

I Management des Controllings

1 Re-Inventing Controlling

Jürgen Weber, Utz Schäffer

Was machen Controller eigentlich?

Controller sind aus der Unternehmenspraxis nicht mehr wegzudenken, die Ampeln stehen auf »tief grün«. Ihr Image (»Erbsenzähler«, »Zahlenknecht«, »Bremsen«) entspricht jedoch nicht ihrer Bedeutung, und auch Controller selbst sind häufig nicht mit ihrer Aufgabe zufrieden; sie beklagen, zu viel mit der Entwicklung von Zahlen, zu wenig mit deren Verwendung für Steuerungszwecke zu tun zu haben. Die Welle der Einführung von Standardsoftware verstärkt dies noch.

Das wahre Ausmaß des Problems wird sichtbar, wenn man es vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen betrachtet. Controller laufen Gefahr, ihre angestammte, stets reklamierte Rolle als betriebswirtschaftliches Gewissen des Managements zu verlieren. Der Manager hat zunehmend andere Führungsprobleme als die, die der Controller bisher instrumentell und informativ unterstützt. Für den Controller tun somit ein klares Selbstverständnis und noch stärker als bislang eine nachfragegetriebene Positionierung im Unternehmen not. Von der umfangreichen Controllingliteratur erhält der Control-

ler in solchen Fragen bislang wenig praktische Hilfe. Für die Literatur stand im Vordergrund, ganz unterschiedliche Sichten des Controlling aufzunehmen und sie theoretisch zu fundieren. Je nach vertretener Sicht soll sich der Controller als Experte für Daten und Methoden im Rechnungswesen tummeln oder eine (bei verschiedenen Autoren unterschiedlich große) Anzahl von Systemen koordinieren. Die Rolle des Controllers als Begleiter und Berater des Managements, Fragen der Kunden- und Engpassorientierung kommen dabei zu kurz. Angesichts aktueller Herausforderungen an Controller erscheint aber eine proaktive Auseinandersetzung mit Selbstverständnis, Rolle und maßgeschneidertem Aufgabenbündel erforderlich. Doch werfen wir zunächst einen Blick auf den Status Quo.

Der Controller – das missverstandene Wesen?

Wer hat sich als Controller in seiner Rolle nicht schon einmal missverstanden gefühlt? Kein Wunder, wenn man die folgenden Zitate Revue passieren lässt!

- »Controller, der: Überwacher der Produktion, sorgt für reibungslosen

Der Controller: überall zu finden, wenig geliebt und noch weniger in seiner Rolle verstanden?

Der Controller als eierlegende Wollmilchsau?

Ablauf, auch Leiter des Rechnungswesens, der Planung, der Organisation und des Berichtswesens. Der Controller hat einige undankbare Aufgaben zu erledigen« (aus einem Lexikon für Sekretärinnen: Dr. Gablers 1976).

- »Der Controller ist also ein Mann, der seine eigenen Pläne aufstellt, koordiniert und auch noch überwacht! Damit nicht genug, hat er ... außerdem noch die gesamte Organisation und Revision, die Fertigungskontrolle, Betriebsabrechnung, Buchhaltung, Bilanz und Steuer in seiner Hand. Damit wird der Controller praktisch zum Chef des Unternehmens, ohne allerdings nach außen hin als Chef in Erscheinung zu treten und auch die damit verbundene Gesamtverantwortung zu übernehmen« (Goossens 1959, S. 75 f.).
- »Controller sollen so die Eigenschaften eines vorzüglichen Aufsichtsratsvorsitzenden mit denen eines Unternehmensberaters und Vorstandsvorsitzenden vereinen, wobei sie sich von letzteren nur dadurch unterscheiden, dass sie keine Ergebnisverantwortung tragen« (Schneider 1994, S. 324).
- »The term controller is, in a sense, a misnomer« (Cohen/Robbins 1966, S. 27).

Unterschiedlichkeit ist Trumpf

Das erste, was dem Beobachter in der Praxis auffällt, ist die Vielschichtigkeit der Aufgaben von Controllern. Dies bestätigt eine Vielzahl von empirischen Studien immer wieder aufs neue. Blickt man tiefer, lassen sich drei Erkenntnisse gewinnen:

- Controller sind dort zu finden, wo die Koordination durch Pläne dominiert, wo Planung die zentrale Funktion im Führungssystem der Unternehmung darstellt. Anschauungsobjekt hierfür sind insbesondere Großunternehmen.
- Existiert ein institutionalisiertes Controlling, teilen sich Controller und Manager die Führungsarbeit. Controller unterstützen durch ihre spezifische Dienstleistung das Management.
- Ein dritter Aspekt der Controlleraufgaben ist ihre Tätigkeit als »Contre Rôle«. Sie trägt dazu bei, die Folgen von Opportunismus und anderer Begrenzungen der Rationalität der Manager einzudämmen.

Wir wollen diese Einsichten in die Controllerpraxis im folgenden ausführlicher erläutern; den Aspekt der Planungsorientierung werden wir dabei mit der Betrachtung des Aufgabenspektrums von Controllern in der Unternehmenspraxis verbinden.

Controllertätigkeit ist eng mit Planung verbunden

Controller sind insbesondere dort anzutreffen, wo Pläne als Koordinationsinstrument dominieren. Ein Unternehmen auf der Grundlage von Plänen zu führen, bedeutet, Entscheidungskompetenz zu delegieren und dezentralen Entscheidungsträgern unternehmerische Freiräume zu eröffnen. Hierzu werden mit ihnen Ergebnisziele vereinbart, deren Erfüllung insgesamt die Ziele des Unternehmens sicherstellen. Kernaufgaben wie Planung, Budgetierung, Plankontrolle, Navigationshilfe

zur Erreichung der gesetzten Ziele und Abbildung der Zielerreichung sind explizit mit Plänen verbunden. Controllerstellen wurden erstmals in amerikanischen Unternehmen Ende des letzten Jahrhunderts eingerichtet: Gestiegene Komplexität und Dynamik machten den Übergang von einer personenzentrierten und eher informellen Führung durch den Unternehmer zu einer Koordination der unterschiedlichen Führungskräfte mittels Plänen notwendig. Im klassischen unternehmergeführten mittelständischen Unternehmen sucht man Controllerstellen vergeblich; zu unterschiedlich sind die Führungsbedingungen. Eine ausdifferenzierte Planung würde sich mit der situativen Führungskompetenz des Unternehmers ebenso stoßen wie formalisierte Informationssysteme. Für den Unternehmer gilt im Mittelstand immer noch »Besichtigen geht vor berichten«. Auch in der öffent-

lichen Verwaltung tut sich das Controlling außerordentlich schwer. Ansätze erweisen sich nur dann als erfolgreich, wenn die Möglichkeit besteht, formale Regeln (Gesetze, Verordnungen, Verfügungen, Ausführungsbestimmungen) außer Kraft zu setzen und an ihrer Stelle zielorientiert zu planen – und hierfür sind in Deutschland noch viele gesetzliche und mentale Hürden zu beseitigen!

Wenn auch die Kernaufgaben der Controller weitgehend festliegen, lassen sich dennoch von Unternehmen zu Unternehmen zum Teil große Abweichungen im Gewicht dieser Aufgaben untereinander feststellen. Die folgenden empirischen Befunde stammen aus dem Arbeitskreis »Benchmarking Controlling«, der an der WHU über drei Jahre hinweg neun Großunternehmen zusammenführte und viele Einblicke in die Details der praktischen Controllerarbeit geliefert hat (nähere Informationen

**Die ersten
Controller-Stellen
finden sich in den
USA**

Aufgaben	Unternehmen								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Strategische Planung		●	•	●	●		●		●
Budgetplanung	•	•	●	●	●	●	●	●	●
Kostenrechnung			●	•					•
Abweichungsanalyse	●	•	●	●	●	●	●	●	●
Berichtswesen	●	●	•	•	●	●	●	●	●
Beratung	●	•	●	●	•	•	•	•	•
Investitionsanträge		•		•	•		●		•

Abb. 1: Controller-Aufgaben in den Unternehmen des WHU-Arbeitskreises »Benchmarking Controlling«

Beispiele aus der Praxis

finden Sie bei Weber/Weißenberger/Aust 1997). Die Abbildung visualisiert die jeweilige Bedeutung des Aufgabefeldes durch den Umfang der einzelnen Kreise. Nur die starke Betonung des Berichtswesens und die geringe Bedeutung der Kostenrechnung (als Informationslieferant von Kontroll- und Planungsinformationen) sind einigermaßen übereinstimmend.

Das Aufgabenspektrum der Controller in seinen unterschiedlichen Schwerpunkten wird auch in einer weiteren Abbildung deutlich, die ebenfalls dem Arbeitskreis Benchmarking Controlling entstammt. Hier haben wir als Basisstruktur eine Unterteilung in Planungs-,

Kontroll- und Informationsaufgaben gewählt. Hiermit konnten die meisten Aufgaben erfasst werden. Eine genaue Analyse trennte dabei z. B. das Berichtswesen in seine Planungs-, Unterstützungs-, Kontroll- und Informationsfunktion auf. Als spezielle Gruppe weiterer Aufgaben sind die controllinginternen Funktionen vermerkt. Zu diesen zählen beispielsweise die eigene Ressourcenplanung, Controller-Meetings, interne Fortbildung und die Leitung des Zentralcontrolling.

Trotz gleicher grundsätzlicher Sicht wählen die Unternehmen somit doch im Detail sehr unterschiedliche Ausprägungen der Controlleraufgaben, um ih-

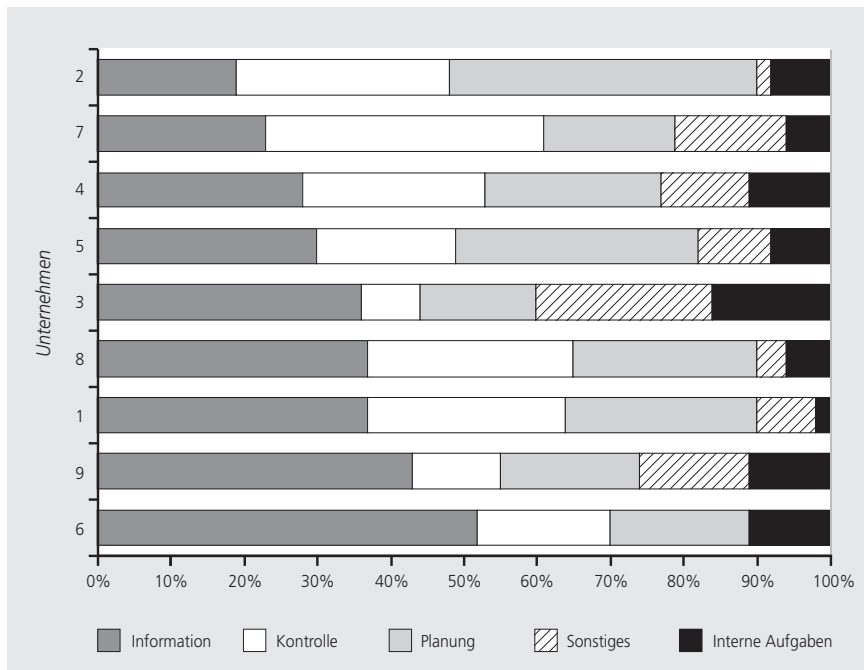


Abb. 2: Verteilung der Controlleraufgaben nach unterschiedlichen funktionalen Aufgabengruppen in den Unternehmen des Arbeitskreises Benchmarking Controlling

ren spezifischen, individuellen Anforderungen gerecht zu werden!

Controller unterstützen Manager

Ein weiteres Charakteristikum des »Controllerverphänomens« in der Praxis besteht in der spezifischen Arbeitsteilung zwischen Manager und Controller. Wir wollen dies im folgenden anhand der originären Planungsaufgaben beispielhaft darstellen. Controller übernehmen in der Planung vor allem Aufgaben in der Planungsunterstützung, dem Planungsmanagement, der Kontrolle der Planentstehung und der Bereitstellung führungsrelevanter Daten.

Planungsunterstützung

In der Funktion der Planungsunterstützung geht es dem Controller darum, dem Management delegierbare Aufgaben im Entscheidungsprozess abzunehmen. Hierunter fallen die Suche nach und die Aufbereitung von entscheidungsrelevanten Informationen (insbesondere Kosten und Erlösen), die Analyse und Bewertung der Erfolgswirkungen konkreter anstehender Handlungsmöglichkeiten sowie die Vorabstimmung von Lösungen (z. B. im Rahmen der Budgetierung). Betrachtet man diese unterschiedlichen Teilaufgaben, so erweist sich ihre Übertragung auf Controller aus unterschiedlichen Gründen als sinnvoll: Controller besitzen Spezialisierungsvorteile bezüglich der monetären Bewertung. Sie sind nicht in dem Maße wie Manager in Linienbeziehungen und -abhängigkeiten involviert. Schließlich besitzen Controller erhebliche Erfahrung in Planungsprozessen und können somit das Management

effektiv entlasten. Die Effizienz dieser Entlastung resultiert aus der Differenz des Entgeltlevels des Managements einerseits und der Controller andererseits (»Controller sind billiger«).

Planungsmanagement

Das Planungsmanagement zerfällt in drei Unteraufgaben: Gestaltung des Planungssystems, methodische und instrumentelle Unterstützung der Planer und Unterstützung des Planungsablaufs durch Übernahme prozessualer Teilaufgaben (z. B. dem Zusammentragen und Konsolidieren von Teilplänen oder der Festlegung von »Planungskalendern«). Auch in diesem Aufgabenfeld besitzen Controller gegenüber Managern komparative Spezialisierungsvorteile.

Kontrolle der Planentstehung

Die Kontrolle der Planentstehung bildet den dritten Beitrag von Controllern. Neben einer prozessualen Rolle nehmen Controller damit auch inhaltlichen Einfluss auf die Planung, um so die Entscheidungsqualität zu erhöhen.

Informationsversorgung

Ein weiteres Aufgabenfeld der Controller betrifft schließlich die Unterstützung des Managements durch Lieferung führungsrelevanter Daten. Controller müssen einen Abgleich des Informationsangebots (fremder oder eigener Systeme) mit der Informationsnachfrage und dem Informationsbedarf des Managements vornehmen. Die Informationsaufgabe des Controllers kann man auch prägnant mit »Übernahme

Führungsunterstützung in der Planung: Was gehört alles dazu?

Controller als Counterpart des Managers – eine besondere Form der Führungsunterstützung

von Transparenzverantwortung« beschreiben.

