

Ganzheitliche Steuerung mittelständischer Unternehmen als Aufgabe des Controlling

Volkmar Botta

- ▶ Wegen der großen gesamtwirtschaftlichen Bedeutung mittelständischer Unternehmen müssen diese Instrumente zur ganzheitlichen Unternehmenssteuerung an die Hand gegeben werden, die ohne großen Verwaltungsaufwand einsetzbar sind.
- ▶ Da Unternehmen häufig gleichzeitig kontradiktorische Ziele verfolgen, muss die Entwicklung ganzheitlich ausbalancierter Steuerungskonzepte bereits im Zielbildungsprozess ansetzen.
- ▶ Zahlreiche spektakuläre Zusammenbrüche vor allem meist noch junger mittelständischer Unternehmen haben die Notwendigkeit des rechtzeitigen Aufbaus eines Steuerungskonzeptes vor Augen geführt, welches Ertrags- und Risikokomponenten umfasst. Längst bekannte Konzepte der Unternehmenssteuerung, wie multidimensionale Zielhierarchien, das Du Pont-System und die Balanced Scorecard, berücksichtigen diese aber nur unzureichend.
- ▶ Beim Balanced Performance Management werden von der Unternehmensführung in Absprache mit Stakeholdern Kriterien zur Beurteilung erfolgreichen Wirtschaftens festgelegt. Dieser Handlungsrahmen bestimmt dann ganzheitlich die Gestaltungsmöglichkeiten für strategische und operative Maßnahmen.

Einführung in die Problemstellung

Den Stellenwert des Mittelstands in der deutschen Wirtschaft verdeutlichen die folgenden Zahlen des Instituts für Mittelstandsforschung (vgl. Institut für Mittelstandsforschung, Bonn, www.ifm-bonn.org/dienste/daten.htm, Stand vom 18.12.2001): 1996 vereinigten die ca. 3,3 Millionen mittelständischen Unternehmen über 99 % aller umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen. Sie erwirtschafteten über 46 % aller steuerpflichtigen Umsätze, tätigten ca. 46 % aller Investitionen, trugen zu ca. 57 % zur Bruttowertschöpfung aller Unternehmen bei, beschäftigten mit über 20 Mio. Mitarbeitern rund 70 % aller Arbeitnehmer und bildeten ca. 80 % aller Auszubildenden aus.

Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht ist es daher besonders wichtig, gerade dem Mittelstand Instrumente zur ganzheitlichen Steuerung der Unternehmen an die Hand zu geben, deren Einsatz vor allem auch in kleinsten Unternehmen ohne zu großen Verwaltungsaufwand möglich ist. Obgleich sich Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit des Einsatzes von Controlling-

instrumenten gerade in wirtschaftlich schwierigen Lagen immer wieder nachhaltig bestätigen, sind leider immer wieder erhebliche Anstrengungen erforderlich, Eigentümer und Geschäftsführer insbesondere kleinster und kleiner mittelständischer Unternehmen rechtzeitig zum Einsatz eines unabdingbaren Minimums dieser Instrumente zu bewegen.

Mit diesem eher vorsichtigen Ansatz zur Einführung von Controllinginstrumenten im Unternehmen steht das Thema dieses Beitrags hinsichtlich der ganzheitlichen Steuerung mittelständischer Unternehmen keinesfalls im Widerspruch, sondern es kommt im Gegenteil stets auf die ganzheitlich umfassende Beurteilung der Zweckmäßigkeit von Steuerungsinstrumenten und -maßnahmen an. Zur Abgrenzung des Bezugsrahmens ganzheitlicher Steuerung mittelständischer Unternehmen wird daher zunächst auf die Begriffe „mittelständisches Unternehmen“, „Controlling“ und „ganzheitliche Steuerung“ eingegangen. Daran anknüpfend werden Ansätze zur ganzheitlichen Unternehmenssteuerung erörtert.

Zur Abgrenzung mittelständischer Unternehmen

Um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass kleine und mittlere Unternehmen des produzierenden Gewerbes (Industrie, Handwerk, Baugewerbe), des Groß- und Einzelhandels, des Verkehrs- und Nachrichtenwesens, des Dienstleistungsbereichs einschließlich der Freien Berufe sowohl in Form von Personen- wie auch Kapitalgesellschaften zum Mittelstand zählen, sollten die grundlegenden Ansätze zur ganzheitlichen Steuerung grundsätzlich auf Unternehmen aller Branchen, Größen und Rechtsformen anwendbar sein.



Universitätsprofessor Dr. Volkmar Botta,
Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbes. Rechnungswesen und Controlling, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena,
Carl-Zeiß-Str. 3,
07743 Jena,
e-mail: V.Botta@wiwi.uni-jena.de,
Tel: 03641-943150,
Fax: 03641-943152

Dies erscheint besonders deshalb angemessen, weil kleine und mittlere Unternehmen von sogenannten großen Unternehmen anhand uneinheitlicher quantitativer Kriterien abgegrenzt werden. So differenziert das statistische Amt der Europäischen Union, Eurostat, zwischen Kleinstunternehmen mit bis zu 9 Beschäftigten, kleinen Unternehmen mit 10 bis 49 Beschäftigten, mittleren mit 50 bis 249 Beschäftigten und großen mit mehr als 249 Beschäftigten.

§ 267 HGB unterscheidet kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften anhand nachstehender Abgrenzungskriterien: Kleine Kapitalgesellschaften haben im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 50 Mitarbeiter, Umsätze bis zu 6,25 Mio. Euro beziehungsweise Bilanzsummen bis zu 3,125 Mio. Euro. Die Obergrenze für mittelgroße Kapitalgesellschaften liegt bei im Jahresdurchschnitt maximal 250 Beschäftigten mit Umsätzen von bis zu ca. 27,5 Mio. Euro beziehungsweise Bilanzsummen von bis zu ca. 13,75 Mio. Euro. Sind mindestens zwei dieser oberen Grenzwerte verletzt beziehungsweise ist die Gesellschaft börsennotiert, so handelt es sich jedoch stets um eine große Kapitalgesellschaft.

Das Institut für Mittelstandsforschung in Bonn grenzt kleine von mittleren und großen Unternehmen nur anhand von Umsatz und Beschäftigtenzahl wie folgt ab: Kleine Unternehmen haben weniger als 10 Beschäftigte bei Umsätzen unter 0,5 Mio. Euro, mittelgroße Unternehmen haben 10 bis 499 Beschäftigte und zwischen 0,5 Mio. bis 50 Mio. Euro Umsatz, große Unternehmen haben mehr als 500 Mitarbeiter und mehr als 50 Mio. Euro Umsatz (vgl. Institut für Mittelstandsforschung, a.a.O. Die in der Quelle noch verwendeten DM-Angaben wurden vereinfachend durch 2 dividiert).

Unter Bezug auf öffentliche Förderrichtlinien werden mittelständische Unternehmen gegen große dagegen wiederum anhand der Beschäftigtenzahl und der Höhe des Umsatzes oder der Bilanzsumme abgegrenzt.

Zum Kreis förderungsberechtigter kleiner oder mittelständischer Unternehmen (KMU) zählen derzeit Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten bei Umsätzen von bis zu 40 Mio. Euro oder Bilanzsummen von bis zu 27 Mio. Euro, sofern sich ihr Kapital oder ihre Stimmanteile nicht zu mehr als insgesamt 25 % im Be-

sitz eines oder mehrerer anderer Unternehmen befinden, welche die voranstehenden Bedingungen des kleinen und mittleren Unternehmens nicht erfüllen. Als klein werden Unternehmen mit weniger als 50 Beschäftigten bei Umsätzen von weniger als 7 Mio. Euro oder Bilanzsummen von bis zu 5 Mio. Euro angesehen, sofern sich nicht 25 % oder mehr ihres Kapitals oder ihrer Stimmanteile im Besitz eines oder mehrerer anderer Unternehmen befinden, die unter Bezug auf diese Grenzwerte nicht als kleine Unternehmen bezeichnet werden können (Quelle: <http://tab.th-online.de/foerder.htm>; Stand 17.12.2001 07:39:33).

In Abhängigkeit von den verwendeten Abgrenzungskriterien sind also durchaus unterschiedliche Teilmengen der gesamten Unternehmen zum Kreis der mittleren oder mittelständischen Unternehmen zu rechnen.

Sicherlich sind Unternehmen mit 51 bis 249 Beschäftigten bei Umsätzen zwischen 7 und 40 Mio. Euro oder Bilanzsummen zwischen 5 und 27 Mio. Euro als mittelständische Unternehmen zu bezeichnen. Jedoch zählen unter Bezug auf die Größenkriterien des Instituts für Mittelstandsforschung dazu auch Unternehmen mit 10 bis 499 Mitarbeitern und Umsätzen von 0,5 bis 50 Mio. Euro, sofern sich ihr Kapital oder ihre Stimmrechtsanteile einzeln oder gemeinsam nicht zu 25 % und mehr im Besitz von Unternehmen außerhalb der Definition kleiner und mittelständischer Unternehmen befinden.

