

Hoskin, K. and Macve, R. (2000) 'Knowing more as knowing less? Alternative histories of cost and management accounting in the USA and the UK', *The Accounting Historians Journal*, forthcoming.

Scapens, R.W. (1995) *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, London: Macmillan.

Wells, M.C. (1978) *Accounting for Common Costs*, Urbana: University of Illinois.

Further details of the Cardiff Business History Research Unit can be found on its web-site at <http://www.cf.ac.uk/carbs/research/bhru/>.

## **Vom betrieblichen Rechnungswesen zum Controlling**

*Christian Kleinschmidt (Bochum)*

Die deutsche Wirtschafts- und Managementsprache ist wie kaum ein anderer Sprachbereich durchsetzt mit Amerikanismen. Bei jedem dieser Begriffe stellt sich die Frage, ob es sich dabei um ein aus den USA importiertes neues Phänomen handelt, ob es deutsche Vorläufer gibt bzw., wie in zahlreichen Fällen, ob sich aus einer Kombination deutscher und amerikanischer Methoden der Unternehmensführung ein drittes Neues bzw. Hybridformen entwickelt haben, die schließlich kaum mehr mit den Ur- oder Originalmustern zu vergleichen sind.

Beim Controlling stellt sich die Frage nicht zuletzt aus wirtschaftshistorischer Sicht auch deshalb, weil auf diesem bislang wenig erforschten Gebiet eine Arbeit vorliegt, die den Akzent auf die deutschen Traditionen eines an sich älteren Phänomens legt und das Vorhandensein von Controlling-Funktionen in deutschen Unternehmen bereits auf die Jahrhundertwende datiert.<sup>1</sup> Dagegen soll hier argumentiert werden, daß es zwar in deutschen Unternehmen seit der Jahrhundertwende, vor allem seit den 1920er Jahren eine ausgeprägte betriebliche Informationswirtschaft (Buchführung, Kostenrechnung, Statistik) unter Auswertung eines breiten Datenflusses nicht zuletzt auch zur Kontrolle des Betriebsgebarens gab, welches jedoch auf einer Funktionstrennung von Planungs-, Realisations- und Kontrollaufgaben beruhte. Dies ist angemessener als betriebliches Rechnungswesen zu bezeichnen und verdient noch nicht den Begriff des Controlling, welches in Anlehnung an amerikanische Vorbilder diese unterschiedlichen Aspekte in ein einheitliches System der Planung und Steuerung integrierte und somit eine neue Qualität der Unternehmensführung im Sinne eines „informativ-versorgenden Systems zur Unterstützung der Unternehmensleitung“ darstellte.<sup>2</sup> Die Einführung

---

<sup>1</sup> Dietmar Vahs, *Controlling-Konzeptionen in deutschen Industrieunternehmungen - eine betriebswirtschaftlich-historische Untersuchung*, Frankfurt, Bern, New York, Paris 1990.

<sup>2</sup> Klaus Serfling, *Controlling*, Berlin, Köln 1992, S. 15.

von Controlling-Methoden nach amerikanischem Vorbild verlief zudem oft zeitgleich mit der Reorganisation deutscher Großunternehmen in Richtung einer Divisionalisierung, die seit Mitte der 1960er Jahre - ebenfalls in enger Anlehnung an amerikanische Vorbilder - vonstatten ging.

