

Peter Baier

Praxishandbuch Controlling



Peter Baier

Praxishandbuch Controlling

Controllinginstrumente,
Unternehmensplanung und Reporting



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie. Detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-636-03098-6 | Print-Ausgabe

ISBN 978-3-86880-053-1 | E-Book-Ausgabe (PDF)

2., aktualisierte und erweiterte Auflage 2008

E-Book-Ausgabe (PDF): © 2009 by mi-Wirtschaftsbuch, FinanzBuch Verlag GmbH, München.
www.mi-wirtschaftsbuch.de

Print-Ausgabe: © 2008 by mi-Fachverlag, FinanzBuch Verlag GmbH, München.

Lektorat: Stephanie Walter, Landsberg am Lech
Umschlaggestaltung: Jarzina Kommunikations-Design, Köln
Satz: Jürgen Echter, Landsberg am Lech
Printed in Austria

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Inhalt

Einführung	9
I Controlling als unterstützende Funktion der Unternehmensführung	
1 Controlling-Definition(en).....	21
2 Unternehmensführung und Controlling.....	24
2.1 Führung als Fach- und Personalfunktion	26
2.2 Zusammenhang Unternehmensführung – Controlling	29
2.3 Anforderungen an »den Controller«	33
2.4 Veränderte Anforderungen an Unternehmensführung und Controlling durch Basel II und internationale Rechnungslegung	37
3 Entwicklungschancen von und durch Controlling.....	42
3.1 Thematisierung neuer Aufgabenstellungen.....	44
3.2 Umbaumaßnahmen und Anpassung des Controllings	55
4 Controlling als betriebswirtschaftliches Servicezentrum	58
II Konkretisierung von Controlling durch Übernahme spezifischer Aufgaben	
5 Planungsaufgaben	72
5.1 Grundlagen der Unternehmensplanung	74
5.2 Bedeutung der Planung	76
5.3 Aufgaben der Unternehmensplanung	78
5.4 Struktur der Unternehmensplanung.....	80
6 Kontrollaufgaben	84
6.1 Grundlagen der unternehmerischen Kontrolle	85
6.2 Kontrolle als Regulativ der Planung.....	86
6.3 Aufgaben und Inhalt der Kontrolle.....	88
6.4 Struktur der Kontrolle	92
7 Informationsaufgaben	95
7.1 Grundlagen der betrieblichen Information	96
7.2 Inhalt und Umfang betrieblicher Information.....	98
7.3 Struktur der betrieblichen Information	99
8 Steuerungsaufgabe	104
9 Sonstige Aufgaben.....	106
9.1 Projektcontrolling	107
9.2 Internes Consulting.....	109
9.3 Benchmarking.....	112
9.4 Innovationscontrolling.....	114
9.5 Beteiligungscontrolling	116

III Bewährte Controllinginstrumente

10	Analytische Instrumente	124
10.1	Systemanalyse	125
10.2	Szenario-Writing	129
10.3	Impact-Matrix (Cross-Impact-Matrix)	134
10.4	Kennzahlen und Kennzahlensysteme	138
10.5	Budgetierung	152
10.6	Kostenrechnungssysteme	156
10.7	Wertanalyse	165
10.8	Wertkettenanalyse	169
10.9	Netzplantechnik	173
10.10	Checklisten	178
10.11	Kepner-Tregoe-Methode	182
11	Heuristische Instrumente	186
11.1	Brainstorming	188
11.2	Synektik	191
11.3	Morphologie	194
11.4	Funktionsanalyse	197
12	Prognoseinstrumente	200
12.1	Delphi-Methode	202
12.2	Lebenszyklusanalyse	204
12.3	GAP-Projektion	208
12.4	Trendprognosen	210
12.5	Indikatormethode	213
12.6	Regressionsanalyse	216
12.7	Ökonometrische Modelle	219
12.8	Input-Output-Analyse	221
12.9	Simulationsmodelle	223
13	Bewertungs- und Entscheidungsinstrumente	229
13.1	Kompatibilitätsmatrix	231
13.2	Kosten-Nutzen-Analyse	234
13.3	Nutzwertanalyse	235
13.4	Break-Even-Analyse	238
13.5	Investitionsrechnung	242
13.6	Situationsanalyse	252
13.7	Sensitivitätsanalyse	267
13.8	Entscheidungsbaumverfahren	269
13.9	Potenzialanalyse	271
13.10	Portfolio-Analyse	273
13.11	Relevanzbaummethode	280
13.12	Shareholder-Value-/Wertsteigerungsanalyse	283

IV Einführung und Verbesserung von Controlling

14	Notwendige Rahmenbedingungen für Controlling.....	296
14.1	Führungsstil und Unternehmenskultur	299
14.2	Organisationskonzept.....	302
14.3	Ressourcenausstattung.....	305
14.4	Nutzung betriebswirtschaftlicher (Basis-)Instrumente	317
15	Bestandsaufnahme	324
15.1	Analyse von Rechnungswesen und Informationswirtschaft ...	325
15.2	Analyse der personellen Ausstattung.....	327
15.3	Analyse der abgedeckten Tätigkeiten	333
15.4	Analyse der Geschäftsfelder, Ziele und Haupterfolgsfaktoren.	336
15.5	Entwicklung eines Soll-Konzepts	338
16	Maßnahmenplanung und Realisierung.....	343

V Einsatz und Nutzung von Controlling

17	Ablauf von Unternehmensplanung und -kontrolle.....	356
17.1	Umfang der Unternehmensplanung und -kontrolle.....	358
17.2	Planungsprozess und -organisation.....	360
17.3	Planungsinhalt und -reichweite	370
17.4	Rahmenbedingungen für ein effizientes Planungs-, Kontroll- und Informationssystem.....	374
18	Unternehmensleitbild (»Vision«)	376
18.1	Entwicklung des Leitbildes	377
18.2	Überprüfung und Verankerung des Leitbildes	379
19	Generelle Zielplanung	384
19.1	Formulierung der Unternehmensziele	386
19.2	Um- und Durchsetzung der Unternehmensziele.....	389
20	Strategische Unternehmensplanung.....	393
20.1	Analyse des Ausgangszustandes	394
20.2	Strategieentwicklung	399
20.3	Strategiebewertung.....	404
20.4	Strategieumsetzung.....	410
20.5	Strategieüberprüfung.....	417
21	Operatives Controlling.....	431
21.1	Umsetzung strategischer Ziele in operative Pläne	434
21.2	Teilbereiche des Controllings	445
21.3	Planabstimmung und Budgetverabschiedung	586
21.4	Budgetberichte und Forecast.....	591

Fallstudie	599
1 Ausgangssituation	600
1.1 Situationsanalyse	602
1.2 Neupositionierung im Absatz	605
1.3 Segment-Erfolgsanalyse	605
2 Mittelfristige Unternehmenspolitik	608
2.1 Absatz- und Preispolitik	608
2.2 Beschaffungspolitik	609
2.3 Produktionspolitik	609
2.4 Forschungs- und Entwicklungspolitik	609
2.5 Personalpolitik	610
2.6 Verwaltung	611
2.7 Finanzierungspolitik	612
3 Zusammenfassung	615
Anmerkungen	617
Register	637
Literatur	641
Autoreninformation	647

Einführung

Die deutliche Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die sich durch den rasch, massiv und unumkehrbar voranschreitenden Strukturwandel, die Globalisierung und den immer größer werdenden Internationalisierungsgrad ergeben, haben die Bedeutung eines zeitnahen, empfängerrelevanten Controlling stark gehoben. Auch in unserem Wirtschaftsraum hat sich daher in den letzten Jahren die Einsicht durchsetzen können, dass Informationsvorsprung (inhaltlich und zeitlich, vor allem aber qualitativ) einen starken Wettbewerbsvorteil darstellt.

