

Verständnis und Organisation des Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen

von Thomas Rautenstrauch und Christof Müller¹

Zusammenfassung

Während sich Veröffentlichungen zur betriebswirtschaftlichen Teildisziplin Controlling anfangs vornehmlich auf die institutionelle Verankerung und die Gestaltung von Controllinginstrumenten für Großunternehmen beschränkten, geriet in den vergangenen 15 Jahren auch das Controlling in mittelständischen Unternehmen stärker in den Fokus. Unterschiede lassen sich dabei vor allem aufgrund spezifischer Anforderungen kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) hinsichtlich ihrer begrenzten Ressourcenausstattung sowie ihrer führungsspezifischen Besonderheiten vermuten, doch besteht Bedarf an neueren empirischen Erkenntnissen hierzu. Vor dem Hintergrund dieses Mangels liefert der vorliegende Beitrag neue Befunde aus einer empirischen Befragung zum vorherrschenden Controllingverständnis sowie zur Ausgestaltung der Controllingorganisation bei KMU.

1. Problemstellung

Controlling gilt in Wissenschaft und Praxis bereits seit langem als ein führungsunterstützendes Konzept, mit dem der Wirkungsgrad der Unternehmensführung im Hinblick auf deren Effizienz und Effektivität erhöht werden kann. Für diese Einsicht wurde unlängst auch der empirische Nachweis durch eine Befragung unter Controllern und Managern in Unternehmen der wichtigsten Wirtschaftszweige geführt.²

Einer solchen Führungsunterstützung wird umso höhere Bedeutung zuteil, je schwieriger die Bedingungen in der Unternehmensumwelt sind. Die ausgeprägte Marktdynamik und Komplexität erhöhen die Entscheidungsunsicherheit für das Management in allen Unternehmen und stellen ebenso hohe Anforderungen im Hinblick auf das Ziel einer rationalen Unternehmensführung. Die Sicherstellung dieser Rationalität gilt nach Auffassung von Weber als wesentliche Meta-Aufgabe des Controllings, zu deren Erfüllung vor allem die Bereitstellung führungsrelevanter Informationen als Informationsversorgungsaufgabe gehört.³

In Großunternehmen werden zur Reduzierung dieser Entscheidungsunsicherheit allerdings regelmäßig entscheidungsvorbereitende bzw. planende Einheiten in Form von Stäben eingesetzt, bei denen das Controlling aus institutioneller Sicht einen Hauptakteur darstellt.

¹ Prof. Dr. Thomas Rautenstrauch und Dipl.-Kfm. Christof Müller, Fachhochschule Bielefeld - Fachbereich Wirtschaft, Universitätsstr. 25, D-33615 Bielefeld

² Vgl. Bauer, M. (2003), S. 120.

³ Vgl. Weber, J. (2002), S. 63.

Für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) scheint eine solche Organisation des Controllings oftmals aus Gründen der Ressourcenknappheit sowie der unzureichenden Betriebsgröße nicht machbar, doch bestehen aus institutionaler Sicht verschiedene Alternativen für die Übernahme von Controlling-Aufgaben.

Der vorliegende Beitrag hat das Ziel, das Verständnis und die Organisation des Controlling in KMU auf der Grundlage zugehöriger empirischer Untersuchungen darzustellen. Zur Erreichung dieses Ziels wird im folgenden Abschnitt zunächst der theoretische Hintergrund erläutert, bevor im dritten Abschnitt der bisherige Stand der Forschung wiedergegeben wird. Im daran anschließenden vierten Abschnitt werden die Ergebnisse einer eigenen empirischen Untersuchung vorgestellt und diskutiert.

2. Theoretischer Hintergrund

2.1 Vielfalt als Merkmal von Verständnis und Organisation des Controlling

Für die betriebswirtschaftliche Teildisziplin *Controlling* existieren eine Reihe unterschiedlicher Sichtweisen, so dass bislang kein einheitliches Begriffsverständnis vorliegt, wie auch bei den folgenden Auffassungen ausgewählter Autoren deutlich wird:

So beschreibt HORVÁTH Controlling als ein Subsystem der Unternehmensführung mit einer primären Ausrichtung auf die Koordination von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung.⁴ Im Rahmen der systembildenden Funktion schafft es durch die angemessene Gestaltung die notwendigen Voraussetzungen und sichert im Rahmen der systemkoppelnden Funktion die Anpassungs- und Koordinationsfähigkeit des Gesamtsystems.⁵

KÜPPER erweitert das Bezugsfeld des Controlling zusätzlich auf die Führungsteilsysteme Personalführung sowie Organisation und unterstreicht somit entschieden die Koordinationsaufgabe des Controlling, durch Abstimmung der einzelnen Teilsysteme eine optimale Erreichung der Gesamtunternehmensziele sicherzustellen.⁶

Demgegenüber sehen WEBER / SCHÄFFER das Hauptaugenmerk inzwischen in der Sicherstellung der Rationalität zur Steigerung der Effektivität und Effizienz der Unternehmensführung. Die dem Controlling zugewiesenen Aufgaben beschreiben sie als die Gestaltung des Planungsprozesses, Kontrolle der gesetzten Ziele, Versorgung des Managements mit führungsrelevanten Informationen sowie der betriebswirtschaftlichen Unterstützung der Manager.⁷

⁴ Vgl. Horváth, P. (2003), S. 118.

⁵ Vgl. ebenda, S. 115ff.

⁶ Vgl. Küpper, H.-U. (2001), S. 13ff.

⁷ Vgl. Weber, J. (2002), S. 17, 48ff.

Das in der Unternehmenspraxis vorzufindende *Controllingverständnis* leitet sich vornehmlich indirekt aus den individuellen Teilfunktionen des Controllings ab. Diese leiten sich wiederum aus den Controllingzielen ab, welche ihrerseits subsidiär zu den jeweiligen Gesamtunternehmenszielen sind. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass seit den 70er Jahren veränderte Anforderungen an die Unternehmensführung ebenso zu stetig verändernden Vorstellungen über die dem Controlling zuzuweisenden Aufgabengebiete geführt haben.⁸

Führt man sich jedoch die tatsächlichen Gegebenheiten in der Gruppe der KMU vor Augen, so scheint es jedoch zumindest fraglich, ob diese Entwicklungen dort auch nur ansatzweise nachempfunden wurden, da das Controlling hier häufig mit einem unterentwickelten betrieblichen Rechnungswesen⁹ sowie mit dem Fehlen externer Daten¹⁰ konfrontiert ist, was insgesamt auf eine unzureichende Informationsbasis der Führungskräfte in KMU schließen lässt.

Im Hinblick auf die *Organisation des Controlling* gilt es darüber hinaus zu klären, von welchen Trägern bzw. Institutionen die Controllingaufgaben erfüllt werden. Dabei bieten sich den Unternehmen aus theoretischer Sicht organisatorische Alternativen, die sowohl eine Delegation von Controllingaufgaben auf interne wie auch externe Träger beinhalten und über die in der Literatur weitgehende Einigkeit herrscht. Eine generelle Aussage über die optimale Organisationsgestaltung des Controlling scheint allerdings nicht möglich, da sich der Umfang und das Ausmaß des Controllerdienstes vor allem an den unternehmensinternen Faktoren wie Unternehmensgröße, Organisationsstruktur, finanzielle und personelle Ressourcen orientiert.¹¹ Die nachfolgende Abbildung 1 illustriert die verschiedenen Möglichkeiten zur Institutionalisierung des Controlling in Unternehmen.

