

## Schlankes Controlling in segmentierten Unternehmen

Von Prof. Dr. Michael Reiß, Dipl.-Kfm. Robert Höge, Stuttgart \*)

*Neben der Restrukturierung von Unternehmen als Reaktion auf existenzbedrohende Krisensituationen gewinnt die proaktive Restrukturierung an Bedeutung. Durch diese Sparte des Restrukturierungsinstrumentariums soll die Wettbewerbsfähigkeit grundsätzlich gesteigert bzw. die Krisenanfälligkeit vermindert werden. Erfahrungen aus der Praxis zeigen, daß sich die Wettbewerbsfaktoren „Kosten“, „Zeit“ und „Qualität“ durch organisatorische Segmentierung gleichzeitig „tunen“ lassen. Allerdings haben Projekte der Geschäfts-, Fertigungs- oder Prozeßsegmentierung nur dann reelle Erfolgsaussichten, wenn sie durch ein segmentierungsgerechtes Controlling unterstützt werden. Zu diesem Zweck muß eine neue Standortbestimmung für ein „schlankes“ Controlling in einem segmentierten Unternehmen vorgenommen werden.*

### 1. Segmentierung als organisatorischer Megatrend

Nicht nur zahlreiche Großunternehmen (vgl. Dormann [1993], von Koerber [1993]), auch viele mittelständische Firmen sind derzeit dabei, durch eine organisatorische Segmentierung ihr äußeres Erscheinungsbild und inneres Funktionsprinzip radikal zu verändern. Aus kompakten Festlandgebilden entwickeln sich föderative Inselreiche, wie etwa im Fall der IBM Deutschland GmbH. Die Ansatzpunkte und die Startpositionen für diese Segmentierungsoffensiven unterscheiden sich signifikant. Für einige Unternehmen stellen angelaufene Segmentierungsprojekte eine konsequente Fortführung von bereits in früheren Zeiten initiierten Reformprogrammen zur Effizienzsteigerung dar. Für andere Unternehmen bildet Segmentierung den ersten Schritt in Richtung Fitneß-Steigerung. Unterschiedlich ist auch die Terminologie, der man sich bedient. Mit so unterschiedlichen Begriffen wie „Fabriken in der Fabrik“, „Fraktale“, „Business Units“, „Profit-Center-Organisation“, „autonome Einheiten“, „Rundumsachbearbeitung“, „Fertigungsinseln“ und „Fertigungssegmente“ wird durchgängig die spezifische Grundidee der Segmentierung zum Ausdruck gebracht: die Zerlegung eines überkomplexen Gesamtgebildes in unternehmerische Teileinheiten. Auch organisatorische „Altmeister“ wie Divisionalisierung, Strategische Geschäftseinheiten, Job Enrichment und Job Enlargement, deren Anfänge bei General Motors und DuPont in die 20er Jahre dieses Jahrhunderts zurückreichen, gehören zur Segmentierungsfamilie. Und schließlich erscheint es sinnvoll, die Strukturierung eines Konzerns nach dem Holdingprinzip ebenfalls als Segmentierung zu begreifen. Das allgemeine Vorverständnis von Segmentierung beinhaltet somit eine Vielzahl von Anwendungsfeldern. Segmentierung bezweckt stets eine weniger fragmenthafte, schnittstellenärmere Form der Arbeitsteilung zwischen Unternehmenseinheiten.

---

\*) Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Organisation, Universität Stuttgart

Das Chancenpotential der Segmentierung ist beeindruckend. Erfahrungen zeigen, daß

- sich *Kosten* deutlich reduzieren lassen – aufgrund höherer Arbeitsproduktivität, geringerer Qualitätssicherungskosten, Raumkosten, Kapitalbindungskosten bei Beständen etc.,
- relevante *Zeiten* erheblich verkürzt werden, vor allem Durchlaufzeiten, Lieferzeiten, schnelle Umsetzung von „Marktpflichtenheften“, time to market etc.,
- die *Qualität* der Produkte und Dienstleistungen, also der Kundennutzen markant gesteigert wird und daß
- *Unternehmertum* (Intrapreneuring, Entrepreneurship) sich durch die dezentrale Übernahme von Verantwortung für Qualität, Kosten, Erlöse und Deckungsbeiträge nachhaltig etablieren läßt.

In welchem Grad sich diese Nutzenpotentiale für das einzelne Unternehmen erschließen lassen, hängt im wesentlichen von der *Ganzheitlichkeit des Segmentierungskonzeptes* und von der *Professionalität der Implementierung* ab. Beide Erfolgsfaktoren der Segmentierung weisen diverse Schnittstellen zum Controlling auf. Unmittelbar nachvollziehbar ist beispielsweise die Verknüpfung zwischen den organisatorischen Segmenteinheiten einerseits und den Center-Einheiten im Controlling andererseits. Basierend auf einem „Pflichtenheft“ der Segmentierung, ist eingehender zu prüfen, welche Anforderungen sich für das Controlling in einem segmentierten Unternehmen ergeben.

## 2. Pflichtenheft der Segmentierung

Im Pflichtenheft eines Segmentierungskonzeptes sind folgende Punkte festzuhalten:

- Die Segment-Arten und die jeweilige Anzahl der Segmente
- Die (Mehr-)Stufigkeit des Segmentierungskonzeptes
- Der Autarkiegrad der Segmente
- Der Autonomiegrad der Segmente

*Segment-Arten:* Ein flächendeckendes Segmentierungskonzept setzt sich aus drei Typen von Segmenten bzw. Centern zusammen: Business-Center, Service-Center und Management-Center (Abb. 1).

Business-Center repräsentieren die geschäftsführenden Einheiten bzw. Module. Sie ergeben sich, wenn man direkte und indirekte Funktionen unter Berücksichtigung von Schnittstellen um Segmentierungsobjekte wie z. B. Teilefamilien, Komponenten, Baugruppen, Produkte, Prozesse oder Märkte gruppiert und den entstehenden Einheiten die Erfolgsverantwortung (Kosten-, Profit-, Rentabilitätsverantwortung) für diese Erfolgspotentiale überträgt. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von Responsibility-Centern oder Leistungscentern (vgl. Wildemann [1992], S. 422).