Das enge Zusammenwirken von Manager und Controller hat seine Konsequenzen für die organisatorische Einordnung der Controllerstellen. Plakativ formuliert: Controller sitzen dort, wo auch die Manager sitzen.

Controller als »Contre Rôle«

Die Aufgabenteilung Controller – Manager ist auch erforderlich, um Opportunismus (mangelndes Wollen) und die Folgen beschränkter kognitiver Fähigkeiten (mangelndes Können) von Führungskräften zu begrenzen.

Opportunismus – eine ungewohnte, wohl aber relevante Verhaltensannahme

Das Phänomen des Opportunismus von Managern ist nicht nur eine Basisannahme der Informationsökonomie und damit eines wesentlichen Zweigs neuer betriebswirtschaftlicher Theorie, sondern auch ein empirisch nachweisbarer Fakt. Führungskräfte besitzen Ziele, die mit denen des Unternehmens nicht immer und nicht gänzlich übereinstimmen (müssen). Die Möglichkeit zu opportunistischem Handeln ist um so höher, je größer der Freiraum eines dezentralen Managers ist und je weniger der ihn führende Vorgesetzte sein Handeln beurteilen kann. Möglichkeiten, diese Opportunismusgefahr zu begrenzen, bestehen zum einen in der Gestaltung des sog. »Kooperationsdesigns« zwischen den beiden, z. B. im Abschluss entsprechender Arbeitsverträge. Zum anderen kann das Handeln durch unmittelbare Kommunikation beobachtet

und beurteilt werden. Dies muss nicht durch den Vorgesetzten selbst erfolgen; er kann dieses Recht delegieren – und exakt hier ist eine Kernfunktion von Controllern zu sehen. Wir sind bereits darauf eingegangen, dass Controller in der Planung eine Art »Planentstehungskontrolle« wahrnehmen. Sie haben das Recht, Planansätze kritisch zu hinterfragen, sie müssen von den Managern von der Validität der Pläne überzeugt werden. Allein die Tatsache, vor seinem Controller in der Plandurchsprache »bestehen« zu müssen, wird viele Manager abhalten, opportunistisch zu handeln.

Dabei ist der Controller mit dem Problem konfrontiert, nicht über das Fach- und Detailwissen des Managers zu verfügen. Er kann jedoch durch die Überprüfung und Hinterfragung des Entscheidungsprozesses (welche Prämissen liegen der Planung zugrunde, woher stammen die wesentlichen Zukunftseinschätzungen, sind in die Pläne genügend unterschiedliche Sichtweisen eingeflossen, u. a. m.) wesentliche Hinweise auf die Beurteilung des Entscheidungsergebnisses erhalten. Wenn der Manager seine Planung in ihren Annahmen und Bewertungen schlüssig und überzeugend gegen kritische Fragen des Controllers »verteidigen« kann, so besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass Manager ihre eigenen Ziele nicht vor die des Unternehmens gestellt haben.

Grenzen des Managerkönnens

Manager sind nicht nur (potentiell) opportunistisch, sondern müssen – wie sollte es anders sein – mit Einschränkungen ihrer kognitiven Fähigkeiten

(u. a. Fakten- und Methodenwissen) leben. Diese Begrenzungen betreffen einzelne ebenso wie Gruppen von Managern. Auf beiden Feldern kann der Einsatz von Controllern die Probleme reduzieren helfen.

Als individuelle Begrenzung ist zunächst die begrenzte Verarbeitungskapazität des Gehirns zu nennen, die bei komplexen Problemen leicht zu einem »information overload« und daraus folgenden Aktionismen führt, z. B. zum Ersatz des tatsächlichen durch ein subjektiv gewolltes bzw. gewähltes Problem. Controller müssen diese Aktionismen kennen und die jeweilige Entscheidungssituation darauf hin analysieren. Weiterhin neigen Menschen dazu, stark zu vereinfachen. An die Stelle von Optimierung und Maximierung tritt die Suche nach zufriedenstellenden Lösungen. Alternativen und Konsequenzen werden in einem einfach strukturierten, sequentiellen und subjektiven Prozess verglichen. Entscheider tendieren dabei dazu, zunächst Variablen zu berücksichtigen, die sie selbst kontrollieren können. Der Entscheidungsprozess verläuft in Schritten und nicht ganzheitlich, was bedeutet, dass zunächst die Anzahl der Alternativen und der zu berücksichtigenden Faktoren intuitiv reduziert wird. Wieder gilt es für Controller, sich auf diese Begrenzungen einzustellen. Mittel hierfür sind u. a. die Strukturierung und Objektivierung des Entscheidungsprozesses, die Einbeziehung unterschiedlicher Entscheidungsträger und ein sukzessives, revolvierendes Vorgehen der Entscheidungsfindung.

Schließlich unterliegen Menschen noch einer Reihe von unbewussten kognitiven Verzerrungen: Sie messen denje-

nigen Größen eine höhere Bedeutung zu, die sich in ihrer Wahrnehmung als variabel zeigen. Sie nehmen diejenigen Zusammenhänge bevorzugt wahr, die sich mit ihrem vorhandenen Wissen vereinbaren bzw. verknüpfen lassen. Menschen versuchen im allgemeinen, ihr bestehendes Wissen zu bestätigen, nicht es zu falsifizieren. Neue, innovative Erklärungsmuster haben es damit schwer, sich durchzusetzen. Schließlich ist für Menschen dasjenige Wissen am leichtesten verfügbar, das in unterschiedlichen Kontexten aufgenommen wurde. Es wird folglich bei der Entscheidungsfindung bevorzugt. Gegenmittel des Controllers ist wiederum die systematische Hinterfragung der präsentierten Planvorschläge. Hierzu findet man in der einschlägigen Literatur mehrfach den zusätzlichen Hinweis, der Controller solle die Rolle eines »advocatus diaboli«, eines bewusst kritischen, bewusst risikoscheuen Gesprächspartners einnehmen. Die damit gewonnene Einschätzungsbreite verspricht bessere Lösungen, ist jedoch mit (erheblichen) Verhaltensproblemen verbunden.

Gruppeneffekte

Beim Zusammenwirken mehrerer Manager kommen zusätzliche Einschränkungen hinzu. Insgesamt wirken sie in Richtung Nivellierung der Einzelmeinungen. Im schlimmsten Fall entsteht etwas, was Organisationspsychologen als »groupthink« bezeichnen, eine Illusion der Einmütigkeit, die sich im Zeitablauf weiter verstärkt. Aus einem derartigen »Entscheidungsautismus« können fundamentale Fehlentscheidungen resultieren. Für den Con-

**Manager sind –
wie alle Menschen
– erheblichen
Einschränkungen
ihrer Rationalität
ausgesetzt**

**Nicht immer ist
eine Gruppenent-
scheidung besser
als die Entschei-
dung einer
einzelnen Person!**

troller bedeutet dies, systematisch und sensibel nach Anzeichen für Entscheidungsautismus zu suchen. Als Gegenmaßnahmen kommen letztlich dieselben in Frage, die wir schon vorab diskutiert haben: sauberes Strukturieren des Entscheidungsprozesses, frühes Beteiligen am Zustandekommen der Entscheidung und kritisches Hinterfragen der gefundenen Lösung. Für die Verhinderung von Entscheidungsautismus ist zum einen eine unabhängige Stellung, zum anderen ein nicht vorbelasteter »Außenblick« erforderlich.

Sonstige Controllertätigkeiten

Die Aufgaben der Controller sind zwar auf Planung, Kontrolle und Informationsversorgung konzentriert, jedoch in der Unternehmenspraxis nicht auf diese beschränkt. Die Gründe hierfür sind vielfältig und überlagern sich häufig:

- *Quanteneffekte:* Im Rahmen eines Organisationsprozesses werden Aufgabenträger für bestimmte Aufgaben gesucht; umgekehrt sind gefundene Aufgabenträger mit genügend Aufgaben auszulasten. Reichen dafür die Kernaufgaben von Controllern nicht aus, werden andere arrondiert.
- *Erfahrungseffekte:* Controller gewinnen in ihren Kernaufgaben einen intimen Einblick in das Führungsgeschäft. Dieses Wissen kann auch für andere Führungsprobleme genutzt werden, so etwa für einen anstehenden Reorganisationsprozess.
- *Spezialisierungseffekte* im engeren Sinne: Controller besitzen für ihre Hauptaufgaben spezielle Fähigkeiten

(z. B. Moderationskenntnisse oder Kenntnisse des Rechnungswesens). Diese sind auch für andere Aufgaben hilfreich (z. B. Anstoßen von Veränderungsprozessen).

- *Unabhängigkeit:* Controller sind nicht unmittelbar von den »betreuten« Führungskräften abhängig. Für alle Prozesse, in denen eine Neutralenposition gebraucht wird, bietet sich ihr Einsatz an.

Blick über die Grenzen

Auch im internationalen Vergleich umfasst das Aufgabenspektrum von Controllern einen gemeinsamen Kern, weist jedoch zugleich zahlreiche Unterschiede auf (die folgenden Erkenntnisse stammen aus der Studie von Stoffel 1995):

- In den deutschen und französischen Unternehmen sind – wie auch die untenstehende Abbildung im Detail zeigt – das interne Berichtswesen und die Budgetierung, in den U.S.-amerikanischen Unternehmen zusätzlich das interne und das externe Rechnungswesen die Aufgabenfelder, die am häufigsten dem Aufgabenspektrum des Controllerbereichs zugeordnet werden.
- Das Aufgabenspektrum von U.S.-amerikanischen Controllern orientiert sich an dem Aufgabenkatalog des Financial Executives Institute aus dem Jahre 1962. In diesem wurden im einzelnen genannt: Planung, Berichterstattung und Interpretation, Bewertung und Beratung, Steuerangelegenheiten, Berichterstattung an staatliche Stellen, Sicherung des Vermögens so-

Ein U.S.-Controller hat andere Aufgabenschwerpunkte als seine deutschen und französischen Kollegen

wie volkswirtschaftliche Untersuchungen.

- Auch in Frankreich übernimmt der Controller schwerpunktmäßig Aufgaben in den Bereichen Planung, Kontrolle und Informationsversorgung. Als Servicestelle der Unternehmensleitung und der ihr untergeordneten Linieninstanzen ist er sowohl für den Aufbau des Planungs-,

Kontroll- und Informationssystems als auch vor allem für die laufende Koordination, für planungsbezogene Bewertungs-, Analyse- und Kontrollaufgaben, für die innerbetriebliche Berichterstattung sowie deren Abstimmung verantwortlich.

- Die Erhebung von Stoffel zeigt weiter, dass die deutschen Controller hierarchisch höher eingestuft sind als ihre

Trotz aller internationalen Unterschiede: Der Controller hat dem Management zu helfen – weltweit!

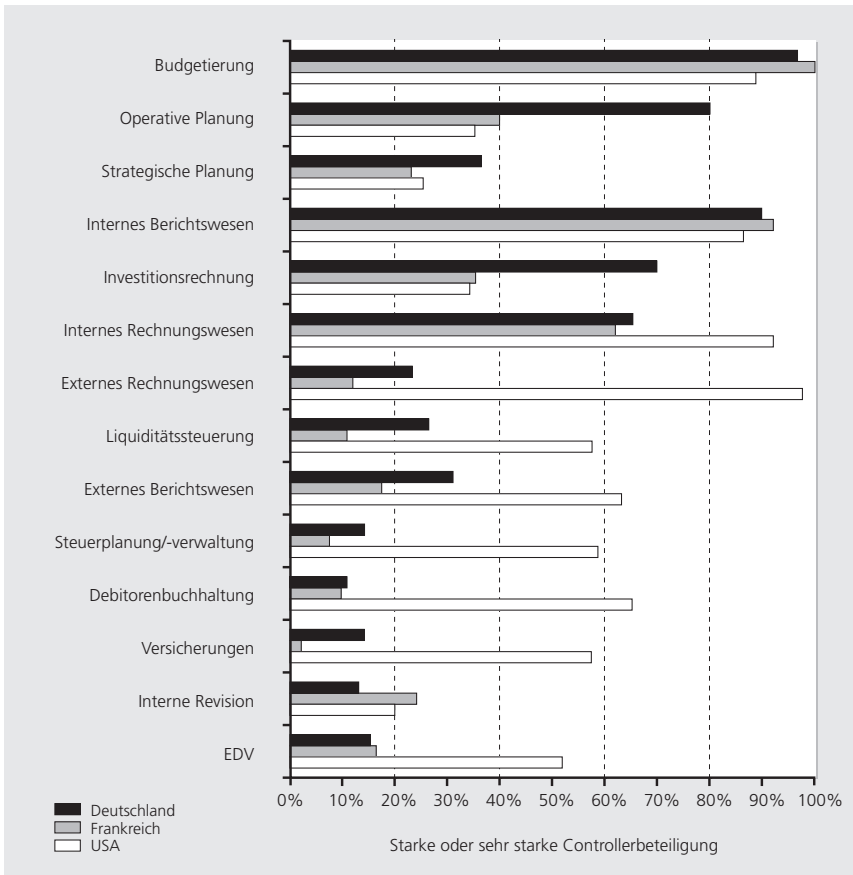


Abb. 3: Aufgabenfelder mit starker oder sehr starker Controllerbeteiligung in Deutschland, Frankreich und den USA gemäß einer Studie von Stoffel 1995, S. 157.

Zahlen über Zahlen: Endet da die Kunst des Controllers?

französischen und US-amerikanischen Kollegen. Diese sind auch häufiger als die deutschen Controllerbereiche organisatorisch mit dem Finanzbereich verbunden.

- Daneben bestehen jedoch zwischen der deutschen und französischen Controller-Praxis viele Übereinstimmungen. So sind die französischen Controller ebenso häufig wie ihre deutschen Kollegen stark an der internen Berichterstattung und am internen Rechnungswesen beteiligt. Auch in der französischen Unternehmenspraxis tragen nur sehr wenige Controllerbereiche für primär an den Informationsbedürfnissen unternehmensexterner Adressaten ausgerichtete Aufgaben Verantwortung. Das interne Rechnungswesen schließlich wird in deutschen und französischen Unternehmen dem Controllerbereich weniger oft als in US-amerikanischen Unternehmen übertragen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass auch im internationalen Vergleich Controller dort zu finden sind, wo die Koordination durch Pläne dominiert. Durch die Zusammenfassung von Planungs-, Kontroll- und Informationsaufgaben in Controllerstellen wird das Management unterstützt. Bei allen Unterschieden in der exakten Abgrenzung des Aufgabenfelds im internationalen Vergleich gilt die Aussage: ».... there can be no doubt that its principal purpose is to aid management« (Anderson/Schmidt 1961, S. 79).

