

Jenaer Vorträge

**Controlling:
Management-Aufgabe
und -Instrument**

Volkmar Botta

FRIEDRICH
SCHILLER 
UNIVERSITÄT
 JENA

WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTLICHE FAKULTÄT

Nomos Verlagsgesellschaft
Baden-Baden

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Botta, Volkmar:

Controlling: Management-Aufgabe und -Instrument : Vortrag gehalten am 4.12.1996 /
Volkmar Botta. – 1. Aufl. – Baden-Baden : Nomos Verl.-Ges., 1999

(Jenaer Vorträge ; Bd. 7)

ISBN 3-7890-5818-1

1. Auflage 1999

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1999. Printed in Germany. Alle Rechte,
auch die des Nachdrucks von Auszügen, der photomechanischen Wiedergabe und der
Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

I. Einführung	9
II. Unternehmung und Umfeld	17
III. Management	18
IV. Buchhaltung und Rechnungswesen	20
IV.1 Kostenrechnung	21
IV.2 Kostenstellenrechnung	22
IV.3 Kostenträgerrechnung	22
IV.3.1 Kostenträgerzeitrechnung (kurzfristige Erfolgsrechnung)	23
IV.3.2 Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	23
V. Controlling und Rechnungswesen	24
VI. Neuere Controlling-Ansätze	26
VI.1 Funktionsübergreifendes Controlling	26
VI.2 Periodenübergreifendes Controlling	28
VII. Ausblick	29
Literaturverzeichnis	31

I. Einführung

Die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre bearbeitet ihre Forschungs- und Erfahrungsobjekte Betrieb und Unternehmung zum Beispiel nach führungsrelevanten, rechtlichen, erwerbswirtschaftlichen, finanziellen, organisatorischen, also nach unterschiedlichsten Gesichtspunkten. Dabei bestimmt sich die praktische Relevanz der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre nach der Nützlichkeit dabei gewonnener Erkenntnisse zur Bewältigung praktischer Probleme. Dasselbe gilt für Controlling.

Im anglo-amerikanischen Sprachraum reichen die Ansätze zum Controlling bis in das ausklingende 19. Jahrhundert zurück. In Deutschland gewinnt Controlling erst seit den fünfziger Jahren an Bedeutung. Bis heute wird diskutiert, ob Controlling dem Französischen entlehnt, auf das Wort „comptroller“ zurückzuführen sei und Kontrollieren bedeutet oder ob es anglo-amerikanischen Ursprungs und auf „to control“ zurückzuführen sei, was mit Steuern oder Regeln übersetzt werden kann.¹ Im Zuge dieser Diskussion verlor das eher negativ belastete Verständnis von Kontrolle an Bedeutung, und der deutlich positivere Aspekt des Steuerns und Regels rückte in das Zentrum des Controllingverständnisses.

Während diese müßige Diskussion um die Herkunft des Wortes erfreulicherweise allmählich abflaut, wird weiterhin um den exakten Inhalt des Begriffs Controlling und die Abgrenzung der Speziellen Betriebswirtschaftslehre Controlling gerungen.²

Derzeit werden in der Literatur im wesentlichen vier sich auf Zwecksetzung und Aufgaben beziehende Controlling-Ansätze diskutiert.³

1. Gewinnzielorientierung
2. Informationsorientierung
3. Planungs- und Kontrollorientierung sowie
4. Koordinationsorientierung.

Ergänzend werden Institutionalisierung und organisatorische Verankerung des Controllings im Unternehmen diskutiert.⁴

- 1 Vgl. Botta, V.: Einführung in das Controlling - Wirtschaftswissenschaftliches Studium und praktische Relevanz, in: Walter, R. (Hrsg.): Wirtschaftswissenschaften: eine Einführung, Paderborn 1997, S. 220.
- 2 Vgl. Reichmann, Th.: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, 4. Aufl., München 1995, S. 1 ff. und die dort angegebene Literatur.
- 3 Vgl. Küpper, H. U./Weber, J.: Grundbegriffe des Controlling, Stuttgart 1995, S. 60 f.

Controlling ist jedoch wesentlich inhaltsreicher, als die genannten Ansätze zusammen anzudeuten vermögen. Deshalb favorisiere ich ein umfassenderes Controllingverständnis, das die institutionelle Einbindung des Controllings in die Aufbau- und Ablauforganisation des Unternehmens, sein Aufgabenspektrum, seine Zuständigkeiten, Verhaltensweisen und Methoden sowie seine eigene Organisation berücksichtigt.

Es ist nicht Ziel dieses Beitrags, die Vielfalt aller Controlling-Facetten dieses Ansatzes für verschiedene Unternehmenstypen aufzuzeigen. Daher wird nachfolgend von der Erörterung organisationsbezogener Controlling-Objekte wie etwa dem Konzern als Aufgabenspektrum des Konzern-Controllings, von Beteiligungen als dem Aufgabenfeld des Beteiligungs-Controllings, von Geschäftsbereichen wie der Produktion und dem Vertrieb als den Aufgabenspektren entsprechender Bereichs-Controllings, von Spartencontrolling oder von einem Controlling nach Sachverhalten wie Material- und Personalkosten abgesehen.

Unter Vernachlässigung der organisatorischen Verankerung des Controllings im Unternehmen ist wirkliches Controlling bedingungsloses Bekenntnis zu Wirtschaftlichkeit als unternehmerischer Querschnittsfunktion bei der Wahrnehmung typischer Controlling-Aufgaben. Als solches nimmt Controlling Managementaufgaben wahr.

Als Steuerungsinstrument unterstützt es die zielgerichtete Verhaltensbeeinflussung der Organisation und die Koordination aller mit finanziellen Auswirkungen behafteten Aktivitäten. Dabei informiert und berät Controlling das Management auf allen Führungsebenen betriebswirtschaftlich. Es trägt zur Früherkennung strategischer Erfolgspotentiale, von Chancen und Risiken bei und hilft, den Bestand des Unternehmens und den Ausbau seiner Erfolgsfaktoren zu sichern.

Controlling wird damit Voraussetzung, nicht aber zum Garant des wirtschaftlichen Erfolgs von Unternehmen.

Der von Controlling zu befriedigende Informations- und Koordinationsbedarf ist situationsbedingt festzulegen. Situativ ist auch über erforderliche Steuerungsmaßnahmen zu entscheiden. Deshalb sollte der Controller nicht nur über umfassendes betriebswirtschaftlich-generalistisches

4 Vgl. Hahn, D.: PuK, Controllingkonzepte: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung, 5. Aufl., Wiesbaden 1996, S. 782 ff.; vgl. Schultheiss, L.: Auswirkungen der Profit-Center-Organisationen auf die Ausgestaltung des Controlling, Bamberg 1990, S. 166 ff.

Know-How verfügen, sondern auch den Blick für das Wesentliche sowie die Liebe zum Detail haben.⁵

Gelegentlich wird aufgrund fehlender operativer Linienverantwortung boshaft behauptet, Controlling sei Management ohne Verantwortung. Zutreffender muß Management ohne Controlling heute als verantwortungsloses Management gebrandmarkt werden. Solches Management dominiert unter Umständen gerade große Unternehmen. In diesen ist Controlling zumeist längst institutionalisiert, ohne jedoch als auf Wirtschaftlichkeit gerichtete Verhaltensweise gelebt zu werden.

Die Medien konfrontieren uns seit geraumer Zeit und allenthalben mit dem tiefgreifenden Wandel der Wirtschaft. Dieser ist jedoch nicht grundsätzlich neu, sondern ständiger Ausdruck wirtschaftlicher Veränderung. Auch im Sport ändert sich heute vieles schneller als noch vor 100, vor 50 oder sogar vor nur zwei Jahren. Daher ist es Aufgabe des Controllings, das Unternehmen rechtzeitig auf erkennbare Veränderungen vorzubereiten. Der unvorhersehbare Entfall kürzlich noch als Wettbewerbsschutz fungierender Marktbarrieren, die Verfügbarkeit effizienterer Kommunikationstechnologien, zunehmende Internationalisierung und Globalisierung lassen diesen Wandel aber unvorhersehbarer, umfassender, schneller und kompromißloser erscheinen. Dies steigert die Anforderungen an das Controlling. Es hat die Veränderungen eher zu antizipieren und die Vorbereitung innovativer Strategien zur Bewältigung der anstehenden Anpassungsprobleme schneller vorzubereiten.

