University of Applied Sciences

APOLLON Hochschule der Gesundheitswirtschaft

Grundlagen des Controllings

CONTH01

Das Studienheft und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen ist nicht erlaubt und bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Rechteinhabers. Dies gilt insbesondere für das öffentliche Zugänglichmachen via Internet, die Vervielfältigung und Weitergabe. Zulässig ist das Speichern (und Ausdrucken) des Studienhefts für persönliche Zwecke.

Ulrich Wicher

Grundlagen des Controllings

CONTH01

Prof. Dr. Ulrich Wicher

(geb. 1949) absolvierte nach dem Wirtschaftsabitur und einer Ausbildung zum Industriekaufmann ein Studium der Betriebswirtschaftslehre mit Abschluss Diplom-Betriebswirt (Fachhochschule) und Diplom-Kaufmann (Universität). Er verfügt außerdem über einen Diplomabschluss an der Universität Straßburg in Europäischer Wirtschaft. Nach dem Studium und der Promotion folgten unterschiedliche Tätigkeiten mit Führungsverantwortung in der Unternehmensberatung und Pharmaindustrie. Bis 2014 war er Professor für Betriebswirtschaftslehre und Marketing an der Hochschule Ostwestfalen-Lippe (OWL) und parallel Lehrbeauftragter für Sportmanagement an der Universität Paderborn. Seit 2014 ist er Lehrbeauftragter an der Fresenius Hochschule Berlin und an der BBW Hochschule Berlin für Nachhaltige Unternehmensführung, Neuromarketing und Strategisches Personalmanagement. Zudem unterstützt er seit 2019 die APOLLON Hochschule als Autor.

Die in unseren Studienheften verwendeten Personenbezeichnungen schließen ausdrücklich alle Geschlechtsidentitäten ein. Wir distanzieren uns ausdrücklich von jeglicher Diskriminierung hinsichtlich der geschlechtlichen Identität.

Falls wir in unseren Studienheften auf Seiten im Internet verweisen, haben wir diese nach sorgfältigen Erwägungen ausgewählt. Auf die zukünftige Gestaltung und den Inhalt der Seiten haben wir jedoch keinen Einfluss. Wir distanzieren uns daher ausdrücklich von diesen Seiten, soweit darin rechtswidrige, insbesondere jugendgefährdende oder verfassungsfeindliche Inhalte zutage treten sollten.

Grundlagen des Controllings

Inhaltsverzeichnis

Einleitung 1

1 Grundlagen des Controllings 3

1.1 Controlling im Rahmen der Unternehmensführung 3
1.2 Definition Controlling und die Rolle des Controllers 6
1.3 Bedeutung der Verhaltensorientierung im Controlling 9
1.4 Die Organisation des Controllings 11
1.5 Strategisches und operatives Controlling 16
Zusammenfassung 17
Aufgabe zur Selbstüberprüfung 17

2 Informationsfunktion des Controllings 19

2.1 Grundlagen des Informationsmanagements 19
2.2 Informationsversorgung 20
2.2.1 Ermittlung des Informationsbedarfs 21
2.2.2 Beschaffung der Informationen 22
2.2.3 Informationen durch Kennzahlen 24
2.2.4 Übermittlung der Informationen 29
2.3 Das Rechnungswesen als Kernbereich des Controllings 31
2.4 Performance Management und Performance Measurement 34
2.4.1 Ziele und Funktionen von Performance-Measurement-Systemen 36
2.4.2 Performance Management und Performance-Measurement-Systeme im Krankenhaus 39
2.4.3 Performance Management mit der Balanced Scorecard 43
2.4.4 Controlling in der Sozialwirtschaft 49
Zusammenfassung 53
Aufgaben zur Selbstüberprüfung 53

3 Controlling und Corporate Governance 54

3.1 Zusammenhang von Controlling und Corporate Governance 54
3.1.1 Die Prinzipal-Agent-Theorie 56
3.1.2 Controlling und Mittelstand 57
3.1.3 Corporate Governance als ein Gesamtsystem 58
3.2 Controlling und das Interne Kontrollsystem 59
3.3 Controlling und Interne Revision 60
3.4 Controlling und Risikomanagement 62
3.4.1 Ziele des Risikomanagements 65
3.4.2 Risiko-Management-System 66
3.4.3 Risikoidentifikation und Risikoanalyse 66

0222N03

3.4.4 Risikobewertung und Risikosteuerung 69
3.4.5 Entwicklung einer Chancen- und Risikokultur 71
Zusammenfassung 73
Aufgaben zur Selbstüberprüfung 73

Schlussbetrachtung 74

Anhang

A. Bearbeitungshinweise zu den Übungen 76
B. Lösungen zu den Aufgaben zur Selbstüberprüfung 80
C. Abkürzungsverzeichnis 84
D. Glossar 85
E. Literaturverzeichnis 88
F. Rechtsquellenverzeichnis 90
G. Abbildungsverzeichnis 91
H. Sachwortverzeichnis 92
I. Einsendeaufgabe 95

Einleitung

Liebe Studierende,

zentrales Thema dieses Studienhefts sind die Grundlagen des Controllings. Unabhängig davon, in welchem Unternehmen und in welcher Branche Sie später arbeiten werden: Die Unternehmensführung, also das Controlling, spielt in jedem Betrieb eine wichtige Rolle. Somit werden Ihnen Kenntnisse des Controllings helfen. Vielleicht werden Sie aber auch direkt in einer Controllingfunktion arbeiten. Dann erwartet Sie nicht nur eine hochinteressante, sondern auch sehr gut dotierte Tätigkeit. Wie auch immer – womit konkret beschäftigen wir uns in diesem Studienheft?

In Kapitel 1 lernen Sie, dass sich die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Unternehmensführung ständig verändern und erschweren. Dieses Phänomen wird unter dem Begriff VUCA zusammengefasst. Sie verstehen, dass in einer zunehmend schwierig werdenden Umwelt die Unternehmen verstärkt auf Informationen angewiesen sind, um den Betrieb durch diese Umwelt erfolgreich steuern und lenken zu können. Ein zentrales Hilfsinstrument ist hier das Controlling. Sie werden erkennen, dass Controlling elementare Voraussetzungen für eine erfolgreiche Unternehmensführung schafft. Dabei unterscheiden sich die Vorstellungen, was Controlling leisten kann, ebenso wie die Anforderungen daran unterschiedlich gesehen werden. Deshalb werden Ihnen einige Rollenbilder vorgestellt, die sich mit dem Controlling verbinden.

Eine andere wichtige Erkenntnis innerhalb des ersten Kapitels ist, dass Controlling zwar auf objektiven Daten beruht und diese rational interpretieren soll, es allerdings hier auch zu psychologisch motivierten Abweichungen von jener Idealvorstellung kommen kann. Am Controllingprozess sind immer Menschen beteiligt, die mitunter Eigeninteressen verfolgen oder psychologischen Verzerrungen unterliegen. Neben dieser Problematik wird Ihnen der Unterschied zwischen dem operativen und dem strategischen Controlling aufgezeigt.

In Kapitel 2 geht es um die Informationsfunktion des Controllings. Durch die Aufbereitung, Verteilung, Dokumentation und Sicherstellung der Information wird die (Über-)Lebensfähigkeit eines Unternehmens sichergestellt. So werden Informationen primär im Rechnungswesen ermittelt und dann zu Kennzahlen und Kennzahlensystemen weiterentwickelt. Eine Fortsetzung der Kennzahlensysteme stellt das sogenannte Performance Management dar, dessen Bedeutung und Funktion Ihnen an Beispielen aus dem Krankenhausbereich aufgezeigt werden. Abschließend liegt der Fokus der Ausführungen noch auf dem Controlling im Sozialbereich, das einige Besonderheiten aufweist.

Das dritte Kapitel widmet sich dem Thema Corporate Governance. Dieser Begriff und seine zunehmende Bedeutung für eine erfolgreiche und ordnungsgemäße Unternehmensführung ist Ihnen vermutlich nicht oder nur oberflächlich bekannt. Das Thema ist relativ komplex, weil die Corporate Governance einerseits viele rechtliche Aspekte umfasst. Andererseits setzt sich Corporate Governance aber auch aus einzelnen eigenständigen Disziplinen wie dem Internen Kontrollsystem, der Internen Revision und der Risikopolitik zusammen. Warum wird nun dieses Thema in einem Studienheft für Controlling besprochen? Der Grund ist, dass das Controlling zu Corporate Governance und den drei genannten Bereichen viele Schnittstellen hat. Teilweise liefert das Controlling wichtige Informationen für die Corporate Governance, zudem stellt es Instrumente und Methoden zur Verfügung (z. B. Risikocontrolling), die die Corporate Governance für ihre Zwecke nutzen kann.

Wenn Sie das Studienheft aufmerksam und kritisch lesen, werden Sie am Ende einen fundierten Überblick über das Grundkonzept des Controllings haben. Sie wissen, welche Bedeutung das Controlling für die gesamte Unternehmensführung und für Teilbereiche des Unternehmens hat. Sie können nachvollziehen, welche Funktionen die Informationen für die Unternehmensführung haben und wie diese für das Controlling erfasst, aufbereitet und verarbeitet werden können. Beim Durcharbeiten des Studienhefts wird Ihnen deutlich, dass sich das moderne Controlling zunehmend in Richtung des sogenannten Performance Management weiterentwickelt. Unternehmen müssen sich heute gegenüber dem Staat und Gesetz ebenso wie gegenüber einer kritischen Öffentlichkeit rechtfertigen, dass sie einer ordnungsgemäßen und verantwortungsvollen Unternehmensführung nachgekommen sind. In der Betriebswirtschaftslehre wird das Corporate Governance genannt. Im Studienheft erfahren Sie, welche Bedeutung das Controlling für die Corporate Governance hat. Insgesamt haben Sie mit dem Durcharbeiten des Studienhefts eine sehr breite Basis geschaffen, um sich mit weiteren und speziellen Fragen des Controllings zu beschäftigen.

Viel Spaß beim Durcharbeiten der Kapitel wünscht Ihnen

Professor Dr. Ulrich Wicher

1 Grundlagen des Controllings

Im ersten Kapitel erhalten Sie einige Informationen zu den allgemeinen Grundlagen des Controllings und dem Berufsfeld des Controllers bzw. der Controllerin. So wird Ihnen deutlich, dass Controlling eine wichtige Querschnittsfunktion im Unternehmen ist. Das heißt, dass jeder Bereich eines Unternehmens – mehr oder weniger – vom Controlling betroffen ist.

Gleichzeitig lernen Sie die Vielzahl der Aufgaben kennen, die mit der Rolle eines Controllers/einer Controllerin verbunden sind. Zudem können Sie nachvollziehen, dass es in jedem Controllingprozess zwischen den beteiligten Personen zu „Verzerrungen" kommen kann, die den Anspruch der Objektivität des Controllings behindern.

In jedem Unternehmen – ob groß oder klein – muss das Controlling in irgendeiner Form organisatorisch integriert werden. Sie erkennen, dass es dafür keine eindeutigen Vorgaben geben kann, sondern eine Vielzahl von Optionen bestehen, die je nach Unternehmensinteresse und Betriebstyp zu unterschiedlichen organisatorischen Möglichkeiten führen.

Abschließend wird Ihnen deutlich, dass es sinnvoll ist, zwischen dem operativen und strategischen Controlling zu unterscheiden, so wie es auch eine operative und strategische Unternehmensführung gibt.

1.1 Controlling im Rahmen der Unternehmensführung

Organisationen unterschiedlicher Art verbindet die folgende Tatsache: Sie wollen ihre Ziele möglichst effizient und effektiv erreichen, um langfristig ihre Existenz zu sichern. Die Existenzsicherung fällt den Unternehmen allerdings immer schwerer, egal, ob es sich um Industrie- oder Dienstleistungsunternehmen, Sportvereine, Stadtverwaltungen, Krankenhäuser oder Sozialstationen handelt. Mit zwei Begriffen lässt sich die Vielzahl der Gründe deutlich machen: Dynamik und Komplexität:

- **Dynamik**: Jedes Unternehmen ist eingebettet in eine Umwelt, mit der es in ständigem Austausch steht. Es handelt sich um die wirtschaftliche, technische, kulturelle, juristische sowie politisch-soziale Umwelt. In diesen Umwelten finden permanent Entwicklungen statt, die immer auch Rückwirkungen auf ein Unternehmen haben. Konsequenterweise müssen sich die Unternehmen diesen Veränderungen anpassen. Das ist umso schwieriger, je schneller (dynamischer) sich die Veränderungen vollziehen (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 34 f.).

  Beispiel 1.1:

  Ein Bespiel für Dynamik ist die Coronapandemie mit ihrer Wirkung auf das Gesundheitswesen. In kürzester Zeit mussten sich etwa die Unternehmen in der Gesundheitsbranche den Entwicklungen anpassen. Dabei erfolgten die Anpassungen in immer kürzeren Zeitabständen, da sich die Entwicklungen ständig änderten und zum Teil diffus verliefen.

- **Komplexität**: Der Begriff Komplexität beschreibt die Anzahl und Verschiedenartigkeit der für die Unternehmen relevanten Umwelttatbestände (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 34 f.). Auch hier kann die Coronapandemie als Beispiel herangezogen wer-

den. Das Virus und die Folgen sind von solcher Komplexität, dass neben den grundsätzlichen Maßnahmen (Abstand halten – Hände waschen – Maske tragen) ständig neue Maßnahmen eingesetzt wurden, um eine gewisse Ordnung in das Chaos zu bringen. Sowohl Politik als auch Wissenschaft und folglich die Unternehmen konnten bei der praktischen Umsetzung der (kurzfristigen) Erkenntnisse teilweise nur „auf Sicht fahren".

Die Herausforderungen, die aus Dynamik und Komplexität resultieren, haben zu folgendem neuen Begriff geführt, der den skizzierten Problembereich noch weiter fasst: **VUCA**. Dabei handelt es sich um ein Akronym für die englischen Begriffe *Volatility*, *Uncertainty*, *Complexity* und *Ambiguity* (vgl. Horvath et al., 2020, S. 6).

Die vier Begriffe, die Ihnen nun kurz erläutert werden, machen deutlich, dass es für die Führung eines Unternehmens stetig schwieriger wird, Entwicklungen vorherzusagen und gute Entscheidungen zu treffen (vgl. Horvath et al., 2020, S. 6 f.):

- **Volatilität (*Volatility*)**: Damit soll eine Situation beschrieben werden, die unerwartet oder instabil und von unbekannter Dauer ist. So wird der Verlauf einer Aktie als volatil bezeichnet, denn keiner weiß, ob der Kurs steigt oder fällt und von welcher Dauer die jeweilige Entwicklung ist. Trotzdem muss der Aktienhändler eine Entscheidung treffen. Die Situation des Aktienhändler beschreibt die Situation des Managements in den unterschiedlichen Unternehmen.
- **Unsicherheit (*Uncertainty*)**: In diesem Fall fehlen zu einem bestimmten Tatbestand wichtige Informationen, sodass die Entscheidung unter Unsicherheit getroffen werden muss. Wenn ein Unternehmen in einem Umfeld arbeitet, das sich schnell ändert, nimmt die Unsicherheit zwangsläufig zu. Als Folge werden längerfristige Planungen schwierig und die Möglichkeiten der Fehlentscheidungen wachsen.
- **Komplexität (*Complexity*)**: Eine Situation oder ein Tatbestand besteht aus einer Vielzahl von Elementen, die miteinander verbunden sind und miteinander interagieren bzw. aufeinander Rückwirkungen haben. Dadurch entstehen ständig neue Situationen, die schwer oder gar nicht vorhergesagt werden können. Beispielsweise kann sich die politische Entwicklung in einem bestimmten Land als komplex darstellen und damit eine Investitionsentscheidung in diesem Land erschweren bzw. das Risiko erhöhen.
- **Mehrdeutigkeit (*Ambiguity*)**: Der Begriff sagt aus, dass es zwischen Ursache und Wirkung keinen direkten Zusammenhang gibt. Um die Zusammenhänge zu verstehen, müsste man Hypothesen bilden und sich durch Versuch und Irrtum vorantasten.

Die VUCA-Welt führt damit für die Unternehmen zu einer Situation, sich immer schneller anpassen zu müssen. Als Antwort darauf wird zunehmend eine Eigenschaft genannt, die mit dem Begriff **„Agilität"** beschrieben wird. Agilität meint, dass ein Unternehmen sich schnell verändern muss, um jederzeit kundenfokussiert handeln zu können. Neben neuen Organisationsformen spielt hier vor allem das **„Mindset"** der Mitarbeiter eine Rolle. Damit ist gemeint, dass die Mitarbeiter besonders lernfähig und lernwillig sein müssen, um sich jederzeit neuen Rahmenbedingungen anzupassen (vgl. Horvath et al., 2020, S. 7).

Übung 1.1:

Die „VUCA-Welt“ stellt für das Controlling eine besondere Herausforderung dar. Machen Sie an dem Begriff Ambiguität (Mehrdeutigkeit) deutlich, was das für das Controlling bedeutet. Finden Sie ein Beispiel oder Beispiele aus dem Krankenhausalltag, wo es zum Problem der Ambiguität (Mehrdeutigkeit) kommen kann und wie dann damit umgegangen wird bzw. wurde.

Die VUCA-Welt führt in jedem Unternehmen zu mehr oder weniger vielen „Spannungen“, die ein Unternehmen ausbalancieren muss. Hier spielt das Controlling eine wichtige Rolle. Diese Spannungen sind beispielsweise (vgl. Horvath et al., 2020, S. 8):

- Spannungen zwischen kurzfristigen Ergebnissen und längerfristigen Wachstumschancen
- Spannungen zwischen den Unternehmenszielen und den Erwartungen der Stakeholder
- Spannungen zwischen Gewinn und Wachstum
- Spannungen zwischen Geschäftschancen und begrenzten Ressourcen
- Spannungen zwischen Geschäftschancen und möglichen Risiken

Die erschwerten Bedingungen der VUCA-Welt und die permanenten Spannungen erschweren es jedem Unternehmen, seine Ziele effizient und effektiv zu erreichen. Dass dieser Prozess gelingt, ist die Aufgabe der Unternehmensführung. Diese nutzt dazu verschiedene **Führungsfunktionen**, die in jedem Unternehmen – unabhängig von Branche und Größe – in unterschiedlicher Ausprägung vorhanden sind.

Diese Führungsfunktionen sind (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 50 f.):

- **Personal**: Die Aufgabe des Personalmanagements umfasst sämtliche Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben, die mit dem Mitarbeiter verbunden sind. Außerdem wird versucht, über die Beeinflussung des Verhaltens der Mitarbeiter positiv auf die Zielerreichung einzuwirken.
- **Planung und Kontrolle**: In jedem Unternehmen muss auf den unterschiedlichen Ebenen geplant werden. Mit der Planung werden Ziele gesetzt sowie Maßnahmen und Mittel der Zielerreichung bestimmt. Jede Planung führt zu mehr oder weniger großen Abweichungen, die durch Kontrolle ermittelt werden. Planung und Kontrolle sind somit zwei Seiten einer Medaille.
- **Organisation**: Die Organisation bildet die Struktur eines Unternehmens und schafft damit den Rahmen, innerhalb dessen die Abläufe zur Zielerreichung stattfinden.