Der Controller im Spiegel von Schlagworten

Der von uns nun ausführlich umrissene Stand des Aufgabenspektrums von Controllern ist auch Nährboden für die traditionell für Controller »gehandelten« Bilder des Erbsenzählers, Zahlenknechts, Bremsers, Kontrolleurs, Spürhunds und Lotsen bzw. auch Steuermanns.

Der Erbsenzähler und Zahlenknecht

Dieses Bild findet man über den ganzen Erdball verbreitet (amerikanisch: beancounter). Der Controller als zahlenversessener, penibler und auf Genauigkeit passender Buchhalter: wer kennt ihn nicht? Dass sich ein solches Bild entwickeln und derart verfestigen konnte, lässt sich auf die hohe Bedeutung und den erheblichen Umfang folgender Teilaufgaben der Controller zurückführen:

- Die (monetäre) Bewertungsaufgabe im Plan-Entstehungsprozess,
- das Handling der Zahlen in der Budgetierung und
- die Berichterstattung der Abweichungsanalyse im Kontrollprozess.

Diese Zahlenlastigkeit wird leicht zu einer übertriebenen Zahlenorientierung, ja zu Zahlengläubigkeit der Controller selbst. Viele von ihnen sind nicht mehr in der Lage, den Unterschied zwischen Genauigkeit und Adäquatheit von Zahlen nachzuvollziehen. Nicht anders ist es zu erklären, dass man auch in Langfristplänen Ergebniswerte findet, die auf die Mark, teilweise sogar auf den Pfennig gerechnet sind. Zahlenlastigkeit macht viele Controller zudem blind

dafür, einen wie großen Anteil zur Beschreibung eines ökonomischen Problems Zahlen wirklich einnehmen. Beschränkt man Entscheiden auf Rechnen, so hat man dem Management (und den Anteilseignern) einen Bären dienst erwiesen. Es muss – wie später noch ausführlich zu diskutieren – die hohe Kunst eines Controllers sein, die fragile Beziehung zwischen Intuition und Reflexion zu kultivieren, das eine zu fördern, ohne das andere zu behindern. Manager, die nur auf unternehmerisches Gespür bauen, sind für das Unternehmen ebenso gefährlich, wie Controller, die nichts gelten lassen, was sich nicht in Mark und Pfennig rechnen lässt. Zahlenorientierung der Controller ist unverzichtbar. Die liebevolle Titulierung als Erbsenzähler und Zahlenknecht zeugt davon, dass man des Guten aber auch zu viel tun kann!

Der Bremser

Was hiermit gemeint ist, lässt sich anschaulich dem folgenden (authentischen) Zitat entnehmen: »Als wir wieder einmal ein Investitionsprojekt durch das Controlling gebracht hatten, knallten bei uns die Sektkorken.« Diese Einschätzung mancher Linienmanager stützt sich auf zwei Erfahrungsbereiche.

- Zum einen kommt es im Rahmen der Budgetierung stets zur Situation, dass die dezentral geplanten Mittel von der Unternehmensspitze nicht akzeptiert werden, dass Kürzungen erforderlich sind. Wer ist Überbringer der schlechten Nachricht: der Controller!
- Zum anderen übernehmen die Controller – wie skizziert – im Planungs-

und Planentstehungsprozess eine Korrektur bzw. Filterrolle gegenüber dem Management. Wer immer den *Advocatus Diaboli* spielt, wird von anderen leicht in die Rolle des Bremsers eingeordnet. Dass diese Planentstehungskontrolle als Qualitätssicherung zu begreifen ist, die spätere Probleme im Prozess der Planentstehung verhindert oder reduziert, wird leicht übersehen. Allerdings kommunizieren Controller diese Funktion gegenüber dem Linienmanagement oft auch viel zu wenig, so dass sie ein gehöriges Stück Mitverantwortung für das Bremserbild tragen.

Der Kontrolleur

Die Reihe der so charmanten Bilder sei mit dem des Kontrolleurs fortgesetzt. Mit diesem Bild ist die Selbsterkenntnis der Controller vergleichsweise weit vorangeschritten. In einer 1989 durchgeführten empirischen Erhebung gaben die befragten Controller selbst zu, in ihren Reihen mehr Kontrolleure als Controller zu haben. Auch wenn das Wort Kontrolle in den Unternehmen hinter den kreativsten Bezeichnungen versteckt wird, zählt Kontrolle zu den Kernaufgaben von Controllern. Kontrolle ist jedoch sehr verhaltenssensibel. Die Suche nach Schuldigen, das Bohren in offenen Wunden, das Transparentmachen und Zurschaustellen von Fehlern, all das sind Quellen für dysfunktionale Wirkungen von Kontrollen.

Funktionierende Kontrolle setzt Sensibilität voraus. Diese ist bei vielen Controllern anscheinend unterentwickelt. Allerdings soll diese Festlegung nicht als Schuldzuweisung verstanden wer-

**Kontrolle wirkt
schnell dysfunk-
tional**

den. Menschen neigen zu einem derartigen Verhalten generell. Es bedeutet eine bewusste Anstrengung, vom gewohnten Muster abzuweichen. Es muss Controllern gelingen, Kontrolle als das zu verkaufen, was es unter rationalen Wesen stets sein sollte: als Lernen aus Abweichungen.

Der Spürhund

Als letztes problembeladenes Bild sei das des Spürhunds genannt. Kolportiert wird mit ihm die Suche der Controller nach Abweichungsgründen oder Ratio-

nalisierungspotentialen. Der stark negative Beigeschmack des Bildes resultiert daraus, dass Controller oftmals ein wenig einfühlsames, detektivisches Verhalten an den Tag legen und als notorisch misstrauisch und skeptisch gelten. Ähnlich wie das auch dem Tierreich entnommene Bild des Wadenbeißers, trägt der Spürhund allerdings auch positive Züge: Jäger bringen ihrem Spürhund durchaus Respekt entgegen – sie werden ihn trotzdem nicht als ihresgleichen akzeptieren. Unabhängig davon verbirgt sich auch im Bild des Spürhunds eine wesentliche, für das Unternehmen

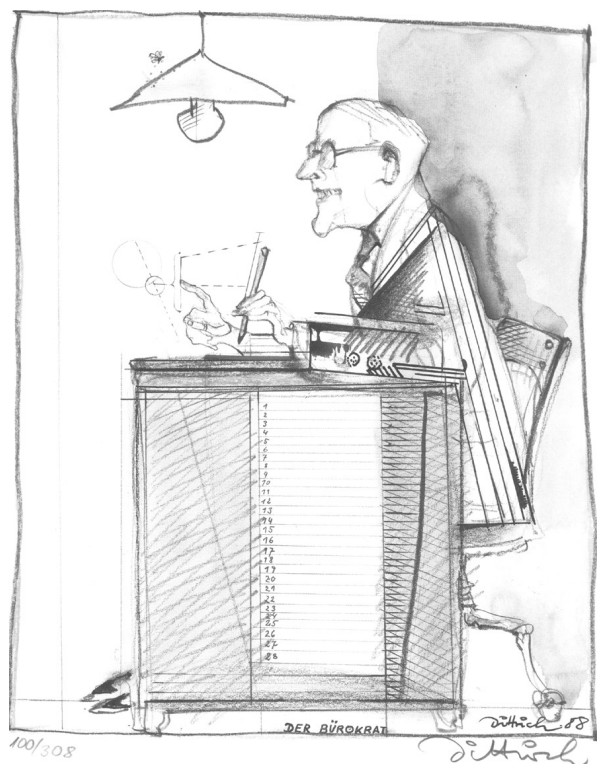


Abb. 4: Der Bürokrat – ein Bild von Dittrich, das ursprünglich für Controller in öffentlichen Institutionen gezeichnet wurde

wichtige Aufgabe der Controller: Wer als Manager weiß, dass er zu irgendeiner unpassenden Gelegenheit aufgespürt werden könnte, gibt keinen Anlass, dass es dazu kommt. Ein sonst mögliches opportunistisches Verhalten wird wirksam begrenzt.

Der Lotse und der Steuermann

Betrachten wir nun Bilder, die Controller gern für sich werbend selbst anpreisen. Lotse und Steuermann sind wohl die am stärksten verbreiteten. Sie betonen den Anspruch der Controller, dafür zu sorgen, dass ein ständiger Bezug des unternehmerischen Handelns auf gesetzte Ziele bzw. verabschiedete Pläne erfolgt, dass bei Abweichungen vom Zielkorridor Anpassungsmaßnahmen beschlossen und durchgesetzt werden und so das Unternehmen »auf Kurs« bleibt. Ziele setzt der Kapitän; sein Steuermann führt den Kompass und steuert gegen. Ganz diesem Bild entsprechend wird dann to control als »steuern« übersetzt. Auch die Veranschaulichung des Controlling als ein aus Planung, Realisation, Kontrolle und Rückkopplung bestehender Regelkreis passt zu diesem Bild.

Sucht man nach möglichen Missdeutungen des Lotsen oder Steuermanns, findet man diese in einer berühmten Karikatur: Bismark verlässt als Lotse das von Kaiser Wilhelm geführte Schiff. Jedem sind die Folgen klar. Der Lotse hat das Schiff sicherer geführt als der Kapitän. Der Controller als besserer Manager bzw. als graue Eminenz – hier findet das Bild seine Grenzen.

Wir haben gesehen: Das, was ein Controller tun soll, und das, weshalb

dies so ist, erschließt sich nicht auf den ersten Blick. Auch traditionelle Controllerbilder helfen hier nur bedingt. Der größere Teil davon persifliert negative Eigenschaften dieses ehrenwerten Berufsstandes. Alle Pointierungen decken bestimmte Facetten des Aufgabenspektrums der Controller ab. Die Vielzahl der Bilder entspricht der Heterogenität der Funktionen; Damit lässt sich aber auch die Sinnhaftigkeit von solchen Bildern zur Kommunikation der Controllerrolle im Unternehmen ernsthaft in Frage stellen.

Der Controller im Spiegel eines Leitbildes

Wie kann dem Controller nun bei der Frage nach seinem Selbstverständnis und bei seiner unter Umständen erforderlichen Repositionierung im Unternehmen geholfen werden? Einem eigenen Leitbild kommt dabei potentiell eine große Bedeutung zu. Nutzen ist in zweierlei Richtung zu erwarten:

- Zum einen benötigen die Controller selbst ein gewisses (hohes) Maß an Einheitlichkeit in Denkmuster und Sprachverständnis. Es muss jedem Controller klar sein, warum er welche Aufgabe wahrnimmt und unter welchen Kriterien er ständig die Sinnhaftigkeit der Aufgabe sowie der Aufgabenlösung zu überprüfen hat.
- Zum anderen bildet ein Controller-Leitbild die Grundlage für eine aktive Kommunikationspolitik in die von den Controllern zu »betreuenden« Unternehmensbereiche hinein. Das oftmals in der Praxis vorzufindende und bereits kurz angesprochene

Es gibt genauso viele Bilder wie Rollen von Controllern!

Möglicher Sinn eines Leitbildes

Gibt es einen roten Faden für die Controller-tätigkeit?

Das Controller-Leitbild der IGC

Unverständnis bzw. die bewusste Fehlsicht der Funktion von Controllern kann mit einem Leitbild als Diskussionsgrundlage aktiv angegangen werden.

Entsprechende Leitbilder sind mittlerweile weit verbreitet. Sie finden sich in vielen Controllerabteilungen. Besonders prominent und nicht spezifisch auf die Bedürfnisse eines bestimmten Unternehmens abgestimmt ist das 1996 beschlossene Leitbild der IGC International Group of Controlling. Es sei daher exemplarisch kurz vorgestellt.

»Controller leisten begleitenden betriebswirtschaftlichen Service für das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung. Das heißt:

- Controller sorgen für Ergebnis-, Finanz-, Prozess und Strategietransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei.
- Controller koordinieren Teilziele und Teilpläne ganzheitlich und organisieren unternehmensübergreifend zukunftsorientiertes Berichtswesen.
- Controller moderieren den Controlling-Prozess so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.
- Controller sichern die dazu erforderliche Daten- und Informationsversorgung.
- Controller gestalten und pflegen die Controllingsysteme.

Controller sind die internen betriebswirtschaftlichen Berater aller Entscheidungsträger und wirken als Navigator zur Zielerreichung.«

Das Leitbild orientiert sich an »typischen« Aufgaben von Controllern, ganz

bewusst wird darauf verzichtet, eine Grundidee des Controlling zu postulieren. Eine Begründung findet sich in der »Traditions-Formulierung« des Leitbilds von Controller Akademie und Verein: »Sucht man nach dem roten Faden für den Controllingstoff, so wird man ihn als Reihenfolge nicht finden. Erst ein »roter Teppich« hilft, die Füße auf den Boden zu kriegen. Controlling ist vernetzt. Der Stoff ist wie ein textiles Gebilde zu verstehen ... Die Kettfäden, die das Gewebe tragen, sind die Werkzeugsysteme der Unternehmensplanung, des Rechnungswesens und der Führung durch Ziele ...« Wir meinen, dass ein solcher Faden vielfältige Vorteile für das Controlling mit sich bringen würde:

- Die Controllingidee kann nach außen und nach innen besser kommuniziert werden. Der nach seiner Daseinsberechtigung gefragte Controller muss nicht lang ausholen, er kann kurz und knapp, ohne lang nachdenken zu müssen, die Grundidee seiner Tätigkeit »rüberbringen«. Er hat das, was Berater die »Elevator Story« nennen: Er kann seine Botschaft auch dann pointiert kommunizieren, wenn er bei einem zufälligen Treffen im Aufzug »mal auf dem linken Fuß« erwischt wird.
- Sie vermittelt Sinn und motiviert so. Als Controller's »Strategic Intent« ordnet sie die einzelnen Tätigkeiten als Mittel zum Zweck in einen größeren Zusammenhang ein.
- Der rote Faden kann als Bezugspunkt bei Änderungen des Umfelds dazu dienen, das konkrete Aufgabenmuster kritisch zu hinterfragen und ggf. weiterzuentwickeln.

Die Werkzeuge und Aufgaben von Controllern brauchen einen roten Faden, der sie zusammenhält. Eine Controllingidee, die das Selbstverständnis kurz und knapp charakterisiert und dabei hilft, aktuellen Herausforderungen proaktiv zu begegnen. Abstrakte Muster aus der Praxis herauszufiltern, ist von jeher die Aufgabe der Theorie. Werfen wir also einen – kurzen – Blick auf die betriebswirtschaftliche Literatur.

