

# Trends und Tendenzen in der Controller - Praxis

von Dr. Albrecht **Deyhle**, Controller Akademie, Wörthsee-Etterschlag

Controlling hat mit Zukunft zu tun. Es geht um die Sicherung dessen, was auf uns zukommt. Die Vergangenheit kennen wir schon; müssten zum Zweck der Diagnose auch analysieren, was sich warum und wie abgespielt hat. Dies ist jedoch Mittel zum Zweck. Bewältigt werden muss die Zukunft. Wie wir die Zukunft schaffen, wissen wir nicht so recht. Also müssen wir uns darum kümmern im Sinn von Zielfindung und Planung - aber **nicht einfach Planung im Kopf allein, sondern aufgeschrieben; in Form gebracht; ins Bild gesetzt**. Controlling ist von daher schon immer auch **"trendy"**. Wohin soll gesteuert werden? Zu welchen Zielen wollen wir unterwegs sein und wo stehen wir jeweils auf dem Weg zum Ziel?

## Formulare bringen in Form

Haben Sie, als Sie in die Schule gingen, bei „Klassenaufgaben“ Spickzettel gemacht? Hat man einen gut geschriebenen Spickzettel nachher „on the job“ auch wirklich gebraucht? Ein gut geschriebener Spickzettel setzt Wesentliches in Form, so dass man schnell nachschauen kann. Dadurch ist man aber selber **im Bild**; hat es **vor Augen**; hat es **erfasst**. Die Redensart „**ich hab's erfasst**“ gibt es doch in zwei Formen: Einmal erfasst im Sinn von Kontieren eines Beleges nach Kostenart, Kostenstelle, Auftragsnummer. Das ist die operative Seite. Hab's erfasst, heißt auch soviel, dass man es verstanden hat. Das ist die strategische Seite des Erfassens; die Fähigkeit.

Formulare erleichtern auch die moderierende Rolle des Controllers. Es erleichtert sich die Arbeit, **themazentriert gemeinsam etwas ins Bild zu setzen**. Also sind nötig „so da“-Papiere oder Mönus. Zum etwas Hineinschreiben oder Hineintippen. Anstatt zu fragen, ob auch an alles gedacht ist, müsste es besser möglich sein zu fragen „**was sollen wir da noch hineinschreiben?**“ Also muss die Sammlung der Formulare aus der Controller-Werkstatt **auf Vollständigkeit hin gebaut sein**.

Dies entspricht der Sicherstellung der Koordination der Teilpläne sowie auch dem **Risikomanagement, um transparent zu machen**, dass im Rahmen des Menschenmöglichen an alles gedacht ist - nicht nur an die Risiken, sondern auch an die Chancen. Und beim gemeinsamen etwas Hineinschreiben sitzt man nebeneinander und nicht Konfrontation fördernd gegenüber.

**Wer schreibt, der führt**. Man fragt als Controller in Demut (Dien-Mut), was darf ich schreiben. In Wirklichkeit steckt die Aufforderung darin, dass etwas entschieden wird und man sich festlegt.

## Controller und Planung

Planung ist gedankliche Vorwegnahme künftiger Ereignisse. Controller-Service hat immer mit Zukunft zu tun. Also ist schon gesagt worden, der Controller sei im 21. Jahrhundert eine Art „Intelligenz-Offizier“ im Unternehmen. Im day by day-Management - „voll drauf“ - hat das Management oft nicht die Geduld und den Kopf frei, um über das nachzudenken, was auf uns zukommt. Also braucht es einen Veranlasser dafür, einen Methodengeber, einen Thematisierer. Und der braucht Werkzeuge, sonst kann er / sie nicht viel erreichen.

Dann kommt es oft **anders, als man denkt**. Das gilt nur, wenn man vorher gedacht hat. Das Denken ist das Planen. Die Abweichung, dass es anders kommt, ist dann zu steuern - und sie ist Auslöser für neues Weiterdenken. Dies ist Kern des Controller-Berichtswesens.

**Controller-Leitbild** (in der Formulierung vom Oktober 1996 durch IGC International Group of Controlling)

**„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.**

Daraus folgt:

**Controller sind interne betriebswirtschaftliche Berater aller Entscheidungsträger und wirken als Navigator zur Zielerreichung.**

Aus einem Leitbild folgt Identität. Das gilt intern auch für den Controller. Dazu gehört, unverdrossen stets aufs Neue Aufgaben (das Fachliche) und Rolle des Controllers (das Persönliche) zu erläutern, mit Gleichnissen zu veranschaulichen und mit Merkbildern zu visualisieren.

### **Controlling „unterwegs zu Zielen“**

Das ist ein ewiges, im Trend liegendes Controllingerlebnis. Es geht um die Ortsbestimmung. Wo sind wir jetzt - „year to date“ - bei Umsatz, Auftragseingang, zu erwirtschaftendem Deckungsbeitrag, bei Kosten und Kapitalbindung? Und wie geht's weiter? Mit welchen Maßnahmen der Steuerung und welchen Vormerkpunkten für neue Planung - auch „bottom up“ eingesammelte schwache Signale? Die gehören dann in den Themenspeicher.

Um die Ortsbestimmung griffiger zu machen, wird häufig jeweils dem Ist-Stand ein Sollpunkt daneben gestellt. Dazu ist die Jahreszielsetzung in Zwischenabschnitte zu zerlegen - das sogenannte **"phased budget"** - entweder linear oder meistens rhythmisch nach der Saison des Jahres oder auch nach bestimmten Projektschwerpunkten bei den Kosten durch das Jahr hindurch. Abbildung 1 macht das nicht. **Nur das Ist** wird im year to date dargestellt. Der ereigniszentrierte (evtl. rolling) **Forecast ist im Mittelpunkt des Geschehens** - notfalls auch **"beyond budget"**.

Die nun folgende Strichzeichnung und das Formular "4 Fenster" korrespondieren. Entstanden ist das Formular daraus, dass die Hochrechnung auch mit Maßnahmen unterlegt sein muss und dass unterhalb des Ist ein Kommentar in Kürze einzufügen ist dazu, was sich tatsächlich abgespielt hat. Dieses Formular gibt es in Excel unter [www.controllerakademie.de](http://www.controllerakademie.de) beim Link Re-Training, Stufe I.