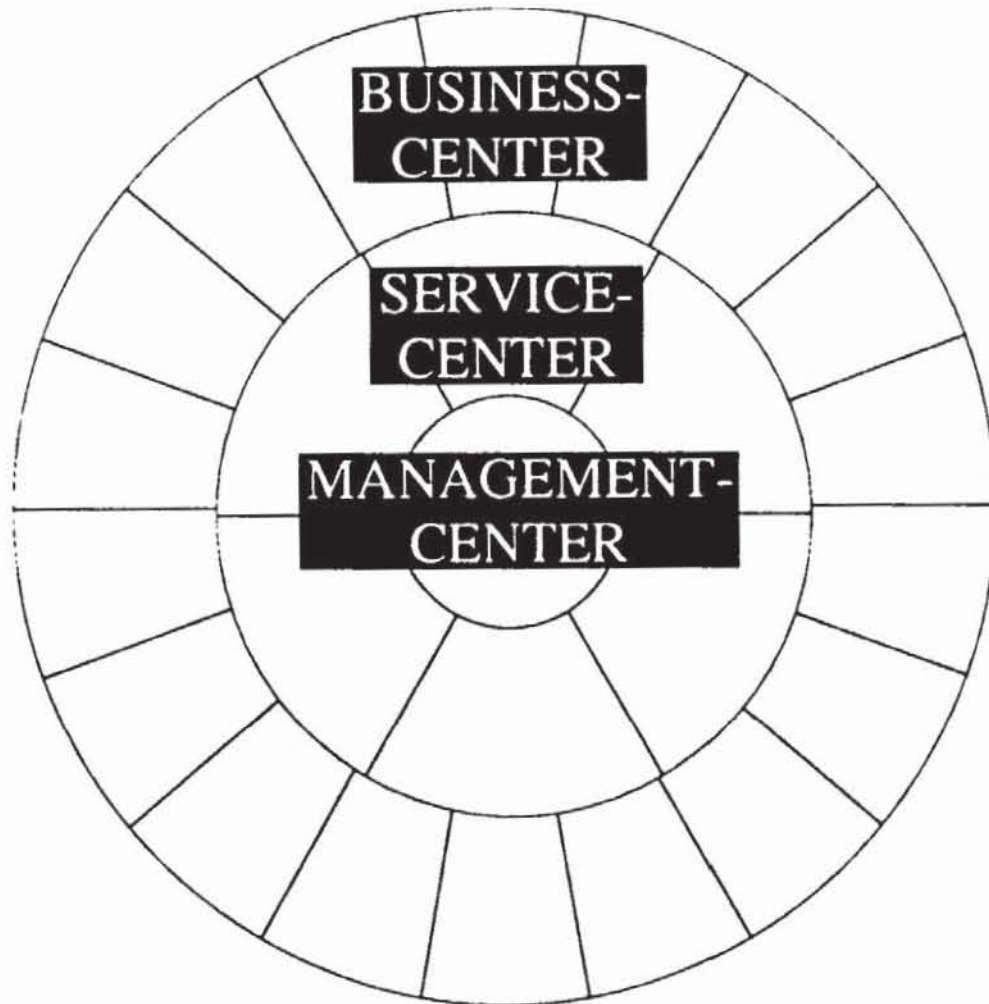


Abb. 1: Center-Organisation

Durch eine umfassende Segmentierung muß auch für ein unternehmerisches Verhalten des „Overheads“ eines Unternehmens gesorgt werden. Das Zentrum eines Unternehmens wird aus Gründen der sprachlichen Vereinheitlichung ebenfalls als „Center“ bezeichnet. Hierbei handelt es sich aber nicht um dezentral operierende „Zentren der Geschäftsführung“, sondern um „Zentren der Integration“. In diesem Integrationsmodul sind zwei spezifische Segmenttypen zu unterscheiden, nämlich die möglichst schlanken und unternehmerisch agierenden Service-Center und das Management-Center.

*Service-Center* erbringen in erster Linie Dienstleistungen für die Business-Center, darüber hinaus aber auch Koordinationsdienste für das Management-Center. Es handelt sich um Aufgaben, die sich in gebündelter Form für alle oder für mehrere Business-Center effizienter erfüllen lassen, als es bei einer vollständigen Dezentralisierung dieser Funktionen in den Business-Centern der Fall wäre. Man denke z. B. an bestimmte Funktionen

des Rechnungswesens, der allgemeinen Verwaltung, Personalpolitik und – gerade in High-Tech-Unternehmen – auch der Forschung und (Grundlagen-) Entwicklung. Bieten Service-Center ihre Leistungen nicht nur internen, sondern auch externen Kunden an und erzielen sie demzufolge in größerem Umfang auch Außenumsätze, dann verwischen die Grenzen zwischen Service- und Business-Centern. Wird Service für die DV-, Marktforschungs- oder interne Consulting-Abteilung zum *Geschäft*, dann fungiert der betroffene Service-Bereich zugleich auch als Business-Center. In manchen Unternehmen wird man sich in diesem Zusammenhang mit Blick auf „Kernkompetenzen“ über eine Neudefinition des Unternehmenszwecks Gedanken machen müssen. Eine solche strategische Standortüberprüfung empfiehlt sich, um dem Risiko einer durch Segmentierung induzierten Verzettelung entgegenzuwirken. Beim *Management-Center* (Corporate Center) handelt es sich um ein Koordinationszentrum, das die Sicherstellung des unternehmerischen Gesamtoptimums zur Aufgabe hat. Im Rahmen einer Holding zählen hierzu neben dem Vorstand u. a. die Bereiche Revision, Controlling und personalpolitische Grundfragen.

In der Praxis trifft man bei jedem der drei Segmenttypen auf ein breites Variantenspektrum. Dies entspricht genau einem Grundanliegen des Segmentierungsprinzips, mit dem man sich ja möglichst flexibel auf ganz spezifische Gegebenheiten einstellen will. *Variabilität* bei der Segmentgestaltung – von der Wahl einer passenden Holdingform bis hin zur Trennung zwischen Segmenten für Standardgeschäfte und Spezialgeschäfte – ist ein konstituierendes Merkmal des Segmentierungsansatzes. Dies spiegelt sich vor allem in ganz unterschiedlichen Kombinationsmöglichkeiten von Graden der Segmentautarkie und der Segmentautonomie wider.

*Mehrstufigkeit der Segmentierung:* Bei größeren Unternehmen lassen sich meist (mindestens) vier Segmentierungsstufen unterscheiden.

- Bei der *Portfolio-Segmentierung* (Konzern-Ebene) geht es um die Grenzziehung zwischen dem Gesamtunternehmen und anderen Unternehmen. Hierbei sind Überlegungen zum optimalen Umfang und zur Struktur des Geschäftsfeld-Portfolios (Diversifikation, Konzentration auf Kernkompetenzen) ausschlaggebend. Die Segmentierung zwischen Konzern und Umsystem läßt sich wegen der zahlreichen Netzwerk-Schnittstellen im Gefolge von strategischen Allianzen und anderen Kooperationsformen in aller Regel nur unscharf vornehmen.
- Aus der *Geschäftssegmentierung* gehen Geschäftsbereiche (Business Units) und Produktbereiche hervor (Frese [1993b], S. 999 ff.).
- Die *Fertigungssegmentierung* mündet in „Fabriken in der Fabrik“ und autonome Produktionseinheiten (vgl. Wildemann [1992]).
- Die *Prozeßsegmentierung* führt zur Einrichtung von Auftragszentren bzw. Vertriebsinseln, Komplettbearbeitung, Rundumsachbearbeitung und Arbeitserweiterung/-anreicherung in den Stellenbeschreibungen.

Die prozeßorientierte statt funktionsorientierte Analyse des Unternehmensgeschehens und die Übertragung von Prozeßverantwortung auf „Prozeßteams“ oder „Prozeßinhaber“ – bekanntlich das Kernstück des Business Reengineering-Ansatzes – zieht sich gewissermaßen als „roter Methodik-Faden“ auch durch die höheren Segmentierungsebenen.