Controlling- »State of the Art« in der Theorie

Die Literatur hat sich mit dem Phänomen des Controlling erst zögernd und mit zeitlichem Verzug auseinander gesetzt. Ihr Beitrag beschränkte sich anfangs – ähnlich wie in den eben diskutierten Leitbildern – auf Beschreibungen des praktischen Phänomens. Der Erklärungsgehalt war gering. In den letzten zwanzig Jahren hat sich die Situation jedoch grundlegend geändert. Diverse Lehrbücher, Dissertationen und Zeitschriftenbeiträge erschienen. Controlling ist zu einem Modethema geworden. Allerdings gilt auch in der Theorie: Unterschiedlichkeit ist Trumpf. Von »Generally Accepted Controlling Principles« (Küpper/Weber/Zünd 1990, S. 282) kann keine Rede sein.

Drei Hauptgruppen von Auffassungen lassen sich unterscheiden:

- Eher traditionell geprägte Definitionsversuche verstehen Controlling im Kern als Informationsversorgungsfunktion. Den Bezugspunkt bildet in der Regel das Rechnungswesen (Heigl, Müller).
- Andere Autoren definieren Controlling, als einen Teilbereich der Unternehmensführung, der für die konsequente Ergebnisorientierung des Unternehmens Sorge zu tragen hat (Dellmann, Hahn, Siegwart).
- Eine letzte Gruppe von Definitionen sieht die zentrale Aufgabe des Controlling in der Koordination unterschiedlicher Teilsysteme der Unternehmensführung (Horváth, Küpper, Weber).

Dahinter stehen jeweils spezifische Aufgabenbündel und Controllertypen.

- Der *Buchhalter* bzw. Accountant klassischer Prägung steht hinter dem Aufgabenbündel der Informationsversorgungsfunktion. Als Leiter des (internen) Rechnungswesens stellt er dem Management Zahlen zur Verfügung – entsprechend ist er schnell als »Rechenknecht« abgestempelt.
- Hinter dem zweiten Definitionstyp steht der aktionsorientierte *Navigator*. Dieser führt insbesondere (Schwachstellen-) Analysen im Fertigungs- und Vertriebsbereich durch, ermittelt vergleichende Kosteninformationen und beurteilt eingereichte Pläne auf ihre Realisierbarkeit. Die Informationsbereitstellung erfolgt serviceorientiert und häufig ad hoc, er entwickelt kritische Analysen über Abweichungen in der Vergangenheit und unterbreitet proaktiv Vorschläge für die Zukunftsgestaltung.
- Hinter der Koordinationssicht steht schließlich ein Controller, der sich als »managementsystemorientiert« charakterisieren lässt. Ihm obliegen in erster Linie die Aufgaben der Entwick-

Hilft uns die Theorie bei der Klärung der Controlleraufgaben?

Die drei Sichten des Controlling in der Theorie korre- spondieren mit unterschiedlichen Rollen von Controllern

lung, des Betriebs und der Pflege eines integrierten Planungs-, Kontroll- und Informationssystems. Er unterstützt die Führungsarbeit durch Bereitstellung entsprechend aufbereiteter Informationen, die über den Einzelfall hinausgehen und sich auch auf die »weichen« Führungsdimensionen Personalführung, Organisation und Werte beziehen.

Information, Navigation und Koordination sind also im wesentlichen die Vorschläge für einen roten Faden, den wir aus der Literatur entnehmen. Je nach vertretenen Sicht ergeben sich ganz unterschiedliche Aufgabenprofile. Wichtige, unterschiedliche Facetten der Controllertätigkeit in der Praxis werden dabei ausgeblendet. So wird sich heute kaum noch ein Controller (nur) als Zahlen- und Rechenknecht sehen wollen. Das Bild des Navigators lässt sich nur mit Mühe mit den Aufgaben von Controllern bei der Gestaltung von Planungs-, Kontroll- und anderen Systemen vereinbaren. Schließlich ist ein Verständnis des Controllers als einer, der mehr oder weniger abstrakte Systeme koordiniert, kaum hilfreich, wenn es um die tägliche Zusammenarbeit von Manager und Controller in Analyse, Problemlösung und Navigation geht.

Es wird also, wie wir auch noch ausführlicher zeigen werden, in der theoretisch motivierten Literatur (implizit!) jeweils ein Engpaß in der Arbeit der Unternehmensführung unterstellt und entsprechend die Controllertätigkeit darauf fokussiert. Die reale Komplexität des Controllerphänomens kann – so scheint es uns – keiner der drei Ansätze erklären.

Die neue Sicht: Rationalitätssicherung als Aufgabe des Controlling

Im folgenden wollen wir nun versuchen, den roten Faden der Theorie zu spannen, also eine gemeinsame Klammer für die Unterschiedlichkeit der Auffassungen in den Unternehmen wie auch in der Theorie zu suchen. Die so sehr »schillernden« Sichten und Aufgabenfelder des Controlling lassen sich dabei – wie wir gleich noch zeigen werden – überraschend einfach auf einen – noch dazu kurzen – Nenner bringen:

Controlling steht für die Sicherstellung von Rationalität der Unternehmensführung.

Rationalität wird dabei hier als Zweckrationalität verstanden, d. h. als effiziente Mittelverwendung bei gegebenen Zwecken. Der Zweck ist im ökonomischen Kontext in aller Regel wiederum nur ein Mittel zur Erreichung eines übergeordneten Zwecks, z. B. Gewinn- oder Shareholder Value-Maximierung. Irrational handeln heißt dann also (wie bereits bei Gutenberg nachzulesen ist) unzweckmäßig handeln, heißt die Mittel nicht richtig auf den Zweck abgestimmt haben.

Es gibt keinen »one-bestway« des Controlling

Controlling diese Funktion zuzuweisen, macht seine konkrete Ausprägung kontextabhängig. Wurde z. B. ein mittelständisches Unternehmen bislang dominant intuitiv geführt, so kann die Sicherstellung der Rationalität von Führung von der Einrichtung eines Beirats als kritischer Counterpart des Unterneh-

mers bis zur Einführung einer festen Unternehmensplanung und der Schaffung einer Controllierstelle reichen. Je stärker das Management die Rationalität allein gewährleistet, desto weniger muss ein Controller wirksam werden. Gerade durch die Erkenntnis der Kontextabhängigkeit ist die von uns vorgeschlagene Sicht des Controlling in der Lage, eine Klammer für die bisherige Begriffsvielfalt zu bilden. So lassen sich die drei unterschiedenen Erklärungsansätze der Theorie für das Controlling mit unterschiedlichen Engpässen rationaler Führung herleiten:

- Rationale Führung setzt ausreichendes Wissen voraus. Neben Methoden zählt hierzu Faktenwissen. Liegt letzteres nicht vor, ist keine auf Analysen, Zahlen und Modellen basierende Lösungsfindung möglich. Somit kommt der Bereitstellung führungsrelevanter Informationen wesentliche Bedeutung für die Sicherstellung rationaler Führung zu. Hierauf konzentriert sich die Sicht des Controlling als Informationsversorgungsfunktion.
- Ansätze, die Controlling als spezielle Form der Führung betrachten, betonen zum einen die Notwendigkeit systematischer Zielplanung. Dies ist im Kontext von Führung mittels Plänen gleichbedeutend mit rationaler Willensbildung. Zum anderen wird die Geschlossenheit von Planung und Kontrolle hervorgehoben. Auch hierdurch wird die Rationalität der Führung gestärkt. Das Vorhandensein entsprechender Informationen wird innerhalb dieser Auffassung entweder implizit unterstellt oder explizit als Teil des Konzepts angesprochen.

- Die koordinationsbezogenen Ansätze betonen schließlich, dass in der Verbindung von Planung, Informationsversorgung und Kontrolle der zentrale Engpaß rationaler Unternehmensführung liegt. Die Ausweitungen dieser Koordinationssicht auf Organisations- und Anreizaspekte (z. B. auf die variable Managervergütung) lassen sich durch dynamikbedingten Veränderungsdruck erklären: Je stärker das Unternehmen Veränderungen ausgesetzt wird, desto stärker muss sich die Sicherstellungsfunktion auch auf die Beziehungen von Planung, Informationsversorgung und Kontrolle zur Organisation und Personalführung erstrecken.

Controlling ist in diesem Verständnis keine reine Ansammlung von Tätigkeiten, die man mit Fug und Recht auch mit althergebrachten Bezeichnungen belegen könnte (Kostenrechnung, Planung und Kontrolle etc.), sondern eine spezifische Funktion der Managementergänzung (vgl. ausführlich Weber/Schäffer 1998a). Manager und Controller streben ein rationales Management im Team an. Der Fokus darf dann nicht auf Systemen liegen, sondern auf der Interaktion von Menschen.

Spezifische Ausprägungen

Im folgenden wollen wir nun die spezifischen Ausprägungen der Sicherstellungsfunktion in den einzelnen Phasen der Führung näher betrachten. Als solche unterscheiden wir idealtypisch

- *Willensbildung* (was soll gemacht werden?),

Rationalitätssicherung als Klammer der Controlling-Sichten

Unterscheidung von Willensbildung, -durchsetzung und Kontrolle

Unterscheidung von Reflexion und Intuition

- *Willensdurchsetzung* (wie wird das, was gemacht werden soll, dem vermittelt, der es machen soll?) und
- *Kontrolle* (was das ist, muss keinem Controller erläutert werden!).

Für die Willensbildung wollen wir weiterhin – wiederum idealtypisch – zwei grundsätzlich mögliche Wege unterscheiden: Wir sprechen von *Reflexion*, wenn der Prozess der Entscheidungsfindung in Form irgendwelcher klar bestimmbarer Analytik erfolgt z. B. durch eine Kostenvergleichsrechnung oder durch ein OR-Modell. *Intuition* spricht dagegen unternehmerisches »Gespür«, »Bauchgefühl« an. Wie Intuition im Kern funktioniert, wissen wir (und andere!) nicht; allerdings hat jeder von uns die Erfahrung gemacht, dass sich intuitiv gefundene Lösungen vielfach im nachhinein als ausgesprochen glücklich (richtig!) erwiesen haben.

Willensbildung

Rationalität in der Willensbildung sicherzustellen heißt, das richtige »Willensbildungsverfahren« zu gewährleis-

ten. Dabei kommt dem Zusammenspiel von reflexiver und intuitiver Willensbildung, von Intuition des Managers und »harter Analyse« zentrale Bedeutung zu. Das dahinter stehende Bild hat »Altmeister« Deyhle anschaulich formuliert: »Zahlen, die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge und die ökonomische Logik bilden ... ein Metier für sich ... Wie soll jetzt der »Non-Accountant« als Manager damit umgehen können? Antwort: »Zusammen mit seinem Controller«. Jemand, den man Controller nennt ..., hat die Aufgabe des betriebswirtschaftlichen Begleiters, Ratgebers, Lotsen und eines ökonomischen Gewissens. Auch deswegen, weil ein Manager eine ziemliche Portion Euphorie braucht und deshalb, um den Schwung nicht zu verlieren, manches vielleicht gar nicht so exakt analysieren soll. Solches wäre dem Controller anzuvertrauen.« (Deyhle 1997, S. 37 f.).

Das Zusammenwirken von Manager und Controller kommt – ebenfalls sehr anschaulich – im sehr häufig zitierten Schnittmengenbild von Deyhle zum Ausdruck, das die folgende Abbildung zeigt.

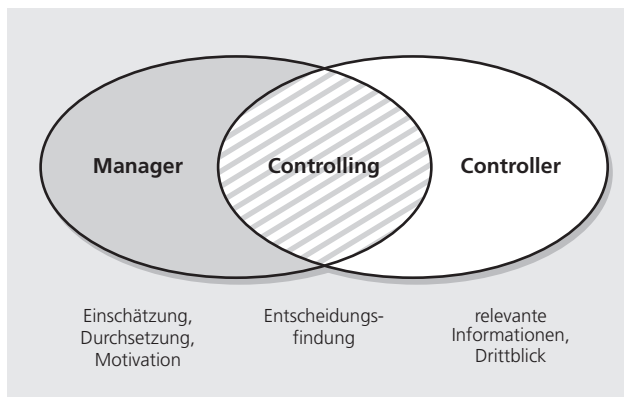


Abb. 5: Zusammenwirken von Manager und Controller nach Deyhle 1997, S. 154

Die Controllingaufgabe besteht zu-
meist, aber nicht in jedem Fall im »Gegenhalten« des reflexiven, von Controllern besetzten Faktors gegenüber der intuitiven Seite der Führung; in manchen Situationen ist es auch erforderlich, mehr Intuition und schöpferische Freiheit des Managements zu fördern. Gerade in Unternehmen mit traditionell stabiler Umwelt, die in zunehmend dynamische und neue Fahrwasser kommen – wie etwa ehemals öffentliche Betriebe, die privatisiert werden –, nehmen die Wissensdefizite des Managements zu: der relevante Engpass liegt dann häufig im Ausbau der intuitiven Seite der Führung. In der Regel werden Controller aufgrund ihrer Ausbildung und Erfahrung allerdings nicht in der Lage sein, den intuitiven Part selber zu spielen. Ihre Aufgabe ist es dann, das Management bzw. geeignete Akteure zu ermutigen, ihrer Intuition größeren Freiraum zu geben, oder – falls dies nicht ausreicht – externe Spezialisten als Coach einzubringen. Auf jeden Fall wäre es in einem solchen Fall eher gefährlich, wenn sich die Controller allein auf zahlenliefernde Funktion reduzieren ließen oder sie selbst anstreben!

Rationalität der Willensbildung heißt zumeist, wenn auch nicht immer, durch reflexive Führungselemente ein Gegengewicht zu intuitiven, mit unternehmerischem Fingerspitzengefühl getroffenen Entscheidungen und Maßnahmen zu bilden und umgekehrt. Das Verhältnis von »harter« Analyse (Reflexion) und Intuition ist sowohl funktional (z. B.: »Für welches Entscheidungsproblem ist welches Lösungsverfahren besser?«) als auch bezogen auf die Entscheidungsträger auszugestalten (z. B.:

»Wie lässt sich die intuitive Lösungskraft eines Linienmanagers genügend reflexiv begleiten?«) – doch davon später mehr.

