitung von Maßnahmen*
- ▶ *Information über neue Controllinginstrumente wie Benchmarking oder Target Costing*
- ▶ *Hinweis auf neue Informationsquellen wie das Internet*

*Der externe Controller wird in seiner Funktion als Berater auch behilflich sein, um ein eigenes internes Controlling aufzubauen. Man kann mit ihm diskutieren, wie das Controlling zu gestalten ist, welche Instrumente sinnvoll sind oder wie die organisatorischen und personalspezifischen Auswirkungen zu bewältigen sind.*

**Welche Einsatzfelder gibt es für den externen Controller?**

**Anforderungen an einen externen Controller**

Externes Controlling sollte von qualifizierten Personen übernommen werden, die hauptsächlich Beratungsaufgaben wahrnehmen. In Frage kommen grundsätzlich Unternehmensberater, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer und Kreditinstitute (vgl. Abb. 6).

Abb.6: Träger des externen Controllings

▼ Träger	▼ Vorteile	▼ Nachteile
Unternehmensberater	Große sachliche Controllingkompetenz	Auswahl eines geeigneten Beraters kostet Zeit, z. T. teuer
Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	Meist existiert bereits ein enger Kontakt zum Unternehmen	Schwerpunkt ist nicht das zukunftsorientierte Controlling, Interessenkonflikte bei Wirtschaftsprüfern
Kreditinstitute		Durch Controllingberatung können Kreditverhandlungen beeinträchtigt werden, Beratung ist oft sehr finanzwirtschaftlich orientiert

Wenn die Controllingleistungen einfach und standardisiert sind, können Controllingaufgaben auch von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern ausgeübt werden. Allerdings ist bei beratenden Wirtschaftsprüfern die Gefahr eines Interessenkonfliktes hoch. Schließlich muß der Prüfer in seiner Eigenschaft als Berater die Ist-Situation des Unternehmens verantwortlich gestalten und gleichzeitig in Person des Wirtschaftsprüfers einer unabhängigen Prüfung unterziehen. Grundsätzlich ist festzustellen, daß der Steuerberater wie der Wirtschaftsprüfer im Regelfall den Focus auf die steuer- und bilanzrelevanten Fragestellungen richten werden und nicht auf eine fundierte betriebswirtschaftliche Beratung. Die erforderliche betriebsindividuelle Controlling-Beratung können sie kaum realisieren. Deshalb dürfte externes Controlling am besten durch qualifizierte Unternehmensberater mit großer betriebswirtschaftlicher Erfahrung und der notwendigen persönlichen Qualifikation erfüllt werden (vgl. Abb. 7).

Abb. 7: Anforderungen an den Controller

▼ Persönliche Anforderungen	▼ Fachliche Anforderungen
Persönliches Engagement	Betriebswirtschaftliches Fachwissen
Teamfähigkeit	Langjährige Praxiserfahrung
Analytische Fähigkeiten	Beherrschung der Controllinginstrumente
Selbständiges Arbeiten	Kenntnisse der Datenverarbeitung
Kommunikationsfähigkeit	Organisatorische Kenntnisse, Wissen über die Gestaltung von Geschäftsprozessen
Durchsetzungsvermögen	Kenntnisse des Projektmanagements
Führungsfähigkeit, Belastbarkeit	Erfahrung in Aufbau, Pflege und Weiterentwicklung von Informationssystemen
Objektivität, Neutralität	Berufserfahrung

*Das Angebot an Beratern ist sehr vielfältig. Es gibt auch große Honorarunterschiede zwischen den Beratungsgesellschaften. Für kleinere Unternehmen kommen die großen etablierten Gesellschaften wie McKinsey oder Arthur D. Little aus Kostengründen nicht in Frage. Sie sollten eine auf den Mittelstand spezialisierte Gesellschaft wählen. Günstig ist es, wenn der Berater Branchenkenntnisse aus seiner Beratertätigkeit besitzt. In diesem Fall wird die Entscheidungsqualität durch den externen Controller stark verbessert.*

*Wichtig ist zudem, daß ein großes Vertrauen gegenüber dem Anbieter der Controllingleistung besteht. Deutlich wurde dies auch im Rahmen einer Analyse über externes Controlling in der Bekleidungsindustrie, die zu folgendem Ergebnis kam<sup>(6)</sup>:*

*„Die größte Ablehnung gegenüber dem externen Controlling beruht auf mangelndem Vertrauen, das die BekleidungsHersteller den externen Beratern entgegenbringen.“*

*Aufgrund der Wettbewerbssituation ist ein aktives Controlling auch für mittelständische Unternehmen überlebenswichtig geworden. Unerlässlich ist vor allem der Aufbau eines funktionierenden Rechnungswesens. Allerdings reicht es keineswegs, allein vergangenheitsorientiert zu reagieren. Hohe Bedeutung hat die vorausschauende Planung. Sie umfaßt nicht nur Kosten und Erlöse, sondern auch die Bestimmung der voraussichtlichen Liquidität.*

*Kann sich ein Unternehmen keine eigenen Controller leisten oder reicht die eigene Controllerkapazität nicht aus, ist der Controller auf Zeit eine sinnvolle Alternative. Vor allem erfahrene Unternehmensberatungen können die Qualität der betrieblichen Entscheidungen verbessern. Zusätzlich stellen Sie wertvolles Wissen über andere Unternehmen, das sie in Beratungsprojekten erworben haben, bereit. Wesentlich ist, daß man dem externen Berater Vertrauen entgegenbringt.*

---

## Resümee

(6) Breikopf, Sybille, Externes Controlling, S. 312.

## Literatur

Breitkopf, Sybille, *Externes Controlling. Eine konzeptionelle und empirische Analyse am Beispiel des marktorientierten Kostenmanagements in der Bekleidungsindustrie.* Frankfurt u.a. 1999.

Fiedler, Rudolf, *Einführung in das Controlling. Methoden, Instrumente und DV-Unterstützung.* München, Wien 1998.

Scheiper, Ulrich, Beitz, Dagmar, *Betriebswirtschaftliche Probleme und Beratungsbedarf mittelständischer Unternehmen, in: praxis perspektiven 2 (1997), S. 19 - 21.*

Wimmers, Stephan, Wolter, Hans-Jürgen, *Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 77, NF 1997, ISBN 3-7910-5077-X.*

Fiedler, Rudolf, *Einführung in das Controlling, S. 2 ff.*

Scheiper, Ulrich, Beitz, Dagmar, *Betriebswirtschaftliche Probleme und Beratungsbedarf mittelständischer Unternehmen, in: praxis perspektiven 2 (1997), S. 21.*

*InsO §18, Abs. 2*

3a *Siehe hierzu auch Dipl.-Arbeit Conradi, B|M|K Mittelstandsberatung GmbH, 1998, bei Prof. Dr. Reinöhl und Reflexion II „Das neue Insolvenzrecht“ der B|M|K, Verfasser Conradi*

4 *§ 91 II AktG n.F.*

Wimmers, Stephan, Wolter, Hans-Jürgen, *Schriften zur Mittelstandsforschung Nr. 77.*

Breitkopf, Sybille, *Externes Controlling, S. 312.*

November 1999

*B|M|K Mittelstandsberatung GmbH*

*Kantstraße 18, D-97074 Würzburg*

*Telefon (09 31) 7 97 64-0*

*Fax (09 31) 7 97 64-99*

Prof. Dr. Rudolf Fiedler