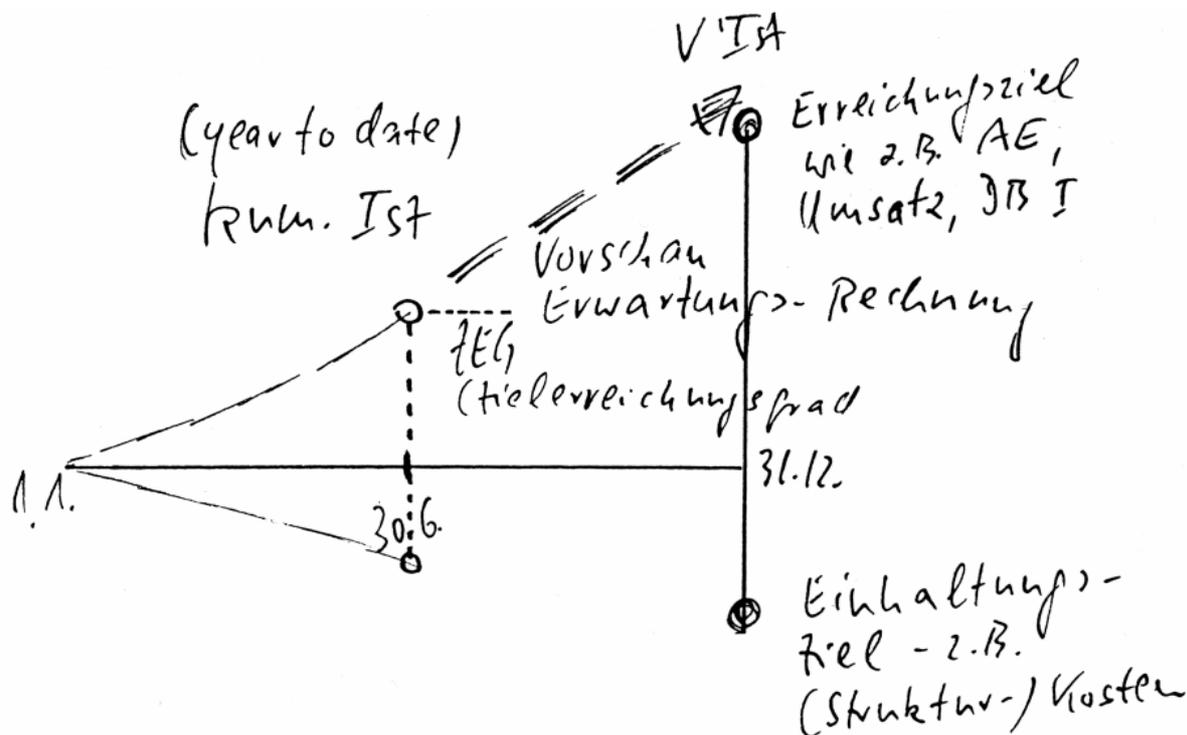


Abb. 1: Ziel-Ist-Vorschaubericht (ZIV)

Es entsteht das typische Controllingssignal - die „Abweichung“. Und die kann man doppelt sehen. Entweder sieht man nur eine Abweichung im Bericht kumuliert zum jetzigen Monatsstand („year to date“); dann führt das in die Rückspiegelfrage: „Wieso kommt es zu einer Abweichung...“? Eine solche Frage - obwohl logisch korrekt - erzeugt das Rechtfertigungsgefühl und macht aus Controlling leicht den Eindruck der Kontrolle - im Sinne des Nachkontrollierens.

Umso wichtiger ist die Abweichung, die zwischen Ist-Stand und Ziel zu sehen ist. **Diese Abweichung fragt nach vorwärts.** Daraus folgt die Frage: „Ist das Ziel zu erreichen, mit welchen Maßnahmen - eventuell welchen zusätzlichen“? Wer muss von einer etwaigen Abweichung verständigt werden? Abweichungen vermeiden kann niemand. Da müsste man Hellseher sein bei der Planung. Oder beim Soll-Ist-Vergleich eben mogeln; den Plan später präzisieren oder Istdaten abgrenzen. Aber was man **praktisch vermeiden kann, das ist die unangekündigte Abweichung.** Vermeidbar ist die Abweichung, die einfach passiert als management by surprise. Angekündigte Abweichungen sind beherrschbar - controllable. Statt der Beträge in Umsatz, Deckungsbeitrag und Kosten pro Jahr als Management-Leistungsvertrag könnte man - **„beyond budget“ mehr relative Zielgrößen** fördern: z.B. Werbekosten vom Umsatz - Rate oder Margenproduktivität als Deckungsbeitrag I im Sinn eines Vielfachen der direkten Strukturkosten des Bereichs; so dass spontan auch außerhalb des Budgets gehandelt werden kann.

### Einbau weicher Zielgrößen im Sinn der Balanced Scorecard

Die folgende Abbildung 1 a) fügt zu den harten Messbarkeiten hinzu die weichen Größen Kundenzufriedenheit und Mitarbeiter-Zufriedenheit. Dann lassen sich auch entsprechende Wirkketten aufbauen. So erleichtern zufriedene Kunden gute Abschlüsse ohne Rabatte, also mit besseren Deckungsbeiträgen. Dafür muss man den Kunden auch etwas gönnen und das braucht Kosten. Zufriedene Mitarbeiter kümmern sich auch selber um Kosten und transportieren ihre Zufriedenheit im Sinne entschlossener Argumentation für die Produkte und den Kunden-Nutzen auch rüber zu den Kunden.

Aus dieser Darstellung ist die Idee der Abbildung 2 entstanden, die **Zielgrößen auch statt in einer Card in einem Spinnweben darzustellen.**

Abb. 1 a: Unterwegs zum Ziel mit weichen Faktoren und Wirkketten

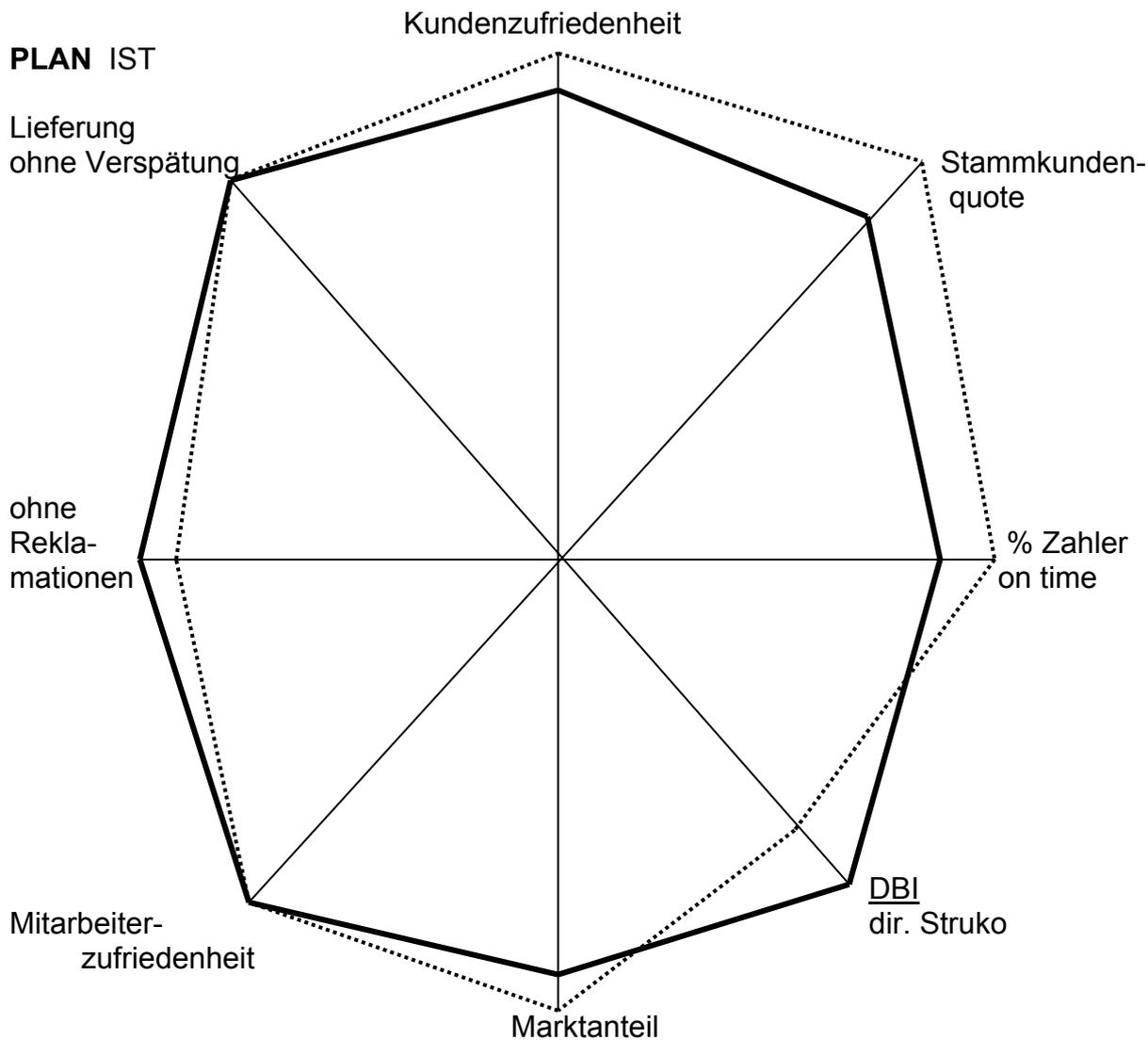
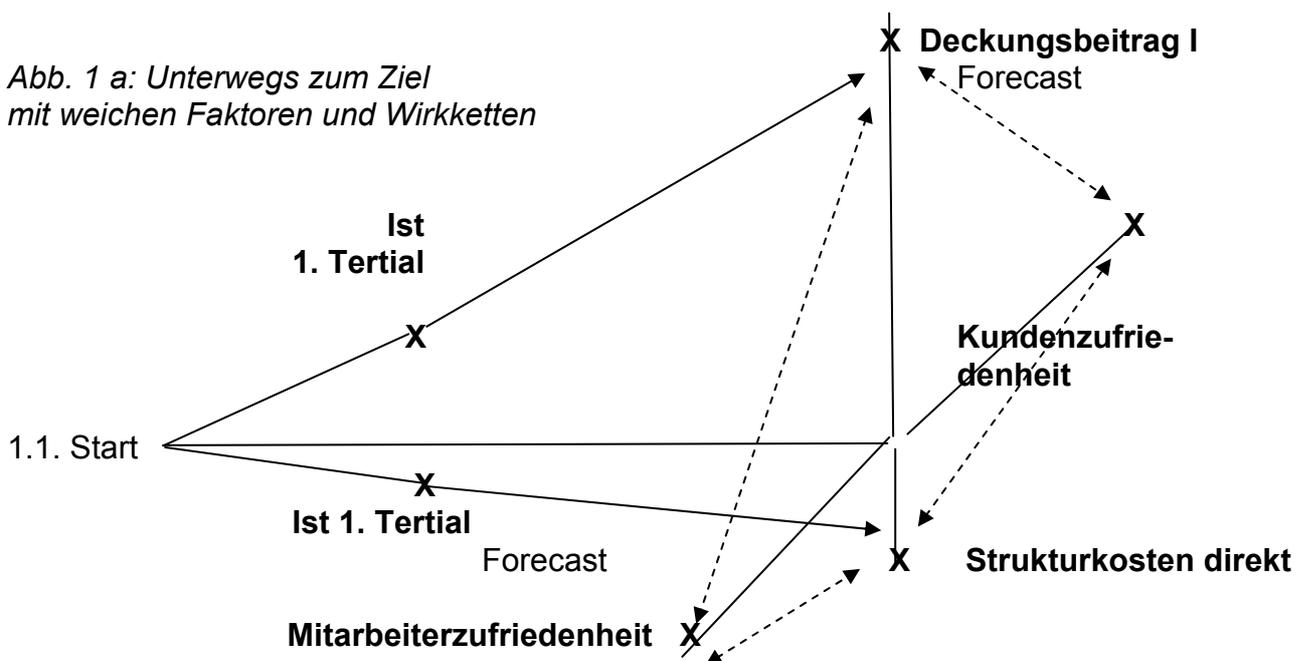


