

Aspekte eines ganzheitlichen Dienstleistungscontrolling

Volkmar Botta

Inhalt

1	Einführung	799
2	Begriffliches	801
2.1	Controlling	
2.2	Dienstleistung	
2.3	Zum Anspruch auf Ganzheitlichkeit	
3	Potenzial-, Prozess- und Performancecontrolling	807
3.1	Ausgangssituation	
3.2	Potenzialcontrolling	
3.3	Prozesscontrolling	
3.4	Performancecontrolling	
4	Fazit	813
5	Literatur	814

1 Einführung

Dienstleistungsgewerbe (Zum Dienstleistungsbegriff vgl. Witt, F.-J. (2003), S. 2ff.) sind nach gebräuchlicher Systematik Handelsunternehmen, Verkehrsbetriebe, Telekommunikationsunternehmen, Banken, Versicherungsgesellschaften und sonstige Gewerbe wie Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, Schneider, Friseure, Theater, Kinos, Schulen, Krankenhäuser, Wohnungsvermietungen sowie freiberufliche Tätigkeiten wie Ärzte, selbständige Wirtschaftsprüfer, Kommissionäre, Makler und Agenten.

Die Zuordnung von Unternehmen zum Dienstleistungsgewerbe orientiert sich offensichtlich an der Absatzleistung. Als Dienstleistungsunternehmen sind demnach Unternehmen zu bezeichnen, die Dienstleistungen erstellen und verkaufen.

Neben der eigentlich für den Absatz bestimmten Leistung werden jedoch praktisch in jedem Unternehmen, insbesondere in so genannten Vollfunktionsunternehmen, in Unterstützungs- und Administrationsprozessen Leistungen ohne oder mit nur mittelbarem Bezug zur eigentlichen Absatzleistung erbracht. Sie sind vorbereitend, unterstützend, ergänzend und/oder die Kernprozesse der Wertschöpfung begleitend zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft, der Durchführung der Leistungserstellung, der Vermarktung der Absatzleistungen, zur Planung, Steuerung und Überwachung der Aktivitäten, zur Schaffung von Transparenz, zur Gestaltung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, zur Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts, der Erreichung der Unternehmensziele und zur Erfüllung gesetzlicher Vorgaben wie der Rechnungslegung nach handels- und steuerrechtlichen Gesichtspunkten und zum Nachweis der Beachtung sonstiger gesetzlicher Regelungen notwendig.

Werden diese Leistungen vom Unternehmen selbst erbracht, so werden sie innerbetriebliche Leistungen genannt.

Im Unterschied zu den für den Absatzmarkt bestimmten Leistungen des Unternehmens wurden die innerbetrieblichen Leistungen in der Vergangenheit nicht als eigenständige Kostenträger definiert. Demzufolge wurden ihre Kosten auch nicht als Einzelkosten erfasst, sondern als indirekte, weil nicht direkt zurechenbare, Kosten via Betriebsabrechnungsbogen den Absatzleistungen angelastet.

Diese Vorgehensweise wurde und wird jedoch sowohl wegen des im Verhältnis zu den Einzelkosten der Absatzleistungen steigenden Anteils der Gemeinkosten an den Gesamtkosten als auch infolge der immer unrealistischeren Verteilungsgrundlagen zunehmend in Frage gestellt. Daher erfuhr die kostenstellenbezogene Bezugsgrößenrechnung vor ca. 15 Jahren eine Renaissance. Weil aber die bislang als Bezugsgröße gewählte Beschäftigung weder in der einzelnen Kostenstelle noch am einzelnen Arbeitsplatz eine in sich homogene Größe ist, sondern eher ein zusammenfassender Ausdruck der aus vielfältigen Tätigkeiten bzw. Verrichtungen in unterschiedlichen Mengen resultierenden Gesamtbelastung, wird nunmehr zwecks Verfeinerung der bisherigen Bezugsgrößenrechnung eine Erfassung der Kosten je einzeltem Prozess angestrebt. Der erste Schritt in diese Richtung ist die Prozesskostenrechnung, ein weiterer die prozessbegleitende Kostenrechnung (Nicht zu verwechseln mit der aus der Prozesskostenrechnung abgeleiteten prozessorientierten Centerrechnung. Vgl. hierzu Ebbeken, K; Ebbeken M. (2001),

S. 173ff.). Letztere verteilt die Kosten einer Organisationseinheit nicht als leistungsmengeninduzierte (lmi-) und leistungsmengenneutrale (lmn-Kosten) mittels Divisionskalkulation auf die Teilprozesse, sondern erfasst die Kosten je Leistungsart über alle Prozessschritte zur Erbringung der definierten Leistung. Somit wird jeder zur Erreichung eines definierten Ergebnisses intern erforderliche Vorgang intern als Kostenträger definiert.

Statt die Kosten interner Leistungen auf die Absatzleistung mittels Betriebsabrechnungsbogen zu verrechnen, lassen sich dann die gesamten Kosten einer Absatzeinheit als Summe der Einzelkosten der Absatzeinheit und den mit ihren Einzelkosten bewerteten erforderlichen Prozessmengen ermitteln.

Die Kosten der Absatzleistungen wie auch die interner Leistungen, von Sachleistungen wie von Dienstleistungen, lassen sich dann grundsätzlich auf eine einzige Art bestimmen.

Die vertikale Reduzierung des Spektrums der internen Leistungserstellung führt zur Verkürzung der Fertigungs- bzw. Dienstleistungstiefe, die horizontale Einschränkung zur Minderung der Anzahl von Leistungen vergleichbaren Niveaus, also zur Reduktion der Prozess- und Leistungsvarianten. Beides wird gelegentlich mit der Beschränkung auf Kernkompetenzen begründet.

Unverzichtbare Leistungen werden dann an Dritte vergeben. Die bisher intern erbrachte Leistung wird folglich künftig eingekauft und durch Absatzleistung eines externen Dienstleistungsanbieters ersetzt. Das bedeutet oftmals ein Nebeneinander von Leistungen sowohl rechtlich selbständiger als auch unselbständiger Dienstleister.

Aus der Fremdvergabe intern benötigter Leistungen erhoffen sich die Unternehmen finanzielle Vorteile, insbesondere verminderten Kapitalbedarf, geringere Fixkostenbelastung, geringere Anzahl an Beschäftigten, größere Flexibilität für Anpassungen bei Beschäftigungsschwankungen und insgesamt Kostenreduktionen.

Die Frage der Beauftragung von Dritten mit der Erstellung von Leistungen stellt sich, wenn die Leistung des externen Anbieters preisgünstiger ist als die intern erbrachte Leistung. Das kann absatzpolitisch bedingt und muss daher nicht langfristig durchhaltbar sein. Zur Vermeidung der Fremdvergabe muss der interne Anbieter seine Wettbewerbsfähigkeit steigern. Beim Benchmarking ist selbstverständlich zu bedenken, dass die Preise externer Anbieter neben den Kosten auch Ergebnisbeiträge enthalten.

Ergänzend zum Preis-/Kosten-Vergleich mit externen Anbietern sind daher beim internen Vergleich ergänzend Rendite- und Liquiditätswirksamkeitsüberlegungen zu berücksichtigen.

Ungeachtet dieser Differenzierungen unterliegen alle internen und externen Leistungsanbieter im Wesentlichen den selben Rahmenbedingungen, nämlich Kundenorientierung, Qualität, Termintreue, Wirtschaftlichkeit und Umweltverträglichkeit unter der Maßgabe, dass sie zur Erreichung der Unternehmensziele beitragen.