Die skizzierte Mehrstufigkeit der Segmentierung ergibt sich aus einer Hierarchie der Business-Center. Diese induziert in aller Regel auch eine Dezentralisation der Service-Center und sogar des Management-Centers. So werden etwa auf der Ebene der Unternehmungsbereiche (dezentrale) Service-Einheiten installiert, die ihre Dienstleistungen für alle in dem Unternehmensbereich zusammengefaßten Geschäftsbereiche anbieten. Neben dem zentralen DV-Bereich entstehen in diesen Fällen beispielsweise auch dezentrale DV-Abteilungen. Bei der Leitung eines Unternehmensbereichs handelt es sich um ein dezentrales Management-Center, also ein „lokales“ Koordinationszentrum, das für die Synergien zwischen den betreffenden Geschäftsbereichen zuständig ist. Wieviele hierarchische Zwischenstufen zwischen Portfolio-Segmentierung einerseits und Prozeß-Segmentierung andererseits ein Segmentierungskonzept beinhalten sollte, ist abhängig von der jeweiligen Unternehmensgröße (Anzahl der Standorte und Mitarbeiter), der Komplexität des Leistungsprogramms (Leistungsbreite, -tiefe und -differenziertheit) und den Marktstrukturen (Kundensegmente, Großkunden, Wettbewerbsvorteile usw.).

*Autarkiegrad:* Der Autarkiegrad eines Business-Center variiert mit dem Umfang der im Segment wahrgenommenen operativen *Wertschöpfungsfunktionen* (Leistungserstellung und Leistungsverwertung) und *Dienstleistungsfunktionen*. Je mehr direkte und indirekte Funktionen im Segment integriert sind, desto autarker kann sich das Center verhalten. Bei den indirekten Funktionen hat sich eine Mindestdifferenzierung zwischen den geschäftsspezifischen Funktionen und den generischen Funktionen eingebürgert. Letztere stellen sozusagen die Infrastruktur für die Geschäftstätigkeit insgesamt dar. Auf der Ebene der Fertigungssegmentierung beinhaltet Kategorie eins die fertigungsnahen Gemeinkostenfunktionen wie Rüsten, Arbeitsvorbereitung, Qualitätssicherung, Instandhaltung etc., die Kategorie zwei „fertigungsferne“ Gemeinkostenfunktionen wie z. B. Forschung und Entwicklung, Personal, Marketing, Planung und Controlling, Zentraleinkauf, DV und Organisation (vgl. Reiß/Höge [1993], S. 217). Um unternehmerisch und eigenverantwortlich Geschäfte führen zu können, müssen Segmente ein Mindestmaß an Autarkie und Autonomie besitzen. Welche Funktionen im Unternehmensgebilde zentral oder dezentral angesiedelt werden sollen, richtet sich nach dem Nutzen und nach den Kosten, die eine Umverteilung mit sich bringen würde (vgl. Reiß/Höge [1993], S. 215 ff.). Ganz generell ist darauf zu achten, daß die Verteilung der Funktionen nicht nach dem Aschenputtel-Prinzip, also „Die guten ins Töpfchen (sprich Business-Center), die schlechten ins Kröpfchen (d. h. zentrale Rumpf-Bereiche)“, vonstatten geht. Im Rahmen einer ganzheitlichen

Segmentierung sollte man darauf bedacht sein, nicht nur die Motivation der Business-Center-Leiter, sondern auch der Führungskräfte und Mitarbeiter von stark abgemagerten Service-Bereichen (z. B. Qualitätssicherung, AV) zu erhalten. Darüber hinaus gilt: Sollen aus den Rumpf-Bereichen unternehmerisch agierende Service-Center entstehen, die ihre Leistungen auch auf dem externen Markt anbieten, dann darf eine hierzu erforderliche „kritische Masse“ nicht unterschritten werden.

*Autonomiegrad:* Dieser kommt im Verantwortungs- und Kompetenzprofil der einzelnen Business-Center zum Ausdruck. Der Organisator muß durch Beachtung des Kongruenzprinzips dafür sorgen, daß die einzelnen Segmente (personifiziert durch den oder die Segmentleiter) und auch die Mitarbeiter mit ihrem angereicherten Funktionenprofil nicht nur die Verantwortung für ihre zusätzlich übernommenen Aufgaben übertragen bekommen, sondern daß sie auch mit den erforderlichen Kompetenzen ausgestattet werden, um ihr Geschäft erfolgreich zu managen.

Auch bei der Kompetenzverteilung muß ganzheitlich geplant werden. Durch die Bestimmung des Autonomiegrades von Business-Centern werden sowohl die Spielregeln zwischen den verschiedenen Business-Centern als auch die Beziehungen zwischen den Business-Centern einerseits und der Zentrale, also den Service-Centern und Management-Centern andererseits neu festgelegt.

### 3. Schnittstellen zwischen Segmentierung und Controlling

In der Fachwelt hat sich noch keine eindeutige Sichtweise des Standorts und des Stellenwerts von Controlling durchgesetzt. Die positiven Charakterisierungen reichen vom „Konzept neuzeitlicher Unternehmensführung“ über eine „völlig neuartige Managementkonzeption“ bis hin zu einer „unternehmungsphilosophischen Denkhaltung“. Skeptiker sprechen demgegenüber von „Altem Wein in neuen Schläuchen“ oder von „Moderscheinung“. Sie sehen das Controlling als „eine Mischung aus begrifflicher Vagheit und einer ebenso schwierig konkretisierbaren Denkhaltung“ (Buchner [1981], S. 76) oder gar als nicht greifbares „Gespenst“ (Schneider [1991], S. 765 ff.) an. Während die akademische Diskussion um das Wesen oder Unwesen von Controlling als *Management-Funktion* noch in vollem Gange ist, hat sich Controlling als organisatorische *Management-Institution* in der Praxis etabliert. Ab einer gewissen Unternehmensgröße gehört die Controlling-Abteilung zur architektonischen Basisbestückung der Führungsorganisation, und das auch in Zeiten der „Schlankheitskuren“, die für so manche Zentralbereiche (wie z. B. die zentrale Qualitätssicherung) leicht zur Existenzbedrohung werden können.

Zur Versachlichung der Diskussion und zur Präzisierung des Controllingkonzepts eignet sich der Rückgriff auf die *Controlling-Funktionen*. Sie dienen als Sammelbegriff für unterschiedliche Kategorien von Controlling-Aufgaben (vgl. z. B. Horváth [1992a], S. 62 f.), vor allem Planung, Analyse,

Kontrolle, Steuerung, Informationsversorgung und Koordination von Planung und Kontrolle (vgl. z.B. Horváth [1992a], S. 61 ff. u. 72 ff., Ziegenbein [1992], S. 19 ff., Schröder [1992], S. 25 ff., Peemöller [1992], S. 55 f., Preissler [1992], S. 24). Durch Segmentierung ändert sich an diesem Funktionsspektrum des Controlling grundsätzlich nichts. Überprüfungsbedürftig ist jedoch die zum Standard gewordene Organisation des Controlling (Controllership) in einem zentralen Controlling Bereich.