Waren es Unternehmen bis vor gar nicht so langer Zeit gewohnt, auf geänderte Marktbedingungen mehr oder weniger rasch zu reagieren, so ist die Notwendigkeit eines frühzeitigen Agierens heute aufgrund der ständig und massiv im Wandel begriffenen Unternehmensumwelt (neue Kundenbedürfnisse, Substitutionsprodukte, technische Entwicklungen, ...) unbestritten. Die Öffnung der Märkte, insbesondere durch die Integration der neuen EU-Mitglieder und den Wegfall vieler Handelsbeschränkungen, hat Unternehmen einen früher nicht möglichen und nicht für denkbar gehaltenen Internationalisierungsgrad beschert, der Umfang, Qualität und Zeitnähe der für die Unternehmensführung notwendigen Informationen bedeutend erhöht hat. Landes- oder teilmarktspezifische Besonderheiten und unterschiedliche wirtschaftliche Rahmenbedingungen an den verschiedenen Standorten international tätiger Unternehmen – und das sind mittlerweile auch viele mittelständische Unternehmen – lassen den Informationsbedarf immer weiter anwachsen und verstärken damit die Bedeutung des Controlling entscheidend.

Neben dem vermehrten Bedarf an Daten für operative Entscheidungen (wie Annahme eines Auftrages) wächst aber auch der Informationsbedarf für strategische Positionierungen (wie Aufbau eines neuen Geschäftsfeldes). Entscheidungen »aus dem Bauch heraus« sind in einem solchen Umfeld gefährlich und gehen nur selten lange gut. Das traditionelle Rechnungswesen ist durch die (zu) starke

Erhöhter Informationsbedarf

Entscheidungsrelevante Daten

**Anpassungen
im Controlling**

Vergangenheitsorientierung nicht wirklich in der Lage, dem Management im Zeitalter des E-Commerce die entscheidungsrelevanten Daten zu liefern. Dazu bedarf es der Weiterentwicklung des Rechnungswesens zum Controlling!

Aber auch das Controlling im traditionellen Sinn, das heißt insbesondere der Einsatz von Kennzahlen und verschiedenen Formen der Kostenrechnung (»Betriebsbuchhaltung«), ist ebenfalls einem Veränderungs- und Anpassungsprozess zu unterziehen, da einerseits Aspekte wie Kunden- und Mitarbeiterzufriedenheit eingebaut und dargestellt werden müssen und andererseits die internen und externen Ansprüche an das Controlling sich deutlich verändert haben:

**Einflüsse der
Globalisierung**

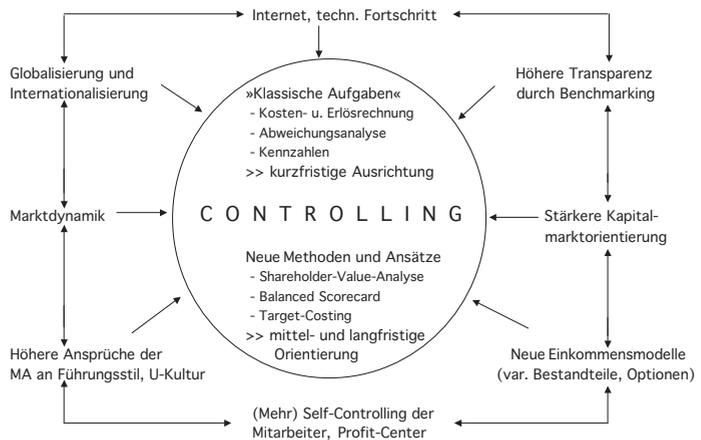


Abbildung 1: Einflüsse und Antworten eines modernen Controllingkonzepts

Globalisierung und Internationalisierung zwingen, ebenso wie die stärkere Kapitalmarktorientierung, zu einer international ausgerichteten Form der Berichterstattung; neue Einkommens- und Beteiligungsmodelle fordern nachvollziehbare, nach objektiven Kriterien orientierte Wertermittlungen; die höhere Marktdynamik und generell höhere Transparenz in den Märkten machen neue Instrumente wie Target-Costing, Wertanalyse et cetera erforderlich. Vor allem aber geht es darum, den Fokus auf die richtige strategische Positionierung zu richten: Nur wer rechtzeitig Erfolgspotenziale aufbaut, mit dem richtigen Produkt zur rechten Zeit auf den Markt kommt, auf Anpassungsmaß-

nahmen der Konkurrenz vorbereitet ist und auch »Durchhänger« in der Finanzierung übersteht, wird auch weiterhin gute Geschäfte machen!

Dass hier noch ziemlich viel Aufholbedarf gegeben ist, zeigt das Verhalten vieler – auch durchaus großer – Unternehmen, die weder über eine strategische Ausrichtung noch über gut geplante, operativ sinnvolle Aktivitäten verfügen, sondern weitgehend über Preissenkungen und beinhartes Cost-Cutting überleben wollen. Reduzierung der Fertigungstiefe, Einschnitte in der »Verwaltung« und Auslagern der Logistik sind in vielen Fällen durchaus sinnvolle Antworten auf zunehmenden Kostendruck und erkannte Ineffizienzen in der Auftragsabwicklung – für ein Überleben und Gesunden aber in nahezu allen Fällen zu wenig!

Controlling kann zwar nicht extern vorgegebene Rahmenbedingungen (wie ein sinkendes Preisniveau) ausschalten, wohl aber die Konsequenzen unternehmerischer Entscheidungen aufzeigen. Werden zum Beispiel über einen längeren Zeitraum immer niedrigere Preise akzeptiert (um überhaupt noch zu Aufträgen zu kommen), so ist im Marktauftritt des Unternehmens etwas ziemlich falsch gelaufen und/oder das Unternehmen ist im falschen Markt tätig. Vor allem aber führt dieses Verhalten ohne energische Maßnahmen schleichend zum Ruin! In einer Krise mögen Preissenkungen als kurzfristige Überlebenshilfe – um Spielraum für notwendige Anpassungen zu gewinnen – ja noch angehen, in einem »normalen« Marktumfeld sind Preiskämpfe definitiv ungeeignete Instrumente (auch wenn man es sich leisten kann!), um akzeptable Ergebnisse zu erzielen. Und im Zeitalter der Shareholder-Value-Analyse – die nicht nur bei börsennotierten Unternehmen eingesetzt wird¹ – gilt es, eine über den Kapitalkosten liegende Rendite zu erwirtschaften.