Ein ganzheitlich ausgerichtetes Controlling (Zu den Elementen eines ganzheitlichen Controlling vgl. z. B. Witt, F.-J. (2000), S. 1ff.) von Dienstleistungen sollte daher den Belangen beider Bezugsquellen von Leistungen gerecht werden.

Vor der Erörterung relevanter Aspekte eines ganzheitlichen Controlling von Dienstleistungen steht jedoch die Auseinandersetzung mit den Begriffen Controlling und Dienstleistung. Wenden wir uns zunächst dem Begriff Controlling zu.

2 Begriffliches

2.1 Controlling

Wurzel des deutschen Wortes Controlling (Vgl. Botta, V. (2002), S. 315ff.) ist das englische Verb „to control“. Es bedeutet „beherrschen“ bzw. „unter Kontrolle haben“. Beherrschen und kontrollieren setzt Übersicht voraus, um Überraschungen vermeiden zu können und verlangt nach dem Willen und der Fähigkeit, erforderlichenfalls steuernd einzugreifen. Controlling (Zum Controllingbegriff vgl. z. B. Horváth, P. (2002), S. 26ff.; Weber, J. (2002), S. 29ff.; Peemöller, V. H. (2002), S. 32ff.) lässt sich daher als Summe aller Konzepte, Methoden, Verfahren und Instrumente zur Unterstützung von Überwachung und Steuerung des Unternehmens begreifen. Dieses allgemeine Verständnis wird in unterschiedlichster Form akzentuiert und ausformuliert. Die gebräuchlichsten Definitionen stimmen bezüglich dieser grundlegenden Aufgabenstellungen des Controlling im Wesentlichen überein. Unterschiede liegen also eher im Detail. Trotzdem oder gerade deshalb hat sich bisher keine Definition verbindlich durchgesetzt.

Im Rahmen dieses Beitrags soll die Menge der sich teils nur marginal unterscheidenden Definitionen nicht um eine weitere Variante bereichert werden. Deshalb sind nachfolgend die nach Meinung des Verfassers einvernehmlich konsensfähigen Elemente verschiedener Definitionen und Konzepte stellvertretend zusammengestellt.

Einvernehmen besteht wohl weitgehend bezüglich der Ansicht, dass Controlling eine Managementfunktion mit Querschnittscharakter ist. Es soll zur Existenzsicherung und Entwicklung des Unternehmens beitragen, indem es seine Wettbewerbsfähigkeit durch Verbesserung der Wirtschaftlichkeit forciert. Dies impliziert die Bewältigung strategischer und operativer Aufgaben. Die strategischen Aufgaben betreffen die grundsätzliche Ausrichtung des Unternehmens, seine internen Stärken und Schwächen sowie seine internen und externen Chancen und Risiken. Die operativen Aufgaben sind primär den Problemen des kurz- bis mittelfristigen Tagesgeschäfts gewidmet. Dazu gehören insbesondere die operative Planung, Steuerung, Koordination sowie die Überwachung der betrieblichen Aktivitäten, der Ausbau und die Pflege der Informationsversorgung und des Berichtswesens, die Schaffung von Transparenz, die Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen sowie die betriebswirtschaftliche Beratung betrieblicher Entscheidungsträger.

Die Konzeption eines ganzheitlichen Controlling sollte daher von den aus der Sicht des Unternehmens als Ganzem relevanten Zielen ausgehen. Doch welche sind das? Sind es finanzielle Ziele, Marktziele, ökologische Ziele, Prozessziele, soziale Ziele, Qualitäts- oder Kundenziele?

Die Multidimensionalität der auszugsweise zuvor genannten Ziele scheint zu verhindern, dass sie sich gleichzeitig gemeinsam mit den ihnen unterlagerten Subziele ausgewogen anstreben lassen, weil dabei sowohl komplementäre wie auch kompensierende Wirkungen auftreten. Es

wäre zumindest aufwendig, die Abhängigkeiten ganzheitlich mathematisch abzubilden. Dennoch wirken sich alle im Zusammenhang mit der Erreichung der genannten Ziele durchzuführenden Aktivitäten finanziell aus. Gleiches gilt für die Realisation von Risiken.

Deshalb wird hier im Kontext der Konzeption eines ganzheitlichen Controllingansatzes von der Formulierung traditioneller Zielhierarchien abgesehen und vorgeschlagen, statt dessen eine einzige Zielvariable als Leitziel auszuwählen und dieses Ziel unter Beachtung und Einhaltung gleichrangiger Nebenbedingungen zu realisieren. Diese sind so auszuwählen, dass sie die nachhaltige Existenzsicherung des Unternehmens unter „normalen Umständen“ zu gewährleisten vermögen.

Nachhaltig als gesichert anzusehen sollte die Existenz eines Unternehmens sein, wenn seine Überschüsse aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit im Zeitablauf zunehmen, die Produktivität des im Unternehmen insgesamt eingesetzten Kapitals steigt, sich die kurzfristigen Liquiditätsgrade insbesondere dadurch verbessern, dass die flüssigen Mittel stärker als die zahlungswirksamen Kosten steigen, der Verschuldungsgrad abnehmende Tendenz aufweist und die in Forderungen und Vorräten, Rückstellungen sowie sonstigen Sachverhalten enthaltenen bewerteten Risiken ein im Einzelfall zu definierendes finanzielles Höchstmaß nicht überschreiten.

Die aufgezählten Ansprüche sind als Nebenbedingungen zu präzisieren. Dabei sind Minimal- und Maximalbedingungen zu unterscheiden. Minimalbedingungen legen untere Grenzwerte (Anspruchsniveaus) fest. Diese sollten übertroffen werden. Maximalbedingungen legen obere Grenzwerte fest. Sie sollten möglichst unterschritten werden.

Würden ausschließlich Planungen akzeptiert, welche die fixierten und vereinbarten Grenzwerte respektieren, so wäre die Existenz des Unternehmens zumindest gemäß Planung als gesichert einzuschätzen. Bei rollierender Planung über Zeiträume von beispielsweise mehreren Monaten bzw. Quartalen werden potentielle Verletzungen der Grenzwerte im Allgemeinen relativ frühzeitig sichtbar. Die mit den Nebenbedingungen inkompatiblen Planungen lassen sich dann noch rechtzeitig überarbeiten und nachbessern. Weitere Verbesserungen der Planungsvalidität lassen sich durch Ausbau der rollierenden zur revolvierenden Planung erreichen. Dabei werden selbst diejenigen Planungszeiträume nochmals überarbeitet, welche die gültigen Grenzwerte bereits erfüllen. Auch sie werden unter Berücksichtigung neuester Informationen und Erkenntnisse aktualisiert, nochmals auf Kompatibilität mit den Nebenbedingungen überprüft und gegebenenfalls angepasst. Auf diese Weise lässt sich frühzeitiger Entwicklungen begegnen, welche die Existenz gefährden könnten.

2.2 Dienstleistung

Eine eindeutige und umfassende Definition des Begriffs Dienstleistung setzt eine deutliche Abgrenzung gegen andere Leistungen voraus.

Dazu sind Dienst- von anderen Leistungen zum einen unter Bezug auf die eingangs genannten Dienstleistungsgewerbe abzugrenzen. Dabei ist eine sich am Kunden orientierende Unterscheidung in investive und konsumtive Leistungen (Vgl. Schuh, G.; Speth, Ch. (2000), hier S. 455; Steven, M.; Große-Jäger, S. (2003), hier S. 259) verzichtbar. Auch wird die Verwendung des Abgrenzungsmerkmals der Speicherbarkeit zunehmend problematischer. Und eine Abgren-

zung von Dienstleistungen gegen andere Leistungen etwa anhand obiger Liste der Dienstleistungsgewerbe wird erst recht scheitern, da diese weder vollständig ist noch endgültig sein kann.