Rationale Führung setzt ausreichendes Wissen voraus. Neben Methoden zählt hierzu Faktenwissen. Liegt letzteres nicht vor, ist keine reflexive Lösungsfindung möglich. Somit kommt der Bereitstellung der nach Art und Ausprägung richtigen führungsrelevanten Informationen wesentliche Bedeutung für die Sicherstellung rationaler Willensbildung zu. Bezugspunkt ist stets der Datenbedarf des jeweils verwendeten Willensbildungsverfahrens. Für eine Kostenvergleichsrechnung sind die benötigten relevanten Kosten bereitzustellen, eine Kundenerfolgsrechnung bedarf kundenspezifischer Kosten- und Erlös-
werte, eine Kapitalwertrechnung zur Beurteilung der Vorteilhaftigkeit eines Investitionsvorhabens erfordert Kenntnis der investitionsbedingten Ein- und Auszahlungsströme.

Die Sicherstellungsfunktion bedeutet zum einen, bei gegebenen Willensbildungsverfahren Art, Umfang und Qualität der zur Verfügung stehenden bzw. zu verwendenden Daten zu beurteilen. Hierbei kommt es zu typischen Rationalitätsdefiziten:

- Eine vorhandene Datenquelle weist für das gegebene Willensbildungsverfahren Qualitätsprobleme auf. Ein Beispiel hierfür liefert die Kostenrechnung für Zwecke der Wirtschaftlichkeitserzielung und -kontrolle in Kostenstellen dann, wenn die zugrundeliegenden Kostenfunktionen nicht ausreichend gepflegt und damit Veränderungen angepasst werden.

Controller und Manager im Team

Wo können überall Rationalitätsdefizite liegen?

Werden die richtigen Informationen für die richtigen Entscheidungs-methoden verwendet?

- Eine vorhandene Datenquelle wird für einen Willensbildungsprozess verwendet, für den sie nicht konzipiert wurde. Auch hier liefert uns die Kostenrechnung einige Anschauung: Wer kennt nicht die immer wieder geäußerte Warnung, Vollkosteninformationen unreflektiert zur Fundierung und Kontrolle von Entscheidungen zu verwenden?!
- Eine vorhandene Datenquelle wird unzureichend genutzt. Ein Grund hierfür kann in einer zu hohen Komplexität der Datenquelle und/oder im mangelnden Wissen der Führungskraft liegen. Ein weiterer potentieller Grund ist im Opportunismus des Managers zu suchen, der sich aus dem breiten Spektrum vorliegender Daten nur diejenigen auswählt, die seinen Zielen entsprechen.
- Die auf eine konkrete Willensbildung bezogene, fallweise Datenbereitstellung erweist sich als nicht ausreichend geeignet. Ursachen hierfür mögen in der Art (z. B. Vernachlässigung von Erlösverbundenheiten bei Target-Costing-Prozessen), dem Umfang (z. B. Reduktion von Kundenzufriedenheit auslösenden Leistungsmerkmalen auf funktionale Eignung) oder der Qualität (z. B. Verwendung nicht repräsentativer Kundenbefragungen als Basis für Kundenzufriedenheitswerte) der Daten liegen. Dies wiederum kann an der falschen Einschätzung des Informationsbedarfs durch den Controller liegen und/oder aus hohen Datenbereitstellungskosten resultieren und/oder auf Opportunismus zurückzuführen sein.

Die Bedeutung des Rationalitäts-sicherungsbedarfs bei der Datenbereitstellung wird bereits anhand der wenigen Beispiele deutlich. Eine zweite Dimension der Rationalitätssicherung wird sichtbar, wenn die Prämisse aufgehoben wird, das zu verwendende Verfahren der Willensbildung liege fest. Begrenzungen der Datenbereitstellung wirken auf das Modell zurück, das die Daten verwendet. Der Einsatz des Discounted Cash-Flow-Verfahrens zur Ermittlung des Shareholder-Values als Beispiel kann in einem konkreten Unternehmenskontext nicht nur an mangelndem Verfahrenswissen, sondern auch daran scheitern, dass die sehr hohen Anforderungen an die bereitzustellenden Daten (Zahlungsstromprognosen) nicht erfüllt werden können. Eine Einführung dieses Verfahrens trotz mangelnder Daten führt dann zu Scheinrationalität, die wiederum Opportunismus Tür und Tor öffnet. (vgl. dazu ausführlich Band 2 und 3 der Reihe Advanced Controlling, Knorren/Weber, 1997a und 1997b). Rationalitätssicherung heißt somit auch, einen optimalen Ausgleich zwischen Erfüllung der datenbezogenen Anwendungsbedingungen und der grundsätzlichen Verfahrensgüte des Entscheidungsmodells herzustellen.

Durchsetzung und Kontrolle

Rationalitätssicherung in der Willensdurchsetzung und Kontrolle heißt insbesondere, den regelkreisförmigen Zusammenhang zwischen Planwerten, Istwerten und Kontrollwerten zu gewährleisten, also genau das Zusammenspiel zu ermöglichen, das jeder

Controller »aus dem ff« kennt. Sicherstellung der Rationalität bedeutet in dieser Aufgabe, Wissen, Lernen und Wollen möglichst optimal miteinander zu verbinden.

Wissen betrifft die Phase der Willensbildung. Sie ist – wie anfangs gezeigt – oftmals Wissensbegrenzungen ausgesetzt. Wissensbegrenzungen bedeuten Unsicherheit über die Optimalität des gebildeten Willens. Wird dieser über Pläne – etwa in der jährlichen Budgetierung – durchgesetzt, heißt dies u. a., dass die Ausprägung der zu erreichenden Ziele (z. B. die Höhe des zu erzielenden Gewinns) Unsicherheit unterliegt. Entspricht das Ist dann nicht dem Plan, so ist unklar, ob der Grund für diese Differenz eher in der Ausführung (»zu wenig engagiert«) oder aber in der Willensbildung zu suchen ist (»unrealistische Ziele«). Abweichungsanalysen müssen helfen, entsprechendes Wissen zu gewinnen.

Controllern wird diese Aufgabe zu meist für den Bereich der Ergebnisziele übertragen. Rationalitätssicherung heißt hier, Vorgehensschemata und -vorurteile zu vermeiden. So kann es – was auf den ersten Blick erheblich kontraintuitiv erscheint – gerade dann notwendig sein, andere Ziele zu setzen, wenn Abweichungen *nicht* entstehen: Planungsunsicherheit macht Plan-Ist-Abweichungen wahrscheinlich; unterbleiben diese, könnte der Grund auch in »slack« liegen: Die Manager haben so »großzügig« und für sie komfortabel geplant, dass sie keine Mühe hatten, die Ziele auch tatsächlich zu erreichen. Unterbleiben Abweichungsanalysen ganz, wird ein Lernen unmöglich und damit nicht-rationales Verhalten wahrscheinlich.

Verbindung mit anderen Führungshandlungen

Zur Aufgabe der Sicherstellungsfunktion des Controlling zählt schließlich auch die Verbindung von Willensbildung, -durchsetzung und Kontrolle mit anderen Führungstätigkeiten. Je stärker das Unternehmen Veränderungen ausgesetzt wird – und dies ist, wie wir gleich noch zeigen werden, zunehmend der Fall –, desto stärker muss sich die Sicherstellungsfunktion auch auf die Beziehungen von Planung, Informationsversorgung und Kontrolle zur Organisation und Personalführung erstrecken.

Ein Beispiel liefert das bereits angesprochene Konzept der Wertorientierung. Selbst dann, wenn es gelungen ist, beispielsweise das DCF-Verfahren als Teil der strategischen Planung zu verankern, die dafür erforderlichen Daten in ausreichender Zahl und Qualität bereitzustellen und die Einhaltung entsprechender Wertsteigerungsvorgaben systematisch zu kontrollieren sowie entstehende Abweichungen zu analysieren, können erhebliche Anwendungsprobleme vorliegen, die es rationalitätssichernd zu beseitigen gilt. Ein – derzeit sehr pointiert diskutierter (der Würzburger Professor Wenger lässt grüßen) – Grund kann in einer fehlenden Einbindung von Shareholder Value-Größen in die Anreizgestaltung der Manager liegen. Werden letztere im variablen Teil ihrer Vergütung weiterhin nach periodischen Erfolgsgrößen honoriert, besteht die Gefahr, dass im Konfliktfall diese und nicht der Shareholder Value maximiert wird (fehlende Verknüpfung zum Personalführungssystem). Die Notwen-

Rationalitätsengpässe können auch in der Organisation und Personalführung liegen

digkeit der Verbindung mit dem Organisationssystem wird z. B. dann sichtbar, wenn für ein Geschäftsfeld ein Shareholder Value geplant, berichtet und kontrolliert wird, der Geschäftsfeldverantwortliche diesen – z. B. aufgrund übergeordneter Entscheidungen – jedoch nicht ausreichend beeinflussen kann.

Aktuelle Herausforderungen

Die Aussagen der vorangegangenen Abschnitte lassen sich in vier Statements zusammenfassen:

- Controlling bedeutet Rationalitätssicherung.
- Controller übernehmen im Zusammenspiel mit dem Manager einen erheblichen Teil dieser Aufgabe.
- Sie besitzt in unterschiedlichen Kontexten unterschiedliche Ausprägungen und Schwerpunkte.
- Unterschiedliche Rollen sind ebenso wie unterschiedliche Controllerbilder (Buchhalter, Navigator, Innovator etc.) Ausdruck gerade dieser Kontextabhängigkeit.

Die schillernde Controllerwelt ist damit in unseren Augen ein erhebliches Stück einfacher und verständlicher geworden. Die neue Sicht des Controlling hilft aber nicht nur, sich im bisherigen Controllingdschungel besser zurecht zu finden. Sie ermöglicht es auch, neue Perspektiven für die zukünftige Controllerarbeit zu entwickeln. Solche Perspektiven sind bitter nötig, da die Unternehmensführung derzeit ganz erheblichen Herausforderungen gegenübersteht. Deren zentraler Treiber ist die sich immer schneller vollziehende Globalisierung der

Wirtschaft. Sie löst unterschiedliche Veränderungsbedarfe aus, die eng miteinander verbunden sind:

- Globalisierung führt zu höherem Wettbewerbsdruck und dieser zum immer schnelleren Abschmelzen von Wettbewerbsvorteilen. Die Dynamik steigt weiter, ebenso die Anforderungen an die Reaktionsfähigkeit und Veränderungsfähigkeit der Unternehmen.
- Erhöhte Anforderungen an die Reaktionsfähigkeit schränken die Leistungsfähigkeit klassischer funktionaler Organisation und Spezialisierung (stark) ein. Erforderlich ist ein Denken und Handeln in Prozessen und Prozessketten.
- Erhöhte Anforderungen an die Veränderungsfähigkeit der Unternehmung führt zur Auflösung tiefgegliederter Hierarchien. Derartige Burgen sind veränderungsträge bzw. -feindlich. Wer Zelte statt Burgen will, muss dezentralisieren.
- Globalisierung und erhöhter Wettbewerbsdruck führen beide schließlich zu einer stärkeren Aktionärsorientierung. Globalisierung heißt auch Übernahme internationaler Standards. Die Aktionärsorientierung (Shareholder-Fokus – vgl. die Bände 2 und 3 der Schriftenreihe Advanced Controlling, Knorren/Weber 1997a und 1997b) ist im anglo-amerikanischen Bereich deutlich weiter ausgeprägt als in Deutschland. Erhöhter Wettbewerbsdruck macht sich nicht nur auf Gütermärkten bemerkbar, sondern auch auf dem Kapitalmarkt. Knappes Eigenkapital ist nur dann zu gewin-

Neue Anforderungen kommen auf die Controller in vielfältigster Form zu

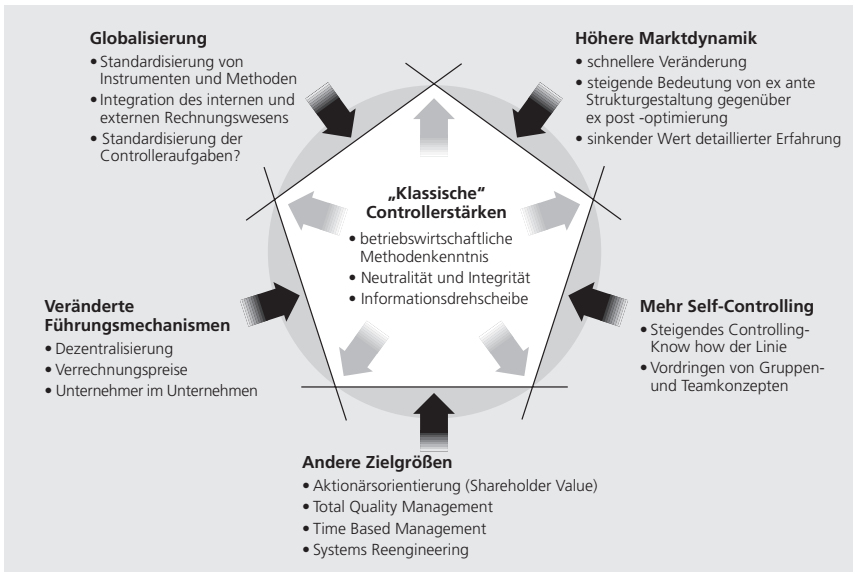


Abb. 6: Auf die Controller wirkender Veränderungsdruck (modifiziert entnommen aus Weber 1998, S. 368)

nen, wenn Rendite und Unternehmensentwicklung stimmen.

Sicherlich sind hiermit noch nicht alle Herausforderungen angesprochen, aber schon diese kurze Ausführungen bedeuten einen erheblichen Handlungsbedarf für Controller. Bei der traditionellen Fokussierung auf Zahlen und Rechnungswesen kann es nicht bleiben.

Damit das gewohnte Führen über Ziele als Kern des Controlling weiter effizient und effektiv funktionieren kann, bedarf es einer laufenden Überprüfung und Neugestaltung der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung ebenso wie der Organisation und Personalführung. Schließlich kann der Grad der Veränderungsbedürftigkeit so groß werden, dass auch die Werte und Normen des Unternehmens betroffen sind. Es reicht für

Controller nicht mehr aus, möglichst gute Zahlen zu präsentieren, da neben die Planung und Kontrolle in ihrem Zusammenspiel zu optimieren, wenn nicht zugleich der richtige organisatorische Rahmen vorliegt und richtige Anreize für die Mitarbeiter gesetzt werden. Kurz: Wer die Führung unterstützen will, muss dies für die gesamte Führungsaufgabe in Angriff nehmen; er darf sich nicht auf – wenn auch wichtige – Ausschnitte davon beschränken.