Der Zentralisationsgrad der Controlling-Organisation hat sich an den *Grundprinzipien der Segmentierung* auszurichten. Im Mittelpunkt steht hier die *Wettbewerbsorientierung*, die auf Prozeßorientierung, Kundenorientierung, Qualitätsorientierung und Erfolgsorientierung aufbaut. Wettbewerbsorientierung bedingt unternehmerisch denkende und unternehmerisch handelnde Mitarbeiter auf allen Unternehmensebenen. Unternehmertum sollte jedermanns Sache sein (vgl. Reiß [1993a], S. 48 ff.). Relativ autarke und autonome Segmente sollen ein Umfeld darstellen, in dem sich unternehmerische Kräfte entfalten können, ohne dabei von bürokratieanfälligen Zentralbereichen über Gebühr eingeschränkt zu werden. Durch Funktions- und Kompetenzintegration in die Business-Center wird der Koordinationsbedarf reduziert und die Motivation der Mitarbeiter gesteigert. Im Fertigungsbereich beginnt die Funktionsintegration beim Maschinenbediener über den Auf- und Ausbau von Fach-, Methoden- und Sozialkompetenzen. In diesem Zusammenhang übernehmen Maschinenbediener Zusatzaufgaben wie z.B. die der Qualitätssicherung ihrer Produkte, der Instandhaltung ihrer Werkzeuge und Betriebsmittel sowie Arbeitszeitorganisation. Fertigungsteams überträgt man Planungs- und Steuerungsfunktionen, um die Selbstorganisationspotentiale der Mitarbeiter zu nutzen.

Wenn konsequent betriebene Segmentierung bedeutet, daß Unternehmertum jedermanns Sache ist, dann stellt sich automatisch die Frage, ob nicht auch Controlling jedermanns Sache sein sollte. Die Verwirklichung dieses Anliegens erfordert eine *Neupositionierung* des Controlling in zweierlei Hinsicht:

- Zum einen muß das klassische Controlling in ein *schlankes Controlling* transformiert werden, damit das Unternehmertum in den Centern nicht durch (Fremd-)Controlling behindert wird.
- Zum anderen muß Controlling den Aufbau von dezentraler Kompetenz zum *Selbst-Controlling* vor Ort in den Centern aktiv unterstützen.

#### 4. Schlankes Controlling

Dem Controlling wird vorgeworfen, die „Speerspitze einer Mißtrauensorganisation“ zu sein (Krystek [1991], S. 118 ff.). Tendenziell ist davon auszugehen, daß das Mißtrauen und die Akzeptanzprobleme gegenüber dem Controlling in der Alltagspraxis im wesentlichen eine Funktion seiner Zentralisierung und Hierarchietiefe darstellen (Krystek/Zumbrock [1993],

S. 81). In vielen Unternehmen besteht ein (über-)mächtiges Controlling-Netzwerk. Zum Zentral-Controlling gesellt sich ein Spartencontrolling und/oder ein Funktionsbereichscontrolling, also ein Beschaffungs-Controlling, Logistik-Controlling, Produktions-Controlling, F&E-Controlling und Absatz-Controlling (vgl. Reichmann [1991], S. 58). Eine ausgeprägte Controlling-(Parallel-)Hierarchie und damit „Controlling-Komplexität“ ist die Folge. Die Architekten derart komplexer Controllingsysteme verweisen darauf, daß sie lediglich das *Ashby-Gesetz* befolgt haben: „Wir können ein System mit einer gegebenen Komplexität nur mit Hilfe eines mindestens ebenso komplexen Systems unter Kontrolle bringen“ oder mit den Worten des Entdeckers dieser Gesetzmäßigkeit formuliert „Nur Varietät kann Varietät absorbieren“ (Malik [1989], S. 191 f.).

Zentralisierung und Hierarchietiefe des Controlling stellen aber lediglich *mittelbare* Ursachen von Akzeptanzproblemen in der Praxis dar. Als *unmittelbare* Störgrößen sind andere Dinge relevant:

- Oftmals besteht eine *Inkongruenz von Informationsmacht und Verantwortung* des Controllers (vgl. Krystek/Zumbrock [1993], S. 86). Probleme entstehen z. B. dann, wenn der Controller ohne Rücksprache mit den betroffenen Linienmanagern Soll-Ist-Abweichungen und deren vermutete Ursachen der Führungsspitze gegenüber erklärt, für die anschließend die Linienmanager als Verantwortliche „den Kopf hinhalten müssen“.
- In vielen Unternehmen herrscht noch nicht der „managementsystemorientierte Controller mit stark ausgeprägtem Servicedenken“ als Controller-Typ vor, sondern eher der „Spürhund“ (vgl. die Typologie von Weber [1993], S. 25 ff.).
- Die „controllten“ Bereiche drohen z. T. unter der Abfrage- und Berichtslast gegenüber dem Zentralcontrolling zu ersticken. Zu oft, zu viel, zu detailliert muß berichtet werden. Statt Ergebniskontrolle wird letztlich Verhaltenskontrolle praktiziert. Zusammen genommen brachte das dem Controller den Ruf des „Erbsenzählers“ ein. Ein „Controlling by Exception“ scheint die seltene Ausnahme zu sein.
- Aus der Sicht der Business-Center wirken nicht zuletzt auch übermäßige Gemeinkostenumlagen demotivierend, die durch korpulente Zentralbereiche verursacht werden. Und ein ausgeprägtes Zentralcontrolling ist natürlich auch eine Quelle für solche Gemeinkosten.

Konsequenz: Einen großen Schritt in Richtung Wettbewerbsorientierung verspricht man sich von einem „Schlanken Controlling“. Grundsätzlich sollte das Controlling den Anspruch „der Beherrschung des gesamten betrieblichen Geschehens durch ein Zahlenwerk, das in ein umfassendes Planungs- und Kontrollsystem einmündet, deutlich reduzieren“ (Fieten [1992], S. 321). Vier Grundstrategien stehen für die Transformation eines korpulenten Zentralcontrolling in ein schlankes Controlling zur Verfügung.