Im Rahmen der *internen Trägerschaft* können die Unternehmen entweder eine eigenständige Controllingstelle bzw. -Abteilung gründen, wobei sich in diesem Zusammenhang auch direkt die Fragen nach der hierarchischen Einordnung (Stab- oder Linienstelle) in die Gesamtunternehmensorganisation sowie der konkreten Kompetenzzuweisungen an die Controllingträger anschließen.¹² Darüber hinaus können die Controllingaufgaben auch durch bereits vorhandene Stellen „nebenamtlich“ wahrgenommen werden, wovon gerade KMU mit ihren begrenzten personellen Ressourcen überproportional häufig Gebrauch machen. Hierfür eignen sich u. a. der oder die Geschäftsführer, ein Assistent der Geschäftsleitung sowie der Leiter des Finanz- und Rechnungswesens.¹³ Beim Konzept des Selbstcontrolling (Self-Controlling) wird Fach- und Führungskräften im Unternehmen ein Teil der Controllingaufgaben eigenverantwortlich übertragen.¹⁴

⁸ Vgl. Lachnit, L. (1992), S. 229.

⁹ Vgl. Bramseemann, R. (1993), S. 31.

¹⁰ Vgl. Kosmider, A. (1994), S. 46.

¹¹ Vgl. ebenda, S. 74; Synek, H. (1996), S. 97.

¹² Vgl. u. a. Amshoff, B. (1993), S. 247.

¹³ Vgl. u. a. Rautenstrauch, T. (2001), S. 134; Klett, C./ Pivernetz, M./ Hauke, D. (1996), S. 28; Vollmuth, H.-J. (2001), S. 25.

¹⁴ Vgl. u. a. Horváth, P. (2003), S. 867f; Rautenstrauch, T. (2001), S. 134.

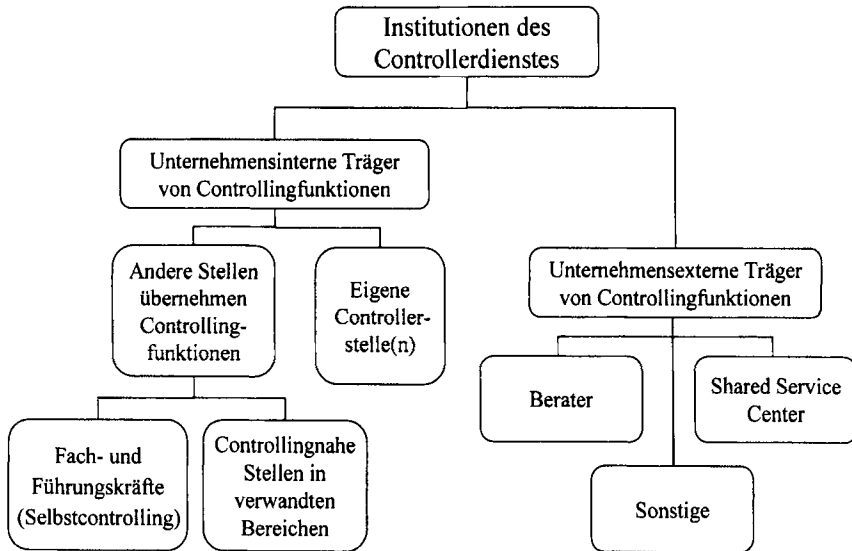


Abb. 1: Institutionale Gestaltungsmöglichkeiten des Controllerdienstes¹⁵

Für eine dauerhafte oder fallweise Übertragung der Controllingaufgaben auf *externe Trägerschaft* entscheiden sich Unternehmen vor allem dann, wenn personelle und/oder finanzielle Ressourcen sowie organisatorische Gegebenheiten eine interne Trägerschaft verhindern. Erste Ansprechpartner sind in diesem Fall die beratenden Berufe, Unternehmens- und Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, aber auch Hochschulen, Kreditinstitute, Verbände und Kammern oder auf Controllingdienstleistungen spezialisierte Shared Service Center.¹⁶

2.2 Begriff und Abgrenzung der Gruppe der Klein- und Mittelunternehmen

Eine allgemein gültige und eindeutige Definition der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) ist nicht verbreitet. GANTZEL¹⁷ verweist in seiner Untersuchung aus dem Jahr 1962 bereits auf über 190 in der Literatur bekannte Definitionen. Die Abgrenzung der KMU erfolgt im Regelfall auf der Grundlage von quantitativen und qualitativen Merkmalen.

Im Bereich der quantitativen Merkmale wurden in neueren Untersuchungen für Industrie- und Handwerksunternehmen stets die Mitarbeiterzahl und der erzielte Jahresumsatzes als Kriterien verwendet. Weitere in der Literatur vorgeschlagene Kriterien wie das Anlagevermögen, die Bilanzsumme (Banken), der Marktanteil, der Gewinn oder Umsatz (Handel) erwiesen sich aufgrund ihrer be-

¹⁵ Verändert übernommen aus Rautenstrauch, T. (2001), S. 134.

¹⁶ Vgl. u. a. Schimank, C./ Strobl, G. (2002), S. 283; Rautenstrauch, T. (2001), S. 135; Klett, C./ Pivernetz, M./ Hauke, D. (1996), S. 29f; Vollmuth, H.-J. (2001), S. 21f.

¹⁷ Vgl. Gantzel, K.-J. (1962), S. 12, S. 46ff.

grenzten Aussagekraft und branchenspezifischer Unterschiede als wenig praktikabel.¹⁸

Darüber hinaus charakterisieren den Mittelstand eine Reihe qualitativer Aspekte und betriebsgrößenbedingter Besonderheiten, wie z. B. die wirtschaftliche und rechtliche Selbstständigkeit, die zentrale Stellung des Unternehmers sowohl in der internen als auch in der externen Wahrnehmung, aber auch limitierte personelle und finanzielle Ressourcen. Diese qualitativen Merkmale lassen sich jedoch aufgrund der Heterogenität mittelständischer Unternehmen nur unzureichend operationalisieren.¹⁹

Die wohl geläufigste Definition für mittelständische Unternehmen, die auch im vorliegenden Beitrag zugrunde gelegt wird, stammt vom Institut für Mittelstandsforschung (IfM) in Bonn. Es charakterisiert den Mittelstand ausschließlich anhand der quantitativen Bestimmungsgrößen Beschäftigtenzahl und erzielter Jahresumsatz. Die kleinen Unternehmen beschäftigen demnach bis zu neun Mitarbeiter und erzielen einen Jahresumsatz von durchschnittlich weniger als 1 Mio. Euro. Mittlere Unternehmen beschäftigen zwischen zehn und 499 Mitarbeitern und erwirtschaften einen Jahresumsatz von 1 Mio. Euro bis 50 Mio. Euro.²⁰

3. Stand der bisherigen Forschung

Bisherige Forschungsergebnisse liefern vorrangig die Untersuchungen von KOSMIDER²¹, LEGENHAUSEN²², und DINTNER²³, welche gegen Ende der 80er, zu Beginn bzw. gegen Mitte der 90er Jahre in ausführlichen Studien mittels standardisierter Fragebögen den Stand und die Ausgestaltung des Controlling in KMU ermittelten. Ihre Erhebungen befassten sich neben anderen Aspekten auch mit dem vorzufindenden Controllingverständnis bzw. mit der institutionalen Ausgestaltung des Controllings in den befragten Unternehmen. Weitere Untersuchungen (z. B. von GAYDOUL²⁴, NIEDERMAYR²⁵) liefern wegen ihrer abweichenden Definition des Untersuchungsobjektes, eines zu geringen Rücklaufes bzw. des mittlerweile sehr weit zurück liegenden Erhebungszeitpunktes nur bedingt vergleichbare Ergebnisse. So konnte NIEDERMAYR 1992 in den von ihr untersuchten österreichischen Unternehmen (70% bis zu 500 Mitarbeiter, 30% mehr als 500 Mitarbeiter) bereits einen für deutsche Verhältnisse bis heute noch vollkommen untypischen Anteil von ca. 53% der Unternehmen feststellen, die über eine eigenständige

¹⁸ Vgl. u. a. Kosmider, A. (1994), S. 33; Bussiek, J. (1996), S. 17.

¹⁹ Vgl. u. a. Krämer, W. (2003), S. 9; Gantzel, K.-J. (1962), S. 279ff.

²⁰ Vgl. o. V. (2004).

²¹ Vgl. Kosmider, A. (1994).