Angesichts der Verschiedenartigkeit der zugrunde zu legenden quantitativen Größenkriterien sind sicherlich unterschiedliche Zuordnungen einer Vielzahl von Unternehmen zum Mittelstand beziehungsweise Ausgrenzungen vom Mittelstand nicht auszuschließen.

Die Zuordnung von Unternehmen zu den mittleren oder mittelgroßen korrespondiert jedoch kaum mit dem deutschen Verständnis von wirtschaftlichem Mittelstand. In seine Abgrenzung fließen außer quantitativen ökonomischen (wie z.B. Wachstum und Wertsteigerung), sozialen (wie z.B. Verantwortung gegenüber der Gesellschaft, den Mitarbeitern) und psychologischen (wie z.B. Motivation, Prestige) auch qualitative Aspekte wie Innovationsfähigkeit und insbesondere Unabhängigkeit ein. So werden juristisch und wirtschaftlich unabhängige

mittelständische Unternehmen häufig unter Bezug auf die Merkmale Personalunion von Eigentum, Haftung und unternehmerischer Verantwortung aus qualitativer Sicht gegen große Unternehmen abgegrenzt. Im Falle des Bestehens von Beteiligungsverhältnissen nach § 271 HGB setzt Unabhängigkeit jedoch voraus, dass das Unternehmen nicht nach § 290 Abs. 1 HGB in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einzubeziehen ist.

Der Sammelbegriff des wirtschaftlichen Mittelstands führt also Unternehmen aller Branchen und Rechtsformen zusammen. Deshalb ist ein für die Steuerung sehr heterogener Unternehmen geeigneter, ganzheitlicher und branchenneutraler Steuerungsansatz darzustellen. Dieser muss sowohl für kleinste mittelständische Unternehmen praktikabel und wirtschaftlich vertretbar als auch an die künftig zunehmend differenzierteren Bedürfnisse wachsender und großer mittelständischer Unternehmen zugänglich dynamischer Anpassung sein. Deshalb ist ein universell und flexibel einsetzbares Steuerungskonzept gefragt.

Unternehmenssteuerung und Controlling

Neben anderen Erfordernissen ist eine gute Unternehmensführung wesentliche Voraussetzung für den wirtschaftlichen Erfolg von Unternehmen. Zur Unternehmensführung gehört die Organisation der internen Struktur des Unternehmens, seiner internen Abläufe und Prozesse mit Schnittstellen zu Lieferanten, Kunden, den Fiskus und sonstigen Stakeholdern. Bei der Gestaltung und Abwicklung von Prozessen sind Mitarbeiter zu führen. Dabei stehen meist die dem eigentlichen Betriebszweck gewidmeten Prozesse im Vordergrund. Aber auch die Führung in Prozessen mit Unterstützungsfunktion wie zum Beispiel Instandhaltung oder der zur Abwicklung der Geschäfte notwendigen Verwaltungsprozesse ist nicht zu vernachlässigen. Zur Überwachung der wirtschaftlichen Erledigung der im betrieblichen Zielsystem festgelegten Aufgaben sollten sich Führung und Steuerung mit Unterstützung durch Controlling an Ziel-Mittel-Relationen orientieren. Diese Zusammenhänge verdeutlicht *Abbildung 1*.

Das meist nach betrieblichen Funktionen gegliederte Leistungssystem von Unternehmen verursacht Kosten. Der Anteil dieser Gemeinkosten an den gesamten Kosten von Unternehmen beträgt sehr oft deutlich über 50 %. Der darin enthaltene Anteil fixer Kosten nimmt aufgrund struktureller Entwicklungen tendenziell zu. Die Kosten der betrieblichen Strukturen sowie die von Unterstützungs- und Verwaltungsprozessen sind den abgesetzten Leistungen nicht direkt zurechenbar. Deshalb wurden und werden sie bisher meist mittels Zuschlagkalkulation auf die Kostenträger verrechnet. Diese nicht verursachungsgemäße Kostenverrechnung führt jedoch im Allgemeinen zu Fehlallokationen von Kosten auf Leistungen. Auf Basis der so kalkulierten Kosten getroffene Sortimentsentscheidungen erweisen sich oft als unvorteilhaft im Hinblick auf übergeordnete Ziele.

Über wesentliche Umfänge künftiger Kosten- und Kapitalstrukturen wird lange vor den Perioden entschieden, in denen die Kosten entstehen und zu verrechnen sind. Denn das Ausmaß der Einzelkosten wird, von unternehmensexternen Einflüssen abgesehen, bereits während der Entwicklungsphase von Leistungen vorbestimmt. Art und Umfang der vorgesehenen Leistungserstellung sowie die Festlegung sonstiger Strukturen beeinflussen die erforderlichen Investitionen, das künftige Abschreibungsvolumen sowie den Kapitalbedarf des Unternehmens. Eine in zeitlicher Hinsicht ganzheitliche Steuerung setzt die Berücksichtigung solcher periodenüberschreitenden Abhängigkeiten voraus. Das traditionelle und zudem in zahlreichen Unternehmen ungenügend ausgestaltete Rechnungswesen verknüpft dagegen die Perioden lediglich mittels Übernahme von Beständen.

Zum Controlling existieren zahlreiche, sich meist nur marginal unterscheidende Definitionen. (Stellvertretend sei hier auf folgende Werke hingewiesen: Horváth, P.: Controlling, 8. vollst. überarb. Aufl., München 2002; Küpper, H.-U.: Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 3. überarb. und erw. Aufl., Stuttgart 2001; Reichmann, T.: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten: Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption, 6. überarb. und erw. Aufl., München 2001; Weber, J.: Einführung in das Controlling, 8. aktual. und erw. Aufl., Stuttgart 1999.)

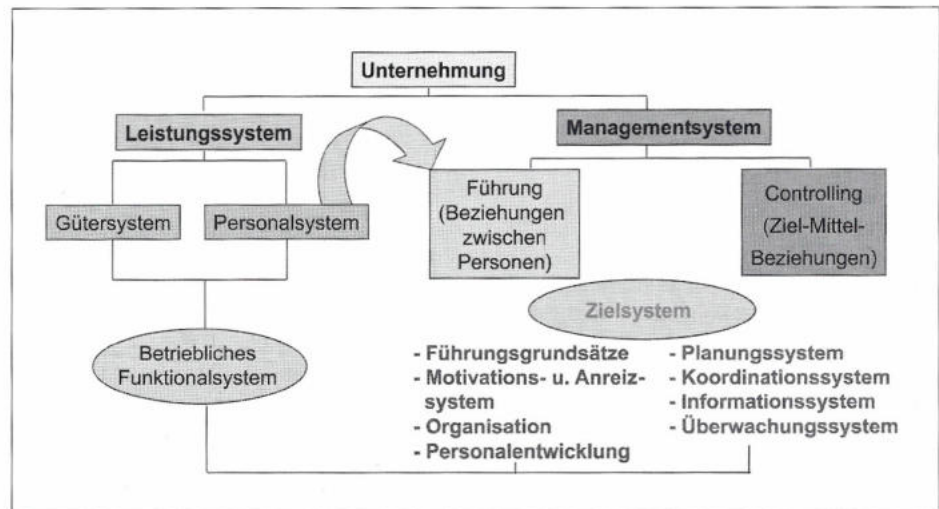


Abbildung 1: Unternehmenssteuerung, -führung und Controlling

Grundsätzlich besteht dennoch Einvernehmen darüber, dass Controlling strategisch und operativ Aufgaben der Planung, Steuerung, Koordination, Überwachung und Informationsversorgung wahrzunehmen hat, um eine ausgewogene positive Entwicklung des Unternehmens zu ermöglichen und zu beschleunigen. Controlling soll daher sowohl zur Absicherung gegenwärtiger als auch zur Entwicklung neuer Erfolgspotentiale beitragen und Maßnahmen zur Förderung der Wirtschaftlichkeit und zum Abbau von Schwächen initiieren. Dazu muss Controlling das Unternehmensgeschehen mit Hilfe geeigneter Instrumente transparent machen, Probleme aufzeigen, strukturieren, analysieren, Handlungsalternativen erarbeiten und zum Teil weitreichende Entscheidungen vorbereiten. Es hat globale und gesamtwirtschaftliche konjunkturelle Entwicklungen sowie den Wettbewerb und Branchentrends aufzudecken und ihre Auswirkungen auf das Unternehmen zu bewerten. Zweifelsfrei zählen die beschriebenen Aufgaben zu den originären Aufgaben der Geschäftsleitung. Wegen der im Verlauf des Wachstums von Unternehmen jedoch überproportional zunehmenden Fülle und Komplexität der Problemstellungen werden diese Aufgaben auf andere Personen übertragen und schließlich als Controlling institutionalisiert. Es ist jedoch nachdrücklich darauf hinzuweisen, dass die konsequente Wahrnehmung der Controllingaufgaben Managementqualitäten erfordert und dass

eine befriedigende Erledigung dieser Aufgaben für die erfolgreiche Unternehmenssteuerung unabdingbar ist.

