

Controlling: Unternehmerische Strategie und Taktik

Verfahren der internen Unternehmenssteuerung: ein einleitendes Skript

Version 2.10 © Harry Zingel 2000-2004, EMail: HZingel@aol.com, Internet: <http://www.zingel.de>
Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung

Inhaltsübersicht

1.	Dieses Skript	2	3.6.2.1.	Grundstruktur der Balanced Scorecard	10
1.1.	Voraussetzungen beim Leser	2	3.6.2.2.	Beispiele für eine Balanced Scorecard	12
1.2.	Theoretische Voraussetzungen	2	3.6.2.3.	Varianten der BSC-Methode	12
2.	Controlling-Definitionen	2	3.6.2.4.	Strategy Mapping als Gesamtmodell	12
2.2.	Controlling als „interne Unternehmenssteuerung“	2	4.	Erscheinungsformen des Controllings	15
2.3.	Controlling keine Kontrolle	2	4.1.	Einzelne Controllinginstrumente	15
2.4.	Dienen und Führen	2	4.2.	Controllingorganisation	18
2.5.	Controlling und die Wertkette	3	4.2.1.	Formen der Controlling-Organisation	18
3.	Begriffliche Grundlagen des Controlling-Begriffes	4	4.2.2.	Entwurf von Organisationsstrukturen	19
3.1.	Die begriffliche Landkarte	4	4.2.3.	Grundzüge der Aufgabenanalyse	19
3.2.	Ein konkretes Beispiel	5	4.2.4.	Grundgedanken der Stellenbildung	20
3.3.	Umfang des Controlling-Begriffes	5	4.3.	Controllingregeln	20
3.4.	Das mehrdimensionale Konzept	6	4.4.	Innerbetriebliche Kommunikation	22
3.5.	Die Bedeutung der Strategie	7	4.4.1.	Das Berichtswesen	22
3.5.1.	Grundlegende Strategische Denkweise	8	4.4.2.	Die Revision	23
3.5.2.	Die verborgene Mentalität	8	5.	Unternehmerische Gesamtanalyse	24
3.5.3.	Basis und Überbau	8	5.1.	Die Finanzplanung	24
3.5.4.	Max Weber und die Betriebswirtschaft	8	5.2.	Die Budgetplanung	25
3.5.5.	Der Zeitgeist identifiziert?	8	5.2.1.	Grundlegende Definition	25
3.5.6.	Vom Denken in Strategemen	9	5.2.2.	Arten von Budgetplanungen	25
3.5.6.1.	Ein Beispiel	9	5.2.3.	Budgetierung	25
3.5.6.2.	Grundgedanken der Strategemtheorie	9	5.2.4.	Budgetberichte und Budgetberichterstattung	26
3.5.6.3.	Anwendung von Strategemen	9	5.3.	Das DuPont'sche Kennzahlensystem	26
3.6.	Grundlegende strategische Konzepte	10	5.4.	Das RL-System	27
3.6.1.	Das strategische Ebenenmodell	10	5.5.	Weitere Kennzahlensysteme	28
3.6.2.	Die Balanced Scorecard als zentrale Methode	10	6.	Literatur	29

Das Controlling ist die Funktion der internen Unternehmensführung. Zum Controlling gehört alles, was mit der betrieblichen Informationsverarbeitung durch Stabsstellen und leitende Instanzen und oberzielkonformen Lenkung betrieblicher Produktionsfaktoren zu tun hat - und das ist eine ganze Menge. Dieses Skript kann daher nur eine Einleitung bieten. Eine vertiefte Darstellung ist im gegebenen Rahmen unmöglich.

Wir setzen beim Leser die dem Controlling zugrundeliegenden Definitionen voraus. Dies betrifft insbesondere Begriffe wie „Auszahlungen“, „Ausgaben“, „Aufwendungen“ und „Kosten“. Diese nur scheinbar einfache, in Wahrheit jedoch hochkomplexe Differenzierung wird im Lehrbuch der Kosten- und Leistungsrechnung (ISBN 3-937473-05-X) im Detail vermittelt. Wir werden diese Definitionen hier nicht mehr näher betrachten. Interessierte Leser finden das Werk nicht nur im Buchladen (und vielleicht auch in gutsortierten Bibliotheken), sondern auch auf der BWL CD im Skripte-Ordner als PDF.

Auf der genannten BWL CD befindet sich ferner das vom Autoren verfaßte und stets aktuell gehaltene Lexikon für Rechnungswesen und Controlling. Dieses Werk mit mehreren Tausend Stichworten ist die einfachste Art, weiterführende Kenntnisse zu erlangen. Zu vielen wichtigen Themen finden sich ferner Skripte im Skripte-Ordner und zugehörige Übungsaufgaben im Übungs-Ordner. Für mathematische Probleme schließlich wird der Leser auf den Excel-Ordner verwiesen, der zu vielen wichtigen Problemen die entsprechenden mathematischen Lösungsstrategien enthält. Als registrierter Nutzer der BWL CD haben Sie alle Kennwörter für diese Dateien erhalten, so daß Sie die zugrundeliegenden Formeln und VisualBASIC-Programme selbst nachvollziehen können.

1. Dieses Skript

Dieses Skript bietet eine *Einführung*. Es will dem Leser einen *Überblick* über Inhalte und Themen des Controllings verschaffen. Nicht mehr aber auch nicht weniger. Es gehört damit selbst zu den wichtigen Skripten auf der BWL CD.

1.1. Voraussetzungen beim Leser

Es setzt daher die unter dem Inhaltsverzeichnis genannten weiteren Ressourcen *voraus*. Das gilt insbesondere für das genannte *Lehrbuch der Kosten- und Leistungsrechnung*, das vom Autor im Juni 2004 erschienen ist und auch auf der BWL CD als PDF vorliegt.

Unabhängig von diesem Lehrbuch versteht sich dieses Skript als *integraler Bestandteil der genannten BWL CD*. Es greift daher ständig auf Inhalte zurück, die der Leser im Skripte- oder im Excel-Ordner oder im Lexikon für Rechnungswesen und Controlling findet. Auch wenn das Skript ohne diese Inhalte an sich verständlich sein sollte, wird sein Nutzen für den Leser durch die weiteren Inhalte der BWL CD, die wohlfeil vom Autoren zu erwerben ist, erheblich *unterstützt* und *vertieft*.

1.2. Theoretische Voraussetzungen

Die Kostenrechnung wird oft *geringgeschätzt*, was zum Teil *politische Gründe* hat, denn die Kostenrechnung bietet präzise verursachergerechte Bewertungen. Das ist in der beginnenden ökosozialistischen Planwirtschaft *unerwünscht*, denn die Kostenrechnung legt *suboptimale Faktorallokationen* offen - zum Beispiel durch die staatliche Kommandowirtschaft im Gesundheitswesen wie in der Energiewirtschaft. Zum Teil ist dies aber auch *psychologisch bedingt*, denn die meisten Verfahren der Kosten- und Leistungsrechnung sind *vergleichsweise einfach*. Sie setzen oft nur die Prozentrechnung voraus. Kann man nach den Erfahrungen des Autors selbst diese oft schon nicht mehr voraussetzen, so ist die Geringschätzung der Kostenrechnung selbst *ein grundlegender Fehler*.

Basis der Kostenrechnung sind nämlich vergleichsweise *spitzfindige Definitionen* der Begriffspaare „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“, „Ausgaben“ und „Einnahmen“, „Aufwand“ und „Ertrag“ sowie „Kosten“ und „Leistungen“. Auch das scheint auf den ersten Blick trivial, ist es aber keineswegs.

Wenn Sie sich je gewundert haben, weshalb die Zinsen, die Sie an die Bank zahlen, nichts in der Kostenrechnung zu suchen haben, weshalb umgekehrt auch Anlagen, die mit Bargeld bezahlt wurden, Zinskosten verursachen, und weshalb sich jeden Monat in einer anderen Höhe ergebende Kosten dennoch Fixkosten sind, dann *müssen* Sie erst die entsprechenden Definitionen bis auf den Grund verstehen - sonst hat es keinen Zweck!

Im Lehrbuch für Kosten- und Leistungsrechnung wird dargelegt, weshalb solche Spitzfindigkeiten von so großer Relevanz sind, denn alle Zahlen des Controllings beruhen letztlich auf diesen Grundbegriffen. Keine unternehmer-

ische Entscheidung, die auf falschen Definitionen oder unzutreffenden Zahlen beruht, kann selbst richtig und nutzbringend sein. Bedenken Sie, daß wer heute den Kopf in den Sand steckt, morgen mit den Zähnen knirscht. Das ist auch im Controlling so!

Hinzu kommt, daß auch moderne Regelwerke wie die International Financial Reporting Standards (IFRS) nur einige der in der Kostenrechnung vorausgesetzten Definitionen kennen. Kenntnis der IFRS reicht also *nicht aus*.

Zum Erfolg gibt es keinen Lift, man muß die Treppe benutzen. Das ist auch im Controlling so. Wie schwer das manchen Menschen fällt ist gut an den Schwierigkeiten zu erkennen, die viele Auszubildende und selbst Studenten damit haben, Kosten von Aufwendungen zu unterscheiden.

2. Controlling-Definitionen

Aufbauend auf den allgemeinen Grundlagen versuchen wir in diesem Kapitel eine *allgemeine Controlling-Definition*.

2.2. Controlling als „interne Unternehmenssteuerung“

Controlling ist eine zentrale und wichtige Management-Aufgabe, die man als *interne Unternehmenssteuerung* definieren kann. Zum Controlling gehört damit alles, was der *betrieblichen Faktoreinsatzsteuerung* dient. Grundlage ist das *wirtschaftliche Prinzip*, das in seinen beiden Ausprägungen *Minimalprinzip* und *Maximalprinzip* die beiden grundlegenden ökonomischen Verhaltensweisen vorgibt.

Unter „Controlling“ wollen wir damit jede Faktoreinsatzplanung oder Faktoreinsatzbewertung verstehen, die im Rahmen des Rationalprinzips der betrieblichen Zieloptimierung dient.

2.3. Controlling keine Kontrolle

Der Controlling-Begriff wird im deutschen Sprachraum oft mit „Kontrolle“ identifiziert. Dies ist *falsch*. „to control“ heißt „lenken, leiten“. „control elements“ sind in der Programmierung Steuerelemente, mit denen eine Software gesteuert werden kann. „Kontrolle“ im deutschen Sinne wäre *surveillance* (im Sinne von Überwachung, z.B. des Straßenverkehrs durch Mautsysteme und Kameras) oder „to check“ im Sinne von „prüfen“ oder „verifizieren“.

2.4. Dienen und Führen

Kurzgefaßt kann gesagt werden, daß das Marketing die wichtigste *führende* und das Controlling die wichtigste *dienende* Funktion im Unternehmen ist:

- **Marketing als Führungsaufgabe:** In einer virtuellen, digitalisierten Gesellschaft, in der der „Schein“ mehr zählt als das „Sein“, kommt es nicht darauf an, ein gutes Produkt zu haben, sondern ein *gutes Marketing*. Die Erfolge mancher sinnloser Produkte beweisen dies eindrucksvoll. Der Unternehmer maximiert einen Gewinn, und ist kein Wohltätigkeitsverein: wenn

die Welt beschissen werden will, dann hat der Unternehmer diese vom Markt nachgefragte Leistung zu liefern, und die normative Debatte anderen zu überlassen.

- **Controlling als dienende Funktion:** wenn es rätselhaft erscheint, weshalb das Gesamtergebnis eines Unternehmens schlechter werden kann, wenn ein Verlust erwirtschaftendes Produkt aus dem Sortiment entfernt wird, dann liegt das zumeist an einer mangelhaften Kenntnis und Berücksichtigung der numerischen Zusammenhänge zwischen den verschiedenen Wertflüssen im Unternehmen. Während das Marketing die Umwelтанpassung auf dem Markt leisten soll, hat das Controlling die interne Steuerung der einzelnen Teilfunktionen des Unternehmens sicherzustellen. Primär ist es damit die interne Unternehmenssteuerung und also die *dienende Funktion*. Es bedient das Marketing mit Plan- und Istdaten.

Merke: Das Marketing ist die externe Unternehmenssteuerung, und Controlling die interne Leitungsfunktion!

2.5. Controlling und die Wertkette

Der von Porter eingeführte *Wertkettenbegriff* beschreibt die aufeinanderfolgende Reihenfolge von Arbeitsschritten der Veredelung der von der Natur bereitgestellten Rohstoffe zu nützlichen Gütern. Er setzt damit indirekt (die vom Ökologismus so vehement bestittene) Definition voraus, daß Wirtschaft der *Austausch nützlicher Güter* sei.

Gesamtwirtschaftlich besteht die Wertkettendefinition in der *Sektorendefinition*: Auf den primären Sektor der Gewinnung von Rohstoffen folgt der verarbeitende sekundäre Sektor der Industrie- und Handwerksbetriebe,

hierauf folgt der tertiäre Sektor der Dienstleistungsbetriebe und hierauf schließlich der quartäre Sektor des Informationsgewerbes. Diese volkswirtschaftliche Sichtweise, die gleichwohl Gegenstand betrieblicher Strategien sein kann, wollen wir hier nicht weiter verfolgen (sie wird aber vielfach in dem diesem Skript umliegenden Material diskutiert).

Einzelwirtschaftlich betrachtet die Wertkette die *innerbetriebliche Wertdefinition*. Die betriebliche Leistungserstellung richtet sich hierbei auf eine *Wertsteigerung der Output-Faktoren im Vergleich zu den Input-Faktoren*. Der Betrieb kann als Ort der wertsteigernden Faktorkombination definiert werden. So kombiniere ich beispielsweise als Autor dieses Skriptes derzeit meine *kognitiven Fähigkeiten* (BWL-Kenntnisse), *gestalterischen Fähigkeiten* (Seitenlayout), meine *technischen Fähigkeiten* (PageMaker, CorelDRAW, Visio, Adobe Distiller), also die Faktoren *Arbeit* (das hier zu schreiben ist eine Fleißaufgabe) und *Information* (man muß wissen, wie es geht) mit dem Faktor *Kapital* (investiert in sechs Computer, die auf die eine oder andere Art an der Herstellung dieses Skriptes beteiligt sind) und *Boden* (der Ort, an dem die Rechner stehen und ich mich jetzt befinde) zu einem nützlichen Produkt (dem Skript), das (in der Einheit mit den vielen anderen Inhalten auf der BWL CD) einen Wert verkörpert, der größer ist als die Summe des Wertes der Einsatzfaktoren, so daß ich von der Differenz leben kann.

Verallgemeinert man diese Erkenntnis, so kann man zu der nachstehenden *Grafik* kommen. Die Skizze symbolisiert, daß die aufeinanderfolgenden Schritte von F&E bis zum Verkauf einen *Wertanstieg* bewirken sollen.

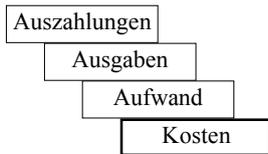
Diesen Wertanstieg zu leiten und zu optimieren ist die Hauptaufgabe des Controllings.

Forschung & Entwickl.	Beschaffung	Produktion	Marketing
Suche nach neuen Erkenntnissen als Grundlagen- oder als Zweckforschung Suche nach neuen Anwendungsmöglichkeiten als Neu- oder als Weiterentwicklung	Bedarfsermittlung Beschaffungsmarktforschung Lieferantenermittlung und Lieferantenbeurteilung Bestelldisposition mit entsprechender Kennzahlenrechnung	Eingangskontrolle Eingangslagerung Durchführung des eigentlichen Produktionsprozesses mit Zwischenlagerung je nach tatsächlich angewandtem Fertigungsverfahren	Absatzmarktforschung Marktsegmentierung Zielmarktbezogene Werbung, Verkaufsförderung und Public Relation Kundendienst, After-Sales-Service
Material-Eingang ⇨ Eing.-prüfung ⇨ innerbet. Transprt ⇨ Ausg.-Lagern. ⇨ Verkauf, Versand			
F&E-Controlling	Beschaffungscontroll. Dispositionsrechnung	Fertigungscontrolling Prozeßoptimierung	Marketingcontrolling Statistik, Marktforschung
<u>In allen Bereichen:</u> Personalcontrolling, allgemeine Operations Research Techniken, speziell Optimierungsrechnung, Kennzahlenrechnung, Speziell Produktivität, Rentabilität und „Time-to-Market“, Berichtswesen an Geschäftsleitung.			
Budgetrechnung	Budgetrechnung	Budgetrechnung	Budgetrechnung
Investitionsplanung	Investitionsplanung	Investitionsplanung	Investitionsplanung
Projektwürdigkeitsbeurteilung	Lieferanten-Scoring-Model	Produktionsprogrammoptimierung, Materialmengenrechnung und Durchlaufplanung z.B. mit der Simplexmethode	Werbeeffizienzkontrolle Transportrechnung bei eigenem Versand
Technologieprognose „Strategische Vision“	Bestellmengenoptimierung Lagerkostenrechnung Transportoptimierung	Transportoptimierung	Personalkostenoptimierung

3. Begriffliche Grundlagen des Controlling-Begriffes

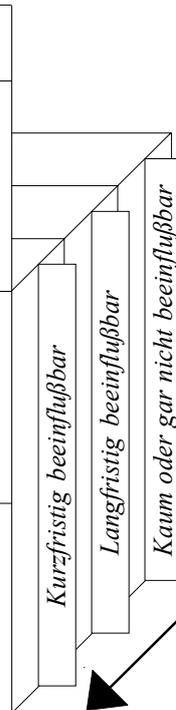
Dem Controlling liegen die *Datenquellen des Rechnungswesens*, insbesondere der *Kosten- und Leistungsrechnung* zugrunde, weil diese Datenquellen die *Faktorbewertung* leisten. Ohne Faktorbewertung gibt es aber keine oberzielkonforme rationale Entscheidung. Das demonstrieren wir in diesem Kapitel zunächst abstrakt und dann an einem Beispiel.

Begriffliche Grundlage ist die Abgrenzung der Kosten von den anderen Begriffen:



Differenzierung der Kostenarten nach Reagibilität mit der Ausbringung

		Differenzierung der Kostenarten nach Zurechenbarkeit auf die Produkte	
		EK Einzelkosten	GK Gemeinkosten
		Kosten, die dem hergestellten Produkt direkt („einzeln“) zurechenbar sind, daher variabel.	Kosten, die dem hergestellten Produkt nicht direkt zurechenbar sind, fix oder variabel.
Differenzierung der Kostenarten nach Reagibilität mit der Ausbringung	Kvar Variable Kosten Umsatz- und mengenproportional, d.h., steigen bei größerem Auftragsvolumen an.	Rohstoffverbrauch u. Produktivlöhne in Produktionsbetrieben, Wareneinsatz im Handel, Verkfisprovisionen und Ausgangsfrachten.	Hilfs- und Betriebsstoffverbrauch in Industriebetrieben, Arbeitgeber-Sozialaufwand auf Produktivlöhne.
	Kfix Fixe Kosten Sind vom Auftragsvolumen unabhängig, aber deshalb noch lange nicht langfristig konstant!	X	Verwaltungskosten, Telekommunikation und Bürokosten, Gehälter, Arbeitgeber-SV, Raumkosten, alle kalkulatorischen Kosten usw.



Strategische Konzepte sind *langfristig*. Sie binden das Unternehmen *auf Jahre*, manchmal für *ewig*. Sie sind daher in aller Regel eher unmathematisch, weil keine langfristigen Prognosen oder aussagekräftigen Zahlenwerke vorliegen.

Taktisch-operative Konzepte sind *kurzfristig orientiert*. Sie bieten dem Unternehmen einen *momentanen Wettbewerbsvorteil* durch Auswertung numerischer Daten und deren *Optimierung* auf ein Oberziel hin.