²² Vgl. Legenhausen, C. (1998).

²³ Vgl. Dintner, R. (1999).

²⁴ Vgl. Gaydoul, P. (1980).

²⁵ Vgl. Niedermayr, R. (1994).

Controllingstelle bzw. -abteilung verfügen.²⁶ Leider werden in dieser Untersuchung über die reine Darstellung der Ergebnisse hinaus keine Erläuterungen geliefert, wie diese zustande gekommen sind.

Autor	Jahr	Wirtschaftszweig	Unternehmensgröße	Anzahl befragter Unternehmen
Kosmider	1988	Verarbeitende Industrie	20-500 AN	440
Legenhausen	1992	Sämtliche Branchen (Ausnahme: Handwerk)	20-500 AN	139
Dintner	1996	Produzierendes Gewerbe	< 500 AN	122

Tab. 1: Empirische Studien zum Controllingverständnis und zur organisatorischen Stellung des Controlling in KMU

Die bisherige Forschung zur Organisation des Controlling in KMU lässt eine im Zeitablauf gestiegene Bedeutung des Controlling als betriebswirtschaftliche Teildisziplin erkennen. Das kommt nicht zuletzt durch einen deutlichen Anstieg des Anteils der Unternehmen zum Ausdruck, die über eine eigenständige Controllingstelle bzw. -abteilung verfügen. Während in der Untersuchung von KOSMIDER aus dem Jahr 1988 lediglich gut 11% der befragten Unternehmen über eine solche Stelle verfügten,²⁷ konnte DINTNER gut acht Jahre später bereits in mehr als jedem fünften Unternehmen eine solche Stelle feststellen.²⁸

Darüber hinaus konnte in allen Untersuchungen die Unternehmensgröße als der zentrale Faktor für die institutionale Verankerung des Controlling ausgemacht werden. So zeigte sich z. B. in der Untersuchung von LEGENHAUSEN, dass große Unternehmen mit 201 bis 500 Mitarbeitern bereits zu gut 50% über ein institutionalisiertes Controlling in Form einer eigenständigen Stelle oder Abteilung verfügen, kleinere Mittelständler mit bis zu 200 Mitarbeitern hingegen lediglich zu gut 20% und Unternehmen mit bis zu 50 Mitarbeitern nur zu gut 9%.²⁹

Während in den größeren Unternehmen Controllingaufgaben von einer oder mehreren Controllingstellen bzw. -abteilungen übernommen werden, ist festzustellen, dass diese Aufgaben mit abnehmender Unternehmensgröße entweder von Personen ausgeführt werden, die primär andere, zumeist jedoch dem Controlling

²⁶ Vgl. ebenda, S. 209f.

²⁷ Vgl. Kosmider, A. (1994), S. 98f.

²⁸ Vgl. Dintner, R. (1999), S. 155.

²⁹ Vgl. Legenhausen, C. (1998), S. 113.

nahe stehenden Aufgaben verantworten, oder aber direkt der Geschäftsleitung zugeordnet sind.³⁰

Auf die Frage, wer die Controllingaufgaben verantwortlich koordiniert, antworteten in der Untersuchung von KOSMIDER 1988 ca. 47% der Unternehmen, tendenziell eher kleinere Unternehmen, dass diese Koordinationsverantwortung direkt bei der Geschäftsleitung liege. In weiteren ca. 27% der untersuchten Unternehmen, tendenziell häufiger in mittelgroßen Unternehmen, lag diese Verantwortung bei der Leitung des Finanz- und Rechnungswesens, lediglich in gut 9% der Unternehmen zeichnete sich die Controllingabteilung selbst für ihre Aufgaben verantwortlich.³¹ Acht Jahr später konnte DINTNER ebenfalls mit 40% einen relativ hohen Anteil von Unternehmen feststellen, in denen die Verantwortung der Geschäftsleitung zugeordnet war. Auf ebenfalls 40% stieg jedoch der Anteil der Unternehmen, in denen das Finanz- und Rechnungswesen die Verantwortung für die Controllingaufgaben trägt. Darüber hinaus erklärt der deutlich höhere Anteil von Unternehmen, die über eine eigenständige Controllingstelle bzw. -abteilung verfügen, den mit ca. 15% signifikant gestiegenen Anteil der Unternehmen, bei denen die Verantwortung für Controllingaufgaben auch direkt beim Controlling liegen.³²

Die fachlichen Voraussetzungen der für das Controlling Verantwortlichen wurden lediglich in den Untersuchungen von LEGENHAUSEN und DINTNER näher beleuchtet. So verfügten in der Untersuchung von LEGENHAUSEN 60% dieser Personen über eine kaufmännische oder technische Ausbildung, 42% hatten ein wirtschaftswissenschaftliches und 11% ein technisches Studium absolviert. Etwas mehr als jeder Dritte gab in dieser Untersuchung an, sich in Seminaren Fachkenntnisse angeeignet zu haben. Mehrfachantworten waren in dieser Untersuchung zugelassen.³³ Die von DINTNER sechs Jahre später deutlich differenzierter durchgeführte Untersuchung ergab, dass 30% der Verantwortlichen über spezielles Controllingwissen in Verbindung mit einem wirtschaftswissenschaftlichen Studium verfügen. Weitere 18% können neben anderen Kenntnissen, z. B. im technischen Bereich, auch auf Controllingkenntnisse zurückgreifen. Als Umkehrschluss stellte DINTNER in mehr als der Hälfte der Unternehmen keine spezifischen Controllingkenntnisse fest. Diese Personen verfügen dann entweder ausschließlich über technische, allgemeine betriebswirtschaftliche oder spezielle Kenntnisse auf anderen Gebieten, z. B. im Bereich des Rechnungswesens.³⁴

Beide Untersuchungen verdeutlichen einen mit zunehmender Unternehmensgröße steigenden Anteil von Akademikern bzw. vergleichbar qualifizierten Aufgabenträgern im Controlling. Die gerade bei kleineren Unternehmen auf diesem

³⁰ Vgl. Kosmider, A. (1994), S. 137f.

³¹ Vgl. ebenda, S. 98f.

³² Vgl. Dintner, R. (1999), S. 156ff.

³³ Vgl. Legenhausen, C. (1998), S. 113f.

³⁴ Vgl. Dintner, R. (1999), S. 162ff.

Gebiet festzustellende Wissenslücke zu schließen ist aber eine Aufgabe, der sich auch die betroffenen Unternehmen mehrheitlich bewusst sind.

Bereits in der Untersuchung von KOSMIDER aus dem Jahr 1988 signalisierte der überwiegende Teil der Unternehmen, eine Weiterentwicklung des Controlling durchführen zu wollen. Vornehmlich kleinere Unternehmen setzten in diesem Punkt primär auf ihren bisherigen Mitarbeiterstamm und wollten lediglich fallweise, zur Lieferung von Denkanstößen zur Weiterentwicklung externe Controllingdienstleister hinzuziehen. KOSMIDER schloss daraus, dass die überwiegende Mehrheit der befragten mittelständischen Unternehmen langfristig eine eigene Controllingabteilung anstrebe.³⁵ Ein durchaus vergleichbares Bild ergab die Untersuchung von DINTNER. Auch hier wollten ca. 60% der Unternehmen die Weiterentwicklung ihres Controllings ausschließlich mit ihren bisherigen Mitarbeitern durchführen, z. B. durch die Teilnahme an Weiterbildungsmaßnahmen. Weitere 30% konnten sich in dieser Untersuchung eine gelegentliche Unterstützung durch externe Personen / Institutionen vorstellen. Hier sind es vornehmlich die Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer, zu denen die mittelständischen Unternehmen oftmals ein langjähriges Vertrauensverhältnis hegen, die zuerst um Rat gefragt werden. Mit deutlich weniger Nennungen folgen die Banken, Unternehmensberater, Fachverbände / IHK und die Hochschulen auf den weiteren Plätzen. Dabei wünschten sich zwei Drittel der Unternehmen von den externen Ansprechpartnern die Lieferung von Anstößen zur Controllingentwicklung, gut vier von zehn Unternehmen erwarten die Bereitstellung von Fakten- sowie Methodenwissen und jeweils ca. 20% erhoffen sich Unterstützung bei der Durchführung von Controllingaufgaben bzw. die Durchführung dieser Aufgaben selbst.³⁶

4. Eigene Forschungsergebnisse

Die Tatsache, dass empirische Ergebnisse zum Controllingverständnis sowie zur Organisation des Controlling in KMU bereits nahezu zehn Jahre zurück liegen, lässt einen erneuten Forschungsbedarf auf diesem Gebiet erkennen. Zudem lässt sich vermuten, dass Controlling vor dem Hintergrund der bereits genannten Veränderungsdynamik im Umfeld von KMU eine zunehmende Bedeutung erlangt hat.