Wie wichtig eine solche erweiterte Sicht ist, zeigt ein kurzer Blick auf die derzeitigen Führungsprobleme des Managements:

- *Veränderung gewohnter Führungssysteme:* Keiner der etablierten Teilbereiche der Führung bleibt ungeschoren. Die Planung muss – will sie der geforder-

Wollen sie den neuen Anforderungen gerecht werden, müssen sich Controller als Berater verstehen

ten Dynamik gerecht werden – schlanker werden; gleiches trifft für die Kostenrechnung als Informationsbasis zu. Für Kontrollen gilt übertragen das Postulat des TQM: Fehler vermeiden, statt sie durch Kontrollen aufzuspüren. Die Organisation wird flacher und weniger bürokratisch und auch die Personalführung hat sich neue Lösungen einfallen zu lassen (z. B. Anreize in Gruppenstrukturen).

- *Koordination der Veränderungen in der Führung:* Wenn sich all diese Führungsbereiche deutlich verändern, muss Sorge dafür getragen werden, dass sich nicht ein unabgestimmtes und ineffizient funktionierendes Ganzes ergibt. Führungsgestaltung als Kunst des Stimmigmachens ist gefragt. Diese Anforderung zählt aber nicht zum Standardkatalog heutiger Manager. Controller könnten diese Lücke füllen.
- *Management neuer Zielgrößen:* Kosten, Erlöse, Deckungsbeiträge und Gewinne – dies sind die gebräuchlichen Größen, nach denen ein Management ein Unternehmen steuert; zumindest dachten stets die Controller so. TQM, Prozessorganisation und ähnliche Ansätze weisen Mengen-, Zeit und Qualitätsdaten eine hohe Bedeutung zu. Gerade unter Nutzung dieser Daten die monetären Ergebnisse zu optimieren, stellt eine neue Herausforderung an Controller wie Manager dar – wir haben darüber in den Bänden 1, 4 und 8 der Schriftenreihe Advanced Controlling (vgl. Weber 1997a und 1997b sowie Weber/Schäffer 1998c) ausführlich berichtet.
- *Management in neuen Führungskonzepten:* Profit Center-Lösungen mit frei

aushandelbaren Verrechnungspreisen werden postuliert, »Unternehmer im Unternehmen« ebenso gefordert wie Teamorientierung. All diese Entwicklungen machen Pläne zu einem Teil obsolet. Allerdings stellt sich die Frage nach Integration weitgehend selbstständig geführter Einheiten neu und nicht weniger drängend.

- *Management neuer Unternehmensformen:* Unternehmensgrenzen werden zunehmend fließend (»virtuelle Unternehmen«). Die Sicht von Wertschöpfungsketten, Entwicklungspartnerschaften, Produktionsnetzwerken, von informellen Kooperationsformen zwischen Hierarchie und Markt kennzeichnen den neuen Ansatz. In der betriebswirtschaftlichen Theorie bildet sich hier ein ganz neues Arbeitsfeld heraus; entsprechend fehlen bislang bewährte Instrumente oder abgesicherte Erkenntnisse. Auch die Controller sind gefordert, derart neue Formen unternehmerischer Tätigkeit führbar zu machen bzw. zu halten.

Betrachtet man diese Veränderungen in der Gesamtschau, so wird schnell deutlich, dass es zu grundlegenden Umwälzungen in der Führung kommt, die sich nicht mit kleinen Anpassungsschritten bewältigen lassen. Das Management muss in hohem Maße neue Rollen übernehmen – und dies gilt auch für die Controller! Gefordert ist damit der Controller als Management Consultant.

Der Controller als Management Consultant

Controller haben angesichts der beschriebenen Herausforderungen zuneh-

مند und vielfach das Problem, die Aufmerksamkeit des Managements zu verlieren. Es ist abzusehen, dass sich die Nähe zum Management – als unabdingbare Voraussetzung zur effektiven Wahrnehmung ihrer Funktion – bei dem traditionellen Aufgabenspektrum auf Dauer nicht halten lässt. Der schlechende Niedergang des Gestaltungsspielraums von Controllern im Unternehmen scheint dann vorprogrammiert. Controller müssen deshalb ihre eigene Arbeit kritisch überdenken und sich bewusst auf Aufgabenfelder konzentrieren, die einen wichtigen Rationalitätseingpass darstellen und die Aufmerksamkeit des Managements haben (oder haben sollten!). Unter dem Aspekt der internen Kundenorientierung von Controllern haben wir diese Thematik in den Bänden 4 und 7 der Schriftenreihe Advanced Controlling bereits vertieft behandelt (vgl. Weber 1997b und Homburg et al. 1998).

Konzentration auf Managementrelevante Themen

Controller sollten daher möglichst eingpassbezogen dort tätig werden, wo der Schuh drückt. Dieser Grundsatz bedeutet auch, dass Controller ihre Kunden beim Aufbau von eigenem Controlling-knowhow unterstützen sollen. Die Voraussetzung für das vielfach geforderte Self-Controlling der Manager liegt darin, dass die Führungskräfte über alle zur kritischen Reflexion benötigten Informationen über Kosten, Leistungen und ihre Zusammenhänge unmittelbar verfügen. Keine eifersüchtig gehüteten Zahlen, sondern Transparenz der ökonomischen Zusammenhänge ist gefragt.

Self-Controlling wäre falsch verstanden, würde man darin eine Alternative zur Tätigkeit von Controllern sehen. Self-Controlling drückt aus, dass Controlleraufgaben im Zuge der Veränderung nicht nur gänzlich entfallen, sondern auch den Träger wechseln können. Controller sollten diesen Prozess nicht aufzuhalten versuchen, sondern aktiv fördern. Neue Herausforderungen gibt es genug.

Individuallösungen statt Standardangebote

In der maßgeschneiderten Anpassung von Problemlösung und Implementierung liegt eine weitere zentrale Herausforderung. Für Controller heißt dies insbesondere, statt monatlicher Standardauswertungen und -berichte im Hinterzimmer, vor Ort problem- (und eingpass!)spezifische Lösungen zu erarbeiten. So machen Controller, die Abweichungsanalyse nur als analytisches Zahlenspiel verstehen, auf Probleme aufmerksam, liefern aber keinen Beitrag dafür, ihren Problemgehalt zu klären. Die Hilfestellung für das Management ist folglich (sehr) beschränkt – und zudem weitgehend durch intelligente Software-Lösungen substituierbar.

Der inhaltliche Teil der Abweichungsanalyse bedeutet eine Rekonstruktion tatsächlicher Geschäftsvorfälle aus den aufgezeichneten Zahlen. Dies lässt sich nur in Interaktion mit den Betroffenen erreichen. Bildlich gesprochen muss der Controller seinen Schreibtisch verlassen und »zum Ort des Geschehens«, in die Leistungsbereiche gehen. Ein erhöhter Personaleinsatz kann z. B. auf den urlaubsbedingten Einsatz von

**Self-Controlling –
(k)eine Bedrohung
für Controller?!**

Controller müssen die Nähe zum Geschäft und zum Manager suchen. Am Schreibtisch sitzen zu bleiben, ist hierzu der unpassende Weg!

Der Controller als Hofnarr?

Aushilfskräften oder auf führungsbedingt zurückgehende Einsatzbereitschaft des Stammpersonals zurückzuführen sein. Aus den reinen Abweichungszahlen lassen sich diese Ursachen nicht ablesen.

Hinzu kommt das Problem, die entstandene Abweichung in einen ausführenden- und einen zielsetzungsbezogenen Teil zu differenzieren: Zielwerte sind ex ante nie so sicher zu erreichen, dass eine angefallene Abweichung allein auf Probleme der Realisation zurückzuführen ist. Umgekehrt können auch im Falle strategischer Ziele diese nie so unsicher sein, dass nicht auch ein abweichender Input im Versuch, sie operativ umzusetzen, Einfluss auf die Abweichungshöhe nimmt. Abweichungsanalyse bedeutet damit stets das Problem, den jeweiligen Ursachenschwerpunkt zu bestimmen – und hierfür gibt es keinen Algorithmus; vielmehr ist (auch!) intuitives Einschätzungsvermögen gefragt.

Voraussetzung für eine Übernahme der inhaltlichen Abweichungsanalyse durch Controller ist deren Fähigkeit und Bereitschaft, »vor Ort« in der Funktion eines Beraters zu arbeiten. Dies setzt zunächst fachliche und persönliche Akzeptanz voraus, die nicht per se gegeben sein muss. Entsprechendes gilt für das Vertrauen, dass von den gewonnenen Erkenntnissen keine dysfunktionalen Wirkungen ausgehen (»petzen«). Weiterhin besteht ein gewisser »Erfolgszwang«: Wie normale Berater werden sie an dem Wert der gewonnenen Erkenntnisse gemessen. Mangelt es an diesem, erweckt die Analyse vor Ort nur den Eindruck eines Überwachungsstrebens.

Controller gehen damit bei inhaltlicher Abweichungsanalyse ein Risiko ein, das sie bei Beschränkung auf eine standardisierte und formale Betrachtung nicht besitzen. Zugleich werden erheblich höhere Anforderungen an sie gestellt. Beides macht verständlich, dass Controller in der Unternehmenspraxis nicht selten »den Platz am Schreibtisch nicht verlassen«. Wer als Controller so handelt, macht sich zwar das Leben leichter, lebt aber in der Gefahr, in der Sphäre der Zahlen nicht die tatsächlichen Probleme vor Ort zu erkennen und damit auch nicht zu einer maßgeschneiderten Lösung beitragen zu können.

Verpflichtung zum Widerspruch

Für Controller, die zusammen mit ihrem Manager im Unternehmen die Rationalität der Führung sicherstellen sollen, ist eine Verpflichtung zur ungefragten Beratung und zum Widerspruch zentral. Es ist ihre oberste Aufgabe, unangenehme Wahrheiten zu äußern und ökonomischen Sachverstand nötigenfalls »erbittert« zu verteidigen. Von Deyhle wurde hier das Bild des Hofnarren geprägt.

Hofnarren waren am Königshaus die einzigen, die – gewollt – ungestraft die Schwächen ihrer Herren ansprechen konnten – kleideten sie sie denn in genügend schöne und lustige Verse. Controller haben ebenfalls oftmals unangenehme Wahrheiten zu vermitteln, Schwächen transparent zu machen, ohne den Counterpart damit an den Pranger zu stellen. Auch sie sind letztlich der Gefahr ausgesetzt, den Kopf zu verlieren, wenn sie es etwas zu toll ge-

trieben haben oder einfach nur einer üblen momentanen Laune »ihres Herren« zum Opfer fallen. Hofnarren sind in ihrem Job selten alt geworden. Er war spannend, aber begrenzt.

Bei diesem Bild sind Probleme unschwer in der mangelnden Akzeptanz bei den Controllern selbst, aber auch bei ihren Managern zu erkennen. Viele tun sich schwer damit, sich den Controller mit Glöckchen am Hut versehen vorzustellen. Dem Bild fehlt es am nötigen Ernst. Schließlich kommt dem Controller doch eine zentrale Rolle in der Sicherstellung der Rationalität der Führung zu. Zudem wird sich (fast) jeder Manager mit dem Brustton der Überzeugung vom Bild des Potentaten distanzieren, das die Hofnarrenrolle vom Counterpart des Controllers fordert.

Im nächsten Abschnitt werden wir noch zwei weitere Bilder einführen, um die neuen Herausforderungen an die Controller zu veranschaulichen. Beide sind inhaltlich mit dem des Hofnarren verwandt: der konstruktive Opponent und der Promotor.

Der Controller als konstruktiver Opponent und Promotor

Im fünften Abschnitt sind wir ausführlich auf die Aufgabe des Controlling eingegangen, die optimale Kombination von »harter« Analyse (Reflexion) und der subjektiven Einschätzung (dem »Judgement« bzw. der Intuition) der Beteiligten sicherzustellen. Um das Zusammenspiel der beiden Wege, zu Entscheidungen zu kommen, präzise zu beschreiben und konkrete Handlungsempfehlungen ableiten zu können, wollen wir im folgenden einen konzept-

tionellen Rahmen vorstellen, der Reflexion und Intuition zueinander in Beziehung setzt. Beide Verfahren liefern dem Manager getrennt eine positive oder negative Vorteilhaftigkeitseinschätzung bezüglich der zu treffenden Entscheidung, z.B. für eine anstehende Investition. Der Abgleich der Ergebnisse dient der Kontrolle und somit der Sicherstellung der Rationalität der getroffenen Entscheidung. Weiter unterstellen wir, dass Manager, die die gleichen Ziele verfolgen wie das Unternehmen, genau dann eine starke Bindung an die getroffene Entscheidung und die Bereitschaft entwickeln, sich für ihre Verwirklichung aktiv einzusetzen, wenn die Vorteilhaftigkeitseinschätzungen reflexiv und intuitiv übereinstimmen. Commitment zu Problemlösungen und Plänen setzt also nicht nur die Abwesenheit von Opportunismus sondern – so unsere zentrale Hypothese – den »Fit« von Reflexion und Intuition voraus.

Die Intuition des Managers sollte durch »harte« Analysen des Controllers hinterfragt werden, Intuition allein kann leicht in die Irre führen. Ebenso sollten immer dann, wenn harte Analysen möglich und sinnvoll sind, diese nicht allein stehen. Sie bedürfen der Bestätigung oder Kritik durch die Intuition des Managers, um im fruchtbaren Zusammenspiel zu optimalen Lösungen zu kommen. Wie bereits angesprochen, kann der relevante Engpass jedoch auch im Ausbau der intuitiven Seite der Führung liegen. In der Regel werden Controller aufgrund ihrer Ausbildung und Erfahrung nicht in der Lage sein, diesen Part selber zu spielen. Ihre Aufgabe ist es dann, das Management zu ermutigen, ihrer Intuition einen größeren Freiraum zu geben, oder – falls

Instrument zur Konfrontation von Reflexion und Intuition

Homo Faber als literarisches Vorbild des rein reflexiven Menschen – er ist gescheitert!

dies nicht ausreicht – externe Spezialisten als Coach einzubringen.

Die Gegenüberstellung von reflexiver und intuitiver Einschätzung der Vorteilhaftigkeit kann – wie in der Abbildung visualisiert – zu Übereinstimmung auf unterschiedlichen Vorteilhaftigkeitsniveaus und zu Divergenzen führen. Die durch nummerierte Kreise (I–IV) markierten Fälle werden im folgenden ebenso diskutiert wie für diese sinnvolle Verhaltensweisen (1–8).

