

Günther Bauer

Einführung in das systemische Controlling

2015

Mitglieder des wissenschaftlichen Beirats des Carl-Auer Verlags:

Prof. Dr. Rolf Arnold (Kaiserslautern)
Prof. Dr. Dirk Baecker (Friedrichshafen)
Prof. Dr. Ulrich Clement (Heidelberg)
Prof. Dr. Jörg Fengler (Alfter bei Bonn)
Dr. Barbara Heitger (Wien)
Prof. Dr. Johannes Herwig-Lempp
(Merseburg)
Prof. Dr. Bruno Hildenbrand (Jena)
Prof. Dr. Karl L. Holtz (Heidelberg)
Prof. Dr. Heiko Kleve (Potsdam)
Dr. Roswita Königwieser (Wien)
Prof. Dr. Jürgen Kriz (Osnabrück)
Prof. Dr. Friedebert Kröger (Heidelberg)
Tom Levold (Köln)
Dr. Kurt Ludewig (Münster)
Dr. Burkhard Peter (München)
Prof. Dr. Bernhard Pörksen (Tübingen)
Prof. Dr. Kersten Reich (Köln)

Prof. Dr. Wolf Ritscher (Esslingen)
Dr. Wilhelm Rothaus (Bergheim bei Köln)
Prof. Dr. Arist von Schlippe (Witten/
Herdecke)
Dr. Gunther Schmidt (Heidelberg)
Prof. Dr. Siegfried J. Schmidt (Münster)
Jakob R. Schneider (München)
Prof. Dr. Jochen Schweitzer (Heidelberg)
Prof. Dr. Fritz B. Simon (Berlin)
Dr. Therese Steiner (Embrach)
Prof. Dr. Dr. Helm Stierlin (Heidelberg)
Karsten Trebesch (Berlin)
Bernhard Trenkle (Rottweil)
Prof. Dr. Sigrid Tschöpe-Scheffler (Köln)
Prof. Dr. Reinhard Voß (Koblenz)
Dr. Gunthard Weber (Wiesloch)
Prof. Dr. Rudolf Wimmer (Wien)
Prof. Dr. Michael Wirsching (Freiburg)

Umschlaggestaltung: Uwe Göbel
Satz: Verlagsservice Hegele, Heiligkreuzsteinach
Printed in the Czech Republic
Druck und Bindung: FINIDR, s. r. o.



Erste Auflage, 2015
ISBN 978-3-8497-0076-8
© 2015 Carl-Auer-Systeme Verlag
und Verlagsbuchhandlung GmbH, Heidelberg
Alle Rechte vorbehalten

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Informationen zu unserem gesamten Programm, unseren Autoren
und zum Verlag finden Sie unter: www.carl-auer.de.

Wenn Sie Interesse an unseren monatlichen Nachrichten
aus der Vangerowstraße haben, können Sie unter
<http://www.carl-auer.de/newsletter> den Newsletter abonnieren.

Carl-Auer Verlag GmbH
Vangerowstraße 14
69115 Heidelberg
Tel. +49 6221 6438-0
Fax +49 6221 6438-22
info@carl-auer.de

3 Controllingkonzeptionen

3.1 Klassisches Controlling

In der Controllingliteratur werden unterschiedliche wissenschaftliche Konzeptionen des Controllings dargestellt. Ihre Wissenschaftlichkeit beschränkt sich auf »deduktiv abgeleitete terminologische Aussagesysteme« (Horváth 1979, S. 131). Sie stehen nicht in Verbindung mit einer gesonderten wissenschaftlichen Theorie und versuchen mehr oder minder, auf die betriebliche Realität Bezug zu nehmen.

Den meisten vorliegenden Controllingkonzepten ist auch eigen, dass sie als Hauptaufgabe des Controllings die Koordination als »zielgerichtete Abstimmung von Entscheidungen« (ebd.) ansehen.

Weber und Schäffer (2001, S. 234) definieren Controlling als Rationalitätsicherungsfunktion der Führung.