Damit die Unternehmensfunktionen ihren Zweck erfüllen können, sind eine Vielzahl von Informationen erforderlich. Diese müssen in der richtigen Qualität, Menge und zum richtigen Zeitpunkt am jeweils richtigen Ort vorliegen. Diese Aufgabe fällt dem Controlling zu. So gesehen hat das **Controlling** eine zentrale Querschnitts- und Unterstützungsfunktion für alle Bereiche und Funktionen in einem Unternehmen. Was aber ist Controlling genau?

1.2 Definition Controlling und die Rolle des Controllers

In einer Untersuchung (vgl. Schäffer et al., 2012, S. 18 ff.) zur Funktion des Controllers/der Controllerin im Unternehmen wurde gefragt, welche Rolle Manager bzw. Managerinnen mit dem Controller/der Controllerin – und damit dem Controlling – verbinden. Dabei wurden folgende Rollen genannt:

- interne/-r Berater/-in
- ökonomisches Gewissen
- Kontrolleur/-in
- Steuermann/-frau
- Spürhund
- Kommunikator/-in
- Erbsenzähler/-in
- Change Agent
- Bremser/-in
- Innovator/-in
- Architekt/-in
- Hofnarr bzw. Hofnärrin

Diese Nennungen machen auf eine anschauliche Art deutlich, dass es sich bei der Controllertätigkeit um ein komplexes und damit anspruchsvolles Aufgabenfeld zu handeln scheint. Controlling bzw. „*to control*“ mit dem deutschen Wort „Kontrolle“ zu übersetzen, greift eindeutig zu kurz.

Controlling bedeutet Steuerung und ist eine zentrale Managementfunktion.

Die Richtigkeit des oben genannten Merksatzes wird deutlich, wenn man fragt, was die bedeutenden **Controllerfähigkeiten** sind. In einer Untersuchung kamen Weber und Janke (vgl. 2013, S. 15) zu folgendem Ergebnis:

- kritisch hinterfragen/Schwachstellen erkennen 79 %
- Kommunikationsfähigkeit 65 %
- Geschäftsverständnis 62 %
- Beherrschen der Controllinginstrumente 53 %
- Standfestigkeit/Rückgrat 27 %
- Fachwissen anwenden und vermitteln 25 %
- Überzeugungsfähigkeit 21 %
- Kenntnisse Rechnungswesen 17 %
- Teamfähigkeit 17 %
- Neutralität 13 %
- IT-Kenntnisse 12 %
- Führungskompetenz 10 %

Wenn Controlling eine Managementaufgabe darstellt, dann muss zwischen dem Management und dem Controlling ein Zusammenhang bestehen. Dieser wird durch Abb. 1.1 deutlich.

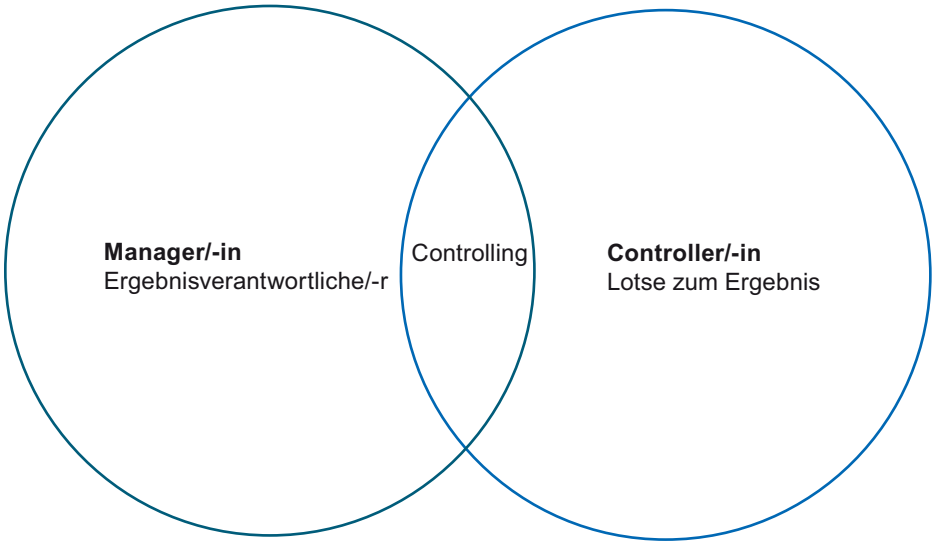

Abb. 1.1: Controlling als Schnittmenge zwischen Manager/-in und Controller/-in

Die Bedeutung des Controllings wird an den folgenden Fragen erkennbar. Hier handelt es sich um Fragen, die für jedes Unternehmen wichtig sind und die den Aufgabenbereich des Managements gut skizzieren. Die Beantwortung der Fragen liegt im Aufgabenbereich des Controllings, wobei die einfachen Fragen die Notwendigkeit und Grundidee des Controllings deutlich machen (Horvath & Partners, 2016, S. 8):

- „Wissen Sie exakt, bei welchen Produkten Geld verdient wird und wo Verluste anfallen?
- Wissen Sie, wie sich bestimmte Maßnahmen auf das Ergebnis auswirken?
- Wissen Sie, wie Ihr Ergebnis nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, d.h. ohne steuerliche oder bilanzielle Verzerrungen aussieht?
- Werden in Ihrer Planung ambitionierte Ziele vorgegeben und Ressourcen entsprechend zugeordnet?
- Erfahren Sie zeitnah, ob Sie noch im Plan liegen oder ob etwas aus dem Ruder läuft?
- Werden Entscheidungsbedarfe rechtzeitig eskaliert und notwendige Handlungen initialisiert?
- Können Sie Ihre Unternehmensstrategie in konkrete Ergebnis- und Maßnahmenpläne umsetzen?
- Kennen Sie Faktoren, welche die Gemeinkosten in die Höhe treiben?“

Wenn Controlling als Steuerungsprozess verstanden werden soll, dann wird dieser durch das Zusammenwirken von Controller/-in und Manager/-in realisiert. Während der/die **Manager/-in** für das Ergebnis (Gewinn, Umsatz, Rendite) Verantwortung trägt, ist der/die **Controller/-in** der „Lotse zum Gewinn“ (Horvath et al., 2020, S. 14). Statt des umgangssprachlichen Begriffs „Lotse zum Gewinn“ wird der modernere Management-

begriff **„Business Partner“** verwendet. Damit werden heute im Management Funktionen bezeichnet, die durch ihre jeweiligen Fachkenntnisse (z.B. Personal oder Controlling) das Management bei den Entscheidungen unterstützen. Auf das Controlling bezogen bedeutet das, dass sich dieses verändert und verändern muss. Die Veränderung besteht darin, „dass man von der eher unternehmenserhaltenden Sicht des Geschehens zu einer innovationsfördernden Sicht gelangt“ (Horvath et al., 2020, S. 26).

Diese enge Unterstützungsfunktion hat auch dazu geführt, dass sich das Controlling zunehmend spezialisiert hat und es je nach Betriebsgröße und Besonderheiten eines Unternehmens folgende **Controlling-Spezialisierungen** gibt (vgl. Horvath et al., 2020, S. 27 f.):

- Marketingcontrolling
- Beschaffungscontrolling
- F&E-Controlling
- Nachhaltigkeitscontrolling
- IT-Controlling
- Logistikcontrolling.

Aber auch die Besonderheiten, Herausforderungen und Managementprobleme der unterschiedlichen Branchen haben dazu beigetragen, dass sich das Controlling an die Eigenheiten der Branchen angepasst hat. So gibt es heute ein spezielles Controlling für (vgl. Horvath et al., 2020, S. 26):

- Kreditinstitute
- Versicherungsunternehmen
- Handelsunternehmen
- Verkehrsbetriebe
- Universitäten
- Sportvereine
- öffentliche Einrichtungen
- soziale Unternehmen
- Krankenhäuser

Trotz der zunehmenden Differenzierung und Spezialisierung des Controllings beruhen alle weiterhin auf einer Basis, die sich im **Controller-Leitbild** der IGC (International Group of Controlling) widerspiegelt. Das Controller-Leitbild kann auch für eine zeitgemäße Definition des Begriffs Controlling verwendet werden. Es lautet wie folgt:

Definition 1.1: Controlling

„Controller leisten als Partner des Managements einen wesentlichen Beitrag zum nachhaltigen Erfolg der Organisation. Controller …

- 1. gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung, sodass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handelt.

- 2. sorgen für die bewusste Beschäftigung mit der Zukunft und ermöglichen dadurch, Chancen wahrzunehmen und mit Risiken umzugehen.
- 3. integrieren die Ziele und Pläne aller Beteiligten zu einem abgestimmten Ganzen.
- 4. entwickeln und pflegen die Controlling-Systeme. Sie sichern die Datenqualität und sorgen für entscheidungsrelevante Informationen.
- 5. sind als betriebswirtschaftliches Gewissen dem Wohl der Organisation als Ganzes verpflichtet."

(Horvath et al., 2020, S. 26).

Das Controller-Leitbild des Deutschen Vereins für Krankenhauscontrolling (DVKC) unterscheidet sich nicht entscheidend vom allgemeinen Controller-Leitbild. Es beinhaltet vielmehr folgenden Kernaussagen:

„Controlling ist eine originäre Führungsaufgabe zur Sicherung der Unternehmensziele. Angesichts der steigenden Aufgabenvielfalt arbeitsteiliger Systeme wird zunehmend an institutionell verankerte Controller delegiert.

Controlling begleitet und berät das Management zur zielorientierten Planung und Steuerung, damit die Unternehmensziele gesichert werden. Controlling bezieht sich auf den gesamten Leistungsprozess und auf alle Managementebenen. Controlling wird unterstützt durch kooperative Führung. Daraus ergeben sich folgende Gestaltungsfelder für Controller:

- Koordination von Aufgabenträgern zur Erreichung von Unternehmenszielen
- Transparenz (z.B. hinsichtlich Strategien, Personal, Finanzen, Prozessen und Ergebnissen durch die Gestaltung eines Berichtswesens mit den entscheidungsrelevanten Daten und Informationen)
- Einrichtung und Pflege zukunftsorientierter Controllingsysteme
- Moderation der am Controllingprozess Beteiligten und vertrauensvolle Kommunikation berufsgruppen-, hierarchieebenen- und bereichsübergreifend
- Dienstleistungsfunktion in einem System ständigen Lernens."

(Zapp et al., 2015, S. 17)

1.3 Bedeutung der Verhaltensorientierung im Controlling

Controlling findet im Rahmen der Unternehmensführung durch die Zusammenarbeit zwischen Menschen statt. Gerade im Controlling geht es um die Hilfe bei der Entscheidungsvorbereitung und damit um die Beeinflussung von Entscheidungen, die für jedes Unternehmen – mehr oder weniger – überlebensnotwendig sind. In der Theorie der Betriebswirtschaftslehre wird in dem Zusammenhang auf das Modell des *homo oeconomicus* zurückgegriffen. Das Modell beruht auf einem Menschenbild, in dem der Mensch seinen ökonomischen Nutzen zu maximieren versucht. Dazu handelt er völlig rational und verfügt über vollständige Informationen. Aus der Verhaltenswissenschaft ist seit langem bekannt, dass diese Prämissen der Praxis nicht gerecht werden. In der realen Zusammenarbeit zwischen dem Controlling und den anderen Bereichen des Unternehmens

können zwischen den unterschiedlichen Ansprechpartnern eine Vielzahl „Verzerrungen“ auftauchen, die dem Modell des homo oeconomicus widersprechen (vgl. Horvath et al., 2020, S. 43 ff.).

Da die Kenntnis dieser Verzerrungen für alle Beteiligten im Rahmen der Unternehmensführung und für die Tätigkeit des Controllers wichtig sind, sollten hier einige dieser „**Verzerrungen**“ (englisch: Bias) genannt werden.

Zunächst stellt sich die Frage, was unter Verzerrung zu verstehen ist.

Definition 1.2: Verzerrung

Eine Verzerrung stellt in der Sozialwissenschaft systematische Fehler dar, die sowohl bei analytischen als auch intuitiven Entscheidungen auftreten. Diese Verzerrungen führen i. d. R. zu Fehlentscheidungen bzw. zu nicht optimalen Entscheidungen. Somit stellt das Thema Verzerrungen gerade für das Controlling als Managementfunktion ein wichtiges Problem dar (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 51 ff.).

Die Relevanz des Themas Verzerrungen im Controlling ergibt sich zum einen daraus, dass der Controllingprozess immer zwischen handelnden Personen stattfindet. Hier gilt es, daran zu erinnern, dass alle Menschen – auch hochbegabte Manager/-innen und Controller/-innen – über eine begrenzte Rationalität verfügen. Hinzu kommt, dass die handelnden Personen im Managementalltag immer auch Eigeninteressen verfolgen oder unter extremen Zeitdruck stehen. Nicht zu vergessen seien psychologisch bedingte Verzerrungen. Im Folgenden sollen Ihnen deshalb einige der Verzerrungen genannt werden, die besonders für den Controllingprozess von Bedeutung sind. Es handelt sich um die sogenannten **Rationalitätsverzerrungen** (vgl. Horvath et al. 2020, S. 58 f.):

- **Vorselektion von Informationen** (*Feature positive/negative Bias*): In diesem Fall werden einseitige Informationen mit einer Tendenzaussage vorbereitet und berücksichtigt. Vielleicht weiß der/die Controller/-in, dass die Geschäftsführung eine bestimmte Entscheidung bevorzugt und liefert Informationen, die diese Entscheidung unterstützen. Das Controlling kann aber Informationen negieren, die die gewünschte Entscheidung negativ beeinflussen würden.
- **Bestätigungsfehler** (*Confirmation Bias*): Es werden nur die Informationen berücksichtigt, die die Präferenzen des Entscheiders widerspiegeln. Die Suche und Berücksichtigung alternativer Informationen unterbleibt.
- **Ankereffekt** (*Anchor Bias*): Hier werden Entscheidungen durch Informationen beeinflusst, die trotz eingeschränkter Relevanz in Richtung eines „Ankers“ verzerrt werden. Ein Anker ist die kognitive Neigung, sich bei einer Entscheidung an die erste Information zu halten. Das kann z. B. eine beliebige Zahl sein, an der man sich orientiert. Wenn beispielsweise beim Gebrauchtwagenkauf der Verkäufer zuerst einen Preis nennt, wird sich die weitere Diskussion um diesen Preis drehen.
- **Rahmeneffekt** (*Framing Bias*): Dabei wird eine Entscheidung durch die Art und den Kontext der Problemformulierung beeinflusst.
- **Eigeninteresse** (*Self-serving Bias*): Damit ist eine Präferenz für eine Alternative gemeint, ohne dass diese kritisch hinterfragt wird.
- **Präferenzfehler** (*Liking Bias*): In diesem Fall beeinflusst eine positive Atmosphäre die Entscheidung. Vorteile werden zu positiv bewertet und Nachteile tendenziell ignoriert.

- **Verfügbarkeitsfehler** (*Availiability Bias*): Entscheidungen werden i. d. R. durch vorselektierte Daten getroffen und somit besteht die Chance/Gefahr, dass das selbst präferierte Projekt besser dargestellt wird.
- **Selbstüberschätzungseffekt** (*Overconfidence Bias*): Wenn der/die Controller/-in und/oder das Management annehmen, dass sie über eine höhere Kompetenz verfügen und die beste Entscheidung treffen. Durch neutrale Beobachter, kritisches Hinterfragen und Benchmarking sollten solche Entscheidungen hinterfragt werden.
- **Informationsüberflutung** (*Paradox of Choice Bias*): Wenn zu viele Informationen zur Verfügung stehen, kann das durch die Auswahlproblematik zu schlechteren Entscheidungen führen.

Die Verzerrungen sollen daran erinnern, dass jede Entscheidung – auch wenn diese auf konkreten Zahlen, Daten und Informationen beruht – kritisch zu hinterfragen ist. Was auch immer als rationale, alternativlose und unumstößliche Managemententscheidung verkauft wird, ist zwangsläufig stets auch interessengeleitet. Dessen sollten sich alle Beteiligten an betrieblichen Entscheidungsprozessen bewusst sein. Controller/-innen sollten sich die **Gefahr** von Verzerrungen also jederzeit vergegenwärtigen.

Übung 1.2:

Im Idealfall sollte eine Entscheidung aufgrund objektiver Kriterien rational gefällt werden. Das Controlling soll durch Informationen dazu beitragen, dass eine möglichst objektive – also auf Rationalität beruhende – Entscheidung zustande kommt. Trotzdem kann es zwischen dem Controlling und dem Management, wie Sie gelernt haben, zu „Verzerrungen“ kommen. Eine Verzerrung kann z. B. sein, dass entweder der/die Manager/-in oder der/die Controller/-in Eigeninteressen verfolgen und somit eine optimale Entscheidung im Sinne des Unternehmens verhindert wird. Zeigen Sie an einem Beispiel, welches Eigeninteresse ein Manager haben kann und wie das den Controllingprozess beeinflussen kann. Finden Sie außerdem Möglichkeiten, das Problem möglicher Verzerrungen im Vorfeld auszuschließen, damit es nicht zu Fehlentscheidungen kommen kann.

1.4 Die Organisation des Controllings

Wie jeder Funktionsbereich (z. B. Marketing, Personal, Beschaffung) muss auch das Controlling in irgendeiner Form organisiert werden. Einen allgemeingültigen Vorschlag, wie und wo Controlling in einem Unternehmen organisatorisch zu integrieren ist, kann es nicht geben. Die Vielzahl der Unternehmen in Bezug auf Branche, Größe, Rechtsform und auch die Vorstellungen, welche Rolle Controlling im Rahmen der Unternehmensführung spielen soll, verhindern die Ideallösung. In den Controlling-Lehrbüchern findet sich zu diesem Thema i. d. R. eine Vielzahl von Diagrammen, die die unterschiedlichsten Möglichkeiten andeuten, wie die Integration des Controllings in die Unternehmensorganisation aussehen kann. In diesem Punkt soll auf die Ansammlung von grafischen Gebilden verzichtet und auf einige **grundsätzliche Aspekte der Organisation** des Controllings eingegangen werden.

Als zweckmäßig erwiesen hat es sich, zunächst einige **Fragen** zu klären, die dann mögliche Hinweise auf eine organisatorische Gestaltung geben können (vgl. Vanini et al., 2019, S. 64):

- Durch welche **Anspruchsgruppen** und **Kontextfaktoren** (Einflussfaktoren) wird das Controlling beeinflusst? Ein Kontextfaktor ist beispielsweise ein vorhandenes IT-gestütztes Controllingsystem, das einen entsprechenden organisatorischen Aufbau erfordert.
- Welche **Bereiche** und **Stellen** übernehmen Controllingaufgaben? Vielleicht werden Controllingarbeiten in der Assistenz der Geschäftsleitung, im Rechnungswesen und im Marketing durchgeführt. Dann müssen diese Aufgaben und Ergebnisse in irgendeiner Form abgegrenzt und die Zusammenarbeit sichergestellt werden, oder das Controlling ist ein ganz eigenständiger Bereich.
- Wie soll der Controllingbereich **selbst organisiert** werden? Hier ist zu klären, welche Aufgaben intern durchgeführt werden sollen/müssen und wie das Controlling hierarchisch (Aufbauorganisation) anzusiedeln ist.
- Wie stellt sich die **Ablauforganisation** bzw. der **Ablauf** des Controllings dar? In diesem Fall geht es um die Prozesse des Controllings (z.B. Wer erhält welche Zahlen und Berichte? Wie findet der Budgetierungsprozess statt?) und wie diese möglichst effizient gestaltet werden können.
- Inwieweit lassen sich die Controllingaufgaben **standardisieren**? Diese Frage ist wichtig, um möglicherweise bestimmte Controllingaufgaben auszulagern.