3.1. Die begriffliche Landkarte

Erweitert man die in diesem Skript zugrundegelegte grundsätzliche Definition des Kostenbegriffes und die darauf aufbauende Systematisierung der Kostenarten um die zusätzliche Dimension „*Zeithorizont der Beeinflussbarkeit der Kosten*“, die im Begriff der *Kostenremanenz* bereits angelegt ist, so erhält man die *grundsätzliche strategische Dimension*, die das Tor zum Controlling öffnet. Das kann man als *dritte Dimension der Kosten-systematisierung* verstehen:

3.2. Ein konkretes Beispiel

Wir demonstrieren nun, was das praktisch bedeutet, indem wir ein einfaches Beispiel einführen.

Ein Unternehmen fertige drei Produkte, die wir als A, B und C bezeichnen wollen. Für diese drei Produkte wird die

nachstehende Vollkostenrechnung aufgestellt. Die Gemeinkosten gelten zu 90% als Fixkosten. Das Produkt C verursacht offensichtlich einen Verlust. Das Management ist über diesen Umstand nicht amüsiert, und möchte Produkt C einstellen und den Produktmanager feuern. Ist das aber eine gute Idee?

Position	Zuschlag	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Σ A+B+C
FM		60.000,00 €	40.000,00 €	50.000,00 €	150.000,00 €
+ MGK	10,00%	6.000,00 €	4.000,00 €	5.000,00 €	15.000,00 €
= MK		66.000,00 €	44.000,00 €	55.000,00 €	165.000,00 €
FL		90.000,00 €	40.000,00 €	50.000,00 €	180.000,00 €
+ FGK	100,00%	90.000,00 €	40.000,00 €	50.000,00 €	180.000,00 €
= FK		180.000,00 €	80.000,00 €	100.000,00 €	360.000,00 €
Σ = HK		246.000,00 €	124.000,00 €	155.000,00 €	525.000,00 €
+ VwGK	20,00%	49.200,00 €	24.800,00 €	31.000,00 €	105.000,00 €
= SK		295.200,00 €	148.800,00 €	186.000,00 €	630.000,00 €
./ VK-Erl.		335.200,00 €	178.800,00 €	176.000,00 €	690.000,00 €
Betriebsergebnis		40.000,00 €	30.000,00 €	-10.000,00 €	60.000,00 €

Auf den ersten Blick sieht es so aus, als wäre es angebracht, das verlustbringende Produkt C aus dem Sortiment zu eliminieren. Aber wie wäre das Betriebsergebnis, wenn nur die Produkte A und B gefertigt werden? Probieren Sie es mal selbst aus, bevor Sie sich die Lösung des Beispiels auf der folgenden Seite anschauen, und berücksichtigen Sie bei Ihrer Überlegung, daß die Gemeinkosten zu 90% Fixkosten sind!

Es ist vermutlich für die meisten Leser (und ganz gewiß, wie ich aus eigener Erfahrung weiß, für sehr viele Geschäftsführer!) höchst überraschend, daß die Summe aus den beiden Produkten A und B folgendermaßen aussieht:

Position	Zuschlag	Produkt A+B
FM		100.000,00 €
+ MGK	14,50%	14.500,00 €
= MK		114.500,00 €
FL		130.000,00 €
+ FGK	134,62%	175.000,00 €
= FK		305.000,00 €
Σ = HK		419.500,00 €
+ VwGK	24,29%	101.900,00 €
= SK		521.400,00 €
./. VK-Erl.		514.000,00 €
Betriebsergebnis		-7.400,00 €

Wird ein Produkt eliminiert, das Verlust erwirtschaftet, so kann dies *den ganzen Betrieb in die Verlustzone bringen*. Das liegt daran daß nicht bedacht wurde, daß mit der Eliminierung des Produktes nicht sein Gewinn (oder halt Verlust), sondern sein Deckungsbeitrag verloren ging, denn Produkte haben keine Gewinne (oder Verluste), sondern *Deckungsbeiträge*. Die hier entstandene Differenz von **+60.000 €** auf **-7500 €** ist nämlich genau gerade der Deckungsbeitrag von **67.400 €**, der dem Produkt C zuzuordnen ist:

Position	Produkt A+B
FM	50.000,00 €
+ var. MGK	500,00 €
= var. MK	50.500,00 €
FL	50.000,00 €
+ var. FGK	5.000,00 €
= var. FK	55.000,00 €
Σ = var. HK	105.500,00 €
+ var. VwGK	3.100,00 €
= var. SK	108.600,00 €
./. VK-Erl.	176.000,00 €
Deckungsbeitrag	-67.400,00 €

Es wäre also statt das Produkt C zu eliminieren vielmehr angemessen gewesen,

- das Produkt C nicht abzuschaffen sondern im Absatz *auszuweiten*, so daß es in die *Gewinnzone* gerät, denn

Produkt C besitzt einen positiven *Deckungsbeitrag* und damit einen *Break Even Punkt*, und

- mittelfristig eine *Faktoreinsatzplanung nach relativen Deckungsbeiträgen* z.B. mit der *Engpaßrechnung* (bei Vorliegen einer einzigen interdependenten Restriktion) oder mit der *Simplex-Methode* (bei Bestehen mehrerer interdependenter Restriktionen)

durchzuführen. Das Controlling kann also aufgrund von numerischen Grundzusammenhängen einen Rat geben, der weit über das „Bauchgefühl“ der meisten in dieser Hinsicht leider völlig inkompetenten Führungskräfte *hinausreicht*. Das Controlling bietet insofern eine Funktion als *interne Unternehmenssteuerung*.

3.3. Umfang des Controlling-Begriffes

Das Controlling umfaßt

- *Controllingaufgaben*,
- *Controllinginstrumente* und die
- *Controllingorganisation*,

die zur Realisierung der betrieblichen Ziele im Rahmen des hierarchischen Unternehmensaufbaus einzusetzen sind.

Man kann das Controlling aus *zwei Sichtweisen* betrachten:

- Strategisches Controlling ist *überlebensorientiert*. Es hantiert mit *langfristigen Konzepten*, die fast immer *nichtnumerischer* Art sind. Eine häufige Darstellungsform ist (besonders im Marketing) das *Portfolio*. Überhaupt ist das strategische Controlling *eher dem Marketing nahestehend*.
- Taktisches Controlling ist *gewinnorientiert*. Es hantiert mit *kurzfristigen Rechenverfahren*. Es *quantifiziert*. Es ist *dem Rechnungswesen nahe*. Das Beispiel aus Kapitel 3.2 ist ein gutes Beispiel für eine taktische Methode der Sortimentsplanung.

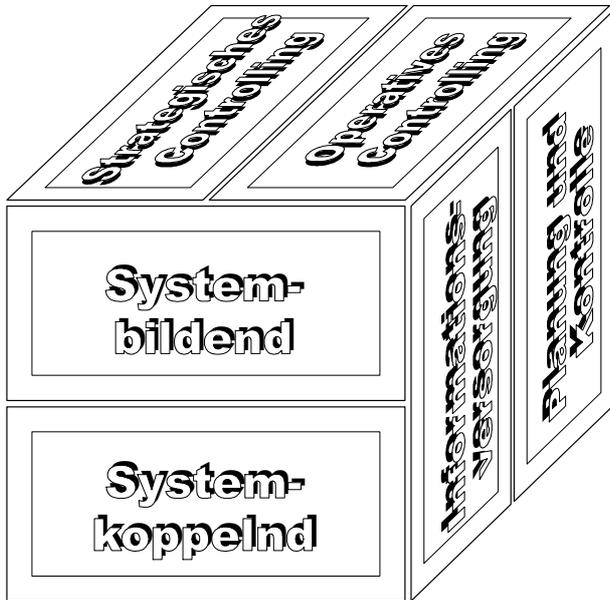
Das Controlling ist damit die zentrale Instanz, die die zum langfristigen Überleben erforderliche Umweltanpassung (strategisches Controlling) und zur kurz- und mittelfristigen Gewinnrealisierung (taktisches, operatives Controlling) erforderliche Führungsarbeit auf allen betrieblichen Ebenen leistet. Die beiden Richtungen des Controllings bilden *eine Einheit*. Die nachstehende Übersicht zeigt, welche Ziele, Instrumente und Aufgaben sich unterscheiden lassen.

Ziele	Instrumentvariablen	Basisdaten	Aufgabengebiet	Aufgabenträger	Ebene
Zahlungsfähigkeit	Liquidität (I...III)	Einnahmen/Ausgaben	Finance Management	Treasurer	Operativ/dispositiv
Gewinnerzielung	Erfolg (Gewinn)	Kosten/Leistung	Gewinn-Management	Controller	Operativ/taktisch
Existenzsicherung	Erfolgspotential	KnowHow, Wettbewerb	Potential-Management	?	Strategisch

Verschiedene Controlling-Begriffe: Ziele, Daten und Aufgaben des Controllings.

3.4. Das mehrdimensionale Konzept

Nach Horváth („Controlling“, München 1998, S. 144) sind die Controllingaufgaben im sogenannten *mehrdimensionalen Controllingkonzept*:



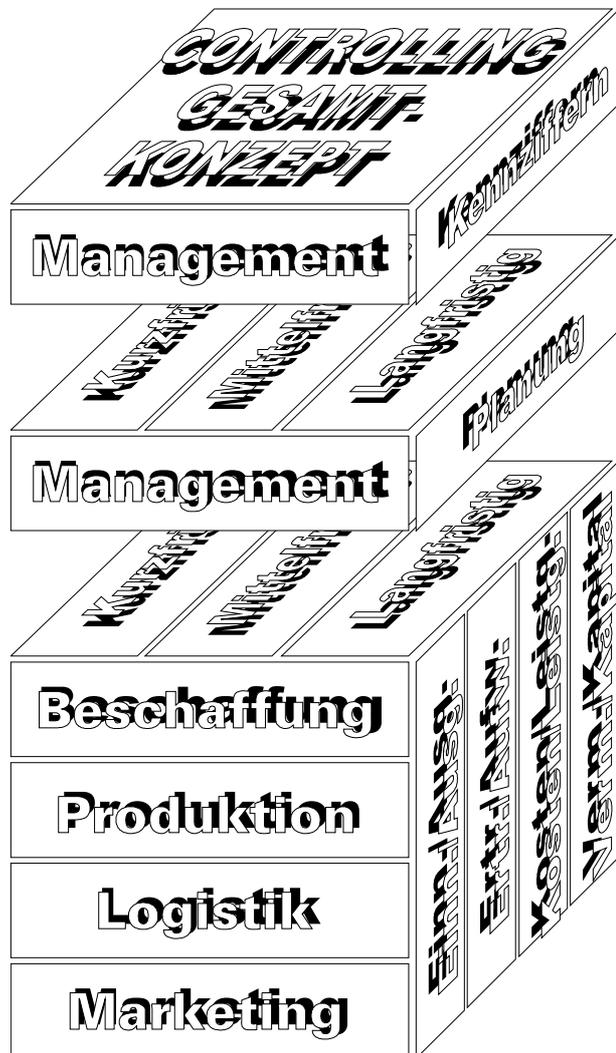
Hier gilt:

- **Systembildung und Systemkopplung:** Das Controlling bildet betriebliche Abläufe und Strukturen (Systementwurf) und verbindet sie etwa im *Berichtswesen* und/oder mit *elektronischen Mitteln* (computergestütztes Controlling), wobei es sich verschiedener Controllinginstrumente bedient;
- **Strategisches und operatives Controlling:** Je nach *Zeithorizont* und *Hauptaufgabe* unterscheidet man kurzfristig-taktisches Controlling (operatives Controlling) und strategisch-langfristiges Controlling (strategisches Controlling, taktische Planung). Das operative Controlling richtet sich primär auf die Gewinnerwirtschaftung während das strategische Controlling der langfristigen Überlebenssicherung dient;
- **Informationsversorgung und Planung/Kontrolle:** Das Controlling versorgt alle betrieblichen Teilsysteme mit *führungsrelevanten Informationen*, insbesondere im Wege des *Berichtswesens* und unterstützt die Entscheidungsträger auf vielfältige Art bei ihren Entscheidungen (etwa durch *Expertensysteme* oder die Mittel und Methoden des *Operations Research*).

Das Controlling hat damit als grundlegende Management-Aufgabe die *Koordination des betrieblichen Entscheidungshandelns* (Planung und Kontrolle) auf den unterschiedlichen hierarchischen Ebenen zu bewirken, um eine auf das Gesamtunternehmen bezogene *Optimierung des Zielerreichungsgrades* zu gewährleisten. Hierzu ist eine Abstimmung in sachlicher, zeitlicher und kompetenzmäßiger Hinsicht erforderlich. In bezug auf diese Koordinationsaufgabe ist der Controller *selbst Manager*. Aus einer solchen Funktionsbeschreibung des Controllings ergibt sich, daß das betriebliche Rechnungswesen informatorische Grundlagen für Entscheidungen liefert,

die durch das Controlling in entscheidungsrelevante Informationen transformiert werden. Dabei kann es sich nur um Informationen des betriebsinternen Rechnungswesens handeln, da nur diese für betriebliche Entscheidungen in Frage kommen; Informationen des externen Rechnungswesens (z.B. jahresabschlußbezogene Informationen) eignen sich nicht für Dispositionen betrieblicher Entscheidungsträger. Dieses „Informationsmanagement“ stellt das Controlling vor sehr vielgestaltige Aufgaben, da sich die Problemrelevanz nur unter Beachtung des jeweiligen Entscheidungsgegenstandes beurteilen läßt. Hierfür sind allgemeine Regeln und Konventionen nicht zu benennen, wobei demgegenüber das Rechnungswesen eine Dokumentation, Verdichtung und Darstellungsweise nach vorgegebenen Regeln vorsieht.

Die nachfolgende Skizze, die ebenfalls nach Horváth zitiert ist (a.a.O.), verdeutlicht gut, wie die Basisdaten zu führungsrelevanten Datensystemen verdichtet werden:



Aufgrund von kostentheoretischen Grundlagen haben wir festgestellt, daß das Produkt C zu eliminieren keine gute Idee ist. Die Kennziffer „Deckungsbeitrag“ hat in diesem einfachen Beispiel dem Management eine konkrete Optimierung des betrieblichen Zielerreichungsgrades gestattet. Das Controlling hat damit einen Hinweis auf eine bessere Planung geliefert. Es hat das Unternehmen *rational gesteuert*.

Grundlegende Strategien des Systementwurfes

Jeder Betrieb ist ein geordnetes Ganzes, das aus Teilen besteht, die zueinander und zu diesem Ganzen in sinnvollem Zusammenhang stehen und die untereinander und mit der Umwelt in bestimmter, definierter Art und Weise interagieren. Die Lehre von der Regelung und Steuerung von Systemen ist die Kybernetik. Jeder Betrieb und jedes Unternehmen ist ein kybernetisches Modell, d.h., ein System und als solches den Techniken des Operations Research zur Optimierung relevanter Parameter wie Zielerreichungsgrad, Rentabilität oder Produktivität zugänglich. Das Controlling ist eigentlich nichts als die Anwendung der Kybernetik auf Systeme der Wirtschaft und daher ein Spezialfall der Gesellschaftswissenschaften, weil Wirtschaft ein Phänomen der Gesellschaft ist. Man unterscheidet dabei zwei grundsätzlich verschiedene Vorgehensweisen:

- Die Bottom-up-Technik entwirft zunächst die Teile und fügt diese dann zu einem sinnvollen Ganzen zusammen,
- Die Top-down-Methode entwirft zunächst den Umriss des Ganzen, und füllt diesen dann sukzessive mit Details, zumeist nach einer bestimmten hierarchischen Ordnung.

3.5. Die Bedeutung der Strategie

Auch die strategische Seite des Controllings kann man zum Teil auf Kosten- und andere Elementardaten reduzieren, denn strategische Veränderungen manifestieren sich oft in solchen Zahlen. Man spricht in diesem Zusammenhang von sogenannten *Kostendruckfaktoren*. Diese umfassen:

- Rückgang der *Nachfrage*,
- *Politisch motivierter Kostendruck* durch Auflagen oder politisch motivierte Beschränkungen,
- kürzere Produkt- und Technologie-*Lebenszyklen*,
- höhere *Ansprüche der Nachfrager*, insbesondere hinsichtlich *Qualität* und *Service*,
- neue *Konkurrenten*,
- zunehmende *Internationalisierung der Märkte*,
- systematische *Weitergabe von Geschäftsrisiken* und Kostendruck von Seiten der Großunternehmen an die Zulieferer,
- Kostendruck der *Lieferanten*,

- unregelte *Unternehmensnachfolge*.

Warnsignale und Risikoindikatoren des Kostencontrolling sind insbesondere:

- steigende Umsätze und hohe Auslastung bei sinkenden Stückerträgen,
- Zunahme von *Kleinkunden* und *Kleinaufträgen*,
- Überproportionale Zunahme der *Produktvarianten*,
- hoher Verwaltungsaufwand durch Zunahme der *Lieferzeitprobleme* und *Reklamationen*,
- Anstieg des *Anteiles der Gehälter an den Gesamtpersonalkosten* ist im Verhältnis zu den Löhnen,
- Unveränderte organisatorische Abläufe trotz Umsatzzuwachs,
- Relativer Anstieg der Gemeinkosten und/oder der Fixkosten.

Aus taktischer Sicht kann man dann die beiden Haupthandlungsfelder des sogenannten Kostencontrollings unterscheiden, was aber oft eine kurzfristige Sichtweise ist.

Haupthandlungsfelder des Kostencontrollings	
Die Gemeinkosten transparent machen	Die Fixkosten senken
Das <i>Sortiment analysieren</i> , insbesondere die <i>Sortimentsbreite</i> und die <i>Sortimentstiefe</i> . Durch Normung, Typung und Baukastensysteme können kostensenkende Synergieeffekte genutzt werden.	Durch <i>Optimierung der Auslastung</i> und <i>Anwendung von Produktionsfunktionen</i> zu <i>günstigeren Stückkosten</i> kommen. Produktivität und Stückkostendegression sind dabei parallel. Kalkulatorische Kosten dürfen keinesfalls ignoriert oder „künstlich“ gesenkt werden, weil dies Selbstbetrug ist.
<u>Strategische Basiserkenntnis</u> : Durch Verlagerung von variablen Kosten auf Fixkosten (d.h., Lohnkosten zugunsten von Kapitalkosten senken = Rationalisierung = Abbau von Personal zugunsten von Automatisierung) wird eine <i>höhere Stückkostendegression</i> erreicht, die ein <i>strategischen Wettbewerbsvorteil</i> darstellt!	

Strategische Entwicklungen sind langfristig und spielen sich zunächst im Verborgenen ab. Wie aber kann man sie operationalisieren?

3.5.1. Grundlegende Strategische Denkweise

Anfang der 70er Jahre gründeten Paul Allen und William („Bill“) Gates in Seattle/WA die Firma *Traf-O-Data*, die Prozessorsteuerungen für Ampelanlagen herstellte, ja, *Verkehrslichtzeichenanlagen*. Aus diesem verkehrstechnischen Anfängen wurde 1975 *Micro-Soft* (der Bindestrich wurde erst später aus dem Namen entfernt), *bekanntlich ein großer Erfolg* (jedenfalls für den Gründer, nicht immer für den Produktnutzer). Kein mathematischer *Enactment Service* hätte diesen Erfolg voraussehen können: so argumentieren die Strategiker, ihre langfristigen und unmathematischen Konzepte und oft instinktiv und „aus dem Bauch heraus“ gefällten Entscheidungen seien der kurzfristigen Erbsenzählerei überlegen.