³⁵ Vgl. Kosmider, A. (1994), S. 141f.

³⁶ Vgl. Dintner, R. (1999), S. 195ff.

4.1 Untersuchungsaufbau und -durchführung

Die vorliegende empirische Untersuchung wurde auf der Basis einer schriftlichen, postalischen Befragung durchgeführt. Die schriftliche, postalische Erhebung wurde von März bis Juli 2003 durchgeführt. Als Untersuchungsinstrument diente hierbei ein standardisierter Fragebogen im Umfang von sechs Seiten, auf denen Fragen zu allgemeinen Unternehmensmerkmalen, zum strategischen und operativen Controlling, zum Controllingverständnis sowie zur organisatorischen Einbindung des Controllings gestellt wurden.

Ausgangspunkt der Datenerhebung waren alle Unternehmen des produzierenden Gewerbes mit mehr als 20 und weniger als 500 Mitarbeitern, die bei den Industrie- und Handelskammern Ostwestfalen zu Bielefeld sowie Lippe zu Detmold im März 2003 registriert waren. Die Einordnung der befragten Unternehmen in die Gruppe der KMU orientierte sich damit ausschließlich an der Mitarbeiterzahl. Im Frühjahr 2003 wurden insgesamt 1568 Fragebögen (davon 1365 in Ostwestfalen und 203 in Lippe) versandt. Aus dem Rücklauf von 197 Fragebögen, von denen 188 auswertbar waren, ergibt sich damit eine Rücklaufquote von ca. 12%, die im Vergleich zu vergleichbaren Erhebungen noch als befriedigend gilt.

Im Hinblick auf die Struktur der Stichprobe ist zu sagen, dass die untersuchten Unternehmen schwerpunktmäßig den Branchen Maschinenbau (16,5%), Möbel (14,4%) sowie Metallverarbeitung (13,3%) angehören. Sie beschäftigen zu mehr als 50% bis zu 100 Mitarbeiter und erzielten bis zu ca. 45% einen Jahresumsatz von bis zu 10 Mio. €. Weitere 24% der antwortenden Unternehmen erzielten 11-25 Mio. € Jahresumsatz. Betrachtet man das Alter der Unternehmen, so kann man sehr wohl von reifen Unternehmen sprechen. Ca. 90% der Unternehmen gaben an, vor mehr als 10 Jahren gegründet worden zu sein, beinahe jedes zweite Unternehmen wurde bereits vor mehr als 50 Jahren gegründet. Eine Positivauslese in den Antworten wird angesichts der Antworten auf die Frage nach der Entwicklung des Unternehmens im Vergleich mit der Branche erkennbar, denn ca. 88% der Unternehmen gaben an, sich in den vergangenen fünf Jahren besser oder mindestens ebenso positiv wie der Branchendurchschnitt entwickelt zu haben.

Im Rahmen der Befragung sollte u. a. untersucht werden, ob sich der in der Literatur beschriebene Wandel des Controllingaufgabenfeldes in den Unternehmen von einer anfänglich verstärkt buchhalterisch-kostenrechnerischen Sichtweise zu einer modernen, eher strategisch orientierten Servicefunktion als Unterstützung der Unternehmensleitung auch empirisch belegen lässt. Dabei wurde einerseits ermittelt, welche der vordefinierten Aufgabenfelder die Controller in ihren Unternehmen beobachtbar vorfinden und andererseits, welche Priorität die befragten Personen diesen Aufgaben in einer vordefinierten Werteskala beimessen.

In einem weiteren Teil des Fragebogens wurde im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung des Controlling ermittelt, von welchen Trägern Controllingaufgaben in mittelständischen Unternehmen wahrgenommen werden, wer sich für diese Tätigkeiten verantwortlich zeigt und welche Ausbildung bzw. Qualifikation diese Verantwortlichen haben. Darüber hinaus wurde gefragt, mit welchen

Personen bzw. Institutionen sich die mittelständischen Unternehmen eine fallweise oder dauerhafte Weiterentwicklung ihres bisherigen Controllinginstrumentariums vorstellen können und wie sie die externen Anbieter in Bezug auf fachliche Kompetenz, Kosten, Praxisorientierung und Unabhängigkeit einschätzen.

4.2 Ergebnisse zum Controllingverständnis und zu Prioritäten

Zu den Begriffen Controlling sowie Controllingverständnis hat sich in der betriebswirtschaftlichen Literatur keine einheitliche Definition durchgesetzt, sondern die Controllingforschung unterscheidet zwischen verschiedenen Controllingkonzeptionen, die jeweils unterschiedliche Anknüpfungspunkte für die theoretische Fundierung des Controlling in den Vordergrund stellen.³⁷

Bei der vorliegenden Untersuchung wurde versucht, das Controllingverständnis auf der Basis von zehn vordefinierten Aufgaben / Tätigkeiten zu ermitteln. Die Unternehmen konnten hier in einem ersten Schritt angeben, in welchem Maße sich diese Tätigkeiten in ihrem täglichen Arbeitsablauf beobachtbar wiederfinden. Dazu wurde eine Antwortskala mit den Möglichkeiten von 1 = trifft voll zu bis 4 = trifft gar nicht zu vorgegeben.

Zu den gleichen Tätigkeiten wurde in einem zweiten Schritt untersucht, welche Prioritäten die Antwortenden den einzelnen Aufgaben beimessen. Diese konnte in einem freien Feld mit 1 = sehr wichtig bis 4 = weniger wichtig zum Ausdruck gebracht werden.

Die Auswertung zu dieser Frage erfolgt durch Berechnung der Mittelwerte (M) und der Standardabweichungen (SA). Diese bilden die Basis für die Rangfolge (R).

Die Tabelle 2 zeigt deutlich, dass in den untersuchten mittelständischen Unternehmen die klassischen Controllingaufgaben, allen voran die Datenaufbereitung und Datenanalyse, Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung sowie Berichtswesen bzw. Reporting dominieren und somit der in der Literatur beschriebene Wandel in der Sichtweise des Controlling noch nicht bzw. nur in Ansätzen vollzogen wurde. Dieses Gesamtergebnis wird nachfolgend detaillierter untersucht.

³⁷ Vgl. Pietsch, G./Scherer, E. (2000), S. 398 f.