Abb. 2: Ausgewogenes Kennzahlenbild als Spinnweb mit Plan- und Ist-Fläche

Das **begleitend zu machende Protokoll eines Controllinggesprächs erfolgt im Formular „Vier Fenster“**, eine Bezeichnung übrigens, die im Sprachgebrauch der Controller Akademie längst vor Windows existiert hat. Doch darf die Hochrechnung/die Vorschau nicht einfach extrapoliert werden. Das Formular „Vier Fenster“ nimmt **das Protokoll des Controlling-Gesprächs auf mit den zu entscheidenden steuernden Maßnahmen**. Das kann auch im PC-Bildschirm sein.

Also arbeitsbegleitend nebeneinander sitzend und themazentriert aufschreiben / reintippen, was jetzt geschieht und wie nach jetziger Einschätzung die in Gang zu setzende Therapie wirkt - „La-test estimate“. So verwirklicht sich praktisch und dauerhaft die Transparenzverantwortlichkeit des Controllers. Auch der Bildschirm fördert das nebeneinander sitzen anstatt das Gegenüber und damit die Konfrontation. "Das lass' ich mir nicht ins Gesicht sagen" ... also sagen wir es dem Thema. Dann brauchen wir als Controller auch keine Hofnarrenallüren.

Im folgenden Formularbeispiel ist gedacht auch des Prinzips der **Balanced Scorecard** in den vier Perspektiven Finanzen, Kunden, Innovation und Lernen sowie interne Prozesse. Also ausbalanciert und nicht einseitig das Controlling auf dem Weg des Erreichens der Ziele. Also Management by objectives; man könnte auch sagen das Managen der KPIs, der key performance indicators. **Oft haben wir verschiedene Ausdrücke für denselben Sachverhalt.**

Ergebnisse		Einheit	Info. per Monat kumuliert			Erwartung zum 31.12.20..			
Nr.	Produkte Kunden Ereignisse		Plan per...	Ist per ...	Abw. z. Plan	Jahres- Plan	Erwartung nächstes Quartal	Erwartung restl. Zeit	Vorauss. Ist Ende Jahr
1	Marktanteil	%							
2	Neue Kunden	Anzahl							
3	Stammkunden	%							
4	Absatz	St./t/..							
5	Umsatz	T€							
6	Deckungsbeitrag I	T€							
7	Deckungsbeitrag II	T€							
8	Personalkosten	T€							
9	Sachkosten	T€							
10	Veränderung WC	T€							
11	Investitionen	T€							
12	Free Cash Flow	T€							
13	(CF)ROI	%							
14	Lieferverzögerung	Anzahl							
15	Retouren	Anzahl							
16	Neue Produkte	%							
17	Mitarbeiter Projekte	%							

Sachverhalte in Stichworten	Maßnahmen operativ / dispositiv (in Stichworten):	Zuständig
	Themenspeicher (strateg.)	für

Abb. 3: Formular "4 Fenster"

## Controlling und Controller auseinanderhalten

„Controlling“ - obwohl als englischsprachiges Wort formuliert - scheint eine deutschsprachig gemachte Erfindung zu sein. Soweit ich selber mit der Controller Akademie am Anfang der 70er Jahre dazu beigetragen habe, **das Wort Controlling zu zeugen, kam es aus der Analogie zu Marketing**. Das ist ein von mir sehr häufig gebrauchter Vergleich. **Marketing ist das Denken vom Kunden her** (customer focus).

Controlling heißt, **auch betriebswirtschaftlich orientiert an das Ergebnis zu denken**. Kommt beides „unter einen Hut“ - **Marketing und Controlling** - dann passt es. Macht ein Unternehmen zuviel Marketing, stimmt das Ergebnis nachher nicht. Treibt es zuviel Controlling, wird nicht in den Markt investiert. Also ist der Kompromiss zu suchen - „balanced scorecard“!

In den USA findet man das Wort Controlling praktisch eher nicht. Dort hat man auch kein Problem mit „control = regeln und steuern“ und nicht kontrollieren. Der corporate controller, ein divisional controller, ein plant controller... das spricht sich problemlos. Meint man in Kreisen amerikanischer Kollegen das „Ensemble“, wird das Wort „controllership“ verwendet.

Deutschsprachig klingt Controlling runder, geschmeidiger, elastischer. Das Wort Controller wird noch immer eher als schroff empfunden. Das könnte auch im Trend so bleiben; es sei denn es stellt sich eines Tages heraus, **daß die Europasprache Englisch geworden ist**. Dann hören auch die Mißverständnisse um die Anwendung des Wortes Controller auf.

## Manager und Controller im Team

Das Controlling macht nicht der Controller. Controlling - die Steuerung auf Ziele hin - ist Sache eines jeden im Management selber. Die Controllerfunktion hat das Controlling zu managen - mit Methodik, mit Terminen, durch Hausbesuche, durch Thematisieren, durch eine gewisse lebenswürdige Penetranz. Und **je controllingkompetenter die Manager sind, desto anspruchsvoller wird deren Beratungsbedarf**.