3.5.2. Die verborgene Mentalität

Beide Denkansätze lassen sich auf die *Grundgedanken der Sozialwissenschaften* reduzieren und sind damit betriebswirtschaftliche Ausprägungen eines alten Richtungstreits in den Gesellschaftswissenschaften - was eine *sinnvolle Verallgemeinerung* ist, denn Wirtschaft und Knappheit sind *Phänomene der Gesellschaft* und die Betriebswirtschaft ist daher ein *Fachbereich der Gesellschaftswissenschaften*:

3.5.3. Basis und Überbau

Karl Marx argumentierte einst, eine materielle *Grundlage* sei die Basis für einen *geistigen Überbau*. Die materielle Realität *forme also das gesellschaftliche Geschehen*, eine Denkweise, die als *Materialismus* bekanntgeworden ist, wegen ihrer Historizität auch als *historischer Materialismus*. Dieser Kerngedanke ist aber nichts anderes als das, was die *Taktiker* praktizieren: durch mathematisch-statistische Analyse der materiellen, tatsächlichen Gegebenheiten werden unternehmerische Handlungsweisen optimiert, also *gesellschaftliche Wirklichkeiten geformt*. Mehr noch, Marx postulierte (in jüdisch-christlicher Tradition), durch wiederholte Umwälzungen (*Revolutionen*), die aus dem *Umschlag von Quantität in Qualität* beruhen, entstünden *gesellschaftliche Höherentwicklungen*, die schließlich zum Ausbruch des *totalen Kommunismus* führen würden, zum *Paradies auf Erden*. Ob der Unternehmer das innerweltliche Paradies herbeiführen kann, weiß ich zwar nicht, aber mehrfach sind in der neueren Geschichte der Wirtschaft *erhebliche Umwälzungen* eingetreten, die jeweils zu einer qualitativen Änderung, zumeist auch Verbesserung, geführt haben: Schwerindustrie, Chemieindustrie, Kernkraft, Raumfahrt, Computertechnik und Gentechnik: die *Revolutionen der Neuzeit* basieren oft auf mathematisch-technischen, also im Sinne der obigen Definition *taktischen Erkenntnissen und Methoden*. Besonders in der *Datentechnik* ist das der Fall. Und in jedem Fall wurde die Macht des Menschen über die Natur erhöht, hat sich also der Mensch *weiter emanzipiert*.

3.5.4. Max Weber und die Betriebswirtschaft

Der deutsche Soziologe *Max Weber* postulierte im Gegensatz zu Marx, daß *geistige*, i.d.R. *religiöse Grundströmungen* materielle Wirklichkeiten formten. So sei der Kapitalismus aus einer *extremen Form des Protestantismus* (dem *Calvinismus*) entstanden, die lehrte, Gott zeige sein Wohlgefallen durch die *Gewährung materiellen Reichtums* - was zur Entwicklung produktiver Wirtschaftsmethoden führte. Dies kann auf die *Grundidee der strategischen Unternehmensführung* übertragen werden, denn der Strategie wendet nichtquantitative, von den Taktikern oft als *Ideologie* bezeichnete („diffamierte“) Lösungsverfahren und -mechanismen an und versucht, aus ihnen einen langfristigen Marktvorteil zu ziehen. Besonders das Bill-Gates-Beispiel zeigt, daß - insofern überhaupt eine rationale Überlegung vorlag - diese nichtquantifizierbar („ideologisch“) gewesen sein muß, denn 1972/75 war die heutige (und vermutlich zukünftige) Bedeutung von Computern und digitalen Methoden noch *kaum vorauszusehen*. So wie Unternehmen also einst auf der „strategischen“ Grundlage einer religiösen Strömung geführt wurden, so betrachten die Strategiker Unternehmensführung als *primär langfristig-qualitatives Problem* und die taktisch-mathematischen Verfahren nur als geringfügige Zutat.

3.5.5. Der Zeitgeist identifiziert?

Geht der Trend eindeutig zu Digitalisierung und damit Mathematisierung, dann kann man dies als *Paradigma unserer Zeit* betrachten, umgangssprachlich also als *Zeitgeist*. Dies würde aber die Denkschule der Taktiker zur *herrschenden Lehre* machen, zumal strategische Visionäre wie in der sogenannten Gründerzeit gegen Ende des 19. Jahrhunderts heute *völlig fehlen*. Doch auch ein signifikanter Unterschied ist zu beobachten: Bei Marx verwirklicht sich der Mensch durch Arbeit. Der Arbeit kommt also eine positive Rolle zu; der Export des „revolutionären Weltprozesses“ in möglichst viele Staaten beschleunige schließlich den Ausbruch des Paradieses in möglichst vielen Staaten. Das ist heute *grundlegend anders*: Der Ökologismus, der nicht erst seit dem Zertifikatehandel ab 2005 zur Staatslehre geworden ist, sieht im Menschen vielfach nur noch einen *Parasiten*, der die Rohstoffe des Planeten frißt und die Umwelt zerstört. Das im Kern positive und lebensbejahende Menschenbild des Marxismus, das offenbar im jüdisch-christlichen Weltbild des Juden Marx wurzelt, ist also einem *Öko-Pessimismus* gewichen, der schon seit dem Anfang der 90er Jahre sogar eine *aktive Reduktion der Weltbevölkerung* fordert - größer könnte der Gegensatz kaum sein. Der Zeitgeist ist also *materialistisch*, aber - im Gegensatz zum alten Marxismus - *antimenschlich* und *lebensfeindlich*. Er stellt die Natur über den Menschen, bemüht sich also nicht mehr, Siege über die Natur durch Nutzung neuer Naturgesetzmäßigkeiten zu erringen, also den Menschen schrittweise vom Würgegriff der Naturgewalten zu emanzipieren, sondern den *menschlichen Einfluß über die Natur zurückzudrängen*. Ich bezeichne daher den Marxismus als *positiven Materialismus*, die gegenwärtig

herrschende ökologistische Doktrin aber als *negativen Materialismus*.

3.5.6. Vom Denken in Strategemen

Ein *Strategem* ist ein abstraktes Denkmodell, aus dem bei unterschiedlichen Sachverhalten strukturell gleichartige Vorgehensweisen abgeleitet werden können. Das Strategem ist also die *abstrakte Form*, die auf *unterschiedliche oberflächliche Phänomene* bezogen werden kann. In Strategemen zu denken heißt, die ökonomische Umwelt so zu analysieren, daß eine umsetzbare unternehmerische Strategie daraus abgeleitet wird. Allgemeine Umweltparameter werden in konkrete Maßnahmen der Unternehmensführung differenziert, die oberflächlich nichts miteinander zu tun haben, denen aber gleichartige Ideen und Ziele zugrundeliegen. Durch abstrahierte Lösungsstrategien können daher neuartige Probleme schneller oder besser als durch den Konkurrenten gelöst werden sollen.

3.5.6.1. Ein Beispiel

Was das bedeutet, illustrieren wir an *einem Beispiel*: Das Qualitätsmanagement gibt regelmäßige Rundschreiben und Berichte an Betriebsangehörige heraus. Sie wollen wissen, ob ein solcher Bericht auch wirklich genutzt wird. Sie können natürlich die Adressaten geradeheraus fragen, werden aber möglicherweise *angelogen*, weil man sie nicht enttäuschen oder ihre Arbeit abwerten will. Stattdessen können Sie aber die Herausgabe des Berichtes vorübergehend unangekündigt (!) *einstellen* und beobachten, ob und von wem die ersten Nachfragen und/oder Beschwerden kommen: so finden Sie zuverlässig die *wahren Bedarfsträger*, oder (durch ihr Schweigen) auch die, die ihren Bericht gleich in der Rundablage verschwinden lassen. Dieser Verhaltensweise liegt ein Strategem zugrunde, das man als „Kreative Unterbrechung“ bezeichnen könnte.

3.5.6.2. Grundgedanken der Strategemtheorie

Grundgedanke der Strategemtheorie ist stets, verborgene Zusammenhänge aufzuspüren und damit dem Prognostizierenden einen Wettbewerbsvorteil durch tiefere Einsicht zu verschaffen. *Oswald Spengler* ist vielleicht der Vater dieser Methode. In seinem weltberühmten Buch „Der Untergang des Abendlandes“ versuchte er, langfristige historische Entwicklungen in *quasi-naturgesetzmäßige Form* zu bringen und insbesondere den Übergang von Kultur zu Zivilisation an der Analogie des Verhältnisses Griechenland-Rom und Europa-Amerika aufzuzeigen. Aufgrund dieser Analogie prognostizierte er schon während des Ersten Weltkrieges, daß die Kultur untergehen, die Religion vergessen und der Staat die Beute einzelner Diktatoren werde - mit Blick auf die spätere Entwicklung im Zwanzigsten Jahrhundert eine grandiose Vorhersage.

Ende der Vierziger Jahre versuchte *Sedlmayr* in „Verlust der Mitte“ insbesondere aufgrund der *Analyse von Kunstwerken* in ähnlicher Weise verborgene Strömungen und

damit von diesen getriebene gesellschaftliche Entwicklungen aufzuzeigen. *Sedlmayr* definiert dabei die *Kunst als Symptom*. Strömungen, die sich im Verborgenen abspielen, werden zuerst in Kunstwerken manifest. Sie können daher durch die Analyse von Kunstwerken (oder was man dafür hält!) erkannt und (damit auch betriebswirtschaftlich) genutzt werden.

Aus diesen Anfängen ist der Ursprung der *historischen Analogie* aus den Geschichts- und Kulturwissenschaften offensichtlich. Dennoch lassen sich die Analogiemethoden, die im geisteswissenschaftlichen Bereich verwendet werden, auch auf die Wirtschaft übertragen, weil Wirtschaft ein Phänomen der Gesellschaft ist und damit auch eines der Geisteswissenschaften.

3.5.6.3. Anwendung von Strategemen

Sagt man etwa einen allgemeinen *Trend zur Ökologie und zur Natur* (oder vielleicht auch nur zum *Ökologismus*) voraus, und prognostiziert man etwa, daß Tiere und Pflanzen in den nächsten Jahren eher *Leitbilder des Design* werden als Lokomotiven und Flugzeuge, dann hat dies Auswirkungen auf das Produktdesign von Autos und anderen Fahrzeugen, die nunmehr windschnittiger und „runder“ gebaut werden. Die Analogie mit einer gesellschaftspolitischen Entwicklung erlaubt damit die *Prognose eines neuen Designtyps* und damit dem, der diesen zuerst am Markt einführt, einen Wettbewerbsvorteil.

Ähnlich wäre der Versuch einer *Analogie zwischen gesellschaftlichen Netzwerken und Computernetzwerken*, der die Prognose zulassen würde, daß Menschen dazu tendieren, sich wie Gehirnzellen zu komplexen, im gesellschaftspolitischen Fall aber weltweiten Netzwerken zusammenzuschalten, und daher übernational angebotene Netzdienstleistungen im Internet eine größere Zukunft haben werden als lokal eingesetzte Softwaresysteme. *Stanley Milgram* und *Jeffrey Travers* haben in diesem Zusammenhang die Menschheit mit einem großen Peer2Peer-Netz verglichen - was alleine schon ein Grund wäre anzunehmen, daß die von Hollywood so bekämpfte Tauschbörsen nicht mehr totzukriegten sind.

Im betriebswirtschaftlichen Kontext kann man die Rolle von Strategemen einfach beschreiben: *ich sehe was, was Du nicht siehst...* Gelingt es mir, eine Einsicht zu erlangen, die einem Konkurrenten fehlt, unterbreche ich beispielsweise die Zustellung von Informationen, um in Wirklichkeit damit zu erfahren, wer diese Daten wirklich braucht, so handle ich in einer Weise, die ein Anderer nicht in seine Denkweise einbezieht (nicht „sieht“), und kann damit einen Wettbewerbsvorteil erzielen. Strategeme sind damit ein *wesentliches Element der betrieblichen Entscheidungstheorie*, insbesondere der *Spieltheorie*.

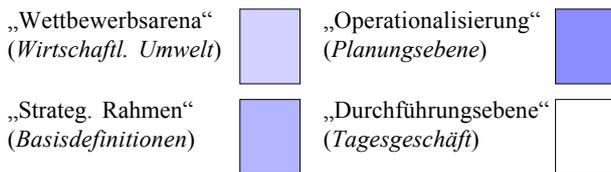
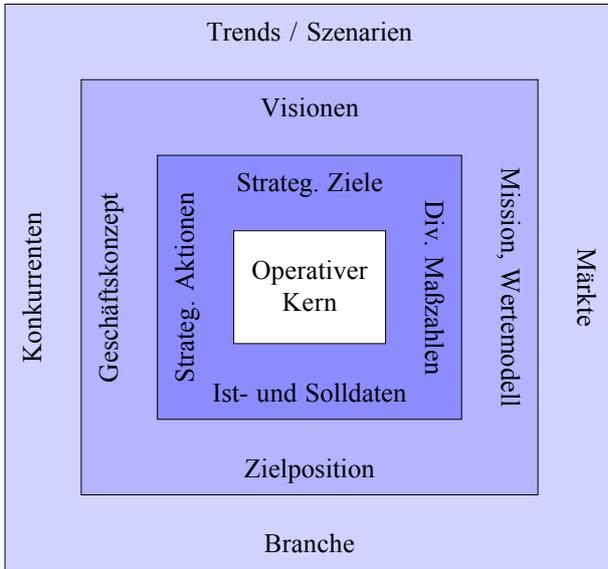
Im gegebenen Rahmen können wir die Spieltheorie nicht weiter problematisieren; auf der BWL CD befinden sich hierzu jedoch ein Skript und zugehörige Excel-Dateien zum Ausprobieren der numerischen Konzepte.

3.6. Grundlegende strategische Konzepte

3.6.1. Das strategische Ebenenmodell

Ein neuerer Ansatz zur Abgrenzung von Strategie und Taktik ist das sogenannte *Ebenenmodell*, das von Horváth eingeführt wurde. Es gliedert das Spektrum zwischen allgemeiner wirtschaftlicher Umwelt und taktischem Tagesgeschäft in mehrere *Schichten*:

Horváth'sches Ebenenmodell des strategischen Managements



- Die sogenannte *Wettbewerbsarena* beschreibt die wirtschaftliche Umwelt, an die das Unternehmen sich anpassen muß. All das gehört zur „Wettbewerbsarena“, was für das Unternehmen ein *Faktum* und *nicht änderbar* ist. Der Inhalt dieses Bereiches ist damit für Großunternehmen ein anderer als beispielsweise für den Mittelstand.
- Der *strategische Rahmen* enthält die *Grundsatzentscheidungen*, die aufgrund der Datenkonstellation der Wettbewerbsarena getroffen und dann meist nie oder nur noch in sehr langen Zeiträumen änderbar sind. Er leistet die *fundamentale Anpassung an die wirtschaftliche Umwelt*.
- Die *Operationalisierung* beschreibt alle *konkreten Managementverfahren*, die der Umsetzung zuvor getroffener Strategien dienen können. Viele dieser Verfahren werden in diesem Skript erwähnt; für eine tiefgreifendere Beschreibung und Untersetzung mit entsprechenden mathematischen Lösungsansätzen und Datenbanken sollte die *BWL CD* konsultiert werden.
- Der *operative Kern* schließlich enthält das Tagesgeschäft, das im Rahmen der zuvor getroffenen strategischen Festlegungen abgewickelt wird. Die diver-

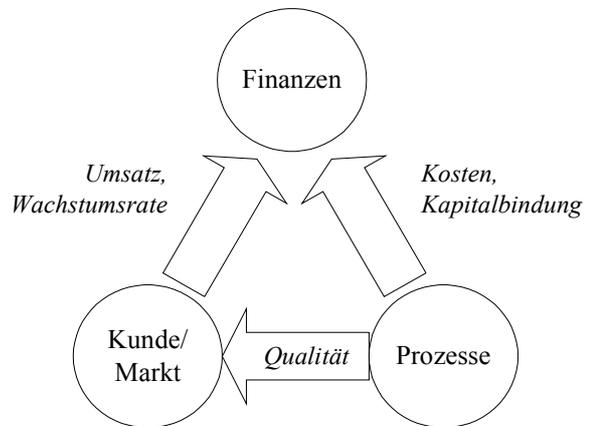
sen Techniken des *Operations Research* gehören hier hinein. Auch hierzu findet der Leser eine Vielzahl von Inhalten auf der *BWL CD*.

3.6.2. Die Balanced Scorecard als zentrale Methode

3.6.2.1. Grundstruktur der Balanced Scorecard

Die sogenannte *Balanced Scorecard* ist ein etwa mit „ausgewogene Anzeigetafel“ zu übersetzendes *strategisches Werkzeug der internen Unternehmenssteuerung*, das Anfang der 90er Jahre von Robert S. Kaplan und David P. Norton im Rahmen eines Forschungsprojektes zur Leistungsmessung („Performance Measurement“) von Unternehmen entwickelt wurde und seither die *Diskussion dominiert*. Die *Balanced Scorecard (BSC)* kann als *wichtigstes Bindeglied* zwischen dem operativen Kern und der „Wettbewerbsarena“ des horváth'schen Modelles verstanden werden.

Grundsätzlich ist eine *Balanced Scorecard* eigentlich „nur“ ein *Kennzahlensystem*, das neben den üblichen finanziellen Kennzahlen (Rentabilität, Gewinn) auch *Maßgrößen zur Beschreibung der Wettbewerbsposition* (Kundenzufriedenheit, Kundentreue, Marktanteil) und zur *Effizienz der Führungs- und Arbeitsorganisation* (Arbeitseffizienz, Ausschuß, Störungsquote) enthält. Hierbei lassen sich *verschiedene Sichtweisen* und zwischen Ihnen bestehende *Wechselwirkungen* abbilden:



Anders als ein „traditionelles“ Kennzahlensystem eignet sich die *Balanced Scorecard* daher auch zur Führung durch Zielvereinbarung (z.B. durch *Management by Objectives*), etwa im *Qualitätsmanagement*. Größter Vorteil ist, daß die *Wechselwirkungen der drei Hauptperspektiven* dargestellt werden können. Die *Balanced Scorecard* kann daher insbesondere auch im *Total Quality Management* als Grundlage dienen.

Gemeinsames Merkmal des Grundansatzes der *Balanced Scorecard* ist, daß es kein einziges „richtiges“ System zur Aufstellung des Datensystemes gibt; vielmehr ist eine *den jeweiligen strategischen Bedürfnissen angemessene Konstruktion* zu finden und ggfs. von Zeit zu Zeit neuen Oberzielen anzupassen. Dies macht die *Balanced Scorecard* schwerer anwendbar als ein „Standard-Kennzahlensystem“.