Nach meist imposanten Wachstumsphasen haben zahlreiche spektakuläre Zusammenbrüche vor allem meist noch junger mittelständischer Unternehmen den Betroffenen gerade in jüngster Zeit schmerzlich die Notwendigkeit des rechtzeitigen Aufbaus eines angemessenen Controlling vor Augen geführt. Als ein wesentlicher Grund für diese wird häufig der Mangel an profundem betriebswirtschaftlichen Know-how der Entscheidungsträger mittelständischer Unternehmen genannt. Zwar kennen sich die Entscheidungsträger in ihren Spezialgebieten hervorragend aus, aber die wichtigsten ökonomischen Implikationen ihrer speziellen geschäftlichen Tätigkeit können sie nicht hinreichend abschätzen. Deutlich wird dies an folgendem einfachen Beispiel: Ohne Zweifel wissen alle Unternehmenslenker, dass sich die Kapitalrendite als mathematisches Produkt aus Umsatzrendite und Kapitalumschlagshäufigkeit ermittelt. Sie können folglich ermitteln, dass 3 mal 3 gleich 9 ist. Jedoch habe ich in zahlreich durchgeführten Managerseminaren häufig erhebliche Unsicherheit bei der Beurteilung der Frage festgestellt, ob 2,9 mal 3,1 im Ergebnis größer oder kleiner als 9 ist. Die Entscheider vermögen also selten sicher abzuschätzen, wie sich eine Erhöhung/Verminderung der Umsatzrendite beispielsweise durch Senkung/Erhöhung des Prei-

ses und dadurch bewirkter Erhöhung/Senkung des Kapitalumschlags auf die Kapitalverzinsung auswirkt. Und die Auswirkungen der Veränderungen sind anhand des tatsächlichen Zahlenwerks noch etwas schwieriger zu beurteilen. Erschwerend kommt hinzu, dass Unternehmen häufig sogar gleichzeitig kontradiktorische Ziele verfolgen. Deshalb sollte die Entwicklung ganzheitlich ausbalancierter Steuerungskonzepte bereits im Zielbildungsprozess ansetzen.

Eine wesentliche Informationsquelle und Arbeitsgrundlage des Controlling sollte das Rechnungswesen dennoch sein, da es die quantitativen wirtschaftlichen Vorgänge und Tatbestände dokumentiert. Dabei ist die externe Rechnungslegung auf der Grundlage der Finanzbuchhaltung für jedes Unternehmen obligatorisch. Hinsichtlich Einführung, Aufbau und Ausgestaltung von Betriebsbuchhaltung und internem Rechnungswesen sind die meisten Unternehmen bisher weitgehend frei, sofern sie nicht durch öffentliche Auftraggeber zur Einrichtung eines solchen Rechenwerks zum Nachweis ihrer Selbstkosten und der Preiskalkulation verpflichtet sind. Mit der Einführung des Gesetzes für Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) wurde dieser Freiraum für Aktiengesellschaften mit Ausstrahlung auf andere Rechtsformen der Kapitalgesellschaft eingeschränkt. Das Gesetz fordert explizit die Einführung und das Betreiben von

Risikomanagement- und Frühwarnsystemen. Ergänzend ist auf die Insolvenzordnung (InsO) hinzuweisen. Als dritten Anlass zur Beantragung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sieht der § 18 InsO nunmehr bereits drohende Zahlungsunfähigkeit vor. Um ihren Eintritt frühzeitig feststellen zu können, bedarf es eines Früherkennungssystems (Vgl. Krystek, U.: Stichwort „Früherkennungssysteme“, in: Schulte, C.: Lexikon des Controlling, München 1996, S. 268; Müller, A.: Systematische Gewinnung von Frühindikatoren für Frühaufklärungssysteme, in: krp – Kostenrechnungspraxis, 45. Jg., 2001, H. 4, S. 214.)

Gerade in relativ kleinen Unternehmen sind jedoch unabhängig von der Rechtsform oft erhebliche Defizite bezüglich der Verfügbarkeit von zu Steuerungszwecken geeignetem Zahlenmaterial zu beklagen. Informationen des externen Rechnungswesen sind zu Steuerungszwecken nur dann dienlich, wenn sie zeitnah und aktuell sind.

Ansätze ganzheitlicher Unternehmenssteuerung

Unterstellt man geplante, also beabsichtigte und nicht zufällige Geschäftsentwicklungen, so sollte die Vision von der zukünftigen Positionierung des Unternehmens in der Wirtschaft grundlegend sein

zur Ableitung der dazu zweckmäßigen strategischen Ziele, der zu ihrer Erreichung erforderlichen Maßnahmen und der benötigten Ressourcen.

Bezüglich der strategischen Unternehmenssteuerung kommt es auf die Auswahl der „aussichtsreichen“ Geschäftsideen beziehungsweise Geschäftsfelder, Märkte, Geschäftsziele, Produktportfolios, Partnerschaften, Zeitpunkte etc. an.

Operativ – und darauf liegt das Augenmerk im vorliegenden Kontext – ist die Erreichung der längerfristig auf die Realisierung der Vision auszurichtenden und abzustimmenden strategischen Ziele durch die Entwicklung und Umsetzung geeigneter, inhaltlich, sachlich und zeitlich aufeinander abgestimmter Maßnahmen zu planen. Die Verknüpfung visionärer mit strategischen und operativen Tatbeständen skizziert *Abbildung 2*.

Der zur Realisierung von Strategien für die operativen Maßnahmen erforderliche Ressourceneinsatz ist finanziell zu bewerten. Die Bereitstellung der zur Durchführung der Maßnahmen erforderlichen Ressourcen ist im Rahmen der verfügbaren finanziellen Mittel zu planen. Gegebenfalls sind Maßnahmen und Meilensteine vor dem Hintergrund von Ressourcenrestriktionen zu überdenken oder die durch die Ziele festgelegten zeitlichen und/oder sachlichen Zielerreichungsniveaus anzupassen.

Zahlreiche operative Ziele konkurrieren insbesondere um die in den meisten Unternehmen knappe Ressource Kapital. So reduziert Kapital, das für den Ausbau von Vertriebskanälen benötigt wird, die Verfügbarkeit für andere Verwendungen wie zum Beispiel für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, für die Akquisition oder Ausbildung von Mitarbeitern, für Investitionen in Sachgüter etc.

So muss man sich im Klaren sein, dass Umsatzsteigerungen mittels Verlängerung der den Kunden einzuräumenden Zahlungsziele die Liquiditätslage belasten, den Finanzierungsbedarf erhöhen. Die Vorfinanzierung der Umsätze erhöht die Kosten und belastet die Margen. Auch Reduzierungen von Lagerreichweiten stehen gegebenenfalls im Widerstreit mit theoretisch optimalen Bestellmengen. Vor allem aber belastet der prestigehisichende Außenauftritt des Unternehmens seine künftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Weiterhin können Indi-



Abbildung 2: Von der abstrakten Vision zur konkreten Handlung

vidualinteressen von Akteuren im Unternehmen sowie die außenstehender Stakeholder die Erreichung der Unternehmensziele behindern. Deshalb sollte ein ganzheitlicher Ansatz zur Steuerung des Unternehmens möglichst viele divergierende Interessen zielorientiert harmonisieren.

Zweifelsohne ließe sich die Liste voranstehender Beispiele beliebig ergänzen. Dennoch verdeutlicht sie bereits hinlänglich die Notwendigkeit einer die Sachverhalte verknüpfenden und periodenübergreifenden, ganzheitlich ausgerichteten operativen Unternehmenssteuerung hinsichtlich der Entwicklung strategisch relevanter Erfolgsfaktoren. Das sind beispielsweise Forschung und Entwicklung, Marktausweitung sowie Ausbildung oder Prozessoptimierung bei gleichzeitiger Beachtung der Auswirkungen solcher Maßnahmen auf Risiken, Ertragskraft, Wertsteigerung, Kapitalverzinsung, Verschuldung und Liquidität.

Instrumente ganzheitlicher Unternehmensführung

Von der Vision zum Erfolg

Zusammenhänge zwischen Visionen, Strategien, Maßnahmen veranschaulicht beispielhaft *Abbildung 3*. In parallelen Ebenen zu der durch die Ordinate und die Zeitachse aufgespannten Ebene werden alternative Visionen mit den zugehörigen Strategien und Maßnahmen abgebildet.