Beschreiben kann man dies mit zwei Kreisen, die sich überlappen. In der Abbildung 4 kennzeichnet der linke Kreis eine Manageraufgabe - den Wirkungskreis eines Managers als Leiter einer Sparte, eines Werkes, einer Niederlassung, eines Zentralbereichs... Um das Geschäft dort zu betreiben, braucht es erst mal die fachliche Kompetenz dafür. Beim Betreiben kommt aber dazu die wirtschaftliche Seite. Durch Kombination der beiden Wörter entsteht das Doppelwort **„betriebs-wirtschaftlich“**. Wie eine Art Cockpit wäre in den Wirkungskreis einzubauen die jeweilige wirtschaftliche Seite des Betriebes. Deutlicher wird es, wenn Worte gebraucht werden wie **Profit Center** - dann müsste doch im Cockpit / im Portal eine Ergebnisrechnung stehen, die zu dem Manager-Wirkungskreis passt - oder **Cost Center** - dann müssten spiegelbildlich die Kosten des Betriebes sichtbar sein - oder **Service Center** - dann würde über die interne Leistungsverrechnung dargestellt werden müssen, welche Vorgänge intern geliefert und geleistet werden und ob dieser Service Level kostendeckend ist (Service Level Agreement).

Wer dieses Cockpit baut, ist der Controllerdienst - zentral und dezentral. Auch der Controllerdienst braucht fachliche Kompetenz im Sinne des Herstellens der entsprechenden **Mess- und Regeltechnik**. Wie in einer mathematischen Formel sind zu bauen „die Aussageformen“ - dies sind bei uns praktisch die Formulare. Die sind ganzheitlich zu konzipieren - nicht nur finanziell und kostenmäßig, sondern auch qualitativ / in strategischer Hinsicht. Dann ist der Service „rüberzubringen“; oft regelrecht zu verkaufen. Verkaufen heißt Kunden überzeugen. Es geht um die anwendungstechnische Beratung. Klar, dass sich ein Controller auf diese Weise auch **einmisch**. Nur wie soll **Entscheidungsunterstützung** gegeben werden, wenn man sich nicht einmisch. Entscheidungsrelevante Informationen bedeuten, dass auch jeweils klar ist, was entschieden werden muss. Der Controllerdienst kann dies mit lebenswürdiger Penetranz anregen - umso intensiver, je eher das



Inzwischen gilt die umgekehrte Tendenz. Controller und Controlling sind **laut Duden Wörter der deutschen Sprache** geworden. In den Organisationsplänen der Unternehmungen im deutschsprachigen Bereich kommt heute das Wort Controller / Controlling so gut wie regelmäßig vor.

### Rolle des Controllers als Gleichnis

Oft kommt es darauf an, die Rolle des Controllers durch Gleichnisse zu erläutern. Häufig kommt der Vergleich, ob man es als Controller mit dem Fliegen zu tun habe, weil „Airtraffic-Controllers“ eine allgemein gekannte Funktion ausüben. Das lässt sich passend machen: Der Controller soll dafür sorgen, dass das Unternehmensflugzeug seinen **WEG** findet (nach Wachstum, Entwicklung und Gewinn) und (symbolisiert durch das Break-even-Diagramm) wohlbehalten Jahr für Jahr wieder in der Piste der Gewinnzone herunterkommt. Also ist Controllerfunktion eine **Art wirtschaftlicher Lotsendienst / Navigator-Service**; vielleicht auch Business Partner.

Und ankommen bei finanzieller Stabilität. Das veranschaulicht in Abbildung 5 der Sockel mit dem T-Konto der doppelten Buchhaltung - im Soll die Mittelverwendung, im Haben die Mittelherkunft. Bild 5 zeigt laut Leitbild die Transparenzverantwortlichkeit: **strategisch** im **WEG**-Bild, das **E** ganz oben; im **Ergebnis** die Mitte und die **Finanztransparenz** in der Basis. **Prozestransparenz** betrifft alle Anwendungen von oben nach unten sozusagen bei Produkten, Standorten, usw.



Abb.5: Seminarbild - der Controller als ökonomischer Lotsendienst

Die runde Form des Steuerrads ist auch deshalb geschaffen, um zu zeigen, daß es um **runde, ausbalancierte Lösungen** geht. Würde einer der drei Kreisabschnitte herausragen, so liefe das

Rad nicht mehr rund. Wobei eine Bezeichnung wie „balanced wheel“ eine Art weißer Schimmel wäre; das Rad muss ausbalanciert sein. So muss man Gewinnchancen, die man hätte, umformen in Projekte zur Sicherung von Entwicklungen. Entwickelt man das Richtige, gibt's auch eine bessere Chance für Gewinn sowie für Auslastung. Mit dem Buchstaben W für Wachstum sind die Kunden gemeint. Also vermittelt das Rad drei Perspektiven. **Wachstum kommt von den Kunden**; das E symbolisiert die **Innovation** und G steht für **Gewinn sowie für Geld** - also für das Finanzielle.

Die betriebswirtschaftliche Ergebnisrechnung/Management-Erfolgsrechnung lässt sich grafisch darstellen in Form des Break even-Bildes. Auf der waagrechten Achse sind Absatzmenge und sinngemäß Herstell- und Beschaffungsmenge eingefügt. Der eine Strich fragt auch, ob die Teilpläne koordiniert sind - bildlich auf derselben Linie liegen. Die senkrechte Achse ist das wirtschaftliche Spiegelbild des technischen Betriebes. Der Winkel, in dem die Umsatzlinie nach oben „zieht“, stellt die Verkaufspreise dar. Der Input in die Produkte selber an Kosten - Stückliste und Arbeitsplan bewertend, sind die **Produktkosten** - die physisch die Existenz des Produktes abbildenden Kosten, die auch umso mehr nötig sind, je größer die Herstellmenge sein soll. In den periodisch formulierten **Strukturkosten** liegen die Vorgänge des sich Bemühens drin; des sich Bemühens um Aufträge, um Akzeptanz bei den Kunden, um neue Produkte, um logistische Verfügbarkeit, um Mitarbeiterzufriedenheit, um Navigationsfähigkeit, um Unternehmenskultur. Die Strukturkosten sind auch getrieben durch Vorgänge (durch die **Teil- und Haupt-Prozesse**).

Der Überschuss von Umsatz über den Einsatz sind die Deckungsbeiträge. Dabei ist gleichzeitig Kundenfokussierung ausgedrückt; **ohne Kunde kein Deckungsbeitrag**. Diese Umsatzüberschüsse / Deckungsbeiträge sind an den Schnittpunkten mit der Umsatzlinie jeweils **break even**. Beim ersten break even point sind die auszahlungswirksamen Strukturkosten gedeckt; dann sind auch die Abschreibungen verdient und schließlich gelangt man rein in die Gewinnzone.

Im Foto ist erkennbar eine bestimmte Gewinnhöhe - ein bestimmtes Bruttobetriebsergebnis vor Zinsen und Ertragsteuern. Bezieht man diese Jahres-Größe auf das Investment gemäß Bilanz - Mittelverwendung auf der linken Seite der Bilanz in Anlage- und Umlaufvermögen -, so entsteht die Kennzahl **Return on Investment**. Man könnte auch - dazugefügt die Abschreibungen - den Cashflow vor Zinsen und Ertragsteuern formulieren und die Jahres-Cashflowzahl auf die Bilanz beziehen. Dann erscheint als Kennzahl der **Cash Flow-Return on Investment**; wobei der ROI definiert ist als Return on total assets ROTA; ohne Abzugskapital (Kreditoren, Anzahlungen ...).

## Vom Rechnungswesen über das Informations- und Rechnungswesen zur Controllenfunktion

Eine schnelle Aufgabenbeschreibung für den Controller ließe sich so formulieren: „**Der Controller sorgt dafür, dass eine Methodik existiert, die darauf hinwirkt, dass die Unternehmung das Gewinnziel erreicht / kostendeckend arbeitet / Verluste verhindert. Dabei ist diese Rolle so zu erfüllen, dass jeder sich selber kontrollieren kann**“.