Grundzüge einer unternehmensbezogenen Balanced Scorecard

Perspektive	Strategische Ziele	Maßgrößen/Kennziffern	Strategische Initiativen
Finanzwirtschaftliche Kernabsichten (=strategische Oberziele) des Unternehmens	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wirtschaftlicher Erfolg 2. Marktanteile ausbauen 3. Langfristige Existenzsicherung 4. Kostentransparenz erhöhen 5. Kosteneffizienz erhöhen 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Rentabilitätskennziffern 2. Return on Capital Employed 3. Fixkostenentwicklung 4. Kostenstruktur pro Abteilung/Einheit 5. Kosten pro Produkt/Stück/Serviceprozeß 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Shareholder-Programme 2. Vermögens- und Beteiligungsmanagement 3. Unternehmenskooperationen, Outsourcing 4. Kostensenkungsprogramme; Optimierung des Betriebsabrechnungsbogens 5. Benchmarking-System einführen
Kunden- und marktbezogene Kernabsichten	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mitarbeiterzuständigkeiten zentralisieren 2. Herausragende Servicequalität 3. Anteil von Reklamationen vermindern 4. Öffentliches Image verbessern 5. Verbessertes zeitnahes Berichtswesen hinsichtlich markrelevanter Daten 6. Servicementalität der Mitarbeiter steigern 7. Führungskräftekompetenz erhöhen 8. Mitarbeiterleistung erhöhen 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anzahl von Kunden pro Mitarbeiter 2. Serviceeinschätzungen 3. Reklamationsquote, Auswertung von Beschwerden 4. Imageanalysen, Auswertung offener Fragen der Marktforschung 5. Kosten pro Abteilung und Zeiteinheit 6. Beschwerdequote, Kundenzufriedenheit, Teilnahme an Schulungsaktivitäten, Auszeichnungen 7. Durchführung einer Potentialanalyse 8. Mitarbeiterbeurteilungen, Mitarbeitergespräche 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Entwicklung kundenspezifischer Sortimente 2. Qualitätsvereinbarungen 3. Qualitätspolitische Maßnahmen, Qualitätsvereinbarungen, Anreizsystem im Vertrieb/Service 4. Bedarfserhebung zu Erwartungen der Abteilungen 5. Rationalisierungsmaßnahmen 6. Entwicklung einer Qualitätskultur 7. Strukturierte Jahresgespräche mit Zielvereinbarung 8. Leistungs- und erfolgsorientierte Vergütung einführen/ausbauen
Interne Prozessperspektive (=Daten der betrieblichen Leistungserstellung)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Erhöhung der Qualitätsquote = Senkung der Ausschubquote relevanter Prozesse 2. Senkung der Fehlteilquote 3. Senkung der Lager- und Einkaufskosten 4. Einführung eines zentralen Datenbanksystems 5. Optimierung des Mahnwesens 6. Abruf von Teileverfügbarkeiten, Kundenaufträgen usw., unternehmensweit per Intranet möglich 7. Verringerung von Servicefehlern 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anteil Ausschub pro Los/Zeiteinheit/Produktgruppe 2. Fehlteilquote 3. Lagerkosten, insbes. aus Betriebsabrechnungsbogen, Einkaufskosten pro Bestellung 4. Bearbeitungskosten pro Auftrag/Fall 5. Durchschnittliche Zahlungszeit, Mahnungen pro Kunde 6. Kosten pro Ein- bzw. Verkaufsprozeß 7. Fehllieferungen/Fehlleistungen pro Kunde/Auftrag 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anwendung von Ergebnissen der Forschung und Entwicklung zur Qualitätsverbesserung 2. Optimierung der Lagerstruktur 3. Einführung eines verbesserten Operations Research Systems 4. Evaluierung und Einführung entsprechender Hard- und Software 5. Einführung besserer Bonitätsprüfungen 6. Einführung/Ausbau des Intranets 7. Workflow-Analyse, Mitarbeiterbefragungen, Organisation

3.6.2.2. Beispiele für eine Balanced Scorecard

Wichtige Kennzahlen der *Finanzperspektive* könnten beispielsweise sein:

- Unternehmenswert, evtl. Börsenkapitalisierung o.ä.
- Verschiedene Renditekennziffern (Gesamtkapital, Eigenkapital usw.)
- Kapitalkosten
- Umsatzrendite
- Wachstum des Umsatzes pro Zeiteinheit
- Cash Flow
- Liquidität
- Debitorenfrist (durchschnittliche Zahlungsfrist)
- Anteil der Fixkosten am Umsatz
- Dynamischer Verschuldungsgrad

Typische Kennzahlen der *Markt- bzw. Kundenperspektive* wären etwa:

- Anzahl der Kundenreklamationen
- Anzahl der Neukunden-Kontakte
- Anzahl der Vertriebsmitarbeiter
- Verschiedene Maßzahlen für Kundenzufriedenheit
- Anteil der Stammkunden
- Kundentreue und Kennziffern der Kundenbindung
- Durchschnittliche Auftragsgröße pro Kunde
- Auftragseingang pro Kunde oder pro Zeiteinheit oder pro Vertriebsmitarbeiter
- Marktanteil
- Akquisitionserfolgsquote
- Werbeerfolgsquote
- Werbung in % des Umsatzes
- Anzahl der (positiven) Erwähnungen des Unternehmens in den Medien

Kennzahlen der *Prozessperspektive* könnten beispielsweise sein:

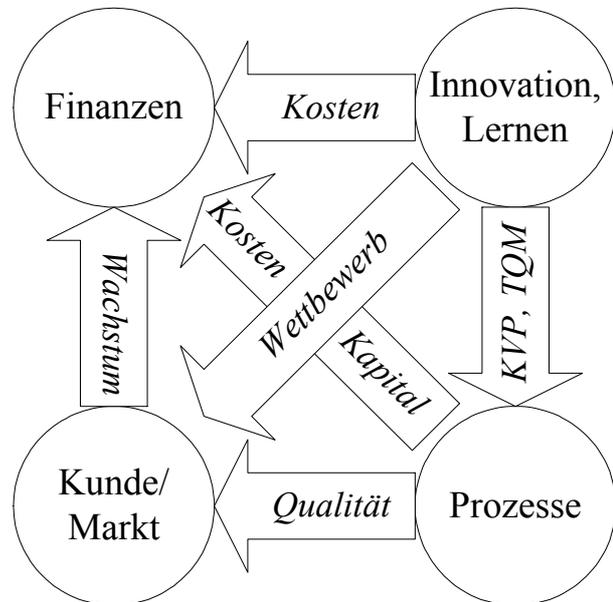
- Liefertreue (=Anteil termingerechter sachlich richtiger Auslieferungen)
- Lagerreichweite (=Verfügbarkeitsquote)
- Diverse andere Kennziffern der Disposition
- Produktivität und Produktionskennzahlen
- Kennziffern des Deckungsbeitrages (Deckungsbeitrag wie Deckungsbeitrag pro Mitarbeiter, pro Kunde usw.)
- Time to Market: Zeit von Entwicklung bis zum ersten Verkauf
- Anteil Verwaltungsmitarbeiter an Gesamtzahl der Mitarbeiter
- Anzahl der Kunden, Lieferanten, Projekte usw.

Ein konkretes Beispiel finden Sie auf der *vorstehenden Seite*.

3.6.2.3. Varianten der BSC-Methode

Der größte Vorteil der BSC-Methode ist ihre *Flexibilität*. Das bei der Balanced Scorecard - anders als bei jedem „traditionellen“ Kennzahlensystem - nichts fest vorgegeben ist, muß der Bearbeiter die Situation seines Unternehmens *präzise erfassen* und die BSC *genau darauf abstimmen*, was erreicht werden soll. Das macht die Methode *schwierig*, aber auch *sehr leistungsfähig*.

Dies betrifft bereits die *grundlegenden Sichtweisen*. So sind die drei Perspektiven, die oben eingeführt wurden, nur *eine mögliche Art*, eine Balanced Scorecard aufzuziehen - aber bei weitem nicht die einzige. Gerade im Rahmen des strategischen Qualitätsmanagements sind andere Grundstrukturen *sinnvoll* und *denkbar*. Schon von Kaplan und Norton, den ursprünglichen Erfindern dieser Methode, wurde am Beispiel eines Halbleiterfertigers eine Variante mit vier Grundperspektiven vorgeschlagen:



Zwischen diesen vier Perspektiven bestehen wiederum Zusammenhänge, die in diesem Beispiel vom Autoren vorgeschlagen wurden - der Anwender muß sich jeweils die Zusammenhänge herausuchen, die seinen Anwendungszielen entsprechen, und diese nutzen.

Auch hier können zu diesem Zweck wiederum *Maßzahlen* für die vier Sichtweisen und jeweils zugeordnete *strategische Initiativen* vorgeschlagen werden.

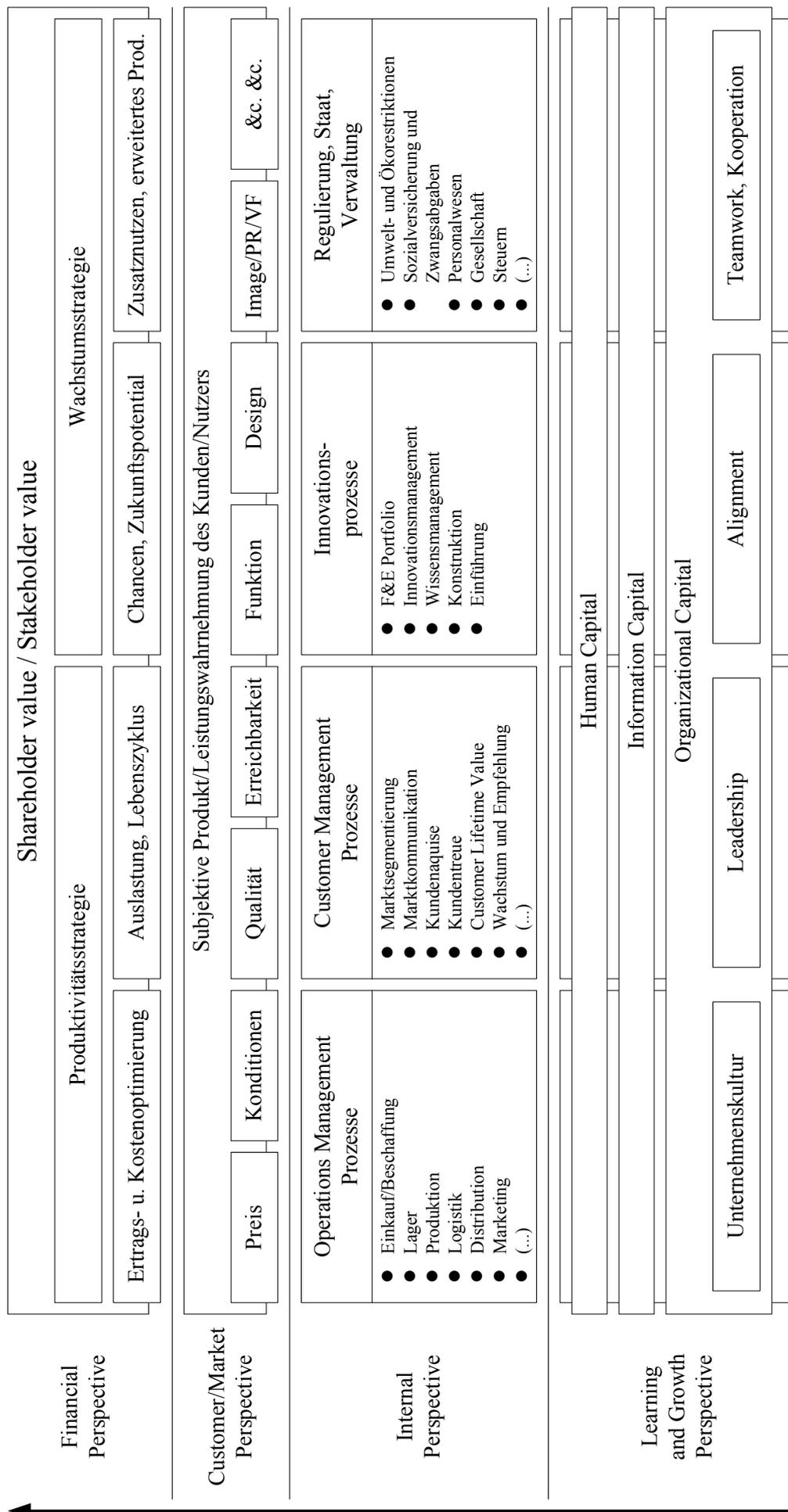
3.6.2.4. Strategy Mapping als Gesamtmodell

Versucht man, strategische Zusammenhänge in ein Gesamtmodell zu fassen, so entsteht hierdurch eine *Strategy Map*. Der nicht normierte oder standardisierte Begriff bezeichnet jede Form der strategischen Gesamtabbildung unternehmerischer Zusammenhänge.

Die Strategy Map kann ähnlich der BSC strukturiert sein oder auf ihr aufbauen. Da man strategische Systeme nicht standardisieren und kaum formalisieren kann, gibt es keine „einzig richtige“ Struktur. Das Beispiel auf der Folgeseite ist nur *ein Vorschlag*.

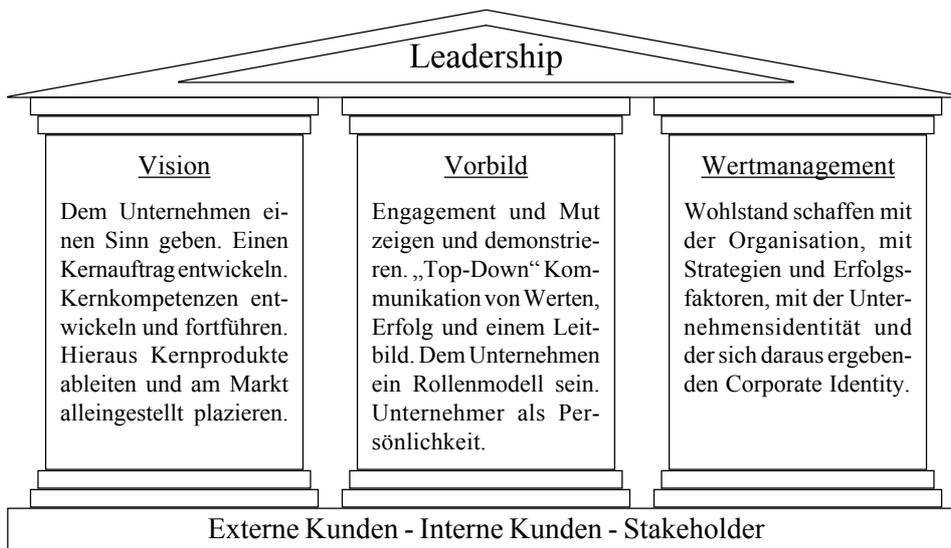
Die Bewertung gefundener Strategien geschieht ex-ante durch die *Beurteilung der erwarteten Ergebnisse* und ex-post durch den *Vergleich erwarteter Daten mit tatsächlich vorgefundenen Werten*. Kennzahlen können hierbei helfen. Obwohl die Literatur vielfach den Eindruck vermittelt, eine umfassende Bewertung sei möglich, gestalten zahlreiche Ungewißheiten die Bewertung oft so unsicher, daß eigentlich nicht von einer formalen Beurteilung strategischer Alternativen gesprochen werden kann.

Allgemeines Muster einer Strategy Map



In Anlehnung an die Struktur der Balanced Scorecard dient die Strategy Map die Potentialen der Unternehmung konkrete Prozesse. Dabei besteht eine hohe Synergie mit Identifikation der Schlüsselkompetenzen des Unternehmens, die der langfristigen Über- dem Risiko- und besonders dem Qualitätsmanagement. Hieraus werden schließlich lebenssicherung dienen sollen. Die Strategy Map definiert hierzu aus den identifizierbaren Gesamtstrategien entwickelt, die auf Shareholder- oder Stakeholder Value hinauslaufen.

Quelle: In freier Anlehnung an Kaplan/Norton, „Strategy Maps“, Boston/Mayy, 2004, S. 11.



Führung als Kernelement des strategischen Controllings

Leadership (Führung) ist als zentraler Erfolgsfaktor des Controllings definiert. Das deckt sich mit den Modellen im Qualitätsmanagement, insbesondere im Total Quality Management, wo Führung als „Motor“ des QM definiert wird.

Die Summe der konkreten Einzelstrategien kann man jedoch *systematisieren*. man kommt dann zu Metastrategien, die den Metatrends beispielsweise im Marketing ähneln. Einige wichtige sind:

- **Systemstrategie** (Nische, „Lock-in“), entweder als *Defacto-Standard* (SAP, Microsoft, Intel) oder als *Kundenbeziehung* (eBay, McDonalds, AOL).
- **Complete Customer Solution**: Strategien, die ein *Gesamtsystem* verkaufen, etwa MLP (Komplettlösung für Finanzdienste) oder Amazon (Bücher, Medien).
- **Low Cost**: *Billiganbieter* wie Aldi, Ryanair oder Ikea.
- **Qualitätsführerschaft** wie bei Rolex, Rolls Royce, Jaguar oder ähnlichen „exklusiven“ und meist sehr teuren Produkten.

Mischformen aus diesen Strategietypen werden als *inkonsistent* und *wenig erfolgversprechend* gekennzeichnet.

Es ist Aufgabe des Managements, die getroffenen Strategieentscheidungen zu *kommunizieren*. Hierin offenbart sich die Führungsqualität der Unternehmensleitung. Man spricht in diesem Fall jedoch noch immer auch im Deutschen politisch korrekt aber etwas dummddeutsch von „Leadership“.

3.6.3. Leadership als Motor der Strategiemsetzung

Führung, im positiven Sinne verstanden als Leitung einer wirtschaftlichen und sozialen Einheit *im* Sinne der Interessen der Geführten im Gegensatz zu *Rule* (Herrschaft) als Leitung im Interesse des Leitenden und *gegen* die Interessen der Geführten. Der Begriff „Führung“ hat sich wegen seiner historischen Implikationen („Führer“) nicht in der Betriebswirtschaft eingebürgert.

Kernelemente erfolgreicher Führung sind,

- daß alle Mitarbeiter den Kernauftrag *kennen und leben*,
- daß alle Mitarbeiter wissen, was sie tun müssen, um die Kernkompetenz des Unternehmens *weiterzuentwickeln* und zu *kommunizieren*,

- daß das Führungsteam die Kernkompetenzen des Unternehmens *klar definiert* und am Markt möglichst *alleingestellt* platziert,
- daß das Führungsteam aus diesen Kernkompetenzen relevante Strategien *ableiten* und *kommunizieren* kann,
- daß Geschäftsleitung und Mitarbeiter darauf hinarbeiten, eine *Marktnische* mit ihren Kernkompetenzen und -produkten zu *besetzen*,
- daß die Grundwerte der Unternehmung von allen Führungskräften *vorgelebt* werden,
- daß die Mitarbeiter in Zielharmonie mit der Geschäftsleitung die strategischen Ziele *unterstützen* und *umsetzen*,
- daß die Unternehmensidentität *deckungsgleich mit den Inhalten formaler Kommunikation* z.B. in der Werbung ist.

Leadership schafft Kapital, wobei man in Humankapital, Kundenkapital und strukturelles Kapital unterscheiden kann.

- **Humankapital** ist das im Unternehmen vorhandene *Potential des Produktionsfaktors* „Arbeit“,
- **Kundenkapital** ist im wesentlichen die *Kundenzufriedenheit*,
- **Strukturelles Kapital** ist das *wirtschaftliche Potential*, das das Unternehmen mitbringt, verkörpert in bilanziellen und anderen Erfolgswerten z.B. als *Jahresüberschuß*, *Cash Flow* oder als *Rentabilität*.

Leadership kann in einer *charismatischen Persönlichkeit* oder in einem *formalen Management-Modell* entfaltet werden. Verbreitete Management-Modelle sind das *Ökologie*-, das *Qualitäts*- und das *Risiko-Management*. Gegen Charisma besteht gerade in Deutschland ein gewisses *Mißtrauen*. Unseriöse Marketing-Modelle wie das sogenannte Multi Level Marketing verwenden zwar Instrumente der Leadership, führen aber nicht im Interesse der Geführten, sondern oft gegen sie, sind also keine Leadership-Modelle im eigentlichen Sinne, sondern „Rules“ (*Herrschaftsmodelle*). Wie das Qualitätsmanagement auch ist Leadership daher oft in Gefahr, *unglaublich* zu werden.

4. Erscheinungsformen des Controllings

4.1. Einzelne Controllinginstrumente

Alle technischen und nichttechnischen, materiellen und immateriellen Mittel des Controlling, die dem Controller bei der Erfüllung seiner Aufgaben zur Verfügung stehen.

- *Traditionelle Controllinginstrumente* umfassen die althergebrachten und die neueren Verfahren und Methoden des Rechnungswesens, speziell *Buchführung*, *Kostenrechnung* und *Kalkulation*.