Doch betrachten wir zunächst noch einmal das Argument von Vahs, in deutschen Großunternehmen existierten Formen von Controlling bereits seit der Jahrhundertwende. Zwar beginnt die Geschichte der Professionalisierung des betrieblichen Rechnungswesens parallel zur Diversifizierung der Unternehmensstrukturen von Großunternehmen im zweiten Drittel des 19. Jahrhunderts und war hier insbesondere ein Produkt ökonomischer Krisen. Bekannte Beispiele hierfür sind die Einrichtung eines Rechnungsbüros bei Krupp in der Folge der Gründerkrise 1873 und die Errichtung einer „Centralstelle“ mit ähnlicher Funktion bei Siemens um 1890, als das Unternehmen nach erheblichem Verlust von Marktanteilen auf den Starkstrommärkten Fuß zu fassen suchte.<sup>3</sup> Hierbei handelte es sich freilich um organisatorische Strategien, wachsende Unternehmen hinsichtlich der Produktionskosten besser zu durchdringen, um technische Abteilungen, die keineswegs im Prozeß der Entscheidungsbildung integriert oder gar einflußreich waren. Der Eindruck eines professionalisierten Management, das die Systeme des betrieblichen Rechnungswesens zur gezielten Informationsgewinnung und unternehmerischen Steuerung oder Kontrolle verwendet, rührt auch im deutschen Fall aus dem Mißverständnis her, daß man die sich gleichzeitig entwickelnde Betriebswirtschaftslehre und die frühen Arbeiten des „scientific management“ mit der betrieblichen Praxis in eins setzt. Das war aber gerade nicht der Fall: zwischen betrieblicher Praxis und wissenschaftlicher Durchdringung klaffte vor dem Ersten Weltkrieg offenbar eine große Lücke. So nahm sich die entstehende Betriebswirtschaft schnell des betrieblichen Rechnungswesens als zentralem Ansatzpunkt für ökonomische Rationalisierung an und wir finden zahlreiche Beispiele einer solchen theoretischen Auseinandersetzung mit dem Rechnungswesen in dieser Zeit.<sup>4</sup> Unklar ist indes, ob diese wissenschaftliche Wahrnehmung der betrieblichen Probleme auch in die Unternehmen drang und hier ist nach den jüngsten Studien von Heike Franz doch eher Skepsis angebracht, denn die akademisch gebildeten Betriebswirte wurden offenbar erst nach dem Zweiten Weltkrieg von den Unternehmen verstärkt nachgefragt.<sup>5</sup> Für die jeweils autonome Entwicklung von wissenschaftlicher Betriebsführung und Betriebswissenschaft spricht auch die Tatsache, daß von der Betriebswirtschaft zur Jahrhundertwende verwendete zentrale Begriffe zur Beschreibung vermeintlich moderner rechnungstechnischer Methoden, wie der Begriff der „Selbstkosten“, in den Unternehmen u.U. schon in den 1870er Jahren verwendet wurden, ja selbst in einer vermeintlich unökonomisch agierenden staatlichen Verwaltung wie der Reichspost.

Von einer systematischen, planvollen organisatorischen Durchdringung des Rechnungswesens der Unternehmen kann aber mithin für die Zeit vor dem Ersten Weltkrieg nicht allgemein die Rede sein.

---

<sup>3</sup> Bongartz, Wolfgang: Unternehmensleitung und Kostenkontrolle in der rheinischen Montanindustrie vor 1914. In: Zeitschrift für Unternehmensgeschichte 29(1984), 33-65, 73-113.

<sup>4</sup> Hierzu natürlich klassisch der Aufsatz von Jürgen Kocka: Industrielles Management: Konzeptionen und Modelle in Deutschland vor 1914. In VSWG 56 (1969), S. 332-372. Sowie ausführlich: Gerhard Dorn: Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland, Berlin 1961.

<sup>5</sup> Franz, Heike: Zwischen Markt und Profession. Betriebswirte in Deutschland im Spannungsfeld von Bildungs- und Wirtschaftsbürgertum (1900-1945). Göttingen 1998

Es handelte sich bei den Beispielen, die Vahs nennt, um organisatorische Notwendigkeiten insbesondere der Großunternehmen im Rahmen eines übergeordneten Diversifizierungs- und Expansionsprozesses, welche nicht selten an staatlichen Finanzbehörden orientiert waren.<sup>6</sup>

