

Teil A: Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen

1. Wer oder was ist Controlling?

Wenn man in die zahlreichen Lehrbücher zum Thema Controlling allein in Deutschland blickt, kann man den Eindruck gewinnen, dass es schier unmöglich zu sein scheint, den Begriff des Controllings kurz und prägnant, dauerhaft und vor allem einheitlich zu erläutern. Obwohl in Deutschland bereits seit über einem halben Jahrhundert Controller mit Stellenannoncen in Zeitungen gesucht werden, ist eine eindeutige Begriffsfindung, Beschreibung und Einordnung in die betriebswirtschaftliche Theorie offenbar noch nicht vollständig gelungen. Insofern soll hier nicht ein weiterer Definitionsversuch hinzugefügt werden, sondern auf das Begriffsverständnis derjenigen eingegangen werden, die den Beruf des Controllers in der Praxis ausüben.

Anders als bei Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern gibt es für Controller keine berufsständische Organisation, sondern mit dem Bundesverband der Bilanzbuchhalter und Controller (BVBC) und dem Internationalen Controller Verein e.V. (ICV) lediglich Interessensvereinigungen. Nach Auffassung des ICV befolgen Controller im Rahmen ihrer Tätigkeit das Controller-Leitbild der International Group of Controlling / IGC:¹

„Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit eine Mitverantwortung für die Zielerreichung. Das heißt:

- ▶ *Controller sorgen für Strategie-, Ergebnis-, Finanz- und Prozesstransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.*
- ▶ *Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen.*
- ▶ *Controller moderieren und gestalten den Management-Prozess der Zielfindung, der Planung und Kontrolle so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.*
- ▶ *Controller leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung.*
- ▶ *Controller gestalten und pflegen die Controllingssysteme.“*

Im Hinblick auf eine Controlling-Konzeption vertritt der ICV die auf Weber/Schäffer zurückgehende Sicht von „Controlling als Rationalitätssicherung der Führung“:²

„Die Sichtweise des Controllings als Rationalitätssicherung geht von der Rolle des Controllers als kritischer Counterpart des Managements aus. In dieser Rolle gleicht der Controller kognitive Begrenzungen des Managements aus. Mangelnde betriebswirtschaftliche Kenntnisse zählen ebenso dazu wie eine zu einseitige Perspektive, beispielsweise ein Fokus auf die beste technische Lösung.“ Außerdem, so Weber/Schäffer, *„können Controller in dieser Rolle Manager daran hindern, dass sie zu sehr ihre eigenen Ziele verfolgen und dabei die Ziele des Unternehmens vernachlässigen.“*

1 Internationaler Controller Verein e.V. (Hrsg.): Controller-Leitbild, 2. Auflage, Gauting 2007, S. 9.

2 Ebenda, S. 36.

Diese Ausführungen sollen hier als grundsätzliche Begriffsdefinition zu den Inhalten von Controlling genügen. Ausgehend von den genannten Aspekten soll im Folgenden versucht werden, eine Controlling-Philosophie für kleine und mittlere Unternehmen zu entwickeln.

2. Problemstellung in kleinen und mittleren Unternehmen

2.1 Abgrenzung kleiner und mittlerer Unternehmen

Das Institut für Mittelstandsforschung (IfM) in Bonn grenzt im Rahmen der Unternehmensgrößenstatistik 2001 / 2002 in einer „Arbeitsdefinition“ Unternehmensgrößen wie folgt ab:

ABB. 1: Unternehmensgrößenklassen nach Definition des IfM		
Unternehmensgröße	Zahl der Beschäftigten	Umsatz in €/Jahr
klein	bis 9	bis unter 1 Mio.
mittel	10 bis 499	1 Mio. bis unter 50 Mio.
groß	500 und mehr	50 Mio. und mehr

Gemäß dieser Abgrenzung bestanden nach Angaben des IfM in Deutschland im Jahre 2008 insgesamt 3,63 Millionen kleine und mittlere Unternehmen (KMU). Diese machten rund 99,7% aller umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen aus und erzielten 37,5% aller steuerpflichtigen Umsätze bzw. 47,3% der Nettowertschöpfung aller Unternehmen. Insgesamt wurden in kleinen und mittleren Unternehmen 21,15 Millionen Arbeitnehmer bzw. 70,5% aller Arbeitnehmer beschäftigt sowie 83,1% aller Lehrlinge ausgebildet.¹