Laut Horváth (1979, S. 131) ordnen alle Konzeptionen

»Controlling [...] als Teil des Führungssystems ein. Die Anwendung des Systemansatzes als ordnenden Rahmens ist ebenfalls gemeinsames Merkmal der meisten Ansätze.«

Gemeinsam ist den Controllingkonzeptionen auch die Bezugnahme auf Unternehmensziele, allerdings wird der Aktionsradius des Controllings auch in den neueren betriebswirtschaftlichen Standardwerken überwiegend auf Kosten- und finanzwirtschaftliche Aspekte eingeschränkt oder auf solche, bei denen es um quantifizierbare Größen geht. Auffällig ist, dass in diesen Werken weder die Begriffe »Qualitätsmanagement« oder »Qualitätscontrolling« (Horváth 1979; Mussnig et al. 2006) noch »Personalmanagement« oder »Personalcontrolling« vorkommen (Horváth 1979; Mussnig et al. 2006; Reichmann 2011).

Das Selbstverständnis des klassischen Controllings ist offenbar eines, das auf harte, also in Zahlen ausdrückbare Daten und Fakten fokussiert. Das hängt vermutlich auch damit zusammen,

dass die Ursprünge des Controllings im betrieblichen Rechnungswesen und im Profitbereich lagen.

Inzwischen gibt es aber auch Controllingansätze, die sich speziell auf den Bereich Non-Profit-Management oder auf die Steuerung qualitativer Aspekte (Qualitätsmanagement) spezialisiert haben.

3.2 Kritik des klassischen Controllings

In Übereinstimmung mit gängigen Controllingkonzeptionen soll auch hier davon ausgegangen werden, dass es beim Controlling um die Verfolgung und Umsetzung von Unternehmenszielen geht. Es ist auch zuzustimmen, wenn Controlling als Teilaspekt der Führungsfunktion angesehen wird, welcher hauptsächlich in der Koordination zwischen den Teilbereichen der Organisation und dem Management im Hinblick auf Entscheidungen besteht.

Als generelle Kritik an klassischen Controllingkonzepten wäre anzusprechen, dass sie nicht auf einer generellen Organisationstheorie aufbauen oder in den Rahmen eines führungstheoretischen Ansatzes eingebunden sind. Neben der Systemtheorie wären auch andere organisationstheoretische Anknüpfungspunkte bezüglich Controlling vorstellbar, beispielsweise Motivationstheorie, Entscheidungstheorie, Spieltheorie oder Lerntheorie. Insbesondere die Verknüpfung von Controlling mit organisationalem Lernen wäre es wert, in der Theoriebildung zum Controlling näher betrachtet zu werden. Würden Controllingdaten regelmäßig und systematisch mit einer innerorganisatorischen Lernperspektive verknüpft, so könnte daraus erheblicher Mehrwert für eine Organisation gezogen werden. Auch eine theoretische Verknüpfung von Controlling und Aspekten der Organisationsentwicklung könnte für einen Controllingansatz eine Bereicherung darstellen, weil für die langfristige und konsequente Verfolgung von Zielen häufig auch Adaptierungen der organisationalen Rahmenbedingungen erforderlich sind oder auch wesentliche Veränderungsprozesse in der Organisation angestoßen werden müssen.

Der zweite Kritikpunkt bezieht sich auf das Verhältnis des Controllings zur Realität. Die klassischen Controllingkonzeptio-

3.2 Kritik des klassischen Controllings

nen gehen davon aus, dass es eine äußere, vom Betrachter unabhängige Realität gibt, die jedem Betrachter gleichermaßen zugänglich ist. Diese Fiktion lässt sich nur aufrechterhalten, solange sich Controlling überwiegend mit einer harten Wirklichkeit (vgl. Watzlawick 1976) beschäftigt. Sobald Controlling den Bereich der harten Fakten verlässt, wird schnell klar, dass Menschen eine unterschiedliche Sicht auf die gleiche Wirklichkeit haben. Und selbst harte Fakten belassen erheblichen Gestaltungsspielraum beim Controller, weil die errechneten Ergebnisse oft erheblich variieren, je nachdem welche Annahmen den Berechnungen zugrunde liegen (z. B. Verteilungsschlüssel betreffend Gemeinkosten oder Aufteilungsschlüssel betreffend Personalkosten etc.).