Die Zeitpunkte des Einsetzens der Wirkungen von Maßnahmen werden auf der Wirkungsebene dargestellt. Die Steuerungsmaßnahmen eines Unternehmens sind dann als ganzheitlich ausgewogen anzusehen, wenn die auf der Wirkungsebene gekennzeichneten Wirkungszeitpunkte die zuvor definierten Anspruchsniveaus je positivem Zielkriterium nicht unter- und solche je negativem Zielkriterium nicht überschreiten. Dabei sind ergänzend auch Dauer und Intensitätsverlauf der Wirkungen zu beachten. Als positive Zielkriterien sind ergebnisverbessernde und als negative ergebnisverschlechternde zu verstehen. Zu betonen ist, dass diese Betrachtungsweise Pe-

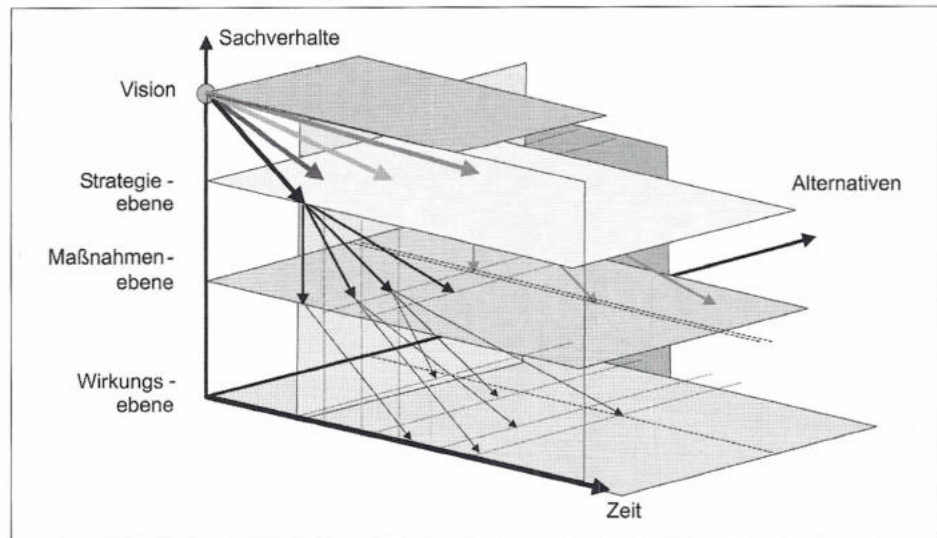


Abbildung 3: Zusammenhänge zwischen Visionen, Strategien, Maßnahmen und Auswirkungen

riodenabgrenzungen im Sinne der Rechnungslegung vernachlässigt.

Ganzheitliche Unternehmenssteuerung in diesem Sinne erlaubt eine sachlich und zeitlich ausgewogene Steuerung der Entwicklung aller für die positive Unternehmensentwicklung relevanten Stellgrößen.

In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob die Ableitung von Steuerungsmaßnahmen Bottom Up oder Top Down für die Entwicklung des Unternehmens förderlicher ist. Während Bottom Up-Ansätze in der Planungsphase auf der niedrigsten Planungsebene ansetzen und das Management in der Folge aufgrund der herrschenden Budgetdominanz nahezu jeder operativen Steuerungsflexibilität berauben, sind bei Top Down-Ansätzen lediglich Grenzwerte zu beachten. Da im Vorfeld weniger Details fixiert werden, erlaubt dieser Ansatz daher in der Folge flexiblere Anpassungen an wechselnde Bedingungen. Deshalb bietet diese Vorgehensweise zweifelsfrei eher die Möglichkeit, die notwendigen Anpassungen an den sich hinsichtlich praktisch aller Aspekte immer schneller vollziehenden Wandel zeitnah herbeizuführen.

Einen der ersten Ansätze zur ganzheitlichen Steuerung von Unternehmen repräsentiert das sogenannte Du Pont-System des Return on Investment (vgl. hierzu Botta, V.: Kennzahlen und Kennzahlensysteme als Führungsinstrumente, 5. Aufl., Berlin 1997). Es wird als Kennzahlenpyramide in der Form der *Abbildung 4* dargestellt.

Das Du Pont-System stellt auf das singuläre Ziel der Rendite des im Betrieb eingesetzten Kapitals (Passivseite der Bilanz) oder Vermögens (Aktivseite der Bilanz) ab. Diese Rendite resultiert aus den Margen an den verkauften Leistungen und der Häufigkeit des Umschlags des im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit eingesetzten Vermögens oder Kapitals. Bereits hier wird erkennbar, dass Unternehmen, die mit geringem Vermögenseinsatz auskommen (also „lean“ sind), vergleichsweise leichter höhere Renditen erzielen können als andere. Weiterhin wird dies durch Verbesserung der Margen begünstigt. Dies ist beispielsweise bei gegebenen Absatzpreisen durch Kosteneinsparungen mittels effizienterem Ressourceneinsatz zu erreichen.

Obschon dieser erste Ansatz ganzheitlicher Unternehmenssteuerung auf die Rendite als einzigem Ziel abstellt, erzwingt er jedoch bereits die Berücksichtigung aller betrieblichen Sachverhalte und verknüpft diese mathematisch. Die Rendite sollte zutreffend ermittelt sein, wenn alle Sachverhalte erfasst sind. Jedoch beschränkt sich die Steuerung auf das betrieblich eingesetzte Vermögen. Nicht berücksichtigt werden dagegen die Verzinsungen des geschäftlich in anderen Verwendungen eingesetzten Kapitals oder Vermögens. *Abbildung 5* zeigt eine entsprechende Erweiterung des Du Pont-Systems.

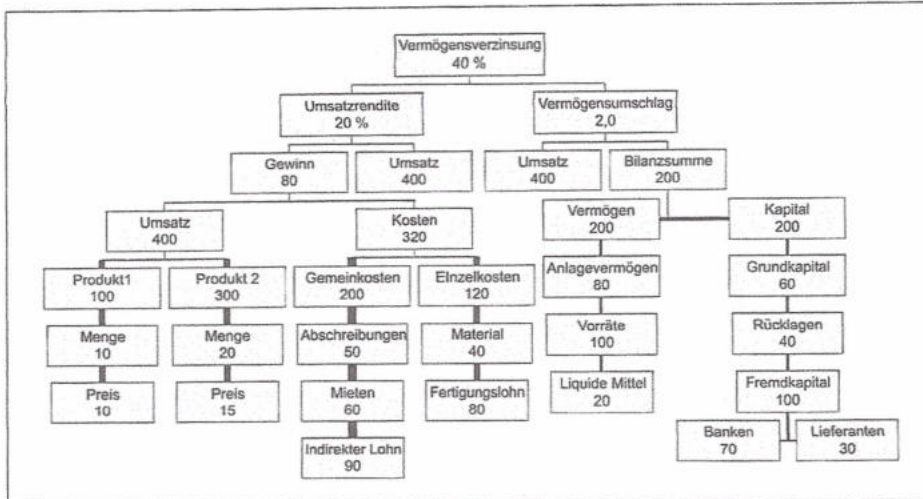


Abbildung 4: Return on Investment Konzept der Firma Du Pont

Gleichfalls ist aus *Abbildung 5* erkennbar, dass die je Periode entstehenden Kosten nur zum Teil auf die verkauften Erzeugnisse verrechnet werden. Der andere Teil wird den Lagerbestandsmehrungen zugerechnet. Kostenrechnerisch und bilanziell bestehen Gestaltungsspielräume. Handelsbeziehungsweise steuerrechtlich hat die Bewertung von Bestandserhöhungen unter Beachtung der zutreffenden Bewertungsgrundsätze bei Bestehen von Ansatzgeboten sowie -wahlrechten auf der Grundlage von Informationen aus dem internen Rechnungswesen zu erfolgen. Die Inanspruchnahme der Gestaltungs-

spielräume wirkt sich direkt auf den externen Ausweis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aus. Je stärker die Bestandserhöhungen mit Gemeinkosten belastet werden, desto größer sind das auszuweisende Vermögen, die Bilanzsumme sowie das Eigenkapital und desto besser erscheint die Ertragslage. Das Periodenergebnis steigt, da den abgesetzten Leistungen entsprechend weniger Kosten zugerechnet werden. Das erweckt gleichzeitig den Eindruck einer Stärkung der Schuldentilgungsfähigkeit.

Aber auch das Konzept des Return on Investment greift als Ansatz zur ganzheit-

lichen Steuerung des Unternehmens zu kurz, da es nicht nur die Steuerung der Liquidität als wichtigem Aspekt zur Beeinflussung der finanzielle Lage des Unternehmens vernachlässigt, sondern auch andere Zielgrößen nicht oder nur unzureichend berücksichtigt wie beispielsweise Wachstum, Wertsteigerung, finanzielle Unabhängigkeit, Flexibilität und Risiken unterschiedlichster Art. Diese Ziele ergeben sich aber gleichfalls aus den strategischen Zielen des Unternehmens.

Zielhierarchien

Lange Zeit wurde versucht, die Vielfalt der Unternehmensziele in Zielhierarchien etwa der Art der *Abbildung 6* darzustellen.

Die Unzulänglichkeit derartiger Zielhierarchien liegt vor allem darin begründet, dass Ursache-Wirkungsbeziehungen von Maßnahmen und Zielen, wie auch in *Abbildung 6*, lediglich anhand von Verbindungslinien schematisch angedeutet sind und Interdependenzen zwischen Maßnahmen einerseits und Zielen andererseits auf den einzelnen Betrachtungsebenen vernachlässigt werden. Die betrieblichen Politiken zur Erzielung von Erfolg stehen ebenso isoliert nebeneinander wie die den Erfolg konkretisierenden Eckwerte Gewinn, Wachstum und Stabilität. Weiterhin bleibt offen, wann oder mit welchem Zeitverzug beispielsweise Werbung zu Gewinn führt.