Welche Aspekte sollten also bei der Abgrenzung beachtet werden? Das sind zum einen die Möglichkeiten der Vertragsgestaltung in Form von Dienstleistungs- und Werkverträgen. Sie unterscheiden sich bezüglich der geschuldeten Leistung. Beim Werkvertrag schuldet der Erbringer der Leistung ein definiertes Werk, beim Dienstleistungsvertrag jedoch den Dienst als Leistung, letztlich also den Prozess, der zu einem Ergebnis führen sollte, aber dies nicht zwingend muss.

Weiter ist zu bedenken, dass der Leistungsprozess im Sinne von Sehen, Hören, Riechen und/oder Fühlen wahrnehmbar sein kann. Dennoch ist der Vorgang an sich nicht materiell greifbar. Deshalb kann der Prozess als immaterielle Leistung interpretiert werden.

Das Ergebnis des Prozesses dagegen kann entweder immateriell oder greifbar sein und somit als immaterielle oder als materielle Leistung definiert werden. Oft wird jedoch Immaterialität von Dienstleistungen unterstellt. Bei Vorliegen einer unmittelbaren zeitlichen Bindung von Erbringung und Ge- bzw. Verbrauch, werden sie als gebundene Dienstleistungen bezeichnet. Gebundene Dienstleistungen sind durch das Zusammenwirken des Erbringers der Leistung mit dem Adressaten gekennzeichnet. Dieser kann entweder unmittelbar beteiligt sein, dann wird der Prozess der Leistungsprozess direkt an ihm vollzogen (z. B. Haare schneiden). Mittelbar ist er beteiligt, wenn die Leistung entweder an einer von ihm ausgewählten Person (z. B. Schulung eines Mitarbeiters) oder einem von ihm ausgewählten anderen Lebewesen (z. B. Untersuchung eines Haustieres) oder an einem von ihm bestimmten Objekt (z. B. Reparatur eines Autos) ausgeführt wird (Zur Integrativität und Immaterialität vgl. Steven/Große-Jäger (2003), S. 27; Backhaus, K.; Weiber, R. (1993), hier S. 71). Die Leistung wird also individuell an einem kundenseitig eingebrachten externen Faktor vollzogen. Insofern ist nicht nur die Mitwirkung des Adressaten gefordert, sondern er nimmt quasi als externer Faktor Einfluss auf das Ergebnis des Leistungsprozesses (vgl. Steven/Große-Jäger (2003), S. 27). Im Gegensatz hierzu werden als ungebundene Leistungen solche bezeichnet, bei denen der Prozess der Leistungserstellung von Verbrauch bzw. Gebrauch zeitlich und räumlich entkoppelt werden kann. In diesem Zusammenhang wird die Auffassung vertreten, dass die Möglichkeiten der Produktivitätssteigerung durch Automatisierung bei Erstellung gebundener Leistungen deutlich geringer ausfallen als bei der Erstellung ungebundener Leistungen, deren Bedeutung im Verhältnis zu den ungebundenen Dienstleistungen daher gerade mit fortschreitender Entwicklung der Volkswirtschaften wachse.

Dieser Aspekt sollte bei der Unterscheidung immaterieller und materieller Vermögensgegenstände bzw. von materiellen und immateriellen Leistungen beachtet werden.

Schließlich wäre zu bedenken, ob – unter Bezug auf die Tatbestände Auftragsfertigung einerseits und Fertigung für den anonymen Markt andererseits – nicht überhaupt nur auftragsgebundene materielle oder immaterielle Leistungen die Titulierung Dienstleistung erfahren sollten. Zwingende Voraussetzung für die Klassifizierung jeder beliebigen Leistung als Dienstleistung wäre bei dieser Variante der Auftrag.

Außerdem sind noch die zur Herstellung und Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft erforderlichen Leistungen zu berücksichtigen. Diese sind nicht primär zur Veräußerung bestimmt, sondern Voraussetzung für die Fähigkeit, Dienst- und/oder Vorratsleistungen zu erbringen. Ihre Bereitstellung ist daher als Struktur- oder Potenzialleistung zu charakterisieren.

Wird der Begriff der Dienstleistung mit dem Vorliegen eines Auftrags verknüpft, und das gilt für nachfolgende Ausführungen, so lässt sich die eher formalistische Unterscheidung von Sach- und Dienstleistungen aufheben und individuell ganzheitlich nach Sachlage entscheiden, ob eine Leistung eine Dienstleistung ist oder nicht. Sie ist es, wenn ein Auftrag vorliegt. Andernfalls wird die Leistung ohne Auftrag und somit auf eigenes Risiko erstellt. Deshalb wird sie hier zwecks Abgrenzung gegenüber der Dienstleistung als Vorratsleistung bezeichnet.

Weiter ist festzustellen, dass Struktur- bzw. Potenzialleistungen grundsätzlich Vorbedingung für die Erstellung von Vorrats- und Dienstleistungen sind (Vgl. hierzu z. B. Ramme, I. (2003), hier S. 9). Im Gegensatz zu stets ungebundenen Vorratsleistungen existieren aber sowohl ungebundene als auch personen- oder objektgebundene Dienstleistungen. Im Gegensatz zu den gebundenen ist bei ungebundenen das Entkoppeln von Leistungserstellung sowie -ge- oder -verbrauch denkbar.

Neben der Bereitschaft muss jedoch erst einmal die Befähigung zum Erbringen von Dienstleistungen bestehen. Sie konkretisiert sich in Leistungspotenzialen. Diese sind durch die Verfügbarkeit materieller und immaterieller Vermögenswerte und der Mitarbeiter charakterisiert. Das Controlling der Leistungspotenziale (Potenzialcontrolling) als erstes Element des Dienstleistungscontrolling betrifft alle im Zusammenhang mit Dimensionierung und Bereitstellung der Potentiale anfallenden Maßnahmen.

Zweites Element des Dienstleistungscontrolling ist ein Prozesscontrolling. Es betrifft alle Maßnahmen des Vollzugs der zur Leistungserstellung erforderlichen materiellen und immateriellen Tätigkeiten als auch das definierte, zu erreichende Ergebnis.

Als Bezugsobjekte des Prozesscontrolling kommen alle Formen und Prozesse von Leistungserstellung im Auftrag in Betracht, also auch die auftraggebundene Sachleistungserstellung (Vgl. hierzu Harms, V. (2003), S. 25ff.). Dieser Aspekt gewinnt in immer arbeitsteiligeren Volkswirtschaften vor dem Hintergrund an Bedeutung, dass gerade Sachleistungen erstellende Unternehmen versuchen, die Komplexität der Leistungserstellungsprozesse durch Reduktion der Leistungstiefe mittels Outsourcing und Verlagerung von Teilen der Leistungserstellung auf Zulieferer abzubauen. Aufgrund der Auftragsbindung wird dann selbst die Erstellung von Sachleistungen zur Dienstleistung.