Controlling setzt auf jeden Fall Beobachtung voraus. Wird das Ergebnis der Beobachtung nicht als objektive Realität, sondern als subjektives Bild des Betrachters interpretiert, so kann die Genauigkeit der Beobachtung dadurch erhöht werden, dass Bilder von mehreren Beobachtungen miteinander verglichen und abgestimmt werden. Es scheint daher hilfreicher, Controlling nicht als Sammlung und Aufbereitung von Fakten zu konzipieren, sondern als Konstruktion nützlicher Bilder, welche im Rahmen eines Diskurses zu einem gemeinsamen Bild weiterentwickelt werden können (vgl. Kappler 2004). Controlling, das vorgibt, objektive Realität und harte Fakten abzubilden, vermittelt mehr Sicherheit, als wenn die Ergebnisse von Controlling als subjektive Darstellungen charakterisiert werden. Es handelt sich aber nur um eine scheinbare Sicherheit. Das lässt sich beispielsweise daran erkennen, dass Controllingzahlen mit vielen Kommastellen berechnet werden können. Dadurch wird höchste Genauigkeit signalisiert. Da die Berechnungen aber meistens von Grundannahmen abhängig sind, bei denen nur ungefähre Zuordnungen möglich sind, vermitteln die berechneten Ergebnisse nur scheinbar eine Genauigkeit, sind davon aber weit entfernt. Dazu betont bereits Aristoteles in einem seiner Hauptwerke, der *Nichomachischen Ethik*:

»Es zeichnet einen gebildeten Geist aus, sich mit dem Grad an Genauigkeit zufriedenzugeben, den die Natur der Dinge zulässt, und nicht dort Exaktheit zu suchen, wo nur Annäherung möglich ist.«

Bilder, die gemeinsam erstellt wurden, vermitteln nicht diese Genauigkeit und erheben auch nicht den Anspruch auf Vollständigkeit oder Präzision. Als Entscheidungsgrundlage sind sie aber dennoch hilfreicher, weil jede subjektive Einzelaussage oder jedes subjektiv konstruierte Bild durch die Abstimmung mit mehreren weiteren subjektiven Bildern ein höheres Maß an Objektivität erreicht, als eine Einzelaussage, die behauptet, die Realität abzubilden.

Zur Konzeption von Controlling als Mittel zur Rationalitätssicherung in Organisationen wäre Folgendes anzumerken: Seit 1957 ist bekannt, dass die Rationalität in Organisationen eingeschränkt ist. Herbert A. Simon (1957, pp. 33 ff.) spricht von einer begrenzten Rationalität. Controlling als Methode und mit dem Ziel der Rationalitätssicherung des Managements zu konzipieren ist daher höchst nachvollziehbar. Aber es ist auch ein Versuch, irgendwo dennoch am Mythos der Rationalität, zumindest als Möglichkeit, in Organisationen festzuhalten. Nils Brunsson (2007) hat allerdings gezeigt, dass in vielen Bereichen die Irrationalität einer Entscheidung geradezu die Voraussetzung für eine rationale Umsetzung dieser Entscheidung darstellt. Irrationalität einer Entscheidung bedeutet dabei, dass Entscheidungsträger dazu tendieren, Entscheidungsvarianten zu präferieren, welche auch emotional ansprechend oder mitreißend sind.