Sicherlich gibt es noch eine Vielzahl von weiteren Einflussgrößen und besonderen Anforderungen, die die Organisationsentscheidung bezüglich des Controllings beeinflussen können. Wichtige Kontextfaktoren sind grundsätzlich die **Größe eines Unternehmens** und die **Struktur der Anspruchsgruppen**. In einer Untersuchung (vgl. Schäffer; Weber, 2015, S. 168) wird ersichtlich, dass ca. 90 % der Unternehmen über eine institutionalisierte (eigenständige) Controllingabteilung verfügen. In den übrigen Unternehmen wird das Controlling von anderen Abteilungen wie dem Rechnungswesen, der kaufmännischen Leitung oder der Finanzabteilung (mit-)durchgeführt. Somit scheint es gute **Argumente** zu geben, die **für** eine **Institutionalisierung** des Controllings sprechen. Diese sind (vgl. Vanini et al., 2019, S. 65 f.):

- Es kommt zu einer starken Spezialisierung und Methodenkompetenz, wenn alle Controllingaufgaben in einer Abteilung/einem Bereich gebündelt sind.
- Die Sicht auf das Gesamtunternehmen bleibt gewahrt (der Gegensatz wäre, wenn jede Abteilung mehr oder weniger ihr eigenes Controlling macht).
- Das Controlling als eigenständige neutrale Stelle kann Konflikte in und zwischen Abteilungen besser managen.
- Andere Bereiche werden durch ein professionelles Controlling entlastet und bekommen auf Wunsch einen speziellen Service (z.B. Sonderauswertungen).
- Controller/-innen sind feste, professionelle Ansprechpartner/-innen für die unterschiedlichen Bereiche.

Diesen Vorteilen steht sicherlich entgegen, dass ein gutes Controlling erhebliche **Kosten** verursacht. Auch die Gefahr, dass sich das Controlling verselbstständigt und zum **Selbstzweck** wird, kann eintreten. Dass sich eine Vielzahl der deutschen Unternehmen für einen eigenständigen Controllingbereich entschieden haben, ist aber ein deutliches Argument für die Institutionalisierung des Controllings.

Wenn Controlling eine eigenständige Abteilung oder ein eigenständiger Bereich im Unternehmen ist, dann muss dieser auch in der **Unternehmenshierarchie** angesiedelt werden. Hier haben sich in der Praxis einige Vorgehensweisen herausgebildet, die betriebswirtschaftlich plausibel erscheinen:

- Wenn das Controlling mit unternehmensweiten Koordinierungsaufgaben beschäftigt ist, wird es zwangsläufig auf der obersten Führungsebene (erste Führungsebene wie Vorstand oder Geschäftsführung) angesiedelt sein.
- Steht hingegen die Informationsversorgung im Mittelpunkt, dann empfiehlt sich die zweite Führungsebene.

In der Praxis zeigt sich, dass das Controlling häufig in der zweiten Hierarchiestufe angesiedelt ist. Dabei untersteht das Controlling oft dem Finanzvorstand oder dem Vorstandsvorsitzenden selbst. Es wird der Eindruck vermittelt, dass die meisten Lehrbücher von sehr großen Unternehmen oder sogar von Konzernen ausgehen, wenn sie über Controlling-Organisation sprechen. Aber auch in einem mittelgroßen Krankenhaus wird das Controlling sicherlich in der Hierarchie eher weiter oben angesiedelt sein wie ebenso in einem Sozialunternehmen das Controlling mit einer großen Nähe zur Geschäftsleitung angebunden sein wird.

Neben der Frage nach der Institutionalisierung und der hierarchischen Einordnung spielt noch eine Rolle, ob das Controlling eher **aufgabenorientiert** oder **objektorientiert** gegliedert sein soll. Was ist damit gemeint? Aufgabenorientierung bedeutet, dass die einzelnen Controllingstellen nach dem Verrichtungsprinzip organisiert werden. Dabei werden etwa die Stellen für Budgetierung, für Reporting oder für den Kostenbereich jeweils zusammengefasst. Die Objektorientierung orientiert sich an der Organisationsstruktur. Zum Beispiel gibt es ein Controlling für bestimmte Regionen/Länder oder für unterschiedliche Produkte bzw. verschiedene Projekte.

Zu klären ist zudem, ob das Controlling eher **zentralisiert** oder **dezentralisiert** sein soll. In der Praxis zeigt sich, dass dieses Gegensatzpaar unterschiedlich kombiniert wird. So bestehen folgende drei Möglichkeiten:

- Erstens kann eine Kombination aus zentralem und gleichzeitig dezentralem Controlling erfolgen.
- Zweitens kann nur ein Zentralcontrolling existieren, das alle Controllingaufgaben zentral managt.
- Drittens kann es ein durchgehend dezentrales Controlling ohne ein Zentralcontrolling geben.

Die Praxis zeigt, dass die **Zentralisierung** des Controllings die bevorzugte Alternative ist, da diese mit folgenden **Vorteilen** verbunden ist (vgl. Vanini et al., 2019, S. 69 ff.):

- Die Zentralisierung erlaubt ein unternehmenseinheitliches Informationssystem.
- Es existieren unternehmenseinheitliche Vorgaben, Richtlinien, Handbücher, Reports und Instrumente.

- Koordination von strategischen und operativen Planungs- und Kontrollsystemen
- Abstimmung zwischen den verschiedenen Geschäftsbereichen (z.B. innerbetriebliche Verrechnungspreise)
- Durchführung von bereichsübergreifenden Sonderanalysen
- Entwicklung einer Controller-Kultur
- Innovationstreiber im Bereich Digitalisierung (z.B. neue Möglichkeiten durch Big Data)

Eine Frage, die von Beginn des Controllings bis heute diskutiert wird, ist die nach der Organisation als **Linien**- oder **Stabsfunktion**. Der einfache Unterschied zwischen einer Linien- und einer Stabsfunktion ist folgender: Eine Linienstelle ist mit Entscheidungsaufgaben verbunden, was bedeuten würde, dass dem Controlling Antrags-, Entscheidungs-, Anordnungs-, Mitsprache- und Kontrollkompetenzen eingeräumt werden. Controller/-innen hätten also Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse wie Vertriebsleiter oder Personalchefs. Wäre das Controlling dagegen als Stabsfunktion organisiert, dann würde es nur der Entscheidungsvorbereitung dienen. Die letztendlichen Entscheidungen würden hingegen in der Linie getroffen, i.d.R. auf einer höheren Führungsebene. In der Praxis wird oft ein **Mittelweg** beschritten, weil beide Aspekte (Linie oder Stab) ihre Vor- und Nachteile haben. So empfiehlt der starke Servicecharakter des Controllings die Ansiedlung als Stabsstelle. Das Controlling berät und die Linie entscheidet. Gleichzeitig hat das Controlling aber auch die Aufgabe der Koordination und der Information. Diese Funktionen sind stark mit Anweisungen verbunden und würden ein Controlling als Linienfunktion präferieren.

Übung 1.3:

In einem Unternehmen, das vier Altenheime mit ca. 300 Bewohnern betreibt, wurden Controllingaufgaben bisher von der Buchhaltung mitdurchgeführt. Von einem eigenständigen Controlling konnte man aber nicht sprechen. Das soll sich jetzt ändern. Der Geschäftsführer des Unternehmens hat eine Diplom-Kauffrau als Assistentin eingestellt. Diese soll nun auch – neben den klassischen Assistenzaufgaben – für das Controlling verantwortlich sein. Was halten Sie von der Entscheidung? Begründen Sie Ihre Antwort und finden Sie organisatorische Alternativen.

Zwei organisatorische Entwicklungen in der Managementlehre spielen zunehmend eine Rolle für das Controlling. Es handelt sich um die sogenannten **Shared Service Center** und den Begriff **Business Partner**. Aufgrund ihrer (zukünftigen) Bedeutung für das Controlling sollen die beiden Begriffe kurz erklärt werden:

Shared Service Center

Shared Service Center stellen eine **Organisationsform** dar, die in den letzten Jahren in unterschiedlichen Leistungsbereichen eines Unternehmens stattfindet. So gibt es Shared Service Center im Bereich Finanzen und Rechnungswesen, im Bereich Travel Management großer Unternehmen, im Bereich Human Resources und im IT-Bereich. Auch im Controlling wird zunehmend über die Organisationsform eines Shared Service Centers nachgedacht. Was verbirgt sich genau dahinter?

Die Shared-Service-Center-Organisation ist eine besondere Form des Outsourcings im eigenen Unternehmen. Bestimmte Bereiche, Abteilungen, Aufgaben oder Funktionen eines Unternehmens werden aus dem Unternehmen „herausgenommen“ und auf eine besondere Organisationseinheit übertragen. Beispielsweise findet in einem Großkonzern weltweit, also an sehr vielen Stellen des Konzerns, Buchhaltung statt. Nun werden alle sehr standardisierten Buchhaltungsaufgaben auf eine zentrale Serviceeinheit in Form einer Abteilung oder eines Bereichs an einem Standort gebündelt. Häufig ist dieser Bereich in einem Land angesiedelt, wo möglicherweise die entsprechenden Serviceleistungen besonders günstig erbracht werden können. Die Serviceeinheit verbleibt aber als neu geschaffener Teil (Abteilung) im Unternehmen, sodass korrekterweise eher von **Insourcing** gesprochen wird (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 492 ff.).

Was sind nun die Vorteile der derart neu geschaffenen Abteilung? Mit dem Shared Service Center existiert innerhalb des Unternehmens **eine Stelle**, die als Service-Einheit bestimmte Dienstleistungen für das gesamte Unternehmen **bündelt** und kundenfreundlich anbieten kann. Der Begriff Kunde meint dabei nicht externe Kunden, sondern andere Abteilungen des Unternehmens, die wie Kunden behandelt werden. Im Dienstleistungsmarketing werden solche Kunden als **„interne Kunden“** bezeichnet. In manchen Unternehmen müssen die unterschiedlichen Abteilungen sogar über Verrechnungspreise ihre gewünschten Leistungen beim Shared Service Center einkaufen. Damit will man erreichen, dass ein **internes Marktverhältnis** entsteht und der Wert der gekauften Leistung erkannt und mit den eingekauften Ressourcen sparsam umgegangen wird. Umgekehrt müssen die Shared Service Center dem internen Kunden auch etwas bieten und somit entsteht auch eine echte Dienstleistung. Die erwarteten Leistungen werden oft als sogenannte Service Level Agreements definiert. In der Regel handelt es sich bei den Dienstleistungen um Aufgaben, die nicht direkt wertschöpfend sind und indirekte Kosten darstellen. Shared Service Center sollen dazu beitragen, dass sich die wertschöpfenden Abteilungen voll auf ihre eigentliche Arbeit konzentrieren können und durch die Shared Service Center von den eher nicht wertschöpfenden Arbeiten entlastet werden (vgl. Horvath et al., 2020, S. 348).

Business Partner

In Theorie und Praxis wird im Zusammenhang mit der Bedeutung des Controllings im Rahmen der Unternehmensführung zunehmend gefordert, dass das Controlling als **Business Partner** gegenüber dem Management auftreten solle. Was ist damit gemeint? Dass das Controlling das Management partnerschaftlich unterstützt, ist nicht neu. Eine exakte Definition, was unter Business Partner zu verstehen ist, fehlt jedoch bis jetzt. Allerdings kommt in dem **neuen Rollenbild** des Controllers/der Controllerin zum Ausdruck, dass diese/-r das Management intensiver unterstützen soll. Ein Hauptgrund liegt in der zunehmenden Überlastung des Managements bei immer komplexeren Entscheidungen. So sollen Entscheidungen im Management nicht nur effektiv und effizient sein, sondern müssen immer häufiger auch das Kriterium der Nachhaltigkeit und gleichzeitig die Gesetze des Risikomanagements und der Compliance erfüllen. Hier liegen die Ansatzpunkte des Business Partnering durch das Controlling. So gesehen ist die Beratungsfunktion des Controllings für das Management nicht neu, allerdings ist das Aufgabengebiet breiter geworden. Durch Business Partnering soll der Manager/die Managerin nicht nur Fehler verhindern, sondern auch positiv und konstruktiv unterstützt werden. Damit erweitert sich die Rolle der Controller/-innen der Meinung vieler Mitarbeiter/-in-

nen nach hin zu einer eher bewahrenden und kontrollierenden Rolle. Der Business Partner soll also das Management konstruktiv „auf Augenhöhe“ unterstützen (vgl. Horvath et al., 2020, S. 27 f.).

1.5 Strategisches und operatives Controlling

In der klassischen Managementlehre wird zwischen **Strategie** und **operativem Geschäft** unterschieden. Die Strategie ist grundsätzlich längerfristig ausgerichtet und sollte das Kriterium der **Effektivität** erfüllen. Effektivität heißt einfach ausgedrückt: die richtigen Dinge tun. Das ist nicht immer ganz einfach, da die Strategien in die weitere Zukunft zielen und diese zwangsläufig unsicher und damit riskant sind. Folglich sind strategische Entscheidungen i. d. R. hochkomplexe Entscheidungen. Jede Strategie muss aber auch „ins Tagesgeschäft“ umgesetzt werden. Das geschieht durch die kurzfristige Planung, die sich i. d. R. am Geschäftsjahr orientiert. Das Kriterium des sogenannten operativen Geschäfts ist die **Effizienz**, die wie folgt übersetzt werden kann: Die Dinge richtig tun (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 45).

Diese eher allgemeine Begriffserklärung von Strategie und operativem Geschäft gilt als Vorgabe für das strategische und operative Controlling. Dabei muss das Controlling sowohl die Strategie und das operative Geschäft durch die jeweils angemessenen Informationen unterstützen. Aufgrund der unterschiedlichen Fragestellungen, die mit dem strategischen und operativen Geschäft verbunden sind, ergeben sich für das Controlling auch unterschiedliche Themen, die bearbeitet werden müssen. Das kommt darüber hinaus in den Werkzeugen, Methoden und Instrumenten zum Ausdruck, die im strategischen und operativen Controlling eingesetzt werden. Beispielhaft seien hier bekannte **Instrumente** der strategischen und operativen Unternehmensführung genannt, die im Controlling häufig und gern angewendet werden (vgl. Schreiber; Schulte, 2018, S. 41):

- **Strategisches Controlling**:
  - Erfolgsfaktorenanalyse
  - Stärken-Schwächen-Analyse
  - Produktlebenszyklus-Analyse
  - Erfahrungskurvenkonzept
  - Portfolio-Analysen
  - Technologie-Portfolio-Analyse
  - Wertschöpfungskettenanalyse
  - Früherkennungssysteme
  - Trendforschung
- **Operatives Controlling**:
  - Budgetierung
  - Forecasting
  - Kostenvergleichsrechnungen/Deckungsbeiträge
  - Nutzwertanalyse
  - Abweichungsanalyse
  - Target Costing
  - Benchmarking

Die Auswahl der Instrumente zeigt, dass die Probleme und die Fragestellungen, die im Zusammenhang mit dem strategischen und operativen Controlling gelöst werden müssen, sich wie folgt unterscheiden:

Das **strategische Controlling** muss einen Beitrag leisten, die langfristige Existenz des Unternehmens zu sichern und dazu neue Erfolgspotenziale erkennen. Dazu ist es wichtig, die Umwelt zu analysieren. Neben harten Daten spielen in dem Zusammenhang vor allem weiche Daten (qualitative Daten) eine wichtige Rolle. Die Problemstellungen im strategischen Controlling sind selten eindeutig definiert, sondern haben eher einen ungenauen Charakter (vgl. Busse et al., 2013, S. 397).

Das **operative Controlling** wiederum ist verstärkt auf die gewinnorientierte Steuerung des Unternehmens ausgerichtet mit den Schwerpunkten Wirtschaftlichkeit und Liquiditätssicherung. Die Ausrichtung ist eher **unternehmensintern** und orientiert sich an harten Daten, die sich in entsprechenden Kennziffern widerspiegeln. Fragestellungen bzw. Problemstellungen sind im Gegensatz zum strategischen Controlling i. d. R. wohldefiniert (vgl. Schreiber; Schulte, 2018, S. 29).

Zusammenfassung

Im ersten Kapitel wurde Ihnen deutlich gemacht, dass das Controlling ein zentrales und wichtiges Instrument ist, um eine zielorientierte Unternehmensführung sicherzustellen. Grundsätzlich kann das Controlling hilfreich sein, das Management und die anderen Mitarbeitenden in ihrem jeweiligen Aufgabenbereich durch Informationen, Methoden und Instrumente zu unterstützen. Zudem haben Sie die Bedeutung von „Verzerrungen“ für den Controllingprozess kennengelernt. Sie wissen, dass es eine Vielzahl von Möglichkeiten gibt, das Controlling im Unternehmen zu organisieren. Ebenso ist Ihnen bekannt, dass im Controlling zwischen dem operativen und strategischem Controlling unterschieden werden kann.

Aufgabe zur Selbstüberprüfung

1.1 Das Controlling soll helfen, dass die Unternehmensziele möglichst effizient und effektiv erreicht werden. Was ist in dem Zusammenhang mit effizient und effektiv gemeint?

1.2 Dem Controlling bzw. dem Conroller/der Controllerin werden unterschiedliche Rollen zugeschrieben, um das Controlling zu charakterisieren. Eine Rolle ist z. B. „Controller/-in als Kommunikator/-in“. Skizzieren Sie an diesem Beispiel, warum die Rollenbilder die Funktion des Controllings plausibel beschreiben.

1.3 Das Controlling verändert sich in den Unternehmen zunehmend in Richtung „Controlling als Business Partner“. Was kommt in dieser Veränderung zum Ausdruck?

1.4 Das Controlling hat eine wichtige Informations- und Beratungsfunktion im Unternehmen für unterschiedliche Ansprechpartner. Dabei kann es zu sogenannten Verzerrungen kommen, die ein rationales Controlling verhindern können. Erklären Sie den Begriff „Verzerrungen“ und machen Sie eine Verzerrung an einem Beispiel deutlich.

1.5 In Theorie und Praxis wird zwischen dem operativen und dem strategischen Controlling unterschieden. Worin liegen die besonderen Schwierigkeiten des strategischen Controllings?

2 Informationsfunktion des Controllings

Im zweiten Kapitel lernen Sie die Bedeutung der Informationsfunktion durch das Controlling für die Führung eines Unternehmens kennen. Ohne Informationen ist das Führen eines Unternehmens nicht denkbar. Deshalb werden Sie zunächst mit dem komplexen Begriff Information konfrontiert und stellen fest, dass die Information ein Produktionsfaktor ist, der sich von den anderen Produktionsfaktoren unterscheidet. Sie können nachvollziehen, warum es zwischen der Nachfrage nach Informationen durch das Management und dem Informationsangebot einige Probleme geben kann. Weiterhin erfahren Sie, dass die Informationen benutzerfreundlich kommuniziert werden müssen und dass hier ganz besonders die visuelle Gestaltung wichtig ist. Zudem erkennen Sie, dass das Rechnungswesen eine Vielzahl von Daten liefert, die dann zu Kennzahlen und Kennzahlensystemen verdichtet und zusammengeführt werden. Sie lernen den Begriff Performance Management/Measurement kennen und begreifen den Unterschied zu den klassischen Kennzahlsystemen. Im Performance Measurement spielen die sogenannten Key-Performance-Indikatoren eine wichtige Rolle, deren Bedeutung Ihnen am Beispiel Krankenhaus offensichtlich wird. Abschließend wissen Sie um die Besonderheiten des Controllings in der Sozialwirtschaft und worin in diesem Bereich der Unterschied zum klassischen Controlling liegt.