Im Gegensatz zu diesen vereinzelt und weitestgehend unsystematischen Einrichtungen, die auf der Basis informations- und datengestützten Materials wichtige Kontrollaufgaben wahrnahmen, setzte sich spätestens seit den 20er Jahren ein „Kosten-Controlling“ durch, welches auf einer Kostenbudgetierung, Soll-Ist-Vergleichen und der Analyse von Kostenabweichungen beruhte, um auf dieser Basis Maßnahmen zur Kostensenkung einzuleiten.<sup>7</sup> Jetzt war einerseits die betriebswirtschaftliche Analyse in Form der Arbeiten Schmalenbachs über die dynamische Bilanz perfektioniert worden, und andererseits scheint dieses Wissen auch erst jetzt verstärkt in den Unternehmen eingesetzt worden zu sein. Ebenfalls für die 20er Jahre macht Vahs bei der I.G. Farben ein ressortübergreifendes „Investitions-Controlling“ aus, welches Kompetenzen im Bereich einer langfristigen Investitionsplanung und -kontrolle umfaßte.<sup>8</sup> Tatsächlich lassen sich auch in anderen Branchen und Unternehmen ähnliche Phänomene beobachten, die gerade in den 20er Jahren als Teil der Rationalisierungsbewegung zu einer Verwissenschaftlichung der Betriebsführung beitrugen. So gingen etwa aus den Wärmestellen der Eisen- und Stahlunternehmen ab Mitte der 20er Jahre die Betriebswirtschaftsstellen hervor, die auf der Basis verbesserter Kostenrechnungsmethoden z.B. Betriebskostenvergleiche durchführten, die wiederum eine bessere Überwachung des Betriebsgebarens, eine Erkennung von Fehlerquellen und Störungen des Betriebsablaufs und schließlich eine bessere Kostenkontrolle und Effektivitätssteigerung des Produktionsablaufs ermöglichten.<sup>9</sup> Vahs würde dies als „Kosten-Controlling“ bezeichnen, welches jedoch suggeriert, daß es sich dabei um einen Teilbereich einer umfassenden Controlling-Funktion handelte, die allerdings in den 20er Jahren in dieser Form in deutschen Unternehmen noch nicht existierte. Von einem „Zentral-Controlling“ spricht Vahs mit Blick auf die von ihm ausgewählten Fallbeispiele BASF und Siemens dann auch erst für die Zeit ab 1949 bzw. 1969, was insbesondere in letzterem Fall mit der neuen Organisationsstruktur im Sinne einer Divisionalisierung zusammenfiel.<sup>10</sup> Und hier liegt auch der entscheidende Punkt: „Investitions-Controlling“ und „Kosten-Controlling“ sind einzelne Aspekte einer Kontrolle des Betriebsgebarens, wie man in der Tradition der deutschen Betriebswirtschaftslehre sagen würde, die noch nicht Bestandteil eines umfassenden und integrierten Systems der Planung, Realisation und Kontrolle im Sinne eines einheitlichen „informationsversorgenden Systems zur Unterstützung der Unternehmensleitung“ (Serfling) waren. Aus diesem Grund scheint es angemessener, hier zunächst auf den Controlling-Begriff zu verzichten und von betrieblichem Rechnungswesen sowie von wissenschaftlicher Betriebsführung zu sprechen. Daß es dabei Gemeinsamkeiten oder Überschneidungen mit Bestandteilen amerikanischer Controllingmethoden gibt, soll nicht bestritten werden. Dies

---

<sup>6</sup> Z.B. Siemens Jürgen Kocka: Unternehmensverwaltung und Angestelltenschaft am Beispiel Siemens 1847 - 1914. Zum Verhältnis von Kapitalismus und Bürokratie in der deutschen Industrialisierung. Stuttgart 1969, S. 77, 89, 101, 104 Anm.277, S. 391.

<sup>7</sup> Vahs, Controlling-Konzeptionen, S. 347.

<sup>8</sup> Ebd., S. 350.

<sup>9</sup> Christian Kleinschmidt, Wärmewirtschaft, Betriebswirtschaft und wissenschaftliche Betriebsführung. Innovationen der Eisen- und Stahlindustrie nach dem Ersten Weltkrieg, in: Technikgeschichte 62, 1995, S. 303-315.