- *Die spezielleren mathematisch orientierten Mittel* lassen sich unter dem allgemeinen Oberbegriff *Operations Research* zusammenfassen. Zumeist handelt es sich auf die eine oder andere Art um Optimierungsmodelle. *Lineare* und *statistische* Rechenverfahren sind besonders häufig. Vielfach ist Computerunterstützung erforderlich. Beispiele, für die auf der BWL CD Berechnungsverfahren und theoretische Grundlagen vorhanden sind, umfassen:

- Die Bestimmung der *optimalen Bestellmenge* in Disposition und Materialwirtschaft,
- Die Bestimmung der *optimalen Leistung* bei Maschinen,
- Die Bestimmung der *optimalen Losgröße* etwa bei Serien- oder Sortenfertigung,
- Das *Flächenaufteilungsproblem*
- Der *Netzplan*,
- Die *lineare Programmierung*,
- Die aus der linearen Programmierung entwickelte *Simplex-Methode*,
- Das diesem ähnliche *Gauß'sche Verfahren*,
- Die *Simultane Leistungsverrechnung* im Betriebsabrechnungsbogen,
- Die *Transportoptimierung*, bestehend aus Verfahren zur Aufstellung von Basislösungen und Methoden zur Prüfung solcher Basislösungen auf Optimalität sowie
- diverse *statistische Hilfsverfahren*, insbesondere die deskriptive Statistik, die Korrelations- und die Regressionsrechnung sowie die verschiedenen Verfahren der Wahrscheinlichkeitsrechnung.

- *Planungs- und Prognosetechniken* (Prognosemodelle und Vorschaurechnungen) können mathematisch oder nichtmathematisch orientiert sein. Zahlreiche Verfahren legen auch *Kreativitätstechniken* oder *heuristische Verfahren* zugrunde.

- Mittel der *betrieblichen Systemgestaltung* (Systementwurf) betreffen vielfach *soziale Systeme*, speziell die Systeme und Techniken der *Organisation*. In diesem Zusammenhang spricht man auch von sogenannten *Sozialtechnologien* oder vom *Social Engineering*.

Man kann die dargestellten Instrumente des Controlling auf die grundlegenden und häufigsten Anwendungsbereiche des Controllings beziehen und erhält dann in einer dem Portfolio ähnlichen *zweidimensionalen Übersicht* eine Systematisierung der wichtigsten Arbeitsgebiete und -aufgaben des Controllers. Diese Darstellung ist eine Art *Landkarte des Controllings*:

Methoden und Instrumente des Controllings				
Wichtige Anwendungsbereiche des Controllings		Rechnungswesen	Unternehmensplanung, strategisches Controlling	Unternehmensführung, insbesondere Führung durch Zielvereinbarung (MbO)
	Vertrieb & Marketing	Deckungsbeitragsrechnung, mehrstufig oder kundenspezifisch, Lineare Verfahren (Simplexmethode)	Langfristige Sortimentsplanung, morphologische Analyse, diverse Prognoseverfahren	Ziele und Kompetenzen der Leiter der Profit Center; Anwendung von Kennzahlen im MbO-Modell
	Produktion	Plankostenrechnung und Budgetierung, Qualitätscontrolling und -kennzahlen	Aufgaben- und maßnahmenorientierte Kostenanalyse, Lean Production Modelle	Zuständigkeiten und Beurteilung der Kostenstellenleiter; Anreizsysteme aufgrund von Kennzahlen
	Forschung und Entwicklung	Projektmanagement und Projektkostenrechnung	Besondere Organisationsmodelle; Projektcontrolling	Vernetztes Projektmanagement, Lean-Production-Modelle

Aufgrund dieser Einteilung lassen sich verschiedene betriebliche „*Rollen*“ unterscheiden, die der Person des Controllers zukommen können. Diese Rollen ergeben sich aus den verschiedenen Sachbezügen des Controllings und können Zielwidersprüche enthalten, die zu überwinden Teil der Aufgabe der Ausgestaltung des Controllingeinsatzes ist. Allgemein läßt sich zeigen, daß der Controller im hierarchischen Spannungsfeld divergierender Interessen „*gefangen*“ ist:

Die verschiedenen betrieblichen Rollen des Controllers
● <u>Problemspezifikation</u> : Initiator von Prozessen und Entwicklungen. Die Grundlage sind zumeist <i>Bedarf</i> und <i>Leidensdruck</i> .
● <u>Systemspezifikation</u> : Gestalter und Berater des Managements, die „ Rechte Hand “ des Chefs.
● <u>Konstruktion</u> und <u>Verifikation</u> : Anwalt von betrieblichen Interessengruppen und Vermittler bei Interessengegensätzen.
● <u>Einführung</u> : Manager des Prozesses und Motivator der Beteiligten, dabei vielfach erneut Gestalter des Ergebnisses.
● <u>Wartung</u> : Weiterentwickler oder Bewahrer bestehender Systeme bei Vorliegen von <i>Widerstand</i> oder <i>Änderungsdruck</i> .

Eine vom Autor dieses Werkes oft beobachtete Reaktion der betrieblichen Entscheidungsträger ist das generelle

Übersicht über wichtige qualitative Prognosetechniken

(in Anlehnung an Horváth, „Controlling“, München 1998, S. 396, mit diversen Erweiterungen und Veränderungen)

Methode	Delphi-Methode	Szenariotechnik	Relevanzbaum-Verfahren	Historische Analogie
Beschreibung	Schriftliche oder ggfs. Mündliche Befragung von Experten (eines sogenannten Expertenpanels, d.h., eines Orakels, daher der Name), wobei stufenweise Ergebnisse vorheriger Befragungen in weiteren „Durchgängen“ an alle Beteiligten weitergereicht werden. Dieses Verfahren ähnelt im Grundoffenen, unstrukturierten Interviews.	Gedankliche Analyse der erwarteten Entwicklung einzelner Teilsysteme und Berechnung der Entwicklung des Gesamtsystems aufgrund dieser Einzelprognosen. Vielfach unter Einschluss alternativer Entwicklungslinien oder einer besten, einer mittleren und einer schlechtesten Entwicklungsprognose entstehen mögliche Szenarien.	Retrograde Ableitung von Lösungsmöglichkeiten für gegebene Situationen aufgrund der Entscheidungstheorie. Jede mögliche Entscheidung wird dabei als Knotenpunkt mit mehreren möglichen Ausgängen dargestellt, so daß das Modell sich wie ein Baum verzweigt. Dieses Verfahren steht der Spieltheorie nahe und kann auch Relevanzbäume für das Verhalten einer gegnerischen Stelle enthalten.	Vergleich mit geschichtlichen Entwicklungen und Prognose einer möglichen zukünftigen Entwicklung aufgrund des Vergleiches mit früheren Verhältnissen. Vergleich scheinbar unabhängige Entwicklungen. Dabei oft Entwicklung von Analogien und Analyse verdeckter Strömungen und verborgener Handlungsmotive und Entwicklungsrichtungen. Dieses Modell stammt eigentlich aus den Kultur- und Geschichtswissenschaften und ist auch für ökonomische Sachverhalte anwendbar.
Typische Anwendungsgebiete	Langfristige Vorhersage von Absatzmöglichkeiten und Marktpotentialen für neue Produkte, langfristige Prognose technischer Trends.	Prognose langfristiger politischer, gesamtwirtschaftlicher oder auf Teilmärkte bezogener Entwicklungen im Hinblick auf Chancen und Risiken.	Ableitung und Prognosen von Teilzielen und Strategien z.B. zur langfristigen Entwicklung von Strategien; auch Versteht, Entscheidungs- und Denkweise eines Gegners in Konfliktsituationen vorherzusagen.	Langfristige Prognose von Produktentwicklungen, Vorhersage von Produktlebenszyklen für Neuprodukte. Auch zur Prognose von Diversifikationszielen geeignet.
Informationsanfordernisse	Fixierung der Fragenkomplexe (nicht aber immer auch der einzelnen Fragen), Zusammenfassung von Ergebnissen und erneute Festsetzung von Fragenkomplexen.	Sicherung und Zusammenstellung aller verfügbaren Materials über den zu prognostizierenden Sachverhalt, evtl. in Zusammenhang mit einer historischen Analyse.	Genaue Zieldefinition oder Zielprogrammierung mit mathematischen Mitteln; Entscheidungsparameter für jede zu betrachtende Entscheidungssituation aufgrund von Annahmen über Mentalität und Einstellung des Gegners und der eigenen Denkweise.	Langjährige Erfahrung und genaue Kenntnis des Analogvorganges sowie die Fähigkeit, den tieferen Grund von Dingen zu erkennen, selbst dann, wenn er offiziell etwa in politischer Propaganda geleugnet oder verschwiegen wird.
Genauigkeit	mittel bis hoch	gering	mittel	mittel, bei Aufdeckung aussagekräftiger Analogien jedoch u.U. sehr hoch
Anmerkungen	Oftmals nicht besser als „Kaffeesatzlesen“, wenn keine brauchbaren Experten zur Verfügung stehen. U.U. das zweifelhafteste Verfahren.	Weit verbreitete Methode besonders auch in der Vorgersage gesellschaftlicher Entwicklungen.	Mathematisch orientiert, neigt zu Modellplatonismus.	Das „mächtigste“ Verfahren, deckt Verborgenes auf und erlaubt Einblick in Bereiche, die von Handlungsträgern verheimlicht werden.

Übersicht über wichtige quantitative Prognosetechniken

(in sehr freier Anlehnung an Horváth, „Controlling“, München 1998, S. 397, mit diversen Erweiterungen und Veränderungen)

Methode	Trendprognose	Exponentielle Glättung	Regressionsrechnung	Ökonometrische Modelle	Portfolio-Analyse	Lebenszyklus-Analyse
Beschreibung	Extrapolation (Projizierung) einer Wertreihe in die Zukunft.	Extrapolation durch Bildung gleitender Durchschnitte. Ähneln stark der Trendprognose, erlaubt jedoch die Anwendung von Näherungsrechnungen und Optimierungsverfahren.	Analyse funktionaler Zusammenhänge zwischen mindestens zwei Größen. Findet die diesen Größen zugrundeliegende mathematische Beziehung aus einzelnen Meßwerten im Wege einer Näherungsrechnung. Das Verfahren braucht eine Annahme über den zugrundeliegenden Funktionstyp.	Analyse von Zusammenhängen aufgrund der Bildung von Gesamtmodellen mit vielen Variablen und Aussagen über den Zusammenhang aller dieser Variablen untereinander.	Zumeist graphisch orientierte Analyse von zwei oder manchmal drei Größen. Finden Zustände in Abhängigkeit mehr qualitativer Aussagen über die Ausgangsgröße (etwa „hoch“, „mittel“ oder „niedrig“.	Analyse des Verlaufes einer Entwicklung im Zeitablauf. Berücksichtigt in hohem Maße marktspezifische Details. Bedient sich anderer mathematischer Verfahren, insbesondere u.U. der Regressionsrechnung.
Typische Anwendungsgebiete	Lagerbestandsprognose, Umsatzprognose bei stabilen Bedingungen.	Lagerbestandsprognose, Umsatzprognose bei stabilen Bedingungen.	Aufdeckung verborgener Zusammenhänge. Kausalanalyse.	Prognose des Verhaltens von Gesamtsystemen.	Vorhersage von marktspezifischen Entwicklungen im Marketing.	Absatzentwicklung von Produkten, sehr marktspezifisch.
Anmerkungen	Relativ ungenaues Verfahren. Recht summarisch. Nur anwendbar bei bekannten Rahmenbedingungen; versagt bei Diskontinuitäten.	Relativ ungenaues Verfahren. Recht summarisch. Nur anwendbar bei bekannten Rahmenbedingungen; versagt bei Diskontinuitäten.	Die externe Basisannahme eines Funktionstypes schränkt die Sicht ein. Das Verfahren kann Trends aufdecken, aber auch prachtvoll „lügen“, wenn die falsche Grundannahme über zu untersuchende Funktionstypen zugrundegelegt wurde.	Verfahren versagt bei offenen, nichtlinearen Systemen, die einen Chaoszustand kennen. Basiert auf der alten Stabilitätsannahme und berücksichtigt nicht, daß Stabilität auf Märkten eher die Ausnahme ist und minimale Änderungen einer Ausgangsbasis maximale System-schwankungen bedeuten können. Hat besonders in politisch motivierter Anwendung etwa in der Ökologie versagt.	Eingespieltes und verbreitetes Verfahren, das nur auf bekannten Daten beruht, und daher keine Schwierigkeiten mit Grundannahmen kennt. Rein deskriptive Methode, die sich eignet, grundsätzliche Strategien in bekannten Märkten zu entwickeln, nicht aber neue Strategien für unbekannt Situationen.	Beruh fast ausschließlich auf intimer Marktkenntnis und setzt daher genaue Marktforschung und -beobachtung voraus. Erlaubt recht genaue Prognosen bei genauer Marktkenntnis, versagt aber bei Anwendung auf unbekannt Märkte oder neue Produkte.

Vermeiden der Controllingaufgabe, d.h., eine Art Realitätsflucht. Doch wer heute den Kopf in den Sand steckt knirscht morgen mit den Zähnen, insbesondere in einer sich immer schneller wandelnden und globalisierenden Welt!

4.2. Controllingorganisation

Dies ist Art und Weise, wie das Controlling innerhalb des Betriebes bzw. innerhalb des Unternehmens angeordnet ist und mit den anderen betrieblichen Funktionen interagiert. Da das Controlling keine eigenständige (originäre) betriebliche Funktion ist, sondern sämtlichen betrieblichen Einzelfunktionen zugrundeliegt, kann es zentral oder dezentral organisiert werden. Eine zentrale Controllingorganisation ordnet das Controlling zumeist der Geschäftsführung zu, während eine dezentrale Organisation das Controlling in den Abteilungen oder sogar in den Stäben anordnet. Die nachfolgende Übersicht zeigt die wichtigsten Aktionsparameter:

Zentrale und dezentrale Controlling-Organisation Die wichtigsten Aspekte und Aktionsparameter

	Für Zentralisation	Gegen Zentralisation
Fachl. Aspekte	<ul style="list-style-type: none"> ● Effiziente Koordination; ● Reduktion der „extrapolierenden“ Budgetierung; ● Mehr Realisation der strategischen Planungen. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Mangelnde Spezialisierung; ● Degradierung der strategischen Planung zur reinen Planrechnung; ● Koordination über Kollegien genügt eigentlich.
Persönliche Aspekte	<ul style="list-style-type: none"> ● Controller ist Initiator und Koordinator der strategischen Planung zugleich; ● Controller ist „Navigator“ und „Innovator“; ● Controllership als „Kaderschmiede“ mit umfassender Ausbildung. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Zu hohe Qualifikationsanforderungen ; ● Der „geistige Spagat“ zwischen „Navigator“ und „Innovator“ ist fast unmöglich.
Soziale Aspekte	<ul style="list-style-type: none"> ● Einfachere Konflikt-handhabung; ● Einfachere Konsensbildung und damit schnellere Entscheidungen. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Mißtrauen und Angst gegen den Controller; ● Übergroße Erwartungen; ● Abschiebung besonders schwieriger Probleme; ● Verlagerung operativ-strategischer Zielkonflikte auf den Controller.
Politische Aspekte	<ul style="list-style-type: none"> ● Größere Unabhängigkeit. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Übergroße Macht-fülle für den Controller; ● Zu hohe Abhängigkeit des Unternehmens vom „Superman“ Controller.

- **Zentrale Controlling-Organisation:** Hier ist der Controller der obersten Führungsspitze zugeordnet und damit gleichsam „Strategie“ des Unternehmens. Er ist damit von Detailproblemen unabhängig und kann „Visionen“ umsetzen. Zentrales Controlling ist *effizient*, stellt aber sehr *hohe persönliche und fachliche Anforderungen* an den Controller. Zentrales Controlling ist zumeist in eher *autoritär geführten* Unternehmen anzutreffen.
- **Dezentrale Controlling-Organisation:** Hier ist das Controlling *allen betrieblichen Ebenen zugeordnet* und daher *nicht auf eine Einzelperson konzentriert*. Diese Art des Controllings betont die *operative Planung* und macht die Controller in allen Abteilungen zu *Assistenten*, deren Tätigkeit der von Stabsstellen ähnelt. Dezentrales Controlling ist in eher *nichtautoritär geführten* Unternehmen häufig.

Die Organisation des Controllings ist ein Kernstück der Unternehmenskultur und von Wichtigkeit für den grundlegenden Führungsstil der obersten Führungsspitze.

4.2.1. Formen der Controlling-Organisation

Organisation ist allgemein die Art und Weise, wie die Teile eines Ganzen untereinander und zu diesem Ganzen hin orientiert sind und zusammenwirken. Die betriebswirtschaftliche Organisation hat dabei ihre Wurzeln in der *militärischen Organisation*, insbesondere was hierarchische Strukturen und Arbeitsprozesse angeht. *Stabsstellen* wurden etwa zuerst von König Gustav Adolf von Schweden im Dreißigjährigen Krieg eingeführt. Hierin kann eine *allgemeine Umwelthanpassung* an die Bedingung der Knappheit und damit der Konkurrenz gesehen werden, mit der man es in der Wirtschaft generell zu tun hat. Allgemein unterscheidet man:



Die Organisationstheorie untersucht Organisationsstrukturen und versucht, diese oberzielkonform zu optimieren, d.h., Empfehlungen zu geben, wie die Rentabilität des Gesamtsystems durch Maßnahmen der Organisation verbessert werden kann. Da Organisationen technische und soziale Systeme sind, spricht man in Anlehnung an die Tätigkeit des Ingenieurs auch vom sogenannten *social engineering*. Da die *Aufbauorganisation* eher die mittel- bis langfristige Gestaltung eines sozialen Systems zum Gegenstand hat, gehört diese eher der *strategischen Pla-*

nung an. Die *Ablauforganisation* hingegen ist i.d.R. kurzfristig auf den momentanen Arbeitsprozeß hin orientiert und damit ein Verfahren der *taktischen Planung*. Die Einführung eines betrieblichen Controllings ist ein Teil der langfristigen Aufbauorganisation.

4.2.2. Entwurf von Organisationsstrukturen

Organisationsstrukturen können geplant und ungeplant entstehen. In ersterem Falle spricht man von formellen oder offiziellen und in letzterem Falle von informellen oder inoffiziellen Organisationsstrukturen. Letztere können eine Anpassung an eine gegebene Umwelt sein, die bei der offiziellen Planung mangelhaft erkannt wurde, sind aber in der Mehrzahl der Fälle eher Fehlentwicklungen, die zu steuern und zu ändern Aufgabe der Betriebs- oder Unternehmensleitung ist. Dennoch können informelle Organisationsstrukturen unerschwellige Verhältnisse und Beziehungen abbilden, deren Beachtung für das Funktionieren des sozialen Systems bedeutsam sein kann.

4.2.3. Grundzüge der Aufgabenanalyse

Zur Planung von Organisationsstrukturen zerteilt man zunächst die Gesamtaufgabe des Unternehmens in immer kleinere Teileinheiten. Dieser Prozeß heißt auch Aufgabenanalyse. Die dabei angewandten Kriterien sind die Bestimmungselemente der Aufgabe:

1. *Verrichtung* = tatsächliche Tätigkeit,
2. *Objekt* der Aufgabe,
3. *Ort* der Aufgabendurchführung,
4. *Phase* der Aufgabe im Ablauf der Gesamtaufgabe,
5. *Zeit* der Aufgabendurchführung und
6. *Rang* der Aufgabe im Gesamtsystem.