Aus der kaum jemals abschließend überblickbaren Vielzahl der zur Bewältigung des Wandels notwendigen Veränderungsprozesse seien nachfolgend einige Ansatzpunkte, Strategien und Zielrichtungen lediglich beispielhaft herausgestellt:

KAIZEN bedeutet „Verbesserung“. Kaizen-Strategien unterstellen, daß Unternehmen ihre wirtschaftlichen Probleme durch Etablierung von keine Tabus kennenden Unternehmenskulturen grundsätzlich selbst überwinden sollten.⁶ Kaizen ist permanente Veränderung. Große, aufwendige, deshalb langwierige und in der Regel nur schwer durchsetzbare Verbesserungsmaßnahmen organisatorischer oder sonstiger Art werden durch eine Vielzahl überschaubar kleiner und zweckmäßiger, gelegentlich auch funkti-

5 Vgl. Küpper, H. U. (1990): Controller-Anforderungsprofil in der Theorie, in: v. E. Mayer; J. Weber (Hrsg.): Handbuch Controlling, Stuttgart 1990, S. 325 ff.; vgl. auch Landsberg, G. v.: Controller-Anforderung in der Praxis, in: v. E. Mayer; J. Weber (Hrsg.): Handbuch Controlling, Stuttgart 1990, S. 345 ff.

6 Vgl. Imai, M.: Kaizen, der Schlüssel zum Erfolg der Japaner im Wettbewerb, 6. Aufl., München 1992, S. 18 f.

onsübergreifender Verbesserungsschritte ersetzt. Die Maßnahmen greifen relativ schnell, die Auswirkungen werden unverzüglich sichtbar. Kaizen hat sich in den letzten Jahrzehnten insbesondere in der japanischen Automobilindustrie als erfolgreiche Strategie bei der Lösung ökonomischer Probleme erwiesen. Sie bedingt jedoch, daß sich sowohl das Management wie auch jeder Mitarbeiter mit dieser Philosophie der kleinen raschen Schritte identifizieren. Andernfalls verkommt Kaizen zum bedeutungslosen Schlagwort.

JUST IN TIME-Strategien sind Ausprägungsformen von Kaizen. Sie streben die zeitpunktgenau auf den Bedarf ausgerichtete Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen an. Zwecks Gewährleistung einer unterbrechungsfreien Versorgung werden gegebenenfalls Sicherheitsbestände zugelassen. Im Prinzip geht es um die Reduzierung von Ressourcenverschwendung durch überflüssige Bestände, daraus resultierende Kapitalbindung sowie Kapitalbindungs- und Lagerhaltungskosten.⁷

Die Strategie von *LEAN PRODUCTION*, der schlanken Produktion, zielt auf Kundenorientierung und Kostensenkung des Produktionsbereichs. Die dazu erforderliche teamorientierte Arbeitsorganisation setzt umfassend qualifizierte Mitarbeiter, den Umbau bestehender Aufgabenstrukturen, Kompetenzen und Verantwortungsbereiche sowie ein ausgeprägtes Kommunikationsgeflecht voraus. Unternehmensübergreifende Vernetzung und Kooperation ermöglicht intern eine Verringerung der Leistungstiefe.

Die Berücksichtigung weiterer Überlegungen zur Absicherung der für Kooperationspartner gleichermaßen bestehenden politischen oder wettbewerbswirtschaftlichen Risiken führt zu engeren Kooperationen, den *STRATEGISCHEN ALLIANZEN*. Sie sind vor allem bei innovativen und high-tech-Produkten in der Produktentwicklung, der Erschließung neuer Märkte sowie der Verbesserung oder Absicherung der Marktposition auf bereits bestehenden Märkten zu beobachten.⁸

SIMULTANEOUS ENGINEERING zielt auf die Verkürzung von Entwicklungszeiten durch Parallelisierung der Entwicklungsvorgänge ab. Kompetenter Vertreter aller durch die Neuentwicklung betroffenen Organisationseinheiten des Unternehmens arbeiten dazu in interdisziplinären Teams. Komplexe Abhängigkeiten lassen sich dadurch frühzeitiger erkennen und in Strategien überführen. Das Unternehmen verkürzt die

7 Vgl. Wöhe, G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 18. Aufl., München 1993, S. 333 f.

8 Vgl. Liessmann, K. (Hrsg.): Gabler-Lexikon Controlling und Kostenrechnung, Wiesbaden 1997, S. 408 f.

Zeit bis zur Markteinführung, spart durch rechtzeitige interdisziplinäre Abstimmung Kosten für Doppelarbeit. Es gewinnt den strategisch wichtigen Zeit- und Wettbewerbsvorteil durch frühere Marktreife und -einführung.⁹

LEAN MANAGEMENT, schlankes Management, ist im Vergleich zur Lean Production das umfassendere Managementkonzept. Es übernimmt die Ziele und Prinzipien von „Lean Production“ auf alle Funktionen und Hierarchiestufen der Unternehmensführung.¹⁰ Lean Management verbindet verschiedene Management-Konzepte netzwerkartig zu einem ganzheitlichen, auf sämtliche Unternehmensprozesse ausstrahlenden Erneuerungsprozeß.

Ein Modul des Lean Management ist TQM: Total Quality Management oder Qualitätsmanagement¹¹. Es fokussiert umfassendes Qualitätsdenken im Unternehmen. Dieser bereits für sich ganzheitliche Ansatz betrifft nicht nur die klassischen Bereiche Produktion, Beschaffung, Vertrieb, sondern sämtliche Funktionsbereiche des Unternehmens, also insbesondere auch die sogenannten indirekten Bereiche sowie die Verwaltungsbereiche.

Auf der Grundlage dieses Qualitätsbewußtseins sollen die Kosten in der Produktion durch Vermeidung von Produktionsfehlern reduziert, die Kapitalbindung bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie bei Halbfertig- und Fertigerzeugnissen gesenkt und Wettbewerbsvorteile durch Qualitätsdifferenzierung sowie Termin- und Liefertreue¹² erzielt werden.

Dabei kommt es im Sinne der Prozeßsicherheit und -beherrschung auch darauf an, nicht erst die falschen, sondern die richtigen Dinge gleich beim ersten Versuch fehlerfrei zu erledigen.

Ein weiteres Modul ist die *KUNDENORIENTIERUNG*. Sie basiert auf der Einschätzung des Kundennutzens als strategischem Erfolgsfaktor. Durch konsequente Erfüllung der Kundenwünsche soll ein hohes Maß an Kundenzufriedenheit erreicht und dadurch die eigene Marktposition gefestigt und ausgebaut werden.¹³

Diese wird unterschiedlich definiert. Besondere Indizien hierfür sind der Bekanntheitsgrad, die Kundenloyalität und insbesondere der relative

9 Vgl. Liessmann, K. (Hrsg.): 1997, a.a.O., S. 598 f.

10 Vgl. ebenda, S. 408.

11 Total Quality Management (TQM) baut auf dem Gedanken des Total Quality Control (TQC) auf. TQC ist ein unmittelbarer Bestandteil des KAIZEN-Konzeptes und somit bildet KAIZEN auch die Basis für TQM.

12 Vgl. Liessmann, K. (Hrsg.): 1997, a.a.O., S. 657.

13 Vgl. ebenda, S. 398.

Marktanteil, der die relative Positionierung im Markt als Abstand zum stärksten Wettbewerber sichtbar macht.

Um frühzeitig, also bereits im Entwicklungsstadium künftiger Güter und Dienstleistungen eine Voraussetzung für erfolgversprechende Markteinführung sicherzustellen, wurde *TARGET COSTING*, die Zielkostenrechnung, entwickelt. Diese streng marktorientierte Kostenrechnung geht von der Frage aus, wieviel ein Produkt bei Markteintritt kosten darf, wenn zu dann voraussichtlich herrschenden Marktpreisen noch genug verdient werden soll, um weiteres Wachstum des Unternehmens und Renditen für die Anteilseigner zu gewährleisten.

Daher hat dieser Kostenrechnungsansatz auf der Grundlage von Volumenplanungen über den Lebenszyklus der Produkte neben Erlösen und Einzelkosten insbesondere auch den aus Strukturinvestitionen resultierenden Kapitalbedarf und die aus den Abschreibungen resultierenden indirekten Kosten zu berücksichtigen¹⁴.

