

*Controlling ein Teilbereich des Rechnungswesens, eine moderne Form der Revision oder eine Alternative zur Unternehmensführung?*

# CONTROLLING UND UNTERNEHMENSFÜHRUNG – EINE GRADWANDERUNG ZWISCHEN ECHTEM BEDARF UND TRENDSURFEN



**ALFRED GUTSCHELHOFER**

*Dr.rer.soc.oec.; geb. 1960 in Graz; 1980 – 1985 Studium der Betriebswirtschaftslehre; seit 1983 als Unternehmensberater tätig; seit 1989 Assistent am Institut für Unternehmensführung der Karl-Franzens-Universität Graz mit den Schwerpunkten strategisches Management, Controlling und Personalmanagement; 1991 Abschluß des wirtschaftspädagogischen Studiums; 1991, 1992, 1993 Forschungsaufenthalte in den USA; 1993 Abschluß des Doktoratstudiums im Fach Betriebswirtschaftslehre; neben diesen Aktivitäten ist Dr. Gutschelhofer seit mehreren Jahren als Vortragender in zahlreichen Veranstaltungen zu verschiedenen betriebswirtschaftlichen Themenstellungen tätig und hat überdies auch mehrere Publikationen in seinen Spezialgebieten abgefaßt.*

Im Kontext mit diesen Fragen steht eine intensive Positionierungsdiskussion des Controlling im Gefüge der Unternehmensführung, die quasi zur selbstdefinierenden Pflichtübung geworden ist. In diesem Beitrag sollen, motiviert durch die viel zu umfangreich angelegten Diskussionen rund um die Fragestellung „Was könnte Controlling sein?“, primär zwei Zielsetzungen verfolgt werden

- eine Kurzdarstellung der gängigsten konzeptionellen Ansätze, um ein besseres Verständnis für die einzelnen Ausprägungen zu vermitteln
- eine kritische Reflexion der Möglichkeiten des Controlling, in den Führungsprozeß einzugreifen.

## CONTROLLING UND DAS TRENDSURFEN IN DER BWL

Ideen im Management kommen und gehen mit einer sehr hohen Geschwindigkeit und das Schaffen von Begriffen dominiert über die tatsächlich generischen Ideen. In der Abbildung 1 wird kein Kirchenfenster sondern nach Pascale die Entwicklung der Managementmoden von 1950 bis 1990 entsprechend der Verbreitung dargestellt. Auch wenn diese Entwicklungen hier etwas humoristisch skizziert werden, so gilt dennoch, daß in Unternehmen die Änderung und der Wandel ein wesentlicher Bestandteil sind und dies kann, wie es scheint, durch neue Konzepte bzw. durch

vermeintliche konzeptive Neuerungen leichter umgesetzt werden. In vielen Fällen ist es jedoch so, daß gerade in Mode gekommene Konzepte und die dazugehörigen Publikationen reißenden Absatz finden, die Umsetzung in die betriebliche Realität aber häufig nicht erfolgt. Während in den 50-er Jahren eine eher faktortheoretische Sicht in der optimalen Kombination der einzelnen Produktionsfaktoren, dem Kostenbewußtsein und der Steigerung der Effizienz unter Wahrung von großen Volumina bzw. Größenvorteilen im Vordergrund stand, vollzieht sich in den 60-er Jahren der Wandel von den Verkäufer- zu den Käufermärkten.

Gefördert durch die Ölkrise in den 70-er Jahren kehrt zunehmend der Bedarf nach Vorausschau, nach längerfristiger und ganzheitlicher Sicht in das Managementgefüge ein. Im Laufe der 80-er Jahre, verursacht durch die zunehmende Komplexität und Globalisierung unserer Wirtschaftsräume, rückt die Systemorientierung in den Vordergrund. Diese Entwicklungslinien wurden hier aufgezeigt, um beispielhaft Paradigmen im Kontext mit dem Controlling auszuloten und Analogien im Hinblick auf die Konzepte des Controlling zu verdeutlichen.