	Controllingverständnis			Prioritäten		
	R	M	SA	R	M	SA
Datenanalyse und -aufbereitung bzgl. Abweichungen, Schwachstellen und Engpässen	1	1,55	0,77	1	1,72	0,86
Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung	2	1,61	0,77	2	1,81	0,92
Präsentation von entscheidungsrelevanten und aussagekräftigen Informationen (Reporting, Berichtswesen)	3	1,75	0,92	4	1,97	1,08
Finanzwirtschaftliche Aufgaben (z. B. Liquiditätssicherung, Bilanzfragen)	4	1,84	0,92	3	1,97	1,06
Begleitung und Beratung des Managements in betriebswirtschaftlichen Fragen (Consulting)	5	2,00	0,95	5	2,15	1,01
Transparente und aktuelle Darstellung des Unternehmens mit seinem komplexen Umfeld	5	2,00	1,00	7	2,28	1,03
Gestaltung und Weiterentwicklung des Informations-, Planungs-, Kontroll- und Steuerungssystems	6	2,09	0,87	6	2,25	0,96
Koordination und Organisation von bereichsübergreifenden Teilzielen und -plänen	7	2,23	1,04	9	2,59	1,14
Gleichsamer Betrachtung von Vergangenheit und Zukunft (Forward Controlling)	8	2,24	1,03	8	2,49	1,06
Ausgleich innerbetrieblicher Informationsdefizite	9	2,58	0,91	10	2,82	0,98

Tab. 2: Controllingverständnis und Priorität verschiedener Aufgabenfelder in KMU

4.2.1 Controllingverständnis

Eine detailliertere Analyse offenbart unterschiedliche Schwerpunkte innerhalb der verschiedenen Größenklassen, wie Abbildung 2 zeigt. Aus Gründen der Übersichtlichkeit beschränkt sich die Darstellung auf die fünf Aufgabengebiete der oben angeführten Tabelle, die die besten Bewertungen erhielten. Während kleinere Unternehmen mit bis zu 50 Mitarbeitern die Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung zu den vorrangigsten Aufgaben des Controllings zählen, treten diese bei größeren Unternehmen eher weiter in den Hintergrund. Hier liegt die Vermutung nahe, dass dort andere Abteilungen für diese Tätigkeiten zuständig sind. Dieser Trend ist in verstärktem Maße ebenso im Bereich der finanzwirtschaftlichen Aufgaben zu beobachten. Demgegenüber nimmt die Bedeutung des Berichtswesens / Reporting mit steigender Unternehmensgröße deutlich zu. Die Datenanalyse und -aufbereitung hingegen zählt in allen beobachteten Größenklassen zu den Top 3 der möglichen Aufgabenfelder.

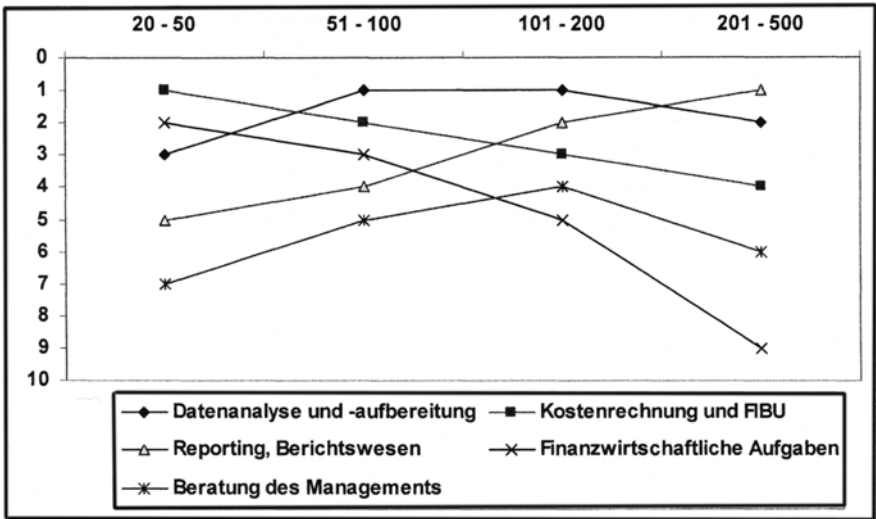


Abb. 2: Controllingverständnis in Relation zur Unternehmensgröße (hier anhand der Mitarbeiterzahl)

4.2.2 Prioritäten

Auch im Hinblick auf die Prioritäten einzelner Aufgabenfelder des Controlling in mittelständischen Unternehmen führt eine differenziertere Betrachtung bezogen auf die verschiedenen Unternehmensgrößen zu einem unterschiedlichen Ergebnis, wie die folgende Abbildung verdeutlicht:

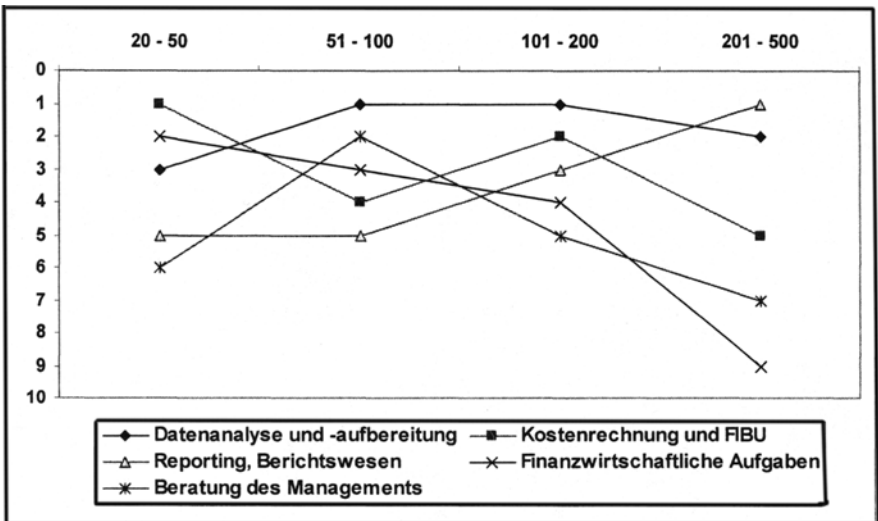


Abb. 3: Prioritäten in den Controllingaufgaben in Relation zur Unternehmensgröße (hier anhand der Mitarbeiterzahl)

Wie schon beim Controllingverständnis nimmt auch in dieser Untersuchung die Bedeutung finanzwirtschaftlicher Aufgaben mit zunehmender Unternehmensgröße ab. Im Gegenzug steigt ebenfalls die Bedeutung des Aufgabenfeldes Berichtswesen / Reporting. Der Bereich der Datenanalyse genießt auch hier über alle Größenklassen hinweg eine hohe Bedeutung. Deutliche Trendbrüche zeichnen sich in den übrigen beiden Aufgabenfeldern bei einem Vergleich der Unternehmen mit 51-100 Mitarbeitern und denen mit 101-200 Mitarbeitern ab. Hier ordnen die in den kleineren Unternehmen tätigen Controller der Beratung des Managements eine deutlich höhere Priorität zu als dem Bereich der Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung und vollziehen damit den Wandel im Selbstbild des Controllers vom Registrator zum Navigator. Größere Unternehmen hingegen räumen der eher konservativen Sichtweise des Controllings eine höhere Priorität ein.

4.3 Ergebnisse zur institutionalen Eingliederung des Controlling

Mit der in den Unternehmen vorzufindenden institutionalen Eingliederung des Controlling in die betriebliche Hierarchie befassen sich gleich mehrere Fragen. Zunächst wird untersucht, von welchen innerbetrieblichen Funktionsträgern die Controllingaufgaben wahrgenommen werden. Daran schließt sich die Frage an, wer diese Aufgaben koordiniert und letztlich die Verantwortung dafür trägt. Als dritter Punkt in diesem Kontext steht die Frage, welche fachlichen Voraussetzungen die für das Controlling verantwortlichen Akteure mitbringen, bevor wir uns abschließend der Frage zuwenden, mit welchen Personen bzw. Institutionen sich die von uns befragten Unternehmen eine fallweise oder dauerhafte Weiterentwicklung ihres Controllingsystems vorstellen können und wie sie diese hinsichtlich verschiedener Kriterien bewerten.

4.3.1 Wahrnehmung von Controllingaufgaben

Während in großen Unternehmen und Konzernen in der Regel der Geschäftsleitung zugeordnete Stabsabteilungen mit Controllingaufgaben befasst sind, verfügen kleine und mittlere Unternehmen im Allgemeinen nicht über diese personellen Ressourcen. Das bedeutet für die Belange des Controlling, dass die ihm zugeordneten Aufgaben in vielen Unternehmen von anderen Stelleninhabern neben weiteren Tätigkeiten wahrgenommen werden.