Und das nicht nur für das Gesamtunternehmen, sondern auch für einzelne Segmente, die ansonsten über Druck der Kapitalgeber zur Disposition gestellt werden. Man mag diese Entwicklung bedauern und als Turbokapitalismus und Heuschrecken-Verhalten abkanzeln – dies wird allerdings nichts ändern. Die einzig richtige Antwort auf die geänderten Bedingungen kann deshalb nur sein, Erfolg versprechende Profit-Center zu stärken und sich von Produkten und/oder Märkten zu trennen, auf denen man nicht reüssieren kann. Damit dies nicht leichtfertig oder zu schnell erfolgt, bedarf es sorgfältiger(er) Analysen.

**Aufzeigen von
Konsequenzen**

**Druck der
Kapitalgeber**

**Oftmals falsche
Einschätzung**

Controlling war noch vor ein paar Jahrzehnten bei uns eher unbekannt und wenn überhaupt, dann nur in Tochtergesellschaften internationaler Konzerne vorhanden. Seit Beginn der Siebzigerjahre hat sich auch bei uns nach und nach die Einsicht durchgesetzt, dass betriebliche Entscheidungsprozesse auf Basis gesicherten Datenmaterials erfolgen sollten und entsprechende Planung und Kontrolle die Effizienz der Unternehmensführung erheblich steigern kann. Der Aufschwung, den das Controlling im letzten Jahrzehnt erlebte, hat dazu geführt, dass Controlling ein viel verwendeter Begriff geworden ist – leider aber auch ein oft missverständlicher Begriff. Die Erwartungen an Controlling und an »den Controller« sind in der Praxis sehr oft zu hoch gegriffen und Controlling wird oft als »Allheilmittel« bei Problemen im Unternehmensalltag gesehen; ein Anspruch, dem Controlling natürlich nicht oder nur zum Teil entsprechen kann. Insbesondere Unternehmen, die vor der Erstellung eines exakt auf die eigenen Anforderungen ausgerichteten Controllingkonzeptes bereits hohe Kosten für die EDV-Ausrüstung investieren, sind nach der Einführung – meist einer Standard-Controlling-Lösung – enttäuscht und sehen in den hohen Kosten für die Einführung oftmals nur einen (zu) geringen Nutzen.

»Richtiges Maß«

Grund dafür ist meist, dass, wie in vielen Fällen, auch im Bereich Controlling manchen Unternehmen das richtige Maß der Dinge fehlt. Enthusiastische Unternehmer investieren oft hohe Beträge in Standard-Software-Lösungen, die einerseits für das Unternehmen nicht die optimale (mitunter auch zu viel!) Information enthalten und zum anderen zu anspruchsvoll für die Anwender sind. Oft können die neu erstellten Controllinginstrumente von den Mitarbeitern gar nicht optimal verwendet werden und lassen den erhofften Nutzen für das Unternehmen vermissen. Der Erfolg des Controllings steigt nämlich nicht automatisch mit dem Einsatz »moderner« Controllinginstrumente. Entscheidend ist vielmehr, dass die eingesetzten Instrumente für das jeweilige Unternehmen passend sind und damit auch dem Entwicklungsstand und der Struktur des Unternehmens entsprechen. Nicht jedes Unternehmen benötigt denselben Detaillierungsgrad der Planung, Umfang der Berichterstattung et cetera – die Abstimmung des Controllings auf die internen und externen Rahmenbedingungen des Unternehmens sind ganz entscheidend für die Durchführung eines erfolgreichen Controllings.

Controlling ist auch heute noch ein Begriff, der sehr unterschiedlich ausgelegt wird. Die Selbsteinschätzung der Unternehmen bezüglich Einsatz und Entwicklungsstand des Controllings im Unternehmen ist oft mit Vorsicht zu betrachten. Unternehmen, die sich nach außen hin sehr fortschrittlich geben und von sich behaupten »Controlling haben wir schon lange!«, sind bei näherer Betrachtung oft erschreckend schlecht mit Informationen und deren Interpretation versorgt. Auf der anderen Seite gibt es auch eine Reihe von Unternehmen, die zwar offiziell keine Controllingstelle eingerichtet haben, deren Berichtswesen und Entscheidungsgrundlagen jedoch gut entwickelt sind und für die eine sorgfältige, regelmäßige Planung selbstverständlich ist.

**Unterschiedliche
Sichtweisen**

Auch dort, wo eine eigenständige, mit Ressourcen ausreichend ausgestattete Controlling-Abteilung besteht, ist Vorsicht bei der Beurteilung der Effizienz – zum Beispiel durch die Hausbank – nötig und angebracht (und wird in der Realität, wenn auch oftmals nicht kommuniziert, gelebt!).² Denn nicht immer hält der Schein, was er verspricht! – Das haben in der Praxis auch viele Controller bemerkt und die Fluktuation in diesem Beruf ist daher entsprechend hoch.

Controlling kann nur dort wirklich funktionieren, wo die Unternehmensleitung bereit ist, Führungsstil und Kommunikation im Unternehmen controllinggerecht zu gestalten, das heißt unter anderem auch Entscheidungen zu hinterfragen. In der Praxis haben zahlreiche Controller aber bereits nach kurzer Zeit bemerken müssen, dass die Bereitschaft der Geschäftsführung – insbesondere in Familienbetrieben – zahlenorientiert zu entscheiden, oft nicht wirklich besteht und in entscheidenden Situationen die persönlichen Präferenzen entgegen allen Controlling-Daten durchgesetzt werden. Controller stoßen daher in ihrer beruflichen Umgebung leicht an Grenzen und müssen ihre Aufgaben oft unter massiven Widerständen wahrnehmen. Fähige Controller, welche die Controlling-Philosophie verwirklicht sehen wollen, werden jedoch unüberbrückbare Widerstände mit der Geschäftsleitung nicht sehr lange hinnehmen und sich relativ rasch für ein aufgeschlosseneres Unternehmen entscheiden.

**»Controlling-
gerecht«**

Vielfach hat sich in den Unternehmen Controlling auch aus dem bestehenden Rechnungswesen herausgebildet, und die dort tätigen Controller sind Mitarbeiter aus dem Rechnungswesen, die eine mehr oder weniger intensive Controlling-Ausbildung absolviert haben.³ Entscheidend für die

**Rechnungswesen
»Controlling«**

Verwirklichung der Controlling-Idee im Unternehmen ist in diesem Fall, wie weit sich die handelnden Personen mit den Controlling-Inhalten und -Aufgaben identifizieren können und wie weit sie noch in ihrem früheren Berufsbild verhaftet sind.

Mit Fibu als Kernbereich

Die Finanzbuchhaltung als Kernstück jedes Rechnungswesens stellt auch für das Controlling wesentliche Basisdaten zur Verfügung und sollte deshalb unter Controlling-Gesichtspunkten ausgestaltet sein (dies betrifft vor allem die EDV-technischen und organisatorischen Abläufe). In kleineren Unternehmen ist Buchhaltung und Controlling oftmals in Personalunion wahrzunehmen und schon allein aus diesen Gründen – abgestimmt auf die konkreten Anforderungen und das Zeitbudget – so zu gestalten, dass die Aufgaben auch tatsächlich bewältigt werden können (da eine Finanzbuchhaltung gesetzlich vorgeschrieben ist, Controlling aber nicht, wird bei Zeitproblemen Letzteres gerne »vergessen« ...).

und zusätzlichen Infos

Das Rechnungswesen ist damit eine wichtige Informationsbasis für das Controlling, ist aber unbedingt um Markt- und sonstige relevante externe sowie zusätzliche interne Informationen (aus F & E, Produktion, Personalbereich ...) zu ergänzen. Erfolgreiches Controlling beinhaltet immer

- eine starke Zukunftsorientierung,
- versteht sich als Servicezentrum des Unternehmens und
- weist eine starke managementorientierte Komponente auf.