<sup>10</sup> Vahs, Controlling-Konzeptionen, S. 287f., 321.

sahen auch die Zeitgenossen, etwa deutsche Betriebswirte nach dem Zweiten Weltkrieg so, die anlässlich von Amerikabesuchen mit den dortigen Controlling-Methoden konfrontiert wurden. „Vieles, was uns heute unter amerikanischer Flagge begegnet, ist vielleicht von Hause aus gar nicht amerikanischen Ursprungs. Es ist ja letzten Endes auch so, daß die amerikanische Kultur sich aus der europäischen ableitet und daß die amerikanische Technik letztlich europäischen Ursprungs ist. Wenn die Amerikaner betonen, daß sie unsere Vettern sind, dann können wir auf diese Tatsache doch einmal ebensolches Gewicht legen! Der Einwand, daß in Amerika doch alles anders ist und sich amerikanische Methoden nicht auf deutsche Verhältnisse übertragen lassen, trifft in den wenigsten Fällen zu. Daraus ersieht man, welche außerordentlichen Parallelen sich immer entwickeln“.<sup>11</sup> Es ist genau dieses Bild der Verwandtschaft und der Nähe, welches von deutscher Seite immer wieder bemüht wird, um die Anschlußfähigkeit moderner amerikanischer Managementmethoden an deutsche Wege der Unternehmensführung zu belegen. In diesem Sinne betrachteten die amerikareisenden deutschen Betriebswirte die Funktion des Controllers als eine - allerdings entscheidend verbesserte und auf deutsche Unternehmen übertragbare - Ausweitung des betrieblichen Rechnungswesens. Zur Funktion des Controllers gehöre alles, was zur Kontrolle des wirtschaftlichen Unternehmenserfolgs beitrage, wobei der Controller in amerikanischen Unternehmen nicht allein Leiter des Rechnungswesens sei, sondern auch der gesamten kaufmännischen Verwaltung vorstehe und als solcher Angehöriger des Vorstands sei. Hervorzuheben sei jedoch vor allem, daß die Aufgabe des amerikanischen Controllers nicht wie diejenige des deutschen Buchhalters oder Wirtschaftsprüfers in erster Linie auf die Vergangenheit, sondern auf die Zukunft orientiert sei und damit eine wesentliche Grundlage für unternehmerische Planungs- und Lenkungsarbeiten darstelle. Zwar gäbe es in Deutschland auch betriebswirtschaftliche Abteilungen in den Unternehmen sowie Einheitskontenpläne und ordentliche und exakte Buchhalter, doch fehle es weitgehend an zukunftsorientierten Prognosen und Kalkulatoren u.a. für die betriebliche Gewinnplanung und Budgetkontrolle.<sup>12</sup> Die unterschiedliche Funktion und Aufgabendefinition des Controllers gegenüber vergleichbaren deutschen Institutionen spiegelte sich auch in der Begrifflichkeit wider, die kaum ins Deutsche zu übersetzen war und die man analog bei den historiographischen Begriffen der „accounting history“ einerseits, bzw. einer Geschichte des Rechnungswesens, der Kostenrechnung, der Finanzbuchhaltung usw. andererseits hat. Der Controller war weder Buchhalter noch Revisor, und auch eine Übersetzung als „Kontrolleur“ oder „Kontroller“ konnte nur zu einer sinnentstellten Bezeichnung führen, wie zeitgenössische Beobachter bemerkten, so daß der amerikanische Originalbegriff schließlich auch im Deutschen übernommen wurde.<sup>13</sup>

Das „Rechnungswesen als Führungsinstrument“ bzw. das Controlling als integrative Managementaufgabe der Kontrolle, Planung und Steuerung setzte sich in deutschen Unternehmen dann vor allem im Rahmen der bereits angesprochenen Reorganisation der Unternehmen ab Mitte der 60er Jahre durch. Diese Entwicklung hatte in amerikanischen Unternehmen meist viel früher eingesetzt

---

<sup>11</sup> Betriebsführung durch Planung und Kontrolle (RKW Auslandsdienst H.51), München 1957, S. 41.

<sup>12</sup> Ebd., S. 42 ff.