Während aus rechtlicher Sicht beim Dienstleistungsvertrag der Prozess und damit der Anspruch auf die Abwicklung der Tätigkeit Vertragsgegenstand ist, steht aus Sicht des Auftraggebers beim Werkvertrag explizit das Ergebnis des Prozesses als Vertragsgegenstand im Vordergrund. Beim Erbringer der Leistung sollte jedoch unabhängig von der juristischen Auslegung des Vertrags, die Zufriedenheit des Kunden Ausgangspunkt der Überlegungen sein. Diese ist unter anderem (ganzheitlich) auch unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten zu erbringen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht erscheint es jedoch unangebracht in Anlehnung an die zuvor genannten Vertragstypen ein Prozesscontrolling als dem Controlling

des Leistungsvollzugs unabhängig vom jeweiligen Ergebnis und ein Ergebniscontrolling als Controlling der erbrachten Leistung zu unterscheiden. Hier wird im Gegenteil befürwortet, den Prozess als Pfad zum Erreichen eines eindeutig definierten Ziels zu begreifen und das Ergebnis als Sinn und Zweck des Prozesses. Prozesse sind also so zu gestalten und abzuwickeln, dass sie die Erreichung der jeweiligen Ziele ermöglichen. Die gegebenenfalls unumgängliche Einbeziehung externer Einflussgrößen wie z. B. die des Auftraggebers kann dabei allerdings auch als Störfaktor in Erscheinung treten und den Grad der angestrebten Zielerreichung beeinträchtigen.

Das dritte Element des Dienstleistungscontrolling sei hier Performancecontrolling genannt. Es betrifft alle Maßnahmen zur Realisierung der Zielvariablen unter Beachtung der im Einzelfall aus jeweils spezifisch ganzheitlicher Sicht zu definierenden Nebenbedingungen. Dazu muss das Performancecontrolling die Auswirkungen aller Aktivitäten des gesamten Unternehmens so steuern und überwachen, dass ihre Kompatibilität mit den Vorgaben insgesamt auch im Ist gewährleistet sein sollte.

2.3 Zum Anspruch auf Ganzheitlichkeit

Ganzheitlich sind Betrachtungen, die in Gänze alle Aspekte aller Elemente eines Systems und ihre Wechselwirkungen erkennen und berücksichtigen. Die Komplexität ganzheitlicher Betrachtung geschlossener Systeme ist in der Regel deutlich niedriger als diejenige offener, die mit der Umwelt in vielfältigen Beziehungen stehen, wie z. B. das System Unternehmung.

Aufgrund fortschreitender Erkenntnis und Technik werden im Zeitablauf meist immer mehr Details erkennbar, die zur Erfüllung des Anspruchs zu berücksichtigen wären. Daher ist der extreme Anspruch der Ganzheitlichkeit aller Voraussicht nach zu keinem Zeitpunkt bezüglich aller Facetten eines Sachverhalts wirklich erfüllbar. Der Anspruch an den Inhalt von Ganzheitlichkeit unterliegt also im Zeitablauf vielfältigem Wandel auch aufgrund der sich ändernden Rahmenbedingungen.

Was sich also zu einem bestimmten Zeitpunkt als ganzheitlich apostrophieren lässt, hängt ab vom Stand der Erkenntnis, der Vollständigkeit und Zuverlässigkeit aller die Problemstellung betreffenden Informationen, der Komplexität des Sachverhalts, der Problemlösungsfähigkeit, der Fähigkeit vernetzt zu denken, koordiniert zu handeln, der verfügbaren Zeit und Ressourcen. Es wäre daher unrealistisch, den Anspruch der Ganzheitlichkeit eines ganzheitlichen Controlling durch Analyse und mathematisch-funktionale Beschreibung aller als Folge von Tun sowie Unterlassen erkennbaren Interdependenzen entsprechen zu wollen.

Aus ökonomischer Sicht muss das Streben nach Ganzheitlichkeit des Controlling aber auch wirtschaftlich vertretbar bleiben (Vgl. hierzu: Müller, A. (1996), S. 257ff.; Mann, R. (1995), S. 111ff.). Deshalb ist ein Controllingansatz zu entwickeln, der es auf schlanke Weise ermöglicht, alle aus Sicht der Stakeholder relevanten Aspekte umfassend bei Planung, Steuerung und Überwachung zu berücksichtigen.

Dazu wird unterstellt, dass sich praktisch alle aus ganzheitlicher Sicht zu beachtenden Aspekte finanziell bewerten lassen. Das gilt ohne weiteres für den Input und Output betrieblicher Prozesse. Aber auch Umfeldaspekte lassen sich finanziell bewerten. Dies sei an je einem Beispiel

mit fiskalischem, ökologischem und sozialem Bezug verdeutlicht. So bestimmt derzeit die Wahl der Rechtsform noch die Besteuerung des Unternehmens. Dies kann sich beispielsweise auf die Kapitalbildung auswirken. Ökologisches Verhalten beeinflusst Erlöse und/oder Kosten. Besonders umweltbewusste Unternehmen können den von ihnen nicht beanspruchten Teil des ihnen zugestandenen Schadstoffvolumens an Emissionsbörsen anbieten und dadurch Erlöse erzielen. Als Käufer treten diejenigen Unternehmen auf, die das ihnen zugestandene Schadstoffvolumen überschreiten. Sie entziehen sich so der Zahlung von in der Regel höheren Strafgeldern. Und den sozialen Aspekt betrifft die Ausbildungsabgabe. Sie stellt sich als Zwangsgeld für sozial unangemessen geringe Ausbildungsaktivität dar.

Unter der Voraussetzung finanzieller Quantifizierbarkeit aller das System Unternehmung betreffenden Aspekte ließe sich ein dem Anspruch auf Ganzheitlichkeit genügender Ansatz unter Bezug auf relativ wenige finanzielle Kennzahlen entwickeln. Man müsste sich zu diesem Zweck auf die Optimierung einer singulären Zielvariablen einigen. Diese wäre unter Beachtung von maximal zulässigen bzw. mindest zu fordernden Grenzwerten für alle zur Erfüllung des Ganzheitlichkeitsanspruchs relevanten Anforderungen zu optimieren.

Für diesen Zweck eignet sich als singuläres Ziel die Steigerung der Verzinsung des (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzüglich der Zinsen für Fremdkapital geteilt durch die Summe der Bruttowerte des Vermögens vor Abschreibungen auf abnutzbare Vermögensgegenstände) im Rahmen der regulären Geschäftstätigkeit eingesetzten Vermögens.

Die Berücksichtigung ganzheitlich relevanter Aspekte durch Nebenbedingungen erfolgt dann beispielsweise mittels folgender

Untergrenzen für

- die Summe aus dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzüglich der Zinsen für Fremdkapital zur Vorbeugung (zur Vermeidung der Schrumpfung des Geschäfts),
- den Mindesteigenkapitalanteil an der Bilanzsumme (zur Begrenzung der Abhängigkeit von Kapitalgebern),
- den Mindestbestand an flüssigen Mitteln im Verhältnis zu den zahlungswirksamen Ausgaben der jeweils nächsten x Monate (zur Sicherung der kurzfristigen Liquidität)
- den Ersatz abnutzbarer Wirtschaftsgüter (zur Aufrechterhaltung der betrieblichen Leistungsfähigkeit und

Obergrenzen für

- das Einkaufsvolumen je Artikel und Lieferant in Prozent des Einkaufsvolumens dieses Artikels insgesamt (zur Begrenzung der Abhängigkeit von einzelnen Lieferanten),
- das Absatzvolumen je Artikel und Kunde in Prozent des Absatzvolumens dieses Artikels insgesamt (zur Begrenzung der Abhängigkeit von einzelnen Kunden),
- das zulässige Reklamationsvolumen in Prozent der Herstellkosten (zur Sicherstellung der vom Kunden wahrgenommenen Qualität),
- für Break-Even-Beschäftigung (zur Erweiterung des preispolitischen Handlungsspielraums

sowie zur Sicherung der Anpassungsflexibilität bei rückläufiger Konjunktur) oder

- Terminüberschreitungen (zur Vermeidung von Sonderfrachten und Begrenzung von Konventionalstrafen sowie zur Sicherung der Kundenzufriedenheit).