Damit ergeben sich für Unternehmen, die die Zeichen der Zeit erkennen, zweifellos neue Chancen: Man muss nicht an die Börse gehen wollen (obwohl das für viele Unternehmen eine überaus attraktive Möglichkeit der Finanzierung und Professionalisierung eröffnet!), um das eigene Unternehmen aus betriebswirtschaftlicher Sicht transparent darzustellen: »Basel II« und die Verknappung der finanziellen Ressourcen stellen auch so eine gewichtige Herausforderung dar, die es zu bewältigen gilt!

Inwieweit ein ambitionierter Controller diese Vorstellung verwirklichen kann, hängt in der Praxis von einer Reihe von Einflussfaktoren ab:

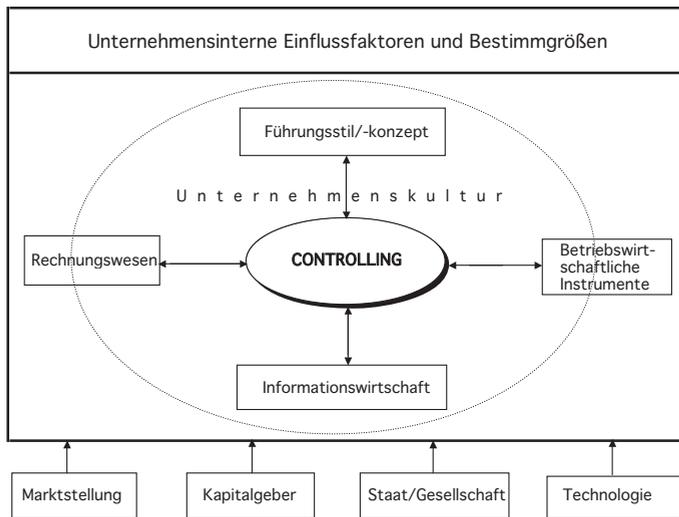


Abbildung 2: Voraussetzungen und Einflussfaktoren für Controlling

Natürlich sind in der Praxis noch eine Vielzahl weiterer Einflussfaktoren auszumachen und die Gewichtung der einzelnen Faktoren variiert je nach Eigentums-, Größen- und Branchenverhältnissen zum Teil beträchtlich: So wird zum Beispiel in einer Rezession oder Branchenkrise Umfang und Ausgestaltung des Controllings anders aussehen als etwa bei technologischen Umwälzungen mit hoher positiver Erwartungshaltung. Im ersten Fall wird der Schwerpunkt ein striktes Kosten-Controlling mit schmerzhaften Einschnitten in Produktions- und Gemeinkostenbereichen sein (müssen), während im zweiten Fall das Augenmerk eher auf Chancennutzung (bei der Kapitalbeschaffung, Rekrutierung und Haltung qualifizierter Mitarbeiter, Anbahnen von strategischen Allianzen ...) liegen wird. Hohe Transparenz auf der Kosten- und Erlösseite, Aktiva, Passiva und im Aufbau befindliche Potenziale sowie Einbeziehung der relevanten Unternehmensumwelt erleichtern dabei die Arbeit des Controllers.

Umfang und Qualität des Controllings werden demnach von externen und internen Faktoren bestimmt. Externe Faktoren wie die Marktstellung des Unternehmens, technologische und soziale Umwälzungen sowie staatliche und gesellschaftliche Einflüsse, aber auch die eingesetzte Technologie, Eigentümer- und Kapitalstruktur et cetera wirken auf das gesamte Unternehmen und somit auch auf das

Gewichtung variiert

Externe und interne Faktoren

Controlling – und umgekehrt, da aktives Controlling auch versucht, durch Agieren die Umweltbedingungen zu Gunsten des Unternehmens zu verändern oder zu nutzen (zum Beispiel durch strategische Partnerschaften).

Die sich aus externen Einflüssen und Anforderungen – wie Erweiterung der Kapitalbasis, stärkere internationale Ausrichtung et cetera – abgeleiteten internen Voraussetzungen wie zur Verfügung gestellte Arbeitsmittel (betriebswirtschaftliche Instrumente, EDV-Ausrüstung, externe Unterstützung), die Persönlichkeit des Controllers, der Führungsstil der Unternehmensleitung und vor allem die herrschende Unternehmenskultur bestimmen in hohem Maß den Erfolg des Controllingsystems.

Transparenz

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass, auch wenn alle übrigen Faktoren »controllinggerecht« sind, nur durch einen entsprechenden Führungsstil und ein die Kommunikation förderndes Klima der Controller seine Rolle als Informationsmanager und Koordinator ausfüllen kann. Sind diese Voraussetzungen gegeben, dann allerdings leistet das Controlling einen ganz wesentlichen Beitrag zur Unterstützung der Unternehmensführung (wobei neben zeitnaher, qualitativ hochwertiger Auswertungen und damit höherer Transparenz sowie zukunftsgerichteter Empfehlungen auch so mancher, bisher extern vergebene Beratungsauftrag (zumindest teilweise) im Haus erledigt werden kann – auch dadurch relativieren sich die Kosten für ein adäquates Controllingssystem!).

Teil I

Controlling als unterstützende Funktion der Unternehmensführung

Die Zeiten, in denen Controlling mit Kontrolle verwechselt wurde, sind glücklicherweise inzwischen weitgehend Vergangenheit – wenn auch noch nicht zur Gänze überwunden. Die Aufgabenstellung für Controlling besteht zwar auch in der Kontrolle – aber primär unter dem Aspekt, zukünftig Fehler zu vermeiden und aus Fehlern für die Zukunft (zum Beispiel für künftige Planungen) zu lernen:

Unterschied Kontrolle – Controlling

Festlegung des Kontrollfeldes	traditioneller Kontrollbegriff	Controlling-Begriff
Ermittlung von Soll-Größen		
Ermittlung von Ist-Größen		
Soll-/Ist-Vergleich		
erweiterter Kontrollbegriff		
Analyse der Abweichungsursachen		
Erarbeitung und Präsentation von Vorschlägen zu Korrekturmaßnahmen		
Korrekturentscheidung durch Geschäftsführung/Vorstand (Mitwirkung des Controlling durch Beratung und Umsetzungsunterstützung)		

Abbildung 3: Kontrolle – Controlling (in Anlehnung an Serfling, K.: Controlling)

Fehler vermeiden

Controlling beschränkt sich deshalb nicht auf das Aufzeigen von Fehlern, es analysiert die Ursachen hierfür und erstellt Vorschläge für erforderliche Korrekturmaßnahmen. Der Controller hat dabei jedoch keine Entscheidungsgewalt, er unterstützt lediglich die Unternehmensführung bei ihrer Entscheidungsfindung und Umsetzung. Controlling fungiert so zeitweilig auch als interne Unternehmensberatung.