GESCHÄFTSPROZESSORIENTIERUNG wird in der ablaufforientierten, ganzheitlichen Zusammenführung von teils auf zahlreiche Abteilungen verteilten Arbeitsschritten sichtbar. Sie zielt auf die Optimierung von Prozessen durch Beseitigung von Mehrfacharbeit, Schnittstellenproblemen und unklaren Zuständigkeiten. Ziel ist das Reengineering sämtlicher Prozesse in der Unternehmung, also sowohl der Kernprozesse der eigentlichen Wertschöpfung wie auch der Hilfsprozesse wie Instandhaltung, Weiterbildung und von Verwaltungsprozessen wie zum Beispiel der Wahrnehmung von Controlling-Aufgaben. Die Effizienz wird durch Ausrichtung der Prozesse auf Wertschöpfung gesteigert. Diese *WERTSCHÖPFUNGSORIENTIERUNG* wird zur Unternehmensstrategie, da sie die Steigerung des individuellen Kundennutzens ermöglicht. Die Produkte werden schneller entwickelt, die Lieferzeiten bei erhöhter Qualität verkürzt und der Kunde wird individueller bedient. Ziel der Geschäftsprozessorientierung ist dabei die Optimierung sämtlicher Geschäftsprozesse. Insbesondere die gezielte Verbesserung strategisch bedeutungsvoller Teile des Gesamtprozesses ist Voraussetzung der für die Zukunftssicherung des Unternehmens bedeutsamen Absicherung oder Erlangung von Wettbewerbsvorteilen.¹⁵ Dabei werden auch interne Abnehmer als Kunden behandelt. Können diese bisher ausschließlich intern bezogene Güter und Dienstleistungen eventuell auch außerhalb des Unternehmens

14 Vgl. Riegler, C.: Marktorientierung im Kostenmanagement; in: Wagenhofer, A. u. Gutschelhofer, A. (Hrsg.): Controlling und Unternehmensführung, Wien 1995, S. 158 f.

15 Vgl. Liessmann, K. (Hrsg.): (1997), a.a.O., S. 254 f.

einkaufen, so wird der interne Anbieter dem Druck externer Anbieter ausgesetzt und der Wettbewerb mit externen Anbietern in das Unternehmen hineingetragen.

OUTSOURCING ist eine Konsequenz dieser Wertschöpfungsorientierung. Es führt zur Verlagerung bisher im Unternehmen durchgeführter Aktivitäten auf Zulieferer in der Hoffnung auf erzielbare Einsparungen. Dies setzt jedoch Freisetzung der nicht länger benötigten Ressourcen voraus. Dabei werden teilweise fixe durch variable Kosten ersetzt und die Kostenstruktur des Unternehmens verändert. Die Kostenflexibilität wird erhöht und die Gewinnschwelle zu geringerer Auslastung verlagert.¹⁶

Das *HUMAN-RESSOURCE-MANAGEMENT* als weiteres Modul begreift den Mitarbeiter weniger als Produktionsfaktor, sondern vor allem als nach Selbstverwirklichung strebenden und für seine Handlungen eigenverantwortlichen Entscheidungsträger. Konflikte aufgrund des natürlichen Spannungsfelds zwischen Selbstverwirklichung einerseits und Zielerreichung der Organisation andererseits lassen sich minimieren, wenn das Unternehmen den Mitarbeiter als wichtigste Ressource betrachtet, fördert und entwickelt.¹⁷ Dazu bedarf es gewisser Freiräume, welche die individuellen Bedürfnisse nicht in starre hierarchische Ordnungen zwingen sowie eine autonome Erfüllung von Aufgaben und das motivierende Erleben der Selbstverwirklichung zulassen.

DIVERSIFIKATION bezweckt Risikostreuung durch Differenzierung und Ausweitung des Produktgramms in Verbindung mit besserer Ausnutzung vorhandener Kapazitäten. Flankierende Strategien zur Reduzierung der Komplexität, der Vereinheitlichung von Abmessungen, Formen und Qualitäten bei Teilen und Produkten, die Gruppenbildung bei Produkten und Abläufen¹⁸, die Zertifizierung von Lieferanten und die Quotierung von Bezugsmengen dienen ergänzend der Beschränkung des unternehmerischen Risikos.

Als derzeit umfassendstes Konzept ist der *SHAREHOLDER-VALUE-ANSATZ* hervorzuheben. Bei ihm rückt das Interesse der Anteilseigner in das Zentrum unternehmerischer Handlungen. Dazu wird die Zweckmäßigkeit aller unternehmerischen Aktivitäten am Nutzen der Anteilseigner gemessen. Maßstab ist der Gegenwartswert zukünftiger Zahlungsüber-

¹⁶ Vgl. Ziegenbein, K.: Controlling, 5. Aufl., Ludwigshafen 1995, S. 198.

¹⁷ Vgl. Bisani, F.: Personalwesen und Personalführung; der state of the art der betrieblichen Personalarbeit, 4. Aufl., Wiesbaden 1995, S. 738 f.

¹⁸ Vgl. Wöhe, G.: (1993), a.a.O., S. 404 f.

schüsse. Er ermittelt sich als Summe der diskontierten Plan-Cash-Flows der künftigen Perioden.

Seine Entwicklung wird maßgeblich von sogenannten „value drivers“ bestimmt, wie der Umsatzentwicklung, der betrieblichen Gewinnmarge, den Kapitalkosten, dem Umfang der Investitionen in das Umlaufvermögen, dem Gewinnsteuersatz, der Länge des Planungszeitraums und nicht zuletzt auch der Größe des Diskontierungssatzes. Damit verschiebt sich der Schwerpunkt der Beurteilung von Managementleistungen auf die der Geschäftsstrategie während der Planungsperiode zuzurechnende Steigerung des Unternehmenswertes.¹⁹

Gegebenenfalls wird die Optimierung durch dabei auftretende Konfliktpotentiale zwischen Auftraggebern und -nehmern beeinträchtigt. Diese sind durch schiefe, weil ungleiche und unvollständige Informationslage von Anteilseignern und angestellten Managern verursacht. Sie zu erklären und zu überwinden ist Ziel des *PRINZIPAL-AGENT-ANSATZES*, der auch vertragliche Anreize zur Verbesserung der Information des Auftraggebers über Verhalten und zu erzielende Ergebnisse des Auftragnehmers vorsieht, um Verhalten und Engagement des Agenten bezüglich der ihm vorgegebenen beziehungsweise mit ihm vereinbarten Ziele im Sinne des Principal positiv zu beeinflussen.²⁰

Neben diesen Ansatzpunkten zur Gestaltung notwendiger Veränderungsprozesse ergeben sich ständig weitere neue Anpassungserfordernisse. Beispielhaft und stellvertretend sei nur auf die bevorstehende Währungsumstellung auf den EURO hingewiesen.

Die genannten Managementstrategien sind oftmals alter Wein in neuen Schläuchen; sie sind zu Werbeslogans zahlreicher unseriöser Unternehmensberater verkommen.

Zur Bewältigung anstehender Herausforderungen sind ergänzend neue, weitergehende Konzepte erforderlich. Betriebswirtschaftslehre und Controlling sollten möglichst antizipativ oder doch wenigstens simultan praktisch angemessene Methoden entwickeln und bereitstellen sowie ihre Adaption und Implementierung steuern und überwachen.

Stellt die Forschung neue Konzepte allerdings zu spät bereit - und das ist leider auch zu beobachten - so dominiert die Macht des Faktischen. Betriebswirtschaftslehre, Controlling und andere wichtige Disziplinen wie beispielsweise Soziologie, Arbeitsmedizin etc. müssen dann die von der

19 Vgl. Rappaport, A.: *Shareholder Value: Wertsteigerung als Maßstab für die Unternehmensführung*, Stuttgart 1994, S. 12 ff.

20 Vgl. Liessmann, K. (Hrsg.): (1997), a.a.O., S. 13.

Wirtschaftspraxis nach Praktikabilitätsgesichtspunkten entwickelten Konzepte nachvollziehen. Dies ist wissenschaftlich wenig erstrebenswert.

Deshalb müssen Betriebswirtschaftslehre und Controlling künftige Probleme frühzeitiger antizipieren, um der Leitung von Unternehmen insbesondere in wirtschaftlich schwieriger und zunehmend von Diskontinuitäten geprägter Zeit rechtzeitiger praktikable Methoden und Verfahren zur Bewältigung der Herausforderungen und als Grundlage sicherer Steuerung anbieten zu können.

Dazu bedarf es hinreichender Transparenz im Unternehmen. Sie ist sowohl bezüglich aller wirtschaftlich relevanten, unternehmensinternen Vorgänge und Wechselwirkungen als auch bezüglich aller Verflechtungen und Aktivitäten zwischen Unternehmen und Umwelt herbeizuführen. Diese vielfältigen ökonomischen und sozialen Beziehungen determinieren jede Unternehmung. Sie ist ein sozio-ökonomisches System und als solches individuell in ihr spezifisches Umfeld eingebettet.