Einerseits ist es eine generelle menschliche Eigenschaft, Entscheidungen aufgrund emotionaler Präferenzen zu treffen anstatt auf der Basis nüchtern berechneter Entscheidungsgrundlagen, wie Kahneman (2012) eindrücklich gezeigt hat. Andererseits hat in Organisationen ein derartiges Entscheidungsverhalten auch den Vorteil, dass sich für Entscheidungsalternativen, welche für einen Großteil der Beteiligten emotional positiv konnotiert sind, auch leichter Personen finden, die bereit sind, an der Umsetzung der jeweiligen Entscheidung mitzuwirken. Entscheidungen, welche auch die emotionalen Präferenzen in einer Organisation berücksichtigen, verfügen also über eine wesentlich höhere potenzielle Umsetzungsenergie als Entscheidungen, die auf rein rationaler Grundlage getroffen wurden. So gesehen, müsste die Entscheidungsunterstützungsfunktion des Controllings darauf hinauslaufen, Entscheidungen zu präferieren, welche nicht primär rational

in Bezug auf die Entscheidung selbst, sondern die vor allem als rational in Bezug auf die Umsetzung angesehen werden können.

Zusätzlich zu diesen Überlegungen müsste die Entscheidungsunterstützungsfunktion des Controllings das Management auf der Basis der modernen psychologischen Verhaltens- und Entscheidungstheorie davor warnen bzw. davor bewahren, Entscheidungen aufgrund von affektiven Heuristiken, kognitiven Verzerrungen, Selbstüberschätzung (Kahnemann 2012, S. 129 ff.), Eitelkeit, Gier und ähnlichen irrationalen Motiven zu treffen.

Die Behauptung von Horváth (1979, S. 131), die Anwendung des Systemansatzes sei ein gemeinsames Merkmal aller gängigen Controllingkonzepte, kann nicht nachvollzogen werden. Obwohl er Systembegriff und Systemansatz (ebd., S. 91 ff.) ausführlich referiert, bleiben die dort angeführten Feststellungen und Zitate unverbunden und fügen sich nicht zu einem Theoriegebäude, welches entscheidende Auswirkungen auf Konzeption und Handhabung des Controllings hätte. Und so lassen sich auch im Controllingkonzept, das Horváths Standardwerk zugrunde liegt, keine systemischen Ansätze finden. In der gesamten verfügbaren Controllingliteratur findet sich ein einziges Werk, in dessen Titel »systemisches Controlling« vorkommt. Und dort wird lediglich auf den Aspekt Leitbildentwicklung Bezug genommen. Das einzige Werk, das Controlling vor einem systemischen und konstruktivistischen Hintergrund darstellt, ist von Ekkehard Kappler (2006) und fokussiert hauptsächlich auf Bildungseinrichtungen. Auch die Bücher von Jäger (2003, 2008) basieren eindeutig auf einer konstruktivistischen Grundhaltung.

Systemisches Denken im Controlling würde bedeuten, Organisationen als Systeme mit ihrer Kerneigenschaft der Autopoiesis darzustellen, also der Fähigkeit, sich aus sich selbst heraus zu steuern und zu erneuern. In die Controllingkonzeption müsste die Erkenntnis einfließen, dass Systeme von außen grundsätzlich unsteuerbar sind, sich aber in Reaktion auf ihre Umwelt adaptiv verhalten müssen, um ihr Überleben zu sichern. Systemische Controllingansätze müssten zugestehen, dass uns ein Zugang zu einer objektiven Realität nicht möglich ist. Dies alles hätte Auswirkungen darauf, wie Controlling wissenschaftlich gedacht

und praktisch organisiert werden müsste. Solche Konsequenzen finden sich in herkömmlichen Controllingansätzen nicht. Basis dieser Konzepte ist daher nicht der Systemansatz, sondern das klassische mechanistische Paradigma, welches Organisationen mit der Denkfigur des Maschinenmodells zu erklären versucht.

Als letzte Kritik an klassischen Controllingkonzepten muss ihre Eingeschränktheit auf den Finanzaspekt angeführt werden. Die Fixierung auf Kosten, Erlöse oder Ergebnisse als einzig relevante Steuerungs- oder Zielgrößen beschränkt das Managementhandeln tendenziell auf Cost Cutting, Preispolitik und Gewinnmaximierung. In modernen privatwirtschaftlichen Unternehmen, in Organisationen der öffentlichen Hand und erst recht im sozialen Sektor, der stetig an Bedeutung gewinnt, bedeutet Management (und damit auch Controlling) mehr als das Steuern von Finanzwirtschaftlichkeitskennzahlen. Aspekte wie Personalführung, Employer Branding, Corporate Social Responsibility oder Image Management werden immer wichtiger. Ein umfassendes Controlling müsste daher alle relevanten Managementaspekte einbeziehen.