<sup>13</sup> Ebd., S. 43; Bruno Hessenmüller, Neue Entwicklungszüge der Werkleitung in den USA, in: Rationalisierung 3, 1952, S. 53-56, 55. Zur Begriffsgeschichte s.a. Hoffmann, Der Controller im deutschen Industriebetrieb, S. 2181.

als in Deutschland.<sup>14</sup> Mit der Divisionalisierung war in amerikanischen Unternehmen eine Stärkung der Eigenverantwortlichkeit der Sparten sowie die Einführung unternehmensplanerischer Aufgaben verbunden. Eine stärkere Überwachung und Kontrolle der Unternehmenstätigkeit ergab sich für amerikanische Unternehmen zudem aus der Tatsache, daß das amerikanische Korporationsrecht im Unterschied zum deutschen Unternehmensrecht kein Überwachungsorgan wie den Aufsichtsrat vorsah. Die Aufgabe und Funktion des Controllers in amerikanischen Unternehmen wurde 1931 in einem 12 Punkte umfassenden Aufgabenkatalog des neu gegründeten „Controllers Institute of America“ definiert. Sie umfaßte u.a. die Führung, Kontrolle und Revision der Bücher, die Wahrnehmung von Steuer- und Versicherungsangelegenheiten, die Erfassung von Daten und, in zunehmendem Maße, wie eine revidierte Fassung des Aufgabenkatalogs des „Controllers Institut of America“ aus dem Jahr 1949 belegt, Aspekte der Unternehmensplanung und der Plankontrolle. Die Aufgaben des Controllers waren dementsprechend umfangreich und weit gefächert und der Controller besaß auch innerhalb der Unternehmen einen großen Stellenwert, so daß seine Position als Führungsaufgabe betrachtet und in einzelnen Fällen sogar mit der Stellung des „Vice President“ zusammenfallen konnte.<sup>15</sup>

Genau diese Gründe, die seit Ende der 20er Jahre zur Einführung und Durchsetzung der Controller-tätigkeit in amerikanischen Unternehmen geführt hatten, verhinderten bis in die 50er Jahre hinein dessen Adaption in deutschen Unternehmen. Abgesehen von der verspäteten Divisionalisierung sahen deutsche Unternehmen bis in die 60er Jahre hinein keine organisatorische Notwendigkeit zur Einsetzung eines Controllers, da im Unterschied zum amerikanischen Korporationsrecht mit dem deutschen Aufsichtsrat ein vermeintlich ausreichendes Kontrollorgan zur Verfügung stand. Im übrigen förderte das rasche Unternehmenswachstum und der damit verbundene wirtschaftliche Erfolg der Unternehmen im Zuge des „Wirtschaftswunders“ nicht gerade die unternehmerische Einsicht in die Notwendigkeit einer stärkeren finanzwirtschaftlichen Kontrolle, die erst seit den sich abzeichnenden Krisentendenzen ab Mitte der 60er Jahre an Bedeutung gewann.<sup>16</sup>

All diese Faktoren: Krisentendenzen, Divisionalisierung, amerikanischer Managementeinfluß haben schließlich erst dazu beigetragen, das Controlling als umfassende und integrative Koordinations- und Führungsaufgabe in deutschen Unternehmen durchzusetzen. Auch wenn das betriebliche Rechnungswesen in der Tradition der deutschen Betriebswirtschaft auch Aufgaben des Controlling beinhaltete („Kosten-Controlling“), so war das zentrale Controlling doch mehr als „alter Wein in neuen Schläuchen“<sup>17</sup>, so wie das Ganze mehr ist als die Summe der Teile.

---

<sup>14</sup> Mit wenigen deutschen Ausnahmen, wie etwa Alfred Reckendrees am Beispiel der Vereinigte Stahlwerke AG zeigt. S. Alfred Reckendrees, Die Vereinigte Stahlwerke AG 1926-1933 und „das glänzende Beispiel Amerika“, in: Geschichte und Gesellschaft, H.2, 1996, S.159-186.

<sup>15</sup> Paulsson Frenckner, Unternehmensumwelt, Unternehmensplanung und Controlling. Entwicklung in den letzten 50 Jahren, in: Klaus Brockhoff; Wilhelm Krelle (Hg.), Unternehmensplanung, S. 17-33; Friedrich Hoffmann, Der Controller im deutschen Industriebetrieb, in: Der Betrieb 21, 1968, S. 2181-2184.

<sup>16</sup> Hans Siegwart, Worin unterscheiden sich amerikanisches und deutsches Controlling?, in: Management-Zeitschrift 51, 1982, S. 97-101; E. Potthoff, Entwicklung der Organisation des Finanzwesens in Deutschland, in: Handbuch des Controlling und Finanzmanagement, hg. v. Günther Haberland, München 1978, S. 15-24; Friedrich Hofmann, Der Controller im deutschen Industriebetrieb, in: Der Betrieb 21, 1968, S. 2181-2184.