Die Abgrenzungen und Statistiken des IfM dienen insbesondere wirtschaftspolitischen Zwecken, d. h. einer Unterstützung der Ausrichtung der Mittelstandspolitik. So verwendet z. B. das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit wie auch die KfW-Mittelstandsbank die genannten Definitionen zu verschiedenen Zwecken. Darüber hinaus existieren in Deutschland und auch international eine Vielzahl weiterer Definitionen, z. B. Definitionen anderer Nationen, einzelner Bundesländer, von Interessensverbänden oder auch Banken zu den verschiedensten Anlässen und Zwecken.

Aus Sicht von Unternehmen in Deutschland ist insbesondere die KMU-Definition der Europäischen Kommission interessant. Diese dient der Eingrenzung der Empfangsberechtigten für die Förderprogramme der Europäischen Union im Zuge von Unterstützungsmaßnahmen für KMU. Seit dem 1. 1. 2005 gilt demnach folgende Abgrenzung (Empfehlung der Europäischen Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen):

1 Quelle: www.ifm-bonn.de, 3. 9. 2009.

ABB. 2: Unternehmensgrößenklassen			
Größenklasse	Anzahl der Mitarbeiter	max. Jahresumsatz	max. Jahresbilanzsumme
mittleres Unternehmen	unter 250	50. Mio. €	43. Mio. €
kleines Unternehmen	unter 50	10. Mio. €	10 Mio. €
Kleinstunternehmen	unter 10	2 Mio. €	2 Mio. €

Ein Unternehmen gilt nach der Definition der Europäischen Kommission zudem nur dann als KMU, wenn es eigenständig ist, d. h. wenn nicht 25 % oder mehr seines Kapitals oder seiner Stimmrechte direkt oder indirekt von einem anderen Unternehmen gehalten werden (mit bestimmten Ausnahmen: bestimmte Beteiligungsgeber und institutionelle Anleger, Universitäten oder Forschungszentren ohne Gewinnzweck sowie bestimmte autonome Gebietskörperschaften).

Fraglich ist, ob die oben genannten quantitativen Definitionen einen Beitrag zur Erörterung der Problemstellung für das Controlling in KMU leisten. Praktisch lassen sich nur wenige Schlussfolgerungen aus Umsatz- oder Mitarbeiterzahlen ziehen, die der Gestaltung einer Controlling-Philosophie für KMU dienen. Die meisten Ansatzpunkte bietet ggf. der Begriff der „Eigenständigkeit“ als Zusatz der Abgrenzung der Europäischen Kommission. Aus ihm lässt sich die vermutlich wichtigste „typische“ Eigenschaft kleiner und mittlerer bzw. mittelständischer Unternehmen ableiten: die Einheit von Unternehmen und Unternehmern bzw. Unternehmerinnen.

Das IfM äußert sich hierzu wie folgt:

„Aus der Einheit von Unternehmen (bzw. Praxis) und Unternehmer (bzw. Freiberufler) resultiert die unmittelbare Einwirkung der Leitung auf alle strategisch bedeutsamen Vorgänge und Entscheidungen im Unternehmen. Das hat Konsequenzen für die Beziehung zwischen Mitarbeitern und Führung, die Art der Organisation mittelständischer Unternehmen, die Art der Entscheidungsfindung, die Finanzierung, das Verhalten am Markt und die Beziehungen zwischen Unternehmen und Unternehmensumfeld. Mitunter determinieren die qualitativen Kriterien ein Gesamtunternehmen so entscheidend, dass die gebräuchlichen quantitativen Aspekte – auch für die Erklärung von Erfolg und Misserfolg – nahezu nachrangigen Charakter erhalten.“¹

Zu dieser Einsicht kam vermutlich die deutsche Bundesregierung bereits im Jahre 1970:

„Eine generelle und schematische Definition des Begriffs „kleine und mittlere Unternehmen“ hält die Bundesregierung nicht für sinnvoll. Zu verstehen sind darunter Unternehmen in Handwerk, Industrie, Handel, Hotel- und Gaststättengewerbe, Verkehrsgewerbe oder sonstigem Gewerbe, die sich in der Regel nicht über den Kapitalmarkt finanzieren und von selbständigen, mitarbeitenden Inhabern geleitet werden, die das unternehmerische Risiko selbst tragen.“²

Dieses qualitative Begriffsverständnis von KMU wurde den Ausführungen im anschließenden Abschnitt zu Grunde gelegt.