3.3 *Balanced Scorecard*

Gegenüber herkömmlichen, eindimensional auf die Finanzperspektive fokussierenden Controllingansätzen ist das wohl populärste Controllingkonzept, das auch strategische Aspekte mit einschließt, die Balanced Scorecard (BSC) (Kaplan et al. 1997), schon deutlich umfassender.

Es setzt sich zum Ziel, die vier Perspektiven »Finanzen«, »Kunden«, »Prozesse« und »Entwicklung« bzw. »Mitarbeitende« in eine Balance zueinander zu bringen, und stellt sich durch die Einbindung von Kunden und Mitarbeitenden auch durchaus beteiligungsorientiert dar. Durch die Ausweitung des traditionellen Finanzcontrollings auf vier Dimensionen wird die klassische Controllingkonzeption deutlich erweitert. Die Scorecard kann bei Bedarf auch um weitere Dimensionen ergänzt werden. Für jede der vorgesehenen Perspektiven werden Ziele definiert und Kennzahlen abgeleitet. Anhand der Kennzahlen kann der Grad der Zielerreichung kontrolliert werden. Die Balanced Scorecard ist

3.4 Kritik an der Balanced Scorecard

daher nicht nur ein Instrument zur Entwicklung einer Vision oder Unternehmensstrategie, es lassen sich auch Schritte zur Umsetzung ableiten. Durch die Erstellung von Ursache-Wirkungs-Diagrammen versucht sie, Kausalketten im Unternehmen abzubilden und herauszufinden, mit welcher Intervention ein gewünschtes Ergebnis am besten erreicht werden kann. Dadurch stellt sie auch eine Verbindung zwischen der Strategie und ihrer Umsetzung dar.

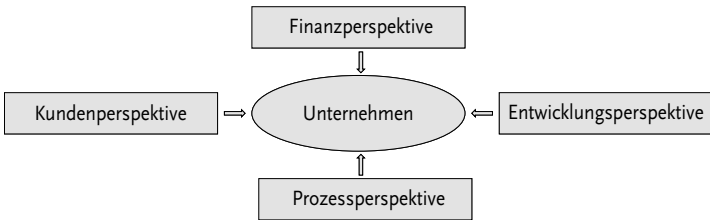


Abb. 2: Die vier Perspektiven der Balanced Scorecard

Durch die Reduktion auf wenige Ziele und wenige Kennzahlen pro Perspektive soll gewährleistet werden, dass sich das Management auf das Wesentliche beschränkt. Die Balanced Scorecard kann durchaus auch als beteiligungsorientiertes Instrument aufgefasst werden, da Kunden und Mitarbeitende sowohl bei der Strategieerstellung als auch bei der Umsetzung einbezogen werden können. Das Konzept versucht, einen Bogen von der Strategieentwicklung bis zur Umsetzung zu spannen und legt dabei einen Schwerpunkt auf die *strategiebezogene* Umsetzung. Es ist grundsätzlich flexibel und kann an die Besonderheiten von Organisationen und die Schwerpunkte des Managements nach Bedarf angepasst werden.

3.4 Kritik an der Balanced Scorecard

Das Modell der Balanced Scorecard versucht, der Komplexität von Organisationen gerecht zu werden, indem der Finanzperspektive drei weitere Perspektiven hinzugefügt werden. Dies ermöglicht das Steuern der betreffenden Organisation im Hinblick auf weitere wichtige Organisationsziele. Insofern ist dieses Konzept eine wichtige Weiterentwicklung bisheriger Controllingkonzeptionen.