## DER ANSTELLWINKEL FÜR DAS CONTROLLING IM FÜHRUNGSGEFÜGE

Abb. 2 reflektiert eine Typologie von Controllern, die sich als logi-

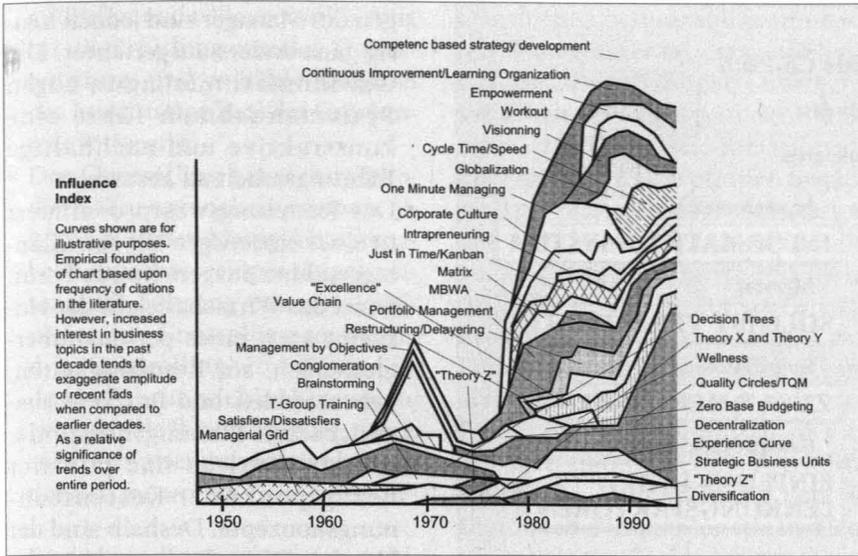


ABB. 1: TRENDS UND KONZEPTE IM MANAGEMENT NACH PASCALE

sche Konsequenz aus den oben skizzierten Entwicklungen ergibt. Neben dem historisch- buchhaltungsorientierten Controller, der sich bereits in den 60er Jahren entwickelt hat und dem zukunftsorientierten Zugang, der in den 70er Jahren geprägt wurde, hat sich in den 80er und 90er Jahren eine kontinuierliche Beziehung zwischen Unternehmensführung und Controlling entwickelt, die in erster Linie den Controller als Koordinator im System Unternehmung sieht. Insbesondere Weber und Küpper zeichnen ein sehr verständliches Bild, indem sie im Hinblick auf die Stellung von Unternehmensführung und Controlling folgendes anmerken: „Das Controlling ist eine Komponente der Führung sozialer Systeme. Es unterstützt die Führung bei der Lenkungsaufgabe. Dabei sind funktionale, institutionale und instrumentale Aspekte des Controllings zu unterscheiden.“

Folgt man der oben genannten These, daß Unternehmensführung durch Controlling ergänzt wird, muß eine Vorstellung über das Wertesystem Unternehmung und dessen Ziele existieren, bevor die einzelnen Systembestandteile bzw. auch die Theorie des Controllings konkretisiert werden können. Grundsätzlich kann dies vor dem Hintergrund gesehen werden, daß Führung dann auftritt, wenn sich in

einem sozialen System ein „Controlling Overlayer“ entwickelt, ein Steuerungs- und Regelsystem, welches das Handeln der Akteure in einem gewissen Spielrahmen steuert.

### DER CONTROLLER UND SEIN IDENTITÄTSPROBLEM

Das Controlling-Urgestein Albrecht Deyhle (bekanntester Praxisvertreter) charakterisiert den Controller als Koordinator und Naviga-

tor, wobei der Navigator in der Deyhl'schen Sprache entweder als Co-Pilot, Steuermann oder auch als Lotse dargestellt wird.

In diesem Sinne tragen Controller durch die Navigationsmethode dazu bei, daß eine Unternehmung auf der Wirtschaftspiste in der vorgesehenen Gewinnzone landet, bzw. daß ein Abweichen vom Kurs rechtzeitig signalisiert wird. Neben diesen Controller-Identitäten wurde in der Literatur auch vom Controller als Mediziner, Hofnarr oder vom Controller als Seelsorger gesprochen, wobei dies durchaus seriösen Hintergrund hat, zumal der Controller auch in hohem Ausmaß eine soziale Funktion übernehmen muß und deshalb einen entsprechenden Freiraum benötigt.

Der Controller als Co-Pilot wird in seinen verschiedenen Aktions-ebenen im Führungsgefüge in Abb. 3 dargestellt.

### DIE TOOL-BOX IST VOLL

Nachdem sich Controlling, wie bereits angesprochen, auf die Lenkung sozialer Systeme in einem

Controller-Typen	Historisch-buchhaltungsorientierter Controller	Zukunfts- und aktionsorientierter Controller	Managementsystemorientierter Controller
<b>Charakterisierende Merkmale der Controller-Typen</b>			
<b>Bereitgestellte Informationen</b>	Dokumentationscharakter, Vergangenheitsbezug, Ordnungsmäßigkeit, (penible) Genauigkeit	Argumentations- und Entscheidungsunterstützungszusammenhang, Zukunftsbezug, Schnelligkeit vor Genauigkeit	zusätzlich zu den vom zukunfts- und aktionsorientierten Controller bereitgestellten Informationen starke Bedeutung weitergegebenen Managementwissens
<b>Systemorientierter funktionsübergreifender Ansatz</b>	nicht vorhanden	nur ansatzweise vorhanden	Kernpunkt des Selbstverständnisses des Controllers
<b>Verhältnis zu anderen Stellen des Unternehmens</b>	kein Servicedenken	Controller als „Spürhund“, Auftreten erheblicher dysfunktionaler Konflikte	stark ausgeprägtes Servicedenken, Hilfestellung anstelle von Kontrolle, Kritik und Sanktionen
<b>Traditionelle dem Controller entsprechende Stellen</b>	Leiter des (traditionell verstandenen) Rechnungswesens	Leiter des internen Rechnungswesens, dazu Leiter der Betriebswirtschaft	als Antwort auf die gestiegene Komplexität und Dynamik der Unternehmensumwelt und -innenwelt neu geschaffene Stelle