2.1 Grundlagen des Informationsmanagements

Jede Entscheidung basiert auf **Informationen**. So gesehen sind Informationen ein zentraler Bestandteil einer rationalen Unternehmensführung. Da Entscheidungen auf allen Ebenen eines Unternehmens ständig getroffen werden müssen, betreffen sie auch das gesamte Unternehmen. Die besseren Informationen des Informationsmanagements eines Unternehmens gegenüber einem anderen Unternehmen stellen einen wichtigen **Wettbewerbsvorteil** dar. Um diesen Wettbewerbsvorteil zu nutzen, sollte die Information „in der richtigen Menge, der richtigen Qualität, zum richtigen Zeitpunkt und am richtigen Ort zur Verfügung gestellt werden“ (Dillerup; Stoi, 2016, S. 746).

Definition 2.1: Informationen

„Informationen sind Daten, die zur Grundlage von Entscheidungen dienen und damit einen Verwendungszweck oder Problembezug haben.“ (Dillerup; Stoi, 2016, S. 753).

Die Information stellt für das Unternehmen einen **Produktionsfaktor** dar mit der gleichen Bedeutung wie die klassischen Produktionsfaktoren Arbeit, Boden und Kapital. Im Gegensatz zu den drei klassischen Produktionsfaktoren haben Informationen einen **immateriellen Charakter**, was an folgenden Eigenschaften deutlich wird (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 747):

- Informationen werden durch ihre Nutzung nicht verbraucht.
- Informationen lassen sich in digitaler Form ohne Wertverlust und fast beliebig teilen.
- Der Wert einer Information ist nur schwer bestimmbar und von Zeit und dem Kontext abhängig, in dem die Information verwendet werden soll.

- Der Schutz und die Sicherheit von Informationen sind schwer und oft gar nicht möglich.
- Informationen können im Besitz mehrerer Personen sein. Möglicherweise verfügt die Konkurrenz über die gleichen Informationen.
- Die Qualität einer Information kann durch Erweitern, Weglassen, Auswählen und Verdichten verändert werden.

An dieser Stelle soll der Begriff Information durch den Begriff **Kommunikation** ergänzt werden. Die Informationen betreffen i. d. R. nicht eine einzelne Person im Unternehmen. Vielmehr unterstützt die Information die Zusammenarbeit unterschiedlicher Mitarbeiter/-innen in unterschiedlichen Bereichen in einem Unternehmen als arbeitsteiligen System. So gesehen muss der Begriff Information in einem Unternehmen immer auch im Zusammenhang mit Kommunikation gesehen werden.

Definition 2.2: Kommunikation

„Kommunikation ist die Basis für die Koordination arbeitsteiliger Prozesse." (Dillerup; Stoi, 2016, S. 747)

An dieser Stelle sei daran erinnert, dass Kommunikation in einem Unternehmen weitgehend zwischen Personen stattfindet. Im Rahmen der zunehmenden Digitalisierung spielen aber die **Mensch-Maschine-Kommunikation** und die Kommunikation zwischen Computern (**Machine-to-Machine, auch „M2M"**) eine immer größere Rolle. Hier deutet sich eine **Problematik** an, auf die in diesem Studienheft nicht näher eingegangen werden kann. Es zeigt sich aber zunehmend, dass die Informationsversorgung in einem Unternehmen von technischen Informationssystemen abhängig ist. In den Unternehmen liegt die Verantwortung für diese Systeme i. d. R. in der Verantwortung der IT-Abteilung. Dagegen wird die Informationsversorgung vom Controlling verantwortet. Damit wird deutlich, dass zwischen diesen beiden Bereichen eine enge Zusammenarbeit stattfinden muss. Gleichzeitig können sich hier aber auch neue Konfliktfelder auftun. Zum Beispiel: Sollen beide Bereiche autark sein oder sollte ein Bereich dem anderen untergeordnet werden?

2.2 Informationsversorgung

Damit die Beschäftigten eines Unternehmens ihre Arbeit möglichst effizient ausführen können und das Management in der Lage ist, gute Entscheidungen zu treffen, benötigen sie Informationen. Hier stellt sich für das Unternehmen die Frage, den/die richtige/-n Empfänger/-in genau mit den Informationen zu versorgen, die er/sie benötigt. Dieses einfach formulierte Problem stellt sich in der Praxis schwieriger dar, als es zunächst scheint. Die Problematik der **Informationsversorgung** zeigt sich an den folgenden Fragestellungen (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 756):

- Welche Informationen sind für eine Entscheidung notwendig?
- Wie und woher lassen sich diese Informationen beschaffen?
- Wie sollen diese Informationen an die jeweiligen Personen übermittelt werden?
- Welche Bedeutung haben die Informationen für die Entscheidung?

Die Beantwortung dieser Fragen mündet letztlich darin, den Informationsstand des Entscheidungsträgers bzw. der Entscheidungsträgerin zu verbessern. Damit das gelingt, müssen drei Bestimmungsfaktoren zu einer möglichst großen Übereinstimmung gebracht werden: das **Informationsangebot**, die **Informationsnachfrage** und der **Informationsbedarf** (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 756).

Der Zusammenhang dieser drei Faktoren wird in Abb. 2.1 deutlich.

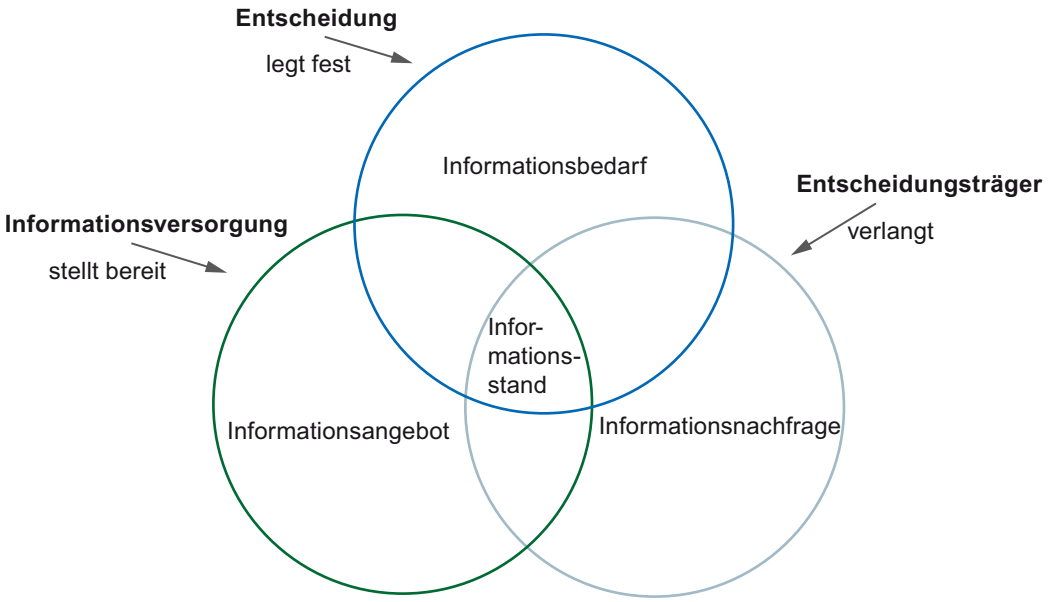

Abb. 2.1: Zusammenhang von Informationsangebot, -nachfrage und -bedarf (Dillerup; Stoi, 2016, S. 756)

2.2.1 Ermittlung des Informationsbedarfs

Der Bedarf der Informationen in einem Unternehmen orientiert sich an den zu lösenden Problemen und den damit zusammenhängenden Entscheidungen. Die Beantwortung der Frage, welche Informationen konkret benötigt werden, hängt davon ab, inwieweit das Problem oder die Aufgabe strukturiert ist. Mit **Struktur** ist gemeint, dass bekannt ist, was erreicht werden soll und wie es zu erreichen ist.

Bei **gut strukturierten Aufgaben** und Problemen kann dann der Informationsbedarf auch relativ einfach ermittelt werden. Für strukturierte Aufgaben und Probleme gibt es in der betrieblichen Praxis eine Vielzahl bewährter Verfahren und Vorgehensweisen, um den Informationsbedarf festzustellen – u.a. die Dokumentenanalyse, die Befragung nach den Wünschen der Entscheidungsträger, die Aufgabenanalyse oder ganz einfach die Routine (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 758).

Ein größeres Informationsproblem ergibt sich in Unternehmen durch Aufgaben und Probleme, die **wenig strukturiert** sind. Hier handelt es sich meist um strategische Informationen. Operative Informationen beziehen sich i.d.R. auf konkrete Entscheidungen. Dagegen sollen die strategischen Informationen bei der Suche nach **Entscheidungsmöglichkeiten** behilflich sein. Da die Strategie in die Zukunft zielt und die

Zukunft unsicher und damit riskant sein kann, sind die strategischen Informationen oft auch qualitativer Art und zwangsläufig weniger präzise. Für die Zukunft des Unternehmens sind sie aber von herausragender Bedeutung (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 757).

2.2.2 Beschaffung der Informationen

Die Beschaffung von Informationen bringt dem Unternehmen Nutzen und verursacht gleichzeitig Kosten. Somit spielt bei jeder Informationsbeschaffung die **Kosten-Nutzen-Analyse** eine Rolle, um den **Informationswert** abschätzen zu können. Deshalb gilt es, bei der Informationsbeschaffung vorher zu bedenken, ob die Informationen relevant, gültig, zuverlässig, objektiv, kostengünstig und aktuell sind. Diese **Anforderungen** sollen am Beispiel der Informationsbeschaffung im Zusammenhang mit dem Controlling eines **Kita-Projekts** skizziert werden (vgl. Kortendieck; Stepanek, 2019, S. 21):

Relevanz

Geprüft werden muss hier, wozu die Daten erhoben werden und ob diese mit der Problem- und Aufgabenstellung in einem Zusammenhang stehen.

Beispiel 2.1:

Eine Kita plant längere Öffnungszeiten. Sind hier Daten zu arbeitsmarktpolitischen Entwicklungen und Erfahrungen aufgrund der Corona-Pandemie wichtig für die Problemlösung?

Gültigkeit

In dem Zusammenhang geht es um die Validität von Daten. Damit ist gemeint, ob die Daten auch den zu untersuchenden Sachverhalt wiedergeben.

Beispiel 2.2:

Die Kita will ihre Innovationsfähigkeit überprüfen. Sind hier Auslastungszahlen und Umsatzzahlen gültige Indikatoren für die Beantwortung der Problemstellung? Ja, denn hohe Umsätze und Auslastungszahlen signalisieren, dass die Innovation angenommen wurde.

Zuverlässigkeit

Die gewonnenen Daten sollten dem Kriterium der Reliabilität entsprechen. Das bedeutet, die Daten sind frei von Erhebungs-, Mess- und Auswertungsfehlern. In der Regel geschieht das durch Kontrolluntersuchungen.

Beispiel 2.3:

Drei Väter von Kita-Kindern wünschen sich samstägliche Betreuungszeiten. Hier muss sichergestellt sein, ob die Befragung der Eltern aus Marktforschungssicht in professioneller Form stattgefunden hat – etwa Vermeidung von Suggestivfragen. Handelt es sich bei den drei Vätern um einen Einzelfall oder ist das Ausdruck einer Tendenz?

Objektivität

Die Daten sind unabhängig vom Einfluss der Untersuchenden zustande gekommen.

Beispiel 2.4:

Die Befragung findet nach Regeln der Markt- und Sozialforschung statt, um Objektivität und Aussagefähigkeit der Ergebnisse sicherzustellen. So werden z.B. Suggestivfragen oder Fragen mit sozial erwünschten Antworten vermieden. „Sie sind sicher der Meinung, dass Beschäftigte auch ein Wochenende für ihre Familie und für sich haben sollten?“

Kosten

Kosten und Nutzen sollten in einem vertretbaren Zusammenhang stehen. Ziel ist die Informationsoptimierung und nicht die Informationsmaximierung.

Beispiel 2.5:

Nach dem Pareto-Prinzip (80-zu-20-Regel) kann man mit 20 % des Aufwands 80 % des gewünschten Nutzens erreichen.

Aktualität

Die Informationen sollen aktuelle Tatbestände beschreiben.

Beispiel 2.6:

Da Informationen sich an aktuellen Fragestellungen und deren Umfeld orientieren sollten, sind beispielsweise, wenn Gesetze und Verordnungen wichtig sind, die aktuellen Entwicklungen zu berücksichtigen.

Dass Informationen wertvoll sind, drückt sich in ihren Kosten aus. Der Informationswert steigt, je aktueller, exklusiver und genauer die benötigten Informationen sind. Rein betriebswirtschaftlich rechnet sich die Beschaffung von Informationen nur, wenn der Nutzen die Kosten übersteigt. Diese triviale betriebswirtschaftliche Erkenntnis stellt sich in der Praxis allerdings als ein Problem dar. Denn die **Wertermittlung** einer Information ist mit folgenden **Schwierigkeiten** verbunden (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 759):

- **Informationsparadoxon/Zirkelschluss**: Um den Nutzen einer Information bemessen zu können, müsste man die Information kennen. Denn man kann etwas nicht bewerten, wenn man es gar nicht kennt. Ist aber die Information bekannt, muss man diese nicht mehr beschaffen.
- **Prognoseunsicherheit**: Wenn eine Information aufgrund einer Prognose bewertet werden soll, muss die zukunftsbezogene Prognose aus der Vergangenheit abgeleitet werden können. Das ist jedoch in vielen Fällen nicht möglich, da die Zukunft nicht eine einfache Fortschreibung der Vergangenheit ist.
- **Zurechnungsproblem**: Jede Entscheidung kommt durch das Zusammenspiel vieler Informationen zustande. Den Wert einer einzelnen Information für den Gesamtzusammenhang zu erkennen, ist schwer möglich.
- **Detaillierungsproblem**: Je genauer eine Information ist, umso wertvoller ist diese i.d.R.. Mit dem Detailierungsgrad einer Information wächst aber auch der Zeitaufwand – und damit die Kosten – für die Informationserhebung. Vor allem, wenn Informationen schnell benötigt werden, kann der Zeitaufwand der Erhebung die Information nutzlos machen.

Neben den genannten Problemen wird aus der Praxis häufig folgende **Kritik** angeführt (vgl. Horvath et al., 2020, S. 203):

- Die Informationen kommen zu spät.
- Die Informationen sind häufig zu detailliert.
- Die Informationen sind zu umfangreich.
- Die Informationen sind sehr oft vergangenheitsorientiert.
- Die Informationen basieren nur auf Daten, die sich quantifizieren lassen.
- Die einzelnen Führungsbereiche erhalten inkonsistente, häufig sich sogar widersprechende Informationen.

Die Probleme stellen Unternehmen oft vor unlösbare Herausforderungen, die dann nur **pragmatisch** gelöst werden können. Die Möglichkeiten der Informationsbeschaffung sind vielfältig. Neben fundierten wissenschaftlichen Möglichkeiten durch Marktforschung sind auch Informationen von Kunden, Lieferanten, Geschäftspartnern oder aus den Medien und dem Internet wichtige Quellen.

Die **Basis** der Informationsbeschaffung für das Controlling eines Unternehmens sind aber die klassischen **betrieblichen Informationssysteme**. Hier ist in erster Linie das Rechnungswesen zu nennen, in dem die Vielzahl der relevanten betrieblichen Daten zusammenkommen und systematisch verarbeitet werden. Damit liefert das **Rechnungswesen** die Informationen für die Mehrheit der betrieblichen Entscheidungen und ist gleichzeitig die Basis für fortgeschrittene Methoden und Modelle des Informationsmanagements.

2.2.3 Informationen durch Kennzahlen

Die am meisten verwendete Form, betriebswirtschaftliche Daten in handlungsorientierte Informationen zu verwandeln, stellen die **Kennzahlen** dar. Es gibt wohl kein Controllingsystem in der Praxis, das sich nicht bestimmter Kennzahlen bedient. Für nahezu alle betrieblichen Bereiche lassen sich Kennzahlen formulieren. Damit hat auch jedes Unternehmen die Freiheit, neben den allseits bekannten und bewährten Kennzahlen betriebsindividuelle Kennzahlen zu bilden. Hier sind der unternehmerischen Phantasie keine Grenzen gesetzt. Die Formulierung von Kennzahlen ist selten ein Problem, sondern vielmehr ihre Interpretation (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 180 ff.).

Hier ist zu beachten, ob die Kennzahlen zeitpunktbezogen oder vergangenheitsorientiert sind. Möglicherweise haben sich die Ausgangssituation und die Umstände verändert. So werden oft Kennzahlen miteinander verglichen, zwischen denen keinerlei Zusammenhang mehr besteht. Auch eine isolierte Betrachtung von Kennzahlen kann den Blick für Zusammenhänge verstellen und zu falschen Entscheidungen führen. Weiterhin können messtechnische Probleme auftauchen, indem die gemessenen Daten nicht das wiedergeben, was eigentlich gemessen werden soll (Problem der Validität). Es gilt also, „Kennzahlen immer für den gleichen Zeitraum und mit der gleichen Ausgangsbasis zu ermitteln und eine laufende, kritische Kontrolle der Art der Kennzahlenermittlung sicherzustellen“ (Preißler, 2020, S. 119). Im Folgenden sollen Beispiele für Kennzahlen aufgezeigt werden, die für nahezu jedes Unternehmen – mehr oder weniger – relevant sind.

Beispiel 2.7: Beispiele für Kennzahlen

„**Finanzkennzahlen**

- Return on Investment (%): (Erfolg/investiertes Kapital) x 100
- Deckungsbeitrag (€): Umsatzerlöse – Einzelkosten – variable Gemeinkosten
- Working Capital (€): Umlaufvermögen – kurzfristige Verbindlichkeiten
- Kapitalumschlag: Umsatz/investiertes Kapital

Markt- und Kundenkennzahlen

- Marktanteil (%): Umsatz/Umsatzvolumen Gesamtmarkt) x 100
- Kostenüberwälzungsgrad (%): Preiserhöhung/Kostensteigerung) x 100
- Kundenakquisitionsrate (%): Anzahl neuer Kunden/Anzahl alter Kunden) x 100

Prozesskennzahlen

- Fehlerquote (%): Ausschuss der Periode/Produktionsmenge der Periode) x 100
- Kapazitätsauslastung (%): (tatsächliche Maschinenlaufzeit/mögliche Maschinenlaufzeit) x 100
- Manufacturing Cycle Effectivness: Be- oder Verarbeitungszeit + Prüfzeit + Transportzeit + Warte- und Lagerzeit)

Mitarbeiterkennzahlen

- Krankenstand (%): (Zahl krankheitsbedingter Ausfalltage/Jahresmenge) x 100
- Fluktuationsquote (%): (ausgeschiedene Mitarbeiter je Periode/durchschnittliche Mitarbeiterzahl) x 100
- Mitarbeiterproduktivität (€): Erfolg/durchschnittliche Mitarbeiterzahl)

Innovationskennzahlen

- Innovationsrate (%): (Umsatz mit neu eingeführten Produkten/Gesamtumsatz) x 100
- Forschungsintensität (%): (F&E-Aufwand/Umsatz) x 100
- Vorschlagsquote: Anzahl Verbesserungsvorschläge/Mitarbeiterzahl“

(Weber; Schäffer, 2020, S. 181)

Wenn die Kennzahlen auf einer korrekten Datenbasis basieren, sind sie für das Controlling und das Management sehr wertvoll. Denn Kennzahlen können in einem Managementprozess folgende **Funktionen** erfüllen (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 181):

- **Anregungsfunktion**: Kennzahlen machen Auffälligkeiten und Abweichungen deutlich. Damit erfüllen sie eine zentrale Controllingfunktion.
- **Operationalisierungsfunktion**: Durch Kennzahlen werden betriebliche Ziele anschaulich und vor allem messbar.
- **Vorgabefunktion**: Durch die Operationalisierung eignen sich Kennzahlen als Vorgabe für viele Bereiche im Unternehmen sehr gut.