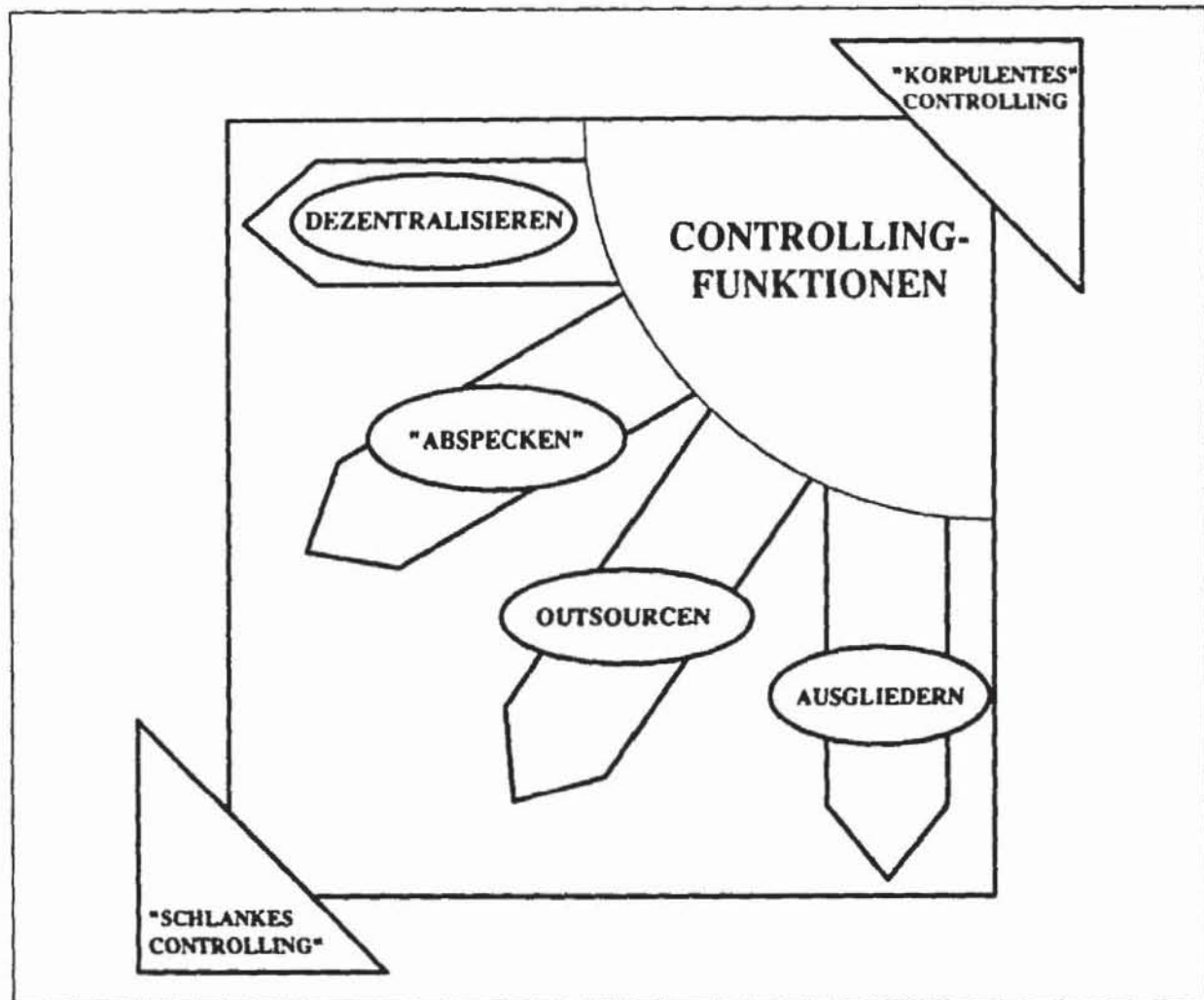


Abb. 2: Vom korpulenten zum schlanken Controlling

### Dezentralisieren von Controlling-Funktionen:

Es ließe sich argumentieren, daß das (zentralisierte) Controlling selbst ein Resultat tayloristischer Arbeitsteilung ist, zumindest aber ein „Opfer“ derselben (vgl. Scherm [1993], S. 250). Viele (größere) Unternehmen haben sich in der Vergangenheit dafür entschieden, Controlling-Aufgaben in gebündelter Form einer speziell dafür eingerichteten, eigenständigen organisatorischen Einheit (Stelle, Abteilung, Zentralbereich) zu übertragen. Dabei handelte es sich in vielen Fällen nicht um grundsätzlich neue Aufgaben. Es waren Aufgaben, die bereits wahrgenommen wurden, noch bevor das Controlling-Konzept diskutiert wurde (vgl. Matschke/Kolf [1980], S. 605). Dem Siegeszug des institutionalisierten „off the job“-Controlling erlag das „integrierte“ Controlling, bei dem „Nicht-Controller“ quasi „on the job“ bzw. als Nebenjob auch Controlling-Funktionen wahrnehmen. Aus einer Untersuchung von Amshoff geht hervor, daß 27 % von 320 befragten Unternehmen ein funktionales Controlling betreiben, dagegen 66 % ein institutionales (vgl. Amshoff [1993], S. 328). Natürlich könnte es sein, daß gerade die institutionale Bündelung von Controlling-Funktionen in einen Bereich oder eng miteinander gekoppelter Einheiten

die Effektivität und Effizienz des Controlling begründet. Nur ist es „bis heute nicht gelungen, den Wirkungszusammenhang zwischen Praktizierung des Controlling und der Effizienz der Unternehmungsführung theoretisch fundiert zu belegen“ (Franz [1989], S. 17). Solange dieser Beweis aussteht, sollte man sich kritische Argumente gegen den Status-quo durchaus anhören, zumal sich die tayloristische Form der Arbeitsteilung bei anderen Zentralbereichen, vor allem Instandhaltung, Arbeitsvorbereitung, Qualitätssicherung, Organisation und Personal, unter wirtschaftlichen Aspekten immer weniger behaupten kann und de facto schon im Abbau begriffen ist (vgl. zu den eigentlichen Aufgaben der Zentrale Hungenberg [1992], S. 341 ff.).

Bei der Dezentralisation von bisher zentral organisierten Controlling-Funktionen lassen sich unterschiedliche *Spielarten* erkennen. Innerhalb der oben angesprochenen Bildung eines Funktionsbereichs- und/oder Spartencontrolling bleibt es bei der Institutionalisierung von Controlling-Spezialisten. In Abhängigkeit von dem gewählten Unterstellungsverhältnis der dezentralen Controlling-Stellen unter den Zentral-Controller verändert sich der Autarkie- und Autonomiegrad der Sparten bzw. Funktionsbereiche. Entscheidet man sich für eine fachliche und disziplinarische Unterstellung der dezentralen Controller unter den Zentralcontroller, dann *reduziert* sich in aller Regel durch die Dezentralisation von Controlling-Funktionen der Autonomiegrad der betroffenen Einheiten. Der Segmentierung liegt aber ein anderes Dezentralisationsverständnis zugrunde. Die Segmente sollen an Autarkie und Autonomie gewinnen, nicht verlieren. Die Kompetenzen und die Verantwortung der Business-Center-Leiter ließe sich dadurch erhöhen, daß man Segment-Controller zumindest disziplinarisch, wenn nicht sogar fachlich und disziplinarisch, dem Segment-Leiter unterstellt (zur Typisierung von Zentralbereichen vgl. Frese/von Werder [1993], S. 39 ff.). Hinsichtlich der fachlichen Unterstellung läßt sich in bezug auf die Kompetenzallokation zwischen Zentralcontroller und Segment-Leiter auch eine Feineinstellung vornehmen. Z. B. könnte der Segment-Controller grundsätzlich dem Segmentleiter fachlich wie disziplinarisch unterstellt werden. Der Zentral-Controller behält allerdings ein näher zu spezifizierendes Informationsrecht, das Entscheidungsrecht in System- und Verfahrensfragen und Mitentscheidungsrechte in speziellen Sachfragen und bei der Controllerauswahl (vgl. Hahn [1992], S. 1987; zu den einzelnen Kompetenzarten vgl. Hill u. a. [1989], S. 124 ff.). Der Segment-Leiter wäre dadurch für seinen Bereich der „oberste Controller“ und direkter Ansprechpartner des Zentral-Controlling.