Die Balanced Scorecard wird in der Organisationspraxis sehr unterschiedlich gehandhabt. In den meisten Fällen liegt diesem Steuerungskonzept eine mechanistische Vorstellung von Organisation zugrunde. Da das Konzept auch strategische Ableitungen ermöglicht, wird es manchmal als eine Art »Managementmaschine« verstanden, welche nur mit Informationen gefüttert werden muss und dann die Steuerung der Organisation selbstständig vornimmt und Entscheidungen automatisch trifft. Diese Sichtweise vernachlässigt den Aspekt, dass Führung ein Prozess ist, der ohne die Entscheidung einer Führungspersönlichkeit und ohne entsprechende Haltung nicht gelingen kann. Führungsinerventionen sind individuelle und kreative Akte, die auch durch das beste Controllingssystem nicht ersetzt werden können.

Es gibt aber auch Organisationen, die die Balanced Scorecard als Methode reflexiver Steuerung betreiben. Dabei wird versucht, alle relevanten Zielaspekte einer Organisation in einer umfassenden Strategie zu erfassen und mit den Methoden der Balanced Scorecard beteiligungsorientiert zu steuern. Dies kommt der Idee des systemischen Controllings schon sehr nahe.

3.5 Konzeptionen für Non-Profit-Organisationen

Auf Non-Profit-Organisationen wurde das Controllingkonzept erstmals 1992 im Rahmen des Österreichischen Controller-Institutes übertragen (Horak 1995). Dabei wurde Controllingwissen auf die spezielle Situation von Non-Profit-Organisationen angewandt. In diesem Rahmen wurde bereits der Systemansatz erwähnt. Konsequenterweise werden rein finanzwirtschaftliche Messgrößen durch qualitative Größen (Leistungswirkungsziele und Leistungserbringungsziele) ergänzt und durch die Entwicklung von Indikatoren handhabbar gemacht. Es gibt aber auch Controllingansätze für Non-Profit-Organisationen, in denen rein finanzwirtschaftliche Instrumente wie Buchhaltung, Kostenrechnung, Wirtschaftsplanung und dazugehöriges Berichtswesen ohne Rücksichtnahme auf die Besonderheiten des Non-Profit-Bereichs zur Einführung in diesen Organisationen empfohlen werden (Bachert 2010).

Andere aktuelle Controllingkonzepte für den Non-Profit-Bereich sind da wesentlich differenzierter. So wird unter dem

Titel *Wirkungsorientiertes Controlling* beispielsweise auch der Aspekt des organisationalen Lernens mit einbezogen (Bono u. Neubert 2013).

3.6 Kritik an Konzepten für Non-Profit-Organisationen

Wenn Controlling als Konzept der finanzwirtschaftlichen Steuerung im Non-Profit-Bereich eingeführt wird, so kann dies im Hinblick auf die Verbesserung der Transparenz von Budgetierung und Budgetabwicklung durchaus hilfreich sein. Als Steuerungsinstrument zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit kann es nur dann dienen, wenn es gelingt, die Leistungsseite über Kennzahlen ausreichend abzubilden, sodass auch eine Steuerung der Leistungsseite und damit eine Optimierung der Kosten-Nutzen-Relation möglich wird.

Wenn dann noch die Wirkungsorientierung und zusätzlich Fragen des organisationalen Lernens in die Controllingkonzeption integriert werden, so gehen diese Ansätze schon sehr deutlich in Richtung systemisches Controlling. Will man Controlling allerdings mit dem systemischen Management generell kompatibel machen, bedarf es der Einführung weiterer Aspekte des systemischen Paradigmas in das Controlling.

3.7 Systemisches Controlling

Die systemische Konzeption des Controllings beinhaltet viele Aspekte anderer Controllingkonzeptionen und geht gleichzeitig weit über sie hinaus. Systemisches Controlling fügt sich in eine Konzeption des systemischen Managements, welches sein Handeln nach den Grundlagen des systemischen Paradigmas ausrichtet. Dabei spielen Beobachtung, Kommunikation, Reflexion, organisationales Lernen, Personal- und Organisationsentwicklung, Ergebnisorientierung und zirkuläre Steuerungsprozesse eine wesentliche Rolle. Die verständliche Darstellung dieser Aspekte macht es vorerst erforderlich, die Grundlagen des systemischen Denkens und der systemischen Steuerungsansätze ein wenig zu beleuchten.