Strategien angesichts sich widersprechender Reflexion und Intuition

Die Felder I und III der Matrix sind dadurch gekennzeichnet, dass sich die

Vorteilhaftigkeitseinschätzungen von Reflexion und Intuition widersprechen. Im Feld I ist die reflexive Vorteilhaftigkeit hoch, die intuitive dagegen gering. Die Situation lässt sich plakativ charakterisieren: Die Analyse des Controllers sagt aus, dass sich eine betrachtete Investition rechnet. Der Manager glaubt der Analyse aber nicht – ohne dies jedoch richtig begründen zu können; sein »Bauchgefühl« spricht dagegen. Die Gefahr besteht, dass der Controller nun wie der »Held« im gleichnamigen Buch von Max Frisch als homo faber agiert, als die vollkommene Verkörperung der technischen Existenz, die sich vor ihrer eigenen Intuition sicher glaubt.

Als solcher ist er schlecht auf den Zusammenstoß mit der außertechnischen

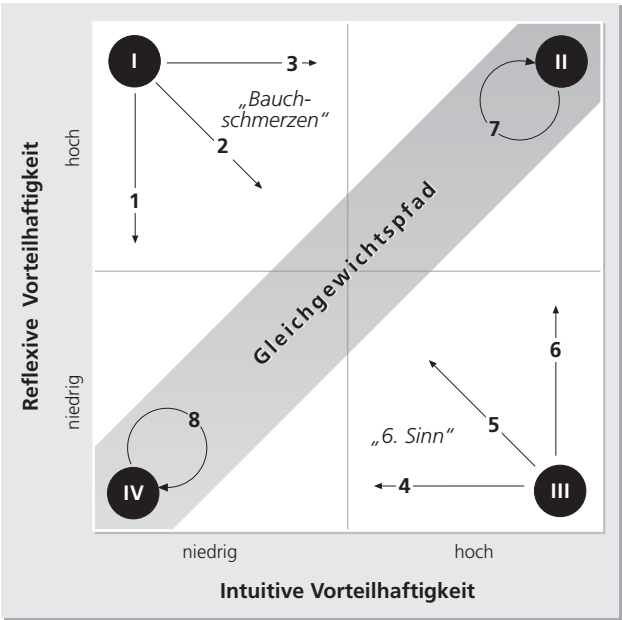


Abb. 7: Die Reflection-Intuition-Commitment-Matrix zur optimalen Verknüpfung von Reflexion und Intuition (Quelle: Weber/Schäffer 1998b, S. 8)

Welt, dem Nicht-Reflexiven, vorbereitet. Es besteht daher Handlungsbedarf in Richtung auf eine Verknüpfung der beiden Methoden, auf eine kritische Überprüfung und einen entsprechenden Diskurs der auf beiden Seiten zugrundeliegenden Annahmen und Prägungen.

Im *Feld* III ist die reflexive Vorteilhaftigkeitseinschätzung niedrig, die intuitive dagegen hoch. Plakativ stößt hier der sechste Sinn des Entrepreneurs auf die Fakten und Analysen seines Controllers. Die Analyse des Controllers sagt aus, dass sich die Investition nicht rechnet. Der Entrepreneur wischt die Zahlen vom Tisch (oder würde dies gerne tun). Sein Gefühl sagt ihm, dass es sich doch lohnt. Wiederum besteht Handlungsbedarf in Richtung auf eine kritische Überprüfung von zugrundeliegender Analyse und Judgement.

Um die Spannung zu lösen, werden im folgenden konkret (jeweils) drei Pfade diskutiert, um Analyse und Intuition zur Übereinstimmung zu bringen. Bei sämtlichen Pfaden wird eine positive, zur Rationalität führende, und eine negative, Irrationalität bedeutende Variante unterschieden.

Fall 1: Reflexion folgt Intuition

In den Pfaden 1 und 6 folgt die Analyse der Intuition, die Analyse dem »Bauchgefühl«. Das aus Intuition gespeiste Störgefühl des Entrepreneurs führt dazu, die Rechnung nochmals zu überprüfen. Für den Fall rationalen Vorgehens werden die Prämissen kritisch hinterfragt, die Rechnung nochmals nachvollzogen und falsche Methoden, Daten, Prämissen etc. korrigiert, um eigene Analysen auf Schwachstellen zu

überprüfen und Verbesserungen zu erreichen. In einer funktionierenden internen Kunden-Lieferanten-Beziehung zwischen Manager und Controller kann letzterer hier hohe Flexibilität zulassen: Abweichungen werden zumeist auf unterschiedlich gesetzte Annahmen, selten auf offensichtliche methodische Fehler des Controllers zurückgehen. Allerdings muss sich der Controller bei aller internen Kundennähe davor hüten, sich vor den »Karren« jedes gewünschten Ergebnisses spannen zu lassen. Gerade bei unterschiedlich möglichen Ausgangsannahmen (z. B. über Steigerungsraten des Marktes, Konkurrenzverhalten der wichtigsten Nachfrager, Skaleneffekte im Zeitablauf) lässt sich das reflexive Urteil weitgehend an das intuitive des Managers anpassen (»wir rechnen jede Zahl«) – und damit scheinrational werden.

Eine weitere Form nicht produktiver Versuche, das reflexive dem intuitiven Urteil anzupassen, findet sich – glaubt man Controllern – in der Praxis häufig von Managern in Szene gesetzt, indem die reflexiv gewonnene Einschätzung angezweifelt wird. Dabei scheint es ein typisches, gestuftes Vorgehensmuster zu geben:

1. »Die Zahlen stimmen nicht!« Auch kleine, für das grundsätzliche Urteil gänzlich unbedeutende Differenzen reichen aus, um das reflexive Urteil in Frage zu stellen.
2. »Das benutzte Modell ist falsch.« Beliebte scheint in der Praxis z. B. das Thema Gemeinkostenverrechnung zu sein. Der Weg in eine grundsätzliche Diskussion erspart die Akzeptanz des Rechenergebnisses im Ein-

Kommen Ihnen diese Ausreden bekannt vor?

**Analysen können
auch als Scheinra-
tionalisierung der
eigenen Intuition
missbraucht
werden**

zelfall – oder verschiebt sie zumin-
dest zeitlich.

3. »Die Annahmen sind falsch.« Das Management kann an diese Stelle den Controller z. B. leicht mit dem bereits ausführlich erläuterten Bild des »Bremsers« (oder »Verhinderers«) belegen und damit die reflexive Einschätzung in ihrer Bedeutung abwerten.
4. »Die strategische Bedeutung der Maßnahme wurde in der Rechnung nicht berücksichtigt.« Sind alle drei zuvor aufgeführten »Argumente« widerlegt, führt der Verweis auf die Strategie häufig doch noch zum Erfolg. Strategien lassen sich eben nur zum Teil rechnen – und sind per se mit so hoher Unsicherheit behaftet, dass ihre laufende Überprüfung nur (sehr) eingeschränkt möglich ist. Die empirisch feststellbare Unzufriedenheit mit der strategischen Planung in den Unternehmen mag hier seinen Grund finden.

Rationalitätssicherung durch Controller heißt in diesem Kontext, das Argumentationsmuster zu kennen und darauf eingerichtet zu sein. Muss der Manager damit rechnen, dass der Controller seine Strategie – z. B. aus vorangegangenen Konflikten – kennt, besteht wenig Anreiz, es erneut zu versuchen.

Fall 2: Intuition folgt Reflexion

Die Pfade 3 und 4 (vgl. nochmals die Abbildung 7) stehen für den Weg, die Intuition der Analyse anzupassen. Die Modelle und Methoden des Controllers führen hier dazu, dass herrschende Meinungen, Überzeugungen und Glau-

benssätze des Managements kritisch hinterfragt werden. Dieser Diskurs zeigt mögliche Ursachen für eine abweichende Intuition auf und ist so die Basis dazu, das reflexive Urteil auch ohne kognitive Dissonanzen mitzutragen. Der »Umstimmprozess« lässt sich aber nur teilweise bewusst gestalten. Insbesondere ist die Zeitdauer, bis die Intuition das Ergebnis der Analyse anerkennt, Unsicherheit ausgesetzt – und von Person zu Person sehr verschieden! Hier liegt ein signifikanter Unterschied im Vergleich zum zuvor skizzierten Fall 1 vor: Das Bewusstsein akzeptiert eine angepasste Rechnung sofort. Anpassungen der Intuition an die Analyse müssen aber nicht in jedem Fall zu höherer Rationalität führen. Der Begriff der »Zahlengläubigkeit« kennzeichnet Anpassungsdefekte ebenso, wie diese durch die Tatsache begründet werden, dass sich intuitive Einschätzungen schlechter kommunizieren lassen: Es ist leichter, einen positiven Kapitalwert vor dem zentralen Investitionsausschuss zu präsentieren, als das unbestimmte Störgefühl, das Vorhaben würde aus irgendwelchen Gründen doch nicht zum Erfolg führen. Leicht wird hier vorschnell der Pfad 4 gewählt, obwohl der Pfad 6 zutreffend wäre!

*Fall 3: Gegenseitige Anpassung von
Intuition und Reflexion*

In den Pfaden 2 und 5 erfolgt schließlich eine gegenseitige Anpassung von »harter« Analyse und Intuition. Im kritischen Diskurs von Analyse und Intuition ergeben sich »auf beiden Seiten« Einschätzungsänderungen. Das Bild von (expliziter) These, (unklarer) Anti-

these und Synthese erscheint hier treffend. Das Verfahren kann sehr geeignet sein, um im Zusammenspiel (aber auch Berater/Klient) zu rationalen Ergebnissen zu kommen.

Für die irrationale Variante findet sich wiederum ein sehr anschaulicher Begriff, der des »faulen Kompromisses« von Analyse und Intuition. Konflikten wird aus dem Wege gegangen. Controller und Manager verzichten beide darauf, gänzlich Recht zu haben. Bei negativer Analyse und positiver Einschätzung wird die Maßnahme z. B. unter der Bedingung von Verbesserungsmaßnahmen (z. B. zusätzliche Kostensenkung) verabschiedet, bei positiver Analyse und intuitivem Störgefühl statt der großen eben nur die kleine Lösungsvariante realisiert.

Bewusstes Herbeiführen von Widersprüchen

Die *Felder II* und *IV* sind durch eine Übereinstimmung von reflexiver und intuitiver Einschätzung gekennzeichnet. In Feld II sind reflexive und intuitive Vorteilhaftigkeitseinschätzung hoch, in Feld IV beide niedrig. Es besteht kein Störgefühl im kreativen Spannungsverhältnis von Intuition und Analyse, die Position ist auf dem Gleichgewichtspfad. Nun gilt es zu unterscheiden: Bei Routineentscheidungen bzw. Entscheidungen von geringer Tragweite ist die Situation zufriedenstellend und stabil.

Bei Entscheidungen von großer Tragweite erscheint es sinnvoll, die Einschätzung abzusichern: In den Pfaden 7 und 8 erfolgt ein solches kritisches Hinterfragen des Gleichgewichts. »Der Friede« von Intuition und Analyse ist zwar an-

zustreben, aber auch mit stetigem Misstrauen zu betrachten. Es kann – wie wir zum Teil schon ausgeführt haben – durchaus der Fall sein, dass das Gleichgewicht »faul« ist. Analysen können auch als (bewusste oder unbewusste) Scheinrationalisierung der eigenen Intuition missbraucht sein. Sie wird damit auf eine Legitimationsfunktion reduziert (interne Durchsetzung), die Entscheidung ist de facto über die eigene Intuition erfolgt.

Erfahrungsschatz und internes Wissen als Basis für die Intuition sind nicht ausreichend bzw. nicht passend; die Intuition des Akteurs kann somit kein adäquates Gegengewicht zur eigenen Analyse bilden und so die Funktion des »Wachhunds« bzw. Warnsystems nicht wahrnehmen. Analyse und Intuition sind beide überfordert bzw. nicht adäquat und kommen so übereinstimmend zum falschen Ergebnis, ohne dass der Gleichgewichtspfad verlassen wird. So werden Manager vielfach Opfer ihrer begrenzten kognitiven Fähigkeiten, die bei komplexen Problemen leicht zu einem »information overload« und daraus folgenden Aktionismen führen.

Die bisherigen Ausführungen können – wie auch die Abbildung veranschaulicht – in drei Stufen zusammengefasst werden:

- Die erste Stufe bildet Transparenz; Ziel ist ein (bewusstes) Verständnis von Intuition und Analyse sowie deren Zusammenspiel und eine intime Kenntnis möglicher Strategien, Managerkonstellationen und Techniken.
- Die zweite Stufe besteht im Anstreben und Erreichen des Gleichgewichts-

Unterschiedliche Rollen und/oder unterschiedliche Professionen?

pfads. So wird die Angemessenheit der Entscheidung sichergestellt und eine zentrale Voraussetzung für das Vorhandensein von Commitment der Führungskräfte (und damit für eine hohe Erfolgswahrscheinlichkeit der Realisierung der Entscheidung) erfüllt.

- Ist die Fragestellung hinreichend bedeutsam, sollte auf der dritten Stufe die Deckung von Intuition und Analyse kritisch hinterfragt werden.

Wege, das Zusammenspiel zwischen Reflexion und Intuition zu sichern

Die Sicherung des Ausgleichs bei sich widersprechender Intuition und Analyse sowie das kritische Hinterfragen von Gleichgewichten erfordert eine angemessen herausgehobene Gegenposition (»Contre Role«). Hier besteht grundsätzlich die Wahlmöglichkeit zwischen

- einem spezialisierten Controller oder Berater,

- der (ggf. wechselnden) Rollenverteilung im Management (z. B. Rolle eines »advocatus diaboli«, eines bewusst kritischen, bewusst risikoscheuen Gesprächspartners),
- der Bewusstseinschärfung der Manager, selbst das Wechselspiel von Intuition und Reflexion in der eigenen Kognition, im »eigenen Kopf«, zu gewährleisten.

Letztere Variante ist zwar ein wichtiger Baustein der Rationalitätssicherung und hat unseres Erachtens noch erhebliches Potential, sie kann aber nicht allein stehen. Das partnerschaftliche Zusammenspiel von Manager und Controller bringt zusätzlichen Nutzen.