Die Dezentralisation von Controlling-Funktionen und damit verbunden die Schaffung eines schlanken „Rumpf-Controllings“ läßt sich immer nur im konkreten Fall unter Beachtung des aktuellen Verteilungsmusters von Aufgaben und Kompetenzen auf Controlling- und Linienbereiche diskutieren. Nach dem Subsidiaritätsprinzip „So dezentral wie möglich, so zentral wie nötig“ sind die einzelnen Funktionen daraufhin abzuklopfen, ob sie

nicht in dezentralisierter Form wirtschaftlicher erbracht werden können. Die Wirtschaftlichkeit wird aber nicht nur durch „economies of scale“ und „economies of scope“, sondern verstärkt auch durch „economies of speed“ determiniert. Speed gehört sicherlich nicht zu den starken Seiten von Zentralbereichen.

Verschiedene Unternehmen starten in ein Dezentralisationsprojekt aus sehr unterschiedlichen Startpositionen, je nachdem, ob sie eine weite oder eine enge Auffassung der Controlling-Aufgaben zugrundelegen. Für die gleichlautenden Fragen „Wird die Erstellung von Wirtschaftlichkeitsrechnungen, Abweichungsanalysen, Offertkalkulationen etc. in den Segmenten vorgenommen?“, „Wer übernimmt welche Planungsaufgaben?“, „Beschränkt sich das Controlling auf die Vermittlung von methodischem Controlling-Know how?“ müssen jeweils anderslautende Antworten gefunden werden.

#### *Abspecken von Controlling-Funktionen:*

„Zunächst geht es darum, das bestehende Instrumentarium zu vereinfachen und zu entrümpeln. Wir müssen uns auf klassische Controllinggrundsätze besinnen.“ (Horváth [1992] b), S. 3). Dazu zählt auch der Grundsatz der Orientierung am bestehenden Informationsbedarf. Durch eine solche „Kundenorientierung“ sollen Zahlenfriedhöfe und andere Formen von Blindleistung vermieden werden. Die einzelnen Controlling-Funktionen sind einer sorgfältigen Kosten-Nutzen-Analyse zu unterziehen. Im Visier hat man vor allem ein aufgeblähtes Reporting, das mit einem erheblichen EDV- und Personalaufwand einhergeht (vgl. Fieten [1992], S. 314). Die wirksamste Form einer „Entfeinerung“ des Berichtswesens (Berichtspositionen streichen, „Controlling by Exception“, Vorschau-Zeiträume begrenzen, Berichtsfrequenz reduzieren etc.) besteht darin, die gelieferte Information mit einer Preisauszeichnung, sprich mit einer Angabe der Kosten zu versehen.

#### *Outsourcen von Controlling-Funktionen:*

Die Auslagerung (Outsourcing, Fremdbezug) von Controlling-Leistungen hin zu unternehmensexternen Controlling-Trägern scheint in der Praxis nur bei relativ kleinen Unternehmen von Bedeutung zu sein. Aus der Untersuchung von Amshoff geht zwar hervor, daß 29% der befragten 320 Unternehmen Controlling-Aufgaben an Externe übertragen, nur ist das ausgelagerte Aufgabenvolumen in der Regel sehr gering. Dabei hängt es wieder davon ab, welche Funktionen man im speziellen Fall als Controlling-Funktionen bezeichnet. Beispielsweise werden Rechnungswesenaufgaben in Kleinbetrieben oft fremdbezogen. Wegen der Spezifität und Sensibilität der Controlling-Daten besitzt die Schlankheitsstrategie „Outsourcing“ für das Kerngeschäft des Controlling keine Bedeutung. Eine attraktive Option kann Outsourcing aber für die Randgeschäfte des Controlling darstellen. Unternehmensexterne Controlling-Träger können da z. B. Unternehmensberater, DATEV, Verbände und Rechenzentren sein.

### *Ausgliedern von Controlling-Funktionen:*

Der Ausgliederung von Controlling-Funktionen, z. B. in Form der Bildung einer rechtlich selbständigen Controlling-GmbH, analog zur Ausgliederung von Dienstleistungsfunktionen auf den Gebieten EDV, Beratung bzw. Schulung (etwa nach dem Vorbild von Debis im Daimler-Benz-Konzern), wird eher eine geringe Bedeutung zukommen.

## 5. Aufbau eines Selbst-Controlling

An die Grenzen der Dezentralisation von Controlling-Funktionen stößt man, wenn es um die gesamtunternehmensbezogene, ergebnisorientierte Sicherungsfunktion des Controlling geht. Die Zerlegung des „Festlandes“ Unternehmung in ein „Inselreich“ aus Segmenten bedingt ein zentrales Controlling, das eine „Klammerfunktion“ wahrnimmt, um die mit abnehmender Koordinationsintensität prinzipiell zunehmenden Autonomiekosten in Grenzen zu halten (vgl. Frese [1993a], S. 99 ff.). Zentrales Controlling und schlankes Controlling sind dabei kein Widerspruch. Ein zentrales, koordinierendes Controlling, das Querschnittsfunktion ausübt, begründet sich zudem aus der Perspektive der Komplexitätshandhabung im Unternehmen. Als „Normstrategie“ kommt hierbei weniger die Strategie der Komplexitätsreduktion (Simplifizierung), als vielmehr die Strategie der Komplexitätskompensation in Betracht (vgl. Reiß [1993b], S. 16). Komplexitätskompensation besagt, daß komplexitätssteigernde Maßnahmen in einem Sektor stets durch komplexitätsmindernde Maßnahmen in einem anderen Sektor ausgeglichen werden müssen (und umgekehrt). Angewandt auf das Controlling in segmentierten Unternehmen lautet das Kompensationsprinzip „Vereinfachen des Fremd-Controlling, Anreichern des Selbst-Controlling!“ (vgl. Abb. 3). Auf diesem Wege läßt sich das Organisationskonzept eines „Total Controlling“ (TC) – in Anlehnung an das Total Quality Management – verwirklichen. Total Controlling erfüllt das Anliegen, daß Unternehmertum und damit auch Controlling jedermanns Sache wird.

Das Vereinfachen des Fremd-Controlling mündet – wie dargestellt – in ein schlankes Controlling. Hieraus wird ersichtlich, daß „Total Controlling“ das Kontrastprogramm zum „totalitären“ Zentral-Controlling darstellt.