Aus dieser Schnell-Funktionsbeschreibung ergibt sich, dass zum Instrumentenkasten der Controllerwerkstatt unentrinnbar das Rechnungswesen gehört. Aber nicht jenes Rechnungswesen, das aus gesetzlichen Gründen zu erfüllen ist - Rechenschaftslegung nach außen -, sondern das **interne Rechnungswesen**, das die amerikanischen Kollegen „Management Accounting“ nennen und das bei uns von alters her „Betriebsabrechnung“ genannt worden ist; und heute gerne Management-Erfolgsrechnung (MER) heißt; also im Sinne seines **Informations- und Rechnungswesens**.

Historisch war es so, dass sich die Betriebsabrechnung allmählich empfangenorientiert gebärdete. In die BAB-Kostensummen wurden technische Bezugsgrößen eingefädelt. Es gab Kostensätze je Stunde oder je Mengeneinheit - damit wird es „betriebs“ökonomisch. Was betreibt der Betrieb? In die Ergebnisrechnung wurden Deckungsbeiträge eingefädelt; das ist soviel wie eine Marketing-Denkweise. Von da an hat man auch das Break even Diagramm so gezeichnet, dass die Strukturkosten oben liegen (overhead) und nicht wie früher als Sockel dastehen.

Rechnungswesen ist ein erklärungsbedürftiges Produkt und muss der Kundschaft - dem Management - erläutert werden. Also fangen die Betriebsabrechner an, Kostengespräche zu führen. also beginnen die Kalkulatoren, sich mit dem Verkauf ins Gespräch zu begeben, um bei den Preisentscheidungen den Kostenaspekt zur Geltung zu bringen. Dann wird Preisfindung zugleich Wertanalyse / Target Costing. Mit den Deckungsbeiträgen werden Sortimentsprioritäten formuliert.

Immer mehr ergibt sich die Tendenz, **dass man Rechnungswesenleute nicht mehr hinter ihren Schreibtischen, Kartekästen oder Bildschirmen findet, sondern dass sie draußen „herum-machen“**. Das Rechnungswesen macht Verkaufsarbeit; macht Marketing für das Berichtswesen; wird „kundiger“ - versteht also was von dem, was das Management als Kundschaft braucht.

Deshalb **braucht man auch andere Kostenausdrucksweisen**. Welche „bill of materials“ sowie „bill of activities“ schlüpft kausal ins Produkt zu dessen physischer Existenz? Dieser Input ist immer je Einheit formuliert. Typisch dafür ist das Wort Stückliste. Bisher sagten wir dazu variable Kosten oder Grenzkosten oder proportionale Kosten. Dahinter steht immer Schwankendes bei der Beschäftigung, was in der Vergangenheit stets Willkür-Gefühle ausgelöst hat. Sagt man stattdessen **Produktkosten** - dann sind es jene Kosten, die kausal ins Produkt gehen als Stückliste und Arbeitsplan. Das wäre geometrisch ein Winkel. Deshalb hat ja auch die Patentante Mathematik erstmals namensgebend gewirkt - aus dem 19. Jahrhundert heraus. Das gilt vor allem für das Wort „Fixkosten“, das mathematisch eine additive Konstante ist. Dies hieße gleichzeitig, daß man an den Kosten nichts tun könne. Aber gerade diese Sachverhalte sind activity based zu steuern, um **Kostentreiberwirkungen** rechtzeitig zu erkennen. Statt des Wortes Fixkosten - fixiert, nicht veränderbar - wird deshalb vorgelegt das Wort **Strukturkosten**. Diese sind von Haus aus periodisch formuliert - Aktivitäten der Periode, sich zu bemühen um... Geometrisch im Break-even-Bild ist es ein mehr oder weniger breites Band oben drüber („overhead“). Produkt- und Strukturkosten entspricht auch dem empfohlenen Sprachgebrauch der IGC International Group of Controlling.

## Controller's Kostenwürfel

In den Kostenausdrucksweisen muß man dreidimensional denken. Dies veranschaulicht Abbildung 6 - ebenfalls als Foto eines Flipchart-Blatts, das lebendig im Seminar vor den Augen von 100 Teilnehmern entstanden ist (1999 bei einem E-Seminar in Sonthofen). Die senkrechte Perspektive ist activity-orientiert; bringt den Kostentyp nach Tätigkeitenart. Ist es eine Aktivität, die physisch ein Produkt hervorbringt; dann gehört sie in die Produktkosten. Ist es eine Tätigkeit, die organisatorischer Art ist, dann sind es Strukturkosten.

Sieht man z.B. in einer Unternehmung, die Zähne herstellt, Menschen sitzen, die kurz vor Fertigstellung des Zahns einen Grat wegpolieren, der durch das formgebende Werkzeug entstanden ist, so **handelt es sich um Produktkosten**. Dazu braucht nicht gefragt zu werden, wie z.B. die Kündigungsfristen sind oder was sonst bei schwankender Auslastung mit der Zahl der Köpfe getan wird. Dies ist eine Angelegenheit der Beeinflussbarkeit, die auf der waagrechten Achse des Kostenwürfels dargestellt ist. Ein anderes Filmbild wäre in derselben Unternehmung, die Zähne herstellt, die Bearbeitung eines Auftrags. Mitarbeiter holen aus einem chaotischen Lager die entsprechenden Zähne nach Form und Farbe heraus, vergleichen nochmals sorgfältig mit der Bestellung, und stellen den Auftrag auf einem Tablett zusammen. Diese Tätigkeitstyp gehört in die Strukturkosten. Am Produkt selber wird physisch nichts verändert - es geht um die Zusammenstellung eines Auftrags. Aber natürlich sind das **leistungsmengeninduzierte Strukturkosten**. Nimmt die Zahl der Aufträge zu oder der Komplexitätsgrad oder die Ungenauigkeit der Kunden bei der Beschreibung der gewünschten Produkte, so entstehen mehr Vorgänge und sind auch weitere Mitarbeiter nötig, diesen Komplex abzuarbeiten. Also auch die Strukturkosten werden getrieben durch Vorgänge. Dieses Thema bildet die senkrechte Achse - also die **Kostenanalytik**.

Die Beeinflussbarkeit oder Veränderbarkeit der Kostensachverhalte durch Entscheidungen drückt die waagrechte Achse aus. Da könnte man es **zeitlich relativieren**. Was ist kurzfristig veränderbar; und was ist nur mittel- bis langfristig veränderbar bei den Kostensachverhalten. Deshalb haben sich viele Jahrzehnte hinweg auch die Ausdrucksweisen variable und fixe Kosten als störend

erwiesen. Sagt z.B. ein Verkaufsmanager, daß er Werbekosten als flexibler Mensch sehr variabel gestalten würde, so meint er die Beeinflussbarkeit. Sagt man als Controller für die Produktkosten „variable Kosten“, so entsteht das Missverständnis. Denn Werbekosten sind bestimmt nicht produktverändernd; sondern sie sorgen für Marktgeltung, sind Investitionen in Trampelpfade zum Kunden hin... Dies sind Strukturkosten; früher eben gerne Fixkosten genannt. Nimmt ein Manager das Wort fix im Sinn von fixiert, dann sind die Werbekosten sicher nicht fixiert. Gerade die können auch schnell verändert werden im Sinne der Werbekostenzuschüsse, des Schaltens von Anzeigen, des Sponserns einer Veranstaltung. Aber der Sprachgebrauch „die Strukturkosten sind beeinflussbar zu halten“, spricht sich ohne Zweifel; genauso wie jene Sachverhalte sich klären, in denen Produktkostenelemente nicht schnell anzupassen sind bei schwankender Auslastung. Dann führt das zu Abweichungen; erzeugt Kostenremanenzen.

Diese Überlegungen sind Kernkompetenz des betriebswirtschaftlichen Rechnens. Heute - um unsere Jahrhundertwende - gesellt sich dazu der **Trend, internes und externes Rechnungswesen zu harmonisieren**. Während sich das interne Rechnungswesen entwickelt hat als Befreiung von der Buchhaltung, beobachtet man heute näheres wieder Zusammenrücken. So verlangt das **Umsatzkostenverfahren** den Ansatz der Herstellungskosten der verkauften Produkte aus der Kalkulation und dann folgen die Kosten nicht kostenartenweise, sondern nach Funktionen Vertrieb und allgemeine Verwaltung mit Bezug zur Kostenstellenrechnung. Nur dass die Umsatzkosten - die COGS cost of goods sold - Vollkostensätze sind; auch nach **IAS oder US GAAP**.