Die Untersuchung ergab für die beiden Kammerbezirke, dass in mehr als 70% der befragten Unternehmen Controllingaufgaben zumindest teilweise von der Geschäftsleitung ausgeführt werden (Mehrfachantworten waren zulässig). In ca. jedem zweiten Unternehmen ist auch die Leitung des Finanz- und Rechnungswesens mit Controllingaufgaben betraut. Immerhin 34% verfügen nach eigener Aussage über eine eigenständige Controllingabteilung.

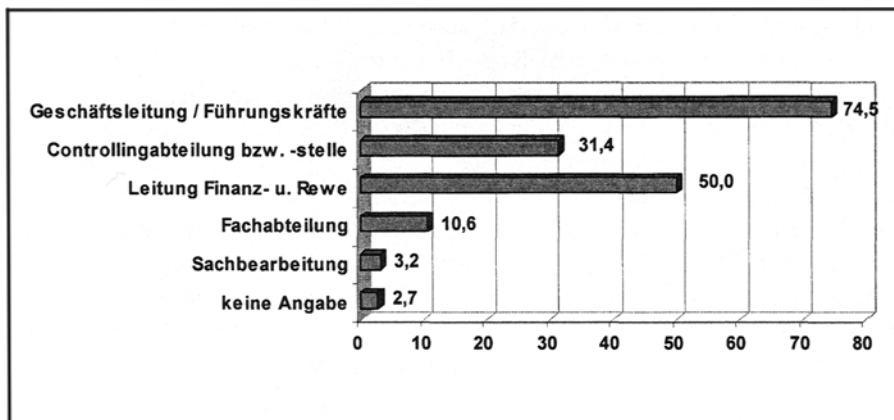


Abb. 4: Unternehmensinterne Träger von Controllingaufgaben (in %)

In einer detaillierteren Analyse zeigt sich, dass die Wahrnehmung der Controllingaufgaben in allen Betrieben der Nahrungs- und Genussmittelbranche, dem Holzgewerbe und der Branche Glas / Keramik / Steine durch die Geschäftsleitung erfolgt. Ferner ist ein starker Trend hin zu einer verstärkten Zuordnung der Controllingaufgaben in den Bereich der Geschäftsleitung bei kleineren Unternehmen festzustellen. Während alle Unternehmen mit bis zu 2 Mio. Euro Jahresumsatz diesen Punkt bejahten, war es bei den Unternehmen mit einem Jahresumsatz von 26-50 Mio. Euro nur noch jedes Zweite.

Über eine eigene Controllingstelle verfügen hingegen drei von vier Unternehmen aus dem Fahrzeugbau sowie gut 60% der Unternehmen aus der Chemischen Industrie und dem Bereich Elektrotechnik / Optik. Auch in diesem Punkt spielt die Unternehmensgröße eine entscheidende Rolle. Während nur gut 7% der Unternehmen mit 20-50 Mitarbeitern nach eigenen Angaben über eine eigenständige Controllingstelle verfügen, sind es im Bereich der Unternehmen mit 201-500 Mitarbeitern schon gut 70%.

Die Leitung des Finanz- und Rechnungswesens wird tendenziell am häufigsten von Unternehmen eingesetzt, die zwischen 101-200 Mitarbeitern beschäftigen, zwischen 11-25 Mio. Euro Jahresumsatz erzielen und aus den Branchen der Chemischen Industrie sowie der Elektrotechnik und Optik stammen.

Interessant sind darüber hinaus noch die Ergebnisse aus dem Bereich der Fachabteilung. Hier sind ebenfalls mit zunehmender Unternehmensgröße verstärkte Nennungen festzustellen. Das deutet gerade bei größeren Mittelständlern auf eine zunehmende Verbreitung eines Self-Controllings in den einzelnen betrieblichen Abteilungen hin.

Die Frage, wie viele Mitarbeiter sich in den Unternehmen mit Controllingaufgaben beschäftigen, beantworteten 70% der Unternehmen mit maximal 3 Mitarbeitern. In einzelnen Fällen waren es jedoch mit bis zu 10 Mitarbeitern und darüber deutlich mehr.

4.3.2 Ergebnisse zur Koordination und Verantwortung

Nachdem zunächst untersucht wurde, von welchen betrieblichen Funktionsträgern die Controllingaufgaben in KMU wahrgenommen werden, beschäftigte sich die zweite Frage innerhalb dieses Komplexes damit, wer diese Aufgaben koordiniert und letztlich die Verantwortung für sie trägt. Nachfolgende Abbildung gibt zunächst einen Überblick:

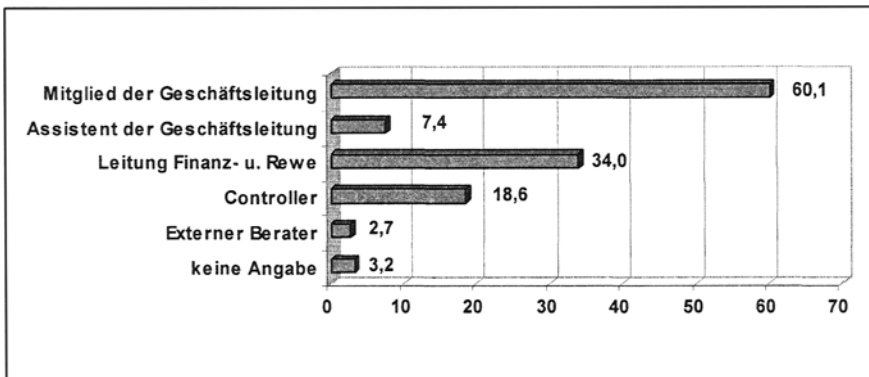


Abb. 5: Koordinatoren und Verantwortungsträger von Controllingaufgaben (in %)

Im Ergebnis zeigt sich für diese Untersuchung, dass die Koordination und Verantwortung in sechs von zehn Unternehmen bei einem Mitglied der Geschäftsleitung liegt. In jedem dritten Unternehmen ist die Leitung des Finanz- und Rechnungswesens hiermit betraut, in beinahe jedem fünften der Controller selbst.

Bei genauerem Hinsehen zeigt sich, dass es in dieser Untersuchung alle Unternehmen, die vor 2-5 Jahren gegründet wurden, alle aus dem Holzgewerbe und der Branche Glas / Keramik / Steine sowie vermehrt kleinere Unternehmen die Koordination und Verantwortung für die Aufgaben des Controlling auf ein Mitglied der Geschäftsleitung übertragen.

Der Leitung des Finanz- und Rechnungswesens fällt diese Aufgabe vermehrt in Unternehmen zu, die vor 6-10 Jahren gegründet wurden, aus den Branchen des Fahrzeugbaus, der Möbelindustrie sowie der Nahrungs- und Genussmittel stammen und zwischen 201 und 500 Mitarbeitern beschäftigen.

In ca. 18% der befragten Unternehmen liegt die Koordination und Verantwortung direkt beim Controlling. In Unternehmen aus den Branchen des Verlags- und Druckgewerbes, der Gummi- und Kunststoffverarbeitung sowie der Elektrotechnik / Optik ist diese Quote doppelt so hoch wie im Durchschnitt. Darüber hinaus ist auch hier ein starker Einfluss der Unternehmensgröße auf die Ergebnisse zu beobachten. Während in Unternehmen mit 20-50 Mitarbeitern nur knapp 4% diese Zuweisung der Verantwortung bejahten, waren es in Unternehmen mit 201-500 Mitarbeitern schon über 40%.

4.3.3 Fachliche Voraussetzungen

Die fachlichen Voraussetzungen des für das Controlling Hauptverantwortlichen werden in einigen früheren Untersuchungen (z. B. LEGENHAUSEN) als ein entscheidender Indikator für die Anwendungsintensität von Controllinginstrumenten und die Ausgestaltung des Controlling ausgemacht.

So wird allgemein vermutet, dass Verantwortliche mit einem wirtschaftswissenschaftlichen Studium in der Regel ein breiteres Instrumentarium einsetzen und in ihren Unternehmen eine tiefere Verankerung vorzufinden ist, als das in Unternehmen der Fall ist, in denen der Verantwortliche über ein technisches Studium verfügt.