Partnerschaftliche Professionalität

Mit dem Begriff »partnerschaftlich« ist dabei »partnerschaftliche Professionalität« gemeint, bei der Controller und Manager gemeinsam auf die Erreichung der Unternehmensziele hinarbeiten, nicht jedoch eine Kooperation, um opportunistisch jeweils das Beste für sich

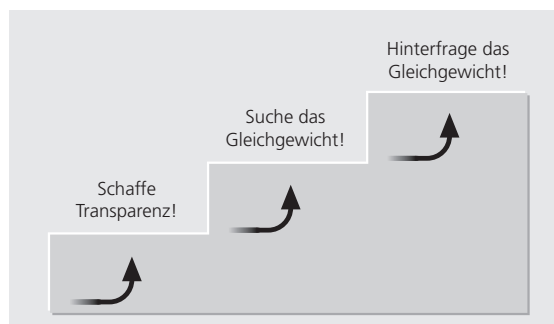


Abb. 8: Stufen des Zusammenwirkens von Intuition und Reflexion
(Quelle: Weber/Schäffer 1998b, S. 17)

selbst zu erreichen. Controller dürfen unwillkommene Tatsachen nicht zurückhalten und ihre Empfehlungen nicht von persönlichen oder anderen Beziehungen abhängig machen. Unabhängigkeit und Objektivität des Controllers werden als zentraler Teil seines Wertschöpfungsversprechens geschätzt.

Voraussetzung für eine solche partnerschaftliche Professionalität ist, dass Controller und Manager sich gegenseitig einen Vertrauensvorschuss geben. Dabei spielt die »persönliche Chemie« eine wichtige Rolle. Zum anderen sollte sich der Vertrauensvorschuss für beide Parteien »auszahlen«, indem beide Parteien einen Nutzen aus der Zusammenarbeit ziehen. Die Controller-Manager-Beziehung sollte daher immer auf eine »Win-Win-Situation« ausgerichtet sein.

Promotoren und Opponenten

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wurde schon früh auf das produktive Spannungsverhältnis von Treiber und Bremser hingewiesen. Witte unterscheidet ganz ähnlich Promotoren und Opponenten im Entscheidungsprozess. Letztere zwingen die Promotoren, »die vorliegende Entscheidung mit Sorgfalt und Umsicht zu bearbeiten, Prognosen rechnerisch zu fundieren und die Unsicherheit der Erwartung zu reduzieren ... Wenn man ... die positive Funktion der Opponenten ernst nimmt, dann ist der innovative Entschluss eben nicht nur ein Ergebnis der vorantreibenden Kraft des Promotorengespans, sondern auch des risikovermeidenden Beitrags des Opponentengespans« (Witte 1976, S. 326). Entscheidungsprozesse mit Promotoren und Opponenten sind effizien-

ter als einseitig getriebene Prozesse. Manager und Controller können durch die Rollenverteilung gewinnen. Das Bild des Controllers als Bremser gewinnt so an Charme: als notwendige Ergänzung des vorandrängenden Managers. Wenn die Kritik und die Warnung denn konstruktiv ist!

Für diese Aufgabe des Controllers ist zum einen eine unabhängige Stellung, zum anderen ein nicht vorbelasteter »Außenblick« erforderlich. Bei Shell ist exakt aus diesem Grund die »Management Challenge« institutionalisiert worden. Alle drei Jahre besucht ein Top-Manager aus völlig unterschiedlichem Kontext für ca. eine Woche eine Fertigung o. Ä. mit dem erklärten Ziel, seine Beobachtungen und Eindrücke zu präsentieren sowie durch »naive« Fragen das interne Modell vor Ort herauszufordern.

Es gilt somit – wie bereits angesprochen – pointiert: »Je weniger Erfahrung der Controller vom entsprechenden Geschäft hat, desto besser.« Da eher kontraintuitiv, muss diese Erkenntnis dem Linienmanagement aktiv vermittelt werden. Hilfreich ist insbesondere ein abweichendes internes Modell des Controllers (»Zahlendenke«). Bei gemeinsamen internen Modellen existiert zwangsläufig eine gewisse Konvergenz der relevanten Wahrnehmungs- und Denkprozesse. Die Streubreite der möglichen, zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen bleibt so auf diejenigen beschränkt, die mit den gemeinsamen internen Modellen vereinbart werden können. Je vielfältiger die vertretenen Ansichten und Perspektiven sind, desto geringer ist die Gefahr, dass sich ein – falscher – Glaube an eine al-

Der Controller als Opponent – ein in der Literatur bekanntes, aber eher in Vergessenheit geratenes Konzept

Die Rationalität kann auch gesichert werden, ohne alles selbst zu wissen!

lein seligmachende Wahrheit ausbildet. Heterogenität fördert divergentes Denken und ermöglicht bessere, produktivere Lösungen. Auf der anderen Seite haben homogene interne Modelle der Manager einen positiven Einfluss auf die Kooperation und ihre Kommunikationsfähigkeit. Mit anderen Worten: Zu viel Unterschiedlichkeit ohne den starken Willen, zu gemeinsamen Lösungen zu kommen, schadet auch! Wenn sich Manager und Controller nicht verstehen, hat das Unternehmen nichts von den unterschiedlichen Denkansätzen.

Nochmals festzuhalten bleibt an dieser Stelle, dass Rationalitätssicherung nichts damit zu tun hat, dass einer der Beteiligten die Weisheit (oder Rationalität) »mit dem Löffel gegessen« hat – ermöglicht wird sie vielmehr durch das intelligente Zusammenspiel von Manager, Controller und weiteren Akteuren (z. B. externen Beratern, Analysten, Aufsichtsräten etc.).

Weiterbildungsbedarf

Die geschilderten Herausforderungen stellen Controller vor massive fachliche und persönliche Anforderungen. Seine bisherige Qualifikation und die starke Ausrichtung auf Informationen und Informationssysteme reichen in vielen Fällen kaum aus, diesen Anforderungen gerecht zu werden. Aussagen von Controllingschefs großer Unternehmen sprechen ein deutliches Wort (»Höchstens die Hälfte meiner Controller passt in das von Ihnen gezeichnete Bild«). Für die Unternehmensführung stellt sich die Alternative, intensiv in die fachliche und persönliche Weiterentwicklung der Controller zu investieren

oder aber nur einen kleinen Teil der Rationalitätssicherungsaufgabe bei Controllern zu belassen, z. B. das zur Verfügungstellen von Kosten- und Erlösdaten und die Durchführung von Abweichungsanalysen, also den Part des Accountants. Controller finden sich dann schnell in einer gemeinsamen Rechnungswesenabteilung wieder, in der sie – unter welcher Bezeichnung auch immer – mit den ehemals eher gering geschätzten Finanzbuchhaltern zusammenarbeiten. Unternehmen dagegen, für die (insbesondere das Zentral-)Controlling schon seit langem (auch) die Funktion einer Ausbildungsstätte für hoch qualifizierten Führungsnachwuchs (»Goldfischteich«) spielt, müssen sich keine Gedanken machen, ob die neuen Anforderungen von den Controllern tatsächlich erfüllt werden können: Sie haben genau die Mitarbeiter, die sie für die Rationalitätssicherungsaufgabe brauchen!

Re-Inventing Controlling

Selbstverständnis und Aufgaben von Controllern sind äußerst heterogen, Verständnisprobleme (»schillernder Begriff«) und Fehlsichten (»Graue Eminenz« versus »Erbsenzähler«) die logische Folge. Das, was Controlling will, und das, was Controller tun (sollten), lässt sich jedoch überraschend einfach auf einen Nenner bringen:

Controlling steht für die Sicherstellung von Rationalität der Unternehmensführung.

Manager und Controller arbeiten dabei als Team. Der Fokus dieser Sichtweise liegt folglich nicht auf mehr oder weniger abstrakten Systemen (»Abstimmung

mung von Planungs-, Kontroll- und Informationssystem«), sondern auf dem Zusammenwirken von Menschen. Weiter ist Controlling in diesem Verständnis keine reine Ansammlung von Tätigkeiten, die man mit Fug und Recht auch mit hergebrachten Bezeichnungen belegen könnte, sondern eine spezifische Funktion der Managementergänzung. Der so identifizierte rote Faden der Controllertätigkeit erlaubt es den Controllern, die Idee hinter ihren Tätigkeiten zu sehen, die Aufgaben kritisch zu hinterfragen und so auf aktuelle Herausforderungen besser zu reagieren. Controlling zu realisieren ist (analog dem heutigen Verständnis von Marketing!) nicht ausschließlich Aufgabe von Controllerstäben, sondern ebenso Angelegenheit der Linie. Controller sollten als Berater des Managements subsidiär und engpassbezogen dort tätig werden, wo der Schuh drückt. In partnerschaftlicher Professionalität kommt ihnen zudem die Rolle zu, in Entscheidungsprozessen vorliegende Analysen und Meinungen konstruktiv-kritisch zu hinterfragen, aber auch geeignete Vorschläge analytisch fundiert zu unterstützen.

Controlling so zu sehen, weist den Controllern unterschiedliche Rollen und Aufgaben zu. In einem mittelständischgeführten Unternehmen muss es einem neu eingestellten Controller zunächst darum gehen, erfolgswirtschaftliche Transparenz herzustellen. Dies bedeutet eine »klassische« Rechnungswesenprägung der ersten Schritte auf dem Wege der Controlling-Verankerung. Liegen die benötigten Zahlen vor, kann der Unternehmer sukzessiv zu einer stärkeren analytischen Fundierung seiner Entscheidung gebracht werden; in gleichem Maße steigt

die Rolle des Opponenten, die anfangs für den Controller zumeist geradezu »tödlich« wäre!

Controller in Großunternehmen mit jahrzehntelanger Controlling-Erfahrung laufen dagegen derzeit vielfach Gefahr, ihre angestammte, stets reklamierte Rolle als betriebswirtschaftlicher Dienstleister des Managements zu verlieren. Der Manager hat zunehmend andere Führungsprobleme als die, die der Controller bisher instrumentell und informatorisch unterstützt. Wollen die Controller hier ihre Beratungsfunktion erhalten (oder wieder erarbeiten!), sind erhebliche Anstrengungen erforderlich, die zudem schnell zum Erfolg führen müssen. Wird die Chance einer Rückbesinnung auf den Kern der Controllingfunktion vertan, fällt die Beraterrolle anderen zu. Wem diese Sicht nicht passt, muss sich erheblich anstrengen – aber das geht mittlerweile allen im Unternehmen so.

In vielen Unternehmen geht es deshalb um ein Re-Inventing ihres Controlling. Eine grundlegende Diskussion ist erforderlich. Wir haben versucht, dieser Diskussion einen hilfreichen roten Faden zu geben. Er sollte Sie in der Strategieformulierung des Controllerbereichs ebenso unterstützen wie in der Analyse der Eignung ihres Controllerstamms. Unserer Erfahrung nach wird es Ihnen nicht ohne erhebliche Aus- und Weiterbildungsanstrengungen gelingen, den Sprung zu dem »neuen« Controlling zu schaffen. Diese Mühen (und Kosten) sind allerdings den Schweiß des Edlen wert: Ein umfassender Counterpart des Managers im Führungsprozess zu sein, ist allemal spannender, als Tag für Tag Zahlen im Rechner zu jonglieren!

**Handeln Sie –
bevor Sie gehandelt werden!**

Literatur: Wo können Sie sich weitergehend informieren?

Standardwerke zum Controlling:

- Deyhle, A.: *Management- und Controllingbrevier*. 7. Auflage. Wörtsee-Etterschlag, 1997.
- Eschenbach, R. (Hrsg.): *Controlling*. Stuttgart, 1995.
- Hahn, D.: *Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung, Controllingkonzepte*. 5. Auflage. Wiesbaden, 1996.
- Horváth, P.: *Controlling*. 6. Auflage. München, 1996.
- Küpper, H.-U.: *Controlling*. 2. Auflage. Stuttgart, 1997.
- Reichmann, T.: *Controlling mit Kennzahlen*. 5. Auflage. München, 1998.
- Weber, J.: *Einführung in das Controlling*. 7. Auflage. Stuttgart, 1998.

Zitierte und weiterführende Literatur:

- Anderson, D. R./Schmidt, L. A./McLosh, A. M.: *Practical Controllershship*. Homewood Illinois, 1961.
- Anthony, R. N.: *Planning and Control Systems*. Boston, 1965.
- Dr. Gablers: *Die Sprache des Chefs*. Wiesbaden, 1976.
- Cohen, J. B./Robbins, S. M.: *The Financial Manager – Basic Aspects of Financial Administration*. New York, 1966.
- Goossens, F.: »Der »Controller« – Chef des Unternehmens ohne Gesamtverantwortung«. In: *Mensch und Arbeit*, 11. Jahrgang 1959, S. 75 f.
- Homburg, Ch./Weber, J./Aust, R./Karlshaus, J. T.: *Interne Kundenorientierung der Kostenrechnung – Ergebnisse der Koblenzer Studie*. Reihe Advanced Controlling, Band 7. Vallendar, 1998.

- Knorren, N./Weber, J.: *Shareholder Value – Eine Controlling-Perspektive*. Reihe Advanced Controlling, Band 2. Vallendar, 1997.
- Knorren, N./Weber, J.: *Implementierung Shareholder-Value*. Reihe Advanced Controlling, Band 3. Vallendar, 1997.
- Küpper, H.-U./Weber, J./Zünd, A.: »Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling«. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 60. Jg. (1990), S. 281–293.
- Schneider, D.: *Betriebswirtschaftslehre*, Bd. 2: Rechnungswesen. München, Wien, 1994.
- Stoffel, K.: *Controllershship im internationalen Vergleich*. Wiesbaden, 1995.
- von Landsberg, G./Mayer, E.: *Berufsbild des Controllers*. Stuttgart, 1988.
- Weber, J.: *Prozessorientiertes Controlling*. Reihe Advanced Controlling, Band 1, Vallendar, 1997.
- Weber, J.: *Marktorientiertes Controlling*. Reihe Advanced Controlling, Band 4. Vallendar, 1997.
- Weber, J./Schäffer, U.: *Sicherstellung der Rationalität von Führung als Controlleraufgabe*. WHU-Forschungspapier Nr. 49, April 1998.
- Weber, J./Schäffer, U.: *Sicherung der Rationalität in der Willensbildung durch die Nutzung des fruchtbaren Spannungsverhältnisses von Reflexion und Intuition*. WHU-Forschungspapier Nr. 51, Mai 1998.
- Weber, J./Schäffer, U.: *Balanced Scorecard*. Reihe Advanced Controlling, Band 8. Vallendar, 1998.
- Weber, J./Weissenberger, B. E./Aust, R.: »Benchmarking im Controllerbereich: Ansätze und Erfahrungen eines Arbeitskreises«. In: *agplan-Handbuch zur Unternehmensplanung*, Ergänzungs-Lieferung X/1997, S. 1–36.