- **Steuerungsfunktion**: Steuerungssysteme sind häufig sehr komplex. Durch die Verwendung von Kennzahlen kann die Komplexität reduziert werden und sie ermöglicht eine Konzentration auf das Wesentliche.
- **Kontrollfunktion**: Kennzahlen werden meistens regelmäßig verwendet und erlauben dann Soll-Ist-Vergleiche. Soll-Ist-Vergleiche stellen ein wesentliches Element im Controlling dar. Beim Soll-Ist-Vergleich werden die geplanten Zahlen und Werte mit den realen Zahlen und Werten abgeglichen. Die positiven oder negativen Abweichungen werden interpretiert und ermöglichen so eine ständige Verbesserung der Pläne.

Damit ist deutlich geworden, dass Kennzahlen im Controlling wichtig und sinnvoll sind. Allerdings ist es wichtig zu wissen, dass einzelne Kennzahlen immer nur eine **begrenzte Aussagekraft** haben. Um diesen Nachteil auszugleichen, bietet es sich an, Kennzahlen zu kombinieren. Das können zwei Kennzahlen sein oder auch eine Vielzahl, sodass dann von einem **Kennzahlensystem** gesprochen wird. Eines der bekanntesten Kennzahlensysteme ist das **DuPont-System of Financial Control**.

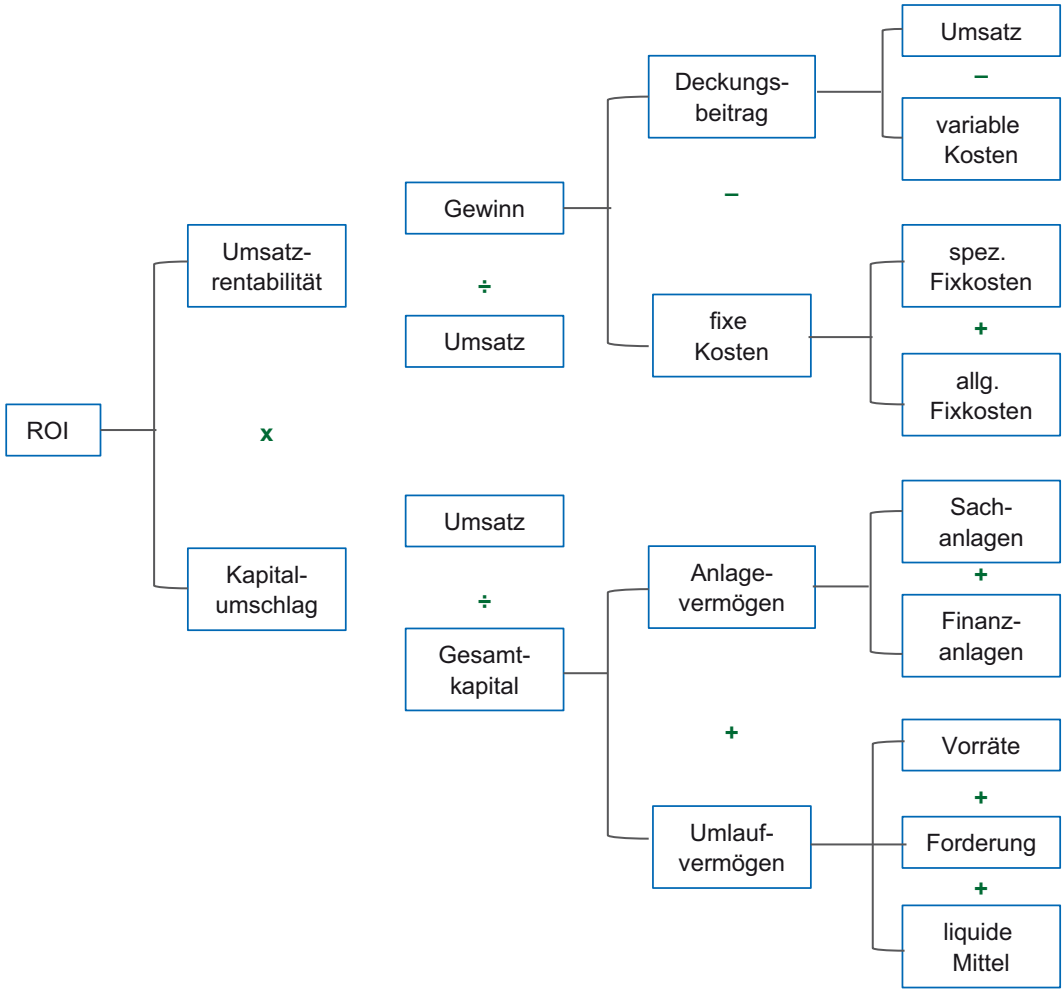

Abb. 2.2: DuPont-System (Dillerup; Stoi, 2016, S. 771)

Entwickelt wurde das DuPont-System bereits 1919 und ist bis heute aktuell. An der Spitze steht der **Return on Investment (ROI)**. Die anderen Zahlen stammen alle aus dem betrieblichen Rechnungswesen und sind miteinander verknüpft. Das erlaubt dem Betrachter, schnell Zusammenhänge und Ursache-Wirkungen zu erkennen. Somit können Haupteinflussfaktoren auf den ROI identifiziert und innerbetriebliche Vergleiche sowie Branchenvergleiche vorgenommen werden. Grundsätzlich setzt das DuPont-Schema eher auf kurzfristige Unternehmenserfolge und basiert vor allem auf finanziellen Größen. In diesem Zusammenhang kommt insbesondere **Kritik** aus dem Performance Management, für das zunehmend auch qualitative Größen für den Unternehmenserfolg wichtig sind und in den Modellen berücksichtigt werden sollten. So kann die **Balanced Scorecard** (BSC) als eine Fortsetzung der traditionellen Kennzahlensysteme gesehen werden. Im Kapitel 2.4 wird auf das Performance Management und die BSC noch ausführlicher eingegangen (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 770).

Trotzdem haben sich auch klassische Kennzahlensysteme weiterentwickelt. So entstanden Modelle, die ihren Schwerpunkt auf sogenannte **Werttreiber** legen. Unter einem Werttreiber ist ein beeinflussbarer Faktor zu verstehen, der eine große Bedeutung für den wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens darstellt. Deshalb gilt es für jedes Unternehmen, wichtige Werttreiber zu identifizieren und diese möglichst positiv zu beeinflussen. Beispielsweise können Fixkosten ein Werttreiber sein. Wenn es dem Unternehmen gelingt, Fixkosten in irgendeiner Form abzubauen, kann sich das (schnell) auf den Gewinn auswirken (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 196 f.).

In Anlehnung an das DuPont-System haben sich ähnliche Modelle entwickelt, etwa das **Werttreibermodell** auf Basis des **Economic Value Added (EVA)**. Auch hier wird die Spitzenkennzahl EVA sukzessive in ihre Bestandteile zerlegt. Das bedeutet also, die Zerlegung in einzelne Elemente wird kontinuierlich weiter fortgeführt. Während beispielsweise im DuPont-System der **Umsatz** ein Bestandteil des Gesamtsystems ist, wird im Werttreibermodell wiederum der Umsatz weiter aufgegliedert. So ergibt sich der Umsatz als Summe von Menge x Preis. Der **Preis** wird weiterhin hinterfragt in seiner Abhängigkeit von der Wettbewerbsintensität, dem Produktlebenszyklus, der Produktqualität, der Kundenbindung, dem Marktvolumen usw. Damit findet eine immer weitergehende Aufspaltung von mathematischen Größen in sachlogische Zusammenhänge statt. Wenn in einem Unternehmen beispielsweise der Umsatz ein entscheidender Werttreiber ist, dann erlaubt die Zerlegung des Umsatzes in Menge x Preis eine erste Möglichkeit zu hinterfragen, wie der Umsatz gesteigert werden kann. Wenn sich die Menge nicht steigern lässt, dann kann vielleicht eine Preiserhöhung zu mehr Umsatz führen. Hier bietet sich dann die weitere Zerlegung des Preises in seiner Abhängigkeit von den unterschiedlichen Faktoren wie Lebenszyklus usw. an, die Preiserhöhung zu diskutieren und zu einem vielleicht höheren Preis zu kommen. In diesem Zusammenhang gibt es einige Ansatzpunkte, um zu überprüfen, was eine Preiserhöhung rechtfertigen würde. Möglicherweise zeigt das Marktvolumen, dass das Unternehmen der Marktführer ist und sich eine Preiserhöhung leisten könnte. Vielleicht handelt es sich um eine Produktinnovation, bei der das Produkt im Lebenszyklus am Anfang steht und aus dieser Sicht ein erhöhter Preis gerechtfertigt erscheint. Es kann aber auch die hohe Produktqualität gegenüber dem Wettbewerb sein, die den Kunden vermutlich veranlasst, eine Preiserhöhung zu akzeptieren (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 197).

Inzwischen hat sich eine Vielzahl von Kennzahlensystemen etabliert und natürlich besitzt auch jedes Unternehmen die Freiheit, eines dieser Systeme in eine eigene Richtung abzuwandeln oder ein neues System zu entwickeln, das den Bedürfnissen des Unterneh-

mens am nächsten kommt. In dem Zusammenhang sind zwei Dinge wichtig (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 211):

- Einerseits sollen Kennzahlen die Realität möglichst **realistisch** abbilden. Nur so kann die Messung auch exakte Ergebnisse liefern.
- Zum anderen haben Kennzahlen noch eine andere Perspektive. Sie sind ein Instrument, um das **Verhalten** von Akteuren im Unternehmen zu beeinflussen.

Häufig fließen Kennzahlen in die Zielvorgaben von Mitarbeitern ein und manchmal sind an die Einhaltung oder das Übertreffen der Zielvorgaben Bonussysteme geknüpft. Deshalb ist die Auswahl der „richtigen Kennzahlen" für das Controlling und damit für eine erfolgreiche Unternehmensführung von herausragender Bedeutung (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 204 f.).

Die folgenden zwölf Fragen in Beispiel 2.8 können bei der Kennzahlen-Auswahl hilfreich sein.

Beispiel 2.8: Auswahl der richtigen Kennzahlen

„Werden die richtigen Dinge gemessen?

- Ist der Strategiebezug der Kennzahlen sichergestellt?
- Wird eine angemessene Balance aus Leistungstreibern und finanziellen Aspekten realisiert?
- Wie viele Kennzahlen sind optimal?
- Welche Kennzahlen stehen im Fokus der Betrachtung?

Werden die Dinge richtig gemessen?

- Decken die Kennzahlen das zu Messende hinreichend ab?
- Sind die Kennzahlen so objektiv wie möglich?
- Ist die Qualität der zugrunde liegenden Daten ausreichend?
- Sind die Informationserfassung und -bereitstellung wirtschaftlich?

Erzielen die Kennzahlen die richtige Wirkung?

- In welchem Maße sollen die Kennzahlen von den Verantwortlichen beeinflussbar sein?
- Werden die Kennzahlen auf mögliche dysfunktionale Verhaltenswirkungen hin geprüft?
- Sind die Kennzahlen nachvollziehbar und gut verständlich?
- Werden die Verantwortlichen hinreichend in die Definition der Kennzahlen eingebunden?"

(Weber; Schäffer, 2020, S. 205)

2.2.4 Übermittlung der Informationen

Die Übermittlung der Informationen an die entsprechenden Personen bzw. Entscheidungsträger ist im Rahmen des Controllings ebenfalls von großer Bedeutung. Hier gilt es, einige Besonderheiten zu berücksichtigen. Ein zentrales Problem dabei wird durch den Begriff **Information Overload** bezeichnet. Der Begriff kann mit „Informationsüberlastung“ oder auch „Informationsüberflutung“ übersetzt werden. Damit ist gemeint, dass immer mehr Informationen nicht zwangsläufig zu besseren Entscheidungen und Ergebnissen führen. „Weniger ist manchmal mehr“, sagt der Volksmund, und das trifft in diesem Fall zu. Der Information Overload entsteht, weil die Verarbeitungskapazität von Informationen menschliche Grenzen besitzt. Hinzu kommt, dass viele Informationen hochkomplex sind und der Entscheider häufig zusätzlich unter Zeitdruck steht (vgl. Vanini et al., 2019, S. 232 f.).

Vor diesem Hintergrund sollte das Controlling folgende **Anforderungen** der Informationsübermittlung beachten (Dillerup; Stoi, 2016, S. 765):

- **„Richtig und genau**:
  - objektiv
  - korrekt und unverfälscht
  - Übertragung des exakten Wortlauts
  - Überprüfbarkeit und Dokumentation
- **Verständlich**:
  - Wunsch nach eindeutigem Verstehen des Inhalts
  - schwierige Sachzusammenhänge aufbereiten
  - Klärung von Kontroversen
  - Problemlösungsorientiert
- **Vertraulich**:
  - kein Einblick für Unbefugte
  - Schutz vor Verfälschung
  - Identifizierbarkeit des Absenders
- **Schnell und bequem**:
  - kurze Übermittlungsdauer
  - Wunsch nach schneller Antwort
  - einfache Informationsübermittlung und Weiterverarbeitung
  - Übertragung kleiner Informationsmengen.“

Ein Großteil der Informationsübermittlung geschieht in den Unternehmen auf IT-Basis. Trotzdem darf die direkte, **individuelle Informationsübermittlung** nicht unterschätzt werden. Gerade wenn es um vertrauliche und komplexe Informationen geht, wird nach wie vor das persönliche Gespräch gesucht. Hier kann es zu Missverständnissen kommen

zwischen dem, was gesagt, dem, was gemeint, und dem, was verstanden werden könnte. Deshalb sollten auch professionelle Gespräche verständlich und strukturiert sein, und bei Missverständnissen gilt es, nachzufragen.

Ein wichtiges **Instrument** der Informationsübermittlung ist das betriebliche **Berichtswesen**. Durch ein gutes Berichtswesen werden Entscheidungen vorbereitet und kontrolliert und sie dienen gleichzeitig der Dokumentation. Die Grundsatzfrage im Berichtswesen aus Sicht des Controllings lautet: „Was soll wann an wen berichtet werden?" (Dillerup; Stoi, 2016, S. 767).

Neben dieser mehr inhaltlichen Fragestellung sollte ein Bericht aber auch **formal** bestimmte Anforderungen erfüllen, um bei der effektiven und effizienten Umsetzung des Controllings hilfreich zu sein. Eine der großen Herausforderungen in dem Zusammenhang ist die geeignete **visuelle Form** der Gestaltung des Berichts bzw. der Berichte. Unter Visualisierung kann die **Veranschaulichung von Informationen** verstanden werden. Die bildhafte Darstellung durch Diagramme, Tabellen und Netzwerke erleichtert es, komplexe Inhalte und Zusammenhänge zu erkennen und damit auch schwierige Sachverhalte zu verstehen und die Inhalte zu interpretieren. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass in einem Unternehmen die gleichen Berichtslayouts verwendet werden und der **Visualisierungsstandard** auch die unternehmensweite Kommunikation erleichtert. Standards sparen zudem Zeit und damit Kosten sowie personelle Ressourcen. Durch die weiter zunehmende Digitalisierung verändert sich in den Unternehmen parallel die zu verarbeitende Datenmenge. Auch die Geschwindigkeit, in der Daten für Entscheidungen und Handlungen zur Verfügung stehen müssen, nimmt ständig zu. Damit wächst auch der Druck, dass sich das Berichtswesen diesen Herausforderungen anpasst.

Da die Visualisierung für das Berichtswesen und die Möglichkeiten von aussagefähigen Darstellungsformen von herausragender Bedeutung ist, sollten einige **Gestaltungsgrundsätze** beachtet werden (vgl. Horvarth et al., 2020, S. 335 f.).

Die folgenden Gestaltungsgrundsätze basieren auf den Erkenntnissen der **Wahrnehmungspsychologie** (vgl. Horvath et al, 2020, S. 336 f.):

- Sicherstellung der **Relevanz**: Berichte sind, wie Sie eben erfahren haben, von herausragender Bedeutung für mögliche Entscheidungen. Als Folge der Entscheidungen lösen sie Aktivitäten aus und sollen indirekt auch das Verhalten der Adressaten beeinflussen, die die Aktivitäten zielgerichtet umsetzen sollen. So gesehen müssen Visualisierungsformen gefunden und genutzt werden, die den Berichtszweck adäquat übersetzen.
- Beachtung der **Einfachheit**: Die Entwicklung des Menschen und speziell seine Wahrnehmung haben die Augen trainiert, bestimmte Formen wie Balken, Kreise und Linien als bekannte **Muster** zu erkennen, zu interpretieren und intuitiv zu analysieren. Diese Muster kann und sollte das Controlling im Rahmen der Informationsübertragung nutzen. So gesehen lassen sich komplexe Sachverhalte auf das Wesentliche reduzieren.
- Einhaltung von **Klarheit**: Wenn sich die Visualisierung auf wenige Darstellungsformen konzentriert, müssen diese auch für den Betrachter **klar** sein. Das heißt, die grafischen Formen müssen in einer eindeutigen Sprache genau bezeichnet werden, sodass keine Fehlinterpretationen und Unsicherheiten auftauchen.

- Schaffung von **Prägnanz**: Mit Prägnanz ist das „Hervorheben“ bestimmter Informationen gemeint. So soll die Aufmerksamkeit des Auges in Sekundenbruchteilen auf Informationen gelenkt werden, die von besonderer Bedeutung für den Zusammenhang sind. Hier sind grafische Elemente wie Rahmen, Schraffierungen oder Vergrößerungen ebenso hilfreich wie der gezielte, aber sparsame Einsatz unterschiedlicher Farben.

Es wird deutlich, dass die Gestaltung von Berichten nicht dem einzelnen Mitarbeitenden überlassen werden sollte, der für diesen verantwortlich ist und der möglicherweise je nach Vorliebe seinem Gestaltungswillen freien Lauf lässt.