Das praktische Mittel zur Aufgabenanalyse ist das *Aufgaben-Strukturblatt*, das die Gesamtaufgabe des Unternehmens über eine Achse einer Ranganalyse und über die andere Achse anderen der genannten Analyseformen unterzieht, um zu einer Aufteilung der Gesamtaufgabe in kleine Teilaufgaben zu kommen:

H.B. Nichts GmbH	Aufgaben-Strukturblatt	Aufgenommen durch:
Am Leihhaus 13		Datum:
60586 Bankfurt/Main		Unterschrift:
	Blatt/Seite:	

Z	Gesamtaufgabe	Aufgabenebene 1	Aufgabenebene 2	Aufgabenebene 3	Aufgabenebene 4	Aufgabenebene 5
01	H.B. Nichts GmbH	1: Vertrieb	1.1: Productgruppe A	11.1: Marketing	111.1: Vertr.-Forschung	
02					111.2: Verk.-Förderung	1112.1: Verk.-Schulung
03						1112.2: Kunden-Beratg.
04					111.3: Werbung	
05					111.4: Abs.-Planung	
06				11.2: Verkauf	112.1: Anfr.-Beantw.	
07					112.2: Gez. Aquis	
08					112.3: Angebote	1123.1: Vorkalkulation
09						1123.2: Preisbildung
10						1123.4: Terminwesen
11				11.3: Verkaufsabwicklg.	113.1: Auftragsannahme	
12					113.2: Kreditprüfung	1132.1: Bonitätsprüfung
13						1132.2: Zahlungsverkehr
14					113.3: Rechnungsabtlg.	1133.1: Inland
15						1133.2: Ausland
16				11.4: Versand	114.1: Zentrallager	
17					114.2: Auslief.-Lager	1142.1: AL Köln
18						1142.2: AL Dortmund
19					114.3: Export	
20			1.2: Productgruppe B	12.1: Marketing	121.1: Vertr.-Forschung	
21					121.2: Verk.-Förderung	1212.1: Verk.-Schulung
22						1212.2: Kunden-Beratg.
23					121.3: Werbung	
24					121.4: Abs.-Planung	
25				12.2: Verkauf	122.1: Anfr.-Beantw.	
26					122.2: Gez. Aquis	
27					122.3: Angebote	1223.1: Vorkalkulation
28						1223.2: Preisbildung
29						1223.4: Terminwesen

4.2.4. Grundgedanken der Stellenbildung

Anschließend werden die Teilaufgaben den einzelnen vorhandenen oder noch zu findenden *Stelleninhabern* zugeordnet. Dieser Vorgang ist die *Stellenbildung* oder *Stellensynthese*. Das hierbei angewandte praktische Mittel ist das *Funktionendiagramm* (nächste Seite). Direktes Ergebnis der Stellenbildung ist das *Organigramm*.

In die Felder des Funktionendiagrammes werden den einzelnen Aufgabeninhabern mit Hilfe der ebenfalls auf der Folgesseite zu findenden Symbole Initiativ- und Entscheidungsrechte, Ausführungsbefugnisse, Informationsrechte und -pflichten sowie Kontrollbefugnisse hinsichtlich der einzelnen Teilaufgaben zugewiesen. Auf diese Art erhält man über die Senkrechte des Funktionendiagrammes den Kern der *Stellenbeschreibungen* und über die Waagerechte des Funktionendiagrammes die *Kontrolle der Durchführung der einzelnen Teilaufgaben*. Dieses Verfahren ist zwar aufwendig, stellt aber eine vollständige Durchplanung des gesamten Unternehmens sicher. Sein Hauptvorteil liegt in der *Formalisierung der innerbetrieblichen Beziehungen* und sein Hauptnachteil in der Gefahr einer *Dienst-nach-Vorschrift-Mentalität* („das mach' ich nicht, das steht nicht in meiner Stellenbeschreibung“).

Vielfach ist eine Einführung einer solchen Planung aufgrund rechtlicher Hindernisse oder tatsächlicher Widerstände in bestehenden Betrieben unmöglich und sollte daher gleich bei Gründung einer Filiale oder Zweigstelle oder im Rahmen einer umfassenden betrieblichen Neuordnung durchgesetzt werden.

Nebenstehende Übersicht visualisiert das Zusammenspiel des Prozesses der Aufgabenanalyse mit dem der Stellenbildung.

4.3. Controllingregeln

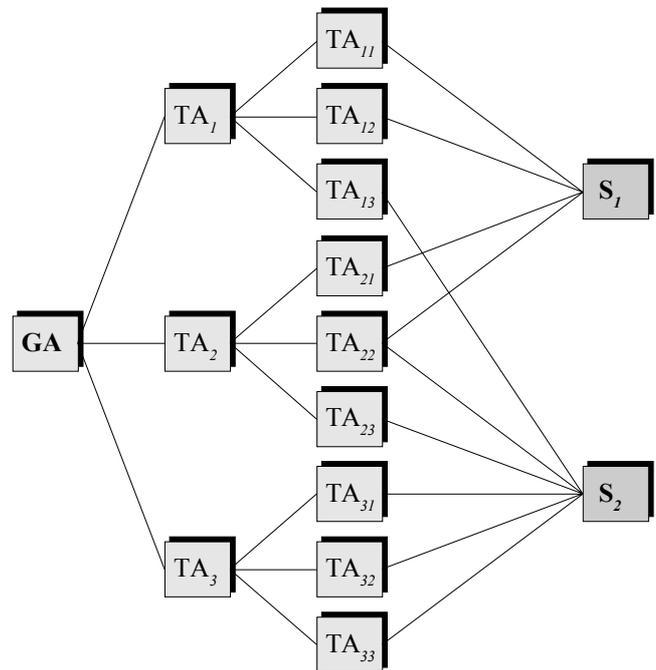
In der Praxis und der langjährigen Erfahrung vieler Praktiker (und auch des Autors dieses Werkes und der BWL CD) haben sich in der Literatur mehr oder weniger standardisierte *Regeln für das Controlling* die Arbeit des Controllers herausgebildet. Diese sogenannten Controllingregeln können konkrete Arbeitsanweisungen sein oder „Grundsätze“, die in mehr oder weniger formaler Weise erarbeitet und in der Praxis erprobt worden sind („Zehn Gebote...“ oder „Grundsätze des...“). Controllingregeln mit pseudoreligiösen Floskeln („Das Evangelium des Erfolges“) gehören meistens in den Bereich der Unternehmenskultur und sind oft *besonders unseriös* (etwa im Bereich des Multi Level Marketing). Viele Controllingregeln haben nur die Qualität von *Faustregeln* und sind nicht unbedingt objektive Tatsachen.

Horváth zitiert in „Controlling“ (München 1998, S. 881) die folgende Quintessenz einer Reise deutscher Controller nach Japan:

1. Controlling beginnt beim Kunden
2. Controlling muß in den Köpfen der Mitarbeiter stattfinden
3. Starte sofort und verbessere laufend - vor allem die Prozesse

Das Grundmodell der Aufbauorganisation

Die Aufbauorganisation gestaltet langfristig und interpersonell gültige soziale Systeme durch Zusammenfassung von Teilaufgaben:



Die *Aufgabenanalyse* zerlegt die Gesamtaufgabe [GA] zunächst in Teilaufgaben erster Ordnung [TA₁...TA₃], sodann in Teilaufgaben zweiter Ordnung [TA₁₁...TA₁₃; TA₂₁...TA₂₃; usw.] und so weiter bis die Teilaufgaben so klein sind, daß sie von einem einzelnen Mitarbeiter auf einer Stelle erledigt werden können.

Die *Aufgabensynthese* oder *Stellenbildung* weist die in der Aufgabenanalyse gefundenen Teilaufgaben Stellen zu. Das Ergebnis ist für die einzelne Stelle die *Stellenbeschreibung* und für das ganze Unternehmen der *Stellenplan*. Die graphische Darstellung des Stellenplanes ist das *Organigramm*.

4. Steuerungsgrößen muß jeder verstehen
5. Einfachheit muß selbstverständlich sein
6. Nicht nur die Führung, jeder muß informiert sein
7. Controller müssen Abteilungsgrenzen überwinden
8. Controlling darf nicht am Werkstor enden
9. Controlling muß der Strategie des Unternehmens dienen
10. Mehr Flexibilität durch kürzere Planungszyklen erstreben

Da Regeln dieses Typs *nicht interpersonell prüfbar* sind, und zudem situations- und umweltabhängigen Variationen unterliegen, haben sie *wenig wissenschaftlichen Charakter*. Die amerikanische Money-and-Power-Literatur ist voll persönlicher Erfolgsgeheimnisse, und über die, die sich daran hielten, und dennoch scheiterten, liest man ebensowenig wie über die, deren Erfolgsgeheimnisse von vorne herein keine waren.

Controllingregeln sind daher stets *kultur-, situations- und umweltspezifische Größen*, die zudem zumeist Persönlich-

Darstellungsformen im Funktionendiagramm

Über die vertikale wie die horizontale Ebene lassen sich Zeit- und Mengenstudien durchführen (in der Abbildung nur vertikal angedeutet). In der vertikalen Zeit- und Mengenstudie erhält man Aufschluß über den Zeitanzeil von Aufgaben, in der horizontalen über die Belastung der Aufgabenträger. Die Summe der in die Spalten eingetragenen Symbole ergibt zugleich die Stellenbeschreibung. Auch eine Prüfung der Vollständigkeit (etwa mindestens ein graues Symbol pro Zeile!) ist in dieser Gestaltungsform einfach.

Symbole im Funktionendiagramm nach Hijmans und Nordsieck

-  Initiativrecht oder -pflicht (Anregung, Verbesserungsvorschlag, Hinweis).
-  Entscheidungsvorbereitung (Sammlung von Lösungsmöglichkeiten und Bewertung).
-  Entscheidungsbefugnis (*Merkmale technischer Hinweis*: Balken „wandert“ abwärts!).
-  Anordnungsbezugnis (Notwendig, wenn Entscheidung und Ausführung uneinheitlich).
-  Gesamtzuständigkeit ohne Ausführung (=die ersten vier Symbole zusammen).
-  Ausführungsrecht oder -pflicht, hierarchisch unterstes Symbol.
-  Informationspflicht; empfangende Stelle ggfs. durch Buchstaben kennzeichnen.
-  Informationsrecht; informierende Stelle ggfs. durch Buchstaben kennzeichnen.
-  Überwachung ausführender Kräfte; kombinierbar mit Symbol für Gesamtzuständigkeit.
-  Prüfung der Ergebnisse der Aufgabengliederung; kombinierbar mit vorstehendem Symbol.

Funktionendiagramm	
H.B. Nichts GmbH Am Leihhaus 13 60586 Bankfurt/Main	Aufgenommen durch: Datum: Unterschrift:
Aufgabenträger	Blatt/Seite:

<p style="text-align: center;">Aufgabenträger</p> <p style="text-align: center;">Aufgaben laut Aufgaben-Strukturplan</p> <p>I: Vertrieb</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2">11: Product A</td> </tr> <tr> <td colspan="2">111: Marketing</td> </tr> <tr> <td>1111: Vertr.-Forschung</td> <td>1112: Verk.-Förderung</td> </tr> <tr> <td>11121: Verk.-Schulung</td> <td>11122: Kunden-Beratung</td> </tr> <tr> <td>1113: Werbung</td> <td>1114: Absatzplanung</td> </tr> <tr> <td colspan="2">112: Verkauf</td> </tr> <tr> <td>1121: Anfragebearbeitung</td> <td>1122: Gezielte Aquis</td> </tr> <tr> <td>1123: Angebote</td> <td>11231: Vorkalkulation</td> </tr> <tr> <td></td> <td>11232: Preisbildung</td> </tr> <tr> <td></td> <td>11233: Terminwesen</td> </tr> <tr> <td colspan="2">113: Verkaufsbwicklung</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1131: Auftragsannahme</td> </tr> </table>	11: Product A		111: Marketing		1111: Vertr.-Forschung	1112: Verk.-Förderung	11121: Verk.-Schulung	11122: Kunden-Beratung	1113: Werbung	1114: Absatzplanung	112: Verkauf		1121: Anfragebearbeitung	1122: Gezielte Aquis	1123: Angebote	11231: Vorkalkulation		11232: Preisbildung		11233: Terminwesen	113: Verkaufsbwicklung			1131: Auftragsannahme	<p>Mengen- und Zeitstudie</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>Q</th> <th>t</th> <th>Q * t</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Geschäftsführer</td> <td>01</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Produktmanager A</td> <td>02</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Leiter Marketing</td> <td>03</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Schulungsleiter</td> <td>04</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Lehrkraft 1</td> <td>05</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Lehrkraft 2</td> <td>06</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Webeliter</td> <td>07</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Verkaufsdirektor</td> <td>08</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Verkäufer 1</td> <td>09</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Verkäufer 2</td> <td>10</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Verkäufer 3</td> <td>11</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Leiter Kalkulation</td> <td>12</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kaufm. Angestellter 1</td> <td>13</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kaufm. Angestellter 2</td> <td>14</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Q	t	Q * t	Geschäftsführer	01			Produktmanager A	02			Leiter Marketing	03			Schulungsleiter	04			Lehrkraft 1	05			Lehrkraft 2	06			Webeliter	07			Verkaufsdirektor	08			Verkäufer 1	09			Verkäufer 2	10			Verkäufer 3	11			Leiter Kalkulation	12			Kaufm. Angestellter 1	13			Kaufm. Angestellter 2	14		
	11: Product A																																																																																				
111: Marketing																																																																																					
1111: Vertr.-Forschung	1112: Verk.-Förderung																																																																																				
11121: Verk.-Schulung	11122: Kunden-Beratung																																																																																				
1113: Werbung	1114: Absatzplanung																																																																																				
112: Verkauf																																																																																					
1121: Anfragebearbeitung	1122: Gezielte Aquis																																																																																				
1123: Angebote	11231: Vorkalkulation																																																																																				
	11232: Preisbildung																																																																																				
	11233: Terminwesen																																																																																				
113: Verkaufsbwicklung																																																																																					
	1131: Auftragsannahme																																																																																				
	Q	t	Q * t																																																																																		
Geschäftsführer	01																																																																																				
Produktmanager A	02																																																																																				
Leiter Marketing	03																																																																																				
Schulungsleiter	04																																																																																				
Lehrkraft 1	05																																																																																				
Lehrkraft 2	06																																																																																				
Webeliter	07																																																																																				
Verkaufsdirektor	08																																																																																				
Verkäufer 1	09																																																																																				
Verkäufer 2	10																																																																																				
Verkäufer 3	11																																																																																				
Leiter Kalkulation	12																																																																																				
Kaufm. Angestellter 1	13																																																																																				
Kaufm. Angestellter 2	14																																																																																				

keitseigenschaften bei allen Beteiligten mehr oder weniger *stillschweigend voraussetzen* und daher *kaum zu verallgemeinern* sind. Eine sich nur auf Controlling berufende Führung ist daher meistens *patriarchalisch* und auf eine mehr oder weniger charismatische Gründer- oder Führergestalt zentriert und oft über den Zeitpunkt ihres Ausscheidens oder Todes hinaus nicht lebensfähig.

4.4. Innerbetriebliche Kommunikation

Jede innerbetriebliche Kommunikation ist *wesentlich für das Funktionieren eines Controllingsystems*. Voraussetzung ist die vorherige erfolgreiche Einführung einer den Umweltbedingungen und internen Gegebenheiten angepaßten *Controllingsorganisation*. Das Organigramm ist eigentlich nichts als ein *Kommunikationsdiagramm*. Dieser Abschnitt betrachtet aber formalisierte Kommunikationen mehr im Detail.

4.4.1. Das Berichtswesen

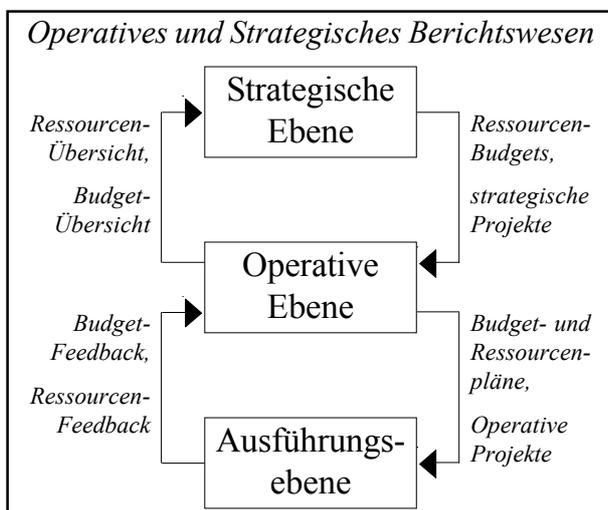
Allgemein umfaßt das Berichtswesen alle Einrichtungen, Mittel und Maßnahmen eines Unternehmens zur Erarbeitung, Weiterleitung und Verarbeitung von Informationen über taktisch oder strategisch relevante betriebliche- und Umweltprozesse. Es umfaßt daher die Fragen:

- *Wozu* soll berichtet werden?
- *Was* soll berichtet werden?
- *Wer* soll berichten und wer soll unterrichtet werden?
- *Wann* soll berichtet werden?

In der Praxis werden die *folgenden Hauptgruppen* der Berichtszwecke gesehen:

- *Dokumentation von Ereignissen* (z. B. Sitzungsprotokolle, Prüflisten),
- *Auslösen von betrieblichen Vorgängen* (z.B. ein Budgetbericht löst Planrevision aus),
- *Kontrolle des Betriebsablaufs* (z.B. Verkaufsberichte), Vorbereitung von Entscheidungen (z.B. Berichte über die Liquidität).

Das Berichtswesen kann hierbei grundsätzlich als *Brücke zwischen strategischem Controlling, operativem Controlling und Ausführungsebene* angesehen werden. Ihm kommt daher eine sehr zentrale Rolle in der internen Unternehmenssteuerung zu:



Die grundsätzliche Problematik des betrieblichen Berichtswesen liegt darin, daß Informationsentstehung und -verwendung zeitlich, sachlich und organisatorisch *auseinanderfallen*:

- Für die Berichterstattung ist nicht primär der Rhythmus der Ausarbeitung der Berichte maßgebend, sondern der *Rhythmus der Auswertungsnotwendigkeit*.
- Der Rhythmus der Auswertungsnotwendigkeit ist aber nur der zeitliche Parameter im System sich ständig verändernder Anforderungen an das interne Berichtswesen.
- Die gravierendsten Anforderungen an ein Berichtswesen resultieren aus dem Sachverhalt des sich qualitativ und quantitativ *permanent ändernden Informationsbedarfes*.
- Da dieser Informationsbedarf nur unvollständig und teilweise auch gar nicht im voraus zu bestimmen ist, gilt für ein wirkungsvolles Berichtswesen in der Unternehmung die Forderung nach *permanenter Anpassung an veränderte Konstellationen* - sowohl auf seiten des Dateninputs als auch auf seiten des Informationsoutputs.

Die in der Unternehmungspraxis vorkommenden Berichte lassen sich nach vielerlei Gesichtspunkten systematisieren:

- *Sachgebiet* oder *Abteilung* (z.B. Produktion),
- *Auswahl* (Gesamtbericht, Abteilungsbericht, Detailbericht, Übersicht),
- *Zeitbezug* (z.B. Ist-Daten, Planungsdaten, historische Daten),
- *Art des Mediums* (z.B. elektronische Medien, Papier, Präsentation),
- *Frequenz* (z.B. regelmäßig, bei Bedarf),
- *Verdichtungsgrad* (z.B. Kennzahlen, verbale Darstellung),
- *Funktion* (z.B. Dokumentation, Planung, Vision, Warnung).

Hinsichtlich des *Adressaten der Informationen* lassen sich unterscheiden:

- Das *externe Berichtswesen* wird als Rechnungslegung bezeichnet und unterliegt gesetzlichen Vorschriften über Inhalt und Umfang sowie Prüfungs- und Publizitätserfordernisse.