II. Unternehmung und Umfeld

Unternehmungen sind erwerbswirtschaftlich orientierte Einheiten.²¹ Ihre Existenzberechtigung leiten sie aus dem Bemühen um die Deckung des Bedarfs Dritter ab, denen sie spezifische Leistungen anbieten. Sie profitieren von dem Unterschiedsbetrag zwischen dem monetären Gegenwert der abgesetzten Leistungen und dem Einkaufswert der hierfür benötigten Ressourcen.

Der Profit beziehungsweise der wirtschaftliche Nutzen wachsen mit zunehmend konsequenterer Beachtung des Wirtschaftlichkeitsprinzips²² entweder durch Minimierung des Einsatzes zur Erreichung vorgegebener Ergebnisse oder, gleichbedeutend, durch Maximierung des Ergebnisses für gegebenen Einsatz.

Die Unternehmen sind einem sich verschärfenden Wettbewerb ausgesetzt, der sich störend, hemmend und nur gelegentlich stimulierend auf die Profiterzielung auswirkt. Er herrscht sowohl auf den Beschaffungsmärkten, auf denen die Unternehmen bei Kapitalgebern, Lieferanten und

21 Vgl. Hopfenbeck, W.: Allgemeine Betriebswirtschafts- und Managementlehre, 7. Aufl., Landsberg 1993, S. 97 ff. und die dort angegebene Literatur.

22 Vgl. Schierenbeck, H.: Grundzüge der Betriebswirtschaft, 12. Aufl., München 1995, S. 3. Die Begriffe „Wirtschaftlichkeitsprinzip“, „Ökonomisches Prinzip“ und „Rationalprinzip“ sind synonym zu verwenden.

Dienstleistern um die benötigten Ressourcen konkurrieren als auch auf den Absatzmärkten, auf denen sie um Kunden werben.

Aufgrund derart komplexer Beziehungen zwischen Unternehmung und Umfeld sind alle nur denkbaren Umweltzustände als Szenarien in Betracht zu ziehen und zu analysieren, um das Unternehmen unter allen, also auch unter widrigsten Bedingungen, überlebensfähig zu machen.²³ Hieraus resultieren spezifische Aufgaben für das Management.

III. Management

Das TOP-Management ist oberste Geschäftsleitung. Sie ist zuständig und verantwortlich für die Prosperität des Unternehmens, seine wirtschaftliche Entwicklung und die Erreichung seiner kurz- und langfristigen Ziele. Dazu muß der dispositive Faktor der Geschäfts- und Betriebsleitung Visionen²⁴ zur künftigen Stellung und Bedeutung des Unternehmens entwickeln und in Strategien überführen. Die zu ihrer Realisierung notwendigen Maßnahmen sind vorzusehen und die geeigneten Schritte einzuleiten und umzusetzen.

Zu den *STRATEGISCHEN AUFGABEN* der Geschäftsleitung gehören die Planung des Auf- und Ausbaus sowie der Absicherung zukünftiger Erfolgspotentiale, beispielsweise mittels Selektion neuer strategischer Geschäftsfelder, neuer Märkte, neuer Produkte oder anderer Vertriebswege und Verfahren.

Zu den *OPERATIVEN AUFGABEN* zählt demgegenüber die Vorbereitung der zur Zielerreichung geeigneten Maßnahmen. Dazu gehören die Vorbereitung von Entscheidungen, die Entscheidungsfindung und Durchsetzung sowie Planung, Organisation, Steuerung, Koordination und Überwachung der laufenden Geschäftstätigkeit.²⁵

Außerdem fällt die zweckmäßige und wirtschaftliche Organisation aller betrieblichen Strukturen, Prozesse und Abläufe im Rahmen der Beschaffung von Ressourcen (Input), der Kombination und Transformation (Throughput) in betriebliche Leistungen (Output), der Verwertung dieser betrieblichen Leistungen und der Aufrechterhaltung der betrieblichen Leistungsbereitschaft²⁶ in die Zuständigkeit der Geschäftsleitung.

23 Vgl. zum Aufbau von Szenarien Gausemeier, J.; Fink, A.; Schlake, O.: Szenario-Management, 2. Aufl., München 1996.

24 Vgl. Bisani, F.: (1995), a.a.O., S.594.

25 Vgl. Koschnick, W. J.: Management: Enzyklopädisches Lexikon, Berlin 1995, S. 371 f.

26 Vgl. Picot, A.: Organisation, in: Bitz, M.: Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre Bd. 2, 2. ., München 1990, S. 103.

Zwecks optimaler Erfüllung der genannten Aufgaben wurden die Unternehmen traditionell arbeitsteilig²⁷ nach funktionalen Gesichtspunkten in Geschäftsbereiche wie Beschaffung, Forschung und Entwicklung, Produktion, Vertrieb, Personal und Finanzen gegliedert. Die jeweils kleinsten Abrechnungseinheiten dieser Bereiche sind meist Kostenstellen. Gelegentlich werden diese weiter in Kostenplätze untergliedert. Kostenstellen wie Kostenplätze wirken arbeitsteilig an der Abwicklung der zur operativen Zielerreichung erforderlichen Geschäftsprozesse mit. Dabei sollte das Bemühen um Wirtschaftlichkeit zu den obersten Leitmotiven gehören. Die dazu dringend erforderliche betriebswirtschaftliche Kompetenz wird jedoch immer häufiger aus Linienstellen in Controlling-Stabsstellen überführt. Damit wechselt sowohl die Vorbereitung der für Entscheidungen benötigten Entscheidungsunterlagen, die Ausplanung beschlossener Maßnahmen, die Steuerung und Koordination von Ressourcen und Aktivitäten gleichermaßen in die Zuständigkeit des Controllings, wie der Aufbau des Berichtswesens für zeitnahe Information sich abzeichnender Chancen und Risiken, von Schwächen und Stärken sowie über die aktuelle Positionierung²⁸ des Unternehmens im Markt.

Diese Delegation von Zuständigkeit und Verantwortung für die sachgemäße Wahrnehmung dieser Aufgaben bindet Controlling deutlich in die Managementverantwortung ein. Controlling muß das Management daher bei der Wahrnehmung seiner Führungsaufgabe und -verantwortung durch kompetente und gewissenhafte Erledigung dieser ihm anvertrauten strategischen und operativen Aufgaben unterstützen und entlasten.

Controlling verfügt aber dennoch keineswegs über die Mittel, um das Management auf die Beachtung sachdienlicher Hinweise zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit verpflichten zu können. Und das oberste Management vermag sich keinesfalls der Gesamtverantwortung zu entledigen. Insofern kommt dem Controlling im Verhältnis zum operativen Management lediglich die Stellung eines -hoffentlich- kompetenten und akzeptierten Beraters zu. Im Gegensatz dazu ist in der Wirtschaftspraxis leider häufiger zu registrieren, daß mancher Manager aufgrund (unternehmens-) politischer oder persönlicher Erwägungen oder sogenannter wirtschaftlicher „Sachzwänge“ weder objektive, noch richtige sowie gute Empfehlungen des Controllings zum Schaden des Unternehmens unzureichend berücksichtigt, sie mißachtet, negiert oder gar konterkariert.

²⁷ Vgl. Bisani, F.: (1995), a.a.O., S. 501 ff.

²⁸ Vgl. Koschnick, W. J.: Management: Enzyklopädisches Lexikon, Berlin 1995, S. 304.

Für den Entwurf und die Verfügbarkeit angemessener Systeme²⁹ zur Erfüllung der ihm übertragenen strategischen und operativen Management-Aufgaben hat Controlling selbst zu sorgen. Diese Systeme sollen, wie bereits angedeutet, das Management mit den jeweils entscheidungs- und führungsrelevanten Informationen versorgen³⁰. Dazu müssen sie die Planungs-, Steuerungs-, Überwachungs-, Koordinationsprozesse unterstützen sowie zeitnahe und aktuelle Abweichungsanalysen, Ursachenforschung und Berichterstattung nach allen organisatorischen und sachlichen Gesichtspunkten über alle hierarchischen Ebenen ermöglichen.

Zur Erfüllung seiner Aufgaben und zur Erstellung qualitativ und quantitativ zutreffender Analysen und Berichte benötigt Controlling ergänzend zu unternehmensinternen Informationen über betriebliche Entscheidungen, Tatbestände und Vorgänge auch externe Informationen. Dazu gehören beispielsweise branchenbezogene Informationen zur Preisentwicklung, zur Wettbewerbssituation und Marktstellung, zur volkswirtschaftlichen Einschätzung des zukünftigen Konjunkturklimas, zur Entwicklung des Kapitalmarkts und der Wechselkurse.