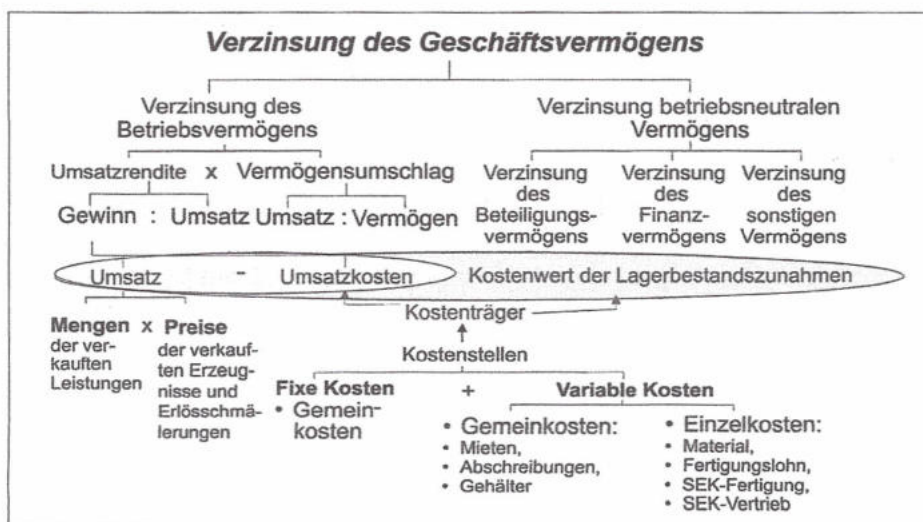


Abbildung 5: Erweiterung des Du Pont-Systems hinsichtlich eines ganzheitlichen Verzinsungsanspruchs auf das insgesamt eingesetzte Vermögen

Balanced Scorecard

Bezüglich der Darstellung des Zusammenwirkens von Vision, Strategien und Maßnahmen wurde mit der Balanced Scorecard ein deutlicher Fortschritt erreicht. Sie wurde von Kaplan und Norton konzipiert und wird nunmehr seit Anfang der 90er Jahre diskutiert (Kaplan, R. S., Norton, D. P.: *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston 1996; Weber, J./Schäffer, U.: *Balanced Scorecard & Controlling, Implementierung – Nutzen, Controller – Erfahrungen in deutschen Unternehmen*, 3. überarb. Aufl., Wiesbaden 2000). Viele Unternehmen haben sich um ihre Einführung bemüht. In zahlreichen Unternehmen wurde ihre Einführung abgebrochen, in

anderen wird sie mit durchaus unterschiedlichem Erfolg verwendet.

Die Balanced Scorecard geht von der Hypothese einer auf Geschäftsleitungsebene abgestimmten Vision von der zukünftigen Entwicklung des Unternehmens aus. Die zur Realisierung dieser Vision erforderlichen Strategien betreffen finanzielle, prozess-, mitarbeiter- sowie kundenbezogene Aspekte, die mit aufeinander abzustimmenden Zielen, Maßnahmen und Budgets zu unterlegen sind.

Weder die Strukturdarstellung der *Abbildung 7* noch die Maßnahme-Folge-Vermutungskette der *Abbildung 8* lassen die in sachlicher und zeitlicher Hinsicht tatsächlich bestehenden Wirkungszusammenhänge erkennen.

Selbst interessante Weiterentwicklungen wie beispielsweise die erfolgswertorientierte Balanced Scorecard, die Risk Adjusted Balanced Scorecard als Ansatz zur Zusammenführung von Wertsteigerungs- und Risikomanagement durch ein Risk Adjusting Balanced Scorecarding (RABASCO) sowie die Balanced Chance and Risk-Card (BCR) beheben nicht dieses grundlegende Defizit (vgl. Horning, K./Mayer, J. H.: Erfolgsfaktoren-basierte Balanced Scorecards zur Unterstützung einer wertorientierten Unternehmensführung, in: Controlling, H. 8/9, 1999, S. 389–398, Pollanz, M.: Ganz-

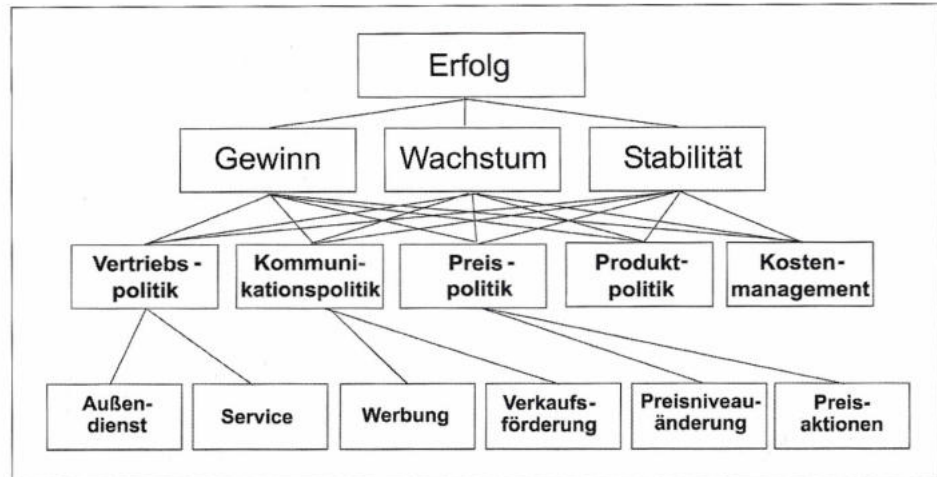


Abbildung 6: Beispiel einer multidimensionalen Zielhierarchie (Haedrich, G., Kuß, A., Kreilkamp, E.: Der Analytic Hierarchy Process, in: WiSt., 15. Jg. (1986), S. 120-126)

heitliches Risikomanagement im Kontext einer wertorientierten Unternehmensführung (Risk Adjusted Balanced Scorecarding) in: Der Betrieb, 52. Jg. (25/ 1999), S. 1277–1281; Reichmann, T., Form, S.: Balanced Chance and Risk-Management, in: Controlling, 12. Jg. (4/ 5/2000), S. 189–198).

Die Balanced Scorecard kann jedoch eine ganzheitlich ausbalancierte Steuerung von Unternehmen kaum wirklich unter-

stützen, da sie die für die Verwirklichung der Strategien erforderlich erachteten und geplanten Maßnahmen nicht zwingend aufeinander abzustimmen vermag.

Ähnlich ist die *Abbildung 9* zu interpretieren. Sie zeigt hierarchisierend die Verzahnung des Formalziels Kapitalbeziehungswise Vermögensrendite mit den formalen Subzielen von Umsatzrendite und Vermögens- respektive Kapitalumschlag. Hierunter sind links die Auf-