- Beim *internen Berichtswesen* unterscheiden sich die Formen hinsichtlich Zweck, Inhalt, Sender, Empfänger und Berichtstermin.

im Hinblick auf die Informationsverwendung im Planungs- und Kontrollrozeß sind *drei Berichtsformen* von Bedeutung:

- Standardberichte: Ein Berichtswesen dieser Art basiert auf dem weitgehend einmalig ermittelten Informationsbedarf einzelner Stellen und Abteilungen. Es ist inhaltlich durch umfassende Einzelposten-Darstellung gekennzeichnet. Der Berichtsempfänger muß daraus die für ihn relevanten Informationen i.d.R.

selbst erkennen und auswählen. Die Erstellung und Verteilung der Berichte erfolgt zu vorbestimmten Terminen und i.d.R. aufgrund bestimmter standardisierter Regeln.

- **Abweichungsberichte:** Diese Art von Berichten lenken die Aufmerksamkeit auf Sachverhalte, die individuelle Entscheidungen und Eingriffe der Geschäftsleitung erfordern. Auslösungsgrund ist i.d.R. die Überschreitung von Toleranzgrenzen und das zu diesem Berichtstyp passende Managementmodell ist Management by Exception („MbE“), das Verantwortung und Befugnis nur für Standardfälle delegiert und in Ausnahmefällen ein Eingreifen der vorgesetzten Stelle vorsieht - z.B. aufgrund eines Abweichungsberichtes.
- **Bedarfsberichte:** Werden fallweise angefordert und dienen zur ergänzenden Analyse von Sachverhalten, die z.B. in Abweichungsberichten angezeigt wurden.

4.4.2. Die Revision

Allgemein versteht man unter Revision jede Form der *Überprüfung, ob Vorgaben der Leitung durch die ausführenden Abteilungen eingehalten wurden*, also der Vergleich zwischen zunächst geplanten und dann tatsächlich realisierten Werten zur Information über das Ergebnis des betrieblichen Handelns. Dabei unterscheidet man grundsätzlich *ergebnis- und verfahrensorientierte Revision*:

- Bei der *ergebnisorientierten Kontrolle* geht es um Informationen, die eine Anpassung an die veränderten Verhältnisse erfordern.
- Bei der *verfahrensorientierten Kontrolle* ist der Prozeß der Informationsverarbeitung der Kontrollgegenstand.

Die *Grenzen der Revision* bestimmt die *vorherige Planung*. Nur wo Planung herrscht, kann nach ihr auch kontrolliert werden. Voraussetzung jeder Revision wie auch Voraussetzung des Berichtswesens ist daher eine formale Controlling-Organisation. Revision (wie auch Berichtswesen) setzen damit eine objektivierete Unternehmensplanung voraus, die i.d.R. nicht bei Kleinunternehmen anzutreffen ist.

Revision ist die *übergeordnete Kontrolle der systembildenden und der system-*

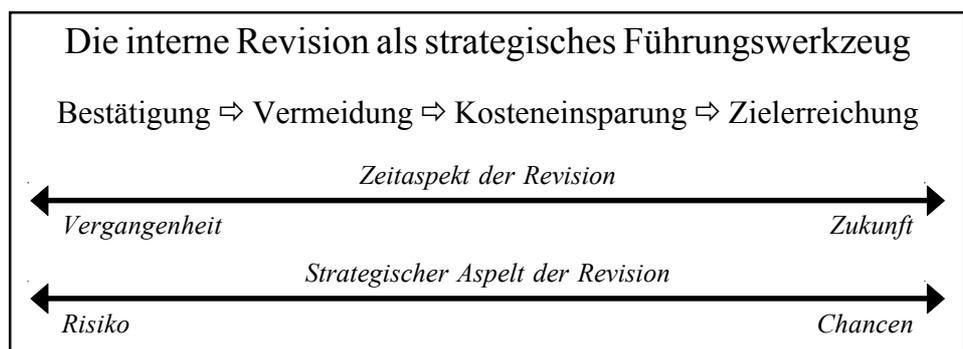
Arten, Ebenen und Schwerpunkte der Revision				
Ebenen \ Arten	Werke, Teilsysteme	Betriebe	Konzern-gesellschaften	Ganzes Unternehmen
Treuhänder. Revision	●			
Funktions- und Prozeßrevision	●	●		
Gesamtrevision			●	
Unternehmensrevision				●
Dauer Intensität Umfang	← gering hoch →			

koppelnden Koordinationsfunktion des Controllings. Die Revision hat damit *zwei funktionale Ebenen*:

- *Revision der systembildenden Koordination* bedeutet die Überwachung der Systemgestaltung des Controllings;
- *Revision der systemkoppelnden Koordination* bedeutet die Überwachung der laufenden Informationsverarbeitungsaktivitäten in einem gegebenen Systemgefüge.

Folgende verschiedene Revisionsarten und -Ebenen lassen sich unterscheiden:

- **Treuhänderische Revision** ist die vergangenheitsorientierte, unabhängige Beurteilungen betrieblich relevanter Daten. Sie soll die Angemessenheit, Korrektheit und Verlässlichkeit der Daten beurteilen, dient der Sicherheit der Unternehmensführung und der Funktionsfähigkeit des internen Controllingsystems.
- **Funktions- und Prozeßrevision** überprüft die Funktionsfähigkeit eines innerbetrieblichen Systems. Sie richtet sich weniger auf technische als auf organisatorische und soziale Zusammenhänge sowie finanzielle und auf das Rechnungswesen bezogene Abläufe.
- **Gesamtrevision** ist die Gesamtüberprüfung von Werken, Landesgesellschaften oder sonst rechtlich unterscheidbaren Einheiten und umfaßt i.d.R. die Prozeß- und Funktionsrevision wie auch die treuhänderische Revision bezogen auf ein größeres Ganzes.



- Unternehmensrevision schließlich ist eine Gesamtrevision, der jedoch nicht nur eine Einzelgesellschaft oder ein Betrieb, sondern das gesamte Unternehmen unterliegt.

Grundlage einer ordentlich durchgeführten Revision ist eine zuverlässige *Revisionsplanung*. Diese sollte Aussagen enthalten über:

- Die zu findenden bzw. zu ermittelnden *Ergebnisse*,
- *Prüfungszeit und -Dauer*,
- Die bei der Prüfungshandlung anzuwendenden *Prüfungsmethoden* (etwa Systemprüfung, punktuelle Prüfung, materielle Prüfung, formelle Prüfung, lückenlose- oder Stichprobenkontrolle)
- Anforderung *notwendiger Informationen*,
- *Ankündigung der Prüfung*, soweit das Prüfungsziel durch eine Ankündigung nicht vereitelt werden könnte (wie etwa bei der Aufdeckung krimineller Machenschaften),
- *Festlegung von Toleranzgrenzen* bei der Ermittlung von Werten und Definition, was als Abweichung und was als Normalzustand betrachtet werden soll,
- *Festlegung der Kommunikationswege*, insbesondere wer wann und auf welche Art über Prüfungsergebnisse informiert werden soll (Berichtswesen),
- Form, Inhalt und Umfang der *Durchsprache der Prüfungsergebnisse* mit den geprüften oder kontrollierten Personen und Verantwortlichen,
- *Folgen*, ggfs. *Rechtsfolgen* von eventuell gefundenen Verstößen, Abweichungen oder anderen Unregelmäßigkeiten.

Insgesamt kann daher die Revision als *Führungsmittel* betrachtet werden. Durch die Revision werden die organisatorischen Teileinheiten auf der durch die strategischen Grundentscheidungen festgelegten Ziellinie gehalten und auf diese ausgerichtet.

5. Unternehmerische Gesamtanalyse

Die oberste Ebene des einleitend vorgestellten Controlling-Gesamtmodells bilden *Kennzahlensysteme*. Diese bilden aufgrund einer Vielzahl einzelner aufeinander bezüglicher Einzelkennzahlen die Gesamtlage des Unternehmens ab und erlauben die Aufstellung einer Gesamtplanung.

Da zur Kennzahlenrechnung und zur Bilanzanalyse eine Vielzahl von Skripten und Excel-Dateien vorliegen, werden wir an dieser Stelle nur noch die einzelnen Verfahren vorstellen aber nicht mehr vertieft darstellen.

Insbesondere lassen sich unterscheiden:

- Die *Finanzplanung*,
- Die *Budgetplanung*,
- Das *DuPont'sche Kennzahlensystem* und
- Das *RL-System*.

5.1. Die Finanzplanung

Allgemein versteht man unter einem Finanzplan jede *zahlungsbezogene Darstellung von unternehmerischen oder sonstigen wirtschaftlichen Abläufen oder Zuständen*. Arbeitet diese Darstellung nur mit reinen Istwerten, d.h., betrachtet sie keine Zinsfaktoren in der Weise, daß alle vergangenen Zahlungen auf- und alle zukünftigen Zahlungen abdiskontiert werden, so handelt es sich um einen sogenannten *statischen Finanzplan*. Verfahren insbesondere der Investitionsrechnung, die den Zinseszinsfaktor berücksichtigen, heißen dynamische Methoden; sie können manchmal auch als Finanzpläne betrachtet werden.

Von einem *vollständigen Finanzplan* schließlich spricht man, wenn nicht nur Teilsysteme des Unternehmens betrachtet werden, sondern das gesamte Unternehmensgeschehen aus der Sicht zahlungswirksamer Vorgänge abgebildet wird.

Der Finanzplan wird auch manchmal als *Budget* bezeichnet, unterscheidet sich von diesem jedoch eigentlich in der Weise, daß er ausschließlich zahlungsbezogene Größen enthält und nicht primär Kosten-, Mengen oder Aufwandsdaten enthält. Dennoch lassen sich solche Größen vielfach mit dem Finanzplan kombinieren, oder aus diesem ableiten, so daß die Finanzplanung und die Budgetierung in ununterscheidbare Nähe zueinander geraten können.

Wie alle Teilbereiche des Controllings hat dabei auch die Finanzplanung dienende und nicht führende Funktion. Sie bedient die Entscheidungsträger mit Zahlenmaterial, trifft aber selbst keine Entscheidungen. Sie ist ein *unterstützendes Werkzeug*, entlastet aber niemanden von der grundlegenden Verantwortung für die Führung des Unternehmens

Die Finanzplanung kann folgende *Aussagen* und *Entscheidungsgrundlagen* bieten:

- Aussagen über Zahlungsmittelbestände: die grundlegende Aussage, d.h., wieviel *Geld* zu welcher Zeit vorhanden ist.
- Aussagen über Zahlungsströme: Geldbewegungen sind *nicht mit Aufwendungen oder Kosten identisch*, und damit nicht oder nicht immer mit den Mitteln der handelsrechtlichen Rechnungslegung zuverlässig zu identifizieren.
- Unterstützung bei der Rechnungsabgrenzung: Hieraus ergibt sich, daß die Finanzplanung wichtig sein kann bei der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten nach §250 HGB, wenn Zahlungen in einer anderen Rechnungsperiode stattfinden als die ihnen zugeordneten Verbräuche.
- Aussagen über Kapitalbedarf: Aus zukünftigen Zahlungsbewegungen lassen sich *Mittelbedarf* und *Mittelfreisetzung* ermitteln. Das ermöglicht insbesondere eine *Planung des Kapitalbedarfes* zur Gründung eines Unternehmens, Erweiterung eines Geschäftsbe-

etriebes oder Durchführung geschäftlicher Maßnahmen.

- Aussagen über Mittelfreisetzen: Insbesondere mögliche *Entnahmen* oder *Ausschüttungen an Gesellschafter* sowie das *Eigenfinanzierungs- und Schuldentilgungspotential* lassen sich mit Hilfe der Finanzplanung prognostizieren.
- Abweichungsanalyse: Wie bei einer Budgetplanung kann auch ein Finanzplan Aussagen über *Zielabweichungen* und *Budgetüberschreitungen* machen.
- Planungsmittel zur Liquiditätsüberwachung: Insbesondere zur *kurzfristigen Liquiditätsplanung* und *Liquiditätsüberwachung* eignen sich Finanzplanungen. Hierbei können insbesondere Aussagen über die Liquiditätsgrade im Zeitablauf gewonnen werden.

5.2. Die Budgetplanung

5.2.1. Grundlegende Definition

Ein in wertmäßigen Größen formulierter Plan, der einer Entscheidungseinheit für eine bestimmte Zeitperiode mit einem bestimmten Verbindlichkeitsgrad vorgegeben wird, heißt *Budget*. Das Budget dient damit der direkten Steuerung sowohl der Einnahmen und Ausgaben als auch der Kosten und Leistungen und ist daher ein wichtiges Instrument des operativen Controlling. Im Unterschied zu Finanzplänen umfaßt ein Budget auch nichtzahlungsgleiche unternehmerische Größen. Die Abgrenzung zwischen Finanzplan und Budget kann *fließend und unscharf* sein. Ein Budget kann einen Finanzplan enthalten; ein Finanzplan ist i.d.R. jedoch kein vollständiges Budget.

5.2.2. Arten von Budgetplanungen

In Anlehnung diese allgemeine Definition lassen sich folgende wichtige Differenzierungen vornehmen:

- Entscheidungseinheit: Horizontales und vertikales Budget. Das *horizontale Budget* ist nach Verrichtungen, Objekten, Absatzgebieten oder vergleichbaren Kriterien orientiert und damit zugleich ein Element der betrieblichen Organisation. Das *vertikale Budget* ist nach Rang orientiert und damit ein Element der Ranganalyse, auf welcher bekanntlich die betriebliche Hierarchiengliederung aufgebaut wird.
- Geltungsdauer: Man unterscheidet z.B. Monats-, Quartals-, Jahres- oder Mehrjahresbudgets.
- Umfang: Ein Budget kann für *jede betriebliche Teil-einheit* aufgestellt werden. Betrifft das B. das gesamte Unternehmen bzw. alle Betriebe, so handelt es sich um ein sogenanntes *Budgetsystem*.
- Wertdimension: Man unterscheidet *Ausgabenbudgets*, *Kostenbudgets*, *Deckungsbeitragsbudgets* oder *Umsatzbudgets*. Ein Budget, das von Zahlungsdaten ausgeht bzw. sich auf solche beschränkt, kann auch ein *Finanzplan* sein.
- Weitere Unterscheidungsmerkmale: Starre und flexible Budgets. Bei *starrten Budgets* wird von einer

bestimmten Beschäftigung ausgegangen, wohingegen bei *flexiblen Budgets* die Höhe der Beschäftigung als Variable operationalisiert wird. Flexible Budgets sind insbesondere bei *Fertigungskostenstellen* anzutreffen.

Eine isolierte Betrachtung von Einzelbudgets *reicht nicht aus*, Budgets als wirksame Controllinginstrumente einzusetzen. Erst die gegenseitige Abstimmung vermag Widersprüche und Unstimmigkeiten in der Planung aufzudecken und somit eine realistische Planung zu schaffen. Insofern hat die Budgetierung auch die Funktion der langfristigen Existenzsicherung und damit auch eine Komponente im strategischen Controlling. Durch Budgetabstimmung wird eine auf den langfristigen Gesamterfolg ausgerichtete koordinierte Planung aller Teilbereiche und Teilfunktionen des Unternehmens sichergestellt. Diese Phase des Budgetierungsprozesses nimmt einen beträchtlichen Zeitanteil ein. Sie kann nach den wichtigsten entscheidungstheoretischen Grundbegriffen betrachtet werden. Man spricht hier auch von der sogenannten „Knetphase“.

5.2.3. Budgetierung

Die Aufstellung eines Budget heißt auch *Budgetierung*. Die Budgetierung unterteilt sich zeitlich in *Aufstellung*, *Verabschiedung*, *Kontrolle* und *Abweichungsanalyse* von Budgets. Die Budgetierung setzt damit in allen Planungsstufen (strategisch, operativ) und in allen Planungsfristigkeiten (langfristig, kurzfristig) an. Bei operativen Plänen besitzt die Budgetierung wegen besserer Prognostizierbarkeit quantitativer Daten jedoch eine *besondere Bedeutung*. Erfolgt diese ohne Vorgaben, und ohne Zahlen aus einer Vorperiode zu übernehmen, so spricht man auch vom sogenannten „Zero Base Budgeting“. Werden Daten aus einer Vorperiode fortgeschrieben, so handelt es sich um eine *Fortschreibung*. Der Budgetierung kommt eine so hervorragende Bedeutung im Controlling zu, daß in US-Unternehmen Controllership vielfach mit Budgetierung gleichgesetzt wird.

Die Budgetierung liefert als Element des Controlling-systems einen beträchtlichen *Nutzen im Führungsprozeß*. Mit Hilfe aufeinander abgestimmter Einzelbudgets lassen sich alle betrieblichen Aktivitäten auf das Gesamtziel „Erfolg“ ausrichten. Die Budgetierung wird daher vielfach auch als *Erfolgsplanung* bezeichnet. Ferner wird die Durchsetzung von Plänen durch Budgetierung und Budgetberichterstattung erheblich vereinfacht. Dies gilt sowohl bei der Durchsetzung operativer Aktionspläne als auch bei der Umsetzung strategischer Planungen. Schließlich wirkt die Budgetierung insofern *verhaltensbeeinflussend*, daß den Geführten ein Gefühl der Kontrolle vermittelt wird. Budgetberichte eignen sich insbesondere als indirektes Führungsinstrument, dort speziell im Bereich des MbO. Da MbO jedoch ein besonders für den Absatzbereich geeignetes Führungsinstrument ist, ist gerade im Marketing die Budgetierung von zentraler Bedeutung.

5.2.4. Budgetberichte und Budgetberichterstattung

Die Budgetberichterstattung ist eine *Grundlage der internen Unternehmenssteuerung* und damit ein *Kernstück des Controllings*. Sie besteht in der Gegenüberstellung des tatsächlichen Geschäftsablaufes zu dem in Budgets geplanten Ablauf. Aufgetretene Abweichungen sind die Grundlage für Gegenmaßnahmen oder steuernde und lenkende Eingriffe der Unternehmensleitung. Budgetberichte lassen sich einteilen nach:

- Berichtsumfang
- Inhalt des Budgetberichtes
- Empfänger des Berichtes
- Berichtshäufigkeit
- Berichtsaufbau und -gestaltung
- Budgetziele
- Vereinbarung von Toleranzgrenzen.

Voraussetzung für die effektive Steuerung ist, daß die richtigen Informationen rechtzeitig an diejenigen Stellen geleitet werden, die für die Budgetierung verantwortlich sind bzw. ihre Erreichung beeinflussen können. Hierzu dient das *Berichtswesen*. Informationszusammenstellungen, die über die Einhaltung von Budgets im laufenden Geschäft Auskunft geben, Abweichungen ausweisen und analysieren sowie die weiteren Entwicklungen von Budgetpositionen prognostizieren, werden als *Budgetberichte* bezeichnet.

Die Struktur der Budgetberichte muß mit der Planung identisch sein, da nur dann Gegenüberstellungen von Ist- und Soll-Parametern zu aussagefähigen Informationen führen. Der Einsatz von „Abweichungstoleranzen“ und prozentualen Auswertungen wird empfohlen, um die Schwankungsbreiten und Abweichungen graduell sichtbar zu machen. Für die graphische Präsentation gelten im Wesentlichen die gleichen Regeln, die in der Vortrags- und Redetechnik üblich sind. Insbesondere sollten Budgetberichte sich auf die wesentlichen Aussagen beschränken und keine Zahlenfriedhöfe präsentieren. Insbesondere sollten die wichtigsten Zusammenhänge optisch aufbereitet und z.B. in Diagrammform dargestellt werden. Auch die Gegenüberstellung mit Vorjahresberichten und Vor-

jahreswerten wird empfohlen, um mittel- und langfristige Tendenzen sichtbar zu machen.

5.2.5. Umgang mit Budgetabweichung

Eine Budgetabweichung ist eine *Differenz zwischen Planvorgaben im Rahmen der Budgetierung und der tatsächlichen Zielrealisierung im Rahmen der Budgeterfüllung*. Budgetabweichungen lassen sich durch Vergleich betrieblicher Einheiten oder Vergleich im Zeitablauf besonders gut darstellen. Ferner lassen Sie sich graphisch oder sonst visuell aufbereiten und präsentieren.