Was das Anreichern des Selbst-Controlling anbelangt, hat sich die Entwicklung vom off-the-job-Controlling (Fremdsteuerung) über ein near-the-job-Controlling (z. B. Einbeziehung der Mitarbeiter in temporär installierte *Kosten-Zirkel* wie z. B. Rüstkosten- oder Nutzungskostenarbeitskreise) hin zu einem on-the-job-Controlling (Selbst-Controlling) zu vollziehen. Dabei handelt es sich um eine Schwerpunktverlagerung. Eine Vereinfachung des Fremd-Controlling läßt sich erzielen, indem man ein bestehendes Zentralcontrolling (Steuerungs-Zentrum) organisatorisch splittet in ein Controlling-Service-Center (CSC) und ein Controlling-Management-Center (CMC). Im CSC sind – analog zum Benutzer-Service-Zentrum (Information

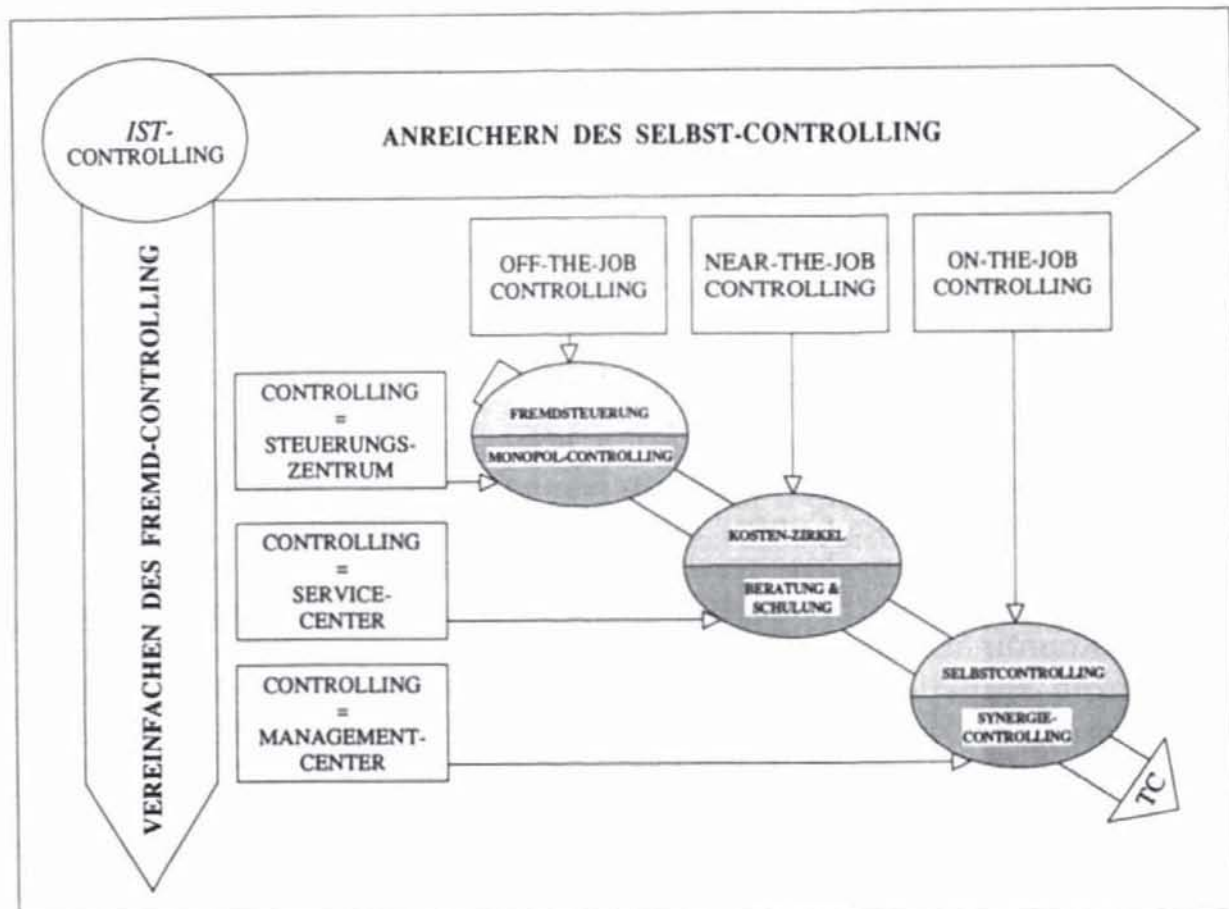


Abb. 3: Total Controlling

Center) im EDV-Sektor – solche Controlling-Funktionen angesiedelt, die sich auf eine Nachfrage von Seiten der Business-Center berufen können. Demgegenüber erhält das CMC seine Aufträge vom Topmanagement, also vom Management-Center. Wenn man im Rahmen der Segmentierung auf der einen Seite Business-Center schafft, die den *Durchblick* durch spezifische Geschäfte (Produkt-Markt-Kombinationen) haben, dann sollte man auf der anderen Seite ein Koordinationszentrum besitzen, das den *Überblick* über Synergien bewahrt. Eine Controlling-Organisation im dargestellten Sinne von Total Controlling fördert Unternehmertum im Unternehmen aus mehreren Gründen: Die organisatorische Gestaltung großer Teile des bestehenden Zentral-Controlling in Form eines CSC bedeutet, die Prinzipien der Marktwirtschaft auch auf das Controlling zu übertragen. Das CSC ist wie jeder interne Dienstleister auf Nachfrage und deshalb auf wettbewerbsfähige Produkte angewiesen. Die bei der Leistungserstellung anfallenden Kosten werden nicht wie früher nur „umgelegt“, sondern sind Bestandteil von Leistungsvereinbarungen. Selbst-Controlling fördert Unternehmertum, weil sich dadurch der Autonomiegrad von Mitarbeitern, insbesondere bezogen auf die Business-Center-Leiter, erhöht.

Selbstcontrolling innerhalb eines Total Controlling bedeutet schließlich auch, daß die Unternehmungsführung (Management-Center) selbst ver-

stärkt diese Funktionen wahrnimmt, anstatt sie Controlling-Spezialisten zu übertragen und Kompetenzen zu delegieren. In diesem Zusammenhang wurde immer wieder der Vorwurf erhoben, daß man nicht deutlich genug zwischen den ureigenen Controlling-Funktionen des Managements und den grundsätzlich delegierbaren Controlling-Funktionen getrennt hat und damit Controlling und Controllershship in unzulässiger Weise miteinander vermischte (Scherm [1993], S. 250). Soll sich die Dezentralisation von Controlling-Funktionen nicht nur auf Unternehmensbereiche, Geschäftsbereiche, Produktbereiche und Werke, sondern auch auf die Segmentierungsebenen darunter beziehen, dann wird sich in der Regel ein Controlling-Spezialist nicht mehr „rechnen“. Controlling-Aufgaben sind „on the job“ von einer Vielzahl von Mitarbeitern mitzuerledigen.