Controlling ist – ähnlich wie das Rechnungswesen – ein Instrument zur Unterstützung der Unternehmensführung, das sich im Gegensatz dazu aber weniger an der Vergangenheit orientiert, sondern auf die Gegenwart und die Zukunft ausgerichtet ist. Eine gute Umschreibung des Begriffes »Controlling« liefert das Österreichische Controller-Institut:

Controlling ist eine Denkhaltung für alle Führungskräfte! Es handelt sich dabei um eine »Führungsphilosophie«, da davon ausgegangen wird, dass alle Führungskräfte in ihrem Fachbereich Controlling-Gedanken ein- und umsetzen.

**Umschreibung
Controlling**

Damit diese Denkhaltung und Führungsphilosophie im Unternehmen auch gelebt wird, ist – zumindest ab einer gewissen Größe oder Komplexität – die Einrichtung einer mit Kompetenz ausgestatteten Controllingstelle erforderlich⁴, welche die Unternehmensleitung in ihrer Führungsaufgabe unterstützt. Ein wesentlicher Unterschied von Rechnungswesen und Controlling besteht darin, dass Controlling nicht im »stillen Kämmerlein« stattfindet, sondern dass der Controller aktiv auf die anderen Führungskräfte zugeht und sie weitgehend in den Prozess des Controlling einbindet (insbesondere in der Planung sowie der Standort- und Ursachenanalyse).

Denkhaltung

Damit es zu keiner Machtkonzentration, aber auch zu keiner zeitlichen und inhaltlichen Überforderung der Controllingstelle kommt, werden vielfach Controllingaufgaben in den einzelnen Fachbereichen wahrgenommen. Insbesondere in der Produktion, aber auch im Vertrieb sowie der Materialwirtschaft werden viele Detailaufgaben »vor Ort« gelöst und damit die Controllingstelle entlastet. Hat ein Unternehmen mehrere Standorte, so sind dort meist »Werks-Controller« eingesetzt, die sich sowohl um Tagesprobleme kümmern als auch als Ansprechpartner für das lokale Management zur Verfügung stehen. Zur Koordination und Abstimmung ist ein starkes Zentral-Controlling einzurichten.

**»Führungs-
philosophie«**

Aufgabe dieser Controllingstelle ist unter anderem die Bereitstellung der nötigen Controllinginstrumente (wie mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung), Vorgabe von Controlling-Standards für das Planungs- und Berichtswesen (zum Beispiel zur Investitionsvorbereitung) sowie die Organisation des Controllings und die Beratung der Führungskräfte bei der Umsetzung der Controllingphilosophie. Nur die reibungslose Zusammenarbeit der Führungskräfte mit der Controlling-Abteilung gewährleistet die optimale Umsetzung von Controllingkonzepten und zeigt den Nutzen in Form

- deutlich erhöhter Transparenz,
- einer generell verbesserten Zeitnähe von Informationsbereitstellung und -interpretation sowie
- Beschäftigung mit erfolgsbestimmenden Faktoren.

Nutzen

Ziele

Dazu bedarf es einer eingehenden Auseinandersetzung mit Zielen, Inhalten und Aufgaben des Controllings. In Anbetracht der Tatsache, dass sich bis dato Wissenschaft und betriebliche Praxis auf keine einheitliche, verbindliche Definition von Controlling einigen konnten, wird durch Sichtung der verschiedenen Beschreibungen, was denn Controlling ausmacht, im Anschluss ein Vorschlag erarbeitet, der – da jedes Unternehmen in eine ganz spezifische Umwelt eingebettet ist und zum Teil höchst unterschiedliche Anforderungen an das Controlling gestellt werden (müssen) – genügend Freiraum für Weiterentwicklungen und Adaptierung an die eigenen Bedürfnisse bietet. Dieser Freiraum sollte von den Controllern auch durchaus genutzt werden!

1 Controlling- Definition(en)

*»Jeder hat seine eigene Vorstellung darüber,
was Controlling bedeutet oder bedeuten soll,
nur jeder meint etwas anderes.«
(Preißler: Controlling, S. 10)*

So oder so ähnlich lauten oft Beschreibungen von Controlling. Trotz dieser ernüchternden Aussage gibt es sehr wohl Gemeinsamkeiten, auf die man aufbauen kann: Allgemein formuliert, lässt sich Controlling als »Unterstützung der Steuerung des Unternehmens durch Information« beschreiben. Etwas präziser gesagt, versteht man darunter die ergebnisorientierte Steuerung des Unternehmens durch Zahlen und Fakten. Controlling umfasst dabei die Gesamtheit der Teilaufgaben,

Teilaufgaben

- die Planung und
- Kontrolle mit der
- Informationsversorgung
- zielorientiert koordiniert.

Herleitung

Die Bezeichnung »Controlling« ist allerdings etwas missverständlich und irreführend. Im englischen Sprachgebrauch sind mit »to control«⁵ Begriffe wie »regeln«, »beeinflussen«, aber auch mit »unter Kontrolle halten« umschrieben. Vereinfacht kann man damit sagen, durch Controlling »eine Sache im Griff haben«, also über Vorgänge und Ereignisse informiert zu sein, die für die Zielerreichung wichtig sind.

Controlling bedeutet auch, nach Alternativen zu suchen, nach objektiven Kriterien zu entscheiden und zu handeln. Dazu bedarf es der Bereitstellung von betriebswirtschaftlichen Instrumenten und Methoden sowie der Bereitschaft, diese auch anzuwenden. Controlling setzt damit ein Controllingbewusstsein auf allen Hierarchieebenen voraus, das heißt die Überzeugung, dass ein Unternehmen mit Control-

- Controlling** ling erfolgreicher geführt wird als ohne Controlling (Ziegenbein, Controlling, S. 18).
Trotz vieler Erklärungs- und Definitionsversuche ist der Begriff Controlling nicht eindeutig definiert und es besteht sowohl in der betrieblichen Praxis wie vor allem in der Theorie eine sehr breite Meinungsvielfalt darüber, was Controlling ausmacht, wo die Schwerpunkte liegen soll(t)en und wie die Einordnung in den Führungsprozess zu lösen ist (Weber, Einführung in das Controlling, S. 1 ff. sowie in Handelsblatt Wirtschaftslexikon, S. 1125 ff.).
- Institution und Funktion** Ein Teil der Unklarheit lässt sich darauf zurückführen, dass funktionale und institutionale Sichtweise vermischt werden. Spricht man von Controlling als Institution, so meint man damit die Aufgaben der Controller. Die Ausgestaltung der Aufgaben ist dabei höchst unterschiedlich:

»In practice, people with the title ›controller‹ have functions that are, at one extreme, little more than bookkeeping and, at the other extreme, de facto general management.«

(Anthony, Control Systems, S. 28)

Controlling als Funktion findet sich in der Managementliteratur als eine Teilfunktion des Führungsprozesses wieder. Dabei wird der zugrunde liegende Begriff »to control« unterschiedlich interpretiert und umfasst unter anderem meist Aspekte wie Lenkung, Steuerung oder Regelung von Prozessen. Die einschlägige Literatur ist mittlerweile durch eine Vielzahl teilweise recht unterschiedlicher Definitionsansätze gekennzeichnet, von »Generally Accepted Controlling Principles« kann deshalb (noch) nicht die Rede sein. Viele Begriffsfassungen stellen funktionale Aspekte in den Vordergrund, so etwa Schweitzer/Friedl: »Unter Controlling ist die Gesamtheit der Aufgaben zu verstehen, welche die Sicherstellung der Informationsversorgung und die Koordination der Unternehmensführung zur optimalen Erreichung der Unternehmensziele zum Gegenstand haben.« Andere verbinden funktionale und institutionale Aspekte: »Controlling ist die Gesamtheit von führungsanalytischen (planungsrechnerischen, informationsbezogenen) Tätigkeiten, die dem Zweck der entlastenden Verbesserung der Unternehmensführung dienen und organisatorisch verselbständigt sind« (Weber, Einführung, S. 19 ff.).