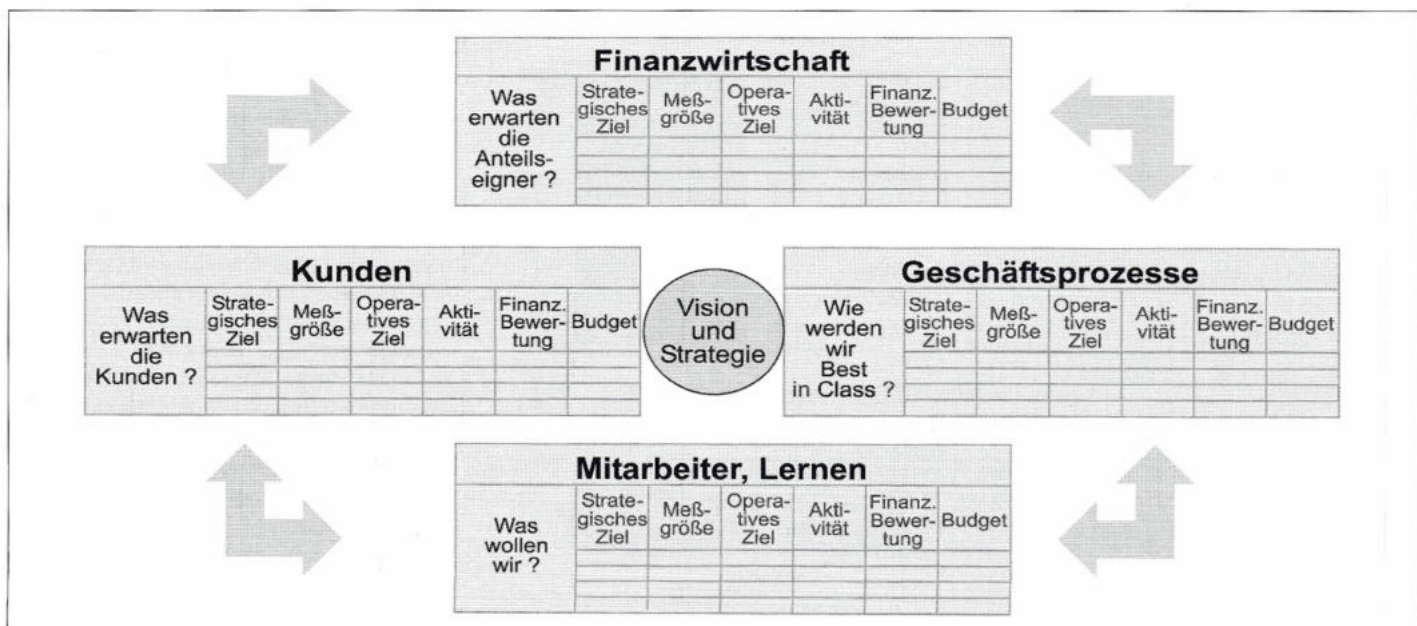


Abbildung 7: Struktur der Balanced Scorecard

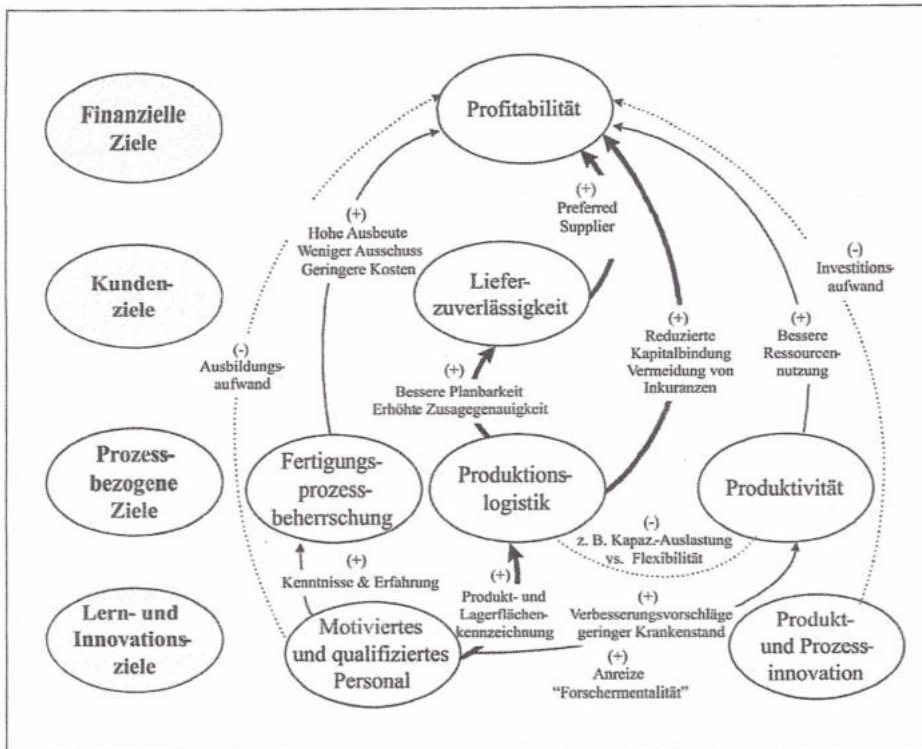


Abbildung 8: Maßnahme-Folge-Beziehungen in der Balanced Scorecard

wands- (Kosten) und Ertragsseite (Leistungen) der Gewinn- und Verlustrechnung (Betriebsergebnisrechnung) sowie rechter Hand die Aktiv-(Vermögen) und Passivseite (Kapital) der Bilanz ausgewiesen. Diesen lassen sich leicht die Bereichsziele Umsatz und Marktanteil (Vertrieb), Kostenoptimierung und Bestandsmanagement (Controlling und Logistik), Forderungs- und Liquiditätsmanagement (Finanz) etc. zuordnen. Mit den dabei wahrzunehmenden Aufgaben sind Mitarbeiter beauftragt, deren Ziele im Einzelnen vereinbart werden können. Diese Mitarbeiter sind ihrerseits in Prozesse eingebunden.

Eines der wichtigsten Prozessziele ist Kundenzufriedenheit. Außerdem beeinflussen die Mitarbeiter in den Prozessen sowohl fixe als auch variable Gemeinkosten zum Beispiel aufgrund von Verhaltensweisen sowie die Einzelkosten durch Entscheidungen, die beispielsweise während der Entwicklungsphase oder auch im Rahmen von Beschaffungsaktivitäten fallen. Dies deuten die Pfeile in der Abbildung 9 an.

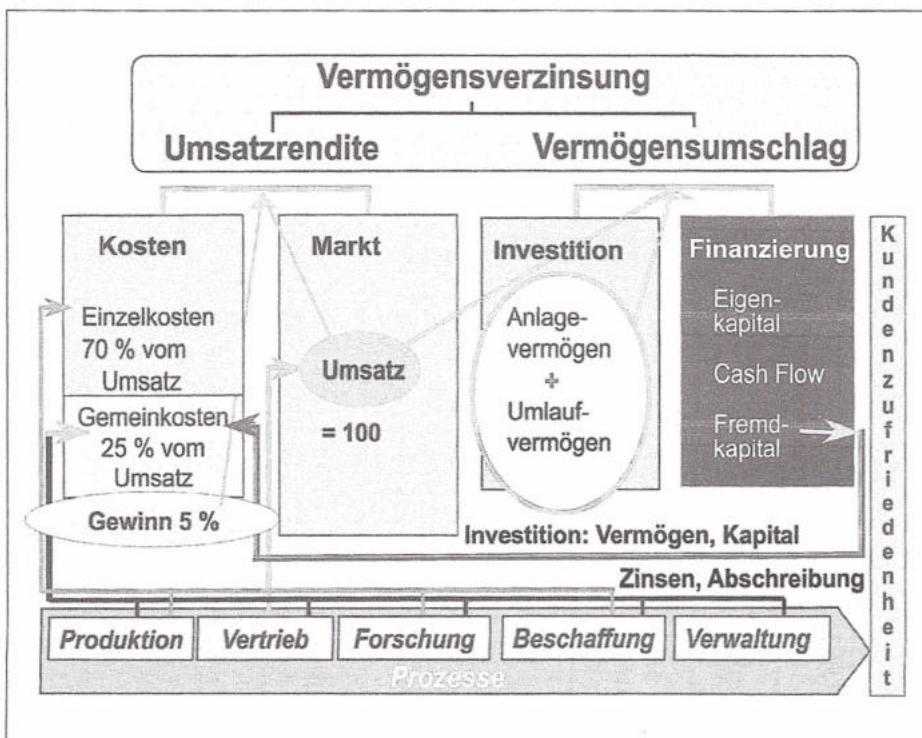


Abbildung 9: Verzahnung von Formal-, Sach-, Bereichs-, Individual-, Prozess- und Kundenzielen

Integrierte Finanz- und Ergebnisrechnung

Einen unter Prozess- sowie Finanz- und Liquiditätsgesichtspunkten ganzheitlichen Ansatz zur Steuerung des Ergebnisses von Unternehmen nach Männel verdeutlicht Abbildung 10 (vgl. Männel, W.: Integration des Rechnungswesens für ein durchgängiges Ergebniscontrolling, in: krp-Kostenrechnungspraxis, H. 1, 1999, S. 11–21).

Jedes Geschäft wird demzufolge von dem Auftragseingang des Kunden einschließlich erforderlicher Beschaffungsmaßnahmen und innerbetrieblicher Dispositionen finanztechnisch sowohl in Bezug auf Ergebnisentstehung als auch Liquiditätswirkung verfolgt. Verzichtet wird dabei auf unterjährige Abgrenzungen sowie auf die Berücksichtigung kalkulatorischer Zusatzkosten und auf kalkulatorische, auf der Basis von Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelte, Abschreibungen. Allerdings wird das Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit weder vor dem Hintergrund des zu seiner Realisierung erforderlichen Kapital- oder Vermögenseinsatzes noch der dabei einzugehenden Risiken reflektiert.

Balanced Performance Management®

Auch ohne das aufwendige und schwierige Festlegen von Zielhierarchien und die Priorisierung und Abstimmung geeigneter Maßnahmen lassen sich einfachere ganzheitliche Steuerungsansätze konzipieren. Diese sind insbesondere für mittelständische Unternehmen vor dem Hintergrund künftiger Ratingprozeduren (vgl. hierzu beispielsweise: Serie Finanzierung und Bewertung, in: Finance, Dezember 2001, S. 28–39; Barth, A.Th., Allmendinger, D.: Auswirkung von Basel II auf das Controlling, in: Controlling, H. 11, Nov. 2001, S. 545–552) empfehlenswert.

Dabei kann von folgenden Grundüberlegungen ausgegangen werden. Substanzmehrung beruht auf positiver Rendite als Vorsteuerungsgröße. Voraussetzung dafür ist Gewinn als Folge strategisch richtigen Agierens auf der Grundlage der bewussten Wahrnehmung der zuvor durch Managementfähigkeit aufgezeigten zukünftigen Erfolgspotentiale. Demgegenüber signalisieren Verluste und Risiken die Unzulänglichkeit des Managements, Vorstellungen darüber zu entwickeln und umzusetzen, um auch in schwieriger Zeit erfolgreich zu wirtschaften (vgl. Mann, R.: Das ganzheitliche Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995, S. 58 f.).