Um die aktuelle Situation, die vielfältigen Chancen und Risiken des Unternehmens, jederzeit sachgerecht beurteilen zu können, sind zunächst alle Aktivitäten des Unternehmens zu erfassen und transparent darzustellen. Dies ist Aufgabe der Buchhaltung und des Rechnungswesens.

IV. Buchhaltung und Rechnungswesen

Der Einkauf von Leistungen bei einem Lieferanten, das Beschäftigungsverhältnis eines Mitarbeiters, der Verkauf von Leistungen an Kunden, Beiträge an Institutionen, Kreditaufnahmen bei Geldgebern und Instituten, Ausleihungen an Kreditnehmer, Beteiligungen an anderen Unternehmen, Finanzanlagen in Wertpapieren, Subventionen der öffentlichen Hand, die Besteuerung durch den Fiskus, sind monetär relevante Tatbestände und Vorgänge, die deshalb zunächst zu erfassen und mit allen Details zu dokumentieren sind. Diese primären Geschäftsvorfälle begründen Forderungen und Verbindlichkeiten der Unternehmung gegenüber ihrer Umwelt. Sie führen, oft zeitversetzt, zu Ein- und Auszahlungen. Die buchhalterische Verarbeitung dieser Vorgänge ist Aufgabe der Geschäfts- oder Finanzbuchhaltung.

29 Vgl. Koschnik, W.J.: a.a.O., S. 607 f.

30 Vgl. Staehle, W.: Management, 7. Aufl., München 1994.

Auf sie nimmt auch das interne Rechnungswesen Bezug. Seine Grundlage ist die Betriebsbuchhaltung. Hier werden die innerbetrieblichen Leistungs- und Werteströme aufgezeichnet. Diese entstehen bei der Beschaffung von, der Bevorratung mit und dem Verbrauch der benötigten Ressourcen bei der Durchführung von Kombinations- und Transformationsprozessen zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft, zur Durchführung der Leistungserstellung und Verwertung der erstellten Leistungen auf dem Markt.

Güter- und Dienstleistungen fließen also zunächst in das Unternehmen hinein. Dort werden sie in Leistungserstellungsprozessen kombiniert. Halbfertige Leistungen werden zwischengelagert. Absatzreife Leistungen fließen unmittelbar oder zum Ausgleich von Nachfrageschwankungen erst nach Zwischenlagerung aus dem Unternehmen heraus. Abbildung und Auswertung dieser Vorgänge und Tatbestände sind Aufgaben des Innerbetrieblichen Rechnungswesens. Sein Herzstück ist die Kosten- und Leistungsrechnung. Sie besteht aus der Kostenarten-, der Kostenstellen- und der Kostenträgerrechnung.³¹

IV.1 Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung³² sortiert die dem innerbetrieblichen Verbrauch zugeführten Güter und Dienstleistungen zunächst nach primären und sekundären Kostenarten. Zu den primären Kostenarten zählen Material, Lohn, Miete oder Abschreibungen. Diejenigen Anteile dieser Kosten, die den zu erstellenden Leistungen aufgrund von Stücklisten, Rezepturen oder Arbeitszeitvorgaben direkt zurechenbar sind, werden direkte Kosten genannt. Sie können an der anschließenden Kostenstellenrechnung vorbeigeschleust und direkt auf die Leistungen verrechnet werden. Sekundärkosten entstehen durch Verrechnung und Vermischung primärer Kostenbestandteile in der Kostenrechnung. Andererseits wird die Wirtschaftlichkeit ihres Einsatzes in den Kostenstellen bestimmt. Deshalb läßt sich die Wirtschaftlichkeit nur hier beurteilen und überwachen.

31 Vgl. Eisele, W.: Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 5. Aufl., München 1993.

32 Vgl. Kilger, W.: Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden 1992, S. 69-153.

IV.2 Kostenstellenrechnung

In die Kostenstellenrechnung³³ wird der den Endleistungen nicht direkt zurechenbare Teil der primären Kosten als Gemeinkosten übernommen. Die Kostenstellenrechnung verteilt diesen Teil gemäß anteiliger Inanspruchnahme auf diejenigen Kostenstellen, die eindeutig als Nachfrager identifiziert sind. Das können sowohl Hilfskostenstellen, Vorkostenstellen als auch Haupt- und Endkostenstellen sein. Endkostenstellen sind Kostenstellen, die absatzfähige Leistungen hervorbringen. Sie verteilen ihre primären und die ihnen im Zuge der Verrechnung angelasteten sekundären Kosten gemäß Inanspruchnahme nach Zuschlagssätzen auf die erstellten Leistungen.

Nicht in sogenannten Endkostenstellen angefallene, primäre Kosten von Vor-, Hilfs- und Hauptkostenstellen werden entlang der Prozeßkette, also gemäß dem tatsächlichen Arbeitsfortschritt, in einem gestuften Verrechnungsverfahren denjenigen Kostenstellen weiterbelastet, die ihre Leistungen in der Prozeßfolge in Anspruch genommen haben. Diese Weiterbelastung erfolgt jedoch nicht sortiert nach Kostenarten, sondern infolge vorheriger Summenbildung verdichtet. Mit der Verrechnung derart verdichteter Werte entstehen zunehmend vermischtere Kosten oder sekundäre Kostenarten. Dies verhindert in der Folge Rückschlüsse auf die primären Kostenbestandteile und beeinträchtigt die doch so notwendige Transparenz.

IV.3 Kostenträgerrechnung

Elemente der Kostenträgerrechnung sind die Kostenträgerstückrechnung und die Kostenträgerzeitrechnung. Die Kostenträgerstückrechnung dient der Kalkulation und die kurzfristige Erfolgsrechnung der Erfolgsermittlung der Periode.

Die Ermittlung des perioden- sowie des stückbezogenen kostenmäßigen Gegenwerts halbfertiger, fertiger und verkaufter Leistungen erfolgt in der Kostenträgerrechnung³⁴. Hier werden die an der Kostenstellenrechnung vorbeigeschleusten Einzelkosten mit den in die Kostenstellenrechnung eingestellten und den Endkostenstellen verursachungsgemäß „genau“ zugeschlüsselten Gemeinkosten zusammengeführt.

33 Vgl. Kilger, W.: (1992), a.a.O., S. 154-264.

34 Vgl. ebenda, S. 265-391.

IV.3.1 Kostenträgerzeitrechnung oder kurzfristige Erfolgsrechnung

Die kurzfristige Erfolgsrechnung³⁵ führt Kosten und Leistungen zusammen. Sie ist eine periodenbezogene Betriebsergebnisrechnung. In ihr wird der Profit der operativen betrieblichen Tätigkeit als Differenz der mit den erzielten Preisen bewerteten sowie verkauften und aus dem Unternehmen herausgeflossenen Leistungen und den darauf sowohl direkt als auch über die Kostenstellenrechnung verrechneten indirekten Kosten ermittelt.

IV.3.2 Kostenträgerstückrechnung oder Kalkulation

Während in der Kostenträgerzeitrechnung die Kosten pro Abrechnungsperiode betrachtet werden, dient die Kostenträgerstückrechnung der Erfassung der Kosten je Mengeneinheit des Kostenträgers. Dabei werden als Kalkulationsverfahren unterschiedliche Methoden der Kostenzurechnung verwendet. Stellvertretend seien Divisionskalkulation und Zuschlagskalkulation genannt.