Das Controlling hat bei der Berichtsgestaltung **klare Vorgaben** zu geben, wie die Informationen aufzubereiten und darzustellen sind. Diese Vorgaben werden auch als **Informationsdesign** bezeichnet und dieses sollte sich an folgenden Leitfragen orientieren (Dillerup; Stoi, 2016, S. 775):

- „**Was** soll dargestellt werden? (Inhalt)
- **Wozu** soll die Darstellung dienen? (Ziel)
- **Wer** soll informiert werden? (Zielgruppe)“

2.3 Das Rechnungswesen als Kernbereich des Controllings

Das Rechnungswesen ist für die Informationsversorgung und damit für das gesamte Controlling von **grundlegender Bedeutung**. Grundlegend soll heißen, dass das Rechnungswesen die Informationen liefert, die für die **Planung**, **Steuerung** und **Kontrolle** eines Unternehmens wichtig sind. Mit dem Rechnungswesen werden Daten ermittelt und dokumentiert, die vergangene, gegenwärtige und zukünftige Tatbestände in einem Unternehmen abbilden und dann für verschiedene Zwecke, Berechnungen, Methoden und Modelle weiter eingesetzt werden können.

Das Rechnungswesen kann auf unterschiedliche Art und Weise definiert werden: Weitverbreitet ist die Orientierung am **Empfänger** bzw. an der **Empfängerin** der Informationen, die das Rechnungswesen liefert. Hier kann zwischen den **unternehmensinternen** und **unternehmensexternen Informationsempfänger/-innen** getrennt werden. Während die unternehmensinternen Empfänger/-innen alle Mitarbeitenden eines Unternehmens sind, die die Informationen des Rechnungswesens für ihre jeweiligen Aufgaben der Planung, Steuerung und Kontrolle brauchen, handelt es sich bei den unternehmensexternen Informationsempfänger/-innen um Anspruchsgruppen, auch Stakeholder genannt (Banken, Kunden, Lieferanten, Öffentlichkeit) des Unternehmens, die vorwiegend an finanziellen Informationen und Kennzahlen interessiert sind. Somit ist das Rechnungswesen also in das **interne Rechnungswesen (Management Accounting)** und das **externe Rechnungswesen (Financial Accounting)** geteilt. Die Instrumente des internen Rechnungswesens sind Planung und Budgetierung, Kostenrechnung und Investitionsrechnung. Dagegen befasst sich das externe Rechnungswesen mit den Themen Bilanz, Gewinn-und-Verlust-Rechnung (GuV) und Kapitalflussrechnungen (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 143 f.). Für das Controlling ist vorrangig das interne Rechnungswesen von Bedeutung und deshalb soll im Folgenden kurz darauf eingegangen werden.

Konkret beschäftigen wir uns nun mit einigen zentralen Begriffe des Rechnungswesens, die für das Controlling im Unternehmen wichtig sind. Denn das Controlling benötigt stets bestimmte Basisgrößen, die in jedem Unternehmen zur Planung, Steuerung und Kontrolle unabdingbar sind. Diese Basisgrößen sind Einzahlungen und Auszahlungen, Einnahmen und Ausgaben, Erträge und Aufwendungen und letztlich die Leistungen und Kosten eines Unternehmens. Da die **Kosten** in jedem Unternehmen im Mittelpunkt stehen und die Kostenrechnung ein zentrales Informationsinstrument des Controllings ist, soll darauf näher eingegangen werden (vgl. Weber; Schäffer, 2020, S. 145 ff.).

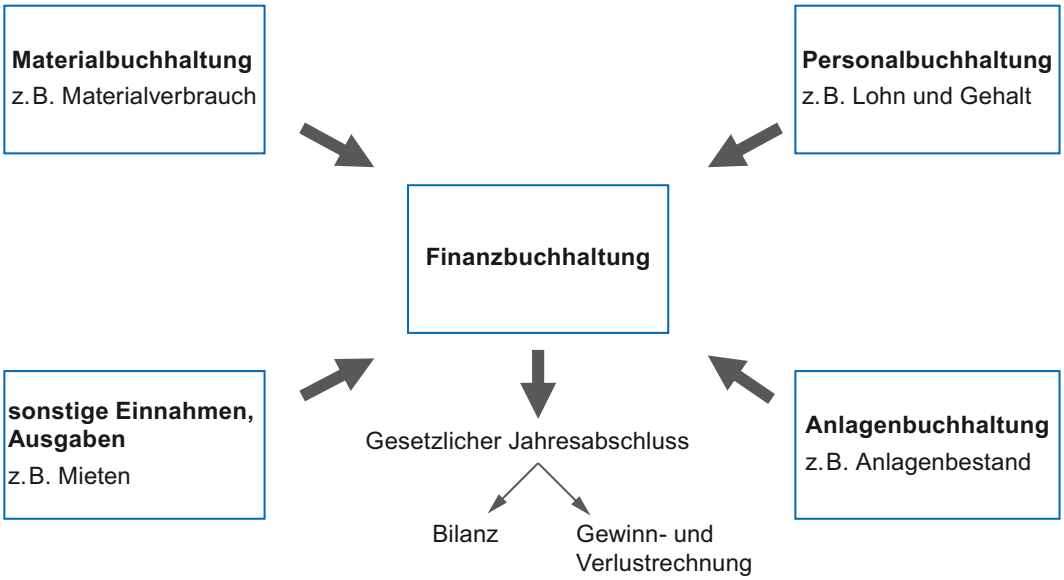

Abb. 2.3: Quellen des Rechnungswesens

Hier ist zunächst die Frage zu stellen, woher die Daten überhaupt kommen, die Kostencharakter haben. Im Mittelpunkt steht, wie Sie in Abb. 2.3 erkennen, die **Finanzbuchhaltung** (FiBu), in der die wichtigsten Kostenarten erfasst werden. Neben der FiBu gibt es die **Lohn- und Gehaltsbuchhaltung**, die **Anlagenbuchhaltung** und die **Materialbuchhaltung**. Wenn die Daten erhoben und verbucht sind, können die Daten in das Kostenrechnungsverfahren übernommen werden. Jedes Kostenrechnungsverfahren steht auf folgenden drei Säulen (vgl. Preißler, 2020, S. 164):

- **Kostenartenrechnung** (**Welche** Kosten sind angefallen?)
- **Kostenstellenrechnung** (**Wo** sind die Kosten angefallen?)
- **Kostenträgerrechnung** (**Wofür** sind die Kosten angefallen?)

Doch vor der Übernahme in das Kostenrechnungsverfahren soll kurz erklärt werden, welchen „**Charakter**“ Kosten haben können. Das ist wichtig für die Beurteilung und Verarbeitung der Kosten im Rahmen des Rechnungswesens.

Fixe Kosten und variable Kosten

Der Begriff **fix** soll aussagen, dass die Kosten anfallen – unabhängig, ob etwas produziert wird oder nicht. Sie sind also **unabhängig** von der **Ausbringung** eines Unternehmens: Egal, ob ein Krankenhaus viele Patienten hat oder nicht – bestimmte Kosten fallen an wie festangestellte Mitarbeiter/-innen, Mieten, Abschreibungen usw. **Variable Kosten** sind hingegen **abhängig** von der **Ausbringung**. Wenn also weniger Patienten im

Haus sind, verbraucht das Unternehmen weniger Material, Essen, Pflege usw. Während die variablen Kosten zurückgefahren werden können, bleiben die fixen Kosten konstant. Theoretisch müssten die verbleibenden Fixkosten jetzt auf weniger Produkte (Patienten) verteilt werden, die diese mittragen müssen. Mit anderen Worten: Die Fixkosten pro Stück steigen. Jedes Unternehmen versucht deshalb, den Fixkostenblock in irgendeiner Form zu verringern mit dem Ziel, sich möglichst flexibel an sich verändernde Marktbedingungen anpassen zu können. Das ist allerdings schwer. Ein Unternehmen kann nicht einfach von heute auf morgen die festangestellten Mitarbeitenden entlassen und seine Produktionsanlagen verkaufen, wenn der Absatzmarkt einbrechen sollte. Langfristige Verträge, die das Unternehmen eingehen musste, etwa Tarifverträge oder aber einzelne Arbeitsverträge, haben häufig längere Kündigungsfristen, verlangen Verlässlichkeit und waren Grundlage dafür, die Produktion überhaupt derart aufbauen zu können. Das gleiche gilt für ein Krankenhaus mit seinen Dienst- und Gesundheitsleistungen (vgl. Schreiber; Schulte, 2018, S. 135).

Übung 2.1: Abbau von Fixkosten

Sie haben gerade eine neue Stelle als Controller/-in eines Städtischen Krankenhauses angetreten. Sie werden mit einer ersten Aufgabe betraut, die Ihnen noch Ihr Vorgänger hinterlassen hat. Er hatte eine Unternehmensberatung beauftragt, das Krankenhaus auf Einsparmöglichkeiten hin zu untersuchen. Nun liegt der Bericht vor Ihnen. Ein Hauptaspekt der Untersuchung bestand darin, wie sich die Fixkosten des Unternehmens um mindestens 10 % senken ließen. Die Unternehmensberatung hat eine Vielzahl kleinerer Einsparpotenziale identifiziert. Als größtes Einsparpotenzial wurde das Outsourcing der Instandhaltung (Facility Management, Küche, Reinigungskräfte und Wäscherei) identifiziert. Aber selbst beim Pflegepersonal sah man Möglichkeiten, hier mit Personaldienstleistern zusammenzuarbeiten. Das Einsparpotenzial ist beeindruckend. Warum würden Sie die Zahlen bzw. das Thema „Outsourcing“ zumindest kritisch hinterfragen? Finden Sie Möglichkeiten, wie trotz offensichtlicher Nachteile beim Outsourcing die Zusammenarbeit mit den Outsourcing-Partnern optimiert werden kann.

Einzelkosten und Gemeinkosten

Einzelkosten umfassen die Kosten, die einem **Kostenobjekt direkt** zugewiesen werden können. So sind Einzelkosten z. B. die Kosten für eine Operation, die an einem konkreten Patienten/einer Patientin stattgefunden hat, oder die Therapiestunde, die ein/-e Patient/-in bei einem Psychologen in Anspruch nimmt. Einzelkosten bereiten, was die Zuordnung betrifft, wenig Probleme. Dagegen lassen sich die **Gemeinkosten nicht direkt** verrechnen. Beispielsweise muss jeder Kostenträger (im Krankenhaus die einzelnen Patient/-innen) auch die Kosten des Gebäudes oder die Kosten in der Verwaltung und die Kosten der Geschäftsführung in irgendeiner Form mittragen. Hier lautet die Schlüsselfrage: Wie sollen bzw. können die Gemeinkosten auf das einzelne Produkt umgelegt werden, damit das einzelne Produkt einen gewissen Anteil an den Gemeinkosten mitträgt? Denn letztlich müssen ja Produkte kalkuliert werden, um am Ende einen **Preis** zu ermitteln. Und der Preis für ein Produkt (bzw. eine Leistung oder genauer gesagt für eine medizinische Behandlung) sollte wünschenswerterweise alle Kosten abdecken (vgl. Schreiber; Schulte, 2018, S. 122).

Leider kann in diesem Studienheft auf die unterschiedlichen Verfahren und ihre Besonderheiten nicht näher eingegangen werden – bis auf eine Ausnahme. Diese Besonderheit der Kostenrechnung im Gesundheitswesen trägt die Abkürzung **DRG** und steht für **Diagnosis Related Groups**. Mit der Einführung dieses Systems wollte man den Anreizen zur Überversorgung im Krankenhaus begegnen. Durch das bis zum Jahresbeginn 2004 existierende Vergütungssystem bestand der Anreiz, die Kosten zu decken, darin: Ein positiver Deckungsbeitrag ließ sich nur erzielen, wenn die Differenz zwischen dem nach Tagen berechneten „Pflegesatzerlös" abzüglich der Kosten positiv war. Dies führte dazu, dass es damals eher von Vorteil war, möglichst lange Verweildauern im Krankenhaus zu akzeptieren, um die Erlöse je Patient/-in (mit einer möglichst großen Anzahl von Verweiltagen) zu steigern. Im Gegensatz dazu ist mit den DRGs der Anreiz verbunden, die Verweildauer zu verkürzen. Das geschieht dadurch, dass im akutstationären Bereich ein pauschalisierendes Honorarsystem eingeführt wurde. Das heißt, dass es für eine bestimmte Leistung (Krankenhausfall ggf. mit seiner bestimmten medizinischen Prozedur <Operation>) einen festen Betrag, die **Fallpauschale**, gibt. Seither ist es logischerweise sinnvoll, die Verweildauer zu verkürzen, um die Kosten möglichst zu verringern (vgl. Debatin et al., 2017, S. 380 ff.). Über den Sinn dieses Instruments und ob die Folgewirkungen wirklich kostendämpfend gewirkt haben, kann diskutiert werden. Leider nicht an dieser Stelle. Auf jeden Fall muss sich jeder Studierende, der sich für die Kostenrechnung und das Krankenhauscontrolling interessiert, mit den DRGs und den Berechnungsmöglichkeiten intensiv auseinandersetzen.

Zum Internen Rechnungswesen (Management Accounting) gehören auch die Verfahren der Investitionsrechnung und der Finanzrechnung. Beide Aspekte spielen im operativen und strategischen Controlling eine wichtige Rolle. Weiterhin liefert das Interne Rechnungswesen wichtige Daten für die Budgetierung. Auch dieses wichtige Instrument wird durch die Informationen des Rechnungswesens und damit des Controlling unterstützt.

2.4 Performance Management und Performance Measurement

Der Begriff **Performance Management** wird in der Betriebswirtschaftslehre teilweise sehr unterschiedlich interpretiert und soll wie folgt definiert werden:

Definition 2.3: Performance Management

> „Performance Management umfasst die systematische Planung, Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Leistungen, um das gesamte Unternehmen an der Strategie auszurichten sowie dessen Leistungspotenzial zu erhöhen und voll auszuschöpfen." (Dillerup; Stoi, 2016, S. 773)

Eng verwandt mit dem Begriff Performance Management ist der Begriff **Performance-Measurement-System**. Die Übersetzung von *Measurement* ist „Messen". Messungen sind zentraler Bestandteil des Performance Managements. Um die betrieblichen Leistungen zu managen (Planen – Steuern – Kontrollieren), muss man die entsprechenden Leistungsgrößen kennen und bewerten können. Das geschieht durch das Performance Measurement. Das Performance Management ist damit der Oberbegriff.

Zusammengefasst sind folgende Eigenschaften kennzeichnend für ein Performance Management (vgl. Bertke; Nufer, 2021, S. 11):

- kontinuierlicher Vorgang der Performance-Steigerung
- Verbundenheit mit Zielsetzungen an einzelne Personen und Teams
- Ausrichtung an den strategischen Zielen der jeweiligen Organisation
- Inhalt von Plänen zur Erreichung der definierten Ziele
- Bewertung der Fortschritte
- Verknüpfung mit der Entwicklung von Know-how von Mitarbeitenden

Sowohl die Definition des Performance Managements als auch die Aufzählung der Eigenschaften machen deutlich, dass das Performance Management über das klassische Controllingdenken hinausgeht. Performance Management beschäftigt sich nicht nur mit dem Messen und Steuern von Kennzahlen. Vielmehr geht es darum, die Performance zu verbessern und zu steigern. Der Hauptunterschied zwischen den Kennzahlsystemen und dem Performance-Measurement-System ist, dass erstere einen **finanziellen Fokus** haben. Letztere haben vorrangig die **Strategie** im Auge.

Dieser unterschiedliche Blickwinkel stellt sich für die praktische Umsetzung wie folgt dar (Dillerup; Stoi, 2016, S. 771):

- **„Traditionelle Kennzahlensysteme**

  Finanzieller Focus:
  - vergangenheitsorientiert
  - eindimensional
  - operativ ausgerichtet
  - finanzielle Maßgrößen
  - geringe Flexibilität
  - standardisiert/einheitlich aufgebaut
  - Kostensenkung hat Priorität
  - fragmentiert
  - isoliert bewertete Leistungsmerkmale
  - individuelle Leistungsanreize.

- **Performance-Measurement-Systeme**

  Strategischer Focus:
  - zukunftsorientiert
  - mehrdimensional
  - strategisch ausgerichtet
  - finanzielle und nicht finanzielle Maßgrößen
  - hohe Flexibilität

- unternehmensindividuell aufgebaut
- Strategieumsetzung/Leistungsverbesserung
- integriert
- gemeinsam bewertete Leistungsmerkmale
- gruppenbezogene Leistungsanreize".

In der Praxis werden mit den Performance-Measurement-Systemen unterschiedliche **Ziele** verfolgt, wobei ein Ziel dominiert. Es handelt sich um die Thematik der **Strategieumsetzung**. Wie es in jedem Lehrbuch zur Strategiethematik erklärt wird, sollten Unternehmen eine Strategie entwickeln und verfolgen. Diese Strategie muss natürlich täglich umgesetzt werden. Das wird als operatives Geschäft bezeichnet. Was klar und logisch klingt, hat sich in der Praxis als ein großes Problem erwiesen. Es zeigt sich bis heute, dass die Transformation der Strategie in das Operative selten optimal gelingt. Die Gründe dafür sind vielfältig:

- So sind an der Strategieformulierung völlig andere Personen beteiligt als die, die die Planung später umsetzen müssen. Hier kann es zu Motivations- und Verständigungsproblemen kommen.
- Möglicherweise sind die strategischen Ziele unrealistisch oder aus operativer Sicht nicht nachvollziehbar. Die Strategie wird demzufolge ganz einfach schlecht kommuniziert.
- Manchmal ist die Strategie auch zu differenziert und widersprüchlich.

Die Liste der Gründe ließe sich fortsetzen.

Übung 2.2: Motivation durch Bonussysteme

Das Performance Management basiert darauf, dass die Strategie durch Key-Performance-Indikatoren auf die operative Basis übertragen wird. Die KPIs sind für die Mitarbeitenden Zielvorgaben. Je besser diese erreicht werden, umso besser wird die Strategie im Tagesgeschäft umgesetzt. Um diesen Prozess sicherzustellen, beschließt das Management, das Erreichen der KPIs mit einem Bonussystem zu verbinden. Bei Zielerreichung bekommen die Mitarbeitenden also einen finanziellen Bonus. Wenn die Ziele übererreicht werden, steigert sich der Bonus nochmals erheblich. Als der Vorschlag des Managements in einem Meeting vorgestellt wird, sind Sie als Controller/-in wenig begeistert. Was könnten Ihre Bedenken sein? Gegen mehr Geld kann doch kein Mitarbeitender etwas haben? Nennen Sie Möglichkeiten alternativer Bonussysteme, die nicht finanzieller Art sind.