1 IfM: Unternehmensgrößenstatistik 2001 / 2002 – Daten und Fakten, Bonn 2002, Kapitel 1, S. 3 f.

2 Deutscher Bundestag (1970): Grundsätze einer Strukturpolitik für kleine und mittlere Unternehmen, Drucksache VI / 1666, 29. 12. 1970.

2.2 Controllingphilosophie für kleine und mittlere Unternehmen

In der Controlling-Konzeption des ICV werden Controller als „kritischer Counterpart des Managements“ (vgl. Abschnitt 1.) verstanden. In zwei Aspekten unterscheidet sich dieses Verständnis bei KMU maßgeblich vom Controlling in Großunternehmen.

Zum einen handelt es sich beim (Top-)Management in KMU laut obiger Definition um Unternehmer und nicht um ein eingesetztes (auswechselbares) Management im Angestelltenverhältnis. Unterschiede bestehen in der Entlohnung, in Haftung und Risiko wie auch in der Verflechtung von privater und beruflicher Existenz der geschäftsführenden Personen. Eine „Rationalitätssicherung“ in KMU erfolgt somit vor einem völlig verschiedenen personellen und persönlichen Hintergrund. Zum anderen ergibt sich im funktionalen Sinne des Managements eine von der Situation in Großunternehmen verschiedene Handlungsbasis. Orientiert man sich an den klassischen Managementaufgaben „Unternehmensziele“, „Planung und Kontrolle“, „Organisation und Führung“ lassen sich folgende Besonderheiten von KMU anführen:

► Unternehmensziele

Die Unternehmensziele von KMU werden i. d. R. durch den Unternehmer aufgestellt. Beeinflusst werden diese durch persönliche Werthaltungen, die individuelle Risikoneigung sowie subjektive Zielsetzungen wie z. B. Unabhängigkeit oder Selbstverwirklichung. Im Gegensatz zu großen (börsennotierten) Unternehmen stehen meist keine Anlegerinteressen und auch keine Kontrollinstanz der Anleger (z. B. Aufsichtsrat) im Hintergrund. Unternehmer sind in ihrer ökonomischen Zielfindung also weitestgehend frei. Begrenzt wird diese Freiheit „lediglich“ durch rechtliche Vorgaben (z. B. Gläubigerschutz) sowie die Kooperationsbereitschaft von Fremdkapitalgebern, die gewissermaßen Mindestansprüche an die Wirtschaftlichkeit von Unternehmen stellen (neuerdings konkretisiert durch die Entwicklungen im Zuge von „Basel II“).

► Planung und Kontrolle

KMU verfügen selten über differenzierte Planungsinstrumente. Systematische strategische Planungen werden selten durchgeführt. Häufig beruht die Einschätzung der Unternehmensentwicklung auf Intuition des Unternehmers. Kontrollinstrumente wie z. B. ein ausgebautes internes Rechnungswesen sind selten vorhanden. In vielen Fällen ist nicht einmal die externe Rechnungslegung „auf dem Stand“. Z. B. müssen zahlreiche Unternehmen für die Einreichung ihrer Monats- oder Jahresabschlüsse beim Finanzamt Fristverlängerung beantragen. Noch eher selten ist die Unternehmensführung in KMU betriebswirtschaftlich ausgebildet.

► Organisation und Führung

Organisation und Führung von KMU sind zumeist auf den Unternehmer ausgerichtet. In der Regel sind diese Organisationen „flach“, d. h. hierarchisch wenig tief gegliedert. Weisungen erfolgen meist persönlich, die Aufgabenbereiche der Mitarbeiter sind umfangreich und selten auf einzelne Funktionen beschränkt. Vorteile sind i. d. R. eine gute Überschaubarkeit, eine hohe Motivation der Mitarbeiter sowie flexiblere Reaktionen als bei Großunternehmen. Nachteile sind häufig eine Überlastung von Unternehmer und leitenden Mitarbeitern durch eine unmittelbare Teilnahme am Betriebsgeschehen sowie Abhängigkeiten von der Unternehmerperson bzw. einigen wenigen Schlüsselpersonen im Unternehmen. Die Führung ist zumeist schwer austauschbar, was in Nachfolge- oder Vertretungsfällen zu Problemen führt.