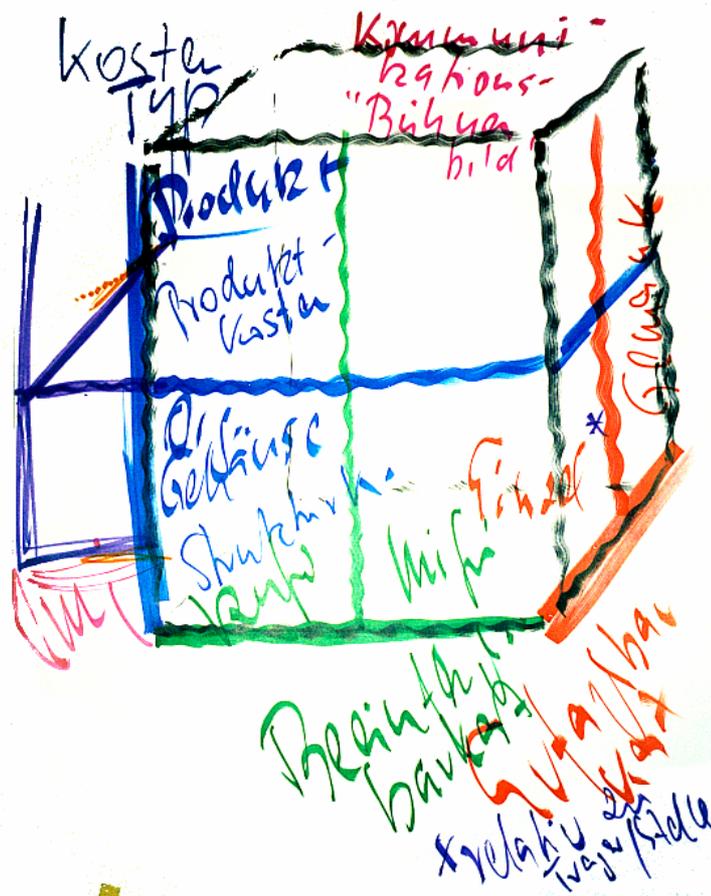


Abb. 6: Controller's Kostenwürfel

Die dritte Achse ist die Frage der Erfassbarkeit der Kosten. Hier gehören die traditionsreichen Ausdrücke **Einzel- und Gemeinkosten** hin. Einzelkosten sind zu formulieren immer **relativ zum** Bezugsobjekt - zum Produkt, zum Auftrag, zur Produktgruppe, zur Kostenstelle, zur Kostenstellengruppe, je Kunde, je Region... Alles was sich einzeln nicht erfassen lässt - sei es weil es gar nicht geht oder nicht wirtschaftlich ist, bildet Gemeinkosten; gemeinschaftlich angesetzt. Themenstellungen zur internen Leistungsverrechnung sorgen dafür, dass Sachverhalte in größerem Ausmaß einzeln erkennbar sind. **Was ich weiß, macht mich heiß** (für Maßnahmen).

**Die Achsen des Kostenwürfels sind keine Betragsvektoren, sondern Merkmalsvektoren.** Sie beschreiben einen Sachverhalt, der simultan mit den jeweils zwei anderen Sachverhalten gültig ist. Da unser „Mundwerk“ nur hintereinander was sagen kann, **braucht man Merkbilder, die simultanes Denken im Kopf fördern helfen.** Kostenwürfel ein Kosten-Kommunikations-Bühnenbild.

## Simultanes operativ-strategisches Denken

Man hat sich daran gewöhnt, bei der Gliederung des Planungs-Stoffes - also bei den Entscheidungstypen - strategische Planung einerseits und operative Planung andererseits zu unterscheiden. Die strategische Planung des „**doing the right things**“ hat andere Themenprioritäten, andere Formulartechniken und auch einen anderen Arbeitsstil als die operative Planung des „**doing things right**“. Was tut man, was lässt man, wohin sich entwickeln - sind die strategischen Inhalte. **Strategisch hat immer zu tun mit Fähigkeiten / Kernkompetenzen.** Alternativ könnte man sagen Quo vadis- Planung: Planung der Unternehmensentwicklung, Planung der Geschäftspolitik; Planung der Erfolgspotenziale. Die operative Planung ist die „wie-führt-man-es-durch-Planung“ mit Maßnahmen und begleitend mit der Planungsrechnung, den Budgets. Dabei sagt das Wort Maßnahme schon, worum es sich handelt: In Maßen soll man's nehmen; abgemessen, also budgetiert oder controlled.

Bloß tut uns die Praxis nicht den Gefallen, diese beiden Formen von Entscheidungsfindung getrennt darzubieten. Im Thema mischt es sich ständig. Bezogen auf Fälle, in der **Kasuistik, sind strategisch und operativ ein Vexierbild.** Jede normale Abweichung bei Absatzmengen, Verkaufspreisen, Materialausbeuten, Nichterreichen der Kostenziele, kann daran liegen, dass man nicht effizient genug die Dinge durchführt. Oder es kann daran liegen, daß man ungeheuer richtig probt, das Falsche zu machen. Also braucht es **Controller's ganzheitliche Diagnosefähigkeit.**

Das Foto in Abbildung 7 kann man themazentriert entweder weiter links betrachten. Dann dominiert der strategische Teil. Oder man schaut weiter rechts rein. Dann steht im Vordergrund die operative Durchführung. Strategische Stärken sind operativ umzusetzen; und bei der Not, genügend Umsatz zu machen zur Kostendeckung, stellt sich immer auch auf's Neue die Frage, ob die Stärken noch in Ordnung sind. „Still doing the right thing?“ Die zusammen nähende Schleife mit der Abkürzung SEP bedeutet **Strategische Erfolgsposition.**

In Abb. 7 steckt eine Asymmetrie drin. Die härteren Signale dafür, dass Entscheidungsbedarf besteht, kommen im rechten Dreieck. Dort sind die Zahlen: Die Absatzmengen kommen nicht hin; die Verkaufspreise sind nicht durchzusetzen. Im linken Dreieck sind die sanfteren Signale - die weak oder die soft signals. Die nimmt man oft - das scheint im Menschen eingebaut zu sein - dann nicht besonders wahr, wenn es sich lohnt. Also ist gute geschäftliche Zeit fast zwangsläufig schon die Quelle für Schwierigkeiten. **Die Logik des Entscheidens nämlich geht von links nach rechts.** Also ist es fast programmiert, dass man zu spät aufwacht und fortbestandsgefährdende Risiken zu spät erkennt. Also ist es nötig, Not zu synthetisieren mit wenn...-dann-Fragen.

Zu Controller's Zukunftsperspektiven gehört deshalb ganz besonders, **dass es noch besser gelingen möge als in der Vergangenheit, die sanften Signale transparent zu machen.** Dazu gehört aber, als Controller nicht nur rechnen zu können, sondern immer noch besser den Arbeitsstil des Moderierens zu beherrschen.

Umso wichtiger ist es, dass man so etwas wie eine „Eselbrücke“ hat, um von operativ nach strategisch umzusteigen. So könnte man im operativen Teil des Diagnose-Videos mit der Suchfrage „lohnt es sich“ von Produkten sprechen. Die muss man kalkulieren, Stückliste und Arbeitsplan festlegen, einen Deckungsbeitrag herausfinden. Im strategischen Teil der Figur regiert das Stichwort „Problemlösungsfähigkeit“ - besitzen wir die Fähigkeit, einer Kundschaft ein Problem zu lösen, das diese gelöst haben will? Das kann man nicht einfach ausrechnen; das muss man herausfinden. Signalwort dafür wäre das Wort Therapiegebiet. Das bedeutet, was der Kunde mit dem Produkt

macht. Das ist meist softer; stellt weak signals dar. Bier z.B. ist ein Produkt, das leicht zu fassen ist mit Hopfen, Malz und Wasser... „Man trifft sich auf ein Bier“, das ist das Therapiegebiet und nicht immer einfach zu greifen, sondern muß mehr gespürt werden. **Das Denken in Therapiegebieten führt zu den strategischen Fähigkeiten.** Diese kann man nicht rechnerisch ermitteln, sondern muss den Prozess des Herausfindens als Controller moderierend begleiten.