ABB. 2: CONTROLLER TYPOLOGIE NACH WEBER



ABB. 3: DER CONTROLLER ALS CO-PILOT UND SEINE AKTIONSEBENEN NACH DEYHLE

weitgehend festgelegten Ziel- bzw. Mittelrahmen bezieht, kann auch keine eindeutige Grenzziehung zwischen strategischen und operativen Agenden des Controllings erfolgen. Sowohl ein Produkt, ein Kunde, eine Region, auch ein Verfahren sind immer beiden Kategorien zuzuordnen, und somit ist es sinnvoll, den Übergang zwischen strategischem und operativem Controlling kontinuierlich zu sehen. Historisch kommt natürlich dem operativen Bereich des Controllings weit höheres Augenmerk bzw. Gewicht zu, und dies schlägt sich auch im Werkzeugkasten des Controllers nieder (siehe Abb. 4).

Gerade zur Öffnung im strategischen Sinne kann angeführt werden, daß das Controlling hier eine wesentliche Entwicklung hin zu einer systemübergreifenden Servicefunktion gemacht hat, zumal gerade das „soziale System“ nicht nur durch Kostenstellen, Profit-Center

und Wirtschaftsjahre abgebildet werden kann. In diesem Sinne kann auch angemerkt werden, daß grundsätzlich der Werkzeugkasten im Controlling voll ist und durch die rapiden Entwicklungen im Bereich der EDV zusätzliche Dimensionen eröffnet werden.

### BLINDE FLECKEN UND MÖGLICHKEITEN IM URWALD DER KONZEPTIONEN

Controlling ist Führen durch Ziele und vermittelt in seiner durchgezogenen Argumentation im ersten Hinsehen den Eindruck, alle betrieblichen Prozesse absolut steuerbar zu machen. Betrachtet man die Dinge etwas eingehender, so wirft dieses stimmige System zahlreiche Problemfelder auf und einige Defizite sollen hier kurz angesprochen werden:

- Die systemische Führung ist theoretisch anerkannt, die Handlung

gen der Manager sind jedoch häufig ganz anders ausgerichtet. Die Gewinnmaximierung in engen Systemannahmen führt eine konstruktive und nachhaltige Führungsarbeit ad absurdum.

- Das Rechnungswesen dominiert in einer einseitigen auf den Gläubigerschutz ausgerichteten Form. So ist das Wirtschaftsjahr der Horizont statt eines periodenübergreifenden, auf Kernfähigkeiten, Lebenszyklen und Prozesse ausgerichteten Planungshorizonts.
- Industriebetriebe sind primärer Bezugspunkt der Kostenrechnungskonzepte. Deshalb sind der Handel, Dienstleistungsbetriebe oder der Non-Profit-Bereich nur eingeschränkt vertreten.
- Die Güterebene dominiert weiterhin das Instrumentarium und Faktoren wie z. B. Know-how oder funktionierende Netzwerke werden nicht entsprechend reflektiert.
- Das traditionelle Rechnungswesen gibt die Strukturen der Informationsaufbereitung vor und behindert so die Möglichkeiten moderner Systeme wie z. B. relationaler Datenbanken.
- Optimierung ist anstelle von Machbarkeitsüberlegungen von vorrangiger Bedeutung.
- Im Zusammenhang mit Rationalisierungsmaßnahmen sind entglittene Gemein- bzw. Fixkostenstrukturen die klassische Ursache für den vermeintlichen Einsparungsbedarf. Geschäftsprozeß-Management, Lean-Management, Zero-Base-Budgeting etc. sind lediglich Methoden, Controlling-Fehler im Sinne von Koordinationsfehlern zu sanieren.
- Führung im Sinne einer ganzheitlichen Ausrichtung verlangt das Abwägen umfassender Entscheidungen innerhalb von Bandbreiten und nicht die Reduktion auf kostentechnokratische Ein-Auspositionen.
- Das Zielsystem sollte sämtliche quantitativen/qualitativen Anforderungen an die Unternehmung inkludieren. In der Praxis fungiert das Leitbild jedoch oft als

allumfassende Placeboerklärung für die Erfüllung sozialer Verantwortung, und es zählt lediglich das kurzfristige Ziel der Gewinnmaximierung.