Für die untersuchten Kammerbezirke Ostwestfalen zu Bielefeld sowie Lippe zu Detmold ergab sich in der Untersuchung folgendes Bild (Mehrfachantworten waren auch hier zulässig):

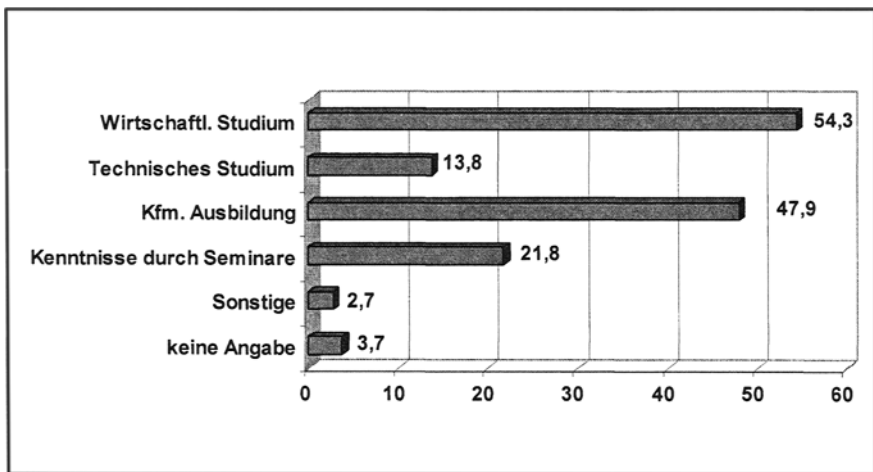


Abb. 6: Fachliche Voraussetzungen / Qualifikation der Verantwortungsträger für das Controlling (in %)

Danach verfügt in ca. 54% der Unternehmen der Hauptverantwortliche über ein wirtschaftswissenschaftliches Studium, in ca. 14% weist er ein technisches Studium auf, in etwa jedem zweiten Unternehmen hat er eine kaufmännische Ausbildung absolviert und in mehr als 20% der Unternehmen hat er sich durch Seminare weitergebildet.

Eine eingehendere Betrachtung zeigt in diesem Punkt, dass die Quote der Verantwortlichen mit einem wirtschaftswissenschaftlichen Studium mit zunehmender Unternehmensgröße deutlich zunimmt. Während in kleineren Unternehmen mit 2-5 Mio. Euro Jahresumsatz lediglich in drei von zehn Unternehmen ein wirtschaftswissenschaftlicher Akademiker die Verantwortung für das Controlling trägt, steigt diese Relation bei den größeren Mittelständlern mit 25-50 Mio. Euro Jahresumsatz auf über 80%. Sehr hohe Anteile von über 75% finden sich zudem in den Branchen der Textil-, Leder- und Bekleidungsindustrie, der Nahrungs- und

Genussmittelbranche sowie im Bereich der Elektrotechnik / Optik.

Über ein technisches Studium verfügen hingegen in den kleineren Unternehmen ebenfalls drei von zehn für das Controlling verantwortliche Personen, mit steigender Unternehmensgröße verringert sich ihr Anteil zusehends auf deutlich unter 5% im Bereich der Unternehmen mit 101-500 Mitarbeitern.

Über eine kaufmännische Ausbildung verfügen lt. der Untersuchung vermehrt Controllingverantwortliche in Unternehmen mit bis zu 100 Mitarbeitern, die vornehmlich aus den Branchen des Holzgewerbes, der Chemischen Industrie sowie dem Bereich Glas / Keramik / Steine kommen und bis 10 Mio. Euro Jahresumsatz erzielen.

Dem Besuch von Seminaren wird in Unternehmen nahezu aller Größenklassen die gleiche Beachtung geschenkt. In einem Branchenvergleich zeigen sich die Unternehmen aus der Chemischen Industrie sowie aus dem Bereich Glas / Keramik / Steine besonders aufgeschlossen, Unternehmen aus dem Nahrungs- und Genussmittelsektor sowie dem Baugewerbe verneinten diese Möglichkeit der Weiterbildung überdurchschnittlich häufig.

4.3.4 Weiterentwicklung des Controlling

Die in der Untersuchung befragten Unternehmen zeigten hinsichtlich einer Weiterentwicklung des derzeitigen Standes ihres Controllings größtenteils eine offene Einstellung. Im Rahmen der Studie wurde die Frage untersucht, mit welchen internen oder externen Ansprechpartnern (Personen bzw. Institutionen) sie sich eine Weiterentwicklung entweder dauerhaft oder fallweise vorstellen können. Auch hier waren Mehrfachantworten zugelassen. Das Ergebnis zu dieser Frage ist in der nachfolgenden Tabelle 3 zusammengefasst.

Weiterentwicklung des Controlling				
	Dauerhaft		Fallweise	
	Anzahl	in %	Anzahl	in %
Bisherige Mitarbeiter	118	65,2	19	10,5
Spezialisten / neue MA	32	17,7	35	19,3
Hausbank	11	6,1	32	17,7
Fachhochschule	17	9,4	51	28,2
Universität	7	3,9	38	21,0
Unternehmensberater	7	3,9	76	42,0
Steuerberater / Wirtschaftsprüfer	48	26,5	69	38,1
Verbände / Kammern	8	4,4	32	17,7

Tab. 3: Weiterentwicklung des Controllings

Eine dauerhafte Weiterentwicklung können sich danach ca. zwei von drei Unternehmen mit ihren bisherigen Mitarbeitern vorstellen, jedes vierte ebenso mit dem Steuerberater / Wirtschaftsprüfer (hier allerdings mit abnehmendem Trend bei steigender Unternehmensgröße). Die weiteren Möglichkeiten spielen hier kaum eine Rolle.

Für eine fallweise Unterstützung würden sich vier von zehn Unternehmen entweder an einen Unternehmens- oder Steuerberater wenden, aber auch, wenn auch etwas abgeschwächt, an Fachhochschulen. Deutlich weniger Nennungen bekamen über alle Branchen und Unternehmensgrößen hinweg die Hausbanken und Verbände / Kammern, die in Sachen Controlling nicht einmal von jedem fünften Unternehmen als qualifizierte Ansprechpartner empfunden werden.

Abschließend wurden die Unternehmen noch gebeten, die externen Ansprechpartner für die Weiterentwicklung des Controlling in eine Reihenfolge zu bringen, beginnend mit demjenigen, an den sie sich zuerst wenden würden, und diese darüber hinaus hinsichtlich der Kriterien fachliche Kompetenz, Kosten, Praxisorientierung und Unabhängigkeit für ihr Unternehmen mit Schulnoten von 1 = sehr gut bis 6 = ungenügend zu bewerten. Für die Auswertung wurden auch hier die Mittelwerte (M) berechnet. Diese bilden erneut die Grundlage für die Rangfolge (R).

Beurteilung externer Controllingträger										
	Reihenfolge		Kompetenz		Kosten		Praxis		Unabhängigkeit	
	M	R	M	R	M	R	M	R	M	R
Hausbank	4,2	5	3,4	5	2,7	4	3,5	4	4,3	6
Fachhochschule	3,5	3	2,4	3	2,0	1	3,3	3	1,9	2
Universität	4,2	6	2,5	4	2,3	2	3,8	6	1,8	1
Unternehmensberater	3,0	2	2,2	2	4,8	6	2,4	2	2,7	4
Steuerberater/ WP	1,8	1	2,1	1	3,5	5	2,2	1	2,6	3
Verbände/ Kammern	4,0	4	3,6	6	2,6	3	3,6	5	3,1	5

Tab. 4: Beurteilung potenzieller externer Controllingträger

Hinsichtlich der Reihenfolge liegen in dieser Untersuchung die Steuerberater an erster Position. Sie erhalten in Sachen Kompetenz und Praxisbezug Bestnoten, erzielen in Sachen Unabhängigkeit einen mittleren Wert und fallen bei den Unternehmen lediglich hinsichtlich der Kosten in ein negatives Licht. Ein ähnliches Bild zeichnet sich für die Unternehmensberater ab, die ebenfalls als kompetent und praxisnah beurteilt werden, jedoch unter Kostenaspekten noch schlechter abschneiden als die Steuerberater.