Eine gemäß dem voranstehend erläuterten Verständnis in mehrfacher Hinsicht ganzheitlich ausgerichtete Steuerung von Unternehmen verlangt erstens das Herbeiführen einer Einigung zwischen der Geschäftsführung und den auf die Unternehmenssteuerung Einfluss nehmenden Stakeholdern wie Eigen- und Fremdkapitalgebern, Aufsichtsgremien, Steuerberatern und Prüfern bezüglich der Kriterien zur Beurteilung erfolgreichen Wirtschaftens. Zweitens ist Konsens bezüglich der Gleichrangigkeit der vereinbarten Kriterien herbeizuführen. Sie impliziert, dass dem ganzheitlichen Anspruch nur bei gleichzeitiger Beachtung aller Kriterien entsprochen ist. Drittens müssen sich die Beteiligten über die Sollausprägungen der einzelnen Kriterien verständigen. Dabei ist zwischen positiv und negativ zu beurteilenden Sachverhalten (Kriterien) zu differenzieren. Sollausprägungen positiver Sachverhalte sollten als Mindestwerte verstanden werden, die durchaus übertrof-

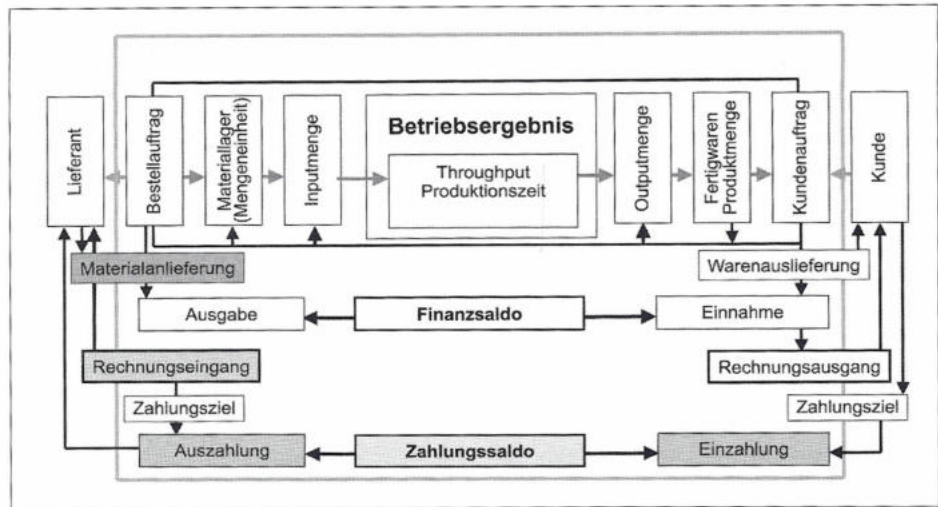


Abbildung 10: Ganzheitliche betriebliche Ertrags- und Finanzsteuerung

fen werden können. Sollausprägungen negativer Sachverhalte wären dagegen als höchstzulässige obere Grenzwerte zu beachten, die möglichst nicht erreicht und keinesfalls überschritten werden sollten.

Eine erfolgreiche ganzheitliche Steuerung wäre sodann anhand der permanenten Einhaltung dieser Kriterien oder Nebenbedingungen nachzuweisen.

Dazu sind die im konkreten Fall zu beachtenden Kriterien festzulegen. Zunächst ist der zuvor angesprochene Sachverhalt der Substanzmehrung zu konkretisieren, welche auf positiver Rendite als Vorsteuerungsgröße beruht. Substanzmehrung wird an positiver Eigenkapitalrendite erkennbar. Um das Eigenkapital respektive die Substanz zu erhöhen, muss die Produktivität des insgesamt im Unternehmen eingesetzten Kapitals den Zins für das im Unternehmen eingesetzte Fremdkapital übersteigen. Die zu definierende Bedingung soll also gewährleisten, dass die Summe aus Ergebnis und Fremdkapitalzinsen bezogen auf den Kapitaleinsatz größer sein muss als der Zinssatz für Fremdkapital. Ergänzend und verschärfend könnte eine im Zeitablauf wachsende Kapitalverzinsung gefordert werden. Um dabei potenziellen Schrumpfungen des Geschäftsumfanges vorzubeugen, wäre vorsorglich wenigstens durch Verkürzungen der Bilanzsumme im Vergleich zur Vorperiode vorzubeugen.

Ausweitungen der Geschäftstätigkeit erfordern den Einsatz zusätzlichen Kapitals, meist von Fremdkapital. Dies beein-

flusst den Anteil des Eigenkapitals an der Bilanzsumme. Zur Vermeidung unerwünschter Entwicklungen könnte daher gefordert werden, dass ein bestimmter Prozentsatz nicht unterschritten werden darf. Dann wären weiteres Wachstum und Investitionen nur im Rahmen des so fixierten Anteils von Eigenkapital aus Substanzmehrungen zu finanzieren. Die finanzielle Wachstumsgrenze ist damit an den Verschuldungsgrad gekoppelt. Die Voraussetzung für höhere Wachstumsraten ist dann über Ergebnisverbesserungen zu schaffen. Je nach Festlegung der Maßgröße für Wachstum wäre diese an der positiven Veränderung der Maßgröße gegenüber der Vorperiode zu bestimmen. Als Mindestanforderung wäre eine Schrumpfung auszuschließen.

Bei ganzheitlicher Steuerung darf auch die Liquidität nicht vernachlässigt werden. Zur Vorbeugung gegen Liquiditätsrisiken ist sicherzustellen, dass liquide Mittel in Höhe der auszahlungswirksamen Kosten von beispielsweise wenigstens zwei Monaten zu halten sind, jedoch die voraussichtlichen Kosten der jeweils nächsten vier Monate nicht übersteigen.

Risiken für Substanz und Liquidität resultieren beispielsweise aus Forderungsausfällen. Um daraus resultierende Verluste und Liquiditätseinbußen zu begrenzen wäre zu fordern, dass die Forderungsbestände am Ende von Perioden bestimmte Grenzwerte nicht überschreiten dürfen. Zur Erhaltung der Substanz sollten die in den potentiellen Forderungsausfällen enthalte-

nen Kosten keinesfalls den Gewinn aus den Zahlungseingängen der zahlungswirksamen Umsatzerlöse übersteigen. Eine ausreichende Liquiditätshaltung sollte darüber hinaus mindestens eine Sicherheitsreserve in Höhe der in den potentiellen Forderungsausfällen enthaltenen zahlungswirksamen Kosten berücksichtigen.

Die Einhaltung der gesetzten Grenzwerte hat das Management den anderen Stakeholdern durch entsprechende Planungen für die jeweils nächsten 12 Monate zu belegen. Dabei ist sowohl rollierend als auch revolvierend vorzugehen. Rollierend bedeutet, dass die Planung Monat für Monat um eine Periode fortschreitet. Revolvierend heißt, dass dabei die bisherigen Planungen gegebenenfalls überarbeitet und an den aktuellen Stand der Erkenntnis angepasst werden. Der ständige Abgleich sich dabei ergebender Ausprägungen der den Handlungsrahmen bestimmenden Kriterien mit den vereinbarten Grenzwerten deckt frühzeitig Handlungsbedarf auf. Deshalb dürfte in der Regel ausreichend Zeit bleiben, um absehbaren und unliebsamen Entwicklungen rechtzeitig entgegen zu wirken. Damit deckt diese Vorgehensweise insofern in gewissem Umfang die Anforderungen nicht nur eines Risikofrüherkennungs-, sondern auch eines Risikomanagementsystems ab, da sie die Abwendung erkennbarer Risiken proaktiv fördert.

Zahlreiche Risiken resultieren aus innerbetrieblichen Unzulänglichkeiten. Qualitätsfehler, Nacharbeit und Ausschuss sind häufig auf mangelnde Prozessbeherrschung zurückzuführen. Lange Auftragsabwicklungszeiten resultieren gegebenenfalls aus Mängeln der Aufbau- und/oder Ablauforganisation und/oder In-

formationsversorgung. Zu Fehlverhalten und Fehlentscheidungen kommt es vielleicht aus Ermangelung von Handlungsrichtlinien. All dies beeinträchtigt letztlich die Leistungsfähigkeit und Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens sowie die Kundenzufriedenheit.

Zur Ergänzung des ganzheitlichen Steuerungsanspruchs müssen daher selbstverständlich auch alle Arten betrieblicher Prozesse, also nicht nur die Wertschöpfungs-, sondern auch die Unterstützungs- und Verwaltungs- sowie Planungs-, Entscheidungs- und Überwachungsprozesse auf Schwachstellen untersucht werden. Defizite müssen langfristig abgebaut werden, um die Performance des Unternehmens nachhaltig zu verbessern. Maßnahmen dazu sind beispielsweise Weiterbildung, Training, Reorganisation, Produktentwicklung, Lieferantenauswahl etc. Das Aufdecken und Beseitigen von Schwächen in den Prozessen führt somit zu den Einflussgrößen, die den möglichen Erfolg bestimmen, also zu den eigentlichen Erfolgsfaktoren, welche langfristig optimiert werden müssen. Entsprechende Maßnahmen verursachen jedoch meist nicht in den Perioden Kosten und Auszahlungen, in denen die korrespondierenden positiven Auswirkungen wie Produktivitäts-, Ertrags-, Renditesteigerungen oder Einzahlungen entstehen. Daher ist es kaum möglich oder doch wirtschaftlich unsinnig, die logischen Abhängigkeiten formal abzubilden.