Eine künftige Verletzung gesetzter Nebenbedingungen wird bereits im Planungsstadium erkennbar. Potentielle Gegensteuerungsmaßnahmen lassen sich dann meist noch rechtzeitig auf Kompatibilität mit der Zielgröße und den Nebenbedingungen überprüfen. Dem ganzheitlichen Anspruch kann damit entsprochen werden.

3 Potenzial-, Prozess- und Performancecontrolling

3.1 Ausgangssituation

Die strategische Positionierung jedes Unternehmens, sowohl der erwerbswirtschaftlich orientierten als auch der Non Profit Organisationen, erfordert grundsätzliche Entscheidungen. Dazu gehören neben z. B. Standort-, Rechtsform-, Organisations-, Personal- und Finanzierungsfragen, die Festlegung des Leistungsprofils, der Leistungsmengen und der dafür erforderlichen Ressourcen. Ein Teil des bewerteten Ge- oder Verbrauchs dieser Ressourcen sind Kosten, die den Absatzleistungen direkt als Einzelkosten angelastet werden können. Sie seien hier originäre Einzelkosten genannt. Der nicht direkt zurechenbare Teil sind Gemeinkosten. Insbesondere ihr fixer Teil (Abschreibungen, Kapitaldienst, Mieten, Leasingraten aber auch Personalkosten) ist die Folge von Potenzialentscheidungen. Der variable Teil hängt von der installierten Technologie, der Organisation, vom Verhalten der Mitarbeiter und der Beschäftigung ab. Er fällt bei jeder Wiederholung eines Prozesses an. Dabei sind die der Wertschöpfung im engeren Sinn zuzuordnenden Prozesse der Leistungserstellung von denjenigen Prozessen zu unterscheiden, welche die Wertschöpfung unterstützen oder im weitesten Sinn administrativer Natur sind.

Da ziellos ausgeübte Tätigkeiten dem Unternehmen höchstens zufällig Nutzen stiften, sollte jede Tätigkeit im Unternehmen auf ein bestimmtes Ziel ausgerichtet sein, seine Erreichung unterstützen, befördern oder zur Erledigung administrativer Aufgaben beitragen. Was im Einzelnen zu erledigen ist, ist als Ergebnis des jeweiligen Teilprozesses zu definieren und mit den Kosten des jeweiligen Ressourcenverbrauchs zu bewerten. Dadurch wird zum einen das Ergebnis jedes Teilprozesses als eigenständiger Kostenträger definiert. Zum anderen kann dadurch ein unter Umständen wesentlicher Block bisher als zu verrechnender Gemeinkosten zu Einzelkosten von Prozessleistungen erklärt werden. Diese seien hier zur Unterscheidung sekundäre Einzelkosten genannt. Bei genauer Kenntnis der Art und Menge die Kosten jeder x-beliebige Absatzleistung durch Summation der originären und sekundären Einzelkosten bestimmen. (Anmerkung: Die Bezeichnungen originäre und sekundäre Einzelkosten wurden zur Vermeidung von Verwechslungen mit bestehenden Kostenbegriffen gewählt.) Um der internen Verschwendung von Ressourcen entgegen wirken zu können, müssen auch die für die Erstellung der internen Leistungen benötigten Ressourcen gleichermaßen am Bedarf der internen Leistungsempfänger bzw. Kunden ausgerichtet werden wie die Ressourcen, die für Teilprozesse der Wertschöpfung benötigt werden und auf die Qualität und Menge der Absatzleistungen abzustimmen sind.

Außerdem kommt es künftig in entscheidendem Maße auf die Entwicklung von Konzepten an, die nicht nur Kosten verrechnen, sondern den Nachweis der Wirtschaftlichkeit sowohl bei der Erstellung als auch bei der Inanspruchnahme von Leistungen erlauben. Dies ist erforderlich zur Steigerung des Verantwortungsbewusstseins auf Seiten von Lieferanten und Kunden als Voraussetzung für eine auf effektiven Bedarf ausgerichtete Potenzialdimensionierung und Faktorbeschaffung.

Des Weiteren sind die jeweiligen Prozesse in jeder Hinsicht zu optimieren, z. B. in Bezug auf Reduzierung von Kosten, Ausschussrate, Verkürzung der Prozesszeit, Steigerung der Qualität, Einsatz umweltfreundlicherer Technologie etc. Dabei kommen partiell Sach-, Bereichs-, Individual- oder sonstige Einflüsse zum Tragen. Während dies aus der jeweiligen Sicht und in Bezug auf den jeweiligen Aspekt durchaus als Performancesteigerung zu beurteilen sein kann, könnte es die Zielerreichung des Gesamtsystems beeinträchtigen. Deshalb ist stets die Gesamtauswirkung aller unternehmensweit geplanten Aktivitäten auf Kompatibilität mit den gesetzten Nebenbedingungen und die Niveauverbesserung der gewählten Zielvariablen zu überwachen. Ausschließlich die Veränderung dieser Größe signalisiert dann zutreffend die over all Performanceänderung des Gesamtsystems.

Nachfolgend wird daher zunächst ein Ansatz für ganzheitliches Potenzialcontrolling entwickelt.

3.2 Potenzialcontrolling

Das Potenzial, Umsatz zu generieren, wird durch das Leistungsportfolio bestimmt. Daher muss jede Organisation, sei es ein reiner Dienstleister oder nicht, zunächst die Absatzleistungen festlegen. Sie muss dann bestimmen, welche Prozesse intern zu ihrer Erbringung erforderlich sind und durchgeführt werden sollen, mit welchen Technologien sie auszuführen sind und welche Qualifikationen den Mitarbeitern zur Beherrschung der Prozesse abverlangt werden. Dann sind die Entstehungspfade der internen Leistungen und der Absatzleistungen als Ablauforganisation zu dokumentieren. Das gilt ohne Ausnahme für alle Prozesse, also auch für Unterstützungs- und Administrationsprozesse.

Potenziale im Hinblick auf ein Potenzialcontrolling sind daher das Leistungsportfolio, die Vermögensgegenstände und die Mitarbeiter. Die Eigenschaften dieser Potenziale setzen die Rahmenbedingungen für die Gestaltung aller Prozesse. Sie sind Gegenstand des Prozesscontrolling.

Im Anschluss an die Ermittlung der gemäß Absatzplanung und internem Bedarf erforderlichen Mengen jedes einzelnen Prozesses werden die für die Durchführung aller Prozesse erforderlichen Kapazitäten von Vermögensgegenständen und Mitarbeitern bestimmt. Dabei sind die Möglichkeiten der zeitlichen Entzerrung von Leistungserstellung und -verwertung durch Lagerhaltung zu bedenken, die eine partielle Reduzierung der erforderlichen Grundausstattung zulassen könnten. Entsprechendes gilt selbstredend für die Potenziale aller betrieblichen Funktionsbereiche.