Sie unterscheiden sich dadurch, daß die *Divisionskalkulation* die durchschnittlichen Einzel- und Gemeinkosten der Abrechnungsperiode auf die in diesem Zeitraum erstellten Kostenträger verteilt, während die *Zuschlagskalkulation* die Trennung in Einzel- und Gemeinkosten beibehält. Die aus der Kostenartenrechnung übernommenen Einzelkosten werden den Kostenträgern unmittelbar zugerechnet. Die aus der Kostenstellenrechnung übernommenen Gemeinkosten werden dagegen mittels Gemeinkosten-Zuschlagsätzen auf die Kostenträger verrechnet. Zumeist dienen die Lohn- und Material-Einzelkosten der Kostenartenrechnung als Basis zur Bestimmung der Zuschlagssätze.³⁶

Vom Standpunkt des Controlling ist die stufenweise Verrechnung von Gemeinkosten nachdrücklich zu bemängeln. Sie unterstützt weder die Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung in Kostenstellen noch trägt sie zur unternehmensinternen Harmonisierung von Kapazitätsangebot und -nachfrage bei. Sie unterstützt im Gegenteil sogar die Verschleierung von Unwirtschaftlichkeiten der Leistungserstellung in Kostenstellen und fördert dadurch Entstehen sowie Beibehaltung wirtschaftlich unvertretbarer Kostenstrukturen. Unter Umständen verleiten die Kostenstellenrechnung mit tradierten Gemeinkostenverrechnungs-

35 Vgl. Schierenbeck, H.: (1995), S. 634 f.

36 Vgl. ebenda, S. 647 f.

verfahren sowie die Preisbildung auf der Grundlage überholter Gemeinkostenzuschlagsverfahren das Management daher zunehmend zu systematisch überzogener Preisbildung. Als Folge kalkuliert sich die Unternehmung systematisch aus den Märkten. Es kommt dann zwangsläufig zum Rückgang an Absatz und Beschäftigung. In solcher Situation besinnt sich das Management, in der sicherlich guten Absicht zu retten, was noch zu retten ist, konsequenter- und fälschlicherweise auf Wirtschaftlichkeit. Kurzfristig wird ein Ausweg in der Konzentration auf sogenannte Kernkompetenzen und der Freisetzung angeblich überzähliger Mitarbeiter gesehen. Solche Maßnahmen mit Kosteneinsparungen um jeden Preis sind nur zu oft das Resultat aufwendiger betriebswirtschaftlicher Analysen unter Verwendung unzulänglicher oder unzweckmäßiger Instrumente. Da die echten Unwirtschaftlichkeiten und insbesondere die tatsächlichen Kostentreiber unerkannt bleiben, wird lediglich an Symptomen nicht aber an den Ursachen gearbeitet.

Scheinbar unergiebige Geschäftsfelder werden aufgegeben und anstatt Revitalisierung und Turnaround einzuleiten, beschleunigen die eingeleiteten Maßnahmen in Unkenntnis der wirklichen Kostentreiber und der tatsächlichen Unwirtschaftlichkeiten ungewollt den wirtschaftlichen Exitus des Unternehmens.

Erfolgreiche Controlling-Analysen setzen daher sowohl geeignete Methoden und Basis-Informationen als auch die Beherrschung ihrer sachgemäßen Anwendung voraus. Anknüpfungspunkte für entsprechende Informationsbereitstellung bietet das interne Rechnungswesen.

V. Controlling und Rechnungswesen

Die Generierung zutreffender und steuerungsrelevanter Informationen als auch die Vermeidung der angedeuteten oder anderer Fehlschlüsse macht unabdingbar eine sach- und periodengerechten Abgrenzung des Datenumaterials erforderlich.

Dazu werden alle Geschäftsvorfälle, Verbräuche, Erlöse, Erträge und Aufwendungen sowie Bestände und Bestandsveränderungen buchhalterisch in Konten erfaßt. Diese sind branchenspezifisch in Kontenrahmen eingebunden, so daß alle monetär wirksamen Vorgänge durchgängig abgebildet werden können. Alle Systeme sind entsprechend zu konzipieren, daß letztlich die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage jedes Unternehmens sowohl nach internen Gesichtspunkten als auch nach Handels- und Steuerrecht darstellbar wird.

Ein zu internen Zwecke erstellter Status der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage kann jedoch erheblich von einem nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften erstellten Status abweichen. Das Management hat diese spezifischen Unterschiede bei der Planung zu berücksichtigen, um die interne operative Steuerung des Unternehmens auf die Erreichung nach außen verlaubarer Ziele adjustieren zu können und um außenstehenden Dritten die Überprüfung der Zielerreichung anhand externer Abschlüsse zu ermöglichen.

Die Ausübung von in der externen Rechnungslegung zulässigen Ansatz- und Bewertungswahlrechten begründet zwangsweise Unterschiede zwischen interner und externer Rechnungslegung. Deshalb stellt gerade das interne Rechnungswesen für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecke zuverlässigere Informationen über Vermögen, Kapital, Zahlungs- und Erfolgsgrößen zur Verfügung. Diese verwendet Controlling traditionell zur Darstellung und Beurteilung der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens.

Entsprechende Informationen sind zumeist kurz nach Ablauf jeder Periode verfügbar. In Anbetracht der Vergangenheitsbezogenheit des Datenmaterials stellt sich jedoch die Frage, ob nicht Einflüsse auf Bilanz und Ergebnisrechnung, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens beeinflussen, frühzeitiger sichtbar gemacht werden können.

Die Input- und Outputgrößen der betrieblichen Prozesse sowie alle Arten an Beständen repräsentieren das Mengengerüst der monetären Größen. Statt jedoch erst die finanziellen Auswirkungen monetär bewerteter Veränderungen abzuwarten, ist es naheliegend, Prozeßströme und Bestände unmittelbar als Beobachtungs- und Kontrollobjekt zu wählen. Damit wird die Veränderung nicht-monetärer Maßgrößen für Controlling zum Frühindikator finanzieller Auswirkungen. Die dadurch vorzeitige Verfügbarkeit führungsrelevanter Informationen ermöglicht dem Management, Entscheidungen auf grundsätzlich aktuellerer Grundlage zu treffen und läßt ihm mehr Zeit für überlegteres Handeln.

Als Frühindikatoren eignen sich neben betriebsinternen Entwicklungen auch branchenbezogene sowie volkswirtschaftliche Tatbestände.

So dient beispielsweise der Kursanstieg der deutschen Mark im Verhältnis zum Dollar exportorientierten Unternehmen als volkswirtschaftlicher Frühindikator. Bei Fakturierung in DM verteuern sich dadurch deutsche Leistungen im Dollarraum. Die aufgetretenen Exporteinbußen wirken sich mengen- und auch wertmäßig aus. Bei unveränderter Leistungserstellung steigen die Fertigerzeugnisbestände und dadurch Kapital-

bindung, Finanzmittelbedarf, Finanzierungskosten und Lagerhaltungskosten.

Das frühzeitige Erkennen künftiger Kursentwicklungen und hinreichende Kenntnis der Ursache-Wirkungs-Beziehungen bieten die Chance, die potentiellen Folgen von Paritätsverschiebungen mittels Antizipation und Einsatz erforderlicher Gegensteuerungsmaßnahmen zuverlässig zu begrenzen.

Ähnlich sind branchenbezogene Beobachtungen als Frühindikatoren verwendbar. So ist beispielsweise nachlassender Auftragseingang in der Bauindustrie stets Vorläufer gleichartiger Entwicklungen in Unternehmen des Baunebengewerbes. Dabei kommt es regelmäßig zur Verschärfung des Preiswettbewerbs, auch zum Rückgang der Bruttogewinnspannen. Der künftigen Verschärfung der Bedingungen könnte das Management viel früher Rechnung tragen und geeignete Maßnahmen rechtzeitiger und dosierter einleiten, statt im letzten Moment - und nicht selten zu spät - zu versuchen, unwirtschaftliche Strukturen und Abläufe hektisch und mit überzogenen Maßnahmen zu beseitigen.

Traditionell sind also Informationen aus Buchhaltung und Rechnungswesen zu spät verfügbar und daher nicht hinreichend aktuell, um noch sinnvoll in Führungsentscheidungen einbezogen und bei Führungsmaßnahmen berücksichtigt werden zu können.

Mittels der angesprochenen Frühindikatoren sind dagegen die von Buchhaltung und Rechnungswesen erst später abschließend zu dokumentierenden Entwicklungen deutlich früher an den realen Geschäftsprozessen erkennbar. Die Bedeutung von Frühindikatoren für die zukunftsorientierte Steuerung des Unternehmens wächst mit zunehmender Beschleunigung wirtschaftlicher Vorgänge und funktionsübergreifender Verzahnung der Controlling-Ansätze. Dies lassen insbesondere die neueren Entwicklungen im Controlling erkennen. Sie basieren auf der Nutzung vernetzten Wissens.