Die o. g. Eigenschaften von kleinen und mittleren Unternehmen führen zu erheblichem Anpassungsbedarf bei den auf Großunternehmen zugeschnittenen Controllingssystemen, die in der überwiegenden Zahl der Publikationen zum Thema Controlling heutzutage beschrieben werden. In einigen Fällen sind solche Controlling-Instrumente überhaupt nicht für kleine und mittlere Unternehmen geeignet und müssten praktisch neu oder anders konzipiert werden. „*A small business is not a little big business*“¹ ist insofern ein Motto, welches auch die Gestaltung eines Controllings für KMU kennzeichnen sollte. In Anlehnung an diese Grundhaltung lässt sich die für dieses Buch zu Grunde gelegte Controlling-Philosophie für KMU in folgenden Punkten zusammenfassen:

- ▶ Zu berücksichtigen ist die besondere Finanzierungssituation, die aus der vorwiegenden Abhängigkeit von Fremdkapitalgebern erwächst. Ein Schwerpunkt der Analyse sollten deshalb Daten und Kennzahlen des Jahresabschlusses sein. Dieser Schwerpunkt des Controlling, die schnelle Verfügbarkeit der Daten und die i. d. R. knappen personellen Ressourcen (insbesondere im kaufmännischen Bereich) führen bei der Ausarbeitung eines Controllingkonzeptes für kleinere und mittlere Unternehmen dazu, verstärkt die vorhandenen Daten des externen Rechnungswesens zu berücksichtigen. In Teil B soll daher gezeigt werden, wie die Daten aus Jahres- und Monatsabschlüssen zur Erfüllung der externen Informationsbedürfnisse der Gläubiger, der Eigenkapitalgeber etc. auch für die internen Informationsbedürfnisse der Unternehmensleitung genutzt werden können. Als Grundlage sollten vor allem Jahres- und Monatsabschlüsse so schnell und so aussagefähig wie möglich fertig gestellt werden.
- ▶ „Die Dinge richtig tun“ ist die Maxime des Operativen Controllings. Zur Ermöglichung der Darstellung und Verfolgung von Unternehmenszielen, zur systematischen und wirtschaftlich positiven Entwicklung des Unternehmens sowie auch zur Befriedigung der zukunftsorientierten Informationsbedürfnisse der Banken ist es wichtig, Planungen für die kommenden Geschäftsjahre vorzunehmen, die auf konkreten Unternehmenszielen aufbauen. Vor diesem Hintergrund soll Teil C darstellen, wie KMU eine konkrete Planung und Kontrolle des Tagesgeschäftes und eine Steuerung im Hinblick auf die Erreichung der eigenen Unternehmensziele umsetzen können.
- ▶ „Die richtigen Dinge tun“ lautet die Anforderung an die Strategische Planung bzw. das Strategische Controlling. Zum Aufbau eines ganzheitlichen Controllingansatzes sollte deshalb eine Integration der Marktentwicklung und des Unternehmensumfeldes vor dem Hintergrund der Unternehmensstärken und -schwächen angestrebt werden. Ziel dieses „strategischen“ Controlling ist die systematische Erschließung von Erfolgspotenzialen zur Ergänzung oder ggf. Ablösung (z. B. in Vorbereitung der Unternehmensnachfolge) von unternehmerischer Intuition und Vision. Wie KMU ein Strategisches Controlling aufbauen können, schildert Teil D.
- ▶ Für die weitere Entwicklung des Controllinginstrumentariums in kleinen Unternehmen ist darüber hinaus der Aufbau einer geeigneten Kostenrechnung sinnvoll, um detaillierte Informationen über die Wirtschaftlichkeit von Produkten, Kunden, Prozessen oder Abteilungen zu erhalten. Auch hier ist die gegebene Informationsbasis zu berücksichtigen, d. h. der umständliche und langwierige Aufbau isolierter Kostenrechnungssysteme sollte zugunsten einer einfachen und praxisnahen Erweiterung der Finanzbuchhaltung vermieden werden.

1 *Welsh, J.A./White J.F.: A small business is not a little big business, Harvard Business Review (59), 1980.*