2.4.1 Ziele und Funktionen von Performance-Measurement-Systemen

Neben der Strategieumsetzung verfolgt das Performance-Measurement-System noch folgende **Zielsetzungen** (vgl. Dillerup; Stoi, 2016, S. 772):

- Operationalisierung der Strategie
- Fokussierung auf Erfolgspotenziale
- Leistungsbeurteilung

- Wirkungszusammenhänge erkennen
- Ressourcenplanung und -steuerung
- Mitarbeitermotivation
- Kommunikation der Strategie
- organisationales Lernen

Von herausragender Bedeutung für die Performance-Messung ist die Umsetzung der Strategie in **Aktionen**, deren Ergebnisse durch entsprechende Kennzahlen (Key Performance Indicators) gemessen werden können. Dafür sind nach den Managementforschern Müller-Stewens und Lechner (vgl. Müller-Stewens; Lechner, 2016, S. 584 f.) folgende vier **Funktionen** wichtig:

1. Steuerungsfunktion: Ziele setzen

Im Zusammenhang mit der Zielsetzung gilt es, sich grundsätzlich vor Augen zu führen, dass finanzielle Wertziele wie Liquiditätssicherung, Gewährleistung eines angemessenen Eigenkapitals und Risikoausgleichs sowie eine bestimmte Rendite für alle erwerbswirtschaftlichen Unternehmen wichtig sind. Dabei sind diese Ziele immer das Ergebnis einer **Strategie**. Hier kommt es aber darauf an, die Ziele zu benennen, die für die erfolgversprechende Strategie von Bedeutung sind. Als zunehmend bedeutend erweist es sich, auch die Ziele der **Stakeholder** miteinzubeziehen. Der ökonomische Unternehmenswert sollte nicht nur einseitig für die Shareholder (Shareholder Value) gesteigert werden, sondern vielmehr sollen auch die Bedürfnisse aller anderen Stakeholder befriedigt werden. Das Performance Management hat demnach also einen **breiteren Fokus** als das klassische Controlling. Die Notwendigkeit, das Zielspektrum neben den finanzwirtschaftlichen Zielen um **soziale** und **gesellschaftliche Ziele** zu erweitern, hat die Corona-Pandemie eindrücklich gezeigt. Gerade Unternehmen im Gesundheitswesen und der Pharmaindustrie wurden verstärkt an anderen Zielen als nur an ihrem wirtschaftlichen Erfolg gemessen. In Zukunft wird das Nachhaltigkeitsziel noch mehr an Bedeutung gewinnen. Unternehmen – gleich welcher Branche – müssen inzwischen durch gesetzliche Vorschriften (Klimaschutzgesetz – KSG) dokumentieren, welchen Beitrag sie zur CO2-Reduzierung leisten. Banken, Versicherungen, Aktionäre und eine kritische Öffentlichkeit werden die Leistungen eines Unternehmens auch danach bewerten, welchen Beitrag die jeweiligen Unternehmen auf diesem Gebiet erbringen. So gesehen müssen sich die Bedürfnisse der Stakeholder und der Gesellschaft in den Zielvorgaben beim Performance Management wiederfinden. Da sie wichtige **Vorsteuergrößen** für den Gewinn darstellen, gilt es, diese durch KPIs im Rahmen des Performance-Measurement-Systems zu messen. Vorsteuergrößen sind Erfolgspotenziale, Kernkompetenzen oder bestimmte Ressourcen, die den späteren Gewinn beeinflussen. So hat eine konstruktive und konfliktlose Zusammenarbeit mit den Stakeholdern sicherlich positive Auswirkungen auf den späteren Gewinn (vgl. Müller-Stewens; Lechner, 2016, S. 584 f.).

2. Kontrollfunktion: Abweichungen von der beabsichtigten Strategie feststellen

Die permanente Messung der Performance erlaubt, rechtzeitig die Auswirkungen der Aktionen/Prozesse zur Strategieumsetzung zu bemerken und mögliche **Abweichungen** zu interpretieren. Damit entsteht ein Frühwarnsystem, um kritische Abweichungen zu erkennen und sofort Gegenmaßnahmen einzuleiten. Auch hier wird die Bedeutung der „richtigen Key Performance Indicators“ deutlich.

Die sogenannten **Key Performance Indicators** (KPIs) spielen in Performance-Management-Systemen eine zentrale Rolle und sollen deshalb kurz erklärt werden. Die klassischen Kennzahlen, die vor allem aus dem Finanzbereich kommen, sind z.B. Liquidität, Rentabilität und Kosten- und Leistungsdaten. Die Bedeutung dieser klassischen Kennzahlen, die weiterhin wichtig und für jedes Unternehmen wertvoll sind, ist Ihnen inzwischen bekannt. Dennoch haben klassische Kennzahlen ihre Grenzen, vor allem bei der Messung der Performance eines Unternehmens. In den Performance-Management-Systemen kommt es vor allem darauf an, dass die Kennzahlen folgende zentrale Funktion übernehmen: Sie sollen ein Bindeglied zwischen der Strategie und dem operativen Bereich eines Unternehmens sein. Wissenschaftlich ausgedrückt heißt dies: KPIs operationalisieren strategische Ziele für den operativen Bereich. Dadurch kann das Management zeitnah und regelmäßig erkennen, ob die Strategie im Tagesgeschäft umgesetzt wird. Wenn es zu Abweichungen kommt, kann rechtzeitig gegengesteuert werden. Das ist der große Unterschied zu traditionellen Kennzahlsystemen wie etwa dem DuPont-System (vgl. Müller-Stewens; Lechner, 2016, S. 584 f.).

Grundsätzlich können sich KPIs auf die unterschiedlichsten Sachverhalte und Problembereiche des Unternehmens beziehen. Hier gilt es, sich auf die bedeutendsten Probleme zu konzentrieren und diese abzubilden. Eine große Gefahr besteht darin, dass – ähnlich wie beim klassischen Controlling – die Vielzahl der Kennzahlen eher verwirrend ist, als Ordnung in das System zu bringen. Wie gelingt die Fokussierung auf das Wichtige? Hier ist die Orientierung an den Kriterien **Effektivität** und **Effizienz** sinnvoll. Zur Erinnerung: Effektivität bedeutet, „die richtigen Dinge zu tun“ und Effizienz heißt, „die Dinge richtig zu tun“. Bezogen auf die notwendigen Geschäftsprozesse zur Leistungserstellung eines Unternehmens ergeben sich daraus zwei elementare Ansatzpunkte:

1. Zum einen gilt es, die **Kosten** der eingesetzten Ressourcen im Blick zu haben und diese – wenn irgendwie möglich – zu reduzieren.
2. Die andere Blickrichtung zielt auf die **Erlöse**. Diese werden stets durch Kunden erwirtschaftet. Deshalb sind die Prozesse zu betrachten, die auf den Kunden und die Kundenzufriedenheit ausgerichtet sind.

Am Ende ergibt sich der Gewinn immer aus der positiven Differenz von Umsatz und Kosten.

Motivationsfunktion: Anreiz- und Entlohnungssysteme

Durch jede Performance-Messung werden die Handlungen von Manager/-innen und Mitarbeiter/-innen beeinflusst. Das ist ein wichtiger Zweck und sollte das Ergebnis einer guten Kennziffer oder Leistungskennzahl sein, die zur Analyse beiträgt und zu Verhaltensänderungen führt. Letztlich sollen die Prozesse, die mit den Kennzahlen gemessen werden, positiv verändert werden. Anderenfalls sind sie reiner Selbstzweck.

Somit führt die Performance-Messung im besten Fall zur Veränderung. Wie die Organisationsforschung sagt, befindet sich ein gesundes Unternehmen in ständiger Transformation. Somit ist Performance Management ein Ausdruck moderner Unternehmensführung. Das heißt aber nicht, dass die Messung der Leistung und die teilweise genaue Personenzuordnung sofort und überall auf Verständnis stößt. Das Operationsteam, dem zu viele Leerzeiten vorgeworfen werden, die Station, auf der eine zunehmende Patientenunzufriedenheit erkennbar ist oder die Personalabteilung, die Mitarbeiterprobleme nicht rechtzeitig und zufriedenstellend löst, werden nicht unbedingt mit Begeisterung auf die Messergebnisse und die darin verborgene Kritik reagieren. Hier ist es eine vor-

rangige Managementaufgabe des Krankenhauscontrollings und auch der Führungskräfte, eine positive und konstruktive Grundstimmung für ein Performance-Management-System zu schaffen. Durch Fehler sollen nicht Schuldige gefunden, sondern vielmehr Lernprozesse in Gang gesetzt werden. Diese einfache Botschaft ist bei sehr vielen Unternehmen und Manager/-innen noch nicht angekommen.

> Wer zuerst Fehler macht, lernt schneller und hat damit Wettbewerbsvorteile.

In Anlehnung an andere Branchen wird versucht, Key Performance Indicators und die Erfüllung der Messergebnisse an ein Incentive-System zu koppeln. Das heißt, das Erreichen von vorgegebenen Zielen wird mit finanziellen Anreizen (Bonussystem) gekoppelt. Das kann in vielen Fällen gut funktionieren. Aber Forschungsergebnisse zeigen auch, dass es zu einem sogenannten **Crowding-Out-Effekt** der intrinsischen Motivation kommen kann. Mit Crowding-Out ist ein Verdrängungsmechanismus gemeint. Im Idealfall sind Mitarbeiter/-innen intrinsisch motiviert, d.h. sie machen ihre Arbeit wegen der „Freunde an der Sache". Durch ein Bonussystem (extrinsische Motivation) werden nun alle Aktivitäten auf die Ziele gerichtet, die durch das Bonussystem honoriert werden. Wichtige Aufgaben, die nicht vom Bonussystem berührt sind, werden nun vernachlässigt. Damit verdrängt die extrinsische Motivation die intrinsische Motivation (vgl. Müller-Stewens; Lechner, 2016, S. 584 f.).

Lernfunktion: Strategien frühzeitig anpassen

Von großer Bedeutung bei der Performance-Messung ist die Lernfunktion. In vielen Unternehmen werden Fehler immer noch so betrachtet, wie wir es vielleicht in der Schule oder auch im Leben bisher kennengelernt haben: Fehler sind etwas Negatives. Sie dürfen nicht passieren und sind deshalb zu vermeiden und im Extremfall sogar zu bestrafen. Jeder Erwachsene kann Beispiele aus seiner Kindheit nennen. Aber auch in vielen Unternehmen existiert noch diese Denkweise, sodass das Vertuschen von Fehlern in kleinem und großem Umfang (Abgasskandal) Bestandteil der Unternehmenskultur ist.

Moderne Unternehmen sprechen heute von **Fehlertoleranz**. Wenn Unternehmen innovativ sind, müssen Dinge ausprobiert werden. Dabei kann es zu Fehlern kommen. Diese als Chance zu begreifen, gilt es zu lernen. Das wiederum ist die Voraussetzung dafür, dass ein Unternehmen sich weiterentwickelt und seine Überlebensfähigkeit sichert. Ziel ist, diese Philosophie den Mitarbeitenden zu vermitteln. Darüber hinaus ist eine mögliche (negative) Abweichung eines KPIs, der einen isolierten Teil der Wertschöpfung betrifft, ein Hinweis auf einen größeren Zusammenhang. Hier zeigen sich die Vorteile von Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen und des systemischen Denkens. Mit anderen Worten: Gut abgestimmte KPIs erlauben immer, Zusammenhänge zu erkennen, und fördern damit ein ganzheitliches Denken (vgl. Müller-Stewens; Lechner, 2016, S. 584 f.).

2.4.2 Performance Management und Performance-Measurement-Systeme im Krankenhaus

Das Performance-Management und der Einsatz von Key Performance Indicators in Krankenhäusern ist nicht neu. Ähnlich wie in den meisten wirtschaftlich geführten Unternehmen anderer Branchen nutzen auch Krankenhäuser klassische Kennzahlen wie Rentabilität, Liquidität und viele Kosten- und Leistungsdaten, um das Unternehmen zielorientiert und erfolgreich zu steuern. Allerdings wird zunehmend festgestellt, dass

die klassischen Finanzkennzahlen die Komplexität eines Krankenhauses nicht mehr ausreichend abbilden. In der Regel ergeben sich die Ergebnisse der Kennzahlen aus der Vergangenheit und verhindern damit ein schnelles Eingreifen. Das Management betrachtet praktisch sein Unternehmen durch den Blick in den Rückspiegel. Darüber sind die Finanzkennzahlen eindimensional, d.h., sie reduzieren eine komplexe Problematik auf monetäre Größen. Damit bleiben die Probleme auf einem bestimmten Abstraktionsniveau, was ein konkretes und pragmatisches Handeln erschwert. Die **Komplexität** der Thematik wird an folgendem Beispiel 2.9 zur **Patientenzufriedenheit** deutlich. Denn grundsätzlich spiegelt sich auch die Zufriedenheit der Patienten und Patientinnen in den klassischen Finanzkennzahlen wider. Wenn möglicherweise bei steigender Unzufriedenheit die Umsätze zurückgehen, wird sich das Unternehmen Fragen stellen. Aber das geschieht dann viel zu spät und es bleibt ungewiss, inwieweit die Analyse der Finanzkennzahlen tief genug hinterfragt wird, um zu den eigentlichen tieferen Problemen vorzudringen, wie in diesem Fall der Patientenzufriedenheit. Wird die Patientenunzufriedenheit erst offensichtlich, wenn der Umsatz- und Gewinneinbruch analysiert wird, ist ein Gegensteuern schwierig (vgl. Debatin et al., 2017, S. 432 f.).

Beispiel 2.9: KPI Patientenzufriedenheit

In einem Krankenhaus existiert im Rahmen des Performance Managements der Key Performance Indicator (KPI) „Patientenzufriedenheit". Dieser KPI wird in regelmäßigen Abständen durch Patientenbefragungen gemessen. Dabei stellt sich im letzten Quartal heraus, dass eine negative Tendenz bezüglich der Zufriedenheit der Patienten und Patientinnen zu identifizieren ist. Die Auswirkungen unzufriedener Patienten und Patientinnen (Kundschaft) sind bekannt. Die Weiterempfehlungsrate durch diese wird sinken. Unzufriedene Kunden/Kundinnen tragen auch nicht zu einem positiven Image bei. Zudem werden sie die negativen Erfahrungen ihren Ärzten/Ärztinnen berichten. Diese haben in der Vergangenheit möglicherweise das Krankenhaus ihren Patienten/Patientinnen empfohlen und sind nun irritiert.

Der KPI „Patientenzufriedenheit" bietet dem Krankenhausmanagement nun die Möglichkeit, die Patientenzufriedenheit kritisch, also tiefer, zu hinterfragen. Die Unzufriedenheit kann mehrere Ursachen haben, sei es der mangelhaft empfundene Service oder das als schlecht empfundene Essen. Vielleicht ist die medizinisch zu behandelnde Person auch mit der ärztlichen Leistung nicht zufrieden usw.

Jetzt gilt es, die jeweiligen Kritikpunkte zu analysieren. Das schlechte Essen kann Gründe haben. Womöglich hat man die Küche an einen Dienstleister outgesourct. Dann heißt es hier, mit dem Dienstleister entsprechende Gespräche zu führen. Wenn die ärztliche Leistung kritisiert wird, ist auch hier die Devise, kritisch nachzufragen. Hat der Arzt/die Ärztin die Operationsergebnisse nicht plausibel erklärt oder hat vielleicht gar kein aufklärendes Gespräch stattgefunden? Hatte der Patient/die Patientin den Eindruck, dass seine/ihre Sorgen nicht ernst genommen worden sind? Wenn dieser Punkt öfter auftaucht, muss man mit dem/der entsprechenden Arzt/Ärztin auch hier ein Gespräch führen. Ruft hingegen der Pflegebereich die Unzufriedenheit hervor, ist das Problem ebenfalls zu konkretisieren. Vielleicht dauert es zu lange, bis beim Notruf jemand kommt. Hier kann der Indikator oft Hinweise auf tieferliegende Probleme geben. Wenn die Station personell am Limit arbeitet und die Kritik der Patientenschaft zunehmend in diese Richtung geht, werden hier strukturelle Probleme sichtbar. Darüber hinaus sollte die Personengruppe, die sich beschwert hat, näher beleuchtet werden. Tauchen die Beschwerden im Zusammen-

hang mit bestimmten Behandlungen/Operationen auf? Handelt es sich eher um ältere oder jüngere Patienten und Patientinnen? Gesetzlich oder privat Versicherte? …

Dieses einfache Beispiel soll deutlich machen, wie ein einzelner Indikator als wichtiges Element eines **Frühwarnsystems** begriffen werden kann. Ein klassisches Controllingsystem würde hier vermutlich verspätet reagieren. Ein gut funktionierendes Performance-Measurement-System hingegen, welches zeitnahe Informationen liefert, kann rechtzeitig gegensteuern und zielgerichtet Verbesserungsmaßnahmen einleiten. Damit ist das Performance-Measurement-System ein wichtiger Bestandteil eines Unternehmens als „lernende Organisation". Voraussetzung ist ein funktionierender Kreislauf von Zielsetzung – Maßnahmen/Prozesse – Fortschrittskontrolle – Verbesserungsmaßnahmen (vgl. Debatin et al., 2017, S. 267 ff.).

Hinzu kommt, dass das Management eines Krankenhauses natürlich einige **Besonderheiten** hat – so wie generell jedes Unternehmen. Nachfolgend sollen einige wenige Fakten zur Situation von Krankenhäusern in Deutschland genannt werden, da diese Umstände auch einen wesentlichen Einfluss auf das Controlling und das Performance Measurement haben.

Krankenhaus als Dienstleistungsunternehmen

Das Jahr 2003 spielt in diesem Zusammenhang eine wichtige Rolle, da hier das **Selbstkostendeckungsprinzip** für Krankenhäuser abgeschafft wurde. Seitdem befindet sich die gesamte Branche in einem Veränderungsprozess von einem verwaltungsorientierten Krankenhaus zu einem marktwirtschaftlich agierenden Akteur. Letzteres bedeutet, dass sich Krankenhäuser zunehmend strategisch positionieren müssen, sie in einem permanenten Qualitätswettbewerb stehen und um ihre Kunden und Kundinnen kämpfen müssen. Eine wichtige Rolle für diesen Transformationsprozess spielen die sogenannten **Diagnosis Related Groups (DRGs)** (vgl. Debatin et al., 2017, S. 488 f.).

Dieses System wurde in den auslaufenden 1970er- bzw. beginnenden 1980er-Jahren in den USA eingeführt, als man bemerkte, dass das bisherige Krankenhaussystem nicht mehr zu finanzieren war. Die Vergütung im Krankenhaus für Leistungen am einzelnen Patienten bzw. an der einzelnen Patientin wurde bislang nach dem System der Einzelleistung (**„Fee-for-Service")** vollzogen. Ähnlich verhielt es sich in Deutschland und vielen anderen Ländern. Damit konnten viele Krankenhäuser (über-)leben, denn die auf Basis der Einzelleistungen zu verhandelnden Pflegesätze orientierten sich an der **Verweildauer** der Patienten im Krankenhaus. Tendenzen einer **Überversorgung** traten jedoch zutage. Denn aus Sicht der Krankenhausführung war es opportun, die Verweildauer (als Einnahmequelle) auszuweiten (vgl. Debatin et al., 2017, S. 380 f.).

Die DRGs sind in Deutschland seit 2004 in Kraft und gehen von einem **diametralen Anreiz** aus: Die Erlöse bleiben bei einem Fall (z.B. Operation des Blinddarms) unverändert, unabhängig davon, welche Kosten das Krankenhaus mit diesem Fall hat und wie lange der/die Patient/-in im Krankenhaus verweilt (Fallpauschale).