Im Rahmen einer Schlankheitskur (Dezentralisieren, „Abspecken“, Outsourcen und Ausgliedern von Controlling-Funktionen) spielt das Controlling im wesentlichen die (undankbare) Rolle des passiv von der Segmentierung *Betroffenen*. Daneben übernimmt das Controlling aber auch die aktive Rolle eines *Promotoren der Segmentierung*. Die Segmente sind auf eine adäquate Controllingunterstützung nach dem Prinzip der Hilfe zur Selbsthilfe angewiesen. Unterstützen sollte das Controlling insbesondere in folgender Hinsicht (vgl. Horváth [1992b], S. 6, Fieten [1992], S. 322):

- Das Denken in Prozessen kann durch Prozeßsteuerungsinformationen gefördert werden. Als Instrument hierzu eignet sich z. B. die Prozeßkostenrechnung.
- Bereitstellen von Controlling-Information dort, wo sie direkt verwertet werden können (kurze Regelkreise). Die Eckdaten, an denen sich die Team-Mitglieder eines Fertigungsteams orientieren können, lauten Output (Ablieferung), Qualität (Gutteile), Termine, Kosten (Nutzungszeiten, Umlaufbestände, Nacharbeit, Hilfs- und Betriebsstoffe etc.) bis hin zu Fehlzeiten.
- Unterstützung der Markt-/Kundenorientierung durch Target Costing und marktwirtschaftliche statt planwirtschaftliche Steuerung.
- Schulung in Sachen „Selbst-Controlling“. Unterrichtung in der Anwendung von Controlling-Instrumenten.
- Implementierung marktwirtschaftlicher Steuerungsmechanismen (Leistungsvereinbarungen, Aushandeln von Verrechnungspreisen).

#### Literatur:

- Amshoff, B. (1993): Controlling in deutschen Unternehmungen. Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Aufl., Wiesbaden 1993.
- Becker, W. (1992): Komplexitätskosten, in: krp (1992) 3, S. 171–173.
- Buchner, M. (1981): Controlling – ein Schlagwort? Eine kritische Analyse der betriebswirtschaftlichen Diskussion um die Controlling-Konzeption, Frankfurt a. M. 1981.
- Dormann, J. (1993): Geschäftssegmentierung bei Hoechst, in: ZfbF 45 (1993) 12, S. 1068–1077.

- Fielen, R.* (1992): Lean Management – Neue Herausforderung für Logistik und Controlling, in: *Horvath, P.* (Hrsg., 1992). *Effektives und schlankes Controlling*, Stuttgart 1992, S. 309–326.
- Franz, S.* (1989) *Controlling und effiziente Unternehmensführung*, Wiesbaden 1989.
- Frese, E.* (1993a) *Grundlagen der Organisation*, 5. Aufl., Wiesbaden 1993.
- Frese, E.* (1993b): Geschäftssegmentierung als organisatorisches Konzept Zur Leitbildfunktion mittelständischer Strukturen für Großunternehmen, in: *ZfbF* 45 (1993) 12, S. 999–1024
- Frese, E., v. Werder, A.* (1993): Zentralbereiche – Organisatorische Formen und Effizienzbeurteilung, in: *Frese, E., v. Werder, A., Maly, W.* (Hrsg., 1993): *Zentralbereiche: theoretische Grundlagen und praktische Erfahrungen*, Stuttgart 1993, S. 1–50
- Gingrich, J. A., Metz, H. J.* (1990) Conquering the Costs of Complexity, in: *Business Horizons*, May-June 1990, S. 64–71
- Hahn, D.* (1992) Organisation der Planung, in: *Frese, E.* (Hrsg., 1992): *Handwörterbuch der Organisation*, 3. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 1978 ff.
- Hill, W., Fehlbaum, R., Ulrich, P.*, (1989): *Organisationslehre 1. Ziele, Instrumente und Bedingungen der Organisation sozialer Systeme*, 4. Auflage, Bern, Stuttgart 1989
- Horvath, P.* (1992a). *Controlling*, 4. Auflage, München 1992.
- Horvath, P.* (1992b): Effektives und schlankes Controlling – Herausforderungen an den Controller, in *Horvath, P.* (Hrsg., 1992): *Effektives und schlankes Controlling*, Stuttgart 1992, S. 1–9
- Hungenberg, H.* (1992): Die Aufgaben der Zentrale. Ansatzpunkte zur zeitgemäßen Organisation der Unternehmensführung in Konzernen, in: *Zeitschrift für Organisation* (1992) 6, S. 341–354.
- Koerber, E. v.* (1993): Geschäftssegmentierung und Matrixstruktur im internationalen Großunternehmen. Das Beispiel ABB, in: *ZfbF* 45 (1993) 12, S. 1060–1067.
- Krystek, U.* (1991): Controlling: Speerspitze einer Mißtrauensorganisation?, in: *Gablers Magazin* (1991) 5, S. 18 ff
- Krystek, U., Zumbrock, S.* (1993). *Planung und Vertrauen. Die Bedeutung von Vertrauen und Mißtrauen für die Qualität von Planungs- und Kontrollsystemen*, Stuttgart 1993.
- Malik, F.* (1989) *Strategie des Managements komplexer Systeme: ein Beitrag zur Management-Kybernetik evolutionärer Systeme*, 3. Aufl., Bern, Stuttgart 1989.
- Matschke, M. J., Koll, J.* (1980): Historische Entwicklung, Begriff und organisatorische Probleme des Controlling, in: *DB* 33 (1980), S. 601–607.
- Peemoller, V. H.* (1992): *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*, 2. Aufl., Berlin 1992.
- Preissler, P. R.* (1992): *Controlling. Ein Lehrbuch und Intensivkurs*, 4. Aufl., München, Wien 1992.
- Reichmann, Th.* (1991): Controlling – Konzeptionen in den 90er Jahren, in: *Horvath, P., Gassert, H., Solaro, D.* (Hrsg., 1991): *Controllingkonzeptionen für die Zukunft. Trends und Visionen*, Stuttgart 1991, S. 47 ff.
- Reiß, M.* (1993a). Auf das Unternehmertum der Mitarbeiter setzen, in: *Personalwirtschaft* (1993) 3, S. 48–51.
- Reiß, M.* (1993b): Komplexität beherrschen durch „ORGA-TUNNING“, in: *Reiß, M. u. a.* (Hrsg.): *Komplexität meistern – Wettbewerbsfähigkeit sichern*, Stuttgart 1993, S. 1–41.
- Reiß, M., Höge, R.* (1993): Kosten und Nutzen der Segmentierung, in: *krp* (1993) 4, S. 215–221.
- Roever, M.* (1991): Überkomplexität II. Goldener Schnitt, in: *Manager Magazin* (1991) 11, S. 253–264.
- Scherm, E.* (1993). Lean Planning & Lean Controlling, Planung und Controlling in der „schlanken“ Unternehmung, in: *Zeitschrift für Planung* (1993) 3, S. 249–260.
- Schneider, D.* (1991): Versagen des Controlling durch eine überhöhte Kostenrechnung, in: *DB* 44 (1991), S. 765–772.
- Schröder, E. F.* (1992): *Modernes Unternehmens-Controlling*, 5. Aufl., Ludwigshafen 1992.
- Schulte, Ch.* (1992): Komplexitätsmanagement, in: *Schulte, Ch.* (Hrsg., 1992) *Effektives Kostenmanagement: Methoden und Implementierung*, Stuttgart 1992, S. 83–94.
- Weber, J.* (1990): *Einführung in das Controlling*, 3. Aufl., Stuttgart 1993.
- Wildemann, H.* (1992): *Die modulare Fabrik*, 3. Auflage, St. Gallen 1992.
- Ziegenbein, K.* (1992): *Controlling*, 4. Aufl., Ludwigshafen 1992.