- Das Controlling hat sich methodisch sehr entwickeln können, allerdings stehen häufig Akzeptanz- bzw. Interpretationsmängel seitens der Führung einem koordinierenden Controlling im Wege, d. h. Controlling wird oft als Saldo für Führungsfehler herangezogen oder als Rechtfertigung dafür, nicht in Systemzusammenhängen denken zu wollen.

In diesem Kontext warten zahlreiche Herausforderungen auf das Controlling, um durch umfassende Koordination eine Abkehr von der kurzfristigen Nabelschau der Kostenminimierung hin zur nachhaltigen Rationalisierung der Führungsarbeit im Sinne der Steigerung der Ertragsperspektiven zu ermöglichen. Auch wenn sich das

Controlling bereits solide in unseren Managementetagen etabliert hat, ist eine erhebliche Divergenz zwischen dem Alltag in der Praxis und den theoretisch meist etwas überzogenen Konzeptionen festzustellen. Weiters ist die Realisation eines umfassend auf Koordination ausgelegten systemischen Controllings in vielen Betrieben eine Frage der Neugestaltung des Führungssystems bzw. auch der instrumentellen Ausstattung des Rechnungswesens, zumal in vielen mittelständischen Betrieben bereits die Durchführung von integrierten Finanzplänen, institutionalisierte Planungsmeetings, Mitarbeitergespräche oder regelmäßige Strategieklausuren nur theoretisch vorhanden sind. Letztendlich kann und soll Controlling solide Managementarbeit nicht ersetzen, doch es wird zunehmend ein seriöses Fundament für eine zielgerichtete Unternehmensführung.

**LITERATUR:**

- DEYHLE, A.; STEIGMEIER, B.: Controller und Controlling, Die Orientierung, Bern, 1988
- ESCHENBACH, R.: Controlling, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1995
- HAHN, D.: PUK-Controllingkonzepte, Gabler, Wiesbaden, 4. Auflage, 1994
- HORVATH, P.: Controlling, Verlag Vahlen, München, 5. Auflage, 1994
- KÜPPER, H.U.: Controlling, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1995
- WEBER, J.; MAYER, E.: Handbuch Controlling, Poeschel Verlag, Stuttgart, 1990
- REICHMANN, T.: Entwicklungen und Trends im Controlling, in: Erster deutscher Controlling-Kongreß, 1986
- WEBER, J.: Einführung in das Controlling, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 5. Auflage, 1994

<p><b>GEWINN- UND LIQUIDITÄTSSICHERUNG</b> Operativer Werkzeugkasten</p>	<p><b>ZIELFORMULIERUNG ZIELSTEUERUNG ZIELERFÜLLUNG</b> zukunftsorientiertes Denken in Wirkungsketten und Wirkungsnetzen</p>	<p><b>EXISTENZ- UND LIQUIDITÄTSSICHERUNG</b> Strategischer Werkzeugkasten</p>
<p>Suchfeld Erfolgsgengpaß * Mit Zeithorizont</p>		<p>Suchfeld Wachstumsgengpaß * Ohne Zeithorizont</p>
<p><b>OPERATIVE PLANUNG</b> Mittel- und kurzfristig</p>	<p><b>MIT SOLL-IST-VERGLEICHEN</b></p>	<p><b>STRATEGISCHE PLANUNG</b> im Managementteam mit Moderation</p>
<p>* Erfolgsrechnungen * Erfolgsanalysen * Erfolgsplanungen * Erfolgssteuerungen * Erfolgskontrollen * Erfolgsgengpässe * Erfolgsmotivation</p>	<p>* Zielformulierung abhängig vom Vorstellungsvermögen * Zielsteuerung abhängig vom Entscheidungsvermögen * Zielerfüllung abhängig vom Umsetzungsvermögen</p>	<p>* Potential- und Engpaßanalyse * Qualitative und quantitative Zielformulierung (Leitbild) * Wachstumskonzept * Produkt-Markt-Strategien mit Portfolio * Funktionsstrategien * Umsetzung in Projekte und Maßnahmen * Fünf-Jahres-Eckwerte für Cash und Ergebnis * Prämissen und Risiken im strategischen Soll-Ist-Vergleich</p>
<p>* Grenz- und Schwellenwerte erkennen und berücksichtigen</p>	<p>Mindestlosgröße Mindestverkaufsmenge Mindestpreis</p> <p>* Feedforward-Denken im biokybernetisch orientierten Regelkreis * Strategischer Soll-Ist-Vergleich von Wollen und Können</p>	
<p><b>OPERATIVES MANAGEMENT</b></p>	<p><b>STRATEGISCHE PLANUNG &amp; STRATEGISCHES CONTROLLING = STRATEGISCHES MANAGEMENT</b></p>	

ABB. 4: DER CONTROLLING-WERKZEUGKASTEN NACH MAYER