Es wurden also fortan fast alle akutstationären Leistungen im Krankenhaus nach solchen **Fallpauschalen** abgerechnet. Infolgedessen war beabsichtigt, dass für die Krankenhäuser ein Anreiz besteht, die **Verweildauer** eines Patienten so weit wie möglich zu

verkürzen. Dies ist politisch gewollt. Denn damit sinken die Kosten je Fall bzw. Patient/-in, während sich der Deckungsbeitrag des einzelnen Falls erhöht, je schneller die Patienten und Patientinnen das Krankenhaus wieder verlassen. Ob durch die DRGs die Probleme im Krankenhaus und des Gesundheitswesens insgesamt gelöst wurden oder neue Herausforderungen geschaffen wurden, kann an dieser Stelle nicht abschließend diskutiert und beurteilt werden. Was jedoch unbestritten ist: DRGs haben auf das Controlling in Krankenhäusern einen erheblichen Einfluss (vgl. Debatin et al., 2017, S. 380 ff.).

Es bleibt nun festzuhalten, dass DRGs einen wichtiger Faktor darstellen, der die Krankenhauslandschaft in den letzten Jahrzehnten verändert hat. Insbesondere sind sie für dieses Studienheft von Belang, weil sie aus Sicht des Controllings und der Kostenrechnung von derart großer Bedeutung sind. Die Veränderungen des Krankenhauswesens in Deutschland stellen sich aber umfassender dar und sollen an den beiden Gegensätzen „traditionell“ und „wettbewerblich“ deutlicher werden. Mit den beiden Begriffen sind die Anreizstrukturen und die daraus folgenden Rahmenbedingungen für die Unternehmensführung gemeint. Die Entwicklung von Tradition zu mehr Wettbewerb hat natürlich auch Auswirkungen auf das Controlling und steigert die Relevanz des Krankenhauscontrollings als Funktion für den Unternehmenserfolg.

Beispiel 2.10: „Vergleich von Anreizstrukturen für Krankenhäuser

Merkmale	**traditionell**	**wettbewerblich**
Bedeutung d. Wettbewerbs	Abschottung v. Marktdruck	Bewähren am Markt
Marktstellung	Monopolistisch	Polypolistisch
Umweltdynamik	Gering	Hoch
Steuerung	Bürokratisch	Unternehmer
Finanzierung	Kostenerstattung	Wettbewerb
Insolvenzrisiko	Keines	Hoch
Patientenorientierung	Schwach	Stark
Zielsetzung	Sachziele	Sach-/Formalzieldualität
Rationalisierungsdruck	Gering	Hoch
Reglementierungsintensität	Dirigistische	Gesetzgeber
	Feinsteuerung	zurückhaltend
Vergütungsstruktur	Dominanz BAT	nach Leistung“

(Hentze, Kehres, 1998/2020, S. 55)

Die Gegenüberstellung in Beispiel 2.10 verdeutlicht den zunehmenden Zwang von Krankenhäusern, **erfolgsorientiert** geführt zu werden. Hier sei daran erinnert, dass Krankenhäuser **Dienstleistungsunternehmen** sind. Das Krankenhausprodukt „Gesundheit“ ist also eine spezielle Dienstleistung.

Grundsätzlich zeichnen sich Dienstleistungen gegenüber Sachleistungen (etwa einem Automobil) dadurch aus, dass sie **immateriell** (unstofflich) und damit schwer greifbar sind. So ist die Qualität einer Operation schwer zu beurteilen – insbesondere durch den Patienten/die Patientin als Laie. Hinzu kommt, dass die zu behandelnde Person i. d. R. an der Leistungserstellung beteiligt ist. Sie ist aus Dienstleistungssicht sowohl **Nachfrager/-in** der ärztlichen Leistung als auch **Co-Produzent/-in**, da sie auf den Heilungsprozess durch ihre Kooperationsbereitschaft oder aber durch ihre Verweigerungshaltung einwirkt. Dieser Umstand macht auch die monetäre Bewertung von Gesundheitsleistungen

so schwer. Das Produkt „Gesundheit“ wird aus Dienstleistungssicht als ein **Vertrauensgut** bezeichnet. Deshalb orientiert sich die Qualitätsbeurteilung eines Patienten/einer Patientin zwangsläufig mehr an subjektiven Komponenten. Die zu behandelnde Person sucht nach berührbaren **Ersatzindikatoren** für die Qualitätsbeurteilung wie Zimmerausstattung, Essenbeurteilung und Freundlichkeit des ärztlichen und pflegerischen Personals. Auch ein gutes Image des Hauses steht für Vertrauen. Solche Kriterien finden sich häufig in den abgefragten Patientenbeurteilungen. Diese Ersatzfaktoren sind nicht unwichtig, denn sie müssen sich in den Prozessen und KPIs wiederfinden und haben damit Bedeutung für das Controlling (vgl. Hentze; Kehres, 1998/2010, S. 56 ff.).

Ein weiteres Merkmal des Dienstleistungsunternehmens „Krankenhaus“ besteht darin, dass die Leistungsfähigkeit des Unternehmens jederzeit gegeben sein muss. Das heißt, die Kapazitäten müssen auch Extrem- und Krisensituationen berücksichtigen. Einfluss hat dies vor allem auf die Personalplanung und die Lagerhaltung. Hinzu kommt, dass aus personeller Sicht wenig Rationalisierungspotenzial im Gegensatz zu Industriebetrieben besteht. Gleichzeitig ist zu beobachten, dass der Arbeitsmarkt für Krankenhauspersonal (insbesondere für Pflegekräfte) permanent angespannt ist. So können nicht genutzte Kapazitäten (**Leerkosten**) nicht kurzfristig in **Nutzkosten** umgewandelt werden. Vor diesem speziellen Hintergrund lässt sich die wirtschaftliche Situation eines Krankenhauses vereinfacht auf die visuelle Darstellung in Abb. 2.4 reduzieren.

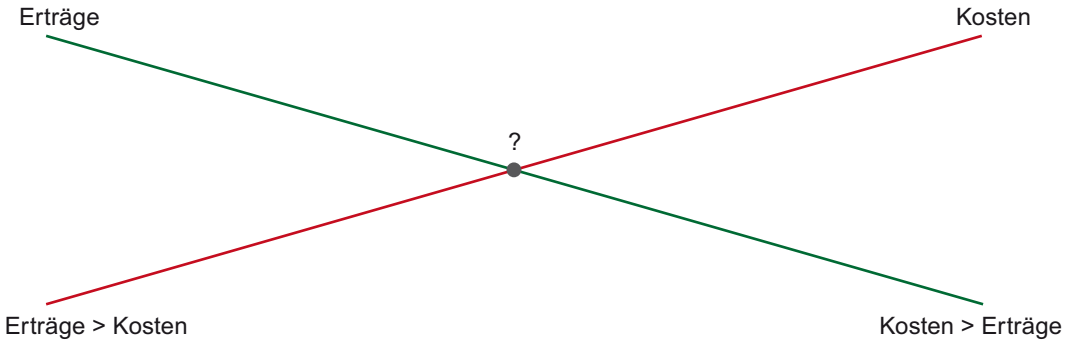

Abb. 2.4: Grundproblem der Performance im Krankenhaus (Bertke; Nufer, 2021, S. 9)

2.4.3 Performance Management mit der Balanced Scorecard

In den meisten (professionell) geführten Unternehmen findet ein Controlling statt. Inwieweit jeweils die unterschiedlichen Instrumente des strategischen und operativen Controllings genutzt werden, hängt von vielerlei Faktoren ab. Es sind zum einen die Besonderheiten des Unternehmens, bestimmte gesetzliche Vorschriften und der Stellenwert, den das Controlling im Rahmen der Unternehmensführung und der Unternehmenskultur einnimmt. Grundsätzlich stehen dem Controlling eine Vielzahl von Instrumenten zur Verfügung, um die Unternehmensführung in ihren Entscheidungen zu unterstützen. Hier sollen Ihnen einige der geläufigen **Instrumente** aufgeführt werden (vgl. Hentze; Kehres, 1998/2020, S. 236):

1. **Operatives Controlling**:
   - Kosten- und Leistungsrechnung
   - Kennzahlen (z.B. im Rahmen des Personal-, Medizin-, Kapazitäts-, Material-, Leistungscontrolling)

- Statistik
- Berichtswesen/Reporting
- Investitionsrechnung/Budgetierung
- Ablauf-/Prozessorientierung
- Qualitäts-/Risiko-/Fehlermanagement

2. **Strategisches Controlling**:
   - Wettbewerbsstrategien
   - Portfolioanalyse
   - Stärken-/Schwächen- und Chancen-/Risiko-Analyse
   - Umweltanalyse
   - Lebenszyklusanalyse
   - Szenarioanalyse
   - Potentialanalyse
   - Benchmarking
   - Balanced Scorecard

Diese Auswahl bekannter Instrumente weist auf ein Problem im Controlling hin. Jedes der Instrumente stellt aus operativer und strategischer Sicht ein wichtiges Tool dar, das bei richtiger Anwendung mit einem Erkenntnisgewinn verbunden ist. Dass in den Unternehmen aber zunehmend eine **Tendenz** zu den **Performance-Management-Ansätzen** festzustellen ist, hat einen Grund:

Um im Dschungel der Kennzahlen handlungsfähig zu bleiben, wünscht sich das Management zunehmend ein **ganzheitliches Steuerungsinstrument**, das sicherstellt, dass die Strategie auch im Tagesgeschäft umgesetzt werden kann. Hier bietet sich die **Balanced Scorecard (BSC)** an, die in den letzten Jahren auch verstärkt im Krankenhaus Anwendung findet.

Definition 2.4: Balanced Scorecard

Von ihrem Selbstverständnis her ist die Balanced Scorecard ein strategisches Managementsystem, das garantiert, dass eine Strategie optimal implementiert wird. Sie schließt damit die entscheidende **Lücke** zwischen **strategischer** und **operativer Planung**. Bei der BSC wird die mehr „vorherrschende **Vergangenheitsorientierung** von Finanzkennzahlen durch eine **zukunftsorientierte Betrachtungsweise** ersetzt“ bzw. ergänzt (Halfar; Moos, 2012, zitiert nach Busse et al., 2013, S. 401).

Das wird wie folgt erreicht: Ausgehend von einer Vision entwickelt ein Unternehmen (z.B. ein Krankenhaus) eine Strategie, die letztlich ein langfristiger Plan mit konkreten Zielen ist. Diese Ziele müssen kurz-, mittel- und langfristig umgesetzt werden – und zwar mittels der Balanced Scorecard. Auch die BSC basiert auf Kennzahlen bzw. KPIs. Allerdings werden hier sowohl **finanzielle (harte) Faktoren** als auch zunehmend **nicht finanzielle (weiche) Faktoren** miteinander verknüpft. Somit gelingt eine Verbindung zwischen den eher langfristigen (strategischen) Zielen und kurzfristigen Zielen für die

tägliche Umsetzung. In der Folge können auch Mitarbeitende aktuell sehen und informiert bzw. motiviert werden, wie sich ihr Bereich und ihre ganz persönliche Arbeit auf die Strategie auswirkt. Hinzu kommt, dass die einzelnen KPIs in einem Ursache-Wirkungszusammenhang stehen. Das bedeutet, dass die Ergebnisse eines Key Performance Indicators zeigen, welche Auswirkungen das auf das Gesamtsystem hat. Beispielsweise wird durch den Key Performance Indicator Patientenzufriedenheit die Auswirkung auf die Umsatzentwicklung sichtbar (vgl. Debatin et al., 2017, S. 431 ff.).

Die KPIs können den Charakter von **Früh- oder Spätindikatoren** haben. Beides ist wichtig. Frühindikatoren stellen Kennzahlen dar, die zeitnah zeigen, welche Auswirkungen und Ergebnisse eine Maßnahme hat. Das kann wichtig sein, weil sie so möglicherweise spätere Entwicklungen andeuten und hier rechtzeitig gegengesteuert werden kann. Wenn beispielsweise die Beschwerden zunehmen, wird das mittel- bis langfristig die Kundenzufriedenheit beeinflussen. Unzufriedene Kunden/Kundinnen können sich irgendwann in einem abnehmenden Umsatz (und Gewinn) widerspiegeln. Umgekehrt sind Spätindikatoren Kennzahlen, die ein Ergebnis aus der Vergangenheit abbilden. Der Gewinn zeigt erst nachträglich, wie erfolgreich ein Unternehmen gewesen ist. So wird die BSC zu einem echten Führungssystem zur Steuerung der Performance – aber auch zur Steuerung von Abteilungen und einzelnen Mitarbeitenden. Denn die Beschäftigten sehen jetzt, welchen Beitrag sie bzw. ihr Bereich zum Gesamtsystem leistet. Das kann durchaus motivierend wirken (vgl. Debatin et al., 2017, S. 432 f.).

In der Regel basiert eine BSC auf vier (klassischen) Dimensionen. Es spricht aber nichts dagegen, eine weitere Dimension hinzuzufügen, um die Besonderheit eines Unternehmens herauszustellen. Das könnte z. B. das Thema Nachhaltigkeit sein, wie es gerade in vielen Unternehmen geschieht. Die klassischen **vier Dimensionen** der BSC erfahren Sie nachfolgend (vgl. Debatin et al., 2017, S. 432 ff.):

- **finanzielle Perspektive**: Welche wirtschaftlichen Anforderungen hat der Eigentümer/Träger? Hier finden sich Kennzahlen wie Gewinn, Umsatz, Kosten, Rendite, EBITDA (**E**arnings **B**efore **I**nterest, **T**ax, **D**epreciation, **A**mortization), Deckungsbeiträge sowie Steigerung des Aktienkurses.
- **Kundenperspektive**: Welche Anforderungen stellen Kunden//Kundinnen? Kennziffern beleuchten die Kundenzufriedenheit, Empfehlungen und Beschwerden. Kunden/Kundinnen sind nicht nur die zu behandelnden Personen, sondern auch die Angehörigen. Ebenso hat die Zusammenarbeit mit Krankenkassen und mit einweisenden Ärzten/Ärztinnen Kundencharakter. Aber auch der Mitarbeitende wird im Dienstleistungsmanagement als interner Kunde bezeichnet. Wenn zwischen den Stationsärzten/-ärztinnen und dem Pflegepersonal eine „schlechte Kundenbeziehung“ besteht, wird es der Patient/die Patientin als externer Kunde bzw. externe Kundin merken.
- **Prozessperspektive**: Welche Prozesse sind für den Erfolg von herausragender Bedeutung? Wo muss das Unternehmen exzellent sein? Welche Merkmale eines Prozesses sind besonders wichtig? Welche Bedeutung haben die Durchlaufzeiten (Verweildauern), Leerzeiten (Wartezeiten), Nacharbeitsquote sowie Logistikkosten? Im Krankenhaus kommt es vor allem darauf an, patientenorientierte und damit patientenfreundliche Behandlungsabläufe zu gestalten. Das beginnt bei der Anmeldung an der Rezeption und endet mit der Aushändigung des Arztbriefs bei der Entlassung. Wichtig ist in dem Zusammenhang die Überwindung von berufsspezifischen und fachabteilungsspezifischen Abgrenzungen, die der Patient/die Patientin nicht nach-

vollziehen kann. Hier gilt es zum Wohle der medizinisch behandelten Person, Schnittstellen zu vermeiden. Ideal ist, wenn sich ein System dem Kunden/der Kundin anpassen kann. In der Regel ist es so – auch im Krankenhaus – dass sich die Kundschaft dem System unterordnen muss.

- **Lern- und Entwicklungsperspektive**: Wie und wo kann sich das Unternehmen weiter verbessern? Wo gibt es Defizite bei Produkten, Leistungen und Mitarbeitern? Wie ist das Image? Wie steht es um die Mitarbeiterzufriedenheit? In Krankenhäusern können die Personalkosten ca. 60 bis 80 % der Gesamtkosten ausmachen und sind damit ein äußerst kritischer Erfolgsfaktor. Gerade vor dem Hintergrund des angespannten Arbeitsmarktes für Ärzte/Ärztinnen und Pflegepersonal muss ein Krankenhaus hier Möglichkeiten aufzeigen, die neben der Entlohnung motivierenden Charakter haben können: Das kann die Weiterbildung für Ärzte/Ärztinnen und das Pflegepersonal sein oder auch interessante Forschungsprojekte oder die Teilnahme an Studien und Publikationen für Ärzte/Ärztinnen.

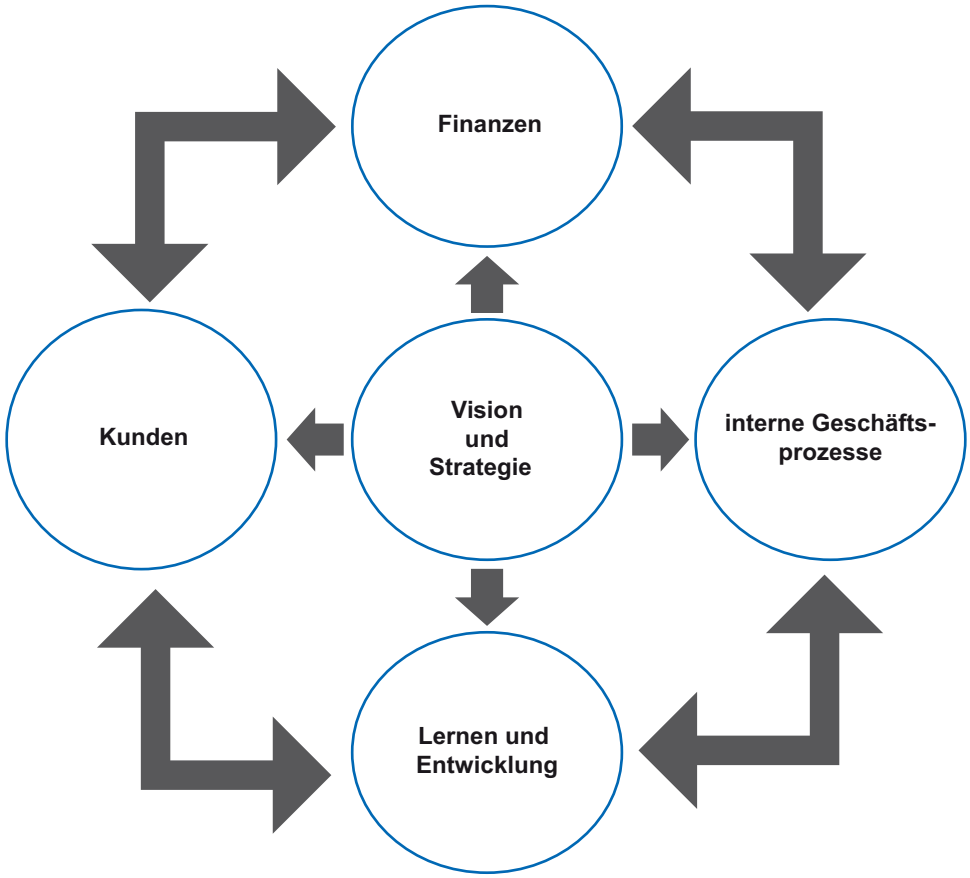

Abb. 2.5: Balanced Scorecard

Im Folgenden beschäftigen wir uns mit KPIs, die für die Performance-Messung in einem Krankenhaus nützlich und hilfreich sein können. Ein allgemeingültiges Kennzahlensystem für Krankenhäuser gibt es nicht. Die Strategie eines Krankenhauses soll die Individualität der Organisation abbilden und muss durch die jeweils geeigneten KPIs gemessen werden. Da die Strategie eines jeden Krankenhauses mehr oder weniger unterschiedlich ist, wird sich das auch in den KPIs widerspiegeln. Die Auflistung in Beispiel 2.11 zeigt speziell KPIs, die für eine BSC eines Krankenhauses interessant sind.