VI. Neuere Controlling-Ansätze

VI.1 Funktionsübergreifendes Controlling

Die derzeit noch in vielen Unternehmen zu beobachtende funktionale Arbeitsteilung ist durch zahlreiche Schnittstellen des Arbeitsübergangs zwischen den verschiedenen Funktionsbereichen gekennzeichnet. Manche Bereiche wirken an einem einzigen Prozeß mehrmals nacheinander mit, so daß sich die Anzahl der Übergänge zwischen den Bereichen entsprechend aufbläht. An diesen Übergängen oder Schnittstellen entsteht Koordina-

tionsbedarf, und es besteht latent Gefahr von Reibungsverlusten. Die bisher auf die Optimierung von Arbeitsschritten ausgerichtete Reorganisation von Prozessen gewährleistet keinesfalls optimale Prozessstrukturen und -abläufe. Deshalb erfolgt derzeit in vielen Unternehmen ein funktionsübergreifend ausgerichtetes **re-design** bestehender Abläufe und gegebenenfalls auch der Aufbauorganisation als Grundlage eines funktionsübergreifend funktionsfähigen Controllings. Voraussetzung dafür ist die ganzheitliche Betrachtung und Darstellung von Arbeitsabläufen. Die in den Funktionsbereichen des Unternehmens arbeitsteilig vollzogenen Tätigkeiten sind zu diesem Zweck zu funktionsübergreifenden Prozessen zusammenzuführen. Dies gilt sowohl für den Wertschöpfungsprozeß im engeren Sinn, einschließlich der Teilprozesse Entwicklung, Erzeugung und Vertrieb von Leistungen sowie für Prozesse zur Unterstützung der Wertschöpfung wie Instandhaltung oder Mitarbeiterschulung, wie auch für Gehaltsabrechnung oder die Personalbeschaffung als Verwaltungsprozesse.³⁷

Zunächst ist jedoch zu ermitteln, wofür in den an diesen Prozessen beteiligten Organisationseinheiten Kosten entstehen. Dazu werden organisationsumfassende Geschäftsprozesse wie beispielsweise Auftragsabwicklung oder Reklamationsbearbeitung definiert. Sodann werden die an der Abwicklung beteiligten Organisationseinheiten ermittelt und die jeweilige Belastung zu Stellenkosten bestimmt. Die Kosten des einzelnen Geschäftsprozesses ergeben sich als Summe aller für diesen Prozeß ermittelten Kosten und der beobachteten Anzahl der Abwicklungen.

Mit diesem Kostenbetrag ist jede Wiederholung des Prozesses zu bewerten. Deshalb spricht man von Prozeßkostenrechnung. Durch den Prozeßkostenansatz werden die Gemeinkosten indirekter Bereiche zu Einzelkosten von Prozessen. Diese Kostenzuordnung ist Voraussetzung, um die Notwendigkeit der mit der internen Leistungserstellung verbundenen Kostenentstehung zu hinterfragen. Der Ansatz vermittelt sogar unter Berücksichtigung des Vorbehalts der aus der Verrechnung von fixen Stellenkosten resultierenden systematischen Unvollkommenheit zumindest einen Kostenbetrag, der mit dem Entfall jeder Prozeßwiederholung eingespart werden könnte. Trotzdem gibt der Ansatz keinerlei Hinweise zur Wirtschaftlichkeit der derzeitigen Prozeßorganisation und zur Prozeßsicherheit.

Dazu ist die traditionell kostenstellenorientierte Kostenplanung und Kostensteuerung durch eine analytische Kostenplanung und -steuerung

37 Vgl. Liessmann, K. (Hrsg.): (1997), a.a.O., S. 546 f.

auf Prozeßebene zu ersetzen. Dabei müssen Betriebsbuchhaltung sowie Kosten- und Leistungsrechnung die Voraussetzungen für prozeßbezogene Planung und Ist-Abrechnung schaffen und neue Wege bei der Kostenartenaufgliederung beschreiten. Die zu erwartenden Vorteile sind evident. Erste praktische Ergebnisse lassen aber dabei auftretende Schwierigkeiten erahnen und erkennen.

VI.2 Periodenübergreifendes Controlling

Um die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens frühzeitig gestalten zu können, sind über die dargestellten Ansätze hinausgehende, periodenübergreifende Verzahnungen der Controllingaktivitäten erforderlich.

Im allgemeinen verlangt die Vorbereitung der Einführung neuer Leistungen für den Markt einen Vorlauf von mehreren Perioden. Aufgrund der internationalen Verschärfung des Wettbewerbs ist selbst in dieser Entwicklungsphase normalerweise mit Preisverfall zu rechnen. Diesem müssen die Unternehmen vorbeugen. Um selbst bei reduziertem Preisniveau Gewinnchancen zu besitzen, müssen, wie bereits im Zusammenhang mit Target Costing ausgeführt, bei Markteintritt die ab diesem Zeitpunkt auf jede Einheit des Produkts zu verrechnenden Vollkosten um die Gewinnspanne unter dem voraussichtlichen Marktpreis liegen.

Um das in Vorperioden in Strukturen investierte Kapital im Umsatzprozeß wieder freizusetzen, sind die derzeit marktgängigen sowie wahrscheinlich auch künftige Produkte mit erheblichen Abschreibungen belastet. Die Höhe der daraus als Gemeinkosten resultierenden Abschreibungen ist bestimmt durch in der Vergangenheit getätigte Investitionen. Untersuchungen belegen, daß in den vergangenen 50 Jahren nicht nur der Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten ständig angestiegen ist, sondern daß gleichzeitig der Anteil der fixen Gemeinkosten zugenommen hat. Dies beeinträchtigt zunehmend die wettbewerbspolitische Flexibilität der Unternehmen gemessen am preispolitischen Handlungsspielraum sowie die konjunkturelle Flexibilität gegenüber Beschäftigungsschwankungen.

Erstens sind also die gesamten Gemeinkosten zu hoch und zweitens reduziert die Zunahme des fixen Anteils den in einzelnen Perioden beeinflussbaren Anteil variabler Kosten. Dieser wäre größer, wenn in der Vergangenheit in vernünftige und angemessene Strukturen investiert worden wäre.

Controlling muß deshalb periodenübergreifend langfristig gerade den Abbau überdimensionierter, insbesondere prestigeträchtiger aber unproduktiver Strukturen im Unternehmen forcieren. Es darf sich daher keines-

falls ausschließlich auf die isolierte Betrachtung der Wirtschaftlichkeit abgegrenzter Perioden beschränken. Mißlingt dies, so wird die Marktfähigkeit künftiger Produktgenerationen infolge der Verrechnung überzogener Abschreibungen gefährdet. Wenn aber die Abschreibungen nicht in vermarktungsfähige Produkte verrechnet werden können, erleidet das Unternehmen langfristig Substanzverlust und scheidet schließlich aus dem Wirtschaftsprozess aus.

Das Ausmaß der darin begründeten Gefahr läßt sich an nachfolgender, einfacher Betrachtung belegen: Betriebe arbeiten oftmals pro Tag nur 8 von 24 Stunden, d.h. rund ein Drittel der theoretisch möglichen Zeit, pro Woche nur 5 von 7 Tagen und im Jahr maximal 11 von 12 Monaten. Demzufolge sind die installierten Kapazitäten lediglich zu rund 22 % ausgelastet. Die Kapazitäten sind also um den Faktor 4 überhöht und die Produkte müssen das 5-fache der notwendigen Fixkosten verdienen. Dies ist nicht die Folge von Standortnachteilen sondern Mißmanagement.

Insbesondere in Forschung und Entwicklung werden im Zuge der Produktentwicklung frühzeitig Kapazitäts-, Verfahrens- und Standortentscheidungen mit langfristigen Auswirkungen getroffen. Sie determinieren lange im voraus wesentliche Umfänge von Kosten in der Regel mit Fixkosten-Charakter.

Controlling muß deshalb proaktiv nachhaltig auf Strukturänderungen hinwirken, um die zunächst einmal gegebene Kostensituation von Unternehmen in nennenswertem Umfang beeinflussen und dadurch die Wettbewerbsposition nachhaltig stärken zu können. Langfristig muß hier ein kontinuierlicher Verbesserungsprozeß greifen. Keinesfalls können die Fehler einer Reihe von Vorperioden durch Entscheidungen in Strukturen durch Aktivitäten behoben werden - auch nicht durch Controllingaktivitäten - die ausschließlich eine isolierte Periode betreffen.

VII. Ausblick

Die voranstehenden Ausführungen führen zu folgendem Ergebnis:

Umfassende Kenntnisse in Buchhaltung, Rechnungswesen, Controlling sowie über funktions-, bereichs- und auch periodenübergreifende allgemeine betriebswirtschaftliche Zusammenhänge sind unersetzliches Werkzeug jedes Managers mit generalistischem Anspruch. Controlling ist der Schlüssel, um von der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre zum Teil nur funktionsorientiert vermitteltes Wissen problemorientiert situativ und vernetzt unter den Gesichtspunkten von Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit zu analysieren.