Auf den weiteren Plätzen finden sich u. a. die Fachhochschulen und Universitäten wieder. Dabei fällt auf, dass diese hinsichtlich Kompetenz und Unabhängigkeit nahezu gleichgute Bewertungen erhielten, den Fachhochschulen jedoch ein deutlich höherer Praxisbezug eingeräumt wird und die Universitäten in diesem Punkt sogar noch schlechter als Banken und Verbände beurteilt werden.

5. Fazit und Ausblick

Die Untersuchungen zum Verständnis sowie zur Organisation eines Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen bestätigen eine weiterhin deutliche Zunahme der Bedeutung der betriebswirtschaftlichen Teildisziplin Controlling. Das kommt nicht zuletzt in dem erneut deutlich gestiegenen Anteil der Unternehmen zum Ausdruck, die über eine eigenständige Controllingstelle- bzw. -abteilung verfügen (von 12% bei KOSMIDER im Jahr 1988 auf nunmehr über 30%). Hierdurch wird ebenso deutlich, dass sich die Unternehmen in jüngster Zeit entweder vermehrt mit den Möglichkeiten des Controlling auseinandersetzen und daraus gute Chancen für ihr Unternehmen ableiten oder durch neue Herausforderungen, wie z. B. internationalisierte Rechnungslegungsstandards (IAS, IFRS), das KonTraG oder die neuen Baseler Eigenkapitalvereinbarungen („Basel II“) zu einer intensiveren Auseinandersetzung mit den Möglichkeiten eines Controlling gedrängt werden.³⁸

Darüber hinaus werden eine Reihe bisheriger Forschungsergebnisse bestätigt. So lässt sich beim Controllingverständnis eine Dominanz von Aufgaben wie Kontrolle und Durchführung von Abweichungsanalysen für betriebliche Abläufe sowie Finanzwirtschaft und Kostenrechnung feststellen. Damit ist der Controller in KMU tendenziell näher am Registrator als am Navigator und hat somit den in der Literatur beschriebenen Wandel nicht bzw. nur in Ansätzen vollzogen. Als bedeutendster Einflussfaktor für eine fortschrittlichere Sichtweise erwies sich in diesem Zusammenhang wie auch schon in früheren Studien die Unternehmensgröße.

In organisatorischer Hinsicht werden gerade bei den kleineren und mittleren Unternehmensgrößen innerhalb der Stichprobe die Controllingaufgaben auch weiterhin durch die Mitglieder der Geschäftsleitung bzw. durch die Leitung des Finanz- und Rechnungswesens übernommen, während größere KMU bedingt durch eine bessere Ausstattung mit personellen Ressourcen tendenziell häufiger eine Fachabteilung Controlling bilden können. Zudem findet man in größeren Unternehmen einen höheren Akademikeranteil vor, was sich auch positiv auf die Qualität des eingesetzten Controllinginstrumentariums auswirken sollte.

Eine Weiterentwicklung wollen größere KMU im Regelfall mit ihren eigenen Mitarbeitern durchführen, kleinere Unternehmen hingegen bevorzugen die fallweise Unterstützung durch den Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer. Vor dem

³⁸ Vgl. Männel (2002), S. 9.

Hintergrund dieses Ergebnisses wird neben dem Faktor Vertrauen vor allem den komparativen Transaktionskosten der jeweiligen Organisationsform eine Schlüsselstellung zugerechnet werden müssen, wobei sich an dieser Stelle weiterer Forschungsbedarf ergibt.

Literatur

- Amshoff, B. (1993): Controlling in deutschen Unternehmungen: Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Auflage, Wiesbaden.
- Bauer, M. (2003): „Lotse in schwerer See“: Was Controller in Deutschland zum Unternehmenserfolg beitragen, in: *Zeitschrift für Controlling und Management*, 47. Jg. 2003, Nr. 2, S. 117-122.
- Bramseman, R. (1993): Handbuch Controlling, 3. Auflage, München/Wien.
- Bussiek, J. (1996): Anwendungsorientierte Betriebswirtschaftslehre für Klein- und Mittelunternehmen, 2. Auflage, München.
- Dintner, R. (1999): Controlling in kleinen und mittelgroßen Unternehmen, Frankfurt/M.
- Gantzel, K.-J. (1962): Wesen und Begriff der mittelständischen Unternehmung, Köln/Opladen.
- Gaulhofer, M. (1988): Controlling im Mittelbetrieb: Gedanken zur Abstimmung von Verfahren und Instrumenten des Controlling auf der Situation von Führung und Organisation im Mittelbetrieb, Frankfurt/M. et al.
- Gaydoul, P. (1980): Controlling in der deutschen Unternehmenspraxis, Darmstadt.
- Horváth, P. (2003): Controlling, 9. Auflage, München.
- Klett, C.; Pivernetz, M.; Hauke, D. (1996): Controlling-Praxis für kleine und mittlere Unternehmen: Auswertung auf der Grundlage der eigenen Finanzbuchhaltung, Herne et al.
- Kosmider, A. (1994): Controlling im Mittelstand: Eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen, 2. Auflage, Stuttgart.
- Krämer, W. (2003): Mittelstandsökonomik: Grundzüge einer umfassenden Analyse kleiner und mittlerer Unternehmen, München.
- Küpper, H.-U. (2001): Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 3. Auflage, Stuttgart.
- Lachnit, L. (1992): Controlling als Instrument der Unternehmensführung, in: *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 25. Jg., Nr. 7, S. 228-232.
- Legenhausen, C. (1998): Controllinginstrumente für den Mittelstand, Dissertation, Wiesbaden.
- Männel, W. (2002): Aktuelle Anforderungen an das Controlling mittelständischer Unternehmen, in: *Kostenrechnungspraxis (krp)*, Sonderheft 1, S. 5-12.
- Niedermayr, R. (1994): Entwicklungsstand des Controlling: System, Kontext und Effizienz, Wiesbaden.
- O.V. (2004): <http://www.ifm-bonn.org> (Stand 30.11.2004).
- Pietsch, G./Scherer, E. (2000): Die Präzisierung des Controlling als Führungs- und Führungsunterstützungsfunktion, in: *Die Unternehmung*, Jg. 54, Nr. 5, S. 395-412.
- Rautenstrauch, T. (2001): Institutionales Controlling, in Brecht, U. (Hrsg.): *Praxis-Lexikon Controlling*, Landsberg/Lech, S. 146-136.
- Schimank, C.; Strobl, G. (2002): Controlling in Shared Service Centern, in: Gleich, R. et al. (Hrsg.): *Controlling-Fortschritte*, München 2002, S. 281-301.
- Synek, H. (1996): Die Organisation des Controlling, in: Eschenbach, R. (Hrsg.): *Controlling*, 2. Auflage, Stuttgart, S. 95-126.
- Vollmuth, H.-J. (2001): Führungsinstrument Controlling – Planung, Kontrolle und Steuerung, 6. Auflage, Planegg.
- Weber, J. (2002): Einführung in das Controlling, 9. Auflage, Stuttgart.

Comprehension and Organisation of Controlling in Small and Medium-Sized Enterprises

Summary

Publications in the business discipline "Controlling" initially focused on the institutional integration and the design of Controlling in large-scale enterprises. For nearly 15 years the business discipline "Controlling" is also discussed more intensive in the context of small and medium-sized enterprises (SME). Main differences are obviously supposed to be based on the specific demand of SME's regarding their limited availability of resources as well as on their specific management situation, but new empiric findings are missing. Therefore, the following article intends to deliver new empiric insights about the current understanding and about the organisational design of the business discipline "Controlling" in SME's