<sup>17</sup> Serfling, Controlling, S. 19.

Nach Umfragen hatten Mitte der 70er Jahre die meisten, wenn auch längst nicht alle, deutschen Großunternehmen die Institution des Controlling eingerichtet. Eine Auswertung von Stellenanzeigen ergab, daß die Controller zu 87% mit Fragen der Kostenrechnung, zu 69% mit Planungs- und Budgetierungsfragen, zu 44% mit dem Berichts- und Informationswesen und zu 37% mit Finanzproblemen beschäftigt waren und daß sich, trotz weiterhin bestehender Unterschiede deutscher und amerikanischer Unternehmen, die Controllingaufgaben weitgehend angeglichen hatten, was insbesondere in der Tatsache zum Ausdruck kam, daß auch in deutschen Unternehmen Controlling zunehmend als Führungsinstrument verstanden wurde.<sup>18</sup>

---

## **FORSCHUNGSPROJEKTE**

---

### **August Thyssen und Schloß Landsberg – Skizze eines interdisziplinären Forschungsprojekts.**

*Jörg Lesczenski, Bochum*

Zu den maßgeblichen Repräsentanten der industriellen Elite im rheinisch-westfälischen Wirtschaftsraum, die seit dem Kaiserreich die ökonomischen Strukturen und die wirtschaftliche Entwicklung des Ruhrgebiets nachhaltig bestimmten, gehörte ohne Zweifel August Thyssen (1842 – 1926). Kurz nach der Jahrhundertwende (1903) erwarb Thyssen das Schloß Landsberg bei Kettwig samt des umliegenden Waldgeländes. Nach einem gründlichen Umbau des Gebäudes wurde die alte Burg Wohnsitz und zentraler Lebensmittelpunkt August Thyssens. Neben der rund eine Generation früher erbauten Villa Hügel in Essen zählte Schloß Landsberg zu den bedeutendsten Industriellenwohnsitzen im Ruhrgebiet.

Seit dem 1. April 2000 beleuchtet unter der wissenschaftlichen Federführung von Prof. Norbert Nußbaum (Universität Dortmund, Lehrstuhl für Baugeschichte) und Prof. Werner Plumpe (Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a.M., Lehrstuhl für Wirtschafts- und Sozialgeschichte) ein von der Fritz Thyssen Stiftung zunächst für zwei Jahre gefördertes Forschungsprojekt das Lebens des Wirtschaftsbürgers August Thyssen sowie die Geschichte seines Wohnsitzes aus interdisziplinärer Perspektive.

Aus kunst-, bau-, und architekturhistorischer Sicht (Bearbeiter: Dr. Claudia Euskirchen, Lehrstuhl für Baugeschichte, Universität Dortmund; Dipl. Ing. Stephan Strauß, Lehrstuhl für Denkmalpflege, Universität Dortmund) steht besonders die umfassende Objektdokumentation, die „klassische Bau-forschung am Objekt“ im Vordergrund. Mit Hilfe unterschiedlicher technischer Verfahren und Medien (zeichnerische Bauaufnahme, bildgebende Verfahren, Grafik, Fotos, Videos, Aufbau einer umfassenden Datenbank sowie eines digitalen Raumbuches etc.) werden vor allem die Entwicklung und der Zustand der baulichen Anlagen vor 1903 unter Berücksichtigung der unterirdischen Räum-

---

<sup>18</sup> Siegwart, Worin unterscheiden sich amerikanisches und deutsches Controlling?, S. 98 f.; D. Hahn, Organisation des Controlling in der deutschen Industrie, in: Wolfgang Goetzke; Günter Sieben (Hg.), Controlling - Integration von Planung und Kontrolle, Köln 1979; S. 73-97, 80 ff.; Dort findet sich der Hinweis, daß bei einer Fragebogenaktion bei den 200 umsatzstärksten deutschen Unternehmen von den 95 zurückgesandten Fragebogen 59 positiv auf die Frage nach dem Vorhandensein eines Controllers antworteten. S.a. Serfling, Controlling, S. 23 f., 37.