Jedoch dürfte es praktisch eher die Ausnahme sein, eine vollständige Harmonisierung der zu installierenden Kapazitäten herbeizuführen zu können. Gegen die Realisierbarkeit sprechen

erstens, dass sich die je Prozess benötigte Menge bei Variation des Mixes der Absatzleistungen verändert, dass zweitens eine synchrone oder kurzfristige Anpassung der installierten Prozesskapazitäten (fixe Kosten) meist unmöglich ist (Anmerkung: Die Einführung von Zeitkonten kann als Schritt in diese Richtung interpretiert werden.) und die installierten Kapazitäten kaum in gleichen Quanten ausgebaut oder still gelegt bzw. abgebaut werden können. Kurz- und gegebenenfalls auch mittelfristig kommen daher als praktikable Anpassungsformen an sich ändernde Auftragslagen lediglich die leistungsmäßige und die zeitliche Anpassung in Betracht. Rückläufige und/oder wechselnde Auftrags- und Beschäftigungslagen führen daher tendenziell entweder aufgrund von Unterauslastung zum Auftreten von Leerkosten, Überbeschäftigungen zu Engpässen und Mehrkosten.

Wertmäßig nicht zu vernachlässigen sind die in Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens gebundenen Potenziale. Sie bergen Chancen und Risiken. Chancen offenbaren sich als Möglichkeiten zur Realisierung von Gewinnen bei Veräußerung, zur Freisetzung von Liquidität, zur Senkung der Kapitalbindung, zur Verkürzung der Bilanzsumme sowie zur Umstrukturierung der Bilanz des Unternehmens. Risiken ergeben sich bei Wertverfall der Vermögensgegenstände wie Inflation, Forderungsausfälle, Kursänderungen sowie infolge der Vernachlässigung bindungsdaueradäquater bzw. fristenkongruenter Finanzierung.

Der eigentliche Erfolgsfaktor des Unternehmens ist jedoch der Mensch. Die Chancen und Risiken des Unternehmens resultieren daher insbesondere aus den internen Stärken und Schwächen der Mitarbeiter. Sie zeigen sich z. B. in Ausbildung, Lernfähigkeit, Problembewusstsein, Analysefähigkeit, Kreativität, Zielorientiertheit, Kommunikationsfähigkeit, Informiertheit, Kompetenz, Teamfähigkeit, Entscheidungsfähigkeit aber auch im Betriebsklima. So hängt die Fähigkeit zur Innovation, zur Verkürzung der Zeit von der Idee bis zur Markteinführung eines Produkts, zur Durchdringung und Erschließung von Märkten, zur Stärkung von Kundenzufriedenheit und -loyalität entscheidend von dem Mitarbeiterpotenzial ab. Deshalb lässt sich mit Recht vermuten, dass das Human Capital langfristig wahrscheinlich zur zentralen Komponente des Potenzialcontrolling avanciert.

Angesichts der zuvor aufgezeigten Aspekte muss das Potenzialcontrolling daher über alle Leistungen, über alle betrieblichen Funktionen und Bereiche hinweg Bedarf und Verfügbarkeit aller Potenziale planen, die Nutzung koordinieren, überwachen und steuern, rechtzeitig auf sich abzeichnende Engpässe und Leerstände informieren und gegebenenfalls erforderliche Anpassungsmaßnahmen entwickeln und abstimmen und die Umsetzung durch die Zuständigen initiieren und überwachen. Potenzialcontrolling sollte daher bereichs- und funktionsübergreifend im Unternehmen etabliert sein.

3.3 Prozesscontrolling

Zunächst sei der Begriff des Prozesses an einem Beispiel erläutert.

Gemäß Trassenführung sei eine bestimmte Anzahl von Stationen zu durchlaufen, um als Reisender mit der Bahn von Ausgangspunkt A zur Zielstation B zu gelangen. Dabei sind die zwischen Ausgangs- und Zielstation liegenden Zwischenstationen als Meilensteine zu durchlaufen, um die jeweils folgende Station auf dem Weg zum Ziel zu erreichen. Als Gesamtprozess

stellt sich die Fahrt von A nach B dar, die Überwindung der Strecken zwischen je zwei aufeinander folgenden Stationen jeweils einen Teilprozess. Ist an einer Station auf der Strecke noch auf Reisende eines anderen Zuges zu warten, so verzögert sich der Start zur Überwindung des folgenden Streckenabschnitts. Das Warten auf eventuelle Zusteiger, deren Eintreffen als Vorbedingung für die Fortsetzung abgewartet werden muss, vernetzt die Routen zweier Prozesse und erhöht den Komplexitätsgrad der Planung. Wird die Wartezeit nicht aufgeholt, verzögert sich das Erreichen der Zielstation entsprechend.

Analog lässt sich der mehrstufige Prozess der Erstellung einer Leistung als Pfad mit Abschnitten darstellen. In ihnen findet jeweils eine Aktivität statt, die auf das Erreichen des nächsten Zwischenergebnisses gerichtet ist. Die Reihenfolge der Aktivitäten entspricht der Logik des Ablaufs des Gesamtprozesses. Zusammenführungen und sachlogische Verknüpfungen mit anderen Prozessen werden als Vernetzung abgebildet. Den Möglichkeiten zur organisatorischen Umgestaltung setzen die vorhandenen Potenziale im Einzelnen mehr oder minder enge Grenzen. Innerhalb dieser Grenzen hängen insbesondere Qualität, Termintreue und Ressourcenverbrauch und somit der bewertete Leistungsverzehr vom Verhalten des für den Teilprozess Zuständigen ab.

Lässt sich jeder Arbeitsvorgang bzw. Prozess eindeutig einem Arbeitsplatz zuordnen und gegen andere Einflüsse abgrenzen, so empfiehlt sich als Ansatz einer prozessbezogenen Kostenplanung, -überwachung und -steuerung der Rückgriff auf das Konzept der Verbrauchsfunktionen nach Gutenberg (Vgl. dazu Gutenberg, E. (1965), S. 314ff.; Botta, V. (1974), S. 91ff.). Die variablen Kosten je Einheit einer Leistung werden darin in Abhängigkeit von der Anzahl Leistungseinheiten dargestellt, die je Zeiteinheit erbracht werden. Damit wird die Geschwindigkeit, mit der Arbeiten verrichtet werden, zur Kostendeterminante, also zum Kostentreiber bei gegebener Potenzialausstattung. Diese wird als z-Situation berücksichtigt. In der Folge wurde dieser Ansatz, der von der Annahme ausgeht, dass die Veränderung keinen Einfluss auf die Qualität des Prozessergebnisses weiterentwickelt. Dabei wurde an ausgewählten Beispielen gezeigt, und die Ergebnisse lassen sich auf andere Sachverhalte übertragen, dass die Geschwindigkeit der Verrichtung das Ergebnis qualitativ beeinflusst, dass sich aber Geschwindigkeitsbereiche herausfiltern lassen, in denen die beachtlichen Qualitätsansprüche unverletzt respektiert werden (Vgl. dazu Botta, V. (1976)).

Dem Anspruch einer zutreffenden Zuordnung von Kosten auf die Absatzleistungen wird weder die traditionelle Vorgehensweise Gemeinkostenverrechnung mittels Betriebsabrechnungsbogen (zu Voll- oder Teilkosten) noch das Konzept der Prozesskostenrechnung gerecht. Gleichfalls scheitert eine zutreffende Zuordnung mittels im Zusammenhang mit Dienstleistungsvereinbarungen ausgehandelten Preisen, solange ein echtes Mengengerüst zur Bestimmung von Preisen auf der Grundlage der benötigten und bewerteten Verbrauchsmengen fehlt.