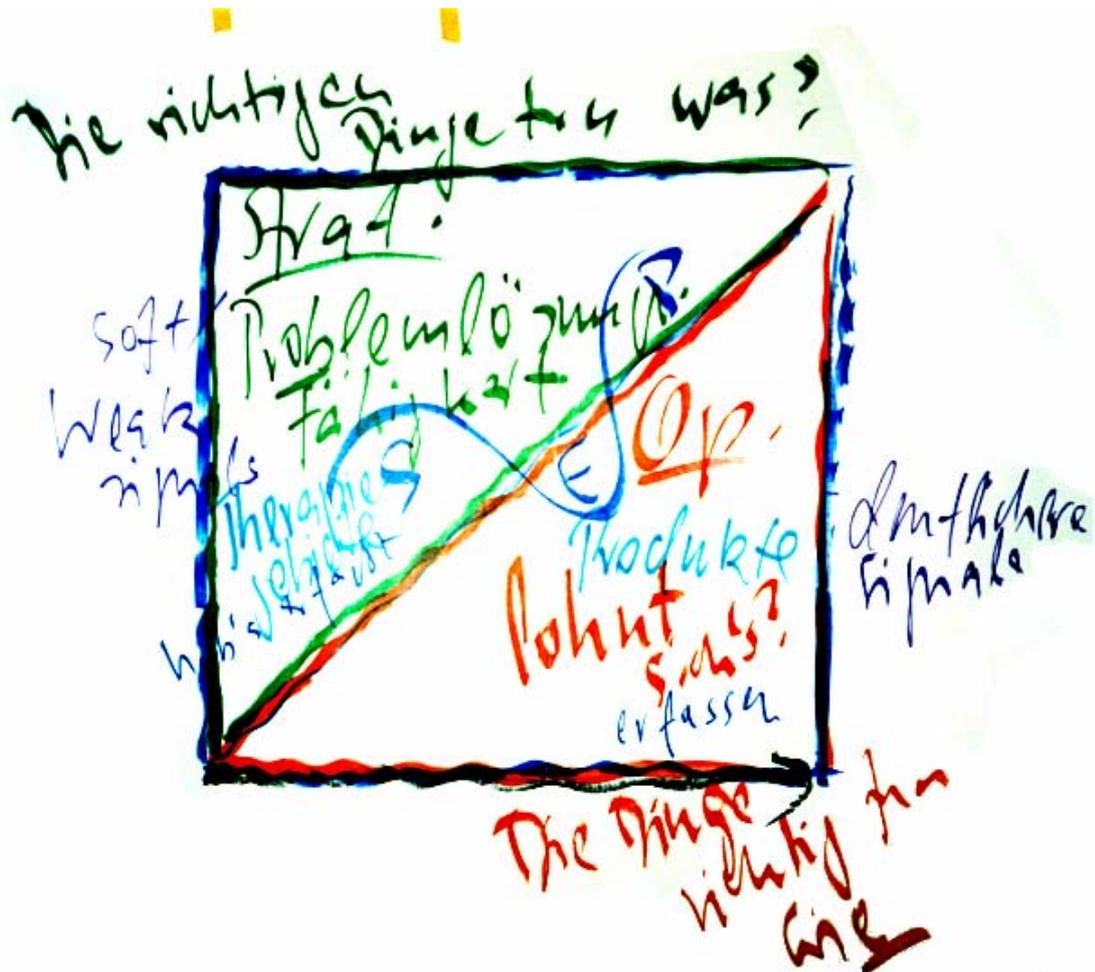


Abb. 7: Diagnose-Videobild für strategisch und operativ

### Trends zum Sichtbarmachen auch der Intangible Assets - des Human Capital

Dieser Themenkomplex gehört auch zu den Weak Signals. Was die Mitarbeiter können, steht nicht in der Bilanz. Obwohl es reizvoll wäre, sich vorzustellen, dass eines Tages die Mitarbeiter im Anlagevermögen (life time employable) oder im Umlaufvermögen aktiviert sind. Aber das wird wohl nicht so kommen.

Umso wichtiger ist die Suche nach einem Indikator, der neben der Bilanz stehend auch zum Berichtswesen gehört zum Beispiel des Vorstands an den Aufsichtsrat oder gerade auch bei börsennotierten Gesellschaften auf der Hauptversammlung ausdrücklich gefragt und diskutiert wird. Nicht dass solche Vorstellungen sich weiter etablieren, dass man hauptsächlich Mitarbeiter entlassen müsse, damit der Börsenkurs der Aktien wieder steigt.

Also besteht die Suche nach einem **Human Capital Index HCI**, der jedoch nicht einfach aus dem **PIS** Personal-Information-System herausspringt oder aus einer Skill - Datenbank abgeholt werden kann. Es müssen **Befragungen in Gang gesetzt** werden im Sinne zum Beispiel eines Klima-Fragebogens. Ideen wie in dem folgenden Modell entstammen unter anderem Workshops der Controller Akademie Stufe IV und sind diskutiert in Arbeitskreisen des (neuen) Human Capital Club. Aber Moderationsfähigkeit gehört dazu, um dabei belastbare Resultate zu bekommen.

A Meßgröße	B Formel	C Ge- wicht	D Note	E Punkte C * D
Krankheitsrate	Anzahl Kurzabsenzen je Mit- arbeiter	15		
Fluktuationsquote	Anzahl Austritte / Bestand Mitarbeiter	25		
Verbesserungsvorschläge	Anzahl Vorschläge / Zahl Mitarbeiter	20		
<b>Klimafragebogen</b>  Die 6 Klimafragen jeweils benoten mit  <input type="radio"/> stimme voll überein = Note 1 <input type="radio"/> stimme überein = Note 2 <input type="radio"/> stimme teilweise überein = Note 3 <input type="radio"/> stimme nicht überein = Note 4  (Maximal erreichbar im Klima Note $6 * 1 = 6$ oder $\emptyset$ -Note 1 und minimal $6 * 4 = 24$ oder $\emptyset$ -Note 4)		40 für alle 6 Fragen zu- sam- men	$\emptyset$	
· Ich bin mit meinem Chef zufrieden	lt. Mitarbeiterbefragung			
· Ich arbeite gerne mit meinen Kolle- gen zusammen				
· Ich fühle mich gut über die Vorgänge in meinem Unternehmen informiert				
· Ich fühle mich von meinen Kollegen akzeptiert				
· Ich habe keine Angst um meinen Arbeitsplatz				
· Ich möchte noch in 3 Jahren im Un- ternehmen sein				

Abb. 8: Human Capital Index - Bogen (HCI - Modell)

## Moderations-, Präsentations- und Verhaltenskönnen des Controllers

Gute Controllerarbeit, das hat man inzwischen gelernt, ist vielleicht je zur Hälfte Sach- und Verhaltenswissen. Da Planung ein simultaner Vorgang und auch bei Abweichungen möglichst interdisziplinär zu arbeiten ist, muss ein Controller auch ständig in der Lage sein, Konferenzen zu managen, in Gruppen zu wirken, begleitend zu protokollieren, etwas zu veranstalten.

Sobald mehrere gemeinschaftlich ein Problem zu lösen hätten, entsteht eine Art „Hirtenhundfunktion“ der Kommunikation. Die besteht darin, Termine zu behüten, für ein gesprächsbegleitendes Protokoll zu sorgen, auch einmal Diskussionsverbot einzufügen und eine Meinungsbildung über Moderationskarten zu erzeugen. Dazu braucht der Controller **veranstalterisches Wissen und Können**.