Controlling ist jedoch nicht nur als Instrument, sondern insbesondere als Prozeß zu begreifen. Als solcher zielt Controlling darauf ab, die Mitglieder von Organisationen zur eigenverantwortlichen Selbststeuerung auf die Ziele der Organisation zu befähigen. Das Unternehmen soll sich mit der Ingangsetzung dieses Entwicklungsprozesses aus eigener Kraft zu einer lernenden Organisation entwickeln. Sie sollte eigenständig zur Überwindung verkrusteter und erstarrter Strukturen und zur Revitalisierung imstande sein, um aus eigener Kraft zurück zur Wirtschaftlichkeit als oberstem Leitmotiv wirtschaftlichen Handelns zu finden. Zur sicheren Steuerung und Beurteilung der dazu notwendigen Analysen bedarf es der Transparenz.

Das Studium der speziellen Betriebswirtschaftslehre Controlling empfiehlt sich daher als optimale Vorbereitung zur Bewältigung immer neuer Anpassungserfordernisse. Wissen sollte dabei zur Grundlage controllin-orientierter Verhaltensweisen reifen, um die künftigen beruflichen Herausforderungen zu meistern.

Literaturverzeichnis

Um einen breiteren Überblick über Beiträge zur dargelegten Problematik zu vermitteln und den Einstieg in den Problemkreis zu erleichtern, gehen die nachstehenden Literaturangaben über die in den Fußnoten berücksichtigte Literatur hinaus.

- Amshoff, B.*: Controlling in deutschen Unternehmen: Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Aufl., Wiesbaden 1994
- Becker, H.*: Strategisches Controlling: zukunftsicher durch kontinuierliche Geschäftsentwicklung, Neuwied 1996
- Becker, J.*: Informationsmanagement und -controlling, 1. Aufl., Würzburg 1994
- Becker, W.*: Kostenpolitik und Controlling: Perspektiven, Instrumente, Praxisfälle, Wiesbaden 1993
- Biethahn, J.*: Informationssysteme für das Controlling: Konzepte, Methoden und Instrumente zur Gestaltung von Controlling Informationssystemen, Berlin 1994
- Bisani, F.*: Personalwesen und Personalführung; der state of the art der betrieblichen Personalarbeit, 4. Aufl., Wiesbaden 1995
- Botta, V.*: Ausgewählte Probleme des Beteiligungs-Controllings, in: Beteiligungs-Controlling, hrsg. v. Schulte, Ch., Wiesbaden 1994, S. 25 - 40
- Botta, V.*: Die Prozeßkostenrechnung als Instrument des Reengineering, Controlling: Managementfunktion und Führungskonzeption; in: Anwendungen Teil 4, Controlling-Systeme/Operative Ansätze, 18. Nachlieferung 6/1995, hrsg. v. Ebert, G., Landsberg a. L. 1995
- Botta, V.*: Einführung in das Controlling-wirtschaftswissenschaftliches Studium und praktische Relevanz, in: Walter, Rolf (Hrsg.): Wirtschaftswissenschaften: eine Einführung, Paderborn 1997
- Botta, V.*: Kennzahlensysteme als Führungsinstrumente - Planung, Steuerung und Kontrolle der Rentabilität im Unternehmen, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 49, 5. Aufl., Berlin 1997
- Bramseman, R.*: Handbuch Controlling, 3. Aufl., München 1993
- Coenberg, A. G.*: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 2. Aufl., Landsberg a. L. 1993
- Coenberg, A. G.*: Strategisches Controlling: Grundfragen der strategischen Planung und Kontrolle, Stuttgart 1990
- Eisele, W.*: Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 5. Aufl., München 1993

- Eschenbach, R.*: Controlling, Stuttgart 1995
- Hahn, D.*: PuK, Controllingkonzepte: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung, 5. Aufl., Wiesbaden 1996
- Hopfenbeck, W.*: Allgemeine Betriebswirtschafts- und Managementlehre, 7. Aufl., Landsberg 1993
- Horváth, P. (Hrsg.)*: Controllingprozesse optimieren, Stuttgart 1995
- Horváth, P./Reichmann, T. (Hrsg.)*: Vahlens Großes Controllinglexikon, München 1993
- Horváth, P.*: Controlling umsetzen: Praxisfallstudien, Konzepte, Lösungen, Stuttgart 1995
- Horváth, P.*: Controlling, 6. Aufl., München 1996
- Horváth, P.*: Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart 1992
- Hummel, T. R.*: Controlling: Grundlagen und Instrumente, Heidelberg 1995
- Imai, M.*: Kaizen, der Schlüssel zum Erfolg der Japaner im Wettbewerb, 6. Aufl., München 1992
- Kargl, H.*: Controlling im DV-Bereich, München 1994
- Kemper, M.*: Informationsversorgung für das Controlling, Stuttgart 1995
- Kilger, W.*: Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden 1992
- Klenger, F.*: Operatives Controlling, 3. Aufl., München 1994
- Koschnick, W. J.*: Management: Enzyklopädisches Lexikon, Berlin 1995
- Kosmider, A.*: Controlling im Mittelstand: eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen, 2. Aufl., Stuttgart 1994
- Küpper, H. U. (1990)*: Controller-Anforderungsprofil in der Theorie, in: v. E. Mayer; J. Weber (Hrsg.): Handbuch Controlling, Stuttgart 1990
- Küpper, H. U. (1997)*: Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 2. Aufl., Stuttgart 1997
- Küpper, H. U. (Hrsg.)*: Grundbegriffe des Controlling, Stuttgart 1995
- Landsberg, G. v.*: Controller-Anforderung in der Praxis, in: v. E. Mayer; J. Weber (Hrsg.): Handbuch Controlling, Stuttgart 1990
- Liessmann, K.*: Gabler Lexikon Controlling, Wiesbaden 1997
- Mayer, E. u. a. (Hrsg.)*: Handbuch Controlling, Stuttgart 1990
- Ossadnik, W.*: Controlling, München 1996
- Piechota, S.*: Lean Controlling: Management-Informationssystem (MIS) für höhere Effektivität und Effizienz, Stuttgart 1994
- Pothhoff, E.*: Controlling in der Personalwirtschaft, Berlin 1996
- Preissler, P. R.*: Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs, 6. Aufl., München u.a. 1995

- Pressmar, D. B.*: Informationsmanagement, Wiesbaden 1994
- Rappaport, A.*: Shareholder Value: Wertsteigerung als Maßstab für die Unternehmensführung, Stuttgart 1994
- Reichmann, T.*: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten: Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption, 4. Aufl., München 1995
- Reichmann, T.*: DV-gestütztes Unternehmens-Controlling: internationale Trends und Entwicklungen in Theorie und Praxis, München 1993
- Riegler, Christian*: Marktorientierung im Kostenmanagement; in: *Wagenhofer, A. u. Gutschelhofer, A. (Hrsg.): Controlling und Unternehmensführung*, Wien 1995
- Scheer, A. W.*: EDV-orientierte Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Berlin 1990
- Scheer, A. W.*: Handbuch Informationsmanagement, Wiesbaden 1993
- Scheer, A. W.*: Wirtschaftsinformatik, Berlin 1994
- Schierenbeck, H.*: Grundzüge der Betriebswirtschaft, 12. Aufl., München 1995
- Schulte, C. (Hrsg.)*: Lexikon des Controlling, München 1996
- Schultheiss, L.*: Auswirkungen der Profit-Center-Organisationen auf die Ausgestaltung des Controlling, Bamberg 1990
- Serfling, K.*: Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1992
- Staehe, W.*: Management, 7. Aufl., München 1994
- Steinle, C. (Hrsg.)*: Zukunftsgerichtetes Controlling: Unterstützung und Steuerungssysteme für das Management, Wiesbaden 1995
- Szenarien Gausemeier, J.; Fink, A.; Schlake, O.*: Szenario-Management, 2. Aufl., München 1996
- Weber, J.*: Controlling im international tätigen Unternehmen: Effizienzsteigerung durch Transaktionskostenorientierung, München 1991
- Weber, J.*: Einführung in das Controlling, 6. Aufl., Stuttgart 1995
- Weber, P.*: Controlling Management, Wiesbaden 1996
- Wicke, J. M.*: Controlling von Forschungs- und Innovationsprojekten, München 1993
- Wildemann, H.*: Controlling schlanker Geschäftsprozesse und Unternehmen: Tagungsbericht München 1995, München 1995
- Witt, F. J.*: Controlling für Mittel- und Kleinbetriebe: Bausteine und Handwerkzeuge für Ihren Controllingleitstand, München 1993
- Wöhe, G.*: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 18. Aufl., München 1993
- Ziegenbein, K.*: Controlling, 5. Aufl., Ludwigshafen 1995