Zur Reduzierung dieser Unzulänglichkeit wird nachstehend ansatzweise eine prozessbegleitende Kostenrechnung vorgestellt. Dazu werden jedem Prozessschritt die auf dieser Stufe des Leistungsvollzugs einzusetzenden originären Einzelkosten zugeordnet. Sie entsprechen dem bewerteten Verzehr der für diesen Prozessschritt benötigten bewerteten Arbeit und dem bewerteten Verbrauch der in Leistung direkt einfließenden Roh- und Hilfsstoffe. Traditionell entspricht diese den Einzelkosten der Leistung dieses Prozessschrittes. Dabei handelt es sich

gemäß herrschender Meinung um variable Kosten. Dies trifft allerdings nur hinsichtlich ihrer Reaktion auf Variation der Leistungsmenge zu. Bei konstanter Geschwindigkeit der Leistungserbringung sind sie je Einheit zunächst grundsätzlich fix. Dasselbe trifft beispielsweise auch für den bewerteten Verbrauch von Betriebsstoffen zu. Daher haben die originären Einzelkosten bei konstanter Leistung je Einheit den Charakter von unveränderlich also fix, sind aber unter der Annahme einer steigenden oder fallenden Verbrauchsfunktion pro Einheit veränderlich in Abhängigkeit von der Geschwindigkeit des Arbeitsvollzugs. (Vgl. den Begriff der Akkordschere).

Demgegenüber sind die traditionell fixen Kosten, also die je Zeiteinheit anfallenden Kosten wie Abschreibungen, Mieten etc. bekanntermaßen infolge Fixkostendegression pro Leistungseinheit variabel, weil die Intensität der Inanspruchnahme dieser Kosten bei Variation der Betriebszeit also bei Einführung von Mehrarbeitsstunden oder gar durch Übergang zur Mehrschichtarbeit sinkt.

Es bestehen daher im Prinzip zwei Ansatzpunkte zur Wirtschaftlichkeitssteigerung der Prozesse, nämlich mittels Senkung der originären Einzelkosten durch intensitätsmäßige Anpassung oder mittels zeitlicher Anpassung.

Die Entwicklung begründet den Verdacht, dass die Möglichkeiten zur Änderungen der Geschwindigkeit von Prozessen mit zunehmender Technisierung und Automatisierung abnehmen, so dass im Kurzfristbereich im Wesentlichen lediglich die zeitliche Anpassung offen steht. Das aber hat zur Folge, dass die Vollkosten je Leistungseinheit ceteris paribus praktisch nur mittels zeitlicher Intensivierung der fixen Kosten je Periode gesenkt werden können. Also muss das Prozesscontrolling den Verantwortlichen die durch intensivere Nutzung der vorhandenen Kosteneinsparpotenziale je Leistungseinheit aufzeigen, um ein Überdenken der bisherigen Betrachtungsweisen zu bewirken. Dazu ein pointierendes Beispiel. In Deutschland beläuft sich die Anzahl der jährlichen Arbeitstage auf ca. 220, also auf ca. 2/3 eines Jahres. Arbeitstäglich wird oftmals nur 8 Stunden gearbeitet. Das entspricht 1/3 der maximal möglichen Zeit pro Tag. Das mathematische Produkt aus 2/3 und 1/3 ist 2/9. Dies entspricht ca. 22 %. Das bedeutet, dass die Fixkostenbelastung von Leistungen im Prinzip das 100/22-fache, also praktisch das 4,5-fache der absolut notwendigen Belastung beträgt. Das bedeutet, dass eine Leistung, deren Einzelkosten 100,- € betragen und auf die derzeit 450,- € an Gemeinkosten verrechnet werden, bei angepasster Ressourcennutzung nur 100,- € an Gemeinkosten zu verrechnen wären. In diesem Fall ließe sich der Vollkostenwert von 550,- € auf 200,- € also um über 63 % ermäßigen. Das bedeutet, dass Unternehmen bei entsprechenden zeitlichen Anpassungsmöglichkeiten partiell mit weniger als 40 % ihrer Investitionen und investitionsbedingten Fixkosten auskommen könnten. Unternehmen, die dies hinreichend berücksichtigen würden, könnten ihre Wettbewerbsposition durch Erweiterung der preispolitischen Spielräume spielend deutlich verbessern, Nachfrage auf sich vereinigen und Wachstumsimpulse erfahren.

3.4 Performancecontrolling

Konzept eines ganzheitlichen Performancecontrolling ist das Balanced Performance Management® (Das Namensrecht hat der Autor dieses Beitrags, Vgl. hierzu Botta, V.: (2002a), S. 85ff.).

Die Idee einer ganzheitlich ausgewogenen Planung, Steuerung und Überwachung aller Aktivitäten des Unternehmens ist zunächst einmal von der Vorstellung getragen, dass sich Geschäftsführung, Eigentümer, Kapitalgeber wie involvierte Banken und Investoren, Bei- bzw. Aufsichtsräte und möglichst auch die relevanten Vertreter wirtschaftsprüfender und steuerberatender Berufe ausgehend von der gemeinsamen Vision der längerfristigen Unternehmensentwicklung im Vorfeld eines Planungszeitraumes auf gemeinsam akzeptierte Eckwerte einigen sollten. Sie sind Ausgangspunkt für die Formulierung der bereits erläuterten Nebenbedingungen. Da alle gleichrangig zu beachten sind, erübrigt sich die in der Regel andernfalls oft unfruchtbare Diskussion um ihre Hierarchisierung.

Gelingt es, die Nebenbedingungen derart zu definieren, dass insbesondere ihre Erfüllung die Voraussetzungen zur Sicherung des wirtschaftlichen Fortbestands zu schaffen erlaubt, so dürfte fortan die Planung und Überwachung der zentralen Zielvariablen sowie dieser relativ überschaubar geringen Anzahl von Grenzwerten der Nebenbedingungen zur betriebswirtschaftlich-finanziell ganzheitlichen Planung und Steuerung hinreichend sein, sofern sie auch die monetären Auswirkungen nicht finanzieller Größen berücksichtigen.

Planung versteht sich als gedankliche Antizipation künftigen Geschehens. Oft werden Jahresplanungen aber ein oder zwei Quartale vor Beginn des Zeitraums abgeschlossen, den sie betreffen. Der Realitätsbezug der Planungen bezogen auf die einzelnen Monate sinkt dabei jedoch im Allgemeinen mit zunehmender Entfernung des jeweiligen Monats vom Planungszeitpunkt.

Eine oftmals merkbare Steigerung der Realitätsnähe lässt sich bereits dadurch herbeiführen, dass der Planungsprozess als rollierender Prozess institutionalisiert und die Planung monatlich um einen Monat fortgeschrieben wird. Der Planungsvorlauf jedes Monats beläuft sich somit auf gleich bleibend 12 Monate. Der Realitätsbezug aller beplanten Zeitabschnitte sollte dabei annähernd gleich ausfallen.

Steigern lässt sich der Realitätsbezug dadurch, dass die rollierende Planung um die revolvierende Überarbeitung der bereits beplanten Perioden ergänzt wird. Der Realitätsbezug jeder Monatsplanung wird dabei schrittweise erhöht, indem das letzte, maximal einen Monat alte Feintuning der Planung die bis dato erhältlichen aktuellsten Informationen berücksichtigt.

Unterstellen wir nun, dass Erfolg oder Misserfolg im Ist ihre Wurzel in der Planung haben, (Wäre dem nicht so, wäre Planung verzichtbar.) so sind Planungen inakzeptabel, sobald sie mit dem Grenzwert auch nur einer definierten Nebenbedingung kollidieren. Das Performancecontrolling muss daher permanent die Kompatibilität des Handelns bezüglich aller Grenzwerte überwachen und darauf hinwirken, dass erkennbare Kollisionen durch Überarbeitung der Planungen beseitigt oder immer weiter in die Zukunft verschoben werden.