Ein erheblicher Teil der Definitionsversuche zielt auf die Informationsversorgungsfunktion des Controlling ab. Dabei wird Controlling als »Beschaffung, Aufbereitung und Prüfung von Informationen zur Steuerung des Unternehmens« gesehen (Heigl, Controlling, S. 3 ff.).

Controlling findet statt, wenn Unternehmensführung und Controller zusammenarbeiten. Controlling ist dabei der gesamte Prozess der Zielsuche, Zielfestlegung, Planung, Kontrolle und Steuerung im finanz- und leistungswirtschaftlichen Bereich. Der Manager ist dabei verantwortlich für das Ergebnis, der Controller für Ergebnistransparenz:

Zusammenarbeit

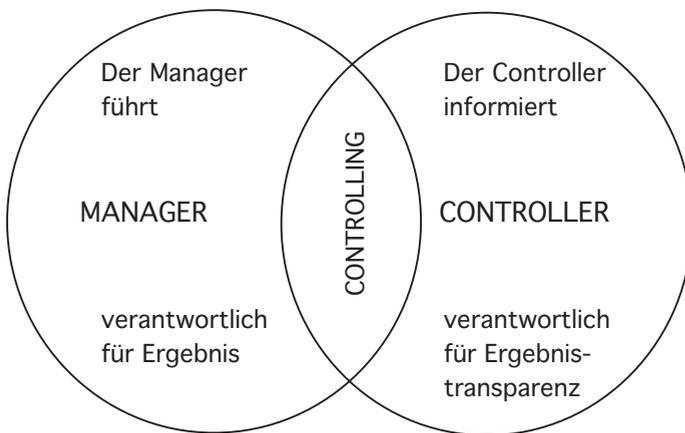


Abbildung 4: Zusammenhang Management – Controlling (in Anlehnung an Controller-Wörterbuch, herausgegeben von der International Group of Controlling)

Richtig angewandtes Controlling entlastet, ergänzt und begrenzt Manager – sofern die dafür nötigen Voraussetzungen – insbesondere ein controllinggerechter Führungsstil – geschaffen und gelebt werden und stellt damit eine wichtige Voraussetzung und eine wesentliche Unterstützung für eine gute Unternehmensführung dar – die ein wichtiger, wenn nicht der entscheidende Faktor für unternehmerischen Erfolg ist!

2 Unternehmensführung und Controlling

Führungsfunktion

Unternehmensführung ist ein für den Erfolg jedes Unternehmens entscheidender Faktor und wurde daher bereits oft zum Thema zahlreicher wissenschaftlicher Untersuchungen. Die daraus abgeleiteten, teilweise höchst unterschiedlichen Management-Methoden haben jedoch immer dasselbe Ziel im Auge, durch optimales Wahrnehmen der Führungsfunktion das Unternehmen zum wirtschaftlichen Erfolg zu führen:

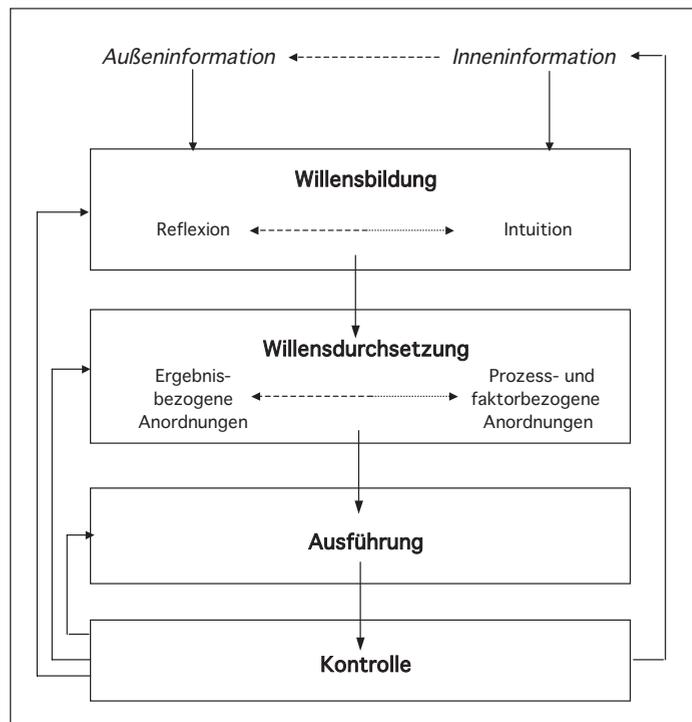


Abbildung 5: Idealtypischer Führungszyklus (in Anlehnung an Weber, J.: Einführung)

Ausgangspunkt des Führungszyklus ist die Willensbildung (Zielsetzung). Willensbildung kann aufgrund von Intuition erfolgen, also eher auf Eingebung beruhen als auf ausreichendes Wissen.

In diesem Fall wird »aus dem Bauch heraus« entschieden, nach Instinkt oder Gefühl, ohne sich nähere Informationen – auch über andere Möglichkeiten der Willensbildung – zu besorgen und diese zu bewerten. Manager, die »aus der Hüfte schießen«, können mitunter sehr erfolgreich sein, und es ist keineswegs gesagt, dass Willensbildungen aufgrund von Intuition schlecht sind, sie sind jedoch in der Regel nicht abgesichert. Im Unterschied zur Intuition bildet die »Improvisation« keinen Akt der bewussten Willensbildung, sondern einfach ein Ausprobieren von Möglichkeiten im Sinne eines Trial-and-Error-Prozesses, was zwar auch zu effizienten Lösungen führen kann, aber keinen direkten Willensbildungstyp darstellt.

Intuition

Im Gegensatz dazu erfolgt eine Willensbildung aufgrund von Reflexion gezielt durch Informationseinholung (aktive Suche nach Innen- und Außeninformation) und stützt sich auf explizites Wissen durch Erfahrung.

Reflexion

Willensbildung alleine reicht natürlich nicht aus – Führung beinhaltet auch deren Umsetzung. Willensdurchsetzung beinhaltet alle zur Zielerreichung erforderlichen Schritte, vor allem die Kommunikation im Unternehmen. Grundsätzliche Anordnungen der Unternehmensführung (zum Beispiel Produktionssteigerung in der nächsten Periode um 5 Prozent) sind in zur Umsetzung erforderliche Teilschritte für die prozess- und faktorbezogene Ausführung zu segmentieren (zum Beispiel vorsorgliche Instandhaltung von Maschine A zur Ausschussreduzierung). Die Ausführungsphase ist grundsätzlich bereits so konzipiert, dass die Führungskraft alle zur Ausführung erforderlichen Anweisungen in der Form getroffen hat, dass ausführende Organe keine Freiheitsgrade mehr haben. Verläuft die Ausführung fehlerlos (es ist kein weiteres Eingreifen der Führungskraft erforderlich), so schließt die Aufgabe der Führungskraft im Rahmen des Führungszyklus mit der Ergebniskontrolle ab.