Ist es unumgänglich, sich aber mit der Vielzahl und Komplexität der aufgezeigten Zusammenhänge formal auseinanderzusetzen und sie zu beachten? Nein! Die zuvor beschriebene Vorgehensweise ermöglicht es den Stakeholdern unter Verzicht

auf die Beschäftigung mit operativen Details, sowohl dem Management einen aufgrund übergeordneter Überlegungen ganzheitlichen Handlungsrahmen vorzugeben, der die Auswirkungen praktisch aller ökonomischen Entscheidungen limitiert, als auch seine Einhaltung zu überwachen. Dieser Handlungsrahmen fordert einfach die Beachtung der definierten Bedingungen unabhängig von Ursache-Folge-Beziehungen und Periodenverschiebungen zwischen konkreter Maßnahme und möglicher Auswirkung.

So informiert *Abbildung 11* beispielsweise für die Planungsperioden 01 bis 12 (ein rollierendes Planungsjahr) über die periodische Entstehung von Cash Flow und Schulden, die als Säulen dargestellt sind. Unter Zugrundelegung der für die Perioden abgestimmten Grenzwerte (unterschiedlich vielleicht aufgrund von saisonalen oder sonstigen Einflüssen festgelegt) sollte der Cash Flow in keiner Periode unter 33 % der Schulden liegen. Den Wert dieses Verhältnisses je Periode kennzeichnet die gestrichelte Linie. Die Differenz zum erlaubten Grenzwert gibt den Unterschiedsbetrag zwischen dem Ist-Wert und dem minimal erforderlichen Wert des Zählers (hier des Cash Flow) an. Daran ist zu erkennen, dass diese Bedingung lediglich in Periode 10 nicht eingehalten wird. In dieser Periode besteht, für sich betrachtet und aus welchen Gründen auch immer, ein Verschuldungsrisiko. Daher wäre die Planung diesbezüglich zu überarbeiten.

Im Vergleich zu starrem Budgetdenken trägt diese Vorgehensweise dazu bei, das Management von der Rechenschaftspflicht bezüglich einzelner Operationen zu befreien und versetzt es darüber hinaus im Rahmen der insgesamt zu beachtenden Vorgaben in die Lage, die Aktivitäten innerhalb der Rahmenbedingungen jederzeit flexibel an Umweltänderungen anzupassen (Vgl. hierzu auch die unter www.accenture.de/co_de_6_0_presseraum/index_content.cfm?id=156 am 5. November 2001 veröffentlichten Ergebnisse einer von Accenture und der Cranfield School of Management durchgeführten Studie über den Trend zu neuen Budgetierungsmodellen, der zu Folge traditionelle Budgetierungsverfahren die Wertschöpfung behindern).

Daher ist die gleichzeitige Einhaltung aller Restriktionen umfassend und insofern ganzheitlich bereits während der Planung zu monitorieren (Botta, V.: Con-

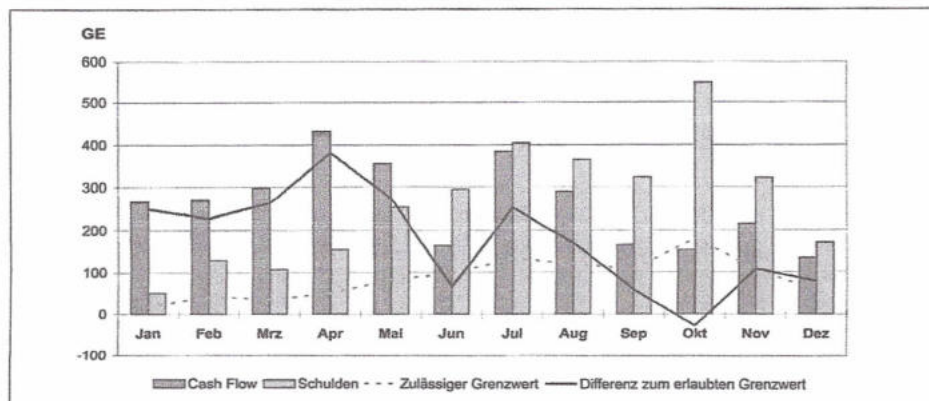


Abbildung 11: Monitoring des Entschuldungsrisikos

trolling, in: Rechnungswesen und Controlling, hrsg. v. V. Botta, 2. Aufl., Herne 2002, S. 315–467; derselbe: Agieren, nicht reagieren mit BalancedControlling, in: Accounting, Mai 2001, S. 8–9; derselbe: BalancedUnternehmensControlling, in: krp-Kostenrechnungspraxis, 45. Jg., 2001, H. 4, S. 199–205). Die Planung ist so oft zu überarbeiten, bis alle geforderten Grenzwerte eingehalten werden. Ist dies aufgrund der gesetzten Anforderungen oder nicht zu vertretender Umstände objektiv unmöglich, so ist auch eine einvernehmliche Anpassung von Bedingungen erwägenswert. Dann ist auf jeden Fall sichergestellt, dass das Management keinen unabgestimmten Alleingang unternimmt. Statt dessen sind sich alle Beteiligten der veränderten Risikolage bewusst und teilen die Verantwortung.

Ausblick

Die Forderung nach ganzheitlichen Steuerungskonzepten ist eine große Herausforderung für Management und Controlling. Als Bezugsgrundlagen und Rahmenbedingungen sind dafür Informationen aus dem internen und externen Rechnungswesen ebenso relevant wie die Vision von der künftigen Positionierung des Unternehmens, das Leistungsportfolio sowie Ziele und Risikoneigung der Stakeholder. Zur ganzheitlichen Steuerung von Unternehmen existieren bereits verschiedene Ansätze. Sie unterscheiden sich bezüglich der Vollständigkeit der berücksichtigten Einflussgrößen, der Ausrichtung auf eine oder mehrere Zielgrößen und deren Hierarchisierung sowie der dem Management verbleibenden Freiheitsgrade etc.

Über die Eignung des einzelnen Ansatzes zur ganzheitlichen Steuerung eines bestimmten Unternehmens mag man streiten und den zur Implementierung eines Konzepts erforderlichen Aufwand noch scheuen. In Anbetracht des sich weiter verschärfenden Wettbewerbs und dem Bemühen um verstärkte Corporate Governance dürften sich aber bereits mittelfristig nur sehr wenige und sehr einfach strukturierte kleine Unternehmen dem Einsatz solcher oder ähnlicher Konzepte und Vorsteuerungsinstrumente entziehen können.

Volkmar Botta **krp**

Innovativ!

Hochkarätig!

Hochinteressant!

HORVÁTH & PARTNERS
MANAGEMENT CONSULTANTS

16. Stuttgarter Controller-Forum

am 17. und 18. September 2002
Stuttgart, Haus der Wirtschaft

Performance Controlling Strategie, Leistung und Anreizsystem effektiv verbinden!

- Performance Measurement
- Anreizsysteme und Mitarbeitermotivation
- Strategische Steuerung
- Steuern ohne Budgets
- Wertorientiertes Management

Spezialforum für die öffentliche Verwaltung:

- Performance Controlling – Leistungsorientierung in der Verwaltungspraxis!

Mit Anregungen aus dem Profisport durch
Olympiasieger Dieter Baumann!

www.controller-forum.com

Kongressleitung: Univ.-Prof. Dr. Péter Horváth

Experten namhafter Unternehmen und öffentlicher Institutionen präsentieren auf dem 16. Stuttgarter Controller-Forum ihre innovativen Tools und Konzepte.

Profitieren Sie bis zum 30. Juni 2002 von der Vorzugsgebühr für Frühbucher – fragen Sie uns danach!

Ganz einfach: Anzeige ausschneiden oder kopieren und dann faxen.

Informieren Sie sich jetzt! Ihr Ansprechpartner: Alexander Koch
per eMail: info@controller-forum.com • per Fax 07 11/6 69 19-99
per Telefon 07 11/121-31 71

- ☒ Ja, senden Sie mir kostenlos und unverbindlich:
- ☐ Informationen und Anmeldeunterlagen zum
16. Stuttgarter Controller-Forum
- ☐ Das Veranstaltungs-Gesamtprogramm 2002

Vorname/Name

Positon

Firma

Straße/Postfach

PLZ/Ort

eMail

Die Tagungsgebühr beträgt € 1.550,- zzgl. 16% MwSt. Für Mitarbeiter der öffentlichen Verwaltung € 650,- zzgl. 16% MwSt. Im Preis enthalten ist der Besuch aller Vorträge des Stuttgarter Controller-Forums, Pausenbewirtung, 2 Mittagessen, Abendempfang sowie jeweils der ausführliche, gebundene Tagungsband und sämtliche weitere Unterlagen.

KRP 30-05-02

Horváth & Partner GmbH • Rotebühlstraße 121 • 70178 Stuttgart
Fax 07 11/6 69 19-99 • <http://www.controller-forum.com>