An der Überarbeitung der Pläne sind aufgrund der im Unternehmen bestehenden vielfältigen Interdependenzen letztlich, eben ganzheitlich, alle zu beteiligen, die an der Gesamtplanung mitgewirkt haben. Die Interdependenzen bedingen, dass analog zu den Prinzipien des Target Costing, die sich Kollisionen mit Nebenbedingung nur beheben lassen, wenn die unternehmensweit Beteiligten entweder Kompromisse eingehen oder ihre Anstrengungen erhöhen.

Solange Planungen noch korrigiert werden können sind Auswirkungen erkennbarer Risiken noch abwendbar. Man kann sie daher als Soft Facts bezeichnen. Sobald sie sich konkretisieren,

werden sie zu Hard Facts.

Abweichungen der Ausprägung einer Größe im Ist vom geplanten Wert gehören zur Normalität; sie sind praktisch unvermeidbar, weil sich die Zukunft nur unvollständig und näherungsweise antizipieren lässt. Jedoch lässt sich die Zielkonformität steigern. Dazu sind jedoch zunächst alle Prozesse auf Situationen zu durchforsten, in denen die zuständigen Mitarbeiter noch Ermessens- und Entscheidungsfreiräume besitzen. Dies gilt auch für die Controllingprozesse Planung, Steuerung, Überwachung, Koordination, Information sowie Beratung. Das Verhalten in solchen Situationen ist durch Organisationsanweisungen zu regeln, um unliebsamen weil zielunverträglichem Verhalten von Mitarbeitern vorzubeugen. Für den Zukunftserfolg des Unternehmens dürfte daher die zielorientierte Steuerung in Entscheidungssituationen von entscheidender Bedeutung werden.

4 Fazit

Ergebnis zweckentsprechender Kombination von Ressourcen in Prozessen sind Leistungen. Sie sowie die dazu erforderlichen Prozesse und Ressourcen sind gegebenenfalls äußerst heterogen. Gewinnung vollzieht sich anders als Landwirtschaft oder Viehzucht, als chemische oder thermische Transformation, als Be- oder Verarbeitung, als Transport oder Finanzierung. Die Betriebswirtschaftslehre trägt dieser Vielfalt mit speziellen Betriebswirtschaftslehren Rechnung, indem sie die spezifischen Besonderheiten thematisiert.

Frühzeitig wurde zwischen Dienstleistungen einerseits und Sachleistungen andererseits unterschieden. Und weil die Branchen spezifische Unterschiede gerade in Bezug auf den engeren Prozess ihrer Wertschöpfungskette aufweisen, also insbesondere hinsichtlich Entwicklung, Produktion und Vermarktung ihrer Leistungen, wurde das Wort Dienstleistungscontrolling geboren, das korrespondierende Wort des Sachleistungscontrolling steht dagegen noch aus. Seine Sinnhaftigkeit sei genauso dahingestellt.

Werden die tradierten Kriterien zur Abgrenzung von Sach- und Dienstleistungen hinterfragt, insbesondere also Merkmale wie Immaterialität und Speicherfähigkeit, und eine weniger differenzierende Abgrenzung von Dienstleistungen gegen andere Leistungen, so zeigen sich mit zunehmender technologischer Entwicklung die Grenzen dieses Abgrenzungskriteriums. Erfolgt die Abgrenzung dagegen unter dem hier favorisierten Gesichtspunkt, ob die Leistungserstellung beauftragt ist oder nicht, so erübrigt sich ein spezifisches Dienstleistungscontrolling, weil als Dienstleistung prinzipiell jede Leistungsart und somit alle denkbaren Prozesse der Leistungserstellung gleichermaßen bei Dienstleistern auftreten können und zu kontrollen sind.

Die Elemente und Wechselwirkungen eines solchen, auch pragmatische Belange nicht vernachlässigenden Controllingkonzepts, das sich in seinen grundsätzlichen Zügen in beliebigen Gewerbebetrieben installieren lässt, wurden aufgezeigt.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass Controlling künftig insbesondere die Tragweiten von Entscheidungen transparent machen muss: Der weitaus größte Teil der Kosten einer Periode ist in der Regel auf Entscheidungen zurückzuführen, die mehrere Perioden, meist mehrere

Jahre, zuvor gefällt wurden. Dabei handelt es sich nur fixe Kosten für Kapitaldienst und Abschreibungen aufgrund von Potenzialentscheidungen, sondern auch um die variablen Kosten aufgrund Perioden zurückreichenden Konzeption der zu erbringenden Leistung.

5 Literatur

- Backhaus, K.; Weiber, R. (1993):** Das industrielle Anlagengeschäft – ein Dienstleistungsgeschäft? In: Industrielle Dienstleistungen, hrsg. v. H. Simon, Stuttgart 1993, S. 67-84
- Botta, V. (2002a):** Ganzheitliche Steuerung mittelständischer Unternehmen als Aufgabe des Controlling, in: krp, Sonderheft 1, S. 77-87
- Botta, V. (2002):** Grundlagen des Controlling, in: Rechnungswesen und Controlling, hrsg. v. V. Botta, 2. Aufl., Herne/Berlin
- Botta, V. (1976):** Produktionsgeschwindigkeit und Fertigungsqualität, Berlin
- Botta, V. (1974):** Zur Bestimmung von im Zeitablauf optimalen Leistungsschaltungen, in: ZfB, 44. Jg., S. 89-110
- Ebbeken, K; Ebbeken M. (2001):** Prozessorientierte Centerkostenrechnung, in: krp, 45. Jg, H. 3, S. 173-181
- Gutenberg, E. (1965):** Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, 10. Aufl., Berlin/Heidelberg/New York
- Harms, V. (2003):** Prozessgestaltung bei Dienstleistungen, in: Betriebswirtschaft der Dienstleistungen, hrsg. v. W. Pepels, Herne/Berlin, S. 23-43
- Homburg, Ch.; Garbe, B. (1996):** Industrielle Dienstleistungen. Bestandsaufnahme und Entwicklungsrichtungen, in: ZfB, 66. Jg., H. 3, S. 253-282
- Horváth, P. (2002):** Controlling, 8. Aufl., München
- Mann, R. (1995):** Das ganzheitliche Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart
- Müller, A. (1996):** Grundzüge eines ganzheitlichen Controllings, München/Wien
- Peemöller, V. H. (2002):** Controlling, 4. Aufl., Herne/Berlin
- Ramme, I. (2003):** Darstellung und Bedeutung von Dienstleistungen, in: Betriebswirtschaft der Dienstleistungen, hrsg. v. W. Pepels, Herne/Berlin, S. 3-22
- Schuh, G.; Speth, Ch. (2000):** Gestaltung von industriellen Dienstleistungen. In: Dienstleistungskompetenz und innovative Geschäftsmodelle, hrsg. v. Ch. Belz u. Th. Bieger, St. Gallen, S. 454-464
- Steven, M.; Große-Jäger, S. (2003):** Industrielle Dienstleistungen in Theorie und Praxis. In: WiSt, 32. Jg., H. 1, S. 27-33
- Weber, J. (2002):** Controlling, 9. Aufl., Stuttgart

Witt, F.-J. (2000): Controlling 1 – Ganzheitliches Controlling, 2. Aufl.

Witt, F.-J. (2003): Dienstleistungscontrolling, München

Horst Wildemann (Hrsg.)
Organisation und Personal

**Festschrift
für
Rolf Bühner**

Herausgeber:
Univ.-Prof. Dr. Dr. habil. Dr. h. c. Horst Wildemann
Technische Universität München

ISBN 3-937236-08-2

Copyright © by TCW Transfer-Centrum GmbH & Co. KG 2004

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

2004 TCW Transfer-Centrum GmbH & Co. KG München