**Willens-
durchsetzung**

Kontrolle beinhaltet die Überprüfung der Zielerreichung, das heißt die Zielsetzung wird mit dem erreichten Ziel verglichen. Werden dabei Abweichungen festgestellt, so ist entweder eine Anpassung der Willensbildung (zum Beispiel Produktionssteigerung in der nächsten Periode um 3 Prozent), eine Änderung bei der Willensumsetzung (zum Bei-

Kontrolle

Widerstände

spiel Verminderung des Ausschusses bereits im laufenden Produktionsprozess) oder beide Maßnahmen erforderlich.

Der Führungszyklus läuft in der Praxis meist nicht unge­stört ab, von der Führungskraft getroffene Willensbildungen werden nicht immer begrüßt, sondern treffen mitunter auch auf starke Ablehnung (die sich durchaus in »Chef-Mobbing« äußern kann). Manchmal sprechen nach Meinung der übrigen Führungskräfte und der Mitarbeiter sachliche Argu­mente gegen die Umsetzung des Willens, teilweise fließen aber auch persönliche Motive und Werthaltungen in die Ablehnung bestimmter Zielsetzungen ein. Führungsaufga­ben erfolgreich wahrzunehmen, ist daher nicht immer leicht, was sich auch an der in letzter Zeit erheblich gestiegenen Anzahl von Literatur zum Thema Management und hier insbesondere zum Thema Erhalt der Leistungsfähigkeit der Führungskräfte zeigt. Auch Seminare, die die Leistungssteigerung und -erhaltung zum Ziel haben und vor allem auf die Stärkung der mentalen Kraft abzielen, erleben einen wahren Boom (Lauf über glühende Kohlen ...).

2.1 Führung als Fach- und Personalfunktion

Unternehmensführung ist ein gestaltender Prozess der Inte­gration und Koordination aller Führungskräfte und Mitar­beiter im Hinblick auf die Realisierung der Unternehmens­ziele, insbesondere durch Einbeziehung des mittleren Ma­nagements (»Kader«).⁶

Fachwissen und Personalführung

Unternehmensführung setzt sich zusammen aus der Fachfunktion der Führung (Fachwissen) und der Personalführung (soziale Kompetenz). Für die fachliche Kompetenz der Führungskräfte gibt es in der Praxis relativ gut überprüf­bare Vorgaben in Bezug auf Ausbildung und Erfahrung, nach denen die entsprechende Führungskraft ausgewählt werden kann. Allerdings zeigt die Dynamik der Verände­rungen die Grenzen dieses Auswahlprozesses. Probleme treten in der Praxis vor allem auch beim Generationswech­sel in Familienbetrieben auf, wo die fachliche Qualität des Nachfolgers nicht immer für die Auswahl der Führungsfunk­tion ausschlaggebend ist.

Soziale Kompetenz

Weit schwieriger als die Bestimmung der Fachfunktion (die allerdings auch nicht unterschätzt werden sollte!) ist die Entscheidung über die soziale Kompetenz der Führungs­kräfte. Personalführung hat zur Aufgabe,

- einerseits Einfluss auf die Mitarbeiter auszuüben, der diese veranlasst, die von ihnen erwartete Leistung zu erbringen und
- andererseits die Bedingungen zu schaffen, die es den Mitarbeitern ermöglichen, ihre persönlichen Ziele zu erreichen.

Längerfristigen Erfolg von Führungskräften kann man nur dann erwarten, wenn beide Aspekte ausreichend berücksichtigt werden. In der Praxis kommt es jedoch häufig zu einer Funktionsteilung:

- Während der Vorgesetzte sich überwiegend um die Erreichung der Sachziele kümmert (»Lokomotionsfunktion«), **Funktionsteilung**
- übernimmt ein Mitarbeiter die Aufgabe, die sozialen Beziehungen und damit den Gruppenzusammenhalt zu fördern (»Kohäsionsfunktion«).

Mitunter kann das Phänomen eintreten, dass sich neben dem formalen Vorgesetzten ein informeller Führer etabliert, der bei wichtigen Entscheidungen »das Sagen hat«, was zu Reibungsverlusten führt und keinen guten Einfluss auf das Arbeitsergebnis bringt. Das Hauptanliegen der Führung muss daher die Integration der beiden Aspekte bilden. Welche der beiden Komponenten stärker betont ist, spiegelt sich in den unterschiedlichen Führungsstilen wider.

Informelle Führer

Führungsstile geben Auskunft darüber, in welcher Art sich Führungskräfte – vor allem Geschäftsführer, aber auch Aufsichtsräte und andere einflussreiche Persönlichkeiten sowie alle weisungsbefugten Mitarbeiter – einer bestimmten Führungs- und Leitungsaufgabe im Rahmen der Organisation bedienen und welches personenbezogene Verhalten sie bei Führung der Mitarbeiter an den Tag legen. Die unten dargestellten möglichen Ausprägungen des Führungsverhaltens geben an, in welchem Ausmaß ein Vorgesetzter seine Mitarbeiter am Willensbildungs- und Entscheidungsprozess beteiligt.

Führungsstile

Die möglichen Ausprägungsformen (»autoritär«, »dirigistisch«, »imperativ«, »kooperativ«), die sich vor allem darin unterscheiden, in welchem Umfang, aber auch in welchem Klima ein Vorgesetzter seine Mitarbeiter am Willensbildungsprozess tatsächlich beteiligt, finden ihren Niederschlag im grundsätzlichen Führungsstil (der sich häufig

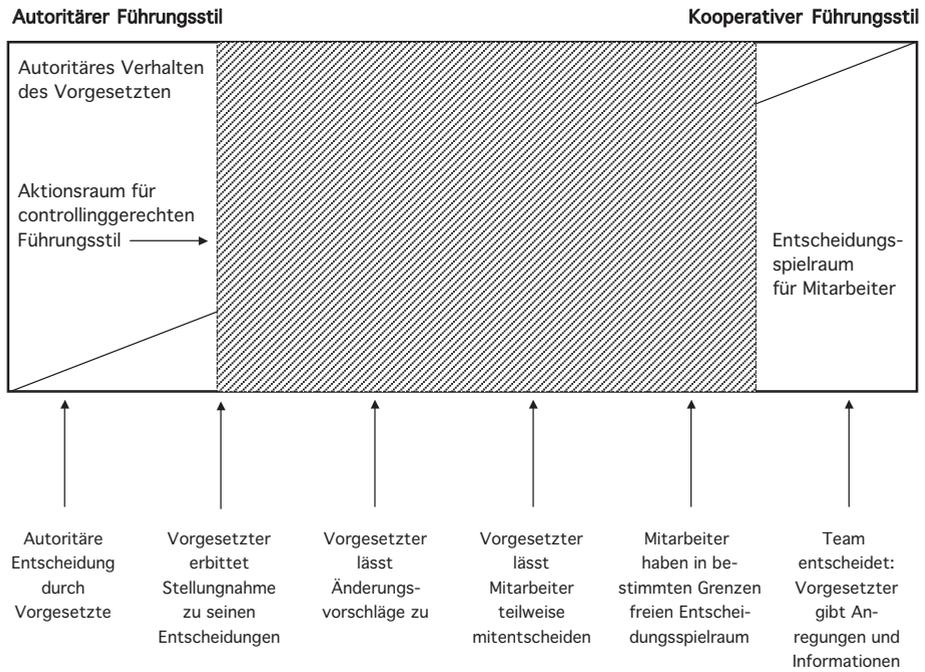


Abbildung 6: Führungsstile und Führungsverhalten (in Anlehnung an Häusler, J.: Grundlagen der Betriebsführung)

vom offiziell deklarierten erheblich unterscheidet!). Abweichungen in den einzelnen Abteilungen, Profit-Centern et cetera sind zwar grundsätzlich möglich, in ihren Ausformungen aber eher beschränkt.