## Controller's Themennetz

Schon immer bildete **Controlling ein vernetztes System**. Das zeigt die Abbildung 9. Die drei Spalten sind das Werkzeug-Angebot des Controllers - das **Rechnungswesen**, die **Unternehmensplanung**, das System der **Führung durch Ziele**. Aufgebaut hat sich diese Matrix so, dass Zahlen aus dem Rechnungswesen erst mal geeignet sein müssen für Entscheidungen. Entscheidungsfindung ist nicht für gestern zu machen. Das ist zugleich Vorausdenken - ist Planung. Also ist auch klar, wer dies machen muss: Das Management - die Entscheidungsträger. Übrigens bedeutet ent-scheiden soviel wie „rausnehmen, was scheidet“. Also Koordination der Teilpläne. Und dann ist zu fragen, wer sich um welche Art von Zahl kümmert - sich Kummer macht. Das sind Menschen. Daraus ergibt sich die Systematik der Führung durch Ziele, des Management by Objectives. Dazu gehört, dass Entscheidungskompetenz anvertraut ist. Auch Führung durch Ziele/Management by Objectives bedarf der Systematik, der Organisation, der Sprachgebräuche.

Die Controlling-Anwendungen sind in der Matrix-Abbildung die Zeilen. Dort befinden sich die **controlling-anwendenden** Managers in den Sparten, im Verkauf, in Produktion, in Funktionsbereichen, bei Projekten, in der gesamten Unternehmung, wobei drei Beispiele eingetragen sind. Das Ganze ist zu verstehen wie ein Teppich - statt des roten Fadens ein roter Läufer mit Kette und Schuss. Die Systeme als Kettfäden halten das Gewebe, die Zeilen als die Schüsse (mit dem Weberschiffchen) geben Dichte und Dekor der Anwendungen - sinngemäß auch beim Controlling-Stoff..

Beim Informations- und Rechnungswesen leben wir im Trend, Ergebnis- und Finanzen parallel transparent zu machen - also **Erfolgsrechnung und Kapitalflussrechnung** Hand in Hand zu sehen. Dazu kommt im Rechnen das Herausstellen dessen, was als **Wert geschaffen** ist, zum Beispiel als value added über die Kapitalkosten (kalkulatorischen Zinsen) hinaus. Oder wir rechnen mehr diskontiert auf heute und bilden **Gegenwartswerte zukünftiger Free Cash Flows**, unter Abzug des Fremdkapitals den **Shareholder Value**.

<b>Controller's Denkzeuge Controlling-Anwendungen</b>	<b>Informations- u. Rechnungswesen</b>	<b>Unternehmensplanung</b>	<b>Führung durch Ziele</b>
<b>Vertrieb</b>	Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung	Sortimentsprioritäten bei Planung des Auftrageingangs	Ziele & Kompetenzen Von Profit-Center-Chefs
<b>Produktion</b>	Flexible Plankostenrechnung	Aufgaben und Maßnahmenplanung (activity based cost)	Zuständigkeit Kostenstellenleiter
<b>Forschung und Entwicklung</b>	Projekt-Kalkulation	Projekt-Bearbeitungsstand und Erwartungsrechnung	Projekt-Management vernetzt

Abb. 9: Controller's Thement Teppich

Die neun ausgefüllten Felder sind wie folgt zu interpretieren: Ein Rechnungswesenangebot des Controllerdienstes für das Verkaufsmanagement ist die stufenweise Deckungsbeitragsrechnung. Deckungsbeitrag I empfiehlt bestimmte Sortimentsprioritäten, die auf dem Weg zu einem besseren Ergebnisziel zu entscheiden sind. Dies wäre mehr ein Thema der operativen Planung, wo es sich jeweils besser lohnt, Auftragseingang zu erzeugen. Dem Fördern folgen bestimmte Maßnahmen im Sinne der Verkaufsunterstützung. Die Kosten dieser Maßnahmen stehen zwischen Deckungsbeitrag I und Deckungsbeitrag II. Wer kümmert sich dann darum, dies über die Bühne zu bringen? Dies wäre ein bestimmtes Center in der Marktbearbeitung - organisiert nach Produkten, Regionen, Vertriebswegen oder Kundentypen. Welche Strukturkosten gehören zu diesem Center unmittelbar. Setzt man diese an nach der Summe der Deckungsbeiträge II, so entsteht als Deckungsbeitrag III ein Zielmaßstab für den „Profit Center-Chef“; für das „Contribution Center“.

Ein rechnerisches Werkzeug in der Produktion ist die flexible Plankostenrechnung, in der Bezugsgrößen-Output und Kosten-Input verknüpft ist. Dabei ist zu klären im Sinne der Aktivitätenplanung, welche Tätigkeitstypen jeweils in den Produkt- und den Strukturkosten drinstecken. Und worin besteht die Zuständigkeit des Kostenstellenleiters, das Kostenbudget einzuhalten und bei entsprechenden Abweichungen zu reagieren? Welches sind jene Sachverhalte und Kostenarten, auf die der Stellenleiter selber veranlassend einwirken kann?

Im Forschungsbeispiel müssten Projekte existieren, für die eine Kalkulation anzubieten ist als Projektrechnung. In der Steuerung der Projekte dispositiv je nach Tagesgeschehen wäre abzuschätzen in der Planungsspalte der Bearbeitungsstand und rollierend das Cost to Completion - Maßnahmenprogramm zu protokollieren. Dazu kommen in der Spalte Führung durch Ziele die Projektmanagement-Ziele. Welches Zustandsbild soll nach Abschluss des Projekts erreicht sein; was ist die Projektlaufzeit bis „key turn“ und welches Projektkosten-Budget oder welche Investitionssumme sind budgetiert und müssen gesteuert werden.

## Megatrends / Basistrends hinter dem Themennetz

Die Controlling-Matrix hat eine dritte Dimension. Das sind die hinter dem Bedarf für die drei Systeme stehenden Basistrends. Da ist einmal „hinter“ dem Rechnungswesen der Trend, der auch umschrieben wird mit „**Grenzen des Wachstums**“. Wo Fehler nicht einfach dadurch kompensiert werden können, dass entsprechende Zuwachsraten alles zudecken, muss besser selektiv entschieden und vorher rechnerisch überlegt werden.

Hinter dem Bedarf für interaktive Unternehmensplanung steht der Megatrend der **Komplexität**. Wissen verdoppelt sich immer schneller. Gemeinsame Lösungen finden, können nur mehrere Experten im Team. Das heißt aber, dass jeder Experte einem jeweils anderen Experten das, was er beizutragen vermag, verständlich machen muss und zwar so, daß es der jeweils andere Experte versteht. Dauernd gibt es Schnittmengen, die **Bedarf für Kommunikation** ausdrücken. Es entsteht **Wissens-Management (knowledge management)**.

Hinter dem System der Führung durch Ziele steht der Megatrend der **Emanzipation**. Emanzipation von ex manu patris - aus der Hand des Vaters entlassen sein. Dies ist vielleicht das Thema Nr. 1 auf der Welt überhaupt. **Wie bringen es die Menschen fertig, den Kompromiss herzustellen zwischen Freiraum und Bindung?** Strikte Bindung, die „von oben“ auferlegt ist, motiviert nicht besonders und ist auch nicht produktiv. Das weiß man inzwischen auf der Welt.

Beliebiger Freiraum, d.h. jeder treibt, was er will, geht aber auch nicht. Schließlich sind wir nicht jeder ein Robinson allein auf seiner Insel. Also muss soviel Bindung her, wie nötig ist - dann gibt es auch soviel Freiraum, wie möglich ist. Dieses **Ausbalancieren ist Controlling** - der lockerstraffe Führungs-Stil. Das gilt universell. Für ganze Völker genauso wie beim Controlling at home. Gerade der Basistrend nach Emanzipation, des Wünschens von self control - ist für Controlling bestimmend. Das ist gut so; nicht dass Controlling nur dann gefragt ist, wenn es einem wirtschaftlich etwas weniger gut geht.