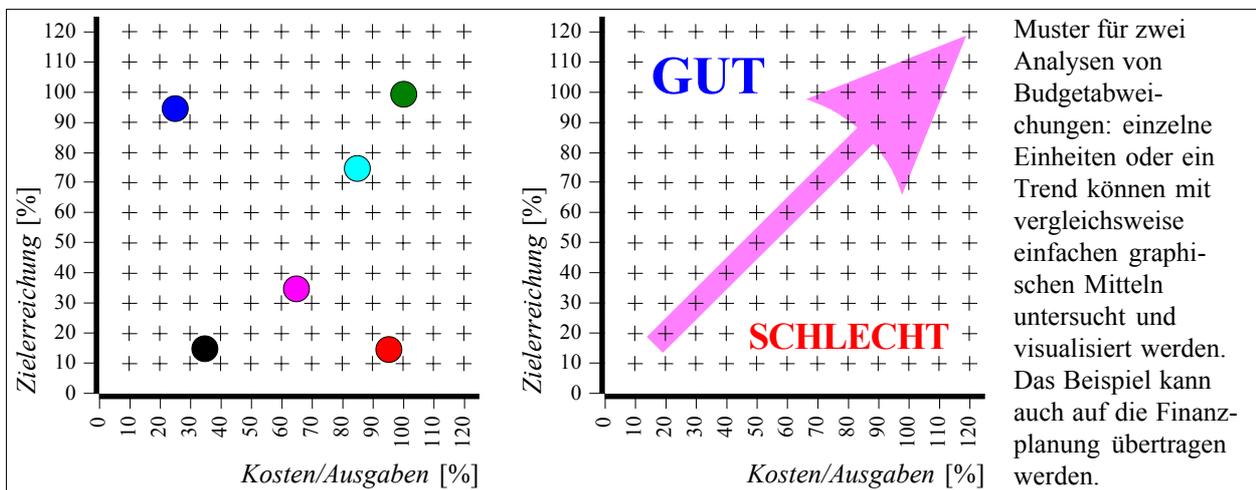
Im linken Beispiel werden Kosten- oder Aufwandslage verschiedener betrieblicher Einheiten mit dem Grad der Zielerreichung dieser Einheiten verglichen. Die Ergebnisse reichen von **sehr gut** bis **sehr schlecht**. Die durch einen **grünen** Punkt symbolisierte Teileinheit ist die einzige, die sich genau auf dem „Normalpfad“ befindet.

Im rechten Beispiel gibt es ebenfalls eine durch den **Pfeil** angedeutete „**Normalentwicklung**“. Jeder Punkt unter dem Pfeil symbolisiert ein **schlechtes Ergebnis**, während jede Stelle über dem Pfeil ein **gutes Ergebnis** darstellt.

5.3. Das DuPont'sche Kennzahlensystem

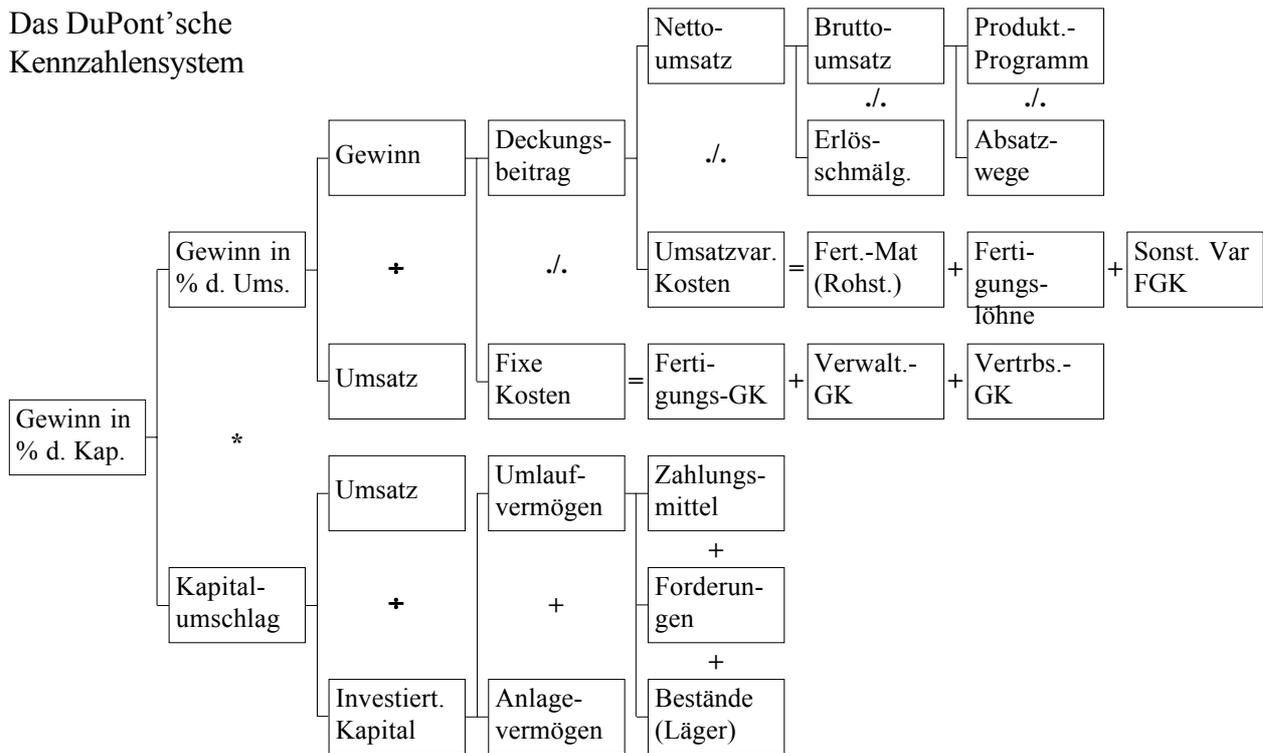
Das DuPont'sche Kennzahlensystem ist ein *Kennzahlensystem zur externen Analyse finanzwirtschaftlicher Daten*, dessen ursprüngliche Entwicklungskonzeption auf das zur internen Analyse entwickelte System von DuPont zurückgeht. Das System wurde erstmals im Jahre 1949 der Öffentlichkeit vorgestellt und hat seinen Ursprung im Jahre 1919. Nach Anpassungen an die deutschen Rechtsnormen fand es Eingang in die Diskussion zur externen Jahresabschlußanalyse auf Kennzahlenbasis.

Das DuPont'sche Kennzahlensystem hat primär *Kontrollaufgaben im Finanzbereich* zu erfüllen, umschließt allerdings eine periodenbezogene Planung der Umsatzerlöse und der umsatzbezogenen Kosten sowie der Working Capital Inanspruchnahme, der Liquiditätsreserven, des Investitionsbudgets und des Working Capital Standards. Desweiteren wird das aktuelle Ergebnis sowie Bilanzresultate nach Abschluß der Periode in Form von Schaubildern und Tabellen erfaßt. Das System beabsichtigt nicht, die Prognosen, das Budget und das Berichtswesen



Muster für zwei Analysen von Budgetabweichungen: einzelne Einheiten oder ein Trend können mit vergleichsweise einfachen graphischen Mitteln untersucht und visualisiert werden. Das Beispiel kann auch auf die Finanzplanung übertragen werden.

Das DuPont'sche Kennzahlensystem



zu ersetzen, sondern versteht sich als deren Ergänzungsinstrument.

Maßgröße zur Beurteilung der Effektivität der Unternehmung ist der *Return on Investment*, von dem Du Pont glaubte, daß er der geeignetste wirtschaftliche Maßstab für Industrieunternehmen sei. Dieser ist ein *Anwendungsfall der allgemeinen Rentabilität*.

Hierfür wird ein *Kontrollformular* konzipiert, das als Du Pont System bezeichnet wird und den Return on Investment als Spitzenkennzahl wählt. Aus dieser Größe werden weitere Kennzahlen nach formallogischen Gesichtspunkten abgeleitet. Durch diese Art der schrittweisen Analyse des Return on Investment sollen die Haupteinflussfaktoren des Unternehmensergebnisses analysiert, die Schwachstellen systematisch eruiert und entsprechende Gegenmaßnahmen initiiert werden. Für die Daten des Jahresabschlusses bedeutet dies, daß sie nach gegebenen Kriterien selektiert, aufbereitet und in einen integrativen Kontext gestellt werden müssen.

5.4. Das RL-System

Dieses Kennzahlensystem *besteht aus zwei Teilen*, einem allgemeinen Teil und einem besonderen Teil. Der allgemeine Teil ist wegen seiner nichtspezifischen Struktur auch zum firmen- oder sogar zum branchenübergreifenden *Vergleich* geeignet. Er besteht aus einem Rentabilitäts- und einem Liquiditätsteil und ist nachfolgend schematisch abgebildet (Folgeseite). Der besondere Teil ist firmenspezifisch und unterliegt nicht einer festgelegten Struktur. Er ist daher nur von Fall zu Fall individuell aufzubauen und kann nicht allgemein dargestellt werden.

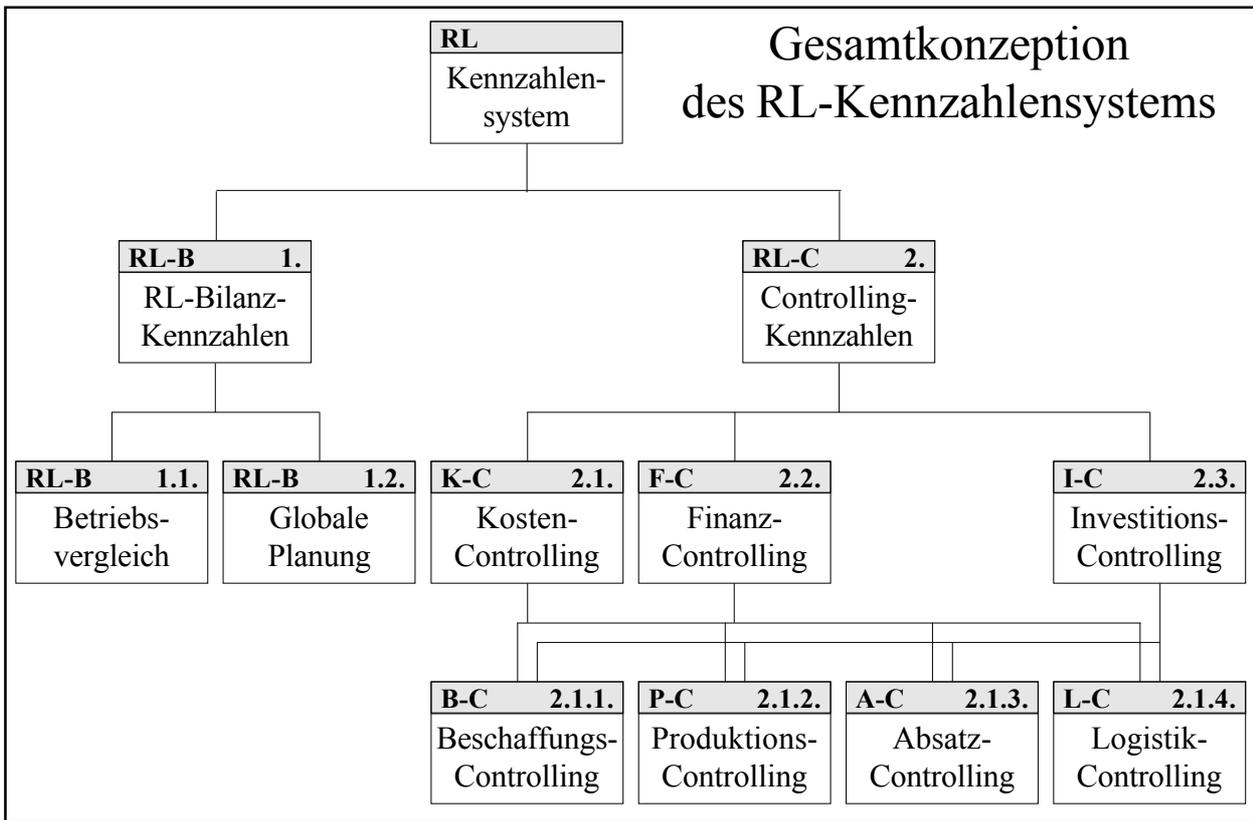
Herzstück des RL-Kennzahlensystems ist das *RL-Controlling-Kennzahlensystem*, das in der nachfolgenden Darstellung zusammengefaßt wird.

Aufbauend auf dem Gedanken der Unternehmensgesamtplanung enthält es *verdichtete Informationen aus den betrieblichen Funktionsbereichen*, insbesondere Beschaffung, Produktion, Absatz und Logistik, in Form des Kosten- und Erfolgs-Controlling (K-C), des Finanz-Controlling (F-C) und des Investitions-Controlling (I-C).

Dabei steht das Interesse der Unternehmensleitung im Vordergrund, zu jedem Zeitpunkt die Auswirkungen von Umsatz- und Kostenveränderungen, Finanzierungsveränderungen oder von Entscheidungen im Investitionsbereich erkennen zu können und die Verbindung zu den Funktionsbereichen mit Hilfe des Beschaffungs-Controlling (B-C), Produktions-Controlling (P-C), Absatz-Controlling (A-C) und Logistik-Controlling (L-C) herzustellen.

Im Bereich Produktions-Controlling (P-C) besteht die Hauptaufgabe in der *kostenstellenbezogenen Überwachung der Produktionskosten*, insbesondere auch im Hinblick auf die Rentabilität des im Produktionsbereich gebundenen Kapitals. Zusätzlich zur laufenden Wirtschaftlichkeitskontrolle der wichtigsten Produktionsbereiche sollte entsprechend laufend kenntlich gemacht werden, welche nicht genutzten Kapazitäten im Rahmen der Kostenrechnungssysteme (z. B. Plankostenrechnung) als fixe Kosten verrechnet werden. Desweiteren interessieren die *Anpassungsmöglichkeiten an wechselnde Beschäftigungslagen*. So ist offenzulegen, welche Auf- und Abbau-potentiale bei den Fixkosten vorhanden sind, welche nicht genutzten Kapazitäten und welche Arbeitskräftereserven ggf. zur Verfügung stehen.

Im Bereich Absatz-Controlling (A-C), der dem *Marketing-Controlling* nahesteht, sollte erkennbar sein, welche *Anpassungsmaßnahmen bei wechselnden Absatzmarktbedingungen* möglich und erforderlich sind. Ferner



sollte eine *Wirtschaftlichkeitskontrolle* der Artikel bzw. Artikelgruppen (Deckungsbeiträge), der Vertreter bzw. Profit-Center sowie Absatzgebiete kurz- und mittelfristig ermöglicht werden. Der Bereich sollte darüber hinaus Anhaltspunkte geben, wie die langfristige Absatzentwicklung einzuschätzen ist (z.B. mit Hilfe der strategischen Planung in Form der *Portfolioanalyse* sowie der *Gap-Analyse*), um Informationen aus diesem Bereich über verdichtete Kennzahlen der Unternehmensleitung sowie andere Funktionsbereiche für ihre Entscheidungen (z.B. Kapazitätsauslastungsoder Investitionsentscheidungen) zur Verfügung zu stellen.

Im Bereich Beschaffungs-Controlling (B-C) sind Informationen über die *Preise* abzuspeichern, die kurzfristig maximal für ein Gut bezahlt werden können (*Preisobergrenzen*). Im Rahmen der mittel- und langfristigen Controllingüberlegungen müssen Informationen im Hinblick auf die Abhängigkeit von großen Lieferanten und im Hinblick auf die Marktabhängigkeit, insbesondere bei Rohstoffen, die starken Preisveränderungen unterliegen, bereitgestellt werden. Wünschenswert wäre die Angabe von Substitutionsgütern bei potentiellm Ausfall bestimmter Beschaffungsgüter sowie die Möglichkeit der Selbsterstellung von Vorprodukten bei steigenden Preisen oder Lieferstörungen bei den Vorlieferanten.

Im Bereich des Logistik-Controlling (L-C) steht die *Wirtschaftlichkeitskontrolle* im Vordergrund. Ausgehend von der Logistik-Kosten- und Leistungsrechnung sind die wichtigsten Logistikleistungen und die entsprechend (funktional) zuordenbaren Kosten zu *analysieren* und über entsprechend verdichtete Kennzahlen zu *kontrollieren*.

Erweitern läßt sich das dargestellte Controllingsystem im Einzelfall um funktionsbezogene und produktionsfaktorbezogene Aufgabenbereiche. Funktionsbezogen ließe sich das Controllingsystem erweitern etwa um ein Forschungs- und Entwicklungs-Controlling, ein Konstruktions-Controlling oder ein Projekt-Controlling.

5.5. Weitere Kennzahlensysteme

Eine *Vielzahl weiterer Kennzahlensysteme* haben sich im Laufe der Zeit entwickelt. Beispiele umfassen das EVA-Konzept, Market Value Added, branchenbezogene Systeme wie das ZVEI-Kennzahlensystem sowie diverse Kennzahlensysteme, die oft von Anwendern in den Banken oder Ratingagenturen entwickelt werden, um die Bonität von Kreditschuldern zu bewerten. Einige von diesen sind in dem Skript zur Kennzahlenrechnung vertieft dargestellt.

6. Literatur

Controlling im engeren Sinne:

Gaiser, B./Wunder, T.: „Strategy Maps und Strategieprozeß“, in: „Controlling. Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung“, 16. Jahrgang, München/Frankfurt August/September 2004, S. 457ff.

Horváth, P./Gleich, R.: „Neugestaltung der Unternehmensplanung“, 2002.

Horváth, P./Reichmann, T.: „Vahlens großes Controllinglexikon“, München 2002.

Horváth, P.: „Controlling“, München 2003.

Horváth & Partners (Hrsg.): „Beyond Budgeting umsetzen. Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting“, Stuttgart 2000.

Kaplan, R./Norton, D.: „The Balanced Scorecard. Measures That Drive Performance“, in: „Harvard Business Review“, 70. Jg., 1992.

Kaplan, R./Norton, D.: „The Strategy-focused Organization“, Boston 2000.

Müller, M.: „Shareholder Value Reporting. Ein Konzept wertorientierter Kapitalmarktinformation“, in: „Müller/Leven (Hrsg.), „Shareholder Value Reporting“, Wien 1998).

Noack, H.-C.: „BSC macht erfolgreicher“, in: „Frankfurter Allgemeine Zeitung“, 15.03.2004, Nr. 63, S. 28.

Zingel, H.: „BWL CD“, Eigenverlag, elektronisch veröffentlicht unter <http://www.zingel.de>.

Zingel, H.: „Handbuch für Prüfungsteilnehmer“, Heppenheim 2004.

Zingel, H.: „Lehrbuch der Kosten- und Leistungsrechnung“, Heppenheim 2004.

Gesellschaftliche Metatrends:

Huntington, P. Samuel: „Kampf der Kulturen. Die Neugestaltung der Weltpolitik im 21. Jahrhundert“, Europa-Verlag, München/Wien, 6. Auflage 1997.

Lewin, Leonard, C.: „Report from Iron Mountain. On The Possibility And Desirability of Peace“, The Dial Press, Inc., New York 1967.

Sedlmayr, Hans: „Verlust der Mitte. Die bildende Kunst des 19. und 20. Jahrhunderts als Symptom und Symbol der Zeit“, 10. Aufl., Frankfurt/M. 1983.

Riesman, David: „Die einsame Masse“, Mit einer Einführung von Helmut Schelsky, Darmstadt 1958

Spengler, Oswald: „Der Untergang des Abendlandes. Umriss einer Morphologie der Weltgeschichte“, München 1923.