»Optimaler« Führungsstil

Der in einem Unternehmen praktizierte Führungsstil beeinflusst die Leistungsbereitschaft, Art und Umfang der Kommunikation sowie das Unternehmensklima – und damit auch das Ergebnis – ganz erheblich. Welcher der »optimale« Führungsstil ist, lässt sich jedoch grundsätzlich nicht so ohne Weiteres festlegen. Der für das Unternehmen beste Führungsstil hängt stark von der jeweiligen betrieblichen Situation ab (zum Beispiel Expansions-, Stagnations- oder gar Sanierungsphase) und ebenso von den Wünschen und Bedürfnissen sowie dem Ausbildungsniveau der Mitarbeiter. Im Bereich der Managementtheorien wurden in den letzten Jahrzehnten zahlreiche Studien durchgeführt und es gibt in der Zwischenzeit eine beträchtliche Anzahl von Führungskonzepten, die meist auf Personalführung im Sinn von Mitarbeitermotivation und Kompetenzverteilung abzielen (»Management-by-Objectives«).

Zur Umsetzung eines bestimmten Führungsstils in der betrieblichen Wirklichkeit bedarf es eines Führungssystems und Führungsprinzipien. Damit wird der konstituierende Rahmen, der eine Führung nach einheitlichen Grundsätzen gewährleisten soll, geschaffen. Die Unternehmensführung ist für deren Entwicklung, Implementierung und Sicherung verantwortlich. Änderungen und Weiterentwicklungen sind der Geschäftsführung vorbehalten, der Controller (wie auch der externe Berater) kann hier lediglich mit Empfehlungen beratend zur Seite stehen. Grundsätzlich kann gesagt werden, dass auf Zahlen und Fakten gestützte Unternehmensführung wesentlich zur Objektivierung und Entemotionalisierung beiträgt und der gesamte Führungsprozess damit deutlich effizienter gestaltet werden kann (vor allem, wenn durch Toleranzgrenzen Verantwortung delegiert wird, wodurch eine deutliche Entlastung vorgesetzter Stellen ermöglicht wird).

Umsetzung des Führungsstils

2.2 Zusammenhang Unternehmensführung – Controlling

Entsprechend der Definition von Controlling, wonach es sich dabei um eine »Führungsphilosophie« und Denkhaltung handelt, besteht ein enger – vielfach nicht erkannter oder in seinen Auswirkungen unterschätzter – Zusammenhang zwischen Unternehmensführung und Controlling. Die Unternehmensführung trägt sowohl wirtschaftlich als auch handels-, steuer- und strafrechtlich (Insolvenz!) die Hauptverantwortung für den Unternehmenserfolg, den sie normalerweise – allerdings in stark unterschiedlicher Ausprägung – durch Wahrnehmung der Führungsaufgaben

Ergebnisverantwortung

- Ziele setzen,
- planen,
- entscheiden,
- realisieren,
- kontrollieren

bestmöglich herbeizuführen trachtet. Die Verantwortung und Konsequenz (im Positiven wie auch im Negativen) für den kurz- und langfristigen Unternehmenserfolg kann und soll der Geschäftsführung dabei nicht abgenommen werden, auch nicht durch den Controller oder externen Berater (wie dies teilweise aus Bequemlichkeit, aber oftmals auch aus

Transparenzverantwortung

falsch verstandenem Ehrgeiz des Controllers oder Honorarüberlegungen des Beraters heraus versucht wird ...).

Aufgabe des Controllers ist es, die Ergebnistransparenz im Unternehmen zu verbessern beziehungsweise überhaupt erst herzustellen.⁷ Der Controller fungiert damit als Unterstützung der Unternehmensführung bei der Durchführung ihrer Aufgabe, er ist aber in der Regel nicht entscheidungsbefugt (ausgenommen sein eigener Verantwortungsbereich), sondern liefert der Unternehmensleitung »nur« das nötige, transparent aufbereitete Zahlenmaterial, ergänzende Soft Facts und daraus abgeleitet die fundierte Einschätzung für die Entscheidung.

Für den Erfolg eines Controllers ist nicht nur die fachliche Ausbildung entscheidend, sondern auch wie der Controller in das Unternehmen passt, das heißt vor allem, wie sehr er in der Verwirklichung des Controllings im Unternehmen unterstützt wird. Dies wiederum ist weitgehend davon abhängig, ob er von der Grundhaltung her richtig liegt.

Unternehmer – aber auch angestellte Geschäftsführer – tendieren zu gewissen strategischen Grundhaltungen, die den Erfolg eines modernen Controllings in unterschiedlichem Ausmaß fördern oder hemmen.

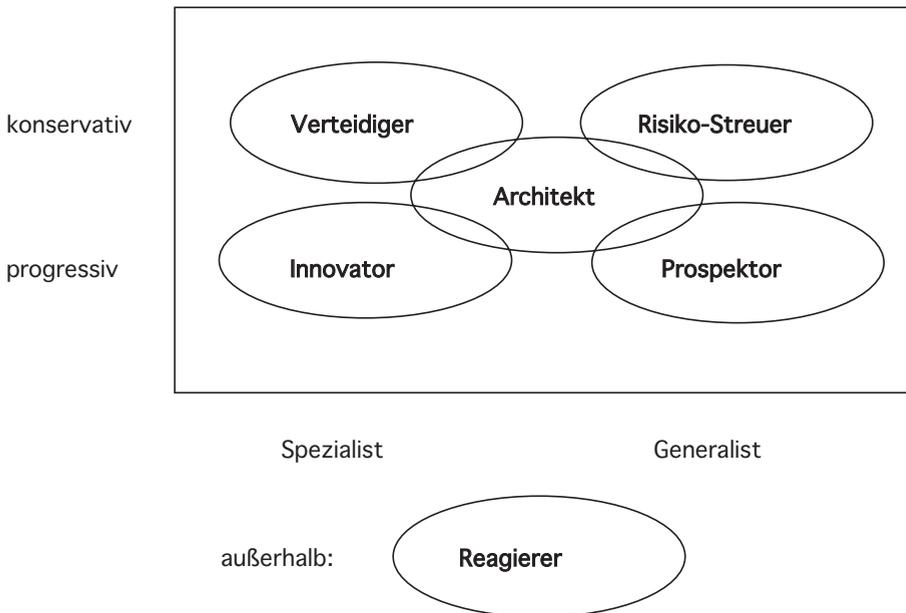


Abbildung 7: Strategische Grundhaltungen nach Kirsch (zitiert unter anderem bei Weber, J.: S. 284)